



逆合并中母、子公司的会计处理

石家庄铁道学院 李香者

一、逆合并的涵义

在企业集团中,由于某些特殊原因,企业之间的母子关系可能会发生反方向的变化,原来为母公司的企业成为原子公司的子公司,而原来为子公司的企业却成为对方的母公司,我们暂且把这种现象叫做逆合并。发生逆合并一般是由于原来母公司的效益不好或上级主管部门要求其这样做。这种现象目前在我国虽然很少发生,但确实存在,因国家尚没有对其会计处理的相关规定或要求,因此导致企业会计人员操作起来无章可循。本文对此问题试作探讨。

二、原子公司的会计处理

设有A、B两个公司,A公司本来是B公司的子公司,后因某种原因,双方的关系发生了反方向的变化,A公司成为B公司的母公司。A公司以前作为子公司接受B公司的投资时的会计处理为:借:银行存款;贷:实收资本——B,资本公积。

为了探讨在逆合并中A公司的会计处理,我们可以对A公司由子公司变成母公司的过程进行分解:第一步,A公司首先将B公司持有的本公司股票(若A公司为上市公司则有发行在外的股票)或股份赎回;第二步,母公司A对B公司进行投资。也就是说,A公司发生了赎回股票和进行投资两项经济业务,并且发生在同一时间。

在第一步中,通常的会计处理为:借:实收资本——B;贷:银行存款。

若A公司支付的资金大于B公司在A公司中所占净资产的份额,则首先冲减A公司在接受B公司投资时出现的资本公积。若该部分资本公积不足以冲减,则应该按照未分配利润、盈余公积、资本公积(其他内容)、实收资本(其他投资人)

的顺序依次冲减,会计分录为:借:实收资本——B,资本公积(A公司接受B公司投资时产生的溢价),未分配利润,盈余公积,资本公积(其他内容),实收资本(其他投资人);贷:银行存款。

在第二步中,A公司对B公司进行投资时,通常的会计处理为:借:长期股权投资;贷:银行存款。

这里的关键问题是:赎回股票和进行投资是同时发生的,也就是说赎回股票和进行投资的资金是在一起的,这其中有多少资金用来赎回股票,又有多少资金用来投资,往往难以确定。如果对这两部分资金能够明确地进行区分,则按照上述两个会计分录进行处理即可。但在无法明确区分的情况下,A公司的未分配利润、盈余公积、资本公积和实收资本分别应冲减多少,而长期股权投资的成本又该如何进行计量呢?

通过将该经济业务的发生过程进行分解,笔者认为A公司支付的价款中,首先应将B公司在A公司中所占净资产的份额(即实收资本——B)冲销,然后将A公司接受B公司投资时出现的资本公积冲销,最后将A公司支付的价款扣除上述两部分之后的余额计入长期股权投资的成本。其理由如下:

1.一般来讲,公司赎回自己发行在外的股票,其主要目的是为了减轻以后期间分配利润的压力。而A公司赎回股票的目的却不在于此,A公司之所以要赎回股票,最终目的是对B公司进行投资,从而实现了对B公司实行某种程度上的控制,所以赎回股票只是一个过程,而不是目的。从这个角度出发,只需将B公司在A公司中所占净资产的份额冲销即可,核算重点应该放在投资业务上。

2.如果长期股权投资按A公司在B公司所占净资产的份

编制方法将日常发生的现金流量及时地记录于备查账户中,到会计期末时自然就减轻了编制现金流量表的工作量,大大降低了编制难度,加快了现金流量表的编制速度,有利于企业及时地编制会计报表。

4.可每月编制现金流量表。这种方法下每月都可编制现金流量表,而且不会增加会计人员的工作量。而年度现金流量表则是本年12个月现金流量表的汇总,月报与年报之间的关系非常清晰。由于提高了现金流量表的编制频率,企业可以为内、外部会计信息使用者提供更多的信息。

5.简化了现金流量表的编制。这种方法简化了现金流量表的编制,使会计人员不会因为编不平现金流量表而人为地调整会计数据,因此增大了现金流量表的可信度,能够更好地为会计信息使用者服务。○

二、备查账户法的优点

1.简单易懂,切实可行。相对传统方法,这种方法简单易懂,有推行的实际意义,会计人员即学即会。

2.将会计账簿与会计报表有机地联系起来。根据会计循环理论,可得出会计循环步骤:原始凭证→记账凭证→会计账簿→会计报表。可见,会计报表编制的主要依据是会计账簿的期末余额及本期发生额。而传统的工作底稿法和T形账户法却是依赖会计账簿中的每一笔记录进行的,甚至要追查记账凭证。会计账簿与会计报表的勾稽关系不清晰,也无法验证会计报表编制的正确性。而备查账户法下,现金流量表数据全部来源于备查账户,将会计账簿与会计报表有机地联系起来,也符合会计循环理论。

3.将现金流量表的编制工作分解于日常工作中进行。这种



股权分置的会计处理浅探

浙江经济职业技术学院 刘莉

股权分置问题被普遍认为是困扰我国股市发展的头号难题。由于历史原因,我国股市上有三分之二的股权不能流通。同股不同权、同股不同利等股权分置导致的弊端,严重影响着我国股市的发展,股权分置改革正是在这样的大背景下产生的。经国务院批准,中国证监会于2005年4月29日发布了《关于上市公司股权分置改革试点有关问题的通知》。

因为股权分置业务是新出现的经济业务,因此还没有相关的会计法规来规范其会计核算,随着股权分置改革试点阶段的结束并进入进一步推广的阶段,这一问题变得非常重

要。财政部、国资委、证监会等相关部门正在征集相关的会计处理方法。股权分置改革的实质是非流通股股东通过向流通股股东支付对价从而获得所持股票在二级市场的流通权。支付对价主要有送现金、送股和送权证三种形式。根据现行的相关会计法规和股权分置改革的经济业务实质,笔者就其会计处理方法作一个初步的探讨。

一、上市公司股权分置改革费用的会计处理
一种思路认为,上市公司股权分置改革从宏观上说是为完善证券市场基本机制而进行的,从微观上讲是为完善公司

三、原母公司的会计处理
B公司以前作为母公司时对A公司进行投资的会计处理为:借:长期股权投资;贷:银行存款。同理,对B公司由母公司变成子公司的过程进行分解:第一步,将持有的A公司的股票出售,即处理长期股权投资;第二步,接受A公司的投资。

在第一步中,通常的会计处理为:借:银行存款;贷:长期股权投资,投资收益(也可能在借方)。在第二步中,通常的会计处理为:借:银行存款;贷:实收资本——A,资本公积。

这里同样存在一个关键的问题,即投资收益和资本公积如何计量。因为B公司所接受的银行存款等相关资产是在一起的,无法直接确定投资收益和资本公积的金额。笔者认为,出于和上述相同的原因,B公司在核算中应该重点处理的是接受投资业务,因为接受投资是B公司在整个业务过程中的最终目的。按照我国相关会计准则的规定,B公司应将所接受的资产总额超过A公司所占净资产的份额的部分记入“资本公积”科目,即:借:银行存款;贷:长期股权投资,实收资本——A,资本公积。这样处理不会出现投资收益,所以也符合谨慎性原则。

如果A、B公司之间发生该业务时,请有关的评估机构对B公司的资产、负债等内容进行评估,估算出B公司对A公司原来长期股权投资的现行市价,则可以考虑将该现行市价超过长期股权投资账面余额的部分计入投资收益,然后再倒挤出资本公积的金额。但笔者的意见是按照上述方法进行处理,理由和A公司处理的理由相同:一则该业务的实质是接受投资;二则如果B公司出现了投资收益,在期末编制合并会计报表时还是要将该投资收益进行抵销。因为从整个集团的角度来看,这只是将资金从A公司转移到B公司,是资金存放地点的变化,不会产生投资收益,并且每年还是要进行连续抵销,相对比较繁琐。○