



企业合并抵销股权与资本的两种方法

江苏淮阴 蒋苏娅

企业合并,不论采用吸收合并形式还是新设合并形式,都必须合并企业的账务。现行会计制度对企业合并抵销股权与资本的会计处理还没有明确规范,在会计实践中一般有两种做法,即回购股权法和收回投资法,本文重点介绍前者。

一、回购股权法

回购股权法是将转销股份作为回购股票或退股进行会计处理,而将随之转销的股权投资价值作为回购股票或退股的实付款项。关于转销资本与转销股权投资价值之间差额的财务处理,财政部《关于〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》(财企[2006]67号)(以下简称“67号文件”)和《企业会计制度》都规定增加或冲减资本公积,如果资本公积不足以冲减,则依次冲减盈余公积和未分配利润,67号文件还专门规定未分配利润是指以前年度未分配利润。回购股权法按照具体操作方法的的不同,又可以分为库存股法和直接核销法。

1. 库存股法。按照《公司法》的规定,股份有限公司与持有本公司股份的其他公司合并而回购本公司股份的,回购的股票应在6个月内转让或者注销。这就是说,因公司合并而回购的股票,不一定要注销,而是可以在6个月内对外转让。67号文件也对此作了如下规定:①回购的股份作为库存股管理;②库存股不得参与利润分配,应将其作为所有者权益的备抵项目。因此,采用库存股法时,公司应增设“库存股”科目,并在资产负债表“股本”项目下增设“减:库存股”项目。其会计处理可分步进行:

(1) 回购股份。①以应转销的原投资方相关股权的账面价值作为库存股成本,借记“库存股”科目,按应转销的原投资方已计提的股权投资减值准备的余额,借记“长期投资减值准备”科目,按应转销的原投资方股权投资账面价值的其他项目余额,贷(或借)记“长期股权投资——投资成本、——损益调整、——股权投资差额、——股权投资准备”等科目;②同时,按转为库存股的股票面值,借记“股本”科目(记名或不记名股票),贷记“股本——库存股”科目。

(2) 转让库存股。①按收到的转让收入,借记“银行存款”等科目,按转让的库存股账面成本,贷记“库存股”科目,按其差额,贷(或借)记“资本公积”等科目;②同时,按转让库存股股票的面值,借记“股本——库存股”科目,贷记“股本”科目(记名或不记名股票)。

(3) 注销库存股。库存股到期仍为库存的,应注销并按《公司法》的规定办理减少注册资本的变更手续。注销时:按注销的库存股股票面值,借记“股本——库存股”科目,按库存股

成本,贷记“库存股”科目,按其差额,借(或贷)记“资本公积”等科目。

2. 直接核销法。直接核销法是将回购股份和转销资本作为同一时点的事项处理,《企业会计制度》、《小企业会计制度》规定回购股份采用直接核销法。采用权益法核算长期股权投资时,直接核销法的分录为:按应转销的注册资本,借记“实收资本”、“股本”科目,按应转销的原投资方已计提的股权投资减值准备的余额,借记“长期投资减值准备”科目,按应转销的长期股权投资账面价值中的其他项目余额,贷(或借)记“长期股权投资——投资成本、——损益调整、——股权投资差额、——股权投资准备”科目,按其差额,贷(或借)记“资本公积”等科目。如果合并时原投资方该项股权在“短期投资”科目中核算,或作为长期股权投资但采用成本法核算,则以上分录应作相应变动。

3. 注意事项。不论是采用库存股法还是直接核销法,进行会计处理时都应注意:①以上各项会计分录中,如果资本公积的相关明细科目(资本公积中的不属于抵销股权的“股权投资准备”按规定不能用于冲减)余额不足以冲减时,应改为按其差额依次借记“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目;②如果以上分录发生额中“利润分配——未分配利润”科目有金额,还必须相应调整资产负债表的年(期)初数和利润分配表的上期数中的“未分配利润”项目;③凡分录有转销“股权投资准备”的,应将相应的资本公积中“股权投资准备”明细科目转入“其他资本公积”明细科目,执行38项具体准则的企业,应将相应的资本公积中“股权投资准备”转入“投资收益”科目;④如果合并各方合并前相互挂有对方“应收股利”、“应付股利”未清账的,应在抵销股权与资本时一并抵销,借记“应付股利”科目,贷记“应收股利”或“应收股息”科目。

二、收回投资法

收回投资法,是站在合并前原投资方的角度,将因合并而需要转销的股权投资视为投资收回或股权转让,将注销原被投资单位实收资本视为减少债务而取得的收入,因此两者的差额应计入“投资收益”,转销原投资方的股权投资和原被投资方的实收资本(股本)以及确认“投资收益”的分录,与以上回购股权法的直接核销法下的分录基本相同,不同的只有转销股权投资与注销实收资本两者的差额,采用回购股权法时计入“资本公积”,采用收回投资法时计入当期损益。

如果采用库存股法处理收回投资法下的合并抵销,同样可以适用,但转销损益计入当期损益。○