



谈债务重组后 合并会计报表的抵销问题

中国海洋大学经济学院 马孟君

【摘要】 集团内部交易致使子公司增加资本公积或利润,同时母公司因权益法核算也增加资本公积或投资收益。如何抵销双方增加的资本公积以及如何计算少数股东权益和收益,我国《合并会计报表暂行规定》和《企业会计准则——合并报表》(征求意见稿)未对此做出较为明确的规定,还存在较大的争议,本文试对这一问题进行探讨。

【关键词】 合并 会计报表 债务重组

合并会计报表是综合反映企业集团整体财务状况、经营成果及现金流量情况的会计报表。当一个企业在股权关系上控制其他企业时,应编制合并报表。财政部颁布了《合并会计报表暂行规定》和《企业会计准则——合并会计报表》(征求意见稿),对合并会计报表的编制进行规范,但未对编制合并会计报表时可能会遇到的一些特殊问题做出规定,如均未详细规定集团内债务重组时不做收入核算的项目(如资本公积)如何抵销,特别是子公司对母公司的经济业务如何编制合并会计报表的抵销分录以及如何计算少数股东权益和收益。笔者拟以债务重组业务为例对与合并会计报表编制有关的抵销问题进行探讨,在此,笔者只讨论子公司作为债务人、母公司作为债权人的情况。

在母公司为债权人的情况下,因内部债务重组而导致子公司增加了资本公积或营业外收入(如我国修改前的《企业会计准则——债务重组》),如何抵销母公司因采用权益法核算增加的资本公积(或营业外收入)以及如何计算少数股东权益和收益,对这些问题我国的《合并会计报表暂行规定》及《企业会计准则——合并会计报表》(征求意见稿)均未进行详细的规定,国际会计准则也未明确规定。因此,在理论上或实务中如何抵销成了一个值得探讨的问题。下面我们先通过一个债务重组的例子来探讨遇到类似问题时如何做合并会计报表抵销及计算少数股东权益和收益。假设不考虑相关税费(除增值税外),并以存货清偿债务。母子公司之间发生了债务重组关系,假设债务的账面价值大于存货的账面价值(包括增值税),并大于存货的公允价值(含税),即让步的债务重组在编制合并会计报表时需要注意以下项目的抵销:①需要抵销因债务重组而导致的子公司资本公积增加额;②需要抵销存货中包含的未实现资本公积;③若应收账款已计提坏账准备,还应抵销债权人年初计提的坏账准备对期初未分配利润的影响;④抵销计提的存货跌价准备;⑤抵销母公司增加的资本公积,以原债务人存货的账面价值为基础考虑是否应计提存货跌价准备以及计提多少存货跌价准备。

例1:2002年,乙公司(子公司)欠甲公司(母公司)购货款117万元,该业务发生在2001年,且这批产品于当年已全部对外出售,两公司增值税税率均为17%。2003年年底由于乙公司财

务困难,经协商乙公司以其生产的产品偿还债务,产品的账面价值为60万元,公允价值为80万元(不含增值税),并于2003年年底完成了债务重组。假设年底抵债的存货的公允价值仍为80万元,甲公司对收到的乙公司抵债产品仍作库存商品核算,乙公司对该笔应收账款从2001年开始一直计提5%的坏账准备,除增值税外,不考虑其他相关税费,我们先按合并会计报表抵销的一般思路来做有关债务重组的抵销分录(交易以后期间略):①借:资本公积(内部债务重组中子公司增加的资本公积)434 000元;贷:存货(存货价值中包含的未实现资本公积)434 000元。②借:存货(因债务重组的会计处理减少了存货的账面价值)58 500元;贷:期初未分配利润(乙公司上期内部应收账款计提的坏账准备)58 500元。③借:存货(抵销母公司多计提的存货跌价准备)175 500元;贷:管理费用175 500元。④借:资本公积(子公司资产负债表中因内部债务重组增加的资本公积)434 000元;贷:长期股权投资——乙公司(母公司因采用权益法核算增加的股权投资)347 200元,少数股东权益86 800元。

从以上的有关债务重组合并会计报表抵销分录来看,我们还没有抵销母公司因对长期股权投资采用权益法而增加的资本公积,资本公积的合并抵销金额已经超过了母子公司因债务重组而增加的资本公积累计数,为什么会出现这种情况呢?我们通过分析发现,多抵销的资本公积金额正好等于子公司因集团内部债务重组增加的资本公积乘以少数股东股权比例,即为: $434\ 000 \times 0.2 = 86\ 800$ (元)。对此,合并会计报表抵销问题中存货未实现的利润或资本公积的合并抵销分录的正确处理应为:

(1)交易当年。借:营业收入(关联方交易中子公司确认的收入),少数股东权益(存货价值中包含的未实现资本公积 \times 少数股东投资比例),资本公积(存货价值中包含的未实现资本公积 \times 母公司投资比例);贷:营业成本(关联方交易中子公司确认的营业成本),存货(存货价值中包含的未实现利润及未实现资本公积)。

另外,还将该内部交易未实现的利润对少数股东权益和收益的影响予以抵销。借:少数股东权益(子公司因内部交易而确认的未实现利润 \times 少数股东投资比例);贷:少数股东权益。

(2)交易的以后期间。借:期初未分配利润(期初存货价值中包含的未实现利润),少数股东权益(期初存货价值中包含的未实现资本公积×少数股东投资比例),资本公积(期初存货价值中包含的未实现资本公积×母公司投资比例);贷:营业成本(期初存货价值中包含的未实现利润及未实现资本公积在本期实现部分),存货(期末存货价值中包含的未实现利润和未实现资本公积)。

上文的抵销结果是对少数股东按投资比例拥有的子公司因集团内部交易而产生的利润或资本公积均予以抵销,即在合并会计报表中不再体现少数股东按投资比例在子公司拥有或享有的少数股东权益和收益,原因是存在未实现的利润或者是未实现的资本公积,那么对交易以后期间已经实现的资本公积或者收入,仍然减少少数股东权益且不增加少数股东收益。这样合并抵销可能存在两个疑问:①交易当年减少少数股东权益的理由是否恰当;②交易的以后期间为何还要减少少数股东权益且不增加少数股东收益,这样是否会导致在交易的以后期间实现存货价值中包含的未实现利润和未实现资本公积时合并会计报表中虚增应属于少数股东的收益。有关债务重组的合并抵销问题讨论到这里,我们发现有两个问题需要处理和解释:一方面,合并会计报表抵销在子公司作为债务人时是否应减少少数股东权益(包括交易当年和以后期间);另一方面,按照我们上述合并抵销思路如何再抵销母公司因债务重组增加的资本公积和如何解释子公司重复抵销资本公积以及如何计算少数股东收益。

事实上,对于第一个问题,不论内部交易使子公司产生的利润或资本公积对整个集团来说实现与否,对少数股东而言都是实现的利润或资本公积(因为子公司是独立的法人)。少数股东权益项目反映除母公司以外的其他投资者在子公司的权益,表示其他投资者在子公司所有者权益中所拥有的份额,在合并会计报表中应当单独列示,因此少数股东权益在母公司编制合并会计报表前在子公司个别会计报表中是已经确定的,不会因母公司编制合并会计报表而减少。因此,在合并会计报表中不论什么性质的内部交易,一般情况下不应因合并会计报表的需要而减少少数股东权益。

对于第二个问题,如何抵销母公司因采用权益法而增加的资本公积347 200元以及如何处理多抵销的资本公积86 800元。我们可以设想,如果子公司因债务重组增加的不是资本公积而是营业外收入,那么就不会出现多抵销的问题。从实质上看,不论会计准则怎么规定债务重组的会计处理(债务人在会计处理过程中是形成资本公积还是产生营业外收入),其结果都会导致债务人(子公司)增加所有者权益,只是所有者权益的明细科目不同。从利润分配的角度来看,股东对增加的利润(收入或营业外收入或是增加的资本公积)都享有分配股利的权利(特殊情况除外)。不论是收到子公司的利润还是资本公积分配的股利,母公司均应冲减长期股权投资,子公司的少数股东均应作投资收益处理。因此,我们可以按抵销母公司投资收益的方法和原则来抵销母公司因内部债务重组而增加的资本公积。为了便于理解,我们假设子公司当期净利润和年初未分配利润均为0,子公司本期除因债务重组增加的资本公积外无其他所有者权益增加,子公司决定用资本公积分配股利(假

设无分配障碍)。利润分配表如下:

项 目	本期累计数(元)
一、净利润	0
加:年初未分配利润	0
其他转入(资本公积)	434 000
二、可供分配的利润	434 000
减:提取盈余公积	0
三、可供投资者分配的利润	434 000
减:应付利润	434 000
四、未分配利润	0

那么,母公司因采用权益法而增加的资本公积的合并会计报表抵销分录为:借:少数股东收益86 800元,资本公积(母公司因内部债务重组增加的资本公积)347 200元;贷:应付利润(子公司内部债务重组增加的资本公积)434 000元。

若子公司不进行利润分配,只需将上述合并抵销分录中的应付利润项目改为资本公积。这样就解决了母公司因债务重组增加的资本公积抵销问题和子公司重复抵销资本公积的问题。

但同时我们也发现了新的问题,即不应抵销以及何时抵销少数股东收益的问题。我们通过分析发现子公司因内部交易而增加的利润或资本公积对整个集团来说未实现时在合并利润表中减去这部分未实现的利润或资本公积对应的少数股东收益,则会不恰当地减少合并后的利润,即因抵减少数股东收益而无法真实地反映整个集团的经营成果。为什么说的不恰当地减少合并后集团的利润呢?我们知道,通过抵销内部交易后,合并利润表中将不包含该内部交易产生的利润,因此,我们在利润表中再抵减少数股东收益将无法真实地反映整个集团的经营成果。

由此看来,在因内部交易而增加的子公司利润或资本公积未实现时,我们既不能减少少数股东权益,也不应该增加少数股东收益。为此,笔者建议在因内部交易而增加的子公司利润或资本公积未实现时(如子公司作为债务人的内部债务重组),将编制合并抵销分录时增加的少数股东收益项目转至一个新设的项目(如未确认损失项目)。本例在上述抵销分录的基础上再做抵销分录:借:未确认损失46 800元;贷:少数股东收益46 800元。该项目在合并资产负债表中单独列示(可在合并资产负债表未分配利润项下),当上述内部交易形成的利润或资本公积实现时,在实现当期将实现部分对应的金额从该新设的项目转至少数股东收益;当上述内部交易形成的利润或资本公积在交易当期就可以预计将来无法实现或很可能无法实现时,则在编制合并抵销分录时增加的少数股东收益(如本文例1增加的少数股东收益86 800元,其中的40 000元保持不变)。尽管一般情况下,少数股东收益(包含损失)根据少数股东持有权益性资本的比例和公司章程的规定以及子公司本期净损益计算确定,但在这种特殊情况下对少数股东收益的特殊计算也是比较合理的。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社, 2005