



报告期内出售、购买子公司 合并会计报表之我见

深圳广播电影电视集团 徐建华 黄小清

报告期内出售、购买子公司时编制的合并会计报表在会计理论界又被称为期中合并,即母公司在某一会计期中取得子公司的控股权合并。具体而言,在我国会计期末为每年的12月31日,年度合并会计报表日也就是12月31日,如果母公司不是在12月31日购并子公司,那么此类问题就属于期中合并。因此,企业出售、购买子公司时编制的合并会计报表多为期中合并。下面,笔者对期中合并的会计处理作简单分析。

一、报告期内出售子公司

《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》(财会[2002]18号文件)规定,企业在报告期内出售子公司(包括减少投资比例以及将所持股份全部出售),期末在编制合并利润表时,应将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。由于合并会计报表日已出售的子公司不纳入母公司合并会计报表,子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表后,就存在子公司期初至出售日止的相关利润如何在合并资产负债表中反映的问题,也就是如何衔接两张报表的问题。由于母公司出售子公司时,取得的收入已计入母公司投资收益,子公司期初至出售日止的相关利润已包含在出售子公司取得的投资收益当中,从而已包含在母公司资产负债表的“未分配利润”项目中,因此合并利润表中只要还原子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润数据,相应冲抵母公司“投资收益”及“少数股东收益”项目即可。

例1:某公司2005年6月30日出售其持有的某子公司全部股权,已收到全部股权转让款,并符合确认股权转让收益的其他条件。母公司持有该子公司60%的股权,相关会计数据见表一。

表一 某公司2005年6月利润表合并工作底稿
(部分内容) 单位:元

项目	母公司	抵销分录		合并数	子公司
		借方	贷方		
一、主营业务收入	111 600		80 900	192 500	80 900
减:主营业务成本	85 000	62 000		147 000	62 000
主营业务税金及附加	1 600	1 100		2 700	1 100
二、主营业务利润	25 000			42 800	17 800
加:其他业务利润	2 000		800	2 800	800
减:营业费用	5 000	3 000		8 000	3 000
管理费用	6 000	4 200		10 200	4 200
财务费用	1 000	600		1 600	600
三、营业利润	15 000			25 800	10 800
加:投资收益	8 000	4 600		3 400	200
营业外收入	1 000		2 500	3 500	2 500
减:营业外支出	2 000	1 500		3 500	1 500
四、利润总额	22 000			29 200	12 000
减:所得税	6 000	4 000		10 000	4 000
少数股东收益		3 200		3 200	
五、净利润	16 000			16 000	8 000

合并抵销分录:借:主营业务成本 62 000 元,主营业务税金及附加 1 100 元,营业费用 3 000 元,管理费用 4 200 元,财务费用 600 元,营业外支出 1 500 元,所得税 4 000 元,投资收益 4 600 元,少数股东收益 3 200 元;贷:主营业务收入 80 900 元,其他业务利润 800 元,营业外收入 2 500 元。

二、报告期内收购子公司

财会[2002]18号文件规定,企业在报告期内购买子公司,应将购买日起至报告期末该子公司的相关收入、成本、利

制分部财务报告;还可考虑将内销、外销作为一级分部基础,将行业、地区作为二级分部基础,同时考核现金流量指标。

3. 增加信息披露。

(1)增加集团公司所涉及主要行业的相关信息披露。这样可以使债权人、投资者了解该集团在行业中所处的地位、集团公司的主要竞争力、将来的发展方向及主要资源的配置等情况。

(2)增加备考信息的披露。选用权益结合法进行报表合并的集团,应另外编制模拟合并报表,以便于比较、鉴别,说明该方法对合并报表的资产总额、收入、净利润及对以后年度净利润的影响。

(3)增加对收购的子公司在未来三年内处置情况的说明。如TCL集团在完成了对TCL通讯的吸收合并后,公司股价大涨,但该集团在合并后不到一年就做出将TCL通讯业务分拆到香港进行上市的决定,其结果是公司股价大跌,投资者蒙受重大损失。由此可见,增加对收购的子公司在未来三年内处置情况的说明,对投资者的未来决策极为重要。

(4)增加未纳入合并报表范围的子公司的信息披露。在目前合并报表信息披露中,未纳入合并报表范围子公司的信息一直是个盲点。这不仅为人为调节合并报表范围埋下隐患,而且有的子公司可能存在巨大风险,若不对该类子公司信息进行披露,投资者在进行重大投资决策时往往会失误。○

润纳入合并利润表。由于合并会计报表日已收购的子公司应纳入母公司合并会计报表,而子公司期末利润表又包含了子公司期初至收购日止的相关收入、成本、利润,因此编制合并会计报表时应先对子公司会计报表进行调整,把子公司期初至收购日止的相关收入、成本、利润减去。而子公司期末资产负债表中“未分配利润”项目又包含了子公司期初至收购日止的利润,减去之后也存在如何衔接两张报表的问题。对此笔者认为,应在“年初未分配利润”项目中加上子公司期初至收购日止的利润,以使调整后子公司利润及利润分配表中的“未分配利润”项目与资产负债表中“未分配利润”项目一致。调整子公司会计报表后,再根据《合并会计报表暂行规定》的有关规定编制合并工作底稿和抵销分录。

例2:某公司2005年6月30日购买某子公司60%的股权,已支付全部股权转让款,并符合确认股权收购完成的其他条件,相关会计数据见表二。

表二 某公司2005年度利润表及利润分配表
合并工作底稿(部分内容) 单位:元

项目	2005年	调整分录		调整后 金额	2005年 1~6月
		借方	贷方		
主营业务收入	161 800	80 900		80 900	80 900
主营业务成本	124 000		62 000	62 000	62 000
主营业务税金及附加	2 200		1 100	1 100	1 100
主营业务利润	35 600			17 800	17 800
其他业务利润	1 600	800		800	800
营业费用	6 000		3 000	3 000	3 000
管理费用	8 400		4 200	4 200	4 200
财务费用	1 200		600	600	600
营业利润	21 600			10 800	10 800
投资收益	400	200		200	200
营业外收入	5 000	2 500		2 500	2 500
营业外支出	3 000		1 500	1 500	1 500
利润总额	24 000			12 000	12 000
所得税	8 000		4 000	4 000	4 000
少数股东收益					
净利润	16 000			8 000	8 000
年初未分配利润	8 000	8 000		16 000	8 000
可供分配的利润	24 000			24 000	16 000
提取盈余公积	2 000			2 000	
应付利润	10 000			10 000	
未分配利润	12 000			12 000	16 000

合并抵销分录:借:主营业务收入 80 900 元,其他业务利润 800 元,投资收益 200 元,营业外收入 2 500 元;贷:主营业务成本 62 000 元,主营业务税金及附加 1 100 元,营业费用 3 000 元,管理费用 4 200 元,财务费用 600 元,营业外支出 1 500 元,所得税 4 000 元,年初未分配利润 8 000 元。

按照上述方式编制的合并会计报表会出现期末合并会计报表“年初未分配利润”项目与期初合并会计报表“未分配利润”项目不一致的情况。因此,应当根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号)中的有关规定在会计报表附注中作相关披露。○

股权分置改革中 取得流通权



山东东营

财政部于2005年11月颁发了《上市公司股权分置改革相关会计处理暂行规定》(以下简称《暂行规定》),对股权分置改革中非流通股股东的有关会计处理做出了具体规定。但笔者对其中以权证支付对价取得流通权的会计处理规定有不同看法,本文就此作以下探讨。

一、流通权的成本计量

权证持有人行权时,一方面需要确认“股权分置流通权”的增加,另一方面需要按行权部分结转“应付权证”负债。对于流通权成本的确定,笔者认为应采用历史成本计量的原则。非流通股股东取得的流通权,一般不计提减值准备,会计期末就以历史成本在资产负债表中进行列示。按《暂行规定》的规定,交割方式不同时,流通权成本的确定方法是不同的。但笔者认为,流通权的成本不应受交割方式的影响,只是交割方式不同,账务处理也不同。

1.直接送出认购权证。

流通权的成本按所出售股份的行权价低于市场价格的差额确定。按交割方式不同,账务处理如下:

(1)股票交割时:借:银行存款(售股行权价),股权分置流通权(市价-售股行权价);贷:长期股权投资(售股账面价值),(或借)投资收益(市价-账面价值)。

(2)现金交割时:借:股权分置流通权(市价-售股行权价);贷:银行存款。

2.直接送出认股权证。

流通权的成本按所购入股份的行权价高于市场价格的差额确定。按交割方式不同,所作的账务处理如下:

(1)股票交割时:借:长期股权投资或短期投资(购股市价),股权分置流通权(购股行权价-市价);贷:银行存款(购股行权价)。

(2)现金交割时:借:股权分置流通权(购股行权价-市价);贷:银行存款。

3.以一定价格出售认股权证。

笔者认为,交割方式不影响流通权成本。流通权的成本按所出售股份的行权价低于市场价格的差额,再减去权证中行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额(即行权部分权证当初的实际发行额)后的差额来确定。按交割方式不同,账务处理如下:

(1)股票交割时:借:银行存款(售股行权价),股权分置流通权(市价-售股行权价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:长期股权投资(售股账面价值),(或借)投资收益(市价-账面价