

同一控制下控股合并的 合并资产负债表编制问题探讨

罗平实

(重庆城市管理职业学院 重庆 401331)

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种。同一控制下的企业合并,是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。我国目前的企业合并大部分属于同一控制下的控股合并,例如中央、地方国资委所控制的企业之间的合并,或者同一企业集团内两个或多个子公司的合并。

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的,合并方一般应在合并日编制合并财务报表。编制合并日的合并财务报表时,一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。本文仅就合并资产负债表的会计处理进行探讨。

(一)

同一控制下控股合并日编制合并资产负债表时被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易,应作为内部交易,按照有关原则进行抵销。

同一控制下企业合并的基本处理原则是,视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在,在合并资产负债表中,对于被合并方在企业合并前实现的留存收益(盈余公积和未分配利润之和)中归属于合并方的部分,应按以下规定,自合并方的资本公积转入留存收益:

第一,确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分。在合并资产负债表中,应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自资本公积转入盈余公积和未分配利润。

第二,确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分。在合并资产负债表中,应以合并方资本公积(资本溢价或股本溢价)的贷方余额为限,将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自资本公积转入盈余公积和未分配利润。因合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足,被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的,合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明。

例:A、B公司分别为P公司控制下的两家子公司。A公司于2010年3月10日自母公司P处取得B公司100%的股权,

合并后B公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并,A公司发行了600万股本公司普通股(每股面值1元)作为对价。假定A、B公司采用的会计政策相同。合并日,A公司及B公司的所有者权益构成如下表(金额单位:万元):

A公司		B公司		合计
项目	金额	项目	金额	
股本	3 600	股本	600	4 200
资本公积	1 000	资本公积	200	1 200
盈余公积	800	盈余公积	400	1 200
未分配利润	2 000	未分配利润	800	2 800
合计	7 400	合计	2 000	9 400

1. 长期股权投资的确认和计量。借:长期股权投资 2 000;贷:股本 600,资本公积——股本溢价 1 400(A分录)。

2. 合并日合并财务报表的编制。控股合并中合并企业形成了母子公司关系,合并方应在合并日编制合并财务报表。

(1)长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理。借:股本 600,资本公积 200,盈余公积 400,未分配利润 800;贷:长期股权投资 2 000(B分录)。

上述分录简化后为:借:盈余公积 400,未分配利润 800;贷:资本公积——股本溢价 1 200(C分录)。

(2)调整资本公积。本例中,A公司在合并日编制合并资产负债表时,对于企业合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方的部分(1 200万元)应自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益。A公司在确认对B公司的长期股权投资以后,其资本公积的账面余额为2 400万元(1 000+1 400),假定其中资本溢价或股本溢价的金额为1 800万元。在合并工作底稿中,应编制以下调整分录:借:资本公积 1 200;贷:盈余公积 400,未分配利润 800(D分录)。

从C分录与D分录借贷方向相反可以看出:对于同一控制下的控股合并,合并方在编制合并财务报表时,调整资本公积实质上是合并方在长期股权投资的确认和计量时的A分录及控股合并中合并方在合并日编制合并财务报表时的B分录合并分录C分录予以抵销。

(二)

同一控制下控股合并日合并资产负债表会计处理中还存在特殊问题。在上例中,假定A公司资本溢价或股本溢价的

实际利率法下可提前赎回 持有至到期投资的利息收入确认

刘军英

(平顶山学院经济与管理学院 河南平顶山 467000)

根据相关规定,作为持有至到期投资的主要是债权性投资,且在持有期间应当按照摊余成本计量,并按照期初摊余成本和实际利率确认当期利息收入,计入投资收益。实际利率应当在取得持有至到期投资时确定,在该持有至到期投资存续期间或适用的更短时间内保持不变。但是持有至到期投资如果是附有可能提前赎回条款的债券,实际利率是否仍为原有的实际利率呢?现举例说明如下:

例:2005年1月1日,甲公司购入乙公司当日发行的面值500 000元、期限5年、票面利率6%、每年12月31日付息的债券作为持有至到期投资,实际支付的购买价款(包括交易费用)为521 650元,购买日确定的实际利率为5%。根据合同约定,发行公司在遇到特定情况时可以将债券赎回,且不需为提前赎回支付额外款项。假定2007年1月1日,甲公司预计乙公司将会在2007年年末赎回200 000元的本金。

金额为1 800万元。在如下两种情况的合并工作底稿中,其调整分录该如何编制?

其一,B公司盈余公积为1 800万元,未分配利润为-600万元时:借:未分配利润600,资本公积1 200;贷:盈余公积1 800。

其二,B公司盈余公积为1 000万元,未分配利润为-1 000万元时,由于被合并方在合并前的留存收益为 $0[1 000+(-1 000)]$,属于合并方账面资本公积贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分:借:资本公积0;贷:盈余公积1 000,未分配利润-1 000。即:借:未分配利润1 000;贷:盈余公积1 000。

从以上分析可以看出,理论界将在合并资产负债表中,对于被合并方在企业合并前实现的留存收益(盈余公积和未分配利润之和)中归属于合并方的部分,应自合并方的资本公积转入留存收益时,在合并工作底稿中,借记“资本公积”项目,贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目的表述不够准确。因为:①自合并方的资本公积转入留存收益时,在合并工作底稿中有可能不会出现“资本公积”项目的例子,如被合并方在合并前的留存收益为零。②“未分配利润”项目不一定都在贷方,当未分配利润为负时,也可能出现在借方。因此,在合并工作底稿中,合并方的资本公积转入留存收益时的调整分录应视情况而定,不能一概而论。

一、实务中可提前赎回债券利息收入的确认

实务中,如果持有至到期投资是附有可提前赎回条款的债券,企业在预计发行债券公司将部分收回债券时,应调整期初摊余成本,并将摊余成本的调整额计入当期损益。期初摊余成本可按如下公式计算:

期初摊余成本=当期收回债权本金的现值+当期利息的现值+以后期间利息的现值+剩余债权本金的现值

摊余成本调整额=期初调整前摊余成本-期初调整后摊余成本

据此,对该债券利息收入的确认如下:

1. 对2007年1月1日的期初摊余成本进行调整,可得:

$(200 000+30 000) \times (P/F, 5\%, 1) + 18 000 \times (P/F, 5\%, 2) + (300 000+18 000) \times (P/F, 5\%, 3) = 510 075(\text{元})$

期初摊余成本调整额=513 620-510 075=3 545(元)

在上例中,假定A公司资本溢价或股本溢价的金额为600万元。在合并工作底稿中,其调整分录如何编制?理论上有以下三种解法:

方法1:按相同比例恢复。借:资本公积600;贷:盈余公积200(400×50%),未分配利润400(800×50%)。

方法2:先恢复盈余公积,再恢复未分配利润。借:资本公积600;贷:盈余公积400,未分配利润200。

方法3:先恢复未分配利润,再恢复盈余公积。借:资本公积600;贷:未分配利润600。

方法1即“按相同比例恢复”,简单易行,在实务操作中普遍采用此方法。方法2即“先恢复盈余公积,再恢复未分配利润”的观点认为,此法与公司制企业留存收益形成的先后顺序相同,且在许多涉及留存收益的冲减会计问题中,常常按先盈余公积、后未分配利润的顺序,故在对留存收益进行恢复时,根据惯例按此顺序。方法3无论在实务操作中还是理论界均很少采用。

合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足时,被合并方在合并前实现的留存收益在合并资产负债表中不能全额恢复时究竟该如何恢复?由于在现行会计准则中没有对该问题进行详细规定,故笔者认为,如果题目给出了公司计提盈余公积的比例,那么恢复时按照这个计提比例恢复。如果没给出计提盈余公积的比例,根据经验,应该按相同比例恢复。○