

合并报表层面关于恢复 被合并方留存收益问题的探讨

陈祥碧(副教授)

(重庆财经职业学院会计系, 重庆 402160)

【摘要】在权益结合法下,同一控制下企业控股合并的合并报表编制应尽可能完全恢复子公司的留存收益(包括盈余公积、未分配利润、专项储备)和其他综合收益性质的资本公积,以便体现因将被合并方合并日之前各年度(期间)的利润表纳入合并利润表而相应带入的留存收益和其他综合收益的滚存影响。

【关键词】合并报表;留存收益;资本公积;恢复

一、关于同一控制下企业控股合并的相关规定

对于同一控制下企业控股合并,在合并方个别报表层面上,将合并日被合并方账面净资产大于所发行股份面值的差额,扣除相关可冲减权益的发行费用后,记入“资本公积——股本溢价”科目,在合并报表层面,按照《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章中相关表述,将合并方享有的被合并方在合并日前实现的留存收益和其他综合收益性质的资本公积以合并方合并日账面资本公积(资本溢价或股本溢价)进行恢复。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。

对于上述“恢复”要求,其理论依据是基于同一控制下企业合并中被合并方要视同最早期间期初开始就已经在合并方的控制下,并且该关系一直存续至今,所以其以前各年度的利润表也需要纳入合并范围并调整合并利润表的前期比较数据,从合并资本公积中恢复被合并方留存收益是为了体现被合并方留存收益积累的延续性。上述规定在合并方合并日账面资本公积(资本溢价或股本溢价)大于被合并方在合并日前实现的留存收益和其他综合收益性质的资本公积时在理解和实务操作中是没有问题的。

二、举例说明

例1:A公司(拟上市主体)2012年7月7日与B公司签订股权转让协议,协议约定A公司增资1500万元受让B公司持有C公司100%的股权,股权转让后C公司成为A公司全资子公司,假设A公司和C公司均受D集团控制。2012年10月9日,A公司办妥工商变更登记手续。

合并日A公司、C公司的所有者权益金额如表1(单

位:万元,下同)。

表1 合并日A公司、C公司的所有者权益情况表

项目	实收资本	资本公积—— 资本溢价	盈余公积	未分配利润	专项储备	合计
A公司	10 000	1 000	500	4 500	0	16 000
C公司	900	0	80	720	100	1 800

上例中,不仅合并日前A公司资产负债表中“资本公积——资本溢价”金额可以用于恢复C公司合并日之前的留存收益和其他综合收益性质的资本公积,A公司股东本次增资形成的资本公积(无论该次增资与企业合并交易是否直接相关)也应可以用于恢复。

合并日,A公司个别报表层面会计分录为:

借:长期股权投资——C公司 1 800
贷:银行存款 1 500
 资本公积——资本溢价 300

合并报表层面在合并工作底稿中应做如下抵销分录:

借:实收资本 900
 盈余公积 80
 未分配利润 720
 专项储备 100
贷:长期股权投资 1 800

另外,以合并方账面“资本公积——资本溢价”贷方余额1300万元(1000+300)为限,恢复被合并方留存收益和其他综合收益性质的资本公积(如有),相应的调整分录为:

借:资本公积——资本溢价 900
贷:盈余公积 80
 未分配利润 720
 专项储备 100

经此调整,合并日合并资产负债表留存收益体现了由于利润表合并导致的自然累积,同时也保证了比较合并报表勾稽关系的平衡。而目前,存在较大争议的是合并日合并方账面“资本公积——资本溢价”贷方余额不足以恢复被合并方留存收益和其他综合收益性质的资本公积的情况。尽管准则规定,对于未能全额恢复的归属于合并方的部分留存收益,应在报表附注中进行说明,但这种处理无疑破坏了合并资产负债表和合并利润表的勾稽关系,不便于报表使用者对企业集团整体财务状况和经营成果的理解。

例2:接例1,合并日A、C公司所有者权益情况见表2。同时假设合并日A公司利润表中净利润为500万元,C公司利润表中净利润为100万元,其他条件不变。合并日,A公司个别报表层面会计分录为:

借:长期股权投资——C公司 1 800
 贷:银行存款 1 500
 资本公积——资本溢价 300

此时,合并日合并方账面“资本公积——资本溢价”贷方余额为400万元(100+300),而被合并方留存收益为900万元,按照现行企业会计准则规定合并报表层面被合并方留存收益不能全额恢复,对于未能恢复的部分(600万元)应于报表附注中说明。此时,合并资产负债表中“未分配利润”项目中的本期利润要小于合并各方当期利润之和,合并资产负债表与合并利润表相脱节,造成理解上的困难。

表2 合并日A公司、C公司的所有者权益情况表

项目	实收资本	资本公积——资本溢价	盈余公积	未分配利润	专项储备	合计
A公司	10 000	100	500	4 500	0	16 000
C公司	900	0	80	720	100	1 800

对此,笔者认为,既然同一控制下的控股合并中合并报表编制遵循权益结合法,即要求合并后形成的企业在未来应是原有各企业的延续,被合并方留存收益继续存在,应尽可能全部体现被合并方的留存收益和其他综合收益,因此建议取消“恢复被合并方留存收益以合并方资本公积为限”的限制,完整体现被合并方的合并日前滚存留存收益,这将有助于充分揭示集团的盈利能力。事实上也可以这样理解:首先把被合并方的利润表全部并入,相当于留存收益和其他综合收益性质的资本公积全额恢复;在全额恢复后如果合并报表中资本公积出现负数,再以所有者权益内部结转的方式,通过未分配利润补足这一资本公积负数。

在本例中,编制合并日合并财务报表时,首先编制抵销分录:借:实收资本 900,盈余公积 80,未分配利润 720,专项储备 100;贷:长期股权投资 1 800。然后编制调整分

录,全额恢复被合并方留存收益。借:资本公积——资本溢价 900;贷:盈余公积 80,未分配利润 720,专项储备 100。经此调整后,合并资产负债表中“资本公积——资本溢价”科目金额为-500万元,可通过未分配利润不足这一资本公积负数。借:未分配利润 500;贷:资本公积——资本溢价 500。经此调整后,合并资产负债表中所有者权益项目构成如表3所示:

表3 合并资产负债表中所有者权益构成情况

所有者项目	A公司	C公司	经抵销、调整后		合并后金额
实收资本	10 000	900	借:900		10 000
资本公积——资本溢价	400	0	借:900	贷:500	0
盈余公积	500	80	借:80	贷:80	580
未分配利润	4 500	720	借:1 220	贷:720	4 720
其中:本期利润	500	100	借:100	贷:100	600
专项储备	0	100	借:100	贷:100	100
合计	16 000	1 800			16 000

此时,A公司在编制合并利润表时,假设A、C公司在当期没有关联交易,合并利润应为600万元(500+100),这与合并资产负债表中本期利润数相一致,确保了两表之间的勾稽关系。

此外,合并资产负债表中恢复被合并方的留存收益和其他综合收益,是由将被合并方合并日之前各年度/期间的利润表纳入合并范围并调整合并利润表的前期比较数据的结果,因此需与被合并方的利润表纳入合并范围的情况相对应。在某些特殊情况下,例如当同一控制下企业合并交易中的被合并方最初是通过非同一控制下企业合并被纳入其最终控制方的合并报表范围时,其利润表纳入合并范围是以“参与合并各方均处于同一控制下的期间”为限的,即其利润表只能自最终控制方取得其控制权之日起才能纳入合并范围,因而其留存收益也不能全额恢复,而是只有能自最终控制方取得其控制权之日起累积的留存收益才能在合并报表层面予以进行相应的恢复。

主要参考文献

财政部.企业会计准则(2006)[M].北京:经济科学出版社,2006.
 刘冠勋.同一控制下企业合并涉及的留存收益还原问题[J].财会月刊,2007(28).
 财政部.企业会计准则讲解(2010)[M].北京:人民出版社,2010.
 薛晓琳,毕茜等.我国企业合并报表理论选择及实务研究[J].西南农业大学学报(社会科学版),2011(1).
 吴鑫奇,徐洪波.同一控制下合并日合并财务报表编制问题探讨[J].财会月刊,2013(7).