

[DOI]10.12315/j.issn.1673-8160.2020.26.065

同一控制下企业合并前期比较数据追溯调整

李军玲

[天圆全会计师事务所(特殊普通合伙)烟台分所,山东 烟台 264000]

摘要:根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,同一控制下的企业控股合并,应当在合并报表层面追溯重述合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表及合并所有者权益变动表的前期比较数据。本文主要对合并所有者权益科目的前期比较数据的追溯调整问题进行分析、探讨^[1]。

关键词:同一控制;合并财务报表;前期比较数据;权益科目期初追溯

一、案例分析

(一)通过收购存量股权实现同一控制下企业合并的前期比较数据追溯调整

背景:

A公司为上市公司,其实际控制人为甲。甲和乙共同出资设立B公司,甲持有B公司72%的股权。2019年12月31日A公司通过收购存量股权方式,取得甲持有B公司72%的股权,股权价款2300万元。A公司在2019年12月31日编制合并报表时,将B公司作为同一控制下企业合并,纳入合并范围。

B公司所有者权益信息:

项目	2019年12月31日	2018年12月31日
实收资本	43,200,000.00	43,200,000.00
未分配利润	-11,064,951.29	-10,378,978.03
所有者权益合计	32,135,048.71	32,821,021.97

解析:

A公司具体的合并报表调整编制过程如下所示:

1. 追溯调整前期比较报表

(1)模拟A公司2018年12月31日合并报表对B公司权益抵销分录:

借:实收资本 43,200,000.00
年初未分配利润 -10,378,978.03
贷:资本公积 23,631,135.82
少数股东权益 9,189,886.15

(2)恢复合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方A公司的部分:

借:资本公积-资本溢价 -7,472,864.18
贷:年初未分配利润 -7,472,864.18(-10,378,978.03*72%)

注:①恢复合并前B公司实现的留存收益时,应冲减A公司的资本公积-资本溢价,冲减时应以A公司资本公积-资本溢价为限;本案例中,由于B公司合并前留存收益为负数,恢复留存收益时形成资本公积-资本溢价贷方余额。②恢复合并前B公司实现的留存收益时,应当反映母子公司视同一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况;本案例中,B公司由实际控制人甲出资设立,自公司成立之初,与A公司即视同一直作为一个整体运行,因此在追

溯调整前期比较报表恢复B公司实现的留存收益时,按照合并日A公司对B公司的持股比例在B公司截至2018年12月31日账面累计留存收益应享有的份额(未分配利润-10,378,978.03*72%)予以恢复留存收益。^[2]

2. 本期合并报表

(1)期初合并报表滚调:

借:实收资本 43,200,000.00
年初未分配利润 -10,378,978.03
贷:长期股权投资 23,631,135.82
少数股东权益 9,189,886.15

(2)对期末实际投资进行调整:

借:资本公积-资本溢价 -493,900.75
贷:长期股权投资 -493,900.75

注:A公司于2019年12月31日取得B公司72%股权,根据合并日时点享有的B公司净资产份额的账面价值计入账面长期股权投资共23,137,235.07元,与期初合并报表滚调长期股权投资23,631,135.82元之间的差额调整A公司资本公积-资本溢价。

(3)恢复合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方A公司的部分:

借:资本公积-资本溢价 -7,472,864.18
贷:年初未分配利润 -7,472,864.18(-10,378,978.03*72%)

(4)确认合并当期的少数股东损益:

借:少数股东损益 -192,072.51
贷:少数股东权益 -192,072.51

注:-192,072.51元=(B公司期末未分配利润-11,064,951.29-B公司年初未分配利润-10,378,978.03)×少数权益比例72%。

(二)通过增资方式实现同一控制下企业合并的前期比较数据追溯调整

背景:

A公司为上市公司,其实际控制人为甲。2020年3月31日A公司对其实际控制人甲的全资公司B公司增资3.2亿元,取得B公司79.80%的股权,B公司由实际控制人甲出资设立。A公司在2020年3月31日编制合并报表时,将B公司作为同一控制下企业合并,纳入合并范围。

B公司所有者权益信息:

项目	2020年3月31日	2019年12月31日
实收资本	420,000,000.00	100,000,000.00
未分配利润	-61,525,699.34	-64,619,936.50
所有者权益合计	358,474,300.66	35,380,063.50

根据B公司截至2019年12月31日的评估报告,评估基准日B公司的评估值为0.81亿元;A公司向B公司增资3.2亿元,增资完成后,按评估值测算,A在B公司的持股比例为79.80%。

解析:

A公司具体的合并报表调整编制过程如下所示:

1. 追溯调整前期比较报表

(1)模拟实际控制人甲2019年12月31日即对B公司增资,B公司做如下会计处理:

借:货币资金 320,000,000.00

贷:实收资本 320,000,000.00

(2)模拟A公司自实际控制人甲处购入股权,A公司应做如下会计处理:

借:长期股权投资 320,000,000.00

贷:货币资金 320,000,000.00

(3)模拟A公司2019年12月31日合并报表对B公司权益抵销分录:

借:实收资本 420,000,000.00

年初未分配利润 -64,619,936.50

贷:长期股权投资 320,000,000.00

少数股东权益 35,380,063.50

(4)恢复合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方A公司的部分:

借:资本公积-资本溢价 -51,566,709.33

贷:年初未分配利润 -51,566,709.33(-64,619,936.50*79.80%)

注:①年初模拟增资后A公司对B公司的持股比例=增资额3.2亿元/(年初B公司净资产评估值0.81亿元+增资额3.2亿元)=79.80%。

②本案例中,B公司由实际控制人甲出资设立,自公司成立之初,与A公司即视同一直作为一个整体运行,因此在追溯调整前期比较报表恢复B公司实现的留存收益时,按照模拟增资后A公司对B公司的持股比例在B公司截至2019年12月31日账面累计留存收益应享有的份额(未分配利润-64,619,936.50*79.80%)予以恢复留存收益。

2. 本期合并报表

(1) 期初合并报表滚调:

借:实收资本 420,000,000.00

年初未分配利润 -64,619,936.50

贷:长期股权投资 320,000,000.00

少数股东权益 35,380,063.50

(2) 对期末实际投资进行调整:

借:资本公积-资本溢价 -33,937,508.07

贷:长期股权投资 -33,937,508.07

注:A公司于2020年3月31日进行投资,实际出资3.2亿元,根据出资时点享有的B公司净资产份额的账面价值计入账面长期股权投资共286,062,491.93元,与实际出资3.2亿元之间的差额调整A公司资本公积-资本溢价。

(3)恢复合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方A公司的部分:

借:资本公积-资本溢价 -51,566,709.33

贷:年初未分配利润 -51,566,709.33(-64,619,936.50*79.80%)

(4) 确认合并当期的少数股东损益:

借:少数股东损益 625,035.91

贷:少数股东权益 625,035.91

注:625,035.91元=(B公司期末未分配利润-61,525,699.34-B公司年初未分配利润-64,619,936.50)×少数权益比例79.80%。

(5) 调整少数股东权益:

借:资本公积-资本溢价 36,406,709.32

贷:少数股东权益 36,406,709.32

注:36,406,709.32元=(B公司期末少数股东享有的净资产份额358,474,300.66*20.20%-期初已确认的少数股东权益35,380,063.50-本期确认的少数股东权益625,035.91)。

二、结语

同一控制下企业合并涉及的会计处理问题应关注以下几个方面:

(1)关注同一控制下企业合并是通过收购存量股权还是增资方式实现,两种方式下合并财务报表中权益科目的前期比较数据的追溯调整会计处理是不同的。

(2)合并方编制财务报表时,在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起,一直是一体化存续下来的,应以被合并方的资产、负债(包括最终控制方收购被合并方面形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础,进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。^[3-4]

参考文献

[1]赵磊,王嗣琦.基于多维度合并报表信息化的最佳实践[J].商业会计,2020(13):73-75.

[2]王珍.同一控制下企业合并会计处理研究[J].财会学习,2020(11):144-145.

[3]侯香红.长期股权投资成本法转权益法与合并报表编制案例解析[J].商业会计,2019(21):47-49+52.

[4]黄琳.基于数据仓库的C集团合并财务报表系统应用案例研究[D].中国财政科学研究院,2019.