

内部投资评估增值的 合并会计报表抵销问题

在编制合并会计报表的过程中,关于内部投资所发生的资产评估增值是否应在合并会计报表中予以合并抵销的问题,《合并会计报表暂行规定》没有明确说明,实际操作中也存在着正反两种观点,本文赞同应当进行合并抵销这一观点,拟就此作一探讨并提出一种内部合并抵销的处理方法。

一、两种观点

第一种观点:可不予以合并抵销。因《合并会计报表暂行规定》没有规定内部投资行为中因资产评估增值所产生的资本公积在编制合并会计报表中应予以合并抵销,所以公司可以自行选择任一种会计处理方法并一惯性执行。

第二种观点:应当进行合并抵销。理由如下:

1、《合并会计报表暂行规定》的立法宗旨很明显:因内部交易所发生的对合并会计报表的影响在编制合并会计报表时应全部予以抵销,并强调从企业集团的角度看待内部交易行为。

2、《合并会计报表暂行规定》在列举需要抵销的事项时,虽没有明确提到评估增值投资的合并抵销问题,但却对“内部交易”进行了定义:“内部交易,是指由母公司与其所所有子公司组成的企业集团范围内,母公司与子公司、子公司相互之间发生的交易。”从目前的会计实践来看,这里提到的“交易”应是广义上的交易,包括商品、固定资产购销,还应该包括投资行为。而且认定投资行为是一种交易行为,这可从《中国证监会股票发行审核标准备忘录第1号》上得到佐证:“关联交易主要包括a、购销商品……h、合作投资建立企业、开发项目等。”可见内部投资行为实际上是一种内部交易行为,而内部交易行为是需要合并抵销的,如果允许公司就该类事项可不予以合并抵销,则会为公司增加净资产留下了很大的操纵空间,不利于证券市场的监管。

本文倾向于在合并会计报表中予以合并抵销的会计处理方法。正如上文提到的,作为合并会计报表一个最重要的思想是要将内部交易行为所产生的合并报表影响予以合并抵销,从合并会计报表的角度看,原来账面值为零的资产因为内部的投资行为而有所列示,虽然从单个会计报表来看反映了真实的情况,也是符合现行会计法规的,但这样显然不符合企业集团的实际情况,也不符合现行有关合并会计法律法规的立法精神。

二、连续合并会计报表的编制及其后续会计处理

□ 刘绍军 彭启发

内部投资中资产评估增值部分在未对企业集团外部单位实现前,均应视为“内部交易”行为处理。当投资所涉及到的具体资产对外实现销售或被投资的子公司已经发生股权转让时,母公司单个会计报表上反映的资本公积则属于真正的已实现的销售收入,方可用于分配或转增股本。以具体案例说明如下:

案例:深圳证券交易所上市的某从事生物制药的A公司拥有—专利技术,2000年账面价值为零(自行研发的生物技术,未入账)。2000年底,公司拟以该项专利技术对外投资,聘请了评估机构对该专利技术进行评估,评估价值为6 000万元,即评估增值6 000万元。随后,公司以该项业经评估后的专利技术按评估报告所载明的评估价值6 000万元作价投资到B公司(B公司注册资本10 000万元),享有6 000万元的权益,并持有B公司60%的股权。上述投资行为后,A公司将该项技术的评估增值额6 000万元列示为资本公积(如不考虑企业所得税,账务处理为:借记“长期股权投资——B公司”6 000万元,贷记“资本公积”6 000万元);而B公司账面上则列示了无形资产6 000万元,并按10年进行摊销,每年影响损益600万元,计入管理费用。A公司从2001年起历来均将B公司纳入了合并会计报表范围。会计处理如下(单位:万元):

1、2001年度合并会计报表的分录如下:

a、将内部投资增值所产生的无形资产及资本公积予以合并抵销:

借:资本公积	6 000
贷:无形资产	6 000

b、将无形资产的摊销金额予以合并抵销:

借:无形资产	600
贷:管理费用	600

2、2002年的合并抵销分录编制如下：

a、同2001年的分录a。

b、将无形资产的本年摊销及以前年度的摊销金额予以合并抵销：

借：无形资产 1 200
 贷：管理费用 600
 贷：年初未分配利润 600

3、2003年至2010年的合并会计报表抵销分录思路与2002年的相同。

4、2011年，在编制合并会计报表时，编制的合并抵销分录为：

借：资本公积 6 000
 贷：年初未分配利润 6 000

关于无形资产的摊销不需再编制合并抵销分录。

5、中途B公司将该项无形资产予以出售，具体分为三种情况：

a、平价或溢价转让，即转让该无形资产的作价金额不低于原评估价值6 000万元。假设2002年末B公司将该项无形资产予以出售，转让价格为7 000万元。此时，B公司会计分录为借记“银行存款”7 000万元，贷记“无形资产”4 800万元，贷记“营业外收入”2 200万元。合并抵销分录则为：

借：资本公积 6 000
 贷：无形资产 6 000
 借：无形资产 1 200
 贷：管理费用 600(B公司本年出售前的当年无形资产摊销额)
 年初未分配利润 600
 借：无形资产 4 800
 贷：营业外收入 4 800

上述单个会计报表分录及合并抵销分录对合并未分配利润的最终影响结果为7 000万元[B公司摊销计入2001年、2002年管理费用的(-1 200)万元+合并抵销分录所抵销的2001年度、2002年度管理费用1 200万元+B公司确认的营业外收入2 200万元+合并抵销所确认的营业外收入4 800万元]，真实反映了企业集团以账面值为零的资产作价7 000万元转让的事实。

b、折价出售，且转让定价虽低于原评估报告金额，但高于转让时的账面价值。假设2002年末B公司将该项无形资产予以出售，转让价格为5 000万元。此时，B公司会计分录为借记“银行存款”5 000万元，贷记“无形资产”4 800万元，贷记“营业外收入”200万元。合并抵销分录则为：

借：资本公积 6 000
 贷：无形资产 6 000
 借：无形资产 1 200
 贷：管理费用 600
 年初未分配利润 600
 借：无形资产 4 800
 贷：营业外收入 4 800

上述单个会计报表分录及合并抵销分录对合并未分配利润的最终影响结果为5 000万元[B公司摊销计入2001年、2002年管理费用的(-1 200)万元+合并抵销分录所抵销的2001年度、2002

年度管理费用1 200万元+B公司确认的营业外收入200万元+合并抵销分录所确认的营业外收入4 800万元]，真实反映了企业集团以账面值为零的资产作价5 000万元转让的事实。

c、折价出售，且转让定价低于原评估报告金额，也低于转让时的账面价值。假设2002年末B公司将该项无形资产予以出售，转让价格为4 000万元。此时，B公司会计分录为借记“银行存款”4 000万元，借记“营业外支出”800万元，贷记“无形资产”4 800万元。合并抵销分录则为：

借：资本公积 6 000
 贷：无形资产 6 000
 借：无形资产 1 200
 贷：管理费用 600
 年初未分配利润 600
 借：无形资产 4 800
 贷：营业外收入 4 000
 营业外支出 800

注：此处合并抵销分录将原单个报表计入的“营业外支出”800万元予以了冲回，系为了不至于产生“针对同一事项，即产生营业外支出、又产生营业外收入”的异常情况。

上述单个会计报表分录及合并抵销分录对合并未分配利润的最终影响结果为4 000万元[B公司摊销计入2001年、2002年管理费用的(-1 200)万元+合并抵销分录所抵销的2001年度、2002年度管理费用1 200万元+B公司确认的营业外支出(-800)万元+合并抵销分录所抵销的营业外支出800万元+合并抵销分录所确认的营业外收入4 000万元]，真实反映了企业集团以账面值为零的资产作价4 000万元转让的事实。

6、中途A公司将所持有的B公司的股权予以转让，即原评估增值部分完全实现。假设2002年初，A公司将所持有B公司的股权全部予以转让，A公司不需要再编制对B公司的合并会计报表，鉴于A公司原来投资评估增值已通过股权转让完全实现，则A公司应作如下会计分录：

借：资本公积 6 000
 贷：年初未分配利润 600
 贷：投资收益 5 400

当然股权转让时，上述资本公积转入投资收益的分录还有其他两种备选方案可供选择：

(1)由于该项投资行为系以前年度产生，如果将该收益全数体现在股权转让当年，不够恰当和谨慎，因而宜作会计分录：

借：资本公积 6 000
 贷：年初未分配利润 6 000

如此会计处理后，公司的年初未分配利润将与上年不一致，公司应在会计报表附注中对此予以说明。

(2)针对备选方案(1)的年初未分配利润缺乏对应关系，可以将该会计分录修正为：

借：资本公积 6 000
 贷：年初未分配利润 600
 贷：未分配利润-其他转入(利润分配表项目) 5 400

(作者单位：重庆天健会计师事务所)

责任编辑 张智广