

第六讲 公司间交易

- ✦ 公司间交易包括两类：
- ✦ 第一类交易涉及公司间损益
(Intercompany Profits or losses)
- ✦ 第二类交易不涉及公司间损益。

一、不涉及损益的公司间交易

- ✦ 此处所指不涉及损益的公司间交易，是指无需涉及未实现利润消除的交易。
- ✦ 不涉及损益的公司间交易包括公司间往来、经营租赁、公司间劳务、公司间借贷等等。

(一) 公司间往来

[例11] 2009年12月31日，雷凯公司向其控股子公司夏工公司提供借款，夏工公司出具如下条款和金额的票据。

出票日	期限(月)	利率(%)	金额
2009年2月1日	6	10	2,370,000
2009年4月1日	6	10	3,555,000
2009年9月1日	6	10	4,977,000
2009年11月1日	6	10	5,688,000

- ✦ 雷凯公司记录的应收票据、确认的利息收入和应收利息如下表所示。

公司间应收票据-夏工				
日期	摘要	借方	贷方	余额
2009年				
2月1日	夏工出具借款票据	2,370,000		2,370,000
4月1日	夏工出具借款票据	3,555,000		5,925,000
8月1日	收回夏工借款		2,370,000	3,555,000
9月1日	夏工出具借款票据	4,977,000		8,532,000
10月1日	收回夏工借款		3,555,000	4,977,000
11月1日	夏工出具借款票据	5,688,000		10,665,000

公司间利息收入				
日期	摘要	借方	贷方	余额
2009年				
8月1日	收到夏工借款利息		118,500	118,500
10月1日	收到夏工借款利息		177,750	296,250
12月31日	应计夏工利息		260,700	556,950

公司间应收利息-夏工				
日期	摘要	借方	贷方	余额
2009年				
12月31日	应计夏工利息	260,700		260,700

相应地，夏工公司将记录应付票据、确认利息费用和应付利息。其记录如下表所示。

公司间应付票据-雷凯				
日期	摘要	借方	贷方	余额
2009年				
2月1日	出具借款票据		2,370,000	2,370,000
4月1日	出具借款票据		3,555,000	5,925,000
8月1日	偿还借款	2,370,000		3,555,000
9月1日	出具借款票据		4,977,000	8,532,000
10月1日	偿还借款	3,555,000		4,977,000
11月1日	出具借款票据		5,688,000	10,665,000

公司间利息费用				
日期	摘要	借方	贷方	余额
2009年				
8月1日	支付借款利息	118,500		118,500
10月1日	支付借款利息	177,750		296,250
12月31日	应付雷凯利息	260,700		556,950

公司间应付利息-雷凯				
日期	摘要	借方	贷方	余额
2009年				
12月31日	应付雷凯利息		260,700	260,700

※ 上述公司间的交易，可编制如下的消除分录消除：

借：公司间应付票据 - 雷凯 10,665,000
 公司间利息收入 556,950
 公司应付利息 - 雷凯 260,700
 贷：公司间应收票据 - 夏工 10,665,000
 公司间利息费用 556,950
 公司应收利息 - 夏工 260,700

※ 也可不编制消除分录，直接在合并工作底稿消除

	雷凯公司	夏工公司	合并消除 借方	合并消除 贷方	合并金额
资产负债表					
.....					
公司间应收(付)款	10,925,700	(10,925,700)			0
.....					
利润表					
.....					0
公司间利息收入(费用)	556,950	(556,950)			0
.....					

※ 如果雷凯公司将上述票据在银行贴现，则夏工对雷凯公司的内部债务将变为外部债务。雷凯公司确认相应的现金和利息费用，并通知夏工公司。夏工公司则将这部分债务转为对银行票据。在合并时，无需再进行消除。

(二) 公司间经营租赁

※ 母公司和子公司、以及子公司之间发生了经营租赁，则出租的一方记录公司间租赁收入，承租的一方确认租赁费用。在合并时相互抵消。

※ [例12] 2009年2月1日，雷凯公司将一部分大楼出租给夏工，租期5年，每月租金592,500元，每月1日支付。

2009年，雷凯公司将记录6,517,500元的租金收入，夏工公司也将记录6,517,500元的租金费用。在编制合并工作底稿时，作为公司间交易被自然抵消了。由于租赁每月月初支付，所以不涉及应收应付款。

二、涉及损益的公司间交易

(一) 公司间商品的销售

※ [例13] 2009年，夏工公司按成本加价25%出售一批存货给雷凯公司，销售金额为28,440,000元，雷凯公司已将其中的18,960,000元以23,700,000元出售给集团以外的其他公司。雷凯公司的年底存货中尚有9,480,000元来自于夏工公司。年末，雷凯公司尚欠夏工公司7,110,000元。暂不考虑所得税的影响。

雷凯公司将做如下记录：

(1) 借：存货 28,440,000
贷：公司间应付款 28,440,000
(2) 借：公司间应付款 21,330,000
贷：银行存款 21,330,000
(3) 借：应收账款 23,700,000
贷：营业收入 23,700,000
(4) 借：营业成本 18,960,000
贷：存货 18,960,000

夏工公司将做如下记录：

(1) 借：公司间应收款 28,440,000
贷：公司间营业收入 28,440,000
(2) 借：公司间营业成本 22,752,000
贷：存货 22,752,000
(由于成本加价25%后的销售金额为28,440,000元，销售成本为销售金额的80%)
(3) 借：银行存款 21,330,000
贷：公司间应收款 21,330,000

合并消除时，公司间应收应付的余额7,110,000自然抵消了，公司间的营业收入28,440,000元和营业成本22,752,000元也应消除，其差额5,688,000是公司间交易的利润，其中1,896,000元还包括在雷凯公司的期末存货中，3,792,000元已实现，应冲减销售成本。合并时应做如下消除：

借：公司间营业收入 28,440,000
贷：公司间营业成本 22,752,000
营业成本 3,792,000
存货 1,896,000

还原法：

第一步，先将母公司和子公司的记录全部冲回：

(1) 借：公司间应付款 28,440,000
贷：存货 28,440,000
(2) 借：营业收入 23,700,000
贷：应收账款 23,700,000
(3) 借：存货 18,960,000
贷：营业成本 18,960,000
(4) 借：公司间营业收入 28,440,000
贷：公司间应收款 28,440,000
(5) 借：存货 22,752,000
贷：公司间营业成本 22,752,000

第二步，假定子公司直接对外交易

(5) 借：应收账款 23,700,000
贷：营业收入 23,700,000
(6) 借：营业成本 15,168,000
贷：存货 15,168,000

结果是：

借：公司间营业收入 28,440,000
贷：公司间营业成本 22,752,000
营业成本 3,792,000
存货 1,896,000

更便捷的方法

	按夏工公司售价	按夏工公司成本	公司间毛利
从夏工公司采购	28,440,000	22,752,000	5,688,000
减：期末存货	9,480,000	7,584,000	1,896,000
已出售存货成本	18,960,000	15,168,000	3,792,000

结果是：

借：公司间营业收入	28,440,000
贷：公司间营业成本	22,752,000
营业成本	3,792,000
存货	1,896,000

由于上述交易是逆流交易，所消除的期末存货未实现利润应在母公司和少数股东之间分摊，在计算2009年年度少数股东应享损益及2009年年底少数股东权益时，均要按少数股东所持比例消除未实现利润。

[例14]承[例13]假定2010年夏工公司又按成本加成25%的方式出售35,550,000元的商品，期末存货中尚有14,220,000元未售出。暂不考虑所得税的影响。

雷凯公司2010年公司间交易的销售成本及期末存货未实现毛利如下表所示。

	按夏工公司售价	按夏工公司成本	公司间毛利
从夏工采购存货期初余额	9,480,000	7,584,000	1,896,000
加：本期从夏工公司采购	35,550,000	28,440,000	7,110,000
减：期末存货	14,220,000	11,376,000	2,844,000
已出售存货成本	30,810,000	24,648,000	6,162,000

消除分录：

借：留存收益 (1,896,000的95%)	1,801,200
少数股东权益 (1,896,000的5%)	94,800
贷：营业成本	1,896,000
借：公司间营业收入	35,550,000
贷：公司间营业成本	28,440,000
营业成本	4,266,000
存货	2,844,000

(二) 公司间固定资产的转让

✦ [例15] 2009年12月31日，夏工公司将购入成本为11,850,000的设备，以14,220,000售与雷凯公司。暂不考虑所得税的影响。

	雷凯公司	夏工公司
取得时间	2009年12月31日	2007年1月1日
取得成本	14,220,000	11,850,000
预计使用寿命(年)	5	10
预计残值	948,000	948,000
年折旧费用(直线法)	2,654,400	1,090,200

(1) 取得固定资产当年的合并消除

✦ 2009年12月31，雷凯公司将做如下记录：

借：固定资产 14,220,000
贷：银行存款 14,220,000

✦ 2009年12月31，夏工公司将做如下记录：

借：银行存款 14,220,000
累计折旧 3,270,600
贷：固定资产 11,850,000
公司间销售利得 5,640,600

✦ 雷凯公司取得固定资产的第一年，在合并时需要消除公司间固定资产销售的利得，分录如下：

借：公司间销售利得 5,640,600
贷：固定资产 5,640,000

(2) 取得固定资产以后年度的合并消除

✦ 2010年，雷凯公司将按14,220,000元的原值进行折旧，年折旧费为2,654,400元。但在合并报表上，经过公司间销售利得的消除，折旧的原值为8,579,400元，年折旧费为1,526,280元。

✦ 期初固定资产所包括的未实现利得在合并时要继续消除，此时夏工公司已将该部分利得转为留存收益，因而要消除留存收益5,358,570元（5,640,600元的95%），同时计算少数股东应分享部分（5,640,600元的5%）。

✦ 消除分录如下：

借：留存收益 5,358,570
少数股东权益 282,030
贷：固定资产 5,640,600

（反映期初固定资产所包括的公司间未实现利得）

借：累计折旧 1,128,120
贷：折旧费用 1,128,120

（消除从合并报表角度多计提的折旧，刚好是5,640,600元按5年折旧的金额）

(3) 第二年(2011年)的合并消除

✦ 合并消除时，调整年初留存收益的分录如下：

借：留存收益 4,286,856
 少数股东权益 225,624
 累计折旧 1,128,120
 贷：固定资产 5,640,600

✦ 消除2011年多提折旧的分录如下：

借：累计折旧 1,128,120
 贷：折旧费用 1,128,120

科目	2011年	2012年	2013年	2014年
借:留存收益	4,286,856	3,215,142	2,143,428	1,071,714
少数股东权益	225,624	169,218	112,812	56,406
累计折旧	2,256,240	3,384,360	4,512,480	5,640,600
贷:固定资产	5,640,600	5,640,600	5,640,600	5,640,600
折旧费用	1,128,120	1,128,120	1,128,120	1,128,120

✦ 等到折旧提完之后，一直到固定资产处置或报废，无需在合并报表中计提折旧，只需将虚增的原值和累计折旧对抵即可：

借：累计折旧 5,640,600
 贷：固定资产 5,640,600

第七讲 企业合并和合并财务报表 的最新进展

一、企业合并

- ✦ 2007年FASB修订了FAS141，称之为141R.
- ✦ 2008年1月,IASB修订了IFRS3.
- ✦ FASB与IASB称这一次的修订是他们的联合努力,从而缩小了绝大部分的差异,只是在或有条款上有些不同,原因是IASB关于或有事项的准则正在修订中.

✦ 主要变化:

- 强调合并是一次Fresh-start,从而将计量基础统一到公允价值,计量时点统一到了购买日.
- 非控制权益(Non-controlling interest, 以前的少数股东权益)也按购买日的公允价值计量 (IFRS3规定在反向收购中,少数股权可按所占被购买方的可辨认净资产计量).
- 只有少数例外,如租赁、保险合同、一些或有负债、需按其他准则计量的资产或负债 (所得税、雇员福利、股份支付、中止经营或持有待售的非流动资产)、补偿资产 (Indemnification asset) .

✦ 商誉的计量

- 支付对价的总和
- 购买日少数股东权益的公允价值
- 如果是分期收购,前期取得权益在购买日的公允价值

以上三项的合计金额,扣除

- 可辨认净资产公允价值

✦ 分期收购

- 前期收购的权益按购买日的公允价值重新计量
- 以购买日为计量时点,计量可辨认净资产的公允价值
- 以购买日为时点计量商誉

✦ 负商誉

- 经核查无误,计入当期损益 (以前FAS141要求按公允价值分摊到个别资产中)。

✦ 共同控制

- 均采用权益集合法
- 但FASB与IASB对共同控制的定义有不同, FASB认为共同控制下的合并不应涉及非控制权益的收购

✦ 合并费用

- 合并直接费用全部计入当期费用
- 跟证券发行有关的费用,冲减发行金额或发行溢价。

二、合并财务报表

- ✦ 2007年12月,FASB发布FAS 160 “合并财务报表中的非控制权益”, 并对ARB No. 51进行了修订。
- ✦ 2008年IASB对IAS 27 “合并和分列财务报表”进行修订。
- ✦ 修订后的合并报表惯例完全趋同。

✦ 非控制权益的列示

- 非控制权益在合并资产负债表中列示在权益项下, 但与母公司股东的权益分开。
- 分属于母公司和非控制股东的损益在合并损益表中分开列示。

- ✦ 在保持控制权的前提下, 母公司持有权益的变化均视为权益交易 (Equity transaction)。
- 当母公司增持或减持子公司的股份会导致其权益的变化
- 子公司回购或发售新股也可能导致母公司权益的变化

- ✦ 当中止合并子公司时, 在子公司保留的非控制权益按中止合并日的公允价值重新计量, 而不是按保留权益的账面值, 同时确认相应的损益。

- ✦ 强化披露, 合并主体需要详尽披露, 并明确区分母公司权益和非控制权益的差异。

✦ 其他合并报表问题:

- 合并报表中的所得税问题
- 合并现金流量表
- 分期收购
- 间接控股