同一控制下吸收合并 会计处理方法的比较分析

陈琪 ■

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类型,在我国当前的经济环境下,特别是股权分置改革条件下进行的企业合并多为在集团内部进行的,即同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并又多为吸收合并和控股合并两类。近日,笔者看到对于某同一控制下的吸收合并案例出现了两种不同的会计处理,给会计人员带来了一些困惑,因此现举例对这两种会计处理方法进行比较分析,以给同行一些借鉴。(本文案例均根据阎达五、耿建新、戴德明编著《高级会计学》<中国人民大学出版社2007年版>及戴德明主编《新企业会计准则阐释、应用与难点透析》<中国人民大学出版社2007年版>的相关资料整理而成)

案例1:20×7年1月1日,P公司以吸收合并的方式收购了S公司的全部资产,并承担S公司的全部负债。S公司20×7年1月1日的资产和负债的账面价值和公允价值见表1。

假定P公司以发行普通股1 000 000股的方式以换取S公司的净资产,该公司普通股每股面值1元,每股市价20元。公司以现金支付发行股票发生的手续费、佣金100 000元,合并过程中发生审计费用100 000元,法律服务费50 000元。

做法一:合并方发行股票总面值1 000 000元,被合并

S公司20×7年1月1日的资产和
表1 负债的账面价值和公允价值 单位:元

	P公司	S公司	
		账面价值	公允价值
银行存款	800 000	100 000	100 000
应收账款	1 000 000	300 000	280 000
存货	1 400 000	400 000	500 000
固定资产	4 600 000	1 200 000	1 900 000
无形资产—特许权			100 000
资产总计	7 800 000	2 000 000	2 880 000
应付账款	280 000	420 000	390 000
应付债券	1 120 000	80 000	90 000
普通股	2 000 000	300 000	
资本公积	1 400 000	400 000	
盈余公积	2 000 000	500 000	
未分配利润	1 000 000	300 000	
负债与所有者权益总计	7 800 000	2 000 000	

方的净资产为1 500 000元,将被合并方净资产大于合并方发行股票总面值的部分500 000元计入资本公积,将各项直接费用(审计费和法律服务费)150 000元计入当期管理费用。将企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用100 000元冲减资本公积。

借:银行存款	100 000	
应收账款	300 000	
存货	400 000	
固定资产	1 200 000	
贷:应付账款		420 000
应付债券		80 000
股本		1 000 000
资本公积		500 000
借:管理费用	150 000	
资本公积	100 000	
贷:银行存款		250 000

做法二:合并方发行股票总面值1 000 000元,被合并方的投入资本(股本加上资本公积)为700 000元,将合并方发行股票总面值大于被合并方投入资本的部分300 000元冲减合并方资本公积。对各项直接费用(审计费和法律服务费)和发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用的会计处理方法同上(例2、3的会计处理亦同上)。

借:银行存款	100 000	
应收账款	300 000	
存货	400 000	
固定资产	1 200 000	
资本公积	300 000	
贷:应付账款		420 000
应付债券		80 000
股本		1 000 000
盈余公积		500 000
利润分配——未分配利润		300 000

表 2

做法一	做法二
1、记录P公司吸收合并S公司的交易。	1、记录P公司吸收合并S公司的交易。
借：银行存款 100 000	借：银行存款 100 000
应收账款 300 000	应收账款 300 000
存货 400 000	存货 400 000
固定资产 1 200 000	固定资产 1 200 000
贷：应付账款 420 000	贷：应付账款 420 000
应付债券 80 000	应付债券 80 000
股本 100 000	股本 100 000
资本公积 1 400 000	盈余公积 500 000
	利润分配——未分配利润 300 000
	资本公积 600 000

表 3

做法一	做法二
1、记录P公司吸收合并S公司的交易。	1、记录P公司吸收合并S公司的交易。
借：银行存款 100 000	借：银行存款 100 000
应收账款 300 000	应收账款 300 000
存货 400 000	存货 400 000
固定资产 1 200 000	固定资产 1 200 000
资本公积 1 400 000	资本公积 1 400 000
盈余公积 1 100 000	盈余公积 1 100 000
贷：应付账款 420 000	贷：应付账款 420 000
应付债券 80 000	应付债券 80 000
股本 4 000 000	股本 4 000 000

案例 2：资料同案例 1，其他条件不变，假定 P 公司发行的普通股为 100 000 股，现将两种会计处理方法下编制的会计分录编制表 2 进行比较。

由表 2 可见，做法一是将被合并方 S 公司净资产 1 500 000 元大于合并方 P 公司发行股票总面值 100 000 元的部分——1 400 000 元计入资本公积；做法二是将被合并方 S 公司的投入资产 700 000 元大于合并方 P 公司发行股票总面值 100 000 元的部分——600 000 元计入资本公积，将被合并方 S 公司的留存收益 800 000 元转入合并方 P 公司。各项直接费用和为证券发行的手续费和佣金的会计处理相同。

案例 3：资料仍同案例 1，其他条件不变，假定 P 公司发行的普通股为 4 000 000 股，现将两种会计处理方法下编制的会计分录编制表 3 进行比较。

由表 3 可以看出，做法一是将被合并方 S 公司净资产 1 500 000 元与合并方 P 公司发行股票总面值 4 000 000 元相对比，差额为 2 500 000 元，首先冲减 P 公司的资本公积 1 400 000 元，不足部分冲减 P 公司的盈余公积 1 100 000 元；做法二是将被合并方 S 公司的投入资产 700 000 元和合并方 P 公司发行股票总面值 4 000 000 元相对比，差额为 3 300 000 元，首先冲减 P 公司的资本公积 1 400 000 元，然后冲减 S 公司的留存收益 800 000 元，不足部分冲减 P 公司的留存收益 1 100 000 元。各项直接费用和为证券发行的手续费和佣金的会计处理相同。

比较两种做法可以发现，第一种做法是将合并方发行股份面值总额与被合并方的全部所有者权益相比来确定资本公积，而第二种做法则是将合并方发行股份面值与被合并方的投入资本对比来确定资本公积。到底哪种做法更加合理呢？笔者认为，做法一更符合道理。原因有三：

第一，《企业会计准则第 20 号——企业合并》第六条规定，“合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。”按照准则的要求，应该将合并方取得的净资产账面价值，即本例中 S 公司的净资产账面价值 1 500 000 元与发行股份面值总额相比较，差额调整 P 公司的资本公积和留存收益，而不是只将被合并方的投入资本，即本例中 S 公司的投入资本 700 000 元拿来对比。

第二，作为吸收合并，合并行为完成后作为被合并方的 S 公司将不复存在，所有者是合并方 P 公司，因此不应考虑 S 公司的所有者权益，只需接受 S 公司的资产、负债即可，不应再像做法二那样保留 S 公司的盈余公积和未分配利润。

第三，虽然两种做法对 P 公司的所有者权益总额影响相同，例 1 中都是增加 500 000 元(不考虑股本及发行权益性证券发生的手续费、佣金的冲减数)，例 2 中都是增加 1 400 000 元，例 3 中都是减少 2 500 000 元，但是所有者权益的构成不同。在例 1 中，做法一增加资本公积 500 000 元，而做法二增加留存收益 800 000 元，冲减资本公积 300 000 元，这样将造成 P 公司可供分配的利润增加 300 000 元；在例 2 中，做法一增加资本公积 1 400 000 元，而做法二增加留存收益 800 000 元，增加资本公积 600 000 元，这将造成 P 公司可供分配的利润增加 300 000 元；在例 3 中，做法一冲减 P 公司资本公积 1 400 000 元、盈余公积 1 100 000 元，而做法二冲减 P 公司资本公积 1 400 000 元，将 S 公司的留存收益 800 000 元冲减完后冲减 P 公司的盈余公积 1 100 000 元。虽然例 3 中两种做法的结果相同，但例 1、例 2 中做法二都将造成 P 公司可供分配的利润增加 300 000 元，可能会影响到 P 公司未来的股利分配，使 P 公司管理层做出过于乐观的利润分配决策，从而影响企业未来发展。

因此，笔者认为，对于同一控制下的吸收合并，应该严格按照准则要求，比较合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)，将其差额调整合并方的资本公积或留存收益。■

(作者单位：郑州大学商学院)

责任编辑 刘忻