

同一控制下企业合并会计处理原则辨析

王竹泉 朱 炜

《企业会计准则讲解(2010)》(以下简称《讲解2010》)认为,同一控制下企业合并的会计处理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一直存在,即从合并后形成的母子公司构成的报告主体角度考虑合并后合并财务报表的编制。但笔者认为,从同一控制下企业合并的最终控制方的股东角度看,其在合并前后实际控制的资源 and 享有的权益没有发生变化,因此同一控制下企业合并的会计处理应以最终控制方在合并前后编制的合并财务报表保持不变作为检验标准。

一、同一控制下合并日合并财务报表编制的相关规定

《讲解2010》认为,同一控制下企业合并的处理原则之一是:对于同一控制下控股合并,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一直是一体化存续下来的,体现在其合并财务报表上,即由合并后形成的母子公司构成的报告主体,无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。按照这一处理原则,参与合并双方在合并以前期间实现的留存收益,应体现为合并后形成的母子公司构成的报告主体编制的合并财务报表中的留存收益,所以《企业会计准则第20号——企业合并》解释中要求:同一控制下的控股合并,在合并日的合并财务报表中,对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分,应根据不同情况进行适当的调整,自资本公积转入留存收益(以下简称结转规定)。

同一控制下控股合并,最终控制方分别控制合并方和被合并方,是合并方和被合并方的母公司,合并方和被合并方都

表1 甲公司、A公司和B公司的个别资产负债表(简表) 单位:万元

甲公司		A公司		B公司	
项目	金额	项目	金额	项目	金额
货币资金	60	货币资金	40	货币资金	10
长期股权投资——A公司	30				
长期股权投资——B公司	20				
固定资产	50	固定资产	40	固定资产	30
其他资产	40	其他资产	20	其他资产	10
资产合计	200	资产合计	100	资产合计	50
负债	50	负债	50	负债	20
股本	30	股本	15	股本	5
资本公积	20	资本公积	15	资本公积	15
留存收益	100	留存收益	20	留存收益	10
所有者权益合计	150	所有者权益合计	50	所有者权益合计	30
负债及所有者权益合计	200	负债及所有者权益合计	100	负债及所有者权益合计	50

应纳入最终控制方合并财务报表的合并范围(为了分析简明,假设整个合并只有这三方企业,不涉及其他主体)。最终控制方编制合并财务报表时,将最终控制方、合并方和被合并方的个别财务报表各项目的金额进行汇总和抵销处理,最终计算出合并财务报表各项目的合并金额。

不管同一控制下控股合并是合并方以支付现金、转让非现金资产或是发行权益性证券等作为合并对价的,从最终控制方的股东角度来看,在合并前后合并财务报表的合并范围均是最终控制方、合并方和被合并方,最终控制方的股东在合并前后实际控制的资源 and 享有的权益也没有发生变化。

本文通过举例比较按照结转规定做出调整后,对合并后形成的母子公司构成的报告主体和最终控制方的股东在合并前后实际控制的资产、负债及所有者权益和留存收益产生的影响。

例: A公司和B公司分别为甲公司控制下的两家全资子公司,假设A公司以现金作为合并对价自甲公司处取得B公司100%股权, A公司支付的对价等于B公司净资产的账面价值30万元。假定A公司和B公司采用的会计政策相同,在合并前未发生任何交易,甲公司、A公司和B公司的个别资产负债表如

表1,其中A公司和B公司的留存收益都是自甲公司投资以后实现的。

该项合并中参与合并的企业在合并前后均为甲公司最终控制,为同一控制下企业合并。控股合并前,甲公司是A公司和B公司的母公司,甲公司合并财务报表将甲公司与A公司和B公司的个别财务报表各项的金额进行汇总,然后分别与A公司和B公司进行抵销处理,最终计算得出合并财务报表各项的合并金额。甲公司的调整分录、抵销分录如下:

(1)按照权益法调整对A公司长期股权投资(单位:万元,下同):

借:长期股权投资——A公司	20
贷:留存收益	20

(2)抵销甲公司对A公司长期股权投资和A公司所有者权益各项目:

借:股本	15
资本公积	15
留存收益	20
贷:长期股权投资——A公司	50

(3)按照权益法调整对B公司长期股权投资:

借:长期股权投资——B公司	10
贷:留存收益	10

(4)抵销甲公司对B公司长期股权投资和B公司所有者权益各项目:

借:股本	5
资本公积	15
留存收益	10
贷:长期股权投资——B公司	30

控股合并后,A公司成为B公司的母公司,合并日A公司将B公司纳入合并财务报表的合并范围,编制合并财务报表;甲公司仍同时控制A公司和B公司,甲公司将A公司和B公司纳入合并财务报表的合并范围,编制合并财务报表。合并日A公司和甲公司个别会计报表上应进行的会计处理如下:

(1)合并日A公司以合并日应享有B公司账面所有者权益的份额确认长期股权投资的初始投资成本:

借:长期股权投资——B公司	30
贷:银行存款	30

(2)合并日甲公司结转与所售B公司股权相对应的长期股权投资的账面价值:

借:银行存款	30
贷:长期股权投资——B公司	20
投资收益	10

注:投资收益增加甲公司净利润,进而增加留存收益,所以“投资收益”在甲公司个别报表中“留存收益”项目下列示。

如果按照结转规定做出调整,合并日编制的合并工作底稿中应进行的调整、抵销处理和合并工作底稿如下:

(1)抵销A公司对B公司长期股权投资和B公司所有者权益各项目:

借:股本	5
资本公积	15
留存收益	10
贷:长期股权投资——B公司	30

(2)将B公司以前实现的留存收益中归属于A公司的部分自资本公积转入留存收益:

借:资本公积	10
贷:留存收益	10

(3)甲公司按照权益法调整对A公司长期股权投资:

借:长期股权投资——A公司	20
贷:留存收益	20

(4)甲公司抵销对A公司长期股权投资和A公司所有者权益各项目:

借:股本	15
资本公积	15
留存收益	20
贷:长期股权投资——A公司	50

上述分录中,(1)、(2)既需在A公司和B公司的合并工作底稿中编制,也需要在甲公司与A公司和B公司的合并工作底稿中编制,(3)、(4)只需在甲公司与A公司和B公司的合并工作底稿中编制。

可以看出,如果按照结转规定做出调整,最终控制方在合并前后母子公司中的留存收益都是30万元;但从最终控制方甲公司的股东角度来看,其在合并后实际控制的留存收益比合并前增加了10万元,资本公积减少了10万元。

二、同一控制下企业合并的会计处理原则

同一控制下企业合并,由于最终控制方的存在,从最终控制方的股东角度来看,其在合并前后实际控制的资源和享有的权益并没有发生变化,前面的举例对以现金作为合并对价的同一控制下控股合并进行了分析,同一控制下企业合并还可以以转让非现金资产和发行权益性证券作为合并对价。在这两种方式下是否需要按结转规定进行资本公积转留存收益的调整处理呢?

(一)以转让非现金资产作为合并对价的同一控制下控股合并

仍沿用例,假设A公司以固定资产作为合并对价取得B公司100%的控制权,A公司该固定资产的账面价值等于B公司净资产的账面价值30万元。合并日A公司和甲公司的个别

会计报表上应进行的会计处理如下：

(1) 合并日A公司以合并日应享有B公司账面所有者权益的份额确认长期股权投资的初始投资成本：

借：长期股权投资——B公司	30
贷：固定资产	30

(2) 合并日甲公司结转与所售B公司股权相对应的长期股权投资的账面价值：

借：固定资产	30
贷：长期股权投资——B公司	20
营业外收入——非货币性资产交换利得	10

注：营业外收入增加甲公司净利润，进而增加留存收益，所以“营业外收入”在甲公司个别报表中“留存收益”项目下列示。

如果不按照结转规定做出调整，合并日编制的合并工作底稿中应进行的调整、抵销处理如下：

(1) 抵销A公司对B公司长期股权投资和B公司所有者权益各项目：

借：股本	5
资本公积	15
留存收益	10
贷：长期股权投资——B公司	30

(2) 甲公司按照权益法调整对A公司长期股权投资：

借：长期股权投资——A公司	20
贷：留存收益	20

(3) 甲公司抵销对A公司长期股权投资和A公司所有者权益各项目：

借：股本	15
资本公积	15
留存收益	20
贷：长期股权投资——A公司	50

可以看出，以转让非现金资产作为合并对价时，从最终控制方的股东角度来看，如果不按照结转规定做出调整，最终控制方在合并前后编制的合并财务报表就不会发生变化；如果按结转规定进行调整，最终控制方的股东在合并后实际控制的留存收益比合并前增加了10万元，资本公积减少了10万元。

(二) 以发行权益性证券作为合并对价的同一控制下控股合并

仍沿用例，假设A公司以增发普通股30万股(每股面值1元)作为合并对价取得B公司100%的控制权，即：甲公司原持有B公司的100%的股权改由A公司持有，而甲公司持有A公司增发的30万股普通股。由此，甲公司持有A公司的股份由原来的30万股增加到60万股。合并日A公司和甲公司的个别会计报表上应进行的会计处理如下：

(1) 合并日A公司以合并日应享有B公司账面所有者权益

的份额确认长期股权投资的初始投资成本：

借：长期股权投资——B公司	30
贷：股本	30

(2) 合并日甲公司确认对A公司增加的长期股权投资成本：

借：长期股权投资——A公司	50
贷：长期股权投资——B公司	20
资本公积	30

注：对甲公司来说，应按同一控制下企业合并的会计处理原则，按A公司所有者权益的账面价值确认对A公司的长期股权投资的入账价值，因此，合并后对A公司的长期股权投资成本应为80万元，扣除原来已经记录的对A公司的长期股权投资成本30万元，故甲公司应调增对A公司的长期股权投资成本50万元，其与所放弃的对B公司的长期股权投资成本20万元的差额应调增资本公积。

如果不按照结转规定做出调整，合并日编制的合并工作底稿中应进行的调整、抵销处理如下：

(1) 抵销A公司对B公司长期股权投资和B公司所有者权益各项目：

借：股本	5
资本公积	15
留存收益	10
贷：长期股权投资——B公司	30

(2) 甲公司抵销对A公司长期股权投资和A公司所有者权益各项目：

借：股本	45
资本公积	15
留存收益	20
贷：长期股权投资——A公司	80

可以看出，以增发普通股作为合并对价时，从最终控制方的股东角度来看，如果不按照结转规定做出调整，虽然最终控制方在合并前后编制的合并财务报表中的资产、负债和所有者权益合计都没有发生变化，但是，其所有者权益的内部构成却发生了变化，最终控制方的股东在合并后实际控制的留存收益比合并前减少了30万元，而资本公积却增加了30万元。因此，以增发普通股作为合并对价的同一控制下控股合并，需要在甲公司的合并工作底稿中进行资本公积转留存收益的调整处理。但是，需要调整的数额不只是甲公司原在B公司中享有的留存收益10万元，还应包括甲公司原在A公司中享有的留存收益20万元，即在合并日甲公司的合并工作底稿中，应做出如下调整处理：

(3)借：资本公积	30
贷：留存收益	30

(作者单位：中国海洋大学管理学院)

责任编辑 武献杰