

同一控制下 企业合并若干会计处理问题探讨

董明怀 宋慧娟

《企业会计准则第20号——企业合并》在借鉴国际会计准则相关内容的基础上,将企业合并区分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并,并分别对其确认、计量及相关信息的披露进行了规范。笔者拟结合自己在实务中接触的企业合并案例,对一些会计处理存在争议或准则中未明确的问题进行探讨。

一、同一控制下企业合并原商誉的处理

[例1]甲公司通过非同一控制下企业合并取得乙公司100%的股权,取得时产生商誉,丙公司系甲公司的子公司。一年以后,甲公司将其所持乙公司100%的股权转让给丙公司,即对丙公司而言,通过同一控制下企业合并方式取得乙公司100%的股权。那么,从甲公司合并财务报表角度看,原合并报表中因收购乙公司所产生的商誉,在同一控制下企业合并发生后应如何处理?

有观点认为,甲公司将其所持有的乙公司股权转让给丙公司,完全符合同一控制下企业合并的相关条件。根据相关准则规定,对丙公司而言,在企业合并中确认取得的乙公司的资产和负债仅限于乙公司账面上原已确认的资产和负债,且维持原账面价值不变,其支付的合并对价与乙公司账面净资产的差额调整所有者权益相关项目,不会形成商誉。对甲公司而言,甲公司已经将乙公司的股权转让出去,所以原在合并报表中确认的收购时产生的商誉应随股权转让而清理。综合看,经该次股权转让,甲公司原收购乙公司时所产生的商誉应予以转销。

笔者则认为,丙公司收购乙公司100%的股权属于同一控制下企业合并。在该项企业合并中,对甲公司而言,只是对相关资产做了结构调整,它所控制的经济资源并没有发生实质变化,即没有任何经济利益的流入和流出。所以从甲公司合并财务报表角度看,收购乙公司时所产生的商誉应予以保留。

二、被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并财务报表中的处理

根据企业会计准则及讲解,对同一控制下企业合并,在编制合并资产负债表时,若合并方账面资本公积(资本公积或股本溢价)大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,应将被合并方在企业合并前实现的留存收益(含盈余公积和未分配利润)中归属于合并方的部分,自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益;若合并方账面资本公积(资本公积或股本溢价)小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,应以合并方资本公积(资本公积或股本溢价)的贷方余额为限,自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益。在编制比较报表时,视同合并后的报告主体在以前期间一直存在,对比较报表的相关项目的期初数进行调整。

从理论上讲,被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,自资本公积转回到相应的留存收益项目,从合并财务报表角度理解可以更好地反映各项所有者权益的真实情况。但根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》,母公司对子公司权益性投资与子公司股东权益合并抵销时,没有要求将已抵销的子公司盈余公积予以转回,即合并财务报表中只体现母公司盈余公积计提情况,无需反映子公司的盈余公积计提情况。笔者认为,既然准则对子公司没有要求在合并报表中体现其盈余公积的计提情况,那么同一控制下企业合并中合并日报表及可比报表也应根据同一原则,无需对被合并方在企业合并前实现的留存收益中的盈余公积自资本公积转入留存收益。

此外,无论是同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并,都是合并方以一定对价从第三方取得被合并方的股权,即在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分是通过支付对价取得的。笔者认为,如果在同一控制下企业



合并中,被合并方在企业合并前实现的留存收益(含盈余公积和未分配利润)中归属于合并方的部分,自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益,从合并财务报表角度可以更好地反应出各项所有者权益的真实情况。非同一控制下企业合并也可按相同口径处理。

三、同一控制下企业合并比较财务报表中模拟股权比例的确定

[例2]乙公司和丙公司均为甲公司的子公司,甲公司持有乙公司60%的股权,持有丙公司100%的股权。2012年12月31日,丙公司向甲公司收购乙公司的60%股权,向少数股东收购乙公司40%的股权。由于乙公司和丙公司在合并前后始终被甲公司所控制,所以该企业合并属于同一控制下企业合并。根据准则要求,同一控制下的企业合并编制合并当期期末的比较报表时,应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状况存在。在提供比较报表时,应对前期比较报表进行调整。

有观点认为,丙公司应按2012年12月31日的股权结构情况(即丙公司持有乙公司100%的股权)来编制比较报表(包括2011年12月31日资产负债表和2011年利润表、现金流量表)。

笔者认为,丙公司在2012年12月31日收购的乙公司100%股权,包含两种性质的股权转让,其中,60%的股权属于同一控制下企业合并,40%的股权属于收购少数股东股权,所以丙公司应按持有乙公司的60%股权(即甲公司在同一控制下企业合并发生前拥有的股权比例)来编制比较报表,另外40%的股权则按收购少数股东股权进行会计处理。

四、同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并混合进行

[例3]乙公司是甲公司的全资子公司,甲、乙两公司和另一家非关联公司A公司共同投资设立丙公司,股权结构为:甲公司持股30%,乙公司持股30%,A公司持股40%。目前乙公司面临三种情况:一是乙公司受让甲公司持有的丙公司30%的股权(假设其他要素都满足同一控制下企业合并的相

关条件);二是乙公司受让A公司持有的丙公司40%的股权(假设其他要素都满足非同一控制下企业合并的相关条件);三是乙公司同时受让甲公司持有的丙公司30%的股权和受让A公司持有的丙公司40%的股权。

针对情况一,笔者认为,乙公司原持有丙公司30%的股权,后受让甲公司持有的丙公司30%的股权,受让后合计持有丙公司60%的股权。对乙公司而言,该项股权转让前,丙公司是其联营企业,对其采用权益法核算,该项股权转让后,持有丙公司60%的股权,应根据准则规定将丙公司纳入其合并财务报表范围。从甲公司(最终控制方)的角度看,该项股权转让并没有实质性意义,其合并报表范围内始终持有丙公司60%的股权。故对乙公司而言,该项股权转让属于同一控制下企业合并,应根据相关规定进行会计处理。

针对情况二,笔者认为,乙公司原持有丙公司30%的股权,后受让A公司持有的丙公司40%的股权,受让后合计持有丙公司70%的股权。A公司、甲公司和乙公司为非关联方,故对乙公司而言,该企业合并属于通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并。根据相关准则规定,乙公司应将每次交易的成本与该交易发生时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值进行比较,并确认每一单项交易中产生的商誉。在乙公司编制合并报表时,对丙公司应按其购买日可辨认净资产公允价值进行合并。

从甲公司合并财务报表角度看,原对丙公司已经持有60%的股权已纳入合并财务报表范围。现乙公司受让A公司持有的丙公司40%股权,实质上属于购买子公司少数股权,在合并财务报表中,应根据购买少数股权权益的相关规定进行会计处理,即对丙公司按原合并日(最初纳入合并的时候)开始持续计算的金额反映,不能按乙公司购买40%股权当日的可辨认净资产公允价值反映。

综上,从甲公司和乙公司两个角度看,该项股权转让让适用的相关会计处理规定存在重大差异,在实务中处理起来过于复杂,笔者建议准则可适当简化。

针对情况三,笔者认为,如果乙公司同时受让甲公司持有的丙公司30%的股权和受让A公司持有的丙公司40%的股权,对乙公司而言,究竟是判断为同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并,有些无所适从。《企业会计准则第20号——企业合并》虽然对同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并单独做了明确规定,但是没有对两种不同类型的企业合并可能混合发生的情况如何衔接做出相关规定或原则性的建议,使得实务操作中存在较多困惑。笔者建议应对企业会计准则这部分内容加以补充和完善。■

(作者单位:天健会计师事务所<特殊普通合伙>)

责任编辑 李卓