

通过多次交易分步实现 同一控制下企业合并的会计处理

袁龙霞 张志凤

2014年3月财政部修订了长期股权投资和合并财务报表等准则,修订后的准则规范了“通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的会计处理”等内容,但对于“通过多次交易分步实现同一控制下企业合并”的会计处理未做出明确规范。本文拟探讨其会计处理。

一、新增长期股权投资成本的确定及其会计处理

通过多次交易分步实现同一控制下企业合并涉及两种情形,一是因增资由共同控制或重大影响达到控制;二是因增资由无控制、无共同控制、无重大影响达到控制。

我国同一控制下的企业合并采用的是权益结合法,企业集团内部发生的企业合并不应改变最高层次合并报表的结果,因此合并日长期股权投资总成本(全部持股比例)应按被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额与最终控制方收购被合并方而形成的商誉之和计量。按此处理,合并日母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销时才会产生最高层次合并报表中原确认的商誉。长期股权投资总成本确定后,扣除原投资账面价值,即为新增长期股权投资的成本。原投资账面价值可能是原权益法核算的长期股权投资的账面价值,也可能是可供出售金融资产或交易性金融资产的账面价值。

若新增投资付出的对价是资产,应按其账面价值终止确认该资产,不应考虑其公允价值。理由是:一次交易实现的同一控制下的企业合并,考虑的是转让非现金资产的账面价值;若考虑公允价值,最高层次编制合并报表时还要考虑内部交易抵销的问题。

综上,合并日新增投资的会计处理为,合并方新增投资股权部分的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产账面价值、所承担债务账面价值以及发行股份的面值总额之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

二、对原投资调整的会计处理

因达到控制后编制的合并财务报表中已将子公司的资产、负债、收入、费用等纳入合并报告主体,虽然合并日在合并报表中应将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销,但同时应将抵销的子公司其他综合收益和留存收益在母公司持股比例范围内转回,所以原投资确认其他综合收益、留存收益、投资收益和公允价值变动损益应予冲回。因合并日长期股权投资总成本与子公司所有者权益抵销,所以冲回时不能调整长期股权投资,而应转入“资本公积——股本溢价(或资本溢价)”。

修订后的长期股权投资准则规定,投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。因权益法核算时已记入“资本公积——资本溢价(股本溢价)”,所以无需再进行调整。

如何进行上述调整?若在个别报表中将其冲回,会减少后期合并报表编制的工作量,但不利于个别报表的纵向比较;若在合并报表中将其冲回,因后期每期都要考虑将其冲回的会计处理,会加大合并报表编制的工作量,但未影响个别报表中原确认的留存收益和其他综合收益等,有利于个别报表的纵向比较。考虑到我国对外提供的财务报表既包括合并报表也包括个别报表,所以在合并报表中将其冲回更合理。

综上,通过多次交易分步实现同一控制下的企业合并,合并日原先所持有的股权采用权益法核算的,按被投资单位实现净利润和原持股比例计算确认的留存收益、投资收益和其他综合收益,在合并财务报表中予以冲回,并转入“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”。合并日原先所持有的股权采用公允价值计量的,应将因公允价值变动影响的其他综合收益、留存收益和公允价值变动损益予以冲回,并转入“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”。

例:甲公司于2013年1月1日以货币资金3 400万元取得A公司30%的有表决权股份,对A公司能够施加重大影响,A公司当日可辨认净资产的公允价值是11 000万元(与账面价值相等)。A公司2013年度实现净利润1 000万元,未支付现金

股利,因可供出售金融资产公允价值变动增加资本公积200万元。2014年1月1日,甲公司以一项专利进一步取得A公司40%的有表决权股份,因此取得了控制权。该专利在合并日的账面价值为5 000万元(原值为7 000万元,已摊销2 000万元),公允价值为6 000万元。A公司在该日所有者权益的账面价值为12 200万元(与最终控制方而言的持续计算的账面价值相等,最终控制方此前编制合并财务报表时有商誉100万元),其中:股本5 000万元,资本公积5 400万元,盈余公积480万元,未分配利润1 320万元。甲公司2014年1月1日“资本公积——股本溢价”金额为5 000万元。不考虑相关税费。甲公司会计处理如下(单位:万元):

1. 个别报表的会计处理

(1) 2013年1月1日

借:长期股权投资——成本 3 400
贷:银行存款 3 400

(2) 2013年12月31日

借:长期股权投资——损益调整(1 000×30%) 300
贷:投资收益 300

借:长期股权投资——其他权益变动(200×30%) 60
贷:资本公积——其他资本公积 60

(3) 2014年1月1日

合并日长期股权投资成本=12 200×70%+100=8 640(万元),新增长期股权投资成本=8 640-(3 400+300+60)=4 880(万元)。

借:长期股权投资 4 880
资本公积——股本溢价 120
累计摊销 2 000
贷:无形资产 7 000

2. 合并报表的会计处理

(1) 调整权益法核算业务

借:投资收益 300
贷:资本公积——股本溢价 300

借:资本公积——其他资本公积 60
贷:资本公积——股本溢价 60

(2) 编制合并日抵销分录

借:股本 5 000
资本公积 5 400
盈余公积 480
未分配利润 1 320
商誉 100
贷:长期股权投资 8 640
少数股东权益(12 200×30%) 3 660

(3) 将合并日抵销的其他综合收益、盈余公积和未分配利润予以恢复

借:资本公积——股本溢价 1 400
贷:资本公积——其他资本公积(200×70%) 140
盈余公积(480×70%) 336
未分配利润(1 320×70%) 924

(作者单位:北京信息科技大学经济管理学院)

责任编辑 武献杰

● 简讯

2014第六届海峡两岸会计学术研讨会召开

不久前,2014第六届海峡两岸会计学术研讨会在首都经济贸易大学召开。此次研讨会由中国会计学会、台湾政治大学会计系、对台会计合作与交流基地主办,首都经济贸易大学、北京会计学会、厦门市两岸会计合作与交流促进会承办,来自海峡两岸的近百名会计专家和学者到会,会议的主题是“会计准则与公司治理”。

此次会议共安排了八场主题报告和六个分组讨论。在开幕式上,首都经济贸易大学党委书记柯文进、台湾政治大学前校长郑丁旺和中国会计学会名誉会长金莲淑分别致词。郑丁旺和金莲淑在致词中重点回顾了海峡两岸会计学术研讨会的发展历程,充分肯定了研讨会对促进两岸学术交流的贡献,分析了当前两岸会计领域共同面对的一些课题,提出了今后进一步加强学术合作的路径。财政部会计司副司长、中国会计学会秘书长刘光忠等分别做了主题演讲。

海峡两岸会计学术研讨会是在中国会计学会和台湾政治大学会计系的倡导下,从2009年开始举办的,研讨会每年一次,采用“大陆两届、台湾一届”的办会机制,前五届分别在厦门、台北、广州等地举行。第七届海峡两岸会计学术研讨会将于2015年9月在西安召开,承办方为西安交通大学。

(本刊记者)