

对长期股权投资及企业合并 准则中几个实务问题的探讨

杨志君 李青龙

一、同一控制企业合并下股权增持的商誉确认问题

《企业会计准则讲解》(以下简称“讲解”)规定,在合并财务报表中,子公司的资产、负债应以购买日(或合并日)开始持续计算的金额反映。新增加的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有交易日被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为商誉。但是,如果该子公司原属于同一控制下的企业合并而取得,原来并未产生商誉,仅在增持时体现商誉,是否完整?

例1: A公司于2007年12月29日以8 000万元购得对B公司的70%股权,为同一控制下的企业合并(2007年12月29日B公司账面净资产9 000万元,公允净资产10 000万元)。2008年12月25日, A公司又出资3 000万元自B公司的少数股东(不存在同一控制关系)购得20%的股权(2008年12月25日, B公司账面净资产9 500万元,公允净资产11 800万元)。

根据讲解的相关规定, 2007年12月29日为并购日, 长期股权投资成本为8 000万元, 因是同一控制下的企业合并, 不体现商誉; 2008年12月25日增持20%产生的商誉为 $3\ 000 - 11\ 800 \times 20\% = 640$ 万元。增持后, 商誉共计 $640(0 + 640)$ 万元。合并财务报表中, B公司的有关资产、负债以其在并购日

确定的基础(账面价值)进行合并, 即为2008年12月25日的账面净资产 $1\ 900(9\ 500 \times 20\%)$ 万元。3 000万元与按20%计算确定的B公司账面净资产份额1 900万元间的差异为1 100万元, 其中640万元形成商誉, 另外460万元差额首先调整资本公积, 在资本公积不足冲减的情况下调整留存收益。

这种会计处理的问题在于, A公司对B公司的90%投资中, 如果按照纯粹市场经济的角度看, 本来应该产生商誉1 640万元(并购时的商誉1 000万元, $8\ 000 - 10\ 000 \times 70\%$; 增持时商誉640万元), 但是由于并购日是采用的同一控制下的企业合并会计处理, 使得并购日时的商誉无法得以在合并财务报表上体现。这个问题是我国企业合并准则特别规定“同一控制的企业合并”所引起的一个问题, 在我国企业会计准则完全与国际会计准则接轨后将得以解决。

二、负商誉计入合并当期损益问题

讲解规定, 应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额(即负商誉), 计入合并当期的营业外收入。但是, 到底是在母公司层次确认长期股权投资时就确认营业外收入, 还是在合并层次作合并调整时才确认呢?

有观点认为, 支付对价时, 应借记

“长期股权投资(对价的公允价值)”, 贷记“银行存款或资产(账面价值)”、“营业外收入(账面价值与公允价值的差额)”; 同时, 借记“长期股权投资(负商誉, 支付对价公允价值与享有的公允净资产份额之差或营业外收入)”, 贷记“营业外收入(负商誉计入当期损益)”。其中, 由第二笔分录可知, 支付对价的公允价值与享有的可辨认公允净资产份额的负差(负商誉)需要在母公司层次进行会计处理。但笔者注意到, 讲解规定, 长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 企业合并准则中规定应计入合并当期损益, 因购买日不需要编制合并利润表, 该差额体现在合并资产负债表上, 应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润”。从讲解的这一说法可以理解“负商誉计入合并当期损益”是在合并报表层次进行的。此外, “计入当期营业外收入”和“调整留存收益”, 前者是针对非并购的情况而言, 而后者则针对并购而言(即形成母子公司, 需编制合并财务报表)。笔者理解, 在实际操作中: (1)非同一控制企业合并下形成的负商誉, 在实务中只需要在并购日编制并购日合并资产负债表时按负商誉的金额作借记“长期股权投资”, 贷方科目则分别为“盈余公积”和“未分配利润”, 调整后的长期股权投资余额与并购的子公司的可辨认净资产保持一致, 可以

进行正常的合并抵销,并且该模拟调整分录需要连续编制,以保持各年间财务报表的连续性;(2)非企业合并的情况下出现的负商誉,应该在投资时,即在母公司个别报表上确认该负商誉,借记“长期股权投资”,贷记“营业外收入”。

三、增持股份时正负商誉综合考虑问题

讲解规定,关于因增持股份(但未达到“控制”程度)而由成本法改按权益法的会计处理原则是,应区分原持有部分和增持部分分别处理。原持有部分与原投资时可辨认公允净资产份额的差异,正差(正商誉)在投资成本中反映不处理,负差(负商誉)进留存收益;增持部分与增持时可辨认公允净资产份额的差异,正差(正商誉)在投资成本中反映不处理,负差(负商誉)进营业外收入。原持有部分与增持部分的正负商誉应综合考虑。但是,实务中原持有部分与增持部分的正负商誉应该如何综合考虑?

例2:渝庆公司2007年底对天宝公司投资10%,投资成本为600万元,当时天宝公司的公允净资产为5600万元(假定公允价值与其账面价值相同,下同)。2008年底,渝庆公司再以700万元的价格增持了天宝公司10%的股权,2008年底天宝公司公允净资产值为8000万元。已知,2008年天宝公司实际利润600万元,无其他资本公积增加事项。我们认为应进行如下账务处理:

2007年投资时,长期股权投资成本600万元,分录略。计算原持有部分当时的商誉: $600-5600 \times 10\%=40$ 万元,正差,不作处理;计算增持部分当时的商誉: $700-8000 \times 10\%=100$ 万元,负差,按理应计入当期“营业外收入”。综合考虑两次的正负商誉,在增持时,实际为累计负商誉60万元,应计入合并当期损益。会计分录为:

借:长期股权投资—天宝公司(5600 × 10%+8000 × 10%-600) 760

贷:银行存款 700

营业外收入 60

计算原持有部分在2008年末公允净资产份额比原投资时共增加了 $(8000-5600) \times 10\%=240$ 万元,其中,由于天宝公司在2008年度间的利润影响为: $600 \times 10\%=60$ 万元,则其余180(240-60)万元属于除利润影响外的其他因素导致的公允净资产发生变化,对于渝庆公司来说属于投资产生的一种利得,计入“资本公积—其他资本公积”,会计分录为(包括正负商誉相互抵销和原10%部分的调整):

借:长期股权投资—天宝公司 240

贷:资本公积—其他资本公积 180

盈余公积($600 \times 10\% \times 10\%$) 6

未分配利润

$[600 \times 10\% \times (1-10\%)] 54$

四、同一控制合并下留存收益调整问题

根据讲解,在同一控制下的企业合并,由资本公积转至留存收益时,应以合并方资本公积(资本溢价或股本溢价)的贷方余额为限,将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”转入“盈余公积”和“未分配利润”。而《企业会计准则实施问题专家工作组意见(二)》则规定,“原资本公积中除上述(股本溢价和股权投资准备)以外的项目,包括债务重组收益、接受捐赠的非现金资产、关联交易价差、按照权益法核算的长期股权投资因初始投资成本小于应享有被投资单位账面净资产的份额计入资本公积的金额等,执行新准则后应在资本公积(其他资本公积)中单设“原制度资本公积转入”进行核算,该部分金额在执行新准则后,可用于增资、冲减同一控制下企业合并产生的

合并差额等。那么,在冲减同一控制下企业合并产生的合并差额时,是用资本公积中的股本溢价?还是用资本公积中的“原制度资本公积转入”?

笔者理解,专家组的意见正如其文件标题所说,是新会计准则实施所引起的一个接轨问题,所以,应该是将旧会计准则下的“债务重组收益、接受捐赠的非现金资产、关联交易价差、按照权益法核算的长期股权投资因初始投资成本小于应享有被投资单位账面净资产的份额计入资本公积的金额”转为新会计准则下的“原制度资本公积转入”。新准则执行后同一控制下企业合并产生的合并差额,首先应用“原制度资本公积转入”余额为限冲减资本公积,如果“原制度资本公积转入”不够冲减的,则按照讲解的规定,再用资本溢价或股本溢价的余额冲减。

五、同一控制下比较期间合并报表问题

讲解规定:同一控制下的企业合并,在编制比较报表时,因企业合并实际发生在当期,以前期间合并方账面上并不存在对被合并方的长期股权投资,应将被合并方的有关资产、负债并入后,因合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的“资本公积—资本溢价”。

例3:2008年1月1日,A公司从其控股股东处购得对B公司的60%的股权,为同一控制下的企业合并。在编制A公司2008年度比较期间合并财务报表(即2007年度数)时,需要将B公司纳入合并报表范围内。由于2007年,A公司账上实际并无对B公司的长期股权投资,故而在编制2007年合并财务报表时,应将因合并增加的净资产作为2007年末的“资本公积——资本溢价”。

但是,在编制比较期间的合并财务报表时,增加资本公积存在如下问题:(1)资本公积在2008年减少,而

这种减少并无经济行为上的支持。(2) 由于上年度的净资产发生变化,在披露上年度的净资产收益率时如何处理?是否需要将这一部分资本公积从净资产中予以扣除?(3) 根据《企业会计准则应用指南》,资本公积科目核算企业收到投资者出资超出其在注册资本或股本中所占的份额以及直接计入所有者权益的利得和损失等。上例中,上年同一期合并报表增加的净资产并不属于“资本公积”科目的核算范围。(4) 尽管根据同一控制的准则精神,需要视为被并购企业在以前期间一直纳入合并财务报表范围,但这并不意味着在上年度合并主体的净资产有如此大幅度的增加。准则的这一规定主要是针对资产、负债和留存收益(在以前年度需要从合并报表资本公积中转出相应部分金额至合并报表的留存收益中)而言,净资产中除却留存收益外的其他净资产部分(如股本)并不能作为合并报表的净资产体现,所以,笔者认为,在上述情况下,增加一笔“其他应付款——并购待付款”或者是增加一笔“少数股东权益”或许更为恰当。)

六、企业分立会计处理问题

讲解规定:在企业合并中,需要区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,并分别采用权益结合法和购买法。但是,对于企业分立,并未作出规定。那么,企业分立应该如何进行会计处理?

例4:2007年12月31日,A公司决定以自己的部分净资产和第三方共同组建一个新的子公司B。B公司注册资本3 000万元,其中,A公司出资的净资产评估值为2 000万元(该部分净资产原在A公司账上的账面净资产价值为1 000万元),第三方以现金出资1 000万元。在编制2008年度合并财务报表过程中,A公司与B公司之间的投资行为产生的1 000万元评估增值是否需要

合并抵销?因评估增值所引起的摊销费用、折旧费用增加是否需要冲回?即在编制合并财务报表时是否需要按照同一控制下的企业合并的会计处理原则来进行会计处理,维持其原来的账面价值不变?

企业合并之所以要区别同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,主要考虑的是两种类型下的企业合并特点各异:同一控制下的企业合并不属于交易,只是资产和负债的重新组合、关联交易,交易作价往往不公允,从集团公司角度看,合并报表的编制主体并未发生改变,不产生新的计价基础;而非同一控制下的企业合并则属于交易,与购买机器设备并无本质不同,非关联的企业之间进行的合并,以市价为基础,交易作价相对公平合理。以上这些特点均适用于企业分立,如果分立出去的企业仍然属于被分立企业的控股子公司,那么这种经济行为实质上仍然是集团内部的一种资源整合方式,在编制合并财务报表的时候不应该产生新的计价基础,即分立出去的资产和负债在合并财务报表中应以分立前的账面价值基础列示;但如果分立出去的企业不属于被分立企业的控股子公司(比如仅持股30%),则这种情况下由于分立出去的企业并不在被分立企业的控制之下,亦不存在合并财务报表的编制问题了。

七、超额亏损的确认问题

长期股权投资准则讲解规定,投资企业确认应分担被投资单位发生的损失,原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。该规定表明,如果投资企业对被投资单位没有权益性质的长期应收款,则不需要再进一步确认超额亏损。同时,合并财务报表准则讲解又规定,子公司发生

超额亏损时,公司章程或协议没有规定少数股东有义务承担的,该超额亏损应当由母公司承担,在“未分配利润”项目列示,即不论是否存在长期应收款,超额亏损均要确认。如何来理解上述规定在超额亏损确认这一问题上存在的差异?

例5:A公司持有B公司70%的股权,A公司对B公司除长期股权投资外,没有其他构成权益性质的长期应收款,B公司被纳入A公司的合并财务报表范围。2008年底,B公司发生超额亏损1 000万元,A公司个别财务报表如何核算?合并财务报表如何编制?

长期股权投资准则讲解对超额亏损的规定主要针对权益法下超额亏损的确认问题,而合并财务报表准则讲解则着力解决存在控制关系的超额亏损确认问题,两者对超额亏损的确认规定存在着适用范围上的根本区别。上述案例中,A公司对B公司具有控制关系,需要编制合并财务报表,但A公司对B公司的投资并不采用权益法核算,所以此种情况下的超额亏损核算适用合并财务报表准则讲解而非长期股权投资准则讲解的相关规定。不管A公司账上有无长期应收款,由于A公司对B公司的投资采用成本法核算,故不会进行任何账务处理。但是,A公司在编制合并财务报表时,无论A公司本身对B公司是否有构成权益性的长期应收款,B公司的超额亏损部分都需要在合并财务报表层次进行合并的权益法模拟调整,将投资企业原未确认的投资损失(含超额亏损部分)作借记“投资收益”、贷记“长期股权投资”,待调整之后,长期股权投资与子公司净资产保持一致,即可以进行正常的合并抵销工作。

(作者单位:重庆工商大学
重庆天健会计师事务所)
责任编辑 张智广