

不同方式企业合并的会计处理及其比较分析

刘艳琨

(郑州大学商学院 郑州 450001)

【摘要】 本文根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定,阐述了同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并分别采用权益结合法和购买法两种会计处理在合并成本、合并费用、合并损益和合并商誉等方面存在的差异及其影响。

【关键词】 企业合并 权益结合法 购买法

《企业会计准则第 20 号——企业合并》(简称“企业合并准则”)规定,企业合并是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。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。无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,都包括控股合并、吸收合并和新设合并。不同的合并方式下会计处理存在差异,而不同的会计处理对会计信息产生不同的影响。

一、不同合并方式下的会计处理

企业合并按合并方式分为控股合并、吸收合并和新设合并。控股合并方式下,由于合并后企业保持独立的法人资格,合并方应确认合并形成的长期股权投资;吸收合并方式下,被购买方在合并后被注销法人资格,合并方应确认变更后的资产、负债;新设合并与一般企业设立相类似。按合并双方是否受同一方或相同的多方最终控制,将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。企业合并会计准则规定:同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并分别采用权益结合法和购买法核算。

1. 同一控制下的控股合并——权益结合法。合并方以支付货币资金、转让非现金资产或承担债务等方式取得被合并方的股权,应在合并日按照享有被合并方净资产账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资——投资成本”科目;按照支付现金、转让非现金资产或承担债务的账面价值,贷记“银行存款”以及相应的资产或负债科目;按照长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及承担债务账面价值之间的差额,调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益,借记“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配”科目或贷记“资本公积”科目。合并方支付的价款中如果含有已宣告发放但尚未支取的现金股利,应作为债权处理,不计入长期股权投资成本。

合并方以发行股票等方式取得被合并方的股权,应在合并日按照享有被合并方净资产账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资——投资成本”科目;按照发行股份的总额,贷记“股本”;按照长期股权投资初始投资成本与发行股份总额之间的差额调整资本公积,资本

公积不足冲减的调整留存收益,借记“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配”科目或贷记“资本公积”科目。

合并方以发行债券取得被合并方股权的方式,在企业合并准则中未作详细规定,但其第八条规定为企业合并发行的债券支付的手续费、佣金等费用,应当计入所发行债券的初始计量金额,这意味着以发行债券取得被合并方股权的方式可以参照发行债券的业务进行处理,在合并日按照享有被合并方净资产账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资——投资成本”科目;按照债券的发行价格以及发行债券支付的手续费、佣金等费用,确定“应付债券”科目的入账价值;按照长期股权投资初始投资成本与应付债券初始入账价值之间的差额,调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益,借记“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配”科目,或贷记“资本公积”科目。

2. 同一控制下的吸收合并和新设合并——权益结合法。在吸收合并和新设合并的情况下,合并方在合并日取得资产和负债的入账价值,应当按照被合并方的原账面价值确认。合并方对相关资产和负债所采用的会计政策与被合并方不同的,应当对取得的资产和负债进行调整,按调整后的账面价值进行确认。合并方确认取得的净资产账面价值与所放弃的净资产账面价值的差额,以及以发行权益性证券方式确认的净资产账面价值与发行股份的面值总额之间的差额,调整资本公积和留存收益。

同一控制下的企业合并(包括控股合并、吸收合并和新设合并),合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等费用,应当于发生时计入当期损益。企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等费用,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额,企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

3. 非同一控制下的控股合并——购买法。购买方在购买日以支付现金的方式取得被购买方的股权,应以支付的现金作为初始投资成本,借记“长期股权投资——投资成本”科目,

贷记“银行存款”科目。购买方支付的价款中如果含有已宣告发放但尚未支取的现金股利,应作为债权处理,不计入长期股权投资成本。购买方在购买日以付出非货币性资产、发生或承担债务的方式取得被购买方的股权,应按照资产、负债的公允价值作为初始投资成本,借记“长期股权投资——投资成本”科目;按照资产、负债的账面价值,贷记有关资产、负债科目;将公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益,借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目。购买过程中形成的商誉在编制合并报表时确认。

4. 非同一控制下的吸收合并和新设合并——购买法。在吸收合并和新设合并的情况下,购买方在购买日取得的被购买方的各项资产和负债,应按其公允价值确认;合并中取得的被购买方的或有负债,符合《企业会计准则第13号——或有事项》规定的,购买方在企业合并合同或协议中承诺,因对被购买方进行重组等原因于合并后将支付给被购买方的职工或其他方面的补偿,在预计很可能发生且金额能够可靠地计量的情况下,应单独确认为负债。在非同一控制下的吸收合并和新设合并中,购买方对合并成本大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,应当确认为商誉,借记“商誉”科目。会计期末,企业应对商誉按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行减值测试,计算确定其减值金额。在购买日,购买方的合并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,应首先对取得的被购买方的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核,经复核后仍有差额的,计入当期损益,贷记“营业外收入”科目。

非同一控制下的企业合并,合并方为进行企业合并发生的各项直接费用,应当于发生时计入购买成本。其中,企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等费用,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额,企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。合并方在合并中发生的间接费用计入当期损益。

二、两种会计处理的差异比较及其对合并企业的影响

1. 对合并企业财务状况的影响。

(1)权益结合法下,无论是控股合并方式下确认的长期股权投资,还是吸收合并和新设合并方式下合并方在企业合并中取得的资产,都是以账面价值为基础进行计量,不能反映其真实的现实价值。因为在通货膨胀的情况下,会造成资产负债表中资产少计,从而使资产的成本补偿不足,增加企业税负。而购买法下,是以公允价值为基础进行计量,能较为客观地反映资产的现实价值,同时在以后会计期间由于能较多地补偿资产的成本,因而可减少企业税负。

(2)在宏观物价水平整体逐步上涨的趋势下,权益结合法下确认合并资产的价值较低,相应计提的折旧、商誉的摊销等也较少,这样会使企业账面利润增加,加大企业税负。而购买法下恰恰相反,由于合并资产的价值较高,增加了计提的折旧额、商誉的摊销额等,因而在一定程度上减轻了企业税负。但

考虑到合并形成的负债,无论是吸收合并还是新设合并,合并企业负债的总体水平没有太大的差别。

(3)权益结合法下,由于合并企业当年度的损益表中包括被合并方全年的损益,而资产和负债则是按账面价值为基础进行计量的,因此,合并企业的净资产收益率和每股收益率会高于购买法下所确定的这两个指标,如果考虑到通货膨胀因素的影响,则这种差异会更大。

2. 对合并企业经营成果的影响。

(1)权益结合法下,被合并企业合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润都纳入合并方当年的损益表中;而购买法下,合并企业当年度的损益表中只包括被合并方购买日至报告期末的损益。因此,如果被并入合并企业损益表中的是利润额,权益结合法下合并企业反映的利润较购买法下反映的利润多;如果被并入损益表中的是亏损额,则权益结合法下反映的亏损额比购买法下的亏损额多。而且,按权益结合法进行会计处理,年中合并视同年初就已实现,在一定程度上会虚增合并企业利润表中的本年度利润。

(2)权益结合法下,合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,在其发生时费用化计入当期损益中;而购买法下,只有间接费用计入当期损益,合并方为进行企业合并发生的各项直接费用,在其发生时计入购买成本。很显然,这在一定程度上影响了合并企业的经营成果。

上述比较分析表明,采用权益结合法和购买法核算企业合并业务,对合并企业的财务状况和经营成果会产生不同的影响。在物价水平逐渐上涨的情况下,采用购买法进行企业合并的会计处理,会增加合并企业资产和负债价值,增加资产的成本补偿,具有一定的节税作用。

三、需注意的问题

1. 购买法下,合并方在企业合并时采用公允价值对资产和负债进行了重新计量,但由于合并前的会计信息以历史成本为基础计量,容易使合并前后的会计信息缺乏可比性。

2. 由于权益结合法和购买法对合并企业的财务状况和经营成果产生不同的影响,因此应加强规范,正确划分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,以免企业出于调整利润等目的而选择有利于自己的会计处理方法。

3. 非同一控制下的企业合并,由于按公允价值计量的估值技术尚不完善,存在一定的人为主观因素,因此它不可避免地成为某些企业操纵利润的工具,因而应不断完善公允价值的计量方法,使公允价值真正发挥作用。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则应用指南——2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 章俊,唐敏.企业合并会计处理方法比较分析与运用.会计研究,2009;4
4. 王小荣,刘丽娟.不同企业合并会计处理方法及其经济后果.财会月刊(综合),2008;1