

多次交换交易分步实现的企业合并之会计处理

四川宜宾学院 曾庆学

《企业会计准则第20号——企业合并》规定,非同一控制下通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在购买日,应当按照以下步骤进行处理:第一,将原持有的对被购买方的投资账面价值调整恢复至最初取得成本,相应调整留存收益等所有者权益项目。第二,比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定每一单项交易中应予确认的商誉金额(或应予确认损益的金额)。第三,购买方在购买日确认的商誉(或计入损益的金额)应为每一单项交易产生的商誉(或应予确认损益的金额)之和。第四,被购买方在购买日与原交易日之间可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,属于被购买方在交易日至购买日之间实现留存收益的,相应调整留存收益,差额调整资本公积。

《企业会计准则第20号——企业合并》关于“非同一控制下通过多次交换交易分步实现的企业合并”会计处理的规定,在教学和实践中难以掌握。本文结合教学体会,进行深入分析并举例说明,以期帮助会计人员更好地理解准则的精髓。

一、会计处理的要点

非同一控制下通过多次交换交易分步实现的企业合并的会计处理包括购买方的会计处理和合并财务报表的编制。

1. 编制合并财务报表时,对购买方财务报表的调整。对合并前购买方长期股权投资按权益法进行调整,将被购买方在购买日与交易日可辨认净资产公允价值变动,按原持股比例享有的部分调整所有者权益相关项目,即由成本法转换为权益法。

2. 编制合并财务报表时,对被购买方财务报表的调整。需要对被购买方在购买日可辨认资产、负债的公允价值与账面价值的差异进行调整,同时调整资本公积项目。

3. 商誉的计量。商誉是各分次确定的商誉之和,每次商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额。可辨认净资产公允价值要以每次交易日的公允价值为准。

4. 编制合并财务报表时,会计处理的顺序。首先,对购买方和被购买方财务报表进行调整,在合并工作底稿中编制调整分录;其次,计算商誉;最后,在合并工作底稿中编制购买方长期股权投资与被购买方所有者权益的抵销分录。

二、会计处理的运用

例:甲公司于20×7年3月1日,以1000万元取得乙公司10%的股份,取得投资时乙公司可辨认净资产的公允价值

为9000万元。甲公司对持有的该投资采用成本法核算。20×8年6月1日,甲公司另支付5000万元取得乙公司50%的股份,能够对乙公司实施控制。购买日乙公司可辨认净资产公允价值为9500万元(其中固定资产账面价值9000万元、固定资产公允价值9100万元,其余资产、负债账面价值与公允价值无差异),乙公司所有者权益项目:股本2000万元,资本公积3600万元,盈余公积1200万元,未分配利润2600万元。乙公司自20×7年甲公司取得投资后至20×8年购买进一步股份前实现的留存收益为300万元,未进行利润分配。

1. 甲公司账务处理。

(1)20×7年3月1日交易日,采用成本法核算,账务处理为:借:长期股权投资1000万元;贷:银行存款1000万元。

(2)20×8年6月1日购买日,甲公司对乙公司实施控制,采用成本法核算,账务处理为:借:长期股权投资5000万元;贷:银行存款5000万元。由于甲公司合并前长期股权投资按成本法核算,所以个别财务报表不做调整。

2. 编制购买日的合并资产负债表。

以下分录是对合并工作底稿中的报表数字进行调整或者抵销。

(1)对购买方甲公司财务报表进行调整。乙公司在购买日与交易日可辨认净资产公允价值变动为500万元,其中留存收益为300万元。在合并工作底稿中,甲公司财务报表按权益法追溯调整,甲公司持有乙公司10%的股份。按照会计准则的规定,实现留存收益的部分30万元(300×10%)调整合并财务报表中的盈余公积和未分配利润,剩余部分20万元调整资本公积。调整分录为:借:长期股权投资50万元;贷:盈余公积30万元(30×10%),未分配利润27万元(30×90%),资本公积20万元。

(2)对被购买方乙公司财务报表进行调整。在合并工作底稿中,将乙公司在购买日各项可辨认资产、负债的账面价值调整为公允价值。仅有固定资产一项需做调整,调整分录为:借:固定资产100万元;贷:资本公积100万元。

(3)计算应确认的商誉。原持有10%股份应确认的商誉=1000-9000×10%=100(万元),进一步取得50%股份应确认的商誉=5000-9500×50%=250(万元),合并财务报表中应确认的商誉=100+250=350(万元)。

(4)编制抵销分录。借:股本2000万元,资本公积3700万元,盈余公积1200万元,未分配利润2600万元,商誉350万元;贷:长期股权投资6050万元,少数股东权益3800万元。○