

# 非同一控制下企业合并长期股权投资之会计处理

西南民族大学管理学院 刘秀兰(教授)

近年来,企业发生的合并方式下的长期股权投资业务越来越多,企业合并以及合并财务报表的编制已经成为上市公司财务核算的重要内容。由于企业合并下长期股权投资业务涉及的会计准则较多,在进行相关会计处理时容易对会计准则规定产生误解,所以准确把握非同一控制下的企业合并长期股权投资的会计处理具有重要的理论和现实意义。

## 一、非同一控制下的企业合并长期股权投资初始取得时的会计处理分歧

按照现行会计准则的规定,投资企业能够对被投资单位实施控制的,形成母子公司关系。在控制权取得日,投资企业应当确认长期股权投资的初始投资成本,并将子公司纳入合并范围编制合并财务报表。目前对于非同一控制下的企业合并长期股权投资的会计处理存在以下分歧:

1. 以合并方付出各项资产的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资以投资方为完成合并而付出的资产、发生的债务、发行的权益性证券在购买日的公允价值以及与企业合并相关的直接费用入账。付出各项资产的公允价值与账面价值之间的差额,记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。这也是目前普遍采用的做法。

2. 以合并方享有的被合并方可辨认净资产公允价值份额作为长期股权投资的入账价值。

(1)长期股权投资初始成本应以享有的被合并方可辨认净资产公允价值的份额确认。如陈爱军主编的《高级财务会计》、钱逢胜主编的《中级财务会计》就体现了这一观点。这样做的依据是《企业会计准则第20号——企业合并》的相关规定。根据该准则的规定,购买方在购买日应当对合并成本在被合并方可辨认净资产公允价值与商誉之间进行分配。但对于具体什么时候分配合并成本与享有的被合并方可辨认净资产公允价值份额之间的差额,该准则没有明确规定,因此出现了上述初始取得时就直接以合并方享有的被合并方可辨认净资产公允价值的份额为基础确认长期股权投资初始成本的做法。

(2)合并成本大于合并方享有的被合并方可辨认净资产公允价值份额时的会计核算。陈爱军主编的《高级财务会计》和钱逢胜主编的《中级财务会计》尽管都认可以合并方享有的被合并方可辨认净资产公允价值份额作为长期股权投资的初始成本,并且认为当合并成本小于合并方享有的被合并方可辨认净资产公允价值份额时,其差额应按会计准则的规定计入当期损益,但当合并成本大于合并方享有的被合并方可辨认净资产公允价值份额时就出现了以下两种做法:

第一种做法是,合并方在个别财务报表中直接确认为合并中取得的商誉,即在合并方编制长期股权投资取得时的会计分录时直接确认了商誉的增加。该做法的依据是《企业会计准则第20号——企业合并》的相关规定,即购买方在购买日应当对合并成本在被合并方可辨认净资产公允价值与商誉之间进行分配,如果合并成本大于被合并方可辨认净资产公允价值,则其差额应确认为商誉。

第二种做法是,不单独确认商誉,而是直接计入长期股权投资的成本中。这种做法的依据是《企业会计准则第2号——长期股权投资》的相关规定,即:长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;反之,其差额计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

3. 结合上述第一种和第二种做法对非同一控制下的企业合并长期股权投资进行核算。如刘三昌等主编的《高级财务会计》就采用了这种做法。

## 二、控制权取得日非同一控制下的企业合并长期股权投资的会计处理

结合现行会计准则中非同一控制下的企业合并长期股权投资会计处理的相关规定,对于非同一控制下的企业合并采用成本法进行核算。在成本法下,要求以投资方为完成合并而付出的资产、发生的债务、发行权益性证券在购买日的公允价值以及与企业合并相关的直接费用作为长期股权投资的初始投资成本,然后将合并成本在被合并方可辨认净资产的公允价值与商誉之间进行分配。

《企业会计准则第20号——企业合并》规定,母公司在初始取得对子公司的控制权时,合并方个别资产负债表中不单独反映商誉,直接计入长期股权投资的成本,编制合并财务报表的抵销分录时再反映商誉的价值。这样,合并方在控制权取得日需要确认购买成本、享有的被合并方可辨认净资产公允价值的份额和商誉。

下面举例说明非同一控制下的企业合并中合并方在控制权取得日长期股权投资的会计核算。

例:2007年1月1日,A公司支付现金300万元、发行债券700万元,购买B公司100%的股权,合并后B公司仍然保留独立的法人地位。合并日B公司净资产构成为:股本600万元、资本公积100万元、盈余公积90万元、未分配利润50万元。购买日B公司资产、负债的账面价值和公允价值如表所示(单位:万元):

# 例解收入确认的会计与税务处理差异

山东经贸职业学院 史新浩

## 一、收入确认的会计与税务处理差异

《企业会计准则第14号——收入》(简称“收入准则”)规定,销售商品收入同时满足下列条件的,才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

国家税务总局发布的《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号,简称“875号文”)第一条规定:除《企业所得税法》及其实施条例另有规定外,企业销售收入的确认,必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。企业销售商品同时满足下列条件的,应确认收入的实现:①商品销售合同已经签订,企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方;②企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。符合上述收入确认条件,采取下列商品销售方式的,应按以下规定确认收入的实现:①销售商品采用托收承付方式的,在办妥托收手续时确认收入。②销售商品采取

预收款方式的,在发出商品时确认收入。③销售商品需要安装和检验的,在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单,可在发出商品时确认收入。④销售商品采用支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入。

从收入确认的条件可以看出,875号文规定的收入确认条件与会计准则的规定趋于一致,两者都注重权责发生制原则和实质重于形式原则。唯一不同的是,在收入准则中,确认商品销售收入强调的是经济利益很可能流入企业,而875号文对所得税收入的确认并不强调“相关经济利益很可能流入企业”,也就是说,即使经济利益不可能流入企业,只要满足了875号文规定的四个条件,就要确认收入。这样规定,一方面保证了税法与会计准则的一致性,另一方面税法也保留了最起码的底线,即企业的经营风险应该由企业的税后利润来补偿,国家不承担企业的经营风险。

对于企业以买一赠一方式销售商品的,875号文第三条规定:“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项销售收入。”而在会计处理上,对于买一赠一的赠品是不确认收入的。

项目	公允价值	账面价值	持股比例(%)	差异分配
应收账款	50	70	100	-20
存货	210	220	100	-10
固定资产	1 000	900	100	100
应付债券	300	350	100	-50
净资产	960	840	100	120

A公司在购买B公司股权并取得控制权时,做如下会计处理:

1. 初始取得时,借:长期股权投资 1 000 万元;贷:银行存款 300 万元,应付债券 700 万元。

2. 控制权取得日确认合并商誉或负商誉。根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,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的份额的差额,应当确认为商誉。本例中,商誉=1 000-960=40(万元)。

3. 编制合并财务报表的抵销分录。编制合并财务报表时,应当将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益相抵销。本例中,A公司取得B公司100%的股权,在控制

权取得日A公司抵销分录如下:借:股本 600 万元,资本公积 100 万元,盈余公积 90 万元,未分配利润 50 万元;贷:长期股权投资 840 万元。借:商誉 40 万元,固定资产 100 万元,应付债券 50 万元;贷:长期股权投资 160 万元,应收账款 20 万元,存货 10 万元。

假设控制权取得日,A公司取得B公司80%的股权,编制合并财务报表时,需将A公司对B公司的长期股权投资数额与B公司的股东权益中归属于A公司的份额抵销,并确认B公司的少数股东权益。本例中,商誉=1 000-960×80%=232(万元),抵销分录为:借:固定资产 100 万元,应付债券 50 万元,商誉 232 万元,股本 600 万元,资本公积 100 万元,盈余公积 90 万元,未分配利润 50 万元;贷:应收账款 20 万元,存货 10 万元,长期股权投资 1 000 万元,少数股东权益 192 万元。

另外需注意的是,控制权取得日后母公司个别财务报表用成本法核算,编制合并财务报表时改按权益法进行调整,并编制合并财务报表。

【注】本文得到国家社科基金项目(批准号:08XMZ043)资助。