

非同一控制下企业合并会计处理例解

山东滨州 丁希宝

非同一控制下企业合并可分为一次交换交易实现企业合并和通过多次交换交易实现企业合并。下面通过举例来探讨两种方式下实现企业合并的相关会计处理,以期对大家有所帮助。

一、一次交换交易实现企业合并

《企业会计准则第20号——企业合并》规定:一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

例1:甲公司和乙公司为非同一控制下的两个公司。2007年1月1日,甲公司以银行存款5000万元对乙公司投资,取得乙公司60%的股份,能够控制乙公司的生产经营决策。假定不考虑相关税费及其他因素影响。

甲公司会计处理如下:借:长期股权投资——乙公司5000万元;贷:银行存款5000万元。

二、多次交换交易实现企业合并

《企业会计准则第20号——企业合并》规定:“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。”具体又可以分为以下两种情况:

1. 达到企业合并前,对持有的长期股权投资采用成本法核算。

例2:甲公司和乙公司为非同一控制下的两个公司。2007年1月1日,甲公司以银行存款500万元对乙公司投资,取得乙公司10%的股份。乙公司股票在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量,甲公司因对乙公司不具有重大影响而对长期股权投资采用成本法核算。2008年1月1日甲公司又投资3000万元购入乙公司50%的股份,从而实现了对乙公司的控制。

甲公司会计处理如下:

(1)2007年1月1日第一次投资。借:长期股权投资——乙公司500万元;贷:银行存款500万元。

(2)2008年1月1日第二次投资,实现对乙企业的合并。借:长期股权投资——乙公司3000万元;贷:银行存款3000万元。

长期股权投资账面价值=500+3000=3500(万元)。

2. 达到企业合并前,对持有的长期股权投资采用权益法核算。

《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南解释:购买日应对原持有的对被购买方的长期股权投资账面价值调整

至最初取得成本,在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。具体可分为以下四种情况:

(1)合并前被投资单位实现净收益,投资企业实现净收益。

例3:甲公司和乙公司为非同一控制下的两个公司。2007年1月1日,甲公司以银行存款2000万元对乙公司投资,取得乙公司40%的股份,从而能对乙公司施加重大影响,甲公司对长期股权投资采用权益法核算。2007年甲公司因乙公司实现净利润确认的投资收益为400万元,甲公司除以上投资收益外实现的净利润为1000万元。甲公司按净利润的10%提取盈余公积,甲公司和乙公司所得税税率一致。2008年1月1日甲公司又投资1500万元购入乙公司20%的股份,从而实现了对乙公司的控制。为简化处理,假设甲公司第一次投资时初始投资成本等于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额。

甲公司会计处理如下:

2007年1月1日投资。借:长期股权投资——乙公司(成本)2000万元;贷:银行存款2000万元。

2007年12月31日确认投资收益。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元;贷:投资收益400万元。因确认该项投资收益提取盈余公积40万元(400×10%)、增加未分配利润360万元(400-40)。

2008年1月1日追加投资。首先,将追加前长期股权投资账面价值调整至最初取得成本,相应调整留存收益。本例因采用权益法核算确认“长期股权投资——乙公司(损益调整)”400万元、提取“盈余公积”40万元和增加“未分配利润”360万元。由于企业通过追加投资实现了企业合并,应采用成本法核算,原来因采用权益法核算引起的有关核算不一致应予以调整。借:盈余公积40万元,利润分配——未分配利润360万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元。其次,比较每一单项投资成本。比较每一单项投资成本是否和应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额一致,否则应确认商誉和损益。本例第一次投资时初始投资成本等于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,因此无需调整。最后,确认追加投资成本。借:长期股权投资——乙公司1500万元;贷:银行存款1500万元。

(2)合并前被投资单位实现净收益,投资企业其他经营发生亏损,总体实现净收益。

谈投资性房地产会计处理的改进

浙江温州 申屠新飞 赵海鹰

最近,笔者在学习财政部会计司编写组编著的《企业会计准则讲解》(人民出版社,2007年4月)以及讲授2007年度会计职称考试辅导教材《中级会计实务》时,发现现行《企业会计准则第3号——投资性房地产》及其应用指南(以下简称“投资性房地产准则”)的有关会计处理规定存在可理解性不强、容易引起报表使用者误解的问题。

一、关于计量模式的转变问题

投资性房地产准则规定,投资性房地产的后续计量有成本和公允价值两种模式。通常应当采用成本计量模式,但在满足特定条件时也可以采用公允价值计量模式。但是企业只能采用一种计量模式,不得同时采用两种计量模式。企业可以从成本模式转变为公允价值模式,但不能从公允价值模式转变为成本模式。成本模式转变为公允价值模式应作为会计政策变更处理。众所周知,一般情况下会计政策变更的处理方法为追溯调整法,该方法的核心是调整后的相关账户余额与该事项初次发生时就采用新会计政策的余额相一致,这也是判断会计处理是否正确的唯一标准。也就是说,成本模式转变为公允价值模式后各明细账户的余额与一直采用公允价值计量模式的余额应该相等。

但是,2007年度会计职称考试辅导教材《中级会计实务》和《企业会计准则讲解》对计量模式转变的会计处理做出如下规定:企业变更投资性房地产计量模式时,应当按变更日投资性房地产的公允价值,借记“投资性房地产(成本)”科目,按已计提的累计折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目,原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”科目,按投资性房地产的账面余额,贷记“投资性房地产”科目,按其公允价值与账面价值之间的差额,贷记或借记“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等科目。从该规定可以看出,政策变更后,“投资性房地产(成本)”账户的余额反映变更日投资性房地产的公允价值。但是,取得投资性房地产后,如果一直采用公允价值模式进行计量,则“投资性房地产(成本)”账户的余额应该反映取得时的成本,其公允价值的变动体现在“投资性房地产(公允价值变动)”账户。因此,通过对比可以得出如下结论:投资性房地产的计量模式从成本模式转变为公允价值模式时,按2007年度会计职称考试辅导教材《中级会计实务》和《企业会计准则讲解》的解释所做的处理结果与一直采用公允价值计量模式的结果不相同,这就违背了追溯调整的基本要求。

例4:假定例3中,2007年甲公司因乙公司实现净利润确认的投资收益为400万元,甲公司2007年除以上投资收益外发生净亏损200万元,其他条件相同。

甲公司2007年总体实现净利润200万元(400-200),因此提取盈余公积20万元(200×10%),增加未分配利润180万元(200-20)。甲公司2008年1月1日因追加投资调整留存收益有以下两种情况:

第一种情况:调整实际计提的盈余公积20万元和未分配利润180万元。借:盈余公积20万元,利润分配——未分配利润180万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)200万元。调整后长期股权投资的账面余额为2200万元(2000+400-200)。这种调整能够保持账面上的一致性,但不具有合理性,长期股权投资的账面价值无法恢复至最初取得成本2000万元。

第二种情况:调整因确认投资收益应提取的盈余公积40万元和未分配利润360万元。借:盈余公积40万元,利润分配——未分配利润360万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元。调整后长期股权投资的账面余额为2000万元(2000+400-400)。这种调整具有合理性,能使长

期股权投资的账面价值恢复至最初取得成本2000万元,但不能保持账面上的一致性。因此,建议企业会计准则及其应用指南能够给予准确的界定。关于追加投资1500万元的有关会计处理在此从略,下同。

(3)合并前被投资单位实现净收益,投资企业其他经营发生亏损,总体实现净亏损。

例5:假定例3中,2007年甲公司因乙公司实现净利润确认的投资收益为400万元,甲公司2007年除以上投资收益外发生净亏损600万元,其他条件相同。

甲公司2007年总体发生净亏损200万元(600-400),不再提取盈余公积。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元;贷:利润分配——未分配利润400万元。

(4)合并前被投资单位发生净亏损,投资企业也发生净亏损。

例6:假定例3中,2007年甲公司因乙公司发生净亏损确认的投资损失为400万元,甲公司2007年除以上投资损失外发生净亏损600万元,其他条件相同。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元;贷:利润分配——未分配利润400万元。○