

# 非同一控制下期中控股合并之账务处理

成都 陈艳秋 曾廷敏

企业合并,是指将两个或者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。其有多种分类方式,按照法律形式可以分为吸收合并、新设合并与控股合并;按照合并时点可以分为期初(期末)合并与期中合并;按照参与合并的企业是否受同一方控制可以分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并等。期中控股合并是指合并方在会计中期取得被合并方控制权的合并行为。本文拟就非同一控制下期中控股合并的账务处理及合并财务报表的编制作一探讨。

## 一、非同一控制下期中控股合并的账务处理

非同一控制下期中控股合并涉及的会计问题主要有:购买日长期股权投资成本的确定、购买日合并财务报表的编制与购买日后合并财务报表的编制。

1. 购买日长期股权投资成本的确定。非同一控制下的企业合并,我国的会计处理方法基本采用了购买法。在购买法下,不论是期中合并还是期初合并,其购买成本的确定是一致的。购买方应当按照付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用之和确定合并成本,作为长期股权投资的初始投资成本。

2. 购买日合并财务报表的编制。非同一控制下期中控股合并的合并财务报表的编制,总体来讲与非同一控制下期初控股合并的合并财务报表的编制大致相同。其特殊之处主要在于需要对被合并方合并前实现的净利润和合并前发放的现金股利进行调整。若合并方在期中完成合并,并采用购买法处理合并业务和编制合并财务报表,由于被合并方在合并前当期实现的净利润,即合并前净利润,已包含在合并方的购买价格之内,因此在编制合并财务报表时应对被合并方的合并前的净利润加以调整。

在实务中,被合并方合并前净利润的调整有两种方法:第一种方法是将被合并方合并前的营业收入、营业成本及有关费用从合并营业收入、合并营业成本及有关费用中抵销,即只将合并后的被合并方营业收入、营业成本及有关费用纳入合并利润表中。第二种方法是将被合并方全年的营业收入、营业成本及有关费用全部纳入合并利润表中,但同时将被合并方合并前的净利润作为减项从合并净利润中扣除。与此类似,合并前被合并方当期支付的现金股利也需作相应调整。被合并方在合并之前发放的现金股利,导致被合并方所有者权益减少,虽然合并方并未取得,但在合并财务报表中同样应加以调整。

3. 购买日后合并财务报表的编制。购买日后第一年合并财务报表的编制与购买日合并财务报表的编制大致相同,仍

然要调整合并前被合并方的净利润与发放的现金股利,合并方投资于被合并方的投资收益以及获得的股利仅指合并后的部分。购买日后第二年及以后年度合并财务报表的编制不再受期中合并的影响,与期初合并下第二年及以后年度合并财务报表的编制相同。

## 二、举例

例:A公司20×7年5月1日,以641 250元取得了B公司90%的股权,B公司20×7年净利润、股利发放、股东权益等资料如表1所示,假定当期B公司未提取盈余公积并且没有出现资产增值。

表1 B公司20×7年有关资料 单位:元

项目	1月1日至5月1日	5月1日至12月31日	1月1日至12月31日
营业收入	75 000	225 000	300 000
营业成本	37 500	112 500	150 000
净利润	37 500	112 500	150 000
现金股利	30 000	45 000	75 000
	1月1日	5月1日	12月31日
股本	600 000	600 000	600 000
盈余公积	60 000	60 000	60 000
未分配利润	45 000	52 500	120 000
股东权益合计	705 000	712 500	780 000

A公司相关账务处理如下:

1. 记录投资成本。20×7年5月1日B公司股东权益712 500元,A公司支付的购买成本641 250元与其取得的净资产账面价值(712 500×90%)相等。借:长期股权投资——B公司641 250元;贷:银行存款641 250元。

2. 购买日编制合并财务报表时的抵销分录与调整分录。

(1)按第一种方法调整被合并方合并前的净利润。调整少数股东合并前所分得的现金股利,借:少数股东权益3 000元;贷:利润分配——应付现金股利3 000元。抵销长期股权投资、被合并方期初股东权益,以及被合并方合并前的收入、成本、现金股利与少数股东损益,借:营业收入75 000元,股本600 000元,盈余公积——年初60 000元,未分配利润——年初45 000元;贷:营业成本37 500元,利润分配——应付现金股利27 000元,长期股权投资——B公司641 250元,少数股东权益70 500元,少数股东损益3 750元。调整少数股东损益,合并前少数股东损益=37 500×10%=3 750(元)。借:少数股东损益3 750元;贷:少数股东权益3 750元。

(2)按第二种方法调整被合并方合并前的净利润。调整少数股东合并前的现金股利,借:少数股东权益 3 000 元;贷:利润分配——应付现金股利 3 000 元。抵销长期股权投资、被合并方期初股东权益、被合并方合并前净利润与现金股利,借:合并前净利润 33 750 元,股本 600 000 元,盈余公积——年初 60 000 元,未分配利润——年初 45 000 元;贷:利润分配——应付现金股利 27 000 元,长期股权投资——B 公司 641 250 元,少数股东权益 70 500 元。调整少数股东损益,合并前少数股东损益=37 500×10%=3 750(元)。借:少数股东损益 3 750 元;贷:少数股东权益 3 750 元。

经过上述调整后,购买日被合并方收入、费用及利润对合并利润表的影响如下:

表 2 单位:元

第一种方法		第二种方法	
营业收入	0	营业收入	75 000
减:营业成本	0	减:营业成本	37 500
少数股东损益	0	少数股东损益	3 750
对归属于合并方所有者的净利润的影响	0	合并前净利润	33 750
		对归属于合并方所有者的净利润的影响	0

3. 购买日后记录的现金股利及确认投资收益。购买日后,由于 A 公司对 B 公司形成了控制,长期股权投资采用成本法核算,B 公司发放现金股利 45 000 元,A 公司取得其中的 90%,即 40 500 元,并确认为投资收益。借:银行存款 40 500 元;贷:投资收益 40 500 元。

4. 购买日后第一年年末编制合并财务报表时的抵销分录与调整分录。

(1)成本法转换为权益法时,按照权益法核算,当期 A 公司应确认投资收益 101 250 元,调整长期股权投资与投资收益。借:长期股权投资——B 公司 60 750 元;贷:投资收益 60 750 元。

(2)按第一种方法调整被合并方合并前的净利润。抵销投资收益、长期股权投资与合并后的现金股利,借:投资收益 101 250 元,少数股东权益 4 500 元;贷:长期股权投资——B 公司 60 750 元,利润分配——应付现金股利 45 000 元。抵销少数股东合并前现金股利,借:少数股东权益 3 000 元;贷:利润分配——应付现金股利 3 000 元。抵销长期股权投资、被合并方期初股东权益,以及被合并方合并前收入、成本、现金股利和少数股东损益,借:营业收入 75 000 元,股本 600 000 元,盈余公积——年初 60 000 元,未分配利润——年初 45 000 元;贷:营业成本 37 500 元,利润分配——应付现金股利 27 000 元,长期股权投资——B 公司 641 250 元,少数股东权益 70 500 元,少数股东损益 3 750 元。调整少数股东损益,少数股东损益=150 000×10%=15 000(元)。借:少数股东损益 15 000 元;贷:少数股东权益 15 000 元。

(3)被合并方合并前净利润按第二种方法调整。抵销投资收益、长期股权投资与合并后现金股利,借:投资收益 101 250 元,少数股东权益 4 500 元;贷:长期股权投资——B 公司

60 750 元,利润分配——应付现金股利 45 000 元。抵销少数股东合并前现金股利,借:少数股东权益 3 000 元;贷:利润分配——应付现金股利 3 000 元。抵销长期股权投资、被合并方期初股东权益、被合并方合并前净利润与现金股利,借:合并前净利润 33 750 元,股本 600 000 元,盈余公积——年初 60 000 元,未分配利润——年初 45 000 元;贷:利润分配——应付现金股利 27 000 元,长期股权投资——B 公司 641 250 元,少数股东权益 70 500 元。调整少数股东损益,少数股东损益=150 000×10%=15 000(元)。借:少数股东损益 15 000 元;贷:少数股东权益 15 000 元。

经过上述调整后,被合并方收入、费用及利润对合并利润表的影响如下:

表 3 单位:元

第一种方法		第二种方法	
营业收入 (20×7年度后8个月)	225 000	营业收入 (20×7年度)	300 000
减:营业成本 (20×7年度后8个月)	112 500	减:营业成本 (20×7年度)	150 000
少数股东损益 (20×7年度后8个月)	11 250	合并前净利润 (37 500×90%)	33 750
对归属于合并方所有者的净利润的影响	101 250	少数股东损益 (20×7年度)	15 000
		对归属于合并方所有者的净利润的影响	101 250

### 三、小结

从以上分析可以看出,非同一控制下期中控股合并会计处理的关键在于被合并方合并前的净利润如何抵销以及如何合并利润表中披露。我国会计准则规定,在编制合并利润表时,因非同一控制下企业合并增加的子公司,在编制合并利润表时,应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表,即采用上述第一种调整方法。

上述两种调整方法都遵循了购买法的基本要求,对归属于合并方所有者的净利润的最终影响都是相同的。但是,两种调整方法形成的会计信息的有用性不同。第一种方法虽然符合会计准则的要求,却存在以下两个问题:首先,少数股东损益列示不完整。在本例中,购买日按照第一种方法披露的少数股东损益为 0,而在购买日,少数股东损益实际应为 3 750 元;购买日后第一年年末,少数股东损益全年应为 15 000 元,而按照此法则只有后 8 个月的 11 250 元。其次,合并当年只将被合并方合并后与合并方全年的营业收入、成本及利润列入了合并利润表,使得前后各年的财务报表数据缺乏可比性与一致性,不便于预测合并主体在未来年度的营业收入、成本及利润。相比之下,第二种方法将合并方与被合并方全年的营业收入、成本及利润列入合并利润表,并将被合并方合并前净利润单独作为减项从合并净利润中扣除,调整少数股东损益的金额也与实际相符,使得财务报表的相关性与可比性得到了保证,便于投资者对合并主体进行投资分析。因此,建议非同一控制下的期中控股合并财务报表按第二种方法调整被合并方合并前的净利润,以保证会计信息的可比性与有用性。○