

企业合并三个特殊问题的会计处理

南京财经大学会计学院 何玉(博士)

一、通过多次交易分步实现的非同一控制下的企业合并

(一)会计准则的规定

通过多次交易分步实现的非同一控制下的企业合并,企业在每一单项交易发生时,应确认对被购买方的投资。通过多次交易分步实现的非同一控制下的企业合并,在实务操作中应按以下顺序处理:首先,对长期股权投资的账面余额进行调整。企业合并前长期股权投资采用成本法核算的,其账面余额一般无需调整;企业合并前长期股权投资采用权益法核算的,应进行调整,将其账面价值调整至取得投资时的初始投资成本,相应调整留存收益等。其次,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,确定每一单项交易应确认的商誉或是应计入当期损益的金额。最后,对于被购买方在购买日与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,在合并财务报表(吸收合并是指购买方个别财务报表)中应调整所有者权益的相关项目,其中属于原取得投资后被投资单位实现净损益增加的资产价值量,应调整留存收益,差额调整资本公积。

(二)举例说明

例1:F公司于20×6年1月1日以现金350万元取得了G公司20%的股权。G公司可辨认净资产在该日的公允价值是1000万元,账面价值是800万元,假设G公司在该日没有或有负债。

截至20×6年12月31日,G公司当年实现利润600万元,没有支付股利,另固定资产的市价由800万元增加到1100万元,G公司账面价值未作调整。G公司20×6年1月1日、20×7年1月1日的资产负债情况见表1。

表1 单位:万元

项目	20×6年1月1日		20×7年1月1日	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
现金和应收账款	200	200	800	800
固定资产	600	800	600	1100
股本(100万股)	500		500	
留存收益	300		900	

20×7年1月1日,F公司以现金2200万元进一步取得G公司60%的股权,从而获得了控制权。假定F公司按净利润的10%计提法定盈余公积。

F公司在20×7年1月1日的会计处理如下:

首先,F公司在个别资产负债表上确认进一步的投资,

借:长期股权投资2200万元;贷:银行存款2200万元。

然后,F公司在编制购买日合并财务报表时,按以下步骤进行处理:

(1)对长期股权投资的账面余额进行调整。F公司在20×6年12月31日按权益法确认了投资收益 $600 \times 20\% = 120$ (万元),同时调整了长期股权投资账面价值120万元,即20×6年12月31日,F公司长期股权投资账面价值为 $350 + 120 = 470$ (万元)。按照要求,在20×7年1月1日,应将长期股权投资账面价值调整为初始投资成本。于是,编制以下会计分录:借:未分配利润——年初108万元,盈余公积12万元;贷:长期股权投资120万元。至此,长期股权投资的账面价值为: $350 + 120 + 2200 - 120 = 2550$ (万元)。

(2)计算商誉。按原持股比例20%确认的商誉= $350 - 1000 \times 20\% = 150$ (万元);进一步取得60%的股权后的商誉= $2200 - 1900 \times 60\% = 1060$ (万元);合并财务报表中应确认的商誉= $150 + 1060 = 1210$ (万元)。

(3)处理被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值的变动。对于G公司公允价值的变动部分 $(1900 - 1000) \times 20\% = 180$ (万元),F公司应首先调整留存收益 $600 \times 20\% = 120$ (万元),差额调整资本公积。于是,编制以下会计分录:借:长期股权投资180万元;贷:未分配利润——年初108万元,盈余公积12万元,资本公积60万元。至此,长期股权投资的账面价值为: $350 + 120 + 2200 - 120 + 180 = 2730$ (万元)。

(4)编制合并日抵销分录:借:固定资产——土地500万元 $(1100 - 600)$,股本500万元,留存收益900万元,商誉1210万元;贷:长期股权投资2730万元,少数股东权益380万元 $(1900 \times 20\%)$ 。

二、购买子公司少数股权的会计处理

(一)会计准则的规定

企业取得对子公司的控制权后,自子公司的少数股东处取得少数股东拥有的对该子公司全部或部分少数股权,应当遵循以下原则分别对母公司个别财务报表以及合并财务报表进行处理:

1. 母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其入账价值。

2. 在合并财务报表中,子公司的资产、负债应以购买日(或合并日)开始持续计算的金额反映。新增加的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有交易日被投资单位可辨认

净资产公允价值份额的差额,确认为商誉;因购买少数股权新增加的长期股权投资成本与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额,除确认为商誉的部分以外,应当调整合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积的余额不足冲减的,调整留存收益。

(二)举例说明

例 2:A 公司于 20×6 年 12 月 29 日以 8 000 万元取得对 B 公司 70% 的股权,能够对 B 公司实施控制,形成非同一控制下的企业合并。20×7 年 12 月 25 日,A 公司又出资 3 000 万元自 B 公司的少数股东处取得 B 公司 20% 的股权。本例中 A 公司与 B 公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。

(1)20×6 年 12 月 29 日,A 公司在取得 B 公司 70% 股权时,B 公司可辨认净资产公允价值总额为 10 000 万元。

(2)20×7 年 12 月 25 日,B 公司有关资产、负债的账面价值、自购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值)以及在该日的公允价值情况如表 2 所示。

表 2

单位:万元

项 目	B 公司资产、负债的账面价值	B 公司资产、负债自购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值)	B 公司资产、负债在交易日(20×7 年 12 月 25 日)的公允价值
存 货	500	500	600
应收款项	2 500	2 500	2 500
固定资产	4 000	4 600	5 000
无形资产	800	1 200	1 300
其他资产	2 200	3 200	3 400
应付款项	600	600	600
其他负债	400	400	400
净资产	9 000	11 000	11 800

A 公司的会计处理如下:

首先,在 20×7 年 12 月 25 日,A 公司在个别资产负债表上确认进一步的投资:借:长期股权投资 3 000 万元;贷:银行存款 3 000 万元。

然后,A 公司在编制合并财务报表时按以下步骤进行:

(1)根据合并财务报表相关准则的规定,在合并工作底稿中将对 B 公司的长期股权投资的核算由成本法调整为权益法。自购买日 20×6 年 12 月 29 日至交易日 20×7 年 12 月 25 日,B 公司可辨认净资产公允价值的变动金额=11 000-10 000=1 000(万元),其中,A 公司享有的部分=1 000×70%=700(万元),因此,A 公司应调整长期股权投资 700 万元。会计分录为:借:长期股权投资——B 公司 700 万元;贷:投资收益 700 万元。至此,长期股权投资的账面价值=8 000+3 000+700=11 700(万元)。

(2)商誉的计算。A 公司取得 B 公司 70% 的股权时产生的商誉=8 000-10 000×70%=1 000(万元)。A 公司购买 B 公司少数股权时进一步产生的商誉=3 000-11 800×20%=640(万元)。在合并财务报表中应体现的商誉总额为 1 640 万元。

(3)所有者权益的调整。合并财务报表中,B 公司的有关资产、负债应以其对母公司的价值进行合并,与新取得的 20% 股权相对应的被投资单位可辨认净资产的金额=11 000×20%=2 200(万元)。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本 3 000 万元与按照新取得的股权比例(20%)计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 2 200 万元之间的差额为 800 万元,除去确认的商誉 640 万元之后,差额为 160 万元。在合并资产负债表中调整所有者权益相关项目,首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价),在资本公积(资本溢价或股本溢价)的金额不足冲减的情况下,调整留存收益(盈余公积和未分配利润)。本例假定资本公积足够冲减 160 万元。

(4)编制合并财务报表抵销分录,借:所有者权益 11 000 万元,商誉 1 640 万元,资本公积 160 万元;贷:长期股权投资——B 公司 11 700 万元,少数股东权益 1 100 万元。

三、负商誉的会计处理

(一)会计准则的规定

《企业会计准则第 20 号——企业合并》指出,购买方对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,按照下列规定处理:①对取得的被购买方各项可辨认资产、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;②经复核后合并成本仍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,其差额应当计入当期损益。

《企业会计准则应用指南 2006》则对负商誉的会计处理进行了细化,指出:对于控股合并,企业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,在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润;对于吸收合并,企业合并成本小于取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应计入当期损益。

《企业会计准则讲解 2006》则进一步解释了负商誉在利润表上应如何列示,指出:在吸收合并的情况下,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,应计入合并当期购买方的个别利润表;对于控股合并,则体现在合并当期的合并利润表中。

(二)举例说明

1. 控股合并下负商誉的会计处理。

例 3:20×6 年 6 月 30 日,P 公司向 S 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值为 1 元,市价为 8.75 元)。当日取得 S 公司 100% 的股权。当日,P 公司、S 公司的资产、负债情况如表 3 所示,P 公司、S 公司为非同一控制下的公司(假定上述被购买方可辨认净资产公允价值已经复核)。

(1)确认长期股权投资,借:长期股权投资 8 750 万元;贷:股本 1 000 万元,资本公积——股本溢价 7 750 万元。

(2)计算确定合并负商誉。合并负商誉=10 850-8 750=2 100(万元)。

根据会计准则规定,此次合并中的负商誉 2 100 万元应该计入当期损益,即“营业外收入”科目,并且这个差额不影响购买方的个别利润表。

表 3 资产负债表(简表)
20×6年6月30日 单位:万元

项 目	P公司	S公司	
	账面价值	账面价值	公允价值
货币资金	4 312.50	450	450
存 货	6 200	255	450
应收账款	3 000	2 000	2 000
长期股权投资	5 000	2 150	3 800
固定资产	10 000	4 000	5 500
减:累计折旧	3 000	1 000	0
无形资产	4 500	500	1 500
资产总计	30 012.50	8 355	13 700
短期借款	2 500	2 250	2 250
应付账款	3 750	300	300
其他负债	375	300	300
负债合计	6 625	2 850	2 850
实收资本(股本)	7 500	2 500	
资本公积	5 000	1 500	
盈余公积	5 000	500	
未分配利润	5 887.50	1 005	
所有者权益合计	23 387.50	5 505	10 850

(3)编制抵销分录,借:存货 195 万元,长期股权投资 1 650 万元,固定资产 2 500 万元,无形资产 1 000 万元,实收资本 2 500 万元,资本公积 1 500 万元,盈余公积 500 万元,未分配利润 1 005 万元;贷:长期股权投资 8 750 万元,营业外收入 2 100 万元。

(4)编制合并资产负债表。根据准则指南的规定,此次合并中的负商誉 2 100 万元应该在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。这个规定的潜在含义是:因为会计准则已经规定将负商誉作为营业外收入处理,且对购买日的合并利润表造成影响,从而必然会相应增加购买日的合并资产负债表中的留存收益 2 100 万元。假定按 10%计提盈余公积,则在购买日合并资产负债表中应调整盈余公积 210 万元,调整未分配利润 1 890 万元。合并资产负债表见表 4。

2. 吸收合并下负商誉的会计处理。

例 4:资料同例 3,但这里假定 P 公司对 S 公司采取吸收合并的方式。因合并后 S 公司失去其法人资格,P 公司应确认合并中取得的 S 公司的各项资产和负债。P 公司在购买日应当按照合并中取得的 S 公司各项可辨认资产、负债的公允价值确定其入账价值,确定的企业合并成本与取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应确认为商誉或计入当期损益。本次合并中,P 公司的合并成本为 8 750 万元,S 公司净资产的公允价值为 10 850 万元,合并成本比 S 公司净资产公允价值低 2 100 万元,应记入合并后 P 公司的“营业外收入”科目,在 P 公司的个别利润表中反映。

(1)P 公司合并日应编制如下会计分录:借:货币资金 450 万元,库存商品 450 万元,应收账款 2 000 万元,长期股权投资 3 800 万元,固定资产 5 500 万元,无形资产 1 500 万元;

表 4 合并资产负债表(简表)
20×6年6月30日 单位:万元

项 目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
货币资金	4 312.50	450			4 762.50
存货	6 200	255	195		6 650
应收账款	3 000	2 000			5 000
长期股权投资	13 750	2 150	1 650	8 750	8 800
固定资产	10 000	4 000	2 500		16 500
减:累计折旧	3 000	1 000			4 000
无形资产	4 500	500	1 000		6 000
资产总计	38 762.50	8 355			43 712.50
短期借款	2 500	2 250			4 750
应付账款	3 750	300			4 050
其他负债	375	300			675
负债合计	6 625	2 850			9 475
实收资本(股本)	8 500	2 500	2 500		8 500
资本公积	12 750	1 500	1 500		12 750
盈余公积	5 000	500	500	210	5 210
未分配利润	5 887.50	1 005	1 005	1 890	7 777.5
所有者权益合计	32 137.50	5 505			34 237.50

贷:短期借款 2 250 万元,应付账款 300 万元,其他应付款(其他负债)300 万元,股本 1 000 万元,资本公积 7 750 万元,营业外收入 2 100 万元。

(2)合并后,P 公司的个别资产负债表如表 5 所示。

P 公司资产负债表(简表)

表 5 20×6年6月30日 单位:万元

项 目	合并前金额	合并分录		合并后金额
		借方	贷方	
货币资金	4 312.50	450		4 762.50
存货	6 200	450		6 650
应收账款	3 000	2 000		5 000
长期股权投资	5 000	3 800		8 800
固定资产	10 000	5 500		16 500
减:累计折旧	3 000			4 000
无形资产	4 500	1 500		6 000
资产总计	30 012.50			43 712.50
短期借款	2 500		2 250	4 750
应付账款	3 750		300	4 050
其他负债	375		300	675
负债合计	6 625			9 475
实收资本(股本)	7 500		1 000	8 500
资本公积	5 000		7 750	12 750
盈余公积	5 000		210	5 210
未分配利润	5 887.50		1 890	7 777.5
所有者权益合计	23 387.50			34 237.50

【注】本文受中国博士后科学基金(编号:20080431081)和南京财经大学科研基金(编号:C0707)资助。