

同一控制与非同一控制下 企业控股合并会计处理的比较

邓亦文

(湖南涉外经济学院 长沙 410205)

【摘要】 如何把握同一控制与非同一控制下企业控股合并的会计处理,是广大会计实务工作者急需解决的现实问题。本文拟对这两大基本类型的企业控股合并的会计处理进行比较,阐释它们之间存在的差异,以期对会计实务工作者有所裨益。

【关键词】 同一控制 非同一控制 企业控股合并

《企业会计准则第20号——企业合并》(简称《企业合并准则》)将企业合并按照参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制,分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并,并规范了它们各自的会计处理。笔者对这两大基本类型的企业控股合并的会计处理进行了比较,以期为会计实务工作者提供借鉴。

一、两类企业控股合并判断标准的比较

如何判断企业之间的合并是属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,《企业合并准则》给出了判断的标准:①参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。倘若被合并方合并后仍然保留法人资格,且形成了母子公司关系的,则该种合并就是同一控制下的企业控股合并。②参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的,为非同一控制下的企业合并。倘若被购买方在合并后仍然保留法人资格,且形成了母子公司关系的,则该种合并就是非同一控制下的企业控股合并。

从以上判断标准可以看出,在我国会计实务中,两大基本类型的企业控股合并的不同之处是:同一控制下的企业控股合并是发生在同一企业集团内部成员企业之间的合并,而非同一控制下的企业控股合并是发生在非关联方企业即不存在任何投资关系的企业之间的合并。在判断时应遵循实质重于形式原则。

二、控股权取得日合并业务会计处理的比较

企业控股合并,在合并方和被合并方之间是一种控制与被控制的关系,从而形成了母子公司关系,它们之间是一种长期的“伙伴”关系,存在这种关系的前提是具有投资与被投资的关系。因此,作为合并方(母公司),在合并业务的会计处理中需要把握一些关键处理程序和方法。

1. 合并方确定长期股权投资初始投资成本的比较。

(1)同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资的初始投资成本就是合并成本。按照《企业会计准则第2号——长

期股权投资》(简称《长期股权投资准则》)的规定,合并方应以合并日享有被合并方(子公司)账面所有者权益的份额作为长期股权投资的初始投资成本,即等于合并方取得的控股权比例乘以被合并方净资产的账面价值。合并方为进行企业合并而发生的各项直接相关费用,不构成长期股权投资的初始投资成本,应当在发生时计入当期损益(管理费用)。可见,同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资的初始投资成本的确定基础是“账面价值”。

(2)非同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资的初始投资成本就是购买方的购买成本。按照《长期股权投资准则》的规定,购买方(母公司)应以付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券等的公允价值以及为进行企业合并而发生的各项直接相关费用之和作为长期股权投资的初始投资成本。可见,非同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资的初始投资成本的确定基础是“公允价值”。

2. 合并方支付的合并对价(或购买成本)与取得被合并方可辨认净资产账面价值(或公允价值)份额的差额的比较。

同一控制下企业控股合并的合并方和非同一控制下企业控股合并的购买方在合并日都可能以付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券等作为合并对价。所不同的是,前者支付的合并对价应按账面价值计量,后者支付的合并对价需以公允价值计量,且购买方还需计算所放弃的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券等在购买日的公允价值与其账面价值的差额,并将该差额分别情况作为资产(存货)销售损益、处置利得或损失记入“主营业务收入”、“主营业务成本”、“营业外收入”、“营业外支出”或“资本公积——股本溢价”科目。

(1)同一控制下的企业控股合并。合并方在合并日支付的合并对价与取得被合并方可辨认净资产账面价值份额的差额的会计处理是:若该差额为负数,则应调增合并方的资本公积(股本溢价);若该差额为正数,则应调减合并方的资本公积(股本溢价),资本公积(股本溢价)不够冲减时,应依次冲减合

并方的盈余公积和未分配利润。

(2)非同一控制下的企业控股合并。购买方在合并日支付的合并对价与取得被购买方(子公司)可辨认净资产公允价值份额的差额的会计处理是:若该差额为正数,则不予确认,即不进行会计处理,但在该日编制合并财务报表进行抵销处理时,将该差额确认为合并商誉,列示于合并资产负债表中;若该差额为负数,则应当对取得的被购买方各项可辨认资产、负债、或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核,复核的结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值是恰当的,则应将该差额计入合并当期的营业外收入,并在会计报表附注中予以说明。

三、控股取得日编制合并财务报表抵销与调整会计处理的比较

1. 同一控制下的企业控股合并。

《企业合并准则》规定,同一控制下的企业控股合并,合并方应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。合并日的合并利润表和合并现金流量表基本上是将合并双方自合并当期期初至合并日的利润表和现金流量表分别汇总而已,不存在抵销分录的编制问题,因此控股取得日的关键工作是编制合并资产负债表。在编制合并资产负债表时,需要在合并财务报表工作底稿中将合并方对被合并方的长期股权投资数额与被合并方的股东权益中归属于合并方的份额进行抵销处理,并确认被合并方的少数股东权益,而且抵销合并方的“长期股权投资”项目与被合并方的“股东权益”项目的金额均为账面价值(这取决于前述的初始投资成本的确定)。在进行抵销处理时,不存在合并商誉的确认问题。

同一控制下的企业控股合并,在编制合并财务报表工作底稿时除需进行抵销处理外,还需进行调整处理。即在合并资产负债表中,对于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,应按如下规定自合并方的资本公积转入留存收益:①合并方账面“资本公积(资本或股本溢价)”科目贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,在合并财务报表工作底稿中自“资本公积”项目转入“盈余公积”和“未分配利润”项目;②合并方账面“资本公积(资本或股本溢价)”科目贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,应以合并方“资本公积(资本或股本溢价)”科目的贷方余额为限,在合并财务报表工作底稿中自“资本公积”项目转入“盈余公积”和“未分配利润”项目。因合并方的“资本公积(资本或股本溢价)”科目余额不足,被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予恢复的,合并方应当在会计报表附注中对这一情况予以说明。

2. 非同一控制下的企业控股合并。

《企业合并准则》规定,非同一控制下的企业控股合并,购买方在购买日只编制合并资产负债表。在编制合并资产负债表时,同样需要在合并财务报表工作底稿中将购买方对被购买方的长期股权投资数额与被购买方的股东权益中归属于购

买方的份额进行抵销处理,并确认被购买方的少数股东权益。所不同的是,抵销购买方的“长期股权投资”项目与被购买方的“股东权益”项目的金额均为公允价值(这取决于前述的初始投资成本的确定)。同时,对于购买方在购买日支付的合并对价与取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,分别正数和负数在进行抵销处理时,确认为合并商誉或计入合并当期的营业外收入。但该类企业控股合并并在合并财务报表工作底稿中无需进行调整处理。

四、案例说明

A公司2007年12月31日以账面价值100万元的库存商品(属应税消费品,适用的增值税税率为17%,消费税税率为10%,计税价格200万元)和200万元的银行存款购入B公司60%的股权,从而成为B公司的母公司。该项股权购买事项发生之前,B公司股东权益的账面价值为600万元(其中股本300万元、资本公积150万元、盈余公积50万元、未分配利润100万元),A公司“资本公积(股本溢价)”账户的贷方余额为260万元。假定股权购买日B公司可辨认净资产公允价值为605万元(增值部分系存货评估的公允价值减去账面价值后的余额),不考虑合并中发生的各项直接相关费用。

要求:分别合并前A、B公司同属于一个主管单位和分属不同的主管单位,为A公司编制控股取得日合并业务的会计分录及合并财务报表工作底稿中的有关抵销与调整分录。下面分两种情况进行分析。

1. 合并前A、B公司同属于一个主管单位,且A公司购入了B公司60%的股权。

根据前述的判断标准可知,A和B属于同一控制下的企业控股合并。为此,A公司在编制控股取得日(2007年12月31日)合并业务的会计分录时,必须首先计算确定:①A公司对B公司长期股权投资的初始投资成本=60%×600=360(万元)。②A公司支付的合并对价与取得B公司可辨认净资产账面价值份额的差额=[(100+200×17%+200×10%)+200]-60%×600=-6(万元),则应增加A公司的资本公积。

然后做如下会计分录:借:长期股权投资——B公司360万元;贷:库存商品100万元,应交税费——应交增值税(销项税额)34万元、——应交消费税20万元,银行存款200万元,资本公积——股本溢价6万元。

A公司在控股取得日(2007年12月31日)合并财务报表工作底稿中的有关抵销与调整分录:①抵销分录:借:股本300万元,资本公积150万元,盈余公积50万元,未分配利润100万元;贷:长期股权投资360万元(抵销A公司的账面价值),少数股东权益240万元(40%×600)(确认的账面价值)。②调整分录:借:资本公积90万元(A公司的“股本溢价”明细账户余额够结转);贷:盈余公积30万元(60%×50),未分配利润60万元(60%×100)。

2. 合并前A、B公司分属不同的主管单位,且A公司购入了B公司60%的股权。

根据前述的判断标准可知,A和B属于非同一控制下的企业控股合并。为此,A公司在编制控股取得日(2007年12月31

施工企业会计委派制存在的问题及对策

张顺娥 谭玲

(中交四航局第二工程公司 广州 510300 中交四航局港湾工程设计院 广州 510231)

【摘要】 本文针对施工企业会计委派制存在的主要问题,分析了其产生的根源,并从完善外派财务人员的管理模式等方面提出了改进建议。

【关键词】 外派财务人员 施工企业 会计委派制

一、目前施工企业会计委派制存在的主要问题

1. 缺乏统一的规范。一是没有一套统一的会计核算制度,二是费用报销制度残缺不全。前者主要涉及财务系统,后者则比较复杂,需要人力资源部、医务部等相关部门制定相应的配套制度。如各项目在医疗费、休假路费 etc 日常费用的报销规定上与施工企业不一致,各项目间同样费用的核算方式也是千差万别。由于缺乏统一的系统性规范,各项目核算缺乏依据,从而导致各项目间核算情况存在差异。

2. 外派财务人员资金控制不力。一是资金管理失控,二是施工企业与项目外派财务人员间缺乏协调。施工企业普遍资金紧张,虽然有工程预付款,但在建设单位普遍要求承包单位提供履约保函及相关的各种保险的情况下,保函费用占用了大量资金,所以施工企业一般前期投入较大,而资金回收则相对滞后。虽然每月的资金预算可以部分解决这种问题,但项目财务主管在做预算时常常存在“宽打窄用”的现象,各项目的资金占用就为施工企业资金的合理调配和利用带来了不便,以致经常会出现项目账户上资金宽裕而企业账户资金捉襟见肘的现象,给企业整体利益带来了影响。

3. 对外派财务人员的考核“一刀切”。目前施工企业对外派财务人员的考核存在两个极端:一是完全归口施工企业管理。项目效益的好坏与财务人员利益无关,这样能保证项目会计核算和资金控制的顺利进行,强化了财务严格执行企业制度、提供高质量会计信息和有效实施监督的职能,但可能弱化财务服务于生产一线的职能,不利于项目工作的开展。二是完全归口项目管理,项目领导班子决定外派财务人员的一切收入。在这样的体制下,外派财务组可能完全被项目所同化,缺乏独立性,财务人员贯彻执行企业制度缺乏积极性,存在道德风险,这种体制不利于控制项目费用开支,更不利于企业政策和制度的贯彻执行,但有利于项目工作的开展。即这种体制强化了财务的服务职能,弱化了其监督作用和提供高质量会计信息的职能。

4. 缺乏对项目基础会计工作及项目会计核算工作的及时监督检查。特别是执行新的会计准则后,各企业在按照本企业特点设置统一的会计科目、统一的核算体系以及组织学习方面都会采取一定行动,但有没有及时对各项目执行新会计准则的情况进行检查、对各项目的基础会计工作进行监督指

日)合并业务的会计分录时,必须首先计算确定:①A公司对B公司长期股权投资的初始投资成本=200+200×17%+200×10%+200=454(万元)。②A公司放弃资产(存货)的公允价值与其账面价值的差额=200-100=100(万元),计入当期销售损益。

然后做如下会计分录:借:长期股权投资——B公司454万元;贷:主营业务收入200万元,应交税费——应交增值税(销项税额)34万元、——应交消费税20万元,银行存款200万元。借:主营业务成本100万元;贷:库存商品100万元。

A公司在控股权取得日(2007年12月31日)需编制合并财务报表工作底稿中的抵销分录,但不需编制调整分录。为此,先计算:

A公司支付的合并对价与取得B公司可辨认净资产公允价值份额的差额=454-60%×605=91(万元),应确认为合并商誉。

然后编制抵销分录:借:股本300万元,资本公积150万元,盈余公积50万元,未分配利润100万元,存货5万元,商誉91万元;贷:长期股权投资454万元,少数股东权益242万元(40%×605)。

通过以上分析可以看出,两类控股合并无论是在判断标准、会计处理的关键程序、会计处理的方法及处理的结果方面,都存在着一定程度的不同,我们要把握好会计处理的实质,抓住解决问题的关键,从而在实务工作中进行正确的操作。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
2. 上海国家会计学院.高级会计实务科目考试辅导用书精讲.大连:大连出版社,2007
3. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2007