

企业新设合并会计处理探讨

金宣百

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

企业合并按照合并的法律形式可以分为控股合并、吸收合并和新设合并。新设合并是指两个或两个以上的企业合并注册成为一家新的企业,参与合并的各企业均注销法人资格,由新的企业持有参与合并各企业的资产、负债,在新的基础上经营。根据企业合并的类型和法律形式,新设合并分为同一控制下的新设合并和非同一控制下的新设合并。本文主要阐述同一控制下的新设合并与非同一控制下的新设合并的会计处理方法。

一、同一控制下的新设合并

1. 同一控制下新设合并的会计处理原则。对于同一控制下新设合并,会计准则中规定的处理方法类似于权益结合法,将新设合并看做以前分离的两个或两个以上企业的正式联合,参与企业合并的各方同意合并或者结合它们的权益并且看做是一个独立的企业。从最终控制方的角度来看,该类企业合并一定程度上并不会造成企业集团整体经济利益的流入和流出,最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化,有关交易事项不作为出售或购买。简化起见,本文所指新设合并以合并方(新注册成立的企业,下同)发行股票作为合并对价。合并方应遵循以下原则进行相关的处理:

(1)合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债,合并中不产生新的资产和负债。但是,被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

(2)合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。被合并方之间在企业合并前采用的会计政策不一致的,应基于重要性原则,首先统一会计政策,即合并方应当按照本企业将要采取的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整,并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

(3)合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并发行股份之间的差额,应首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,相应冲减留存收益。

(4)合并方所有者权益中的股本、资本公积按合并方发行股票的面值计入股本或实收资本。

(5)合并中发生的评估费用、审计费用、法律服务费用等各项直接相关费用,应于发生时计入当期损益。

(6)与所发行股份相关的佣金、手续费等应按照《企业会

计准则第37号——金融工具列报》的规定处理。即与股份相关的费用,不管其是否与企业合并直接相关,均应从所发行股份的发行收入中扣减,在股份发行有溢价的情况下,从溢价收入中扣除,在股份发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

2. 同一控制下新设合并的会计处理。一般来说,同一控制下新设合并的会计处理比较简单,只需将参与合并方原有的资产、负债和所有者权益的账面价值合并到新企业,即成为合并方的资产、负债和所有者权益。会计处理为:借:资产类科目(甲企业账面价值),资产类科目(乙企业账面价值);贷:负债类科目(甲企业账面价值),负债类科目(乙企业账面价值),股本或实收资本(A企业发行的股份面值总额),资本公积(A企业视情况调整),留存收益(A企业视情况调整)。

例1:甲企业和乙企业是同一控制下的两家企业,2011年1月1日,A公司发行面值为1元的普通股1200万股换取甲企业和乙企业的净资产,甲企业和乙企业宣告解散。甲、乙企业2011年1月1日合并前的简明资产负债表如表1、表2所示。

表1 甲企业的简明资产负债表 单位:万元

项目	账面价值	项目	账面价值
流动资产	1 600	流动负债	1 000
固定资产	1 000	长期负债	700
其他资产	300	负债合计	1 700
		股本	600
		资本公积	300
		留存收益	300
		所有者权益合计	1 200
资产合计	2 900	负债和所有者权益合计	2 900

表2 乙企业的简明资产负债表 单位:万元

项目	账面价值	项目	账面价值
流动资产	800	流动负债	400
固定资产	500	长期负债	300
其他资产	150	负债合计	700
		股本	400
		资本公积	200
		留存收益	150
		所有者权益合计	750
资产合计	1 450	负债和所有者权益合计	1 450

A企业新设合并的会计分录如下:借:流动资产 2 400,固定资产 1 500,其他资产 450;贷:流动负债 1 400,长期负债 1 000,股本 1 200,资本公积 300,留存收益 450。

需要说明的是,虽然A企业是新成立的企业,但仍然属于同一控制下的企业。企业合并后,A企业的资本公积为500万元,由于A企业发行1 200万股普通股换取甲、乙企业的普通股,二者之间的差额首先应冲减资本公积,资本公积余额不足时冲减留存收益。本例中资本公积被冲减了200万元(1 200-600-400)。因此,甲、乙企业原账面留存收益直接计入A企业的留存收益中。

二、非同一控制下的新设合并

1. 非同一控制下新设合并的会计处理原则。对于非同一控制下新设合并的会计处理,准则中规定的会计处理方法类似于购买法。该方法是将新设合并看做一个企业取得被合并企业净资产的一项交易,这一交易与企业直接从外界购入机器设备、存货等资产并无区别。在购买法下,合并方按被合并企业评估后的公允价值记录并入的资产和负债。合并方应遵循以下原则进行相关处理。

(1)采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。根据会计主体假设,企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告。在非同一控制下的企业新设合并中,参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销,则其会计主体也不存在了。新注册成立的企业作为新的会计主体应当按购买日的公允价值确认和计量从被购买方取得的各项可辨认资产、负债,并确认合并中产生的商誉。因此,在新设合并中,新注册成立的企业应确认为购买方。

(2)购买日是指购买方获得对被购买方控制权的日期,即企业合并交易进行过程中发生控制权转移的日期。确定购买日的基本原则是找到控制权转移的时点。企业在实务操作中,应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素,按照实质重于形式原则进行判断。

(3)与同一控制下的新设合并不同,合并方在合并中对取得的被合并方的资产、负债不是按照被合并方的原账面价值进行确认和计量,而是按评估后的公允价值进行确认和计量。

(4)合并方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务及发行的权益性证券等,按购买日的公允价值计入企业合并成本。合并方为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等,也应当计入企业合并成本。

(5)合并方对合并成本大于合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉;对合并成本小于合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当计入当期损益。

(6)合并方为进行企业合并发行股份的,与发行股份相关的佣金、手续费等,按照前述同一控制下新设合并中类似费用处理。

2. 非同一控制下新设合并的会计处理。对于非同一控制

下的企业新设合并,新注册成立的企业要对从被合并方取得的各项可辨认资产、负债在购买日的公允价值进行确认和计量,并确认合并中产生的商誉。会计处理一般如下:借:资产类科目(甲企业公允价值),资产类科目(乙企业公允价值),商誉(A企业合并成本大于甲、乙企业可辨认净资产公允价值的差额);贷:负债类科目(甲企业公允价值),负债类科目(乙企业公允价值),营业外收入(A企业合并成本小于甲、乙企业可辨认净资产公允价值的差额),股本或实收资本(A企业发行的股份面值总额),资本公积(A企业视情况调整)。现举例说明非同一控制下企业新设合并的会计处理。

例2:甲企业和乙企业是非同一控制下的两家企业,2011年1月1日,A企业发行普通股换取甲企业和乙企业的净资产,甲企业和乙企业宣告解散。甲、乙企业在2011年1月1日的简明资产负债表如例1的表1、表2所示。两家企业负债的公允价值与账面价值相等。甲企业和乙企业2011年1月1日的可辨认净资产的公允价值如表3所示。

表3 甲企业和乙企业可辨认净资产现行公允价值

项目	甲企业	乙企业
流动资产	2 000	1 000
固定资产	1 200	700
其他资产	500	1 700

经具有相关资质的资产评估机构评估,甲、乙企业价值分别为4 000万元和2 000万元。双方股东以评估价值为基础,作为双方分享A企业股权比例的依据。A企业发行1 200万股普通股,票面价值1元,公允价值为5元,甲、乙企业以前的股东分别占有A企业2/3和1/3的股权。甲、乙企业价值与可辨认净资产公允价值的差额体现了各自的商誉,结果如表4所示。

表4 单位:万元

	甲企业	乙企业
企业价值	4 000	2 000
减:可辨认净资产公允价值	3 700	1 900
商誉	300	100
双方股东分享的A公司普通股股数	800	400

A企业应作如下会计处理:借:流动资产 2 950,固定资产 1 950,其他资产 700,商誉 400;贷:流动负债 1 400,长期负债 1 000,股本——甲企业 800、——乙企业 400,资本公积——股本溢价 2 400。

值得注意的是,与同一控制下的新设合并不同,A企业作为一个新的独立主体,不应有留存收益。所以,甲、乙企业原账面留存收益不是计入A企业的留存收益中,而是按享有A企业的股本溢价比例计入资本公积中。因此,A企业的资本公积中有甲企业的股本溢价1 600万元和乙企业的股本溢价800万元。○