

非同一控制合并日后股权增加的核算探讨

林友谅 徐小玉

(湖南理工学院 湖南岳阳 414006 湖南省电力公司岳阳电业局 湖南岳阳 414000)

【摘要】 会计准则明确规定,非同一控制下按合并日合并方的投资成本与其在被并企业所有者权益中所占份额之间的正差额确定合并商誉,在合并日后购买方继续增加持股比例,到底该维持合并商誉不变还是按新的持股权益确认新的商誉,会计准则并未明确规定,本文对此进行讨论。

【关键词】 非同一控制 企业合并 股权增加

一、非同一控制下企业合并的相关概述

1. 非同一控制下企业合并的定义。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。企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并,是指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。非同一控制下的企业合并,购买方为在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方,其他企业为被购买方。

2. 非同一控制下企业合并的账务处理原则。对非同一控制下的企业合并,购买方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被购买方的公允价值计量。对于购买方支付的对价(合并成本),购买方应按付出的资产、发生或承担负债的公允价值记录入账,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。购买方对合并成本大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,应当确认为商誉。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,经复核后其差额应当计入当期损益。

二、非同一控制下企业合并的账务核算解析

对非同一控制下的控股合并,购买方在投资时的账务处理为:借:长期股权投资;贷:银行存款(等)。以上借方均按合并时被购买方支付对价的公允价值入账,以上贷方按合并时支付的资产的账面价值入账,两者有差异的,差额计入当期损益。

在编制合并财务报表时,抵销长期股权投资与子公司的所有者权益的公允价值,两者之间的差额借方记入商誉,贷方记入当期损益,长期股权投资与被合并方公允价值之间不存在差异的,编制合并财务报表时抵销分录为:借:子公司所有者权益,子公司资产/负债(公允价值发生变动的);贷:长期股权投资,少数股东权益。若存在差异使得以上分录的借贷不平,借方差额增加商誉,贷方差额增加当期损益。

1. 合并日后股权增加核算方法存在的分歧。现实中有一种情况是非同一控制下企业合并日后,母公司因战略发展需要,继续增持子公司的股份,而会计准则中对此种情形的会计

处理并无具体规定,这使得实务中会计处理不统一,也会使得会计报表使用者无法准确理解报表含义,更使得部分公司可以通过会计处理的不同来操纵合并利润。

核算的关键在于,对于非同一控制下的企业合并,如果购买方在合并日后继续增加持股比例,实务工作者到底该如何确定长期股权投资成本,或者按什么方式来进行合并抵销,从而出具无偏的财务报告呢?

按照非同一控制下的企业合并思路,长期股权投资成本应该按合并方支付资产/负债的公允价值来计量,因此,合并日后增加的长期股权投资的成本仍应按支付资产/负债的公允价值计量,如果支付的对价大于被并企业净资产的公允价值,则编制合并财务报表时企业会新增商誉,这意味着资产增加,相应的企业的所有者权益也同时增加,甚至体现为企业股权增加同时带来了当期损益的增加。

然而,对于非同一控制下的企业合并,虽然合并日前不受同一方控制,但合并日后母公司对子公司已经形成了控制权,购买方增加持股比例时,双方的交易并不一定公允,因此,合并日后增加的股权部分,其长期股权投资成本并不应该按投出资产的公允价值进行计量,而是应该采取同一控制下企业合并成本计量与确认的思路,按照交易时被投资企业的净资产账面价值份额确认投资成本。这样,新增持股比例不会带来新增商誉的确认,也不会同时带来当期损益的增加。

2. 合并日后股权增加的核算案例分析。

例:2008年,非同一控制下的甲公司和乙公司进行合并,甲公司是购买方,甲公司投入资产公允价值100万元(均为银行存款),持有乙公司40%的股份,合并发生后甲公司实质上对乙公司形成控制。购买日乙公司净资产公允价值为200万元(假设公允价值等于账面价值),其中股本100万元,留存收益100万元。为简化计算,假设2009年乙公司净利润为0。2009年末,甲公司再投入50万元,增持乙公司20%的股份。2009年投资时乙公司账面净资产200万元,其中股本100万元,留存收益100万元。

2008年初始投资时的分录1为:借:长期股权投资100

借款费用会计处理特殊问题分析

汪 舰

(杭州临安电力实业总公司 浙江临安 311300)

【摘要】借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额。本文主要讨论了借款费用的性质、借款辅助费用的会计处理以及债券折溢价发行的会计处理,并在此基础上对会计准则提出了修正建议。

【关键词】借款费用 辅助费用 债券折溢价发行

借款费用是指企业因借入资金所付出的代价,它包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。按照《企业会计准则第17号——借款费用》(CAS17)的规定,企业发生的借款费用,符合资本化条件的应当计入企业购建或者生产的资产成本中,其他则计入当期损益。在不考虑外币借款汇兑差额的情况下,可以将借款费用划分为两大类,一类是利息性质的借款费用,包括借款利息、折价或者溢价的摊销;另一类是借款辅助费用,是指企业在借款过程中发生的手续费、中介费、评估费、审计费等与企业取得借款直接相关的各项费用。CAS17对借款辅助费用的会计处理规定与利息性质的借款费用不同,而从会计核算的角度来说,借款辅助费用和借款折价或者溢价的摊销都将被记入“利息调整”明细科目,这就给借款费用资本化的会计处理带来了

很大的不便。

一、借款辅助费用的会计处理

CAS17第二条规定,借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销以及辅助费用等;第五条规定,借款费用同时满足资产支出已经发生、借款费用已经发生以及为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建活动已经开始等条件的,才能资本化;第十条规定,专门借款发生的辅助费用,在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的,应当在发生时根据其发生额予以资本化。

上述规定存在矛盾之处。按照第二条和第五条的规定,借款费用包括借款辅助费用,那么借款辅助费用就应当在满足第五条所规定的三个条件的前提下才能予以资本化;而第十

万元;贷:银行存款 100 万元。

2008年编制合并财务报表时的合并抵销分录2为:借:股本 100 万元,留存收益 100 万元,商誉 20 万元;贷:长期股权投资 100 万元,少数股东权益 120 万元。

其中,商誉=100-200×40%=20(万元)。

按前文的讨论,2009年的处理方式有两种。

方式一:2009年增加投资时的分录3为:借:长期股权投资 50 万元;贷:银行存款 50 万元。

2009年编制合并财务报表时的合并抵销分录4为:借:股本 100 万元,未分配利润 100 万元,商誉 30 万元;贷:长期股权投资 150 万元,少数股东权益 80 万元。

其中:长期股权投资=100+50=150(万元),商誉=100+50-200×60%=30(万元)。

方式二:2009年增加投资时的分录5为:借:长期股权投资 40 万元,资本公积 10 万元;贷:银行存款 50 万元。

编制合并财务报表时的合并抵销分录6为:借:股本 100 万元,留存收益 100 万元,商誉 20 万元;贷:长期股权投资 140 万元,少数股东权益 80 万元。

其中:长期股权投资=100+40=140(万元),商誉=100-200×40%=20(万元)。

比较可知,合并日后,按方式一进行合并抵销处理可使企业的合并商誉增加 10 万元。而按方式二处理,则不管企业合并后按何种交易价格增加持股比例,合并商誉保持不变。

很显然,采用方式一与方式二进行会计处理的区别在于分录3与分录5的处理方式不同,而会计准则没有明确企业究竟应该按哪种方式进行处理,因而会计处理的不同会造成合并财务报表中的合并商誉不同,从而也会有合并财务报表净资产的不同。

三、非同一控制下合并日后股权增加核算思考

对于非同一控制下的企业合并,我国会计准则的核算依据是购买法。采用方式一进行处理,依然沿用了购买法的处理思路,该方法有其合理之处,即长期股权投资按实际支付的公允价值核算。但现实的情况是,一旦母公司对子公司形成了控制,母公司继续增加持股比例时,双方交易的价格并不一定公允,因此,在取得子公司控制权后,如果母公司继续增加对子公司的持股比例,为避免当期利润被操纵,这时双方交易的价格应该遵循同一控制下企业合并时长期股权投资的计量原则,即采用案例中介绍的处理方式二。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006