

分步实现企业合并的中外会计处理规范比较

袁荣京 罗映娜

(广州华立科技职业学院 广州 511325 增城市广播电视大学 广州 511300)

【摘要】《企业会计准则解释第4号》对通过多次交易分步实现企业合并的会计处理作出了新的规范。本文拟结合《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南、《国际会计准则第22号——企业合并》、《国际财务报告准则第3号——企业合并》的相关规定,比较分析我国会计准则及国际会计准则对分步实现企业合并的会计处理,并提出个人看法。

【关键词】 分步实现 企业合并 会计处理 应用

一、我国会计准则对分步实现企业合并的处理规定

根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南的规定,非同一控制下通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。投资企业在持有被投资单位的部分股权后,通过增加持股比例等达到对被投资单位形成控制的,应分别每一单项交易的成本与该交易发生时享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较,确定每一单项交易中产生的商誉。达到企业合并时应确认的商誉(或合并财务报表中应确认的商誉)为每一单项交易中应确认的商誉之和。

可见,会计准则及其应用指南要求比较达到企业合并时

然后办理票据质押,同时要考虑卖家较为强势,需要现金,或者卖家可能将收到的短期银行承兑汇票视为现金,可能会贴现或者直接支付结算,因此还需要采用买方贴现及代理贴现这两种配套工具。由买方承担利息、代理贴现,保证票据转换的正常进行。

(4)零票变整票(多笔票据短变长):在业务链中,若该公司处在相对强势的地位,会收到下游企业期限较短的银行承兑汇票,而且下游企业比较分散,但在支付的时候付给供应商是期限比较长的银行承兑汇票,同时供应商比较集中,在这种情况下,若该公司将收到的银票适当的转换就可以节约资金成本。具体做法是某公司收到3笔银票,期限和金额分别如下表所示:

期限	金额	票号	票据转换	存款结构
1个月	100万元	001	6个月,400万元的银票	收回后定存3个月及7天通知存款
2个月	200万元	002		收回后定存3个月及7天通知存款
3个月	100万元	003		收回后7天通知存款

在此业务中,企业应要求银行根据买方的需要,协助买方

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予确认的商誉或是应计入发生当期损益的金额。在实务中原投资时点被投资单位可辨认净资产公允价值不易取得,可能导致无法比较原投资时点的投资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,从而无法运用上述规定来确定商誉。

为了解决实务中出现的问题,2010年财政部印发了《企业会计准则解释第4号》对分步实现企业合并作出了新的规范,企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的,应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理:①在个别财务报表中,应当以购买日之前所持被购买方的股权

变换银行承兑汇票的结构,将短票采取质押方式置换成长票,满足企业支付结算的需要,在票据的转换过程中,该企业支付给上游企业的票据是长票、整票,收到下游企业的是短票、零票,这样收回下游企业的短票之后可以将其存入银行,根据期限设计存款结构,得到超出活期存款的利息,可以获得一定的理财收益。在这种票据转换的过程中,企业可以最大化利用上游销售政策,充分滞留现金,利用票据金额和期限的转换带来超过活期存款的现金收益,同时又避免了其他投资工具的风险,从而起到节约资金的目的。

三、结束语

利用好银行承兑汇票不限于本文介绍的方法,银行承兑汇票本身可以有多种组合,或者利用银行承兑汇票和其他的银行产品进行组合,都会为企业降低资金成本。收到银行承兑汇票切忌直接贴现,最好是“以票易票”,沿着产业链向上游或者向下游延伸,在整个购销的链条中,尽量不支付或者少支付现金,以较低的融资成本满足交易的需要。

主要参考文献

- 1.戴璐.银行承兑汇票风险与金融创新的调查研究.生产力研究,2010;2
- 2.陈立金.银行票据产品培训.北京:中国经济出版社,2009

投资的账面价值与购买日新增投资成本之和,作为该项投资的初始投资成本;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益转入当期投资收益。②在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

由上述可知,《企业会计准则解释第4号》改变了会计准则及其应用指南的相关规定,不再要求对股权投资的账面余额进行调整,也不再要求比较达到企业合并时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予确认的商誉或是应计入发生当期损益的金额。而是在个别财务报表中维持原投资时的账面价值不变,在合并财务报表中对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。可见,《企业会计准则解释第4号》认为只要企业控制权发生了改变,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当调整到购买日的公允价值,公允价值与账面价值的差额认为是原投资时的损益已经实现计入当期投资收益。

二、国际会计准则对分步实现企业合并的处理规定

《国际会计准则第22号——企业合并》规定,一项购买可能包括一次以上的交易,在股票交易所分阶段逐次购买股票的方式即是一例,出现这种情况时,每次重大交易都应分别处理,以确定购入的可辨认资产和负债的公允价值以及由该交易形成的商誉或负商誉的金额。这便使得在每一重要阶段都要对各单项投资的成本与购买企业在所购可辨认资产和负债的公允价值中所占股权的份额,逐步进行比较。此项规定与我国会计准则相同,均要求比较每一投资点上的投资成本和该投资点上可辨认净资产公允价值,从而得出每一投资点上的商誉。

由于运用上述规范,需要对原投资时点的被购买方可辨认资产、负债及或有负债进行公允估值,成本太高或难度太大,2008年国际会计准则理事会(IASB)发布了《国际财务报告准则第3号——企业合并》修订版:IFRS 3(2008)。新修订的IFRS 3对于分阶段合并,不再要求在每一阶段都确定有关的商誉,而是在并购日,将之前持有的对被合并企业投资的价值,与支付的代价和所获得的被合并企业净资产价值之和之间的差额确认为商誉。IFRS 3(2008)对分步购并的商誉计量有所简化,只要求购买方在获得控制权当日确认商誉,在获得控制权之前所持有的权益性利益应按公允价值计量,所产生的利得或损失计入损益。这一变更对购买法会计处理提出新的要求只有在获得控制权的时候才适用。

可以看出,我国会计准则与国际会计准则的处理实质是

相同的,两者均要求分步实现的企业合并,购买方应按照购买日的公允价值重新计量在购买日前已持有的股权投资,并确认相应投资收益或损失。

三、分步实现企业合并会计处理举例

例:2010年1月1日,甲公司以5000万元取得乙公司10%的股份,取得投资时乙公司净资产的公允价值为45000万元。假定该项投资不存在活跃市场,公允价值无法可靠计量。因未以任何方式参与乙公司的经营决策,甲公司对持有的该项投资采用成本法核算。2011年1月1日,甲公司另支付30000万元取得乙公司50%的股份,能够对乙公司实施控制。购买日乙公司可辨认净资产公允价值为55000万元,甲公司之前所取得的10%股权于购买日的公允价值为5500万元。乙公司自2010年1月1日甲公司取得投资后至2011年1月1日购买进一步股份前实现的留存收益为1500万元,未进行利润分配。

1. 甲公司在个别财务报表中的处理。2010年1月1日,甲公司取得乙公司长期股权投资的成本为5000万元。2011年1月1日,甲公司进一步取得乙公司50%的股权时,支付价款30000万元。该项长期股权投资于购买日的账面价值为35000万元。甲公司于购买日的会计处理为:借:长期股权投资30000000;贷:银行存款30000000。

2. 甲公司在合并财务报表中的处理。合并成本=5500+30000=35500(万元)。应计入损益的金额=5500-5000=500(万元)。借:长期股权投资5000000;贷:投资收益5000000。在合并财务报表中应体现的商誉=35500-55000×60%=2500(万元),在合并工作底稿上应做的抵销分录为:借:乙公司所有者权益55000000,商誉25000000;贷:长期股权投资35500000,少数股东权益22000000。

综上所述,我国企业会计准则体系紧跟国际会计准则的最新动态,《企业会计准则解释第4号》的出台,既保持了与国际财务报告准则的趋同,又解决了企业合并实务中出现的问题,但对于分步实现企业合并并在合并财务报表上的处理值得商榷,即购买方对于购买日之前持有被购买方的股权,按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与账面价值的差额计入当期投资收益。投资收益是已实现的收益,购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权在取得控制权后并未出售,这部分收益实际上没有实现,将没有实现的收益计入投资收益的做法显然虚增了集团的利润,故笔者认为,购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权,按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,增值部分在合并财务报表上应同其他资产评估增值一样计入资本公积,其他综合收益也不应当转为购买日所属当期的投资收益,这部分收益在股权出售时一并转入投资收益较为允当。

主要参考文献

1. 李培.企业合并会计国际准则的最新动态.会计文苑,2009;10
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011