

多次交易分步实现 同一控制合并的会计处理思考

刘颖

(华电湖北发电有限公司财务部 武汉 430062)

【摘要】2013年9月,财政部发布了《企业会计准则解释第6号(征求意见稿)》,其中就“合并方通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权,最终形成企业合并的会计处理”进行了意见征询,本文对此进行初步探析。

【关键词】企业会计准则解释第6号 同一控制 合并 会计处理

一、判断多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权形成企业合并是否属于“一揽子交易”

《企业会计准则解释第6号(征求意见稿)》第6条指出:在对多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权形成企业合并进行会计处理时,合并方应根据《企业会计准则解释第5号》关于“一揽子交易”的判断标准,判断多次交易是否属于“一揽子交易”。属于“一揽子交易”的,合并方应根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)、《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)和《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)的规定进行会计处理。

而《企业会计准则解释第5号》中对“一揽子交易”的判断标准为:各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况:①这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的;②这些交易整体才能达成一项完整的商业结果;③一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生;④一项交易单独看是不经济的,但是和其他交易一并考虑时是经济的。

实务中,对“一揽子交易”的判定,由于同一控制下的企业合并中,最终控制方所起的主导作用较大,因此除合并双方及其最终控制方外,第三者很难判断发生多次交易达成合并是否是“一揽子交易”,除非多次交易的时间间隔较近,从第一次交易到完成合并的时间较短。

二、通过“一揽子交易”分步取得同一控制下被投资单位的股权形成企业合并的会计处理

从《企业会计准则解释第6号(征求意见稿)》的有关规定来看,按笔者的理解,对于“一揽子交易”应将各项交易作为一项同一控制下的企业合并交易进行会计处理。

按照这一原则,各项交易中,投资企业(合并日的合并方)取得长期股权投资交易不再是按非合并方式取得

的长期股权投资来核算,而是按同一控制下企业合并取得的长期股权投资来核算。即在每次交易中,投资企业应按照取得长期股权投资之日应享有的被投资企业所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,初始投资成本与原长期股权投资账面价值加上支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)之和的差额,调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。各次交易中发生的各项直接相关费用,应当于发生时计入当期损益。企业为合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

例1:A、B公司分别为P公司控制下的两家子公司。A公司于2012年1月1日以现金600万元自母公司P处取得B公司10%的股份,同时支付审计费用、评估费用、法律服务费用等20万元,取得投资时B公司的所有者权益账面价值为5600万元,A公司账面资本公积(资本溢价或股本溢价)为200万元。2012年7月1日,A公司又以现金1200万元自母公司P处取得B公司20%的股份,取得投资时B公司的所有者权益账面价值为5900万元。2012年12月1日,A公司再次以现金1700万元自母公司P处取得B公司25%的股份,取得投资时B公司的所有者权益账面价值为6300万元,A公司取得B公司的控制权。A、B公司采用的会计政策相同,A公司购买B公司的股权属于“一揽子交易”。

A公司个别报表会计处理如下:①2012年1月1日,按同一控制下的企业合并取得的长期股权投资处理,借:长期股权投资560(5600×10%),资本公积40(600-560);贷:银行存款600。借:管理费用20;贷:银行存款20。

②2012年7月1日,借:长期股权投资1 180(5 900×20%),资本公积20(1 200-1 180);贷:银行存款1 200。借:长期股权投资30(5 900×10%-560);贷:资本公积30。③2012年12月1日,实现同一控制下的企业合并,则借:长期股权投资1 575(6 300×25%),资本公积125(1 700-1 575);贷:银行存款1 700。借:长期股权投资120[6 300×30%-(560+1 180+30)];贷:资本公积120。

A公司合并日的合并财务报表应按CAS 20和CAS 33的规定编制,笔者就不再列示。

三、不属于“一揽子交易”的分步取得同一控制下被投资单位的股权形成企业合并的会计处理

《企业会计准则解释第6号(征求意见稿)》第6条规定,对于不属于“一揽子交易”的分步取得同一控制下被投资单位的股权形成企业合并的,应当视同各项有关交易在发生即比照CAS 2、CAS 20、CAS 33的规定处理进行调整:①确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日,应当按照CAS 2的有关规定确定长期股权投资的初始投资成本;同时,对合并前取得的长期股权投资视同取得时即按照同一控制下企业合并的原则处理进行调整,合并日长期股权投资初始投资成本与达到合并前的长期股权投资账面价值(经调整)加上合并日取得进一步股份新支付对价的账面价值之和的差额,调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,冲减留存收益。②编制合并财务报表。合并方应当按照CAS 20和CAS 33的规定编制合并财务报表。合并方在达到合并之前持有的股权投资,在取得之日与合并日之间已确认有关损益或其他综合收益的,应予以冲回。

笔者对上述规定的理解是,不属于“一揽子交易”的,在合并日前的每次交易中按照CAS 2核算长期股权投资的入账价值。在合并日按照同一控制下企业合并的原则确定长期股权投资的初始投资成本,并按照同一控制下企业合并形成的长期股权投资的核算原则,对合并前的长期股权投资进行调整。

例2:A、B公司分别为P公司控制下的两家子公司。A公司于2010年1月1日以现金800万元自母公司P处取得B公司10%的股份,同时支付审计费用、评估费用、法律服务费用等20万元,取得投资时B公司可辨认净资产的账面价值为5 600万元、公允价值为6 500万元。A公司对B公司的投资作为长期股权投资核算,B公司当年实现净利润600万元。2011年1月1日,A公司以现金1 600万元自母公司P处取得B公司20%的股份,A公司对B公司具有重大影响,取得投资时B公司可辨认净资产的账面价值为6 200万元、公允价值为7 200万元。2011年12月31日,B公司实现净利润800万元,因持有的可供出售金融资产公允价值增加而增加资本公积100万元,B公司可辨认净资产

的账面价值为7 100万元。2012年7月1日,A公司又以现金2 000万元自母公司P处取得B公司25%的股份,A公司取得B公司的控制权,取得投资时B公司的所有者权益账面价值为7 800万元。A、B公司采用的会计政策相同,A公司购买B公司的股权不属于“一揽子交易”。2010年1月1日~2012年7月1日,A、B公司之间未发生关联交易,A公司除持有B公司股份外还有其他子公司,A公司按照净利润的10%提取盈余公积。

1. A公司账务处理如下:

(1)2010年1月1日,采用成本法核算,借:长期股权投资——成本820(800+20);贷:银行存款820。

(2)2011年1月1日,改按权益法核算,借:长期股权投资——成本1 600;贷:银行存款1 600。借:长期股权投资——投资收益60;贷:盈余公积6,利润分配——未分配利润54。2011年12月31日,借:长期股权投资——投资收益240、——其他损益调整30;贷:投资收益240,资本公积——其他资本公积30。

(3)2012年7月1日A公司实现对B公司的控制,为同一控制下的企业合并。

一是在A公司个别报表:合并日确定长期股权投资的初始投资成本=7 800×55%=4 290(万元)。

二是对合并前取得的长期股权投资进行调整:①对2010年1月1日取得股权的调整:借:长期股权投资——成本560,资本公积——资本溢价50,利润分配——未分配利润18,盈余公积2;贷:长期股权投资——成本820。②对2011年1月1日取得股权的调整:借:长期股权投资——成本1 240,资本公积——资本溢价360;贷:长期股权投资——成本1 600。借:盈余公积6,利润分配——未分配利润54;贷:长期股权投资——投资收益60。③对2011年12月31日取得股权核算的调整:借:盈余公积24,利润分配——未分配利润216,资本公积——其他资本公积30万元;贷:长期股权投资——投资收益240、——其他损益调整30。④调整后,合并前的长期股权投资账面价值=560+1 240=1 800(万元)。

最后,合并日长期股权投资初始投资成本与达到合并前的长期股权投资账面价值(经调整)加上合并日取得进一步股份新支付对价的账面价值之和的差额处理:借:长期股权投资——成本2 490;贷:银行存款2 000,资本公积——资本溢价490[4 290-(1 800+2 000)]。

2. 合并日A公司合并财务报表的会计处理如下:借:盈余公积——年初32(2+6+24),未分配利润——年初288(18+54+216),资本公积——年初30;贷:长期股权投资——投资收益300、——其他损益调整30、——成本20。借:投资收益240;贷:提取盈余公积24,利润分配——未分配利润216。○