

# 分步实现企业合并时直接相关费用核算探讨

祝利芳

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

**【摘要】**《企业会计准则解释第4号》中对企业合并过程中发生的直接相关费用进行了规范,无论是同一控制下还是非同一控制下的企业合并直接相关费用都计入当期损益,不影响合并成本。然而,若企业合并是通过多次投资分步实现的,根据现有的准则和准则解释规定,直接相关费用问题将和一次达成企业合并存在差异。本文针对此,对分步实现企业合并时的直接相关费用问题进行梳理,为企业合并会计处理的完善提出建议。

**【关键词】**直接相关费用 分步实现企业合并 一次实现企业合并

## 一、引言

企业会计准则规定,同一控制下的企业合并中发生的审计费、咨询费、评估费、法律服务费等直接相关费用计入管理费用。在《企业会计准则解释第4号》(简称《解释第4号》)发布以前,非同一控制下的企业合并直接相关费用是计入企业合并成本的。《解释第4号》则统一将直接相关费用都计入管理费用。此举主要目的是:对于同一控制下的企业合并,直接相关费用是集团真正发生的费用,计入当期损益;对于非同一控制下的企业合并,因为商誉的不可辨认性和不稳定性,通过将直接相关费用从合并成本中分离,避免高估非同一控制下企业合并形成的商誉。

然而,当企业合并是通过多次投资分步实现时,会计准则及准则解释并未对此作出统一规范,本文将在购买日之前的每个交易日取得的股权投资定性为“以企业合并以外其他方式取得的长期股权投资”,则以该种方式取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本,包括支付的手续费等必要支出。因为在合并日或购买日之前,合并方(或购买方)持有的被合并方(或被购买方)的股权可能作为以公允价值计量的金融资产或长期股权投资等核算,且合并日或购买日进一步取得的股权,单独来看亦不符合合并处理原则。故分步投资实现企业合并与一次实现企业合并时对直接相关费用的处理不同,不符合《解释第4号》做出修改的初衷。本文针对此,结合案例对合并前持有的股权进行分类分析,进而提出解决办法。

## 二、多次投资分步实现企业合并时直接相关费用的分类

### (一)多次投资分步实现同一控制下的企业合并

会计准则规定:在个别报表中,应当以合并方持股比

例计算的合并日应享有被合并方账面所有者权益份额作为该投资的初始投资成本,初始投资成本与其原股权投资账面价值加上合并日取得进一步股份新支付对价的公允价值(并未提到直接相关费用问题)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。

#### 1. 合并日前的每个交易日取得的股权投资。

(1)在合并日以前持有的被合并方的股权采用公允价值计量。①在合并日以前持有的被合并方的股权作为交易性金融资产核算。交易性金融资产在取得时,交易费用应冲减当期投资收益。若为此种情况,和一次实现企业合并时对直接相关费用的处理一致,都是计入当期损益,只是账户不同。直接相关费用不影响合并当天调整资本公积的金额,故不需要进一步调整。所以,该种情况在之后的分析中予以省略。②在合并日以前持有的被合并方的股权作为可供出售金融资产核算。在取得股权作为可供出售金融资产入账时,交易费用计入可供出售金融资产的成本。该直接相关费用将减少记入“资本公积——其他资本公积”科目贷方的金额(或增加记入其借方的金额),待出售时才计入当期损益(投资收益)。

(2)在合并日以前持有的被合并方的股权作为长期股权投资计量。在达到合并前持有的被合并方的股权作为长期股权投资核算时,购买过程中支付的手续费等必要支出应计入长期股权投资的成本。直接相关费用将影响合并日记入“资本公积——股本/资本溢价”科目的金额,减少其贷方发生额,或增加其借方发生额。

2. 合并日,进一步取得股权作为长期股权投资。若单看此笔股权投资未达到控制,则应按照“企业合并以外方式取得的长期股权投资”进行处理,该费用则应当计入长

期股权投资的成本。直接相关费用直接影响合并日计入“资本公积——股本/资本溢价”科目的金额,减少其贷方发生额,或增加其借方发生额。

以下以A公司通过多次投资分步实现对B公司的控制权为例,说明不同情况下两者的差异。

例1:合并日前的交易日(2011年8月9日):A以2 700万元(其中手续费100万元)取得B公司5%的股份,作为可供出售金融资产核算。2012年1月31日,该可供出售金融资产的公允价值为2 800万元。合并日(2012年1月31日),A公司又斥资25 000万元取得B公司另外50%股权,同时发生手续费1 000万元。当天,B公司所有者权益的账面价值为55 000万元。假设无其他相关事项,且A、B公司在合并前为同一控制下的两家公司。

2011年8月9日可供出售金融资产初始入账成本=2 600+100=2 700(万元)。2012年1月31日可供出售金融资产账面价值为2 800万元,同时记入“资本公积——其他资本公积”科目贷方100万元。2012年1月31日达成企业合并时,股权投资的账面价值=2 800+25 000+1 000=28 800(万元)。根据会计准则规定,合并日长期股权投资的初始投资成本=55 000×55%=30 250(万元),两者差额=30 250-28 800=1 450(万元),应调整“资本公积——股本溢价”科目金额。

从例中看出,长期股权投资的初始投资成本在一次实现企业合并还是分次实现企业合并中是相同的,都是根据合并当天合并方在被合并方所有者权益账面价值中所占的份额(55 000×55%=30 250)来确定。

两者的差异是,因可供出售金融资产的初始投资成本2 700万元中包括了100万元的手续费,使得公允价值变动的确认减少100万元,记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额减少100万元,合并后,相当于将之前应确认的损益予以递延(待出售时才会将其转入投资收益)。

2012年1月31日购买乙公司50%股权时支付的对价中亦包括了1 000万元的手续费,致使记入“资本公积——股本溢价”科目的金额减少1 000万元。即未将合并过程中发生的直接费用计入当期损益,而是直接减少了集团的所有者权益,未反映出“该费用对集团而言是真正发生的费用”这一本质,这与《解释第4号》的初衷是相悖的。

例2:沿用例1的资料,假设2011年8月9日A公司取得B公司5%的股份,其公允价值无法可靠取得,作为长期股权投资核算,其他条件相同。

2011年8月9日,该长期股权投资的入账价值=2 600+100=2 700(万元)。2012年1月31日达成合并时,股权投资的账面价值=2 800+25 000+1 000=28 800(万元)。合并日长期股权投资的初始投资成本30 250万元与28 800万元的差额1 450万元调整“资本公积——股本溢价”科目

金额。两次取得股权发生的交易费用1 100万元(100+1 000),减少记入“资本公积——股本溢价”科目贷方的金额,而不是计入当期损益,与一次实现企业合并不同。

同一控制下分次实现企业合并的,在合并报表中,不需要做进一步调整。

## (二)多次投资分步实现非同一控制下的企业合并

在个别报表中,分步实现企业合并中有关费用的影响与同一控制下的分析结果类似,即:合并前作为可供出售金融资产核算的,相当于将之前应确认的损益递延(待出售时才会将其转入投资收益);合并前作为长期股权投资核算的,在个别报表中不需要做调整,直接相加。

然而在合并报表中,多次交易实现的非同一控制下的企业合并还需做进一步的调整。购买方于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照股权在购买日的公允价值重新进行计量,并按照以下原则处理:①购买方在购买日之前持有的被购买方的股权,按该股权在购买日的公允价值重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。②合并成本=购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值+购买日新购入股权所支付对价的公允价值。③比较合并成本与购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额,确定购买日应予确认的商誉或负商誉。④购买方对于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。

### 1. 购买日前的每个交易日取得的股权投资。

(1)在购买日以前持有的被合并方的股权作为可供出售金融资产核算。个别报表中,直接相关费用将减少记入“资本公积——其他资本公积”科目贷方的金额(或增加记入其借方的金额),待到出售时才计入当期损益(投资收益)。合并报表中,应将原公允价值变动的金额由“资本公积——其他资本公积”转入投资收益,所以,直接相关费用影响计入投资收益的金额,导致与多次实现企业合并时计入损益的账户不同。

(2)在购买日以前持有的被购买方的股权作为长期股权投资计量。个别报表中,直接相关费用计入长期股权投资成本。合并报表中,该直接相关费用将影响计入投资收益的金额,减少其贷方发生额或增加其借方发生额,导致与一次实现企业合并时计入损益的账户不同。

2. 购买日,进一步取得股权作为长期股权投资。个别报表中,直接相关费用计入长期股权投资成本。合并报表中,该直接相关费用将影响合并成本的金额,从而影响合并商誉的计算,会增加合并商誉的金额。

例3:2006年1月1日,A公司以5 000万元(含300万元的手续费)取得B公司10%的股份,作为可供出售金融资产核算。取得投资时B公司净资产的公允价值为45 000

万元。2007年1月1日,A公司另支付30 000万元(含1 000万元手续费)取得B公司50%的股份,能够对B公司实施控制。购买日B公司可辨认净资产公允价值为55 000万元,A公司之前取得的10%股权于购买日的公允价值为5 500万元。

在A公司个别报表中:2006年1月1日,A取得对B可供出售金融资产的成本为5 000万元(含300万元手续费),2007年1月1日该项可供出售金融资产记入“资本公积——其他资本公积”科目贷方的金额为500万元,由于费用300万元的存在,致使记入该科目的金额减少300万元。A公司进一步取得B公司50%的股权时,支付价款30 000万元(含1 000万元手续费)。长期股权投资于购买日的账面价值=5 500+30 000=35 500(万元)。

在A公司合并报表中:应计入投资收益的金额=5 500-5 000=500(万元),购买日前所持股权涉及综合收益的在购买日计入投资收益,多次实现企业合并与一次实现企业合并的区别为直接合并费用计入损益的账户不同,该项费用不影响商誉的金额。

合并成本=5 500+30 000=35 500(万元),商誉=35 500-55 000×60%=2 500(万元),购买日当天增加的股权中包括的直接费用将影响合并成本的金额,从而影响确认的商誉,使商誉多计1 000万元。

例4:沿用例3的资料,假定该项投资不存在活跃市场,A公司对持有的该投资采用长期股权投资成本法核算。

在A公司个别报表中:2006年1月1日,A公司取得对B公司长期股权的成本为5 000万元(含300万元手续费),2007年1月1日A公司进一步取得B公司50%的股权时,支付价款30 000万元(含1 000万元手续费)。该项长期股权投资于购买日的账面价值=5 000+30 000=35 000(万元)。

在A公司合并报表中:应计入损益的金额为500万元,购买前取得股权投资时发生的手续费仅影响合并报表中投资收益的金额,发生手续费300万元,使投资收益减少300万元,该结果与一次达成企业合并的区别为直接合并费用计入当期损益的账户不同。

合并成本=5 500+30 000=35 500(万元),商誉=35 500-55 000×60%=2 500(万元),购买日当天增加的股权中包括的直接费用将影响合并成本的金额,从而影响确认的商誉,使商誉多计1 000万元。

### 三、改进建议

鉴于以上分析,笔者认为,应将多次投资分步实现企业合并与一次达成企业合并中的直接相关费用的处理相统一。即对合并日前的每个交易日取得的股权投资,在合并当天即做调整,将原计入股权投资成本的直接相关费用转出,转至合并当期损益。具体做法:

#### (一)多次投资实现同一控制下的企业合并

##### 1. 实现合并前的每个交易日取得的股权投资。

(1)作为可供出售金融资产核算。原计入可供出售金融资产成本的直接相关费用,在取得控制权的当天,直接将其减少记入“资本公积——其他资本公积”科目贷方(或增加记入“资本公积——其他资本公积”科目借方)的金额。借:管理费用;贷:资本公积——其他资本公积(或相反分录)。“资本公积——其他资本公积”的账户余额,待出售时再转入投资收益。

(2)作为长期股权投资核算。若作为长期股权投资核算,在取得控制权的当天,应将因直接相关费用的发生而减少的“资本公积——股本/资本溢价”科目贷方发生额(或增加的“资本公积——股本溢价”科目借方发生额)的金额,借:管理费用;贷:资本公积——股本溢价(或做相反分录)。

2. 合并日进一步取得的长期股权投资。在同一控制下,取得控制权当天进一步确认的长期股权投资中包括的直接相关费用做法同上,应将因直接相关费用的发生而减少的“资本公积——股本/资本溢价”科目贷方发生额(或增加的“资本公积——股本溢价”科目借方发生额)的金额,借:管理费用;贷:资本公积——股本溢价(或做相反分录)。

#### (二)多次投资实现非同一控制下的企业合并

##### 1. 实现合并前的交易日取得的股权投资。

(1)作为可供出售金融资产核算。个别报表中,直接相关费用的处理与同一控制下的企业合并中的相应处理相同。合并报表中,在合并日,即将原确认的“资本公积——其他资本公积”转入“投资收益”。直接相关费用计入股权投资成本将仅影响计入当期损益的科目,所以,在此不需做特别调整。

(2)作为长期股权投资核算。个别报表中,不需要做特别调整。合并报表中,直接相关费用将减少因合并日账面价值与公允价值之差记入“投资收益”科目贷方的金额,或增加记入“投资收益”科目借方的金额。与一次实现企业合并中计入管理费用相比,仅影响直接相关费用计入当期损益的账户,故不需做特别调整。

2. 购买日进一步取得长期股权投资。个别报表中,直接相关费用计入长期股权投资成本,不需做特殊调整。合并报表中,该直接相关费用将影响合并成本的金额,故在合并日,应将购买日进一步取得长期股权投资中确认的直接相关费用,从长期股权投资中转出,借:管理费用,贷:长期股权投资,与《解释第4号》保持一致。

#### 主要参考文献

刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2010