

控股权取得日合并资产负债表编制解析

孙 华

(武昌工学院经济与管理学院 武汉 430065)

【摘要】本文选取控股权取得日这个时点,分析在控股合并方式下,企业如何编制合并资产负债表,以期为会计实务工作者带来操作性较强的参考思路。

【关键词】控股权 取得日 合并资产负债表 编制 技巧

在控股合并方式下,企业合并按照合并前后是否受相同的一方或多方控制而分为同一控制下和非同一控制下两种类型。同一控制下的控股权取得日亦称合并日,合并日合并方作为母公司要编制合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。非同一控制下的控股权取得日亦称购买日,购买日购买方作为母公司只需要编制合并资产负债表,而不需要编制合并利润表。

一、同一控制下合并方在合并日合并资产负债表的编制

同一控制下,控股合并的合并方在合并日编制合并资产负债表分以下三个步骤:

1. 第一步,合并方确认对被合并方的长期股权投资。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第三条,同一控制下的企业合并中,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方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。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

以合并方向被合并方原股东付出对价取得被合并方*i*%的控制权为例,合并方应作以下会计分录:借:长期股权投资(合并方取得被合并方所有者权益账面价值的*i*%),资本公积(差额在借方,若不足冲减继续依次冲减留存收益中的“盈余公积”和“未分配利润”);贷:银行存款、股本、其他资产等(合并方付出的合并对价的账面价值),资本公积——资本溢价或股本溢价(差额在贷方)。

2. 第二步,合并方编制抵销分录。将被合并方的所有者权益的账面价值与合并方取得的被合并方的长期股权投资进行抵销。抵销分录如下:借:被合并方所有者权益项目(被合并方所有者权益的账面价值);贷:长期股权投

资(合并方占被合并方所有者权益的份额*i*%);少数股东权益(所有少数股东占被合并方所有者权益账面价值的份额 $1-i$)。其中,少数股东权益作为权益项目在合并资产负债表中单独列示。

3. 第三步,合并方编制调整分录。为何要做调整分录呢?这是基于同一控制下的控股合并要遵循一体化原则,即应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。体现在其合并财务报表上,合并后形成的母子公司构成的报告主体,无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。

由于第二步中已经将合并方的所有者权益包括留存收益的账面价值全部抵销了,现在必须将其中的留存收益中归属于合并方的部分重新体现在合并资产负债表中,自合并方个别报表中的资本公积(股本溢价或资本溢价)中转入。所以要以合并方个别报表中的资本公积(股本溢价或资本溢价)为限来体现被合并方在合并前形成的留存收益中归属于合并方的部分,若不能完全体现,则要在附注中予以说明。笔者在这里形象地把被合并方合并前形成的留存收益比作“萝卜”,合并方合并前的资本公积加减第一步中的资本公积的变化后的资本公积比作“坑”,那么“萝卜”要迁就“坑”:若“萝卜”大于“坑”,以“坑”为限,体现与“坑”相等的“萝卜”,没有体现出来的“萝卜”则要在合并报表附注中予以说明;若“萝卜”小于坑,则“萝卜”全部体现。调整分录如下:借:资本公积(合并方合并前的“资本公积——资本溢价或股本溢价”+贷方的资本公积或-借方的资本公积);贷:盈余公积,未分配利润(贷方金额合计为被合并方合并前留存收益中归属于合并方的一部分)。

例1:甲公司和乙公司为P公司同一控制下的两家子公司。甲公司于2013年2月1日自P公司取得乙公司80%的控制权,合并后乙公司仍然维持其独立法人资格继续

经营。为进行该项控股合并,甲公司以前每股面值1元作为对价,向P公司定向发行100万股公司普通股。合并日,甲、乙公司个别资产负债表有关数据如表1所示,其中甲公司资本公积100万元全是股本溢价。

表1 单位:万元

甲公司		乙公司	
项目	金额	项目	金额
银行存款	400	银行存款	200
无形资产	200	无形资产	100
资产合计	600	资产合计	300
应付账款	300	应付账款	150
股本	50	股本	25
资本公积	100	资本公积	50
盈余公积	30	盈余公积	15
未分配利润	120	未分配利润	60
负债及所有者权益合计	600	负债及所有者权益合计	300

则2013年2月1日为合并日,当日应做如下会计处理:

第一步,甲公司作为合并方确认对乙公司的长期股权投资。借:长期股权投资 120(150×80%);贷:股本 100(100×1),资本公积——股本溢价 20(120-100)。

第二步,甲公司做抵销分录。借:股本 25,资本公积 50,盈余公积 15,未分配利润 60;贷:长期股权投资 120(150×80%),少数股东权益 30(150×20%)。

第三步,甲公司做调整分录。要体现的乙公司合并前形成的留存收益中归属于甲公司的部分即“萝卜”有60万元(15×80%+60×80%),能用来体现的甲公司的资本公积(股本溢价)即“坑”有120万元(100+20)，“萝卜”要小于“坑”，此“萝卜”能够全部重新体现。借:资本公积 60;贷:盈余公积 12(15×80%),未分配利润 48(60×80%)。

然后编制合并资产负债表工作底稿,如表2所示。

表2 合并资产负债表工作底稿 单位:万元

项目	甲公司	乙公司	调整与抵销分录		合并数
			借方	贷方	
银行存款	400	200			600
无形资产	200	100			300
长期股权投资	120(150×80%)			②120	
合计	720	300			900
应付账款	300	150			450
股本	150(50+100)	25	②25		150
资本公积	120(100+20)	50	②50 ③60		60
盈余公积	30	15	②15	③12	42
未分配利润	120	60	②60	③48	168
少数股东权益				②30	30
合计	720	300	210	210	900

合并资产负债表工作底稿中的甲公司数据来源于甲公司合并前的个别资产负债表数据加上第一步确认长期股权投资的分录之后的数据。乙公司的数据直接来源于乙公司合并前的个别资产负债表。最后根据表2的合并数栏的金额编制合并日合并资产负债表。

二、非同一控制下购买方在购买日合并资产负债表的编制

非同一控制下,控股合并的购买方在购买日编制合并资产负债表同样分以下三个步骤:

1. 第一步,购买方确认对被购买方的长期股权投资。非同一控制下,购买方应以合并成本确认长期股权投资,而合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

以典型的购买方付出银行存款、无形资产、固定资产或发行股票取得被购买方i%的控制权为例,会计分录如下:

借:长期股权投资(购买方付出的合并成本,即付出合并对价的公允价值)

贷:银行存款

(或) 无形资产、固定资产清理
(付出对价的账面价值)

+贷方 营业外收入
(公允价值-账面价值)

或-借方 营业外支出
(账面价值-公允价值)

(或) 股本
(购买方发行股票账面价值)

资本公积——股本溢价
(股票公允价值-账面价值)

购买方付出
合并对价的
公允价值

购买方发
行股票的
公允价值

2. 第二步,购买方做调整分录。购买方将被购买方的资产和负债的账面价值调整成公允价值,对应项目为资本公积。为何要做调整分录呢?因为非同一控制下遵循的是购买法,购买方接受的是被购买方资产、负债的公允价值,而不是账面价值。所以要对被购买方的资产、负债进行“化妆”,即将资产、负债的账面价值“化妆”成公允价值,调整分录如下:借:资产或负债(或贷方);贷:资本公积(或借方)。

此分录在将被购买方的资产、负债的账面价值调整为公允价值的同时,也将被购买方的资本公积由账面价值调整成了公允价值。即被购买方的所有者权益项目中除了资本公积的账面价值与公允价值有可能会有差异外,其他的所有者权益项目的公允价值都等于其账面价值。

3. 第三步,购买方做抵销分录。在不考虑被购买方存

在自有商誉的情况下,可辨认净资产公允价值等同于所有者权益公允价值。购买方用取得的长期股权投资与被购买方所有者权益公允价值抵销,少数股东(非控制者)占有的被购买方所有者权益公允价值的份额作为少数股东权益(非控制权益)体现在合并资产负债表中。差额若在借方,表示合并过程中形成了合并商誉,借记“商誉”;差额若在贷方,表示合并过程中购买方有额外收益,本应该贷记“营业外收入”,但是由于在购买日购买方只编制合并资产负债表不编制合并利润表,所以必须将“营业外收入”这个利润表中的项目替换成合并资产负债表中相应的项目——“盈余公积”10%和“未分配利润”90%。

那么为何如此替换呢?假定在不考虑所得税、不考虑现金股利分配问题,同时盈余公积计提比例共为10%的前提下,营业外收入的走向为“营业外收入→利润总额→盈余公积10%+未分配利润90%”。因此抵销分录如下:借:被购买方所有者权益项目(被购买方所有者权益的公允价值),商誉(借方差额);贷:长期股权投资(购买方付出的合并成本,即付出合并对价的公允价值),少数股东权益(所有非控制股东占有被购买方所有者权益公允价值的份额 $1-i\%$),盈余公积(贷方差额的10%),未分配利润(贷方差额的90%)。

例2:沿用以上例1中甲、乙公司的资料表(详见表1)。甲公司和乙公司为非同一控制下的控股合并,2013年2月1日,甲公司为取得乙公司80%的控股权,向乙公司原来的股东定向增发每股面值1元、每股市价为2元的100万股公司普通股。其中购买日乙公司无形资产的公允价值为140万元,其他资产和负债的公允价值等于其账面价值。

则2013年2月1日为购买日,购买日当日甲公司应作如下会计处理:

第一步,甲公司作为购买方确认对乙公司的长期股权投资:借:长期股权投资200(甲公司付出对价即发行股票的公允价值);贷:股本100(股票面值),资本公积——股本溢价100(股票公允价值-股票面值)(分录①)。

第二步,甲公司对乙公司进行调整即“化妆”。借:无形资产40(乙公司无形资产的公允价值-账面价值);贷:资本公积40(分录②)。此后乙公司资本公积的公允价值由表1中的50万元增加为90万元(50+40)。

第三步,甲公司做抵销分录。将乙公司所有者权益公允价值与第一步中确认的长期股权投资进行抵销。借:股本25,资本公积90(50+40),盈余公积15,未分配利润60,商誉48(借方差额 $200+38-190$);贷:长期股权投资200(甲公司付出对价即发行股票的公允价值),少数股东权益38($190\times 20\%$)(分录③)。

然后编制合并资产负债表工作底稿,如表3所示。

表3 合并资产负债表工作底稿 单位:万元

项目	甲公司	乙公司	调整与抵销分录		合并数
			借方	贷方	
银行存款	400	200			600
无形资产	200	100	②40		340
长期股权投资	200			③200	
商誉			③48		48
合计	800	300			988
应付账款	300	150			450
股本	150(50+100)	25	③25		150
资本公积	200(100+100)	50	③90	②40	200
盈余公积	30	15	③15		30
未分配利润	120	60	③60		120
少数股东权益				③38	38
合计	800	300	210	210	988

以上合并资产负债表工作底稿中的甲公司数据来源于甲公司合并前的个别资产负债表数据加上第一步确认长期股权投资的分录之后的数据。乙公司的数据直接来源于乙公司合并前的个别资产负债表。

最后根据表3的合并数栏的金额编制购买日合并资产负债表。

三、控股权取得日同一控制与非同一控制下合并资产负债表编制的对比

同一控制下控股合并和非同一控制下控股合并编制合并资产负债表均是分三步走。

两者的相同点在于第一步均要确认长期股权投资,此后均要进行抵销。

两者的不同点在于:①同一控制下第二步抵销分录抵销的是被合并方的所有者权益的账面价值,而非同一控制下抵销的是被购买方所有者权益的公允价值。②同一控制下抵销后还要根据一体化原则的要求,将被合并方合并前所形成的留存收益中归属于合并方的部分重新体现出来做第三步调整分录;非同一控制下需要根据购买法的原则在第三步抵销分录之前将被购买方的资产、负债的账面价值调整为公允价值做第二步调整分录。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则(2006).北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2013