准则修订背景下企业合并的会计处理方法说明

叶　明[1](高级工程师)，李经彩[2](高级会计师)，杨鸣京[3]，郑天娇[1]

(1.国家电网公司能源研究院，北京 102209；2.国家电网公司，北京 100031；
3.北京交通大学经济管理学院，北京 100044)

【摘要】2014年,财政部修订印发《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第2号——长期股权投资》,对企业合并的会计处理进行了进一步的修订与完善。本文通过对新旧长期股权投资和合并财务报表准则进行对比,对具体业务的会计处理方法进行说明,旨在厘清新旧准则的差异,为会计实务与理论工作者提供借鉴。

【关键词】企业合并；长期股权投资；合并财务报表；内部交易

为了进一步规范我国长期股权投资的核算以及合并财务报表的编制和列报,满足利益相关者对企业财务报表质量和会计信息透明度的需求;同时,为了保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,财政部于2014年2月17日和3月13日先后修订发布了《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第2号——长期股权投资》,并规定自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内实行。那么,新准则对于企业合并的会计处理规定有哪些变化呢?本文将重点对新旧长期股权投资和合并财务报表准则进行对比,并就具体业务的会计处理方法进行说明,旨在厘清新旧准则的差异,并为理解新准则及具体实施细则提供理论解释。

一、新旧长期股权投资准则对比及具体会计处理方法说明

自2006年《企业会计准则第2号——长期股权投资》颁布实施以来,企业长期股权投资的会计处理得到了规范,但在实务中也遇到了诸多问题。2014年财政部修订印发的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称"新长期股权投资准则")对长期股权投资的核算范围以及同一控制下企业合并的初始计量进行了修订,特别是对后续计量中因持股比例变化导致的金融资产、合营或联营企业,以及子公司之间相互转换的会计处理方法进行了进一步说明和细化,对实务中的相关会计处理也进行了规范。

1. 长期股权投资核算范围。新长期股权投资准则中,对长期股权投资的核算范围作了调整,仅包括投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益投资以及对其合营企业的权益投资,取消了原准则中将"三无"股权投资纳入长期股权投资进行核算的规定。

2. 同一控制下企业合并中长期股权投资的初始计量。新长期股权投资准则对账面价值进行了更为细致的说明,即被合并方所有者权益的账面价值是指其在最终控制方合并财务报表中的账面价值。根据一体化原则,合并方应当以被合并方在最终控制方合并财务报表中的账面价值,为基础进行长期股权投资的初始计量,如果最终控制方在以前年度收购被合并方时产生了商誉,合并方也应将商誉的价值纳入长期股权投资的初始计量中。

3. 长期股权投资后续计量中持股比例变化的处理方法。新长期股权投资准则在原准则的基础上进一步规范了控制权发生转移的长期股权投资后续计量的相关问题,取消了原准则中涉及"三无"股权投资的处理方式,同时增加了金融资产与长期股权投资之间相互转换的处理方法。具体而言,新长期股权投资准则中对持股比例变化的六种情况都进行了规范。

(1)对于持股比例上升的三种情况,新长期股权投资准则作出了相应的规定。

其一,金融资产转为合营企业或者联营企业:采用权益法进行核算,由原股权投资的公允价值加上新增投资成本之和作为改按权益法核算的初始投资成本,原股权投资分类为可供出售金融资产的,其公允价值与账面价值的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动转为按权益法核算的当期损益。与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额,前者大于后者的,不作调整;若小于应享有份额的,应当将长期股权投资的账面价值调整至应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额,调整差额作营业外收入处理。

例如:2013年1月,A公司以600万元现金自非关联处

取得B公司10%股权,并确认为可供出售金融资产。次年2月该公司又出资1 200万元取得B公司12%股权,当日B公司可辨认净资产公允价值为8 000万元,A公司对B公司的可供出售金融资产的价值为1 000万元,其中计入其他综合收益的累计公允价值变动为400万元。A公司能够对B公司实施重大影响。在本例中,A公司对B公司22%股权的初始投资成本为2 200万元,并应享有B公司可辨认净资产公允价值份额的1 760万元(8 000×22%),但由于初始投资成本大于该份额,故A公司无须调整长期股权投资的成本。

其二,金融资产转为子公司:采用成本法进行核算。对于非同一控制下的企业合并,将原有金融资产在购买日账面价值加上新增投资成本之和作为成本法下长期股权投资的初始投资成本,原金融资产公允价值与账面价值之间的差额以及累计计入其他综合收益的公允价值变动不作处理;对于同一控制下的企业合并,应当按照取得被合并方在最终控制方合并财务报表上的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,合并日初始投资成本减去合并前金融资产账面价值与合并日取得股份新支付对价账面价值之和的差额,调整资本公积(资本溢价或者股本溢价),原金融资产计入其他综合收益的累计公允价值变动直接转入资本公积(股本溢价或资本溢价)。

其三,合营企业或者联营企业转为子公司:由权益法改为成本法计量。其长期股权投资的初始计量与金融资产转为子公司的情况基本相同,细微差别在于对于非同一控制下的企业合并,是将原权益法下长期股权投资的账面价值转入成本法下长期股权投资的初始成本;对于同一控制下的企业合并,是将合并日初始投资成本减去合并前权益法下长期股权投资账面价值与合并日取得股份新支付对价账面价值之和的差额,调整资本公积(资本溢价或者股本溢价),资本公积不足冲减的,冲减留存收益。

(2)对于持股比例下降的三种情况,新长期股权投资准则也作出了相应的规定。

其一,由子公司转为合营企业或者联营企业:应由成本法转为权益法核算,按比例结转处置部分长期股权价值的账面价值,其与处置部分售价之间的差额计入投资收益;比照剩余长期股权投资的成本是否小于按照剩余股权比例计算的原投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,并进行股权投资调整;对剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行追溯调整,包括投资时点商誉的追溯。

其二,由子公司转为金融资产:剩余权益投资应当按照金融工具的相关规定进行会计处理,处置部分售价与账面价值之间的差额计入当期损益。

其三,由合营企业或者联营企业转为金融资产:处置后的剩余权益投资按照金融工具的相关规定进行会计处理,其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益;处置部分售价与账面价值之间的差额计入当期损益;原投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益和其他权益变动应当在终止采用权益法核算时转入当期损益,由于被投资方重新计量设定收益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

例如:A公司持有B公司30%的股权(具有重大影响)。2015年1月,A公司将其中的60%对外出售,取得2 160万元,自此之后便对B公司无重大影响,将剩余股权转为可供出售金融资产。该股权投资的账面价值为3 200万元,其中其他综合收益为200万元,剩余股权的公允价值为1 440万元。该例中,处置部分股权(18%)账面价值1 920万元(3 200×60%)与2 160万元的差额240万元计入投资收益;剩余股权(12%)作为金融资产按公允价值计量,公允价值与账面价值之间的差额160万元确认投资收益;同时由于终止采用权益法核算,故此应将原确认的其他综合收益200万元全部转入当期损益(投资收益)。

二、新旧合并财务报表准则对比及具体会计处理方法说明

为了进一步规范我国合并财务报表的编制和列报,并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,财政部会计司借鉴国际财务报告准则第10号(IFRS10)中的做法,并结合我国实际情况,修订了《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称"新合并财务报表准则"),对合并的范围、合并财务报表中涉及持股比例变化的相关处理、未实现内部交易损益在合并财务报表中的处理等方面进行了进一步说明与规范,同时对实务中涉及的其他情况也加以了补充。

1. 合并范围的确定。合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。新合并财务报表准则在充分借鉴IFRS10的基础上,同时考虑了对我国实务可能带来的影响,就控制的定义和具体判断原则进行了修订,主要包括改进控制的定义、引入实质性控制概念、引入关于拥有决策制定权利的投资者是委托人还是代理人的判断指引以及引入对被投资方可分割部分的控制。此外,原准则强调所有子公司应纳入合并范围,而新合并财务报表准则规定如果母公司是投资性主体,且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司,则不应当编制合并财务报表,该母公司按照公允价值计量对其所有子公司的投资,且公允价值变动计入当期损益。

2. 合并财务报表中涉及持股比例变化的相关处理。新合并财务报表准则将投资企业持股比例变化的处理分为两类情况进行说明:一是持股比例变化但控制权未发生转移;二是持股比例变化同时控制权发生转移。同时,本文将控制权发生转移的投资企业与被投资企业的关系

进一步划分为四种情况，分别为：①由金融资产转为子公司；②由合营或者联营企业转为子公司；③由子公司转为金融资产；④由子公司转为合营或者联营企业。下面本文将解读上述两类情况的会计处理。

（1）持股比例变化但控制权未发生变化的情况。

其一，不丧失控制权下处置部分对子公司的投资视同发行新股，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

其二，母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权视同股票回购，在合并财务报表中，新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（2）持股比例变化同时控制权发生转移的情况。

其一，因追加投资等原因导致被投资单位由金融资产转为子公司的，视为多次交易实现的分步合并，应区分同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。特别是对于非同一控制下的企业合并，需要将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，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权益法核算下的其他综合收益，应当转入购买日所属当期投资收益。

其二，因追加投资等原因导致被投资单位由合营或者联营企业转为子公司的，也视为多次交易实现的分步合并，区分同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。对于同一控制下的企业合并，合并方在取得被合并方之前所取得的长期股权投资，在取得原股权之日以及合并方与被合并方同处于同一方最终控制之日起至合并日之间已确认的有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。对非于同一控制下的企业合并，首先，将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，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；之后，比较购买日合并成本与被购买方可辨认净资产公允价值的份额确认商誉或者营业外收入；最后，将原投资的可重分类计入损益的其他综合收益以及其他权益变动转入购买日当期投资收益。

例如：2014年1月1日，A公司以现金3 000万元从集团外部取得B公司20%股权，并具有重大影响，按权益法核算。2015年1月1日，A公司另外支付8 000万元取得B公司40%股权，并能够对B公司实施控制。购买日，A公司原有的对B公司20%股权的公允价值为4 000万元，账面价值为3 500万元。其中，与B公司权益法核算相关的累计净损益为100万元、累计其他综合收益为300万元（假设均可重分类计入损益）、其他权益变动为100万元。从以上案例可以看出，A公司在编制合并财务报表时，原持有的20%长期股权投资应于购买日将该投资的公允价值（4 000万元）与账面价值（3 500万元）的差额计入购买日当期投资收益，同时将原计入其他综合收益300万元及其他权益变动转入购买日当期的投资收益。

其三，因减少投资等原因导致被投资单位由子公司转为合营企业或者联营企业的，在编制合并财务报表时，首先将剩余股权投资按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量；其次将处置股权取得的对价和剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计量的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益；最后将与原子公司的股权投资相关的可重分类计入损益的其他综合收益和其他权益变动，丧失控制权时转入当期损益。

其四，因减少投资等原因导致被投资单位由子公司转为金融资产的，处理方式与由子公司转为合营企业或者联营企业的方式类似，只需要将剩余股权的公允价值作为金融资产的初始入账价值即可，这里不再赘述。

3. 未实现内部交易损益在合并财务报表中的处理。在原准则中，母子公司之间未实现内部交易损益的抵销处理方式没有区分顺逆流交易，全部冲减归属于母公司净利润。这种处理方式在于逆流交易中存在着一定问题，原因是，其产生的利润属于母公司所有者以及子公司的少数股东所有，因此全额冲减归属于母公司净利润并不妥当。新合并财务报表准则中明确规定了未实现内部交易损益的抵销处理应区分交易的方向，对于顺流交易则全额冲减归属于母公司所有者的净利润；对于逆流交易则应当按照母公司对该子公司的分配比例在归属于母公司所有者的净利润与少数股东损益之间分配抵销，同时平流交易（子公司之间的交易）的处理方式则按照逆流交易进行。

例如，某子公司向其母公司销售一批存货，产生未实现内部交易损益100万元（其中母公司拥有子公司80%股权，少数股东权益占20%），在编制合并财务报表之时，需将内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益在母公司和少数股东权益进行分摊。其中，80万元冲减归属于母公司的净利润（100×80%），20万元（100×20%）冲减少数股东权益。

主要参考文献

刘艳丽.新合并财务报表准则解析[J].财会月刊，2014(19).

【基金项目】国家电网公司科技项目（合同号：SGERI07KJ[2014]88号）