

非同一控制控股合并下的会计实务处理

陈万捷

(浙江工业大学容大后勤集团, 浙江 杭州 310014)

摘要: 随着我国市场经济的不断发展, 资本市场也日趋活跃, 企业合并的形式越来越多, 这就使得非同一控制下的公司合并的会计处理成为一个新的研究课题。非同一控制下的合并是指参与方之间在合并前商定的业务协议, 并通过一定的程序和方法, 对该交易进行了处理, 从而实现的一种新的会计核算方式。在当前的市场环境中, 由于存在着大量的不确定因素, 导致了非同一控制下的企业合并的情况非常复杂, 因此需要会计人员对其做出正确的判断和估计, 以保证并购的成功实施。

关键词: 非同一控制; 合并; 会计

0 引言

在当今世界经济全球化的大背景下, 企业为了面对日益激烈的市场竞争, 在市场中占据有利地位, 需要不断扩大规模, 增强自身的竞争力和优势, 进行合并成为一种重要的手段之一。非同一控制下的并购交易, 是指公司与被并方的合并方为实现某一目的而采取的某种行动, 并且这种行为的动机是自愿的、非歧视的或非完全的合称为购买法。根据企业合并后被合并企业是否仍具有法人资格还分为吸收合并、控股合并。本文主要针对非同一控制股权合并下的企业会计实务处理工作进行分析。

1 非同一控制下控股合并的处理原则

1.1 确定购买方

在实务中, 对非同一控制控股合并进行会计处理的首要前提是确定购买方, 只有先确定购买方, 才能确定会计上的核算主体^[1]。一般认为, 如果某一方通过付出相应对价或者通过签订协议能够对另一方或者多方形成控制, 从而能够对被购买方的生产经营实施有效控制, 通常情况下取得了另一方半数以上的表决权即可判断拥有对另一方的控制权。但是在某些情况下, 虽然一方并没有拥有另一方超过半数以上表决权股份, 但是通过与其他投资者签订协议具有主导被购买企业财务和经营决策的权力, 或者有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员, 或在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权, 那么我们一般也可以视同其能够对另一方实施控制。

此外, 当一方通过发行权益性证券, 导致其原有股东持有的股份数远低于新发行的股份数量, 意味着其反而丧失了自身的控制权, 生产经营决策被参与合并的其他方控制, 法律上的购买方成了被购买方, 在这种情况下, 需要根据实质重于形式的原则, 将发行权益性证券的一方判断为被购买方, 即发行权益性证券的一方是法名义上的母公司, 但在会计上是被购买方。

1.2 确定购买日

按照《企业会计准则第20号——企业合并》第五条和第十条规定, 合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期, 即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方

或购买方的日期^[2]。同时满足下列条件的, 通常可认为实现了控制权的转移: (1) 企业合并合同或协议已获股东大会等通过。(2) 企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的, 已获得批准。(3) 参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。(4) 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过50%), 并且有能力、有计划支付剩余款项。(5) 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策, 并享有相应的利益、承担相应的风险。

在实务中, 不同的企业可能会根据其自身业务模式及未来发展趋势的不同, 签订相应的合同条款, 其中涉及资产剥离、资产置换或者股份支付都有不同的批准程序和时间节点, 这就需要财务人员准确识别合同要点, 按照实质重于形式的原则进行职业判断^[3]。只有经过内外部的决策机构的批准, 合并方才能进行相应的会计处理, 因此上述条件中获得股东大会和国家有关部门的批准是判断购买日的必要条件。剩余条件基本都是基于对“控制”的判断, 自资产交割日后, 相关资产的风险与报酬都归属于购买方, 能够合理推断资产交割日起, 企业能够掌握与交割资产的相关经营决策权, 实现对被购买方的控制, 后续某些资产的相关手续办理, 例如工商登记、股权登记、相关资产的变更登记, 虽然也需要相关部门审批, 但是由于这些都不构成影响交易的实质性障碍, 因此实务中, 企业一般以资产的交割日作为购买日。

1.3 确定企业合并成本

按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定, 非同一控制下的企业合并, 购买方应以付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值加上为企业合并发生的各项直接相关费用之和, 作为合并中形成的长期股权投资的初始投资成本。作为合并对价付出净资产的公允价值与其账面价值的差额, 应作为资产处置损益计入合并当期损益。

在实务中, 控股合并常常是购买方看中被收购方相关资产在未来期间的盈利能力, 因此常常和被购买方原股东签订业绩补偿协议, 一旦收购资产在未来超额完成相关业绩条件, 购买方可能会另行支付被购买方原股东现金或其他资产, 在这种情况下, 购买方应当在购买日对相关协议条款

进行合理评估,如果根据现有的条件判断被购买方很可能超额完成业绩条款的规定,那么购买方应当将协议约定需支付的金额在购买日予以考虑,合并计入企业的合并成本。

2 收购环节基本处理原则

2.1 非同一控制下的控股合并个体报表会计处理

在个别报表层面,对于形成非同一控制下控股合并形成的长期股权投资,应在购买日按企业合并成本,借记“长期股权投资”科目,按支付合并对价的账面价值,贷记或借记有关资产、负债科目。如果被购买方已宣告但尚未发放的现金股利或利润也包含在合并成本中,应将其单独作为应收股利核算并冲减合并成本。

2.2 非同一控制下的控股合并合并报表会计处理

在合并层面,购买方应当在合并日充分评估被购买方的财务状况,将被购买方的可辨认资产、负债作为本企业的资产、负债在合并报表中予以确认,某些购买方一直拥有但由于历史原因未在财务上予以确认的无形资产也应当仔细评估和合理判断,确认满足相关条件的,应当重新确认为无形资产^[4]。此外,在购买日被合并方可能还存在某些或有事项,例如存在未决诉讼,在未来可能会因败诉导致企业承担相应损失,如果该项负债的公允价值是能够可靠计量的,购买方也需要对其进行确认和计量,纳入合并财务报表。

购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应视情况分别处理:(1)企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应确认为商誉。企业合并方式的不同,处理方式也存在差异。在控股合并的情况下,确认的商誉应该在合并报表中列示;在吸收合并的情况下,由于被购买方被注销法人资格,其确认的商誉在购买方的个别报表中列示。(2)企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应计入合并当期损益。在控股合并的情况下,该差额会反映在合并利润表中。在吸收合并的情况下,由于不存在合并利润表,上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额,应计入合并当期购买方的个别利润表。

2.3 合并报表的编制程序

在个别报表相关账务处理已经完成的前提下,母公司还需要站在整体层面编制合并财务报表,以反映购买日母子公司作为一个会计主体的财务状况。编制程序一般分为以下几个步骤:第一,获取子公司的个别报表,将个别报表中的会计数据全部过入到工作底稿中;第二,如果在购买日,子公司资产、负债的公允价值和账面价值还存在差异,那么还需要在合并工作底稿中将子公司各项资产、负债的金额由账面价值调整为公允价值;第三,将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益抵消。由于在购买日,母公司长期股权投资的金额已经包括了子公司净资产,而在第一步将子公司个别报表过入工作底稿的时候,并未对子公司的资产负债所有者权益做任何抵减处

理,因此子公司的所有者权益和母公司的长期股权投资是重复计算的,需要进行抵消。

3 非同一控制下并购所得税处理相关观点论述

在非同一控制控股合并的方式下,合并双方都作为单独的法律主体继续延续,但由于被购买方的资产、负债在合并方的合并层面都是按照公允价值重新进行计量,而被合并方在其个别报表层面还是继续按照账面价值进行核算,这就导致同一项资产和负债的金额在个别报表层面和合并报表层面形成暂时性差异,因此合并方需要在合并报表的层面确认递延所得税资产或递延所得税负债。

目前很多被合并方属于生物医药、半导体等新兴产业,有较强的发展前景,但是前期资本性投入及研发投入较多,目前经营还处于亏损状态,按照准则规定以前年度发生经营亏损形成的可抵扣暂时性差异可以确认递延所得税资产,但是实务中还需要结合被合并方的实际经营情况作出职业判断。如果被合并方针对目前状况预计未来几年内将持续亏损,不能实现盈利来弥补亏损,那么就不符合确认递延所得税资产的条件,不能确认递延所得税资产。如果并购一年内,获取到新的信息表明未来很可能实现盈利,有足够的应纳税所得额弥补以前年度亏损,且相关情况在购买日已经存在,那么购买方应当确认相关的递延所得税资产,同时冲减由该企业合并产生的商誉,商誉不足冲减的,差额部分确认为当期所得税费用。除此之外发生的其他情况,如果符合了递延所得税资产的确认条件,确认与企业合并相关的递延所得税资产,应当计入当期所得税费用,不得调整商誉金额。

4 结语

综上所述,非同一控制下的企业合并是一个复杂的经济业务事项,涉及到的会计要素和内容都比较多,在合并过程中可能会出现一些不确定的问题和情况,因此需要会计人员进行非同一控制下的合并工作时,要对其相关的财务指标作出准确地判断和估计,以使其正确地反映合并后的经济状况。非同一控制下的企业合并,是一个复杂的过程;非同一控制下的公司合并的会计处理方法的选择需要考虑的因素有很多,在实际操作中,会有许多不一样的情况出现,因此对于不同的会计处理方式,应该根据自身的特点进行适当的调整;在非同一控制下的合并报表编制的时候要注意,因为这将直接影响到最终的财务报告,所以在编制报表的时候要充分的结合各方面的信息来综合分析,以达到最佳的效果。

参考文献

- [1] 赵迪.分析同一控制与非同一控制下控股合并会计处理差异[J].全国流通经济,2019(5):102-103.
- [2] 田佳茜.非同一控制下控股合并中业绩承诺补偿的会计处理研究[J].中国乡镇企业会计,2018(4):36-37.
- [3] 刘阳.并购的路径依赖与价值投资[J].首席财务官,2018(5):52-54.
- [4] 陈玲.同一控制与非同一控制下控股合并会计处理差异分析[J].中外企业家,2016(26):62-63.