

企业合并业务处理口诀

李刚

(郑州成功财经学院, 河南巩义 451200)

【摘要】企业合并业务知识点繁多,合并方式多样化,不同的合并方式有着不同的会计处理,并且容易混淆。本文将企业合并业务的处理进行归纳并整理为口诀,该口诀适用于任何形式下的企业合并业务处理。

【关键词】企业合并; 口诀; 处理; 账面价值; 公允价值

一、企业合并业务处理口诀

企业合并按照不同的标准有多种分类形式,在业务处理中要按照层次进行划分并处理:第一层次,把企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。第二层次,把企业合并分为吸收合并、新设合并和控股合并,由于吸收合并和新设合并后都是一个法律主体,所不同的是吸收合并后被合并方解散,由合并方进行业务处理,新设合并后合并前双方均解散,由第三方进行业务处理,所以业务处理以吸收合并代表吸收合并和新设合并。这样就产生了4类不同的业务处理。第三层次,合并方是以何种合并对价方式进行企业合并,常用的合并对价有资产、债权性证券、权益性证券三种,这样就产生了12小类不同的业务处理。

在这些业务处理中,笔者结合容易混淆的问题及其实质进行分析,按步进行业务处理并归纳整理为如下口诀:

入预算,接受人民监督。

同时,政府债务其实质是“政府将来必须用资产偿还的债务”,其与非返还性的“财政收入”是有本质区别的,只是我国从预算管理监控角度将政府债务收支列入预算管理。因此应从权责发生制出发,财务报表中必须客观反映期末政府所承担的债务责任及偿债资金准备情况。因此期末,资产负债表的净资产类下,分别列示“预算结余”项目(根据期末“预算结余”账户余额填列,一般为贷方余额)、“减:待冲偿债基金”项目(根据期末“待冲偿债基金”账户余额填列,一般为借方余额,列为减项),两项目余额的“差额”表示期末政府偿债后的预算结余净额。这样从资产负债表中直接比较观察政府的“国库存款”项目金额与“待冲偿债基金”项目金额大小,即可了解期末政府是否有足够存款资金偿还现有债务,从而揭示政府债务的管理及偿还情况。

显性或有负债类负债偿还可能性较大,在资产负债

判定同非同,同账非公允;

判定吸或控,吸借净资产,控借长股投;

对价资负权,同一按账面,非同账调公;

合并中费用,借记管券资,等额贷银存;

借贷差有别,同资非商誉;

同一资转留,吸会控调整;

商誉何时入,吸取控合并。

上述口诀的解释如下:

“判定同非同,同账非公允”:企业合并的第一步,判定该合并业务的性质是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并。如果是前者,那么业务处理的借贷方都要以账面价值入账;如果是后者,那么业务处理的借贷方就以公允价值入账。

“判定吸或控,吸借净资产,控借长股投”:企业合并的第二步,判定该合并业务是吸收合并、新设合并还是控

表负债下的“预计负债”项目进行披露。本期所实际偿还的金额通过预算收支表“一般预算支出”项目进行列示,其间通过“待冲偿债基金”账户协调反映因此而导致的净资产较少。

隐性或有负债的未来偿还可能性较小,无需设置专门账户核算,在资产负债表的报表附注中加以说明披露即可。

主要参考文献

财政部.2013年政府收支分类科目[M].北京:中国财政经济出版社,2013.

财政部.中华人民共和国预算法(2014年修正版)[M].北京:中国法制出版社,2014.

刘小芳,章新蓉.“修正的双基础制”下的政府债务会计核算[J].财会月刊,2011(25).

孙芳城,俞满敏.我国地方政府债务会计核算改进思考[J].财会月刊,2012(22).

股合并。吸收合并下“借：净资产”，由于我们做的是会计分录，所以应该表示为：“借：资产类会计科目；贷：负债类会计科目”；控股合并下“借：长期股权投资”，需要注意的是，长期股权投资要以被合并方净资产价值乘以持股比例入账。

“对价资负权，同一按账面，非同账调公”：企业合并的第三步，会计分录的贷方以什么入账。如果是以资产进行合并“贷：资产类会计科目”，如果是以债权性证券进行合并“贷：应付债券——面值”，如果是以权益性证券进行合并“贷：股本”；其贷方价值如果是同一控制下的企业合并，直接以账面价值入账即可，如果是非同一控制下的企业合并，以公允价值入账。需要注意的是，贷方不是直接以公允价值而是以账面价值入账，反映历史成本原则，通过中间某个会计科目把账面价值调整为公允价值。如果是以前存货进行合并，则应视同销售，按照存货的公允价值“贷：主营业务收入、应交税费——应交增值税（销项税额）”，同时还要结转存货成本。如果是以前固定资产进行合并，则相当于处置固定资产，应该通过“固定资产清理”科目处理，账面价值与公允价值的差额贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”科目。如果是以前无形资产进行合并，则相当于处置无形资产，账面价值与公允价值的差额贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”科目。如果是以前债权性证券进行合并，则账面价值与公允价值的差额记入“应付债券——利息调整”（溢价在贷方，折价在借方）。如果是以前权益性证券进行合并，账面价值与公允价值的差额贷记“资本公积”科目。

“合并中费用，借记管券资，等额贷银存”：企业合并的第四步，关于合并费用的处理。如果是直接合并费用，则“借：管理费用”；如果是发行债券的费用，则“借：应付债券——利息调整”；如果是发行权益性证券的费用，则“借：资本公积”。不管是哪种形式的费用，均以等额的银行存款支付，即“贷：银行存款”。

“借贷差有别，同资非商誉”：企业合并的第五步，即会计分录借贷差额的处理。同一控制下借贷差额记入“资本公积”，资本公积不足冲减的记入留存收益；非同一控制下的借贷差额记入“商誉”。

“同一资转留，吸会控调整”、“商誉何时入，吸取控合并”：企业合并的第六步，如果是同一控制下的企业合并，适用“同一资转留，吸会控调整”；如果是非同一控制下的企业合并，适用“商誉何时入，吸取控合并”。同一控制下，需要把资本公积转入留存收益，但是结转的业务吸收合并和控股合并又有些差别，主要体现在：吸收合并是在取得合并时做会计分录“借：资本公积；贷：盈余公积，利润分配——未分配利润”；控股合并是在编制合并报表时做调整分录“借：资本公积；贷：盈余公积，未分配利润（其中资本公积以合并方的资本公积为限，留存收益以被合并

方的留存收益为限）”。非同一控制下，商誉的入账在吸收合并和控股合并下也有差别：吸收合并下，在取得股权时，直接记入商誉；控股合并下，差额先列入长期股权投资，等到日后编制合并报表时，再把商誉体现出来。

二、企业合并例题解析

例：甲公司和乙公司为不同集团的两家公司。2013年6月30日，甲公司以一无形资产作为合并对价取得了乙公司70%的股权。甲公司作为对价的无形资产账面价值为5100万元（原值6000万元，累计摊销900万元），公允价值为6100万元，甲公司发生初始直接费用1万元。假定甲、乙公司在合并前采用的会计政策相同。当日，乙公司净资产的账面价值为5500万元，公允价值为8000万元。要求：①编制甲公司在购买日的会计分录；②确定合并商誉。

第一步，判定该合并的类型。“甲公司和乙公司为不同集团的两家公司”，从而判定该合并为非同一控制下的企业合并，以公允价值入账。

第二步，判定该合并是吸收合并、新设合并还是控股合并。“甲公司以一无形资产作为合并对价取得了乙公司70%的股权”，从而判定该合并为控股合并，“借：长期股权投资5600万元（8000×70%）”。

第三步，判断合并对价。“甲公司以一无形资产作为合并对价”，从而得知“贷：无形资产”，并且要把无形资产的账面价值调整为公允价值。

第四步，确认合并费用。“甲公司发生初始直接费用1万元”，该费用应该列入管理费用。

第五步，借贷差额的处理。通过以上分析，可以做出初步会计分录为：借：长期股权投资5600，管理费用1，累计摊销900，商誉500（6000+1000+1-1-900-5600）；贷：无形资产6000，营业外收入1000，银行存款1。

第六步，商誉何时入账。该题为控股合并，所以商誉的入账时间为甲公司编制合并报表时。在取得合并时商誉不确认，其价值应该反映在“长期股权投资”中。对第五步的分录进行整理即可得出甲公司在购买日的会计分录：借：长期股权投资6100，管理费用1，累计摊销900；贷：无形资产6000，营业外收入1000，银行存款1。同时确认合并商誉500万元。

同一控制下的企业合并、吸收合并，合并对价为存货、权益性证券、债权性证券等等，以上分析方法都是同样适用的。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京：人民出版社，2007.

傅兴，张珏敏，刘方.非同一控制下企业合并系列问题探讨.财会月刊[J]，2013(13).

窦鑫丰.执行企业合并准则有待明确之处[J].财会月刊，2014(4).