

企业合并购买标的“不构成业务”的会计处理

孙金平

(阳江职业技术学院财经系 广东阳江 529500)

【摘要】《企业会计准则第20号——企业合并》对取得构成业务控制权的会计处理进行了规范,且明确指出其不适用于企业收购“不构成业务”控制权。因此,本文将重点讨论在被购买的子公司不构成业务的情况下,购买方取得其部分股权并对其形成控制时,对该项收购业务如何进行会计处理和报表列报。

【关键词】 不构成业务 企业合并 控制权 合并财务报表 商誉

一、问题的提出

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的第三条,涉及业务的合并比照该准则规定处理。而该准则应用指南规定,“业务”是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成独立法人资格的部分。一般而言,只要具备“投入”和“加工处理过程”两个要素即为“构成业务”。

现实中存在这样的情况:企业具有独立法人资格,但其所拥有的资产负债组合不具备“构成业务”所需的“投入”和“加工处理过程”两项基本要素,因而不构成企业合并会计准则所指的一项“业务”,即所谓“不构成业务”。这种情况常见于房地产、采矿等行业中,因为直接转让房地产或者转让一项矿业权的税负可能较重,或者为了规避法律法规对直接转让资产的限制,因此转让方常常采用将其注入一个公司法人的架构内,再转让该公司股权的形式实现资产转让的目的。

在这种情况下,被转让的标的公司的资产负债表上可能仅有一项价值较大的资产(例如,尚未进入实质开发阶段的土地使用权、探矿权或采矿权等),如果存在其他资产,其价值很小(不具有重要性),并且与该项主体资产之间缺乏有机联系,因此在股权转让的时点,标的公司自身并无业务活动。

当购买方取得不构成业务控制权时,如何对该项收购业务进行会计处理和报表列报,正是本文所要探讨的问题。下面我们通过一个案例对该问题进行说明,并从准则层面对其会计处理进行解析。

二、案例解析

例:2012年1月1日,A公司取得了B公司80%的股权,B公司虽然具有独立法人资格,但其在股权交易时点

持有一幢房屋和一项专利权,所拥有的资产组合并不构成业务,B公司的另外20%股权由非关联方M公司持有。该幢房屋于股权转让日的公允价值为700万元,账面价值为450万元,该项专利权的公允价值为300万元,账面价值为150万元,B公司股权的账面价值为600万元,股权整体公允价值与B公司所持两项资产公允价值一致。A公司取得B公司80%股权所支付的购买对价款是900万元(溢价部分系A公司出于长远战略考虑)。

该项交易安排并未导致B公司的各股东之间形成对B公司的共同控制,即少数股东M公司除了享有《公司法》所规定的作为B公司股东的一般权利,并无其他特殊权利。因此,A公司在交易后可以控制B公司,包括对涉及B公司的财务、经营政策的单方面决定权,例如该房屋的运作和营销模式、该房屋的再开发或出售等,而无须取得少数股东M公司的同意。

具体分析:

1. 个别报表层面。

A公司取得B公司的绝对控制权,相关业务在A公司个别报表层面的会计处理较为简单,即在购买日按照股权份额的公允价值确认长期股权投资。

相关会计分录如下:

借:长期股权投资——B公司	9 000 000
贷:银行存款	9 000 000

当然,如果在该项交易之后,A公司与另一股东M公司通过协议安排,实现了对B公司的共同控制,则B公司将成为A公司的合营企业。此时,A公司应根据《企业会计准则解释第2号》第三条的规定,采用权益法核算其对B公司的长期股权投资。

2. 合并报表层面。

因为合并报表准则适用于母公司所控制的所有主体

(子公司),而不论该子公司是构成企业合并会计准则所指的“业务”,还是仅仅系不构成“业务”的一项或一组资产,因此,上述事项仍适用《企业会计准则第33号——合并财务报表》相关规定。

在本案例中,由于A公司对B公司具有控制权,故B公司是A公司的子公司。相应地,A公司必须按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的相关规定,将B公司的全部资产和负债均纳入其合并财务报表,按该准则规定的合并抵销程序编制合并财务报表。

此外,《企业会计准则第33号——合并财务报表》第十六条将“少数股东权益”定义为“子公司所有者权益中不属于母公司的份额”。在编制合并财务报表时,需对母公司和各子公司的财务报表中相同的报表项目逐行加总,抵销合并范围内各企业之间(主要是母公司对子公司)的长期股权投资,并根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第20号——企业合并》的相关规定,计算少数股东在子公司的净资产中应享有的份额,尽管《企业会计准则第20号——企业合并》本身并不直接适用于此类被购买方不构成业务的股权购买交易。

值得注意的是,由于该交易对A公司而言并不构成一项企业合并,所以A公司在编制合并财务报表时,不应执行《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南和讲解中规定的将企业合并成本分摊到各项可辨认资产和负债,以及确认商誉的相关程序,而是应当按照《企业会计准则讲解(2010)》第309页中的相关表述,“如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权,而被购买方(或被合并方)并不构成业务,则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时,应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配,不按照企业合并准则进行处理”。因此,A公司在该交易中不应确认商誉。

所得税方面,就A公司合并报表层面而言,于购买日对B公司的各项资产、负债进行初始确认,并且在初始确认时既不影响A公司或B公司的会计利润,也不影响其应纳税所得额,故根据《企业会计准则第18号——所得税》第十一条和第十三条规定,即使按照前述“相对公允价值比例分配法”确定的B公司各项资产、负债在A公司合并报表层面的初始计量金额不同于其计税基础,从而导致产生应纳税暂时性差异或者可抵扣暂时性差异,也不应就这些暂时性差异确认递延所得税负债或者递延所得税资产。

在上述方法下,A公司将其取得B公司80%股权所支

付的对价,按照B公司各项资产的相对公允价值比例分配至其各项资产。其中,房屋6 300 000元(9 000 000×70%),专利权2 700 000元(9 000 000×30%)。由此所得到的分配结果只是B公司各项资产在A公司合并财务报表层面应有的初始计量金额的80%,因此还需要将分配结果除以80%,才能求得这些资产的全部初始计量金额。其中,房屋为:6 300 000÷80%=7 875 000(元);专利权为:2 700 000÷80%=3 375 000(元)。

相应地,这些资产的全部初始计量金额乘以少数股东在B公司中所占的股权比例,即为购买日的B公司少数股权初始计量金额。即将B公司的报表内容全部过入合并底稿后,A公司在其合并财务报表中应编制如下合并抵销分录:

借:固定资产——房屋	3 375 000
	(7 875 000-4 500 000)
无形资产——专利权	1 875 000
	(3 375 000-1 500 000)
股本等权益类科目	6 000 000
贷:长期股权投资——B公司	9 000 000
少数股东权益	2 250 000

A公司合并财务报表中确认的购买日少数股东权益金额为少数股东在该资产的相对公允价值中所享有的份额(11 250 000×20%),并且合并报表中房屋、专利权账面价值均反映了收购对价按资产公允价值比例分配的结果,在这个过程中并不确认商誉。

按照《企业会计准则第20号——企业合并》准则规定,对于支付对价900万元与持有被购买方股权公允价值800万元(1 000×80%)的差,A公司应在合并报表层面应确认正商誉100万元。

三、结语

总之,企业合并会计准则(针对取得“构成业务”控制权)强调的是对取得的被合并方权益的计量,而资产购买(针对取得“不构成业务”控制权)则是强调运用取得成本来计量资产价值,两者考虑问题的角度不同,在会计处理上也会有所差异,对于不构成业务控制权的购买正是这种差异的体现。在实务中需综合判断控制权是否构成业务、控制权的购买实质上是否为资产购买等,并据此进行相应的会计处理。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.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