

合并价差会计处理方法之比较会计从业资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/537/2021_2022__E5_90_88_E5_B9_B6_E4_BB_B7_E5_c42_537828.htm

股权取得日合并价差由两部分内容组成，一是子公司净资产的公允价值与账面价值之间的差额，即子公司账面净资产的增（贬）值；二是母公司购买子公司的投资成本与所取得子公司净资产公允价值之间的差额，即商誉。本文就股权取得日合并价差的会计处理方法作以下比较分析。

一、关于合并价差的会计处理方法

1、购买法和股权集合法对合并价差的会计处理 百考试题助你成功

购买法是国际流行的会计惯例。根据购买法的要求，母公司投资成本（即“对子公司股权投资”）由购买价格和与购买相关的其他费用组成。购买成本可能高于或低于子公司净资产（股东权益）的账面价值，从而产生了合并价差。企业在编制合并报表时，首先将母公司所取得的子公司净资产的账面价值调整为公允价值；其次，确认商誉并在预计的有效期内予以摊销。因此，在购买法下，合并差价的两部分内容都在合并报表中得以揭示，使合并会计报表具有可理解性，会计信息具有有用性。

股权集合法下母、子公司双方的净资产（股东权益）按照各自的账面价值简单合并。母公司按所取得的子公司净资产（即子公司股东权益）的账面价值中的母公司份额记录“对子公司股权投资”；与股权集合相关的其他费用，均确认为当期费用。因此，在股权集合法下，不存在合并价差，子公司账面净资产的增（贬）值和商誉没有得到确认和反映。

2、母公司理论和实体理论对合并价差的会计处理

编制合并会计报表的合并理论，主要有母公司

理论和实体理论。由于各国在制定合并会计报表准则和编制合并会计报表时所采用的合并理论不同，从而其对合并价差的处理方法也不同。在母公司理论下，集团的业主权益是关于母公司股东的权益，由母公司自身的股东权益和母公司在子公司股东权益中的份额两部分组成；子公司中的少数股东权益，被排除在合并资产负债表之外。因此，在编制合并报表时，对子公司净资产的公允价值与账面价值之间的差额，只确认属于母公司的部分；合并商誉也归属于母公司的股东。在实体理论下，把母公司对子公司所拥有的多数股权与子公司的少数股权都视为集团这一主体的股东权益，反映在合并资产负债表中。因此，在编制合并报表时，对子公司净资产的公允价值与账面价值之间的差额，确认并归属于全体股东（即母公司股东和少数股东）；合并商誉也属于全体股东。

3、完全权益法和不完全权益法对合并价差的会计处理 母公司对子公司控股性的投资，应按权益法处理。权益法是完全权益法与不完全权益法的总称。根据完全权益法，在股权取得日后，合并价差在母公司账上要进行调整，即母公司对子公司账面净资产增值部分和商誉分别根据使用年限或有效期限予以摊销。摊销过程通过在母公司账上借记“投资收益”科目，贷记“对子公司股权投资”科目来完成，以准确反映母公司在子公司资本中所占的实际权益和母公司损益表上的投资收益。根据不完全权益法，在股权取得日后，母公司对子公司账面净资产增值部分和商誉的摊销部分，不调整“投资收益”和“对子公司股权投资”。在编制合并报表时，两种方法均对子公司账面净资产增值和商誉的摊销部分与未摊销部分作账务调整。

二、我国合并价差的会计处理与国际

惯例的差异首先，从合并价差的内容来看，按照国际惯例，合并价差一般应确认为两部分的内容，即股权取得日子公司账面净资产的增（贬）值和商誉。而我国在编制合并报表时，既不确认股权取得日子公司账面净资产的增（贬）值部分，也不确认商誉，只是将合并价差作为一综合数列示，这既不能体现充分揭示的原则，也与国际惯例相悖。其次，从会计处理方法来看，按照国际惯例，对股权取得日子公司净资产的增值部分和商誉，应根据其不同的期限分别进行分摊。我国在1998年颁布的《股份有限公司会计制度》中，要求母公司对合并价差的两部分内容在同一期限内平均摊销。再次，“长期股权投资投资成本”的内涵与国际惯例有较大的差距。按购买法来处理股权取得日“对于公司股权投资”是国际会计惯例。在购买法下，投资成本是由母公司实际支付的购买子公司的价款以及其他一些有关费用组成的，母公司要将投资成本记入“对子公司股权投资”科目。而根据我国《股份有限公司会计制度》的规定，母公司取得长期股权投资时，按其在被投资公司所有者权益中所占的份额，借记“长期股权投资投资成本”科目；按实际支付的价款与其在被投资公司所有者权益中所占份额的差额，借记“长期股权投资股权投资差额”科目。即将投资成本，一部分作为“长期股权投资投资成本”，另一部分作为“长期股权投资股权投资差额”，令报表阅读者特别是境外报表阅读者难以理解。

三、完善我国企业对合并价差会计处理的建议 目前各国所运用的编制合并会计报表理论和方法不尽相同。根据已出台的《股份有限公司会计制度》，我国基本上按“购买法—母公司理论—完全权益法”作为企业编制合并报表的理论基础和方

法。但还需要进一步完善。尤其是合并价差的会计处理方面，笔者建议：明确“合并价差”的经济内涵，即应当确认子公司账面净资产的增（贬）值和商誉。取消“合并价差”这一会计科目。母公司在编制合并报表时，一是应将子公司净资产的账面价值调整为公允价值，并将子公司净资产公允价值与账面价值之间的差额，根据资产的使用年限予以摊销；二是应将商誉确认为一项资产，并在预计的有效期内予以摊销。将母公司的“长期股权投资投资成本”和“长期股权投资股权投资差额”会计科目合二为一，改为“对子公司股权投资”，并根据完全权益法，母公司对已摊销的子公司账面净资产增值部分和商誉，要相应调整“对子公司股权投资”和“投资收益”科目。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com