

# 企业合并准则之中外比较

广西财经学院 梁 斌 四川大学工商管理学院 王茂超

**【摘要】** 2008年,国际会计准则理事会对企业合并准则进行了大量修订,导致我国会计准则与国际会计准则之间出现重大差异。本文对我国会计准则与国际会计准则进行了比较、分析,指出了两者在企业合并方面存在的具体差异。

**【关键词】** 会计准则 企业合并 公允价值

国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)为了实现企业合并准则的协调,各自对企业合并准则进行了修订。IASB于2008年颁布了修订后的企业合并准则,与原来的版本相比,IASB对企业合并业务的确认、计量和披露等条款作出了较大的改动。这使得我国会计准则与国际会计准则的差异进一步加大,主要表现在以下方面:

## 一、准则适用范围

1. 我国在制定企业合并准则时,分别针对“同一控制下的企业合并”和“非同一控制下的企业合并”两种情形规定了不同的核算方法。而IASB仅对“非同一控制下的企业合并”制定了相关准则,还未对“同一控制下的企业合并”制定相应的准则和指南。

2. 我国《企业会计准则第20号——企业合并》(简称“合并准则”)规定:仅通过合同而不是所有权份额将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并不能按合并准则进行核算。而IASB认为,尽管通过合同方式实现的企业合并通常并不转移对价,且难以识别并购方,但这种合并方式符合企业合并的定义,应依照企业合并准则进行核算,无须制定其他准则进行规范。

3. 我国会计准则未对基金合并进行规范,而IASB认为基金合并符合企业合并的定义,应按企业合并准则进行核算。

## 二、并购日的确认

1. 并购日取得的资产、负债的确认。我国合并准则规定的并购中取得的资产、负债的确认方法与国际会计准则的规定基本一致,区别在于国际会计准则对在并购中取得的一些特殊资产的确认作出了专门规定,其差异如表1所示。

在企业进行合并谈判前,并购方与被并购企业之间可能已经存在一些合约,或在谈判的过程中单独签订了一些合约。这些合约涉及的交易与企业合并交易性质不同,应视为与合并无关的单独交易。因此,国际会计准则规定,在企业合并中,按并购法确认的资产和负债应当是企业合并业务取得的可辨认的资产和应承担的负债。在企业合并时,并购方应识别哪些业务构成企业合并的组成部分,对合并业务与单独交易进行区分,并将单独交易按其他相关准则进行核算。我国合并准则并未对这种情形进行具体规定。

表1 并购资产、负债的确认条件

	国际会计准则(IAS)	我国会计准则
确认原则	①在并购日满足资产和负债的定义; ②按并购法确认的可识别的资产和负债是企业合并产生的,而不是其他单独交易中的资产和负债	满足资产、负债的定义
例外情形	①或有负债:公允价值能可靠计量,且为一项现实义务;②所得税:按IAS12进行确认;③雇员福利:按IAS19进行确认;④赔偿性资产:按准则的特定要求确认	①或有负债:公允价值能可靠计量;②无形资产:公允价值能可靠计量

2. 并购取得的资产、负债重分类。并购后,并购方需要对并购中所取得的资产、应承担的负债进行后续核算。资产、负债类别的划分会影响后续计量结果,例如,当并购方取得被并购企业的金融资产,并购方对金融资产的不同投资、管理意图将影响到该资产在合并财务报表中的核算方式。因此,对于并购中所取得的资产、负债在财务报表中的分类,国际会计准则作出了具体规定:并购方应对并购日所确认的资产和负债按照并购日的合同条款、经济状况、会计政策,以及并购日的其他相关情形进行分类(租赁合同和保险合同的分类除外)。我国会计准则及应用指南中没有相应的指引。

3. 确认合并成本。我国合并准则规定,合并成本包括:购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值;购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用;或有对价。而国际会计准则规定,在企业合并过程中发生的各项直接相关费用应在费用的发生期间或取得服务的期间作为期间费用处理。同时规定,为并购而发行债券和权益性证券的成本应按IAS32和IAS39的规定进行核算。

4. 确认或有对价。我国合并准则规定:在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的,购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的,购买方应当将其计入合并成本。而国际会计准则规定:或有对价作为合并对价的组成部分,应按公允价值予以确认和计量,并将或有对价根据“权益性工具”或“金融负债”的定义在资产负债表中列示为权益或负债。如果满足特定的

条件,并购方将取得部分返还先前所支付的合并对价的权利,应将该权利确认为一项资产。

### 三、并购日的初始计量

1. 并购中取得的资产、应承担债务的初始计量。我国合并准则对满足确认条件的资产、负债规定按公允价值进行计量,对取得的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差异的,按所得税法的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。国际会计准则除了上述规定外,还列举了若干采用其他计量方法进行计量的特殊资产,如让渡使用权的回购按合同剩余期限的公允价值计量等。

2. 分步并购中并购成本的初始计量。我国合并准则规定:通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。在通过多次交换交易分步实现的企业合并中,我国将每次交易看成是合并业务的一个组成部分,各次交换交易发生的初始成本之和作为整个并购业务的总成本。而按照国际会计准则,并购业务只发生于并购方取得控制权这一个时点,既不能早于这个时点,也不能晚于这个时点。并购日之前发生的交易被视为与合并业务不相关的独立交易。在合并日,应将先前所持有的被并购企业的股份视同被出售,再以公允价值购入,从而最终实现企业合并。因此,国际会计准则要求对先前所持有的被并购企业的股份按并购日的公允价值重新计量,作为并购日的合并成本,同时确认该股份已实现的利得和损失,计入当期损益。

3. 非控制权益的初始计量。国际会计准则对非控制权益的计量有两种方法:公允价值法和可辨认净资产公允价值百分比法,并购企业可以任选其中一种方法进行计量。我国合并准则没有对非控制权益的计量进行具体规定,但是我国合并准则规定,购买方对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,应当确认为商誉。由此可以看出,我国对非控制权益的计量实质上采用的是可辨认净资产公允价值百分比法。

4. 商誉的初始计量。我国合并准则规定,购买方对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,应当确认为商誉。即:商誉=并购成本-被购买方可辨认净资产公允价值×并购方所持权益的份额。

在多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并中,应按各次交易所取得被并购企业的股份的初始成本,分别比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定每一单项交易中应予以确认的商誉金额或当期利得,然后按每次交易的商誉价值之和确认为购买日的商誉入账价值。即:商誉=∑(每次并购成本-每次交易时点的可辨认净资产公允价值×并购方各次交易所持权益的份额)。

由于我国会计准则对非控制权益采用可辨认净资产公允价值百分比法进行计量,因而合并财务报表中的商誉不包含非控股股东所享有的份额,该商誉全部归并购方所有。IASB在2008年对非控制权益以及分步并购中并购成本的初始计量相关规定进行修订后,使得国际会计准则与我国会计准则

在商誉的计量方面出现显著差异。国际会计准则规定的商誉计算公式如下:商誉=并购成本的公允价值+并购日以前所持有的被并购企业的股份的公允价值+按国际财务报告准则计量的被并购企业非控制权益-被并购企业净资产。

由于国际会计准则允许对非控制权益采用公允价值进行计量,非控制权益的公允价值与并购方享有的被并购企业净资产公允价值份额之间的差额如果为正数,则确认为商誉。另外,国际会计准则要求将并购企业先前所持有的被并购企业的股份按并购日的公允价值计量,作为并购成本。因此,在计算商誉时,总并购成本为当期支付的对价与先前所持有的被并购企业股份的公允价值之和。

### 四、企业合并的后续计量

企业合并后一般需要编制合并财务报表,并购方应对取得的资产、负债进行后续计量。我国合并准则要求期末编制合并财务报表时,以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整,并对或有负债的后续计量作出了详细规定。而国际会计准则对后续计量作出了更为详细、具体的规定,具体如表2所示:

表 2

	国际会计准则(IAS)	我国会计准则
正常情形		以购买日可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司财务报表作调整
或有负债	直到或有负债被清偿、中止或取消,按以下两者中的较高者进行后续计量:①按照IAS37确认的金额;②初始确认的金额减去按IAS18确认的累计摊销后的余额。该条款不适用于按IAS39核算的合同。	与国际会计准则类似
例外情形	在后续计量中,赔偿性资产应采用与被赔偿的资产和负债相同的计量基础,且受到合同赔偿金额的约束。当赔偿性资产在后续计量期间没有采用公允价值进行计量,管理者应考虑该赔偿性资产的可收回性。仅当收回、出售或失去该资产的赔偿权时,才中止确认。	
或有对价	如果并购日后获得更多的信息,且该信息在计量期获得,该变更为计量期调整。如果因并购日后事项引起或有对价发生变动,并购方应核算如下:①或有对价被归类到权益部分的,不需要重新计量,它的清偿应在权益部分进行核算;②或有对价被归类到资产或负债部分的,如果属于IAS39中的金融资产,按公允价值进行后续计量,相应的利得或损失在“当期利润”或“全面收益”中确认。如果不属于金融资产,则按IAS37或其他适用准则进行核算。	
让渡使用权的回购	确认为无形资产,在后续计量期间按合同的剩余期限进行摊销。	

### 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006