

# 对企业合并会计处理权益结合法的认识

重庆工学院财会研究与开发中心 黎明(教授) 祖根蕾

**【摘要】** 本文在简要介绍权益结合法演变历程之后,根据我国经济发展的现状分析了企业合并采用权益结合法的合理性及局限性,并就是否应当保留使用权益结合法谈了一点个人看法。

**【关键词】** 企业合并 权益结合法 合理性 局限性

2006年财政部发布的企业会计准则借鉴了国际会计准则的相关规定,然而在国际会计准则委员会(IASC)、美国财务会计准则委员会(FASB)这些权威机构先后取消权益结合法的背景下,《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称“新会计准则”)却保留了权益结合法。对此,笔者将对权益结合法的演变历程及其运用的合理性和局限性进行探讨。

## 一、权益结合法的演变历程

早在20世纪20年代,权益结合法便在美国的合并会计处理中得到了运用。1950年美国会计程序委员会(CAP)在其发布的第40号会计研究公报中,第一次用“权益结合”一词描述了这种企业合并处理方法。然而在实际运用中,由于权益结合法能对实施合并企业的财务报表产生有利的影响,从而出现了大量滥用权益结合法现象。为此,美国会计原则委员会(APB)于1970年8月发布了APB16,对权益结合法的使用提出了12项限制条件。到了2001年6月,FASB发布的第141号财务会计准则公告取消了权益结合法。IASC也于2004年3月在IFRS3中规定,所有的企业合并不得采用权益结合法核算,而必须采用购买法进行处理。

我国关于企业合并的基本规范始于1995年2月财政部发布的《合并会计报表暂行规定》,虽然其中并未提及“权益结合法”和“购买法”的概念,但实际上允许采用的是购买法。新

形成产品价值的部分应计入产品成本,对于没有形成产品价值的部分计入当期费用,例如已无价值的废品带来的损失和停工时导致的各种必要开支。只有这样才能更为真实地反映一个企业投入与产出的关系,使核算出来的成本与其价值紧密相连。

## 三、小结

会计核算中的成本概念不同于经济学中的机会成本概念,但是也不能将其与价值相割裂。成本与价值是某一载体如影随形的两个方面。在研究成本的概念时,就应当将其与价值相联系。

只有那些能够产生价值的作业所发生的价值牺牲才能构成相应的产品或者劳务的成本。只有这部分资源耗费才与价值真正发生了联系。对于那些无效作业所导致的资源耗费,应

会计准则仍没明确指出两种合并会计方法,但从其认可的合并计价基础(账面价值和公允价值)以及会计处理程序来看,采用的是权益结合法和购买法并存的做法。

## 二、我国新会计准则采用权益结合法的合理性

1. 采用权益结合法是促进我国现代化建设的现实选择。一方面,权益结合法可以通过合并目标企业的留存收益或出售资产获得即期收益,再加上无需摊销商誉,能够产生更多的合并盈利。而且使用权益结合法避免了购买法下企业净利润和每股净收益的大幅度下降,为合并后的企业留下了较大的利润增值空间。另一方面,权益结合法是企业合并的“催化剂”。目前,在国际竞争日趋激烈的情况下,我国企业若想迅速扩大规模以增强竞争力,进行企业合并就是一个快捷的方法。股权联合以其不受现金支付能力约束、扩张迅速的特点,显示出巨大的发展空间和潜力,对于行业巨人的产生起到了良好的推动作用。如果不允许这些企业采用权益结合法,很多并购活动就有可能流产,而且会使得并购交易对股东失去吸引力。这显然不利于新技术、新经济的发展,而且对跨国并购会造成阻碍,不符合现代化建设的需要。

2. 权益结合法下会计信息比较可靠,操作简便。权益结合法下,合并方以被合并企业各项资产、负债的账面价值入账,避免了对被合并企业净资产公允价值的调整,降低了会计

当在发生时确认为当期费用,而不应当伴随着成本的结转而进入产品成本,否则会虚增资产,并使通过这种方式下计量出来的资产与会计学中的定义不一致,同时导致企业某些作业已经发生亏损的信息不能及时地体现出来,从而误导决策者。如果把成本定义为主体为实现某种特殊目的而进行的有效作业,将有利于解决上面提出来的一系列的问题。基于这种成本定义下的成本归集就有其特殊形式:首先是确认作业环节,然后考察每个作业环节的有效成本支出,并以此最终核算该项劳务或者产品的成本。

## 主要参考文献

1. 陈汐,沈红.成本概念的比较研究.现代科学管理,2003;10
2. 张明.成本观念的更新与现代成本控制.经济师,2002;6

核算的难度,简化了会计工作,节约了成本。我国目前的资产评估市场并不发达,被合并企业资产的账面价值会计信息相对于评估的资产公允价值的可靠性较强,因此企业合并时采用权益结合法,以资产的账面价值入账,一定程度上保证了资产价值等会计信息的可靠性。

另外,我国现行的工商行政管理制度以及相关税收政策,并没有取消权益结合法的相关要求。新会计准则要取消权益结合法就必须全面涉及工商行政管理制度等的改变,这显然是非常浩大费时的工程,难以在短时间内完成,因此,权益结合法仍有其存在的客观性。

### 三、我国新会计准则采用权益结合法的局限性

根据新会计准则,以参与合并各方是否处于“同一控制”下为依据,企业合并符合同一控制的条件,就使用权益结合法;反之,则使用购买法。鉴于权益结合法在企业合并时运用的局限性,本文将从以下几个方面进行探讨。

1. “同一控制”标准的适用范围定义不明。关于“同一控制”这一概念,新会计准则指出:“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并”。根据英国的会计准则,同一控制重组是指以下的交易:将一家子公司股份从一个子集团调至另一子集团;将两个或以上有相同股东的公司结合成为一个新集团。美国证券监督管理委员会指出:当一个股东在每家公司均拥有超过50%的表决权时,则称这些公司受到该股东的同一控制。由此我们可以看出,所谓的同一控制,是指一方对两个或两个以上的企业同时具有控制权。从理论上来看很容易判断是否为同一控制合并,但实务中很多情况却很难判断,我们来看以下几个假设的例子。

例1:国务院宣布将中国网通公司、中国吉通公司及中国电信集团公司所属北方10省市电信公司合并为新的中国网通公司,此时的合并是否为同一控制下的企业合并?中国网通公司、中国吉通公司均为国有控股公司,而中国电信集团公司为国有独资企业,其所属北方10省市电信公司为其全资子公司。《企业会计准则第36号——关联方披露》规定:仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业,不构成关联方。这是否意味着上述合并为非同一控制下的企业合并?若合并后的中国网通公司到美国上市,美国证券监督管理委员会又如何判断呢?曾有专家就此向国际“四大”会计师事务所的数位合伙人咨询,答复非常肯定,即视为同一控制下的企业合并。这也可以从其他大型国有企业在海外上市中得到答案,因为上述合并各方均为国家所控制,且合并各方均在合并中不起关键作用,起决定性作用的是国务院。

例2:甲省电力公司和乙省电力公司均为国家电力公司之全资子公司,假定分别拥有控股子公司——A生物工程有限公司和B生物工程有限公司。若A、B两公司进行合并,其合并是否为同一控制下的企业合并?按照笔者的理解,上述合并若为国家电力公司做出的决定,则为同一控制下的企业合并;若系甲省电力公司和乙省电力公司协商决定,或是A公司和B公司协商决定,纵是报经国家电力公司批准,也不能

认定为同一控制下的企业合并。

以上例子表明,新会计准则关于“同一控制”的适用范围定义不明,或者说“同一控制”的定义有待进一步规范。笔者认为,在参与合并的各方同受一方直接控制时,合并为同一控制下的企业合并是毋庸置疑的;而对于同受一方间接控制、同受国家或政府(包括各部委、地方政府,下同)控制的有关各方的合并,进行规范时则需要考虑以下因素:①间接控制方对合并各方的管理采用实质(而非形式)上的高度集权管理体制;②合并各方在合并中无主动权,仅是被动地参与合并;③间接控制方、国家或政府在合并中起决定作用,合并后公司的管理层由间接控制方、国家或政府实质决定。也就是说,企业合并不因同受一方间接控制、同受国家或政府控制而直接认定为同一控制下的企业合并。是否为同一控制下的企业合并,需视具体情况而定。

2. 新会计准则的实施将造成企业对权益结合法的偏好。在我国早期的会计规范中,并没有涉及权益结合法的有关内容。然而在实务中,自从1998年10月清华同方宣告以股权交换方式合并鲁颖电子起,我国已有几十家上市公司采用换股的方式合并了其他公司,其会计处理无一例外地采用了权益结合法,显示出我国上市公司对于权益结合法的一致偏好。

可见在新会计准则尚未有明确规定的时候,我国企业对于权益结合法就显示出了明显的偏好。如此一来,在新会计准则出台之后更是可以堂而皇之地放心使用。再加上新会计准则关于“同一控制”的适用范围定义不明,对于这一界定的“判断”更是给企业留下了可乘之机。因此可以预见,未来使用权益结合法的企业合并业务将会远远超过购买法,无论是否出于政策制定当局的本意,都将会在事实上造成购买法遭到排挤的局面。显然,这种与国际趋势背道而驰的结果并不是本次准则改革的本意。

### 四、结束语

从历史上看,导致企业合并对权益结合法的偏爱甚至滥用的根源,并不在于权益结合法本身,而在于相关资产处理的规定造成的权益结合法与购买法之间的不平衡。从常理上讲,解决权益结合法滥用问题的思路应该是反思权益结合法与购买法之间的不平衡,但是美国的做法却是设置“规则”(如规定必须满足12项反粉饰条款,甚至取消采用权益结合法)以防止企业由于偏爱权益结合法而构造虚假的换股合并,这显然不是在疏浚通渠,而是采取“堵”的办法,是不合常理的。

我国的新会计准则虽然存在一些问题,很可能造成权益结合法的滥用,但符合国内的经济环境、行业发展状况。笔者认为还是很有必要保留权益结合法的,但对其存在的问题应进行不断的深入研究,既要向国际会计准则靠拢,也要符合我国具体国情。

### 主要参考文献

1. 陈信元,董华.企业合并的会计方法选择:一项案例研究(下).会计研究,2000;2
2. 潘秀丽.共同控制下企业合并的会计方法选择.会计研究,2002;1