

中日及国际会计准则中 企业合并相关规定之比较

许 蹇 杨荣本(教授)

(青岛理工大学商学院 青岛 266520)

【摘要】 本文对我国新会计准则、国际会计准则以及日本相关会计准则中企业合并方面的规定进行比较,指出三者在合并的定义、基本处理方法、相关费用处理以及正负商誉列示等方面存在的差异,最后对我国新会计准则进行了评价。

【关键词】 企业合并 合并成本核算 商誉 少数股东权益

一、企业合并相关规定的比较

1. 合并定义差异。我国《企业会计准则第20号——企业合并》规定,企业合并是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项,并且将其区分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。日本相关会计准则中企业合并的定义是,某企业(公司及公司制的实体)或者构成某企业的事业(企业的某种经营活动)与其他企业或者构成其他企业的事业统一整合为一个报告单位。《国际会计准则第3号——企业合并》中企业合并的定义为,将单独的主体或业务单位集合成为一个报告主体。它没有强调控制权以及合并的可能形式等问题。可以看出,中日以及国际会计准则中企业合并的定义虽不完全相同,但基本思想大体一致。

2. 基本处理方法的差异。国际会计准则在相关会计处理规则方面考虑了多方面因素,尤其考虑到了各国出现的财务舞弊、利润操纵等情况,所以在基本处理方法上,中日以及国际会计准则的规定存在一些差异,体现出了不同的出发点和思路。我国新会计准则要求,在进行企业合并的会计处理时,按照参与合并的企业是否受同一方控制分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,并且规定了不同的处理原则,即:对于同一控制下的企业合并原则上都要求按照权益结合法进行账务处理;对于非同一控制下的企业合并,原则上要求按照购买法进行会计处理;进行企业合并以后形成母子公司关系的,母公司应当编制购买日的合并资产负债表,因企业合并取得的被购买方的各项可辨认资产、负债以及或有事项应当以公允价值列示。

日本《关于企业合并会计准则的意见书》对于企业合并具体的处理规定为:现实中企业有许多不同的类型,但是根据其经济实质可以划分为“购买”和“权益结合”两种形式,因此应分别采用与之相适应的会计处理方法,这样才能反映企业合并的经济实质。若把合并的本质看成与一般交换交易的本质一致,那么就应采用购买法,将支付的购买成本以一并获得或接受的资产或负债的交换日的时价为基础分配到这些资产或负债中;当不存在本质上与一般交换交易一致的购买成

本,任何参并企业的权益仍以其账面价值计量,那么对应的资产及负债也应按其合理的账面价值计量,这就应当采用权益结合法进行会计处理。此规定的理论依据是“权益持续是识别企业合并的关键”。

鉴于各国出现的财务舞弊、利润操纵等情况以及在全球范围内废止权益结合法的广泛思考,《国际会计准则第3号——企业合并》明确规定,所有的企业合并(不包括同一控制下的企业合并)只允许采用购买法即收购法进行会计处理。具体步骤为:①确认购买方,包括取得控制权的认定以及难以辨认时的四个迹象等;②计量企业的合并成本即购买方为取得被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具在交易日的公允价值加上任何可直接归属于企业合并的成本;③在购买日将合并成本分配到所购买的资产以及所承担的负债与或有负债上。

3. 合并成本核算方法的差异。我国对于企业合并成本的确定要区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并的合并方在企业合并中取得的资产和负债按照合并日被合并方的账面价值计量,合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价(或者发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积,资本公积不足以调整的,调整留存收益。非同一控制下的企业合并,通过一次交换交易实现的,其合并成本按照公允价值予以确认;通过多次交换交易分步实现的,合并成本为每一次单项交易成本之和加上为合并发生的直接费用。如果由于合同或者协议而存在很可能发生的影响合并成本的未来事项且其金额可以可靠计量时,购买方也应将其计入合并成本。

在计算确定购买成本时,日本相关会计准则规定的购买法下资产购买成本的计算方法与一般交换交易中资产购买成本的计算方法一致,即原则上应以构成交易时点的购买对价的财产时价合计计算。支付对价为现金以外的资产让渡、接受负债或者交易股票,构成支付对价的财产的时价与购买的净资产的时价相比较,以具备更高可信度的可测定时价计算确定。权益结合法下一切参并企业的资产、负债及资本都必须以其合理

的即符合一般公认会计原则的账面价值计量,这样规定的目的是避免将“账面价值”解释为合并前各参并企业报表列示的合计数而得以借此操纵会计数据。

国际会计准则界定的合并成本包括购买方在交易日为换取被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债以及发行权益工具的公允价值,还包括任何可直接归属于企业的合并成本。但其同时也规定,筹备与发行金融负债的成本不包括在企业合并成本中。

从以上规定我们可以看出,虽然措词有所不同,但是在实质思想以及公允价值的应用等方面,我国新会计准则实现了国际趋同。

4. 合并相关费用处理的差异。我国新会计准则对于不同情况下费用的分类以及计量的规定非常详细。对于同一控制下的企业合并,合并方为了进行合并而发生的直接相关费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律费用等,应当计入当期损益;为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当作为发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中因权益性证券发生的手续费、佣金等,应当抵减权益性证券溢价收入,不足冲减的则冲减留存收益。对于非同一控制下的企业合并发生的各项直接相关费用,应当计入企业合并成本。

日本相关会计准则对企业在购买合并时的所需支出仅限于符合等价交换判断要素的支出额,例如外部咨询费、顾问费等符合购买对价性的支出,此外发生的支出全部作为发生的事业年度的费用处理。而权益结合法下发生的相关费用则被认为不构成企业的合并对价,全部作为发生的事业年度的费用处理。

国际会计准则由于没有区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,在相关直接费用的处理上规定比较清晰。支付的为实现合并而聘请的会计师、法律顾问、评估师和其他咨询人员的业务费用直接归属于合并成本;而一般行政管理费用,包括相关部门的营运成本以及其他的不能直接归属于所核算的特定合并的成本,在发生当期确认为费用。

由上可见,由于中日以及国际会计准则对于是否属于同一控制下的企业合并的规定等不同,使得三者在规定的方法和内容上出现了一些差异。但从实质上来看,都规定将与合并相关的对外费用以及符合对价原则的费用计入合并成本,而将行政费用等作为费用处理。

5. 正负商誉列示的差异。对于商誉的处理一直以来都很多争议。我国新会计准则除了在分阶段完成合并的负商誉的处理上没有明确规定外,其他规定与国际会计准则基本一致。而日本相关会计准则对于正负商誉的处理体现了与国际会计准则的趋同,但同时也体现了其自身对于商誉出现的本质等基本观点,可以说各有特色。

我国新会计准则规定:在购买日,应将购买各方的合并成本大于确认的各项可辨认资产、负债的公允价值净额的差额确认为商誉。企业应该于每个会计期末,对商誉按照

《企业会计准则第8号——资产减值》进行减值测试,计算确定其减值金额。对于商誉测试的减值部分,应该计入当期损益。在购买日,应将购买方的合并成本小于确认的各项可辨认资产、负债的公允价值净额的差额确认为负商誉。在对取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值进行复核后,将其所发生的变动计入当期损益。

《国际会计准则第3号——企业合并》对于商誉的处理明确规定,购买方应该在购买日将企业合并中取得的商誉确认为一项资产,按其成本进行确认,即应将企业合并的成本超出按照规定计算的可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额中的权益份额的部分确认为商誉。初始确认后,购买方应以成本扣除全部累计减值损失后的余额来计量合并中取得的商誉并且不得摊销,应该按会计准则的规定每年进行减值测试。如果有事项或者是环境的变化显示其可能减值,则应更加频繁地进行减值测试。

日本相关会计准则对于商誉的处理在思路上体现了一些自己的特色。其规定,商誉在原则上应该在20年的有效期之内,采用定额法以及其他合理方法进行规则性摊销,但是商誉的金额缺乏重要性时,可在该商誉发生的事业年度作为费用处理;对于负商誉则应该在20年内以取得的实态为基础在适当的期间内进行规则性摊销,但是负商誉的金额缺乏重要性时,可以在该商誉发生的事业年度将其作为收益处理。

三者在处理上体现了许多思路上一致但又各具特色,总的说来可以归结为下表内容:

	《国际会计准则第3号——企业合并》	我国《企业会计准则第20号——企业合并》	日本《关于企业合并会计准则的意见书》
商 誉	购买方应该在购买日将企业合并中取得的商誉确认为一项资产,按成本对其进行确认。初始确认后,应以成本扣除全部累计减值损失后的余额来计量合并中取得的商誉。合并中商誉不得摊销,应该每年根据《国际会计准则第36号——资产减值》进行减值测试,频率依情况而定	与国际会计准则规定基本相同	将商誉的经济实质定义为“超额收益的能力”,因此采用分期摊销和价值减损结合的处理方式,即沿用“合并财务报表原则”,在20年内平均摊销的同时,将商誉按照“固定资产减值会计准则”进行减值处理,并且在选择上不允许有利润操纵的可能性
负 商 誉	负商誉即购买成本小于可辨认的资产和负债的公允价值的部分。要求重新评估对于各项可辨认资产、负债、或有负债以及合并成本的认定与计量,将重新评估后依然存在的差额确认为损益。对于分阶段完成合并的情况也做出了详细规定	与国际会计准则规定基本相同,但是对于分阶段合并没有明确规定	负商誉是公允价值测量误差造成的,所以应从非流动资产中扣除;由不可辨认债务或廉价购买形成的负商誉应列为非常收益;以上两者折中处理;作为递延收益列为负债后进行分期平均摊销

6. 少数股东权益相关处理的差异。购买法下少数股东权益的确认和计量与采用的合并理论有关。国际会计准则在修订以前,列示了基准处理方法和允许选用的两种方法。母公司理论下,少数股东权益被视为普通负债,属于少数股东权益的资产、

负债按照账面价值加以确认和计量,子公司本期净额属于少数股东权益的部分在合并财务报表中作为费用处理。这就是原有的基准处理方法的理论依据,它要求确认的可辨认资产和负债应该按照以下总计数计量:①交易日所取得的可辨认资产和负债的公允价值,以购买日企业在交易中取得的股权份额为限。②购买前子公司可辨认资产和负债的账面金额中少数股东权益所占的份额。即购买成本仅与购买企业购入的可辨认资产和可辨认负债的百分比相关。因此,如果购买企业没有购入另一企业的全部股份,少数股东权益应按购买前子公司可辨认净资产的账面金额中少数股东权益所占的份额反映,这是因为少数股东权益所占的份额并不构成实现购买交易的一部分。国际会计准则修订后,合并理论由原来的母公司理论转向经济实体理论,要求被购买企业的少数股东权益以资产、负债的公允价值的股权份额列报,这样无论购买企业购入的是其他企业的全部资本还是部分资本,或者是直接购入该资产,购买企业已获得控制权的可辨认净资产都应以其公允价值反映。因此,任何少数股东权益均应按其在子公司可辨认净资产公允价值中所占的份额反映。

我国新会计准则要求区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,但是基本原则和思路与国际会计准则趋于一致,全球范围内对于经济实体理论的支持和运用也越来越广泛。

日本在制定企业合并相关准则时,也划分了购买法和权益结合法两种处理方法。日本相关会计准则指出,子公司的资本账户中不属于母公司权益的部分,应作为少数股东权益。但是在子公司的亏损等分担额超过少数股东权益金额的情况下,其超过部分应由母公司的权益负担,从而不会使少数股东权益的金额负数。日本相关会计准则的特色之一是它具体规定了共同控制下的与少数股东交易相关的处理方法。共同控制下的交易指的是,参并企业在合并前后都由同一企业最终控制,并且不是暂时的企业合并;少数股东交易是指,母公司和子公司的少数股东之间发生的股权交易。因不是企业集团的内部交易,所以母公司从少数股东那里追加获得子公司股份时,在个别财务报表上列示的购买成本应该以该股份的时价或构成对价的财产的时价来确定。在合并财务报表上,该金额和减少的少数股东权益的金额的差额应作为商誉或者负商誉处理。

7. 豁免编制合并财务报表的差异。我国《企业会计准则第33号——合并财务报表》借鉴和参考了《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》(IAS27)的有关规定,但关于豁免编制合并财务报表方面的规定存在较大差异。IAS27允许同时符合以下四个条件的母公司可以不提供合并财务报表:①母公司本身是全资子公司,或是另一个主体部分拥有的子公司,且母公司的其他所有者(包括没有表决权的所有者)已被告知,不反对母公司不列报合并财务报表;②母公司的债务或权益工具没有在公开市场上交易(国内或国外的证券市场,包括当地或区域性的柜台交易);③母公司没有在公开市场上发行任何种类工具的目的,没有向证券交易委员

会或其他监管机构报送过或正在报送财务报表;④母公司的最终母公司或任一中间母公司按照国际财务报告准则编制可供公开使用的合并财务报表。豁免编制合并财务报表的相关规定是IAS27的一项重要内容,但我国新会计准则并不赞同这种处理意见,其没有涉及豁免条款的内容,要求所有母公司采取同样的合并财务报表政策。

日本从2000年开始,要求集团公司编制合并财务报表,具体标准是凡附属公司总产值大于集团公司总产值10%以上的都要合并报告财务状况。

二、对我国新会计准则的评价

1. 我国新会计准则不仅体现了国际趋同,而且保留了自己的特色。这主要表现为:①对于企业合并成本的核算,我国新会计准则对公允价值的运用更加明确。《国际会计准则第3号——企业合并》规定,换取被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债以及发行权益工具等以公允价值计量。我国新会计准则规定,非同一控制下的企业合并通过一次交换交易实现的,其成本按照公允价值计量。公允价值的应用是会计学发展的趋势,能更好地反映业务的经济实质,这不仅实现了国际趋同,而且符合会计学发展的要求。②在商誉的处理上,我国新会计准则与国际会计准则的修订方向一致:每年对正商誉进行减值测试,而对于负商誉则将重新评估后依然存在的差额确认为损益。对于商誉处理的相关规定不仅借鉴了国际会计准则修订时考虑的各种因素,而且进行减值测试的做法符合我国经济快速发展的状况和未来经济发展趋势。③我国新会计准则在实现国际趋同的同时也保留了自身特色。其借鉴了日本相关会计准则制定中的权益持续等原理,并且根据我国的特有情况,将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,同时具体规定了二者如何在购买法和权益结合法之间进行选择。

2. 我国新会计准则在全面性、完善性以及具体实施细节上还有需要改进的地方。这主要表现为:①对于分步实现合并的会计处理,没有具体规定负商誉的处理方法。由于每年对商誉进行减值测试,那么对于负商誉的处理应该予以明确。尤其是在分步实现合并的情况下,会计处理更加繁琐,虽然人们对于负商誉的处理还有许多不同意见,但是按照现实情况我们应该对其加以研究。②应该在可操作性和量化工作方面借鉴日本相关会计准则的规定,以此保障具体实施和减少舞弊的发生。对于同一控制下的企业合并,我国允许企业采用权益结合法进行处理,但是对于运用资格的判定和处理细节等方面还有很大缺陷,很容易使得企业利用此漏洞进行利润操纵。而日本在此方面不仅在准则制定时明确指出要依据的原理,而且具体制定了四项会计方法选择标准,并且对例外情况进行了较为详细的列示。

主要参考文献

1. 于晓镭,徐兴恩.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
2. 李现宗,张永国.日本企业合并会计准则制定的基本思路与主要内容.郑州航空工业管理学院学报,2005;4