

《企业会计准则第20号——企业合并》解析

东风悦达起亚汽车有限公司 生育新 中国包装进出口天津公司 胡志军

一、新准则的主要内容

企业合并分为两类,即同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

1.同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并,是指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。在我国,同一控制下的企业合并主要集中在企业集团内部,如母、子公司之间,子公司与子公司之间等。

同一控制下的企业合并具有以下特点:①从最终实施控制方——母公司的角度来看,其所能够实施控制的净资产或者是其权益的价值没有发生变化,原则上应保持其账面价值不变;②该类合并发生于关联方之间,交易作价在一定程度上不会完全公允,也很难以双方议定的价格作为核算基础。

鉴于上述特点,同一控制下的企业合并应看做权益性交易,且直接影响着权益项目的内部调整,因而合并方取得的资产和负债应当按照合并日在被合并方的账面价值计量,而不应影响到当期损益。将合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,调整资本公积;若资本公积不足的,调整留存收益。对于合并双方采用不同会计政策的,应按照合并方的会计政策对被合并方的相关会计报表进行调整。

合并方为企业合并发生的各项直接相关费用,包括审计费用、评估费用、法律服务费用等,新准则规定应当于发生时计入当期损益;为企业合并发生的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,应当抵减权益性证券溢价收入;溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

2.非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并,是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制。非同一控制下的企业合并具有以下特点:①是非关联企业之间进行的合并;②以平等协商、公允价值为基础,交易对价相对公平合理。非同一控制下的企业合并的会计处理采用购买法进行核算,与购买资产的处理原则一致。

对于一次交换交易实现的企业合并,合并成本为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。通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本即为每一单项交易成本之和。购买方为企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。在合并合同或协议中对可能影响合并成

本的未来事项做出约定的,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。

购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债按照公允价值进行计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。

3.公允价值及商誉处理。新准则明确规定对于非同一控制下的企业合并,其资产和负债采用公允价值计量。

新准则第十三条规定,非同一控制下的企业合并,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。初始确认后的商誉,应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。对商誉的处理是在每个会计期末对商誉进行减值测试,如果发生了商誉减值,则按照《企业会计准则第8号——资产减值》进行处理。

对于购买方合并成本小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(负商誉),新准则也明确规定了处理办法:对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核;经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益。

4.使用范围及披露。新准则在使用范围上规定不涉及下列事项:①两方或者两方以上形成合营企业的企业合并;②仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。对于两方或者两方以上形成合营企业的企业合并,其实质属于长期股权投资,因而由《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行规范;对于上述第二种情况,是指基金、信托与企业之间仅仅通过合同约定的合并,不在新准则规定的范围之内。

在信息披露方面,新准则规定在企业合并期末,合并方应在会计报表附注中披露:参与合并企业的基本情况;合并日的确定依据;被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值;合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等信息。而对于同一控制下的企业合并,合并方需披露:属于同一控制下的企业合并的判断依据;被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况;合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况等。对于非同一控制下的企业合并,需补充披露:合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法;商誉的金额及其确定方法等。

《企业会计准则第21号——租赁》解析

中山大学管理学院 韦秀长

2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第21号——租赁》(以下简称“新准则”),与2002年1月1日起施行的《企业会计准则——租赁》(以下简称“旧准则”)相比,新准则在租赁日的确定、初始直接费用计量等方面有一定变化。笔者就新、旧准则的差异及其对企业的影响作一分析。

一、新准则的主要内容

1.总则。新准则明确了租赁的定义,并做出了适用其他相关会计准则的规定:①出租人以经营租赁方式租出的土地使用权和建筑物,适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》;②电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议,适用《企业会计准则第6号——无形资产》;③出租人因融资租赁形成的长期债权的减值,适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

2.租赁的分类。承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。

3.融资租赁中承租人的会计处理。①承租人应当将租赁

开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。②未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。承租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资费用。③计提租赁资产折旧时,承租人应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策。④或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

4.融资租赁中出租人的会计处理。①在租赁期开始日,出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值,并同时记录未担保余值;将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额记录为未实现融资收益。②未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配。出租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资收入。③或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

5.经营租赁中承租人的会计处理。①经营租赁的租金应当在租赁期内各个期间按直线法计入相关资产成本或当期损

二、执行新准则对企业的影响

对于同一控制下的企业合并,按类似于权益结合法进行会计处理,只是将并购双方资产、负债的原账面价值进行合并,不确认商誉(或负商誉)。合并后的收益包括了被合并企业整个会计年度的收益,而不仅仅是合并以后形成的损益,这就可能增加合并当年的利润,因此合并后的收益和留存收益必然大于购买法下会计报表中的收益和留存收益。为了防止同一控制下的企业合并形成的收益虚增,新准则第九条明确规定了被合并方在合并前实现的净利润,应当在合并利润表中单列项目反映。

由于同一控制下与非同一控制下的企业合并的计量原则和会计处理方法不同,因而其对上市公司资产、负债和损益的影响也不同。一般而言,在购买法下,合并后的资产总额大于权益结合法下合并后的资产总额,而损益及留存收益则要小于权益法下的损益及留存收益。也就是说,非同一控制下的企业合并,合并后的资产总额高于原来合并主体个别会计报表的资产合计,损益会低于个别会计报表的损益合计。

在购买法下,资产和负债按公允价值并入合并企业,通常情况下,其公允价值会大于其账面价值,因而在资产负债表中的资产和负债总额会高于权益结合法下的资产和负债总额。同时购买法下并入资产在合并后及以后年度提取的折旧额也会高于权益结合法下的折旧额。另外,在购买法下,由

于商誉的存在,每个会计期末必须对其进行减值测试,如果发生减值,则计入当期损益,因而新准则对合并企业的损益会产生一定的影响。

三、执行新准则应注意的问题

新准则在很大程度上实现了与国际财务报告准则的趋同,会计处理与国际惯例基本一致,但是在实际执行中仍有一些问题需要解决和完善,主要包括以下几方面:

1.对于非同一控制下的企业合并的无形资产的价值,按照新准则规定应当以合并日该项无形资产的公允价值计量,该公允价值的确认需要用数量经济模型估计,这就需要大量人为判断,在实务操作中确实是一个难题。

2.对于通过多次交易实现的企业合并,新准则规定合并成本为单项交易成本之和。由于不同时间点同一资产和负债的公允价值不同,那么对同样的资产和负债,第一次收购20%的股份和第二次收购同样股份的成本就不相同,导致企业合并成本并不能准确反映企业合并日的真正成本,这个问题还有待准则制定者进一步完善。

3.对于同属于国资委管理的不同企业,根据新准则规定,应当按照类似于权益结合法进行核算,即按被合并企业的账面价值进行计量。但是,这种价值往往偏离了被合并企业资产、负债的评估价值(公允价值),不能真正反映资产和负债的现时价值。○