



关于我国企业合并会计方法的思考

西南财经大学 朱海峰 田小刚

企业合并会计处理方法一直是会计学界最具争议的问题之一。2004年3月,国际会计准则理事会(IASB)发布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》规定,所有的企业合并都应该采用购买法进行会计处理。

一、我国企业合并会计规范与会计实务现状

迄今为止,我国尚未颁布关于企业合并的会计准则,实务操作中主要参照财政部颁布的会计规范进行相关会计处理。尽管这些会计规范并未提及“购买法”与“权益结合法”,但从其内容看,我国允许企业所采用的合并会计处理方法是购买法。《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》提出,采取有偿方式兼并的,按照各项资产评估确认的价值,借记有关资产科目,按照成交价高于评估确认的净资产价值的差额,借记“无形资产——商誉”科目,按照确认的各项负债数额,贷记有关负债科目,按照确定的成交价,贷记“专项应付款——应付兼并企业款”科目。

然而,自1999年6月证监会批准清华同方与鲁颖电子的换股合并采用权益结合法进行会计处理以来,我国资本市场上发生的换股合并案都无一例外地选择了权益结合法。

二、我国应当允许企业换股合并采用权益结合法

笔者认为,在我国目前的发展水平和经济环境下,权益结合法的存在具有一定的合理性,应当允许企业在换股合并中采用权益结合法。其主要理由是:

1.权益结合法的应用有利于我国经济的发展和规模的扩大。从19世纪末至今,西方国家已经经历了五次并购浪潮,并且每次并购浪潮都有力地推动了经济的发展和规模的扩大。同样,我国经济的发展和规模的扩大也需要通过并购这种有效的方式来实现。目前,我国的融资和监管环境严重依赖于以会计利润为基础的财务评价和监控体系,上市公司的融资在很大程度上取决于其对外报告的会计利润,与购买法相比,权益结合法下对外报告的会计利润一般较高。

因此,在这种特殊的融资和监管环境下,作为主并企业的上市公司难以接受采用购买法导致的利润锐减的结果,而乐于采用权益结合法。会计规范的国际协调需要一个过程,不顾我国目前的发展水平和经济环境,盲目地与国际接轨而禁止采用权益结合法将不利于我国企业扩大规模和提升国际竞争力。

2.现阶段我国企业的换股合并方式不适合采用购买法。采用购买法的条件之一是能够获得被合并企业净资产的公允价值,然而现阶段我国企业的换股合并不具备这个条件。

因为非流通股在我国证券市场中占绝对控股地位,流通股价格不能代表非流通股价格,而且流通股价格也不能反映上市公司的内在价值,所以被合并企业净资产的公允价值难以通过其流通股的价格来确定。

三、对我国企业合并会计准则的建议

1.明确规定购买法与权益结合法各自的适用范围。企业兼有两种处理方式:在现金收购的情况下,一律采用购买法进行会计处理;在换股合并的情况下,一律采用权益结合法进行会计处理。

换股合并有时也会涉及部分货币性资产,对于在实务操作中应如何判断该项兼并属于换股合并还是现金收购,笔者给出了一个参考标准,即:合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中,除合并企业享有的股权以外的现金、有价证券和其他资产(简称非股权支付额)高于所支付的股权票面价值(或支付股本的账面价值)20%的,认定为现金收购,应采用购买法进行会计处理;如果这一比例低于20%,则认定为换股合并,应采用权益结合法进行会计处理。

2.对购买法的改进意见。我国财政部于1997年8月发布的《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》中提到了兼并在被兼并企业丧失或保留法人资格情况下分别应做的账务处理,这是对企业合并会计处理方法的有益探索,但是该规定并不充分。

因此,笔者建议企业合并采用购买法核算时可以分两种情况处理:①如果合并后被合并企业丧失法人资格,在编制合并日的合并资产负债表时,合并企业应当以公允价值作为其取得的资产和负债的入账价值,按取得成本与净资产公允价值之间的差额借记“无形资产——商誉”科目或贷记“资本公积——负商誉”科目;②如果合并后被合并企业保留法人资格,则对此项合并采用长期股权投资的核算方法,即在合并时合并企业将取得成本记入“长期股权投资”账户,而不是将其在取得的净资产之间进行分配。在编制合并日的合并资产负债表时,对于子公司的资产和负债仍按其账面价值反映,将取得成本与子公司净资产账面价值之间的差额作为合并价差处理。

笔者认为,上述建议能够很好地与《企业会计准则——投资》、《合并会计报表暂行规定》等会计规范保持协调一致,同时又符合成本效益原则,便于实务操作。待我国产权交易市场更加成熟、会计准则体系更加完善时,再考虑将企业合并会计处理方法统一为购买法会更有利于企业合并会计的国际协调。□