

下推会计在我国的应用分析



济南 李丽华

一、下推会计简介

下推会计是指在企业合并形成母子公司关系并采用购买法的情况下,母公司合并会计报表时按购买成本将子公司资产和负债的账面价值调整为公允价值的方法。

在控股合并后,子公司仍然作为独立的法人持续经营,按照国际会计准则和会计惯例,子公司的各项资产、负债和所有者权益在个别会计报表中应遵循历史成本原则,按合并前的账面价值反映。但是,随着市场经济和证券交易的发展,历史成本原则受到严重冲击,被母公司控制的子公司虽然保留了原来的法人资格,但它已经是企业集团的成员企业,并在母公司的控制下开展生产经营活动,执行母公司制定的会计政策、财务政策和经营政策,而且母公司为取得对子公司的控制权付出了代价。因此,子公司应按公允价值对其净资产进行计价,采用下推会计。

采用下推会计可以避免企业在编制合并会计报表工作底稿时每年都将投资成本分摊到子公司可辨认资产、负债和商誉上的重复做法,在合并年度的被合并企业的个别会计报表中就直接调整资产、负债的账面价值并直接确认商誉,从而大大简化了以后各年度的合并程序。然而采用下推会计后,子公司会因资产增值和商誉的存在而产生较高的销售成本、折旧费用和商誉摊销费用,使得其净收益下降,这对少数股权收益产生不利影响。

二、下推会计在我国应用的现实思考

1. 现行企业合并会计处理方法有待规范。1997年8月财政部颁布的《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》中指出,经批准被兼并的企业,应按批准评估确认的资产价值调整有关资产的账面价值。这里并没有区分全资和非全资的情况。但是,我国《合并会计报表暂行规定》中指出,对全资子公司采用下推会计的方法,对非全资子公司采用不分摊合并价差的方法,即不采用下推会计的方法。可以看出,这两个规定存在一定的矛盾。近年来,上市公司控股权转让相当频繁,其中有不少未对上市公司进行资产评估,也没有按照公允价值重新编制会计报表。因此,合并会计报表仍然是以个别公司历史成本为编制基础。

2. 我国目前实行的合并价差处理方法的缺陷。《合并会计报表暂行规定》将合并价差作为长期股权投资的调整项目处理的做法过于简化,不利于分项目揭示被合并企业净资产的公允价值,甚至可能会严重歪曲会计报表信息。合并价差包括以下两部分内容:一是母公司所取得的子公司的净资产公允价值与其账面价值的差额;二是母公司对子公司的长期股

权投资的投资成本(购买成本)超过所取得的子公司净资产公允价值的差额,即商誉。合并价差实质上包括部分净资产的增值和商誉。从国际惯例看,将购买成本与子公司净资产账面价值之间的合并价差认定到具体的资产和负债项目是有益的,也是必要的。

我国加入WTO后,跨国公司发展更加迅速,国际会计业务往来也将日益频繁,对会计处理规范化的要求越来越高,下推会计的实行是大势所趋。对于合并价差,直接按公允价值调整子公司可辨认净资产账面价值,并同时在子公司账簿上确认合并商誉,不仅可以使购并日合并会计报表的编制简单化,而且简化了购并日后的合并会计报表的编制,不必再在合并会计报表工作底稿上摊销合并价差的两个组成部分。

3. 从提高会计信息的相关性和可靠性来看,应允许子公司按照公允价值调账。在被合并企业会计报表中,采用合并日的公允价值比采用账面价值更符合会计信息主要质量特征的要求,能够为报表使用者的决策提供更准确、可靠的信息。虽然下推会计的运用会对会计信息次要质量特征中的一贯性、可比性造成一定程度的破坏,由此会对少数股东和债权人产生影响,但实际上会计报表不可能满足所有方面的要求,这要考虑会计信息的成本效益约束条件。若要强调合并前后会计信息的可比性,比较极端的做法是:按合并日子公司资产、负债项目的公允价值对合并日前三年子公司的会计报表进行追溯调整。从国际范围看,以公允价值或现金流量的现值作为资产和负债主要计量属性的公允价值会计将有可能取代沿用几百年的历史成本会计,成为21世纪最主要的计量模式。

三、实行下推会计应注意的问题

1. 制定有关股权转让方面的法律规定,使企业股权转让规范化。下推会计目前不宜全面适用,可在有条件的上市公司中试行。为了保护大多数股东的利益,可以先在全资子公司试行。下推会计不适用于吸收合并、新设合并这些被合并企业不复存在的合并类型。

2. 规范企业重组合并过程中的资产评估行为。这样可以使评估结果客观、公正地反映被合并企业资产的现时市场价值,保证下推会计的计量基础准确、可靠。

3. 发展和规范我国的证券市场,使上市公司股票的市场价值准确反映其公司价值。用买卖股权的方式来实现公司合并,既能公允地反映公司的市场价值,又能规范公司合并行为,有效地防止合并过程中人为压价或抬价而造成资产价值不实的行为。□