

企业合并会计核算有关问题再思考

黄 晞 周国光(博士生导师)

(福建省高速公路有限责任公司 福州 350001 长安大学经济与管理学院 西安 710064)

【摘要】 本文结合现行会计准则对企业合并会计核算的相关规定进行了案例分析,认为在地方政府作为同一最终控制人的情况下由其主导下的国有企业合并事项应当按照同一控制下企业合并进行会计核算,这样有助于防范人为扩张企业净资产可能引发的融资风险。

【关键词】 企业合并 同一控制 融资平台公司

一、问题的提出

例:××地区人民政府决定将经评估后的××高速公路发展有限责任公司的净资产作为资本注入,发起设立××交通投资集团有限公司。经××地区人民政府批准的××高速公路发展有限责任公司的净资产为180亿元人民币;××高速公路发展有限责任公司的实际净资产为80亿元人民币。××地区人民政府希望通过增值扩股来提高××交通投资集团有限公司的融资能力。

在此案例中,××高速公路发展有限责任公司和××交通投资集团有限公司的实际出资人均均为××地区人民政府,分别委托××地区交通运输主管部门和国资委履行国有资产出资人

的职责。由于将××高速公路发展有限责任公司的净资产注入××交通投资集团有限公司后,××高速公路发展有限责任公司将成为××交通投资集团有限公司的全资子公司;注入××交通投资集团有限公司的净资产将构成××交通投资集团有限公司对××高速公路发展有限责任公司的长期股权投资。在进行企业合并会计核算时,应明确以下问题:该企业合并行为应当属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并?如何进行企业合并的核算才能既符合现行会计准则的规范要求,又满足地方人民政府增资扩股、提高投资集团有限公司融资能力的目的?

且由这两个部门进行管理容易产生失职和腐败。可见应单独设置应收账款管理部门,不受其他部门的约束,一定程度上可以保证应收账款管理的客观性、公正性和独立性,同时还能够与其他部门进行良性合作,改善应收账款管理不当的问题。

(2)建立应收账款内部控制制度。一是各部门职权要分开,防止部门间的人员串通;二是实行交易审批程序,信用销售需经过信用部门审批,同时企业对审批情况要定期进行检查和监督;三是加强企业的内部审计,定时向客户发送对账单,审核发票、单据等资料。

3. 对应收账款进行日常监督和科学分析。

(1)运用各种指标进行分析。对应收账款进行日常监督,主要是指运用指标对应收账款进行动态分析和日常管理,以便及时发现问题,对应收账款进行调整使其达到合理水平。应收账款平均回收期 and 账龄是企业常用的管理指标。

应收账款平均回收期又称为应收账款周转天数,是指将应收账款转化为现金所需的时间,用“应收账款余额/日均赊销额”来计算。该指标越低代表应收账款周转速度越快,说明应收账款管理得较好。企业可以将该指标与历史水平、同行业水平以及企业的信用期限进行比较,以检查当前的应收账款管理工作是否存在问题。

应收账款的账龄是指应收账款发生时间的长短,账龄越长,说明客户占用企业资金时间越长,企业的机会成本损失越

大。若某项应收账款的账龄超过信用期限,变成逾期账款,则这笔应收账款变成坏账的可能性就更大。因此,企业应当及时对账龄进行分析,对账龄超过信用期限的应收账款加强管理,同时依据账龄计提坏账准备。

(2)对应收账款进行分类管理。企业应当将应收账款按风险程度进行分类管理,有针对性地开展管理工作,提高应收账款管理效率。企业可以利用账龄判断应收账款的风险,进行分类管理,将账龄与信用期进行比较,划分为信用期内早期、信用期内晚期、信用期结束、逾期1~60天、逾期61~90天等情况,并分别制定不同的管理政策,加快应收账款的资金回收。

4. 制定合理的催收政策。企业可以根据账龄的长短制定不同的催收策略,例如账龄在信用期内的可以采取信函等方式提醒,账龄超过信用期成为逾期账款时,对于逾期时间短的可以采用电话及上门催收等方式,逾期时间长的就需要专人负责,必要时由专业的收账公司负责。此外,企业还应当注意客户的重要程度,对大客户和一般客户采取不同的催收措施,避免过激行为,以保持客户关系的稳定。对不讲理、恶意拖欠款项的客户,采取正常手段无法收回货款时,企业应当适时地通过法律手段维护自身权益,减少损失。

主要参考文献

赵九龙,周姝,董浩.论企业会计中应收账款风险管理与控制.现代商贸工业,2010;2

二、合并类型的界定

《企业会计准则讲解 2008》对企业合并有以下表述:企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并,应综合构成企业合并交易的各方面情况,按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下,同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并,不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。由此,有些人认为××高速公路发展有限公司和××交通投资集团有限公司在合并前均属于国有企业,即该合并事项属于“同受国家控制的企业之间发生的合并”,为非同一控制下的企业合并。

但笔者不赞同这一推断。与《企业会计准则讲解 2006》相比,《企业会计准则讲解 2008》在合并类型的解释中删去了“除此以外,一般不作为同一控制下的企业合并”的表述。即同受国家控制的企业之间发生的合并也有可能被界定为同一控制下的企业合并。企业合并准则规定,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。按照中共十六大确立的新的国有资产管理体制,中央和省市二级地方人民政府分别代表国家履行国有资产出资人的职责,即国家投资需要具体化到不同的出资人。因此,可以分两种情况讨论“同受国家控制的企业之间发生的合并”。情况一:企业合并前后同受国家控制,但出资人或者最终控制方发生了变更。这样的企业合并一般属于国有产权市场交易的结果,不当被界定为同一控制下的企业合并。情况二:企业合并前后同受国家控制,并且出资人或者最终控制方没有发生变更。这样的企业合并往往是政府主导产权转让的结果,而不是一种市场交易行为,应当被界定为同一控制下的企业合并。

三、会计核算的改进

作为同一最终控制方的地方人民政府主导下的企业合并,有可能将政府的主观意志融入企业合并行为中,使得该项交易无法体现市场经济中的交易公平。将这类企业合并事项界定为同一控制下的企业合并,有助于运用会计手段在一定程度上发挥规范交易行为的作用。按照长期股权投资准则和企业合并准则中对同一控制下企业合并初始计量的规定,××交通投资集团有限公司是以发行权益性证券(接受股权投资)的方式取得对××高速公路发展有限公司的长期股权投资的,因此应当编制以下会计分录(单位:万元,下同):借:长期股权投资——××高速公路发展有限公司 800 000,资本公积——股本溢价 1 000 000;贷:实收资本——国家资本 1 800 000。但这样处理存在以下问题:账务处理的结果是合并后××交通投资集团有限公司的所有者权益只有 80 亿元,而不是该地区人民政府期望的 180 亿元。

笔者认为,按照国家有关规定,有必要将××高速公路发展有限公司的股权转让行为界定为企业改制。2009年5月1日起施行的《企业国有资产法》第三十九条规定,企业改制是指:①国有独资企业改为国有独资公司;②国有独资企业、国有独资公司改为国有资本控股公司或者非国有资本控股公

司;③国有资本控股公司改为非国有资本控股公司。《公司法》(2005)第六十五条规定:国有独资公司是指国家单独出资、由国务院或者地方人民政府委托本级人民政府国有资产监督管理机构履行出资人职责的有限责任公司。同时,××地区人民政府的文件规定:××高速公路发展有限公司是经××地区人民政府授权,由××地区交通运输主管部门单独投资设立的国有独资公司。在将××高速公路发展有限公司的股权划拨给××交通投资集团有限公司后,××高速公路发展有限公司的性质将由国有独资公司转变为“一人有限责任公司”,符合《企业国有资产法》中有关改制的界定。

如果这一判断成立,××高速公路发展有限公司就应当按照资产评估的结果重新确认资产和负债的价值。《企业会计准则解释第 2 号》规定,企业进行公司制改制的,应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本,该成本与其账面价值的差额,应当调整所有者权益。对此,国家规定,当具有国有资产评估资格的资产评估机构对××高速公路发展有限公司的净资产进行评估认定后账面价值为 180 亿元而使××高速公路发展有限公司增值了 100 亿元时,该公司应根据此次评估对各项资产增值的结果进行以下账务调整:借:有关资产类科目 1 000 000;贷:资本公积 1 000 000。这样,××交通投资集团有限公司以接受股权投资的方式取得对××高速公路发展有限公司长期股权投资的账务处理应当调整为:借:长期股权投资——××高速公路发展有限公司 1 800 000;贷:实收资本——国家资本 1 800 000。

四、小结

公司资本金不到位,银行贷款等债务资金成为主要资金来源,是目前融资平台公司筹资结构存在局限性的主要问题。为了提高融资平台公司的融资能力,在一些地方政府的授意下,公司之间的重组就成为增加公司净资产的主要手段。不可否认,现阶段这种措施在一定程度上有助于提高融资平台公司的融资能力,有利于当地公益性基础设施建设的发展,但不规范的操作也有可能引发未来的债务风险,为未来当地经济的协调与可持续发展埋下隐患。

现行企业会计准则体系为我们采取会计手段规范融资平台公司的融资行为提供了制度依据。但要注意的是,企业合并准则中对同一控制下企业合并行为的规范是具有“中国特色”的准则规范,《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》中尚未涉及对同一控制下企业合并行为的特别规范。与发达国家的企业合并主要是按照市场交易规则进行不同,作为同一最终控制方的地方人民政府,完全有可能通过主导受控企业之间的合并行为,人为地调整其净资产,以达到扩张性融资的目的。如果企业的账面净资产严重背离其可辨认净资产的公允价值,其有可能造成的债务风险将不言而喻。对此我们有必要严格执行现行会计准则的有关规定,对地方人民政府主导的企业合并行为实施有效的会计监督与控制。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008