

财政部于2005年7月19日发布了《企业会计准则第xx号—企业合并》征求意见稿(以下简称《征求意见稿》)。为了发现三项征求意见稿的重大差异,我们将我国的《征求意见稿》与美国财务会计准则委员会、国际会计准则理事会的征求意见稿(以下简称FASB-IASB)进行了对比,并总结如下。

一、关于企业合并会计处理的基本范畴比较

(一)FASB-IASB与《征求意见稿》发布目的的比较

FASB-IASB的目标是使所有的企业合并都采用并购方法进行会计处理,要求合并方在合并日按公允价值确认和计量作为整体的被并企业、取得的资产和承担的负债。《征求意见稿》在第一章《总则》第一条:“为规范企业合并的会计处理和相关信息的披露,依据《企业会计准则第xx号—基本准则》,制定本准则。”

(二)对企业合并的界定

FASB-IASB认为,企业合并是合并方获取对一家或多家企业控制权的一项交易,在企业合并中,合并方可能获得一个企业的权益性资本、获得一个企业全部或部分的资产或净资产、承担一个企业的部分或全部的负债;只有在所获得的资产和所承担的负债能构成一个企业的条件下,一项交易或

有条件的公允价值,即如果被并企业的公允价值能够取得,应当采用以公允价值为基础进行会计处理,具体处理方法与IFRS3是一致的。

(二)确认与计量时间及调账时间的比较

FASB-IASB与《征求意见稿》都认为,应在合并日对企业合并加以确认和计量。但是,由于在合并日获得信息的有限性,客观上需要一个对合并日所确认和计量信息的再调整。FASB-IASB规定了一个计量期间,《征求意见稿》没有相关的规定。

FASB-IASB认为,计量期间是合并日后允许合并方对在合并日临时确认的金额加以调整的时期。计量期间为合并方获取用于确认和计量以下项目所必需的信息提供了一个合理的期间:(1)被并方在合并日的公允价值;(2)合并方拥有的被并企业的权益在合并日的公允价值;(3)合并代价在合并日的公允价值;(4)合并方因合并而取得的资产、承担的负债在合并日的公允价值。在企业合并发生的报告期末,如果前述项目的计量能被临时确定的话,合并方便在财务报表中报告这些临时确定的金额。在计量期间,合并者依据在合并日已经存在的事件和情况所反映的新信息,对合并日确定的临

《企业合并》

会计准则重大差异之比较

/李景坤

其他事件才能按企业合并进行会计处理。《征求意见稿》认为,“企业合并指一个企业为获得对另一个或多个企业控制权以及吸收一个或多个企业净资产的行为”。但并未对企业的含义、企业合并会计处理方法的适用条件作进一步的规定。

二、关于企业合并会计处理方法的比较

FASB-IASB和《征求意见稿》的计量对象相同,包括作为整体的被并企业、合并方取得的资产和承担的负债,并且,都需要计算合并成本的金额、计算并确认商誉。但这三份征求意见稿在确定计量基础、计算商誉等方面却存在重大的差异。

(一)计量基础的比较

FASB-IASB规定,在合并日不论合并方对被并企业的权益性资本的持股比例是否达到100%,除有限的例外,均按公允价值确认和计量被并企业的整体价值、合并方取得的资产和承担的负债。《征求意见稿》承认两种计量基础:账面价值和公允价值。同一控制下的企业合并采用的计量基础为计量对象的账面价值;非控制下的企业合并采用的计量基础为

时金额加以调整。合并者也会依据在合并日已存在的情况所反映的新信息确认新的资产和负债。合并者在获知合并日存在的事件所必需的信息、或获知这些信息不可获得时,计量期间便宣告结束。并且,计量期间一般不超过自合并日起的一年时间。

(三)合并商誉的比较

FASB-IASB认为,商誉是不可单独辨认的资产所带来的未来经济利益。在数量上,商誉等于合并日被并方整体的公允价值与被并方可辨认净资产公允价值的差额。控股合并方式下,若存在少数股权,应分别确认属于控股方的商誉和属于少数股权的商誉。FASB-IASB认为,初始确认后,商誉不再摊销,每个会计期末,合并方依据FASB第142号公告《商誉与其他无形资产》和IASB第36号《资产减值》对商誉进行减值测试。

《征求意见稿》未规定商誉的具体概念。仅规定在数量上,商誉等于合并成本超过取得被购买方各项资产和负债公允价值的差额。同时,《征求意见稿》规定,商誉应按企业消耗该项资产经济利益的方式,在预计使用期限内(下转第31页)

		30 00	→	35 000		5 000
企业集团	母公司报表 子公司报表	上期主业		上期主业		上期利润转为上期未/
		成本		收入		本期初未分配利润
				存货*		

从企业集团的角度,消除母公司虚增的上期末未实现利润即上期末/本期初未分配利润;消除子公司存货中包含的未实现利润。抵销分录为:

借:期初未分配利润 5 000
贷:存货 5 000

例5:接例3,子公司上期从母公司的购货本期全部对集团外销售。本期合并会计报表抵销图解为:

		30 00	→	35 000		5 000
企业集团	母公司报表 子公司报表	上期主业		上期主业		上期利润转为上期未/
		成本		收入		本期初未分配利润
				存货*		上期存货转为本期
						主营业务成本*

(上接第28页)采用系统、合理的方法进行摊销,如果无法可靠地确定消耗经济利益的方式,应采用直线法按不超过10年的期限摊销。与FASB-IASB相同,《征求意见稿》也要求合并方在每个会计期末对商誉的价值进行减值测试。

(四)控股合并方式下少数股东权益的确认与计量比较

FASB-IASB认为,控股合并方式下,当存在少数股东权益时,与之对应的资产、负债按公允价值加以确认和计量,并同时确认属于少数股权的商誉。因此,少数股东权益在合并报表中的计量基础与控股股东相同。《征求意见稿》对少数股东权益的确认与计量基础未做出明确的规定。

三、对我国《企业会计准则第xx号——企业合并》的简单评价

《征求意见稿》将企业合并区分为同一控制下的企业合并和非控制下的企业合并,显然是考虑了我国的实际情况,如前所述,该准则的最终出台,将对规范我国企业合并的会计处理和相关信息披露起到一定的作用。但是,纵观企业合并会计的发展历史,我们认为,《征求意见稿》仍存在以下不甚合理之处:

(一)购买法与权益结合法并存

纵观世界范围内企业合并会计准则的发展历程,《征求意见稿》允许购买法与权益结合法并存具有明显的不合理性:第一,权益结合法由于对实施合并企业的财务报表产生了有利的影响,合并以后各期的收益相对比购买法要高,给报表阅读者以企业增长的感觉,而深受实施合并企业的欢迎。为了防止企业滥用此法,各国会计管理机构以及IASB都对权益结合法的应用提出了严格的限制条件,以至于最终取消了权益结合法。在这样的背景下,我国仍允许两种方法并存,是否给同一控制下的企业利用企业合并进行盈余管理创造了肥沃的土壤?第二,《征求意见稿》规定:非控制下的企业合并,如果买卖双方的公允价值能够取得,应当采用公允价

从企业集团的角度,消除母公司虚增的上期末未实现利润即上期末/本期初未分配利润;消除子公司虚增的上期存货中未实现利润即本期主营业务成本。抵销分录为:

借:期初未分配利润 5000
贷:主营业务成本 5000

集团内部固定资产、无形资产等交易的抵销分录,均可通过上述方法进行“图解”,不赘述。可以看出,图解法将合并会计报表的“抵销”过程直观地表示出来,便于对合并报表抵销原理的理解和应用,使合并会计报表的编制不再成为困扰会计人员的难题。

作者单位:广东外语外贸大学工商管理学院

责任编辑:冉英

值为基础进行会计处理,具体处理方法与IFRS3是一致的。殊不知IFRS3也在修订和征求意见中,并且预计在2006年12月才能生效,这样的规定对实际的财会工作又有多大参考价值?

(二)对相关会计处理的规定不明确

比如,《征求意见稿》规定,同一控制下的企业合并,在吸收合并和新设合并方式下,以发行权益性证券方式确认的净资产账面价值与发行股份面值之间的差额,调整资本公积和留存收益。但对具体如何调整未做出相应的规定。美国会计原则委员会于1970年发布的第16号意见书“企业合并”明确规定,采用权益结合法进行企业合并的会计处理时:将被并企业的净资产区分为“初始投入资本”和“留存收益”两部分。当合并方发出股票的面值总和超过了被并企业的初始投入资本时,应当按以下顺序完全冲销每一所有者权益项目:(1)被并企业发行在外股票面值;(2)被并企业资本公积;(3)实施合并企业的资本公积;(4)被并企业留存收益;(5)实施合并企业的留存收益。同一控制下的企业合并会计处理是否也参照此规定执行呢?

在同期或者尽可能接近的时段开展同一准则项目,便于双方及时对话。时间上的同步,也便于双方就自己的立场进行充分讨论,为争取在成文之前达成一定共识创造条件。虽然相对于FASB,我国的准则制定经验还不足以与IASB等之间开展完全的对话,但时间上的“趋同”安排,也是个有益尝试的方式。但是,就准则制定而言,既要考虑国内主要的经济政策、行业发展状况、准则应用水平、使用者的需求等经济环境,更要充分考虑国际上的一些准则制定的经验及其大趋势,合理推行准则的“国际接轨”。

作者单位:兰州理工大学财务处

责任编辑:冉英