

对企业合并准则适用范围调整的看法

吕均刚 姜海华(教授)

(襄樊职业技术学院经济管理学院 湖北襄樊 441021)

【摘要】《企业会计准则第20号——企业合并》自2007年1月1日开始实施以来,财政部对非同一控制下的企业合并以及购买法的适用范围不断地进行调整。这种会计政策的摇摆不定给会计人员带来许多困难与不便,有必要对此进行反思与规范。

【关键词】 会计准则 企业合并 购买法 适用范围 合并成本

一、对《企业会计准则第20号——企业合并》适用范围调整过程的回顾

1. 2006年2月25日。企业会计准则明确指出:企业合并,是指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交易或事项;企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并;涉及业务的合并比照本准则规定处理。本准则不涉及下列企业合并: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。

这就是说:此时的企业合并准则,其适用范围并不涉及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形式。

2. 2008年。本年度,财政部对“企业合并”概念及其适用范围再次进行了重申和解释,其内容为:在仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上的企业合并形成一个报告主体的情况下,一个企业能够对另一个企业实施控制,但该控制并非产生于持有另一个企业的股权,而是通过一些非股权因素产生的,例如通过签订委托受托经营合同,作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权,但按照合同协议的约定能够对受托经营企业的生产经营活动实施控制。由于这样的交易无法明确计量企业合并成本,有时甚至不发生任何成本,因此即使涉及控制权的转移,也不属于企业合并。

3. 2010年稍早时间。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。非同一控制下的企业合并中,一般应考虑企业合并合同、协议以及其他相关因素来确定购买方。

注意,财政部此时的观点已经发生了根本性的变化,此处内容的表述与以前时期的表述内容相比已经出现明显的根本性差异。

4. 2010年稍后时间。这一时期对企业合并准则适用范围的表述主要有两个标志性结论:①非同一控制下的企业合并就是购买业务,购买业务类似于购买资产和负债,这些资产和负债在购买日可能发生类别上的变化。②2010年12月28日。财政部在《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企

业做好2010年年报工作的通知》(财会[2010]25号)中明确指出:“只要企业取得了对另一方或多方的控制权而无论其采取何种形式、不管是有偿取得还是无偿获取,均应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定进行会计处理”。“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(或特殊目的主体)合并形成一个报告主体的企业合并,也应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》第五条至第十九条的规定进行会计处理”。

至此,针对《企业会计准则第20号——企业合并》的适用范围这一具体问题,财政部先后给出了多种截然不同甚至是互为矛盾的解释。

二、《企业会计准则第20号——企业合并》第五条至第十九条的具体内容

《企业会计准则第20号——企业合并》第五条至第十九条的规定可以划分为三大部分:

第一部分是该准则的第五至第九条的内容:它主要是对同一控制下的企业合并并在确认、计量、报告等具体环节的会计处理原则和方法进行界定,其核心内容是:合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日被合并方的账面价值计量,以避免合并各方利用关联交易人为调节合并后的财务状况、经营成果,误导会计信息的使用者。

第二部分是该准则的第十条至第十七条的内容:它主要是对非同一控制下的企业合并并在确认、计量、报告等具体环节的会计处理原则和方法进行界定,其核心内容是购买法。在购买法下,无论是一次交换交易实现的企业合并还是通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并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以及合并中取得的被购买方可辨认净资产均应当按照公允价值来进行计量。与此相适应,母公司在购买日所编制的合并资产负债表各项目也应当以公允价值来进行列示。

第三部分是该准则的第十八条和第十九条的内容:它主要是对合并方在其合并行为发生当期的期末应当将与企业合并有关的信息在自己的会计报表附注中进行充分披露所作出

的规定。

三、案例分析

例:AB 有限责任公司成立于 2007 年 8 月 8 日,系内资企业 A 股份有限公司与外资企业 B 股份有限公司共同出资组建的一家中外合资经营企业。公司注册资本 1 100 万美元,其中 A 股份有限公司出资 561 万美元,占注册资本的 51%;B 股份有限公司出资 539 万美元,占注册资本的 49%。

根据 AB 有限责任公司的合营合同及章程约定,董事会是公司的最高权力机构,讨论和决定公司的一切重大事宜。董事会由 4 名董事组成,中外双方各委派两名,每一名董事均有一投票权,双方表决权比例均为 50%。

据此规定,虽然 A 股份有限公司的出资额占 AB 有限责任公司注册资本的 51%,但依然无法对其实施控制,因此在 2010 年 12 月 31 日之前,A 股份有限公司一直把 AB 有限责任公司作为合营企业来看待,相关的长期股权投资一直采用权益法进行核算。

2010 年 12 月 31 日 AB 有限责任公司修改了合营合同和公司章程,决定将公司董事会的组成人员由 4 名增加到 5 名,增加的这名董事由 A 股份有限公司派出,A 股份有限公司对 AB 有限责任公司的表决权也相应由 50%变更为 60%。

毫无疑问,A 股份有限公司仅仅是通过合同而不是增加所有权份额的方式取得了 AB 有限责任公司的控制权。

在对 A 股份有限公司 2010 年度的财务报告进行审计的过程中,担任年报审计任务的会计师事务所根据《财政部关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好 2010 年年报工作的通知》(财会[2010]25 号)的规定坚持认为:尽管 A 股份有限公司仅仅是通过合同而不是增加所有权份额的方式取得了 AB 有限责任公司的控制权,但是按照上述规定,这种形式的企业合并也应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十条至第十七条中有关非同一控制下的企业合并的相关规定,比照购买法中的“通过多次交换交易分步实现的企业合并”方式,按照购买法的方式进行相关的确认、计量、报告。

与此形成鲜明对比的是,A 股份有限公司管理层始终认为本公司仅仅是通过合同而不是增加所有权份额的方式取得了 AB 有限责任公司的控制权,通过对合营合同及公司章程的修订收回了自己本应在公司成立之日起就应当取得的和出资比例完全相一致的控制权,是对过去没有认真审阅合同和章程导致控制权旁落的一种自我纠错行为。更为关键的是,在重新取得对 AB 有限责任公司的控制权的过程中,企业并没有付出任何资产、也没有发生或承担任何负债以及发行的新的权益性证券,这和传统的通过增加被购买方所有权份额的方式取得对 AB 有限责任公司的控制权的购买方式有着本质的不同,因此这种行为根本不属于非同一控制下的企业合并,既不能也无法采用购买法进行相关会计处理。

之所以这样说是因为:

1. 我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》明确指出,所谓购买是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式,由一个企业获得对另一个企业净资产和经营权控制的合

并行为。如果系非同一控制下的企业合并,则购买方应当区别下列情况确定自己的合并成本:

(1)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。

(2)通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。

(3)购买方为进行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。

(4)在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的,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。

2. 《国际会计准则第 22 号——企业合并》指出,购买,是一种企业合并的形式,在这种企业合并中,由一个企业,即购买方,通过转让资产、承担负债或发行股票等方式来获得对另一个企业,即被购买方的净资产的控制权和经营权。

据此分析,A 股份有限公司管理层得出的结论是:财会[2010]25 号文规定:“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(或特殊目的主体)合并形成一个报告主体的企业合并,也应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》第五条至第十九条的规定进行会计处理”的说法有违背会计准则的一贯原则和规定。它不但在理论上是说不通的,而且在操作中也是行不通的。

四、操作层面的难题

假设我们完全认同财政部在财会[2010]25 号文中的观点,并按照上述规定对 A 股份有限公司仅仅是通过合同而不是增加所有权份额的方式取得 AB 有限责任公司控制权的行为进行会计处理,则会面临如下难题:

难题一:如何确定这种合并行为属于通过多次交换交易分步实现的企业合并?

我们知道,非同一控制下的企业合并的核心内容是购买法,《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十一条明确规定:通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。

很显然,A 股份有限公司重新取得对 AB 有限责任公司的控制权的行为根本不属于通过多次交换交易分步实现的非同一控制下的企业合并,所谓按照每一单项交易成本之和来重新确定本次合并新成本的说法更是无从谈起。

难题二:新的合并成本如何汇总计量?

即使我们强行把 A 股份有限公司对 AB 有限责任公司控制权的取得方式认定为通过多次交换交易分步实现的企业合并,其新的合并成本也无法准确计量。

企业会计准则明确规定:因追加投资等导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司的投资情况时,因为这种情况的实质是投资企业通过多次交换交易,分步取得股权最终形成企业合并的,因此企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和,具体做法是:购买方在追加投资日应对

我国建造合同准则与 IAS11 的差异分析

杨成浦 汪茹

(中国海洋大学管理学院 青岛 266100)

【摘要】 现行会计准则体现了与国际会计准则趋同的理念,总体上看,建造合同准则与《国际会计准则第 11 号——建造合同》(IAS 11)已基本实现趋同,但在收入确认和报表披露等方面尚存在一些差异,本文试对此进行分析。

【关键词】 建造合同准则 国际会计准则 收入确认 报表披露

一、我国建造合同准则与 IAS 11 的主要差异

1. 关于收入。《企业会计准则第 15 号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”)第八条规定,合同收入包括两项:合同规定的初始收入以及因合同变更、索赔、奖励等形成的收入,并且对变更、索赔、奖励的定义和各自的确认条件也作出了规定。以上内容与 IAS 11 基本一致。但 IAS 11 第十二条规定,合同收入应按已收或应收价款的公允价值予以计量。我国建造合同准则并未提及公允价值。

2. 关于报表披露。IAS 11 对建造合同信息的披露作了较为详尽的规定,规定企业应披露:①在当期确认为收入的合同收入金额;②用于确定在当期确认的合同收入的方法;③用于确定在建合同完工进度的方法。对于尚未完工工程应披露:①迄今发生的成本总额以及已确认的利润(扣减已确认的损失);②已收取的预收款金额;③保留款的金额。另外还应披露:①作为资产反映的应向客户收取的合同工程款总额;②作为负债反映的应向客户支付的合同工程款总额。

权益法下长期股权投资的账面余额进行调整,将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本,在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。

实际情况是,截止到合并日,A 股份有限公司对 AB 有限责任公司的出资依然是公司设立时投入的 561 万美元。在重新取得对 AB 有限责任公司控制权的过程中,并没有以任何形式付出任何新的合并成本,因此也无法按照上述规定用每一单项交换交易成本累加的办法确定新的合并成本。

难题三:在新的合并成本无法计量的情况下,如何确认并计量合并价差?

《企业会计准则第 20 号——企业合并》应用指南中关于非同一控制下的企业合并的规定:非同一控制下的控股合并,母公司在购买日编制合并资产负债表时,对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示。企业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,确认为合并资产负债表中的商誉;企业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,

我国施工企业报表列报的规定分别见于建造合同准则和《施工企业会计核算办法》(以下简称“核算办法”)中,相比较而言,IAS 11 披露的信息较为全面具体,而我国所要求披露内容相对简单。另一个最大的区别则在于补充披露的规定。IAS 11 规定,企业应披露作为资产反映的应向客户收取的合同工程款总额和作为负债反映的应向客户支付的合同工程款总额。期末将在建合同已发生的成本和确认的毛利(或亏损)之和,即“工程施工”科目余额,与办理结算的价款,即“工程结算”科目余额进行比较,若工程施工大于工程结算,作为应收客户合同工程款;若工程施工小于工程结算,则作为应付客户合同工程款。而我国核算办法规定,工程施工大于工程结算的,在存货项目下增加“其中:已完工尚未结算款”;工程施工小于工程结算的,则在预收账款项目下增加“其中:已结算尚未完工工程”项目进行列报。

二、我国建造合同准则与 IAS 11 的差异分析及改进建议

第一,根据 IAS 11 的规定,收入按已收或应收价款的公

在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

2010 年修订后的会计准则又将企业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进一步明确为应当计入合并当期损益,具体来说就是:在这种情况下,购买方在对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核,复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值确定是恰当的,应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额,计入合并当期的营业外收入,并在会计报表附注中予以说明。

仍如上例,作为被购买方,AB 有限责任公司在 2010 年 12 月 31 日的可辨认资产和负债的公允价值是不难确定的。问题的关键是在购买方 A 股份有限公司新的合并成本难以确定的情况下,要想计量、记录由此产生的合并价差(无论是商誉还是利得)也就自然是无法进行的。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006