

企业合并会计准则的挑战及其应对措施会计硕士考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/540/2021\\_2022\\_\\_E4\\_BC\\_81\\_E4\\_B8\\_9A\\_E5\\_90\\_88\\_E5\\_c74\\_540049.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E4_BC_81_E4_B8_9A_E5_90_88_E5_c74_540049.htm)

我国上市公司自2007年1月1日起执行新的《企业合并》准则，根据新准则的规定，企业合并应根据是否属于同一控制下的合并选用购买法或权益结合法，不同方法的选择具有明显的会计和经济后果。

本文通过分析企业并购会计方法的选择，为我国《企业合并》准则的完善提供建议。

一、企业合并会计准则概述（一）判断标准 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；否则，为非同一控制下的企业合并。（二）确认与计量方法

同一控制下的企业合并采用权益结合法处理，即合并方应于合并日（实际取得对被合并方控制权的日期）进行企业合并的会计处理。合并方支付的合并对价和合并方取得的净资产均按账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或所发行股份面值总额）的差额，调整资本公积；资本公积不足以冲减的，调整留存收益。直接相关费用一般于发生时计入当期损益。非同一控制下的企业合并采用购买法处理，即购买方应于购买日（实际取得对被购买方控制权的日期）进行企业合并的会计处理。购买方的合并成本按公允价值计量。如果购买日估计其未来事项很可能发生且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应将其计入合并成本；分步实现的企业合并，其合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在合并中取得的可辨认净资产按公允价值计量，其中购买方在合并中取得的无形资产和被购买

方的或有负债，其公允价值能够可靠计量的，应予以确认，不论其是否能够带来未来经济利益的流入或者流出。购买方对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，确认为商誉。商誉不进行摊销，但至少每年年度终了应进行减值测试。购买方对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，经复核后仍然存在的计入当期损益。如果在合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，可以在购买日后12个月内对购买日确认的暂时价值进行调整，并视为在购买日的确认和计量。

## 二、企业合并会计准则存在的不足和面临的挑战

（一）同一控制下的企业合并与利润操纵 理论上讲，企业合并准则的制定限制了权益结合法的使用，降低了企业合并的会计选择空间。但是，同一控制下的企业合并却往往被用来操纵利润。在采用权益结合法时，由于无需对合并另一方的净资产按公允价值重新计价，合并后通过出售另一方已增值却未在账面上体现的资产，即可实现经营收益（如出售存货）或非经营收益（如处置长期资产）。

（二）非同一控制下的企业合并与利润操纵 准则规定非同一控制下的企业合并应当采用购买法，但购买法也并不能杜绝操纵利润的行为。企业合并准则规定：购买方对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商誉，商誉不进行摊销，但至少每年年度终了应进行减值测试。但无论是企业的会计师还是独立审计师抑或监管层，都无法对资产的价值做出准确的测试，商誉减值测试导致的会计信息失真与我国以前“八项减值计提”存在的问题性质是一样的。

（三）我国企业合并准则面临的

挑战主要体现在以下几个方面：一是正在进行中研究开发项目。在确认被购买方可辨认净资产公允价值时，要分别确认被购买方的资产、负债，根据无形资产准则规定，企业合并时，可以在购买方账上确认“正在进行中的研究开发项目”，作为无形资产入账，国外企业合并时往往先确认巨额的“正在进行中研究开发项目”资产然后注销，这样可以在合并当期确认巨额的非经常性支出，从而减少以后年度商誉减值的压力（以前的准则规定商誉要定期摊销）。二是重组准备。根据或有事项准则，企业合并时，可以在购买方账上确认“重组准备”以及“预计环境负债”等或有负债，负债增加意味着被购买方可辨认净资产减少，也就是商誉的增加，由于负债转回可以增加以后年度利润，而商誉减值计提主观性较强，国外一些企业在并购时大量计提“重组准备”等预计负债，在以后年度转回。三是商誉。根据资产减值准则，商誉不再定期摊销，而应定期进行减值测试，由于商誉减值计提非常有弹性，可提可不提，所以准则规定商誉减值测试不得转回；但是，购买方在分配合并成本时，可以将商誉抬高，虚减资产或虚增负债，而虚减资产或虚增负债都会形成秘密准备，可以等到以后期间释放。四是利用同一控制下的合并。同一控制下的合并，由于无需对合并另一方的净资产重新按公允价值计量，合并后通过出售另一方已增值却未在账面上体现的资产，即可瞬间实现经营收益（如出售存货）或非经营收益（如处置长期资产），达到操纵盈余的目的。

### 三、企业合并会计准则应采取的应对措施

（一）明确准则中关键词语的定义 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。那么，应该怎样理解“参与合并”呢？是只包括购买方与被购买方，还是应当包括购买方、出售方（即被购买方的股东）和被购买方。同时，2007年2月发布的《企业会计准则实施问题专家工作组意见》规定，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。该意见也没有对“参与合并”给出解释。准则对一些关键词语没有明确解释，从而无法阻止企业按照对自己有利的方式去理解准则选择对自己有利的并购方式进行企业合并。在《国际会计准则》和《国际财务报告准则》中，每个具体准则的开始部分，都会对该准则中的关键性词语给予具体解释，帮助使用者理解准则制定者的意图。我国《企业会计准则》也应当借鉴《国际会计准则》的做法，避免因解释不明确而被企业出于不同的目的加以利用。

（二）增加同一控制下合并的限制条件 企业合并准则规定：只有同一控制下的企业合并才可以使用权益结合法，但是，准则对满足同一控制条件的规定比较宽松。回顾美国会计原则委员会在1970年发布的16号意见书《企业合并》，对应用权益结合法的条件作了严格的规定，列举了12个条件，必须全部满足才能使用权益结合法。这些条件虽然过于繁杂，而且许多标准（如股权担保）不一定适合我国证券市场的安排，但是，其中禁止有预谋的合并交易的条件仍值得借鉴，即在合并完成日后两年内，合并后主体不准备或计划对参与合并某一方的资产的相当部分进行处置。考虑到我国企业集团成员之间通过组织架构调整或资产和负债的重新组合来达到形式上合并，再通过出售低估资产获取巨额利润的操纵收益行为，结合我国证券市场上市规则的规定，应该对同一控制

的合并增加以下限制条件：合并完成日起三年内，合并企业不得出售被并企业资产；合并完成日起三年后，合并企业每年出售被并企业资产的原账面价值不得超过原总资产账面价值的20%（或者更低的比例）。这样，合并企业就无法通过操纵收益达到避免退市的目的。（三）规范商誉减值测试从美国会计准则和国际会计准则来看，对企业合并中产生的商誉都不再要求摊销，而是代之以商誉减值测试，只有存在减值时才计提减值准备。这样，一方面规定企业合并必须采用购买法，另一方面又规定商誉不在有限年限内摊销，导致在商誉的确认和计量上存在巨大的操纵空间，严重影响了会计盈余的信息质量。我国企业合并准则对商誉的会计处理与美国会计准则和国际会计准则的规定并无大的差异，但是，我国的市场化程度还不高，不管是企业的会计人员还是注册会计师抑或监管层，都无法对资产的价值做出准确的测试。商誉减值测试实际上是对企业未来超额盈利能力的重新评价，但是理论上最适用往往也可能是容易被滥用。比起其他资产减值，商誉减值的测试更加困难。减值测试是基于一项资产期望产生的现金流量，但商誉本身并不产生现金流量，它只能与其他一项资产或一组资产相结合才能产生现金流量。因此，为避免企业利用商誉减值进行利润调节，应该规定：确认了合并商誉的企业每年聘请专业评估师对其合并商誉进行评估，企业根据评估的结果对合并商誉进行调整。（四）规范正在进行中的研究开发项目、或有负债的会计处理和信息披露对于核销资本化的研究开发项目以及转回已确认的预计负债应当如何进行会计处理，准则中没有明确规定。为避免企业利用这两个项目进行盈余管理，应当规定：（1）如果被

并企业资本化的研究开发项目在合并日按照公允价值单独确认，合并企业在合并日后核销的，应作为会计差错处理，不应计入核销当期损益，而应调整合并日的商誉；（2）如果被并企业的或有负债在合并日按照公允价值单独确认，合并企业在合并日后转回的，应作为会计差错处理，不应计入转回当期损益，而应调整合并日的商誉；（3）在合并日应披露确认被并企业资本化的研究开发项目的理由，公允价值确定的依据，合并日后进一步的研发计划；在核销时应披露核销的原因，研发计划在核销日与合并日差异的原因，核销对合并日确认的合并商誉的影响；（4）在合并日应披露确认被并企业或有负债的理由，公允价值确定的依据；在转回时应披露转回的原因，转回对合并日确认的合并商誉的影响。（五）及时解决实务操作中出现的新问题 随着资本市场的发展和金融工具的创新，企业并购的方式将更加丰富，同时，并购带来的问题也更加复杂。因此，准则制定者和监管层一方面应当借助于高等院校及其他研究机构，分析、研究证券业务和金融工具的创新对并购交易产生的影响，参照国际会计准则中的有关规定，有针对性地对我国企业合并准则及其指南进行修订；另一方面，应当随时关注新发生的并购交易，对于金额重大或者并购中有创新的并购交易，应及时与并购参与企业及相关投资银行、证券公司、会计师事务所等中介机构沟通，这样，既能及时发现并遏制并购中的财务舞弊行为，又能对并购中的问题给予指导，而且，对于并购中的新问题可以在该并购交易完成后以解答的形式予以发布，使其他企业了解此类并购交易的处理方法，在这些企业遇到类似的并购交易时，就能按照正确的方法进行会计处理。四、结束语

准则的制定和完善往往落后于工具和业务的创新，不论是在美国还是在中国，目前，我国的《企业合并》准则已基本与国际接轨，但是在一些细节方面，如前文提及的关键词语的解释，还需要尽快完善。同时，还应积极参与国际会计准则的研究和修订，充分利用其研究成果完善我国企业合并准则，并密切关注我国资本市场的创新，分析各类企业在执行新准则过程中出现的问题，适时对准则进行修订和补充，才能构建一个既与国际惯例保持一致又符合我国国情的企业合并会计准则。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)