

□ 王菁华

## 合并会计报表有关问题探讨

为适应集团公司经济发展的要求,财政部于1995年2月颁发了《合并会计报表暂行规定》(以下简称《暂行规定》)。它明确了我国企业集团编制合并会计报表的目的、范围、内容和程序等等,借鉴了国际会计准则的一些方法,体现了与国际会计惯例接轨的思想。在内容上它又不生搬硬套西方会计准则,而是结合中国所处转轨变型这一特殊发展阶段,体现了会计的国家化特性。这对于建立科学合理的中国会计准则体系是十分重要的。目前,许多会计人员对合并会计报表的一些基本问题认识不清,不利于《暂行规定》的实施和完善。有鉴于此,本文就合并会计报表的一些基本问题谈些看法。

### 一、权益法的涵义问题

按国际会计惯例,在权益性资本投资中,如果投资公司对被投资公司的投资占其权益20%以下,通常认为对其经营活动没有影响能力,应采用成本法(cost method)进行会计处理。投资达20%至50%时,意味着投资企业对被投资企业经营活动有重大影响;50%以上时可以控制被投资企业,在这两种情况下,采用权益法进行会计处理,而且对后一种情况还要在权益法基础上编制合并会计报表。那么权益法的涵义是什么?为什么要在权益法基础上编制合并会计报表?成本法基础上能否编制合并会计报表?

权益法通常有两种涵义:一是完全权益法(complete equity method),又称复杂权益法(complex equity method);二是非完全权益法(incomplete equity method),又称简单权益法(simple equity method)。完全权益法指母公司对子公司投资不仅按原始成本入帐,而且根据子公司损益和利润分配以及资本业务情况加以调整,也就是说,子公司取得利润或出现亏损时,母公司在帐上要根据其在子公司的投资比例,将子公司利润或亏损中属于母公司的部分,记作投资收益或投资损失,而子公司分派的股利则被视为向母公司转移的现金,因而要在母公司帐上减少对子公司的投资。此外,如果母公司购受子公司股份支付的价格与所取得的子公司净资产帐面价值不相一致时,两者之间的差额称为合并价差,必须在母公司帐上进行摊销,即当投资成本超过帐面价值时,减少对子公司的投资收益和对子公司的投资;反之,当投资成本低于帐面价值时,则增加对子公司的投资收益和对子公司的投资。再次,对于母子公司内部购销存货、固定资产和内部债券等业务中产生的未实现利润或损失以及内部债券推定赎回损益,也要在母公司帐上作相应调整。非完全权益法在母公司帐上对以上合并价差和内部交易损益项目则不予调整,所以完全权益法是一种完全的应计法,它更能准确地反映母公司在子公司资本中所拥有的实际权益,以及母公司财务状况和经营成果,防止母公司管理部门操纵利润。

应该说,在成本法、完全权益法和非完全权益法基础上都可以编制合并会计报表,但正是由于完全权益法所具有的独特优点,使得在完全权益法下编制出的合并会计报表更加具有科

学性、合理性。譬如,完全权益法下编制出的合并损益表的净收益等于母公司损益表中的净收益,合并利润分配表中期初期末留存利润额分别等于母公司利润分配表中的期初期末留存利润额,合并资产负债表中的合并股东权益数等于母公司资产负债表股东权益数,这一系列稽核关系正体现了完全权益法基础上合并会计报表编制的科学性、合理性。如果母公司采用成本法和非完全权益法处理对子公司投资,在编制合并会计报表之前应首先在工作底稿上将其调整为完全权益法,然后再编制合并会计报表。从理论上讲,调整后三种方法基础上编制出的合并会计报表的结果应当一致。

## 二、购买法与商誉处理问题

国际会计准则第 22 号公告和美国公认会计原则均规定,企业合并的会计处理方法主要有两种,一是“购买法”(purchase method),二是权益结合法(pooling of interest method)。在实务中,人们容易将之与成本法、权益法相混淆,但实际上它们是完全不同的两对概念。成本法、权益法是对权益性资本投资业务所采用的会计处理方法,而购买法、权益结合法则是处理企业合并业务的会计方法。搞清购买法、权益结合法这对概念有助于了解商誉的内涵。

理论上,企业合并有吸收合并(merger)、创立合并(consolidation)和控股合并(acquisition of majority interest)三种法律形式。吸收合并中,甲公司+乙公司=甲公司,甲公司继续成为法人,乙公司丧失法人地位,乙公司的资产与负债在甲公司帐上反映;创立合并中,甲公司+乙公司=丙公司,甲、乙公司法人地位消失,形成丙公司,甲乙公司资产与负债在丙公司帐上反映。这两种情况下都无需编制合并会计报表,因为合并后法人是唯一的。而在控股合并方式中,甲乙公司继续独立核算,保留法人地位,甲的帐上记录对乙公司的长期投资,甲乙公司之间形成控制与被控制的关系,此时甲公司需要编制合并会计报表以反映包括甲乙公司在内的集团公司的财务状况与经营成果。所以只有在控股合并情况下才会出现合并会计报表编制问题,研究控股合并方式所采用的购买法和权益结合法对于我们问题的解决才有特殊的意义。

由上可知,在控股合并方式下,一公司购受另一公司控股权益时,可以采用购买法,也可以采用权益结合法处理合并业务。而权益结合法是基于这样一种假设,即一个企业获得另一个企业不是通过购受而是通过权益性证券的交换而形成的,它是由两个或两个以上经营主体对一个联合后的企业或集团公司开展经营活动的资产贡献,即经济资源的联合。但由于此法易产生即时利润(instant income),即使在较早采用此法的美国也受到严格限制,规定了严格的适用条件,同时这种方法属于所有者权益的合并,因此合并的资产、负债等均按帐面价值入帐,故帐上不会出现商誉。

与此不同的是,购买法采用与处理普通购置资产相同的原则来处理购入的企业,即把一个企业获得另一个企业净资产的行为看作一项资产交易行为,这种方法下首先应对被购企业净资产进行重新估价,这就可能出现被购企业净资产的公允价值与帐面价值之间的差异(以下简称“差异 I”),这是由于时间的流逝,科技的进步以及物价的变动等等因素引起的;同时也可能出现购买企业以高于或低于被购企业公允价值的价格与被购企业成交,即又形成购买企业投资成本与被购企业净资产公允价值之间的差异(以下简称“差异 II”),这一差异的形成取决于被购企业地理位置是否优越,人员素质是否过硬,管理水平是否卓越,社会信誉是否良好等诸多因素,如果投资成本高于公允价值,则“差异 II”表现为商誉;反之,表现为“负商誉”。

可见,权益结合法与购买法的应用都有其应用条件,两种方法处理的结果会对存续的或合并后的企业财务状况产生不同的影响,故同一个合并实体,对两种方法并不是可以任意选择

的。由于权益结合法下帐上没有确认商誉,故在购买法下对“差异Ⅰ”和“差异Ⅱ”的处理就成为购买法的特点之一,这一会计处理也成为合并会计中十分重要而且有争议的问题。以下分别说明两者的性质和处理。

“差异Ⅰ”表明在购受日,被购企业净资产的实际价值已增值或贬值,此时购买企业以公允价值借记“长期投资”,贷记“银行存款”等项目,但被购企业却仍以帐面价值反映其净资产价值。从理论上讲,被购企业将按帐面价值入帐的净资产以高于或低于帐面价值的公允价值转移给购买企业或其他个体,则意味着被购企业向购买企业或其他个体或多或少转移了财产。这一方面要求购买企业在帐上按各净资产使用期限有规则地调整这一多转或少转的部分,以便到有关资产消耗或有关债务消失时购买企业的“长期投资”帐户中所体现的权益能等于被购企业中以帐面价值表示的权益数。更为重要的是将按子公司净收益份额确认的投资收益调整为母公司实际的投资成本基础。子公司净收益是按帐面价值计算的,而从母公司看,应按实际的投资成本计算,才能反映实际的投资效益。另一方面,从合并报表的角度看,通过在合并工作底稿上编制调整分录,将被购企业资产增值或贬值部分予以调增或调减,使合并报表上的被购企业的净资产价值体现为净资产公允价值,从而真正反映出合并之日合并实体资产、负债等项目的实际价值。

对商誉(差异Ⅱ)的会计处理,目前在国际上有三种意见:一是在合并资产负债表中的确认为一项资产,但不予摊销;二是不仅将商誉确认为资产,而且在未来受益期内作系统合理的摊销;三是立即调整股东权益。笔者赞成第二种意见,因为商誉所代表的,是可望取得未来超额收入而发生的支出,是由于企业在继续经营中不断努力而不断产生的,而不是从买方购买企业时所支付的款项中产生的,所以它应在未来有效使用年限内作系统摊销,冲销收益,这样才能使未来因商誉而获得的收入与购买商誉所花费的成本相配比,所以应分期摊销。

支持第一种意见的人认为只要具有经济价值,商誉就应始终作为一项资产。如果把这作为理论根据,那么固定资产在其寿命周期内一直具有经济价值,也就不应该折旧了,这显然站不住脚。

而第三种意见认为商誉的使用年限无法确定,任何摊销方案都是主观臆断的,所以不宜确认为商誉,而应在购买企业的会计期间调整股东权益。首先,如果这样推论,那么许多会计方法将没有存在的必要。如固定资产折旧,折旧年限的估计和折旧方法的选择都带有很大的主观判断,也许折旧年限的估计要比商誉年限的估计准确一些,但这只是量的问题,实际其本质上并无差别,都带有很大的主观性,而我们并未因此而否认折旧等会计方法。其次,冲减股东权益的做法不符合资本保金的概念。

从会计处理看,对于商誉一方面要将每期商誉分摊额在母公司帐上借记“投资收益”,贷记“长期投资”;另一方面,在合并抵销分录中要借记“营业费用”,贷记“商誉”等项目,前者是完全权益法的要求,后者的结果是真实地反映到报告期为止在合并会计报表上尚有多少未摊销商誉。这样一直到有效使用期终了,“长期投资”帐户将会与被投资企业所拥有的权益的帐面价值一致。

综上所述,商誉“差异Ⅱ”与“差异Ⅰ”虽内容不同,但会计处理相似,所以我国《暂行规定》中将两者合为一体称为“合并价差”。这在我国正处于会计转轨变型这一特殊时期作为一种变通处理方法,与我国企业实际以及会计人员素质是相符的,同时也更具操作性,但无论如何,摊销仍是必要的。

### 三、内部购销业务抵销问题

集团公司除了与外部发生经济往来,集团公司内部购受公司与被并公司之间也可能发生存货转移、固定资产购销以及内部债券推定赎回等业务。在这些业务中,可能产生各自帐上未确认但对合并实体来讲已实现的利润,也可能产生各自帐上已确认但对于合并实体来讲未实现的利润。这些利润要根据合并实体情况进行调整和抵销,如果不予调整和抵销,所编制的合并损益表就不仅会反映企业集团对外界存货、固定资产等交易的结果,还将包含企业集团内部进行交易的结果,合并会计报表就失去了其报告企业集团经营成果和财务状况的作用。

对于存货内部交易,销售一方已作为销售收入入帐,并结转销售成本,但对于合并实体来讲,因为是集团内部销售,所以并不存在这部分利润,编制合并会计报表时也应将其抵销,直至存货销售到企业外部实现了这部分利润为止。

固定资产在内部转移中同样也会出现在各自帐上已确认但未实现的利润,只是与存货相比,其未实现利润会随着折旧的增加而逐渐减少,直至固定资产使用寿命结束时递减为零。

集团公司内部一个公司购入另一个公司债券,相当于赎回自己的债券,而且赎回债券成本可能与债券发行公司的帐面价值不同,这一差额是在购受公司和被购买公司帐上未确认,但在合并会计报表上已实现的利润,它将随着购售双方在各自帐上利息收入和利息支出的确认而逐渐减少,直至债券到期日递减为零,它作为债券推定赎回利得或损失在合并损益表中列示。

前已述及,“差异 I”是被购买企业净资产公允价值与帐面价值之间的差额,“差异 II”(商誉)是购买企业投资成本与被购买企业净资产公允价值之间的差额。虽然存货内部交换损益、内部固定资产处理损益以及内部债券推定赎回损益在合并时也表现为内部买卖双方出价与成本的差额,但后者与“差异 I”、“差异 II”有着本质的不同。譬如对合并实体来讲,商誉是在企业购受控股权益时产生的支出,是为了取得未来超额收益所付出的成本,理应作为资产列示在合并资产负债表上,而后三种损益则是在购受股权后产生的利得或损失,故只影响合并损益表。

#### 参考资料:

- ①《Advanced Accounting 》,Floyd A · Beems,4th ed. 1988.
- ②《国际会计准则》,财政部会计事务管理司,中国财政经济出版社。
- ③财政部财会字(1995)11号文件《合并会计报表暂行规定》。