

非同一控制下企业合并主要 财务会计问题及其风险控制研究

■汪志海 天健会计师事务所

摘要:自改革开放以来,我国企业一直处于蓬勃发展的阶段,随着市场竞争日趋激烈,为了更好地谋求发展、取得协同效应,不少企业纷纷选择合并,市场经济的不断深化更是加速了这一进程。与此同时,由企业合并而产生的一系列财务问题也受到社会各界的广泛关注。本文将针对企业合并方式中非同一控制下的企业合并及其相关财务会计问题的处理进行分析探究,以供企业作为参考。

关键词:企业合并;非同一控制;商誉

企业合并是市场竞争过程中必然会发生的形态,为了应对因企业合并而带来的财务问题,我国也出台了相关政策来规范当中的会计处理。根据《企业会计准则》,企业合并分为同一控制下的合并与非同一控制下的合并两种情况,并分别实施不同的会计处理方法。同一控制下的企业合并由于其双方没有明显的归属倾向,其财务本质没有发生改变,而采用权益结合法,事实上这种方法在许多发达国家已被摒弃不用。而非同一控制下的企业合并实质上是一种购买行为,属于市场交易,采取的方法为购买法。这种方法比起权益结合法更符合市场需求及交易的本质,但也存在一定的负面问题。

一、非同一控制下企业合并的财务会计处理原则

从合并后双方法人低位的变化情况来看,非同一控制下企业合并方式大体上可分为吸收、新设、控股三种方式,但其交易购买这一经济实质是一样的,因此购买法是处理财务问题的基本原则。下面就购买法的相关内容进行分析。

1.明确购买方与被购买方

明确购买方与被购买方是实行企业合并的前提条件,购买方的身份确定在于其是否取得了企业合并中另一方企业的控股权。一般来说,企业中一方能够获取另一方半数以上表决权,或通过协议安排的方式获得实质的决策权力的,即可视为购买方。

2.购买日的确定

确定购买日对于企业合并财务处理至关重要,它是指在企业合并双方发生控制权转移的日期。当企业合并相关手续已经获得内部大会同意、政府部门已审批许可、合并各方也都按要求实现了权力转移时,购买日就正式形成。自购买日起,购买方就控制了被购方,享有对被购方的决定权等相关利益,自然,也要承担接手企业运营的风险。

3.企业合并成本归属

企业合并成本一般来说是购买方在购买日所需支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等的公允价值。在进行这部分财务处理时,要注意企业成本的分配问题,即对取得的可辨认资产、负债进行合理规划,还有就是商誉的处理。

确说明,何况如果今年企业的经营状况良好,此时再进行减值测试无非是一项耗资费时的工作。因此笔者认为我国应该结合实际,对商誉在不超过5年内聘请评估机构定期对合并商誉的价值进行重新检测和评估,并在其他年份中规定如果出现某些特殊情况则也有必要进行减值测试,并对这些特殊情况进行明确说明,所以应完善会计核算的规定,全面而真实地反映商誉价值,增加会计信息的可靠性和可比性。

3.完善商誉核算规定,加强后续计量的监督

随着科学技术的进步,企业的组织形式日益多样化,经济关系也日益复杂,企业间的竞争更加激烈,因而会计信息的使用者对企业的信息披露做出了更高的要求。由于我国的现行市场的不完善,因此这就要求我们的会计准则要积极借鉴国外的研究成果,并能结合我国的实际情况,适时制定有关商誉的会计准则,完善商誉核算有关规定,增加实务可操作性,使之与会计环境相适应,提高会计信息的相关性和可靠性,促进会计的发展。其次,除了不断完善企业会计准则外,在企业内部还要加强控制体系,防止企业在宽松的大环境下利用合并会计操控利润,形成牵制和监督机制,在企业外部要加强政府监督与注册会计师监督,加强监管部门的协调和沟通,使市场保持稳定,公允价值更加公允。

4.努力提高我国会计人员、评估人员的素质

首先合并会计的后续计量的建立和推行需要有较高职业水平和专业素质的会计人员、评估人员,因为后期增长率以及资产组或资产组的确认、现金流量的测试都不是普通会计人员通过简单传统的记账能够解决的,一定还需要的金融知识,对现金流量预测提供更加精确和全面的预算,并能准确灵活应用会计准则,熟练了解相关行业的竞争状况,选用科学的方法对商誉进行合理的评估,减少会计信息的行为性失真。其次,要加强会计人员、评估人员的职业道德建设,加强诚信建设,提升思想道德境界,保持职业良知,消除虚假现象的发生。

五、结语

综上所述,要完成合并商誉的会计理论和会计实务的结合,就要在理论上不断充实和完善,在实践中反复检验和修正。虽然商誉会计一直困扰会计界,是最有争议的论题之一,但随着科学技术的发展和会计处理的日益规范,处理问题的方式也呈现出逐渐一直的趋势,我国的合并商誉会计必须顺应这种趋势,但也要清醒的认识,到我国的会计发展水平尚处于不发达的行列,所以要结合自己的具体情况,经过不断实践和探索,才能逐渐走向成熟并不断发展。

参考文献:

- [1]李翌.合并商誉问题研究[D].东北财经大学,2005.
- [2]郭广斌.合并商誉后续计量研究[D].东北财经大学,2007.
- [3]张翠青.议商誉资产的后续确认与计量[J].中国管理信息化(会计版),2007,07:43-44.
- [4]刁俊.新准则中有关商誉问题的探讨[J].中国总会计师,2013,02:110-113.
- [5]梁月.基于新会计准则的合并商誉问题研究[D].东北财经大学,2007.

作者简介:王璐瑶(1995.04-),女,山西省临汾市人,专业:财务管理(财务会计方向)

二、非同一控制下企业合并财务会计处理有关问题

1. 公允价值的确定问题

购买法这一会计处理原则能否得到有效执行,其中一个重要支撑就是需要针对企业合并过程中相关交易要素获取公允价值。譬如被购买方在购买日可辨认净资产的估值、购买方作为合并对价支付的非现金资产作价等,都涉及到公允计价问题。然而,公允价值计量属性本身在我国会计界出现的时间并不长,在具体运用中还存在不少问题。

首先,缺乏成熟的市场环境。相对与西方发达国家,我们国家经济市场化程度较低,交易的公平性尚不能得到很好保证,资本市场所提供的信息尚不能较好的反映资产价值;多个市场相互分割,同一项资产在不同的市场可能存在不同的价格等等。

其次,监管尚不完善。目前我国不少企业治理结构不完善、内部控制薄弱,利用异常交易粉饰报表等时有发生,加上外部监督机制还不够健全,给利用公允价值进行舞弊留有了操控余地。再次,估值技术实务操作难度大。估值技术最重要的技术手段就是将未来现金流量折现。但是,由于折现率、未来现金流量均受到很多不确定性因素影响,实际操作起来有很大难度,更多的需要主观判断,这在相当程度上降低了估值的可靠性。

2. 商誉处理问题

在购买法下,当购买方在企业合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额与所支付合并对价之间存在差异时,就需要在合并报表中确认商誉(从目前并购实务来看,绝大部分都是正商誉)。商誉可以理解为被购方未入账的资产。商誉不需要摊销,只需要定期进行减值测试以判断其价值是否存在减损,因此不需要做额外的会计处理。然而在企业合并中,商誉的出现也引起了一部分的问题。

首先,购买方为了能够降低购买成本以及减少日后资产摊销和折旧带来的业绩压力而蓄意“做大”商誉价值,压低被购方可辨认净资产的公允价值,增大购买方当前利润。而进行商誉减值测试也并不十分严格规范,人为操纵往往可以改变测试结果,因此企业合并当中购买方的利益就会被人增大。近年来,资本市场上某些企业在并购交易中确认了巨额商誉,上亿的商誉不在少数,如对一些影视媒体产业、网游产业的收购。从相关上市企业公告的年度报告来看未见对商誉确认任何减值损失,结果是否符合真实情况呢?还需要打个问号。尤其是网游企业,一款游戏的生命周期到底有多长,是否确有优质的后续产品能及时上线,都存在极大的不确定性。巨额商誉的确认,对今后的经营是个隐患。

其次,即使是商誉确实没有发生减值,无需计提减值准备,那么,在将来处置与之相关的业务时,按规定是需要全额结转确认处置当期损益的,这对处置当年的将造成很大的压力。

此外,我国会计准则不承认自创商誉,这就出现了企业合并交易的企业的财务报表中往往确认了商誉,而其他无此类交易的企业不确认任何商誉的局面,导致两者不具有可比性。同样,仅从合并方来讲,也存在不确认自创商誉,却确认了外购商誉(相应价值体现在其个别报表的长期股权投资当中)的不可比情况。

三、关于非同一控制下企业合并主要财务会计问题风险控制的几点建议

1. 构建有效公允价值应用机制

(1)进一步培养公平、有效的市场环境。当前应当积极培育各级市场,如生产资料市场、产权交易市场和资本市场等,规范各类市场交易,逐步形成充分竞争的市场环境和完善的产品价格形成机制,从而为确定公允价值提供客观、直接的数据来源。

(2)积极完善公允价值制度基础。进一步制定和完善相应的法律法规,完善公司治理和企业内部控制制度,构建有效的制度约束。

(3)适时建立市场信息数据平台。由于我国目前相关资产交易缺乏活跃的市场,很多时候以评估值来确定公允价值。然而评估值并不能等同于公允价值,只能作为一个参考依据;另外,不同的评估机构及其从业人员在素养往往存在差异,这都为公允价值的可靠性增添了几分疑虑。总之,应谋求国际趋同,适时建立有效的市场信息数据平台,并以此为基础通过金融工程模型等手段来确定公允价值。

2. 防止利用外购商誉进行盈余管理

如前所述,正因为我国当前公允价值应用机制尚不成熟,人为盈余管理的空间较大,采用一些必要的变通手段显得尤为必要。譬如对于一些特殊行业、特殊企业的所确认的巨额商誉,必要时应要求相关企业在按通用目的编制基础编制财务报告的基础上,补充提供按“如果对商誉按合理期限进行摊销处理”这样的特殊目的编制基础编制的模拟财务报表。

3. 合理反映自创商誉

自创商誉即便不在表内确认,采用在表外披露的方式不失为一种思路。通过对表内确认的外购商誉及表外披露的自创商誉的全面体现,可以更加全面、合理的反映一个企业所蕴含的预期获利能力超过可辨认资产正常获利能力(如社会平均投资回报率)的资本化价值。

四、结语

综上所述,企业合并有利于我国实现经济全球化,淘汰不适应市场的旧产业,发展新兴产业经济。在购买法下,购买方按公允价值基础确认被购方的资产负债,这对企业计价方式来说是一个突破,使得资产的浮动性以及商誉都得以清晰展现。虽则如此,面对如火如荼的企业合并浪潮,如何优化财务管理以求尽量减低合并中的风险、如何对购买法中存在的负面影响进行修正,是目前我国企业发展道路上不可忽视的问题。只有规范好财务处理上的市场准则,才能保证我国企业并购交易健康、有序发展,并在全球化的竞争格局中占有一席之地。

参考文献:

[1]财政部.企业会计准则[M].经济科学出版社,2006
 [2]徐玉德.公允价值计量理论与实务[M].商务印书馆,2009
 [3]周波.非同一控制下企业合并的会计处理问题探析[J].商场现代化,2011年4月(下旬刊):645
 [4]袁莉.我国企业合并会计处理方法探析[J].企业技术开发(下半月),2009(02)