

同一控制下企业合并会计准则的差异性思考

熊寅智¹ 谢婷²

1 浙江科技大学 经济与管理学院 2 中央大学(日本)商学院学员会

DOI:10.12238/ej.v8i3.2422

[摘要] 随着经济全球化和社会主义市场经济的不断发展,各国会计准则理论体系不断完善,愈发朝国际会计准则趋同。作为世界经济的重要支柱,中国应高度重视国际会计准则趋同。本文以国内同一控制下企业合并会计准则是否需要国际趋同为研究目的。基于此目的,本文首先通过查阅现有文献,了解不同历史阶段,同一控制下企业合并会计准则国际趋同的不同立场。其次,从母公司单体报表编制和企业合并报表编制等维度出发,对比现有国内企业会计准则与国际会计准则意见讨论稿在同一控制下企业合并的差异。再次,从现阶段国内企业现状、市场现状、人才现状等方面解释二者间制定差异的不同原因。最后,提供国内企业会计准则同一控制下企业合并方面,是否需要追从国际会计准则趋同的相关研究结论。

[关键词] 中国会计准则; 国际会计准则; 会计准则国际趋同; 同一控制

中图分类号: F230 **文献标识码:** A

Differences in Accounting Standards for Business Mergers under the Same Control

Yinzhi Xiong¹ Ping Xie²

1 School of Economics and Management Zhejiang University of Science and Technology

2 Chuo University Graduate School of Business

[Abstract] With the continuous development of economic globalization and the socialist market economy, the theoretical systems of accounting standards in various countries have been constantly improved and have increasingly converged towards international accounting standards. As an important pillar of the world economy, China should attach great importance to the convergence of international accounting standards. This paper aims to study whether the accounting standards for business combinations under the same control in China need to converge with international accounting standards. Based on this aim, this paper first consults the existing literature to understand the different stances on the international convergence of accounting standards for business combinations under the same control in different historical periods. Secondly, from the perspectives of the preparation of the parent company's individual financial statements and the preparation of consolidated financial statements, it compares the differences in business combinations under the same control between the existing domestic accounting standards for enterprises and the exposure draft of international accounting standards. Thirdly, it explains the different reasons for the formulation differences between the two from aspects such as the current situation of domestic enterprises, the market situation, and the talent situation. Finally, it provides relevant research conclusions on whether the domestic accounting standards for enterprises need to follow the convergence with international accounting standards in terms of business combinations under the same control.

[Key words] Chinese Accounting Standards; International Accounting Standards; International Convergence of Accounting Standards; The Same Control

1 研究背景与意义

国际会计准则委员会于2020年11月30日出台的《同一控制下企业合并准则意见讨论稿》,对《国际会计准则第3号--企业

合并》进行了重大修订,开始对于企业合并的内容进行区分。国际会计准则意见讨论稿完成后下一步就是向社会征求意见,一旦最终定稿将成为国际会计准则的组成部分。

自2006年起,国家财政部和会计准则委员会一直致力于国内企业会计准则的国际趋同,遵照国际会计准则先后对国内准则多方面进行修订。本次国际会计准则理事会的意见讨论稿将会成为《企业会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第20号——企业合并》等准则下一次修订的重要依据。国内企业会计准则是否需要执行国际趋同将成为政策制定者将面对的理论问题,同时也是我国财会行业职业从业人员在账务处理工作中需要面临的现实问题。

因此,本文将以内同一控制下企业合并会计准则是否需要采取国际趋同为研究目的,对于国内企业会计准则与国际会计准则意见讨论稿在同一控制下企业合并的内容方面展开差异对比分析与差异原因分析的研究。

2 国内辩证观点回顾

2.1 支持派观点

辩证偏支持学派主要认可和接受国内企业合并会计准则下两种会计处理方法。虽然不鼓励会计准则完全趋同,但尊重同一控制下企业合并采用权益结合法,指出了此方法相关弊端并提出解决措施,以期待其不断完善优化。例如,张文华(2009)也以可持续发展观的长远视角分析采取权益结合法处理同一控制下企业合并的原因,从提高经济利润、节约合并成本以及促进国际会计准则趋同和创新等角度展开分析,认为采用权益结合法处理同一控制下企业合并符合中国特色和中国现状。特别在结合中国特色方面,梁志艳(2014)总结了辩证偏支持方各学者的观点,以辩证的态度说明了权益结合法的不足之处,强调该会计方法的选择是从国情出发的,符合我国现阶段的发展需求,而不能盲目追随国际会计准则的做法。凌霄(2018)也在前面学者基础上,从我国企业的基本特点出发,参考了辩证偏反对派的部分观点,更加辩证地肯定了权益结合法在我国具有适用的环境和基础。张云川(2019)在此基础上不断加深理论研究,认为在权益结合法与购买法的选择上应当一分为二地面对问题,肯定了同一控制下的企业合并在这十几年的会计实践中持续矫正,不需要完全国际化趋同。林润雨(2023)也认为应从更多角度展开差异和原因分析,认为现阶段中国难以立即遵循国际化趋同。

2.2 反对派观点

辩证偏反对学派一般承认了国内企业会计准则在同一控制下企业合并方面使用权益结合法是客观必然的,但要求会计处理方法上不断向国际会计准则趋同。比如,程志刚(2012)否认同一控制下企业合并的会计处理方法的创新,从会计信息质量下降、股东权益受损、影响信息决策和管理层控制等角度对权益结合法的优越性提出了异议。顾潇(2012)和郭雨鑫(2017)等从合并最终控制方与合并财务报表编制的主体错位角度出发,来论证权益结合法的弊端以及趋同的必要性,认为应当考虑与国际会计准则进行相应趋同。杨春英(2010)在张春莲(2007)的基础上深化权益结合法的弊端,从公允价值取得困难和会计人员素质不高等方面说明实行购买法的合并会计准则趋同的必要性。何军(2020)侧重于讨论权益结合法的实质,认为其不代表企

业合并的经济实质,无法作为企业合并准则的依据之一。

3 国内外同一控制下企业合并会计准则的对比分析

3.1 母公司单体报表编制业务的差异

国内企业会计准则在企业合并中设置了《企业会计准则第2号——长期股权投资》用于独立核算投资公司对于被投资单位的股权投资业务,以此作为母公司单体报表的股权投资的入账依据。而国际会计准则并没有单独的准则来规定母公司单体报表的编制,具体差异如表1所示。

表1 同一控制下企业合并母公司单体报表编制业务的差异

项目	国内企业会计准则	国际会计准则意见讨论稿
列报科目设置	长期股权投资(其中还包括共同控制和重大影响的确认计量内容)	Investment in Subsidiary
计量方法选用	成本法	不强制规定,可在成本法、权益法和公允价值法中选择

出处:根据国内企业会计准则与国际会计准则意见讨论稿,作者制作。

3.1.1 列报科目设置的差异

国内企业会计准则规定「长期股权投资,是指……投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断」。当判断投资业务为同一控制企业合并业务时,企业必须使用“长期股权投资”进行确认、计量及后续列报。国际会计准则及意见讨论稿没有规定合并母公司单体报表编制要求,不区分长投这一概念。一般企业在实务中选用“Investment in Subsidiary”进行同一控制下企业合并的确认、计量及后续列报。实际上,国内会计准则下设置的“长期股权投资”科目核算业务相较于国际会计准则的“Investment in Subsidiary”核算业务范围更广,还将共同控制和重大影响纳入到该科目核算范围之内。

3.1.2 计量方法选用的差异

国内企业会计准则规定「投资方……实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算」。对于母公司的单体报表而言,国内企业会计准则在同一控制下企业合并中采用成本法进行后续计量。国际会计准则及意见讨论稿没有规定合并母公司单体报表编制要求。对于母公司单体报表而言,国际会计准则没有明确规定同一控制下企业合并采用哪种计量方式进行后续计量,企业可以根据自身需求在成本法、权益法和公允价值计量中进行选择。

3.2 合并报表编制业务的差异

在不同准则下合并报表的会计处理中,国内企业遵循《企业会计准则第20号——企业合并》,采用购买法和权益结合法分别作为非同一控制下的企业合并和同一控制下企业合并的会计处理方法;国际会计准则委员会在2020年国际会计准则意见讨论稿出台后,开始区分同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并,但具体会计处理方法仍与国内企业会计准则有较大差异,见下表2所示。

表2 同一控制下企业合并的合并报表编制业务的国内外差异

项目		国内企业会计准则	国际会计准则意见讨论稿
会计处理方法选用		权益结合法	购买法和权益结合法
权益结合法的会计处理	入账价值基础	最终控制方的账面价值	被合并方的账面价值
	合并信息范围	包括被合并方合并前的经济业务	不包括被合并方合并前的经济业务
购买法的会计处理		不采用购买法,非同一控制下的廉价购买收益记入当期损益	廉价购买收益记入其他综合收益

出处:根据国内企业会计准则与国际会计准则意见稿,作者制作。

3.2.1 会计处理方法选用的差异

国内企业会计准则规定「合并方在企业合并中……应当按照合并日在被合并方的账面价值计量」。即同一控制下企业合并采用权益结合法,此方法基于企业控制方的决策需要,没有其他的方法可以选择。

国际会计准则意见讨论稿规定「在满足成本-效益原则和考虑其他实施条件的情况下,同一控制下企业合并影响合并方非控股股东的,原则上采用购买法所有其他同一控制下企业合并采用账面价值法」。即在同一控制下企业合并中,企业可以根据自身的实际情况来选择采用购买法或权益结合法,具体选择过程中需要考虑少数股东权益、股票公开交易、关联方等相关因素。国际会计准则意见讨论稿下同一控制下企业合并选用会计处理方法流程图如图1所示。

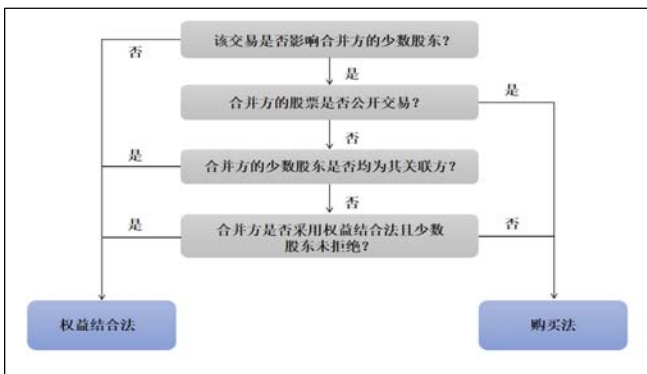


图1 国际会计准则意见讨论稿中相关合并选用会计处理方法流程图

3.2.2 权益结合法会计处理的差异

第一,入账价值基础的差异。国内企业会计准则规定「同一控制下的企业合并……在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本」。即同一控制下企业合并应当以最终控制方的账面价值作为入账依据。国际会计准则意见讨论稿则规定「对于合并方……应当是被合并方自身财务报表上的账面价值」。即同一控制下企业合并以被合并方自身资产负债表上的账面价值计量。国际会计准则委员会认为,使用被合并方的账面价值作为入账依据与合并交易业务更紧密,获

取账面价值的成本更低。

第二,合并信息范围的差异。国内企业会计准则规定「母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务……视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在」。即国内企业会计准则在同一控制下企业合并采用追溯调整法,在编制集团合并报表时,需要对被合并方在合并前的经济业务追溯调整。

国际会计准则意见讨论稿规定「合并方的合并财务报表……无需重述被合并方的合并前信息」。同一控制下企业合并采用权益结合法下采用未来适用法,即在编制集团合并报表时,不对合并前的信息追溯调整,自合并之日起的第一个会计年度末开始编制合并报表。合并前被合并方的财务数据不允许反映在合并报表中。这一差异将影响到权益结合法中的一个会计处理问题,即在编制合并报表时,将母公司的权益性投资与子公司的所有者权益进行抵消后,是否需要按照母公司持股比例恢复部分留存收益。国内企业会计准则的规定「同一控制下企业合并……对于被合并方在合并之前存在的留存收益的金额按照母公司对应的持股比例的部分进行恢复。但恢复的金额应以母公司的资本公积为限」。抵消后被控制方的资产负债以及经营积累需要反映到合并报表中,故而需要再贷增留存收益;国际会计准则意见讨论稿是不允许恢复留存收益这种行为发生的。

3.3 购买法会计处理的差异

国内企业会计准则同一控制下企业合并是无法采用购买法的,现将国际会计准则意见讨论稿的购买法与国内企业会计准则非同一控制下企业合并的购买法的会计处理进行比较。国内企业会计准则规定「购买方……公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益」。收购日合并方支付对价小于被合并方可辨认净资产的公允价值,则视为廉价收购,合并方少支付的对价确认为一项营业外收入。

国际会计准则意见讨论稿规定「合并对价的公允价值低于……公允价值份额的部分确认为权益性投入而非利得」。同一控制下企业合并选用购买法,合并方廉价收购的收益应当记入其他综合收益。国际会计准则委员会认为,从经济学角度来看,同一控制下企业合并的实质是合并方对于被合并方权益性投入、被合并方对合并方的权益性分配,故而差额进入短期内难以变现的其他综合收益中。

4 同一控制下国内企业合并准则差异的现实性原因

4.1 企业原因

4.1.1 企业的主导性地位

相较于完全使用国际会计准则的国家和地区,我国国有企业数量较多,集团构造极为复杂。绝大部分企业合并都是在国有企业集团内的关联成员之间发生的,之所以我国难以实现购买法的国际趋同,是因为国企难以采用购买法处理同一控制下企业合并。例如,同一控制下企业合并不能称为严格意义上的企业合并,其本质是同一控股集团内部的资产转移。如果国有企业集

团内部的同一控制下企业合并采用购买法来进行会计处理,需要额外负担一笔被收购方净资产公允价值的估值费用,不符合实质重于形式的会计信息质量要求和成本-效益原则。即使国有企业集团内部采用了购买法进行后续的会计处理,其被合并方的资产负债的公允价值估值很可能与其实际价值相差较大,集团内合并方需要确认巨额商誉。合并方在确认商誉后需要每年年末对商誉进行减值测试,如果确认减值,将对合并公司的当年利润造成较大负担。在购买法下,实际意义不大的商誉减值将造成合并方财报信息使用者的信心丧失,不利于作出合理经济决策。

4.1.2 大规模民营企业数量较少

《2023胡润世界500强》(世界民营企业500强)中,我国仅有33家民营企业上榜。我国超大规模民营企业数量较少。国际会计准则意见讨论稿中满足“同一控制下企业合并交易影响少数股东且合并方股票公开交易的合并方”选用购买法进行会计处理。除国有企业外,国内多数民营企业目前还不具备并购的能力。大量民营企业未上市,如果基于同一控制下企业合并的会计准则的国际趋同,可能无法达到国家资源合理分配的目的,未必与企业自身发展能力相匹配。

4.1.3 企业盈余管理的需求

在国内企业会计准则中,同一控制下企业合并可以将被合并方在当前会计期间中产生的收入和费用加入到合并后的财务报表中。这可能会增加企业当年的会计利润,有利于企业实现盈余管理,改善自身财务状况,增强投资者对合并公司的信心,在一定程度上符合企业利润最大化的目标。然而,该准则帮助盈余管理的同时存在虚构利润的嫌疑,提高了企业业绩操纵的风险。国内企业会计准则的这一处理方法满足了企业盈余管理的需要,但也受到国内不少学者诟病,因为无论从盈余管理还是操纵利润的角度来讲,都不利于利益相关者根据合并财务报表做出相对符合现实情况的决策。

4.2 市场原因

4.2.1 资产评估缺陷

在财政部监督评价局和中国资产评估协会联合进行的23家企业资产评估行业检查中,有4家由于公司价值的评估问题受到处罚。这表明了评估机构在公司所有者权益的价值评估上仍有待加强,如果采取趋同,同控下被合并方公允价值难以在市场上直接取得,但对于公允价值的取得依赖性较大。如果公允价值没有得到可靠估计的情况下编制母公司单体报表和集团合并报表,将极大影响会计信息的可靠性、真实性和公允性。

此外,与西方发达国家相比,我国资产评估行业呈现发展历程短、评估标准不足、评估方法单一等特点。在目前资产评估标准和方法不成熟的条件下,不一定能够合理估算出被合并方的实际公允价值。

4.2.2 市场有效性较低

有效市场是指证券市场上的交易价格能够反映证券交易信息的状态。我国现阶段处于弱式偏向半强式的有效市场,因为市

场中没有建立起完全的公开交易信息披露机制。一旦完全的失去公开交易信息披露机制的保护,内幕交易会具有经济价值,在市场上的公允价值将失去一定的公平性和信息对称性。

4.2.3 市场监管体制不健全

与资产评估行业类似,我国市场监管体制起步较晚,尚未发展到成熟阶段。市场监管体制存在监管部门冗余繁多、监管手段缺失、监管效率低等问题。而健全完善的市场监管体制需要优化证监会等相关部门结构并创新监管手段。如果使用国际会计准则意见讨论稿,判断同一控制下企业合并采用权益结合法还是购买法,首先需要判断该合并是否影响少数股东权益;采用权益结合法也需要少数股东同意。在较为健全的市场监管制度下,证监会负责需要监督规范上市公司的大股东减持行为,能够对合并中被合并方的中小股东给予一定保护,以便企业合并不会侵占少数股东的合法权益。

4.3 财会从业人员原因

同一控制下企业合并对于财会人员专业素质要求较高,不仅需要熟知同一控制的复杂的底层逻辑和账务处理流程,还需要有能力结合企业合并的现实情况具体问题具体分析。选用国际会计准则意见讨论稿处理同一控制下企业合并的欧洲发达国家,自身财会专业从业人员素质较高,处理企业合并的经验较为丰富,能够根据原则导向型的会计准则进行批判性思考和专业判断。相比之下,国内如果对于同一控制下企业合并采取趋同,在公允价值估算判断、同一控制选用会计处理方法选用等一系列会计确认、计量、记录、报告上需要更多有相关经验的高素质财会专业从业者。

5 结语

根据上述差异的对比分析和原因分析,出于国内企业、市场和国内从业人员等相关现实因素的影响,国内企业和社会环境难以达到同一控制下企业合并的国际趋同的必备条件。由此可见,国内企业会计准则同一控制下企业合并方面不适合立即实施国际会计准则意见讨论稿的国际趋同,应慎重考虑使用购买法作为同一控制下企业合并的会计处理方法。

本文研究仅从个人角度出发,未通过实证研究来分析同一控制下企业合并会计准则实现国际趋同的经济影响,仅在理论层面判断趋同的收益小于成本。最后,本文难以回答何时建议同一控制下企业合并会计准则进行趋同,这取决于国内趋同的条件是否具备。

[参考文献]

[1]姚霏.企业合并会计国际差异的制度背景与思考[J].财会通讯(学术版),2006(06):56-58.

[2]张文华.权益结合法:同一控制下企业合并业务处理的现实选择[J].商业会计,2009(20):18-19.

[3]梁志艳.我国同一控制下企业合并会计问题研究[D].东北财经大学,2014.

[4]凌霄.同一控制下企业合并权益结合法的应用研究[D].中国财政科学研究院,2018.

[5]张云川.关于同一控制下企业合并账面价值法的存废问题思考[J].中国商论,2020(08):185-186.

[6]陆建桥.国际财务报告准则2022年发展成效与未来展望[J].财务与会计,2023(08):31-43.

[7]林润雨.同一控制下企业合并会计模式之比较[J].财务与会计,2023(08):72-73.

[8]程志刚,张兴东.同一控制下企业合并会计处理方法缺陷分析[J].中国外资,2012(08):90-91.

[9]顾潇.同一控制下企业合并会计处理相关问题的探讨[J].中国外资,2012(24):81.

[10]郭雨鑫.同一控制下企业合并会计处理探讨[J].财务与会计,2017(14):34-36.

[11]张春莲.新会计准则与国际会计准则的差异分析[J].商业会计,2007(02):31-32.

[12]杨春英.新会计准则与国际会计准则的差异分析[J].中国乡镇企业会计,2010(01):35-36.

[13]何军.浅析同一控制下企业合并中的权益结合法[J].中国乡镇企业会计,2020(07):8-9.

[14]中华人民共和国财政部.企业会计准则:2019年版[M].立信会计出版社,2019:100-226.

[15]中华人民共和国财政部.关于就国际会计准则理事会发布的同一控制下的企业合并讨论稿公开征求意见的函:财会便[2021]14号[Z].2015.

作者简介:

熊寅智(2002--),男,汉族,湖北省孝感市汉川市人,本科,研究方向:会计学。

谢婷(1990--),女,汉族,湖南省邵阳市人,研究生,初级,研究方向:企业CSR管理。