

国际准则下收购合作经营中 权益问题浅析

韩梅

我国企业在跨出国门开展并购的过程中,采取的跨国并购形式多种多样,有的通过全资收购实现,有的通过合营、联营等形式实现。对油气、矿业等行业而言,通过签订联合协议、成立合资公司等方式收购合营中的权益是较为普遍的做法。相应地,如何对收购合营中的权益进行确认、计量和披露,成为油气公司和其他采掘业公司非常关注的问题。经过多年的研究、征集意见和修订,国际会计准则理事会(IASB)于2011年5月12日发布了《合营协议》(IFRS 11),以取代《合营中的权益》(IAS 31)及《联合控制实体:合资控制者之非货币性投入》(SIC 13)。同时,IASB还发布了《合并财务报表》(IFRS 10)和《其他实体权益之揭露》(IFRS 12),《单独财务报表》(IAS 27)和《投资关联企业及合资》(IAS 28)也相应进行了配套修正。上述五项准则于2013年1月1日以后开始实施。

与IAS 31中合营包括联合资产、联合运营和共同控制实体三种模式不同,IFRS 11认为合营协议存在两种模式,即合作经营和合营公司。在判断合营协议种类时,合营协议的参与方需从以下方面进行评估:独立实体的法律形式;合营协议条款;能够表明合营方对独立实体资产及负债享有权利并承担义务,或者仅对独立实体的净资产享有权利的其他事实和情况。符合合营公司定义的合营协议必须采用权益法核算,对合作经营则按其协议中确定的相关份额确认在合营协议中的资产、负债、收入和费用。

然而,无论是原来的IAS 31还是

新发布的IFRS 11,都仅规范了对合营公司收购的会计处理,没有对企业收购合作经营中的权益情况下的会计处理提供完整的综合性指引,所以实务中不同企业对于其会计处理方法有不同的理解。根据国际财务报告准则解释委员会的调查,按照对收购的合作经营中的权益属于业务或是资产理解的不同,有三种不同的观点:

(一) 公允价值法

该观点认为,虽然收购方并不能够控制该合作经营活动,但是《业务合并》(IFRS 3)及其他与业务合并相关的准则对类似的问题提供了指引,因此可类比适用。根据IFRS 3的规定,在合作经营权益的收购日,可辨认的资产和负债应以公允价值计量,交易对价与可辨认净资产的公允价值之间的差额确认为商誉。交易费用不应资本化,应根据《所得税》(IAS 12)的要求确认递延税。只有IFRS 3中不适用于收购合作经营中权益的部分才不予以采用,比如关于少数股权的指引。

(二) 成本法

尽管在收购时,收购方购买的一组资产可能满足IFRS 3中对业务的定义,但一些报表编制者仍认为应采用成本法将合作经营中权益的收购作为资产的并购处理比较恰当,即将收购合作经营中权益的总成本根据各项可辨认资产和负债公允价值的比例分配到项目中去。在此过程中,对于协同效应支付的对价也应分配到可辨认资产中,不单独确认商誉。交易费用作为合作经营权益成本的一部分予以资本化。根据IAS 12中

的初始确认豁免规定,如果一项交易不是企业合并,并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,可以不确认递延所得税。所以在成本法下,并购合作经营中权益时可以不确认递延所得税资产或递延所得税负债。

(三) 结合法

该方法将公允价值法和成本法相结合,在收购日,可辨认的资产和负债应以公允价值计量,交易对价与可辨认净资产公允价值之间的差额确认为商誉。

相对于成本法下将收购总成本按照购入各项资产和负债公允价值的比例进行分配的做法,公允价值法和结合法下单独确认商誉,避免了对资产、负债项目的高估,也避免了后续对资产折旧及摊销的高估,但需要后续每期进行商誉的减值测试。另外,公允价值法下要求确认递延税,由于实务中很多情况下并购对价不能全部抵减所得税,造成收购的资产的会计基础高于税务基础,从而产生递延所得税负债,这不仅会相应增加资产的价值,造成资产减值、折旧摊销方面的风险,也增加了核算的复杂性。

针对上述三种方法的使用,国际财务报告准则解释委员会对全球采掘业公司进行了调查,调查结果显示:第一,所有接受调查的公司都认为在此问题上缺乏国际准则的明确指引,因此很多公司花费很多时间和精力研究会计方法,进而产生了处理方法的不一致。第二,对于商誉的会计处理,少数参与调查的公司认为不需单独确认商誉,而应将获得协同利益支付的对价分配到收购的其他资产中,因为他们认为收购方并不控制整个合作经营的活动,所以该交易不属于IFRS 3的应用范围。与此同时,多数参与调查的公司认为单独确认商誉能更好地反映交易的经济实质,但他们对于理论上IFRS 3是应该完整地应用于合作经营中权益的收购,或是仅适用于其他国际准则没有明确规定的情况(即单独确认和计量商誉)莫衷一是。

浅谈无形资产评估中存在的问题及解决对策

刘德运

(一) 无形资产评估中存在的问题

1. 无形资产定义界定不清。无形资产重要性的提高引发了人们对于无形资产的关注,但无形资产的概念在不同的领域、基于不同的目的和出发点有着不同的诠释,至今未形成定论。比如我国评估准则与国际评估准则均强调其不具实物形态和能给其拥有者带来经济利益这两个显著特征,但我国《企业会计准则》又从谨慎性的角度出发,强调无形资产应为特定主体所控制,且需长期发挥作用,这样在国际评估准则中明确提到的关系类无形资产,如工作人员的组合、与顾客的关系等则因为其在短期存在且难以控制而被排除在无形资产的范围外。无形资产定义的不统一导致不同行业人士对其存在很多理解上的偏差,也给无形资产评估报告的使用者带来理解上的偏差和困难。

2. 无形资产的外延界定不清,给无形资产对象的确定带来困难。无形资产的外延主要是指具体资产的名称和范围,由无形资产的本质和内涵决定。由于无形资产没有统一的严格定义,各国对于无形资产没有统一的外延边界和分类,我国对此也存在一定的分歧。

从目前来看,会计界对无形资产定

义最严格,其外延和范畴的范围最小;法律界对无形资产定义最宽泛,外延也最广;而评估界则居于上述二者之间。由此产生的后果是在评估上认定为无形资产的,在会计上可能不被认定为无形资产,从而无法确认和入账;或者在法律上被认定为无形资产的,但由于其不属于评估学中无形资产的范畴而导致评估机构无法承揽该项业务,进而无法确定其经济价值。

3. 无形资产评估基础理论不成熟,行业法律法规不够完善。目前,薄弱的无形资产评估理论无法给予无形资产评估行业足够的支持,这在一定程度上限制了我国无形资产评估业的发展。同时,在评估法规建设方面,没有相关法规来保障资产评估业的利益。由于多个部门同时管理,资产评估行业往往存在多种技术标准,且透明度较低。

(二) 解决无形资产评估问题的对策

1. 选择恰当的无形资产定义指导评估工作。在了解、学习和把握无形资产的定义时,必须立足其产生的背景进行理解。虽然会计准则关于无形资产的规定可以给评估界提供非常重要的参考,但由于其不能完整地反映无形资产的本质属性及外延,因此,笔者认为,

在进行无形资产评估时,应以评估准则为依据来界定和评估无形资产。

2. 深刻理解无形资产的本质,以发展的眼光把握无形资产的外延。随着科技的进步,人们对无形资产的认识也在不断深化,像网站、域名等原来没有的事物现在也成了普遍认可的无形资产,这要求评估人员要根据环境的变化、社会的进步不断调整无形资产的具体评估范围,不要企图一劳永逸地确定无形资产的外延。评估人员必须根据无形资产的特点和本质以及评估企业的具体情况,客观地界定无形资产,从而为无形资产评估对象的确定打下基础。

3. 加快无形资产理论的研究,促进我国无形资产评估行业的发展。最近几年,我国资产评估协会组织越来越多的资产评估从业人员去国外的事务所和高校进行学习,引进国外的最新研究成果。同时还直接邀请国外业内最权威的专家来国内进行资产评估培训,这种面对面的交流快速地提高了我国资产评估行业对世界无形资产评估行业最新前沿课题的了解,缩小了我国评估实务界和理论界与西方无形资产评估的差距,促进了行业的发展。同时,资产评估协会还积极推动财政部与建设部、国土资源部等相关政府部门在准则制定、准则框架结构方面的统一,从目前成果来看,资产评估准则的框架结构出现了趋同的特征,这为建立统一的资产评估准则打下了基础。

(本文是山东省社会科学规划研究项目<09CJGZ19>的研究成果)

(作者单位:山东财经大学)

责任编辑 张璐怡

IASB对该问题的最终决定很大程度上取决于各国准则制定机构、财务报表编制者等提供的反馈意见。根据目前的调查,大多数公司支持单独确认商誉、交易费用资本化、且不确认递延税的结合法,这种方法不仅可以更好地反映交易的经济实质,而且避免了对收购资产

账面价值的高估以及递延税会计处理的复杂性。目前我国企业在进行跨国收购时,往往会聘请国际上的知名会计师事务所进行审计,并听从他们的建议采取保守的公允价值法。笔者认为,这种方法降低了审计师的审计风险,但违背了真实且公允的财务报表编制原则,使

我国企业处于被动的接受地位。为改变这一现状,我国需更加积极地参与国际准则的前沿研究,在国际标准的制定过程中发挥更大的影响。

(作者单位:中国海洋石油有限公司)

责任编辑 张璐怡