

合并价差会计处理中 存在的 问题及改进建议

□ 谭先国

按照《合并会计报表暂行规定》和具体会计准则《合并会计报表(征求意见稿)》的规定,合并价差是作为母公司“长期投资”的调整账户,调增或调减长期投资项目金额,既不摊销合并价差,也不调整合并股东权益,这实际是要求企业采用永久保留法。这种做法违背了权责发生制和配比原则,使得现行合并报表既不能反映被并企业的资产结构,也不能真实公允地反映企业集团的财务状况和经营成果。笔者认为,合并价差这种会计处理方法存在不尽合理之处,以下从三个方面剖析:

(一)将性质不同的差额同时归入合并价差,影响了合并价差的可理解性。我国的合并价差不但包含合并商誉、股权投资差额,而且还还将企业集团内部债券投资与内部应付债券数额相互抵销时的差额也列入合并价差。这种做法虽然简单,易于操作,但笔者认为,合并价差的含义令人难以理解,影响了我国跨国企业集团在海外的的发展。实际上,企业购买控股权时产生的价差,是为了取得未来超额分配收益而支付的成本,理应作为合并价差列示于合并资产负债表内;而在购买控股权后,企业集团内部应付债券投资与应付债券存在的只是类似于内部企业间资金划拨关系,因为从合并理论和整个集团来看,这部分被买的债券就好像被集团赎回注销,二者抵消时发生的差额就应该是已实现的债券赎回损益(美国称之为推定损益),应在合并利润表中反映,并在债券剩余置存期间内分期摊销,而不应作为合并价差列示于合并资产负债表中。所以,进一步明确合并价差的含义,是我国会计实务发展的需要,也是与国际惯例接轨的需要。

(二)不摊销合并价差与《投资》准则相矛盾。《投资》准则明确要求股权投资差额按一定期限平均摊销,计入损益,并对摊销期限做了严格限定。因为从理论上讲,投资成本高于应享有被投资单位所有者权益的差额,可能是由于被投资单位按公允价值计算的所有者权益高于账面价值,或被投

资单位有未入账的商誉。在这种情况下,低估的资产或未入账的商誉,在计提折旧、摊销费用时,也按低估的资产价值确定其折旧、摊销费用,从而虚增被投资单位的利润。在按权益法核算时,投资企业的利润也会虚增。反之,当投资成本小于应享有被投资单位所有者权益时,则会虚减被投资企业的利润。当不存在应付债券的差额时,合并价差可以说是一种特殊的股权投资差额,即对子公司投资的股权投资差额,自然应当采用股权投资差额的摊销办法。而我国现行会计制度均未要求在合并会计报表中摊销合并价差。这样,母公司的净利润与合并净利润就会产生差异。

也有人指出,既然在母公司账上摊销了股权投资差额(即合并价差),为什么还要在合并报表中摊销合并价差呢?这不就重复了吗?其实不然,母公司与企业集团是两个会计主体,摊销股权投资差额是母公司个别报表采用权益法的需要,在合并报表中摊销是企业集团编制合并报表的需要,并不记入母、子公司的账簿,因此,不存在重复摊销。反而会使母公司个别报表的长期股权投资项目和企业集团合并资产负债表上的合并价差更符合实际情况,而且有助于消除实际工作中存在的合并价差“滚雪球”的现象,保持合并报表的正确性和勾稽关系。

(三)不调整合并价差与合并商誉国际惯例矛盾。就世界范围来看,合并商誉的会计处理方法大体可分为两种方式:一是可摊销资产模式,二是灵活处理模式。其中第一种方式应用相当广泛,占全世界主要公司的59%左右,其理由在于合并商誉同其他资产一样,作为企业的一项资源,能在合并主体产生未来收入的过程中发挥作用,根据权责发生制原则,应通过系统摊销方法与未来实现的收入进行配比,以正确计算未来收益。否则,当存在合并商誉借项(或贷项)时,会高估(或低估)合并净收益。显然,合并价差采用永久保留法与此矛盾,并且影响了合并报表的科学性。

鉴于此,笔者建议对合并价差的会计处理可本着既与国际惯例接轨,又兼顾本国国情的原则,分两方面完善:一方面,财政部在正式制定颁布《合并会计报表》具体准则时,应与国际惯例接轨,即取消合并价差,确认合并商誉。另一方面,合并价差摊销可以先在上市公司中推行。因为上市公司会计信息的使用者相对广泛,提供真实、可靠的会计信息是上市公司不可推卸的责任;而且,相比之下,上市公司会计人员素质较高,会计技术处理手段较先进,有能力进行复杂的摊销处理;第三,考虑到我国企业海外融资活动日益增多,以及境外上市公司当地证券交易所的财务信息披露要求,从成本效益对比出发,应当规定上市公司按公允价值调整所获得的资产负债,确认合并商誉以及摊销期限等。

(作者单位:威海市商业银行)

责任编辑 张玉伟