

《国际会计准则22——企业合并》

操作指南

□ 刘仲文 谢玉爽

国际会计准则22(以下简称IAS22)“企业合并”规范的是两个企业净资产合并的会计处理与披露。有关合并报表的列报及披露应根据IAS27“合并财务报表和对子公司投资会计”的要求进行。本文主要讨论如何理解IAS22对企业合并会计处理的规定,并举例说明如何根据IAS22对企业合并产生的商誉与负商誉进行会计处理和披露。

一、企业合并

(一)企业合并相关定义与分类

IAS22规定:“企业合并,指通过一个企业与另一个企业的结合或获得对另一个企业净资产和经营活动的控制权,而将各单独的企业合成一个经济实体”。该定义强调以下几点:(1)该准则规范的是两个企业的合并;(2)只要交易的实质符合IAS22的定义,无论采用何种特定结构进行合并,都可采用IAS22进行企业合并的会计处理;(3)合并后形成的是一个经济实体,而不一定是一个法律实体。IAS22将企业合并分为两种类型:购买和权益结合。

IAS22规定:“购买,指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式,由一个企业(购买企业)获得对另一个企业(被购买企业)净资产和经营活动控制权的企业合并”。例如:一个企业购买另一企业的净资产(包括商誉),这时不会形成母子公司的关系,但是在购买方的财务报表中要应用本准则进行会计处理,然后将其应用于合并财务报表,再如,一个企业通过购买另一企业股份获得对另一企业净资产的控制权,这时会形成母子公司的关系。上述两种企业合并中购买方是很明确的。“权益结合,是指参与合并的企业的股东联合控制他们的全部或实际上是全部的净资产和经营活动,以便继续对合并后的实体分享利益和分担风险的企业合并。而且参与合并的哪一方都不能认定是购买者”。例如,两个企业协议合并,两个企业的股东平等地分享并控制合并后企业的全部净资产和经营活动。在这种合并中,参与合并的任何一方都不能认定是购买方。

(二)购买方及其会计处理

“购买”与“权益结合”两种企业合并形式的根本区别是购买方是否可以辨认,而不是取决于合并后是否产生商誉与负商誉,也不是取决于购买对价中是否包含已经发行的股份。

如果购买方可辨认,则是购买合并,IAS22要求采用购买法进行企业合并的会计处理与披露。这种方法将购买成本分摊到购买企业获得的资产和负债上。当购买成本超过(或低于)获得的可辨认净资产的公允价值,其差额是商誉(或负商誉)。IAS22重点说明在购买日和购买后商誉和负商誉的计量和披露的要求。购买合并涉及购买其他公司的股份,导致双方产生母子公司的关系,因而必须编报合并财务报表。IAS22只规范经济实体如何对购买的子公司进行会计处理,并未规范合并报表的列报或特定披露。合并报表应根据IAS27“合并财务报表和对子公司投资会计”的要求编制与披露。

如果购买方不可辨认,即参与合并的企业的股东联合控制合并后企业的经营活动和净资产,则是权益结合合并方式,IAS22要求用权益联合法对“权益结合”方式的企业合并进行会计处理和披露。这种方法要求将被合并企业的财务报表合并,就好像两个合并企业一直是一个企业一样。

IAS22主要规范购买合并的会计处理,因为企业合并采用“权益结合”的形式比较少见。

二、购买合并

(一)企业合并的购买日

“购买日,指被购买企业把净资产和经营的控制权实际上转让给购买企业的日期”。购买日应该是购买法应用的日期。因此,自购买日起,企业开始按照购买法进行会计核算,将被购买企业的经营成果并入购买企业的收益表中,同时“在资产负债表中确认被购企业的可辨认资产和负债以及因购买而形成的商誉和负商誉”。

在确定购买成本时,应该注意区分购买日和交易日。因为购买活动可能是在一段期间内进行的,涉及一系列交易

活动。当某项购买涉及一项以上交易时,购买成本应该是单个交易成本的合计数。在这种购买合并时,购买法在购买日应用,但每一项交易的成本和公允价值在交易日确定。因此,交易日与购买日不同。

(二) 购买成本

“购买应按其成本核算。该成本即支付的现金或现金等价物的金额或者交易发生日购买企业为取得对其他企业净资产的控制权而放弃的其他购买对价的公允价值,加上可直接归入购买成本的费用。”当购买对价的结算递延履行时,购买成本等于购买对价的现值。这种成本中包括因递延结算而发生的溢价和折价。购买成本中,只包括直接成本,不包括间接成本。例如为企业合并专门设立的“购买部门”,其成本不应包括在购买成本之中。

三、商誉和负商誉

商誉和负商誉的理解和会计处理是IAS22企业合并中的难点问题,为了便于理解,本文举例对其内容作较详细的剖析。

(一) 商誉及其摊销

IAS22规定,在交易日,购买成本超过购买方在所购买的可辨认资产和负债的公允价值中的股权份额的部分,应作为商誉并确认为一项资产。在资产负债表中商誉应按成本减去任何累计摊销和任何累计减损后的金额列示。并要求把商誉作为费用在最佳的估计使用年限内摊销,并假定使用年限不能超过20年。如果一家企业的摊销期限超过20年,即使没有减损迹象,也应至少每年进行一次减损测试,并按IAS36资产减损进行会计处理。此外,还应在财务报表中披露为什么不采用20年假定及在确定商誉使用年限中起重要作用的因素。商誉摊销应当使用直线法,因为很少有令人信服的理由能说明另一摊销方法更适合。而且摊销期和摊销方法至少每年应核查一次。如果情况表明摊销期或摊销方法发生了变化,应按IAS8“当期净损益、重大差错和会计政策变更”进行会计处理,在当期和未来报告期调整摊销额。

下面举例说明商誉的会计处理:

案例1:20×8年7月1日,A公司同意以\$400 000现金加上100万股股票购买L公司的资产和负债。A公司股价是每股\$1.20,附带费用总计\$5 000。在谈判过程中,确定L公司净资产的公允价值为\$1 390 000。

A公司购买的商誉计算如下:

购买成本=购买对价+附带费用
 $= (\$400\ 000 + 100\text{万} \times \$1.20 + \$5\ 000)$
 $= \$1\ 605\ 000$

商誉=购买成本-获得的净资产的公允价值
 $= \$1\ 605\ 000 - \$1\ 390\ 000 = \$215\ 000$

(二) 负商誉及其摊销

IAS22指出:在交易日,凡是购买企业在购买的可辨认资产和负债的公允价值中的股权份额超过购买成本的,都应确认为负商誉。负商誉应作为资产减项包括在资产负债表中。在资产负债表最初确认后,负商誉在收益表中确认为收益。IAS22规定了把负商誉确认为收益的基础,可以用图1.1描述如下:

图1.1 确认负商誉为收益

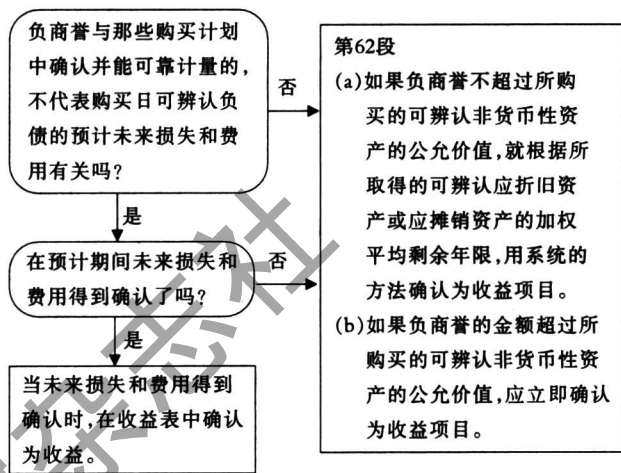


图1.1中负商誉的处理与商誉摊销同理。此外,该方法反映负商誉应按产生的时间确认为收益的观点。当负商誉反映为对购买方预期未来损失和费用补偿时,应作为未来损失和费用发生期间的收益处理。任何负商誉都是议价购买中产生的,即购买的可辨认资产低于其公允价值。IAS22假定议价更可能与非货币性资产相关,而不是货币资产。因此,当非货币资产产生的未来收益被消耗时,因议价购买产生的负商誉应被确认为收益。如果议价购买产生的利得超过非货币资产的公允价值,说明已经购买的货币资产低于其公允价值,该利得应立即确认为收益。

案例2:20×6年7月1日,A公司同意购买正处于财务困境的L公司。在确定的现金购买对价\$1 600 000中,A公司:

①已形成一项计划,以\$360 000对L公司解聘的员工进行补偿;

②预期20×7年6月30日和20×8年6月30日终止的两个财务年度,L公司在走出财务困境前将各发生\$300 000和\$200 000的损失。

假定A公司按IAS22的要求编报,按IAS37“准备、或有负债和或有资产”的规定确认补偿给员工的\$360 000重组准备。除重组负债外,A公司确定购买日L公司的其他可辨认净资产的公允价值如下:

应收账款	650 000
存货	400 000
厂房和设备	2 400 000

专利权	200 000
银行透支	(240 000)
应付账款和贷款	(750 000)
	2 660 000

因此,在购买日可辨认净资产的公允价值是\$2 300 000(即\$2 660 000减去负债-重组准备\$360 000)。

负商誉计算如下:

可辨认净资产公允价值	2 300 000
购买对价	1 600 000
负商誉	700 000

因此,在购买日,A公司将把\$700 000负商誉包括在资产负债表中,作为资产的减项。在随后的报告期,A公司将把负商誉确认为收益。为了找到确认负商誉为收益的基础,A公司必须分析导致负商誉的原因。如前所述,在计算购买对价为\$1 600 000时,A公司已经预期在20×7年和20×8年两个财务年度的未来损失分别为\$300 000和\$200 000。假定损失在相关期间加以确认,A公司将在20×7年确认\$300 000负商誉为收益,在20×8年度确认\$200 000负商誉为收益。在考虑到与预期损失相关的负商誉后,A公司将确认余下的负商誉\$200 000(\$700 000-\$500 000)为购买溢价。

此外,当负商誉的组成不超过购买的非货币资产的公允价值\$3000 000(存货\$400 000,厂房和设备\$2 400 000,专利权\$200 000)时,应按IAS22进行处理,将\$200 000依据所取得的可辨认的余下的应折旧资产或可摊销资产的加权平均使用年限确认为收益。

以上例数据为基础,假定:(1)从L公司购买的厂房设备和专利权的加权平均使用年限是8年;(2)以直线法摊销。A公司20×6年7月1日和20×7年6月30日编制的备查日记账分录如下:

1. 购买日(20×6年7月1日)A公司备查日记账分录:

借:应收账款	650 000	
存货	400 000	
厂房和设备	2 400 000	
专利权	200 000	
贷:银行透支	240 000	
应付账款和贷款	750 000	
重组准备	360 000	
负商誉	700 000	
银行(购买对价)		1 600 000

2. 20×7年6月30日A公司备查日记账分录:

借:负商誉	375 000
贷:收益	375 000

20×7年负商誉金额按以下确定为收益\$375 000(\$700 000-\$300 000-\$25 000):其中抵减20×7年确认的损失\$300 000;并摊销与溢价购买相关的负商誉(\$200 000/8=\$25 000)。

四、权益联合法

权益联合法编制财务报表,理论上很简单,实务上也很少出现差错。编制财务报表最终结果仅是逐行合并各参与合并企业的财务报表。但合并前要调整各企业的会计政策,并抵销企业的内部交易的影响。在有些国家例如澳大利亚,不允许用权益联合法。因为有人认为该方法没有反映合并的经济实质,没有计量按特定购买成本购买企业的现实。

购买法与权益联合法的一个区别是确定参与合并企业的可辨认资产和负债价值的计量基础不同。使用购买法,存在购买方,购买企业按照公允价值重新计量被购买企业的可辨认资产和负债价值。而使用权益联合法,不存在购买方,合并实体应按现存的账面价值确定参与合并企业的资产、负债和权益价值。两个企业的股东平等地分享并控制合并后企业的全部净资产和经营活动。

购买法和权益联合法的另一个区别是合并工作底稿的编制。采用购买法进行购买股权的合并,需要以公允价值合并调整被购买公司可辨认资产和负债,把购买产生的商誉记入账户。而采用权益联合法合并两企业财务报表,采用逐行合并,好像两个企业仍然像过去一样继续经营,其可辨认资产和负债不以公允价值重新计量,不考虑商誉问题。

另外,采用权益联合法应注意:(1)合并企业的股东和合并前单个企业的股东是相同股东有相同所有者权益;(2)两个企业的净资产按合并前的账面价值记录;(3)无商誉金额。

五、披露

IAS22第86到98段专门说明所有企业合并的披露要求,其中主要包括以下5个方面的内容:

1、总信息——参与合并企业的名称,企业合并的会计处理方法,合并日,经营处置。

2、购买——购买的有表决权股份的比例,购买成本包括购买成本的种类。

3、商誉的财务报表信息——所采用的摊销期限,超过20年摊销期的调整及理由,不用直线法摊销的理由(和调整),收益表中含有商誉摊销费的单列项目,期初和期末对商誉账面金额的调整。

4、负商誉的财务报表信息——预期未来损失和费用的金额和时间长短;负商誉被确认为收益的期间;在收益表中负商誉确认为收益的单列项目;期初和期末负商誉账面金额的调整。

5、权益结合——发行股份的种类和数量;每一企业交换有表决权股份的比例;每一企业投入资产和负债的金额;合并前每一企业损益的说明信息。

参考资料(略)。

(作者单位:首都经贸大学会计学院)

责任编辑 周文荣