

关于同一控制下企业合并 若干会计问题的探讨

钟冰■

摘要：同一控制下企业合并在全球范围内频繁发生，但其会计问题在国际上缺乏统一、明确的规范。本文从同一控制下企业合并的认定及其会计处理两个方面梳理我国规定及国际动态，整理比较和综述评论相关会计问题，拟为我国参与国际财务报告准则的制定和我国会计准则的完善提供参考。

关键词：企业合并；同一控制；账面价值法；现行价值法

中图分类号：F275；F271 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)21-0049-05

企业在发展扩张的过程中，一般通过企业合并实现加速成长、降低成本和减少风险等目的，并谋求协同效应、业务多元化、扩大市场占有率、合理避税、吸收技术和管理能力等多方面的利益。根据企业合并主体之间的相互关系是独立主体还是关联主体，会计上将企业合并分为非同一控制下企业合并和同一控制下企业合并两种类型。然而，国际会计准则理事会(IASB)于2004年3月发布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》(以下简称IFRS 3)将同一控制下企业合并排除在规范范围之外，对其会计处理缺乏明确的规定。如何填补国际财务报告准则体系中的规范空白及如实反映同一控制下企业合并的经济实质，成为会计理论界和实务界的焦点。

一、关于同一控制下企业合并的认定

(一) 现行规定

IFRS 3规定，涉及同一控制下主体或业务的企业合并是指，所有参与合并的主体或业务在企业合并前和企业合并后均受同一方或相同的多方最终控制，并且该控制并非暂时性的。我国《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。我国准则的认定方式与IFRS 3基本一致，二者的判断主要涉及两个条件：第一，参与合并的各方均受同一方或相同的多方最终控制，最终控制方拥有对合并各方的权力，通过参与合并各方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对合并各方的权力影响其回报金额；第二，为了防止企业构建交易以达到某种会计结果(如规避应用购买法)，二者对同一控制下企业合并的认定提

出了实施控制的时间要求，即非暂时性控制。IFRS 3和我国准则的差异在于，IFRS 3对“暂时性”没有设定明确的时间标准；我国准则要求，在同一控制下企业合并业务发生前后，参与合并的各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上(含1年)。合并前后均应达到1年的规定，有利于统一各会计主体的操作口径，增强会计信息的一致性和可比性；但当判断一项交易是否属于同一控制下企业合并时，我国准则下的实务判断可能会与国际准则下实务处理结果出现不同，在一定程度上影响财务报表信息的全球可比性。

美国财务会计准则委员会(FASB)并未对同一控制下企业合并进行概念上的界定，仅列举了七个属于同一控制下企业合并的示例，如企业将自身的部分或全部净资产转入一个新成立的子公司；企业接收其全资子公司的全部净资产

作者简介：钟冰，财政部会计准则委员会。

产,并清算该子公司;企业将其非全资子公司的部分控制性权益转入另一家全资子公司;企业的非全资子公司发行股份换取其全资子公司的权益或净资产,以增加企业对原非全资子公司的持股比例等情形。以上示例主要集中于母公司和子公司之间的交易,其实同一控制下企业合并还包括同一集团中子公司与子公司之间的交易。另外,FASB 下属的新兴问题任务组(EITF)曾发布《新兴问题任务组第02-5号——财务会计准则公告第141号中“同一控制”的定义》(EITF 02-5),该报告最后没有就如何判定是否属于同一控制达成一致意见,只就同一控制的判断标准进行了总结。EITF 02-5规定同一控制只存在于以下三种情形:第一,某个个人或企业拥有合并参与方50%以上的表决权;第二,直系亲属拥有合并参与方50%以上的表决权;第三,相同多方共同拥有合并参与方50%以上的表决权,并且签订书面的一致行动协议。虽然FASB没有采纳EITF 02-5,但美国证券交易委员会(SEC)将以上情形作为判断同一控制下企业合并的相关运用指南。总的来说,美国的相关认定与IASB以及我国的规定并无实质不同。

(二) 实务中存在的问题

同一控制下企业合并一般发生于企业集团内部,如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间转移子公司或业务。但在会计实务中,同受国家控制或相同多方控制的企业合并是否属于同一控制下企业合并,一些情形下的判断存在一定困难。

国有企业之间发生的交易可能受到政府的影响,如企业合并不是出于企业自身发展的需要而是为了国有资产重新整合和贯彻国家的产业政策等,或者合同条款和交易对价不是按照市场交易原则达成而是由政府主导。但是,合并参与方同受国家控制下的交易并不一定都属于同一控制下企业合并,相关交易的

决策程序、交易目的和交易价格等方面可能都满足市场化交易原则,与非同一控制下企业合并具有相似的经济实质。因此,同受国家控制的企业之间的合并是否属于同一控制下企业合并,应综合构成企业合并交易的各方面情况,按照实质重于形式的原则进行判断。

另外,如果企业合并参与各方的最终控制方不是单一主体而是一组个体,判断此项交易是否构成同一控制下企业合并时,应综合各种事实和情况考虑一组个体共同行使的控制权是否建立在有约束力的协议约定基础上。以上协议和约定是否存在以及是否具有约束力是一个实务难点,如一组个体没有签订书面的一致行动协议,宣称只存在口头协议。还有家庭成员之间通常不存在书面的一致性行动协议,其是否以及何时独立行动或一致行动在实务中较难确定。因此,在判断家庭成员下属企业发生的企业合并是否满足同一控制下企业合并的要求时,应综合考虑当地法律环境、互相经济依赖性以及过往的关系情况等诸多因素。

二、关于同一控制下企业合并的会计处理方法

当缺乏专门适用于某种交易或事项的会计准则时,企业一般根据会计理论、其他会计准则或行业会计惯例进行会计规范。对于实务中同一控制下企业合并的会计处理,大致可以根据计量属性分类为历史成本法、账面价值法和现行价值法,三类方法的主要差异在于采用何种计价基础计量合并方在合并中取得的资产和承担的负债。由于世界上的主要国家和地区对企业合并的会计处理都不采用历史成本法,本文不再赘述,另外两种方法的具体分析如下。

(一) 账面价值法

1. 账面价值法的适用性分析。我国会计准则规定同一控制下企业合并采用

账面价值法,而非同一控制下企业合并采用购买法;国际财务报告准则将同一控制下企业合并排除在企业合并会计准则之外,也是基于两种不同类型的企业合并不能一概而论。首先,同一控制下企业合并的参与各方存在相同的最终控制方,其交易实质更接近同一利益主体之间配置资源的权益性交易;而非同一控制下企业合并中更多是和第三方进行的利益交换。其次,同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并通常具有不同的交易目的和意图:同一控制下企业合并中控股股东主要考虑该交易对集团的合并报表和整体利益产生的影响,如可能是为了降低集团的整体税负,或提高集团经营业绩和整体市值,或降低集团整体的杠杆水平,或有效整合子公司资源,或支持集团总体战略发展;而非同一控制下企业合并中参与各方不存在同一控制方,因此也无须考虑交易对其产生的影响。再次,同一控制下企业合并中的合并方式、合同条款和交易对价一般由合并方的控股股东主导,可能并不像非同一控制下企业合并中合并方基于市场条件达成。因此,一般认为,两种不同类型的企业合并具有不同的经济实质,可能适用不同的会计处理方法。

根据同一控制下企业合并的以上特征,可以认为该交易的实质是集团内部资产和负债的重新组合,或者是涉及多个合并主体的资源整合和结构优化。基于最终控制方的视角,集团在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化,一定程度上不会造成整体经济利益的流入和流出。因此,此项交易可能不应作为出售或购买进行会计处理,应更多关注会计基础前后一致情况下的权益变动情况。账面价值法不改变被合并方资产和负债的计量属性,能够较好地反映同一控制下企业合并的经济实质。如果该交易采用现行价值法,则将确认相应的商誉及合并收益,相当于

集团可以通过制造并购行为任意重估内部资产和确认自创商誉,对控股股东来说缺乏经济意义,可能引起人为地在集团内部转移价值以实现协调集团内部利益、收益操纵等意图。

2. 账面价值法的具体运用。账面价值法的基本原则包括:一是合并方在企业合并中取得的资产和负债仅限于被合并方账面上原来已经确认的资产和负债,不产生新的资产和负债;二是合并方在合并中取得的资产和负债,应当按照其账面价值计量;三是合并方在企业合并中取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值之间的差额,计入所有者权益,不调整当期损益。但是账面价值法在实务运用中也存在以下三个方面的争议和分歧:第一,在合并财务报表中反映的被合并企业原账面价值应当是被合并企业自身财务报表中的账面价值、最终控制方合并财务报表中的账面价值、出让方合并财务报表中的账面价值还是任何中间控制方合并财务报表中的账面价值;第二,合并方是否重述合并日之前的合并财务报表,如果不重述,是否保留被合并方的相关所有者权益余额;第三,合并对价与被合并企业净资产账面价值之间的差额应当在所有者权益中如何列报。

我国采取的账面价值法认为,同一控制下企业合并实际是将被合并方的资产和负债从出让方的合并财务报表转移至合并方的合并财务报表中,没有发生任何其他的实质变化。并且,账面价值法是从最终控制主体的角度出发来进行会计处理,那么从最终控制主体的角度所反映的账面价值更合理、更相关。因此,我国会计准则规定,合并方在同一控制下企业合并中取得的资产和负债,应当按照其在最终控制方合并财务报表中的金额计量。但是当被合并方与最终控制方之间的层级较多或取得时间较久时,获取相关账面价值可能比较困难且

成本较高。另外,我国认为同一控制下企业合并后的报告主体是自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的,防止合并参与方选择不同的合并时点而获得不同的会计结果。因此,我国会计准则规定,合并方编制合并财务报表时,追溯调整合并财务报表的期初数和比较报表的相关项目,持续计算合并后形成的报告主体的会计数据和财务指标,而不考虑合并的实际发生日期,从而增强会计信息的可比性以更好地评估合并后企业的财务状况、经营业绩和现金流量。最后,世界上各个国家和地区对所有所有者权益的构成以及转化具有不同的法律规定,合并对价与被合并企业净资产账面价值之间的差额应当在所有者权益中如何列报则在全球范围内较难取得一致结论。我国会计准则规定,合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,首先调整资本公积;资本公积不足冲减的,再调整留存收益。

(二) 现行价值法

现行价值法的基本做法是采用公允价值计量合并方在合并中取得的资产和负债,一般会造成合并报表中资产的变动和商誉的形成,对合并损益和一些财务比率产生较大影响。早期的现行价值法主要包括新起点会计法(Fresh Start Accounting)和购买法;2018年5月,IASB的工作组成员针对项目内的特定交易,主要是涉及少数股东权益的同一控制下企业合并,提出了以公允价值为起点的三种方法——完全公允价值法(Full Fair Value Approach)、封顶法(Ceiling Approach)和修正后的封顶法(Revised Ceiling Approach)。以上五种现行价值法的合理性和适用性还需要进一步的论证和规范。

1. 新起点会计法。新起点会计法认为企业合并后形成的报告主体是一个新创立的实体,要求合并各方的资产和负

债均以公允价值入账,合并参与方的公允价值和其可辨认净资产公允价值之间的差额确认为各自的商誉。此方法的设计初衷主要针对难以确定购买方或购买方在交易中发生重大改变的交易情形,但是其要求确定所有合并参与方净资产的公允价值,在操作上较为复杂且显著增加了交易成本;另外,新起点会计法要求改变合并方的计价基础,不符合持续经营的基本假设,可能导致实务中构造交易以重估资产和确认自创商誉。总之,由于新起点会计法在设计理念和实务操作上的局限性,该方法在会计实务中的运用十分有限。

2. 购买法。自FASB于2001年发布的《财务会计准则公告第141号——企业合并》和IASB于2004年发布的IFRS 3明确规定企业合并禁止使用权益结合法,购买法成为全球规范企业合并的主流会计处理方法。我国现行会计准则要求企业对非同一控制下企业合并采用购买法进行会计处理。购买法下的公允价值信息能够较好地评估初始投资的价值以及投资对后续业绩的影响,实现合并投入与合并产出的对称性配比,加大合并方管理层为企业合并中支付的溢价创造相应价值的压力,从而促进合并方案和投资决策的优化。但是,购买法能否适用于同一控制下企业合并,取决于此方法能否如实反映交易的经济实质、能否满足主要会计信息使用者对该交易的信息需求、能否满足成本收益分析等条件。

购买法认为企业通过合并取得被合并方的净资产实质是一种购买行为,与通常会计模式下取得资产或承担债务应采用一致的会计处理方法。此方法主要包括以下基本原则:一是合并方以公允价值计量在合并中获得的资产和负债;二是合并方以公允价值计量作为合并对价支付的资产、发生或承担的负债,与其账面价值的差额计入当期损益;三是

合并方的合并成本与合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉或利得。购买法通常包括识别购买方、确定购买日、确认和计量获得的可辨认净资产以及确认和计量商誉或利得四个步骤。

3. 完全公允价值法。完全公允价值法要求确定合并对价、被合并业务及其可辨认净资产的公允价值，合并对价与被合并业务公允价值的差额作为购买方对被购买方的资本性投入或资本性收回而计入所有者权益，被合并业务大于可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉。完全公允价值法和购买法下不同的核算结果主要包括以下几种情形：第一，如果合并对价大于被合并业务的公允价值，完全公允价值法实则是将购买法下的商誉分拆出一部分作为资本性收回；第二，如果合并对价小于被合并业务的公允价值而大于被合并方可辨认净资产的公允价值，实则在购买法下的商誉基础上增加一部分资本性投入确认为完全公允价值法下的商誉；第三，如果合并对价小于被合并方可辨认净资产的公允价值，实则将购买法下的利得变为完全公允价值法下资本性投入和商誉的差额。

完全公允价值法在会计处理中参考了购买法和账面价值法的思路，是将损益性交易和权益性交易相结合的具体应用（封顶法和修正后的封顶法也是）。完全公允价值法下计算的商誉实质为被合并方的自创商誉，因此不能像购买法下确认的外购商誉反映合并方与被合并方的协同效应。另外，完全公允价值法在权益性交易和损益性交易的区分标准上缺乏理论基础，并对损益性交易的会计处理与非同一控制下企业合并采用的购买法缺乏逻辑一致性。完全公允价值法将存在较大的操作问题和实务困难，首先是较难界定被合并业务的含义，其次确定三类公允价值将面临较大的计量主

观性和实施成本。

4. 封顶法。封顶法也要求确定合并对价、被合并业务及其可辨认净资产的公允价值，并将合并对价小于被合并业务可辨认净资产公允价值的差额计入所有者权益；合并对价以被合并业务的公允价值为上限，减去可辨认净资产的公允价值的差额确认为商誉。具体而言，当合并对价小于被合并业务的公允价值时，合并对价大于可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉；当合并对价大于被合并业务的公允价值时，被合并业务的公允价值大于可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉，合并对价减去被合并业务公允价值的差额计入所有者权益。

封顶法在购买法的基础上，将商誉价值的最高限额设置为被合并业务的公允价值与可辨认净资产公允价值的差额，在一定程度上可以防止商誉高估。例如，当合并对价大于被合并业务的公允价值时，封顶法下和完全公允价值法下的商誉相同，小于购买法下的核算结果。另外，封顶法不允许确认购买利得，可以减少同一控制下企业合并对企业利润的影响。例如，当合并对价小于被合并方可辨认净资产的公允价值时，封顶法将购买法下的购买利得确认为资本性投入。

5. 修正后的封顶法。修正后的封顶法将合并对价大于被合并业务可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉的暂时价值，在合并日后12个月内，按照资产减值准则中的模型对暂时商誉（Provisional Goodwill）进行减值测试，如未发生减值，则将暂时商誉确定为合并日产生的商誉；如发生减值，则将商誉减记至可收回金额，同时冲减所有者权益。一旦企业在12个月后正式确认商誉的金额，商誉减值不再计入所有者权益，而按照资产减值会计准则进行会计处理。修正后的封顶法下，如果合并对

价小于被合并方可辨认净资产的公允价值，主体应将二者的差额计入所有者权益而不是确认为一项利得。

相比完全公允价值法和封顶法，修正后的封顶法最大的差异在于无须确定被合并业务的公允价值，可以避免重大的计量不确定性和降低实务操作的成本和复杂度。另外，修正后的封顶法从特定主体角度，反映交易中合并方与被合并方之间的协同效应，并考虑协同效应对商誉在1年计量期内最终账面价值的影响。为了防止高估商誉价值，修正后的封顶法将商誉在1年计量期内的减值部分计入所有者权益，减少了同一控制下企业合并对合并方利润表的无谓影响。但是，1年计量期没有充分考虑企业合并中业绩承诺时间以及整合效果等实务情况，也缺乏相关的内在逻辑和理论基础。并且，修正后的封顶法依赖的商誉减值模型在现行会计实务中存在诸多缺陷，如现行减值测试方法复杂、成本高、主观性大，商誉减值损失的确认时点与发生时点往往不相符等。

三、相关建议

（一）积极参与国际财务报告准则的制定

根据国际上最新的研究和讨论情况，IASB工作组对涉及非控股股东的同一控制下企业合并，呈现出重点关注和可能偏好现行价值法的迹象，主要依据是：第一，现行价值相比账面价值更能如实反映合并方在交易中获得资产和负债的交换价值，特别是对于现行价值和账面价值差距较大的房地产、金融资产等项目；第二，同一控制下企业合并交易的报告主体是合并方而不是最终控制方，然而现行账面价值法的逻辑基础和处理方法都是基于最终控制方的视角；第三，现行实务中，合并方存在非控股股东的很多同一控制下企业合并交易都按照市场条件达成，现行价值法更



图 / 中国财政摄影家协会

能反映其经济实质；第四，非控股股东一般处于信息劣势地位，而控股股东和最终控制方一般具有其他信息渠道，因此相关会计处理应更加关注非控股股东对同一控制下企业合并交易的信息需求；第五，IFRS 3要求准则范围内的企业合并采用购买法，准则范围外的企业合并的会计处理应在购买法的基础上改进和完善。

然而，目前我国发生的同一控制下企业合并都采用账面价值法，如果严格限定甚至取消账面价值法，无疑对企业界和资本市场产生巨大影响：一是可能降低会计信息使用者获得的相关会计信息的相关性和可靠性；二是提高会计信息的编制成本及企业合并的交易费用；三是增加我国会计准则机构在制定和实施该准则时面临的阻力和压力。另外，我国股权相对集中，集团公司和同一控制下企业合并交易比较普遍，对制定全球范围内的相关会计准则具有广泛的实践基础。并且，我国早在2006年就已经规范了同一控制下企业合并交易的会计处理，多年的运用积累了丰富的实践经验，也反映了我国方法在理论上的正确性和实务中的可行性。因此，我国会计理论界和实务界以及会计准则制定机构必须主动作为、通力合作，立足我国基本国情，发表中国会计界的声音，

积极参与国际财务报告准则的制定。

（二）进一步进行理论探索和实践总结

我国现行会计准则规定，企业选择购买法或账面价值法的逻辑基础应当以企业合并主体之间的相互关系为标准。具体而言，如果企业合并主体是独立主体则采用购买法，如果是关联主体则采用账面价值法，但是我国会计准则对关联主体形成的同一控制具有严格的范围界定和认定标准。IASB在同一控制下企业合并项目中初步决定的项目范围超出了我国界定的情形，如无法识别合并方以及暂时性控制等交易。对于以上不满足我国认定的交易情形，我国会计界还需要基于会计理论并结合我国会计实务，进一步做好相关的理论探索和实践总结，为完善我国会计准则的制定做好准备。

除了考虑项目中新增的交易情形外，会计界还需要针对IASB项目工作组的考虑，进一步研究以下问题：第一，同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两种合并类型的经济实质差异，主要包括在决策程序，交易的目的和意图，交易对价的确定方法、支付方式、公允程度以及商业实质等方面的不同；第二，合并方存在非控股股东的同一控制下企业合并与合并方不存在非控股股

东的同一控制下企业合并是否具有相似的经济实质；第三，非控股股东、贷款人及其他债权人等会计信息使用者对同一控制下企业合并交易主要需求何种信息，我国现行的账面价值法能否满足其信息需求；第四，是否需要重点考虑非控股股东而不需要主要关注控股股东和最终控制方对同一控制下企业合并交易的信息需求；第五，会计信息使用者除了通过财务报告获得信息，是否还可以通过其他信息渠道解决其信息需求。

责任编辑 任宇欣

主要参考文献

- [1] 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解[M]. 北京：人民出版社，2010.
- [2] 财政部. 企业会计准则（合订本）[M]. 北京：经济科学出版社，2019.
- [3] 陆建桥，王文慧. 国际财务报告准则研究最新动态与重点关注问题[J]. 会计研究，2018，（1）：89-94.
- [4] 徐华新. 对同一控制下企业合并若干会计问题的思考[J]. 财会月刊，2017，（19）：36-38.