

高等学校经济与工商管理系列教材

GAODENG XUEXIAO JINGJI YU GONGSHANG GUANLI XILIE JIAOCAI

GAOJI
CAIWU
KUAIJ

高级财务会计学

隋 静
主 编



清华大学出版社
<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>



高等学校经济与工商管理系列教材

高级财务会计学

隋 静 主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书从企业合并开始,讲述财务会计的四大难点:合并会计、外币报表折算、物价变动会计和衍生金融工具会计,还包括租赁会计。本书各章均配有教学目标、小结及一定数量的习题。

本书是根据最新《企业会计准则》相关内容和要求编写的,内容简洁、新颖,理论联系实际,力求体现现实性与前瞻性。

本书是专门为高等院校本科会计学与财务管理专业学生撰写的教材,同时也可作为本科成人教育、高等教育自学考试的教材和参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,翻印必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学 / 隋静主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社, 2010.5
(高等学校经济与工商管理系列教材)

ISBN 978-7-5121-0113-5

I. ①高… II. ①隋… III. ①财务会计-高等学校-教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 083300 号

责任编辑:刘 洵

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京泽宇印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:12.75 字数:282千字

版 次:2010年5月第1版 2010年5月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-0113-5/F·641

印 数:1~4000册 定价:23.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前 言

21 世纪,随着科学技术的高速发展,我们面临的是变幻莫测的经济环境。该环境会不断为我们带来新的问题,提出新的挑战。财务会计理论与实务所反映的问题越来越多,社会对会计人才的需求,在数量、结构、质量和规格方面都有很大的变化。我们应适应新形势的需要,特别是对我国会计已产生直接影响的特殊问题应做出有益探讨与统一认识。学会用会计方法处理这些特殊业务是十分必要的,因此高等财经院校应将这些特殊业务列入高级财务会计的范畴,培养与时俱进的会计人才。

随着我国会计改革的不断深入和会计教育的进一步发展,高级财务会计已作为一门独立课程出现在我国各高等院校会计专业的教学体系中。“高级财务会计”是财务会计专业知识结构中的重要组成部分,是会计学专业的一门必修课程,是在“基础会计”、“中级财务会计”的基础上为进一步提高学生的会计理论和应用能力而设置的一门专业课。本课程的任务是介绍高级财务会计的基本理论与实务,培养学生从事财务会计工作应具备的基本理论知识与操作能力。

如何界定高级财务会计的内容,目前理论界尚无定论。高级财务会计之所以称为“高级”,是因为它专门研究财务会计中的特殊问题、疑难问题、新问题和仅在个别行业存在的问题,以及在会计理论和实务研究中尚不成熟的问题。这些问题的研究范围在某种意义上已经超越了财务会计四项基本假定的限定,是对财务会计中应遵循的惯常的会计原则、程序和方法的扩展和延伸。所以高级财务会计是在中级财务会计的平台基础上,以会计假设的松动和会计原则的延伸为前提,对背离会计假设的特殊会计事项进行理论和方法方面更深、更广的研究。

高级财务会计的“难”,体现在它包括了财务会计的四大难点:合并会计、外币报表折算、物价变动会计和衍生金融工具会计。一些高级财务会计中还包括一些前沿的会计问题,比如绿色会计、人力资源会计、社会责任会计等。而有些高级财务会计则要研究一些特殊组织和特殊业务的会计问题,如合伙会计、政府和非盈利组织会计、企业重组与破产清算会计、租赁会计等。

现有的高级财务会计教材很多,它们各具特色,各有所长。各高校都为拥有一套完整的会计教材而坚持不懈地努力,在书的编写上过分重视结构内容、深度广度,而忽视了作为普通高等学校教学特点的需要。本书由于是针对会计专业本科生的系列教材,因此在难度上有所控制,不包括一些难度较大、较前沿的知识。在编写本书的过程中,我们力求和“中级财务会计”形成一个前后紧密、相互衔接而又不重复的内容体系。为此,我们力求立足于国内,同时兼顾国际会计发展动态,在中国具体会计处理的基础上,着力介绍国际相关领域内

的最新进展与动态。

本书的编写思路如下。

① 注重最新企业会计准则相关内容和要求，内容新颖。在编写过程中，全面、准确地反映企业会计准则的思想精髓，并结合最新的国际财务报告准则和美国公认会计准则，处理好国际惯例与我国国情的关系，反映了这些领域的最新发展动态。

② 力求体现现实性与前瞻性。充分考虑会计学的发展趋势，对一些高难问题进行了阐述。

③ 内容简洁明了、务实求新、结构严谨、重点突出。

④ 注重案例，理论与实际相结合，有较强的适用性和实用性，是求学者真正有用的书。

本书共分9章，由山西大学商务学院隋静担任主编，具体分工如下：隋静编写第1、6、7章；王晨编写第2、3、4、5章；卢霞编写第8、9章。最后由隋静对全书进行了总纂定稿。本书在内容的取舍和编排上参考了国内外一些同类教材的范例，是专门为高等院校本科会计学与财务管理专业学生撰写的教材，同时也可作为本科成人教育、高等教育自学考试教材和参考书。

在本书的写作过程中参考了大量的书籍与文献，在此对相关作者表示感谢。由于作者水平有限、视野不够开阔，书中难免存在疏漏。恳请广大学者、读者提出宝贵意见。

编者
2010年5月

目 录

第1章 企业合并与合并财务报表	(1)
1.1 企业合并概述	(1)
1.1.1 企业合并的动机与含义	(1)
1.1.2 企业合并的分类	(2)
1.1.3 企业合并的会计问题	(5)
1.2 企业合并会计方法的选择	(6)
1.2.1 购买法	(6)
1.2.2 权益结合法	(11)
1.2.3 购买法与权益结合法的比较	(13)
1.3 合并财务报表的基本原理与方法	(14)
1.3.1 合并财务报表的意义	(15)
1.3.2 合并财务报表的合并理论	(15)
1.3.3 合并财务报表的合并范围	(18)
1.3.4 合并财务报表的合并程序	(19)
1.4 企业合并信息的披露	(22)
1.4.1 同一控制下企业合并有关信息的披露	(22)
1.4.2 非同一控制下企业合并有关信息的披露	(22)
本章小结	(22)
复习思考题	(23)
练习题	(23)
第2章 控股权取得日合并财务报表	(27)
2.1 控股权取得日的合并财务报表的编制——购买法	(27)
2.1.1 合并财务报表的编制原则	(27)
2.1.2 购买法下,合并财务报表的编制	(28)
2.2 控股权取得日的合并财务报表的编制——权益结合法	(33)
2.2.1 子公司为全资子公司	(33)
2.2.2 子公司为非全资子公司	(34)
本章小结	(35)
复习思考题	(35)
练习题	(36)

第3章 控股权取得日后的合并财务报表	(38)
3.1 长期股权投资的处理	(38)
3.1.1 成本法	(38)
3.1.2 权益法	(39)
3.1.3 将成本法调整为权益法	(39)
3.2 控股权取得日后合并财务报表的编制	(40)
3.2.1 全资子公司	(40)
3.2.2 非全资子公司	(45)
本章小结	(48)
复习思考题	(49)
练习题	(49)
第4章 合并财务报表——集团内部交易的会计处理	(51)
4.1 内部存货交易的会计处理	(51)
4.1.1 内部存货交易抵销的一般程序	(51)
4.1.2 内部存货交易的合并财务报表编制	(57)
4.2 内部固定资产交易的抵销	(59)
4.2.1 集团内部固定资产交易的特点	(59)
4.2.2 不计提折旧固定资产的抵销	(59)
4.2.3 计提折旧的固定资产交易	(60)
4.2.4 内部固定资产交易的损失	(61)
4.2.5 购入存货用作固定资产	(62)
4.3 内部往来业务的抵销	(63)
4.3.1 内部债权、债务的抵销	(63)
4.3.2 内部债券的抵销	(64)
本章小结	(64)
复习思考题	(65)
练习题	(65)
第5章 合并财务报表的特殊问题	(67)
5.1 子公司发生超额亏损	(67)
5.2 报告期内增减子公司	(67)
5.2.1 报告期内增加子公司	(67)
5.2.2 在报告期内处置子公司	(68)
5.3 交叉持股下的合并财务报表	(68)
5.3.1 库藏股法	(68)
5.3.2 交互分配法	(69)

5.4 间接控股下的合并财务报表	(69)
本章小结	(70)
复习思考题	(70)
第6章 外币业务会计	(71)
6.1 外币业务会计概述	(71)
6.1.1 记账本位币	(71)
6.1.2 外币、外汇与汇率	(72)
6.2 外币业务的会计处理	(76)
6.2.1 外币交易	(76)
6.2.2 外币货币性项目与外币非货币性项目	(77)
6.2.3 外币交易会计处理的两种观点	(79)
6.2.4 外币业务的记账方法	(82)
6.2.5 外币交易的会计处理	(83)
6.3 外币报表折算	(89)
6.3.1 现行汇率法	(90)
6.3.2 流动与非流动法	(92)
6.3.3 货币与非货币法	(95)
6.3.4 时态法	(97)
6.3.5 我国《企业会计准则第19号——外币折算》对外币报表折算的具体规定	(99)
6.3.6 外币报表折算方法的比较	(100)
6.3.7 恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算	(101)
6.3.8 各国对外币报表折算方法的选择	(102)
本章小结	(104)
复习思考题	(105)
练习题	(105)
第7章 租赁会计	(110)
7.1 租赁会计概述	(110)
7.1.1 租赁会计的特点	(110)
7.1.2 租赁的分类	(111)
7.1.3 租赁业务的相关概念	(113)
7.2 融资租赁的会计处理	(114)
7.2.1 承租人对融资租赁的会计处理	(114)
7.2.2 出租人对融资租赁的会计处理	(121)
7.3 经营租赁的会计处理	(126)

7.3.1 承租人对经营租赁的会计处理	(126)
7.3.2 出租人对经营租赁的会计处理	(128)
7.4 售后租回的会计处理	(128)
7.4.1 售后租回交易形成融资租赁的会计处理	(129)
7.4.2 售后租回交易形成经营租赁的会计处理	(130)
本章小结	(132)
复习思考题	(133)
· 练习题	(133)
第8章 物价变动会计	(138)
8.1 物价变动会计概述	(138)
8.1.1 物价变动会计的起源与发展	(138)
8.1.2 物价变动及其表现形式	(140)
8.1.3 物价变动对历史成本会计的冲击	(142)
8.1.4 物价变动会计的理论基础——资本保全理论	(143)
8.2 一般物价水平会计	(144)
8.2.1 一般物价水平会计的基本特点	(144)
8.2.2 一般物价水平会计的基本程序	(145)
8.2.3 编制消除物价变动影响的财务报表	(148)
8.2.4 一般物价水平会计的评价	(153)
8.3 现行成本会计	(153)
8.3.1 现行成本会计的基本特点	(153)
8.3.2 现行成本会计的基本程序	(155)
8.3.3 按现行成本编制调整财务报表	(157)
8.3.4 现行成本会计的评价	(160)
8.4 现行成本与一般物价水平结合会计	(161)
8.4.1 现行成本与一般物价水平结合会计的特征	(161)
8.4.2 现行成本与一般物价水平结合会计的基本程序	(161)
8.4.3 现行成本与一般物价水平结合会计的评价	(162)
本章小结	(162)
复习思考题	(163)
练习题	(163)
第9章 衍生金融工具	(168)
9.1 衍生金融工具概述	(168)
9.1.1 衍生金融工具的定义	(168)
9.1.2 金融工具的确认和终止确认	(169)

9.1.3 金融工具的计量	(170)
9.1.4 衍生金融工具损益确认	(171)
9.2 远期合约的会计处理	(171)
9.2.1 买入远期外汇的会计处理	(171)
9.2.2 卖出远期外汇的会计处理	(172)
9.3 金融互换的会计处理	(173)
9.3.1 货币互换的会计处理	(173)
9.3.2 利率互换的会计处理	(174)
9.4 期权的会计处理	(177)
9.5 期货的会计处理	(180)
9.5.1 商品期货的会计处理	(180)
9.5.2 股指期货的会计处理	(183)
本章小结	(187)
复习思考题	(188)
练习题	(188)
参考文献	(191)

第 1 章

企业合并与合并财务报表

学习目标

通过本章学习，理解和掌握企业合并的动机和含义，掌握企业合并两种会计方法的选择：即购买法和权益结合法的基本原理以及合并时的会计处理。理解编制合并财务报表的意义，理解和掌握合并财务报表编制的基本理论、合并范围与合并程序。

1.1 企业合并概述

自从企业作为一种经济实体产生以来，企业之间的合并就从未间断过。早在西方工业发展的早期，就已出现企业合并的现象，随着市场发育程度的不断提高、各种制度的不断完善，尤其是工业化大生产的出现，资本扩张的模式由资本积累到资本积聚后，企业合并的交易成本大大降低，掀起了一次又一次的企业合并高潮。以美国为例，其历史上就经历了五次兼并浪潮。近年来，我国企业采用合并实现跨国经营和自身战略发展目标的实例也越来越多。

1.1.1 企业合并的动机与含义

企业合并，往往是现代大公司形成和发展的有效手段。一家公司可能出于种种目的，例如，为了建立永久的原料供应基地，开辟新市场和扩大市场占有率，取得先进的生产工艺技术，开展多样化经营以分散经营风险等而去兼并，达到控制其他公司或与其他企业合营的目的。

企业或企业集团应该不断致力于扩展企业规模，拓展经营业务与市场，以取得竞争优势。企业规模或业务的扩展不外乎两种途径：第一，采取内部扩张，通过自身积累来扩大规模；第二，采取外部扩张，通过企业合并来扩大规模。由于内部扩张受自身资本积累和经营范围的限制，外部扩张即企业并购便成为当今企业或企业集团扩张规模的主要途径。诺贝尔经济学奖得主乔治·斯蒂格勒在对美国前 500 家大公司的成长经历进行研究后，曾做出一个精辟的论断“没有一家美国大公司不是通过某种程度、某种方式的兼并而成长起来的，几乎没有一家大公司主要是通过对内扩张成长起来的。”

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》中将企业合并定义为：企业合并是指将两

个或两个以上单独的企业合并成一个报告主体的交易事项。合并包括以下几层含义：首先，合并的目的是为了获得控制权或净资产；其次，企业合并可以是一个企业对另一企业，也可以一个企业对多个企业；第三，企业合并可以是购买企业整体，也可以是购买企业的某项资产或资产组合；第四，被合并企业可以保留法人资格，也可以不保留法人资格。

1998年修订的国际会计准则第22号《企业合并》中指出：“企业合并指通过一个企业与另一个企业实行的股权联合或获得另一个企业净资产的控制权和经营权，而将各独立的企业组成一个经济实体。”以上概念强调了两点：一是参与合并的企业在合并前是彼此独立的，而合并后，它们的经济资源和经营活动就处于单一的管理机构控制下；二是强调了单一会计主体，即企业合并时以前彼此独立的企业合并成一个会计主体。

美国会计原则委员会颁布的于1970年11月生效的第16号意见书《企业合并》对企业合并所下的定义为：企业合并指一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合并成一个会计主体。这个会计主体继续从事以前彼此分离、相互独立的企业经营活动。

1.1.2 企业合并的分类

企业合并有各种不同的方式，可以按不同的标准进行分类。

1. 按合并的法律形式分类

企业并购按法律形式分为吸收合并、创立合并和控股合并。

(1) 吸收合并 (consolidation)。吸收合并也称兼并，是指一个企业通过发行股票、支付现金或发行债券等方式取得其他一个或若干个公司的全部净资产。吸收合并完成后，只有合并方仍保持原来的法律地位，被合并企业失去其原来的法人资格而作为合并企业的一部分从事生产经营活动。比如，在我国证券市场上，清华同方合并鲁颖电子，其方式是清华同方定向增发人民币普通股，然后按照1.8:1的比例换取鲁颖电子股东持有的全部股份，这样，把鲁颖电子的全部资产并入清华同方，合并后，鲁颖电子的法人资格注销。这就是典型的吸收合并。

这种合并形式，用公式表示就是：甲公司 + 乙公司 = 甲公司。

(2) 创立合并 (merge)。创立合并也称新设合并，是指两个或两个以上的公司通过交换有表决权股份或其他形式成立一家新的公司。创立合并结束后，原来的各公司均失去法人资格，而由新成立的公司统一从事生产经营活动。例如，1996年上海著名的两家证券公司申银和万国组成申银万国证券公司，就属典型的创立合并。

这种合并形式，用公式表示就是：甲公司 + 乙公司 = 丙公司。

(3) 控股合并 (acquisition of majority interest)。控股合并是指一个企业通过支付现金、发行股票或债券的方式取得另一企业全部或部分有表决权的股份，从而达到能够对被投资企业实施控制的程度。取得控股权后，原来的企业仍然以各自独立的法律实体从事生产经营活动。在这种情况下，投资企业与被投资企业之间形成母子公司关系，需要编制合并财务报表。

这种合并形式，用公式表示就是：甲公司 + 乙公司 = 甲公司 + 乙公司。

在以上三种合并形式中，吸收合并和新设合并后存在的是单一的企业，报告主体就是这个企业，如果把企业合并定义中的“一个报告主体”改为“一个企业”，是完全可以的。但在控股合并下，情况就发生了变化。

控股合并后，原来的企业依然作为独立的法律主体而存在，并且名称一般也不发生变化，但它们之间的关系已经发生实质性的变化。合并前，两个企业不存在母子公司关系，而合并后，两个企业之间的关系变成了母子公司的关系。在存在母子公司关系的条件下，在经营决策和财务决策上母公司可以对子公司实施控制，在生产经营方面两者成为事实上的一个整体，即由母公司和由该母公司所控制的子公司组成的企业集团。为了反映企业集团的财务状况，就需要在各个报告期末编制反映企业集团整体的合并财务报表。在这种情况下，报告主体就不是一个企业了，而是由多个企业组成的企业集团。

2. 按合并所涉及的行业分类

按照企业合并所涉及的行业，合并可分为横向合并、纵向合并和混合合并。

(1) 横向合并 (Horizontal Integration)。横向合并又称水平式合并，是指从事同类生产经营活动的企业合并。如某一家用电器公司与另一家用电器公司间的合并。横向合并的目的在于，把一些规模较小的企业联合起来，组成企业集团，扩大经营规模；或者是提高产品的市场占有率，增强市场竞争力，以实现规模效益。但横向合并会削弱企业间的竞争，甚至造成垄断的局面，在一些国家受到反托拉斯法规的限制。如美国波音飞机制造公司与麦道飞机制造公司的合并，法国雷诺汽车制造公司与瑞典伏尔汽车制造公司的合并，均属横向合并。

(2) 纵向合并 (Vertical Integration)。纵向合并又称垂直式合并，是指一家公司与处于同行业不同生产经营阶段公司间的并购。如一家生产冰箱的公司与一家生产压缩机的公司间的合并。企业通过纵向合并往往能够形成一个产、供、销一体化的企业集团，从而增强实力。如1995年美国迪斯尼公司收购大都会——美国广播公司，可以使前者制作的娱乐节目通过后者传播给公众，而后者则可提高收视率。

(3) 混合合并 (Conglomeration)。混合合并又称多元化合并，是指从事不相关业务类型的企业间的合并。如某家电公司与某酒店、汽车生产企业之间的合并。混合合并的目的是企业通过合并来从事多元化经营，以达到优化投资组合、分散经营风险、挖掘新的市场机会、增强生存和发展能力的目的。以20世纪80年代末至90年代中期首都钢铁公司的混合合并案为例，其通过大量混合合并，使其经营部门由单一的钢铁业扩展到电子、机械、建筑、有色金属、轻纺、化学、造船、旅馆等十多个部门，成为一家国际性的大型混合联合公司。

3. 按企业合并的性质进行分类

按照企业合并的性质进行分类，企业合并可以分为购买性质的合并和股权联合性质的合并。

(1) 购买性质合并。购买性质合并是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式，由一个企业获得对另一个企业净资产和经营权控制的合并行为。在企业合并活动中，只要一



个参与合并的企业能够控制其他参与合并的企业，就能够辨别出哪个企业是购买方；一个参与合并的企业控制了其他参与合并的企业一半以上有表决权的股份时，便可认为获得了控制权（协议约定放弃控制权的除外）。

（2）**股权联合性质合并**：股权联合性质合并是指当参与合并的企业根据签订的平等协议共同控制其全部或实际上全部的净资产和经营，参与合并的企业管理者共同管理合并企业，并且参与合并企业的股东共同分担合并后主体的风险和利益。在这种情况下，合并后实体的哪一方都不能认为是购买企业。股权联合之所以与购买不同，是因为参与合并的双方签订的是平等的协议。如果参与合并的企业之间不能本质上平等地交换有表决权的股票，那么共同分享收益和共同承担风险通常是不可能的。

4. 根据合并的动机分类

根据合并的动机进行分类，企业合并可分为善意合并和恶意合并。

（1）**善意合并（Friendly Merger）**。善意合并也称友好合并，是指被合并公司同意合并公司提出的合并条件并承诺给予协助，双方高层通过协商来决定合并的具体安排，如合并方式（以现金、股票、债券或其混合等）、合并价位、人事安排、资产处置等。由于合并当事双方均有合并意图，而且对彼此之间情况较为熟悉，故此类合并成功率较高。这种方式的合并是以协议为基础的，又称为“协议合并”。

（2）**恶意合并（Hostile Merger）**。恶意合并也称敌意合并或强迫接管合并，是指合并企业在被合并企业管理层对其合并意图尚不知晓或持反对态度的情况下，对被合并企业强行进行合并的行为。

5. 按合并企业之间的关系分类

即参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制进行分类，可以分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。

（1）**同一控制下的企业合并**。同一控制下的企业合并是指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。同一方是指参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者；相同的多方是指，根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者；控制并非暂时性是指参与合并各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制，控制时间通常在一年以上（含一年）。

一般情况下，同一控制下的企业合并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等，实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。从广义上来讲，同属国家国有资产监督管理部门管理的国有企业之间的购并均属于同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并具有以下特点：① 从最终实施控制方的角度来看，其所能够实施控制的净资产没有发生变化，原则上应保持其账面价值不变；② 由于该类合并发生于关联方之间，交易作价往往不公允，很难以双方议定的价格作为核算基础，容易产生利润操纵。

(2) 非同一控制下的企业合并,指参与合并的企业在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的合并交易。非同一控制下的企业合并具有以下特点:一是非关联的企业之间进行的合并;二是以市价为基础,交易对价相对公平合理。

在图1-1中,B、C、D、E四个公司最终受A公司控制,如果四个公司中任意两个或多个公司合并,合并后仍受A公司最终控制,并且控制不是暂时性的,应认定为同一控制下的企业合并。

在图1-2中,M公司和N公司共同控制P公司和S公司,如果P公司和S公司合并,且合并后仍然受控于M公司和N公司,并且控制不是暂时性的,也认定为同一控制下的企业合并。

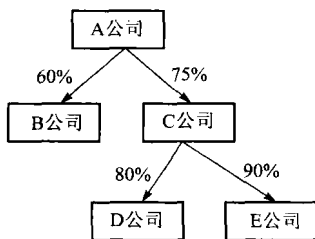


图 1-1 受同一方最终控制

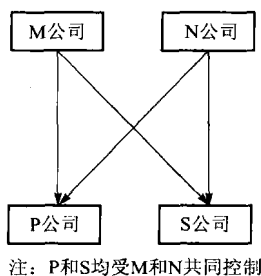


图 1-2 受相同多方最终控制

1.1.3 企业合并的会计问题

企业合并按法律形式分为吸收合并、创立合并和控股合并。在吸收合并条件下,只有实施合并的企业在合并后仍然是一个单一的会计主体和法律主体。实施合并的企业应在其账册中记录取得的资产和承担的负债,并同时记录所支付的现金、其他资产或增加的股份。被合并的企业应通过企业解散清算的程序处理其产权的转让,并结束其会计记录。合并结束后,被合并的企业全部解散。

而创立合并完成后,原来的企业均不复存在,新设企业成为一个单一的会计主体和法律主体。所有被解散的企业都应通过解散清算的程序,处理其财产的转让,并结束各自的会计记录,新创立的企业则应在其启用的账册中,记录取得的资产和承担的负债,并同时记录其股本或实收资本(发行股份以换取被解散企业的产权)、资本公积。以后,新创立的企业作为单一的主体处理其会计实务。

吸收合并和创立合并完成后的会计处理问题仍属于传统财务会的范畴,不存在编制合并财务报表的问题,也不会有新的会计问题出现。

控股合并完成后,母公司和子公司仍然是两个独立的法律主体和会计主体,保持各自的会计记录并编制各自的财务报表。只是在处理合并业务时,母公司要对取得子公司控股权的

业务进行长期股权投资的会计记录而已。但是当母公司取得子公司的控股权后,实质上已经取得子公司生产经营、分配积累等一切重要方面的决策权。所以站在经济的角度看,母、子公司已构成一个新的经济实体——企业集团。为了综合全面地反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,有必要将母、子公司组成的企业集团视为单一的会计主体,编制企业集团的合并财务报表,这是控股合并完成后面临的新会计问题。

1.2 企业合并会计方法的选择

企业合并按性质分为购买性质的合并和股权联合性质的合并,与之相对应,企业合并的会计处理方法有购买法和权益结合法两种。

1.2.1 购买法

购买法是假定企业合并是一个企业取得其他参与合并企业净资产的一项交易,这一交易与企业直接从外界购入普通资产基本相同。购买法要求购买企业对被购买企业的可辨认资产和负债进行重新估价,按公允价值体现在购买企业的账户和合并后的资产负债表中。购买企业的购买成本与索取的净资产公允价值的差额确认为商誉。因此购买法的关键问题是购买成本的确定、被购买企业的可辨认净资产公允价值的确定和商誉问题。

1. 购买成本的确定

购买成本应根据购买企业所支付的现金或现金等价物的金额或企业所放弃的其他资产和承担债务的公允价值,加上可直接归入购买成本的相关费用确定。可直接归入购买成本的费用包括直接费用(为实现购买而聘请的会计师、律师、评估师和其他咨询人员所支付的费用)以及发行债券和权益性证券有关的登记和发行成本。其他不能直接归属于所核算的特定事项的费用,如合并谈判费用等应作为管理费用计入当期损益,不应当包括在购买成本中。不同方式购买及其购买成本的确定如下:

- 现金支付方式下,购买成本为实际支付的款项加上相关的直接费用;
- 发行债券的情况下,购买成本为债券未来应付金额的现值加上相关的直接费用;
- 发行股票的情况下,应将所发行股票的公允价值与所取得资产的公允价值进行比较,如果股票的市价较资产的公允价值更客观,则按股票的市价计价;如果购买方为非上市公司或股票的市价不具有足够的客观性,则按所收到的资产的公允价值计价。

2. 被购买企业的可辨认净资产公允价值的确定

可辨认净资产公允价值为可辨认资产的公允价值与负债公允价值的差额。可辨认资产与负债的确认条件为:合并中取得的被购买方的各项资产(无形资产除外),其所带来的经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为购买企业的资产确认;合并中取得的被购买方的各项负债(或有负债除外),履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为购买企业的负债确认。购买企业在确认所购入

可辨认资产和承担负债公允价值时，可采用市价、账面价值、重置成本、现值、估计售价、评估价及可变现净值等方法。一般情况下，购入可辨认资产和承担的负债的公允价值应按下列方法确定。

- 货币资金。按购买日被购买方的账面余额确定。
- 股票、债券、基金等金融资产。按购买日活跃市场的公允价值确定。
- 应收款项。按账面价值扣除估计坏账后的净额确定；长期应收款按未来应收取金额以当时的实际利率贴现的现值，减去可能发生的坏账损失确定。
- 存货。库存商品按其估计售价减去估计的相关税费和合理毛利后的余额计价。在产品按完工产品估计的售价减去至完工时将发生的生产成本、相关税费和合理毛利后计价。原材料按现行重置成本计价。
- 固定资产、无形资产。存在活跃市场的，应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场的，应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值；同类或类似资产也不存在活跃市场的，应采用估值技术确定其公允价值。
- 负债。对于短期负债，按应支付金额确定其公允价值；对于长期负债，按其将来应付的数额以当时实际利率折现后的现值确定其公允价值。
- 或有事项或约定义务。或有事项或约定义务应加以充分估计，并按预计支付的数额以当时的实际利率折现后的现值计价。
- 递延所得税资产和递延所得税负债。对于合并中取得的被合并方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的，应按照所得税准则确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债，但不要求折现。

注意所有可辨认资产和负债，无论其是否记在被合并方账上，都必须确定其公允价值。

3. 商誉的确定

购买成本和所获得被合并方净资产账面价值之间的差额包括两部分：一部分是由商誉因素引起的，商誉是指购买企业的购买成本与被购买企业可辨认净资产公允价值之间的差额。这一差异的形成取决于被购买企业地理位置是否优越，人员素质是否过硬，管理水平是否先进，社会信誉是否良好等诸多因素。如果购买成本高于被购买企业可辨认净资产公允价值，表现为商誉；反之，如果购买成本低于被购买企业可辨认净资产公允价值，则表现为负商誉。另一部分是由被购企业资产的增减值因素引起的，它是被购买企业净资产的公允价值与其账面价值之间的差额。这是由于科技的进步以及物价的变动等因素引起的。

在会计上，商誉有三种处理方法：

一是在合并时商誉直接冲减所有者权益项目。该观点认为，合并商誉的价值不能独立于被控股公司而独立存在，在资产负债表上不能将其单独资本化为一项资产，并且其价值的损耗也与一般的资产不同，没有充分的理由将其价值通过系统摊销的方法与未来的合并收入进