

新编
会计案例丛书

财务会计教学案例

(第二辑)

刘永泽 主 编
傅 荣 孙光国 副主编

Cases Study in Financial Accounting

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



—— 新编 ——
会计案例丛书

财务会计教学案例

(第二辑)

刘永泽 主 编
傅 荣 孙光国 副主编

Cases Study in Financial Accounting

© 刘永泽 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计教学案例 (第二辑) / 刘永泽主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 10

(新编会计案例丛书)

ISBN 978-7-5654-0948-6

I. 财… II. 刘… III. 财务会计-案例 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 194361 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 226 千字 印张: 11 1/2 插页: 1
2012 年 10 月第 1 版 2012 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 彬 王芃南

责任校对: 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0948-6

定价: 22.00 元

前言

我国的《企业会计准则》自2006年颁布以来,根据上市公司的实施情况和国际财务报告准则的发展动态,进行了不断的修订。《企业会计准则》的颁布与修订,促进了上市公司的会计规范化和职业化,实现了会计标准的国际趋同;而上市公司对《企业会计准则》的实施,也推动了我国企业会计准则体系的完善。在这一背景下,结合上市公司实际案例关注《企业会计准则》的实施,对于学习、把握、研究《企业会计准则》及其实施中的热点、焦点和难点问题,无疑具有重要意义。正是基于这一认识,我们继《财务会计教学案例》(第一辑)之后,推出《财务会计教学案例》(第二辑)。

如果说《财务会计教学案例》(第一辑)是对《企业会计准则》的总体关注,那么,《财务会计教学案例》(第二辑)则开启了对上市公司执行《企业会计准则》的专项研究。本书的案例集中于上市公司的企业合并与合并财务报表实务,我们还将陆续推出特殊行业、特殊业务的《企业会计准则》实施案例以及分别会计要素梳理的上市公司对《企业会计准则》实施情况的案例专辑。

与《财务会计教学案例》(第一辑)一样,本书23个案例均取自上市公司的真实素材,相关数据均来自上市公司年报或者其他公开披露的信息。本书案例所涉及的会计准则主要是《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》、《企业会计准则解释第1号》至《企业会计准则解释第4号》以及《企业会计准则解释第5号》(征求意见稿)。

本书秉承《财务会计教学案例》(第一辑)的编写原则,在“形散神不散”的前提下,虽然形式上不拘一格,但案例主题、案例摘要、准则链接、背景介绍、思考题及分析思路等基本要素的呈现,兼顾了个案的编写风格多样性与全书的整体框架一致性,兼顾了对上市公司同类业务中差异点的关注,兼顾了对同一准则下不同知识点的关注。

本书由刘永泽教授(中国会计学会副会长、中国内部控制研究中心主任、东北财经大学博士生导师)担任主编,由东北财经大学孙光国教授、傅荣教授担任副主编,由16位硕士研究生承担具体编写任务。各个案例的编写者均在案例结尾

处署名，最后由刘永泽教授、孙光国教授和傅荣教授进行总纂定稿。

本案例丛书的编写得到了东北财经大学会计学院院长方红星教授的支持与指导，得到了东北财经大学出版社的大力帮助，在此一并表示感谢！

本书如有不足、失误甚至错误，恳请读者批评指正，谢谢！

编者
2012年8月

目 录

导 论	《企业合并》与《合并财务报表》准则执行情况分析	1
案例一	同一控制下控股合并与吸收合并比较——以中粮地产和 华北制药为例	10
案例二	同一控制下股权收购会计及所得税处理 ——以四川双马收购都江堰拉法基为例	20
案例三	以中国建筑的“近亲结婚”看同一控制下的控股合并	28
案例四	以三一重工的“合二为一”看同一控制下的吸收合并	35
案例五	“百联模式”诞生了	39
案例六	蒙牛“娶妻”，是“两情相悦”还是“父母之命”？	44
案例七	平安来袭 深发展不再发展	50
案例八	广聚能源：谁动了我的商誉——不同会计规则下的分步交易合并	59
案例九	ST 波导收购上海锐及变身“自己人”——身价谁做主 (被合并企业价值估计问题)	65
案例十	1%拨千斤——上海通用 1%股份反复转让背后的意义	71
案例十一	单行道解禁，商誉双行走得通——合并商誉如何计量	77
案例十二	双理争锋，胜者为王——少数股东权益、少数股东损益的列报	84
案例十三	双重角度品茅台——且看合并报表中内部交易的抵销	90
案例十四	“做蛋糕”不易 “切蛋糕”更难——集团企业 利润分配基础选择探究	98
案例十五	不熟悉合并所有者权益变动表怎么办？——云南白药帮你忙	106
案例十六	超额亏损谁之过 少数股东来买单	117
案例十七	葡萄酒业 HOLD 不住房地产——以 ST 中葡处置 子公司股权为例	125
案例十八	养儿可防老——以亚泰处置子公司少数股权获取现金 支持发展为例	132

案例十九 乖乖，哪里来的商誉嘛——罗莱家纺购买其控股子公司 上海尚玛可家居用品有限公司少数股权的案例分折·····	137
案例二十 晨光生物——购买少数股权·····	144
案例二十一 反向购买的业务认定问题——以沙钢股份借壳 ST 张铜、海通 证券借壳都市股份、中航工业反向购买东安黑豹为例·····	151
案例二十二 反向购买的会计处理问题——以沙钢股份借壳 ST 张铜为例 ·····	158
案例二十三 海南瑞泽受托经营三亚鑫海·····	172

导 论

《企业合并》与《合并财务报表》 准则执行情况分析

自 2007 年《企业会计准则》在上市公司开始全面执行以来，财政部为了确保准则的有效实施，专门成立了准则实施情况工作组，4 年来一直采用“逐日盯市、逐户分析”的方式，密切关注每一家上市公司的年报，跟踪分析会计准则的执行情况。

连续 4 年的追踪调查和分析发现，上市公司较好地实现了《企业会计准则》从 2006 年年末至 2007 年年初的新旧转换，且在转换后的 4 年内《企业会计准则》总体运行平稳，得到了有效地实施。2007—2009 年 3 年被出具标准审计意见的上市公司占到全部上市公司的 93% 以上，2010 年该比例将近 95%。从《企业会计准则》实施的经济效果来看，无论是无形资产的研发投入、用于环境保护和生态恢复的弃置费用的计提、人工成本的全面核算，还是公允价值计量的谨慎引入、金融创新业务的有序稳健开展，都表明相关会计政策的贯彻有效地促进了上市公司的可持续发展，提升了会计信息质量，为完善和发展我国的资本市场发挥了积极的作用。同时，A+H 股上市公司报告差异的持续降低乃至几乎消除（净利润差异率从 2007 年的 4.69% 降至 2010 年的 0.03%，净资产差异率从 2007 年的 2.84% 降至 2010 年的 0.01%）充分证实了内地准则与国际准则的逐渐趋同等效，而且进一步说明《企业会计准则》确实得到了有效实施。此外，世界银行、欧盟等国际方面的诸多验证与等效认可都对《企业会计准则》的有效实施给予了充分肯定，这为上市公司“走出去”创造了必要的战略条件。

本专题主要是根据上市公司历年的年报分析资料，对《企业会计准则第 20 号——企业合并》（以下简称《企业合并》）与《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称《合并财务报表》）的情况进行专门汇总分析，纵向深度检验这两项具体准则在上市公司的执行情况。^①

^① 此外还考虑了财政部 2007—2010 年发布的《企业会计准则解释》第 1—4 号中与此两项准则有关的内容。

一、《企业合并》准则执行情况分析

（一）《企业合并》准则分析要点

1. 企业合并的类型及判断依据、企业合并的方式

《企业合并》准则将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并，判断的依据为参与合并的各方在合并前后是否受同一方或相同多方最终控制。企业合并的方式分为控股合并、新设合并和吸收合并。

2. 合并日或购买日的确定依据

《企业合并》准则规定将取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期作为合并日或购买日，同时编制相关合并报表。

3. 不同合并类型下的会计计量基础

《企业合并》准则要求对同一控制下的企业合并以账面价值为基础计量。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的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。而对于非同一控制下的企业合并则以公允价值为基础计量。购买方确定的合并成本与取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应按规定确定为商誉或计入当期损益。

4. 同一控制下企业合并被合并方期初至合并日实现的净利润情况

《企业合并》准则要求披露同一控制下企业合并被合并方期初至合并日实现的净利润。按照同一控制下企业合并的原则，这部分利润构成了合并净利润的一部分。

5. 非同一控制下的企业合并，合并成本、被购买方可辨认净资产公允价值的确定方法，有无商誉和负商誉

《企业合并》准则要求对非同一控制下的企业合并以公允价值为基础进行计量，对于合并成本与取得的被购买方净资产公允价值份额的差额，应当作为商誉处理，负商誉计入当期损益。

6. 非同一控制下企业合并中购买方发生的各项直接相关费用（审计、评估、法律服务等费用）的处理

《企业会计准则解释第4号》（2010）规定，非同一控制下的企业合并中，购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

7. 其他需关注的特殊情况^①

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并是否按规定区分个别财务报

^① 相关具体准则要求详见《企业会计准则解释第4号》以及《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》（财会便〔2009〕17号）。

表和合并财务报表处理? 购买方对企业合并中产生的递延所得税资产的会计处理是否规范? 有无企业购买上市公司, 被购买的上市公司不构成业务的情况 (即借壳上市)?

(二) 企业合并基本情况

2007 年, 沪深两市共计 1 570 家上市公司公布了年报, 其中 411 家上市公司发生了企业合并业务, 占上市公司总数比为 26.18%。2008 年, 1 624 家上市公司中有 433 家公司发生企业合并业务, 占比 26.66%。2009 年, 1 774 家上市公司披露企业合并业务的有 392 家, 占比 22.10%。2010 年, 2 129 家上市公司中, 完成企业合并的有 422 家, 占比为 19.82%。下面对上市公司执行《企业合并》准则的情况作具体分析。

(三) 《企业合并》准则具体执行情况分析

1. 企业合并的类型及判断依据

自 2007 年会计准则实施以来, 上市公司基本上都能按规定将企业合并分类为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。2007 年和 2008 年分别有 4 家 (0.97%) 和 5 家 (1.15%) 上市公司未披露企业合并的类型, 2009 年开始则再无此种情况。关于合并类型判断依据的披露, 2007 年 411 家发生企业合并业务的公司中有 348 家符合规定, 其余 63 家 (占比 15.33%) 未作明确披露。2008 年有所改善, 433 家公司中有 13 家 (占比 3%) 未披露判断依据。2009 年和 2010 年两种企业合并类型及判断依据披露的情况见表 0—1。^①可以看出, 企业合并判断依据的披露情况不是很理想, 尤其是非同一控制下的企业合并判断依据的披露问题, 这需要进一步关注和研究。

表 0—1

2009 年与 2010 年合并类型及判断依据披露情况

单位: 家

年 份	2009 年		2010 年	
项 目	总业务数	披露判断依据数 (比例)	总业务数	披露判断依据数 (比例)
同一控制下 企业合并	281	211 (75.09%)	227	210 (92.51%)
非同一控制下 企业合并	365	98 (26.85%)	452	210 (46.46%)

2. 合并方式

2008 年实现企业合并的 433 家公司中, 控股合并 411 家, 吸收合并 25 家, 新设合并 5 家, 其中既有控股合并又有吸收合并的有 8 家。2009 年发生的 281 笔同一控制下企业合并中, 有 240 笔合并业务为控股合并, 占所有同一控制下企业合并总数的 85.41%, 另外 41 笔为吸收合并; 在 365 笔非同一控制下的企业合并业务中,

^① 鉴于各年统计口径不一致, 此处区分 2007 年、2008 年与 2009 年、2010 年的情况分别说明。下文合并方式同。

363 笔合并业务为控股合并，仅有两笔为非同一控制下的吸收合并。2010 年完成企业合并的 424 家上市公司中，407 家采取控股合并方式，占总数的 95.99%；鲁阳股份（002088）、华北制药（600812）等 14 家公司采取吸收合并方式；3 家公司既发生控股合并又发生吸收合并；1 家公司（三峡水利（600116））采取新设合并方式。综合几年来看，合并方式的确定方面不存在问题。

3. 合并日或购买日的确定依据

对于同一控制下的企业合并，上市公司年报中关于合并日确定依据的说明大致有如下几种：实际承担被合并企业的损益、实际获得股权的日期、拥有实际控制权和股权变更日等。2009 年完成的 281 笔同一控制下企业合并业务中，有 113 笔业务明确披露了合并日的确定依据，占有同一控制下企业合并业务的 40.21%，其余 168 笔在年报中找不到关于合并日确定依据的说明。2010 年 227 笔同一控制下的企业合并业务中，有 134 笔业务明确披露了合并日的确定依据，占总同一控制下企业合并业务的 59.03%，有 93 笔未予披露。

对非同一控制下企业合并的购买日的确定依据，年报中相关的表述主要有工商变更手续和拥有实质控制权两种。2009 年 365 笔非同一控制下的企业合并业务中，有 139 笔合并业务明确披露了购买日的确定依据，占有非同一控制下企业合并业务的 38.08%。2010 年 452 笔非同一控制下的企业合并业务中，有 291 笔合并业务明确披露了购买日的确定依据，占总非同一控制下企业合并业务的 64.38%，其余 161 笔合并业务在年报中找不到关于合并日的确定依据的说明。

可见，关于合并日及购买日确定依据的披露问题在 2010 年虽然有所改善，但仍需要持续的关注和规范。

4. 同一控制下企业合并的计量基础

2007 年共 186 家上市公司发生了同一控制下的企业合并，其中 184 家明确指出以账面价值为计量基础。有 112 家公司存在交易价差，占此类业务总公司数的 60.22%。其中投资成本大于所享有被合并方净资产账面价值份额的是 71 家，小于的是 41 家。基本上上市公司都按准则规定就交易价差的处理进行了明确的说明：2007 年因投资成本大于所享有被合并方净资产账面价值份额而冲减资本公积借方差额的为 157.23 亿元，资本公积贷方余额不足冲减留存收益金额为 5.11 亿元，占此类 71 家公司期末净资产的 2.57%；因投资成本小于所享有被合并方净资产账面价值份额而增加资本公积的为 177.36 亿元，占此类 41 家公司期末净资产的 9.38%。由此可见，在《企业合并》准则施行最初阶段，同一控制下企业合并计量的规定就已经很好地贯彻到了上市公司会计实务中。

5. 同一控制下企业合并被合并方期初至合并日实现的净利润情况

2007 年同一控制下的企业合并并入被合并方期初至合并日净利润的公司有 133 家，总额为 212.29 亿元，占有此类公司净利润总额的 5.82%。接下来 3 年的追踪分析发现，上市公司基本都按要求在附注中披露了同一控制下企业合并被合并方

期初至合并日实现的净利润情况。

6. 非同一控制下的企业合并，合并成本、被购买方可辨认净资产公允价值的确定方法，有无商誉和负商誉

2007—2010 年发生非同一控制下的企业合并的上市公司均采用公允价值为其计量基础。关于被购买方可辨认净资产公允价值的确定方法，2007 年有 57.89% 的公司作了披露，而 2009 年和 2010 年却下降至 25.75% 和 19.69%。在上市公司披露的被购买方可辨认净资产公允价值的确定方法中，采用最多的是以评估价格为依据，其次是账面价值，还有一小部分是协商购买价格为基础确定公允价值。因此，有关被购买方可辨认净资产公允价值确定方法的披露与实务都还存在很大问题。一方面，上市公司应当按照准则要求加强此项内容的披露；另一方面，实务中不少公司只是图“公允价值之名”，并未务“公允价值之实”——即以账面价值冒充公允价值。未来的会计实务中应重点关注这一项目。

2007 年非同一控制下企业合并形成商誉的公司有 119 家，商誉总金额为 74.96 亿元，占 119 家公司净资产的 0.50%；其中，津滨发展（000897）将合并价差 2 478 015.14 元以负数计入了商誉。因购买成本小于被购买方净资产公允价值份额而计入当期损益的有 72 家，总金额为 18.31 亿元；其中，兔宝宝（002043）将合并商誉 40 561.13 元以负数列入了营业外收入。2008 年因企业合并产生商誉总计 242.43 亿元，计入当期损益 3.87 亿元。2009 年有 179 笔非同一控制下企业合并产生了正商誉，有 28 笔产生了负商誉，28 笔业务中除航天晨光（600501）是作冲减正商誉处理，其余均计入营业外收入。2010 年非同一控制下企业合并有 243 笔产生了正商誉，35 笔产生了负商誉，负商誉的处理全部计入损益。可以看出，企业合并中商誉的处理问题不大，到 2010 年已不存在不合规的公司。

7. 其他需关注的特殊情况

2009 年沪深两市 1 774 家上市公司中，海星科技（600185）、嘉凯城（000918）等 15 家公司存在反向购买事项。这些公司在合并报表中明确表示该公司的合并报表是按照权益性交易的原则来处理，不确认商誉或损益。2010 年 2 129 家上市公司中，五洲明珠（600873）、西王食品（000639）等 7 家公司完成了反向购买。

关于非同一控制下企业合并中购买方发生的各项直接相关费用、企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并及购买方对企业合并中产生的递延所得税资产的会计处理等问题，由于这些情况是在 2010 年印发的《企业会计准则解释第 4 号》中新作出的解释，就 2010 年的年报分析结果来看，并未发现上市公司关于这些问题的处理是否规范的证据。这是由于我们的分析只是基于上市公司披露的年报，并不能进一步得到企业合并事项的整个处理过程，只能是从处理和交易结果的角度去验证准则的执行情况。

（四）《企业合并》准则执行情况总结

《企业合并》准则自2007年发布以来，4年来在上市公司得到了较好地执行。无论是合并类型的划分、合并方式的确定，还是不同合并类型的计量、相关信息的披露，总体上来看符合准则的要求。但仍需要在以下方面进一步研究：合并类型、合并日或购买日的判断依据的披露；被购买方可辨认净资产公允价值的失实问题；反向购买业务的处理等。

二、《合并财务报表》准则执行情况分析

（一）《合并财务报表》准则分析要点

由于其他各项具体准则中都涉及了财务报表的列报与披露问题，与《合并财务报表》准则存在诸多交叉部分，因此这里我们只选取了以下几个典型方面作为分析的主要关注点。

1. 合并范围的确定基础及控制的判断依据

《合并财务报表》准则规定，合并范围应当以控制为基础予以确定。对于控制的判断，应遵循实质重于形式的原则。上市公司应该从直接、直接和间接、间接拥有被投资单位半数以上表决权 and 虽拥有半数以下表决权但能够实质控制被投资单位两个大的方面去判断是否满足控制的条件，据以确定企业合并财务报表的合并范围。

2. 合并范围的变动

《合并财务报表》准则规定，对于本期增加或减少的子公司，需在年报中披露增加或减少的子公司的信息、合并范围的变化情况及原因。

3. 利润分配的基础

《合并财务报表》准则并没有对以母公司利润还是以合并利润为基础进行利润分配作出明确规定，但由于这一问题的实际意义重大，相关的争议颇多，在此我们一并分析。

4. 不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的会计处理

《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》（财会便[2009]14号）要求：母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入所有者权益（资本公积——资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应当调整留存收益。

5. 子公司少数股东超额亏损的处理

按照财政部《企业会计准则解释第4号》（2010）的规定，在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。在此发布前未按上述方法处理的应当进行追溯调整。

(二)《合并财务报表》准则具体执行情况分析^①

2009年1 774家上市公司中,提供合并财务报表的公司有1 702家,占总数的95.94%。2010年2 129家上市公司中,提供合并财务报表的有2 030家,占总数的95.35%。其他未提供合并报表的原因均是由于不存在子公司,两年均未发现有应纳入合并范围的子公司但未提供合并报表的情况。下面具体分析本准则的执行情况。

1. 合并范围的确定基础及控制的判断依据

根据年报说明,上市公司都以控制为基础确定合并范围。对于控制的判断依据,2009年和2010年上市公司披露的情况见表0—2。总体上看,上市公司明确披露了其对控制的具体判断依据,不存在未披露或披露不明的问题。

表0—2

2009年与2010年上市公司控制判断依据

单位:家

项 目	2009 年	2010 年
直接拥有多数表决权	1 702	1 428
直接和间接拥有多数表决权	23	249
间接拥有多数表决权	60	69
拥有半数以下表决权但能够实质控制	206	284

2. 合并范围的变动

2009年,1 702家提供合并报表的上市公司中,有1 024家上市公司的合并范围发生了变化,占提供合并报表公司总数的60.16%。其中,803家是合并范围增加,增加的原因主要有企业合并、新设子公司等;510家是合并范围减少,减少的原因有转让股权、子公司注销或清算等。2010年,提供合并财务报表的2 030家上市公司中,合并财务报表合并范围发生变化的有1 296家,占比为63.84%。其中,1 106家是合并范围增加,502家是合并范围减少,其中有312家上市公司既有子公司增加,又有子公司减少。合并范围的变化原因详细情况见表0—3和表0—4。

表0—3

2009年与2010年合并范围增加原因

单位:家

项 目	2009 年	2010 年
同一控制下企业合并	168	85
非同一控制下企业合并	263	272
设立子公司	612	926
结束承包经营	1	0
接受委托代行使表决权	1	2
分公司变更为全资子公司	1	1
因增资使其拥有子公司的控制权	2	14
合并范围增加的公司总数	803	1 106

^① 由于可获得的资料限制,这里只对2009年和2010年《合并财务报表》准则的执行情况进行分析。

表 0—4

2009 年与 2010 年合并范围减少原因

单位：家

项 目	2009 年	2010 年
注销或清算	277	251
转让股权	271	247
因吸收合并减少子公司	18	27
因其他股东增资而丧失控制权	6	17
全资子公司变更为分公司	2	1
合并范围减少的公司总数	510	502

关于合并范围的变动原因，2009 年有两家上市公司存在把新设的子公司归类为非同一控制下企业合并取得的子公司的问题，2010 年已不存在类似情况，说明上市公司基本上能按准则要求披露合并范围的变动情况及原因。

3. 利润分配的基础

2009 年提供合并财务报表的 1 702 家上市公司中，进行利润分配的共 1 113 家，占提供合并报表上市公司总数的 65.40%，其中以母公司利润为分配基础的有 1 061 家，以合并利润为分配基础的有 52 家；其余 589 家公司未进行利润分配。2010 年提供合并财务报表的 2 030 家上市公司中，进行利润分配的共 1 450 家，占提供合并报表上市公司总数的 71.43%，其中以母公司利润为分配基础的有 1 372 家，以合并利润为分配基础的有 78 家；其余 580 家公司未进行利润分配。可以看出，大多数上市公司的利润分配方案是以母公司利润为基础的。

4. 不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的会计处理

2009 年，用友软件（600588）、京能置业（600791）等 4 家上市公司存在不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的情况，并且基本能够按照准则要求进行会计处理。2010 年，江苏吴中（600200）与太极集团（600129）存在此种情况。其中，江苏吴中（600200）将处置价款与处置长期股权投资所对应子公司净资产份额之间的差额 10 000 000 元在合并报表中计入了其他资本公积，而不是按要求计入股本溢价项目。

5. 子公司少数股东超额亏损的处理

2010 年，金马集团（000602）、中化国际（600500）、信邦制药（002390）、香雪制药（300147）、双鹤药业（600062）等 177 家上市公司存在子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有份额的情况。所有涉及的上市公司都按《企业会计准则解释第 4 号》的要求进行了会计处理，不存在不规范的情况。

（三）《合并财务报表》准则执行情况总结

从 2009 年与 2010 年的年报分析情况来看，上市公司关于合并范围的确定基础、控制的判断依据、合并范围的变动情况及原因虽然存在个别问题，但总体上与

准则规定相符,《合并财务报表》准则在上市公司得到了有效的实施。

三、小 结

通过对《企业会计准则》执行以来 2007—2010 年上市公司年报与《企业合并》及《合并财务报表》准则的对照分析,可以得出结论:上市公司执行《企业合并》及《合并财务报表》准则的总体情况良好,准则执行初期显现出的一些问题(如合并类型、合并日或购买日的判断依据的披露问题,合并范围变动的披露问题等)在后期都有了明显的改善,企业会计准则及相关规定实现了有效实施。下一步关于合并方面的工作应重点关注非同一控制下企业合并中被购买方公允价值的确定、商誉的初始计量和减值测试、反向购买业务处理、企业合并中递延所得税的处理等问题。

主要参考资料

1. 刘玉廷:《中国企业会计准则改革与发展》,北京,人民出版社,2010。
2. 财政部会计司课题组:《企业会计准则实现连续四年平稳有效实施——我国上市公司 2010 年执行企业会计准则情况分析报告》,载《会计研究》,2011(10)。
3. 东北财经大学会计学院课题组:《年报分析资料底稿及报告 2007—2010》。

(本案例编写者:王晓慧、唐大伟)

案例一



同一控制下控股合并与 吸收合并比较

——以中粮地产和华北制药为例

案例摘要



本案例参照中粮地产（集团）股份有限公司和华北制药有限公司2010年年度报告，以《企业会计准则第20号——企业合并》为指导，从中粮地产收购上海加来房地产开发有限公司以及华北制药收购凯瑞特药业两个案例入手，对同一控制下企业合并的相关问题进行了深入解析，具体分析了同一控制下控股合并和吸收合并的合并方式、合并方法，对同一控制下控股合并与吸收合并的异同进行了深入剖析。

准则链接



《企业会计准则第20号——企业合并》

参与合并的企业在合并前后均受同一方或者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。合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。企业合并形成的母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并资产负债表，合并利润表和合并现金流量表。

《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南

吸收合并，合并方（或购买方）通过企业合并取得被合并方（或被购买方）的全部净资产，合并后注销被合并方（或被购买方）的法人资格，被合并方（或被购买方）原持有的资产、负债，在合并后成为合并方（或购买方）的资产、负债。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》

同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。投资企业能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司，投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。投资企业对于子公司的长期股权投资，应当采用本准则规定的成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整。