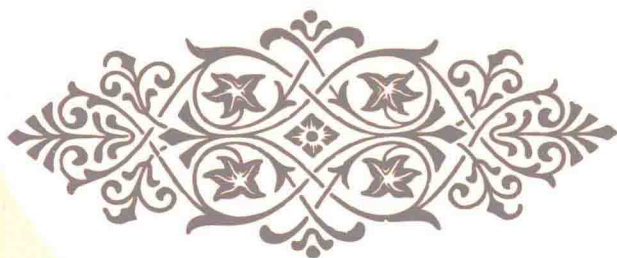


“十三五”普通高等教育规划教材

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

魏永宏 周少燕 主编



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

“十三五”普通高等教育规划教材

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

魏永宏 周少燕 主编

张春风 安存红 李洪伟 高祥晓 副主编



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

高级财务会计是对企业出现的特殊交易与事项进行会计处理的理论与方法的总称。本书以“注重实用性、兼顾研究性”为原则,择取了理论界普遍认同,同时又具有现实意义的,特别是我国注册会计师考试中要求而中级财务会计未涉及的内容作为主要内容。全书包括企业合并、合并财务报表、外币业务会计、租赁会计、股份支付、政府补助、会计调整、分部报告和中期财务报告、每股收益、分支机构会计、衍生金融工具会计、养老金会计、破产清算会计、物价变动会计、资产减值、债务重组会计和非货币性资产交换会计,共17章内容。各章后均附有复习思考题与综合练习题,以帮助学生巩固所学知识,提高学生分析问题、解决问题的能力。

本书可作为应用型本科院校会计学、财务管理等专业及高等职业教育相关专业的教材,也可作为注册会计师、会计师以及其他财经从业人员的学习用书。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 魏永宏, 周少燕主编. —北京:
中国铁道出版社, 2016. 11

“十三五”普通高等教育规划教材

ISBN 978-7-113-22437-0

I. ①高… II. ①魏… ②周… 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 (2016) 第 249470 号

书 名: “十三五”普通高等教育规划教材
高级财务会计

作 者: 魏永宏 周少燕 主编

策 划: 邢斯思

责任编辑: 邢斯思 贾淑媛

读者热线: (010) 63550836

封面设计: 尹金鹏

封面制作: 白 雪

责任校对: 汤淑梅

责任印制: 郭向伟

出版发行: 中国铁道出版社 (100054, 北京市西城区右安门西街 8 号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 中国铁道出版社印刷厂

版 次: 2016 年 11 月第 1 版 2016 年 11 月第 1 次印刷

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 19.75 字数: 483 千

书 号: ISBN 978-7-113-22437-0

定 价: 46.00 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书, 如有印制质量问题, 请与本社教材图书营销部联系调换。电 话: (010) 63550836
打击盗版举报电话: (010) 51873659

前言

高级财务会计 Preface

高级财务会计是普通高等学校会计学专业、财务管理专业的重要主干课程之一，它以中级财务会计为基础，主要讲述中级财务会计所没有涉及的复杂业务与特殊业务的会计处理问题。随着社会经济的不断发展，高级财务会计研究与处理的内容越来越丰富，对于这门课程应该包括的基本内容，目前尚无统一的看法。近几年，国内出版的相关教材中，真正适用于应用型本科人才培养的并不多。应用型本科人才培养，笔者认为应以“注重实用性、兼顾研究性”为原则，以知识传授的应用型来构建课程及其内容。基于这种认识，本书择取了理论界普遍认同，同时又具有现实意义的，特别是我国注册会计师考试中要求而中级财务会计未涉及的内容作为本书的主要内容。

本书的特点如下：

（1）衔接性：本书的内容注重财务会计体系的完整性与系统性，在避免重复的基础上，实现了与中级财务会计的衔接。

（2）新颖性：本书严格按照我国最新《企业会计准则》及企业会计准则解释而编写。

（3）实用性：以我国注册会计师考试中要求而中级财务会计未涉及的内容作为本书的主要内容。

（4）注重应用能力的培养：每章之后均附有复习思考题与综合练习题，帮助学生巩固所学知识，提高学生分析问题、解决问题的能力。

本书可作为应用型本科院校会计学、财务管理等专业及高等职业教育相关专业的教材，也可作为注册会计师、会计师以及其他财经从业人员的学习用书。

本书由魏永宏和周少燕担任主编，由张春风、安存红、李洪伟、高祥晓担

任副主编，全书由魏永宏审稿并定稿。各章编写具体分工如下：第一章、第二章、第十五章、第十七章由魏永宏编写，第三章、第四章、第五章由周少燕编写，第八章、第九章、第十章、第十一章由张春风编写，第六章、第七章由李洪伟编写，第十二章、第十三章由安存红编写，第十四章、第十六章由高祥晓编写。

在本书的整个写作过程中，得益于同类优秀教材的思路启发，得益于中国铁道出版社的大力支持与帮助，也得益于笔者多年从事财务会计教学与研究的心得体会。

由于高级财务会计所涉及的问题较为复杂，实际情况也在不断发生变化，加之笔者水平的限制，书中难免有不少缺陷与疏漏，恳请广大读者批评指正。

编 者

2016.5

目录

高级财务会计

第一章 企业合并	1	第三节 融资租赁的会计处理	94
第一节 企业合并概述	1	第四节 售后租回的会计处理	108
第二节 同一控制下企业合并的 会计处理	4	复习思考题	113
第三节 非同一控制下企业合并的 会计处理	8	综合练习题	113
第四节 企业合并的披露	17	第五章 股份支付	115
复习思考题	17	第一节 股份支付概述	115
综合练习题	18	第二节 股份支付的确认与计量	116
第二章 合并财务报表	19	第三节 股份支付的应用举例	122
第一节 合并财务报表概述	19	第四节 股份支付的信息披露	125
第二节 股权取得日合并财务 报表	25	复习思考题	125
第三节 股权取得日后合并资产负 债表	29	综合练习题	125
第四节 股权取得日后合并利润表	48	第六章 政府补助	127
第五节 股权取得日后合并现金 流量表	54	第一节 政府补助概述	127
第六节 股权取得日后合并所有 者权益变动表	60	第二节 政府补助的会计处理	128
第七节 合并财务报表附注	63	复习思考题	132
复习思考题	63	第七章 会计调整	133
综合练习题	64	第一节 会计政策与会计估计 变更	133
第三章 外币业务会计	65	第二节 前期差错更正	141
第一节 外币业务会计的基本概念	65	第三节 资产负债表日后事项	143
第二节 外币交易的会计处理	68	复习思考题	146
第三节 外币财务报表折算	75	综合练习题	146
复习思考题	85	第八章 分部报告和中期财务报告	148
综合练习题	85	第一节 分部报告	148
第四章 租赁会计	87	第二节 中期财务报告	150
第一节 租赁概述	87	复习思考题	152
第二节 经营租赁的会计处理	90	综合练习题	152
		第九章 每股收益	154
		第一节 每股收益概述	154
		第二节 基本每股收益	154
		第三节 稀释每股收益	155
		第四节 每股收益的列报	161

复习思考题	163	综合练习题	238
综合练习题	163	第十四章 物价变动会计	239
第十章 分支机构会计	165	第一节 物价变动会计概述	239
第一节 分支机构会计概述	165	第二节 一般物价水平会计	244
第二节 按成本计价的会计处理 ...	166	第三节 现行成本会计	252
第三节 按高于成本计价的会计 处理	168	第四节 现行成本/不变币值会计 ...	257
第四节 其他事项的会计处理	171	复习思考题	260
复习思考题	172	综合练习题	261
综合练习题	172	第十五章 资产减值	263
第十一章 衍生金融工具会计	173	第一节 资产减值概述	263
第一节 衍生金融工具概述	173	第二节 资产可收回金额的计量 ...	265
第二节 衍生金融工具的确认与 计量	176	第三节 资产减值损失的确认与 计量	269
第三节 投机套利的会计处理	177	第四节 资产组的认定及减值 处理	272
第四节 套期保值会计处理	187	第五节 商誉减值测试及会计 处理	279
第五节 衍生金融工具的列报与 披露	195	复习思考题	281
复习思考题	198	综合练习题	281
综合练习题	198	第十六章 债务重组会计	283
第十二章 养老金会计	200	第一节 债务重组会计概述	283
第一节 养老金概述	200	第二节 债务重组的会计处理	284
第二节 养老金会计的基本理论 ...	203	复习思考题	294
第三节 养老金的确认与计量	205	综合练习题	294
第四节 养老金会计的信息披露 ...	214	第十七章 非货币性资产交换会计	296
复习思考题	217	第一节 非货币资产交换会计 概述	296
第十三章 破产清算会计	218	第二节 非货币性资产交换的会计 处理	297
第一节 企业破产概述	218	复习思考题	307
第二节 企业清算会计概述	220	综合练习题	308
第三节 企业清算的会计处理	222	参考文献	309
第四节 破产清算财务报表	233		
复习思考题	238		

第一章 企业合并

企业合并是现代经济发展的一个突出现象,它是产业发展、企业竞争的必然产物,是现代大公司形成和发展的有效手段。我国于 20 世纪 80 年代末以来,随着经济体制改革的深入而掀起的企业合并浪潮,其目的在于优化经济资源的配置和组合,调整产业结构,提高经营综合效益和规模效益,推动社会生产力的发展。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义与动因

关于企业合并的含义有多种观点。国际会计准则理事会(IASB)的《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》将企业合并定义为:“企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业的净资产的控制和经营权,而将各自独立的企业组成一个经济实体。”“各单独主体或企业组成一个报告主体。”这个经济实体可能是一个独立的法律实体,也可能是由许多法律实体组成的经济实体。会计准则通常从报告主体的角度定义企业合并。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》将企业合并定义为:“将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。”“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。”上述观点强调了两点:①参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之下,所以,企业合并的实质是取得控制权;②强调了单一的会计主体,即企业合并是合并前彼此独立的企业合并成一个会计主体。一切有关企业合并的会计处理和有关合并会计报表的问题,都是建立在这两点认识基础之上的。

美国经济学家 Peter O. Stoner 在 *Merger; Motive, Effects, Policies* 一书中,将企业合并的原始动机归纳为:企业追求利润是企业合并的内在动机,而竞争压力则是企业合并的外在动机。从目前情况来看,企业为了扩大生产规模,最常见的方式有两种:①通过筹集权益资本及信贷资本或动用盈余来进行生产设备的购置、厂房的购建、新产品研制与开发,以达到扩大其市场份额、提升竞争优势的目的;②通过收购其他同类生产厂家或者与其他厂家进行股权联合。后一种方式就是我们所说的企业合并。企业合并的动因主要有如下四点:①企业可以在尽可能短的时间内扩大生产规模,达到快速扩张的目的;②企业以合并的形式扩大企业的规模可以缓解资金压力,大幅度地节约企业扩展的成本;③对于管理者来说,通过成功的企业合并

扩大企业规模、提高企业经营效益,能够在市场中提高自身的社会地位和市场价值;④在激烈的市场竞争中,企业通过合并扩大规模,可以保护自己,保存竞争优势,防止被大企业吞并。

二、企业合并的方式

企业合并的方式按不同的标准可以划分为不同的类型。

(一)按照合并涉及的行业划分

按照合并涉及的行业划分,企业合并分为横向合并、纵向合并和混合合并。

1. 横向合并

横向合并是指一个公司与从事同类生产经营活动的其他公司合并。横向合并通常具有以下两个目的:①拓展行业专属管理资源,使自身管理团队的管理能力得到充分、有效的发挥,从而最大程度地实现管理效率。②通过企业规模的扩张达到扩大经营规模、提高产品市场占有率的目的,从而降低管理成本与费用,增强竞争优势,获取规模效益。例如,美国波音飞机制造公司与麦道飞机制造公司的合并。

2. 纵向合并

纵向合并是指一个公司向处于同行业不同生产经营阶段公司的并购,也称垂直合并。纵向合并的初衷在于将市场行为内部化,即通过纵向合并将不同企业的交易化为同一企业内部或同一企业集团内部的交易,从而减少价格资料收集、签约、收取货款、广告等方面的支出并降低生产协调成本。参与合并的各家企业,其产品或相互配套,有一定的内在联系,形成供产销一条龙;或期盼提供的劳务具有相互的关联。例如,美国在线和时代华纳的合并就是较为典型的纵向合并。

3. 混合合并

混合合并是指从事不相关业务类型的企业间的合并,也称多种经营合并。例如,机械制造企业合并房地产开发企业,或报业集团兼并旅馆等。由于多部门组织管理互不相关的经济活动可以节约交易费用,因此这种组织形式是在处理不相关的经济活动中逐渐发展起来。混合合并通常包括四种战略类型:①市场渗透型:企业在现存的市场中增加其市场份额。②市场扩张型:企业在新的区域市场出售其现在的产品。③产品扩张型:企业在现存市场上出售与现有产品相关的其他产品。④多元化型:企业在新的市场上出售其新产品。

(二)按照合并的法律形式划分

按照合并的法律形式划分,企业合并分为吸收合并、创立合并和控股合并。

1. 吸收合并

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企业的行为。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。合并后的企业除了对所有被合并企业的原资产实行直接控制和管理外,还往往承担被合并企业的负债。例如,2007年11月,攀钢集团宣布以攀钢钒钒为平台,通过吸收合并长城股份、攀渝钛业两家公司并向攀钢集团定向增发的方式,实现集团经营性资产全部整体上市。

2. 创立合并

创立合并也称新设合并,是指合并使两个或两个以上的企业联合成立一个新的企业的行为。创立合并结束后,原来的各企业均失去法人资格而成为新企业内部的一部分或一个经营

部门,新成立的企业统一从事生产经营活动。新企业在接受已解散的各企业的资产的同时,往往也承担其债务。新企业向原企业的股东发行股票或签出资证明书,从而使原企业的股东成为新企业的股东。如果原企业的股东不愿成为新企业的股东,新企业应以发行债券或支付现金的方式向原企业股东支付产权转让价款。例如,美国的音乐会巨无霸 Live Nation 与票务大亨 Ticketmaster 两家公司同意签署合并协议,此举被称为“全球最大演出商和票务公司的强强联手”,这将在音乐会门票销售领域形成一支主力军。

3. 控股合并

控股合并也称取得控制权,是指合并方(或购买方)在企业合并中取得对被合并方(或被购买方)的控制权,被合并方(或被购买方)在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方(或购买方)确认企业合并形成的对被合并方(或被购买方)的投资。当一个企业取得另一个企业 50% 以上有表决权的股份后,必然取得另一个企业的控制权,但是当取得 50% 以下有表决权的股票时是否拥有对方的控制权则取决于对方的股权结构。例如,华友世纪宣布和酷 6 网进行股权合并。根据该项初步协议的内容,在满足协议规定的相关先决条件下,酷 6 网将出售给华友世纪所有已发行股本并将取消酷 6 网所有的员工股票期权,而华友世纪将向酷 6 网的相关股东发行 723 684 204 支普通股。其中 444 381 支为美国存托股代表的股份(每 1 美国存托股代表的股份为 100 个华友世纪普通股)。合并后,酷 6 网将成为华友控股集团全资子公司并继续保留其品牌。

(三)按照参与合并的企业是否受同一方或相同的多方最终控制划分

按照参与合并的企业是否受同一方或相同的多方最终控制划分,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。

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企业合并。通常情况下,同一企业集团内部各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下的企业合并。从广义上讲,同属国家国有资产监督管理部门管理的国有企业之间的并购均属于同一控制下的企业合并。例如,科龙以 16 亿元收购海信全部白色家电就是最典型的同一控制下企业合并案例。

同一控制下的企业合并主要有两个特点: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;②由于参与合并的企业同时受一方或相同的多方控制,有些合并甚至不是参与合并的企业自愿的,所以交易往往不是按公允价值进行的,很难以双方议定的价格作为核算基础。

2. 非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易,即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。例如,雅戈尔的海外并购就是一个典型的非同一控制下的企业合并。2008 年 1 月,雅戈尔集团并购了美国服装巨头 KELLWOOD 公司(简称 KWD)旗下男装企业新马和 SMART,这是一笔价款为 1.2 亿美元的收购交易,是中国服装业迄今为止最大的一起海外并购案。并购完成后,雅戈尔成为全世界第一家从种棉花到织布、到物流,再到销售,覆盖全产业链的服装企业。

非同一控制下的企业合并主要有两个特点:①参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制,企业合并大多是出自企业自愿的行为;②交易过程中各方出于自身的利益考虑会进行激烈的讨价还价,交易以公允价值为基础,作价相对公平合理。

第二节 同一控制下企业合并的会计处理

企业合并准则中将企业合并划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型不同,所遵循的会计处理原则也不同。

一、同一控制下企业合并的处理原则

对于同一控制下企业合并,企业合并准则中规定的会计处理方法类似于权益结合法。在该种方法下,将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合,由于最终控制方的存在,从最终控制方的角度,该类企业合并在一定程度上并不会造成企业集团整体经济利益的流入和流出,最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化,有关交易事项不作为出售或购买。

(1)合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债,合并中不产生新的资产和负债。

同一控制下的企业合并,从最终控制方的角度,其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,因此即便是在合并过程中,取得的净资产入账价值与支付的合并对价账面价值之间存在差额,同一控制下的企业合并中一般也不产生新的商誉因素,即不确认新的资产,但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

(2)合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值保持不变。

被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的,应基于重要性原则,首先统一会计政策,即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整,并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。进行上述调整的一个基本原因是将该项合并中涉及的合并方及被合并方作为一个整体对待,对于一个完整的会计主体,对其相关交易和事项应当采用相对统一的会计政策,在此基础上反映其财务状况和经营成果。在同一控制下的企业合并中,被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的,应以评估调账后的账面价值并入合并方。

(3)合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额,应当调整所有者权益相关项目,不计入企业合并当期损益。合并方在同一控制下的企业合并,本质上不作为购买,而是两个或多个会计主体权益的整合。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的,应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时,应首先调整资本公积(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,应冲减留存收益。

(4)对于同一控制下的控股合并,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的,体现在其合并财务报表上,即由合并后形成的母子公司构成的报告主体,无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。

在编制合并财务报表时,无论该项合并发生在报告期的任一时点,合并利润表、合并现金流量表均反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流

量情况,相应地,合并资产负债表的留存收益项目,应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。

对于同一控制下的控股合并,在合并当期编制合并财务报表时,应当对合并资产负债表的期初数进行调整,同时应当对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体在以前期间一直存在。

(5)合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理。合并方为进行企业合并发生的有关费用是指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用。如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关费用,应于发生时费用化计入当期损益。借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外:

①以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。该部分费用虽然与筹集用于企业合并的对价直接相关,但其会计处理应遵照金融工具准则的原则,有关费用应计入负债的初始计量金额。

②发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定处理,即与发行权益性证券相关的费用,不管其是否与企业合并直接相关,均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减。在权益性工具发行有溢价的情况下,自溢价收入中扣除;在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

企业专设的购并部门发生的日常管理费用,如果该部门的设置并不是与某项企业合并直接相关的,而是企业的一个常设部门,其设置目的是为了寻找相关的购并机会等,维持该部门日常运转的有关费用不属于与企业合并直接相关的费用,应当于发生时把费用合并计入当期损益。

二、同一控制下企业合并的会计处理方法

同一控制下的企业合并,视合并方式不同,应当分别以下情况进行会计处理:

(一)同一控制下的控股合并

在同一控制下的控股合并中,合并方在合并日涉及两个方面的问题:①对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量;②合并日合并财务报表的编制。本章主要介绍因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量,合并日合并财务报表的编制将在第二章合并财务报表中予以介绍。

对于长期股权投资的确认与计量,应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定,同一控制下企业合并形成的长期股权投资,合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为长期股权投资的初始投资成本。其相关会计处理按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的有关规定处理。

【例 1.1】A、B 公司分别为 C 公司控制下的两家子公司。A 公司于 2015 年 3 月 10 日自母公司 C 处取得 B 公司 100% 的股权,合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并,A 公司发行了 600 万股本公司普通股(面值为 1 元/股)作为对价。假定 A、B 公司采用的会计政策相同。合并日,A 公司及 B 公司的所有者权益构成如表 1.1 所示。

表 1.1 A、B 公司所有者权益构成表 单位:元

A 公司		B 公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股本	36 000 000	股本	6 000 000
资本公积	10 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	4 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	8 000 000
合 计	74 000 000	合 计	20 000 000

A 公司在合并日应进行的账务处理如下:

借:长期股权投资20 000 000

贷:股本6 000 000

资本公积——股本溢价14 000 000

进行上述处理后,A 公司在合并日编制合并资产负债表时的调整分录和抵销分录见第二章例 2.1。

【例 1.2】A 公司以一项账面价值为 280 万元的固定资产(原价为 400 万元,累计折旧为 120 万元)和一项账面价值为 320 万元的无形资产(原价为 500 万元,累计摊销为 180 万元)为对价取得同一集团内另一家全资企业 B 公司 100%的股权。合并日,A 公司和 B 公司的所有者权益构成如表 1.2 所示。

表 1.2 A、B 公司所有者权益构成表 单位:元

A 公司		B 公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股本	36 000 000	股本	2 000 000
资本公积	1 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	3 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	3 000 000
合 计	65 000 000	合 计	10 000 000

A 公司在合并日应确认对 B 公司的长期股权投资,进行以下账务处理:

借:固定资产清理2 800 000

累计折旧1 200 000

贷:固定资产4 000 000

借:长期股权投资10 000 000

累计摊销1 800 000

贷:固定资产清理2 800 000

无形资产5 000 000

资本公积——资本溢价或股本溢价4 000 000

进行上述处理后,A 公司在合并日编制合并资产负债表时的调整分录和抵销分录见第二章例 2.2。

(二)同一控制下的吸收合并

在同一控制下的吸收合并中,合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确定,以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债后,以发行权益性证券方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额,应计入资本公积(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,相应冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额,相应调整资本公积(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,应冲减盈余公积和未分配利润。

【例 1.3】2015 年 6 月 30 日,A 公司向 B 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(面值为 1 元/股,市价为 4.34 元/股)对 B 公司进行吸收合并,并于当日取得 B 公司净资产。A、B 公司 2015 年 6 月 30 日的资产负债表如表 1.3 所示。

表 1.3 资产负债表(简表)

2015 年 6 月 30 日

单位:元

项 目	A 公司	B 公司	
	账面价值	账面价值	公允价值
资产:			
货币资金	117 250 000	1 800 000	1 800 000
应收账款	12 000 000	8 000 000	8 000 000
存货	24 800 000	1 020 000	1 800 000
长期股权投资	20 000 000	8 600 000	15 200 000
固定资产	28 000 000	12 000 000	22 000 000
无形资产	18 000 000	2 000 000	6 000 000
商誉			
资产总额	120 050 000	33 420 000	54 800 000
负债和所有者权益:			
短期借款	10 000 000	9 000 000	9 000 000
应付账款	15 000 000	1 200 000	1 200 000
其他应付款	1 500 000	1 200 000	1 200 000
负债合计	26 500 000	11 400 000	11 400 000
实收资本	30 000 000	10 000 000	
资本公积	20 000 000	6 000 000	
盈余公积	20 000 000	2 000 000	
未分配利润	23 550 000	4 020 000	
所有者权益合计	93 550 000	22 020 000	43 400 000
负债和所有者权益合计	120 050 000	33 420 000	

本例中假定 A 公司和 B 公司为同一集团内两家全资子公司,合并前其共同的母公司为 C 公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为 C 公司最终控制,为同一控制下的企业合并。自 2015 年 6 月 30 日开始 A 公司能够对 B 公司的净资产实施控制,该日即为合并日。

因合并后 B 公司失去其法人资格,A 公司应确认合并中取得的 B 公司的各项资产和负债,假定 A 公司与 B 公司在合并前采用的会计政策相同。A 公司对该项合并应进行的会计处理如下:

借:银行存款等	1 800 000
应收账款	8 000 000
库存商品等	1 020 000
长期股权投资	8 600 000
固定资产	12 000 000
无形资产	2 000 000
贷:短期借款	9 000 000
应付账款	1 200 000
其他应付款	1 200 000
股本	10 000 000
资本公积——资本溢价或股本溢价	12 020 000

同一控制下的吸收合并中,合并方在合并当期期末比较报表的编制应区分以下不同的情况:如果合并方在合并当期期末,仅需要编制个别财务报表,不需要编制合并财务报表的,合并方在编制前期比较报表时,无须对以前期间已经编制的比较报表进行调整;如果合并方在合并当期期末需要编制合并财务报表的,在编制前期比较合并财务报表时,应将吸收合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果及现金流量等并入合并方前期合并财务报表。前期比较报表的具体编制原则比照同一控制下控股合并比较报表的编制。

(三)同一控制下的新设合并

同一控制下的新设合并,由于在企业合并后成立一个新的企业,应参照新设企业进行会计处理。

以上为同一控制下的企业合并中合并方的会计处理,对于同一控制下企业合并中被合并方的会计处理,应区别不同的企业合并方式进行处理。对于控股合并中的被合并方除股东变更外,无须进行会计处理,仍沿用原账册进行会计核算;对于吸收合并和新设合并中的被合并方,由于法人资格均随着企业合并而消失,需要进行企业清算,结束会计账册。

第三节 非同一控制下企业合并的会计处理

一、非同一控制下企业合并的处理原则

对于非同一控制下的企业合并,企业合并准则中规定的会计处理方法采用购买法。

1. 确定购买方

购买法是指从购买方的角度出发,该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或对净资

产的控制权,应确认所取得的资产以及应当承担的债务,包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言,其原持有的资产及负债的计量不受该项交易事项的影响。采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。非同一控制下的企业合并中,一般应根据企业合并合同、协议以及其他相关因素来确定购买方。在判断企业合并中的购买方时,应考虑所有相关的事实和情况,特别是企业合并后参与合并各方的相对投票权、合并后主体管理机构以及高层管理人员的构成、权益互换的条款等。

(1)合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的,除非有明确的证据表明不能形成控制,一般认为取得另一方半数以上表决权股份的一方为购买方。

(2)即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份,但存在以下情况时,一般也可认为其获得了对另一方的控制权:

①通过与其他投资者签订协议,实质上拥有被购买企业半数以上表决权。如A公司拥有B公司40%的表决权资本,C公司拥有B公司30%的表决权资本,D公司拥有B公司30%的表决权资本。A公司与C公司达成协议,C公司在B公司的权益由A公司代表。在这种情况下,A公司实质上拥有B公司70%表决权资本的控制权,在B公司的章程等没有特别规定的情况下,表明A公司实质上控制B公司。

②按照章程或协议等的规定,具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。如A公司拥有B公司45%的表决权资本,同时,根据章程或协议规定,A公司可以决定B公司的生产经营等政策,达到对B公司的财务和经营政策实施控制。

③有权任免被购买企业董事会或类似权力机构的多数成员。这种情况是指,虽然购买企业拥有被购买企业50%或以下表决权资本,但根据章程、协议等有权任免被购买企业董事会或类似机构的多数成员,以达到实质上控制的目的。

④在被购买企业董事会或类似权力机构中拥有多数投票权。这种情况是指,虽然购买企业拥有被购买企业50%或以下表决权资本,但能够控制被购买企业董事会等类似权力机构的会议,从而能够控制其财务和经营政策,达到对被购买企业的控制。

(3)在某些情况下可能难以确定企业合并中的购买方,如参与合并的两家或多家企业规模相当,在这种情况下,往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时,可以考虑下列相关因素:

①以支付现金、转让非现金资产或承担负债的方式进行的企业合并,一般支付现金、转让非现金资产或承担负债的一方为购买方。

②参与合并各方的股东在合并后主体的相对投票权。其中股东在合并后主体具有相对较高投票比例的一方一般为购买方。

③参与合并各方的管理层对合并后主体生产经营决策的主导能力。如果合并导致参与合并一方的管理层能够主导合并后主体生产经营政策的制定,其管理层能够实施主导作用的一方一般为购买方。

④参与合并一方的公允价值远远大于另一方的,公允价值较大的一方很可能为购买方。

⑤企业合并是通过以有表决权的股份换取另一方的现金及其他资产的,则付出现金或其他资产的一方很可能为购买方。

⑥通过权益互换实现的企业合并,发行权益性证券的一方通常为购买方。但如果有证据

表明发行权益性证券的一方,其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方控制,则其应为被购买方,参与合并的另一方为购买方。该类合并通常称为反向购买。

2. 确定购买日

购买日是指购买方获得对被购买方控制权的日期,即在企业合并交易进行过程中,发生控制权转移的日期。根据企业合并方式的不同,在控股合并的情况下,购买方应在购买日确认因企业合并形成的对被购买方的长期股权投资;在吸收合并的情况下,购买方应在购买日确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等。

确定购买日的基本原则是控制权转移的时点。企业在实务操作中,应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素,按照实质重于形式的原则进行判断。同时满足了以下条件时,一般可认为实现了控制权的转移,形成购买日。

(1)企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。企业合并一般涉及的交易规模较大,无论是合并当期还是合并以后期间,均会对企业的生产经营产生重大影响。在能够对企业合并进行确认,形成实质性的交易前,该项交易或事项应经过企业的内部权力机构批准,如对于股份有限公司,其内部权力机构一般指股东大会。

(2)按照规定,合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得相关部门的批准。按照国家有关规定,企业购并需要经过国家有关部门批准的,取得相关批准文件是对企业合并交易或事项进行会计处理的前提之一。

(3)参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方,其通过企业合并无论是取得对被购买方的股权还是取得被购买方的全部净资产,能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移,一般需办理相关的财产权交接手续,从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。

(4)购买方已支付了购买价款的大部分(一般应超过 50%),并且有能力、有计划支付剩余款项。购买方要取得与被购买方净资产相关的风险与报酬,其前提是必须支付一定的对价。一般在形成购买日之前,购买方应当已经支付了购买价款的大部分,并且从其目前财务状况判断,有能力支付剩余款项。

(5)购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策,享有相应的收益并承担相应的风险。

企业合并涉及一次以上交易的,如通过分阶段取得股份最终实现合并,购买企业应于每一交易日确认对被购买企业的各单项投资。交易日是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被购买企业投资的日期。在分步实现的企业合并中,购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

如 A 公司于 2014 年 10 月 20 日取得 B 公司 30% 的股权(假定能够对被投资单位施加重大影响),在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下, A 公司应确认对 B 公司的长期股权投资。在已经拥有 B 公司 30% 股权的基础上, A 公司又于 2015 年 12 月 8 日取得 B 公司 30% 的股权,在其持股比例达到 60% 的情况下,假定于当日开始能够对 B 公司实施控制,则 2015 年 12 月 8 日为第二次购买股权的交易日,同时因在当日能够对 B 公司实施控制,形成企业合并的购买日。

3. 确定企业合并成本

企业合并成本是指购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、