

管理型财会人才培养系列教材



# Advanced Financial Accounting

# 高级财务会计

罗金明 张兴亮 黄苏华 主编



科学出版社



管理型财会人才培养系列教材

Advanced Financial Accounting

# 高级财务会计

罗金明 张兴亮 黄苏华 主编

科学出版社

北 京

## 内 容 简 介

根据管理型财会人才的知识、能力培养需要,我们将本教材内容体系确定为“特殊主体会计、特殊业务会计、特殊呈报会计”的财务会计理论与方法。其中,特殊主体会计包括企业合并会计、分支机构会计、合伙企业会计、破产清算会计等;特殊业务会计包括非货币性交易会计、外币业务会计、债务重组会计、衍生工具会计、租赁会计等;特殊呈报会计包括合并财务报表、外币报表折算、上市公司信息披露等。

本书以我国最新的企业会计准则等法规为依据,参考了国际财务报告准则,内容新颖,做到了现实性与前瞻性的结合,可作为高校会计本科专业教学用书,也可作为会计从业人员拓展知识的参考书。

### 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/罗金明,张兴亮,黄苏华主编. —北京:科学出版社, 2011

管理型财会人才培养系列教材

ISBN 978-7-03-030186-4

I. ①高… II. ①罗…②张…③黄… 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(2011)第019182号

责任编辑:彭楠/责任校对:张小霞

责任印制:张克忠/封面设计:耕者设计工作室

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

骏立印刷厂印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

2011年2月第一版 开本:787×1092 1/16

2011年2月第一次印刷 印张:24 3/4

印数:1—3 500 字数:578 000

定价:43.00元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

## 《管理型财会人才培养系列教材》编委会

主任委员：许永斌

副主任委员：罗金明 潘煜双 赵秀芳

委员：（按姓氏笔画排序）

|     |     |     |     |     |
|-----|-----|-----|-----|-----|
| 于 沛 | 朱朝晖 | 刘海生 | 许永斌 | 许庆高 |
| 李郁明 | 杨火青 | 张炎兴 | 张惠忠 | 罗金明 |
| 竺素娥 | 赵秀芳 | 潘煜双 |     |     |



近年来，由于受经济的全球化、信息技术的突飞猛进、企业集团和跨国企业的涌现、企业间竞争的白热化、企业利益相关者的多样化等因素的影响，我国会计所处的社会经济环境发生了很大变化。传统的提供会计信息、维护财经法纪的核算监督型财会部门已经不能满足现代企业的发展需要。财会部门必须实现由核算监督型向经营管理型的角色转型，这要求企业除了要有一批能胜任日常核算和监督工作的操作应用型财会人员外，还应具备一支既能熟练从事和组织会计工作，又能充分利用会计信息参与企业经营的、视野开阔的高素质管理型财会人才队伍。

目前，我国高等院校会计专业教育呈现多样化的喜人局面，不同层次高等院校的会计本科专业分类培养研究型和应用型等不同类型的会计人才，其中，大多数高校会计专业将培养目标定位为面向企事业单位的应用型会计人才。我们认为，为适应现代会计环境变化和企业会计机构从核算监督型向经营管理型转型的需要，应用型会计人才还应该继续细分为操作应用型和管理应用型。办学水平较高、学科积淀深厚的高校可将会计本科专业人才培养目标定位为管理应用型财会人才。所谓管理型财会人才，是指掌握系统的会计理论和丰富的管理知识、熟悉国际惯例、具有国际视野和战略思维的复合型财会专门人才。这些人才能够在日益复杂、不断变化的经营环境中胜任财会工作，具备成为未来企业管理团队中财会专家的潜力。管理型财会人才除应具备一个高级人才应有的思想道德素质、文化素质、科学素质和身心素质外，还应该具备以下职业能力：①对宏观形势的理解能力，即理解社会主义市场经济内涵、及时把握经济发展脉搏的能力，能预见环境变化对会计工作造成的影响；②良好的职业道德，即具有强烈的社会责任感，严谨的职业态度，遵纪守法、诚实守信的精神；③会计信息加工和应用能力，即使用信息系统进行会计的确认、计量、记录、报告、分析、评价的能力；④制度设计能力，包括进行会计制度设计、内部控制制度设计、责任制度设计、预算编制、薪酬制度设计、股权结构设计的能力；⑤战略执行能力，包括预算执行与控制、资本结构设计、股息政策

选择的能力；⑥价值创造能力，包括资本运作、税务筹划、资源配置与考核等能力；⑦风险规避能力，包括随时捕捉危机信号、及时采取对策的能力；⑧组织协调能力，包括财会工作的组织领导、沟通协调等能力。

高等学校会计专业管理应用型财会人才培养目标符合国际会计师联合会 2003 年发布的《成为胜任的职业会计师》和中国注册会计师协会 2007 年发布的《中国注册会计师胜任能力指南》的相关要求，即具备胜任能力的职业会计师除应掌握会计、审计、财务、税务、相关法律等传统的专业知识外，还要掌握企业运营及其环境的经济和管理知识、信息技术知识，以及相关的智力技能、技术和应用技能、个人技能、人际和沟通技能、组织和企业管理技能等五类职业技能。同时，管理型财会人才的培养目标也符合教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会最新推出的《工商管理类学科会计学专业与财务管理专业育人指南》（以下简称《育人指南》）要求。

浙江工商大学管理型财会人才培养模式创新实验区是教育部和财政部确定的首批国家级人才培养模式创新实验区，浙江工商大学、嘉兴学院的会计学专业都是国家级特色专业，绍兴文理学院的会计学专业也是省重点专业，以上三个高校会计学专业都围绕管理应用型财会人才的培养开展人才培养模式改革，并在教学内容体系改革方面进行了一些有益的实践探索。在此基础上，三个高校的会计学专业教师共同编撰了这套《管理型财会人才培养系列教材》，包括《基础会计》、《中级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《高级财务会计》、《审计学》、《会计信息系统》、《财务报告分析》、《财务管理》、《会计学》和《会计综合实验》共 11 本核心课程教材。这套教材具有以下特点：

第一，突出了管理型财会人才的培养特色。教材的每位主编都具有开阔的会计教育视野，综合考虑当前我国社会主义市场经济环境，结合相关的经济学、管理学和经济学等理论，借鉴国际惯例，站在企业整体的高度阐述会计的基本理论、基本知识和基本方法，以期达到培养管理型财会人才的目的。

第二，符合教指委《育人指南》的要求。新的《育人指南》强调会计学本科人才培养的复合型、外向型和创新型特征，管理型财会人才培养目标是《育人指南》中会计人才培养目标的具体体现之一。因此，教材内容在突出管理型财会人才培养特色的同时，也充分体现了《育人指南》的要求，这也为教材在全国同类高校中推广使用奠定了基础。

第三，方便教师教学，便于学生学习。每本教材力争建设成为立体化教材，为师生提供丰富的教学资源。除了在教材的编写上，按章节提供学习目标、案例、知识应用、进一步阅读书目及法规、思考题等外，还在光盘或课程网站中提供了课程大纲、多媒体课件、补充习题及答案、模拟试卷等，为教师组织教学、学生自主学习提供便利。

我们相信，本套教材的出版，一定会对我国会计高等教育的多样化发展产生积极的推动作用。当然，限于作者水平，教材中难免存在疏漏和不足之处，恳请广大读者批评指正。

《管理型财会人才培养系列教材》编委会

2011 年 1 月

# 前言

随着全球经济一体化进程的加快和科学技术的发展,我国企业新的经济现象不断涌现,公司购并、跨国经营、租赁、金融创新、重组破产等经济业务日益频繁,尤其是2007年我国会计准则实现了与国际财务报告准则的趋同和等效,《高级财务会计》所涉及的内容已经成为我国注册会计师、高级财会人员必须掌握的专业知识,《高级财务会计》已成为我国高等院校本科会计学专业的一门主干专业课程。

《高级财务会计》是《中级财务会计》的后续课程,是《中级财务会计》一般企业通用经济业务的确认、计量、记录和报告的理论与方法的延伸,其内容主要包括企业通用经济业务之外的一些特殊、复杂的会计专题。由于社会经济的迅猛发展和企业经济业务的不断创新,各高校会计学专业人才培养目标定位和教学内容体系各不相同,使目前国内外《高级财务会计》教材内容的广度、深度差异很大。

我们认为,本书内容首先应与人才培养目标定位相适应。作为《管理型财会人才培养系列教材》中的一本教材,本教材主要面向人才培养目标定位为管理型高级财会人才的普通高校会计学本科专业教学使用,教材内容的广度和深度符合这类人才培养定位需要。在教材内容的广度方面,应该包括企业已经发生和正在面临的那些特殊或复杂的会计专题,使学生具备较强的专业适应能力,能应对会计环境的变化;在教材内容的深度方面,使学生既要“知其然”更要“知其所以然”,既能够按照会计准则掌握规范的会计处理方法,又理解其基本理论及其财务后果,具备较强的职业判断能力。因此,在参考教育部工商管理类专业教学指导委员会最新推出的《工商管理类学科会计学专业与财务管理专业育人指南》的基础上,我们将本书内容确定为“特殊主体会计、特殊业务会计、特殊呈报会计”的财务会计理论与方法。其中,特殊主体会计主要包括企业合并会计、分支机构会计、合伙企业会计、破产清算会计等;特殊业务会计主要包括非货币性交易会计、外币业务会计、债务重组会计、衍生工具会计、租赁会计等;特殊呈报会计主要包括合并财务报表、外币报表折算、上市公司信息披露等。由于本书不是主要面向

研究型高校会计本科专业或研究生教学使用,因而教材内容也不涉及那些还不够成熟、有待进一步研究的会计领域,如人力资源会计、物价变动会计等。

同时,本书内容的安排也要符合教学实际需要。当前高校会计专业课程设置普遍具有课程小型化、选修课多样化的特点,《高级财务会计》课程通常只有3学分左右,教学中课程内容多与学时、学分少的矛盾十分突出,这要求课程内容应该优化与精简,要最大限度地减少与其他课程内容的交叉、重复现象。因此,本书未涉及特殊行业会计,如金融企业会计、非营利组织会计、房地产会计等。

作为《管理型财会人才培养系列教材》中的一本教材,本书具有以下特点:

第一,教材服务于管理型财会人才培养。如前所述,本书是从管理型财会人才将面临的会计工作需要来选择会计专题进行教材内容设计的;并立足于我国企业会计实务,结合企业会计所处的社会经济环境背景,应用经济、管理和法学等相关理论,借鉴国际会计惯例来阐述每个会计专题,以期达到培养具有战略思维和国际视野的管理型财会人才的目的。

第二,内容新颖,可操作性强。本书以我国最新的《企业会计准则》、《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国合伙企业法》等法规为依据编写,并参考了最新的国际财务报告准则和国外成熟的会计理论,既满足我国会计实务的需要,又考虑未来经济活动的发展对会计实务的影响,做到了现实性与前瞻性的结合,内容新颖,具有较强的可操作性。

第三,便于教师教学组织和学生自主学习。每章首先为读者提出了本章学习目标,重难点内容都配有相应的例题、图表,为学生提供了各章学习指导、案例、习题及其参考答案,同时,还可为教师提供与本书配套的课程教学大纲和多媒体课件。

第四,便于学生探究学习。每章都有来源于企业实际的案例分析题,读者通过应用所学理论进行案例分析,能有效地提高对实际会计问题的分析判断能力;同时,由于都是值得深入探究的、较复杂的会计专题,每章结束时我们都撰写了进一步学习指南,推荐了进一步阅读书目及法规,便于读者结合自己的需要进一步深入学习。

全书共十章,由浙江工商大学罗金明、嘉兴学院张兴亮、绍兴文理学院黄苏华老师担任主编,浙江工商大学张陶勇、涂必玉老师参与教材编写。各章分工如下:第一章、第十章由张兴亮编写;第二章、第三章、第八章由张陶勇编写;第四章、第五章、第九章由罗金明编写;第六章由涂必玉编写;第七章由黄苏华编写。全书由罗金明总撰。本书在编写过程中,参考了国内外大量文献和参考书目,受益匪浅,在此谨向文献和书目的作者表示真诚的感谢。本书还获得了2010年浙江省教育厅重点教材建设项目的立项和资助,一并表示感谢。

由于作者水平有限,而且高级财务会计的每一个专题都处于不断发展过程中,书中难免出现错误、疏漏和不当之处,敬请读者批评指正,以便修正和完善。

罗金明

2011年2月



总序  
前言

第一章

|                       |    |
|-----------------------|----|
| 企业合并 .....            | 1  |
| 第一节 企业合并概述 .....      | 1  |
| 第二节 同一控制下的企业合并 .....  | 5  |
| 第三节 非同一控制下的企业合并 ..... | 17 |

第二章

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 合并报表：股权取得日后的合并报表 .....   | 32 |
| 第一节 合并报表概述 .....         | 32 |
| 第二节 合并报表的合并范围 .....      | 38 |
| 第三节 股权取得日后合并报表的编制 .....  | 42 |
| 第四节 复杂股权关系下合并报表的编制 ..... | 72 |

第三章

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 合并报表：公司间交易的抵销 .....     | 90  |
| 第一节 公司间交易概述 .....       | 90  |
| 第二节 公司间债权债务交易的抵销 .....  | 91  |
| 第三节 公司间存货交易的抵销 .....    | 96  |
| 第四节 公司间非流动资产交易的抵销 ..... | 99  |
| 第五节 公司间现金流交易的抵销 .....   | 105 |

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 第六节 合并报表综合举例····· | 107 |
|-------------------|-----|

#### 第四章

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 分支机构会计·····           | 124 |
| 第一节 分支机构概述·····       | 124 |
| 第二节 分支机构会计的内容与方法····· | 127 |
| 第三节 分支机构的日常会计核算·····  | 130 |
| 第四节 分支机构的期末会计核算·····  | 135 |

#### 第五章

|                     |     |
|---------------------|-----|
| 合伙企业会计·····         | 145 |
| 第一节 合伙企业概述·····     | 145 |
| 第二节 合伙的初始投资与经营····· | 149 |
| 第三节 合伙权益的变动·····    | 155 |
| 第四节 合伙企业的解散与清算····· | 162 |

#### 第六章

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 租赁·····              | 173 |
| 第一节 租赁概述·····        | 173 |
| 第二节 经营租赁的会计处理·····   | 179 |
| 第三节 融资租赁的会计处理·····   | 182 |
| 第四节 售后租回交易的会计处理····· | 198 |

#### 第七章

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 外币折算·····          | 210 |
| 第一节 外汇和汇率·····     | 210 |
| 第二节 记账本位币·····     | 215 |
| 第三节 外币交易的会计处理····· | 217 |
| 第四节 外币财务报表折算·····  | 228 |

#### 第八章

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 衍生工具会计·····     | 244 |
| 第一节 衍生工具概述····· | 244 |

|                          |                        |     |
|--------------------------|------------------------|-----|
| 第二节                      | 交易性衍生工具会计·····         | 252 |
| 第三节                      | 套期保值会计·····            | 261 |
| <br><b>第九章</b>           |                        |     |
|                          | <b>上市公司信息披露</b> ·····  | 280 |
| 第一节                      | 上市公司信息披露概述·····        | 280 |
| 第二节                      | 分部报告·····              | 297 |
| 第三节                      | 中期财务报告·····            | 304 |
| <br><b>第十章</b>           |                        |     |
|                          | <b>债务重组与破产清算</b> ····· | 316 |
| 第一节                      | 债务重组·····              | 316 |
| 第二节                      | 破产清算及其会计处理·····        | 330 |
| <br><b>练习题参考答案</b> ····· |                        | 356 |
| <b>主要参考文献</b> ·····      |                        | 383 |

# 第一章

## 企业合并

### 【本章学习目标】

- 了解企业合并的动因及分类
- 理解同一控制下企业合并的含义及会计处理原则
- 理解和掌握同一控制下吸收合并和控股合并的会计处理
- 理解非同一控制下企业合并的含义及会计处理原则
- 理解和掌握非同一控制下吸收合并与控股合并的会计处理

企业合并是企业兼并（merger）和企业收购（acquisition）的统称，是企业在市场机制作用下为了获得其他企业的控制权而进行的产权交易活动。企业合并是经济生活中出现较多的交易事项，特别是在企业发展到一定阶段，为减少同业竞争、拓宽生产经营渠道、开辟新的投资领域或市场、降低成本等，往往通过收购、兼并其他企业的方式来实现。近些年来，随着我国经济市场化和国际化的发展，国际竞争力的不断增强，我国每年发生的企业合并亦层出不穷。企业合并的实质是控制，而不是法律主体的变化。只要以前彼此独立的企业将其经济资源和经营活动置于一个管理机构控制之下，组成一个会计报告主体，就形成了企业合并。由于会计报告主体发生改变，企业合并的会计处理会涉及一些特殊问题，如企业合并的实质（购买或权益结合）、合并成本的确定、合并中取得的有关资产、负债的确认与计量等。企业合并的会计处理方法属于会计政策，而不同的会计政策将会产生不同的经济后果，因此，理清企业合并中不同的会计处理方法以及不同方法的适用范围十分重要。

### 第一节 企业合并概述

#### 一、企业合并的界定

企业合并，是指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。通俗地说，企业合并就是两个或者两个以上原本彼此独立的企业，通过联合，形成一个新的企业；或者一个企业通过购买股份等方式，将另一个或几个企业置于本企业控制之下，使之成为本企业的一部分或者子公司的行为。

从企业合并的定义看，企业合并直接表现为会计报告主体的变化。会计主体分为会计记账主体和会计报告主体。由于会计记录服务于会计报告，会计报告一般根据会计账簿记录编制而成，因此，会计记账主体必然是会计报告主体。但是，会计报告主体未必都是会计记账主体，还包括由母公司及其能够实施控制的子公司形成的企业集团这一基于合并报表意义的报告主体。

会计报告主体的变化源自控制权的转移。企业合并的实质是控制，而不是法律主体的变化。所谓控制，是指一方有能力决定另一方的财务和经营政策，并能据此从另一方的经济活动中获取利益。只要以前彼此独立的企业组成一个会计主体，而它们的经济资源和经营活动置于一个管理机构控制之下，就形成了企业合并。一家公司将其净资产转移给另一家公司，或者几家公司将其净资产转移给一家新成立的公司，或者一家公司取得另一家或几家公司的多数表决权股份，均认为实施了企业合并行为。

在实务中，对于交易或事项发生前后是否形成控制权的转移，应当遵循实质重于形式原则，综合可获得的各方面情况进行判断。

## 二、企业合并的动因

企业的生存与发展，有其内在动力和外在压力，与其他企业的合并，是其谋求利益、增强竞争力的有效途径。企业合并的内在动因主要有以下几个方面。

### 1. 谋求管理协同效应

管理协同效应又称差别效率理论，主要是指企业合并给企业管理活动在效率方面带来的变化及效率的提高所产生的效益。管理协同效应源自行业和企业专属管理资源的不可分性。如果两个公司的管理效率不同，在管理效率高的公司合并另一个管理效率较低的公司之后，低效率公司的管理效率就得以提高。

### 2. 谋求经营协同效应

经营协同效应主要指的是合并给企业生产经营活动在效率方面带来的变化及效率的提高所产生的效益，主要表现为：①规模经济效应。规模经济是指随着生产规模的扩大，单位产品所负担的固定费用下降从而导致收益率的提高。显然，规模经济效益的获取主要是针对横向合并而言的，两个产销相同（或相似）产品的企业合并后，有可能在经营过程的任何一个环节（供、产、销）和任何一个方面（人、财、物）获取规模经济效益。②纵向一体化效应。纵向一体化效应主要是针对纵向合并而言的，通过纵向合并，可以减少商品流转的中间环节，节约交易成本、节约营销费用。③市场力或垄断权。获取市场力或垄断权主要是针对横向合并而言的（某些纵向合并和混合合并也可能会增加企业的市场力或垄断权，但不明显）。两个产销同一产品的公司相合并，有可能导致该行业的自由竞争程度降低；合并后的大公司可以借机提高产品价格，获取垄断利润。因此，以获取市场力或垄断权为目的的合并往往对社会公众无益，也可能降低整个

社会经济的运行效率。所以，对横向合并的管制历来就是各国反托拉斯法的重点。④资源互补。合并可以达到资源互补从而优化资源配置的目的。例如，有这样两家公司 A 和 B，A 公司在研究与开发方面有很强的实力，但是在市场营销方面十分薄弱，而 B 公司在市场营销方面实力很强，但在研究与开发方面能力不足，如果将这样的两个公司进行合并，就会把整个组织机构中好的部分同本公司各部门结合与协调起来，而去除那些不需要的部分，使两个公司的能力达到协调有效的利用。

### 3. 谋求财务协同效应

财务协同效应是指企业合并并在财务方面给企业带来收益。财务协同效应通常产生于混合合并，通过拥有许多内部现金流量但缺乏投资机会的企业与拥有较少现金但有许多投资机会的企业之间的合并，可以降低资金成本，实现资金在合并企业与被合并企业之间低成本的有效再配置，提高资金的使用效率。合并后由于企业的整体财务实力增强，能够提高企业的负债能力。通过盈利企业合并亏损企业，可以降低税赋支出，起到合理避税的作用。另外，企业合并往往被视为利好消息，由于预期效应的作用，促使企业股票价格上涨，而这又反过来刺激企业合并行为的发生。

除此之外，企业合并还有宏观方面的因素。例如，从整个社会看，在政府鼓励政策的作用下，经营效益好的企业去合并效益差的企业，至少可以做到现有资本的保全，中止亏损企业对经济资源的浪费；由企业产权转让引起的合并，促使有限的经济资源流向社会需要的产业，带来产业结构和产品结构的调整，使国民经济处于良性循环；企业合并并未破坏被合并企业的生产能力，而是将其生产要素进行重新整合，可以避免企业破产给社会带来的负面影响。

## 三、企业合并的类型

企业合并可按不同的标准加以分类，较为常见的是按照法律形式和是否存在相同的最终控制方加以分类。

### （一）企业合并按照法律形式分类

企业合并按照法律形式的不同可分为：吸收合并、新设合并和控股合并。

#### 1. 吸收合并

吸收合并，是指两个或两个以上的企业按照法律规定合并成一家企业。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。吸收合并一般通过以下两种方式进行：①吸收方以货币资金购买被吸收方的全部资产或股份，被吸收方以所得货币资金付给原有公司股东，被吸收方公司股东因此失去其股东资格。②吸收方发行新股以换取被吸收方的全部资产或股份，被吸收公司的股东获得存续公司（吸收方）的股份，从而成为存续公司的股东。存续的公司仍保持原有的公司名称，并承担被吸收公司的全部资产和负债。

## 2. 新设合并

新设合并又称创立合并，是指两个或两个以上的企业依法解散，重新组成一个新的企业。新设合并可以通过以下两种方式进行：①由新设公司以货币资金购买参与合并公司的资产或股份，参与合并公司的股东丧失其原有股东资格，成为新设公司的股东；②新设公司发行新股，参与合并公司的股份可以全部转化为新公司的股份，原有股东成为新设公司的股东。在新设合并中，新设立的公司具有新的公司名称，参与合并公司均宣告解散，成为新公司的一个组成部分。

## 3. 控股合并

控股合并，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。在控股合并中，控股公司称为母公司，被控股公司称为该母公司的子公司，以母公司为中心，连同它所控股的子公司，称为企业集团。吸收合并和新设合并由于涉及企业法人资格的变更，因此属于法律意义上的合并；而控股合并只是经济意义上的合并，企业集团中的母公司、子公司以及子公司的子公司仍然是独立的经济实体和法律实体。

### （二）企业合并按照参与合并各方是否存在相同的最终控制方分类

企业合并按照参与合并各方在合并前后是否存在相同的最终控制方可分为：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合并交易。判断某一项企业合并是否属于同一控制下的企业合并应把握以下要点：①合并前后存在实施最终控制的一方或者相同的多方，其中，实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司；实施最终控制的相同多方，主要是指根据投资者之间的协议约定，为了扩大其中某一投资者对被投资单位的表决权比例，或者巩固某一投资者对被投资单位的控制地位，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时采用相同意思表示的两个或两个以上的法人或其他组织等。②实施控制的时间在一年以上（含一年）。具体是指，在企业合并之前，参与合并各方在最终控制方的控制时间在一年以上（含一年）；同时，企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到一年以上（含一年）。

#### 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。

企业之间的合并属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，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。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。除此之外，一般不作为同一控制下的企业合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与

合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

#### 四、企业合并的会计处理规范及演进

最早使用各种合并方法进行会计处理的是美国。1950年，美国会计程序委员会（CAP）出台了第40号会计研究公报《企业合并》，正式提出两种企业合并的会计处理方法，即购买法和权益结合法。同时规定了两种方法的使用范围，即如果企业合并后保持了股权的连续性、业务经营管理的连续性和合并规模的对等性，且现金使用量较小时，应采用权益结合法；否则就应采用购买法。但是，当现金使用量较大时，不论其他条件如何，均应采用购买法。1970年，美国会计原则委员会（APB）出台了第16号意见书《企业合并》，取代了过去发布的所有关于企业合并的会计文件和公告。对权益结合法的使用提出了12项限制性条件，只有完全符合这12项条件的，才能采用权益法；否则应该采用购买法。2001年，美国财务会计准则委员会（FASB）出台了第141号财务会计准则公告《企业合并》，规定所有企业合并都必须使用购买法进行核算，禁止使用权益结合法，使用购买法必须确定购买企业。

我国的企业合并案例也经常发生，因此财政部也制定了一系列的文件来规范企业合并中的会计处理。1995年财政部颁布《合并会计报表暂行规定》及其后续补充规定，首次对企业集团编制合并会计报表进行了规范。此后，财政部于1997年发布了《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》，对被兼并企业的账务处理，兼并方企业的账务处理，被兼并企业和兼并企业会计报表的报送，会计档案的移交和保管，企业兼并后被兼并企业适用的会计制度，以及该规定的适用范围等作了规定。随着经济环境的变化和合并方式的创新，企业合并活动无论是从合并涉及的企业类型和规模，还是合并采用的方式和会计处理，都有了迅速的发展。以上规范已不能完全适应新情况，需要借鉴国际会计惯例，结合我国资本市场的实际，制定新的企业合并会计处理规范，于是在2006年年初财政部正式颁布了《企业会计准则第20号——企业合并》。在其后的几年时间里（2007～2010年），财政部又相继颁布了4个企业会计准则的解释文件，即《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》、《企业会计准则解释第3号》和《企业会计准则解释第4号》，这些解释文件对企业合并的处理作了进一步说明。

### 第二节 同一控制下的企业合并

企业合并的会计处理，主要涉及合并方和合并日的确定，合并中取得的有关资产、负债的入账价值，以及合并差额的处理等问题。

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。

所谓合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期，即被合并方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：①企业合并合同或协议已获股东大会等通过；②企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已

获得批准；③参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续；④合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；⑤合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。

### 一、同一控制下企业合并的会计处理原则

对于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类似于权益结合法。所谓权益结合法，是将企业合并视为股东权益的结合，而非购买行为。在同一控制下的企业合并中，合并前后最终控制方未发生改变，因此，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，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。具体来说，同一控制下的企业合并，合并方应遵循以下原则进行相关处理：

（1）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。从最终控制方的角度，同一控制下的企业合并合并前后所控制的净资产价值量并没有发生变化，因此，合并方在企业合并中取得的各项资产、负债，应维持其账面价值不变。

（2）被合并方采用的会计政策与合并方不一致的，合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

（3）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，不应作为合并损益进行确认，不影响合并当期的利润表；而应当调整所有者权益项目，即调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

（4）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。但是，以下两种情况除外：①为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额；②企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

### 二、同一控制下控股合并的会计处理

同一控制下的控股合并中，合并方在合并后取得对被合并方生产经营决策的控制权，并且被合并方在企业合并后仍然继续经营。其会计处理主要涉及三个方面的问题：①合并日长期股权投资的确认与计量；②合并日合并报表的编制；③合并当期期末比较报表的编制。