

高级财务会计

GaoJi CaiWu KuaiJi

© 主编 陈庆保 副主编 龙月娥



经济科学出版社
Economic Science Press

F-234.4
J01330

阅 览

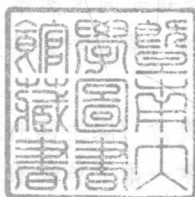
高级财务会计 (CIP) 数据

高级财务会计 / 陈庆保主编. — 北京: 经济科学出版社, 2012.12

高级财务会计

主 编 陈庆保

副主编 龙月娥



经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/陈庆保主编. —北京: 经济科学出版社,
2012. 12

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2646 - 4

I. ①高… II. ①陈… III. ①财务会计 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 266512 号

责任编辑: 段 钢
责任校对: 王凡娥
版式设计: 齐 杰
责任印制: 邱 天

高级财务会计

主 编 陈庆保

副主编 龙月娥

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京密兴印刷有限公司印装

787×1092 16 开 15 印张 380000 字

2012 年 12 月第 1 版 2012 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2646 - 4 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前言

《高级财务会计》课程是《中级财务会计》课程的延伸，主要研究财务会计领域中一些特殊的和复杂的经济业务，是会计学专业的核心课程之一。本教材依据我国现行企业会计准则及相关企业会计准则解释性文件，并参考最新国际会计准则规范，以及国内外财务会计理论研究成果，在理论阐述和现行准则透析的基础上，通过大量案例生动、细致、系统、全面地阐述高级财务会计各项业务的核算方法及其理论依据，同时，分析了我国相关会计准则与国际标准的趋同及其未来发展趋势。

本教材区分了高级财务会计与中级财务会计的边界，突出对高级财务会计核心内容深入细致的阐述；案例丰富、贴近实际，案例之间关联性较强；阐述流畅清晰，可读性强；紧扣最新发布的会计准则解释公告，实务操作性强；对比国际会计准则的最新发展，反映国内准则的未来趋同方向，具有前瞻性。

本书由陈庆保担任主编，龙月娥担任副主编，负责全书的统筹、修改和定稿。全书共十一章，具体分工如下：宁波大学陈庆保编写了第一章、第二章、第五章及第六章，陈庆保、张星文（广西大学）编写了第三章及第四章，宁波大学宋夏云、陈庆保编写了第七章，宁波大学冷军编写了第八章，汕头大学龙月娥编写了第九章和第十章，宋夏云编写了第十一章。

本教材可作为会计学、审计学专业本科生以及会计专业硕士教学用书，可按一个学期每周3学时组织教学。本书也可作为注册会计师、高级会计师考试的参考用书，还可以为从事财会实际工作人员提供参考。

本书在编写中参考了很多国内外同类教材以及有关文献资料，在此谨向这些教材和文献的作者表示诚挚的谢意！

本书的出版，得到了经济科学出版社的大力支持，谨向段钢编辑表示衷心的感谢！

高级财务会计教材的编写是一件极富挑战性的工作，虽然编者力求完美，但由于认知水平的局限，书中仍有不足之处，恳请读者批评指正。

编 者
2012年9月

目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 企业合并的会计处理	6
第二章 合并财务报表的理论基础	24
第一节 合并财务报表概述	24
第二节 合并财务报表理论	33
第三节 被并公司采用下推会计	36
第三章 合并财务报表——合并日	42
第一节 合并日拥有全部股权时合并报表的编制	42
第二节 合并日拥有部分股权时合并报表的编制	51
第四章 合并财务报表——合并日以后	62
第一节 母公司对子公司经营业绩的会计处理方法	62
第二节 合并日后拥有全部股权——非同一控制下企业合并	63
第三节 合并日后拥有部分股权——非同一控制下企业合并	72
第四节 合并日后合并报表的编制——同一控制下的企业合并	79
第五节 集团内部交易抵销处理——存货交易	81
第六节 集团内部交易抵销处理——固定资产交易	86
第七节 集团内部交易抵销处理——债券投资交易	91
第八节 集团内部债权债务及其抵销处理	94
第九节 集团内部未实现利润对少数股东权益的影响	97
第五章 合并财务报表的其他问题	105
第一节 间接控股、交叉控股和相互持股	105

第二节 分期收购和股权投资变动	110
第三节 所得税问题及合并现金流量表	116
第六章 外币交易会计	125
第一节 外汇、外币交易及其核算要求	125
第二节 外币交易的会计处理	128
第三节 外汇风险套期保值	135
第七章 外币财务报表折算	146
第一节 外币财务报表折算概述	146
第二节 外币财务报表的折算与合并	153
第八章 分部报告和中期报告	162
第一节 分部报告	162
第二节 中期报告	177
第九章 非货币性资产交换	187
第一节 非货币性资产交换概述	187
第二节 非货币性资产交换的确认与计量原则	188
第三节 非货币性资产交换的会计处理	190
第四节 非货币性资产交换的信息披露	199
第十章 债务重组	201
第一节 债务重组概述	201
第二节 债务重组的会计处理	202
第三节 债务重组的信息披露	211
第十一章 上市公司信息披露制度	214
第一节 上市公司信息披露的涵义和规范体系	214
第二节 上市公司初次信息披露	219
第三节 上市公司持续信息披露	224
参考文献	232

【学习目标】

理解企业合并的涵义、动机和分类；

掌握同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并的会计处理方法；

了解购买法和权益结合法对企业财务报告的影响。

第一节 企业合并概述

企业合并，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，也是世界经济和我国发展社会主义市场经济的热点问题。特别是 20 世纪 90 年代以来，随着我国证券市场的建立和发展以及国有企业的转制，国内企业间收购兼并此起彼伏，并成功地实现了多起跨国并购，不仅国有控股企业参与并购很积极，民营企业也逐渐站到了并购的前台。一些典型并购案例如，2007 年 6 月海通证券股份有限公司以换股吸收合并方式借壳都市股份有限公司成功上市；2008 年 9 月，招商银行控股合并香港永隆银行；2009 年 12 月，唐钢吸收合并邯钢和承德钒钛；2010 年 3 月，浙江民营企业吉利并购福特汽车持有的 100% 沃尔沃股权。企业合并对于优化经济资源配置、调整产业结构、提高经营效益、推动社会生产力的发展意义重大。企业合并的会计处理已成为财务会计领域的重要内容。

一、企业合并的涵义

不同的会计准则的制定者对企业合并有不同的定义。《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS3）中的定义是：企业合并就是将单独的主体和业务集合为一个报告主体。

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》中的定义为：企业合并是将两个或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。

从以上准则规范的企业合并的定义看，是否形成企业合并，关键要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。一般情况下，法律主体即为报告主体，但除法律主体以外，报告主体的涵盖范围更广泛一些，还包括从合并财务报告角度，由母公司及其能够实施控制的子公司形成的基于合并财务报告意义的报告主体。

报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后,一方能够对另一方的生产经营决策实施控制,形成母子公司关系,涉及控制权的转移,从合并财务报告角度形成报告主体的变化;交易事项发生以后,一方能够控制另一方的全部净资产,被合并的企业在合并后失去其法人资格,也涉及控制权及报告主体的变化,形成企业合并。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。

假定在企业合并前,A、B两个企业为各自独立的法律主体(在合并交易发生前,不存在任何投资关系),企业合并准则中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形:企业A通过增发自身的普通股自企业B原股东处取得企业B的全部股权,该交易事项发生后,企业B仍持续经营;企业A支付对价取得企业B的净资产,该交易事项发生后,撤销企业B的法人资格;企业A以其资产作为出资投入企业B,取得对企业B的控制权,该交易事项发生后,企业B仍维持其独立法人资格继续经营。

合并的主体不一定是企业,如上述合并概念中的“业务”,指的是企业内部某些生产经营活动或资产、负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入,但不构成一个企业、不具有独立的法人资格,如企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。能否构成一项业务,应结合所取得资产、负债的内在联系及加工处理过程等进行综合判断。实务中出现的如一个企业对另一个企业某条具有独立生产能力的生产线的合并、某保险公司对另一保险公司寿险业务的合并,一般属于业务合并。业务合并也需要按照企业合并的原则进行会计处理。

如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权,但被并方并不构成业务,则该项交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或净资产时,应将购买成本基于并购日所取得的各项可辨认资产、负债的相对公允价值进行分配,不按照企业合并准则进行会计处理。

二、企业合并的动机

企业合并的原因有许多,概括起来,主要归纳为如下几个方面:

(一) 实现协同效应

协同效应是指合并后的价值大于合并前各方价值的简单加总。协同效应具体表现为三种情形:

1. 管理协同效应

当合并双方的管理效率存在差异,合并方有相对剩余的管理资源时,就有动机主动合并效率较低的公司,这样既能提高目标公司的效率,合并方也会受益。管理协同效应多存在于横向合并中。

2. 财务协同效应

企业合并能在财务方面给合并方带来好处,包括获得税法、会计政策以及证券交易等方面的利益,具体表现为获得税收优惠;合并扩大了企业规模从而提高了融资能力;拥有较多自由现金流量的企业合并处于发展阶段缺乏现金的企业,能充分利用自由现金流量。

3. 经营协同效应

经营协同主要指合并能够节约交易费用或降低生产成本特别是单位产品固定成本,扩大市场份额及巩固市场地位,以及合并双方优势互补(品牌、技术、优越地理位置等)。

(二) 优化产业结构和资源配置

企业合并促使有限的经济资源流向社会需要的产业,特别是政府主导的合并,带来了产业结构和产品结构的调整,提高了各项生产要素的使用效益,促进了国民经济的良性循环。从整个社会来看,经营良好的企业合并经营管理不善的企业,可以做到资本的保全,终止亏损企业对经济资源的浪费,避免企业破产的社会震荡。

(三) 开展多元化经营分散投资风险

开展多元化经营,实现战略重组,以获取新的发展机会。多元化经营可以通过内部投资和外部合并两种途径实现,在多数情况下合并途径更为有利,也更易于收到立竿见影的效果。同时,类似于证券投资组合分散风险的原理,通过合并开展多元化经营还可以稳定整个企业集团的收益,分散整个企业集团的投资风险。

三、企业合并的方式

企业合并按不同标志或者目的有不同的分类。

(一) 按照企业合并所涉及的行业分类

按照企业合并所涉及的行业不同,可以分为横向合并、纵向合并和混合合并。

1. 横向合并

横向合并是指一个企业与从事同类生产经营活动的其他企业合并。如美国波音飞机制造公司与麦道飞机制造公司的合并。横向合并通常具有以下两个目的:一是通过企业规模的扩张达到扩大经营规模,提高该产品的市场占有率,从而降低管理成本与费用、增强竞争优势、获取规模效益;二是拓展行业专属管理资源,使自身的管理能力得到充分有效的发挥。但过度的横向合并会削弱企业间的竞争,导致少数企业垄断市场,影响市场经济的效率,因此,一些国家制定了反托拉斯法以限制横向合并的过度发展。

2. 纵向合并

纵向合并是指一个企业与处于同行业不同生产经营阶段的其他企业合并。如某钢铁公司与矿石的勘探、开采、冶炼、销售等环节的企业合并。纵向合并的初衷在于将市场行为内部化,即通过纵向并购,将不同企业的交易转化为同一企业的内部或同一集团内部的交易,从而减少价格资料收集、签约、收取货款、广告等方面的支出,降低协调成本,并获得税收上的好处。

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。如某商业集团与宾馆酒店、证券交易、房地产公司的合并。混合合并的目的是通过合并来从事多元化经营,以达到优化投资组合,分散投资风险。

（二）按企业合并的法律形式分类

企业合并按其法律形式分类可以分为吸收合并、创立合并和控股合并三种。

1. 吸收合并

吸收合并即两家或两家以上的企业合并成一家企业。吸收合并后，参与合并的企业通常只有其中一家继续保留其法人地位，另外一家或几家企业在合并后丧失法人地位，不复存在。吸收合并具体做法是：由保留法人资格的企业通过发行股票、支付现金或发行债券等方式取得其他一个或几个企业的净资产。吸收合并完成后，合并后的企业除对所有被合并企业的资产实行控制和管理以外，还往往承担被合并企业的负债。

2. 创立合并

创立合并又称新设合并，是指创建新企业的合并。创立合并后，原有的各家企业均不复存在，丧失法人资格，合并成一家新的企业。其具体做法是：由两个或两个以上的企业联合成立一个新的企业，用新的企业的股份与股东交换原来各公司的股份。创立合并完成后，由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资产同时，往往也承担其债务。而原企业的股东成为新企业的股东。

3. 控股合并

控股合并，是指一家企业买入或取得另一家企业有投票表决权的股份或出资证明书，且已达到能控制后者经营和财务方针的持股比例。两家企业的法人地位不变。在控股合并方式下，合并双方形成了投资与被投资的关系（股权投资），并且投资方对被投资方取得了控制股权，被投资方成为投资方的子公司，而投资企业成为子公司的母公司，或称控股公司。取得控制股权后，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。此外，以母公司为中心，连同它所控制的子公司，称为企业集团，这虽不是法律主体，但它是一个会计主体。

控股合并与吸收合并和创立合并相比而言，具有取得股权比较容易、手续相对简单、可以用较少的投资控制较多的资产、母公司对子公司的责任较小（仅以投入的资本为限），能较好地保护母公司的资产等优点。因此，控股合并成为现代企业合并的普遍方式。

（三）我国企业合并准则中对企业合并的分类

我国企业合并准则按合并各方合并前后是否属于同一方或相同的多方最终控制，将企业合并划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。

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称为合并方，参与合并的其他企业称为被合并方。合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

判断某一企业合并是否属于同一控制下的企业合并，应该注意以下几个方面：

（1）能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公

公司。同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，如集团内部的母子公司之间、子公司与子公司之间等。该类合并的实质是集团内部企业之间的资产或权益的转移，不涉及自集团外购入子公司或是向集团外其他企业出售子公司的情况，能够对参与合并企业在合并前后实施最终控制的一方为集团的母公司。

(2) 能够对参与合并的企业在合并前后均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。

(3) 控制的非暂时性，是指参与合并各方在合并之前被最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体被最终控制方的控制时间也应该达到1年以上（含1年）。

企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应该综合构成企业合并能够交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。

由于我国存在大量的国有企业之间的合并，而上市公司中大多数也是国有控股公司，所以从最终控制人角度判断是否属于同一控制，很有可能绝大多数企业合并均属于同一控制下的企业合并。因此，该准则排斥了国家间接控股的企业间合并为同一控制下的企业合并。例如，中央国资委控制的企业合并了地方国资委控制的企业，就不属于同一控制下的企业合并。在同一层次国资委控制的企业间合并是否属于同一控制下的企业合并，则要视该合并是否受该层政府（国资委）的直接影响。如果不受影响，则属于非同一控制下企业合并，否则就属于同一控制下的企业合并。例如，若上海市国资委直属的光明集团与百联集团发生合并，或百联集团控制下的联华超市股份有限公司与华联超市股份有限公司发生合并，都属于同一控制下的企业合并；若光明集团控制下的农工商超市股份有限公司与百联集团控制的联华超市股份有限公司发生合并，则属于非同一控制下的企业合并，除非有证据表明该合并是由上海市政府（国资委）主导发起的。

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。

非同一控制下的企业合并，在并购日取得对其他参与合并企业控制权的一方称为主并方，参与合并的其他企业称为被并方。并购日，是指主并方实际取得对被并方控制权的日期。

（四）控股合并下的控股关系

1. 绝对控股和相对控股

绝对控股是指在企业的全部股东中，某股东持有股份的比例大于50%。例如，A公司持有B公司65%股份和C公司100%股份，则A公司绝对控股B公司和C公司。

相对控股是指在企业的全部股东中，某股东持有股份虽未超过50%，但根据协议规定拥有企业的实际控制权；或所持股份比例相对大于任何其他股东所占比例。例如，B公司只持有E公司18%的股份，但如果E公司其他股东持股均少于18%，则B公司相对控股

E 公司（有协议规定不能控制除外）。

2. 直接控股、间接控股和交叉控股

直接控股或单层控股，是指投资企业直接拥有被投资企业半数以上有表决权的权益性资本。例如，A 公司直接拥有 B 公司 65% 股份，则 A 公司直接控股 B 公司。间接控股，是指母公司通过子公司而对子公司的子公司实现控制，例如 A 公司直接控股 B 公司（65%），B 公司又直接控股 D 公司（80%），则 A 公司间接控股 D 公司。

交叉控股是指投资企业虽不能直接控股被投资企业，但与某子公司所持被投资企业股份比例合计起来（注意：子公司也不能直接控制被投资企业），能够实现对被投资企业的控制。例如，A 公司直接拥有 F 公司 30% 的股份（没有控制权），其子公司 C 也拥有 F 公司 30% 的股份，则 A 公司通过自己的子公司间接拥有了 F 公司 30% 的股份，合计拥有 F 公司 60% 的股份，取得对 F 公司的控制权，因此，A 公司通过交叉持股方式实现了对 F 公司的交叉控股。

第二节 企业合并的会计处理

《企业会计准则第 20 号——企业合并》将企业合并区分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。对于同一控制下的企业合并，准则要求对于被合并方的资产、负债按照原账面价值确认，不按公允价值进行调整，不形成商誉，合并对价与合并中取得的净资产份额的差额调整所有者权益项目，该处理方法基本与原国际合并会计准则中权益结合法的内容相同（现已取消）。对于非同一控制下的企业合并，则基本参照原国际合并会计准则中购买法作为其处理原则，即按被并方资产、负债公允价值对其进行重新计量，合并方支付的对价也按公允价值衡量并确认商誉。我国合并会计准则允许不同会计处理方法并存的规定，是基于我国实际的投融资和市场监管等客观经济环境考虑决定的。

一、非同一控制下企业合并的会计处理

（一）会计处理原则

在非同一控制下的企业合并中，将企业合并中一方取得另一方净资产或控制权的合并看作一项市场交易，因此，应参照与购买单项资产类似的方法进行会计处理。在并购日取得对其他参与合并企业控制权的一方为主并方，参与合并的其他企业为被并方。

从非同一控制下企业合并的交易性质出发，主并方应遵循以下原则进行会计处理：

1. 主并方需要对被并方的资产、负债按公允价值重新确认和计量。主并方在合并中确认取得的被并方的资产、负债不限于被并方账面上原已确认的资产和负债，还包括重新确认过程中应确认的但被并方原未确认的资产（包括商誉）及负债。在控股合并方式下，在合并财务报表中确认被并方资产（包括商誉）及负债。

2. 主并方在并购日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。

3. 主并方合并成本与合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，分

以下情况处理:

(1) 主并方合并成本大于合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额之间的差额,应确认为商誉。但在控股合并的情况下,该商誉体现在合并财务报表中,在母公司的个别报表中,该商誉的金额被包含在长期股权投资中。

(2) 主并方合并成本小于合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额之间的差额,即所谓的负商誉,应计入当期损益(营业外收入)。

但在控股合并的情况下,该损益体现在合并当期的合并利润表中。同时,在并购日的合并资产负债表中作为调整增加合并盈余公积和合并未分配利润处理。在母公司的个别报表中不包括该损益。

4. 对于非同一控制下的控股合并,主并方应于并购日开始编制合并资产负债表,反映其于并购日开始能够控制的经济资源的情况。但在并购日不需要编制合并利润表和合并现金流量表,因为集团意义上的经营自并购日后才开始。在并购日,也不需要编制比较合并财务报表。

5. 参与合并各方当年的净损益只包括主并方当年的利润及并购日后被并企业所实现的利润。同样,合并当年的合并现金流量表只包括参与合并各方自合并日至合并当期期末的现金流量。

6. 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,根据2010年财政部《企业会计准则解释公告第4号》,应计入当期损益。

但是,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。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) 非同一控制下企业合并的会计处理步骤和要求

非同一控制下的企业合并的会计处理,主要包括主并方和并购日的确定、企业合并成本的确定、合并中取得各项可辨认资产、负债的确认和计量以及合并差额的处理等。

1. 确定主并方(主并企业)

根据购买法,购买企业(主并企业)的净资产计价不变,而被并企业的净资产则要按照公允价值计量,因此,确定哪个企业是主并企业很重要。主并方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。合并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该股份不能形成控制,一般认为取得表决权的一方为主并方。在某些情况下,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,实质上拥有被并方半数以上表决权。

(2) 按照协议规定,具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。

(3) 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员。

(4) 在被购买企业董事会或类似权力机构中具有绝大多数投票权。

如果合并协议过于复杂,难以确定主并企业,那么,通常可以按以下标志判断:

(1) 参与合并的某企业的公允价值显著大于另一企业的公允价值,那么,前者很可能就是主并企业;

(2) 如果企业合并是通过以有投票表决权的股份换取现金或其他资产的方式完成,那么,放弃现金或其他资产的企业很可能就是主并企业;

(3) 如果企业合并后参与合并的某一方管理层能够主导合并后企业管理团队的选举,那么,能够主导的一方很可能就是主并企业。

【例 1-1】假设 H 公司与 J 公司签订企业合并协议,条款如下:

(1) 合并后新设成立 K 公司;

(2) H 公司原股东拥有 K 公司 60% 的股份, J 公司原股东拥有 K 公司 40% 的股份;

(3) 在新设立的 K 公司中, H 公司的总经理和财务总监继续担任相应的职位;

(4) H 公司净资产的公允价值为 1 亿元, J 公司净资产公允价值为 8 000 万元。

如果没有其他相反的证据,那么,就可以判断 H 公司就是主并企业。

从会计的角度看,将某一方认定为主并企业可能与法律上所规定的导致反向收购的交易有所不同。所谓反向收购,又称为买(借)壳上市,是指非上市公司股东通过收购某一上市公司(壳公司)的股份控制该公司,再由该公司反向收购非上市公司的资产和业务,使之成为上市公司的子公司,原非上市公司股东一般可以取得对上市公司的控制地位。

【例 1-2】假设 D 公司(上市公司)与 E 公司签订了企业合并协议,条款如下:

(1) D 公司取得了 E 公司全部的股份(净资产);

(2) E 公司原股东以其拥有的股份(净资产)获得了 D 公司新发的股份,占 D 公司总股份的 75%;

(3) E 公司的总经理和财务总监担任了 D 公司相应的职位;

(4) D 公司净资产的公允价值为 1 亿元, E 公司净资产公允价值为 3 亿元。

从法律上看, D 公司是主并企业,但由于 E 公司的原股东和管理层控制了 D 公司,这就形成了反向收购。因此,从会计上看, E 公司是主并企业。

2. 确定并购日

并购日是主并方获得对被并方控制权的日期,即企业合并交易过程中,发生控制权转移的日期。同时满足以下条件时,一般认为实现了控制权的转移,形成并购日。

(1) 企业合并合同或协议已获得股东大会等内部权力机构通过。

(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。

(3) 参与合并各方已办理了必要的财产交接手续。

(4) 主并方已经支付了购买价款的大部分,并且有能力支付剩余款项。

(5) 主并方实际上已经控制了被并方的财务和经营政策,并享有相应的收益和风险。

在分步实现的企业合并中,并购日是指按照有关标准主并方最终取得对被购买企业控制权的日期。

3. 确定企业合并成本

企业合并成本包括主并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、发行的权益性证券等在并购日的公允价值。

如果合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的, 并购日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的, 主并方应当将其计入合并成本。

主并方在并购日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债的公允价值计量, 与其账面价值的差额, 计入当期损益。

【例 1-3】2011 年 6 月 30 日, 江山公司在与海翔公司的合并交易中, 江山公司用账面价值为 6 000 万元、公允价值为 8 000 万元的库存商品和 1 000 万元的现金收购海翔公司 100% 的股权, 海翔公司继续保留法人资格。在该合并交易中, 江山公司支付了 2 万元的资产评估和法律咨询费用。此外, 江山公司与海翔公司的合并协议中规定, 如果海翔公司在合并后两年内每年的销售收入超过 2 000 万元, 则江山公司就应在原购买价款 (9 000 万元) 的基础上另付 5% 的价款。根据现有的信息分析认为, 海翔公司未来两年各年实现的销售收入很可能超过 2 000 万元。假定该合并符合非同一控制下的企业合并, 不考虑时间价值, 则江山公司的合并成本计算如下:

江山公司的合并成本 = $8\,000 + 1\,000 + 9\,000 \times 5\% = 9\,450$ (万元)

江山公司应确认的资产转让收益 = $8\,000 - 6\,000 = 2\,000$ (万元)

4. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下企业合并中, 主并方取得了对被并方净资产的控制权, 视合并方式不同, 应分别在个别财务报表中或合并财务报表中确认合并中取得或控制的各项可辨认资产和负债。在非同一控制下的吸收合并和创立合并中, 主并方在并购日将合并中购得的被并方的可辨认资产和负债直接按公允价值确认、记录在主并方的账上, 并体现在主并方的个别财务报表中。在非同一控制下的控股合并中, 主并方进行长期股权投资相关业务的会计处理。但是, 在并购日和并购日后的合并财务报表中, 主并方需要对并入的子公司可辨认资产和负债按并购日确定的公允价值为基础进行合并反映和摊销调整。

按照我国合并会计准则的规定, 并购日, 主并方在个别财务报表或合并财务报表中确认被并方的资产时, 应按以下条件进行确认:

(1) 合并中取得的被并方除无形资产以外的其他各项资产 (不限于被并方原已确认的资产), 其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的, 应当单独予以确认并按照公允价值计量。

合并中取得的无形资产, 其公允价值能够可靠地计量的, 应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。这里所说的无形资产是指非商誉的、能单独确认的无形资产, 如商标、版权、许可协议、特许权、专利技术、专有技术、商业秘密等。

(2) 合并中取得的被并方除或有负债以外的其他各项负债, 履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的, 应当单独予以确认并按照公允价值计量。

(3) 合并中取得的被并方或有负债, 其公允价值能够可靠地计量的, 应当单独确认为负债并按照公允价值计量。

5. 主并方合并成本与合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

主并方合并成本与合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额之间的差额处理, 实

实际上是对前述“企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配”后的剩余合并部分进行分配处理。如前所述,该剩余数如果为正,即主并方合并成本大于合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额,分配确认为合并商誉;如果为负数,即主并方合并成本小于合并中取得被并方可辨认净资产公允价值份额,直接分配确认为当期收入。

【例1-4】沿用【例1-3】的资料,假设海翔公司可辨认资产的公允价值为13 000万元,可辨认负债的公允价值为4 500万元。其他资料不变。

江山公司合并成本9 450万元与所取得海翔公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额,在并购日应确认为商誉(在合并会计报表中)。计算过程如下:

$$\text{商誉} = 9\,450 - (13\,000 - 4\,500) = 9\,450 - 8\,500 = 950 \text{ (万元)}$$

如果合并成本小于8 500万元,该差额在并购日的合并资产负债表中,按权益法调整“长期股权投资”,并调整增加留存收益;在购买当期的合并财务报表中应该调整“长期股权投资”,并确认为“营业外收入”。

6. 企业合并成本或有关可辨认资产、负债公允价值暂时确定的情况

对于非同一控制下的企业合并,如果在并购日或合并当期期末,因各种因素影响无法合理确定企业合并成本或合并中取得的有关可辨认资产、负债公允价值的,合并当期期末,主并方应以暂时确定的价值为基础进行核算。继后取得进一步信息表明有关资产、负债公允价值的,应分别以下情况进行处理:

(1) 并购日后12个月内对有关价值进行调整的,则视为在并购日确认和计量,即要进行追溯调整。

(2) 超过并购日12个月对有关价值进行调整的,应视为会计差错进行更正。

7. 合并财务报表的编制

在非同一控制下的控股合并中,主并方在并购日要编制合并资产负债表。在并购日后的每个会计期末要定期编制完整的合并财务报表。

(三) 非同一控制下企业吸收合并举例

1. 合并成本大于被并方可辨认净资产公允价值

【例1-5】2011年12月31日,远洋公司吸收合并了瑞丰公司。合并前双方采用的会计政策相同。远洋公司支付的对价为4 000万元现金,取得瑞丰公司全部资产并承担其全部负债,另支付与合并有关的法律及评估等直接费用30万元。合并前,瑞丰公司、远洋公司资产负债表如表1-1所示。

表1-1

瑞丰公司及远洋公司资产负债表

2011年12月31日

单位:万元

资 产	瑞丰公司		远洋公司	权益	瑞丰公司		远洋公司
	账面价值	公允价值			账面价值	公允价值	
货币资金	200	200	5 000	短期借款	1 100	1 100	5 000
应收账款(净)	600	500	1 500	应付账款	130	130	600

续表

资 产	瑞丰公司		远洋公司	权益	瑞丰公司		远洋公司
	账面价值	公允价值			账面价值	公允价值	
应收票据	500	450	3 000	长期借款	800	750	8 000
存货	1 000	900	5 000	股本	2 500		10 000
固定资产 (净)	3 000	3 350	12 380	资本公积	400		900
无形资产	150	200	500	盈余公积	300		1 000
				未分配利润	220		1 880
资产合计	5 450	5 600	27 380	权益合计	5 450		27 380

本例中, 合并成本为 4 000 万元, 取得可辨认净资产公允价值为 3 620 万元 (5 600 - 1 100 - 130 - 750), 产生商誉 380 万元。合并有关的直接费用计入当期损益。

主并方远洋公司在并购日应作如下会计处理:

借: 货币资金	2 000 000
应收账款 (净)	5 000 000
应收票据	4 500 000
存货	9 000 000
固定资产 (净)	33 500 000
无形资产	2 000 000
商誉	3 800 000
贷: 短期借款	11 000 000
应付账款	1 300 000
长期借款	7 500 000
银行存款	40 000 000
借: 管理费用	300 000
贷: 银行存款	300 000

合并后远洋公司资产负债表见表 1-2。

表 1-2

合并后远洋公司资产负债表

2011 年 12 月 31 日

单位: 万元

资 产	金 额	负债和所有者权益	金 额
货币资金	1 170	短期借款	6 100
应收账款 (净)	2 000	应付账款	730
应收票据	3 450	长期借款	8 750
存货	5 900	股本	10 000