



北京市高等教育精品教材立项项目

中央财经大学会计学科重点系列教材



杨金观 主编

kuaiji
aojicaiwu

高级财务会计



经济科学出版社



北京市高等教育精品教材立项项目

ISBN 978-7-302-27430-2

中央财经大学会计学科重点系列教材

2008.9

高级财务会计

ISBN 978-7-302-27430-2

主编 杨金观

副主编 宗文龙

高级财务会计

主 编 杨金观

副主编 宗文龙

编 写 杨金观 宗文龙 余应敏

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

王 鑫 冷 刚

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 (新版) / 杨金观主编. —北京: 经济科学出版社,
2008. 9

(中央财经大学会计学科重点系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7430 - 5

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 116845 号

责任编辑: 侯加恒

责任校对: 徐领弟 王苗苗

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

高级财务会计

主编 杨金观

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

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

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

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

北京欣舒印务有限公司印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 22.25 印张 450000 字

2008 年 9 月第 1 版 2008 年 9 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7430 - 5/F · 6681 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

中央财经大学会计学科重点 系列教材编委会

主 任 孟 焰

副主任 李晓慧 杨金观 苗润生

袁 淳

顾 问 魏振雄 李 爽

委 员 (按姓氏笔画为序)

丁瑞玲 王允平 王本哲 王君彩

王瑞华 白蔚秋 刘 桔 刘红霞 刘俊勇

孙丽虹 李 玲 李晓梅 李晓慧

祁怀锦 邢俊英 杨金观 吴 溪 孟 焰

苗润生 林秀香 赵雪媛 袁 淳

总序

中央财经大学会计学科始建于1952年，是新中国设立最早且影响很大的高级财会人才培养基地之一，具有学士、硕士、博士学位授予权。中央财经大学会计学科自建立以来，一直致力于培养具有创新精神与综合能力的优秀财会人才，为国家的经济建设输送更多、更好的现代财经管理高级人才。

21 世纪将是一个以网络化、信息化、数字化、知识化为重要特征的新经济时代,新的社会经济环境对中国会计教育提出的新要求主要表现在以下几个方面:第一,随着经济全球化的趋势和中国加入 WTO 后,国际经济贸易与交流将会日益频繁,作为国际商业通用语言的会计和经济行为准则之一的会计准则必然走向国际化趋同的道路,而中国会计教育亦必须顺应这一大方向,不断深化改革。第二,在新经济条件下,以知识为基础,以迅速发展的计算机技术、新型通信技术和现代网络技术为代表的信息革命正渗透到社会生活的方方面面,这就必然对未来会计人才的业务素质和知识含量提出更高的要求,作为培养会计人才的会计教育亦将因此而面临新的挑战。第三,会计学是一门经济管理科学,其自身的发展必须适应社会经济发展、科技进步、市场经济运行以及企业经营活动的客观要求。市场经济是一种机遇与风险并存的经济,高新科技的飞速发展更加剧了竞争的激烈性和风险的不确定性,企业经营管理工作不断得到创新;这就要求未来的会计人才必须具备合理的知识结构和较高的综合素质,能够熟练运用各种规避风险和利用机遇的理论与方法,适应和驾驭各种复杂多变的会计环境,并能够对新的环境或条件做出理智的分析,最终灵活而恰当地解决问题。

由于新的社会经济环境对中国会计教育和会计人才提出了新要求,从而必然要求高等会计教育进行相应的改革,而在高等会计教育改革中,会计教材的改革占有核心的地位。会计学科教材系列体系是否能够科学与完整地反映出会计学科中各主要分支学科之间相互联系、相互制约的特点,能否适应国内外会计学科的发展现状与未来的发展趋势,直接关系到学生所掌握的知识结构和能否适应其未来发展的需要。为此,中央财经大学会计学院成立了会计学科重点系列教材编委会,负责组织编写工作。本系列教材包括:《会计学基础》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《管理会计学》、《成本会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《电算化会计与审计》。本系列教材适用于普通高等

学校和成人高等学校的会计教育，也可作为会计实务工作者的学习参考用书。

我们在编写会计学科重点系列教材过程中，依据于我国会计准则、国际会计准则的最新发展，紧密跟踪了国内外会计学的理论与实务发展动态，并参考了国内外有关资料，并得到了经济科学出版社和有关单位的大力支持，在此表示感谢。书中存在的问题，热忱欢迎批评指正。

王焰

2008年9月

前言

高级财务会计 (Advanced Accounting) 是西方国家在 20 世纪五六十年代以后, 由于经济发展和创新, 不断涌现的财务会计新业务导致在传统的财务会计框架范围内无法全面解决, 如企业公开发行证券、企业合并、企业集团、跨国经营、衍生金融工具、租赁、期货交易、企业清算、破产与重组等经济业务。由于这些创新经济业务的出现, 到 20 世纪 90 年代, 在国际上形成了以企业合并及合并报表、跨国经营导致的外币业务、通货膨胀情况下的会计核算、全球金融创新导致的衍生金融工具会计等为主要内容的高级财务会计。改革开放以来, 我国经济不断融入世界经济, 上述高级财务会计问题在我国也日益显现, 需要我们结合我国实际情况, 借鉴国际会计先进经验和成果, 从理论和实务两个方面深入研究。

本教材是为会计学专业《高级财务会计》课程的教学而编写的,也可以作为财务管理等工商管理学科其他专业学生的学习用书和广大财会人员培训、考试的参考资料。

《高级财务会计》课程是继《中级财务会计》之后,对财务会计领域中一些特殊的、比较有深度和难度的经济业务进行研究的课程,是会计专业的核心课程之一。《高级财务会计》和《中级财务会计》的关系是,《中级财务会计》讲授财务会计的一般通用知识,《高级财务会计》则以《中级财务会计》为起点,对《中级财务会计》中容纳不下或不宜深入的会计业务进行深层次研究。《高级财务会计》的教学目的,是使学生熟悉和掌握财务会计的前沿理论和方法。本教材作者正是根据《高级财务会计》课程在会计学专业课程中的地位,依据我国现行企业会计准则等会计规范以及国际财务报告准则等国际会计规范,借鉴国内外财务会计理论研究的新成果和新经验,在紧密结合我国企业财务会计实务的基础上确定教材的基本框架和内容。同时,教材作者根据多年来《高级财务会计》教学的实际经验积累,在编写过程中注重结合学生的特点,力求教材能体现系统性与专题性并重、现实性与前瞻性兼顾、中国国情与国际惯例相结合,即:既要注重高级财务会计的学科完整性,又要突出高级财务会计的难点热点问题;既要介绍高级财务会计的历史和现状,又要介绍高级财务会计的发展趋势;既要使同学立足于中国的现实环境,又要丰富同学的国际视野。

本教材由杨金观担任主编，宗文龙担任副主编。参加本教材编写的有：杨金观教授

由于编者的水平有限,加之高级财务会计课程内容本身的不成熟性,书中的疏漏和不当之处在所难免,恳请读者见谅、指正。

2008 年 7 月

目 录

第一章 企业合并会计	(1)
第一节 企业合并会计概述	(1)
第二节 同一控制下企业合并的会计处理——权益结合法	(7)
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理——购买法	(16)
第四节 企业合并的信息披露和会计方法比较	(30)
本章复习思考题	(33)
第二章 合并财务报表——购并日的合并财务报表	(35)
第一节 合并财务报表概述	(35)
第二节 购买全部股份时的合并财务报表	(44)
第三节 购买部分股份时的合并财务报表	(50)
第四节 权益结合法下的合并财务报表	(55)
本章复习思考题	(66)
第三章 合并财务报表——购并后的合并财务报表	(67)
第一节 长期股权投资的会计处理方法	(67)
第二节 全资子公司下的合并财务报表	(78)
第三节 非全资子公司下的合并财务报表	(88)
第四节 成本法下的合并财务报表	(96)
第五节 权益结合后的合并财务报表	(103)
本章复习思考题	(108)
第四章 合并财务报表——企业集团内部交易的抵销	(109)
第一节 企业集团内部交易的性质与种类	(109)
第二节 企业集团内部存货交易的抵销	(111)
第三节 企业集团内部长期资产业务的抵销	(128)
第四节 企业集团内部债权债务项目的抵销	(140)
本章复习思考题	(157)

第五章 外币交易会计与外币报表折算 (159)

- 第一节 外币业务概述 (159)
- 第二节 外币交易及其会计处理 (165)
- 第三节 外币报表折算 (174)
- 本章复习思考题 (185)

第六章 物价变动会计 (186)

- 第一节 物价变动会计的演进 (186)
- 第二节 历史成本/不变币值会计 (191)
- 第三节 现行成本/名义货币会计 (199)
- 第四节 现行成本/不变币值会计 (204)
- 本章复习思考题 (208)

第七章 所得税会计 (209)

- 第一节 所得税会计的演进 (209)
- 第二节 资产负债表观下债务法的核算 (216)
- 第三节 所得税会计核算中的特殊问题 (225)
- 本章复习思考题 (228)

第八章 衍生金融工具会计 (229)

- 第一节 金融工具概述 (229)
- 第二节 衍生金融工具会计基本问题 (234)
- 第三节 远期合同与套期保值及其会计处理 (239)
- 第四节 金融期货交易及其会计处理 (249)
- 第五节 金融互换及其会计处理 (255)
- 本章复习思考题 (258)

第九章 公开发行证券公司的信息披露 (259)

- 第一节 公开发行证券公司信息披露的意义和作用 (259)
- 第二节 公开发行证券公司信息披露的框架 (264)
- 第三节 公开发行证券公司信息披露的内容 (270)
- 本章复习思考题 (283)

第十章	分部报告与中期财务报告	(284)
第一节	分部报告	(284)
第二节	中期财务报告	(297)
	本章复习思考题	(304)
第十一章	租赁会计	(305)
第一节	租赁会计概述	(305)
第二节	经营租赁的会计处理	(309)
第三节	融资租赁的会计处理	(310)
第四节	售后租回的会计处理	(318)
	本章复习思考题	(320)
第十二章	企业清算、破产与重整会计	(321)
第一节	公司解散清算及其会计处理	(321)
第二节	破产清算及其会计处理	(328)
第三节	破产重整及其会计处理	(334)
	本章复习思考题	(340)
	参考文献	(341)

第一章

企业合并会计

【本章学习目的和要求】

通过本章的学习,了解当前企业合并的现状,熟悉企业合并涉及的主要会计问题,掌握企业合并的定义和类型,以及不同企业合并类型的会计处理方法,即权益结合法和购买法;掌握同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并的具体会计处理过程,进一步熟悉企业合并的会计信息披露和企业合并两种会计处理方法的比较。

第一节 企业合并会计概述

一、企业合并的现状

企业合并的原因多种多样,有宏观的原因,也有微观的原因。宏观上,优质企业合并绩差企业,可以减少浪费,改变绩差企业的面貌;由企业产权转让引起的合并,可以优化社会经济资源的配置,调整产业结构和产品结构;与破产比较,合并是一种积极的措施。微观上,企业合并的原因主要是为了扩大企业经营规模,提高经济效益。企业扩大经营规模有两种基本途径:一是内部扩展;二是外部扩展。而企业合并作为外部扩展的重要方式,在节约成本、降低风险、较早利用生产能力、取得无形资产、实现协同效应、取得免息优惠等方面具有明显的优越性。

纵观世界各国经济的发展,企业的成长壮大总是与企业的并购活动分不开的。随着全球经济一体化进程的不断深入,企业决策者追求的是资源在全球范围内的优化配置,企业并购现象只会有增无减,越来越加剧。以美国为代表的西方发达国家,从19世纪末到现在,曾发生过五次企业兼并浪潮。前四次并购浪潮已经完成,其特点是都出现在经济周期的复兴阶段,其主要目的是进行产业结构调整;第五次并购浪潮正在进行。

第一次:以横向并购为特征的并购浪潮。发生于1893~1904年的横向并购在1898~1903年达到高潮,基本特征是同一行业的小企业合并成一个或几个大企业,形成了比较合理的经济结构,并购案件约2 864多起,涉及金额63多亿美元。

第二次:以纵向并购为特征的并购浪潮。发生于1915~1929年的纵向并购在1928年达到高潮,基本特征是并购形式多样化,除工业部门外,其他产业也发生了并购行

为,有至少 2 750 家公用事业单位、1 060 家银行和 10 520 家零售商进行并购,汽车制造业、石油工业、冶金以及食品工业完成了集中。

第三次:以混合并购为特征的并购浪潮。发生于 1954~1969 年的混合并购在 60 年代后期形成高潮,基本特征是把不同性质产品的企业联合起来的混合并购案例激增,产生了诸多巨型和超巨型的跨行业公司,在 1960~1970 年间,发生并购 2 500 多起,被并购企业达 2 万多家。

第四次:以并购上市公司为特征的并购浪潮。发生于 1975~1991 年的并购浪潮在 1985 年达到高潮,基本特征是大量公开上市公司被并购,还出现了负债兼并方式和重组并购方式。此次并购高潮期间,兼并事件达 3 000 多起,并购涉及金额 3 358 亿美元,兼并范围广泛。

第五次:以跨国并购为特征的并购浪潮。此次并购浪潮开始于 20 世纪 90 年代中期,其背景是世界经济全球一体化大趋势迫使公司扩大规模和联合行动,以增强国际竞争力;美国政府对兼并和垄断的限制有所松动;资本市场上融资的方法、渠道多样化,为并购融资提供支持;并购的范围已经超过传统国界的限制,跨国并购成为主流。参与这一次并购浪潮的企业都着眼于战略利益,以占有更大市场份额、提高公司效率和夺取核心产业价值控制权等为主要动机;它们在集中精力搞好主业的同时,选择行业相关或能与之形成优势互补的企业进行合并,同时将与企业发展不相适应的部门剥离掉。

在我国,随着我国企业改制和资本市场的发展,企业并购作为一种资产重组的有效手段,在建立现代企业制度的过程中日益引起了人们的重视。自 20 世纪 90 年代以来,我国企业的合并重组事件不断增加,并购企业的数量和范围不断扩大,可以说是紧随国际步伐。特别是以 1993 年 9 月发生的宝安集团收购延中实业流通股为标志,拉开了我国资本市场企业并购的序幕。例如,评选出的 2006、2007 年度“中国十大并购事件”^①见表 1-1。

表 1-1 中国十大并购事件

2006 年度	2007 年度
1. 英博收购雪津啤酒	1. 达能-娃哈哈控制权争议
2. 中国铝业并购 8 家铝企	2. 中国移动收购巴基斯坦运营商
3. 高盛竞购双汇	3. 中国投资公司入股美国黑石集团
4. 宝钢收购邯钢	4. 国家开发银行入股英国巴克莱银行
5. 国美并购永乐	5. 中国工商银行收购南非标准银行
6. 广发证券借壳上市	6. 中国航空业竞购事件
7. 华润集团重组华源	7. 中信证券与贝尔斯登互相持股
8. 中国蓝星并购法国罗地亚公司、安迪苏集团	8. 印度米塔尔收购东方集团股权
9. 电讯盈科股权转让	9. 中国平安保险收购欧洲富通集团股权
10. 花旗、中国人寿等联合竞购广发行	10. 中国国家电网成功竞购菲律宾电网运营权

① 有关最近几年来我国发生的重大企业并购事件可以参见:中国并购交易网(www.mergers-china.com)

随着企业并购活动在我国蓬勃发展,企业并购所带来的一系列财务会计问题也越来越引起了国内会计学界的关注,成为目前我国会计理论和实务研究的一个热点。

二、企业合并的定义

如何从会计角度界定企业合并,国际会计界对此历来存在着争议。例如,美国会计准则委员会颁布的于1970年11月起生效的第16号意见书《企业合并》中指出:“企业合并是指一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合成一个会计个体,这一会计个体继续从事彼此分离、相互独立的企业的经营活动”;而美国财务会计准则委员会发布的《财务会计准则公告第141号——企业合并》(SFAS141)中的规定为“当主体购买了构成一项业务的净资产或一个或多个其他主体的权益份额并获得对对方主体的控制时,就发生了企业合并”。国际会计准则委员会于20世纪80年代初就公布了企业合并会计的国际会计准则,在1998年修订的《国际会计准则第22号——企业合并》中,将企业合并定义为:“企业合并是指一个企业与另一个企业的结合或获得对另一个企业净资产和经营活动的控制权,而将各单独的企业合成一个经济实体。”2004年发布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》取代了《国际会计准则第22号——企业合并》,该准则将企业合并定义为:“企业合并是将单独的主体或业务集合成一个报告主体。”

我国2006年发布的《企业会计准则第20号——企业合并》,根据我国企业合并的实际情况,将企业合并定义为:“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。”

从我国企业合并的定义看,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。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易或事项发生以后,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,该交易或事项发生以后,子公司需要纳入到母公司合并财务报表的范围中,从合并财务报表角度形成报告主体的变化;交易或事项发生以后,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,也涉及控制权的变化及报告主体的变化,从而形成企业合并,但法人资格的消失并不是企业合并的必要条件,合并的实质是控制。

假定在企业合并前甲、乙两个企业为各自独立的法律主体,我国企业合并会计准则中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形:

1. 企业甲通过增发自身的普通股自企业乙原股东处取得企业乙的全部股权,该交易事项发生后,企业乙仍持续经营。
2. 企业甲支付对价取得企业乙的全部净资产,该交易事项发生后,撤销企业乙的法人资格。

3. 企业甲以自身持有的资产作为出资投入企业乙,取得对企业乙的控制权,该交易事项发生后,企业乙仍维持其独立法人资格继续经营。

除了一个企业对另一个或多个企业的合并以外,一个企业对其他企业某项业务的合并也视同企业合并。业务是指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。

三、企业合并的类型

(一) 按企业合并的方式划分,包括吸收合并、新设合并和控股合并

1. 吸收合并 (Merger) 也称兼并 (Takeover), 即两家或两家以上的企业合并成一家企业。合并方 (或购买方, 下同) 在企业合并中取得被合并方 (或被购买方, 下同) 的全部净资产, 并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。企业合并后, 注销被合并方的法人资格, 由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债, 在新的基础上继续经营, 该类合并为吸收合并。假设 A 企业为合并方, B 企业为被合并方, 则 A 企业吸收合并 B 企业可以表述为: $A + B = A$ 。

在吸收合并中, 因被合并方在合并发生以后被注销, 从合并方的角度需要解决的问题是, 其在合并日 (或购买日) 取得的被合并方有关资产、负债入账价值的确定, 以及为了进行企业合并支付的对价与所取得被合并方资产、负债的入账价值之间存在差额的处理。吸收合并以后期间, 合并方应将合并中取得的资产、负债作为本企业的资产、负债核算。

2. 新设合并 (Consolidation), 指创建新企业的合并, 也称创立合并。参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销, 合并后重新注册成立一家新的企业, 由新注册成立的企业持有参与合并各企业的资产、负债, 并在新的基础上经营。假设 A 公司和 B 公司为参与合并的两家公司, C 公司为合并后新注册设立的公司, 则新设合并 A 公司与 B 公司可以表述为: $A + B = C$ 。新组建的 C 公司接受 A、B 公司的资产和负债, 并向其所有者签发出资证明书 (或股票)。如果 A、B 公司的原所有者不再是新建的 C 公司的所有者, 那么 C 公司的所有者应向 A、B 公司的原所有者支付产权转让价款, 原所有者不再参与新建 C 公司的经营管理, 也不再分享新建公司的税后利润。

3. 控股合并 (Acquisition of majority interest 或简称 Acquisition)。合并方通过企业合并交易或事项取得对被合并方的控制权, 企业合并后能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益, 被合并方在企业合并后仍然维持其独立法人资格继续经营的, 为控股合并。假设 A 企业为合并方, B 企业为被合并

方, 则 A 企业控股合并 B 企业可以表述为: $A + B = A \supset B$, 即合并后, A 企业成为 B 企业的母公司, B 企业成为 A 企业的子公司。

控股合并中, 因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权, 被合并方成为其子公司, 在企业合并发生后, 被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制范围, 从合并财务报表角度, 形成了报告主体的变化。

(二) 按企业合并所涉及的行业划分, 包括横向合并、纵向合并和混合合并

1. 横向合并 (Horizontal integration), 也称水平式合并, 指生产工艺、产品、劳务相同或相近的企业间的合并。

2. 纵向合并 (Vertical integration), 也称垂直式合并, 指生产工艺、产品、劳务虽不相同或相近, 但具有前后联系的企业间的合并。

3. 混合合并 (Conglomeration), 也称多种经营合并, 指生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业间的合并。

(三) 我国企业会计准则的分类

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》将企业合并划分为两大基本类型, 即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。

判断是否属于同一控制下的企业合并, 应注意以下几点:

(1) 同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部, 如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因此, 该类企业合并中, 实施最终控制的一方, 通常是指企业集团中的母公司或者有关主管单位。实施最终控制的一方为有关主管单位的, 企业合并是指在某一主管单位主导下进行的合并。但如果有关主管单位并未参与企业合并过程中具体商业条款的制定, 如并未参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排等, 不属于同一控制下的企业合并。

(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, 为扩大其中某一投资者对被投资单位股份的控制比例, 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发表相同意见的两个或两个以上的法人或其他组织。

(3) 控制并非暂时性, 即实施控制的时间性要求, 是指参与合并各方在合并前后较长的时间内受同一方或多方控制。具体是指在企业合并之前 (即合并日之前), 参与合并各方在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

告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上(含1年)。

(4) 一方或相同的多方控制下的企业合并,合并双方的合并行为不完全是自愿进行和完成的,这种企业合并不属于交易行为,而是参与合并各方资产和负债的重新组合。

企业之间的合并是否属于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。

2. 非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并,是指参与合并的各方在合并前后不属于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的企业合并的情况以外其他的企业合并。

以下情况是不属于我国企业合并会计准则规范的交易或事项:

- (1) 购买子公司的少数股权;
- (2) 两方或者两方以上形成合营企业的企业合并;
- (3) 仅通过合同而不是所有权份额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企业合并。

四、企业合并的会计问题

按照我国《公司法》的规定,公司合并应当由合并各方签订合并协议,并编制资产负债表及财产清单。公司合并时,合并各方的债权、债务,应当由合并后存续的公司或者新设的公司继承。企业合并涉及的会计问题包括:

(一) 合并过程的会计处理

合并过程的会计处理又分为实施合并的企业和被合并的企业所进行的会计处理。企业合并时,通常采用的会计方法有购买法和权益结合法。在我国,前者适用于非同一控制下的企业合并,后者适用于同一控制下的企业合并。

应当注意,关于企业合并的会计处理在国际会计界长期存在着争论,主要体现在以下几方面:

- (1) 权益结合法是否可以使用问题。目前,购买法为各国普遍接受,但对于权益结合法是否可以使用,国际会计界始终无法达成一致,争论至今。
- (2) 购买法与权益结合法的关系问题。对于一项企业合并到底只允许采用购买法,还是既可以采用购买法又可以采用权益结合法,还是要在满足一定的条件下才允许采用权益结合法等问题,国际会计界尚不能达成一致意见。
- (3) 如果允许使用权益结合法,那么它的使用条件问题也是争论的焦点。
- (4) 在购买法下会涉及商誉和负商誉问题,对于它们的摊销方法和摊销年限各国