

Senior
Accounting



高等学校会计学专业系列教材

高级财务 会计学

王文华 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

Senior
Accounting

F234.4/169

2007



高等学校会计学专业系列教材

高级财务 会计学

王文华 主编

北方工业大学图书馆



C00037951



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计学/王文华主编. —北京:高等教育出版社,2007.8

ISBN 978-7-04-019541-5

I. 高… II. 王… 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(2007)第 114555 号

策划编辑 刘自挥 责任编辑 刘自挥 特约编辑 张 洁
封面设计 吴 昊 责任印制 蔡敏燕

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010-58581118
社 址	北京市西城区德外大街 4 号		021-56964871
邮政编码	100011	免费咨询	800-810-0598
总 机	010-58581000	网 址	http://www.hep.edu.cn
传 真	021-56965341		http://www.hep.com.cn
			http://www.hepsh.com
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	http://www.landaco.com
排版校对	南京展望文化发展有限公司		http://www.landaco.com.cn
印 刷	上海华文印刷厂	畅想教育	http://www.widedu.com
开 本	787×960 1/16	版 次	2007 年 7 月第 1 版
印 张	19.25	印 次	2007 年 7 月第 1 次
字 数	371 000	定 价	25.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 19541-00

前 言

随着我国经济体制改革的不断深化,以及市场经济体系的日趋完善,我国会计环境发生了很大的变化,财务会计的内容不断扩展、延伸,出现了许多特殊业务、复杂业务。为了全面、系统地阐述和反映这些新的会计问题,我们根据国际通行的会计理论及我国 2006 年新颁布的企业会计准则,并结合我国企业的实际情况,编著本书。

本书共分 10 章,第 1、2 章阐述企业合并及合并会计报表的理论及方法;第 3、4、5 章从跨国经营业务角度介绍外币业务、物价变动及衍生金融工具业务中出现的复杂会计问题;第 6、7、8 章阐述合伙企业、分支机构及企业重整、改组及清算等特殊业务会计问题;第 9、10 章阐述企业所得税及租赁业务的会计问题。

本书涉及知识面较广,讨论的问题也具有一定的深度、难度,因此,本书编写的特点是:充分考虑我国 2006 年新颁布的会计准则与国际会计准则趋同的发展趋势,在立足我国国情的基础上,对特殊业务及复杂业务的会计问题进行阐述,尽量注重理论系统、规范,内容新颖、翔实,具有可操作性,并力求兼顾现实性与前瞻性。

参加本书撰写的有王文华、章毓育、魏晶晶、陈恩晶、范雅、潘裕文、何杰、刘瑞丹。全书由王文华总纂、定稿。

本书可作为高校经济、管理类专业本科高年级学生的教材,也可作为中、高级会计人员自学或继续教育参考用书。

由于水平有限,对于书中不妥之处,恳请读者批评指正。

作 者

2007 年 7 月

目 录

第1章 企业合并会计	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 企业合并的会计处理方法	6
本章小结	23
复习思考题	24
第2章 合并会计报表	27
第一节 合并会计报表概述	27
第二节 控制权取得日合并报表的编制	31
第三节 控制权取得日后合并报表的编制	47
第四节 内部交易的会计处理	56
第五节 合并会计报表的综合运用	67
第六节 合并现金流量表	82
本章小结	90
复习思考题	91
第3章 外币业务会计	94
第一节 外币业务概述	94
第二节 外币交易的会计处理	98
第三节 外币会计报表折算	105
本章小结	109
复习思考题	110
第4章 物价变动会计	114
第一节 物价变动概述	114
第二节 物价变动会计模式	119
本章小结	141
复习思考题	142
第5章 衍生金融工具会计	144
第一节 衍生金融工具概述	144
第二节 衍生金融工具对传统会计的影响	146
第三节 衍生金融工具的会计处理	149
第四节 套期会计处理	157

本章小结	162
复习思考题	164
第6章 合伙企业会计	166
第一节 合伙企业概述	166
第二节 合伙企业会计处理	168
本章小结	187
复习思考题	189
第7章 分支机构会计	192
第一节 分支机构会计概述	192
第二节 按成本计价的会计处理	194
第三节 按高于成本计价的会计处理	199
第四节 其他事项的会计处理	204
本章小结	211
复习思考题	212
第8章 企业重整、改组与清算会计	216
第一节 企业财务困境概述	216
第二节 企业债务重组	217
第三节 企业改组	231
第四节 企业清算	234
本章小结	244
复习思考题	245
第9章 所得税会计	249
第一节 所得税会计概述	249
第二节 计税基础的确认和暂时性差异	253
第三节 递延所得税资产与递延所得税负债的确认和计量	262
第四节 所得税费用的确认和计量	266
本章小结	273
复习思考题	273
第10章 租赁会计	275
第一节 租赁概述	275
第二节 融资租赁会计处理	279
第三节 经营租赁会计处理	289
第四节 售后租回交易	292
本章小结	299
复习思考题	299

第1章

企业合并会计

第一节 企业合并概述

一、企业合并的涵义

为了获得良好的发展机会,取得最大的经济效益,许多企业都致力于扩展企业规模,拓展经营业务与市场。企业规模和业务的扩展可采取两种基本的途径:其一,采取内部扩展的方式,通过自身的积累来扩大规模;其二,采取外部扩展的方式,通过企业合并来扩大其规模。由于内部扩展不仅受到所有者和企业自身能力的限制,而且受到活动范围的限制,所以,现代企业扩展往往采用外部扩展的方式。

自20世纪初以来,西方发达国家多次出现了企业合并浪潮。近年来,随着我国市场经济体制的建立和完善、现代企业制度的建立以及证券市场的发展,采用企业合并来实现自身战略发展的目标企业越来越多,如清华同方与鲁颖电子的合并、联想

集团收购 IBM 公司的个人电脑业务、华能集团与程控股份集团公司的合并。企业合并已成为影响现代社会经济发展的重要因素之一。

那么,什么是合并呢?什么又是企业合并呢?合并是将两个或两个以上的企业置于一个新的管理组织或集团控制之下的企业组织方法。1970 年 11 月,美国会计原则委员会在其颁布的第 16 号意见书“企业合并”中认为:企业合并指一家公司与另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以前彼此分离、相互独立的企业的经营活动。

国际会计准则委员会在 1993 年 11 月颁布的第 22 号国际会计准则“企业合并会计”中指出,合并是指一个企业获得对另一个或几个企业控制权的结果;或指两个或若干个企业实行股权联合的结果。

以前我国没有制定有关企业合并的会计准则,实务中主要参照财政部颁布的《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》、《合并会计报表暂行规定》和《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题的解答》,但随着合并方式的创新,尤其是换股合并的出现,这些规定已逐渐不能适应经济发展的要求。此外,由于不同的会计方法对企业利润往往有重大影响,缺乏相应的规范将使合并会计信息缺乏可比性,也不利于投资者了解合并所使用的会计方法。合并会计方法选择的混乱,使证券市场的投资理性受到削弱,因此,制定企业合并会计准则已刻不容缓。

财政部立足我国的实际,借鉴国际会计准则的合理内容,于 2006 年制定和颁布了我国企业合并会计准则。在该准则中这样定义“企业合并”: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。并排除了以下两类的企业合并:两方或者两方以上形成合营企业的企业合并;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。

上述“企业合并”的概念,既强调了单一的会计个体,又强调了参与合并的企业在合并之前的独立性。虽然一个或一个以上的企业可能丧失其独立的法人地位,但从会计上看法人地位的丧失并不是企业合并的必要条件。合并的实质是控制,而不是法律主体的解散。因此,只要以前彼此独立的企业合并成一个会计个体,而它们的经济资源和经营活动因资金纽带关系而处于单一的管理机构控制之下,那么,就完成了企业合并。在充分兼容上述“企业合并”概念实质的基础上,“企业合并”的概念可以表述如下:

企业合并是指两个或两个以上的经济资源和经营活动因资金纽带关系而置于单一的管理机构或集团控制之下的企业组织方法,它是企业扩充规模、寻求发展的一个重要方式。

二、企业合并的动因

企业合并的动机与效应是一个非常复杂的理论课题,一般可以将企业合并的

原始动机归结为两个方面：一是追求利润；二是赢得竞争。但在实际发生的收购合并的案例中，其发生的动因是远比以上的两种原因更为复杂的。企业合并的原因不是简单的，它是一个多因素权衡的结果。西方学者认为，主要有五方面的原因影响企业的收购合并：

（一）经营协同效应

所谓协同效应，就是“ $1+1>2$ ”的效应。企业合并后，企业总体的效益大于两个独立的企业效益的总和；企业合并后，生产经营实现规模效益，带来效率的加速提高。

（二）财务协同效应

企业合并后，由于税法、会计处理惯例及证券交易等内在规定而产生的效益。例如，通过合并实现合理的避税，企业合并对企业股票价格的极大刺激等，都是企业合并的重要诱因。

（三）企业发展动机

由于外在激烈竞争的巨大压力，企业有很强的发展欲望。它往往通过企业合并实现发展扩张的目的。通过合并扩张比企业通过内部投资新建实现扩张更有效、迅速。

（四）市场份额效应

企业市场份额的不断扩大，可以使企业获得某种程度的垄断优势，横向合并、纵向合并和混合合并都有利于提高企业的市场份额。因此，基于市场份额方面的考虑是合并的一大原因。

（五）企业发展战略动机

根据企业生命周期理论，每一个企业的产品都分为四个阶段：引入期、成长期、成熟期和衰退期。对于生产某一主导产品的企业，一方面可以通过不断开发新产品以适应周期性的环境；另一方面可以通过企业合并的方式，根据市场变化进行企业战略的转移。

企业合并自始至终是围绕着利润最大化和市场竞争展开的。在现实经济生活中，其动机和效应又直接表现为以上五个方面。当然，企业合并并不完全由于以上几个方面的原因。因此，考察企业合并的动机要从多方面多角度来分析。只有这样，才能发现事物的本质。

三、企业合并的类型

（一）同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并

在我国 2006 年颁布的企业合并会计准则中，根据参与合并的企业是否受同一方或相同的多方最终控制，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两大类。

1. 同一控制下的企业合并

所谓同一控制下的企业合并,是指参与合并的各方在合并前后均受同一方或相同的多方控制的合并。在通常情况下,同一企业集团内部的各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下企业合并。如母公司将全资子公司的净资产转移至母公司并注销子公司,母公司将其拥有的对一个子公司的权益转移至另一个子公司等。从广义上来讲,同属国家国有资产监督管理部门管理的国有企业之间的购并均属于同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并有两个主要特点: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,难以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

所谓非同一控制下的企业合并,是指参与合并的各方合并前后不属于同一方或多方最终控制下的企业合并,如联想收购IBM公司的个人电脑业务。

非同一控制下的企业合并有两个特点:①参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制,企业合并大多是出于企业自愿的行为;②交易过程中各方出于自身的利益的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。

国际财务报告准则和美国财务会计准则均未述及同一控制下的企业合并。由于我国目前产权交易市场不很成熟,公允价值难以取得,实际工作中出现的绝大部分合并实例为同一控制下的企业合并。比如,在一个企业集团内部的企业合并或是在同一所有者控制下的企业合并等。企业合并准则如不规范同一控制下的企业合并,将无法解决我国现实中的所有企业合并问题。因此,在充分考虑我国实际情况的基础上,将同一控制下的企业合并纳入企业合并准则的范围,明确规定同一控制下的企业合并应当以账面价值为基础进行会计处理,但在合并财务报表中,要求对被合并企业的财务状况和经营成果予以充分披露。与此同时,企业合并准则也规定了非同一控制下的企业合并,即如果企业合并在不受他方控制的情况下,买卖双方的公允价值能够取得,应当采用公允价值为基础进行会计处理。具体处理方法与《国际财务报告准则第3号——企业合并》是一致的。

(二) 吸收合并、新设合并与控股合并

企业合并按法律形式划分,可以分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

1. 吸收合并

所谓吸收合并,是指将两个或两个以上的企业合并成一个企业。通过吸收合并,原有的两个或两个以上企业中,只有一个企业保留法人资格,另外一个或几个企业则被解散,即使被吸收合并的企业仍在继续经营,但已只是合并企业的一个相

对独立的分部。吸收合并的具体做法是：由保留法人资格的企业通过支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券取得其他企业的股权或净资产。这种形式的企业合并用公式可表示为：

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = A \text{ 企业}$$

2. 新设合并

所谓新设合并，是指由两个或两个以上企业共同设立一个新的企业。通过新设合并，原有的企业全部解散。新设合并后，原企业所有者将各自企业的全部净资产投入新企业，成为新企业的股东，原有企业不再作为单独的法律主体存在，只是作为新企业的分部进行经营活动。新企业取得法人资格后，独立承担经济责任。新设合并用公式表示为：

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = C \text{ 企业}$$

3. 控股合并

所谓控股合并，是指一个企业通过支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券取得其他企业的全部或足以控制该企业的部分具有表决权的股份而实现的企业合并。一般来讲，具有表决权的股份应达到另一个企业全部股份的50%以上。但是，在一个企业具有一定规模、股份比较分散的情况下，获得不到50%的股份也能对其进行控制。控股合并后，合并各方仍作为单独的法律主体而存在。控股公司与被控股公司形成母子公司的关系。这种合并用公式表示为：

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = A \text{ 企业} + B \text{ 企业}$$

值得注意的是，虽然合并前后两企业的名称相同，但它们之间的关系已有实质的变化。合并前，两个企业不存在母子公司的关系，而合并后，两个企业之间的关系变成了母子公司的关系。

(三) 横向合并、纵向合并与混合合并

企业合并按行业特点划分，可以分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

1. 横向合并

横向合并是指两个或两个以上生产或销售相同、相似产品企业的合并。这种合并的目的一般是通过行业的集中，扩大市场权力。通过合并，减少了竞争的数量，改善了行业结构，使合并后的企业增强了对市场的控制力。另外，由于这种合并发生在生产或销售相同或相似的行业，所以风险较小，合并双方容易融合在一起，进而形成生产或销售的规模经济。

2. 纵向合并

纵向合并是指对处于同一产品、不同生产阶段的企业之间的合并。它主要是

通过对原材料供应和销售渠道及用户的控制来实现这一目的,从而扩大企业的影响范围和产品市场。由于合并的各方原属投入和产出的关系,合并后融合起来极其容易。

3. 混合合并

混合合并是指两个或两个以上处于不同行业的企业之间进行的合并。其目的是为了减少长期处于一个行业带来的风险。混合合并的条件是,被合并企业经过改造以后,有利于帮助合并企业扩大生产,实现多种经营,增强盈利能力。

(四) 购买式合并、承债式合并与控股式合并

企业合并按产权转让的方式划分,可以分为购买式合并、承债式合并和控股式合并三种。

1. 购买式合并

购买式合并是指合并企业以出资购买被合并企业的全部资产,并安排其全部职工为条件而实行的合并。通过合并,被合并企业的全部资产经营权一次性转移到合并方,有利于合并企业按自己的意志对被合并企业进行改造利用。但是,这种合并需要对被合并企业的资产进行评估,一般适用于大型企业对那些濒于破产或微利、无发展前途、迫切要求转产的企业的合并。

2. 承债式合并

承债式合并是指合并企业以承担被合并企业全部债务,并负责安置全部职工为条件的合并方式。这种合并方式,不需要对被合并企业资产进行评估,因此合并过程比较简单,较适用于国有企业之间的合并。

3. 控股式合并

控股式合并是指合并企业占有被合并企业一定比例的股票份额,成为被合并企业的主要股东,并掌握被合并企业的经营权。这种合并方式比较灵活,是一种比较规范的产权转让方式。但这种合并方式需要有较完善的股票市场,一般适用于大型企业之间的合并。

第二节 企业合并的会计处理方法

企业合并的会计处理方法是会计理论与实务中最复杂且争论最多的领域之一。由于企业合并往往涉及巨额的财务交易及整个公司的接管问题,并且每一个企业合并都有其特殊性,必须根据其经济实质而不是法律形式来加以评估,所以企业合并的会计处理问题十分复杂。

在我国 2006 年颁布的企业合并会计准则中,明确规定了根据参与合并的企业是否受同一方或相同的多方最终控制,将企业合并分为非同一控制下的企业合并和同一控制下的企业合并两大类,并规定了不同类型的企业合并应采用不同的会

计处理方法。对非同一控制下的企业合并应采用购买法,对同一控制下的企业合并采用权益结合法进行处理。

一、同一控制与非同一控制企业合并的判断

由于购买法和权益结合法适用的范围不同,对合并后企业财务状况和经营成果的影响也不一样,所以不能认为两种方法是可以随意选用的。要正确地进行企业合并的会计处理,首先要判断合并是属于同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并。企业合并准则规定,企业合并的类型要根据企业合并的特点,按照实质重于形式的原则加以判断。

(一) 同一控制下企业合并的判断

参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同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。

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。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,则不属于同一控制下的企业合并。

相同的多方,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。

控制并非暂时性,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,控制时间通常在一年以上(含一年)。

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。

(二) 非同一控制下企业合并的判断

参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的,为非同一控制下的企业合并。

相对于同一控制下的企业合并而言,非同一控制下的企业合并是合并各方自愿进行的交易行为,作为一种公平的交易,应当以公允价值为基础进行计量。

二、合并日或购买日的确定

企业应当在合并日(或购买日,下同)确认因企业合并取得的资产、负债。按照我国 2006 年颁布的《企业会计准则第 20 号——企业合并》第五条规定,合并日是

指合并方实际取得对被合并方(或被购买方,下同)控制权的日期,即被合并方净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。

同时满足以下条件的,可以认定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交接手续;
- (4) 合并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) 合并方实际上已经控制了被合并方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险。

企业合并准则的主要内容如图 1-1 所示。

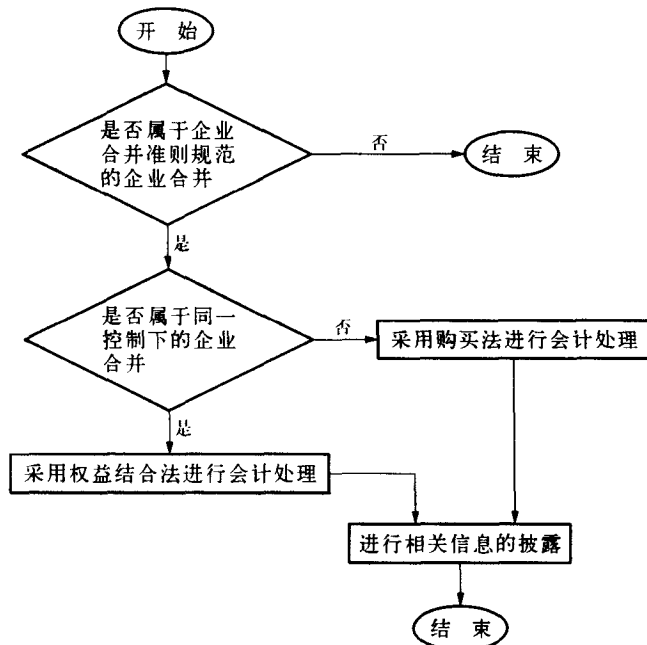


图 1-1 企业合并准则的主要内容

三、同一控制下企业合并的会计处理方法——权益结合法

(一) 权益结合法的涵义

权益结合是指参与合并的企业的股东联合控制它们的全部或实际上是全部的净资产和经营活动,以便继续对合并后的实体分享利益和分担风险。那么,权益结合法就是在处理企业合并时按照股权结合的方式来进行企业合并的会计处理。

权益结合法的理论依据是权益结合的实质在于不发生企业购买交易,并且继续分担和分享企业合并之前就存在的风险和收益,合并后的企业像过去一样继续经营。

权益结合法的主要优点是:

- (1) 不需要确定公允价值,易于操作;
- (2) 以被合并企业的账面价值入账,在一定程度上保证了会计信息的可靠性;
- (3) 对合并企业的财务报表产生有利的影响,而且避免商誉摊销造成的利润下降。

(二) 权益结合法的会计处理

在权益结合法下,将企业合并看成是一种企业股权结合而不是购买交易。参与合并的各方均按其净资产的账面价值合并,合并后各合并主体的权益不能因企业合并而增加或减少。

1. 控股合并的会计处理

控股合并实际上是在同一控制下的一方以控股另一方的方式实施的合并,它不会改变合并各方的企业作为法人实体独立存在的客观事实。合并方无论是支付现金、非现金资产、承担债务还是发行权益性证券,换取的只是被合并企业的股权,实际上是一种长期股权投资行为。只是在控股合并的情况下,根据合并方支付对价的不同,对其长期股权投资成本的确认也有所不同:

(1) 合并方以现金支付对价的,应在合并日以实际支付的全部价款(包括支付的税金、手续费等相关费用)作为长期股权投资成本;实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利,按实际支付的价款减去已宣告但尚未领取的现金股利的差额,作为长期股权投资成本。

(2) 合并方以转让非现金资产方式支付对价的,应在合并日以转让非现金资产加上应支付的相关税费,作为长期股权投资成本。如涉及补价的,应按以下方法确定长期股权投资的初始投资成本:

① 合并方收到补价的,按转让非现金资产的账面价值加上(或减去)应确认的收益(或损失)和应支付的相关税费减去补价后的余额,作为长期股权投资成本;

② 合并方支付补价的,按转让非现金资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为长期股权投资成本。

(3) 合并方以承担债务方式支付对价的,应在合并日以所承担债务的账面价值作为取得被合并方长期股权投资成本。如涉及补价的,应按以下方法确定长期股权投资的初始投资成本:

① 合并方收到补价的,按所承担债务的账面价值减去补价后的余额,作为长期股权投资成本;

② 合并方支付补价的,按所承担债务的账面价值加上补价后的余额,作为长

期股权投资成本。

(4) 合并方以发行权益性证券支付对价的,应在合并日按取得被合并方账面净资产份额作为长期股权投资的成本,按发行股份面值总额作为股本或实收资本确认的长期股权投资成本与所发行股份的面值的差额,调整资本公积和留存收益。

2. 吸收合并和新设合并的会计处理

与控股合并不同,吸收合并和新设合并都涉及企业法人资格的变化,涉及企业实体的合并,也就是说被合并企业的资产及负债全部要并入合并企业。所以,在这两种合并方式下,会计处理的核心问题是确认并计量合并资产及负债的价值。在同一控制情况下,合并准则要求按照合并日被合并企业资产和负债的原账面价值入账。

这里需要注意的是,如果合并方对相关资产和负债所采用的会计政策与被合并方不相同,应当按照合并方的会计政策对取得的资产和负债进行调整,并按调整后的账面价值进行确认和记录。

无论是吸收合并还是新设合并,都可以采取现金、非现金资产、承担债务和发行权益性证券等方式支付对价。在实际操作过程中会出现合并方确认取得的净资产价值与支付对价价值不一致的情形,这时需要调整资本公积和留存收益项目。

3. 合并费用的会计处理

在企业合并过程中,合并方为进行企业合并而发生的各项相关费用统称合并费用,它包括为合并发生的评估费用,审计费用、咨询费用等等。在会计处理上,合并费用直接计入当期损益。

借:管理费用

贷:银行存款(或库存现金)

4. 合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并中,合并方除了要编制合并日的合并财务报表,同时自合并日当期期末开始就应该按期编制合并财务报表。合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表。它们的编制原则如下:

(1) 合并资产负债表作为一个时点报表,在合并被合并方资产与负债时,直接按照合并日的账面原值进行计量。

(2) 利润表是一个期间报表,所以在合并日无法提供合并利润表的,只有到合并当期期末才开始编制合并利润表。并且在合并当期的合并利润表中应当包括合并前及合并后的收入、费用和利润,即参与合并各方自合并当年年初(或当期期初)至合并日,以及合并日至当年年末(或当期期末)所发生的收入、费用和利润。

(3) 现金流量表与利润表相同,也是一个期间报表,它也是自合并当期期末开始编制。合并现金流量表也应当包括合并前及合并后的现金流量,即将合并前后的现金流量分别列示。

(4) 如果需要对外提供包括合并当期在内的比较财务报表时,应调整比较报表期间的净损益和其他相关项目,视同该被合并方在比较报表期间已被合并。就是说,当企业需要提供合并当期与其之前或之后期间的比较财务报表时,应该视同被合并企业在比较报告期间已被合并,并按照这一原则调整净损益项目和其他相关项目,也就是要将合并当期期初至合并日被合并企业实现的损益及相关项目并入到合并企业。

(三) 权益结合法的应用

在控股合并的情况下,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务的方式支付对价的,应在合并日以支付的现金、转让非现金资产及所承担债务的账面价值作为取得被合并方长期股权投资的成本。合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权或净资产的日期。

例 1-1 宝山集团计划将旗下的东方公司、南方公司合并,合并的计划如下:南方公司以控股合并的方式兼并东方公司,为此,南方公司将拿出现金 20 000 万元,同时承担东方公司所欠三江公司的 5 000 万元债务,兼并后南方公司共持有东方公司 51% 的股份。

分析 由已知条件可以判定该合并属于同一控制下的合并,其中南方公司为合并方。因而,南方公司在计算长期投资成本时应以所支付的现金及所承担债务的账面价值为基础。

南方公司所作的会计处理为:

借: 长期股权投资——投资成本	2 500 000 000
贷: 银行存款	2 000 000 000
应付账款	50 000 000

东方公司的会计处理为:

借: 银行存款	2 000 000 000
应付账款	50 000 000
贷: 股本	2 500 000 000

例 1-2 宝山集团计划将旗下的东方公司、南方公司合并,合并的计划如下:南方公司以控股合并的方式兼并东方公司,为此,南方公司将应收 6 000 万元的债权转予东方公司,该债权已提取 3 000 万元的坏账准备。另将自己生产的 50 台机器设备转予东方公司,这些机器设备作为东方公司的固定资产使用,每台售价 50 万元,成本 38 万元。兼并后南方公司共持有东方公司 51% 的股份。

分析 由已知条件可以判定该合并属于同一控制下的合并,其中南方公司为