



曲晓辉 陈汉文 总主编

企业会计准则解释与运用系列丛书

企业合并与合并报表准则

杨 绮 主编

 中国财政经济出版社

企业会计准则解释与运用系列丛书

总主编：曲晓辉 陈汉文

企业合并与合并报表准则

杨 绮 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业合并与合并报表准则/杨绮主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007. 9

(企业会计准则解释与运用系列丛书/曲晓辉, 陈汉文主编)

ISBN 978-7-5095-0189-4

I. 企… II. 杨… III. 企业合并-会计报表-研究-中国
IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 135262 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 7.875 印张 215 000 字

2007 年 10 月第 1 版 2007 年 10 月涿州第 1 次印刷

定价: 20.00 元

ISBN 978-7-5095-0189-4 / F · 0158

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总 序

经济全球化特别是资本市场国际化的深入，加速了会计准则的国际协调乃至全球趋同。我国经济的开放和完全市场经济地位的确立要求会计准则与国际惯例趋同。代表当代会计国际惯例的国际财务报告准则由此成为我国会计准则建设的基准。

2006年2月15日，财政部发布了由1项基本准则和38项具体准则构成的《企业会计准则2006》。2006年10月30日，财政部又发布了《企业会计准则——应用指南》，内容包括对32项具体准则的阐释以及对会计科目和主要账务处理的规定。这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际财务报告准则实质上趋同、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系的正式建立，是我国会计发展史上一个新的里程碑。企业会计准则体系的发布，是国际经济贸易发展的需要，是进一步吸引外资的需要，是中国企业国际化的需要，也是中国资本市场发展的必然要求。

《企业会计准则2006》已于2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。执行新发布的《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则的企业，将

不再执行原准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。国有大中型企业全面实施企业会计准则的计划也在拟订之中。企业会计准则体系必将对我国主要企业的会计确认、计量和披露，对我国社会经济资源的配置与资本市场的运行及监管产生深远影响。

企业会计准则体系较之现行财务会计实务规范在理念、原则和方法等方面实现了深层次的改革，在公允价值计量、现值的应用和资产减值准备的处理等方面都与现行规定有很多不同，并且在很大程度上拓展了会计业务规范的范围。企业会计准则体系的实施旨在促使企业的财务信息着重反映企业负责人、企业管理层作为受托者履行职能的情况，为企业财务报告的使用者进行经济决策提供充分和有用的信息。企业会计准则体系充分体现了原则基础导向的准则制定思想，由此为企业管理层留下更多职业判断空间。

为了增进对企业会计准则体系及其具体规定的理解和便于新准则的正确实施，我们编写了本系列丛书。本系列丛书在总体架构、基本原则和主要会计方法规范方面遵循《企业会计准则 2006》和《企业会计准则——应用指南 2006》，侧重新旧准则（规定）的比较以及实施的衔接、重点和难点的解析，并附以必要的例解。本系列丛书旨在帮助广大会计实务工作者理解新准则，详尽的实务处理应以准则条款和官方解释性规定为准。

鉴于国际财务报告准则体系尚在完善之中，特别是国际财务报告准则与美国等主要发达资本市场国家会计准则的趋同正处于关键阶段，国际财务报告准则的任何重大变动都可能引起我国企业会计准则的相应修订或补充。因

此，本系列丛书只能以《企业会计准则 2006》和《企业会计准则——应用指南 2006》（2006 年 10 月 30 日发布）为解释基础。

由于目前无法获取企业会计准则体系的实地调查和测试结论，新准则的具体影响尚需新准则实施之后才能逐步予以总结和归纳。因此，本系列丛书大量参考了国际财务报告准则、美国财务会计准则和英国、澳大利亚等国准则及其实施经验。

本系列丛书可用于广大会计实务工作者学习、贯彻和执行企业会计准则体系的参考，也可作为大专院校会计、审计、财务、评估和税收以及相关专业学生、教师和科研工作者学习和研究会计准则的参考资料。

本系列丛书在结构和内容安排、写作体例和行文风格等方面进行了创新性尝试，力求便于读者阅读，也试图使读者开卷有益。由于时间和水平所限，本系列丛书一定存在很多问题，恳请读者不吝指正。

厦门大学会计发展研究中心 曲晓辉

厦门大学会计系 陈汉文

2007 年 8 月

前 言

企业合并和合并报表一直是财务会计中问题最多、最为复杂和充满争议的领域。与原规范相比,《企业会计准则2006》及《企业会计准则——应用指南2006》中关于企业合并、合并报表、外币折算的规定变化很大。为便于广大会计理论和实务工作者在新旧准则体系转换的过程中准确把握我国企业合并和合并报表相关会计实务规范的转换要点,从而更好地贯彻执行新的准则体系,本书在《企业会计准则2006》及《企业会计准则——应用指南2006》的基础上,以丰富具体的实例,全面、深入地分析和解释了企业合并准则、合并财务报表准则、外币折算准则这三个新准则的基本原理和具体应用。

本书由杨绮博士负责拟订全书写作大纲、确定疑难问题的解决方案和最终总纂定稿,曲晓辉教授对书稿提出了修改意见。全书共六章,具体分工如下:第一章企业合并(上)、第二章企业合并(下)由汤珍、杨绮撰写;第三章合并财务报表(上)、第四章合并财务报表(中)、第五章合并财务报表(下)由邱月华、杨绮撰写;第六章外币折算由廖涵平、杨绮撰写。

本书主要适用于企业会计人员、注册会计师、财务和

证券咨询与分析人员、证券和税收相关监管机构人员作为学习贯彻新会计准则的参考；同时，也适用于大专院校会计及相关专业的师生作为讲授和学习财务会计课程的参考。此外，对于会计准则研究人员，本书也具有重要参考价值。

由于经济环境的变化和市场经济的迅速发展，新会计准则体系中的部分具体准则存在近期修订的可能。同时由于国际财务报告准则正处于与主要发达国家会计准则趋同的关键阶段，特别是国际会计准则理事会（IASB）的《财务报表编报框架》与美国财务会计准则委员会（FASB）的《财务会计概念框架》的趋同项目尚未完成，因此，关于财务会计的概念基础、原则指引、确认与计量的若干重大方面仍然存在近期发生重大变更的可能，我国的会计准则存在与之进一步协调和趋同的现实性。同时，由于我国会计准则应用指南对于具体准则条款的官方解释亦将基于实践而逐步发展，因此，本书以新准则及其应用指南的现行文本为准，任何后续变动尚需修订和补充。

尽管我们尽可能编写本书，但由于时间、水平和角度的局限，本书仍然难免存在一些问题，一些方面的讨论也还不够详尽。我们恳请读者对本书提出批评和建议，以便及时匡正和改进。

编 者

2007年6月于厦门大学

目 录

第一章 企业合并（上）	（ 1 ）
第一节 主要术语解释	（ 2 ）
第二节 同一控制下的企业合并的会计处理	（ 11 ）
第三节 同一控制下的企业合并的信息披露	（ 28 ）
第二章 企业合并（下）	（ 30 ）
第一节 购买方的辨别与合并成本的计量	（ 30 ）
第二节 合并成本的分配及相应的会计处理	（ 35 ）
第三节 非同一控制下暂时确定的企业合并	（ 65 ）
第四节 非同一控制下形成母子公司关系的企业合并 ..	（ 70 ）
第五节 非同一控制下企业合并信息的披露	（ 71 ）
第三章 合并财务报表（上）	（ 72 ）
第一节 主要术语解释	（ 73 ）
第二节 合并范围	（ 76 ）
第三节 合并财务报表编制前的准备及编制的基本 程序	（ 84 ）
第四节 非同一控制下的合并资产负债表和合并利 润表的编制	（ 87 ）
第四章 合并财务报表（中）	（ 117 ）
第一节 内部存货交易的抵消	（ 117 ）
第二节 内部固定资产交易的抵消	（ 128 ）
第三节 企业集团内部债权与债务关系的抵消	（ 134 ）

第五章 合并财务报表（下）	(142)
第一节 同一控制下的合并资产负债表和合并利润表的编制	(142)
第二节 合并现金流量表	(166)
第三节 合并所有者权益变动表	(179)
第四节 披 露	(191)
第六章 外币折算	(194)
第一节 主要术语解释	(195)
第二节 记账本位币的确定	(198)
第三节 外币交易的会计处理	(205)
第四节 外币财务报表的折算	(218)
第五节 披 露	(241)

第一章 企业合并（上）

企业合并，是现代企业扩充规模、寻求发展的一个重要方式。随着我国加入 WTO，我国的企业合并活动的规模和频率自 2002 年以来迅速升级。为了满足对企业合并会计处理规范的需求，财政部于 2006 年 2 月 15 日正式发布了《企业会计准则第 20 号——企业合并》（以下简称为“《企业合并》准则”）。该准则根据《企业会计准则——基本准则》而制定，对企业合并的确认、计量和相关信息的披露进行了规范。具体而言，《企业合并》准则所规范的对象是同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并，此外，业务合并也应比照该准则的规定处理。此后，财政部于 2006 年 11 月正式发布了《企业会计准则——应用指南》（以下简称为“《指南》”），其中对企业合并及其相关准则的应用进行了规范。

从适用范围上看，《企业合并》准则不涉及两方或者两方以上形成合营企业的企业合并^①，也不涉及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^②。

① 《国际会计准则第 31 号——合营中的权益》中将合营定义为“两方或两方以上从事某项共同控制的经济活动的合同约定”。其中共同控制是指对某项经济活动合同约定的所共有的控制，当且仅当与该活动相关的战略财务和经营决策需经共同控制各方（合营者）一致同意时存在。因此，当参与合并的单独一方谁也无法单独控制与合并相关的战略财务和经营决策的权力，但两方或多方共同拥有这样的权力时，就存在着共同控制。目前在《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》中不涉及合营在形成时的会计处理。我国《企业合并》准则同样也不涉及两方或者两方以上形成合营企业的企业合并，关于对合营企业投资的会计规范详见《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》。

② 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，目前国际会计准则理事会（IASB）对其应采用的会计处理尚无定论，我国《企业合并》准则对此亦不涉及。

本书将分两章对《企业合并》准则及其《指南》的相关规定作出具体解释，并通过对相关实例的详尽分析以讲解该准则在实务中的具体应用。其中，第一章侧重于对同一控制下的企业合并的分析；第二章侧重于对非同一控制下的企业合并的分析。本章的内容安排如下：第一节，诠释《企业合并》准则的主要术语，为正确理解和应用该准则奠定基础；第二节，分析同一控制下的企业合并的会计处理方法；第三节，阐述同一控制下的企业合并的信息披露要求。

第一节 主要术语解释

《企业合并》准则中的主要术语有：企业合并、同一控制下的企业合并、非同一控制下的企业合并、业务合并、合并方与被合并方、购买方与被购买方、合并日、购买日、合并成本、可辨认净资产公允价值、商誉。《企业合并》准则对这些主要术语进行了解释。本节将根据《企业合并》准则及其《指南》的规定，对这些术语的含义加以进一步解释和讨论，以帮助读者理解本章及第二章的后续内容。

一、企业合并

企业合并是指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。企业合并可以按各种不同的标志分类。

（一）吸收合并、新设合并、控股合并

企业合并最为常见的分类标志是法律形式。按照法律形式，企业合并可分为吸收合并、新设合并和控股合并。

吸收合并（merger），也称为兼并，是指在两个或两个以上的企业合并中，其中一个企业取得其他企业的净资产，前者保留其法人地位而继续存在，后者则丧失其法人地位而宣告解散，即 $A + B = A$ 。通常吸收合并的具体方式为，未来将继续存在的企业以现金、

发放股票或签发出资证明书等方式，取得未来将不复存在的被合并企业的全部资产并承担其全部债务。吸收合并的最终结果，则必然是只有一个单一的经济主体和法律主体。图 1-1 说明了这一合并的基本特征。

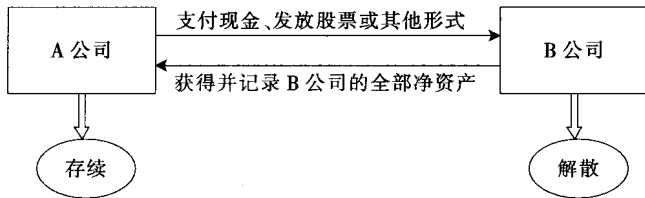


图 1-1 吸收合并的基本特征

新设合并（consolidation），是指两个或两个以上的企业合并成立一家新企业，参与合并的原企业均丧失其法人地位而宣告解散，在此基础上由新创立的企业继续经营，即 $A + B = C$ 。通常新设合并的具体方式为，新组建的企业接受参与合并的原企业的资产和负债，并向其所有者签发出资证明书或股票，如参与合并的原企业的所有者不再是新建企业的所有者，那么新建企业所有者应当向其支付产权转让价款。新设合并的最终结果，也必然是只有一个单一的经济主体和法律主体。图 1-2 说明了这一合并的基本特征。

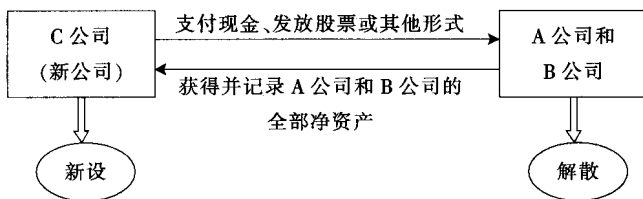


图 1-2 新设合并的基本特征

控股合并（acquisition of majority interest），是企业合并最盛行

的方式，它是指一个企业通过长期投资取得另一个或几个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。那么投资企业即为母公司，或称为控股公司；被投资企业即为子公司，或称为附属公司；在此，母公司和子公司形成了一个企业集团。与吸收合并和新设合并不同，控股合并的最终结果，仍存在多个经济主体和法律主体，因为母子公司均为独立的经济主体和法律主体，不存在任何法人主体资格丧失的问题。图 1-3 说明了这一合并的基本特征。

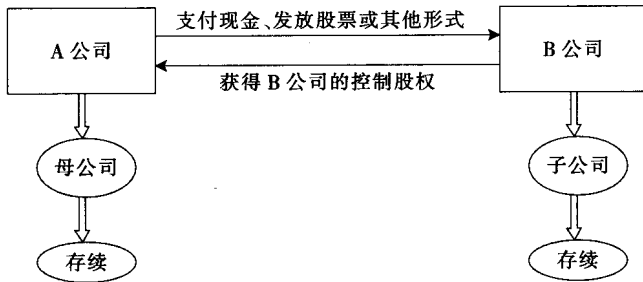


图 1-3 控股合并的基本特征

按法律形式对企业合并进行划分，有利于判别是否需要编制合并财务报表，在吸收合并和新设合并情况下，无需编制合并财务报表；而在控股合并下，应当在母子公司个别财务报表的基础上编制合并财务报表。换言之，吸收合并如同购进资产（及负资产），新设合并如同新设企业，会计上没有更新的内容；控股合并则涉及更为复杂的会计程序和处理。值得注意的是，《企业合并》准则与《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称“《长期股权投资》准则”）是互为补充的两份准则，应将二者结合阅读。

（二）同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并

由于按法律形式对企业合并进行划分与企业合并的会计处理方法之间并没有必然的联系，因此，在《企业合并》准则中采用的是另一种类型的划分方法，即根据参与合并的各方在合并前后是否均

受同一方或相同的多方的最终控制^①，分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。

1. 同一控制下的企业合并。《企业合并》准则第五条规定：“当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，为同一控制下的企业合并。”《指南》中对同一方、相同的多方、控制并非暂时性作了进一步的阐述：

“同一方，是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。”同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。如 A 公司拥有 B 公司 60% 的表决权、拥有 C 公司 70% 的表决权，A 公司将其所持有 C 公司 70% 的股份转卖给 B 公司，B 公司与 C 公司在合并前后均受 A 公司最终控制，该合并为同一控制下的企业合并。又如，A 公司与 B 公司的主管部门是某国有资产监督管理委员会，在该国有资产监督管理委员会的主导下，A 公司与 B 公司进行了合并，在合并过程中，该国有资产监督管理委员会参与了合并过程中具体商业条款的制定，则 A 公司与 B 公司的合并为同一控制下的企业合并。如果该国有资产监督管理委员会并未参与 A 公司与 B 公司合并过程中具体商业条款的制定，则该合并为非同一控制下的企业合并。

“相同的多方，通常是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。”协议的签订通常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为目的。

“控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制，较长的时间通常指 1 年以上

^① 对“控制”这一专门术语的解释请参见本书第三章。

（含1年）。”对于在合并日已按照同一控制下企业合并进行处理的，如果合并方在合并日后相对较短的时间内（短于1年），就出售了企业合并中取得的具有重要性的资产、负债等以获得即期损益的，合并方应将原先按同一控制下企业合并原则进行的会计处理调整为按照非同一控制下企业合并原则进行的会计处理。

显而易见，同一控制下的企业合并中，由于合并双方的合并行为不完全是自愿进行和完成的，故而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。因此，《指南》中特别申明：“同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式要求。”

2. 非同一控制下的企业合并。《企业合并》准则第十条规定：“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。

值得注意的是，上述是从不同的角度对企业合并方式进行分类，因此，在同一控制下形成的企业合并或者非同一控制下形成的企业合并中，可进一步对其分类为吸收合并、新设合并及控股合并。

（三）业务合并和企业合并

《指南》中对业务的定义是：“业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、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，但不构成独立法人资格的部分。比如，企业的分公司、不具有独立法人资格的分部等。”因此，一个企业对另一企业某分公司、分部或具有独立生产能力的生产车间的并购均属于业务合并。

《企业合并》准则第三条规定：“涉及业务的合并比照本准则规定处理。”即比照企业合并处理，应当区分同一控制下的业务合并与非同一控制下的业务合并。

二、合并日、购买日及参与合并各方

与同一控制下的企业合并相联系的是合并日、合并方与被合并方；而非同一控制下的企业合并相联系的是购买日、购买方与非购买方。

（一）合并日、合并方与被合并方

《企业合并》准则第五条规定：“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。”“合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。”即被合并方净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。《指南》中指出：“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。”

（二）购买日、购买方与非购买方

《企业合并》准则第十条规定：“非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。”“购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。”购买日的确定应满足的条件与上述合并日的确定条件一致。

三、合并成本、可辨认净资产公允价值、商誉

合并成本、可辨认净资产公允价值、商誉是与非同一控制下的企业合并相联系的。