

管理型财会人才培养系列教材



高级财务会计

(第二版)

张陶勇 主编



科学出版社



管理型财会人才培养系列教材

高级财务会计

(第二版)

张陶勇 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,我们将本教材的内容定位于“特殊主体会计、特殊业务会计、特殊呈报会计”。其中,特殊主体会计主要包括企业合并会计、分支机构会计、合伙企业会计等;特殊业务会计主要包括外币折算会计、衍生金融工具会计、租赁会计、债务重组会计、非货币性资产交换会计等;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。本教材内容新颖,可操作性强,且便于教师组织和学生自主学习。

本教材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,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/张陶勇主编. —2版—北京:科学出版社,2016

管理型财会人才培养系列教材

ISBN 978-7-03-048848-0

I. ①高… II. ①张… 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(2016)第134290号

责任编辑:张 宁/责任校对:冯红彩

责任印制:霍 兵/封面设计:许 瑞

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>

安泰印刷厂 印刷

科学出版社发行各地新华书店经销

*

2011年3月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2016年7月第 二 版 印张:21 1/4

2016年7月第六次印刷 字数:503 000

定价:45.00 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 朱朝晖 裘益政

委员 (按照姓氏笔画排序)

王宝庆 朱朝晖 刘海生 许永斌 吴 晖

张宜霞 张陶勇 陈 引 罗金明 竺素娥

裘益政 樊晓琪



总序

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管理的、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,会计学专业是国家级特色专业和国家专业综合改革试点专业,学校在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,会计学专业教师编撰了这套《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》、《会计综合实验》和《财务报告分析》共12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、管理学和经济法学等理论,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。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,教材中的每一章还设置多处二维码,通过手机、平板电脑等移动终端扫描二维码,即可链接相关资源,从而将纸质教材与网络资源有机结合,有利于提升学习效果,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

2016年1月



前言

随着经济全球化进程的加快和科学技术,尤其是互联网技术的发展,企业面临诸多新的经济业务,如企业合并、合并报表、外币折算、租赁、衍生工具、重组破产等。在我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的背景下,上述特殊经济业务的会计处理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”是“基础会计”“中级财务会计”的后续课程,是“中级财务会计”有关一般企业通用经济业务的确认、计量、记录和报告的理论和方法的延伸,其与“基础会计”“中级财务会计”一起构成财务会计教学内容体系。财务会计教学内容体系分工如下:“基础会计”课程是会计专业专业的入门课程,主要介绍会计的概念与方法,按照凭证、账簿和报表这一顺序由浅入深、循序渐进地加以展开,使初学者对会计的基本理论、基本方法和基本技能有一个较为完整的认识;“中级财务会计”课程使学生全面系统地掌握通用财务会计的基本理论与基本方法,主要围绕资产负债表和利润表展开,帮助学生全面掌握会计要素的确认、计量和报告的原则、方法和技术;“高级财务会计”课程使学生掌握处理复杂会计问题的理论和方法技能,其内容涉及企业通用业务之外的一些特殊会计专题。

因此,在参考教育部工商管理类专业教学指导委员会所发布的《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《高级财务会计》教材的内容定位于“特殊主体会计、特殊业务会计、特殊呈报会计”。其中,特殊主体会计主要包括企业合并会计、分支机构会计、合伙企业会计等;特殊业务会计主要包括外币折算会计、衍生金融工具会计、租赁会计、债务重组会计、非货币性资产交换会计等;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。本书具有以下特点:①内容新颖,可操作性强。本教材以最新的《企业会计准则》《中华人民共和国合伙企业法》等法规为依据编写,并参考了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,力争做到现实性与前瞻性相结合。②便于教师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,为学生提供各章学习指导、案例、习题等。同时,还可为教师提供与本教材配套的课程教学大纲和多媒体课件。

本教材作为管理型财会人才培养系列教材的组成部分,主要供管理型高级财会人才

的普通高校会计学专业教学使用。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。本教材内容的广度和深度符合这类人才培养定位需要。在教材的广度和深度方面,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,也能理解其基本理论及其财务后果。

全书共十一章,由浙江工商大学张陶勇老师担任主编,浙江工商大学罗金明、吴晖、涂必玉、于桂娥老师参与教材编写。各章具体分工如下:第一章和第七章由涂必玉编写;第二章、第三章和第十章由张陶勇编写;第四章、第五章和第十一章由罗金明编写;第六章和第九章由于桂娥编写;第八章由吴晖编写。

本教材在编写过程中参考了国内外大量文献和资料,受益匪浅,在此表示感谢。由于作者水平有限,而且高级财务会计的各项内容都处于不断变革和发展过程中,书中难免存在不足之处,敬请读者批评指正,以便修正完善。

编者

2016年5月16日于杭州

目 录



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	7
第三节 非同一控制下企业合并的处理	22
第二章 合并财务报表(上)	39
第一节 合并财务报表概述	39
第二节 合并报表的合并范围	45
第三节 控制权取得日后合并报表的编制	49
第四节 复杂股权关系下合并报表的编制	74
第三章 合并财务报表(下)	91
第一节 公司间交易概述	91
第二节 公司间存货交易的抵销	92
第三节 公司间非流动资产交易的抵销	96
第四节 公司间债权债务交易的抵销	100
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	108
第四章 分支机构会计	123
第一节 分支机构概述	123
第二节 分支机构会计的内容与方法	126
第三节 分支机构的日常会计核算	129
第四节 分支机构的期末会计核算	134
第五章 合伙企业会计	144
第一节 合伙企业概述	144
第二节 合伙的初始投资与经营	148
第三节 合伙权益的变动	154
第四节 合伙企业的解散与清算	161
第六章 外币折算	172
第一节 外币折算概述	172
第二节 外币交易折算	174
第三节 外币报表折算	178
第七章 租赁	186
第一节 租赁概述	186

第二节 经营租赁的会计处理	192
第三节 融资租赁的会计处理	195
第四节 售后租回交易的会计处理	210
第八章 债务重组	222
第一节 债务重组概述	222
第二节 债务重组的会计处理	223
第九章 非货币性资产交易	241
第一节 非货币性资产交换概述	241
第二节 非货币性资产交换的会计处理	244
第十章 衍生工具会计	259
第一节 衍生工具概述	259
第二节 交易性衍生工具会计	267
第三节 套期保值会计	275
第十一章 上市公司信息披露	295
第一节 上市公司信息披露概述	295
第二节 分部报告	313
第三节 中期财务报告	319



第一章 企业合并

【本章学习目标】

- 了解企业合并的含义、动因和分类
- 把握同一控制下与非同一控制下企业合并的会计处理原则
- 掌握同一控制下与非同一控制下企业合并的会计处理方法

企业合并是市场经济发展的产物，是调节市场竞争的手段，也是企业实现发展与扩张的方式之一。在市场经济条件下，随着市场竞争的加剧，企业出于拓宽市场经营渠道、开辟新的投资领域或市场、取得先进的生产工艺技术、开展多元化经营以分散经营风险等原因，除了企业本身内部发展以外，往往通过合并其他企业的方式来寻求发展。许多国际知名企业都是通过企业合并才发展壮大起来的。随着市场经济的发展，我国企业合并的现象也十分普遍，企业合并的会计处理已经成为我国企业财务会计中的一个重要课题。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》对企业合并的会计处理方法进行了规范。本章将介绍企业合并的含义、动因和分类以及企业合并的会计处理方法。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的界定

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》对企业合并做出了如下定义：“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。”

从企业合并的定义来看，是否构成企业合并，关键是要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化，即企业合并是以前彼此独立的企业合并成一个报告主体。该报告主体可能是个别报告主体，也可能是合并报告主体。具体来说，在新设或吸收合并的情况下，合并后形成的报告主体是个别报告主体；在控股合并的情况下，合并后形成的报告主体是合并报告主体。

企业合并会引起报告主体的变化，而报告主体的变化产生于控制权的变化。控制权的变化包括以下两种情形：一是在有关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,子公司需要纳入母公司合并财务报表的合并范围中,从合并财务报表角度形成报告主体的变化;二是在有关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,这也涉及控制权的变化和报告主体的变化,形成企业合并。因此,企业合并的实质是控制而不是法律主体的解散。在企业合并中,虽然一个或一个以上的企业可能丧失其独立的法人资格,但从会计角度看,法人资格的丧失并不是企业合并的必要条件。只要以前彼此独立的企业合并成为一个报告主体,而它的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下,那么就完成了合并。

在实务中,除了企业合并外,还有业务合并,即一个企业对其他企业某项业务的合并。例如,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;一家保险公司对另一家保险公司寿险业务的合并;等等。

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。

根据企业合并的定义,企业合并的主体应该是两个或两个以上单独的企业,而业务合并的主体一方是不构成独立法人资格的分公司、业务分部、车间或流水线等,因此,业务合并与企业合并是两个不同的概念。我国《企业会计准则第20号——企业合并》规定,涉及业务的合并比照企业合并准则的规定处理。

有些交易或事项虽然从定义上看属于企业合并,但因交易条件等方面的限制,不包括在《企业会计准则第20号——企业合并》的规范范围之内。这主要包括以下两种情形。

(1) 两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。这是指作为合营方的两方或多方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业,按照合营企业章程或合营合同、协议的规定,在合营企业成立以后,由合营各方对其生产经营活动实施共同控制的情况。在这种情况下,因合营企业的各合营方中,并不存在占主导作用的控制方,不包括在《企业会计准则第20号——企业合并》规范的企业合并范围之内。

(2) 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。在某些情况下,一个企业能够对另一个企业实施控制,但该控制并非产生于持有另一个企业的股权,而是通过一些非股权因素产生的。例如,通过签订委托受托经营合同,作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权,但按照合同协议的约定能够对受托经营企业的生产经营活动实施控制。在这种情况下,虽然涉及控制权的转移,但因无法明确计量企业合并成本,有时甚至不发生任何成本,也不包括在《企业会计准则第20号——企业合并》规范的企业合并范围之内。

二、企业合并的动因

企业为什么要进行合并?这是一个非常复杂的理论问题。美国经济学家斯通纳(Peter O. Stoner)将企业合并的动因归结为两个方面:一是追求利润的动因。商品经济社会,市

场中的企业存续的根本目的就是追求自身利益的最大化,通过企业合并可以迅速达到规模经济,降低成本,提高盈利水平。这是企业合并的内在动因。二是竞争压力的动因。市场经济的法则就是优胜劣汰,唯有如此社会上的稀缺资源才能得到最有效的配置。有市场就有竞争,作为市场主体的企业总是千方百计地通过收购兼并来增强自身的实力,以避免被淘汰出局的危险。这是企业合并的外在动因。

上述两个方面是企业合并的根本动因。在实际发生的企业合并案例中,其发生的具体动因更为复杂。具体来说,企业合并的动因主要有以下几个方面。

1) 节约成本

通常情况下,一家企业通过企业合并取得所需设备和生产能力,比自己新建同样的设备、形成同样的生产能力,费用可能更节省。

2) 尽早利用生产能力

通过企业合并取得的固定资产,可望在短期内投入运行,马上转化为生产能力。而企业新购建固定资产需要耗费相当长的时间,从而延误生产时机。

3) 取得无形资产

企业合并可能是为了取得有形的经济资源,如通过企业合并可以建立永久的原材料供应基地,但更可能是为了获取目标企业的无形资产,如专利权、经营特许权、管理技术、优越的地理位置、非专利技术、商标、品牌等。

4) 获得协同效应

所谓协同效应,简单地说,就是“ $1+1>2$ ”的效应。企业合并的协同效应是指通过企业合并,使合并双方的价值总和大于合并前双方价值的算术和。企业合并的协同效应包括管理协同效应、经营协同效应和财务协同效应。

(1) 管理协同效应。管理协同效应是指企业合并后因管理效率的提高而带来的收益。如果一家企业有一支高效率的管理队伍,且有剩余的管理能力,则该企业可以合并那些管理效率低下的企业,实现管理资源的优化配置,提高管理资源的利用效率,从而实现共赢。

(2) 经营协同效应。由于经济的互补性及规模经济的存在,通过企业合并,使原有的品牌、销售网络等有形或无形的资产可以在更大的范围内实现共享,从而提高企业生产经营活动的效率。企业合并的规模经济效益主要表现在两个方面:①生产规模经济。企业通过合并调整优化资源配置使其达到最佳经济规模要求,实现单位产品成本最低,从而提高经济效益。②企业规模经济。通过合并将多个工厂置于同一企业管理之下,形成一定的规模经济,表现为可以节约管理费用和营销费用、集中研发费用、增强企业抵御风险的能力等。

(3) 财务协同效应。通过企业合并,可以获得一定的财务收益。这主要表现在以下几个方面:①提高财务能力。一般来说,合并后企业整体的偿债能力比合并前单个企业的偿债能力要强。同时,企业合并还可以降低资本成本。②合理避税。税法一般包含有亏损的递延条款,允许企业的亏损向后递延以抵销以后年度产生的盈余。某些国家的税法允许将这一亏损转移给合并后的企业。同时,在一些国家的税法中,对股息收入、利息收入、营业收益、资本收益规定不同的适用税率。企业可以利用这些规定,通过合并

行为及相应的财务处理,达到合理避税的效果。③预期效应。预期效应是指因合并使股票市场对企业的股票评价发生改变从而对股票价格产生影响。企业合并往往含有利好的消息,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。④获得立即利润。有的企业合并并非出于控制其他企业的目的,而是进行资产剥离以获利。当目标企业价值被低估时进行并购,然后化整为零,分别出售以获得利润。

5) 实现战略重组,开展多元化经营

企业为了适应新的经济环境的要求,寻求生存和发展,需要根据自身情况调整经营战略,同时,基于分散经营风险、稳定收入来源、增加企业资产安全性等原因,一些企业会选择开展多元化经营。进行跨行业兼并,相比较自己发展,一方面以较低成本快速进入新领域;另一方面能够有效降低涉足新领域的经营风险。

6) 开辟新市场或扩大市场占有率

通过企业合并来开辟新市场,扩大市场占有率,通常要比通过内部积累的方式更快,也可能成本、经营风险更低。

三、企业合并的分类

(一) 按照企业合并的法律形式分类

按照法律形式,企业合并可以分为吸收合并、新设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企业继续保留其法人资格,另外一家或几家企业丧失法人地位,不复存在。

吸收合并的具体做法是由合并方以支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券等方式换取被合并方的净资产。吸收合并的结果是,合并方作为保留下来的单一经济主体和法律主体接受被合并方的资产和负债,在新的基础上继续经营。例如,乙公司被甲公司吸收合并。合并后,乙公司丧失了法人资格,成为甲公司的分厂或分部;甲公司继续保留法人资格,并接受了乙公司的资产和负债,从而扩大了业务和经营规模。

在吸收合并方式下,合并方应当在其账册中记录取得的资产和承担的负债以及所支付的合并对价,包括支付的现金、转让的非现金资产、承担的债务或发行的权益性证券等。被合并方应当通过企业清算程序处理其净资产的转让,并结束其会计记录。合并后合并方作为单一的主体处理其会计事务,因此,吸收合并方式下不存在合并财务报表的编制问题。

2. 新设合并

新设合并,又称创立合并,是指创建新企业的合并。新设合并后,原有的各家企业均丧失法人资格不复存在,合并成一家新的企业。

新设合并的具体做法是由参与合并的企业以其净资产换取新设企业的股份。新设合并的结果是,新设企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体接受参与合并企业的资产和负债,在此基础上开展生产经营活动。例如,甲公司和乙公司合并成为丙公司。合

并后,参与合并的甲公司、乙公司的法人资格均告丧失,成为新成立的丙公司的分厂或分部;新成立的丙公司接受甲公司、乙公司的资产和负债。

在新设合并方式下,新设企业应当在其账册中记录取得的资产和承担的负债以及所支付的合并对价。参与合并的企业应当通过企业清算程序处理其净资产的转让,并结束其会计记录。合并后新设企业作为单一的主体处理其会计事务,因此,新设合并方式下也不存在合并财务报表的编制问题。

3. 控股合并

控股合并是指一家企业取得了另一家企业有投票表决权的股份,且已达到能够控制后者经营和财务政策的持股比例。控股合并后,参与合并的两家企业法人地位不变。

控股合并的具体做法是由合并方以支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券等方式换取被合并方的控制性股权。控股合并的结果是,被合并方保留其独立的法人资格并继续经营,合并方确认对被合并方的股权投资。但是,由于合并方取得了被合并方的控制性股权,被合并方成为合并方的子公司,而合并方成为被合并方的母公司,二者组成了一个企业集团。例如,甲公司取得乙公司60%的有投票表决权的股份,控制了乙公司的财务和经营政策,实现了控股合并。合并后,虽然乙公司继续保留其法人资格,但是甲公司控制了乙公司的财务和经营政策,甲公司成为控股公司,也称母公司,而乙公司成为甲公司的附属公司,也称子公司,二者组成了一个企业集团。

在控股合并方式下,母公司和子公司均作为独立的法律主体继续经营,保留各自的会计记录,编制各自的财务报表,不存在通过企业清算程序处理其净资产的转让并结束其会计记录的问题。但是,控股合并产生了一个新的报告主体,即企业集团。为了反映整个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,需要在母、子公司各自编制的财务报表的基础上编制合并财务报表。

(二) 按照企业合并所涉及的行业分类

按照所涉及的行业,企业合并可以分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

1. 横向合并

横向合并,也称水平式合并,是指生产工艺、产品、劳务相同或相近的企业之间的合并,如一家家用电器制造企业与另一家家用电器制造企业的合并。横向合并的主要目的在于,把一些产品或业务相似的企业联合起来,组成企业集团,以实现规模效益;或者利用现有生产设备,增加产量,提高市场占有率;或者进行优势互补,实现协同效应。

2. 纵向合并

纵向合并,也称垂直式合并,是指生产工艺、产品、劳务虽然不相同或不相近,但具有前后联系的企业之间的合并,如汽车制造企业与汽车零配件生产企业的合并。纵向合并的主要目的在于,保证生产经营活动的相互配套或产、供、销各个环节的畅通,提高经营效率;或者将市场行为内部化,降低市场交易费用。

3. 混合合并

混合合并,也称多种经营合并,是指生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业之

间的合并,如机械制造企业与房地产开发企业的合并。混合合并的主要目的在于,实现多元化经营,以分散经营风险;或者利用不同行业的环境条件,进一步拓展市场。

(三) 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分类

考虑到实务操作过程中出现的企业合并的特点,我国《企业会计准则第20号——企业合并》根据企业合并中参与合并的各方在合并前后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种。

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。

判断某一企业合并是否属于同一控制下的企业合并,应当注意以下几个方面。

(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,如集团内母公司与子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移,一般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均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等。

(3) 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时间内为最终控制方所控制。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)。按照该时间性要求,对于在合并日已经按照同一控制下企业合并进行处理的,在合并日后相对较短的时间内(短于1年),合并方即将企业合并中取得的具有重要性的资产、负债等出售获得即期损益的,不符合准则中规定的继后时间性要求,合并方对于原已进行的企业合并处理应当按照非同一控制下企业合并的原则进行调整。

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。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。

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的其他企业合并。

第二节 同一控制下的企业合并

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。同一控制下企业合并的合并方及合并日的确定，与本章中关于非同一控制下企业合并中购买方及购买日的确定原则相同，具体参见本章第三节。

一、同一控制下企业合并的会计处理原则

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。从最终控制方的角度，该类企业合并在一定程度上并不会造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。因此，对于同一控制下的企业合并，我国《企业会计准则第20号——企业合并》规定的会计处理方法类似于权益结合法。该方法下，企业合并被看做两个或多个参与合并企业股东权益的结合。

按照我国《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，对于同一控制下的企业合并，合并方应当遵循以下原则进行会计处理。

(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。同一控制下的企业合并，从最终控制方的角度来看，其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化。因此，即便是在合并过程中，取得的净资产入账价值与支付的合并对价账面价值之间存在差额，同一控制下的企业合并中一般也不确认商誉，即不产生新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

(2) 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。合并方在同一控制下企业合并中取得的资产和负债不应因该项合并而改变其账面价值。从最终控制方的角度来看，其在企业合并发生前控制的资产、负债，在企业合并发生后仍然在其控制之下。因此，企业合并原则上不应引起所涉及资产、负债的计价基础发生变化。需要注意的是，在确定合并中取得的各项资产、负债的入账价值时，如果被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致，应当基于重要性原则，首先统一会计政策，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

(3) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，不作为损益进行确认，不影响企业合并当期的利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目。同一控制下的企业合并，本质上不是购买行为，而是两个或多个企业股东权益的结合。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃的价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减留存收益。