



会计学专业系列教材

高级会计学

● 主审 / 时映西 ● 主编 / 武玉荣 崔也光

KUAIJIXUEZHUANYE
XILIEJIAOCAI
GAOJIKUAIJIXUE



首都经济贸易大学出版社

会计学专业系列教材

高级会计学

主审 时映西

主编 武玉荣 崔也光



首都经济贸易大学出版社

·北京·

图书在版编目(CIP)数据

高级会计学/武玉荣,崔也光主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,2001.7
(会计学专业系列教材)

ISBN 7-5638-0892-2

I.高… II.①武… ②崔… III.会计学—高等学校—教材 IV.F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 033602 号

高级会计学

主审 时映西 主编 武玉荣 崔也光

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 (010)65071505(传真)

E-mail publish@cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京宏飞印刷厂

开 本 787 毫米×980 毫米 1/16

字 数 518 千字

印 张 25.25

版 次 2001 年 7 月第 1 版 第 1 次印刷

印 数 1~4 000

书 号 ISBN 7-5638-0892-2/F·496

定 价 34.50 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

《会计学专业系列教材》 编审委员会

顾 问 贺南轩 王又庄 王志忠 李大诚

主 任 杨世忠

副主任 刘大贤 傅 磊

委 员 (按姓氏笔画排序)

王国生 刘大贤 刘文辉 刘仲文 刘志翔

沈小凤 杨世忠 杨庆英 李 宁 李 刚

陈 迈 时映西 张家伦 张崇敏 武玉荣

崔也光 黄毅勤 傅 磊 韩文连 蔡立新

序

我国的经济建设需要大批合格的会计专业人才。作为北京市属重点建设学科的首都经济贸易大学会计学专业,自建立以来一直是培养高层次会计专业人才的摇篮。1988年,我们编写了《会计学专业系列教材》。教材正式出版后,被许多高等院校所采用,受到了会计学专业师生及广大读者的好评。其中,王又庄教授主编的《企业财务管理》还被国家教委评为全国优秀教材。1993年,企业财务、会计制度转轨。为了适应会计改革的需要,我们不失时机地更新了本系列教材,并在1994年和1995年陆续出版。同样,这套教材也受到了广大读者的欢迎与厚爱。今天,为了适应21世纪我国经济发展的需要,培养更多更好的会计专业人才,我们在原有《会计学专业系列教材》的基础上,根据教育部教学改革的要求,突出会计学基础理论,吸收近几年国内外会计学科发展的最新成果,反映国家会计法规体系建设的新变化,尤其是反映2000年出台的新《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》和2001年出台的《企业会计制度》以及具体会计准则的新变化,重新编写了《会计学专业系列教材》。本系列教材共计9本,包括:《会计学基础》、《成本会计学》、《财务会计学》、《高级会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《计算机会计学》、《审计学》、《审计案例分析》。

本系列教材在结构、内容、形式等方面,都根据方便学生自学和教师授课的原则对原教材作了较大的修改,不仅重理论、知识新、内容全,而且每章后均附有复习思考题、练习题,有的还附有习题参考答案。因此,本系列教材不仅可作为高等院校会计学及其他相关专业的教材;同时,也可作为广大会计、审计工作者系统学习会计专业知识的参考书。

《会计学专业系列教材》

编审委员会

2001年6月

前 言

《高级会计学》是首都经济贸易大学会计学院新编《会计学专业系列教材》的重要组成部分。作为财务会计学内容的延伸,高级会计学研究、探讨的内容,从广义而言,应包括特殊业务会计和特殊行业会计两部分。所谓特殊业务会计,是指一般工商企业不经常发生,仅在特殊情况下所涉及的会计问题,如合并会计报表、外币业务会计、租赁业务会计、期货业务会计、破产清算会计、物价变动会计等;所谓特殊行业会计,是指经济活动和会计处理不同于一般工商企业,有着鲜明行业特点的企业、事业单位的会计问题,如政府会计、非营利组织会计、房地产会计、社会保障会计、金融保险会计等。从狭义而言,高级会计学的内容仅含特殊业务会计。受计划课时和教材字数的限制,本书将高级会计学的内容局限于特殊业务会计。

本书与同类教材比较具有以下特色:①以新修订的国际会计准则、我国近年来颁发的企业会计准则和有关会计制度为指导,并吸收了相关教材的优点,理论深刻,内容新颖。②适应我国加入WTO后会计进一步国际化的要求,在论述我国会计处理方法的同时,也兼容并蓄地介绍了国际惯例和其他国家的规定,具有一定的前瞻性。③较好地处理了与相关课程特别是“财务会计学”的衔接和内容协调,有利于学生由浅入深地学习各门课程。④语言简明易懂,各章均有大量实例,便于读者理解和掌握教材内容。⑤各章均附有学习目的与要求、内容小结、复习题、练习题和参考答案,便于读者自学。

本书既可以作为会计学专业的核心课教材,也可以作为审计学、财务管理学、财政学、工商管理学等经济专业的教学用书,还可以作为会计、审计、财政、税收、工商管理工作人员的自学用书。

本书第一章和第二章由武玉荣编写;第三章由陈迈编写;第四章和第五章由崔也光编写;第六章和第八章由蒋燕辉编写;第七章由尹世芬编写。全书由武玉荣、崔也光总

纂定稿。

本书由时映西教授担任主审,傅磊教授在大纲拟订和教材编写方面给予了悉心指导,在此一并表示谢意。

由于水平所限,书中难免有不妥之处,诚请读者指正,以便再次印刷和再版时修改。

作 者

2001年7月12日

目 录

第一章 企业合并和购并日的合并会计报表	(1)
第一节 企业合并.....	(1)
第二节 合并会计报表概述	(25)
第三节 购并日的合并会计报表	(36)
思考题	(79)
练习题	(79)
第二章 购并日后的合并会计报表	(82)
第一节 母公司对子公司长期股权投资的处理	(82)
第二节 企业集团内部债权、债务的处理	(125)
第三节 内部销售收入及存货中未实现内部销售利润的处理.....	(131)
第四节 内部长期资产交易的处理.....	(141)
第五节 合并会计报表的特殊问题.....	(155)
思考题.....	(180)
练习题.....	(180)
第三章 外币业务会计	(185)
第一节 外币与外币业务概述.....	(185)
第二节 外币交易的会计处理.....	(189)
第三节 远期外汇合同的会计处理.....	(196)
第四节 外币会计报表折算.....	(203)

思考题.....	(210)
练习题.....	(210)
第四章 上市公司的信息披露.....	(213)
第一节 上市公司信息披露的意义和基本框架.....	(213)
第二节 分部报告.....	(221)
第三节 中期报告.....	(228)
第四节 关联方关系及其交易的披露.....	(234)
第五节 资产负债表日后事项.....	(242)
思考题.....	(250)
练习题.....	(251)
第五章 租赁会计.....	(253)
第一节 租赁的特点及其分类.....	(253)
第二节 经营租赁的会计处理.....	(257)
第三节 融资租赁的会计处理.....	(260)
第四节 其他租赁业务的会计处理.....	(274)
思考题.....	(280)
练习题.....	(280)
第六章 期货合约会计.....	(282)
第一节 期货和期货市场.....	(282)
第二节 商品期货合约的会计核算.....	(290)
第三节 金融期货合约的会计核算.....	(296)
思考题.....	(308)
练习题.....	(309)
第七章 债务重组和破产清算会计.....	(311)
第一节 债务重组.....	(311)
第二节 破产清算.....	(326)
思考题.....	(343)
练习题.....	(343)
第八章 物价变动会计.....	(347)

第一节 物价变动会计概述.....	(347)
第二节 一般物价水平会计.....	(353)
第三节 现行成本会计.....	(365)
第四节 现行成本与一般物价水平结合的会计.....	(375)
思考题.....	(382)
练习题.....	(383)
练习题参考答案.....	(386)

第一章

企业合并和购并日的合并会计报表

学习要点与要求

企业合并和合并会计报表是相互关联、关系密切的两个问题。在控股合并方式下,为了反映由母公司和子公司组成的企业集团的财务状况和经营成果,享有控制权的母公司必须编制企业集团合并会计报表。本章着重论述了企业合并的购买法和联营法的基本原理,合并会计报表的合并范围,购买日合并会计报表的编制方法。通过本章的学习,应掌握企业合并购买法和联营法的基本原则和会计处理的区别;掌握购并日合并会计报表的编制方法;熟悉合并会计报表的合并范围;熟悉合并会计报表的编制原则、编制前提和编制程序;了解企业合并的3种方式及其会计处理方法的异同。

第一节 企业合并

一、企业合并的含义和方式

(一)企业合并的含义

在市场经济条件下,企业间的竞争始终存在,而在经济处于持续高速增长的时期,企业之间的竞争就更趋激烈。企业出于提高经济实力、增强竞争能力的需要,要不断扩大生产经营规模,进行多元化经营,于是要对原有效益不佳的经济资源进行重新组合,实现生产要素的合理流动,调整产业结构和产品结构,通过资产重组和产权转让,以较低的投资

风险、较少的投资成本,较快地实现新的生产能力,这就导致了企业间的合并。

《国际会计准则第 22 号——企业合并》对企业合并作了如下定义:企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得另一个企业净资产的控制和经营权,而将各独立的企业组成一个经济实体。可见,只要将原来彼此独立的企业合成一个会计主体,将它们的经济资源和经营活动由单一的管理机构来控制,就完成了企业合并。

在现实经济生活中,常用“兼并”、“收购”、“重组”、“合并”等不同词汇来表达企业合并或兼并的概念,而忽略了这些词汇的本质区别。应当说,企业重组涵盖的范围最广,它涉及 4 大类的企业产权变动:①扩张型,包括兼并、收购、联营等。②收缩型,包括资产剥离出售、分立。③公司控制型,包括溢价购回、反接管条款、代表权争夺。④所有权结构变更,包括股票回购、转回非上市公司、杠杆收购等。合并仅涉及扩张型产权变动。从广义上说,合并是指两个或两个以上的企业通过产权交易组成新的企业集团,而不论这个新的企业集团是否只存在单一的经济主体和法律主体,它包括吸收合并、创立合并和控股合并 3 种方式。从狭义上说,合并是指企业产权交易后只存在单一的经济主体和法律主体,它只包括吸收合并和创立合并,即兼并。我国 1989 年颁布的《关于企业兼并的暂行规定》中指出:“企业兼并,是指一个企业购买其他企业的产权,使其他企业失去法人资格或改变法人实体的一种行为。”可见,企业兼并是企业合并的一种形式。

合并的实质是控制。一个企业或几个企业成为别的企业的子公司,一家公司将其净资产转移给另一家公司,以及几家公司将其净资产转移给一家新建立的公司,均实现了企业合并;同时,一个企业持有了另一个企业的控股权,也是企业合并。

(二)企业合并的意义

企业合并作为市场经济发展的必然产物,不论从宏观经济还是从微观经济角度看,都有着现实的经济意义。

首先,从宏观经济角度看,通过企业合并,可以收到以下效果:①让经营良好、经济实力强的企业合并经营欠佳、经济实力差的企业,可以盘活亏损企业资产,中止亏损的继续发生,保全现有资本,并在新的组合下逐渐实现经济资源的增值。②促使有限的社会经济资源的合理流动,优化生产要素的组合,根据社会经济发展需要调整产业结构和产品结构,实现国民经济的良性循环。③由于纵向和横向的经济联合,可以扩大生产规模 and 生产能力,实现行业的规模经营,提高行业竞争能力,以适应经济国际化发展的需要。④企业合并与企业破产相比,还可以避免亏损企业破产对生产力的破坏,以及职工失业带来的社会震荡,实现在国泰民安背景下的经济体制改革和国民经济腾飞。

其次,从微观经济角度看,通过企业合并,也可以为实施合并的企业带来如下好处:①可以通过较少的资金投入扩大生产规模,提高生产能力,引进技术,吸收人才,提高营销能力,扩大市场份额。②购买现有企业生产线,接收现有企业的市场,比开发新产品、拓展新市场的投资风险要小。③对企业合并形成的固定资产进行必要的改造、改良就可以投入生产,较早地形成生产能力。④企业合并所取得的无形资产,如专利权、专营

权、商标权、土地使用权、出口特许权等,也将给企业的经营带来无形的效益。

(三)企业合并的方式

企业合并按照不同的标准可作如下分类:

1. 按照企业合并所涉及的行业,可以分横向合并、纵向合并和混合合并。

(1)横向合并,是指同行业中生产工艺、产品、劳务相同或接近的两个以上企业的合并。例如,一个汽车制造公司收购了另外一家或几家汽车制造公司,一个客运汽车公司收购了另外一家或几家客运汽车公司等,均属于这种合并。横向合并之所以发生是出于以下目的:充分有效地利用现有生产设备和生产技术,提高产品质量,改进品种结构,提高市场占有率和竞争能力;通过同行业的强强联合、强弱联合实现优势互补,提高管理水平和生产能力,以走出低谷,渡过经济难关;将若干小规模企业联合,形成一个更大的企业,可实现规模经济,从规模经济中获益。由于横向合并减少了一个行业内企业的数量,从而削弱了企业间的竞争,增加了合并后企业的垄断力量,所以,它在一些国家受到政府的管制。

(2)纵向合并,是指处于生产经营不同阶段,但具有前后联系的两个企业以上的合并。例如,汽车制造公司合并零配件企业、橡胶轮胎企业,钢铁冶炼企业合并煤炭、矿石开采企业以及运输企业等,均属于这种合并。纵向合并推行不同生产经营阶段纵向一体化的原因很多,诸如节约再加工成本、运输成本,减少磋商价格、签订合同、收取货款、发布广告等成本,促进企业集团内部成员企业供、产、销的良性循环等。当然,纵向合并也可能使一体化企业在经营的某个阶段拥有垄断力量,从而对那些独立的企业提高投入要素的价格,并对最终产品市场实行掠夺性定价以压榨独立的企业。这种反竞争的效应,在一些国家也得到了重视。

(3)混合合并,是指从事不相关类型经营的、没有内在联系的两个以上企业的合并。例如,钢铁冶炼企业合并了建筑公司、房地产公司、电脑公司等等。混合合并一般会形成跨行业的企业集团。这种合并的目的主要是:①分散经营风险,提高企业的生存能力和发展空间。②利用不同行业的环境条件,拓展市场。③吸收不同行业先进的管理经验,通过协同效应,实现经济效益。④便于现金流量的内部调度,从财务不利的领域转入到从成长型和盈利型的角度看都更有吸引力的领域,以实现资源转移,改善资源的配置。

2. 按照法律形式,企业合并可以分为吸收合并、创立合并和控股合并。

(1)吸收合并,是指两家或两家以上的企业合并成一家企业。经过合并,购受企业以支付现金、发行股票或其他代价取得另外一家或几家其他企业的资产和负债,继续保留其法人地位,而另外一家或几家企业合并后丧失了独立的法人资格。例如,原作为独立法人企业的A公司和B公司合并,A公司吸收了B公司,B公司丧失法人资格,成为A公司的组成部分,从法律上讲, $A公司 + B公司 = A公司$ 。

(2)创立合并,是指两家或两家以上的企业组建成一家新的具有法人资格的企业。

经过合并,参与合并的各家企业都丧失了法人资格,而合并成一家新的企业。例如,A公司和B公司合并,成立了一个C公司,参与合并的A公司和B公司同时丧失法人资格,成为新设立的C公司的组成部分,从法律上讲A公司+B公司=C公司。新组成的C公司要接收A、B两公司的资产和负债,并向原A、B两公司所有者签发出资证明。如果A、B两公司的所有者不再作为C公司的所有者,则C公司所有者应向A、B两公司原所有者支付产权转让价款。

(3)控股合并,是指一家企业购入或取得了另一家企业有投票表决权的股份,并已达到可以控制被合并企业财务和经营政策的持股比例。通过合并,原有各家公司依然保留法人资格。例如,A公司购入B公司有投票表决权股份的60%,控制了B公司的生产经营权,以及财务与经营决策权,则A公司成为控股公司即母公司,B公司成为A公司的附属公司即子公司,但B公司仍保留法人资格。这种情况下,A公司要编制合并会计报表。

从理论上讲,只有持股份额占被合并企业有投票表决权股份的50%以上,才达到控制的目的。因此,即使一个企业持有另一个企业不到100%的股权,只要在50%以上,也就完成了企业合并。但证券市场发达的国家,由于企业的股份分散在众多股东手中,一家企业只要拥有另一家企业30%甚至25%左右的有表决权的股份,就足以达到控制目的。因此,控股比例并不是绝对的,合并的概念应以购受企业(投资企业)对被并企业(被投资企业)的生产经营管理是否具有控制能力为准。

3. 按照企业合并的性质,又可分为购买合并和股权联合合并。

(1)购买合并。在各种企业合并中,只要一个参与合并的企业占支配地位,能辨认出哪一个是购买企业,就可称之为购买合并。通常,购买企业按下述方法确定:①一个参与合并的企业控制了其他参与合并企业半数以上有表决权的股份,因而获得了对这些企业的控制权。②一个合并方未取得其他合并方半数以上的表决权股份,但合并的结果使得一个合并方:(a)通过与其他投资者之间的协议获得对其他企业半数以上表决权的权力;(b)通过法律或协议,获得决定其他企业财务和经营政策的权力;(c)获得任命或解散其他企业董事会或对等决策团体中大多数成员的权力;(d)获得其他企业董事会或对等决策团体会议中多数席位的权力。③虽然难以辨别哪一方是购买方,但常常有迹象表明购买企业的存在:(a)一个企业财产的公允价值大大超过其他参与合并企业财产的公允价值,这个较大的企业是购买企业;(b)企业合并通过以现金换取有表决权的股份来实现,那么放弃现金的企业为购买方;(c)企业合并使得一个企业的管理当局能够控制合并后企业管理集团的选举,这种情况下,处于控制地位的企业是购买企业。

(2)股权联合合并。在企业合并中,无法辨认出哪一方是购买企业,就可称之为股权联合式合并。在这种情况下,参与合并企业的股东签订一项本质上平等的协议,共同控制合并后企业的全部或实际上全部的净资产和经营权,参与合并企业的股东共同分

担和分享合并后企业的风险和报酬。为了达到这一目的,应具备如下条件:①参与合并的企业有表决权的普通股,应全部参与交换或合并,如果不是全部,至少也应是绝大多数参与交换或合并。②一个企业财产的公允价值不能与另一个企业财产的公允价值相差很远。③合并之后,各企业的股东在合并后的主体中应大体保持与合并前同样的表决权和股权。

购买和股权联合具有本质的不同,相应地应采用购买法和联营法两种不同的会计方法。

二、企业合并的购买法

购买法又称购受法,它假设企业合并是一个企业取得其他参与合并企业的净资产的一种交易。在多数情况下,企业合并往往是一家企业作为购买企业,其他参与合并的企业作为被购企业,购买企业以现金或其他代价购进被购企业的净资产。从某种意义上说,这种产权交易与购买企业从企业外部购入原材料、机器设备并无本质区别。

(一)购买法涉及的会计问题

以购买法进行企业合并,主要涉及以下会计问题:

1. 购买日的确定。企业合并的会计处理应在购买日进行,因此,确定购买日是进行会计处理的重要前提。从理论上讲,购买日是被购企业的净资产和经营的控制权实质上转移给购买企业的日期,也是购买法开始应用的日期。自购买日起,被购企业的净资产和经营控制权上的主要风险和报酬已转移给购买企业。在实务中,被购企业净资产和经营控制权上的主要风险和报酬的转移,应当在满足参与合并各方权益的所有条件时予以认定。这些条件一般包括:①购买协议已获股东大会通过,并已获相关政府部门批准。②购买企业和被购企业已办理必要的财产交接手续。③购买企业已支付价款的大部分。④购买企业实际上已经控制被购企业的财务和经营决策,并从其活动中获得利益或承担风险。

2. 购买成本的核算。按购买法进行企业合并,其购买成本应是支付的现金或现金等价物的金额,或者交易发生日购买企业为取得被购企业净资产的控制权而放弃的其他购买代价的公允价值,加上可直接归入购买成本的费用。购买企业发行有价证券取得被购企业净资产时,如果市场不过于动荡,市价可靠,则购买成本按发行的有价证券的公允价值,即交易日市价计量;如果特定日期的市价不可靠,或者无牌价,则购买企业发行的有价证券的公允价值应参照其在被购企业公允价值中所占股权份额,或者参照其在被购企业公允价值中的份额,按两者之中比较明显的一个确定。

除了购买价,购买企业还可能发生一些与购买有关的直接费用,其中包括注册和发行权益证券的费用,支付为实现购买而聘请的会计师、法律顾问、评估师和其他咨询人员的业务费用,这些也应计入购买成本。一般管理费用,包括维持购买部门的费用,以及其他不能直接计入所核算的特定购买事项的费用,不应计入购买成本,而应在发生的

当期确认为当期损益。

购买成本应分摊到购买企业购入的可辨认的资产和负债中。分配时,应参照这些资产和负债在购买日(交易日)的公允价值,余额记为商誉或负商誉。如果购买企业没有购入被购企业的全部股份,最终少数股权应以购买前子公司净资产的账面金额中少数股权的份额反映。这是因为少数股权所占的份额并不构成购买交易的一部分。

3. 确定购入资产和负债的公允价值。购入的可辨认资产和负债的公允价值应按下述程序和方法确定:

第一,应核实被购企业的账面记录是否完整、正确,是否账物相符。对于盘盈盘亏的实物资产,在调整资产账面价值的同时,直接增加或减少被购企业的所有者权益;对于确实无法收回的债权,应先冲减原计提的坏账准备,不足冲减部分,再冲减被购企业的所有者权益;对于无法偿还的债务,则增加被购企业所有者权益。

第二,分析和处理跨期摊配的费用,如待摊费用、预提费用、长期待摊费用、递延税款等。对于待摊费用、长期待摊费用、递延税款,凡是对购买企业仍有意义的,如预付的保险费、购买的印花税票等,应继续保留其余额;凡不能为购买企业继续服务的,应冲减所有者权益,如尚未摊销的大修理费用、租入固定资产改良支出等。对于预提费用、贷方递延税款余额等以后不必支付的部分,增加所有者权益,如预提的固定资产修理费;尚需支付的部分,应继续保留其余额,如预提借款利息。

第三,将被购企业合并过程中支付的各项清理维护费用,从被购企业所有者权益中扣除。

第四,经过上述步骤确认被购企业资产、负债实有金额后,重新编制被购企业资产负债表,并据此进行资产评估,确定购入资产和负债的公允价值。具体方法如下:

(1)有价证券,按现行市价确定。

(2)非有价证券,根据同类企业类似证券的市盈率、股利率及其预计增长率等因素估计确定。

(3)应收款,按恰当的现行利率计算的应收金额的现值确定。必要时,还应扣减不可收回的账款以及收账费用,但短期应收款的名义金额与其折现值之间的差额不大时,对短期应收款不要求按现值折现计算。

(4)存货,按其形态分别确定:①产成品和商品,按其售价减去处置费用和合理利润后的余额确定。②在产品,按其产成品的售价减去至完工时尚需发生的成本、处置费用和合理利润后的余额确定。③原材料,按现行重置成本确定。

(5)土地和建筑物,用于现有用途时,按其现有用途的市价确定;用做其他用途时,按其预期用途的市价确定;为出售或将来出售而持有时,按可实现净值确定。

(6)厂房和设备,要区分不同情况确定:①使用的厂房设备,按现行重置成本确定。②暂时使用的厂房设备,按具有类似生产能力的设备的现行重置成本与可变现净值二者的低者确定。③为出售或以后出售而持有的厂房设备,按可变现净值确定。

(7)专利权等无形资产,按估计价值确定。

(8)应付账款、应付票据、短期借款、长期负债、其他应付款,按以恰当的现行利率计算的应支付债务金额的现值确定;但是,如果短期负债的名义金额与折现金额之间的差额不大,则可不要求按折现计算。

(9)纳税资产和负债,按由于纳税亏损而产生的税收利益金额或根据净损益计算的应缴税款金额确定。这些金额是从企业购买形成的合并后主体或集团的角度来估计的,在考虑将来可辨认资产和负债以其公允价值对纳税的影响后,再确定纳税资产和负债。

确定资产和负债的公允价值是实施购买法必不可少的步骤。这是因为,在购买法下,购买企业要按公允价值记录所取得的资产和所承担的债务。

4. 计算购买产生的商誉和负商誉。如果交易发生日购买成本超过购买企业在所购可辨认资产和负债的公允价值中股权份额的部分,应作为商誉确认为一项资产;如果交易发生日购买成本低于购买企业在所购可辨认资产和负债的公允价值中所占的股权,则所购非货币性资产的公允价值应按比例减少,直至与购买成本取齐。如果不能通过减少所购非货币性资产的公允价值来完全抵销资产超过购买成本的部分,则剩余的超出部分应视为负商誉,作递延收益处理。

购买企业时产生的商誉所代表的是可望取得未来经济利益而发生的支出。商誉应在受益期限内采用直线法摊销,确认为各期间的费用。如果企业购买形成的商誉不能反映预期流入购买企业的未来经济利益,则应减记商誉,并将减少的金额立即确认为一项费用。

购买企业时形成的负商誉,作递延收益处理,在不超过5年的期限内采用直线法摊销,确认为各期间的收益。

对于企业合并形成的商誉和负商誉,除上述处理方法外,还有其他处理方法。例如,将合并时形成的商誉立即注销,冲减留存收益;又如,将商誉作为一项永久性资产,不予摊销。而从各国情况看,多数都将商誉单独确认为一项资产,在受益期内摊销。本书则按照这种方法论述商誉的处理。再如,负商誉在形成时作为未实现的公积金,记入“资本公积”账户,在其实现时再转入留存收益(未分配利润)。

(二)我国关于企业合并的规定

1989年2月19日,国家体改委、国家计委、财政部、国家国有资产管理局联合发布的《关于企业兼并的暂行办法》对企业合并作了如下一些规定。

1. 企业兼并的形式。企业兼并主要有以下几种形式:

(1)承担债务式,即在资产和债务等价的情况下,兼并企业以承担被兼并企业债务为条件接收其资产。

(2)购买式,即兼并企业出资购买被兼并企业的资产。

(3)吸收股份式,即被兼并企业的净资产作为股份并入兼并方,成为兼并方的一个股东。