

普通高等学校成人高等教育会计学精品教材

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

高级财务会计

韩传模 主 审
郑海英 主 编
王昌锐 刘建军 副主编

普通高等学校成人高等教育会计学精品教材

高级财务会计

韩传模 主 审
郑海英 主 编
王昌锐 刘建军 副主编

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书是普通高等学校成人高等教育会计学精品教材之一,主要内容包括企业合并、合并财务报表概述、控制权取得日的合并财务报表、控制权取得日后的合并财务报表、集团内部交易的抵销、外币交易会计与外币财务报表折算、物价变动会计、租赁会计、股份支付、套期保值会计、企业清算与重整会计、上市公司会计信息披露等。每章开头均简要介绍了学习目标,章后有本章小结、关键术语、本章重点、本章难点和思考题等内容,便于学生学习并回顾关键内容,并配备了辅导教材和教学课件。

© 郑海英 2010

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/郑海英主编. —大连:大连出版社,2010.1

普通高等学校成人高等教育会计学精品教材

ISBN 978-7-80684-866-1

I. ①高… II. ①郑… III. ①财务会计—成人教育:高等教育—教材

IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 016788 号

出 版 人:刘明辉
策划编辑:王天华
责任编辑:彭理文
责任校对:杨 琳
封面设计:金啸宇 孔婷婷
版式设计:刘振奎
责任印制:刘 晨

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621049
传真:(0411)83610391/83620941
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:cbs@dl.gov.cn
印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:185mm × 260mm
印 张:20.25
字 数:497 千字

出版时间:2010 年 1 月第 1 版
印刷时间:2010 年 1 月第 1 次印刷
印 数:1 ~ 5000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-866-1
定 价:36.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621049
版权所有·侵权必究

多年来,高等学校成人高等教育发展迅速并取得很大成绩,满足了人们接受高等教育的多样化需求,为社会主义现代化事业培养了各类专门人才,推进了高等教育大众化,成为我国高等教育体系和终身教育体系的重要组成部分。随着科学技术的发展、人类知识更新步伐的加快,成人教育在经济与社会发展中的地位和作用也日益重要。

为了顺应当前我国成人教育的发展形势,配合成人高等教育的教学改革和教材建设,我们特邀请中央财经大学、中南财经政法大学、天津财经大学等院校长期从事成人高等教育教学和科研工作的一线教师及有关专家,精心编写了本套教材。

本套教材严格遵循成人高等教育的规律,以学习者为中心,针对在职人员业余学习的特点和需求,在知识结构、难易程度、语言表达等方面均合理设计,既有一定的理论深度,又兼顾可操作性,结合案例分析提高学生解决实际问题的能力。

为了教学的方便,本套教材还配备了与教材配套的学习指导和教学课件,便于学生和教师使用。

大连出版社

■ (按姓氏笔画为序)

- 刘红霞 中央财经大学会计学院
教授 博士生导师
- 刘明辉 东北财经大学会计学院
教授 博士生导师 大连出版社社长
- 祁怀锦 中央财经大学继续教育学院
院长 教授 博士生导师
- 张龙平 中南财经政法大学会计学院
院长 教授 博士生导师
- 张敦力 中南财经政法大学会计学院
副院长 教授 博士生导师
- 孟 焰 中央财经大学会计学院
院长 教授 博士生导师
- 赵秀云 天津财经大学商学院
MPAcc 中心主任 教授
- 唐国平 中南财经政法大学会计学院
副院长 教授 博士生导师
- 盖 地 天津财经大学会计与财务研究中心
主任 教授 博士生导师
- 黄世忠 厦门国家会计学院
副院长 教授 博士生导师
- 韩传模 天津财经大学商学院
副院长 教授 博士生导师

前 言

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、有一定难度的经济业务进行研究的课程,是会计专业的核心课程。高级财务会计在学生掌握了中级财务会计中一般通用会计知识的基础上,对中级财务会计没有进行深度研究的会计相关知识进行更深层次的研究。

高级财务会计课程的教学目的,是使学生熟悉和掌握财务会计的前沿理论和方法。本书根据高级财务会计课程在会计专业课程中的地位 and 特征,依据我国现行会计法律规范及国际会计准则等会计规范,借鉴国内外财务会计理论研究的最新成果及会计实务工作的经验总结,结合作者多年的高级财务会计教学经验和研究成果精心编写而成。在编写过程中,特别注重结合成人教育的特点,力求做到系统性与专题性共存、理论性与操作性并重、现实性与前瞻性兼顾、中国国情与国际惯例相结合,既注重学科的完整性,又突出本课程的重点及难点问题,以便培养出理论与实务并重的实用型人才。

本书由中央财经大学郑海英副教授担任主编,中南财经政法大学王昌锐副教授及天津财经大学刘建军副教授担任副主编。书中第一章至第五章由郑海英编写,第六章至第九章由王昌锐编写,第十章至第十二章由刘建军编写。最后由郑海英对全书进行了总纂和统稿。

本书既可以作为本科院校会计学及其他专业学生的学习用书,也可以为广大财务人员培训、考试提供参考。

由于编者水平有限,加之高级财务会计课程本身的不成熟性,书中的疏漏和不当之处在所难免,恳请读者批评指正。

编 者



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 非同一控制下的企业合并 / 13

第二章 合并财务报表概述 / 25

- 第一节 合并财务报表的合并理论 / 25
- 第二节 合并财务报表的合并范围 / 30
- 第三节 合并财务报表的基础工作 / 34
- 第四节 合并财务报表的基本方法 / 35
- 第五节 合并财务报表的编制程序 / 37

第三章 控制权取得日的合并财务报表 / 41

- 第一节 控制权取得日合并财务报表的基本要求 / 41
- 第二节 非同一控制下的控股合并日合并财务报表的编制 / 53
- 第三节 同一控制下的控股合并日合并财务报表的编制 / 60

第四章 控制权取得日后的合并财务报表 / 71

- 第一节 控制权取得日后合并财务报表的基本要求 / 71
- 第二节 非同一控制下的控股合并日后合并财务报表的编制 / 76
- 第三节 同一控制下的控股合并日后合并财务报表的编制 / 97

第五章 集团内部交易的抵销 / 119

- 第一节 集团内部交易的性质与种类 / 119
- 第二节 集团内部存货交易的抵销 / 123
- 第三节 集团内部非流动资产交易的抵销 / 130
- 第四节 集团内部债权债务项目的抵销 / 138

第六章 外币交易会计与外币财务报表折算 / 145

- 第一节 外币会计概述 / 145

第二节 外币交易的会计处理 / 150

第三节 外币财务报表折算 / 160

第七章 物价变动会计 / 168

第一节 物价变动会计概述 / 168

第二节 不变购买力会计 / 173

第三节 现行成本会计 / 182

第八章 租赁会计 / 194

第一节 租赁会计概述 / 194

第二节 经营租赁的会计处理 / 197

第三节 融资租赁的会计处理 / 200

第四节 售后租回的会计处理 / 207

第九章 股份支付 / 214

第一节 股份支付概述 / 214

第二节 以现金结算的股份支付 / 219

第三节 以权益结算的股份支付 / 222

第十章 套期保值会计 / 228

第一节 套期保值会计概述 / 228

第二节 套期工具与被套期项目 / 234

第三节 套期保值会计处理 / 237

第十一章 企业清算与重整会计 / 253

第一节 清算会计概述 / 253

第二节 解散清算及其会计处理 / 256

第三节 破产清算及其会计处理 / 262

第四节 破产重整及其会计处理 / 277

第十二章 上市公司会计信息披露 / 290

第一节 上市公司会计信息披露的意义和作用 / 290

第二节 上市公司会计信息披露的框架 / 293

第三节 上市公司会计信息披露的内容 / 297

参考文献 / 309

教学课时建议 / 311

第一章 企业合并

学习目标

通过本章教学,使学生了解企业合并的概念、种类、方式,企业合并涉及的主要会计问题,不同类型企业合并的会计处理方法;了解权益结合法的实质,熟悉同一控制下的吸收合并、新设合并及控股合并的核算要求;掌握同一控制下的吸收合并及同一控制下的控股合并的会计处理方法;了解购买法的实质,熟悉非同一控制下的吸收合并、新设合并及控股合并的核算要求,掌握非同一控制下的吸收合并及控股合并的会计处理方法。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的演进

企业合并是经济发展到一定阶段的产物,在经济快速发展或经济动荡时期尤其常见。企业合并的原因多种多样,有宏观的原因,也有微观的原因。如为了减少特定行业的无序竞争,提高行业的竞争力,或为了便于国家对某特定行业的管理,或为了调整国家的产业结构或产品结构,优化社会经济资源的配置等等,国家可从宏观层面上促成行业内企业的合并或是跨行业的合并;而一些企业为了扩大自身的业务规模,提高经济效益,或发现了合适的目标等,也会从微观上进行企业合并。

纵观世界各国经济发展过程,企业的发展壮大与企业并购活动是分不开的。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,致使企业并购活动不断向纵深发展,并购活动变得越发复杂,并购的范围也不断扩大。以美国为代表的西方发达国家,从19世纪末到现在,曾发生过五次并购浪潮。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中。

第一次:以横向并购为特征的并购浪潮。发生于1893年~1904年的横向并购,在1898年~1903年达到高潮,基本特征是同一个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起,涉及金额64亿多美元。

第二次:以纵向并购为特征的并购浪潮。发生于1915年~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年~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年~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年~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。此次并购浪潮期间,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,选择与本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出去。

在我国,随着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过程中日益引起人们的关注。自20世纪90年代开始,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。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,我国资本市场企业并购拉开了序幕。

二、企业合并的定义

我国2006年颁布的《企业会计准则第20号——企业合并》准则中,将企业合并定义为:“企业合并,是指将两个或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。”

企业合并的目的主要是获得对其他企业的控制权或净资产,它可以是一个企业对另一个企业(或业务)的合并,也可以是一个企业对多个企业(或业务)的合并;被合并的企业可以保留法人资格,也可以不保留法人资格。

从我国企业合并的定义看,判断一项交易或事项是否属于企业合并,关键要看其影响结果。对企业合并的影响结果,可从两方面进行分析:一个是企业合并对合并方业务的影响,另一个是企业合并对报告主体的影响。

1. 从企业合并对业务的影响方面来看,企业合并的结果通常是一个企业取得了对另一个或多个业务的控制权。取得对一个或多个业务的控制权包括两层含义:一是取得对另一个或多个企业(或业务)的控制权;二是所合并的企业必须构成业务。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产生的收入。如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权,而被购买方(或被合并方)并不构成业务,则该交易或事项并不形成企业合并。

2. 从企业合并对报告主体的影响来看,企业合并的结果是使参与合并的企业在合并后的报告主体发生了变化。在构成企业合并的交易或事项发生以后,参与合并的两个或多个企业就会由原来的两个或多个报告主体变成了一个报告主体。报告主体的变化产生

于控制权的变化。如果企业合并后被合并企业的法人资格被撤销,同时也涉及控制权的变化及报告主体的变化,那么就形成企业合并,但法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。例如,如果在交易或事项发生后,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,此时,子公司仍是独立法人,但也形成了企业合并。由此可见,合并的实质是控制。

三、企业合并的种类

企业合并可以按照不同的标准进行分类。

(一)我国企业会计准则对企业合并的分类

按照我国《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,可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类。

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)“最终控制方”。同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部,因此,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。如实施最终控制的一方为有关主管单位,则企业合并是指在某一主管单位指导下进行的合并,并且该主管单位参与企业合并过程中具体商业条款的制定,如参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排。如主管单位未参与上述具体事宜,则不属于同一控制下的企业合并。

(2)“相同多方”。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”,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,或者为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”。这是对实施控制的时间要求,是指参与合并各方在合并前后较长时间内受同一方或多方控制。具体来说,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一年以上(含一年),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一年以上(含一年)。

通常情况下,一方或相同多方控制下的企业合并,合并双方的合并行为并不完全是自愿进行和完成的,因此这种合并行为不属于交易行为,而是参与合并各方资产和负债的重新组合。这也正是同一控制下的企业合并按权益结合法进行会计处理的原因,在后面将详细阐述这一方法。

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控制的合并交易,即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

(二)按企业合并所涉及的行业划分

按企业合并所涉及的行业范围,可以将企业合并分为横向合并、纵向合并及混合合并三种类型。

■ 高级财务会计

1. 横向合并

横向合并,也称水平合并,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

纵向合并,也称垂直合并,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

混合合并,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。

四、企业合并的方式

按照企业合并前后参与合并主体的法人资格是否发生变动,可将企业合并分为吸收合并、新设合并及控股合并三种方式。

1. 吸收合并。吸收合并也称兼并,即两家或两家以上的企业合并成一家企业的合并。经过吸收合并,参与合并的企业通常只有其中一家继续保留其法人地位,其余的企业在合并后都丧失其法人地位,成为购买企业的一部分,如成为购买企业的一个车间或一个分公司。吸收合并中取得其他企业净资产并保留法人资格的一方,称为兼并方;而在合并中丧失法人资格的一方或多方称被兼并方。

2. 新设合并。新设合并又称创立合并,是指两个或两个以上的公司合并后,成立一个新的公司,参与合并的原有各公司均归于消灭的公司合并。在新设合并后,参与合并的各企业均丧失了法人地位,只有新设立的企业具有法人资格。从法律形式上讲,它表现为“甲公司+乙公司=丙公司”,丙公司新设立的法人企业,甲、乙公司则丧失其法人资格。如果丙公司以支付现金或其他资产的方式合并甲、乙公司,则甲、乙公司的原所有者无权参与丙公司的经营管理,也无权分享丙公司以后实现的税后利润;但如果丙公司采取向甲、乙公司发行股票以换取原甲、乙公司股票,并将其注销的方式,则甲、乙公司原股东成为丙公司的股东,这些股东与丙公司存在投资与被投资的关系,且可以参与丙公司的管理,分享其实现的税后利润,但一般已丧失对原企业的控制权。1996年上海著名的两家证券公司申银和万国组成申银万国证券公司,就属典型的新设合并。

3. 控股合并。控股合并是指一家企业通过企业合并交易或事项取得另一家企业全部或部分表决权股票,从而取得对另一家企业的控制权,能够决定其财务经营政策,并从另一家企业的生产经营活动中获益。通过合并,两家企业仍然保留其法人地位,形成了母子关系,需要编制合并会计报表。

五、企业合并中的所得与所费

企业合并的所得与所费,通常是站在企业合并中的合并方或购买方的角度而言的。因企业合并的方式不同,合并中的所得与所费也不尽相同。

(一) 企业合并中的所得

1. 吸收合并中的所得

一般而言,吸收合并中的合并方或购买方所得到的通常是注销法人资格一方(被合

并方或被购买方)的全部资产,同时应承担其全部债务,也就是说吸收合并中的合并方或购买方所得一般为被合并方或被购买方的净资产。

2. 新设合并中的所得

新设合并中的合并方或购买方,指的是企业合并中新设立的法律主体。一般而言,新设合并中的合并方或购买方,所得到的是其他注销法人资格各方的全部资产,同时应承担其他注销法人资格各方的全部负债,另外被合并方或被购买方的所有者权益,也应构成合并方或购买方的所有者权益。也就是说,新设合并中的合并方或购买方所得到的是其他注销法人资格各方的全部净资产及相应的权益。

3. 控股合并中的所得

与吸收合并和新设合并不同,控股合并的合并方或购买方,既是一个独立的会计主体,对其发生的交易或事项进行单独核算,编制个别财务报表;同时又是企业合并形成的新的报告主体,需要编制新报告主体的合并财务报表。故控股合并中合并方或购买方的所得,也应站在个别会计主体及合并报告主体的不同角度分别进行考虑。站在母公司个别会计主体的角度,其所得到的并不是子公司的全部资产和负债,不是子公司的净资产,而是对子公司净资产的控制权;站在控股合并后形成的合并报告主体的角度看,其所得到的则是子公司的净资产。

(二)企业合并中的所费

企业合并中的所费,也应视不同的企业合并方式而定。

1. 吸收合并中的所费

吸收合并中的合并方或购买方为了获得被合并方或被购买方的净资产,通常可以以自身的货币性及非货币性资产、发行债券或承担债务或者通过发行权益性证券作为对价与被合并方或被购买方的原所有人进行交易。也就是说,吸收合并中的所费,既可以是资产,也可以是负债或所有者权益。

2. 新设合并中的所费

与吸收合并不同,新设合并中的合并方或购买方在新设合并中并没有支付相应的对价,也谈不上所费,或者说新设合并中的合并方或购买方作为一个新的会计主体,只核算其所得的净资产及相应的权益即可,没有也不需核算所费。新设合并中的合并方或购买方的所得,来自于被合并方或被购买方的原所有人,上述各所有人通常也是新设合并中合并方或购买方的所有人。

3. 控股合并中的所费

控股合并中的所费,指的是控股合并中的母公司为了获取对子公司的控制权而支付给子公司原控制人的对价。控股合并中的母公司支付的对价,与吸收合并中合并方支付的对价一样,可以是母公司的货币及非货币性资产、发生或承担的负债,或者发行的权益性证券。

六、企业合并的会计问题

企业合并涉及的会计问题主要包括:

(一) 企业合并交易的会计处理问题

1. 企业合并交易会计处理的主体

企业合并的会计处理指的是合并方对该交易的处理,即吸收合并中保留法人资格的一方、新设合并中新设立的法律主体及控股合并中的母公司个别财务报表中对企业合并交易的处理。

2. 企业合并交易会计处理的主要内容

企业合并交易会计处理的内容主要包括:

- (1) 企业合并所得的处理。
- (2) 企业合并所费的处理。
- (3) 企业合并所得与所费差额的处理。
- (4) 企业合并相关费用的处理。

3. 企业合并交易的会计处理的方法

对企业合并的会计处理方法,国际会计界长期存在着争论,主要体现在以下几个方面:

(1) 权益结合法是否可以使用的的问题。目前大多数国家对其各自准则规范的企业合并,采用购买法进行处理,对权益结合法是否可以使用的,国际会计界尚未达成一致意见。

(2) 如果可以使用权益结合法,应有什么样的条件限制,目前国际会计界也未达成一致。

(3) 权益结合法与购买法的选择问题。国际会计准则规定,对属于 IFRS 3 规范的企业合并(相当于我国的非同一控制下的企业合并),只能选择购买法进行处理;对于集团内部重组(相当于我国的同一控制下的企业合并)国际会计准则委员会目前尚未出台相关的准则进行规范。

(4) 购买法下商誉与负商誉的确认、计量及核算规定,目前各国也并不完全一致。

4. 我国准则对企业合并交易会计处理方法的规定

在我国企业合并准则中,并没有明确说明对企业合并所采用的会计处理方法。但从其具体规定中可以看出,我国准则对同一控制下的企业合并,采用的会计处理方法类似于权益结合法;对非同一控制下的企业合并,则采用购买法进行会计处理。

(二) 合并财务报表的编制问题

合并日及合并日后是否需要编制合并报表,应视企业合并的方式不同而定。

1. 吸收合并

吸收合并中,合并方或购买方取得的是被合并方或被购买方的净资产;被合并方或被购买方注销其法人资格;吸收合并完成后,只剩下合并方或购买方一个法律主体,该法律主体也是吸收合并后的唯一会计主体,故吸收合并不涉及合并财务报表的编制问题。

2. 新设合并

新设合并中,参与合并的原会计主体均属被合并方或被购买方,均需注销其法人资格;各方净资产需转入新设立的法律主体中。新设合并完成后,只剩下新设立的一个法律主体,该新设立的法律主体也是新设合并后的唯一会计主体,故新设合并也不涉及合并财务报表的编制问题。

3. 控股合并

控股合并中,合并方或购买方取得的是被合并方或被购买方的控制权,被合并方或被购买方仍保留其法人资格,从会计角度看,控股合并后,合并方(购买方)与被合并方(被购买方)形成了由合并方(购买方)统一控制下的一个经济主体,为了反映该经济主体的财务状况和经营成果,需要由合并方(购买方)编制该经济统一体的财务报表,也就是所说的合并财务报表。

控股合并中需编制的合并财务报表,涉及控制权取得日的合并财务报表及控制权取得日后的合并财务报表,分别在本书的第三、第四章中阐述;本章主要阐述我国准则规范的两种不同类型的企业合并中,企业合并交易的会计处理方法。

【小思考 1-1】企业合并中的合并方或购买方与母公司有什么关系?

第二节 同一控制下的企业合并

一、同一控制下的企业合并的处理要求

在同一控制下的企业合并中,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。

对于同一控制下的企业合并,企业合并准则中规定的会计处理方法类似于权益结合法。

按类似权益结合法对同一控制下企业合并进行会计处理要求如下:

(一)统一会计政策

被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的,应基于重要性原则,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。

(二)合并方所得的处理

合并方在企业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,不按公允价值计量。

(三)合并方所费的处理

合并方在企业合并中支付的合并对价无论属哪种方式,包括支付现金或非现金资产、发行股票、债券或承担其他负债,均按账面价值计量。

(四)合并方所得与所费差额的处理

合并方所得与所费的差额,应当调整所有者权益相关项目,不计入企业合并当期损益。合并方在根据所得与所费差额调整所有者权益时,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。

(五)企业合并相关费用的处理

合并方为进行企业合并所发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等,不作为对价,应于发生当期计入当期损益;以发行债

券或承担其他债务作为合并对价的,发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额;以发行权益性证券作为合并对价的,发行权益性证券发生的手续费、佣金等,应当冲减权益性证券溢价收入,无溢价收入或溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

(六)被合并方在合并前实现的留存收益的处理

同一控制下的企业的实质是集团的整合,参与合并各方的最终控制人并没有发生变化。站在最终控制人的角度看,合并方与被合并方的权益原本就是结合在一起的,故同一控制下的企业合并中被合并方合并前实现的留存收益,应当计入合并后形成的新的报告主体的财务报表中。

1. 计入金额的确定

从理论上讲,被合并方合并前实现的留存收益应计入新报告主体的金额,应视被合并方的权益何时与最终控制方的权益结合在一起而定。一般而言,被合并方开始受最终控制人控制的日期为权益结合的起始日期,计入新报告主体的留存收益应当是自权益结合起始日至企业合并日期间,被合并方实现的留存收益数额中归合并方所有的份额;如果被合并方从设立开始就由最终控制方控制,则计入新报告主体中的留存收益数额应当是被合并方实现的留存收益总额中均归合并方所有的份额。

实际业务中,由于同一控制下的企业合并中合并方的所费与被合并方的初始资本投入并不一定一致,被合并方的留存收益中应并入新报告主体中的留存收益的数额,应当以合并方资本公积的账面数额为限。

2. 计入方法的确定

被合并方合并前实现的留存收益计入新报告主体方法,应分吸收合并、新设合同及控股合并而定。其中吸收合并及新设合并不编制合并财务报表,所以被合并方合并前实现的留存收益应计入合并后新报告主体的单独财务报表中;控股合并中被合并方的净资产并不直接计入合并方的单独财务报表中,所以被合并方合并前实现的留存收益,应当在编制合并财务报表时计入合并财务报表中。

实际业务中,合并方对被合并方合并日已实现的留存收益进行确认时,通常是在合并方对合并所得、所费及其差额进行处理之后,通过再做一笔结转分录来完成的,结转数额应以合并方资本公积的账面数额为限。

【例 1-1】B 公司于 1991 年注册成立,2001 年 1 月 1 日被甲公司收购,成为甲集团公司的全资子公司。2001 年 1 月 1 日,B 公司的所有者权益为 10 000 万元(其中股本 4 000 万元,资本公积 3 000 万元,盈余公积 1 000 万元,未分配利润 2 000 万元);2009 年 7 月 1 日,B 公司被甲集团公司的另一子公司 A 公司吸收合并,合并日 B 公司所有者权益账面数为 18 000 万元(其中股本 4 000 万元,资本公积 3 000 万元,盈余公积 2 000 万元,未分配利润 9 000 万元);合并日 A 公司资本公积账面数为 10 000 万元。则合并日 B 公司的留存收益中应计入新报告主体留存收益的数额为 8 000 万元 $[(9\,000 - 2\,000) + (2\,000 - 1\,000)]$ 。

如果上例中 B 公司从 1991 年设立时起就完全由甲公司控制,或者 B 公司就是由甲公司出资设立的全资子公司,则 2009 年 7 月 1 日 A 公司吸收合并 B 公司时,B 公司的留