

重庆市会计人员继续教育 中、初级培训教材

(2009年—企业类)

重庆市会计学会



哈尔滨工程大学出版社

重庆市会计人员继续教育 中、初级培训教材

(2009 年—企业类)

重 庆 市 会 计 学 会

哈尔滨工程大学出版社

图书在版编目(C I P)数据

重庆市会计人员继续教育中、初级培训教材. 2009 年度.
企业类 / 重庆市会计学会编著. - 哈尔滨: 哈尔滨工程大学出版社, 2009. 4

ISBN 978-7-81133-420-3

I. 重… II. 重… III. ①会计学—终生教育—教材②企业管理—会计—终生教育—教材 IV. F230 F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 051041 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451-82519328
传 真 0451-82519699
经 销 新华书店
印 刷 重庆市云彩印务有限公司
开 本 32
印 张 7
字 数 160 千字
版 次 2009 年 4 月第一版
印 次 2009 年 4 月第一次印刷
定 价 16.00 元

<http://press.hrben.edu.cn>

E-mail: heupress@hrben.edu.cn

前 言

2006年2月15日,财政部发布了一项基本准则和38项具体准则,10月发布了企业会计准则应用指南,从而构建了较为科学、规范、完整的中国企业会计准则体系。新会计准则体系于2007年1月1日起开始执行,其最显著特征是:既实现了与国际财务报告准则实质趋同,又适应了中国市场经济发展的现实需要。

为了加强和规范企业内部控制,提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益,根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》、《中华人民共和国会计法》和其他有关法律法规,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了2008年6月28日发布了《企业内部控制基本规范》,将于2009年7月1日起实施。

为适应和配合国家对我国会计规范、企业内部控制规范等的调整与变化,将最新的会计规范、内部控制等内容纳入会计继续教育,更好地提升会计人员专业技术水平,重庆市财政局会计处左良伦组织了在会计规范、企业内部控制规范等方面具有较深造诣的一批专家、学者,根据最新的会计规范、企业内部控制规范等编写了本书。

本培训教材大纲由重庆理工大学(原重庆工学院)会计学院副院长黎明教授负责主审,孔庆林副教授负责总撰,各章的撰写情况如下:第一、三章欧理平、第二章徐伟、第四章李国兰、第五章乾惠敏、第六章孔庆林、第七章黄金曦。

本培训教材在编写过程中,参阅很多参考文献,编写组在此向文献作者表示真诚致谢。

重庆市会计人员继续教育培训教材编写组

目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 同一控制下企业合并的处理	3
第三节 非同一控制下企业合并的处理	12
第二章 长期股权投资	21
第一节 概述	21
第二节 长期股权投资初始成本的确定	21
第三节 长期股权投资的后续计量	31
第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置	52
第五节 共同控制资产及共同控制经营的核算	60
第三章 合并财务报表	63
第一节 合并财务报表概述	63
第二节 合并财务报表的编制程序	71
第三节 合并资产负债表	73
第四节 合并利润表	90
第五节 合并现金流量表	95
第六节 合并所有者权益变动表	101
第四章 职工薪酬	103
第一节 职工薪酬范围	103
第二节 职工薪酬准则的确认和计量	106
第五章 股份支付	132
第一节 股份支付概述	132
第二节 股份支付的确认和计量	134
第六章 企业年金基金	148
第一节 企业年金基金概述	148

第二节 企业年金基金投资运营	153
第三节 企业年金基金收入与费用	160
第四节 企业年金待遇给付及企业年金基金净资产	166
第五节 企业年金基金财务报表	170
第七章 企业内部控制基本规范	172
第一节 概述	173
第二节 内部环境	178
第三节 风险评估	185
第四节 控制活动	190
第五节 信息与沟通	196
第六节 内部监督	200
附录	
企业内部控制基本规范	204

第一章 企业合并

第一节 企业合并概述

企业合并是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。

从企业合并的定义看,是否形成企业合并关键要看有关交易或事项发生前后,是否引起报告主体的变化。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后,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,涉及到控制权的转移,该交易或事项发生以后,子公司需要纳入到母公司合并财务报表的范围中,从合并财务报告角度形成报告主体的变化;交易事项发生以后,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,也涉及到控制权的变化及报告主体的变化,形成企业合并。

假定在企业合并前 A、B 两个企业为各自独立的法律主体,企业合并准则中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形:

1.A 企业通过增发自身的普通股自 B 企业原股东处取得 B 企业的全部股权,该交易事项发生后,B 企业仍持续经营。

2.A 企业支付对价取得 B 企业的全部净资产,该交易事项发生后,撤销 B 企业的法人资格。

3.A 企业以自身持有的资产作为出资投入 B 企业,取得对 B 企业的控制权,该交易事项发生后,B 企业仍维持其独立法人资格继续经营。

一、企业合并的方式

企业合并从合并方式划分,包括控股合并、吸收合并和新设合并。

(一)控股合并

合并方(或购买方,下同)通过企业合并交易或事项取得对被合并方(或被购买方,下同)的控制权,企业合并后能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益,被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经营的,为控股合并。

该类企业合并中,因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权,被合并方成为其子公司,在企业合并发生后,被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制范围,从合并财务报表角度,形成报告主体的变化。

(二)吸收合并

合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产,并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。企业合并后,注销被合并方的法人资格,由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债,在新的基础上继续经营,该类合并为吸收合并。

吸收合并中因被合并方(或被购买方)在合并发生以后被注销,从合并方(或购买方)的角度需要解决的问题是,其在合并日(或购买日)取得的被合并方有关资产、负债入账价值的确定,以及为了进行企业合并支付的对价与所取得被合并方资产、负债的入账价值之间存在差额的处理。

企业合并继后期间,合并方应将合并中取得的资产、负债作为本企业的资产、负债核算。

(三)新设合并

参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业,由新注册成立的企业持有参与合并企业的资产、负债在新的基础上经营,为新设合并。

二、企业合并类型的划分

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。

(一)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。

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,如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移,不涉及到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同意思表示的两个或两个以上的法人或其他组织。

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)。

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。

(二)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其他的企业合并。

第二节 同一控制下企业合并的处理

同一控制下的企业合并,是从合并方出发,确定合并方在合并日对于企业合并事项应进行的会计处理。合并方,是指取得对其他

参与合并企业控制权的一方；合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

一、同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并，在合并中不涉及自少数股东手中购买股权的情况下，合并方应遵循以下原则进行相关的处理。

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，因此合并中不产生新的资产，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有关资产和负债不应因该项合并而改记其账面价值，从最终控制方的角度，该项交易或事项仅是其原本已经控制的资产、负债空间位置的转移，原则上不应影响所涉及资产、负债的计价基础变化。

在确定合并中取得各项资产、负债的入账价值时，应注意的是，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。

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，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃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，应依次冲减盈余公积和未分配

利润。

4.对于同一控制下的控股合并,合并方在编制合并财务报表时,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的,参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。合并财务报表中,应以合并方的资本公积(或经调整后的资本公积中的资本溢价部分)为限,在所有者权益内部进行调整,将被合并方在合并日以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益。在编制合并报表时,调整分录为:

借:资本公积

贷:盈余公积

未分配利润

二、会计处理

同一控制下的企业合并,视合并方式不同,应当分别按照以下规定进行会计处理

(一)同一控制下的控股合并

同一控制下的企业合并中,合并方在合并后取得对被合并方生产经营决策的控制权,并且被合并方在企业合并后仍然继续经营的,合并方在合并日涉及两个方面的问题:一是对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量问题;二是合并日合并财务报表的编制问题。

1.长期股权投资的确认和计量

按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,同一控制下企业合并形成的长期股权投资,合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为形成长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资”科目,按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润,借记“应收股利”科目,按支付的合并对价的账面价值,贷记有关资产或借记有关负债科目,以支付现金、非现金资产方式进行的,该初始投资成本与支付的现金、非现金资产的差额,相应调整资本公积(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,相应调整盈余公积和未分配利润;以发行权益性证券方式进行的,长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的差额,应调整资本公积(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,相应调整盈余公积和未分配利润。

2.合并日合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的,合并方一般应在合并日编制合并财务报表,包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

(1)合并资产负债表。被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表(合并方与被合并方采用的会计政策不同的,指按照合并方的会计政策,对被合并方有关资产、负债经调整后的账面价值)。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易,应作为内部交易进行抵销。

同一控制下企业合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在,在合并资产负债表中,对于被合并方在企业合并前实现的留存收益(盈余公积和未分配利润之和)中归属于合并方的部分,应按以下规定,自合并方的资本公积转入留存收益。

①确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,在合并资产负债表中,应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中调整分录为:

借:资本公积

贷:盈余公积

未分配利润

②确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的,在合并资产负债表中,应以合并

方资本公积(资本溢价或股本溢价)的贷方余额为限,将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中调整分录为:

借:资本公积

贷:盈余公积

未分配利润

因合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足,被合并方在合并前实现的留存收益在合并资产负债表中未予全额恢复的,合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明。

【例 1-1】A、B 公司分别为 P 公司控制下的两家子公司。A 公司于 2006 年 3 月 10 日自母公司 P 处取得 B 公司 100% 的股权,合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并, A 公司发行了 1 500 万股本公司普通股(每股面值 1 元)作为对价。假定 A、B 公司采用的会计政策相同。合并日, A 公司及 B 公司的所有者权益构成如下:

表 1-1

单位:万元

A 公司		B 公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股本	9 000	股本	1 500
资本公积	2 500	资本公积	500
盈余公积	2 000	盈余公积	1 000
未分配利润	5 000	未分配利润	2 000
合计	18 500	合计	5 000

A公司在合并日应进行的会计处理为:

借:长期股权投资	50 000 000
贷:股本	15 000 000
资本公积	35 000 000

进行上述处理后,A公司在合并日编制合并资产负债表时,对于企业合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方的部分(3 000万元)应自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益。本例中A公司在确认对B公司的长期股权投资以后,其资本公积的账面余额为6 000万元(2 500万+3 500万),假定其中资本溢价或股本溢价的金额为4 500万元。在合并工作底稿中,应编制以下调整分录:

借:资本公积	30 000 000
贷:盈余公积	10 000 000
未分配利润	20 000 000

(2)合并利润表。合并方在编制合并日的合并利润表时,应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润,双方在当期所发生的交易,应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。例如,同一控制下的企业合并发生于2006年3月31日,合并方当日编制合并利润表时,应包括合并方及被合并方自2006年1月1日至2006年3月31日实现的净利润。

为了帮助企业的会计信息使用者了解合并利润表中净利润的构成,发生同一控制下企业合并的当期,合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中:被合并方在合并前实现的净利润”项目,反映因同一控制下企业合并规定的编表原则,导致由于该项企业合并自被合并方在合并当期带入的损益情况。

合并日合并现金流量表的编制与合并利润表的编制原则相同。

(二)同一控制下的吸收合并

同一控制下的吸收合并中,合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确定,以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

1. 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。其中,对于合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策不同的,在将被合并方的相关资产和负债并入合并方的账簿和报表进行核算之前,首先应基于重要性原则,统一被合并方的会计政策,即应当按照合并方的会计政策对被合并方的有关资产、负债的账面价值进行调整后,以调整后的账面价值确认。

2. 合并差额的处理

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后,以发行权益性证券方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额,应记入资本公积(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,相应依次冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额,相应调整资本公积(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,应依次冲减盈余公积和未分配利润。

【例 1-2】2006 年 6 月 30 日,P 公司向 S 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值为 1 元,市价为 10.85 元)对 S 公司进行吸收合并,并于当日取得 S 公司净资产。当日,P 公司、S 公司资产、负债情况如表 1-2 所示。

表 1-2

资产负债表(简表)

2006 年 6 月 30 日

单位:万元

项目	P 公司		S 公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产:				
货币资金	4 312.50		450	450
存货	6 200		255	450
应收账款	3 000		2 000	2 000
长期股权投资	5 000		2 150	3 800
固定资产:				
固定资产原价	10 000		4 000	5 500
减:累计折旧	3 000		1 000	0
固定资产净值	7 000		3 000	
无形资产	4 500		500	1 500
商誉	0		0	0
资产总计	30 012.50		8 355	13 700
负债和所有者权益:				
短期借款	2 500		2 250	2 250
应付账款	3 750		300	300
其他负债	375		300	300
负债合计	6 625		2 850	2 850
实收资本(股本)	7 500		2 500	
资本公积	5 000		1 500	
盈余公积	5 000		500	
未分配利润	5 887.50		1 005	
所有者权益合计	23 387.50		5 505	10 850
负债和所有者权益总计	30 012.50		8 355	

本例中,假定P公司和S公司为同一集团内两家全资子公司,合并前其共同的母公司为A公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为A公司最终控制,为同一控制下企业合并。自6月30日开始,P公司能够对S公司净资产实施控制,该日即为合并日。

因合并后S公司失去其法人资格,P公司应确认合并中取得的S公司的各项资产和负债,假定P公司与S公司在合并前采用的会计政策相同。P公司对该项合并应进行的会计处理为:

借:货币资金	4 500 000
库存商品(存货)	2 550 000
应收账款	20 000 000
长期股权投资	21 500 000
固定资产	30 000 000
无形资产	5 000 000
贷:短期借款	22 500 000
应付账款	3 000 000
其他应付款(其他负债)	3 000 000
股本	10 000 000
资本公积	45 050 000

(三)合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用,指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,如为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。

同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用,应于发生时费用化计入当期损益。借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外:

1.以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行核算。即该部分费用,虽然与筹集用于企业合并的对价直接相关,但其核算应遵照金融工具准则的原则,有关费用应计