

会计学国家级教学团队系列教材

K 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Advanced financial accounting

高级财务会计

谭小平 编著



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

会计学国家级教学团队系列教材

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Advanced financial accounting

高级财务会计

谭小平 编著



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/谭小平编著. —广州:暨南大学出版社, 2016. 6
(暨南大学成人教育会计本科系列教材)
ISBN 978 - 7 - 5668 - 1661 - 0

I. ①高… II. ①谭… III. ①财务会计—成人高等教育—教材 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 257390 号

高级财务会计

GAOJI CAIWU KUAIJI

编著者: 谭小平

出 版 人: 徐义雄
责任编辑: 潘雅琴 梁嘉韵
责任校对: 黄 斯
责任印制: 汤慧君 周一丹

出版发行: 暨南大学出版社 (510630)
电 话: 总编室 (8620) 85221601
营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)
传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)
网 址: [http: //www. jnupress. com](http://www.jnupress.com) [http: //press. jnu. edu. cn](http://press. jnu. edu. cn)
排 版: 广州市天河星辰文化发展部照排中心
印 刷: 广东广州日报传媒股份有限公司印务分公司
开 本: 787mm × 1092mm 1/16
印 张: 19. 375
字 数: 478 千
版 次: 2016 年 6 月第 1 版
印 次: 2016 年 6 月第 1 次
定 价: 45. 00 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

暨南大学成人教育会计本科系列教材编委会

主 任：宋献中

副主任：韩兆洲 罗其安

编 委：（按姓氏笔画排列）

王丹舟	毛 铮	吕国民	邬励军	刘国常
李 贞	肖继辉	宋献中	沈洪涛	张传忠
张 珊	陈 鹭	罗其安	罗绍德	罗淑贞
胡玉明	郭翠梅	黄力平	黄微平	萧松华
韩兆洲	曾 牧	谭小平	潘敏虹	

总 序

会计是经济信息系统的重要组成部分和一种国际商业语言。将会计主体的财务信息真实、完整、及时地传递给内外部财务信息使用者，并满足这些财务信息使用者决策时的需要，这些对政府、投资者、债权人和管理者都是非常重要的。近年来，我国资本市场的诞生、规范和发展，彻底改变了我国企业传统的财务管理理念与方法，企业的投融资管理面临新的环境、方式和方法。财务与会计执业者所面临的各种外部环境（包括经济、政治、法律、文化环境等）发生了深刻变化，在经济全球化和管理信息复杂化的时代，会计人才不仅应具有系统、完备的会计与公司理财等方面的知识和技能，而且还必须具备国际视野，全面掌握国际会计准则，懂得国外主要经济体的相关会计法规、国际资本市场运行规律和其他相关的知识与技能。在这种背景下，为了满足会计人员学习、更新知识的需要，暨南大学会计学系、暨南大学教育学院、暨南大学出版社共同筹划了“暨南大学成人教育会计本科系列教材”，邀请暨南大学会计学系在各个学科具有丰富教学经验、有影响力的专家组成教材编写委员会，组织编写该系列教材，力求推出一套“理论与实务并重，本土化与国际化相融合，能够反映当前学科发展前沿水平，符合成人教育会计学本科特点的精品系列教材”。

“理论与实务并重”就是要针对会计学是实务性很强的经济管理科学这一特点，研究各成教会计教材所涉及的相关理论、方法及其应用，分析每一本教材的特点、难易程度和导读规律。既要讲清楚理论概念，又要设计必要的实例，通过案例教学，培养学生的实操能力。

“本土化与国际化相融合”就是要针对会计准则的国际趋同化与财务管理的国际化等趋势，在教材中充分借鉴国际标准和国外知名企业的先进管理理念和方法，并充分体现中国会计的特色和经验，力争做到本土化与国际化的有机结合。

“能够反映当前学科发展前沿水平”是指本系列教材应该在继承现有教材的优点和特色的基础上，吸收当前相关理论和实务操作的最新研究成果和发展动态，补充和修改相关教材体系与内容。其目的是使教材能够更好地适应新的环境变化，满足学生获取更多知识、增强专业技能的要求。

成人教育会计本科系列教材建设是一项长期而艰巨的任务，多年来，我们为此作出了不懈努力。我国的经济发展与改革日新月异，环境变化多样且复杂，相关理论和实务操作的研究成果不断涌现，由于我们的水平有限，本系列教材中存在的不足之处，恳请读者批评指正。

暨南大学成人教育会计本科系列教材编审委员会

2013 年 3 月

目 录

总 序	1
第一章 企业合并	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 企业合并的会计处理方法	7
第三节 我国企业合并的会计处理	19
第二章 长期股权投资	33
第一节 长期股权投资概述	33
第二节 长期股权投资的初始计量	34
第三节 长期股权投资的后续计量	38
第四节 长期股权投资核算方法的转换与处置	46
第三章 合并财务报表概述	59
第一节 合并财务报表的意义和特点	59
第二节 合并范围的确定	61
第三节 合并财务报表的编制原则和程序	66
第四节 合并财务报表理论	73
第四章 合并日合并财务报表的编制	86
第一节 同一控制下企业合并合并日合并财务报表的编制	86
第二节 非同一控制下企业合并合并日合并财务报表的编制	98
第五章 合并日后合并财务报表的编制	115
第一节 同一控制下企业合并合并日后合并财务报表的编制	115
第二节 非同一控制下企业合并合并日后合并财务报表的编制	133
第六章 公司间交易的抵销	153
第一节 公司间交易概述	153

第二节	公司间存货交易的抵销	154
第三节	公司间固定资产交易的抵销	161
第四节	公司间一般债权债务交易的抵销	168
第五节	公司间其他交易的抵销	173
第七章	分支机构会计	177
第一节	分支机构会计概述	177
第二节	分支机构的会计核算	180
第三节	联合财务报表的编制	186
第八章	合伙企业会计	197
第一节	合伙企业概述	197
第二节	合伙企业的会计处理	200
第三节	合伙企业的解散与清算	212
第九章	外币交易会计	223
第一节	外币交易会计的一些基本概念	223
第二节	汇兑损益	229
第三节	外币交易的会计处理	231
第四节	期汇合约对外币交易进行套期保值的会计处理	248
第十章	外币报表折算	254
第一节	外币报表折算概述	254
第二节	外币报表折算方法	256
第三节	外币报表折算举例	261
第十一章	金融工具会计	274
第一节	金融工具概述	274
第二节	金融资产和金融负债的确认与计量	278
第三节	金融工具的列报	289
第十二章	分部报告与中期财务报告	294
第一节	分部报告	294
第二节	中期财务报告	300

第一章 企业合并

【本章要点】

1. 了解企业合并的含义、动因与方式
2. 掌握购买法
3. 理解权益结合法
4. 掌握同一控制下企业合并的会计处理
5. 掌握非同一控制下企业合并的会计处理

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义

关于企业合并，不同的准则对其有不同的表述。我国财政部 2006 年 2 月颁布的《企业会计准则第 20 号——企业合并》将企业合并定义为：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。美国财务会计准则委员会（Financial Accounting Standard Board，简称 FASB）2001 年 6 月颁布的《财务会计准则第 141 号——企业合并》将企业合并定义为：当一个主体取得了构成一项业务的净资产，或者取得了一个或几个其他主体的权益并取得了对后者的控制时，就发生了企业合并。国际会计准则委员会（International Accounting Standard Board，简称 IASB）2008 年 1 月修订的《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》（IFRS3）将企业合并定义为：购买方获得一个或多个企业控制权的交易或事项。虽然上述权威机构对企业合并定义的表述有所差异，但其实质基本一致，主要是根据主并企业是否获得另一个或多个企业（主体）的控制权来判断，即合并的实质是控制。从理论的角度来看，只有投资企业持有股份的份额占被投资企业有投票表决权的股份 50% 以上，才能达到控制的目的。在现实生活中，由于公司股份较为分散，往往投资企业占被投资企业有投票表决权的股份不足 50%，但仍可达到控制的目的，因此不能单纯从持股比例或表决权来判断是否具有控制权。

我国《企业会计准则讲解 2010》中明确表明，构成企业合并至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个企业（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、加工处理和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。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，则该交易或事项不形成企业合并。另外，从我国企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看是否取得控制权和构成业务之外，还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。

由上可知，企业合并的实质是一个企业获得另外一个或几个企业控制权的过程。那到底应怎样来判断一个企业对另一个或几个企业具有控制权呢？美国财务会计准则、国际会计准则和中国会计准则关于“控制”的具体应用标准虽存在一些差异，但其实质大体一致，注重的都是从实质的角度而不是从形式的角度来进行判断。我国《企业会计准则第33号——合并财务报表》把控制（Control）定义为：投资方拥有对被投资方的权力（Power），通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。^① 并指出本准则所称的相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。由此可见，判断投资方是否拥有对被投资方的控制权，要从控制的三要素出发，只有具备控制定义的要三要素时，投资方才拥有对被投资方的控制权：一是投资方对被投资方拥有权力（不仅是表决权）；二是通过参与被投资方的相关活动（不仅限于财务和经营决策）而取得可变回报；三是运用对被投资方的权力影响回报金额。

常见的判断投资方对被投资方是否具有控制权的应用标准如下：

（1）投资方拥有被投资方 50% 以上的表决权。通常包括直接拥有、间接拥有、直接与间接合计拥有三种情况：

第一种，投资方直接拥有被投资方 50% 以上表决权。如图 1-1（a），A 企业对 B 企业进行投资并拥有 B 企业 60% 的表决权，则 A 企业直接控制了 B 企业。

第二种，投资方间接拥有被投资方 50% 以上表决权。如图 1-1（b），A 企业对 B 企业进行投资并拥有 B 企业 60% 的表决权，B 企业又对 C 企业投资并拥有 55% 的表决权，则 A 企业间接拥有 C 企业 55% 的表决权，从而 A 企业间接控制了 C 企业。

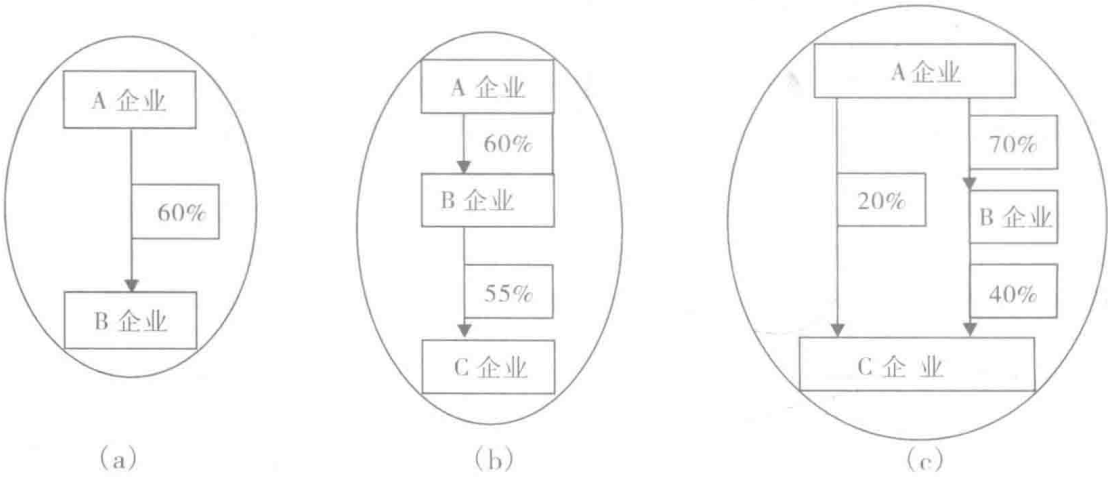


图 1-1

^① 详见 2014 年 1 月 26 日新发布的《企业会计准则 33 号——合并财务报表》（修订）。原来有关控制的定义详见《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（2006），将其定义为控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。修订后，我国对控制的定义与国际财务报告准则（IFRS）的定义达到了一致。

第三种,投资方直接和间接合计拥有被投资方 50% 以上表决权。如图 1-1(c),A 企业拥有 B 企业 70% 的表决权和 C 企业 20% 的表决权,而 B 企业拥有 C 企业 40% 的表决权,则 A 企业直接和间接合计拥有 C 企业 60% (20% + 40%) 的表决权,从而 A 企业能够控制 C 企业。

(2) 投资方虽然拥有被投资方 50% 或以下的表决权,但通过其他方式能够对被投资方实施控制。主要包括:①通过与被投资方其他投资者之间的协议,拥有被投资单位半数以上的表决权;②根据公司章程或协议,能对被投资方实施控制;③有权任免被投资方的董事会或类似机构的多数成员;④在被投资方的董事会或类似机构占多数表决权等。

在企业合并时,主并企业可采用支付现金、发行权益性证券、转让非现金资产或承担债务等方式作为合并对价以取得对被并方的控制。

二、企业合并的动因

企业合并是市场经济发展的必然产物和企业竞争的必然结果,同时也是现代大公司形成与发展的有效手段。我国 20 世纪 80 年代末以来,随着经济体制改革的深入而掀起了企业合并浪潮,其目的在于调整产业结构、优化经济资源的配置与组合、提高经营综合效益和规模效益以及推动社会生产力的发展。

企业扩大规模的方式主要有两种,一是通过发行权益资本及信贷资本或利用其盈余来实现扩张;二是通过收购其他企业的方式来实现扩张。其中第二种方式就是我们所说的企业合并。关于企业合并的动因,存在微观和宏观两个方面:

1. 微观方面的动因

从微观经济角度即合并企业自身的角度来看,企业合并最根本的目的在于谋求利益。这主要是通过产生协同效应来实现,具体可以概括为以下几个方面:

(1) 扩大经营规模,形成规模经济,降低成本费用。通过并购,企业能够在短时期内扩大生产规模,形成有效的规模效应。规模效应能够带来资源的有效整合和充分利用,降低生产、管理、原材料供应等环节的成本费用。

(2) 提高市场份额,提升行业战略地位。企业规模的扩大,伴随着生产能力的提高、销售网络的完善以及市场份额的提升,从而确立企业在行业中的领导地位。

(3) 实施品牌营销战略,提高企业知名度,以获取超额利润。品牌是价值的动力,同样的产品,甚至是同样质量的产品,名牌产品的价值远远高于普通产品。并购能够有效提升品牌知名度,提高企业产品的附加值,获得超额利润。

(4) 通过并购取得先进的生产技术、管理经验、经营网络、专业人才等各类资源,实现公司发展战略。并购活动收购的不仅是企业的资产,而且获得了被收购企业的人力资源、管理资源、技术资源、销售资源等,这些都有利于企业整体竞争力的根本提升,推动公司发展战略目标的实现。

(5) 通过收购跨入新行业,实施多元化战略,分散投资风险。随着行业竞争的加剧,企业通过混合并购等方式对其他行业进行投资,不仅能够有效扩展企业,获取更广泛的市场空间,而且能够分散因本行业竞争激烈而带来的风险。

2. 宏观方面的动因

从宏观经济的角度看,企业合并具有现实的经济意义,主要可以概括为以下几方面:

(1) 从整个社会考察,让经营良好的扩张型企业合并那些经营管理不善的企业,至少可以做到现有资本的保全,终止亏损企业对经济资源的浪费,避免对社会造成负面影响。将被并企业的生产要素按照经营良好企业的客观条件进行组合,可使原来效益不佳的经济资源在新的组合下实现增值。

(2) 由企业产权转让引起的合并,将促使有限的经济资源流向社会需要的产业,从而引起产业结构和产品结构的调整;通过优化生产要素组合,调整了生产能力,提高了资产的使用效益。坚持优胜劣汰,通过合并手段,实现生产要素的合理流动,对国民经济的良性循环具有重要意义。

(3) 与破产这一避免资本损耗的最终手段相比,企业合并无疑是一种积极的措施。企业合并不是破坏被并企业的生产能力,而是将其生产要素按新的要求重新组合,这可以避免企业破产给社会带来的震荡,不失为阻止资本损耗的明智之举。

三、企业合并的方式

企业合并的方式多种多样,按照不同的标准可以把合并划分为不同的类别。最常见的是按照法律形式、合并的性质和合并所涉及的行业来进行的分类。本部分除介绍这三种常见的分类外,还将介绍我国《企业会计准则》中对企业合并的分类。

(一) 按照法律形式分类

企业合并按照法律形式可以分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

1. 吸收合并 (Merger)

吸收合并也称兼并,是指一个企业通过支付现金、股票交换或支付其他资产等方式,取得另一个或另几个企业的全部净资产而进行的合并。吸收合并发生后,注销被合并方的法人资格,被合并方不复存在,合并方则在获得被合并方资产和负债的基础上继续经营,继续保留其法人地位。例如,A企业通过支付现金、交换股票等方式吸收合并B企业,吸收合并后,B企业的法人资格被注销,从此B企业不复存在,而A企业则在获得B企业的净资产后继续经营。即 $A + B = A$ 。^①

2. 新设合并 (Consolidation)

新设合并也称为创立合并,是指两个或两个以上的企业以其净资产联合成立一个新企业,用新企业的股份交换原来各企业的股份。新设合并发生后,原有参与合并的各企业都被注销法人资格,不复存在,但产生了一个新企业,新企业在原参与合并企业的资产、负债的基础上开始经营。例如,A企业与B企业新设合并成C企业,新设合并后,参与合并

^① 如“百联”合并案。2004年11月26日,第一百货以吸收合并的方式合并华联商厦,此合并是我国首例上市公司之间的吸收合并,为我国证券市场的一大创举,被誉为“百联模式”。本次吸收合并,第一百货为合并方,华联商厦为被合并方,华联商厦的全体股东将其股份按相应折股比例换成第一百货的股份。其中,非流通股的折股比例为1:1.273,流通股的折股比例为1:1.114;同时给予股东(控股股东及其关联股东除外)现金选择权。合并完成后,华联商厦终止并注销独立法人资格,第一百货将作为存续公司,并更名为“上海百联(集团)股份有限公司”。

的 A、B 两企业的法人资格被注销，新组建的 C 企业接受 A、B 两企业的全部净资产，并向 A、B 两企业的所有者支付产权转让价款或签发出资证明书（或股票）。即 $A + B = C$ 。^①

3. 控股合并（Acquisition）

控股合并是指合并方（或购买方）通过企业合并交易或事项取得对被合并方（或被购买方）的控制权。企业合并后，合并方（或购买方）能够通过所取得的股权等对被合并方实施控制，并从中获得可变回报，被合并方（或被购买方）仍维持其独立法人资格继续经营。在控股合并的情况下，获得控制权的一方称为母公司，被控股方称为子公司。母子公司合在一起称为企业集团。例如，当 A 公司购入 B 公司 60% 有表决权的股份时，A 公司能对 B 公司实施控制，此时控股方 A 公司为母公司，被控股方 B 公司则为 A 公司的子公司。^②

（二）按照合并的性质分类

企业合并按照合并的性质可分为购买性质的企业合并和股权（权益）结合性质的企业合并。

1. 购买性质的企业合并

购买性质的企业合并是指一个企业（购买方）通过转让资产、承担债务或发行股票等方式取得对另外一个企业（被购买方）控制权的企业合并。这种合并的特点是能清楚地区分购买方与被购买方。

2. 股权（权益）结合性质的企业合并

股权（权益）结合性质的企业合并是指参与合并的企业的股东联合控制他们的全部或实际上是全部的净资产和经营活动，以便继续对合并后实体分享利益和分担风险的企业合并。而且参与合并的任一方都不能认定为购买方。

（三）按照企业合并所涉及的行业分类

企业合并按照所涉及的行业可分为横向合并、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。如上海第一百货股份有限公司与华联商厦股份有限公司的合并就属于横向合并。横向合并的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；或利用现有生产设备增加产量，提高市场占有率，以处于有利的竞争地位。横向合并会削弱企业间的竞争，甚至造成垄断的局面，在一些国家受到反垄断法的限制。

^① 成都地铁公司、成都公交集团公司合并重组。2009 年 4 月，成都市公共交通集团公司和成都市地铁有限责任公司合并成立新集团公司——成都公交地铁集团有限公司。合并后，成都市公共交通集团公司终止并注销独立法人地位，其董事长任新集团公司的总经理；成都市地铁有限责任公司终止并注销独立法人地位，其董事长任新集团公司的董事长。成都公交和地铁的合并重组在我国交通行业尚属首例。

^② 中石化成功竞购加拿大石油公司 TYK。2008 年 9 月，中石化集团以约 136 亿元人民币（以每股 31.5 加元的价格收购约 6 562 万股份）的价格击败竞争对手——印度石油天然气公司，赢得了加拿大石油开采商 Tanganyika Oil（多伦多证券交易所代码：TYK）100% 的股权。在该次并购中，中石化购入了 TYK 100% 的股份，可完全控制 TYK 公司。合并后，加拿大石油开采商 Tanganyika Oil 仍继续经营，并成为中石化集团的全资子公司。

2. 纵向合并

纵向合并也称垂直式合并,是指生产工艺、产品、劳务虽不相同或不相近,但生产过程或经营环节有前后关联的企业之间的合并。参与合并的各个企业,其产品相互配套,或有一定内在联系,形成供产销一条龙。如钢铁冶炼企业合并煤炭采掘企业和运输企业,组成钢铁联合公司,既保证了钢铁冶炼所需的燃料,又可使产品、原材料的运输得以畅通。纵向合并的初衷在于将市场行为内部化。通过纵向合并,将上下游企业的交易转化为同一企业的内部事项或同一集团内部的交易,从而降低交易成本,获得税收上的好处。

3. 混合合并

混合合并也称多种经营合并,是指生产没有内在联系的多种产品生产和劳务供应企业之间的合并。如食品加工企业合并房地产开发企业。通过混合合并,实施多元化经营,既可有效分散经营风险,提高企业的生存和发展能力,又可跨越行业壁垒,较容易地进入一个新的经营领域。

(四) 按照企业合并中参与合并企业是否受同一方或相同多方最终控制分类

我国《企业会计准则第20号——企业合并》中将企业合并划分为两大基本类型:同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同,所遵循的会计处理原则也不同。

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。

同一方是指能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方,通常是企业集团的母公司。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。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。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。

相同多方是指根据合同或协议的约定,对参与合并企业拥有最终控制权,并从中获取利益的投资者群体。

控制并非暂时性,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。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。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。由此可见,界定为同一控制下企业合并的要求较为严格,只有严格符合以上条件的企业合并才能界定为同一控制下的企业合并,并按照同一控制下企业合并的会计处理原则来进行会计处理。

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,即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

四、企业合并相关的会计问题

企业合并就像企业经营活动中经常发生的采购或销售业务一样，也是一项业务，当业务发生时得进行相应的会计处理。但企业合并又与采购或销售等这些经常发生的业务不同，是项特殊的业务，因此，其会计处理也就要复杂得多。

在会计实务中，无论企业采用上述何种方式来进行企业合并，就其合并性质而言，主要有购买性质的企业合并和股权（权益）结合性质的企业合并两种。不同性质的企业合并，所采用的会计处理方法也就不同。目前企业合并的会计处理方法主要有购买法和权益结合法，即具有购买性质的企业合并采用购买法；具有股权（权益）结合性质的企业合并则采用权益结合法。^①我国《企业会计准则第20号——企业合并》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，并规定了相应的会计处理原则。从具体的会计处理方法来看，我国同一控制下企业合并的会计处理方法类似于权益结合法，而非同一控制下企业合并的会计处理方法采用的是购买法。

作为一项特殊业务的企业合并，除业务发生时要进行相应的会计处理外，可能还会产生新的会计问题——是否编制合并财务报表。根据是否编制合并财务报表一般可分为两种情况：一种是合并以后各会计年度只需编制个别财务报表，而不须编制合并财务报表的吸收合并和新设合并；另一种是在合并以后各会计年度母公司需编制合并财务报表的控股合并。对于吸收合并和新设合并，因合并后被合并方均被注销法人资格、不复存在，只有合并方作为存续公司继续存在，因此只需在合并业务发生时进行相应的会计处理即可，不会产生新的会计问题。^②合并以后，存续公司所需编制的就是单个公司的财务报表，即个别财务报表。对控股合并而言，会产生新的会计问题——合并财务报表，会计处理相对较复杂。这是因为参与控股合并的各方在合并后均保持各自独立的法人资格，母、子公司除各自编制自己的个别财务报表外，母公司还须把母公司和所有子公司看作一个报告主体来编制合并财务报表，以反映整个集团的财务状况、经营业绩以及现金流量情况等。

本章下面内容将介绍企业合并的会计处理方法——购买法和权益结合法以及我国对企业合并的具体会计处理。关于合并财务报表编制的相关问题将在后面的章节进行详细讲解。

第二节 企业合并的会计处理方法

企业合并的会计处理方法在过去的几十年里，一直是备受关注和备受争议的话题之一。然而，不同的利益主体他们所关注的焦点有所不同，企业主要关注的是企业合并会计处理方法对其当期和以后各期报告盈余的影响；会计研究者们所关注的主要是企业合并会

^① 为防止权益结合法的滥用，美国财务会计准则委员会在16号意见书中对使用权益结合法进行了严格的限定，只有同时满足其所规定的12个条件才能使用权益结合法。后来，美国财务会计准则委员会在第141号《企业合并》准则中取消了权益结合法。国际会计准则委员会在国际财务报告准则第3号《企业合并》中明确规定，除企业合并中涉及共同控制的情况外，都必须采用购买法。可见，国际潮流是主导购买法而限制权益结合法。

^② 严格来说，合并日存续公司所编制的财务报表为各合并方的合并财务报表，之后，存续公司以此为基础再编制个别财务报表而已。

计处理方法本身的合理性；而准则机构关注更多的则是企业合并不同的会计处理方法对所提供会计信息的可比性和对财务报告质量的影响。目前，企业合并的会计处理方法主要有购买法（the Acquisition Method）和权益结合法（the Pooling Method），这两种方法的不同之处主要表现在被并企业的可辨认净资产（Identifiable Net Assets）的计价问题（即如何反映在合并财务报表上），以及是否确认商誉（Goodwill）这两个方面。

一、购买法（the Acquisition Method）

购买法是将企业合并视为一个企业购买另外一个或几个企业的行为，就如同企业购买机器设备、存货。具体的会计处理要求是：购买企业对被购买企业的可辨认资产和负债重新进行估价，按照购买日的公允价值入账并反映在合并资产负债表上。^①如同一般的购买交易，买方对所取得的资产或承担的负债均以取得成本入账，各项资产、负债的取得成本为其在购买日（合并日）的公允价值。如果购买成本大于所取得的全部可辨认净资产的公允价值，则将其差额确认为商誉，反之为负商誉。

采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方和购买日。购买方是指在企业合并中取得对另一个或几个企业控制权的一方。而购买日则是指购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。

（一）购买法的特征

购买法的主要特征如下：

（1）将合并视为购买交易行为。购买法将企业合并看成购买企业与被购买企业之间的买卖交易。若为吸收合并，购买方购买的是被购买方的全部净资产，即取得被购买方的全部资产并承担其全部负债；若为控股合并，购买方（母公司）购买的是对被购买方（子公司）全部净资产的控制权，被购买方（子公司）处于购买方（母公司）的控制之下继续经营。

（2）产生新的计价基础，即购买方对被购买方的可辨认净资产采用购买日的公允价值来进行计价，并按购买日的公允价值记录所取得的被购买方的各项可辨认资产和应承担的各项债务。

（3）确认商誉或负商誉。当购买方所支付的购买成本（合并成本）大于所取得的被购买方可辨认净资产的公允价值时，就产生商誉；当购买成本（合并成本）小于所取得的被购买方可辨认净资产的公允价值时，就产生负商誉。购买方要对合并所产生的商誉加以确认并反映在合并财务报表中。^②

（4）被购买方合并日前实现的留存收益不得并入购买方，被购买方购买日后所实现的收益才能并入购买方。

（5）无须调整被购买方的会计记录，因为它们的资产和负债已按公允价值计价。^③

由此可见，采用购买法时，需要解决的主要是购买成本、取得的被购买方可辨认净资产的确认和计量以及公允价值的评估等问题。

① 若为吸收合并时，则反映在购买方的个别财务报表上。

② 吸收合并时，合并所产生的商誉反映在存续公司的个别财务报表中。

③ 这里指的是母公司编制合并财务报表时对子公司可辨认资产和负债的计价；子公司的个别财务报表中仍按其原账面价值计价。

(二) 购买法的优点

购买法的最大优点在于保持了与一般的资产购置交易会计处理原则的一致性，并反映了合并交易的本质。因为在企业合并的谈判过程中，合并双方是以有关资产和负债的公允价值而不是账面价为基础来进行讨价还价的。并且，作为一种市场交易的企业合并，为获得被合并方的净资产或控制权，合并方必须以转让资产、承担负债等方式来实现。因此，此交易只能是以公允价值为基础而不能以账面价值为基础。可见，企业合并实际上是参与合并企业之间的一种讨价还价的买卖交易行为。而购买法正是体现了这种交易的本质。

(三) 购买法的缺点

购买法的缺点主要表现在以下几个方面：

1. 公允价值可能难以确定

购买法要求用公允价值重新对被购买方的资产和负债进行计价，而要客观地确定这些资产和负债的公允价值往往存在难度。还有，客观公允地确定购买方的购买成本，有时也存在困难。

2. 商誉的确认和计量存在争议

采用购买法通常都会涉及商誉的确认和计量，而对商誉的确认与计量至今仍存在争议。

3. 购买方有时难以确定

购买法的首要前提是确定合并的一方为购买方，其他方为被购买方。然而在实际交易中，有时可能难以确定到底谁为购买方，谁为被购买方。

(四) 购买法的应用举例

以下例子说明购买法的应用。

【例 1】2015 年 12 月 31 日，南方公司发行股票吸收合并 M 公司，之后 M 公司注销法人资格，南方公司继续存在。两个公司在资产、负债、收入、费用等方面的会计处理均采用相同的会计原则，会计年度均采用日历年度。合并时，南方公司发行了 1 000 000 股股票，每股面值 1 元的普通股股票（每股市价 2 元），换取 M 公司股东持有的每股面值 1 元的 600 000 股全部普通股股票。股票发行费 70 000 元。在合并之前，M 公司可辨认净资产的账面价值与公允价值如表 1-1 所示。

表 1-1 M 公司资产负债表
2015 年 12 月 31 日

单位：元

资产	账面价值	公允价值	负债及股东权益	账面价值	公允价值
银行存款	80 000	80 000	短期借款	160 000	160 000
应收账款（净）	210 000	200 000	应付账款	220 000	220 000
存货	360 000	420 000	长期应付款	700 000	600 000
			负债合计	1 080 000	980 000