

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

应用型本科会计学特色专业系列教材

YINGYONGXING BENKE KUAJIXUE TESE
ZHUANYE XILIE JIAOCAI

韩传模 / 主编

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

应用型本科会计学特色专业系列教材

高级财务会计

韩传模 主 编

 大连出版社

内 容 简 介

本书借鉴国内外同类教材,在中级财务会计课程的基础上进行了延伸和深化,依据我国现行会计准则、会计准则应用指南和财政部会计司的会计准则讲解,比较全面、系统地阐述了特殊领域的财务会计问题和特定时期的财务会计问题,包括合并与合并财务报表、外币业务会计、租赁会计、金融工具会计、合伙会计、分部报告、物价变动会计、中期财务报告、破产清算会计等。

© 韩传模 2011

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/韩传模主编. —大连:大连出版社,2011.8

应用型本科会计学特色专业系列教材

ISBN 978-7-5505-0148-5

I. ①高… II. ①韩… 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(2011)第153808号

出版人:刘明辉

策划编辑:毕华书

责任编辑:毕华书

责任校对:窦玲玲 侯娟娟

封面设计:林 洋

版式设计:林 洋

责任印制:史凌玲

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)83621349/83621075

传真:(0411)83610391/83620941

网址:<http://www.dlmpm.com>

电子信箱:bhs@dlmpm.com

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:27

字 数:653千字

出版时间:2011年8月第1版

印刷时间:2011年8月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5505-0148-5

定 价:45.00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)83621349/83621075

版权所有·侵权必究

出版说明

改革开放三十多年来,我国经济已逐步驶入高速发展的快车道,取得了世人瞩目的成就。为了满足经济发展的需要,我国各会计院校培养了大批会计人才。这些会计人才是我国人才队伍的重要组成部分,是维护市场经济秩序、推动科学发展、促进社会和谐的重要力量。

然而,经济越发展,需要的会计人才质量越高,数量越多。面对前所未有的机遇和挑战,必须清醒地认识到,我国会计教育还不能完全适应国家经济社会发展和学生接受良好教育的要求,学生适应社会和工作的能力不强,创新型、实用型、复合型人才紧缺。

改变现状需要高校和社会的共同努力,是一项系统的质量工程,而高质量的教材正是这一质量工程的重中之重。教材规定了教学内容,是教师授课取材之源,是学生求知之本,没有优秀的教材,就无法提高教学质量。本社推出“应用型本科会计学特色专业系列教材”,旨在推动会计教学质量工程的开展,提升会计教学质量。

为此,我们邀请了国内会计与财务领域的国家级教学名师、教育部教学指导委员会委员和具有丰富教学经验的知名教授组成了编审委员会,并于2010年4月份召开了编审委员会会议。会上,各位专家和教师对主编提交的提纲和样张进行了热烈的讨论,并最终就教材的基本定位、指导思想、知识体系和编写安排等一系列问题达成了共识。

总体而言,本系列教材具有如下特点:

1. 应用性

本系列教材致力于满足国内培养应用型人才的教學需要,成为国内一流的本科教材。整套教材以当前和今后一段期间内社会的会计人才需求为导向,把培养具备系统的专业知识、专业胜任能力和长期发展潜质的优秀应用型会计专业人才作为主要目标。教材在注重知识系统性的基础上,强调与实务工作的紧密联系,强调每一学科特有的思维方式和工作方法,在授之以鱼的同时,授之以渔。

2. 科学性

本系列教材内容精练,形式活泼多样,尊重学生的认知规律,坚持“快乐学习、轻松教学”的编写理念,在注重知识体系科学系统性的同时,特别强调如何将这一知识体系轻松地带到课堂上。教材每一章都以短小的、带有启发性的导入案例,引起学生的学习兴趣;每一章中都指出关键概念,以便学生准确理解相关基础知识;节后配有随堂小测验,旨在强化学生对关键问题的理解;章后配有思考题和练习题,以便学生学以致用。



3. 重品质

本系列教材的主编都是相关领域著名的专家、学者,都是国内会计特色专业的主要负责人,参编人员也都拥有丰富的教学经验。编审委员会对各位主编提交的提纲、样张和书稿进行了严格的把关和审查,确保教材的知识准确、系统。

4. 立体化

与本系列教材相配套的立体化教学支持系统,为高校教师开展教学提供全方位、一体化的服务,以教材为中心构建的教学资源包内容丰富,包括 PPT、电子教案、课后练习题答案、相关阅读资料等。

“应用型本科会计学特色专业系列教材”是编审委员会各位专家辛勤劳动的结晶,凝聚了众多资深教授和专家多年的心血。由于我们的经验和人力有限,教材中难免存在不足,期待国内业界的专家、学者和广大读者批评指正,以便我们不断地学习、补充和修改。

大连出版社

编审委员会

(以姓氏笔画为序)

- 王 华 广东商学院院长,教授,博士生导师
韦 琳 天津大学商学院党委副书记,教授,硕士生导师
方红星 东北财经大学会计学院院长,教授,博士生导师
刘永泽 中国内部控制与风险管理研究中心主任,东北财经大学教授,博士生导师
刘明辉 东北财经大学教授,博士生导师
刘淑莲 东北财经大学教授,博士生导师
孙 坤 东北财经大学教授,硕士生导师
孙光国 东北财经大学会计学院副院长,副教授,硕士生导师
李心合 南京大学财务与会计研究院副院长,教授,博士生导师
李延喜 大连理工大学管理学院副院长,教授,博士生导师
杨雄胜 南京大学财务与会计研究院院长,教授,博士生导师
陈汉文 厦门大学商学院副院长,教授,博士生导师
吴大军 东北财经大学会计学院副院长,教授,硕士生导师
张龙平 中南财经政法大学会计学院院长,教授,博士生导师
张立民 北京交通大学教授,博士生导师
张先治 东北财经大学会计学院副院长,教授,博士生导师
张俊民 天津大学会计系主任,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
韩传模 天津大学教授,博士生导师
谢志华 北京工商大学副校长,教授,硕士生导师
戴德明 中国人民大学教授,博士生导师

前 言

本书以我国财政部 2006 年 2 月 15 日发布并自 2007 年 1 月 1 日起施行的《企业会计准则》为主要依据组织编写。根据《企业会计准则》近 5 年的实施情况,理论和实务界对会计准则的理解和应用进一步深入和准确,为此,我们组织编者借鉴国内外院校的同类教材,比较全面、系统地阐述了特殊领域的财务会计问题和特定时期的财务会计问题。特殊领域的财务会计问题是指在特定的空间范围内产生的特殊会计问题,如合并与合并财务报表会计、外币业务会计、租赁会计、金融工具会计、合伙会计和分部报告等。特定时期的财务会计问题是指在特定的时期内产生的特殊会计问题,如物价变动会计、中期财务报告和破产清算会计等。

本书在内容上的定位是:

1. 基本上是中級财务会计课程的延伸和深化;
2. 仍然以企业的经济活动为依据,不涉及非营利组织;
3. 以工商企业为主,不涉及石油天然气、农业等特殊行业;
4. 考虑到有些院校没有单独设置税务会计课程,包括了所得税会计。

本书在内容上的特点是:

1. 时效性。本书所依据的会计准则为 2006 年发布的会计准则、会计准则应用指南和财政部会计司的会计准则最新讲解。

2. 实用性。本书通过大量的举例、练习题、章节测试、章前导入案例和章后案例,并紧密结合《企业会计准则》,详尽说明了会计准则的具体运用,充分体现了实用性和可操作性。

3. 深刻性。本书在内容上重点突出,逻辑性强,由浅入深,对重点、难点内容从不同角度进行透彻分析,充分体现了可理解性。

4. 国际化。本书在内容表述上按照我国会计准则阐述的同时,也兼顾了国际惯例。

本书适于作为高等院校会计、审计、财务管理专业高级财务会计课程的教材,其前导课程是中級财务会计。本书还可作为会计与财务工作者、财政税务工作者、注册会计师、政府和内部审计人员在实际工作中的参考书。

本书的编写人员及分工如下(按章节顺序):韩传模(第 1、11 章),孟茜(第 2、3 章),刘朋(第 4、13 章),刘建军(第 5、6、7 章),韩星(第 8、10 章),樊丽莉(第 9、12、15 章),张孝光(第 14 章)。韩传模教授担任本书的主编,负责全书的总纂、修改和定稿

由于编者水平有限和资料受限,书中难免有不妥和错误之处,衷心希望广大读者不吝指正,以便于今后的修订。

编者

目 录

第 1 章 企业合并	1
1.1 企业合并基础	1
1.2 同一控制下的企业合并	7
1.3 非同一控制下的企业合并	12
第 2 章 购买日(合并日)合并财务报表	22
2.1 合并财务报表概述	22
2.2 购买日非同一控制下母公司拥有子公司全部股权的合并财务报表	27
2.3 购买日非同一控制下母公司拥有子公司部分股权的合并财务报表	34
2.4 下推会计	39
2.5 合并日同一控制下合并财务报表的编制	41
第 3 章 合并日后的合并财务报表	47
3.1 长期股权投资的会计处理方法	47
3.2 非同一控制下合并日后母公司拥有子公司全部股权的合并财务报表	51
3.3 非同一控制下合并日后母公司拥有子公司部分股权的合并财务报表	59
第 4 章 企业集团内部资产业务	71
4.1 企业集团内部资产业务的性质和内容	71
4.2 企业集团内部存货业务	72
4.3 企业集团内部固定资产业务	91
4.4 企业集团内部无形资产业务	101
第 5 章 外币交易会计	112
5.1 外币交易会计概述	112
5.2 外币交易的会计处理	118
第 6 章 外币报表折算	138
6.1 外币报表折算概述	138
6.2 外币报表折算方法	141
6.3 我国外币财务报表的折算	156



第7章 物价变动会计	169
7.1 物价变动会计概述	169
7.2 一般购买力会计	176
7.3 现行成本会计	189
7.4 现行成本/稳值货币会计.....	199
第8章 分部报告与中期财务报告	209
8.1 分部报告	209
8.2 中期财务报告	222
第9章 上市公司信息披露	235
9.1 上市公司信息披露的意义和原则	235
9.2 我国上市公司信息披露的一般规定	237
9.3 上市公司首次信息披露和定期报告	237
9.4 上市公司临时报告	241
第10章 合伙会计	246
10.1 合伙概述.....	246
10.2 合伙投资及权益变动.....	247
10.3 合伙经营损益的分配.....	255
10.4 合伙企业清算.....	258
第11章 租赁会计	275
11.1 租赁会计概述.....	275
11.2 承租人融资租赁的会计处理.....	281
11.3 出租人融资租赁的会计处理.....	287
11.4 经营租赁的会计处理.....	290
11.5 售后租回的会计处理.....	293
第12章 衍生金融工具会计	303
12.1 金融工具会计概述.....	303
12.2 金融工具确认与计量.....	307
12.3 套期会计.....	315
12.4 金融资产转移.....	325
12.5 金融工具列报.....	331



第 13 章 资本市场的其他财务会计问题	338
13.1 关联方交易及其披露	339
13.2 股份支付会计	346
13.3 会计政策与会计估计	352
13.4 资产负债表日后事项	356
第 14 章 所得税会计	365
14.1 所得税会计基础	365
14.2 资产、负债的计税基础	367
14.3 所得税暂时性差异	372
14.4 所得税会计处理	374
第 15 章 企业重组与清算会计	386
15.1 企业重组会计	386
15.2 债务重组会计	392
15.3 清算会计	395
主要参考文献	418

第1章 企业合并



学习目标

① **知识目标:**掌握购买法和权益结合法的特征和会计处理,为进一步学习企业合并日合并财务报表的编制方法奠定必要的基础;熟悉企业合并的三种形式;了解企业合并的动因。

② **能力目标:**能够运用本章所学知识对购买法和权益结合法进行比较和分析,确定其对企业经济结果的影响。



导入案例

2010年,中国的汽车业发生了一件大事,中国浙江吉利控股集团有限公司(以下简称吉利)于3月28日与美国福特汽车公司(以下简称福特)在瑞典哥德堡正式签署收购沃尔沃汽车公司(以下简称沃尔沃)的协议。吉利收购沃尔沃终成正果。沃尔沃轿车销售额在过去数年一直呈下滑趋势,全球性的金融危机更让沃尔沃出现巨额亏损,成为福特的巨大包袱。去年,沃尔沃轿车在全球销售约33.5万辆,同比下降10.6%。此次吉利收购沃尔沃的收购价格为18亿美元,而当初福特购买沃尔沃的价格是65亿美元,还不及当时价格的三分之一。这种并购方式应采用什么会计处理方法呢?

1.1 企业合并基础

1.1.1 企业合并概述

1. 企业合并的概念

(1) 企业合并的一般概念

企业合并的一般概念是指经济领域中两个或两个以上企业的联合。我国迄今为止还没有从经济角度对“企业合并”给出比较确切的定义。《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)第一百七十三条仅仅提及了吸收合并和新设合并,指出:“公司合并可以采取吸收合并和新设合并。”并对这两种合并作了一定的解释。1989年2月,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》中,只给出了“兼并”的定义:“本办法所称兼并,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,企业合并的一般概念更加强调法律意义上的企业兼并。

(2) 企业合并的会计概念

企业合并的会计概念是从会计目标出发,两个或两个以上企业的联合。企业合并的结果通常是一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权。是否认定为企业合并取决于两个关键

关键概念——企业合并

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。

因素:一是控制权的转移,二是报告主体的变化。报告主体的变化源于控制权的变化。在交易或事项发生以后,如果一方能够对另一方或多方的生产经营决策实施控制,就涉及控制权的转移,从财务报告角度看就发生了报告主体的变化。

2. 企业合并的产生和发展

现代的企业合并产生于西方资本主义经济。19世纪与20世纪之交,资本主义工业革命的深入开展和资本主义由自由竞争阶段进入垄断阶段,对资本集中的规模和速度提出了进一步的要求,西方资本主义国家开始掀起了企业兼并的浪潮。一个多世纪以来,西方资本主义国家已经经历了五次企业兼并的浪潮。

第一次兼并浪潮发生在19世纪与20世纪之交,横向兼并是这次兼并浪潮的主要特点;第二次兼并浪潮发生在20世纪20年代,纵向兼并是这次兼并浪潮的主要特点;第三次兼并浪潮发生在第二次世界大战后,多元合并是这次兼并浪潮的主要特点;第四次兼并浪潮发生在20世纪七八十年代,融资兼并是这次兼并浪潮的特点;第五次兼并浪潮发生在20世纪90年代,其特点是战略兼并,是功能互补型的强强联盟。

我国的企业合并行动比较迟缓,直到20世纪80年代,通过企业合并来转换企业经营机制,合理配置社会资源,才逐渐得到人们的重视。到了90年代,我国证券市场的蓬勃发展为企业合并的发展提供了契机和环境,20世纪90年代以来我国企业购并事项已经很普遍了。

3. 企业合并的动因

在市场经济条件下,企业生产经营活动的基本目标是实现企业自身价值的最大化。然而,在竞争激烈的市场经济中,企业的发展总是处于不平衡状态。一些企业借助有利条件而处于优势地位,另一些企业则处境艰难,难以立足。作为市场主体的企业必然会对此作出灵活的反应。优势企业通过合并获取更多的权益资本,以取得更大的经济利益;劣势企业可能选择由优势企业兼并的途径,以避免更大的损失;经营尚好的企业也可能选择被兼并,其动机可能是期望资产得到更好的运用。企业合并的具体动因各有不同,主要有以下几方面:

(1) 谋求企业发展。

具有资金优势的企业可以通过合并来实现其发展和扩张的目的,以保持和增强其在

竞争中的地位。与企业内部投资新建生产能力的内涵式扩张相比较,合并有利于降低企业的经营风险,有利于降低成本,有利于迅速提高生产能力,有利于取得某些特殊资产。

(2) 实现产销经营活动的协同作用。

协同作用就是“1 + 1 > 2”的效应。协同作用能为企业带来明显的效益。这些效益表现在,节约经营活动的组织成本,减少重复的固定成本,达到最佳经济规模的要求,实现规模经济;消除抵销力量,实现优势互补。

(3) 实现财务协同作用。

财务协同作用是指企业合并能给企业在财务方面带来的效益,这种财务利益的取得往往是由于税法、会计处理惯例以及证券交易等因素的作用而产生的。这种效应主要表现在,可以达到合理避税的目的;使股票市场对企业股票的评价发生改变,对股票价格产生良好的影响。

(4) 多元化经营,规避市场风险。

通过合并其他非本行业的企业,企业可以减少收益的周期性波动。企业为了保持发展势头,必须拥有处于发展期行业的企业来取代处于下降期行业的企业,要合理地安排处于生命周期各个阶段的企业分布,以分散风险。

(5) 扩大市场份额。

企业通过合并来提高行业集中程度,增强企业对市场的控制力,扩大市场份额以保持一定的竞争优势。

【相关链接 1-1】

战略兼并的强强联盟

2000年年初,美国在线收购时代华纳,金额高达1550亿美元;飞机制造业巨头波音公司兼并麦道公司,金额达133亿美元;花旗银行与旅行者合并,金额达720亿美元;奔驰与克莱斯勒合并,金额达400亿美元。

1.1.2 企业合并的方式

以下是企业合并的理论和实务中最常见的对企业合并方式的分类。

1. 按法律形式划分

按法律形式划分,企业合并可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

(1) 吸收合并

在吸收合并方式下,参与合并的公司中通常只有一家公司继续保留其法律地位,一般称其为存续公司,而另一个或几个被吸收的公司,在合并后丧失法人地位,宣布解散。例如,甲公司 + 乙公司 = 甲公司,那么甲、乙两家公司合并中,甲公司是存续公司,乙公司被甲公司吸收并丧失其法人地位。

关键概念——吸收合并

吸收合并是指一个公司通过现金购买、股票交换、发行债务性证券或支付其他资产等形式,取得另一个或几个公司的全部净资产而进行的合并。



(2) 新设合并

在新设合并方式下,参与合并的公司均丧失其法律地位而成立一家新公司,被合并公司的股东成为新公司的股东。例如,甲公司+乙公司=丙公司,那么甲、乙公司均不复存在,成立新的丙公司。

关键概念——新设合并

新设合并也称创立合并,是指两家或两家以上的公司通过交换有表决权的股份合并成一个新公司而进行的合并。

(3) 控股合并

在控股合并方式下,参与合并的两个公司仍然继续保留各自的法律地位,被控股的公司成为控股公司的附属公司,两者间形成母子关系。例如,甲公司取得了乙公司50%以上有表决权的股份时,一般情况下,甲公司就实际控制了乙公司的经营政策和财务方针,甲公司

关键概念——控股合并

控股合并是指一个公司通过现金购买、股票交换或发行债务性证券等形式,取得另一个公司的部分或全部的有表决权的股份而进行的合并。

成为控股公司(也称母公司),乙公司成为甲公司的附属公司(也称子公司)。这时,甲公司在会计上就以定期编制合并财务报表的方式来反映合并的财务状况和经营成果。即

甲公司财务报表+乙公司财务报表=甲、乙公司的合并财务报表

控股合并在上述三种合并方式中具有明显的优势:第一,控股公司为了实现其扩张的目的,不需要取得附属公司全部有表决权的股份就可以实现对附属公司的控制,大大节约了合并成本;第二,控股公司最大的责任限于对子公司的投资,合并风险较小。

2. 按参与合并各方的控制方是否相同

按参与合并各方的控制方是否相同,企业合并可划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。能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的一方,通常是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。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,是指根据合同或协议的约定,能够最终决定参与合并的企业的财务和经营政策,并从中获取利益的投资者群体。控制并非暂时性的,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)。

(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受同一方或相同的多方最终控制,即同一控制下的企业合并以外的其他企业合并。相对于同一控制下的企业合并而言,非同一控制下的企业合并是合并各方自愿进行的交易行为,其交易更具公平性。



3. 按行业特点划分

按所涉及的行业特点,企业合并可分为横向合并、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,是指生产或经营同类产品及劳务的企业间的合并。横向合并会削弱企业间的竞争,改善行业结构,并在很多情况下形成垄断。

(2) 纵向合并

纵向合并也称垂直式合并,是指生产工艺、产品和劳务虽不相同,但存在生产前后连续性的企业之间的合并。纵向合并是企业将关键性的投入产出关系纳入企业的控制范围,使其前后环节的产品相互配套,扩大经营,形成供、产、销一条龙,达到提高企业对市场的控制能力的目的。

(3) 混合合并

混合合并是指在工艺上既无关联,同时产品又有极大差异的企业间的合并。混合合并可以抵消不同时期不同行业面临的不同风险,提高企业的生存和发展能力。

1.1.3 企业合并的业务程序

根据有关法规,企业合并的业务一般可按以下程序进行:

1. 确定企业合并意向

企业合并是建立在双方自愿的基础上的,双方确定各自的合并意向是企业合并的前提条件。企业合并意向可以由有关负责部门或银行作媒介,由双方直接洽谈来确定;也可以通过产权交易市场的自由选择,由双方洽谈来确定。

2. 进行资产评估

企业合并是企业的产权变动行为,企业的产权变动涉及有交易关系的各方的利益,需要以资产的价值为依据,通过资产评估对资产价值进行客观、公正的评定和估算,维护交易各方的经济利益。合并双方在确定合并意向后,应立即对目标企业进行资产评估,确定资产或产权的底价。

3. 可行性和科学论证

对企业合并事项进行可行性和科学论证,就是在对合并的背景和目标、参与合并企业的现状、市场需求等进行分析的基础上,对合并的经济效益和社会效益作出科学、合理的评价,以对合并事项进行决策。

4. 确定合并价格

资产评估价值只表明资产的公允价格,不一定就是合并双方商定的成交价格。企业合并的价格应以资产或产权的底价为基础,由合并双方协商议定,作为实施合并的企业接受被合并企业的代价。

5. 签署协议

合并双方的企业所有者代表应就合并事项签署产权转让协议。有关协议和文件均应上报合并双方的主管部门,经审查批复后方具有法律效力,有关文件还须进行法律公证。

6. 办理产权交接手续

协议生效后,合并双方应按照协议及时办理产权转让手续。



1.1.4 企业合并的会计方法

1. 企业合并的主要会计问题

企业合并所涉及的会计处理问题主要有以下三个:

- (1) 被合并企业的净资产(或长期股权投资)以公允价值还是账面价值计价。
- (2) 合并成本中所含有的商誉或负商誉是否应当在账上(或合并财务报表中)确认。
- (3) 被合并企业的合并前利润及合并时的留存利润是否应并入合并企业的利润和留存利润中。

对以上三个主要会计问题的认识不同,导致所采取的处理方式也有所区别,产生了购买法和权益结合法两种不同的企业合并的会计方法。

2. 购买法

企业合并的购买法与企业直接从外界购买一般资产并无本质区别。

购买法的特点有:

- (1) 按公允价值记账。

购买企业要按公允价值记录所取得的资产和承担的负债,取得被合并企业的成本即合并成本,要按照与购买一般资产相同的方法来确定,将合并成本按合并日各项目的公允价值分配到所取得的和承担的可辨认资产和负债。

- (2) 确认商誉。

商誉是合并成本超过所取得的被合并企业可辨认净资产公允价值份额的差额。商誉应在企业发生合并业务时加以确认,并在以后期间按规定进行减值测试。

- (3) 被合并企业的利润不并入购买企业的利润中。

购买企业的利润仅仅包括当年本身实现的利润以及合并日后被合并企业所实现的利润,被合并企业的合并前利润不并入购买企业的利润中。

- (4) 被合并企业的留存利润不并入购买企业的留存利润中。

购买企业的留存收益有可能因合并而减少,但不能增加,被合并企业合并时的留存收益也不并入购买企业的留存收益中。

- (5) 合并时的直接相关费用增加合并成本,间接费用列为当期费用。

合并时的直接相关费用增加合并成本,合并的间接费用列为当期费用。如果以发行股票为代价形式,股票登记和发行成本直接冲销股票的公允价值,减少资本公积。

3. 权益结合法

在权益结合法下,由于企业合并不是一种购买行为,不存在可以确认的购进企业,也不存在购买价格和新的计价基础,参与合并的企业各自的会计报表项目均保持原来的账面价值。

权益结合法的特点有:

关键概念——购买法

购买法把企业合并看成是一个企业购买另一个或几个被合并企业净资产的交易行为,购买企业因此获得对被购买企业净资产的控制权和经营权。

关键概念——权益结合法

权益结合法,也称股权集中法、权益联营法,就是把企业合并看成是两个或两个以上的企业实现的所有者权益的结合。

(1) 参与合并的企业的净资产均按照账面价值计价,不考虑净资产的公允价值,也不存在需要记录的商誉或负商誉,因为不会产生合并成本与净资产公允价值的差额。

(2) 不论合并业务在会计年度的哪一时点发生,参与合并的企业整个年度的利润和留存收益全部包含在合并后的企业中。

(3) 企业合并时,直接相关费用和间接费用均在发生时确认为当期费用。

(4) 若参与合并的企业的会计处理方法不一致,应进行追溯调整。

【相关链接 1-2】

权益结合法和购买法的产生

权益结合法的名称出现在 20 世纪 40 年代的美国。1943 年,联邦能源委员在一个涉及两家公司合并且双方都是合并后股东的案例中,第一次使用了“权益结合法”这个术语。随着经济的发展和合并业务的发展,企业之间合并的方式和实质都发生了变化。例如,合并也通常发生在不相关的企业之间,合并并不一定完全是权益联合,商誉的会计处理和影响,把已经取得的利润转入合并后企业是否合理等,这些都促进了合并的另外一种方法——购买法的产生。1950 年,美国会计程序委员会(CAP)颁布了《会计研究公报第 40 号——企业合并》,区分了两种不同的合并方法,分别称为购买法和权益结合法。



【随堂小测验 1-1】

- 按照法律形式划分,企业合并可分为()。
 - 控股合并
 - 混合合并
 - 吸收合并
 - 新设合并
- 购买法的特点有()。
 - 按公允价值记账
 - 商誉在企业发生合并业务时加以确认,按规定进行减值测试
 - 被合并企业的合并前利润并入购买企业的利润中
 - 合并时的直接相关费用增加合并成本,合并的间接费用列为当期费用
- 权益结合法的特点有()。
 - 购买企业的留存利润有可能因合并而减少,但不能增加
 - 企业合并时,直接相关费用和间接费用均在发生时确认为当期费用
 - 参与合并的企业的净资产均按照账面价值计价,不考虑净资产的公允价值
 - 参与合并的企业整个年度的损益和留存收益均包含在合并后的企业中

1.2 同一控制下的企业合并

1.2.1 同一控制下的企业合并的处理要点

对于同一控制下的企业合并,我国企业合并准则中规定的会计处理方法基本就是权益结合法。在该方法下,企业合并被看做是两家或多家参与合并企业权益的重新整合,由于最终控制方的存在,从最终控制方的角度看,该类企业合并并不会造成企业集团整体经济利益的流入和流出,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,有关交易事项不作为出售或购买。