

国家级重点学科
东北财经大学会计学系列教材

高级财务会计

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

刘永泽 傅荣 主编

第三版

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



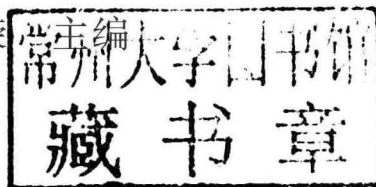
国家级重点学科
东北财经大学会计学系列教材

高级财务会计

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

刘永泽 傅荣

第三版



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 刘永泽 傅荣 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 刘永泽, 傅荣主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 6

(国家级重点学科·东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978-7-5654-0805-2

I. 高… II. ①刘… ②傅… III. 财务会计-高等学校-教材
IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 092759 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm

字数: 472 千字

印张: 20 1/4

插页: 1

2012 年 6 月第 3 版

2012 年 6 月第 14 次印刷

责任编辑: 李 彬 时 博 王 芃南

责任校对: 王 娟 刘 洋

孙 萍 刘咏宁

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0805-2

定价: 29.00 元

卷首语

谁都不能否认，经济与会计的关系越来越密切，尤其是世界经济一体化的趋势让全世界的会计准则制定机构都走上了会计准则的国际趋同和等效之路；谁也不能否认，我国的会计改革紧跟了我国和世界经济发展的步伐，尤其是20世纪90年代初至今，会计改革经历了与国际接轨、趋同和等效的阶段；谁都必须承认，会计人才的培养要适应经济与社会的发展变化，尤其要适应建设社会主义市场经济的需要。另外，一整套优秀的系列教材对于培养会计人才的重要性是显而易见的，尤为重要是教材必须紧跟时代进步的节奏，把握好经济与会计发展的脉搏。

纵观“国家级重点学科·东北财经大学会计学系列教材”的生命线会发现，她之所以能长青，正是上述认识指引的硕果。

20世纪90年代初，我们编写了东北财经大学第一套会计学系列教材，其奉行的理念是：积数十年教材编写之经验，融十几位教授之心血，编系列精品教材。在20多年中，我们一直坚持这样的原则，前后共出版过4套系列教材，每一套系列教材都修订过若干次，总销量超过300万册，其足迹踏遍祖国的大江南北。在20多年中，会计学系列教材伴随着一批又一批的大学生成长，并且以教材编写为契机，在高等学府中培养了一代又一代的教师精英。

从时间上来推算，本套会计学系列教材是20多年中的第五套。本套会计学系列教材的第一版诞生于2007年1月，正好踏着2006年财政部发布新企业会计准则体系的节拍。在近年来的教材使用过程中，尽管我们做了一些修订，但始终未能跳出小修小改的圈子。在此期间，我们又掌握和理解了更新的会计准则与规范，积累和领会了更多的专业知识，尤其是对会计准则与会计教材之间的关系有了更深刻的认识。基于此，我们才有了这一次的大修订，并以第三版的形式呈现在读者面前。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的指导思想是：依据财政部《企业会计准则讲解2008》，反映最新增值税、消费税、营业税等税收法规调整内容，建设立体、全面的资源平台，打造会计专业精品教材。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的背景主要是：2007年11月和2008年8月，财政部分别印发《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》，针对准则实施过程中的具体问题进行了详细的讲解，并于2008年出版了《企业会计准则讲解2008》。与会计密切相关的一些税收法规在此期间也有了新的调整。本次修订以上内容为依据，使广大高等院校会计专业师生更好地理解 and 掌握新准则及税收法规变化，在以后的工作中能够真正地学以致用。

在本次东北财经大学会计学系列教材修订的过程中，我们更加注重提升同教材配套的“习题与案例”、“电子课件”以及“教学大纲”的平台建设质量。第一，关于习题与案

例。按照修订后的教材内容体系，根据各章内容的安排重新进行习题与案例的修订。一是加大习题量，适当提高习题的难度。二是更换部分案例，使案例与实践更加贴近，学生通过案例的学习得到进一步启发。三是配置阶段性综合习题，根据内容模块设置习题，便于学生综合性地理解和掌握几个章节的内容，循序渐进，达到深入学习的效果。第二，关于电子课件。电子课件的制作摒弃了复制主教材各级标题的简单做法，由各主教材的作者亲自主持制作，这样能更好地把握授课内容，对各章节的内容进行更深入的讲解和逻辑勾勒，真正起到辅助和深化的作用。另外，在介质上向独立光盘的方向发展，增强互动性和形象性。第三，关于教学大纲。本套教材配有电子版教学大纲，为教师提供课时分配、重难点提示、教学结构等参考信息，进一步方便教师教学。

为保证质量，我们分批推出新版东北财经大学会计学系列教材。《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《会计学》率先推出，《财务分析》、《财务管理》、《审计》、《内部控制》、《会计信息系统》、《管理会计》、《成本会计》随之推出。由于我们的时间和精力有限，教材中难免存在缺点乃至谬误，我们恳请广大读者批评指正。

本次修订仅仅是一个新的起点，而不是终点，我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订，使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐，及时反映学科的最新进展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

第三版前言

国家级重点学科·东北财经大学会计学系列教材《高级财务会计》所依据的定位原则是：从学科衔接的角度来看，高级财务会计是对中级财务会计的延伸与补充；从学科侧重的角度来看，高级财务会计与中级财务会计是特殊与一般的关系。基于这种认识，本教材一直坚持既要兼顾国际惯例与中国国情又要协调前瞻性与实用性的编写思路，着力处理好以下几个关系：

1. 《高级财务会计》教材与《中级财务会计》教材的关系。我们基于《高级财务会计》教材应主要涵盖与“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”有关的会计理论与实务这一基本定位，确定了本教材第一版的专题，又在第二版中将所得税会计、投资性房地产会计等专题予以删减（归入《中级财务会计》）、增设了油气开采会计等若干特殊行业的会计专题。我们基于《高级财务会计》教材是对《中级财务会计》教材的延伸与补充这一思路，在此番修改形成的第三版中，增设了中期财务报告和分部报告专题。

2. 本科教学与研究生教学的关系。我们对本教材适用对象的定位是：会计学专业或其他相关专业的本科教学。由于研究生教学阶段将对高级财务会计学科的某些内容进行深入广泛的研究，所以，本教材立足于介绍相关会计专题的基本理论、基本方法，既要力求内容丰富、夯实基础，又要避免繁论冗叙、与研究生教材重复。

3. 教材与会计准则的关系。本教材的编写与修订，是以中国的企业会计准则和国际财务报告准则为主要依据，以各专题近年来相关会计理论与实务的发展、完善与框架为依托，以全体参编者多年的教学经验和科研成果为客观保证，以满足实务工作对相关专题会计处理原则的系统把握和技能的自如应用为切实需要。

秉承前版的教材定位和编写思路，我们此番推出的《高级财务会计》（第三版），具有如下四个特点：

1. 修订原则：理性务实。本版教材的修订，充分消化了作者数年来使用本教材的心得和积累，综合分析了各方使用者的意见和建议，积极关注了相关会计准则的发展动态。

2. 专题设计：主次有别。第三版的《高级财务会计》教材，将原来单独设章的生物资产会计、油气开采会计以及保险合同会计三章的内容进行精简优化，将其核心内容整合为一章。

3. 体例安排：层次简明。对各专题，在各节内容的设计上，一方面刻意保持体例的协调一致，另一方面着力体现基本知识点与拓展问题的层次递进。

4. 内容体系：更加完善。第三版的《高级财务会计》教材，在保持相关知识体系完整性的同时，兼顾相关会计准则的变迁和最新动态对教材内容的更新要求；补充了中期财务报告与分部报告专题；同时，力求例题更加丰富、内容更加充实，文字更加精准。

《高级财务会计》（第三版）共设置十章，分别介绍企业合并会计、合并财务报表、

外币业务会计、租赁会计、衍生金融工具会计、股份支付会计、中期财务报告与分部报告、物价变动会计、企业重组与清算会计以及特殊行业会计十个专题。

《高级财务会计》（第三版）由东北财经大学会计学院刘永泽教授、傅荣教授主编，由本院“高级财务会计”课程组全体教师采用专人专题的方式进行修订与增补。参与修订与增补的人员分别为：刘永泽（第一章）、傅荣（第二章、第五章、第八章）、解维敏（第三章）、梁爽（第四章、第七章）、孙光国（第六章、第十章第二节）、陈玉媛（第九章、第十章第一节）、姜欣（第十章第三节）。

《高级财务会计》（第三版）中可能存在不足与不当之处，敬请专家和读者批评指正。

编 者
2012年4月于大连

目录

第一章 企业合并会计	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 企业合并会计处理的基本方法	6
第三节 同一控制下企业合并的会计处理	10
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理	16
第五节 分步实现企业合并的会计处理	23
第二章 合并财务报表	27
第一节 合并财务报表概述	27
第二节 与内部股权投资有关的抵销处理	35
第三节 与内部债权、债务有关的抵销处理	59
第四节 与内部资产交易有关的抵销处理	64
第五节 与外币报表折算差额有关的合并处理	76
第六节 合并现金流量表的编制	78
第七节 合并财务报表综合举例	83
第三章 外币业务会计	94
第一节 外币业务概述	94
第二节 外币交易的会计处理	99
第三节 外币财务报表折算	108
第四章 租赁会计	118
第一节 租赁会计概述	118
第二节 承租人的会计处理	125
第三节 出租人的会计处理	136
第四节 售后租回的会计处理	149
第五章 衍生金融工具会计	154
第一节 衍生金融工具概述	154
第二节 衍生金融工具会计的基本问题	161
第三节 衍生金融工具用于套期活动的会计处理	174
第六章 股份支付会计	185
第一节 股份支付概述	185
第二节 股份支付的会计处理	189
第三节 股份支付的特殊问题与信息披露	195

第七章 中期财务报告与分部报告	200
第一节 中期财务报告	200
第二节 分部报告	210
第八章 物价变动会计	221
第一节 物价变动会计概述	221
第二节 历史成本/不变币值货币会计模式	225
第三节 现行成本/名义货币会计模式	232
第四节 现行成本/不变币值货币会计模式	242
第九章 企业重组与清算会计	244
第一节 企业重组与清算概述	244
第二节 企业重组会计	249
第三节 企业清算会计	253
第十章 特殊行业会计	272
第一节 生物资产会计	272
第二节 油气开采会计	282
第三节 保险合同会计	292

第一章

企业合并会计

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义

企业合并是企业发展的需要。在市场经济条件下，随着企业间竞争的日益激烈，发展对于企业已是生死攸关。企业寻求发展的有效途径之一便是进行企业间的联合。企业合并无论是从宏观经济的角度还是从微观经济的角度来看，都有重大意义。

中国《企业会计准则第20号——企业合并》（CAS20）对企业合并的定义为“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”。国际会计准则理事会（IASB）的《国际财务报告准则第3号——企业合并》（IFRS3）中，将企业合并定义为“将单独的主体或业务集合成为一个报告主体”。

理解企业合并的定义时，至少应该注意到以下几个问题：

（1）“单独的主体”既是独立的法人主体也是独立的报告主体，即作为独立的法人单位，单独的主体应定期提供单独的会计报告。

（2）“合并形成一个报告主体”，是指多个主体合并后形成的合并体作为一个报告主体，它应该是经济意义上的一个整体，而从法律意义上看可能是一个法人主体，也可能是多个法人主体。当一个企业将其他一个或几个企业的资产和负债吸收并入本企业，被合并的企业解散，实施合并的企业继续保留其法人地位时，合并体既是一个法人主体，也是一个报告主体；当两家或两家以上企业合并组成一个新的企业，参与合并的原各企业均不复存在时，这个新的企业作为合并体也同时是一个法人主体和报告主体；而由一家企业通过购买其他企业股份或通过交换股份取得其他企业股份的方式，取得对其他企业的控制权的合并中，在保留合并前各法人主体的前提下，合并体构成一个经济意义上的整体，从而产生一个需要提供合并会计信息的新的报告主体。

〔例1—1〕现有A、B两个企业。如果A、B合并后只存留下A企业，合并后的报告主体是A企业；如果A、B合并创设一个新企业C，合并后的报告主体是C企业；如果

A、B合并后A、B作为独立的法人主体仍都存在，但A取得对B的控制权，则A、B虽然互为独立的法律主体但却构成一个经济意义上的整体，从编制合并财务报表的角度来看，这个整体就是一个报告主体。

(3) 企业合并是一项交易还是一个事项，这实际上是关于企业合并的性质问题。企业合并的“交易”性将决定到公允价值的使用，而合并“事项”只能使用账面价值进行企业合并的确认与计量。

二、企业合并的类型

企业合并可以从不同的角度进行分类。

(一) 按合并双方合并前、后最终控制方是否变化进行分类

按合并双方合并前、后是否同属于同一方或相同的多方最终控制，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. 两类合并的概念比较

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。

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最终控制。

简而言之，同一控制下的企业合并，参与合并的各方在合并前与合并后均属于相同的最终控制方控制；非同一控制下的企业合并，参与合并的各方在合并前与合并后分属于不同的最终控制方控制。

为了正确理解这两类企业合并的定义，至少应当明确以下几个问题：

(1) 关于“同一方”、“相同的多方”。

所谓同一方，是指对参与合并的企业在合并前、后均实施最终控制的投资者。

所谓相同的多方，是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。

这就明确了一个非常重要的问题：投资是此处所称“控制”的前提。

(2) 关于“控制”、“最终控制”。

所谓控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权利。控制权的标志是“决策权”和“获取利益权”；控制的实施途径是一企业直接或间接拥有另一企业半数以上表决权，或者一企业拥有另一企业表决权不足半数以上但是通过拥有的半数以下表决权和相关会计准则规定的其他方式达到控制。这里的“其他方式”包括：通过与被投资单位其他投资者的协议，拥有被投资单位半数以上表决权；根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策；有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员；在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。可见，对于“控制”的判断，应当遵循实质重于形式原则。

在直接控制的情况下，控制方对被控制方的控制就应该是最终控制；在存在间接控制的情况下，间接控制方拥有对被控制方的最终控制权。

能够对参与合并各方在合并前、后均实施最终控制的一方，通常是指企业集团中的母公司。

(3) 关于“控制并非暂时性”。

所谓控制并非暂时性，是指参与合并各方在合并前、后较长的时间内受同一方或相同的多方控制的时间通常在1年以上（含1年）。

[例1—2] A企业与B企业是两个归属于不同母公司的企业。甲、乙、丙、丁、丑、寅均为股份有限公司，其中，A企业直接拥有甲企业80%的表决权，直接拥有乙企业70%的表决权；甲企业直接拥有丙企业60%的表决权；B企业直接拥有丁企业80%的表决权，直接拥有丑企业70%的表决权；丁企业直接拥有寅企业60%的表决权。以上各项表决权的拥有期间都超过1年。根据上述资料，说明合并前存在的最终控制关系以及合并后下列各种合并关系的类别：A、B合并；甲、乙合并；乙、丙合并；甲、B合并；丁、寅合并；丙、丁合并；丙、寅、丑合并。

分析：

第一，合并前存在的最终控制关系：

(1) A企业直接控制甲企业和乙企业，间接控制丙企业；甲企业直接控制丙企业；A企业是甲、乙和丙三个企业的最终控制方。

(2) B企业直接控制丁企业和丑企业，间接控制寅企业；丁企业直接控制寅企业；B企业是丁、丑和寅三个企业的最终控制方。

第二，如果分别发生上述合并关系，有关各项合并分类见表1—1。

表1—1 各项合并分类表

同一控制下的企业合并		非同一控制下的企业合并
合并前、后均受A企业最终控制	合并前、后均受B企业最终控制	
甲、乙合并 乙、丙合并	丁、寅合并	A、B合并 甲、B合并 丙、丁合并 丙、寅、丑合并

2. 两类合并的实质比较

同一控制下的企业合并，一方面，由于合并各方在合并前、后的最终控制方没有发生变化，合并双方的合并行为可能不完全是自愿进行和完成的，这种合并不能算做“交易”，只是一个对合并各方资产、负债进行重新组合的经济事项；另一方面，即使想作为交易来看，合并交易的作价往往因受最终控制方的影响而难以达到公允。因此，同一控制下的企业合并其实质是一桩“事项”。

非同一控制下的企业合并，一方面，由于参与合并各方在合并前、后不属于同一方或相同的多方最终控制，这种合并是非关联企业之间的合并；另一方面，这种合并以市价为基础，确定的合并作价相对公允。因此，其实质上是一种交易——合并各方自愿进行的交易，其结果是合并方购买了被合并方的控制权。正因为如此，相应的会计处理中需要遵循交易规则，以自愿交易的双方都能够接受的价值——公允价值为计量基础。

3. 两类合并的参与方称谓比较

正因为两类合并的实质不同，属于经济事项的同一控制下的企业合并和属于购买交易的非同一控制下的企业合并，参与合并各方的称谓不同。同一控制下的企业合并，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；非同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方即合并方，也称购买方，参与合并的其他企业即被合并方，也称被购买方。

4. 合并日或购买日的确定

合并日或购买日是指被合并方或被购买方净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。由合并实质所决定，同一控制下的企业合并，合并方实际取得对被合并方净资产或生产经营决策的控制权的日期，称为“合并日”；非同一控制下的企业合并的购买方实际取得被购买方的净资产或生产经营决策的控制权的日期，称为“购买日”。

同时满足以下条件的，可认定为实现了控制权的转移：

- (1) 企业合并协议已获股东大会等内部权力机构通过；
- (2) 企业合并事项需要经过国家有关部门实质性审批的，已取得有关部门的批准；
- (3) 参与合并各方已办理了必要的财产交接手续；
- (4) 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力支付剩余款项；
- (5) 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益及承担风险。

值得一提的是，就非同一控制下的企业合并而言，有时候“购买日”与股权投资的“交易日”可能不一致。如果企业合并是一次股权交易实现的，股权交易日就是购买日；如果企业合并是通过多次股权交易分步实现的，交易日是各单项投资在投资方财务报表中确认之日，购买日则是购买方获得对被购买方控制权之日。

[例1—3] 甲公司于2×12年7月1日用银行存款2 500万元取得乙公司20%的股份；2×12年11月1日，甲公司又以6 800万元的价格进一步购入乙公司40%的股份，至此，甲公司获得了对乙公司的控制权。这里，2×12年7月1日、11月1日都属于交易日，但股权购买日只能是2×12年11月1日。

5. 两类合并的合并对价形式比较

两类合并下支付的合并对价形式没有太大区别。同一控制下企业合并的合并方和非同一控制下企业合并的购买方，都可能以支付资产、发生或承担负债以及发行权益性证券等作为合并对价。所不同的是，前者支付的合并对价应按账面价值计量，后者支付的合并对价则需以公允价值计量。此乃不同类别的企业合并实质使然。

(二) 按合并后主体的法律形式不同进行分类

按合并后主体的法律形式不同，企业合并分为吸收合并、新设合并和控股合并三类。

无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，从合并后主体的法律地位上看，都有可能产生两种结果：一种结果是合并不形成母子公司关系，另一种结果是合并形成母子公司关系。不形成母子公司关系的企业合并，包括吸收合并和新设合并两种情况；形成母子公司关系的企业合并，就是通常所说的控股合并。

1. 吸收合并

吸收合并（merger），或称兼并，是指合并方（或购买方）通过企业合并取得被合并方（或被购买方）的全部净资产，合并后注销被合并方（或被购买方）的法人资格，被合并方（或被购买方）原持有的资产、负债，在合并后成为合并方（或购买方）的资产、

负债。吸收合并的具体方法可以由主并企业用现金、债券、发行股票或签发出资证明等换取被并企业的净资产。吸收合并的结果是主并企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体处理其会计事务，接受参与合并的各企业的资产并承担其债务，在通过换股方式实现的吸收合并中已解散的各被并企业的股东则成为主并企业的股东。

2. 新设合并

新设合并（consolidation），或称创立合并，是指两家或两家以上企业合并组成一个新的企业，参与合并的原各企业均不复存在的合并类型。新设合并的方法是由参与合并的诸家企业以其净资产换取新设企业的股份。新设合并的结果是新设企业作为保留下来的单一经济主体和法律主体处理其会计事务，拥有丧失法人地位的各被并企业的资产并承担其债务。

3. 控股合并

控股合并（acquisition），是指合并方（或购买方）在企业合并中取得对被合并方（或被购买方）的控制权，被合并方（或被购买方）在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营，合并方（或购买方）确认企业合并形成的对被合并方（或被购买方）的投资。控制的标志是**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收益**。控股的实施途径是一企业直接或间接拥有另一企业半数以上表决权资本，或者一企业拥有另一企业表决权资本不足半数以上但是通过拥有的表决权资本和其他方式达到控制。控股合并并不是法律意义上的合并，控股企业和被控股企业仍分别为独立的法人，但前者对后者的财务和经营决策的控制权决定了二者事实上是一个经济整体。

以上两种企业合并分类方法的关系简图如图 1—1 所示。

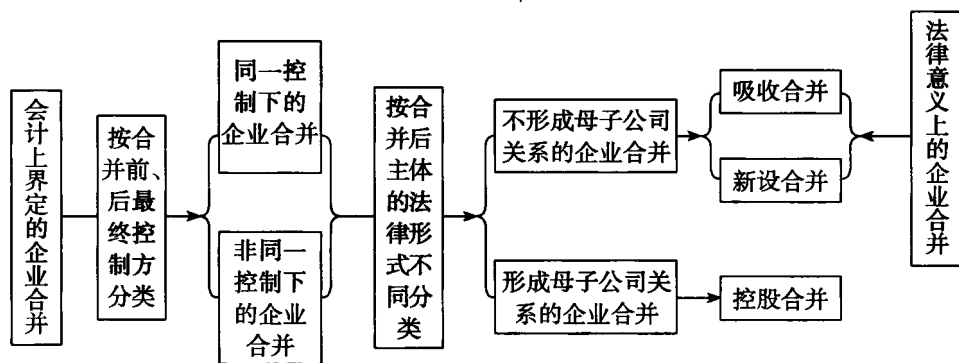


图 1—1 两种企业合并分类方法的关系简图

值得一提的是，无论是不形成母子公司关系的吸收合并、新设合并，还是形成母子公司关系的控股合并，合并方（或购买方）在企业合并中都取得了对其他参与合并的企业的“控制权”。不过，这种“控制权”有两种表现形式：在吸收合并或新设合并下，这个“控制权”表现为取得的被合并方（或被购买方）的净资产；在控股合并下，这个“控制权”表现为取得的被合并方（或被购买方）的股权。这一点对企业合并的会计确认与计量至关重要，同时对正确理解企业合并与长期股权投资的关系也很重要。企业合并与企业的长期股权投资有着密切的联系。根据企业会计准则，企业合并与长期股权投资的关系简图如图 1—2 所示。

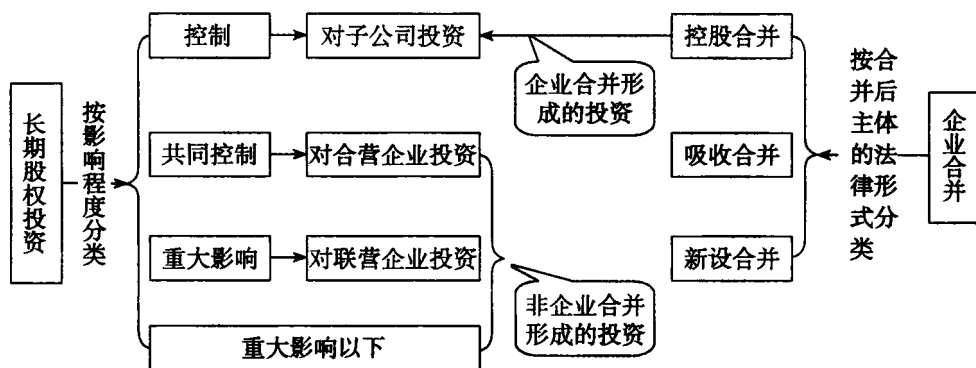


图 1—2 企业合并与长期股权投资的关系简图

（三）按涉及行业的不同进行分类

企业合并按涉及行业的不同可分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

横向合并或称水平式合并，是指同行业或相近行业的有关企业的合并，参与合并的企业在生产工艺、产品或劳务等方面相同或相近。横向合并的目的是发展规模经济、实现规模效益、优势互补，提高竞争能力。例如，若干家零售商业企业合并组成大型零售商业企业集团等。

纵向合并或称垂直式合并，是指不同行业的有关企业的合并，参与合并的企业在生产工艺、产品或劳务等方面虽然不相同或不相近，但却有一定的联系。纵向合并的目的往往是保证生产经营活动的配套、产供销各环节的畅通。例如，速冻食品生产企业与粮油业、水产业、畜牧业甚至快餐业企业合并。

混合合并是指生产工艺、产品或劳务并没有内在联系的诸企业的合并。混合合并的目的—般是为了分散经营风险。例如，房地产开发企业购买造船企业的股权、电子生产企业购并酿酒企业等。

第二节 企业合并会计处理的基本方法

一、企业合并会计的主要内容

企业合并有关的会计处理主要涉及两个方面的内容：一是合并日合并方如何对企业合并事项或交易进行确认与计量；二是合并日是否需要以及如何编制合并财务报表。毫无疑问，对合并交易或事项的确认与计量是本章的关键问题，而合并日合并报表的内容将在第二章阐述。

正如前面所述，无论是同一控制下企业合并还是非同一控制下的企业合并，两类企业合并的结果都包括不形成母子公司关系和形成母子公司关系两种情况；两类企业合并的实施都需要合并方支付合并对价；两类企业合并的进行都有可能发生合并费用。那么，各类企业合并业务中的这些相关内容都应该如何进行确认与计量，必然是企业合并会计首先需要解决的问题。

合并日合并方对企业合并进行确认与计量的账务处理基本思路见表 1—2。

表 1—2

企业合并账务处理基本思路

吸收合并、新设合并	控股合并
借：有关资产账户 } [取得的净资产] 贷：有关负债账户 } 银行存款 } 库存商品 } [支付的合并对价] 应付债券、股本等 } 银行存款等 } [支付的合并费用]	借：长期股权投资 } [取得的股权] 贷：银行存款 } 库存商品 } [支付的合并对价] 应付债券、股本等 } 银行存款等 } [支付的合并费用]

现在需要回答的问题主要有：

第一，合并方对合并日取得的净资产或股权应如何计量？

第二，支付的合并对价应如何计量？

第三，两者如果有差异，应如何处理？

第四，支付的合并费用又应如何处理？

从企业合并会计处理方法的发展过程来看，对以上问题的处理主要有两种方法：权益结合法与购买法^①。

二、权益结合法与购买法的基本原理

权益结合法 (pooling of interests)，也称权益入股法、股权联合法、权益联营法。《国际会计准则第 22 号——企业合并》(IAS22) 对权益结合法的含义有如下阐述：权益结合法是指“参与合并的企业的股东联合控制他们全部或实际上全部的资产和经营，以便继续对联合实体分享利益和分担风险的合并”。取代 IAS22 的 IFRS3 认为，权益结合法适用于“真实兼并”或“权益结合”形式的企业合并。^② 因此，权益结合法下，为了达到共同分担合并主体的风险和利益的目的，第一，参与合并企业的有表决权的普通股应全部或至少是绝大部分参与交换与合并；第二，一个企业的公允价值不能与另一个企业的公允价值相差很远；第三，合并后各企业的股东在合并主体中应大体保持与合并前同样的表决权和股权。

购买法 (purchase method)，也称购受法、收买法。IAS22 中对购买的定义有如下阐述：购买是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式，由一个企业（收购企业）获得对另一个企业（被收购企业）净资产和经营的控制权的企业合并。

权益结合法与购买法，作为企业合并会计处理的两种基本方法，从实质上看，主要区别在于对企业合并性质的界定；在会计处理上，主要区别则在于对合并进来的净资产或者股权采用原账面价值计价还是采用公允价值计价。这两种方法的主要特点比较见表 1—3。

^① 还有一种针对合资企业的处理方法——新起点法。新起点法下，参与合并主体的资产和负债由新主体以公允价值确认。在“IFRS3 结论基础”中指出，IASB 将致力于在企业合并项目的未来阶段研究“新起点法”是否可能适用于某些企业合并。

^② IFRS3 只对非同一控制下的企业合并规定了可采用的方法——购买法，而没有对同一控制下的企业合并进行规范。

表 1—3 权益结合法与购买法的主要特点

特点	权益结合法	购买法
1. 合并的实质	参与合并的各个企业现有的股东权益在合并主体中的联合和继续	将一个企业（购买方）获取对另一个企业（被购买方）净资产和经营的控制权的行为，视为一项购买交易——与企业购买其他资产相类似的交易
2. 合并中取得净资产或股权的人账价值的计价	按被合并企业净资产账面价值的份额作为合并方取得的净资产或股权投资的人账价值	按被合并企业净资产公允价值作为合并方取得的净资产的人账价值，按支付的合并成本作为合并方取得的股权的人账价值
3. 合并成本	不涉及合并成本	按购买成本作为合并成本。购买成本的确定主要取决于合并日购买方支付的合并对价的公允价值 ^①
4. 合并商誉	不涉及合并商誉	购买方支付的购买成本超过其在被购买方可辨认净资产公允价值中所占份额的部分，即为合并商誉。吸收合并和创立合并的情况下，合并商誉反映在购买方的个别资产负债表中；控股合并的情况下，合并商誉单项列示于购买方的合并资产负债表中
5. 股东权益的调整	(1) 支付合并对价的面值或账面价值与取得被并方净资产或股权的账面价值之间的差额，调整股东权益；(2) 将被并方合并前留存收益按入股比例并入合并后留存收益中	由于将支付合并对价的公允价值与取得被并方净资产或股权的公允价值份额之间的差额确认为合并商誉，所以，不需要调整股东权益
6. 合并方当年净收益	如果合并发生在非年初的某个时点，合并方当年净收益包括参与合并各方整个年度净收益之和，如同自所反映的最早期间起参与合并各方就已经联合在一起一样	如果合并发生在非年初的某个时点，合并企业合并当年净收益包括合并企业当年实现的净收益以及被合并企业自合并日开始的当年实现净收益中相当于合并企业在被合并企业股权份额的部分

IFRS3 中强调，权益结合法的采用仅限于权益是主要对价形式的企业合并。而以权益作为主要对价的吸收合并，则最能够揭示权益结合法“现有股东权益在合并主体中的联合和继续”的实质。下面就以权益作为合并对价的吸收合并为例，对权益结合法与购买法做进一步的比较说明。

[例 1—4] A、B 两个企业合并前资料见表 1—4。

^① 2008 年修订之前的 IFRS3 中，购买法下的合并成本中还包括与合并直接相关的费用。