

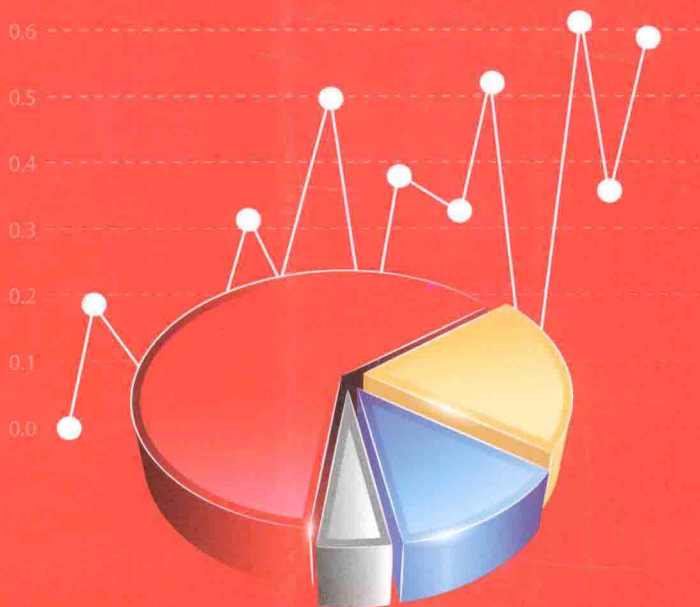
Accounting and Financial Management
Textbook Series

韩传模 / 总主编

会计与财务管理系列教材

高级财务会计

韩传模 主编



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

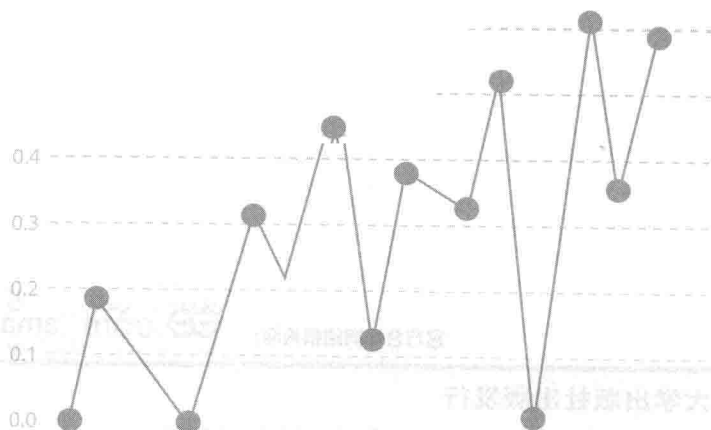
Accounting and Financial Management
Textbook Series

韩传模 / 总主编

会计与财务管理系列教材

高级财务会计

韩传模 主编



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/韩传模主编. —厦门:厦门大学出版社, 2015. 1

会计与财务管理系列教材/韩传模总主编

ISBN 978-7-5615-5334-3

I. ①高… II. ①韩… III. ①财务会计-教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 283160 号

官方合作网络销售商:



厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

总编办电话:0592-2182177 传真:0592-2181253

营销中心电话:0592-2184458 传真:0592-2181365

网址:<http://www.xmupress.com>

邮箱:xmup@xmupress.com

厦门市明亮彩印有限公司印刷

2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷

开本:787×1092 1/16 印张:21

字数:550 千字 印数:1~3 000 册

定价:38.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

总序

随着我国高等教育专业的整合与调整,国内会计专业的建立和发展经历了半个多世纪的历程。工商管理学科下的财务与会计领域的本科专业设置,从最初的单一会计专业发展到了三个专业,即会计学、财务管理和审计学。审计学和财务管理从原有的会计专业中分离出来成为独立的本科专业,充分反映了市场经济发展对会计领域的专业化、专门化需求。所以,从历史发展的渊源看,我们认为,广义的会计专业包括了上述的三个专业,形成了适应经济社会管理,相互联系的不同分支学科门类的会计类专业组合。

上一世纪90年代以来,高等教育的专才教育思想在我国受到质疑,发展通才教育在我国教育界得到普遍认同。但是,就中国高等教育的现实和会计人才市场竞争的状况而言,还不能一概而论。我们认为,会计专业是工商管理应用性很强的职业性专业,绝大多数的会计本科毕业生就业去向是会计实务领域,因此,在注重通才教育的同时,必须加强职业能力的培养,满足社会经济发展对会计人才素质的要求。正基于此,我们组织了几所高校具有多年丰富教学经验的教学第一线的骨干教师,精心编写了普通高等教育“十二·五”会计专业系列规划教材。

会计学、审计学和财务管理作为经济管理科学的重要学科门类是研究会计、审计和财务管理实务与理论及其发展规律的知识体系。会计学、审计学和财务管理等财经类专业课程体系中,专业主干课程有10门左右。本系列教材主要包括《会计学基础》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《会计学》、《财务管理》、《财务报告分析》、《成本管理会计》、《审计学》、《会计信息系统》、《内部控制》等。有些教材除满足会计学、审计学和财务管理专业教学需要外,还可以满足其他各财经类专业相应课程的教学需要。

本系列教材内容依据国家最新实施的《会计准则》、《审计准则》等财经法

规制度要求编写,力求综合反映会计、审计及财务管理改革理论研究与实务发展的最新成果,并力求正确把握财会理论与实务发展的趋势与规律,以使学生不仅能够学习掌握财会及审计的基本专业知识与技能,而且在分析问题、解决问题能力方面能够得到学习与训练。为了适应理论联系实际的需要,以及满足学生实际操作动手能力培养的需要,本系列教材通过大量的举例、练习题、引导案例和章中案例,详尽说明知识的具体运用,充分体现了实效性和可操作性。

在本系列教材编写过程中,得到厦门大学出版社及各方面的支持和帮助,在此表示衷心的感谢。由于编者水平有限和资料受限,书中难免有不妥甚至错误之处,衷心希望广大读者不吝指正,便于今后的修订。

为了做好本系列教材的组织编写工作,特成立了编委会,负责组织编写工作。

编委会组织及其成员如下:

主任:韩传模教授,天津财经大学

委员(按姓氏笔画为序):

韦琳教授,博士,天津财经大学

孙青霞教授,博士,天津财经大学

李学东教授,天津工业大学

张俊民教授,博士,博士生导师,天津财经大学

沈征教授,博士,天津财经大学

孟茜副教授,博士,天津财经大学

赵秀云教授,博士,博士生导师,天津财经大学

薛洪岩副教授,天津商业大学

魏亚平教授,博士,天津工业大学

系列教材编委会

前 言

《高级财务会计》是天津市教育委员会批准的“天津市普通高等学校‘十二五’规划教材”，也是天津财经大学校级精品课教材。本书以我国财政部2006年2月15日发布的并于2007年1月1日施行的《企业会计准则》为主要依据，并根据截止到2014年10月新发布和修订的7个会计准则的新内容和新变化，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范围空间内产生的特殊会计问题，如，合并与合并报表会计，外币业务会计，租赁会计，金融工具会计，合伙会计，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，中期财务报告等。

本书在内容上的特点是：

1. 实用性。本书通过大量的举例，并紧密与《企业会计准则》的相关内容相协调，详尽说明准则的具体运用，充分体现了实效性和可操作性。

2. 深刻性。写作内容上重点突出，逻辑性强，由浅入深，对重点、难点从不同角度进行透彻分析，帮助读者增强可理解性。

3. 国际化。在内容表述上按照我国会计准则阐述的同时，也兼容了国际惯例。

为了便于学生和广大读者的学习和掌握教材内容，本书每章前配有引导案例，每章中有案例，每章后配有小结（重要概念、重点内容）、思考题、类型齐全数量足够的练习题。

本书可作为高等院校“高级财务会计”课程的教材，其前导课程是“中级财务会计”。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必备参考书，也可作为大中专院校师生在会计研究和教学中的必备参考资料。

本书的编写人员及分工如下（按章节顺序）：韩传模（第一章），孟茜（第二、三章），刘朋（第四章），刘建军（第五、六、七章），韩星（第八、九章），尹建军（第十章），樊丽莉（第十一章）。韩传模担任本书的主编，负责全书的统纂、修改和定稿。

在本书编写过程中，得到厦门大学出版社及各方面的支持和帮助，在此表示衷心感谢。由于编者水平有限和资料受限，书中难免有不妥甚至错误之处，衷心希望广大读者不吝指正，便于今后的修订。

编著者

2014年10月

目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并基础.....	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	11
第二章 购买日(合并日)合并财务报表	23
第一节 合并财务报表概述	23
第二节 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	30
第三节 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	37
第四节 下推会计	40
第五节 合并日同一控制下合并财务报表的编制	42
第三章 购买日后的合并财务报表	52
第一节 长期股权投资的会计方法	52
第二节 非同一控制下购买日后母公司拥有子公司全部股权的合并报表	56
第三节 非同一控制下购买日后母公司拥有子公司部分股权的合并报表	64
第四章 企业集团内部资产业务	83
第一节 集团内部资产业务的性质和内容	83
第二节 企业集团内部存货业务	84
第三节 企业集团内部固定资产业务	99
第四节 企业集团内部无形资产业务.....	107
第五章 外币交易会计	123
第一节 外币交易会计概述.....	123
第二节 外币交易的会计处理.....	128
第六章 外币报表折算	147
第一节 外币报表折算概述.....	147
第二节 外币报表折算方法.....	149
第三节 我国外币财务报表的折算.....	161
第七章 物价变动会计	174
第一节 物价变动会计概述.....	174
第二节 一般购买力会计.....	180

第三节 现行成本会计(一).....	190
第四节 现行成本会计(二).....	199
第八章 分部报告与中期报告.....	205
第一节 分部报告.....	205
第二节 中期报告.....	217
第九章 合伙会计.....	234
第一节 合伙的概述.....	234
第二节 合伙投资及权益变动.....	235
第三节 合伙经营损益的分配.....	241
第四节 合伙企业清算.....	244
第十章 租赁会计.....	262
第一节 租赁会计概述.....	262
第二节 承租人融资租赁的会计处理.....	267
第三节 出租人融资租赁的会计处理.....	272
第四节 经营租赁的会计处理.....	278
第五节 售后租回的会计处理.....	280
第十一章 金融工具会计.....	292
第一节 金融工具会计概述.....	292
第二节 金融工具确认与计量.....	296
第三节 套期会计.....	303
第四节 金融资产转移.....	312
第五节 金融工具列报.....	317
参考文献.....	328

第一章

企业合并

学习目的:通过本章学习,使学生了解企业合并的动因,企业合并的三种形式;理解企业合并的含义,合并方法中购买法和权益结合法的特征;掌握购买法和权益结合法的会计处理,为进一步学习企业合并日合并报表的编制方法奠定必要的基础;能够运用本章所学知识对购买法和权益结合法的区别进行比较和分析,确定其对企业经济结果的影响。

引导案例:

清华同方合并鲁颖电子

1998年我国上市公司清华同方按照1:1.8的换股比例吸收合并了鲁颖电子,合并时的有关项目情况如下:

鲁颖电子1998年12月31日的净资产账面值为92 665 276元,与合并分录中的数额相同。

鲁颖电子1998年12月31日的无形资产为9 909 364元,与合并分录中无形资产借方金额相等。

鲁颖电子1998年12月31日的投入资本账面值为43 456 600元,与合并分录中股本与资本公积的合计金额相等。

鲁颖电子1998年12月31日的留存利润账面值为30 160 027元,被全数转入合并报表。

根据上述情况,你能判断这次合并采用的是什么方法吗?

第一节 企业合并基础

一、企业合并的意义

(一)企业合并的概念

1.企业合并的一般概念

企业合并(business combination)的一般概念是从经济领域中,说明两个或两个以上的企业联合。我国迄今为止还没有为企业合并从经济角度给出比较确切的定义。我国《公司法》第173条仅仅提及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。”并对这两种合并做了一定的解释。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。”可见在企业合并的一般概念中,强调的主要是法律意义上的企业兼并。

2. 企业合并的会计概念

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。企业合并的会计概念是从会计目标出发,说明两个或两个以上的企业联合。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个企业的控制权。是否认定企业合并取决于两个关键因素: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,就涉及控制权的转移,从财务报告角度形成报告主体的变化。

(二)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。在19世纪与20世纪的世纪之交,伴随着资本主义工业革命的进行和资本主义由自由竞争阶段进入到垄断阶段,对资本集中的规模和速度有了进一步的要求,于是西方资本主义国家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。

案例 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。第一次兼并浪潮发生在19世纪与20世纪的世纪之交,横向兼并是第一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,纵向兼并是第二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,多元合并是第三次兼并浪潮的主要特点;第四次兼并浪潮发生在20世纪70、80年代,融资兼并是第四次兼并浪潮的特点;第五次兼并浪潮发生在20世纪90年代,第五次兼并浪潮的特点是战略兼并,是功能互补型的强强联盟。

案例 1-2

吉利公司的跨国购并

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3月28日与美国福特汽车公司在瑞典哥德堡正式签署收购沃尔沃汽车公司的协议,吉利收购

沃尔沃“终成正果”。沃尔沃轿车销售额在过去数年来一直下滑,全球性的金融危机更让沃尔沃轿车出现巨额亏损,成为福特的巨大包袱。2009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,而当初福特公司购买沃尔沃的价格是65亿美元,不到当时的三分之一。

我国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。尤其是到了90年代,我国证券市场蓬勃发展,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。

(三)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,在剧烈竞争的市场经济中,企业会处于不平衡的发展状态。一些企业借助于有利条件而处于优势地位,而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;劣势企业也可能采取被兼并的相应措施,以避免更大的损失。经营尚好的企业也可能被兼并,其动力是期望资产得到更加良好的运用。企业合并的具体动因各有不同,主要有以下几方面:

1.企业发展的动机

具有资金优势的企业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。合并与企业内部投资新建生产能力的内涵扩张比较,有利于大幅度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。这种协同作用能为企业带来明显的效益。这些效益表现在节约了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,实现规模最经济;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内在规律的作用而产生的。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,对股票价格产生一定的影响。

4.多种经营,规避市场风险

通过合并一家非本行业的企业,可以减少企业收益的周期性波动。企业为了保持发展势头,必须拥有处于发展期的行业来取代处于下降期的行业,要合理地搭配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。

二、企业合并的方式

在企业合并的理论和实务中,最常见的是按照以下标准对企业合并的方式加以分类。

(一)按法律形式划分

企业合并按法律形式划分,可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

1.吸收合并

吸收合并(statutory merger)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,取得另一个或另几个公司的全部净资产而进行的合并。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,而另一个或另几个被吸收的公司合并后丧失法人地位,宣布解散。如:甲公司+乙公司=甲公司,那么甲乙两公司合并中,甲公司是存续公司,乙公司被甲公司吸收并丧失法人地位。

2.新设合并

新设合并(statutory consolidation)也称为创立合并,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新公司而进行的合并。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。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。

3.控股合并

控股合并(acquisition of common stock)(parent/subsidiary relationship)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。

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,形成母、子公司关系。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,甲公司实际就控制了乙公司的经营活动和财务方针,甲公司成为控股公司,亦称母公司,乙公司成为甲公司的附属公司,亦称子公司。这时甲公司在会计上就以定期编制合并会计报表的方式来反映合并的财务状况和经营成果。即:

甲公司会计报表+乙公司会计报表=甲、乙公司合并的会计报表

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。

(二)按合并各方的控制方是否相同划分

按参与合并各方的控制人是否相同,将企业合并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。一方或相同的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。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,拥有最终决定参与合并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。

(三) 按行业特点划分

企业合并按所涉及的行业特点划分,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。混合合并可以抵销不同时期不同行业面临的不同风险,提高企业的生存发展能力。

三、企业合并的业务程序

根据有关法规,一般企业的合并业务程序可按以下几个步骤进行:

(一) 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。企业合并的意向可由有关负责部门或银行来做媒介,经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,经双方洽谈来确定。

(二) 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利益,产权交易需要以资产的价值为依据,资产评估通过对资产价值进行客观、公正的评定和估算,维护了交易各方的经济利益。在合并双方确定合并意向后,应立即对被合并企业进行资产评估,确定资产或产权的底价。

(三) 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做出科学、合理

的评价,以此对合并事项进行决策。

(四)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。

(五)签署协议

合并双方企业的所有者代表签署产权转让的协议。有关协议和文件均应上报合并双方的主管部门,经审查批复后具有法律效力,有关文件还需进行法律公正。

(六)办理产权交接手续

合并双方在协议生效后,按照协议及时办理产权转让手续。

四、企业合并的会计方法

(一)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焦点:

- (1)被合并的公司净资产(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实施合并的企业。

由于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有所区别,因此产生了两种不同的企业合并的会计方法,即购买法和权益结合法。^①

(二)购买法

购买法(purchase method)把企业合并看成是一个企业购买另一个被合并企业或几个被合并企业净资产的交易行为,购买企业获得对被购买企业净资产的控制权和经营权。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。

购买法有如下特点:

1.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的公允价值分配到所取得的和承担的可辨认资产和负债中。

2.商誉确认和处理

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,按规定进行减值测试。

^① 权益结合法的名称首先是在20世纪40年代的美国出现的。1943年,联邦能源委员会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。随着企业之间合并方式、合并实质的变化,诸如合并也发生在不相关的企业之间,合并并不完全是权益联合,商誉的会计处理和影响,已经取得的利润转入合并后企业是否合理等等问题,都促进了合并的另外一种方法——购买法的产生。1950年,CAP颁布了《第40号会计研究公报——企业合并》,区分了两种不同的合并方法,称为权益结合法和购买法。

3. 购买企业的利润

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. 购买企业的留存利润

购买企业的留存利润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利润不转入购买企业的留存利润中。

5. 合并时的相关费用

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。

(三) 权益结合法

权益结合法,也称股权集中法、权益联营法。权益结合法(pooling of interest)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。在权益结合法下,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,参与联合的企业各自的会计报表项目均保持原来的账面价值。

权益结合法有如下特点:

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损益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。

第二节 同一控制下的企业合并

一、同一控制下企业合并的处理要点

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基本上就是权益结合法。该方法下,将企业合并看作是两个或多个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,该类企业合并一定程度上并不会造成企业集团整体的经济利益流入和流出,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,有关交易事项不看作出售或购买行为。

(一) 合并中不产生新的资产和负债

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。即不确认新的资产,一般也不产生新的商誉因素。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。

(二)不一致会计政策的调整

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。进行上述调整的一个基本原因是该项合并中涉及的合并方及被合并方应作为一个整体对待,作为一个完整的会计主体,其对相关交易、事项应当采用相对统一的会计政策,在此基础上反映其财务状况和经营成果。

(三)取得的净资产按照账面价值并入合并方

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。涉及会计政策调整的,以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的,应以评估调账后的账面价值并入合并方。

(四)取得的净资产的入账价值与对价账面价值之间的差额

合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额,应当调整所有者权益相关项目,不计入企业合并当期损益。合并方在同一控制下的企业合并,本质上不看作是购买行为,而是两个或多个会计主体权益的整合。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃的价值量,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,应冲减留存收益。

(五)损益及留存收益的持续计算

对于同一控制下的控股合并,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,体现在其合并财务报表上,即由合并后形成的母子公司构成的报告主体,无论是其资产规模还是其经营成果,都应持续计算。不管该项合并发生在报告期的哪一时点,合并当期期初至合并日实现的损益以及合并日前实现的留存收益归属与合并方的部分,都应并入合并后的主体中。

(六)合并发生的有关费用

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、资产评估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费用,应于发生时费用化计入当期损益。以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等有关费用应计入负债的初始计量金额;发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等,应自所发行权益性证券的发行溢价收入中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

二、同一控制下企业合并的会计处理方法

同一控制下的企业合并,根据合并方式不同,应当分别按以下两种情况进行会计处理。

(一)同一控制下的控股合并

同一控制下的企业控股合并,合并方需要通过长期股权投资记录合并业务。合并方

应当在合并日按照取得被并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产、所承担的债务账面价值以及所发行的股票面值总额之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

【例 1-1】E 公司与 K 公司同为 B 公司控制的子公司,E 公司以发行的股票取得 K 公司的全部股权。合并中发生审计费 12 000 元,法律费用 7 000 元,其他直接费用 5 000 元。两公司合并前的资产负债表见表 1-1(假定合并方资本公积数额均为股本溢价)。

表 1-1 E 公司与 K 公司资产负债表

单位:元

项 目	E 公司	K 公司
流动资产	250 000	270 000
固定资产	300 000	330 000
资产合计	550 000	600 000
负债	200 000	400 000
普通股本(面值 1 元)	200 000	120 000
资本公积	100 000	60 000
盈余公积	50 000	20 000
权益合计	550 000	600 000

根据上述资料,分三种情况来说明权益结合法的应用:

1.E 公司发行的股票面值总额等于 K 公司的所有者权益的账面价值。E 公司发行 200 000 股面值 1 元的股票,换取 K 公司全部股权。

(1)记录合并业务

借:长期股权投资 200 000

贷:普通股本 200 000

(2)记录合并费用

借:管理费用 24 000

贷:银行存款 24 000

2.E 公司发行的股票面值总额小于 K 公司的所有者权益的账面价值。E 公司发行 150 000 股面值 1 元的股票,换取 K 公司全部股权。

(1)记录合并业务

借:长期股权投资 200 000

贷:普通股本 150 000

资本公积 50 000

(2)记录合并费用

借:管理费用 24 000

贷:银行存款 24 000

3.E 公司发行的股票面值总额大于 K 公司的所有者权益的账面价值。E 公司发行 220 000 股面值 1 元的股票,换取 K 公司全部股份(需要借记资本公积时,应以合并方资本公积中股本溢价的贷方余额为限,不足部分调整合并方留存收益)。