

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

ACCOUNTING

高级财务会计

● 王丽新 周霞 胡立新 等编著



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材

高级财务会计

王丽新 周 霞 胡立新 李 宜 编著



机械工业出版社

高级财务会计是对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。为结合企业会计准则及企业会计实务的变化,并考虑到研究生教学和本科教学的基本特点与要求,本书分为两大部分,第一部分是传统财务会计主体前提有所突破的企业合并与合并报表,包括企业合并、合并财务报表概述和合并财务报表的编制三章;第二部分是对企业传统财务会计基本业务有所突破的特殊业务会计,包括外币业务会计、租赁会计、衍生金融工具会计、养老金会计、破产清算会计和物价变动会计六章。本书内容丰富、立足实务,既可作为各类高等院校会计学专业本科、研究生专业课程的学习教材,也可作为高级财会人员后续职业教育的参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王丽新等编著. —北京:机械工业出版社, 2010.9
普通高等教育会计学专业“十二五”规划教材
ISBN 978-7-111-31761-6

I. ①高… II. ①王… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①
F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第173377号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:商红云 责任编辑:商红云 孙晶晶

版式设计:张世琴 责任校对:李秋荣

封面设计:张静 责任印制:乔宇

北京机工印刷厂印刷(三河市南杨庄国丰装订厂装订)

2011年1月第1版第1次印刷

169mm×239mm·17.75印张·323千字

标准书号:ISBN 978-7-111-31761-6

定价:29.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

电话服务

网络服务

社服务中心:(010) 88361066

门户网:<http://www.cmpbook.com>

销售一部:(010) 68326294

销售二部:(010) 88379649

教材网:<http://www.cmpedu.com>

读者服务部:(010) 68993821

封面无防伪标均为盗版

前 言

高级财务会计是在原财务会计理论与方法体系进行修正的基础上, 对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。这一概念包括以下含义: 首先, 高级财务会计属于财务会计范畴; 其次, 高级财务会计处理的是企业面临的特殊交易和事项; 再次, 高级财务会计所依据的理论和采用的方法是对原有财务会计理论与方法的修正、发展和突破。本书正是基于这样的定位, 结合企业会计准则及企业会计实务的变化, 并考虑到研究生教学和本科教学的基本特点与要求, 将本书分为两大部分, 第一部分是传统财务会计主体前提有所突破的企业合并与合并报表, 包括企业合并、合并财务报表概述和合并财务报表的编制三章; 第二部分是对企业传统财务会计基本业务有所突破的特殊业务会计, 包括外币业务会计、租赁会计、衍生金融工具会计、养老金会计、破产清算会计和物价变动会计六章。本书力求内容丰富、夯实理论, 又强调立足实务、突出实用。所以, 本书既可作为各类高等院校会计学专业本科、研究生专业课程的学习教材, 也可作为高级财会人员后续职业教育的参考资料。

本书由北方工业大学经济管理学院会计系教师编写。全书共九章, 具体分工如下: 第一章至第四章由王丽新副教授编写; 第五章由李宜博士编写; 第六章、第七章和第九章由周霞老师编写; 第八章由胡立新副教授编写; 最后由王丽新进行了全书的统稿和总纂。

由于高级财务会计所涉及的问题较为复杂, 实际情况也在不断发生变化, 加上编者水平的限制, 书中难免有不少缺陷和疏漏, 恳请读者批评指正, 以便于日后进行修正完善。

编 者

目 录

前言

第一部分 企业合并与合并报表	1
第一章 企业合并	3
第一节 企业合并的含义	3
第二节 企业合并的会计处理方法	7
第三节 同一控制下企业合并的会计处理	17
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理	24
复习思考题	32
第二章 合并财务报表概述	33
第一节 合并财务报表的作用和特点	33
第二节 合并理论及其选择	36
第三节 合并财务报表的合并范围	39
第四节 合并财务报表的编制前提及原则	43
第五节 合并财务报表的构成及编制程序	46
复习思考题	49
第三章 合并财务报表的编制	50
第一节 合并资产负债表的编制	50
第二节 合并利润表的编制	78
第三节 其他合并报表的编制	84
复习思考题	93
第二部分 特殊业务会计	95
第四章 外币业务会计	97
第一节 外币业务会计的基本概念	97
第二节 外币交易的会计处理	101
第三节 外币财务报表折算	110
复习思考题	123
第五章 租赁会计	124
第一节 租赁概述	124

第二节 经营租赁的会计处理	134
第三节 融资租赁的会计处理	139
第四节 售后租回交易的会计处理	155
复习思考题	159
第六章 衍生金融工具会计	160
第一节 衍生金融工具概述	160
第二节 衍生金融工具的确认与计量	165
第三节 投机套利的会计处理	166
第四节 套期保值会计处理	179
第五节 衍生金融工具的列报与披露	190
复习思考题	194
第七章 养老金会计	195
第一节 养老金概述	195
第二节 养老金会计的基本理论	200
第三节 养老金的确认与计量	203
第四节 养老金会计信息披露	215
复习思考题	219
第八章 破产清算会计	220
第一节 企业破产概述	221
第二节 破产清算会计的含义、特点及目标	223
第三节 破产清算会计的基本假设及会计原则	226
第四节 破产清算会计要素	228
第五节 破产清算会计处理	232
第六节 破产清算财务报表	241
复习思考题	246
第九章 物价变动会计	247
第一节 物价变动会计概述	247
第二节 一般物价水平会计	254
第三节 现行成本会计	265
第四节 现行成本/不变币值会计	272
复习思考题	276
参考文献	277

第一部分

企业合并与合并报表

本部分主要阐述与企业合并有关的会计理论和方法，包括企业合并、合并财务报表概述和合并财务报表的编制。

第一章 企业合并

【学习目标】

1. 了解企业合并的动因和企业合并的方式。
2. 理解企业合并的方式与企业合并会计方法的关系。
3. 掌握企业合并中购买法和权益结合法的基本原理及会计处理。
4. 掌握同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并的会计处理方法。

企业合并是现代经济发展的一个突出现象，它是产业发展、企业竞争的必然产物，是现代大公司形成和发展的有效手段。我国于 20 世纪 80 年代末以来，随着经济体制改革的深入而掀起的企业合并浪潮，其目的在于优化经济资源的配置和组合，调整产业结构，提高经营综合效益和规模效益，推动社会生产力的发展。

第一节 企业合并的含义

一、企业合并的含义与动因

关于企业合并的含义有多种观点。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》将企业合并定义为：“企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业的净资产的控制和经营权，而将各自独立的企业组成一个经济实体。”；“各单独主体或企业组成一个报告主体。”这个经济实体可能是一个独立的法律实体，也可能是由许多法律实体组成的经济实体。会计准则通常从报告主体的角度定义企业合并。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》将企业合并定义为：“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。”；“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。”上述观点强调了两点：①参与合并的企业在合并前是彼此独立的，而合并后，它们的经济资源和经营活动就处于单一的管理机构控制之下，所以，企业合并的实质是取得控制权。②强调了单一的会计主体，即企业合并是合并前彼此独立的企业合并成一个会计主体。一切有关企业合

并的会计处理和有关合并会计报表的问题,都是建立在这两点认识基础之上的。^①

美国经济学家 Peter O. Stoner 在《Merger: Motive, Effects, Policies》一书中,将企业合并的原始动机归纳为:企业追求利润是企业合并的内在动机,而竞争压力则是企业合并的外在动机。从目前情况来看,企业为了扩大生产规模,最常见的方式有两种:①通过筹集权益资本及信贷资本或动用盈余来进行生产设备的购置、厂房的购建、新产品研制与开发,以达到扩大其市场份额、提升竞争优势的目的。②通过收购其他同类生产厂家或者与其他厂家进行股权联合。后一种方式就是我们所说的企业合并。企业合并的动因主要有如下四点:①企业可以在尽可能短的时间内扩大生产规模,达到快速扩张的目的。②企业以合并的形式扩大企业的规模可以缓解资金压力,大幅度地节约企业扩展的成本。③对于管理者来说,通过成功的企业合并扩大企业规模、提高企业经营效益,能够在市场中提高自身的社会地位和市场价值。④在激烈的市场竞争中,企业通过合并扩大规模,可以保护自己,保存竞争优势,防止被大企业吞并。

二、企业合并的方式

企业合并的方式按不同的标准可以划分为不同的类型。

(一) 按照合并涉及的行业划分

按照合并涉及的行业划分,企业合并分为横向合并、纵向合并和混和合并。

1. 横向合并

横向合并是指一个公司与从事同类生产经营活动的其他公司合并。横向合并通常具有以下两个目的:①拓展行业专属管理资源,使自身管理团队的管理能力得到充分、有效的发挥,从而最大程度地实现管理效率。②通过企业规模的扩张达到扩大经营规模,提高产品市场占有率的目的,从而降低管理成本与费用,增强竞争优势,获取规模效益。例如,美国波音飞机制造公司与麦道飞机制造公司的合并。

2. 纵向合并

纵向合并是指一个公司向处于同行业不同生产经营阶段公司的并购,也称垂直合并。纵向合并的初衷在于将市场行为内部化,即通过纵向并购将不同企业的交易化为同一企业内部或同一企业集团内部的交易,从而减少价格资料收集、签约、收取货款、广告等方面的支出并降低生产协调成本。^②参与合并的各

① 宋夏云,陈庆保,余朝晖.高级财务会计[M].上海:上海财经大学出版社,2009.

② 梁莱歆.高级财务会计[M].北京:清华大学出版社,2004.

家企业，其产品或相互配套，有一定的内在联系，形成供产销一条龙；或期盼提供的劳务具有相互的关联。例如，美国在线和时代华纳的合并就是较为典型的纵向合并。“美国在线”以所拥有的网络与“时代华纳”所拥有的媒体的合并被称为“超级地球和婚姻网络”。

3. 混和合并

混和合并是指从事不相关业务类型的企业间的合并，也称多种经营合并。例如，机械制造企业合并房地产开发企业，或报业集团兼并旅馆等。由于多部门组织管理互不相关的经济活动可以节约交易费用，因此这种组织形式在处理不相关的经济活动中逐渐发展起来。混和合并通常包括四种战略类型：①市场渗透型：企业在现存的市场中增加其市场份额。②市场扩张型：企业在新区域市场出售其现在的产品。③产品扩张型：企业在现存市场上出售与现有产品相关的其他产品。④多元化型：企业在新市场上出售其新产品。^①

（二）按照合并的法律形式划分

按照合并的法律形式划分，企业合并分为吸收合并、创立合并和控股合并。

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并，是指一个企业通过发行股票、支付现金或发行债券等方式取得其他一个或若干个企业的行为。吸收合并完成后，只有合并方仍保持原来的法律地位，被合并企业失去其原来的法人资格而作为合并企业的一部分从事生产经营活动。合并后的企业除了对所有被合并企业的原资产实行直接控制和管理外，还往往承担被合并企业的负债。^②例如，2007年11月，攀钢集团宣布以攀钢钢钒为平台，通过吸收合并长城股份、攀渝钛业两家公司并向攀钢集团定向增发的方式，实现集团经营性资产全部整体上市。

2. 创立合并

创立合并也称新设合并，是指合并使两个或两个以上的企业联合成立一个新的企业的行为。创立合并结束后，原来的各企业均失去法人资格而成为新企业内部的一部分或一个经营部门，新成立的企业统一从事生产经营活动。新企业在接受已解散的各企业的资产的同时，往往也承担其债务。新企业向原企业的股东发行股票或签发出资证明书，从而使原企业的股东成为新企业的股东。如果原企业的股东不愿成为新企业的股东，新企业应以发行债券或支付现金的方式向原企业股东支付产权转让价款。例如，北京时间2月12日，北美时间2

① 中国注册会计师协会. 会计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2009.

② 张劲松, 李瑛. 高级财务会计[M]. 北京: 科学出版社, 2008.

月 11 日, 据国外媒体报道, Live Nation 与 Ticketmaster 两家公司同意签署合并协议, 此举被称为“全球最大演出商和票务公司的强强联手”, 这将在音乐会门票销售领域形成一支主力军。

3. 控股合并

控股合并也称取得控制股权, 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。当一个企业取得另一个企业 50% 以上有表决权的股份后, 必然取得另一个企业的控制权, 但是当取得 50% 以下有表决权的股票时是否拥有对方的控制权则取决于对方的股权结构。例如, 华友世纪宣布和酷 6 网进行股权合并。根据该项初步协议的内容, 在满足协议规定的相关先决条件下, 酷 6 网将出售给华友世纪所有已发行股本并将取消酷 6 网所有的员工股票期权, 而华友世纪将向酷 6 网的相关股东发行 723 684 204 支普通股。其中 444 381 支为美国存托股代表的股份(每 1 美国存托股代表的股份为 100 个华友世纪普通股)。合并后, 酷 6 网将成为华友控股集团全资子公司并继续保留其品牌。

(三) 按照参与合并的企业是否受同一方或相同的多方最终控制划分

按照参与合并的企业是否受同一方或相同的多方最终控制划分, 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。

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企业合并。通常情况下, 同一企业集团内部各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下的企业合并。从广义上讲, 同属国家国有资产监督管理部门管理的国有企业之间的并购均属于同一控制下的企业合并。^①例如, 科龙以 16 亿元收购海信全部白色家电就是最典型的同一控制下企业合并案例。

同一控制下的企业合并主要有两个特点: ①从最终实施控制方的角度来看, 其能够实施控制的净资产没有发生变化。②由于参与合并的企业同时受一方或相同的多方控制, 有些合并甚至不是参与合并的企业自愿的, 所以交易往往不是按公允价值进行的, 很难以双方议定的价格作为核算基础。

2. 非同一控制下的企业合并

① 王则斌. 高级财务会计专题 [M]. 上海: 复旦大学出版社, 2007.

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。例如，雅戈尔的海外并购就是一个典型的非同一控制下的企业合并。2008年1月，雅戈尔集团并购了美国服装巨头 KELLWOOD 公司（简称 KWD）旗下男装企业新马和 SMART，这是一笔价款为 1.2 亿美元的收购交易，是中国服装业迄今为止最大的一起海外并购案。并购完成后，雅戈尔成为世界第一家从种棉花到织布、到物流，再到销售，覆盖全产业链的服装企业。

非同一控制下的企业合并主要有两个特点：①参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制，企业合并大多是出自企业自愿的行为。②交易过程中各方出于自身的利益考虑会进行激烈的讨价还价，交易以公允价值为基础，作价相对公平合理。

第二节 企业合并的会计处理方法

由于企业合并的实质是控制而不是法人实体的解散，在不同的合并方式下，会带来不同的会计问题。在吸收合并和创立合并方式下，由于被合并企业已经解散、清算并丧失法人资格，不再需要编制会计报表，而合并企业或新创立的企业仍作为单一的会计主体处理会计交易或事项。也就是说，在吸收合并和创立合并方式下并没有产生新的会计问题，其会计处理方法属于传统会计领域。而在控股合并方式下，为了反映母公司及其所控制的子公司所构成的企业集团的财务状况和经营成果，就需要在母公司和子公司各自编制的会计报表的基础上，另行编制合并会计报表。

在会计实务中，记录企业合并的会计方法主要有购买法和权益结合法。但在 1994 年财务会计准则委员会（FASB）全票表决取消权益结合法，从而结束了长达半个世纪的购买法与权益结合法之争。2004 年的《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》建议所有合并均采用购买法。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定，同一控制下的企业合并采用权益结合法，而非同一控制下的企业合并采用购买法。在本节中，为便于比较，将购买法和权益结合法一并介绍。^①

一、购买法

购买法是把企业并购看做购买方取得其他参与并购企业净资产的一项交易，

^① 引自《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

按公允价值记录并入的资产和负债，并确认商誉的方法。

（一）购买法的特点

（1）购买企业按公允价值记录所收到的资产和承担的债务。

（2）合并成本超过所取得净资产公允价值的差额，记为商誉，在规定年限内分期摊销，记入各期损益；但在控股合并方式下，商誉不在合并分录中记录。只是在合并报表上才会出现。

（3）合并时的相关费用分几种情况处理：若以发行股票为代价，登记和发行成本直接冲销股票的公允价值，即减少资本公积；法律费、咨询费和佣金等其他直接费用增加净资产或投资的成本；合并的间接费用记为当期费用。

（4）购买企业的利润仅包括当年本身实现的利润及合并（购买）日后被并购企业实现的利润。

（5）购买企业的留存利润有可能因合并而减少，但却不能因合并而增加；合并时被并购企业的留存利润也不能转入购买企业。

（二）资产、负债的确认与公允价值的确定

实施企业并购时，并购方首先需要对被并购企业的各项资产、负债进行全面清查、核实。对清查过程中发现的资产盘盈、盘亏、毁损、报废和无法偿还的债务，一方面应调整相应资产、负债项目的价值，另一方面调节被并购企业的所有者权益；对于被并购企业的递延借项和递延贷项，根据相关的未来经济利益是否可能流入或流出实施并购的企业，或保留，或冲销。如被并购企业预付的财产保险费对实施并购的企业仍然有益，需要保留；预提的利息费用也需要保留等。然后按下列方法确定被并购企业的可辨认资产和负债的公允价值：^①

（1）按市价或可变现净值确定有价值证券的公允价值。

（2）按账面净值或其现值减坏账准备后的余额确定应收账款的公允价值。

（3）按现行重置成本确定原材料的公允价值；按产成品的估计售价减去至完工尚要发生的生产成本、销售费用、清理费用和合理利润，确定在产品的公允价值；按估计售价减去销售费用、清理费用和合理利润，确定产成品和商品的公允价值。

（4）按现行重置成本确定一般固定资产的公允价值；按现行重置成本和可变现净值两者中的较低者确定暂时使用而持有的固定资产的公允价值；按可变现净值确定出售而持有的固定资产的公允价值。

^① 陈少华，财务会计研究[M]，北京：中国金融出版社，2007。

- (5) 按评估价值确定可辨认无形资产的公允价值。
- (6) 按评估价值确定自然资源的公允价值。
- (7) 按账面价值或现值确定一般负债类项目的公允价值。
- (8) 按预计金额的现值确定或有负债的公允价值。

(三) 购买成本及商誉的确认

并购企业在购买过程中所支付的现金或现金等价物的金额,或交出的其他资产和承担负债的公允价值以及与购买有关的直接费用等构成购买成本;购买成本超过在被并购企业净资产公允价值中享有的权益份额的差额形成一项资产,即商誉。反之,购买成本低于在被并购企业净资产公允价值中享有的权益份额的差额形成负商誉。国际财务报告准则 IFRS3 规定,在初始计量商誉时,将或有负债的公允价值作为净资产公允价值的一部分予以考虑。

人们对商誉有着多种理解,如它是对企业良好信誉的评价,或是超额获利能力的现值,或是作为一个主要的计价账户而非资产项目等。商誉表示企业高于社会平均水平的盈利能力这一种看法,基本上反映了商誉的实质。但是,商誉具有的不可辨认性或者说它不能独立于企业而存在、更不能单独出售等特点,表明商誉的价值具有高度的不确定性,难以确切计量。所以,在会计上对于企业并购产生的商誉往往以获取的对价与其公允价值之间的差额来计量,账面及报表处理又有以下四种做法:

1. 分期摊销法

分期摊销法即把商誉确认为一项资产,分期摊销。《国际会计准则第 22 号——企业合并》认为,购买企业时产生的商誉代表的是渴望取得未来经济利益而发生的支出,它符合资产的确认标准,因此,将其确认为一项资产;该准则还规定,根据商誉的有用寿命按系统的方式摊销商誉,摊销年限应根据未来经济利益预期流入企业的最佳估计年限确定,并假定摊销年限最长不超过 20 年。这种摊销法体现了商誉资产的成本同商誉的预期未来经济利益之间的合理配比。美国对企业并购中出现的商誉也采用这种方法处理,而且在不超过 40 年的期限内摊销。我国财政部发布的《股份有限公司会计制度》也曾经规定,企业按不超过 10 年的期限平均摊销商誉。

2. 直接冲销法

直接冲销法即把商誉在合并时实施直接减少所有者权益而注销。

一方面,鉴于商誉价值具有较大的不确定性及其不能单独存在性,对于合并后商誉价值及其效用的存在和发挥应持审慎态度;另一方面,外购商誉是与产权交易结合在一起进行的,实际上它是由资本交易而引起的价值差额,代表

着收购企业的资本损失。因此,应把商誉理解为并购过程中支付的一项费用而直接冲减资本公积或其他准备。英国《标准会计实务公告》第22号规定,购买商誉应按下列方法之一进行处理:较好的方法是在取得商誉时立即将其与已实现的公积对转,在损益账户中没有任何分录;另一种允许的方法是将购买的商誉作为一种无形资产并在其经济使用年限内逐渐转入损益账户。显然,在英国较好的方法就是直接冲销的方法。在荷兰,商誉应在不超过5年的期限内摊销,不过,荷兰大多数公司倾向于立即将商誉从准备中注销。

3. 永久保留法

永久保留法即把商誉作为一项资产,永久挂账而不予摊销。这样处理的理由是,商誉是同企业整体不可分离的,它同企业相始终,它不仅不会在并购后的持续经营过程中被消耗,相反并购后的经营活动对外购商誉的价值有着不断维持甚至增加的作用,因而外购商誉的价值不会下降,不必摊销。

4. 定期减值测试法

定期减值测试法即商誉在初始确认为一项资产后,不对其进行摊销,而是定期对商誉实施减值测试,每年或者在有迹象表明商誉可能发生减值的时候计量商誉的可回收金额,后续各期以成本减去累计减值损失的金额记账。这种方法认为,商誉是资产导致产生的、无法独立辨认并单独确认的未来经济利益。一方面,它是一项资产,不能作为费用直接冲销或冲减权益。另一方面,它的有用寿命具有极大的不确定性,任何固定的摊销期限都不具有足够的说服力,因此也不宜分期摊销。商誉并不是一种递耗性资产,随着时间的推移,商誉的价值有可能不减反增。并且,其寿命有可能像“持续经营”假设本身一样长久,即其可能具有无限的经济使用寿命。尽管如此,任何一项资产的价值都不可能是一成不变的,都有可能发生减值。^①

2001年,美国颁布的《财务会计准则公告第141号——企业合并》开始采用此种方法处理合并商誉;2004年,IASB颁布的IFRS3也采用了这种方法,并对《国际会计准则第36号——资产减值》进行了相应的修订。因此,美国 and 所有采用国际会计准则的国家目前均采用这种方法。我国2006年2月印发的《企业会计准则第8号——资产减值》规定对商誉采用此法。^②

(四) “负商誉”的确认及处理

在企业并购中,购买成本也可能低于并购企业在被并购企业净资产公允价值中享有的权益份额,对于这两者之间的差额,通常有以下四种处理方法:

① IFRS3术语表。

② 《企业会计准则第8号——资产减值》。

1. 确认为负商誉

确认为负商誉，并在确定的期限内分摊计入各期收益。《国际会计准则第 22 号——企业合并》把这种方法作为允许选用的方法。

国际会计准则 IAS22 第 61 段和第 62 段规定，如果负商誉与并购企业购买计划中认定的预计未来损失和费用有关，那么，该负商誉应结转并在未来损失和费用确认的期间确认为收益；如果负商誉与并购企业购买计划中认定的预计未来损失和费用无关，那么，该负商誉应按下述方法确认为收益：

1) 如果负商誉的金额不超过取得的可辨认非货币性资产的总公允价值，则根据取得的可辨认应折旧资产（或应摊销资产）的加权平均剩余使用年限，用系统的方法确认为收益。

2) 如果负商誉的金额超过取得的可辨认非货币性资产的总公允价值，则应立即确认为收益。

2. 冲减相应资产金额

将购买成本低于在被并购企业净资产公允价值中享有的权益份额的差额按比例调减所有可辨认的非货币性资产或可辨认的长期非货币性资产；当不能全部抵消时，剩余部分按照第一种方法处理。IAS22 把这种方法作为基准处理方法。根据 IAS22 第 49 段的阐述，如果交易发生日购买成本低于购买企业在所购可辨认资产和负债的公允价值中所占的股权部分，则所购非货币性资产的公允价值应按比例减少，直至与购买成本齐平。如果不能通过减少所购非货币性资产的公允价值来完全抵消资产超出购买成本的部分，则剩余的超出部分应视为负商誉，作递延收益处理，并在不超过 5 年的期限内按系统方法确认为收益；如果自购买日起超过 5 年但不超过 20 年的期限更为合理时，也可按不超过 20 年的期限处理。IAS22 第 50 段对这样规范的解释是，如果购买企业在所购可辨认净资产的公允价值合计数中的股权数超过购买成本，则所购可辨认净资产的公允价值实际上是按折价购买的。相应地，所购非货币性资产的公允价值应按折价减少，以确保购买交易不按高于其成本的价值记录。分布于各项资产上的总折价，在相关资产被转让或体现在其中的未来经济利益被消耗时，作为收益实现。就流动资产而言，如存货，在其出售时，收益的实现过程也随之完成。而对于长期资产，如厂房和设备，折价是通过在资产的有用年限内提取较低的折旧来实现的。美国 FAS141 也要求采用这种方法。

3. 确认为权益增加

在并购日，财务报表中记录为权益的增加。英国会计准则 SSAP22 认为，处理商誉较好的方法是在商誉取得时立即将其与已实现的公积对转，负商誉与正