

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

第二版

 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 主编

第二版

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

© 刘永泽 傅荣 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 刘永泽, 傅荣主编. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 7

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 706 - 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 (2009) 第 110030 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)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃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

2009 年 7 月第 2 版

2009 年 7 月第 6 次印刷

责任编辑: 田世忠 王莹 王玲

责任校对: 齐 心

封面设计: 沈 冰

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 706 - 2

定价: 26.00 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任

谷 祺 教授 博士生导师

副主任

刘永泽 教授 博士 博士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

委员

(按姓氏笔画为序)

万寿义 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

孙 坤 教授 博士 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

吴大军 教授 博士 硕士生导师

陈文铭 教授 硕士生导师

陈立军 教授 硕士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

欧阳清 教授 硕士生导师

姜 楠 教授 硕士生导师

秦志敏 教授 博士生 硕士生导师

第二版卷首语

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，尤为重要的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，融几十位教授之心血，编系列精品教材。在近20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。在近20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近20年中的第四套。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3年的教材使用过程中，我们尽管做了一些修订，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，并以第二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：依据财政部最新《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。本次修订以上述内容为依据，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。一是将习题答案从习题部分分离出去,单独编写并在出版社网站上挂出,以便于教师单独下载参考。二是加大习题量,适当提高习题的难度。三是更换部分案例,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。四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,我们分批推出第二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》、《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。

正如第一版卷首语中所说的那样,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

2009年6月

第一版卷首语

“经济越发展，会计越重要”，经济越发展，会计越需要改革。21 世纪之初，人类社会正在步入知识经济时代，经济发展日益呈现出市场化、知识化、信息化和全球化的趋势。在这一背景下，国际会计发展面临着新的挑战，特别是“安然事件”等一系列会计造假案的发生对会计理论与实务产生了巨大的冲击。我国的经济发展与会计环境同国际经济发展及会计环境变化是紧密相连的。国际国内经济的发展与会计环境的变化要求中国会计必须不断改革与完善。2006 年 2 月 15 日，财政部在北京举行会计审计准则体系发布会，发布了 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则，这标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系正式建立。

中国的会计改革，一要适应不断变化的国际会计环境；二要满足中国经济改革与发展的要求；三要考虑中国会计实务界对会计理论与操作的需要。会计改革的重点在于会计理论体系与方法体系的完善，会计改革的关键在于会计教育的改革，会计教育改革的基础在于会计教材建设与会计人才培养。因此，建立一套体系科学、内容新颖、切合实际的会计学系列教材，既是当前经济发展与会计改革的要求，也是培养高素质会计人才的需要。

作为国家级重点学科所在院校之一，东北财经大学会计学院理所当然肩负着探索和研究会计教育改革、建立和完善会计教材体系、培养和教育高素质会计人才的重任。早在 1995 年，我们就初步确立并编写出版了首批会计系列教材，并且于 2000 年、2003 年根据实际情况的变化作了进一步的完善。我们所编写的教材在教学与实践中受到了广泛的好评，许多兄弟院校都采用了我们的系列教材。

应当看到，随着国际会计环境变化与中国会计改革的深化，我们的教材在某些方面已经不能适应日新月异的经济发展的需要。因此，改革与完善我校现行的会计学教材体系和内容是当务之急。我们在广泛征求高校教师、学生及实务界对我校会计系列教材意见与建议的基础上，组织我院 20 多位在各自领域有突出研究专长和丰富教材编写经验的教授、专家，对新的系列教材的编写原则、体系结构和基本内容进行了充分的探讨。最后，由会计学系列教材编委会决定：对东北财经大学会计学系列教材进行全面修订；调整部分系列教材的主编及编写人员；制定系列教材编写目标、原则与体例等。

本次修订的教材包括：《基础会计》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《成本会计》、《财务管理》、《财务分析》、《管理会计》、《审计》、《会计学》和《会计信息系统》，共 10 部。

本次教材建设（修订）的目标是：适应普通高等学校会计学专业的需要；满足社会经济建设对会计知识的需求；确保教材建设与我校会计学全国重点学科地位相匹配；力争在国际会计学界有一定影响。

本次教材建设（修订）的指导思想与原则是：

1. 理论与实践相结合。会计学作为经济应用学科,其教材既要讲清理论,又要注意应用。教材编写既要从理论高度进行概括和解释,又要运用基本原理去解决实际问题,提高学生分析、解决问题的能力。为实现上述目标,本系列教材除主教材外,还编写了配套的习题与案例。主教材增加了案例的比例,习题与案例包括每章的内容提要、应掌握的学习要点、复习思考题和案例分析等,有利于锻炼学生综合分析问题和解决问题的能力。

2. 教学与科研相结合。教材建设要吸取相关领域的最新科研成果,使教材内容反映本课程的最新研究状况。科研工作要为教学服务,针对教学中的问题和教学改革的要求进行专题研究。通过教学与科研互动,完善教材内容,提高教材质量。

3. 中国特色与国际化相结合。教材的编写既要立足中国、侧重当前,又要放眼世界、关注未来。在选材上,尽量选择在当前我国实践中行之有效的内容,同时尽可能与国际会计接轨,反映国际会计理论与实务的发展潮流。

4. 继承与创新相结合。教材修订要保持原系列教材的精华和特色,同时也要注意新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

5. “通”与“专”相结合。“通”与“专”是现代高等教育的一对矛盾。会计作为一个相对独立的学科,其课程内容和教学安排既要体现本学科的特殊性,又不能完全割裂与其他相关学科之间的必要的联系。因此,本系列教材应该兼顾会计专业与非会计专业、校内学生与校外学生的需要。

东北财经大学会计学系列教材是会计学院全体教师与学生共同劳动的结晶,凝聚了众多资深教授和专家多年的经验和心血。当然,由于我们的经验与人力有限,教材中难免存在不足,我们期待着会计界的专家、学者和广大读者的批评指正,以便再版时补充修改。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发展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

2007年1月

前言

随着科技突飞猛进的发展,在迅速变化的当今世界,知识经济正在影响着人类社会和经济生活的方方面面。如果说几年以前我们面临经济生活中出现的诸如公司改组、兼并、跨国经营、租赁业迅猛发展、衍生金融工具大量出现等经济现象带来的较复杂和较特殊的经济业务,感到有必要对相关的特殊会计问题进行理论研究和实务规范,那么,今天,我们不仅置身于上市公司实务创新纷繁频仍、全球经济空前一体的经济环境,而且已经被带进了国际会计空前趋同的大潮当中。2006年,我国新的企业会计准则体系的发布,更标志着中国的财务会计理论发展与实务创新达到了前所未有的阶段。在这一背景之下,如何根据环境的变化将会计学科的最新变化融入相关的教材中,以帮助正在从事会计实务工作的人员和正在学习且将从事这方面工作的会计专业学生了解并运用相关的会计理论与方法,是非常必要的。因此,我们启动了《高级财务会计》教材的又一番修订工作。

高级财务会计究竟如何定位?经过多年的教学实践,结合财务会计学科的发展,我们认为:从学科衔接的角度来看,高级财务会计应该是对中级财务会计的延伸;从学科侧重的角度来看,高级财务会计与中级财务会计应该是特殊与一般的关系。基于这种认识,本书第二版在秉承前版的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合理思路的基础上,对以下几个关系给予了充分关注:

1. 《高级财务会计》教材与《中级财务会计》教材的关系。我们对《高级财务会计》教材的内容定位是:“特殊业务、特殊行业、特殊呈报”的会计理论与实务。根据这一定位,我们对本书原有专题进行了调整,将所得税会计、投资性房地产会计等专题归于中级财务会计,并且增设了油气开采会计等若干特殊业务、特殊行业的会计专题。

2. 本科教学与研究生教学的关系。我们对本教材使用对象的定位是: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,本书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. 教材与准则的关系。本书的编写和修订,是以中国的企业会计准则和国际会计准则(或国际财务报告准则)为主要依据,以各专题近年来相关会计理论和实务的发展与完善为框架依托,以全体参与者多年的相关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理的系统把握和技能的自如应用为切实需要。

在此次修订中,本书设企业合并会计、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、物价变动会计、企业重组与清算会计、生物资产会计、油气开采会计和保险合同会计等十一个专题,由十一章组成。

本书由东北财经大学会计学院刘永泽教授、傅荣教授主编,由本院相关教师采用专人专题的方式进行修订。参与修订的人员分别为:刘永泽(第一章、第八章)、傅荣(第二

章、第五章、第七章)，于显国（第三章），梁爽（第四章），陈玉媛（第八章、第九章），孙光国（第六章、第十章），姜欣（第十一章）。

由于作者水平有限，加之内容复杂、新知识较多，书中难免存在纰漏甚至不当之处，敬请专家和读者批评指正。

编者

2009年3月于大连

目 录

第一章 企业合并会计	1
第一节 企业合并的含义与分类	1
第二节 企业合并会计处理方法概要	6
第三节 同一控制下企业合并的会计处理	12
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理	18
第五节 企业合并的披露	26
第二章 合并财务报表	28
第一节 合并财务报表概述	28
第二节 合并财务报表的编制程序	33
第三节 股权取得日合并财务报表的编制	36
第四节 股权取得日后合并资产负债表的编制	43
第五节 股权取得日后合并利润表和合并所有者权益变动表的编制	63
第六节 股权取得日后合并现金流量表的编制	71
第七节 合并财务报表综合举例	75
第三章 外币业务会计	86
第一节 外币业务概述	86
第二节 外币交易会计	91
第三节 外币财务报表折算	100
第四章 租赁会计	110
第一节 租赁会计概述	110
第二节 经营租赁会计	117
第三节 融资租赁会计	120
第四节 售后租回会计	137
第五章 衍生金融工具会计	142
第一节 衍生金融工具概述	142
第二节 衍生金融工具会计基本问题	150
第三节 套期会计基本理论	162
第四节 衍生金融工具会计处理示例	167
第六章 股份支付会计	177
第一节 股份支付的含义与种类	177
第二节 以权益结算的股份支付的确认与计量	180

第三节	以现金结算的股份支付的确认与计量	182
第四节	股份支付的特殊问题与信息披露	185
第七章	物价变动会计	191
第一节	物价变动会计概述	191
第二节	历史成本/不变币值会计模式	195
第三节	现行成本/名义货币会计模式	201
第四节	现行成本/不变币值会计模式	212
第八章	企业重组与清算会计	214
第一节	企业重组与清算概述	214
第二节	企业重组会计	219
第三节	企业清算会计	223
第九章	生物资产会计	242
第一节	生物资产概述	242
第二节	生物资产的确认与初始计量	244
第三节	生物资产的后续计量	249
第四节	生物资产的收获与处置	253
第五节	生物资产的列报与披露	257
第十章	油气开采会计	259
第一节	油气行业与油气开采	259
第二节	油气资产的确认与计量	262
第三节	油气生产的会计处理及油气开采的披露	272
第十一章	保险合同会计	274
第一节	原保险合同会计	274
第二节	再保险合同会计	296
第三节	保险合同准备金	301
第四节	保险合同费用	301
第五节	保险合同资产	301
第六节	保险合同负债	301
第七节	保险合同准备金	301
第八节	保险合同准备金	301
第九节	保险合同准备金	301
第十节	保险合同准备金	301
第十一节	保险合同准备金	301
第十二节	保险合同准备金	301
第十三节	保险合同准备金	301
第十四节	保险合同准备金	301
第十五节	保险合同准备金	301
第十六节	保险合同准备金	301
第十七节	保险合同准备金	301
第十八节	保险合同准备金	301
第十九节	保险合同准备金	301
第二十节	保险合同准备金	301
第二十一节	保险合同准备金	301
第二十二节	保险合同准备金	301
第二十三节	保险合同准备金	301
第二十四节	保险合同准备金	301
第二十五节	保险合同准备金	301
第二十六节	保险合同准备金	301
第二十七节	保险合同准备金	301
第二十八节	保险合同准备金	301
第二十九节	保险合同准备金	301
第三十节	保险合同准备金	301
第三十一节	保险合同准备金	301
第三十二节	保险合同准备金	301
第三十三节	保险合同准备金	301
第三十四节	保险合同准备金	301
第三十五节	保险合同准备金	301
第三十六节	保险合同准备金	301
第三十七节	保险合同准备金	301
第三十八节	保险合同准备金	301
第三十九节	保险合同准备金	301
第四十节	保险合同准备金	301
第四十一节	保险合同准备金	301
第四十二节	保险合同准备金	301
第四十三节	保险合同准备金	301
第四十四节	保险合同准备金	301
第四十五节	保险合同准备金	301
第四十六节	保险合同准备金	301
第四十七节	保险合同准备金	301
第四十八节	保险合同准备金	301
第四十九节	保险合同准备金	301
第五十节	保险合同准备金	301

第一章

企业合并会计

第一节 企业合并的含义与分类

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》(CAS 20)提出，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。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》(IFRS 3)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”。

在理解企业合并的概念时，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。
- (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的问题。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。

[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。

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；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。

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”

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。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采用相同意思表示的两个或两个以上的法人或其他组织等。

这就明确了一个非常重要的问题：投资是企业会计准则所称“控制”的前提。

(2) 关于“控制”、“最终控制”

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”

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一年以上（含一年）。

[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一年。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，合并各方的合并行为不完全是自愿进行和完成的，这种合并不能算作是“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，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

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的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的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，则称为“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”与企业合并的“交易日”可能不一致。如果企业合并是一次交换交易实现的，交换交易日就是购买日；如果企业合并是通过多次交换交易分步实现的，交易日是各单项投资在购买方财务报表中确认之日，购买日则是获得控制权之日。

[例1—3] 甲公司于20×7年7月1日用银行存款2 500万元取得乙公司20%的股份；20×7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，20×7年7月1日、11月1日都属于交易日，但股权购买日只能是20×7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分类，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是由主并企业用现金、债券、发行股票或签发出资证明等方式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，而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各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。

以上两种企业合并的分类方法的关系如图 1—1 所示。

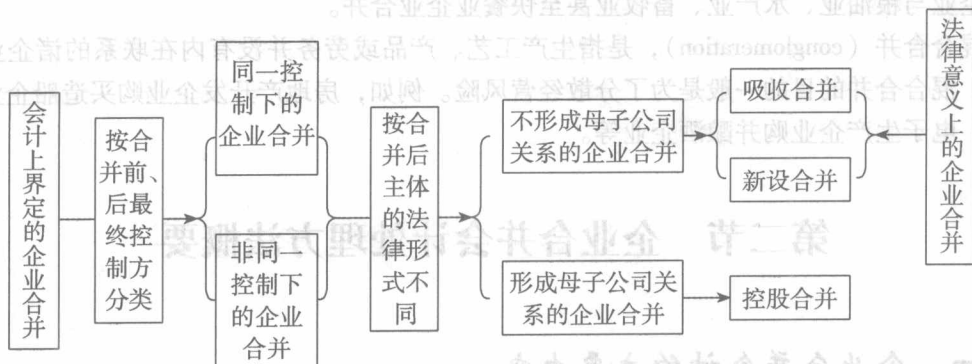


图 1—1 两种企业合并分类方法的关系图

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”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如