

GAOJI
CAIWU KUAIJI

主 编 罗绍德

高级财务会计

新准则·新公司法·新税法

(第二版)



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

014035662

F234.4
263-2

GAOJI CAIWU KUAIJI

高级财务会计

(第二版)

主编 罗绍德



F234.4
263



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



北航

C1723047

016032885

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/罗绍德主编. —2版. —成都:西南财经大学出版社,
2013.8

ISBN 978 - 7 - 5504 - 1075 - 6

I. ①高… II. ①罗… III. ①财务会计 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 120199 号

高级财务会计(第二版)

主 编:罗绍德

责任编辑:张 岚

助理编辑:李晓嵩

封面设计:何东琳设计工作室

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	23.75
字 数	520千字
版 次	2013年8月第2版
印 次	2013年8月第1次印刷
印 数	1—3000册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 1075 - 6
定 价	48.00元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前 言

高级财务会计主要研究财务会计中一些特殊经济业务、特殊会计事项、特殊行业的会计确认、计量及财务会计报告问题。高级财务会计的“高级”主要体现在两个方面：一是高级财务会计研究的内容属于特殊内容，其特征为复杂、零散、连续性差，多属于常见生产、销售业务以外的特殊的经济业务，如衍生金融工具、企业合并及合并会计报表；二是高级财务会计研究的会计理论有深度，会计确认、计量及报告等方法与技能较复杂且具有某些特殊性，如在企业合并、破产清算等的情况下，会计特定主体假设和会计理论、会计确认、计量、报告等方法就需要有突破性的研究。

高级财务会计的学习及研究有着深刻的意义：一是完善、发展了财务会计理论与方法。初级财务会计与中级财务会计主要解决了财务会计的一般理论与方法，许多特殊业务及会计事项都没有包括在内，高级财务会计完善和发展了财务会计理论与方法。二是满足、丰富会计工作与实践的需要。随着我国社会主义市场经济的不断发展与完善以及国际经济一体化，特殊经济业务、特殊会计事项、特殊行业在我国经济生活中层出不穷，为了满足经济发展的客观需要，必须加强、丰富财务会计理论与方法的研究与教育问题。

本教材是针对会计本科生的教材，对于一些比较前沿的研究领域我们尽量简洁的介绍会计概念及处理，以使广大读者对该领域不会感到费解，以便对读者以后的研究和學習有所帮助。

编者深知“授之以鱼，不如授之以渔”的道理，在教材的编写上力求在简洁的基础上将高级财务会计的知识点全面系统的呈现在读者面前。简洁是希望读者在阅读教材之时容易理解；全面系统的呈现是希望读者在学习之余仔细思考，融会贯通，以达到举一反三的目的。

本教材由暨南大学管理学院会计系罗绍德教授担任主编。第1、2、3、4、5、6章由罗绍德编写，第7章由李鹏编写，第8章由蒋训练编写，第9章由叶倩编写，第10章由刘丽华和叶倩编写，第11章由宋艳娟编写，第12章由张文婷编写。全书由罗绍德总纂定稿。教材编写人员在编写过程中参考了大量的国内外有关高级财务会计的书籍，并从中吸取了较多的精华。特别需要说明的是，第8章套期保值会计对于我们编者来说，还是一个新的内容，同样需要学习，在编写本章时，我们基本上是按照财政部会计司编写组《企业会计准则讲解》编写的，在此加以说明；同时我们也重点参考了陈信元教授主编的中国注

2 高级财务会计

册会计师专业方向核心教材《高级财务会计》，借鉴了该书中的很多精华。本书对具有中级会计知识的高等院校学生和广大会计从业人员来说是一本较有价值的教材或参考书。

由于高级财务会计本身尚在不断改进过程中，加之编者学识有限，书中错误、漏洞在所难免，恳请读者批评指正，以待修改。

编者

2008年8月20日

目 录

第一章 企业合并的会计处理	(1)
第一节 企业合并的概述	(1)
第二节 购买法会计处理	(8)
第三节 权益结合法会计处理	(28)
第二章 合并会计报表的编制原理	(46)
第一节 合并会计报表概述	(46)
第二节 控制权取得日合并会计报表的编制	(59)
第三节 合并后的合并会计报表编制	(76)
第三章 企业集团内部存货购销业务的抵销	(109)
第一节 集团内部存货购销业务抵销的基本原理和内容	(109)
第二节 内部交易存货在当期全部对外出售的抵销	(110)
第三节 内部交易存货当期全部未对外出售的抵销	(113)
第四节 对外出售上期结存的内部交易存货的抵销	(119)
第五节 上期结存的内部交易存货在本期仍未对外出售的抵销	(124)
第四章 集团内部长期资产业务的抵销	(135)
第一节 内部固定资产顺销业务的抵销	(135)
第二节 内部固定资产逆销业务的抵销	(145)
第五章 集团内部债权债务业务的抵销	(150)
第一节 内部应收应付及坏账的抵销	(150)
第二节 内部债权投资与应付债券及相关费用与收益抵销	(152)
第六章 外币业务与外币报表折算	(183)
第一节 外币业务概述	(183)
第二节 外币业务的会计处理	(189)
第三节 外币报表折算会计	(203)

第七章 衍生金融工具	(222)
第一节 衍生金融工具概述	(222)
第二节 衍生金融工具的会计处理	(234)
第八章 套期保值会计	(251)
第一节 套期保值概述	(251)
第二节 套期工具和被套期项目	(252)
第三节 运用套期保值会计的条件	(257)
第四节 套期保值的确认和计量	(261)
第九章 租赁会计	(274)
第一节 租赁会计概述	(274)
第二节 经营租赁会计	(278)
第三节 融资租赁会计	(281)
第四节 售后租回会计	(298)
第十章 物价变动会计	(303)
第一节 物价变动会计概述	(303)
第二节 一般物价水平会计	(311)
第三节 现行成本会计	(320)
第四节 现行成本/不变币值会计	(325)
第五节 国际会计展望	(327)
第十一章 企业养老金会计	(333)
第一节 养老保险制度概述	(333)
第二节 企业养老金会计	(337)
第三节 企业养老金的会计处理	(340)
第十二章 企业破产清算会计	(354)
第一节 破产清算会计概述	(354)
第二节 破产清算会计的基本理论	(358)
第三节 破产清算的会计处理	(361)
参考文献	(376)

第一章

企业合并的会计处理

企业合并是企业扩张的基本手段。许多国际知名企业都是通过不断的合并才发展壮大起来的。在我国,随着市场经济的逐步完善,企业合并的情况也十分普遍。本章将介绍企业合并的历史演进、企业合并的动因、企业合并的形式以及企业合并的会计处理。

通过本章学习,我们要做到:

- (1) 了解企业合并的类型;
- (2) 掌握购买法;
- (3) 掌握商誉和负商誉的会计处理;
- (4) 掌握权益结合法。

第一节 企业合并的概述

一、企业合并的发展过程

在工业革命的早期,企业合并作为一种企业的经营方式,就已经出现了。但是,由于受资本市场发育程度的限制,合并活动并不激烈。到了19世纪,随着资本市场的发展,企业合并日益活跃,其中,以美国企业的合并最具代表性。在美国经济发展过程中,企业已经历了五次合并浪潮,而且第五次合并浪潮在全球范围内的影响仍然存在。

(一) 第一次企业合并浪潮

美国企业的第一次合并浪潮发生在19世纪末20世纪初(1893—1904年),其高峰时期为1898—1903年。许多专家认为,这次企业合并造就了企业垄断。美国著名经济学家、经济史专家A. D. 钱德勒认为,从这次企业的合并运动到美国参与第一次世界大战的这段时期,美国工业完成了自己的形成时期。合并的高峰年份为1898—1903年,被合并的企业总数达2 653家,其中仅1898年一年,因合并而消失的企业就达1 028家。在这5年中,参与合并的资本总额达到了63亿美元,100家最大公司的规模增长了4倍,并控制了美国工业资本的40%。

在第一次合并浪潮中,合并的主要形式是横向合并,即对生产同种产品的企业进行合并。资本市场的发展对此次合并浪潮起到了极大的推动作用。

(二) 第二次企业合并浪潮

美国企业的第二次合并浪潮发生于20世纪20年代。这次合并浪潮的规模比第一次更大,仅在制造业中就有5 282次合并,在1929年,企业合并达到了顶峰,而且合并形式出现了多样化。这次合并浪潮主要集中于石油、金属行业和食品行业,也有2 750家公用事业、1 060家银行和10 520家零售商进行了合并。对规模经济和寡头垄断地位的追求是此次合并浪潮的主要动力。

(三) 第三次企业合并浪潮

美国企业的第三次合并浪潮发生于20世纪50年代至60年代,其中20世纪60年代后期为企业合并的高潮。这次合并浪潮的规模很大,仅1967—1969年的3年高峰期就完成合并事件19 858起,而且比较大的合并事件扮演了主要角色。

这次合并涉及范围广,其主要形式是混合合并。所有权与经营权的完全分离促使了企业管理人员加强多种经营,以分散企业的经营风险。因此,混合式大企业合并的主要目标是追求企业经营上的安全保障。

(四) 第四次企业合并浪潮

美国企业的第四次合并浪潮从20世纪70年代中期起,延续了整个20世纪80年代,其中以1985年为企业合并的高峰年度。从1979年起,单个合并活动的交易价值已达10亿美元以上。1984年达到18起,1985年达到32起。石油、化工类企业发生这种超级规模的合并已属常事,非石油企业也步其后尘,进入超级合并的行列。与以往的几次合并浪潮不同的是,本次企业合并浪潮中出现了大量的“小企业合并大企业”的现象。

这次合并浪潮的动因来自美国企业对日渐低落的竞争力寻求变革。他们认为要突破困境首先要增强竞争力。突破的重点在于提高投资回报率,并消除不获利部门,将经营资源集中投入到能够发挥作用的企业。

在此次合并浪潮中,金融界为企业合并筹资提供了极大方便,其主要形式便是“垃圾债券”,这种债券资信程度极低,风险很大,利率很高。

(五) 第五次企业合并浪潮

随着第四次合并浪潮趋近尾声,以及全球经济一体化、自由化格局的加强,20世纪90年代,美国又迎来了第五次企业合并浪潮。这次合并浪潮已经不再是以美国企业的合并为代表,更多的是国际间的合并。目前,第五次合并浪潮仍在发展之中,其交易价值和影响范围在不断上升与扩大,因此,第五次合并浪潮的走势仍然有待于进一步观察。

此次合并浪潮的主要特点是合并企业着眼于国内外的竞争,希望以合并的方式彻底改变企业组织结构、削减产品成本,以提高企业竞争能力。

企业合并的目标公司已不再局限于国内企业,而是国际上所有企业,跨国合并活动成为此次合并浪潮的主要内容。

二、企业合并的概念

企业合并是经济生活中出现较多的交易事项,特别是在企业发展到一定的阶段,为

减少竞争、拓宽生产经营渠道、开辟新的投资领域或市场、降低成本等,往往通过收购、兼并其他企业的方式来实现。企业合并作为一种比较复杂的企业经济活动,在不同的法律背景和语言环境中,表现为不同的术语和名词,如合并、收购、兼并等。这些词语之间存在着一定的差别,但是其实质是基本相同的。本书主要以“企业合并”为主要表现形式介绍企业合并的会计处理。

(一) 企业合并准则规范的企业合并

企业合并是指一家企业将另一家或多家正在营运中的企业纳入其集团,其目的是借此来扩大市场占有率、进入其他行业。企业合并还包括以控制或施加重大影响的股权购买或资产购买,而且这种购买并不是以取得被购买方的全部股份或资产为目的,而以取得能够施加控制或重大影响的部分股权或资产为目的。

《国际会计准则第 22 号——企业合并》对企业合并的定义是:通过一个企业与另一个企业的结合或获得另一个企业的可辨认净资产和经营活动的控制权,而将各单独的企业合并成一个经济实体。

美国会计原则委员会(APB)颁布的、于 1979 年 11 月生效的第 16 号意见书《企业合并》第一段对企业合并所下的定义是:一家公司与一家或几家公司或非公司组织的企业合成一个会计个体。

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》对企业合并的定义是: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。

从企业合并的定义看,是否形成企业合并,关键要看有关交易或事项发生前后是否引起报告主体的变化。一般情况下,法律主体即为报告主体,但除法律主体以外,报告主体的涵盖范围更广泛一些,还包括从合并财务报告角度,由母公司及其能够实施控制的子公司形成的基于合并财务报告意义的报告主体。

报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生后,一方能够对另一方的生产经营决策实施控制,形成母子公司关系,涉及控制权的转移,从合并财务报告角度形成报告主体的变化;交易事项发生以后,一方难免控制另一方的全部净资产,被合并的企业在合并后失去法人资格,也涉及控制权报告主体的变化,形成企业合并。实务中,对于交易或事项发生前后是否形成控制权遵循实质重于形式原则,综合可获得的各方面情况进行判断。

假定在企业合并前 A、B 两个企业为各自独立的法律主体(在合并交易发生前不存在任何投资关系),我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》中所界定的企业合并包括但不限于下列情形:

(1) A 企业通过增发自身的普通股股票从 B 企业股东处取得 B 企业全部股权,该交易事项发生后,B 企业仍持续经营(全资控股)。

(2) A 企业支付对价取得 B 企业的净资产,该交易事项发生后,撤销 B 企业的法人资格(吸收合并)。

(3) A企业以其作为出资投入B企业取得对B企业的控制权,该交易事项发生后,B企业仍维持其独立法人资格继续经营(部分控股)。

(二) 不包括在企业合并准则规范范围内的交易或事项

实务中,某些交易或事项因不符合企业合并的界定,不属于企业合并准则的规范范围,或者虽然从定义上属于企业合并,但因交易条件等各方面的限制,不包括在企业合并准则的规范范围之内。

(1) 购买子公司的少数股权不属于企业合并。购买子公司的少数股权是指在一个已经能够对另一个企业实施控制,双方存在母子公司关系的基础上,为增加持股比例,母公司从子公司的少数股东处购买少数股东持有的对子公司全部或部分股权。根据企业合并的定义,考虑到该交易或事项发生前后,不涉及控制权的转移(只是控股比例增加),不形成报告主体的变化,不属于准则中所称的企业合并。

(2) 其他不按照企业合并准则核算的情况。一是两方或多方形成共同控制的合营企业不属于企业合并。共同控制是指合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业,按合并企业的章程或合营合同、协议的规定,在合营企业成立以后,由合营各方对其生产经营活动实施共同控制的情况。因合营企业的各合营方,并不存在占主导作用的控制方,不属于准则中界定的企业合并。二是仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。某些情况下,一个企业能够对另一个企业实施控制,但该控制并非产生于持有另一个企业的股权,而是通过一些非股权因素产生的,例如通过签订委托受托经营合同,作为受托方虽然不拥有受托企业的经营所有权,但按照合同协议的约定能够对受托经营企业生产经营活动实施控制。在这种情况下,因无法计量企业合并成本,某些情况下甚至不发生任何成本,虽然涉及控制权的转移但不包括在企业合并准则的规范范围之内。

企业合并中的有关术语:

合并企业(Combined Company),由企业合并产生的会计主体。

参并企业(Constituent Company),参与企业合并的所有企业。

购进企业(Combinor),主并企业,获得最终控制权的企业。

被并企业(Combinee),没有成为最终控制权的企业。

善意接管(Friendly Takeover),通过友好方式接管别的企业。

恶意接管(Unfriendly Takeover),通过不友好(蓄意)方式接管别的企业。

抵制合并(Pac - man Defense),一种对蓄意收购者的恶意接管行为进行威胁。

白衣骑士(White Knight),寻找能成为善意接管收购者的候选人。

焦土政策(Scorche Dearth),通过出售或向股东收购股本,处理掉一个或多个有利可图的企业的组成部分。

恶意排挤接管(Shark Repellent),收购大量普通流通股作为库存股或撤回,或者借入大量长期债务以换取普通流通股。

毒药丸子(Poison Pill),修改公司章程或规章使得接管难以获得股东的批准。

绿色铠甲(Green Mail),以大大高于蓄意收购者收购成本的价格购回目前由收购者持有的普通股,作为库存股或撤回。

三、企业合并的类型

企业合并可以按不同的标志加以分类,最常见的分类方法有按照法律形式分类、按照企业合并所涉及的行业分类以及按照是否属同一控制进行的合并分类。

(一)按照法律形式分类

企业合并按照法律形式分类可分为:吸收合并、创立合并和控股合并。

1. 吸收合并(Statutory Merger or Takeover)

吸收合并是指两家或两家以上的企业合并成一家企业,原企业中的一家企业(主并企业)继续存在。经过吸收合并,参与合并的企业通常只有其中一家企业继续保留其法人地位,另外一家或几家参与合并的被并企业失去了法人地位,不复存在。吸收合并也称为吞并,即大鱼吃小鱼, $A + B = A$ 。

吸收合并的基本程序如下:

- (1) 参并企业董事会制定合并条件;
- (2) 参并企业的股东根据适用的公司规章批准合并条件;
- (3) 存续企业或主并企业发行普通股、发行债券、或以现金或非现金资产等其他方式给被并企业股东以补偿,换取其持有被并企业的有投票表决权的股票;
- (4) 各被并企业解散和清算,主并企业将被并企业的可辨认净资产纳入其资产负债表中。

合并后,主并企业接管了被并企业的全部资产和负债,为此主并企业扩大了经营规模 and 业务范围。吸收合并 in 会计核算上不会导致新的会计问题资产,也不存在合并会计报表编制问题。

2. 创立合并(Statutory Consolidation)

创立合并是指两家或两家以上的企业创立成一家新的企业,原企业中无一家企业继续存在,创立了一个新的企业。在新创合并的情况下,参与合并的所有企业的法人资格均告消失,组成一家新的法人企业。新创的企业一般以发行该企业的股票获得被并企业的资产和负债。

创立合并的基本程序如下:

- (1) 参并企业董事会制定合并条件;
- (2) 参并企业的股东根据适用的公司规章批准合并条件;
- (3) 新成立的企业发行普通股或以其他方式给被并企业股东以补偿,换取其持有被并企业的有投票表决权的股票;
- (4) 新企业解散和清算其他参并企业,将被并企业的可辨认净资产纳入主并企业。

3. 控股合并(Acquisition of Common Stock or Acquisition)

控股合并是一家企业取得另一家企业有投票表决权的资本,且已达到能控制后者经营和财务政策。前者成为控制公司(Holding Company)或母公司(Parent Company),后者成为附属公司或被控制公司(Affiliated Company)或子公司(Subsidiary Company)。两者都以法人形式存在。

一个企业可以用发行的优先股、普通股、现金、承担债务或其他方式从另一个企业(目标企业)的现有股东手中获得全部或部分有投票表决权的普通股。这一股份收购方案可以在股票市场上直接操作,也可以通过与非上市企业的大股东谈判实施,还可以通过上市公司的股东签订收购要约来进行。

收购要约是一种公开宣布的意向书,它可以提供补偿条件来换取被并企业普通股的最大股份。这种意向书可以由相关股东向投资银行或商业银行之类的机构提出。在意向书中,提出的价格通常明显高于被并企业普通股现行市价。

控股合并不是法律意义上的合并,但它们之间存在控制与被控制的关系,在经营决策和财务政策上,控制公司可以对被控制公司实施间接控制,控制公司与被控制公司成为事实上的一个整体。为了反映这一个整体的财务状况、经营成果及现金流量信息,需要以控制公司(母公司)和被控制公司组成的企业集团为会计主体,编制合并会计报表。

(二)按照企业合并所涉及的行业分类

企业合并按照企业合并所涉及的行业分类可分为:横向合并、纵向合并和混合合并。

1. 横向合并(Horizontal Integration)

横向合并是指生产工艺、产品、劳务相近或相同的企业间合并,也就是企业竞争对手之间的合并。横向合并的目的在于消除竞争、扩大市场份额、增强主并企业的垄断实力和形成规模效益。由于横向合并会削弱企业间的竞争,甚至造成垄断的局面,在一些国家受到反托拉斯法(Antitrust Law)的限制。

2. 纵向合并(Vertical Integration)

纵向合并是指生产工艺、产品、劳务虽不相近或相同,但具有前后联系(上下游)的企业间合并。如企业与企业的供应商或客户进行的合并。优势企业将与本企业生产经营紧密相关的、从事生产、营销过程的企业合并后形成纵向生产经营一体化。纵向合并实质上是处于生产同一产品,不同阶段的企业间的合并。合并双方往往是原先的材料供应商或产成品的购买商。纵向合并可以缩短生产周期,节省运输成本、仓储费用等。

3. 混合合并(Conglo Meration)

混合合并是指多种经营合并,生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业间合并。混合合并既不是竞争对手,也非现实或潜在的客户或供应商的企业间的合并。这种合并的主要目的是分散经营风险,提高企业发展的能力,或者是一方利用另一方的环境条件,进一步拓展市场。

(三)按照是否属同一控制进行的合并分类

考虑到实务操作过程中出现的企业合并的特点,企业会计准则中将企业合并划分为

同一控制的企业合并与非同一控制的企业合并。这种企业合并的类型划分不同,所遵循的会计处理原则也不同。

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合并交易。

判断某一企业合并是否属于同一控制下的企业合并,应注意以下几个方面:

(1)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。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移,一般不涉及从集团外购入子公司或是向集团外其他企业出售子公司的情况,能够对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

(2)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,主要是指根据投资者之间的协议规定,为了扩大其中某一投资者对被投资单位的表决权比例,或者巩固某一投资者对被投资单位的控制地位,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。

(3)实施控制的时间性要求是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。这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)。

按照该时间性要求,对于在合并日已经按照同一控制下企业合并进行会计处理的,在合并日后相对较短的时间内(短于1年),合并方即将企业合并中的具有重要性的资产、负债等出售而获得即期损益的,不符合准则中规定的继后时间性要求,合并方对于原已进行的企业合并会计处理应当按照非同一控制下企业合并的原则进行调整。

企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并,应综合构成企业合并交易的各方面情况,按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下,同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。除此之外,一般不作为同一控制下的企业合并。同受国家控制的企业之间发生的合并,不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其归属于同一控制下的企业合并。

实务中出现的如母公司将其持有的对某子公司的控股权用于交换另一子公司增加发生的股份、集团内某子公司自另一子公司处取得对某一孙公司的控制权等,原则上应作为同一控制下的企业合并。

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的合并交易,即判断为同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

企业合并的实质是控制,而不是法律主体的解散。当彼此独立的企业合并成一个会

计主体,它们的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下,那么,就完成了企业合并。一个或几个企业成为别的企业的子公司,一家公司将其可辨认净资产转移给另一家公司,以及几家公司将其可辨认净资产转移给另一家公司都可认为是实现了企业合并。同样,一个企业持有另一个企业的控股权益,也是企业合并。

合并企业为了取得别的企业的可辨认净资产(资源)的利用或对别的企业控制权,可以用现金、其他非现金资产、发行债券、发行股票进行结算,这时在会计核算上存在着两种处理方法:购买法(Purchase Method)和权益结合法(Pooling of Interest Method)。

我国《企业会计准则第20号——企业合并》规定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。同一控制下的企业合并采用权益结合法,非同一控制下的企业合并采用购买法。

第二节 购买法会计处理

一、购买法的概念和特点

(一)购买法的概念

购买法(Purchase Method)是将企业合并视为某一企业购买其他企业可辨认净资产的一项交易,这一交易与企业直接从外部购入机器设备、存货等资产一样。既然企业合并就是购买其他企业的可辨认净资产,与购买其他资产并无多大差别,那么对企业合并进行会计处理就完全可以采用与企业购买其他资产相同的原则来处理。因此在购买法下,一个企业在购买其他资产时应当按取得的公允价值入账。

(二)购买法的特点

购买法的特点主要表现在以下几个方面:

(1)按公允价值入账。实施合并的企业要按取得被并企业的可辨认净资产的公允价值(Fair Value)入账,记录所收到的被并企业的资产和承担的债务。

(2)要确认合并商誉。合并成本超过所取得的被并企业可辨认净资产公允价值的差额,确认为合并商誉。

合并商誉 = 合并成本 - 被并企业的可辨认净资产公允价值

(3)合并时发生的相关费用分别按照不同费用进行处理:发行股票的登记费用和发行费用冲减股票溢价,减少资本公积;合并的法律、咨询等其他直接费用作为合并成本;合并间接费用记入当期损益(管理费用)。

(4)实施合并企业的收益只将被并企业合并后的收益纳入在内,不包括被并企业实施合并前的收益。主并企业的留存收益可能因合并而减少,但不会增加。被并企业的留存收益不会转入主并企业。

二、商誉和负商誉的处理

(一) 商誉的概念及基本特征

商誉问题引起学术界,尤其是会计学学术界的普遍关注的广泛讨论是在19世纪末。当时,从会计学角度看,商誉有三种解释:①商誉是对企业好感的价值;②商誉是预期未来利润超过不包括商誉的总投资的正常报酬部分的价值;③商誉是反映企业总价值超过各个有形资产价值差价中的总计价账户。

“企业好感的价值”观点认为,商誉产生的原因通常是由于有利的商业联系、良好的职工关系和顾客对企业的好感。对企业的好感可能来自于有利的地理位置、独有的特权以及良好的经营管理水平等。佩顿指出:商誉一词最先仅限于现成的顾客群所具有的价值,后来则逐渐用来描述企业可以用于销售、制造、理财等方面有良好关系的那部分价值。

“超额利润的现值”观点认为,商誉一般为预期未来收益超过正常报酬的超额利润。杨汝梅先生在其《无形资产论》中指出:凡是已使一个企业产生一种较寻常收益高之收益者,均得称之为商誉。

持有“商誉作为一个总计价账户”的观点的代表之一是约翰·B.坎宁。他提出了商誉应否列为资产并把商誉列为“总计价账户”问题,他在所著的《会计经济学》中认为,企业所有资产之所以对企业有价值,均来源于它们在未来能为企业提供利润和现金流量。假使一个企业所有的现金流量可以超过正常数额,则企业所有资产和特定资产对这项超额所作贡献的价值要比原先高。但是并不能将企业总价值全部分布于各项资产。因此,未分配的价值即可记作商誉的总计价账户。

比较三种关于商誉的解释,“企业好感的价值”比较合理,“超额利润的现值”与作为一个“总计价账户”实际上是对商誉计量方法的说明。因此,商誉的定义应为:商誉是企业的经营上具有优越获利能力的潜在经济资源。一家企业因所处的地理位置优越,或由于信誉良好而获得顾客的信任,或由于经营管理能力超群,或由于历史悠久,积累了从事本行业的经验,均会形成商誉。商誉一般有如下特征:

- (1) 商誉是一种不可辨认的资产,不能独立于企业存在,也不能单独出售。
- (2) 有助于形成商誉的个别因素,不能以任何方法进行单独计价。商誉的价值只有在把企业作为一个整体来看时,才能按总额加以确定。
- (3) 凡一个企业自己通过类似广告等建立的企业商誉,在会计上不确认为商誉,其所花的代价已作为费用处理过了。
- (4) 商誉是超额利润的价值,是一家企业的盈利能力超过了本行业平均获利水平或正常投资报酬率的结果。

(二) 商誉的确认

从理论上讲,只要企业有获得超额收益的能力,即可确定商誉的存在,并且可将其创

立过程所发生的一切支出作为成本入账。然而,这种确认商誉的方法实施起来是相当困难的,因为商誉是由多种因素相互影响、相互作用而产生的。没有任何一笔支出能够确认是专门为创造商誉而支出的,也难以决定该笔支出创造了多少商誉,这些支出的收益是多少。因此,在会计事务中,一般只对企业外购商誉加以确认入账,自行创造的商誉不予入账。当一个企业购入另一个企业时,其购买成本超过被购企业可辨认净资产的公允价值的部分,就是商誉价值。可见,商誉的价值无法脱离企业的总体而单独确认,并且只有发生企业整体产权有偿转让时,才能确认商誉的价值。

西方会计理论与实务中对商誉的确认有收益资本化和超额现值法等。实际上这些方法既不够准确,也比较复杂。采用合并成本减去被并企业可辨认净资产公允价值的差额确认商誉的价值是较为合理的,也是可行的。

商誉价值 = 购买成本 - 被购买企业可辨认净资产公允价值

(三) 商誉的会计处理

对商誉如何进行会计处理,各国会计界有不同的做法,一般有三种处理方法:

(1) 将商誉单独确认为一项资产,并在未来有效使用期内对其进行减值测试,如发生减值,要计提减值准备,将减值损失计入当期损益。此种观点认为,实施合并的企业为了取得以后若干年度的超额利润,发生了超额代价,这一超额代价表明被并企业存在商誉。商誉资产和其他资产一样,在为合并主体创造收益的过程中可能会发生减值,也可能不会发生减值。发生了减值就应该确认减值损失,没有发生减值,就保留原账面价值。

(2) 将商誉看成一项权益抵销项目,在合并时立即注销,直接冲减企业当期收益、或留存收益等所有者权益。此观点认为,商誉价值很不确定,不能单独存在和变现。而且形成商誉的因素难以为企业所控制,在合并之后,商誉不一定能继续存在。如原来优越的地理位置,由于城市的发展和开发,现在和将来都不一定仍然处于优越的位置;由于主要管理人员的人事变动,主并企业和被并企业的管理理念不完全相同,现在和将来的管理水平和经营能力不一定还有原来那么高等。若将商誉单独确认,并在未来计提减值准备,不符合稳健性原则,可能会虚估资产。因此,合并商誉不应单独确认入账,而应冲减企业收益或留存收益等所有者权益。

(3) 将商誉作为一项永久性资产单独入账,不予摊销。此种观点认为,外购商誉是企业并购交易时获得的能够为购买企业带来超过正常盈利能力的资源,因而是一项资产。作为资产,商誉应予以资本化。成功的企业拥有的商誉将得到永久的保留,价值不会下降,所以不应分期摊销。此外,在被并企业以往的生产经营过程中发生的各项费用已形成了未入账的自创商誉,这些费用在发生时已经计入以前各期损益中,现在通过购并后,由主并企业将确认的商誉分期摊销计入未来各期的损益中,将会造成重复计算商誉费用的问题。

(四) 负商誉

根据前述计算企业合并商誉的公式,当合并成本小于被并企业可辨认净资产公允价