

面向“十二五”高等教育规划教材
(经济管理类专业)

张宏亮 主编

高级财务会计

辽宁大学出版社

面向“十二五”高等教育规划教材(经济管理类专业)

高级财务会计

主 编 张宏亮

副主编 盛庆辉 牛红军

辽宁大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 张宏亮主编. — 沈阳: 辽宁大学出版社, 2011.12

面向“十二五”高等教育规划教材. 经济管理类专业
ISBN 978-7-5610-6587-7

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 255134 号

出 版 者: 辽宁大学出版社有限责任公司

(地址: 沈阳市皇姑区崇山中路 66 号 邮政编码: 110036)

印 刷 者: 北京广达印刷有限公司

发 行 者: 辽宁大学出版社有限责任公司

幅面尺寸: 170mm×228mm

印 张: 17.75

字 数: 319 千字

印 数: 1—5000 册

出版时间: 2011 年 12 月第 1 版

印刷时间: 2011 年 12 月第 1 次印刷

丛书策划: 水木时代(北京)图书中心

责任编辑: 陈景泓 祝恩民

策划编辑: 周 涵

封面设计: 刘熙川

责任校对: 李 佳

书 号: ISBN 978-7-5610-6587-7

定 价: 36.00 元

联系电话: 024—86864613

邮购热线: 024—86830665

网 址: <http://www.lunpshop.com>

电子邮件: lnupress@vip.163.com

出版说明

2006年财政部颁布了《企业会计准则》，标志着我国会计体系与国际会计准则实现了趋同。这一准则体系的发布，使会计界对财务会计体系有了新的认识。在此基础上，重新界定中级财务会计与高级财务会计的界限，同时重新编制一套适合本科及大专院校学生的教材更具有重要意义。

我们认为，高级财务会计与中级财务会计都属于财务会计的范畴，其基本概念框架应当是相同的。它们在财务报告目标、会计信息质量特征与财务报表要素上不存在差异，二者的差异主要体现在会计假设及会计确认与计量的不同上。

基于此，本书内容设定为：企业合并、合并财务报表、独资与合伙企业会计及公司清算会计。此外，考虑到与中级财务会计的衔接及其会计确认、计量、报告的特殊性，本教材内容还介绍了外币交易会计与外币报表折算、衍生工具会计、租赁会计、上市公司会计信息披露等。

我们在多年教学经验基础上，根据学生学习反馈及各高校“高级财务会计”教材的优缺点，对本书内容进行了创新性设计，尽量准确地把握知识面的广度与内容的深度，根据使用对象的特点，深入浅出，易于教师讲授与学生掌握；在编写过程中，力求吸收最新成果并注意克服同类版本中烦琐的数学推导，淡化理论性，强调其实用性和可操作性；每章都附有大量例题，以帮助学生理解重要的知识点；课后编写了思考与练习题，进一步加深与强化学生对课本知识的理解。

本书由北京工商大学张宏亮副教授主编，负责总体框架设计、撰写编写大纲并对全书进行总纂。由中央民族大学盛庆辉副教授和北京工商大学牛红军讲师担任副主编，并进行具体内容设计与总体内容调整。编写分工如下：张宏亮（第一、二、三、四、六章），盛庆辉（第五、八、九、十章），牛红军（第七章）。

本书在编写过程中得到中国人民大学耿建新教授、北京工商大学谢志华教授、杨有红教授的大力支持，他们对本书提出了许多建设性意见，在此表示感谢。

由于编者水平所限，加之时间仓促，书中疏漏之处在所难免，希望广大师生在使用过程中提出宝贵的意见与建议，以便于我们进一步修订完善。

目 录

第一章 企业合并	(1)
第一节 企业合并概述.....	(2)
第二节 同一控制下的合并.....	(6)
第三节 非同一控制下的合并.....	(10)
第四节 企业合并的国际比较.....	(16)
思考与练习题.....	(19)
第二章 合并财务报表:控制权取得日及以后的合并财务报表	(21)
第一节 合并财务报表基础.....	(21)
第二节 合并财务报表的合并范围及一般程序.....	(25)
第三节 控制权取得日合并财务报表的编制.....	(29)
第四节 控股权取得日后合并财务报表的编制.....	(41)
思考与练习题.....	(50)
第三章 集团公司内部交易的抵消	(53)
第一节 集团公司内部交易概述.....	(53)
第二节 内部存货交易的抵消.....	(55)
第三节 内部债权、债务的抵消.....	(62)
第四节 内部固定资产和无形资产交易的抵消.....	(66)
第五节 合并会计报表的其他问题.....	(76)
思考与练习题.....	(82)
第四章 合并财务报表综合案例	(85)
第一节 案例基本资料.....	(85)
第二节 A公司2010年合并财务报表的编制.....	(95)
第三节 A公司2011年合并财务报表的编制.....	(108)
思考与练习题.....	(120)
第五章 外币交易会计与外币报表折算	(124)
第一节 外币业务概述.....	(124)
第二节 外币交易会计.....	(128)
第三节 外币财务报表折算.....	(136)

思考与练习题	(142)
第六章 衍生工具会计	(143)
第一节 衍生工具概述	(143)
第二节 交易性衍生工具会计	(149)
第三节 套期性衍生工具会计	(158)
第四节 衍生工具的披露	(169)
思考与练习题	(171)
第七章 租赁会计	(173)
第一节 租赁概述	(173)
第二节 承租人租赁的会计处理	(175)
第三节 出租人的会计处理	(183)
思考与练习题	(189)
第八章 公司清算会计	(191)
第一节 公司清算概述	(191)
第二节 解散清算及其会计处理	(193)
第三节 破产清算及其会计处理	(201)
第四节 破产重整及其会计处理	(206)
思考与练习题	(210)
第九章 独资与合伙企业会计	(212)
第一节 独资与合伙企业概述	(212)
第二节 独资企业会计	(216)
第三节 合伙企业会计	(218)
思考与练习题	(233)
第十章 上市公司会计信息披露	(234)
第一节 上市公司概述	(234)
第二节 会计信息披露的内容	(238)
第三节 会计信息披露的法律责任	(244)
思考与练习题	(246)
思考与练习题答案	(247)
参考文献	(278)

第一章 企业合并

本章内容提要



本章主要内容:企业合并的概念、种类,介绍了有关企业合并的基本会计问题。在此基础上,分别介绍了同一控制和非同一控制下的企业合并,讲述了其会计核算方法。最后对我国企业合并的会计处理方法与国际上相关准则进行了比较。

学习目标和要求



1. 了解企业合并的含义、种类和程序。
2. 掌握同一控制和非同一控制下企业合并的特征和会计处理方法。
3. 了解我国企业合并的会计处理与国际上相关业务的特点。

企业合并是企业进行扩张的重要手段,能够为企业提供更快的成长速度,并能内化市场交易,减少交易费用。所以,合并在本质上是为了取得规模效益并节省交易费用所签订的协同经营的契约。国内外成功的企业合并案例表明,企业合并产生财务协同效应的同时,能够取得新的管理资源或更好地运用现有的管理资源,产生管理协同效应。在英、美等西方国家,尽管企业合并因削弱竞争、产生垄断而受到反托拉斯法的限制,但企业合并仍然是受人青睐的企业发展方式。从 20 世纪 80 年代末开始,我国随着经济体制改革的深入而掀起了企业合并的浪潮。进入 21 世纪以后,无论是政府主导的国有企业的合并,还是资本市场中上市公司之间的合并都十分活跃。近年来,联想并购 IBM、吉利并购沃尔沃等一些跨国并购的出现,表明我国企业走出国门,实现海外扩张的步伐正在加快,并购成为我国企业走向世界的重要通道。本章在介绍合并分类的基础上,重点关注由合并所带来的会计问题及其处理方法。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的概念

企业合并是指将两个或者两个以上的单独企业合并,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。报告主体的变化产生于控制权的变化,即企业合并的实质是企业控制权的变动。

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”;国际会计准则理事会(IASB)的《国际财务报告准则(IFRS)第3号——企业合并》将企业合并定义为:“各单独主体或企业组成一个报告主体。”需要注意的是:

(1)法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。企业合并的实质是取得控制权,并强调了单一的会计主体,只要以前彼此独立的企业合并成一个会计主体,而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,合并的实质是控制,而不是法律主体的解散。

(2)根据我国《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,两方或者两方以上形成合营企业的企业合并不属于企业合并。这主要是指作为合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业,按照合营企业的章程或合营企业合营合同、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。由于合营企业的合营各方不存在占主导地位的控制方,不属于准则中界定的企业合并。

(3)仅通过合同而不是所有权份额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企业合并也不是企业合并。在某些情况下,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,作为受托方虽不掌握受托经营企业的所有权,但按合同协议的约定能够对受托企业的生产经营活动实施控制。在这种情况下,因无法明确计量企业的合并成本,甚至在某些情况下不发生任何成本,虽然涉及控制权的转移,但不属于企业合并的范畴。

在企业合并过程中,实施合并的企业所付出的代价,主要有现金、非货币性资产、承担债务、发行债券和股票等。也就是说,实施合并的企业可以向被并企业的所有者或股东支付现金、非货币资产、发行债券,还可以新发行本公

司股票进行支付。所以,不论采用哪种代价形式,只要以资金纽带关系控制了其他企业,就是合并。

二、企业合并的分类

企业的并购是一个色彩斑斓的世界,依据不同的划分标准可以划分成多种方式。

(一)按企业合并的法律形式分类

企业合并按其法律形式进行分类,可以分为吸收合并、创立合并和控股合并。

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并,是指一家公司通过股票交换、支付现金或其他资产,或发行债务性证券而取得另一家或几家公司的全部净资产。参与合并的公司中,只有一家继续存在,其余公司都丧失其法律地位。

丧失法律地位的公司,其经营活动可能继续进行,但只是作为并购公司的一部分而存在,因此,如果 A 公司通过吸收合并取得 B 公司,则这种合并可用下式表示:

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = A \text{ 公司}$$

2. 新设合并

新设合并也称创立合并,是指一家公司与另一家或几家企业通过交换有表决权的股份或其他形式成立一家新公司,参与合并的公司均丧失其法律地位,原参与合并的公司的股东成为新公司的股东。如果 A 公司与 B 公司以新设合并的方式组建丙公司,则这种合并可用下式表示:

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = C \text{ 公司}$$

3. 控股合并

控股合并是指一家企业通过支付现金、转让资产、发行股票或债券等方式取得另一家企业的全部或部分有表决权的股份,从而达到能够对被投资企业实施控制的程度,而参与合并的两家企业仍然保留其法律地位。在这种情况下,投资企业与被投资企业之间形成母子公司关系,需要编制合并报表。如果甲公司取得了对乙公司的控制权,则这种控股合并可用下式表示:

$$\begin{array}{c} A \text{ 公司的} \\ \text{财务报表} \end{array} + \begin{array}{c} B \text{ 公司的} \\ \text{财务报表} \end{array} = \begin{array}{c} A \text{ 公司和 } B \text{ 公司组成的} \\ \text{企业集团的合并报表} \end{array}$$

依据法律形式对企业合并分类,是传统上讨论企业合并会计问题时采用的主要分类方法。吸收合并和新设合并的结果是形成单一的法律主体,不存

在编制合并财务报表的问题。而控股合并后,合并企业与被合并企业仍然是两个独立的法律主体和会计主体,但是从经济角度看,由于控股事实的存在,两者已构成了一个经济实体。为了综合全面地反映这一经济实体的财务状况和经营成果,有必要将母子公司组成的整个企业集团视为单一的会计主体,编制集团的合并财务报表,反映整体的财务状况、经营成果和现金流量的情况。

(二)按照企业合并的性质分类

企业合并按照其性质进行分类,可以分为购买性质合并和股权联合性质合并。

1. 购买性质合并

购买性质合并是指一个企业(购买企业)通过转让资产、承担债务或发行股票等方式取得对另一个企业(被购企业)净资产和经营活动控制权的企业合并。这种合并的特点是,能够清楚地区分购买方与被购买方。实践中,大部分合并属于购买性质。

2. 股权联合性质合并

股权联合性质合并是指参与合并的企业的股东联合控制其全部或实际上是全部的净资产和经营活动,以便继续对合并后的实体分享利益和分担风险的企业合并。参与合并的任何一方都不能认定为购买者。例如1998年5月,美国汽车制造商克莱斯勒公司与梅塞德斯一奔驰的生产者德国戴姆勒一奔驰公司共同宣布了价值高达360亿美元的合并计划,新的集团由双方共同控制。这项合并实际上是一种经营上的战略联盟,属于股权联合性质。

(三)按照合并双方的最终控制人分类

企业合并按照参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制进行分类,可以分为同一控制下的企业合并与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。同一方是指对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的投资者,如企业集团的母公司等。相同的多方,通常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。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最终控制,控制时间通常在1年以上(含1年)。最终控制人可能是一方,也可能是多方。在

图 1-1 中, A 公司为集团的最终母公司, A 公司所有子公司或孙公司中任意两个合并都属于同一控制下的合并。在图 1-2 中, 由于 D 与 E 公司同受 B 和 C 公司控制, 则 D 与 E 之间的合并也是同一控制下的合并。

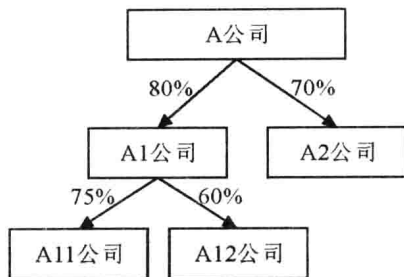


图 1-1 最终控制人为同一方

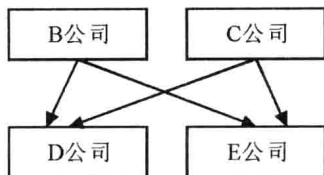


图 1-2 最终控制人为两方

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, 或者虽然受同一方或相同的多方最终控制, 但这种控制是暂时性的。

此外, 企业合并按照支付方式可以分为现金收购、股票收购、债券收购和杠杆收购; 按合并双方的业务集中程度, 企业合并可分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

三、企业合并的会计问题

企业合并的会计问题涉及会计理论和会计实务两方面, 从会计理论角度看, 企业合并突破了传统的会计主体、持续经营、会计期间假设, 并对会计确认和计量提出新的问题; 从会计实务角度看, 企业合并的会计问题包括对合并实质的认识、计价方式的选择、合并费用及损失的处理, 以及合并报表问题。

(一) 企业合并的会计观点

第一个层次的会计问题是, 会计上如何看待企业合并的问题。企业合并会计的目标是什么? 如果以反映企业合并的经济实质为目标的话, 企业合并的经济实质是什么? 关于这一问题主要有两种不同的观点:

(1) 购买观。企业合并是一家企业购买另一家或几家企业的购买行为。基于购买观采用的企业合并会计方法称为购买法。

(2) 权益结合观。企业合并是参与合并的各企业的原有权益的简单结合。基于权益结合观采用的企业合并会计方法称为权益结合法。

与这两种观点相对应,会计上也存在两种主要的处理方法,即购买法与权益结合法。

(二)企业合并中的计价基础

在具体会计处理上,企业合并会带来计价基础与方法选择的问题,即参与合并的企业可辨认资产与负债如何在合并后企业的报表上反映。在合并中,解决这一问题的方法主要有以下两种:

(1)参与合并的所有企业使用原有计价基础,所有资产、负债都按原来的账面价值计价。这是权益结合法的主要特点。

(2)对于主并企业和被并企业的资产与负债的计价采用不同的处理方法:主并企业不改变其计价基础,其资产、负债都按原来的账面价值计价;而被并企业要改变其计价基础,资产、负债按合并日的公允价值计价。这是购买法的主要特点。

(三)合并后合并报表的编制

在吸收合并、创立合并和控股合并三种方式中,吸收合并结束后,被合并的企业全部解散,只有实施合并的企业在合并后仍是一个单一的法律主体和会计主体。创立合并完成后,原来的企业均不复存在,新创立的企业仍然是一个单一的法律主体和会计主体,因此,吸收合并和创立合并后的会计处理没有新的会计问题出现。控股合并完成后,母公司本身和子公司都是一个独立核算的企业。但站在集团的角度看,会计服务对象的空间范围显然是由母公司及其下属单位构成的整体,也就是说,会计处理不仅要每一个独立的企业为报告主体,编制个别企业会计报表,还要以整个企业集团为服务对象。在个别企业会计报表的基础上编制合并会计报表。合并会计报表的编制,无论从编制基础看,还是从编制程序和编制方法看,都与个别企业会计报表不同,这是控制合并完成后面临的新的会计问题。

第二节 同一控制下的合并

对于同一控制下的企业合并而言,合并前后的控制人未发生变化,他们共同控制其全部或实际上全部的净资产和经营权。这种合并不具有购买性质,而是股权的联合。对于股权联合性质的企业合并,权益是主要的对价形式,在这种性质的合并中,参与合并的各方的权益完全或实质上继续存在,而没有增加新的权益,合并后的所有者权益与合并前是对称的,合并的目的是旨在实现商业战略的结合。对于这种股权联合性质的合并,会计上应采用权益结合法。

一、合并方与合并日的确定

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。其中,合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。同时满足以下条件的,可认定为实现了控制权的转移:

- (1)企业合并合同或协议已获股东大会通过。
- (2)企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获批准。
- (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、有计划支付剩余款项。
- (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、承担相应的风险。

二、吸收合并与新设合并的会计处理

对于吸收合并与新设合并来说,合并后仅有一个会计主体,其会计处理的方法为:

(1)取得的资产和负债应按其在被合并方的原账面价值入账。合并方对同一控制下吸收合并和新设合并中取得的资产、负债应当按照其在被合并方的原账面价值入账。值得注意的是,合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策是不同的,因此应基于重要性原则,统一被合并方的会计政策,并且按照合并方的会计政策对被合并方有关资产、负债的账面价值进行调整,以调整后的账面价值确认。

(2)根据确认的资产账面价值与合并对价的差额调整资本公积、留存收益。合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债后,以发行权益性证券的方式进行的合并,所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额,应冲减资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积余额不足冲减的,应冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方式进行的合并,所确认的净资产的入账价值与支付现金、非现金资产账面价值的差额,相应的调整资本公积,资本公积余额不足冲减的,应冲减盈余公积和未分配利润。对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归合并方的部分,合并方应根据不同情况进行调整,自资本公积转入留存收益,这一调整在合并方单独的资产负债表表中予以确认。

(3)合并过程中发生的相关费用应计入当期损益。合并过程中发生的相

关费用,包括与企业合并直接相关的会计审计费用、法律咨询服务费用、资产评估费用等增量费用,应借记“管理费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外:以发行债券进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等,应计入所发行债券的初始计量金额,即构成债券入账价值的组成部分;以发行权益性证券作为合并对价的,与发行权益性证券有关的佣金、手续费等应当抵减权益性证券的溢价收入,不足冲减的,应当冲减留存收益。

三、应用举例

【例题 1-1】 甲、乙公司为同一控制下的企业合并。2010 年 1 月 1 日,甲公司以股票交换的方式对乙公司进行吸收合并。甲公司向乙公司股东定向发行普通股 100 万股,取得乙公司的全部资产并承担其全部负债。已知,甲公司股票的面值为 1 元,股票的公允市价为 3 元。同时,甲公司支付与合并有关的审计及法律服务费 10 万元,发行股票手续费及佣金等计 3 万元。甲公司及乙公司资产负债表资料如表 1-1 所示。

表 1-1 甲公司及乙公司资产负债表资料

单位:元

项 目	甲公司	乙公司(账面)	乙公司(公允)
银行存款	4 120 000	450 000	450 000
交易性金融资产	200 000	430 000	430 000
应收账款	840 000	300 000	310 000
存货	1 440 000	460 000	520 000
长期股权投资	1 200 000	300 000	400 000
固定资产	4 000 000	2 000 000	2 260 000
无形资产	400 000	600 000	560 000
资产合计	12 200 000	4 540 000	4 930 000
短期借款	668 000	260 000	260 000
应付账款	880 000	320 000	327 000
长期借款	2 560 000	840 000	840 000
负债合计	4 108 000	1 420 000	1 427 000
股本	4 000 000	1 200 000	—
资本公积	2 400 000	1 206 000	—
盈余公积	612 000	374 000	—
未分配利润	1 080 000	340 000	—
所有者权益合计	8 092 000	3 120 000	3 503 000

合并方和被合并方的认定。本例为甲公司收购乙公司,因此合并方为甲

公司,被合并方为乙公司,合并日为 2010 年 1 月 1 日。

将合并方在企业合并中取得的资产和负债,按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的股本账面价值与支付的合并对价账面价值(即发行股份面值总额)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。把被并方的经调整后的资本公积和留存收益并入新合并主体中。将各项直接费用确认为当期损益。将企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用,首先冲减溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。将各项直接费用(审计及法律服务费)10 万元计入当期管理费。将企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用 3 万元冲减资本公积。

合并方发行股票的面值为 100 万元,被合并方股本的账面价值为 120 万元,差额 20 万元增加资本公积,同时保留乙公司原有的留存收益。其会计分录为:

借:管理费用	100 000
资本公积	30 000
贷:银行存款	130 000
借:银行存款	450 000
交易性金融资产	430 000
应收账款	300 000
存货	460 000
长期股权投资	300 000
固定资产	2 000 000
无形资产	600 000
贷:短期借款	260 000
应付账款	320 000
长期借款	840 000
股本	1 000 000
资本公积	1 406 000
盈余公积	374 000
未分配利润	340 000

从本例来看,合并方发行股票的账面价值低于被并方的股本的账面价值,增加资本公积;若合并方发行股票的账面价值高于被并方的股本的账面价值,则依次冲减被合并方的资本公积、合并方的资本公积,资本公积仍然不足的部分,全部计入留存收益。

【例题 1-2】 仍以**【例题 1-1】**的资料,假设甲企业发行普通股 500 万股,取

得乙公司的全部资产并承担其全部负债,其他资料不变。这时,合并方发行股票的账面价值高于被并方的股本,差额为 380 万元,首先冲减乙企业的资本公积 120.60 万元,其次冲减甲企业的资本公积 240 万元,剩余 19.40 万元冲减乙企业的盈余公积。其会计分录为:

借:管理费用	100 000
资本公积	30 000
贷:银行存款	130 000
借:银行存款	450 000
交易性金融资产	430 000
应收账款	300 000
存货	460 000
长期股权投资	300 000
固定资产	2 000 000
无形资产	600 000
资本公积	2 400 000
贷:短期借款	260 000
应付账款	320 000
长期借款	840 000
股本	5 000 000
盈余公积	180 000
未分配利润	340 000

可见,合并后甲企业仍然保留了原乙企业的盈余公积 18 万元,未分配利润 34 万元。

除了吸收合并与新设合并之外,还有控股合并,由于控股合并后需要编制合并会计报表,因此这部分内容将在第二章讲述。

第三节 非同一控制下的合并

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定,非同一控制下的企业合并应采用购买法进行会计处理,并对该方法的具体运用进行了详细的规范。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的,为非同一控制下的企业合并。对非同一控制下的企业合并应运用购买法进行会计处理。非同一控制下企业合并的会计处理步骤包括购买方与被购买方的认定、购买方购买日的确定、企业合并成本的计量和企业合并成本的分配。

一、购买方与购买日的认定

非同一控制下的企业合并中,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(或并购方),参与合并的其他企业为被购买方(或被并购方)。其中,购买日是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。控制权转移的判断,与同一控制下的企业合并相同。购买方获得控制权之前并不必然要求交易在法律上结束或完成。购买方应在购买日开始应用购买法。

(一)购买方的确定

非同一控制下的企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。从购买方的定义可见,认定购买方的关键标准是取得控制权。非同一控制下的企业合并中,一般应考虑企业合并合同、协议及其他相关因素来确认购买方。合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的,一般认为取得控股权的一方为购买方,除非有明确的证据表明该股份不能形成控制。

在某些情况下,即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份,一般也可认为其获得了对另一方的控制权,例如,通过与其他投资者签订协议,实质上拥有被购买企业半数以上表决权;按照协议规定,具有主导被购买企业财务和经营决策的权力;有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员;在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权。

在某些情况下可能难以确定企业合并中的购买方,如参与合并的两家或多家企业规模相当,这种情况下,往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时,可以考虑下列相关因素:以支付现金、转让非现金资产或承担负债的方式进行的企业合并,一般支付现金、转让非现金资产或是承担负债的一方为购买方;考虑参与合并各方的股东在合并后主体的相对投票权,其中股东在合并后主体具有相对较高投票比例的一方一般为购买方;参与合并各方的管理层对合并后主体生产经营决策的主导能力,如果合并导致参与合并一方的管理层能够主导合并后主体生产经营政策的制定,其管理层能够实施主导作用的一方一般为购买方;参与合并一方的公允价值远远大于另一方的,公允价值较大的一方很可能为购买方;企业合并是通过有表决权的股份换取另一方的现金及其他资产的,则付出现金或其他资产的一方很可能为购买方;通过权益互换实现的企业合并,发行权益性证券的一方通常为购买方,如果有证据表明发行权益性证券的一方,其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方控制,则其应为被购买方,参与合并的另一方为购买方。