

ACCOUNTING
普通高等学校会计系列教材

第二版

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

罗绍德 杨荣彦 主编

A
F
A

Advanced
Financial
Accounting



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

014004221

ACCOUNTING

普通高等学校会计系列教材

F234.4
255-2

第一

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

罗绍德 杨荣彦 主编



Advanced
Financial
Accounting



北航

C1690969



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

F234.4

255-2

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计/罗绍德, 杨荣彦主编. —2 版. —广州: 暨南大学出版社,
2013. 9

ISBN 978 - 7 - 5668 - 0626 - 0

I. ①高… II. ①罗…②杨… III. ①财务会计 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 124528 号

出版发行: 暨南大学出版社

地 址: 中国广州暨南大学

电 话: 总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编: 510630

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版: 广州市天河星辰文化发展部照排中心

印 刷: 湛江日报社印刷厂

开 本: 787mm × 960mm 1/16

印 张: 29.5

字 数: 570 千

版 次: 2009 年 9 月第 1 版 2013 年 9 月第 2 版

印 次: 2013 年 9 月第 2 次

印 数: 3001—6000 册

定 价: 59.80 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

前 言

初级财务会计与中级财务会计主要涉及财务会计的一般理论与方法。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，如衍生金融工具、企业合并及合并会计报表。

我们深知“授之以鱼，不如授之以渔”的道理，在教材的编写上力求简洁，同时尽量将高级财务会计的知识点全面系统地呈现在读者面前。

我们在编写本教材的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。例如衍生金融工具、套期保值会计等相关知识，对于我们编者来说，也是一个较新的内容，同样需要学习，在编写此章时，我们基本上是按照财政部会计司编写组的《企业会计准则讲解》编写的，同时，我们也重点参考了陈信元教授主编的中国注册会计师专业方向的核心教材《高级财务会计》，吸取了该书中的很多精彩之处，在此加以说明。

本教材由暨南大学管理学院会计系罗绍德、杨荣彦主编。第一至八章由罗绍德教授编写，第九、十、十一章由杨荣彦副教授编写。全书由罗绍德总纂定稿。在本书的编写过程中，暨南大学管理学院会计系的硕士生李鹏、叶倩、刘丽华、宋艳娟、张文婷为全书的编写做了许多辅助工作，在此一并表示感谢。

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处于不断改进的过程中，加之编者学识有限，书中错漏之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2013 年 6 月 30 日

目 录

前 言 / 1

第一章 企业合并及其会计处理 / 1

第一节 企业合并概述 / 1

第二节 购买法会计处理 / 10

第三节 权益结合法会计处理 / 31

第二章 合并财务报表的编制原理 / 45

第一节 合并财务报表概述 / 45

第二节 控制权取得日合并财务报表的编制 / 64

第三节 合并后的合并财务报表编制 / 83

第三章 企业集团内部存货购销业务的抵销 / 119

第一节 集团内部存货购销业务抵销的原理和内容 / 119

第二节 内部交易存货在当期全部对外出售的抵销 / 121

第三节 内部交易存货在当期全部未对外出售的抵销 / 124

第四节 对外出售上期结存的内部交易存货的抵销 / 131

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 / 139

第四章 集团内部长期资产业务的抵销 / 151

第一节 集团内部长期资产业务的内容及抵销原理 / 151

第二节 集团内部固定资产购销业务的抵销 / 152

第三节 集团内部无形资产转让业务的抵销 / 168

第五章 集团内部债权债务业务的抵销 / 175

第一节 内部应收应付及坏账的抵销 / 175

第二节 内部债权投资与应付债券业务的抵销 / 178

第六章 外币业务与外币财务报表折算 / 208

第一节 外币业务概述 / 208

第二节 外币业务的会计处理 / 216

第三节 外币财务报表折算 / 231

第七章 衍生金融工具与套期保值会计 / 252

第一节 衍生金融工具概述 / 252

第二节 衍生金融工具的会计处理 / 265

第三节 套期保值概述 / 274

第四节 套期保值的会计处理 / 281

第八章 租赁会计 / 296

第一节 租赁会计概述 / 296

第二节 经营租赁会计 / 302

第三节 融资租赁会计 / 305

第四节 售后租回会计 / 319

第九章 物价变动会计 / 325

第一节 物价变动会计概述 / 325

第二节 物价变动会计的基本理论 / 328

第三节 一般物价水平会计 / 342

第四节 现行成本会计 / 351

第五节 现行成本/不变币值会计 / 363

第六节 物价变动会计的争论与聚焦 / 370

第十章 企业养老金会计 / 381

第一节 养老金与养老金制度 / 381

第二节 养老金计划的种类与会计特征 / 391

第三节 养老金成本的会计确认与计量 / 394

- 第四节 养老金的会计处理 / 400
- 第五节 养老金的会计报告 / 409
- 第六节 养老金会计的争论与聚焦 / 413
- 第七节 中国养老金制度及其会计处理 / 415

第十一章 企业破产清算会计 / 424

- 第一节 破产清算概述 / 424
- 第二节 破产清算会计的基本理论 / 433
- 第三节 破产清算会计的确认与计量 / 439
- 第四节 破产清算的账务处理 / 447
- 第五节 破产清算会计报告 / 458

参考文献 / 465

第一章 企业合并及其会计处理

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最终发展壮大起来的。在我国，随着市场经济体制的逐步完善，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，应该掌握：

- 企业合并的动因及其类型
- 企业合并的购买法会计处理
- 商誉和负商誉的概念及会计处理
- 企业合并的权益结合法会计处理

第一节 企业合并概述

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，由于受资本市场发展程度的限制，企业合并活动并不频繁。进入 19 世纪后，随着资本市场的发展，企业合并日益活跃，其中，美国的企业合并最具代表性。美国经济在其发展过程中，经历了五次企业合并浪潮，而且第五次合并浪潮在全球范围内的影响至今仍然存在。

1. 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 世纪末与 20 世纪初之间（1893—1904 年），其高峰时期为 1898—1903 年。许多专家认为，正是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，从本次企业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。在合并的高峰年份 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 亿多美元, 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% 左右。

在第一次合并浪潮中, 企业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。

2. 第二次企业合并浪潮

美国企业的第二次合并浪潮发生在 20 世纪 20 年代。这次合并浪潮的规模比第一次更大, 仅在工业领域中就有 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。这次合并浪潮在工业领域中主要集中于石油、冶金和食品行业, 但也有 2 750 家公用事业公司、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推动力。

3. 第三次企业合并浪潮

美国企业的第三次合并浪潮发生在 20 世纪 50 至 60 年代, 其中以 60 年代后期为高潮。这次合并浪潮的规模巨大, 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。

这次企业合并涉及范围广, 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。

4. 第四次企业合并浪潮

美国的第四次合并浪潮从 20 世纪 70 年代中期起, 延续至整个 80 年代, 其中以 1985 年为高峰年度。从 1979 年起, 单个合并活动的交易价值已达 10 亿美元以上, 其中, 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, 本次浪潮中出现了大量的“小企业合并大企业”的现象。

这次浪潮的动因来自美国企业对日渐减弱的竞争力寻求变革。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, 并削除不获利的部门, 将经营资源集中投入到能够获利的企业。

在此次合并浪潮中, 金融界为企业合并资金的筹集提供了极大方便, 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。

5. 第五次企业合并浪潮

20 世纪 90 年代, 随着第四次合并浪潮已经趋近尾声, 以及全球经济一体化、自由化格局的不断加强, 美国又迎来了第五次合并浪潮。这次合并的浪潮

已经不再是以美国企业的合并为代表了，更多的是国际间的合并。目前，第五次合并浪潮仍然在发展过程之中，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的观察。

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，而是国际上所有的企业，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，特别是当企业发展到一定的阶段时，为了减少竞争、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上述目标。企业合并，作为一种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。这些词语之间虽然存在着一定的差别，但是其实质是基本相同的。本书主要以“企业合并”为主要表现形式来介绍企业合并的会计处理。

1. 企业合并准则规范的企业合并

《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联合或获得对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：企业合并指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的发生是否引起报告主体的变化。一般情况下，法律主体即报告主体，但相较于法律主体，报告主体的涵盖范围要更广泛一些，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。在交易或事项发生以后，一方能够对另一方的生产经营决策实施控制，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；交易或事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及控制权及报告主体的变化，形成企业合并。实务中，对于交易或事项发生后是否形

成控制权的转移,应当遵循实质重于形式原则,综合各方面的可获得的情况进行判断。

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),企业合并准则中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形:

(1) 企业 A 通过增发自身的普通股自企业 B 原股东处取得企业 B 的全部股权,该交易事项发生后,企业 B 仍持续经营。

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

(3) 企业 A 以其资产作为出资投入企业 B,取得对企业 B 的控制权,该交易事项发生后,企业 B 仍维持其独立法人资格继续经营。

2. 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规范的范围;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规范的范围之内。

(1) 购买子公司的少数股权。

购买子公司的少数股权,是指在一个企业已经能够对另一个企业实施控制,在双方存在母子公司关系的基础上,为增加持股比例,母公司自子公司的少数股东处购买其持有的对该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的发生,不涉及控制权的转移,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。

其一,两方或多方形成合营企业的企业合并,主要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,按照合营企业章程或者合营合同、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。因在合营企业的各合营方中,不存在占主导作用的控制方,故其不属于准则中所界定的企业合并。

其二,仅通过合同而不是通过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。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,作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权,但按照合同协议的约定能够对受托经营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合并成本,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规范的范围之内。

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 (Combines)：没有获得最终控制权的企业。

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的威胁。

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 (Scorched Earth)：通过出售或向股东收购股本，处理掉企业一个或多个有利可图的组成部分。

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、合并动因

在市场经济体制下，企业作为独立的经济主体，其一切经济行为都受到利益的驱使，合并行为的目的也是实现其财务目标——股东财富最大化。同时，企业合并的另一动力来源于市场竞争的巨大压力。这两大原始动力在现实经济生活中以不同的具体形态表现出来，即在多数情况下企业并非仅仅出于某一个目的进行合并，而是将多种因素综合平衡。这些因素主要包括：

1. 谋求管理协同效应

如果某一个企业有一支高效率的管理队伍，其管理能力超出管理该企业的需要，但这批人才只能集体实现效率，企业不能通过解聘释放能量，那么该企业就可以合并那些由于缺乏管理人才而效率低下的企业，利用这支管理队伍通过提高整体效率水平而获利。

2. 谋求经营协同效应

由于经济的互补性及规模经济，两个或两个以上的企业合并后可以提高其生产经营流动效率，这就是所谓的经营协同效应。获取经营协同效应的一个重要前提是产业存在规模经济，而在合并前尚未达到规模经济。规模经济效益具

体表现在以下两个层次上:

(1) 生产规模经济。企业通过并购可调整其资源配置使其达到最佳经济规模要求,有效地解决由专业化引起的生产流程的分离问题,从而获得稳定的原材料来源渠道,降低生产成本,扩大市场份额。

(2) 企业规模经济。通过合并将多个工厂置于同一企业管理之下,可形成一定的规模经济,表现为节约管理费用、节约营销费用、集中研究费用、扩大企业规模、增强企业抵御风险的能力等。

3. 谋求财务协同效应

企业合并不仅可因经营效率提高而获利,还可以在财务方面给企业带来如下收益:

(1) 财务能力提高。一般情况下,企业合并后整体的偿债能力比合并前各单个企业的偿债能力强,还可降低资本成本,并实现资本在合并企业与被并企业之间的有效再配置。

(2) 合理避税。税法一般包括亏损递延条款,允许亏损企业免交当年所得税,且其亏损可向后递延以抵销以后年度盈余。同时,一些国家的税法对不同的资产适用不同的税率,股息收入、利息收入、营业收益、资本收益的税率也不尽相同。企业可利用这些规定,通过合并行为及相应的财务处理合理避税。

(3) 预期效应。预期效应是指因合并使股票市场对企业股票评价发生变化从而对股票价格产生影响。由于预期效应的作用,企业合并往往随着强烈的股价波动,形成股票投机机会。投资者对投机利益的追求,反过来又会刺激企业合并的发生。

4. 实现战略重组,开展多元化经营

企业通过经营相关程度较低的不同行业的业务,可以分散风险、稳定收入来源、增强企业资产的安全性。多元化经营可以通过内部积累和外部并购两种途径实现,但在多数情况下,外部并购途径更为有利,尤其是当企业面临变化的环境而调整战略时,并购可以使企业以低成本迅速进入被并购企业所在的增长相对较快的行业,并在很大程度上保持被并购企业的市场份额以及现有的各种资源,从而保证企业持续不断的盈利能力。

5. 获得特殊资产

企图获取某项特殊资产往往是合并的重要动因。特殊资产可能是一些企业发展至关重要的专门资产。如土地是企业发展的重要资源,一些有实力、有前途的企业往往会由于空间狭小难以扩展,而另一些经营不善、市场不景气的企业却占有较多的土地和优越的地理位置,这时,优势企业就可能通过合并劣势企业以获取优越的土地资源。另外,合并还可能是为了得到目

标企业所拥有的有效管理队伍、优秀研究人员或专门人才以及专有技术、商标、品牌等无形资产。

6. 降低代理成本

在企业的所有权与经营权相分离的情况下，经营是决策或控制的代理，而所有者作为委托人成为风险承担者，由此造成的代理成本包括契约成本、监督成本和剩余损失。企业内部组织机制安排可以在一定程度上缓解代理问题，降低代理成本，但当这些机制不足以控制代理问题时，合并机制使得接管的威胁始终存在。通过公开收购或代理权争夺而造成的接管，将会改选现任经理和董事会成员，从而作为最后的外部控制机制解决代理问题，降低代理成本。

另外，跨国合并还可能具有其他多种特殊的动因，如企业增长、技术、产品优势与产品差异、政府政策、汇率、政治和经济稳定性、劳动力成本和生产率差异、多样化、确保原材料来源、追随顾客等。

四、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两种：

1. 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、新创合并和控股合并。

(1) 吸收合并 (Statutory Merger or Takeover)，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法人地位，不复存在。

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，换取其持有的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，因此主并企业扩大了经营规模和业务范围。吸收合并在会计核算上不会产生新的会计资产，也不存在合并会计报表编制问题。

(2) 新创合并 (Statutory Consolidation)，是指两家或两家以上的企业创立成一家新的企业，原参并企业中无一家企业继续存在。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。

新创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,换取其持有的被并企业的有投票表决权的股票;
- ④新企业解散和清算参并企业,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), 是指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的比例。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)。二者都以法人形式继续存在。

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。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,还可以通过与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,其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。

2. 按照企业合并所涉及的行业分类

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), 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,所以在一些国家受到反托拉斯法 (Antitrust Law) 的限制。

(2) 纵向合并 (Vertical Integration), 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 (Conglomeration), 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, 提高企业自下而上发展的能力, 或者是一方利用另一方的环境条件进一步拓展市场。

3. 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, 我国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。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, 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, 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, 在对外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。具体是指在企业合并之前 (即合并日之前), 参与合并各方受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受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视为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发的股份,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情况,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,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,即同一控制下企业合并情况以外的其他企业合并。

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其他企业的子公司,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。

合并企业为了取得其他企业的可辨认净资产(资源)的利用或对其他企业的控制权,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

1. 购买法的概念

购买法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