

摇◎摇刘永泽摇傅荣摇圆园苑

摇图书在版编目 (CIP) 数据

摇高级财务会计 轶刘永泽, 傅荣主编 鄞-大连 : 东北财经大学出版社, 圆园园圆

(东北财经大学会计学系列教材)

搖陽昇怨慍京苑原慍新元慍京怨远元原

摇Ⅰ鄢高...摇Ⅱ鄢①刘...②傅...摇Ⅲ鄢财务会计 原高等学校 原教材摇
Ⅳ鄢K757.5

中国版本图书馆CIP数据核字(95第000000号)

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街圆苑号摇邮政编码摇员6024)

总编室：(园原员)愿原员园缘袁

营销部：(园)愿园园园

网摇摇头：漂亮：// 憎憎龔龔委委糟吐

读者信箱： 曹永岳 曹永强 曹永刚

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸：员圆皂伊圆圆皂 摇摇字数：源园千字 摇摇印张：圆圆 摇摇插页：员

印数：员一员四四四册

第 1 版 第 1 次印刷

责任编辑：田世忠摇周晗摇王莹摇摇摇摇摇摇摇责任校对：一摇心

封面设计：卓摇朗摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇版式设计：钟福建

定价：圆 圆 圆 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任 摇

谷摇祺摇教授摇博士生导师

副主任 摇

刘永泽摇教授摇博士摇博士生导师

张先治摇教授摇博士摇博士生导师

委员 摇（按姓氏笔画为序）

万寿义摇教授摇博士摇博士生导师

王振武摇教授摇硕士生导师

孙摇坤摇教授摇博士摇硕士生导师

刘明辉摇教授摇博士摇博士生导师

吴大军摇教授摇博士生摇硕士生导师

陈文铭摇教授摇硕士生导师

陈立军摇教授摇硕士生导师

陈国辉摇教授摇博士摇博士生导师

欧阳清摇教授摇硕士生导师

姜摇楠摇教授摇硕士生导师

秦志敏摇教授摇博士生摇硕士生导师

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。20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。1999年10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1项企业会计准则和1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。

作为高等财经院校的会计学院，尤其是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1983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1995年、1998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：

一、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，又要注重应用。教材编写既要从事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。

二、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。

三、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。

四、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，同时也要注重新法规、新政策、新理论、新方法的充实与完善。

五、“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

二〇一〇年 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》教材的此番修订工作。

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。

本书设合并及合并报表会计、外币业务会计、租赁会计、衍生金融工具会计、物价变动会计、企业清算与重组会计、投资性房地产会计、生物资产会计、油气开采会计和保险合同会计等十个专题，由十二章组成。

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和编写。参与修订和编写的人员分别为：傅荣（第一章、第二章、第三章），于显国（第四章），冯兆大（第五章），梁爽（第六章），罗兵（第七章），刘永泽、陈玉媛（第八章、第十章），曲明（第九章），孙光国（第十一章），姜欣（第十二章）。

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。

编摇者

圆园苑年 月于大连

目 录

第一章 企业合并会计	员
第一节 企业合并的含义与分类	员
第二节 企业合并会计处理方法概要	苑
第三节 同一控制下企业合并的会计处理	员
第四节 非同一控制下企业合并的会计处理	员
第五节 企业合并的披露	猿
第二章 合并财务报表（上）	猿
第一节 合并财务报表含义	猿
第二节 合并范围	猿
第三节 合并财务报表的编制原则与程序	猿
第四节 股权取得日合并财务报表的编制	源
第三章 合并财务报表（下）	源
第一节 合并资产负债表	源
第二节 合并利润表和合并所有者权益变动表	苑
第三节 合并现金流量表	苑
第四节 合并财务报表综合举例	愿
第四章 外币业务会计	怨
第一节 外币业务概述	怨
第二节 外币交易会计	员
第三节 外币报表折算	员
第五章 租赁会计	员
第一节 租赁会计概述	员
第二节 经营租赁会计	员
第三节 融资租赁会计	员
第四节 售后租回会计	员
第六章 衍生金融工具会计	员
第一节 衍生金融工具概述	员
第二节 衍生金融工具确认与计量的一般标准	员

第三节 摇套期会计理论	.....	页元
第四节 摇套期会计处理示例	.....	页页
第七章 摇物价变动会计	.....	页园
第一节 摇物价变动会计与传统财务会计	.....	页园
第二节 摇资本保全理论与物价变动会计	.....	页园
第三节 摇历史成本不变币值会计模式	.....	页源
第四节 摇现行成本名义货币会计模式	.....	页园
第五节 摇现行成本不变币值会计模式	.....	页猿
第六节 摇物价变动会计的应用情况	.....	页缘
第八章 摇企业清算与重组会计	.....	页愿
第一节 摇企业清算会计概述	.....	页愿
第二节 摇企业普通清算会计	.....	页园
第三节 摇企业破产清算会计	.....	页园
第四节 摇企业重组会计	.....	页苑
第五节 摇债务重组会计	.....	页园
第九章 摇投资性房地产会计	.....	页园
第一节 摇投资性房地产概述	.....	页园
第二节 摇投资性房地产的确认与初始计量	.....	页源
第三节 摇投资性房地产的后续计量	.....	页远
第四节 摇投资性房地产的转换、处置及披露	.....	页园
第十章 摇生物资产会计	.....	页元
第一节 摇生物资产概述	.....	页元
第二节 摇生物资产的确认与初始计量	.....	页愿
第三节 摇生物资产的后续计量	.....	页缘
第四节 摇生物资产的收获与处置	.....	页愿
第五节 摇生物资产的列报与披露	.....	页愿
第十一章 摇油气开采会计	.....	页员
第一节 摇油气行业与油气开采	.....	页员
第二节 摇油气资产的确认与计量	.....	页缘
第三节 摇油气生产的会计处理及油气开采的披露	.....	页远
第十二章 摇保险合同会计	.....	页愿
第一节 摇原保险合同会计	.....	页愿
第二节 摇再保险合同会计	.....	页猿

第一章

企业合并会计

第一节 企业合并的含义与分类

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。

一方面，由强势企业合并弱势企业的企业合并可以优化生产要素的组合，避免经济资源的浪费，减少因对部分企业实施破产而导致的负面影响；另一方面，强强联合的企业合并，则有助于企业优势互补、扩充规模、寻求更大发展。

对于参与合并的企业而言，企业合并更可以为之带来如下好处：

第一，合并带给企业的有形资产和无形资产，使企业能以较低的成本谋求较大的发展；

第二，合并导致的分散风险和多角化经营，使企业能以较小的风险获得较高的报酬；

第三，合并还会使企业免延误生产之虞而享纳税优惠之益。

一、企业合并的含义

中国《企业会计准则第 4 号——企业合并》（~~财政部~~）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》（~~IASB~~）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：

(员) “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。

(圆) “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。

(猿) 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“交易”性将决定到公允价值的使用,而合并“事项”只能适用账面价值进行企业合并的确认与计量。

[例 员-员] 现有粤、月两个企业。如果粤、月合并后只存留下粤企业,合并后的报告主体是粤企业;如果粤、月合并创设一个新企业悦,合并后的报告主体是悦企业;如果粤、月合并后粤、月作为独立的法人主体仍都存在,但粤取得对月的控制权,则粤、月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:

(员) 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发表一致意见的两个或两个以上的投资者。

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。

(圆) 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。

实施最终控制的一方，通常是指企业集团中的母公司或有关主管单位。实施最终控制的一方为有关主管单位的，企业合并是指在某一主管单位主导下进行的合并。但如果有关主管单位并未参与企业合并过程中具体商业条款的制定，如并未参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排等，不属于同一控制下的企业合并。

(猿) 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多方控制的时间通常在一年以上（含一年）。

[例 员-圆] 粤企业与月企业是两个归属于不同主管单位的企业。甲、乙、丙、丁、丑、寅均为股份有限公司，其中，粤企业直接拥有甲企业 $\frac{2}{3}$ 的表决权，直接拥有乙企业 $\frac{2}{3}$ 的表决权；甲企业直接拥有丙企业 $\frac{2}{3}$ 的表决权；月企业直接拥有丁企业 $\frac{2}{3}$ 的表决权，直接拥有丑企业 $\frac{2}{3}$ 的表决权；丁企业直接拥有寅企业 $\frac{2}{3}$ 的表决权。以上各项表决权的拥有都超过一年。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：粤、月合并；甲、乙合并；乙、丙合并；甲、月合并；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 粤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；粤企业是甲、乙和丙三个企业的最终控制方。

②月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；月企业是丁、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，有关合并的类别划分见表 员—员
表 员—员 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 粤企业最终控制	合并前、后均受 月企业最终控制	
甲、乙合并	丁、寅合并	粤、月合并
乙、丙合并	摇	甲、月合并
摇	摇	丙、丁合并
摇	摇	丙、寅、丑合并

圆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，合并双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。

猿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。

源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：

(员) 企业合并协议已获股东大会通过；

(圆) 企业合并事项需要经过国家有关部门实质性审批的，已取得有关主管部门的批准；

(猿) 参与合并各方已办理了必要的财产交接手续；

(源) 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过缘豫），并且有能力支付剩余款项；

(缘) 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 员-猿] 甲公司于 圆园伊苑年 苑月 员日用银行存款 圆缘园万元取得乙公司 圆豫豫的股份；圆园伊苑年 员月 员日，甲公司又以 远缘园万元的价格进一步购入乙公司 源豫豫的股份，至此，甲公司获得了对乙公司的控制权。这里，圆园伊苑年 苑月 员日、员月 员日都属于交易日，但股权购买日只能是 圆园伊苑年 员月 员日。

缘 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。

缘 吸收合并

吸收合并（~~皂葬葬~~），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。

一、新设合并

新设合并（~~吸收合并~~），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诸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合并企业的资产并承担其债务。

二、控股合并

控股合并（~~吸收合并~~），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之间的关系见图 员—员

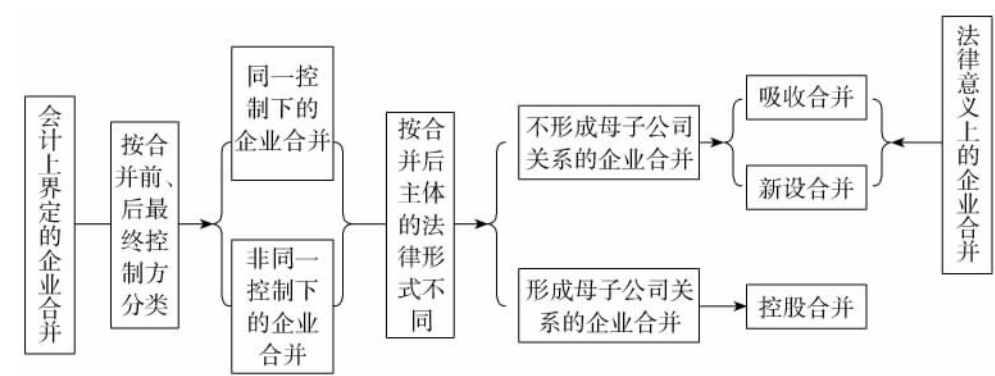


图 员—员 企业合并两种分类方法关系简图

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“控制权”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见图 员—圆

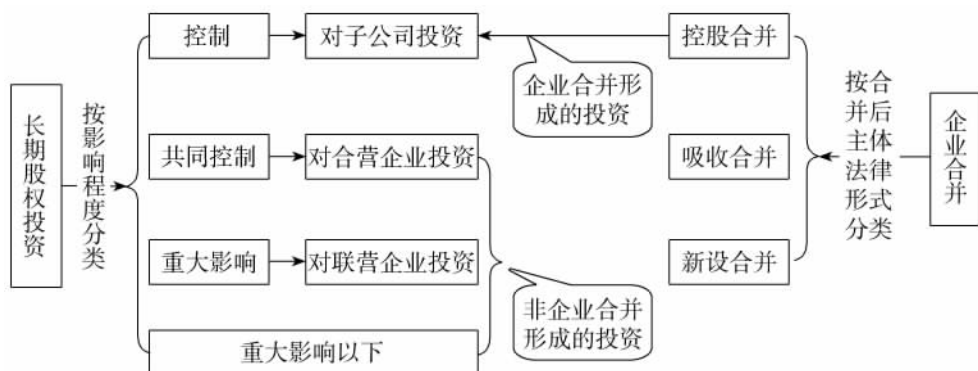


图 1-1 企业合并与长期股权投资关系简图

（三）按涉及行业的不同进行分类

企业合并按涉及行业的不同可分为横向合并、纵向合并和混合合并三种。

横向合并（~~是指企业合并各方属于同一行业或相近行业的企业合并~~），或称水平式合并，是指同行业或相近行业的有关企业的合并，参与合并的企业在生产工艺、产品或劳务等方面相同或相近。横向合并的目的是发展规模经济，实现规模效益、优势互补，提高竞争能力。例如，若干家零售商业企业合并组成大型零售商业企业集团等。

纵向合并（~~是指企业合并各方属于同一行业或相近行业的企业合并~~），或称垂直式合并，是指不同行业的有关企业的合并，参与合并的企业在生产工艺、产品或劳务等方面虽然不相同或不相近但却有一定的联系。纵向合并的目的往往是保证生产经营活动的配套、产供销各环节的畅通。例如，速冻食品生产企业与粮油业、水产业、畜牧业甚至快餐业企业合并。

混合合并（~~是指企业合并各方属于不同行业或相近行业的企业合并~~），是指生产工艺、产品或劳务并没有内在联系的诸企业的合并。混合合并的目的一般是为了分散经营风险。例如，房地产开发企业购买造船企业的股权、电子生产企业购并酿酒企业等。

第二节 企业合并会计处理方法概要

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，它们有关的会计处理主要都涉及两个方面的内容：一是合并日（或购买日）合并方（或购买方）如何对企业合并交易或事项进行确认与计量；二是合并日（或购买日）是否需要以及如何编制合并财务报表。毫无疑问，对合并交易或事项的确认与计量是这里的关键。^①

诚如前述，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，两类

^① 合并日合并报表的内容，见第二章。

企业合并的结果都包括不形成母子公司关系和形成母子公司关系两种情况；两类企业合并的实施都需要合并方支付合并对价；两类企业合并的进行都有可能发生合并费用。那么，各类企业合并业务中的这些相关内容应该如何进行确认与计量，必然是企业合并会计首先需要解决的问题。

如果暂且不考虑合并费用的具体确认方法等问题，只是理出合并日（或购买日）合并处理的基本框架，则合并日（或购买日）合并方（或购买方）对企业合并进行确认和计量的账务处理的基本思路见表员—圆

表员—圆 企业合并账务处理概要	
不形成母子公司关系的合并 （吸收合并、新设合并）	形成母子公司关系的合并 （控股合并）
借：有关资产账户 摇贷：有关负债账户 摇银行存款 摇摇摇库存商品 摇摇摇应付债券、股本等 摇摇摇银行存款等	借：长期股权投资 摇贷：银行存款 摇摇摇库存商品 摇摇摇应付债券、股本等 摇摇摇银行存款等
（取得的净资产）	（取得的股权）
（支付的合并对价）	（支付的合并对价）
（支付的合并费用）	（支付的合并费用）

现在需要回答的问题主要有：

第一，合并方（或购买方）对合并日（或购买日）取得的净资产或股权应如何计量？

第二，支付的合并对价应如何计量？

第三，两者如果有差异，应如何处理？

第四，支付的合并费用又应如何处理？

从企业合并会计处理方法的发展过程来看，对以上问题的处理主要有两种方法：权益结合法和购买法。^①

一、权益结合法与购买法的基本内容

（一）权益结合法的基本内容

权益结合法（~~规定在《企业会计准则第4号——企业合并》（2006）~~）也称权益入股法、股权联合法、权益联营法。《国际会计准则第4号——企业合并》（~~2004年1月1日起实施~~）对权益结合法的含义有如下阐述：权益结合法是指“参与合并的企业的股东联合控制他们全部或实际上全部的资产和经营，以便继续对联合实体分享利益和分担风险的合并”。取代~~国际会计准则第4号~~的~~国际会计准则第4号~~认为，权益结合法适用于“真实兼并”或“权益结合”形式

^① 还有一种针对合资企业的处理方法——新起点法。在新起点法下，参与合并主体的资产和负债由新主体以公允价值确认。在“《国际财务报告准则第3号——企业合并》结论基础”中指出，国际会计准则理事会将致力于在企业合并项目的未来阶段研究“新起点法”是否可能适用于某些企业合并。

的企业合并。^① 因此，权益结合法下，为了共同分担合并主体的风险和利益，第一，参与合并企业的有表决权的普通股应全部或至少是绝大部分参与交换与合并；第二，一个企业的公允价值不能与另一个企业的公允价值相差很远；第三，合并后各企业的股东在合并主体中应大体保持与合并前同样的表决权和股权。国际会计准则中强调，权益结合法的采用仅限于权益是主要对价形式的企业合并。

权益结合法的主要特点是：

(员) 合并的实质。权益结合法实施的合并，其实质是参与合并的各个企业现有的股东权益在合并主体中的联合和继续，不是一项购买交易。

(圆) 合并中取得净资产或股权的入账价值的确定。权益结合法下，按被合并企业净资产账面价值的份额作为合并方取得的净资产或股权投资的入账价值，因为这里没有购买成本。同样，由于不单独确认购买成本，合并时发生的直接费用和间接费用均在合并当期确认为费用。

(猿) 合并商誉。权益结合法要求按并入净资产的账面价值入账，因此不涉及商誉或负商誉的确认。

(源) 股东权益的调整。权益结合法要求按被合并企业净资产账面总额合并投入资本，所以，账面换出股本的面值加上现金或其他资产形式的额外出价，与账面换入股本价值之间的差额，应调整股东权益；同时，应按入股比例将被合并方留存收益并入本企业合并后留存收益中。

(缘) 参与合并各方当年净收益。参与合并各方当年净收益包括参与合并各方整个年度净收益之和，如同自所反映的最早期间起就已经联合在一起一样。

[例员-源] 表员-猿分别是甲公司、乙公司 圆园园缘年 员月 猿日的资产负债表(简表)。

假设甲公司 圆园园缘年 员月初发行每股面值为 员元的普通股换入乙公司 怨缘的股
权，换出普通股的股数分别为 远园园园股、远园园园股、远园园园股、远园园园股、怨缘园园
股、员员园园股，则各种情况下甲公司的有关账务处理见表员-缘

(二) 购买法的基本内容

购买法(表列资产与负债)也称购受法、收买法。国际会计准则中对购买的定义有如下阐述：购买是指通过转让资产、承担负债或发行股票等方式，由一个企业(收购企业)获得对另一个企业(被收购企业)净资产和经营的控制权的企业合并。

购买法的主要特点是：

(员) 购买方的认定。应用购买法的首要步骤就是认定购买方。由于购买法是从购买方的角度看待企业合并，所以，购买法假定交易的一方能够被认定为购买方。购买方是获得对其他参与合并主体或业务的控制权的参与合并主体。

^① 《国际财务报告准则第猿号——企业合并》只对非同一控制下的企业合并规定了可采用的方法——购买法，没有对同一控制下的企业合并进行规范。