



高级财务会计

Advanced Financial Accounting, 2E

(第2版)

余国杰 主编



清华大学出版社



高级财务会计

Advanced Financial Accounting, 2E
(第2版)

余国杰 主编

清华大学出版社



内 容 简 介

本书是专门为高等院校会计学与财务管理专业本科学生撰写的教材,同时,也可作为本科成人教育、高等教育自学考试教材和参考书,并供财务与会计从业人员业务学习使用。

本书的突出特点在于:(1)严格按照新企业会计准则编写。(2)结构清晰,重点突出,内容紧凑。(3)简明实用,突出应用,有较强的适用性和实用性。(4)每章之后附有大量的思考题与练习题,并在书后附有练习题解答,方便教师的教学。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/余国杰主编。—2版。—北京:清华大学出版社,2008.9

(21世纪经济管理类精品教材)

ISBN 978-7-302-17999-3

I. 高… II. 余… 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(2008)第094508号

责任编辑:陈仕云 孙 斌

封面设计:张 岩

版式设计:赵丽娜

责任校对:柴 燕

责任印制:王秀菊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦A座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

装 订 者:北京国马印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印 张:18.75 字 数:381千字

版 次:2008年9月第2版 印 次:2008年9月第1次印刷

印 数:1~5000

定 价:32.00元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:029993-01

第2版前言

《高级财务会计》是高等院校本科会计学与财务管理专业的主干课程之一，其先行课程是《中级财务会计》。《中级财务会计》（也称通用财务会计）解决的是所有企业都要遇到的财务会计问题，即企业一般财务会计问题。其主要内容包括两个方面：（1）要素的确认与计量。（2）单个企业财务报表的编制。而高级财务会计（也称特殊业务会计）解决的则是企业一般财务会计问题以外的特殊财务会计问题。这些特殊财务会计问题可以分为两类：

（1）单个企业会计中特殊的财务会计问题，如外币交易、外币报表折算、衍生工具、套期保值、租赁等。（2）企业集团会计中特殊的财务会计问题，如企业合并、合并财务报表的编制等。

本书是在2004年2月出版的第一版基础上修订而成，是专门为高等院校本科会计学与财务管理专业学生撰写的教材，同时，也可作为本科成人教育、高等教育自学考试教材和参考书，并供财务与会计从业人员业务学习使用。与第一版以及国内同类教材相比，本书的突出特点在于：（1）严格按照新企业会计准则编写。（2）结构清晰，重点突出，内容紧凑。（3）简明实用，突出应用，有较强的适用性和实用性。（4）每章之后附有大量的思考题与练习题，并在书后附有练习题解答，方便教师的教学。

本书由余国杰任主编，负责拟定全书编写提纲，并对全部初稿进行修改、补充和总纂。全书共分十二章，第一章由余国杰编写，第二、三章由刘丹编写，第四、五、六章由李颖编写，第七、八、九章由罗奕编写，第十、十一、十二章由王芳编写。各章初稿的编写人负责草拟本章的思考题与练习题，练习题解答由刘丹编写。

以上各作者基本情况如下：（1）余国杰，武汉大学经济与管理学院会计系教授。（2）刘丹、李颖、罗奕、王芳，武汉大学经济与管理学院会计系硕士研究生。

由于编者水平所限，书中难免有疏漏之处，恳请广大读者批评指正，以便进一步修改。

编 者

2008年6月于武汉大学

目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并的含义与方式.....	1
一、企业合并的含义	1
二、企业合并的方式	2
第二节 同一控制下企业合并的会计处理.....	4
一、现行准则的有关规定.....	4
二、同一控制下吸收合并的会计处理.....	4
三、同一控制下企业合并的信息披露要求.....	6
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理.....	6
一、现行准则的有关规定.....	6
二、非同一控制下吸收合并的会计处理.....	8
三、非同一控制下企业合并的信息披露要求.....	10
思考题	11
练习题	11
第二章 长期股权投资	14
第一节 长期股权投资的类型和内容.....	14
一、长期股权投资的类型.....	14
二、长期股权投资的核算范围.....	15
第二节 长期股权投资的初始计量.....	15
一、企业合并形成的长期股权投资.....	15
二、其他方式取得的长期股权投资.....	17
第三节 长期股权投资的后续计量.....	18
一、成本法	18
二、权益法	20
第四节 长期股权投资核算的其他问题.....	24
一、长期股权投资的减值与处置.....	24
二、权益法转按成本法核算.....	25
三、成本法转按权益法核算.....	27
思考题	31

练习题	31
第三章 合并财务报表（一）	33
第一节 合并财务报表概述	33
一、合并财务报表的概念	33
二、合并财务报表的合并范围	34
三、合并财务报表的合并程序	35
第二节 同一控制下合并日的合并财务报表编制	38
一、同一控制下合并日的合并财务报表编制要求	38
二、同一控制下合并日的合并资产负债表的编制	39
三、同一控制下合并日的合并利润表的编制	40
四、同一控制下合并日的合并现金流量表的编制	42
第三节 非同一控制下购买日的合并财务报表编制	42
一、非同一控制下购买日的合并财务报表编制要求	42
二、非同一控制下购买日的合并资产负债表的编制	43
三、非同一控制下分步实现企业合并的合并资产负债表的编制	45
思考题	48
练习题	49
第四章 合并财务报表（二）	51
第一节 同一控制下合并日后的合并财务报表编制	51
一、合并当年的合并财务报表的编制	51
二、合并以后年份的合并财务报表的编制	54
三、合并日后的合并现金流量表的编制	56
第二节 非同一控制下购买日后的合并财务报表编制	59
一、合并当年的合并财务报表的编制	59
二、合并以后年份的合并财务报表的编制	61
三、合并日后的合并现金流量表的编制	64
第三节 投入资本变化情况下合并财务报表的编制	65
一、同一控制下合并财务报表的编制	65
二、非同一控制下合并财务报表的编制	68
思考题	72
练习题	73

第五章 合并财务报表（三）	74
第一节 集团内部存货交易的抵销	74
一、集团内部存货当期购销额的抵销	74
二、期末存货所包含未实现利润的抵销	76
三、期初存货所包含未实现利润的实现	78
第二节 集团内部债权与债务的抵销	80
一、集团内部应收账款与应付账款的抵销	80
二、集团内部债券投资与应付债券的抵销	82
第三节 集团内部固定资产交易的抵销	85
一、内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销	85
二、内部交易形成的固定资产在以后会计期间的抵销	88
三、内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销	89
思考题	91
练习题	92
第六章 合并财务报表（四）	96
第一节 持股比例变动情况下合并财务报表的编制	96
一、通过多次交易分步实现企业合并	96
二、购买子公司少数股权	99
三、出售子公司的部分股权	102
第二节 间接持股情况下合并财务报表的编制	105
一、间接持股的概念	105
二、父→子→孙结构下合并财务报表的编制	106
三、关联附属结构下合并财务报表的编制	110
第三节 子公司存在优先股情况下合并财务报表的编制	114
一、优先股的概念	114
二、未被母公司持有的子公司优先股	115
三、母公司购入的子公司优先股	118
思考题	120
练习题	121
第七章 企业所得税	125
第一节 企业所得税法的有关规定	125
一、应纳税所得额	125

二、应纳税额和税收优惠.....	132
第二节 企业所得税会计处理方法.....	136
一、当期所得税费用	136
二、递延所得税费用	137
第三节 合并财务报表中的所得税问题.....	143
一、购买日的合并资产负债表的编制.....	143
二、购买日后的合并资产负债表的编制.....	145
思考题	147
练习题	148
第八章 外币交易.....	149
第一节 外币交易的有关概念.....	149
一、外汇和外币	149
二、外汇汇率	151
三、汇兑损益	153
第二节 外币交易的会计处理.....	154
一、外币交易会计处理的基本方法.....	154
二、我国企业外币交易的会计处理方法.....	158
第三节 分账制记账	162
一、分账制记账方法	162
二、分账制记账方法应用举例.....	163
思考题	164
练习题	165
第九章 外币报表折算	166
第一节 外币报表折算方法概述.....	166
一、现行汇率法	166
二、区分流动与非流动项目法.....	167
三、区分货币与非货币项目法.....	168
四、时态法	169
第二节 外币报表折算方法的比较与选择.....	170
一、折算方法的比较	170
二、折算方法的选择	172
第三节 我国现行的外币报表折算方法.....	174

一、我国企业会计准则的有关规定.....	174
二、境外子公司财务报表的折算.....	175
三、境外子公司财务报表的合并.....	178
思考题	181
练习题	181
第十章 衍生工具.....	184
第一节 衍生工具的概念、种类及其会计处理方法.....	184
一、衍生工具的概念	184
二、衍生工具的种类	185
三、衍生工具的会计处理方法.....	187
第二节 远期合同的会计处理.....	187
一、买入远期外汇的会计处理.....	187
二、卖出远期外汇的会计处理.....	188
第三节 期货的会计处理	189
一、期货交易的相关概念.....	189
二、商品期货的会计处理.....	190
三、金融期货的会计处理.....	191
第四节 互换的会计处理	194
一、货币互换的会计处理.....	194
二、利率互换的会计处理.....	197
第五节 期权的会计处理	199
一、看涨期权的会计处理.....	199
二、看跌期权的会计处理.....	201
思考题	203
练习题	203
第十一章 套期保值	205
第一节 套期保值概述	205
一、套期保值的概念与分类.....	205
二、套期工具和被套期项目.....	205
第二节 套期会计方法	208
一、套期会计方法的概念和应用条件.....	208
二、套期的确认和计量	209

第三节 套期会计的主要账务处理.....	212
一、有关科目的设置	212
二、公允价值套期的会计处理.....	212
三、现金流量套期的会计处理.....	217
四、境外经营净投资套期的会计处理.....	219
思考题	221
练习题	221
第十二章 租赁	223
第一节 租赁的概念与分类	223
一、租赁的概念	223
二、租赁的分类	223
第二节 融资租赁的会计处理.....	224
一、融资租赁中承租人的会计处理.....	224
二、融资租赁中出租人的会计处理.....	228
第三节 融资租赁中的余值问题.....	231
一、承租人未担保余值	231
二、承租人担保余值	235
第四节 经营租赁的会计处理.....	238
一、经营租赁中承租人的会计处理.....	238
二、经营租赁中出租人的会计处理.....	239
第五节 售后租回交易的会计处理.....	240
一、售后租回交易的概念及有关规定.....	240
二、售后租回交易的核算举例.....	241
思考题	245
练习题	245
练习题解答	247
参考文献	287

第一章 企业合并

现代经济发展证明，企业成功的关键是企业不断地增长，增长的方法除了企业本身内部的增长以外，更重要的是通过企业间的合并，这种现象在第二次世界大战以后的国际经济发展中，特别是在美、英等国家中，表现得尤为明显。本章主要阐述企业合并的会计处理。

第一节 企业合并的含义与方式

一、企业合并的含义

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。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。

（一）同一控制下的企业合并

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，为同一控制下的企业合并。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。合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

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，是指参与合并的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，控制时间通常在一年以上（含一年）。

（二）非同一控制下的企业合并

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，为非同一控制下的企业合并。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。购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即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。

同时满足下列条件的，通常可认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，已获得批准。（3）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。（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、企业合并的方式

企业合并可按不同的标志分类，最常见的是按照合并的方式和合并所涉及的行业分类。

（一）按照企业合并的方式，可分为吸收合并、新设合并和控股合并

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并，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。假设 A 企业吸收合并了 B 企业，它们之间的关系可表示为： $A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = A \text{ 企业}$ 。

在吸收合并的形式下，进行吸收的企业应在其账册中记录取得的资产和承担的负债，并同时记录所支付的现金（或其他资产）或增加的股份。被吸收的企业应通过企业解散清算的程序处理其产权的转让，并结束其会计记录。嗣后，进行吸收的企业继续存在，并作为单一的主体处理其会计事务。因此，在吸收合并形式下，不存在合并财务报表的问题。

2. 新设合并

新设合并也称创立合并，指参与合并的各方在合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业。假设 A 企业和 B 企业合并为一个新企业，称为 C 企业，它们的关系可表示为： $A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = C \text{ 企业}$ 。

在新设合并形式下，所有被解散的企业都应通过解散清算的程序，处理其产权的转让，并结束各自的会计记录。新设立的企业则应在其启用的账册中，记录取得的资产和承担的负债，并同时记录其股本或实收资本（发行股份以换取被解散企业的产权）及资本公积。嗣后，新设立的企业完全取代各被解散的企业，作为单一的主体处理其会计事务。因此，在新设合并形式下，也不存在合并财务报表的问题。

3. 控股合并

控股合并也称控制股权，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。例如，A 公司取得 B 公司 80% 的股份时，可完全控制 B 公司的生产经营管理大权，于是 A 公司就成了控股公司，也称母

公司, B 公司成为 A 公司的附属公司, 也称子公司。从理论上说, 控股股份应占被控股企业有投票表决权的股份 50% 以上, 但有时由于附属公司股份比较分散, 往往控制了 30% 或更少的股份, 就可以达到实质性控股的目的。

在控股合并的形式下, 无论是母公司还是子公司, 在集团内部都将作为独立的法律主体继续经营, 保持各自的会计记录, 编制各自的财务报表。只是在处理合并业务时, 母公司要对取得子公司控股权的业务进行长期股权投资的会计记录而已。但是, 当母公司取得子公司的控股权后, 实质上已经取得子公司生产经营、分配积累等一切重大方面的决策权。所以, 尽管在法律上它们仍为独立的法人, 但从经济实质上来看, 它们已合成一个整体。为了正确地反映这个整体的财务状况和经营成果, 就要为这个整体另行编制一套财务报表, 这类报表称为合并财务报表。

本章主要以吸收合并为对象来讨论企业合并时的会计处理, 新设合并的会计问题与吸收合并相同, 至于控股合并所涉及的长期股权投资的核算和合并财务报表的编制将在后面的章节中专门论述。

(二) 按照企业合并所涉及的行业, 可分为横向合并、纵向合并和混合合并

1. 横向合并

横向合并, 也称水平式合并, 指生产相同或相似产品的企业间的合并行为, 如 A 皮鞋厂合并 B 皮鞋厂, 两厂的生产工艺相同, 合并后可按施并企业的要求进行生产或加工。横向合并的目的或者是把一些规模较小的企业联合起来, 组成企业集团, 以实现规模效益; 或者是利用现有的生产设备, 增加产量, 提高产品的市场占有率, 与其他企业抗衡。横向合并会削弱企业间的竞争, 过度的横向合并甚至会造成垄断的局面。因此, 在一些市场经济高度发达的国家, 政府往往制定反托拉斯法规, 以限制横向合并的蔓延。

2. 纵向合并

纵向合并, 也称垂直式合并, 指参与合并的企业分属不同的产业或行业, 但行业之间有着密切联系或相互衔接关系的合并行为。如对某一最终产品生产过程中先后两道工序或两个生产环节的企业间的合并等。纵向合并的目的在于, 加强前后工序之间的生产联系和生产协作, 缩短生产周期, 减少各种损耗, 提高生产效率。纵向合并又可进一步分为向前合并和向后合并两种类型。向前合并是指企业向其产品的后工序方向合并, 也包括一般制造业通过合并向商品流通领域扩展业务; 向后合并是指向产品的前工序方向合并, 也包括制造业向原材料等企业扩展。

3. 混合合并

混合合并, 也称多种经营合并, 指两个或两个以上没有直接生产技术和经营关系的企业之间的合并行为。如钢铁企业购并餐馆, 石油公司合并电视台, 因此产生了多种经营公司。这种合并的目的在于分散经营风险, 提高企业的生存和发展能力; 或者是一方利用另

一方的环境条件，进一步拓展市场。经过混合合并，一般会形成跨行业的企业集团。

第二节 同一控制下企业合并的会计处理

一、现行准则的有关规定

1. 合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

2. 同一控制下的企业合并中，被合并方采用的会计政策与合并方不一致的，合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整，在此基础上按照本准则规定确认。

3. 合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

二、同一控制下吸收合并的会计处理

同一控制下吸收合并的会计处理，主要应把握两点：（1）合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。（2）合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，应冲减未分配利润和盈余公积。

【例 1-1】假定 20×7 年 1 月 1 日，在企业合并前 J 公司和 K 公司的资产负债表如表 1-1 所示。

表 1-1 J 公司与 K 公司合并前资产负债表

单位：元

项 目	J 公司	K 公司
货币资金（银行存款）	40 000	20 000
应收票据	20 000	10 000

续表

项 目	J 公司	K 公司
存货（库存商品）	80 000	50 000
固定资产	60 000	40 000
资产总计	200 000	120 000
短期借款	40 000	20 000
股本（每股面值 1 元）	100 000	50 000
资本公积（股本溢价）	10 000	20 000
盈余公积	30 000	20 000
未分配利润	20 000	10 000
负债和股东权益总计	200 000	120 000

1. 假定 J 公司为了吸收合并 K 公司，发行 90 000 股面值 1 元的普通股，换取 K 公司的全部普通股。在 J 公司账上记录这一合并业务的会计分录为：

借：银行存款	20 000
应收票据	10 000
库存商品	50 000
固定资产	40 000
贷：短期借款	20 000
股本	90 000
资本公积——股本溢价	10 000

2. 假定 J 公司为了吸收合并 K 公司，发行 110 000 股面值 1 元的普通股，换取 K 公司的全部普通股。在 J 公司账上记录这一合并业务的会计分录为：

借：银行存款	20 000
应收票据	10 000
库存商品	50 000
固定资产	40 000
资本公积——股本溢价	10 000
贷：短期借款	20 000
股本	110 000

3. 假定 J 公司为了吸收合并 K 公司，发行 120 000 股面值 1 元的普通股，换取 K 公司的全部普通股。在 J 公司账上记录这一合并业务的会计分录为：

借：银行存款	20 000
应收票据	10 000
库存商品	50 000

固定资产	40 000
资本公积——股本溢价	10 000
利润分配——未分配利润	10 000
贷：短期借款	20 000
股本	120 000

4. 假定 J 公司为了吸收合并 K 公司，发行 140 000 股面值 1 元的普通股，换取 K 公司的全部普通股。在 J 公司账上记录这一合并业务的会计分录为：

借：银行存款	20 000
应收票据	10 000
库存商品	50 000
固定资产	40 000
资本公积——股本溢价	10 000
利润分配——未分配利润	20 000
盈余公积	10 000
贷：短期借款	20 000
股本	140 000

三、同一控制下企业合并的信息披露要求

企业合并发生在当期的期末，合并方应当在报表附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息：（1）参与合并企业的基本情况。（2）属于同一控制下企业合并的判断依据。

（3）合并日的确定依据。（4）以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例。（5）被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况。（6）合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况。（7）被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明。（8）合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

第三节 非同一控制下企业合并的会计处理

一、现行准则的有关规定

1. 购买方应当区别下列情况确定合并成本：（1）一次交换交易实现的企业合并，合

并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。(2) 通过多次交换交易分步实现的企业合并, 合并成本为每一单项交易成本之和。(3) 购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。(4) 在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的, 购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的, 购买方应当将其计入合并成本。

2. 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量, 公允价值与其账面价值的差额, 计入当期损益。

3. 购买方在购买日应当对合并成本进行分配, 按照公允价值确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。(1) 购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应当确认为商誉。初始确认后的商誉, 应当以其成本扣除累计减值准备后的金额计量。商誉的减值应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。(2) 购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应当按照下列规定处理: ① 对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核; ② 经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的, 其差额应当计入当期损益(营业外收入)。

4. 被购买方可辨认净资产公允价值, 是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债, 符合下列条件的, 应当单独予以确认。(1) 合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产(不局限于被购买方原已确认的资产), 其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的, 应当单独予以确认并按照公允价值计量。合并中取得的无形资产, 其公允价值能够可靠地计量的, 应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

(2) 合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债, 履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的, 应当单独予以确认并按照公允价值计量。

(3) 合并中取得的被购买方或有负债, 其公允价值能够可靠地计量的, 应当单独确认为负债并按照公允价值计量。或有负债在初始确认后, 应当按照下列两者孰高进行后续计量: ① 按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》应予确认的金额; ② 初始确认金额减去按照《企业会计准则第 14 号——收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

5. 可辨认资产、负债及或有负债公允价值的确定。购买方应当按照以下规定确定合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值: (1) 货币资金, 按照购买日被购买方的账面余额确定。(2) 有活跃市场的股票、债券、基金等金融工具, 按照购买日活跃市场中的市场价格确定。(3) 应收款项, 其中的短期应收款项, 一般按照应收取的金额作为其公允价值; 长期应收款项, 应按适当的利率折现后的现值确定其公允价值。在确定应收款项的公允价值时, 应考虑发生坏账的可能性及相关收款费用。(4) 存货, 对