

21 世纪高等学校经济与管理类核心课程教学用书

高级财务会计

主 编 王 鑫

副主编 崔 刚



清华大学出版社
<http://www.tup.com.cn>



北京交通大学出版社
<http://www.bjtu.com.cn>

本书获中央财经大学“会计类专业群（改革试点）”项目资助

高级财务会计

主 编 王 鑫
副主编 崔 刚

清华大学出版社
北京交通大学出版社
· 北京 ·

内 容 简 介

本书作为高级财务会计教材,共10章,具体内容为:第1章,企业合并;第2章,合并财务报表——购并日的合并财务报表;第3章,合并财务报表——购并后的合并财务报表;第4章,合并财务报表——企业集团内部交易的抵销;第5章,所得税会计;第6章,外币折算;第7章,租赁;第8章,衍生金融工具会计;第9章,分部报告与中期财务报告;第10章,公开发行证券公司的信息披露。

本书是为大学本科会计学专业“高级财务会计”课程的教学而编写的,也可供会计专业教师、从事会计和财务管理工作的专业人员和自学者参考使用。

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 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王鑫主编. —北京:北京交通大学出版社:清华大学出版社,2013.9
21世纪高等学校经济与管理类核心课程教学用书
ISBN 978-7-5121-1629-0

I. ①高… II. ①王… 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(2013)第209607号

责任编辑:赵彩云

特邀编辑:张奉格

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:17.5 字数:439千字

版 次:2013年9月第1版 2013年9月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-1629-0/F·1249

印 数:1~3 000册 定价:33.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。
投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前 言

教材的目的不在于让学生记住一堆事实，而是促使学生进行独立思考。本书在讲解会计处理方法时，注重从理论上进行阐释，以引导学生重点掌握会计处理方法背后的原理。每一章的学习指南和本章小结是对本章重点和难点内容的概括和总结；课后练习题有助于学生加深对内容的理解并在一定程度上对内容有所深化和拓展。

本书共 10 章。第 1 章，企业合并，主要讲授了美国财务会计准则委员会（FASB）对合并报表规定的相关发展历程以及目前所采用的会计处理方法，并详细讲解了我国企业合并的会计处理方法。第 2 章，合并财务报表——购并日的合并财务报表，主要阐述母公司购买子公司全部股份和部分股份时合并财务报表的编制方法以及权益结合法下合并财务报表的编制方法。第 3 章，合并财务报表——购并后的合并财务报表，主要讲授了长期股权投资的会计处理方法以及全资子公司和非全资子公司合并财务报表的编制方法。第 4 章，合并财务报表——企业集团内部交易的抵销，主要讲解企业集团内部存货、固定资产以及债券顺销和逆销交易的抵销。第 5 章，所得税会计，主要讲授资产负债表债务法下所得税的会计处理以及合并所得税费用问题。第 6 章，外币折算，主要讲授外币业务会计处理方法以及期末汇兑损益的确认和计量，同时掌握外币报表折算方法。第 7 章，租赁，主要阐述经营租赁和融资租赁的会计处理方法，同时介绍售后租回这类特殊租赁业务的会计处理方法。第 8 章，衍生金融工具会计，主要介绍了衍生金融工具一般的会计处理方法以及套期会计的处理方法。第 9 章，分部报告与中期财务报告，主要介绍分部报告的确定以及分部信息披露的内容，同时阐述中期财务报告的确认和计量。第 10 章，公开发行证券公司的信息披露，主要介绍公司公开发行证券的条件与标准以及公司公开发行证券信息披露的框架和内容。

本书的合并报表部分（第 1 章至第 4 章）较多地借鉴了美国高级会计教材的相应内容，这对于理解我国企业合并和合并报表的编制方法具有重要意义。

本书由中央财经大学会计学院副教授王鑫博士担任主编，东北财经大学会计学院副教授崔刚博士担任副主编。参加教材编写的人员有：常乐（第 1 章）；王鑫（第 2 章、第 3 章）；王娟（第 4 章）；崔刚（第 5 章、第 6 章、第 7 章、第 8 章）；王鑫（第 9 章、第 10 章）。最后由王鑫副教授负责全书的定稿。

本书的编写得到中央财经大学“会计类专业群（改革试点）”项目资助。

在编写过程中，得到北京交通大学出版社赵彩云编辑的大力支持和帮助，在此一并表示感谢！

王 鑫

中央财经大学会计学院

2013 年 8 月

目 录

第1章 企业合并	(1)
学习指南	(1)
中英文关键词	(1)
1.1 合并财务报表概述	(1)
1.1.1 企业合并的定义	(1)
1.1.2 企业合并的分类	(2)
1.1.3 美国合并交易处理方法的变迁	(3)
1.2 美国财务会计准则委员会(FASB)对企业合并的规定	(4)
1.2.1 购买全部股份时的处理	(5)
1.2.2 购买部分股份时的处理	(6)
1.3 我国同一控制下企业合并	(7)
1.3.1 同一控制下企业合并	(7)
1.3.2 同一控制下企业合并的处理	(8)
1.4 我国非同一控制下企业合并	(11)
1.4.1 非同一控制下企业合并的会计处理原则	(11)
1.4.2 会计处理	(13)
本章小结	(14)
课后练习题	(15)
第2章 合并财务报表——购并日的合并财务报表	(17)
学习指南	(17)
中英文关键词	(17)
2.1 合并财务报表概述	(18)
2.1.1 合并财务报表的性质	(18)
2.1.2 合并财务报表的范围	(18)
2.1.3 合并财务报表的编制程序	(22)
2.2 购买全部股份时的合并财务报表	(24)
2.3 购买部分股份时的合并财务报表	(29)
2.4 权益结合法下的合并财务报表	(33)
2.4.1 全部拥有子公司的合并财务报表	(33)
2.4.2 非全资子公司的合并财务报表	(37)

本章小结	(42)
课后练习题	(42)
第3章 合并财务报表——购并后的合并财务报表	(45)
学习指南	(45)
中英文关键词	(45)
3.1 长期股权投资的会计处理方法	(46)
3.1.1 长期股权投资的初始计量	(46)
3.1.2 长期股权投资的后续计量——成本法和权益法	(49)
3.2 全资子公司下的合并财务报表	(55)
3.2.1 合并后第一年的财务报表	(55)
3.2.2 合并后第二年的财务报表	(61)
3.3 非全资子公司下的合并财务报表	(63)
3.3.1 合并后第一年的财务报表	(63)
3.3.2 合并后第二年的财务报表	(68)
3.4 成本法下的合并财务报表	(70)
3.4.1 合并后第一年的财务报表	(70)
3.4.2 合并后第二年的财务报表	(73)
3.5 权益结合后的合并财务报表	(75)
3.5.1 权益结合后第一年的合并财务报表	(75)
3.5.2 权益结合后第二年的合并财务报表	(79)
本章小结	(80)
课后练习题	(80)
第4章 合并财务报表——企业集团内部交易的抵销	(84)
学习指南	(84)
中英文关键词	(84)
4.1 企业集团内部交易概述	(84)
4.1.1 企业集团内部交易的性质	(84)
4.1.2 企业集团内部交易的种类	(85)
4.1.3 编制调整和抵销分录的程序	(86)
4.2 企业集团内部存货交易抵销	(86)
4.2.1 存货顺销——期末存货未实现利润的递延	(87)
4.2.2 存货逆销——期末存货未实现利润的递延	(89)
4.2.3 存货顺销——期初存货未实现利润的确认	(91)
4.2.4 存货逆销——期初存货未实现利润的确认	(93)
4.2.5 存货顺销业务举例	(94)
4.2.6 存货逆销业务举例	(97)
4.3 企业集团内部固定资产业务的抵销	(100)

4.3.1 固定资产的顺销	(101)
4.3.2 固定资产的逆销	(104)
4.3.3 固定资产内部交易业务举例	(107)
4.4 企业集团内部债券业务的抵销	(111)
4.4.1 子公司购入母公司债券	(112)
4.4.2 母公司购入子公司债券	(116)
本章小结	(121)
课后练习题	(122)
 第5章 所得税会计	(127)
学习指南	(127)
中英文关键词	(127)
5.1 所得税会计概述	(127)
5.2 资产和负债的计税基础及暂时性差异	(128)
5.2.1 计税基础	(128)
5.2.2 暂时性差异	(133)
5.3 递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量	(137)
5.3.1 递延所得税资产的确认和计量	(137)
5.3.2 递延所得税负债的确认和计量	(138)
5.3.3 税率变化对递延所得税资产(负债)的计量	(141)
5.4 所得税费用的确认和计量	(142)
5.4.1 当期所得税	(143)
5.4.2 递延所得税	(143)
5.4.3 所得税费用	(144)
5.4.4 所得税的列报	(147)
5.5 企业合并中涉及所得税的相关处理	(147)
5.5.1 企业合并中产生的资产、负债计税基础的确定	(147)
5.5.2 企业合并中涉及的递延所得税资产(负债)和所得税费用 的核算	(149)
5.5.3 合并财务报表中因抵销未实现内部销售损益产生的递延 所得税	(153)
5.5.4 企业合并中所得税的列报	(153)
本章小结	(154)
课后练习题	(154)
 第6章 外币折算	(157)
学习指南	(157)
中英文关键词	(157)
6.1 外币折算概述	(157)

6.1.1 外币折算会计的背景	(157)
6.1.2 外币与外币业务	(158)
6.1.3 外汇与汇率	(159)
6.2 记账本位币的确定	(160)
6.2.1 记账本位币的一般确定	(160)
6.2.2 境外经营记账本位币的确定	(161)
6.2.3 记账本位币的变更	(161)
6.3 外币交易的会计处理	(162)
6.3.1 关于外币交易会计的两种观点	(162)
6.3.2 关于外币交易的两种记账制度	(162)
6.3.3 外币交易会计核算	(163)
6.4 外币财务报表折算	(168)
6.4.1 外币财务报表折算的意义	(168)
6.4.2 外币财务报表折算模式	(169)
6.4.3 我国对正常条件下外币报表折算的一般规范	(172)
6.4.4 恶性通货膨胀经济中外币财务报表折算	(175)
本章小结	(177)
课后练习题	(177)
第7章 租赁	(179)
学习指南	(179)
中英文关键词	(179)
7.1 租赁概述	(179)
7.1.1 与租赁及其会计核算有关的概念	(180)
7.1.2 租赁的分类	(181)
7.2 经营租赁会计核算	(182)
7.2.1 承租人对经营租赁的会计处理	(182)
7.2.2 出租人对经营租赁的会计处理	(183)
7.3 融资租赁会计核算	(183)
7.3.1 承租人对融资租赁的处理	(183)
7.3.2 出租人对融资租赁的处理	(188)
7.4 售后租回交易会计核算	(192)
7.4.1 售后租回交易形成经营租赁	(192)
7.4.2 售后租回交易形成融资租赁	(195)
本章小结	(196)
课后练习题	(197)
第8章 衍生金融工具会计	(199)
学习指南	(199)

中英文关键词	(199)
8.1 衍生金融工具概述	(199)
8.1.1 金融工具与衍生金融工具的含义	(200)
8.1.2 衍生金融工具的主要类型	(201)
8.2 衍生金融工具对传统会计的影响	(202)
8.2.1 衍生金融工具对于传统会计确认的影响	(203)
8.2.2 衍生金融工具对于传统会计计量的影响	(204)
8.2.3 衍生金融工具对于财务报表列报的影响	(204)
8.2.4 衍生金融会计对于传统会计模式的主要突破	(205)
8.3 衍生金融工具的一般会计处理	(206)
8.3.1 作为交易性金融资产或金融负债的衍生工具的会计处理办法	(206)
8.3.2 企业发行衍生金融工具的会计处理办法	(208)
8.4 嵌入衍生金融工具的会计核算	(210)
8.4.1 嵌入衍生金融工具的含义及其确认、计量一般规定	(210)
8.4.2 嵌入衍生工具的会计处理	(210)
8.5 套期保值会计	(212)
8.5.1 套期保值概述	(212)
8.5.2 运用套期会计方法的条件	(214)
8.5.3 公允价值套期会计核算	(217)
8.5.4 现金流量套期会计核算	(219)
8.5.5 境外经营净投资套期	(221)
本章小结	(223)
课后练习题	(223)
第9章 分部报告与中期财务报告	(225)
学习指南	(225)
中英文关键词	(225)
9.1 分部报告	(225)
9.1.1 分部报告概述	(225)
9.1.2 经营分部的认定	(226)
9.1.3 报告分部的确定	(228)
9.1.4 分部信息的披露	(231)
9.2 中期财务报告	(233)
9.2.1 中期财务报告及其构成	(233)
9.2.2 中期财务报告的编制要求	(234)
9.2.3 中期财务报告附注的编制要求	(239)
本章小结	(240)
课后练习题	(240)

第 10 章 公开发行证券公司的信息披露	(242)
学习指南	(242)
中英文关键词	(242)
10.1 公开发行证券公司信息披露的意义和作用	(242)
10.1.1 公开发行证券公司信息披露的意义	(242)
10.1.2 公司公开发行证券的条件与标准	(244)
10.2 公开发行证券公司信息披露的框架和内容	(247)
10.2.1 公开发行证券公司信息披露的框架	(247)
10.2.2 公开发行证券公司信息披露的格式和内容	(251)
本章小结	(265)
课后练习题	(265)
参考文献	(267)



第 1 章

企业合并

学习指南

根据企业会计准则的要求,企业需要向股东、债权人和其他外部利益相关者报告其财务状况、经营成果和现金流量。这一要求不仅适用于单个企业,也适用于集团公司。当财务报告涉及一个以上的企业,我们称其为合并财务报表。在当代商业实务中,合并财务报表的应用非常普遍。

本章主要介绍了企业合并的有关概念,FASB 对合并财务报表规定的相关发展历程以及目前正在应用的处理方法,并详细讲解了我国目前的会计处理方式。学习本章,应当了解企业合并的含义和分类,掌握 SFAS 规定的相关会计处理方法和沿革,以及同我国准则现行规定的区别。

中英文关键词

企业合并	business combination
吸收合并	statutory merger
新设合并	statutory consolidation
控股合并	acquisition
购买法	purchase method
权益结合法	pooling of interests method
购并法	acquisition method
非控制性权益	non-controlling interest
合并利得	gain on bargain purchase

1.1 合并财务报表概述

1.1.1 企业合并的定义

我国 2006 年颁布的《企业会计准则第 20 号——企业合并》对企业合并的定义如下:“企业合并,是指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者

事项。”

一项交易是否形成企业合并，需要同时满足两个判断标准：被购买方是否构成业务；有关交易或事项的发生是否引起报告主题的变化。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产、负债的组合，具有投入、加工和生产能力，能够独立计算成本费用和收入，但不能构成一个独立的企业、不具有独立的法人资格。企业的分公司、独立生产车间、不具备法人资格的事业部等，都属于企业的业务。若一个企业取得对另一个或多个企业的控制权，而被购买方不能构成业务，则该交易不形成企业合并。

报告主体的变化取决于控制权的变化，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，该交易或事项发生以后，子公司需要纳入到母公司合并财务报表的范围中，从合并财务报告角度形成报告主体变化；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，如果被合并方在合并后失去法人资格，也涉及控制权的变化和报告主体的变化，形成企业合并。

假定企业合并前甲乙两个企业分别为独立的法律主体且均构成业务，我国企业会计准则中界定的企业合并包括但不限于：

(1) 甲企业通过增发自身的普通股，自乙企业的原股东处取得乙企业的全部股权，该项交易发生后乙企业仍持续经营；

(2) 甲企业支付对价取得乙企业的全部净资产，该交易或事项发生后，乙企业丧失法人资格；

(3) 甲企业以自身持有的资产作为出资投入乙企业，取得对乙企业的控制权，该交易事项发生后，乙企业仍维持其独立法人资格继续经营。

1.1.2 企业合并的分类

1. 按照合并方式划分

从合并方式的角度，可将企业合并划分为吸收合并、新设合并和控股合并。

(1) 吸收合并 (statutory merger)。合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。企业合并后，注销被合并方的法人资格，由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债，在新的基础上继续经营。示意图如图 1-1 所示。

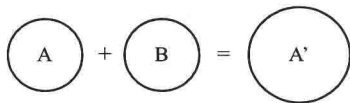


图 1-1 吸收合并

(2) 新设合并 (statutory consolidation)。参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业，有新注册成立的企业持有参与合并和企业的资产、负债，在新的基础上经营。示意图如图 1-2 所示。

(3) 控股合并 (acquisition)。合并方在合并中取得对被合并方的控制权，能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策，并自被合并方的生产经营活动中获

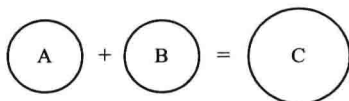


图 1-2 新设合并

益，被合并方在企业合并后，仍维持其独立法人资格继续经营。示意图如图 1-3 所示。

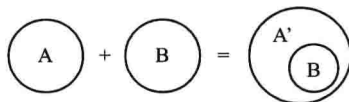


图 1-3 控股合并

控股合并中，因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权，被合并方成为其子公司，在企业合并发生后，被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制范围，从合并财务报表角度，形成报告主体的变化。

2. 我国企业会计准则的分类

我国企业会计准则根据参与合并的企业在合并前后的最终控制权归属情况，将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。

同一控制下合并与非同一控制下企业合并的一般形式分别如图 1-4 和图 1-5 所示。

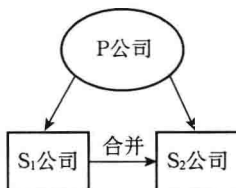


图 1-4 同一控制下企业合并

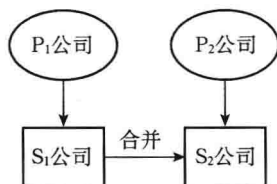


图 1-5 非同一控制下企业合并

1.1.3 美国合并交易处理方法的变迁

历史上，FASB 前后共采用了三种方法处理企业合并业务：权益结合法（the pooling of interests method）、购买法（the purchase method）、购并法（the acquisition method）。

2002 年以前，APB16 号——《企业合并》规定，企业合并可以选择采用权益结合法或购买法。

购买法将合并视为合并方（购买方）通过购买行为取得被合并方（被购买方）资产和负债的交易。购买法下，为合并直接发生的费用（咨询、评估、税务筹划等）计入购并成本，合并取得的资产负债以合并当日公允价值计量，合并成本与被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额作为合并商誉。

权益结合法将合并视为两个企业资产和负债的结合，合并后，合并方与被合并方原股东共同拥有和控制被合并企业，视同合并方的控制权在企业合并前后始终存在。因此在具体处理中，合并报表列报的资产和负债金额等于两个企业单独列报的资产负债账面

值的简单相加，被合并方全年的损益也被包含在合并报表中。

由于允许将被合并方合并前的收益确认为合并收益，若企业选择权益结合法处理合并交易，则会导致报告的合并收益普遍高于采用购买法的合并收益，直接增加了合并当期的报告净收益。为防止企业利用这一规定进行盈余管理，FASB 于 1970 年发布了它的第 16 号意见书《企业合并》（APB Opinion No. 16），具体规定了采用权益结合法的 12 项条件，只有企业合并同时满足这些条件才允许使用权益结合法。但是，在多年的实践中，明晰地定义权益结合法依然很困难，因此，FASB 于 2001 年废除权益结合法，只允许使用购买法。

2007 年 12 月，FASB 发布修订后的 SFAS141（以下称 SFAS141R），将购买法（the purchase method）调整为购并法（the acquisition method）。

购并法重点强调了公允价值计量基础的应用，对购买法的会计处理做出了相应调整。合并中取得的资产和负债均以公允价值计量，合并成本包括支付对价的公允价值和或有对价，为合并交易发生的直接费用计入当期损益，合并成本与取得净资产公允价值的差额确认为商誉。

需要说明的是，由于 SFAS 对合并方法的规定变化都是未来适用的，因此已经采用权益结合法和购买法的交易，未来仍然在这两种方法下计量和列报。

三种合并方法的比较见表 1-1。

表 1-1 三种合并方法的比较

	权益结合法	购买法	购并法
计量基础	历史成本	历史成本	公允价值
直接费用	计入合并成本	计入合并成本	计入当期损益
或有对价	待发生时直接计入费用	待发生时直接计入费用	作为合并成本
未完成的研发	费用	费用	资产
合并取得的资产负债	账面价值计量	合并日公允价值	合并日公允价值
被合并方本年合并前收益	作为合并收益	不形成合并收益	不形成合并收益
合并差额（借方）	资本公积	商誉	商誉
合并差额（贷方）	资本公积	分摊至合并取得的被购买方各项长期资产	合并利得

1.2 美国财务会计准则委员会（FASB） 对企业合并的规定

2007 年 12 月，FASB 发布了 SFAS141R——企业合并和 SFAS160——非控制权益与合并财务报表，强调在合并交易的处理中使用公允价值计量基础。相对于使用历史成本的 SFAS141 及以往的准则，这是一项根本的改变，导致对合并的计量和列报方法的多处变化。

1.2.1 购买全部股份时的处理

购买被合并方全部股份时，合并日按照购并法的规定，需要确认：

- (1) 购并方向被购并方原股东支付的合并对价的公允价值；
- (2) 取得的各项资产、负债的公允价值。

合并对价超过净资产公允价值的差额确认为合并商誉，由于合并交易将两个公司的资源整合，一般而言会产生 $1+1>2$ 的协同效用或合并盈利能力，即合并后企业未来现金流会超过将取得的资产负债价值简单相加预期带来的未来现金流，商誉就代表了这种未来效用。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，应在每一报告期末对其价值进行测试，按照账面价值与可收回金额孰低的原则计量，对于可收回金额低于账面价值的部分计提减值准备。

在某些情况下，合并取得的净资产公允价值会超过支付的合并对价，这种异常的交易称为协议购买，在这种情况下，购并方需要通过再次评估复核各项取得的资产和负债的公允价值，确认取得净资产的公允价值确实高于付出对价的公允价值。如果复核结果表明所确定的各项资产和负债的公允价值确定是适当的，应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额确认为合并利得，计入当期损益。

为合并直接发生的交易费用包括三类：支付的律师咨询、会计、投资银行等相关专业服务费用；公司内部成本（如为合并交易花费的管理时间成本）；通过发行证券方式进行购并的情况下，证券的发行费用。处理方法见表 1-2。

表 1-2 交易费用类型及相应处理方法

交易费用	处理方式
直接合并费用（会计、法律、投行等服务费）	直接计入当期损益
间接合并费用（为合并分配的管理时间等内部成本）	直接计入当期损益
发行证券的相关费用	直接抵减证券的公允价值（多数情况下是抵减资本公积）

【例 1-1】 2013 年 3 月 10 日，美国一家甲公司向乙公司原股东发行 10 000 股面值 1 美元的普通股以购买乙公司全部股权，市价 60 美元，直接合并费用为 12 500 美元，根据合并协议，若合并后乙公司实现某超额利润时，甲公司将向乙公司原股东支付增量对价。该项或有负债在购并日的公允价值为 75 000 美元。乙公司在合并日的账面价值和公允价值列示如表 1-3 所示。

表 1-3 乙公司合并日资产负债表（简）

项目	账面价值	公允价值
货币资金	15 000	15 000
互联网域名	80 000	150 000
营业许可权	0	250 000
未完成研发支出	0	100 000
应付账款	12 500	12 500
净资产合计	82 500	502 500

甲公司支付的合并总成本 = $10\,000 \times 60 + 75\,000 = 675\,000$ 美元，合并商誉 = $675\,000 - 502\,500 = 172\,500$ 美元。会计处理如下：

借：货币资金	15 000
互联网域名	150 000
营业许可权	250 000
未完成研发支出	100 000
商誉	172 500
合并费用	12 500
贷：应付账款	12 500
或有负债	75 000
股本	10 000
资本公积	595 000
现金	12 500

1.2.2 购买部分股份时的处理

FASB 发布了 SFAS160 号“非控制性权益与合并财务报表”以规范购买被合并方部分股份、存在非控制性权益的企业合并交易的处理。SFAS160 号强调了合并报告应当在公允价值基础上反映合并交易的经济实质。

SFAS160 号对于“非控制性权益”的定义是：“不直接或间接归属于母公司的被购买方的净资产”，非控制性权益也称为少数股东权益。母公司在享有被购买方低于 100% 权益时，因非控股股东在子公司中享有的权益是集团权益的一部分，因此在合并财务报告中需要报告非控制性权益的有关内容。

母公司在计量和列报非控制性权益时需要确定的两个基本的计量问题是：如何将购买方的资产、负债的价值分配到非控制权益享有的份额和其他股东的权益价值如何列报。

这两个问题都涉及公允价值的计量，购并法认为公允价值能够提供合并交易的相关信息。因此，在取得被合并方部分股权的情况下，购买方在购并日需要确认和计量的项目包括：以公允价值计量的可辨认资产和负债；以公允价值计量的非控制性权益；商誉或合并利得。

无论母公司在子公司中享有的权益份额是全部还是部分，母公司都应当披露集团作为一个核算主体的经营状况和其能够控制的全部资源。因此，母公司在购并日需要确定和列报被购并方全部资产和负债的公允价值。

1. 存在非控制性权益时子公司购并日的公允价值

购并方购买部分股权的情况下，被购并方在购并日的公允价值是两部分的和：控制性权益的公允价值加上非控制性权益的公允价值。这两个要素是计量企业合并交易的起点。若二者之和大于被购并方净资产的公允价值，则需要确认合并商誉。若二者之和大于被购并方净资产的公允价值，则需要确认合并利得。

控制性权益的公允价值与购买全部股份时的计量方式相同，等于购并方支付的合并对价的公允价值。但是相对而言，非控制性权益的公允价值则不存在可衡量的对价，需

要采用估值技术来估计其公允价值。

一般而言,购并方可以采用以下几种方法估计非控制性权益的公允价值:①被购并方股票存在活跃交易市场时,采用市场价格作为每股非控制性权益的公允价值,可以用购并日前后数周的平均价格作为相对客观的度量;②在购并方提供高于市场价格的要约收购价格情况下,可采用相似投资的公允价值、估价模型来估计非控制性权益的公允价值;③不存在活跃市场、购并方的收购价也不是过高的要约收购价时,也可采用购并方支付的价格作为非控制性权益的公允价值。

2. 合并商誉的计算方法

在购并方购买部分股份时,产生的合并商誉需要在控制权益(母公司权益)和非控制性权益之间进行分配,但是分配并不是按照二者在子公司权益中所享有的份额比例进行的:

归属于控股股东的商誉 = 用公允价值计量的属于控股股东的权益 -

控股股东在子公司可辨认净资产公允价值中享有的份额

【例1-2】 甲公司2013年6月30日取得乙公司90%的股权(乙公司共有股份10 000股)并处于实际控制地位,购买价格为70元/股,乙公司在购并日前后的平均交易价格为60元/股,购并当日,乙公司净资产公允价值为600 000元。

因此,合并后,集团控制性权益的公允价值 = $70 \times 10\,000 \times 90\% = 630\,000$,非控制性权益的公允价值 = $60 \times 10\,000 \times 10\% = 60\,000$,乙公司购并日公允价值 = $630\,000 + 60\,000 = 690\,000$ 。

合并商誉 = $690\,000 - 600\,000 = 90\,000$

归属于控股股东的商誉 = $630\,000 - 600\,000 \times 90\% = 90\,000$

归属于非控股股东的商誉 = $90\,000 - 90\,000 = 0$

1.3 我国同一控制下企业合并

我国2006年颁布的企业会计准则中将企业合并按照标准分为同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并。本节主要介绍同一控制下企业合并的有关会计处理原则。

1.3.1 同一控制下企业合并

根据我国《企业会计准则第20号——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。

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。

需要注意以下几点。

(1) 对参与合并的企业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。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,如集团内部母子公司之间、子公司与子公司之间等。从整个集团角度而言,其控制的资产或权益没有发生变化。