



高等院校“十二五”重点规划教材
会计专业精品系列

曲晓辉 / 总主编

高级财务会计

王竹泉 高 芳 王 荭 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



高等院校“十二五”重点规划教材
会计专业精品系列 曲晓辉/总主编

高级财务会计

王竹泉 高 芳 王 荭/主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王竹泉,高芳,王荭主编. —上海:立信会计出版社,2013. 6

高等院校“十二五”重点规划教材. 会计专业精品系列

ISBN 978 - 7 - 5429 - 3860 - 2

I. ①高… II. ①王…②高…③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 137899 号

策划编辑 黄成艮

责任编辑 余 榕

封面设计 周崇文

高级财务会计

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

电 话 (021)64411389

网 址 www.lixinaph.com

网上书店 www.shlx.net

经 销 各地新华书店

邮政编码 200235

传 真 (021)64411325

电子邮箱 lxaph@sh163.net

电 话 (021)64411071

印 刷 浙江省临安市曙光印务有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 24

插 页 1

字 数 459 千字

版 次 2013 年 6 月第 1 版

印 次 2013 年 6 月第 1 次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 3860 - 2/F

定 价 43.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

会计学科是一个完整的体系,不仅在理论上存在着严密的逻辑关系,而且在教学过程中也存在着循序渐进的规律。在课程体系中分别设置会计学基础、中级财务会计和高级财务会计是国内外会计学专业教育的通行做法。但是,不论是在国外,还是在国内,对于高级财务会计的内容体系及其与中级财务会计的界限却一直没有一个统一的认识。大部分高级财务会计教材没有对其内容取舍作出说明,部分教材则将高级财务会计的内容界定为特殊业务会计(包括特殊事项、特殊主体、特殊经营方式和特殊行业等),而将中级财务会计界定为一般业务会计。这种划分方法虽有其合理性的一面,但是对一般业务或特殊业务的划分缺乏统一的标准,带有很强的主观性和不确定性,从而使高级财务会计与中级财务会计的边界变得模糊不清,高级财务会计的内容像是一个个互不相干的专题的罗列,缺乏系统性。

高级财务会计与中级财务会计都属于财务会计的范畴,因而都应受制于财务会计概念框架。在财务会计概念框架的各个组成部分中,财务报告目标、会计信息质量特征和财务报表要素(会计信息的表达形式)居于更高的层次,中级财务会计和高级财务会计在这两大层次上不存在差异。它们的差异主要体现在会计基本假设和会计确认、计量和报告的原则这两个层面上。相对而言,中级财务会计是以会计基本假设的标准或典型情况作为对象,其所涉及的是在此基础上形成的会计确认、计量和报告的公认处理方法或公认会计准则。这里所说的会计基本假设的标准或典型情况是指:单一的公司法人主体、持续经营、以年度作为报告周期、单一且币值稳定的货币作为计量单位。而高级财务会计则是以会计基本假设的非标准或非典型情况作为对象,其所涉及的会计确认、计量和报告方法,有的可能已经达成共识或形成了公认会计准则,但其与标准或典型会计基本假设情况下所形成的公认会计准则具有明显的差异;有的则可能尚没有达成共识,对该类问题的处理还存在着很大的分歧,更没有形成相应的公认会计准则。

基于这样的认识,本教材将高级财务会计的内容按各项会计基本假设的非标准或非典型情况进行分类,主要分为以下四个部分:

(1) 非标准会计主体的财务会计问题。它主要包括企业合并、企业集团会计(合并财务报表)、独资企业与合伙企业会计、分支机构会计、分部报告等。

(2) 非持续经营的财务会计问题。由于公司重组仍然属于持续经营,因此,

非持续经营的财务会计问题主要包括公司解散清算会计和破产清算会计等。

(3) 非标准会计分期的财务会计问题。它主要包括中期财务报告、衍生金融工具会计。从会计基本假设的层面来看,衍生金融工具会计与传统财务会计最根本的变化就是在会计分期上。由于衍生金融工具高度风险性的特征,使得会计分期变得多余,实时报告成为理想的选择。即使是分期报告,其所要报告的也不是在该期间衍生金融工具上产生的收益或损失,而是要报告在该合同履行时可能产生的后果及其预期目的的实现情况(限于篇幅,本教材没有将衍生金融工具会计的内容纳入)。

(4) 非标准货币计量的财务会计问题。它主要包括外币交易会计、外币财务报表折算、物价变动会计等。

所得税会计、租赁会计、养老金会计不符合上述分类标准,而且这些问题及其处理方法在我国也已十分普遍,没有什么特殊之处,因此,建议将其纳入中级财务会计中讲授。

本教材由王竹泉、高芳、王荭主编,赵爽、刘文静、隋敏、倪玥、朱大鹏、李文妍、柳艺、于婷参加了部分章节的编写,最后由王竹泉教授总纂定稿。具体编写分工情况如下:

第一、第二、第五章由王竹泉、赵爽、朱大鹏编写;第三、第四章由王竹泉、刘文静、倪玥编写;第十一章由王竹泉、隋敏、于婷编写;第六、第七、第八、第九、第十三章由高芳编写;第十、第十二章由王荭、李文妍、柳艺编写。

本教材主要是为财经类院校会计学专业本科生学习高级财务会计课程而编写的,也可作为会计学专业研究生或财会从业人员学习高级财务会计课程的参考教材。为了便于教学,本教材每章都配备了本章小结、案例、主要术语、思考与练习题。本教材另配有相关教学资源,任课教师可发 E-mail 至邮箱 zhuquanw@yahoo. com. cn 联系索取。

由于作者水平有限,本教材的编写难免出现错误或偏颇,不当之处,恳请读者不吝赐教,以便我们能够在再版时及时修正。

编 者

2013 年 5 月

目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并的概念与分类	1
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	3
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	6
本章小结	10
案例	10
主要术语	12
思考与练习题	12
第二章 合并财务报表的理论基础与编制程序	17
第一节 合并财务报表的概念与作用	17
第二节 合并理论与合并财务报表的格式	19
第三节 合并范围的确定	28
第四节 编制合并财务报表的前提	32
第五节 合并财务报表的编制原理与基本程序	33
本章小结	37
案例	38
主要术语	39
思考与练习题	40
第三章 控股权取得日合并财务报表的编制	43
第一节 同一控制下企业合并控股权取得日合并财务报表的编制	43
第二节 非同一控制下企业合并控股权取得日合并财务报表的编制	55
本章小结	65
案例	66
主要术语	67
思考与练习题	67
第四章 控股权取得日后合并财务报表的编制	71
第一节 同一控制下企业合并控股权取得日后首期合并财务	

2 高级财务会计

报表的编制	71
第二节 非同一控制下企业合并控股权取得日后首期合并财务 报表的编制	83
第三节 控股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	96
本章小结	101
案例	102
主要术语	103
思考与练习题	103
第五章 公司间交易的抵销	107
第一节 公司间交易的含义与类型	107
第二节 公司间存货交易的抵销	108
第三节 公司间固定资产交易的抵销	118
第四节 公司间债权债务交易的抵销	133
第五节 公司间其他交易的抵销	138
第六节 合并现金流量表	141
本章小结	145
案例	146
主要术语	147
思考与练习题	148
第六章 独资企业与合伙企业会计	151
第一节 独资企业与合伙企业的特点	151
第二节 独资企业的会计核算	153
第三节 合伙企业的会计核算	158
第四节 独资企业和合伙企业的清算	166
本章小结	176
案例	177
主要术语	178
思考与练习题	179
第七章 分支机构会计	181
第一节 分支机构会计的特点	181
第二节 分支机构的会计核算	183
第三节 汇总会计报表的编制	191
本章小结	198

案例·····	198
主要术语·····	199
思考与练习题·····	200
第八章 分部报告·····	203
第一节 分部报告概述·····	203
第二节 报告分部的确定·····	204
第三节 分部信息的披露·····	210
本章小结·····	213
案例·····	213
主要术语·····	219
思考与练习题·····	219
第九章 中期财务报告·····	222
第一节 中期财务报告概述·····	222
第二节 中期财务报告的确认与计量·····	225
第三节 中期财务报告的编报·····	227
第四节 中期财务报告附注·····	232
本章小结·····	235
案例·····	235
主要术语·····	237
思考与练习题·····	237
第十章 外币交易会计·····	240
第一节 外币交易会计概述·····	240
第二节 即期外币业务的会计处理·····	252
第三节 远期外币业务的会计处理·····	257
本章小结·····	276
案例·····	276
主要术语·····	278
思考与练习题·····	279
第十一章 外币财务报表折算·····	282
第一节 外币财务报表折算概述·····	282
第二节 现行汇率法·····	283
第三节 流动-非流动项目法·····	288

4 高级财务会计

第四节 货币-非货币项目法	292
第五节 时态法	296
第六节 外币财务报表折算方法的选择	297
本章小结	300
案例	301
主要术语	303
思考与练习题	304
 第十二章 物价变动会计	308
第一节 物价变动会计概述	308
第二节 不变币值会计	314
第三节 现行成本会计	328
第四节 现行成本/不变币值会计	339
本章小结	347
案例	348
主要术语	350
思考与练习题	351
 第十三章 公司清算会计	354
第一节 公司解散清算的会计处理	354
第二节 公司破产清算的会计处理	361
本章小结	368
案例	368
主要术语	369
思考与练习题	369
 主要参考文献	372

第一章 企业合并

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。本章在介绍企业合并基本概念的基础上,重点讲解了同一控制和非同一控制下企业合并的会计处理;本章的教学难点是非同一控制下企业合并的会计处理。通过本章学习,学生应了解企业合并的概念、动因、种类和程序;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;了解企业合并会计处理的国际比较;了解我国企业合并会计准则的信息披露。本章建议授课4课时。

第一节 企业合并的概念与分类

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。在实务中,对于交易或事项发生前后是否形成控制权的转移,应当遵循实质重于形式的会计信息质量要求,综合可获得的各方面情况进行判断。假定在企业合并前A、B两个企业为各自独立的法律主体(在合并交易前不存在任何法律关系),《企业会计准则第20号——企业合并》中所界定的企业合并,包括但不限于以下情形: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,该交易或事项发生后,企业B仍持续经营;企业A支付对价取得企业B的净资产,该交易或事项发生后,撤销企业B的法人资格;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,该交易或事项发生后,企业B仍维持其独立法人资格继续经营。

应注意的是,下列交易在《企业会计准则第20号——企业合并》中,不被视为企业合并:

(1) 两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。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。

(2) 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。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,某些情况下不发生人合成本,虽然涉及控制权的转移,但不属于企业合并的范畴。

二、企业合并的种类

由于企业合并的原因是各不相同的,企业在合并过程中所采取的方式也是各异的,企业可根据具体情况采用不同的合并方式。按照不同的标准,可将企业合并进行不同的分类。比较常见的分类方式包括以下几种。

(一) 按法律形式分类

按照法律形式分类,企业合并可分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。

吸收合并也称兼并,是指参与合并的企业中只有一家存续,其余公司均告解散。例如,企业 A 接收了企业 B 的净资产,最终企业 B 被企业 A 吸收合并。

新设合并是指几家企业协议合并形成一家新的企业,原来的各家企业均告解散。例如,企业 A 和企业 B 合并,最终形成企业 C。

控股合并是指一家企业购进或取得了另一家企业有投票表决权的股票或出资证明书,且以达到控制后者经营和财务方针的持股比例的企业合并形式。例如,企业 A 购买了企业 B 有表决权资本的 80%,控制了企业 B 的财务和经营政策,则企业 A 成为企业 B 的控股母公司,而企业 B 则成为企业 A 的子公司,但企业 B 继续保留其法人资格。在控股合并的情况下,母公司要编制合并财务报表。

(二) 按照是否受同一方控制分类

按照参与合并的企业是否受同一方控制,企业合并可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是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或者相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的合并交易。在通常情况下,同一企业集团内部各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并的特点为:从最终实施控制方的角度来看,其所能实施控制的净资产没有发生变化;由于参与合并的各方企业同受一方或相同的多方控制,有些合并甚至不是参与合并的企业自愿的,所以交易往往不是按照公允价值进行的,很难以双方议定的价格作为核算的基础。

非同一控制下的企业合并是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方的最终控制的合并交易。如联想集团收购 IBM 公司的个人电脑业务就属于此类合并。非同一控制下的企业合并的特点为:第一,参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制,企业合并大多数是出自企业自愿的行为;第二,交易过程中各方出于自身利益的考虑会进行激烈的讨价还价,交易以公允价值为基

础,作价相对公平合理。

三、企业合并的程序

企业合并是市场经济条件下的一种经济现象,也是企业竞争、谋求发展和扩张的必然产物。实施企业合并,一般需经过下列程序:

第一,股东大会或者股东会作出合并决议。

第二,合并各方签订合并合同并经合并各方的股东(大)会通过,国有独资公司的合并应由国家授权投资的机构或者国家授权的部门决定(在合并合同中,约定合同的生效条件)。合并协议的内容一般应有六项:合并各方的名称、住所;合并后存续企业或新设企业的名称、住所;合并各方的债权、债务处理办法;合并各方的资产状况及其处理办法;存续企业和新设企业因合并而增资的总额;合并各方需要载明的其他事项。

第三,编制资产负债表和财产清单。合并各方协议合并时,应编制各自的资产负债表及财产清单,并委托公正的资产评估机构,对企业的流动资产、固定资产、无形资产及其他资产等进行评估,确认其债权和债务。

第四,通知债权人并经债权人同意。若债权人不同意合并,则参与合并的公司必须清偿债务或提供担保;否则,不得合并。如果合并行为存在违反法律、行政法规的强制性规定的事由,利害关系人可以提起请求确认无效之诉。

第五,报主管机关批准。我国《公司法》第183条规定:“股份有限公司合并或者分立,必须经国务院授权的部门或者省级人民政府批准。”所以,主管机关的批准是股份有限公司合并的必经程序。

第六,办理变更、注销登记。合并协议经有关主管部门审核批准后,合并各方应依法向工商行政机关分别申请变更登记、设立登记或注销登记;同时,依法向税务机关申报办理税务变更登记、重新登记或注销登记手续。

第二节 同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并是在合并中不涉及自少数股东手中购买股权的情况下,采用权益集合法进行相关的处理。权益集合法也称权益联营法,是指企业的合并是所有者(或股东)权益的联合,而非对企业资产的购买。

一、同一控制下吸收合并和新设合并的会计处理

(一)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或新设合并中取得的资产、负债应当按照有关资产、负债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

4 高级财务会计

在企业合并前采用的会计政策是不同的,应基于重要性的会计信息质量要求,统一被合并方的会计政策,即应当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。

(二) 所确认资产账面价值与合并对价的差额应调整资本公积、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该类合并,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(资本溢价或股本溢价)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该类合并,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(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足冲减的,应冲减盈余公积和未分配利润。

(三) 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,该费用发生时应借记“管理费用”等账户,贷记“银行存款”等账户。但以下两种情况除外:①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。②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。

【例 1-1】 A 公司和 B 公司为同一控制下的两个企业。2008 年 3 月末,A 公司用账面价值 500 万元、公允价值 550 万元的库存商品和 200 万元的银行存款实施与 B 公司合并,企业合并后 B 公司解散。合并中发生的审计费和法律咨询费共计 10 万元。A 公司和 B 公司的资产负债表如表 1-1 和表 1-2 所示。

表 1-1

A 公司的资产负债表(简表)

单位:万元

资 产		负 债	
项 目	账面价值	项 目	账面价值
货币资金	500	应付账款	800
库存商品	1 300	股本	1 000
固定资产	1 000	资本公积	500
		盈余公积	200
		未分配利润	300

表 1-2

B 公司的资产负债表(简表)

单位:万元

资 产		负 债	
项 目	账面价值	项 目	账面价值
货币资金	100	应付账款	400
原材料	300	股本	500
固定资产	800	资本公积	100
		盈余公积	50
		未分配利润	150

① 确认合并事项的账务处理如下:

借: 银行存款	1 000 000
原材料	3 000 000
固定资产	8 000 000
贷: 应付账款	4 000 000
库存商品	5 000 000
银行存款	2 000 000
资本公积	1 000 000

② 记录合并费用的账务处理如下:

借: 管理费用	100 000
贷: 银行存款	100 000

二、同一控制下控股合并的会计处理

(一) 长期股权投资的成本确定

对于同一控制下的控股合并,合并方在合并中形成的长期股权投资,应当以合并日取得被合并方账面所有者权益的份额作为其初始投资成本。合并方确认的初始投资成本与其付出合并对价账面价值的差额,应当调整资本公积;资本公积不足的,调整盈余公积和未分配利润。

(二) 合并费用的会计处理

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。具体的会计处理为,借记“管理费用”等账户,贷记“银行存款”等账户。

【例 1-2】 某集团内一子公司以账面价值为 2 000 万元、公允价值为 3 600 万元的若干项资产作为对价,取得同一集团内另外一家企业 60%的股权,合并日被合并企业的账面所有者权益总额为 3 000 万元,合并中发生的审计费和法律费 50 000 元。则长期股权投资的成本为 1 800 万元,差额 200 万元调整资本公积。账务处理如下:

借: 长期股权投资	18 000 000
资本公积	2 000 000
贷: 有关资产	20 000 000
借: 管理费用	50 000
贷: 银行存款	50 000

第三节 非同一控制下企业合并的会计处理

非同一控制下的企业合并是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方的最终控制的合并交易。基本处理原则是购买法。购买法是指把企业合并看成是一个企业购买另一个被合并企业或几个被合并企业净资产的交易行为,购买企业获得对被购买企业净资产的控制权和经营权。非同一控制下的企业合并与企业直接从外界购买一般资产无本质区别。

一、非同一控制下吸收合并的会计处理

非同一控制下的吸收合并,被合并企业失去法人资格,通常要对被合并企业的资产、负债进行全面的清查核实,以便进行会计上的确认。在吸收合并的过程中,购买方在购买日应当对合并成本进行分配,确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额,应视情况处理:

(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。商誉的减值应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的有关规定处理。

(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及合并成本的计量进行复核;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。

【例 1-3】 A 公司以 200 万元现金购买 B 公司的 100% 股权,对 B 公司实行吸收合并。A、B 公司为非同一控制下的两个公司。购买日,B 公司持有资产负债的账面价值与公允价值如表 1-3 所示。

表 1-3

B 公司持有资产情况表

单位:万元

项 目	账面价值	公允价值
库存现金	15	15
其他流动资产	25	25
固定资产	150	170
资产总计	190	
流动负债	10	10
长期负债	40	30
普通股(每股面值 1 元)	50	
留存收益	90	
负债与股东权益合计	190	

A 公司在购买日企业合并的账务处理如下:

借: 库存现金	150 000
其他流动资产	250 000
固定资产	1 700 000
商誉	300 000
贷: 流动负债	100 000
长期负债	300 000
银行存款	2 000 000

【例 1-4】 A 公司以公允价值为 14 000 万元、账面价值为 10 000 万元的无形资产作为对价对 B 公司进行吸收合并, A、B 公司无关联方关系, 购买日 B 公司持有资产的情况如表 1-4 所示。

表 1-4

B 公司持有资产情况表

单位:万元

项 目	账面价值	公允价值
固定资产	6 000	8 000
长期股权投资	4 000	6 000
长期借款	3 000	3 000
净资产	7 000	11 000

A 公司在购买日企业合并的账务处理如下:

借: 固定资产	80 000 000
长期股权投资	60 000 000
商誉	30 000 000
贷: 长期借款	30 000 000
无形资产	100 000 000
营业外收入——处置非流动资产利得	40 000 000

二、非同一控制下控股合并的会计处理

非同一控制下控股合并的会计处理与吸收合并类似,其不同点在于非同一控制下的吸收合并中,合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示,合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

(一) 长期股权投资的初始投资成本的会计处理

在非同一控制下的控股合并中,购买方取得对被购买方控制权的,在购买日应当按照确定的企业合并成本(不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润),作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资”账户;购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用应当于发生时计入当期损益;购买方作为合并对价发行的权益性证券和债务性证券的交易费用应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额;购买方按享有投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润,借记“应收股利”账户;按支付合并对价的账面价值,贷记有关资产或借记有关负债类账户,按发生的直接相关费用,贷记“银行存款”等账户,按其差额,贷记“营业外收入”账户或借记“营业外支出”等账户。购买方为取得对被购买方的控制权,以支付非货币性资产为对价的,有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额,应作为资产的处置损益,计入合并当期的利润表。其中,以库存商品等作为合并对价的,应按库存商品的公允价值,贷记“主营业务收入”账户,并同时结转相关的成本。

非同一控制下的控股合并,购买方应自购买日起设置备查簿,登记其在学习日取得的被购买方可辨认资产、负债的公允价值,为以后期间核算及合并财务报表的编制提供基础资料。

(二) 长期股权投资的成本与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的会计处理

非同一控制下的通过长期股权投资取得控制权后,也要编制合并财务报表。在合并资产负债表中,合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债应以其在购买日的公允价值计量,长期股权投资的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,体现为合并财务报表中的商誉;长期股权投资的成本小