

21世纪高等教育会计通用教材

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

张文贤 高伟富 陈平平 编著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21世纪高等教育会计通用教材

高级财务会计

Advanced Financial Accounting

张文贤 高伟富 陈平平 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 张文贤 高伟富 陈平平 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 张文贤, 高伟富, 陈平平编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 3

(21 世纪高等教育会计通用教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 554 - 9

I. 高… II. ①张… ②高… ③陈… 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 (2009) 第 029285 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

沈阳新华印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm

字数: 380 千字

印张: 18 1/4

2009 年 3 月第 1 版

2009 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 吴 茜

责任校对: 孙 萍

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 554 - 9

定价: 30.00 元

前言

本书重点讨论了企业合并、合并财务报表、所得税会计、跨国企业经营会计、租赁会计、公司清算改组与重组、中期报告与分部报告、总分部会计与联合财务报表以及合伙企业会计。我们的教材只能尽可能反映会计准则的变化。实际生活中可能会出现各种各样的问题,读者需要根据实际情况,评估新会计准则的影响,参照国际会计准则,不断提高我们的职业判断能力。

美国会计学界在20世纪中期就开始放弃以会计假设为会计理论研究逻辑起点的思路,代之以财务会计目标为会计理论研究的逻辑起点。虽然以财务会计目标、财务报表构成要素、会计信息质量特性、会计确认、会计计量、资本保全为核心的会计理论框架结构并没有全盘否定会计四大假设,但是,以财务目标为核心的会计理论体系有更大的适应性,可以容纳高级财务会计的基本内容,主要包括:(1)跨越单一会计主体的会计业务;(2)在特定时期发生的会计业务,诸如企业解体、破产清算时发生的业务;(3)企业中存在的特殊会计业务,如期货、期汇、外币和租赁业务;(4)与特种经营方式企业紧密相关的特有会计业务;(5)某些特殊经营行业的会计业务。

以四项会计假设为基础的理论体系探讨,可使人们从会计理论的原始性、基础性环节上更为全面地认识会计理论。会计的基本假设,也就是前提条件现在面临着严重的挑战。投资主体的多元化以及由此带来的利益主体的多元化猛烈地冲击着会计主体的假设。一般的财务会计显然不能适应迅速变化的需要,于是要求有总分部会计和合伙会计;出现了母公司和子公司控股的情况,便要求有合并财务报表和分部报告的内容;通货膨胀或物价变动,以及经济全球化和跨国公司的蔓延对货币计量的会计假设也形成冲击,于是要求有通货膨胀会计或物价变动会计,还要有外币业务和外币报表折算会计,甚至还要有金融衍生工具会计;企业的收购、兼并和破产、清算使得持续经营的会计假设很难自圆其说,于是又要求有清算会计。此外还有所得税问题、非营利企业问题,以及其他更加复杂的会计问题,都需要通过高级财务会计来回答。由此可见,以四项会计假设为基本前提的会计理论体系只适用于一般财务会计,超越四项会计假设的现实应当作为高级财务会计的内容。从某种意义上说,高级财务会计可以说是复杂财务会计或特种业务会计。

感谢东北财经大学出版社组织我们参与编写这本教材。责任编辑李智慧尽心尽力的态度和精益求精的作风令我十分感动。在教材编写过程中,我和苏州大学高伟富副教授参阅了国内外的一些研究成果,并根据出版社编辑的要求对全书的内容作了修改。在成书过程中,我的学生傅頔博士和程立博士协助我做了许多工作。新的会计准

则颁布以后，我们又根据新的情况，作了比较重大的修改，上海电视大学的陈平平老师参与修改和补充，使本书更具有时代色彩。由于我们的水平有限，书中不免存在种种问题，热忱欢迎读者不吝批评指正。

张文贤

2008 年 10 月于复旦大学

目 录

	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
	合并财务报表	2.2	201
1	第1章 企业合并		
1	学习目标		
2	1.1 企业合并的概念		
4	1.2 企业合并的会计处理		
17	1.3 合并财务报表		
23	总结与结论		
24	第2章 合并财务报表概述		
24	学习目标		
24	2.1 购买日的合并财务报表		
28	2.2 购买日后的合并财务报表		
35	总结与结论		
37	第3章 合并财务报表：企业集团内部交易损益的处理		
37	学习目标		
37	3.1 企业集团内部交易损益处理		
38	3.2 企业集团内部存货交易		
47	3.3 企业集团内部固定资产购销业务		
56	3.4 企业集团内部无形资产购销业务		
58	3.5 企业集团内部债券业务		
73	总结与结论		
74	第4章 合并财务报表：所得税、现金流量表和分期收购		
74	学习目标		
74	4.1 企业合并中的所得税问题		
80	4.2 合并现金流量表		
84	4.3 分期收购		
92	总结与结论		
94	第5章 合并财务报表中的特殊问题		
94	学习目标		
94	5.1 期中合并		
96	5.2 母公司对子公司的控股比例发生变化		
102	5.3 子公司发放股票股利		
102	5.4 子公司有库存股票交易		

103	5.5 间接持股与相互持股		
105	总结与结论		
107	第6章 所得税会计		
107	学习目标		
107	6.1 所得税会计概述		
112	6.2 所得税会计的理论结构		
116	6.3 所得税会计的处理方法	财务会计 第一章	1
125	总结与结论	科目与学	1
127	第7章 跨国企业经营会计：外币业务与外币报表折算	财务会计 第一章	1
127	学习目标	财务会计 第一章	1
127	7.1 外汇和外汇市场	外币报表折算 第一章	1
135	7.2 外币记账方法	外币报表折算 第一章	1
141	7.3 外币交易的会计处理	外币报表折算 第一章	1
144	7.4 外币财务报表折算	科目与学	1
156	总结与结论	外币报表折算 第一章	1
158	第8章 租赁会计	外币报表折算 第一章	1
158	学习目标	科目与学	1
158	8.1 租赁会计概述	外币报表折算 第一章	1
161	8.2 经营租赁	科目与学	1
163	8.3 融资租赁	外币报表折算 第一章	1
174	8.4 其他租赁业务	外币报表折算 第一章	1
177	8.5 对租赁会计的评述	外币报表折算 第一章	1
179	总结与结论	外币报表折算 第一章	1
181	第9章 公司清算、改组与重组	外币报表折算 第一章	1
181	学习目标	科目与学	1
181	9.1 公司解散清算及其会计处理	外币报表折算 第一章	1
189	9.2 破产清算及其会计处理	科目与学	1
203	9.3 改组	外币报表折算 第一章	1
207	9.4 破产重组	外币报表折算 第一章	1
210	总结与结论	科目与学	1
212	第10章 中期报告与分部报告	外币报表折算 第一章	1
212	学习目标	科目与学	1
212	10.1 中期报告	科目与学	1
220	10.2 分部报告	外币报表折算 第一章	1
225	总结与结论	外币报表折算 第一章	1

227	第 11 章 总分部会计与联合财务报表
227	学习目标
227	11.1 总分部经营及其特点
228	11.2 内部划拨商品的计价
229	11.3 总分部往来的会计处理
235	11.4 联合财务报表的编制
246	总结与结论
247	第 12 章 合伙企业会计
247	学习目标
247	12.1 合伙企业概述
251	12.2 合伙企业的设立与经营
256	12.3 合伙企业权益的变动
261	12.4 合伙企业的解散与清算
278	12.5 合伙企业的公司化重组
281	总结与结论
283	主要参考文献

第1章 企业合并

学习目标

通过本章的学习,理解企业合并的原因、合并的形式,掌握企业合并的会计概念和会计处理方法的理论依据、特点、涉及的会计分录和应用条件;理解权益结合法和购买法的应用及其会计处理方法;掌握合并财务报表的合并理论、基本前提、编制原则、合并范围。

【相关链接1—1】

全球范围的并购浪潮

迄今为止,美国历史上曾发生过五次企业兼并浪潮。前四次兼并浪潮都出现在经济周期的复兴阶段,其主要目的是进行产业结构调整。美国的第五次企业并购潮始于20世纪90年代中期。参与这一次兼并浪潮的企业都着眼于战略利益,以占有更大市场份额、提高公司效率和夺取核心产业价值控制权等为主要动机。它们在集中精力搞好主业的同时,选择行业相关或能与之形成互补优势的企业合并,并且将与企业发展不相适应的部门剥离掉。

第一次兼并浪潮——1893年到1904年

这次世纪之交的兼并浪潮和横贯大陆的铁路系统的建成密切相关,它建立了第一个共同市场,欧洲的合并活动也受相同因素的激励。在对国内生产总值的影响上,美国这次并购活动远远超出其他活动,而欧洲的并购力量也是很强大的。在美国,当时主要是横向兼并,主要发生在钢铁、石油、电信和基础制造业领域。

第二次兼并浪潮——20世纪20年代

这一时期兼并浪潮的特征是纵向兼并增加,这主要受无线通讯和汽车发展的影响。无线通讯的发展使得企业可以在全国范围内做广告,而汽车的普及令跨地域销售更为有效。纵向兼并可以使制造企业更为有效地控制自己的销售渠道。

第三次兼并浪潮——20世纪60年代

在20世纪60年代的混合兼并浪潮的所有混合并购案例中,至少有一半公司属于航空业或消耗自然资源型企业(石油、林木业)。一个好的管理人员,如果拥有新的管理艺术,那么就没有什么不能管理好的。这一理念对并购活动的进行有很深的影响。也正是在这个时候,食品业之类的产业,希望自身的发展不会被人口的负增长所束缚,开始多角化经营。但是这一时期的许多多角化经营是失败的,因为许多公司失去了它们的核心竞争力。

第四次兼并浪潮——20世纪80年代

金融创新、垃圾债券的发行使得公司接管更为容易一些。任何一个没有充分发挥自己潜力的公司都有被接管的可能,化学银行(Chemical Bank)和迪斯尼(Disney)几乎都被接管。因此,高风险金融政策有力地推动了20世纪80年代的兼并活动。在这个阶段,又有一些在20世纪60年代通过混合兼并形成的公司重新进行了分解。

第五次兼并浪潮——20 世纪 90 年代

20 世纪 90 年代中期以来，美国又迎来了第五次兼并浪潮。据统计，1996 年美国企业兼并案达 3 087 宗，兼并总资产达 6 500 多亿美元。其中 10 亿美元以上规模的兼并超过 100 个，有 6 家公司兼并后的总资产超过 100 亿美元。

【相关链接 1—2】

20 世纪的十大兼并活动

20 世纪十大兼并活动见表 1—1。

表 1—1 20 世纪十大兼并活动一览表

排名	施并方	被并方	公布时间	金额 (10 亿美元)	行业
1	美国在线	时代华纳	2000 年 1 月	165.9	网络/媒体
2	埃克森	美孚	1998 年 12 月	78.9	石油
3	旅游者集团	花旗集团	1998 年 4 月	72.6	金融服务
4	SBC 通讯公司	Ameritech 公司	1998 年 5 月	62.6	电信
5	国家银行	美国银行	1998 年 4 月	61.6	金融服务
6	沃达丰银行	Air Touch 通讯公司	1999 年 1 月	60.3	电信
7	AT&T	Media One 有限电视公司	1999 年 4 月	56.0	电信
8	AT&T	Tele - Communication	1998 年 6 月	53.6	电信
9	道达尔菲纳埃尔夫石油公司	Elf Acquitaine	1999 年 7 月	53.5	石油
10	贝尔公司	GTE	1998 年 7 月	53.4	电信

资料来源：《财富》（中文版），2008（3）。

1.1 企业合并的概念

1.1.1 企业合并的定义

国际会计准则第 22 号《企业合并会计》指出：“企业合并，指一个企业获得对另一个或几个企业控制权的结果，或指两个或若干个企业实行股权联合的结果。”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。

由这两个定义可以看出，企业合并的实质是控制，而不是法律实体的解散。这里所讲的控制，是指直接占有或通过子公司间接占有一个企业半数以上发行在外有表决

权的股份。所以,一个或几个企业成为别的企业的子公司、一家公司将其净资产转移给另一家公司,以及几家公司将其净资产转移给另一家新建立的公司,均可认为实施了企业合并。同样,一个企业持有了另一个企业的控股权益,也是企业合并。为行文方便,这里将负责实施合并的企业称为施并企业,而在合并过程中丧失控制权的企业,则称为被并企业。

1.1.2 企业合并的形式

企业合并的形式有多种多样,可以按不同的标准加以分类。国际上最常见的是按照法律形式和以合并所涉及的行业为标准来加以分类,其中按法律形式分类是基本分类。

1) 按法律形式划分,企业合并可以分为吸收合并、创立合并和控股合并

(1) 吸收合并

吸收合并也称兼并,是指两家或两家以上的企业合并成一家企业。经过吸收合并,其中一家企业将另一家或多家企业吸收进自己的企业,即取得它的资产,承担它的债务,并以自己的名义继续经营,保留法人地位;而其他被吸收的企业则在合并后丧失法人地位,宣告解散。用公式表示即为: $A + B = A$ 。例如, A 和 B 两家公司进行吸收合并, A 公司接受 B 公司的资产和负债而继续经营, B 公司宣告解散,其法律实体和经济实体随之消失。可见,吸收合并的结果是只存在一个单一的法律实体和经济实体,即合并后继续存在的 A 公司。

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。进行吸收的企业继续存在并作为单一的实体处理其会计事务,因此,在吸收合并的形式下,不存在合并财务报表的问题。

(2) 创立合并

创立合并又称新设合并,是指由两个或两个以上的企业共同组建一个新企业。经过创立合并,新企业接受各原企业的资产和负债,并划分新企业的股份给原企业股东,原有的各家企业宣告解散。用公式表示即为: $A + B = C$ 。例如, A 和 B 两家公司进行创立合并,其新创立公司 C 接受 A、B 两家公司的资产和负债,并划分股份给 A、B 两家公司的原有股东, A、B 两家公司宣告解散,其各自的法律主体和经济主体随之消失。可见,创立合并的结果,也仍然是存在一个单一的法律主体和经济主体,即合并后新建的 C 公司。

在创立合并形式下,所有被解散的公司都应通过企业解散清算的程序,处理其产权的转让,并结束各自的会计记录。新创立的公司则应在其启用的账册中,记录取得的资产和负债,并同时记录其股本或实收资本(发行股份以换取被解散的公司的产权)及资本公积。新成立的公司完全取代各被解散的公司,作为单一的主体处理其会计事务。因此在创立合并形式下,也不存在合并财务报表的问题。

(3) 控股合并 控股合并是指一家公司通过长期投资取得另一家或几家公司的控股权，以掌握这些公司的经营管理权。这里，通常将投资公司称为控股公司，被投资公司称为子公司，两者在保持原有实体资格的基础上共同组成了一个新的经济实体，称为企业集团。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的 50% 以上，但有时由于子公司股份比较分散，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实体继续经营，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，实质上已经取得了对子公司生产经营、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，它们已经合成了一个整体。为了正确地反映这个整体的财务状况和经营成果，就要为这个整体另外编制一套财务报表，这类报表就称为合并财务报表。

2) 按是否为同一控制划分，企业合并可以分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

(1) 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。

(2) 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。

1.2 企业合并的会计处理

企业合并的会计处理方法有两种：购买法和权益联营法（又称权益结合法）。因此，从会计处理方法上加以分类，企业合并又可以分为购买法合并和权益联营法合并。购买法合并是一个公司购买另一个公司的合并；权益联营法合并是两个或两个以上公司的权益联合起来的合并。这两种合并既可以通过直接收购净资产完成，也可以通过间接收购普通股来完成。购买法合并可以通过支付现金或其他资产或发行普通股来完成，而权益联营法合并只可能（极少例外）通过交换有表决权普通股来完成。

1.2.1 权益联营法

(1) 权益联营法的理论依据

企业合并不是一家企业购进另一家或另几家企业的资产交易行为，相反，它是由两个或两个以上经营实体对一个联合后的企业或集团公司开展经营活动的资产贡献，即经济资源的联合。合并的结果表明，任何一个参与合并的企业都没有流出资产，就

不能认为其构成购买行为。由于不是将企业合并视为购买行为,也就不存在购买价格超过净资产公允价格的数额,从而在账面上也不确认商誉。通常,权益联营法仅适用于以股权相交换的合并业务。

(2) 权益联营法的特点

①由于没有新的计价基础,所以合并业务发生时,应将参与合并的各企业的资产、负债和所有者权益均按现存的账面价值确认和计价。

②不论合并发生在会计年度的哪一个时点,参与合并企业的整个年度的损益要全部包括在合并后的企业内。同样,参与合并的企业整个年度留存收益也应转入合并后的企业。

③企业合并时发生的相关费用处理。同一控制下的企业合并,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。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。

④投资成本。同一控制下的企业合并,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积。资本公积不足冲减的,调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,按照发行股份的面值总额作为股本,长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积。资本公积不足冲减的,调整留存收益。

⑤参与合并的企业的会计期间或会计政策不同,对其进行的调整应予以揭示。一个参与合并的企业与另一个企业如有不同的会计期间,或者一个企业与同一行业的几个参与合并的企业采用不同的会计处理惯例时,在合并过程中可能采用相同的会计期间或使其会计处理惯例标准化。如果出现这种情况,为实现一致的会计政策所进行的调整,应由合并后形成的企业在财务报表的附注中予以揭示。

⑥同一控制下企业合并的会计处理。

【例1—1】某集团内一子公司以账面价值为1 000万元、公允价值为1 600万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1 500万元。

借:长期股权投资

资本公积 1 000 000
贷:有关资产 10 000 000

如资本公积不足冲减,冲减留存收益。

【例 1—2】甲企业发行 600 万股普通股(每股面值 1 元)作为对价取得乙企业 60% 的股权,合并日乙企业账面净资产总额为 1 300 万元。

借:长期股权投资

7 800 000

贷:股本 6 000 000
资本公积 1 800 000

B. 同一控制下企业合并的会计处理(吸收合并)。

【例 1—3】A 公司于 2008 年 3 月 10 日对同一集团内某全资 B 公司进行了吸收合并,为进行该项企业合并,A 公司发行了 600 万股普通股(每股面值 1 元)作为对价。合并日,A 公司及 B 公司的所有者权益构成见表 1—2。

表 1—2 A 公司及 B 公司所有者权益构成 单位:万元

A 公司		B 公司	
股本	3 600	股本	600
资本公积	1 000	资本公积	200
盈余公积	800	盈余公积	400
未分配利润	2 000	未分配利润	800
合计	7 400	合计	2 000

A 公司的会计处理:

借:净资产 20 000 000

贷:股本 6 000 000

资本公积 14 000 000

合并工作底稿中,将 B 公司在合并前实现的留存收益 1 200 万元,从资本公积转入留存收益:

借:资本公积 12 000 000

贷:盈余公积 4 000 000

利润分配——未分配利润 8 000 000

(3) 权益联营法的应用条件

由于权益联营法对实施合并的企业产生了积极的影响,为了防止滥用此法,各国会计管理机构以及国际会计准则委员会都对权益联营法的应用提出了具体条件。美国规定了 12 个条件,英国规定了 4 个条件,其中都有合并之前相互独立和合并中换取被并企业 90% 以上股份的要求。国际会计准则委员会建议只有公允价值相当的企业间合并才能采用权益联营法。

鉴于权益联营法常常被用来作为粉饰报表的一种手段,目前美国已正式取消了权益联营法的使用。

1.2.2 购买法

不满足权益联营条件的所有企业合并必须按照购买法进行会计处理。一般来说,记录企业合并业务,购买法遵循的是公认的会计原则。在购买法下,施并企业按合并日的公允价值记录并入的资产和负债,施并企业的投资成本超过所获净资产公允价值的差额,作为商誉处理。

(1) 购买法的特点

购买法规定,企业合并是一个企业取得其他被并企业净资产的一项交易,这一交易与企业直接从外界购入机器设备、存货等资产并无区别。所以,购买法有如下特点:

①施并企业要按照公允价值记录所收到的资产和承担的债务。我国《企业会计准则》规定非同一控制下的企业合并采用购买法核算。

②我国《企业会计准则第20号——企业合并》第十三条规定:“购买方在购买日应当对合并成本进行分配,按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。(一)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。(二)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。”

③合并成本和相关费用处理。我国《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条规定:“购买方应当区别下列情况确定合并成本:(一)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。(二)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。(三)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。(四)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。”第十二条规定:“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。”

④施并企业的利润仅包括当年本身实现的利润及合并(购买)后被并企业所实现的利润。

⑤施并企业的留存收益可能因合并而减少,但不能增加。合并时被并企业的留存收益也不能转入施并企业。

⑥非同一控制下企业合并的会计处理。

首先,确定购买方、确定购买日、确定合并成本在购买日的公允价值和被购买方

在购买日可辨认净资产的公允价值。

合并取得的被购买方可辨认净资产公允价值 = 可辨认净资产公允价值 × 股权比例

其次，计算确定合并商誉。

合并商誉 = 合并成本 - 购买方在购买日应享有的被购买方可辨认净资产的公允价值

若合并商誉 > 0，为正商誉，不进行摊销，在年末进行减值测试；若合并商誉 < 0，为负商誉，在复核无误后计入合并方的当期损益。

最后，编制合并日合并财务报表——合并资产负债表。

【例 1—4】20×7 年 3 月 1 日，D 公司以公允价值为 1 500 万元、账面价值为 950 万元的存货作为对价，吸收合并 E 公司。合并前后，D 公司与 E 公司无任何关联关系，购买日 E 公司持有资产的情况见表 1—3。

表 1—3 购买日 E 公司持有资产情况 单位：万元

项目	账面价值	公允价值
固定资产	600	850
可供出售金融资产	550	650
长期借款	350	350
净资产	800	1 150

由于合并前后 D 公司与 E 公司无关联关系，属于非同一控制下的企业合并，应按购买法进行会计处理。

D 公司的合并成本为支付对价的公允价值，即 1 500 万元。

公允价值与其账面价值的差额 550 万元 (1 500 - 950)，应确认为资产处置收益。

所支付对价的公允价值与所取得的被并企业净资产公允价值的差额 350 万元 (1 500 - 1 150)，应确认为商誉。

20×7 年 3 月 1 日，D 公司应作如下会计分录：

借：固定资产 8 500 000
可供出售金融资产 6 500 000
商誉 3 500 000
贷：长期借款 3 500 000
库存商品等存货科目 9 500 000
营业外收入——资产处置收益 5 500 000

【例 1—5】20×7 年 3 月 1 日，A 公司以 600 万元吸收合并 B 公司 100% 的净资产。该项合并系非同一控制下的企业合并，且符合税法规定的免税改组条件，B 公司适用的所得税税率为 30%。购买日各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础见表 1—4。

表 1—4

各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础

单位: 万元

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	270	155	115
应收账款	210	210	—
存货	174	124	50
其他应付款	(30)	0	(30)
应付账款	(120)	(120)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	504	369	135

该项企业合并中, 由于属于非同一控制下的企业合并, A 公司应采用公允价值计量吸收合并的资产和负债。由于吸收合并的资产、负债的账面价值与公允价值不同, 由此产生的递延所得税负债或递延所得税资产, 也影响商誉的计量。

A. 计算该项交易中应确认的递延所得税负债及商誉金额。

可辨认净资产公允价值 = 504 万元

递延所得税负债 = $135 \times 30\% = 40.5$ (万元)

可辨认资产、负债的公允价值 = $504 - 40.5 = 463.5$ (万元)

商誉 = $600 - 463.5 = 136.5$ (万元)

B. 进行吸收合并的会计处理, 作如下会计分录:

借: 固定资产

2 700 000

应收账款

2 100 000

存货

1 740 000

商誉

1 365 000

贷: 其他应付款

300 000

应付账款

1 200 000

银行存款

6 000 000

递延所得税负债

405 000

【例 1—6】甲公司于 20×7 年 3 月取得乙公司 20% 的股份, 成本为 10 000 万元, 当日乙公司可辨认净资产公允价值为 40 000 万元。取得投资后甲公司派人参与乙公司的生产经营管理。 20×7 年确认投资收益 800 万元, 在此期间, 乙公司未宣告发放现金股利或利润, 不考虑相关税费影响, 乙公司所有者权益除盈利外, 无其他变化。 20×8 年 2 月 1 日, 甲公司以 30 000 万元的价格进一步购入乙公司 40% 的股份, 购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为 70 000 万元。

由于甲公司 20×7 年取得乙公司 20% 的股权后, 派人参与乙公司的生产经营决策, 说明甲公司对乙公司具有重大影响, 甲公司对此项长期股权投资应使用权益法核算。

20×8 年 2 月 1 日, 甲公司进一步购入 40% 的股份后, 甲公司控制了乙公司, 20