

财务会计专题

CAIWU KUAIJI ZHUANTI

刘永祥 主编



中国大地出版社

财务会计专题

刘永祥 主 编

中国大地出版社

· 北 京 ·

内 容 提 要

本书基于我国会计准则实施中的难点和存在的主要问题,对企业财务会计实务中的企业合并财务会计、固定资产减值会计、研究与开发会计、存货会计、租赁会计等 18 个专题进行了研究探讨。

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计专题/刘永祥主编. —北京: 中国大地出版社, 2009. 4
ISBN 978 - 7 - 80246 - 201 - 4

I. 财… II. 刘… III. 财务会计—研究 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 041820 号

责任编辑: 叶 丹 高晓峰

出版发行: 中国大地出版社

社址邮编: 北京市海淀区学院路 31 号 100083

电 话: 010-82329127 (发行部) 010-82329008 (编辑部)

传 真: 010-82329024

网 址: www.chinalandpress.com 或 www.中国大地出版社.中国

印 刷: 北京纪元彩艺印刷有限公司

开 本: 880mm × 1230mm 1/32

印 张: 6

字 数: 160 千字

版 次: 2009 年 4 月第 1 版

印 次: 2009 年 4 月第 1 次印刷

印 数: 1—1000 册

书 号: ISBN 978-7-80246-201-4/F · 329

定 价: 20.00 元

版权所有 · 侵权必究

前 言

随着市场经济的发展，我国的会计制度改革也不断深化。特别是 2006 年财政部颁布了企业会计准则——基本准则和 38 项具体会计准则，标志着我国已构建起一套较为完整的企业会计准则体系。我国新的会计准则体系基本实现了与国际财务报告准则的趋同，其重要意义不仅在于会计准则建设本身，更重要的是促进了我国市场经济的发展，有利于财务会计信息质量的提高，保护会计信息使用者的根本利益。但由于我国的市场经济体制还不够完善，在会计准则的实施过程中难免存在一些具体问题，需要从理论与实践相结合的角度进行积极的探索。

本书是在财务会计课程教学的基础上，基于会计准则实施中的难点和存在的主要问题，对企业财务会计实务中的若干专题进行研讨汇编而成的文集。研讨中主要考虑了以下几个方面：第一，探索性。各专题的内容以企业会计准则为主要依据，力求结合我国企业会计的实际，在国际会计和企业管理的宏观视野内概括阐述相关财务会计问题。第二，针对性。本书以我国企业会计实务中的主要问题为研究对象，从会计工作者的角度概括阐述相关理论与方法，力求能为会计工作者提供一定的参考，因而没有刻意追求专题设计及各专题内容的系统性与逻辑性。

本书是会计学专业部分学生研讨交流的探索性习作。他们是（按姓氏笔画排序）：王召、王欢、王玥、王敏、王超、刘祥玉、阳文、李艳、李磊、李薇、李景山、李想、陈兰、沈晓娟、吴思仪、余雯、宋蕊、张景伟、姚夏、赵新栋、姜北萍、高倩、秦立军、黄献、梁素娟、程蓓、魏志丰、韩晔。部分导师对研讨活动给予了具体指导。在成书过程中，基于鼓励学生进行学术探讨的考虑，基本

保持了各专题研讨的原貌，主编在尊重各专题执笔人学术思想的基础上，对各专题进行了修改并总纂定稿。

在本书各专题的研讨及汇编过程中，参阅了国内外诸多学者的相关著述及资料，在此谨向参阅资料的著作者致以诚挚的谢意。并对中国大地出版社叶丹主任提供的出版帮助表示感谢。

本书是北京市优秀教学团队“会计学专业系列课程教学团队”、北京市教委人才强教计划（PHR）中青年骨干教师项目和北京市教委《基础会计》市级精品课程建设的成果之一。本书的出版得到了北京市优秀教学团队建设、北京市教委人才强教计划（PHR）中青年骨干教师项目和北京市教委《基础会计》市级精品课程建设等项目专项经费的资助和支持。

由于研究水平有限，本书各专题的研究尚不够深入，对存在的不足甚至错误，恳请读者批评指正。

编 者
2009 年 2 月

目 录

第一讲	企业合并及其财务会计问题	(1)
第二讲	合并报表理论分析及其选择	(18)
第三讲	财务会计与税务会计的协调 ——以所得税为例	(27)
第四讲	固定资产减值及其财务会计问题	(43)
第五讲	研究与开发会计问题	(52)
第六讲	长期股权投资核算方法的比较	(62)
第七讲	存货会计问题	(71)
第八讲	资产减值会计实务问题研究	(80)
第九讲	资产减值准则的国际比较	(93)
第十讲	债务重组会计相关问题研究	(102)
第十一讲	借款费用会计研究	(115)
第十二讲	租赁会计相关问题	(128)
第十三讲	高新技术企业财务会计的创新	(136)
第十四讲	内部控制的内容及其发展述评	(144)
第十五讲	内部控制环境及其财务会计问题	(155)
第十六讲	会计信息质量的经济学分析	(162)
第十七讲	企业内部报告体系的构建及制度设计	(171)
第十八讲	信息服务企业的财务分析问题	(178)

第一讲 企业合并及其财务会计问题

内容提要

1. 企业合并类型与方式
2. 企业合并的理论基础及其研究概况
3. 企业合并的会计处理问题
4. 企业合并会计政策的比较及其经济后果分析
5. 企业合并会计信息的披露

在市场经济环境下,企业合并业务不断增多,合并的动因及其方式多种多样,相应产生了多种合并理论。企业合并就其实质而言,是企业之间权益重新分配和组合的过程,在宏观上促进了社会资源的优化配置和市场经济的健康发展,在微观领域也有利于实现企业的规模经济,加快企业的发展。在企业合并过程中必然引起合并各方的资产、负债及所有者权益等会计要素的变化,由此产生了一系列财务会计问题。本专题在概括介绍企业合并方式及其动因的基础上,结合我国企业会计准则的相关规定,分析同一控制和非同一控制等不同方式下企业合并的会计处理方法及其经济后果,并对合并会计信息的披露问题做些探讨。

一、企业合并类型与方式

企业合并是将两个或两个以上单独企业合并形成一个报告主体的交易或事项。在管理实践中,能否形成会计意义上的企业合并,关键是看有关交易或事项发生的前后是否引起了报告主体的变化或报告主体控制权的变化。按照我国企业合并会计准则的规定,两方或者两方以上形成合营企业的企业合并,或者仅通过合同而不是所

有权份额将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并，均不属于会计意义上的企业合并。

我国的企业合并会计准则将企业合并划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大基本类型。

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，且该控制并非暂时的。这里的“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”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，较长的时间通常指1年以上（含1年）。

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或相同的多方最终控制的合并交易，即除同一控制下的企业合并以外其他的企业合并。相对于同一控制下的企业合并而言，非同一控制下的企业合并是合并各方自愿进行的交易行为，是一种相对公平的交易，因此，要以公允价值为基础进行计量。

与企业合并类型密切相关的是按合并方式的分类，不同合并方式对财务会计核算具有重要影响。企业合并按合并方式划分，通常分为控股合并、新设合并和吸收合并。

控股合并，是指企业通过收购或购买其他企业的股份，控制其他企业的一种合并形式。控股合并非法律意义上的合并。在控股合并方式下，控股企业与被控股企业的法人资格仍然存在，均为独立的法律主体，需分别编制会计报表。但由于存在控股关系，在经营政策和财务决策方面控股企业可以对被控股企业实施有效控制。因此，从经济意义上看，二者事实上已成为一个整体，为了反映这一整体的财务状况和经营成果，需要编制合并财务报表。

新设合并，是指两个以上企业合并设立一个新的企业。在新设合并方式下，原来的企业均不复存在，组成一个新的法人企业，创

设后的企业成为法律主体和会计主体，不存在编制合并财务报表的问题。

吸收合并，是指两个或两个以上的企业合并成为一个企业，其中某一企业保留其法人资格，其他企业的法人资格随着合并而消失。在吸收合并方式下，也不涉及合并财务报表问题。

此外，从经济学和管理学视角看，企业合并也可按合并主体的产品和产业分类，通常可分为横向合并、纵向合并和混合合并。

横向合并，是指同属于一个产业或行业，生产或销售同类产品的企业之间发生的合并行为。横向合并可以扩大现有经营范围的规模，使生产进一步社会化，并使企业获得规模效益。

纵向合并，是指生产过程或经营环节紧密相关的企业之间的合并行为。纵向合并可以强化生产过程各环节的配合，有利于协作化生产。

混合合并，是指生产或经营彼此没有关联的企业间的合并行为。混合合并可以分散企业处于一个行业所带来的风险，提高企业对经营环境变化的适应能力，也有助于企业多元化经营战略的实施，发挥规模经济的效用。

二、企业合并的理论基础及其研究概况

企业合并理论的发展与合并实务的发生密切相关。自 20 世纪初以来，西方国家出现了数次并购热潮，经济学家们从多种角度对并购活动加以解释，进而形成了多种理论。概括地看，其研究主要是从合并动因和合并效应两个角度展开的。

（一）企业合并动因理论研究概况

从实践上看，企业合并的动因多种多样。例如，为了扩大市场占有率，实现规模经济；控制原材料、资源，以获得市场支配力；吸收技术和经营管理能力，加快企业发展；经营和生产多角化，以分散风险；获得税收、金融上的好处等。基于多种动因的分析，形成了规模经济、交易费用、多元化经营、代理与协同效应等多种相

关理论，不仅指导着企业合并实务的发展，而且成为企业合并实务研究的基础理论。

(1) 横向合并与规模经济理论。对规模经济比较全面的分析是从马歇尔开始的，他在《经济学原理》一书中明确提出了“规模经济”的概念，并定义为：“在一定限度内企业生产规模扩大而导致单位产品成本降低，收益增加。”这一理论认为，经济规模的扩大会引起单位成本和收益的变动，即在一定范围内随着生产规模的扩大而使费用递减，收益递增。企业通过横向合并，可以实现最佳规模经济的要求，从而提高单位投资的收益。但也有经济学家认为，这种合并方式可能导致社会资源在行业内的过度集中，少数企业的价格和利润将含有垄断因素，导致垄断的产生。

(2) 纵向合并与交易费用理论。交易费用的概念最初是由英国经济学家科斯提出的。在科斯看来，市场和企业是资源配置的两种可相互替代的手段，如果市场机制运作一种资源的成本高于企业组织内运作的成本，其资源配置就会在企业内部进行，也就有了企业合并的可能。如果市场交易在企业之间发生，交易的风险大，费用高。而通过纵向合并，能够将上、下游产品纳入同一企业组织结构内，可降低市场交易费用，达到最终降低成本的目的。后来，威廉姆森等在科斯理论的基础上扩展了交易费用的分析（1974），认为纵向一体化可以有效地抑制环境的不确定性，行业中处于不同发展阶段的企业之间的联合，可能会获得更有效的协同效应。

(3) 混合合并与多元化经营动机理论。多元化经营动机理论借助资产组合假说，认为市场环境是不确定的，为了降低和分散风险，企业通常采用混合合并的方式，实现多元化经营。该理论隐含的假设是，通过多元化经营降低的市场风险可以弥补由此增加的管理成本和产生的新风险。但 20 世纪 90 年代以来，随着核心竞争力、价值链等一系列新管理理论的提出，越来越多的企业更倾向于专业化经营模式，也有学者通过研究，发现混合并购行为并未能真正降低企业的系统风险。

(4) 代理理论与协同效应理论。代理理论基于公司治理中客观存在的委托代理问题,认为当代理问题产生时,通过收购股票获得控制权,可减少代理问题的产生,因而合并提供了解决代理问题的一种外部机制。

协同效应理论认为,企业并购的动因主要体现在效率的改进上,即并购能够产生 $1+1>2$ 的协同效应,因而企业并购对整个社会是有益的。也有学者认为,不同合并方式对合并企业经营业绩的影响是不同的,横向合并和纵向合并在短期内将产生明显的协同效应,从而提高合并企业的经营业绩。但长期地看,混合合并更有利于提高企业的长期盈利能力。

(二) 企业合并效应研究概况

合并效应是企业合并理论研究的重要内容之一,国内外诸多学者采用了实证研究的方法论证了企业合并与产业集中、资源配置、经营绩效和股东财富变化之间的相关性,取得了一定的成果,为相关财务会计问题的研究奠定了基础。

(1) 企业合并与产业集中。许多研究合并的文献对合并会引起垄断表示了担忧。但根据产业组织理论,如果合并企业长期经营状况不佳,就不会对市场形成威胁,因此,所谓产业集中将导致垄断的观点并不适用当今社会。美国一些经济学家(例如 Andrade, Mitchell 和 Stafford 等)通过对行业内合并企业排序的实证研究也发现,产业集中与垄断并不具有显著的相关性,大公司市场份额的增加主要得益于他们的高效率和良好经营。

(2) 企业合并与资源配置。企业合并在经济发展中具有扩张和收缩两种作用。从行业角度看,行业内合并的即时影响是能够引起现有资产的重新配置,可能增大经营规模以吸收更大的资本投资,也可能消化行业内过剩的生产能力,使其生产规模更符合社会需要,甚至导致资源配置由一个行业向另一个行业的转移,因而合并的扩张与收缩作用不能一概而论。但基本一致的认识是,合并加速了新技术的扩散和转移,在经营战略和组织结构上相近的企业合并

有利于发挥技术与管理的协同效应，促进技术资源的重新配置。

(3) 合并与股东财富和经营绩效。经济学家通过实证研究取得的基本一致的认识是，企业合并（无论是成功的要约收购还是不成功的合并）都不同程度地增加了企业的股东财富。但对合并能否提高企业的经营效率问题，尚无定论。有人认为，企业合并由于较高的合并成本和被合并企业较差的经营状况导致合并后企业的利润率递减，经营与组织管理的效率也受到影响。

三、企业合并的会计处理问题

企业合并会计处理方法的选择是企业合并会计的重点，不同的合并会计处理方法将产生不同的会计信息，进而带来不同的经济后果。

(一) 同一控制下的企业合并及其财务会计问题

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。其中，涉及的财务会计问题主要有合并日的确定、不同合并类型的会计处理、企业合并中有关费用的会计处理、企业合并信息的披露等。

(1) 合并日的确定。合并是一个过程，不是某个特定时点即时完成的交易。但究竟以什么时点作为衡量公允价值的基准日，各国的认识和规定不尽相同。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》认为，合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期，即被合并方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。

在企业合并实践中，为了避免合并会计处理上的混乱和人为因素的影响，应当明确“控制权转移”的具体标准。根据我国企业合并会计准则应用指南的规定，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等通过；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。

（2）不同合并类型的会计处理。从本质上看，同一控制下的企业合并属于非交易性的集团内部的资产、负债的重组，因而在会计处理上不涉及公允价值计量，而是采用账面价值计量，不需要按照公允价值对被合并方的资产和负债进行调整，企业合并过程中不会产生新的资产和负债，不形成商誉。

在吸收合并和新设合并方式下，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日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（或发生股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益（盈余公积和未分配利润）。

在控股合并方式下，合并方以支付现金、转让非现金资产作为合并对价的，应当以所取得的被合并方账面净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本，差额调整资本公积（资本或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润。

在控股合并方式下，合并方以发行权益性证券作为对价的，应按所取得的被合并方账面净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本，按发行股份面值总额作为股本，长期股权投资的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（资本或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润。

（3）合并费用的会计处理。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。

（二）非同一控制下的企业合并及其财务会计问题

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或相同的多方最终控制的合并交易。在非同一控制下的企业合并中，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。所涉及的财务会计问题除购买日的确定、不同合并类型的会计处理、合并费用的处理、合并信息的披露外，还涉及合并成本的计量、公允价值以及商誉的确认等问题。

（1）购买日。

即购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

（2）合并成本的计量。

根据我国企业合并会计准则的规定，购买方应当区别不同情况计量合并成本。

第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。

第二，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。

第三，购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用应当计入企业合并成本。例如，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。

第四，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。

（3）不同合并类型的会计处理问题。

第一，非同一控制下的吸收合并和新设合并，购买方在购买日应按照合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值确

定其入账价值，确定的企业合并成本与取得被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额，应确认为商誉或计入当期损益。

例如，甲企业以现金 14 000 000 元收购 C 公司 100% 的股权，对 C 公司实施吸收合并。购买日 C 公司的账面价值与公允价值分别为：固定资产 30 000 000 元、17 000 000 元；长期股权投资 12 000 000 元、25 000 000 元；长期借款 32 000 000 元、32 000 000 元；股本 10 000 000 元、10 000 000 元。假设不考虑其他因素，则甲企业购买日应确认的商誉为 4 000 000 元。其会计处理为：

借：固定资产	17 000 000
长期股权投资	25 000 000
商誉	4 000 000
贷：长期借款	32 000 000
银行存款	14 000 000

可见，商誉是购买方的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。若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的各项可辨认资产、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；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。

第二，非同一控制下的控股合并，母公司在购买日编制合并资产负债表时，对被购买方可辨认资产、负债应按照合并中确定的公允价值列示。企业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，确认为合并资产负债表中的商誉。企业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，在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

非同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，母公司应自购买日起设置备查簿，登记其在购买日取得的被购买方可辨认资产、负债的公允价值，为以后期间编制合并财务报表提供基础资料。

第三，分步实现的企业合并。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。因此，购买方在购买日应按照以下步骤进行处理：首先，将原持有的对被购买方的投资账面价值调整恢复至最初取得成本，相应调整留存收益等所有者权益项目；其次，比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定每一单项交易中应予确认的商誉金额（或应予确认损益的金额）；再次，购买方在购买日确认的商誉（或计入损益的金额）应为每一单项交易产生的商誉（或应予确认损益的金额）之和；最后，被购买方在购买日与原交易日之间可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分，属于被购买方在交易日至购买日之间实现留存收益的，相应调整留存收益，差额调整资本公积。

（4）公允价值的确定。

我国企业合并会计准则规定，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。

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。

第一，被购买方可辨认净资产公允价值的确定。根据我国企业合并会计准则应用指南的规定，企业合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方原已确认的资产），其所带来的未来经济利益预计能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应当按照公允价值予以确认。例如：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。对其中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的

利润确定；在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计出售可能实现的利润确定；原材料按现行重置成本确定。⑤不存在活跃市场的金融工具，如权益性投资等，应当参照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，采用估值技术确定其公允价值。⑥房屋建筑物、机器设备、无形资产，存在活跃市场的，应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场的，应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值；同类或类似资产也不存在活跃市场的，应采用估值技术确定其公允价值。

合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠计量的，应当单独确认为无形资产并以公允价值计量。

第二，被购买方可辨认负债公允价值的确定。根据我国企业合并会计准则应用指南的规定，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计量的，应单独予以确认并按照公允价值计量。例如，应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款等。其中的短期负债，一般按照应支付的金额确定其公允价值；长期负债应按适当的折现率折现后的现值作为其公允价值。

第三，被购买方或有负债公允价值的确定。根据我国企业合并会计准则应用指南的规定，企业合并中取得的被购买方的或有负债，其公允价值在购买日能够可靠计量的，应确认为预计负债。此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担，就其所承担义务需要购买方支付的金额作为其公允价值。或有负债在初始确认后，应当按照以下两者孰高进行后续计量：一是按照《企业会计准则第13号——或有事项》应予确认的金额；二是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。

第四，递延所得税资产和递延所得税负债。合并中取得的被购