

新世纪会计学专业精品教材

**ADVANCED
FINANCIAL ACCOUNTING**

高级财务会计

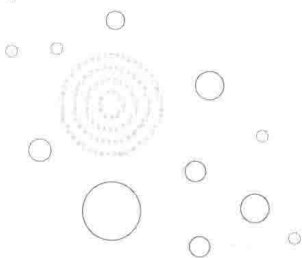
(第三版)

王竹泉 王荭 高芳 主编

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

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

新世纪会计学专业精品教材



**ADVANCED
FINANCIAL ACCOUNTING**

高级财务会计

(第三版)

王竹泉 王荭 高芳 主编

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 王竹泉, 王荭, 高芳主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2018.8

(新世纪会计学专业精品教材)

ISBN 978-7-5654-3297-2

I. 高… II. ①王… ②王… ③高… 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 (2018) 第 184771 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)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连东泰彩印技术开发有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 514 千字 印张: 22 插页: 1

2018 年 8 月第 3 版

2018 年 8 月第 7 次印刷

责任编辑: 李 栋 曲以欢

责任校对: 贺 莉

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 45.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

在课程体系中分别设置“基础会计”、“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”课程的内容体系及其与“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、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，但是由于对一般业务和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，且“高级财务会计”的内容好像一个个互不相干的专题的罗列，缺乏系统性。

我们认为，“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与会计确认、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、以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4个部分：

其一，非标准会计主体的财务会计问题。其包括企业合并、合并财务报表、独资与合伙企业会计、分支机构会计、分部报告等。

其二，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。

其三，非标准会计分期的财务会计问题。其包括中期财务报告、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。由于衍生金融工具具有高风险的特征,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。

其四,非标准货币计量的财务会计问题。其包括外币交易会计、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”课程中讲授。

本次修订主要体现在以下6个方面:

1. 补充了同一控制下的期中企业合并及合并日、合并日后的报表编制等相关内容。
2. 根据财政部2017年修订的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》,修订了金融工具、金融资产、金融负债、衍生金融工具的定义、分类、风险、确认、计量等内容。
3. 根据财政部2017年12月25日发布的《一般企业财务报表格式》中有关资产与负债的列报项目,对衍生金融工具会计核算涉及的会计科目及核算例题进行了修订。
4. 根据财政部2017年发布的《企业会计准则第24号——套期会计》,修订了套期、套期工具、被套期项目及套期会计的定义、核算等内容,并重新设计了相关例题。
5. 删除了远期外币业务会计处理的相关内容。
6. 根据修订后的《企业会计准则第30号——财务报表列报》和《企业会计准则第19号——外币折算》相关规定,对外币财务报表折算处理部分作了修订。
7. 修订了部分例题、习题和参考文献,并对第二版中存在的文字错漏进行了修改。

本教材主要是为普通高等学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学习“高级财务会计”的参考教材。为了便于教学,本教材每章都配备了学习目的与要求、教学重点与难点、总结与结论、关键概念、思考题、练习题及延伸阅读文献等栏目。

本教材由王竹泉、王荭、高芳主编,赵爽、刘文静参加了部分章节的编写,最后由王竹泉教授总纂定稿。具体分工情况如下:王竹泉、赵爽、刘文静编写第1至5章和第12章;王荭编写第10、11、13章;高芳编写第6至9章和第14章,并分别作了相关修订。高睿漩、宋晓滨、任祯参与了本次再版部分章节的修订,在此表示感谢。

由于作者水平有限,本书难免出现错误,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。

作者

2018年6月

第1章 企业合并	1
1.1 企业合并的概念、种类和程序	1
1.2 同一控制下企业合并的会计处理	3
1.3 非同一控制下企业合并的会计处理	5
第2章 合并财务报表的理论基础和编制程序	13
2.1 合并财务报表的概念与作用	13
2.2 合并理论与合并财务报表的格式	15
2.3 合并范围的确定	21
2.4 编制合并财务报表的前提	27
2.5 合并财务报表的编制原理及基本程序	28
第3章 控股权取得日合并财务报表的编制	35
3.1 同一控制下企业合并控股权取得日合并财务报表的编制	35
3.2 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	43
第4章 控股权取得日后合并财务报表的编制	55
4.1 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	55
4.2 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	65
4.3 控股权取得日后连续各期合并财务报表的编制	75
4.4 同一控制下的期中企业合并	79
第5章 公司间交易的抵销	89
5.1 公司间交易的含义及类型	89
5.2 公司间存货交易的抵销	90
5.3 公司间固定资产交易的抵销	98
5.4 公司间债权债务交易的抵销	111
5.5 公司间其他交易的抵销	115
5.6 合并现金流量表	117
第6章 独资与合伙企业会计	124
6.1 独资与合伙企业会计概述	124
6.2 独资企业的会计核算	126
6.3 合伙企业的会计核算	130
6.4 独资企业和合伙企业的清算	137
第7章 分支机构会计	149
7.1 分支机构会计的基本特征和特点	149

7.2	分支机构的会计核算	151
7.3	汇总会计报表的编制	157
第8章	分部报告	165
8.1	分部报告的概念与作用	165
8.2	分部报告的内容	165
8.3	报告分部的确定	168
8.4	分部信息的披露	173
第9章	中期财务报告	178
9.1	中期财务报告概述	178
9.2	中期财务报告的确认与计量	180
9.3	中期财务报告的编报	182
9.4	中期财务报告附注	187
第10章	衍生工具会计	192
10.1	衍生工具会计概述	192
10.2	非套期性衍生工具会计	197
10.3	套期性衍生工具会计	212
10.4	衍生工具在财务报告中的披露	253
第11章	外币交易会计	259
11.1	外币交易会计概述	259
11.2	外币业务的会计处理	268
第12章	外币财务报表折算	275
12.1	外币财务报表折算概述	275
12.2	现行汇率法	276
12.3	流动-非流动项目法	280
12.4	货币-非货币项目法	284
12.5	时态法	287
12.6	外币财务报表折算方法的选择	288
第13章	物价变动会计	294
13.1	物价变动会计概述	294
13.2	不变币值会计模式	299
13.3	现行成本会计模式	311
13.4	现行成本/不变币值会计模式	321
第14章	公司清算会计	333
14.1	公司解散清算的会计处理	333
14.2	公司破产清算的会计处理	339



一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解企业合并的概念、种类和程序；掌握同一控制和非同一控制下企业合并的会计处理。

二、教学重点与难点

本章的教学重点是同一控制和非同一控制下企业合并的会计处理，教学难点是非同一控制下企业合并的会计处理。

1.1 企业合并的概念、种类和程序

1.1.1 企业合并的概念

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。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原则，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），且均构成业务，企业合并准则中所界定的企业合并，包括但不限于以下情形：A企业通过增发自身的普通股自B企业原股东处取得B企业的全部股权，该交易事项发生后，B企业仍持续经营；A企业支付对价取得B企业的全部净资产，该交易事项发生后，撤销B企业的法人资格；A企业以其资产作为出资投入B企业，取得对B企业的控制权，该交易事项发生后，B企业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情况。由于合营企业的合营各方中，并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情况。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经营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，某些情况下甚至不发生任何成本，虽然涉及控制权的转移，但不属于企业合并的范畴。

1.1.2 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。

1) 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A企业接收了B企业的全部净资产，B企业最终被A企业吸收合并。新设合并是指几家企业协议合并组成一家新的企业，原来的各家企业均告解散。例如A企业和B企业合并，最终形成C企业。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份或出资证明书，且已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，A企业购买了B企业有表决权股份的80%，控制了B企业的财务和经营政策，则A企业成为B企业的控股母公司，而B企业则成为A企业的子公司，但B企业继续保留其法人资格。在控股合并的情况下，母公司要编制合并会计报表。

2) 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。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：第一，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；第二，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，是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方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。非同一控制下的企业合并的特点：第一，参与合并的各方不受同一方或相同的多方最终控制，企业合并大多数是出自企业自愿的行为；第二，在交易过程中各方出于对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。

1.1.3 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：

(1) 股东大会或者股东会作出合并决议。

(2) 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。

(3) 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进行评估，确认其债权和债务。

(4) 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范的事由，利害关系人可以提起请求确认无效之诉。

(5) 报主管机关批准。《中华人民共和国公司法》（以下简称“《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。

(6) 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、设立登记或注销登记手续。

1.2 同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并，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，也称股权结合法、权益联营法，是指企业的合并是所有者（或股东）权益的联合，而非资产的交易。

1.2.1 同一控制下吸收合并和新设合并的会计处理

1) 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，合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策不同的，应先基于重要性原则，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。

2) 所确认资产账面价值与合并对价的差额，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；以支付现金、转让非现金资产方式进行的该类合并，所确认的净资产的入账价值与支付现金、转让非现金资产账面价值的差额，相应调整资本公积（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。

对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分，合并方应根据不同情况进行调整。如果是以支付现金、转让非现金资产方式购买合并子公司，不用将该部分自资本公积转入留存收益；如果是以发行权益性证券方式购买合并子公司，应该以最终控制方资本公积的账面余额为限将该部分以及合并方在合并之前实现的留存收益中属于最终控制方的部分自资本公积转入留存收益，这一调整在合并方的单独的资产负债表中予以

确认。

3) 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审计费用、法律咨询服务费用、资产评估费用等增量费用。借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外：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；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】以支付资产作为合并对价的吸收合并，A 公司和 B 公司为同一母公司下的两个子公司。2018 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 100 万元的银行存款实施与 B 公司的合并，企业合并后 B 公司解散。合并中发生的审计费和法律咨询服务费共计 10 万元。A 公司和 B 公司的资产负债表见表 1-1 和表 1-2。

表 1-1

A 公司的资产负债表（简表）

单位：万元

资产		负债和所有者权益	
项目	账面价值	项目	账面价值
货币资金	600	应付账款 ^①	1 100
库存商品	500	股本	1 000
固定资产	2 000	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		负债和所有者权益	
项目	账面价值	项目	账面价值
原材料	300	应付账款	400
固定资产	800	股本	300
		资本公积	200
		盈余公积	50
		未分配利润	150

① 确认合并事项的账务处理：

借：原材料 3 000 000
 固定资产 8 000 000

① 《财政部关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》中将资产负债表项目“应收票据”和“应收账款”合并为“应收票据及应收账款”、“应付票据”和“应付账款”合并为“应付票据及应付账款”，为说明方便，本书部分资产负债表项目仍使用“应收票据”“应收账款”“应付票据”“应付账款”的说法，下同。

贷：应付账款	4 000 000
库存商品	5 000 000
银行存款	1 000 000
资本公积	1 000 000

②记录合并费用的账务处理：

借：管理费用	100 000
贷：银行存款	100 000

③对于B公司合并前实现的留存收益200万元，由于购买方是以转让库存商品与支付现金的方式进行的合并，因此不用将该部分自资本公积转入留存收益。

1.2.2 同一控制下控股合并的会计处理

1) 长期股权投资的成本确定

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。

2) 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。具体的会计处理是借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【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服务费为5万元。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。会计处理如下：

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

1.3 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，是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方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企业或几个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。

1.3.1 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份额的差额,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 100% 的股权,对 B 公司实行吸收合并。A、B 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见表 1-3。

表 1-3 B 公司部分报表项目的账面价值和公允价值 (1)

单位: 万元

B 公司	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	210
流动负债	10	10
长期负债	40	30
股本	50	
留存收益	90	
负债与股东权益合计	190	

A 公司在购买日的账务处理如下:

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见表 1-4。

表 1-4

B公司部分报表项目的账面价值和公允价值(2)

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
资产处置损益	40 000 000

1.3.2 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, 不同点在于在非同一控制下的控股合并中, 合并中产生的商誉在合并财务报表中列示, 而在吸收合并中, 合并中取得的可辨认资产、负债及或有负债作为个别报表中的项目列示, 合并中产生的商誉也作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

1) 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(企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值, 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”科目; 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”科目; 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科目。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, 非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额, 应作为资产处置损益, 借记或贷记“资产处置损益”。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”科目, 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, 为以后期间核算及合并财务报表的编制提供基础资料。

2) 合并费用的会计处理

购买方为进行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, 借“管理费用”, 贷“银行存款”; 购买方作为合并

对价发行的权益性证券或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。

3) 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

非同一控制下的企业合并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、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，应计入合并利润表中作为合并当期损益。因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

【例 1-5】A 公司以公允价值 4 500 万元、账面价值 4 300 万元的办公楼置换 B 公司 80% 的股权（控股合并），实现对 B 公司的合并。在企业合并中发生的与合并相关的直接费用为 100 万元。购买日 B 公司持有资产的情况见表 1-5。

表 1-5 B 公司部分报表项目的账面价值和公允价值 (3)

单位：万元

B 公司	账面价值	公允价值
货币资金	2 000	2 000
存货	800	600
固定资产	2 300	2 400
长期借款	500	500
股本	4 600	4 500

A 公司在购买日的账务处理如下：

借：长期股权投资	45 000 000
管理费用	1 000 000
贷：固定资产	43 000 000
资产处置损益——处置非流动资产利得	2 000 000
银行存款	1 000 000

【例 1-6】A、B 公司为不同集团的两家公司，A 公司发行 2 000 万股普通股（每股面值 1 元，市场价格为每股 2 元），取得了 B 公司 60% 的股权。B 公司在购买日的资产负债情况见表 1-6。

表 1-6 B 公司部分报表项目的账面价值和公允价值 (4)

单位：万元

B 公司	账面价值	公允价值
货币资金	1 000	1 000
存货	800	1 000
固定资产	2 400	2 600
长期借款	700	700
股本	3 500	3 900

A公司在购买日的账务处理如下：

借：长期股权投资	40 000 000	
贷：股本		20 000 000
资本公积		20 000 000

1.3.3 特殊交易事项的会计处理

通常情况下，企业还可能发生母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权、企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制、母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资、企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权、企业通过多次交易分步处置对子公司的股权投资直至丧失控制权等特殊交易事项。对于特殊交易事项的会计处理，准则主要对以下几种情况作了规定：

1) 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权

母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，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) 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制

企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

3) 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，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。

4) 企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权

企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

5) 企业通过多次交易分步处置对子公司的股权投资直至丧失控制权

企业通过多次交易分步处置对子公司的股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司的股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处

置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- (1) 这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。
- (2) 这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。
- (3) 一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。
- (4) 一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

对于其他未列明的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时也应根据规定对其确认和计量结果进行调整。

总结与结论

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原则，综合可获得的各方面情况进行判断。企业合并可以按法律形式和企业是否受同一方控制进行分类。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。本书按合并企业是否受同一方控制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分别进行讨论。同一控制下的企业合并通常属于股权联合性质，应采用权益集合法进行会计核算；非同一控制下的企业合并属于购买性质，应采用购买法进行会计核算。

关键概念

1. **企业合并**：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。
2. **吸收合并**：也称兼并，指参与合并的企业中只有一家存续，其余公司均告解散。
3. **新设合并**：指几家企业协议合并组成一家新的企业，原来的各家企业均告解散。
4. **控股合并**：指一家企业购进或取得了另一家企业有投票表决权的股份或出资证明书，且已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。
5. **同一控制下的企业合并**：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。
6. **非同一控制下的企业合并**：指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易。
7. **购买成本**：指购买企业在交易日为取得对被购企业的控制权而放弃的资产的公允价值、发生或承担的负债的公允价值、发行权益性证券的公允价值的合计金额。
8. **商誉**：指在非同一控制下的企业合并中，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。