



21 世纪普通高等教育规划教材 · 会计系列
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI · KUAI JI XI LIE

第二版

高级财务会计



主 编 彭晓洁

Advanced Financial Accounting

 上海财经大学出版社

21 世纪普通高等教育规划教材·会计系列

高级财务会计

(第二版)

主编 彭晓洁

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/彭晓洁主编. —2版. —上海:上海财经大学出版社,
2018.8

(21世纪普通高等教育规划教材·会计系列)

ISBN 978-7-5642-3084-5/F·3084

I. ①高… II. ①彭… 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(2018)第 169377 号

□ 责任编辑 施春杰

□ 封面设计 晨 宇

GAOJI CAIWU KUAIJI

高级财务会计

(第二版)

主编 彭晓洁

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海宝山译文印刷厂印刷装订

2018 年 8 月第 2 版 2018 年 8 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 16.25 印张 416 千字

(习题集 4 印张 102 千字)

印数: 5 001—10 000 定价: 40.00 元

(本教材免费赠送配套习题集, 请直接向售书单位索取)



21世纪普通高等教育规划教材
21 SHI JI PU TONG GAO DENG JIAO YU GUI HUA JIAO CAI



编委会

BIAN WEI HUI

总策划 宋 谨

编委 (排名不分先后)

石永恒 清华大学
郑甘澍 厦门大学
吴 迪 上海交通大学
张一贞 山西财经大学
江 林 中国人民大学
施 娟 吉林大学
吴国萍 东北师范大学
胡大立 江西财经大学
彭晓洁 江西财经大学
袁崇坚 云南大学
李少惠 兰州大学
黎江虹 中南财经政法大学
罗昌宏 武汉大学
徐艳兰 中南财经政法大学
吴秋生 山西财经大学
闫秀荣 哈尔滨师范大学
姚晓民 山西财经大学
夏兆敢 湖北工业大学
安 烨 东北师范大学
张昊民 上海大学
黄金火 湖北经济学院
李会青 山西大学商务学院
任月君 东北财经大学
蒲清泉 贵州大学

韩冬芳 山西大学商务学院
何传添 广东外语外贸大学
吴建斌 南京大学
张中强 西南财经大学
梁莱歆 中南大学
余海宗 西南财经大学
关玉荣 渤海大学
曹 刚 湖北工业大学
孟 昊 天津财经大学
齐 欣 天津财经大学
张颖萍 渤海大学
吴开松 中南民族大学
杜江萍 江西财经大学
盛洪昌 长春大学
刘丁酉 武汉大学
刘继森 广东外语外贸大学
张慧德 中南财经政法大学
屈 韬 广东商学院
尤正书 湖北大学
胡放之 湖北工业大学
李文新 湖北工业大学
张 洪 武汉理工大学
夏 露 湖北工业大学
牛彦秀 东北财经大学



第二版前言

随着我国会计改革的不断深入和会计教育的不断发展,高级财务会计已作为一门独立的课程在我国各高等院校会计专业的教学体系中设置。目前,国内的高级财务会计教材内容并不统一,原因主要有两个方面:一是由于我国会计实务的变化很快,新的内容不断出现,使各种版本的教材不同程度上存在滞后现象;二是因为国内学者在对“高级财务会计”这门课程的界定观点不一,有的认为凡是中级财务会计教材没有的内容都应当纳入高级财务会计,有的则认为高级财务会计教材在理论的深度、内容的复杂程度等方面应有其特点,由此导致高级财务会计教材在国内没有相同的版本。我们认为,高级财务会计是建立在中级财务会计基础上,但又独立于中级财务会计的一个领域,这一领域的内容应当是随着会计环境的变化而不断更新的。因此可以理解为,高级财务会计是随着社会经济的发展,对原有的财务会计内容进行补充、延伸和开拓的一门会计学,即利用财务会计的固有方法,对企业会计中的复杂性业务或者需要进行深入探讨的业务,以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊业务进行反映的会计。它与传统财务会计互为补充,共同构成了财务会计的完整体系。

在编写教材的过程中,我们的指导思想是,教材是学生所用的,理应在符合教材基本内容要求的基础上,充分考虑学生的学习特点和需要。因此,本书突出实务,兼顾理论。本书第二版的特色在于:第一,以最新修订的企业会计准则为基础,对教材涉及的相关内容进行了修订,并突出实用性及普适性。第二,对每章节的导入案例大部分作了修改或更新,自然引入正文的同时,使教材的内容更具时代感和趣味性,以利于学生对教材知识点的理解、把握和识别。第三,教材以紧紧围绕应用型人才培养为目标,强调财会知识、方法和技能的培养。同时,我们对教材提供的配套教学课件、习题及参考答案、参考文献也进行了修改和更新。

本书由江西省中青年学科带头人,江西财经大学教授、博士生导师彭晓洁任主编。其他编写者均为江西财经大学高级财务会计课程组成员或会计(学)硕士研究生。本书的撰写具体分工如下:唐心怡负责第一章;周婷负责第二章;潘元伟负责第三、第六章;彭晓洁负责第四、第五、第七、第十章;刘晨旻负责第八章;彭乔依负责第九、第十一章。

本书可作为会计专业系列教材,供大学本科会计、审计专业学生使用,同时也适合经济管理干部,特别是从事会计和财务管理工作的专业人员、会计专业教师和自学者使用或参考。

在本书修订过程中,编者参考了大量国内外有关高级财务会计方面的教材、专著和文章,在此向各作者表示由衷的感谢。

受限于编者的知识、经验和人力等资源,书中难免存在不足,会计知识的更新、课程的改革和建设仍在不断地发展中,我们期待会计界的专家、学者和广大读者不吝指教。

编 者

2018年5月



目 录

第二版前言

第一章 长期股权投资和企业合并

第一节 长期股权投资的核算方法	.....	2
第二节 企业合并概述	.....	8
第三节 非同一控制下的企业合并	.....	10
第四节 同一控制下的企业合并	.....	17

第二章 合并财务报表(上)

第一节 合并财务报表概述	.....	29
第二节 合并理论及合并范围的确定	.....	31
第三节 合并财务报表的编制程序	.....	37
第四节 内部股权投资的合并处理(同一控制)	.....	42
第五节 内部股权投资的合并处理(非同一控制)	.....	46

第三章 合并财务报表(下)

第一节 内部交易事项类型及抵销原因	.....	58
第二节 内部商品交易的抵销处理	.....	61
第三节 内部债权债务的抵销处理	.....	65
第四节 内部非流动资产交易的抵销处理	.....	69

第四章 分支机构会计

第一节 分支机构会计概述	.....	79
第二节 内部调拨存货的会计处理	.....	81
第三节 分公司相关会计问题的处理	.....	91

第五章 合伙企业会计

第一节 合伙企业概述	.....	107
第二节 合伙企业的初始投资和经营	.....	109
第三节 合伙权益的变动	.....	112
第四节 合伙企业的损益分配	.....	117
第五节 合伙企业的清算	.....	121

第六章 租赁会计

第一节 租赁会计概述	.....	129
第二节 承租人的会计处理	.....	132
第三节 出租人的会计处理	.....	138
第四节 售后租回交易的会计处理	.....	144
第五节 国际会计准则下承租方的会计处理	.....	150

第七章 外币交易与外币报表折算

第一节 与外币交易相关的概念	.....	157
第二节 外币交易的记账方法和会计观点	.....	160
第三节 外币交易的会计处理	.....	164
第四节 外币会计报表折算	.....	168

第八章 中期财务报告及分部报告

第一节 中期财务报告	.....	177
第二节 分部报告	.....	185

第九章 公开发行股票公司信息披露

第一节 公开发行股票公司信息披露意义及体系	.....	194
第二节 首次公开发行股票并上市的要求和程序	.....	196
第三节 公开发行股票公司首次披露的内容	.....	200
第四节 公开发行股票公司持续披露的内容	.....	203
第五节 公开发行股票公司信息披露的法律责任主体和监管	.....	207

第十章 物价变动会计

第一节 物价变动会计概述	.....	211
第二节 一般物价水平会计	.....	214
第三节 现行成本会计	.....	222
第四节 现行成本/不变币值货币计量模式	.....	226

第十一章 清算会计

第一节 公司解散清算及其会计处理	.....	231
第二节 公司破产清算及其会计处理	.....	239



第一章

长期股权投资和企业合并



案例导入

2016年3月30日,美的公告宣布与东芝正式签约,美的以4.73亿美元收购东芝家电80.1%的股权,东芝保留19.9%的股权,同时美的将承担东芝家电对东芝约2.2亿美元的债务,成为当年重大的商业并购案例之一。对于美的而言,这是美的落实全球经营的重要战略步骤,在美的现有的强大的家电以及暖通空调业务基础上,东芝家电带来了家喻户晓的品牌,可与美的品牌形成互补。同时,东芝家电还带来了优秀的研发团队和先进的技术,通过此次并购,美的将获得东芝家电相关专利5 000多项,以及东芝品牌40年全球授权。这将显著增强美的在日本、东南亚以及全球市场的竞争力。对于东芝而言,东芝连年亏损,而家电业务是拖累其整体发展步伐的重要原因,因此将东芝家电转手能及时止损。

由此可见,企业进行的长期股权投资或合并,并不单单是一项购买行为,更多的是各自企业间出于战略考虑而进行的一场博弈。如今,我国越来越多的企业采取企业合并的方式进行战略规划,甚至进行跨国并购以重整其商业布局。比较著名的企业并购案例还有吉利收购沃尔沃、优酷收购土豆、中海油收购尼克森等。那么,到底何谓企业合并?企业合并有哪几种类型?企业应对其合并如何进行会计处理?就让我们带着这些问题进入本章的学习吧。



学习目的与要求

长期股权投资在投资比例上没有限制,只要不以交易为目的,无论持股比例为多少,都属于长期股权投资核算的内容。而企业合并,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。其有投资比例限制,一般在50%以上,按法律形式可分为控股合并、吸收合并和新设合并。其中,控股合并是长期股权投资和企业合并的共同范畴。

通过本章的学习,了解长期股权投资的核算方法,掌握长期股权投资成本法和权益法的会计处理,理解商誉的由来和会计处理,了解长期股权投资核算方法的转换,领会企业合并的概念和意义,掌握同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并的会计处理方法。

长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、施加重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。长期股权投资通常为长期持有,通过股权投资以控制被投资单位,或对被投资单位施加重大影响,或出于战略目的而长期持有被投资单位股份。企业合并形成的长期股权投资初始成本,按本章第三、四节中介绍的企业合并有关规范进行会计处理。值得注意的是,我国尚未颁布专门针对商誉会计处理的准则,对于非同一控制下企业合并中形成的商誉,我国不要求对商誉进行摊销,但每年年末需进行减值测试;而西方会计准则对商誉进行系统摊销,常用的方法是将负商誉分摊至除长期有价证券以外的非流动资产。

第一节 长期股权投资的核算方法

合并财务报表是由母公司编制的、反映企业集团的财务状况、经营成果及现金流量的报表。合并财务报表的编制建立在母公司对子公司长期股权投资进行权益法核算的基础上,因此在讨论合并财务报表之前有必要对长期股权投资的会计处理方法进行阐述。投资方对被投资方长期股权投资的会计处理,是由其占被投资方全部股份的比例决定的,因此首先需要分析投资方占被投资方全部股份比例及其对被投资方会计核算的影响。

根据我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》和国际惯例,一般将投资方对被投资方的投资比例分为以下三种情况:一是股权投资比例占被投资方有表决权股份的50%以上(不含50%,下同);二是股权投资比例占被投资方有表决权股份的20%~50%;三是股权投资比例占被投资方有表决权股份的20%以下。

一、投资方占被投资方股权比例及会计核算方法的选择

(一)股权投资比例占被投资方有表决权股份的50%以上

当投资方拥有被投资方有表决权的股份达到50%以上时,认为投资方能够对被投资方实施控制,此时投资方称为母公司或控股公司,被投资方称为子公司。控制,是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。投资企业能够对被投资单位实施控制的,被投资单位为其子公司,投资企业应将子公司纳入合并财务报表的范围。

上述所称控制,可以通过直接、间接、直接和间接拥有被投资方过半数有表决权的股份获得。投资方拥有被投资方半数或半数以下的表决权,满足下列条件之一的,视为投资方能够控制被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围,但是有证据表明投资方不能控制被投资单位的除外:

- (1)通过与被投资单位其他投资者之间的协议,拥有被投资单位半数以上的表决权。
- (2)根据公司章程或协议,有权决定被投资单位的财务和经营政策。
- (3)在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。

当投资企业对被投资单位持股比例大于50%,即投资方能够对被投资方实施控制时,长期股权投资采用成本法核算,但在编制合并财务报表时,应当按照权益法进行调整。

(二)股权投资比例占被投资方有表决权股份的20%~50%

当投资方拥有被投资方有表决权的股份在20%~50%时,认为投资方能够对被投资方的经营活动产生共同控制或施加重大影响。共同控制,是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制,仅在与该项经济活动相关的重要财务和生产经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。投资企业与其他方对被投资单位实施共同控制的,被投资单位为其合营企业;重大影响,是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权利,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。投资企业能够对被投资单位施加重大影响的,被投资单位为其联营企业。

当投资企业对被投资单位持股比例在20%~50%,即投资方能够对被投资方的经营活动产生共同控制或重大影响时,长期股权投资采用权益法核算。

(三)股权投资比例占被投资方有表决权股份的20%以下

当投资方对被投资方持股份额小于20%,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可

靠计量,实质上对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响时,该投资不属于长期股权投资。

二、长期股权投资的成本法和权益法

长期股权投资成本法和权益法的核算,在《中级财务会计》教材中已经作过详细的介绍,这里仅通过一个例题作简要分析。

【例 1—1】 北发公司于2015年7月1日以4 000 000元(不考虑相关税费)购入南达公司20%有表决权的普通股股份。南达公司2015年初所有者权益为10 000 000元,5月份发放现金股利1 200 000元,1~6月已实现利润1 000 000元,假定购买时企业账面净资产等于其公允价值。2015年度南达公司共实现净利润2 400 000元。2016年4月,南达公司宣布其中20%用于发放现金股利,2016年度南达公司宣布该年度净亏损2 000 000元,2017年度南达公司赢利1 000 000元。2018年年初北发公司以4 400 000元的价格处置其持有的南达公司的股份。

要求:根据上述资料,分别编制北发公司对南达公司具有重大影响和不具有重大影响两种情况下的会计分录。

北发公司对南达公司具有重大影响和不具有重大影响两种情况下,北发公司应分别按权益法和成本法对这一长期股权投资进行会计处理,其具体做法见表1-1。

表 1-1 成本法和权益法会计处理比较 单位:元

日期与摘要	成本法	权益法
1. 2015年7月1日购买南达公司股票	借:长期股权投资 4 000 000 贷:银行存款 4 000 000 注:当长期股权投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,不做调整	借:长期股权投资——南达公司 (投资成本) 4 000 000 贷:银行存款 4 000 000 注:当长期股权投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,要调整长期股权投资成本
2. 南达公司宣布2015年度实现净利润	不确认	北发公司应确认的投资收益为280 000元 $[(2\,400\,000 - 1\,000\,000) \times 20\%]$ 借:长期股权投资——南达公司 (损益调整) 280 000 贷:投资收益——股权投资收益 280 000
3. 南达公司宣布按净利润20%发放2015年股利	北发公司享有的股利 = $2\,400\,000 \times 20\% \times 20\% = 96\,000$ 借:应收股利——南达公司 96 000 贷:投资收益 96 000	借:应收股利——南达公司 96 000 贷:长期股权投资——南达公司 (损益调整) 96 000
4. 南达公司宣布2016年度净亏损	不确认	北发公司应确认的损益调整金额 = $2\,000\,000 \times 20\% = 400\,000$ 借:投资收益——股权投资损失 400 000 贷:长期股权投资——南达公司 (损益调整) 400 000

日期与摘要	成本法	权益法
5. 南达公司宣布 2017 年度实现净利润	不确认	珠江公司应确认的损益调整金额 = 1 000 000 $\times 20\% = 200\,000$ 借: 长期股权投资——南达公司 (损益调整) 200 000 贷: 投资收益——股权投资收益 200 000
6. 北发公司转让南达公司股权	借: 银行存款 4 400 000 贷: 长期股权投资 4 000 000 投资收益 400 000	借: 银行存款 4 400 000 长期股权投资——南达公司 (损益调整) 16 000 贷: 长期股权投资——南达公司 (投资成本) 4 000 000 投资收益 416 000

注: 当长期股权投资采用权益法进行核算时, 对于长期股权投资的处置, 需同时结转原记入“资本公积”的相关金额, 借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目, 贷记或借记“投资收益”科目。

三、长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资在持有期间由于持股比例或其他方面情况的变化, 将导致其核算方法发生转变。而权益法和成本法的区别主要在于适用范围、核算方法不同, 两者在一定情形下将会相互转换。

(一) 公允价值计量转为权益法计量的会计处理

投资企业对原持有的被投资单位的股权不具有控制、共同控制或重大影响, 按照金融工具进行确认和计量的, 当投资单位追加投资导致持股比例增加, 能够对被投资单位实施共同控制或重大影响时, 应按权益法进行核算。投资单位应按照原持有的股权的公允价值加上为取得新增股权而支付对价的公允价值作为该项投资的初始投资成本。原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差额, 以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动转入改按权益法核算的当期损益。在此基础上, 比较初始投资成本与能够对被投资单位实施共同控制或重大影响时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值之间的差额, 前者大于后者, 不调整长期股权投资的账面价值; 前者小于后者, 差额调整长期股权投资的账面价值, 并计入营业外收入。

【例 1-2】 北发公司于 2016 年 1 月取得南达公司 10% 的股权, 支付成本 1 350 万元, 取得时南达公司可辨认净资产公允价值为 12 600 万元 (假定公允价值与账面价值相同)。对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响, 北发公司将其分类为其他权益工具。本例中, 北发、南达公司按净利润的 10% 提取盈余公积。

2017 年 1 月 1 日, 北发公司又以 2 700 万元取得南达公司 12% 的股权, 当日南达公司可辨认净资产公允价值总额为 18 000 万元。取得该部分股权后, 北发公司能够派人参与南达公司的财务和生产经营决策, 对该项长期股权投资采用权益法核算。假定北发公司在取得南达公司 10% 的股权后, 双方未发生任何内部交易。南达公司通过生产经营活动实现的净利润为 1 350 万元, 未派发现金股利或利润。除实现净利润外, 未发生其他计入资本公积的交易或事项。2017 年 1 月 1 日, 北发公司对南达公司投资原 10% 的股权的公允价值为 1 950 万元, 原计入其他综合收益的累计公允价值变动收益为 180 万元。

要求: 根据上述资料, 编制北发公司的相关会计分录。

北发公司会计分录如下:

(1)2016年1月1日,北发公司应确认南达公司的可供出售金融资产,账务处理为:

借:其他权益工具	13 500 000
贷:银行存款	13 500 000

(2)2017年1月1日,北发公司应确认南达公司的可供出售金融资产,账务处理为:

借:长期股权投资——投资成本	46 500 000
贷:银行存款	27 000 000
其他权益工具	15 300 000
投资收益	4 200 000

(二)因持股比例下降而由成本法转为权益法的会计处理

因处置投资导致对被投资单位的影响由控制转为重大影响,或是与其他投资方一起实施共用控制的情况下,应按以下原则进行会计处理。

1. 关于长期股权投资的账面价值

首先应按处置或收回的比例结转应终止确认的长期股权投资成本,同时比较剩余长期股权投资成本,与按照剩余比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,属于投资作价中体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;属于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,在调整长期股权投资成本的同时,调整留存收益。

2. 关于应享有被投资单位实现净损益的份额

对于原取得投资时到转变为权益法核算之间时期被投资单位实现的净损益应享有的份额,一方面应调整长期股权投资的账面价值,同时对原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益(扣除已发放及已宣告发放的现金股利及利润)中应享有的份额,调整留存收益;对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中应享有的份额,调整当期损益;其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,记入“资本公积——其他资本公积”。

【例 1-3】 2015年1月1日,长城公司支付1 600万元取得远方公司100%的股权,取得投资当日远方公司可辨认净资产的公允价值为1 400万元,其中商誉200万元。2015年1月1日至2016年12月31日,远方公司实现利润300万元,持有其他权益工具公允价值升值100万元。

2017年1月1日,长城公司转让远方公司60%的股权,收取现金1 200万元,转让后长城公司对远方公司的持股比例为40%,能对其施加重大影响。2017年1月1日,远方公司剩余40%股权的公允价值为1 000万元。假定长城公司和远方公司提取盈余公积的比例均为10%,远方公司未分配现金股利,并不考虑其他因素。

要求:根据上述资料,编制长城公司相关会计分录。

长城公司的会计处理如下:

(1)确认股权处置收益。

借:银行存款	12 000 000
贷:长期股权投资(16 000 000×60%)	9 600 000
投资收益	2 400 000

(2)比较剩余长期股权投资成本6 400 000元(16 000 000×40%)与按照剩余比例计算原

投资时应享有被投资单位的可辨认净资产公允价值的份额 5 600 000 元($14\,000\,000 \times 40\%$), 差额属于投资作价中体现的商誉部分, 不调整长期股权投资的账面价值。

(3) 对剩余股权改为按权益法核算。

借: 长期股权投资	1 600 000
贷: 盈余公积($3\,000\,000 \times 40\% \times 10\%$)	120 000
利润分配——未分配利润($3\,000\,000 \times 40\% \times 90\%$)	1 080 000
资本公积——其他资本公积($1\,000\,000 \times 40\%$)	400 000

(三) 因持股比例上升而由权益法转为成本法的会计处理

因持股比例上升导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资的情形, 按分步取得股权最终形成企业合并的原则处理, 需将原持股比例部分由权益法调整为成本法。此时, 购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行追溯调整, 即将原按权益法核算期间的长期股权投资的损益调整等科目冲减, 使长期股权投资的账面余额调整为最初取得成本。在此基础上, 加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的初始投资成本。

【例 1-4】 2016 年 1 月 1 日, 长城公司以 600 万元取得远方公司 25% 的股权, 款项以银行存款支付, 远方公司 2016 年 1 月 1 日可辨认净资产公允价值总额为 1 720 万元(假定其公允价值等于账面价值), 因对远方公司具有重大影响, 长城公司对该项投资采用权益法核算。长城公司每年均按 10% 提取盈余公积。

2016 年远方公司实现净利润 400 万元, 未分派现金股利。

2017 年 1 月 1 日, 长城公司又以 1 000 万元取得远方公司 30% 的股权, 款项以银行存款支付, 当日远方公司可辨认净资产公允价值总额为 2 400 万元, 取得该部分股权后, 长城公司能够对远方公司实施控制, 长城公司将对方公司的股权投资转为成本法核算。

要求: 根据以上资料, 编制长城公司对远方公司股权投资的会计分录。

长城公司编制会计分录如下:

(1) 2016 年 1 月 1 日

借: 长期股权投资	6 000 000
贷: 银行存款	6 000 000

(2) 2016 年 12 月 31 日

借: 长期股权投资——远方公司(损益调整)	1 000 000
贷: 投资收益	1 000 000

(3) 2017 年 1 月 1 日

① 购入 30% 股权:

借: 长期股权投资——远方公司	10 000 000
贷: 银行存款	10 000 000

② 调整长期股权投资的账面价值:

借: 盈余公积($1\,000\,000 \times 10\%$)	100 000
利润分配——未分配利润($1\,000\,000 \times 90\%$)	900 000
贷: 长期股权投资——远方公司(损益调整)	1 000 000

(四) 权益法转为公允价值计量的会计处理

· 投资企业对被投资单位能够实施共同控制或重大影响, 当投资企业处置投资导致持股比

例下降,不再能对被投资单位实施共同控制或重大影响的,应于失去共同控制或重大影响时,改按金融工具确认和计量准则的规定对剩余股权进行会计处理。

投资单位持股比例下降后,剩余股权按公允价值计量,公允价值与其原账面价值之间的差额计入当期损益。同时,原采用权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理;因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益,应当在终止采用权益法时全部转入当期损益。

【例 1—5】 长城公司 2016 年对远方公司投资,取得远方公司 40% 的股份。因能对远方公司的生产经营决策施加重大影响,故对该长期股权投资采用权益法核算。2017 年 1 月 6 日,长城公司将对远方公司投资的 50% 对外出售,售价为 360 万元。股权出售日,剩余股权的公允价值为 360 万元。长城公司持有远方公司 20% 的股份,并失去了影响力,转为其他权益工具。出售该股权时,长期股权的账面价值为 640 万元,其中投资成本 520 万元,损益调整为 60 万元,享有被投资单位的其他权益工具的累计公允价值变动为 40 万元,除其他综合收益、利润分配和净损益以外的其他所有者权益变动为 20 万元。2017 年 3 月 1 日,远方公司宣告分派 2016 年度现金股利,长城公司可获得 25 万元。

要求:根据以上资料,编制长城公司处置部分股权后的有关会计分录。

长城公司出售对远方公司 50% 股权投资的相关账务处理如下:

(1) 出售持有远方公司股权的 50%。

借:银行存款	3 600 000
贷:长期股权投资——远方公司	3 200 000
投资收益	400 000

(2) 其他综合收益转入当期损益。

借:其他综合收益	400 000
贷:投资收益	400 000

(3) 其他所有者权益变动转入当期损益。

借:资本公积——其他资本公积	200 000
贷:投资收益	200 000

(4) 剩余股权转为其他权益工具。

借:其他权益工具	3 600 000
贷:长期股权投资——远方公司(投资成本)	2 600 000
——远方公司(损益调整)	600 000
投资收益	400 000

(5) 2017 年 3 月 1 日,远方公司宣告分派 2016 年度现金股利,长城公司可获得 25 万元,虽然远方公司分派的现金股利属于长城公司采用权益法时远方公司实现净利润的分配额,但是长城公司已将剩余股权划分为可供出售金融资产,因此该部分分配额应确认为投资收益。

借:应收股利	250 000
贷:投资收益	250 000

第二节 企业合并概述

企业合并的动因多种多样,一般来说都是为了扩大企业经营规模、提高经营效益、减少经营风险。与依靠内部积累进行扩张相比,通过合并的方式,企业可以减少扩张成本、降低风险、缩减扩张时间、实现协同^①效应。在日本以及欧美国家,企业合并只要不带来垄断弊端,就被视为合理,甚至受到政府政策的鼓励。

一、企业合并的含义

《国际会计准则第22号——企业合并》(IAS22)对企业合并的定义为:企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业净资产和经营活动控制权,而将各单独的企业组成一个经济实体。我国《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS20)对企业合并的定义为: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。企业合并可按不同的标准分类,不同的企业合并形式其会计处理方法也各有不同。

二、企业合并的分类

一般来说,企业合并有两种分类:一是按合并的法律形式划分,可分为控股合并、吸收合并和新设合并;二是按合并的类型划分,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。

(一)按合并的法律形式划分

企业合并是股份制经济发展和企业合并的直接产物,按合并的法律形式可划分为控股合并、吸收合并和新设合并。

1. 控股合并

控股合并,是指一家公司通过合并交易或事项取得被合并方或被购买方流通在外的半数以上有表决权的股份,从而对被合并方或被购买方实施控制。被合并方在企业合并后仍然保持其独立法人资格继续经营,形成合并方的子公司,即 $A+B=A+B$ 。例如,北发公司购买南达公司70%的股份,从而能够对南达公司的生产经营实施实际控制,则北发公司是南达公司的母公司。

需要注意的是,当投资方拥有被投资方半数或以下的表决权时,除非有明显证据表明投资方不能控制被投资方,否则只需满足以下条件之一,也视为投资方能够对被投资方实施控制,应将该被投资单位认定为子公司。此条件包括:(1)通过与被投资单位其他投资者之间的协议,拥有被投资单位半数以上的表决权;(2)拥有被投资单位的董事会或类似机构半数以上的表决权;(3)根据公司章程或协议,有权决定被投资单位的财务和经营决策;(4)有被投资单位的董事会或类似机构多数成员的任免权。

由于控股合并中合并方和被合并方仍保持独立法人地位,需要分别编制财务报表,但考虑到合并方和被合并方又形成一个新的经济主体,即“集团”,双方财务报表可能包含集团内部交易等事项,所以需要对重复入账的部分进行抵销,因此控股合并存在编制合并财务报表的

^① 协同是指通过合并双方优势的单向或者双向转移,而使合并后双方的价值总和大于合并前双方价值的简单相加值。通常情况下,优势企业的强强联合或者优势互补,能使合并产生多种协同效应。

问题。

2. 吸收合并

吸收合并,是指合并方取得被合并方全部净资产,被合并方注销法人资格,合并方成为唯一法人主体在新的基础上经营,合并方承接被合并方原持有的资产、负债,即 $A+B=A$ 。例如,北发公司以现金和股票的方式收购南达公司全部的资产和负债,南达公司注销法人资格,该种合并即为吸收合并。

在吸收合并中要确认的是,合并日(购买日)被合并方的资产、负债以何种价值入账,以及合并方在合并中支付的对价与被合并方资产、负债入账价值的差额如何确认的问题。

3. 新设合并

新设合并,是指两家或两家以上公司以其净资产换取新成立公司的股份,原参与合并的企业均注销法人资格,仅存在新设立的公司承接原参与合并企业的资产、负债继续经营,即 $A+B=C$ 。例如,北发公司发行新股收购南达公司和远方公司的净资产,南达公司和远方公司获得北发公司相应份额的股权后解散。

(二)按合并的类型划分

考虑到我国的国情,我国《企业会计准则第20号——企业合并》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种类型。

1. 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相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

其中,同一方是指合并前后对参与合并企业均实施最终控制的投资者,如企业集团的母公司等;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,控制时间通常在1年以上(含1年)。

在实务操作中,要判断企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并,应综合企业合并交易的各方面情况,按实质重于形式的原则进行判断。例如,北发公司拥有南达公司70%有表决权的股份,北发公司同时拥有远方公司80%有表决权的股份,则南达公司与远方公司进行的合并即为同一控制下的企业合并。通常情况下,同一控制下的企业合并,是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。需要注意的是,合并各方在合并前后均受国家控制的企业合并^①,不能作为同一控制下的企业合并。

2. 非同一控制下的企业合并

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企业合并形式。例如,A公司与B公司并不存在任何关联,是相互独立的两个企业,则A公司与B公司之间进行合并就属于非同一控制下的企业合并。

三、企业合并需要解决的会计问题

从企业的合并方式来看,企业合并主要包括控股合并、吸收合并和新设合并。不同的合并方式需要解决的会计问题不同。新设合并的会计问题与吸收合并相同,因此主要介绍控股合

^① 《企业会计准则第36号——关联方披露》第六条规定:仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业,不构成关联方。