

高级财务会计 学习指导

中国注册会计师教育教材编审委员会 编



中国财政经济出版社

F234.4
Z000:1

高级财务会计学习指导

中国注册会计师教育教材编审委员会 编

中国财政经济出版社

高级财务会计学习指导

中国注册会计师协会教材编审委员会编

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计学习指导/中国注册会计师教材编审委员会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.11

ISBN 7-5005-6813-4

I. 高… II. 中… III. 财务会计—自学参考资料 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 093818 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

三河市新世纪印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 18 开 12 印张 229 000 字

2003 年 11 月第 1 版 2003 年 11 月河北第 1 次印刷

印数: 0 001—5 000 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-6813-4/F·5948

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

中国注册会计师行业经过二十多年的改革与发展，行业管理水平得到不断提高，参与、服务我国经济体制改革和现代化建设的程度日益加深，成为市场经济体系中重要的中介服务行业之一。党和国家领导人对中介服务业的发展非常重视。朱镕基总理把培养注册会计师的任务称为千秋万代的事业，是奠定社会主义市场经济基础的一件极为重要的事情。

目前，全国共有执业注册会计师 5.4 万人，非执业会员 7.2 万人，他们对我国经济发展和对外开放起到了积极的促进作用。但这支队伍无论在数量上还是在质量上与党和国家领导同志提出的要求都有很大的差距，还远远不能满足社会需要。为此，国务院成立了全国注册会计师培训工作领导小组，并从 1994 年起在部分高等院校开设了注册会计师专业方向教育，着重培养注册会计师的专门人才。目前，全国有 22 所院校开设了注册会计师专门化教育，到 2001 年止，已培养了 3659 名毕业生，其中大部分学生步入了注册会计师行业。22 所院校经过几年来的努力，在教学方法探索、师资队伍建设和基础设施建设等方面取得了显著的成绩，培养了一大批高素质的优秀人才，为加快实现党中央、国务院领导提出的培养 30 万注册会计师的宏伟规划发挥了重要的作用。同时，开设注册会计师专业方向教育也大大提高了注册会计师的社会声誉。

如何办好注册会计师专业方向的教育，关键之一就是要根据注册会计师的职业要求，开发出一整套科学、规范、高水平的教材。1994 年，全国注册会计师培训工作领导小组成立了中国注册会计师教育教材编审委员会，组织编写了九门核心教材，经过几年的试用，效果良好。但随着社会经济的不断发展，注册会计师业务不断扩展，该套教材的部分内容已经落后或不适应教学需要。为此，1999 年，全国注册会计师培训工作领导小组成立了第二届中国注册会计师教育教材编审委员会，决定对原九门核心教材进行修订。教材体系仍由原九门课程组成，这次重新修订的教材涉及六门：《中级财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《审计》、《成本会计》和《电算化会计与审计》，每门课程包括编写大纲、教材、学习指导书和教师用书等。考虑到《管理咨询》的内容较广且难于成体系，这门课程由各院校

根据自身特点开设。《经济法》和《税法》这两本教材的时效性较强,学生可直接采用当年注册会计师考试用书。重新修订的六门核心教材体现出以下几个特点:理论为主、兼顾实务;国内为主、国际协调;充分体现近年来我国会计、审计的改革成果;具有前瞻性,体现“新而美、少而精、高而通”,做到易教易学,减轻学生负担;体现专业方向教材的特色,加强案例教学。新修订的教材大纲都广泛征求相关院校意见,作者根据反馈的意见再编写初稿,并通过举办师资研讨班的形式,广泛征求各院校任课教师的意见,编写出第二稿,再经过反复论证,反复修订,力求体现出统编教材精神,切实保证教材的水平和质量。每门教材确定主审负责制和总纂制。经过艰苦不懈的努力,这套凝聚着众人智慧和心血的注册会计师专业方向系列教材终于与读者见面了。

这套教材既是注册会计师专业方向的学历教育教材,又可作为注册会计师行业的从业人员及社会有关人士学习会计、审计专业知识的自学教材。

在编写过程中,教材和学习指导用书难免有疏漏、错误之处。衷心希望各位专家、学者及广大读者对这套教材提出宝贵意见和建议,便于再版时进行修订。



2001年12月

目 录

第一章	企业合并	(1)
第二章	购并日的合并财务报表	(14)
第三章	购并后的合并财务报表	(23)
第四章	企业集团内部的存货业务	(35)
第五章	企业集团内部的长期资产业务	(43)
第六章	企业集团内部的债券和优先股业务	(52)
第七章	股权结构变动和复杂控股关系	(62)
第八章	期中合并、合并现金流量表和比例合并	(73)
第九章	合伙会计	(85)
第十章	分支机构会计	(97)
第十一章	物价变动会计	(105)
第十二章	分部报告与中期报告	(118)
第十三章	公开发行股票公司的信息披露	(126)
第十四章	外币业务	(129)
第十五章	外币财务报表折算	(136)
第十六章	租赁	(144)
第十七章	期货与金融互换会计	(151)
第十八章	养老金会计	(156)
第十九章	债务重组、企业重组与破产清算	(163)
后 记		(185)

第一章 企业合并

一、学习目的

通过本章的学习，学生应该了解企业合并的动因、涵义与方式，掌握企业合并的购买法和权益结合法的特点及差别，以及这两种会计方法所产生的经济后果的差异。

二、学习要点

本章共分四节。

第一节介绍企业合并的动因、涵义与方式。

从微观经济角度看，企业合并的原因主要概括如下：节约成本、降低风险、较早利用生产能力、取得无形资产、实现协同效应、免息优惠。

国际会计准则委员会第 22 号准则《企业合并》指出：企业合并是一家企业取得对另一家或多家企业控制，或者联合二家或更多企业的结果。

美国会计原则委员会颁布的 1970 年 11 月起生效的第 16 号意见书《企业合并》第一段对企业合并所下的定义如下：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主体。这一会计主体继续从事以前彼此分离、相互独立的企业的经营活动。

我国财政部 1996 年颁布的《企业兼并有关财务问题的暂行规定》对兼并的定义是：本规定所称“兼并”，指一家企业通过购买等有偿方式取得其它企业的产权，使其失去法人资格或虽然保留法人资格但变更投资主体的一种行为。

由此可见，参与合并的企业在联合之前是独立的，合并之后形成了新的会计主体（经济实体）。虽然一家或更多家企业可能丧失其独立的法人资格，但从会计上看，法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。只要以前彼此独立的企业合成一

个会计主体，而它们的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下，那么就构成了企业合并。合并的实质是控制，而不是法律主体的解散。

在企业合并时，主并公司所采用的代价形式，主要有现金、债券和股票（出资证明书）等。以交换股票方式完成合并的，称为换股合并。

企业合并可按不同的标志加以分类。最常见的是按照法律形式和合并所涉及的行业加以分类。

按照法律形式，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，即两家或更多家企业合并成一家企业。经过吸收合并，参与合并的企业通常只有其中一家继续保留其法人地位，另外一家或几家企业在合并后丧失法人地位，不复存在，即 $\text{甲} + \text{乙} = \text{甲}$ 。

新设合并，指创建新企业的合并。经过新设合并，原有的各家企业均不复存在，而是合并成一家新的企业。即 $\text{甲} + \text{乙} = \text{丙}$ 。

控股合并，指一家企业买入或取得了另一家企业有投票表决权的股份或出资证明书，且已达到能控制后者经营和财务方针的持股比例。当甲公司购入乙公司50%以上股份时，甲公司成为控股公司，也称母公司，乙公司成为甲公司的附属公司，也称子公司。这时，甲公司要编制合并财务报表，从会计上说，即 $\text{甲} + \text{乙} = \text{甲、乙的合并财务报表}$ 。

按照企业合并所涉及的行业，合并又可分为横向合并、纵向合并和混业合并三种。

横向合并，也称水平式合并，指生产工艺、产品、劳务相同或相近的企业间合并。横向合并会削弱企业间的竞争，甚至造成垄断的局面，在一些国家受到反托拉斯法的限制。

纵向合并，也称垂直式合并，指生产工艺、产品、劳务虽不相同或相近，但具有前后联系的企业间合并。

混业合并，也称多种经营合并，指生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业间合并。经过混业合并，一般会形成跨行业的企业集团。

我国《公司法》第一百八十四条指出，公司合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式。没有提到控股合并。但事实上在我国非公司组织的企业，控股合并这种形式是客观存在的。

第二节 介绍企业合并的购买法。

在许多企业合并中，往往是主并企业以现金或其它代价购入另一家企业。购买法假定，企业合并是一家企业取得被并企业净资产的一项交易，此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) 主并企业要按公允价值记录所收到的资产和承担的债务，取得被并企业的

成本要按与其它经济业务相同的方法加以确定。

(2) 合并成本超过所取得的被并企业净资产公允价值的差额，记为商誉。

(3) 合并时的相关费用分别处理：若以发行股票为代价，股票登记和发行成本直接冲销股票的公允价值，即减少资本公积；法律费、咨询费和佣金等其它直接费用增加并入净资产或投资的成本；合并的间接费用记为当期费用。

(4) 主并企业的损益既包括当年自身实现的损益，还包括合并日后被并企业所实现的损益。

(5) 主并企业的留存利润有可能因合并而减少，但不能增加；被并企业的留存利润也不能转入主并企业。

在吸收合并和新设合并情况下，被并企业的法人资格消失。这时通常需要进行财产清查、资产评估和结束旧账的工作。

在合并时，所取得的资产和承担的债务的公允价值，可依其特征，分别确定：

可随时上市的有价证券，按其可变现净值计价；应收账款，按将来可望收取的数额，以当时的实际利率贴现的现值，减去可能发生的坏账损失确定；存货、固定资产视不同情况而定；可辨认的无形资产、自然资源以及不能上市的有价证券等在内的其它资产需要评估后确定。应付账款、应付票据、长期应付债券及其它负债，按其将来应付的数额以当时的实际利率贴现的现值计价；应计预提项目，如产品质量担保负债、可能支付的退休费等，按预计支付的数额以当时的实际利率贴现的现值计价；或有事项和约定义务，如不利的租赁协议所引起的付款、合同对企业的约束以及行将发生的固定资产清理费用等，都应加以充分的估计，并按预计支付的数额以当时的实际利率贴现的现值计价。

在实际工作中，资产评估可根据实际情况，采用账面价值调整法、重置成本法、现行市价法和收益现值法。评估增值或减值调整“资本公积”账户。最后，被并企业结束旧账，即结清所有账户余额。

在控股合并方式下，被并企业保留法人资格，则可继续沿用原账册，也可结束旧账，另立新账。但对资产评估结果，从理论上说被并企业存在调账和不调账两种做法。详见第二章“下推会计”。

在企业合并时可能产生商誉和负商誉。会计上，商誉指合并成本超过被并企业净资产公允价值的差额。商誉的实质在于，它是一家企业超过本行业平均获利水平或正常投资回报率的超额盈利能力。

商誉是一种不可辨认的无形资产，不能独立于企业存在，也不能单独出售。计算商誉主要有利润资本化价值法和超额利润现值法两种，但由于商誉的价值存在着许多不确定性，它难以确切计量。会计上，往往以合并成本减去被并企业可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉的价值。商誉的存在意味着企业的整体价值大于可

辨认净资产的公允价值。

在会计上,对于合并时出现的商誉,主要有三种处理方法。一是将其单独确认为一项资产,并在其预计的有效年限内加以摊销,或者列为费用,或者冲销留存利润。二是在合并时立即注销,直接冲减留存利润。三是将商誉作为一项永久性资产,不予摊销,除非有证据表明其价值发生了持续下跌。

从各国情况来看,第一种方法应用较多,第二种方法也有使用,美国2001年发布的第142号准则基本上采用了第三种方法,商誉不再摊销,而是在每年进行减值测试,减值额确认为当期损失。国际会计准则委员会在第22号准则《企业合并》中要求商誉在最长不超过5年的期限内摊销,若有证据,可以延长至20年;我国规定通常在10年内摊销。本书按第一种方法论述商誉的处理。

在极少数情况下,合并时所取得的净资产公允价值会超过合并成本,这就是负商誉。负商誉的存在可能由于被并企业还有一些账面上未能反映的不利因素,这些因素影响企业将来的经营活动,导致以后各期利润低于正常数。

对于负商誉,一般不是简单地计入“负商誉”账户。一种做法是,将净资产公允价值超过合并成本的差额分摊到除长期有价证券之外的非流动资产,如果这些非流动资产已降低到零值,则未分摊的差额记作“递延贷项”。第二种做法是,将净资产公允价值超过合并成本的差额直接记入“资本公积”账户,即承认它是一种未实现的公积,也可以在将来相关的资产折旧或变现时逐渐或一次转入留存利润(未分配利润),即已实现的公积。还有一种方法是将负商誉在发生时确认收益,或按系统的办法加以摊销,计入各期损益。本书按第一种方法论述。

第三节是企业合并的权益结合法。

权益结合法,是处理企业合并的另一种会计方法。其实质是现有的股东权益在新的会计主体的联合和继续,而不是取得资产或筹集资本。企业合并不是一种购买行为,于是不存在购买价格,没有新的计价基础。因此,权益结合法具有以下特点:

- (1) 既然没有新的计价基础,参与合并的企业,其净资产均按账面价值计价。
- (2) 既然企业合并不是购买行为,没有购买价格,也就不存在合并成本超过净资产公允价值的差额,即商誉,所以在账上不予反映。
- (3) 不论合并发生在会计年度的哪一时点,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。
- (4) 同样,参与合并企业的整个年度留存利润均应转入合并后的企业。
- (5) 企业合并时发生的全部相关费用,不论其是直接的或间接的,均确认为当期费用。
- (6) 若参与合并企业的会计方法不一致,应予以追溯调整,以保持合并后企业

会计方法的一致性。同时，在比较报表中应重编前期财务报表。

按权益结合法记账，应当注意几个问题。第一，与购买法一样，需要对参与合并的其它企业的资产和负债加以确认，并作出调整。第二，在企业合并谈判时，也应考虑净资产账面价值和公允价值的差异，从而也需要进行资产评估。最后，主并企业要与参与合并的各企业所有者就股票的交换比例进行协商，对有关资产、负债项目的公允价值及可能存在的商誉达成一致意见（是否存在商誉与是否记账是两个不同的概念）。

在明确这些问题后，权益结合法的会计处理如下：当主并企业通过换股合并取得被并企业全部净资产或股权时，在主并企业的账上，换入的被并企业净资产（股权）按账面价值入账（借记），换出的股份则按被并企业所有者权益总额予以记录（贷记）。通常，记入的投入资本应当等于被并企业的投入资本，留存利润也应等于被并企业的留存利润。若换出股份的面值低于换入股份的面值，则差额增加资本公积；若换出股份的面值高于换入股份的面值，则差额减记资本公积，甚至冲销主并企业的资本公积；若主并企业的资本公积还不足以抵偿差额，先减记并入的盈余公积，若仍不足，则冲销主并企业的盈余公积。可见，当主并企业的资本公积不足以抵偿差额时，就需调整留存利润，合并分录中的留存利润就不可能等于被并企业留存利润的份额。

第四节比较购买法和权益结合法的特点及其产生的影响。

购买法和权益结合法是处理企业合并业务的两种会计方法，其主要的差异在于：对并入的净资产是按账面价值入账还是按公允价值入账；是否要在账面上确认合并业务所持有的商誉；损益从何时起合并；留存利润要否合并；以及是否要对合并以前年度的财务报表加以重编，等等。采用不同的会计方法对企业产生了一定的、甚至重大的经济影响。

购买法和权益结合法的经济影响：

在合并当年，权益结合法将被并企业整个年度的损益并入主并企业的利润表，而购买法仅仅将合并日后被并企业所实现的损益纳入利润表，因而只要合并不是发生在年初，而被并企业又有利润，合并当年按权益结合法处理所得的利润数总是大于购买法。此外，由于经济发展和物价上涨的影响，企业资产的现行公允价值一般大于其原来账面价值，所以，主并企业仅仅通过将并入资产按现行公允价值变现，便可增加合并当年的利润。由于物价上涨的影响，权益结合法下的净资产较购买法下的净资产低。

在权益结合法下，所有与合并相关的成本都计入合并当年的费用；而在购买法下，只有间接费用才计入当期的期间费用，直接费用或者冲销资本公积，或者增加合并成本。所以，合并直接成本的处理对权益结合法下的利润产生了与上述相反的

影响。但需要看到,与上述两个因素相比,合并直接成本相对较小,对合并当年的损益影响不大。

在合并后的年度,权益结合法按原来的账面价值记录并入的资产和负债,而且不确认商誉。购买法则相反,要按并入资产、负债的公允价值记账,而且要确认商誉。所以,在合并以后年度,按权益结合法所得的成本、费用要较购买法小,相反利润则要大,差额为公允价值和账面价值的差异及商誉的摊销额。

同样,在权益结合法下,若在合并以后年度将并入的资产按较高的公允价值出售,则也会增加利润。可见,权益结合法下,利润较高,所有者权益(净资产)较低,净资产利润率(ROE)较高;购买法下,利润较低,所有者权益较高,则净资产利润率较低。

此外,在购买法下,被并企业的留存利润不能并入,仅仅调整(增加)资本公积;在权益结合法下,被并企业的留存利润包括在主并企业,若为未分配利润,可用来向股东发放股利。由此可见,权益结合法对主并企业的财务报表产生了有利的影响,它避免了较高的资产折旧基础和商誉的出现,合并以后各期的利润相对比购买法下的利润要高,给报表阅读者以企业增长的感觉,此法深受主并企业的欢迎。

通常认为,采用权益结合法,对公司股票价格的走向是有利的,换言之,公司股票的价格将呈上升趋势。但是,若投资者对处理合并业务的两种方法的经济影响有了充分的了解,那么会计方法的采用对股价的变动影响不会很大。

购买法和权益结合法都具有一定的理论依据。

赞成购买法,反对权益结合法的主要理由是:

(1) 在绝大多数企业合并业务中,总可发现有一个主并企业取得了对其它企业的控制权,因此发生了购买行为,并应按购买法加以处理。

(2) 企业合并是讨价还价的公平交易的结果,这一交易以各种资产和负债的公允价值而不是账面价值为基础,所以按公允价值记账是合理的。

(3) 以现金、其它资产或负债等代价形式所实施的企业合并,总是按购买法处理。将企业合并的代价改为发行股票,仅仅是改变了代价的形式,不应当改变会计处理的方法。股票只是合并代价的一种,应以公允价值计价。

(4) 购买法能够反映企业合并业务的经济实质,所以它坚持了处理取得资产的传统会计原则。

(5) 从购买法的角度看,权益结合法缺乏合理的概念基础。迄今为止,许多国家的会计准则制定机构都在努力界定使用权益结合法的标准,但均因对权益结合法缺乏一致的认识而没有制订出统一的应用标准。

(6) 按权益结合法处理合并业务,企业管理部门可通过在年末合并其它盈利企业,以及尽早出售并入的资产等方式来增加利润。

主张权益结合法，反对购买法的理由如下：

- (1) 按权益结合法处理符合企业合并的概念。
- (2) 权益结合法符合原始成本会计原则和持续经营概念。
- (3) 权益结合法处理简单，易于操作，而按购买法处理，在客观地确定发出股份、所接受的资产和承担的债务的公允价值时存在着困难。
- (4) 在购买法下，合并后的企业只有一部分是按公允价值计价的。这种计价的不一致性导致相同资产（负债）的计价不同，主并企业的资产和负债按账面价值，而被并企业（或其它参与合并企业）的资产、负债按公允价值计价。

购买法和权益结合法是处理企业合并业务的两种会计方法，但是在某一企业合并业务中，只能采用其中一种方法，而不是两者均可采用。由于权益结合法对主并企业产生了积极的影响，为了防止企业滥用此法，各国会计管理机构以及国际会计准则委员会都对权益结合法的应用提出了具体条件。

美国会计原则委员会于 1970 年发布的第 16 号意见书《企业合并》，规定了用权益结合法处理企业合并业务的 12 个条件，只有在满足全部 12 个条件时，采用权益结合法才是合适的。这 12 个条件可分为以下三类：

(1) 参与合并企业的性质。这一类条件，可用来确保企业合并真正是以前普通股股东权益彼此独立的两个或两个以上企业的合并。它包括 2 个条件。

(2) 合并所有者权益的方式。这一类条件可满足权益结合会计的要求，即在实质和形式上均发生了股权交换，合并时有投票表决权普通股权益的业务。它包括 7 个条件。

(3) 不存在有计划的交易。这些条件所禁止的有计划交易指与合并全部现有普通股权益不一致的交易。

同时满足会计原则委员会上述 12 条的企业合并，不论其合并的法律形式如何，均可按权益结合法处理。如果满足了权益结合法的其它全部条件，那么取得资产也可被解释为“有投票表决权普通股的交换”。

综上所述，美国对应用权益结合法的限制是比较严格的。

我国财政部 1995 年发布的《合并会计报表暂行规定》、1997 年发布的《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》（1997）等会计规范，从未提到“权益结合法”与“购买法”，但从现有的会计规范内容来看，我国企业合并会计处理的实质是购买法。

三、阅读材料

1. 《关于企业兼并的暂行办法》，国家体改委等，1989 年 2 月

2. 《合并会计报表暂行规定》，财政部，1995 年
3. 《企业兼并有关财务问题的暂行规定》，财政部，1996 年
4. 《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》，财政部，1997 年
5. 上市公司资产重组财务会计问题研究，《会计研究》，陈信元、原红旗，1998 年 10 期
6. 清华同方换股合并山东鲁颖的案例分析，《会计研究》，陈信元、陈冬华，2000 年 2 期
7. 我国上市公司换股合并的会计方法选择，《会计研究》，陈信元、曾庆生，2001 年 5 期

四、练 习 题

练习一

一、目的：掌握企业合并的会计处理。

二、资料：兴华公司发行 1000000 股每股面值 1 元的股份，换取航天公司的全部股份，这些股份的公允价值为 2940000 元。此外，兴华公司还发生了如下合并费用：

法律费用（直接与合并相关）	18000
证交所登记费	14400
股份发行费	3600
其它费用（间接）	20000

在这一吸收合并之前，航天公司资产和权益的有关资料如下：

	账面价值	公允价值
流动资产	1200000	1320000
固定资产	1800000	2400000
负 债	360000	360000
股 本	2000000	
资本公积	440000	
盈余公积	200000	

三、要求：

- (1) 按权益结合法为兴华公司编制反映合并业务的分录。
- (2) 按购买法为兴华公司编制反映合并业务的分录。

练习二

一、目的：熟悉企业合并的会计处理。

二、资料：2000年1月1日，源江公司发行股份换取了春江公司全部股份。
1999年12月31日两家公司的资产负债表如下：

	源江公司	春江公司
流动资产	1500000	300000
固定资产	4000000	600000
资产合计	5500000	900000
负 债	1000000	300000
股本，面值1元	3000000	300000
资本公积	300000	200000
盈余公积	1200000	100000
权益合计	5500000	900000

三、要求：假设春江公司已解散，试按权益结合法分别为下列两种情况编制源江公司的资产负债表：

(1) 源江公司发行 700000 股换取春江公司全部股份；

(2) 源江公司发行 900000 股换取春江公司全部股份。

练习三

一、目的：练习企业合并商誉的计算。

二、资料：宝华公司 2000 年 12 月 31 日资产负债表的有关数据如下：

资 产		权 益	
银行存款	20000	流动负债	70000
存 货	60000	长期负债	210000
其它流动资产	80000	股 本	200000
长期债券投资	40000	资本公积	100000
固定资产（净）	700000	盈余公积	320000
资产合计	900000	权益合计	900000

2001年1月1日，钦州公司支付银行存款 700000 元，购入了宝华公司除银行存款外的净资产。宝华公司的存货、固定资产和长期负债的公允价值分别为 80000 元、860000 元和 200000 元，其余项目的公允价值与账面价值相同。此外，钦州公司还发生与合并有关的费用 100000 元。

三、要求：计算这一合并业务所产生的商誉。

练习四

一、目的：练习企业合并业务的会计处理。

二、资料：2001年1月2日，华润公司支付600000元银行存款购入了利泰公司全部的股份，此外还支付了与合并有关的法律费用60000元，合并前利泰公司的资产负债表如下：

资 产		权 益	
银行存款	40000	流动负债	145000
应收账款	50000	长期负债	475000
存 货	230000	股 本	300000
固定资产（净）	760000	资本公积	130000
无形资产	<u>120000</u>	盈余公积	<u>150000</u>
资产合计	1200000	权益合计	900000

除了以下项目外，公允价值与账面价值相同：

	公允价值
存 货	250000
固定资产	780000
无形资产	130000

三、要求：为华润公司编制企业合并的会计分录。

练习五

一、目的：掌握企业合并的购买法。

二、资料：信华公司与协和公司1999年12月31日的资产负债表有关信息如下：

	信华公司 (账面价值)	协和公司 (账面价值)	协和公司 (公允价值)
流动资产	9600000	3200000	3600000
固定资产（净）	<u>10400000</u>	<u>8800000</u>	<u>10400000</u>
资产合计	20000000	12000000	14000000
负 债	6000000	2000000	2000000
股 本	8000000	4000000	
盈余公积	<u>6000000</u>	<u>6000000</u>	
权益合计	20000000	12000000	

当时，信华公司股份每股市价 14 元，该业务属吸收合并，用购买法处理。

三、要求：

1. 假定信华公司发行 1000000 股股份换取协和公司的全部股份。

(1) 计算合并所产生的商誉；

(2) 编制合并分录；

(3) 计算合并后信华公司投入资本总额。

2. 假定信华公司发行 500000 股股份换取协和公司的全部股份。

(1) 确定投资成本与所取得净资产公允价值的差额；

(2) 编制合并分录；

(3) 计算合并后信华公司的资本公积和盈余公积。

练习六

一、目的：掌握企业合并的权益结合法。

二、资料：东晖公司和凉城公司 2000 年 12 月 31 日的资产负债表信息如下：

	东晖公司	凉城公司
流动资产	1800000	1500000
固定资产（净）	3000000	3000000
资产合计	4800000	4500000
负 债	450000	900000
股 本	3000000	2500000
资本公积	600000	900000
盈余公积	750000	200000
权益合计	4800000	4500000

2001 年 1 月 2 日，两家公司吸收合并，支付合并直接费用 90000 元，按权益结合法处理。

三、要求：

1. 假设东晖公司发行 3000000 股股份换取凉城公司全部 2500000 股股份。

(1) 为东晖公司编制合并分录；

(2) 为东晖公司编制合并后的资产负债表。

2. 假设凉城发行 3600000 股股份换取东晖公司全部股份。

(1) 为凉城公司编制合并分录；

(2) 为凉城公司编制合并后的资产负债表。