



高等院校会计学教材系列

高级财务会计

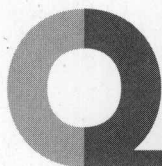
栾甫贵 主编

Q·C·C·O·U·N·T·I·N·G

格致出版社



上海人民出版社



高等院校会计学教材系列

高级财务会计

栾甫贵 主编

格致出版社  上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

高级会计实验 / 于玉林主编. — 上海: 格致出版社: 上海人民出版社, 2008

(高等院校会计学教材系列)

ISBN 978-7-5432-1437-8

I. 高… II. 于… III. 会计学-高等学校-教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 130130 号

责任编辑 王 静

美术编辑 路 静

高等院校会计学教材系列

高级会计实验

于玉林 主编 赵秀云 高方露 副主编

出版 世纪出版集团 格致出版社
www.ewen.cc www.hibooks.cn
上海人民出版社
(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988

市场部热线 021-63914081

发行 世纪出版集团发行中心

印刷 上海市印刷七厂

开本 787×1092 毫米 1/16

印张 43.25

插页 3

字数 940,000

版次 2008 年 8 月第 1 版

印次 2008 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5432-1437-8/F·61

定价 65.00 元

高等院校会计学教材系列编委会

主任 于玉林 天津财经大学会计学院,教授、博导

副主任(按姓氏笔画排序)

万寿义 东北财经大学会计学院,教授
付 磊 首都经济贸易大学会计学院,教授
田昆儒 天津财经大学会计学院,教授、博导
汤湘希 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
杨有红 北京工商大学会计学院,教授
陈兴述 重庆工商大学会计学院,教授
胡继荣 福州大学管理学院会计系,教授
栾甫贵 首都经济贸易大学会计学院,教授
麻俊生 上海世纪出版集团格致出版社,副编审

委员(按姓氏笔画排序,除以上是委员外)

王凡林 首都经济贸易大学会计学院,教授
王定迅 河南财经学院会计学院,副教授
王建忠 天津财经大学,教授、博导
付 磊 首都经济贸易大学会计学院,教授
包 强 广东金融学院会计系,教授
刘百芳 北京语言大学会计系,教授
刘建中 河南大学会计系,教授
许义生 广东商学院会计学院,教授
许永斌 浙江工商大学财会学院,教授
许家林 中南财经政法大学会计学院,教授、博导
吴彦龙 天津财经大学会计学院,教授
吴秋生 山西财经大学会计学院,教授
张 立 长春税务学院会计系,教授
张庆龙 北京工商大学会计学院,副教授
张俊瑞 西安交通大学管理学院,教授、博导

李培根	兰州商学院会计学院,教授
李端生	山西财经大学会计学院,教授
汪平	首都经济贸易大学会计学院,教授、博导
沈征	天津财经大学会计学院,副教授
陈海声	华南理工大学管理学院,副教授
周仁仪	湖南商学院会计系,教授
周晓苏	南开大学商学院,教授、博导
郑伟	山东经济学院会计学院,副教授
胡元木	山东经济学院教务处,教授
胡继荣	福州大学管理学院,教授
倪国爱	安徽财经大学会计学院,教授
倪筱楠	沈阳大学工商管理学院,副教授
唐现杰	哈尔滨商业大学会计学院,教授
唐欲静	北京工商大学会计学院,副教授
徐春立	天津财经大学会计学院,教授
高方露	天津财经大学会计学院,副教授
高亚军	中南财经政法大学财税学院,副教授
袁明哲	山东大学管理学院,教授
盛明泉	安徽财经大学会计学院,教授
傅建设	天津商业大学管理学院,教授
程夏	成都理工大学商学院,教授
童盼	北京工商大学会计学院,教授
董惠良	上海商学院财会金融学院,教授

会计是经济管理的重要组成部分,经济越发展会计越重要。凡是有经济活动的地方都需要有会计,会计已成为人民群众需要了解和运用的基本知识。作为一门重要的学科,会计学是研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系,它是一门经济管理科学。会计学在发展过程中,为适应经济和社会发展、科学和技术进步、管理和改革要求的需要,形成了相互联系、相互制约的各种分支学科。与此相联系,在高等院校的会计教学中,为了培养高级会计人才,也形成了由各种会计学科相互联系、相互制约的会计课程体系。

考虑到在 21 世纪发展知识经济的条件下会计更要重视管理的要求,以及会计人员要具有创新精神和实践能力的要求,为了适应普通高等院校和高等职业、成人学校会计教育的需要,在上海世纪出版股份有限公司格致出版社大力支持下,我们组织有关高等学校编写“高等院校会计学教材系列”。在这套会计学教材系列中,有 20 门左右是会计专业、财务管理专业和审计专业的主体课程,另有 20 门左右是选修课程,供会计及相关专业教学选用。

会计学教材系列的编写,力求适应我国改革开放现阶段发展的实际需要,从培养符合现代市场经济要求的会计人才出发,特制定如下的编写要求:(1)要理论和实践相结合;(2)要反映会计工作规律,具有相对稳定性;(3)要反映认识由浅入深循序渐进的规律;(4)要反映最新财务会计准则、制度和相关法规的要求;(5)要反映会计信息化对会计核算的影响;(6)要反映当代会计研究水平,具有一定的超前性;(7)要借鉴西方会计,并与国际会计准则协调;(8)要开拓创新编写新教材;(9)严格遵守《著作权法》和相关法规的规定,严禁抄袭、剽窃。

为了编好会计学系列教材,特成立编委会,负责组织教材系列的编写工作。每本教材实行主编负责制,主编负责组织本书的编写工作,每位作者对本人编写的内容完全负责。欢迎广大教师和学生在使用过程中提出意见和建议。

高等院校会计学教材系列编写委员会

高级财务会计作为财务会计内容的延伸和深化,其内容、结构、体系尚在探索、研究之中。但与财务会计的联系及其独特性,已经基本达成共识。概括来说,高级财务会计是利用中级财务会计的基本理论和方法,对企业特殊业务进行的会计核算与监督,所以也有“特殊业务会计”之称谓。就其性质来看,本课程主要阐述非经常性会计业务的处理,是财务会计的组成部分,是中级财务会计的延伸和深化,其主要特征表现在研究内容的新颖性、研究对象的奇特性与研究领域的广泛性,理论上是会计要素及其确认、计量的拓展,是会计假设的拓展,如跨越单一主体(合并、分支等)的会计业务、某类企业(外币、租赁)存在的特殊会计业务、某特定时期(通货膨胀、解散清算)的会计业务、与特定组织形式(独资、合伙)相关会计业务、特殊行业(期货公司、租赁公司)会计业务等。因此也有将特殊行业纳入本课程的观点和著作。限于篇幅,本书主要阐述常见的特殊业务的会计处理,包括企业合并、合并会计报表、外币折算、租赁、所得税、衍生金融工具、企业年金基金、物价变动、企业清算等内容,其主要特色表现在:

第一,体现法律法规的约束性。2007年1月1日实施的《企业会计准则》、2006年1月1日实施的《公司法》、2007年6月1日实施的《企业破产法》、2008年1月1日实施的《企业所得税法》等法律法规,是本书编写的重要依据,体现了最新法律法规的要求。

第二,体现内容编排的逻辑性。本书按照“合并——持续经营下的非合并业务——非持续经营下的非合并业务”的顺序编排,涵盖了会计主体、持续经营、会计分期、货币计量(币值稳定)等各个方面,阐述了相关会计理论的拓展。

第三,注重内容讲解的操作性。本书除了讲解“是什么”、“为什么”外,还特别注重相关交易事项的具体会计处理,体现实用性、操作性的实践要求。

第四,注重难点疑点的探索性。每次与会计相关的新法律法规的出台和实施,都会带来一些新的会计处理的难题。如企业年金基金的具体账务处理、《企业破产法》实施后有关共益债务的会计处理等。对此,本书进行了一些探索性的思考。



因此,本书作为《全国高校会计学系列教材》之一,除了作为会计学专业、财务管理专业的专业课教材外,还可以作为工商管理、金融学、财政学、生活保障等专业的教学参考,也可以作为会计、审计、财政、税收、金融、保险等实际工作者的培训教材和自学用书。当然,由于时间及作者能力的限制,本书不足甚至错误之处在所难免,恳请读者不吝指正。

作者

2008年3月于北京

2008年3月1日,《会计准则》的颁布实施,标志着我国会计准则体系进入了一个新的阶段。2008年3月1日,《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。

《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。

《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。

《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。

《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。《企业会计准则》的颁布实施,标志着我国企业会计准则体系进入了一个新的阶段。

第一章 企业合并/1

第一节 企业合并概述/1

第二节 企业合并的会计处理/4

第三节 企业合并会计报告中的披露/13

第二章 合并会计报表/17

第一节 合并会计报表概述/17

第二节 股权取得日合并会计报表的编制/26

第三节 首期合并会计报表的编制/39

第四节 连续各期合并会计报表的编制/51

第三章 外币业务/62

第一节 外币、外汇与外汇汇率/62

第二节 记账本位币/64

第三节 外币交易的会计处理/66

第四节 外币财务报表折算/71

第四章 租赁/80

第一节 租赁概述/80

第二节 经营租赁的会计处理/83

第三节 融资租赁的会计处理/86

第四节 售后租回交易的会计处理/96

第五章 所得税/104

第一节 所得税会计概述/104

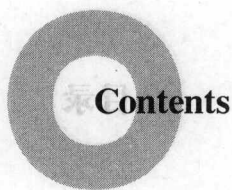
第二节 计税基础及暂时性差异/107

第三节 递延所得税资产与递延所得税负债/115

第四节 所得税费用/121

第六章 企业年金基金/130

第一节 企业年金基金概述/130



Contents

第二节	企业年金基金会计/135	1\基金业全	章一第
第三节	企业年金基金缴费/139	1\基金业全	章一第
第四节	企业年金基金投资运营/140	2\基金业全	章二第
第五节	企业年金基金损益/143	3\基金业全	章三第
第六节	企业年金基金待遇给付与净资产/146	4\基金业全	章四第
第七节	企业年金基金列报/148	5\基金业全	章五第
第七章	衍生金融工具/157	6\基金业全	章六第
第一节	衍生金融工具概述/157	7\基金业全	章七第
第二节	衍生金融工具会计/163	8\基金业全	章八第
第三节	金融远期交易会计/165	9\基金业全	章九第
第四节	金融期货会计/175	10\基金业全	章十第
第五节	金融期权会计/186	11\基金业全	章十一第
第六节	金融互换会计/192	12\基金业全	章十二第
第八章	物价变动/201	13\基金业全	章十三第
第一节	物价变动会计概述/201	14\基金业全	章十四第
第二节	一般物价水平会计/206	15\基金业全	章十五第
第三节	现行成本会计/214	16\基金业全	章十六第
第四节	现行成本/固定购买力货币会计/218	17\基金业全	章十七第
第九章	企业清算/222	18\基金业全	章十八第
第一节	企业清算会计概述/222	19\基金业全	章十九第
第二节	企业破产清算会计/226	20\基金业全	章二十第
第三节	企业正常清算会计/239	21\基金业全	章二十一第
参考文献/247		22\基金业全	章二十二第
后记/248		23\基金业全	章二十三第
		24\基金业全	章二十四第
		25\基金业全	章二十五第
		26\基金业全	章二十六第
		27\基金业全	章二十七第
		28\基金业全	章二十八第
		29\基金业全	章二十九第
		30\基金业全	章三十第
		31\基金业全	章三十一第
		32\基金业全	章三十二第
		33\基金业全	章三十三第
		34\基金业全	章三十四第
		35\基金业全	章三十五第
		36\基金业全	章三十六第
		37\基金业全	章三十七第
		38\基金业全	章三十八第
		39\基金业全	章三十九第
		40\基金业全	章四十第
		41\基金业全	章四十一第
		42\基金业全	章四十二第
		43\基金业全	章四十三第
		44\基金业全	章四十四第
		45\基金业全	章四十五第
		46\基金业全	章四十六第
		47\基金业全	章四十七第
		48\基金业全	章四十八第
		49\基金业全	章四十九第
		50\基金业全	章五十第
		51\基金业全	章五十一第
		52\基金业全	章五十二第
		53\基金业全	章五十三第
		54\基金业全	章五十四第
		55\基金业全	章五十五第
		56\基金业全	章五十六第
		57\基金业全	章五十七第
		58\基金业全	章五十八第
		59\基金业全	章五十九第
		60\基金业全	章六十第
		61\基金业全	章六十一第
		62\基金业全	章六十二第
		63\基金业全	章六十三第
		64\基金业全	章六十四第
		65\基金业全	章六十五第
		66\基金业全	章六十六第
		67\基金业全	章六十七第
		68\基金业全	章六十八第
		69\基金业全	章六十九第
		70\基金业全	章七十第
		71\基金业全	章七十一第
		72\基金业全	章七十二第
		73\基金业全	章七十三第
		74\基金业全	章七十四第
		75\基金业全	章七十五第
		76\基金业全	章七十六第
		77\基金业全	章七十七第
		78\基金业全	章七十八第
		79\基金业全	章七十九第
		80\基金业全	章八十第
		81\基金业全	章八十一第
		82\基金业全	章八十二第
		83\基金业全	章八十三第
		84\基金业全	章八十四第
		85\基金业全	章八十五第
		86\基金业全	章八十六第
		87\基金业全	章八十七第
		88\基金业全	章八十八第
		89\基金业全	章八十九第
		90\基金业全	章九十第
		91\基金业全	章九十一第
		92\基金业全	章九十二第
		93\基金业全	章九十三第
		94\基金业全	章九十四第
		95\基金业全	章九十五第
		96\基金业全	章九十六第
		97\基金业全	章九十七第
		98\基金业全	章九十八第
		99\基金业全	章九十九第
		100\基金业全	章一百第

第一章

企业合并

【本章学习目标】

通过本章的学习,可以了解企业合并的概念、分类和会计处理的原则等,分别掌握同一控制下和非同一控制下的企业合并会计处理及信息披露等问题。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的含义

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。从企业合并的定义看,是否形成企业合并,关键要看有关交易或事项发生前后,是否引起报告主体的变化。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生后,一方能够对另一方的生产经营决策实施控制,形成母子公司关系,或者被合并的企业在合并后失去其法人资格,都涉及控制权的变化及报告主体的变化,形成企业合并。企业合并可以是一个企业对另一企业,也可以是一个企业对多个企业,即不仅仅包括企业与企业之间的合并,还包括一个企业对另一个企业业务的合并。

企业合并概念中的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。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;

2. 纵向合并 纵向合并指一个公司向处于同行业不同生产经营阶段公司的并购。多表现为对生产上、下游产品的企业的合并,形成供、产、销一条龙的效应。

3. 混合合并 混合合并指从事不相关业务类型的企业间的合并。通过混合合并,实施多元化经营,既可降低经营风险,又可跨越行业壁垒,比较容易地进入一个新的经营领域。

(三) 按合并的程序分

按照合并的程序不同,企业合并可分为善意合并和敌意合并。

1. 善意合并

指并购企业与被并购企业双方通过友好协商确定并购诸项事宜的并购。并购的支付方式多见于股票支付。

2. 敌意合并

是指友好协商遭拒绝时,并购方不顾被并购方的意愿而采取非协商性购买的手段,强行并购对方企业。由于此种合并往往违背被并购方的意愿,所以被并购方往往会采取发行新股票以分散股权,或收购已发行的股票等方式来抵制并购。并购的支付方式多见于速度较快的现金支付。

三、企业合并的类型

按照合并双方是否受同一方控制,分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。合并的类型不同,会计处理也不同。

(一) 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合并为同一控制下的企业合并。理解上述概念时,应注意以下几个问题。

(1) 判断企业间的合并是否属于同一控制下的企业合并,应遵循实质重于形式的原则。同一控制下的企业合并一般发生于集团公司内部。对参与合并各方在合并前后均能实时控制的一方通常是指企业集团内部的母公司。一般来说,同一企业集团内部母公司与子公司之间、各子公司相互之间的合并,均属于同一控制下的企业合并。

(2) 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。实施最终控制的一方,通常是指企业集团中的母公司或者有关主管单位。实施最终控制的一方为有关主管单位的,企业合并是指在某一主管单位主导下进行的合并,但如果有关主管单位并未参与企业合并过程中具体商业条款的制定,如并未参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排等,不属于同一控制下的企业合并。

(3) 相同的多方,是指根据投资者之间的协议约定,为扩大其中某一投资者对被投资单位股份的控制比例,或者巩固某一投资者对被投资单位的控制地位,在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表相同意见的两个或两个以上的法人或其他组织。

(4) 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多方控制,控制时间通常在1年以上(含1年)。一方或相同的多方控制下的企业合并,合并双方的合并行为不完全是自愿进行和完成的,这种企业合并不属于交易行为,而是参与合并各方资产和负债的重新组合。

同一控制下的企业合并,合并前后控制方能够实施控制的净资产的账面价值基本没变化,而且此类合并发生于关联方,双方议定的价格往往不够公允,所以同一控制下的企业合并应当以账面价值计量。

(二) 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。

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,作为一种公平的交易,应当以公允价值计量。

第二节 企业合并的会计处理

如前所述,合并有同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,二者有不同的计量基础,进而有不同的会计处理方法。

一、同一控制下企业合并的会计处理

当参与并购的公司各方处于同一控制下时,合并交易或业务很难被认为有较好的公允性,基于此,同一控制下的企业合并往往以账面价值为计量基础。

(一) 同一控制下企业合并的会计处理原则

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,合并方应遵循以下原则进行相关的处理。

(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债,合并中不产生新的资产和负债,同时,合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。这是因为,同一控制下的企业合

并,从最终控制方的角度来看,其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化,因此合并中不产生新的资产和负债。被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认,但合并过程中不确认新的商誉。

(2) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额,不作为资产的处置损益,不影响合并当期利润表,有关差额应调整所有者权益相关项目。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的,应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时,应首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,应冲减留存收益。

(3) 对于同一控制下的控股合并,合并方在编制合并财务报表时,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的,参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。合并财务报表中,应以合并方的资本公积(或经调整后的资本公积中的资本溢价部分)为限,在所有者权益内部进行调整,将被合并方在合并日以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益。合并方确认一项长期股权投资。

(二) 同一控制下控股合并的会计处理

合并方在合并后取得对被合并方生产经营决策的控制权,并且被合并方在企业合并后仍然继续经营的,属于控股合并。

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。具体的会计处理是,按支付的合并对价的账面价值,贷记有关资产或借记有关负债科目,以支付现金、非现金资产方式进行的,该初始投资成本与支付的现金、非现金资产的差额,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)的余额不足冲减的,相应调整盈余公积和未分配利润;以发行权益性证券方式进行的,长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的差额,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)的余额不足冲减的,相应调整盈余公积和未分配利润。

同一控制下的企业合并中,被合并方采用的会计政策与合并方不一致的,合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的会计报表相关项目进行调整,在此基础上按照上述方法确认。

【例 1.1】 S、Y 公司分别为 P 公司控制下的两家子公司。S 公司于 20×8 年 6 月 12 日取得 Y 公司 100% 的股权,合并后 Y 公司仍维持其独立法人资格并继续经营。合并中, S 公司发行了 800 万股普通股(每股面值 1 元)作为对价。假定 S、Y 公司采用相同的会计政策。合并日, S 公司及 Y 公司的所有者权益构成如表 1.1 所示。

表 1.1 S 公司及 Y 公司的所有者权益构成

S 公司		Y 公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股 本	20 000 000	股 本	2 500 000
资本公积	6 500 000	资本公积	1 000 000
盈余公积	500 000	盈余公积	1 500 000
未分配利润	12 500 000	未分配利润	3 500 000
合 计	39 500 000	合 计	8 500 000

S 公司在合并日做如下账务处理:

借:长期股权投资 8 500 000

贷:股本 8 000 000

资本公积——股本溢价 500 000

进行上述处理后,S 公司在合并日编制合并资产负债表时,对于企业合并前 Y 公司实现的留存收益中归属于合并方的部分(5 000 000 元)应自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益。本例中,S 公司在确认对 Y 公司的长期股权投资以后,其资本公积的账面余额为 7 000 000 元(6 500 000 元 + 500 000 元)。在合并工作底稿中,应编制如下调整分录:

借:资本公积 5 000 000

贷:盈余公积 1 500 000

未分配利润 3 500 000

(三) 同一控制下吸收合并的会计处理

同一控制下的吸收合并中,合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确定,以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

1. 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。

2. 合并差额的处理

同一控制下的吸收合并中,合并方对合并中取得的被合并方的资产和负债以被合并方的原账面价值作为入账价值,净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理方法为:以发行权益性证券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,应计入资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,相应冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方

式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与支付的现金、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)的余额不足冲减的,应冲减盈余公积和未分配利润。

【例 1.2】X 和 Y 是同一集团控制下的两家子公司,20×6 年 12 月 31 日,X 公司向 Y 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值 1 元,市价 3 元)对 Y 公司进行吸收合并,并于当日取得对 Y 公司 100%的股权。两个公司 20×6 年 12 月 31 日合并前的资产负债情况如表 1.2 所示。

表 1.2 资产负债表(简表)

20×6 年 12 月 31 日

单位:元

	A 公司		B 公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产:				
货币资金	10 085 000		1 400 000	1 400 000
应收账款	7 000 000		5 000 000	5 000 000
存货	16 150 000		1 210 000	1 580 000
长期股权投资	12 000 000		5 390 000	8 970 000
固定资产	15 000 000		8 000 000	12 500 000
无形资产	10 500 000		2 000 000	2 500 000
资产总计	70 735 000		23 000 000	31 950 000
负债和所有者权益:				
短期借款	6 500 000		5 500 000	5 500 000
应付账款	7 500 000		1 000 000	1 000 000
其他负债	485 000		1 000 000	1 000 000
负债合计	14 485 000		7 500 000	7 500 000
实收资本(股本)	17 500 000		6 500 000	
资本公积	12 000 000		4 000 000	
盈余公积	12 500 000		2 000 000	
未分配利润	14 250 000		3 000 000	
所有者权益合计	56 250 000		15 500 000	30 000 000
负债和所有者权益总计	70 735 000		23 000 000	

合并后,Y 公司失去其法人资格,X 公司应确认合并取得的 Y 公司的各项资产和负债。X 公司对该项合并应进行的会计处理如下:

借:货币资金	1 400 000
应收账款	5 000 000
存货	1 210 000
长期股权投资	5 390 000
固定资产	8 000 000
无形资产	2 000 000
贷:短期借款	5 500 000
应付账款	1 000 000
其他应付款	1 000 000
股本	10 000 000
资本公积	5 500 000

(四) 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。

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。

(1) 以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行核算。即该部分费用,虽然与筹集用于企业合并的对价直接相关,但其核算应遵照金融工具准则的原则,有关费用应计入负债的初始计量金额中。其中债券如为折价发行的,该部分费用应增加折价的金额;债券如为溢价发行的,该部分费用应减少溢价的金额。

(2) 发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行核算。即与发行权益性证券相关的费用,不管其是否与企业合并直接相关,均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减,在权益性工具发行有溢价的情况下,自溢价收入中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

二、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。

(一) 非同一控制下企业合并的处理原则

非同一控制下的企业合并,是参与合并的一方购买另一方或多方的交易,要将被合并