



工业和信息化普通高等教育规划教材
高等学校创新型“十二五”系列规划教材

职业导向 任务驱动



Advanced Financial Accounting

高级财务会计

臧建玲 王 迪 刘丽霞 © 主 编



中国工信出版集团



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

工业和信息化普通高等教育规划教材
高等学校创新型“十二五”系列规划教材

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

■ 主 编 臧建玲 王 迪 刘丽霞

副主编 陈群芳 杨 明

主 审 周常盛

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 提 要

本书以最新颁布的企业会计准则为依据,分别就企业合并、长期股权投资、合并财务报表、外币交易会计、外币报表的折算、租赁会计、物价变动会计、合伙会计、破产清算会计、政府补助、分支机构会计等进行了介绍,详细阐述了高级财务会计的基本理论和基本方法,以及会计领域的特殊业务,共分为13章。本书适用于普通高等院校和成人高等院校大学本、专科会计学、审计学和财务管理专业学生使用,同时也适合从事会计、审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。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 臧建玲, 王迪, 刘丽霞主编. —北京: 电子工业出版社, 2015.3
高等学校创新型“十二五”系列规划教材

ISBN 978-7-121-25661-5

I. ①高… II. ①臧… ②王… ③刘… 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(2015)第046905号

策划编辑: 张云怡

责任编辑: 郝黎明

印 刷: 三河市华成印务有限公司

装 订: 三河市华成印务有限公司

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路173信箱 邮编 100036

开 本: 787×1 092 1/16 印张: 15.75 字数: 403.2千字

版 次: 2015年3月第1版

印 次: 2015年3月第1次印刷

印 数: 3 000册 定价: 33.00元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线:(010) 88258888。

PREFACE

前言

随着我国会计体系改革的不断深入和发展,在我国各高等院校会计学专业的教学体系中已经将高级财务会计作为一门独立的课程进行开设。目前,国内的高级财务会计教材有很多版本,由于不同的定位和需要,体系和内容并不统一,主要原因有:一方面,由于我国会计准则体系和会计实务的不断变化,内容不断更新,使不同版本的教材存在滞后现象;另一方面,由于国内学者在对“高级财务会计”这门课程的界定观点不一,因此导致高级财务会计教材在国内没有统一的版本。高级财务会计是建立在中级财务会计基础上,但又是独立于中级财务会计的一个重要研究领域,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。因此我们认为,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和延伸的一门会计学,即利用财务会计的特有方法,对企业会计中的复杂性业务,以及随着客观经济环境变化而产生的一些特殊时期和特殊领域的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。

本教材在编写上力求突出以下特点:

一、以最新企业会计准则为基础,突出前沿性和实用性

本书依据 2014 年最新颁布和实施的《企业会计准则》《企业会计准则应用指南》和《企业会计准则讲解》编写,并结合我国企业实际情况,立足我国国情基础上,与国际会计准则的趋同发展,对特殊领域业务和特殊时期业务的会计处理问题进行阐述,构建了一套全新的高级财务会计研究体系。本书通过大量的案例,详尽解释《企业会计准则》的具体运用,充分体现了可操作性、前沿性和实用性。

二、从会计教学需要来定位高级财务会计

由于本书是为教学所用,在符合教材基本内容编写要求的基础上,充分考虑学生的学习特点和需要。因此,本书突出实务操作、兼顾理论研究。

三、内容完整、规范

本书写作内容上由浅入深、易于理解、重点突出、逻辑性强,充分体现可理解性和内容完整性。在内容的表述上遵循我国企业会计准则的同时,也兼顾了国际惯例。

本书适用于普通高等院校和成人高等院校本、专科会计学、审计学和财务管理专业学生使用,同时也适合从事会计、审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。

本书由臧建玲(佳木斯大学)、王迪(佳木斯大学)、刘丽霞(武汉科技大学)担任主编,陈群芳(武汉科技大学)和杨明(东北农业大学)担任副主编,黄文宣(天津财经大学)参与编写。各章分工如下:陈群芳编写第一、二章,刘丽霞编写第三、四章,王迪编写第五、六、八、九、十章,臧建玲编写第七、十二、十三章,杨明和黄文宣编写第十一

章。最后由臧建玲教授对全书进行统纂、修改和定稿。本书由黑龙江省佳木斯市财政局周常盛高级会计师（研究员级）担任主审。

在本书编写过程中，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。在此谨向各位作者表示由衷的感谢。尽管我们煞费苦心，追求尽善尽美，但由于编者水平和时间有限，书中内容难免存在错漏之处，敬请广大师生及其他读者给予批评指正，以便日后进一步修改完善。

编 者

本书编写人员

主 编：臧建玲 王 迪 刘丽霞

副主编：陈群芳 杨 明

参 编：黄文宣

主 审：周常盛

反侵权盗版声明

电子工业出版社依法对本作品享有专有出版权。任何未经权利人书面许可，复制、销售或通过信息网络传播本作品的行为；歪曲、篡改、剽窃本作品的行为，均违反《中华人民共和国著作权法》，其行为人应承担相应的民事责任和行政责任，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。

为了维护市场秩序，保护权利人的合法权益，我社将依法查处和打击侵权盗版的单位和个人。欢迎社会各界人士积极举报侵权盗版行为，本社将奖励举报有功人员，并保证举报人的信息不被泄露。

举报电话：(010) 88254396；(010) 88258888

传 真：(010) 88254397

E-mail: dbqq@phei.com.cn

通信地址：北京市万寿路 173 信箱

电子工业出版社总编办公室

邮 编：100036

CONTENTS

目录

第 1 章 企业合并	1
1.1 企业合并概述	1
1.1.1 企业合并的概念	1
1.1.2 企业合并的分类	2
1.1.3 企业合并带来的会计问题	3
1.2 企业合并的会计处理方法	4
1.2.1 购买法	4
1.2.2 权益结合法	7
1.2.3 新实体法	8
1.3 同一控制下企业合并的会计处理	8
1.3.1 同一控制下的吸收合并	8
1.3.2 同一控制下的控股合并	12
1.4 非同一控制下企业合并的会计处理	15
1.4.1 非同一控制下的吸收合并	16
1.4.2 非同一控制下的控股合并	18
1.5 企业合并信息的披露	23
1.5.1 同一控制下企业合并有关信息的披露	23
1.5.2 非同一控制下企业合并有关信息的披露	24
第 2 章 长期股权投资	25
2.1 长期股权投资的初始计量	25
2.1.1 长期股权投资比例及对被投资方的决策影响程度	25
2.1.2 不同形成方式的长期股权投资的初始计量	29
2.2 长期股权投资的后续计量	32
2.2.1 成本法	32
2.2.2 权益法	33
2.3 长期股权投资核算方法的转换	35
2.3.1 成本法转权益法	35
2.3.2 权益法转成本法	37
第 3 章 合并财务报表（上）	39
3.1 合并财务报表概述	39

3.2	合并财务报表的编制（合并日）	44
3.3	合并财务报表的编制（合并后）	55
3.4	合并财务报表的编制（同一控制下）	64
第4章	合并财务报表（下）	70
4.1	公司间交易抵销的基本原理	70
4.2	公司间存货交易的抵销	72
4.3	公司间固定资产交易的抵销	76
4.4	公司间债权与债务的抵销	82
4.5	内部交易所涉资产计提减值的抵销	86
4.6	合并现金流量表的编制	91
第5章	外币交易会计	93
5.1	外币交易会计概述	93
5.1.1	记账本位币的定义	93
5.1.2	企业记账本位币的确定	93
5.1.3	境外经营记账本位币的确定	94
5.1.4	外币与外汇的含义	94
5.1.5	外汇汇率	95
5.1.6	汇兑损益	96
5.1.7	外币业务及其类型	97
5.2	外币交易的会计处理	98
5.2.1	外币交易的核算程序	98
5.2.2	外币交易的初始确认与计量	99
5.2.3	外币账户的期末调整	100
第6章	外币报表的折算	103
6.1	外币报表折算概述	103
6.1.1	外币报表折算的含义及目的	103
6.1.2	外币报表折算的主要问题	104
6.2	外币报表折算方法	105
6.2.1	现行汇率法	105
6.2.2	流动与非流动项目法	107
6.2.3	货币性与非货币性项目法	109
6.2.4	时态法	111
6.2.5	外币报表折算方法比较	113
6.2.6	我国外币报表折算方法	114
第7章	租赁会计	115
7.1	租赁会计概述	115
7.1.1	相关概念	115

7.1.2	租赁的分类	117
7.1.3	租赁分类的具体标准	118
7.2	经营租赁会计处理	119
7.2.1	经营租赁会计的核算原则	119
7.2.2	承租人经营租赁的账务处理	119
7.2.3	出租人经营租赁的账务处理	120
7.3	融资租赁会计处理	122
7.3.1	承租人对融资租赁的会计处理	122
7.3.2	出租人对融资租赁的会计处理	126
7.4	售后租回交易会计处理	129
7.4.1	售后租回交易的概念	129
7.4.2	售后租回交易的会计处理原则	129
7.4.3	售后租回交易的披露	130
第 8 章	物价变动会计	131
8.1	物价变动会计概述	131
8.1.1	物价变动的含义、类型及其衡量指标	131
8.1.2	物价变动对传统会计模式的影响	132
8.1.3	物价变动会计的产生、发展及其现状	133
8.2	物价变动会计模式	134
8.2.1	物价变动会计的理论基础	134
8.2.2	物价变动会计模式	135
8.3	一般物价水平会计	136
8.3.1	一般物价水平会计的基本原理	136
8.3.2	一般物价水平会计的基本程序	137
8.3.3	一般物价水平会计举例	139
8.3.4	一般物价水平会计评价	143
8.4	现行成本会计	143
8.4.1	现行成本会计的基本原理	143
8.4.2	现行成本会计的基本程序	144
8.4.3	现行成本会计举例	145
8.5	现行成本/稳值货币会计	148
8.5.1	现行成本/稳值货币会计基本原理	148
8.5.2	现行成本/稳值货币会计的基本程序	148
8.5.3	现行成本/稳值货币会计举例	149
8.5.4	现行成本/稳值货币会计评价	150
第 9 章	合伙会计	151
9.1	合伙企业概述	151
9.1.1	合伙企业的概念及其种类	151

9.1.2	合伙企业的特征	152
9.1.3	合伙企业协议	152
9.1.4	合伙企业会计的特征	153
9.1.5	合伙企业的财务报告	154
9.2	合伙投资及其资本变动	154
9.2.1	合伙企业初始投资	154
9.2.2	合伙人提款业务的会计处理	156
9.2.3	合伙企业借贷的会计处理	157
9.2.4	合伙企业增资与减资的会计处理	157
9.2.5	合伙人资本变动的会计处理	157
9.3	合伙经营损益的分配	159
9.3.1	合伙企业损益的分配原则	159
9.3.2	合伙企业损益的分配方法	159
9.4	合伙权益的变动	162
9.4.1	新合伙人入伙	162
9.4.2	合伙人退伙	166
9.5	合伙企业的清算	168
9.5.1	合伙企业清算及其程序	168
9.5.2	合伙企业清算的会计处理	169
第 10 章	破产清算会计	175
10.1	破产清算会计概述	175
10.1.1	企业清算的原因、类型及业务程序	175
10.1.2	破产清算工作的内容	176
10.1.3	破产清算会计核算的基本前提	180
10.1.4	破产清算会计的会计原则	180
10.2	企业破产清算的会计处理	181
10.2.1	破产清算会计的一般核算程序	181
10.2.2	破产清算会计处理规定	181
10.2.3	破产清算会计科目设置	183
10.2.4	结转各破产清算账户的期初余额	183
10.2.5	破产清算会计处理举例	184
10.3	企业解散清算会计处理	193
10.3.1	企业解散清算会计的一般核算程序	193
10.3.2	企业解散清算的会计核算举例	194
第 11 章	政府补助	200
11.1	政府补助概述	200
11.1.1	政府补助的特征	200
11.1.2	政府补助的主要形式	201

11.1.3 政府补助的分类	201
11.2 政府补助的会计处理	202
11.2.1 与收益相关的政府补助	202
11.2.2 与资产相关的政府补助	205
第 12 章 股份支付	207
12.1 股份支付概述	207
12.1.1 股份支付的定义和特征	207
12.1.2 股份支付的主要环节	207
12.1.3 股份支付工具的主要类型	208
12.2 股份支付的确认和计量	209
12.2.1 股份支付的确认和计量原则	209
12.2.2 可行权条件的种类	210
12.2.3 可行权条件的修改	211
12.2.4 权益工具公允价值的确定	212
12.2.5 股份支付的会计处理	212
12.2.6 集团股份支付的会计处理	213
12.2.7 股份支付的应用举例	214
第 13 章 分支机构会计	220
13.1 分支机构概述	220
13.1.1 分支机构的概念及性质	220
13.1.2 分支机构的会计系统	221
13.1.3 分支机构与销售代理处及子公司	222
13.2 分支机构与总部往来核算	222
13.2.1 分支机构的成立	223
13.2.2 分支机构与总部之间转移存货的交易	224
13.2.3 总部向分支机构分配费用的核算	226
13.3 分支机构的其他会计业务核算	227
13.3.1 分支机构日常管理费用、销售费用的处理	228
13.3.2 分支机构的运费处理	228
13.3.3 分支机构间往来的核算	230
13.3.4 总部与分支机构账户余额的调整	231
13.4 联合财务报表	232
13.4.1 个别财务报表与联合财务报表	232
13.4.2 联合财务报表的编制程序	232
13.4.3 联合财务报表编制举例	234
参考文献	240



1.1 企业合并概述

1.1.1 企业合并的概念

自 20 世纪以来,西方发达国家出现了多次企业合并浪潮。美国著名经济学家、诺贝尔经济学奖获得者施蒂格勒曾经说过:“没有一个美国的大公司不是通过某种程度、某种方式的合并而成长起来的,几乎没有一家大公司是靠内部扩张成长起来的。”随着我国社会主义市场经济的发展,立足规模经济做大做强,跻身世界知名企业行列,已成为我国企业尤其是上市公司追求的重要目标。企业合并案件不断发生,联想收购 IBM 的 PC 业务, TCL 并购汤姆逊等已成为典型的国际并购案例。企业合并已成为我国企业实现战略扩张的重要手段,处理企业合并过程中的会计问题已成为企业财务会计工作的重点和难点。本章重点讲述企业合并的概念及会计处理。

《中华人民共和国公司法》第九章“公司合并、分立、增资、减资”规定,公司合并可以采取吸收合并或者新设合并。一个公司吸收其他公司为吸收合并,被吸收的公司解散。两个以上公司合并设立一个新的公司为新设合并,合并各方解散。公司合并,应当由合并各方签订合并协议,并编制资产负债表及财产清单。公司应当自作出合并决议之日起 10 日内通知债权人,并于 30 日内在报纸上公告。债权人自接到通知书之日起 30 日内,未接到通知书的自公告之日起 45 日内,可以要求公司清偿债务或者提供相应的担保。公司合并时,合并各方的债权、债务,应当由合并后存续的公司或者新设的公司承继。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定:企业合并,是指将两个或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。其中报告主体是指为获取资源配置决策有用信息的使用者提供通用财务报表的主体。会计准则所称的企业合并除包括吸收合并和新设合并外,还包括控股合并。企业合并的实质是控制。

1.1.2 企业合并的分类

1. 按合并企业所涉及的行业分类

(1) 横向合并。横向合并是指同属于一个产业或行业，或产品处于同一市场的企业之间发生的合并行为，也即竞争对手间的并购。它是横向资本扩张的一种具体形式。

(2) 纵向合并。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。也即上下游（供应商与生产商及销售商）企业间的并购。是交易双方处于生产、经营不同阶段的企业或者不同行业部门，是直接投入产出关系的产权交易。属于纵向资本扩张的一种形式。

(3) 混合合并。混合合并是指生产和经营彼此没有关联的产品或服务的企业之间的合并行为，又称多角化并购。混合合并的主要目的是涉足不同领域，分散经营风险，提高企业对经营环境的适应能力。

2. 按企业合并的法律形式分类

(1) 吸收合并。通常称为兼并，被合并企业解散，合并后的企业仍然是一个单一的法律主体和会计主体。在吸收合并下，被吸收的企业办理注销登记，存续的企业办理变更登记。比如，清华同方正式合并鲁颖电子，其方式是清华同方向增发人民币普通股，然后按照 1.8 : 1 的比例换取鲁颖电子股东持有的全部股份，这样，把鲁颖电子的全部资产并入清华同方，合并后，鲁颖电子的法人资格注销。这是我国首起以股权交换方式完成的合并。TCL 集团以流通股作为支付方式吸收合并 TCL 通讯，都是典型的吸收合并。吸收合并可以用公式表示： $\text{甲公司} + \text{乙公司} = \text{甲公司}$ 。

(2) 新设合并。通常称为创立合并，参与合并的企业均不复存在，组成一家新的法人企业，原有企业的净资产全部转由新企业控制和管理。新设合并可以用公式表示： $\text{甲公司} + \text{乙公司} = \text{丙公司}$ 。例如 2000 年 1 月，全球最大的互联网服务提供商——美国在线公司与全球娱乐及传媒巨人时代华纳公司合并为“美国在线时代华纳公司”，就是典型的新设合并。在新设合并下，原有的企业需要到工商行政管理部门办理注销登记，新成立的企业要办理设立登记。新企业重新建账，与一般企业一样填制会计凭证、登记会计账簿、编制会计报表。这种情形下的会计处理并无新意，也没有什么难题。因此，《企业会计准则第 20 号——企业合并》根本就没有针对新设合并制定会计规则。

(3) 控股合并。控股公司和被控股公司法人资格仍然存在，均为独立的法律主体，分别编制自身的会计报表，整个企业集团应编制合并财务报表。例如，2014 年 9 月 26 日凯乐科技（600260）与自然人周心明、曾红梅、段天剑、刘小玲分别签署《股权转让协议书》，以 278 万元收购周心明持有的黄山头 0.45% 股权，以 250.2 万元收购曾红梅持有的黄山头 0.4% 股权，以 222.4 万元收购段天剑持有的黄山头 0.4% 股权，以 55.6 万元收购刘小玲持有的黄山头 0.09% 股权，合计占总股本 1.34% 股权，总金额 806.2 万元。此次收购完成后，凯乐科技总共持有黄山头 82.09% 股权。控股合并可以用公式表示： $\text{甲公司的财务报表} + \text{乙公司的财务报表} = \text{甲乙公司集团的合并财务报表}$ 。

3. 按照参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制分类

(1) 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。其中，同一方，是指在合并前后一直拥有控制权的企业。能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。相同的多方，通常是指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。该控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内（通常指不少于1年）受到控制。同一控制下的企业合并在我国较常见。中央、地方国资委所控制的企业之间的合并，或者同一企业集团内两个或多个子公司的合并。例如，A公司拥有B公司60%的股权，对B公司具有控制权；A公司拥有C公司70%的股权，对C公司具有控制权；B公司和C公司是同受A公司控制的两家公司。而此时B公司和C公司合并为D公司，便为同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并通常为股权联合性质的合并。

(2) 非同一控制下的企业合并。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，为非同一控制下的企业合并。例如，甲企业控制人为A，乙企业的控制人为B，则甲、乙两企业的合并为非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并具有以下特点：①参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制，企业合并大多是出自企业自愿的行为；②交易过程中，各方出于自身的利益考虑会进行激烈的讨价还价，交易以公允价值为基础，对价相对公平合理。非同一控制下的企业合并一般为购买性质的合并。

1.1.3 企业合并带来的会计问题

首先是合并时产生的会计问题。合并有三种形式，在吸收合并和新设合并情况下，合并方取得了被合并方的净资产，净资产按照什么价值入账？如果净资产的入账价值与合并中支付的对价出现差额，这一差额又应该如何处理？在控股合并情况下，企业合并对于合并方来说是一种长期股权投资，那么就产生了长期股权投资入账价值如何确定的问题。入账价值确定之后，如果入账价值与支付的对价之间存在差额，这一差额应该如何处理？合并中会出现合并费用，合并费用应该如何处理？此外，还有在合并日是否需要编制合并财务报表的问题。

其次是合并以后产生的会计问题。在吸收合并和新设合并情况下，合并后只存在单一的法律主体和会计主体，合并后的会计处理仍然属于传统财务会的范畴，没有新的会计问题出现。但控股合并则不同，控股合并并不改变母公司、子公司各自的法律地位，合并后它们仍为独立的法律主体，继续进行账簿记录和报表编制。但是，由于母、子公司关系的存在，从企业集团的角度看，为了让报表的使用者了解企业集团的整体情况，就要以企业集团为报告主体，编制合并财务报表。合并财务报表的编制无论从编制基础来看，还是从编制程序、编制方法看，都与个别会计报表不同，比如合并后带来的内部交易抵销问题，这是控股合并完成后面临的新的会计问题。



1.2 企业合并的会计处理方法

1.2.1 购买法

购买法将企业合并视为一个主并企业通过购买方式取得被并企业净资产的一种交易，这一交易与企业直接从外界购入资产并无区别。它要求购买企业对被购买企业的可辨认资产和负债进行重新估价，按照购买日的公允价值入账或反映在购买日的合并资产负债表上。

1. 购买方的确定

购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的，除非有明确的证据表明该股份不能形成控制，一般认为取得控股权的一方为购买方。某些情况下，即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份，但存在以下情况时，一般也可认为其获得了对另一方的控制权，如：

- (1) 通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权。
- (2) 按照协议规定，具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。
- (3) 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员。
- (4) 在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权。

2. 购买日的确定

购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期，即被购买方的净资产和生产经营决策的控制权转移到了购买方。同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。有关的条件包括：

- (1) 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过；
- (2) 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准；
- (3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续；
- (4) 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力支付剩余款项；
- (5) 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益和风险。

企业合并涉及一次以上交换交易的，企业应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

3. 购买成本的确定

《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条规定，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。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。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。

2014年3月13日财政部发布的财会[2014]14号：《企业会计准则第2号——长期股权投资》第五条规定合并方或购买方为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。

另外，《企业会计准则第20号——企业合并》第八条还规定：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。

2014年6月20日财政部发布的财会[2014]23号：《企业会计准则第37号——金融工具列报》第二十三条规定，企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。

通过多次交换交易分步实现的企业合并，在购买方的个别报表中，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本；在合并报表中，以购买日之前所持被购买方股权于购买日的公允价值与购买日支付对价的公允价值之和作为合并成本。

4. 被购买方可辨认净资产公允价值的确定

准则规定，被购买方的“可辨认净资产公允价值”，是“可辨认资产的公允价值”减去“负债及或有负债的公允价值”后的余额。其中，公允价值是指购买日的公允价值。

购买方应当按照以下规定确定合并中取得的被购买方各项资产、负债及或有负债的公允价值：

(1) 可辨认资产的公允价值。

① 货币资金，按照购买日被购买方的原账面价值确定。

② 有活跃市场的金融工具（股票、债券、基金等），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，应按照根据适当的利率折现后的现值确定其公允价值。还应把发生坏账的可能性及相关收款费用考虑在内。

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 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。

⑥ 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》等，采用估值技术确定其公允价值。

(2) 负债及或有负债的公允价值。

① 应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款，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，应以采用适当的折现率折现后的现值作为其公允价值。

② 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。此项负债应当按照市场上独立的第三方的立场来计算。注意，此时不再要求“很可能发生”，这与《企业会计准则第 13 号——或有事项》有所不同。

(3) 特殊的资产和负债项目。

被购买方在合并前所记载的商誉、递延所得税资产、递延所得税负债，在计算净公允价值时均不考虑在内。准则规定，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与其计税基础之间存在差额的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

5. 购买成本与可辨认净资产公允价值差额的处理

(1) 购买成本大于所取得的可辨认净资产公允价值。购买方在购买日对合并中取得的各项可辨认资产、负债应按其公允价值进行计量，购买成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值的差额，确认为商誉。商誉的会计处理视合并方式不同而不同：①在吸收合并方式下，购买方按取得的被购买方的资产、负债的公允价值登记账簿，购买成本大于所取得的可辨认净资产公允价值的差额在购买方账簿及个别资产负债表中确认商誉。②在控股合并方式中，购买方在合并日编制合并资产负债表中，对所取得的被购买方的资产、负债按公允价值列示，购买成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，在合并资产负债表中确认为商誉。

(2) 购买成本小于所取得的可辨认净资产公允价值。如果购买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，购买方应该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（营业外收入）。①在吸收合并方式下，购买成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值的差额，作为当期损益计入购买方的个别利润表；②在控股合并方式中，购买成本小于合并中取得的可辨