

财会主干课程系列教材

高级财务会计

主编 罗金明 张陶勇

*Advanced Financial
Accounting*



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

财会主干课程系列教材

高级财务会计

主 编 罗金明 张陶勇
副主编 ~~陈寒玉~~ 涂必玉



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/罗金明,张陶勇主编. —上海:立信会计出版社,2009.7

(财会主干课程系列教材)

ISBN 978-7-5429-2294-6

I. 高… II. ①罗… ②张… III. 财务会计—教材
IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 122771 号

责任编辑 洪梅春

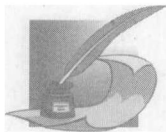
封面设计 周崇文

高级财务会计

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司	
开 本	787 毫米×960 毫米	1/16
印 张	26.5	插 页 1
字 数	553 千字	
版 次	2009 年 7 月第 1 版	
印 次	2009 年 7 月第 1 次	
印 数	1—3 000	
书 号	ISBN 978-7-5429-2294-6/F·2003	
定 价	39.00 元	

如有印订差错 请与本社联系调换



前 言

随着全球经济一体化进程的加快和科学技术的发展,我国企业新的经济现象不断涌现,公司购并、跨国经营、租赁、衍生金融工具、重组与破产等经济业务的日益普及,尤其是2007年我国颁布了新的会计准则体系,高级财务会计课税已成为我国会计学本科专业的一门主干专业课程,它所涉及的内容已经成为我国注册会计师、高级财会人员必须掌握的专业知识。

由于社会经济的迅猛发展和企业新经济业务的不断创新,以及各高校会计学专业人才培养模式和课程体系不同等原因,目前我国已出版发行的《高级财务会计》教材内容有较大差异。我们认为,高级财务会计是中级财务会计的后续课程,是阐述一般企业通用经济业务的确认、计量、记录和报告理论和方法的中级财务会计课税的延伸,其内容主要定位于“特殊主体会计、特殊业务会计、特殊呈报会计”的财务会计理论与方法。其中,特殊主体会计主要包括企业合并会计、分支机构会计、合伙企业会计、破产清算会计等;特殊业务会计包括非货币交易会计、外币业务会计、债务重组会计、金融工具会计、租赁会计等;特殊呈报会计主要包括合并财务报表、外币报表折算、上市公司信息披露等。

当前,全国各高校正进行课程设置小型化、选修课多样化的教学改革,这更凸显了“高级财务会计”课程内容优化与精简的必要性,要尽量减少、避免与其他课程内容的交叉和重复。因此,本教材未涉及特殊行业会计,如金融企业会计、非营利组织会计、房地产会计等。由于“高级财务会计”课程通常只有3学分,教学中课程内容多与学时、学分少的矛盾十分突出。因此,本教材着重讨论现代企业发生较频繁、国内外会计

理论较成熟、制度规范较完善的会计专题,而未涉及那些还不够成熟、有待进一步发展完善的会计领域,如人力资源会计、社会责任会计、物价变动会计等。

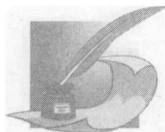
本教材具有以下特点:一是内容新,可操作性强。本教材以我国最新的《企业会计准则》、《企业所得税法》、《合伙企业法》、《企业破产法》等法规为依据编写,并参考了最新的国际财务报告准则和国外成熟的会计理论,既能满足我国会计实务的需要,又能考虑未来经济活动的发展对会计实务的影响,充分体现了现实性与前瞻性的结合,并具有较强的可操作性。二是便于自主学习。每章首先明确了学习目标,重点和难点内容都配有相应的例题、图表、练习题和参考答案,并配有相关教学课件(PPT)。三是便于探究学习。每章都有来源于企业实际的案例分析题,读者通过应用所学理论进行案例分析,能有效地提高对实际会计问题的分析判断能力。另外,由于高级财务会计各章探讨的都是较复杂会计专题,每章结束都附有进一步学习指南,并推荐了本章主要阅读法规和书目,便于读者结合自己的需要进一步深入学习。

本教材共十一章,由罗金明教授、张陶勇副教授担任主编,陈寒玉副教授、涂必玉副教授担任副主编,各章分工如下:第一章、第二章、第三章由张陶勇编写,第四章、第五章、第十一章由罗金明编写,第六章、第七章由涂必玉编写,第八章、第九章、第十章由陈寒玉编写。全书由罗金明、张陶勇负责总纂。在编写过程中,我们参考了国内外大量文献,受益匪浅,在此谨向这些文献的作者表示真诚的感谢。

由于高级财务会计的每一个专题业务都处于不断发展过程中,书中难免出现疏漏和不当之处,敬请读者批评指正,以便修正和完善。

编 者

2009年7月



目 录

第一章 企业合并	1
第一节 企业合并概述.....	2
第二节 同一控制下的企业合并.....	5
第三节 非同一控制下的企业合并	20
进一步学习指南	28
本章主要阅读法规和书目	29
案例分析题	29
练习题	30
第二章 合并报表:控制权取得日后的合并报表	34
第一节 合并报表概述	35
第二节 合并范围	40
第三节 控制权取得日后的合并报表的编制	43
进一步学习指南	74
本章主要阅读法规和书目	75
案例分析题	75
练习题	76
第三章 合并报表:企业集团内部交易的抵销	78
第一节 企业集团内部交易概述	79
第二节 企业集团内部存货交易的抵销	80
第三节 企业集团内部非流动资产交易的抵销	84
第四节 企业集团内部其他交易的抵销	89

进一步学习指南·····	110
本章主要阅读法规和书目·····	111
案例分析题·····	111
练习题·····	112
第四章 分支机构会计·····	113
第一节 分支机构概述·····	114
第二节 分支机构会计的内容与方法·····	116
第三节 分支机构的日常会计核算·····	120
第四节 分支机构的期末会计核算·····	124
进一步学习指南·····	134
本章主要阅读法规和书目·····	134
案例分析题·····	134
练习题·····	135
第五章 合伙企业会计·····	137
第一节 合伙企业概述·····	138
第二节 合伙的初始投资与经营·····	142
第三节 合伙权益的变动·····	148
第四节 合伙企业的解散与清算·····	156
进一步学习指南·····	165
本章主要阅读法规和书目·····	165
案例分析题·····	165
练习题·····	165
第六章 非货币性资产交换·····	168
第一节 非货币性资产交换概述·····	169
第二节 具有商业实质且公允价值能可靠计量的非货币性资产 交换·····	173
第三节 不具有商业实质或公允价值不能可靠计量的非货币性 资产交换·····	180
进一步学习指南·····	184
本章主要阅读法规和书目·····	184
案例分析题·····	184
练习题·····	184

第七章 租赁会计	187
第一节 租赁概述.....	188
第二节 经营租赁的会计处理.....	193
第三节 融资租赁的会计处理.....	197
第四节 售后租回交易的会计处理.....	213
进一步学习指南.....	222
本章主要阅读法规和书目.....	222
案例分析题.....	222
练习题.....	223
第八章 外币业务会计	226
第一节 外汇和汇率.....	227
第二节 记账本位币.....	231
第三节 外币交易的会计处理.....	233
第四节 外币财务报表折算.....	244
进一步学习指南.....	258
本章主要阅读法规和书目.....	258
案例分析题.....	258
练习题.....	260
第九章 衍生金融工具会计	262
第一节 衍生金融工具概述.....	263
第二节 衍生金融工具确认与计量.....	266
第三节 套期保值会计处理.....	272
第四节 金融工具与衍生金融工具的信息披露.....	292
进一步学习指南.....	294
本章主要阅读法规和书目.....	294
案例分析题.....	295
练习题.....	295
第十章 上市公司信息披露	297
第一节 上市公司信息披露.....	298
第二节 分部报告.....	307
第三节 中期财务报告.....	323
进一步学习指南.....	333

本章主要阅读法规和书目.....	333
案例分析题.....	334
练习题.....	335
第十一章 债务重组与破产清算会计.....	337
第一节 债务重组.....	338
第二节 破产清算.....	352
进一步学习指南.....	373
本章主要阅读法规和书目.....	374
案例分析题.....	374
练习题.....	375
各章练习题参考答案.....	377

企业合并



学习目标

- 了解企业合并的动因及分类；
- 理解同一控制下企业合并的含义及会计处理原则；
- 理解和掌握同一控制下吸收合并和控股合并的会计处理方法；
- 理解非同一控制下企业合并的含义及会计处理原则；
- 理解和掌握非同一控制下吸收合并与控股合并的会计处理方法。

企业合并是经济快速发展时期较为常见的交易事项。近年来,随着我国经济市场化和国际化的发展,国际竞争力的不断增强,企业合并亦层出不穷。企业合并的实质是控制,而不是法律主体的变化。只要以前彼此独立的企业将其经济资源和经营活动置于一个管理机构控制之下,组成一个会计报告主体,就形成了企业合并。由于会计报告主体发生改变,企业合并的会计处理会涉及一些特殊问题,如企业合并的实质(购买抑或权益结合)、合并成本的确定、合并中取得的有关资产、负债的确认与计量等。不同的会计政策将会产生不同的经济后果,对于企业合并的会计处理,应根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南的规定,引起足够重视。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的动因

企业合并是企业兼并(merger)和企业收购(acquisition)的统称,是企业在市场机制作用下为了获得其他企业的控制权而进行的产权交易活动。企业的生存与发展,有其内在动力和外在压力,与其他企业的合并,是其谋求利益、增强竞争力的有效途径。企业合并的内在动因主要有以下几个方面。

1. 谋求管理协同效应

管理协同效应又称差别效率理论,主要是指企业合并给企业管理活动在效率方面带来的变化及效率的提高所产生的效益。管理协同效应源自行业和企业专属管理资源的不可分性。如果两家企业的管理效率不同,在管理效率高的企业合并另一个管理效率较低的企业之后,低效率企业的管理效率得以提高。

2. 谋求经营协同效应

经营协同效应主要指的是合并给企业生产经营活动在效率方面带来的变化及效率的提高所产生的效益,主要表现为:

(1) 规模经济效应。规模经济是指随着生产规模的扩大,单位产品所负担的固定费用下降从而导致的收益率提高。显然,规模经济效益的获取主要是针对横向合并而言的,两个产销相同(或相似)产品的企业合并后,有可能在经营过程的任何一个环节(供、产、销)和任何一个方面(人、财、物)获取规模经济效应。

(2) 纵向一体化效应。纵向一体化效应主要是针对纵向合并而言的,通过纵向合并,可以减少商品流转的中间环节,节约交易成本、节约营销费用。

(3) 市场力或垄断权。获取市场力或垄断权主要是针对横向合并而言的(某些纵向合并和混合合并也可能会增加企业的市场力或垄断权,但不明显)。两个产销相同产品的企业合并,有可能导致该行业的自由竞争程度降低;合并后的大企业可以借机提高产品价格,获取垄断利润。因此,以获取市场力或垄断权为目的的合并往往对社会公众无益,也可能降低整个社会经济的运行效率。所以,对横向合并的管制历来就是各国反托拉斯法的重点。

(4) 资源互补。合并可以达到资源互补从而优化资源配置的目的。比如,有A和B两家公司,A公司在研究与开发方面有很强的实力,但是在市场营销方面十分薄弱;而B公司在市场营销方面实力很强,但在研究与开发方面能力不足。如果这样的两家公司合并,就会把整个组织机构好的部分进行结合与协调,去掉那些不需要的部分,使两家公司的能力达到协调有效的利用。

3. 谋求财务协同效应

财务协同效应是指企业合并财务方面给企业带来收益。财务协同效应通常产生于混合合并,通过拥有许多内部现金流量但缺乏投资机会的企业与拥有较少现金但有许多投资机会的企业之间的合并,可以降低资金成本,实现资金在合并企业与被合并企业之间低成本的有效再配置,提高资金的使用效率。合并后由于企业的整体财务实力增强,能够提高企业的负债能力。盈利企业通过合并亏损企业,可以降低税赋支出,起到合理避税的作用。另外,企业合并往往被视为利好消息,由于预期效应的作用,促使企业股票价格上涨,而这又反过来刺激企业合并行为的发生。

除此之外,企业合并还有宏观方面的因素。例如,从整个社会看,在政府鼓励政策的作用下,经营效益好的企业有可能去合并效益差的企业,至少可以做到现有资本的保全,中止亏损企业对经济资源的浪费;由企业产权转让引起的合并,促使有限的经济资源流向社会需要的产业,带来产业结构和产品结构的调整,使国民经济处于良性循环;企业合并并未破坏被合并企业的生产能力,而是将其生产要素进行重新整合,可以避免企业破产给社会带来的负面影响。

二、企业合并的界定

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,企业合并直接表现为会计报告主体的变化。会计主体分为会计记账主体和会计报告主体。由于会计记录服务于会计报告的目的,会计报告一般根据会计账簿记录编制而成,因此,会计记账主体必然是会计报告主体。但是,会计报告主体未必都是会计记账主体,它还包括由母公司及其能够实施控制的子公司形成的企业集团这一基于合并报表意义的报告主体。

会计报告主体的变化源自控制权的转移。企业合并的实质是控制,而不是法律主体的变化。所谓控制,是指一方有能力决定另一方的财务和经营政策,并能据以从另一方的经济活动中获取利益。只要以前彼此独立的企业组成一个会计主体,而它们的经济资源和经营活动置于一个管理机构控制之下,就形成了企业合并。一家企业将其净资产转移给另一家企业,或者几家企业将其净资产转移给一家新成立的企业,或者一家企业取得另一家或几家企业的多数表决权股份,均认为实施了企业合并行为。

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。

三、企业合并的类型

企业合并可按不同的标准加以分类,较为常见的是按照法律形式和是否存在相同的最终控制方加以分类。

(一) 企业合并按照法律形式分类

企业合并按照法律形式的不同可分为:吸收合并、新设合并和控股合并。

1. 吸收合并

吸收合并,是指两个或两个以上的企业按照法律规定合并成一家企业。合并方(或购买方)通过企业合并取得被合并方(或被购买方)的全部净资产,合并后注销被合并方(或被购买方)的法人资格,被合并方(或被购买方)原持有的资产、负债,在合并后成为合并方(或购买方)的资产、负债。吸收合并一般通过以下两种方式进行:

(1) 吸收方以货币资金购买被吸收方的全部资产或股份,被吸收方以所得货币资金付给原有公司股东,被吸收方公司股东因此失去其股东资格。

(2) 吸收方发行新股以换取被吸收方的全部资产或股份,被吸收方的股东获得存续企业(吸收方)的股份,从而成为存续企业的股东。存续的企业仍保持原有的企业名称,并承担被吸收方的全部资产和负债。

2. 新设合并

新设合并又称创立合并,是指两个或两个以上的企业依法解散,重新组成一个新的企业。新设合并可以通过以下两种方式进行:

(1) 由新设企业以货币资金购买参与合并企业的资产或股份,参与合并企业的股东丧失其原有股东资格,成为新设企业的股东。

(2) 新设企业发行新股,参与合并企业的股份可以全部转化为新设企业的股份,参与合并企业成为新设企业的股东。在新设合并中,新设企业具有新的企业名称,参与合并企业均宣告解散,成为新设企业的一个组成部分。

3. 控股合并

控股合并,是指合并方(或购买方)在企业合并中取得对被合并方(或被购买方)的控制权,被合并方(或被购买方)在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营,合并方(或购买方)确认企业合并形成的对被合并方(或被购买方)的投资。在控股合并中,控股企业称为母公司,被控股企业称为该母公司的子公司,以母公司为中心,连同它所控股的子公司,称为企业集团。

吸收合并和新设合并由于涉及企业法人资格的变更,因此属于法律意义上的合并,而控股合并只是经济意义上的合并,企业集团中的母公司、子公司以及子公司的子公司仍然是独立的经济实体和法律实体。

(二) 企业合并按照参与合并各方是否存在相同的最终控制方分类

企业合并按照参与合并各方在合并前后是否存在相同的最终控制方可分为:同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

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合并交易。判断某一项企业合并是否属于同一控制下的

企业合并应把握以下要点:

(1) 合并前后存在实施最终控制的一方或者相同的多方,其中,实施最终控制的一方通常是指企业集团的母公司;实施最终控制的相同多方,主要是指根据投资者之间的协议约定,为了扩大其中某一投资者对被投资单位的表决权比例,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采用相同意思表示的两个或两个以上的法人或其他组织等。

(2) 实施控制的时间在1年以上(含1年)。具体是指,在企业合并之前,参与合并各方在最终控制方的控制时间在1年以上(含1年);同时,企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上(含1年)。

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,即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

企业之间的合并属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,应综合构成企业合并交易的各方面情况,按照实质重于形式的原则进行判断。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。除此之外,一般不作为同一控制下的企业合并。同受国家控制的企业之间发生的合并,不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

第二节 同一控制下的企业合并

企业合并的会计处理,主要涉及合并方(购买方)和合并日(购买日)的确定、合并成本的确定、合并中取得的有关资产、负债的入账价值以及合并差额的处理等问题。如前所述,企业合并按照参与合并各方是否存在相同的最终控制方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,同一控制下的企业合并中的合并日及合并方的确定原则与非同一控制下的企业合并中的购买方及购买日的确定原则相同,两者的差异主要体现在合并中取得的资产、负债的入账价值以及合并差额的处理等方面。

一、合并日的确定

同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方,参与合并的其他企业为被合并方。所谓合并日,是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期,即被合并方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,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。

(5) 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险。

二、同一控制下企业合并的处理原则

对于同一控制下的企业合并,由于在合并前后最终控制方未发生改变,合并对价可能并非公允价值,因此,这类合并的会计处理方法类似于权益结合法。所谓权益结合法,是将企业合并视为股东权益的结合,而非购买行为。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》第28段指出:“在以交换股票所实施的企业合并业务中,几组股东联合他们的资源、才能和风险形成了一个新的主体,从事以前的业务,继续其营利活动。在以交换股票所实施的企业合并业务中,参与合并的股东集团分享风险是一个重要的因素。通过股东权益的结合,每一个股东群体继续保留其以前投资的风险,他们相互交换其才能和利益。”该意见书同时规定,只有在满足参与合并企业的性质、合并所有者权益的方式以及不存在有计划交易等三个方面共12项条件时,才可以采用权益结合法。

按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,同一控制下的企业合并,合并方应遵循以下原则进行相关处理:

(1) 合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日被合并方的账面价值计量。

从最终控制方的角度,同一控制下的企业合并,在合并前后所控制的净资产价值量并没有发生变化,因此,合并方在企业合并中取得的各项资产、负债,应维持其账面价值不变,不确认资产增值或减值以及商誉或负商誉。

(2) 合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

同一控制下的企业合并,合并方支付的合并对价可能是现金、非现金资产、权益证券等,无论是何种形式的合并对价,合并方的合并成本始终按照所取得的被合并方净资产的账面价值确定。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) 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。

同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关费用,应于发生时费用化,计入当期损益,借记“管理费用”等账户,贷记“银行存款”等账户。但是,以下两种情况除外:

① 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。② 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。

(4) 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财务报表相关项目进行调整,并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

三、同一控制下控股合并的会计处理

同一控制下的控股合并,其会计处理主要涉及三个方面问题:① 合并日长期股权投资的确认与计量。② 合并日合并报表的编制。③ 合并当期期末比较报表的编制。

(一) 长期股权投资的确认与计量

在控股合并中,合并成本通过合并方的长期股权投资反映。同一控制下企业合并形成的长期股权投资,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价);资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。合并方以发行权益性证券作为合并对价的,应按发行股份的面值总额作为股本,长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价);资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的,调整留存收益。

【例 1-1】 20×1 年 6 月 30 日,P 公司向同一集团内 S 公司的原股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值为 1 元,市价为 8 元),取得 S 公司 100% 的股权,并于当日起能够对 S 公司实施控制。合并后 S 公司仍维持其独立法人资格继续经营。两公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日,P 公司和 S 公司所有者权益如表 1-1 所示。

表 1-1

P 公司和 S 公司所有者权益

单位:万元

项 目	P 公 司	S 公 司
实收资本(或股本)	8 000	3 000
资本公积——股本溢价	2 000	1 000
盈余公积	1 000	750
未分配利润	500	250
合 计	11 500	5 000

根据上述资料,该项合并为同一控制下的企业合并,P公司长期股权投资的初始投资成本为:5 000万元($5\,000 \times 100\%$),初始投资成本与所发行股份面值总额1 000万元之间的差额4 000万元,应当计入股本溢价。P公司的相关会计分录如下:

借:长期股权投资——S公司	50 000 000
贷:实收资本(或股本)	10 000 000
资本公积——股本溢价	40 000 000

【例 1-2】 A公司和B公司同为P公司控制下的两家子公司。A公司于20×2年4月1日,以账面价值为380万元的固定资产(原价500万元,累计折旧100万元,减值准备20万元)和银行存款100万元为对价取得B公司80%的股权。合并日,A公司和B公司的所有者权益如表1-2所示。

表 1-2

A公司和B公司所有者权益

单位:万元

项 目	A 公 司	B 公 司
实收资本(或股本)	1 000	300
资本公积——资本溢价	200	100
盈余公积	360	30
未分配利润	180	70
合 计	1 740	500

根据上述资料,该项合并为同一控制下的企业合并,A公司长期股权投资的初始投资成本为400万元($80\% \times 500$),初始投资成本与支付的现金100万元和转让的固定资产账面价值380万元之间的差额80万元,应当调整资本溢价。A公司的相关会计分录如下:

借:长期股权投资——B公司	4 000 000
资本公积——资本溢价	800 000
累计折旧	1 000 000
固定资产减值准备	200 000
贷:固定资产	5 000 000
银行存款	1 000 000

(二) 合并日合并报表的编制

在同一控制下的控股合并中,合并方与被合并方形成母、子公司关系,合并方作为母