



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

会计系列
KUAJ I XILIE

Advanced Financial Accounting

高级财务会计

彭晓洁 主 编



 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

彭晓洁 主编

 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. —上海:上海财经大学出版社,2014.2
(21世纪普通高等教育规划教材·会计系列)
ISBN 978-7-5642-1810-2/F·1810

I.①高… II.①彭… III.①财务会计 IV.①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 295724 号

- ☐ 责任编辑 施春杰
- ☐ 封面设计 上艺设计
- ☐ 责任校对 胡 芸 林佳依

GAOJI CAIWU KUAIJI

高级财务会计

彭晓洁 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)
全国新华书店经销

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2014 年 2 月第 1 版 2014 年 2 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 17.75 印张 454 千字

(习题集 4.25 印张 108 千字)

印数:0 001—5 000 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 曹均伟

编 委 (排名不分先后)

- | | | | |
|-----|----------|-----|----------|
| 石永恒 | 清华大学 | 韩冬芳 | 山西大学商务学院 |
| 郑甘澍 | 厦门大学 | 何传添 | 广东外语外贸大学 |
| 吴 迪 | 上海交通大学 | 吴建斌 | 南京大学 |
| 张一贞 | 山西财经大学 | 张中强 | 西南财经大学 |
| 江 林 | 中国人民大学 | 梁莱歆 | 中南大学 |
| 施 娟 | 吉林大学 | 余海宗 | 西南财经大学 |
| 吴国萍 | 东北师范大学 | 关玉荣 | 渤海大学 |
| 胡大立 | 江西财经大学 | 曹 刚 | 湖北工业大学 |
| 彭晓洁 | 江西财经大学 | 孟 昊 | 天津财经大学 |
| 袁崇坚 | 云南大学 | 齐 欣 | 天津财经大学 |
| 李少惠 | 兰州大学 | 张颖萍 | 渤海大学 |
| 黎江虹 | 中南财经政法大学 | 吴开松 | 中南民族大学 |
| 罗昌宏 | 武汉大学 | 杜江萍 | 江西财经大学 |
| 徐艳兰 | 中南财经政法大学 | 盛洪昌 | 长春大学 |
| 吴秋生 | 山西财经大学 | 刘丁酉 | 武汉大学 |
| 闫秀荣 | 哈尔滨师范大学 | 刘继森 | 广东外语外贸大学 |
| 姚晓民 | 山西财经大学 | 张慧德 | 中南财经政法大学 |
| 夏兆敢 | 湖北工业大学 | 屈 韬 | 广东商学院 |
| 安 烨 | 东北师范大学 | 尤正书 | 湖北大学 |
| 张昊民 | 上海大学 | 胡放之 | 湖北工业大学 |
| 黄金火 | 湖北经济学院 | 李文新 | 湖北工业大学 |
| 李会青 | 山西大学商务学院 | 张 洪 | 武汉理工大学 |
| 任月君 | 东北财经大学 | 夏 露 | 湖北工业大学 |
| 蒲清泉 | 贵州大学 | 牛彦秀 | 东北财经大学 |



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当中设置。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:一方面,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有滞后现象;另一方面,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之上,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。

编写本教材的指导思想是,教材是为学生所用的,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,其特色在于四个方面:一是以企业会计准则为基础,突出实用性及普适性。对于准则未涉及的内容,如物价变动会计,考虑到教材应具备一定的前瞻性,故本书加以编录;而对于具有行业性质的内容,如油气资产、保险合同等,因不具有普适性,故未予以编录。二是每章节前加入了案例导读(小故事),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。三是教材紧紧围绕应用型人才教育的目标,强调财会知识、方法和技能的培养。为此我们增加了事业单位会计(新的事业单位会计准则和制度于2013年1月1日正式实施)这部分内容,而行政单位会计准则、制度因即将改革,所以本次教材未予以编录。四是各章均安排了习题,包括理论思考、实务练习,并列出了参考文献,以提高学生的会计实务能力、阅读能力以及对复杂问题的分析判断能力。为方便教学,本教材同时提供配套的教学课件、习题册及参考答案。

本书由江西省中青年学科带头人、江西财经大学教授彭晓洁博士任主编,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。本书撰写的具体分工如下:

王丹丹负责第一、第十章；黄琼诗负责第二章；高梦捷、李仕瑾负责第三章；孙斐负责第四章；曲振帅负责第五章；肖强负责第六章；彭晓洁负责第七、第九、第十二章；廖丽洁负责第八章；孙艺伟负责第十一章。

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。

在本书编写过程中，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。在此谨向各位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

2013年12月

目 录



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	.....	36
第四节 内部股权投资的合并处理(同一控制)	.....	41
第五节 内部股权投资的合并处理(非同一控制)	.....	45

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	.....	57
第二节 内部商品交易的抵销处理	.....	59
第三节 内部债权债务的抵销处理	.....	64
第四节 内部非流动资产交易的抵销处理	.....	68

第四章 分支机构会计

第一节 分支机构会计概述	.....	76
第二节 内部调拨存货的会计处理	.....	79
第三节 分公司相关会计问题的处理	.....	89

第五章 合伙企业会计

第一节 合伙企业概述		104
------------	-------	-----

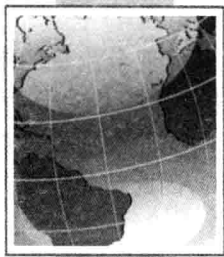
第二节	合伙企业的初始投资和经营	.....	107
第三节	合伙权益的变动	.....	110
第四节	合伙企业的损益分配	.....	115
第五节	合伙企业的清算	.....	119
第六章 租赁会计			
第一节	租赁会计概述	.....	127
第二节	承租人的会计处理	.....	130
第三节	出租人的会计处理	.....	136
第四节	售后租回交易的会计处理	.....	142
第七章 外币交易与外币报表折算			
第一节	与外币交易相关的概念	.....	151
第二节	外币交易的记账方法和会计观点	.....	154
第三节	外币交易的会计处理	.....	158
第四节	外币会计报表折算	.....	162
第八章 中期财务报告及分部报告			
第一节	中期财务报告	.....	171
第二节	分部报告	.....	179
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的意义及体系	.....	188
第二节	首次公开发行股票并上市的要求和程序	.....	190
第三节	公开发行股票公司首次披露的内容	.....	194
第四节	公开发行股票公司持续披露的内容	.....	197
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	.....	200
第十章 物价变动会计			
第一节	物价变动会计概述	.....	205
第二节	一般物价水平会计	.....	208
第三节	现行成本会计	.....	216
第四节	现行成本/不变币值货币计量模式	.....	219

第十一章 清算会计

- 第一节 公司解散清算及其会计处理 225
- 第二节 公司破产清算及其会计处理 232

第十二章 事业单位会计

- 第一节 事业单位会计概述 248
- 第二节 事业单位的资产和负债 251
- 第三节 事业单位的收入和支出 259
- 第四节 事业单位的净资产 261
- 第五节 事业单位的财务会计报告 267



第一章

长期股权投资和企业合并



案例导入

2005年5月1日,中国联想集团(以下简称联想)和 International Business Machines Corporation(国际商业机器公司,以下简称 IBM)共同签署并购协议,完成了此项酝酿期长达 13 个月的跨国收购交易。联想以 12.5 亿美元(6.5 亿美元现金加 6 亿美元股票)的对价,并承担 IBM 5 亿美元的债务收购 IBM 的个人电脑和笔记本电脑业务,成为当年轰动全球的商业案例。收购完成后,就联想而言,其成为全球第三大 PC 业务厂商,一跃成为世界 500 强企业,并获得了 IBM 全球品牌的认知度及全球销售网络;就 IBM 而言,其当年的 PC 业务亏损巨大,剥离 PC 业务能解其燃眉之急,同时,剥离了 PC 业务的 IBM 可以专注于服务器、软件等高端领域,而由于股权支付,IBM 获得联想 18.9% 的股权,为其开拓中国市场占据先机。

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的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。

长期股权投资是指通过投资从而取得被投资单位的股份。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、第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的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20%~50%;三是股权投资比例占被投资方有表决权股份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%,即投资方能对被投资方的经营活动产生共同控制或施加重大影响时,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,长期股权投资采用成本法核算。

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 2010 年 7 月 1 日以 2 000 000 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 2010 年初所有者权益为 5 000 000 元,5 月份发放现金股利 600 000 元,1~6 月已实现利润 500 000 元,假定购买时企业账面净资产等于其公允价值。2010 年度,南达公司共实现净利润 1 200 000 元。2011 年 4 月,南达公司宣布其中 20% 用于发放现金股利。2011 年度,南达公司宣布该年度净亏损 1 000 000 元。2012 年度,南达公司盈利 500 000 元。2013 年年初,北发公司以 2 200 000 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. 2010 年 7 月 1 日 购买南达公司股票	借:长期股权投资 2 000 000 贷:银行存款 2 000 000 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) 2 000 000 贷:银行存款 2 000 000 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 2010 年度实现净利润	不确认	北发公司应确认的投资收益为 140 000 [(1 200 000 - 500 000) × 20%] 借:长期股权投资——南达公司(损益调整) 140 000 贷:投资收益——股权投资收益 140 000
3. 南达公司宣布按 净利润 20% 发放 2010 年股利	北发公司享有的股利 = 1 200 000 × 20% × 20% = 48 000 借:应收股利——南达公司 48 000 贷:投资收益 48 000	借:应收股利——南达公司 48 000 贷:长期股权投资——南达公司(损益调整) 48 000
4. 南达公司宣布 2011 年度净亏损	不确认	北发公司应确认的损益调整金额 = 1 000 000 × 20% = 200 000 借:投资收益——股权投资损失 200 000 贷:长期股权投资——南达公司(损益调整) 200 000
5. 南达公司宣布 2012 年度实现净利润	不确认	北发公司应确认的损益调整金额 = 500 000 × 20% = 100 000 借:长期股权投资——南达公司(损益调整) 100 000 贷:投资收益——股权投资收益 100 000

续表

日期与摘要	成本法	权益法
6.北发公司转让南达公司股权	借:银行存款 2 200 000 贷:长期股权投资 2 000 000 投资收益 200 000	借:银行存款 2 200 000 长期股权投资——南达公司(损益调整) 8 000 贷:长期股权投资——南达公司(投资成本) 2 000 000 投资收益 208 000

注意: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

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)成本法转换为权益法

长期股权投资核算由成本法转为权益法包括两种情形:一是,因持股比例上升实现对被投资单位施加重大影响或共同控制;二是,因持股比例下降不再对被投资单位实施控制,但能够对被投资单位施加重大影响或共同控制。

1.因持股比例上升而由成本法转为权益法的会计处理

在持股比例上升时成本法转为权益法的处理上,应区分原持有的长期股权投资以及新增长期股权投资部分。

(1)对于原取得的股权部分。原持有长期股权投资的账面余额,与原持股比例计算确定应享有取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,属于通过投资作价体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;原取得投资时因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差额,一方面应调整长期股权投资的账面价值,另一方面应调整留存收益。

(2)对于新取得的股权部分。应比较新增投资的成本与取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额。其中,投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的成本;对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,应调整增加长期股权投资的成本,同时计入取得当期的营业外收入。

(3)对于可辨认净资产公允价值的变动部分。对于原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,属于在此期间被投资单位实现的净损益中应享有份额的,一方面应调整长期股权投资的账面价值,同时对于原取得投资时至新增投资当期期初应享有被投资单位实现的净损益,应调整留存收益。对于新增投资当期期初至新增投资交易日之间应享有的被投资单位的净损益,应计入当期损益;属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值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,应记入“资本公积——其他资本公积”。

【例 1-2】 北发公司于 2010 年 1 月取得南达公司 10% 的股权,支付成本 800 万元,取得时南达公司可辨认净资产公允价值为 7 000 万元(假定公允价值与账面价值相同)。因对被投

资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值,北发公司对其采用成本法核算。本例中北发、南达公司按净利润的10%提取盈余公积。

2011年1月1日,北发公司又以1500万元取得南达公司15%的股权,当日南达公司可辨认净资产公允价值总额为10000万元。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800万元,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。

要求:根据上述资料,编制北发公司相关会计分录。

北发公司会计分录如下:

(1)2010年1月1日,北发公司应确认南达公司的长期股权投资,账务处理为:

借:长期股权投资	8 000 000
贷:银行存款	8 000 000

(2)对长期股权投资账面价值的调整:确认该部分长期股权投资后,北发公司对南达公司投资的账面价值为2300万元。

①原10%股份的投资成本800万元与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额700万元(7000万元 $\times$ 10%)之间的差额作为商誉,不调整长期股权投资的账面价值。

②原取得投资时至新增投资交易日之间公允价值的变动(10000万元-7000万元)中原10%持股比例所享有的份额为300万元,其中,属于投资后被投资单位实现净利润部分80万元(800万元 $\times$ 10%),应调整增加长期股权投资的账面余额,但由于当年北发、南达公司均以净利润的10%计入留存收益,故同时需按北发公司应享有南达公司净利润份额的10%调整留存收益,其余90%调整“利润分配——未分配利润”科目;除实现净损益外其他原因导致的可辨认净资产公允价值的变动220万元,应当调整增加长期股权投资的账面余额,同时记入“资本公积——其他资本公积”。

借:长期股权投资	3 000 000
贷:资本公积——其他资本公积	2 200 000
盈余公积	80 000
利润分配——未分配利润	720 000

③对于新取得的股权,其成本为1500万元,取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元(10000万元 $\times$ 15%),合并成本等于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,不要求调整长期股权投资的成本。

2.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的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】 2009 年 1 月 1 日,长城公司支付 800 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 700 万元,其中商誉 100 万元。2009 年 1 月 1 日至 2010 年 12 月 31 日,远方公司实现利润 150 万元,持有可供出售金融资产公允价值升值 50 万元。

2011 年 1 月 1 日,长城公司转让远方公司 60% 的股权,收取现金 600 万元,转让后长城公司对远方公司的持股比例为 40%,能对其实施重大影响。2011 年 1 月 1 日,长城公司剩余 40% 股权的公允价值为 500 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	6 000 000
贷:长期股权投资($8\,000\,000 \times 60\%$)	4 800 000
投资收益	1 200 000

(2) 比较剩余长期股权投资成本 3 200 000 ($8\,000\,000 \times 40\%$) 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 2 800 000 ($7\,000\,000 \times 40\%$), 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	800 000
贷:盈余公积($1\,500\,000 \times 40\% \times 10\%$)	60 000
利润分配——未分配利润($1\,500\,000 \times 40\% \times 90\%$)	540 000
资本公积——其他资本公积($500\,000 \times 40\%$)	200 000

(二) 权益法转换为成本法

长期股权投资核算由权益法转为成本法包括两种情形:一是因持股比例上升从而能够对被投资单位实施控制;二是因持股比例下降不再对被投资单位施加重大影响或共同控制,并且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

1. 因持股比例上升而由权益法转为成本法的会计处理

因持股比例上升而使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】 2012 年 1 月 1 日,长城公司以 300 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 2012 年 1 月 1 日可辨认净资产公允价值总额为 860 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。

2012年,远方公司实现净利润200万元,未分派现金股利。

2013年1月1日,长城公司又以500万元取得远方公司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1200万元,取得该部分股权后,长城公司能够对远方公司实施控制,长城公司将对远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)2012年1月1日:

借:长期股权投资	3 000 000
贷:银行存款	3 000 000

(2)2012年12月31日:

借:长期股权投资——远方公司(损益调整)	500 000
贷:投资收益	500 000

(3)2013年1月1日:

①购入30%股权:

借:长期股权投资——远方公司	5 000 000
贷:银行存款	5 000 000

②调整长期股权投资的账面价值:

借:盈余公积(500 000×10%)	50 000
利润分配——未分配利润(500 000×90%)	450 000
贷:长期股权投资——远方公司(损益调整)	500 000

2.因持股比例下降而由权益法转为成本法的会计处理

因持股比例下降导致长期股权投资由权益法核算转换为成本法(投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量的长期股权投资)核算的,应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础,不需要追溯调整。

投资单位持股比例下降后,自被投资单位分得的现金股利或利润未超过转换时被投资单位账面留存收益中本企业享有份额的,分得的现金股利或利润应冲减长期股权投资的成本,不作为投资收益。自被投资单位取得的现金股利或利润超过转换时被投资单位账面留存收益中本企业享有份额的部分,确认为当期损益。

【例1-5】 长城公司2010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。至2011年12月31日,长城公司对远方公司投资的账面价值为300万元,其中投资成本200万元,损益调整100万元。2012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180万元。长城公司持有远方公司20%的股份,并失去了影响力。为此,长城公司将此项投资改为成本法核算。2012年3月1日,远方公司宣告分派2011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有关会计分录。

长城公司出售50%已方持有的远方公司股权的相关账务处理如下:

(1)出售50%已方持有的远方公司股权。

减少的投资成本 = $2\,000\,000 \times 50\% = 1\,000\,000$

减少的损益调整 = $1\,000\,000 \times 50\% = 500\,000$

借:银行存款	1 800 000
贷:长期股权投资——远方公司(投资成本)	1 000 000
——远方公司(损益调整)	500 000
投资收益	300 000

(2) 长城公司出售 50% 己方持有的远方公司股权后,其长期股权投资的账面价值为 1 500 000 ($3\,000\,000 - 1\,500\,000$) 元。

借:长期股权投资——远方公司	1 500 000
贷:长期股权投资——远方公司(投资成本)	1 000 000
——远方公司(损益调整)	500 000

(3) 2012 年 3 月 1 日,远方公司宣告分派 2011 年度现金股利,长城公司可获得 25 万元,由于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,该部分分配额已经计入长城公司对远方公司投资的账面价值,即收到股利未超过长城公司确认的损益调整 50 万元,因此,长城公司应冲减投资账面价值。

借:应收股利	250 000
贷:长期股权投资——远方公司	250 000

而长城公司未来期间自远方公司分得的现金股利或利润,超过按持股比例分配的原留存收益的金额部分,应确认为投资收益。

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,可划分为控股合并、吸收合并和新设合并;二是按合并的类型划分,可划分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企

^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。