



# 大智移云

## 改革 会计教学

业财合一·流程管控系列

国家级精品课程配套教材  
中央高校教育教学改革项目研究成果

# Advanced Financial Accounting

# 高级财务会计

施先旺 马荣贵 主 编

刘美华 毛洪安 副主编



扫码添加我的微信，我拉你进读书交流群



扫码关注公众号：老高书单

QQ:415163919 网址：[www.gaomengze.com](http://www.gaomengze.com)



# 大智移云 改革会计教学

业财合一·流程管控系列

国家级精品课程配套教材

中央高校教育教学改革项目研究成果

## Advanced Financial Accounting

# 高级财务会计

施先旺 马荣贵 主 编

刘美华 毛洪安 副主编

FE 东北财经大学出版社  
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

此为试读, 需要完整PDF请访问: [www.ertongbook.com](http://www.ertongbook.com)

## 图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 施先旺, 马荣贵主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2020.3

(业财合一·流程管控系列)

ISBN 978-7-5654-3729-8

I. 高… II. ①施… ②马… III. 财务会计-高等学校-教材  
IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 285679 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: [dufep@dufe.edu.cn](mailto:dufep@dufe.edu.cn)

大连永发彩色广告印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 609 千字 印张: 26.25 插页: 1

2020 年 3 月第 1 版

2020 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 李 栋 周 晗 周 慧 责任校对: 李 栋 王 芑南

吴 茜 王 芑南

周 慧 周 晗

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 68.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

# 前 言

数字经济时代已经来到，以大数据、人工智能、移动互联、云计算、区块链等为代表的信息技术正颠覆性地改变着会计学科的发展。移动互联技术和人工智能技术下的移动支付、移动办公、云会计和财务共享中心可以使证、账、表自动生成；大数据的环境更易于业务与财务之间的对接，使得会计能更加实时、精准而全程地服务业务；区块链技术的去中心化、分布式记账使得业务数据在各个节点自动相互验证，任何记录无法篡改。这些新技术的广泛使用，正在引发会计核算对象、成本核算方法、会计管理方式、会计报告要求、会计考核评价等发生颠覆性变化。新技术在给会计实务带来冲击的同时，也深刻地影响到会计理论和会计实践教学，倒逼会计教学内容和会计教材创新。

如何应对信息技术的挑战，是我们每一位会计教育工作者必须交出的答卷。通过历经十多年的不懈努力，中南财经政法大学会计学院“财务会计学”课程组提出了“业财合一、流程管控”的会计教学改革新方法。该教学方法的特点主要体现在以下两个方面：

## 1. 业财合一

“业财合一”的核心思想就是“业务即会计，会计即业务”。在该思想的指导下，会计学习的重心发生了根本性的变革，即从传统会计处理的学习全面转向对企业的经济业务及其所引发的资金运动的把控。

传统的会计教学主要围绕着凭证—账簿—报表展开，它关注的重心是会计本身的技术处理，关注的是会计自身的“一亩三分地”。这看起来好像无可非议，但问题是在这个“大智移云”的时代，会计中涉及的大部分业务完全可以由计算机自动完成。

在这种新的教学方法下，会计教与学的重心是企业发生了什么样的经济业务，这些经济业务会引发什么样的资金运动，资金为什么会发生这样的运动。由此可见，新的教学方法将会计关注的重心引向业务，引向企业的资金运动。虽然传统的会计技术处理依然要学习，但它不是会计学习的重点，它只是一个水到渠成的顺带所得，是一个“营业外收入”而已。会计自始至终都在分析企业的经济业务及其所引发的资金运动。

如何实现业务合一，使会计学习的重心转向企业的经济业务？首先，我们提出了“会计沙盘模型”，并通过该模型来全程、实体地模拟企业经济业务所

引发的资金运动。该模型的提出，使抽象的企业资金运动全部变成有形的实体运动，使会计对象、会计要素全部变成看得见、摸得着的有形实体。其次，在可视化的资金运动与会计信息处理之间建立起一一对应的逻辑关系。该逻辑关系就是：“资金运动，终点记借、起点记贷”的记账规则。这样，新的教学方法的逻辑思路就是：经济业务—资金运动—会计处理。由于这种逻辑关系的存在，只要弄清楚了企业发生的经济业务，只要弄清楚了该业务所引发的资金运动，我们就自然而然地知道该如何进行会计处理了。因此，会计教学的重心就从传统的关注会计本身的技术处理转向关注对企业的经济业务及其所引发的资金运动的把控。这样，懂业务，懂资金运动，就自然懂会计，“业”“财”因此而完全“合一”。

## 2. 流程管控

“流程管控”的核心思想就是按照业务流程来分析企业的资金运动，并进行相应的会计处理。而传统的会计核算都是按照会计报表项目展开的，尤其是教学体系和教材体系更是如此。

这种新的教学方法将企业经济活动过程引入对业务、对资金运动、对会计处理的分析之中。一般而言，企业的经济活动按流程可以分为筹资、供应、生产、销售和投资等五大环节。流程管控就是按企业这五大环节重构企业的业务流程，并在此基础上分析各环节的基本资金运动，从而形成企业整体基本资金流程框架，最终在此框架的基础上构建新的基于资金运动视角的会计核算理论体系、教学体系和教材体系。

按五大环节构建的基本资金运动流程为企业经济业务的分析提供了一个基本的逻辑分析框架，企业所有的经济业务及其所引起的资金运动都可以在这个框架之下进行分析与推演。企业经济业务及其资金运动的分析过程实际上就是沙盘的推演过程。在这个分析过程中，我们将各种财务管理与控制思想、各种会计原则和会计假设等融入到资金运动的分析与推演之中。通过这种分析与推演，学员不仅知道经济业务引发的资金是怎样运动的，还知道资金为什么要这样运动，从而能更好地提升学员的综合素质和对企业的全面把控，提高其分析问题和解决问题的能力。

正因为如此，我们的教材中除了传统的会计技术处理外，还可以看到大量的资金运动流程及其分析。我们认为，在这个“大智移云”的时代，对这些资金运动流程及其分析的把握远比会计的技术处理重要得多。

为了推广“业财合一、流程管控”的会计改革新方法，中南财经政法大学会计学院“财务会计学”课程组联合国内部分高校会计专业教师一起出版了这套“业财合一·流程管控”系列教材。参加该系列教材编写工作的老师主要来

自中南财经政法大学、重庆交通大学、华中农业大学、太原理工大学、桂林理工大学、贵州财经大学、湖北大学、河南财政金融学院、华北理工大学等院校。

本书由施先旺（中南财经政法大学）和马荣贵（河南财政金融学院）任主编，由刘美华（湖北大学）和毛洪安（中南财经政法大学）任副主编。本书共十一章，编写分工如下：张晶（华北理工大学）编写第一章；施先旺编写第二章；毛洪安编写第三章；蒋红芸（桂林理工大学）编写第四章；刘美华编写第五章；王慧琳（重庆交通大学）编写第六章；王云莉（太原理工大学）编写第七章；马荣贵编写第八章；包晓岚（华中农业大学）编写第九章；李盈超（河南财政金融学院）编写第十章；章金霞（贵州财经大学）编写第十一章。

本书是中南财经政法大学2018年中央高校教育教学改革项目“基于综合素质培养的会计课程体系建设与会计教育方法研究”（2020年持续资助）的重要成果，是2015年湖北省高等学校省级教学研究项目“基于职业判断能力培养的会计课程体系建设与会计教育方法研究”（项目编号2015160）的重要成果。与本书相关的一些辅助学习资料可参考专业网站：施会计（<http://shikuaiji.com/>）。

本书所使用的“会计沙盘模型”名称及其模型本身已申请专利保护，未经施会计团队授权，不得用于盈利性活动。

本课程组携手正保远程教育集团，联合打造了“高级财务会计”课程线上教学平台，欢迎大家访问和使用该线上教学平台。请将您对该教学平台的宝贵意见与建议告知课程组联系人（其微信号为：shixw2000）。

本书在编写的过程中得到很多专家、学者的帮助，在此一并表示感谢。同时还要感谢东北财经大学出版社的李栋编辑。

由于编写者水平有限，本书的疏漏之处在所难免，期待广大读者批评指正，以助其不断完善。

编 者

2019年11月

# 目 录

第一章 企业合并	1
学习目标	1
第一节 企业合并概述	1
第二节 企业合并日合并方单个主体投资业务会计处理	5
第三节 合并日合并方合并财务报表编制	15
第四节 反向购买的会计处理	23
思考题	29
第二章 合并财务报表	30
学习目标	30
第一节 合并财务报表的合并理论	30
第二节 合并范围的确定	32
第三节 合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序	52
第四节 长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）	58
第五节 长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）	79
第六节 内部商品交易的合并处理	106
第七节 内部债权债务的合并处理	121
第八节 内部固定资产交易的合并处理	129
第九节 内部无形资产交易的合并处理	143
第十节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理	151
第十一节 所得税会计相关的合并处理	163
第十二节 合并现金流量表的编制	170
思考题	171
第三章 外币折算	172
学习目标	172
第一节 记账本位币	172
第二节 外币交易的会计处理	174
第三节 外币财务报表折算	181
思考题	185

# 目 录

第四章 资产减值	186
学习目标	186
第一节 资产减值概述	186
第二节 资产可收回金额的计量	188
第三节 资产减值损失的确认与计量	194
第四节 资产组认定与减值处理	195
第五节 商誉减值测试与处理	202
思考题	204
第五章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正	205
学习目标	205
第一节 会计政策及其变更概述	205
第二节 会计估计及其变更概述	207
第三节 会计政策与会计估计及其变更的划分	209
第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理	211
第五节 前期差错及其更正	216
思考题	219
第六章 资产负债表日后事项	220
学习目标	220
第一节 资产负债表日后事项概述	220
第二节 调整事项的会计处理	223
第三节 非调整事项的会计处理	228
思考题	230
第七章 股份支付	231
学习目标	231
第一节 股份支付概述	231
第二节 股份支付的确认和计量	233
第三节 股份支付的应用举例	242
思考题	246
第八章 租赁会计	247
学习目标	247
第一节 租赁概述	247
第二节 承租人会计处理	260
第三节 出租人会计处理	283

第四节 特殊租赁业务的会计处理·····	292
思考题·····	304
第九章 衍生金融工具会计·····	305
学习目标·····	305
第一节 衍生金融工具·····	305
第二节 套期会计概述·····	316
第三节 套期工具和被套期项目·····	318
第四节 套期关系评估·····	327
第五节 套期业务的会计处理·····	332
思考题·····	357
第十章 合伙企业会计·····	358
学习目标·····	358
第一节 合伙企业的内涵及特征·····	358
第二节 合伙企业会计的特点·····	360
第三节 合伙企业设立及经营的会计处理·····	361
第四节 合伙权益的变动会计处理·····	371
第五节 合伙企业的解散与清算·····	378
思考题·····	388
第十一章 清算会计·····	389
学习目标·····	389
第一节 清算会计概述·····	389
第二节 破产清算的会计处理·····	393
思考题·····	410

# 第一章 企业合并

## 学习目标

本章主要讲解企业合并业务的会计处理。通过本章的学习，读者应掌握企业合并的界定；熟悉企业合并的方式；掌握同一控制下和非同一控制下企业合并日合并单个主体投资业务所引起的资金运动及其会计处理；掌握同一控制下和非同一控制下企业合并日合并业务所引起的资金运动及其会计处理；掌握反向并购业务所引起的资金运动及其会计处理。

## 第一节 企业合并概述

### 一、企业合并的界定

企业合并是将两个或两个以上单独的企业（主体）合并形成一个报告主体的交易或事项。从会计的角度看，交易是否构成企业合并，进而是否能够按照企业合并准则进行会计处理，主要应关注两个方面：

#### （一）被购买方是否构成业务

企业合并本质上是一种购买行为，但与单项资产购买不同的是，企业合并是一组有内在联系、为了某一既定的生产经营目的而存在的多项资产组合或是多项资产负债构成的对净资产的购买。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。即：要形成会计意义上的“企业合并”，前提是被购买的资产或资产负债组合要形成“业务”。如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。要构成业务不需要有关资产、负债的组合一定构成一个企业，或是具有某一具体法律形式。实务中，虽然也有企业只经营单一业务，但一般情况下企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等也会构成业务。值得注意的是，有关的资产组合或资产负债组合是否构成业务，不是看其在出售方手中如何经营，也不是看购买方在购入该部分资产或资产负债组合后准备如何使用。为保持业务判断的客观性，对一组资产或资产负债组合是否构成业务，要看正常的市场条件下，从一定的商业常识和行业惯例等出发，看有关的资产或

资产负债组合能否被作为一项具有内在关联度的生产经营目的整合起来使用。

区分业务的购买——构成企业合并的交易与不构成企业合并的资产或资产负债组合的购买，意义在于其会计处理方式存在实质上的差异：

(1) 企业取得了不形成业务的一组资产或资产、负债的组合时，应识别并确认所取得的单独可辨认资产（包括符合《企业会计准则第6号——无形资产》中无形资产定义和确认标准的资产）及承担的负债，并将购买成本基于购买日所取得的各项可辨认资产、负债的相对公允价值，在各单独可辨认资产和负债间进行分配，不按照企业合并准则进行处理。分配的结果是取得的有关资产、负债的初始入账价值有可能不同于购买时点的公允价值，资产或资产、负债打包购买中多付或少付的部分均需要分解到取得的资产、负债项目中，而不会产生商誉或购买利得。

在被购买资产构成业务，需要作为企业合并处理时，购买日（合并日）的确定、合并中取得资产、负债的计量、合并差额的处理等均需要按照企业合并准则的有关规定进行处理。如在构成非同一控制下企业合并的情况下，合并中自被购买方取得的各项可辨认资产、负债应当按照其在购买日的公允价值计量，合并成本与取得的可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为单独的一项资产——商誉或是在企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值份额的情况下，该差额确认计入当期损益。

(2) 交易费用在购买资产交易中通常作为转让对价的一部分，从而资本化为所购买的资产成本的一部分。而在企业合并中，交易费用应被费用化，计入当期损益。

(3) 企业会计准则禁止对以下交易所记录的资产和负债初始确认时产生的暂时性差异确认递延所得税：①非业务合并；②既不影响会计利润也不影响应纳税所得额或可抵扣亏损。相应地，资产购买中因账面价值与税务基础不同而形成的暂时性差异不应该确认递延所得税资产或负债，然而业务合并中购买资产和承担的债务因账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异应确认递延所得税的影响。

## (二) 交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看取得的资产或资产负债组合是否构成业务之外，还要看有关交易或事项发生后，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。在交易事项发生以后，投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动享有可变回报<sup>①</sup>，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额的，投资方对被投资方具有控制权，从而形成母子公司关系，则涉及控制权的转移。该交易或事项发生以后，子公司需要纳入到母公司合并财务报表的范围中，从合并财务报告的角度来看，报告主体发生了变化；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及控制权及报告主体的变化，形成企业合并。

假定在合并前甲、乙两家企业为各自独立的法律主体，且均构成业务，企业合并准则中所界定的企业合并，包括但不限于以下情形：

(1) 甲企业通过增发自身的普通股自乙企业原股东处取得乙企业的全部股权，该交易

<sup>①</sup> 可变回报，是不固定且可能随着被投资方业绩变化而变化的回报，可以是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

事项发生后，乙企业仍持续经营。

(2) 甲企业支付对价取得乙企业的全部净资产，该交易事项发生后，乙企业的法人资格被撤销。

(3) 甲企业以自身持有的资产作为出资投入乙企业，取得对乙企业的控制权，该交易事项发生后，乙企业仍维持其独立法人资格继续经营。

理论分析



## 二、企业合并的方式

按合并方式划分，企业合并包括控股合并、吸收合并和新设合并。

### (一) 控股合并

合并方(或购买方，下同)通过企业合并交易或事项取得对被合并方(或被购买方，下同)的控制权，企业合并后能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益，被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经营的，为控股合并。

该类企业合并中，因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权，被合并方成为其子公司。在企业合并发生后，被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制范围，从合并财务报表的角度来看，报告主体发生了变化。

### (二) 吸收合并

合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自身生产经营活动中。企业合并完成后，注销被合并方的法人资格，由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债，并在新的基础上继续经营，该类合并为吸收合并。

吸收合并中，因被合并方(或被购买方)在合并发生后被注销，从合并方(或购买方)的角度需要解决的问题是，其在合并日(或购买日)取得的被合并方有关资产、负债入账价值的确定，以及为了进行企业合并支付的对价与所取得被合并方资产、负债的入账价值之间差额的处理。

企业合并后，合并方应将合并中取得的资产、负债作为本企业的资产、负债核算。

### (三) 新设合并

参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业，由新注册成立的企业持有参与合并各企业的资产、负债，并在新的基础上经营，称为新设合并。新设合并中，各参与合并企业投入到新设企业的资产、负债价值以及相关构成新设企业的资本等，一般应按照有关法律法规及各参与合并方的合同、协议执行。

## 三、企业合并类型的划分

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同，其所遵循的会计处理原则也不同。

### (一) 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控制。具体而言，该定义主要包括三层含义：

(1) 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。同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部,如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上讲是集团内部企业之间的资产或权益的转移,不涉及自集团外购入子公司或者向集团外其他企业出售子公司的情况。

(2) 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方,是指根据合同或协议的约定,拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策,并从中获取利益的投资者群体。

(3) 实施控制的时间性要求,是指参与合并的各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体而言,时间性要求是指在企业合并之前(即合并日之前),参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上(含1年),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)。

企业之间的合并是否属于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。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。

## (二) 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,即除属于同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

【例 1-1】甲公司为某省人民政府国有资产监督管理委员会(简称“某省国资委”)管辖的国有企业,20×8年10月,出于整合同类业务的需要,由甲公司通过定向发行普通股给控股股东的方式,取得对乙公司的控制权。该项交易前,该省国资委下属的丙投资公司持有乙公司的股权并控股,甲公司与丙公司双方签订协议约定:

(1) 以20×8年9月30日为评估基准日,根据独立的评估机构评估确定的乙公司全部股权的公允价值4.02亿元为基础确定甲公司应支付的对价。

(2) 甲公司普通股作价5元/股,该项交易中甲公司向丙投资公司发行3700万股本公司普通股,取得乙公司46%的股权。

(3) 甲公司在本次交易中定向发行的3700万股向丙投资公司发行后,即有权力调整和更换乙公司董事会成员,该事项不受本次交易中股东名册变更及乙公司有关工商注册变更的影响。

20×8年12月10日,甲公司向丙投资公司定向发行了3700万股,并于当日对乙公司董事会进行改选。

问题:甲公司对乙公司的合并应当属于哪一类型?

分析:本案例中合并方甲公司与被合并方乙公司在合并前为独立的市场主体,其特殊性在于甲公司在合并前直接被当地国资委控制,乙公司是当地国资委通过下属投资公司间接控制。判断本项交易的合并类型关键在于找到是否存在于合并交易发生前后对参与合并各方均能够实施控制的一个最终控制方,本案例中,这个最终控制方是国资委。虽然该项交易是因整合同类业务的需要由国资委安排,但交易的作价是完全按照市场价格确定的,同时企业合并相关准则中明确规定,同受国家控制的两家企业进行合并,不能仅因为其为

国有企业即作为同一控制下企业合并，该项合并应当作为非同一控制下企业合并处理。

【例 1-2】甲公司 20×7 年 2 月通过公开市场购入乙公司 600 万股股票，占乙公司公开发行在外股份的 2%，该部分股份取得以后，甲公司将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。20×8 年，甲公司与乙公司签订以下协议：

- (1) 甲公司以其占 100% 股权的三家公司股权对乙公司投资，在双方确定的评估基准日——20×8 年 6 月 30 日，三家公司股权的评估价值为 65 000 万元；
- (2) 双方应于 20×8 年 7 月 31 日前办妥上述三家公司股权过户手续；
- (3) 乙公司应于 20×8 年 8 月 31 日前通过股东大会决议，以发行本公司普通股 16 250 万股（每股 4 元）作为接受投资的对价。

20×8 年 8 月 10 日，乙公司股东大会通过以发行本公司普通股 16 250 万股作为接受投资的对价。

该股份发行后，甲公司向乙公司董事会派出 4 名成员（乙公司董事会由 7 人组成），日常财务和生产经营决策由董事会决定；甲公司持有乙公司发行在外股份的 36.43%，除甲公司所持股份外，乙公司其他股东持有其股份的情况为：A 股东持股 10%，B 股东持股 8%，C 股东持股 7%，D 股东持股 6%，E 股东持股 5%，F 股东持股 4.5%，其他社会公众（持股比较分散）最高持有不到 1%。

问题：甲公司合并乙公司的行为属于哪种企业合并类型？

分析：20×7 年甲公司自公开市场取得乙公司 2% 股份，因未以任何方式参与乙公司生产经营决策，不能施加重大影响，故该项股权投资应作为交易性金融资产核算。

20×8 年，甲公司通过将其所持有的三家公司 100% 的股份对乙公司投资，乙公司以发行本公司普通股作为对价。该次发行完成后，甲公司持有乙公司 36.43% 的股份。通过分析乙公司股权结构、甲公司对乙公司董事会的影响可知，该项股份发行后，甲公司能够控制乙公司，从而构成企业合并。

在本次交易发生前，甲公司虽然持有乙公司 2% 的股份，但不构成控制；交易完成后，甲公司控制乙公司，乙公司持有甲公司原三家公司 100% 的股权，并能够对这三家公司实施控制。该项交易前后，找不到一个最终控制方能够控制参与合并企业（乙公司、甲公司及甲公司原持有的三家全资子公司）。因此，该交易不属于同一控制下的企业合并，应当按照非同一控制下企业合并处理。

## 第二节 企业合并日合并方单个主体投资业务会计处理

企业合并，是从合并方出发，确定合并方在合并日对于企业合并事项应进行的会计处理，其主要包括两个内容：合并日的确定和合并日业务的处理。合并日业务主要包括两部分：一部分是合并方对被合并方进行投资，由此产生的合并方单个主体的投资业务会计处理；另一部分是由于投资引发合并，导致合并方与被合并方形成母子公司关系，产生基于母子公司关系的新的集团主体，合并方需要基于母子公司关系这一新的会计主体编制合并财务报表。

## 一、企业合并日合并方单个主体投资业务处理的基本原则

### (一) 合并日的确定

理论分析



合并日确定

合并日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。

#### 1. 合并日的确定原则

确定合并日的基本原则是控制权转移的时点。企业在实务操作中，应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成合并日。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。企业合并一般涉及的交易规模较大，无论是合并当期还是合并以后期间，均会对企业的生产经营产生重大影响。在能够对企业合并进行确认，形成实质性的交易前，该交易或事项应经过企业的内部权力机构批准。

(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。按照国家有关规定，企业合并需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是对企业合并交易或事项进行会计处理的前提之一。

(3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，通过合并无论是取得对被购买方的股权还是取得被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从法律意义上保障有关风险和报酬的转移。

(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。购买方要取得与被购买方净资产相关的风险和报酬，其前提是必须支付一定的对价，一般在形成合并日之前，购买方应当已经支付了购买价款的大部分，并且从其目前财务状况判断，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。

#### 2. 分次实现的企业合并，合并日的确定

企业合并涉及一次以上交换交易的，例如通过分阶段取得股份最终实现合并，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，合并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，分步实现的企业合并的具体判断原则和参考依据与通过单项交易实现的企业合并相同。

例如，甲公司于20×8年10月20日取得乙公司30%的股权（假定能够对被投资单位施加重大影响），在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下，甲公司应确认对乙公司的长期股权投资，与所取得股权相关的风险和报酬转移的日期即为交易日。在已经拥有乙公司30%股权的基础上，甲公司又于20×9年12月8日取得乙公司30%的股权，在其持股比例达到60%的情况下，假定于当日开始能够对乙公司实施控制，则20×9年12月8日为第二次购买股权的交易日。因自当日起，甲公司能够对乙公司实施控制，形成企业合并。

的合并日。

(二) 合并日合并方单个主体的投资业务会计处理原则——以控股合并为例

合并当日合并方单个主体投资业务的处理主要包括两个内容：长期股权投资的取得和相关交易费用的发生。在同一控制下和非同一控制下的不同情况下，其会计处理原则可能有差异。两者的具体处理原则见表 1-1。

表 1-1 合并日合并方单个投资主体的投资业务处理原则比较

项目	同一控制下的企业合并	非同一控制下的企业合并
(1) 投资定位	非公平交易	公平交易
(2) 付出的对价是否需要考虑公允价值	不考虑 考虑账面价值： ①考虑所支付的对价的账面价值； ②考虑所获得的对方份额的账面价值	考虑公允价值： 考虑所支付的对价的公允价值
(3) 投资初始成本的确定	获得对方份额的账面价值（且该账面价值应为在最终控制方合并财务报表中的金额，即会计政策的一致性）	付出对价的公允价值
(4) 合并价差的处理	付出对价的账面价值与获得对方份额的账面价值之间的差异，调整所有者权益部分。该差额先调整资本公积；资本公积不足的，再调整留存收益	付出的对价的公允价值与其本身的账面价值之间的差额，要予以确认。若对价是资产类的，则确认资产转让收益，通过营业收入和营业成本、资产处置损益、投资收益等项目反映；如果对价是自身权益工具的，则通过资本公积反映
(5) 合并费用的处理	①各项间接费用（即无论投资是否实施，都会发生的），如审计费、评估费用、法律费等，发生时通过管理费用计入当期损益 ②各种直接费用（即不投资就不会发生的）则分不同情况处理：发行债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，计入所发行的债券及其他债务的初始计量金额，构成利息调整的组成部分；发行权益性证券的，先抵减溢价收入（即减少资本溢价的金额），不够的部分再抵减留存收益；其他的直接费用，一般计入长期股权投资成本	
(6) 投资的后续处理	成本法核算	

## 二、同一控制下企业合并当日合并方投资业务资金运动分析与会计处理

(一) 控股合并下合并日合并方单个主体业务的处理

【例 1-3】甲公司和乙公司是同属于丙公司的子公司。甲公司一项固定资产作为对价获得乙公司 60% 的股份。该固定资产账面价值为 5 000 万元（其中原值为 6 000 万元），公允价值为 8 000 万元，增值税税率为 13%。乙公司所有者权益的账面价值为 7 000 万元（其在丙公司合并财务报表中的净资产账面价值也是 7 000 万元），其公允价值为 10 000 万