

贷记“无形资产——土地使用权”科目 490 万元;按转让土地使用权的暂定价值与其账面价值的差额,贷记“营业外收入”科目 10 万元;按发行股份的面值总额,贷记“股本”科目 1 000 万元;按发行股份的暂定价值与其面值总额的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目 1 100 万元;按以上借方发生额合计(4 840 万元)小于贷方发生额合计(4 880 万元)的差额,借记“商誉”科目 40 万元。

2008 年 3 月按评估确认的公允价值(确定价值),对原按暂定价值确认的企业合并相关数据进行调整。①调整原对企业合并的确认,按流动资产确定价值大于原暂定价值的差额,借记流动资产各有关科目 104 万元;按固定资产确定价值大于原暂定价值的差额,借记“固定资产”科目 106 万元;转让土地使用权确定价值小于原暂定价值的差额 20 万元,应先冲减原确认的资产转让收益,借记“以前年度损益调整(营业外收入)”科目 10 万元,不足冲减的部分再计入上年损失,借记“以前年度损益调整(营业外支出)”科目 10 万元;再按接收 B 公司的无形资产确定价值小于原暂定价值的差额,贷记“无形资产”科目 40 万元;按发行股份确定价值大于原暂定价值的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目 50 万元;以上借方发生额合计大于贷方发生额合计的差额 140 万元,应先冲回原确认的商誉,贷记“商誉”科目 40 万元,再计入上年损益,贷记“以前年度损益调整(企业合并收益)”科目 100 万元。②按调整增加的收益补提法定盈余公积,借记“利润分配——未分配利润”科目 8 万元,贷记“盈余公积”科目 8 万元 $[(100-10-10) \times 10\%]$;③将以前年度损益调整余额转入未分配利润(假定不考虑所得税调整),借记“以前年度损益调整”科目 80 万元,贷记“利润分配——未分配利润”科目 80 万元。

2. 调整财务报表。调整 2008 年资产负债表的年初数:按调账分录中接收资产价值的增加额,借记流动资产各相关项目 104 万元,借记“固定资产”项目 106 万元;按调账分录中接收资产价值的减少额,贷记“无形资产”项目 40 万元;按调账分录中股本溢价的增加额,贷记“资本公积”项目 50 万元;按暂定价值入账时确认的商誉,贷记“商誉”项目 40 万元;按调账分录中补提的法定盈余公积,贷记“盈余公积”项目 8 万元;按以上借贷方发生额合计的差额,贷记“未分配利润”项目 72 万元(210-138)。调整 2008 年利润表的上年数:借记“净利润”项目 80 万元(单独调整利润表或合并利润表时,“净利润”项目借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少),借记“营业外支出”项目 10 万元,贷记“营业外收入”项目 90 万元。

将以上调表分录过入 2008 年财务报表年初数、上年数的调整工作底稿,并结出“调整后金额”,A 公司应自 2008 年 4 月份起以调整后金额作为资产负债表的年初数;编制 2008 年决算利润表时,应以调整后金额作为利润表的上年数。

3. 简单分析。以暂定价值确认企业合并时,应确认商誉=合并成本-合并时取得被购买方的净资产=2 720-2 680=40(万元);以确定价值确认企业合并时,应确认企业合并收益(不含资产转让损益)=2 850-2 750=100(万元)。与以上分录中确认的数额相等。

二、控股合并

1. 账务处理。2007 年底按暂定价值确认控股合并。按支付的合并成本,借记“长期股权投资”科目 1 880 万元;按作为合并成本付出资产的账面价值,贷记“银行存款”科目 120 万元,贷记“无形资产——土地使用权”科目 490 万元;按付出资产暂定价值与其账面价值的差额,贷记“营业外收入”科目 10 万元;按作为合并成本发行股份的面值总额,贷记“股本”科目 600 万元;按发行股份暂定价值与其面值总额的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目 660 万元。

2. 数据调整。2008 年 3 月底按评估结果作为确定价值时,应对原确认的控股合并的相关数据作如下调整:①按合并成本确定价值与原暂定价值的差额,借记“长期股权投资”科目 10 万元;转让土地使用权确定价值小于暂定价值的差额 20 万元,应先冲减原确认的资产处置收益,借记“以前年度损益调整(营业外收入)”科目 10 万元,不足冲减的部分再计入上年损失,借记“以前年度损益调整(营业外支出)”科目 10 万元;按发行股份确定价值与原暂定价值的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目 30 万元。②冲回原多提的法定盈余公积,借记“盈余公积”科目 2 万元,贷记“利润分配——未分配利润”科目 2 万元。③将“以前年度损益调整”科目余额结清,借记“利润分配——未分配利润”科目 20 万元,贷记“以前年度损益调整”科目 20 万元。

3. 调整 A 公司个别财务报表。①调整 2008 年资产负债表年初数:与调整账务所列数据基本一致,即借记“长期股权投资”科目 10 万元,借记“盈余公积”科目 2 万元,借记“未分配利润”科目 18 万元(20-2),贷记“资本公积”科目 30 万元。②调整 2008 年利润表上年数:按冲回上年确认的土地处置收益和补充确认的土地处置损失,借记“营业外收入”科目 10 万元,借记“营业外支出”科目 10 万元,贷记“净利润”科目 20 万元。

4. 调整合并财务报表。首先,应调整 A 公司个别财务报表计入合并财务报表年初数、上年数的金额,分录与以上调整 A 公司个别财务报表的分录相同。其次,在以上分录计入合并资产负债表工作底稿年初数的基础上,编制调整合并资产负债表年初数的抵销分录:按 B 公司各项资产确定价值与原暂定价值的差额,借记流动资产各相关项目 104 万元,借记“固定资产”项目 106 万元;贷记“无形资产”项目 40 万元;按 A 公司支付的合并成本的增加额,贷记“长期股权投资”项目 10 万元;按 B 公司净资产增加值中少数股东的份额,贷记“少数股东权益”项目 51 万元 $[(2 850-2 680) \times 30\%]$;按暂定价值入账时确认的商誉,贷记“商誉”项目 4 万元 $(1 880-2 680 \times 70\%)$;按以上借贷方发生额合计的差额,即按确定价值认定的合并差额 105 万元 $(2 850 \times 70\% - 1 890)$ 计算的金额,贷记“盈余公积”项目 10.5 万元 $(105 \times 10\%)$,贷记“未分配利润”项目 94.5 万元 $(105-10.5)$ 。最后,在调整 A 公司个别利润表上年数的调整分录计入合并利润表工作底稿上年数的基础上,编制抵销分录调整合并利润表的上年数,借记“净利润”项目 105 万元,贷记“营业外收入”项目 105 万元。○