

国际通用财务会计 考试指南

④

企业合并与控股的会计处理



倪克勤
张晓鹏
杨羽飞
编

赵其平
阳国新
周九红
著

成都科技大学出版社

(川) 新登字 015 号

责任编辑：姚 羲

成都科技大学出版社出版发行

四川希望书店经销

绵竹教育印刷厂印刷

开本：787×1092 毫米 1/32 印张 6

1993 年 11 月第 1 版 1993 年 11 月第 1 次印刷

字数：120 千字 印数：1—20000

ISBN 7-5616-2323-2/F·224

定 价：4.00 元

国际通用财务会计 考试指南

(四)

企业合并与控股的会计处理

倪克勤 赵其平
张晓鹏 周九红
杨羽飞 阳国新
编 著

成都科技大学出版社

目 录

- 第一篇：公司合并与控股的会计处理 …… (3)
- 第二篇：公司合并与控股会计部分习题和答案
…………… (51)
- 第三篇：货币流动资产和货币流动负债 …… (108)
- 第四篇：货币流动资产和货币流动负债部分习
题和答案 …… (130)

第一篇

公司合并与控股的会计处理

为了分散经营，或是获得稳定可靠的原材料供应，或是扩大营销及服务范围等目的，许多公司采取各种方式参与或控制其他公司的经营活动。从会计处理的角度而言，首先要做的就是正确记录并报告联合日的经济状况，然后根据所选择的方案进行更深入的处理。

按有关法律规定，公司间发生的各种形式的联合行为可分为以下三点：

1. **兼并**：一个公司的股票、现金或其他对价物取得另一家或几家公司的资产和负债。发起兼并的公司仍作为独立法人存在，而被兼并公司则不再作为独立法人存在，股票取消，停止帐目往来，其资产和负债均记入发起公司帐户（公司 A + 公司 B = 公司 A）。

2. **合并**：两个或两个以上的公司为了合并而创立一个新公司，由新公司发行新股票以代替原有股份，并由新公司取得原有公司的资产及负债。新公司作为独立法人，原有公司则不再享有这种资格（公司 A + 公司 B = 公司 C）。

3. 购买：一公司购得另一公司多数普通股股票（75%），各公司均保持其法人地位，发起公司需在有关联合帐户中设置“购买公司股票投资”科目（公司 A+公司 B=A 和 B 的合并财务报表）。

兼并和合并要求取得被购买公司 100% 的所有权，而收购公司只要求拥有多数股权即可，而且，继续保持被购买公司（公司 B）的法人地位而不取消其股票，使得母公司（公司 A）在筹集额外资本方面享有极大的灵活性，例如以 B 公司股票作为抵押物申请贷款，或通过 B 公司发行新股票。

兼并和合并的财务报表均按一般会计程序制作，所有资产和负债均在同一公司帐户上处理；而购买则导致母公司记录投资帐户，同时被购买公司可以保持单独的资产及负债，这就要求进行会计合并处理，以反映母公司和联属公司之间形成的新经济实体的财务状况。

A. 联合的会计处理

无论公司采取何种联合方式，在会计上只有两种方法用于该目的——购买法或联营法。这两种方法彼此排斥，具体选用哪一种，应视实际情况而定。

1. 购买法

购买法与购买成批资产的处理方法类似，发起公司给予的对价物（现金、股票、债券等）的公允市价作为联合的评估基础，被购买公司的资产及负债则需在联合发生日按其公允市价分别重新定值，联合日前的或有事项按购买法处理，方式可参阅财务会计标准委员第 38 号公告的规定。对价物市价

与所获净资产公允市价的差额一般计为商誉收入，发起公司的财务报表应反映联合日起的联合行动情况。

2. 联营法

该法实际上假定了股东权益的联合。评估基础是被购买公司净资产的帐面价值，于是联合发生日不含发生商誉科目的变化。发起公司的财务报表应根据联营公司联合年以前各年的报表对等期的发起公司财务报表重新调整，以反映联营公司的经营和财务状况。

会计原则委员会第 16 号公告对该法的应用规定了 12 条原则，任何一条得不到满足就不能用联营法。主要原则有：(a) 参予联合行动公司的业主权益彼此独立，并且在最近时期内部不是另外公司的联属公司或分公司；(b) 联合行动应通过一次交易完成，或联合方案的实施不超过一年；(c) 被联合公司的至少 90% 的有表决权股票应与联合发起公司发行的有表决权股票交换，并且所有股东享有同样的资本所有权；(d) 联合发生日后不可分割被购买公司的经营或其股东权益。

《会计动向及技术》最近刊登论文指出，只有接近 20% 的发起公司使用联营法；不过，尽管联营法的使用有减少的趋势，仍不失为一种会计处理方法，应当予以学习和讨论。

B. 公司 A 和公司 B——联合日情况

以下两节关于购买法和联营法的运用以及以后合并会计的运用都使用下面的例子。A 公司与 B 公司资产负债表如下：

A 公司与 B 公司资产负债表 86/1/1

(联合行动即将发生时)

资 产	A 公司	B 公司
现金	\$ 30900	\$ 37400
应收帐款	34200	9100
存货	22900	16100
设备	200000	50000
减：累计折旧	(21000)	(10000)
专利权	<u>-0-</u>	<u>10000</u>
总资产	<u>\$ 267000</u>	<u>\$ 112000</u>
负债及业主权益		
应付帐款	\$ 4000	\$ 6600
应付公司债	100000	-0-
股本（面值 \$ 10）	100000	50000
额外缴入资本	15000	15000
留存收益	<u>48000</u>	<u>41000</u>
负债及业主权益总值	<u>\$ 267000</u>	<u>\$ 112600</u>

帐面价值这一概念在计算中运用极多。B 公司资产帐面价值可由两种途径计算得出：

1. 资产帐面价值减去负债帐面价值

$$\$ 112600 - \$ 6600 = \$ 106000$$

2. 将 B 公司业主权益各项帐面价值加总

$$\$ 50000 + \$ 15000 + \$ 41000 = \$ 106000$$

C. 联合发生日情况——购买法

购买法以净资产公允市价作为联合评估基础。发起公司付出对价物的公允市价与所获净资产的帐面价值差额是成本超出帐面价值的部分，或所获净资产帐面价值超出成本的部分（以下称为“差价”）。该差价可被看作是由两部分组成的：

1. 代表净资产按公允市价向上（或向下）调整帐面价值的数量；
2. 代表商誉的数量。

假设 A 公司购入 B 公司全部净资产。联合发生日各资产、负债的公允市价估计为：

<u>B 公司帐目</u>	<u>帐面价值(BV)</u>	<u>公允市价(FMV)</u>	<u>差额</u>
现 金	\$ 37400	\$ 37400	\$ -0-
应收帐款(净值)	9100	9100	-0-
存货	16100	17100	1000
设备(净值)	40000	48000	8000
专利权费	10000	13000	3000
应付帐款	<u>(6600)</u>	<u>(6600)</u>	<u>-0-</u>
总 值	<u>\$ 10600</u>	<u>\$ 118000</u>	<u>\$ 12000</u>

B 公司净资产帐面价值与公允市价的差额即 \$ 12000，构成差价的一个部分。

下面列出了付出不同购买成本的四种情况。A 公司付给 B 公司的对价物假设为现金，当然在购买法下也可以是股票、信用公司债券等。

成本与帐面价值的差价分两步计入不同的部分:首先资产负债按各自公允市价调整其帐面价值,其次剩下的数量计为商誉。注意,由于净资产的公允市价也可能低于帐面价值,故该差价是正是负均有可能。

情形:	情形 A	情形 B	情形 C	情形 D
付出对价物	\$ 134000	\$ 118000	\$ 106000	\$ 100000
备注:	(>FMV)	(=FMV)	(<FMV)	(<FMV)
	(>BV)	(>BV)	(=BV)	(<BV)

步骤 1 计算差价

帐面价值	\$ 106000	\$ 106000	\$ 106000	\$ 106000
投资成本	<u>134000</u>	<u>118000</u>	<u>106000</u>	<u>100000</u>
差价	\$ 28000	\$ 12000	-0-	(\$ 6000)

步骤 2 差价分配

a. 净资产按公允市价重新定值

FMV(净资产)	\$ 118000	\$ 118000	\$ 118000	\$ 118000
减: BV	<u>106000</u>	<u>106000</u>	<u>106000</u>	<u>106000</u>
调整数量	\$ 12000	\$ 12000	\$ 12000	\$ 12000

b. 剩余部分(成本与公允市价差额)

FMV(净资产)	\$ 118000	\$ 118000	\$ 118000	\$ 118000
减: 投资成本	<u>134000</u>	<u>118000</u>	<u>106000</u>	<u>100000</u>
商誉	\$ 16000	-0-	(\$ 12000)	(\$ 18000)

步骤 3 会计原则委员会第 16 号公告规定成本超出公允市价的差额计为商誉(情形 A),并按会计原则委员会第 17 号公告的规定进行分摊。若情形相反(情形 C 和 D),会计原则

委员会第 16 号公告规定该差额用于按比例冲减所获非流动资产(长期证券投资除外)的公允市价;若资产额已减到零,则未用于冲减的差额作为递延贷项。那么在情形 C 和 D 中则需要所分配差额。

	科目	所获非流动资产的公允市价	比例	公允市价超过成本的差额	重新分配	新公允市价
情形 C	设备	\$ 48000	$\frac{\$ 48000}{\$ 61000}$	(\$ 12000)	(\$ 9443)	\$ 38557
	专利权	<u>\$ 13000</u>	$\frac{\$ 13000}{\$ 61000}$	(\$ 12000)	(\$ 2557)	\$ 10443
		<u>\$ 61000</u>			<u>(\$ 12000)</u>	
	设备	\$ 48000	$\frac{\$ 48000}{\$ 61000}$	(\$ 18000)	(\$ 14164)	\$ 33836
情形 D	专利权	<u>\$ 13000</u>	$\frac{\$ 13000}{\$ 61000}$	(\$ 18000)	(\$ 3836)	\$ 9164
		<u>\$ 61000</u>			<u>(\$ 18000)</u>	

在 A 公司联合帐户上,有关此购买兼并行为的数据记录为:

	情形 A	情形 B	情形 C	情形 D
现金	\$ 37400	\$ 37400	\$ 37400	\$ 37400
应收帐款	9100	9100	9100	9100
存货	17100	17100	17100	17100
设备(净值)	48000	48000	38557	33836
专利权	13000	13000	10443	9164
商誉	16000	—0—	—0—	—0—
应付帐款	\$ 6600	\$ 6600	\$ 6600	\$ 6600
现 金	134000	118000	106000	10000

B公司同时停止帐户处理,丧失独立经济实体地位。

若B公司保持独立法人资格,则该联合行为应视为100%的购买。那么在上述四种情形下,A公司联合帐户上就应记录:

对B公司的投资	\$ 134000	\$ 118000	\$ 106000	\$ 100000
现金	\$ 134000	\$ 118000	\$ 106000	\$ 100000

当在外股票的50%以上被购买时,则应准备合并财务报表,这项内容稍后再予以讨论。

另外,用价值线可以充分表达购买法的特点,对分析颇有帮助。以情形A和B为例,我们给出价值线分析方法:

情形 A:

(1) 差价 = \$ 328000 (成本超过帐面价值)	$\left\{ \begin{array}{l} \text{成本} \\ \text{公允价值} \\ \text{帐面价值} \end{array} \right.$	\$ 134000	$\left. \begin{array}{l} \text{)} \\ \text{)} \\ \text{)} \end{array} \right\}$	剩余部分
		\$ 118000		(2b) (成本超过公允价值)
		\$ 106000		高誉 = \$ 16000
			(2a)	净资产按公允价值重新定值 \$ 12000

情形 D:

(1) 差价 = (46000) (帐面价值超过成本)	$\left\{ \begin{array}{l} \text{公允价值} \\ \text{帐面价值} \\ \text{成本} \end{array} \right.$	\$ 118000	$\left. \begin{array}{l} \text{)} \\ \text{)} \\ \text{)} \end{array} \right\}$	净资产按公允
		\$ 106000		市价重新定值
		\$ 100000		\$ 12000
		(2a)	(2b)	剩余部分 (公允价值超过成本) (\$ 18000)

D. 联合发生日——联营法

联营法要求所涉及的公司的股东权益联合。联合发生前,应将最终获得独立法人资格的公司的普通股面值或定值与所有当事公司的普通股股本总面值或总定值加以比较,以确定联营股东权益的结构比例;同时还须注意,应使用净资产的帐面价值记录联合行为。

仍沿用上例中 A 公司和 B 公司的例子,特别提出它们的以下帐户:

	<u>A</u>	<u>B</u>
股本(面值 \$ 10)	\$ 100000	\$ 50000
额外缴入资本	15000	15000
留存收益	<u>48000</u>	<u>41000</u>
总计	<u>\$ 1630000</u>	<u>\$ 106000</u>

联营法要求 B 公司应至少保持 \$ 65000 的已缴资本(股本 \$ 50000+额外缴入资本 \$ 15000),A 公司联合日帐户中已缴资本的结构比例由 A 公司放弃的股票面值决定。

若发行方(A 公司)股票面值大于被联合公司(B 公司)现时帐面记录价值,应按以下次序处理。以使各科目逐一偿清:

1. 被联合公司(B)在外股票总面值;
2. 被联合公司(B)额外缴入资本;
3. 发行方(A)额外缴入资本;
4. 被联合公司(B)留存收益;
5. 发行方(A)留存收益。

若发行方的面值较小,使面值超过新面值的部分计入额外缴入资本帐户。

下面的讲解中,括号中的公司各说明了是由哪个公司决定该科目的记录数量。

1. 兼并和合并的法定处理形式

例 1:A 公司发行普通股面值 \$ 30000,A 公司各帐户记录应为:

*B 公司净资产	106000
股本(A 公司)	30000
额外缴入资本(B 公司)	35000
留存收益(B 公司)	41000

*B 公司资产及负债的具体各项的帐面价值应分开单列出来。

例 2:A 公司发行普通股面值 \$ 60000,A 公司各帐户记录应为:

B 公司净资产	106000
股本(A 公司)	60000
额外缴入资本(B 公司)	5000
留存收益(B 公司)	41000

例 3:A 公司发行普通股面值 \$ 75000,A 公司各帐户记录应是:

B 公司净资产	106000
*缴入资本(A 公司)	10000
股本(A 公司)	75000
留存收益(B 公司)	41000

*代表原来与 A 公司股东相联系的缴入资本。若 A 公司发行股票面值大于 \$ 80000,则上面贷记的留存收益将减少。

2. 购买的法定处理形式

若 B 公司保持独立法人地位,就需要准备合并财务报表。设立“对 B 公司股票投资”帐户,不必具体列出 B 公司净资产。例 1 情况下的 A 公司联合帐户如下:

对 B 公司普通股投资	106000
-------------	--------

股本(A公司)	30000
额外缴入资本(B公司)	35000
留存收益(B公司)	41000

其他几例可作类似处理,需要注意的是,若是100%购买,合并财务报表的最后结果应该视为兼并购或合并时的处理结果相同。会计原则委员会第16号公告要求联营行为应在发生当期的期初开始报告,因而,当联营在期中发生时,就要对从发生时追溯到期初这段时间运用联营法;而且,若有比较报表,则应对之进行调整以反映联合行为的发生及相关公司状况。联营日前发生的公司内部交易在追溯使用联营法时应予以取消;这一内容稍后进行讨论。

E. 购买法与联营法总结

下面的矩阵表明了三种联合形式(兼并、合并和购买)中,发起公司所做的法定处理程序。具体处理形式有赖于被联合公司(B公司)是继续保持独立法人资格还是将资产及负债全部移交A公司并取消其股票。至于选择何种方法(购买法或联营法)与处理形式无关,而由会计原则委员会第16号公告中规定的原则决定。括号中的公司各表明了评估基础或由哪个公司决定数量多少。

购买法—联营法矩阵

会计方法

法定形式

购买法

联营法

1. 兼并 (A 公司 + B 公司 = A 公司)	资产(B 公司市价) 负债(B 公允市价) 股本(A) 额外缴入资本(A)	资产(B 帐面价值) 负债(B 帐面价值) 股本(A) 额外缴入资本(B) 留存收益(B)
2. 合并 (A 公司 + B 公司 = C 公司)	资产(A 和 B 的公允市价) 负债(A、B 公允市价) 股本(C) 额外缴入资本(C)	资产(A、B 帐面价值) 负债(A、B 帐面价值) 股本(C) 额外缴入资本(A、B) 留存收益(A、B)
3. 购买 (A 公司 + B 公司 = A、B 合并财务报表)	对 B 的投资(公允市价) 股本(A) 额外缴入资本(A)	对 B 的投资(帐面价值) 股本(A) 额外缴入资本(B) 留存收益(B)

F. 合并财务报表

若投资购买了多于 50% 的在外有表决权股票，一般都要求做合并财务报表。具体过程将在下一节讲解。合并报表中将取消投资帐户，代之以被投资公司的各项具体资产及负债科目。有时尽管投资比例超过 50%，但存在以下例外可不做合并报表：

1. 控制权很可能只是暂时的；
2. 控制权可由大多数股东掌握。

- a. 被投资对象正在进行法定重组或处于破产的境地；
- b. 被投资对象在国外经营，而外国对其财务事项有严格控制；或外国有严重政治和经济动荡，使得母公司极难掌握

其联属公司。在上述例外情形下,除非母公司有足够能力表明它可以使用权益法,母公司均以成本法在其资产负债表上将投资表述为对未合并联属公司的长期投资。

合并报表的根本出发点在于两个或更多公司的资源都处于母公司控制之下,就像一组经济实体假定为一个经济实体,这样对于管理、股东和母公司债权人而言都更有意义,而且财务上相关的公司也要求提供此类报表。各联属公司对各自股东或债权人也应准备各自的报表。

记录报告单一经济实体的会计原则同样适用于两个或更多公司的合并经济实体,只是包括了多个公司。合并报表中,在母公司和联属公司帐目上反映的相互往来帐户均被取消,以避免重复计算而使合并经济实体的财务状况失真。

做合并报表从母公司和联属公司的试算表着手,工作底稿上应反映出两个彼此独立的公司合并后其经营和财务状况的变动,因而有关科目的取消只能在工作底稿上出现,而不是在母公司或联属公司的帐目中。

合并报表一般均应在联合发生日制作,以反映合并实体的最初财务状况,各公司间相互往来帐均应相互冲抵,而且母公司的“对联属公司股票投资”帐户也应与联属公司业主权益的对应科目相冲抵;剩下的帐户才参与合并报表的制作。若联合发生日以后再进行合并报表的制作,情况就稍复杂一些,因为母公司和联属公司的损益表上可能包含必须取消的相互公司间帐目往来。下一节我们给出一个例子说明在联合发生日以购买法和联营法来准备合并资产负债表,这是在联合日以后制作合并报表的基础。