

第一章 合并会计报表

第一节 企业合并

一、企业合并的意义

企业合并是指将两家或两家以上企业的经济资源置于一个管理机构或集团控制之下的企业组织方法，它是两个或两个以上企业实体的联合。企业合并意味着至少有一方企业的产权归属发生根本性变化。企业合并是市场经济发展的必然产物，是企业间激烈竞争的结果。在竞争中一些企业为了扩大生产经营规模，进行多元化经营，减少投资风险，或为了建立材料供应基地，开辟扩大市场，以及取得先进技术等，而兼并或控制其他企业。在现代社会中，企业间的竞争愈来愈激烈，企业合并的现象也更加频繁。尤其是在我国实行社会主义市场经济的今天，企业合并更具有现实的经济意义。

1. 企业合并可避免资产的继续蚀耗，使原有效益不佳的经济资源在新的组合下实现增值。通过合并可以让经营良好的扩张型企业合并那些经营管理不善的企业，防止亏损企业继续浪费经济资源。

2. 企业合并可实现生产要素的合理流动，合理调整产业结构和产品结构。通过企业合并，可以促使有限的经济资源流向社会需要的产业和产品生产部门，实现生产要素的合理流动，以达到产业

结构和产品结构的调整。

3. 企业合并可以使资本集中，刺激现有企业扩大规模。社会化大生产的发展通常要求生产经营向集约化的方向发展，不断扩大现有企业的规模，而企业合并则是资本集中的重要方式，是扩大企业规模的重要手段。

另外，企业合并对于减少投资风险，确保原材料供应，开拓市场，或取得新技术和税务优惠等方面都有重要作用。

二、企业合并的形式

企业合并可采取不同的方式，主要有三种形式：

（一）吸收合并

吸收合并是指由两家或两家以上企业合并成一家企业，成为一个法人的一种企业合并形式，又称企业兼并。经过吸收合并，通常只让一家公司继续经营，另外一家或几家公司合并后不复存在。吸收合并可以按几种不同的方式来实现，常见的有以下两种：

1. A 公司（存在的公司）可以用现金购入 B 公司的一切资产并接受其一切负债，B 公司再以其所收取的现金付给其股东，从而 B 公司也就自行消亡。

2. A 公司（存在的公司）可以发行股份给 B 公司换取它的各项资产和负债。B 公司再将 A 公司的股份分给它的股东，从而 B 公司也就停止存在。

（二）创立合并

创立合并和吸收合并相类似，是指在两个或两个以上公司的基础上重新组成一个新的公司的一种企业合并形式。新公司接受原有各公司的一切资产和负债，并发行股份给各公司。原有的各公司将所取得的股份分别分给股东，从而原各公司就此消亡。

（三）控制股权合并

控制股权合并，简称控股合并。控股合并是指由一家公司通过一定方式取得能够控制另一家公司所必需的控股百分比股份的一

种企业合并形式，即一个公司通过多数股份的取得，而控制另一家公司的经营。在这种形式下，如果拥有的股份不是很多，这两个公司的关系一般只是投资者和被投资者的关系。如果拥有的股份数额很大，则存在一种“母公司”和“子公司”的密切关系。母子公司关系的形成必须具有以下三个条件：

1. 母公司（控股公司）掌握了子公司（附属公司）的管理权；
2. 母公司至少拥有子公司的多数普通股股权；
3. 公司间发生很多的往来事项。

这里所说的“多数”股份，即控股股份，从理论上讲，母公司所拥有子公司的股权应在 51% 以上。但在附属公司有相当规模，而股份又比较分散的情况下，往往控制了 30% 左右的股份，有时甚至 25% 左右，就足以有效地对付那些分散的 70% 左右的股份，而左右局面，达到控制的目的。

控股关系可以是单层的，也可以是多层的。单层控股关系是指母公司直接控制子公司；多层关系，是指母公司除了直接控制子公司外，还通过子公司间接地控制其他公司（孙公司）。例如，A 公司持有 B 公司股份的 70%，而 B 公司又持有 C 公司股份的 80%，则 A 公司通过 B 公司又控制了 C 公司的经营管理大权。

三、企业合并的程序

企业合并应建立在企业自愿的基础上，而不是行政命令的产物。在选定合并对象后，参与合并的双方应首先进行意向性接触，然后，按照下列程序进行：

（一）提出申请

实施合并的企业，应由其最高权力机构做出合并其他企业的决策。国有企业在合并前应向国有资产管理部、财政部门提出申请，然后由国有资产管理部根据企业的书面报告及有关财务报告，并考虑其他方面提出的意见，办理是否同意合并其他企业的审批手续。

（二）谈判协商

经批准后，通过产权交易市场或直接谈判，与所选择的被并企业就合并的有关事宜进行协商，合并双方应在协商的基础上签订合并协议。

（三）对被并企业进行资产确认和评估

购进企业可以委托具有评估资格的资产评估机构，对被并企业的各项资产进行评估，核实债权债务，确定资产或产权转让的底价。被并企业如为国有企业，经评估的资产价值还应经国有资产管理部门核准确认。

（四）确定成交价格

资产评估价值只表明资产的公允价格，不一定就是购进企业和被并企业的成交价格。在资产评估价格的基础上，还应考虑诸如职工素质、企业发展前景、产品市场状况、技术水平、退休职工人数，以及企业其他负担情况等因素。成交价格可以通过招标定价等形式来确定。

（五）签署产权转让协议

合并双方成交后，购进企业和被并企业的所有者代表应签订产权转让协议，包括价款的支付方式、付款日期等。国有企业还应将成交价、付款方式和付款日期报经国有资产管理部门批准。

（六）办理移交手续

产权转让协议签字后，应按照法定程序，办理清算及法律手续。被并国有企业的产权转让后，应编制成交时的财产清单，以及会计报表，并分别报送国有资产管理部门及其他有关部门。

至此，企业合并过程已全部结束，购进企业完全得到了对被并企业的控制权。

第二节 企业合并的会计处理

企业合并的会计处理，通常可以采用两种方法，即购买法和权益联营法。本节仅介绍在吸收合并条件下的会计处理方法，至于控股合并的会计处理方法将在第三节讨论。

一、购买法

购买法是处理企业合并的主要会计方法之一，它是将企业合并视为购买另一家企业的净资产。在吸收合并条件下，在会计处理上，将企业合并视为购进一批资产，购进企业应按评估的公允价值记录并入的资产和负债，购买成本（实际支付的购买价格）超过净资产公允价值的部分称为商誉，确认为无形资产或是直接调整所有者权益项目。在企业合并过程中，如果购买成本低于净资产公允价值，其差额应先行调整成贬值资产（除长期证券投资之外的各项非流动资产），未尽部分作为负商誉，计入递延贷项。确认的商誉和负商誉都应在以后各期予以摊销，而被购并企业可参照清算会计方法结束旧账。

以下举例说明企业兼并时，采用购买法所进行的会计处理。

[例 1]假设 A 公司于 19××年 12 月 31 日兼并了 B 公司，兼并后 B 公司不复存在。A 公司支付 2 700 000 元，取得 B 公司的全部资产和负债，另外 A 公司支付各种费用 100 000 元。B 公司 19××年 12 月 31 日的资产负债表如表 1—1。

1. 被并企业（B 公司）结束旧账的会计处理

被并企业在产权转让成交后，应结束旧账，及时办理有关手续。首先，B 公司应按资产评估后的价值，调整有关科目。假设在资产评估中，存货增值 80 000 元，固定资产净值增加 240 000 元，无形资产增值 259 840 元，应付债券调高 99 840 元，应做会计分录如下：

表 1--1

会计科目	账面价值	公允价值	会计科目	账面价值	公允价值
银行存款	40 000	40 000	短期借款	350 000	350 000
存 货	760 000	840 000	应付账款	50 000	50 000
固定资产	3 200 000	3 600 000	应付债券	1 200 000	1 298 840
累计折旧	(640 000)	(800 000)	实收资本	800 000	
无形资产	240 000	499 840	资本公积	400 000	
			盈余公积	80 000	
总 计	3 600 000		总 计	3 600 000	

(1) 按资产评估结果调整原账面有关账户的价值, 会计分录为:

借: 存 货	80 000
无形资产	259 840
固定资产	240 000
贷: 资本公积	480 000
应付债券	99 840

(2) B 公司应注销原账面资产和负债项目(企业净资产部分先记入“其他应收款”科目)其会计分录为:

借: 短期借款	350 000
应付账款	50 000
应付债券	1 299 840
累计折旧	800 000
其他应收款	2 480 000
贷: 银行存款	40 000
存 货	840 000

固定资产	3 600 000
无形资产	499 840

(3) A 公司以 2 700 000 元的价款购买 B 公司价值 2 480 000 元的净资产, 当收到产权转让价款时, 会计分录为:

借 银行存款	2 700 000
贷 其他应收款	2 480 000
资本公积	220 000

(4) 在完成产权移交手续后, 应结平所有账户, 即冲销所有者权益项目和银行存款项目, 被并企业产权转让的价款收入应上交企业的所有者。其会计分录如下:

借 实收资本	800 000
资本公积	1 100 000
盈余公积	800 000
贷 银行存款	2 700 000

2. 购进企业的会计处理

A 公司应将 B 公司的资产和负债项目, 并入本公司的账内, 支付的产权转让价款 2 700 000 元和发生的各种费用 100 000 元, 与 B 公司净资产的差额 320 000(2 700 000 + 100 000 - 2 480 000)元列为商誉, 记入无形资产账户。其会计处理如下:

(1) 支付合并过程中发生的各项费用:

借 长期投资——B 公司	100 000
贷 银行存款	100 000

(2) 将 B 公司的资产和负债项目并入 A 公司账内, 产权转让价款作为对 B 公司的投资:

借 银行存款	40 000
存 货	840 000
固定资产	3 600 000
无形资产——商标权	499 840

无形资产——商誉	320 000
贷 短期借款	350 000
应付账款	50 000
应付债券	1 299 840
累计折旧	800 000
长期投资——B 公司	2 700 000

(3) 当实际支付转让价款时:

借 长期投资——B 公司	2 700 000
贷 银行存款	2 700 000

二、权益联营法

权益联营法是处理企业合并的另一种会计方法，也称权益合并法。权益联营法是将企业合并视为由两个经营主体对一个联合后的企业或集团公司开展经营活动的资产贡献，即经济资源的联合。由于两个企业都被看成合并后的集团公司的附属企业，任何一个企业的账面价值都不需要做出重大变更，即不需要将资产和负债调整为市场公允价格，仍按原账面价值和原始成本基础加以合并。由于不是将企业合并视为资产交易，也就不存在购买价格超过净资产公允价格的问题。

在权益联营法下，记录合并的净资产是按其账面价值，而不是像购买法那样按市场公允价格合并入账，因而企业合并后，可能获得一些额外的收益。这些收益仅仅是由于企业合并产生的，而不是由于企业合并后经营的成果。因此，对权益联营法的使用有许多限制，在有些国家，法律或会计准则严格规定，只有在被并企业的所有者权益仍然构成了购进企业的所有者权益，即购进企业以自己的股票换取了几乎全部（通常在 90% 以上）的普通股票时，方可采用权益联营法。

在一般情况下，购进企业是通过发行普通股股票方式来换取并入企业的净资产。合并后，被并企业将不复存在，但其所有者却

将其原有净资产换成了购进企业新发行的普通股股票，与购进企业的所有者共同拥有合并企业的权益，成为联合的所有者。当合并完成后，购进企业是以并入企业的账面价值记录合并业务的。但是，这并不排斥对个别资产项目做出必要的调整。例如，待摊费用、预提费用项目，如对以后正常经营并无作用，应加以注销；又如，那些账实不符的项目也应调整为实际数。如此等等。

在权益联营法中，所有者权益的合并是记录权益联营业务的难点之一。在合并时，其所有者权益的合并虽然总额不变，但其结构却会发生变化，即购进企业在记录合并业务时，并不是按被并企业所有者权益各项目的账面数记录的，而是按换出股票的面值和股票溢价发行收入记账的。在合并时，可能会发生以下几种情况：

1. 换出股票的面值总和（面值×股份数）等于被并企业的实收资本

在这种情况下，合并时，所有者权益的结构不会发生变化。应将购进企业的所有者权益的各项与被并企业所有者权益的各项目简单相加即可。现举例说明如下：

[例 2] 假设 A 公司以合股的方式合并 B 公司 并将 B 公司的净资产折价入股，其净资产的账面价值 2 000 000 元 折股 80 万股 每股面值 1 元。B 公司在合并时的资产负债表如表 1—2：

表 1—2 资产负债表

会计科目	账面价值	会计科目	账面价值
银行存款	40 000	短期借款	350 000
存 货	760 000	应付账款	50 000
固定资产	3 200 000	应付债券	1 200 000
累计折旧	(640 000)	实收资本	800 000
无形资产	240 000	资本公积	400 000
		盈余公积	800 000
总 计	3 600 000	总 计	3 600 000

根据以上资料，A 公司做合并会计分录如下：

借 银行存款	40 000
存 货	760 000
固定资产	3 200 000
无形资产	240 000
贷 短期借款	350 000
应付账款	50 000
应付债券	1 200 000
累计折旧	640 000
股 本	800 000
资本公积	400 000
盈余公积	800 000

2. 换出股票的面值总和（面值×股份数）超过被并企业的实收资本

如果换出股票的面值总和大于被并企业的实收资本，应首先冲减被并企业的资本公积；如果还不足以抵补这种差额，可再依次冲减被并企业的盈余公积和未分配利润。现举例说明如下：

[例 3] 假设 A 公司与 B 公司合并时，B 公司的净资产折股 100 万股，每股面值 1 元，换取的股票面值总额为 1 000 000 元，超过 B 公司实收资本合计 800 000 元，差额 200 000 元。该差额应冲减 B 公司的资本公积。因此，合并时 B 公司的资本公积为 200 000 (400 000 - 200 000) 元。合并时 A 公司应做会计分录如下：

借 银行存款	40 000
存 货	760 000
固定资产	3 200 000
无形资产	240 000
贷 短期借款	350 000
应付账款	50 000

应付债券	1 200 000
累计折旧	640 000
股 本	1 000 000
资本公积	200 000
盈余公积	800 000

[例 4]假设 A 公司与 B 公司合并时, B 公司的净资产折股 150 万股,每股面值 1 元,换取的股票面值总额为 1 500 000 元,超过 B 公司实收资本合计 800 000 元,差额 700 000 元。该差额应先冲减 B 公司的资本公积,不足部分 300 000(700 000-400 000)元,再冲减盈余公积。因此,合并时 B 公司的资本公积为零,盈余公积为 500 000(800 000-300 000)元,合并时 A 公司应做会计分录如下:

借 银行存款	40 000
存 货	760 000
固定资产	320 000
无形资产	240 000
贷 短期借款	350 000
应付账款	50 000
应付债券	1 200 000
累计折旧	640 000
股 本	1 500 000
盈余公积	500 000

3. 换出股票的面值总和(面值×股份数)小于被并企业的实收资本

如果换出股票的面值总和小于被并企业的实收资本,应按换取股票面值总额借记并入企业的股本账户,换取股票面值总额与被并企业实收资本的差额,应增加被并企业的资本公积。现举例说明如下:

[例 5] 假设 A 公司与 B 公司合并时, B 公司的净资产折股 70 万股, 每股面值 1 元, 换取的股票面值总额为 700 000 元, 低于 B 公司实收资本合计 800 000 元, 差额 100 000 元。该差额应增加 B 公司的资本公积。因此, 合并时 B 公司的资本公积为 500 000 (400 000+100 000)元。A 公司应做会计分录如下:

借 银行存款	40 000	
存 货	760 000	
固定资产	3 200 000	
无形资产	240 000	
贷 短期借款		350 000
应付账款		50 000
应付债券		1 200 000
累计折旧		640 000
股 本		700 000
资本公积		500 000
盈余公积		800 000

第三节 股权取得日的合并会计报表

合并会计报表, 是由母公司将本身的会计报表与子公司(分公司)会计报表合并汇总而编制的一种会计报表。它是反映企业集团(母公司及其全体子公司)情况的会计报表。所谓“母公司”是指拥有一个或若干个子公司的企业; 所谓“子公司”, 是指被另一企业(母公司)所控制的企业。

随着企业合并、企业集团和跨国公司的日益增多, 合并会计报表已成为企业的一项基本会计业务。编制合并会计报表, 可以提供企业集团财务状况和经营成果的全貌, 可以满足母公司会计报表的使用者全面了解企业集团在整体上的财务状况、经营成果及其

变动情况。只有通过合并会计报表，才能使现在的或潜在的投资者正确评价母公司管理当局的管理业绩，才能为母公司进行经营决策提供必要的管理数据。

一、合并会计报表的种类和合并范围

(一) 合并会计报表的种类

1. 按照合并会计报表的内容划分

按照合并会计报表的内容，可以将会计报表分为：

- (1) 合并资产负债表；
- (2) 合并损益表；
- (3) 合并现金流量表；
- (4) 合并利润分配表。

2. 按照合并会计报表编制的时间划分

按照合并会计报表编制的时间，可将合并会计报表分为：

- (1) 取得股权日的合并会计报表；
- (2) 取得股权日后的合并会计报表。

(二) 合并会计报表的合并范围

母公司在编制合并会计报表时，应将其控制的境内外所有子公司纳入合并会计报表的合并范围。在我国，需纳入合并会计报表合并范围的企业包括：

1. 母公司拥有其过半数以上（不包括半数）权益性资本的被投资企业

这类企业包括：

- (1) 直接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；
- (2) 间接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；直接或间接方式拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。

间接拥有过半数以上权益性资本，是指通过子公司而对子公司拥有其过半数以上权益性资本。

直接或间接方式拥有过半数以上权益性资本，是指母公司虽

然只拥有其半数以下的权益性资本，但通过与子公司合计拥有其过半数以上的权益性资本。

2. 其他被母公司所控制的被投资企业

母公司对于投资企业虽然不持有其过半数以上的权益性资本，但母公司与被投资企业之间有下列情况之一的，应当将该投资企业作为母公司的子公司，纳入合并会计报表的范围：

(1) 通过与该投资公司的其他投资者之间的协议，持有该被投资公司半数以上的表决权；

(2) 根据章程或协议，有权控制企业的财务和经营政策；

(3) 有权任免董事会等类似权力机构的多数成员；

(4) 在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

在母公司编制合并会计报表时，下列子公司可以不包括在合并会计报表的合并范围之内：

(1) 已关停并转的子公司；

(2) 按照破产程序已宣告被清理整顿的子公司；

(3) 已宣告破产的子公司；

(4) 准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司；

(5) 非持续经营的所有者权益为负数的子公司；

(6) 受所在国外汇管制及其他管制，资金调度受限制的境外子公司。

二、股权取得日合并会计报表的编制方法

当企业进行合并，并取得另一企业的股权时，应将合并企业与被合并企业的会计报表进行合并。在股权取得日，需要合并的会计报表一般只编制合并资产负债表。

我国现行制度只规定了通过购买法取得子公司股权，故本节只介绍这种方法。

母公司购买其子公司的股份一般有两种情况：一种是购买其

子公司的全部股份，另一种是购买其子公司的部分股份。由于购买的方式不同，因此合并会计报表的编制方法也有所不同。下面分别介绍这两种方式下合并会计报表的编制方法。

(一) 购买全部股份的合并会计报表

母公司购买子公司全部股权时，可能会出现按账面价值购买和未按账面价值购买两种情况。下面分别就这两种情况下合并资产负债表的编制方法加以说明。

1. 按账面价值购买全部股权

当母公司购买子公司股权时的投资成本恰好等于子公司股票的账面价值时，就相当于按账面价值购买了股权，也叫股票投资等于账面价值的购买。下面举例说明按账面价值购买全部股权时合并资产负债表的编制方法。

[例 6] 假设 A 公司为 B 公司的控股公司，19××年 4 月 1 日未形成控股关系之前的 A、B 两公司资产负债表（简略式）如表 1—3 所示。4 月 1 日 A 公司用 260 000 元现金从 B 公司的股东手中购买了 B 公司全部股票。有关会计分录及合并程序如下：

表 1—3 资产负债表

项 目	A 公司	B 公司
银行存款	296 000	124 000
应收账款	20 000	60 000
存 货	44 000	96 000
固定资产	240 000	120 000
资产合计	<u>600 000</u>	<u>400 000</u>
应付账款	100 000	140 000
股 本	<u>500 000</u>	<u>260 000</u>
权益合计	<u>600 000</u>	<u>400 000</u>

(1) 编制 A 公司取得股权时的会计分录：

借：长期投资	260 000
贷：银行存款	260 000

根据以上分录过入账户，编制资产负债表，填制合并资产负债表工作底稿。B 公司不做任何分录。

(2) 在合并资产负债表工作底稿上编制抵消分录，以删除 A 公司报表上与 B 公司报表上股东权益相重复的对子公司投资项目（该分录不需过人任何公司的账户）。该抵消分录为：

借：股本（B 公司）	260 000
贷：长期投资（A 公司）	260 000

(3) 合并母公司相同项目，并据此编制正式的合并资产负债表。

在本例中，由于母公司取得子公司 100% 股份，其购买成本刚好等于子公司股票的账面价值（所有者权益），因此抵消分录十分简单。假如本例中母子公司所有者权益的具体内容如表 1—3 所示，编制合并资产负债表工作底稿如表 1—4 所示。

表 1—4 A 公司与 B 公司合并资产负债表工作底稿

19××年 4 月 1 日

项 目	各公司资产负债表		抵消分录		合并资产 负债表
	A 公司	B 公司	借	贷	
银行存款	36 000	124 000		.	160 000
应收账款	20 000	60 000			80 000
存 货	44 000	96 000			140 000
固定资产	240 000	120 000			360 000
长期投资(100%)	260 000	_____		260 000	_____
资产合计	<u>600 000</u>	<u>400 000</u>			<u>740 000</u>
应付账款	100 000	140 000			240 000
股 本	500 000	260 000	260 000	_____	500 000
权益合计	<u>600 000</u>	<u>400 000</u>	<u>260 000</u>		<u>740 000</u>

应该注意的是，当子公司账面上留有留存收益时，在合并时不能将子公司的留存收益作为合并报表留存收益的一部分，以避免虚增合并后的留存收益。因为子公司的留存收益是作为子公司权益的一部分，而被母公司所购买的，必须与股本一样，一并予以抵消。

2. 未按账面价值购买全部股权

在实际工作中，购买股票投资成本与取得的股权所代表的账面价值往往相背离。这种背离要么是超过账面价值购买股权，要么是低于账面价值购买股权。

1) 超过账面价值购买股权

母公司以超过账面价值的代价购买子公司股票，主要有下列原因：

(1) 子公司的某些有形资产，由于会计误差，在取得股权日计价偏低。如不编制会计报表，子公司各项资产的计价也应在不违背公认会计原则的基础上加以调整；

(2) 子公司的某些负债，由于会计误差，计价偏高；

(3) 母公司甘愿蒙受损失；

(4) 子公司的某些无形资产没有入账；

(5) 母公司认为控股合并将带来更多的好处，它宁愿为该项尚未确定的无形资产支付代价。

在超过账面价值购买股权的情况下，在股权取得日编制合并资产负债表时，除了进行有关抵消外，还必须调整取得股权的实际投资成本超过其账面价值之间的差额。调整分录应按其差额，贷记母公司“长期投资”账户，借记子公司有关的负债或商誉等账户。现举例说明。

[例 7] 已知 A B 公司合并前资产负债表如表 1—3 所示。A 公司于 4 月 1 日用 280 000 元现金购买了 B 公司的全部股权，B 公司股票账面价值为 260 000 元。投资成本超过账面价值的主要原