

第一章 企业合并

学习目标

- 了解企业合并的概念、种类与方式；
- 熟悉同一控制下的吸收合并、新设合并及控股合并的核算原则；
- 熟悉非同一控制下的吸收合并、新设合并及控股合并的核算原则；
- 掌握同一控制下的企业合并的账务处理；
- 掌握非同一控制下的企业合并的账务处理；
- 了解反向购买的处理。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的演进

企业合并又称企业并购、企业兼并,是经济发展到一定阶段的产物。其在经济快速发展或经济动荡时期尤其常见。企业合并既有宏观的原因,也有微观的原因。例如,为了减少特定行业的无序竞争,提高行业的竞争力;或为了便于国家对某个特定行业的管理;或为了调整国家的产业结构或产品结构,优化社会经济资源的配置等,国家可从宏观层面上促成行业内企业的合并或是跨行业的合并。此外,一些企业为了扩大自身的业务规模,提高经济效益,或发现了合适的目标等,也会从微观层面上考虑进行企业合并。

纵观世界各国经济发展过程,企业的发展壮大与企业并购活动是分不开的。随着全球经济一体化进程的不断深入,企业决策者追求的是资源在全球范围内的优化配置,致使企业并购活动不断向纵深发展,并购活动变得越发复杂,并购的范围也越来越大。以美国为代表的西方发达国家,从 19 世纪末到现在,曾发生过五次并购浪潮。

第一次是 1893—1904 年的横向并购。其基本特征是同一个行业的小企业合并成一个或几个大企业,形成比较合理的经济结构。这次并购浪潮发生并购案件约 2 864 起,涉及金

额 64 亿多美元。

第二次是 1915—1929 年的纵向并购。其基本特征是并购形式多样化;除工业部门外,其他行业也发生了并购行为。在这次并购浪潮中,有至少 2 750 家公用事业单位、1 060 家银行和 10 520 家零售商进行了并购,使汽车制造业、石油工业、冶金工业及食品工业等实现了集中。

第三次是 1954—1969 年的混合并购。其基本特征是把不同性质产品的企业联合起来的混合并购案例激增,产生了诸多巨型和超巨型的跨行业公司。1960—1970 年,发生并购 2 500 多起,被并购企业达 20 000 多家。

第四次是 1975—1991 年的上市公司并购。其基本特征是大量公开上市公司参与并购,还出现了负债兼并方式和重组并购方式。在此次并购浪潮中,兼并事件达 3 000 多起,涉及金额 3 358 亿美元,兼并范围广泛。

第五次是始于 20 世纪 90 年代中期的跨国并购。此次并购的背景是全球经济一体化大趋势迫使公司扩大规模和联合行动,以增强国际竞争力;美国政府对兼并和垄断的限制有所松动;资本市场上融资的方法、渠道多样化,为并购融资提供了支持;并购的范围已经超过传统国界的限制,跨国并购成为主流。参与这次并购浪潮的企业都着眼于战略利益,以占有更大市场份额、提高公司效率和夺取核心产业价值控制权等为主要动机。它们在集中精力搞好主业的同时,选择行业相关或能与之形成优势互补的企业进行合并,同时将与企业发展不相适应的部门剥离掉。

目前,前四次并购浪潮已经完成,其特点是都出现在经济周期的复兴阶段,其主要目的是进行产业结构调整;第五次并购浪潮正在进行中。

在我国,随着经济体制改革的深入和资本市场的发展壮大,企业并购作为资产重组的有效手段在建立现代企业制度过程中日益引起人们的关注。自 20 世纪 90 年代开始,我国企业的合并重组事件不断增加,并购企业的数量不断增多,并购的范围不断扩大。特别是以 1993 年 9 月发生的宝安集团收购延中实业股权为标志,拉开了我国资本市场企业并购的序幕。

二、企业合并的界定

(一) 企业合并的含义

我国 2006 年颁布的《企业会计准则第 20 号——企业合并》中将企业合并定义为“将两个或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”。

企业合并的目的主要是获得对其他企业或业务的控制权或净资产。企业合并可以是一个企业对另一个企业或业务的合并,也可以是一个企业对另外多个企业或业务的合并。被合并的企业或业务既可以保留法人资格,也可以不保留法人资格。由此可以得出,判断一项交易或事项是否属于企业合并,关键要看其影响结果。具体而言,构成企业合并的交易或事项应当符合以下两个条件:

1. 相关企业或业务控制权的转移

相关企业或业务控制权的转移或称交易对象(标的)控制权的转移,有以下两层含义:

(1) 交易对象(标的)构成企业或业务。企业发生的交易种类繁多,交易对象(标的)各

有不同。判断一项交易是否属于企业合并,首先要看交易双方的交易对象(标的)是否构成企业或业务。如果一项交易的对象(标的)不构成企业或业务,则可判定该交易不属于企业合并。也就是说,交易对象构成企业或业务是企业合并的必要条件。为便于理解,以下将企业合并中交易双方的交易对象(标的)称为相关企业或业务。它既可以是一个企业或业务,也可以是多个企业或业务。

上述相关企业或业务中的“业务”是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合。该组合通常应具有投入、加工处理过程和产出三个要素,能够独立计算其成本费用或所产生的收入。有关资产或资产负债的组合要构成一项业务,不一定要同时具备上述三个要素,只要具备投入和加工处理过程两个要素就可构成一项业务。判断一项资产或资产、负债的组合是否构成一项业务,应结合所取得的资产、负债的内在联系及加工处理过程等进行综合判断。

如果一个企业通过交易或事项取得了另一个企业相关资产负债的组合,但该组合并不构成业务,则该交易或事项并不属于企业合并。

(2) 相关企业或业务控制权发生转移。相关企业或业务控制权的转移或称交易对象控制权的转移,是指参与交易的一方或多方将其拥有或控制的相关企业或业务的控制权转让给交易的另一方或第三方来控制。相关企业或业务控制权发生转移是一项交易或事项构成企业合并的又一必要条件。

需要注意的是,企业合并交易中的交易双方或多方并不等于企业合并中的合并企业(合并方或购买方)及被合并企业(被合并方或被购买方)。一般而言,参与交易的双方中会有一方取得相关企业或业务控制权,成为企业合并中的合并企业(新设合并除外),而另一方或多方通常是出让相关企业或业务控制权的交易方,并不是企业合并中的被合并企业或业务,真正的被合并企业是另一方或多方所出让的相关企业或业务;对于新设合并,通常交易双方都是相关企业或业务控制权的出让者,在该种方式下的合并企业是交易双方按协议约定新设立的企业。也就是说,企业合并通常不是交易双方之间的合并,而是交易一方与相关企业或业务的合并(新设合并除外)。

2. 报告主体的变化

报告主体的变化是相关企业或业务控制权转移的直接结果。在企业合并交易发生之前,相关企业或业务由出让方控制,应当纳入出让方的财务报表或合并财务报表;在企业合并业务发生之后,相关企业或业务控制权转给了受让方,由受让方对其财务及经营政策进行控制,相关企业或业务应纳入受让方企业的单独或合并财务报表,使得受让方企业与其取得的相关企业或业务合并形成一个新的报告主体。

在企业合并中,受让方与其取得的相关企业或业务形成的新的报告主体的形式,依相关企业或业务的不同而有所不同。如果受让方取得的是构成业务的资产或资产负债的组合,则应将该业务纳入受让方单独的财务报表;如果受让方取得的是非法人企业,也应当将该企业纳入受让方单独的财务报表;如果受让方取得的是法人企业,在交易发生后后者的法人资格被撤销,同样应当将该企业纳入受让方单独的财务报表;如果受让方取得的是法人企业的控制权,在交易发生后受让企业的法人资格不变,则受让方与受让的法人企业形成母子公司关系,此时受让方应将该子公司纳入其编制的合并财务报表,导致合并财务报表主体发生变化。

（二）不在企业合并准则范围内的交易或事项

在实务中,某些交易或事项因不符合企业合并的定义,不属于《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规范范围,或者虽然从定义上属于企业合并,但因交易条件等各方面的限制,不在企业合并准则范围内。

1. 购买子公司的少数股权

购买子公司的少数股权是指在一个企业已经能够对另一个企业实施控制,双方存在母子公司关系的基础上,为增加持股比例,母公司自子公司的少数股东处购买少数股东持有的子公司全部或部分股权的行为。

根据企业合并的定义,考虑到该交易或事项在发生前后不涉及控制权的转移,不形成报告主体的变化,因而不属于企业合并。

2. 两方或两方以上形成合营企业

两方或两方以上形成合营企业主要是指作为合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业,按照合营企业章程或者合营合同、协议的规定,在合营企业成立以后,由合营各方对其生产经营活动实施共同控制。在这种情况下,合营企业的各合营方中并不存在占主导作用的控制方,因而不属于企业合并。

三、企业合并的种类

企业合并可以按照不同的标准进行分类。

（一）按照我国会计准则的规定分类

根据我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定,可将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两类。

1. 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企业合并。

判断是否属于同一控制下的企业合并,应注意以下几点:

(1) 最终控制方。同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部,因此,实施最终控制的一方通常是指企业集团中的母公司或者有关主管单位。如果实施最终控制的一方为有关主管单位,那么企业合并是指在某一主管单位指导下进行的合并,并且该主管单位参与企业合并过程中具体商业条款的制定,如参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排。若主管单位未参与上述具体事宜,则不属于同一控制下的企业合并。

(2) 相同多方。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投资者之间的协议约定,为扩大其中某一投资者对被投资单位股份的控制比例,或者为巩固某一投资者对被投资单位的控制地位,在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表相同意见的两个或两个以上的法人或其他组织。

(3) 控制并非暂时性。控制并非暂时性是对实施控制的时间要求,是指参与合并各方在合并前后较长时间内受同一方或相同多方的控制。这里的较长时间通常是指一年以上(含一年),包括在企业合并之前(合并日之前)参与合并各方受最终控制方控制的时间,以及

在企业合并后所形成的报告主体受最终控制方控制的时间。

在通常情况下,一方或相同多方控制的企业合并,合并双方的合并行为并不完全是自主进行和完成的,因此这种合并行为不属于交易行为,而是参与合并各方资产和负债的重新组合。这也正是同一控制下的企业合并按权益结合法进行会计处理的原因。

2. 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的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,即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

(二) 按企业合并涉及的行业分类

按企业合并涉及的行业,可以将企业合并分为横向合并、纵向合并与混合合并三种类型。

(1) 横向合并。横向合并也称水平合并,是指生产工艺、产品、劳务相同或相近的企业间的合并。

(2) 纵向合并。纵向合并也称垂直合并,是指生产工艺、产品、劳务虽不相同或相近,但具有前后联系的企业间的合并。

(3) 混合合并。混合合并也称多种经营合并,是指生产工艺、产品、劳务没有内在联系的企业间的合并。

四、企业合并的方式

按照企业合并前后参与合并主体的法人资格是否发生变动,可将企业合并分为吸收合并、新设合并及控股合并三种方式。

1. 吸收合并

吸收合并也称兼并,是指两家或两家以上的企业合并成一家企业。在吸收合并后,通常只有在交易中取得相关企业或业务控制权的一方(购买方或合并方)保留其法人地位,而控制权被转移的相关企业或业务则丧失其法人地位,成为购买企业的一部分,如成为购买企业的一个车间或一个分公司。在吸收合并中取得相关企业或业务控制权并保留法人资格的一方称为兼并方,而在吸收合并中丧失法人资格的相关企业或业务称为被兼并方。从法律形式上讲,它表现为“甲公司+乙公司=甲公司”,甲公司为企业合并中取得乙公司控制权的一方,乙公司为在企业合并交易中控制权被转让的相关企业或业务。

2. 新设合并

新设合并也称创立合并,是指两个或两个以上的企业合并形成一个新企业。新设合并中的交易双方都是相关企业或业务控制权的转让者,交易中涉及的所有相关企业或业务都丧失其原有的法人地位,成为新设立的法律主体的构成部分。从法律形式上讲,它表现为“甲公司+乙公司=丙公司”,丙公司为新设立的企业法人,甲、乙公司则丧失其法人资格。

3. 控股合并

控股合并是指一家企业通过企业合并交易或事项取得另一家企业全部或部分表决权股票,从而取得对另一家企业的控制权,能够决定另一家企业的财务和经营政策,并从另一家企业的生产经营活动中获益。在控股合并后,两家企业均保留其法人地位,形成母子公司关

系,需要编制合并财务报表。

五、企业合并中的所得与所费

企业合并中的所得与所费,通常是站在企业合并中的合并方或购买方的角度而言的。所得是指企业合并中的合并方或购买方所得到的被合并方或被购买方的净资产或股权。所费是指企业合并中的合并方或购买方为获得被合并方或被购买方的净资产或股权而支付给其原所有者或第三方的对价。因企业合并的方式不同,合并中的所得与所费也不尽相同。

(一) 吸收合并中的所得与所费

1. 吸收合并中的所得

一般而言,吸收合并中的合并方或购买方所得到的通常是注销法人资格一方(被合并方或被购买方)的全部资产,同时应承担其全部债务。也就是说,吸收合并中的合并方或购买方的所得一般为被合并方或被购买方的净资产。

2. 吸收合并中的所费

吸收合并中的所费是指吸收合并中的合并方或购买方支付的对价。为了获得被合并方或被购买方的净资产,合并方或购买方支付对价的方式可以有多种,包括交付自身的货币及非货币性资产,发行债券或承担债务,发行权益性证券,以及上述各种方式的组合等。也就是说,吸收合并中的所费既可以是单独的资产、负债、所有者权益,也可以是资产、负债、所有者权益的各种组合。

(二) 新设合并中的所得与所费

1. 新设合并中的所得

新设合并中的合并方或购买方指的是企业合并中新设立的法律主体。一般而言,新设合并中的合并方或购买方所得到的的是注销法人资格各方的全部资产,同时承担注销法人资格各方的全部负债。也就是说,新设合并中的合并方或购买方所得到的的是注销法人资格各方的全部净资产。

2. 新设合并中的所费

与吸收合并不同,新设合并中的被合并方或被购买方的原所有者通常不会退资出局,而是将其拥有的被合并方或被购买方的产权重新投入新设立的合并方或购买方,成为新设合并中合并方或购买方的所有者。故新设合并中的合并方或购买方通常不会以交付资产或承担债务方式为对价与自身的所有者进行交易,而是以向主体所有者签发出资证明或股权的方式来反映其权益份额。也就是说,新设合并中的所费一般只限于所有者权益一种形式。

(三) 控股合并中的所得与所费

1. 控股合并中的所得

与吸收合并和新设合并不同,控股合并的合并方或购买方是一个独立的会计主体,对其发生的交易或事项进行单独核算,编制个别财务报表;同时又与被合并方或被购买方形成新

的报告主体,需要编制新报告主体的合并财务报表。故控股合并中的合并方或购买方的所得也应分别站在个别会计主体及合并报告主体的不同角度进行考虑。站在母公司个别会计主体的角度,其所得到的并不是子公司的全部资产和负债,即不是子公司的净资产,而是对子公司净资产的控制权(股权);站在控股合并后形成的合并报告主体的角度,其所得到的的是子公司的净资产。

2. 控股合并中的所费

控股合并中的所费是指控股合并中的母公司为获取对子公司的控制权而支付给子公司原控制人的对价。控股合并中的母公司应根据自身的发展战略及财务状况等情况,采用交付资产,发生或承担债务,发行债务或权益性证券,或者以上述方式的组合来支付对价。

需要指出的是,不论是哪种方式的企业合并,对合并方或购买方支付的对价均包含应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润。这些均单独确认为应收项目,不构成企业合并中的所得或所费。

六、企业合并的会计问题

企业合并涉及的会计问题包括两个方面:一方面是企业合并交易的会计处理问题,另一方面是合并财务报表的编制问题。

(一) 企业合并交易的会计处理问题

1. 企业合并交易会计处理的主体

企业合并交易的会计处理指的是合并方或购买方对该交易的处理,即吸收合并中保留法人资格的一方、新设合并中新设立的法律主体及控股合并中的母公司对企业合并交易的处理。

2. 企业合并交易会计处理的内容

企业合并交易会计处理的内容主要包括以下几个方面:

- (1) 企业合并所得的处理。
- (2) 企业合并所费的处理。
- (3) 企业合并所得与所费差额的处理。
- (4) 企业合并相关费用的处理。

3. 企业合并交易的会计处理方法

对企业合并的会计处理方法,国际会计界长期存在着争论,主要体现在以下几个方面:

(1) 权益结合法是否可以使用的的问题。目前,大多数国家对其各自准则规范的企业合并均采用购买法进行处理。对权益结合法是否可以使用,国际会计界尚未达成一致意见。

(2) 对于如果可以使用权益结合法,应有什么样的条件限制,目前国际会计界也未达成一致的看法。

(3) 权益结合法与购买法的选择问题。《国际会计准则》对属于其规范范围的企业合并(相当于我国的非同一控制下的企业合并),规定只能采用购买法进行处理。对于集团内部重组(相当于我国的同一控制下的企业合并),国际会计准则委员会尚未出台相关的准则进

行规范。

(4) 对于购买法下商誉与负商誉的确认、计量及核算规定,目前各国也并不完全一致。我国企业合并准则中并没有明确说明对企业合并所采用的会计处理方法。但从其具体规定中可以看出,我国企业合并准则对同一控制下的企业合并,采用的会计处理方法类似于权益结合法;对非同一控制下的企业合并,则采用购买法进行会计处理。

(二) 合并财务报表的编制问题

企业合并日及合并日后是否需要编制合并财务报表,应视企业合并的方式而定。

在吸收合并中,合并方或购买方取得的是被合并方或被购买方的净资产;被合并方或被购买方注销其法人资格。在吸收合并完成后,只剩下合并方或购买方一个法律主体。该法律主体也是吸收合并后的唯一会计主体,故吸收合并不涉及合并财务报表的编制问题。

在新设合并中,所有的被合并方或被购买方均需要注销其法人资格,将净资产需要转入新设立的法律主体。在新设合并完成后,只剩下新设立的一个法律主体。该新设立的法律主体也是新设合并后的唯一会计主体,故新设合并也不涉及合并财务报表的编制问题。

在控股合并中,合并方或购买方取得的是被合并方或被购买方的控制权,被合并方或被购买方仍保留其法人资格。从会计角度看,在控股合并后,合并方(购买方)与被合并方(被购买方)形成由合并方(购买方)统一控制的一个经济主体,为了反映该经济主体的财务状况和经营成果,需要由合并方(购买方)编制该经济统一体的财务报表,也就是所说的合并财务报表。在控股合并中需要编制的合并财务报表包括控制权取得日的合并财务报表与控制权取得日后的合并财务报表。相关财务报表的编制问题将在本书第二章至第八章阐述。

第二节 同一控制下的企业合并

一、同一控制下的企业合并的核算原则

在同一控制下的企业合并中,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方,参与合并的其他企业为被合并方。合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期,即被合并方净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。

对于同一控制下的企业合并,企业合并准则中规定的核算方法类似于权益结合法。按类似权益结合法对同一控制下的企业合并进行核算的原则如下:

1. 统一会计政策原则

被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的,应基于重要性原则,首先统一会计政策,即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整,并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。进行上述调整的一个基本原因

是将该项合并中涉及的合并方及被合并方作为一个整体对待。作为一个完整的会计主体,其相关交易、事项应当采用相对统一的会计政策进行处理,在此基础上反映其财务状况与经营成果。

2. 合并方所得的处理原则

对于合并方在企业合并中取得的被合并方的各项资产、负债,应维持其在被合并方的原账面价值不变,不按公允价值计量。被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的,应以评估调账后的账面价值并入合并方。

3. 合并方所费的处理原则

这里的所费仅指合并方在企业合并中支付给交易对方的合并对价,不包括合并方发生的与企业合并相关的费用。合并方所费无论属于哪种方式,包括支付现金或非现金资产,发行股票、债券,或承担其他债务,均按账面价值计量。

(1) 通过一次交易实现的企业合并,应以合并方在合并日为取得对被合并方控制权而付出的资产,发生或承担的负债,以及发行的权益性证券的账面价值,作为该项投资的初始投资成本。

(2) 通过多次交易分步实现的企业合并,应以合并日之前所持被合并方的股权投资的账面价值与合并日新增投资成本之和作为初始投资成本。购买日之前持有的被合并方的股权涉及其他综合收益或其他所有者权益的,不论之前的股权是按权益法核算的还是按金融工具确认和计量准则核算的,与其相关的其他综合收益或其他所有者权益均不转入合并所属当期投资收益。

4. 合并方所得与所费差额的处理原则

合并方所得与所费的差额应当调整所有者权益相关项目,不计入企业合并当期损益。合并方在根据所得与所费差额调整所有者权益时,应首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价)。资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,应冲减留存收益。

5. 企业合并相关费用的处理原则

合并方为进行企业合并所发生的各项直接相关费用包括为进行企业合并支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等增量费用,不作为合并对价,应于发生时计入当期损益。以发行债券或承担其他债务作为合并对价的,发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定计入(冲减)所发行债券或其他债务的初始计量金额;以发行权益性证券作为合并对价的,发行权益性证券发生的手续费、佣金等,应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定冲减权益性证券溢价收入,无溢价收入或溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

企业专设的并购部门发生的日常管理费用,若不与某项企业合并直接相关,则应当在发生时计入当期损益。

知识链接

留存收益也就是留存在企业内部的已实现的收益,是指企业设立以后实现的生产经营成果扣除对投资者的利润分配后,留存在企业中的数额。留存收益本身并不是一个独立的报表项目,而是资产负债表中两个所有者权益类项目盈余公积和未分配利润的统称。一般而言,企业实现的税后利润不得全部“吃光分净”,而是应留存一部分以备未来之需。《中华人民共和国公司法》(以下简称《公司法》)规定:“公司分配当年税后利润时,应当提取利润的百分之十列入公司法定公积金。公司法定公积金累计额为公司注册资本的百分之五十以上的,可以不再提取。”企业在依法提取盈余公积后的净利润加上期初未分配利润为可供分配的利润,可供分配的利润对股东进行利润分配后的剩余部分就是企业的期末未分配利润。故留存收益可以理解为留存在企业中的税后利润,包括盈余公积和未分配利润两个项目。

二、同一控制下的企业合并的账务处理

同一控制下的企业合并应当根据不同的合并方式分别进行处理。

(一) 同一控制下的吸收合并的账务处理

在同一控制下的吸收合并中,合并方的账务处理主要包括合并中所得净资产的确认与计量、支付对价的确认(终止确认)与计量、所得与所费差额的处理,以及企业合并相关费用的处理等。

下面举例说明同一控制下吸收合并的账务处理。

【例 1-1】 甲公司与乙公司同为 H 集团的子公司,2015 年 1 月 1 日甲公司发行面值为 1 元的普通股票 400 万股作为对价,取得了乙公司的全部净资产,之后乙公司注销其法人资格。合并日,甲、乙公司资产负债表数据如表 1-1 所示。假定交易日乙公司相关资产的公允价值与其账面价值相同,该交易符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59 号)规定的适用特殊性税务处理的条件,不考虑其他相关费用。

表 1-1 甲、乙公司的资产负债表

2015 年 1 月 1 日

单位:元

项 目	甲 公 司	乙 公 司
货币资金	200 000	10 000
应收账款	1 500 000	50 000
存货	800 000	60 000
固定资产	110 000 000	4 000 000
商誉	—	10 000
资产合计	112 500 000	4 130 000
短期借款	4 500 000	730 000

续表

项 目	甲 公 司	乙 公 司
递延所得税负债		100 000
股本	60 000 000	2 000 000
资本公积	44 000 000	800 000
其他综合收益	500 000	200 000
盈余公积	1 000 000	100 000
未分配利润	2 500 000	200 000
负债与所有者权益合计	112 500 000	4 130 000

甲公司对该项吸收合并业务的账务处理如下：

借：货币资金	10 000
应收账款	50 000
存货	60 000
固定资产	4 000 000
商誉	10 000
资本公积——股本溢价	700 000
贷：短期借款	730 000
递延所得税负债	100 000
股本	4 000 000

知识链接

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定：“合并，是指一家或多家企业(以下称为被合并企业)将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业(以下称为合并企业)，被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。”

对不符合该文件规定适用特殊性税务处理条件的，合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。被合并企业的亏损不得在合并企业中结转弥补。

对符合适用特殊性税务处理条件的，合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。被合并企业在合并前的相关所得税事项由合并企业继承，可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额等于被合并企业净资产公允价值与截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率的乘积。被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

【例 1-2】 沿用【例 1-1】的资料。若甲公司支付 300 万元现金获取乙公司的全部净资产，其他资料不变，则该项交易不符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税

处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)规定的适用特殊性税务处理的条件。甲公司应按一般性税务处理规定,对该项吸收合并业务进行如下账务处理:

借:货币资金	10 000
应收账款	50 000
存货	60 000
固定资产	4 000 000
商誉	10 000
贷:短期借款	730 000
现金	3 000 000
资本公积——股本溢价	400 000

【例 1-3】 沿用【例 1-1】的资料。若甲公司通过发行 330 万元公司债券获取乙公司的全部净资产,其他资料不变,则该交易不符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)规定的适用特殊性税务处理的条件。甲公司应按一般税务处理规定,对该项吸收合并进行如下账务处理:

借:货币资金	10 000
应收账款	50 000
存货	60 000
固定资产	4 000 000
商誉	10 000
贷:短期借款	730 000
应付债券	3 300 000
资本公积——资本溢价	100 000

【例 1-4】 沿用【例 1-1】的资料。若甲公司以一组固定资产为合并对价取得乙公司的全部净资产,该组固定资产的账面价值是 200 万元,公允价值是 300 万元,则该交易不符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)规定的适用特殊性税务处理的条件。甲公司应按一般性税务处理规定,对该项吸收合并业务进行如下账务处理:

借:货币资金	10 000
应收账款	50 000
存货	60 000
固定资产	4 000 000
商誉	10 000
贷:短期借款	730 000
固定资产	2 000 000
资本公积——股本溢价	1 400 000

【例 1-5】 假定【例 1-4】中的甲公司为吸收合并乙公司而发生了评估费、咨询费等 10 万元,则甲公司还需要进行如下账务处理:

借:管理费用	100 000
贷:银行存款	100 000

(二) 同一控制下的新设合并的账务处理

通过新设合并,参与合并各方在企业合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家具有新的企业法人的企业,由新注册成立的企业持有所有被合并企业的资产、负债,在新的基础上进行经营。在这种情况下,原则上只需要将各被合并方合并日相关资产、负债及所有者权益按原账面价值转入新设立的法律主体即可。

如果新设立的法律主体有确定的法定资本数额,则应将法定资本数额作为实收资本入账;在实收资本确定后,对于所有者权益的其他项目,应当根据企业合并合同或协议的相关规定,结合权益结合法的实质进行处理。

在同一控制下的新设合并中,各被合并方转入合并方的资产、负债需要重新验资的,应以验资后的账面金额作为新公司的记账基础。

【例 1-6】 沿用【例 1-1】的资料。假定甲、乙公司均由 H 集团控制。H 集团经与甲、乙公司及其他股东协商,决定对同处长江流域,同以水上运输为主业的甲、乙两公司进行整合,将两公司注销,两公司业务合并设立一家新的水运公司——丙公司,并向甲、乙公司原股东发行面值为 1 元的普通股 6 200 万股,丙公司仍由 H 集团控制。甲、乙公司的注销及丙公司的设立登记手续已于 2015 年 1 月 1 日完成,H 集团及甲、乙公司的其他股东均没有对丙公司进行增资。企业合并前甲、乙公司的资产负债表如表 1-1 所示。

假定该交易符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59 号)规定的适用特殊性税务处理的条件,合并日相关资产、负债的公允价值与其账面价值相同,不考虑其他相关费用。丙公司可选择按特殊性税务处理规定,并根据同一控制下的企业合并处理原则,按账面价值记录其所得的甲、乙公司的全部资产、负债,按支付对价(发行股份的数量及面值)记录股本,将差额计入资本公积。相关账务处理如下:

借:货币资金	210 000
应收账款	1 550 000
存货	860 000
固定资产	114 000 000
商誉	10 000
贷:短期借款	5 230 000
递延所得税负债	100 000
股本	62 000 000
资本公积——资本溢价	49 300 000

经过上述账务处理后,新设丙公司的简化资产负债表如表 1-2 所示。

表 1-2 丙公司的简化资产负债表

2015 年 1 月 1 日

单位:元

项 目	金 额
货币资金	210 000
应收账款	1 550 000
存货	860 000

续表

项 目	金 额
固定资产	114 000 000
商誉	10 000
资产合计	116 630 000
短期借款	5 230 000
递延所得税负债	100 000
股本	62 000 000
资本公积	49 300 000
负债与所有者权益合计	116 630 000

【例 1-7】 沿用【例 1-6】的资料。假定丙公司向甲、乙公司的原股东发行面值为 1 元的普通股 10 850 万股,其他资料不变,则丙公司应进行如下账务处理:

借:货币资金	210 000
应收账款	1 550 000
存货	860 000
固定资产	114 000 000
商誉	10 000
贷:短期借款	5 230 000
递延所得税负债	100 000
股本	108 500 000
资本公积——资本溢价	2 800 000

(三) 同一控制下的控股合并的账务处理

同一控制下的控股合并的账务处理主要涉及两个问题:一个是在合并方个别财务报表中对企业合并交易的账务处理,另一个是合并方合并财务报表的编制。

1. 在合并方个别财务报表中对企业合并交易的账务处理

在同一控制下的控股合并中,合并方个别财务报表中的账务处理主要涉及对合并中所得、所费的处理,所得与所费差额的处理,以及企业合并相关费用的处理等。与同一控制下的吸收合并及新设合并不同,同一控制下的控股合并的合并方所得到的并不是被合并方的净资产,而是被合并方的股权。

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定,对通过一次交易实现的同一控制下的控股合并,应视被合并方之前是否为最终控制方通过非同一控制下的企业合并取得,以及被合并方是否编制合并财务报表而定。

(1) 如果被合并方之前不是最终控制方通过非同一控制下的企业合并取得的(如被合并方之前是卖方直接出资设立的),则合并方对其所得的长期股权投资,应当按照合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额进行计量,所费应按支付对价的账面价值进行计量,将所得与所费的差额记入“资本公积——资本溢价”账户,资本

公积不足冲减的,冲减留存收益。

知识链接

《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)规定:“股权收购,是指一家企业(以下称为收购企业)购买另一家企业(以下称为被收购企业)的股权,以实现对被收购企业控制的交易。”

对不符合适用特殊性税务处理条件的股权收购,被收购企业应确认股权转让所得或损失,收购企业取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定,被收购企业的相关所得税事项保持不变。

如果收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,可以选择按以下特殊性税务处理规定进行处理:被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

【例 1-8】 甲、乙公司均为同一集团母公司设立的子公司,其相关资产、负债的公允价值、账面价值及计税基础相同。2015 年 1 月 1 日,甲公司取得乙公司 100%的股权,合并后乙公司仍保留其法人资格继续经营。为进行该项企业合并,甲公司向集团母公司发行了 500 万股普通股票(每股面值 1 元)作为对价。假定甲、乙公司采用的会计政策与会计期间相同。合并日,甲公司和乙公司的所有者权益构成如表 1-3 所示。

表 1-3 甲公司和乙公司的所有者权益 单位:元

项 目	金 额	
	甲 公 司	乙 公 司
股本	20 000 000	4 000 000
资本公积	10 000 000	2 000 000
其他综合收益	1 000 000	500 000
盈余公积	5 000 000	2 500 000
未分配利润	8 000 000	800 000
合计	44 000 000	9 800 000

上述股权收购符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)规定的有关适用特殊性税务处理的条件,甲公司可选择按特殊性税务处理规定,并根据企业合并准则的要求,对该同一控制下的控股合并交易进行如下账务处理:

借:长期股权投资 9 800 000
贷:股本 5 000 000
资本公积——股本溢价 4 800 000

(2) 如果被合并方之前是最终控制方通过非同一控制下的企业合并取得的,则合并方对所得的长期股权投资,除应按合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额进行计量以外,还应当包括合并日最终控制方合并财务报表中确认的与被合并方相关的商誉金额进行计量;对所费应按支付对价的账面价值进行计量;对所得与所费的差额应计入资本溢价,资本公积不足冲减的,冲减留存收益。

【例 1-9】 2015 年 6 月 30 日, A 公司向其母公司 P 公司定向增发 500 万股普通股(每股面值 1 元,市价为 5 元),取得 P 公司持有的 B 公司 100% 的股权。B 公司为 P 公司于 2012 年通过非同一控制下的企业合并取得的全资子公司,取得成本为 800 万元(以现金支付)。合并日, B 公司财务报表中净资产的账面价值为 1 000 万元, P 公司合并财务报表中的 B 公司净资产的账面价值为 1 500 万元(包含商誉 200 万元)。假定 A 公司和 B 公司合并前的会计政策与会计期间相同,不考虑其他相关税费因素的影响。

由于 A、B 公司合并前均由 P 公司控制,合并后 P 公司仍可通过 A 公司间接控制 B 公司,故可以判断该项企业合并为同一控制下的控股合并。根据长期股权投资准则中对同一控制下的控股合并的账务处理要求,对该项合并业务进行如下账务处理:

借:长期股权投资	15 000 000
贷:股本	5 000 000
资本公积——股本溢价	10 000 000

假定该交易符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59 号)规定的有关适用特殊性税务处理的条件,适用的所得税税率为 25%(以下如无特殊说明,假定适用的所得税税率均为 25%),则 A 公司可选择按特殊性税务处理规定,除上述股权投资处理外,还应对取得的长期股权投资的账面价值与其计税基础之间的暂时性差额,确认递延所得税负债,同时调整“资本公积——资本溢价”账户,资本公积不足冲减的,冲减留存收益^①。具体账户处理如下:

借:资本公积——资本溢价	1 750 000[(15 000 000-8 000 000)×25%]
贷:递延所得税负债 ^②	1 750 000

假定本例中 A 公司向 P 公司定向增发 500 万股普通股以取得 B 公司 80% 的股权,其他资料不变,则 A 公司对该项企业合并应进行如下账务处理:

借:长期股权投资	12 400 000[(15 000 000-2 000 000)×80%+2 000 000]
贷:股本	5 000 000
资本公积——股本溢价	7 400 000

同时可选择按特殊性税务处理规定进行如下账务处理:

^① 我国现行会计准则或会计制度对同一控制下的控股合并中合并方个别财务报表中涉及的相关递延所得税问题,并未进行明确规定。本处理方法是作者根据相关会计准则及税收法规规定,结合权益结合法的特征所进行的处理。

^② 合并方在处置长期股权投资期间,应将相应的递延所得税负债予以转销,转销时应当借记“递延所得税负债”账户,贷记“资本公积——资本溢价”账户。

借:资本公积——资本溢价 1 500 000 $[(12\ 400\ 000-8\ 000\ 000\times 80\%)\times 25\%]$

贷:递延所得税负债^① 1 500 000

(3) 如果被合并方编制合并财务报表,则应当以合并日被合并方的合并财务报表为基础对所得长期股权投资进行计量。所费及所得与所费的差额处理同上。

(4) 或有对价。对同一控制下的控股合并中形成的长期股权投资,在初始投资时,应根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定,判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产,以及应确认的金额。确认预计负债或资产的,该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益,而应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)。资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的,应冲减留存收益。

2. 合并方合并财务报表的编制

在同一控制下的控股合并中,合并方应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定编制合并方合并财务报表。在编制合并方合并财务报表时,应按类似权益结合法的规定,将被合并方的净资产按其在最终控制方合并财务报表中的账面价值并入合并资产负债表,同时确认合并日最终控制方合并财务报表中确认的与被合并方相关的商誉金额。

(四) 通过多次交易分步实现控股合并的账务处理

对通过多次交易分步实现的同一控制下的控股合并,各项交易是否属于一揽子交易,应当按照合并财务报表准则的相关规定进行判断。属于一揽子交易的,合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理;不属于一揽子交易的,在取得控制权日,合并方应当按照下列步骤进行账务处理:

1. 合并方所得的计量

对合并方所得的计量,即对合并方取得的长期股权投资初始投资成本的确定。对通过多次交易分步实现的企业合并,合并方所得应按合并日被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额进行计量。

2. 合并方所费的计量

对合并方所费的计量,即对合并方各次支付对价之和的计量。其中,在合并日之前持有的股权,按其在合并日的账面价值(按之前采用权益法核算或按照金融工具确认和计量准则核算确定的账面价值)进行计量(终止确认);在合并日进一步取得股权的,按合并日新支付对价的账面价值计量(终止确认或初始确认)。

对合并日之前持有的被合并方的股权,因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益,暂不进行会计处理,直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础;因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他权益变动,暂不进行会计处理,直至处置该项投资。其中,处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的,其他综合收益和其他所有者权益

^① 合并方企业处置该项股权投资时,应当将该项长期股权投资对应的递延所得税负债予以转销,转销时应当借记“递延所得税负债”账户,贷记“资本公积——资本溢价”账户。如果合并方处置部分股权,则相应的递延所得税负债也应按比例转销。

均按比例结转;处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的,其他综合收益和其他所有者权益应当全部结转。

3. 合并方所得与所费的差额的处理

在通过多次交易分步实现的同一控制下的控股合并中,对合并方通过上述多次交易分步实现的控股合并中所得与所费的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)。资本公积不足冲减的,应冲减留存收益。

【例 1-10】 2013 年 1 月 1 日,M 公司取得同一控制下的 C 公司 25% 的股权,以银行存款支付价款 6 000 万元,能够对 C 公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日,C 公司可辨认净资产的账面价值及公允价值均为 20 000 万元。2013 年与 2014 年,C 公司共实现净利润 2 000 万元,确认的其他综合收益为 1 000 万元,除此之外无其他权益变动。2015 年 1 月 1 日,M 公司通过定向增发 2 000 万股普通股(每股面值 1 元,每股公允价值 4 元),进一步取得同一控制下的 D 公司所持有的 C 公司 30% 的股权,相关手续于当日完成,以此对 C 公司施加控制。当日 C 公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 23 000 万元。假定 M 公司和 C 公司采用的会计政策和会计期间相同,均按照 10% 的比例提取盈余公积。M 公司和 C 公司一直受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响,则 M 公司对上述各项交易应做如下账务处理:

(1) 2013 年 1 月 1 日,取得 C 公司 25% 的股权。

借:长期股权投资——C 公司(投资成本)	60 000 000
贷:银行存款	60 000 000

(2) 按权益法核算 C 公司 2013 年与 2014 年实现的损益及确认的其他综合收益。

借:长期股权投资——C 公司(损益调整)	5 000 000
长期股权投资——C 公司(其他综合收益)	2 500 000
贷:投资收益	5 000 000
其他综合收益	2 500 000

(3) 2015 年 1 月 1 日,进一步取得 C 公司 30% 的股权后,能够对 C 公司施加控制。2015 年 1 月 1 日为 M 公司对 C 公司的控股合并日,且 M 公司取得 C 公司控制权是通过两次交易分步实现的,按照修订的长期股权投资准则的规定,M 公司取得 C 公司的长期股权投资的初始投资成本为 12 650 万元($23\,000 \times 55\%$),支付的合并对价(所费)为 8 750 万元($6\,750 + 2\,000$),二者的差额为 3 900 万元($12\,650 - 8\,750$),应记入“资本公积——资本溢价”账户。

借:长期股权投资——C 公司	126 500 000
贷:长期股权投资——C 公司(投资成本)	60 000 000
长期股权投资——损益调整	5 000 000
长期股权投资——其他综合收益	2 500 000
股本	20 000 000
资本公积——资本溢价	39 000 000

4. 合并方合并财务报表的编制

对通过多次交易实现的同一控制下的控股,合并方应当按照《企业会计准则第 20

号——企业合并》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定,采用类似权益结合法编制合并方合并财务报表。

在编制合并方合并财务报表时,对合并方在合并之前持有的长期股权投资,在取得日与合并方与被合并方同处于同一方最终控制日的孰晚日与合并日之间已确认的相关损益、其他综合收益与其他所有者权益变动,应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

第三节 非同一控制下的企业合并

一、非同一控制下的企业合并的核算原则

相对于同一控制下的企业合并,非同一控制下的企业合并是指合并各方自主进行的交易行为构成的实质性购买。其中,在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方,参与合并的其他企业为被购买方。购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期,即在企业合并交易过程中,发生控制权转移的日期。

根据企业合并准则的规定,对非同一控制下的企业合并应采用购买法进行会计处理。购买法的主要特征是购买方所得、所费均按公允价值进行计量,所得小于所费的差额确认为商誉,所得大于所费的差额计入当期损益;购买日,被购买方按公允价值计量的所有者权益不得记入购买方的(个别及合并)财务报表。

按购买法对非同一控制下的企业合并进行核算主要包括以下几个原则:

(一) 购买方所得的核算原则

1. 购买方所得的确认与计量

(1) 对被购买方各项可辨认资产、负债的确认与计量。购买方在企业合并中取得的被购买方的各项可辨认资产、负债,符合确认条件的,应当按照相关资产、负债的公允价值予以确认。购买方在确认合并的过程中取得的被购买方的各项可辨认资产和负债,不应局限于被购买方在合并前已经确认的数额,还应当对被购买方在企业合并前未予确认、但符合相关资产负债确认条件的予以确认。

(2) 对被购买方或有负债的确认。为了尽可能反映购买方因企业合并承担的义务,对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的由于过去的交易或事项形成的现时义务,如果在购买日其公允价值能够合理确定,即使相关义务导致经济利益流出企业的可能性不是很大,也需要作为合并中取得的负债予以确认。

相关资产、负债公允价值的确定方法,应当按照《企业会计准则》的规定进行。

2. 购买方所得的分类

购买方在确认其在企业合并过程中取得的相关资产、负债时,一般应保持相关资产、负债项目在被购买方账上的原有分类,不需要对其重新进行分类或指定。

对取得的某些金融工具,应当根据《企业会计准则》的规定,结合购买日存在的合同条款、经营政策、并购政策等相关因素进行分类或指定,主要包括被购买方的金融资产和金融

负债的分类、套期关系的指定、嵌入衍生工具的分拆等。

对被购买方在购买日之前签订的租赁合同或保险合同,如果合同涉及的相关业务在购买日尚未开始,购买方应当根据合同条款和其他因素,在合同开始日而不是购买日,根据《企业会计准则第21号——租赁》及《企业会计准则第25号——原保险合同》的规定,对相关的租赁合同及保险合同进行分类;如果租赁合同或保险合同涉及的相关业务在购买日之前已经开始,购买方通常应当在购买日直接按被购买方的原有分类确认相应的资产或负债;如果合并中涉及对租赁合同或保险合同的合同条款进行修订的,购买方应当根据相关会计准则的规定,结合修订的条款和其他因素对合同进行分类。

3. 特殊项目的处理

购买方对于企业合并中取得的与递延所得税、股份支付相关的资产或负债及商誉项目,通常不按上述公允价值进行计量,而是按《企业会计准则第18号——所得税》及《企业会计准则第11号——股份支付》等的规定进行处理。

购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得的可辨认资产和负债时,不应考虑被购买方在企业合并之前已经确认的递延所得税和商誉项目。其中的递延所得税项目,应当根据购买方取得的被购买方各相关资产、负债的公允价值(新账面价值)及依法认定的计税基础,按所得税会计准则的规定重新确认和计量;对被购买方未作为资产、负债确认的特殊项目及其未弥补的亏损产生的暂时性差异,在符合确认条件的情况下,也应当予以重新确认和计量;对被购买方在企业合并之前确认的商誉,由于不能单独计量,且购买方在支付的对价中已经对其有所考虑,故应将其并入购买方的所得与所费差额进行处理。

(二) 购买方所费的核算原则

非同一控制下的企业合并中的所费也称合并成本,是指购买方为取得被购买方的净资产或控制权而支付给被购买方原所有者的对价。

与同一控制下的企业合并不同的是,非同一控制下的企业合并中购买方支付的对价应当按公允价值进行计量,而不是按账面价值进行计量。

购买方合并成本的确定应考虑以下几种情况:

(1) 通过一次交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方控制权而付出的资产,发生或承担的负债,以及发行的权益性证券的公允价值。

(2) 通过多次交易分步实现的企业合并,应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关的会计处理。

① 在个别财务报表中,应当以在购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和作为该项投资的初始投资成本。在购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益或其他所有者权益的,应视之前的股权是按权益法核算还是按金融工具确认和计量准则核算而定。如果之前的股权是按权益法核算的,则与其相关的其他综合收益或其他所有者权益不转入当期投资收益;如果之前的股权是按金融工具确认和计量准则核算的,则与其相关的其他综合收益应当转入购买日的当期投资收益。

② 在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,将公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。在购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,与其相关的其他综合收益应当转为购买日的当期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权

在购买日的公允价值,以及按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失。

③ 在合并合同或协议中,对可能影响合并成本的未来事项做出约定的,购买日如果估计未来事项很可能发生且对合并成本的影响金额能够可靠计量的,购买方应当将其计入合并成本。

(三) 购买方所得、所费公允价值的调整原则

按照购买法核算企业合并的基本原则是按公允价值计量购买方的所费与所得。无论是购买方作为合并对价付出的各项资产的公允价值,还是在合并过程中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值,如果在购买日或合并当期期末,因各种因素影响无法合理确定的,在合并当期期末,购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

(1) 购买日后 12 个月内对有关价值量的调整。合并当期期末,在对合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下,自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需要对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的,应视同在购买日发生,进行追溯调整,同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息也进行相关的调整。

【例 1-11】 A 企业于 2014 年 9 月 20 日对 B 公司进行吸收合并,合并中取得的一项固定资产不存在活跃市场,为确定其公允价值,A 企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至 A 企业 2014 年财务报告对外报出时,尚未取得评估报告。A 企业在其 2014 年财务报告中对该项固定资产暂估的价值为 30 万元,预计使用年限为 5 年,净残值为零,按照直线法计提折旧。在该项企业合并中,A 企业确认商誉为 120 万元。本例中假定 A 企业不编制中期财务报告。

2015 年 4 月,A 企业取得了资产评估报告,确认该项固定资产的价值为 45 万元,则 A 企业应视同在购买日确定该项固定资产的公允价值为 45 万元,并相应调整 2014 年财务报告中确认的商誉价值(调减 15 万元)及利润表中的折旧费用(调增 0.75 万元)。在进行有关调整后,A 企业在其 2015 年财务报表附注中应对有关情况进行说明。

(2) 购买日取得的被购买方在以前期间发生的经营亏损等可抵扣暂时性差异,按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的,如在购买日因不符合递延所得税资产的确认条件而未确认,购买日后 12 个月以内,如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在,预计被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现时,购买方应确认相关的递延所得税资产,同时减少由该企业合并所产生的商誉,商誉不足冲减的,差额部分确认为当期损益(所得税费用)。

除上述情况以外(如在购买日后超过 12 个月,或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利润预期能够实现),如果符合递延所得税资产的确认条件,应将确认与企业合并相关的递延所得税资产计入当期损益(所得税费用),不调整商誉金额。

(3) 超过规定期限后的价值量调整。自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整,应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理,即对企业合并成本,在合并中取得的可辨认资产、负债的公允价值等进行调整,将其作为前期差错处理。

(四) 购买方所得与所费的差额的处理原则

对于购买方在合并中所得与所费公允价值之间的差额,应当按照企业合并的不同方式

进行相应的处理。

1. 所费大于所得的差额

在非同一控制下的企业合并中购买方的合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应确认为商誉。在吸收合并情况下,应将该商誉在购买方账簿及个别财务报表中予以确认;在控股合并情况下,则应将该商誉在合并财务报表中予以确认。

2. 所费小于所得的差额

对于非同一控制下的企业合并中购买方所费小于所得的情况,企业合并准则要求首先应对购买方的所费及所得的公允价值进行复核,如果复核结果表明所费及所得的公允价值确定是恰当的,就应将所费小于所得的差额计入合并当期的营业外收入,并在财务报表附注中予以说明。

在吸收合并的情况下,上述所费小于所得的差额应在购买方的个别财务报表中确认;在控股合并的情况下,上述差额应在购买方编制的合并财务报表中确认,而不在其个别财务报表中确认。

(五) 企业合并相关费用的处理原则

在非同一控制下的企业合并中,购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用及其他相关管理费用,应当于发生时计入当期损益;购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用,应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

二、非同一控制下的企业合并的账务处理

(一) 非同一控制下的吸收合并的账务处理

在非同一控制下的吸收合并中,不管购买方的所得与所费(合并成本)形式如何,购买方均应按公允价值进行计量,所得与所费的差额应当在购买方的个别财务报表中予以确认。所费为非货币性资产的,其公允价值与账面价值之间的差额应当计入当期损益。

下面举例说明非同一控制下的吸收合并的账务处理。

【例 1-12】 2015 年 1 月 1 日,E 公司以公允价值 1 300 万元、账面价值 1 100 万元的固定资产为对价对 F 公司进行吸收合并。已知合并前 E 公司和 F 公司不存在任何关联关系。在购买日,E、F 公司有关资产、负债情况如表 1-4 所示。在吸收合并后,F 公司并入 E 公司的相关资产、负债的计税基础与其账面价值(公允价值)相等。

表 1-4 E、F 公司资产负债情况

单位:元

项 目	E 公 司		F 公 司	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
存货	5 000 000	6 000 000	1 500 000	1 000 000
固定资产	18 000 000	23 000 000	6 000 000	7 500 000
无形资产	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 200 000
长期股权投资	5 000 000	5 000 000	4 500 000	4 300 000
递延所得税资产	600 000		500 000	

续表

项 目	E 公 司		F 公 司	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
商誉	400 000		100 000	
资产总计	30 000 000	35 000 000	13 600 000	14 000 000
长期借款	5 000 000	5 000 000	4 000 000	4 000 000
股本	15 000 000		5 000 000	
资本公积	5 000 000		1 000 000	
其他综合收益	800 000		600 000	
盈余公积	1 200 000		1 000 000	
未分配利润	3 000 000		2 000 000	
所有者权益合计	25 000 000	30 000 000	9 600 000	10 000 000

E 公司对该项吸收合并业务按购买法进行如下账务处理：

借：存货	1 000 000
固定资产	7 500 000
无形资产	1 200 000
长期股权投资	4 300 000
商誉	3 000 000
贷：长期借款	4 000 000
固定资产	11 000 000
营业外收入——非流动资产处置利得	2 000 000

【例 1-13】 沿用【1-12】的资料。假设 E 公司作为合并对价的固定资产的公允价值是 900 万元,其他资料不变,则 E 公司对该项吸收合并业务的账务处理如下：

借：存货	1 000 000
固定资产	7 500 000
无形资产	1 200 000
长期股权投资	4 300 000
营业外支出——非流动资产处置损失	2 000 000
贷：长期借款	4 000 000
固定资产	11 000 000
营业外收入	1 000 000

【例 1-14】 沿用【例 1-12】的资料。假定 E 公司通过发行 200 万股普通股股票获得乙公司的全部净资产,股票面值为每股 1 元,市场价格为每股 5.5 元,其他资料不变,则 E 公司在购买日的账务处理如下：

借：存货	1 000 000
固定资产	7 500 000

无形资产	1 200 000
长期股权投资	4 300 000
商誉	1 000 000
贷:长期借款	4 000 000
股本	2 000 000
资本公积——股本溢价	9 000 000

假定本例符合适用特殊性税务处理的条件,E公司选择按特殊性税务处理规定进行处理;在购买日,F公司除无形资产的计税基础比其账面价值高200万元外,其他资产的账面价值与其计税基础相同。那么,E公司还应进行如下账务处理:

递延所得税资产 $=[(150-100)+(300-120)+(450-430)]\times 25\%=62.5$ (万元)

递延所得税负债 $=[(750-600)\times 25\%]=37.5$ (万元)

借:递延所得税资产	625 000
贷:商誉 ^①	250 000
递延所得税负债	375 000

【例 1-15】 沿用【例 1-12】的资料。若 E 公司为吸收合并 F 公司而发生直接相关费用 20 万元,则应在【例 1-12】账务处理的基础上,再进行如下账务处理:

借:管理费用	200 000
贷:银行存款	200 000

【例 1-16】 沿用【例 1-12】的资料。根据合并协议,若 E 公司在购买日后大量裁减 F 公司的原有职工,则 E 公司必须额外一次性补偿员工 200 万元。在购买日,E 公司估计该事项很可能发生。E 公司在购买日的账务处理如下:

借:存货	1 000 000
固定资产	7 500 000
无形资产	1 200 000
长期股权投资	4 300 000
商誉	5 000 000
贷:长期借款	4 000 000
固定资产	11 000 000
营业外收入	2 000 000
预计负债	2 000 000

(二) 非同一控制下的新设合并的账务处理

在非同一控制下的新设合并后,被取消法人资格的各方为被购买方,新设立的法律主体为购买方。按购买法的要求,各被购买方的净资产即购买方的所得,应当按照公允价值进行计量,购买方通常以向被购买方原所有者签发出资证明或股票作为对价。非同一控制下的

^① 上述处理是按照我国现行企业合并准则、合并财务报表准则及相关解释的规定进行的处理,作者并不认同上述处理方法。对于非同一控制下的企业合并中产生的暂时性差异,作者认为不应当调整企业合并中确认的商誉,而是应当记入“资本公积——其他资本公积”账户。

新设合并,可理解为被购买方的原所有者以其所拥有的可辨认净资产作为整体出资,重新设立新的企业。原被购买方账面的商誉及递延所得税项目,除非相关法律法规及准则明确可以确认的,一般不应当确认。

从理论上讲,新设合并的购买方向被购买方原所有者签发的出资额或股票总额应该与被购买方可辨认净资产的公允价值一致,不会产生商誉,这也符合出资人不得以不能单独辨认的商誉作价出资的相关规定。在实际业务中,对新设合并还应结合新设法律主体的章程、被购买方原所有者之间的协议,以及实际的增、减资情况进行处理。

【例 1-17】 沿用【例 1-12】的资料。假设 E、F 公司的原所有者经过协商,同意将业务性质相同的 E、F 公司注销,两公司的业务由新设立的 G 公司承接,并由 G 公司向 E、F 公司原股东发行面值为 1 元的普通股 400 万股,E、F 公司的原股东均没有对 G 公司进行增、减资。E、F 公司的注销及 G 公司的设立登记手续已于 2015 年 1 月 1 日完成,合并前 E、F 两公司的资产、负债情况如表 1-4 所示。假定新设立的 G 公司各资产、负债的计税基础等于其账面价值,则在该新设合并中购买方 G 公司应进行如下账务处理:

借:存货	7 000 000
固定资产	30 500 000
无形资产	2 200 000
长期股权投资	9 300 000
贷:长期借款	9 000 000
股本	4 000 000
资本公积——股本溢价	36 000 000

假定上述合并中除 E 公司无形资产的计税基础比其账面价值高 240 万元、F 公司无形资产的计税基础比其账面价值高 200 万元外,E、F 公司其他相关资产、负债的计税基础等于其原账面价值,且相关各方选择按有关特殊性税务处理规定进行处理,则 G 公司除应进行上述账务处理外,还应进行如下处理:

递延所得税资产 = $[(340 - 100) + (150 - 100 + 300 - 120 + 450 - 430)] \times 25\% = 122.5$ (万元)

递延所得税负债 = $[(600 - 500) + (2\,300 - 1\,800) + (750 - 600)] \times 25\% = 187.5$ (万元)

借:递延所得税资产	1 225 000
商誉 ^①	650 000
贷:递延所得税负债	1 875 000

(三) 非同一控制下的控股合并的账务处理

在对非同一控制下的控股合并进行账务处理时,主要涉及以下两个问题:

1. 购买方个别财务报表的处理

与非同一控制下的吸收合并与新设合并相比,非同一控制下的控股合并主要有以下特征:

^① 上述处理是按照当前会计规定进行的处理。作者认为该处理不妥,应借记“资本公积——其他资本公积”账户。

(1) 合并中的所得。控股合并中购买方的所得是站在合并后新报告主体——合并财务报表的角度而言的。就购买方而言,构成企业合并的交易只是购买方的投资行为,在购买方的个别财务报表中,只反映该项投资交易的成本,即购买方的所费。按照长期股权投资准则及企业合并准则的相关规定,该投资应当根据确定的合并成本进行记录。也就是说,在非同一控制下的控股合并中,购买方个别财务报表中列示的长期股权投资并不是控股合并中的所得,而是按公允价值计量的企业合并成本(所费)。

(2) 合并中的所费。在非同一控制下的控股合并中,购买方所费的账务处理与非同一控制下的吸收合并的账务处理相同,即购买方应按支付对价的公允价值对其计量。以非货币性资产为对价的,其公允价值与账面价值的差额应计入当期损益。

由于购买方的个别财务报表并不确认被购买方的净资产,而是按合并成本记录其所得到的股权——长期股权投资,该项长期股权投资也就是按公允价值计量的购买方的所费,故在购买方的个别财务报表中并不涉及所得与所费的差额问题。

需要注意的是,在非同一控制下的控股合并中,作为购买方的母公司在进行有关会计处理后,应当单独设置备查簿,记录其在购买日取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值,以及因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应确认的商誉金额,或因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额,作为企业合并当期及以后期间编制合并财务报表的基础。对在企业合并当期期末及合并以后期间纳入合并财务报表的被购买方资产、负债等,应以购买日确定的公允价值为基础持续计算。

下面举例说明在非同一控制下的控股合并中购买方的账务处理。

【例 1-18】 沿用【例 1-12】的资料。假定 E 公司通过本次交易取得了 F 公司 100% 的股权,企业合并后 F 公司仍保留其法人资格继续经营,则购买日 E 公司对该项非同一控制下的控股合并的账务处理如下:

借:长期股权投资	13 000 000
贷:固定资产	11 000 000
营业外收入	2 000 000

【例 1-19】 沿用【例 1-12】的资料。假定 E 公司取得的是 F 公司 80% 的股权,企业合并后 F 公司仍保留其法人资格继续经营,则购买日 E 公司对该项非同一控制下的控股合并的账务处理如下:

借:长期股权投资	13 000 000
贷:固定资产	11 000 000
营业外收入	2 000 000

【例 1-20】 沿用【例 1-12】的资料。假定 E 公司在该项合并中发行 200 万股普通股股票,每股面值为 1 元、市价为 5.5 元。E 公司取得了 F 公司 80% 的股权。企业合并后, F 公司仍保留其法人资格继续经营,则购买日 E 公司对该项非同一控制下的控股合并的账务处理如下:

借:长期股权投资	11 000 000
贷:股本	2 000 000
资本公积——股本溢价	9 000 000

假定上述合并中 F 公司原股东持有 F 公司 80% 股权的计税基础为 800 万元,相关各方选择按有关特殊性税务处理规定进行处理,则 E 公司除应进行上述账务处理外,还应进行如下处理:

借:资本公积——其他资本公积 ^①	750 000
贷:递延所得税负债	750 000

2. 购买方合并财务报表的编制

在非同一控制下的控股合并中,购买方应按购买法编制购买日的合并资产负债表。站在合并报告主体的角度而言,合并中的所得为被购买方按公允价值计量的净资产,所费为按公允价值计量的合并成本,所得与所费的差额应作为商誉或营业外收入在合并财务报表中列报。

三、通过多次交易实现的非同一控制下的企业合并的账务处理

上述对非同一控制下的企业合并的处理主要是针对通过一次交易实现的企业合并而言的,对通过多次交易实现的企业合并,在进行账务处理时应注意以下几个问题:

(一) 购买日的确定

如果企业合并是通过多次交易分步实现的,那么交易日是各单项投资在购买方个别财务报表中确认之日,购买日则是获得控制权之日。也就是说,每一单项交易发生之日并不一定就是购买日。购买日是指在多个交易日之中实现控制权转移之日。

(二) 个别财务报表的会计处理

通过多次交易分步实现的企业合并,投资企业在每一单项交易发生时,应按支付对价的公允价值确认各单项交易中的股权投资。对于购买日的初始投资成本,应当按照购买日之前持有的原股权投资的账面价值加上购买日新增投资成本之和确定。

对购买日之前已经持有的被投资单位的股权投资,应当根据持有被投资单位股权的性质区别对待。购买日之前持有的股权投资采用权益法核算的,相关其他综合收益及其他权益变动不计入购买日所属期间的当期损益,而应当在处置该投资时相应转入处置期间的当期损益(以后不能重分类进损益的其他综合收益除外)。其中,处置后的剩余股权根据长期股权投资准则规定采用成本法或权益法核算的,其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转;处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行核算的,其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。在购买日之前持有的股权投资,采用金融工具确认和计量准则核算的,原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动,应当全部转入购买日所属当期的投资收益。

(三) 合并财务报表的会计处理

对通过多次交易实现的非同一控制下的企业合并,购买方除应按上述规定对各单项交易进行账务处理并确定初始投资成本外,在编制合并资产负债表时,还应进行如下处理:

^① 现行会计准则、制度规定,对控股合并中合并方(购买方)的长期股权投资与其计税基础不同形成的暂时性差异,符合条件的,要求确认相应的递延所得税资产或负债。但与其相应的所得税费用影响应如何处理,在现行会计准则制度中并未明确。

(1) 对在购买日之前已持有的被购买方的股权,应当按照该项股权在购买日的公允价值进行重新计量,将公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;对在购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应将其相关的其他综合收益转为购买日所属当期投资收益,并在附注中进行相关披露。

需要指出的是,如果通过多次交易实现的是非同一控制下的吸收合并,则上述调整应体现在吸收合并后形成的新报告主体的财务报表中,而不是在合并财务报表中进行处理。

(2) 计算商誉。根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定,对通过多次交易实现的非同一控制下的企业合并,应在购买日一次计算确认商誉,即根据购买日各次交易经调整之后的长期股权投资的公允价值,与购买日应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较,确定购买日的商誉或计入损益的金额。

(3) 购买方所得净资产及商誉的账务处理。购买方对在通过多次交易实现的非同一控制下的企业合并中所取得的被购买方可辨认净资产及按规定计算的商誉的账务处理,应视非同一控制下的企业合并的方式而定。

① 吸收合并。对通过多次交易实现的非同一控制下的吸收合并,购买方应将取得的被购买方可辨认净资产的公允价值及按规定计算的商誉计入其个别财务报表,并将其与购买方个别财务报表中的长期股权投资进行转销(贷记)。在个别财务报表中确认的商誉及各项净资产之和与转销的长期股权投资应当相等。

② 控股合并。对通过多次交易实现的非同一控制下的控股合并,被购买方的可辨认净资产及商誉均不在个别财务报表中确认,而是在编制的合并财务报表中确认。

知识链接

根据《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》及《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和对附属公司投资的会计》的规定,购买法应于控制权取得日开始应用;对通过多次交易实现的非同一控制下的企业合并,在个别财务报表中的账务处理与我国相同;在编制合并财务报表时,应当首先将在购买日之前持有的被购买方股权按购买日的公允价值进行调整,差额计入当期损益(投资收益),并根据调整后的股权投资在购买日一次计算商誉。该商誉等于购买方在购买日之前持有的被购买方股权在购买日的公允价值加上购买日新增股权投资之和与取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额。

根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定,对通过多次交易分步实现的非同一控制下的控股合并,应当分次计算商誉,并入合并财务报表中的商誉应为各项交易计算的商誉之和。

之后,在陆续颁布的相关企业会计准则解释及《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》中,对通过多次交易分步实现的企业合并商誉计算逐步完善,并与国际会计准则的规定实现了统一。

【例 1-21】

甲公司于 2014 年以货币资金 350 万元取得了乙公司 30% 的所有者权益,

能够对乙公司施加重大影响,之前甲、乙公司不存在关联关系。交易日,乙公司可辨认净资产的公允价值为1 000万元,与其账面价值相同。2014年度,乙公司实现净利润600万元,没有支付股利。

2015年1月1日,甲公司 with 现金2 200万元进一步取得乙公司70%的股权,对乙公司实现了吸收合并,合并后,乙公司注销了法人资格。购买日,甲公司原持有购买日乙公司30%的股权的公允价值为580万元,当日乙公司可辨认净资产的公允价值是1 900万元。购买日乙公司的净资产的具体构成如表1-5所示。

表 1-5 购买日乙公司净资产简表

单位:万元

项 目	账面价值	公允价值
货币资金	550	550
存货	600	700
固定资产	700	900
应付账款	150	150
短期借款	100	100
净资产	1 600	1 900

要求:对甲公司上述吸收合并进行账务处理。

分析:根据《企业会计准则》对通过多次交易实现的非同一控制下的吸收合并处理的要求,甲公司应当进行如下会计处理:

① 按2015年1月1日甲公司支付交易对价的公允价值,记录本次交易形成的长期股权投资。

借:长期股权投资 22 000 000

贷:银行存款 22 000 000

② 计算购买日甲公司对乙公司的初始投资成本。在购买日前,甲公司对乙公司的长期股权投资的账面价值为530万元(350+180),加上购买日新增投资2 200万元,该企业合并的初始投资成本为2 730万元。

③ 将甲公司在购买日之前取得的乙公司30%的所有者权益按购买日公允价值进行调整,调整数额为50万元(580-530),调整分录为

借:长期股权投资 500 000

贷:投资收益 500 000

④ 计算该项通过多次交易实现的企业合并商誉。

企业合并所费=580+2 200=2 780(万元)

商誉=2 780-1 900=880(万元)

⑤ 确认取得的被购买方可辨认净资产及商誉,并转销购买日甲公司的长期股权投资。

借:货币资金 5 500 000

存货 7 000 000

固定资产 9 000 000

商誉 8 800 000

贷:应付账款	1 500 000
短期借款	1 000 000
长期股权投资	27 800 000

注:甲公司也可对购买日的交易成本及之前持有股权的公允价值调整不单独进行账务处理,而是将购买日支付的对价作为吸收合并成本(所费)的一部分直接贷记相关项目,将所得净资产与商誉之和与所费的差额计入当期损益。本例中如果对第二次交易成本及原持有股权的公允价值不单独进行账务处理,即对本题中第①步及第③步不进行账务处理,则购买日的账务处理如下:

借:货币资金	5 500 000
存货	7 000 000
固定资产	9 000 000
商誉	8 800 000
贷:应付账款	1 500 000
短期借款	1 000 000
长期股权投资	5 300 000
银行存款	22 000 000
投资收益	500 000

【例 1-22】 沿用【例 1-21】的资料。假定甲公司在 2015 年 1 月 1 日获得乙公司 70% 的股权后,乙公司仍保留其法人资格继续经营,则甲公司对该项通过多次交易实现的非同一控制下的控股合并应进行如下账务处理:

借:长期股权投资	22 000 000
贷:银行存款	22 000 000

在控股合并下,对甲公司在购买日之前持有乙公司股权的公允价值调整,以及对甲公司取得的乙公司可辨认净资产及产生的商誉处理均不在甲公司账簿及个别财务报表的过程中进行,而是在编制合并财务报表的过程中进行。

【例 1-23】 沿用【例 1-21】的资料。如果甲公司 2015 年 1 月 1 日以 2 200 万元的现金进一步取得乙公司 50% 的股权,乙公司仍保留其法人资格继续经营,则甲公司对该项通过多次交易实现的非同一控制下的控股合并的账务处理分录与【例 1-22】完全相同,即

借:长期股权投资	22 000 000
贷:银行存款	22 000 000

本例与【例 1-22】不同的是,在编制合并财务报表中确认的商誉金额不同,同时应反映少数股东权益。

四、反向购买的账务处理

(一) 反向购买的概念

在以发行权益性证券为对价进行的企业合并中,通常发行权益性证券的一方为购买方。但在某些情况下,发行权益性证券一方的生产经营决策在合并后反被参与合并的另一方所控制,会计上将该类企业合并称为反向购买。在反向购买中,发行权益性证券的一方为法律

上的母公司,但从交易的实质上看则为被购买方。例如,A公司为一家规模较小的上市公司,B公司为一家规模较大的非上市公司,B公司拟通过收购A公司达到上市目的。A公司与B公司股东达成协议,A公司向B公司股东发行普通股股票以交换B公司股东持有的B公司的股权。交易完成后,B公司原股东持有A公司50%以上的股权,A公司持有B公司50%以上的股权,A公司为法律上的母公司,B公司为法律上的子公司。但从会计角度来看,A公司为被购买方,B公司为购买方。

(二) 反向购买账务处理中应注意的问题

在反向购买中,法律上的母公司在其个别财务报表中,应按《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定核算其长期股权投资。在后向购买后,法律上的母公司应当编制合并财务报表,但在编制合并财务报表时,应将自己视为被购买方,而将法律上的子公司视为购买方。法律上的母公司在编制合并财务报表时应注意以下几个问题:

1. 企业合并成本的确定

在反向购买中,法律上的子公司(购买方)的企业合并成本,应按其如果以发行权益性证券的方式获取在合并后报告主体的股权比例,向法律上的母公司(被购买方)的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计算的结果确定。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的,通常应以公开报价作为其公允价值;购买方的权益性证券在购买日不存在可靠公开报价的,应以购买方的公允价值和被购买方的公允价值二者之中有更为明显证据支持的作为基础,确定假定应发行权益性证券的公允价值。

2. 合并财务报表的编制

在反向购买日,法律上的母公司应当遵循以下几个编制合并财务报表的原则:

(1) 在合并财务报表中,法律上子公司(购买方)的资产、负债应以账面价值为基础进行合并。

(2) 合并财务报表中的所有者权益金额应当反映法律上子公司(购买方)的权益金额。与一般购买法不同的是,反向购买日合并财务报表中的权益金额不仅包括法律上子公司在反向购买之前的权益金额,还应当包括法律上子公司在反向购买中的合并成本。

(3) 合并财务报表中的所有者权益构成。在反向购买日合并财务报表中,在权益金额确定的情况下,各权益项目的构成也有其特殊性。其中,股本应当反映法律上母公司的股本,包括在反向购买之前的股本及在反向购买中新发行的股本;留存收益及其他综合收益则应反映法律上子公司(实质上的购买方)在反向购买之前的账面数额。所有者权益金额扣除上述各项后的差额为合并财务报表中的资本公积。

(4) 法律上母公司的有关可辨认资产、负债,应以反向购买日的公允价值进行合并,将法律上子公司的企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司(被购买方)可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉,将小于合并中取得的法律上母公司(被购买方)可辨认净资产公允价值的差额确认为合并当期损益。

(5) 合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息,即法律上子公司的前期合并财务报表。

(6) 法律上子公司的有关股东在反向购买过程中未将其持有的股份转换为法律上母公司股份的,该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示,该部分

权益份额仅限于对法律上子公司的所有者权益部分,反映的是少数股东按持股比例计算享有法律上子公司净资产账面价值的份额。对于法律上母公司的所有股东,虽然在该项合并中其被认为是被购买方,但其享有合并形成报告主体的净资产及损益,不应作为少数股东权益列示。

(7) 每股收益的计算。发生反向购买的当期,用于计算每股收益的发行在外的普通股加权平均数,应按法律上母公司在反向购买前后实际发行在外的普通股股数为基础计算确定。^①

反向购买后对外提供比较合并财务报表的,其比较前期合并财务报表中的基本每股收益,应按法律上子公司在每一比较报表期间的每股收益列示。^②

如果法律上子公司发行在外的普通股股数在比较期间内和自反向购买当期期初至购买日期间内发生了变化,则应对比较前期合并财务报表中列报的每股收益进行相应的调整。

(三) 非上市公司购买上市公司股权实现间接上市的账务处理

上市公司通过定向增发合并非上市企业所属的子公司或者非上市企业的经营性资产,且在增发后被该非上市企业所控制的,该项交易实质上属于反向购买,即非上市公司以所持有的对子公司投资或其他经营性资产为对价,取得上市公司的控制权。上市公司是法律上的母公司,是实质上的被购买方;而非上市公司是法律上的子公司,是实质上的购买方。在这种情况下,上市公司作为法律上的母公司,在编制合并财务报表时应当区别以下情况进行处理:

(1) 在交易发生时,上市公司未持有任何资产、负债,或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的,应当按照权益性交易的原则进行处理,不应确认商誉或当期损益。

(2) 在交易发生时,上市公司保留的资产、负债构成业务的,企业合并成本与取得的上

市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或计入当期损益。

需要指出的是,在反向购买中上市公司(法律上的母公司)应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》等的规定确定所取得股权的入账价值,上市公司的前期比较个别财务报表应为其自身个别财务报表。

五、购买子公司少数股权的账务处理

企业在取得对子公司的控制权,形成企业合并后,购买少数股东全部或部分权益的,实质上属股东之间的权益性交易,应当分母公司个别财务报表与合并财务报表两种情况进行

^① 计算反向购买当期每股收益所依据的发行在外普通股加权平均数,企业合并准则及其应用指南并未进行明确的规定,但有观点认为,计算每股收益所依据的发行在外普通股的加权平均股数,应当区分反向购买日之前及反向购买日后两个阶段:自当期期初至反向购买日,应按法律上母公司向法律上子公司发行普通股股数计算;自反向购买日至期末,应按法律上母公司实际发行在外普通股股数计算。作者对上述观点并不认同。

^② 对反向购买后对外提供比较财务报表的,其比较前期合并财务报表列报的每股收益,企业合并准则及其应用指南中并未进行明确的规定,但有观点认为,比较前期合并财务报表中的每股收益,应以法律上子公司在每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。作者对上述观点并不认同。

处理:

(1) 在母公司个别财务报表中,对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,确定长期股权投资的入账价值。

(2) 在合并财务报表中,子公司的资产、负债应以购买日或合并日开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始至交易日持续计算的可辨认净资产份额之间的差额,应当调整合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价)。资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,应调整留存收益。

六、被购买方的账务处理

在非同一控制下的企业合并中,购买方通过企业合并取得被购买方100%股权的,被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。除此之外,在其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。

主要术语

吸收合并 新设合并 控股合并 同一控制下的企业合并 非同一控制下的企业合并

复习思考题

- (1) 按照我国会计准则的规定,企业合并可分为哪两类?
- (2) 企业合并的方式有哪些?
- (3) 什么是非同一控制下的企业合并?
- (4) 如何判断一项企业合并属于非同一控制下的企业合并?
- (5) 什么是同一控制下的企业合并?
- (6) 如何判断一项企业合并属于同一控制下的企业合并?
- (7) 合并方应如何对在同一控制下的企业合并中取得的净资产及支付的对价进行处理?
- (8) 购买方应如何对在非同一控制下的企业合并中取得的净资产及支付对价的差额进行处理?
- (9) 在同一控制下的控股合并中,合并方应如何对合并所得、所费及其差额进行处理?
- (10) 在非同一控制下的控股合并中,购买方应如何确定合并成本?
- (11) 在非同一控制下的控股合并中,因购买方合并成本大于其所取得被购买方净资产公允价值份额而确认的商誉,是计入购买方的个别财务报表还是计入购买方编制的合并财务报表?
- (12) 对通过多次交易分步实现的企业合并,应如何计算合并财务报表中的商誉或计入当期损益的金额?

第二章

合并财务报表概述

学习目标

- 了解合并财务报表的合并理论；
- 掌握合并财务报表的合并范围；
- 掌握合并财务报表在编制过程中调整、抵消分录的内容及程序；
- 熟悉编制合并财务报表的基础工作；
- 熟悉编制合并财务报表的基本方法；
- 掌握合并财务报表的编制程序。

第一节 合并财务报表的合并理论

近年来,随着我国经济的高速发展,特别是在市场竞争日趋激烈的情况下,企业集团不断发展和壮大。在新的形势下,客观上需要通过反映企业集团整体规模和业绩的财务报告,以满足财务报告使用者决策的需要。

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司组成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。与个别财务报表相比,合并财务报表反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的经济统一体。合并财务报表的编制者或编制主体是母公司。合并财务报表以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础,结合其他有关资料,在抵消母公司与子公司、子公司之间发生的内部交易(以下简称内部交易)影响后合并编制而成。

一、合并理论概述

合并财务报表的合并理论与其他经济理论一样,是指会计理论与实务界通过长期实践工作探索出来的对企业集团拥有或控制经济资源及其运营成果的反映方法,是对合并财务报表观念及编制方法的高度概括和总结。合并理论源于长期以来编制合并财务报表的实务

活动,且随着企业集团本身及其业务的发展而不断得以完善。目前,国际上公认的合并理论主要包括所有权理论、实体理论与母公司理论三类。

(一) 所有权理论

所有权理论也称业主权理论,是指站在母公司对子公司所有权的角度来看待控股合并形成的母子公司关系的一种合并理论。其认为母、子公司之间是拥有与被拥有的关系,强调的是母公司对子公司净资产及经营结果的所有权。编制合并财务报表的目的是向母公司的股东报告其所拥有的资源。合并财务报表只是为了满足母公司股东的信息需求,而子公司中少数股东的信息需求应当通过子公司的个别财务报表予以满足。当母公司合并非全资子公司的财务报表时,所有权理论关注的只是子公司净资产及净利润中归母公司所有的份额对子公司净资产及净利润中不归属于母公司所有的份额则不予考虑,也不纳入合并财务报表,即在合并资产负债表及合并利润表中只反映母公司股东所拥有的份额,所以按所有权理论编制的合并财务报表并不涉及少数股东权益或少数股东损益项目。

(二) 实体理论

实体理论也称主体理论,是将母公司及其控制的子公司构成的企业集团视为一个统一的经济实体,并站在这个统一实体的角度来看待整个集团的构成及集团中母子公司的关系,而不是站在控股股东(母公司股东)的角度来看待集团这一经济实体及母子公司的关系。按实体理论编制的合并财务报表反映的是整个经济实体的财务状况、经营成果和现金流量的信息。实体理论强调集团作为一个经济实体所控制的资源状况,以及运用这些资源所取得的收益情况。

依据实体理论,编制合并财务报表的目的在于提供由不同法律实体组成的企业集团作为一个整体的财务状况、经营成果及现金流量的信息。凡是对该经济体进行投资的都是该实体的所有者,包括母、子公司的全体股东。在子公司的股东中,母公司为控股股东,母公司之外的其他股东为非控股股东(通常所说的少数股东)。企业集团的财务状况指的是母公司及所有子公司组成的经济统一体的财务状况。企业集团的经营成果及现金流量指的是集团管理者运用其所控制整个经济统一体的经济资源所实现的经营成果与现金流量。

综上所述,在依据实体理论编制合并财务报表时,如果母公司未能拥有子公司100%的股权,则要把子公司的所有者权益区分为控股股东权益与少数股东权益。在合并资产负债表中,少数股东权益与控股股东权益一样,也属于企业集团这一个统一经济体所有者权益的组成部分,并在合并资产负债表的所有者权益项下列示;在合并利润表中,当期的净利润同样包括归属于控股股东所有的净利润份额,也包括归属于少数股东所有的净利润份额,即合并净利润是整个集团作为一个经济统一体实现的净利润。

(三) 母公司理论

母公司理论主要是站在母公司股东的角度来看待母公司与其子公司之间的控股合并关系,强调的是母公司股东的利益。依据母公司理论编制的合并财务报表也要反映由企业集团的管理层所能控制的全部经济资源,以及利用这些资源产生的经济效益,但母公司理论是

站在控股股东的角度上来看问题,所以当母公司不拥有子公司 100% 的权益时,要将已并入合并财务报表的子公司少数股东的权益作为企业集团的负债及费用予以扣除,以便合并财务报表只反映母公司股东的权益,以及归母公司股东所有的经营成果。

依据母公司理论编制的合并财务报表强调的是母公司股东在整个企业集团中所享有的权益,以及归属于母公司股东所有的经营成果。母公司股东在企业集团中的权益既包括母公司本身的利益,也包括所属子公司权益中归母公司所有的份额。当子公司不完全归属于母公司时,要将子公司中的少数股东视为集团外的利益群体,将少数股东所持有的权益视为整个集团的负债,而不是将其视为整个集团的权益。

二、不同合并理论的比较

运用不同的合并理论及不同的合并方法编制合并财务报表,会得出完全不同的合并结果。

所有权理论并没有完全反映企业集团管理层所掌控的全部经济资源及其经营成果,故这种方法在实际中很少运用。但对投资各方共同控制的合营企业则允许采用这种方法。

实体理论反映的是整个企业集团管理层所控制的经济资源,以及利用这些资源所取得的经营成果,最能反映“将母、子公司组成的企业集团视为一个经济实体而编制的财务报表”这一合并财务报表的基本定义,故实体理论也越来越普遍地被各国所采纳或接受。

母公司理论虽然也反映了企业集团管理层所掌控的全部经济资源,但却没有将其中由集团外股东提供的资源作为整个集团的所有者权益,而是作为企业集团的负债来看待,这与合并财务报表的基本定义并不完全符合。编制合并财务报表的初衷是将企业集团作为一个经济实体而编制的报表,在单一经济实体中,对企业管理层所掌控的资源不管是由哪方提供,都应将其作为所有者权益处理,而不是仅将控股股东的权益作为所有者权益处理,将少数股东的权益作为负债处理。也就是说,母公司理论并没有从实质上反映合并财务报表的本质特征,按母公司理论编制的合并财务报表实际上并不是真正将企业集团视为一个经济实体而编制的财务报表,不能很好地体现编制合并财务报表的出发点。

下面以一个简单的实例说明不同合并理论下合并资产负债表的区别。

【例 2-1】 甲公司于 2013 年以 6 000 万元的价格取得乙公司 3 000 万股的股权,取得日子公司净资产的账面价值及公允价值均为 7 000 万元(其中,股本为 4 000 万元,资本公积为 2 000 万元,盈余公积为 400 万元,未分配利润为 600 万元),假定在该项交易之前甲、乙公司之间不存在任何关联关系,乙公司的商誉没有发生减值。2015 年 12 月 31 日,甲、乙公司简化的资产负债表如表 2-1 所示。

表 2-1 甲、乙公司资产负债表(简表)

2015 年 12 月 31 日

单位:万元

项 目	甲 公 司	乙 公 司
资产:		
长期股权投资	6 000	
其他资产	30 000	16 000
资产总计	36 000	16 000
负债:		
流动负债	4 000	6 000
非流动负债	6 000	2 000
负债合计	10 000	8 000
所有者权益:		
股本	10 000	4 000
资本公积	10 000	2 000
盈余公积	2 000	800
未分配利润	4 000	1 200
所有者权益合计	26 000	8 000
负债及所有者权益合计	36 000	16 000

依据上述甲、乙公司简化的资产负债表资料及不同合并理论编制的甲公司 2015 年 12 月 31 日的合并资产负债表如表 2-2 所示。

表 2-2 甲公司合并资产负债表

2015 年 12 月 31 日

单位:万元

合并财务报表项目	所有权理论		实体理论		母公司理论	
	权 益 法	比 例 合并法	购 买 法	权 益 结合法	购 买 法	权 益 结合法
资产:						
长期股权投资	6 750	0	—	—		
商誉	—	750	750	—	750	—
其他资产	30 000	42 000	46 000	46 000	46 000	46 000
资产总计	36 750	42 750	46 750	46 000	46 750	46 000
负债:						
流动负债	4 000	8 500	10 000	10 000	10 000	10 000
非流动负债	6 000	7 500	8 000	8 000	8 000	8 000
少数股东权益	—	—	—	—	2 000	2 000
负债合计	10 000	16 000	18 000	18 000	20 000	20 000
所有者权益:						

续表

合并财务报表项目	所有权理论		实体理论		母公司理论	
	权 益 法	比 例 合 并 法	购 买 法	权 益 结 合 法	购 买 法	权 益 结 合 法
股本	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
资本公积	10 000	10 000	10 000	8 500	10 000	8 500
盈余公积	2 075	2 300	2 300	2 600	2 300	2 600
未分配利润	4 675	4 450	4 450	4 900	4 450	4 900
少数股东权益	—	—	2 000	2 000	—	—
所有者权益合计	26 750	26 750	28 750	28 000	26 750	26 000
负债及所有者 权益合计	36 750	42 750	46 750	46 000	46 750	46 000

从上表的合并结果可以看出,依据不同的合并理论及不同的合并方法编制出的合并资产负债表具有很大的差别。其中,所有权理论中的权益法与比例合并法反映的所有者权益相同。但是,按照权益法编制的合并资产负债表并没有反映子公司负债的真实情况,这样在子公司存在高额负债的情况下,合并财务报表就不能真实反映整个企业集团的资产负债情况,可能会掩盖企业集团所处的财务困境,所以在实际中一般不用权益法合并企业集团控制的子公司的财务报表,但对企业集团能够与其他方共同控制及施加重大影响的合营企业及联营企业一般采用权益法进行处理。与权益法类似,比例合并法虽然按比例对子公司的资产、负债进行合并,但由于没有反映集团管理层能够控制、运用的所有经济资源,即没有反映出少数股东在集团中的权益,所以对集团控制的子公司一般也不采用这种合并方法;对于投资方不能单独控制的合营企业,原《国际会计准则第 31 号——合营中权益的财务报告》允许企业选择比例合并法或者权益法进行处理,但在《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》生效后,将取代原来的《国际会计准则第 31 号——合营中权益的财务报告》,新的《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》不再允许企业采用比例合并法对合营企业进行处理,而只能采用权益法进行处理。

实体理论与母公司理论的区别在于二者对少数股东权益的看法不同。母公司理论将少数股东权益视为集团外的权益,在合并资产负债表中将少数股东权益作为负债从总资产中扣除,在合并利润表中将少数股东损益作为费用进行扣除,故依据母公司理论编制的合并财务报表的结果是不能突出反映企业集团作为一个统一的经济实体拥有及运用的资源及运用这些资源的总体经营果,即按母公司理论编制的合并财务报表不能很好地体现编制合并财务报表的出发点。因为编制合并财务报表的目的就是反映企业集团作为一个经济实体的财务状况与经营成果。实体理论则是将母子公司组成的企业集团作为一个统一的经济实体看待的结果。实体理论不将具有独立法人资格的集团成员分开来看待,而是站在企业集团具有单一控制主体的角度,将整个企业集团视为一个单一的经济实体对待,是实质重于形式会计原则的具体体现。该理论顺应了编制合并财务报表的需要,所以也得到了国际会计界的逐步认同,成为目前国际上运用最为广泛的合并理论。这一点从国际会计准则委员会对合

并财务报表相关准则的修订,以及我国对合并财务报表相关准则及制度规定的演变中可以得到验证。

三、合并理论的发展趋势

(一) 国际合并理论的发展趋势

早期的国际会计准则并没有对合并财务报表采用的具体合并理论进行明确的规定,但其对合并财务报表相关规定的变化,从侧面反映了合并财务报表合并理论的变化过程,即从早期对不同合并理论的混合使用到目前对实体理论的演变。

1. 合并财务报表编报格式的演变

1997年修订的《国际会计准则第1号——财务报告列报》首次规定了合并财务报表的标准列报格式,尽管这些标准格式不带有强制性,但却是国际会计准则在这方面的一次突破。该准则后附的合并财务报表格式显示,对于不归母公司股东所有的少数股东权益,在合并资产负债表中,应列示于所有者权益及长期负债之间,即将少数股东权益列示于所有者权益合计之后,但在长期负债之前^①,使少数股东权益既不包括在所有者权益之中,也不包含在负债之中,而是作为一个独立的项目列示于所有者权益及负债之间;同理,在该准则后附的合并利润表格式中,将子公司的本期净利润中不归母公司股东所有的少数股东损益部分作为一项费用列示于本期经营活动利润之后,但在本期正常经营活动的净利润及本期净利润之前,实际上是将少数股东损益作为企业集团的一项费用从本期合并净利润之中予以扣除了。该准则后附的少数股东权益及少数股东损益在合并财务报表中的列报格式,在一定程度上体现了对合并财务报表合并理论比较含糊的观点,但大多数业界人士当时更倾向于将其解释为母公司理论,更愿意将少数股东权益理解为企业集团的负债,同时将少数股东损益理解为企业集团的费用。

2003年国际会计准则理事会再次对《国际会计准则第1号——财务报告列报》修订后,所附的合并财务报表的列报格式也发生了相应的变化。在新的合并财务报表列报格式中,虽然也将不归母公司股东所有的少数股东权益列示于所有者权益项目之后,但却在所有者权益合计指标之前,这就清楚地表明是将少数股东权益作为所有者权益的组成部分,表明少数股东与控股股东一样,也是集团这一经济实体的权益所有者;同理,在合并损益中,将子公司的本期净利润中不归母公司股东所有的少数股东损益部分列示于集团合并净利润之后,而不是将少数股东损益作为一项费用在计算合并净利润之前就予以扣除。该准则后附的少数股东权益及少数股东损益在合并财务报表中列报格式的变化,体现了会计界对合并财务报表合并理论的认识从含糊不清到逐步明确的过程,也反映了实体理论被认可的过程。

2. 对子公司公允价值调整处理方法的演变

对子公司公允价值调整处理方法的演变也从侧面反映了合并理论的演变过程。1998年发布的《国际会计准则第22号——企业合并》规定,在采用购买法编制合并资产负债表时,

^① 《国际会计准则》推荐的资产负债表格式中,对资产及权益的列示顺序与我国相反,即资产先列示非流动资产,后列示流动资产;非流动资产及流动资产内部也是按流动性由小到大的顺序排列。权益部分先列示所有者权益,后列示负债;所有者权益及负债内部也是按照流动性由小到大的顺序排列。

商誉的计算应以购买方支付对价的公允价值及购买日子公司净资产的公允价值为基础,如果子公司净资产的账面价值与其公允价值不一致,则应对子公司净资产进行重估,并相应调整子公司的净资产价值。对由于重估导致的子公司净资产价值的变动,准则规定的基准处理方法是只调整净资产变动中归属于母公司所有的份额,而对归属于子公司少数股东的价值变动部分则不进行调整。当然,准则也允许对子公司整个价值变动进行调整,但这在当时只是作为基准处理方法之外的一种备选方法,而基准处理方法则是准则建议采用的处理方法。

这种对子公司公允价值变动只调整母公司拥有份额的方法实际上就是一种所有权理论的具体体现,因为实体理论与母公司理论都要求将少数股东所享有的份额纳入调整范围,从而将整个价值调整纳入合并财务报表。

2004年颁布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》(该准则已取代了原《国际会计准则第22号——企业合并》)对子公司公允价值调整的处理进行了新的规定。新的准则规定,如果购买日子公司净资产的公允价值与其账面价值不一致,必须对其进行调整。当子公司不是母公司的全资子公司时,则要将少数股东拥有的份额考虑在内。新准则的规定内容体现了实体理论的观点,即在合并资产负债表中,既要反映母公司的权益,也要反映少数股东的权益。

3. 对商誉处理方法的演变

对商誉处理方法的演变则是实体理论的进一步深化。在2008年对《国际财务报告准则第3号——企业合并》修订之前,在合并财务报表中确认的商誉只限于母公司支付了对价的部分,而不是子公司商誉的全部,即对子公司商誉中归属于少数股东所有的部分并没有在合并财务报表中确认。也就是说,在此之前合并资产负债表中的商誉项目的确认实际上是所有权理论的具体体现,而合并资产负债表中其他资产、负债项目则既包括了归母公司所有的份额,又包括了归少数股东所有的份额,是实体理论的具体体现。按照修订之前准则规定的“老方法”编制的合并资产负债表没有完全采用实体理论,对商誉的确认还停留在所有权理论阶段。

2008年修订的《国际财务报告准则第3号——企业合并》规定,对商誉的处理,企业既可以采用“老方法”,也可以采用“新方法”,也称公允价值法。根据公允价值法,企业合并产生的商誉既包括母公司支付了对价的部分(按“老方法”确认的商誉),也包括归少数股东所有的商誉部分,合并财务报表中确认的商誉应同其他资产、负债一样,按公允价值进行确认和计量,对其中不归属于母公司股东所有的商誉应同时计入少数股东权益。

按照公允价值法确认商誉,使得商誉的处理同集团管理层控制的其他资源的处理一样。这样合并资产负债表反映的就是集团管理层控制的所有资源,而不仅仅是归母公司所有的份额。这使得实体理论得到全面的运用。

(二) 我国合并理论的发展趋势

我国合并财务报表相关准则、制度、规定变化的轨迹与国际上基本一致,也反映了我国会计界对合并财务报表合并理论认识的变化过程。

1995年颁布实施的《合并会计报表暂行规定》(以下简称《规定》)中并没有说明编制合并财务报表应采用哪种合并理论,但在其所附的股份制试点企业合并会计报表格式中对少

数股东权益及少数股东损益的处理,则从侧面反映了早期对不同合并理论的认识过程。在《规定》所附的合并资产负债表格式中,将少数股东权益列示于负债合计项目之后、股东权益项目之前,与《国际会计准则》原来对少数股东权益的处理基本一致;而在合并利润分配表格式中,则将当期损益中的少数股东损益列示于净利润项目之前,也就是说合并损益表中的合并净利润数没有包括少数股东的份额,只包括归属于母公司股东所有的份额。合并财务报表的上述列示格式导致实务中对少数股东权益的看法也不相同,有的企业集团将少数股东权益视为企业集团的负债,有的企业集团则将少数股东权益视为所有者权益的组成部分。除了《规定》中对合并财务报表格式进行了规定外,之后财政部陆续发布的《企业会计准则——基本准则》、16项具体会计准则及《企业会计制度》中对合并财务报表的格式问题再没有其他新的规定。

根据2006年颁布并于2014年修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,在合并资产负债表中,对于子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中所有者权益项目下以少数股东权益项目列示。在合并利润表中,子公司当期净损益中属于少数股东所有的份额,应当在合并利润表中净利润项目下以少数股东损益项目列示。子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额,应当在合并利润表中综合收益总额项目下以归属于少数股东的综合收益总额项目列示。该准则对少数股东权益及少数股东损益的列示方法的规定,不仅是列示顺序的变更问题,还反映了我国会计界对合并财务报表合并理论从原来的母公司理论向实体理论的转变。

第二节 合并财务报表的合并范围

合并财务报表的合并范围是指母公司在编制合并财务报表时,应当纳入合并财务报表编报的相关公司(企业)的具体界限范围。

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,合并财务报表的编制范围应当以控制为基础予以确定。控制是确定合并财务报表合并范围的必要条件,也是确定母、子公司关系的必要条件。一般情况下,母公司在编制合并财务报表时,应将其根据表决权或类似权利本身或者结合其他安排能够控制的子公司、被投资单位的可分割部分,以及基于一项或多项合并安排能够控制的结构化主体纳入合并财务报表的合并范围,但母公司为投资性主体的除外。

一、控制的判断

控制是指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而享有可变回报,并且有能力运用对被投资方权力影响其可变回报金额。

(一) 控制的三要素

控制的定义包含三项基本要素:一是投资方拥有对被投资方的权力,二是因参与被投资方的相关活动而享有可变回报,三是有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。当且仅当投资方具备上述三要素时,才能表明投资方能够控制被投资方。

1. 投资方拥有对被投资方的权力

投资方拥有对被投资方的权力是判断控制的第一要素。判断投资方对被投资方是否拥有权力,需要评估被投资方的设立目的和设计,识别被投资方的相关活动及其决策机制,确定投资方及涉入被投资方的其他方拥有的与被投资方相关的权利等,以确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动。

(1) 评估被投资方的设立目的和设计。在判断投资方对被投资方是否拥有权力时,应首先评估被投资方的设立目的和设计。被投资方可能是一个有限责任公司、股份有限公司、尚未进行公司制改革的国有企业,也可能是一个合伙企业、信托项目、专项资产管理计划等,在某些情况下,也可能包括被投资方的一个可分割部分。评估被投资方的设立目的和设计,有助于识别被投资方的哪些活动是相关活动,相关活动的决策机制是怎样的,相关活动的主导方是谁,以及哪一方能从中取得可变回报等。

① 如果被投资方的设计安排表明表决权是判断控制的决定因素,那么在不存在其他改变决策安排的情况下,投资方应根据对被投资方财务和经营政策等的表决权比例来判断控制。例如,在不存在其他因素时,通常持有半数以上表决权的投资方控制被投资方,但是,当章程或者其他协议存在某些特殊约定(如被投资方相关活动的决定需要三分之二以上表决权比例通过)时,拥有半数以上但未达到约定比例等并不意味着能够控制被投资方。

② 如果被投资方的设计安排表明表决权不是判断控制的决定因素,如表决权仅与被投资方的日常行政管理活动有关,被投资方的相关活动由其他合同安排决定,那么投资方应结合被投资方设计产生的风险和收益,被投资方转移给其他投资方的风险和收益,以及投资方面临的风险和收益等一并判断是否控制被投资方。

(2) 识别被投资方的相关活动及其决策机制。

① 被投资方的相关活动。被投资方的经营目的可能是从事众多活动,但这些活动并不一定都是相关活动。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。识别被投资方的相关活动的目的是确定投资方对被投资方是否拥有权力。不同企业的相关活动是不同的,投资方应根据被投资方的行业特征、业务特点、发展阶段、市场环境等具体情况来进行判断,通常包括商品或劳务的销售和购买活动,金融资产的管理活动,资产的购买和处置活动,研究与开发活动及融资活动等。对许多企业而言,经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。

② 被投资方相关活动的决策机制。判断投资方对被投资方是否拥有权力,不仅要考虑被投资方的相关活动,还应考虑其决策机制。例如,对被投资方的经营、融资等活动进行决策(包括编制预算)的方式,任命被投资方的关键管理人员,给付薪酬及终止劳动合同关系的决策等。相关活动一般由公司章程、协议中约定的权力机构(如股东大会、董事会)进行决策,在某些情况下也可能由合同协议约定的其他主体进行决策,如专门设置的管理委员会等。

被投资方通常从事若干相关活动,这些相关活动可能不是同时进行的。当两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时,能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。此时,通常需要考虑被投资方的设立目的和设计,影响被投资方利润率、收入和企业价值的因素,每个投资方有关上述因素的决策职权范围及其对被投资方回报的影响程度,投资方承担可变回报风险的大小等。

(3) 确定投资方及涉入被投资方的其他方拥有的与被投资方相关的权利。投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时,应本着实质重于形式的原则,综合考虑所有相关因素进行职业判断,如被投资单位各个投资者的持股情况、投资者之间的相互关系、公司治理结构、潜在的表决权、日常经营管理特点等因素,以确定被投资单位是否应纳入合并范围。

一般而言,当被投资方从事一系列对其回报产生显著影响的经营及财务活动,且需要就这些活动连续地进行实质性决策时,表决权或类似权利本身或者结合其他安排将赋予投资方权力。但在某些情况下,表决权不能对被投资方回报产生重大影响(如表决权可能仅与日常行政活动有关),被投资方的相关活动则由一项或多项合同安排决定。

① 投资方持有多数表决权的权力。表决权是指对被投资单位的经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、内部管理机构设置、聘任或解聘公司经理及确定其报酬、公司的基本管理制度等事项进行表决而持有的表决权。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的,但是对于有限责任公司,公司章程另有规定的除外。当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方决定,或者主导被投资方相关活动的管理层多数成员(管理层决策由多数成员表决通过)由持有半数以上表决权的投资方聘任时,无论该表决权是否行使,持有被投资方过半数表决权的投资方拥有对被投资方的权力,但下面两种情况除外:

a. 存在其他安排赋予被投资方的其他投资方拥有对被投资方的权力。例如,存在赋予其他方拥有表决权或实质性潜在表决权的合同安排,且该其他方不是投资方的代理人时,投资方不拥有对被投资方的权力。

b. 投资方拥有的表决权不是实质性权利。例如,有确凿证据表明,由于客观原因无法获得必要的信息或存在法律法规的障碍,投资方虽持有半数以上表决权但无法行使该表决权时,该投资方不拥有对被投资方的权力。

投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时,应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利,包括自身所享有的实质性权利及其他方所享有的实质性权利。

实质性权利是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利,应当综合考虑所有相关因素,包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍;当权利由多方持有或者行使权利需要多方同意时,是否存在切实可行的机制使权利持有人在愿意的情况下能够一致行使权利;权利持有人能否从行使权利中获利等。

对于投资方拥有的实质性权力,即使投资方并未实际行使,也应在评估投资方是否对被投资方拥有权力时予以考虑。在某些情况下,其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利,也包括对已提出议案进行决策的被动性权利。

仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。保护性权利是指仅为了保护持有人利益却没有赋予持有人对相关活动进行决策的一项权利,通常包括应当由股东大会行使的修改公司章程,增加或减少注册资本,发行公司债券,公司合并、分立、解散或变更公司形式等事项持有的表决权。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使,它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力,也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

投资方拥有被投资方半数以上表决权的情况通常包括以下三种：一是投资方直接拥有被投资方半数以上表决权，二是投资方间接拥有被投资方半数以上表决权，三是投资方直接和间接合计拥有被投资方半数以上表决权。其中，间接拥有半数以上表决权是指投资方通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权；直接和间接合计拥有半数以上表决权是指投资方以直接方式拥有被投资方半数以下的表决权，同时又通过其他方式如通过子公司拥有该被投资方一部分的表决权，两者合计拥有该被投资方半数以上的表决权。

② 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上的表决权。这种情况是指投资方自己持有的表决权虽然只有半数或以下，但通过与其他表决权人之间的协议使其可以持有足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有对被投资方的权力。该类协议安排需要确保投资方能够主导其他表决权人的表决，即其他表决权持有人按照投资方的意愿进行表决，而不是投资方与其他表决权持有人协商并根据双方协商一致的结果进行表决。

③ 投资方拥有多数表决权但没有权力。确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力，关键在于该投资方现时是否有能力主导被投资方的相关活动。当其他投资方现时有能力主导被投资方的相关活动，且不是投资方的代理人时，投资方就不拥有对被投资方的权力。当表决权不是实质性权力时，即使投资方持有被投资方的多数表决权，也不拥有对被投资方的权力。例如，被投资方的相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方虽然持有多数表决权，但也不能主导被投资方的相关活动，被投资方自行清算的除外。

④ 持有被投资方半数或以下的表决权。持有半数或以下表决权的投资方（或者虽持有半数以上表决权，但表决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的投资方，下同），应综合考虑其表决权相对于其他投资方持有表决权份额的大小及其他投资方持有表决权的分散程度，投资方和其他投资方持有可转换公司债券、可执行认股权证等潜在表决权因素，其他合同安排产生的权利，以及被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况，以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否拥有对被投资方的权力。

在某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其能否任命或批准被投资方的关键管理人员，能否出于自身利益决定或否决被投资方的重大交易，能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权，与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系，与被投资方之间是否存在特殊关系（包括被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例）等能够主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。

⑤ 权力来自表决权之外的其他权利。投资方对被投资方的权力通常来自表决权，但有时，投资方对一些主体的权力不是来自表决权，而是由一项或多项合同安排决定。

当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。在评估时，投资方通常应考虑以下

几个因素：

a. 在设立被投资方时的决策及投资方的参与度。在评估被投资方的设立目的和设计时，投资者应考虑设立被投资方时的决策及投资方的参与度，以判断相关交易条款与参与特点是否为投资方提供了足以获得权力的权利。参与被投资方的设立本身虽然不足以表明参与方控制被投资方，但可能使参与方有机会获得使其拥有对被投资方权力的权利。

b. 相关合同安排。投资方需要考虑结构化主体设立之初的合同安排是否赋予投资方主导结构化主体相关活动的权利。例如，看涨期权、看跌期权、清算权等可能为投资方提供权力的合同安排。在评估对结构化主体是否拥有权力时，应当考虑投资方在这些合同安排中的决策权。

c. 在特定情况或事项发生时开展的相关活动。结构化主体的活动及其回报在其设计时就已经明确，除非有特定情况或事项发生。当发生特定情况或事项时，只有对结构化主体回报产生重大影响的活动才属于相关活动。相应地，对这些相关活动具有决策权的投资方才享有权力。决策权依赖于特定情况或特定事件的发生这一事实本身并不表示该权利为保护性权利。

d. 投资方对被投资方做出的承诺。为确保结构化主体持续按照原定设计和计划开展活动，投资方可能会做出一些承诺（包括明确的承诺和暗示性的承诺），因而可能会扩大投资方承担的可变回报风险，由此促使投资方更有动机获取足够多的权利，使其能够主导结构化主体的相关活动。投资方做出的确保此类主体遵守原定设计经营的承诺可能是投资方拥有权力的迹象，但其本身并不赋予投资方权力，也不会阻止其他方拥有权力。

另外，结构化主体在设立后的运营中，由其法律上的权力机构表决的事项通常仅与行政事务相关，表决权对投资方的回报往往不具有重大的直接联系。因此，投资方在评估结构化主体的设立目的和设计时，应考虑其被专门设计用于承担回报可变性的类型、投资方通过参与其相关活动是否承担了部分或全部的回报可变性等。

2. 因参与被投资方的相关活动而享有可变回报

因参与被投资方的相关活动而享有可变回报是判断控制的第二项基本要素。投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩的变动而变动，因而视为享有可变回报。也就是说，可变回报是不固定的，并可能随被投资方业绩的变动而变动。其可能是正数，也可能是负数，或者有正有负。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。例如，投资方持有固定利率的交易性债券，虽然利率是固定的，但该利率取决于债券违约风险及债券发行方的信用风险，因此，固定利率也可能属于可变回报。再如，管理被投资方资产获得的固定管理费也属于可变回报，因为管理者是否能获得此回报依赖于被投资方是否能够产生足够的收益用于支付该固定管理费。

其他可变回报如下：

(1) 股利、被投资方利益的其他分配（如被投资方发行的债务工具产生的利息）、投资方对被投资方投资的价值变动。

(2) 因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬，因提供信用支持或流动性支付而收取的费用或承担的损失，在被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益，以及因涉入被投资方而获得的未来流动性。

(3) 其他利益持有方无法得到的回报。例如，投资方将自身资产与被投资方的资产一

并使用,以实现规模经济,达到节约成本,为稀缺产品提供资源,获得专有技术或限制某些运营或资产的目的,从而提高投资方其他资产的价值。

投资方的可变回报通常体现为从被投资方获取股利。受法律法规的限制,投资方有时无法通过分配被投资方利润或盈余的形式获得回报。例如,当被投资方的法律形式为信托机构时,其盈利可能不是以股利的形式分配给投资者。此时,需要根据具体情况,以投资方的投资目的为出发点,综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报,被投资方不能进行利润分配并不代表投资方不能获取可变回报。

另外,即使只有一个投资方控制被投资方,也不能说明只有该投资方才能获取可变回报。例如,少数股东可以分享被投资方的利润。

3. 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额是判断控制的第三项基本要素。只有当投资方不仅拥有对被投资方的权力、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报,还有能力运用对被投资方的权力来影响其回报的金额时,投资方才能控制被投资方。投资方在判断其是否控制被投资方时,应当确定其自身是以主要责任人(实际决策人)还是代理人的身份行使决策权;在其他方拥有决策权的情况下,投资方还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。

(1) 投资方的代理人。代理人是相对于主要责任人而言的,代表主要责任人行使决策权,并服务于主要责任人的利益,但不控制被投资方。主要责任人的权力有时可以通过代理人根据主要责任人的利益持有并行使,但权力行使人不会仅仅因为其他方能从其行权中获益而成为代理人。

在判断控制时,代理人的决策权应被视为由主要责任人直接持有,权力属于主要责任人而非代理人,因此,投资方应当将授予代理人的决策权视为自己直接持有的决策权,即使被投资方有多个投资方且其中两个或两个以上投资方有代理人。

决策者在确定其是否为代理人时,应综合考虑该决策者与被投资方及其他方之间的关系,尤其需要考虑下列四项:

① 决策者对被投资方的决策权范围。在评估决策权范围时,应考虑相关协议或法规允许决策者决策的活动,以及决策者对这些活动进行决策时的自主程度。与该评估相关的因素包括但不限于被投资方的设立目的与设计、被投资方面临的风险及转移给其他投资方的风险,以及决策者在设计被投资方过程中的参与程度。例如,如果决策者参与被投资方设计的程度较深(包括确定决策权范围),则可能表明决策者有机会,也有动机获得使其有能力主导相关活动的权利,但这一情况本身并不足以认定决策者必然能够主导相关活动。允许决策者(如资产管理人)主导被投资方相关活动的决策权范围越广,越能表明决策者拥有权力,但并不意味着该决策者一定是主要责任人。

② 其他方享有的实质性权利。其他方享有的实质性权利可能会影响决策者主导被投资方相关活动的的能力。其他方持有实质性罢免权或其他权利并不一定表明决策者是代理人。存在单独一方拥有实质性罢免权并能够无理由罢免决策者的事实,足以表明决策者是代理人。当拥有此权利者超过一方,且不存在未经其他方同意即可罢免决策者的一方时,这些权利本身不足以表明决策者为其他方的代理人。在罢免决策者时,需要联合起来行使罢免权的各方的数量越多,决策者的其他经济利益(薪酬和其他利益)的比重和可变性越强,则

其他方所持有的权利在判断决策者是否是代理人时的权重就越轻。

在判断决策者是否是代理人时,应考虑其他方所拥有的限制决策者决策的实质性权利,这与考虑上述罢免权的方法相似。例如,决策者决策所需要取得认可的其他方的数量越少,该决策者越有可能是代理人。在考虑其他方持有的权利时,应评估被投资方董事会或其他权力机构可行使的权利及其对决策权的影响。

③ 决策者的薪酬水平。相对于被投资方活动的预期回报,决策者薪酬的比重(量级)和可变动性越大,决策者越有可能不是代理人。当同时满足下列两项时,决策者有可能是代理人:一是决策者的薪酬与其所提供的服务相称,二是薪酬协议仅包括在公平交易基础上有关类似服务和技能水平商定的安排中常见的条款、条件或金额。决策者不能同时满足上述两个条件的,不可能是代理人。

④ 决策者因持有被投资方的其他权益所承担可变回报的风险。持有被投资方其他利益,表明该决策者可能是主要责任人。对于在被投资方持有其他利益(如对被投资方进行投资或提供被投资方业绩担保)的决策者,在判断其是否为代理人时,应评估决策者因该利益所面临的可变回报的风险。决策者在评估该风险时应考虑以下两个因素:

a. 决策者享有的经济利益(包括薪酬和其他利益)的比重和可变动性。决策者享有的经济利益的比重和可变动性越大,该决策者越有可能是主要责任人。

b. 决策者面临的可变回报风险是否与其他投资方不同。如果不同,这些不同是否会影响其行为。例如,决策者持有次级利益,或向被投资方提供其他形式的信用增级,表明决策者可能是主要责任人。

决策者还应评估所承担的可变回报风险相对于被投资方回报总体变动的风险的程度。该评估主要依据的是预期从被投资方的活动中得到的回报,但也应考虑决策者通过持有其他利益而承担的被投资方可变回报的最大风险。

综上所述,当存在单独一方持有实质性罢免权并能无理由罢免决策者时,决策者属于代理人。除此之外,需综合考虑上述四项因素以判断决策者是否作为代理人行使决策权。

(2) 实质代理人。在判断控制时,投资方应当考虑自身与所有其他方之间的关系,以及其他方之间、其他方与投资方之间如何互动。上述关系不一定在合同安排中列明。当投资方或有能力主导投资方的其他方能够主导某一方代表其行动时,被主导方为投资方的实质代理人。在这种情况下,投资方在判断是否控制被投资方时,应将其实质代理人的决策权,以及通过实质代理人而间接承担或享有的可变回报风险或权利与其自身的权利一并考虑。

根据各方的关系,表明一方可能是投资方的实质代理人的情况包括但不限于投资方的关联方;因投资方出资或提供贷款而取得在被投资方中权益的一方;未经投资方同意,不得出售、转让或抵押其持有的被投资方权益的一方;没有投资方的财务支持难以获得资金支持其经营的一方;与投资方具有紧密业务往来的一方;等等。

(二) 控制的持续评估

投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和变化导致对控制的定义所涉及的相关要素发生变化,投资方应当根据相关事实和情况变化的结果进行重新评估,判断其是否能够对被投资方继续控制。

(1) 如果投资方对被投资方拥有权力的行使方式发生变化,那么该变化必须反映在投资方对被投资方权力的评估中。例如,决策机制的变化可能意味着投资方不再通过表决权

主导相关活动,而是由协议或者合同等其他安排赋予其他方主导相关活动的现时权利。

(2) 某些事件即使不涉及投资方,也可能导致该投资方获得或丧失对被投资方的权力。例如,其他方以前拥有的能阻止投资方控制被投资方的决策权到期失效,则可能使投资方因此而获得权力。

(3) 投资方应考虑因其参与被投资方相关活动而承担的可变回报风险敞口的变化带来的影响。例如,如果拥有权力的投资方不再享有可变回报(如与业绩相关的管理费合同到期),则该投资方将由于不满足控制三要素而丧失对被投资方的控制。

(4) 投资方还应考虑其作为代理人或主要责任人的判断是否发生了变化。投资方与其他方之间整体关系的变化可能意味着原为代理人的投资方不再是代理人;反之亦然。

投资方对是否能够控制的判断结论,或者初始评估其是主要责任人或代理人的结果,不会仅因为市场情况的变化而变化,除非市场情况的变化导致控制三要素的一项或多项发生了变化,或导致主要责任人与代理人之间的关系发生了变化。

二、纳入合并范围的特殊情况——被投资方可分割部分

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在某些情况下,有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的,投资方应当将被投资方的一部分(以下简称该部分)视为被投资方可分割的部分(单独主体),进而判断是否控制该部分(单独主体)。

(1) 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源,不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债。

(2) 除与该部分相关的各方外,其他方不享有与该部分资产相关的权利,也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

也就是说,实质上该部分的所有资产、负债及相关权益均与被投资单位的其他部分相隔离,即该部分资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方的其他部分使用,该部分的负债也不能用该部分以外的被投资方的资产偿还。

如果被投资方的一部分资产和负债及相关权益满足上述条件,构成可分割部分,则投资方应当基于控制的判断标准确定其是否能够控制该可分割部分,包括考虑该可分割部分的相关活动及其决策机制,投资方是否有能力主导可分割部分的相关活动并据以从中取得可变回报等。如果投资方能够控制该可分割部分,则应当将其纳入合并财务报表。此时,其他方在考虑是否控制并将被投资方纳入合并财务报表时,应仅对被投资方的剩余部分进行评估。

三、合并范围的豁免——投资性主体

母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的单独主体)纳入合并财务报表的合并范围。如果母公司是投资性主体,则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司(如有)纳入合并范围并编制合并财务报表;其他子公司不应当予以合并,母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且将其变动计入当期损益。

如果投资性主体的母公司本身不是投资性主体,则应当将其控制的全部主体,包括投资性主体及那些通过投资性主体所间接控制的主体,纳入合并财务报表的合并范围。

（一）投资性主体的定义

根据合并财务报表准则的规定,投资性主体是指同时满足下列三个条件的主体:

在理解投资性主体的定义时,应注意以下几点:

1. 以向投资方提供投资管理服务为目的

投资性主体的主要活动是向投资者募集资金,其目的是为这些投资者提供投资管理服务。这是投资性主体与其他主体的一个主要区别。

2. 唯一经营目的是通过资本增值、投资收益或两者兼有获得回报

投资性主体的经营目的可通过其设立目的、投资管理方式、投资期限、投资退出战略等体现出来。例如,一个基金在募集说明书中可能说明其投资的目的是实现资本增值,这个描述与投资性主体的经营目的是一致的,则其是一个投资性主体;反之,一个基金的经营目的如果是与被投资方合作开发、生产或者销售某种产品,则其不是一个投资性主体。

(1) 向投资方或第三方提供投资相关服务。投资性主体为实现其经营目的,可能向投资方或者第三方提供投资咨询、投资管理、投资的日常行政管理及支付等服务。这些服务并不影响该主体符合投资性主体的条件,即使这些服务构成其业务的重要组成部分,因为这些服务是投资性主体经营的延伸。

(2) 向被投资方提供其他服务和支持。投资性主体可能向被投资方提供管理或战略建议服务,或贷款或担保等财务方面的支持,当这些活动与其获取资本增值或投资收益的整体目的一致,且这些活动本身并不构成一项单独的重要收入来源时,该主体的经营目的仍然可能符合投资性主体的经营目的。当投资性主体设立专门为被投资方提供投资咨询、投资管理等服务的子公司时,该投资性主体应该合并该子公司。

(3) 投资目的及回报方式。主体有时出于多种目的投资于另一个主体。例如,从事高科技产品研发、生产和销售的企业集团发起设立了一家基金,专门投资于一些尚处于研发初期的创新企业以获取资本增值。同时,企业集团与该基金签订协议,双方约定:如果其中某项高科技产品研发成功,该集团享有优先购买权。在这种情况下,该基金的经营目的除了获取资本增值外,还包含了为其企业集团获取新产品开发的渠道,获取资本增值并不是该基金的唯一经营目的。因此,该基金不符合投资性主体的条件。

不符合投资性主体投资目的及回报的情况包括但不限于该主体或其所在企业集团其他成员购买、使用、交换或开发被投资方的流程、资产或技术;该主体与被投资方就开发、生产、销售或提供产品或服务达成合营或其他协议,被投资方为该主体的借款提供财务担保或以被投资方的资产作为抵押;该主体的关联方持有的、可从所在集团其他成员处购买该主体持有的被投资方所有者权益的购买选择权;该主体或所在集团其他成员与被投资方的关联方之间的非公允交易,且该交易属于被投资方或该主体经营活动的重大组成部分等。

当主体的投资战略是投资于同一个行业、地区或者市场的多个主体以在被投资方之间形成协同效应时,即使该主体存在上述非公允交易,该主体也不会仅因为被投资方之间的交易而被认定为不符合投资性主体。

(4) 退出战略。投资性主体与非投资性主体的另一个区别是投资性主体通常不打算无限期持有其投资。退出战略明确了其退出投资的时间表。没有退出战略的,可能表明其打算无限期地持有相关投资。这是因为权益性投资和非金融资产投资通常是无限期持有。将

有期限的债务工具持有至到期,可以视为存在退出战略,因为主体不可能无限期持有这类债务工具。没有退出战略的永续债投资,表明可能该主体计划无限期持有。仅针对违约事项的机制不被视为退出战略。

3. 按照公允价值对投资业绩进行计量和评价

投资性主体定义的基本要素之一是以公允价值作为其首要的计量和评价属性,因为相对于合并子公司财务报表或者按照权益法核算对联营企业或合营企业的投资而言,公允价值计量所提供的信息更具有相关性。公允价值计量体现在:在会计准则允许的情况下,在向投资方报告其财务状况和经营成果时应当以公允价值计量其投资;向其关键管理人员提供公允价值信息,以供他们据此评估投资业绩或进行投资决策。但投资性主体没有必要以公允价值计量其固定资产等非投资性资产或负债。

(二) 投资性主体的特征

母公司属于投资性主体的,通常情况下应当符合下列特征:

1. 拥有一个以上的投资

一个投资性主体通常会同时持有多项投资,包括通过直接或间接方式持有的对另一投资性主体(该主体持有多项投资)的投资,以便分散投资风险、最大化回报,但这并不意味着仅拥有一项投资的主体一定不是投资性主体。当主体刚设立、尚未寻找到多个符合要求的投资项目,或者刚处置了部分投资、尚未进行新的投资,或者该主体正处于清算过程中时,即使主体仅持有一项投资,该主体仍可能为投资性主体。另外,如果某项投资要求较高的最低出资额,而单个投资方很难进行如此高额的投资,那么可能设立投资性主体用以募集多个投资方的资金进行集中投资。

2. 拥有一个以上的投资者

投资性主体通常拥有多个投资者,但这并不意味着仅有一个投资者的主体一定不是投资性主体。当主体刚刚设立、正在积极识别合格投资者,或者原持有的权益已经赎回、正在寻找新的投资者或者处于清算过程中时,即使主体仅拥有一个投资者,该主体仍可能符合投资性主体的定义。还有一些特殊性主体,其投资者只有一个,但其是为了代表或支持一个较大的投资者集合的利益而设立的。例如,某企业设立一个年金基金是为了支付该企业职工退休后的福利,该基金的投资者虽然只有一个,但却代表了一个较大的投资者集合的利益,因而仍然属于投资性主体。

3. 投资者不是该主体的关联方

投资性主体通常拥有若干投资者,这些投资者既不是其关联方,也不是所在集团中的其他成员,这一情况使得投资性主体或其所在企业集团中的其他企业获取除资本增值、投资收益外的收益的可能性减小。但是,关联投资者的存在并非表明该主体一定不是投资性主体。例如,某基金的投资方之一可能是该基金的关键管理人员出资设立的企业,其目的是更好地激励基金的关键管理人员,这一安排并不影响该基金符合投资性主体的定义。

4. 其所有者权益以股权或类似权益的方式存在

投资性主体通常是单独的法律主体,但这并不意味着投资性主体必须是单独的法律主体。但无论主体采取何种形式,其所有者权益通常采取股权或者类似权益的形式(如合伙权

益),且净资产按照所有者权益的比例份额享有。然而,拥有不同类型的投资者,并且其中一些投资者可能仅对某类或某组特定投资拥有权利,或者不同类型的投资者对净资产享有不同比例的分配权,这并不能说明该主体不是一个投资性主体。

(三) 投资性主体的转换

投资性主体的判断需要持续进行,当有事实和情况表明构成投资性主体定义的三个要素发生变化,或者任何典型特征发生变化时,应当重新评估其是否为投资性主体。

(1) 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时,除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外,企业自转变日起对其他子公司不再予以合并,并参照部分处置子公司股权且丧失控制权的原则进行会计处理:终止确认与其他子公司相关资产(包括商誉)及负债的账面价值,以及其他子公司少数股东权益(包括属于少数股东的其他综合收益)的账面价值,并按照转变日对该子公司投资的公允价值确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,同时将该子公司投资在转变日的公允价值作为处置价款,用其与转变日合并财务报表中该子公司净资产(资产、负债及相关商誉之和,扣除少数股东权益)的账面价值之间的差额调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,应调整留存收益。

(2) 当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时,应将原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日纳入合并财务报表范围,将转变日视为购买日,原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视为购买的交易对价,按照非同一控制下的企业合并的会计处理方法进行相应的会计处理。

第三节 合并财务报表的格式

合并财务报表是通过对母、子公司个别财务报表项目进行相应的调整、抵消后合并加总计算编制的。其格式与个别财务报表略有不同。

一、合并利润表的格式

合并利润表的格式与个别利润表的格式基本相同,但为了反映子公司当期实现的净利润、其他综合收益及综合收益总额的不同归属,应在合并利润表的“净利润”项下单独列示“归属于母公司所有者的净利润”及“少数股东损益”两个项目,分别反映合并净利润中由母公司所有者享有的份额,以及非全资子公司当期实现的净利润中归属于少数股东享有的份额;在“其他综合收益的税后净额”项下单独列示“归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净额”及“归属于少数股东的其他综合收益的税后净额”两个项目,分别反映合并其他综合收益的税后净额中由母公司所有者享有的份额,以及非全资子公司当期实现的其他综合收益的税后净额中归属于少数股东享有的份额;在“综合收益总额”项下单独列示“归属于母公司所有者的综合收益总额”及“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目,分别反映合并综合收益总额中由母公司所有者享有的份额,以及非全资子公司当期综合收益总额中归属于少数股东享有的份额。

高级财务会计

由此可见,我国于 2014 年修订的《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》对合并“净利润”、合并“其他综合收益的税后净数”及合并“综合收益总额”中的归属于母公司所有者的份额及少数股东所有的份额的列报顺序,均与修订后的《国际会计准则第 1 号——财务报表的列报》对相应项目的列报顺序一致,即先列示其中归属于母公司所有者的相应份额,后列示归属于少数股东所有的相应份额。该列示顺序充分体现了合并财务报表主要为母公司所有者提供财务信息的倾向,是合并财务报表母公司理论的体现。

合并利润表的一般格式如表 2-3 所示。

表 2-3 合并利润表		会合 02 表
编制单位:	年 月	单位:元
项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减:营业成本		
税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加:公允价值变动收益(损失以“—”号填列)		
投资收益(损失以“—”号填列)		
其中:对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润(亏损以“—”号填列)		
加:营业外收入		
其中:非流动资产处置利得		
减:营业外支出		
其中:非流动资产处置损失		
三、利润总额(亏损总额以“—”号填列)		
减:所得税费用		
四、净利润(净亏损以“—”号填列)		
归属于母公司所有者的净利润		
少数股东损益		
五、其他综合收益的税后净数		

续表

项 目	本期金额	上期金额
(一) 归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净数		
1. 以后不能重分类进损益的其他综合收益的税后净数		
(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动		
(2) 权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益中享有的份额		
...		
2. 以后将重分类进损益的其他综合收益的税后净数		
(1) 权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额		
(2) 可供出售金融资产公允价值变动损益		
(3) 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益		
(4) 现金流量套期损益的有效部分		
(5) 外币财务报表折算差额		
...		
(二) 归属于少数股东的其他综合收益的税后净数		
六、综合收益总额		
归属于母公司所有者的综合收益总额		
归属于少数股东的综合收益总额		
七、每股收益		
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

二、合并所有者权益变动表的格式

合并所有者权益变动表实质上是合并资产负债表中所有者权益各项目的明细变动表。与个别所有者权益变动表不同的是,子公司所有者权益中不归母公司所有的份额,应以“少数股东权益”项目单独列示,故合并所有者权益变动表应增设“少数股东权益”栏目,以反映期初及本期子公司所有者权益中归属于少数股东所有的份额。

合并所有者权益变动表的一般格式如表 2-4 所示。

会合 04 表
单位:元

表 2-4 合并所有者权益变动表
年度

编制单位:

项 目	本年金额						上年金额								
	归属于母公司所有者权益						归属于母公司所有者权益								
	实收资本 (或股本)	资本公 积	减：库 存 股	其 他 结 合 收 益	盈 余 公 积	未 分 配 利 润	其 他	盈 余 公 积	未 分 配 利 润	其 他	少数股 东权益	所有者 权益合计			
一、上年年末余额													所有者 权益合计	少数股 东权益	所有者 权益合计
加：会计政策变更															
前期差错更正															
二、本年年初余额															
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）															
（一）综合收益总额															
（二）所有者投入和减少资本															
1. 所有者投入资本															
2. 股份支付计入所有者权益的金额															
3. 其他															
（三）利润分配															
1. 提取盈余公积															
2. 提取一般风险准备															
3. 对所有者（或股东）的分配															
4. 其他															
（四）所有者权益内部结转															
1. 资本公积转增资本（或股本）															
2. 盈余公积转增资本（或股本）															
3. 盈余公积弥补亏损															
4. 其他															
四、本年年末余额															

三、合并资产负债表的格式

与个别资产负债表相比,合并资产负债表还包括以下两个方面的内容:

(1) 在所有者权益各构成项目之后、“所有者权益合计”项目之前,增加了“归属于母公司所有者权益合计”项目,用于反映企业集团所有者权益总额中归属于母公司所有者的部分。

(2) 在上述增加的“归属于母公司所有者权益合计”项目之后、“所有者权益合计”项目之前,增加了“少数股东权益”项目,用以反映非全资子公司的所有者权益中不归属于母公司所有的份额。

合并资产负债表的一般格式如表 2-5 所示。

表 2-5 合并资产负债表			会合 01 表		
编制单位: _____ 年 ____ 月 ____ 日			单位:元		
资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益	期末 余额	年初 余额
流动资产:			流动负债:		
货币资金			短期借款		
以公允价值计量且其变动计入 当期损益的金额资产			以公允价值计量且其变动计入 当期损益的金额负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
预付款项			预收款项		
应收利息			应付职工薪酬		
应收股利			应交税费		
其他应收款			应付利息		
存货			应付股利		
划分为持有待售的资产			其他应付款		
一年内到期的非流动资产			划分为持有待售的负债		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
			流动负债合计		
非流动资产:			非流动负债:		
可供出售金融资产			长期借款		
持有至到期投资			应付债券		
长期应收款			长期应付款		
长期股权投资			专项应付款		
投资性房地产			预计负债		

续表

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益	期末 余额	年初 余额
固定资产			递延收益		
在建工程			递延所得税负债		
工程物资			其他非流动负债		
固定资产清理			非流动负债合计		
生产性生物资产			负债合计		
油气资产			所有者权益(或股东权益):		
无形资产			实收资本(或股本)		
开发支出			资本公积		
商誉			减:库存股		
长期待摊费用			其他综合收益		
递延所得税资产			盈余公积		
其他非流动资产			未分配利润		
非流动资产合计			归属于母公司所有者权益合计		
			少数股东权益		
			所有者权益合计		
资产总计			负债和所有者权益总计		

第四节 合并财务报表的基础工作

为了使合并财务报表准确地、全面地反映企业集团的真实情况,在编制合并财务报表之前必须做好以下基础工作:

一、子公司必须向母公司提供编制合并财务报表所需的有关资料

合并财务报表应以母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表及其他有关资料为依据进行编制。因此,在编制合并财务报表时,子公司除了应当向母公司提供其个别财务报表外,还应当向母公司提供以下有关资料:

- (1) 与母公司不一致的会计政策及其影响金额。
- (2) 与母公司不一致的会计期间的说明。
- (3) 与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料。
- (4) 所有者权益变动的有关资料。
- (5) 编制合并财务报表所需的其他资料。

二、会计期间的调整

母公司为了编制合并财务报表,应当统一子公司的会计期间,使其与母公司保持一致。财务报表是反映企业一定时点的财务状况、一定时期的经营成果和现金流量情况的报表。只有在母公司和子公司的个别财务报表反映财务状况的时点和反映经营成果和现金流量情况的时期一致的情况下,将两者合并才有意义。如果两者不一致,母公司应按照其自身的会计期间对子公司的个别财务报表进行调整,依据调整后的子公司的个别财务报表编制合并财务报表,或者要求子公司按照母公司的会计期间调整其个别财务报表。

三、会计政策的调整

母公司应当统一子公司的会计政策,使其采用的会计政策与母公司保持一致。母公司与子公司的会计政策一致,才能使母公司与子公司的财务报表各项目反映的内容一致,才能对其进行加总,进而编制合并财务报表。为此,在编制合并财务报表前,应统一母公司与子公司的会计政策,要求子公司所采用的会计政策与母公司一致。如果不一致,母公司应当按照本公司的会计政策对子公司的个别财务报表进行必要的调整。

四、外币财务报表的折算

母公司对境外子公司以外币表示的财务报表应进行折算,在统一记账本位币的基础上编制合并财务报表。对母公司和子公司的个别财务报表进行合并时,其前提是母公司和子公司的个别财务报表所使用的记账本位币保持一致。因此,母公司在编制合并财务报表之前,必须将记账本位币与母公司不一致的子公司个别财务报表按照母公司所采用的记账本位币进行折算,在统一记账本位币的基础上编制合并财务报表。

有关外币财务报表的折算方法参见本书第八章。

第五节 合并财务报表的编制方法

合并财务报表的编制方法根据不同的企业合并种类而定。根据我国《企业会计准则》的相关规定,对非同一控制下的企业合并,应采用购买法编制合并财务报表;对同一控制下的企业合并,应采用类似权益结合法编制合并财务报表。

一、购买法

(一) 购买法的含义

购买法是非同一控制下的企业合并中购买方对企业合并业务采用的核算方法,也是非同一控制下的控股合并中母公司编制合并财务报表所采用的一种方法。

在采用购买法编制合并财务报表时,将企业合并视为母公司用其支付的对价“购买”了子公司净资产(公允价值)的控制权,故应当与其他购买行为一样,在合并形成的新报告主体的合并财务报表中,应以购买交易的所得替代交易所费,即用所购得的子公司的净资产份额

来替代母公司的合并成本。

与一般购买交易不同的是,在一般的购买交易中,对购买所得与所费通过简单的账务处理就可以完成,如企业用现金购买固定资产这一简单的购买行为,其结果就是以购买所得的固定资产取代了因购买行为而失去的现金,这种一般购买行为的“取代”过程通过借记“固定资产”,贷记“库存现金”就能实现。对于企业合并形成的新报告主体而言,这一“购买”行为,并不能像单独实体的购买行为一样可以通过常规账务处理(企业合并形成的主体只是一个报告主体,并不是法律实体,不独立设置账簿,也不进行独立的账务处理)就能够解决,因为合并财务报表要以母、子公司的个别财务报表为基础进行编制,故在企业合并形成的新报告主体的合并财务报表中,对这一用购买“所得”取代购买“所费”的过程,只能通过对母、子公司个别财务报表相关项目的调整、抵消来实现。

因“购买”所得的是子公司全部净资产的控制权,所费则体现为母公司的合并成本,所以合并过程实际上就是用子公司的全部净资产来替代母公司合并成本的过程。站在企业合并形成新报告主体的角度来看,在购买交易发生后,新报告主体的财务报表实际上是用“购买”交易的“所得”(子公司的净资产)替代了“所费”,不应再将反映购买日子公司的净资产的所有者权益项目及母公司的合并成本列示于报告主体的合并财务报表中。也就是说,在按照购买法编制控制权取得日合并财务报表时,应在母、子公司个别财务报表的基础上,将母公司财务报表中的“长期股权投资”项目与反映子公司净资产的所有者权益各项目予以调整、抵消,否则会导致在合并财务报表中对合并成本及合并所有者权益重复计算。

(二) 购买法的基本特征

非同一控制下的控股合并日后,母公司应当采用购买法编制合并财务报表。购买法的主要特征有以下几个:

(1) 对子公司净资产以公允价值为计量基础。在按购买法编制合并财务报表时,对子公司的个别财务报表中的资产、负债项目,应以母公司对该子公司设置的备查簿中记录的子公司各相关资产、负债在购买日的公允价值为基础,对子公司的个别财务报表项目进行相应的调整,以调整后的子公司的个别财务报表项目为基础并入合并财务报表。

(2) 购买日后母、子公司之间发生的内部交易及其未实现利润应当予以抵消。具体抵消方法参见本书第六章。

(3) 对子公司所有者权益的特殊处理。在按购买法编制合并财务报表时,对子公司的个别财务报表中的所有者权益项目,应以上述公允价值及内部交易调整后的金额为基础进行计算。其中,将归少数股东所有的份额调整计入少数股东权益;归母公司所有的份额,应区别购买日存在数与购买日至报告日新增数分别进行处理。购买日存在的所有者权益数中归母公司所有的份额,应与母公司长期股权投资抵消,差额确认为商誉或计入控制权取得的当期损益;购买日至报告日增加数中归母公司所有的份额,则应当并入合并财务报表所有者权益的相应项目中。

也就是说,购买法下子公司购买日存在的净资产(所有者权益)中归母公司所有的份额,是母公司通过支付对价“购买”得来的,不能并入合并财务报表的所有者权益项目中,只有购买日后子公司新增加或减少的所有者权益中归母公司所有的份额,才能并入合并财务报表所有者权益相关项目。

需要指出的是,如果母公司对子公司的控制权是通过多次交易实现的,母公司对享有

的购买日子公司的可辨认净资产公允价值份额与按规定计算的各单项交易商誉之和与母公司个别财务报表中股权投资成本的差额,应计入合并财务报表的投资收益;同时,将与母公司对子公司的股权投资相关的其他综合收益转为合并财务报表的投资收益,并在附注中进行相关披露。

二、类似权益结合法

(一) 类似权益结合法的含义

类似权益结合法是合并方对同一控制下的企业合并采用的核算方法,也是同一控制下的控制合并中母公司编制合并财务报表所采用的一种方法。

对企业合并而言,类似权益结合法将企业合并视为两个或多个参与合并企业权益的重新整合。由于最终控制方的存在,从最终控制方的角度来看,该企业合并并不会造成企业集团整体经济利益的流入和流出,最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化,因而不应将有关交易事项视为出售或购买。

对合并财务报表而言,类似权益结合法视母、子公司组成的报告主体自最终控制方开始实施控制起就一直是一体化存在下来的。从最终控制方的角度来看,无论是其资产规模还是其经营成果都应当持续计算。体现在合并财务报表,被合并方自合并当期期初至合并日实现的损益、所有者权益变动及现金流量情况,应当通过其原控制方并入最终控制方的合并财务报表;被合并方合并日后实现的损益、所有者权益变动及现金流量情况,则通过合并方的合并财务报表并入最终控制方的合并财务报表。

(二) 类似权益结合法的主要特征

按类似权益结合法编制合并财务报表的特征主要有以下几个:

(1) 子公司净资产以账面价值为计量基础。在按类似权益结合法编制合并财务报表时,应以报告日子公司净资产的账面价值为基础进行计量,不需要对子公司个别财务报表的账面价值进行调整。

(2) 对母、子公司之间的内部交易及其未实现利润进行相应的调整、抵消。在类似权益结合法下,不仅合并日后发生的内部交易需要进行相应的调整、抵消,合并日之前发生的交易及其未实现利润对报告期合并财务报表的影响也应进行相应的调整、抵消。

(3) 对报告日子公司所有者权益的特别处理。在按类似权益结合法编制合并财务报表时,应以报告日子公司所有者权益的账面价值为基础,将其中归少数股东所有的份额,调整计入少数股东权益;将归母公司所有的份额中,属于合并日存在数中母公司的份额,与母公司长期股权投资进行抵消;将属合并日至报告日增加数中归母公司所有的份额并入合并财务报表相应项目。

第六节 合并财务报表的编制程序

编制合并财务报表是一项系统性的工作。在做好合并财务报表的基础工作之后,母公

司应按下列程序编制合并财务报表：

一、编制合并财务报表工作底稿

合并财务报表的编制可以不通过合并财务报表工作底稿的编制来直接完成，但在实际工作中，由于编制合并财务报表的复杂性，因而通常都需要编制工作底稿。合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并财务报表工作底稿中，对母公司和子公司的个别财务报表各项目的金额进行汇总和抵消处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并金额。

二、将个别财务报表的数据过入合并财务报表工作底稿

将母公司和子公司的个别资产负债表、利润表、所有者权益变动表各项目的数据过入合并财务报表工作底稿，同时对母、子公司的各报表项目进行加总合计，得出尚未经过调整抵消之前的简单合并数据。该加总数据一方面可以验证将个别财务报表数据过入工作底稿过程中的准确性，另一方面也可在此基础上进行相应的调整、抵消，从而计算得出合并资产负债表、利润表、所有者权益变动表各项目的金额。在实际工作中，由于合并现金流量表的特殊性和相对独立性，一般单独设置合并财务报表工作底稿，进行单独合并。

三、编制调整、抵消分录

编制合并财务报表是以整个企业集团作为报告主体，而母、子公司的个别财务报表则是以母公司和子公司作为报告主体的，这就必然导致两类主体的财务报表产生差异。因此，合并财务报表各项目的金额不能简单地根据母、子公司个别财务报表的对应项目直接加总得到，而是需要在个别财务报表项目金额的基础上，通过编制调整、抵消分录，调整计算确定合并财务报表有关项目的金额。

（一）编制调整、抵消分录的原则

在对母、子公司的个别财务报表进行调整、抵消时，应遵循以下几个原则：

- （1）从母、子公司个别报告主体的角度分析相关交易或事项对个别财务报表的影响。
- （2）从企业集团合并报告主体的角度分析相关交易或事项对合并财务报表的影响；再次比较相关交易或事项对个别财务报表和合并财务报表的影响。
- （3）按照两者的差异确定需要在个别财务报表的基础上调整的项目、调整的方向和调整的具体金额，编制相应的调整分录和抵消分录。

（二）调整、抵消分录的种类

在编制合并财务报表的过程中需要进行的调整、抵消主要包括以下几类：

- （1）对子公司的个别财务报表进行调整。在采用购买法编制合并财务报表时，应根据母公司为各子公司设置的备查簿的记录，以记录的各子公司的可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础，对各子公司提供的个别财务报表进行调整，以便将子公司的个别财务报表调整为以购买日公允价值为基础持续计算确定的报告日的财务报表。此外，因对子公司的个别财务报表进行公允价值调整而导致相关资产、负债在合并财务报表中的账面价值与其计税基础不同而产生的差异，应当按照所得税准则的相关规定进行相应的所

得税调整。

在采用类似权益结合法编制合并财务报表时,应以子公司的个别财务报表数据为基础直接编制,不需要对子公司的个别财务报表项目进行公允价值调整,也不存在因对子公司的个别财务报表进行公允价值调整带来的所得税影响的调整问题。

(2) 对母公司的个别财务报表进行调整。根据长期股权投资准则的规定,母公司对子公司的长期股权投资,应采用成本法进行核算,在编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

在按权益法对母公司个别财务报表进行调整时,应视企业合并的种类不同而不同。在对非同一控制下的控股合并形成的长期股权投资进行调整时,应以子公司按购买日公允价值调整后的所有者权益为基础计算确定调整金额;在对同一控制下的企业合并形成的长期股权投资进行调整时,应以子公司所有者权益的账面数为基础计算确定调整金额。

需要指出的是,在编制合并财务报表时,母公司也可以在以成本法核算长期股权投资的个别财务报表为基础直接进行。如果母公司在按成本法核算的个别财务报表基础上直接编制合并财务报表,则不需要对母公司的个别财务报表进行调整。

(3) 对母、子公司之间发生的内部交易及其所得税影响进行相应的调整、抵消。母、子公司之间的内部交易及其所得税影响的调整、抵消方法参见本书第七章。

(4) 计算各子公司当期经营成果(经过公允价值及内部交易调整后的数额)中归少数股东所有的份额,并将其调整计入相关的少数股东权益项目。

(5) 对子公司当期的利润分配及其他所有者权益变动项目进行相应的调整、抵消。

(6) 计算子公司期初所有者权益(经过公允价值及内部交易调整后的数额)中归少数股东及母公司所有的份额,并进行相应的调整、抵消。子公司期初所有者权益中归少数股东所有的份额,应当调整计入少数股东权益;归母公司所有的份额,应当区别购买日存在数与购买日后新增数两部分:购买日存在数应与母公司的长期股权投资进行抵消,差额确认为商誉或计入合并当期损益,购买日至期初变动数应视情况处理,如果母公司的个别财务报表对长期股权投资按权益法进行了调整,则该变动数应与长期股权投资的调整数相抵消;如果母公司的长期股权投资没有按权益法进行调整,则该变动数无法与长期股权投资变动数抵消,应将其直接计入合并财务报表所有者权益相关项目的期初数。

需要注意的是,编制合并财务报表中涉及的调整、抵消分录是在合并财务报表工作底稿中进行的,并不实际记录到母、子公司的账簿中。在合并财务报表工作底稿中编制调整、抵消分录时,借记或贷记的均为合并财务报表的基本构成项目,而不是具体的会计科目,也不是合并财务报表的中间指标。比如,在涉及调整或抵消固定资产折旧、固定资产减值准备等金额时,均应通过资产负债表中的“固定资产”项目进行,而不是通过“累计折旧”“固定资产减值准备”等项目来进行调整和抵消。

四、计算合并财务报表各项目的合并金额

对过入合并财务报表工作底稿的母、子公司个别财务报表的数据经过上述调整、抵消后,即可按下列步骤确定合并财务报表各项目的金额:

1. 确定合并财务报表基本构成项目的合并数

对合并财务报表基本构成项目应通过逐行横向相加(减),得出各基本构成项目的合

并数。

2. 计算合并财务报表中间指标的金额

对合并财务报表的中间指标,应当根据合并财务报表相关基本构成项目合并数纵向相加(减)计算确定其金额;同时,也应当采用与合并财务报表中基本构成项目相同的横向加总方式,验证各中间指标计算的正确性。

五、填列生成合并财务报表

根据我国《企业会计准则》的规定,合并财务报表至少应当提供一个比较年度(期间)的数据。根据上述第四步计算确定的合并财务报表相关项目的合并金额,可填列生成合并利润表、合并所有者权益变动表,合并现金流量表的本年(期)数,合并资产负债表的年(期)末数;合并利润表、合并所有者权益变动表,合并现金流量表的上年(期)数及合并资产负债表的年(期)初数,还应当根据上年(期)合并财务报表的相应项目合并数填列。

主要术语

合并财务报表 合并理论 合并范围 购买法 类似权益结合法
合并财务报表工作底稿

复习思考题

- (1) 国际上公认的合并理论主要包括哪几类?
- (2) 在按不同的合并理论编制合并财务报表时,对少数股东权益是如何处理的?
- (3) 母公司应如何确定合并财务报表的合并范围?
- (4) 简述编制合并财务报表的基础工作。
- (5) 母公司应如何选择合并财务报表的编制方法?
- (6) 简述合并财务报表的编制程序。
- (7) 在编制合并财务报表的过程中,相关人员应对哪些内容进行调整、抵消?

第三章

控制权取得日的合并财务报表

学习目标

了解控制权取得日合并财务报表的内容；

熟悉按购买法编制控制权取得日合并资产负债表的基本程序；

熟悉按类似权益结合法编制控制权取得日合并资产负债表的基本程序；

掌握通过一次交易实现的非同一控制下的控股合并日合并资产负债表的编制方法；

掌握通过多次交易实现的非同一控制下的控股合并日合并资产负债表的编制方法。

第一节 控制权取得日合并财务报表概述

一、控制权取得日合并财务报表的内容

根据相关企业会计准则及企业会计准则解释的规定,在控制权取得日,合并方或购买方应当编制合并资产负债表。也就是说,控制权取得日的合并财务报表指的是合并资产负债表。

知识链接

控制权取得日的判定

控制权取得日,即在企业合并过程中,发生控制权转移的日期。同时满足下列条件时,一般可视为控制权发生了转移:

(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,如对于股份有限公司,其内部权力机构一般是指股东大会。

(2) 按照规定,合并有关事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得相关部门的审批。

(3) 参与合并的各方已办理了必要的财产转移手续。

(4) 合并(购买)方已支付了给买价款的大部分(一般应超过 50%),并且有能力支付剩余款项。

(5) 合并(购买)方实际上已控制了被合并(购买)方的财务和经营决策,并享有相应的收益和风险。

二、控制权取得日合并财务报表的编制方法

控制权取得日合并财务报表的编制方法根据不同的企业合并种类而定。

根据我国企业合并及合并财务报表准则的相关规定,对非同一控制下的企业合并,应采用购买法编制控制权取得日合并财务报表;对同一控制下的企业合并,应采用类似权益结合法编制控制权取得日的合并财务报表。

三、采用购买法编制控制权取得日合并资产负债表的基本程序

按购买法编制控制权取得日合并资产负债表的基本程序如下:

(1) 编制合并资产负债表工作底稿。

(2) 将母、子公司的个别资产负债表各项目数据过入合并资产负债表工作底稿,并加总。

(3) 对子公司个别资产负债表的相关项目进行调整,将子公司个别财务报表中的账面价值调整为购买日的公允价值。如因对子公司的个别财务报表进行公允价值调整而导致相关资产、负债在合并财务报表中的账面价值与其计税基础不同而产生差异的,应当按照所得税准则的相关规定进行相应的所得税调整。该项调整可在工作底稿中的调整、抵消分录列进行。

(4) 对购买日存在的母、子公司之间的债权债务予以抵消。在非同一控制下的控股合并中,购买方与被购买方之间在购买日之前发生的交易,不属于集团内部交易,不需要对交易进行抵消处理;但对于购买日存在的债权、债务,则属于集团内部往来,应当予以抵消。

(5) 对子公司所有者权益进行相应的调整、抵消。在购买日子公司所有者权益金额(公允价值调整后)中,归属于少数股东所有的份额,应调整计入少数股东权益;归母公司所有的份额,应与母公司长期股权投资抵消,差额确认为商誉或通过“盈余公积”项目及“未分配利润”项目计入当期损益。

(6) 计算合并资产负债表各项目的合并金额。将上述调整、抵消分录过入合并资产负债表工作底稿的“调整”“抵消”栏之后,应按下列顺序对合并资产负债表各项目进行合并加总,编制合并资产负债表:

① 对合并资产负债表的基本构成项目进行逐行加总,得出合并资产负债表各基本构成项目的合并数。

② 根据上述计算得出的合并资产负债表各基本构成项目的金额,纵向计算合并资产负债表中各项中间指标(非基本构成项目)的金额,同时应当采用与合并财务报表中基本构成项目相同的横向加总方式,验证各中间指标计算的正确性。

(7) 根据工作底稿计算的各指标项目的合并结果,完成合并资产负债表的编制。

四、采用类似权益结合法编制控制权取得日合并资产负债表的基本程序

在按类似权益结合法编制控制权取得日的合并资产负债表之前,如果子公司的会计政策与母公司不一致,那么母公司应按其自身的会计政策对子公司的个别财务报表进行调整,以使子公司的会计政策与母公司保持一致。在母、子公司会计政策调整一致的基础上,应按下列程序编制控制权取得日合并资产负债表:

(1) 编制合并资产负债表工作底稿。

(2) 将母、子公司的个别资产负债表数据过入合并资产负债表工作底稿,并加总。

(3) 对合并日存在的母、子公司之间的内部交易及其所得税影响进行抵消。类似权益结合法视同企业合并形成的报告主体自最终控制方开始实施控制起就一直一体化存续下来,母、子公司之间在合并日之前发生的交易,应视同内部交易予以抵消。

(4) 对子公司所有者权益进行相应的调整、抵消。在合并日子公司所有者权益金额中,归属于少数股东所有的份额,应调整计入少数股东权益;归母公司所有的份额,应与母公司的长期股权投资抵消。

(5) 计算合并资产负债表各项目的合并金额。将上述调整、抵消分录过入合并资产负债表工作底稿的调整、抵消栏之后,应按下列顺序对合并资产负债表的各项目进行合并加总,编制合并资产负债表:

① 对合并资产负债表的基本构成项目进行逐行加总,得出合并资产负债表各基本构成项目的合并数。

② 根据上述计算得出的合并资产负债表各基本构成项目的金额,计算合并资产负债表中各项中间指标(非基本构成项目)的金额,完成合并资产负债表的编制。

第二节 非同一控制下的控股合并日合并财务报表的编制

在非同一控制下的控制权取得日,母公司应按购买法编制合并资产负债表。合并资产负债表是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别资产负债表为基础,通过在合并资产负债表工作底稿中对购买日子公司所有者权益进行相应的调整、抵消后合并编制而成。有关按购买法编制非同一控制下的控制权取得日合并资产负债表的程序、方法已在本章第一节阐述,此处不再重复。下面分别以实例说明非同一控制下的控股合并日合并资产负债表的编制方法。

一、通过一次交易实现的非同一控制下的控股合并日合并资产负债表的编制

【例 3-1】 2014 年 7 月 1 日,甲公司每股 3.125 元的价格,用现金从乙公司股东处购买了 8 000 万股、每股面值为 1 元的普通股股票。在此项交易之前,甲、乙公司不存在关联关系,交易日甲、乙公司的资产负债表资料如表 3-1 所示。

表 3-1 甲、乙公司资产负债表资料

2014 年 7 月 1 日

单位:万元

项 目	甲 公 司	乙 公 司
资产:		
货币资金	3 000	1 800
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金额资产	600	—
应收账款	6 000	3 000
存货	15 000	6 000
长期股权投资	25 000	—
固定资产	24 000	15 000
无形资产——土地使用权	<u>5 000</u>	<u>11 000</u>
资产总计	<u>78 600</u>	<u>36 800</u>
负债:		
短期借款	1 600	1 000
应付账款	4 200	2 600
应付票据		1 200
其他应付款	1 200	<u>6 000</u>
长期借款	5 000	
应付债券	<u>4 800</u>	
负债合计	<u>16 800</u>	<u>10 800</u>
所有者权益:		
股本——普通股	20 000	10 000
资本公积	12 000	8 000
其他综合收益	4 000	2 000
盈余公积	7 800	4 000
未分配利润	<u>18 000</u>	<u>2 000</u>
所有者权益合计	<u>61 800</u>	<u>26 000</u>
负债及所有者权益合计	<u>78 600</u>	<u>36 800</u>

经双方认可的机构评估,购买日乙公司固定资产的公允价值为 18 000 万元,无形资产的公允价值为 10 000 万元;其他资产、负债的公允价值与其账面价值相等。乙公司对上述固定资产采用直线法计提折旧,对无形资产采用直线法进行摊销,固定资产的剩余使用年限为 5 年,无形资产的剩余使用年限为 2 年。甲、乙公司适用的企业所得税税率为 25%。

要求:编制甲公司控制权取得日的合并资产负债表。

分析:根据题中资料可以判断,该企业合并属于一次交易实现的非同一控制下的控股合并,应按购买法编制控制权取得日的合并资产负债表。在该项合并中,甲、乙公司之间形成母、子公司关系,甲公司应当设置备查簿,记录乙公司上述固定资产及无形资产的公允价值、剩余使用年限,以及折旧和摊销方法。

根据本章第一节中关于按购买法编制控制权取得日合并财务报表的基本程序和方法,控制权取得日甲公司合并资产负债表编制过程如下:

第一步,编制合并资产负债表工作底稿,并将甲、乙公司个别资产负债表相关项目数据过入合并资产负债表工作底稿中母公司列及子公司列并加总。过入并加总后的合并资产负债表工作底稿如表 3-2 中的第(1)列、第(2)列及第(3)列所示。

第二步,对子公司的个别财务报表进行调整,将购买日子公司的个别资产负债表调整为以公允价值为基础计量的资产负债表。

① 对子公司净资产的调整分录。

借:固定资产	30 000 000
贷:无形资产——土地使用权	10 000 000
资本公积	20 000 000

需要指出的是,将上述调整既可以在子公司个别资产负债表数据列进行,也可以在合并工作底稿中的“调整、抵消分录”栏进行。本书中所有的调整、抵消均在“调整、抵消分录”栏中进行。

第三步,对购买日存在的甲、乙公司之间的债权债务予以抵消,并通过编制调整、抵消分录对乙公司调整后的所有者权益进行处理。本例中购买日甲、乙公司之间不存在债权、债务往来,不需要进行抵消,只需要对反映子公司净资产的所有者权益 28 000 万元进行处理。其中,归属于少数股东所有的份额为 5 600 万元($28\,000 \times 20\%$),应调整为少数股东权益;归母公司所有的份额为 22 400 万元($28\,000 \times 80\%$),应与母公司长期股权投资 25 000 万元进行抵消,将差额 2 600 万元($25\,000 - 22\,400$)确认为商誉。具体的调整、抵消分录如下:

② 对购买日子公司所有者权益各项目进行相应的调整、抵消。

借:股本	100 000 000
资本公积	100 000 000
其他综合收益	20 000 000
盈余公积	40 000 000
未分配利润	20 000 000
商誉	26 000 000
贷:长期股权投资	250 000 000
少数股东权益	56 000 000

③ 根据所得税准则及合并财务报表准则的相关规定,对乙公司固定资产、无形资产的账面价值与其计税基础之间的差额进行相应的处理。

递延所得税资产 = $1\,000 \times 25\% = 250$ (万元)

商誉 = $500 \times 80\% = 400$ (万元)

少数股东权益 = $500 \times 20\% = 100$ (万元)

递延所得税负债 = $3\,000 \times 25\% = 750$ (万元)

借:递延所得税资产	2 500 000
商誉	4 000 000
少数股东权益	1 000 000
贷:递延所得税负债	7 500 000

第四步,将上述调整、抵消分录过入合并工作底稿的“调整、抵消分录”列之后,对合并资产负债表的基本构成项目逐行加总,得出合并资产负债表各基本构成项目的合并数,并根据

高级财务会计

合并资产负债表各基本构成项目的合并数计算相应的中间指标,得出合并资产负债表所有项目的数额,具体编制过程及结果如表 3-2 中的第(4)列、第(5)列、第(6)列所示。

表 3-2 甲集团合并资产负债表工作底稿

2014 年 7 月 1 日

单位:万元

项 目	甲 公 司 (1)	乙 公 司 (2)	合 计 数 (3)	调整、抵消分录		合 并 数 (6)
				借 方 (4)	贷 方 (5)	
资产:						
货币资金	3 000	1 800	4 800			4 800
以公允价值计量且其变动计 入当期损益金融资产	600		600			600
应收账款	6 000	3 000	9 000			9 000
存货	15 000	6 000	21 000			21 000
长期股权投资	25 000		25 000		25 000	0
商誉				2 600 400		3 000
固定资产	24 000	15 000	39 000	3 000		42 000
无形资产——土地使用权	5 000	11 000	16 000		1 000	15 000
递延所得税资产				250		250
资产总计	78 600	36 800	115 400	6 250	26 000	95 650
负债:						
短期借款	1 600	1 000	2 600			2 600
应付账款	4 200	2 600	6 800			6 800
应付票据		1 200	1 200			1 200
其他应付款	1 200	6 000	7 200			7 200
长期借款	5 000		5 000			5 000
应付债券	4 800		4 800			4 800
递延所得税负债					750	750
负债合计	16 800	10 800	27 600	0	750	28 350
所有者权益:						
股本——普通股	20 000	10 000	30 000	10 000		20 000
资本公积	12 000	8 000	20 000	10 000		12 000
其他综合收益	4 000	2 000	6 000	2 000	2 000	4 000
盈余公积	7 800	4 000	11 800	4 000		7 800
未分配利润	18 000	2 000	20 000	2 000		18 000
少数股东权益				100	5 600	5 500
所有者权益合计	61 800	26 000	87 800	28 100	7 600	67 300
负债与所有者权益合计	78 600	36 800	115 400	28 100	8 350	95 650

【例 3-2】 如果【例 3-1】中的甲公司购买乙公司股权的交易价格为每股 2.5 元,其他资料不变,则按购买法编制控制权取得日的合并资产负债表的过程如下:

第一步,编制合并资产负债表工作底稿,将购买日甲、乙公司个别资产负债表相关项目数据过入合并资产负债表工作底稿中母公司列及子公司列,并加总,过入并加总后的合并工作底稿如表 3-3 中的第(1)列、第(2)列和第(3)列所示。

第二步,对子公司个别财务报表进行调整,将购买日子公司个别资产负债表调整为以公允价值为基础计量的资产负债表。

① 对子公司净资产的调整分录如下:

借:固定资产	30 000 000
贷:无形资产——土地使用权	10 000 000
资本公积	20 000 000

第三步,对购买日子公司所有者权益 28 000 万元进行相应的调整、抵消。其中,归属于少数股东所有的份额为 5 600 万元($28\,000 \times 20\%$),应调整为少数股东权益;归母公司所有的份额为 22 400 万元($28\,000 \times 80\%$),应与母公司长期股权投资 20 000 万元进行抵消,长期股权投资小于子公司净资产中归母公司所有份额的差额 2 400 万元($22\,400 - 20\,000$)应分别调整增加盈余公积 240 万元及未分配利润 2 160 万元。

② 具体的调整、抵消分录如下:

借:股本	100 000 000
资本公积	100 000 000
其他综合收益	20 000 000
盈余公积	40 000 000
未分配利润	20 000 000
贷:长期股权投资	200 000 000
少数股东权益	56 000 000
盈余公积	2 400 000
未分配利润	21 600 000

③ 根据所得税准则及合并财务报表准则的相关规定,对乙公司固定资产、无形资产的账面价值与其计税基础之间的差额进行如下相应的处理:

递延所得税资产 = $1\,000 \times 25\% = 250$ (万元)

少数股东权益 = $500 \times 20\% = 100$ (万元)

递延所得税负债 = $3\,000 \times 25\% = 750$ (万元)

借:递延所得税资产	2 500 000
盈余公积	400 000
未分配利润	3 600 000
少数股东权益	1 000 000
贷:递延所得税负债	7 500 000

第四步,将上述调整、抵消分录过入合并工作底稿的“调整、抵消分录”列之后,对合并资产负债表的基本构成项目逐行加总,得出合并资产负债表各基本构成项目的合并数,并根据合并资产负债表各基本构成项目的合并数计算相应的中间指标,得出合并资产负债表所有项目的数额。具体编制过程及结果如表 3-3 中的第(4)列、第(5)列及第(6)列所示。

表 3-3 甲集团合并资产负债表工作底稿

2014 年 7 月 1 日

单位:万元

项 目	甲 公 司 (1)	乙 公 司 (2)	合 计 数 (3)	调整、抵消分录		合 并 数 (6)
				借 方 (4)	贷 方 (5)	
资产:						
货币资金	8 000	1 800	9 800			9 800
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	600		600			600
应收账款	6 000	3 000	9 000			9 000
存货	15 000	6 000	21 000			21 000
长期股权投资	20 000		20 000		②20 000	0
商誉						
固定资产	24 000	15 000	39 000	①3 000		42 000
无形资产——土地使用权	5 000	11 000	16 000		①1 000	15 000
递延所得税资产				③250		250
资产总计	<u>78 600</u>	<u>36 800</u>	<u>115 400</u>	<u>3 250</u>	<u>21 000</u>	<u>97 650</u>
负债:						
短期借款	1 600	1 000	2 600			2 600
应付账款	4 200	2 600	6 800			6 800
应付票据		1 200	1 200			1 200
其他应付款	1 200	6 000	7 200			7 200
长期借款	5 000		5 000			5 000
应付债券	4 800		4 800			4 800
递延所得税负债					③750	750
负债合计	<u>16 800</u>	<u>10 800</u>	<u>27 600</u>	<u>0</u>	<u>750</u>	<u>28 350</u>
所有者权益:						
股本——普通股	20 000	10 000	30 000	②10 000		20 000
资本公积	12 000	8 000	20 000	②10 000	①2 000	12 000
其他综合收益	4 000	2 000	6 000	②2 000		4 000
盈余公积	7 800	4 000	11 800	②4 000	②240	8 000
				③40		
未分配利润	18 000	2 000	20 000	②2 000	②2 160	19 800
				③360		
少数股东权益				③100	②5 600	5 500
所有者权益合计	<u>61 800</u>	<u>26 000</u>	<u>87 800</u>	<u>28 500</u>	<u>10 000</u>	<u>69 300</u>
负债与所有者权益合计	<u>78 600</u>	<u>36 800</u>	<u>115 400</u>	<u>28 500</u>	<u>10 750</u>	<u>97 650</u>

二、通过多次交易实现的非同一控制下的控股合并日合并资产负债表的编制

【例 3-3】 甲公司于 2013 年 1 月 1 日以货币资金 3 000 万元取得了乙公司 30% 的股权,能够对乙公司施加重大影响,当日乙公司可辨认净资产的账面价值与公允价值均为

9 000 万元。乙公司于 2013 年度实现净利润 6 000 万元,没有支付股利。

2014 年 1 月 1 日,甲公司以现金 10 500 万元进一步取得乙公司 50%的股权,对乙公司实现了控股合并。当日,甲公司原持有的乙公司 30%股权的公允价值为 6 500 万元。假设甲、乙公司适用的企业所得税税率均为 25%,两家公司都是根据净利润的 10%计提盈余公积的。购买日甲、乙公司资产、负债情况如表 3-4 所示。

表 3-4 甲、乙公司资产、负债情况

2014 年 1 月 1 日

单位:万元

项 目	甲 公 司	乙 公 司	
		账面价值	公允价值
资产:			
货币资金	12 300	4 000	4 000
存货	10 000	4 000	5 000
其他流动资产	4 000	3 000	3 000
应收账款——乙公司	6 000		
长期股权投资	15 300		
固定资产(净值)	30 000	20 000	25 000
无形资产——土地使用权	4 200	12 000	12 000
资产总计	<u>81 800</u>	<u>43 000</u>	<u>49 000</u>
负债:			
应付账款——甲公司	4 000	6 000	6 000
其他应付款	6 000	12 000	12 000
长期应付款	5 000	10 000	10 000
负债合计	<u>15 000</u>	<u>28 000</u>	<u>28 000</u>
所有者权益:			
股本	30 000	8 000	
资本公积	15 000	1 000	
盈余公积	5 000	1 000	
未分配利润	16 800	5 000	
所有者权益合计	<u>66 800</u>	<u>15 000</u>	
负债及所有者权益总计	<u>81 800</u>	<u>43 000</u>	

要求:编制甲公司控制权取得日的合并资产负债表。

分析:根据题中资料可以判断,该企业合并属于通过多次交易实现的非同一控制下的控股合并,应按购买法编制控制权取得日的合并资产负债表。

根据本章第一节中关于按购买法编制控制权取得日合并财务报表的基本程序和方法,编制控制权取得日甲企业的合并资产负债表如下:

第一步,编制合并资产负债表工作底稿,并将甲、乙公司个别资产负债表相关项目数据

过入合并资产负债表工作底稿中母公司列及子公司列,过入后的合并资产负债表工作底稿如表 3-5 中的第(2)列及第(3)列所示。

第二步,对子公司的个别财务报表进行调整,将购买日子公司的个别资产负债表调整为以公允价值为基础计量的资产负债表。

① 调整分录为

借:存货	1 000
固定资产	5 000
贷:资本公积	6 000

第三步,对母公司的个别财务报表进行调整,将购买日之前甲公司持有乙公司 30% 的股权投资的账面价值调整为公允价值。购买日,甲公司个别财务报表中长期股权投资按权益法核算的账面价值为 4 800 万元(3 000+6 000×30%),公允价值为 6 500 万元,二者的差额为 1 700 万元,应计入合并当期投资收益(影响盈余公积及未分配利润)。

② 调整分录为

借:长期股权投资	17 000 000
贷:盈余公积	1 700 000
未分配利润	15 300 000

第四步,对购买日存在的甲、乙公司之间的债权、债务 6 000 万元予以抵消。

③ 抵消分录为

借:应付账款——甲公司	60 000 000
贷:应收账款——乙公司	60 000 000

第五步,将购买日子公司所有者权益进行相应的调整、抵消。

按修订的长期股权投资及合并财务报表准则规定,通过多次交易实现的企业合并的商誉,应按购买日购买方的合并成本与其享有的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额计算。本例中两次交易实现的企业合并商誉计算如下:

$$\begin{aligned}\text{商誉} &= 30\% \text{ 股权的公允价值} + \text{购买日支付的对价} - \text{购买日乙公司净资产公允价值份额} \\ &= 6\,500 + 10\,500 - 16\,800 \\ &= 200 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

在编制购买日合并资产负债表时,应将被购买方乙公司的净资产按公允价值 21 000 万元逐行并入合并财务报表,与其对应的所有者权各项目中属于少数股东所有的份额为 4 200 万元(21 000×20%),应调整为少数股东权益;归母公司所有的份额为 16 800 万元(21 000×80%),应与长期股权投资相抵消。

④ 综合以上分析,对购买日子公司所有者权益各项目的调整、抵消分录为

借:股本	80 000 000
资本公积	70 000 000
盈余公积	10 000 000
未分配利润	50 000 000
商誉	2 000 000
贷:长期股权投资	170 000 000
少数股东权益	42 000 000

第六步,对合并财务报表中相关资产的账面价值与其计税基础之间的暂时性差额进行相应的账务处理。本例中,乙公司相关资产的计税基础并没有发生变化,但合并财务报表中根据会计准则要求调整了入账价值。

⑤ 根据相关会计准则规定,在编制购买日合并财务报表时应进行如下处理:

商誉=1 500×80%=1 200(万元)

少数股东权益=1 500×20%=300(万元)

递延所得税负债=6 000×25%=1 500(万元)

借:商誉 12 000 000

少数股东权益 3 000 000

贷:递延所得税负债 15 000 000

第七步,将上述调整、抵消分录过入合并资产负债表工作底稿的“调整、抵消分录”列后,对合并资产负债表的基本构成项目逐行加总,得出合并资产负债表各基本构成项目的合并数,并根据合并资产负债表各基本构成项目的合计数计算相应的中间指标,得出合并资产负债表所有项目的数额。具体的调整、抵消过程及合并资产负债表的合并结果如表 3-5 中的第(4)列、第(5)列及第(6)列所示。

表 3-5 甲集团合并资产负债表工作底稿

2014 年 1 月 1 日

单位:万元

项 目 (1)	甲 公 司 (2)	乙 公 司 (3)	调整、抵消分录		合 并 数 (6)
			借 方 (4)	贷 方 (5)	
资产:					
货币资金	12 300	4 000			16 300
存货	10 000	4 000	①1 000		15 000
其他流动资产	4 000	3 000			7 000
应收账款——乙公司	6 000			③6 000	0
长期股权投资	15 300		②1 700	④17 000	0
固定资产(净值)	30 000	20 000	①5 000		55 000
无形资产——土地使用权	4 200	12 000			16 200
商誉			④200 ⑤1 200		1 400
资产总计	81 800	43 000	9 100	23 000	110 900
负债:					
应付账款——甲公司	4 000	6 000	③6 000		4 000
其他应付款	6 000	12 000			18 000
长期应付款	5 000	10 000			15 000
递延所得税负债				⑤1 500	1 500
负债合计	15 000	28 000	6 000	1 500	38 500
所有者权益:					

续表

项 目 (1)	甲 公 司 (2)	乙 公 司 (3)	调整、抵消分录		合 并 数 (6)
			借 方 (4)	贷 方 (5)	
股本	30 000	8 000	④8 000		30 000
资本公积	15 000	1 000	④7 000	①6 000	15 000
盈余公积	5 000	1 000	④1 000	②170	5 170
未分配利润	<u>16 800</u>	<u>5 000</u>	④5 000	②1 530	18 330
少数股东权益			⑤300	④4 200	<u>3 900</u>
所有者权益合计	<u>66 800</u>	<u>15 000</u>	<u>21 300</u>	<u>11 900</u>	<u>72 400</u>
负债及所有者权益总计	<u>81 800</u>	<u>43 000</u>	<u>27 300</u>	<u>13 400</u>	<u>110 900</u>

三、反向购买日合并资产负债表的编制

【例 3-4】 A 上市公司于 2014 年 9 月 30 日通过定向增发本企业普通股的方式对 B 企业进行合并,取得 B 企业 100%的股权。假定不考虑所得税影响。A 公司及 B 企业在合并前资产、负债情况如表 3-6 所示。

表 3-6 A 公司及 B 企业在合并前资产、负债情况

单位:万元

项 目	A 公 司	B 企 业
流动资产	2 000	3 000
非流动资产	14 000	40 000
资产总计	16 000	43 000
流动负债	800	1 000
非流动负债	200	2 000
负债合计	1 000	3 000
股本	1 000	600
资本公积		
盈余公积	4 000	11 400
未分配利润	10 000	28 000
所有者权益合计	15 000	40 000

其他资料如下:

(1) 2014 年 9 月 30 日,A 公司通过定向增发本企业普通股,以 2 股换 1 股的比例自 B 企业原股东处取得了 B 企业的全部股权。A 公司共发行了 1 200 万股普通股以取得 B 企业全部(600 万股)普通股。

(2) 2014 年 9 月 30 日,A 公司每股普通股的公允价值为 20 元,B 企业每股普通股的公允价值为 40 元。A 公司、B 企业普通股的面值均为 1 元。

(3) 2014年9月30日,A公司除非流动资产公允价值较账面价值高3 000万元以外,其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

(4) 假设A公司与B企业在合并前不存在任何关联关系。

要求:不考虑所得税影响,编制企业合并日的合并资产负债表。

分析:对于该项企业合并,虽然在合并中发行权益性证券的一方为A公司,但因其生产经营决策的控制权在合并后由B企业的原股东控制,所以B企业是实质上的购买方,A公司为被购买方,即该项企业合并属于反向购买合并。

(1) A公司对该反向购买交易应在其个别财务报表中进行如下账务处理:

借:长期股权投资——B企业	240 000 000
贷:股本	12 000 000
资本公积	228 000 000

A公司在上述反向购买日后的个别财务报表如表3-7中“A公司”列所示。

(2) 确定该反向购买中B企业的合并成本。A公司在该项企业合并中向B企业的原股东发行了1 200万股普通股,合并后B企业的原股东持有A公司的股权比例为54.55% ($1\,200 \div 2\,200 \times 100\%$),如果假定B企业发行本企业普通股在合并后享有同样的股权比例,则B企业应当发行的普通股股数为500万股 ($600 \div 54.55\% - 600$),其公允价值为20 000万元,即B企业合并成本为20 000万元。

(3) 计算反向购买中的商誉。

商誉=B企业合并成本-A公司可辨认净资产、负债
 $=200\,000\,000 - (20\,000\,000 + 170\,000\,000 - 8\,000\,000 - 2\,000\,000) = 20\,000\,000$ (元)

(4) 根据反向购买情况下合并财务报表的编制要求,应在合并资产负债表工作底稿中对母、子公司个别财务报表进行如下调整、抵消:

① 对法律上母公司的个别财务报表进行调整,将反向购买日法律上母公司的个别资产负债表调整为以公允价值为基础计量的资产负债表。调整分录为

借:非流动资产	3 000
贷:资本公积	3 000

② 对反向购买日法律上母公司的所有者权益进行相应的调整抵消。抵消后并入合并财务报表的留存收益数应为法律上子公司的数据(本例中盈余公积为11 400万元,未分配利润为28 000万元),权益性工具(股本及资本公积)的金额应当为法律上子公司在反向购买之前的权益工具面值及反向购买中假定新发行的权益工具公允价值之和(本例为20 600万元),但权益结构应当按法律上母公司的权益结构进行反映(股本为2 200万元,资本公积为18 400万元)。另外,由于在合并过程中确定的合并成本主要是为了计算反向购买的商誉所用的,该项合并成本在法律上子公司的个别财务报表中并没有体现,所以在编制合并财务报表时需要抵消的应是法律上母公司的长期股权投资数,合并中的商誉则应按反向购买中计算的数额予以确认。根据以上规定应对反向购买日法律上母、子公司的所有者权益进行如下调整、抵消:

借:股本	6 000 000
资本公积	74 000 000

盈余公积	40 000 000
未分配利润	100 000 000
商誉	20 000 000
贷:长期股权投资	240 000 000

(5) 将上述调整、抵消分录过入合并资产负债表工作底稿的“调整、抵消分录”列,并按编制合并财务报表的合并加总程序,即可得出反向购买日合并资产负债表中的合并数。具体的合并过程及合并结果如表 3-7 所示。

表 3-7 A 公司合并资产负债表工作底稿

2014 年 9 月 30 日

单位:万元

项 目	A 公 司	B 企 业	调整、抵消分录		合 并 数
			借 方	贷 方	
流动资产	2 000	3 000			5 000
长期股权投资	24 000			②24 000	
其他非流动资产	14 000	40 000	①3 000		57 000
商誉			②2 000		②2 000
资产总计	<u>40 000</u>	<u>43 000</u>	<u>5 000</u>	<u>24 000</u>	<u>64 000</u>
流动负债	800	1 000			1 800
非流动负债	<u>200</u>	<u>2 000</u>			<u>2 200</u>
负债合计	<u>1 000</u>	<u>3 000</u>			<u>4 000</u>
股本	2 200	600	②600		2 200
资本公积	22 800		②7 400	①3 000	18 400
盈余公积	4 000	11 400	②4 000		11 400
未分配利润	10 000	28 000	②10 000		28 000
少数股东权益					0
所有者权益合计	<u>39 000</u>	<u>40 000</u>	<u>22 000</u>	<u>3 000</u>	<u>60 000</u>
负债和所有者权益总计	<u>40 000</u>	<u>43 000</u>	<u>22 000</u>	<u>3 000</u>	<u>64 000</u>

(6) 每股收益。本例中假定 2014 年 A 公司与 B 企业形成的主体实现的合并净利润为 1 300 万元,自 2014 年 1 月 1 日至 2014 年 9 月 30 日,B 企业发行在外的普通股股数未发生变化。A 公司 2014 年 9 月 30 日以前发行在外的普通股为 1 000 万股,则

$$2014 \text{ 年基本每股收益} = 1\,300 \div (1\,000 \times 9 \div 12 + 2\,200 \times 3 \div 12) = 1(\text{元})$$

在提供比较报表的情况下,比较财务报表的数据应以法律上子公司的相关数据为基础。如果自比较期间的期初至反向购买日之间法律上的子公司发行在外的普通股发生了变化,则在进行比较报表每股收益的计算中,应对发行在外的普通股股数进行调整,以反映法律上子公司股本变化情况。

(7) 少数股东权益。假定本例中 B 企业的全部股东中只有 90% 的股东以原持有的 B 企

业的股权换取了 A 公司增发的普通股。A 公司应发行的普通股数为 1 080 万股($600 \times 90\% \times 2$)。在企业合并后, B 企业的股东拥有合并后报告主体的股权比例为 51.92% ($1\,080 \div 2\,080 \times 100\%$)。通过假定 B 企业向 A 公司发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例, 在计算 B 企业必须发行的普通股数量时, 不考虑少数股权因素, 故 B 企业应当发行的普通股股数为 500 万股($600 \times 90\% \div 51.92\% - 600 \times 90\%$)。B 企业在该项合并中的企业合并成本为 20 000 万元[($1\,040 - 540$) $\times 40$], B 企业未参与股权交换的股东拥有 B 企业的股份为 10%, 享有 B 企业合并前净资产的份额为 4 000 万元, 在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

【例 3-5】 沿用【例 3-4】的资料, 假定上述反向购买中只有 85% 的 B 企业股东参与了与 A 公司的定向增发, 相应地 A 公司发行了 1 020 万股($600 \times 85\% \times 2$)普通股, 取得了 B 企业 85% 的股权, 其他资料保持不变, 不考虑所得税影响, 则 A 公司除在其个别财务报表中核算其发行股票换取 B 企业股权交易外(借记“长期股权投资”账户 20 400 万元, 贷记“股本”账户 1 020 万元, 贷记“资本公积——资本溢价”账户 19 380 万元), 还应当将自己视为被购买方, 编制反向购买日合并财务报表。在编制合并财务报表时, 应按前述有关合并财务报表的编制程序, 将 A 公司、B 企业的个别资产负债表过入合并财务报表工作底稿, 并进行如下的调整、抵消:

① 按购买法的要求, 对反向购买日自己的个别财务报表进行公允价值调整。

借: 流动资产	30 000 000
贷: 资本公积	30 000 000

② 计算 B 企业的合并成本及反向购买商誉。

B 企业的合并成本 = $\{600 \times 85\% \div [1\,020 \div (1\,000 + 1\,020)] - 600 \times 85\%\} \times 40 = 20\,000$ (万元)

反向购买商誉 = B 企业的合并成本 - A 公司的净资产公允价值 = $20\,000 - (15\,000 + 3\,000) = 2\,000$ (万元)

③ 编制对反向购买日长期股权投资与相关所有者权益的调整、抵消分录。

借: 股本	6 000 000
资本公积	38 900 000
盈余公积	57 100 000
未分配利润	142 000 000
商誉	20 000 000
贷: 长期股权投资	204 000 000
少数股东权益	60 000 000

将上述调整、抵消分录过入反向购买日合并资产负债表工作底稿的“调整、抵消分录”列, 并按编制合并资产负债表的程序, 对合并资产负债表中基本报表项目及中间指标进行合并加总, 即可得出反向购买日合并资产负债表的合并结果。具体的合并过程及合并结果如表 3-8 所示。

表 3-8 A 公司合并资产负债表工作底稿

2014 年 9 月 30 日

单位:万元

项 目	A 公 司	B 企 业	调整、抵消分录		合 并 数
			借 方	贷 方	
流动资产	2 000	3 000			5 000
长期股权投资	20 400			③20 400	0
其他非流动资产	14 000	40 000	①3 000		57 000
商誉			②2 000		2 000
资产总计	<u>36 400</u>	<u>43 000</u>	<u>5 000</u>	<u>20 400</u>	<u>64 000</u>
流动负债	800	1 000			1 800
非流动负债	<u>200</u>	<u>2 000</u>			<u>2 200</u>
负债合计	<u>1 000</u>	<u>3 000</u>			<u>4 000</u>
股本	2 020	600	③600		2 020
资本公积	19 380		③3 890	①3 000	18 490
盈余公积	4 000	11 400	③5 710		9 690
未分配利润	10 000	28 000	③14 200		23 800
少数股东权益				③6 000	6 000
所有者权益合计	<u>35 400</u>	<u>40 000</u>	<u>24 400</u>	<u>9 000</u>	<u>60 000</u>
负债和所有者权益总计	<u>36 400</u>	<u>43 000</u>	<u>24 400</u>	<u>9 000</u>	<u>64 000</u>

第三节 同一控制下的控股合并日合并财务报表的编制

在同一控制下的控制权取得日,母公司应按类似权益结合法编制合并资产负债表。在按类似权益结合法编制合并资产负债表时,应以母、子公司的个别资产负债表为基础,通过在合并资产负债表工作底稿中对子公司购买日所有者权益进行相应的调整、抵消后合并编制。有关按类似权益结合法编制同一控制下的控制权取得日合并资产负债表的程序、方法已在本章第一节阐述,此处不再重复。下面以实例说明同一控制下的控制权取得日合并资产负债表的编制方法。

【例 3-6】 沿用本章【例 3-1】的资料。假定甲、乙公司自成立以来就由 P 公司控制,其中,甲公司为 P 公司的全资子公司,乙公司为 P 公司 80%控股子公司。2014 年 7 月 1 日,甲公司以每股 3.125 元的现金购买了 P 公司持有的乙公司 80%的股权。

合并日甲、乙公司的个别资产负债表简表如表 3-9 所示。

表 3-9 甲、乙公司的个别资产负债表(简表)

2014 年 7 月 1 日

单位:万元

项 目	甲 公 司	乙 公 司
资产:		
货币资金	3 000	1 800
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金额资产	600	—
应收账款	6 000	3 000
存货	15 000	6 000
长期股权投资	20 800	—
固定资产	24 000	15 000
无形资产——土地使用权	5 000	11 000
资产总计	<u>74 400</u>	<u>36 800</u>
负债:		
短期借款	1 600	1 000
应付账款	4 200	2 600
应付票据		1 200
其他应付款	1 200	6 000
长期借款	5 000	
应付债券	4 800	
负债合计	<u>16 800</u>	<u>10 800</u>
所有者权益:		
股本——普通股	20 000	10 000
资本公积	7 800	8 000
其他综合收益	4 000	2 000
盈余公积	7 800	4 000
未分配利润	<u>18 000</u>	<u>2 000</u>
所有者权益合计	<u>57 600</u>	<u>26 000</u>
负债和所有者权益总计	<u>74 400</u>	<u>36 800</u>

合并日前,甲、乙公司的会计政策相同,相互之间不存在其他交易,不考虑所得税影响。

要求:编制甲公司控制权取得日的合并资产负债表。

分析:根据题中资料可以判断,甲、乙公司之间的企业合并属于同一控制下的控股合并,应按类似权益结合法编制控制权取得日的合并资产负债表。

第一步,编制合并资产负债表工作底稿,并将甲、乙公司个别资产负债表相关项目数据

过入合并资产负债表工作底稿中“甲公司”列及“乙公司”列,并加计总额。

第二步,对合并日子公司所有者权益 26 000 万元进行相应的调整、抵消。其中,属于少数股东所有的份额为 5 200 万元($26\,000 \times 20\%$),应调整为少数股东权益;归母公司所有的份额为 20 800 万元($26\,000 \times 80\%$),应与母公司长期股权投资进行抵消。会计分录如下:

借:股本	100 000 000
资本公积	80 000 000
其他综合收益	20 000 000
盈余公积	40 000 000
未分配利润	20 000 000
贷:长期股权投资	208 000 000
少数股东权益	52 000 000

第三步,将上述调整、抵消分录过入合并工作底稿的“调整、抵消分录”列之后,对合并资产负债表的基本构成项目逐行加总,得出合并资产负债表各基本构成项目的合并数,并根据各基本构成项目的合并数计算相应的中间指标,得出合并资产负债表所有项目的数额。具体合并过程及合并结果如表 3-10 所示。

表 3-10 甲集团合并资产负债表工作底稿

2014 年 7 月 1 日

单位:万元

项 目	甲 公 司 (1)	乙 公 司 (2)	合 计 数 (3)	调整、抵消分录		合 并 数 (6)
				借 方 (4)	贷 方 (5)	
资产:						
货币资金	3 000	1 800	4 800			4 800
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	600		600			600
应收账款	6 000	3 000	9 000			9 000
存货	15 000	6 000	21 000			21 000
长期股权投资	20 800		20 800		20 800	0
商誉						0
固定资产	24 000	15 000	39 000			39 000
无形资产——土地使用权	5 000	11 000	16 000			16 000
递延所得税资产						0
资产总计	74 400	36 800	111 200	0	20 800	90 400
负债:						
短期借款	1 600	1 000	2 600			2 600
应付账款	4 200	2 600	6 800			6 800
应付票据		1 200	1 200			1 200
其他应付款	1 200	6 000	7 200			7 200

续表

项 目	甲 公 司 (1)	乙 公 司 (2)	合 计 数 (3)	调整、抵消分录		合 并 数 (6)
				借 方 (4)	贷 方 (5)	
长期借款	5 000		5 000			5 000
应付债券	<u>4 800</u>		4 800			<u>4 800</u>
递延所得税负债						
负债合计	<u>16 800</u>	<u>10 800</u>	<u>27 600</u>	<u>0</u>		<u>27 600</u>
所有者权益：						
股本——普通股	20 000	10 000	30 000	10 000		20 000
资本公积	7 800	8 000	15 800	8 000		7 800
其他综合收益	4 000	2 000	6 000	2 000		4 000
盈余公积	7 800	4 000	11 800	4 000		7 800
未分配利润	18 000	2 000	20 000	2 000		18 000
少数股东权益					<u>5 200</u>	<u>5 200</u>
所有者权益合计	<u>57 600</u>	<u>26 000</u>	<u>83 600</u>	<u>26 000</u>	<u>5 200</u>	<u>62 800</u>
负债与所有者权益合计	<u>74 400</u>	<u>36 800</u>	<u>111 200</u>	<u>26 000</u>	<u>5 200</u>	<u>90 400</u>

主要术语

购买法 类似权益结合法 少数股权 少数股东权益

复习思考题

- (1) 控制权取得日合并财务报表的内容有哪些？
- (2) 在非同一控制下的企业合并中，对母公司的合并成本与子公司的净资产公允价值份额的差额应如何处理？
- (3) 合并财务报表中的“股本”“资本公积”“盈余公积”与“未分配利润”项目是否包含少数股东权益？
- (4) 什么是合并财务报表的基本构成项目？合并财务报表的基本构成项目有哪些？
- (5) 如何计算确定合并财务报表基本构成项目的金额？
- (6) 什么是合并财务报表的中间指标？合并财务报表的中间指标有哪些？
- (7) 如何计算合并财务报表中间指标的金额？