

# 合并资产负债表的编制等式及其运用

冉春芳

(重庆科技学院 重庆 401331)

**【摘要】** 合并财务报表的编制是会计教学和实务工作中的一个难点。笔者在多年的教学工作中总结出合并资产负债表的编制等式,笔者认为根据会计等式编制合并资产负债表既易于理解又有较强的实际操作性。

**【关键词】** 合并资产负债表 会计等式 吸收合并 控股合并

我国合并财务报表编制的理论基础是主体理论。主体理论认为,会计主体与其终极所有者是相互独立存在的个体。在合并财务报表中,母公司与子公司通过投资控股关系形成了一个事实上的整体,这一整体就是合并主体,这一整体同样独立于其终极所有者。合并财务报表是将母公司与子公司所组成的企业集团作为一个会计主体,反映其财务状况、经营成果和现金流量状况的财务报表。在编制合并财务报表时应忽略母公司与子公司各自的法律地位,将母公司与子公司作为一个整体来看待。吸收合并、新设合并和控股合并的差别仅仅在于合并后是否存在单一的法律主体。因此,在控股合并下,忽略母公司与子公司各自的法律地位,认定母公司与子公司是一个整体,必然导致合并财务报表的编制结果同吸收合并或新设合并下的合并财务报表的编制结果相同(杜兴强,2007)。也就是说,合并财务报表的编制结果与企业合并方式无关。

非同一控制下合并资产负债表的编制不仅包括母公司投资的具体化过程,还包括对子公司资产、负债按股权取得日的公允价值进行重新计价,需要调整由于计价属性不同导致的差异。该过程比较复杂且不容易理解,所以在实务工作和会计教学过程中都是一个难点。由于合并财务报表的编制结果与企业合并方式无关,因此我们可以考虑以最简单的吸收合并方式作为突破口,讨论吸收合并方式下合并资产负债表的编制原理,并借助于数学方法推导出最复杂的非同一控制下控股合并资产负债表的编制等式。

## 一、吸收合并方式下合并资产负债表的编制等式

吸收合并,指合并企业取得被合并企业的净资产,合并后,前者继续保留其法人地位,而后者则丧失其法人地位,即“ $A+B=A$ ”型企业合并。吸收合并中,合并方可以将现金、非货币性资产等用于支付对价。在非同一控制下的吸收合并中,合并双方都要按公允价值对资产进行计价,将合并方用于支付对价的资产的公允价值作为合并成本,将其公允价值与账面价值之间的差额确认为资产处置损益。合并方的合并成本与被合并方净资产的公允价值之间存在以下三种数量关系:一是合并方的合并成本等于被合并方净资产的公允价值;二是合并方的合并成本高于被合并方净资产的公允价值;三是合

并方的合并成本低于被合并方净资产的公允价值。在这三种情况下,合并资产负债表的编制等式又不同。

1. 合并方的合并成本等于被合并方净资产的公允价值时的编制等式。当合并方的合并成本等于被合并方净资产的公允价值时,合并方支付的对价正好等于被合并方资产的公允价值与负债的公允价值的差额。在合并日,合并方一方面登记增加的被合并方的资产、负债,另一方面登记减少的用于支付对价的资产。若以除转移某项资产以外的方式支付对价,则需进行相应的会计处理。假设A企业吸收合并B企业,A企业将某项资产用于支付对价,利用数学方法,从“A企业资产的账面价值=A企业负债的账面价值+A企业所有者权益的账面价值”这个会计等式入手,我们可以推导出以下等式:

A企业用于支付对价资产的账面价值+A企业剩余资产的账面价值=A企业负债的账面价值+A企业所有者权益的账面价值 ①

A企业按B企业净资产的公允价值吸收合并B企业后,A企业用于支付对价资产的账面价值则为:

A企业用于支付对价资产的账面价值=B企业资产的公允价值-B企业负债的公允价值 ②

将②式代入①式,整理得到:

A企业剩余资产的账面价值+B企业资产的公允价值=A企业负债的账面价值+B企业负债的公允价值+A企业所有者权益的账面价值

由上面的推导过程可以得到,吸收合并方式下的合并资产负债表的编制等式为“A企业剩余资产的账面价值+B企业资产的公允价值=A企业负债的账面价值+B企业负债的公允价值+A企业所有者权益的账面价值”。根据该等式,并结合A企业的单个财务报表和B企业资产、负债的公允价值信息,可以编制出合并资产负债表。

2. 合并方的合并成本高于被合并方净资产的公允价值时的编制等式。在非同一控制下的吸收合并中,当合并方的合并成本高于被合并方净资产的公允价值时,合并方要将差额确认为商誉。此时,合并资产负债表的扩展会计等式为:

A企业用于支付对价资产的账面价值=B企业资产的公

允价值+商誉的价值-B企业负债的公允价值 ③

将③式代入①式得到:

A企业剩余资产的账面价值+B企业资产的公允价值+商誉的价值=A企业负债的账面价值+B企业负债的公允价值+A企业所有者权益的账面价值

3. 合并方的合并成本低于被合并方净资产的公允价值时的编制等式。当合并方的合并成本低于被合并方净资产的公允价值时,就出现负商誉。我国企业会计准则规定,当出现负商誉时,不允许确认负商誉,要求将合并方的合并成本低于被合并方净资产公允价值的部分直接计入当期损益,形成合并方当期利润。在合并日,合并方仍按公允价值对被合并方的各项资产、负债进行确认和计量,并登记在账簿中。此时,合并资产负债表的编制等式为:

A企业剩余资产的账面价值+B企业资产的公允价值=A企业负债的账面价值+B企业负债的公允价值+A企业所有者权益的账面价值(新)

其中:A企业所有者权益的账面价值(新)是指A企业在合并日确认了损益以后的所有者权益的账面价值。

## 二、非同一控制下控股合并资产负债表的编制等式

根据企业会计准则,非同一控制下的控股合并,合并方需按公允价值对有关资产、负债进行计量。合并方式对合并财务报表的编制结果没有影响,只影响合并后的会计主体。控股合并实质上是股东权益的联合,控股合并后以企业集团作为会计主体编制的合并财务报表并不会导致各个经济主体资源的增减变动。因此,非同一控制下的控股合并财务报表的编制结果应与吸收合并方式下合并财务报表的编制结果相同。

1. 合并方的合并成本等于被合并方净资产的公允价值时的编制等式。当合并方(母公司A)的合并成本等于被合并方(子公司B)净资产的公允价值时,母公司在合并日一方面增加对子公司的长期股权投资;另一方面减少用于支付对价的资产,计量金额为按公允价值确定的合并成本。若以除转移某项资产以外的方式支付对价,则需进行相应的会计处理。我们可以推导出以下会计等式:

A公司对B公司的长期股权投资的账面价值+A公司剩余资产的账面价值=A公司负债的账面价值+A公司所有者权益的账面价值 ④

A公司对B公司的长期股权投资的账面价值=B公司资产的公允价值-B公司负债的公允价值 ⑤

将⑤式代入④式后,得到合并资产负债表的编制等式:

B公司资产的公允价值+A公司剩余资产的账面价值=B公司负债的公允价值+A公司负债的账面价值+A公司所有者权益的账面价值 ⑥

在合并日,母公司根据自己和子公司的单个财务报表编制合并工作底稿,对相同的项目直接进行汇总后可以得到如下会计等式:

A公司资产的账面价值(A公司对B公司的长期股权投资的账面价值+A公司剩余资产的账面价值)+B公司资产的账面价值=A公司负债的账面价值+B公司负债的账面价值+

A公司所有者权益的账面价值+B公司所有者权益的账面价值 ⑦

母公司与子公司单个资产负债表中的项目反映的是按历史成本计量的当日余额。但根据⑥式,需要将B公司资产负债表中的有关项目的账面价值调整为公允价值。因此,母公司在编制合并工作底稿时需要编制一个调整分录和一个抵销分录。调整分录为:借:资产类科目(B公司资产的公允价值与账面价值之间的差额);贷:负债类科目(B公司负债的公允价值与账面价值之间的差额),长期股权投资——B公司(前两个科目之间的差额)。

抵销分录为:借:所有者权益类科目(B公司所有者权益的账面价值);贷:长期股权投资——B公司(B公司所有者权益的账面价值)。

2. 合并方的合并成本高于被合并方净资产的公允价值时的编制等式。当合并方(母公司A)的合并成本高于被合并方(子公司B)净资产的公允价值时,将合并方的合并成本与被合并方净资产公允价值之间的差额计入“商誉”。此时:A公司对B公司长期股权投资成本=B公司净资产公允价值+商誉的价值。因此,合并资产负债表的编制等式为:

B公司资产的公允价值+商誉的价值+A公司剩余资产的账面价值=B公司负债的公允价值+A公司负债的账面价值+A公司所有者权益的账面价值

母公司在编制合并工作底稿时仍需要编制一个调整分录和一个抵销分录。调整分录为:借:资产类科目(B公司资产的公允价值与账面价值之间的差额),商誉(A公司的合并成本与B公司净资产公允价值之间的差额);贷:负债类科目(B公司负债的公允价值与账面价值之间的差额),长期股权投资——B公司。

抵销分录为:借:所有者权益类科目(B公司所有者权益的账面价值);贷:长期股权投资——B公司(B公司所有者权益的账面价值)。

3. 合并方的合并成本低于被合并方净资产的公允价值时的编制等式。当合并方(母公司A)的合并成本低于被合并方(子公司B)净资产的公允价值的时候,则表示存在负商誉。按照我国企业会计准则的规定,合并方不能确认负商誉,该差额应当计入合并方当期损益,反映在合并方的利润表中。但是在合并日,只需要编制合并资产负债表,反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况,不需要编制合并利润表。因此,应当调整合并资产负债表中的“盈余公积”和“未分配利润”项目。这种情况下的合并资产负债表的编制结果与吸收合并方式下合并方的合并成本低于被合并方净资产的公允价值时的合并资产负债表的编制结果一样。此时,合并资产负债表的编制等式为:

A公司剩余资产的账面价值+B公司资产的公允价值=A公司负债的账面价值+B公司负债的公允价值+A公司所有者权益的账面价值(新)

此时需要编制的调整分录和抵销分录与上面一种情况下的不一样,只是金额有所变化而已。

三、非同一控制下控股合并资产负债表编制等式的运用

下面举例来说明非同一控制下控股合并资产负债表编制等式的具体运用。

例:2007年6月30日,A公司向B公司的股东定向增发1000万股普通股,每股面值为1元,每股市价为8.75元,A公司取得了B公司70%的股权,完成了控股合并。在合并前,A公司与B公司为两家独立的公司。A公司与B公司在2007年6月30日的资产、负债状况见表1:

表1 单位:万元

项 目	A公司	B公司		
	账面价值	账面价值①	公允价值②	差额②-①
资产:				
货币资金	4 312.5	450	450	0
存货	6 200	255	450	+195
应收账款	3 000	2 000	2 000	0
长期股权投资	5 000	2 150	3 800	+1 650
固定资产原值	10 000	4 000	5 500	+1 500
累计折旧	3 000	1 000	0	-1 000
固定资产净值	7 000	3 000	5 500	+2 500
无形资产	4 500	500	1 500	+1 000
商誉	0	0	0	0
资产总计	30 012.5	8 355	13 700	+5 345
负债和所有者权益:				
短期借款	2 500	2 250	2 250	0
应付账款	3 750	300	300	0
其他负债	375	300	300	0
负债合计	6 625	2 850	2 850	0
实收资本(股本)	7 500	2 500		
资本公积	5 000	1 500		
盈余公积	5 000	500		
未分配利润	5 887.5	1 005		
所有者权益合计	23 387.5	5 505	10 850	+5 345
负债和所有者权益总计	30 012.5	8 355	13 700	+5 345

1. A公司确认长期股权投资的成本。借:长期股权投资——B公司8750万元;贷:股本1000万元,资本公积——股本溢价7750万元。

2. 计算确认合并商誉的价值。假定B公司除已确认的资产、负债之外,不存在其他需要确认的资产、负债,则A公司应确认的合并商誉的价值为:

合并商誉的价值=合并成本-A公司享有的B公司净资产公允价值的份额=8750-10850×70%=1155(万元)。

3. 编制调整分录和抵销分录。根据以上非同一控制下控股合并资产负债表的编制等式,母公司在编制合并工作底稿时需要编制一个调整分录和一个抵销分录。

调整分录为:借:存货195万元,长期股权投资1650万元,固定资产1500万元,累计折旧1000万元,无形资产1000

万元,商誉1155万元;贷:长期股权投资——B公司4896.5万元,少数股东权益1603.5万元。

抵销分录为:借:股本2500万元,资本公积1500万元,盈余公积500万元,未分配利润1005万元;贷:长期股权投资——B公司3853.5万元,少数股东权益1651.5万元。

4. A公司编制的合并工作底稿。详见表2:

表2 合并工作底稿 单位:万元

项 目	A公司	B公司	调整和抵销分录		合并金额
	账面价值	账面价值	借方	贷方	
资产:					
货币资金	4 312.5	450			4 762.5
存货	6 200	255	195		6 650
应收账款	3 000	2 000			5 000
长期股权投资	13 750	2 150	1 650	4 896.5 3 853.5	8 800
固定资产原值	10 000	4 000	1 500		15 500
累计折旧	3 000	1 000	1 000		3 000
固定资产净值	7 000	3 000			12 500
无形资产	4 500	500	1 000		6 000
商誉	0	0	1 155		1 155
资产总计	38 762.5	8 355			44 867.5
负债和所有者权益:					
短期借款	2 500	2 250			4 750
应付账款	3 750	300			4 050
其他负债	375	300			675
负债合计	6 625	2 850			9 475
实收资本(股本)	10 000	2 500	2 500		10 000
资本公积	11 250	1 500	1 500		11 250
盈余公积	5 000	500	500		5 000
未分配利润	5 887.5	1 005	1 005		5 887.5
少数股东权益				1 603.5 1 651.5	3 255
所有者权益合计	32 137.5	5 505			35 392.5
负债和所有者权益总计	38 762.5	8 355			44 867.5

从以上内容可以看出,我们可以由吸收合并方式下合并资产负债表的编制等式推导出控股合并方式下合并资产负债表的编制等式,根据该等式可以编制合并工作底稿中的调整分录和抵销分录,可以降低合并财务报表的编制难度,便于理解合并财务报表的编制原理。

主要参考文献

1. 企业会计准则编审委员会.最新企业会计准则讲解与运用.上海:立信会计出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2007
3. 财政部.企业会计准则——应用指南(2006).北京:中国财政经济出版社,2006