

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 【知识点2】同一控制下企业合并的会计处理

### （一）确认

1. 同一控制下企业合并交易，是集团内部资产、负债等资源的重新组合，本质上不是市场化的商业交易，从最终控制方的角度来看，企业合并发生前后控制的净资产价值量并没有发生变化，合并过程中不会产生新的资产和负债。合并后的报告主体应视同自最终控制方开始控制时一直一体化存续下来的。

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。同一控制下企业合并的定义包含两个核心要素：一是合并方与被合并方在合并前后受同一方或相同的多方最终控制；二是该最终控制并非暂时性的（通常指一年以上）。

会计处理原则：采用权益结合法理论，按账面价值计量，不确认损益。

### （二）个别报表中的处理

1. 合并方在合并中取得的被合并方的资产、负债，应当按照合并日在被合并方的原账面价值计量。

2. 合并方取得的被合并方净资产的账面价值与合并方支付的合并对价的账面价值的差额，调整资本公积—股本溢价，不足的调整留存收益。

#### （1）控股合并

借：长期股权投资

    应收股利（被合并方已宣告尚未发放的现金股利）

    资本公积—股本溢价/盈余公积/利润分配—未分配利润（倒挤，借差）

贷：银行存款

    资本公积—股本溢价（倒挤，贷差）

借：管理费用（交易费用）

    贷：银行存款

#### （2）吸收合并

借：资产（被合并方账面价值）

    贷：负债（被合并方账面价值）

        银行存款

        资本公积—股本溢价

        （倒挤，若在借方则冲减股本溢价、留存收益）

借：管理费用（投资直接费用）

    贷：银行存款

### （三）合并报表中的处理

1. 合并方在合并日应编制合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表。被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表。双方在合并日及以前期间发生的交易，应作为内部交易进行抵销。

2. 合并资产负债表的期初数应当进行调整，参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应当体现为最终控制方合并报表中的留存收益。

（1）在合并报表中，应当抵销母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益。

借：股本

    资本公积

    其他综合收益

    盈余公积

    未分配利润

贷：长期股权投资(子公司所有者权益×比例)

少数股东权益(子公司所有者权益×比例)

(2) 编制调整分录，合并资产负债表的期初数应当进行调整，参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应当体现为最终控制方合并报表中的留存收益。编制调整分录，以合并方调整后的资本公积-资本溢价为限，将被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分进行恢复，自(合并方的)资本公积转入(被合并方的)留存收益。

(3) 在合并利润表和合并现金流量表中，应当包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的损益和现金流量。并在合并报表中单独反映，在合并净利润下，其中，被合并方在合并前实现的净利润项目中列示。

(4) 比较报表中，应当视同合并各方在最终控制方开始控制时即以目前状态存在，对相关项目进行调整。

借：资本公积

(以母公司调整后资本公积-股本溢价贷方余额为限)

贷：盈余公积(子公司数×母公司持股比例)

未分配利润(子公司数×母公司持股比例)

**【例题 26-2·综合题】**A 公司有关资料如下：

**要求：**(1) 根据资料(1)，判断 A 公司取得 F 公司的股权是否形成企业合并。若形成企业合并，判断合并类型，并编制 A 公司合并日个别财务报表和合并财务报表中的有关会计分录；若不形成企业合并，计算该项投资的初始投资成本，并编制该项股权投资的有关会计分录。

(1) A 公司于 2×20 年 3 月 10 日从母公司甲公司手中取得 F 公司 80% 的股权，合并后 F 公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并，A 公司发行了 600 万股本公司普通股(每股面值 1 元)作为对价。合并日 A 公司所有者权益为 7400 万元，其中股本 3600 万元，资本公积 1 000 万元，盈余公积 800 万元，未分配利润 2 000 万元；F 公司的所有者权益为 2 000 万元，其中股本 600 万元，资本公积 200 万元，盈余公积 400 万元，未分配利润 800 万元。

**【答案】**(1) A 公司取得 F 公司的股权形成同一控制下的企业合并。A 公司和 F 公司合并前后均在母公司控制之下。

①个别报表：

借：长期股权投资 1 600(2 000×80%)

贷：股本 600

资本公积——股本溢价 1 000(倒挤)

②合并报表：

借：股本 600

资本公积 200

盈余公积 400

未分配利润 800

贷：长期股权投资——乙公司 1 600

少数股东权益 400

借：资本公积——股本溢价 960(1 200×80%)

贷：盈余公积 320(400×80%)

未分配利润 640(800×80%)

**要求：**

(2) 根据资料(2)，编制 A 公司个别报表有关的会计分录。

(2) A 公司于 2×20 年 1 月 1 日按面值发行 5 000 万元的债券取得同一集团内 D 公司 60% 的股份，同日 D 公司所有者权益的账面价值为 10 000 万元，A 公司另支付发行债券手续费 15 万元。

**【答案】**(2)

借：长期股权投资——B 公司 6 000(10 000×60%)

应付债券——利息调整 15(倒挤)

贷：应付债券——面值 5 000(面值)

资本公积 1 000(6000-5000)

银行存款 15