

第二节 同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并，是从合并方出发，确定合并方在合并日对于企业合并事项应进行的会计处理。合并方，是指取得对其他参与合并企业控制权的一方；合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

一、同一控制下企业合并的处理原则

【例题】M公司以库存商品为合并对价自L公司换得同一集团N公司100%股份，库存商品的账面余额800万元，公允价值1000万元，增值税率13%，消费税率5%，合并当日N公司账面净资产900万元，其中股本100万元，资本公积400万元，盈余公积80万元，未分配利润320万元。合并当日N公司账面资产总计1400万元，账面负债总计500万元。M公司合并前资产3000万元，负债500万元，所有者权益总计2500万元，其中股本300万元，资本公积600万元，盈余公积200万元，未分配利润1400万元。

【解析】(1) M公司个别分录如下：

吸收合并		控股合并		
借：N资产 1400		借：长期股权投资900		
资本公积 80		资本公积 80		
贷：N负债500		贷：库存商品800		
库存商品800		应交税费—应交增值		
应交税费—应交增值税（销项税额）130		（销项税额）130		
		—应交消费税 50		
—应交消费税 50				

(一) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

(二) 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变

(2) 吸收合并后的合并数据

	M	N	M 吸收合并 N 的个别报表分录	合并数 (M公司个别报表数据)
资产	3000	1400	M的分录： 借：N资产 1400	$3000 - 800 + 1400 = 3600$
负债	500	500	资本公积 80 贷：N负债 500	$500 + 180 + 500 = 1180$
所有者权益	2500	900	库存商品 800 应交税费—应交增值税（销项税额）130 —应交消费税 50 N的分录： 借：N所有者权益 900 N负债 500 贷：N资产 1400	$2500 - 80 = 2420$

(3) 控股合并后的合并数据

	M	N	M 控股合并 N 的个别分录	抵销分录	合并数 (M公司合并报表数据)
资产	3000	1400	借：长期股权投资 900 资本公积 80	借：N所有者权益 900 贷：长期股权投资 900	$3000 - 800 + 900 + 1400 - 900 = 3600$
负债	500	500	贷：库存商品 800		$500 + 180 + 500 =$

			应交税费—应交增	借：资本公积 400	1180
所有者	2500	900	值税（销项税额） 130	贷：盈余公积 80	2500+900-900-80
权益			—应交消费税 50	未分配利润 320	=2 420



（四）对于同一控制下的控股合并，合并方在编制合并财务报表时，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的，参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。在合并财务报表中，应以合并方的资本公积（或经调整后的资本公积中的资本溢价部分）为限，在所有者权益内部进行调整，将被合并方在合并日以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益。

二、同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并，视合并方式不同，应当分别按照以下规定进行会计处理。

（一）同一控制下的控股合并

1. 长期股权投资的确认和计量

参见长期股权投资章节。

2. 合并日合并财务报表的编制

合并日需编制合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。

（1）合并资产负债表

①被合并方的有关资产、负债应当以其**账面价值**并入合并财务报表（合并方与被合并方采用的会计政策会计期间不同的，指按照合并方的会计政策会计期间，对被合并方有关资产、负债经调整后的账面价值）。这里的账面价值是指被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在**最终控制方**财务报表中的账面价值。

②合并方与被合并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。

③合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

④同一控制下企业合并基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在，在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应按如下原则处理：

a. 确认控股合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”项目。

b. 确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）的贷方余额为限，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”，贷记“盈余公积”和“未分配利润”。

【例题】A、B 公司分别为甲公司控制下的两家子公司。2×22 年 3 月，A 公司与 B 公司控股股东甲公司签订协议，协议约定：A 公司向甲公司定向发行本公司普通股股票 6 000 万股（每股面值 1 元）以换取甲公司持有 B 公司 80% 的股权，A 公司该并购事项于 2×22 年 5 月 4 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2×22 年 6 月 30 日发行，当日收盘价每股 18 元。A 公司于 6 月 30 日起主导 B 公司财务和经营政策。合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。合并日 B 公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值为 20 000 万元。假定 A、B 公司采用的会计政策相同。合并日，甲公司合并财务报表中有关 A 公司及 B 公司的所有者权益构成如下表：

（单位：万元）

A 公司		B 公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36 000	股本	6 000
资本公积	10 000	资本公积	2 000

盈余公积	8 000	盈余公积	4 000
未分配利润	20 000	未分配利润	8 000
合计	74 000	合计	20 000

要求：编制 A 公司在合并日个别财务报表和合并财务报表的会计分录。

【答案】(1) A 公司在合并日个别财务报表的会计处理：

借：长期股权投资 (20 000×80%) 16 000
 贷：股本 6 000
 资本公积——股本溢价 10 000

(2) A 公司在合并日合并财务报表的会计处理：

①抵销 A 公司的长期股权投资账面价值与 B 公司所有者权益账面

价值	借：股本	6 000	
	资本公积	2 000	合并报表具 体学习
	盈余公积	4 000	
	未分配利润	8 000	
	贷：长期股权投资 (20 000×80%)	16 000	
	少数股东权益 (20 000×20%)	4 000	

②对于企业合并前 B 公司实现的留存收益中归属于合并方的部分应自资本公积（资本溢价或股本溢价）转入盈余公积和未分配利润。

借：资本公积 9 600
 贷：盈余公积 (4 000×80%) 3 200
 未分配利润 (8 000×80%) 6 400

(2) 合并利润表

合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润，双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

(3) 合并现金流量表

原则同合并利润表。

(二) 同一控制下的吸收合并

1. 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。双方会计政策不同的，应将被合并方的资产、负债口径修正至合并方标准后再纳入合并方账簿和报表。

2. 合并差额的处理

(1) 换股合并方式

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应计入资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积的余额不足以冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润。一般分录如下：

借：被合并方的账面资产
 贷：被合并方的账面负债
 股本
 资本公积——股本溢价

(2) 支付现金、非现金资产方式

借：被合并方的账面资产
 ①资本公积
 ②盈余公积
 ③利润分配——未分配利润
 贷：被合并方的账面负债
 ××资产（账面价值）
 应交税费（价内税与价外税）

（三）合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

1. 为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。应列入当期的“管理费用”；
2. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中，其中折价发行的，应增加折价的金额；溢价发行的，应减少溢价的金额。
3. 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。
4. 常设的并购部门的日常管理费用不属于合并直接费用，发生时计入当期损益。

【新增】对于通过新设一家子公司，并将现有其他子公司或业务注入该新设公司从而构成的同一控制下企业合并，如果该新设公司的成立日晚于被注入的其他子公司或业务的成立日，该新设公司应当追溯至自比较期最早期初开始编制合并财务报表，即使比较期最早期初早于该新设公司的成立日，但应不早于被注入的其他子公司或业务处于最终控制方控制的时点，该新设公司的个别报表期初日为其成立日。