

第二十六章 企业合并

【知识点3】非同一控制下企业合并的会计处理(★★★)

(4) 编制合并资产负债表

资产负债表(简表)					
2×19年6月30日					
单位:万元					
项目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			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 5 000+8750	2 150	1 650	8 750	8 800
固定资产:	7 000	3 000	2 500		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	3 8762.5	8 355			4 4867.5

项目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
负债和所有者权益:					0
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
股本	8 500 7 500+1 000	2 500	2 500		8 500
资本公积	12 750 5 000+7 750	1 500	6 845	5 345	12 750
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				3 255	3 255
所有者权益合计	3 2137.5	5 505			35 392.5
负债和所有者权益总计	38 762.5	8 355			44 867.5

【例题】P公司于2×19年6月30日发行1 000万股普通股(每股面值1元,市场价格为8.75元),取得了S公司70%的股权。P公司和S公司资产负债表有关数据如下表所示:P公司和S公司适用的所得税税率均为25%。该并购事项为非同一控制下企业合并。S公司当日可辨认净资产的账面价值为5505万元,其中股本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;除下表中资产账面价值与公允价值不同外,其他各项可辨认资产、负债的账面价值与其公允价值均相同。

2×19年6月30日		单位：万元	
项目	S公司		
	账面价值	公允价值	
存货	255	450	
长期股权投资	2 150	3 800	
固定资产	3 000	5 500	
无形资产	500	1 500	
资产总计	5905	11250	

个别报表：

(1) 确认长期股权投资：

借：长期股权投资 8 750  
 贷：股本 1 000  
 资本公积——股本溢价 7 750

合并财务报表：(2) 计算确定商誉：

假定 S 公司除已确认资产外，不存在其他需要确认的资产及负债，则 P 公司首先计算合并中应确认的合并商誉：

合并商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额  
 $=8\ 750-[5\ 505+(11250-5905)\times(1-25\%)]\times 70\%$   
 $=2\ 090.38$  (万元)。

购买方可辨认净资产公允价值=  $5\ 505+(11250-5905)-(11250-5905)\times 25\%=9513.75$  (万元)

(3) 编制调整和抵销分录：

借：存货 195  
 长期股权投资 1 650  
 固定资产 2 500  
 无形资产 1 000  
 贷：资本公积 5 345  
 借：资本公积 (5 345×25%) 1 336.25  
 贷：递延所得税负债 1 336.25  
 借：股本 2 500  
 资本公积 (1 500+5 345-1 336.25) 5 508.75  
 盈余公积 500  
 未分配利润 1 005  
 商誉 2 090.38  
 贷：长期股权投资 8 750  
 少数股东权益 2 854.13  
 (9513.75×30%)

【2021年·单选题】 2×20年12月31日，甲公司与乙公司设立丙公司，丙公司注册资本为1000万元。甲公司以账面价值700万元、公允价值1000万元的房屋对丙公司出资，占丙公司股权的80%；公司以现金250万元对丙公司出资，占丙公司股权的20%。甲公司控制丙公司。不考虑其他因素，2×20年12月31日，甲公司下列各项会计处理的表述中，正确的是( )。

- A. 合并财务报表中，房屋的账面价值为1000万元
- B. 合并财务报表中，少数股东权益为250万元
- C. 个别财务报表中，不应确认资产处置损益300万元
- D. 个别财务报表中，确认对丙公司的长期股权投资800万元

【答案】B

【解析】甲公司以房屋作为对价新设丙公司，在个别报表中应当按照处置确认资产处置损益300万元，按照

付出对价的公允价值 1000 万元，确认对丙公司的长期股权投资，选项 C 和 D 不正确；甲公司在合并财务报表中，向丙公司投出的房屋视为顺流交易，需要抵销未实现的内部交易损益，所以不应以公允价值 1000 万元列示，选项 A 不正确；丙公司所有者权益的总额=1000+250=1250（万元），少数股东权益=1250×20%=50（万元），选项 B 正确。

**【提示】** 合并商誉的调整：

企业合并成本或合并中取得的有关可辨认资产、负债公允价值暂时确定的情况企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。

购买日后 12 个月内对原确认的暂时价值进行调整的，视同在购买日进行的确认和计量，即进行追溯调整。**【调整商誉】**

**【例题】** 2×21 年 10 月 1 日，甲公司支付 9 000 万元自非关联方乙公司取得丙公司 80% 股权，能够控制丙公司，当日，丙公司可辨认净资产的账面价值为 8 000 万元（与公允价值相同）。不考虑相关税费等其他因素。

2×21 年 10 月 1 日甲公司合并资产负债表中应确认的商誉

$$=9000-8000\times 80\%=2\ 600\text{ 万元}$$

2×22 年 7 月 1 日，甲公司技术人员经过测试，证实在 2×21 年 10 月 1 日丙公司在报表中未确认的一项非专利技术可以与 A 设备可以兼容，该非专利技术的公允价值为 1 000 万元。不考虑相关税费等其他因素。

2×22 年 7 月 1 日调整合并资产负债表中应确认的商誉：

$$=9000-(8000+1000)\times 80\%=1800\text{ 万元}$$

