

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

2. 合并日合并财务报表的编制

(1) 合并资产负债表

a. 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。

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。

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。

企业合并交易的实质

甲公司为张三实际控制的有限责任公司，于2×22年1月1日支付银行存款1100万元直接投资设立丁公司。

甲公司账务处理：

借：长期股权投资 1100
 贷：银行存款 1100

丁公司账务处理：

借：银行存款 1100
 贷：实收资本 1100

【思考】张三是甲公司的股东，对于张三来说，甲公司是丁公司的股东吗？

控股合并分析

站在集团母公司所有者张三的角度来说，甲公司不是丁公司的所有者，而是用银行存款购买了丁公司的资产、负债。

但是站在母公司甲公司、子公司丁公司个别报表的角度，因为丁继续存续，无法直接将丁公司纳入母公司账簿，所以通过长期股权投资科目代表对丁公司的权益。

站在集团角度，母公司真正取得子公司的资产负债，纳入到合并报表，所以代表科目长期股权投资可以功成身退，所有者权益也可以退居幕后了，所以才有母公司与子公司所有者权益抵销分录，本质是站在集团高度，还原经济业务实质。

(1) 合并资产负债表

b. 被合并方的资产负债并入合并资产负债表中，应当抵销母公司与子公司所有者权益；

借：实收资本/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
 少数股东权益

c. 同一控制下企业合并的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，在编制合并日合并财务报表时，应将母公司长期股权投资和子公司所有者权益抵销，但子公司原由企业集团其他企业控制时的留存收益在合并财务报表中是存在的，所以对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，在合并工作底稿中，应编制下列会计分录：

借：资本公积（以母公司资本溢价或股本溢价的贷方余额为限）
 贷：盈余公积（子公司合并日盈余公积×母%）

未分配利润 (子公司合并日未分配利润 × 母%)

例题 1

A、B 公司分别为 P 公司控制下的两家子公司。A 公司于 2021 年 3 月 10 日自母公司 P 处取得 B 公司 100% 的股权，合并后 B 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。假定 A、B 公司采用的会计政策相同。B 公司资产、负债和所有者权益的账面价值与其在最终控制方 P 公司合并财务报表中的账面价值一致。合并日，A 公司及 B 公司的所有者权益构成如表 18-1 所示。

表 18-1 所有者权益构成 (A 公司、B 公司) 单位: 元

A 公司		B 公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36 000 000	股本	6 000 000
资本公积	10 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	4 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	8 000 000
合计	74 000 000	合计	20 000 000

分析

A 公司在合并日应进行的账务处理为:

借: 长期股权投资 20 000 000
 贷: 股本 6 000 000
 资本公积——股本溢价 14 000 000

合并日合并财务报表的抵销分录:

借: 股本 6 000 000
 资本公积 2 000 000
 盈余公积 4 000 000
 未分配利润 8 000 000
 贷: 长期股权投资 20 000 000

进行上述处理后，A 公司在合并日编制合并资产负债表时，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(1200 万元)应自资本公积 (资本溢价或股本溢价)转入留存收益。本例中 A 公司在确认对 B 公司的长期股权投资以后，其资本公积的账面余额为 2 400 万元 (1 000 万元+1 400 万元)，假定其中资本溢价或股本溢价的金额为 1 800 万元。在合并工作底稿中，应编制以下调整分录:

借: 资本公积 12 000 000
 贷: 盈余公积 4 000 000
 未分配利润 8 000 000