

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

#### 例题 2

A 公司以一项账面价值为 280 万元的固定资产（原价 400 万元，累计折旧 120 万元）和一项账面价值为 320 万元的无形资产（原价 500 万元，累计摊销 180 万元）为对价取得同一集团内另一家全资企业 B 公司 100% 的股权。假定 A 公司、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合并财务报表中的账面价值一致。

合并日，A 公司和 B 公司所有者权益构成如表 18-2 所示。

表 18-2 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	2 000 000
资本公积	10 000 00	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	3 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	3 000 000
合计	65 000 000	合计	10 000 000

#### 分析

A 公司在合并日应确认对 B 公司的长期股权投资，进行以下账务处理：

借：固定资产清理 2 800 000  
    累计折旧 1 200 000  
    贷：固定资产 4 000 000  
借：长期股权投资 10 000 000  
    累计摊销 1 800 000  
    贷：固定资产清理 2 800 000  
        无形资产 5 000 000  
        资本公积 4 000 000

合并日合并财务报表的抵销分录：

借：股本 2 000 000  
    资本公积 2 000 000  
    盈余公积 3 000 000  
    未分配利润 3 000 000  
    贷：长期股权投资 10 000 000

进行上述处理后，A 公司资本公积账面余额为 500 万元（100 万元+400 万元），假定全部属于资本溢价或股本溢价，小于 B 公司在合并前实现的留存收益中归属于 A 公司的部分，A 公司编制合并财务报表时，应以账面资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额为限，将 B 公司在合并前实现的留存收益中归属于 A 公司的部分相应转入盈余公积和未分配利润。合并工作底稿中的调整分录为：

借：资本公积 5 000 000  
    贷：盈余公积 2 500 000  
        未分配利润 2 500 000

#### (2) 合并利润表

合并方编制合并日的合并利润表时，应当将被合并方自合并当期期初至报告期期末的收入、费用、利润纳入

**合并利润表**，而不是从合并日开始纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整；发生同一控制合并的**当期**，合并方在合并利润表中的“净利润”项下单列“其中：**被合并方在合并前实现的净利润**”项目，反映合并当期期初至合并日自被合并方带入的损益。

### (3) 合并现金流量表

合并方编制合并日的合并现金流量表时，应当将**被合并方自合并当期期初至报告期期末的现金流量**纳入现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整；

### (三) 通过多步交易实现同一控制企业合并

不遵循一分为二总原则，与一次交易形成同一控制企业合并相同
1. 合并日初始投资成本 = 合并日被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益账面价值 × % + 最终控制方取得被合并方控制权时产生的原商誉
2. 新增部分初始投资成本【倒挤】 = 合并日初始投资成本 - 原股权在合并日的账面价值 <b>【提示】</b> 合并日前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不处理。
3. 新增部分初始投资成本 - 新支付对价账面价值 = 资本公积（资本或股本溢价）。依然不影响损益。

### (四) 同一控制下企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并形成的控股合并，在确认长期股权投资初始投资成本时，应按《企业会计准则第13号—或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认**预计负债或资产**的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的**差额不影响当期损益**，而应当**调整资本公积**（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，**冲减留存收益**。

### (五) 同一控制下吸收合并的会计处理

#### 1. 合并方**取得资产**入账价值

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。

**【提示】**合并方应通过**具体会计科目**反映被合并方的资产、负债。

#### 2. 合并差额的处理

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（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应调整盈余公积和未分配利润；

以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与支付的现金、转让的非现金资产及承担债务**账面价值**的差额，相应调整**资本公积**（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应调整盈余公积和未分配利润。

### (六) 合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

项目	处理原则	会计分录
直接相关费用（审计、评估、法律咨询费）	计入当期损益	借：管理费用 贷：银行存款
发行权益工具（股票）的佣金、手续费	冲减资本公积（股本溢价）	借：资本公积（股本溢价） 贷：银行存款
发行债务工具（债券）的佣金、手续费	计入负债的初始计量金额	借：应付债券——利息调整 贷：银行存款

