



## 第二十一章

# 企业合并与合并财务报表



## 本章思维导图





## 本章考情

本章属于考试重点章节，也是难点章节，考试题型以主观题为主，客观题中也有所涉及。主观题主要考查合并财务报表的调整、抵销分录的编制，可与长期股权投资等章节的相关知识相结合，且几乎年年出现；客观题主要考查同一控制下企业合并的合并成本的确定、非同一控制下企业合并的合并成本确定、报告期增减子公司的处理等。考生可将本章与长期股权投资一章相结合进行学习，重点关注合并财务报表的调整、抵销分录的编制。



# 第一节 企业合并



## 第一节 企业合并

### 一、同一控制下企业合并的会计处理

#### (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。



## 第一节 企业合并

【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—应交增值税(销
应交税费—应交增	项税额
项税额) 130	130
—应交消费	—应交消费
税 50	税 50

1. 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。

2. 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

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额, 不作为资产的处置损益, 不影响合并当期利润表, 有关差额应调整所有者权益相关项目:

1. 先调冲“资本公积—资本溢价或股本溢价”;
2. 再冲“盈余公积”;
3. 最后冲“利润分配—未分配利润”



## 第一节 企业合并

### (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	$2500 - 80 = 2420$



## 第一节 企业合并

### (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 贷：库存商品800	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	应交税费—应交增值税（销项税额）130	借：资本公积400 贷：盈余公积80 未分配利润 320	$500 + 180 + 500 = 1180$
所有者权益	2500	900	—应交消费税 50		$2500 + 900 - 900 - 80 = 2420$

4. 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。





## 第一节 企业合并



## 第一节 企业合并

### （二）同一控制下的控股合并的会计处理

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。



## 第一节 企业合并

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。



## 第一节 企业合并

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：

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”。



## 第一节 企业合并

### (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。



## 第一节 企业合并

### （三）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。



## 第一节 企业合并

### 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



## 第一节 企业合并

(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）