



第二节 企业合并的会计处理

(4)同一控制下控股合并并在合并财务报表上，视合并后报告主体自最终控制方实施控制起一直一体化存续，资产规模和经营成果持续计算。

编制合并财务报表时，合并利润表、现金流量表反映合并当期期初至合并日的损益及现金流量，合并资产负债表的“盈余公积”和“未分配利润”项目反映母子公司作为整体运行至合并日应实现的情况。编制合并日合并财务报表要调整合并资产负债表期初数和比较报表相关项目。合并方设立日晚于被合并方时，新设公司应追溯至比较期最早期初编制合并财务报表，但不早于被合并方处于最终控制方控制的时点。



第二节 企业合并的会计处理

(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，应当分别下列情况进行会计处理。

1. 同一控制下的控股合并

同一控制下的控股合并中，合并方在合并日涉及两个方面的问题：

一是对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量；

二是合并日合并财务报表的编制。



第二节 企业合并的会计处理

(1) 长期股权投资的确认和计量

同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。



第二节 企业合并的会计处理

(2) 合并日合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，合并方一般应在合并日编制合并财务报表。

编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表等。



第二节 企业合并的会计处理

①合并资产负债表

被合并方的有关资产、负债应以其在**最终控制方**合并财务报表中的**账面价值**并入合并财务报表。

同一控制下企业合并的合并资产负债表中，处理被合并方合并前留存收益归属于合并方部分时：

若合并方资本公积（**资本溢价或股本溢价**）贷方余额大于该部分留存收益，将其全额从“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”；

若小于，则以贷方余额为限进行转入，在合并工作底稿中分别借记“资本公积”，贷记“盈余公积”和“未分配利润”。



第二节 企业合并的会计处理

因合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足,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未予全额恢复的,合并方应当在报表附注中对这一情况进行说明。



第二节 企业合并的会计处理

【例26-3】A、B公司分别为C公司控制下的两家子公司。

A公司于2×20年3月10日自母公司C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和会计期间相同，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C公司合并财务报表中的账面价值一致，不考虑所得税影响。合并日，A公司及B公司的所有者权益构成如表26-2所示。



第二节 企业合并的会计处理

A公司		B公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36000000	股本	6000000
资本公积	10000000	资本公积	2000000
盈余公积	8000000	盈余公积	4000000
未分配利润	20000000	未分配利润	8000000
合计	74000000	合计	20000000



第二节 企业合并的会计处理

A公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——投资成本——B公司20000000

贷：股本60000000

资本公积——股本溢价14000000



第二节 企业合并的会计处理

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(400+800)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。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2400万元(1000+1400)，假定其中**资本溢价或股本溢价**的金额为1800万元。



第二节 企业合并的会计处理

在合并工作底稿中，应编制以下调整分录：

借：资本公积12000000

 贷：盈余公积4000000

 未分配利润8000000



第二节 企业合并的会计处理

【例26-4】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、B公司采用的会计政策和会计期间相同,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,不考虑所得税影响。合并日;A公司和B公司所有者权益构成如表26-3所示。



第二节 企业合并的会计处理

A公司		B公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36000000	股本	2000000
资本公积	1000000	资本公积	2000000
盈余公积	8000000	盈余公积	3000000
未分配利润	20000000	未分配利润	3000000
合计	65000000	合计	10000000



第二节 企业合并的会计处理

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2800000

 累计折旧1200000

 贷：固定资产4000000

借：长期股权投资——投资成本——B公司10000000

 累计摊销1800000

 贷：固定资产清理2800000

 无形资产5000000

 资本公积——股本溢价4000000



第二节 企业合并的会计处理

“进行上述处理后，A公司资本公积账面余额为500万元(100+400)，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600万元(300+300)，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。



第二节 企业合并的会计处理

合并工作底稿中的调整分录为：

借：资本公积5000000

 贷：盈余公积2500000

 未分配利润2500000



第二节 企业合并的会计处理

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。

例如，同一控制下的企业合并发生于 2×21 年3月31日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自 2×21 年1月1日至 2×21 年3月31日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照本书第二十七章合并财务报表的有关规定进行抵销。



第二节 企业合并的会计处理

为了帮助企业的会计信息使用者了解合并利润表中净利润的构成，发生同一控制下企业合并的当期，合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“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。