



石家莊鐵道大學  
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

企业合并

同一控制下的企业合并

主讲：李素英

# 目录



在线开放课程

- 一、同一控制下企业合并  
的处理原则
- 二、会计处理

- 同一控制下的企业合并的处理  
(账面价值)

合并双方：  
合并方  
被合并方

- 同一控制下的企业合并，是从合并方出发，确定合并方在合并日对于企业合并事项应进行的会计处理。

# 一、同一控制下企业合并的处理原则



在线开放课程

- 同一控制下企业合并的会计处理方法：**权益结合法**。
- 在该方法下，是将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重  
新整合，由于最终控制方的存在，  
从最终控制方的角度，该类企业合  
并一定程度上并不会造成构成企业  
集团整体的经济利益流入和流出，  
最终控制方在合并前后实际控制的  
经济资源并没有发生变化，有关交  
易事项不作为出售或购买。

# 一、同一控制下企业合并的处理原则



在线开放课程

- 对于同一控制下的企业合并，合并方应遵循以下原则进行相关的处理：
  - (一) 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；

- (二) 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；
- (三) 合并方在合并中取得被合并方净资产账面价值的份额与为进行企业合并支付对价的账面价值之间的差额，应调整所有者权益相关项目

借方，依次冲减：  
资本公积（资本溢价或股本溢价）、  
盈余公积、  
未分配利润

贷方，记入：  
资本公积；  
不涉及盈余公积和  
未分配利润

- (四) 对于同一控制下的控股合并，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，体现在其合并财务报表上，即由合并后形成的母子公司构成的报告主体，无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算；

- 编制合并财务报表时，**无论该项合并发生在报告期的哪一时点**，合并利润表、合并现金流量表均反映的是由母子公司构成的报告主体**自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流量情况**，相对应地，合并资产负债表的留存收益项目，应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。



## 二、会计处理

- (一) 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：
  1. 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；
  2. **合并日合并财务报表的编制。**

适用于《企业合并准则》

合并且后合并财务报表的编制 适用于《33号--合并财务报表准则》

- 1. 长期股权投资的确认和计量
- 按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定：
- 同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应以合并日应享有被合并方所有者权益的账面价值的份额作为形成长期股权投资的初始投资成本

- 2. 合并日合并财务报表编制：需编制三个表
- 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。
- 合并日的合并财务报表，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

- (1) 合并资产负债表；
- 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。
- 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（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下规定，自合并方的资本公积转入留存收益：

- ① **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**”。
- 在合并工作底稿中的调整分录：
  - 借：资本公积
  - 贷：盈余公积
  - 未分配利润

- 注释：
- **调整分录**：为编制合并财务报表，对报表项目进行调整时在合并工作底稿中编制的分录；不入个别财务报表；
- **会计分录**：为记录个别企业发生的交易或事项而编制的分录，既入账又入表（个别财务报表）。

- ②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”。

- 在合并工作底稿中的调整分录：
- 借：资本公积
- 贷：盈余公积
- 未分配利润
- 注释：

- 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,合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明,包括:
  - 被合并方在合并前实现的留存收益金额、归属于本企业的金额及因资本公积余额不足在合并资产负债表中未转入留存收益的金额等。



- 例1：2015年3月1日，A集团内甲子公司（股份公司）以账面价值为1000万元、公允价值为1300万元的固定资产作为对价，取得同一集团内另外一家乙子公司100%的股权从而拥有对乙公司的实质控制权。合并日被合并方乙公司的账面所有者权益总额为900万元。

公允价值，陷阱，无用条件

- 请做出合并日合并方甲公司的相关处理。

分析：

- 长期股权投资成本（取得被并方净资产的账面价值的份额）： $900\text{万} \times 100\% = 900\text{万}$
- 与付出资产账面价值1000万元，二者之间的差额100万元，调整资本公积和留存收益。

借：长期股权投资                    900万元  
    资本公积——股本溢价100万元  
贷：固定资产                         1000万元

- 如“资本公积——股本溢价”不足冲减的，应继续冲减留存收益（盈余公积和未分配利润）

- (1) 假设合并方甲公司 **合并前** 报表上**资本公积—股本溢价**为800万；被并方乙公司所有者权益中，**盈余公积**200万，**未分配利润**300万。
- 分析：
- 取得长期股权投资后，甲公司“**资本公积—股本溢价**”**贷方余额**应为： $800-100=700$ 万，**大于**乙公司留存收益500万。
- 编制调整分录如下：
- 借：资本公积—股本溢价 500合并方
- 贷：盈余公积 200被并方
- 未分配利润 300被并方

- (2) 假设合并方甲公司**合并前报表上资本公积—股本溢价为400万**；被并方乙公司所有者权益中，**盈余公积200万，未分配利润300万**。
- 分析：
- **取得长期股权投资后**，甲公司“**资本公积—股本溢价**”**贷方余额**应为： $400-100=300$ 万，**小于乙公司留存收益500万元**。
- 应以甲公司“**资本公积—股本溢价**”**贷方余额**为限进行调整，编制调整分录如下：  
借：资本公积—股本溢价300
- 贷：盈余公积 120 ( $300*200/500$ )
- 未分配利润 180 ( $300*300/500$ )
- 因合并方的“**资本公积—股本溢价**”**余额不足**，被合并方在合并前实现的留存收益在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应在会计报表附注中对这一情况进行说明。

- (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2015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2015年1月1日至2015年3月31日实现的净利润。
- 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。

- (3) 合并现金流量表
- 合并方在编制合并日的合并现金流量表时，应包含合并方及被合并方 自合并当期期初至合并日 产生的现金流量。

- (二) 同一控制下的吸收合并
- 同一控制下的吸收合并中，合并方主要涉及：
  - 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。

- 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后，
- (1) 以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产(被并方资产减负债)入账价值与发行股份面值总额的差额，应记入资本公积(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，相应冲减盈余公积和未分配利润；



- 2. 合并差额的处理
- (2) 以支付现金、非现金资产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、非现金资产账面价值的差额，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，应冲减盈余公积和未分配利润。举例

- 例2：A公司于2015年3月10日对同一集团内某全资B公司进行了吸收合并。
- 为进行该项企业合并，A公司发行了600万股普通股（每股面值1元）作为对价。
- 合并日，A公司及B公司的所有者权益构成如下：

## A公司

## B公司

股本 3600万

股本 600万

资本公积 --溢价 **1000万**

资本公积 200万

盈余公积 800万

盈余公积 **400万**

未分配利润 2000万

未分配利润 **800万**

合计 7400万

合计 **2000万**

已知：B公司资产总额**2500万元**，负债总额**500万元**。

## A公司的会计处理:

借: B公司资产项目 (账面值) 2500

贷: B公司负债项目 (账面值) 500(被并方净资产账面值2000)

股本 600

资本公积 1400 (被并方净资产账面值2000)

与付出代价账面值600之间的差额1400, 调整资本公积)

## A公司的调整分录:

A公司原有资本公积1000万, 并后为2400万 (1000+1400),

大于被并方B公司留存收益1200万元

B公司在合并前实现的留存收益1200万元应自资本公积转入留存收益

借: 资本公积 1200合并方

贷: 盈余公积 400被并方

未分配利润 800被并方

- (三) 合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理
- 1. 合并方为进行企业合并发生的有关费用，指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。
  - 同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关费用，应于发生时费用化计入当期损益。
    - 借：管理费用等
    - 贷：银行存款等
  - 2. 但以下两种情况除外：

- 2. 但以下两种情况除外：
- (1) 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行核算。
- 该部分费用应计入**负债（即应付债券）的初始计量金额中；**

- (2) 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应**按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》**的规定处理。
- 即与发行权益性证券相关的费用，不管其是否与企业合并直接相关，均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行有溢价的情况下，自**溢价收入（资本公积）**中扣除，在权益性证券发行**无溢价或溢价金额不足以扣减**的情况下，应当冲减**盈余公积和未分配利润**。注意：

- **3. 企业专设的购并部门发生的日常管理费用**
- 如果该部门的设置并不是与某项企业合并直接相关，而是企业的一个常设部门，其设置目的是为了寻找相关的购并机会等，**维持该部门日常运转的有关费用**，不属于与企业合并直接相关的费用，**应当于发生时费用化计入当期损益。**



# 小结

- 1. 同一控制下的企业合并始终**以账面价值入账**，与公允价值无关（如果题中给出公允价值陷阱）；
- 2. 企业合并的确认时间，即入账时间标准是：**实际取得被并方控制权的日期**。
- 3. 付出代价的账面值与取得的被并方净资产的账面值的份额的差额：调整所有者权益中的**资本公积（处于贷方，只此一项）、盈余公积、未分配利润（处于借方时可能会有三项）**。

- 4. 企业合并的计量
- (1) 合并费用的归属
- ①直接相关费用（审计费用、评估费用、法律服务费用）应计入当期损益（管理费用）；
- ②例外情形（佣金或手续费）：当企业合并采用发行债券或者发行权益性证券的形式时：
- 无论发行证券、债券、股票，其佣金或手续费，均贷记负债（应付债券）或者贷记权益（资本公积等）。

- (2) 合并成本的计量
- 同一控制下的合并成本——合并中取得的被并方的净资产的账面价值的份额作为合并成本

- (3) 合并成本的分配
  - 只有吸收合并和新设合并存在合并成本的分配，控股合并不存在合并成本的分配。
  - (4) 合并日的合并报表
  - 同一控制——权益结合法——合并报表包括3张：
  - 合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表。
- end