

第二十一章 企业合并与合并财务报表

一、同一控制下的企业合并的会计处理

(一) 同一控制下的企业合并概念

同一控制下企业合并的定义包含两个核心要素：一是合并方与被合并方在**合并前后受同一方或相同的多方最终控制**；二是该最终控制并非暂时性的（通常指一年以上）。

(二) 同一控制下企业合并的处理原则

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与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，应当**调整所有者权益相关项目**，不计入企业合并当期损益。

合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先**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，应冲减留存收益**。

4. 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。

(三) 同一控制下的控股合并

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，合并方应以合并日应享有被合并方**账面所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额**作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的**差额**，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，依次冲减盈余公积和未分配利润**。

合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的**面值总额作为股本**，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，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）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

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。

(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。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，按照“合并财务报表”有关原则进行抵销。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，应按以下原则，**自合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润**：

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，调整分录如下：

借：资本公积【按照被合并方留存收益（处于同一控制下开始至合并日）×母公司%，

冲母公司资本公积】

贷：盈余公积

未分配利润

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”。调整分录同上。

(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 2×22 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 2×22 年1月1日至 2×22 年3月31日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

(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**。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量，应当按照合并财务报表准则规定的有关原则进行抵销。

(四) 同一控制下的吸收合并的会计处理

1.取得被合并方资产、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

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；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，应冲减盈余公积和未分配利润。

(五) 合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用，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**等应于发生时费用化，计入**当期损益**。

二、非同一控制下的企业合并的会计处理

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方**在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制**的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

(一) 非同一控制下企业合并的处理原则

1.确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的**公允价值之和**。通过多次交易分步实现的企业合并，其企业合并成本为每一单项交易的成本之和。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入**当期损益**；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

2.企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应视情况分别处理:

(1) 企业合并成本**大于**合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应确认为**商誉**。

视企业合并方式不同, **控股合并**情况下, 该差额是指**合并财务报表中**应列示的商誉; **吸收合并**情况下, 该差额是购买方在其账簿及**个别财务报表中**应确认的商誉。

(2) 企业合并成本**小于**合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应计入合并**当期损益**。

在**吸收合并**的情况下, 上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额, 应计入合并当期购买方的**个别利润表**; 在**控股合并**的情况下, 上述差额应体现在合并当期的**合并利润表**中。

(二) 非同一控制下控股合并的会计处理

长期股权投资初始投资成本的确定

非同一控制下的控股合并中, 购买方在购买日应当按照确定的**企业合并成本** (不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润), 作为形成的对被购买方长期股权投资的**初始投资成本**。

购买方为取得对被购买方的控制权, 以支付非货币性资产为对价的, 有关非货币性资产在购买日的**公允价值与其账面价值的差额**, 应作为**资产的处置损益**, 计入合并当期的利润表。

(三) 非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并, 购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项可辨认资产、负债, 按其**公允价值**确认为本企业的资产和负债; 作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额, 应作为资产处置损益计入合并当期的利润表; 确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额, 视情况分别确认为商誉或是计入企业合并当期的损益。

三、合并财务报表概述

(一) 合并财务报表的概念和构成

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

合并财务报表至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益 (或股东权益, 下同) 变动表和附注。

企业集团中期末编制合并财务报表的, 至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。

(二) 合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除应遵循财务报表编制的一般原则和要求, 还应当遵循以下原则和要求:

- (1) 以个别财务报表为基础编制;
- (2) 一体性原则;
- (3) 重要性原则;

(三) 合并财务报表编制的前期准备事项

- (1) 统一母子公司的会计政策;

编制财务报表前, 应当尽可能的统一母公司和子公司的会计政策, 统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。

如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况, 则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整。如果对子公司所采用会计政策与母公司不一致, 要求子公司按照母公司的

会计政策另行编报子公司的财务报表, 或按照母公司自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整。

- (2) 统一母子公司的资产负债表日及会计期间;
- (3) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算;
- (4) 收集编制合并财务报表的相关资料。

为编制合并财务报表, 子公司除了应当向母公司提供相应期间的财务报表外, 还应当向母公司提供下列资料:

- ①采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额;
- ②与母公司不一致的会计期间的说明;
- ③与母公司及其他子公司之间发生的内部购销交易、债权债务、投资及其产生的现金流量和未实现内部销售损益的期初、期末余额及变动情况等资料;
- ④子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料;
- ⑤编制合并财务报表所需要的其他资料。

四、合并日、购买日合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

(一) 属于同一控制下企业合并中取得的子公司

1. 抵销母公司的**长期股权投资账面价值**与子公司**所有者权益账面价值**

借: 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

2. 对于企业**合并前**子公司实现的其他综合收益和**留存收益**中归属于合并方的部分应**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**。

借: 资本公积

 贷: 盈余公积【子公司×母公司%】

 未分配利润【子公司×母公司%】

(二) 属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

1. 将购买日子公司的**账面价值调整为公允价值**

借: 存货【评估增值】

 固定资产【评估增值】

 贷: 递延所得税负债【评估增值确认的】

资本公积【差额】

2. 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借: 股本【子公司: 购买日数】

 其他权益工具【子公司: 购买日数】

 资本公积【子公司: 购买日数+评估增值】

 其他综合收益【子公司: 购买日数】

 盈余公积【子公司: 购买日数】

 未分配利润【子公司: 购买日数】

 商誉

贷: 长期股权投资

 少数股东权益

五、年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

(一) 年末对子公司的个别财务报表进行调整 (调整分录)

除应考虑与母公司会计政策和会计期间不一致而调整子公司个别财务报表外,还应当通过编制调整分录,根据购买日该子公司可辨认资产、负债的公允价值,对子公司的个别财务报表进行调整。

以非同一控制下控股合并为例说明会计处理方法:

假定购买日子公司资产和负债的公允价值与计税基础之间形成了暂时性差异,且符合确认递延所得税的条件。

(1) 将购买日子公司的**账面价值调整为公允价值**

借: 存货【评估增值】

 固定资产【评估增值】

 贷: 递延所得税负债【评估增值确认的】

资本公积【差额】

(2) 期末调整购买日**评估增值**的账面价值

借: 营业成本【存货对外销售】

 管理费用等【补计提折旧】

 贷: 存货

 固定资产(累计折旧)

(3) 转回递延所得税负债

借: 递延所得税负债

 贷: 所得税费用

(二) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法 (调整分录)

1.对于应享有子公司当期实现净利润的份额

借: 长期股权投资【子公司**调整后净利润**×母公司持股比例】

 贷: 投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额,做相反分录。

2.对于当期子公司**宣告分派的现金股利或利润**

借: 投资收益

 贷: 长期股权投资

3.对于子公司**其他综合收益变动**

借: 长期股权投资

 贷: 其他综合收益

或做相反处理。

4.对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外**所有者权益的其他变动**

借: 长期股权投资

 贷: 资本公积

或做相反处理。

(三) 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借: 股本【子公司年末数】

 其他权益工具【子公司: 年初数+本年增减】

 资本公积【子公司: 年初数+评估增值+本年增减】

 其他综合收益【子公司: 年初数+本年增减】

 盈余公积【子公司: 年初数+本年提取】

 未分配利润——年末【子公司: 年初数+调整后净利润-提取盈余公积-分配股利】

商誉【长期股权投资的金额大于享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额】

贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面价值】
少数股东权益

(四) 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

未分配利润——年初【子公司年初数】

贷：提取盈余公积【子公司本年计提的金额】

对所有者（或股东）的分配【子公司本年分配的股利】

未分配利润——年末【从上笔抵销分录抄过来的金额】

(五) 未实现内部销售利润及其相关债权债务的抵销

1. 存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润	(1) 期末抵销未实现内部销售利润
借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本【倒挤】 存货【期末内部购销形成的存货价值×内部销售的毛利率】	①抵销上年未实现内部销售利润 借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ②抵销第二年内部购进商品 借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本 ③抵销第一年和第二年累计未实现内部销售利润 借：营业成本 贷：存货
(2) 确认递延所得税资产	(2) 确认递延所得税资产
借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中(存货贷方发生额-借方发生额)×25%】	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 或编制相反分录
(3) 同时 逆流交易 情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额	(3) 同时 逆流交易 情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额
借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少%×75%】	借：少数股东权益【存货项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少%×75%】 贷：未分配利润——年初 少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少%×75%】
【提示】若没有给出所得税税率，则不需	

要考虑确认递延所得税资产,同时少数股东损益也不需要计算税后金额,即乘以100%,而不是75%。	
(4) 抵销债权债务	(4) 抵销债权债务
借: 应付账款【含税金额】 贷: 应收账款 借: 应收账款——坏账准备 贷: 信用减值损失 借: 所得税费用 贷: 递延所得税资产	①情形一: (第二年贷款 仍然未收付) 借: 应付账款 贷: 应收账款 借: 应收账款——坏账准备 贷: 未分配利润——年初 借(或贷): 应收账款——坏账准备 贷(或借): 信用减值损失 借: 未分配利润——年初 贷: 递延所得税资产 借(或贷): 所得税费用 贷(或借): 递延所得税资产
抵销债权债务如果是 逆流交易 产生,并且内部债权计提了减值时,要考虑下面调整分录: 借: 少数股东损益【损益项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少%×75%】 贷: 少数股东权益	如果是 逆流交易 产生,并且内部债权计提了减值时,要考虑下面调整分录: 借: 未分配利润——年初 贷: 少数股东权益 借: 少数股东损益 贷: 少数股东权益 或编制相反分录
同上	②情形二: 第二年贷款 已经收付 借: 应收账款——坏账准备 贷: 未分配利润——年初 借: 信用减值损失 贷: 应收账款——坏账准备 借: 未分配利润——年初 贷: 递延所得税资产 借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用 如果是 逆流交易 产生,并且内部债权计提了减值时,要考虑下面调整分录: 借: 未分配利润——年初 贷: 少数股东权益 借: 少数股东权益 贷: 少数股东损益

或编制相反分录

2. 固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

(1) 第一年:

① 将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销:

情形一: 内部销售方为**存货**, 购入方确认为固定资产

借: 营业收入【内部销售企业的不含税收入】

贷: 营业成本【内部销售企业的成本】

固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

情形二: 内部销售方为**固定资产**, 购入方也确认为固定资产

借: 资产处置收益【内部销售企业的利得】

贷: 固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

② 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销:

借: 固定资产——累计折旧

贷: 管理费用等

③ 确认递延所得税资产:

借: 递延所得税资产

贷: 所得税费用

同时**逆流交易**情况下, 在固定资产中包含的未实现内部销售损益(扣除所得税影响)中, 归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下:

借: 少数股东损益

贷: 少数股东权益

(2) 第二年:

① 将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销, 以调整期初未分配利润:

借: 未分配利润——年初

贷: 固定资产——原价

② 将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销, 以调整期初未分配利润:

借: 固定资产——累计折旧

贷: 未分配利润——年初

③ 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销:

借: 固定资产——累计折旧

贷: 管理费用等

④ 确认递延所得税资产:

借: 递延所得税资产

所得税费用【差额】

贷: 未分配利润——年初

(六) 其他内部债权债务的抵销

1. 应收票据与应付票据、预付款项与合同负债的抵销处理

比照应收账款与应付账款的抵销处理。

2. 债券投资与应付债券的抵销处理

(1) 债券投资与应付债券抵销时:

借: 应付债券【期末摊余成本】

投资收益【借方差额】

贷：债权投资【期末摊余成本】

财务费用【贷方差额】

(2) 投资收益与财务费用抵销时：

借：投资收益

贷：财务费用

(3) 应付利息与应收利息抵销时：

借：其他应付款（应付利息）【面值×票面利率】

贷：其他应收款（应收利息）