



第二十章 企业合并

历年考情概况

本章以主观题和客观题的形式同时进行考查，客观题的考点是合并类型的判断、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等。主观题的考点是与合并财务报表相结合的非同一控制下企业合并的会计处理。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的界定

（一）企业合并的概念

企业合并是将**两个或两个以上**单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

（二）企业合并的界定

1. 企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。

①如果只取得另一个或多个企业的控制权而未真正获取业务，则不可界定为合并，而应按其购买日公允价值所占比例分拆其入账，不按照合并准则处理。

②业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入，但一般不构成一个企业、不具有独立的法人资格，如分公司、独立的车间及非法人的分部。

2. 交易或事项的发生必须引起报告主体的变化才可界定为企业合并。

二、企业合并的方式

企业合并从合并方式划分，包括**控股合并**、**吸收合并**和**新设合并**。

（一）控股合并

（二）吸收合并

（三）新设合并

三、企业合并类型的划分

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同，所遵循的会计处理原则也不同。

（一）同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受**同一方或相同的多方**最终控制且该控制**并非暂时性的**。

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。

2. 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者群体。

3. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。



老会计-用心传递温度

4. 企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。

（二）非同一控制下的企业合并

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的情况以外其他的企业合并。





第二节 同一控制下企业合并的会计处理

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。合并方，是指取得对其他参与合并企业控制权的一方；合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

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。

【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（销项
应交税费—应交增值税税额 130	130
（销项税额）130	—应交消费税 50
—应交消费税 50	

（三）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”

（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

（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 资本公积 80	$3000 - 800 + 1400 = 3600$
负债	500	500	贷：N负债 500 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	$500 + 180 + 500 = 1180$
所有者权益	2500	900	N的分录： 借：N所有者权益900 N负债 500 贷：N资产 1400	$2500 - 80 = 2420$

（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	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	贷：库存商品800 应交税费—应交	借：资本公积400	500 + 180 + 500 = 1180
所有者权益	2500	900	增值税（销项税额）130 —应交消费税 50	贷：盈余公积80 未分配利润 320	2500+900-900 - 80 = 2 420

（四）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。

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，应当分别按照以下规定进行会计处理。

（一）同一控制下的控股合并

1. 长期股权投资的确认和计量

参见长期股权投资章节。

2. 合并日合并财务报表的编制

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。

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。

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



老会计-用心传递温度

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”。

【例题】A、B 公司分别为甲公司控制下的两家子公司。2×22 年 3 月，A 公司与 B 公司控股股东甲公司签订协议，协议约定：A 公司向甲公司定向发行本公司普通股股票 6 000 万股（每股面值 1 元）以换取甲公司持有 B 公司 80% 的股权，A 公司该并购事项于 2×22 年 5 月 4 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2×22 年 6 月 30 日发行，当日收盘价每股 18 元。A 公司于 6 月 30 日起主导 B 公司财务和经营政策。合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。合并日 B 公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值为 20 000 万元。假定 A、B 公司采用的会计政策相同。合并日，甲公司合并财务报表中有关 A 公司及 B 公司的所有者权益构成如下表：

（单位：万元）

A 公司		B 公司	
项目	金额	项目	金额
股本	36 000	股本	6 000
资本公积	10 000	资本公积	2 000
盈余公积	8 000	盈余公积	4 000
未分配利润	20 000	未分配利润	8 000
合计	74 000	合计	20 000

要求：编制 A 公司在合并日个别财务报表和合并财务报表的会计分录。

【答案】

（1）A 公司在合并日个别财务报表的会计处理：

借：长期股权投资（20 000×80%）16 000

贷：股本 6 000
资本公积——股本溢价 10 000

（2）A 公司在合并日合并财务报表的会计处理：

①抵销 A 公司的长期股权投资账面价值与 B 公司所有者权益账面价值

借：股本	6 000
资本公积	2 000
盈余公积	4 000
未分配利润	8 000
贷：长期股权投资（20 000×80%）	16 000
少数股东权益（20 000×20%）	4 000

合并报表
具体学习

②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 9 600

贷：盈余公积（4 000×80%）3 200
未分配利润（8 000×80%）6 400



老会计-用心传递温度

(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。

(二) 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。

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

(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）

(三) 合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

1. 为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。应列入当期的“管理费用”；

2. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中，其中折价发行的，应增加折价的金额；溢价发行的，应减少溢价的金额。

3. 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、手续费等应自溢价收入中扣除，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。

4. 常设的并购部门的日常管理费用不属于合并直接费用，发生时计入当期损益。

【新增】对于通过新设一家子公司，并将现有其他子公司或业务注入该新设公司从而构成的同一控制下企业合并，如果该新设公司的成立日晚于被注入的其他子公司或业务的成立日，该新设公司应当追溯至自比较期最早期初开始编制合并财务报表，即使比较期最早期初早于该新设公司的成立日，但应不早于被注入的其他子公司或业务处于最终控制方控制的时点，



该新设公司的个别报表期初日为其成立日

第三节 非同一控制下企业合并的会计处理

一、非同一控制下企业合并的处理原则

非同一控制下的企业合并，是参与合并的一方购买另一方或多方的交易，基本处理原则是购买法。

【例题】M 公司以库存商品为合并对价自非关联方 L 公司换得 N 公司 100% 股份，库存商品的账面余额 800 万元（未计提存货跌价准备），公允价值 1 000 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 公司可辨认净资产的公允价值为 1 000 万元，差额为一项固定资产评估增值 100 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 3 000 万元，负债 500 万元，所有者权益总计 2 500 万元。

【解析】

（1）M 公司个别分录如下：

吸收合并	控股合并
借：N 资产 1500 商誉 130 贷：N 负债 500 主营业务收入 1 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 借：主营业务成本 800 贷：库存商品 800 借：税金及附加 50 贷：应交税费——应交消费税 50	借：长期股权投资 1 130 贷：主营业务收入 1000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 借：主营业务成本 800 贷：库存商品 800 借：税金及附加 50 贷：应交税费——应交消费税 50

（2）吸收合并后的合并数据

	M	N	M 吸收合并 N 的个别分录	合并数 (M 公司个别报表数据)
资产	3000	1400	M 的分录： 借：N 资产 1 500 商誉 130 贷：N 负债 500 主营业务收入 1 000 应交税费——应交增值税（销项税额） 130 借：主营业务成本 800 贷：库存商品 800 借：税金及附加 50 贷：应交税费——应交消费税 50	3000 - 800 + 1500 + 130 = 3 830
负债	500	500	N 的分录： 借：N 的所有者权益 900 N 的负债 500 贷：N 的资产 1400	500 + 180 + 500 = 1 180
所有者权益	2500	900		2500 + (1000 - 800 - 50) = 2650



老会计-用心传递温度

【答案解析三】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 1130 贷：主营业务收入 1 000 应交税费—— 应交增 值税（销项税额） 130	借：固定资产 100 贷：资本公积 100	$3000 - 800 + 1500 + 130 + 1130 - 1130 = 3830$
负债	500	500	借：主营业务成本 800 贷：库存商品 800	借：N 所有者权益 1 000 (900 + 100)	$500 + 180 + 500 = 1180$
所有者 权益	2500	900	借：税金及附加 50 贷：应交税费——应 交消费税 50	商誉 130 贷：长期股权 投资 1 130	$2500 + 900 + 100 - 1000 + (1000 - 800 - 50) = 2650$

（一）确定购买方

采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的，除非有明确的证据表明该股份不能形成控制，一般认为取得控股权的一方为购买方。某些情况下，即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份，但存在以下情况时，一般也可认为其获得了对另一方的控制权，如：

1. 通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权。
2. 按照协议规定，具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。
3. 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员。
4. 在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权。

（二）确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生**控制权转移**的日期。**同时满足**了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。有关的条件包括：

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过；
2. 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准；
3. 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续；
4. 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力支付剩余款项；
5. 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益和风险。

企业合并涉及一次以上交换交易的，企业应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。

“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

（三）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**。

非同一控制下企业合并中发生的与企业合并**直接相关的费用**，包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等，应当记入“**管理费用**”科目。为进行企业合并发行的权益性证券或发行的债务相关的**手续费**、佣金等，该部分费用应比照本章关于同一控制下企业合并中类似费用的原则处理，即应抵减权益性证券的溢价发行收入或是计入所发行债务的初始确认金额。

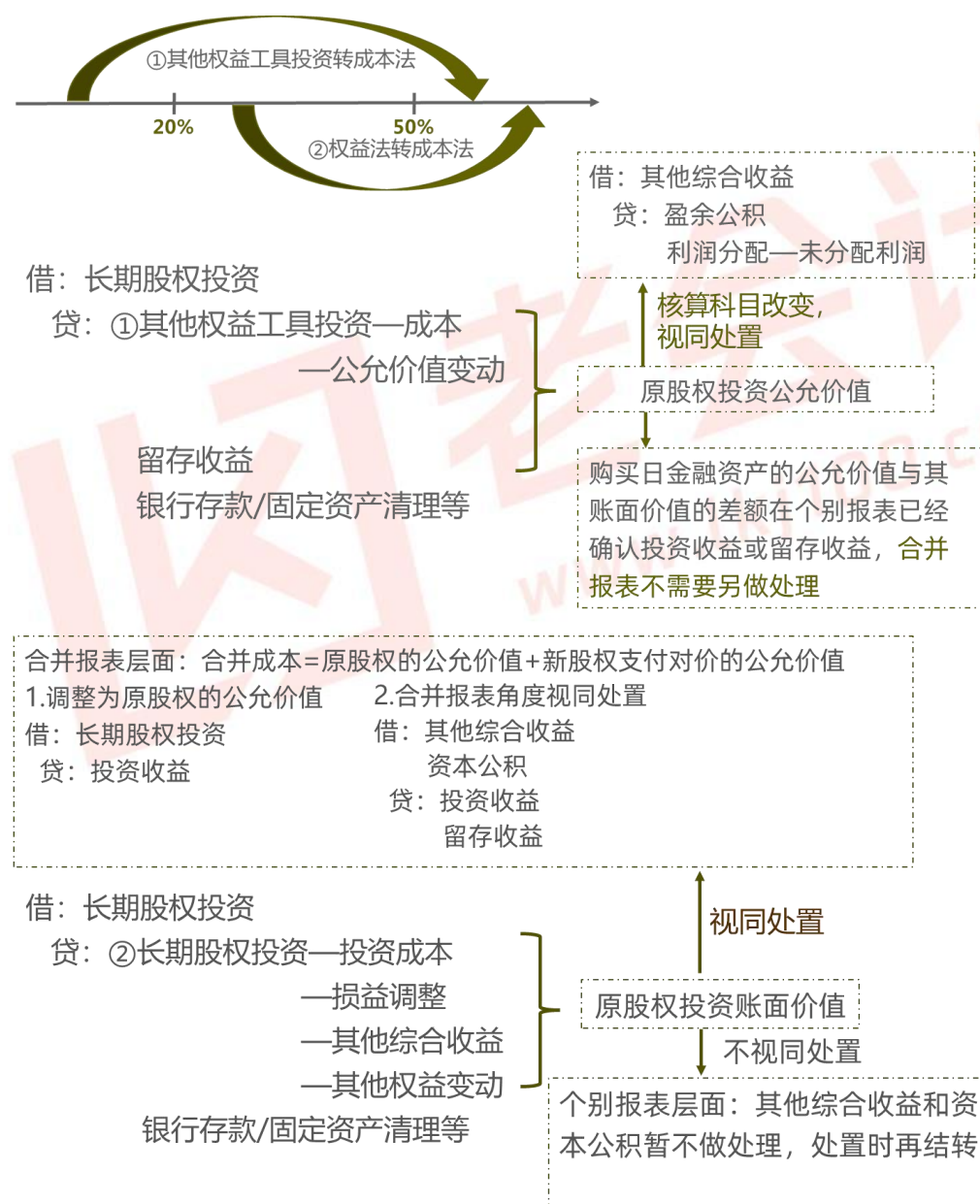
（四）通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并



老会计-用心传递温度

【不考】通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并（略）

类型	判断标准	会计处理
属于一揽子交易	①这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的 ②这些交易整体才能达成一项完整的商业结果 ③一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生 ④一项交易单独看是不经济的，但和其他交易一并考虑时是经济的	应当将各项交易作为一项取得公司控制权的交易进行会计处理
不属于一揽子交易	下面重点讲解	



（五）企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

1. 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债



老会计-用心传递温度

（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：

（1）合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。

（2）合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

2. 企业合并中取得的无形资产的确认

非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

（1）源于合同性权利或其他法定权利；

（2）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

3. 对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在其公允价值能够可靠计量的情况下，应作为合并中取得的负债单独确认。

4. 企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。

对于被购买方在企业合并之前已经确认的**商誉**和**递延所得税项目**，购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时**不应予以考虑**。

在按照规定确认了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

（六）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差额的处理

合并成本	大于	被购买方可辨认净资产公允价值份额	差额	控股合并	合并报表中作商誉认定	至少每年末作减值测试
				吸收合并	购买方账簿及个别报表中作商誉认定	
	小于			控股合并	合并利润表中作营业外收入认定	
				吸收合并	购买方账簿及个别利润表中作营业外收入认定	

（七）购买日合并财务报表的编制（第十九章详细讲解）

二、非同一控制下企业合并的会计处理

（一）非同一控制下的控股合并

1. 购买日因进行企业合并形成的对被购买方的长期股权投资初始投资成本的确定

关于非同一控制下长期股权投资初始投资成本的确定及其举例，参见“长期股权投资”。

2. 购买日合并财务报表的编制（第十九章详细讲解）

（二）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**资产的处置损益**计入合并当期的利润表；确定



老会计-用心传递温度

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的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。其具体处理原则与非同一控制下的控股合并类似，不同点为在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

三、反向购买的处理（了解）

（一）反向购买的基本原则

非同一控制下的企业合并，以**发行权益性证券交换股权**的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方（即会计上的子公司，下同），该类企业合并通常称为“反向购买”。

1. 合并成本（了解）

反向购买中，法律上的子公司（会计上的母公司）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（会计上的子公司）的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计量的结果。

2. 合并财务报表的编制（略）



请关注公众号、听更多免费直播