



石家莊鐵道大學
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

企业合并

非同一控制下的企业合并

主讲：李素英

目录



在线开放课程

- 一、非同一控制下企业合并的处理原则
- 二、会计处理
- 三、被购买方的会计处理

非同一控制下企业合并的处理 (公允价值)

购买方
被购买
方

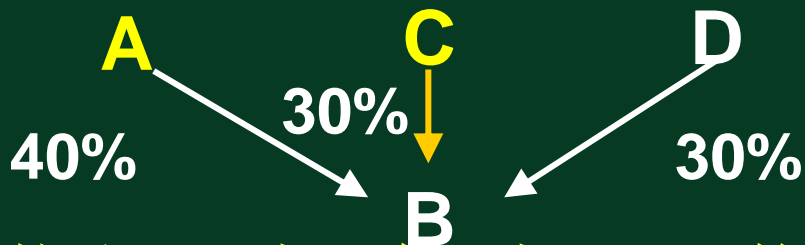


在线开放课程

- 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**。
- (一)确定购买方
- 采用购买法核算的**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。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；

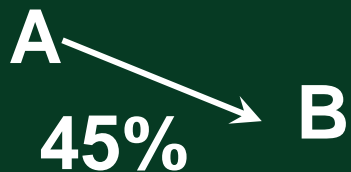
- 例1:



A与C达成协议，C公司在B公司30%的权益由A公司代表；

此时，A公司实质上拥有B公司70%的表决权资本的控制权，在B公司的章程等没有特定规定时，表明A公司控制C公司，A为购买方。

- 2. 按照法律或协议等的规定，具有**主导被购买企业财务和经营决策的权力**；
- 例2：



同时，**根据法律或协议规定**，A公司可以决定B公司的财务和生产经营等政策，**达到对B公司的财务和经营政策实质控制**，A为购买方。

- 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；
- 这种情况是指，虽然投资企业拥有被投资单位50%或以下表决权资本，但根据章程、协议等有权任免被投资单位董事会或类似机构的绝大多数成员，以达到实质上控制的目的。

- 4. 在被购买企业**董事会或类似权力机构中具有多数投票权**。
- 这种情况是指，虽然投资企业拥有被投资单位**50%或以下表决权资本**，但能够控制被投资单位**董事会等类似权力机构的会议**，从而能够控制其财务和经营政策，**达到对被投资单位的实质性控制**。

- **(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。**
- **根据企业合并方式的不同，在控股合并的情况下，购买方应在购买日确认因企业合并形成的对被购买方的长期股权投资；**
- **在吸收合并的情况下，购买方应在购买日确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等。**

- **1. 购买日的确定原则**
- 确定购买日的基本原则是控制权转移的时点。
- 企业在实务操作中，应当结合 合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。
- **※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，已获得相关部门批准；
- (3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续；
- 作为购买方，其通过企业合并无论是取得对被购买方的股权还是取得被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。

- (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。
- **同时满足上述条件时, 形成购买日。**

- 2. 分次实现的企业合并购买日的确定
- 企业合并有可能是一次交易完成，也有可能是多次交易完成。
- “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。

- 2. 分次实现的企业合并购买日的确定
- 当企业合并是多次交易完成的，这时，交易日就不是购买日。
- 只有当企业合并是一次交易完成的，这时，交易日就是购买日。
- 举例

- 例3：A企业于2015年10月20日取得B公司30%的股权（假定能够对被投资单位施加重大影响），在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下，A企业应确认对B公司的长期股权投资，与所取得股权相关的风险和报酬转移的日期即2015年10月20日为交易日。
- 在已经拥有B公司30%股权的基础上，A企业又于2015年12月18日取得B公司30%的股权，在其持股比例达到60%的情况下，并于当日开始能够对B公司实施控制，
- 则2015年12月18日为第二次购买股权的交易日，同时因在当日能够对B公司实施控制，形成企业合并的购买日。

- **(三)确定企业合并成本：作为“长期股权投资”的初始投资成本**
- 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。

- 具体来讲，企业合并成本包括购买方在购买日支付的下列项目的金额：
 - 1. 作为合并对价的现金及非现金资产的公允价值；
 - 以非货币性资产作为合并对价的，其合并成本为所支付对价的公允价值，该公允价值与作为合并对价的非货币性资产账面价值的差额，作为资产的处置损益。

- 2. 发行的权益性证券的公允价值；
- 3. 因企业合并发生或承担的债务的公允价值；
- 4. 当企业合并合同或协议中提供了视未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，符合《企业会计准则第13号——或有事项》规定的确认条件的，应确认的预计负债（支出）应作为企业合并成本的一部分。
。举例

- **例4：**企业合并合同中规定，如果被购买方连续两年净利润超过一定水平，购买方需支付额外的对价。
- **分析：**
- 如果在购买日预计被购买方的盈利水平很可能会达到合同规定的标准，**应将按照合同或协议约定需支付的金额计入企业合并成本。**

- 5. 合并中发生的各项直接相关费用。
- 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，应当计入当期损益。
- 与同一控制下企业合并中发生的各项直接相关费用的处理一致。

- 这里所称合并中发生的各项直接相关费用，不包括与 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，该部分费用与关于同一控制下企业合并中的处理原则一致。

- 例外情形：
- (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**。
- **评价**：对于例外情形，同一控制与非同一控制的**处理相同**。

- (四) 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配
- 非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，**应分别在合并财务报表或个别财务报表中**确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

- 1. 可辨认资产、负债的确认原则
- (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(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：**

- 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) 企业合并中取得无形资产的确认条件；
- 企业合并中取得的无形资产在其公允价值能够可靠计量的情况下应单独予以确认。

- (3) 企业合并中产生或有负债的确认条件；
- 为了尽可能反映购买方因为进行企业合并可能承担的潜在义务，**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**，在其经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，**即需要作为合并中取得的负债单独确认。**

- (4) 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予以考虑。**
- 在按照规定确定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。**
- **注意：**

- 注意：
- 在非同一控制下的企业合并中，购买方确认在合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债不仅局限于被购买方在合并前已经确认的资产和负债，
- 还可能包括企业合并前被购买方在其资产负债表中未予确认的资产和负债，但在合并后，因符合了有关确认条件则需要作为合并中取得的可辨认资产和负债进行确认。
- 举例：

- 例5:
- 被购买方在企业合并前存在的未弥补亏损，在企业合并前因无法取得足够的应纳税所得额用于抵扣该亏损而未确认相关的递延所得税资产，
- 如按照税法规定能够抵扣购买方未来期间实现的应纳税所得额而且购买方在未来期间预计很可能取得足够的应纳税所得额的情况下，有关的递延所得税资产应作为合并中取得的可辨认资产予以确认。

- 2. 可辨认资产、负债的计量
- 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**。

- **(五) 企业合并成本（付出代价的公允值）与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的处理**
- **应视情况分别处理：**

- 1. 企业合并成本（付出的代价）**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；
- **在控股合并情况下**，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；
- **在吸收合并情况下**，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。

- 商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，**每一会计年度年末**，企业应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定**对其进行减值测试**，按照账面价值与可收回金额孰低的原则计量，对于可收回金额低于账面价值的部分，**计提减值准备**，**有关减值准备在提取以后，不能够转回。**

- 2. 企业合并成本（付出代价的公允价值）**小于** 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（营业外收入）。

- (六) 购买日合并财务报表的编制
- 非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表。
- 在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量。

- 长期股权投资的成本（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，体现为合并财务报表中的商誉；
- 长期股权投资的成本**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，企业合并准则中规定应计入合并当期损益。
- 注意：

- 注意：
- 1. 购买日不需要编制合并利润表以及合并现金流量表
- 2. 非同一控制下的企业合并中，作为购买方的母公司在进行有关会计处理后，应单独设置备查簿，记录其在购买日取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值以及因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的份额应确认的商誉金额，或因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份额计入当期损益的金额，作为企业合并当期以及以后期间编制合并财务报表的基础。

二、会计处理

- (一) 非同一控制下的控股合并
- 1. 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，作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本（付出代价的公允价值）。
- 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（付出非现金资产的公允价值）与付出非现金资产的账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。

- 例6：购买方甲用非现金资产吸收合并被购买方乙公司（非同一控制下的企业合并），购买方付出固定资产账面值105万元、公允价值110万元；
- 被购方资产公允价值200万元、负债公允价值80万元。
- **分析：**
- 因为被购方资产公允价值200万元、负债公允价值80万元，所以被购方净资产的公允价值120万元

借：资产 200（被购方乙资产的公允价值）

贷：固定资产 105（投出资产账面价值105万）

营业外收入 5（付出固定资产公允价值110万-

出固定资产账面价值105，资产处置损益）

负债 80（被购方乙负债的公允价值80万）

• 营业外收入10（小于差额，合并成本110

万-被购方可辨认净资产公允价值120万）

- (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。
- 举例

- 例7：甲公司以公允价值为14 000万元、账面价值为10 000万元的无形资产作为对价对乙企业进行吸收合并，购买日乙企业持有资产、负债的情况如下：

	账面价值	公允价值
• 固定资产	6 000	8 000
• 长期股权投资	4 000	6 000
• 长期借款	3 000	3 000
• 净资产	7 000	11 000

- 要求：编制甲企业有关企业合并的会计处理

	账面价值	公允价值
• 固定资产	6 000	8 000
• 长期股权投资	4 000	6 000
• 长期借款	3 000	3 000
• 净资产	7 000	11 000

• 分析：

- 借：固定资产 8 000（被并方资产公允价值）
- 长期股权投资 6 000（被并方资产公允价值）
- 商誉 3 000

（付出代价公允价值14 000与乙净资产公允价值11 000差额）

- 贷：长期借款 3 000（被并方负债公允价值）
- 无形资产 10 000（付出资产的账面值）
- 营业外收入 4 000（付出无形资产公允价值与账面值差额，作为资产转让损益，计入营业外收入）

- 例8：购买方用非现金资产**吸收合并**乙公司，购买方付出固定资产账面值100万元、公允价值150万元；**被购买方资产公允价值200万元、负债公允价值80万元（非同一控制下的合并）**。

- 分析： 因为被并方资产公允价值200万元、负债公允价值80万元， 所以被购买方净资产的公允价值120万元；
- 借： 资产 200（被并企业各项可辨认资产公允价值200万）
商誉 30【大于差额为商誉 30， 即合并成本（付出固定资产公允价值150万元）－享有被并方净资产公允价值120万元】
- 贷： 负债 80（被并方负债公允价值80万）
- 固定资产 100（付出资产账面价值100万）
营业外收入 50（付出固定资产公允价值150万－付出固定资产账面价值100）

- **三、被购买方的会计处理**
- 非同一控制下的企业合并中，购买方通过企业合并**取得被购买方100%股权的**，被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。
- 除此之外，其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。

小结

- 1. 购买方的确认
- 非同一控制下任何形式的合并都要确认购买方，购买方的判断标准是取得对另一方的控制权。
- 2. 非同一控制下购买日的确认时间标准是：实际取得被购买方控制权的日期。

- 3. 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）：同一控制与非同一控制下的处理相同，均记入当期损益（管理费用）；
- ②例外情形（佣金或手续费）：同一控制与非同一控制下的处理相同。
- 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）。

- (2) 合并成本的计量
- 非同一控制下的合并成本（无论是控股合并、新设合并还是吸收合并）——均以 **购买方的投出资产或发行债券、发行股票的公允价值** 作为合并成本。

- (3) 转换损益的归属
- 非现金资产进行控股合并的情况下，会出现资产改变用途的转换差异。
- 非同一控制：投出非现金资产的公允价值 - 投出非现金资产的账面值 = 资产处置损益，记入当期损益。

- (4) 合并差额的处理
- 在吸收合并和创立合并时，合并差额**大于**的情况下，确认商誉在新的个别报表中分离出来。
- 合并差额**小于**的情况下，非同一控制下不确认负商誉，直接将差额计入合并当期损益（营业外收入）。

- (5) 合并成本的分配
- 只有吸收合并和创立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。
- (6) 合并日的合并报表
- 非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理，合并报表只有1张（合并资产负债表）。 END