

注册会计师 会计 教材精讲班

要求：(3) 根据资料(3)，判断A公司取得B公司的股权是否形成企业合并。若形成企业合并，判断合并类型，并编制A公司合并日个别财务报表和合并财务报表中的有关分录；若不形成企业合并，计算该项投资的初始投资成本，并编制该项股权投资的有关会计分录。

(3) A公司和C公司同为甲公司的子公司，B公司为C公司的子公司。A公司于2×20年1月1日以银行存款6 000万元从C公司取得B公司70%的股权，能够对B公司的生产经营决策等实施控制，A公司为进行企业合并支付审计费等中介费用15万元。2×20年1月1日B公司相对于甲公司而言的所有者权益的账面价值为10 000万元，其中股本为5 000万元，资本公积为2 000万元，盈余公积为600万元，未分配利润为2 400万元，可辨认净资产公允价值为12 000万元。A公司相对于甲公司而言的所有者权益的账面价值为20 000万元，其中股本为10 000万元，资本公积为1400万元，盈余公积为4000万元，未分配利润为4600万元，可辨认净资产公允价值为24 000万元。

【答案】

(3)A公司取得了B公司70%的股权，形成企业合并。由于合并前后A公司和B公司受同一最终控制方甲公司控制，所以该项企业合并属于同一控制下的企业合并。

A公司个别财务报表中的有关会计分录如下：

借：长期股权投资——B公司 7 000(10 000×70%)

贷：银行存款 6 000

资本公积——股本溢价 1 000

借：管理费用 15

贷：银行存款 15

A公司合并财务报表中的有关调整和抵销分录如下：

借：股本 5 000

资本公积 2 000

盈余公积 600

未分配利润 2 400

贷：长期股权投资 7 000

少数股东权益 3 000

对留存收益调整分录如下：

借：资本公积 2 100

贷：盈余公积 420【600×70%】

未分配利润 1 680【2400×70%】

【知识点3】非同一控制下企业合并的会计处理

(一)确认

1. 确定企业合并成本

合并成本=合并对价的公允价值+或有对价在购买日的公允价值

【提示】合并对价，包括支付的现金或非现金资产、权益性证券、承担的债务等等。

2. 合并中取得的资产和负债的确认

(1)购买方在购买日，应当单独于商誉之外，确认取得的可辨认资产和负债。

(2)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当单独予以确认(合并时不考虑其未来带来经济利益的可能性大小和成本能够可靠计量的条件)。

非同一控制下企业合并成本的确定及相关会计处理参见本教材第六章“长期股权投资与合营安排”的相关介绍。

应予说明的是，企业合并发生的当期期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合

并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。购买日后 12 个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。

(3) 合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产(不仅限于被购买方原已确认的资产)，只要所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠计量，应当单独予以确认为一项资产；合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债，只要很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应当单独予以确认为一项负债。

(4) 对于购买方在企业合并时可能需要代被购方承担的或有负债，在其公允价值能够可靠计量的情况下，应当作为合并中取得的负债单独确认(合并时不考虑该或有负债未来导致经济利益流出企业的可能性大小)。

(5) 企业合并中或有对价的处理

在企业合并交易中，双方一般往往会在合并协议中约定某些未来事项，比如对赌条款等等。合并日或购买日如果估计该未来事项很可能发生并且金额能够可靠计量的，或有对价的公允价值应当包括在合并成本中，它属于合并对价的一部分。

① 同一控制下应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益而应当调整资本公积(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，调整留存收益。

② 非同一控制下，或有对价符合金融负债或权益工具定义的，购买方应当将拟支付的或有对价确认为一项负债或权益；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、对已支付的合并对价中可收回部分的权利确认为一项资产。或有对价公允价值变动不得影响商誉，应当在发生时确认为损益。

6. 合并成本和商誉的调整

(1) 自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明，购买日暂时确定的或有对价和合并成本需要调整的，应当视同在购买日发生，进行追溯调整。购买日之后发生的对合并价款的调整，只有在购买日后 12 个月内发生，且是对“购买日已存在情况”有新的或者进一步证据导致的调整，才属于计量期调整，从而调整商誉。

自购买日算起 12 个月以后取得进一步的信息表明，购买日暂时确定的合并成本需要调整的，应当按照会计差错更正的原则进行处理，进行追溯调整。

(2) 若是购买日后新发生的情况，对原购买成本进行调整的，不能视为购买日的状况，不得调整商誉和合并成本，这个变动应当按照有关资产负债后续计量的规定处理。其他调整，尤其是基于被购买方盈利情况的调整或者其他在购买日后发生的事件导致的调整，都不能调整商誉。

或有对价属于权益性质的，不进行会计处理；或有对价属于金融资产或者金融负债的，按照公允价值计量且公允价值的变化产生的利得和损失计入当期损益；如果不属于金融工具，则按照《或有事项准则》或其他相应的准则处理。