

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公司可辨认净资产的公允价值为1000万元，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3000万元，负债500万元，所有者权益总计2500万元。

【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		500+180+500=1 180
所有者权益	2500	900	N 的分录： 借：N 的所有者权益 900 N 的负债 500 贷：N 的资产 1400	2500+(1000-800-50) =2650

【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

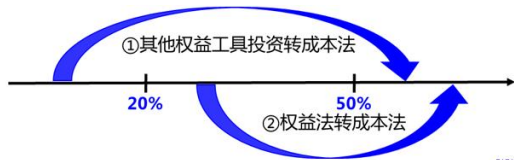
企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在**购买日的公允价值**。

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

【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子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	



借：长期股权投资

贷：①其他权益工具投资—成本
—公允价值变动

利润分配—未分配利润
银行存款/固定资产清理等

借：其他综合收益
贷：利润分配—未分配利润

核算科目改变，
视同处置

原股权投资公允价值

购买日金融资产的公允价值与其
账面价值的差额在个别报表已经
确认投资收益或留存收益，合并
报表不需要另做处理

合并报表层面：合并成本=原股权的公允价值+新股权支付对价的公允价值

1.调整为原股权的公允价值 2.合并报表角度视同处置

借：长期股权投资

贷：投资收益

借：其他综合收益

资本公积

贷：投资收益

未分配利润

借：长期股权投资

贷：②长期股权投资—投资成本

—损益调整

—其他综合收益

—其他权益变动

银行存款/固定资产清理等

视同处置

原股权投资账面价值

不视同处置

个别报表层面：其他综合收益和资本
公积暂不做处理，处置时再结转