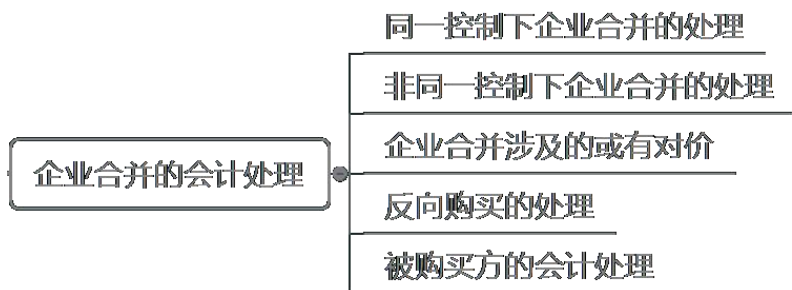


【知识点 3】非同一控制下企业合并的会计处理 (★★★)



一、非同一控制下企业合并的处理

(一) 会计处理原则 **购买法**

非同一控制下企业合并处理的基本原则是**购买法**。(认公允，产生新的商誉，确认处置损益)

**母公司个别财务报表：**

1. 长期股权投资初始投资成本的确定

长期股权投资初始投资成本 (合并成本) = 付出对价的公允价值

【提示 1】不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润；

【提示 2】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**，应于发生时费用化计入当期损益 (管理费用)。

【提示 3】购买方应当将合并协议约定的**或有对价**作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。

2. 购买日合并财务报表的会计处理

(1) 母公司应当编制购买日的**合并资产负债表**，企业合并取得的**被购买方各项可辨认资产、负债应当以其在购买日的公允价值计量**。

(2) 企业合并取得的**被购买方各项可辨认资产、负债应当以其在购买日的公允价值计量**。

第一步：子公司资产负债账面调公允；【先调整】

【提示】非同一控制企业合并**产生新的资产或负债**；

(3) 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。

(4) 合并中取得的被购买方的**或有负债**，在购买日其公允价值能够可靠计量的，应当单独确认为负债并按照**公允价值计量**。

(5) 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

控股合并	合并成本 > 公允价值份额	购买方在个别报表中不确认商誉，但在 <b>合并报表中列示商誉</b>
	合并成本 < 公允价值	购买方在个别报表中不确认营业外收入，但在合并报表中 <b>确认营业外收入 (购</b>

	值份额	买日以留存收益代替)
吸收合并	合并成本 > 公允价值份额	购买方在个别报表中确认商誉
	合并成本 < 公允价值份额	购买方在个别报表中确认营业外收入

【2021年·多选题】下列各项关于商誉会计处理的表述中，正确的有（）。

- A. 企业内部产生的商誉不应确认为一项资产
- B. 因商誉不具有实物形态，符合无形资产的特征，应确认为无形资产
- C. 同一控制下企业合并中合并方实际支付的对价与取得被投资方于合并日净资产账面价值份额的差额不应确认为商誉
- D. 非同一控制下企业合并中购买方实际支付的对价小于取得被投资方于购买日可辨认净资产公允价值份额的差额应计入当期损益

【答案】ACD

【解析】企业内部产生的商誉，成本不能可靠计量，不符合资产确认条件，不应确认为一项资产，选项A正确；商誉不具有可辨认性，不符合无形资产定义，不应确认为无形资产，选项B不正确；同一控制下的企业合并中合并方实际支付的对价与取得被投资方合并日净资产账面价值份额的差额，计入所有者权益，不确认为商誉，选项C正确；非同一控制下企业合并中购买方实际支付的对价小于取得被投资方于购买日可辨认净资产公允价值份额的差额，应当计入当期损益，选项D正确。

#### 购买日合并财务报表会计处理：

计算确定商誉

合并商誉 = 企业合并成本 - 合并中取得被购买方购买日可辨认净资产公允价值份额

第一步：账面调公允

在购买日，将子公司资产、负债由账面价值调整为公允价值，公允价值与账面价值的差额计入资本公积。（以固定资产和无形资产为例，且假定公允价值大于账面价值）

借：固定资产

    无形资产

    贷：资本公积

若考虑递延所得税影响，则：

借：资本公积

    贷：递延所得税负债

合并财务报表角度的账面价值：资产的公允价值；

计税基础：个别财务报表的账面价值（假定该资产在其个别财务报表层面上，账面价值等于计税基础）

第二步：抵消

在购买日，将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益予以抵销。（以正商誉为例）

借：股本

    资本公积【原来的+账面调公允产生的】

    其他综合收益

    盈余公积

    未分配利润

    商誉【付出对价的公允-可辨认净资产公允价值×母%】

    贷：长期股权投资【付出对价的公允价值】

        少数股东权益【可辨认净资产公允价值×少数股东%】

【例题】P公司于2×19年6月30日发行1 000万股普通股（每股面值1元，市场价格为8.75元），取得了S公司70%的股权。P公司和S公司资产负债表有关数据下表所示：假定不考虑所得税影响。

2×19年6月30日		单位：万元	
项目	P公司	S公司	
	账面价值	账面价值	公允价值
资产：			
货币资金	4 312.50	450	450
存货	6 200	255	450
应收账款	3 000	2 000	2 000
长期股权投资	5 000	2 150	3 800
固定资产	7 000	3 000	5 500
无形资产	4 500	500	1 500
商誉	0	0	0
资产总计	30 012.50	8 355	13 700

2×19年6月30日		单位：万元	
项目	P公司	S公司	
	账面价值	账面价值	公允价值
负债和所有者权益：			
短期借款	2 500	2 250	2 250
应付账款	3 750	300	300
其他负债	375	300	300
负债合计	6 625	2 850	2 850
股本	7 500	2 500	
资本公积	5 000	1 500	
盈余公积	5 000	500	
未分配利润	5 887.50	1 005	
所有者权益合计	23 387.50	5 505	
负债和所有者权益总计	30 012.50	8 355	

P公司个别报表：

（1）确认长期股权投资：

借：长期股权投资                   【8.75×1000】8 750  
     贷：股本                           1 000  
         资本公积——股本溢价               7 750

合并财务报表：

（1）计算确定商誉：

假定S公司除已确认资产外，不存在其他需要确认的资产及负债，则P公司首先计算合并中应确认的合并商誉：

合并商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额  
 =8 750-[5 505+(13 700-8 355)]×70%=1 155（万元）。

（2）被购买方可辨认净资产公允价值

=可辨认资产公允-可辨认负债的公允=13 700-2850

=可辨认净资产账面+资产公允大于账面= 5 505+(13 700-8 355)=10850

(3) 编制调整和抵销分录:

第一步: 账面调公允

借: 存货	195
长期股权投资	1 650
固定资产	2 500
无形资产	1 000
贷: 资本公积	5 345

第二步: 抵消

借: 股本	2 500
资本公积 (1 500+5 345)	6 845
盈余公积	500
未分配利润	1 005
商誉	1 155
贷: 长期股权投资	8 750
少数股东权益	3 255
	(10850×30%)