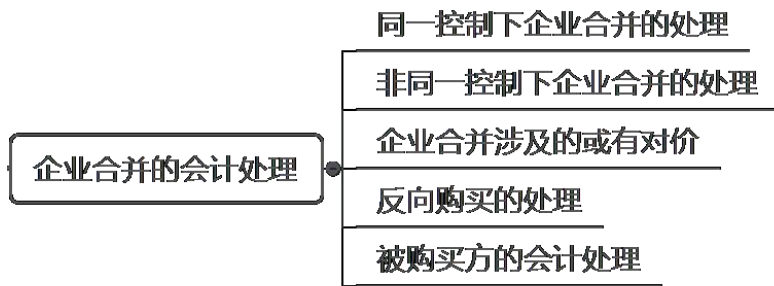


【知识点 4】企业合并涉及的或有对价



(一) 同一控制下企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》（以下简称“或有事项准则”）的规定，判断是否就或有对价确认预计负债（追加型）或者确认资产（返还型），以及应确认的金额：

借：长期股权投资 **【直接确定】**

贷：×××

 预计负债

 资本公积——股本溢价 **【倒挤】**

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。

【例题】2×18 年 12 月 31 日，P 公司向同一集团内 S 公司的原股东 A 公司定向增发 2 000 万股普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 5 元），取得 S 公司 100% 的股权，相关手续于当日办理完毕，并能够对 S 公司实施控制。合并后 S 公司仍维持其独立法人资格继续经营。若 S 公司 2×19 年获利超过 1 000 万元，P 公司 2×19 年 12 月 31 日需另向 A 公司支付 500 万元。S 公司之前为 A 公司于 2×16 年以非同一控制企业合并的方式收购的全资子公司。

合并日，S 公司财务报表中净资产的账面价值为

4 400 万元，A 公司合并财务报表中的 S 公司净资产账面价值为 8 000 万元（含商誉 1 000 万元）。假定 P 公司和 S 公司都受 A 公司控制，S 公司 2×18 年很可能获利超过 1 000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

P 公司会计处理如下：

借：长期股权投资 8 000

 贷：股本 2 000

 预计负债 500

 资本公积——股本溢价 5 500

① S 公司 2×19 年获利未超过 1 000 万元

借：预计负债 500

 贷：资本公积——股本溢价 500

② S 公司 2×19 年获利超过 1 000 万元

借：预计负债 500

 贷：银行存款 500

(二) 非同一控制下的企业合并涉及的或有对价

1. 某些情况下，当企业合并合同或协议中规定视未来或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》以及其他相关准则的规定：

(1) 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；【追加型】

(2) 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。【返还型】

2. 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**。

借：长期股权投资【合并成本：倒挤】

 交易性金融资产【返还型】

 贷：×××【付出对价的公允价值】

 交易性金融负债【追加型】

【提示】非同一控制下企业合并中的或有**对价构成金融资产或金融负债的**，应当以公允价值计量并将其变动计入**当期损益**；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，**不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产**。

【2016·单选题】2×14年1月1日，甲公司通过向乙公司股东定向增发1500万股普通股（每股面值为1元，市价为6元），取得乙公司80%股权，并控制乙公司，另以银行存款支付财务顾问费300万元。双方约定，如果乙公司未来3年平均净利润增长率超过8%，甲公司需要另外向乙公司原股东支付100万元的合并对价；当日，甲公司预计乙公司未来3年平均净利润增长率很可能达到10%。该项交易前，甲公司与乙公司及其控股股东不存在关联关系。不考虑其他因素，甲公司该项企业合并的合并成本是（ ）。

- A. 9 000 万元 B. 9 300 万元
C. 9 100 万元 D. 9 400 万元

【答案】 C

【解析】财务顾问费属于为企业合并发生的直接费用，计入管理费用；甲公司需要另外支付100万元的合并对价很可能发生，满足负债确认条件，应确认为负债，同时计入合并成本；甲公司该项企业合并的合并成本=1 500×6+100=9 100（万元）。

3. 后续调整：

(1) 购买日后**12个月内**出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，从而先需要对**企业合并成本进行调整**，然后调整原计入合并商誉的金额；（如：购买日公允价值暂不能确定，12个月内确定）

(2) 无论是购买日后12月内还是其他时点，如果是由于出现新的情况导致**对原估计或有对价进行调整的**，**则不能再对企业合并成本进行调整**；

相关或有对价属于金融工具的，应以公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。

【教材例题-3】A上市公司2×09年1月2日以现金3亿元自B公司购买其持有的C公司100%股权，并于当日向C公司董事会派出成员，主导其财务和生产经营决策。股权转让协议约定，B公司就C公司在收购完成后的经营业绩向A公司做出承诺：

C公司2×09年、2×10年、2×11年度经审计扣除非经常性损益后归属于母公司股东的净利润分别不低于2 000万元、3 000万元和4 000万元。如果C公司未达到承诺业绩，B公司将在C公司每一相应年度的审计报告出具后30日内，按C公司实际实现的净利润与承诺利润的差额，以现金方式对A公司进行补偿。

购买日，A公司根据C公司所处市场状况及行业竞争力等情况判断，预计C公司能够完成承诺期利润。

2×09年，C公司实现净利润2 200万元。2×10年，由于整体宏观经济形势变化，C公司实现净利润2 400万元，且预期2×11年该趋势将持续，预计能够实现净利润约2 600万元。

分析：本案例中，A上市公司与B上市公司在交易前不存在关联关系，该项企业合并应非同一控制下企业合并。

购买日为2×09年1月2日，当日A上市公司支付了有关价款3亿元，同时估计C公司能够实现承诺利润，或有对价估计为0。

A上市公司应当确认对C公司长期股权投资成本为3亿元。

借：长期股权投资 300 000 000
 贷：银行存款 300 000 000

2×09年C公司实现了预期利润，A上市公司无需进行会计处理。

2×10年C公司未实现预期利润，且预计2×11年也无法实现，则A上市公司需要估计该或有对价的公允价值并予以确认。

因该预期利润未实现的情况是在购买日后新发生的，在购买日后超过12个月且不属于对购买日已存在状况的进一步证据，应于资产负债表日将该或有对价公允价值的变动计入当期损益。

B公司对有关利润差额的补偿将以现金支付，该或有对价属于金融工具，应当按照金融工具的原则进行处理。2×10年末A上市公司估计该或有对价的公允价值为2 000万元，并进行如下会计处理：

借：交易性金融资产 20 000 000
 贷：公允价值变动损益 20 000 000

本例中有关或有对价的公允价值调整在个别财务报表中不作为对长期股权投资成本的调整，相应地，在合并财务报表中，亦不能调整购买日原已确认商誉金额。

但由于C公司未实现预期利润，可能表明购买日原已确认商誉已发生减值，A上市公司应当对商誉及相关长期资产进行减值测试。

【2016-综合题】甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）及其子公司2×13、2×14、2×15年进行的有关资本运作、销售等交易或事项如下：

（1）2×13年9月，甲公司与乙公司控股股东p公司签订协议，约定以发行甲公司股份为对价购买p公司持有的乙公司60%股权，协议同时约定：评估基准日为2×13年9月30日，以该基准日经评估的乙公司股权价值为基础，甲公司以每股9元的价格发行本公司股票作为对价。

乙公司全部权益（100%）于2×13年9月30日的公允价值为18亿元，甲公司向p公司发行1.2亿元，交易完成后，p公司持有股份占甲公司全部发行在外普通股股份的8%。

上述协议分别经交易各方内部决策机构批准并与2×13年12月20日经监管机构核准，甲公司于2×13年12月31日向p公司发行1.2亿股，当日甲公司股票收盘价为每股9.5元（公允价值），交易各方于当日办理了乙公司股权过户登记手续，甲公司对乙公司董事会进行改组。

改组后乙公司董事会由7名董事组成，其中甲公司派出5名，对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产的公允价值为18.5亿元（有关可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等），乙公司2×13年12月31日账面所有者权益构成：实收资本40000万元、资本公积60000万元、盈余公积23300万元、未分配利润61700万元。

该项交易中，甲公司以银行存款支付法律、评估等中介机构费用1200万元。

协议约定，p公司承诺本次交易完成后的2×14年、2×15年、2×16年三个会计年度乙公司实现的净利润分别不低于10000万元、12000万元和20000万元，乙公司实现的净利润低于上述承诺利润的，p公司将按照出售股权比例，以现金对甲公司进行补偿，各年度利润补偿单独核算。且已经支付的补偿款不予退还。2×13年12月31日估计乙公司可以实现承诺利润。

（2）乙公司2×14年实现净利润5000万元，按原承诺利润少5000万元，2×14年末，根据乙公司的实现情况及市场预期，甲公司估计乙公司未实现承诺是暂时性的，2×15年，2×16年仍能够完成承诺利润，经测试该时点商誉未发生减值。

2×15年2月10日，甲公司收到P公司2×14年业绩补偿款3000万元。

其他资料：

本题中甲公司与乙公司，p公司在并购交易发生前不存在关联关系。本题中有关公司均按净利润10%提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积，不考虑相关税费及其他因素。

要求（1）判断甲公司合并乙公司的类型，说明理由，如为同一控制下企业合并，计算确定该项交易中甲公司

对乙公司长期股权投资的成本，如为非同一控制下企业合并，确定该项交易中甲公司的企业合并成本，计算应确认商誉金额，编制甲公司取得乙公司 60%股权的相关会计分录

(2) 对于因乙公司 2×14 年末实现承诺的利润，说明甲公司应进行的会计处理及理由，并编制相关会计记录

【答案】(1) 甲公司对乙公司的合并属于非同一控制下企业合并。

理由：甲公司与乙公司、P 公司在本次并购交易前不存在关联关系。

甲公司对乙公司的企业合并成本=12000×9.5=114000（万元）。

应确认商誉=114000-185000×60%=3000（万元）。

借：长期股权投资	114000
贷：股本	12000
资本公积	102000

借：管理费用	1200
贷：银行存款	1200

(2) 甲公司应将预期可能取得的补偿款计入预期获得年度（2×14 年）损益。

理由：该部分金额是企业合并交易中的或有对价，因不属于购买日 12 个月内可以对企业合并成本进行调整的因素，应当计入预期取得时的当期损益。

2×14 年末，确定补偿金额：

借：交易性金融资产	3000
贷：公允价值变动损益	3000

2×15 年 2 月收到补偿款：

借：银行存款	3000
贷：交易性金融资产	3000

