

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

三、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

非同一控制下企业合并处理的**基本原则是购买法**。

即将企业合并视为购买企业以一定的价款购进被购买企业的机器设备、存货等**资产项目**，同时**承担**该企业的所有**负债的行为**，从而按**合并时的公允价值**计量被购买企业的净资产，将投资成本（购买价格）超过净资产公允价值的**差额确认为商誉**的会计方法。

1. 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**。非同一控制下的企业合并中，一般应考虑企业合并合同、协议以及其他相关因素来确定购买方。

在判断企业合并中的购买方时，应考虑所有相关的事实和情况，特别是企业合并后参与合并各方的相对投票权、合并后主体管理机构及高层管理人员的构成、权益互换的条款等。

(1) 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不能形成控制，一般认为**取得**另一方半数以上表决权股份的一方为购买方。

(2) 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：

a. 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**。例如，A 公司拥有 B 公司 40% 的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 30% 的表决权资本，D 公司拥有 B 公司 30% 的表决权资本。A 公司与 C 公司达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实质上拥有 B 公司 70% 表决权资本的控制权，在 B 公司的章程等没有特别规定的情况下，表明 A 公司实质上控制 B 公司。

b. 按照**章程或协议**等的规定，具有**主导**被购买企业**财务和经营决策**的权力。例如，A 公司拥有 B 公司 45% 的表决权资本，同时，根据法律或协议规定，A 公司可以决定 B 公司的生产经营等政策，达到对 B 公司的财务和经营政策实施控制。

c. 有权**任免被购买企业董事会或类似权力机构多数成员**。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。

d. 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控制。

(3) 某些情况下**可能难以确定**企业合并中的购买方，如参与合并的两家或多家企业**规模相当**，这种情况下，往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时，可以考虑下列相关因素：

a. 以**支付**现金、转让非现金资产或承担**负债**的方式进行的企业合并、一般支付现金、转让非现金资产或**承担**负债的一方为购买方。

b. 考虑参与合并各方的股东在合并后**主体的相对投票权**，其中股东在合并后主体**具有相对较高投票比例**的一方一般为购买方。

c. 参与合并各方的**管理层对合并后主体生产经营决策的主导能力**，如果合并导致参与合并一方的管理层能够主导合并后主体生产经营政策的制定，其管理层能够实施主导作用的一方一般为购买方。

d. 参与合并一方的**公允价值远远大于另一方的**，**公允价值较大**的一方很可能为购买方。

e. 企业合并是通过以有表决权的股份换取另一方的现金及其他资产的，则**付出现金或其他资产**的一方很可能为购买方。

f.通过**权益互换**实现的企业合并，**发行权益性证券**的一方通常为购买方。但如果有证据表明**发行权益性证券的一方**，其生产经营决策在合并后**被参与合并的另一方控制**，则其应为**被购买方**，参与合并的**另一方为购买方**。该类合并通常称为反向购买。

2.确定购买日

购买日，是指购买方**实际取得对被购买方控制权**的日期。

同时满足以下条件时，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、有计划支付剩余款项；

(5) 购买方实际上**已经控制**了被购买方的**财务和经营政策**，享有**相应的收益并承担相应的风险**。

3.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**。

在某些情况下，企业合并各方可能在合并协议中约定，根据**未来一项或多项或有事项**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**，这将导致产生企业合并的**或有对价**问题。会计准则规定，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**。

4. 合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

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：

| 项目 | 确认条件 |
|--|--|
| 各项资产 (除无形资) | 未来经济利益能够流入企业且公允价值能够可靠计量，应单独作为资产确认。 |
| 无形资产 【无中生有】 【合并成本都包含】 | 购买方在企业合并中取得的无形资产应符合《企业会计准则第6号——无形资产》中对于无形资产的 界定且其在购买日的公允价值 能够可靠计量。 |
| 各项负债 (除或有负债) | 履行有关义务预计会导致未来经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量，应单独作为负债确认。 |
| 或有负债 【无中生有】 【合并成本都包含】 | 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 ，在购买日，可能相关的或有事项导致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 取得的负债确认 。 |
| 被购买方在 合并前已确认的商誉和递延所得税项目 | 不予考虑【最后综合考虑】 |
| （非同一控制下企业合并属于免税合并情形下）在按照（上述）规定确认了合报中应予确认的 各项可辨认资产、负债 的公允价值后，其计税基础（被合并方账簿金额）与账面价值（按照公允价值并入到合报中的金额）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（和商誉）（即重新确认递延所得税资产或递延所得税负债及商誉项目）。 | |