

中级会计职称

中级会计实务

精讲班

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

(1) 购买方对合并成本**大于**合并中取得对被购买方可辨认净资产公允价值份额，应当确认为**商誉**；

(2) 购买方对合并成本**小于**合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的**差额**，应当按照下列规定处理：

a.对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量**进行复核**；

b.经复核后合并成本**仍小于**合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入**当期损益**（营业外收入），并在会计报表附注中予以说明。

6. 企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

企业合并发生在当期的期末，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**对原确认的暂时价值进行调整的，视同在**购买日**进行的确认和计量，即进行**追溯调整**。

7. 购买日合并财务报表的编制

企业合并形成母子公司关系的，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。

母公司的合并成本与取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的借方差额，在合并资产负债表中确认为商誉；贷方差额应计入合并当期损益。因购买日**不需要编制合并利润表**，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表**留存收益**

(二) 非同一控制下控股合并的会计处理

1. 长期股权投资的确认

初始投资成本=合并成本=购买日付出对价公允价值

借：长期股权投资【购买日公允价值】

 贷：股本【以发行权益性证券方式为例】

 资本公积——股本溢价

借：资本公积——股本溢价【佣金、手续费】

 管理费用【审计、法律咨询等费用】

 贷：银行存款

【独立第三方，无需抵销】

后续成本法计量。

子公司项目账面调整到公允

母公司长投与子公司所有者权益抵销

2. 购买日合并财务报表的编制

只编制合并资产负债表，调整分录与抵销

(1) 将子公司项目账面调整到公允

本调整的含义是将**非同一控制下取得的子公司净资产从账面价值调整为公允价值**，以便于与后面按公允价值持续计量的长期股权投资进行抵销。

非同一控制下合并报表中，**母公司按照账面价值并入合并报表，子公司按照公允价值并入合并报表。**

(1) 调整子公司资产和负债：由账面价值调整为公允价值

借：固定资产（公允价值-账面价值）

 存货（公允价值-账面价值）

 贷：递延所得税负债（免税合并时才产生递延所得税）

 资本公积（倒挤）

【递延所得税负债】**非同一免税合并**，合报中**资产计税基础为子公司个报中原账面价值**，合报中**资产账面价值为购买日资产的公允价值**，公允价值 > 账面价值，即所得税章节中**资产账面价值 > 计税基础**，形成**应纳税暂时性差异**，确认递延所得税**负债**，**（母公司）**合报层面对方科目为**商誉**，**子公司**负债增加，所有者权益减少。

母公司合并成本不变，商誉增加

子公司确认递延所得税负债，所有者权益减少

(2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借：股本

 资本公积

 其他综合收益

 盈余公积

 未分配利润

商誉（正商誉）

 贷：长期股权投资

 少数股东权益

 未分配利润（负商誉）

【提示】商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值份额

(三) 非同一控制下吸收合并的会计处理

1.非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的**各项资产、负债、按其公允价值确认为本企业的资产和负债**；

2.作为合并对价的有关**非货币性资产按处置非货币性资产**进行处理，相关的资产**处置损益计入合并当期的利润表**；

3.确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为**商誉**或是作为企业合并**当期的损益计入利润表**。

【提示】其具体处理原则与非同一控制下的控股合并类似，不同点在于，在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的**可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目**列示，合并中产生的**商誉也是作为购买方个别财务报表中的资产**列示。

(四) 通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并的会计处理

1.判断是否属于“一揽子交易”

企业因追加投资等原因，通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上：

首先，应结合分步交易的各个步骤的协议条款，以及各个步骤中所分别取得的股权比例、取得对象、取得方式、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易**是否属于“一揽子交易”**。

2.属于“一揽子交易”情形及会计处理

各项交易的条款、条件以及经济影响符合**以下一种**或多种情况的，通常应将多次交易事项作为“一揽子交易”进行会计处理：

a.这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；

- b.这些交易整体才能达成一项完整的商业结果;
- c.一项交易的发生取决于至少一项其他交易的发生;
- d.一项交易单独看是不经济的,但是和其他交易一并考虑时是经济的。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”,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。

3. 不属于“一揽子交易”的会计处理

如果不属于“一揽子交易”,个别财务报表和合并财务报表会计处理如下:

(1) 个别财务报表

购买日初始投资成本=购买日之前所持被购买方的股权投资于购买日的账面价值(如原投资按公允价值计量,即为购买日公允价值)+购买日新增投资成本

【提示】个别报表层面不认为已处置原权益法核算的长期股权投资,否则违背历史成本计量属性。

【提示】购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理;确认的除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动,应当在处置该项投资时,转入处置当期投资收益。

购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的,购买日公允价值与其账面价值的差额应当在改按成本法核算时转入投资收益(留存收益),计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入留存收益。

(2) 合并财务报表

a.购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权,按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与账面价值的差额计入当期投资收益。

b.合并成本=购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值+购买日新购入股权所支付对价的公允价值

c.比较购买日合并成本与享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额,确定购买日应予确认的高誉,或者应计入营业外收入(用留存收益代替)的金额。

d.购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益,应当在购买日采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理(即转入投资收益或留存收益);对于购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动,应当转为购买日所属当期损益(投资收益)。

【提示】合并报表层面认为已处置原权益法核算的长期股权投资。

【总结】金融资产转换成本法长投【非同一】

总原则: 增资, 涉及合报, 跨准则, 个报调整完毕。一分为二			
长期股权投资初始投资成本	原股权, 金融资产视同处置	原金融资产为交易性金融资产	1.按金融资产公允价值计入长投; 2.金融资产公允价值-账面价值差额计入投资收益。
		原金融资产为其他权益工具投资	1.按金融资产公允价值计入长投; 2.金融资产公允价值-账面价值差额计入留存收益。 3.结转“其他综合收益”小尾巴计入留存收益。
	新股权	按照公允价值计入长期股权投资	
长期股权投资后续采用成本法核算。			

【总结】权益法长投转换成本法长投【非同一】

总原则：增资、涉及合报，未跨准则，个报+合报调整完毕。个报原股权不视同处置，原股权为账面价值。一分为二

长期股权投资初始投资成本	个报	原权益法核算长投，不视同处置，个报按照账面价值计量	1.按照长投账面价值计入成本法长投初始投资成本。 2.权益法核算下的“其他综合收益”、“资本公积”小尾巴 保持不变，无账务处理。
		新股权	按照公允价值计入长期股权投资
		长期股权投资后续采用成本法核算。	

总原则：增资、涉及合报，未跨准则，个报+合报调整完毕。个报原股权不视同处置，原股权为账面价值；合报发生质变，原不控制不纳入合并范围，后控制纳入合并范围。一分为二。

长期股权投资初始投资成本	合报	合报视同 处置权益法长投	1.合报中将权益法长投 账面价值调整为公允价值 ，差额计入 投资收益 ； 2.权益法核算下的可结转损益“其他综合收益”、“资本公积”小尾巴 结转计入投资收益 。
		新股权	按照公允价值计入长期股权投资

例题 3

2020年1月1日，A公司以1000万元投资于B公司，持股比例为10%，采用权益法核算。当日B公司可辨认净资产的公允价值为10000万元，公允价值与账面价值相等。2020年12月31日，A公司以8000万元从B公司其他股东处购买了B公司40%的股权，且能够对B公司实施控制。2020年12月31日，B公司可辨认净资产公允价值为12000万元。当日，A公司原持有的B公司10%股权的账面价值为1000万元，经单独评估，其公允价值为1200万元。假定不考虑其他因素。

分析

(1) 购买日个别财务报表中，A公司应确认取得的对B公司的投资。

借：长期股权投资—投资成本 80 000 000
 贷：银行存款 80 000 000

A公司对B公司长期股权投资的成本9000万元(1000+8000)。

(2) 购买日合并财务报表中。

①合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值+购买日新购入股权所支付对价的公允价值=1200+8000=9200(万元)；

②合并商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值×持股比例=9200-12000×50%=3200(万元)；

③对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。

借：长期股权投资—投资成本 2 000 000
 贷：投资收益 2 000 000

并按照合并财务报表准则的规定抵销长期股权投资与所有者权益项目。