

第二节 企业合并的会计处理

知识点：同一控制下企业合并的处理

同一控制下的企业合并：是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。
2. 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者群体。
3. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内（≥1年）为最终控制方所控制。
4. 通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。

同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

知识点：非同一控制下的企业合并的处理

非同一控制下的企业合并：是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

知识点：企业合并涉及的或有对价

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，此即或有对价。

（一）同一控制下企业合并涉及的或有对价

在确认长期股权投资初始投资成本时，应按照或有事项准则规定，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。

（二）非同一控制下的企业合并涉及的或有对价

1. 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；
2. 或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；
3. 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、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产；
4. 购买日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，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整，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；
5. 其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理：

或有对价为权益性质的，不进行会计处理；

或有对价为金融资产或金融负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益，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。

【例 26-3】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，该项企业合并应为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。

