



第二节 企业合并的会计处理

2. 同一控制下的吸收合并

同一控制下的吸收合并中，合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确定，以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在最终控制方合并财务报表中的账面价值入账。



第二节 企业合并的会计处理

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应记入**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)的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润；以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额，应调整**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)的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。



第二节 企业合并的会计处理

【例26-7】承【例26-5】， 2×21 年6月30日，A公司向B公司的股东定向增发1000万股普通股(每股面值为1元，市价为4.34元)对B公司进行吸收合并，并于当日取得B公司净资产。

本例中，假定A公司和B公司为同一集团内两家全资子公司，合并前其共同的母公司为C公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为C公司最终控制，为同一控制下的企业合并。自 2×21 年6月30日开始，A公司能够对B公司的净资产实施控制，该日即为合并日。



第二节 企业合并的会计处理

因合并后B公司失去其法人资格，A公司应确认合并中取得的B公司的各项资产和负债，假定A公司与B公司在合并前采用的会计政策和会计期间相同，不考虑所得税影响。A公司对该项合并应进行的会计处理为：



第二节 企业合并的会计处理

资产负债表(简表)

2×21年6月30日

单位：元

项目	A公司	B公司	
	账面价值	账面价值	公允价值
资产：			
货币资金	1725 0000	180 0000	180 0000
应收账款	1200 0000	800 0000	800 0000
存货	2080 0000	90 0000	168 0000
合同资产	400 0000	12 0000	12 0000
长期股权投资	2000 0000	860 0000	1520 0000
固定资产	2000 0000	1000 0000	2000 0000
使用权资产	800 0000	200 0000	200 0000
无形资产	1800 0000	200 0000	600 0000
商誉	0	0	0
资产总计	1 2005 0000	3342 0000	5480 0000



第二节 企业合并的会计处理

续上表

项目	A公司	B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	1000 0000	600 0000	600 0000
应付账款	500 0000	120 0000	120 0000
合同负债	200 0000	100 0000	100 0000
租赁负债	800 0000	200 0000	200 0000
其他负债	150 0000	120 0000	120 0000
负债合计	2650 0000	1140 0000	1140 0000
实收资本(股本)	3000 0000	1000 0000	
资本公积	2000 0000	600 0000	
盈余公积	2000 0000	200 0000	
未分配利润	2355 0000	402 0000	
所有者权益合计	9355 0000	2202 0000	4340 0000
负债和所有者权益总计	12005 0000	3342 0000	



第二节 企业合并的会计处理

借：银行存款(货币资金) 1800000

 应收账款 8000000

 库存商品(存货) 900000

 合同资产 120000

 长期股权投资 8600000

 固定资产 10000000

 使用权资产 2000000

 无形资产 2000000



第二节 企业合并的会计处理

贷：短期借款 6000000

应付账款 1200000

合同负债 1000000

租赁负债 2000000

其他应付款(其他负债) 1200000

股本 10000000

资本公积 12020000



第二节 企业合并的会计处理

同一控制下的吸收合并中，合并方在合并当期期末比较报表的编制应区别不同的情况，如果合并方在合并当期期末，仅需要编制个别财务报表、不需要编制合并财务报表的，合并方在编制前期比较报表时，无须对以前期间已经编制的比较报表进行调整；如果合并方在合并当期期末需要编制合并财务报表的，在编制前期比较合并财务报表时，应将吸收合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果及现金流量等并入合并方前期合并财务报表。前期比较报表的具体编制原则比照同一控制下控股合并比较报表的编制。



第二节 企业合并的会计处理

3. 合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用，指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关费用，应于发生时费用化计入当期损益：

借：管理费用等

贷：银行存款等



第二节 企业合并的会计处理

但下列两种情况除外：

(1) 以发行债券方式进行的企业合并：

债券发行费用→冲减“应付债券——利息调整”，即冲减溢价或追加折价。

(2) 发行权益性证券作为合并对价的：

股票发行费用→冲减“资本公积——股本溢价”，如果溢价不够冲或无溢价时则冲减留存收益。



第二节 企业合并的会计处理

企业专设的并购部门发生的日常管理费用，如果该部门的设置并不是与某项企业合并直接相关，而是企业的一个常设部门，其设置是为了寻找相关的并购机会等，维持该部门日常运转的有关费用，不属于与企业合并直接相关的费用，应当于发生时费用化计入当期损益。

借：管理费用

贷：银行存款 / 应付职工薪酬 / 累计折旧等



第二节 企业合并的会计处理

知识点：非同一控制下企业合并的处理

(一) 非同一控制下企业合并的处理原则

1. 确定购买方

对于非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理。

购买法是从购买方的角度出发，该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权，应确认所取得的资产以及应当承担的债务，包括被购买方原来未予确认的资产和负债。



第二节 企业合并的会计处理

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两家以上企业规模相当，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：

(1) 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、转让非现金资产或是承担负债的一方为购买方。

(2) 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。



第二节 企业合并的会计处理

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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。



第二节 企业合并的会计处理

(6) 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。



第二节 企业合并的会计处理

2. 确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。

根据企业合并方式的不同：

(1) 在控股合并的情况下，购买方应在购买日确认因企业合并形成的对被购买方的长期股权投资；

(2) 在吸收合并的情况下，购买方应在购买日确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等。



第二节 企业合并的会计处理

确定购买日的基本原则是**控制权转移的时点**。

同时满足了下列条件时，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。



第二节 企业合并的会计处理

(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生产经营政策, 享有相应的收益并承担相应的风险。



第二节 企业合并的会计处理

企业合并涉及一次以上交易的，例如通过分阶段取得股份最终实现合并，企业应于每一交易日确认对被投资单位的各项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。



第二节 企业合并的会计处理

如A企业于 2×20 年10月20日取得B公司30%的股权(假定能够对被投资单位施加重大影响),在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下,当日A企业应确认对B公司的长期股权投资。在已经拥有B公司30%股权的基础上,A企业又于 2×21 年12月8日取得B公司30%的股权,在其持股比例达到60%的情况下,假定于当日开始能够对B公司实施控制,则 2×21 年12月8日为第二次购买股权的交易日,同时因在当日能够对B公司实施控制,形成企业合并的购买日。



第二节 企业合并的会计处理

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、发生或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值。

审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用→管理费用

股票发行费用→冲减“资本公积——股本溢价”，如果溢价不够冲或无溢价时则冲减留存收益。

债券发行费用→冲减“应付债券——利息调整”，即冲减溢价或追加折价。



第二节 企业合并的会计处理

4. 对购买日取得的可辨认资产和负债的分类和指定

企业合并的实质是业务合并，而业务是不同的资产和负债构成的。非同一控制下的企业合并就是购买业务，购买业务类似于购买资产和负债，这些资产和负债在购买日可能发生类别上的变化。

购买方在购买日取得的被购买方可辨认资产和负债通常应当按照原分类或指定的原则予以确认，不需要或也不应进行重新分类或指定。但是，如果购买方在购买日取得的是被购买方的金融资产和金融负债、衍生工具、嵌入衍生工具等，可能需要对其恰当地进行重新分类或指定。



第二节 企业合并的会计处理

5. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

(1) 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：



第二节 企业合并的会计处理

①合并中取得的被购买方的各项资产(无形资产除外),其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为资产确认。

②合并中取得的被购买方的各项负债(或有负债除外),履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为负债确认。



第二节 企业合并的会计处理

(2) 企业合并中取得无形资产的确认。

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，应当对被购买方拥有的、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，满足下列条件之一的，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。



第二节 企业合并的会计处理

(3) 企业合并中产生或有负债的确认。

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。