



第二节 企业合并的会计处理

知识点：企业合并涉及的或有对价

(一) 同一控制下企业合并或有对价的会计处理

同一控制下企业合并形成的控股合并，在确定企业合并成本时，应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；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**。



第二节 企业合并的会计处理

例题：甲、乙公司同受母公司控制。甲公司向乙公司原股东发行 1000 万股普通股（每股面值 1 元，市价 5 元）对乙公司进行控股合并，取得乙公司 80% 股权，乙公司在最终控制方合并财务报表中的所有者权益账面价值为 4000 万元。合并协议约定，若乙公司未来 1 年实现净利润超过 500 万元，甲公司需额外向乙公司原股东支付银行存款 200 万元。甲公司根据乙公司过往业绩及市场情况，判断乙公司实现净利润超过 500 万元的可能性很大，因此确认预计负债。



第二节 企业合并的会计处理

借：长期股权投资——乙公司 3200

贷：股本 1000

预计负债 200

资本公积——股本溢价 2000



第二节 企业合并的会计处理

情况一：实际支付金额=预计负债

假设乙公司实现净利润超过 500 万元，甲公司实际支付 200 万元。

借：预计负债 200

贷：银行存款 200



第二节 企业合并的会计处理

情况二：实际支付金额 < 预计负债

假设乙公司实现净利润超过 500 万元，但经协商甲公司实际支付 150 万元，产生差额 50 万元。

借：预计负债 200

贷：银行存款 150

资本公积——股本溢价 50



第二节 企业合并的会计处理

情况三：实际支付金额 $>$ 预计负债，且资本公积足够冲减

假设乙公司实现净利润超过 500 万元，甲公司实际支付

230 万元，产生差额 30 万元。

借：预计负债 200

 资本公积——股本溢价 30

贷：银行存款 230



第二节 企业合并的会计处理

情况四：实际支付金额 > 预计负债，且资本公积不足冲减

假设乙公司实现净利润超过 500 万元，甲公司实际支付 230 万元，产生差额 30 万元，而甲公司“资本公积——股本溢价”账户余额只有 20 万元。

借：预计负债 200

 资本公积——股本溢价 20

 盈余公积 10

贷：银行存款 230

若盈余公积仍不足冲减，继续冲减未分配利润。



第二节 企业合并的会计处理

补充提示：

同一控制下控股合并的或有对价，从初始确认到后续结算，全程“绕开”利润表，差额只在所有者权益内部调整，体现集团合并的“非市场化”本质。



第二节 企业合并的会计处理

(二) 非同一控制下企业合并或有对价的会计处理

1. 非同一控制下企业合并中的或有对价，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。

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（如资本公积）或负债（如预计负债）**；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（如其他应收款）**。



第二节 企业合并的会计处理

例：甲公司支付现金 5000 万元通过非同一控制下企业合并取得乙公司控制权，合并协议约定，如果乙公司未来两年内平均净利润达到 1000 万元，甲公司将向乙公司原股东额外支付 1000 万元。

若该或有对价在购买日的公允价值为 800 万元，则合并成本 = $5000+800=5800$ 万元。

借：长期股权投资 5800

贷：银行存款 5000

预计负债 800



第二节 企业合并的会计处理

例：甲公司支付现金 5000 万元通过非同一控制下企业合并取得乙公司控制权，合并协议约定，如果乙公司未来两年内平均净利润达到 1000 万元，甲公司将向乙公司原股东额外发行 100 万股普通股（每股面值 1 元）。在购买日，根据相关情况判断该或有对价符合权益工具的定义。假设该权益工具在购买日的公允价值为 500 万元。

借：长期股权投资5500

贷：银行存款5000

资本公积——股本溢价 500



第二节 企业合并的会计处理

例：甲公司在非同一控制下企业合并中取得乙公司的控制权，甲公司支付了 3000 万元现金作为合并对价。合并协议规定，若乙公司在未来 1 年内净利润未达到 500 万元，甲公司有权收回 300 万元已支付的合并对价。在购买日，根据对乙公司未来盈利情况的评估，甲公司认为乙公司未来 1 年内净利润未达到 500 万元的可能性较大，符合资产确认条件，因此将可收回的 300 万元确认为一项资产。

借：长期股权投资 3000

贷：银行存款 3000

借：其他应收款 300

贷：长期股权投资 300



第二节 企业合并的会计处理

2. 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

思路点拨：

购买日就像 “结账时刻”，那一刻确定好交易成本。

12 个月内发现购买时就存在的问题，可以改成本和商誉；其他时候因为新情况导致的变化，不能改最初成本，按金融工具规则处理，避免随意改动交易成本，保证财务数据的稳定性和真实性。



第二节 企业合并的会计处理

(1) 在购买日应当合理估计或有对价并将其计入企业合并成本，购买日后12个月内取得新的或进一步证据表明**购买日已存在状况**，从而需要对企业合并成本进行调整的，可以据以调整企业合并成本，并对原计入合并商誉的金额进行调整；



第二节 企业合并的会计处理

(2) 无论是购买日后12个月内还是其他时点，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：

①或有对价为权益性质的，不进行会计处理（如发行股票数量固定，后续股价波动不影响权益工具确认）。；

②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，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，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。

相关或有对价属于金融工具的，公允价值变动计入当期损益（“公允价值变动损益”）。



第二节 企业合并的会计处理

核心逻辑对比：购买日存在状况 vs 新情况

情形	购买日已存在状况 (12 个月内调整)	新情况 (12 个月后或其他时点)
调整依据	购买日已存在但未充分识别的信息	购买日后新增的、不可预见的信息
对合并成本的影响	允许调整（追溯至购买日）	不允许调整
商誉处理	调整商誉	不调整商誉
损益影响	不影响当期损益（调整商誉）	影响当期损益 (公允价值变动)



第二节 企业合并的会计处理

总结：

非同一控制下合并的或有对价，购买日按公允价值 “锁定” 合并成本；后续若因 “旧账”（购买日已存在情况）调整，动商誉；若因 “新事”（购买日后新情况）调整，动损益，严禁混淆两者操纵报表。



第二节 企业合并的会计处理

【例26-9】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公司作出承诺：C公司2×09年、2×10年、2×11年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2000万元、3000万元和4000万元。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。



第二节 企业合并的会计处理

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2200万元。2×10年，由于整体宏观经济形势变化，C公司实现净利润2400万元，且预期2×11年该趋势将持续，预计能够实现净利润约2600万元。



第二节 企业合并的会计处理

本例中，A上市公司与B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。

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上市公司无须进行会计处理。



第二节 企业合并的会计处理

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。



第二节 企业合并的会计处理

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2000万元，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



第二节 企业合并的会计处理

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。