



第二十六章

企业合并



考点：企业合并的界定

企业合并	将两个或两个以上单独的企业（主体）合并形成一个报告主体的交易或事项。（引起报告主体的改变）
合并条件	1.合并的结果是取得一个或多个业务的控制权； 2.并且被合并方（或被购买方）一定构成业务。
【注意】 如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。	



考点：企业合并的界定

项目	会计处理	交易费用	所得税
不构成业务（不按企业合并准则处理）	企业取得了不形成业务的一组资产或是资产、负债的组合时，应识别并确认所取得的单独可辨认资产及承担的负债，并将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值，在各单独可辨认资产和负债间进行分配，不按照企业合并准则进行处理，不会产生商誉	在购买资产交易中通常作为转让对价的一部分，并根据使用的准则资本化为所购买资产成本的一部分；	产生的暂时性差异不确认递延所得税； 提示： 非业务合并，且既不影响会计利润也不影响应纳税所得额或可抵扣亏损，准则禁止确认递延所得税



考点：企业合并的界定

项目	会计处理	交易费用	所得税
构成业务 (按企业合并准则处理)	在构成非同一控制下企业合并的情况下，合并中自被购买方取得的各项可辨认资产、负债应当按照其在购买日的公允价值计量，合并成本与取得的可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为单独的一项资产——商誉或是在企业成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值份额的情况下，确认计入当期损益	交易费用应被费用化	购买的资产和承担的债务因账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异应确认递延所得税影响



考点：企业合并的界定

【注意】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；非同一控制下企业合并是除同一控制下企业合并外的企业合并。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。



考点：同一控制下企业合并的会计处理原则

1. 双方会计政策不一致的按照**合并方**的政策进行调整。
2. 取得价值量与放弃价值量的差额，调整**所有者权益**。
3. 企业合并过程中发生的各项相关费用如审计费用、资产评估费用以及法律咨询费用等计入当期损益。
4. 发行债券的佣金、手续费等计入负债初始计量金额。
5. 发行权益性证券的佣金、手续费自发行收入或溢价中扣除，无溢价或溢价金额不足扣减，冲留存收益。



考点：非同一控制下企业合并的会计处理原则

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.直接相关费用的会计处理原则与同一控制下企业合并相同。



考点：企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并	初始投资	初始投资时，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。
	后续核算	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 。



考点：企业合并涉及的或有对价

非同 一控 制下 企业 合并	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。
	1.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）； 2.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）。



考点：企业合并涉及的或有对价

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。



考点：企业合并涉及的或有对价

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”）。



考点：补偿性资产的会计处理

（一）定义

匹配原则：

在**非同一控制下**企业合并中，出售方与购买方可能作出合同约定，针对被购买方某些或有事项，或者特定资产或负债的某些不确定性结果，出售方给予购买方补偿，购买方因此获得补偿性资产。

确认被补偿项目的同时确认补偿资产，计量基础和被补偿项目完全一致。



考点：补偿性资产的会计处理

(1) 购买方合并财务报表层面补偿性资产的确认和计量。

分三类情形：

① 补偿对应购买日已按公允价值入账的资产 / 负债：购买日同步确认补偿资产，按当日公允价值计量；公允价值已内含回款风险，不用额外测算可收回性。

② 补偿对应购买日未确认 / 未按公允计量的项目：和被补偿项目采用相同假设计量，同时考虑补偿上限、回款坏账。

③ 补偿对应购买日公允不可靠、未入账的或有负债：购买日不确认补偿资产；后续或有负债达到预计负债确认条件时，同步确认预计负债 + 补偿资产。



考点：补偿性资产的会计处理

后续计量、处置：

同步调整规则：被补偿项目账面价值变动 → 等额调整补偿资产账面价值，差额计入**投资收益**。

未采用公允价值后续计量的补偿资产：每期评估可收回性，预计收不回的部分计入**投资收益**。

终止确认（收回 / 转让补偿权利）：收款与账面差额计入**投资收益**。



考点：补偿性资产的会计处理

(2) 个别财务报表层面

确认条件：基本确定能收到、金额可靠计量，才确认为补偿性资产（或有资产转正式资产）。

初始分录：

借：补偿性资产

贷：长期股权投资等

后续：

每期评估可收回性，将预期无法收回的金额计入投资收益。

处置差额计入投资收益。



考点：补偿性资产的会计处理

(3) “补偿性资产”科目在资产负债表中应按照流动性分别在“其他流动资产”和“其他非流动资产”项目中列示。



考点：补偿性资产的会计处理

补偿性资产必记必背点：

1. 补偿性资产只在**非同一控制下**企业合并中出现

2. 个别报表：基本确定——确认——冲减长投

3. 合并报表：

（1）购买日已确认公允负债——购买日确认补偿——调商誉

（2）购买日未确认或有负债——购买日不确认补偿——后续确认——不调商誉

4. 后续变动：全计入投资收益，不影响商誉



考点：反向购买的处理

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。

但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被收购方，该类企业合并通常称为“反向购买”。

反向购买中，企业合并成本是指法律上的子公司（B公司，会计上的购买方）如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（A公司，会计上的被购买方）的股东发行的权益性证券数量与其公允价值计量的结果。



考点：反向购买的处理

（一）反向购买合并报表编制原则

法律上的母公司应遵从：

1.法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

2.法律上母公司的有关可辨认资产、负债应以其在购买日公允价值进行合并，根据情况，确认商誉或当期损益。

3.合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。



考点：反向购买的处理

4.合并财务报表中的权益性工具的金額应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金額。

5.合并报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息。

6.法律上子公司的有关股东未将其持有的股份转换为法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份額在合并报表中作为少数股东权益。



考点：反向购买的处理

（二）反向购买每股收益计算

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

（1）自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。

（2）自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外普通股股数。

谢谢 观看

THANK YOU