

第十章——企业合并

- 一、企业合并的界定、类型及方式
- 二、同一控制下企业合并的处理
- 三、非同一控制下企业合并的处理
- 四、业务合并的处理
- 五、衔接规定

企业会计准则——企业合并

一、企业合并的界定、类型及方式

- 企业合并指将两个或两个以上的企业合并形成一个报告主体的交易或事项
- 报告主体 —— 一个别报表
合并报表
- 控制 —— 自非控制至控制为企业合并

1.企业会计准则——企业合并

一、企业合并的界定、类型及方式

- 根据参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制，分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并
- 国际准则：仅规范独立企业之间的购并

1.企业会计准则——企业合并

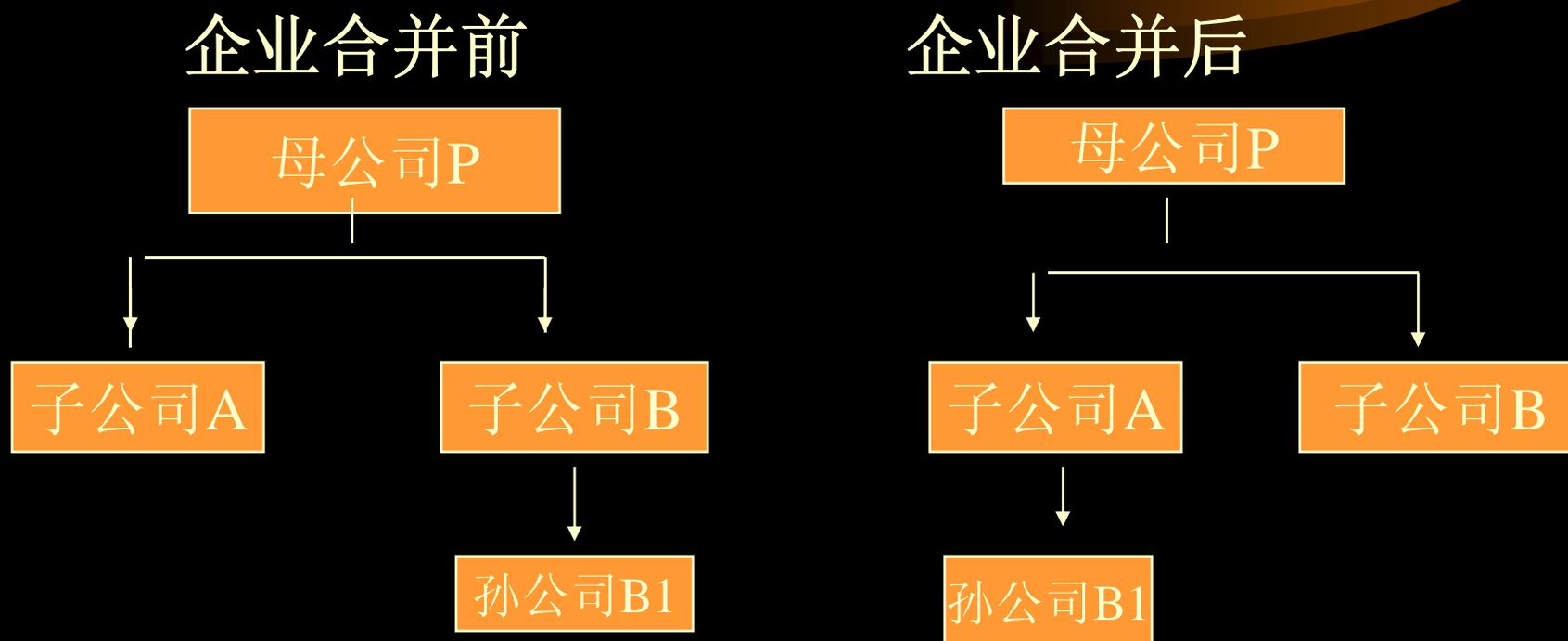
一、企业合并的界定、类型及方式

同一控制下的企业合并：参与合并的各方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

- 同一方： 母公司或有关主管单位
- 相同的多方： 根据投资者的合同或协议
- 暂时性： 合并前（1年）
合并后（1年）

1. 企业会计准则——企业合并

同一控制下的企业合并：



1.企业会计准则——企业合并

一、企业合并的界定、类型及方式

同一控制下企业合并的特点：

- 不属于交易，资产、负债的重新组合
- 交易作价往往不公允

1.企业会计准则——企业合并

一、企业合并的界定、类型及方式

非同一控制下的企业合并：参与合并的各方在合并前后不属于同一方或相同的多方最终控制的情况下进行的合并

特点：

- 非关联的企业之间进行的合并
- 以市价为基础，交易作价相对公平合理

1. 企业合并

合并方式

购买方

被购买方

(合并方)

(被合并方)

吸收合并

取得对方资产
并承担负债

解散

新设合并

由新成立企业
持有参与合并
各方资产负债

参与合并各
方均解散

控股合并

取得控制权
体现为长期股权
投资

保持独立
成为子公司

1.企业会计准则——企业合并

二、企业合并的界定、类型及方式

会计上的企业合并与法律意义合并的关系

- 会计：控股合并、吸收合并、新设合并
- 公司法：吸收合并、新设合并

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

从最终控制方角度确定相应的处理原则

原则：

- 不按公允价值调整
- 合并中不产生新的资产和负债、不形成商誉

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

同一控制下控股合并

1.长期股权投资的成本确定

- 以支付现金、非现金资产作为合并对价的，以所取得的对方账面净资产份额作为长期股权投资成本，差额调整资本公积和留存收益

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

例1：某集团内一子公司以账面价值为1000万、公允价值为1600万元的若干项资产作为对价，取得同一集团内另外一家企业60%的股权。合并日被合并企业的账面所有者权益总额为1500万

长期股权投资的成本为900万

差额100万调整资本公积和留存收益

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

借：长期股权投资 9000000

 资本公积 1000000

 贷：有关资产 10000000

如资本公积不足冲减，冲减留存收益

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

同一控制下控股合并

1.长期股权投资的成本确定

- 合并方以发行权益性证券作为对价的，应按所取得的被合并方账面净资产的份额作为长期股权投资的成本，该成本与所发行股份面值总额之间的差额调整资本公积和留存收益

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

同一控制下控股合并

例2：甲企业发行600万股普通股（每股面值1元）作为对价取得乙企业60%的股权，合并日乙企业账面净资产总额为1300万元。

借：长期股权投资	7800000
贷：股本	6000000
资本公积	1800000

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

同一控制下吸收合并和新设合并：

- 取得的资产和负债应按其在被合并方的原账面价值入账
- 会计政策调整
- 所确认资产账面价值与合并对价的差额，调整资本公积、留存收益

1.企业会计准则——企业合并

例3：A公司于2006年3月10日对同一集团内某全资B公司进行了吸收合并，为进行该项企业合并，A公司发行了600万股普通股（每股面值1元）作为对价。合并日，A公司及B公司的所有者权益构成如下：

1.企业会计准则——企业合并

A公司

股本	3600万
资本公积	1000万
盈余公积	800万
未分配利润	2000万
合计	7400万

B公司

股本	600万
资本公积	200万
盈余公积	400万
未分配利润	800万
合计	2000万

1.企业会计准则——企业合并

A公司应进行会计处理：

借：净资产 20000000

 贷：股本 6000000

 资本公积 14000000

将B公司在合并前实现的留存收益1200万元自资本公积转入留存收益

借：资本公积 12000000

 贷：盈余公积 4000000

 利润分配——未分配利润 8000000

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

同一控制下企业合并：

- 合并过程中发生的相关费用应计入当期损益，包括与企业合并直接相关的会计审计费用、法律咨询服务费用、评估费用等

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

合并财务报表的编制：

- 控股合并情况下：

形成母子公司关系，应编制合并财务报表

包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

合并财务报表的编制：

原则：视同被合并方在合并以前期间一直在合并范围之内，对比较报表也应进行相关调整

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

合并报表的编制：

- 合并资产负债表包括被合并方相关资产、负债的账面价值

统一会计政策

借：被合并方所有者权益

贷：长期股权投资

少数股东权益

1.企业会计准则——企业合并

二、同一控制下企业合并的处理

- 合并利润表中包括被合并方在合并前及合并后的收入、费用和利润

合并当期期初 —— 合并日

合并日 —— 期末

被合并方于合并前实现净利润在合并利润表中单列项目反映

.....

净利润

其中：合并方在合并前实现的净利润

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

总原则：购买法

- 确定购买方
- 确定购买日
- 确定企业合并成本
- 将合并成本在所取得的资产和负债间分配
- 合并差额的处理

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(一) 购买日的确定

- 取得对被购买方控制权的日期
- 参考有关条件确定：

购买协议是否经股东大会批准

有关资产的划转手续

购买价款的支付

控制权的转移等

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(二) 企业合并成本的确定

- 所放弃的资产、发生或承担的负债及发行的权益性证券的公允价值计量
- 付出资产公允价值与账面价值的差额计入合并当期损益

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

例5：甲企业以所持有的部分非流动资产为对价，自乙企业的控股股东处购入乙企业70%的股权，作为合并对价的非流动资产的账面价值为7800万元，其目前市场价格为12000万元。

- 4200万元计入合并当期损益
- 企业合并成本为12000万元

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(三) 企业合并成本的确定

- 合并成本的调整

调整很可能发生

金额能够可靠计量

如：合并协议中约定，被购买方如果在合并后两年内年均实现净利润超过1000万元，购买方应在原购买出价的基础上另付10%的价款。

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

（三）企业合并成本的确定

合并中发生的相关费用——计入企业合并成本，以下情况除外：

- 与发行债券或承担其他债务相关的手续费——计入发行债务的初始计量金额
- 与发行权益性证券相关的费用——抵减发行收入

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(四) 企业合并成本的分配

- 可辨认资产和负债，原则上按公允价值确认，相关的确认条件（经济利益很可能流入、公允价值能够可靠计量）
- 无形资产和或有负债（公允价值能够可靠计量）

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(五) 商誉及应计入损益的金额

- 合并成本 $>$ 所取得的净资产公允价值，确认为商誉，并按规定进行减值测试
- 合并成本 $<$ 所取得的净资产公允价值，计入合并当期损益

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

例6：甲企业以公允价值为14000万元、账面价值为10000万元的资产作为对价对乙企业进行吸收合并，购买日乙企业持有资产的情况如下：

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

	账面价值	公允价值
固定资产	6000	8000
长期投资	4000	6000
长期借款	<u>3000</u>	<u>3000</u>
净资产	7000	11000

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

甲企业应进行的账务处理为：

借：固定资产	8000	
长期投资	6000	
商誉	3000	
贷：长期借款		3000
相关资产		10000
资产处置收益		4000

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(六) 通过多次交易实现的企业合并

- 购买日的确定——控制权转移日
- 企业合并成本为每一单项交易的成本之和
第一次购买20%股权支付3000万
第二次购买50%股权支付8000万
企业合并成本：11000万

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

（七）合并财务报表的编制

总原则：控股合并情况下，自购买日起合并

购买日 —— 合并当期期末

1.企业会计准则——企业合并

三、非同一控制下企业合并的处理

(七) 合并财务报表的编制

购买日：

- 一般仅需编制合并资产负债表
- 设置备查簿，登记被购买方各项资产、负债在购买日的公允价值

1.企业会计准则——企业合并

四、业务合并的处理

业务：一般指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，具有独立的投入、加工处理过程，能够计算其成本费用支出或收入等

如企业的分公司、独立的生产车间等

1.企业会计准则——企业合并

四、业务合并的处理

多项资产购置：所购置的资产之间没有内在的联系，不构成单独的生产过程，仅是单项资产的打包购买

会计处理：购买成本按照各单项资产公允价值占所购入全部资产公允价值总额的比例进行分配

1.企业会计准则——企业合并

五、企业合并衔接

原则上不追溯，对于以前期间发生的企业合并：

1.按照现行标准判断，如属于同一控制下的，冲减原产生商誉，同时调整留存收益

借：盈余公积、未分配利润

贷：商誉

1.企业会计准则——企业合并

六、企业合并衔接

2.按照现行标准判断,如属于非同一控制下的,原产生商誉不再摊销,未来期间进行减值测试
首次执行日商誉发生减值的,应冲减留存收益

借:盈余公积、未分配利润

贷:商誉