

## 第二十六章 企业合并

序号	考点	考频
考点一	同一控制下企业合并的处理	★★
考点二	非同一控制下企业合并的处理	★★★★
考点三	企业合并涉及的或有对价	★★★★
考点四	反向购买的处理	★★

### 考点一

#### 2018《会计》高频考点：同一控制下企业合并的处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：同一控制下企业合并的处理。本考点属于《会计》第二十六章企业合并第二节企业合并的会计处理的内容。

#### 【内容导航】

1. 同一控制下控股合并的处理
2. 同一控制下吸收合并的处理

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】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。参与合并各方在最终控制方的控制时间一般应达到 1 年以上（含 1 年）。

#### 1. 同一控制下控股合并的处理

①个别报表：合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为形成长期股权投资的初始投资成本；按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，以支付现金、非现金资产方式进行的，该初始投资成本与支付的现金、非现金资产的差额，相应调整资本公积（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，相应调整盈余公积和未分配利润。

以发行权益性证券方式进行的，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的差额，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，相应调整盈余公积和未分配利润。

②合并报表：编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

提示：编制合并报表时应该恢复留存收益，该留存收益的恢复金额以母公司报表中的资本公积为限。

③合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理：

同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用，应于发生时费用化计入当期损益。注意：以下两种情况除外：

- a. 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。
- b. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中。

#### 2. 同一控制下吸收合并的处理

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、负债在被合并方的原账面价值入账。

## 考点二

### 2018《会计》高频考点：非同一控制下企业合并的处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：非同一控制下企业合并的处理。本考点属于《会计》第二十六章企业合并第二节企业合并的会计处理的内容。

#### 【内容导航】

1. 非同一控制下控股合并的处理
2. 非同一控制下吸收合并的处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】非同一控制下企业合并的处理

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。

##### 1. 非同一控制下控股合并的处理

①非同一控制下的企业合并中，在购买日应当按照确定的企业合并成本，作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按享有投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目；按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按其差额，贷记或借记有关损益类科目（资产处置损益）。

②购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。

④按发生的直接相关费用，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

注意：以下两种情况除外：

a. 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

b. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中。

##### 2. 非同一控制下吸收合并的处理：

①购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；

②作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额（实为资产处置损益），应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表；

③确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。

## 考点三

### 2018《会计》高频考点：企业合并涉及的或有对价

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：企业合并涉及的或有对价。本考点属于《会计》第二十六章企业合并第二节企业合并的会计处理的内容。

#### 【内容导航】

1. 同一控制下企业合并涉及的或有对价

## 2. 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】企业合并涉及的或有对价

#### 1. 同一控制下企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应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。

#### 2. 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

非同一控制下企业合并涉及或有对价时长期股权投资成本的计量。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或负债；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。同时，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；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，应当采用公允价值计量，公允价值变动视有关金融工具的分类计入当期损益。如不属于会计准则规定的金融工具，则应按照或有事项等准则的规定处理。

## 考点四

### 2018《会计》高频考点：反向购买的处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：反向购买的处理。本考点属于《会计》第二十六章企业合并第二节企业合并的会计处理的内容。

### 【内容导航】

#### 1 反向购买的定义

#### 2. 反向购买的处理

### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】反向购买的处理

#### 1. 反向购买的定义

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，但其为会计上的被购买方（即会计上的子公司，下同），该类企业合并通常称为“反向购买”。

#### 2. 反向购买的处理

合并报表由法律上的母公司（上市公司）编制；始终根据“实质重于形式”的理念理解和编制：把对方看作母公司，把自己看作子公司。反向购买后，法律上的母公司应当遵从以下原则编制合并财务报表：

①合并财务报表中，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。

③合并财务报表中的权益性工具金额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金额。但是在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。

④法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。

⑤合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。

⑥法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

