

第二十章 企业合并

【高频考点 1】同一控制下的企业合并的会计处理（★★）

| 项目 | 会计处理 |
|------|--|
| 处理原则 | <p>(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债<u>仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债</u>，合并中不产生新的资产和负债；</p> <p>(2) 双方会计政策不一致的，合并方按照本企业的会计政策对被合并方进行调整；</p> <p>(3) 合并方取得的净资产入账价值与支付对价账面价值之间的差额，<u>调整资本公积</u>（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润；</p> <p>(4) 对于同一控制下的控股合并，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是<u>一体化存续下来</u>的</p> |
| 控股合并 | <p>(1) 合并日编制合并财务报表，一般包括<u>合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表</u>。</p> <p>(2) 在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的<u>留存收益</u>中归属于合并方的部分，应予以恢复。</p> <p>①合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）余额<u>≥</u>被合并方在企业合并前实现的留存收益归属于合并方的部分：<u>全部恢复</u>；</p> <p>②合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）余额<u>≤</u>被合并方在企业合并前实现的留存收益归属于合并方的部分：以合并方资本公积<u>余额为限恢复</u></p> |
| 吸收合并 | <p>(1) 合并方取得的资产、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；</p> <p>(2) 吸收合并<u>不确认长期股权投资</u>，不编制合并财务报表</p> |

【高频考点 2】非同一控制下的企业合并的会计处理（★★★）

| 项目 | 会计处理 |
|-------|--|
| 确定购买方 | 购买方是在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方 |
| 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。形成购买日的判断，需要 <u>同时</u> 满足以下条件： |

| | |
|---------------------------------|---|
| | <p>①企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构<u>通过</u>；</p> <p>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<u>批准</u>；</p> <p>③参与合并各方已办理了必要的财产权<u>交接手续</u>；</p> <p>④购买方已<u>支付了购买价款</u>的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；</p> <p>⑤购买方实际上已经<u>控制</u>了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险</p> |
| 确定合并成本 | <p>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、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的<u>公允价值之和</u>。</p> <p>非同一控制下企业合并中发生的与企业合并直接相关的费用，包括为进行合并而发生的审计费用、法律服务费用、评估咨询费用等，应当记入“<u>管理费用</u>”科目</p> |
| 合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配 | 企业合并中取得的资产、负债应以其 <u>公允价值计量</u> ，被购买方在企业合并之前已确认的商誉和递延所得税项目除外 |
| 合并成本与取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理 | <p>①合并成本<u>大于</u>可辨认净资产公允价值份额时确认<u>商誉</u>；</p> <p>②合并成本<u>小于</u>可辨认净资产公允价值份额时计入当期<u>营业外收入</u></p> |
| 购买日合并财务报表的编制 | <p>①购买日<u>只编制合并资产负债表</u>。</p> <p>②购买日产生商誉的，在合并资产负债表“商誉”项目列示；产生负商誉的，在合并资产负债表“<u>盈余公积</u>”和“<u>未分配利润</u>”项目列示【原因：购买日不编制合并利润表】</p> |

【高频考点 3】反向购买（★★）

| 项目 | 内容 |
|----|---|
| 概念 | 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，且发行权益性证券的一方被另一方所控制的，发行权益性证券的一方是 <u>法律上的母公司</u> ， <u>会计上的被购买方</u> ，该类企业合并为“反向购买” |

| | |
|------|---|
| 合并成本 | $\left(\text{会计上购买方原普通股股数} / \text{购买方原股东在合并后报告主体占的股权比例} - \text{会计上购买方原普通股股数} \right) \times \text{购买方每股股票的公允价值}$ |
|------|---|