

## 第二十章 企业合并

## 一、企业合并概述

## (一) 企业合并的界定

企业合并是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。从会计角度来看,交易是否构成企业合并,是否能够按照企业合并准则进行会计处理,应从以下两个方面分析。

## 1. 被购买方是否构成业务

企业合并本质上是一种**购买行为**,但其不同于单项资产的购买,而是一组有内在联系、为了某一既定的生产经营目的存在的多项资产组合或是多项资产、负债构成的净资产的购买。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的**控制权**。即,要形成会计意义上的“企业合并”,前提是被购买的资产或资产负债组合要**形成“业务”**。

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,应按照**长期股权投资准则**进行会计处理。

2. 交易发生前后是否涉及对标的业务**控制权的转移**

从企业合并的定义看,是否形成企业合并,除要看取得的资产或资产、负债组合是否构成业务之外,还要看有关交易或事项发生前后,**是否引起报告主体的变化**。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后,投资方对被投资方具有控制,形成母子公司关系,则涉及控制权的转移,该交易或事项发生以后,子公司需要纳入母公司合并财务报表的范围中,从合并财务报告角度形成报告主体的变化;交易事项发生以后,一方能够控制另一方的全部净资产,被合并的企业在合并后失去其法人资格,也涉及控制权及报告主体的变化,形成企业合并。

## (二) 企业合并的方式

企业合并按合并方式划分,包括**控股合并**、**吸收合并**和**新设合并**。

## 1. 控股合并

合并方(或购买方,下同)通过企业合并交易或事项取得对被合并方(或被购买方,下同)的**控制权**,企业合并后能够通过所取得的股权等**主导**被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益,被合并方在企业合并后**仍维持其独立法人资格**继续经营的,为控股合并。

## 2. 吸收合并

合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产,并将有关资产、负债并入合并方自身生产经营活动中。企业合并完成后,**注销被合并方的法人资格**,由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债,在新的基础上继续经营,该类合并为吸收合并。

## 3. 新设合并

新设合并是指参与合并的各方在企业合并后**法人资格均被注销**,**重新注册**成立一家新的企业,由新注册成立的企业持有参与合并各企业的资产、负债在新的基础上经营。

## (三) 企业合并类型的划分

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准划分为两大基本类型——**同一控制下的企业合并**与**非同一控制下的企业合并**。

## (四) 构成业务的判断

## 1. 构成业务的要素

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合,该组合一般具有**投入、加工处理过程和产出能力**,能够独立计算其成本费用或所产生的收入等。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合(以下简称组合)构成业务,通常应具有下列三个要素:

(1) 投入,指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设

备等其他长期资产的投入。

(2) 加工处理过程，指具有一定的**管理能力、运营过程**，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

(3) 产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

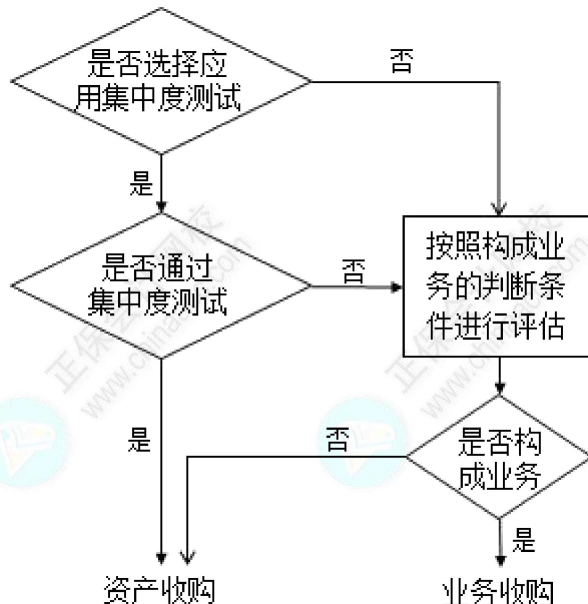
#### 2. 构成业务的判断条件

合并方在合并中取得的组合应当**至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程**，且二者相结合对产出能力有**显著贡献**，该组合才构成业务。

企业在判断组合是否构成业务时，应当从**市场参与者角度**考虑可以将其作为业务进行管理和经营，而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

#### 3. 判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试

购买方可选择在按照构成业务的判断条件进行详细评估之前应用该测试，如果**通过**集中度测试，则应判断为**不构成业务**，且无需再进行详细评估；如果未通过集中度测试，或者选择不采用该测试，则必须进行详细评估。



## 二、同一控制下的企业合并的会计处理

### (一) 同一控制下的企业合并概念

同一控制下企业合并的定义包含两个核心要素：一是合并方与被合并方在**合并前后受同一方或相同的多方最终控制**；二是该最终控制并非暂时性的（通常指一年以上）。

### (二) 同一控制下企业合并的处理原则

1. 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中**不产生新的资产和负债**。

2. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应**维持**其在被合并方的**原账面价值不变**。

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，应当**调整所有者权益相关项目**，不计入企业合并当期损益。

合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应**首先调整资本公积**（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**，**应冲减留存收益**。

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**

制时一直是一体化存续下来的，体现在其合并财务报表上，即由合并后形成的母子公司构成的报告主体，无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。

### （三）同一控制下的控股合并

#### 1. 长期股权投资的确认和计量

同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应以合并日应享有被合并方**账面所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额**作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的**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）的余额**不足冲减的**，依次**冲减盈余公积和未分配利润**。

合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的**面值总额作为股本**，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，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，依次冲减盈余公积和未分配利润。

#### 2. 合并日合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，合并方一般应在合并日编制合并财务报表。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。

##### （1）合并资产负债表

被合并方的有关资产、负债应以其**账面价值**并入合并财务报表。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易，应作为内部交易，按照“合并财务报表”有关原则进行抵销。在合并资产负债表中，对于被合并方在企业**合并前**实现的**留存收益**（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下原则，**自合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润**：

①确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额**大于**被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，调整分录如下：

借：资本公积【按照被合并方留存收益（处于同一控制下开始至合并日）×母公司%，冲母公司资本公积】

贷：盈余公积

未分配利润

②确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额**小于**被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以**合并方资本公积**（资本溢价或股本溢价）的**贷方余额为限**，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。调整分录同上。

##### （2）合并利润表

合并方在编制合并日的合并利润表时，应**包含**合并方及被合并方**自合并当期期初至合并日实现的净利润**。例如，同一控制下的企业合并发生于2×22年3月31日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自2×22年1月1日至2×22年3月31日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

##### （3）合并现金流量表

合并方在编制合并日的合并现金流量表时，应包含合并方及被合并方**自合并当期期初至合并日产生的现金流量**。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量，应按照合并财务报表

准则规定的有关原则进行抵销。

### 3. 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

#### (1) 个别财务报表

不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

①在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的**账面价值的份额**，确定长期股权投资的**初始投资成本**。

②合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的**差额**，**调整资本公积**（资本溢价或股本溢价），资本公积**不足冲减的**，**冲减留存收益**。

③合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的**其他综合收益**等，**暂不进行会计处理**。

#### (2) 合并财务报表

对于分步实现的同一控制下企业合并，根据企业合并准则，同一控制下企业合并编制合并财务报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为限，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。

### 4. 同一控制下企业合并涉及或有对价

同一控制下企业合并形成的控股合并，在确认长期股权投资初始投资成本时，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**。

#### (四) 同一控制下的吸收合并的会计处理

##### 1. 取得被合并方资产、负债入账价值的确定

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**。

##### 2. 合并差额

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应记入资本公积（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，相应冲减盈余公积和未分配利润；以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与支付的现金、转让的非现金资产及承担债务账面价值的差额，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，应冲减盈余公积和未分配利润。

#### (五) 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费用，如为进行企业合并支付的**审计费用、资产评估费用**以及有关的**法律咨询费用**等应于发生时费用化，计入**当期损益**。

### 三、非同一控制下的企业合并的会计处理

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以外的其他企业合并。

#### (一) 非同一控制下企业合并的处理原则

##### 1. 确定企业合并成本

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**公允价值**以及企业合并中发生的**各项直接相关费用之和**。通过多次交易分步实现的企业合并，其企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。

2. 企业合并成本与合并中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  
购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应视情况分别处理：

(1) 企业合并成本**大于**合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为**商誉**。

视企业合并方式不同，**控股合并**情况下，该差额是指**合并财务报表中**应列示的商誉；**吸收合并**情况下，该差额是购买方在其账簿及**个别财务报表中**应确认的商誉。

(2) 企业合并成本**小于**合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并**当期损益**。

在**吸收合并**的情况下，上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应计入合并当期购买方的**个别利润表**；在**控股合并**的情况下，上述差额应体现在合并当期的**合并利润表**中。

### (二) 非同一控制下控股合并的会计处理

长期股权投资初始投资成本的确定

非同一控制下的控股合并中，购买方在购买日应当按照确定的**企业合并成本**（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购买方长期股权投资的**初始投资成本**。

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。

### (三) 非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，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可辨认资产、负债，按其**公允价值**确认为本企业的资产和负债；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，应作为资产处置损益计入合并当期的利润表；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之间的差额，视情况分别确认为商誉或是计入企业合并当期的损益。

(四) 通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并（企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制），不构成“一揽子交易”

1. 金融资产 5%→成本法 80%。

(1) 个别财务报表

①追加投资

借：长期股权投资【原持有的股权投资**公允价值**+新增投资成本】

贷：交易性金融资产

银行存款等

投资收益【原投资的公允价值—账面价值，或借记】

或者：

借：长期股权投资【原持有的股权投资**公允价值**+新增投资成本】

贷：其他权益工具投资

银行存款等

盈余公积【（原投资的公允价值—账面价值）×盈余公积计提比例，或借记】

利润分配——未分配利润【（原投资的公允价值—账面价值）×（1—盈余公积计提比例），或借记】

②原持有股权涉及其他综合收益

借：其他综合收益

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润【或反分录】

(2) 合并财务报表

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中会计处理如下：

合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的**公允价值**+购买日新购入股权所支付对价的**公允价值**

购买日的**合并商誉**=按上述计算的**合并成本**-应享有被购买方**可辨认净资产公允价值的份额**

2. 权益法 20%→成本法 80%

(1) 个别财务报表

投资方原持有对联营企业、合营企业的长期股权投资，因追加投资等原因，能够对被投资单位实施控制的，即通过多次交换交易，分步取得股权最终形成非同一控制企业合并。即投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，按下列会计处理方法核算（不构成“一揽子交易”）：

①追加投资

借：长期股权投资【原持有的股权投资**账面价值**+新增投资成本】

贷：长期股权投资——明细科目略

银行存款等

②购买日之前持有的股权采用权益法核算的，相关其他综合收益、资本公积**不需要结转**。无会计分录

(2) 合并财务报表

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中进行会计处理如下。

①购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的**公允价值**进行**重新计量**，公允价值与其账面价值的差额计入当期**投资收益**；合并财务报表层面，视同处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权。

借：长期股权投资【购买日的**公允价值**】

贷：长期股权投资【购买日的**原账面价值**】

投资收益【或借记】

②购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的**其他综合收益、其他所有者权益变动**的，应当**转为**购买日所属**当期收益**，不能重分类进损益的其他综合收益除外。

借：其他综合收益

资本公积

贷：投资收益【或反分录】

**不能重分类进损益**的其他综合收益：

借：其他综合收益

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润【或反分录】

③购买日计算合并商誉。

合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的**公允价值**+购买日新购入股权所支付对价的**公允价值**

购买日的**合并商誉**=按上述计算的**合并成本**-应享有被购买方**可辨认净资产公允价值**

## 的份额

### （五）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”。

### （六）购买子公司少数股权的会计处理（如 80%→90%）

#### 1. 母公司个别财务报表的会计处理

在追加投资时，按照追加投资支付的成本的**公允价值**及发生的**相关交易费用**增加长期股权投资的账面价值。

#### 2. 合并财务报表的会计处理

合并资产负债表因购买少数股权冲减母公司个别财务报表的**资本公积**=**支付对价**-**新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算净资产份额**