



《企业会计准则第20号— —企业合并》

2007年5月



目录

- ❖ 一、新旧会计准则主要差异
- ❖ 二、新准则系统讲解
 - ❖ 1.企业合并的概念和分类
 - ❖ 2.同一控制下企业合并的会计处理
 - ❖ 3.非同一控制下的企业合并的会计处理
 - ❖ 4.披露
- ❖ 三、执行本准则对企业财务状况的影响分析
- ❖ 四、与国际会计准则比较

新旧准则主要差异

- ❖ 1.新准则明确了企业合并的定义，提出同一控制下的企业合并的概念，区分了同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。原准则没有明确的企业合并定义。
- ❖ 2.原准则规定，收购子公司或发生兼并的采用类似于购买方的做法。新准则根据是否为同一控制下的企业合并，分别规定了是适用权益结合法还是购买法。
- ❖ 3.原准则对企业合并无论是吸收、新设还是控股合并，都以被合并方的账面价值计量；本准则区分了同一控制下的企业合并，非同一控制下的企业合并按照公允价值核算。
- ❖ 4.原准则对控股合并时，投资成本与投资企业拥有被投资企业的“份额”的差额作为股权投资差额处理，本准则确认为商誉处理。

企业合并的概念及其分类

❖ 在企业合并准则中，对企业合并作了如下定义：“企业合并，是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。”

一般来说，企业合并主要有三种形式：即吸收合并、新设合并和控股合并。

吸收合并，是指两家或两家以上的企业合并成一家企业，其中一家企业将另一家企业吸收进自己的企业，并以自己的名义继续经营，而被吸收的企业则解散消失。

比如，在我国证券市场上，清华同方合并鲁颖电子，其方式是清华同方定向增发人民币普通股，然后按照1.8:1的比例换取鲁颖电子股东持有的全部股份，这样，把鲁颖电子的全部资产并入清华同方，合并后，鲁颖电子的法人资格注销。这就是典型的吸收合并。

这种合并形式，用公式表示就是： $A企业 + B企业 = A企业$ 。

新设合并，是指两家或多家企业合并设立一家新企业。合并完成后，合并各方解散。新设合并后，原企业所有者将各自企业的全部净资产投入新企业，成为新企业的股东，原有企业不再作为单独的法律主体而存在，只是作为新企业的分部进行经营活动。

这种合并形式，用公式表示就是： $A企业 + B企业 + C企业 = D企业$ 。

控股合并，是指一个企业通过支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券取得其他企业的全部或足以控制该企业的部分有表决权的股份而实现的企业合并。控股合并后，合并各方仍作为单独的法律主体而存在，控股公司和被控股公司形成母子公司的关系。

这种合并形式，用公式表示就是： $A企业 + B企业 = A企业 + B企业$ 。

在以上三种合并形式中，吸收合并和新设合并后存在的是单一的企业，报告主体就是这一个企业，如果把企业合并定义中的“一个报告主体”改为“一个企业”，是完全可以的。但在控股合并下，情况就发生了变化。

企业合并的概念及其分类

称一般也控股合并后，原来的企业依然作为独立的法律主体而存在，并且名称前，两个企业不发生变化，但它们之间的关系已经发生实质性的变化。合并成了母子公司的关系。在存在母子公司的条件下，两个企业之间的关系并发生财务决策上母公司可以对子公司实施控制，在生产经营方面两者的成为事实上的一个整体，即由母公司和由该母公司所控制的子公司组成的企业集团。为了反映企业集团的财务状况，就需要在各个报告期末另外编制反映集团整体的合并会计报表。在这种情况下，报告主体就不是一个企业了，而是由多个企业组成的企业集团了。

通过上述分析，我们可以看出，如果把企业合并的定义改为“将两个或两个以上单独的企业合并形成一个企业的交易或事项”，则只能涵盖企业合并三种形式中的两种，而不能涵盖控股合并。正是由于存在这样一个问题，所以，准则中使用了“报告主体”这样一个概念。

❖ 以上我们在解释企业合并概念时所提到的企业合并的三种形式，实际上是按照合并的法律形式对企业合并所进行的分类。在我国的企业合并准则中，对企业合并提出了一个新的分类，即按照控制对象的不同，将企业的合并分为两类：一类是同一控制下的企业合并；另一类是非同一控制下的企业合并。这是我国会计准则与国际会计准则不同的一个地方。学习中国的企业合并准则，必须首先搞明白“同一控制下的企业合并”和“非同一控制下的企业合并”这两个概念。

企业合并的概念及其分类

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控制且该控制并非暂时性的。也就是说，在这种合并形式下，参与合并的各方在合并前后均受同一方或相同多方的非暂时性的控制。例如，A公司拥有B公司60%的股权，对B公司具有控制权；A公司拥有C公司70%的股权，对C公司具有控制权；B公司和C公司是同受A公司控制的两家公司。而此时B公司和C公司合并为D公司，便为同一控制下的企业合并。这种合并形式，通俗的理解，就是将自己的东西从“一个口袋转移到另一个口袋”。对于最终控制方A公司来说，其所控制的净资产没有发生变化。

正是由于同一控制下的企业合并形式中，参与合并的各方都受同一方或相同的多方控制，所以，这种合并形式具有如下两个特点：（1）从最终实施控制方的角度来看，其所能够实施控制的净资产，没有发生变化（自己的东西从一个口袋转移到另一个口袋，但仍然在自己的口袋中，仍然是受自己的控制，在量上没有发生变化）。（2）由于该类合并发生于关联方之间，交易作价往往不公允，很难以双方议定的价格作为核算基础。（因为如果以双方议定的价格作为核算基础的话，可能会出现增值的情况。这就相当于同一个东西在一个口袋中值100元，转移到另一个口袋，可能就值150元了。这显然是不合理的。正是由于这样，所以一般不能以双方议定的价格作为核算的基础）。

企业合并的概念及其分类

- ❖ 非同一控制下的企业合并，指不存在一方或多方控制的情况下，一个企业购买另一个或多个企业股权或净资产的行为。也就是说，在这种合并形式中，参与合并的各方，在合并前后均不属于同一方或多方最终控制。例如，在联想集团收购IBM的个人电脑业务中，联想集团和IBM是各自独立的，它们之间不受同一方或多方控制的问题，因此，这种合并就是非同一控制下的合并。

非同一控制下的企业合并具有以下特点：（1）参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制，企业合并大多是出自企业自愿的行为；（2）交易过程中，各方出于自身的利益考虑会进行激烈的讨价还价，交易以公允价值为基础，对价相对公平合理。

这里需要说明的是，在我国的企业合并案例中，多为同一控制下的企业合并，非同一控制下的企业合并不是很多。正是由于这样，所以，我国的企业合并准则与国际会计准则之间是存在差异的。即国际会计准则只包括非同一控制下的企业合并，而不包括同一控制下的企业合并。在我国的企业合并会计准则中，这两种形式的企业合并全部包括在内。

- ❖ 企业合并准则，解决的是企业合并中的会计问题。我们考虑这样一个问题，企业合并发生后，会产生哪些会计问题？

企业合并的概念及其分类

❖ 首先，分析合并时产生的会计问题。合并有三种形式，在控股合并情况下，企业合并对于合并方来说是一种长期股权投资，那么就产生了长期的股权投资入账价值如何确定的问题？入账价值确定之后，如果入账价值与支付的对价之间存在差额，这一差额应该如何处理？在吸收合并和新设合并情况下，合并方取得了被合并方的净资产，净资产按照什么价值入账？如果净资产的入账价值与合并中支付的对价出现差额？这一差额又应该如何处理？合并中会出现合并费用，合并费用应该如何处理？此外，还有在合并日是否需要编制合并财务报表的问题。

其次，分析合并以后产生的会计问题。在吸收合并和新设合并情况下，合并后只存在单一的法律主体和会计主体，合并后的会计处理仍然属于传统财务会计的范畴，没有新的会计问题出现。但控股合并则不同，控股合并并不改变母子公司、子公司各自的法律地位，合并后它们仍为独立的法律主体，继续进行账簿记录和报表编制。但是，由于母、子公司关系的存在，从企业集团的角度看，为了让报表的使用者了解企业集团的整体情况，就要以企业集团为报告主体，编制合并财务报表。合并财务报表的编制无论从编制基础来看，还是从编制程序、编制方法看，都与个别会计报表的不同，比如合并后带来的内部交易抵销问题，这是控股合并完成后面临的新的会计问题。

通过以上分析，可以看出，在企业合并时和企业合并后均会产生新的会计问题。对于后一问题，也就是合并后产生的会计问题，实际上就是合并财务报表如何编制的问题，这一问题由合并财务报表准则进行规范，不属于本准则规范的内容。因此，本准则所规范的主要是上述第一个方面的有关问题，也就是企业合并时的会计处理问题。企业合并时所产生的会计问题的处理，因合并方式的不同而不同。

同一控制下企业合并的会计处理

❖ 关于同一控制下企业合并的会计处理，从准则的相关条文我们可以看出，对于同一控制下企业合并的会计处理方法，就是通常所谓的权益法。权益法认为：企业合并是一种企业股权结合，而不是购买行为。既然不是购买行为，就不存在购买价格，没有新的计价基础。既然没有新的计价基础，参与合并各方的净资产就只能按照其账面价值计量，合并后，各合并主体的权益既不因合并而增加，也不因合并而减少。这就是权益法的基本思路。

进行同一控制下企业合并会计处理时，主要涉及以下几个方面的问题：

1. 控股合并下股权投资的入账价值确定

在控股合并下，作为合并方来说，是一种股权投资行为，这样就涉及到如何确定股权投资的入账价值问题。股权投资入账价值的确定，准则中作了如下规定：

“合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。”

同一控制下企业合并的会计处理

- ❖ 如果“合并方以发行权益性证券作为合并对价”时，又该如何处理呢？准则是这样规定的：

“合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资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；资本公积不足冲减的，调整留存收益。”

这个规定与前一种情况的规定精神是一致的，也就是按照取得的被合并方所有者权益的账面价值作为长期股权投资的入账价值，入账价值与合并对价的差额，调整资本公积或留存收益。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/925311144244011303>