

《企业会计准则第 20 号——企业合并》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）同一控制与非同一控制的判断；（2）企业合并的方式；（3）不同合并方式下的会计处理；（4）分步实现的非同一控制下企业合并的会计处理；（5）非同一控制下的企业合并中取得可辨认资产和负债公允价值的确定；（6）业务合并的处理。

一、同一控制与非同一控制的判断

（一）同一控制下的企业合并

本准则第五条规定，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，为同一控制下的企业合并。

实施最终控制的一方，通常是指企业集团中的母公司或者有关主管单位。实施最终控制的一方为有关主管单位的，企业合并是指在某一主管单位主导下进行的合并，但如果有关主管单位并未参与企业合并过程中具体商业条款的制定，如并未参与合并定价、合并方式及其他涉及企业合并的具体安排等，不属于同一控制下的企业合并。

相同的多方，是指根据投资者之间的协议约定，为扩大其中某一投资者对被投资单位股份的控制比例，或者巩固某一投资者对被投资单位的控制地位，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表相同意见的两个或两个以上的法人或其他组织。

控制并非暂时性，是指参与合并各方在合并前后较长的时间内受

同一方或多方控制，控制时间通常在 1 年以上（含 1 年）。

一方或相同的多方控制下的企业合并，合并双方的合并行为不完全是自愿进行和完成的，这种企业合并不属于交易行为，而是参与合并各方资产和负债的重新组合。

（二）非同一控制下的企业合并

本准则第十条规定，参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。

相对于同一控制下的企业合并而言，非同一控制下的企业合并是合并各方自愿进行的交易行为，作为一种公平的交易，应当以公允价值为基础进行计量。

二、企业合并的方式

无论是同一控制下的企业合并或者非同一控制下的企业合并，实务中存在不同的合并方式，通常情况下，主要有控股合并、吸收合并及新设合并。

（一）在控股合并方式下，被合并方或被购买方在合并后仍保持其独立的法人资格继续经营，合并方或购买方应确认企业合并形成的对被合并方或被购买方的投资。

（二）在吸收合并方式下，被合并方或被购买方在合并后被注销法人资格、变更为合并方或购买方的分公司或生产车间等，被合并方或被购买方原持有的资产、负债，在合并后变更为合并方或购买方的分公司或生产车间的资产、负债。

（三）在新设合并方式下，参与合并的各方在合并后法人资格均

被注销，重新注册成立一家新的企业，参与合并各方的资产、负债，在新的基础上变更为新设企业分公司或生产车间的资产和负债。

三、不同合并方式下的会计处理

（一）在控股合并方式下，不论是同一控制下的企业合并或者非同一控制下的企业合并，在合并方（或购买方）的个别财务报表中，均体现为母公司（合并方或购买方）对子公司（被合并方或被购买方）的长期股权投资。

1. 企业合并形成长期股权投资的初始投资成本。

（1）同一控制下的控股合并，合并方在合并中形成的长期股权投资，应当以合并日取得被合并方账面所有者权益的份额作为其初始投资成本。合并方确认的初始投资成本与其付出合并对价账面价值的差额，应当调整资本公积；资本公积不足的，调整盈余公积和未分配利润。进行上述处理后，在合并日的合并财务报表中，对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应根据不同情况进行适当的调整，自资本公积转入留存收益。

（2）非同一控制下的企业合并，购买方应以付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值加上为企业合并发生的各项直接相关费用之和，作为合并中形成的长期股权投资的初始投资成本。其中，作为合并对价付出净资产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损益。

2. 合并日或购买日的确定。按照本准则第五条规定，合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。即：被合并方净资产或

生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。

同时满足以下条件的，可认定为实现了控制权的转移：

- （1）企业合并协议已获股东大会通过；
- （2）企业合并事项需要经过国家有关部门实质性审批的，已取得有关主管部门的批准；
- （3）参与合并各方已办理了必要的财产交接手续；
- （4）合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力支付剩余款项；
- （5）合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益及承担风险。

非同一控制下企业合并中的购买日，也应按照上述规定的条件确定。

3. 合并日或购买日编制合并财务报表。合并方或购买方可以编制合并日或购买日的合并财务报表，为合并当期期末及以后期间编制合并财务报表提供基础。

（1）同一控制下的控股合并，本质上是两个独立的企业或业务的整合，合并后主体视同在以前期间一直存在，母公司一般应编制合并日的合并财务报表，包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。在合并利润表中，对于被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润，应当在“净利润”下单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目反映。合并当期资产负债表日，编制比较报表时，合并方应对比较报表有关项目的期初数进行调整，视同合并后主体在以

前期间一直存在。

（2）非同一控制下的控股合并，本质上属于一次或多次完成的交易。被购买方在合并前实现的净利润已经包含在企业合并成本中，母公司在购买日可以编制合并资产负债表，不编制合并利润表和合并现金流量表。购买日的合并资产负债表反映购买方自购买日起能够控制的经济资源，其中对于被购买方有关资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示，合并成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，确认为合并资产负债表中的商誉。企业合并成本小于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，在合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

非同一控制下的控股合并，购买方应自购买日起设置备查簿，登记其在购买日取得的被购买方可辨认资产、负债的公允价值，为以后期间核算及合并财务报表的编制提供基础资料。

（二）在吸收合并和新设合并方式下，属于同一控制下的企业合并，合并方在合并日对合并中取得的被合并方资产、负债应按其原账面价值计量，支付的合并对价账面价值与取得净资产账面价值之间的差额，调整资本公积和留存收益。对于被合并方在合并前实现的留存收益中属于合并方的部分，应视情况进行调整，自资本公积转入留存收益；属于非同一控制下的企业合并，购买方在购买日对合并中取得的各项可辨认资产、负债应按其公允价值计量，合并成本与合并中取得的可辨认净资产公允价值的差额，按照上述关于非同一控制下控股合并的相关规定处理。

四、分步实现的非同一控制下企业合并的会计处理

本准则第十一条（二）规定，通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并，合并成本为每一单项交换交易成本之和。购买方在购买日，应按照以下步骤进行处理：

（一）将原持有的对被购买方的投资账面价值恢复调整至最初取得成本，相应调整留存收益等所有者权益项目。

（二）比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定每一单项交易中应予确认的商誉金额（或者应计入取得投资当期损益的金额）。

（三）购买方在购买日应确认的商誉应为每一单项交易产生的商誉之和。

五、非同一控制下的企业合并中取得可辨认资产和负债公允价值的确定

企业应当按照以下规定确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值。

（一）货币资金，按照购买日被购买方的原账面价值确定。

（二）有活跃市场的股票、债券、基金等金融工具，按照购买日活跃市场中的市场价值确定。

（三）应收款项，短期应收款项，因其折现后的价值与名义金额相差不大，可以直接运用其名义金额作为公允价值；对于收款期在3年以上的长期应收款项，应以适当的现行利率折现后的现值确定其公允价值。在确定应收款项的公允价值时，要考虑发生坏账的可能性及

收款费用。

（四）存货，产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方通过自身的努力在销售过程中对于类似的产成品或商品可能实现的利润确定；在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、预计销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计可能实现的利润确定；原材料按现行重置成本确定。

（五）不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等，应当参照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等，采用估值技术确定其公允价值。

（六）房屋建筑物，存在活跃市场的，应以购买日的市场价格确定其公允价值；本身不存在活跃市场，但同类或类似房屋建筑物存在活跃市场的，应参照同类或类似房屋建筑物的市场价格确定其公允价值；同类或类似房屋建筑物也不存在活跃市场，无法取得有关市场信息的，应按照一定的估值技术确定其公允价值。

采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定的，视为公允价值能够可靠计量。

（七）机器设备，存在活跃市场的，应按购买日的市场价值确定其公允价值；本身不存在活跃市场，但同类或类似机器设备存在活跃市场的，应参照同类或类似机器设备的市场价格确定其公允价值；同类或类似机器设备也不存在活跃市场，或因有关的机器设备具有专用

性，在市场上很少出售、无法取得确定其公允价值的市场证据，可使用收益法或考虑该机器设备损耗后的重置成本估计其公允价值。

（八）无形资产，存在活跃市场的，参考市场价格确定其公允价值；不存在活跃市场的，应当基于可获得的最佳信息基础上，以估计熟悉情况的双方在公平的市场交易中为取得该项资产应支付的金额作为其公允价值。

（九）应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款，对于短期债务，因其折现后的价值与名义金额相差不大，可以名义金额作为公允价值；对于长期债务，应当按照适当的折现率折现后的现值作为其公允价值。

（十）取得的被购买方的或有负债，其公允价值在购买日能够可靠计量的，应单独确认为预计负债。此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担该项义务，就其所承担义务需要购买方支付的金额计量。

（十一）递延所得税资产和递延所得税负债，对于企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债，所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现。

六、业务合并的处理

除了一个企业对另外一个企业的合并外，本准则第三条规定，涉及业务的合并比照本准则规定处理，即：应当区分同一控制下的业务

合并与非同一控制下的业务合并进行处理。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，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，但不构成独立法人资格的部分。例如，企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。

一个企业对另一企业某分公司、分部或具有独立生产能力的生产车间的并购均属于业务合并。