



并购重组财税处理与疑难案例解析

财务第一教室e教室

主讲人：张 松

Tel : 400-600-2148

Web : www.cfoclass.com

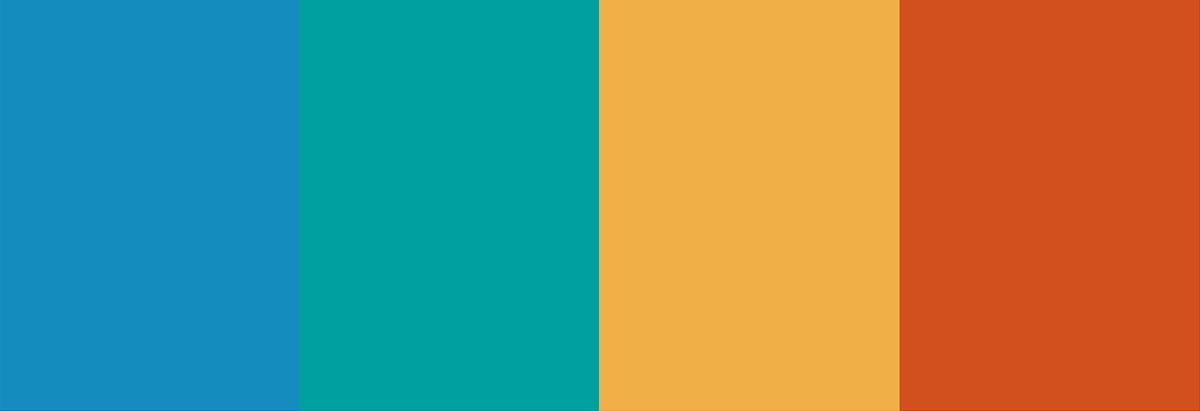
目录

 一、并购重组会计处理的理论分析

 二、跨越会计处理界限的例外情形

 三、并购重组会计处理中的特殊处理规定

 四、新准则下其他综合收益与资本公积科目核算内容的主要区别



一、并购重组会计处理的 理论分析

一、并购重组会计处理的理论分析

CAS (2014) 年，全面应用跨越会计界限理论，并下推至个别财务报表，是否跨越会计处理界限，相应的分类转换中原股权或剩余股权投资的计量及对原持有股权投资相关的其他综合收益或享有的其他所有者权益变动份额而确认的所有者权益的处理则不同。

一、并购重组会计处理的理论分析

假定条件如下: 5%(金融资产) ; 20%(权益法) ; 51%(成本法)

(1) 5%(金融资产) → 20%(权益法)

(2) 5%(金融资产) → 51%(成本法)

【涉及个别和合并报表】

(3) 20%(权益法) → 51%(成本法)

【涉及个别和合并报表】

(4) 20%(权益法) → 5%(金融资产)

(5) 51%(成本法) → 20%(权益法)

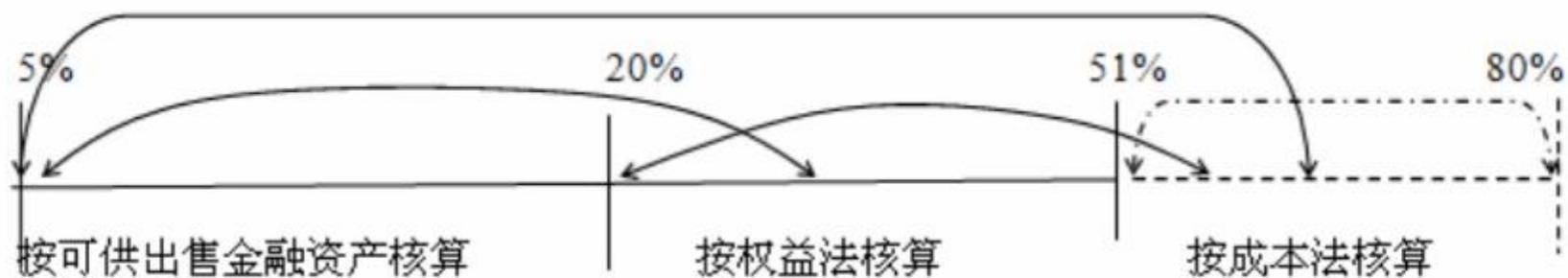
【涉及个别和合并报表】

(6) 51%(成本法) → 5%(金融资产)

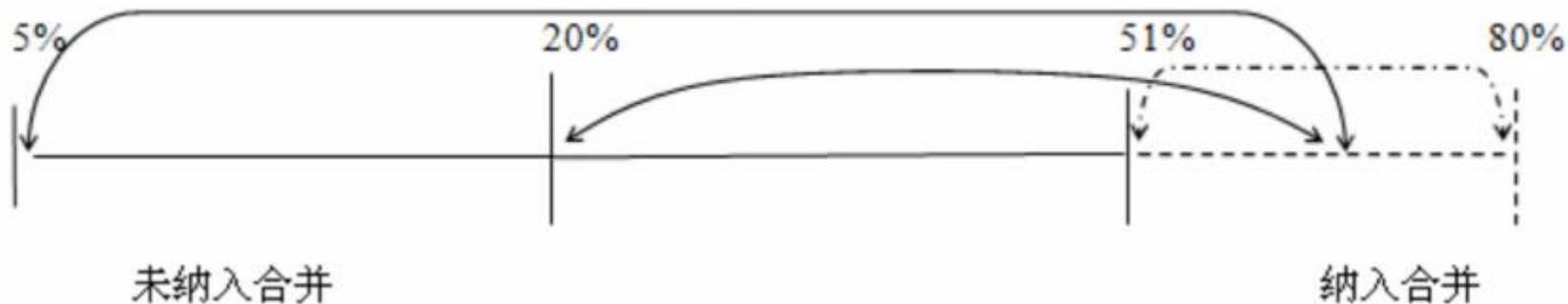
【涉及个别和合并报表】

一、并购重组会计处理的理论分析

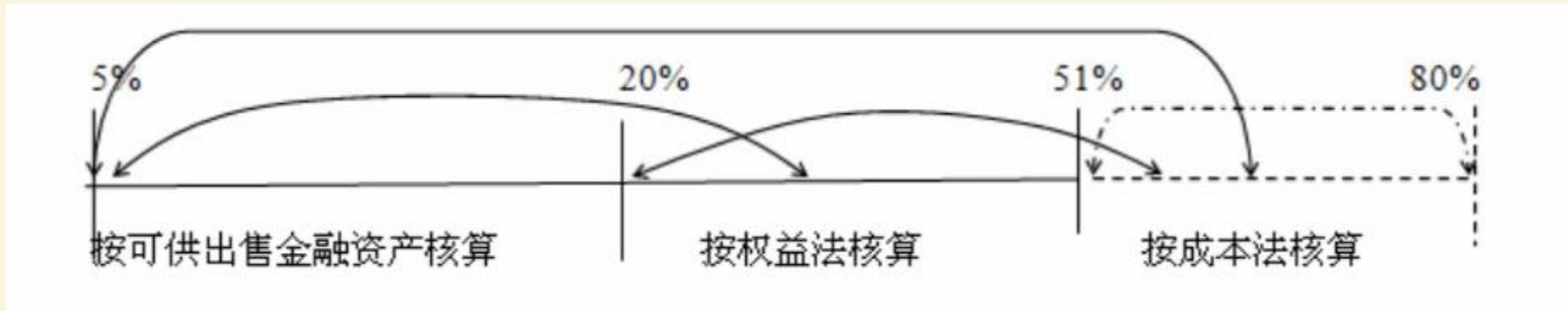
理论分析---个别报表



理论分析---合并报表



一、并购重组会计处理的理论分析



从理论分析，有一个学术名词叫做**跨越会计处理界限**

2014年.07.01新准则修订之前，20%以下的投资是长股投的成本法

2014年.07.01新准则实施后很多企业做账就是

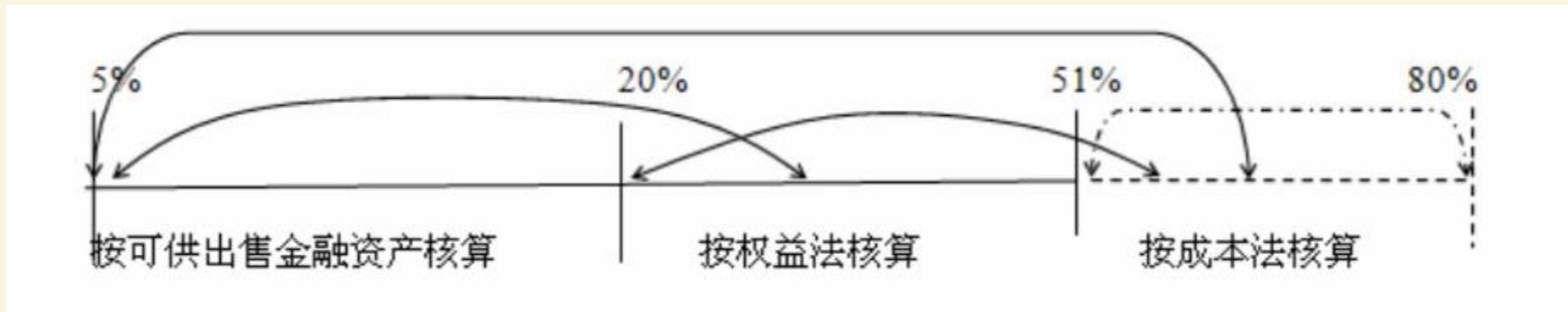
借：可供出售金融资产

贷：长期股权投资

相当于把它作为一个重分类调整。

由于新准则修订导致三无投资（20%以下的投资），从长股权变成可供出售，换句话说产生了跨界，一个最核心的会计处理理念，就是**先卖后买**。

一、并购重组会计处理的理论分析



原5%的股权，在可供出售金融资产变成长期股权投资收益法。

在初始计量的那个时刻，需要按照其公允价值重新计量

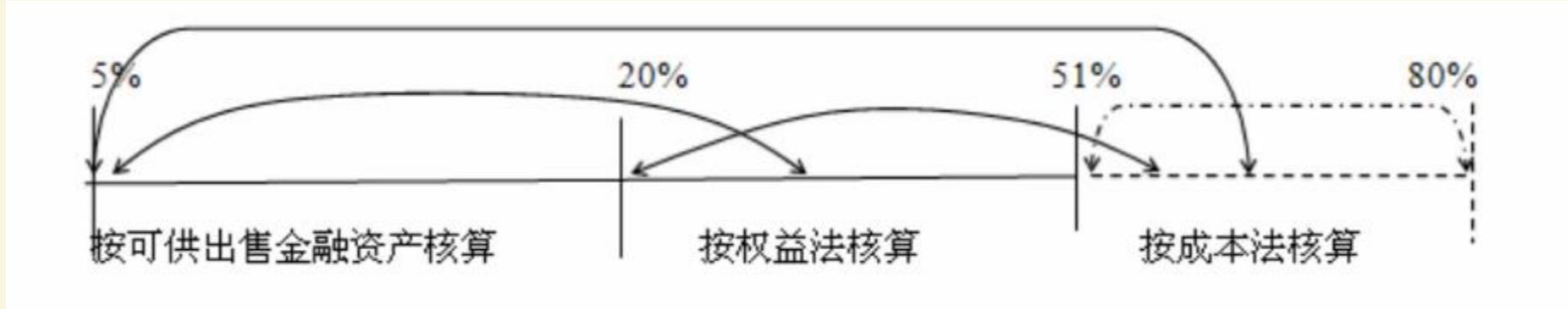
借：长期股权投资

贷：可供出售金融资产

投资收益

在上升情况下，5%的股权的公允价值与持增的那15%的股权所给的对价，两个和加在一起，就是我20%股权的计算金额，由于到了20%的股权，需要按照权益法重新计算，视同于20%股权，在那个时间点，作为其权益法核算的初始计量金额的基础。

一、并购重组会计处理的理论分析



对于5%到51%,从可供出售金融资产变成长期股权的成本法。

这块和我们刚才从5%到20%，在初始计量的那个会计处理是一样的，只是在后续是用权益法核算，而一个是用成本法核算。

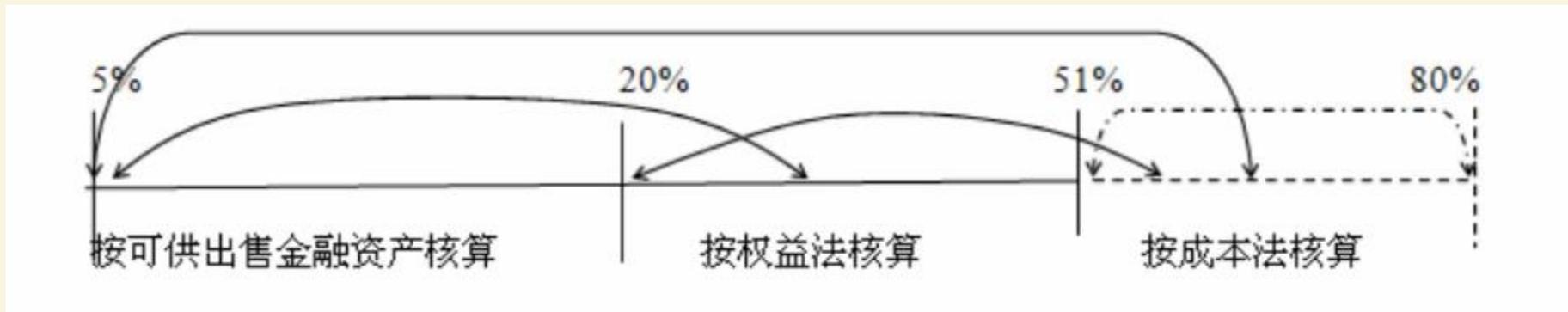
51%相当于增持了46%的股权，5%的股权视同为先卖后买。

借：长期股权投资

贷：可供出售金融资产

投资收益

一、并购重组会计处理的理论分析

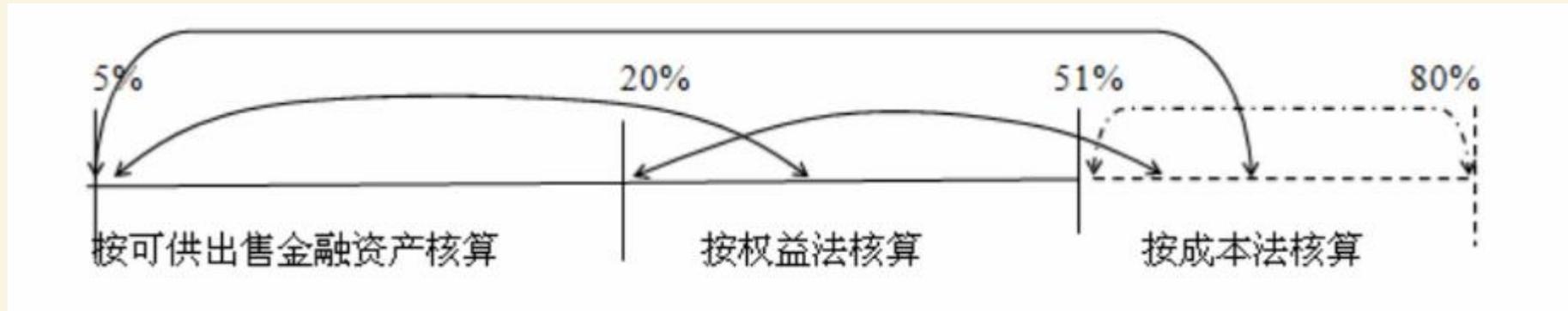


从20%到51%增持了31%,从权益法转成本法,这里面20%到51%没有跨界。
31%股权的购买价值的会计处理。

借：长期股权投资

贷：银行存款

一、并购重组会计处理的理论分析



从51%到5%，会计分录如下：

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

剩余的5%的股权还会有一笔分录：

借：可供出售金融资产

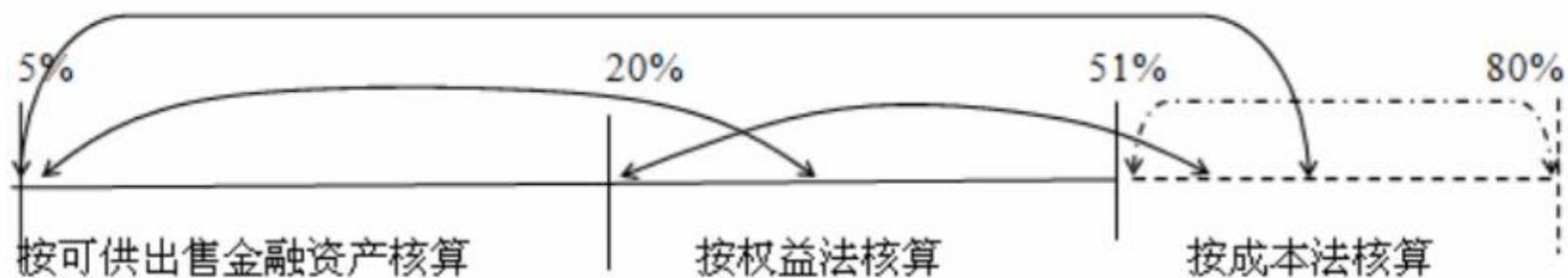
贷：长期股权投资

投资收益

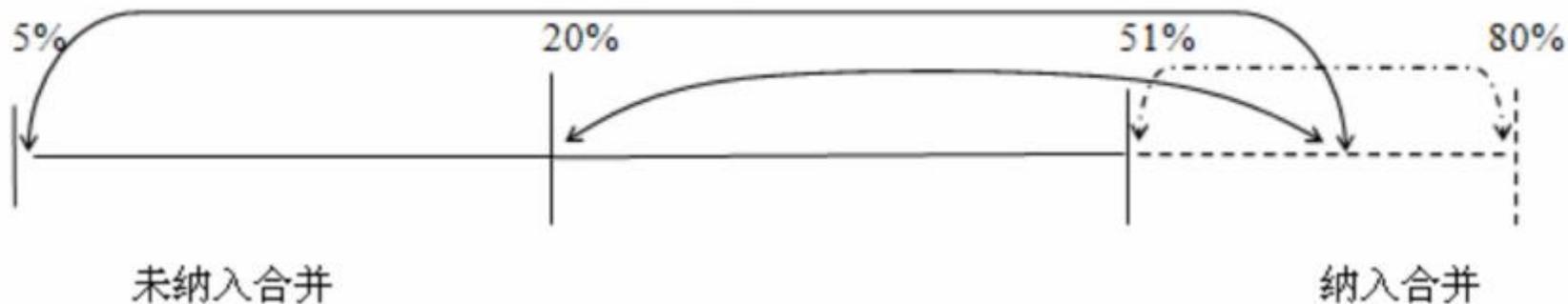
对于51%到20%这个时间点的核算来讲，只是一个成本转权益，按照准会计政策变更来处理，跟大家教材讲的是完全一样的。

一、并购重组会计处理的理论分析

理论分析---个别报表



理论分析---合并报表



一、并购重组会计处理的理论分析

此类问题如何分析？

跨越会计处理界线视同处置，所以对对应的的其他综合收益、商誉也应当一并结转，视同直接处置相关的资产。但其他综合收益并非可以全部转入损益。有部分其他综合收益（如重新计量设定受益计划净资产或净负债的变动）是不能转入损益的。

如果未涉及跨越会计界限，则原股权或剩余股权投资按账面价值计量，原投资确认的其他综合收益及其他净资产变动有关资本公积，未来处置时处理（合并）或按比例转出（处置）

一、并购重组会计处理的理论分析

个别财务报表的
跨越会计界限的
范围，限于跨越
会计报表项目

合并财务报表的跨越会计界限的范围，包括控制权发生变化、跨越会计报表项目。
涉及取得控制权时，限于非同一控制下企业合并的处理。如系同一控制下的企业合并，则不涉及跨越会计界限，有关股权无需公允价值计量、其他综合收益无需转出

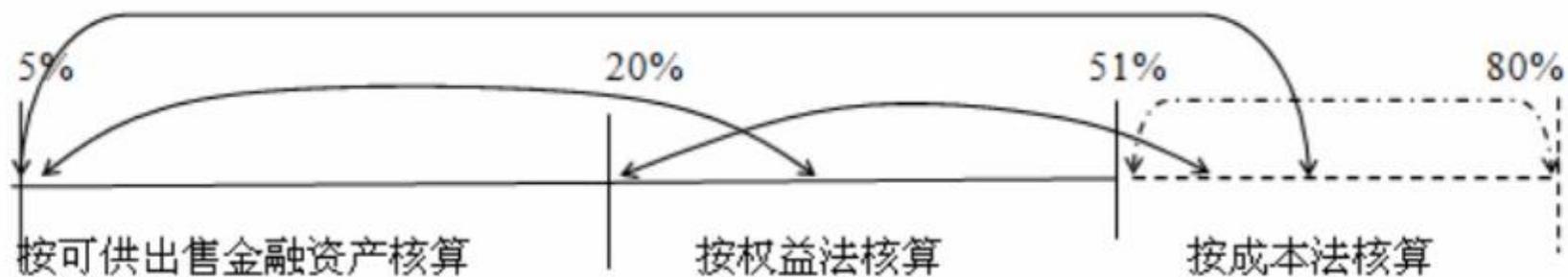
一、并购重组会计处理的理论分析

跨越会计处理界限应用

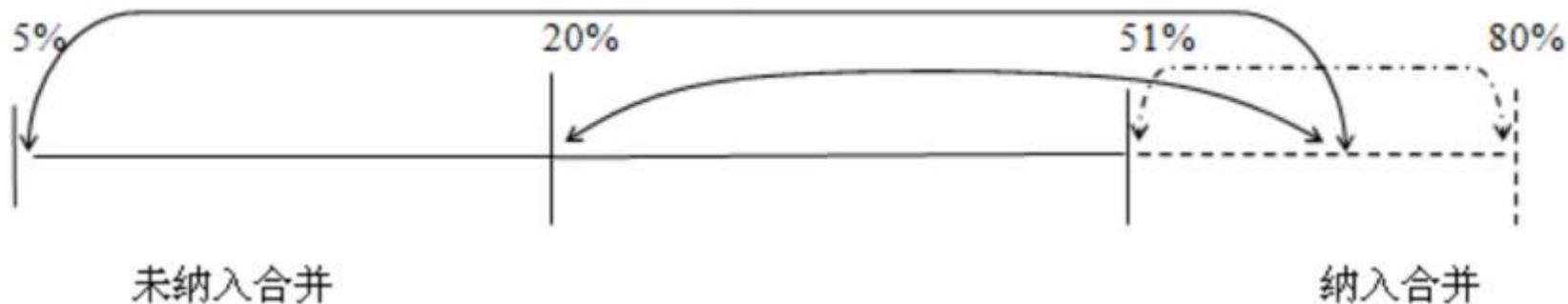
序号	类型	核算方法（个别报表）	跨越会计处理界限		是否涉及合并范围变化	个别报表与合并报表处理是否一致
			个别报表	合并报表		
1	同一控制下分步合并（金融资产→子公司投资）	公允价值计量转成本法核算	不透明	不透明	是	原则一致
2	同一控制下分步合并（联营/合营投资→子公司投资）	权益法核算转成本法核算	否	不透明	是	原则一致
3	非同一控制下分步合并（金融资产→子公司投资）	公允价值计量转成本法核算	是	是	是	是
4	非同一控制下分步合并（联营/合营投资→子公司投资）	权益法核算转成本法核算	否	是	是	否

一、并购重组会计处理的理论分析

理论分析---个别报表



理论分析---合并报表



一、并购重组会计处理的理论分析

跨越会计处理界限应用

序号	类型	核算方法（个别报表）	跨越会计处理界限		是否涉及合并范围变化	个别报表与合并报表处理是否一致
			个别报表	合并报表		
1	同一控制下分步合并（金融资产→子公司投资）	公允价值计量转成本法核算	不透明	不透明	是	原则一致
2	同一控制下分步合并（联营/合营投资→子公司投资）	权益法核算转成本法核算	否	不透明	是	原则一致
3	非同一控制下分步合（金融资产→子公司投资）	公允价值计量转成本法核算	是	是	是	是
4	非同一控制下分步合（联营/合营投资→子公司投资）	权益法核算转成本法核算	否	是	是	否

一、并购重组会计处理的理论分析

序号	类型	核算方法（个别报表）	跨越会计处理界限		是否涉及合并范围变化	个别报表与合并报表处理是否一致
			个别报表	合并报表		
5	金融资产→子公司投资	公允价值计量转权益法核算	是	是	否	不适用
6	联营/合营投资→子公司投资	权益法核算转公允价值计量	是	是	否	不适用
7	子公司投资→联营/合营投资	成本法核算转权益法核算	否	是	是	否
8	子公司投资→金融资产	成本法核算转公允价值计量	否	是	是	是

一、并购重组会计处理的理论分析

“跨越重大会计界限理论”的基本处理原则是：

因追加投资或减少投资，导致投资方对被投资方个别报表在三无投资、具有重大影响（含共同控制）或控制中变化，或者合并报表中在是否纳入合并范围之间变化时，应将原持有投资（追加投资时）或剩余投资（减少投资时）视同按公允价值处置并立即按同一公允价值回购进行会计处理，原投资形成的累计其他综合收益（不含重新计量设定受益计划导致净资产或净负债变动）及商誉，也在转换日视同处置进行处理。

相反，如果未跨越控制、共同控制或重大影响，或者三者皆无“重大经济界限”，则不对原持有投资或剩余投资以转换日的公允价值进行重新计算，仍然以原账面价值继续承接，原投资形成的累积其他综合收益，也不会再在转换日进行处理。

一、并购重组会计处理的理论分析

“跨越会计处理界限”原则可能产生的影响

（合并报表层面）：

原先不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资？（按成本法或作为以公允价值计量的金融资产核算）（如、10%）在通过企业合并增加为控制性权益（如、75%）后，该先前持有的权益应按照购买日（取得控制权之日）的公允价值重新计量，所产生的任何利得应计入收益。同样，先前计入其他综合收益的利得应按相关准则的要求重分类至损益。

原先按权益法核算的对联营企业或合营企业的长期股权投资（如、40%），在通过企业合并增加为控制性权益（如，75%）后，该先前持有的权益应按公允价值重新计量，所产生的任何利得应计入损益。

一、并购重组会计处理的理论分析

“跨越会计处理界限”原则可能产生的影响

（合并报表层面）：

在处置对子公司的股权能导致丧失控制权时，保留的任何在前子公司享有的权益应在丧失控制权之日按公允价值计量。该公允价值在计算处置时归属于母公司的利得或损失时得以反映，并成为后续按权益法、成本法或金融工具准则对保留的剩余权益进行会计处理的初始账面金额。

在部分处置对合营企业的股权投资导致丧失共同控制，或者部分处置对联营企业的股权投资导致丧失重大影响时，也需要比照上述原则，对剩余全员公允价值进行重新计量，并将计量的差额计入损益。

一、并购重组会计处理的理论分析

“跨越会计处理界限”原则可能产生的影响

（个别报表层面）：

因追加投资或减少投资，导致投资方对被投资方个别报表在三无投资、具有重大影响（含共同控制）或控制中变化，或者合并报表中在是否纳入合并范围之间变化时，应将原持有投资（追加投资时）或剩余投资（减少投资时）视同按公允价值处置并立即按同一公允价值回购进行会计处理，原投资形成的累计其他综合收益（不含重新计量设定受益计划导致净资产或净负债变动）及商誉，也在转换日视同处置进行处理。

相反，如果未跨越控制、共同控制或重大影响，或者三者皆无“重大经济界限”，则不对原持有投资或剩余投资以转换日的公允价值进行重新计算，仍然以原账面价值继续承接，原投资形成的累积其他综合收益，也不会再在转换日进行处理。

一、并购重组会计处理的理论分析

“跨越会计处理界限”原则可能产生的影响

个别报表与合并报表比较主要的差异包括两种情况：

- (1) 因追加投资导致从权益法转换为成本法时，在个别财务报表中以原账面价值对原先持有股权持续计量，且个别财务报表中的累计其他综合收益也不在转换日结转计入损益：只有在合并报表层面，才以转换日的公允价值进行重新计量，并结转累计其他综合收益
- (2) 因减少投资从成本法转为权益法时，需要对剩余投资追溯适用权益法，视同自始即采用权益法对该投资进行核算。

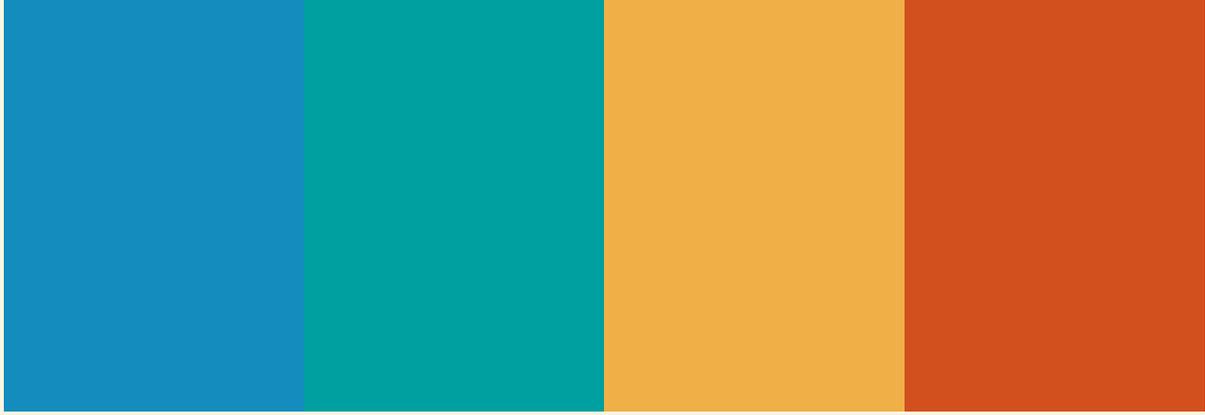
一、并购重组会计处理的理论分析

提示：按公允价值重新计量原有权益或剩余权益，仅限于发生“跨越会计处理界限”时的情形，如果未“跨越会计处理界限”（例如：对联营企业的持股比例变动后联营企业：对子公司的持股比例变动后仍为子公司），则不能运用这一原则对原有权益或剩余权益进行重新计量。

一、并购重组会计处理的理论分析

跨越会计处理界限下对投资核算方法转换的具体会计处理原则

变动原因	对原先/剩余股份的计量		累计其他综合收益的处理		新增投资或处置部分投资的处理
	个别财务报表	合并财务报表	个别财务报表	合并财务报表	
1、因追加投资等原因导致的转换					
(1) 金融工具模式→权益法	以公允价值重新计量	不适用	转换日结转计入当期损益	不适用	以追加对价的公允价值计量
(2) 金融工具模式→成本法	非同一控制企业合并： 以公允价值重新计量； 同一控制企业：不适用	以公允价值重新计量	转换日结转计入当期损益	转换日结转计入当期损益	
(3) 权益法→成本法	非同一控制企业合并： 以账面价值计量； 同一控制企业：不适用	以公允价值重新计量	转换日不结转， 实际处置股权时结转	与被投资方对该类其他综合收益处理原则一致，于转换日进行处理	



感谢聆听！

