

注册会计师 会计 精讲班

第二十六章 企业合并

【考情分析】

本章属于**重要章节**，主要涉及**企业合并**的会计处理、**或有对价**、反向购买等有关内容。

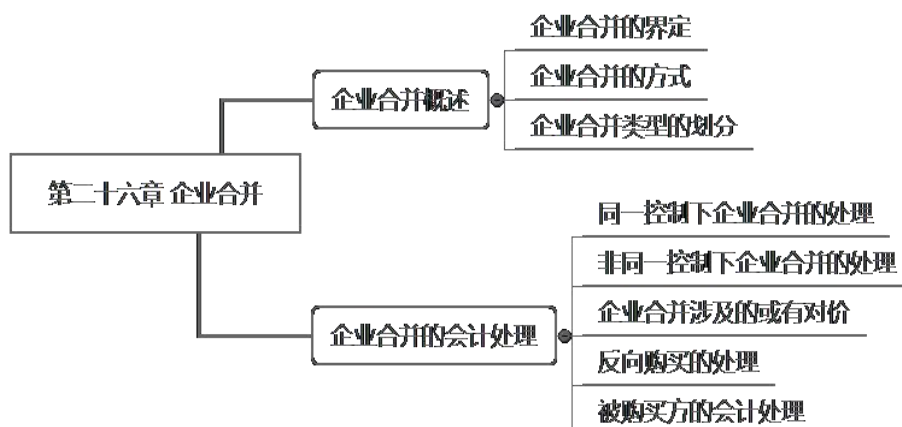
【本年教材变动】

本章内容无实质性变化。

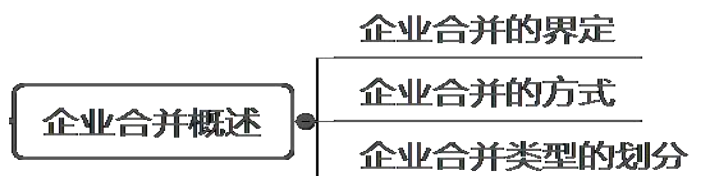
【历年考点】

知识点	单选题	多选题	计算题	综合题
非同一控制企业合并或有对价的处理	2016			2016
控制要素的内容		2018		
纳入合并范围的确认		2016		
企业合并中无形资产的确认		2015		
合并财务报表会计政策和会计期间的调整	2017、2015			
合并现金流量表的调整抵销		2017		
同一控制下企业合并的会计处理			2017	
非同一控制下企业合并的会计处理				2018、2017 2016

【本章结构框架】



知识点 1：企业合并概述（★）



一、企业合并的界定

1. 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。

2. 构成企业合并至少包括两层含义：

01 被购买方是否构成业务

02 交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移

【提示】业务的判断

构成业务的要素：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。构成业务的要素包括投入、加工处理过程和产出。

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（实质性）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。

例如，分公司/独立的生产车间/不具有法人资格的分部等。

项目	会计处理	交易费用	所得税
不构成业务（不按企业合并准则处理）	企业取得了不形成业务的一组资产或是资产、负债的组合时，应识别并确认所取得的单独可辨认资产及承担的负债，并将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值，在各单独可辨认资产和负债间进行分配，不按照企业合并准则进行处理，不会产生商誉	在购买资产交易中通常作为转让对价的一部分，并根据使用的准则资本化为所购买资产成本的一部分；	产生的暂时性差异不确认递延所得税；
构成业务（按企业合并准则处理）	在构成非同一控制下企业合并的情况下，合并中自被购买方取得的各项可辨认资产、负债应当按照其在购买日的公允价值计量，合并成本与取得的可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为单独的一项资产——商誉或是在企业成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值份额的情况下，确认计入当期损益	交易费用应被费用化	购买的资产和承担的债务因账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异应确认递延所得税影响

【提示】不包括在企业合并准则规范范围内的交易或事项：

（1）购买子公司的少数股权，考虑到该交易或事项发生前后，不涉及控制权的转移，不形成报告主体的变化，不属于企业合并。

（2）两方或多方形成合营企业。

【2017·多选题】下列关于企业合并的说法中，正确的有（ ）。

- A. 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
- B. 如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，则该交易或事项形成企业合并
- C. 企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债账面价值基础上进行分配
- D. 是否形成企业合并，关键要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化

【答案】AD

【解析】选项B，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；

选项C，企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债相对公允价值基础上进行分配，不按照企业合并准则进行处理。比如以600万元购买一栋办公楼（300万元）和一辆汽车（100万元）。

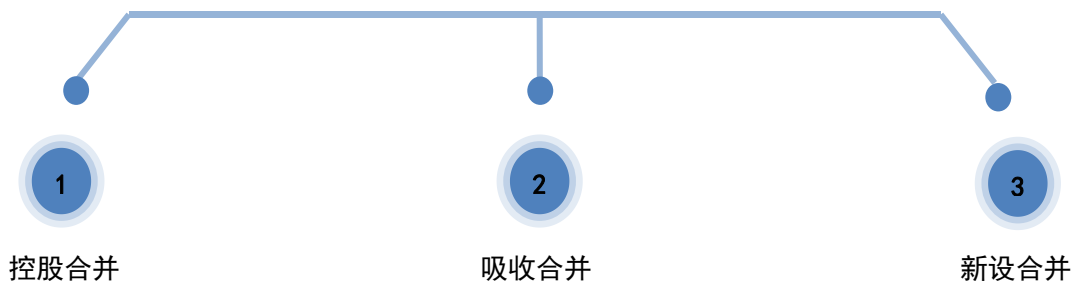
则办公楼入账价值=600×300/（300+100）；

汽车入账价值=600×100/（300+100）。

并不需要按照企业合并的思路进行处理。

二、企业合并的方式

根据合并方式划分



三、企业合并类型的划分

01 同一控制下的企业合并

02 非同一控制下的企业合并

(一) 同一控制下的企业合并

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最终控制且该控制并非暂时性的。

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。
2. 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者群体。
3. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内（ ≥ 1 年）为最终控制方所控制。
4. 通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。
同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

(二) 非同一控制下的企业合并

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的情况以外其他的企业合并。

四、合并财务报表编制的原理

1. 合并财务报表 —— 《企业会计准则》第 33 号

- (1) 会计主体：母公司和其全部子公司形成的企业集团
- (2) 编制主体：母公司
- (3) 编制基础：个别财务报表
- (4) 合并范围：控制
- (5) 借贷报表项目，而非会计科目
- (6) 包括：合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表、附注

2. 编制前准备事项

- (1) 统一母子公司的会计政策
- (2) 统一母子公司的资产负债表日及会计期间
- (3) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算
- (4) 收集编制合并财务报表的相关资料

3. 合并财务报表编制的基本原理

合并工作底稿

报表项目	母公司	子公司	调整分录		抵销分录		合并金额
			借方	贷方	借方	贷方	
资产负债表项目							
利润表项目							
所有者权益变动表项目							
现金流量表项目							

企业合并的界定

企业合并概述

企业合并的方式

企业合并类型的划分