



### 历年真题分析

本章属于非常重要章节。

在考试中，客观题与主观题均有可能出。

本章内容可以与长期股权投资、合并财务报表或金融资产等章节相结合，构成主观题的常规考点。

### 第一节 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. 从会计角度，交易是否构成企业合并，进而是否能够按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》进行会计处理，主要应关注以下两个方面：

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：

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。

【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。

【理解】为什么要判断是否构成业务，构不构成又有什么影响呢？

【答】这主要关系到是否需要确认商誉。

【例 1】甲公司支付 150 购买乙公司 100% 股权后，可以控制乙公司，乙公司拥有独立的投入、加工处理、产出能力（假设构成业务），可辨认净资产账面价值 100，公允价值 120。

【解释】因为甲觉得乙公司有前途，发展潜力很大，所以以高于市场的价格（120）来收购乙公司，溢价的部分 30（150-120）理解为是商誉，是甲公司对乙公司在整体层面（或公司内部某些资产负债组合）可以实现持续经营的认可，并不是因为认可乙公司中的某一项具体的资产

（商誉是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值）

【例 2】甲公司支付 150 购买乙公司 100% 股权后，可以控制乙公司，乙公司账面上只有一项无形资产-土地使用权（肯定不构成业务），账面价值 100，公允价值 120。

【解释】仅一个土地使用权是不具备投入、加工、产出能力。

甲公司之所以多支付 30，只是觉得土地使用权值钱，所以应将多支付的 30 计入土地使用权的价值，而不是确认为商誉。

总结：判断是否构成业务主要关系到是否确认商誉。

【补充知识点】

1. 如果投资单位对被投资单位达成控制且该交易构成业务，那么编制合并报表时需要确认商誉或营业外收入；
2. 如果投资单位对被投资单位达成控制且该交易不构成业务，那么在编制合并报表不确认商誉或营业外收入；

入。

也就是说，只要对被投资单位达成控制，不管该项交易或事项是否构成业务，都需要编制合并报表（在符合纳入合并范围的前提下），只不过编制的基础不同。

《企业合并准则》和《合并财务报表准则》是两项企业会计准则。

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； 提示： 非业务合并，且既不影响会计利润也不影响应纳税所得额或可抵扣亏损，准则禁止确认递延所得税
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】**

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。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。

**经典例题**

**【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，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

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 =  $600 \times 300 / (300 + 100)$ ；

汽车入账价值 =  $600 \times 100 / (300 + 100)$ 。

并不需要按照企业合并的思路进行处理。

知识点：企业合并的方式

## 根据合并方式划分



知识点：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