



第一节 企业合并概述

【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



经典例题

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。



第一节 企业合并概述

知识点：企业合并的方式

根据合并方式划分





第一节 企业合并概述

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



第一节 企业合并概述

(一) 同一控制下企业合并的处理

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（集团的母公司）或相同的多方（投资者群体）最终控制且该控制并非暂时性的（避免企业通过临时控制来操纵合并财务报表）。

同一控制下企业合并的定义包含两个核心要素：

一是合并方与被合并方在合并前后受同一方或相同的多方最终控制；

二是该最终控制并非暂时性的（通常指1年以上，含1年）。



第一节 企业合并概述

(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。



第一节 企业合并概述

(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为最终控制方所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。



第一节 企业合并概述

(4) 企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。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。

不属于同一控制下企业合并的情形：

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。



第一节 企业合并概述

【例26-1】A公司为某省国资委控制的国有企业，2×13年10月，因该省国资系统出于整合同类业务的需要，由A公司通过定向发行其普通股的方式给B公司部分股东，取得对B公司控制权。该项交易前，B公司的股权由该省国资委下属C投资公司持有并控制。双方签订的协议约定：

(1) 以2×13年9月30日为评估基准日，根据独立的评估机构评估确定的B公司全部股权的公允价值4.02亿元为基础确定A公司应支付的对价。

(2) A公司普通股作价5元/股，该项交易中A公司向C投资公司发行3700万公司普通股取得B公司46%股权。



第一节 企业合并概述

(3) A公司在本次交易中定向发行的3700万股向C投资公司发行后，即有权力调整和更换B公司董事会成员，该事项不受本次交易中股东名册变更及B公司有关工商注册变更的影响。

2×13年12月10日，A公司向C投资公司定向发行了3700万股并于当日对B公司董事会进行改选。



第一节 企业合并概述

问题：A公司对B公司的合并应当属于哪一种类型？

本例中，合并方A公司与被合并方B公司在合并前均为独立的市场主体，其特殊性在于A公司在合并前直接被当地国资委控制，B公司是当地国资委通过下属投资公司间接控制。判断本项交易的合并类型关键在于找到是否存在于合并交易发生前后对参与合并各方均能够实施控制的一个最终控制方，本例中，即当地国资委。虽然该项交易是国资委出于整合同类业务的需要，安排A公司、B公司的原控股股东C投资公司进行的，但交易中作价是完全按照市场价格确定的，同时《企业会计准则第20号——企业合并》中明确，同受国家控制的两个企业进行合并，不能仅因为其为国有企业即作为同一控制下企业合并。

该项合并应当作为非同一控制下企业合并处理。



第一节 企业合并概述

(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。



第一节 企业合并概述

【例26-2】甲公司2×14年2月通过公开市场购入乙公司600万股股票，占乙公司公开发行在外股份的2%，该部分股份取得以后，甲公司将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。2×15年，甲公司与乙公司签订以下协议：

(1) 甲公司向乙公司捐赠其100%持股的三家公司股权，按照双方确定的评估基准日2×15年6月30日，三家公司股权的评估价值合计为65000万元；

(2) 双方应于2×15年7月31日前办妥上述三家公司股权过户手续；



第一节 企业合并概述

(3) 乙公司应于2×15年8月31日前通过股东会决议，以公积金转增股本的方式向甲公司发行股份16250万股(4元/股)。

2×15年8月10日，乙公司股东会通过以公积金转增股本的方式向甲公司发行16250万股本公司股票。

该股份发行后，甲公司向乙公司董事会派出4名成员(乙公司董事会由7人组成)，日常财务和生产经营决策由董事会决定，所有董事会表决事项均需半数以上董事同意方可表决通过；甲公司持有乙公司发行在外股份为36.43%，除甲公司所持股份外，乙公司其他股东持有其股份的情况如表26-1所示。



第一节 企业合并概述

股东	持有乙公司股权比例 (%)
A	10
B	8
C	7
D	6
其他社会公众股	32.57 (持股较为分散, 最高持有不到1%)

问题：甲公司合并乙公司属于哪一种类型？



第一节 企业合并概述

分析：2×14年甲公司自公开市场取得乙公司2%的股份，因未以任何方式参与乙公司生产经营决策，不能施加重大影响，该项股权投资作为交易性金融资产核算。

2×15年，甲公司通过先向乙公司捐赠，乙公司再以等量资本公积金转增股本的方式向甲公司定向发行本公司股份，该次发行完成后，甲公司持有乙公司36.43%的股份，通过分析乙公司股权结构、甲公司对乙公司董事会的影响可知，该项股份发行后，甲公司能够控制乙公司，从而构成企业合并。



第一节 企业合并概述

在本次交易发生前，甲公司虽然持有乙公司2%的股份，但不构成控制，交易完成后，甲公司控制乙公司，乙公司持有甲公司原三家子公司100%股权，并能够对这三家公司实施控制。该项交易前后，找不到一个最终控制方能够控制所有参与合并的企业(乙公司、甲公司及其原持有的三家全资子公司)，不属于同一控制下企业合并，应当按照非同一控制下企业合并处理。



第一节 企业合并概述

知识点：业务的判断

1. 业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、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等，目的在于为投资者提供股利、降低成本或带来其他经济利益。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。



第一节 企业合并概述

2. 判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试。

集中度测试是非同一控制下企业合并的购买方在判断取得的组合是否构成一项业务时，可以选择采用的一种简化判断方式。在进行集中度测试时，如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，**应判断为不构成业务**，且购买方无须按照上述构成业务的判断条件进行判断；如果该组合未通过集中度测试，购买方仍应按照上述构成业务的判断条件的规定进行判断。



第一节 企业合并概述

例如，甲企业购买从事仓储物流服务的乙企业100%股权，甲、乙企业在股权交易前不存在关联方关系，甲企业选择采用集中度测试判断取得的组合是否构成业务。乙企业除持有少量现金资产外，其核心资产为若干个化工产品仓储相关的储罐，由于相关储罐资产处于同一物流基地，所提供的仓储服务对象、经营风险等非常类似，考虑其中每项单独可辨认资产的性质及其与管理产出相关的风险后可以识别为一组类似资产。经测算，由于甲企业取得的总资产的公允价值几乎相当于其中储罐资产的公允价值，该组合通过了集中度测试，不构成业务。

谢谢 观看

THANK YOU