

## 【案例分析八】（20分）

甲公司是中药研发、生产和销售的企业。

- (1) A 公司是中药材种植的企业.....
- (2) B 公司是保健品的生产、销售企业.....
- (3) 甲公司持有 C 公司 42% 股权，持有 D 公司 45% 股权，持有 E 公司 30% 股权.....
- (4) 审计委员会指出甲公司没有按照准则披露.....

要求：（1）根据资料（1），从社会资本配置及融资交易活动角度，指出甲公司银行存款 4000 万元的融资渠道？

【参考答案】间接融资。

【点评】本题考核“外部融资渠道”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P165 的表 4-22。

2024 年高级会计实务《应试指南》P165 的表 4-22。

## 考点八 融资决策概述

### （一）融资渠道与融资方式★

融资渠道与融资方式如表 4-22 所示。

表 4-22 融资渠道与融资方式

| 项目   | 具体内容   |
|------|--|
| 融资渠道 | 是指资本的来源或通道，如国家财政资金、银行信贷资金、非银行金融机构资金、个人闲置资金、企业自有资金、境外资金等  |
| 融资方式 | 是企业融入资本所采用的具体形式，从社会资本配置及融资交易活动角度，企业融资方式大体可分为直接融资、间接融资两类。直接融资包括发行股票和债券等融资；间接融资是通过金融中介机构（商业银行和非银行金融机构）融资，如银行借款、租赁等 |

165

要求：（2）根据资料（1），分别指出甲公司的会计处理是否存在不当之处，若存在不当之处，说明正确的会计处理。

【参考答案】事项①会计处理存在不当之处。

正确的会计处理：甲公司的合并成本为 7000 万元。

事项②会计处理存在不当之处。

正确的会计处理：甲公司应确认商誉 3000（7000－4000）万元。

事项③会计处理不存在不当之处。

【点评】本题考核“非同一控制下企业合并处理原则（合并成本的计算、合并商誉的计算、子公司可辨认资产和负债金额填列）”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P309（三）、P311（五）确定企业合并成本；2024 年高级会计实务《案例分析》P266（三）、P267（五）；2024 年高级会计实务《全真模拟试卷》P83 的案例分析题 4。

2024 年高级会计实务《应试指南》P309（三）、P311（五）确定企业合并成本：

### （三）确定企业合并成本★★★

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值之和。

通过多次交易分步实现的企业合并，其企业合并成本为每一单项交易的成本之和。

【提示】通过多次交易分步实现同一控制下企业合并的，无论是在个别报表还是在合并报表上，企业所持有的原股权投资均不能视同出售处理，并且，最终在个别报表中形成的长期股权投资入账金额，就是按照合并日的被合并方在“最终控制方合并报表上的净资产”乘以持股比例计算的金额；但是，通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并时，在个别报表上，企业所持有的原股权投资为长期股权投资权益法时，不视同出售；企业所持有的原股权投资为金融资产时，视同出售；在合并报表中，原股权为长期股权投资权益法的视同出售，原股权投资为金融资产的，直接将其从个别报表合并进来，不必再考虑视同出售问题。

企业合并成本包括购买方在购买日支付的下列项目的合计金额：

- （1）作为合并对价的现金及非现金资产的公允价值；
- （2）发行的权益性证券的公允价值；
- （3）因企业合并发生或承担的债务的公允价值；
- （4）当企业合并合同或协议中约定了根据未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定的确认条件的，应确认的支出也应作为企业合并成本的一部分。

购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管

### (五) 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理★★★

企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理如表 7-36 所示。

311

#### 高级会计实务应试指南

表 7-36 企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

| 项目 | 处理                    |      |                  |            |
|----|-----------------------|------|------------------|------------|
|    | 合并成本与被购买方可辨认净资产公允价值份额 | 大于   | 控股合并             | 合并报表中作商誉认定 |
|    |                       | 吸收合并 | 购买方账簿及个别报表中作商誉认定 |            |
|    |                       | 控股合并 | 合并利润表中作营业外收入认定   |            |

2024 年高级会计实务《案例分析》P266（三）、P267（五）。

### (三) 确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值之和。通过多次交易分步实现的企业合并，其企业合并成本为每一单项交易的成本之和。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用，应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

企业合并成本包括购买方在购买日支付的下列项目的合计金额：

- (1) 作为合并对价的现金及非现金资产的公允价值；
- (2) 发行的权益性证券的公允价值；
- (3) 因企业合并发生或承担的债务的公允价值；
- (4) 当企业合并合同或协议中约定了根据未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定的确认条件的，应确认的支出也应作为企业合并成本的一部分。



### (五) 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额如表 7-10 所示。

| 项目                       | 处 理 |      |                     |             |
|--------------------------|-----|------|---------------------|-------------|
| 合并成本与被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额 | 大于  | 控股合并 | 合并报表中作商誉认定          | 至少每年年末作减值测试 |
|                          |     | 吸收合并 | 购买方账簿及个别报表中作商誉认定    |             |
|                          | 小于  | 控股合并 | 合并利润表中作营业外收入认定      |             |
|                          |     | 吸收合并 | 购买方账簿及个别报表中作营业外收入认定 |             |

### (六) 企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定的，合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算，以后期间再对公允价值进行调整。企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整如表 7-11 所示。

267

2024 年高级会计实务《全真模拟试卷》P82 的案例分析题 4。

2024 年度全国会计专业技术资格考试高级会计实务·全真模拟试卷(二)参考答案及解析

理由：甲公司与丁公司合并前不存在关联方关系。(1 分)

甲公司并购丁公司产生商誉。(1 分)

商誉金额 = (60 000 + 1 000) - 100 000 × 60% = 1 000 (万元) (1 分)

**[解析]** 本题考查“非同一控制下企业合并的会计处理原则”知识点。企业合并成本包括购买方进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值之和。企业合并成本大于合并中取得的应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为商誉。

要求：(3) 根据资料(2)，分别指出甲公司的会计处理是否存在不当之处，若存在不当之处，说明正确的会计处理。

**【参考答案】** 事项①会计处理存在不当之处。

正确的会计处理：B 公司可辨认资产 40000 万元和负债 28000 万元应反映在合并资产负债表中。

事项②会计处理不存在不当之处。

**【点评】** 本题考核“非同一控制下企业合并处理原则（合并成本的计算、合并商誉的计算、子公司可辨认资产和负债金额填列）”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会

计实务《应试指南》P313 的（七）；2024 年高级会计实务《案例分析》P268 的（七）。

2024 年高级会计实务《应试指南》P313 的（七）。

#### （七）购买日合并财务报表的编制★★

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

2024 年高级会计实务《案例分析》P268 的（七）。

#### （七）购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

要求：（4）根据上述资料，按照并购双方行业相关性，判断甲公司并购 A 公司和 B 公司的并购类型。

【参考答案】甲公司并购 A 公司为纵向并购。

甲公司并购 B 公司为横向并购。

【点评】本题考核“合并类型”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P271 的表 7-4；2024 年高级会计实务《案例分析》P234 的考点二；2024 年高级会计实务《全真模拟试卷》P119 的第 5 题。

2024 年高级会计实务《应试指南》P271 的表 7-4；

表 7-4 按照并购双方行业相关性分类

| 类型   | 相关说明  |
|------|---|
| 横向并购 | <p>(1) 概念：<br/>横向并购是指生产经营相同(或相似)产品或生产工艺相近的企业之间的并购，实质上是竞争对手之间的并购。</p> <p>(2) 优缺点：<br/>优点：能够迅速扩大生产经营规模，节约共同费用，提高通用设备的使用效率；能够在更大范围内实现专业分工协作；能够统一技术标准，加强技术管理和进行技术改造；能够统一销售产品和采购原材料等，形成产销的规模经济；<br/>缺点：减少了竞争对手，容易破坏竞争，形成垄断局面，从而损害社会福利</p>            |
| 纵向并购 | <p>(1) 概念：<br/>纵向并购是指企业与供应商或客户之间的并购，实质上处于同一产品不同生产经营阶段的企业之间的并购(具有产业链上下游关系)。并购下游客户属于前向一体化；并购上游供应商属于后向一体化。</p> <p>(2) 优缺点：<br/>优点：能够加强生产经营过程各环节的配合，有利于协作化生产；能够加速生产经营流程，缩短生产经营周期，节约运输、仓储费用，降低能源消耗水平等；<br/>缺点：企业生存发展受市场因素影响较大，容易导致“大而全、小而全”的重复建设</p> |

2024 年高级会计实务《案例分析》P234 的考点二。

## (二)按照并购双方行业相关性划分

按照并购双方所处行业相关性，可分为横向并购、纵向并购和混合并购。

(1) 横向并购：是指生产经营相同(或相似)产品或生产工艺相近的企业之间的并购，实质上是**竞争对手之间**的并购。

(2) 纵向并购：是指被并购企业是并购企业的**供应商或客户**，即并购企业将同本企业生产经营具有产业链上下游关系的生产、营销企业并购过来，形成纵向生产经营一体化。纵向并购实质上是处于同一种产品不同生产经营阶段的企业间的并购，并购双方往往是原材料供应者或产品购买者。

(3) 混合并购：混合并购是指既非竞争对手又非现实中或潜在的客户或供应商企业之间的并购。混合并购是为了通过并购实现多元化战略，以减少仅在一个行业经营所带来的特有风险，并使企业快速进入更具成长性的行业。混合并购兼有横向并购和纵向并购的优点，而且有利于经营多元化和减轻经济危机对企业的影响，有利于调整企业自身产业结构，增强控制市场的能力，降低经营风险。

2024 年高级会计实务《全真模拟试卷》P119 的第 5 题。

(4) 从并购双方行业相关性来看，属于纵向并购。(1 分)

从被并购方乙公司的意愿来看，属于善意并购。(1 分)

[解析] 本题考查“企业并购类型”知识点。①按照并购双方行业相关性，企业并购可以分为横向并购、纵向并购和混合并购。其中，横向并购是指生产经营相同(或相似)产品

要求：(5) 根据资料(3)，判断 C、D、E 公司是否纳入合并范围，并说明理由。



【参考答案】C 公司、D 公司不纳入合并范围；E 公司应纳入合并范围。

理由：甲公司直接持有 C 公司 42% 的股权，通过其他投资人管理 C 公司 5% 的股权，总计持有 C 公司 47% 的股权，没有超过半数以上，所以不能对 C 公司实施控制，不纳入合并范围。

甲公司持有 D 公司 45% 的股权，没有超过半数以上，所以不能对 D 公司实施控制，不纳入合并范围。

甲公司直接持有 E 公司 30% 的股权，通过 A 公司间接持有 E 公司 25% 的股权，总计持有 E 公司 55% 的股权，能够达到控制，应纳入合并范围。

【点评】本题考核“合并范围”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P320 的考点一；2024 年高级会计实务《案例分析》P279 的考点一。

2024 年高级会计实务《应试指南》P320 的考点一；

## 考点精讲

### 考点一 以“控制”为基础，确定合并范围★★★

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排的结构化主体。

320

2024 年高级会计实务《案例分析》P279 的考点一。

### 考点一 以“控制”为基础，确定合并范围★★★

#### 考点讲解

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

当投资方同时满足以下三个要素时，投资方控制了被投资方：

- (1) 拥有对被投资方的权力；
- (2) 因参与被投资方的相关活动而享有可变回报；
- (3) 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

控制三要素之间的关系如图 8-1 所示。

要求：（6）根据资料（4），指出体现了财会监督体系的哪两方面？

【参考答案】单位内部监督、中介机构执业监督。

【点评】本题考核“财会监督的体系与内容”知识点。该题目所涉及知识点在下列正保会计网校（www.chinaacc.com）2024 年高级职称《高级会计实务》辅导中均有体现：2024 年高级会计实务《应试指南》P510 的表 11-10；2024 年高级会计实务《案例分析》P468 的 11-12。2024 年高级会计实务《应试指南》P510 的表 11-10；

表 11-10 “五元一体”的财会监督体系与内容

| 项目       | 内容  |
|----------|---|
| 财政部门主责监督 | 各级财政部门作为本级财会监督的主责部门，牵头组织对财政、财务、会计管理法律法规及规章制度执行情况的监督   |
| 有关部门依责监督 | 各有关部门要依法依规强化对主管、监管行业系统和单位财会监督工作的督促指导  |
| 单位内部监督   | 单位内部监督是各单位内部承担财会监督职责的机构或人员，以本单位经济业务、财务管理、会计行为为监督对象的日常监督机制。单位内部财会监督是以单位主要负责人作为本单位财会监督工作的第一责任人，对本单位财会工作和财会资料的真实性、完整性负责  |
| 中介机构执业监督 | 中介机构执业监督是以会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所、代理记账机构等中介机构为监督主体的监督机制，其监督职责是严格依法履行审计鉴证、资产评估、税收服务、会计服务等职责，确保独立、客观、公正、规范执业   |
| 行业协会自律监督 | 行业协会自律监督是以注册会计师协会、资产评估协会、注册税务师协会、银行业协会以及证券业协会为监督主体，以会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所以及代理记账机构等中介机构为监督对象，通过行业自律监管、运用信用记录、警示告诫、公开曝光等措施加大惩戒力度，完善对投诉举报、媒体质疑等的处理机制，推动提升财会业务规范水平 |

2024 年高级会计实务《案例分析》P468 的 11-12。



### (三) 财会监督的体系——“五元一体”

“五元一体”财会监督体系的内容如表 11-12 所示。

表 11-12 “五元一体”财会监督体系的内容

| 内容           | 说 明   |
|--------------|---|
| 财政部门<br>主责监督 | (1) 牵头组织对财政、财务、会计管理法律法规及规章制度执行情况的监督；<br>(2) 加强预算管理，推动构建完善综合统筹、规范透明、约束有力、讲求绩效、持续安全的现代预算制度，推进全面实施预算绩效管理；<br>(3) 加强对行政事业性国有资产管理规章制度、政府采购制度实施情况的监督；<br>(4) 加强对财务管理、内部控制的监督；<br>(5) 加强对会计行为的监督，同时强化对注册会计师、资产评估和代理记账行业的执业质量监督，规范行业秩序，促进行业健康发展 |
| 有关部门<br>依责监督 | (1) 依法依规强化对主管、监管行业系统和单位财会监督工作的督促指导；<br>(2) 加强对所属单位预算执行的监督，强化预算约束，按照职责分工加强对政府采购活动、资产评估行业的监督；<br>(3) 加强对归口财务管理单位财务活动的指导和监督  |
| 各单位<br>内部监督  | 单位内部监督是各单位内部承担财会监督职责的机构或人员，以本单位经济业务、财务管理、会计行为为监督对象的日常监督机制。<br>单位内部财会监督是以单位主要负责人作为本单位财会监督工作的第一责任人，对本单位财会工作和财会资料的真实性、完整性负责，其他财会人员要加强自我约束，遵守职业道德，拒绝办理或按照职权纠正违反法律规定的财会事项，并有权检举单位或个人的违法违规行为  |

续表

| 内容           | 说 明   |
|--------------|---|
| 中介机构<br>执业监督 | 中介机构执业监督是以会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所、代理记账机构等中介机构为监督主体的监督机制，其监督职责是严格依法履行审计鉴证、资产评估、税收服务、会计服务等职责，确保独立、客观、公正、规范执业   |
| 行业协会<br>自律监督 | 行业协会自律监督是以注册会计师协会、资产评估协会、注册税务师协会、银行业协会以及证券业协会为监督主体，通过行业自律监管、运用信用记录、警示告诫、公开曝光等措施加大惩戒力度，完善对投诉举报、媒体质疑等的处理机制，推动提升财会业务规范水平。<br>行业自律协会要充分发挥监督引导作用，促进持续提升财会信息质量和内部控制有效性，加强行业诚信建设，健全行业诚信档案，把诚信建设要求贯穿于行业管理和服务工作的各个环节 |