

关于合并购买是否构成业务的探讨

卜华 杨宇晴 张瑞英

摘要：企业会计准则第20号及应用指南对企业合并相关问题给出了判断标准和详细的会计处理，明确了构成业务是适用准则的条件之一，但对于是否构成业务的判断内容涉及较少。本文对构成业务的内容进行探讨后认为，实质性加工处理过程是判断业务构成的重要标准，对合并购买中取得的经营活动或资产的组合是否具有实质性过程分为有无产出的情况分别进行讨论，对非同一控制下合并购买是否不构成业务采用集中度测试的简化方法进行评估，并结合案例进行具体分析。

关键词：企业会计准则；企业合并；业务

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2020)02-0053-04

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，交易是否构成企业合并，需要从两个条件进行判断，除了关注交易发生后合并方是否取得控制权之外，也要关注所合并的企业是否构成业务。区分业务的意义在于两种购买的会计处理方式存在实质差异：企业取得的一组资产或资产负债组合不构成业务时，根据企业会计准则讲解，应将购买成本按照购买日取得各项可辨认资产负债的公允价值为基础进行分配，购买资产负债时多付或少付的部分均分解到取得的资产与负债中，不产生新的资产或负债项目，并且按照权益性交易原则不得确认商誉或当期损益。被购买资产构成业务时，需要按照企业合并准则进行处理，如构成非同一控制下企业合并时，自被购买方取得的各项可辨认资产负债应按购买日公允价值计量，合并成本与可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或计入当期损益。

准则应用指南对业务进行了定义：业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，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，但不构成独立法人资格的部分。而《财政部关于执行会计准

则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号)对业务的解释有所不同，认为只要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。《财政部会计司关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》(财会便[2009]17号)则进一步提出：对于取得的资产、负债组合是否构成业务，应当由企业结合实际情况进行判断。

由上述三项规定可见，目前准则对于业务提供的指引并不完全一致，尤其是财会便[2009]17号文对于业务的判断过于宽松，缺乏统一严格的标准，导致企业在实际执行中存在很大的判断空间，容易产生会计处理的重大差异。例如时代出版借壳科大创新、沙钢集团借壳*ST张铜均在保留原有全部业务的情况下认定为不构成业务的反向收购，从而规避了巨额的借壳上市商誉确认，而这些交易实质上构成了非同一控制下的反向合并。其理由是上市公司保留的原有业务实现盈利的可能性较小，无法创造收益甚至会产生负收益。这些理解显然是与会计准则现行内容相违背的，容易在市场中产生只要被购买方亏损就不构成企业合并的误解。但由于财会便[2009]17

作者简介：卜华，中国矿业大学管理学院教授、博士生导师；
杨宇晴，中国矿业大学管理学院硕士研究生；
张瑞英，河南农业职业学院副教授。

号文并未对业务的判断给出原则性规定,实务中上市公司仍保留业务却以权益性交易认定借壳上市的行为往往能够通过监管部门的审核。

为了解决各企业在企业合并会计准则实际执行中遇到的问题,同时基于国际趋同的需要,《企业会计准则解释第13号(征求意见稿)》第三条对是否构成业务的内容作出了修订:首先完善了关于业务的三要素解释;其次对构成业务的具体判断条件进行了细化阐述;最后,在国际会计准则理事会(IASB)对业务定义进行修订的背景下,引入“集中度测试”的方法,以简化非同一控制下交易中有关业务判断的问题。

一、构成业务的判断标准

(一) 构成业务的相关要素

企业合并准则中规定,合并方在合并中取得的生产经营活动或资产组合构成业务,应具有投入、加工处理过程和产出三个要素。企业会计准则讲解中分别给出了定义,但原定义的概念并不充分,实务应用方面存在一定难点。征求意见稿对其中加工处理过程和产出的定义作出了修改。

加工处理过程的原定义为:“具有一定的管理能力、运营过程,能够组织投入形成产出。”原句语义表述不明,缺少句子成分,容易在实务中产生歧义,现修改为“指具有一定的管理能力、运营过程,能够组织投入形成生产能力的系统、标准、协议、惯例或规则。”修改后语句表述完整,且使得“过程”的包含对象更加广泛,能够适应不同的行业特点和经营环境。

产出的原定义为:“生产出产成品,或通过为其他部门提供服务来降低企业整体的运行成本等其他带来经济利益的方式。”现修改为“包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益,以及企业日常活动产生的其他经济利益。”从整体意思上来看,除原有的“产品或服务”外,增加了“股息或利息等投资收益”,扩充了产出涵盖的范围。

(二) 实质性加工过程的判断条件

对于三要素如何判断是否构成业务方面,征求意见稿进行了统一说明:合并方在合并中取得的组合应当同时具有投入和实质性加工处理过程,且二者相结合对生产能力有显著贡献,该组合才构成业务。即组合是否有实际产出并不是判断构成业务的必备条件,并列出了以下两种具体情况:

1. 组合在合并日无产出的,同时满足下列条件时加工处理过程是实质性的:(1) 该加工处理过程对投入转化为产出至关重要;(2) 具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工,且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入。

2. 组合在合并日有产出的,满足下列条件之一时加工处理过程是实质性的:(1) 该加工处理过程对持续产出至关重要,且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工;(2) 该加工处理过程对生产能力有显著贡献,且该过程是独有、稀缺或难以取代的。

从征求意见稿中可知,构成业务的关键是将实质性加工处理过程作用于投入,即强调具备这种作用的能力,并不要求是否有实际产出。因为某些情况下虽然某些资产或者资产负债的组合也能持续产生收入,但并不是通过将实质性加工处理过程作用于投入所获得的,而是来源于其中某一项资产的天然或法定孳息。例如生物资产的自然增殖、货币资金的存储利息,这些产出并不需要具备有技能、知识或经验的员工,也不对生产能力有显著贡献,因此此类单一资产实体不应构成业务。此外,与有产出的情况相比,当一组活动和资产不存在产出时,要求提供更具说服力的证据,须同时满足两个条件方可确认加工过程是实质性的。

另外,征求意见稿强调:“企业在判断组合是否构成业务时,应当从市场参与者角度考虑可以将其作为业务进行管理和经营,而不是根据合并方或被合并方对该组合的管理意图来判断。”

(三) 集中度测试

《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)实施后很多反馈者指出,希望能就取得的一组活动和资产不是业务提供确定指引。针对这一提议,IASB引入了交易主体可选的集中度测试,此测试为非同一控制下企业合并的购买方判断是否构成业务时可选择采用的简化评估。

进行集中度测试时,如果购买方取得的总资产的公允价值基本全部集中于其中某一单独可辨认资产或一组类似资产的公允价值的,则通过集中度测试,该组合直接判断为不构成业务,无须按照上述(二)的规定进行判断。如果该组合未通过集中度测试,购买方仍应按照(二)的规定进行进一步评估。购买方应当按照下列规定进行集中度测试:

首先计算购买方取得的总资产的公允价值。总资产不包括现金及现金等价物、递延所得税资产以及递延所得税负债产生的商誉,通过下列公式之一来计算:

1. 总资产的公允价值 = 合并中取得的非现金资产的公允价值 + (购买方转让的对价 + 购买日被购买方少数股东权益的公允价值 + 购买日前持有被购买方权益的公允价值 - 合并中所取得的被购买方可辨认净资产公允价值)

2. 总资产的公允价值 = 购买方转让的对价 + 购买日被购买方少数股东权益的公允价值 + 购买日前持有被购买方权益的公允价值 + 取得负债的公允价值 - 取得的现金及现金

等价物—递延所得税资产及递延所得税负债产生的商誉的公允价值。

其次，单独可辨认资产是指企业合并中作为一项单独可辨认资产予以确认和计量的一项资产或资产组。如果资产及其附着物分拆成本重大（例如土地和建筑物），应当将其一并作为一项单独可辨认资产。

关于一组类似资产，企业在评估时，应当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等。下列情形通常不能作为一组类似资产：有形资产和无形资产；不同类别的有形资产；不同类别的可辨认无形资产；金融资产和非金融资产；不同类别的金融资产；风险特征存在重大差别的可辨认资产等。

二、会计处理案例探讨

案例一：A公司购买海运资产用于大宗货物远洋运输，这些资产包括货船、集装箱、港口码头的土地租赁权、装卸设备等，但并未取得相关工作人员以及运营程序。

分析：对于该项交易是否构成业务，按照此前的准则执行会存在争议，根据财会便[2009]17号文提出的需要区分公司实际情况进行处理，则如果收购方本身从事远洋运输业务已满相应年数，取得了一定的运营资质，购买资产后可以立即投入经营实现产出，能够认定为一项业务。但如果收购方没有远洋运输业务的经验，在收购上述资产后，需要取得相关证书及执照，且需要耗费大量人力资源和物力成本建立运营流程，则在收购时点上不能认定为一项业务。征求意见稿明确提出，企业在判断组合是否构成业务时，应当从市场参与者角度而不是合并方角度考虑是否可以将其作为业务进行管理。即只有当市场中的多数参与者都具备运营交易资产的能力时，才能认定为一项业务。显然运营远洋运输业务的能力不是多数市场参与者都具备的，不能直接将其认定为一项业务。

案例二：B公司购入两栋正在出租的写字楼并计划继续用于租赁，支付对价的公允价值等于所取得写字楼的公允价值总和。两栋写字楼均包括建筑物、室内装修和土地，分别坐落在相同地段的道路两侧，建筑面积和设计风格类似，客户群和运营风险无显著不同。转让过程中未包括员工和其他资产。

分析：如果选择采用简化方法，首先考虑两栋写字楼是否均被识别为单项可辨认资产。由于建筑物及室内装修都附属于土地，拆分成本重大，因此属于单项可辨认资产。其次，两栋写字楼的客户群和运营风险类似，即在性质以及管理产出相关的风险上无显著不同，因此其组合可被视为一组类似可辨认资产。由此可知，取得总资产的公允价值基本等于一组类似资产的公允价值，通过集中度测试，得出结论，B公司取得的资产

不构成业务。

假设除写字楼外，B公司还购买了6套正在出租的商品房，转让包含建筑物、所占土地和物业合同，未包含负责租赁、租户管理，以及管理和监督整个运营过程的员工。通过物业合同所执行的过程相对于产出是次要的。

分析：采用集中度测试法，可得出6套商品房也各自属于单独可辨认资产，但写字楼和商品房并不属于一组类似资产，因为两者在运营规模、客户群和风险方面是显著不同的。因此取得总资产的公允价值并未集中于一组类似可辨认资产，B公司需要根据征求意见稿实质性加工的判断条件来进一步评价。

由于该组合并未包含负责租赁业务的员工，并且物业合同所执行的过程对于产出是次要的，因此不满足实质性加工过程判断条件2中的（1）：该加工处理过程对持续产出至关重要，且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工；该唯一取得的过程对于产出能力也不具有重大贡献，并且在市场上很多供应商可以提供相同的服务，并不是独有、稀缺的，在不耗费重大成本和降低效益时也是可以被替代的，不满足条件（2）：该加工处理过程对生产能力有显著贡献，且该过程是独有、稀缺或难以取代的。因此，B公司购买资产时唯一取得的过程并不是实质性加工处理过程，所取得的资产组合不构成业务。

案例三：C公司与D公司同受实际控制人甲控制。甲于2017年12月31日成立D公司，拟从事金属矿的开采业务。2018年，D公司委托探矿工程公司进行地质勘查，并根据合同支付相应预付款，但尚未取得探矿许可证，且仅有为满足筹建期需要而招聘的员工，目前人员无法满足金属矿开采的需要。2018年年末，C公司收购甲持有的D公司股权。

分析：由于C公司和D公司受同一企业控制，故不能采用集中度测试的简化方法，需要根据实质性加工条件判断组合是否构成业务。D公司虽然签订了探矿合同并预付了款项，但尚未取得探矿许可证，即目前无法实施生产计划，在合并日无产出。（1）不具备满足金属矿开采需要的员工；（2）也不具备开采必要的探矿许可证，无法实施开采过程，而开采过程对于投入转化为产出至关重要。两个条件均无法满足，因此不应视为业务，C公司收购D公司不应视为企业合并。

案例四：E公司要购买非关联方F公司拥有的一栋办公楼和一项知识产权，为节省税费，先由F以该办公楼和知识产权出资设立一公司G，再由E公司收购F公司持有G公司80%的股权。购买日E公司支付的对价是800万元，G公司办公楼的账面价值和公允价值分别为350万元和600万元，知识产权的账面价值和公允价值分别为250万元和400万元。G公司股权

的账面价值为600万元,公允价值为1 000万元。

分析:G公司虽然具有独立法人资格,但在交易时点仅持有办公楼和知识产权的资产组合,该办公楼和知识产权分别为有形资产和无形资产,不构成一组类似可辨认资产。而取得股权的公允价值与这两项资产的公允价值一致,因此取得总资产的公允价值并未集中于单项可辨认资产或一组类似可辨认资产。需要进一步评价该组合是否业务判断条件的要求。

G公司的资产负债表上仅有这两项价值较大的资产,并且相互之间不构成有机联系,因此在购买日G公司并无业务活动。该组合不包含具有开展业务所需必要技能、知识或经验的有组织的员工,也未包含其他可以用来转换为产出的投入,比如管理程序、研发项目或存货。该办公楼和该知识产权不能被开发或转换为产出,因此所取得的资产组合不构成业务。

E公司本次收购的会计分录如下(单位:万元,下同):

个别报表层面:

借:长期股权投资——G公司	800
贷:银行存款	800

不论是否构成企业合并准则所指的业务,由于E公司对G公司具有控制权,而合并报表准则适用于母公司所控制的所有主体,因此,本次收购仍适用合并报表准则的相关规定。

合并报表层面:

E公司将支付的对价按照各项资产的相对公允价值进行分配:办公楼应分配的金额=800×(600/1 000)=480(万元),知识产权应分配的金额=800×(400/1 000)=320(万元)。将分配金额除以80%,得到办公楼的初始计量金额=480÷80%=600(万元),知识产权的初始计量金额=320÷80%=400(万元)。

借:固定资产——办公楼(600-350)	250
无形资产——知识产权(300-200)	100
股本/资本公积/盈余公积/未分配利润	650
贷:长期股权投资——B公司	800
少数股东权益(100×20%)	200

案例五:H公司原先以银行存款取得非同一控制下I公司20%的权益,2019年1月1日又支付对价200万元进一步取得了I公司50%的权益,取得了对I公司的控制权。I公司在购买日的资产和负债包括:(1)一台设备,公允价值为600万元;(2)1项专利权,公允价值为300万元;(3)现金及现金等价物,公允价值为100万元;(4)金融负债,公允价值为700万元;(5)递延所得税负债,金额为160万元,产生于设备和专利权的暂时性差异。当日I公司100%股权的公允价值为400万元。

分析:选择采用集中度测试。总资产公允价值=[设备

公允价值600万元+专利权公允价值300万元+H公司转让对价200万元+购买日I公司少数股东权益公允价值400万元×30%+原先持有I公司20%股权的公允价值400万元×20%-取得可辨认净资产公允价值(600万元+300万元+100万元-700万元)]=1 000万元。所取得总资产的公允价值不包括现金及现金等价物100万元、递延所得税资产以及递延所得税负债产生的商誉,因此在确定所取得净资产公允价值时不扣除递延所得税负债。

或者采用公式2:支付对价200万元+购买日I公司少数股东权益公允价值400万元×30%+原先持有I公司20%股权的公允价值400万元×20%+取得负债的公允价值(不包括递延所得税负债)700万元-取得的现金及现金等价物100万元-递延所得税资产0=1 000万元。

显然I公司的可辨认资产组合并未构成一组类似资产,总资产的公允价值1 000万元也并未集中于某一单独可辨认资产上,未通过集中度测试,需要进一步评价是否满足实质性过程条件。

假设H公司所取得的资产和活动还包括负责执行研发活动和操作设备的专业技术人员,以及管理和监督经营过程的高级管理人员,I公司在合并日有产出,则满足条件实质性加工过程判断条件2中的(1):该组合包含了具备执行加工处理过程所需技能、知识或经验的员工,且该过程对将所取得投入应用于持续产生生产出的能力至关重要,因此该项购买构成业务。

H公司个别报表层面会计分录如下:

借:长期股权投资——I公司	200
贷:银行存款	200

H公司合并财务报表中商誉计算过程如下:

商誉=购买日H公司原持有20%股权的公允价值400万元×20%+新增投资成本200万元-购买日享有I公司可辨认净资产公允价值份额300万元×70%=70万元。■

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010[M].北京:人民出版社,2010.
- [2] 财政部.企业会计准则第20号——企业合并[A].2006.
- [3] 财政部办公厅.关于征求《企业会计准则解释第13号(征求意见稿)》意见的函[A].2019.
- [4] 国际会计准则理事会.业务的定义(对《国际财务报告准则第3号》的修订)[A].2018.