

第三节 非同一控制下企业合并的会计处理

(五) 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

1. 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：

(1) 合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。

(2) 合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

2. 企业合并中取得的无形资产的确认

非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

(1) 源于合同性权利或其他法定权利；

(2) 能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

3. 对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在其公允价值能够可靠计量的情况下，应作为合并中取得的负债单独确认。

4. 企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。

对于被购买方在企业合并之前已经确认的**商誉**和**递延所得税项目**，购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时**不应予以考虑**。

在按照规定确认了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

(六) 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差额的处理

合并成本	大于	被购买方可辨认净资产公允价值份额	差额	控股合并	合并报表中作 商誉 认定	至少每年末作减值测试
				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	购买方账簿及个别利润表中作营业外收入认定	

(七) 购买日合并财务报表的编制（第二十一章详细讲解）

二、非同一控制下企业合并的会计处理

(一) 非同一控制下的控股合并

1. 购买日因进行企业合并形成的对被购买方的长期股权投资初始投资成本的确定

关于非同一控制下长期股权投资初始投资成本的确定及其举例，参见“长期股权投资”。

2. 购买日合并财务报表的编制（第二十一章详细讲解）

(二) 非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为**资产的处置损益**计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。其具体处理原则与非同一控制下的控股合并类似，不同点为在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

三、反向购买的处理（了解）

(一) 反向购买的基本原则

非同一控制下的企业合并，以**发行权益性证券交换股权**的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方（即会计上的子公司，下同），该类企业合并通常称为“反向购买”。

1. 合并成本（了解）

反向购买中，法律上的子公司（会计上的母公司）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（会计上的子公司）的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计量的结果。

2. 合并财务报表的编制（略）