



第二节 企业合并的会计处理

(4) 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。

在按照规定确定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，应当按照所得税的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。



第二节 企业合并的会计处理

在非同一控制下的企业合并中，购买方确认在合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债不局限于被购买方在合并前已经确认的资产和负债，还可能包括企业合并前被购买方在其资产负债表中未予确认的资产和负债，该类资产和负债在企业合并前可能由于不符合确认条件未确认为被购买方的资产和负债，但在企业合并发生后，因符合了有关的确认条件则需要作为合并中取得的可辨认资产和负债进行确认。



第二节 企业合并的会计处理

例如，被购买方在企业合并前存在的未弥补亏损，在企业合并前因无法取得足够的应纳税所得额用于抵扣该亏损而未确认相关的递延所得税资产，如按照税法规定能够抵扣购买方未来期间实现的应纳税所得额而且购买方在未来期间预计很可能取得足够的应纳税所得额的情况下，有关的递延所得税资产应作为合并中取得的可辨认资产予以确认。



第二节 企业合并的会计处理

6. 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

应视情况分别处理：

(1) 合并成本 $>$ 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，视企业合并方式不同：

①控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；

②吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，应计提减值准备。



第二节 企业合并的会计处理

(2) 企业合并成本 $<$ 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，应计入合并当期损益（如“营业外收入”）。



第二节 企业合并的会计处理

7. 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

(1) 购买日后12个月内对有关价值量的调整

合并当期期末，对合并成本或所取得的被购买方可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理，自购买日算起12个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。



第二节 企业合并的会计处理

例如，A企业于2×21年11月20日对B公司进行吸收合并，合并中取得的一项固定资产不存在活跃市场，为确定其公允价值，A企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至A企业2×21年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。A企业在其2×21年财务报告中对该项固定资产暂估的价值为30 0000元，预计使用年限为5年，净残值为0，按照直线法计提折旧。该项企业合并中A企业确认商誉1200000元。本例中假定A企业不编制中期财务报告。



第二节 企业合并的会计处理

2×22年3月，A企业取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为45 0000元。则A企业应视同在购买日确定的该项固定资产的公允价值为45 0000元，相应编制2×22年财务报表时调整2×21年比较报表中的商誉价值(调减150000元)及折旧费用(调增2500元)。进行有关调整后，A企业还应在其2×22年报表附注中对有关情况作出说明。



第二节 企业合并的会计处理

(2) 超过规定期限后的价值量调整

自购买日算起12个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照会计政策、会计估计变更和会计差错更正的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。



第二节 企业合并的会计处理

(3) 企业合并中递延所得税资产确认相关规定

购买日取得被购买方以前期间未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，若购买日不符合递延所得税资产确认条件则不确认。

①购买日后 12 个月内，若有新信息表明购买日相关情况已存在且可抵扣暂时性差异经济利益能实现，应确认递延所得税资产，同时**减少商誉**，商誉不足冲减的差额计入当期损益（所得税费用）。

②购买日后超过 12 个月或购买日不存在相关情况而日后出现新情况，符合确认条件时，确认的递延所得税资产计入当期损益（所得税费用），**不调整商誉金额**。



第二节 企业合并的会计处理

8. 购买日合并财务报表的编制

以购买日公允价值为计量基础，反映购买方对被购买方的控制及资源整合情况，同时确认商誉或损益。



第二节 企业合并的会计处理

(1) 计量原则：公允价值为核心

可辨认资产、负债的计量

合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债（如存货、固定资产、应付账款等），均以其在购买日的公允价值计入合并资产负债表。

目的：体现购买方为取得控制权所支付的对价对应的实际经济资源价值。



第二节 企业合并的会计处理

(2) 长期股权投资与净资产份额的差异处理

情形 1: 成本 $>$ 可辨认净资产公允价值份额

差额确认为**商誉**，列示于合并资产负债表中（非流动资产项目）。

本质：购买方支付的溢价，代表被购买方未在报表中单独确认的商誉（如品牌价值、客户关系等）。



第二节 企业合并的会计处理

情形 2：成本 < 可辨认净资产公允价值份额

差额计入合并当期损益（营业外收入），因购买日不编制合并利润表，该差额直接调整合并资产负债表的留存收益（盈余公积和未分配利润）。

本质：购买方以低于公允价值的价格取得资产，视为“利得”。



第二节 企业合并的会计处理

(3) 备查簿的设置与作用

记录内容：

购买日被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值；

商誉金额（成本 $>$ 公允价值份额的差额）或计入当期损益的金额（成本 $<$ 公允价值份额的差额）。

用途：

作为后续编制合并财务报表的基础（如合并日后各期需以购买日公允价值为起点，持续计算资产、负债的价值及折旧、摊销等）；

确保会计处理的可追溯性和一致性。



第二节 企业合并的会计处理

(4) 后续计量：以公允价值为基础持续计算

购买日之后，纳入合并财务报表的被购买方资产、负债，需以购买日确定的公允价值为基础，持续计算其价值变动（如固定资产按公允价值计提折旧、存货按公允价值结转成本等）。

例：

购买日被购买方固定资产公允价值为 1000 万元（账面价值 800 万元），剩余使用年限 10 年，合并报表中每年按 100 万元（ $1000/10$ ）计提折旧，而非原账面价值的 80 万元 / 年。



第二节 企业合并的会计处理

与同一控制下合并的核心区别：

对比维度	非同一控制下合并	同一控制下合并
计量基础	购买日公允价值	被合并方资产、负债的原账面价值
商誉 / 损益处理	可能确认商誉或计入当期损益	不产生新商誉，不确认损益
合并报表逻辑	视为“公平交易”，反映市场价值	视为“集团内部整合”，保持历史成本



第二节 企业合并的会计处理

简记：

非同一控制下控股合并的合并资产负债表以公允价值计量为核心，通过商誉或损益反映购买成本与净资产价值的差异，并通过备查簿和持续计量确保后续报表的一致性。这一处理原则体现了会计准则对市场化交易的尊重，以及对合并双方独立经济利益的如实反映。



第二节 企业合并的会计处理

(二) 非同一控制下企业合并的会计处理

1. 非同一控制下的控股合并

(1) 长期股权投资初始投资成本的确定。

非同一控制下的控股合并中，购买方在购买日应当按照确定的企业合并成本(不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润)，作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本。

购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，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。