



第二节 企业合并的会计处理

5. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

(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：



第二节 企业合并的会计处理

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。



第二节 企业合并的会计处理

(2)企业合并中取得无形资产的确认。

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，满足下列条件之一的，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。



第二节 企业合并的会计处理

(3)企业合并中产生或有负债的确认。

为了尽可能反映购买方因为进行企业合并可能承担的潜在义务，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，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。



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300000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. 补偿性资产的会计处理（2026年新增）

在**非同一控制下**企业合并中，出售方与购买方可能作出合同约定，针对被购买方某些或有事项，或者特定资产或负债的某些不确定性结果，出售方给予购买方补偿，购买方因此获得补偿性资产。

简单理解：

非同一控制下买公司时，双方约定：目标公司（被购买方）以前留下的老风险（未决诉讼、税务纠纷、环保隐患等），将来真赔钱了，卖方赔给买方。

“找卖方要钱的权利”，就是补偿性资产。



第二节 企业合并的会计处理

例如，出售方针对被购买方某或有事项产生的负债或该负债超过约定金额而引致的损失，给予购买方补偿等。

补偿性资产VS或有对价

补偿性资产：补购买日就存在的老风险（诉讼、旧债）

或有对价：看未来业绩好不好再调价格（对赌）



第二节 企业合并的会计处理

(1)购买方合并财务报表层面补偿性资产的确认和计量。

①补偿性资产的确认和初始计量。

两种思路：

思路一：购买方在其合并财务报表中确认被补偿项目的同时，应当确认补偿性资产，以与被补偿项目相同的基础计量，并需考虑管理层对其可收回性的估计，将预期无法收回的金额从补偿性资产入账价值中扣除。



第二节 企业合并的会计处理

【举例】甲向乙的原股东A收购乙，约定：乙收购前的官司赔款，全部由乙的原股东A赔给甲。

官司：乙未来必须对外赔付1000万

原股东A：财务一般，200万大概赖账，只能赔付800万

乙用最佳估计数，确认预计负债1000万（被补偿项目）

补偿性资产采用相同基础，全额记1000万

再单独考虑可收回性：扣掉收不回的200万

最终补偿性资产入账： $1000-200=800$ 万



第二节 企业合并的会计处理

思路二：当补偿与在购买日确认且以购买日公允价值计量的被购买方资产或负债相关时，购买方应当在购买日确认补偿性资产，并以该补偿性资产在购买日的公允价值进行初始计量。该公允价值计量应包含因考虑可收回性而产生的未来现金流量不确定性的影响，因此**无须**再单独考虑其可收回性的估计。



第二节 企业合并的会计处理

【举例】甲向乙的原股东A收购乙，约定：乙收购前的官司赔款，全部由乙的原股东A赔给甲。

官司：乙未来必须对外赔付1000万

原股东A：财务一般，200万大概赖账，只能赔付800万

乙用公允价值计量，确认或有负债公允价值1000万（被补偿项目）【只看官司本身，不看A赖账与否】

补偿性资产按自身公允价值入账，考虑了原股东赖账200万，所以公允价值为800万

最终补偿性资产入账：800万