



第二节 企业合并的会计处理

三种情形：

情形一：当补偿与未在购买日确认或未以购买日公允价值计量的被购买方资产或负债相关时，对补偿性资产的确认和计量应采用与被补偿项目相一致的假设，同时考虑合同对补偿金额的限制和管理层对补偿性资产可收回性的估计。



第二节 企业合并的会计处理

情形二：当补偿与因公允价值在购买日无法可靠计量而未在购买日确认的被购买方或有负债相关时，购买方不应在购买日确认补偿性资产，而应在购买日后该或有负债满足预计负债的确认条件时，同时确认预计负债和相应的补偿性资产。

情形三：当补偿与在购买日未以公允价值计量的被购买方资产(如被购买方的递延所得税资产)相关时，购买方应采用与该资产相同的基础，确认相应的补偿性资产。



第二节 企业合并的会计处理

三种情形对比：

情形一：购买日能估，只是没用公允价值 → 补偿资产跟着负债一起估、一起确认，再扣坏账

情形二：购买日根本估不出来（公允无法可靠计量） → 购买日啥都不做，以后能估了再一起确认

情形三：被补偿的是不用公允价值计量的资产（比如递延所得税资产，永远按账面价值算）

→ 补偿资产完全照抄它的计量基础，人家怎么算，你就怎么算。



第二节 企业合并的会计处理

②补偿性资产的后续计量和终止确认。

在后续每个资产负债表日，购买方应当按照与被补偿项目相同的基础并考虑合同对补偿金额的限制，对补偿性资产进行后续计量；被补偿项目账面价值发生变动的，相应调整补偿性资产的账面价值，并计入**投资收益**。对于未以公允价值进行后续计量的补偿性资产，还应单独再考虑管理层对补偿性资产可收回性的估计，将预期无法收回的金额计入**投资收益**。

购买方收回、出售或以其他方式丧失对补偿性资产的权利时，应当终止确认该资产，所得价款等与补偿性资产账面价值之间存在差额的，应当计入**投资收益**。



第二节 企业合并的会计处理

(2)购买方个别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。

购买方获得补偿性资产的，应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》和企业会计准则解释第19号的规定，在个别财务报表中对补偿性资产进行会计处理。购买方在符合或有资产确认为资产的条件(即企业**基本确定**能够收到且其金额能够可靠计量)时，确认补偿性资产，同时冲减长期股权投资的初始投资成本：

借：补偿性资产

贷：长期股权投资等



第二节 企业合并的会计处理

②补偿性资产的后续计量和终止确认。

在后续每个资产负债表日，购买方应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》和企业会计准则解释第19号的规定，对补偿性资产进行后续计量，同时考虑合同对补偿金额的限制和管理层对补偿性资产可收回性的估计，将预期无法收回的金额计入**投资收益**。

购买方收回、出售或以其他方式丧失对补偿性资产的权利时，应当终止确认该资产，借记“银行存款”等科目，贷记“补偿性资产”科目，所得价款等与补偿性资产账面价值之间存在差额的，贷记或借记“投资收益”科目。



第二节 企业合并的会计处理

另外，“补偿性资产”科目在资产负债表中应按照流动性分别在“其他流动资产”和“其他非流动资产”项目中列示。



第二节 企业合并的会计处理

【例26-8】2×26年1月1日，A公司(购买方)与B公司(出售方)签订股权购买协议，约定以银行存款8000万元购买B公司持有的C公司(被购买方)100%股权；由于C公司存在一项未决诉讼，股权购买协议中约定，若该未决诉讼最终导致C公司对外承担的赔偿损失超过500万元，B公司将就超出部分向A公司进行补偿。



第二节 企业合并的会计处理

2×26年7月1日(购买日),双方完成了价款支付和股权变更手续, A公司控制C公司, 构成非同一控制下的企业合并。当日, 该诉讼尚未结案且预计很可能会败诉, 预计C公司承担的赔偿金额为600万元; A公司在考虑可收回性等因素之后, 预计能够从B公司获得100万元补偿, 但不符合或有事项准则规定的或有资产确认为资产的条件。除此之外, C公司其他可辨认资产、负债的公允价值为7600万元。



第二节 企业合并的会计处理

2×26年12月31日，该诉讼仍未结案，结合相关情况的变化，预计C公司承担的赔偿金额很可能上升至700万元。由于B公司自身财务状况发生不利变化，A公司预计其能够收回的补偿款金额为160万元，但不符合或有事项准则规定的或有资产确认为资产的条件。

2×27年6月30日，诉讼结案，判决C公司最终支付赔偿款650万元。A公司基本确定能够从B公司收回补偿150万元。

2×27年7月20日，A公司收到B公司支付的补偿款150万元。



第二节 企业合并的会计处理

(1)A公司个别财务报表的处理。

①2×26年7月1日(购买日),由于不符合或有资产确认为资产的条件(即,不能“基本确定”能够收到且其金额能够可靠计量),不确认补偿性资产。

借: 长期股权投资	80000000
贷: 银行存款	80000000

②2×26年12月31日,无须进行账务处理。



第二节 企业合并的会计处理

③2×27年6月30日，符合或有资产确认为资产的条件，确认补偿性资产。

借：补偿性资产	1500000
贷：长期股权投资	1500000

④2×27年7月20日，收到B公司支付的补偿款。

借：银行存款	1500000
贷：补偿性资产	1500000



第二节 企业合并的会计处理

(2)A 公司合并财务报表的处理。

①2×26年7月1日(购买日),按照或有负债的公允价值确认企业合并中取得的预计负债600万,同时确认补偿性资产100万。简化的调整或抵销分录:

借: 补偿性资产	1000000	
其他可辨认资产、负债	76000000	
商誉	9000000	
贷: 预计负债	6000000	
长期股权投资	80000000	



第二节 企业合并的会计处理

当存在补偿性资产的约定时，合并财务报表层面确认补偿性资产，实际调减了合并对价，从而调整商誉的确认金额。



第二节 企业合并的会计处理

②2×26年12月31日, 预计负债(被补偿项目)的账面价值发生变动(增加至700万元), A公司预计其能够收回的补偿款金额从100万元增加到160万元。相应调整补偿性资产的账面价值。简化的调整或抵销分录:

借: 补偿性资产	600000
贷: 投资收益	600000

年末, 预计诉讼将在下一年度结案并收回补偿性资产, 因此, 补偿性资产160万元在资产负债表“其他流动资产”项目中列示。



第二节 企业合并的会计处理

③2×27年6月30日，最终承担的赔偿损失为650万元，预计从B公司收回的补偿款为150万元，与补偿性资产账面价值160万元之间的差额10万元计入投资收益。

简化的调整或抵销分录：

借：投资收益	100000
贷：补偿性资产	100000



第二节 企业合并的会计处理

补偿性资产必记必背点：

1. 补偿性资产只在非同一控制下企业合并中出现

2. 个别报表：基本确定——确认——冲减长投

3. 合并报表：

(1) 购买日已确认公允负债——购买日确认补偿——调商誉

(2) 购买日未确认或有负债——购买日不确认补偿——后续确认——不调商誉

4. 后续变动：全计入投资收益，不影响商誉



第二节 企业合并的会计处理

9. 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。