

企业会计准则解释第 19 号应用案例

企业合并准则应用案例——补偿性资产的会计处理

【例】 甲公司、乙公司、丙公司不存在关联方关系。2×26 年 5 月 10 日，甲公司与乙公司签署股权收购协议，约定甲公司以 1120 万元购买乙公司持有的丙公司 100% 股权。假定协议签署当日，甲公司即取得对丙公司的控制权并支付对价，该交易构成非同一控制下企业合并。本次合并中，甲公司取得丙公司购买日可辨认净资产公允价值为 1000 万元（假定其公允价值与账面价值一致），其中包含一项因未决诉讼确认的预计负债 100 万元。假定不考虑其他因素。

情形一： 根据股权收购协议约定，针对丙公司购买日已存在的未决诉讼所产生的全部损失，乙公司应当以现金方式向甲公司予以补偿。2×26 年 6 月 30 日，该诉讼尚未作出判决，但基于案件最新进展情况及证据评估，丙公司预计其很可能需要额外承担 10 万元的赔偿责任，因此进一步确认预计负债 10 万元。假定 2×26 年 5 月 10 日及 2×26 年 6 月 30 日，相关诉讼结果存在重大不确定性，甲公司获得补偿的权利尚不满足或有资产确认为资产的条件。2×26 年 9 月 15 日，法院就该诉讼作出判决，判令丙公司向供应

商支付赔偿款 115 万元，诉讼双方均服从判决且判决生效，甲公司预计其实际能够收到的补偿金额为 115 万元，且满足或有资产确认为资产的条件。假定判决生效当日，丙公司向供应商支付赔偿款 115 万元，同时，乙公司根据收购协议约定向甲公司支付补偿款 115 万元。

情形二：根据股权收购协议约定，针对丙公司购买日已存在的未决诉讼，若丙公司后续实际赔偿金额超过 100 万元，乙公司应当就超过 100 万元的差额部分以现金方式向甲公司予以补偿。2×26 年 5 月 10 日，丙公司预计实际赔偿金额不超过 100 万元，并已确认预计负债 100 万元。2×26 年 6 月 30 日，该诉讼尚未作出判决，但基于案件最新进展及证据评估等情况，丙公司预计其很可能需要额外承担 30 万元的赔偿责任，因此进一步确认了预计负债 30 万元。同时，考虑到乙公司流动资金紧张的情况，甲公司预计其实际能够收到的补偿金额为 28 万元。假定 2×26 年 6 月 30 日，相关诉讼结果存在重大不确定性，甲公司获得补偿的权利尚不满足或有资产确认为资产的条件。2×26 年 9 月 15 日，法院就该诉讼作出判决，判令丙公司向供应商支付赔偿款 130 万元，诉讼双方均服从判决且判决生效，甲公司预计其实际能够收到的补偿金额为 30 万元，且满足或有资产确认为资产的条件。假定判决生效当日，丙公司向供应商支付赔偿款 130 万元，同时，乙公司根据收购协

议约定向甲公司支付补偿款 30 万元。

分析：根据《企业会计准则解释第 19 号》，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。本例两种情形中，甲公司购买乙公司持有的丙公司 100% 股权，根据股权收购协议的约定，乙公司针对丙公司购买日存在的未决诉讼未来产生的损失给予甲公司补偿，甲公司因此获得补偿性资产，上述两种情形应当适用上述解释中的规定进行会计处理。补偿性资产相关的会计处理如下：

（一）情形一。

1. 2×26 年 5 月 10 日（购买日），甲公司取得乙公司持有的丙公司 100% 股权。

（1）购买方甲公司个别财务报表层面确认长期股权投资。因为甲公司获得补偿的权利不满足或有资产确认为资产的条件，所以不应确认补偿性资产。

借：长期股权投资	11 200 000
贷：银行存款	11 200 000

（2）购买方甲公司合并财务报表层面，应在确认被补偿项目（预计负债 100 万元）的同时，确认补偿性资产 100 万元。有关分录如下：

借：补偿性资产	1 000 000
---------	-----------

贷：银行存款 1 150 000

(2) 购买方甲公司个别财务报表层面预计实际能够收到补偿款金额为 115 万元，且获得的补偿权利满足或有资产确认为资产的条件，应确认补偿性资产。

借：补偿性资产 1 150 000

贷：长期股权投资 1 150 000

借：银行存款 1 150 000

贷：补偿性资产 1 150 000

(3) 购买方甲公司合并财务报表层面，终止确认之前在合并财务报表层面确认的补偿性资产 110 万元，并抵销甲公司个别财务报表层面因确认补偿性资产而减少的长期股权投资 115 万元，差额 5 万元计入投资收益。有关分录如下：

借：长期股权投资 1 150 000

贷：补偿性资产 1 100 000

投资收益 50 000

(二) 情形二。

1. 2×26 年 5 月 10 日（购买日），甲公司取得乙公司持有的丙公司 100% 股权。

(1) 购买方甲公司个别财务报表层面确认长期股权投资。因为预计丙公司未决诉讼实际赔付金额不超过 100 万元，甲公司无权获得补偿，所以不应确认补偿性资产。

借：长期股权投资 11 200 000

贷：银行存款 11 200 000

(2) 购买方甲公司合并财务报表层面，因为预计丙公司未决诉讼实际赔付金额不超过 100 万元，甲公司无权获得补偿，所以不应确认补偿性资产。

2. 2×26 年 6 月 30 日，丙公司预计其很可能需要额外承担 30 万元的赔偿责任。

(1) 被购买方丙公司进一步确认预计负债 30 万元。

借：营业外支出 300 000

贷：预计负债 300 000

(2) 购买方甲公司个别财务报表层面，因为甲公司获得补偿的权利不满足或有资产确认为资产的条件，所以不应确认补偿性资产。

(3) 购买方甲公司合并财务报表层面，应在确认被补偿项目（预计负债 30 万元，如上）的同时，考虑可收回性后确认补偿性资产 28 万元。有关分录如下：

借：补偿性资产 280 000

贷：投资收益 280 000

3. 2×26 年 9 月 15 日，法院判令丙公司向供应商支付赔偿款 130 万元且判决生效，甲公司预计其实际能够收到赔偿款金额为 30 万元，且满足或有资产确认为资产的条件。当日，丙公司向供应商支付赔偿款，甲公司收到乙公司补偿款。

(1) 被购买方丙公司向供应商支付赔偿款 130 万元。

借：预计负债	1 300 000
贷：银行存款	1 300 000

(2) 购买方甲公司个别财务报表层面预计其实际能够收到补偿款金额为 30 万元，且获得补偿的权利满足或有资产确认为资产的条件，应确认补偿性资产。

借：补偿性资产	300 000
贷：长期股权投资	300 000
借：银行存款	300 000
贷：补偿性资产	300 000

(3) 购买方甲公司合并财务报表层面，终止确认之前在合并财务报表层面确认的补偿性资产 28 万元，并抵销甲公司个别财务报表层面因确认补偿性资产而减少的长期股权投资 30 万元，差额 2 万元计入投资收益。有关分录如下：

借：长期股权投资	300 000
贷：补偿性资产	280 000
投资收益	20 000

分析依据：《企业会计准则解释第 19 号》第一项内容；《企业会计准则第 13 号——或有事项》第四条、第七条等相关规定；《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十一条、第十四条等相关规定；《企业会计准则应用指南汇编 2024》第 340、601-609 页等相关内容。