

第二十六章 企业合并

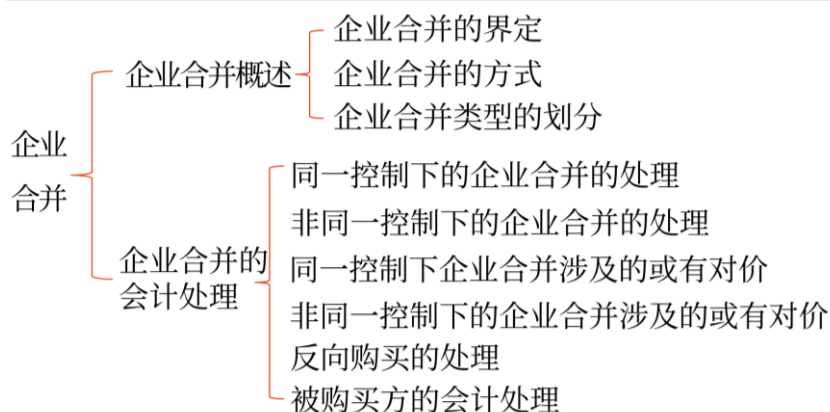
■ 本章考情分析

本章内容难度较大，主要涉及或有对价、反向购买等有关内容。2016年考核了关于反向购买的综合题。其余年份平均分1分左右。

■ 本章教材变化

本章内容无实质性变化。

■ 本章基本结构框架



第一节 企业合并概述

一、企业合并的界定

(一) 企业合并概述

1. 企业合并的含义及其构成条件

含义	企业合并：是将两个或两个以上单独的企业（主体）合并形成一个 <u>报告主体</u> 的交易或事项。
构成条件	1.被购买方 <u>是否构成</u> 业务（ <u>不构成</u> 业务：则 <u>不形成</u> 合并） 2.交易发生前后 <u>是否涉及</u> 对标的业务 <u>控制权</u> 的转移。
提示	购买子公司的 <u>少数股权</u> ， <u>不涉及</u> 控制权的转移， <u>不形成</u> 报告主体的 <u>变化</u> ， <u>不属于</u> 企业合并。

2. 企业取得一组资产或是资产、负债组合时的处理原则

	处理原则
<u>不构成业务</u>	将 <u>购买成本</u> 基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的 <u>相对公允价值</u> ，在各单独可辨认资产和负债间 <u>进行分配</u> ， <u>不按照</u> 企业合并准则进行处理，从而 <u>不会产生商誉或购买利得</u> ；
<u>构成业务</u>	在被购买资产 <u>构成业务</u> 形成 <u>非同一控制下</u> 的企业合并，合并成本与取得的可辨认净资产公允价值份额的差额： <u>（2 种情况）</u> 1.确认为 <u>商誉</u> ； 2.计入 <u>当期损益</u> （廉价购买： <u>负商誉</u> ）。

💡 提示

在企业合并中，交易费用应被费用化。

（二）业务的判断（企业会计准则解释第 13 号）

1.概述

含义	业务：是指 <u>企业内部</u> 某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有① <u>投入</u> 、② <u>加工处理过程</u> 和③ <u>产出能力</u> ，能够 <u>独立计算</u> 其成本费用或所产生的收入等，但 <u>一般不构成</u> 一个企业， <u>不具有</u> 独立的法人资格，如企业的 <u>分公司</u> 、独立的 <u>生产车间</u> 、 <u>不具有</u> 独立法人资格的 <u>分部</u> 等。
基本原则	1.有关资产或资产、负债的组合 <u>具备了</u> ① <u>投入</u> 和② <u>加工处理过程</u> 两个要素即可认为 <u>构成</u> 一项业务。 2.涉及 <u>构成业务</u> 的合并应当 <u>比照</u> 企业合并准则规定处理。
构成要素	构成业务的要素（ <u>3 个</u> ） 1.投入：指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。 2.加工处理过程：指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。 3.产出：包括为客户提供的 <u>产品或服务</u> 、为投资者或债权人提供的 <u>股利或利息</u> 等投资收益，以及企业日常活动产生的 <u>其他的收益</u> 。
判断条件	合并方在合并中取得的组合应当 <u>至少同时具有一项投入</u> 和一项 <u>实质性</u> （★★★） <u>加工处理过程</u> ，且二者 <u>相结合</u> 对产出能力有 <u>显著贡献</u> ，该组合才 <u>构成</u> 业务。

2.加工处理过程是否是实质性的判断

合并日 <u>无产出</u>	<u>同时满足</u> 下列条件的加工处理过程应判断为是 <u>实质性的</u> ： 1.该加工处理过程对 <u>投入转化为产出</u> 至关重要；
-------------------	---

	2.具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的 <u>员工</u> ，且具备 <u>必要的</u> 材料、权利、其他经济资源等 <u>投入</u> ，例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。
合并日 有产出	<p><u>满足下列条件之一</u>的加工处理过程判断为<u>实质性的</u>：</p> <p>1.该加工处理过程对<u>持续产出</u>至关重要，且具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的<u>员工</u>；</p> <p>2.该加工处理过程对<u>产出能力</u>有显著贡献，且<u>该过程</u>是独有、稀缺或难以取代的。</p>

💡 提示

合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

3.集中度测试（简化判断：非同一控制下企业合并）

是否通过 集中度测试	原理	结论
通过	<u>购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值（所占比重较大）</u>	应判断为 <u>不构成业务</u> ，且购买方 <u>无须按照</u> 上述构成业务的判断条件 <u>进行判断</u> ；
未通过	购买方 <u>仍应按照</u> 上述构成业务的判断条件的规定进行判断。	

二、企业合并的方式

- 1.控股合并（母公司、子公司）（个别财务报表、合并财务报表）
- 2.吸收合并（个别财务报表）
- 3.新设合并（个别财务报表）

三、企业合并类型的划分

- 1.同一控制下的企业合并
- 2.非同一控制下的企业合并

第二节 企业合并的会计处理

一、同一控制下的企业合并的处理（合并前后，合并方和被合并方在同一个集团）

含义	<u>同一控制下的企业合并</u> ：是指参与合并的企业在 <u>合并前后</u> 均受 <u>同一方或相同的多方最终控制</u> 且该控制 <u>并非暂时性</u> 的。
相关说明	<p>1.能够对参与合并各方在合并前后均实施<u>最终控制的一方</u>通常指企业集团的<u>母公司</u>。</p> <p>2.能够对参与合并的企业在合并前后均实施<u>最终控制的相同多方</u>，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的<u>投资者群体</u>。</p>

- 3.实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内（ ≥ 1 年）为最终控制方所控制。
- 4.通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。
- 5.同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并

二、非同一控制下的企业合并的处理（合并之前，购买方和被购买方不在同一个集团）

非同一控制下的企业合并：是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。（注意：教材 2 个例题，企业合并类型的判断）

三、同一控制下企业合并涉及的或有对价（★★★）

1.同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照或有事项准则的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产（其他应收款等），以及应确认的金额；

2.确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

补充例题（根据 2016 年真题改编）2×21 年 1 月 1 日，甲公司通过向母公司丙公司定向增发 1 500 万股普通股（每股面值为 1 元，市价 6 元），取得乙公司 80%的股权，并控制乙公司。

另以银行存款支付财务顾问费 60 万元。

双方约定，如果乙公司未来 3 年平均净利润增长率超过 8%，甲公司需要另外向丙公司支付 100 万元的合并对价。当日，甲公司预计乙公司未来 3 年平均净利润增长率很可能达到 8%。

已知丙公司（母公司）于 3 年前从不存在任何关联方关系的丁公司处购入（形成非同一控制下企业合并）乙公司 80%的股权，购买日形成商誉 100 万元。

合并日，乙公司在丙公司合并财务报表中按购买日可辨认净资产的公允价值持续计算的净资产的账面价值为 3 500 万元。

假定不考虑相关税费等其他因素影响。

【答案】

甲公司会计处理如下：

借：长期股权投资——乙公司

2 900（3 500×80%+100）

贷：股本 1 500

预计负债 100

 资本公积——股本溢价 1 300

借：管理费用 60

 贷：银行存款 60

或有对价的后续影响

支付		未支付	
借：预计负债	100	借：预计负债	100
贷：银行存款	100	贷：资本公积—股本溢价	100

四、非同一控制下的企业合并涉及的或有对价

（一）基本规定

1. 某些情况下，当企业合并合同或协议中规定视未来或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。

2. 购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。

3. 根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》以及其他相关准则的规定：

（1）或有对价符合金融负债或权益工具定义的，购买方应当将拟支付的或有对价确认为一项负债或权益；如：

借：长期股权投资	210
贷：银行存款	200
交易性金融负债	10（ <u>或有对价</u> ）

（2）符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、对已支付的合并对价中可收回部分的权利确认为一项资产。如：

借：长期股权投资	190
交易性金融资产	10（ <u>或有对价</u> ）
贷：银行存款	200

（二）相关调整的具体规定

1. 购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；（如：购买日公允价值暂不能确定，12 个月内确定）如：

购买日：	
借：长期股权投资	80
贷：银行存款	80
购买日后 <u>12 个月内</u> ：（出现 <u>新的</u> 或 <u>进一步证据</u> ）	
借： <u>长期股权投资</u>	20（ <u>差额</u> ）
贷：交易性金融负债	20

注

合并报表调整商誉

2. 其他情况下（如：★★★基于盈利情况作出的承诺）发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理：

(1) 或有对价为权益性质的，不进行会计处理；

(2) 或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。如：

购买日：

借：长期股权投资 80

贷：银行存款 80

或有对价满足确认条件（购买日后超过 12 个月、与购买日存在的情况无关）

借：公允价值变动损益 20（差额）

贷：交易性金融负债 20

注

合并报表不能调整商誉

例 26-3（修改） A 上市公司 2×21 年 1 月 2 日以现金 3 亿元自 B 公司购买其持有的 C 公司 100% 股权，并于当日向 C 公司董事会派出成员，主导其财务和生产经营决策。

股权转让协议约定，B 公司就 C 公司在收购完成后的经营业绩向 A 公司做出承诺；C 公司 2×21 年经审计扣除非经常性损益后归属于母公司股东的净利润不低于 2 000 万元。

如果 C 公司未达到承诺业绩，B 公司将在 C 公司 2×21 年的审计报告出具后 30 日内，按 C 公司实际实现的净利润与承诺利润的差额，以现金方式对 A 公司进行补偿。（或有对价：金融资产）

购买日，A 公司根据 C 公司所处市场状况及行业竞争力等情况判断，预计 C 公司能够达到承诺期利润的 70%。

A 上市公司与 B 上市公司在交易前不存在关联关系，该项企业合并应为非同一控制下企业合并。

要求：

1. 计算购买日合并成本并编制相关会计分录；
2. 若 2×21 年 C 公司实现的净利润分别为 1 400 万元和 2 300 万元，编制相关会计分录。

【答案】

1. 计算购买日（2×21 年 1 月 2 日）合并成本并编制相关会计分录；

或有应收金额的公允价值 = $2\,000 \times (1 - 70\%) = 600$ （万元）

合并成本 = $30\,000 - 600 = 29\,400$ （万元）

借：长期股权投资 29 400

交易性金融资产 600

贷：银行存款 30 000

2. 若 2×21 年 C 公司实现的净利润分别为 1 400 万元和 2 300 万元，编制相关会计分录。

实现净利润 1 400 万元	实现净利润 2 300 万元
实际收到补偿款时： 借：银行存款 600 贷：交易性金融资产 600	2×21 年 12 月 31 日，确认交易性金融资产公允价值变动： （因为 <u>实现了</u> 承诺期利润， <u>不涉及</u> 或有应收金额） 借：公允价值变动损益 600 贷：交易性金融资产 600

手写板 1

借：银行存款 500

公允价值变动损益	100 (差额)
贷：交易性金融资产	600
<hr/>	
借：公允价值变动损益 100	借：银行存款 500
贷：交易性金融资产 100	贷：交易性金融资产 500

(三) 以自身股份结算的或有对价的后续计量

非同一控制下企业合并形成的或有对价中，若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量，该或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件，不属于一项权益工具，而是属于一项金融资产。因此，购买方应当在购买日将该或有对价分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）。

随着标的公司实际业绩的确定，购买方能够确定当期应收回的自身股份的具体数量，则在当期资产负债表日，该或有对价满足“固定换固定”的条件，应将其重分类为权益工具（其他权益工具），以重分类日相关股份的公允价值计量，并不再核算相关股份的后续公允价值变动。

在实际收到并注销股份时，终止确认上述其他权益工具，并相应调整股本和资本公积等。

补充例题 2×19 年 12 月 31 日，A 公司（上市公司）发生的与企业合并相关的交易或事项如下：

(1) 收购定价：

A 公司向 B 公司的原股东（C 公司）定向增发 1 000 万股 普通股（每股面值 1 元，市价为 5 元）取得 B 公司 60% 的股权。实现非同一控制下的企业合并。

(2) 业绩承诺

B 公司的原股东（C 公司） 承诺 B 公司 2×20 年、2×21 年两年实现税后净利润（经审计后）的合计数不得低于人民币 1 700 万元（以下简称“目标利润”）。

若未能实现上述约定目标，由 B 公司的原股东（C 公司）退还 A 公司一定数量的增发股票。A 公司股票退还数量的计算方法为：B 公司 2×20 年、2×21 年 两年经会计师事务所审计后的实际税后净利润之和小于未来两年目标利润 1 700 万元的差额除以新股发行时的市价。

若 B 公司经审计后的两年税后净利润合计超过目标利润（1 700 万元），则 A 公司无须向 B 公司原股东（C 公司） 发行额外股份或支付额外价款。

购买日，A 公司认为 B 公司 2×20 年、2×21 年实现的税后净利润的最佳估计数分别为 1 200 万元和 1 300 万元：（结论：能够实现）

(3) 实际情况

①B 公司 2×20 年 实现的税后净利润为 700 万元（经审计后）：预计 2×21 年也将保持该利润水平。2×20 年 12 月 31 日 A 公司预计将收到 C 公司退还的股票公允价值为 150 万元。

②B 公司 2×21 年 实现的税后净利润为 850 万元（未经审计），2×21 年经审计的税后净利润将在 2×22 年初 最终确认；

2×21 年 12 月 31 日，A 公司根据 B 公司 2×20 年 税后净利润 700 万元（经审计后）、2×21 年税后净利润 850 万元（未经审计）确定了应收取的股票数量 = $[1\,700 - (700 + 850)] / 5$ （新股发行时的市价）= 30（万股），并按照当日 A 公司股票的收盘价确认了该部分股票的公允价值为 180 万元。

(4) 其他说明

相关的股份结算和交割在 2×22 年下半年 完成

要求：

1. 计算购买日合并成本并编制会计分录；

2. 编制 A 公司 2×20 年个别报表会计分录；

3. 编制 A 公司 2×21 年个别报表会计分录。

【答案】

1. 计算购买日 合并成本 并编制会计分录

金融资产 的公允价值为 0（因为预计利润 会实现时，不涉及 无偿赠送股权）

合并成本 = $1\ 000 \times 5 = 5\ 000$ （万元）。

借：长期股权投资 5 000 ($1\ 000 \times 5$)

贷：股本 1 000 ($1\ 000 \times 1$)

资本公积——股本溢价 4 000

2. 编制 A 公司 2×20 年 个别报表的会计分录

借：交易性金融资产 150

贷：公允价值变动损益 150

3. 编制 A 公司 2×21 年 个别报表会计分录

2×21 年 12 月 31 日，B 公司业绩情况 已经确定，后续的审计 仅为核实 B 公司当年的业绩情况的 具体金额，属于资产负债表日后 调整事项，因此该或有对价 满足 “固定换固定”的时点（即 重分类为 权益工具的时点）是 2×21 年 12 月 31 日。

借：其他权益工具——库存股 180

贷：交易性金融资产 150

公允价值变动损益 30

注

① 不再核算 相关股份的后续公允价值变动（即股票数量确定之日起至实际结算之日的股价变动 不再持续影响 上市公司的净损益）。

② 实际收到并注销股份时：

借：股本

资本公积——股本溢价

盈余公积

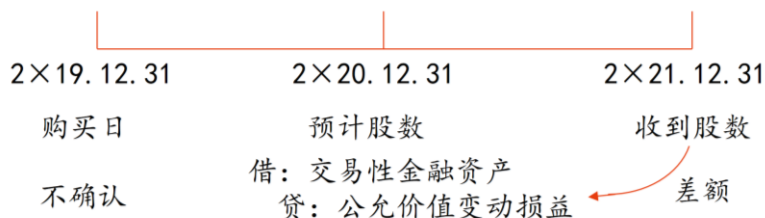
利润分配——未分配利润

借差

贷：其他权益工具——库存股

资本公积——股本溢价（贷差）

手写板 2



五、反向购买的处理（只适用于合并财务报表）

（一）反向购买基本原则

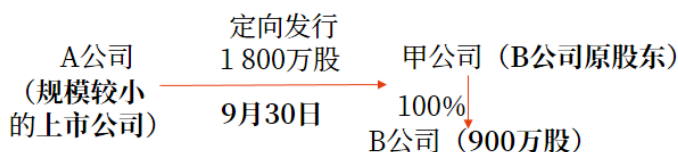
非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。

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，该类企业合并通常称为“反向购买”。

例如

A 公司为一家规模较小的上市公司，B 公司为一家规模较大的公司。B 公司拟通过收购 A 公司的方式达到上市目的，但该交易是通过 A 公司向 B 公司原股东（甲公司）发行普通股用以交换 B 公司原股东持有的对 B 公司股权方式实现。（A 给股份让 B 的原股东走人）

该项交易后，B 公司原股东持有 A 公司 50% 以上股权，A 公司持有 B 公司 50% 以上股权，A 公司为法律上的母公司、B 公司为法律上的子公司，但从会计角度，A 公司为被购买方，B 公司为购买方。



法律上：母公司 法律上：子公司
 会计上：被购买方 会计上：购买方
 股本 3 300 (1 500 + 1 800)
 (54.55% = 1 800 ÷ 3 300)

1. 企业合并成本

反向购买中，企业合并成本是指法律上的子公司（B 公司，会计上的购买方）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（A 公司，会计上的被购买方）的股东发行的权益性证券数量与其公允价值计量的结果。

手写板 1

A 公司 1500 万股 20 元/股	B 公司 $X = 1500 \div 2 = 750$ 万股 40 元/股	商誉 = 合并成本 - 购买日被购买方可辨认净资产公允价值 $\times 100\%$
2:1	1:2	
54.55%		

例 26-4 (★★名义上 A 公司编制合并财务报表，但尊重“实质重于形式”原则)

A 上市公司于 20×7 年 9 月 30 日 通过定向增发本企业普通股对 B 企业进行合并，取得 B 企业 100% 股

权。假定不考虑所得税影响。A公司及B企业在合并前简化资产负债表如下表所示。

表 26-2

A公司及B企业合并前资产负债表

单位：万元

	A 公司	B 企业
流动资产	3 000	4 500
非流动资产	<u>21 000</u>	60 000
资产总额	24 000	64 500
流动负债	1 200	1 500
非流动负债	300	3 000
负债总额	1 500	4 500
所有者权益：		
股本	<u>1 500</u>	<u>900</u>
资本公积		
盈余公积	6 000	<u>17 100</u>
未分配利润	15 000	<u>42 000</u>
所有者权益总额	<u>22 500</u>	<u>60 000</u>

其他资料：

(1) 20×7 年 9 月 30 日，A 公司通过定向增发本企业普通股，以 2 股换 1 股的比例自 B 企业原股东处（甲公司）取得了 B 企业全部股权。A 公司共发行了 1 800 万股普通股以取得 B 企业全部 900 万股普通股。

(2) A 公司普通股在 20×7 年 9 月 30 日的公允价值为 20 元，B 企业每股普通股当日的公允价值为 40 元。A 公司、B 企业每股普通股的面值均为 1 元。

(3) 20×7 年 9 月 30 日，A 公司除非流动资产公允价值较账面价值（21 000 万元）高 4 500 万元以外，其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

(4) 假定 A 公司与 B 企业在合并前不存在任何关联方关系（非同一控制下的企业合并）。

对于该项企业合并，虽然在合并中发行权益性证券的一方为 A 公司，但因其生产经营决策的控制权在合并后由 B 企业原股东（甲公司） 控制，B 企业 应为 购买方，A 公司 为 被购买方。

【答案】

第一步、确定该项合并中 B 企业 的合并成本（已知：A 公司原股数 1 500 万股，B 企业原股数 900 万股）

A 公司在该项合并中向 B 企业原股东（甲公司）增发了 1 800 万股普通股，合并后 B 企业原股东（甲公司） 持有 A 公司 的股权比例为 54.55%（1 800 ÷ 3 300），如果假定 B 企业发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，则 B 企业应当发行的普通股股数为 750 万股（900 ÷ 54.55% - 900），其公允价值为 30 000 万元，企业合并成本为 30 000 万元。[750 万股 × 40 元（B 企业）]

 **注**

（简便计算）

A 公司原股数 1 500 万股，以 2 股换 1 股，所以股数为 750 万股。

$$\frac{1800}{1500 + 1800} = 54.55\% = \frac{900}{x + 900}$$

第二步、企业合并成本在可辨认资产、负债中的分配：

合并成本 **30 000 (750 万股×40 元)**

A 公司可辨认资产、负债：**(公允价值)**

流动资产 3 000

非流动资产 25 500 [21 000 + **4 500 (评估增值)**]

流动负债 (1200)

非流动负债 (300)

商誉 **3 000 (计算得出)**

表 26-3

A 公司 20×7 年 9 月 30 日合并资产负债表

基本原则：

①**A 公司 (公允价值) + B 公司 (账面价值)**

②数量：**A 公司**、金额：**B 公司**

项目	金额 (单位：万元)
流动资产	7 500 (3 000 + 4500)
非流动资产	85 500 (21 000 + 4500 + 60 000)
商誉	3 000 (计算得出)
资产总额	96 000 (上述 3 项合计)
流动负债	2 700 (1 200 + 1 500)
非流动负债	3 300 (300 + 3 000)
负债总额	6 000 (上述 2 项合计)
股本 (3 300 万股 普通股) (A 公司：1 500 + 1 800)	1 650 (900 + 虚拟股数 750)
资本公积	29 250 (倒挤或 30 000 - 750 × 1)
盈余公积	17 100 (B 公司)
未分配利润	42 000 (B 公司)
所有者权益总额	90 000 (资产 - 负债)

☐ 手写板 2

B 公司 $\xrightarrow[40 \text{ 元/股}]{750 \text{ 万股}}$ A 公司

借：长期股权投资 30 000

贷：股本 750 (750 × 1)

资本公积——股本溢价 29250 (30000 - 750)

2. 合并财务报表的编制

反向购买后，**法律上的母公司 (A 公司)** 应当**遵从以下原则**编制合并财务报表：

(1) 合并财务报表中，法律上子公司（B 公司）的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。（见表 26-2）

(2) 合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司（B 公司）在合并前的留存收益和其他权益余额。（见表 26-3）

(3) 合并财务报表中的权益性工具的金额应当反映法律上子公司（B 公司）合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。

但是在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司（A 公司）的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。（见表 26-3）

(4) 法律上母公司（A 公司）的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。（见表 26-3）

(5) 合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司（B 公司）的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。

(6) 法律上子公司（B 公司）的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为法律上母公司（A 公司）股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

另外，对于法律上母公司（A 公司）的所有股东，虽然该项合并中其被认为被购买方，但其享有合并形成报告主体的净资产及损益，不应作为少数股东权益列示。

提示

上述反向购买的会计处理原则仅适用于合并财务报表的编制。

3. 每股收益的计算（理论部分）（股数一定是 A 公司的，因为 B 公司很可能还没有上市）

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

(1) 自当期期初至购买日（1.1-9.30），发行在外的普通股数量应假设为在该项合并中法律上母公司（A 公司）向法律上子公司（B 公司） 股东（甲公司）发行的普通股股数。

（ $1\ 800 \times 9/12$ ）（注：B 公司原股数 900 万股，每 2 股换 1 股，所以为 1 800 万股）

(2) 自购买日至期末（9.30-12.31）发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。【 $(1\ 800 + 1\ 500) \times 3/12$ 】

反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收益，应以法律上子公司（B 公司）在每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司（A 公司）向法律上子公司（B 公司）股东发行的普通股股数计算确定。（ $1\ 800\ 万元 \div 1\ 800\ 万股$ ）

提示

上述假定法律上子公司（B 公司）发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初至购买日之间未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动，计算每股收益时应适当考虑其影响进行调整。

第三步、每股收益（股数：反映 A 公司的权益结构）（例 26-4）

假定 B 企业 20×6 年（上一年）实现合并净利润 1 800 万元，20×7 年 A 公司与 B 企业形成的主体实现合并净利润为 3 450 万元，自 20×6 年 1 月 1 日至 20×7 年 9 月 30 日，B 企业发行在外的普通股股数未发生变化。

【答案】

A 公司 20×7 年基本每股收益：

$$= 3\,450 \div (1\,800 \times 9/12 + 3\,300 \times 3/12) = 1.59 \text{ (元/股)}$$

提供比较报表的情况下，比较报表中的每股收益应进行调整：

A 公司 20×6 年的基本每股收益

$$= 1\,800 \text{ (净利润)} \div 1\,800 = 1 \text{ (元/股)}$$

【另一种情形】【对应教材合并财务报表的编制的第（6）条规定】

4. 上例中，B 企业的全部股东中，假定只有其中的 90% 以原持有的对 B 企业股权换取了 A 公司增发的普通股。（实际：A 公司购买 B 企业 90% 股权）

A 公司应发行的普通股股数为 1 620 万股（ $900 \times 90\% \times 2$ ）。企业合并后，B 企业的股东拥有合并后报告主体的股权比例为 51.92%（ $1\,620 \div 3\,120$ ）。

通过假定 B 企业向 A 公司发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，在计算 B 企业须发行的普通股数量时，不考虑少数股权的因素，故 B 企业应当发行的普通股股数为 750 万股（ $900 \times 90\% \div 51.92\% - 900 \times 90\%$ ），B 企业在该项合并中的企业合并成本为 30 000 万元【 $750 \times (1\,560 - 810) \times 40 \text{ 元}$ 】，B 企业未参与股权交换的股东拥有 B 企业的股份为 10%，享有 B 企业合并前净资产的份额为 6 000 万元，在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

✎ 手写板 3

<p>A 公司</p> <p>$810 \times 2 = 1620 \text{ 万股}$</p> <p>20 元/股</p>	<p>B 公司</p> <p>$900 \times 90\% = 810 \text{ 万股}$</p> <p>40 元/股</p>	<p>商誉 = 合并成本 - 购买日被购买方可辨认净资产公允价值 × 100%</p>
<p>A 公司</p> <p>1500 万股</p>	<p>B 公司</p> <p>750 万股</p>	

💡 提示

反向购买中：

- ① 被购买方（即上市公司）构成业务的，购买方应按照非同一控制下企业合并的原则进行处理。
- ② 被购买方不构成业务的，购买方应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或当期损益。

📖 补充内容

（假定 B 企业的全部股东中，只有其中的 90% 以原持有的对 B 企业股权换取了 A 公司增发的普通股）
（A 公司：公允价值、B 公司：账面价值）

单位：万元

项目	金额
流动资产	7 500 (3 000+4 500)
非流动资产	85 500 【(21 000+ 4 500) +60 000)】 (<u>不含</u> 反向购买时产生的 长期股权投资)
商誉	3 000 (计算得出： <u>无须考虑</u> 持股比例) (<u>如为负数</u> ，应反映在 <u>留存收益</u> 中)
资产总额	96 000 (上述 3 项合计)
流动负债	2 700 (1 200+1 500)
非流动负债	3 300 (300+3 000)
负债总额	6 000 (<u>上述 2 项合计</u>)
股本 (3 120 万股 普通股) (A 公司：1 500+1 620)	1 560 (900×90%+ <u>虚拟股数</u> 750)
资本公积	29 250 (<u>倒挤</u> 或 30 000—750×1)
盈余公积	15 390 (17 100×90%) (B 公司)
未分配利润	37 800 (42 000×90%) (B 公司)
少数股东权益	6 000 【(900+17 100+42 000) ×10%】
所有者权益总额	90 000 (<u>资产—负债</u>)

(二) 非上市公司购买上市公司股权实现间接上市的会计处理

非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：(是否构成业务)

1.交易发生时，上市公司未持有任何资产、负债或仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的，上市公司在编制合并财务报表时，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或确认廉价购买利得计入当期损益。

2.交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，对于形成非同一控制下企业合并的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或计入当期损益。

六、被购买方的会计处理 (是否可以调账：100%股权，仍持续经营，合并财务报表不需要再编制调整分录)

非同一控制下的企业合并中，被购买方在企业合并后仍持续经营的，如购买方取得被购买方 100%股权，被购买方可以按合并中确定的有关资产、负债的公允价值调账，其他情况下被购买方不应因企业合并改记资产、负债的账面价值。

■ 本章小结

- 1.理解企业合并的概念（界定、方式、类型的划分）
- 2.理解业务的判断原则
- 3.掌握同一控制下企业合并的会计处理
- 4.掌握非同一控制下企业合并的会计处理
- 5.熟悉反向购买的会计处理



若你决定灿烂，山无遮，海无拦。