

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 第二十六章

### 专题 反向购买的处理

(6) 法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的, 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。因法律上子公司的部分股东未将其持有的股份转换为法律上母公司的股权, 其享有的权益份额仍仅限于对法律上子公司的部分, 该部分少数股东权益反映的是少数股东按持股比例计算享有法律上子公司合并前净资产账面价值的份额。另外, 对于法律上母公司的所有股东, 虽然该项合并中其被认为是被购买方, 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。

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	21 000	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	1 500	900
资本公积		
盈余公积	6 000	17 100
未分配利润	15 000	42 000
所有者权益总额	22 500	60 000

表 26-3 A 公司 20×7 年 9 月 30 日合并资产负债表 单位: 万元

项目	金额
流动资产	7 500
非流动资产	85 500
商誉	3 000
资产总额	96 000
流动负债	2 700
非流动负债	3 300
负债总额	6 000
所有者权益:	
股本 (3 300 万股普通股)	1 650
资本公积	29 250
盈余公积	17 100
未分配利润	42 000
所有者权益总额	90 000

### 3. 每股收益的计算

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，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量；

本例中假定 B 企业 20×6 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。

A 公司 20×7 年基本每股收益

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

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 / 1 800 = 1 (元)。

(2) 自购买日至期末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。

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，应以法律上子公司的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向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子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内未发生变化。

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。

**【教材例 26-4】**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 企业在进行合并前简化资产负债表如表 26-2 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	21 000	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	1 500	900
资本公积		
盈余公积	6 000	17 100
未分配利润	15 000	42 000
所有者权益总额	22 500	60 000

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。

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 企业原股东控制，B 企业应为购买方，A 公司为被购买方。

#### 1. 确定该项合并中 B 企业的合并成本：

A 公司在该项合并中向 B 企业原股东增发了 1 800 万股普通股，合并后 B 企业原股东持有 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

股数为 750 万股 ( $900 \div 54.55\% - 900$ )，其公允价值为 30 000 万元，企业合并成本为 30 000 万元。

2. 企业合并成本在可辨认资产、负债的分配：

企业合并成本	30 000
A 公司可辨认资产、负债：	
流动资产	3 000
非流动资产	25 500
流动负债	(1 200)
非流动负债	(300)
商誉	3 000

表 26-3 A 公司 20×7 年 9 月 30 日合并资产负债表 单位：万元

项目	金额
流动资产	7 500
非流动资产	85 500
商誉	3 000
资产总额	96 000
流动负债	2 700
非流动负债	3 300
负债总额	6 000
所有者权益：	
股本 (3 300 万股普通股)	1 650
资本公积	29 250
盈余公积	17 100
未分配利润	42 000
所有者权益总额	90 000

本例中假定 B 企业 20×6 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。

A 公司 20×7 年基本每股收益

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

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 =  $1\,800 / 1\,800 = 1$  (元)。

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。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% ( $1\,620 / 3\,120$ )。

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 ( $750 \times 40$ )，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 ( $60\,000 \times 10\%$ )，在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。