

第二十六章 企业合并

【知识点 5】反向购买的会计处理

2. 合并财务报表的编制

反向购买后，【形式上挂名】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：

【本质上以会计上的母公司来编制报表反映的结果】

- （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。
- （2）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。

项目	合并金额
流动资产	A 公司公允价值+B 公司账面价值
非流动资产	A 公司公允价值（不含反向购买时产生的长期股权投资）+B 公司账面价值
商誉	合并成本-A 公司可辨认净资产公允价值的份额（如为负数，应反映在留存收益中）
资产总额	合计
流动负债	A 公司公允价值+B 公司账面价值
非流动负债	A 公司公允价值+B 公司账面价值
负债总额	合计

（3）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。

（4）合并财务报表中的权益性工具的金額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額。【股本金额=1650 万元】

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。

（结构股数：1500+1800=3300 万股，对应股本的金額为 1650 万元）

项目	金额
流动资产	7 500
非流动资产	85 500 (21000+4500+60000)
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 (90000-1650-17100-42000)
盈余公积	17 100
未分配利润	42 000
所有者权益总额	90 000

(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。

【2019·多选题】下列关于反向购买后编制合并财务报告的说法中，正确的有（ ）。

- A. 合并财务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量
- B. 合并财务报表中的权益性工具的金額应当反映法律上子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額
- C. 合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）
- D. 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在合并前的留存收益和其他权益余

【答案】ABCD

【解析】法律上的子公司，也就是会计上的母公司，此时提供的比较信息应当是法律上的子公司或者会计上的母公司的前期合并财务报表。要注意区分法律和会计两个主体的意义。

【例题·单选题】甲公司是上市公司，2×19年2月1日，甲公司临时股东大会审议通过向W公司非公开发行股份，购买W公司持有的乙公司的100%股权。甲公司此次非公开发行前的股份为2 000万股，向W公司发行股份数量为6 000万股，非公开发行完成后，W公司能够控制甲公司。2×19年9月30日，非公开发行经监管部门核准并办理完成股份登记等手续，乙公司经评估确认的发行在外股份的公允价值总额为24 000万元，甲公司按有关规定确定的股票价格为每股4元。则反向购买的合并成本为（ ）万元。

- A. 24 000
- B. 6 000
- C. 8 000
- D. 0

【答案】C

【解析】如果考试是客观题，最简单的计算方法是，用反向购买前法律上母公司股数乘以其每股公允价值，即合并成本=2 000×4=8 000（万元）。

（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。【不构成业务】**

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**。

二、被购买方的会计处理

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**。

