

第二节 企业合并的会计处理

知识点：反向购买的处理

（一）反向购买的会计处理

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，但其为会计上的被收购方，该类企业合并通常称为“反向购买”。

【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所示。

表-1	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：

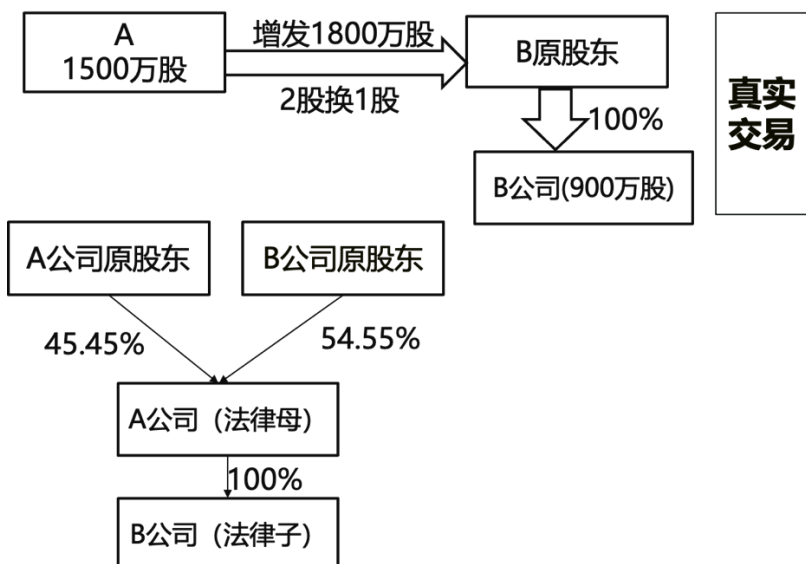
（1）20×7 年 9 月 30 日，A 公司通过定向增发本企业普通股，以 2 股换 1 股的比例自 B 企业原股东处取得了 B 企业全部股权。A 公司共发行了 1 800 万股普通股以取得 B 企业全部 900 万股普通股。

（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。

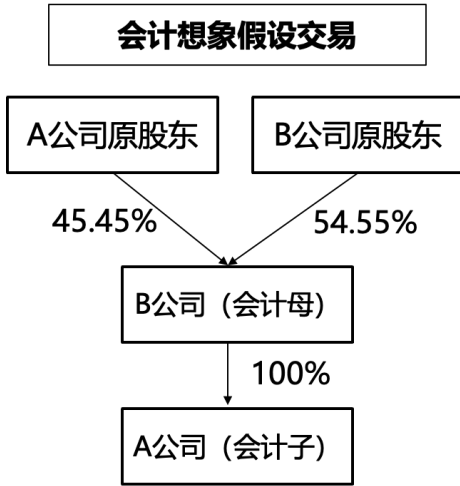
（3）20×7 年 9 月 30 日，A 公司除非流动资产公允价值较账面价值高 4 500 万元以外，其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

（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。



会计想象假设交易



A公司普通股公允价值为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。

$$\frac{x}{x+900}=45.45\%;$$

$$\frac{900}{54.55\%}=1650 \text{ (万股)};$$

$$1650-900=750 \text{ 万股}$$

$$750 \times 40=30000 \text{ 万元}$$

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。

确定该项合并中B企业的合并成本：

$$750 \times 40 = 30000 \text{ 万元}$$

1. 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
减去	
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

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】

- 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。
- 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