

第二节 企业合并的会计处理

(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。【股本金額=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	金額
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額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。

3. 每股收益的计算

上例中假定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：

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

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年的每股收益=1 800/1 800=1（元/股）。

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设为在该项合并中法律上母公司（会计上的子公司）向法律上子公司股东发行的普通股股数。1800×9/12=1350

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。3300×3/12=825

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。

（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)

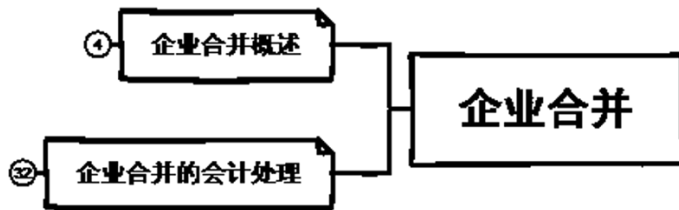
1. 交易发生时，上市公司未持有任何资产、负债或**仅持有现金、交易性金融资产等不构成业务的资产或负债的**，上市公司在编制合并财务报表时，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，**不得确认商誉或确认廉价购买利得计入当期损益。【不构成业务】**

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。**

知识点：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。

本章小结



- ★企业合并的界定；
- ★企业合并类型的划分；
- ★企业合并的会计处理原则；
- ★企业合并涉及的或有对价；
- ★反向购买的会计处理。