



第二节 企业合并的会计处理

(二) 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；



第二节 企业合并的会计处理

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。



第二节 企业合并的会计处理

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



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=1650萬元】



第二节 企业合并的会计处理

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，对应股本的金额为1650万元）



第二节 企业合并的会计处理

表26-14 A公司2×24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 (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



第二节 企业合并的会计处理

(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。



第二节 企业合并的会计处理

(三) 每股收益的计算

上例中假定B企业2×23年实现合并净利润1800万元，2×24年A公司与B企业形成的主体实现合并净利润为3450万元，自2×23年1月1日至2×24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2×24年基本每股收益：

$$3450 \div (1800 \times 9 \div 12 + 3300 \times 3 \div 12) = 1.59 (\text{元})$$

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2×23年的基本每股收益=1800÷1800=1(元)。



第二节 企业合并的会计处理

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。 $1800 \times 9/12 = 1350$

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。 $3300 \times 3/12 = 825$



第二节 企业合并的会计处理

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。



第二节 企业合并的会计处理

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





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。

谢谢 观看

THANK YOU