

反向购置法

- (一) 反向购置基本原则 (股权换股权)
- 非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券互换股权的方式进行的，一般发行权益性证券的一方为购置方。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加合并的另一方所控制的，(发行权益性证券的一方被别人控制了)发行权益性证券的一方虽然为法律上的母企业，但其为会计上的被购置方，该类企业合并一般称为“反向购置”。
- 如A增发75%的股份取得B的控制权

控制

A企业
(上市)

← A企业发行一般般互换B企业股东持有B企业股权，其成果是B企业的股东控制A上市企业 →

B企业
股东

法律上母
企业，会
计上被购
置方

B企业

法律上子企业，会
计上购置方

- 1.企业合并成本（合并成本是站在购置方的角度说的）
- 反向购置中，法律上的子企业（购置方）的企业合并成本是指其假如以发行权益性证券的方式为获取在**合并后报告主体（A和B企业一起）**的股权百分比，应向**法律上母企业（被购置方）**的股东发行的权益性证券数量与其公允价值计算的成果。购置方的权益性证券在购置日存在公开报价的，一般应以公开报价作为其公允价值；购置方的权益性证券在购置日不存在可靠公开报价的，应参照购置方的公允价值和被购置方的公允价值两者之中有更为明显证据支持的作为基础，拟定购置方假定应发行权益性证券的公允价值。

发行3亿股

每股4元

持有B企业股权投资

B企业
原股东

B企业

法律上子企业，会计上
购置方

A企业
(上市)

法律上母企业，会计上
被购置方

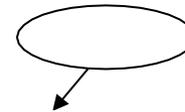
原股份1亿

6亿股，
每股2元

合并报表

A企业 (公允价值)	B企业 (账面价值)
---------------	---------------

以A企业股份反应=1+3=4亿股；
以B企业股份反应
=6+ 1×2 =8亿股



合并成本
= (1×2) × 2 = 4亿

股本金额
=6+2=8亿 (以
B反应)
股数量=1+3=4
亿股 (以A反
应)

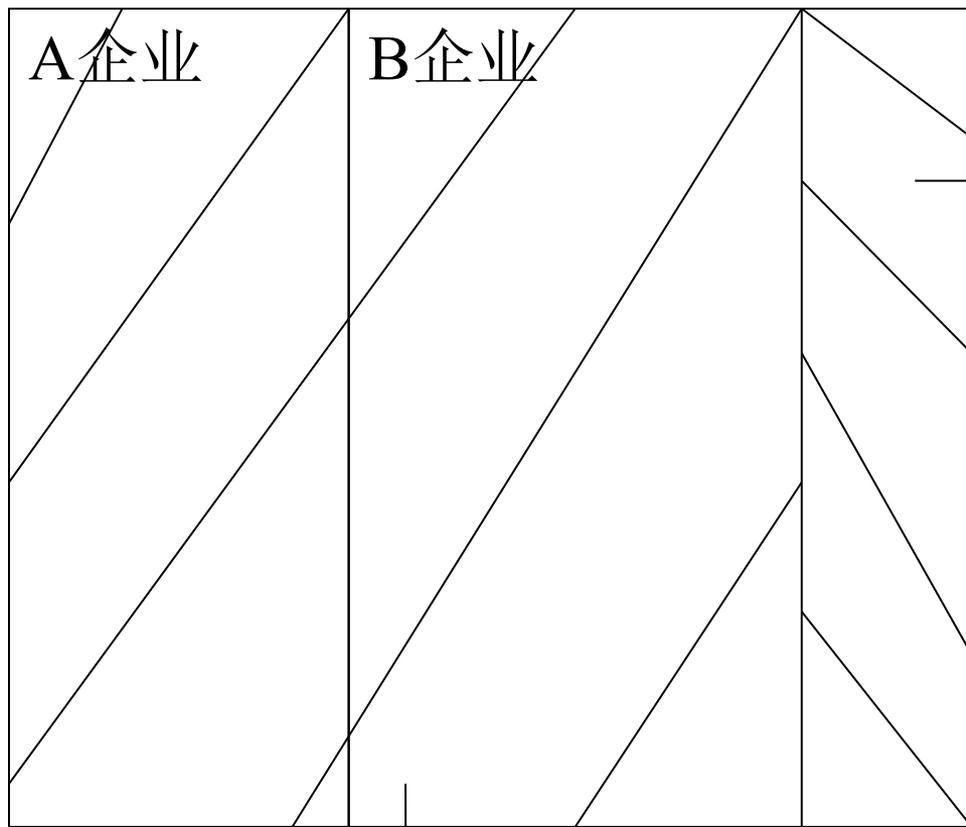
B企业持股百分比
=3÷(3+1)=75% 6÷75%-6=2
亿股

合并成本=2×2=4亿

- 2.合并财务报表的编制
- 反向购置主要体现在购置日合并财务报表的操作中，其总的原则是应体现“反向”，例如，反向购置的合并财务报表以子企业（购置方）为主体，保存子企业的股东权益各项目，抵销母企业（被购置方）的股东权益各项目。
- 反向购置后，法律上的母企业应该遵从下列原则编制合并财务报表：
 - （1）合并财务报表中，法律上子企业的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

- （3）合并财务报表中的权益性工具的金額应该反应法律上子企业合并前发行在外的股份面值以及假定在拟定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金額。但是在合并财务报表中的权益构造应该反应法律上母企业的权益构造，即法律上母企业发行在外权益性证券的数量及种类。
- （4）法律上母企业的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购置日拟定的公允价值进行合并，企业合并成本不小于合并中取得的法律上母企业（被购置方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，不不小于合并中取得的法律上母企业（被购置方）可辨认净资产公允价值的份额确以为合并当期损益。

- (5) 合并财务报表的比较信息应该是法律上子企业的比较信息（即法律上子企业的前期合并财务报表）。从会计的角度看，B是主体
- (6) 法律上子企业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企业股份的，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。因法律上子企业的部分股东未将其持有的股份转换为法律上母企业的股权，其享有的权益份额仍仅限于对法律上子企业的部分，该部分少数股东权益反应的是少数股东按持股百分比计算享有法律上子企业合并前净资产账面价值的份额。另外，对于法律上母企业的全部股东，虽然该项合并其被以为被购置方，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。



10%股东未与A企业发行股份进行互换

少数股东权益 = $10\% * B$
 企业合并前净资产账面价值的乘积

股本数量、金额

- 反向购买的会计处理原则仅合用于合并财务报表的编制。法律上母公司在该项合并中形成的对法律上子公司长久股权投资成本的拟定，应该遵从《企业会计准则第2号—长久股权投资》的相关规定。
- 假定**A**上市公司于**2023**年**3**月**31**日经过定向增发本企业普通股对**B**公司进行合并，**B**公司原股东能够对**A**上市公司实施控制。合并报表中合并金额的计算如下表所示

- 3. 每股收益的计算
- 发生反向购置当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：
 - （1）自当期期初至购置日，发行在外的一般股数量应假定为在该项合并中法律上母企业向法律上子企业股东发行的一般股数量；
 - （2）自购置日至期末发行在外的一般股数量为法律上母企业实际发行在外的一般股股数。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/157140116026010015>