

注册会计师 会计 教材精讲班

第二十七章 合并财务报表

专题：特殊交易在合并财务报表中的会计处理

一、追加投资的会计处理

（一）母公司购买子公司少数股东股权

母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的，在母公司个别财务报表中，其自子公司少数股东处新取得的长期股权投资应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定确定其入账价值；

在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日或合并日所确定的净资产价值开始持续计算的金额反映，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整母公司个别财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【提示】购买子公司少数股权在合并财务报表中属于权益性交易。因控制权未发生改变，商誉金额只反映原投资部分，新增持股比例部分在合并财务报表中不确认商誉。

【教材例 27-46】2×12年12月26日，甲公司以7 000万元取得A公司60%的股权，能够对A公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。2×13年12月23日，甲公司又以公允价值为

2 000万元、原账面价值为1 600万元的固定资产作为对价，自A公司的少数股东取得A公司15%的股权。本例中甲公司与A公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系（不考虑所得税等影响）。

2×12年12月26日，甲公司在取得A公司60%股权时，A公司可辨认净资产公允价值为9 000万元。

2×13年12月23日，A公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为10 000万元。

本例中，2×13年12月23日，甲公司进一步取得A公司15%的股权时，甲公司合并财务报表的会计处理如下：

合并财务报表中，A公司的有关资产、负债按照自购买日开始持续计算的价值进行合并，无须按照公允价值进行重新计量。

甲公司按新增持股比例计算应享有自购买日开始持续计算的净资产份额为1 500万元（ $10\ 000 \times 15\%$ ），与新增长期股权投资2 000万元之间的差额为500万元，在合并资产负债表中应调整所有者权益相关项目，首先调整归属于母公司的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的冲减归属于母公司的盈余公积，盈余公积不足冲减的，冲减归属于母公司的未分配利润。

甲公司作为对价的固定资产的公允价值（2 000万元）与账面价值（1 600万元）的差异（400万元），应计入甲公司利润表中的资产处置收益。

（二）企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制

企业因追加投资等原因，通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，首先，应结合分步交易的各个步骤的协议条款，以及各个步骤中所分别取得的股权比例、取得对象、取得方式、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况的，通常应将多次交易事项作为“一揽子交易”进行会计处理：①这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；②这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；③一项交易的发生取决于至少一项其他交易的发生；④一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”，个别财务报表和合并财务报表会计处理如下：

1. 个别财务报表

(1) 购买日初始投资成本=购买日之前所持被购买方的股权投资于购买日的账面价值（如原投资按公允价值计量，即为购买日公允价值）+购买日新增投资成本

(2) 购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；确认的除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动，应当在处置该项投资时，转入处置当期投资收益。

(3) 购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，购买日公允价值与其账面价值的差额应当在改按成本法核算时转入投资收益（留存收益），计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入留存收益。

【提示】个别报表层面不认为已处置原权益法核算的长期股权投资，否则违背历史成本计量属性。