

注册会计师 会计 教材精讲班

2. 合并财务报表

(1) 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与账面价值的差额计入当期投资收益。

(2) 合并成本=购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值+购买日新购入股权所支付对价的公允价值

(3) 比较购买日合并成本与享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额，确定购买日应予确认的商誉，或者应计入营业外收入（用留存收益代替）的金额。

(4) 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益，应当在购买日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（即转入投资收益或留存收益）；对于购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动，应当转为购买日所属当期损益（投资收益）。

【提示】合并报表层面认为已处置原权益法核算的长期股权投资。

【例题】长江公司于2×20年1月1日以银行存款3100万元取得大海公司30%的有表决权股份，能够对大海公司施加重大影响，当日大海公司可辨认净资产的公允价值是11000万元。

2×20年1月1日，大海公司除一项管理用固定资产的公允价值与其账面价值不同外，其他资产和负债的公允价值与账面价值均相等。当日，该固定资产的公允价值为300万元，账面价值为100万元，尚可使用年限为10年、采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。大海公司2×20年度实现净利润1000万元，未发放现金股利，因投资性房地产转换增加其他综合收益200万元。

2×21年1月1日，长江公司以银行存款5220万元进一步取得大海公司40%的有表决权股份，取得了对大海公司的控制权，形成非同一控制下企业合并。当日，大海公司所有者权益的账面价值为12000万元，其中：股本5000万元，资本公积1200万元，其他综合收益1000万元，盈余公积480万元，未分配利润4320万元；可辨认净资产的公允价值为12300万元。

2×21年1月1日，大海公司除一项管理用固定资产的公允价值与其账面价值不同外，其他资产和负债的公允价值与账面价值均相等。当日该固定资产的公允价值为390万元，账面价值为90万元，尚可使用年限为9年、采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。

假定：

①原30%股权在购买日的公允价值为3915万元。

②不考虑所得税和内部交易的影响。

要求：

(1) 编制2×20年1月1日至2×21年1月1日长江公司对大海公司长期股权投资的会计分录。

(2) 计算2×21年1月1日长江公司追加投资后个别财务报表中长期股权投资的账面价值。

(3) 计算长江公司对大海公司投资形成的商誉的金额。

(4) 编制在购买日合并财务报表工作底稿中对大海公司个别财务报表进行调整的会计分录。

要求：

(5) 编制在购买日合并财务报表工作底稿中调整长期股权投资的会计分录。

(6) 编制在购买日合并财务报表工作底稿中与投资有关的抵销分录。

要求：

(1) 编制2×20年1月1日至2×21年1月1日长江公司对大海公司长期股权投资的会计分录。

【答案】

(1)

①2×20年1月1日

借：长期股权投资——投资成本	3 100
贷：银行存款	3 100
借：长期股权投资——投资成本	200 (11 000×30%-3 100)
贷：营业外收入	200

②2×20年12月31日

借：长期股权投资——损益调整	294
	[1 000- (300-100) ÷10] ×30%
贷：投资收益	294
借：长期股权投资——其他综合收益	60
贷：其他综合收益	60

③2×21年1月1日

借：长期股权投资	5 220
贷：银行存款	5 220
借：长期股权投资	3 654
贷：长期股权投资——投资成本	3 300
	——损益调整 294
	——其他综合收益 60

要求：

(2) 计算2×21年1月1日长江公司追加投资后个别财务报表中长期股权投资的账面价值。

【答案】

(2) 个别财务报表中长期股权投资账面价值=3 654+5 220=8 874 (万元)。

要求：

(3) 计算长江公司对大海公司投资形成的商誉的金额。

【答案】

(3) 长江公司对大海公司投资形成的商誉=(3 915+5 220)-12 300×70%=525 (万元)。

要求：

(4) 编制在购买日合并财务报表工作底稿中对大海公司个别财务报表进行调整的会计分录。

【答案】

(4)

借：固定资产	300
贷：资本公积	300

要求：

(5) 编制在购买日合并财务报表工作底稿中调整长期股权投资的会计分录。

【答案】

(5) 将原30%持股比例长期股权投资账面价值调整到购买日公允价值，调整金额=3 915-3 654=261 (万元)。

借：长期股权投资	261
贷：投资收益	261

将原30%持股比例长期股权投资权益法核算形成的其他综合收益转入投资收益：

借：其他综合收益	60
贷：投资收益	60

要求：

(6) 编制在购买日合并财务报表工作底稿中与投资有关的抵销分录。

【答案】(6)

借：股本	5 000
资本公积	1 500 (1 200+300)
其他综合收益	1 000
盈余公积	480
未分配利润	4 320

商誉

525

贷：长期股权投资

9 135 (3 915+5 220)

少数股东权益

3 690 (12 300×30%)

【教材例 27-47】2×11 年 1 月 1 日，甲公司以前每股 3 元的价格购入 A 上市公司股票 500 万股，并由此持有 A 公司 5% 股权。投资前甲公司与 A 公司不存在关联方关系。甲公司将对 A 公司的该项投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×13 年 1 月 1 日，甲公司以现金 2.2 亿元为对价，向 A 公司大股东收购 A 公司 55% 的股权，从而取得对 A 公司的控制权；A 公司当日股价为每股 4 元，A 公司可辨认净资产的公允价值为 3 亿元。甲公司购买 A 公司 5% 股权和后续购买 55% 的股权不构成“一揽子交易”（不考虑所得税等影响）。

甲公司在编制合并财务报表时，首先，应考虑对原持有股权按公允价值进行重新计量。因为甲公司将原持有 A 公司 5% 的股权作为其他权益工具投资，所以 2×13 年 1 月 1 日，该股权的公允价值与其账面价值相等，为 2 000 万元，不存在差额。

其次，按照企业合并准则有关非同一控制下企业合并的相关规定，甲公司购买 A 公司股权并取得控制权的合并对价为 2.4 亿元（原持有股权在购买日的公允价值 2 000 万元+合并日应支付的对价 2.2 亿元）。由于甲公司享有 A 公司于购买日的可辨认净资产公允价值的份额为 1.8 亿元（3×60%），因此，购买日形成的商誉为 0.6 亿元（2.4-1.8）。