

注册会计师 会计 教材精讲班

（三）通过多次交易分步实现同一控制下企业合并

对于分步实现的同一控制下企业合并，在编制合并财务报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

【教材例 27-49】甲公司为 P 公司的全资子公司。2×11 年 1 月 1 日，甲公司与非关联方 A 公司分别出资 600 万元及 1 400 万元设立乙公司，并分别持有乙公司 30%及 70%的股权。

2×12 年 1 月 1 日，P 公司向 A 公司收购其持有乙公司 70%的股权，乙公司成为 P 公司的全资子公司，当日乙公司净资产的账面价值与其公允价值相等。

2×13 年 3 月 1 日，甲公司向 P 公司购买其持有乙公司 70%的股权，乙公司成为甲公司的全资子公司。

甲公司与 A 公司不存在关联关系，甲公司购买乙公司 70%股权的交易和原取得乙公司 30%股权的交易不属于“一揽子交易”，甲公司在可预见的未来打算一直持有乙公司股权。

乙公司自 2×11 年 1 月 1 日至 2×12 年 1 月 1 日实现净利润 800 万元，自 2×12 年 1 月 1 日至 2×13 年 1 月 1 日实现净利润 600 万元，自 2×13 年 1 月 1 日至 2×13 年 3 月 1 日实现净利润 100 万元（不考虑所得税等影响）。

本例中，2×13 年 3 月 1 日，甲公司从 P 公司手中购买乙公司 70%股权的交易属于同一控制下企业合并。并且甲公司自 2×12 年 1 月 1 日起与乙公司同受 P 公司最终控制，甲公司合并财务报表应自取得原股权之日（2×11 年 1 月 1 日）和双方同处于同一方最终控制之日（2×12 年 1 月 1 日）孰晚日（2×12 年 1 月 1 日）起，将乙公司纳入合并范围。

在甲公司合并财务报表中，视同自 2×12 年 1 月 1 日起，甲公司即持有乙公司 100%股权，重溯 2×12 年 1 月 1 日的报表项目，2×11 年 1 月 1 日至 2×12 年 1 月 1 日的合并财务报表并不重溯。

2×12 年 1 月 1 日，乙公司净资产的账面价值为 2 800 万元（2 000+ 800）。此前，甲公司持有对乙公司的长期股权投资的账面价值为 840 万元（600+800×30%）。因此，甲公司在编制合并财务报表时，并入乙公司 2×12 年（比较期间）年初各项资产、负债后，因合并而增加净资产 2 800 万元，冲减长期股权投资账面价值 840 万元，两者之间的差额调增资本公积 1 960 万元（2 800-840）。

| | |
|----------|-------|
| 借：资产、负债 | 2 800 |
| 贷：长期股权投资 | 840 |
| 资本公积 | 1 960 |

甲公司对于合并日（即 2×13 年 3 月 1 日）的各报表项目，除按照本章“合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序”的一般规定编制合并分录外，还应冲减 2×12 年 1 月 1 日至 2×13 年 1 月 1 日对乙公司 30%的长期股权投资的权益法核算结果，冲减乙公司 2×13 年 1 月 1 日至 2×13 年 3 月 1 日实现的净利润中按照权益法核算归属于甲公司的份额。即，冲减期初留存收益 180 万元（600×30%），冲减投资收益 30 万元（100×30%）。

| | |
|----------|-----|
| 借：期初留存收益 | 180 |
| 投资收益 | 30 |
| 贷：长期股权投资 | 210 |

（四）本期增加子公司时如何编制合并财务报表

1. 同一控制（权益结合法）

（1）资产负债表：调整年初数 （2）利润表：从年初算起 （3）现金流量表：从年初算起

2. 非同一控制（购买法）

（1）资产负债表：**不调整年初数**（2）利润表：**从购买日算起**（3）现金流量表：**从购买日算起**

【小结】本期增加子公司时如何编制合并财务报表

| | |
|--|---|
| 编制合并资产负债表 | 对于本期投资或追加投资取得的子公司，非同一控制下企业合并形成的不需要调整合并资产负债表的期初数，同一控制下企业合并形成的需要调整资产负债表的期初数 |
| 编制合并利润表 | 非同一控制下形成的子公司，应当将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末为会计期间的财务报表为基础编制；同一控制下形成的子公司，应当将本期取得的子公司自取得控制权的当期期初至本期期末为会计期间的财务报表为基础编制 |
| 编制合并现金流量表 | 非同一控制下企业合并取得的子公司，应当将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末止的现金流量的信息纳入合并现金流量表；同一控制下企业合并取得的子公司，应当将本期取得的子公司自取得控制权当期期初起至本期期末止的现金流量的信息纳入合并现金流量表 |
| 将取得子公司所支付的现金扣除子公司持有的现金及现金等价物后的净额，在有关投资活动类的“取得子公司及其他营业单位所支付的现金”项目反映，如为负数，在有关投资活动类的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映 | |