

注册会计师 会计 教材精讲班

四、交叉持股的合并处理

交叉持股，是指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份，能够对其实施控制，同时子公司也持有母公司一定比例股份，即相互持有对方的股份。

母子公司有交互持股情形的，在编制合并财务报表时，对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理。

子公司将所持有的母公司股权分类为**以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产等**，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

五、逆流交易的合并处理

如果母子公司之间发生逆流交易，即子公司向母公司出售资产，则所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的持股比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

【教材例 27-52】甲公司是 A 公司的母公司，持有 A 公司 80% 的股份。2×13 年 5 月 1 日，A 公司向甲公司销售商品 1 000 万元，商品销售成本为 700 万元，甲公司以银行存款支付全款，将购进的该批商品作为存货核算。截至 2×13 年 12 月 31 日，该批商品仍有 20% 未实现对外销售。2×13 年年末，甲公司对剩余存货进行检查，发现未发生存货跌价损失。除此之外，甲公司与 A 公司 2×13 年未发生其他交易（不考虑所得税等影响）。

本例中，2×13 年存货中包含的未实现内部销售损益为 60 万元 $[(1\ 000-700) \times 20\%]$ 。在 2×13 年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：营业收入	1 000
贷：营业成本	1 000
借：营业成本	60
贷：存货	60

同时，由于该交易为逆流交易，应将内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益在甲公司和 A 公司少数股东之间进行分摊。

在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额为 12 万元 $(60 \times 20\%)$ 。在 2×13 年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东权益	12
贷：少数股东损益	12

补充：

截至 2×14 年 12 月 31 日，甲公司已将该批商品全部实现对外销售。

在 2×14 年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：年初未分配利润	60
贷：营业成本	60
借：少数股东权益	12

贷：年初未分配利润	12
借：少数股东损益	12
贷：少数股东权益	12

六、其他特殊交易

对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，在编制合并财务报表时，应站在企业集团角度对该特殊交易事项予以调整。例如，子公司作为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为固定资产反映。