

第二十七章 合并财务报表

【知识点9】特殊交易在合并财务报表中的会计处理（★★）

【例题——同一控制企业合并+购买子公司少数股权】

A公司于2×16年1月1日以20 000万元取得对B公司70%的股权，能够对B公司实施控制，形成同一控制下的企业合并。

2×16年12月31日A公司又出资7700万元自B公司的其他股东处取得B公司20%的股权。其他数据如下：

- (1) 2×16年1月1日，A公司在取得B公司70%股权时，B公司净资产账面价值总额为25000万元。
- (2) 2×16年12月31日，B公司有关资产、负债的账面价值、自合并日开始持续计算的金额（对母公司的价值）为27 500万元。

2×16年1月1日（母个报）	2×16年12月31日（母个报）
借：长期股权投资 17500 【25000×70%】 资本公积—股本溢价 2500 贷：银行存款 20000	购买少数股权20%： 借：长期股权投资 7700 贷：银行存款 7700
2×16年1月1日（合报）	2×16年12月31日（合报）
第一步：抵销母公司的长投，子公司的所有者权益 借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 贷：长期股权投资 少数股东权益 第二步：恢复 借：资本公积 贷：盈余公积 未分配利润	第一步：成本调权益 借：长期股权投资 贷：投资收益 其他综合收益 资本公积 借：资本公积 2200【7700-27500×20%】 贷：长期股权投资 2200 第二步：抵销母公司的长投和子公司的所有者权益 借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 贷：长期股权投资 少数股东权益
——	照抄合并日恢复分录 恢复 借：资本公积 贷：盈余公积 未分配利润 第三步：抵销母公司投资收益和子公司的利润分配

【考点总结】

1. 商誉的计算节点/购买子公司少数股权后商誉减值问题
2. 集团角度以购买日子公司可辨认净资产公允价值持续计算的金额
3. 从现金流量表角度对此项交易的分类
 - (1) 个别现金流量表（投资活动）
 - (3) 合并现金流量表（筹资活动）

（二）企业因追加投资等原因能够对被投资方实施控制（权转成、公转成）

情形	判断条件	会计处理
属于“一”	符合以下一种或多种情况的，通常应将多次交易事	应当将各项交易作为一项取得子公司控制权

揽子交易”	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。		的交易进行会计处理	
情形	类型		母公司个别会计处理	合并财务报表的会计处理
不属于“一揽子交易”	通过多次交换交易，分步取得股权最终形成非同一控制下控股合并的	权转成	长期股权投资成本=原账面+新公允 【提示】 原权益法下的其他综合收益和资本公积暂不做处理，等到处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益	1. 原股权账面调公允： 借：长期股权投资 贷：投资收益（或相反分录） 合并成本=原公允+新公允 2. 结转原权益法下其他综合收益，资本公积 借：其他综合收益 贷：投资收益 盈余公积 未分配利润（或相反分录） 借：资本公积 贷：投资收益（或相反分录） 3. 子公司资产负债账面调公允 4. 抵销母公司长投和子公司所有者权益