

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】长期股权投资（权益法）-长期股权投资（成本法）

A公司于2×16年1月取得B公司30%的股份，成本为2500万元，当日B公司可辨认净资产公允价值为7500万元。2×16年A公司确认对B公司的投资收益800万元，另B公司持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产在当年公允价值增加2000万元。

2X17年1月1日，A公司以一批存货作为支付对价进一步购入B公司30%的股份，该批存货的成本为6000万元，公允价值为8000万元。当日B公司净资产的账面价值为19000万元，其中股本11000万元、资本公积5000万元、盈余公积1000万元、未分配利润2000万元。A公司之前取得的30%股权在当日的公允价值为3800万元。

B公司当日有一固定资产，公允价值为2500万元，账面价值为1500万元。假设该固定资产的计税基础等于账面价值。

要求：编制A对B的合并属于非同一控制时购买日个别报表和合并报表会计分录（假设考虑增值税和所得税）

1. 购买日个别报表

借：长期股权投资 12790
 贷：长期股权投资——投资成本 2500
 ——损益调整 800
 ——其他综合收益 450
 主营业务收入 8000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 1040=8000×13%

借：主营业务成本 6000
 贷：库存商品 6000

2. 购买日合并报表

（1）调整分录

借：长期股权投资 50=3800-3750
 贷：投资收益 50

（2）其他综合收益的结转

①B公司持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产是债券

借：其他综合收益 450
 贷：投资收益 450

②B公司持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产是股票（非交易性权益工具投资）

借：其他综合收益 450
 贷：盈余公积 45
 未分配利润 405

（3）子公司资产负债账面调公允

借：固定资产 1000
 贷：资本公积 750
 递延所得税负债 250

（4）长投和所有者权益的抵销分录

借：股本 11000

资本公积	5750=5000+750
盈余公积	1000
未分配利润	2000
商誉	990=12840-19750×60%
贷：长期股权投资	12840=3800+8000×(1+13%)
少数股东权益	7900=19750×40%

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同一控制下控股合并	权 转 成 1. 合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值的份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉； 2. 原来的核算金融资产或权益法的长投的账面价值结转； 3. 付出的对价按照账面价值结转； 4. 差额倒挤资本公积； 【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. 冲回原权益法下确认的损益和其他综合收益，并转入资本公积（资本溢价或股本溢价） 借：投资收益 其他综合收益 贷：资本公积 2. 先抵销； 3. 后恢复
	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	公 转 成 长期股权投资成本=原公允+新公允	1. 子公司资产负债账面调公允 2. 抵销母公司长投和子公司所有者权益
	通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并	1. 合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值的份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉； 2. 原来的核算金融资产或权益法的长投的账面价值结转； 3. 付出的对价按照账面价值结转； 4. 差额倒挤资本公积；	1. 结转其他权益工具投资形成的其他综合收益 借：其他综合收益 贷：资本公积 2. 先抵销； 3. 后恢复