

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（★★）

二、处置对子公司投资的会计处理

（一）在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资（80%-20%=60%）

1. 个别财务报表的会计处理

母公司不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资的，在母公司个别财务报表中作为长期股权投资的处置，确认有关处置损益。即出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额，应作为投资收益或损失计入处置投资当期母公司的个别财务报表。

2. 合并财务报表的会计处理（权益性交易）

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资的，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【提示】该交易从合并财务报表角度属于权益性交易，合并财务报表中不确认投资收益。

合并财务报表中的商誉不因持股比例改变而改变。

合并财务报表中确认资本公积的金额 = 出售净价 - 出售日应享有子公司按购买日公允价值持续计算的金额对应处置比例份额。

【例题】非同一控制企业合并+不丧失控制权处置部分子公司股权

甲公司于2×15年1月1日取得乙公司80%股权，成本为8600万元，购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为9800万元。假定该项合并为非同一控制下企业合并，且按照税法规定该项合并为应税合并。

2×17年1月1日，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资其中的25%对外出售，取得价款2600万元。出售投资当日，乙公司自甲公司取得其80%股权之日持续计算的应当纳入甲公司合并财务报表的可辨认净资产总额为12000万元。该项交易后，甲公司仍能够控制乙公司的财务和生产经营决策。

2×15年1月1日（母个报）	2×15年1月1日（合报）
借：长期股权投资 8 600 贷：银行存款 8 600	1. 子公司账面调公允： 借：固定资产 贷：资本公积 3. 抵销长投和所有者权益 借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 商誉 760 贷：长期股权投资 8 600 少数股东权益 960
借：银行存款 2600 贷：长期股权投资 2150=8600×25% 投资收益 450	1. 子公司账面调公允： 借：固定资产 贷：资本公积 2. 成本调权益： 借：长期股权投资 1760 贷：年初未分配利润 1760 资本公积调整： 借：投资收益 450 贷：资本公积 200 长期股权投资 250

2×17年1月1日(母个报处理)	2×17年1月1日(调整分录)	合并报表认可的结果
借: 银行存款 2600 贷: 长期股权投资 2150=8600×25% 投资收益 450	借: 投资收益 450 贷: 资本公积 200 长期股权投资 250	借: 银行存款 2600 贷: 长期股权投资 2400 资本公积 200
2×17年1月1日(母个报)	2×17年1月1日(合报)	
——	3. 抵销长投和所有者权益 借: 股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 商誉 760 贷: 长期股权投资 7960 =12000×60%+760 少数股东权益 12000×40%	
	4. 抵销母公司投资收益和子公司的利润分配	

【提示】上述情形确定子公司净资产份额时按照如下原则考虑商誉：

母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，在合并财务报表中，可以把子公司净资产分为两部分，一是归属于母公司的所有者权益(包含子公司净资产和商誉)；二是少数股东权益(包含子公司净资产，但不包含商誉)。

母公司购买或出售子公司部分股权时，为两类所有者之间的交易。

当母公司购买少数股权时，按比例把少数股东权益(包含子公司净资产，但不包含商誉)的账面价值调整至归属于母公司的所有者权益。

反之，当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益(包含子公司净资产和商誉)的账面价值调整至少数股东权益。

(二) 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

1. 一次交易处置子公司【成转权】

(1) 个别财务报表在丧失控制权的会计处理

处置的股权	借: 银行存款 贷: 长期股权投资 投资收益(或借方)
剩余的股权	借: 长期股权投资——投资成本 ——损益调整 ——其他综合收益 ——其他权益变动 贷: 盈余公积 利润分配——未分配利润 投资收益 其他综合收益 资本公积
追溯调整	

(2) 合并财务报表的会计处理

第一步：对个别财务报表处置部分确认的投资收益的归属期进行调整；【视同处置部分权益法核算】

借: 投资收益

 贷: 盈余公积

 未分配利润

 其他综合收益

 资本公积(或相反分录)

第二步：账面调公允母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

借：长期股权投资

贷：投资收益（或相反分录）

第三步：视同权益法下全部处置结转资本公积和其他综合收益：

结转其他综合收益和资本公积

借：其他综合收益

资本公积

贷：投资收益（或相反分录）

与原投资有关的其他综合收益（不可以结转损益），转入留存收益。

借：其他综合收益

贷：盈余公积

未分配利润（或相反分录）

计算：

合并财务报表投资收益=【处置股权取得的对价+剩余股权公允价值】-【按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额+商誉】+原有子公司股权投资的其他综合收益（可转损益）+原有子公司股权投资的资本公积

更容易理解：【合并层面：全部股权权益法核算，视同全部股权全部处置】

合并财务报表投资收益=【处置股权取得的对价+剩余股权公允价值】-【全部股权权益法核算到处置日的账面价值】+其他综合收益（可转损益）+资本公积