

【知识点9】特殊交易在合并财务报表中的会计处理（★★）

三、多次交易分步处置子公司（ $100\%-30\%-70\%=0$ ）

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，在合并财务报表中，**首先应判断分步交易是否属于“一揽子交易”**。

（一）分步交易**不属于“一揽子交易”**

如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照本节中“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”的规定进行会计处理。

（二）分步交易**属于“一揽子交易”**（ $100\%-30\%-70\%=0$ ）

如果分步交易属于“一揽子交易”，**则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理**，其中，对于**丧失控制权之前的每一次交易**，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产价值的份额之间的差额，**在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益**。

四、三类特殊交易的会计处理

（一）因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释（但未丧失控制权）

（二）交叉持股的合并处理

（三）逆流交易的合并处理

（一）因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释（但未丧失控制权）

【考点】资本公积的调整

母公司应当按照**增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额**，该份额与**增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额**之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【教材例题-51】 $2\times 12$ 年1月1日，甲公司和乙公司分别出资800万元和200万元设立A公司，甲公司、乙公司的持股比例分别为80%和20%。A公司为甲公司的子公司。 $2\times 13$ 年1月1日，乙公司对A公司增资400万元，增资后占A公司股权比例为30%。增资完成后，甲公司仍控制A公司。A公司自成立日至增资前实现净利润1000万元，除此以外，不存在其他影响A公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，甲公司持股比例原为80%，由于少数股东乙公司增资而变为70%。增资前，甲公司按照80%的持股比例享有的A公司净资产账面价值为1600万元（ $2000\times 80\%$ ）；增资后，甲公司按照70%持股比例享有的净资产账面价值为1680万元（ $2400\times 70\%$ ），两者之间的差额80万元，在甲公司合并资产负债表中应调增资本公积。增资后子公司账面净资产 $2400（1000+1000+400）\times 70\%$ -增资前子公司账面净资产 $2000（1000+1000）\times 80\%=80$ （万元）。

借：长期股权投资 80

贷：资本公积 80

（二）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。

1. 母公司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**。

2. 子公司

（1）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

借：库存股

贷：长期股权投资

(2) 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。

借：投资收益

贷：向股东分配利润

(3) 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**，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

(4) **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**。

(三) 逆流交易的合并处理

1. 母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当**全额抵销**“归属于母公司所有者的净利润”；（顺流交易）

2. 子公司向母公司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**。（逆流交易）

3. **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。

五、子公司增减变动的合并处理

(一) 本期增加子公司的会计处理

1. 合并资产负债表

在编制合并资产负债表时，以本期取得的子公司在**合并资产负债表日的资产负债表为基础编制**。对于本期投资或追加投资取得的子公司，**不需要调整合并资产负债表的期初数**。

但为了提高会计信息的可比性，应当在合并财务报表附注中披露本期取得的子公司对合并财务报表的财务状况的影响，**即披露本期取得的子公司在购买日的资产和负债金额**。

2. 合并利润表

在编制合并利润表时，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**，将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末的收入、费用和利润通过合并，纳入合并财务报表之中

同时，为了提高会计信息的可比性，应在合并财务报表附注中披露本期取得的子公司对合并财务报表的经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响

3. 合并现金流量表

在编制合并现金流量表时，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**。

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。

(二) 本期减少子公司的会计处理

1. 合并资产负债表

在编制合并资产负债表时，不需要对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并

但为了提高会计信息的可比性，应当在合并财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表财务

状况以及对前期相关金额的影响，即披露该子公司在丧失控制权日以及该子公司在上年年末的资产和负债金额。

## 2. 合并利润表

编制合并利润表时，则应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础，将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、成本、利润纳入合并利润表。

同时为提高会计信息的可比性，在合并财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表的经营成果以及对前期相关金额的影响。

## 3. 合并现金流量表

在编制合并现金流量表时，应将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量的信息纳入合并现金流量表。将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额，在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的现金”项目反映，如为负数的，在有关投资活动类的“支付的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

【例题】以下关于母公司在报告期内增减子公司处理的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司不应当调整合并资产负债表的期初数
- B. 在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司应当调整合并资产负债表的期初数
- C. 因非同一控制下企业合并增加的子公司应当调整合并资产负债表的期初数
- D. 因非同一控制下企业合并增加的子公司不应当调整合并资产负债表的期初数
- E. 报告期内处置的子公司，其资产负债表不再纳入合并报表

【答案】AC

【知识点 10】合并现金流量表的编制（★）

### 一、合并现金流量表概述

合并现金流量表是综合反映母公司及其子公司组成的企业集团，在一定会计期间现金流入、现金流出数量以及其增减变动情况的财务报表。现金流量表要求按照收付实现制反映企业经济业务引起的现金流入和现金流出。

### 二、编制合并现金流量表需要抵销的项目

抵销分录：

借：流出

贷：流入

1. 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销

①当母公司从子公司中购买其持有的其他企业的股票时

借：投资支付的现金

贷：收回投资收到的现金

②在母公司对子公司投资的情况下

借：投资支付的现金

贷：吸收投资收到的现金

2. 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金

贷：取得投资收益收到的现金

3. 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生现金流量应当抵销

①在现金结算的债权与债务属于母公司与子公司、子公司相互之间内部销售商品和提供劳务所产生的情况下：

借：购买商品、接受劳务支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金

②在现金结算的债权与债务属于内部往来所产生的情况下：

借：支付的其他与经营活动有关的现金

贷：收到的其他与经营活动有关的现金

4. 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销

①母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品**没有形成**固定资产、在建工程、无形资产等资产的情况下，

借：购买商品、接受劳务支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金

②而在母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品**形成**固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的情况下，

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金

5. 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额

6. 母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

**【提示】**某些现金流量在进行抵销处理后，需站在企业集团的角度，重新对其进行分类。

如用**现金购买子公司少数股权**，在**母公司个别现金流量表中属于投资活动现金流出**；但从合并现金流量表角度减少少数股东权益，则**属于筹资活动现金流出**。

再如，**不丧失控制权情况下出售部分投资收到的现金**，在**母公司个别现金流量表中属于投资活动现金流入**；但从合并现金流量表角度**增加少数股东权益**，则**属于筹资活动现金流入**。

**【真题·多选题】**

2×17年，甲公司与其子公司（乙公司）发生的有关交易或事项如下：

（1）甲公司收到乙公司分派的现金股利600万元；

（2）甲公司将其生产的产品出售给乙公司用于对外销售，收到价款及增值税585万元；

（3）乙公司偿还上年度自甲公司购买产品的货款900万元；

（4）乙公司将土地使用权及地上厂房出售给甲公司用于其生产，收到现金3500万元。下列各项关于甲公司上述交易或事项在编制合并现金流量表时应予抵销的表述中，正确的有（ ）。

A. 甲公司经营活动收到的现金585万元与乙公司经营活动支付的现金585万元抵销（2）

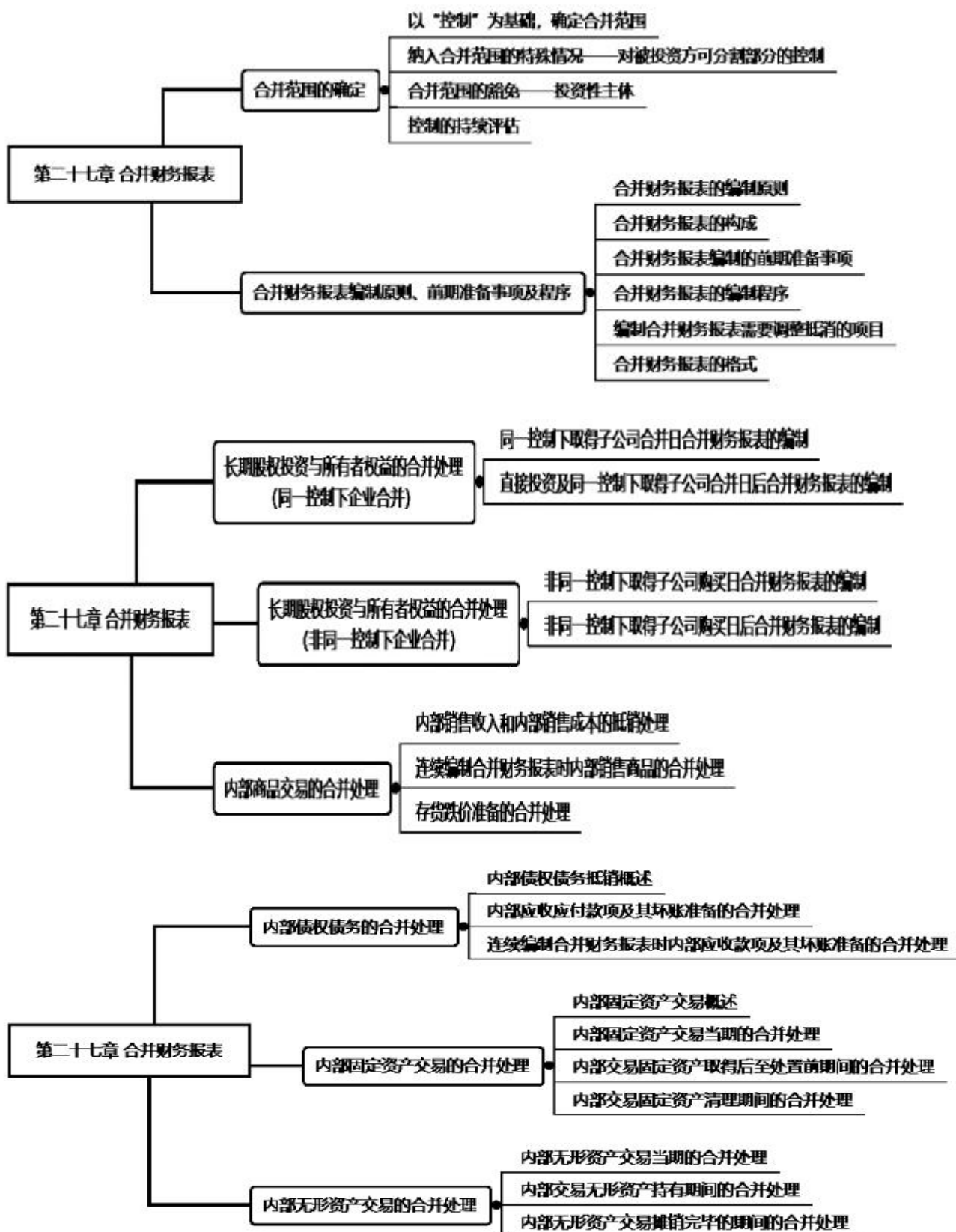
B. 甲公司投资活动收到的现金900万元与乙公司筹资活动支付的现金900万元抵销（3）

C. 甲公司投资活动收到的现金600万元与乙公司筹资活动支付的现金600万元抵销（1）

D. 甲公司投资活动支付的现金3500万元与乙公司投资活动收到的现金3500万元抵销（4）

**【答案】**ACD

**【解析】**乙公司偿还上年度自甲公司购买产品的货款900万元，甲公司和乙公司均属于经营活动，应将甲公司经营活动收到的现金900万元与乙公司经营活动支付的现金900万元抵销，选项B不正确。



第二十七章 合并财务报表

合并范围的确定

- 以“控制”为基础，确定合并范围
- 纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制
- 合并范围的豁免——投资性主体
- 控制的持续评估

合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序

- 合并财务报表的编制原则
- 合并财务报表的构成
- 合并财务报表编制的前期准备事项
- 合并财务报表的编制程序
- 编制合并财务报表需要调整抵消的项目
- 合并财务报表的格式

第二十七章 合并财务报表

长期股权投资与所有者权益的合并处理  
(同一控制下企业合并)

- 同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制
- 直接投资及同一控制下取得子公司合并日后合并财务报表的编制

长期股权投资与所有者权益的合并处理  
(非同一控制下企业合并)

- 非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制
- 非同一控制下取得子公司购买日后合并财务报表的编制

内部商品交易的合并处理

- 内部销售收入和内部销售成本的抵销处理
- 连续编制合并财务报表时内部销售商品的合并处理
- 存货跌价准备的合并处理

第二十七章 合并财务报表

内部债权债务的合并处理

- 内部债权债务抵销概述
- 内部应收应付款项及其坏账准备的合并处理
- 连续编制合并财务报表时内部应收款项及其坏账准备的合并处理

内部固定资产交易的合并处理

- 内部固定资产交易概述
- 内部固定资产交易当期的合并处理
- 内部交易固定资产取得后至处置前期间的合并处理
- 内部交易固定资产清理期间的合并处理

内部无形资产交易的合并处理

- 内部无形资产交易当期的合并处理
- 内部交易无形资产持有期间的合并处理
- 内部无形资产交易摊销完毕的期间的合并处理