

非同一控制下取得子公司
购买日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
购买日后合并财务报表的编制

一、非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制（先调整；后抵销）

（一）按公允价值对非同一控制下取得子公司的财务报表进行调整【第一步：账面调公允】

以固定资产为例，且假定固定资产的公允价值大于其账面价值）

借：固定资产

贷：资本公积（调增底稿中子公司的资本公积）

若考虑所得税的影响：

借：资本公积（调增底稿中子公司的资本公积）

贷：递延所得税负债

（二）母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理【第二步：抵消】

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉

贷：长期股权投资

少数股东权益（可辨认净资产公允×少%）

【教材例题-16】甲公司 20×1 年 1 月 1 日以定向增发公司普通股票的方式，购买取得 A 公司 70% 的股权。甲公司定向增发普通股票 10 000 万股（每股面值为 1 元），甲公司普通股票面值每股为 1 元，市场价格每股为 2.95 元。甲公司和 A 公司均为非金融企业，甲公司并购 A 公司属于非同一控制下的企业合并，假定不考虑所得税、甲公司增发该普通股票所发生的审计以及发行等相关的费用。

A 公司在购买日股东权益总额为 32 000 万元，其中股本为 20 000 万元，资本公积为 8 000 万元、盈余公积为 1 200 万元、未分配利润为 2 800 万元。

A 公司购买日应收账款账面价值为 3 920 万元、公允价值为 3 820 万元；

存货的账面价值为 20 000 万元、公允价值为 21 100 万元；

固定资产账面价值为 18 000 万元、公允价值为 21 000 万元。

购买日股东权益公允价值总额为 36 000 万元。（32000+4000）

购买日甲个别报表：

甲公司购买取得 A 公司 70% 的股权作为长期股权投资入账，其账务处理如下：

借：长期股权投资——A 公司 29 500

贷：股本 10 000

资本公积 19 500

购买日合并报表:

账面调公允 (子公司):

在合并工作底稿中调整分录如下:

借: 存货 1 100
 固定资产 3 000
 贷: 应收账款 100
 资本公积 4 000

合并商誉 = $29\,500 - 36\,000 \times 70\% = 4\,300$ (万元)

少数股东权益 = $36\,000 \times 30\% = 10\,800$ (万元)

借: 股本 20 000
 资本公积 12 000 (8 000+4 000)
 盈余公积 1 200
 未分配利润 2 800
 商誉 4 300
 贷: 长期股权投资—— A 公司 29 500
 少数股东权益 10 800

补充: 若考虑所得税影响, 假定税率为 25%。在合并工作底稿中调整分录如下:

借: 存货 1 100
 固定资产 3 000
 贷: 应收账款 100
 资本公积 4 000
借: 递延所得税资产 25
 资本公积 1 000
 贷: 递延所得税负债 1025

A 公司调整后的可辨认净资产公允价值总额

= $32\,000 + 4000 \times (1 - 25\%) = 35\,000$ (万元)

合并商誉 = $29\,500 - 35\,000 \times 70\% = 5\,000$ (万元)

少数股东权益 = $35\,000 \times 30\% = 10\,500$ (万元)

借: 股本 20 000
 资本公积 11 000 (8 000+4 000-1 000)
 盈余公积 1 200
 未分配利润 2 800
 商誉 5 000
 贷: 长期股权投资—— A 公司 29 500
 少数股东权益 10 500