

第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

知识点：本期增加或减少子公司时如何编制合并财务报表

（一）本期增加子公司时如何编制合并财务报表

编制合并资产负债表	对于本期投资或追加投资取得的子公司， 非同一控制 下企业合并形成的 不需要调整 合并资产负债表的 期初数 ， 同一控制 下企业合并形成的 需要调整 资产负债表的 期初数 。（视合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的）
编制合并利润表	非同一控制 下形成的子公司，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； 同一控制 下形成的子公司，应当将本期取得的子公司自取得控制权的 当期期初 至 本期期末 为会计期间的财务报表为基础编制。
编制合并现金流量表	非同一控制 下企业合并取得的子公司，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； 同一控制 下企业合并取得的子公司，应当将本期取得的子公司自取得控制权 当期期初 起至 本期期末 止的现金流量的信息纳入合并现金流量表。

（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。

知识点：追加投资的会计处理

（一）母公司**购买子公司少数股东股权**

1. 母公司个别财务报表的会计处理

母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的，在母公司个别财务报表中，**其自子公司少数股东处新取得的长期股权投资应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第六条的规定确定其入账价值**。

不构成一揽子交易的情况下，

股权投资成本=实际支付的购买价款或发行权益性证券的公允价值+直接相关税费【**权益法确定长投初始投资成本**】

【提示1】实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目处理。

【提示2】上述处理思路导致在合并方最终持有对同一被投资单位的股权中，不同部分的计量基础会存在差异。

2. 合并财务报表【**权益性交易，不产生新的商誉，差额不影响损益**】

母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的，在合并财务报表中，**因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算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，冲减归属于母公司的留存收益（依次冲减归属于母公司的盈余公积和未分配利润）**。

【例题】甲公司2020年初购入乙公司80%的股份，初始成本1600万元，当日乙公司公允可辨认净资产1500万元，当日账面口径与公允口径一致，当日股本800万元，资本公积100万元，盈余公积400万元，未分配利润200万元。

2021年末甲公司购买了乙公司10%的股份，买价为200万元，假定甲、乙公司均按照10%提取盈余公积，不考虑相关税费。

2021年末，在甲公司合并财务报表中，乙公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为2180万元。

【解析】

甲公司个别报表	调整	合并表表
借：长期股权投资 200 贷：银行存款 200	借：长期股权投资 18 贷：资本公积 18	1. 自购买日持续计算的乙公司净资产额=2180（万元）； 2. 合并报表角度的会计处理 借：长期股权投资（2180×10%）218 贷：银行存款 200 资本公积 18

（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“一揽子交易”	符合以下一种或多种情况的，通常应将多次交易事项作为“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。	应当将各项交易作为一项取得子公司控制权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 未利润分配（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. 抵销母公司的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	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；	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

			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	
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	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. 抵销母公司的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

知识点：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，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。

【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：

母公司在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 90%卖 60%转权 30%】

个别报表	差异	合并报表
1. 60%成本法口径处置 2. 30%成本法转权益法	1. 60%权益法 2. 卖价差 3. 30%公允再认定 4. 90%权益期间其他综合收益等的处理	1. 90%权益法核算 2. 60%按权益法口径卖 3. 30%权益法口径再认定 4. 90%权益期间其他综合收益等转投资收益或留存收益

(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	追溯调整	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

(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

2. 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”。**

（1）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。

（2）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**。

知识点：因其他股东对子公司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，依次冲减**盈余公积和未分配利润**。

知识点：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。

知识点：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。

知识点：其他特殊交易

对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，在编制合并财务报表时，应站在企业集团角度对该特殊交易事项予以调整。例如，**母公司将借款作为实收资本投入子公司用于长期资产的建造**，**母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的**

资本化金额。再如，子公司作为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为固定资产反映。