

第四节 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）

知识点：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%）

【例 27-16】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 × 70% = 4 300（万元）

少数股东权益 = 36 000 × 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×(1-25%)=35 000 (万元)

 合并商誉 =29 500-35 000×70%=5 000 (万元)

少数股东权益 =35 000×30%=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

知识点：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) 投资当年资产负债表日

对于非同一控制下企业合并中取得的子公司，应当根据母公司在购买日设置的备查簿中登记的该子公司有关可辨认资产、负债的公允价值，对子公司的个别财务报表进行调整，**使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。**

第一步：子公司个别财务报表**账面调购买日的公允，以购买日公允可持续计量**

1. 借：固定资产——原价 (调整固定资产价值)

 存货

 无形资产

 贷：应收账款 (减值)

 资本公积

若考虑所得税影响：

借：递延所得税资产

 资本公积

 贷：递延所得税负债

①固定资产(无形资产)补提折旧(摊销)

借：管理费用 (当年按公允价值应补提折旧)

 贷：固定资产——累计折旧

 无形资产——累计摊销

若考虑所得税影响：

借：递延所得税负债

 贷：所得税费用

②如果评估增值的存货对外出售

借：营业成本 (如果评估增值的存货对外出售)

 贷：存货

若考虑所得税影响：

借：递延所得税负债

 贷：所得税费用

【提示】因按公允价值补提折旧会减少应纳税暂时性差异，所以递延所得税负债应转回，由于补提折旧计入管理费用，影响利润总额，因此，递延所得税负债转回时对应所得税费用，而不是资本公积。

第二步：成本调权益

将母公司对子公司长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果，对母公司的财务报表项目进行相应的调整。【3笔补做，1笔调整】

借：长期股权投资

 贷：投资收益【(调整后的子公司净利润-现金股利)×母公司持股比例】

 其他综合收益

 资本公积

投资收益=(子公司当期实现的净利润-子公司可辨认净资产公允价值与账面价值差异影响损益的金额)×母公司持股比例

【提示1】在非同一控制下，将母公司对子公司长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果时，要考虑子公司可辨认净资产公允价值与账面价值差异影响损益的金额。【基于子公司资产评估增值的调整】

【提示2】按照合并财务报表准则讲解做法，合并报表中成本法调整为权益法计算投资收益时，只考虑被购买方购买日资产、负债公允价值和账面价值不一致的差额对当期损益的影响，不考虑内部交易的影响。

第三步：通过编制合并抵销分录，将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益等内部交易对个别财务报表的影响予以抵销。(抵权益)

抵销分录如下：

借：股本

 资本公积

 其他综合收益

 盈余公积

 未分配利润【调整后金额】

 商誉

贷：长期股权投资

 少数股东权益

【提示】年末未分配利润=调整后的未分配利润

=年初未分配利润±调整后的净利润或净亏损-子公司的利润分配项目等(分配股利、提取盈余公积)

第四步：(抵损益)

4. 对投资收益与子公司当年利润分配相抵销，使合并财务报表反映母公司股东权益变动的情况。

年初未分配利润+本年净利润=年末未分配利润+本年减少

借：投资收益【调整后的金额×母%】

 少数股东损益【调整后的金额×子%】

 年初未分配利润

 贷：提取盈余公积

 向股东分配利润

 年末未分配利润【调整后的金额】

5. 在编制合并工作底稿的基础上，计算合并财务报表各项目的合并数，编制合并财务报表。

【例 27-17】接【例 27-16】甲公司 20×1 年 1 月 1 日以定向增发普通股票的方式，购买持有 A 公司 70% 的股权。甲公司对 A 公司长期股权投资的金额为 29 500 万元，甲公司购买日编制的合并资产负债表中确认合并商誉 4 300 万元。

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。

A 公司 20×1 年 12 月 31 日股东权益总额为 38 000 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 3 200 万元、未分配利润为 6 800 万元。A 公司 20×1 年全年实现净利润 10 500 万元，A 公

司当年提取盈余公积 2 000 万元、向股东分配现金股利 4 500 万元。

截至 20×1 年 12 月 31 日，应收账款按购买日确认的金额收回，确认的坏账已核销；

购买日存货公允价值增值部分，当年已全部实现对外销售；

购买日固定资产原价公允价值增加系公司用办公楼增值。该办公楼采用的折旧方法为年限平均法，该办公楼剩余折旧年限为 20 年，假定该办公楼评估增值在未来 20 年内平均摊销。

甲公司 20×1 年编制合并财务报表时，应当进行如下调整抵销处理：

(1) 按公允价值对 A 公司财务报表项目进行调整。根据购买日 A 公司资产和负债的公允价值与账面价值之间的差额，调整 A 公司相关公允价值变动的资产和负债项目及资本公积项目。

购买日	购买日当年的资产负债表日
第一步：账面调公允 借：存货 1 100 固定资产 3 000 贷：应收账款 100 资本公积 4 000	第一步：账面调公允： 借：存货 1 100 固定资产 3 000 贷：应收账款 100 资本公积 4 000 持续计量到资产负债表日： 借：管理费用 150 贷：固定资产 150 借：营业成本 1 100 贷：存货 1 100 借：应收账款 100 贷：信用减值损失 100

【提示 1】固定资产/存货评估增值的调整

子公司个别报表	调整抵销分录	合并报表认可
借：管理费用 900 贷：固定资产——累计折旧 900	借：管理费用 150 贷：固定资产——累计折旧 150	借：管理费用 1050 贷：固定资产——累计折旧 1050
借：营业成本 20 000 贷：存货 20 000	借：营业成本 1 100 贷：存货 1 100	借：营业成本 21 100 贷：存货 21 100

【提示】应收账款的调整

子公司角度年初应收账款账面余额（账面价值）3 920 万元，公允价值为 3 820 万元；截至 20×1 年 12 月 31 日，应收账款按购买日确认的金额收回，确认的坏账已核销。

子公司个别账务处理	调整抵销分录（倒挤）	合并报表认可的结果
借：信用减值损失 100 贷：坏账准备 100 借：坏账准备 100 贷：应收账款 100 借：银行存款 3 820 贷：应收账款 3 820	借：应收账款 100 贷：信用减值损失 100	借：银行存款 3 820 贷：应收账款 3 820