

#### 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（调整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（调整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：抵销】

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 27-19】甲公司 2×21 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股票 10 000 万股（每股面值为 1 元），甲公司普通股股票面值每股为 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。