

第三节 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）

知识点：同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制

1. 母公司在合并日需要编制合并日的合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表等合并财务报表。

2. 合并日编制合并财务报表工作：【先抵销，后恢复】

先抵销：将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销。

抵销分录：

借：股本（实收资本）	}	合并日子公司所有者权益的账面价值
资本公积		
其他综合收益		
盈余公积		
未分配利润		
贷：长期股权投资		

少数股东权益（合并日子公司所有者权益的账面价值×少数股东持股比例）

少数股东权益：确认归属于子公司少数股东享有权益的部分，列式在合并资产负债表所有者权益中。【借减贷加】

少数股东损益：子公司实现的净利润中归属于少数股东的部分；列式在利润表归属于母公司股东净利润后；【借加贷减】

【提示】同一控制下企业合并不产生新的商誉；

后恢复：以母公司的资本公积为限，恢复按母公司持股比例享有子公司合并前的留存收益。

同一控制下企业合并中按一体化存续原则，在合并财务报表上，对被合并方在企业合并前实现的留存收益和其他综合收益中归属于合并方的部分，应自合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）转入留存收益。

借：资本公积【以母公司资本溢价或股本溢价的贷方余额为限】

 贷：盈余公积【子公司中归属于现行母公司部分】

 未分配利润【子公司中归属于现行母公司部分】

 其他综合收益【子公司中归属于现行母公司部分】

【例27-17】甲公司2×22年1月1日以28 600万元的价格取得A公司80%的股权，A公司净资产的公允价值为35 000万元。甲公司在购买A公司过程中发生审计、评估和法律服务等相关费用120万元。上述价款均以银行存款支付。

甲公司与A公司均为同一控制下的企业，且均为非金融企业。A公司采用的会计政策与甲公司一致。

A公司股东权益总额为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。

合并后，甲公司在A公司股东权益中所拥有的份额为25 600万元。

甲公司对A公司长期股权投资的初始投资成本为25 600万元。

购买该股权过程中发生的审计、估值等相关费用直接计入当期损益，即计入当期管理费用。

个别财务报表：

借：长期股权投资——A公司	25 600
管理费用	120
资本公积	3 000
贷：银行存款	28 720 (28 600+120)

合并日合并财务报表：

借：股本	20 000
资本公积	8 000
盈余公积	1 200
未分配利润	2 800
贷：长期股权投资	25 600
少数股东权益	6 400

知识点：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**

【先调整（成本法调权益法），后抵消（抵权益，抵损益）】

（一）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**

第一步：成本调权益

按照权益法调整对子公司的长期股权投资，在合并工作底稿中应编制的调整分录为：**【3笔补做，1笔调整】**

1. 将成本法核算调整为权益法核算时，应当自取得对子公司长期股权投资的年度起，逐年按照**子公司当年实现的净利润中属于母公司享有的份额**，调整增加对子公司长期股权投资的金额，并调整增加当年投资收益。

借：长期股权投资（**子公司当期净利润×母公司持股比例**）

 贷：投资收益（**若为净亏损，则为相反分录**）

2. 对于子公司当期宣告分派的现金股利中母公司享有的份额，则调整冲减长期股权投资的账面价值，同时调整减少原投资收益。

借：投资收益**【子公司当期宣告分派的现金股利×母公司持股比例】**

 贷：长期股权投资

【推导】

（1）成本法下：

借：应收股利

 贷：投资收益

（2）权益法下：

借：应收股利

 贷：长期股权投资

（3）所以合并报表中调整分录为：

借：投资收益

贷：长期股权投资

3. 子公司其他综合收益引起的变动

借：长期股权投资

贷：其他综合收益（或反向）

4. 子公司除净损益、利润分配、其他综合收益以外的所有者权益的其他变动

借：长期股权投资

贷：资本公积（或反向）

5. 计算出母公司对子公司长期股权投资调整后的账面价值。