



第九节 特殊交易在合并财务 报表中的会计处理



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 。（视同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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

编制
合并
现金流
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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(二) 本期减少子公司的会计处理

1. 合并资产负债表

在本期出售转让子公司部分股份或全部股份，丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下，该公司从处置日(即丧失控制权日)开始不再是母公司的子公司，不应继续将其纳入合并财务报表的合并范围。

编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。

在编制处置当年合并财务报表时，应当对母公司与该子公司或业务自处置当期期初至处置日之间的内部交易进行抵销处理。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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）。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

【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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

【解析】

甲公司个别报表	调整	合并报表
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（ $2180 \times 10\%$ ） 218 贷：银行存款 200 资本公积 18



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(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



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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.抵销母公司长投和子公司所有者权益



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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； 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	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



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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	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的所有者权益



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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同一控制下控股合并	公转成	
		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; 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