



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

【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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

【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)。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(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



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(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



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）



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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）



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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）



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

提示：

处置原通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，无论交易对手方是企业的关联方还是非关联方，原合并日因长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值差额调整的资本公积，在合并财务报表中不得转出至当期损益或留存收益。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。**



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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：对股东的分配



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。



第九节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

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。

谢谢 观看
THANK YOU