

非货币性资产交换

债务重组

股份支付

外币折算

租赁

所得税



企业合并

合并财务报表

衍生金融工具会计

清算会计



高级财务会计

第7版

傅 荣

2024. 5

第10章 合并财务报表的编制：特殊交易

10.1

分步投资实现企业控股合并

10.2

保留控制权下增加、减少对子公司权益性投资

10.3

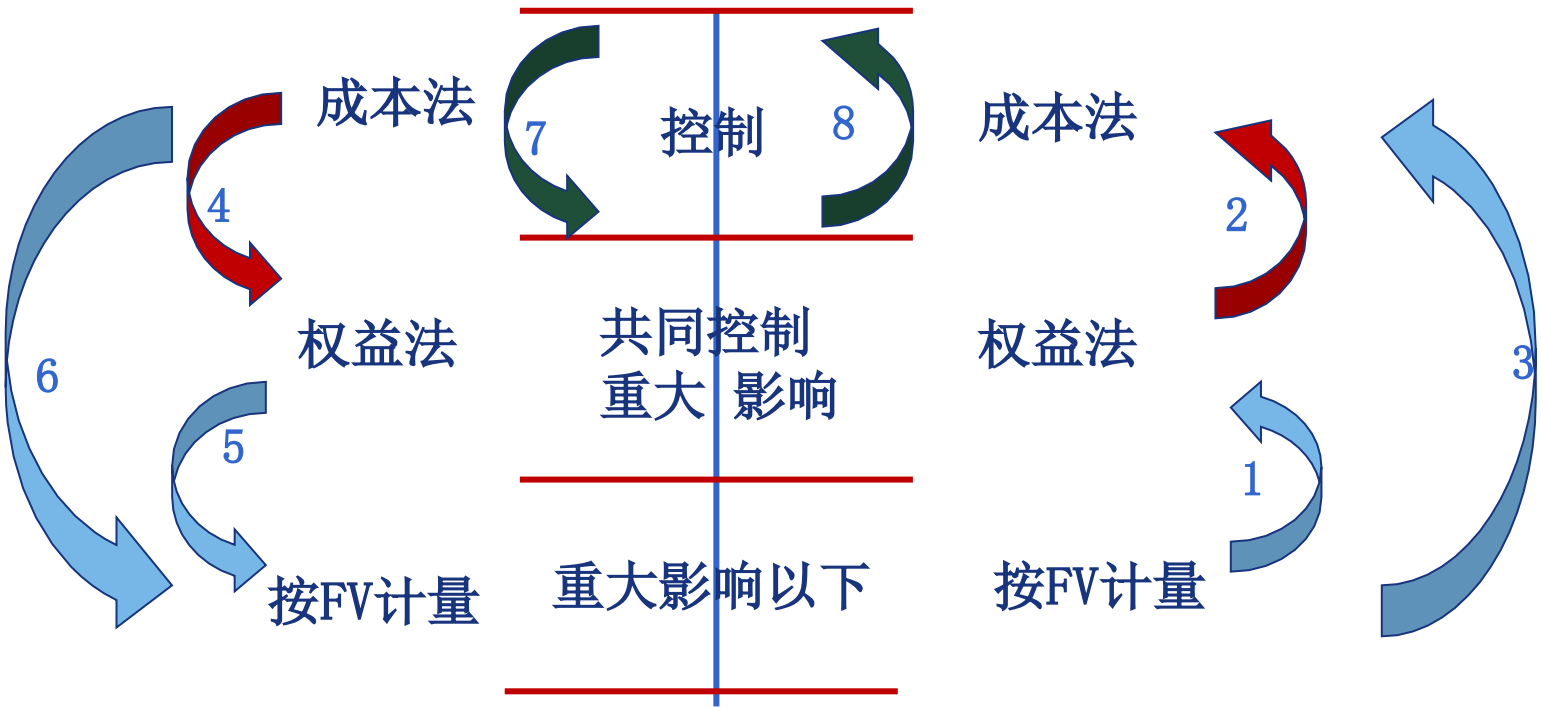
反向购买日的合并资产负债表

- ◆ 股权变动的几种情形比较
- ◆ 反向购买的合并报表特征

重要关注点

- ◆ 股权结构变动：为何要从权益性交易说起
- ◆ 反向收购为何要从“主体错位”讲起

股权结构变动的八种情形



情形2、4：长期股权投资核算方法的转换

情形1、3、5、6：“重分类”

情形7、8：未影响控股地位的股权变动

特殊交易

- 多次股权交易分步实现合并 2, 3
- 多次股权交易分步处置子公司
4+5
- 丧失控制权的部分处置对子公司投资 6
- 未丧失控制权的部分处置对子公司投资 7
- 购买少数股权
8

焦点问题

个别报表

——追溯调整与否？

(未出售的剩余投资、追加投资前的原投资)

——采用公允价值还是账面价值？

(对转换后的投资进行初始计量时)

——原来的其他综合收益何时转入损益？

(情形1、2、3、5 都可能涉及)

焦点问题

合并报表

——“差额”（处置损益、购买溢折价）
计入损益还是直接计入权益？
计入权益时计入资本溢价还是其他综合收益？

——如何计量合并商誉？
（收购少数股权后、处置部分股权后、分步交易实现合并时）

——如何计量少数股东损益、少数股东权益？
（收购少数股权当期、处置部分股权当期）

10.1 分步投资实现企业合并

10.1.1 分步投资实现的同一控制下企业合并

10.1.2 分步投资实现的非同一控制下企业合并

注意两者的比较

与个别报表有关的确认与计量

形成“同控”
下企业合并

- ◆ 初始投资成本的确定
- ◆ 合并日之前确认的与原股权投资有关损益、其他综合收益和其他权益变动的处理

形成“非同控”
下企业合并

- ◆ 合并日（购买日）的确定
- ◆ 初始投资成本的确定
- ◆ 合并日之前确认的与原投资有关的其他综合收益的处理

合并日合并资产负债表的编制

同一控制下

合并方在合并报表工作底稿中的抵销分录与前述通常情况下的同一控制下企业合并合并日编制合并报表时的抵销处理相同。

非同一控制下

- 对于合并日之前已经持有的对被合并方的股权投资，按照其在合并日的公允价值进行重新计量，公允价值与账面价值之差，计入当期投资收益。
- 合并日之前持有的被合并方股权于合并日的公允价值，加上合并日新购入股权所支付对价的公允价值，两者之和作为合并日合并报表中的合并成本。
- 比较合并成本与合并日被合并方可辨认净资产公允价值中合并方应享有的份额，确定合并日应确认的合并商誉或应计入当期损益的金额。
- 合并方对于合并日之前持有的被合并方股权如果是确认为其他权益工具投资的，原确认的其他综合收益转为合并日所属当期留存收益。

【例10-1】分步实现非同一控制下企业合并

- ❖ 甲公司于20×5年7月初用银行存款2 500万元取得乙公司20%的股份，当日乙公司可辨认净资产账面价值为9 800万元、公允价值为10 000万元。
- ❖ 取得投资后甲公司派人参与乙公司的生产经营决策，对该投资采用权益法核算。20×5年下半年乙公司实现净利润1 500万元，甲公司确认投资收益300万元（假定本例中投资时被投资方可辨认净资产公允价值与账面价值之差对权益法下投资收益的确定没有产生影响）；在此期间，乙公司未宣告发放现金股利或利润。
- ❖ 20×6年1月，甲公司支付6 800万元进一步购入乙公司40%的股份，从而因拥有乙公司60%的表决权资本实现了与乙公司的合并。购买日乙公司可辨认净资产的账面价值11 300万元、公允价值为15 000万元。
- ❖ 假定乙公司净资产公允价值高于账面价值的属于固定资产的评估增值。
- ❖ 不考虑相关税费及其他会计事项。

假定被合并方股权公允价值等于其可辨认净资产公允价值

与个别报表有关的账务处理

根据上述资料，与个别报表有关的确认与计量有关的会计处理如下（万元）：

（1）20X5年7月初进行股权投资时：

借：长期股权投资	2500	
贷：银行存款		2500

（2）20X5年确认投资收益时：

借：长期股权投资	300	
贷：投资收益		300

（3）20X6年1月追加投资时：

借：长期股权投资	6800	
贷：银行存款		

至此，~~6800~~购买日甲公司对乙公司的长期股权投资初始成本为9600万元。

与合并报表有关的调整与抵销处理

(1) 重新计算原有股权投资:

- ❖ 假定原投资在合并日的公允价值为3 000万元
- ❖ 应调整金额=3 000- (2 500+300) =200 (万元)

(2) 计算合并成本:

- ❖ 合并成本=3 000+6 800=9 800 (万元)

(3) 计算合并商誉:

- ❖ 合并商誉=9 800-15 000×60%=800 (万元)

(4) 合并报表工作底稿中的有关调整与抵销分录:

首先, 将原投资调整至公允价值:

借: 长期股权投资	200	
贷: 投资收益		200

其次, 将母公司对子公司的股权投资与子公司股东权益相抵销:

借: 股本等股东权益	11300	
固定资产		3700
商誉		800
贷: 长期股权投资		9800
少数股东权益		6000

与合并报表有关的调整与抵销处理

重新计算原有股权投资应调整金额
 $= 3\ 000 - (2\ 500 + 300 + 40) = 160$ (万元)

如果20X5年下半年乙公司确认其他资本公积200万元，从而甲公司确认40万元的其他资本公积：

调整与抵销：

借：长期股权投资	160	
贷：投资收益		160

借：股本等股东权益	11300
固定资产	
3700	
商誉	
800	
贷：长期股权投资	

借：其他资本公积	40	
贷：投资收益		40
6000		

10.2 保留控制权的增加、减少对子公司股权

10.2.1 收购少数股权

10.2.2 处置部分股权未丧失控制权

核心问题

- “权益性交易”意味着什么？
- 非控制性权益的调整金额与所支付（收购少数股权）或收到（处置部分股权）对价的公允价值之间的差额，应当如何确认？

10.2.1 收购少数股权

- 母公司在编制合并财务报表时，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，应当调整所有者权益（资本公积），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

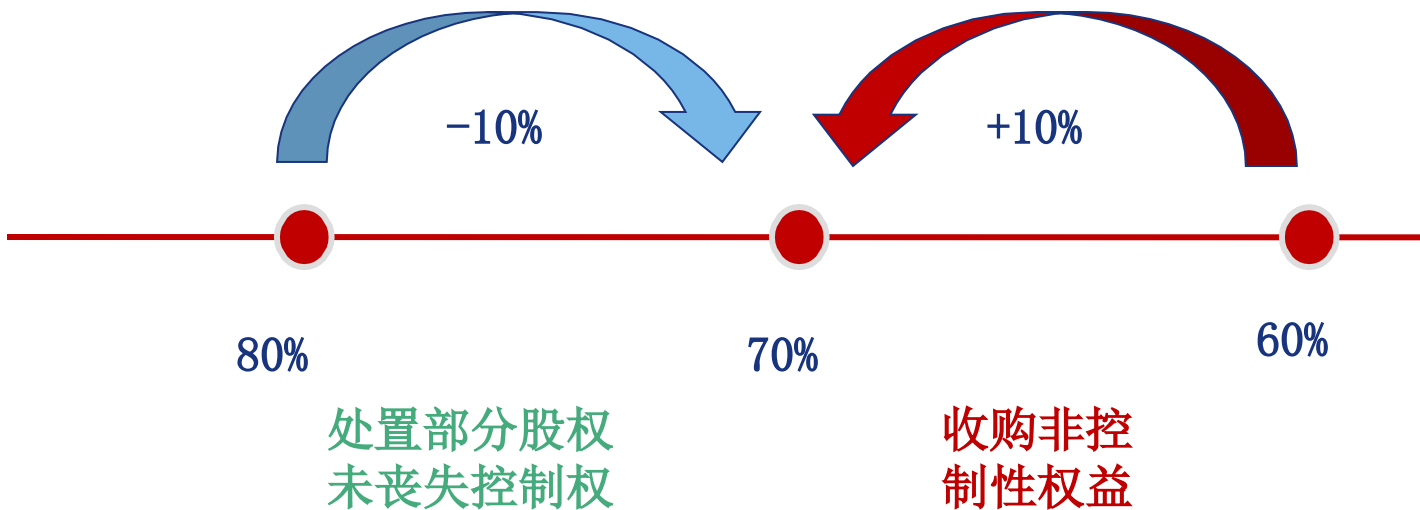
10.2.2 处置部分股权未丧失控制权

- ❖ 1. 在个别财务报表中，母公司应将处置的长期股权投资，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，将处置价款与处置投资对应的账面价值的差额确认为当期投资收益，有关所得税费用计入当期损益。
- ❖ 2. 在合并财务报表中，母公司应将处置价款与处置投资相对应的享有该子公司净资产份额的差额扣除有关所得税费用后的净额，计入资本公积（资本溢价），资本溢价不足冲减的，调整留存收益。

引申比较

比较1:

未丧失控制权的股权处置 与 收购少数股权

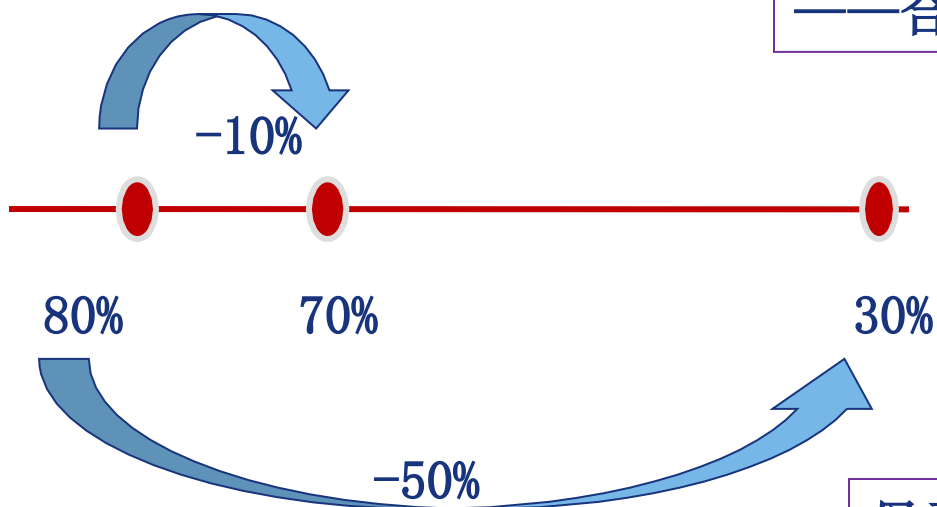


共同点:

- 结果: 保留控制权
- 性质: “权益交易”

比较2：处置子公司部分股权——丧失控制权与否？

● 未丧失控制权



● 丧失控制权

“权益交易”
(equity transactions)

——合并报表如何报告？

母子公司关系变为
仅仅是投资者与被投资者关系

——合并报表如何报告？

比较3： 丧失控制权的股权处置 与 分部实现企业合并

► 合并报表中：

——合并日之前持有的股权，应按其在合并日的公允价值重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期**损益**

——合并日将**商誉**作为残值计量一次

分步实现企业合并

控制权：
从无到有

90%

30%

0

控制权：
从有到无

处置部分股权丧失控制权

共同点：
相关利得或损失
计入当期损益

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/116035144205010143>