



石家莊鐵道大學
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

合并财务报表

长期股权投资与所有者权益 的抵销处理

主讲：李素英

目录

- 一、同一控制下取得子公司**合并日**合并财务报表的编制
- 二、同一控制下取得子公司**合并日后**合并财务报表的编制
- 三、非同一控制下取得子公司**购买日**合并财务报表的编制
- 四、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、同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制

- 母公司在合并日需要编制合并日的合并财务报表，包括，合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表。
- 母公司在将购买取得子公司的股权登记入账后，在编制合并日合并资产负债表时，需要将**母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益中母公司所拥有的份额**相抵销。

- 例：甲公司 2014年1月1日，以28 600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公司的过程中发生审计、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。A公司采用的会计政策与甲公司一致。
- 根据A公司的资产负债表，A公司股东权益总额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。

- 分析：
- 甲公司为购买A公司发生的审计、法律服务等相关费用120万元，实际上已支付给会计师事务所等中介机构，不属于甲公司与A公司所构成的企业集团的内部交易，**不涉及抵销处理的问题。**
- 甲公司长期股权投资入账价值
 $=32\ 000*80\%=25\ 600$ 万元
- 少数股东权益 $=32\ 000*20\%=6\ 400$ 万元

取得的被并方的净资产的账面价值的份额

- 编制合并日合并资产负债表时，甲公司应进行如下抵销处理：

- 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
- (32 000*80%)
- 少数股东权益 6 400
- (32000*20%)

子公司全部
所有者权益
的账面价值

二、同一控制下取得子公司合并 日后合并财务报表的编制

- 编制合并日后合并财务报表时：
- 首先应将母公司对子公司长期股权投资由成本法核算的结果调整为权益法核算的结果，使母公司对子公司长期股权投资项目反映其在子公司所有者权益中所拥有的所有者权益的变动情况；

- **其次，对**母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目等内部交易相关的项目进行抵销处理，抵销内部交易对个别财务报表的影响；
- **最后，在编制合并日合并工作底稿的基础上，编制合并财务报表。** 具体地：

- **（一）将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**

- **1. 投资当年**

- **（1）调整被投资单位盈利**

- **借：长期股权投资 科目**

- **贷：投资收益科目**

- **亏损，做反向调整分录**

有公司实际
享有当期净
应子当期现
润

- (2) 调整被投资单位分派现金股利
- 借：投资收益
- 贷：长期股权投资

- **2. 连续编制合并财务报表**
- 对于上期编制 调整和抵销分录时涉及利润表中的项目及所有者权益变动表“未分配利润”栏目的项目，在**本期编制合并财务报表调整分录和抵销分录时均应用“年初未分配利润”项目代替。**

- (1) 调整**以前年度**被投资单位盈利

- 借：长期股权投资

原来是投资收益

- 贷：年初未分配利润

- (2) 调整被投资单位**本年**盈利

- 借：长期股权投资

- 贷：投资收益

- (3) 调整被投资单位**本年**亏损

- 借：投资收益

- 贷：长期股权投资

- （4）调整被投资单位**当年**分派
现金股利
- 借：投资收益
- 贷：长期股权投资

• (二) 合并抵销的处理

• 1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录

- 借：股本（子公司）
- 资本公积（子公司）
- 盈余公积（子公司）
- 未分配利润（子公司）
- 贷：长期股权投资（母公司）
- 少数股东权益（子公司所有者权益
× 少数股东投资持股比例）

- 2. 将母公司对子公司的投资收益与子公司当年利润分配相互抵销
- 借：投资收益（母公司当年）
- 少数股东损益（少数股东当年）
- 年初未分配利润（历年）
- 贷：提取盈余公积（子公司全部）
- 向股东分配利润（子公司全部）
- 年末未分配利润（子公司全部）

- 3. 子公司当年宣告分派现金股利，股利款项尚未支付，形成母子公司之间债权债务的抵销分录
- 借：应付股利
- 贷：应收股利

• (二) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理

• 借：股本（实收资本）

• 资本公积

• 盈余公积

• 未分配利润

• 商誉

• 贷：长期股权投资

• 少数股东权益

子公司
所有者权益项
目全部金额

付出代价公允价值与子公司净资产的公允价值的份额（调整后）之间的差额

“长股投” 账户余额，转平数

四、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）对子公司个别财务报表进行调整**
- 母公司在非同一控制下取得子公司后，在未来持有该子公司的情况下，每一会计期末都需要将其纳入合并范围，编制合并财务报表。

- **首先，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债等的公允价值为基础对子公司的个别财务报表进行调整，使其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。**

- **其次，将母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算的结果，调整为权益法核算的结果，对子公司的个别财务报表进行相应的调整；**

- **再次**，通过编制合并抵销分录，**将**母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益等**内部交易**对个别财务报表的影响予以**抵销**；
- **最后**，在编制合并工作底稿的基础上，**计算合并财务报表各项目的合并数**，编制合并财务报表。

- **（一）调整分录**
- 以固定资产为例，假定固定资产公允价值大于账面价值
- **1. 投资当年**
- 借：固定资产—原价
- （调增固定资产价值）
- 贷：资本公积
- **借：管理费用（当年应多提折旧）**
- 贷：固定资产—累计折旧

- 2. 连续编制合并财务报表
- 假设固定资产公允价值大于账面价值
- 借：固定资产（调整固定资产价值）
- 贷：资本公积
- 借：年初未分配利润（年初累计多提折旧）
- 贷：固定资产——累计折旧
- 借：管理费用（当年应多提折旧）
- 贷：固定资产——累计折旧

- **（二）长期股权投资由成本法调整为权益法**
- 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的会计处理**与同一控制相同。**

• (三) 抵销分录

• 1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

- 借：股本（子公司）
- 资本公积（子公司）
- 盈余公积（子公司）
- 年末未分配利润（子公司）
- 商誉（借方差额）
- 贷：长期股权投资（母公司）
- 少数股东权益（子公司所有者权益
× 少数股东投资持股比例）

- **2. 投资收益与子公司利润分配等项目的抵销**
- **借：投资收益**
- **少数股东损益**
- **年初未分配利润**
- **贷：提取盈余公积**
- **向股东分配利润**
- **年末未分配利润**

- **3. 应收股利与应付股利的抵销**

- 借：应付股利
- 贷：应收股利

小结

- 1. 同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制
- (1) 抵销分录
- 借：股本（实收资本）
- 资本公积
- 盈余公积
- 未分配利润
- 贷：长期股权投资
- 少数股东权益
- (2) 发生的审计、评估和法律服务等相关费用计入管理费用，不涉及抵销。

小结

- **2.同一控制下取得子公司合并日后合并财务报表的编制**
 - **首先**应将母公司对子公司长期股权投资由**成本法调整为权益法**；
 - **其次**，对母、子公司内部交易相关项目进行抵销；
 - **最后**，在编制合并日**合并工作底稿**的基础上，编制合并财务报表。

小结

- 3. **非同一控制下取得子公司**购买
且合并财务报表的编制
 - 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；
 - 抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益。

小结

- 4. 非同一控制下取得子公司 购买日 后 合并财务报表的编制
- 首先，应当以购买日确定的公允价值为基础，将对子公司的个别财务报表调整为持续计算的公允价值；其次，将成本法调整为权益法；再次，编制合并抵销分录，抵销内部交易；最后，在编制合并工作底稿的基础上，计算合并财务报表各项目的合并数，编制合并财务报表。 END