

## 实例解析特殊内部交易在合并财务报表中的账务处理

主讲人：刘老师

Tel : 400-600-2148

Web : [www.cfoclass.com](http://www.cfoclass.com)

# CONTENTS

目	
	录

一 内部固定资产交易

二 内部无形资产交易

三 母公司追加投资

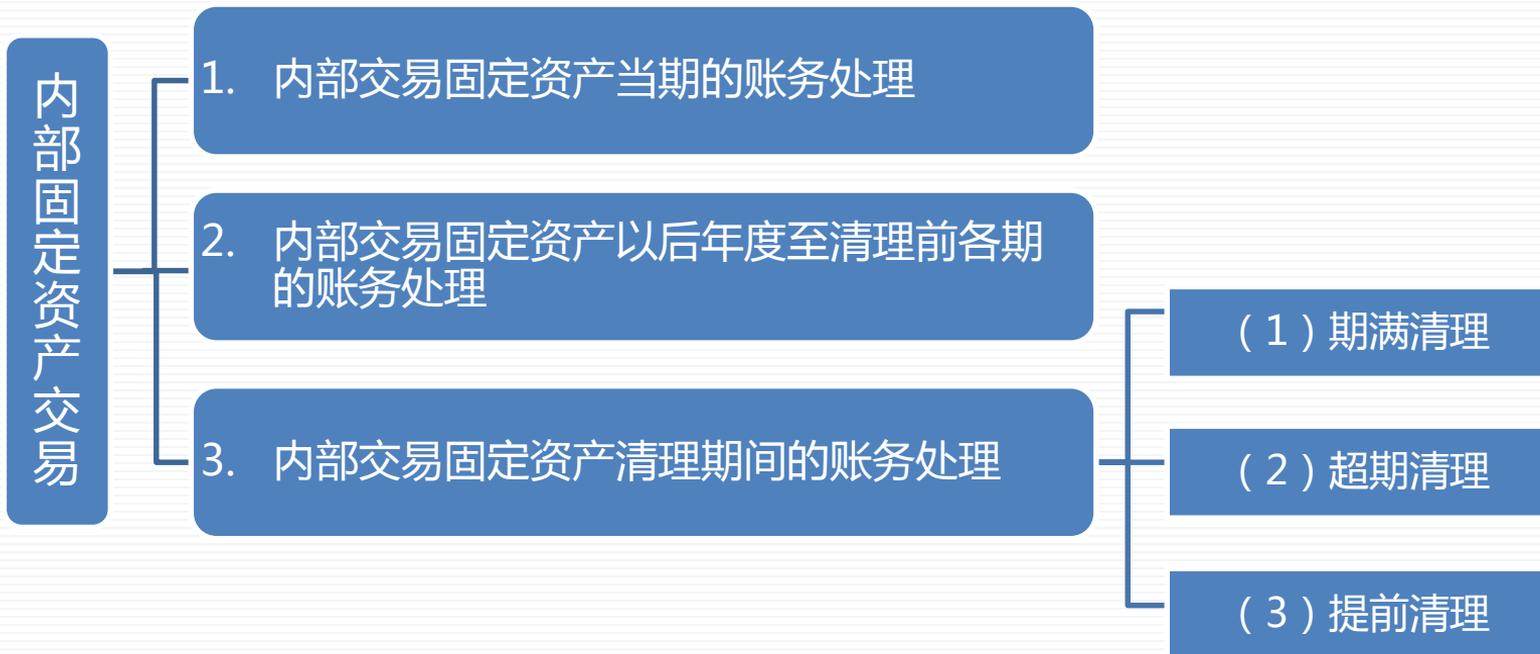
四 母公司处置对子公司的投资

五 因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

六 交叉持股



# 一、内部固定资产交易



## 例题1：

中信公司和圣德公司同为华宇公司控制下的两个子公司。2015年6月30日，中信公司将其净值为1 500万元的某厂房，以2 000万元的价格变卖给圣德公司作为固定资产使用。中信公司因该内部固定资产交易实现收益500万元。圣德公司以2 000万元的金额将该厂房作为固定资产的原价入账，该固定资产的使用年限为10年，残值率为0，按直线法计提折旧。

**要求：在2015年-2025年历年的合并财务报表中编制此内部交易的抵消分录**

2015年6月30日：

DR: 营业外收入      500

CR: 固定资产          500

如果中信公司是个房地产公司，该厂房是按存货计量的，而不是按固定资产计量的，则分录变为：

DR: 营业收入          2 000

CR: 营业成本          1 500

固定资产              500

圣德公司买入该项资产后，折旧期2015年7月-2025年6月  
2015年12月31日，合并财务报表中，应抵消该项固定资产2015年度多计提的  
折旧费用

DR:固定资产(累计折旧) 25 (500/10\*(6/12))

CR:管理费用 25

2016年12月31日，合并财务报表中，该如何进行账务处理？

DR: ~~营业外收入~~ 期初未分配利润 500

CR: 固定资产 500

DR: 固定资产(累计折旧) 25

CR: ~~管理费用~~ 期初未分配利润 25

DR: 固定资产(累计折旧) 50

CR: 管理费用 50

2017年12月31日，合并财务报表中

DR: ~~营业外收入~~ 期初未分配利润 500

CR: 固定资产 500

DR: 固定资产(累计折旧) 75 (25+50)

CR: 管理费用 期初未分配利润 75

DR: 固定资产(累计折旧) 50

CR: 管理费用 50

2025年6月30日

DR: 期初未分配利润 500

CR: 固定资产 500

DR: 固定资产(累计折旧) 475

CR: 期初未分配利润 475

DR: 固定资产(累计折旧) 25

CR: 管理费用 25

## 接例题1（1、1）

假定2025年6月30日，圣德公司将该项固定资产予以处置，处置价格10万元，

要求：在合并报表中，编制相应的抵消分录（期满清理）

DR:期初未分配利润 500

CR:~~固定资产~~ 营业外收入 500

DR:~~固定资产(累计折旧)~~ 营业外收入 475

CR:期初未分配利润 475

DR:~~固定资产(累计折旧)~~ 营业外收入 25

CR:管理费用 25

DR:期初未分配利润 25

CR:管理费用 25

## 接例题1（1、2）

假定2025年6月30日，圣德公司未将该项固定资产予以处置，继续使用，

要求：在合并报表中，编制相应的抵消分录（超期清理）

DR:期初未分配利润 500

CR:固定资产 500

DR:固定资产(累计折旧) 475

CR:期初未分配利润 475

DR:固定资产(累计折旧) 25

CR:管理费用 25

以后各年度到清理前：

DR:期初未分配利润 500

CR:固定资产 500

DR:固定资产(累计折旧) 500

CR:期初未分配利润 500

TIP:超期后再进行清理，由于未实现的内部交易损益已随着折旧提完而实现，在编制对该内部交易固定资产进行清理的会计期间的合并财务报表时，不需进行合并处理。

## 接例题1（1、3）

假定2025年5月31日，圣德公司将该项固定资产予以处置，处置收益11万元，  
要求：在合并报表中，编制相应的抵消分录（提前清理）

DR:期初未分配利润 500

CR:~~固定资产~~ 营业外收入 500

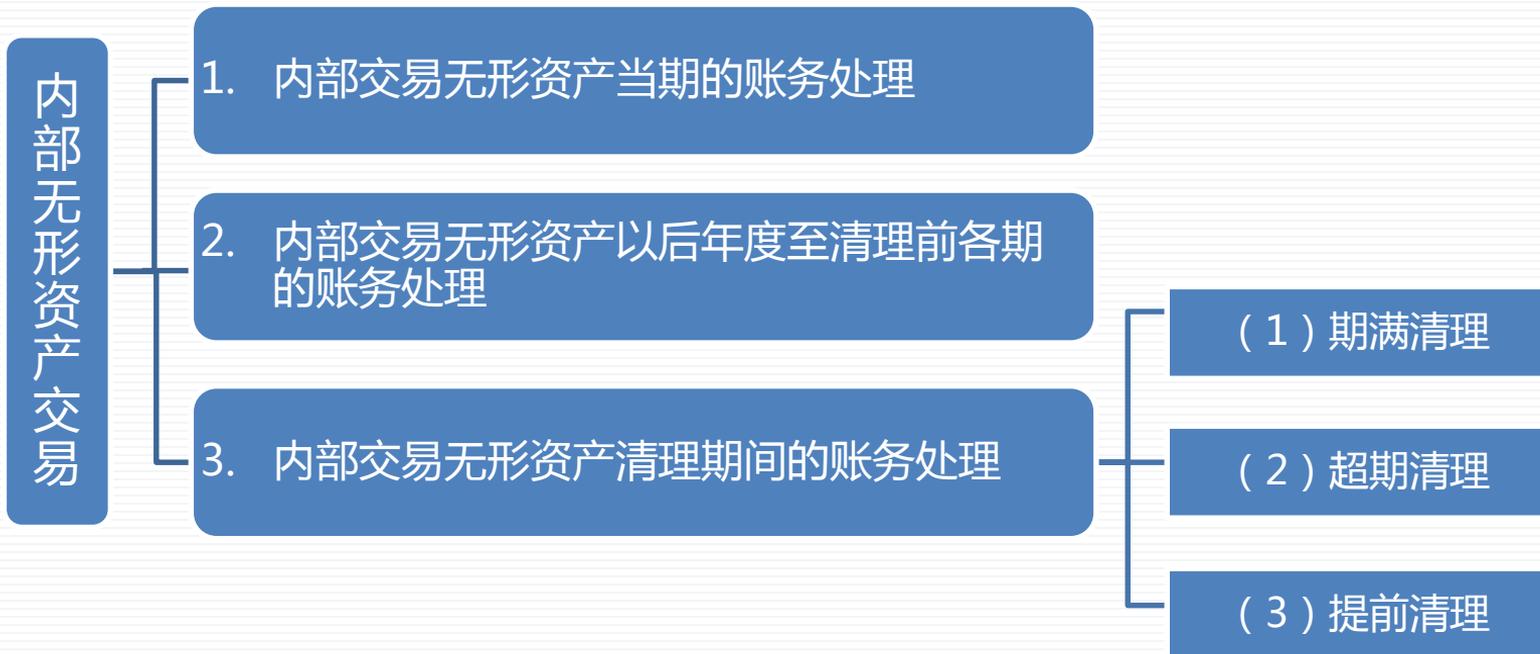
DR:~~固定资产(累计折旧)~~ 营业外收入 475

CR:期初未分配利润 475

DR:~~固定资产(累计折旧)~~ 营业外收入  $20.83 (500/120*5)$

CR:管理费用 20.83

## 二、内部无形资产交易



账务处理原则基本等同固定资产



## 三、母公司追加投资的会计处理

1、 母公司购买少数股东的股权

2、 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制

3、 本期增加子公司时如何编制合并财务报表（非同一控制下）

### 1、母公司购买少数股东的股权

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当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定确定其入账价值；

在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日或合并日所确定的净资产价值开始持续计算的金额反映，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，应当调整母公司个别财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

## 例题2

2014年12月20日，华宇公司以7 000万元取得慧忠公司60%的股权，能够对慧忠公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。2015年12月15日，华宇公司又以公允价值为2 000万元、原账面价值为1 600万元的固定资产作为对价，自慧忠公司的少数股东取得慧忠公司15%的股权。本例中华宇公司与慧忠公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系（不考虑所得税等影响）。

2014年12月20日，华宇公司在取得慧忠公司60%股权时，慧忠公司可辨认净资产公允价值为9 000万元。

2015年12月15日，慧忠公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为10 000万元。

2015年12月15日，华宇公司进一步取得慧忠公司15%的股权时，华宇公司作为对价的固定资产的公允价值（2 000万元）与账面价值（1 600万元）的差异（400万元），应计入华宇公司个别利润表中的营业外收入。

华宇公司合并财务报表的会计处理如下：

合并财务报表中，慧忠公司的有关资产、负债按照自购买日开始持续计算的价值进行合并，无需按照公允价值进行重新计量。

华宇公司按新增持股比例计算应享有自购买日开始持续计算的净资产份额为1 500万元（ $10\,000 \times 15\%$ ），与新增长期股权投资2 000万元之间的差额为500万元，在合并资产负债表中应调整所有者权益相关项目，首先调整归属于母公司的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的冲减归属于母公司的盈余公积，盈余公积不足冲减的，冲减归属于母公司的未分配利润。

购买少数股权新取得的长期股权投资=2000万元

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

=10 000\*15%=1500万元

差额=2 000-1 500=500万元，冲减母公司资本公积，资本公积不够冲减的，  
冲减盈余公积，仍不够冲减的，冲减未分配利润

DR:资本公积            500

CR:长期股权投资            500

## 2、企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制

在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与账面价值的差额计入当期投资收益。购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动（其他所有者权益变动）的，与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

### 例题3

2014年1月1日，华宇公司以现金4 000万元取得慧忠公司20%股权并具有重大影响，按权益法进行核算。当日，慧忠公司可辨认净资产公允价值为18 000万元。2015年1月1日，华宇公司另支付现金9 000万元取得慧忠公司35%股权，并取得对慧忠公司的控制权。2015年1月1日，华宇公司原持有的对慧忠公司20%股权的公允价值为5 000万元，账面价值为4 600万元（其中，与慧忠公司权益法核算相关的累计净损益为150万元、累计其他综合收益为450万元）；当日，慧忠公司可辨认净资产公允价值为22000万元（不考虑所得税等影响）。

要求：编制购买日，华宇公司合并财务报表中的账务处理，并计算合并日的商誉

华宇公司在编制合并财务报表时，首先应对原持有股权按照公允价值进行重新计量。在购买日（2014年1月1日），该项股权投资的公允价值为5 000万元，与其账面价值（4 600万元）之间的差额（400万元）应计入合并当期投资收益；同时，将原计入其他综合收益的450万元转入合并当期投资收益。

DR:长期股权投资 400

CR:投资收益 400

DR:其他综合收益 450

CR:投资收益 450

按照企业合并准则有关非同一控制下企业合并的相关规定，华宇公司购买慧忠公司股权并取得控制权的合并对价应为14 000万元（原持有股权于购买日的公允价值5 000万元+合并日新支付的对价9 000万元）。由于华宇公司享有慧忠公司在购买日的可辨认净资产公允价值的份额为12 100万元（ $22\ 000 \times 55\%$ ），因此，购买日形成的商誉为1 900万元（ $14\ 000 - 12\ 100$ ）。

合并报表中应体现的商誉 =  $(5\ 000 + 9\ 000) - 22\ 000 * (20\% + 35\%) = 1\ 900$

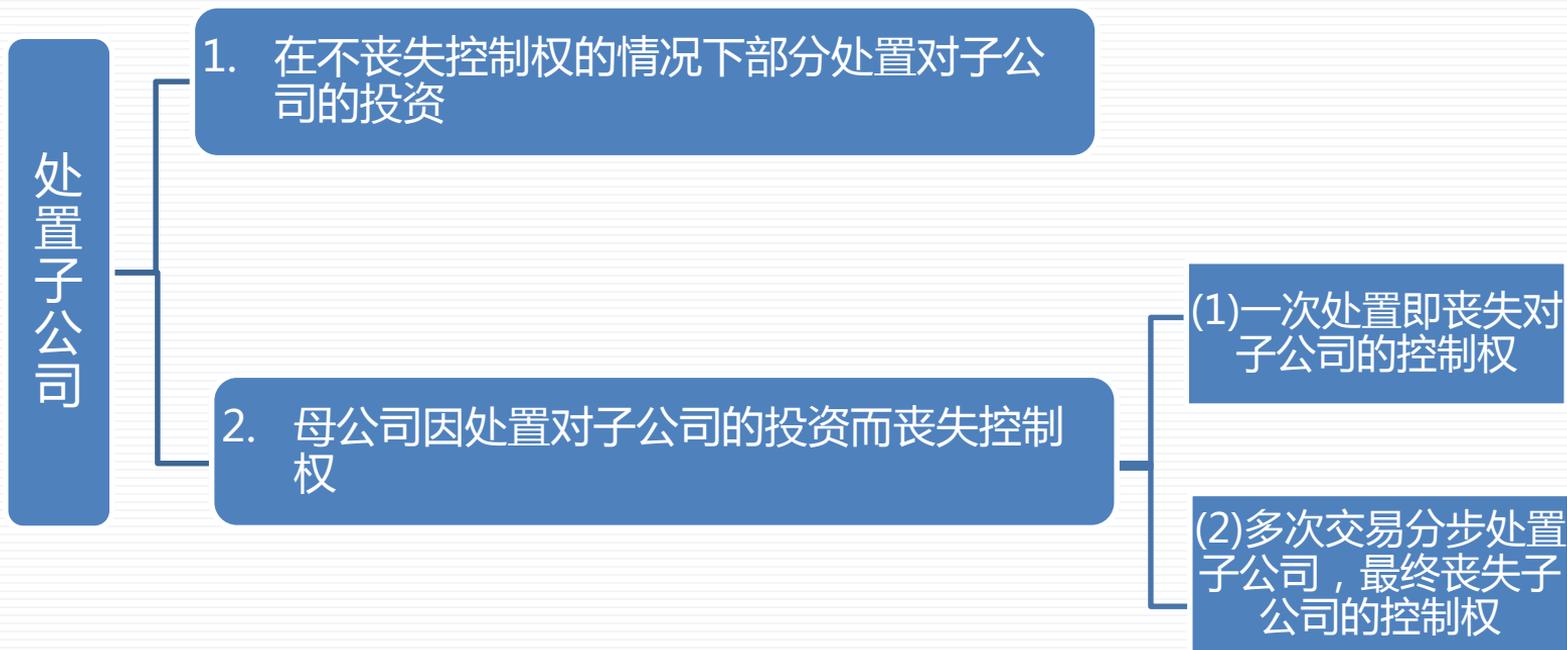
### 3、本期增加子公司时如何编制合并财务报表（**非同一控制下企业合并**）

(1)编制合并资产负债表时，以本期取得的子公司在合并资产负债表日的资产负债表为基础编制。对于本期投资或追加投资取得的子公司，**不需要调整合并资产负债表的期初数。**

(2)编制合并利润表时，应当以本期取得的子公司**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，将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末的收入、费用和利润通过合并，纳入合并财务报表之中。

(3)编制合并现金流量表时，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，并将取得子公司所支付的现金扣除子公司于购买日持有的现金及现金等价物后的净额，在有关投资活动类的“取得子公司及其他营业单位所支付的现金”项目反映。

## 四、母公司处置对子公司的投资



### 1、在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的投资

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；

在合并财务报表中，因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当纳入母公司合并财务报表。因此，在合并财务报表中，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（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

## 例题4

华宇公司于2014年1月2日取得慧忠公司80%的股权，成本为8 600万元，购买日慧忠公司可辨认净资产公允价值总额为9 800万元。假定该项合并为非同一控制下企业合并。2015年1月2日，华宇公司将其持有的对慧忠公司长期股权投资其中的25%对外出售，取得价款2 600万元。出售投资当日，慧忠公司自华宇公司取得其80%股权之日持续计算的可辨认净资产总额为12 000万元。该项交易后，华宇公司仍能够控制慧忠公司的财务和生产经营决策。

要求：对出售股权事项，编制合并报表中的账务处理

出售股权交易日，在华宇公司合并财务报表中，出售慧忠公司股权取得的价款与所处置股权相对应慧忠公司合并日持续计算的净资产之间的差额应当调整合并资产负债表中的资本公积。

所处置股权相对应慧忠公司净资产份额 =  $12\ 000 \times 80\% \times 25\% = 2400$

差额 =  $2\ 600 - 2\ 400 = 200$

DR: 投资收益 200

CR: 资本公积 200

## 2、母公司因处置对子公司的投资而丧失控制权

(1) 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，应当进行如下会计处理：

- ①终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。
- ②按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量剩余股权，按剩余股权对被投资方的影响程度，将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行核算。
- ③处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去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账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。
- ④与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

## （2）多次交易分步处置子公司，最终丧失子公司的控制权

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”。

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，应按照部分1中“在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的投资”的规定进行会计处理。

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账面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。

如何判断多项经济交易是否为“一揽子交易”？

“一揽子交易”有如下特点：

- 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。

## 例题5

慧忠公司为华宇公司的全资子公司，2015年11月30日，华宇公司与国际公司签订不可撤销的转让协议，约定华宇公司向国际公司转让其持有的慧忠公司100%股权，对价总额为5 000万元。考虑到国际公司的资金压力以及股权平稳过渡，双方在协议中约定，国际公司应在2015年12月31日之前支付2 000万元，以先取得慧忠公司20%股权；国际公司应在2016年12月31日之前支付3 000万元，以后取得慧忠公司剩余80%股权。2015年12月31日至2016年12月31日期间，慧忠公司的相关活动仍然由华宇公司单方面主导。2015年12月31日，按照协议约定，国际公司向华宇公司支付2 000万元，华宇公司将其持有的慧忠公司20%股权转让给国际公司并已办理股权变更手续；当日，慧忠公司自购买日持续计算的净资产账面价值为3 500万元。2016年6月30日，国际公司向华宇公司支付3 000万元，华宇公司将其持有的慧忠公司剩余80%股权转让给国际公司并已办理股权变更手续，自此国际公司取得慧忠公司的控制权，当日，慧忠公司自购买日持续计算的净资产账面价值为4 000万元。

要求：编制2015,2016年华宇公司合并财务报表时考虑对此一揽子交易进行账务处理。

由于华宇公司与国际公司签订不可撤销的转让协议，约定华宇公司向国际公司转让其持有的慧忠公司100%股权，只是2015年暂时先收购20%股权，2016年再收购80%股权，这些交易整体才能达成一项完整的商业结果，且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等，同时满足“一揽子交易”的特点，故此项收购活动应属于一揽子交易。

2015年12月31日，华宇公司转让持有的慧忠公司20%股权，在慧忠公司的股权比例下降至80%，华宇公司仍控制慧忠公司。处置价款与处置20%股权对应的慧忠公司净资产账面价值的份额之间的差额在合并财务报表中计入其他综合收益

DR:投资收益 1300 (2 000-3 500\*20%)

CR:其他综合收益 1300

2016年6月30日，国际公司向华宇公司支付3 000万元，华宇公司将其持有的慧忠公司剩余80%股权转让给国际公司并已办理股权变更手续，自此国际公司取得慧忠公司的控制权。慧忠公司不在华宇公司合并范围内，华宇公司个别报表中处置价款与处置80%股权对应的慧忠公司净资产账面价值的份额之间的差额应计入投资收益，并把之前未丧失控制权前计入其他综合收益的金额中转入投资收益

DR:投资收益 200 (3 000-4 000\*80%)

CR:长期股权投资 200

DR:其他综合收益 1300

CR:投资收益 1300



## 五、子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资，导致母公司股权稀释，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，调整留存收益。

## 例题6

2014年1月1日，华宇公司和正达公司分别出资800万元和200万元设立慧忠公司，华宇公司、正达公司的持股比例分别为80%和20%。慧忠公司为华宇公司的子公司。2015年1月1日，正达公司对慧忠公司增资400万元，增资后占慧忠公司股权比例为30%。增资完成后，华宇公司仍控制慧忠公司。慧忠公司自成立日至增资前实现净利润1 000万元，除此以外，不存在其他影响慧忠公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

华宇公司持股比例原为80%，由于少数股东正达公司增资而变为70%。增资前，华宇公司按照80%的持股比例享有的慧忠公司净资产账面价值为1 600万元（ $2\,000 \times 80\%$ ）；增资后，华宇公司按照70%持股比例享有的净资产账面价值为1 680万元（ $2\,400 \times 70\%$ ），两者之间的差额80万元，在合并资产负债表中应调增资本公积。

DR:投资收益 80

CR:资本公积 80



## 六、交叉持股

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。

母子公司有交互持股情形的，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。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；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。子公司将所持有的母公司股权分类为可供出售金融资产的，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。

## 例题7

华宇公司于2015年1月1日，以银行存款42 000万元取得慧忠公司80%的股份，慧忠公司成为华宇公司的子公司（属于非同一控制下企业合并）。慧忠公司于同日以银行存款10 000万元取得华宇公司10%的股权作为可供出售金融资产核算。华宇公司股东权益总额为100 000万元，其中股本为50 000万元，资本公积为40 000万元，盈余公积为1 000万元，未分配利润为9 000万元。

慧忠公司股东权益总额为50 000万元，其中股本为10 000万元，资本公积为30 000万元，其他综合收益5 000万元，盈余公积为1 200万元，未分配利润为3 800万元。

华宇公司2015年实现净利润36 000万元，其中包括对慧忠公司长期股权投资确认的投资收益3 600万元（慧忠公司当年宣告分派现金股利4 500万元），本年提取盈余公积7 000万元，向股东分配利润20 000万元，无其他所有者权益变动。

慧忠公司2015年实现净利润10 500万元，其中包括对华宇公司股权投资确认的投资收益2 000万元（华宇公司当年宣告分派现金股利20 000万元），本年提取盈余公积2 000万元，向股东分配利润4 500万元。慧忠公司持有华宇公司股权投资当年增加其他综合收益10 000万元，无其他所有者权益变动。

假定取得股权日，华宇公司和慧忠公司可辨认净资产公允价值与账面价值均相等，不考虑所得税等其他因素的影响。

要求：

- （1）编制购买日（2015年1月1日）合并财务报表的抵销分录。
- （2）编制2015年度合并财务报表的调整分录和抵销分录。

(1)

慧忠公司持有华宇公司（母公司）10%的股权，

DR:库存股           10 000

CR:可供出售金融资产       10 000

对华宇公司持有慧忠公司的80%股权，其抵销处理如下：

DR: 股本	10 000	
资本公积	30 000	
其他综合收益	5 000	
盈余公积	1 200	
未分配利润	3 800	
商誉	2 000 ( 42 000-50 000×80% )	
CR: 长期股权投资		42 000
少数股东权益		10 000





DR: 股本	10000
资本公积	30000
其他综合收益	5000
盈余公积	3200 ( 1200+2000 )
未分配利润	7800 ( 3800+10500-2000-4500 )
商誉	2000 ( 42000-50000×80% )
DR:长期股权投资	46800 ( 42000-3600+8400 )
少数股东权益	11200 ( 56000×20% )

华宇公司本期对慧忠公司投资收益为8 400万元；少数股东损益为2 100万元

DR: 投资收益	8 400 ( 10 500×80% )
少数股东损益	2 100 ( 10 500×20% )
年初未分配利润	3 800
CR:提取盈余公积	2 000
对所有者 ( 或股东 ) 的分配	4 500
年末未分配利润	7 800

财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



务第一教室