

企业合并报表编制 与审计要点



主讲：区伟杰

目录 CONTENTS

01

合并报表基础回顾

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

03

长期股权投资基础回顾

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

02

股权投资抵消

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

04

审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

合并报表基础回顾

print the presentation and make it into a film to be used in a wider field
print the presentation to be wider field

01

基本概念

■合并财务报表的概念

➤合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

■母公司、子公司的概念（引入主体的说法）

➤母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等）的主体。

➤子公司，是指被母公司控制的主体。

➤主体，公司法意义上的公司，合伙企业等等



编制合并财务报表的条件

■编制合并财务报表的条件

- 母公司**应当**编制合并财务报表。

■编制合并财务报表的豁免规定

- 如果母公司是**投资性主体**，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应编制合并财务报表。除上述情况外，本准则不允许有其他情况的豁免。



合并范围的确定

■企业会计准则

✓合并财务报表的合并范围应当以**控制**为基础予以确定。

□控制的三项基本要素：

✓投资方拥有对被投资方的权力，

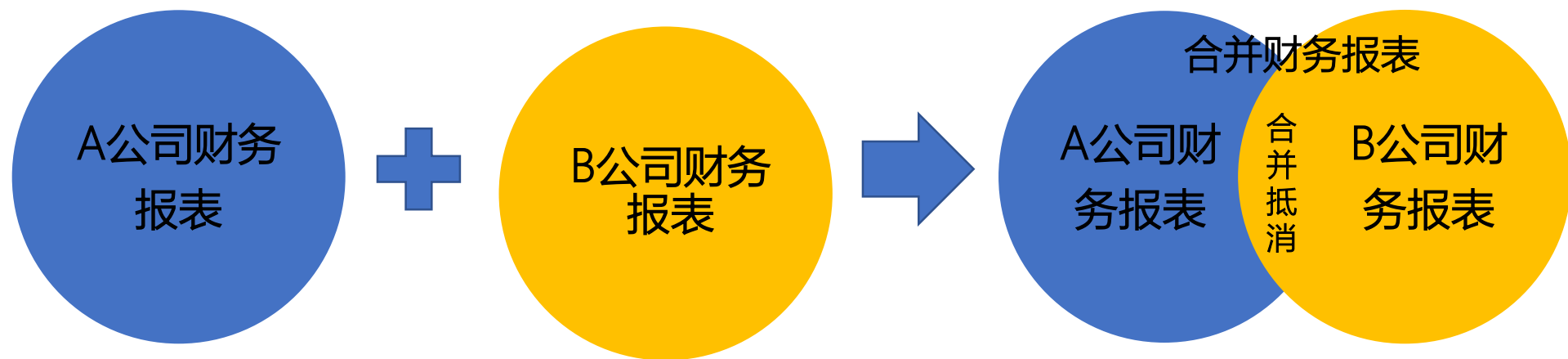
✓因参与被投资方的相关活动而享有可变回报，

✓有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

✓判断控制的常用依据：协议/章程、股权（>50%）、董事会半数以上(?)、一致行动人协议、其他股东股权分散（?）

合并财务报表的编制原则

- 在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待，视为一个会计主体，母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑。
- 在编制合并财务报表时，对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，应当视为同一会计主体的内部业务处理，对合并财务报表的财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。



编制合并财务报表的前期准备工作

- (一) 统一母子公司的会计政策
- (二) 统一母子公司的资产负债表日及会计期间
- (三) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算
- (四) 收集编制合并财务报表的相关资料：
 - 1. 子公司相应期间的财务报表；
 - 2. 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；
 - 3. 与母公司不一致的会计期间的说明；
 - 4. **与母公司及与其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；**
 - 5. 子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料。
 - 6. 编制合并财务报表所需要的其他资料。



合并财务报表的编制

- 合并资产负债表与合并利润表，以母公司与子公司的财务报表为基础，抵消以下内容：
 - ✓ 一、内部股权投资
 - ✓ 二、内部交易
 - ✓ 三、内部债权债务



长期股权投资回顾

print the presentation and make it into a film to be used in a wider field
print the presentation to be wider field

02

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

投资是企业为了获得收益或实现资本增值向被投资单位投放资金的经济行为。

债权性投资

权益性投资

权益性投资按对被投资单位的影响程度划分，可以分为对子公司投资、对合营企业投资和对联营企业投资等。

子公司投资

合营企业投资和对联营企业投资

其他投资（“三无”投资）

长期股权投资准则

金融工具准则

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescet

权益性投资的分类与核算

投资分类	对被投资方的影响程度	核算科目	后续计量 (单体报表)
子公司	实施控制	长期股权投资	成本法
合营企业和联营企业	共同控制与重大影响	长期股权投资	权益法
“三无”投资	不具有控制、共同控制或重大影响	按持有目的划分（金融工具准则）： 交易性金融资产 其他权益工具投资 其他非流动金融资产等	按公允价值计量



长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

□控制

的三项基本要素：

- ✓投资方拥有对被投资方的权力，
- ✓因参与被投资方的相关活动而享有可变回报，
- ✓有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

■判断控制的常用依据：协议/章程、股权（>50%）、董事会半数以上(?)、一致行动人协议、其他股东股权分散（?）



长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

- 关于**重大影响**的判断：（通常 $20\% < \text{股权} < 50\%$ 、派驻董事）
 - ✓在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。
 - ✓参与被投资单位财务和经营政策制定过程。
 - ✓与被投资单位之间发生重要交易。
 - ✓向被投资单位派出管理人员。
 - ✓向被投资单位提供关键技术资料。
- 重大影响的判断关键是分析投资方是否有实质性的参与权而不是决定权。
- 投资方有权力向被投资单位委派董事，一般可认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明其不能参与被投资单位的财务和经营决策。

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

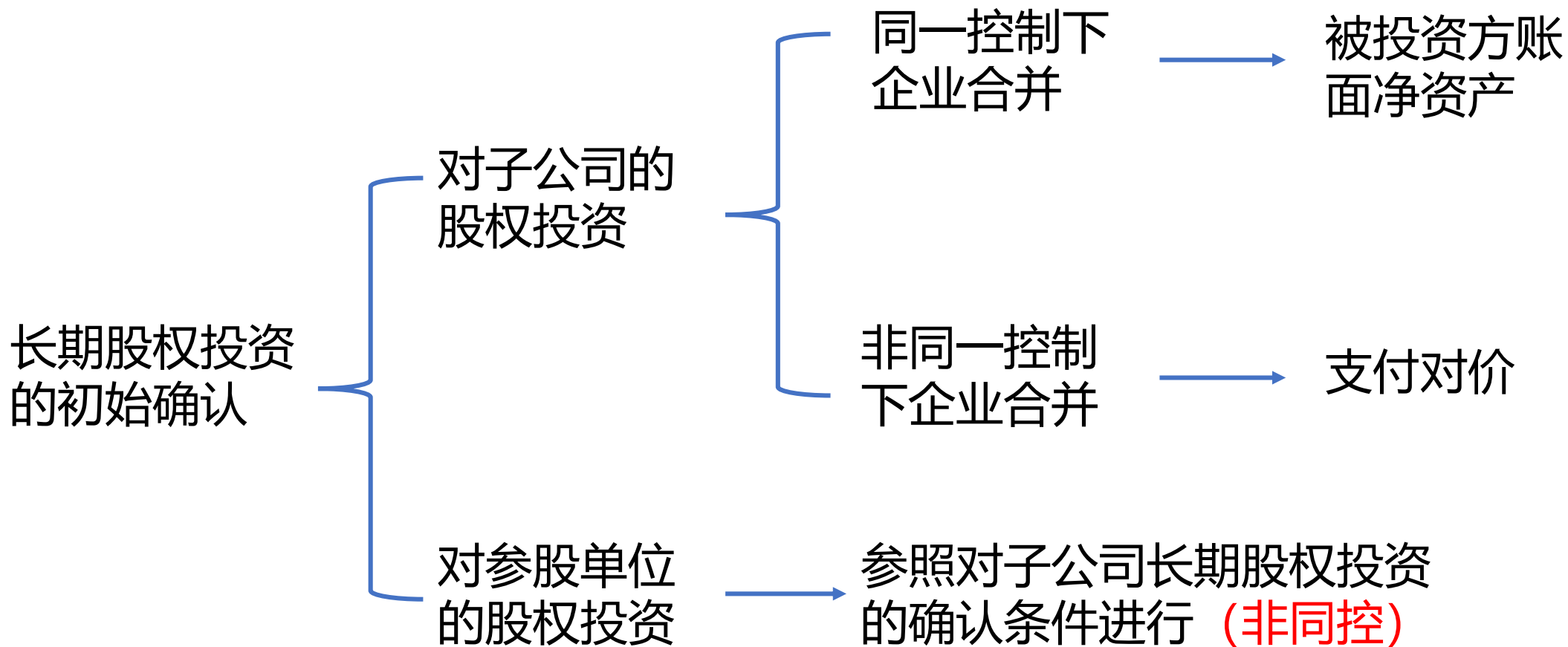
股东拥有被投资公司半数以下股权，但在董事会中占多数席位时，是否可控制该被投资公司的判断

- A公司与B、C、D共同出资成立E公司，其中A公司占49%股份，B、C、D分别为20%、16%、15%。E公司章程规定股东会普通决议需由半数以上表决权股东通过，特殊决议需由三分之二以上表决权股东决议通过，股东会以特别决议的形式任命或撤换公司董事。E公司董事会由5名董事组成，其中持有20%、16%股份股东各有权提名一名董事，即三名董事为A公司提名，董事会决议需五分之三（含）以上董事成员同意。
- 解答：参照《企业会计准则讲解（2010）》第三十四章第一节：
- 母公司拥有其半数以下的表决权的被投资单位纳入合并财务报表的合并范围的条件：（4）**在被投资单位董事会或类似机构占多数表决权**。这种情况是指母公司能够控制董事会或类似机构的会议，从而主导公司董事会的经营决策，使该公司的生产经营活动在母公司的控制下进行，使被投资单位成为事实上的子公司。因此，也应当将其纳入合并财务报表的合并范围。这里的“多数”是指超过半数以上（不包括半数）。在这种情况下，**董事会或类似机构必须能够控制被投资单位**，否则，该条件不适用。
- 对“被投资单位的董事会或类似权力机构”的控制，应理解为对被投资单位中对相关活动具有**最终决定权**的权力机构（一般为公司的最高权力机构）的控制。
- 虽然在董事会席位中占3/5，在董事会表决规则为“董事会决议需五分之三（含）以上董事成员同意”的情况下，A公司可以控制E公司的董事会，但是完全可能出现董事会通过的涉及相关活动的决议被股东会否决的情况。因此，假设E公司的股东会、董事会议事规则除了背景中已提供的信息以外，没有其他特殊约定，均按照公司法的一般规定办理，也没有表决权委托、一致行动协议等安排，则A公司不具有单方面主导E公司的相关活动的权力，**不能将其纳入合并范围**，只能作为具有重大影响的联营企业，采用权益法核算。

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

长期股权投资的初始确认



长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

长期股权投资的初始确认

投资分类		以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价	以发行权益性证券作为合并对价
对子公司的投资	同一控制下企业合并	1) 在合并日按照取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的 账面价值的份额 作为长期股权投资的初始投资成本， 2) 长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整 资本公积 （资本溢价或股本溢价）； 资本公积 （资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整 留存收益 。	1) 按合并日取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的 账面价值的份额 确认长期股权投资， 2) 按发行权益性证券的面值总额作为股本， 3) 长期股权投资初始投资成本与所发行权益性证券面值总额之间的差额，应当调整 资本公积 （资本溢价或股本溢价）； 资本公积 （资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整 留存收益 。
	非同一控制下企业合并	应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和。（ 支付对价 ）	
对联营企业、合营企业投资		应当按照实际支付的购买价款作为长期股权投资的初始投资成本，但不包括被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润。	其成本为所发行权益性证券的公允价值，但不包括被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润。

注：企业无论以何种方式取得长期股权投资，取得投资时，对于投资成本中包含的被投资单位**已经宣告但尚未发放的现金股利或利润**，应作为应收项目单独核算，**不构成**取得长期股权投资的初始投资成本。

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescet

权益性投资的分类与核算

投资分类	对被投资方的影响程度	核算科目	后续计量 (单体报表)
子公司	实施控制	长期股权投资	成本法
合营企业和联营企业	共同控制与重大影响	长期股权投资	权益法
“三无”投资	不具有控制、共同控制或重大影响	按持有目的划分（金融工具准则）： 交易性金融资产 其他权益工具投资 其他非流动金融资产等	按公允价值计量

长期股权投资的后续计量——成本法（“收付实现”）

- 初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的成本增加长期股权投资的账面价值。
- 投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益，不管有关利润分配是属于对取得投资前还是取得投资后被投资单位实现净利润的分配。
- 子公司将未分配利润或盈余公积转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，投资方并没有获得收取现金或者利润的权力，该项交易通常属于子公司自身权益结构的重分类，会计准则规定投资方不应确认相关的投资收益。

长期股权投资的后续计量——权益法（“权责发生”）

- 权益法是指投资以初始投资成本计量后，在持有期间内，根据被投资单位所有者权益的变动，投资企业**按应享有（或应分担）被投资企业所有者权益的份额调整**其投资账面价值的方法。
- 在持有投资期间，被投资单位编制合并财务报表的，应当**以合并财务报表**中净利润、其他综合收益和其他所有者权益变动中**归属于被投资单位的金额**为基础进行会计处理。

长期股权投资的后续计量——权益法（“权责发生”）

➤ 初始投资成本的调整

1. 初始投资成本**大于**取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，实际为投资份额对应的**商誉**，由于长期股权投资作为单项资产核算的情况下，商誉等不单独反映，不对长期股权投资进行调整。
2. 初始投资成本**小于**取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，即投资**负商誉**，应作为收益处理，计入取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资的账面价值。

长期股权投资的后续计量——权益法（“权责发生”）

➤ 投资损益的确认

投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担被投资单位实现净利润或发生净亏损的份额，调整长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资损益。

1. 考虑重要资产的公允价值与账面价值的差额的调整。
2. 考虑与被投资单位的交易形成的未实现利润的调整。（未实现利润×股权份额）
3. 超额亏损的确认。原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。
4. 其他综合收益的处理。
5. 被投资单位所有者权益其他变动的处理。
6. 股票股利的处理。（普遍认为：股票股利不影响被投资单位所有者权益总额，投资方不应进行会计处理。）

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

股权投资的转换（单体报表）

转换后 转换前	成本法	权益法	金融资产
成本法		剩余股权视同一开始按权益法核算，需 追溯调整	视同处置原股权，剩余股权按公允价值确认，差额计入投资收益
权益法	按形成同控合并和非同控合并的初始确认方法进行处理。		视同处置原股权，剩余股权按公允价值确认，差额计入投资收益
金融资产	按形成同控合并和非同控合并的初始确认方法进行处理。	视同处置原投资；投资成本按公允价值确认，区分“商誉”与“负商誉”考虑是否调整	

合并范围变动

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

报告期内新增子公司或减少子公司

	同一控制下增加子公司	非同一控制下增加子公司	减少子公司
处理原则	自最终控制方开始控制时点起一直存在	自购买日起存在	处置日后不再纳入合并
资产负债表	调整当期期初数，并调整比较报表	不调整期初数	不调整期初数
利润表	合并当期期初至报告期末纳入合并，并调整比较报表	购买日后至报告期末纳入合并	期初至处置日纳入合并
现金流量表	合并当期期初至报告期末纳入合并，并调整比较报表	购买日后至报告期末纳入合并	期初至处置日纳入合并



股权投资抵消

print the presentation and make it into a film to be used in a wider field
print the presentation and make it into a film to be used in a wider field

03

长期股权投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

股权抵消基本原理——权益法

(一) 长期股权投资由**成本法**核算调整为**权益法**

1.调整被投资单位盈利

借：长期股权投资

贷：投资收益

2.调整被投资单位分配股利

借：投资收益

贷：长期股权投资

3.调整子公司除净损益以外所有者权益的其他变动

借：长期股权投资

贷：资本公积/其他综合收益

(二) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵消

借：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-年初

少数股东权益-本年

(三) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵消

借：投资收益

少数股东损益

未分配利润——年初

贷：提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配

未分配利润——年末

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-1】

A公司于20X6年向B公司定向发行46,000万股股份，购买B公司持有的S公司100%股权，发行价格为5元/股。A、B公司为同一集团控制下企业。假定A、B公司在5月末完成S公司的股权交割。S公司报表净资产如下：

项目	20X5年末	20X6年5月末	20X6年末
股本(或实收资本)	300.00	300.00	300.00
资本公积	31,900.00	31,900.00	31,900.00
盈余公积	1,584.43	1,584.43	1,584.43
未分配利润	41,947.54	52,150.09	69,125.13
归属于母公司所有者权益合计:	75,731.97	85,934.52	102,909.56
少数股东权益	61,589.73	69,941.40	69,005.17
所有者权益合计:	137,321.70	155,875.92	171,914.73

20X6年实现归母净利润27,177.59万元，当年无股利分配。

【问题】1) 写出取得股权时A公司的账务处理；2) 写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-1】

A公司于20X6年向B公司定向发行46,000万股股份，购买B公司持有的S公司100%股权，发行价格为5元/股。A、B公司为同一集团控制下企业。假定A、B公司在5月末完成S公司的股权交割。S公司在20X6年5月末的合并报表净资产情况为155,875.92万元，其中实收资本300万元，资本公积31,900.00万元，盈余公积1,584.43万元，未分配利润52,150.09万元，少数股东权益69,941.40万元。

【问题】1) 写出取得股权时A公司的账务处理；

同一控制下企业合并，长期股权投资的初始投资成本按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额确认。支付对价与初始投资成本的差额调整资本公积，资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

20X6年5月（合并日）

DR	长期股权投资	85,934.52
CR	股本	46,000.00
	资本公积-资本溢价	184,000.00
	资本公积-资本溢价	-144,065.48



同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-1】

A公司于20X6年向B公司定向发行46,000万股股份，购买B公司持有的S公司100%股权，发行价格为5元/股。A、B公司为同一集团控制下企业。假定A、B公司在5月末完成S公司的股权交割，S公司在20X6年5月末的合并报表净资产情况为155,875.92万元，其中实收资本300万元，资本公积31,900.00万元，盈余公积1,584.43万元，未分配利润52,150.09万元，少数股东权益69,941.40万元。

【问题】合并日的抵消分录

合并日，长期股权投资余额与被合并方净资产享有的份额是一致的，合并抵消长期股权投资与净资产对应的份额。

20X6年5月（合并日），合并抵消分录

DR	实收资本	300.00
	资本公积	31,900.00
	盈余公积	1,584.43
	未分配利润	52,150.09
CR	长期股权投资	85,934.52

还原合并日的留存收益

DR	资本公积	53,734.52
CR	盈余公积	1,584.43
	未分配利润	52,150.09

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-1】

A公司于20X6年向B公司定向发行466,325,020股股份，购买B公司持有的S公司100%股权，发行价格为4.94元/股。A、B公司为同一集团控制下企业。假定A、B公司在5月末完成S公司的股权交割，S公司在20X6年5月末的合并报表净资产情况为155,875.92万元，其中实收资本300万元，资本公积31,900.00万元，盈余公积1,584.43万元，未分配利润52,150.09万元，少数股东权益69,941.40万元。

20X6年12月末，S公司实收资本300万元，资本公积31,900.00万元，盈余公积1,584.43万元，未分配利润69,125.13万元，少数股东权益69,005.17万元。20X6年年初未分配利润为41,947.54万元，20X6年实现归母净利润27,177.59万元，当年无股利分配。

【问题】2) 写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

1) 按权益法调整长期股权投资

DR 长期股权投资	16,975.04	
CR 投资收益	16,975.04	(69,125.13-52,150.09)

对比合并日的抵消分录

2) 抵消长期股权投资与被合并方净资产

DR 实收资本	300.00	
资本公积	31,900.00	
盈余公积	1,584.43	
未分配利润	69,125.13	
CR 长期股权投资	102,909.56	(85,934.52+16,975.04)

1) 抵消长期股权投资与被合并方净资产

DR 实收资本	300.00	
资本公积	31,900.00	
盈余公积	1,584.43	
未分配利润	52,150.09	
CR 长期股权投资	85,934.52	

3) 抵消投资收益

DR 投资收益	16,975.04	
其他转入	52,150.09	
CR 未分配利润	69,125.13	

4) 还原合并日的留存收益

DR 资本公积	53,734.52	
CR 盈余公积	1,584.43	
未分配利润 (其他转入)	52,150.09	

2) 还原合并日的留存收益

DR 资本公积	53,734.52	
CR 盈余公积	1,584.43	
未分配利润	52,150.09	

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-1】

A公司于20X6年向B公司定向发行466,325,020股股份，购买B公司持有的S公司100%股权，发行价格为4.94元/股。A、B公司为同一集团控制下企业。假定A、B公司在5月末完成S公司的股权交割，S公司在20X6年5月末的合并报表净资产情况为155,875.92万元，其中实收资本300万元，资本公积31,900.00万元，盈余公积1,584.43万元，未分配利润52,150.09万元，少数股东权益69,941.40万元。

【问题】如何追溯调整比较期的合并报表？

处理原则：自最终控制方开始控制时点起一直存在

资产负债表：调整当期期初数，并调整比较报表

利润表：合并当期期初至报告期末纳入合并，并调整比较报表

现金流量表：合并当期期初至报告期末纳入合并，并调整比较报表

股权抵消具体方法：将A公司与S公司的报表进行简单相加，把S公司的实收资本重分类至资本公积。

从权益变动表的编制，理解还原留存收益。

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

从权益变动表的编制，理解还原留存收益。

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1	合并所有者权益变动表													
2	2021年度													
3	编制单位:001													
4	项 目	本期发生额												
5		归属于母公司所有者权益												
6		实收资本(或股本)	其他权益工具			资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他	小计
7			优先股	永续债	其他									
8	一、上年期末余额													
9	加：会计政策变更													
10	前期差错更正													
11	同一控制下企业合并													
12	其他													
13	二、本年期初余额													
14	三、本期增减变动金额（减少以“-”号填列）													
15	(一)综合收益总额													
16	(二)所有者投入和减少资本													
17	1.所有者投入的普通股													
18	2.其他权益工具持有者投入资本													
19	3.股份支付计入所有者权益的金额													
20	4.其他													
21	(三)利润分配													
22	1.提取盈余公积													
23	2.提取一般风险准备													
24	3.对所有者（或股东）的分配													
25	4.其他													
26	(四)所有者权益内部结转													
27														

合并资产负债表(续) 母公司资产负债表 母公司资产负债表(续) 合并利润表 母公司利润表 合并现金流量表 母公司现金流量表 合并所有者权益变动表 合并所有者权益变动表(续1) 母公i ...

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-2】

假设在重组前，A公司持有S公司的子公司T的20%股权，S持有T公司55%股权。S公司无其他子公司。20X6年5月末，A对T的长期股权投资31,085.06万元。

T公司20X6年1-5月实现净利润18,559.25万元，20X6年全年实现净利润49,427.17万元，7月分配股利55,600.46万元，12月计提盈余公积494.27万元。20X6年末，T公司实收资本58,000万元，盈余公积5,226.40万元，未分配利润67,466.39万元。

T公司报表项目	20X5年末	20X6年5月末	20X6年末
股本(或实收资本)	58,000.00	58,000.00	58,000.00
盈余公积	4,732.13	4,732.13	5,226.40
未分配利润	74,133.95	92,693.20	67,466.39
所有者权益合计:	136,866.07	155,425.32	130,692.79

【问题】1) 写出A公司在重组后对T的长投的后续处理；2) 写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-2】

假设在重组前，A公司持有S公司的子公司T的20%股权，S持有T公司55%股权。S公司无其他子公司。20X6年5月末，A对T的长期股权投资31,085.06万元。T公司20X6年1-5月实现净利润18,559.25万元，20X6年全年实现净利润49,427.17万元，7月分配股利55,600.46万元，12月计提盈余公积494.27万元。20X6年末，T公司实收资本58,000万元，盈余公积5,226.40万元，未分配利润67,466.39万元。

【问题】1) 写出A公司在重组后对T的长投的后续处理；

✓ 因为A公司已取得T的**控制权**，因此母公司报表的长期股权投资在重组后按**成本法**核算。

T公司分配股利

DR	应收股利	11,120.09	(55,600.46×20%)
CR	投资收益	11,120.09	

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-2】

假设在重组前，A公司持有S公司的子公司T的20%股权，S持有T公司55%股权。S公司无其他子公司。20X6年5月末，A对T的长期股权投资31,085.06万元。T公司20X6年1-5月实现净利润18,559.25万元，20X6年全年实现净利润49,427.17万元，7月分配股利55,600.46万元，12月计提盈余公积494.27万元。20X6年末，T公司实收资本58,000万元，盈余公积5,226.40万元，未分配利润67,466.39万元。

【问题】2) 写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

分析A对T的长期股权投资：

A对T的长期股权投资采用权益法核算至20X6年5月，之后采用成本法核算。

20X6年5月末，T公司的净资产 155,425.32万元 $(58,000 + 5,226.40 + 67,466.39 + 55,600.46 - (49,427.17 - 18,559.25))$

对应A享有的20%份额 $155,425.32 \times 20\% = 31,085.06$ 万元

同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例1-2】

假设在重组前，A公司持有S公司的子公司T的20%股权，S持有T公司55%股权。S公司无其他子公司。20X6年5月末，A对T的长期股权投资31,085.06万元。T公司20X6年1-5月实现净利润18,559.25万元，20X6年全年实现净利润49,427.17万元，7月分配股利55,600.46万元，12月计提盈余公积494.27万元。20X6年末，T公司实收资本58,000万元，盈余公积5,226.40万元，未分配利润67,466.39万元。

【问题】2) 写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

1) 补确认A对T 20%的6-12月份投资收益

DR 长期股权投资 -4,946.51

CR 投资收益 6,173.58 $(49,427.17 - 18,559.25) \times 20\%$

投资收益 -11,120.09 $(55,600.46 \times 20\%)$

2) 抵消20%投资收益和少数股东损益

DR 投资收益 9,885.43 $(49,427.17 \times 20\%)$

CR 少数股东损益 9,885.43

3) 抵消20%长期股权投资和少数股东权益

DR 少数股东权益 26,138.62

CR 长期股权投资 26,138.62

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例2】

20X1年11月，A公司以现金方式收购了S公司100%股权，收购价款为15,000.00万元。S公司在20X1年12月初完成了工商变更登记。A公司在2021年12月初支付了7,500万元（第一期款）。会计师出具20X2年度审计报告后A公司支付30%，出具20X3年度审计报告后A公司支付20%。本次收购完成前，A与S为非同一最终控制方控制。

20X1年11月末，S公司的账面净资产为实收资本3,000.00万元，资本公积663.90万元，盈余公积341.18万元，未分配利润4,925.45万元，少数股东权益256.07万元。

评估师以20X1年8月为基准日，基于A公司拟收购S公司为目的，对S公司进行了评估，其中资产基础法评估结果中，固定资产-机器设备增值800万元，无形资产-专利增值2,500万元。

20X1年12月，A公司对S公司增资4000万元，增资后A对S的长期股权投资账面余额为19,000万元。20X1年末，S公司的账面净资产为实收资本7,000.00万元，资本公积729.05万元（因确认股份支付增加资本公积65.15万元），盈余公积341.18万元，未分配利润5,317.34万元，少数股东权益500.11万元。S公司20X1年度实现归母净利润2,119.19万元（其中1-11月1,727.31万元），少数股东损益129.63万元（其中1-11月116.59万元）。

假定S公司的固定资产-机器设备、无形资产的折旧剩余摊销年限为8年，企业所得税税率为15%。

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例2】

20X1年11月，A公司以现金方式收购了S公司100%股权，收购价款为15,000.00万元。S公司在20X1年12月初完成了工商变更登记。A公司在2021年12月初支付了7,500万元（第一期款）。会计师出具20X2年度审计报告后A公司支付30%，出具20X3年度审计报告后A公司支付20%。本次收购完成前，A与S为非同一最终控制方控制。

20X1年11月末，S公司的账面净资产为实收资本3,000.00万元，资本公积663.90万元，盈余公积341.18万元，未分配利润4,925.45万元，少数股东权益256.07万元。

评估师以20X1年8月为基准日，基于A公司拟收购S公司为目的，对S公司进行了评估，其中资产基础法评估结果中，固定资产-机器设备增值800万元，无形资产-专利增值2,500万元。

【问题】收购日的抵消分录

1) 根据公允价值调整子公司会计报表

DR	固定资产	800	
	无形资产	2,500	
CR	资本公积	2,805	
	递延所得税负债	495	$(800+2500) \times 15\%$

2) 抵消长期股权投资与被合并方净资产

DR	实收资本	3,000.00	
	资本公积	3,468.90	$(663.90 + 2,805)$
	盈余公积	341.18	
	未分配利润（其他转入）	4,925.45	
	商誉	3,264.47	
CR	长期股权投资	15,000.00	



非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例2】

20X1年12月，A公司对S公司增资4000万元，增资后A对S的长期股权投资账面余额为19,000万元。20X1年末，S公司的账面净资产为实收资本7,000.00万元，资本公积729.05万元（因确认股份支付增加资本公积65.15万元），盈余公积341.18万元，未分配利润5,317.34万元，少数股东权益500.11万元。S公司20X1年度实现归母净利润2,119.19万元（其中1-11月1,727.31万元），少数股东损益129.63万元（其中1-11月116.59万元）。

假定S公司的固定资产-机器设备、无形资产的折旧剩余摊销年限为8年，企业所得税税率为15%。

【问题】20X1年末合并抵消分录？

1) 根据公允价值调整子公司会计报表

DR	固定资产	800
	无形资产	2500
CR	资本公积	2805
	递延所得税负债	495

2) 摊销公允价值溢价部分

DR	主营业务成本	8.33	(800÷96×1)
	管理费用	26.04	(2500÷96×1)
CR	固定资产累计折旧	8.33	
	无形资产累计摊销	26.04	

3) 调整对应的递延所得税负债

DR	递延所得税负债	5.16	(8.33 + 26.04)×15%
CR	所得税费用	5.16	

4) 按权益法调整长期股权投资

DR	长期股权投资	427.82
CR	投资收益	362.67
	资本公积	65.15

5) 抵消长期股权投资

DR	实收资本	7,000.00
	资本公积	3,534.05
	盈余公积	341.18
	未分配利润	5,288.12
	商誉	3,264.47
CR	长期股权投资	19,427.82

6) 抵消投资收益

DR	投资收益	362.67
	其他转入	4,925.45
CR	未分配利润	5,288.12



非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

几个相关的问题

并购中的或有对价？

如何确认可辨认资产公允价值？

怎么看评估报告？

资产评估增值 vs 商誉

中审众环-实务案例卷（2020）

问题3-2-87

问题3-2-89

问题3-2-90

问题3-2-91



非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, ConneCter AdipescenT

【问题】

购买日之后，出于不同原因对股权购买价格进行调整，购买方分别应如何处理？

2013年10月31日，A公司与B公司原股东签订了其持有的B公司等3家公司的股权转让协议，协议中约定此次股权转让对价为232,628,960.00元；B公司原股东承诺2013年业绩不低于2,500万元，否则从股权转让对价中扣减业绩未达标部分的金额；B公司原股东承诺应收账款回款金额于交割日起12个月内应达到专项审计确认的应收账款总额减去5,632,255.50元的差额乘以90%（目标回收金额），若未达到，则从股权转让对价中扣减实际回款金额与目标回款金额差异部分。

2013年12月B公司等被A公司收购成功，完成工商变更登记，购买日确定为2013年12月31日。

2013年度B公司等被收购方实现净利润15,333,034.21元，低于承诺业绩（2,500万元）的差额为9,666,965.79元。

2014年6月26日，A公司与B公司原股东签订B公司等3家公司的上述股权转让之补充协议，协议中约定B公司原股东同意由于部分源代码缺失，免除A公司股权转让款1,200万元；同时由于B公司等2013年业绩不达标，免除A公司股权转让款9,666,965.79元（ $= 25,000,000 - 15,333,034.21$ ）。

于2014年末，经应收账款专项审计，2014年B公司等三家被收购公司的应收账款专项回款金额合计20,938,681.82元，而根据协议条款测算的目标回款金额应为37,858,386.67元，差异16,919,704.85元，B公司原股东同意免除A公司股权转让款16,919,704.85元。股权转让协议中约定回款不达标，从支付股权转让款中扣除，但协议中未明确约定扣减的股权转让款A公司需支付给B公司，用于作为B公司应收账款的回款。

实际操作中，A公司拟从募集资金账户中支付B公司等16,919,704.85元用于作为B公司的专项应收账款的回款，该操作尚未执行。

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】

购买日之后，出于不同原因对股权购买价格进行调整，购买方分别应如何处理？

本案例中，因源代码缺失导致减少收购款 1,200 万元和因 2013 年业绩未达标、专项回款未达标而根据对赌条款减少的收购款，是属于性质不同的两个问题。

1、因源代码缺失减少收购款

根据背景资料介绍，2013 年 12 月 31 日为购买日，2014 年因交接时的源代码缺失免除购买方股权转让价款 1,200 万元，我们认为：该事项是由于被购买方存在原先未被发现的瑕疵，经交易双方于 2014 年 6 月另行协商达成协议而对股权转让款的减免。该事项并非或有对价，而是根据新发现的被购买方瑕疵，依据购买日后达成的补充协议而对合并成本进行的调整，因此应当对 A 公司个别报表层面所确认的投资成本和合并报表层面所确认的商誉进行调整，同时减少应付股权转让款。该调整金额体现为 2014 年度的发生额（减少额），不追溯调整以前年度报表（因为相关事项被发现和双方对此达成补充协议都是在 2014 年内新发生的事项，不代表购买日或 2013 年末资产负债表日的存在状态）。

这里需要说明的是：《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章“企业合并”中规定的“自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整”（见原书第 328 页）这一条并不适用于根据购买日后达成的补充协议对合并成本所作出的调整。

参考中审众环研究·实务案例卷（2020）问题 问题3-2-89



非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】

购买日之后，出于不同原因对股权购买价格进行调整，购买方分别应如何处理？

2、因 2013 年目标公司业绩未达标及应收账款回收未达标而减少收购款

此事项属于或有对价问题。根据《企业会计准则讲解（2010）》第 325 页对“或有对价”的说明，“合并各方在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。”

在购买日，购买方应根据购买日可获得的信息，对未来收到或有对价的可能性作出合理估计，并将或有对价于购买日的公允价值作为对合并成本的调整数。或有对价是否最终能够收到以及其金额大小，需要根据 2013 年经审计的目标公司报表数据、以及 2014 年专项应收款的回收情况来确定，因此应对目标公司 2013 年进行盈利预测，以及 2014 年度专项应收款的回收可能性进行预测，对未来收到或有对价的可能性作出合理、谨慎的估计。

如果在购买日判断很可能收到补偿且补偿金额能够可靠计量，可在购买日按其公允价值将其确认为一项应收款项，相应在购买方个别报表层面调整所确认的长期股权投资成本，在合并报表层面则调整在购买日所确认的商誉或负商誉。反之，如果在购买日无法判断是否可能获得对价或可能性不大，则在购买日无需处理，而在实际收到时计入当期损益。该或有对价在购买日到其约定结算期之间应按公允价值计量，其变动额计入当期损益。

参考中审众环研究·实务案例卷（2020）问题 问题3-2-89

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】

购买日之后，出于不同原因对股权购买价格进行调整，购买方分别应如何处理？

2、因 2013 年目标公司业绩未达标及应收账款回收未达标而减少收购款

因此本案例中因 2013 年业绩未达标而免除的收购款 9,666,965.79 元，以及因专项回款未达标而免除的收购款 16,919,704.85 元，如果在购买日均尚无法合理估计，则在 2013 年 12 月 31 日无需处理，在 2014 年度确认后将少支付的收购款项计入当期损益（营业外收入）。

如果在购买日对于 2013 年业绩能够进行可靠估计（因购买日为 2013 年 12 月 31 日，此时对 2013 年业绩是否能够达标有可能进行比较可靠的估计），则应将 9,666,965.79 元直接减少购买日个别报表的长期股权投资，并调整合并报表层面的商誉或负商誉。

对于上述涉及或有对价的事项，均作为 2014 年度发生额处理，对无需支付的或有对价确认为 2014 年度的营业外收入（除了前段所述的根据 2013 年度业绩直接调整合并成本的情况以外）。同时应将被收购方业绩未达标的事实作为减值迹象，在期末对商誉或其他非流动资产进行减值测试时从严把握。

如果购买方将应少支付的收购款 16,919,704.85 元支付给被收购的目标公司，则应根据其款项的性质（股权投资或债权性质的往来）在双方各自的个别报表中另行进行账务处理，但不影响购买方合并报表的列报和披露。至于目标公司专项应收款坏账准备的计提应遵循其一贯的坏账准备计提相关政策，不影响前述收购事项的处理。

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】

上市公司收购资产时承诺向原股东支付的超额利润奖励，应作为或有对价还是职工薪酬？

A 公司为上市公司，B 公司为目标公司，2014 年 9 月 A 公司及 B 公司的股东签署《发行股份及支付现金购买资产协议》，协议中 B 公司股东承诺 2014 年度、2015 年度、2016 年度 B 公司经审计的报表中扣除非经常性损益后归属于母公司股东的税后净利润分别不低于人民币 3,200 万元、4,160 万元、5,408 万元，如承诺期实际实现的净利润总和高于承诺期承诺利润的总和的（承诺期内标的公司因股权收购等资本性并购而通过合并报表方式形成的利润不计入上述的“净利润总和”），则超出部分的 30% 作为奖励对价，由上市公司以现金方式，向截止 2016 年 12 月 31 日仍在目标公司留任的原股东（以下简称“被奖励方”）支付。

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】

上市公司收购资产时承诺向原股东支付的超额利润奖励，应作为或有对价还是职工薪酬？

关于在此类交易中如何区分对留任的被收购方原股东的业绩奖励属于企业合并或有对价还是职工薪酬的问题，在证监会会计部发布的《2013 年上市公司年报会计监管报告》中有以下论述：

近年来，随着国家对个人创业的大力支持，社会上涌现了一批由自然人创建并担任核心管理人员的优秀的民营企业，这些企业成为上市公司收购的热点。上市公司收购这些企业后，出于企业平稳过渡及持续发展的考虑，被收购企业的创始人大多继续在企业任职。实务中常见的一种安排是，被收购方的个人股东承诺未来的任职期限，并承诺在提前离职时承担相应的赔偿责任；另有一些交易中，上市公司与个人股东约定，在未来服务期限届满并达到既定业绩条件时，上市公司支付给个人约定的款项。**存在此类安排时，上市公司应考虑其支付给这些个人的款项，是针对其股东身份、为了取得其持有的被收购企业权益而支付的合并成本，还是针对其高管身份、为了获取这些个人在未来期间的服务而支付的职工薪酬。上市公司应结合相关安排的性质、安排的目的，确定支付的款项并据此进行相应的会计处理。**

通常情况下，如果款项的支付以相关人员未来期间的任职为条件，那么相关款项很可能是职工薪酬而不是企业合并的合并成本。此外，以下因素也有助于企业在实务中判断相关款项的性质：相关款项支付是对在企业任职的原股东的特殊安排，还是同样适用于不在企业任职的原股东；如果不考虑相关款项支付安排，这些原股东身份的个人作为高管的薪酬与其他高管相比是否处于合理水平；决定具体支付金额的因素与企业估值的关系等。

非同一控制下企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】

上市公司收购资产时承诺向原股东支付的超额利润奖励，应作为或有对价还是职工薪酬？

如前面“背景”部分所述，上市公司 A 与其拟收购目标公司 B 及其股东签订的《发行股份及支付现金购买资产协议》中约定“如承诺期实际实现的净利润总和高于承诺期承诺利润的总和的，超出部分的 30% 作为奖励对价，由上市公司以现金方式，向截止 2016 年 12 月 31 日仍在目标公司留任的原股东（以下简称‘被奖励方’）支付”。对上述超额奖励是否构成对标的公司收购的或有对价关键在于该超额奖励与股权收购是否构成一揽子交易，即支付超额奖励是否构成股权收购的必要条件之一。如不是，则不构成股权收购的或有对价；如是，则结合上述技术指引进一步分析是否构成企业合并的或有对价。

在本案例中，业绩奖励与股权收购协议是作为“一揽子交易安排”签订的，即支付超额奖励是股权收购的必要条件之一。但是，对于上述奖励安排，被奖励方获得奖励，除了被购买方实现业绩目标以外，还必须以未来期间内这些被奖励方在被收购公司持续任职为条件，因此不属于企业合并的或有对价，而应当属于职工薪酬，





收购少数股东股权

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

■ 视为权益性交易进行会计处理

■ 即：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（**非按照公允价值进行重新计量**）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。



收购少数股东股权

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例3】

A公司原持有S公司75%的股权，长期股权投资账面金额为216,772.22万元。20X6年6月初向S公司的少数股东收购了S公司25%股权，收购价格为96,827.50万元。

20X6年5月末，S公司的净资产为实收资本110,800.00万元、资本公积180,708.40万元、盈余公积20,333.28万元、未分配利润35,227.41万元。

S公司20X6年度实现净利润33,287.22万元（其中20X6年1-5月实现净利润12,466.23万元），20X6年9月分配股利22,761.18万元，20X6年12月计提盈余公积3,328.72万元。

S公司20X6年12月末实收资本110,800.00万元、资本公积230,708.40万元（A对S增资50,000万元）、盈余公积23,662.00万元、未分配利润29,958.50万元。

【问题】已知A公司20X5年的合并抵消分录如下，写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

1) 按权益法调整长期股权投资

DR 长期股权投资	34,179.93
CR 投资收益	16,309.72
年初未分配利润	17,870.21

2) 抵消长期股权投资

DR 实收资本	110,800.00
资本公积	180,708.40
盈余公积	20,333.28
未分配利润	22,761.18
CR 长期股权投资	250,952.14
少数股东权益-年初	77,693.98
少数股东权益-本年	5,956.74

3) 抵消投资收益

DR 投资收益	17,870.22
少数股东损益	5,956.74
年初未分配利润	1,316.92
CR 提取法定盈余公积	2,382.70
未分配利润	22,761.18

收购少数股东股权

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例3】

A公司原持有S公司75%的股权，长期股权投资账面金额为216,772.22万元。20X6年6月初向S公司的少数股东收购了S公司25%股权，收购价格为96,827.50万元。

20X6年5月末，S公司的净资产为实收资本110,800.00万元、资本公积180,708.40万元、盈余公积20,333.28万元、未分配利润35,227.41万元。

S公司20X6年度实现净利润33,287.22万元（其中20X6年1-5月实现净利润12,466.23万元），20X6年9月分配股利22,761.18万元，20X6年12月计提盈余公积3,328.72万元。

S公司20X6年12月末实收资本110,800.00万元、资本公积230,708.40万元（A对S增资50,000万元）、盈余公积23,662.00万元、未分配利润29,958.50万元。

【问题】已知A公司20X5年的合并抵消分录如下，写出20X6年度的合并报表的抵消分录。

分析S公司净资产的变动过程

项目	20X5年末	变动	20X6年5月末	变动	20X6年末
股本(或实收资本)	110,800.00	-	110,800.00	-	110,800.00
资本公积	180,708.40	-	180,708.40	50,000.00	230,708.40
盈余公积	20,333.28	-	20,333.28	3,328.72	23,662.01
未分配利润	22,761.18	12,466.23	35,227.41	-5,268.91	29,958.50
所有者权益合计:	334,602.86	12,466.23	347,069.09	48,059.81	395,128.90

- 1) 20X6年1-5月，实现净利润12,466.23万元;
- 2) 20X6年6-12月，实现净利润20,820.99万元，计提盈余公积3,328.72万元，分配股利22,761.18万元，收到增资50,000万元。

多次交易分步实现企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

■——首先，判断分步交易是否属于“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。

■——其次，区分企业合并类型进行会计处理。

- 如果属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。
- 如果不属于“一揽子交易”，区分企业合并的类型分别进行会计处理。

多次交易分步实现非同一控制下企业合并

- 明确取得**控制权**属于跨越会计处理界限，对之前持有的股权在合并财务报表层面按照公允价值进行重新计量。
- 即：视为处置原有投资的同时取得一项新的投资性资产，对原持有股权按公允价值重新计量，相关差额计入损益。
- 【例】2×10年1月1日，A公司以现金3000万元取得B公司20%股权按权益法进行核算，此时B公司可辨认净资产公允价值为1.4亿元。2×13年1月1日，A公司支付现金8000万元取得B公司40%股权，并取得对B公司的控制权。购买日，A公司原持有的对B公司20%股权的公允价值为4000万元，账面价值为3500万元（其中，与B公司权益法核算相关的累计净损益为100万元、累计其他综合收益为400万元）；B公司可辨认净资产公允价值为1.8亿元（不考虑所得税等影响）。

多次交易分步实现非同一控制下企业合并

- 【续上例】
- 合并层面的会计处理

(1) 原持有股权按公允价值重新计量，公允价值与账面价值的差额计入损益	(4000-3500)	500
(2) 加：原计入其他综合收益全部转入损益		400
合计计入损益（投资收益-转让收益）		900
(3) 确认购买日形成的商誉		
取得控制权的合并对价= 原持有股权公允价4000+ 合并日支付对价8000		12000
减：享有被投资单位购买日的可辨认净资产公允价值的份额（18000*60%）		10800
差额（+ 表示商誉，不予处理； - 表示负商誉，转入损益）		1200



多次交易分步实现企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

多次交易分步实现非同一控制下企业合并

■要点小结

- 1) 单体报表对于投资的确认与计量；（交易性金融资产、其他权益工具投资、长期股权投资等等）
- 2) 收购日，合并报表对公允价值的重估；
- 3) 对于公允价值的选取；
- 4) 对于可辨认资产公允价值的分摊。



多次交易分步实现企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

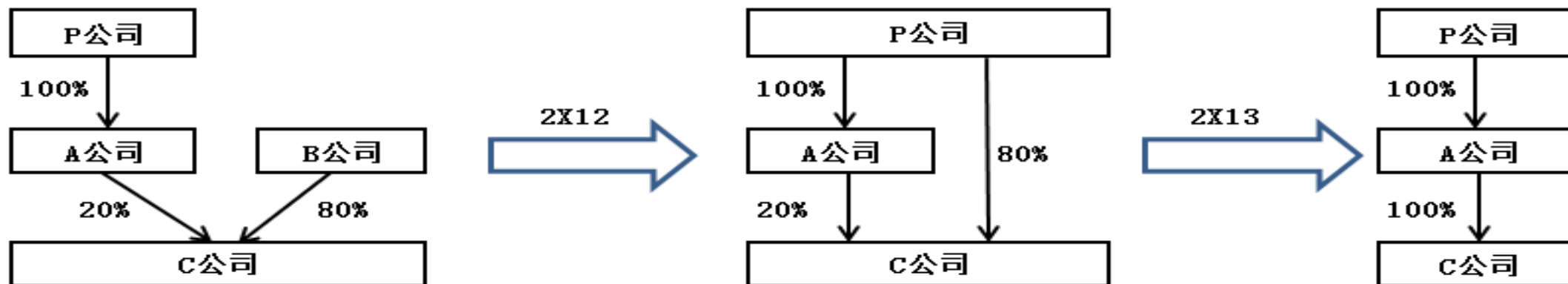
多次交易分步实现同一控制下企业合并

- **【例】** A 公司为 P 公司的全资子公司。2×10 年 1 月 1 日，A 公司与非关联方 B 公司分别出资 200 万元及 800 万元设立 C 公司，并分别持有 C 公司 20%及 80%的股权。
- 2×12 年 1 月 1 日，P 公司向 B 公司收购其持有 C 公司 80%的股权，C 公司成为 P 公司的全资子公司，当日 C 公司净资产的账面价值与其公允价值相等。
- 2×13 年 1 月 1 日，A 公司向 P 公司购买其持有 C 公司 80%的股权，C 公司成为 A 公司的全资子公司。
- A 公司与 B 公司不存在关联关系，A 公司购买 C 公司 80%股权的交易和原取得 C 公司20%股权的交易不属于“一揽子交易”，A 公司在可预见的未来打算一直持有 C 公司股权。
- 2×10 年 1 月 1 日至 2×12 年 1 月 1 日，C 公司实现净利润 500 万元，2×12 年 1 月 1日至 2×13 年 1 月 1 日，实现的净利润为 300 万元（不考虑所得税等影响）。

多次交易分步实现企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

多次交易分步实现同一控制下企业合并



- 本例中，2×13 年 1 月 1 日，A 公司从 P 公司手中购买 C 公司 80% 股权的交易属于同一控制下企业合并。A 公司虽然 2×10 年 1 月 1 日开始持有 C 公司 20% 的股权，但 2×12 年 1 月 1 日开始与 C 公司同受 P 公司最终控制，A 公司合并财务报表应自取得原股权之日（即 2×10 年 1 月 1 日）和双方同处于同一方最终控制之日（2×12 年 1 月 1 日）孰晚日（即 2×12 年 1 月 1 日）起开始将 C 公司纳入合并范围，即：视同自 2×12 年 1 月 1 日起 A 公司即持有 C 公司 100% 股权并重述合并财务报表的比较数据。2×10 年 1 月 1 日至 2×12 年 1 月 1 日的合并财务报表不应重溯。

多次交易分步实现企业合并

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

多次交易分步实现同一控制下企业合并

- 在 A 公司合并财务报表中，重溯 2×12 年 1 月 1 日的报表项目，由于 C 公司净资产的账面价值为 1500 万元（1000+500）。此前，2×12 年 1 月 1 日持有对 C 公司的长期股权投资的账面价值为 300 万元（200+500×20%）。因此，A 公司在编制合并财务报表时，将 C 公司 2×12 年（比较期间）初各项资产、负债并入后，因合并而增加的净资产 1500 万元应调整资本公积 1200 万元（1500-300）。

借：资产、负债	1500
贷：长期股权投资	300
资本公积	1200

- A 公司对于合并日（即 2×13 年 1 月 1 日）的各报表项目，除按照“合并程序”的一般规定编制合并分录外，还应冲减 2×12 年 1 月 1 日至 2×13 年 1 月 1 日对 C 公司 20% 的投资的权益法核算结果，即，冲减期初留存收益 300 万元×20%=60（万元）。

借：期初留存收益	60
贷：长期股权投资	60

- 如果合并日不在年初，对于 C 公司当年实现的净利润中按照权益法核算归属于 A 公司的份额，还应冲或当期投资收益。

处置对子公司投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

■（一） 母公司不丧失控制权的情况

■视为权益性交易进行会计处理

■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。

■（二） 母公司丧失控制权的情况

■明确取得**控制权**属于跨越会计处理界限，对之前持有的股权在合并财务报表层面按照公允价值进行重新计量。

■视为处置子公司的同时取得一项新的投资性资产，对剩余股权按处置日公允价值重新计量，相关差额计入损益。

处置对子公司投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例5】

A公司持有S公司56.50%的股权，S为A公司的子公司。20X9年4月，A向S公司的另一股东B转让S公司16%股权，转让价格为9,280万元，至此，A丧失了对S公司的控制权。

S公司评估报告（基准日20X8年末）资产基础法评估值12,713.84万元、收益法评估值57,637.62万元（评估报告结论）。

截至20X9年4月末，A对S的长期股权投资账面余额为784.72万元，S公司报表归母净资产为13,633.83万元，其中：实收资本1,388.89万元、资本公积231.52万元、其他综合收益404.19万元、盈余公积97.29万元、未分配利润11,511.95万元。

此外，20X8年末S公司实收资本1,250.00万元、其他综合收益252.75万元、盈余公积97.29万元、未分配利润8,829.16万元。

【问题】20X9年4月，A公司母公司报表与合并报表的处理？

处置对子公司投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例5】

A公司持有S公司56.50%的股权，S为A公司的子公司。20X9年4月，A向S公司的另一股东B转让S公司16%股权，转让价格为9,280万元，至此，A丧失了对S公司的控制权。

S公司评估报告（基准日20X8年末）资产基础法评估值12,713.84万元、收益法评估值57,637.62万元（评估报告结论）。截至20X9年4月末，A对S的长期股权投资账面余额为784.72万元，S公司报表归母净资产为13,633.83万元，其中：实收资本1,388.89万元、资本公积231.52万元、其他综合收益404.19万元、盈余公积97.29万元、未分配利润11,511.95万元。此外，20X8年末S公司实收资本1,250.00万元、其他综合收益252.75万元、盈余公积97.29万元、未分配利润8,829.16万元。**【问题】20X9年4月，A公司母公司报表与合并报表的处理？**

项目	处置16%	剩余40.5%
母公司报表	股权处置 处置收益=对价-成本法长投	按权益法进行追溯调整
合并报表	股权处置 处置收益=对价-权益法长投	处置日按公允价值进行重估，差额计入当期投资收益



处置对子公司投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例5】

A公司持有S公司56.50%的股权，S为A公司的子公司。20X9年4月，A向S公司的另一股东B转让S公司16%股权，转让价格为9,280万元，至此，A丧失了对S公司的控制权。

S公司评估报告（基准日20X8年末）资产基础法评估值12,713.84万元、收益法评估值57,637.62万元（评估报告结论）。截至20X9年4月末，A对S的长期股权投资账面余额为784.72万元，S公司报表归母净资产为13,633.83万元，其中：实收资本1,388.89万元、资本公积231.52万元、其他综合收益404.19万元、盈余公积97.29万元、未分配利润11,511.95万元。此外，20X8年末S公司实收资本1,250.00万元、其他综合收益252.75万元、盈余公积97.29万元、未分配利润8,829.16万元。**【问题】20X9年4月，A公司母公司报表的处理？**

1) 处置16%的股权

DR 银行存款	9,280.00
CR 长期股权投资	222.22
投资收益	9,057.78

2) 剩余40.5%股权按权益法追溯调整

DR 长期股权投资-损益调整	3,615.21
CR 盈余公积	39.40
年初未分配利润	3,575.81
DR 长期股权投资	102.36
CR 其他综合收益	102.36

3) 20X9年按权益法核算

DR 长期股权投资	1,241.63
CR 投资收益	1,086.53
资本公积	93.77
其他综合收益	61.33

处置对子公司投资

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【例】

截至20X9年4月末，A对S的长期股权投资账面余额为784.72万元，S公司报表归母净资产为13,633.83万元，其中：实收资本1,388.89万元、资本公积231.52万元、其他综合收益404.19万元、盈余公积97.29万元、未分配利润11,511.95万元。此外，20X8年末S公司实收资本1,250.00万元、其他综合收益252.75万元、盈余公积97.29万元、未分配利润8,829.16万元。

【问题】20X9年4月，A公司合并报表的处理？

母公司报表确认投资收益 $9,280.00 - 222.22 = 9,057.78$ 万元

合并报表确认投资收益 转让部分的投资收益 + 剩余部分重估形成的投资收益

$(9,280.00 - 13,633.83 \times 16\%) + (9,280.00 / 16\% \times 40.5\% - 13,633.83 \times 40.5\%) + 404.19 \times 56.5\% = 25,295.25$ 万元

1) 将剩余股权调整为公允价值

DR 长期股权投资 17,968.30 $(9,280.00 / 16\% \times 40.5\%) - (784.72 - 222.22 + 3,615.21 + 102.36 + 1,241.63)$

CR 投资收益 17,968.30

2) 调整出售的16%投资收益影响的所有者权益

DR 投资收益 1,959.19

CR 年初未分配利润 1,428.23 $(97.29 + 8,829.16) \times 16\%$

其他转入 429.25 $(11,511.95 - 8,829.16) \times 16\%$

资本公积 37.04 $231.52 \times 16\%$

其他综合收益 64.67 $404.19 \times 16\%$

3) 将A享有的剩余部分其他综合收益结转

DR 其他综合收益 228.37 $(404.19 \times 56.5\%)$

CR 投资收益 228.37

4) 合并调整-调整出售的16%投资收益影响的所有者权益调整期初未分配利润

DR 年初未分配利润 1,428.23

CR 其他转入 1,428.23

审计要点提示

print the presentation and make it into a film to be used in a wider field
print the presentation and make it into a film to be used in a wider field

04

合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】财务经营决策权、受益权与控制权的判断

A公司主营业务为奶制品的生产、销售。2012年度公司为扩大在华北地区的市场份额收购1家位于某省境内的国有独资奶制品生产企业B公司，双方于2012年8月15日签定股权转让协议，协议约定以2012年6月30日B公司净资产评估值为基础确定的全部股权的转让价款为人民币2亿元，该转让协议已经A公司9月1日召开的股东大会批准，并于9月30日获B公司实际控制人省国资委批准。

A公司按照协议约定于9月30日前支付了股权转让款1.2亿元，余款8000万元应于股权工商变更登记完成之日起10日内结清。按照双方协议安排，A公司已于10月1日委派管理团队进驻公司负责B公司的运营，有权自主决定其经营、财务政策，但对外担保行为仍需B公司股东批准，A公司接管B公司后尚未有对外重大投资计划。

按照协议安排，2012年12月31日前的盈亏仍归属于B公司原股东，B公司实现净利润的2%以及人民币100万元作为A公司托管报酬。2013年1月1日起，B公司的盈亏归A公司享有。

2013年2月28日，B公司完成了新股东的工商变更登记手续。

对于本案例，注册会计师应关注哪些影响控制权判断的因素？A公司应自何时将B公司纳入合并范围？

合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】财务经营决策权、受益权与控制权的判断

购买日即企业合并交易发生控制权转移的日期。确定购买日的基本原则是确定控制权发生转移的时点，即取得被收购对象控制权的日期。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定：控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获得利益的权力。这个概念中包含两个要素，一是决定另一个企业财务和经营决策的权力，二是获得该企业按其政策经营所得经济利益的权力。二者缺一不可。判断控制权是否转移通常考虑的因素包括：股权转让的协议是否经公司股东大会批准或转让对方主管审批机关的批准（转让事宜需要政府部门预先审批的，应取得相关批文）；是否办理完毕必要的财产权移交手续；是否已经实际控制被购买方的财务、经营政策，并因此享有相应的收益并承担相应的风险；购买方已支付购买价款的大部分，并有能力支付余款。

本案例交易有四个时间点：（1）至2012年9月30日，该交易经A公司股东大会和交易对手主管部门批准，并支付了大部分（60%）收购价款；（2）自2012年10月，A公司有权决定B公司经营和财务政策。但是，2012年12月31日前B公司的盈亏归B公司股东享有或承担，A公司行使管理权获得的报酬为B公司实现净利润的2%以及人民币100万元。

（3）2013年1月1日起，B公司的盈亏归A公司享有。（4）2013年2月28日，B公司完成了新股东的工商变更登记手续。

合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】财务经营决策权、受益权与控制权的判断

时间点一，2012年9月30日：A公司履行本公司审批程序。

时间点二，2012年10月：虽然对外担保行为需经B公司股东批准，但B公司股东保留该权利主要为避免承担重大担保损失，系保护性权利，不影响A公司实际决定B公司财务与经营政策的判断。然而，由于A公司不享有因主导B公司的经营活动而带来的相应收益及承担相应的风险，因此该期间A公司实际为代理人角色。

时间点三，2013年1月1日：2013年1月1日后，A公司实际控制了B公司，主导B公司的经营和财务政策，并因此享有相应的收益，承担相应的风险。因此，应将2013年1月1日确定为购买日，A公司应自该日起，将B公司纳入A公司合并范围。

时间点四，2013年2月28日：股权变更工商登记手续是股权转让的法律手续，并不作为判断是否取得控制权的必要条件。

注册会计师在审计过程中应从交易的经济实质而非法律形式分析相关决策权的转移及由此带来的主要风险报酬的转移，据以判断投资者是否实际取得被投资单位的控制权。



合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】托管经营中控制权的判断

A公司为一家商贸连锁经营企业，主要经营大型卖场和超市，在区域市场居于领导地位。B公司为一家省属国有商业企业，经营管理不善，多年亏损。

B公司股东某省商务局与A公司签订托管协议，拟将B公司主要经营性资产作为出资注册成立全资子公司C公司，并委托A公司在授权范围内负责C公司的日常运营，并负责培养、锻炼C公司管理团队。根据授权范围，C公司的重大经营、财务政策由A公司提议，但需经省商务局批准后实施。

根据托管协议A公司对C公司托管经营的期限为5年，托管期内C公司盈亏的45%由A公司享有或承担，剩余55%归属B公司。托管期结束后C公司全部净资产归属B公司独享，并由C公司管理团队独立运营。





合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】托管经营中控制权的判断

本案例中B公司股东为培养锻炼专业化的管理团队设立专门化公司C公司，并委托A公司托管经营，负责其日常运营，并培养其专业团队。同时托管协议对受托管理人A公司的重大经营决策权进行限制，由其做出的重大经营决策需报经C公司实际控制人批准后方能实施，因此A公司不具有主导C公司经营、财务政策的权力。另外，A公司虽然享有C公司45%的收益权（包括承担亏损），但并不具有对C公司剩余净资产的要求权，其45%的收益权属于履行代理权的报酬，C公司的主要风险和报酬仍然归属于B公司及其实际控制人。因此A公司托管经营期内对C公司不具有控制权，不应将C公司纳入其合并报表范围内。





合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】持股比例及协议、章程条款与控制权的判断

【案例一】

A公司与B公司共同出资设立C公司，其中A公司持股51%，B公司持股49%。

按照公司章程规定，公司董事会由7名董事组成，其中A公司委派4名董事，B公司委派3名董事；特定事项需由全体董事一致表决通过。特定事项包括C公司单项交易超过1000万元的采购、转让、出售、出租或以其他方式处置任何资产，签订、实质性修改、解除或终止任何重大合同以及年度计划。

A公司是否应该将C公司纳入合并范围？



合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】持股比例及协议、章程条款与控制权的判断

【案例一】

首先，A公司持有C公司股权比例超过50%，但持股比例并非判断控制权的充分条件。

其次，章程规定C公司的特定事项需要经全体董事一致通过，那么就要具体分析这些特定事项特别表决权要求，是实质性权利还是保护性权利。

对于单笔交易权限的限制，需要结合C公司的规模、经营的性质及常规交易的一般金额具体分析。如果1000万元相对于公司一般业务而言几乎不可能发生，或通常不会发生，则可能属于保护性权利。但如果1000万元的交易相较于C公司营业规模并非小概率事件，则很可能认定该约束性条款具有实质意义，而并非保护性条款。

另外，公司章程规定的“签订、实质性修改、解除或终止任何重大合同以及年度计划”等事项需全体董事一致表决通过等约束性条款则表明，A公司实际上对C公司并不具有控制权。

因此，A公司不应将C公司纳入合并范围。





合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】持股比例及协议、章程条款与控制权的判断

【案例二】

A公司与B公司各出资50% 设立C公司，根据双方投资协议和C公司章程，重大财务和经营决策须由双方一致同意才可达成。A公司认为其向C公司派出总经理负责C公司的日常经营，因此将C公司纳入合并范围。

注册会计师审计过程中，A公司向注册会计师提供了B 公司签署的同意A公司将C公司纳入其合并财务报表的声明。

A公司是否应该将C公司纳入其合并范围？



合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】持股比例及协议、章程条款与控制权的判断

【案例二】

实务中常见这种情况。由于修订后的会计准则明确共同控制应采用权益法进行会计核算，而不允许采用比例合并法。有些企业为避免合并营业收入大幅下降，或业绩排名的需要，往往试图改变共同控制的事实。常常通过提供虚假证明文件或要求合资对方出具“委托管理/授权管理”等不同形式的说明等手段，试图向注册会计师表明其具有实质的控制权，因此可以将合资企业纳入其合并范围。

注册会计师应当全面评价相关证据的可靠性和相关性，特别留意相关文件是投资双方正式签署和实际履行的正式协议，还是与事实并不一致的“证明”文件。对于具有共同控制特征的被投资单位，若企业认为其具有控制权，注册会计师取证时应特别注意，不可仅偏信一面之词，应向合资对方了解更多信息，获取其书面确认，必要时取得合资对方律师的法律意见。

本案例中，A公司提供的证据不足以支持其合并C公司。首先，总经理负责日常经营并不表明其有权决定C公司的重大财务和经营决策；其次，B公司出具的说明，即便是真实的，也没有效力。因为A公司如何进行财务报表列报与B公司并不相关，不需征得B公司的同意。第三，B公司同意A公司合并，不能引申理解为B公司放弃了投资协议和章程中自己对C公司经营和财务决策的权力。

因此，A公司将C公司纳入合并范围是不恰当的。

北京注册会计师协会专家委员会专家提示2013年第10号——关于IPO企业合并财务报表合并范围





合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】持股比例及协议、章程条款与控制权的判断

【案例三】

A公司作为一家领先的制药企业。2012年A公司收购了B公司40%的股权，成为B公司第一大股东，其他股东持股比例分别为30%、20%、10%。

B公司章程规定，公司重大财务和经营决策由董事会决定。公司董事会会有7名董事构成，其中A公司有权委派4名董事，其余股东可以各委派1名董事，公司董事会决议需要经半数董事表决通过。

实际情况是A公司只委派了3名董事，其余股东各委派了1名董事，共计6名董事。B公司章程同时规定，第一大股东A公司有权否决董事会决议。

A公司是否应该将B公司纳入合并范围？



合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】持股比例及协议、章程条款与控制权的判断

【案例三】

A公司持股比例低于50%，且实际委派的董事为3名，没有超过半数。按照B公司章程规定的董事会表决机制，重大事项需超过半数董事表决通过，因此，仅从目前董事会实际构成来看，A公司不能完全决定董事会的决策结果。但根据会计准则有关控制的概念，控制是指主导相关活动的现实能力，无论该权力行使与否。根据章程，A公司有权委派4名即超过半数的董事，从而控制董事会。只是目前A公司暂时没有行使该权力，而只要A公司愿意或需要，A公司即可派驻第4位董事，而随时行使其控制权。此外，A公司还享有对董事会决议的否决权，可以通过行使否决权来排除其他投资人的影响。

因此A公司虽然持股比例低于50%，且委派的董事没有超过半数，但A公司能够控制B公司，因而应将B公司纳入合并范围。



合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】PPP项目子公司是否应纳入合并财务报表范围

A 公司为工程类上市公司。20X1 年，A 公司与政府方共同出资设立 M 项目公司，负责运营某 PPP 模式的高速公路工程项目，建设期 4 年、运营期 30 年，其中 A 公司出资占比 20%，政府方占比 80%。根据相关协议，A 公司表决权比例为 60%，并负责 M 公司的经营管理，统筹安排工程设计及运维等工作。M 公司在运营期内通过收取车辆通行费等方式获取项目回报。该 PPP 项目投资预算 250 亿元，目前仍存在 180 亿元资金缺口，协议约定该资金缺口由 A 公司提供增信担保或另行筹集资金，政府方不承担任何融资责任。

A 公司认为，与 M 公司有关的重要决策，例如项目总投资额、总包方的选择、收费模式等，在 M 公司成立之初即已确定，其对 M 公司不享有实质性的权力，不应当将 M 公司纳入合并报表范围。A 公司认为其对 M 公司不享有权力的理由是否充分？

合并报表的审计要点提示

Lorem Ipsum Dolor Sit Amet, Connector Adipescient

【问题】PPP项目子公司是否应纳入合并财务报表范围

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，判断是否构成控制，需要确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动，相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。本案例中，A 公司与政府方共同出资设立 M 项目公司，作为PPP项目的融资平台和建设运营主体。虽然PPP项目总投资额、总包方的选择、收费模式等事项在 M 公司设立时已确定，但在既定合同安排下，A 公司仍需识别对 M 公司可变回报产生重大影响的活动。通常情况下，项目建造、运营和融资中的一项或多项活动仍会对 M 公司的回报产生重大影响，需根据具体情况分析判断，不应仅以 PPP 项目合同已对某些重要事项做出约定为由直接认为对 M 公司不享有权力。

本案例中，虽然 A 公司在 M 公司的投资比例仅占 20%，但表决权达到 60%，并负责 M 公司的经营管理，统筹安排工程设计及运维等工作，同时项目资金存在大额缺口，需由 A 公司提供增信担保或另行筹集资金，A 公司很可能有能力主导 M 公司的相关活动，因此认为其对 M 公司不享有权力的理由不充分。



谢谢观看

lorem ipsum dolor sit amet, consectetur adipiscing elit. aenean commodo ligula eget dolor. cum sociis
antiques pentises et magnas dis parturient



主讲：区伟杰