

注册会计师 教材精讲班 会计

举一反三：非同一控制下第一年：以管理用固定资产为例（免税合并）

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额，假设为 100，折旧年限 5 年，直线法计提折旧：

借：固定资产（公允价值—账面价值） 100
 资本公积（倒挤） 75
 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25

或者：借：固定资产（公允价值—账面价值） 100
 贷：资本公积 100
借：资本公积 25
 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：

借：管理费用（当期折旧数） 20
 贷：固定资产—累计折旧（期末累计数） 20

（3）调整所得税影响：

借：递延所得税负债（评估增值部分转销的金额×25%） 5
 贷：所得税费用（倒挤） 5

【提示】上述（1）和（3）调整分录简化为：

借：固定资产 80
 贷：资本公积 75
 所得税费用 5
 管理费用（当期折旧数） 20
 递延所得税负债（评估增值×25%） 20

非同一控制下第二年及以后年度：以管理用固定资产为例

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额，假设为 100，折旧年限 5 年，直线法计提折旧：

借：固定资产（公允价值—账面价值） 100
 资本公积（倒挤） 75
 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25

或者：借：固定资产（公允价值—账面价值） 100
 贷：资本公积 100
借：资本公积 25
 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：（在连续编制合并报表时，以前年度损益类项目和已经处置的项目，全部换成年初未分配利润项目）

借：年初未分配利润—累计折旧（以前年度，期初累计数） 20
 管理费用（当期折旧数） 20
 贷：固定资产—累计折旧（期末累计数） 40

（3）调整所得税影响：

借：递延所得税负债（评估增值部分转销的金额×25%） 10
 所得税费用（当年数） 5
 贷：年初未分配利润（以前年度） 5

【提示】上述（1）和（3）调整分录简化为：

借：固定资产 60
 管理费用（当期折旧数） 20
 贷：资本公积 75
 所得税费用 5
 年初未分配利润 15（20-5）
 递延所得税负债（评估增值×25%） 15

举一反三：非同一控制下第一年：以应收账款为例，（免税合并）

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额，应收账款评估减值假设为 100：

借：资本公积（倒挤） 75
 贷：应收账款（评估减值） 100
 递延所得税资产（评估减值×25%） 25

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：

借：应收账款 100
 贷：信用减值损失 100

（3）调整所得税影响：

借：所得税费用 25
 贷：递延所得税资产（评估减值部分转销的金额×25%） 25

【提示】上述（1）和（3）调整分录简化为：

借：资本公积（倒挤） 75 所得税费用 25 贷：信用减值损失 100

非同一控制下第二年及以后年度：以应收账款为例

(1) 调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额，应收账款评估减值假设为 100：

借：资本公积（倒挤） 75 递延所得税资产（评估减值×25%） 25
 贷：年初未分配利润（评估减值） 100

(2) 调整公允与账面的差异对损益的影响：（在连续编制合并报表时，以前年度损益类项目和已经处置的项目，全部换成年初未分配利润项目）

借：年初未分配利润（评估减值） 100 贷：年初未分配利润—信用减值损失 100

(3) 调整所得税影响：

借：年初未分配利润（以前年度） 25 贷：递延所得税资产（评估减值部分转销的金额×25%） 25

【提示】上述（1）和（3）调整分录简化为：

借：资本公积 75 贷：年初未分配利润 75

2、按权益法调整母公司的长期股权投资

【注】同一控制下按账面价值为基础调整，非同一控制下按公允价值为基础调整，步骤相同。但本步骤在合并日或购买日均不需要调整。

调整长期股权投资：投资收益、现金股利、其他综合收益、其他权益变动 4 个环节

(1) 调整投资损益（损失相反分录）

借：长期股权投资 贷：年初未分配利润（期初累计损益数×母公司比例）
 投资收益（当年损益数×母公司比例）

(2) 调整现金股利

借：年初未分配利润（以前年度发放的现金股利） 投资收益（当年现金股利） 贷：长期股权投资

(3) 调整其他综合收益、其他权益变动

借：长期股权投资 贷：其他综合收益（期末累计的其他综合收益变动数×母公司比例）
 资本公积（期末累计的其他资本公积变动数×母公司比例）

上述（1）和（3）调整分录可以合并一起：

年初未分配利润 =（子公司以前年度调整后净利润—以前年度发放的现金股利）×母公司比例

投资收益 =（子公司当年调整后净利润—现金股利）×母公司比例

借：长期股权投资 贷：年初未分配利润（期初累计损益数×母公司比例）
 投资收益（当年损益数×母公司比例）
 其他综合收益（期末累计的其他综合收益变动数×母公司比例）
 资本公积（期末累计的其他资本公积变动数×母公司比例）

【注】若长期股权投资对应的子公司净资产价值下降，做相反分录。

【知识点 5】合并调整—按公允价值调整

(1) 调整取得投资时子公司资产和负责公允价值与账面价值的差额：

第一年	第二年
借：固定资产(公允价值-账面价值) 存货(公允价值—账面价值) 递延所得税资产(评估减值×25%) 贷：应收票据及应收账款(评估减值) 递延所得税负债(评估增值×25%) 资本公积(倒挤)	借：固定资产(公允价值-账面价值) 年初未分配利润(公允价值-账面价值) 递延所得税资产(评估减值×25%) 贷：年初未分配利润(评估减值) 递延所得税负债(评估增值×25%) 资本公积(倒挤)