

第三节 至 第七节 合并财务报表的编制

二、资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制

(重点)

属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

- (一) 将子公司的账面价值调整为公允价值
- (二) 将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法
- (三) 抵销母公司长期股权投资
- (四) 抵销母公司投资收益
- (五) 合并报表内部交易的抵销、债权债务抵销
- (六) 其他内部债权债务的抵销
- (七) 合并现金流量表

【例 21-6】(考虑所得税) 2021 年 1 月 1 日, P 公司用银行存款 3 000 万元购得 S 公司 80% 的股份, 取得对 S 公司的控制权 (属于非同一控制下企业合并, 初始取得成本等于计税基础)。

(1) 2021 年 1 月 1 日, S 公司可辨认净资产账面价值为 3500 万元 (其中股本 2000 万元、资本公积 1500 万元), 公允价值为 3600 万元, 账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。

【个别报表】 初始投资成本为 3000 万元。

2021 年 1 月 1 日

借: 长期股权投资 3 000
 贷: 银行存款 3 000

(考虑所得税) (1) 2021 年 1 月 1 日, S 公司可辨认净资产账面价值为 3500 万元 (其中股本 2000 万元、资本公积 1500 万元), 公允价值为 3600 万元, 账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。

【合并报表】 购买日 2021 年 1 月 1 日

递延所得税负债=

合并商誉=

①借: 固定资产 100
 贷: 资本公积 75
 递延所得税负债 25

$(700-600) \times 25\% = 25$ (万元)

$3000 - (3500 + 100 - 25) \times 80\% = 140$ (万元)

②借: 股本 2 000
 资本公积 (1500+75) 1 575
 商誉 140
 贷: 长期股权投资 3 000
 少数股东权益 715

账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。S 公司 2021 年实现净利润 1 000 万元。

【合并报表】 资产负债表日 2021 年 12 月 31 日

第一步: 将子公司的账面价值调整为公允价值

(1) 将购买日子公司的账面价值调整为公允价值

借: 固定资产 100
 贷: 资本公积 75
 递延所得税负债 25

(2) 期末调整其账面价值

借：管理费用 5
 贷：固定资产—累计折旧 5
 借：递延所得税负债 1.25
 贷：所得税费用 1.25
 调整后的净利润=1000-5+1.25=996.25（万元）。

(2) S 公司 2021 年实现净利润 1 000 万元，计提法定盈余公积 100 万元，分配现金股利 600 万元，另因其他债权投资的公允价值变动计入当期其他综合收益的金额为 75 万元。

【合并报表】资产负债表日 2021 年 12 月 31 日

第二步：将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法

确认投资收益=996.25×80%=797（万元）。

借：长期股权投资 797
 贷：投资收益 797

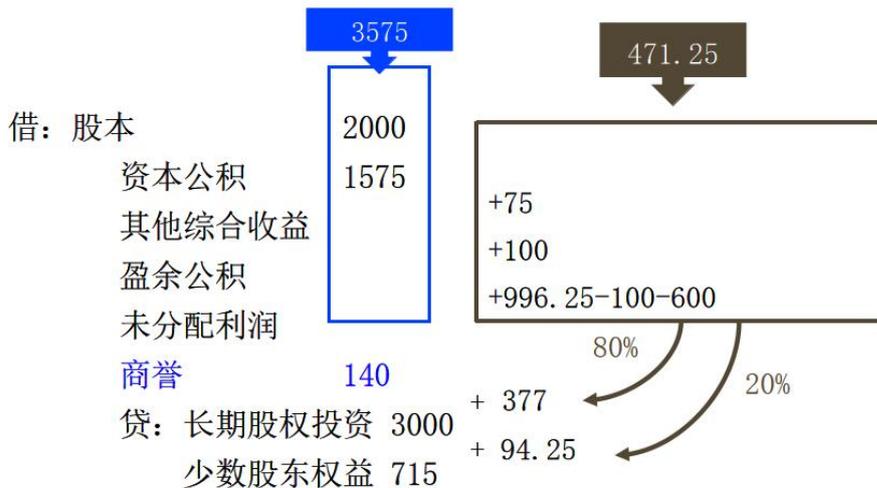
借：投资收益 480
 贷：长期股权投资（600×80%）480

借：长期股权投资 60
 贷：其他综合收益（75×80%）60

调整后的长期股权投资账面价值=3 000+797-480+60=3 377（万元）

【合并报表】资产负债表日2021年12月31日

第三步：抵销母公司长期股权投资



【合并报表】资产负债表日2021年12月31日

第四步：抵销母公司投资收益

