

第八节 合并财务报表综合举例

【例题·综合题】2021年1月1日，甲公司以银行存款3300万元从证券市场上购入乙公司发行在外的80%股份并能够控制乙公司。2021年宣告并分派2020年现金股利200万元，上述现金股利甲公司已收到。

(1) 编制甲公司2021年个别报表中与长期股权投资业务有关的会计分录。

①2021年1月1日投资时：

借：长期股权投资—乙公司	3300	
贷：银行存款		3300

②2021年宣告分派2020年现金股利200万元：

借：应收股利	(200×80%) 160	
贷：投资收益		160
借：银行存款	160	
贷：应收股利		160

(2) 编制甲公司2021年末对乙公司的合并财务报表的相关调整、抵销分录，并计算2021年末按权益法调整后的长期股权投资的账面余额。

(不考虑合并现金流量表、合并所有者权益变动表的有关抵销分录，答案中的金额单位用万元表示)

2021年1月1日，甲公司以银行存款3300万元从证券市场上购入乙公司发行在外的80%股份并能够控制乙公司。同日，乙公司所有者权益账面价值为3800万元(其中：股本为3000万元，盈余公积为80万元，未分配利润为720万元)，可辨认净资产公允价值为4200万元，差额是乙公司的一项管理用无形资产的公允价值比账面价值大400万元所引起的，该项无形资产的尚可使用寿命为5年，采用直线法摊销，预计净残值为0。甲公司和乙公司在合并前不存在关联方关系。甲公司和乙公司适用的所得税税率均为25%，盈余公积提取比例均为10%。

(1) 乙公司2021年度实现净利润314万元，提取盈余公积31.4万元；2021年宣告并分派2020年现金股利200万元，因持有的其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益的金额为30万元(已考虑所得税的影响)。上述现金股利甲公司已收到。

①对购买日子公司无形资产公允价值与账面价值的差额进行调整：

借：无形资产	400	
贷：资本公积		300
递延所得税负债		100
借：管理费用	(400/5) 80	
贷：无形资产—累计摊销		80
借：递延所得税负债	(80×25%) 20	
贷：所得税费用		20

②按权益法调整长期股权投资：

经调整后2021年乙公司净利润=314-80+20=254(万元)，权益法下，甲公司应确认的投资收益=254×80%=203.2(万元)。

借：长期股权投资	203.2	
贷：投资收益		203.2
借：投资收益	(200×80%) 160	
贷：长期股权投资		160
借：长期股权投资	24	
贷：其他综合收益	(30×80%) 24	

2021年12月31日按权益法调整后的长期股权投资的账面价值=3300-160+203.2+24=3367.2(万元)

③抵销对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益：

借：股本	3000	
资本公积		300

其他综合收益	30	
盈余公积 (80+31.4)	111.4	
未分配利润一年末 (720+254-31.4-200)	742.6	
商誉 [3300-(4200-400×25%)×80%]	20	
贷：长期股权投资		3367.2
少数股东权益		836.8

④对 2021 年子公司利润分配进行抵销：

借：投资收益	203.2	
少数股东损益 (254×20%)	50.8	
未分配利润一年初	720	
贷：提取盈余公积		31.4
对所有者 (或股东) 的分配	200	
未分配利润一年末	742.6	

(2) 乙公司 2021 年销售 200 件 A 产品给甲公司，每件售价 5 万元，每件成本 3 万元，甲公司 2021 年对外销售 A 产品 120 件，每件售价 6 万元。

⑤内部商品销售业务的抵销

借：营业收入 (200×5)	1000	
贷：营业成本		1000
借：营业成本	160	
贷：存货 [(200-120)×(5-3)]	160	
借：递延所得税资产 (160×25%)	40	
贷：所得税费用		40
借：少数股东权益 [(160-40)×20%]	24	
贷：少数股东损益		24

(3) 甲公司 2021 年 6 月 20 日出售一件产品给乙公司，产品售价为 100 万元，增值税为 13 万元，成本为 60 万元；乙公司购入后作管理用固定资产入账，预计使用年限 5 年，预计净残值为零，按直线法计提折旧。

⑥内部固定资产交易的抵销

借：营业收入	100	
贷：营业成本		60
固定资产—原价		40
借：固定资产—累计折旧 (40/5×6/12)	4	
贷：管理费用		4
借：递延所得税资产 [(40-4)×25%]	9	
贷：所得税费用		9

(4) 2021 年 1 月 1 日，甲、乙公司之间不存在内部债权债务；2021 年 12 月 31 日，乙公司应收甲公司账款的余额为 100 万元。假定乙公司对应收甲公司的账款按 10% 计提坏账准备。

⑦抵销母子公司内部债权债务：

借：应付账款	100	
贷：应收账款		100
借：应收账款—坏账准备	10	
贷：信用减值损失		10
借：所得税费用 (10×25%)	2.5	
贷：递延所得税资产		2.5
借：少数股东损益 [(10-2.5)×20%]	1.5	
贷：少数股东权益		1.5