

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 |