

【知识点 4】非同一控制下企业合并

【教材例题-17】接【教材例题-16】甲公司 20×1 年 1 月 1 日以定向增发普通股票的方式，购买持有 A 公司 70%的股权。甲公司对 A 公司长期股权投资的金额为

29 500 万元，甲公司购买日编制的合并资产负债表中确认合并商誉 4 300 万元。

A 公司在购买日股东权益总额为 32 000 万元，其中股本为 20 000 万元，资本公积为 8 000 万元、盈余公积为 1 200 万元、未分配利润为 2 800 万元。

A 公司购买日应收账款账面价值为 3 920 万元、公允价值为 3 820 万元；存货的账面价值为 20 000 万元、公允价值为 21 100 万元；固定资产账面价值为 18 000 万元、公允价值为 21 000 万元。

A 公司 20×1 年 12 月 31 日股东权益总额为 38 000 万元，其中股本为 20 000 万元，资本公积为 8 000 万元、盈余公积为 3 200 万元、未分配利润为 6 800 万元。A 公司 20×1 年全年实现净利润 10 500 万元，A 公司当年提取盈余公积 2 000 万元、向股东分配现金股利 4 500 万元。

截至 20×1 年 12 月 31 日，应收账款按购买日确认的金额收回，确认的坏账已核销；

购买日存货公允价值增值部分，当年已全部实现对外销售；

购买日固定资产原价公允价值增加系公司用办公楼增值。该办公楼采用的折旧方法为年限平均法，该办公楼剩余折旧年限为 20 年，假定该办公楼评估增值在未来 20 年内平均摊销。

甲公司 20×1 年编制合并财务报表时，应当进行如下调整抵销处理：

(1) 按公允价值对 A 公司财务报表项目进行调整。根据购买日 A 公司资产和负债的公允价值与账面价值之间的差额，调整 A 公司相关公允价值变动的资产和负债项目及资本公积项目。

购买日	购买日当年的资产负债表日
第一步：账面调公允 借：存货 1 100 固定资产 3 000 贷：应收账款 100 资本公积 4 000	第一步：账面调公允： 借：存货 1 100 固定资产 3 000 贷：应收账款 100 资本公积 4 000 持续计量到资产负债表日： 借：管理费用 150 贷：固定资产 150 借：营业成本 1 100 贷：存货 1 100 借：应收账款 100 贷：信用减值损失 100

【提示 1】固定资产/存货评估增值的调整

子公司个别报表	调整抵销分录	合并报表认可
借：管理费用 900 贷：固定资产——累计折旧 900	借：管理费用 150 贷：固定资产——累计折旧 150	借：管理费用 1050 贷：固定资产——累计折旧 1050
借：营业成本 20 000 贷：存货 20 000	借：营业成本 1 100 贷：存货 1 100	借：营业成本 21 100 贷：存货 21 100

【提示】应收账款的调整

子公司角度年初应收账款账面余额（账面价值）3 920 万元，公允价值为 3 820 万元；截至 20×1 年 12 月 31 日，应收账款按购买日确认的金额收回，确认的坏账已核销。

子公司个别账务处理	调整抵销分录（倒挤）	合并报表认可的结果
借：信用减值损失 100 贷：坏账准备 100 借：坏账准备 100 贷：应收账款 100 借：银行存款 3 820 贷：应收账款 3 820	借：应收账款 100 贷：信用减值损失 100	借：银行存款 3 820 贷：应收账款 3 820

第二步：成本调权益

（2）按照权益法对甲公司财务报表项目进行调整

A公司调整后本年净利润

=10 500+[100（购买日应收账款公允价值减值的实现而调减信用减值损失）-1 100（购买日存货公允价值增值的实现而调增营业成本）-150（固定资产公允价值增值计算的折旧而调增管理费用）]=9 350（万元）

权益法下甲公司对A公司投资的投资收益=9 350×70%=6 545（万元）

借：长期股权投资——A公司 6 545
 贷：投资收益 6 545

借：投资收益（4500×70%） 3 150
 贷：长期股权投资 3 150

权益法下甲公司对A公司长期股权投资本年年末余额=29 500+6 545-4 500（分派股利）×70%=32 895（万元）

【提示1】以购买日子公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算子公司所有者权益总额=(32000+4000)+9 350-4500=40850（万元）；

合并商誉=29 500-36 000×70%=4 300（万元）

第三步：抵销母公司的长投和子公司的所有者权益：

（3）长期股权投资与所有者权益的抵销

借：股本 20 000
 资本公积 12 000（8 000+4 000）
 盈余公积 3 200
 未分配利润 5 650
 商誉 4 300
 贷：长期股权投资 32 895
 少数股东权益（40850×30%） 12 255

A公司调整后本年年末未分配利润=2 800（年初）+9350-2 000（提取盈余公积）-4 500（分派股利）=5 650（万元）

第四步：抵销母公司的投资收益和子公司的利润分配

（4）投资收益与子公司利润分配等项目的抵销

借：投资收益（9 350×70%） 6 545
 少数股东损益（9350×30%） 2 805
 未分配利润——年初 2 800
 贷：提取盈余公积 2 000
 向股东分配利润 4 500
 年末未分配利润 5 650

（5）应收股利与应付股利的抵销

借：其他应付款——应付股利 3 150
 贷：其他应收款——应收股利 3 150