

第四节 长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）

第四步：（抵损益）

4. 对投资收益与子公司当年利润分配相抵销，使合并财务报表反映母公司股东权益变动的情况。

年初未分配利润+本年净利润=年末未分配利润+本年减少

借：投资收益【调整后的金额×母%】

少数股东损益【调整后的金额×少%】

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

对股东的分配

年末未分配利润【调整后的金额】

5. 在编制合并工作底稿的基础上，计算合并财务报表各项目的合并数，编制合并财务报表。

【例 27-20】承【例 27-19】，甲公司 2×21 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 2×21 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 2×21 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 2×21 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 2×21 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 2×21 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）