

### 第三节 长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）

【例 27-18】承【例 27-17】，甲公司于 2×22 年 1 月 1 日，以 28 600 万元的价格取得 A 公司 80%的股权，使其成为子公司。

A 公司 2×22 年 1 月 1 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；2×22 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 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 2×22 年实现净利润 10 500 万元，经公司董事会提议并经股东会批准，20×2 年提取盈余公积 2000 万元，向股东宣告分派现金股利 4 500 万元。甲公司对 A 公司长期股权投资取得时的账面价值为 25 600 万元，2×22 年 12 月 31 日仍为 25 600 万元，甲公司当年确认投资收益 3 600 万元。

第一步：将成本法核算的结果调整为权益法核算结果的相关调整分录如下：

借：投资收益                       $(4\,500 \times 80\%) \ 3\,600$   
    贷：长期股权投资                                              3 600  
借：长期股权投资                   $(10\,500 \times 80\%) \ 8\,400$   
    贷：投资收益                                                      8 400

经过上述调整分录后，甲公司对 A 公司长期股权投资的账面价值为 30 400 万元  $(25\,600 + 8\,400 - 3\,600)$ 。

甲公司对 A 公司长期股权投资账面价值 30 400 万元正好与母公司在 A 公司股东权益中所拥有的份额相等。

$(38\,000 \times 80\% = 30\,400)$

第二步：抵销（抵权益，抵损益）

1. 抵权益：必须将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益中所拥有的份额予以抵销。

借：股本  
    资本公积  
    其他综合收益  
    盈余公积  
    未分配利润  
    贷：长期股权投资  
        少数股东权益

【提示 2】同时，被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应自资本公积转入留存收益。

【后恢复】

借：资本公积  
    贷：盈余公积  
        未分配利润

被合并方在企业合并前实现的其他综合收益中归属于合并方的部分，自资本公积转入其他综合收益。

【提示】看题目已知是否考虑留存收益的恢复。

接【例 27-18】，本例经过调整后甲公司对 A 公司长期股权投资的金额为 30 400 万元；A 公司股东权益总额为 38 000 万元，甲公司拥有 80%的股权，即在子公司股东权益中拥有 30 400 万元；其余 20%则属于少数股东权益。

假定不考虑留存收益恢复因素。

长期股权投资与子公司所有者权益抵销时，其抵销分录如下：

|          |                    |
|----------|--------------------|
| 借：股本     | 20 000             |
| 资本公积     | 8 000              |
| 盈余公积     | 3 200              |
| 未分配利润    | 6 800              |
| 贷：长期股权投资 | 30 400             |
| 少数股东权益   | (38 000×20%) 7 600 |

【提示】A 公司 2×22. 12. 31 股东权益的计算

| 报表项目  | 2×22. 01. 01 余额 | 发生额                           | 2×22. 12. 31 余额 |
|-------|-----------------|-------------------------------|-----------------|
| 股本    | 20 000          | —                             | 20 000          |
| 资本公积  | 8 000           | —                             | 8 000           |
| 盈余公积  | 1 200           | +2 000                        | 3 200           |
| 未分配利润 | 2 800           | +10 500-2 000<br>-4 500=4 000 | 6 800           |
| 合计    | 32 000          | 6 000                         | 38 000          |

## 2. 母公司对子公司的投资收益与子公司当年利润分配的抵销(抵损益)

还必须将对子公司的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。

|          |
|----------|
| 借：投资收益   |
| 少数股东损益   |
| 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  |

【推导】上述抵销分录的原理分析如下：

(1) 子公司本期净利润=子公司本期净利润×母公司持股比例+少数股东损益

(2) 年初未分配利润+本期净利润=本期利润分配+年末未分配利润

年初未分配利润+(母公司本期投资收益+少数股东损益)(借方)=本期利润分配+年末未分配利润(贷方)

本期利润分配=提取盈余公积+对股东的分配

【提示】值得注意的是，子公司发行累积优先股等其他权益工具的，无论当期是否宣告发放其股利，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目列示；

子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期宣告发放的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

本例中，A公司2×22年实现净利润10 500万元，经公司董事会提议并经股东会批准，2×22年提取盈余公积2000万元，向股东宣告分派现金股利4 500万元。甲公司对A公司长期股权投资取得时的账面价值为25 600万元，2×22年12月31日仍为25 600万元，甲公司当年确认投资收益3 600万元。

接【例 27-15】甲公司进行上述抵销处理时，其抵销分录如下：

借：投资收益 (10 500×80%) 8 400  
少数股东损益 (10 500×20%) 2 100  
年初未分配利润 2 800  
贷：提取盈余公积 2 000  
对股东的分配 4 500  
年末未分配利润 6 800

另外，本例中A公司本年宣告分派现金股利4 500万元，股利款项尚未支付，A公司确认应付股利4 500万元。甲公司根据A公司宣告的分派现金股利的公告，按照其所享有的金额，确认应收股利3 600万元。这属于母公司与子公司之间的债权债务，在编制合并资产负债表时必须将其予以抵销，其抵销分录如下：

借：其他应付款——应付股利 3 600  
贷：其他应收款——应收股利 3 600

【提示】“其他应收款”项目，应根据“应收利息”“应收股利”和“其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。

【总结】同一控制控股合并合并财务报表的调整分录与部分抵销分录

|                   | 抵销分录                                                                                                   |
|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 合并日<br>(先抵消, 后恢复) | 1. 将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益中所拥有的份额予以抵销<br>借：股本<br>资本公积<br>其他综合收益<br>盈余公积<br>未分配利润<br>贷：长期股权投资<br>少数股东权益 |

(先调整(成本调权益), 后抵消(抵权益, 抵损益))

| 第 1 年                                                              | 第 2 年                                                              |
|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| 1. 子公司实现净利润或发生净亏损<br>借：长期股权投资<br>贷：投资收益（或反向）                       | 借：长期股权投资<br>贷：年初未分配利润<br>（或反向）                                     |
| 2. 子公司宣告现金股利<br>借：投资收益<br>贷：长期股权投资                                 | 借：年初未分配利润<br>贷：长期股权投资                                              |
| 3. 子公司其他综合收益引起的变动<br>借：长期股权投资<br>贷：其他综合收益（或反向）                     | 借：长期股权投资<br>贷：其他综合收益——年初<br>（或反向）                                  |
| 4. 子公司除净损益、利润分配、其他综合收益以外的<br>所有者权益的其他变动<br>借：长期股权投资<br>贷：资本公积（或反向） | 借：长期股权投资<br>贷：资本公积——年初<br>（或反向）                                    |
| 计算出母公司对子公司长期股权投资调整后的账面价<br>值                                       | /                                                                  |
| /                                                                  | 1. 子公司实现净利润或发生净亏损<br>借：长期股权投资<br>贷：投资收益（或反向）                       |
|                                                                    | 2. 子公司宣告现金股利<br>借：投资收益<br>贷：长期股权投资                                 |
| /                                                                  | 3. 子公司其他综合收益引起的变动<br>借：长期股权投资<br>贷：其他综合收益（或反向）                     |
|                                                                    | 4. 子公司除净损益、利润分配、其他综合收益以外的<br>所有者权益的其他变动<br>借：长期股权投资<br>贷：资本公积（或反向） |
|                                                                    | 计算出母公司对子公司长期股权投资调整后的账面价<br>值                                       |

**第二部：抵销处理（抵权益，抵损益）**

首先：必须将母公司对子公司长期股权与子公司所有者权益中所拥有的份额予以抵销。（抵权益）

借：股本

资本公积

盈余公积

其他综合收益

年末未分配利润

贷：长期股权投资

少数股东权益

抵损益：

借：投资收益

少数股东损益

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

## 2. 连续编制合并财务报表【合并报表的调整分录不会影响各自的个别报表的数字】

第一步，抄上年的分录，项目换成年初。

在编制合并财务报表调整以前年度涉及除未分配利润之外的所有者权益分录时，均应用“股本（或实收资本）——年初”、“资本公积——年初”、其他综合收益——年初和“盈余公积——年初”项目代替；

对于上期编制调整和抵销分录时涉及利润表中的项目及所有者权益变动表“未分配利润”项目，在本期编制合并财务报表调整分录和抵销分录时均应用“年初未分配利润”项目代替

第二步：按照原来的思路，做本年的调整抵消分录。