

(2) 投资后的第 2 年

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后的第 2 年	当年情况	借：管理费用等（ 需补提折旧、摊销 ） 贷：固定资产——累计折旧 无形资产——累计摊销 借：营业成本（ 评估增值的存货对外出售 ） 贷：存货

补充：考虑所得税的影响

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后第 2 年	当年情况	借：递延所得税负债（ 当期补提折旧、摊销的金额 × 税率 ） 贷：所得税费用 借：递延所得税负债（ 当期售出存货的金额 × 税率 ） 贷：所得税费用

第二种情形：评估减值（以应收账款为例）

① 投资当年年末（账面必须调公允）

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资当年年末	借：资本公积 贷：应收账款	假设按照评估价格收回 借：应收账款 贷：信用减值损失

解释：

个别报表处理方式（备抵法处理方式）

借：信用减值损失 借：坏账准备 借：银行存款
贷：坏账准备 贷：应收账款 贷：应收账款

合并报表中已经在评估减值时考虑，所以从合并报表层面，不存在坏账核销，应予以冲销。

补充：考虑所得税的影响

提示：以上分录可以合并。

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资当年年末	借：递延所得税资产 贷：资本公积	借：所得税费用 贷：递延所得税资产

(2) 投资后的第 2 年

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后的第 2 年	前情提要	借：资本公积——年初 贷：未分配利润——年初（应收账款已按评估金额收回，不存在了） 补充：考虑所得税影响 借：递延所得税资产 贷：资本公积——年初
	当年情况	款项已经收回，就不存在对第 2 年的影响了

总结规律：

第一年正常做；第二年先交代上年情况（即前情提要），然后考虑本年的情况。

注意：

被购买方账面净利润和未分配利润需要根据以上调整分录进行调整，分别加或减损益科目。即，调整后子公司净利润

= 账面净利润 - 成本费用（借方） + 成本费用（贷方）

调整后未分配利润

= 期初未分配利润（期初账面或调整后） + 调整后子公司净利润 - 提取的盈余公积 - 分配的现金股利
或

= 期末账面未分配利润 + 成本费用（贷方） - 成本费用（借方）

（3）成本需要转权益

①被购买方实现净利润

借：长期股权投资

 贷：投资收益

亏损则为反向

注意：

本处的净利润不能使用被购买方的账面净利润，而应该使用经过调整后的净利润或净亏损。（调整因素仅限于评估增值/减值，不涉及内部交易，如内部交易影响损益，应单独考虑）

②被购买方派发现金股利

借：投资收益

 贷：长期股权投资

③被购买方其他综合收益发生变动

借：长期股权投资

 贷：其他综合收益

或反向

④被购买方除净损益、派发现金股利和其他综合收益以外的影响所有者权益变动的因素

借：长期股权投资

 贷：资本公积

或反向

（4）长投权益互相抵

借：股本（实收资本）

 资本公积（调整后的金额）

 其他综合收益

盈余公积

未分配利润（调整后的金额）

商誉（仍为购买日确认的商誉金额）

贷：长期股权投资（调整后的金额）

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东投资持股比例）

（5）利润分配不能留

借：投资收益（调整后的净利润×持股比例）

少数股东损益（调整后的净利润×少数股东比例）

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配（全部股利）

年末未分配利润（调整后的未分配利润）

【计算分析6】接【计算分析5】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29500万元，甲公司购买日编制的合并资产负债表中确认合并商誉4300万元。购买日评估增值/减值资料如下：

项目	账面价值	公允价值	评估增值/减值
应收账款	3920	3820	100（减值）
存货	20000	21100	1100（增值）
固定资产	18000	21000	3000（增值）

A公司购买日和当年年末的资产负债资料如下：

项目	20×1年1月1日（购买日）	20×1年12月31日（第一年年末）
股本	20 000	20 000
资本公积	8 000	8 000
盈余公积	1 200	3 200
未分配利润	2 800	6 800
所有者权益总额	32 000	38 000

其他资料：

A公司20×1年全年实现净利润10500万元，A公司当年提取盈余公积2000万元、向股东分配现金股利4500万元。

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。

解析：1. 按公允价值对A公司财务报表项目进行调整（账面必须调公允）

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。在合并工作底稿中，其调整分录如下：

(1) 购买日评估增值/减值

借：存货	1 100
固定资产	3 000
贷：应收账款	100
资本公积	4 000

存货虽然当年全部出售，但是当年未调整评估增值时仍应反映，其出售的影响会在后续调整中有所反映

存货虽然当年全部出售，但是当年未调整评估增值时仍应反映，其出售的影响会在后续调整中有所反映

如果考虑所得税影响：

(1) 存货评估增值的影响

借：资本公积	(1 100×25%) 275
递延所得税负债	275

(2) 固定资产评估增值的影响

借：资本公积	(3 000×25%) 750
递延所得税负债	750

(3) 应收账款评估减值的影响

借：递延所得税资产	(100×25%) 25
资本公积	25