

【计算分析7】接【计算分析6】A公司20×2年（投资后第2年）全年实现净利润12 000万元，A公司当年提取盈余公积2 400万元、向股东分配现金股利6 000万元。A公司在20×2年12月31日相关资产和负债资料如下：

项目	20×1年12月31日（投资当年年末）	20×2年12月31日（投资后第2年）
股本	20 000	20 000
资本公积	8 000	8 000
盈余公积	3 200	5 600
未分配利润	6 800	10 400
所有者权益总额	38 000	44 000

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。

截至20×1年12月31日，应收账款按购买日公允价值的金额收回；购买日的存货，当年已实现对外销售；购买日固定资产公允价值增加的系公司管理用办公楼，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：甲公司20×2年编制合并财务报表时，应当进行的调整抵销处理如下：

1. 调整子公司的评估增值或评估减值（账面必须调公允）

步骤	调整分录
<b>账面必须调公允——前期</b>	借：未分配利润——年初 1 100 固定资产——原价 3 000 贷：未分配利润——年初 100 资本公积——年初 4 000 补充：考虑所得税的影响借：资本公积——年初 1 000 递延所得税资产 25 贷：递延所得税负债 1 025
<b>账面必须调公允——当期</b>	——

提示：投资当年年末调整子公司的评估增值或评估减值

步骤	调整分录
<b>账面必须调公允</b>	借：存货 1 100 固定资产 3 000 贷：应收账款 100 资本公积 4 000 补充：考虑所得税的影响借：资本公积 1 000 递延所得税资产 25 贷：递延所得税负债 1 025

2. 评估增值/减值对净损益产生的影响（后续变动需考虑）

步骤	调整分录
<b>后续变动需考虑——前期</b>	存货已经对外出售，应收账款已经收回，所以 <b>无需</b> 编制上年分录。借：未分配利润——年初 150 贷：固定资产——累计折旧 150 补充：考虑所得税的影响借：递延所得税负债 275 递延所得税负债 37.5 未分配利润——年初 25 贷：未分配利润——年初 275 未分配利润——年初 37.5 递延所得税资产 25

提示：投资当年年末评估增值/减值对当期损益产生的影响

步骤	调整分录
后续变动需考虑	借：营业成本 1 100 贷：存货
	1 100 借：管理费用 150 贷：固定资产——累计折旧 150 借：应收账款——坏账准备 100
	贷：信用减值损失 100
	补充：考虑所得税的影响借：递延所得税负债 275 递延所得税负债 37.5 所得税费用 25 贷：所得税费用 275 所得税费用 37.5 递延所得税资产 25

步骤	调整分录
后续变动需考虑——当期	借：管理费用 150 贷：固定资产——累计折旧 150
	补充：如果考虑所得税借：递延所得税负债 37.5 贷：所得税费用 37.5

3. A 公司（被购买方）当期净利润和未分配利润计算

A 公司调整后本年年初（即上年年末）未分配利润

=6 800+100（上年应收账款的影响金额）-1 100（上年存货的影响金额）-150（上年固定资产的影响金额）

=5 650（万元）

A 公司调整后本年净利润

=12 000-150（固定资产的影响金额）

=11 850（万元）

A 公司调整后本年年末未分配利润

=5 650（上期调整后未分配利润，即期初调整后的未分配利润）+11 850（调整后的本年利润）-2 400（提取盈余公积）-6 000（分派股利）

=9 100（万元）

或

=10 400（期末账面未分配利润）+100（上年应收账款的影响金额）-1 100（上年存货的影响金额）-150（上年固定资产的影响金额）-150（本年固定资产的影响金额）

=9100（万元）

如果考虑所得税影响：

（1）A 公司调整后本年净利润

=12 000-150（补提的折旧）+37.5（补提折旧所得税影响）

=11 887.5（万元）

A 公司调整后本年年初（即上年年末）未分配利润

$$= 6\,800 + 100 \text{（上年应收账款的影响）} - 1\,100 \text{（上年存货的影响）} - 150 \text{（上年固定资产的影响）} - 25 + 275 + 37.5$$

$$= 5\,937.5 \text{（万元）}$$

（2）A 公司调整后本年年末未分配利润

$$= 5\,937.5 + 11\,887.5 - 2\,400 \text{（提取盈余公积）} - 6\,000 \text{（分派股利）}$$

$$= 9\,425 \text{（万元）}$$

#### 4. 成本需要转权益

步骤	调整分录
<b>成本需要转权益——前期</b>	借：长期股权投资——A 公司                      6 545    贷：未分配利润——年初 6 545 借：未分配利润——年初                      3 150    贷：长期股权投资 3 150
	提示： <b>投资当年年末</b> 成本法调权益法借：长期股权投资—A 公司                      6 545    贷：投资收益    6 545 借：投资收益 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

$$= 32\,895 \text{（上年末长期股权投资余额）} + 8\,295 - 4\,200$$

$$= 36\,990 \text{（万元）}$$

步骤	调整分录
<b>成本需要转权益——当期</b>	借：长期股权投资—A 公司    (11 850×70%) 8 295    贷：投资收益 8 295 借：投资收益    (6 000×70%) 4 200    贷：长期股权投资 4 200

补充：如果考虑所得税影响

步骤	调整分录
<b>成本需要转权益——前期</b>	借：长期股权投资——A 公司                      6 746.25    贷：未分配利润——年初 6 746.25 借：未分配利润——年初                      3 150    贷：长期股权投资 3 150
	提示： <b>投资当年年末</b> 成本法调权益法借：长期股权投资—A 公司                      6 746.25    贷：投资收益    6 746.25 借：投资收益 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

$$= 33\,096.25 \text{（上年末长期股权投资余额）} + 8\,321.25 - 6\,000 \text{（分配股利）} \times 70\%$$

$$= 37\,217.5 \text{（万元）}$$

步骤	调整分录
<b>成本需要转权益——当期</b>	借：长期股权投资——A 公司                      8 321.25    贷：投资收益 (11 887.5×70%) 8 321.25 借：投资收益    (6 000×70%) 4 200    贷：长期股权投资    4 200

#### 5. 长投权益互相抵

借：股本		20 000	
资本公积	(8 000+4 000)	12 000	
盈余公积			5 600
未分配利润			9 100
(5 650 (调整后的期初) +11 850 (调整后的本年) -2 400-6 000)			
商誉	(固定不变)	4 300	
贷：长期股权投资	(32 895+8 295-4 200)	36 990	
少数股东权益			14 010
	(20 000+12 000+9 100+5 600) ×30%		
	或 12 255 (期初) + (11 850-6 000) ×30%		

如果考虑所得税的影响：

借：股本		20 000	
资本公积	(8 000+4 000-1000)	11 000	
盈余公积			5 600
未分配利润			9 425
(5 937.5 (调整后的期初) +11 887.5 (调整后的本年) -2 400-6 000)			
商誉	(固定不变)	5000	
贷：长期股权投资	(33 096.25+8 321.25-4200)	37 217.5	
少数股东权益			13 807.5
	(20 000+11 000+9 425+5 600) ×30%		
	或 12 041.25 (期初) + (11 887.5-6 000) ×30%		

#### 6. 利润分配不能留

借：投资收益		8 295	
少数股东损益			3 555
未分配利润——年初			5 650
贷：提取盈余公积		2 400	
向股东分配利润			6 000
未分配利润——年末			9 100

如果考虑所得税的影响：

借：投资收益	(11 887.5×70%)	8 321.25	
少数股东损益	(11 887.5×70%)	3 566.25	
未分配利润——年初			5 937.5

贷：提取盈余公积	2 400
向股东分配利润	6 000
未分配利润——年末	9 425

7. 应收股利与应付股利的抵销

借：其他应付款——应付股利	4 200
贷：其他应收款——应收股利	4 200

总结：

1. 购买日

账面必须调公允、长投权益互相抵

2. 购买日后

账面必须调公允、后续变动应考虑、成本需要转权益（净利润、未分配利润均需要调整）、长投权益互相抵（长投、未分配利润和资本公积用调整后的金额）、利润分配不能留