



第 15 章 财务报告

考情分析

本章内容非常多，是历年考试的重点，要求考生全面掌握。本章考试题型以主观题为主，但在客观题中也会有所涉及。主观题主要考查合并财务报表调整、抵销分录的编制；而客观题主要考查合并范围的确定、现金流量表的填列方法等。

目录

- 1. 财务报告概述、合并财务报表概述
- 2. 调整分录、抵销分录
- 3. 合并现金流量表
- 4. 合并财务报表综合例题

财务报告概述

一、财务报表的构成



二、财务报表的分类

标准	分类
编报期间	中期财务报表
	年度财务报表
编报主体	个别财务报表
	合并财务报表

三、财务报表列报的基本要求

- 1. 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表。
- 2. 列报基础：持续经营。



3. 权责发生制：现金流量表应当按照收付实现制编制，其他财务报表应当按权责发生制编制。
4. 列报的一致性：满足可比性要求。
5. 重要性和项目列报：重要的单独列报，不重要的合并列报。
6. 财务报表项目金额间的相互抵销：一般应当以总额列报，不能相互抵销后以净额列报，准则另有规定的除外。
7. 比较信息的列报：至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据和理解当期财务报表相关的说明。
8. 财务报表表首的列报要求：如编制企业的名称、资产负债表日和涵盖的会计期间等。
9. 报告期间：至少编制年度财务报表。

四、现金流量表

作用	反映企业在一定会计期间现金和现金等价物的流入和流出
现金流量的界定	企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出
结构	经营活动产生的现金流量
	投资活动产生的现金流量
	筹资活动产生的现金流量

经营活动	概念	企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项	
	包括	销售商品、提供劳务收到的现金；收到的税费返还；购买商品、接受劳务支付的现金；支付给职工以及为职工支付的现金；支付的各项税费等	
	填列方法	直接法	以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量（准则要求）
		间接法	将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响
投资活动	概念	企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动	
	包括	收回投资收到的现金；取得投资收益收到的现金；处置子公司及其他营业单位收到的现金净额；处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额；购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金；投资支付的现金；取得子公司及其他营业单位支付的现金净额等	
	注意	不同企业由于行业特点不同对投资活动的认定存在差异（例如，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产所产生的现金流量，对于工商业企业而言，属于投资活动现金流量，而对于证券公司而言，属于经营活动现金流量）	
筹资活动	概念	导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动	
	包括	吸收投资收到的现金；取得借款收到的现金；偿还债务支付的现金；分配股利、利润或偿付利息支付的现金等	



编制方法	工作底稿法	以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表
	T 型账户法	以 T 型账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表
	分析填列法	直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录，分析计算出现金流量表各项目的金额，并据以编制现金流量表的一种方法

【例题·多选题】下列现金收支，应作为企业经营活动现金流量进行列报的有（ ）。

- A. 支付给生产工人的工资
- B. 购买原材料支付的现金
- C. 购买生产设备支付的现金
- D. 销售产品收到的现金

【答案】ABD

【解析】选项 C，属于投资活动产生的现金流量。

【例题·多选题】下列各项中，应作为企业筹资活动现金流量进行列报的有（ ）。

- A. 购买固定资产支付的现金
- B. 预收的商品销售款
- C. 支付的借款利息
- D. 支付的现金股利

【答案】CD

【解析】选项 A，属于投资活动产生的现金流量；选项 B，属于经营活动产生的现金流量；

【例题·多选题】下列各项现金收支中，属于企业经营活动现金流量的有（ ）。

- A. 收到商品销售款
- B. 缴纳企业所得税
- C. 偿还银行借款
- D. 收到现金股利

【答案】AB

【解析】选项 C，属于筹资活动现金流量；选项 D，属于投资活动现金流量。



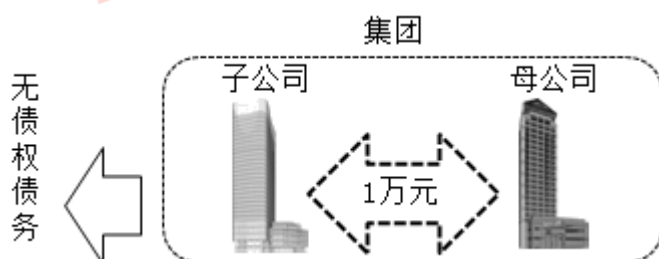
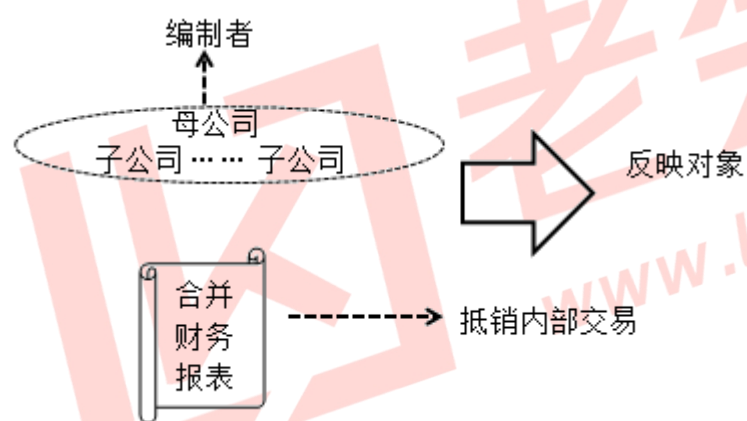
五、终止经营

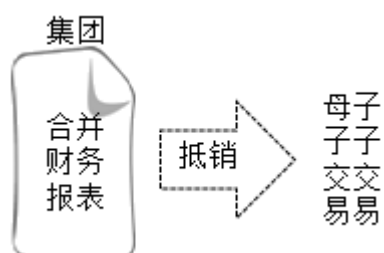
终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

[提示] 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

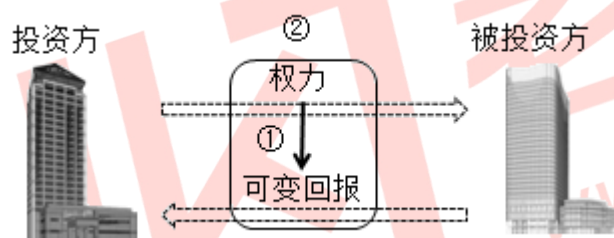
合并财务报表概述

一、合并财务报表的概念与特点





二、合并财务报表合并范围的确定



〔提示〕实际工作中，投资方在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的两个要素。相关事实和情况主要包括：

被投资方的设立目的和设计；被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；投资方与其他方的关系。

【例题·多选题】下列各项中，投资方在确定合并财务报表合并范围时应予考虑的因素有（ ）。

- A. 被投资方的设立目的
- B. 投资方是否拥有对被投资方的权力
- C. 投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报
- D. 投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

【答案】ABCD



控制的判断：

①通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

被投资方业绩不固定

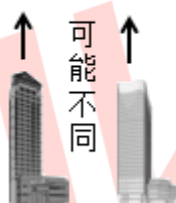
控制的判断：

②对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额



a. 有主导被投资方相关活动的现时能力，而不要求实际行使权力：

相关活动 -----> 对回报产生重大影响的活动



商品或劳务的销售和购买；
金融资产的管理；
资产的购买和处置；
研究与开发活动；
确定资本结构和获取融资等

[提示] 两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生最重大影响活动的一方拥有对被投资方的权力。



b. 实质性权利，而非保护性权利：

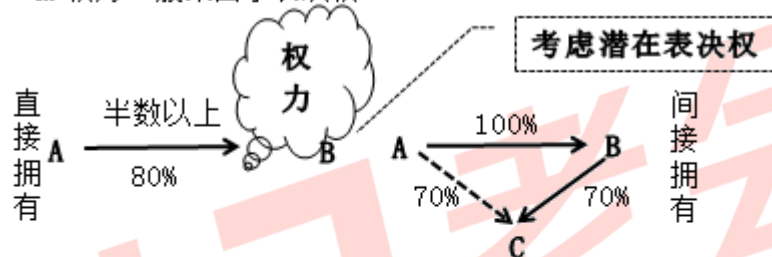
有实际能力行使的可执行权利

保护自身权益，而非主导性权力

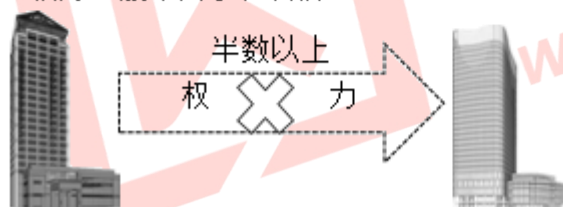
c. 拥有决策权的投资方应为主要责任人：

为自己行使权利，而非代理人

d. 权力一般来自于表决权：



d. 权力一般来自于表决权：



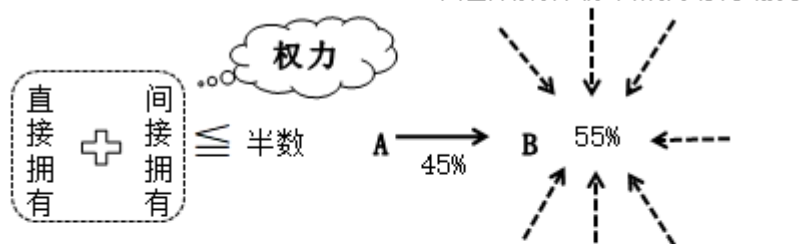
被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导；

表决权并不是实质性权利时，即使持有多数表决权，企业也不拥有对被投资方的权力；

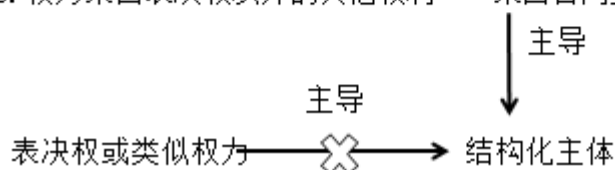
主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一方持有的表决权比例（相关活动的决策必须超过 $\frac{2}{3}$ 的表决权）。



d. 权力一般来自于表决权：

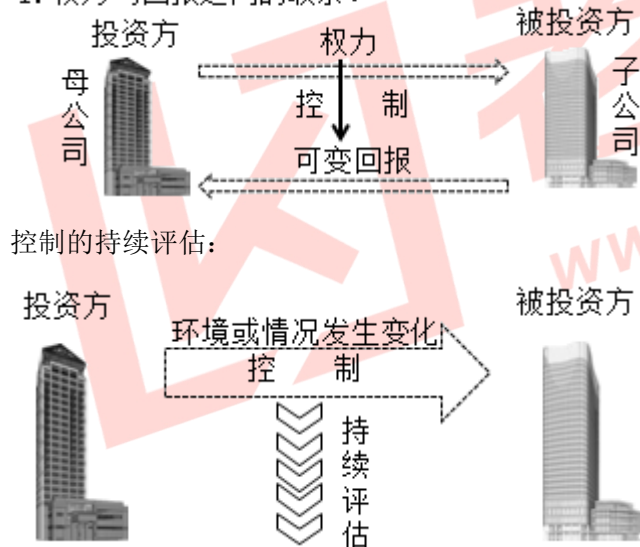


e. 权力来自表决权以外的其他权利——来自合同安排：



结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。

f. 权力与回报之间的联系：



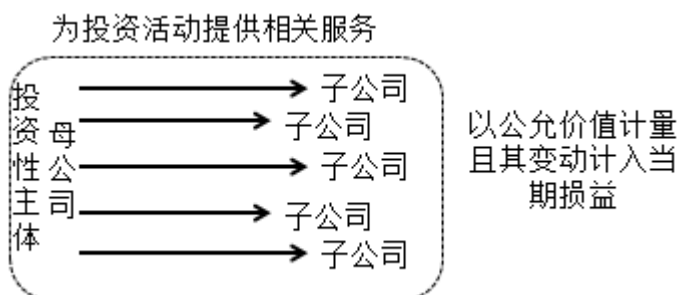
【例题·多选题】下列各项中，被投资方不应纳入投资方合并财务报表合并范围的有（ ）。

- A. 投资方和其他投资方对被投资方实施共同控制
- B. 投资方拥有被投资方半数以上表决权但不能控制被投资方
- C. 投资方未拥有被投资方半数以上表决权但有权决定其财务和经营政策
- D. 投资方直接拥有被投资方半数以上表决权但被投资方已经被宣告清理整顿

【答案】ABD



合并范围的豁免：



合并范围的豁免：

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：

- 一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金；
- 二是该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；
- 三是该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。

合并范围的豁免：

母公司由非投资性主体变为投资性主体时，从转变日起，不为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司不再纳入合并范围；母公司由投资性主体变为非投资性主体时，应从转变日起，将原未纳入合并范围的子公司纳入合并范围。

【例题·单选题】母公司是投资性主体的，对不纳入合并范围的子公司的投资应按照公允价值进行后续计量。公允价值变动应当计入的财务报表项目是（ ）。

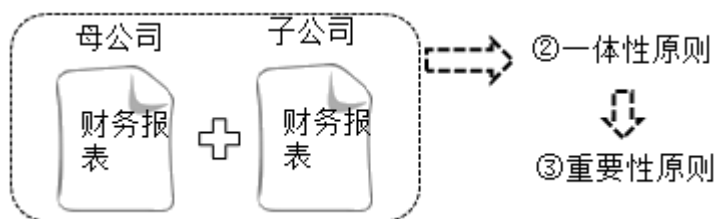
- A. 公允价值变动收益
- B. 资本公积
- C. 投资收益
- D. 其他综合收益

【答案】A

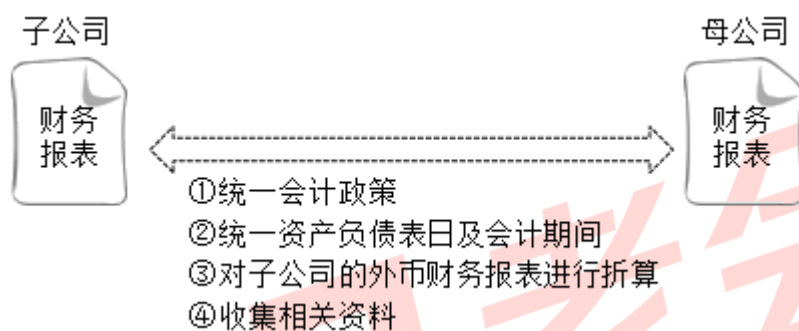
【解析】如果母公司是投资性主体，对不纳入合并范围的子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入公允价值变动损益，报表项目为“公允价值变动收益”项目。

三、合并财务报表的编制原则

①以个别财务报表为基础编制



四、合并财务报表编制的前期准备事项



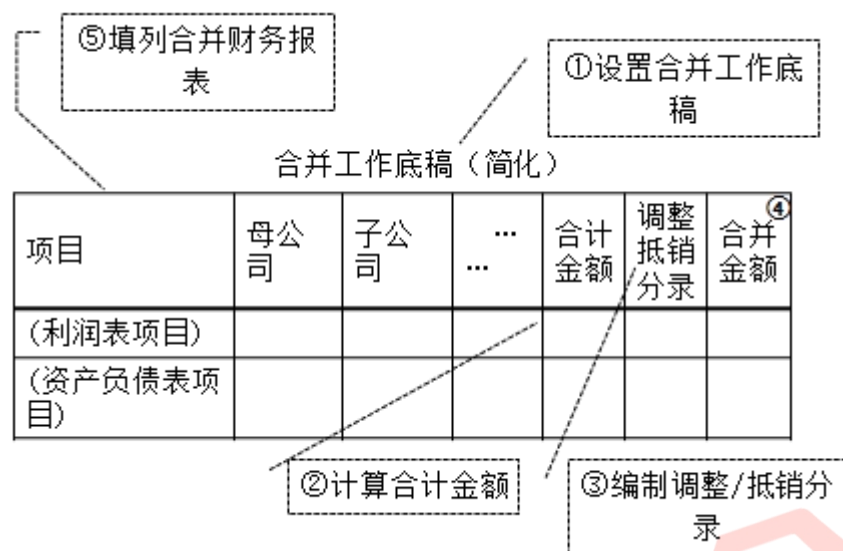
【例题·多选题】母公司在编制合并财务报表前,对子公司所采用会计政策与其不一致的情形进行的下列会计处理中,正确的有()。

- A. 按照子公司的会计政策编报母公司的财务报表
- B. 要求子公司按照母公司的会计政策另行编报子公司的财务报表
- C. 按照母公司自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整
- D. 按照子公司的会计政策对母公司自身财务报表进行必要的调整

【答案】BC



五、合并报表的编制程序



调整分录

抵销内部交易

先调整后抵销

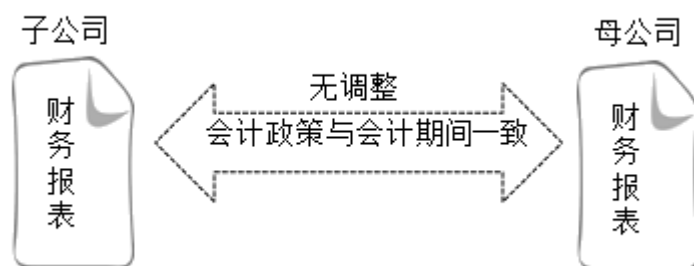
①调整子公司的个别财务报表

②按权益法调整对子公司的长期股权投资

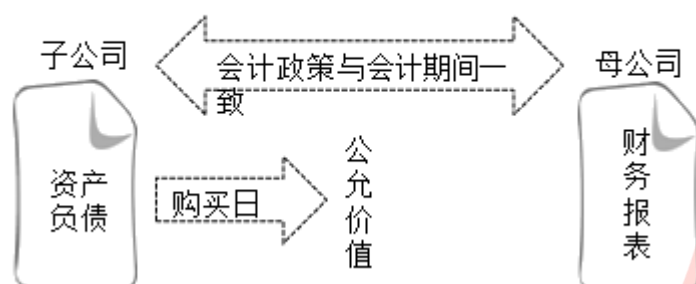
一、对子公司的个别财务报表进行调整



(一) 同一控制企业合并取得的子公司：



(二) 非同一控制企业合并取得的子公司：



购买日(1.1)：固定资产

账面价值 500万

公允价值 600万

评估增值

借：固定资产	100
贷：资本公积	100

报表项目

购买日(1.1)：固定资产

账面价值 600万

计税基础 500万

应纳税暂时性差异100万

借：资本公积	25
贷：递延所得税负债	25



投资当年年末：固定资产（10年，年限平均法，无残值）

按公允价值计提折旧，年末需补提折旧：

借：管理费用	10
贷：固定资产—累计折旧	10

账面价值=600-60=540 $\Rightarrow$ 以购买日公允价值为基础持续计算的金额

投资当年年末：固定资产（10年，年限平均法，无残值）

账面价值=600-60=540

计税基础=500-50=450

转回 $\rightarrow$ 应纳税暂时性差异10万

借：递延所得税负债	2.5
贷：所得税费用	2.5

投资第二年：

未分配利润

时间	母公司	子公司	调整分录	合并金额
投资当年年末	800	100	-7.5	892.5
投资第二年年初	800	100	-7.5	892.5



非同一控制企业合并取得的子公司：

借：固定资产—原价 100
贷：资本公积—年初 100

借：资本公积—年初 25
贷：递延所得税负债 25

借：未分配利润—年初 10
贷：固定资产—累计折旧 10

借：递延所得税负债 2.5
贷：未分配利润—年初 2.5

借：管理费用 10
贷：固定资产—累计折旧 10

借：递延所得税负债 2.5
贷：所得税费用 2.5

借：固定资产—原价 100
贷：资本公积—年初 100

借：资本公积—年初 25
贷：递延所得税负债 25

借：未分配利润—年初 10
贷：固定资产—累计折旧 10

借：递延所得税负债 2.5
贷：未分配利润—年初 2.5

借：管理费用 10
贷：固定资产—累计折旧 10

借：递延所得税负债 2.5
贷：所得税费用 2.5

【例题】甲公司2×18年1月1日以定向增发公司股票的方式，取得A公司70%的股权。A公司有3项资产公允价值于账面价值不相等，如表所示。甲公司并购A公司属于非同一控制下的企业合并，假定不考虑所得税、甲公司增发该普通股股票所发生的审计以及发行等相关的费用。截至2×18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；购买日增值存货，当年已全部实现对外销售；购买日增值固定资产系管理用办公楼，该办公楼采用的折旧方法为年限平均法，预计净残值为零，剩余折旧年限为20年。

项目	账面价值	公允价值
存货	20 000	21 100
固定资产	18 000	21 000
应收账款	3 920	3 820

根据购买日A公司资产与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，其调整分录如下：

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

因购买日A公司资产和负债的公允价值与原账面价值之间的差额对A公司本年净利润的影响，调整A公司的相关项目。其调整分录如下：

借：营业成本 1 100



贷：存货 1 100
 借：管理费用 150
 贷：固定资产 150

借：银行存款 3820
 贷：应收账款 3820

借：坏账准备 100
 贷：应收账款 100

借：信用减值损失 100
 贷：坏账准备 100

借：应收账款 100
 贷：信用减值损失 100

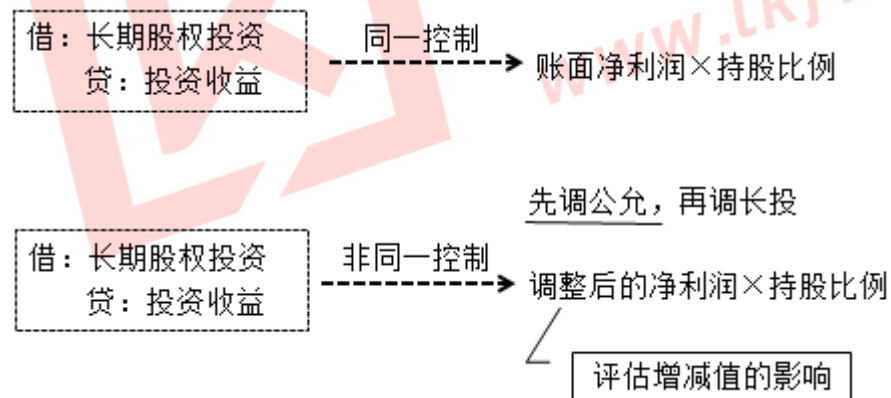
借：应收账款 100
 贷：信用减值损失 100

二、按权益法调整对子公司的长期股权投资

成本法 $\longrightarrow$ 权益法

【提示】非同一控制下企业合并，后续计量需要将成本法调整为权益法。

(1) 对于应享有子公司当期实现净利润的份额：（发生净亏损相反分录）



(2) 评估增、减值对净利润的影响总结

固定资产、无形资产、存货评估增值及应收账款评估减值的调整分录如下：



借：管理费用
贷：固定资产—累计折旧

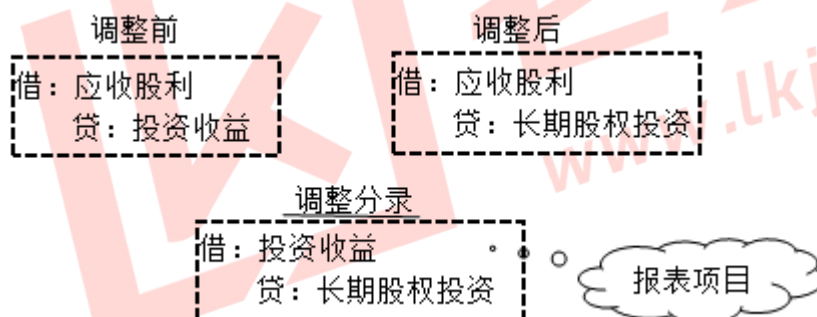
借：营业成本
贷：存货

借：管理费用
贷：无形资产—累计摊销

借：应收账款
贷：信用减值损失

项目	对净利润的调整
固定资产/无形资产增值	补提折旧/摊销的影响 (-)
存货增值	对外销售调增营业成本的影响 (-)
应收账款减值	减值实现而调减信用减值损失的影响 (+)

(3) 对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润：



(4) 对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动：

借：长期股权投资
贷：资本公积
 其他综合收益（或相反）

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日以定向增发公司股票的方式，取得 A 公司 70% 的股权。A 公司有 3 项资产公允价值于账面价值不相等，如表所示。甲公司并购 A 公司属于非同一控制下的企业合并，假定不考虑所得税、甲公司增发该普通股股票所发生的审计以及发行等相关的费用。截至 2×18 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；购买日增值存货，当年已全部实现对外销售；购买日增值固定资产系管理用办公楼，该办公楼采用的折旧方法为年限平均法，预计净残值为



零，剩余折旧年限为 20 年。A 公司 2×18 年实现净利润 10 500 万元，并向股东分配现金股利 4 500 万元。

要求：请在 2×18 年编制合并财务报表时对甲公司的长期股权投资进行调整。

项目	账面价值	公允价值
存货	20 000	21 100
固定资产	18 000	21 000
应收账款	3 920	3 820

购买日的调整分录如下：

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

2×18 年 12 月 31 日的调整分录如下：

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

借：营业成本 1 100
 贷：存货 1 100

借：管理费用 150
 贷：固定资产 150

借：应收账款 100
 贷：信用减值损失 100

先调公允，再调长投

	10500
-	1100
-	150
+	100
	9350

2×18 年编制合并财务报表时：

A 公司调整后的净利润 = 10 500 - 1 100 - 150 + 100 = 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）

其调整分录如下：

借：长期股权投资 6 545
 贷：投资收益 6 545

权益法下，对 A 公司分配的现金股利，其调整分录如下：

借：投资收益 3 150
 贷：长期股权投资 3 150



若要求编制 2×19 年合并财务报表：

借：长期股权投资 6 545

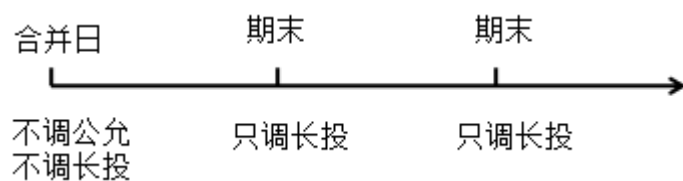
贷：未分配利润一年初 6 545

借：未分配利润一年初 3 150

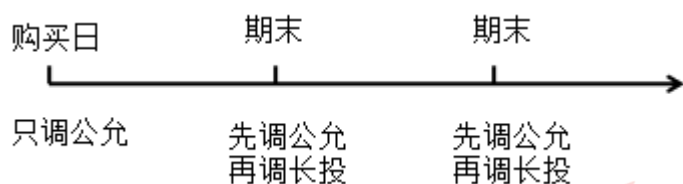
贷：长期股权投资 3 150

总结

同一控制：



非同一控制：



抵销分录

一、长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

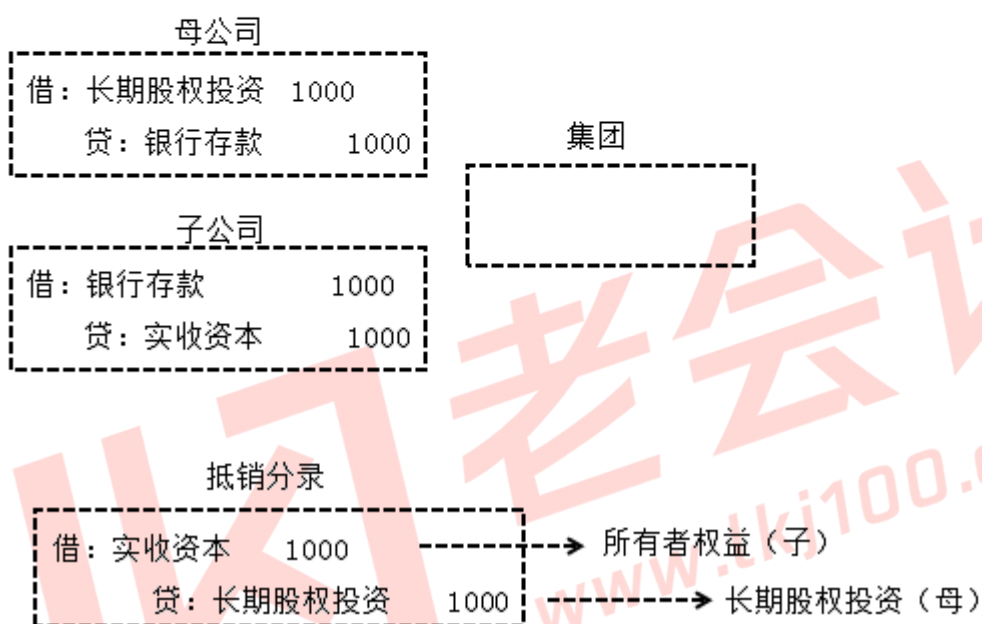
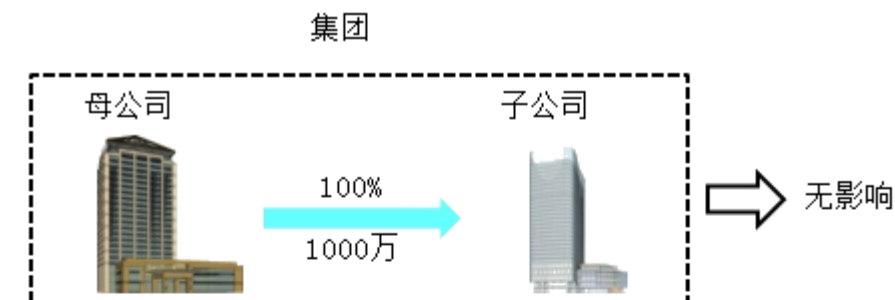
(一) 取得子公司的途径：



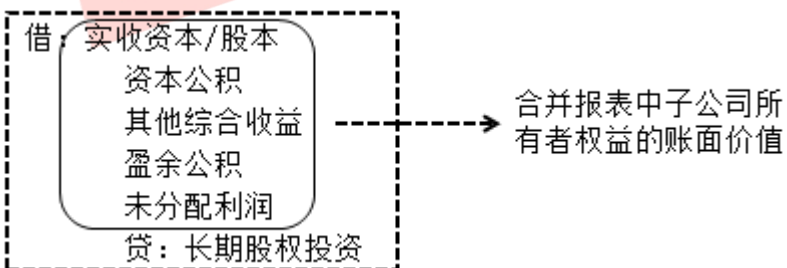


(1) 全资子公司：

【例题】母公司出资 1 000 万元设立子公司，持有子公司 100%的股份。



①全资子公司——同一控制：



【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日以 28 600 万元的价格取得 A 公司 100%的股权。甲公司在购买 A 公司过程中发生审计、法律服务等相关费用 120 万元。上述价款均以银行存款支付。甲公司与 A 公司均为同一控制下的企业。A 公司采用的会计政策与甲公司一致。

根据 A 公司资产负债表，A 公司股东权益总额为 32 000 万元，其中，股本 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。合并后，甲公司在 A 公司股东权益中所拥有的份额为 32 000 万元。

甲公司个别报表分录：



借：长期股权投资 32 000
 贷：银行存款 28 600
 资本公积 3 400

借：管理费用 120
 贷：银行存款 120

合并日，甲公司应当进行以下抵销处理：（无调整分录）

借：股本 20 000
 资本公积 8 000
 盈余公积 1 200
 未分配利润 2 800
 贷：长期股权投资 32 000

【提示】相关费用是支付给集团外的中介机构的，不属于集团内部交易，不需要抵销。

A 公司 2×18 年全年实现净利润 10 500 万元，经公司董事会提议并经股东会批准，2×18 年提取盈余公积 2 000 万元，向股东宣告分派现金股利 4 500 万元。

2×18 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 3 200 万元，未分配利润 6 800 万元。

12 月 31 日，甲公司权益法调整分录：

借：长期股权投资 10 500
 贷：投资收益 10 500
 借：投资收益 4 500
 贷：长期股权投资 4 500

长期股权投资余额 = 32 000 + 10 500 - 4 500 = 38 000（万元）

未分配利润余额 = 2 800 + 10 500 - 4 500 - 2 000 = 6 800（万元）

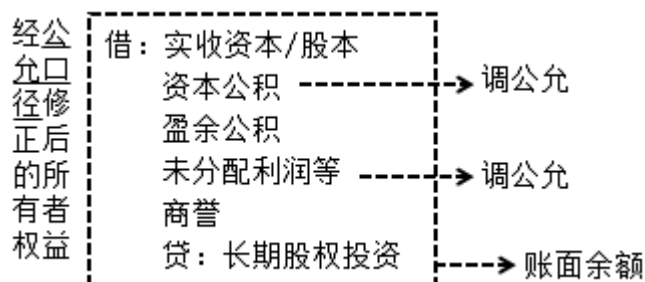
盈余公积余额 = 1 200 + 2 000 = 3 200（万元）

12 月 31 日，甲公司应当进行以下抵销处理：

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 38000 → 考虑调长投

②全资子公司——非同一控制：



【例题】甲公司2×18年1月1日以38 000万元的价格取得A公司100%的股权。A公司净资产的公允价值为36 000万元。上述价款均以银行存款支付。甲公司并购A公司为非同一控制下的企业合并。A公司采用的会计政策与甲公司一致。假定不考虑所得税及相关交易费用。根据A公司资产负债表，A公司股东权益总额为32 000万元，其中，股本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公司资产、负债中只有固定资产的账面价值与公允价值不一致，如下表所示：

项目	账面价值	公允价值
固定资产	18 000	22 000

甲公司个别报表分录：

借：长期股权投资 38 000
贷：银行存款 38 000

编制购买日的合并资产负债表时，在合并工作底稿中调整分录如下：

借：固定资产 4 000
贷：资本公积 4 000

购买日，甲公司应当进行以下抵销处理：

借：股本 20 000
资本公积 8 000+4 000
盈余公积 1 200
未分配利润 2 800
商誉 2 000 (38 000-36 000×100%)
贷：长期股权投资 38 000 (初始投资成本)

A公司2×18年全年实现净利润10 500万元，经公司董事会提议并经股东会批准，2×18年提取盈余公积2 000万元，向股东宣告分派现金股利4 500万元。2×18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3 200万元，未分配利润6 800万元。购买日评估增值固定资产系管理用办公楼，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。

2×18年末，编制合并财务报表时：

12月31日，按公允价值对A公司财务报表项目进行调整。

借：固定资产—原价 4 000
贷：资本公积 4 000



借：管理费用 200
贷：固定资产—累计折旧 200

12月31日，按权益法调整甲公司的长期股权投资。

A公司调整后本年净利润=10 500-200（固定资产评估增值计算的折旧而调增管理费用的金额）
=10 300（万元）

12月31日，甲公司权益法调整分录：

借：长期股权投资 10 300
贷：投资收益 10 300
借：投资收益 4 500
贷：长期股权投资 4 500

长期股权投资的期末余额=38 000+10 300-4 500=43 800（万元）

A公司调整后本年年末未分配利润=2 800+10 300（公允）-2 000-4 500=6 600（万元）

12月31日，甲公司应当进行以下抵销处理：

借：股本 20 000

资本公积 8 000+4 000 → 考虑调公允

盈余公积 1 200+2 000

未分配利润 6 600

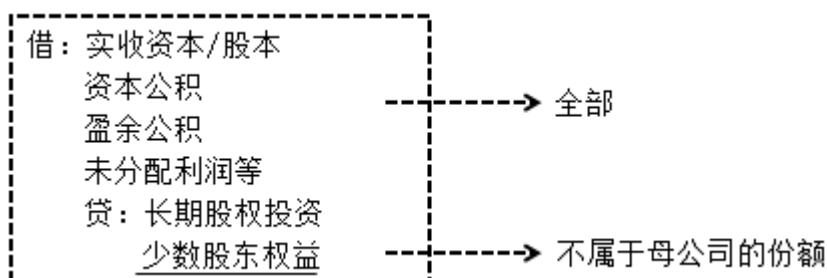
商誉 2 000 → 保持不变

贷：长期股权投资 43 800 → 考虑调长投

（2）非全资子公司：

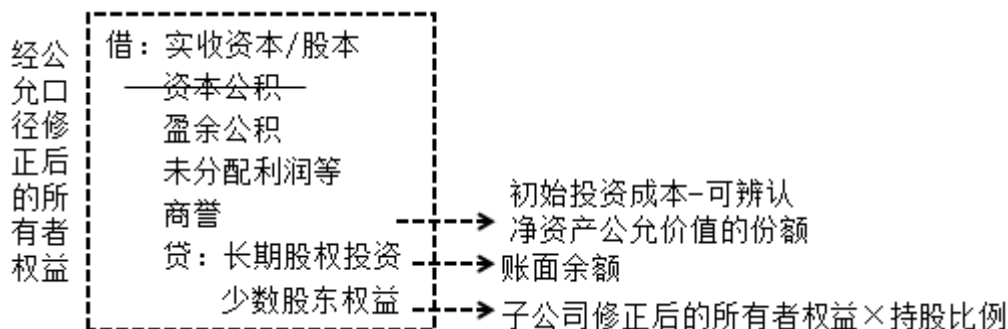


① 非全资子公司——同一控制：





②非全资子公司——非同一控制：



【例题】甲公司2×18年1月1日以30 400万元的价格取得A公司80%的股权。A公司净资产的公允价值为36 000万元。上述价款以银行存款支付。甲公司并购A公司为非同一控制下的企业合并。A公司采用的会计政策与甲公司一致。假定不考虑所得税及相关交易费用。

根据A公司资产负债表，A公司股东权益总额为32 000万元，其中，股本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公司资产、负债中只有固定资产的账面价值与公允价值不一致，如下表所示：

项目	账面价值	公允价值
固定资产	18 000	22 000

甲公司个别报表分录：

借：长期股权投资 30 400
贷：银行存款 30 400

编制购买日的合并资产负债表时，在合并工作底稿中调整分录如下：

借：固定资产 4 000
贷：资本公积 4 000

购买日，甲公司应当进行以下抵销处理：

借：股本 20 000
 资本公积 8 000+4 000
 盈余公积 1 200
 未分配利润 2 800
 商誉 1 600
贷：长期股权投资 30 400
 少数股东权益 7 200 (36 000×20%)

A公司2×18年全年实现净利润10 500万元，经公司董事会提议并经股东会批准，2×18年提取盈余公积2 000万元，向股东宣告分派现金股利4 500万元。2×18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3 200万元，未分配利润6 800万元。购买日评估增值固定资产系管理用办公楼，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。

12月31日，按公允价值对A公司财务报表项目进行调整。

借：固定资产—原价 4 000
贷：资本公积 4 000



借：管理费用 200
贷：固定资产—累计折旧 200

2×18 年年末，编制合并财务报表时相关项目计算如下：

A 公司调整后本年净利润 = $10\,500 - 200$ （固定资产公允价值增值计算的折旧而调增管理费用） = $10\,300$ （万元）

12 月 31 日，甲公司权益法调整分录：

借：长期股权投资 8 240
贷：投资收益 8 240

借：投资收益 3 600
贷：长期股权投资 3 600

长期股权投资的账面余额 = $30\,400 + 8\,240 - 3\,600 = 35\,040$ （万元）

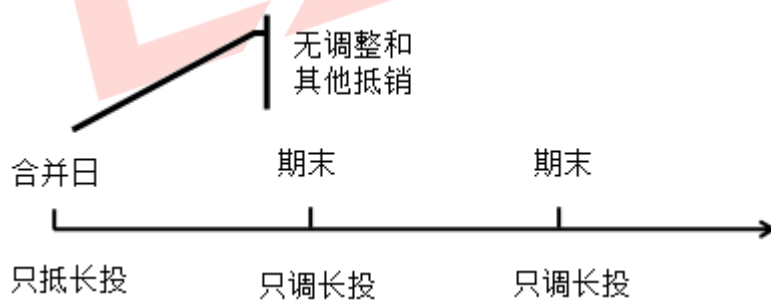
A 公司调整后本年年末未分配利润 = $2\,800 + 10\,300 - 2\,000 - 4\,500 = 6\,600$ （万元）

12 月 31 日，甲公司应当进行以下抵销处理：

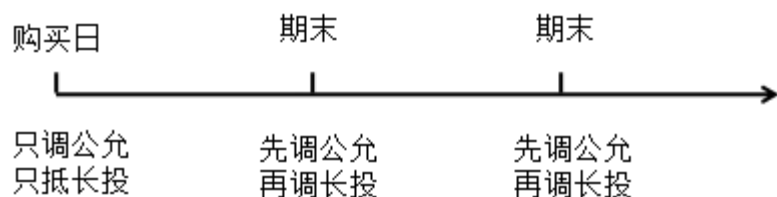
借：股本	20 000	
资本公积	$8\,000 + 4\,000$	考虑调公允
盈余公积	$1\,200 + 2\,000$	
未分配利润	6 600	考虑调公允
商誉	1 600	保持不变
贷：长期股权投资	35 040	考虑调长投
少数股东权益	8 360	

【总结】

同一控制：



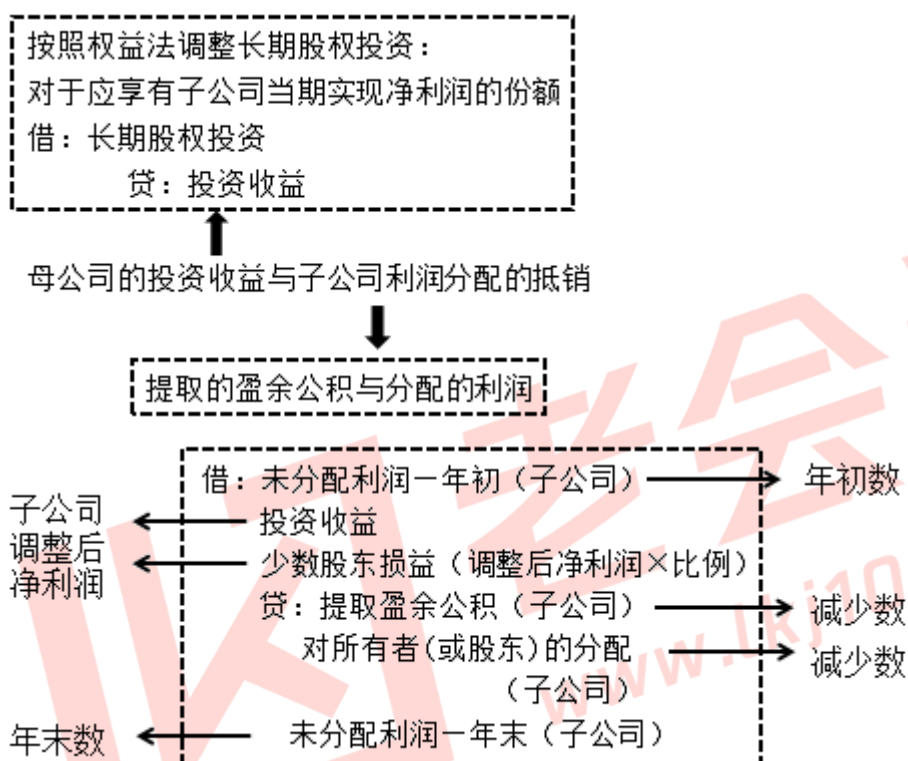
非同一控制：





【提示】合并财务报表准则规定，子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

二、内部投资收益的抵销



【例题】甲公司2×18年1月1日以30 400万元的价格取得A公司80%的股权。A公司净资产的公允价值为36 000万元。上述价款以银行存款支付。甲公司并购A公司为非同一控制下的企业合并。A公司采用的会计政策与甲公司一致。假定不考虑所得税及相关交易费用。

根据A公司资产负债表，A公司股东权益总额为32 000万元，其中，股本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公司资产、负债中只有固定资产的账面价值与公允价值不一致，如下表所示：

项目	账面价值	公允价值
固定资产	18 000	22 000

A公司2×18年全年实现净利润10 500万元，经公司董事会提议并经股东会批准，2×18年提取盈余公积2 000万元，向股东宣告分派现金股利4 500万元。2×18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3 200万元，未分配利润6 800万元。购买日评估增值固定资产系管理用办公楼，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。

2×18 年年末，编制合并财务报表时相关项目计算如下：

12 月 31 日，甲公司权益法调整分录：

借：长期股权投资	8 240
贷：投资收益	8 240
借：投资收益	3 600
贷：长期股权投资	3 600

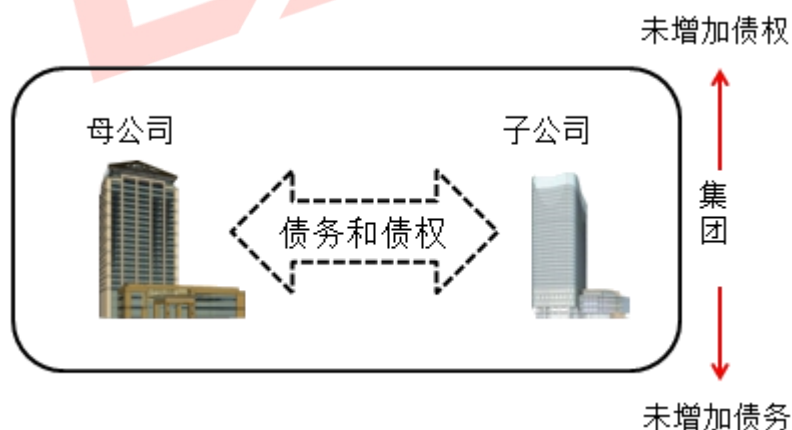
长期股权投资的账面余额 = 30 400 + 8 240 - 3 600 = 35 040（万元）

12 月 31 日，甲公司应当进行以下抵销处理：

借：股本	20 000
资本公积	8 000 + 4 000
盈余公积	1 200 + 2 000
未分配利润	6 600
商誉	1 600
贷：长期股权投资	35 040
少数股东权益	8 360

借：未分配利润—年初	2 800
投资收益	8 240
少数股东损益	2 060 (10300 × 20%)
贷：提取盈余公积	2 000
对所有者（或股东）的分配	4 500
未分配利润—年末	6 600

三、内部债权与债务的抵销



需要进行抵销处理的内部债权债务项目主要包括：（1）应收票据与应付票据；（2）应收账款与应付账款；（3）预付款项与合同负债；（4）债权投资与应付债券；（5）其他应收款（含应收利息、应收股利）与其他应付款（含应付利息、应付股利）。



(1) 应收账款与应付账款的抵销处理:

①初次编制合并财务报表时的抵销处理:

借: 应付账款 (余额)
 贷: 应收账款 (余额)
 借: 所得税费用
 贷: 递延所得税资产
 借: 应收账款—坏账准备
 贷: 信用减值损失

②连续编制合并财务报表时的抵销处理:

借: 应付账款 (余额)
 贷: 应收账款 (余额)
 借: 应收账款
 贷: 未分配利润—年初
 借: 未分配利润—年初
 贷: 递延所得税资产
 借: 应收账款—坏账准备
 贷: 信用减值损失 (或相反)
 借: 所得税费用
 贷: 递延所得税资产 (或相反)

【例题】P 公司是 S 公司的母公司, 假设 P 公司 2×19 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额与 2×18 年相同仍为 4 750 000 元, 坏账准备余额仍为 250 000 元, 2×19 年内部应收账款相对应的坏账准备余额未发生增减变化。S 公司个别资产负债表中应付账款 5 000 000 元系 2×18 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。适用的所得税税率为 25%。

P 公司在 2×18 年合并工作底稿中应进行如下抵销处理:

①将内部应收账款与应付账款相互抵销:

借: 应付账款 5 000 000
 贷: 应收账款 5 000 000

②将当年计提的坏账准备予以抵销:

借: 应收账款 250 000
 贷: 信用减值损失 250 000
 借: 所得税费用 62 500
 贷: 递延所得税资产 62 500

P 公司在 2×19 合并工作底稿中应进行如下抵销处理:

①将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下:

借: 应付账款 5 000 000
 贷: 应收账款 5 000 000

②将上期 (2×18 年) 内部应收账款计提的坏账准备抵销。在这种情况下, P 公司个别财务报表附注中坏账准备余额实际上是上期结转而来的余额, 因此只需将上期内部应收账款计提的坏账准备予以抵销, 同时调整本期期初未分配利润的金额。其抵销分录如下:

借: 应收账款——坏账准备 250 000



贷：未分配利润——年初	250 000
借：未分配利润——年初	62 500
贷：递延所得税资产	62 500

【例题】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 2×19 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额为 6 270 000 元，坏账准备余额为 330 000 元，本期对 S 公司内部应收账款净增加 1 600 000 元，本期内部应收账款相对应的坏账准备增加 80 000 元。S 公司个别资产负债表中应付账款 6 600 000 元系 2×18 年和 2×19 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。其他资料同上例。

P 公司在 2×19 合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

①将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款	6 600 000
贷：应收账款	6 600 000

②将上期（2×18 年）内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备	250 000
贷：未分配利润——年初	250 000
借：未分配利润——年初	62 500
贷：递延所得税资产	62 500

③将本期（2×19 年）对 S 公司内部应收账款相对应的坏账准备增加的 80 000 元予以抵销。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备	80 000
贷：信用减值损失	80 000
借：所得税费用	20 000
贷：递延所得税资产	20 000

【例题】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 2×19 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额为 3 040 000 元，坏账准备余额为 160 000 元，本期对 S 公司内部应收账款净减少 1 800 000 元，本期内部应收账款相对应的坏账准备减少 90 000 元。S 公司个别资产负债表中应付账款 3 200 000 元系 2×18 年和 2×19 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。其他资料同上例。

P 公司在 2×19 合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

①将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款	3 200 000
贷：应收账款	3 200 000

②上期（2×18 年）内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：



借：应收账款——坏账准备 250 000
 贷：未分配利润——年初 250 000
 借：未分配利润——年初 62 500
 贷：递延所得税资产 62 500

③将本期（2×19年）因内部应收账款相对应的坏账准备减少的90 000元予以抵销。其抵销分录如下：

借：信用减值损失 90 000
 贷：应收账款——坏账准备 90 000
 借：递延所得税资产 22 500
 贷：所得税费用 22 500

【提示】内部债权债务抵销三步骤

①冲余额

抵销三步

③算差额抵当期

②抵期初

（2）其他债权与债务项目的抵销处理：

借：应付债券（期末摊余成本）
 贷：债权投资（期末摊余成本）
 借：投资收益
 贷：财务费用

如果借贷方存在差异，一般是由于持有企业从证券市场第三方手中购入该债券时价格偏高或偏低所引起的，差额在借方时，计入投资收益；差额在贷方时，计入财务费用。

四、内部存货交易的抵销

集团

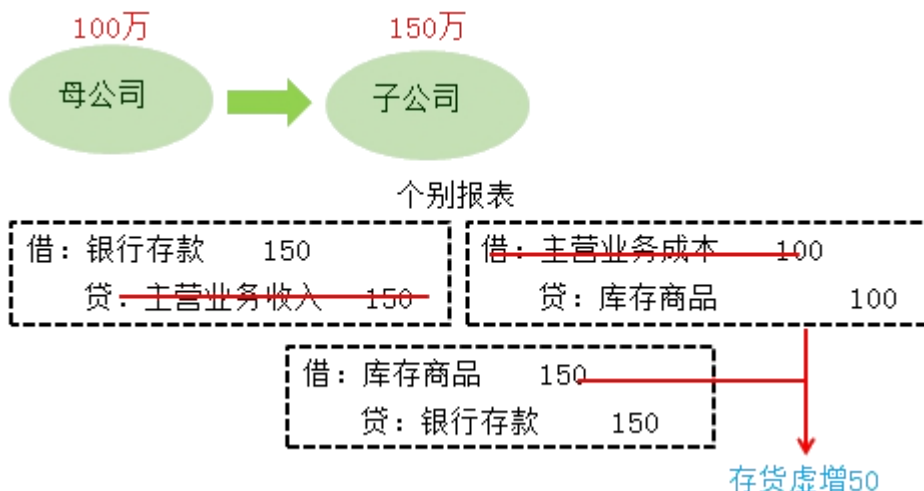


（一）内部交易发生当期编制合并财务报表：

①内部购进的存货当期未实现对外销售：



【例题】母公司将其成本为 100 万元的存货，以 150 万元的价格销售给子公司。



抵销分录为：

借：营业收入 150
 贷：营业成本 100
 存货 50→未实现内部交易损益

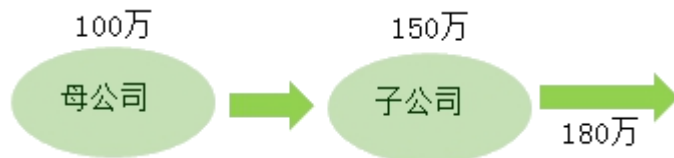
【例题】甲公司系 A 公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有 2 000 万元，系向 A 公司销售商品实现的收入，其商品成本为 1 400 万元，销售毛利率为 30%。A 公司本期从甲公司购入的商品在本期均未实现销售，期末存货中包含有 2 000 万元从甲公司购进的商品，该存货中包含的未实现内部销售损益为 600 万元。

抵销分录如下：

借：营业收入 2 000
 贷：营业成本 1 400
 存货 600

②内部购进的存货当期全部实现对外销售：

【例题】母公司将其成本为 100 万元的存货，以 150 万元的价格销售给子公司。子公司将该批存货以 180 万元销售给集团外的丙公司。



母公司个别报表：

借：银行存款 150
 贷：主营业务收入 150
 借：主营业务成本 100
 贷：库存商品 100

子公司个别报表：

借：库存商品 150
 贷：银行存款 150



借：银行存款 180
 贷：主营业务收入 180
 借：主营业务成本 150
 贷：库存商品 150

借：银行存款 150 贷： 主营业务收入 150	借：主营业务成本 100 贷：库存商品 100
--	----------------------------

借：库存商品 150 贷：银行存款 150

借：银行存款 180 贷：主营业务收入 180	借： 主营业务成本 150 贷：库存商品 150
----------------------------	--

抵销分录为：

借：营业收入 150
 贷：营业成本 150

【例题】甲公司系A公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有2 000万元，系向A公司销售商品实现的收入，其商品成本为1 400万元。A公司在本期将产品全部售出，其销售收入为2 500万元，销售成本为2 000万元。

抵销分录如下：

借：营业收入 2 000
 贷：营业成本 2 000

③内部购进的存货当期部分实现对外销售：

【例题】母公司将其成本为100万元的存货，以150万元的价格销售给子公司。子公司将该批存货中的60%以120万元销售给集团外的丙公司。



母公司个别报表：

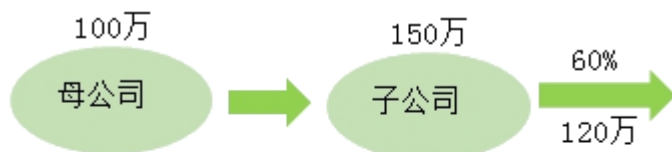
借：银行存款 150
 贷：主营业务收入 150
 借：主营业务成本 100
 贷：库存商品 100

子公司个别报表：

借：库存商品 150
 贷：银行存款 150
 借：银行存款 120
 贷：主营业务收入 120



借：主营业务成本 90 (150×60%)
 贷：库存商品 90



集团认可：	集团不认可：
收入：120	收入：150
成本：100×60%=60	成本：150-60=90
存货：-60	存货：20

借：营业收入	150	→ 内部售价
贷：营业成本	130	
存货	20	→ 未实现内部交易损益

未实现内部交易损益 = (内部售价 - 成本) × 未售部分的比例 = (150 - 100) × 40%

【例题】甲公司系A公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有2 000万元，系向A公司销售商品实现的收入，其商品成本为1 400万元。A公司在本期将该批内部购进商品的60%实现销售，销售收入为1 500万元。

抵销分录如下：

借：营业收入 2 000
 贷：营业成本 1 760
 存货 240 (2000 - 1400) × 40%

【例题】甲公司系A公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收入中有2 000万元，系向A公司销售商品实现的收入，其商品成本为1 400万元。A公司在本期将该批内部购进商品的60%实现销售，销售收入为1 500万元。

抵销分录如下：

借：营业收入 2 000
 贷：营业成本 2 000
 借：营业成本 240
 贷：存货 240

【例题】假定P公司是S公司的母公司，2018年5月，S公司从P公司购进A商品1 000件，每件价格2万元，A商品每件成本为1万元。当年S公司对外销售A商品600件，每件销售价格为3万元。

借：营业收入 2 000 (内部售价)
 贷：营业成本 1 600 (借贷差)
 存货 400 (未实现：400×1)



【例题】假定 P 公司是 S 公司的母公司，2018 年 5 月，S 公司从 P 公司购进 A 商品 1 000 件，每件价格 2 万元，A 商品每件成本为 1 万元。当年 S 公司对外销售 A 商品 600 件，每件销售价格为 3 万元。

借：营业收入 2 000（内部售价）
 贷：营业成本 2 000（内部售价）
 借：营业成本 400（未实现损益）
 贷：存货 400

【总结】内部交易发生当期编制合并财务报表：

借：营业收入（内部售价）
 贷：营业成本（内部售价）
 借：营业成本（未实现损益）
 贷：存货（未实现损益）

（二）连续编制合并财务报表：

①上期内部购进商品上期全部对外销售：

借：营业收入
 贷：营业成本
 借：营业成本
 贷：存货

②上期内部购进商品上期并未全部对外销售：

【例题】母公司将其成本为 100 万元的存货，以 150 万元的价格销售给子公司。子公司将该批存货中的 60%以 120 万元销售给集团外的丙公司。

借：营业收入 150
 贷：营业成本 150
 借：营业成本 20
 贷：存货 20

抵期初，并假定上期未对外销售的存货，本期全部对外销售：

借：未分配利润——年初 20
 贷：营业成本（上期未实现） 20

本期发生的内部交易

借：营业收入（本期内部售价）
 贷：营业成本

【提示】本期若无发生新的内部交易，则无此抵销分录。



期末抵销未实现内部交易损益（上期+本期）

借：营业成本 [（上期+本期）未实现损益]

贷：存货（本期末存货的价值×销售毛利率）

↓

期末留存存货的内部售价

【总结】

借：未分配利润——年初

贷：营业成本（上期未实现）

借：营业收入（本期内部售价）

贷：营业成本

借：营业成本 [（上期+本期）未实现损益]

贷：存货

【例题】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 2×19 年 P 公司向 S 公司销售产品 15 000 000 元，P 公司 2×19 年销售毛利率与 2×18 年相同（为 20%），销售成本为 12 000 000 元。S 公司 2×19 年将此商品实现对外销售收入为 18 000 000 元，销售成本为 12 600 000 元；期末存货为 12 400 000 元（期初存货 10 000 000 元+本期购进存货 15 000 000 元-本期销售成本 12 600 000 元），存货价值中包含的未实现内部销售损益为 2 480 000 元（12 400 000×20%）。

P 公司编制合并财务报表时应进行如下抵销处理：

①调整期初（2×19 年）未分配利润的金额

借：未分配利润——年初 2 000 000（10 000 000×20%）

贷：营业成本 2 000 000

②抵销本期（2×19 年）内部销售收入和内部销售成本

借：营业收入 15 000 000

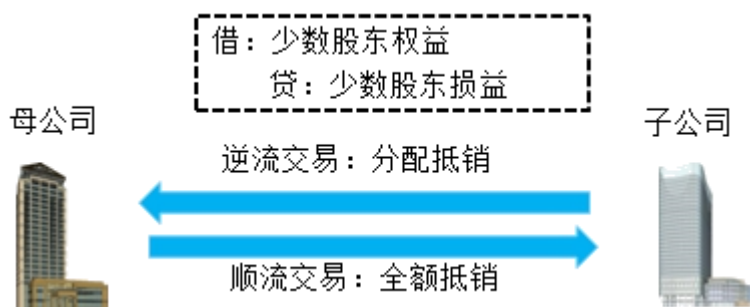
贷：营业成本 15 000 000

③抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益

借：营业成本 2 480 000（12 400 000×20%）

贷：存货 2 480 000

（三）逆流交易情况



【例题】甲公司持有乙公司 80% 的股份，2019 年乙公司销售商品给甲公司，售价 300 万元，成本 200 万元，甲公司购入后售出了 40%。针对上述事项，甲公司如何编制抵销分录？



借：营业收入	300	
贷：营业成本		300
借：营业成本	60	
贷：存货		60
借：少数股东权益（ $100 \times 60\% \times 20\%$ ）	12	
贷：少数股东损益		12

（四）存在存货跌价准备的情况

【例题】母公司将其成本为 100 万元的存货，以 150 万元的价格销售给子公司。期末该批存货的可变现净值为 120 万元，全部未对外销售。



子公司：应提的跌价准备 = $150 - 120 = 30$

集团：应提的跌价准备 = 0（ $100 < 120$ ）

借：存货—存货跌价准备（集团不认可的准备）	30
贷：资产减值损失	30

【例题】甲公司是乙公司的母公司。2×18 年 5 月，甲公司向乙公司销售一批商品，售价 100 万元，成本 70 万元，乙公司购入后当年全部未售出，年末该存货的可变现净值为 90 万元。

借：营业收入	100
贷：营业成本	100
借：营业成本	30
贷：存货	30
借：存货	10
贷：资产减值损失	10

【例题】沿上例，2×19 年乙公司上年购入的商品出售了 60%，年末商品的可变现净值为 25 万元。

借：未分配利润—年初	30
贷：营业成本	30
借：营业成本	12
贷：存货	12
借：存货	10
贷：未分配利润——年初	10
借：营业成本	6
贷：存货——存货跌价准备	6

【提示】个别报表：

借：主营业务成本	60
----------	----



贷：库存商品	60
借：存货跌价准备	6
贷：主营业务成本	6

【例题】沿上例，2×19 年乙公司上年购入的商品出售了 60%，年末商品的可变现净值为 25 万元。

乙公司对留下来的存货应计提跌价准备 = $(40 - 25) - (10 - 6) = 11$ 万元。

集团认可跌价准备 = $28 - 25 = 3$ 万元。

借：存货	8
贷：资产减值损失	8

（五）考虑所得税的情况

合并报表：

账面价值 = 内部交易成本 - 存货跌价准备（集团认可的）

计税基础 = 内部交易售价

【例题】母公司 2015 年向子公司销售商品一批，售价 20 000 元，销售成本 16 000 元；子公司购进的该商品本年全部未实现对外销售而形成期末存货。子公司年末发现该存货已部分陈旧，可变现净值降至 18 400 元，为此，子公司年末对该存货计提存货跌价准备 1 600 元。母、子公司适用的所得税税率均为 25%。2015 年 12 月 31 日编制合并报表抵销分录如下：

借：营业收入	20 000
贷：营业成本	16 000
存货	4 000
借：存货 - 存货跌价准备	1 600
贷：资产减值损失	1 600

个别报表中，子公司确认递延所得税资产如下：

账面价值 = $20\ 000 - 1600 = 18400$ （元）

计税基础 = 20 000（元）

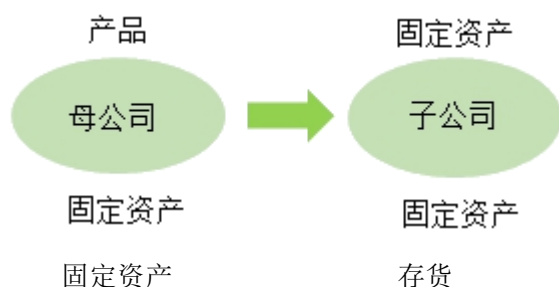
借：递延所得税资产	$400 (20\ 000 - 18400) \times 25\%$
贷：所得税费用	400

合并报表中，子公司该商品的计税基础为 20 000 元，账面价值为 16 000 元，递延所得税资产期末余额应为 $4\ 000 \times 25\% = 1\ 000$ 元。所以，应确认递延所得税资产 600 元。

借：递延所得税资产	600
贷：所得税费用	600



五、内部固定资产交易的抵销



(一) 购入当期的抵销处理

①将生产的产品销售给集团内的其他企业作为固定资产使用

【例题】母公司将其生产的产品，以 150 万元销售给子公司，产品的成本为 100 万元，子公司将其作为固定资产核算。

个别报表

借：银行存款 150 借：主营业务成本 100 贷：主营业务收入 150 贷：库存商品 100	借：固定资产 150 贷：银行存款 150
---	---



固定资产虚增50

借：营业收入（内部售价） 150 贷：营业成本（销售成本） 100 固定资产—原价 50	
借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用等（多提的折旧）	

②将固定资产销售给集团内的其他企业作为固定资产使用

【例题】母公司将其自有的固定资产销售给子公司，该固定资产的账面价值为 80 万元，已计提折旧 20 万元。

个别报表

借：固定资产清理 80 累计折旧 20 贷：固定资产 100	借：银行存款 100 贷：固定资产清理 100
借：固定资产清理 20 贷： 资产处置损益 20	借：固定资产 100 贷：银行存款 100



借：资产处置收益 20
 贷：固定资产 20

个别报表以内部售价（100 万元）为基数计提折旧，合并报表以账面价值（80 万元）为基数计提折旧。

借：固定资产—累计折旧
 贷：管理费用等（多提的折旧）

【总结】购入当期的抵销处理：

借：营业收入（内部售价） 150
 贷：营业成本（销售成本） 100
 固定资产—原价 50

借：资产处置收益
 贷：固定资产

借：固定资产—累计折旧
 贷：管理费用等（多提的折旧）

（二）连续编制合并财务报表时的抵销处理

借：未分配利润—年初
 贷：固定资产
借：未分配利润—年初
 贷：固定资产—原价
借：固定资产—累计折旧
 贷：未分配利润—年初（以前多提折旧）
借：固定资产—累计折旧
 贷：管理费用等（当期多提折旧）

【例题】假定 S 公司是 P 公司的母公司，S 公司以 3 000 万元的价格将其生产的产品销售给 P 公司，其销售成本为 2 700 万元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为 300 万元。P 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 30 00 万元入账，对该固定资产按 15 年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。该固定资产交易时间为 2×19 年 1 月 1 日，本章为简化抵销处理，假定 P 公司该内部交易形成的固定资产 2×19 年按 12 个月计提折旧。

2×19 年（第 1 年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

借：营业收入 3 000
 贷：营业成本 2 700
 固定资产——原价 300
借：固定资产——累计折旧 20
 贷：管理费用 20

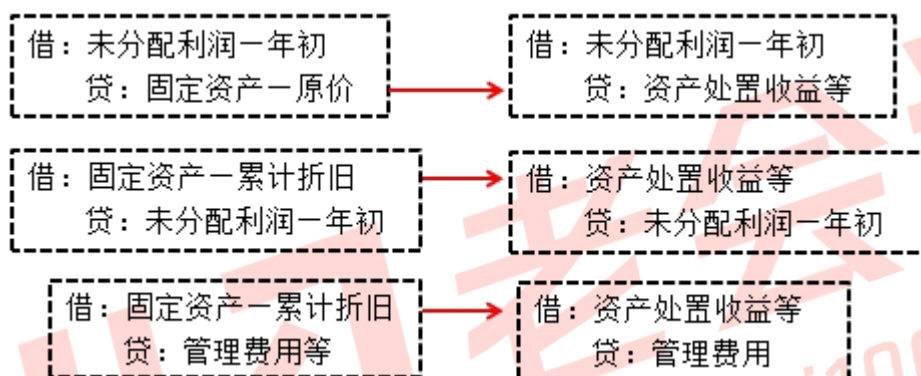
2×20 年（第 2 年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

借：未分配利润——年初 300
 贷：固定资产——原价 300



借：固定资产——累计折旧 20
 贷：未分配利润——年初 20
 借：固定资产——累计折旧 20
 贷：管理费用 20

（三）清理期间的抵销处理



（1）使用寿命届满进行清理：

【例题】假设 P 公司在 2×26 年（第 15 年）该固定资产使用期满时对其报废清理，该固定资产报废清理时实现固定资产清理净损失 500 000 元，在其当期个别利润表中以营业外支出项目列示。此时编制合并财务报表，将本期多计提的折旧额抵销并调整期初未分配利润时，应当编制如下抵销分录进行处理：

①借：未分配利润——年初 3 000 000
 贷：营业外支出 3 000 000
 ②借：营业外支出 2 800 000
 贷：未分配利润——年初 2 800 000
 ③借：营业外支出 200 000
 贷：管理费用 200 000
 以上三笔抵销分录，可以合并为：
 借：未分配利润——年初 200 000
 贷：管理费用 200 000

（2）使用寿命届满超期使用：



【例题】假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×26 年（第 15 年）后仍继续使用，即未对其进行报废清理，则 2×26 年（第 15 年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

- ①借：未分配利润——年初 3 000 000
 贷：固定资产——原价 3 000 000
- ②借：固定资产——累计折旧 2 800 000
 贷：未分配利润——年初 2 800 000
- ③借：固定资产——累计折旧 200 000
 贷：管理费用 200 000

以上三笔抵销分录，可以合并为：

- 借：未分配利润——年初 200 000
 贷：管理费用 200 000

假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×27 年（第 16 年）仍继续使用。此时编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

- ①借：未分配利润——年初 3 000 000
 贷：固定资产——原价 3 000 000
- ②借：固定资产——累计折旧 3 000 000
 贷：未分配利润——年初 3 000 000

（3）提前清理：

【例题】假设 P 公司于 2×25 年年末（第 14 年）对该项固定资产进行清理报废，该固定资产清理净损失为 200 000 元。此时，编制合并财务报表时，应编制如下抵销分录进行处理：

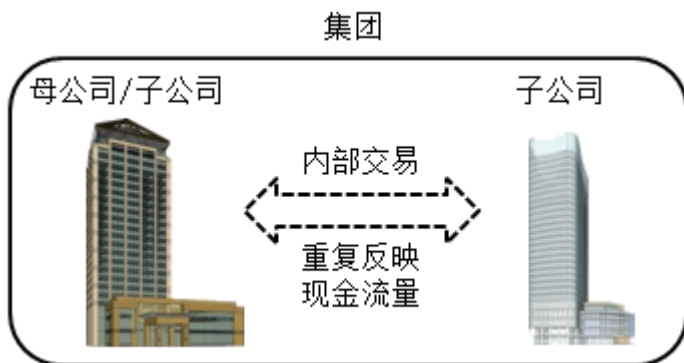
- ①借：未分配利润——年初 3 000 000
 贷：营业外支出 3 000 000
- ②借：营业外支出 2 600 000
 贷：未分配利润——年初 2 600 000
- ③借：营业外支出 200 000
 贷：管理费用 200 000

以上三笔抵销分录，可以合并为：

- 借：未分配利润——年初 400 000
 贷：营业外支出 200 000
 管理费用 200 000



六、合并现金流量表的抵销



借：现金流出

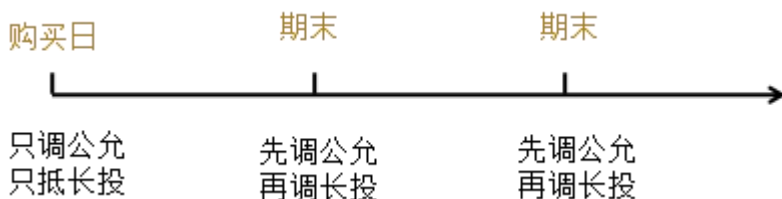
贷：现金流入

编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目：

- ①企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理；
- ②企业集团内部取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理；
- ③企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理；
- ④企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理；
- ⑤企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理

合并财务报表综合例题 ★★★

【提示】非同一控制下企业合并，编制合并财务报表时调整思路：



【例题·综合题】2016年，甲公司以定向增发股票方式取得了乙公司的控制权，但不构成反向购买。本次投资前，甲公司不持乙公司的股份且与乙公司不存在关联方关系。甲、乙公司的会计政策和会计期间相一致。相关资料如下：

资料一：1月1日，甲公司定向增发每股面值为1元、公允价值为12元的普通股股票1500万股，取得乙公司80%有表决权的股份，相关手续已于当日办妥。

(1) 编制甲公司2016年1月1日取得乙公司80%股份的相关会计分录。



借：长期股权投资 18000
 贷：股本 1500
 资本公积——股本溢价 16500

资料二：1月1日，乙公司可辨认净资产的账面价值为18000万元，其中，股本5000万元，资本公积3000万元，盈余公积1000万元，未分配利润9000万元，除销售中心业务大楼的公允价值高于账面价值2000万元外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值均相同。

(2) 编制甲公司2016年1月1日合并工作底稿中对乙公司有关资产的相关调整分录。

借：固定资产 2000
 贷：资本公积 2000

(3) 分别计算甲公司2016年1月1日合并资产负债表中商誉和少数股东权益的金额。

合并商誉 = $18000 - (18000 + 2000) \times 80\% = 2000$ (万元)

少数股东权益 = $(18000 + 2000) \times 20\% = 4000$ (万元)

(4) 编制甲公司2016年1月1日与合并资产负债相关的抵销分录。

借：股本 5000
 资本公积 5000
 盈余公积 1000
 未分配利润 9000
 商誉 2000
 贷：长期股权投资 18000
 少数股东权益 4000

资料三：1月1日，甲、乙公司均预计销售中心业务大楼尚可使用10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

资料四：5月1日，甲公司以前销方式向乙公司销售一批成本为600万元的产品，销售价格为800万元。至当年年末，乙公司已将该批产品的60%出售给非关联方。

资料五：12月31日，甲公司尚未收到乙公司所欠上述货款，对该应收账款计提了坏账准备16万元。

资料六：乙公司2016年度实现的净利润为7000万元，计提盈余公积700万元，无其他利润分配事项。

假定不考虑增值税、所得税等相关税费及其他因素。

(5) 编制甲公司2016年12月31日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

借：固定资产 2000
 贷：资本公积 2000
 借：销售费用 200
 贷：固定资产——累计折旧 200

调整后的乙公司净利润 = $7000 - 200 = 6800$ (万元)，甲公司确认净利润份额 = $6800 \times 80\% = 5440$ (万元)

借：长期股权投资 5440
 贷：投资收益 5440

长期股权投资的账面余额 = $18000 + 5440 = 23440$ (万元)



借：股本	5000
资本公积	5000
盈余公积	1700
未分配利润	15100 (9000+6800-700)
商誉	2000
贷：长期股权投资	23440 (18000+5440)
少数股东权益	5360
[(5000+5000+1700+15100) × 20%]	
借：投资收益	5440
少数股东损益	1360 (6800 × 20%)
未分配利润——年初	9000
贷：提取盈余公积	700
未分配利润——年末	15100

借：营业收入	800
贷：营业成本	800
借：营业成本	80
贷：存货	80

借：应付账款	800
贷：应收账款	800
借：应收账款——坏账准备	16
贷：信用减值损失	16

【例题·综合题】2017年1月1日，甲公司以银行存款5700万元自非关联方取得乙公司80%的有表决权的股份，对乙公司进行控制，本次投资前，甲公司不持有乙公司股份且与乙公司不存在关联方关系，甲公司、乙公司的会计政策和会计期间相一致。

资料一：2017年1月1日，乙公司所有者权益的账面价值为5900万元，其中：股本2000万元，资本公积1000万元，盈余公积900万元，未分配利润2000万元。除存货的公允价值高于账面价值100万元外，乙公司其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。

资料二：2017年6月30日，甲公司将其生产的成本900万元的设备以1200万元的价格出售给乙公司，当期，乙公司以银行存款支付货款，并将该设备作为行政管理用固定资产立即投入使用，乙公司预计设备的使用年限为5年，预计净残值为0，采用年限平均法计提折旧。

资料三：2017年12月31日，乙公司将2017年1月1日库存的存货全部对外出售。

资料四：2017年度，乙公司实现净利润600万元，提取法定盈余公积60万元，宣告并支付现金股利200万元。

不考虑增值税、企业所得税等相关因素，甲公司编制合并报表时以甲、乙公司个别财务报表为基数在合并工作底稿中将甲公司对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

要求：

(1)分别计算甲公司在2017年1月1日合并财务报表中应确认的商誉金额和少数股东权益的金额。

合并商誉 = 5700 - (5900 + 100) × 80% = 900 (万元)

少数股东权益 = (5900 + 100) × 20% = 1200 (万元)



(2) 编制 2017 年 1 月 1 日合并工作底稿中与乙公司资产相关的调整分录。

按照公允价值调整分录：

借：存货	100
贷：资本公积	100

(3) 编制甲公司 2017 年 1 月 1 日与合并资产负债表相关的抵销分录。

借：股本	2 000
资本公积	(1 000+100) 1 100
盈余公积	900
未分配利润	2 000
商誉	900
贷：长期股权投资	5 700
少数股东权益	1 200

(4) 编制 2017 年 12 月 31 日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

按照公允价值调整分录：

借：存货	100
贷：资本公积	100
借：营业成本	100
贷：存货	100

权益法调整分录：

借：长期股权投资	400
贷：投资收益	[(600-100) × 80%] 400
借：投资收益	160
贷：长期股权投资	(200 × 80%) 160

调整后长期股权投资账面余额 = 5 700 + 400 - 160 = 5 940 (万元)

长期股权投资与所有者权益抵销分录：

借：股本	2 000
资本公积	1 100
盈余公积	(900+60) 960
未分配利润	(2 000+500-200-60) 2 240
商誉	900
贷：长期股权投资	5 940
少数股东权益	1 260

投资收益与利润分配抵销分录：

借：投资收益	400
少数股东损益	[(600-100) × 20%] 100
未分配利润——年初	2 000
贷：对所有者（或股东）的分配	200
提取盈余公积	60



未分配利润——年末 2 240

内部交易的抵销分录：

借：营业收入	1 200
贷：营业成本	900
固定资产——原价	300
借：固定资产——累计折旧	30
贷：管理费用	(300/5/2) 30

【本章总结】

知识点	考点
合并范围的界定	控制的界定，权力的判断
调整分录	对子公司财务报表的调整
	对母公司长期股权投资的调整
抵销分录	各类抵销分录的编制



请关注公众号、听更多免费直播