



主讲：杨菠

第三节 合并资产负债表 第四节 合并利润表 第六节 合并所有者权益变动表

一、购买日只编制合并资产负债表，调整分录与抵销如下 3 步：

2. 非同一控制下合并报表中，母公司按照账面价值并入合并报表，子公司按照公允价值并入合并报表。

借：固定资产（公允价值-账面价值）

贷：递延所得税负债（免税合并时才产生递延所得税）

(2) 如果分步交易形成的非同一控制：还需将母公司原持有的长期股权投资在购买日账面价值调整为公允价值计量

贷：投资收益

$$\text{商誉} = \text{合并成本} - \text{被投资单位可辨认净资产公允价} \times \text{持股比例}$$
$$\text{商誉} = \text{合并成本} - (\text{被投资单位可辨认净资产公允价值} + \text{递延所得税资产} - \text{递延所得税负债}) \times \text{持股比例}$$

【答案】×

【解析】在商誉没有发生减值的情况下，只要控制权没有转移，商誉的金额都是不变的，不需要重新计量。

抵销分录：母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

贷：长期股权投资

第 1 页 共 18 页



未分配利润（负商誉）

【考点 2】非同一控制下资产负债表日调整分录与抵销分录

一、调整分录

【提示】商誉还是购买日的商誉，其按历史成本计量，不做调整。

（一）调整分录：第 1 组按公允价值调整子公司的资产负债

1. 非同一控制下第一年：3 步

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额：

借：固定资产（公允价值-账面价值）

 存货（公允价值-账面价值）

 贷：递延所得税负债（免税合并时才产生递
 所得税）

 资本公积（倒挤）

 （假设评估增值，若减值做反向分录）

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：

借：管理费用（当期折旧数）

 营业成本

 贷：固定资产——累计折旧（期末累计数）

 存货（公允与账面的差额×期末已销售比例）

（3）调整所得税影响：

借：递延所得税负债（或反向调整递延所得税资产）

 贷：所得税费用

2. 非同一控制下第二年：3 步

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额：

借：存货（公允价值-账面价值）

 固定资产（公允价值-账面价值）

 贷：递延所得税负债

 资本公积（倒挤）

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：（在连续编制合并报表时，以前年度损益类项目和已经处置的项目，全部换成未分配利润一年初项目）

借：未分配利润一年初一累计折旧（期初累计数）

 管理费用（当期折旧数）

 未分配利润一年初一营业成本（期初累计数）

 营业成本（当期销售数）

 贷：固定资产—累计折旧（期末累计数）

 存货（公允与账面的差额×期末累计已销售比例）

（3）调整所得税影响：

借：递延所得税负债

 贷：未分配利润一年初（期初累计数）

 所得税费用（当年数）

（二）调整分录：第 2 组按权益法调整母公司的长期股权投资

1. 调整内容：

调整投资损益、其他综合收益、其他权益变动

提示



老会计-用心传递温

(1) 非同一控制下按子公司资产、负债公允价值为基础调整。

(2) 本步骤在合并日或购买日均不需要调整。

(3) 调整以前年度损益是通过未分配利润一年初表项目。

2. 调整以前年度净利润:

未分配利润一年初 = (子公司以前年度调整后净利润 - 以前年度发放的现金股利) × 母公司比例

提示

未分配利润是表项目，年初也是表项目，考试时可以不写二级表项目。

3. 调整当年净利润

投资收益

= (子公司当年调整后净利润 - 现金股利) × 母公司比例

提示

对公司净利润的调整当内部顺流交易无需调整，只调整内部逆流交易的影响

顺流交易:

母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。因为顺流交易损益留在母公司，少数股东不承担，因此计算调整后净利润时不调整顺流交易产生的损益，这部分与少数股东无关，全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。

逆流交易:

子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，子公司向母公司出售资产（逆流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

在调整子公司净损益时从投资收益中减去逆流交易产生的未实现内部交易损益，再编制有关的调整抵销分录。

投资收益 = (子公司账面净利润 - 子公司可辨认净资产公允价值与账面价值差异影响损益的金额 - 逆流交易的未实现内部交易收益) × 母公司对出售方子公司的持股比例

4. 调整分录

借：长期股权投资

 贷：未分配利润一年初（以前年度净损益 × 母公司比例）

 投资收益（当年净损益 × 母公司比例）

 其他综合收益（期末累计的其他综合收益变动 × 母公司比例）

 资本公积（期末累计的其他资本公积变动 × 母公司比例）

提示

若长期股权投资对应的子公司净资产价值下降，做相反分录。

【考点3】抵销分录

(一) 合并抵销—内部存货交易——3步

【提示】以下抵销分录中假设售价高于成本，如果售价低于成本，做反向的处理。

第一年:

1. 抵销内部销售中包含的未实现毛利:

借：营业收入（当年内部售价）

 贷：存货（期末累计未实现的毛利）



老会计-用心传递温

营业成本（倒挤）

2. 抵销存货跌价准备：

抵销的跌价准备

= 未实现内部交易损益与计提的存货跌价准备孰低者

借：存货——存货跌价准备

贷：资产减值损失

3. 确认递延所得税：（比较合并报表中存货的账面价值和计税基础，再减去个别报表中已确认的递延所得税）

借：递延所得税资产[抵销分录中存货项目（贷方-借方）×税率]

贷：所得税费用

第二年及以后年度：

1. 抵销内部销售中包含的未实现毛利：（分 3 步，先抵销期初未实现毛利余额，再将本年新增的内部销售收入全部抵销，最后抵销期末累计的未实现毛利金额）

提示

假设存货发出是先进先出法，否则就要根据不同期间购进存货的不同毛利率分别进行抵销。

借：未分配利润——年初（期初累计未实现毛利）

贷：营业成本

借：营业收入（本年内部销售收入全额）

贷：营业成本

借：营业成本

贷：存货（期末累计未实现的毛利）

以上三笔也可以合并为：

借：未分配利润——年初（期初累计未实现毛利）

营业收入（本期内部售价）

贷：存货（期末累计未实现毛利）

营业成本（倒挤）

2. 抵销存货跌价准备（3 步骤）

（先抵销期初存货跌价准备，再抵销本期出售存货已转销的存货跌价准备，最后抵销期末的存货跌价准备）

期末应抵销的跌价准备

= 期末买方成本 - 期末集团成本与可变现净值较高者，如果小于 0 则无需抵销。

借：存货——存货跌价准备

贷：未分配利润——年初（期初跌价准备）

借：营业成本（本期销售存货已转销的跌价准备）

贷：存货——存货跌价准备

提示

与销售存货时结转存货跌价准备分录正好相反。

借：存货——存货跌价准备

贷：资产减值损失（期末应抵销的跌价准备 + 出售存货已转销的跌价准备 - 期初跌价准备）

以上三笔也可以合并为：

借：存货——存货跌价准备（期末应抵销的跌价准备）

营业成本（本期销售存货已转销的跌价准备）

贷：未分配利润——年初（期初跌价准备余额）



老会计-用心传递温

资产减值损失（倒挤）

3. 确认递延所得税：

借：递延所得税资产[抵销分录中存货项目（贷方-借方）×税率]

所得税费用（倒挤）

贷：未分配利润——年初（期初累计所得税费用）

【教材例 15-4】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 2×19 年 S 公司向 P 公司销售产品 15 000 000 元，S 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。P 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%）。

2×18 年（第 1 年）	2×19 年（第 2 年）
①抵销内部销售收入和内部销售成本 借：营业收入 10 000 000 贷：营业成本 10 000 000	①抵销内部销售收入和内部销售成本 借：未分配利润——年初 10 000 000 贷：未分配利润——年初 10 000 000
②抵销内部未实现的内部交易损益 借：营业成本 2 000 000 贷：存货 2 000 000	②抵销上期内部未实现的内部交易损益 借：未分配利润——年初 2 000 000 贷：营业成本 2 000 000
	③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
	④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 贷：存货 2 480 000

（二）合并抵销—内部固定资产交易——4 步

固定资产抵销存在三种情况：

1. 库存商品→固定资产；

2. 固定资产→固定资产；

提示

其他内部长期资产交易的抵销参照固定资产抵销处理。下面抵销分录中假设售价高于成本，如果售价低于成本，则做反向的处理即可。

第一年：

（1）抵销固定资产销售中包含的未实现毛利：

①购入产品作为固定资产使用：

借：营业收入（内部售价）

 贷：营业成本（倒挤）

 固定资产（未实现的毛利）



老会计-用心传递温

②购入固定资产作为固定资产：

卖出方处置盈利时：

借：资产处置收益

贷：固定资产（未实现的毛利）

卖出方处置亏损时：

借：固定资产（未实现的亏损）

贷：资产处置收益

（2）抵销多计提的折旧：（假设为管理部门使用，若生产部门使用则折旧计入制造费用，对损益的影响需要根据所生产的存货和销售成本的比例来分别计算，较复杂）。

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用（本期多计提的折旧数）

（3）抵销减值准备：抵销的减值准备＝期末买方成本－期末集团成本与可收回金额较高者，如果小于 0 则无需抵销。

借：固定资产——固定资产减值准备

贷：资产减值损失

（4）确认递延所得税：

借：递延所得税资产[固定资产抵销分录中（贷方-借方）×税率]

贷：所得税费用

第二年及以后年度：

（1）抵销期初固定资产原价中包含的未实现毛利：

借：未分配利润——年初

贷：固定资产

（2）抵销累计多计提的折旧：

借：固定资产——累计折旧（期末累计多计提的折旧数）

贷：未分配利润——年初（期初累计多计提的折旧数）

管理费用（本期多计提的折旧数）

（3）抵销减值准备：

（由于固定资产减值不允许转回，此分录一直做到固定资产处置）

借：固定资产——固定资产减值准备

贷：未分配利润——年初（期初累计数）

资产减值损失（当年数）

（4）确认递延所得税：（未分配利润——年初代表以前年度所得税费用累计数）

借：递延所得税资产[固定资产抵销分录中（贷方-借方）×税率]

所得税费用（借或贷，倒挤）

贷：未分配利润——年初[（未实现毛利-期初累计已抵销的多计提折旧）×25%]

【教材例 15-5】假定 S 公司是 P 公司的全资子公司，假设 S 公司以 30 000 000 元的价格将其生产的产品销售给 P 公司，其销售成本为 27 000 000 元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为 3 000 000 元。P 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 30 000 000 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。

2×20 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：

①借：未分配利润——年初

3 000 000



老会计-用心传递温

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

(三) 合并抵销—内部债权债务交易

1. 抵销应收账款与应付账款

(1) 抵销账面余额：

借：应付账款

贷：应收账款（扣除坏账准备前的余额）

(2) 抵销坏账准备：（假设先计提坏账准备的先抵销，即先进先出法的思想）

借：应收账款——坏账准备（期末累计坏账准备）

贷：未分配利润——年初（期初累计坏账准备）

信用减值损失（倒挤）

(3) 抵销递延所得税：

借：未分配利润——年初

（期初累计坏账准备×25%）

所得税费用（倒挤）

贷：递延所得税资产（期末累计坏账准备×25%）

2. 抵销其他债权与债务项目

借：应付债券

投资收益（借差）

贷：其他债权投资

财务费用（贷差）

提示

第一种情况：内部应收账款本期余额与上期余额相等时的抵销处理。

【教材例 15-1】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与 2×18 年相同仍为 4 750 000 元（注意：报表项目金额是减完坏账准备后的余额），坏账准备余额仍为 250 000 元，2×18 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。

2×18 年（第 1 年）	2×19 年（第 2 年）
①抵销内部债务、债权 借：应付账款 5 000 000 （含税价） 贷：应收账款 5 000 000	①抵销内部债务、债权（只抵本期期末数） 借：应付账款 5 000 000 （含税价） 贷：应收账款 5 000 000
②抵销本期计提的坏账准备 借：应收账款——坏账准备 250 000 贷：信用减值损失 250 000	②抵销上期计提的坏账准备 借：应收账款——坏账准备 250 000 贷：未分配利润——年初 250 000

**提示**

第二种情况：内部应收账款本期余额大于上期余额时的抵销处理。

【教材例 15-2】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【例 15-1】。

【答案】

2×18 年（第 1 年）	2×19 年（第 2 年）
①抵销内部债务、债权 借：应付账款 5 000 000（含税价） 贷：应收账款 5 000 000	①抵销内部债务、债权（只抵本期期末数） 借：应付账款 6 600 000（含税价） 贷：应收账款 6 600 000
②抵销本期计提的坏账准备 借：应收账款——坏账准备 250 000 贷：信用减值损失 250 000	②抵销上期计提的坏账准备 借：应收账款——坏账准备 250 000 贷：未分配利润——年初 250 000
	③抵销本期补提的坏账准备 80 000 元 借：应收账款——坏账准备 80 000 贷：信用减值损失 80 000

提示

第三种情况：内部应收账款本期余额小于上期余额时的抵销处理。

【教材例题 15-3】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 公司中内部应收账款余额为 3 040 000 元，坏账准备余额为 160 000 元。内部应收账款比上期（2×18 年）净减少 1 800 000 元，本期内部应收账款相对应的坏账准备余额减少 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 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款的余额。其他资料同【例 15-1】。

【答案】

2×18 年（第 1 年）	2×19 年（第 2 年）
①抵销内部债务、债权 借：应付账款 5 000 000（含税价） 贷：应收账款 5 000 000	①抵销内部债务、债权（只抵本期期末数） 借：应付账款 3 200 000（含税价） 贷：应收账款 3 200 000
②抵销本期计提的坏账准备 借：应收账款——坏账准备 250 000 贷：信用减值损失 250 000	②抵销上期计提的坏账准备 借：应收账款——坏账准备 250 000 贷：未分配利润——年初 250 000
	③抵销本期冲减的坏账准备 90 000 元 借：信用减值损失 90 000 贷：应收账款——坏账准备 90 000



全资子公司	非全资子公司
借：投资收益 （子公司的净利润 ×100%） 未分配利润——年初	借：投资收益 （子公司的净利润×70%） 少数股东损益 （子公司的净利润×30%） 未分配利润——年初
贷：提取盈余公积 对所有者（或股东） 的分配 未分配利润——年末	贷：提取盈余公积 对所有者（或股东）的分配 未分配利润——年末

【答案】借：股本 2 000
资本公积 1 100 (1 000+100)
盈余公积 900



老会计-用心传递温

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

【例题·综合题】资料二：2017年6月30日，甲公司将其生产的成本为900万元的设备以1 200万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。

要求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。

【答案】

1. 评估增值

借：存货	100
贷：资本公积	100

2. 评估增值的后续变动

借：营业成本	100
贷：存货	100

3. 调整后的净利润=600（账面净利润）-100=500（万元）

4. 调整后的未分配利润

=2 000（年初未分配利润）+500万元（调整后的净利润）-60（提取盈余公积）-200（分红）
=2 240（万元）

5. 将成本法核算的结果调整为权益法核算的结果：

借：长期股权投资	400（调整后的净利润 500×80%）
贷：投资收益	400

借：投资收益	160（200×80%）
贷：长期股权投资	160

6. 调整后的长期股权投资的账面价值=5 700+400-160=5 940（万元）

7. 抵权益

借：股本	2 000
资本公积	1 100
盈余公积	960（900+60）
未分配利润——年末	2 240（调整后的未分配利润）
商誉	900
贷：长期股权投资	5 940
少数股东权益	1 260
借：投资收益	400
少数股东损益	100
未分配利润——年初	2 000
贷：未分配利润——年末	2 240



老会计-用心传递温

对所有者（或股东）的分配	200	
提取盈余公积		60
借：营业收入	1 200	
贷：营业成本	900	
固定资产	300	
借：固定资产	30	
贷：管理费用	30	

第五节 合并现金流量表

合并抵销—内部现金流量

现金销售	借：购买商品、接受劳务支付的现金或购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 贷：销售商品、提供劳务收到的现金（含增值税金额）
现金投资	借：投资支付的现金 贷：收回投资收到的现金（母公司购买子公司持有的其他企业的股权） 吸收投资收到的现金（母公司对子公司投资）
取得现金投资收益	借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 贷：取得投资收益收到的现金
现金结算债权债务	借：偿还债务支付的现金 贷：取得借款收到的现金
内部资金往来	借：支付的其他与经营活动有关的现金 贷：收到的其他与经营活动有关的现金
购建或处置固定资产等长期资产	借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额

第七节 合并财务报表附注

一、合并财务报表附注概述

附注是合并财务报表不可或缺的组成部分，是对在合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

二、附注披露的内容

企业（母公司）应当按照规定披露合并财务报表附注信息，主要包括下列内容：

- （一）企业集团的基本情况
- （二）财务报表的编制基础
- （三）遵循企业会计准则的声明



- (四) 重要会计政策和会计估计
- (五) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
- (六) 报表重要项目的说明
- (七) 或有事项
- (八) 资产负债表日后事项
- (九) 关联方关系及其交易
- (十) 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息
- (十一) 终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用(收益)和净利润;终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金;终止经营的处置损益总额、所得税费用(收益)和处置净损益;终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额;归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。
- (十二) 在资产负债表日后、财务报告批准报出日前提议或宣布发放的股利总额和每股股利金额(或向投资者分配的利润总额)
- (十三) 母公司和子公司信息

第八节 合并财务报表综合举例

【教材例 15-10】2×19 年 1 月 1 日, P 公司用银行存款 30 000 000 元购得 S 公司 80% 的股份, 取得对 S 公司的控制权(假定 P 公司与 S 公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并, 初始取得成本等于计税基础)。P 公司在 2×19 年 1 月 1 日建立的备查簿(见表 15-5)中记录了购买日(2×19 年 1 月 1 日) S 公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值信息。

2×19 年 1 月 1 日, S 公司股东权益总额为 35 000 000 元, 其中: 股本为 20 000 000 元, 资本公积为 15 000 000 元, 盈余公积为 0 元, 未分配利润为 0 元。

P 公司和 S 公司 2×19 年 12 月 31 日个别资产负债表分别见表 15-6 和表 15-7, 2×19 年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表 15-7 至表 15-9。

假定 S 公司的会计政策和会计期间与 P 公司一致; P 公司和 S 公司适用的所得税税率均为 25%; 除 S 公司其他债权投资存在暂时性差异外, P 公司的其他资产和负债、S 公司的其他资产和负债均不存在暂时性差异, 在合并财务报表层面出现暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债的确认条件。

P 公司在编制由 P 公司和 S 公司组成的企业集团 2×19 年合并财务报表时, 存在以下内部交易或事项需在合并工作底稿中进行抵销或调整处理。

1. P 公司 2×19 年利润表的营业收入中 35 000 000 元系向 S 公司销售产品实现的销售收入, 该产品销售成本为 30 000 000 元。S 公司在本期将该产品全部售出, 其销售收入为 50 000 000 元, 销售成本为 35 000 000 元, 反映在 S 公司 2×19 年的利润表中。

对此, 编制合并财务报表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时, 应在合并工作底稿(见表 15-10)中编制如下抵销分录:

(1)

借: 营业收入 35 000 000
 贷: 营业成本 35 000 000

2. S 公司 2×19 年确认的应向 P 公司支付的债券利息费用为 200 000 元

(假设该债券的票面利率与实际利率相差较小, 发生的债券利息费用不符合资本化条件)。在编制合并财务报表时, 应将内部债券投资收益与应付债券利息费用相互抵销, 在合并工作底稿中其抵销分录为:

(2)



老会计-用心传递温

借：投资收益 200 000
 贷：财务费用 200 000

3. S 公司 2×19 年利润表的营业收入中有 10 000 000 元系向 P 公司销售商品实现的销售收入，对应的销售成本为 8 000 000 元。P 公司购进的该商品 2×19 年末未对外销售，全部形成期末存货。

在编制合并财务报表时，在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

(3)

借：营业收入 10 000 000
 贷：营业成本 10 000 000

(4)

借：营业成本 2 000 000
 贷：存货 2 000 000
借：少数股东权益 300 000
 贷：少数股东损益 300 000

该交易为逆流交易，还需按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额（金额），并考虑所得税影响，抵销少数股东权益。

$2\,000\,000 \times 20\% \times (1 - 25\%) = 300\,000$ （元）

(5) 同时，确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响：

$2\,000\,000 \times 25\% = 500\,000$ （元）。

借：递延所得税资产 500 000
 贷：所得税费用 500 000

4. S 公司 2×19 年以 3 000 000 元的价格将其生产的产品销售给 P 公司，销售成本为 2 700 000 元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为 300 000 元。P 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 3 000 000 元入账。假设 P 公司对该固定资产按 3 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。

在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

(6) 与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：营业收入 3 000 000
 贷：营业成本 2 700 000
 固定资产——原价 300 000

借：少数股东权益 45 000
 贷：少数股东损益 45 000

该交易为逆流交易，还需按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额（金额），并考虑所得税影响，抵销少数股东权益。

$300\,000 \times (1 - 25\%) \times 20\% = 45\,000$ （元）。

(7) 抵销该固定资产当期多计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为 3 年，原价为 3 000 000 元，预计净残值为 0 元，2×19 年计提的折旧额为 1 000 000 元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价 2×19 年应计提的折旧额为 900 000 元，当期多计提的折旧额为 100 000 元。应当按 100 000 元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：固定资产——累计折旧 100 000



贷：管理费用 100 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少 100 000 元，管理费用减少 100 000 元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 900 000 元，该固定资产当期计提的折旧费为 900 000 元。

借：少数股东损益 15 000

贷：少数股东权益 15 000

$100\ 000 \times 20\% \times (1 - 25\%) = 15\ 000$ (元)

(8) 同时，确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响：

$(300\ 000 - 100\ 000) \times 25\% = 50\ 000$ (元)，其中，100 000 元为当年已在 P 公司所得税前扣除的金额。

借：递延所得税资产 50 000

贷：所得税费用 50 000

5. P 公司将其账面价值为 1 300 000 元某项固定资产以 1 200 000 元的价格出售给 S 公司作为管理用固定资产使用。P 公司因该内部固定资产交易发生处置损失 100 000 元。假设 S 公司以 1 200 000 元作为该项固定资产的成本入账，S 公司对该固定资产按 5 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 7 月 1 日，本章为简化抵销处理，假定 S 公司该内部交易形成的固定资产 2×19 年按 6 个月计提折旧。在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

(9) 该固定资产的处置损失与固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：固定资产——原价 100 000

贷：资产处置收益 100 000

(10) 抵销该固定资产当期少计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为 5 年，原价为 1 200 000 元，预计净残值为 0，2×19 年计提的折旧额为 120 000 元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价 2×19 年应计提的折旧额为 130 000 元，当期少计提的折旧额为 10 000 元，应当按 10 000 元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：管理费用 10 000

贷：固定资产——累计折旧 10 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额增加 10 000 元，管理费用增加 10 000 元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 130 000 元，该固定资产当期计提的折旧费为 130 000 元。

(11) 同时，确认该固定资产的应纳税差异性的递延所得税影响：

$(100\ 000 - 10\ 000) \times 25\% = 22\ 500$ (元)，其中，10 000 元为当年已在 S 公司所得税税前扣除的金额。

借：所得税费用 22 500

贷：递延所得税负债 22 500

6. S 公司 2×19 年实现净利润 10 000 000 元，为了便于说明合并所有者权益变动表的编制，本章假定 S 公司 2×19 年即进行了利润分配。计提法定盈余公积 1 000 000 元，分派现金股利 6 000 000 元，其中：向 P 公司分派现金股利 4 800 000 元，向其他股东分派现金股利 1 200 000 元，未分配利润为 3 000 000 元。S 公司因持有的其他债权投资的公允价值变动计入当期其他综合收益的金额为 750 000 元。

2×19 年 12 月 31 日，S 公司股东权益总额为 39 750 000 元，其中股本为 20 000 000 元，资本公积为 15 000 000 元，其他综合收益为 750 000 元，盈余公积为 1 000 000 元，未分



老会计-用心传递温

配利润为 3 000 000 元。

2×19 年 12 月 31 日, P 公司个别资产负债表中对 S 公司的长期股权投资的金额为 30 000 000 元, 拥有 S 公司 80% 的股份 (假定未发生减值)。P 公司在个别资产负债表中采用成本法核算该项长期股权投资。

首先, 在合并工作底稿中可以将对 S 公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》规定, 投资企业在采用权益法确认应享有被投资单位净损益的份额时, 应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础, 对被投资单位的净利润进行调整后确认。

在本例中, P 公司在编制 2×19 年合并财务报表时, 应当首先根据 P 公司备查簿中记录的 S 公司可辨认资产、负债在购买日 (2×19 年 1 月 1 日) 的公允价值的资料 (见表 15-4), 调整 S 公司的净利润。

按照 P 公司备查簿中的记录, 在购买日, S 公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与账面价值存在差异仅有一项, 即甲办公楼, 公允价值高于账面价值的差额为 1 000 000 元 (7 000 000-6 000 000), 按年限平均法每年应补计提的折旧额为 50 000 元 (1 000 000÷20)。假定甲办公楼用于 S 公司的总部管理。在合并工作底稿中应作的调整分录如下:

(12)

借: 固定资产	1 000 000
贷: 资本公积	750 000
递延所得税负债	250 000
借: 管理费用	50 000
贷: 固定资产——累计折旧	50 000
借: 递延所得税负债	12 500
贷: 所得税费用	12 500

据此, 以 S 公司 2×19 年 1 月 1 日各项可辨认资产、负债等的公允价值为基础, 考虑递延所得税后, 重新确定的 2×19 年净利润为:

10 000 000-50 000+12 500=9 962 500 (元)

有关调整分录如下:

(13) 确认 P 公司在 2×19 年 S 公司实现净利润 9 962 500 元中所享有的份额 7 970 000 (9 962 500 ×80%) 元。

借: 长期股权投资——S 公司	7 970 000
贷: 投资收益——S 公司	7 970 000

(14) 确认 P 公司收到 S 公司 2×19 年分派的现金股利, 同时抵销原按成本法确认的投资收益 4 800 000 元。

借: 投资收益——S 公司	4 800 000
贷: 长期股权投资——S 公司	4 800 000

(15) 确认 P 公司在 2×19 年 S 公司其他综合收益中所享有的份额 600 000 元 (750 000×80%)。

借: 长期股权投资——S 公司	600 000
贷: 其他综合收益——S 公司	600 000

(13) - (15) 合并调整分录为:

借: 长期股权投资——S 公司	3 770 000
贷: 投资收益——S 公司	3 170 000
其他综合收益——S 公司	600 000



老会计-用心传递温

经过上述调整，P 公司对 S 公司长期股权投资经调整后的 2×19 年 12 月 31 日金额为 33 770 000 元（投资成本 30 000 000+权益法调整增加的长期股权投资 3 770 000），S 公司经调整的 2×19 年 12 月 31 日股东权益总额为 40 462 500 元，具体调整如下：

股东权益账面余额 39 750 000 元-调整前未分配利润 3 000 000 元+（调整后净利润 9 962 500 元-分配的现金股利 6 000 000 元-按调整前计提的盈余公积 1 000 000 元）+甲办公楼购买日公允价值高于账面价值的差额扣除所得税影响后的金额 750 000 元

=36 750 000+2 962 500+750 000=40 462 500（元）。

或：调整后股东权益账面余额=39 750 000+（1 000 000-50 000）×（1-25%）=40 462 500（元）。

S 公司股东权益中 20%的部分，即 8 092 500 元（股东权益调整后余额 40 462 500×20%）属于少数股东权益，在抵销处理时应作为少数股东权益处理。在合并工作底稿中抵销分录如下：

（16）

借：股本		20 000 000
资本公积（15 000 000+750 000）	15 750 000	
其他综合收益		750 000
盈余公积		1 000 000
未分配利润——年末	2 962 500	
	（3 000 000-50 000+12 500）	
商誉		1 400 000
贷：长期股权投资	33 770 000	
少数股东权益	8 092 500	

[（20 000 000-15 750 000+750 000+1 000 000+2 962 500）×20%]

需要说明的是：

一是商誉金额应根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定确定，本例中商誉 1 400 000 元=P 公司购买日（2×19 年 1 月 1 日）支付的合并成本 30 000 000 元-（购买日 S 公司的所有者权益总额 35 000 000 元+S 公司固定资产公允价值增加额扣除所得税影响后的金额 750 000 元）×80%。

二是“资本公积”=15 000 000+750 000=15 750 000（元）。此处的 750 000 元是按照 P 公司备查簿中的记录，在购买日，S 公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与账面价值存在差异仅有一项，即甲办公楼，公允价值高于账面价值的差额为 1 000 000 元（7 000 000 - 6 000 000），根据会计准则规定，扣除所得税的影响后的金额计入资本公积。

7. P 公司 2×19 年个别资产负债表中应收账款 4 750 000 元（假定不含增值税，下同）为 2×19 年向 S 公司销售商品发生的应收销货款的账面价值，P 公司对该笔应收账款计提的坏账准备为 250 000 元。S 公司 2×19 年个别资产负债表中应付账款 5 000 000 元（假定不含增值税，下同）系 2×19 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。

在编制合并财务报表时，应将内部应收账款与应付账款相互抵销；同时还应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销并确认延所得税的影响，在合并工作底稿中其抵销分录为：

（17）

借：应付账款	5 000 000
贷：应收账款	5 000 000

（18）

借：应收账款——坏账准备	250 000
--------------	---------



贷：信用减值损失 250 000

(19)

借：所得税费用 62 500

贷：递延所得税资产 62 500

8. P 公司 2×19 年个别资产负债表中合同负债 1 000 000 元（假定不含增值税，下同）为 S 公司预付账款；应收票据 4 000 000 元（假定不含增值税，下同）为 S 公司 2×19 年向 P 公司购买商品 35 000 000 元时开具的票面金额为 4 000 000 元的商业承兑汇票；S 公司应付债券 2 000 000 元为 P 公司所持有（P 公司划归为债权投资）。对此，在编制合并资产负债表时，在合并工作底稿中应编制如下抵销分录：

(20) 将内部预收账款与内部预付账款抵销时，应编制如下抵销分录：

借：合同负债 1 000 000

贷：预付款项 1 000 000

(21) 将内部应收票据与内部应付票据抵销时，应编制如下抵销分录：

借：应付票据 4 000 000

贷：应收票据 4 000 000

(22) 将债权投资与应付债券抵销时，应编制如下抵销分录：

借：应付债券 2 000 000

贷：债权投资 2 000 000

9. P 公司和 S 公司 2×19 年度所有者权益变动表如表 15-9 所示。

P 公司拥有 S 公司 80% 的股份。在合并工作底稿中 P 公司按权益法调整的 S 公司本期投资收益为 7 970 000 元（9 962 500×80%），S 公司本期少数股东损益为 1 992 500 元（9 962 500×20%）。

S 公司年初未分配利润为 0，S 公司本期计提的盈余公积 1 000 000 元、分派现金股利 6 000 000 元、未分配利润 2 962 500 元（9 962 500-分派的现金股利 6 000 000-按调整前计提的盈余公积 1 000 000）。为此，对 S 公司 2×19 年利润分配进行抵销处理时，在合并工作底稿中应编制如下抵销分录：

(23)

借：投资收益 7 970 000

少数股东损益 1 992 500

未分配利润——年初 0

贷：提取盈余公积 1 000 000

对所有者（或股东）的分配 6 000 000

未分配利润——年末 2 962 500

10. 2×19 年，P 公司收到 S 公司向其支付的债券利息费用 200 000 元和 S 公司分派的 2×19 年现金股利 4 800 000 元。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

(24)

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 5 000 000

贷：取得投资收益收到的现金 5 000 000

11. P 公司 2×19 年向 S 公司销售商品的价款 35 000 000 元中实际收到 S 公司支付的银行存款 26 000 000 元，同时 S 公司还向 P 公司开具了票面金额为 4 000 000 元的商业承兑汇票。S 公司 2×19 年向 P 公司销售商品 10 000 000 元的价款全部收到。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：



(25)

借：购买商品、接受劳务支付的现金 36 000 000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 36 000 000

12. S 公司 2×19 年 1 月 1 日向 P 公司销售商品 3 000 000 元的价款全部收到。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

(26)

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

3 000 000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 3 000 000

13. P 公司向 S 公司出售固定资产的价款 1 200 000 元全部收到。在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

(27)

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1 200 000

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 1 200 000

14. P 公司在购买日（2×19 年 1 月 1 日）支付银行存款 30 000 000 元购得 S 公司 80% 的股份从而取得对 S 公司的控制权，使 S 公司成为其子公司。在该日，S 公司实际持有货币资金 3 000 000 元，在编制合并现金流量表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

(28)

借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 3 000 000

贷：年初现金及现金等价物余额 3 000 000