



第 10 讲 企业合并、财务报告

考点一 企业合并的划分

企业合并划分	按合并方式分	控股合并、吸收合并、新设合并
	按合并类型分	同一控制下的企业合并、非同一控制下的企业合并

考点二 企业合并的会计处理

同一控制下企业合并的处理原则	(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债
	(2) ①被合并方资产及负债以其在最终控制方合并财务报表的账面价值为基础纳入合并报表②不产生新商誉，原已确认的商誉作为资产确认
	(3) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目； ①先冲“资本公积——资本溢价或股本溢价”； ②再冲“盈余公积”； ③最后冲“利润分配——未分配利润”
非同一控制下企业合并的处理原则	(1) 非同一控制下，购买方在购买日应当按照确定的企业合并成本（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本。
	(2) 购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。
	(3) ①企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉。②企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益。

【例题 1·多选题】关于同一控制下企业合并，下列会计处理中正确的有（ ）。

- A. 同一控制下企业合并，需要确认最终控制方收购被合并方产生的商誉
- B. 同一控制下企业合并，需要确认新的商誉
- C. 同一控制下企业合并，不确认最终控制方收购被合并方产生的商誉
- D. 同一控制下企业合并，不确认新的商誉

【答案】AD

【解析】同一控制下企业合并，需要确认最终控制方收购被合并方产生的商誉，不产生新的商誉，选项 A 和 D 正确。



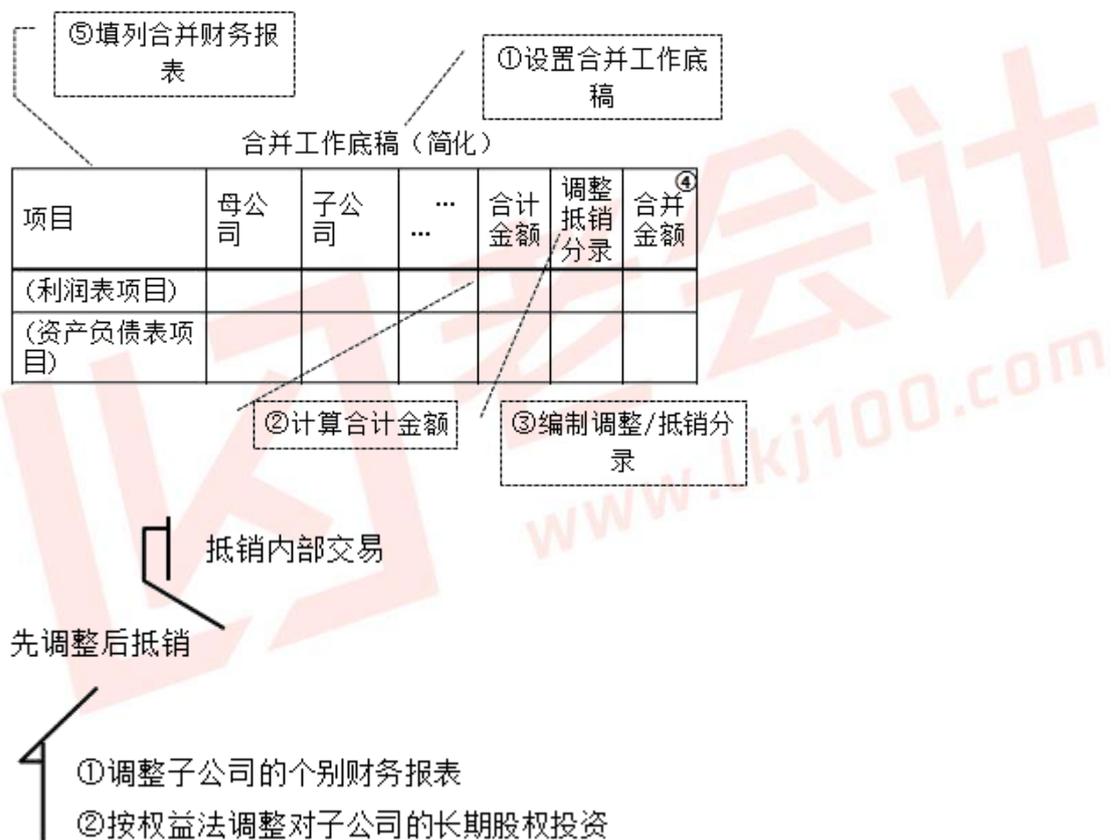
【例题2·单选题】下列关于非同一控制下企业合并会计处理的表述中，错误的是（ ）。

- A. 合并中发生的各项直接费用计入合并成本
- B. 以实际取得对被购买方控制权的日期确定购买日
- C. 合并财务报表中合并成本高于合并取得的可辨认净资产公允价值份额的差额作为商誉确认
- D. 合并财务报表中合并成本低于合并取得的可辨认净资产公允价值份额的差额计入当期损益

【答案】A

【解析】合并中发生的各项直接费用计入当期损益（管理费用），选项A错误。

考点三 合并报表的编制程序



考点四 调整分录

(1) 对子公司个别财务报表的调整（评估增值调整）



购买日	购买当期期末	购买后第二年
借：存货 固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债	借：存货 固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债	借：存货 固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债
—	借：营业成本 管理费用 贷：存货 固定资产	借：年初未分配利润 贷：存货 固定资产
—	借：递延所得税负债 贷：所得税费用	借：递延所得税负债 贷：年初未分配利润 借：管理费用 贷：固定资产 借：递延所得税负债 贷：所得税费用

(2) 长期股权投资由成本法调整为权益法

项目	具体内容
长期股权投资按权益法的调整	净损益的调整 借：长期股权投资 贷：投资收益（或相反） ◆ 调整子公司的净损益时，不考虑未实现内部交易损益
	分配现金股利的调整 借：投资收益 贷：长期股权投资（或相反）
	其他综合收益的调整 借：长期股权投资 贷：其他综合收益（或相反）
	除上述外其他权益变动的调整 借：长期股权投资 贷：资本公积（相反）
	连续编制合并财务报表时 借：长期股权投资 贷：未分配利润-年初 其他综合收益 资本公积（或相反）

考点五 抵销分录

(1) 合并抵销处理



项目	具体内容	
合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销	借：实收资本/股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润 商誉 贷：长期股权投资 少数股东权益
	投资收益与子公司利润分配项目的抵销	借：投资收益 少数股东损益 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

(2) 债权债务抵销分录

债权债务发生当期的抵销	抵销债权债务 借：应付账款（含增值税金额） 贷：应收账款 借：应收账款—坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产
-------------	---

(3) 内部商品交易的抵销



项目	内部存货购销当期的抵销处理	
	顺流交易	逆流交易
抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（未实现内部交易损益）	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益类项目余额 ×少数股东持股比例】
抵销存货跌价准备	借：存货-存货跌价准备（内部购入方计提数-企业应集团应提数） 贷：资产减值损失	
递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益【贷方所得税费用金额 ×少数股东持股比例】 贷：少数股东权益

(4) 内部固定资产的抵销

项目	内部固定资产交易当期的抵销处理	
	顺流交易	逆流交易
抵销内部固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	借：资产处置收益 贷：固定资产-原价 借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（内部成本） 固定资产-原价（未实现内部交易损益）	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益类项目余额×少数股东持股比例】
抵销内部固定资产多提的折旧	借：固定资产-累计折旧（多提折旧数） 贷：管理费用等	
抵销当期多提的减值准备	借：固定资产-固定资产减值准备 贷：资产减值损失（内部购入方计提数-企业应集团应提数）	
递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益【贷方所得税费用金额×少数股东持股比例】 贷：少数股东权益

【例题 3·多选题】下列各项中，企业编制合并财务报表时，需要进行抵销处理的有（ ）。

- A. 母公司对子公司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
- B. 母公司向子公司转让无形资产价款中包含的未实现内部销售利润
- C. 子公司向母公司销售商品价款中包含的未实现内部销售利润
- D. 母公司和子公司之间的债权与债务

【答案】 ABCD

【例题 4·单选题】甲公司是乙公司的母公司，2020 年甲公司将成本为 100 万元的 A 产品销售给乙公司，售价为 150 万元。乙公司购入后作为存货核算，当年未对外部第三方出售，2020 年年末上述 A 产品的可变现净值为 120 万元。不考虑其他因素，下列关于甲公司 2020 年合



并报表中编制的抵销分录说法中不正确的是（ ）。

- A. 抵销存货价值包含的未实现内部销售利润 100 万元
- B. 抵销甲公司确认的营业收入 150 万元
- C. 抵销甲公司结转的营业成本 100 万元
- D. 抵销乙公司计提的资产减值损失 30 万元

【答案】A

【解析】甲公司 2020 年合并报表的抵销分录为：

借：营业收入	150	
贷：营业成本	100	
存货	50	
借：存货	(150-120) 30	
贷：资产减值损失	30	

【例题 5·单选题】甲公司 2019 年 6 月 10 日从其拥有 80% 股份的子公司购进设备一台，该设备为子公司所生产的产品，成本为 1 850 万元，售价为 2 260 万元（含增值税，增值税税率为 13%），另支付运输费、安装费 8 万元。甲公司已付款且该设备当月投入使用，预计使用年限为 15 年，净残值为零，采用直线法计提折旧。2020 年年末，甲公司编制合并报表时应抵销当年多计提的固定资产折旧额为（ ）万元。

- A. 15
- B. 25
- C. 30
- D. 10

【答案】D

【解析】2020 年抵销当年多计提的折旧金额 = $[2\ 260 / (1 + 13\%) - 1\ 850] / 15 = 10$ （万元）。

【例题 6·单选题】2020 年 10 月 12 日，甲公司向其子公司乙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为 3 000 万元，增值税税额为 390 万元，款项尚未收到；该批商品成本为 2 200 万元，至当年 12 月 31 日，乙公司已将该批商品对外销售 80%。不考虑其他因素，甲公司在编制 2020 年 12 月 31 日合并资产负债表时，“存货”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 160
- B. 440
- C. 600
- D. 640

【答案】A

【解析】“存货”项目应抵销的金额 = $(3\ 000 - 2\ 200) \times 20\% = 160$ （万元）。

【例题 7·单选题】甲公司是乙公司的母公司，双方适用的所得税税率均为 25%。2019 年 6 月 15 日，甲公司将其产品以市场价格销售给乙公司，售价为 150 万元（不考虑相关税费），销售成本为 100 万元。乙公司购入后作为管理用固定资产核算，当日投入使用，预计资产尚可使用年限为 5 年，采用直线法计提折旧，预计净残值为零。甲公司在 2020 年年末编制合并资产负债表时，应调整“固定资产”项目的金额为（ ）万元。

- A. 50
- B. 10
- C. -35
- D. -40

【答案】C

【解析】固定资产原价中包含的未实现内部销售利润 = $150 - 100 = 50$ （万元）。

2019 年由于内部交易中包含未实现销售利润而多计提的折旧 = $50 / 5 \times 6 / 12 = 5$ （万元）。

2020 年由于内部交易中包含未实现销售利润而多计提的折旧 = $50 / 5 = 10$ （万元）。



所以，甲公司在编制 2020 年的合并报表时，应该调整“固定资产”项目的金额 = $-50 + 5 + 10 = -35$ （万元）。

【例题 8·单选题】母公司和子公司适用的所得税税率均为 25%。母子公司采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，计提比例为 1%，2020 年年末内部应收账款余额为 1 500 万元。税法规定，计提的减值准备不得税前扣除。2020 年母公司编制合并报表时，就该项内部应收账款计提的坏账准备和递延所得税所编制的抵销分录影响合并净利润的金额是（ ）。

- A. 18.75
- B. 0
- C. 11.25
- D. -15

【答案】C

【解析】本题正确的抵销分录如下：

借：应付账款	1 500
贷：应收账款	1 500
借：应收账款——坏账准备	15
贷：信用减值损失	(1 500×1%) 15
借：所得税费用	3.75
贷：递延所得税资产	(15×25%) 3.75

选项 C = $+15 - 3.75 = +11.25$

【例题 9·单选题】2020 年 3 月 2 日，甲公司从其拥有 80% 股份的乙公司购进一项无形资产，该无形资产的成本为 90 万元，已计提摊销 20 万元，售价 100 万元。甲公司购入后作为管理用无形资产核算并于当月投入使用，预计尚可使用 5 年，净残值为零，采用直线法进行摊销。甲公司适用的所得税税率为 25%。不考虑其他因素，甲公司 2020 年年末编制合并报表时，下列会计处理不正确是（ ）。

- A. 抵销营业收入和营业成本 30 万元
- B. 调整减少无形资产账面价值 25 万元
- C. 确认递延所得税资产 6.25 万元
- D. 确认递延所得税收益 6.25 万元

【答案】A

【解析】选项 A 不正确，应抵销资产处置收益 30 万元。

【例题 10·多选题】甲公司为乙公司的母公司，占乙公司有表决权股份的 80%。2×22 年 12 月 1 日乙公司将一批产品出售给甲公司，该批产品的售价为 1 000 万元，销售成本为 750 万元，至年末甲公司对外出售该批存货的 20%。不考虑其他相关因素，则甲公司在编制 2×22 年合并报表时，下列说法中正确的有（ ）。

- A. 应抵销“存货”200 万元
- B. 应抵销“少数股东损益”40 万元
- C. 应抵销“营业收入”1 000 万元
- D. 应抵销“营业成本”750 万元

【答案】ABC

【解析】会计分录如下：

借：营业收入 1 000



贷：营业成本 1 000
借：营业成本 $[(1\ 000-750) \times (1-20\%)]$ 200
 贷：存货 200
借：少数股东权益 $(200 \times 20\%)$ 40
 贷：少数股东损益 40
故本题选项 ABC 正确，选项 D 错误。

【例题 11·多选题】2×21 年 12 月 1 日，甲公司以 7 000 万元取得非关联方乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制，当日乙公司可辨认净资产公允价值为 9 000 万元。2×22 年 12 月 31 日，甲公司又以公允价值为 2 000 万元的固定资产作为对价（该固定资产原值 1 800 万元，已计提折旧 200 万元），自乙公司少数股东取得乙公司 15% 股权，自购买日至 2×22 年 12 月 31 日，乙公司实现净利润经调整后的金额为 1 000 万元，无其他所有者权益变动事项。不考虑所得税及其他因素，下列会计处理中正确的有（ ）。

- A. 甲公司在个别报表中应确认资产处置收益 400 万元
- B. 甲公司合并资产负债表中应确认商誉的金额为 1 500 万元
- C. 甲公司个别报表中长期股权投资为 9 000 万元
- D. 合并报表中应减少资本公积 500 万元

【答案】ACD

【解析】甲公司以公允价值为 2 000 万元、原账面价值为 1 600 万元的固定资产作为对价取得乙公司 15% 股权，在个别报表中应确认资产处置收益的金额 $= 2\ 000 - (1\ 800 - 200) = 400$ （万元），选项 A 正确；商誉的金额应于取得控制权当日进行计算，甲公司合并商誉金额 $= 7\ 000 - 9\ 000 \times 60\% = 1\ 600$ （万元），选项 B 错误；甲公司个别报表中长期股权的账面价值 $= 7\ 000 + 2\ 000 = 9\ 000$ 万元，选项 C 正确；因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整母公司个别财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益，本题中应调整合并报表中资本公积的金额 $= 2\ 000 - 10\ 000 \times 15\% = 500$ （万元），选项 D 正确。故本题选项 ACD 正确。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com