



第二十一章 财务报告

本章框架

1. 财务报告概述
2. 合并财务报表概述
3. 合并资产负债表
4. 合并利润表
5. 合并现金流量表
6. 合并所有者权益变动表
7. 合并财务报表附注
8. 合并财务报表综合举例

本章考情

章属于考试重点章节，也是难点章节，考试题型以主观题为主，客观题中也有所涉及。主观题主要考查合并财务报表的调整、抵销分录的编制，可与长期股权投资等章节的相关知识相结合，且几乎年年出现；客观题主要考查合并范围的确定、报告期增减子公司的处理等。考生可将本章与长期股权投资一章相结合进行学习，重点关注合并财务报表的调整、抵销分录的编制。

第一节 财务报告概述

一、财务报表概述

（一）财务报表的构成

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：

1. 资产负债表；
2. 利润表；
3. 现金流量表；
4. 所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
5. 附注。

（二）财务报表的分类

1. 按编报期间



- （1）年度财务报表
- （2）中期财务报表

2. 按编报主体



- （1）个别财务报表
- （2）合并财务报表

二、财务报表列报的基本要求（略——自己看）



第二节 合并财务报表概述

一、合并财务报表概念

合并财务报表，它是以母公司和子公司组成的**企业集团**为一报告主体、以母公司和子公司单独编制的**个别财务报表为基础**，由**母公司**编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

二、合并财务报表合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以**控制为基础**予以确定。

控制，是指**投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。**

【提示】常见考点

1. 纳入合并范围的子公司：

只要能够被母公司控制，都应纳入合并范围。

- 不论子公司的规模大小
- 子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制
- 也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别

2. 不纳入合并范围的子公司：

- 已宣告被清理整顿的或已宣告破产的原子公司
- 不再是母公司的子公司

【例题·判断题】企业编制合并财务报表时，不能将已被人民法院宣告破产的子公司纳入合并范围。（ ）

【答案】√

三、合并财务报表编制的前期准备事项

- （一）统一母子公司的会计政策
- （二）统一母子公司的会计期间
- （三）对子公司以外币表示的财务报表进行折算
- （四）收集编制合并财务报表的相关资料

四、合并报表的编制程序

1. 设置合并工作底稿



老会计-用心传递温度

2. 将母公司、纳入合并方范围的子公司**个别报表**各项目数据过入合并工作底稿，将各项目数据简单加总，计算“合计金

4. 计算“合并金额”

项目	母公司	子公司 1	...	合计 金额	调整 分录	抵消 分录	合并金 额
利润表项目							
.....							
所有者权益变动表项目							
.....							
资产负债表项目							
.....							

5. 填列合并报表

★3. 编制调整分录、抵消分录，目的在于将因会计政策及计量基础的差异而对个别财务报表的影响进行**调整**，以及将个别财务报表各项目的加总数据中重要的因素予以**抵消**；

【必背】合并报表项目与会计科目

报表项目	会计科目
应收账款	应收账款/坏账准备
应付账款	应付账款
其他应付款	应付利息
其他应收款	应收利息
存货	原材料/库存商品/存货跌价准备
固定资产	固定资产/累计折旧
无形资产	无形资产/累计摊销
未分配利润	利润分配
营业收入	主营业务收入/其他业务收入
营业成本	主营业务成本/其他业务成本
资产处置收益	资产处置损益



第三节至第七节 合并财务报表的编制

合并报表的结构：

第三节 合并资产负债表

第四节 合并利润表

第五节 合并现金流量表（了解）

第六节 合并所有者权益变动表（了解）

第七节 合并财务报表附注（略）

【考试提示】合并报表编制步骤：2+5+2

一、购买日合并财务报表调整、抵销分录的编制（熟悉）	（一）购买日合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值 （二）购买日合并报表抵销母公司长期股权投资
二、资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制（重点）	（一）合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值 （二）合并报表将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法 （三）合并报表抵销母公司长期股权投资 （四）合并报表抵销母公司投资收益 （五）合并报表内部交易的抵销、债权债务抵销
（了解）	（六）其他内部债权债务的抵销 （七）合并现金流量表

一、购买日合并财务报表调整、抵销分录的编制（熟悉）

编制财务报表前，应当尽可能的统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。

如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整。如果子公司所采用会计政策与母公司不一致，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，或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。

【提示】属于同一控制下企业合并中（包括直接投资）取得的子公司，教材未涉及（略）。中级备考重点掌握属于非同一控制下企业合并中取得的子公司（一步到位）。

【回顾】个别报表账务处理

借：长期股权投资（合并成本）

贷：银行存款

 主营（其他）业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

.....

借：管理费用

 贷：银行存款



合并报表层面：



$$\text{合并商誉} = \text{合并成本} - \text{被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额}$$

（一）购买日合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值

借：存货/固定资产【评估增值】

递延所得税资产【评估减值确认的】

贷：应收账款【评估减值】

递延所得税负债【评估增值确认的】

资本公积【差额】

（二）长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借：股本【子公司购买日数】

资本公积【子公司购买日数 + 评估增值】

其他综合收益【子公司购买日数】

盈余公积【子公司购买日数】

未分配利润【子公司购买日数】

商誉

贷：长期股权投资

少数股东权益



【回顾】

类型	内容
应税合并	非同一控制下吸收合并，被合并方视同处置净资产，计算处置损益，并因此计算应交所得税，合并方按取得资产及负债的公允价值入账，与计税基础相同，不产生差异
免税合并	合并方以 股份作为合并对价 且达到交易总额 85%以上 ，被合并方可以免税，合并方按取得资产及负债的公允价值入账，计税基础为其原账面价值，从而产生差异

【例题·综合题】（真题节选）资料：2021年12月31日，甲公司定向增发公允价值为10 900万元的普通股股票为对价取得乙公司100%有表决权的股份，形成非同一控制下控股合并。假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司选择进行免税处理。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为10 000万元，其中股本2 000万元，未分配利润8 000万元；除一项账面价值与计税基础均为200万元、公允价值为360万元的库存商品外，其他各项可辨认资产、负债的账面价值与其公允价值、计税基础均相同。假定不考虑其他因素。要求：根据资料，分别计算甲公司在编制购买日合并财务报表时应确认的递延所得税和商誉的金额，并编制与购买日合并资产负债表有关的调整和抵销分录。

【答案】购买日递延所得税负债 = $(360 - 200) \times 25\% = 40$ （万元）；

合并商誉 = $10\ 900 - (10\ 000 + 160 - 40) \times 100\% = 780$ （万元）。

借：存货 160
 贷：资本公积 120
 递延所得税负债 40

借：股本 2 000
 资本公积 120
 未分配利润 8 000
 商誉 780
 贷：长期股权投资 10 900

二、资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制



老会计-用心传递温度

(重点)

属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

- (一) 将子公司的账面价值调整为公允价值
- (二) 将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法
- (三) 抵销母公司长期股权投资
- (四) 抵销母公司投资收益
- (五) 合并报表内部交易的抵销、债权债务抵销
- (六) 其他内部债权债务的抵销
- (七) 合并现金流量表

【例 21-6】(考虑所得税) 2021 年 1 月 1 日, P 公司用银行存款 3 000 万元购得 S 公司 80% 的股份, 取得对 S 公司的控制权(属于非同一控制下企业合并, 初始取得成本等于计税基础)。

(1) 2021 年 1 月 1 日, S 公司可辨认净资产账面价值为 3500 万元(其中股本 2000 万元、资本公积 1500 万元), 公允价值为 3600 万元, 账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。

【个别报表】初始投资成本为 3000 万元。

2021 年 1 月 1 日

借: 长期股权投资 3 000
 贷: 银行存款 3 000

(考虑所得税) (1) 2021 年 1 月 1 日, S 公司可辨认净资产账面价值为 3500 万元(其中股本 2000 万元、资本公积 1500 万元), 公允价值为 3600 万元, 账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。

【合并报表】购买日 2021 年 1 月 1 日

递延所得税负债 = $(700 - 600) \times 25\% = 25$ (万元)

合并商誉 = $3000 - (3500 + 100 - 25) \times 80\% = 140$ (万元)

①借: 固定资产 100
 贷: 资本公积 75
 递延所得税负债 25

(考虑所得税) (1) 2021 年 1 月 1 日, S 公司可辨认净资产账面价值为 3500 万元(其中股本 2000 万元、资本公积 1500 万元), 公允价值为 3600 万元, 账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。

【合并报表】购买日 2021 年 1 月 1 日

②借: 股本 2 000
 资本公积 $(1500 + 75)$ 1 575
 商誉 140
 贷: 长期股权投资 3 000
 少数股东权益 715

账面价值与公允价值的差额是由于一项办公楼评估增值, 其账面价值为 600 万元, 公允价值为 700 万元, 剩余折旧年限 20 年, 采用直线法计提折旧。S 公司 2021 年实现净利润 1 000 万元。



老会计-用心传递温度

【合并报表】资产负债表日 2021 年 12 月 31 日

第一步：将子公司的账面价值调整为公允价值

(1) 将购买日子公司的账面价值调整为公允价值

借：固定资产 100
贷：资本公积 75
递延所得税负债 25

(2) 期末调整其账面价值

借：管理费用 5
贷：固定资产—累计折旧 5
借：递延所得税负债 1.25
贷：所得税费用 1.25

调整后的净利润=1000-5+1.25=996.25（万元）。

(2) S 公司 2021 年实现净利润 1 000 万元，计提法定盈余公积 100 万元，分配现金股利 600 万元，另因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 75 万元。

【合并报表】资产负债表日 2021 年 12 月 31 日

第二步：将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法

确认投资收益=996.25×80%=797（万元）。

借：长期股权投资 797
贷：投资收益 797
借：投资收益 480
贷：长期股权投资（600×80%）480
借：长期股权投资 60
贷：其他综合收益（75×80%）60

调整后的长期股权投资账面价值=3 000+797-480+60=3 377（万元）

【合并报表】资产负债表日2021年12月31日

第三步：抵销母公司长期股权投资





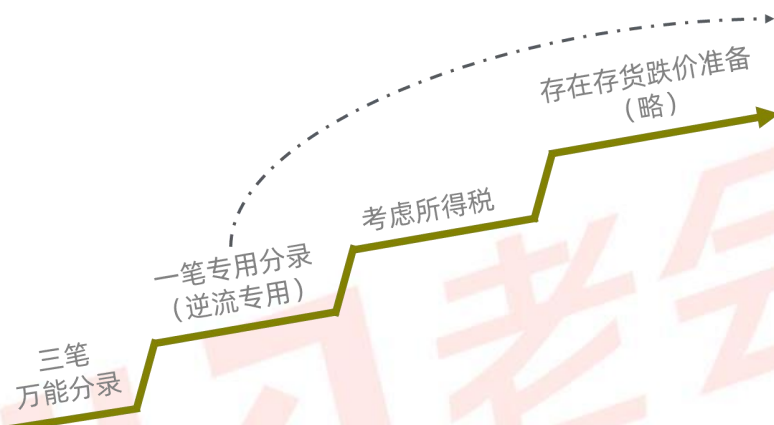
【合并报表】资产负债表日2021年12月31日

第四步：抵销母公司投资收益

借：投资收益	(996.25×80%) 797	} 可供分配的利润
少数股东损益	(996.25×20%) 199.25	
未分配利润一年初	0	
贷：提取盈余公积	100	} 利润的分配
对所有（或股东）的分配	600	
未分配利润一年末	296.25（倒挤检验）	

（五）合并报表内部交易的抵销、债权债务抵销

1. 内部存货交易的抵销



（1）三笔万能分录推导（无论顺流逆流都适用）

（6种假设）

【例题】（不考虑所得税）2021年S公司向P公司销售产品一批，售价1500万元，该产品销售成本为1200万元，货款已收存银行。假设S公司和P公司是母子公司。



集团

集团合并报表角度如何处理？

【假设1】P公司至年末该产品全部对外销售，售价为X

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	1500	X	1500		X
营业成本	1200	1500		1500	1200



老会计-用心传递温度

借：营业收入 1 500
贷：营业成本 1 500

【假设 2】P 公司至年末尚未对外销售该商品

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	1500		1500		0
营业成本	1200			1200	0
存货		1500		300	1200

借：营业收入 1 500
贷：营业成本 1 500
借：营业成本 300
贷：存货 300

【假设 3】P 公司至年末已对外销售该产品 40%，售价为 Y

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	1500	Y	1500		Y
营业成本	1200	$1500 \times 40\% = 600$		1320	$1200 \times 40\% = 480$
存货		$1500 \times 60\% = 900$		180	$1200 \times 60\% = 720$

借：营业收入 1 500
贷：营业成本 1 500
借：营业成本 180
贷：存货 180

【假设 4】P 公司第一年年末全部未出售，至第二年全部对外销售该产品，售价为 X

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入		X			X
营业成本		1500		300	1200
未分配利润	300		300		0

借：未分配利润一年初 300
贷：营业成本 300

【假设 5】P 公司第一年年末全部未出售，至第二年年末未全部对外销售该产品

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
未分配利润	300		300		0
存货		1500		300	1200

借：未分配利润一年初 300
贷：营业成本 300
借：营业成本 300
贷：存货 300



老会计-用心传递温度

【假设6】P公司第一年年末全部未出售，至第二年对外销售该产品40%，售价为Y

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
未分配利润	300		300		0
营业收入		Y			Y
营业成本		$1500 \times 40\% = 600$		120	$1200 \times 40\% = 480$
存货		$1500 \times 60\% = 900$		180	$1200 \times 60\% = 720$

借：未分配利润—年初 300

贷：营业成本 300

借：营业成本 180

贷：存货 180

【总结】三笔万能分录

假设1：期初内部交易存货当期已全部出售

借：未分配利润—年初（期初存货内部交易利润）

贷：营业成本

假设2：本期新增的内部交易存货也已全部出售

借：营业收入（内部交易收入）

贷：营业成本

调整：期末留存内部交易存货，营业成本“降过了头”

借：营业成本

贷：存货（期末存货内部交易利润）

（2）一笔专用分录（逆流专用）

【例题·计算分析题】假设同一集团内的A公司向B公司出售商品100件，成本为10元/件，售价为12元/件。B公司买入该批商品后当年对外出售60件，第二年又出售30件。不考虑所得税。

【假设1】A是B的母公司，持股比例80%

第一年

借：营业收入 $1200 = 100 \times 12$

贷：营业成本 1200

借：营业成本 $80 = (100 - 60) \times (12 - 10)$

贷：存货 80

第二年

借：未分配利润—年初 80

贷：营业成本 80

借：营业成本 $20 = (100 - 60 - 30) \times (12 - 10)$

贷：存货 20

【例题·计算分析题】假设同一集团内的A公司向B公司出售商品100件，成本为10元/件，售价为12元/件。B公司买入该批商品后当年对外出售60件，第二年又出售30件。不考虑所得税。

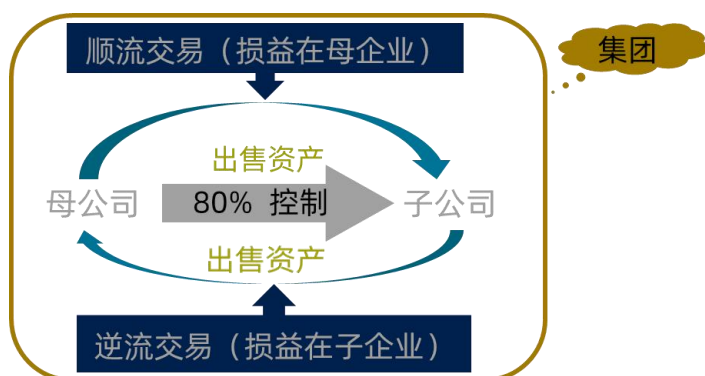
【假设2】B是A的母公司，持股比例80%

第一年



老会计-用心传递温度

借：营业收入 1200=100×12
 贷：营业成本 1200
 借：营业成本 80=(100-60)×(12-10)
 贷：存货 80
 借：少数股东权益 16=80×20%
 贷：少数股东损益 16



合并利润表（表 21-10）

项目	本年金额	上年金额
五、净利润（净亏损以“-”号填列）		
1. 归属于母公司股东的净利润		
2. 少数股东损益		

（2）一笔专用分录（逆流专用）

【例题·计算分析题】假设同一集团内的 A 公司向 B 公司出售商品 100 件，成本为 10 元/件，售价为 12 元/件。B 公司买入该批商品后当年对外出售 60 件，第二年又出售 30 件。不考虑所得税。

【假设 2】B 是 A 的母公司，持股比例 80%

第一年

借：营业收入 1200=100×12
 贷：营业成本 1200
 借：营业成本 80=(100-60)×(12-10)
 贷：存货 80
 借：少数股东权益 16=80×20%
 贷：少数股东损益 16

第二年

借：未分配利润一年初 80
 贷：营业成本 80
 借：营业成本 20=(100-60-30)×(12-10)
 贷：存货 20
 借：少数股东权益 16=80×20%
 贷：未分配利润一年初 16
 借：少数股东损益 12=60×20%



贷：少数股东权益 12

(3) 考虑所得税

【例题·计算分析题】（考虑所得税）假设同一集团内的 A 公司向 B 公司出售商品 100 件，成本为 10 元/件，售价为 12 元/件。B 公司买入该批商品后当年对外出售 60 件，第二年又出售 30 件。

第一年：

个别报表：存货账面价值=480，计税基础=?

合并 工作 底稿	借：营业收入 1200				假设B为A公司的母公司，持股80% 借：少数股东权益 12=60×20% 贷：少数股东损益 12
	贷：营业成本 1200	借：递延所得税资产 20			
	借：营业成本 80	贷：所得税费用 20			
	贷：存货 80				

合并报表：存货账面价值=400，计税基础=? 递延所得税资产 20

第二年：

个别报表：存货账面价值=120，计税基础=?

合并 工作 底稿	借：未分配利润—年初 80	借：递延所得税资产 20			假设B为A公司的母公司，持股80% 借：少数股东权益 12 贷：未分配利润—年初 12 借：少数股东损益 9=45×20% 贷：少数股东权益 9
	贷：营业成本 80	贷：未分配利润—年初 20			
	借：营业成本 20	借：所得税费用 15			
	贷：存货 20	贷：递延所得税资产 15			

合并报表：存货账面价值=100，计税基础=? 递延所得税资产=5

2. 内部债权债务抵销

第一年	第二年
借：应付账款	借：应付账款
贷：应收账款	贷：应收账款
借：应收账款—坏账准备	借：应收账款—坏账准备
贷：信用减值损失	贷：未分配利润—年初
借：所得税费用	借：应收账款—坏账准备
贷：递延所得税资产	贷：信用减值损失（或相反分录）
	借：未分配利润—年初
	贷：递延所得税资产
	借：所得税费用
	贷：递延所得税资产（或相反分录）

3. 内部固定资产交易的抵销

第一年：

(1) 抵销当期固定资产原价中未实现内部销售损益

①内部销售方作为存货，购入方确认为固定资产



老会计-用心传递温度

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

贷：营业成本【内部销售企业的成本】

固定资产—原价【内部购进企业多计的原价】

②内部销售方作为固定资产，购入方也确认为固定资产

借：资产处置收益【内部销售企业的利得】

贷：固定资产—原价【内部购进企业多计的原价】

(2) 抵销当期多计提的折旧

借：固定资产—累计折旧

贷：管理费用

(3) 确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

(4) 逆流交易专用分录

借：少数股东权益

贷：少数股东损益

第二年：

①抵销期初未分配利润中包含的未实现内部销售损益

借：未分配利润—年初

贷：固定资产—原价

②抵销上期和当期多计提的折旧费和累计折旧

借：固定资产—累计折旧

贷：未分配利润—年初（上期）

管理费用（当期）

③确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

贷：未分配利润—年初（上期）

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

【例题】2020年6月集团内的S公司向P公司出售一件商品，售价150万元，成本100万元，P公司购入该设备后作为管理用固定资产，预计使用寿命为5年，无残值，采用年限平均法计提折旧。考虑所得税因素。

要求：编制2020-2021年期间抵销分录。

【假设1】S公司作为存货，购入方确认为固定资产



老会计-用心传递温度

项目	S公司	P公司	调整/抵销分录		合并金额
			借	贷	
营业收入	150		150		0
营业成本	100			100	0
管理费用		$\frac{150}{5} \times \frac{6}{12}$		$\frac{50}{5} \times \frac{6}{12}$	$\frac{100}{5} \times \frac{6}{12}$
固定资产		$150 - \frac{150}{5} \times \frac{6}{12}$	$\frac{50}{5} \times \frac{6}{12}$	50	$100 - \frac{100}{5} \times \frac{6}{12}$

2020 年

借：营业收入 150
 贷：营业成本 100
 固定资产—原价 50
 借：固定资产—累计折旧 5
 贷：管理费用 5
 借：递延所得税资产 $11.25 = (50 - 5) \times 25\%$
 贷：所得税费用 11.25

2021 年

借：未分配利润—年初 50
 贷：固定资产—原价 50
 借：固定资产—累计折旧 15
 贷：未分配利润—年初 5
 管理费用 10
 借：递延所得税资产 $11.25 = (50 - 5) \times 25\%$
 贷：未分配利润—年初 11.25
 借：所得税费用 $2.5 = 10 \times 25\%$
 贷：递延所得税资产 2.5

【例题】2020 年 6 月集团内的 S 公司向 P 公司出售一件商品，售价 150 万元，成本 100 万元，P 公司购入该设备后作为管理用固定资产，预计使用寿命为 5 年，无残值，采用年限平均法计提折旧。考虑所得税因素。

要求：编制 2020-2021 年期间抵销分录。

【假设 2】S 公司作为固定资产，购入方确认为固定资产

2020 年

借：资产处置收益 50
 贷：固定资产—原价 50
 借：固定资产—累计折旧 5
 贷：管理费用 5
 借：递延所得税资产 $11.25 = (50 - 5) \times 25\%$
 贷：所得税费用 11.25

2021 年

借：未分配利润—年初 50
 贷：固定资产—原价 50



老会计-用心传递温度

借：固定资产—累计折旧 15
 贷：未分配利润—年初 5
 管理费用 10
 借：递延所得税资产 $11.25 = (50-5) \times 25\%$
 贷：未分配利润—年初 11.25
 借：所得税费用 $2.5 = 10 \times 25\%$
 贷：递延所得税资产 2.5

【提示】内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销（了解）

（六）其他内部债权债务的抵销

债权投资与应付债券的抵销处理

①债权投资与应付债券抵销时

借：应付债券【期末摊余成本】
 贷：债权投资【期末摊余成本】

②投资收益与财务费用抵销时

借：投资收益
 贷：财务费用

③应付利息与应收利息抵销时

借：其他应付款【面值×票面利率】
 贷：其他应收款

（七）合并现金流量表

（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

【例题】A公司以银行存款10 000万元直接对B公司投资，持股比例80%，B公司接受投资增加股本。母公司（A公司）合并现金流量表抵销分录？

A公司	借：长期股权投资 10 000 贷：银行存款（取得子公司及其他营业单位支付的现金净额）10 000
B公司	借：银行存款（吸收投资收到的现金）10 000 贷：股本 10 000
抵销分录	借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 10 000 贷：吸收投资收到的现金 10 000

（2）企业集团内部当期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

【例题】A公司为B公司的母公司。A公司收到B公司支付的现金股利300万元中自己享有的部分。母公司（A公司）合并现金流量表抵销分录？

A公司	借：银行存款（取得投资收益收到的现金） 240 贷：应收股利 （ $300 \times 80\%$ ）240
B公司	借：应付股利 300 贷：银行存款（分配股利、利润或偿付利息支付的现金）300



老会计-用心传递温度

抵销分录	借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 240 贷：取得投资收益收到的现金 240
------	--

(3) 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

【例题 1】A 公司为 B 公司的母公司。A 公司向 B 公司销售商品的价款 1 000 万元，增值税 130 万元，实际收到 B 公司支付的银行存款 1 130 万元。B 公司作为存货入账。母公司（A 公司）合并现金流量表抵销分录？

A 公司	借：银行存款（销售商品、提供劳务收到的现金） 1 130 贷：主营业务收入 1 000 应交税费—应交增值税（销项税额） 130
B 公司	借：库存商品 1 000 应交税费—应交增值税（进项税额） 130 贷：银行存款（购买商品、接受劳务支付的现金） 1 130
抵销分录	借：购买商品、接受劳务支付的现金 1 130 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1 130

【例题 2】A 公司为 B 公司的母公司。A 公司向 B 公司销售商品的价款 2 000 万元，增值税 260 万元，实际收到 B 公司支付的银行存款 2 260 万元。B 公司将所购入商品作为固定资产入账。母公司（A 公司）合并现金流量表抵销分录？

A 公司	借：银行存款（销售商品、提供劳务收到的现金） 2260 贷：主营业务收入 2000 应交税费—应交增值税（销项税额） 260
B 公司	借：固定资产 2 000 应交税费—应交增值税（进项税额） 260 贷：银行存款 2260 （购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）
抵销分录	借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 2260 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 2260

(4) 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

【例题】A 公司为 B 公司的母公司。A 公司向 B 公司出售固定资产的价款 120 万元全部收到。母公司（A 公司）合并现金流量表抵销分录？

A 公司	借：银行存款 120 （处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额） 贷：固定资产清理 120
B 公司	借：固定资产 120 贷：银行存款 120 （购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）
抵销分录	借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 120



老会计-用心传递温度

	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 120
--	---------------------------------

(5) 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

借：支付其他与经营活动有关的现金

贷：收到其他与经营活动有关的现金

【提示】合并报表格式（教材 417 页-423 页）

合并报表	与个别报表基本相同，主要增加了如下项目
合并资产负债表	①在“无形资产”项目之下增加了“商誉”项目 ②在所有者权益项目下增加了“归属于母公司所有者权益合计”项目 ③在所有者权益项目下，增加了“少数股东权益”项目
合并利润表	①在“净利润”项目下增加了“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”两个项目 ②在属于同一控制下企业合并增加的子公司当期的合并利润表中还应在“净利润”项目之下增加“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目 ③在“综合收益总额”项目下增加了“归属于母公司所有者权益的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目
合并现金流量表（略）	
合并所有者权益变动表（略）	

(八) 报告期内增加或处置子公司以及业务（新增）

方式		合并资产负债表	合并利润表	合并现金流量表
增加子公司	同一控制	调整期初数	期初至期末的收入费用利润纳入	期初至期末的现金流纳入
	非同一控制	不调整期初数	购买日至期末的收入费用利润纳入	购买日至期末的现金流纳入
处置子公司	同一控制	不调整期初数	期初至处置日的收入费用利润纳入	期初至处置日的现金流纳入
	非同一控制		期初至处置日的收入费用利润纳入	期初至处置日的现金流纳入



【例题·综合题】2021年1月1日，甲公司以银行存款3300万元从证券市场上购入乙公司发行在外的80%股份并能够控制乙公司。2021年宣告并分派2020年现金股利200万元，上述现金股利甲公司已收到。

①2021 年 1 月 1 日投资时:

②2021 年宣告分派 2020 年现金股利 200 万元:

(2) 编制甲公司 2021 年末对乙公司的合并财务报表的相关调整、抵销分录，并计算 2021 年末按权益法调整后的长期股权投资的账面余额。

（不考虑合并现金流量表、合并所有者权益变动表的有关抵销分录，答案中的金额单位用万元表示）

2021 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 3300 万元从证券市场上购入乙公司发行在外的 80% 股份并能够控制乙公司。同日，乙公司所有者权益账面价值为 3800 万元（其中：股本为 3000 万元，盈余公积为 80 万元，未分配利润为 720 万元），可辨认净资产公允价值为 4200 万元，差额是乙公司的一项管理用无形资产的公允价值比账面价值大 400 万元所引起的，该项无形资产的尚可使用寿命为 5 年，采用直线法摊销，预计净残值为 0。甲公司和乙公司在合并前不存在关联方关系。甲公司和乙公司适用的所得税税率均为 25%，盈余公积提取比例均为 10%。

(1) 乙公司 2021 年度实现净利润 314 万元，提取盈余公积 31.4 万元；2021 年宣告并分派 2020 年现金股利 200 万元，因持有的其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益的金额为 30 万元（已考虑所得税的影响）。上述现金股利甲公司已收到。

①对购买日子公司无形资产公允价值与账面价值的差额进行调整:

借：管理费用 (400/5) 80
贷：无形资产—累计摊销 80

②按权益法调整长期股权投资:

经调整后 2021 年乙公司净利润=314-80+20=254（万元），权益法下，甲公司应确认的投资收益=254×80%=203.2（万元）。

借：长期股权投资 203.2



老会计-用心传递温度

贷：投资收益	203.2
借：投资收益	$(200 \times 80\%) 160$
贷：长期股权投资	160
借：长期股权投资	24
贷：其他综合收益	$(30 \times 80\%) 24$

2021 年 12 月 31 日按权益法调整后的长期股权投资的账面价值
 $= 3300 - 160 + 203.2 + 24 = 3367.2$ (万元)

③抵销对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益：

借：股本	3000
资本公积	300
其他综合收益	30
盈余公积	$(80 + 31.4) 111.4$
未分配利润—年末	$(720 + 254 - 31.4 - 200) 742.6$
商誉	$[3300 - (4200 - 400 \times 25\%) \times 80\%] 20$
贷：长期股权投资	3367.2
少数股东权益	836.8

④对 2021 年子公司利润分配进行抵销：

借：投资收益	203.2
少数股东损益	$(254 \times 20\%) 50.8$
未分配利润—年初	720
贷：提取盈余公积	31.4
对所有者（或股东）的分配	200
未分配利润—年末	742.6

(2) 乙公司 2021 年销售 200 件 A 产品给甲公司，每件售价 5 万元，每件成本 3 万元，甲公司 2021 年对外销售 A 产品 120 件，每件售价 6 万元。

⑤内部商品销售业务的抵销

借：营业收入	$(200 \times 5) 1000$
贷：营业成本	1000
借：营业成本	160
贷：存货	$[(200 - 120) \times (5 - 3)] 160$
借：递延所得税资产	$(160 \times 25\%) 40$
贷：所得税费用	40
借：少数股东权益	$[(160 - 40) \times 20\%] 24$
贷：少数股东损益	24

(3) 甲公司 2021 年 6 月 20 日出售一件产品给乙公司，产品售价为 100 万元，增值税为 13 万元，成本为 60 万元；乙公司购入后作管理用固定资产入账，预计使用年限 5 年，预计净残值为零，按直线法计提折旧。

⑥内部固定资产交易的抵销

借：营业收入	100
贷：营业成本	60
固定资产—原价	40
借：固定资产—累计折旧	$(40/5 \times 6/12) 4$
贷：管理费用	4



老会计-用心传递温度

借：递延所得税资产 $[(40-4) \times 25\%] 9$

贷：所得税费用 9

(4) 2021 年 1 月 1 日，甲、乙公司之间不存在内部债权债务；2021 年 12 月 31 日，乙公司应收甲公司账款的余额为 100 万元。假定乙公司对应收甲公司的账款按 10% 计提坏账准备。

⑦ 抵销母子公司内部债权债务：

借：应付账款 100

贷：应收账款 100

借：应收账款—坏账准备 10

贷：信用减值损失 10

借：所得税费用 $(10 \times 25\%) 2.5$

贷：递延所得税资产 2.5

借：少数股东损益 $[(10-2.5) \times 20\%] 1.5$

贷：少数股东权益 1.5



请关注公众号、听更多免费直播