

专题十
财务报告
教材架构

现金流量表	现金和现金等价物	
	编制方法	①经营活动现金流量 ②投资活动现金流量 ③筹资活动现金流量

教材架构

合并报表	合并资产负债表/利润表	调整	同一控制	①调整子公司会计政策和会计期间 ②按权益法调整对子公司的长投
			非同一控制	①调整子公司会计政策和会计期间 ②调整购买日可辨认资产、负债的公允价值 ③按权益法调整对子公司的长投

教材架构

合并报表	合并资产负债表/利润表	抵销	①母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销 ②母公司投资收益与子公司利润分配抵销（合并利润表） ③内部债权债务的抵销 ④存货价值中未实现内部销售损益的抵销 ⑤内部固定资产/无形资产交易的抵销
------	-------------	----	---

【例题■ 单选题】下列各项中，能够引起现金流量净额发生变动的是（ ）。

- A. 以固定资产抵偿债务
- B. 以银行存款支付采购款
- C. 将现金存为银行活期存款
- D. 以银行存款购买3个月内到期的债券投资

【答案】B

【解析】选项ACD，不属于现金流量净额的变动

【例题■ 多选题】下列各项中，应作为现金流量表中经营活动产生的现金流量的有（ ）。

- A. 提供劳务收到的现金
- B. 发行债券收到的现金
- C. 采购原材料支付的增值税
- D. 取得长期股权投资支付的手续费

【答案】AC

【解析】选项B，属于筹资活动产生的现金流量；选项D，属于投资活动产生的现金流量。

【例题■ 多选题】下列各项中，属于工业企业现金流量表投资活动产生的现金流量的有（ ）。

- A. 收到的现金股利
- B. 支付的银行借款利息
- C. 收到的设备处置价款
- D. 支付的经营租赁租金

【答案】AC

【解析】选项 B 属于筹资活动产生的现金流量；选项 D 属于经营活动产生的现金流量。

【例题▪多选题】在确定对被投资单位能够实施控制时，应考虑的因素有（）。

- A. 拥有对被投资方的权力
- B. 通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报
- C. 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额
- D. 从被投资单位获得固定回报

【答案】ABC

【解析】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。

【例题▪多选题】关于合并范围，下列说法中正确的有（）。

- A. 母公司是投资性主体，应将其全部子公司纳入合并范围
- B. 母公司是投资性主体，其全部子公司均不纳入合并范围
- C. 当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围
- D. 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予以合并

【答案】CD

【解析】如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，应按照公允价值计量且其变动计入当期损益，选项 A 和 B 错误。

【例题▪多选题】下列各项中，符合企业终止经营条件的有（）。

- A. 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
- B. 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
- C. 该组成部分是专为转售而取得的子公司
- D. 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计划的一部分

【答案】ABCD

【提示】终止经营的条件

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】合并报表的调整抵销

调整	同一控制	①调整子公司会计政策和会计期间 ②按权益法调整对子公司的长投
	非同一控制	①调整子公司会计政策和会计期间 ②调整购买日可辨认资产、负债的公允价值 ③按权益法调整对子公司的

		长投
抵销	①母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销	
	②母公司投资收益与子公司利润分配抵销（合并利润表）	
	③内部债权债务的抵销	应收票据及应收账款与应付票据及应付账款
		预付账款与合同负债
		债权投资（其他债权投资）与应付债券
		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）的
	④存货价值中未实现内部销售损益的抵销	
	⑤内部固定资产/无形资产交易的抵销	

一、调整购买日可辨认资产、负债的公允价值（评估增值）

1. 购买日

借：固定资产—原价等（增值部分）

贷：资本公积

借：资本公积（账面与公允差额×25%）

贷：递延所得税负债

或

借：固定资产—原价/无形资产—原价/存货（增值部分）

贷：递延所得税负债

资本公积（倒挤）

购买日当年年末	购买日次年年末
①借：固定资产—原价/无形资产—原价/存货（增值部分） 贷：递延所得税负债 资本公积（倒挤）	①借：固定资产—原价/无形资产—原价/存货/未分配利润—年初 贷：递延所得税负债 资本公积—年初（倒挤）
【提示】 ①如果固定资产、无形资产、存货在上年已经处置，则将固定资产—原价、无形资产—原价、存货替换为未分配利润—年初。 ②属于上年的损益类项目，在本年替换为未分配利润—年初。	
购买日当年年末	购买日次年年末
②借：管理费用等（增值部分当年补提折旧、摊销） 贷：固定资产—累计折旧/无形资产—累计摊销 ③借：营业成本（存货增值部分的对外出售部分） 贷：存货	②借：未分配利润—年初 贷：固定资产—累计折旧/无形资产—累计摊销 ③借：未分配利润—年初（上年已销售的存货） 贷：未分配利润—年初 ④借：递延所得税负债

④借：递延所得税负债（增值部分已售出存货的金额、已计提折旧或已摊销的金额×所得税率） 贷：所得税费用	贷：未分配利润一年初
---	------------

购买日当年年末	购买日次年年末
	⑤借：管理费用（本年补提折旧、摊销） 贷：固定资产—累计折旧/无形资产—累计摊销 ⑥借：营业成本（本年销售的存货应调整的成本） 贷：存货 ⑦借：递延所得税负债（增值部分已售出存货的金额、已计提折旧或已摊销的金额×所得税率） 贷：所得税费用
调整后的净利润=账面净利润+调增-调减 调整后的未分配利润=年初未分配利润±调整后的净利润/净亏损-子公司分配股利、提取盈余公积金金额	

二、按权益法调整对子公司的长期股权投资

1. 子公司实现净利润

借：长期股权投资（净利润×份额）

贷：投资收益

子公司实现净亏损做相反分录

【提示】同一控制下，净利润为子公司账面净利润，非同一控制下，净利润为公允净利润。

③子公司宣告发放股利

借：投资收益

贷：长期股权投资

④子公司其他综合收益变动、其他资本公积变动

借：长期股权投资

贷：其他综合收益

资本公积

或相反分录

【提示】调整本年时记得将上年的投资收益改为未分配利润一年初。

三、母公司长期股权投资抵销子公司所有者权益

借：实收资本/股本

资本公积（调整后）

其他综合收益

未分配利润（调整后）

商誉（非同一控制下才有）

贷：长期股权投资（调整后）

少数股东权益（非全资子公司才有）

【提示】

①同一控制下：

长期股权投资为成本法调整为权益法后的金额；

b. 没有商誉金额；

②非同一控制下：

a. 资本公积、未分配利润为调整后的金额

b. 可能出现商誉金额

商誉=合并成本-被购买方在购买日可辨认净资产公允价值的份额

c. 长期股权投资为成本法调整为权益法后的金额；

③全资子公司没有少数股东权益，非全资子公司有少数股东权益

四、内部债权抵销内部债务

1. 应收票据及应收账款抵销应付票据及应付账款

①抵销内部应收票据及应收账款与应付票据及应付账款

借：应付票据及应付账款（期末余额）

贷：应收票据及应收账款

②抵销因应收票据及应收账款确认的坏账准备

借：应收票据及应收账款—坏账准备

贷：信用减值损失（当年）

未分配利润—年初（上一年）

2. 其他债权债务项目的抵销

①抵销债权投资的账面余额和应付债券的账面余额

借：应付债券

贷：债权投资

②抵销当年投资方所提的投资收益和发行债券方利息

借：投资收益

贷：财务费用/在建工程

③抵销分期付息的应收利息和应付利息

借：其他应付款—应付利息

贷：其他应收款—应收利息

五、未实现内部销售损益的抵销

当年年末	第二年
①抵销本期内部销售收入与内部销售成本（先假设全部销售） 借：营业收入 贷：营业成本	①抵销上期内部销售收入与内部销售成本 借：未分配利润—年初 贷：未分配利润—年初
②抵销本期未实现的内部销售损益 借：营业成本（内部销售损益×未销售部分比例） 贷：存货	②抵销上期未实现的内部销售损益 借：未分配利润—年初（内部销售损益×未销售部分比例） 贷：营业成本

当年年末	第二年
	③抵销本期内部销售收入与内部销售成本 借：营业收入 贷：营业成本
	④抵销未实现的内部销售损益 借：营业成本（未实现内部销售损益）

	贷：存货
--	------

六、内部固定资产交易的抵销（存货→固定资产）

当年年末	第二年
①抵销未实现的内部销售损益 借：营业收入 贷：营业成本 固定资产—原价	①抵销上年未实现的内部销售损益 借：未分配利润—年初 贷：固定资产—原价 ②抵销上年多计提的折旧 借：固定资产—累计折旧 贷：未分配利润—年初
②抵销本年多计提的折旧 借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用等	③抵销本年多提的折旧 借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用等

假设 1：提前报废

报废前一年	报废当年
借：未分配利润—年初 贷：固定资产—原价 借：固定资产—累计折旧（累计的折旧） 贷：未分配利润—年初 借：固定资产—累计折旧（报废当年折旧） 贷：管理费用等	借：未分配利润—年初 贷：营业外收入 借：营业外收入 贷：未分配利润—年初 借：营业外收入 贷：管理费用等

假设 2：期满报废

报废前一年	报废当年
借：未分配利润—年初 贷：固定资产—原价 借：固定资产—累计折旧（累计的折旧） 贷：未分配利润—年初 借：固定资产—累计折旧（报废当年折旧） 贷：管理费用等	借：未分配利润—年初 贷：营业外收入 借：营业外收入 贷：未分配利润—年初 借：营业外收入 贷：管理费用等 合并后： 借：未分配利润—年初（抵销报废当年计提的折旧） 贷：管理费用等

假设 3：超期报废

期满当年	期满下一年至报废前一年	报废当年
借：未分配利润—年初 贷：固定资产—原价 借：固定资产—累计折旧（累计的折旧） 贷：未分配利润—年初	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	借：未分配利润—年初 贷：营业外收入 借：营业外收入 贷：未分配利润—年初

借：固定资产—累计折旧（报 废当年折旧） 贷：管理费用等		
------------------------------------	--	--

七、内部投资收益/利息收入抵销利息费用

借：投资收益/利息收入

 贷：财务费用/在建工程

八、相互持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

借：投资收益（子公司账面/公允净利润×母公司份额）

 少数股东损益（子公司账面/公允净利润×少数股东份额）

 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

 来自子公司

 所有者权益变动表

九、逆流交易未实现内部交易收益的抵销

借：少数股东权益（未实现内部销售损益×少数股东持股比例）

 贷：少数股东损益

【例题■单选题】2018年8月1日甲公司从非关联方A公司处购入其持有乙公司60%的股份，取得股权后甲公司能够控制乙公司。12月4日，乙公司将一批商品出售给甲公司，售价100万元，销售成本为70万元。至年末甲公司尚未出售该批存货。2019年年末甲公司将上年从乙公司购入的存货对外出售80%。甲、乙公司适用的所得税税率为25%，不考虑其他相关因素。2019年甲公司编制合并财务报表时因该内部交易调整少数股东损益的金额为（ ）万元。

A. 22.5

B. 7.2

C. 6

D. 1.5

【答案】B

【解析】2018年因甲公司未对外出售，所以调整减少少数股东损益的金额=（100-70）×（1-25%）×（1-60%）=9（万元）；2019年甲公司出售存货的80%，应调整增加少数股东损益的金额=（100-70）×80%×（1-25%）×（1-60%）=7.2，2018年相关会计分录为：

借：少数股东权益 9

 贷：未分配利润—年初 9

借：少数股东损益 7.2

 贷：少数股东权益 7.2

【例题■单选题】A公司2018年10月1日取得B公司80%股份，能够对B公司实施控制，形成非同一控制下企业合并。2019年B公司按购买日公允价值持续计算的净利润为200万元。2019年3月1日，B公司向A公司出售一批存货，成本为80万元，未计提存货跌价准

备，售价为100万元，至2019年12月31日，尚未将上述存货对外出售。假定不考虑所得税等其他因素的影响，则2019年在合并报表中应确认的少数股东损益为（ ）万元。

- A. 40
- B. 36
- C. 24
- D. 20

【答案】B

【解析】2019年应确认的少数股东损益=〔200-（100-80）〕×20%=36（万元）。

【例题·单选题】长江公司2019年1月1日自非关联方处购入A公司70%有表决权股份，当日能够对A公司实施控制，长江公司支付购买价款8000万元，另支付审计费和评估费合计为50万元。当日A公司可辨认净资产的账面价值为8000万元，公允价值为9000万元（差额为一批存货的公允价值高于账面价值1000万元，其他资产和负债的账面价值与公允价值相同）。长江公司与A公司适用的所得税税率均为25%，不考虑其他因素。长江公司在编制合并报表时应确认的商誉为（ ）万元。

- A. 1700
- B. 2400
- C. 1875
- D. 1750

【答案】C

【解析】合并商誉=8000-（9000-1000×25%）×70%=1875（万元）。审计评估费在发生时计入管理费用。

【例题·单选题】甲公司原持有A上市公司5%的股权，甲公司将其作为交易性金融资产核算，2019年11月11日甲公司从非关联方乙公司处购入A公司70%的股权（不属于一揽子交易）从而能够控制A公司。甲公司支付购买价款8750万元，当日原5%股权的账面价值为600万元，公允价值为625万元。A公司当日可辨认净资产的账面价值为11000万元，公允价值为12000万元，不考虑所得税等因素的影响，则甲公司编制合并报表应确认的商誉为（ ）万元。

- A. 375
- B. 1125
- C. 350
- D. 1100

【答案】A

【解析】合并商誉=（625+8750）-12000×75%=375（万元）。

【例题·单选题】甲公司2019年1月1日对乙公司进行股权投资，占乙公司有表决权股份的70%，当日开始能够控制乙公司，形成非同一控制下企业合并。投资当日乙公司可辨认净资产的账面价值为8000万元，公允价值为10000万元（当日一批存货公允价值高于账面价值2000万元）。乙公司当年实现净利润为4000万元，上述存货尚未对外出售。不考虑其他因素，则在编制合并报表时应抵销甲公司对乙公司的投资收益的金额为（ ）万元。

- A. 600
- B. 1200
- C. 1400
- D. 2800

【答案】D

【解析】应抵销投资收益的金额=4000×70%=2800（万元）。

【例题·单选题】2018年1月1日，甲公司用银行存款2500万元取得对乙公司20%有表决权的股份，甲公司能够对乙公司施加重大影响。当日乙公司可辨认净资产的公允价值（与账

面价值相等)为12000万元。2018年乙公司其他债权投资增值500万元,当年实现净利润1000万元,无其他所有者权益变动。2019年1月1日甲公司一批存货作为对价自非关联方取得乙公司有表决权股份的40%,能够控制乙公司(两次股权的交易不属于一揽子交易),当日原20%股权的公允价值为3480万元。该批存货的成本为5000万元,公允价值为6000万元(不含增值税,增值税税率为16%)。不考虑其他因素,合并报表中下列处理正确的是()。

- A. 甲公司合并成本为9760万元
- B. 甲公司合并报表中应确认的投资收益为0
- C. 甲公司合并成本为10440万元
- D. 甲公司合并报表中应确认的投资收益为680万元

【答案】C

【解析】合并成本=原股权投资的公允价值+新增投资的公允价值=3480+6000×(1+16%)=10440(万元)。在合并报表中需将原股权投资调整至公允价值,公允价值与原投资账面价值的差额计入投资收益,同时原计入其他综合收益的金额在合并报表中转入投资收益,合并报表中应确认的投资收益=3480-(2500+500×20%+1000×20%)+500×20%=780(万元)。

【提示】企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制(不构成一揽子交易)

		个别报表	合并报表
权益法转成本法	初始投资成本或合并成本	原账面+新公允	原公允+新公允
	原公允与账面差额	处置时转投资收益	达到控制时转投资收益
	原其他综合收益和其他资本公积	处置时转投资收益/留存收益	达到控制时转投资收益/留存收益
		个别报表	合并报表
金融工具转成本法	初始投资成本或合并成本	原公允+新公允	原公允+新公允
	原公允与账面差额	交易性金融资产转投资收益 其他权益工具投资转留存收益	投资收益
	原累计公允价值变动	交易性金融资产不转损益 其他权益工具投资转留存收益	

【例题·单选题】甲公司2016年1月10日以银行存款17200万元取得乙公司80%的股权,购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为19200万元。假定该项合并为非同一控制下的企业合并。2018年1月1日,甲公司将其持有乙公司股权的1/4对外出售,取得价款5300万元。出售投资当日,乙公司自甲公司取得其80%股权之日起持续计算的净资产价值为24000万元,乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值为20000万元。该项交易后,甲公司仍能够控制乙公司的财务和生产经营决策。假定不考虑所得税等相关因素,甲公司2018年合并财务报表中因出售乙公司股权应调整的资本公积的金额为()万元。

- A. 1300 B. 500
C. 0 D. -500

【答案】B

【解析】甲公司 2018 年合并财务报表中因出售乙公司股权应调增的资本公积=5300-24000×80%×1/4=500（万元）。

【提示】在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

个别报表	处置价款与处置部分账面价值差额计入投资收益
合并报表	处置价款与处置部分对应的可辨认净资产份额计入资本公积/留存收益；

【例题·单选题】甲公司于 2017 年 12 月 31 日以 5000 万元取得乙公司 80%的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，购买日乙公司可辨认净资产公允价值为 6000 万元。2018 年 12 月 31 日，乙公司增资前净资产账面价值为 6500 万元，按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值为 7000 万元。同日，乙公司其他投资者向乙公司增资 1200 万元，增资后，甲公司持有乙公司股权比例下降为 70%，仍能够对乙公司实施控制。不考虑所得税和其他因素影响。增资后甲公司合并资产负债表中应调增资本公积的金额为（ ）万元。

- A. 540 B. 140
C. -210 D. 190

【答案】B

【解析】乙公司其他投资者增资前，甲公司持股比例为 80%，由于少数股东增资，甲公司持股比例变为 70%。增资前，甲公司按照 80%的持股比例享有的乙公司按购买日公允价值持续计算净资产账面价值为 5600 万元（7000×80%），增资后，甲公司按照 70%持股比例享有的乙公司净资产账面价值为 5740 万元（8200×70%），两者之间的差额为 140 万元，在甲公司合并资产负债表中应调增资本公积。

【提示】少数股东增资

母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【例题·单选题】甲公司拥有乙公司 80%的有表决权股份，能够控制乙公司财务和经营决策。2018 年 6 月 1 日，甲公司将本公司生产的一批产品出售给乙公司，售价为 1000 万元，成本为 800 万元。至 2018 年 12 月 31 日，乙公司已对外售出该批存货的 20%。2018 年合并财务报表中应确认的营业成本为（ ）万元。

- A. 640 B. 160
C. 200 D. 800

【答案】B

【解析】2018 年合并财务报表中应确认的营业成本=800×20%=160（万元）。

【例题·单选题】甲公司于 2017 年 12 月 31 日以 2000 万元取得对乙公司 80%的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为 1600 万元。2018 年 12 月 31 日甲公司又出资 200 万元自乙公司的其他股东处取得乙公司 10%的股权，追加投资日乙公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产金额（对母公司的价值）为 1900 万元。不考虑其他因素，则甲公司在编制 2018 年的合并资产负债

债表时，因购买少数股权而调整的资本公积金额为（ ）万元。

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

【答案】B

【解析】甲公司在编制 2018 年合并资产负债表时，因购买少数股权应调整的资本公积金额 = $1900 \times 10\% - 200 = -10$ （万元）。

【例题▪ 单选题】甲公司 2018 年 1 月 1 日从集团外部取得乙公司 80% 股份，能够对乙公司实施控制。2018 年甲公司实现净利润 2000 万元；乙公司实现净利润 600 万元，按购买日公允价值持续计算的净利润为 580 万元。2018 年 12 月 31 日乙公司结存的从甲公司购入的资产中包含的未实现内部销售净利润为 60 万元，2018 年 12 月 31 日甲公司结存的从乙公司购入的资产中包含的未实现内部销售净利润为 80 万元。2018 年甲公司合并利润中应确认的归属于母公司的净利润为（ ）万元。

- A. 2600
B. 2340
C. 2440
D. 2352

【答案】B

【解析】2018 年少数股东损益 = $(580 - 80) \times 20\% = 100$ （万元），
合并净利润 = $2000 + 580 - 60 - 80 = 2440$ （万元），
归属于母公司的净利润 = $2440 - 100 = 2340$ （万元）
或归属于母公司的净利润 = $(580 - 80) \times 80\% + 2000 - 60 = 2340$ （万元）。

【例题▪ 计算题】甲公司与长期股权投资、合并财务报表有关的资料如下：

资料一：2017 年度

①1 月 1 日，甲公司与非关联方丁公司进行债务重组，丁公司以其持有的公允价值为 15000 万元的乙公司 70% 有表决权的股份，抵偿前欠甲公司货款 16000 万元。甲公司对上述应收账款已计提坏账准备 800 万元。乙公司股东变更登记手续及董事会改选工作已于当日完成。交易前，甲公司与乙公司不存在关联方关系且不持有乙公司任何股份；交易后，甲公司能够对乙公司实施控制并将持有的乙公司股份作为长期股权投资核算，当日，乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为 20000 万元，其中股本 10000 万元，资本公积 5000 万元，盈余公积 2000 万元，未分配利润 3000 万元。

②12 月 1 日，甲公司向乙公司销售 A 产品一台，销售价格为 3000 万元，销售成本为 2400 万元；乙公司当日收到后作为管理用固定资产并于当月投入使用，该固定资产预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，12 月 31 日，甲公司尚未收到上述款项，对其计提坏账准备 90 万元；乙公司未对该固定资产计提减值准备。

③2017 年度，乙公司实现的净利润为零，未进行利润分配，所有者权益无变化。

要求：

（1）根据资料一，编制甲公司个别报表中取得乙公司股份的会计分录。

（2）根据资料一，计算甲公司在 2017 年 1 月 1 日编制合并财务报表时应确认的商誉。

（3）根据资料一，逐笔编制与甲公司编制 2017 年资产负债表日合并财务报表相关的抵销分录（不要求编制与合并现金流量表相关的抵销分录）。

（1）2017 年 1 月 1 日

借：长期股权投资 15000

坏账准备 800

营业外支出 200

贷：应收账款 16000

(2)甲公司在 2017 年 1 月 1 日编制合并财务报表时应确认的商誉=15000-20000×70%=1000 (万元)。

(3)

①内部交易固定资产抵销

借：营业收入 3000

贷：营业成本 2400

固定资产—原价 600

②内部应收款项抵销

借：应付票据及应付账款 3000

贷：应收票据及应收账款 3000

借：应收票据及应收账款—坏账准备 90

贷：信用减值损失 90

③长期股权投资抵销

借：股本 10000

资本公积 5000

盈余公积 2000

未分配利润 3000

商誉 1000

贷：长期股权投资 15000

少数股权权益 6000 (20000×30%)

资料二：2018 年度资料

①1 月 1 日，甲公司以银行存款 255000 万元取得丙公司 90%有表决权的股份，并作为长期股权投资核算，交易前，甲公司与丙公司不存在关联方关系且不持有丙公司任何股份；交易后，甲公司能够对丙公司实施控制。当日，丙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为 280000 万元，其中股本 150000 万元，资本公积 60000 万元，盈余公积 30000 万元，未分配利润 40000 万元。

②3 月 1 日，甲公司以每套 130 万元的价格购入丙公司 B 产品 10 套，作为存货，货款于当日以银行存款支付。丙公司生产 B 产品的单位成本为 100 万元，至 12 月 31 日，甲公司以每套售价 150 万元对外销售 8 套，另外 2 套存货不存在减值迹象。

③5 月 9 日，丙公司宣告并分配的现金股利 500 万元。

④12 月 31 日，甲公司以 15320 万元将其持有的乙公司股份全部转让给戊公司，款项已收存银行，乙公司股东变更登记手续及董事会改选工作已于当日完成，当日，甲公司仍未收到乙公司前欠的 3000 万元货款，对其补提了 510 万元的坏账准备，坏账准备余额为 600 万元。

⑤2018 年度，乙公司实现的净利润为 300 万元；除净损益和股东变更外，没有影响所有者权益的其他交易或事项；丙公司实现的净利润为 900 万元，除净损益外，没有影响所有者权益的其他交易或事项。

资料三：其他相关资料

①甲、乙、丙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策，按净利润的 10%计提法定盈余公积。

②假定不考虑增值税、所得税及其他因素。

要求：

(4) 根据资料二，计算个别报表中甲公司出售乙公司股份的净损益，并编制相关会计分录。

(5) 根据资料二，分别说明在甲公司编制的 2018 年度合并财务报表中应如何列示乙公司的

资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润和现金流量。

(6) 根据资料二, 逐笔编制与甲公司编制 2018 年度合并财务报表时与丙公司相关的调整、抵销分录(不要求编制与合并现金流量表相关的抵销分录)。

(4) 甲公司出售其持有乙公司的股份的净损益(投资收益) $=15320-15000=320$ (万元)。

2018 年 12 月 31 日

借: 银行存款 15320

贷: 长期股权投资 15000

投资收益 320

(5) 乙公司资产、负债和所有者权益不应纳入 2018 年 12 月 31 日的合并资产负债表的年末余额, 但是合并资产负债表的年初余额中仍包括乙公司的数据, 即不调整合并资产负债表的期初数;

乙公司 2018 年度的收入、费用、利润应纳入 2018 年度合并利润表;

乙公司 2018 年度的现金流量应纳入 2018 年度合并现金流量表。

【提示】本期新增或减少子公司合并报表的编制

本期新增子公司		同一控制	非同一控制
	合并资产负债表	调整期初数	不调整期初数
	合并利润表/合并现金流量表	自合并当期期初至报告期末	自购买日至报告期末
本期减少子公司	合并资产负债表	期末不需要合并	
	合并利润表/合并现金流量表	自期初至丧失控制权之日止	

(6)

①抵销未实现内部销售损益

借: 营业收入 1300

贷: 营业成本 1300

借: 营业成本 60

贷: 存货 $60[(130-100) \times 2]$

借: 少数股东权益 6 $(60 \times 10\%)$

贷: 少数股东损益 6

②调权益法

借: 投资收益 450 $(500 \times 90\%)$

贷: 长期股权投资 450

借: 长期股权投资 810 $(900 \times 90\%)$

贷: 投资收益 810

③长投抵销所有者权益

借: 股本 150000

资本公积 60000

盈余公积 30090 $(30000+90)$

未分配利润 40310 $(40000-500+900-90)$

商誉 3000

贷: 长期股权投资 255360 $(255000-450+810)$

少数股东权益 28040 $[(150000+60000+30090+40310) \times 10\%]$

④投资收益抵销利润分配

借：投资收益 810
 少数股东损益 90
 未分配利润—年初 40000
 贷：提取盈余公积 90
 对所有者（或股东）的分配 500
 未分配利润—年末 40310

【例题▪ 计算题】甲股份有限公司（本题简称甲公司）为上市公司，有关业务资料如下：
 资料一：甲公司于 2018 年 3 月 1 日与乙公司的控股股东 A 公司签订股权转让协议，主要内容如下：

①以乙公司 2018 年 3 月 1 日经评估确定的净资产为基础，甲公司定向增发本公司普通股股票 1000 万股（每股面值 1 元）给 A 公司，确定每股价格为 6.1 元，A 公司以其所持有乙公司 80%的股权作为对价。

②甲公司该并购事项于 2018 年 4 月 1 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2018 年 6 月 30 日发行，当日收盘价为每股 6.52 元，并于当日办理了股权登记手续。

③甲公司为定向增发普通股股票，支付佣金和手续费 20 万元；对乙公司资产进行评估发生评估费用 10 万元。相关款项已通过银行存款支付。

④甲公司于 2018 年 6 月 30 日向 A 公司定向发行普通股股票后，即对乙公司董事会进行改组。改组后乙公司的董事会由 9 名董事组成，其中甲公司派出 6 名，其他股东派出 1 名，其余 2 名为独立董事。乙公司章程规定，其财务和生产经营决策须由董事会半数以上成员表决通过。

资料二：2018 年 6 月 30 日，以 2018 年 3 月 1 日评估确认的资产、负债价值为基础，乙公司可辨认净资产的账面价值（不含递延所得税资产和负债）为 6400 万元，其中股本 2000 万元、资本公积 900 万元、其他综合收益 100 万元（可重新分类进损益）、盈余公积 510 万元、未分配利润 2890 万元，可辨认净资产的公允价值为 8400 万元（不含递延所得税资产和负债）。

资料三：2018 年 6 月 30 日，乙公司可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值存在差异的有以下四项资产，如下表所示。

项目	账面价值	公允价值
应收账款	400	200
存货	1500	1700
固定资产	5000	6000
无形资产	8000	9000
合计	14900	16900

上述资产均未计提减值。不考虑甲公司、乙公司除企业合并和编制合并财务报表之外的其他税费，除非有特别说明，乙公司的资产和负债的账面价值与计税基础相同。

①乙公司截至 2018 年年末，应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销。

②乙公司购买日发生评估增值的存货，至 2018 年年末已全部对外销售。

③乙公司购买日发生评估增值的固定资产，原预计使用年限为 30 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，至购买日已使用 10 年，未来仍可使用 20 年，折旧方法及预计净残值不变。

④乙公司购买日发生评估增值的无形资产，原预计使用年限为 15 年，预计净残值为零，采用直线法摊销，至购买日已使用 5 年，未来仍可使用 10 年，摊销方法及预计净残值不变。

假定乙公司的固定资产、无形资产均为管理使用；固定资产、无形资产的折旧（或摊销）年

限、折旧（或摊销）方法及预计净残值均与税法规定一致。

资料四：2018年11月30日，乙公司向甲公司销售100台A产品，每台售价2万元（不含税，下同），增值税税率为13%，每台成本为1万元，未计提存货跌价准备。当年甲公司从乙公司购入的A产品对外出售70台，其余部分形成期末存货。

资料五：其他有关资料如下：

- ①甲公司以定向增发股票方式取得乙公司的控制权，不构成反向购买。
- ②合并前甲公司与乙公司不存在任何关联方关系。
- ③各公司所得税税率均为25%，预计在未来期间不会发生变化；预计未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。在合并财务报表层面出现的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。
- ④甲公司拟长期持有乙公司的股权，没有出售计划。
- ⑤乙公司2018年1~6月和7~12月实现的净利润均为677.5万元，当年下半年净利润对应计提盈余公积67.75万元，下半年分配现金股利500万元，2018年末其他债权投资公允价值变动产生利得300万元，未发生其他所有者权益变动。

要求（1）

根据资料一、二、三，确定甲公司合并乙公司的类型，并说明理由。如为同一控制下企业合并，确定其合并日，计算合并成本及合并日确认长期股权投资应调整所有者权益的金额；如为非同一控制下企业合并，确定其购买日，计算合并成本、合并中乙公司可辨认净资产公允价值及合并中应予确认的商誉或计入当期损益的金额。

属于非同一控制下的企业合并。

理由：甲公司与乙公司在交易前不存在任何关联方关系。

购买日为2018年6月30日。

企业合并成本=1000×6.52=6520（万元）。

合并中乙公司可辨认净资产的公允价值=6400+（8400-6400）×（1-25%）=7900（万元）；

或=8400-（8400-6400）×25%=7900（万元）。

合并商誉=6520-7900×80%=200（万元）。

（2）判断乙公司是否纳入甲公司合并范围，并说明理由。

乙公司纳入甲公司合并范围。

理由：甲公司持有乙公司80%表决权股份，能够主导乙公司的经营、财务等相关活动，表明甲公司对乙公司拥有权力。且甲公司可通过参与乙公司的经营、财务等相关活动而享有并影响其可变回报（如甲公司可以决定乙公司股利分配决策并取得乙公司分配的股利等），因此甲公司对乙的财务决策和经营决策等均具有实质性权利，即甲公司有能力运用对乙公司的权力影响其回报金额。综上所述，甲公司对乙公司的权力符合准则中的控制定义，因此甲公司编制合并财务报表时，应当将乙公司纳入合并范围。

（3）根据资料一，编制2018年6月30日在甲公司个别财务报表中对乙公司长期股权投资的相关会计分录。

借：长期股权投资 6520

管理费用 10

贷：股本 1000

资本公积—股本溢价 5500（5.52×1000-20）

银行存款 30

（4）编制2018年12月31日甲公司编制合并报表时，有关调整、抵销的会计分录；说明至2018年12月31日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值。

①调整子公司年末账面价值

a. 购买日评估增值/减值

借：存货 200

 固定资产 1000

 无形资产 1000

贷：递延所得税负债 550 (2200×25%)

 资本公积 1650

借：资本公积 150

 递延所得税资产 50

贷：应收票据及应收账款 200

b. 调整评估增值/减值后续变动

固定资产	无形资产
借：管理费用 25 (1000/20/2)	借：管理费用 50 (1000/10/2)
贷：固定资产—累计折旧 25	贷：无形资产—累计摊销 50
借：递延所得税负债 6.25	借：递延所得税负债 12.5
贷：所得税费用 6.25	贷：所得税费用 12.5

b. 调整评估增值/减值后续变动

存货	应收票据及应收账款
借：营业成本 200	借：应收票据及应收账款 200
贷：存货 200	贷：信用减值损失 200
借：递延所得税负债 50	借：所得税费用 50
贷：所得税费用 50	贷：递延所得税资产 50

②将对子公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

调整后的净利润=677.5-200-75+200+18.75=621.25 (万元)。

借：长期股权投资 497

 贷：投资收益 497 (621.25×80%)

借：投资收益 400

 贷：长期股权投资 400 (500×80%)

借：长期股权投资 240

 贷：其他综合收益 240 (300×80%)

调整后的长期股权投资=6520+497-400+240=6857 (万元)

③抵销长期股权投资。

借：股本 2000

 资本公积 2400 (900+1500)

 其他综合收益 400 (100+300)

 盈余公积 577.75 (510+67.75)

 未分配利润—年末 2943.5 (2890+621.25-67.75-500)

商誉 200

贷：长期股权投资 6857

 少数股东权益 1664.25 [(2000+2400+400+577.75+2943.5)×20%]

至2018年12月31日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值

=2000+2400+400+577.75+2943.5=8321.25 (万元)。

④抵销投资收益。

借：投资收益 497
少数股东损益 124.25 ($621.25 \times 20\%$)
未分配利润一年初 2890
贷：提取盈余公积 67.75
对所有者（或股东）的分配 500
未分配利润一年末 2943.5

⑤内部未实现交易的抵销。

借：营业收入 200
贷：营业成本 170
存货 30 [$30 \times (2-1)$]
借：少数股东权益 4.5 ($30 \times 20\% \times 75\%$)
贷：少数股东损益 4.5
借：递延所得税资产 7.5 ($30 \times 25\%$)

贷：所得税费用 7.5

静
整
做
狠

突破实务 胜利在握