

**基础精讲班**  
**中级会计实务**  
**全国会计专业技术中级资格考试**

主讲老师：柳豆豆

## **第十九章财务报告**

### **本章考情分析**

本章主要考试题型是计算分析题和综合题。

主要考点：

合并会计报表的范围；合并会计报表的抵销分录。

### **第一节 财务报告概述**

#### **第一节 财务报告概述**

##### **一、财务报表概述**

一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益，下同）变动表以及附注。

#### **第一节 财务报告概述**

##### **二、财务报表列报的基本要求**

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。

#### **第一节 财务报告概述**

##### **三、现金流量表**

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

汇率变动对现金及现金等价物的影响

现金及现金等价物的净增加额

加：期初现金及现金等价物余额

期末现金及现金等价物余额

#### **第一节 财务报告概述**

现金流量表补充资料应采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况。

（1）采用间接法列报经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整：

实际没有支付现金的费用；

实际没有收到现金的收益；

不属于经营活动的损益；

经营性应收应付项目的增减变动。

#### **第一节 财务报告概述**

（2）不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

（3）现金及现金等价物的构成

#### **第一节 财务报告概述**

##### **四、终止经营**

符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一：

（1）组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售、结束使用（如关停或报废等）。

（2）组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。

（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

## 第一节 财务报告概述

需列报终止经营净利润。

## 第二节 合并财务报表概述

### 一、合并财务报表概念

反映母公司和其全部子公司形成的企业集团财务状况、经营成果、现金流量的财务报告。

## 第二节 合并财务报表概述

### 二、合并财务报表合并范围的确定

以控制为基础予以确定。

#### （一）控制的定义与判断

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，并且有能力运用被投资方的权力影响其回报金额。

## 第二节 合并财务报表概述

#### （二）母公司与子公司

凡能被母公司控制的，都应纳入合并范围。但已宣告被清理整顿或已宣告破产的原子公司，不纳入合并范围。

## 第二节 合并财务报表概述

#### （三）纳入合并范围的特殊情况-对被投资方控制

如果投资方控制该单独主体（可分割部分），则应将其与被投资方的整体进行合并。

## 第二节 合并财务报表概述

#### （四）合并范围的豁免

如果母公司是投资性主体，则只将那些为投资性主体的投资活动提供服务的子公司纳入合并范围。母公司对其他子公司的投资应按公允价值计量且其变动计入当期损益。

## 第二节 合并财务报表概述

#### （五）控制的持续评估

控制的评估是持续的，控制的一个或多个要素发生了变化，就应重新评估对被投资方是否控制。

## 第二节 合并财务报表概述

### 三、合并财务报表编制的原则

- 1、以个别报表为基础编制
- 2、一体性原则：将母公司、子公司看作一个整体
- 3、重要性

## 第三节 合并资产负债表

## 第三节 合并资产负债表

### 一、对子公司的个别财务报表进行调整

#### （一）属于同一控制下企业合并中取得的子公司

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，只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

## 第三节 合并资产负债表

#### （二）属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

（1）与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，需要对该子公司的个别财务报表进行调整；

（2）将子公司的可辨认资产、负债调整为公允价值。

## 第三节 合并资产负债表

### 二、按权益法调整对子公司的长期股权投资

### 第三节 合并资产负债表

#### 三、编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

- (1) 母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益；
- (2) 母公司与子公司、子公司相互之间发生内部债权与债务；
- (3) 存货项目，即内部购进存货成本中包含的未实现内部销售损益；

### 第三节 合并资产负债表

(4) 固定资产项目，即内部购进商品形成的固定资产、内部购进的固定资产成本中包含的未实现内部销售损益；

(5) 无形资产项目，即内部购进商品形成的无形资产、内部购进的无形资产成本中包含的未实现内部销售损益；

(6) 与抵销的长期股权投资、应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

### 第三节 合并资产负债表

(一) 长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

### 第三节 合并资产负债表

1. 全资子公司：母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益各项目的金额应当全额抵销。

借：实收资本

    资本公积

    盈余公积

    未分配利润——年末

    贷：长期股权投资

其中，属于商誉的部分，还应借记“商誉”项目。

### 第三节 合并资产负债表

2. 非全资子公司

### 第三节 合并资产负债表

借：实收资本

    资本公积

    盈余公积

    未分配利润——年末

    贷：长期股权投资

        少数股东权益

其中，属于商誉的部分，还应借记“商誉”项目。

### 第三节 合并资产负债表

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”列示。

### 第三节 合并资产负债表

(二) 内部债权与债务的抵销处理

在编制合并资产负债表时，需要进行抵销处理的内部债权债务项目主要包括：(1) 应收账款与应付账款；(2) 应收票据与应付票据；(3) 预付账款与预收账款；(4) 债权人投资与应付债券；(5) 应收利息与应付利息；(6) 应收股利与应付股利；(7) 其他应收款与其他应付款。

### 第三节 合并资产负债表

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应收账款与应付账款的抵销处理

### 第三节 合并资产负债表

【补充例题】甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有 580 万元为应收 A 公司账款，该应收账款账面余额为 600 万元，甲公司当年计提坏账准备 20 万元；应收票据中有 390 万元为应收 A 公司票据，该应收票据账面余额为 400 万元，甲公司当年计提坏账准备 10 万元。A 公司本期个别资产负债表中应付账款和应付票据中列示有应付甲公司账款 600 万元和应付甲公司票据 400 万元。

### 第三节 合并资产负债表

第一种情况：内部应收款项坏账准备本期余额与上期余额相等时的合并处理

(1) 应收账款与应付账款抵销：

借：应付票据及应付账款      1000  
    贷：应收票据及应收账款      1000

(2) 坏账准备与信用减值损失抵销：

借：应收票据及应收账款      30  
    贷：信用减值损失          30

### 第三节 合并资产负债表

接上例：甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收 A 公司账款 580 万元，该应收账款系上期发生的，账面余额为 600 万元，甲公司上期对其计提坏账准备 20 万元，该坏账准备结转到本期；应收 A 公司票据 390 万元，该应收票据系上期发生的，账面余额为 400 万元，甲公司上期对其计提坏账准备 10 万元，该坏账准备结转到本期。本期对上述内部应收账款和应收票据未计提坏账准备。

### 第三节 合并资产负债表

甲公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

(1) 将上期内部应收款项计提的坏账准备抵销。在这种情况下，母公司个别资产负债中坏账准备余额可以理解为实际上是上期结转面来的余额，因此只须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初未分配利润的数额。其抵销分录如下：

### 第三节 合并资产负债表

借：应收票据及应收账款      30  
    贷：未分配利润-年初      30

(2) 内部应收账款、应收票据与应付账款、应付票据抵销：

借：应付票据及应付账款      1000  
    贷：应收票据及应收账款      1000

### 第三节 合并资产负债表

第二种情况：内部应收款项坏账准备本期余额大于上期余额时的合并处理

接补充例题：甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收 A 公司账款 735 万元，该应收账款账面余额为 800 万元，甲公司对该应收账款累计计提坏账准备 65 万元，其中 20 万元系上期结转至本期的，本期对其补提坏账准备 45 万元；应收 A 公司票据 875 万元，该应收票据账面余额为 900 万元，甲公司对该应收票据累计计提坏账准备 25 万元，其中 10 万元系上期结转至本期的，本期对其补提坏账准备 15 万元。

### 第三节 合并资产负债表

甲公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

(1) 抵销上期内部应收款项计提的坏账准备，并调整期初未分配利润的数额：

借：应收票据及应收账款      30  
    贷：未分配利润-年初      30

(2) 内部应收账款、应收票据与应付账款、应付票据抵销：

借：应付票据及应付账款 1700  
贷：应收票据及应收账款 1700

### 第三节 合并资产负债表

(3) 抵销本期内部应收款项增加计提的坏账准备与信用减值损失：

借：应收票据及应收账款 60  
贷：信用减值损失 60

### 第三节 合并资产负债表

(3) 抵销本期内部应收款项增加计提的坏账准备与信用减值损失：

借：应收票据及应收账款（坏账准备） 20  
贷：未分配利润-年初 20  
借：应收票据及应收账款（坏账准备） 45  
贷：资产减值损失 45

将后两笔分录合为一笔分录：

借：应收票据及应收账款（坏账准备期末余额） 65  
贷：未分配利润-年初 20  
信用减值损失（坏账准备年初余额） 45

### 第三节 合并资产负债表

第三种情况：内部应收款项坏账准备本期余额小于上期余额时的合并处理

接补充例题：甲公司为 A 公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收 A 公司账款 538 万元该应收账款账面余额为 550 万元，甲公司对该应收账款累计计提坏账准备 12 万元，其中上期结转至本期的坏账准备 20 万元，本期冲减坏账准备 8 万元；应收 A 公司票据 374 万元，该应收票据账面余额为 380 万元，甲公司对其累计计提坏账准备 6 万元，其中上期结转至本期的坏账准备 10 万元，本期冲减坏账准备 4 万元。

### 第三节 合并资产负债表

甲公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

(1) 抵销上期内部应收款项计提的坏账准备，并调整期初未分配利润的数额：

借：应收票据及应收账款 30  
贷：未分配利润-年初 30

(2) 内部应收账款、应收票据与应付账款、应付票据抵销：

借：应付票据及应付账款 930  
贷：应收票据及应收账款 930

### 第三节 合并资产负债表

(3) 抵销本期内部应收款项冲销的坏账准备与信用减值损失：

借：信用减值损失 12  
贷：应收票据及应收账款 12

### 第三节 合并资产负债表

在第三期编制合并财务报表的情况下，必须将第二期内部应收账款期末余额相应的坏账准备抵销，以调整期初未分配利润的金额。然后，计算确定本期内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额，并将其增减变动的金额抵销。其抵销分录与第二期编制的抵销分录相同。

### 第三节 合并资产负债表

2. 其他债权与债务项目的抵销处理

在某些情况下，债券投资而持有的企业集团内部成员企业的债券并不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上从第三方手中购进的。在这种情况下，持有至到期投资中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时，可能会出现差额，应计入合并利润表的投资收益或

财务费用项目。

### 第三节 合并资产负债表

(三) 存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理

在编制合并资产负债表时,应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

1、当期内部购进商品并形成存货情况下的抵销处理

抵销分录:

借: 营业收入

贷: 营业成本

同时:

借: 营业成本

贷: 存货

### 第三节 合并资产负债表

或:

借: 营业收入

贷: 营业成本

存货

### 第三节 合并资产负债表

2. 连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理

### 第三节 合并资产负债表

(1) 借: 未分配利润——年初

贷: 营业成本

### 第三节 合并资产负债表

(2) 对于本期发生内部购销活动:

借: 营业收入

贷: 营业成本

借: 营业成本

贷: 存货

### 第三节 合并资产负债表

【例题】甲公司本期个别利润表的营业收入中有 5000 万元,系向 A 公司销售产品取得的销售收入,该产品销售成本为 3500 万元,销售毛利率为 30%。A 公司在本期将该批内部购进商品的 60%实现销售,其销售收入为 3750 万元,销售成本为 3000 万元,销售毛利率为 20%,并列示于其个别利润表中;该批商品的另外 40%则形成 A 公司期末存货,即期末存货为 2000 万元,列示于 A 公司的个别资产负债表中。

(1) 借: 营业收入 5000

贷: 营业成本 5000

### 第三节 合并资产负债表

(2) 借: 营业成本 600 (2000×销售毛利率 30%)

贷: 存货 600

以上两笔分录合为一笔:

借: 营业收入 5000

贷: 营业成本 4400

存货 600

### 第三节 合并资产负债表

接上例: 本期甲公司个别财务报表中向 A 公司销售商品取得销售收入 6000 万元,销售成本

为 4200 万元，甲公司本期销售毛利率与上期相同，为 30%。A 公司个别财务报表中从甲公司购进商品本期实现对外销售收入为 5625 万元，销售成本为 4500 万元，销售毛利率为 20%；期末内部购进形成的存货为 3500 万元（期初存货应是 2000 万+本期购进存货 6000 万元-本期成本销售成本 4500 万元），存货价值中包含的未实现内部销售损益为 750 万元。

### 第三节 合并资产负债表

（1）抵销上期剩余存货中包含的未实现内部交易损益（即：调整期初未分配利润数额）

借：未分配利润-年初     600  
    贷：营业成本             600

（2）本期的抵销分录

借：营业收入        6000  
    贷：营业成本     6000  
借：营业成本        1050（3500×30%）  
    贷：存货            1050

### 第三节 合并资产负债表

【例题】甲公司系 A 公司的母公司，甲公司本期向 A 公司销售商品 2000 万元，其销售成本为 1400 万元；A 公司购进的该商品当期全部未实现对外销售而形成期末存货。A 公司期末对存货进行检查时，发现该商品已经部分陈旧，其可变现净值已降至 1840 万元。为此，A 公司期末对该存货计提存货跌价准备 680 万元，并在其个别财务报表中列出。

（1）借：营业收入        2000  
        贷：营业成本        2000

（2）借：营业成本        600  
        贷：存货             600

### 第三节 合并资产负债表

（3）抵销跌价准备

【思路】比较个别企业与企业集团计提跌价准备的情况以确定抵销分录。A 公司计提了 160 万元的跌价准备。这批存货在集团公司的账上成本为 1400 万元，其可变现净值为 1840 万元，站在集团公司的角度看，存货未减值，不需计提跌价准备，应将 A 公司与集团公司相比多提的跌价准备抵销。

借：存货——存货跌价准备     160  
    贷：资产减值损失             160

### 第三节 合并资产负债表

连续编制合并报表，资料同上例，A 公司与甲公司之间本期未发生内部销售。本期期末存货系上期内部销售结存的存货。A 公司本期期末对存货清查时，该内部购进存货的可变现净值 1200 万元，A 公司期末存货跌价准备余额为 800 万元。

【思路】A 公司：该存货的可变现净值由上期的 1840 万元降为 1200 万元，低于 A 公司的成本 2000 万元，则 A 公司的跌价准备为 800 万元，上期已计提 160 万元的跌价准备，则本期计提 640 万元。合并报表中应计提 200 万元。A 公司比集团公司多计提 440 万元，应抵销。

### 第三节 合并资产负债表

会计处理：

（1）借：存货                             160  
        贷：未分配利润-年初        160  
（2）借：未分配利润-年初        600  
        贷：存货                             600  
（3）借：存货                             440

贷：资产减值损失 440

### 第三节 合并资产负债表

(四) 内部固定资产交易的抵销处理

### 第三节 合并资产负债表

1. 企业集团内部的母公司或子公司将自身生产的产品销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产使用。

### 第三节 合并资产负债表

(1) 内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理。将与内部交易形成的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予以抵销。

借：营业收入

贷：营业成本

固定资产——原价

### 第三节 合并资产负债表

将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧费予以抵销。

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用

### 第三节 合并资产负债表

(2) 连续编制合并财务报表时内部交易形成固定资产的抵销处理。

① 将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵销，并调整期初未分配利润的金额。即按照原价中包含的未实现内部销售损益的金额：

借：未分配利润——年初

贷：固定资产——原价

### 第三节 合并资产负债表

② 将以前会计期间内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利润的金额。即按以前会计期间抵销该内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧额：

借：固定资产——累计折旧

贷：未分配利润——年初

### 第三节 合并资产负债表

③ 将本期由于该内部交易形成的固定资产的多计提的折旧费予以抵销，并调整本期的累计折旧额。即按本期该内部交易形成的固定资产多计提的折旧额：

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用

### 第三节 合并资产负债表

【例 19—5】假定 S 公司是 P 公司的母公司，假设 S 公司以 30000000 元的价格将其生产的产品销售给 P 公司，其销售成本为 27000000 元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为 3000000 元。P 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 30000000 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 2×17 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 2×17 年按 12 个月计提折旧。

### 第三节 合并资产负债表

2×18 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 3000000

贷：固定资产——原价 3000000

② 借：固定资产——累计折旧 200000



贷：未分配利润——年初 200000  
③借：固定资产——累计折旧 200000  
贷：管理费用 200000

### 第三节 合并资产负债表

(3) 内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理。

固定资产清理时可能出现三种情况：①期满清理；②超期清理；③提前清理。

### 第三节 合并资产负债表

第一种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命届满进行清理时的抵销处理。

### 第三节 合并资产负债表

【例 19-6】沿用【例 20-5】，假设 P 公司在 2×31 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收益 500000 元，在其当期个别利润表中以营业外收入项目列示。

### 第三节 合并资产负债表

①借：未分配利润——年初 3000000  
贷：营业外收入 3000000  
②借：营业外收入 2800000  
贷：未分配利润——年初 2800000

### 第三节 合并资产负债表

③借：营业外收入 200000  
贷：管理费用 200000

以上三笔抵销分录，可以合并为以下抵销分录：

借：未分配利润——年初 200000  
贷：管理费用 200000

### 第三节 合并资产负债表

第二种情况：内部交易形成的固定资产超期使用进行清理时的抵销处理。

### 第三节 合并资产负债表

【例 19-7】沿用【例 20-5】，假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×31 年（第 15 年）后仍继续使用，即未对其进行报废清理，则 2×31 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：

### 第三节 合并资产负债表

①借：未分配利润——年初 3000000  
贷：固定资产——原价 3000000  
②借：固定资产——累计折旧 2800000  
贷：未分配利润——年初 2800000

### 第三节 合并资产负债表

③借：固定资产——累计折旧 200000  
贷：管理费用 200000

### 第三节 合并资产负债表

【例 19-8】沿用【例 20-5】，假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×32 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：

### 第三节 合并资产负债表

①借：未分配利润——年初 3000000  
贷：固定资产——原价 3000000  
②借：固定资产——累计折旧 3000000

贷：未分配利润——年初 3000000

### 第三节 合并资产负债表

第三种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命未满提前进行清理时的抵销处理。

### 第三节 合并资产负债表

【例 19—9】沿用【例 20—5】，假设 P 公司于 2x30 年年末（第 14 年）对该项固定资产进行清理报废，该固定资产清理净收入为 200000 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 3000000

贷：营业外收入 3000000

### 第三节 合并资产负债表

②借：营业外收入 2600000

贷：未分配利润——年初 2600000

③借：营业外收入 200000

贷：管理费用 200000

### 第三节 合并资产负债表

2. 在第二种类型的内部固定资产交易的情况下，即企业集团内部企业就将其自用的固定资产出售给集团内部的其他企业。

借：资产处置损益

贷：固定资产——原价

或

借：固定资产——原价

贷：资产处置损益

### 第三节 合并资产负债表

四、子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映  
少数股东权益可以出现负数。

### 第四节 合并利润表

一、编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

编制合并利润表时需要进行抵销处理的项目，主要有：

（1）内部营业收入和内部营业成本项目；

（2）内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等项目中包含的未实现内部销售损益；

### 第四节 合并利润表

（3）内部销售商品形成固定资产、无形资产等项目计提额或摊销额中包含的未实现内部销售损益；

（4）内部应收款项计提的坏账准备以及内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等计提的资产减值准备中包含的未实现内部销售损益；

（5）内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内部股权投资的投资收益项目等。

### 第四节 合并利润表

内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销

借：投资收益

贷：财务费用

### 第四节 合并利润表

母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

在子公司为全资子公司的情况下，应当编制的抵销分录为：

借：投资收益

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

#### 第四节 合并利润表

在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：

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

这笔分录的借方表示可供分配利润，贷方表示利润分配情况。

#### 第四节 合并利润表

在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：

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

这笔分录的借方表示可供分配利润，贷方表示利润分配情况。

#### 第五节 合并现金流量表

#### 第五节 合并现金流量表

抵销分录的基本形式：

借：支付的现金

贷：收到的现金

#### 第六节 合并所有者权益变动表

合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

#### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

##### 一、追加投资的会计处理

##### （一）母公司购买子公司少数股东股权

在合并报表中，因购买少数股东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，应调整母公司个别报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

#### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

##### （二）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

如果属于一揽子交易，将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易进行会计处理。

#### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

如果不属于“一揽子交易”，在合并报表中，对于购买日之前持有的被投资方的股权，应按该股权在购买日的公允价值重新计量，公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收

益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

核算下的其他综合收益及除净收益、其他综合收益、利润分配以外的其他所有者权益变动的，与其相关的其他综合收益、其他权益变动应转为购买日所属当期的收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

购买方应在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

【例 20-10】2\*17 年 1 月 1 日，P 公司以现金 8000 万元取得 S 公司 20% 股权并有重大影响，按权益法进行核算。当日，S 公司可辨认净资产公允价值 3.6 亿元。2\*19 年 1 月 1 日，P 公司另支付现金 1.8 亿元取得 S 公司 35% 股权，并取得对 S 公司的控制权。2\*19 年 1 月 1 日，P 公司原持有的对 S 公司 20% 股权的公允价值为 1 亿元，账面价值为 9200 万元（其中，与 S 公司权益法核算相关的累计净损益为 300 万元，累计其他综合收益 900 万元），S 公司可辨认净资产公允价值为 4.4 亿元（不考虑所得税影响）。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

P 公司在编制合并报表时，首先，应对原持有股权按公允价值进行重新计量。在购买日该项股权投资的公允价值为 1 亿元，与其账面价值 9200 万元的差额 800 万元计入合并当期投资收益，同时，将原计入其他综合收益的 900 万元转入合并当期投资收益。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

其次，P 公司购买 S 公司股权并取得控制权的合并对价为 2.8 亿元（原持有股权在购买日的公允价值 1 亿元+合并日新支付的对价 1.8 亿元）。由于 P 公司享有 S 公司在购买日的可辨认净资产公允价值的份额为 2.42 亿元（ $4.4 \times 55\%$ ），则购买日形成的商誉为 0.38 亿元（ $2.8 - 2.42$ ）。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

（三）通过多次交易分步实现同一控制下企业合并

编制合并报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益、其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

（四）本期增加子公司时如果编制合并财务报表

1、同一控制下合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。编制合并报表时，应调整合并资产负债表的期初数，合并资产负债表的留存收益应反映母公司视同一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润，同时应对比较报表的相关项目进行调整；编制合并利润表时，应将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

编制合并现金流量表时，应将该子公司或业务自合并当期期初到报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应对比较报表的相关项目进行调整。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

2、非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司或业务，应从购买日开始编制合并财务报表，在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。

在编制合并利润表时，应将该子公司或业务自购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；编制合并现金流量表时，应将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

### 二、处置对子公司投资的会计处理

#### (一)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

处置价款与处置长期股权投资相对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间的差额，应调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足调整的，调整留存收益。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

### (二)母公司因处置对子公司长期股权投资

#### 1、一次交易处置子公司

在合并报表中应进行如下会计处理：

(1)终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益(包括少数股东的其他综合收益)的账面价值。

(2)按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量剩余股权，按剩余股权对被投资方的影响程度，将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行计量。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(3)处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。

(4)与原子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应在丧失控制权时转入当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

### 2、多次交易分步处置子公司

如果不属于一揽子交易，按本节中“(一)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”的规定进行处理。

如果属于一揽子交易，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额之间的差额，在合并财务报表中应计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

【例 19-11】P 公司计划处置其全资子公司 S 公司。2\*11 年 11 月 20 日，P 公司与乙公司签订不可撤销的转让协议，约定 P 公司向乙公司转让其持有的 S 公司 100% 股权，对价总额为 1.4 亿元。协议约定，乙公司应在 2\*11 年 12 月 31 日前支付 6000 万元，以先取得 S 公司 30% 股权，乙公司应在 2\*12 年 12 月 31 日前支付 8000 万元，以取得 S 公司剩余 70% 股权。2\*11 年 12 月 31 日至公司支付剩余价款的期间，S 公司仍由 P 公司控制，若 S 公司在此期间向股东进行利润分配，则后续 70% 股权的购买对价按乙公司分得的金额进行相应调整。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

2\*11 年 12 月 31 日，乙公司按照协议约定向 P 公司支付 6000 万元，P 公司将 S 公司 30% 股

权转让给乙公司，股权变更手续已于当日完成；当日，S 公司自购买日持续计算的净资产账面价值为 1 亿元。

2\*12 年 9 月 30 日，乙公司向 P 公司支付 8000 万元，P 公司将 S 公司剩余 70%股权转让给乙公司并办理完毕股权变更手续，自此乙公司取得 S 公司的控制权，当日，S 公司自购买日持续计算的净资产账面价值 1.2 亿元。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

2\*12 年 1 月 1 日至 9 月 30 日，S 公司净利润 2000 万元，无其他净资产变动事项（不考虑所得税影响）。

本例中，P 公司通过两次交易分步处置其持有的 S 公司 100%股权，第一次交易处置 S 公司 30%股权，仍保留对 S 公司的控制；第二次交易处置剩余 70%股权，并丧失对 S 公司的控制权。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

首先，需分析上述两次交易是否属于一揽子交易：

(1) P 公司处置 S 公司股权是出于集中力量做好优势产业、剥离辅业的考虑，P 公司的目的是全部处置其持有的 S 公司股权，两次处置合起来才能达到其商业目的。

(2) 两次交易在同一转让协议中同时约定

(3) 在第一次交易中，30%股权的对价 6000 万元，相对于 100%股权的总对价 1.4 亿元而言，第一次交易单独来看对乙公司并不经济，和第二次交易一并考虑才能反映真正的经济影响，

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

此外，如果在两次交易期间 S 公司进行了利润分配，也将据此调整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

因此，在合并报表中，两次交易应作为一揽子交易，按分步处置子公司股权至丧失控制权并构成一揽子交易的相关规定进行会计处理。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

2\*11 年 12 月 31 日，P 公司转让 S 公司 30%股权，在 S 公司中所占股权比例下降至 70%，P 公司仍控制 S 公司。处置价款 6000 万元与处置 30%股权对应的 S 公司的净资产账面价值份额 3000 万元（1 亿元\*30%）之间的差额为 3000 万元，在合并报表中计入其他综合收益：

借：银行存款	6000
贷：少数股东权益	3000
其他综合收益	3000

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

2\*12 年 1 月 1 日至 9 月 30 日，S 公司作为 P 公司持股 70%的非全资子公司应纳入 P 公司的合并报表范围，S 公司实现净利润 2000 万元中归属于乙公司的份额 600 万元（2000\*30%），在 P 公司合并报表中确认少数股东损益 600 万元，并调整少数股东权益。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

2\*12 年 9 月 30 日，P 公司转让 S 公司转让剩余 70%股权，丧失对 S 公司的控制权，不再将 S 公司纳入合并范围。P 公司终止确认对 S 公司的长期股权投资及少数股东权益等，并将处置价款 8000 万元与享有的 S 公司净资产份额 8400 万元（1.2 亿元\*70%）之间的差额 400 万元，计入当期损益；同时，将第一次交易计入其他综合收益的 3000 万元转入当期损益。

### 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(三) 本期减少子公司时如何编制合并财务报表

本期转让子公司部分或全部股份，丧失对该子公司控制权而使其成为非子公司的情况下，应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

在编制合并资产负债表时，不需对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

编制合并利润表时,应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础,将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳入合并利润表。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

编制现金流量表时,应当将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量纳入合并现金流量表。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

### 三、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

母公司应按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。

## 第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

### 四、交叉持股的合并处理

在编制合并财务报表时,对于母公司持有的子公司股权,与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。

对于子公司持有的母公司股权,列为库存股。

## 第八节 合并财务报表附注

略

## 第九节 合并财务报表综合举例

【例 19-12】2×12 年 1 月 1 日, P 公司用银行存款 30000000 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,也属于应税合并)。P 公司在 2×12 年 1 月 1 日建立的备查簿(见表 19-5)中记录了购买日(2×12 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。表中的固定资产账面价值与公允价值的差额为 100 万元。

## 第九节 合并财务报表综合举例

2×12 年 1 月 1 日, S 公司股东权益总额为 35000000 元,其中:股本为 20000000 元,资本公积为 15000000 元,盈余公积为 0 元,未分配利润为 0 元。

## 第九节 合并财务报表综合举例

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 公司适用的所得税率均为 25%;除其他债权投资存在暂时性差异外, P 公司的资产和负债、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。

## 第九节 合并财务报表综合举例

P 公司在编制由 P 公司和 S 公司组成的企业集团 2×12 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 2×12 年利润表的营业收入中 35000000 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 30000000 元。S 公司在本期将该产品全部售出,其销售收入为 50000000 元,销售成本为 35000000 元,反映在 S 公司 2×12 年的利润表中。

## 第九节 合并财务报表综合举例

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 19-11)中编制如下抵销分录:

(1)借:营业收入 35000000  
贷:营业成本 35000000

## 第九节 合并财务报表综合举例

2. S 公司 2×12 年确认的应向 P 公司支付的债券利息费用为 200000 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)。

### 第九节 合并财务报表综合举例

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抵销, 在合并工作底稿中其抵销分录为:

(2) 借: 投资收益 200000  
贷: 财务费用 200000

### 第九节 合并财务报表综合举例

3. S 公司 2×12 年利润表的营业收入中有 10000000 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 8000000 元。P 公司购进的该商品 2×13 年末未对外销售, 全部形成期末存货。

### 第九节 合并财务报表综合举例

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 10000000  
贷: 营业成本 10000000

(4) 借: 营业成本 2000000  
贷: 存货 2000000

借: 少数股东权益 300000  
贷: 少数股东损益 300000  
 $300000 = 2000000 \times 20\% \times (1 - 25\%)$

### 第九节 合并财务报表综合举例

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

### 第九节 合并财务报表综合举例

(5) 同时, 确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响:  $2000000 \times 25\% = 500000$  (元)

借: 递延所得税资产 500000  
贷: 所得税费用 500000

### 第九节 合并财务报表综合举例

4. S 公司 2×12 年以 3000000 元的价格将其生产的产品销售给 P 公司, 销售成本为 2700000 元, 因该内部固定资产交易实现的销售利润为 300000 元。P 公司购买该产品作为管理用固定资产使用, 按 3000000 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 元。该固定资产交易时间为 2×12 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 2×11 年按 12 个月计提折旧。

### 第九节 合并财务报表综合举例

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 3000000  
贷: 营业成本 2700000  
固定资产——原价 300000

借: 少数股东权益 45000  
贷: 少数股东损益 45000  
 $300000 \times 20\% \times (1 - 25\%) = 45000$

### 第九节 合并财务报表综合举例

该交易为逆流交易, 还需按少数股东在未实现内部交易损益中所占份额, 并考虑所得税影响,



抵销少数股东权益。

### 第九节 合并财务报表综合举例

(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 3000000 元，预计净残值为 0 元，2×12 年计提的折旧额为 1000000 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 2×12 年应计提的折旧额为 900000 元，当期多计提的折旧额为 100000 元。应当按 100000 元分别抵销管理费用和累计折旧。

### 第九节 合并财务报表综合举例

借：固定资产——累计折旧 100000

贷：管理费用 100000

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 100000 元，管理费用减少 100000 元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 900000 元，该固定资产当期计提的折旧费为 900000 元。

### 第九节 合并财务报表综合举例

借：少数股东损益 15000

贷：少数股东权益 15000

$100000 \times 20\% \times (1 - 25\%) = 15000$

### 第九节 合并财务报表综合举例

(8) 同时，确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响： $(300000 - 100000) \times 25\% = 50000$  (元)，其中，100000 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 50000

贷：所得税费用 50000

### 第九节 合并财务报表综合举例

5. P 公司将其账面价值为 1300000 元某项固定资产以 1200000 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 100000 元。假设 S 公司以 1200000 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 元。该固定资产交易时间为 2×12 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 2×12 年按 6 个月计提折旧。

### 第九节 合并财务报表综合举例

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 100000

贷：营业外支出 100000

### 第九节 合并财务报表综合举例

(10) 抵销该固定资产当期减少计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为 5 年，原价为 1200000 元，预计净残值为 0 元，2×12 年计提的折旧额为 120000 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 2×12 年应计提的折旧额为 130000 元，当期少计提的折旧额为 10000 元，应当按 10000 元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：管理费用 10000

贷：固定资产——累计折旧 10000

### 第九节 合并财务报表综合举例

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 10000 元，管理费用增加 10000 元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 130000 元，该固定资产当期计提的

折旧费为 130000 元。

### 第九节 合并财务报表综合举例

(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:  $(100000 - 10000) \times 25\% = 22500$  (元), 其中, 10000 元为当年已在 S 公司所得税前扣除的金额。

借: 所得税费用 22500

贷: 递延所得税负债 22500

### 第九节 合并财务报表综合举例

6. S 公司 2\*12 年实现净利润 10000000 元, 假定 S 公司 2\*12 年即进行利润分配。计提法定盈余公积 1000000 元, 分派现金股利 6000000 元, 其中: 向 P 公司分派现金股利 4800000 元, 向其他股东分派现金股利 1200000 元, 未分配利润为 3000000 元。S 公司因持有的可供出售的金融资产的公允价值变动计入当期其他综合收益的金额为 750000 元。2\*12 年 12 月 31 日, S 公司股东权益总额为 39750000 元, 其中股本为 20000000 元, 资本公积为 15000000 元, 其他综合收益 750000 元, 盈余公积为 1000000 元, 未分配利润为 3000000 元。

### 第九节 合并财务报表综合举例

2\*12 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 30000000 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。

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定, 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。

### 第九节 合并财务报表综合举例

《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\*12 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\*12 年 1 月 1 日) 的公允价值的资料, 调整 S 公司的净利润。

### 第九节 合并财务报表综合举例

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 1000000 元  $(7000000 - 6000000)$ , 按年限平均法每年应补计提的折旧额为 50000 元  $(1000000 \div 20)$ 。假定甲办公楼用于 S 公司的总部管理。

(12) 借: 固定资产 1000000

贷: 资本公积——其他资本公积 750000

递延所得税负债 250000

### 第九节 合并财务报表综合举例

借: 递延所得税负债 12500

贷: 所得税费用 12500

借: 管理费用 50000

贷: 固定资产——累计折旧 50000

据此, 以 S 公司 2\*12 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 2\*12 年的净利润为:

$10000000 - 50000 + 12500 = 9962500$  (元)

有关调整分录如下:

### 第九节 合并财务报表综合举例

(13) 确认 P 公司在 2\*12 年 S 公司实现净利润 9962500 元所享有的份额 7970000 元

(9962500\*80%)

借：长期股权投资 7970000

贷：投资收益 7970000

(14) 确认 P 公司收到 S 公司 2\*12 年分派的现金股利，同时抵销原按成本法确认的投资收益 4800000 元

借：投资收益 4800000

贷：长期股权投资 4800000

### 第九节 合并财务报表综合举例

(15) 确认 P 公司在 2\*12 年 S 公司其他综合收益中所享有的份额 600000 元 (资本公积的增加额 750000×80%)。

借：长期股权投资——S 公司 600000

贷：其他综合收益 600000

(13)~(15) 合并调整分录为：

借：长期股权投资——S 公司 3770000

贷：投资收益——S 公司 3170000

其他综合收益 600000

### 第九节 合并财务报表综合举例

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\*12 年 12 月 31 日金额为 33770000 元 (投资成本 30000000 元 + 权益法调整增加的长期股权投资 3770000 元)，S 公司经调整的 2\*12 年 12 月 31 日股东权益总额为 40462500 元，具体调整如下：

### 第九节 合并财务报表综合举例

股东权益账面余额 39750000 元 - 调整前未分配利润 3000000 元 + (调整后净利润 9962500 元 - 分配的现金股利 6000000 元 - 按调整前计提的盈余公积 1000000 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 750000 元 = 40462500 (元)

### 第九节 合并财务报表综合举例

S 公司股东权益中 20% 的部分，即 8092500 元 (股东权益调整后余额 40462500 元 × 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：

### 第九节 合并财务报表综合举例

(16)

借：股本 20000000

资本公积 15750000

其他综合收益 750000

盈余公积 1000000

未分配利润——年末 2962500

商誉 1400000

贷：长期股权投资 33770000

少数股东权益 8092500

### 第九节 合并财务报表综合举例

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 1400000 元 = P 公司购买日 (2\*12 年 1 月 1 日) 支付的合并成本 30000000 元 - (购买日 S 公司的所有者权益总额 35000000 元 + S 公司固定资产公允价值增加额扣除所得税影响后金额 750000 元) × 80%。二是商誉不存在暂时性差异，因此，在商誉不发生减值的期间，企业不需要对其确认递延所得税影响。

## 第九节 合并财务报表综合举例

二是“资本公积”=15000000(年初)+750000=15750000(元)。此处的是750000是按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只有一项,即甲办公楼,公允价值高于账面价值1000000元,扣除所得税影响后的金额计入资本公积。

## 第九节 合并财务报表综合举例

7. P公司2×12年个别资产负债表中应收账款4750000元(假定不含增值税,下同)为2×12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250000元。S公司2×12年个别资产负债表中应付账款5000000元(假定不含增值税,下同)系2×12年向P公司购进商品存货发生的应付购货款。

## 第九节 合并财务报表综合举例

- (17) 借: 应付账款 500000  
贷: 应收账款 5000000
- (18) 借: 应收账款-坏账准备 250000  
贷: 信用减值损失 250000
- (19) 借: 所得税费用 62500  
贷: 递延所得税资产 62500

## 第九节 合并财务报表综合举例

8. P公司2×12年个别资产负债表中合同负债1000000元(假定不含增值税,下同)为S公司预付账款;应收票据4000000元(假定不含增值税,下同)为S公司2×12年向P公司购买商品35000000元时开具的票面金额为4000000元的商业承兑汇票;S公司应付债券2000000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:

## 第九节 合并财务报表综合举例

(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 1000000  
贷: 预付账款 1000000

(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: 应付票据及应付账款 4000000  
贷: 应收票据及应收账款 4000000

## 第九节 合并财务报表综合举例

(22) 将债权投资中债券投资与应付债券抵销时,应编制如下抵销分录:

- 借: 应付债券 2000000  
贷: 债权投资 2000000

## 第九节 合并财务报表综合举例

9. P公司和S公司2×12年度所有者权益变动表如表19-10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7970000元( $9962500 \times 80\%$ ),S公司本期少数股东损益为1992500元( $9962500 \times 20\%$ )。S公司年初未分配利润为0元,S公司本期计提的盈余公积1000000元、分派现金股利6000000元、未分配利润2962500元( $9962500$ 元—分派的现金股利6000000元—按调整前计提的盈余公积1000000元)。为此,对S公司2×12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:

## 第九节 合并财务报表综合举例

(23)

借：投资收益           7970000  
    少数股东损益       1992500  
    未分配利润——年初 0  
贷：提取盈余公积           1000000  
    对所有者(或股东)的分配   6000000  
    未分配利润——年末       2962500

### 第九节 合并财务报表综合举例

10. 2×12 年, P 公司收到 S 公司向其支付的债券利息费用 200000 元和 S 公司分派的 2×12 年现金股利 4800000 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   5000000  
    贷：取得投资收益收到的现金               5000000

### 第九节 合并财务报表综合举例

11. P 公司 2×12 年向 S 公司销售商品的价款 35000000 元中实际收到 S 公司支付的银行存款 26000000 元, 同时 S 公司还向 P 公司开具了票面金额为 4000000 元的商业承兑汇票。S 公司 20×8 年向 P 公司销售商品 10000000 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:

### 第九节 合并财务报表综合举例

(25)

借：购买商品、接受劳务支付的现金       36000000  
    贷：销售商品、提供劳务收到的现金       36000000

12. S 公司 2×12 年 1 月 1 日向 P 公司销售商品 3000000 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:

### 第九节 合并财务报表综合举例

(26)

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金   3000000  
    贷：销售商品、提供劳务收到的现金 3000000

### 第九节 合并财务报表综合举例

13. P 公司向 S 公司出售固定资产的价款 1200000 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   1200000  
    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 1200000

### 第九节 合并财务报表综合举例

14. P 公司在购买日(2×12 年 1 月 1 日)支付银行存款 30000000 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 3000000 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   3000000  
    贷：年初现金及现金等价物余额               3000000