



扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



## 高志谦老师：2024 年中级/注会逐章刷题讲义（合并报表）

### 1. 合并报表的前期准备工作

#### ①母公司的长期股权投资成本法调整为权益法

|                      |                                                                                                   |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 调整一：初始投资的调整          | 如为商誉，无需调整；<br>如为负商誉，则调整如下：<br>借：长期股权投资<br>贷：未分配利润——年初（调整当年的，则贷“营业外收入”）                            |
| 调整二：被投资方分红的调整        | 借：投资收益（当年分红的调整）<br>未分配利润——年初（以前年度分红的调整）<br>贷：长期股权投资                                               |
| 调整三：被投资方盈亏的调整        | 借：长期股权投资<br>贷：投资收益（当年盈余的调整）<br>未分配利润——年初（以前年度盈余的调整）<br>如为亏损，则反之。<br>如果是非同一控制的背景，需以子公司调整后的公允净利润为依据 |
| 调整四：被投资方其他综合收益变动的影响  | 借：长期股权投资<br>贷：其他综合收益<br>或反之。                                                                      |
| 调整五：被投资方其他所有者权益变动的影响 | 借：长期股权投资<br>贷：资本公积<br>或反之。                                                                        |

#### ②统一母、子公司的会计政策

#### ③统一母、子公司的会计期间

#### ④对子公司以外币表示的财务报表进行折算

⑤收集编制合并财务报表的相关资料

⑥如果属于非同一控制下的企业合并，还需将子公司的资产、负债调整至公允价值口径

|         |                                                   |
|---------|---------------------------------------------------|
| 调增公允价值  | 借：××资产、负债<br>贷：资本公积                               |
| 调整少摊的费用 | 借：未分配利润——年初（以前年度少摊的费用）<br>××费用（当年少摊的费用）<br>贷：××资产 |

## 2. 合并报表中关键抵销分录的编制

①母公司的长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

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——年末

商誉

贷：长期股权投资（母公司对该子公司投资的账面余额+成本法转权益法的调整数）

少数股东权益（子公司的所有者权益×少数股东持股比例）

②母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益〔子公司净利润（非同一控制下需调整至公允口径）×母公司的持股比例〕

少数股东收益〔子公司净利润（非同一控制下需调整至公允口径）×少数股东比例〕

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

③内部债权、债务的抵销——内部应收账款、应付账款的抵销

|                      |                       |
|----------------------|-----------------------|
| 根据期末应收账款的账面余额        | 借：应付账款<br>贷：应收账款      |
| 根据期初应收账款账面余额×坏账估计百分比 | 借：应收账款<br>贷：未分配利润——年初 |
| 当期内部应收账款如追提坏账准备      | 借：应收账款<br>贷：信用减值损失    |
| 当期内部应收账款如冲回多提坏账准备    | 借：信用减值损失<br>贷：应收账款    |

④存货内部交易抵销

|                      |                              |
|----------------------|------------------------------|
| 内部交易的买方当年购入存货当年并未售出时 | 借：营业收入<br>贷：营业成本<br>存货       |
| 内部交易的买方当年购入存货当年全部售出  | 借：营业收入<br>贷：营业成本             |
| 当年购入的存货，留一部分卖一部分     | 先假定都卖出去：<br>借：营业收入<br>贷：营业成本 |

|                     |                                                                                                                                                                   |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                     | 再对留存存货的虚增价值进行抵销：<br>借：营业成本<br>贷：存货                                                                                                                                |
| 上年购入的存货，本年全部留存      | 借：未分配利润——年初<br>贷：存货                                                                                                                                               |
| 上年购入的存货，本年全部售出      | 借：未分配利润——年初<br>贷：营业成本                                                                                                                                             |
| 上年购入的存货，本年留一部分，卖一部分 | 先假定都售出：<br>借：未分配利润——年初<br>贷：营业成本<br>再对留存存货的虚增价值作如下抵销：<br>借：营业成本<br>贷：存货                                                                                           |
| 存货跌价准备在存货内部交易中的处理   | 先对上期多提的跌价准备进行反冲：<br>借：存货<br>贷：未分配利润——年初<br>再对本期末存货跌价准备进行处理，先站在个别报表角度认定应提或应冲额，然后站在总集团角度再认定应提或应冲额，两相比较，补差即可。<br>分录如下：<br>借：存货<br>贷：资产减值损失<br>或：<br>借：资产减值损失<br>贷：存货 |

#### ⑤固定资产内部交易抵销

|                 |                                                                                                                                                                      |
|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 固定资产内部交易当年的抵销   | 如果售出方将自己的存货售出，买方当作固定资产时：<br>借：营业收入（内部交易售价）<br>贷：营业成本（内部交易成本）<br>固定资产（内部交易的利润）<br>如果售出方售出的是固定资产，则此分录修正如下：<br>借：资产处置收益（内部交易收益）<br>贷：固定资产（内部交易收益）                       |
|                 | 借：固定资产（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）<br>贷：管理费用（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）                                                                                                               |
| 固定资产内部交易以后年度的抵销 | 借：未分配利润——年初（内部交易的利润）<br>贷：固定资产（内部交易的利润）<br>借：固定资产（内部交易收益在以前年度造成的折旧多计额）<br>贷：未分配利润——年初（内部交易收益在以前年度造成的折旧多计额）<br>借：固定资产（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）<br>贷：管理费用（内部交易收益造成的当期折旧的多计额） |

#### ⑥无形资产内部交易抵销

类似于固定资产内部交易抵销处理



⑦集团内部现金流量的抵销处理

借：抵销现金流出

贷：抵销现金流入

【例题】甲公司是一家上市公司，主营汽车及配件的生产和销售，法定盈余公积按净利润的 10% 提取，丙公司是一家轮胎生产企业，长期为甲公司提供轮胎配件，两家公司除了业务往来，没有投资关系，假定不考虑所得税影响，2023 年至 2024 年发生如下经济业务：

【资料一】为了达到产业整合，甲公司于 2023 年 3 月 1 日与丙公司签订了合并协议，约定以 2023 年 5 月 31 日的丙公司评估价值为基准，通过定向增发 500 万股甲公司普通股方式自丙公司股东手中换取丙公司 80% 的股份，以完成控股合并。5 月 31 日甲公司股价为每股 10 元。2023 年 6 月 21 日换股合并协议经双方股东大会批准，2023 年 6 月 30 日证监会批准此合并事宜，2023 年 7 月 1 日上交所定增股份完成，甲公司于当天改组了丙公司董事局，完成了对丙公司的控制，当天甲公司股价为每股 12 元，发行费用 11 万元，发生合并中的审计咨询费用 200 万元，上述款项一并以银行存款方式支付。丙公司当日账面净资产为 5400 万元，其中股本 1000 万元，资本公积 600 万元，盈余公积 2000 万元，未分配利润 1800 万元。当日丙公司有一栋总部办公楼账面价值为 1000 万元，公允价值为 1500 万元，尚可折旧期为 10 年，假定无残值，直线法折旧。当日丙公司有一批存货账面价值为 300 万元，公允价值为 400 万元，当年全部卖掉。

【要求】根据上述资料，完成如下问题的解答：

- (1) 此合并属于非同一控制下的控股合并还是同一控制下的控股合并？
- (2) 如果是非同一控制下的控股合并，则界定哪一天是购买日？
- (3) 如果属于非同一控制下企业合并，请计算合并成本及商誉；
- (4) 编制甲公司购买日的会计分录；
- (5) 请编制购买日合并资产负债表的相关会计处理；

【资料二】丙公司 2023 年下半年发生如下经济业务：

- (1) 实现净利润 800 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 90 万元；
- (2) 2023 年 8 月 1 日丙公司赊销一批轮胎给甲公司，成本 800 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，甲公司当年外销了 60%，余下的 40% 用于汽车生产，截止年末此批汽车仍未加工完毕。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备；
- (3) 2023 年 9 月 1 日甲公司销售丙公司一辆汽车，成本 60 万元，售价 100 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于销售部门，折旧期 5 年，假定无残值，直线法折旧，双方以银行存款方式结清款项；
- (4) 2023 年 10 月 1 日甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价 800 万元，累计摊销 200 万元，卖价为 1000 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后按 20 年期、直线法摊销，无残值。

【要求】根据上述资料，完成如下要求：

- (1) 编制 2023 年年末内部投资相关的抵销分录；
- (2) 编制存货内部交易抵销分录；
- (3) 编制内部债权债务的抵销分录；
- (4) 编制固定资产内部交易抵销分录；
- (5) 编制无形资产内部交易抵销分录；
- (6) 修正逆流交易对少数股东的影响；

【资料三】丙公司 2024 年发生如下经济业务：

- (1) 实现净利润 1000 万元，分红 200 万元，其他综合收益增加了 80 万元；
- (2) 截止 2024 年年末甲公司完工并外销了使用丙公司轮胎的那个批次的汽车，丙公司已收到甲公司偿还的 1000 万元应收款项；

【要求】请根据上述资料，完成如下要求：



- (1) 编制 2024 年末内部投资相关的抵销分录；
- (2) 编制存货内部交易抵销分录；
- (3) 编制内部债权债务的抵销分录；
- (4) 编制固定资产内部交易抵销分录；
- (5) 编制无形资产内部交易抵销分录；
- (6) 编制合并现金流量表的抵销分录。