



长按识别下方二维码关注“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：2025 年《中级会计实务》母仪天下第六季—合并报表（题目+答案解析）

【基础版——非同一控制+调整抵销分录（不考虑所得税）】

甲公司与丙公司无关联方关系。甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑所得税影响。2026 年至 2027 年发生如下经济业务：

【资料一】甲公司于 2026 年 7 月 1 日定增股份 100 万股自非关联方换入丙公司 80% 的股权，每股面值 1 元、公允价值 40 元，另行支付发行费用 10 万元。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。甲公司于当日支付了审计咨询费用 11 万元。丙公司当日账面净资产为 2500 万元，其中股本 100 万元，资本公积 1800 万元，盈余公积 400 万元，未分配利润 200 万元。当日丙公司有一项自创商标权未入账，假定为管理使用，公允价值为 1000 万元，尚可摊销期为 20 年，预计净残值为 0，采用直线法摊销。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？

【解析】由于双方没有关联方关系，所以此合并属于非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？请简述理由。

【解析】2026 年 7 月 1 日为购买日。

理由：2026 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了对丙公司的控制。

（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。

【解析】

① 合并成本 = $100 \times 40 = 4000$ （万元）；

② 商誉 = $4000 - [2500 + 1000 + (400 - 300)] \times 80\% = 1120$ （万元）。

（4）编制甲公司购买日的会计分录。

【解析】

① 借：长期股权投资 4000

贷：股本 100

资本公积——股本溢价 3900

② 借：资本公积——股本溢价 10

贷：银行存款 10

③ 借：管理费用 11

贷：银行存款 11



【分析】10万元是为发行股票发生的发行费用，所以是冲减股票的溢价收入。11万元是企业合并发生的相关费用，所以直接计入当期损益。

(5) 请编制甲公司购买日合并资产负债表的相关调整抵销分录。

【解析】

① 合并报表准备工作——将丙公司数据调整至公允口径

借：无形资产 1000

 存货 100

 贷：资本公积 1100

② 合并资产负债表的抵销分录

借：股本 100

 资本公积 2900 (1800+1100)

 盈余公积 400

 未分配利润 200

 商誉 1120

 贷：长期股权投资 4000

 少数股东权益 720 [(100+2900+400+200) × 20%]

【资料二】丙公司 2026 年下半年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 1000 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 50 万元。

(2) 2026 年 5 月 11 日，丙公司赊销产品给甲公司，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% 第二年实现了对外销售。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备。

(3) 2026 年 6 月 1 日，甲公司销售产品给丙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于管理部门，折旧期 10 年，假定无残值，采用年限平均法计提折旧，双方以银行存款方式结清款项。

(4) 2026 年 10 月 1 日，甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价为 1000 万元，累计摊销为 200 万元，卖价为 900 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后作为管理用无形资产核算，按 10 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 2026 年年末内部投资与合并财务报表相关的调整抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

① 将丙公司数据调整至公允口径

借：无形资产 1000

 存货 100

 贷：资本公积 1100

借：管理费用 25

 贷：无形资产 25 (1000/20 × 6/12)

借：营业成本 100

 贷：存货 100

【分析】第二笔分录分析：购买日子公司有一项自创商标权未入账，则子公司个别报表不计提摊销，但站在集团角度，应按公允价值计提摊销，所以在编制合并报表时，要按公允价值补提摊销费用。

第三笔分录分析：对购买日子公司评估增值的存货，存货对外销售时，子公司按账面价值结转营业成本，但站在集团角度，认为应按公允价值结转营业成本，所以站在集团角度，子公司少结转了营业成本，因此按对外销售的存货的评估增值补结转营业成本。

②将甲公司长期股权投资由成本法调整为权益法

追溯一：初始投资的调整	形成商誉，无需调整
追溯二：基于丙公司净利润的调整	2026 年后半年丙公司调整后的净利润 = $1000 - 25 - 100 = 875$ (万元) 借：长期股权投资 700 ($875 \times 80\%$) 贷：投资收益 700
追溯三：基于丙公司分红的调整	借：投资收益 80 ($100 \times 80\%$) 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的调整	借：长期股权投资 40 贷：其他综合收益 40 ($50 \times 80\%$)
调整后的长期股权投资余额 = $4000 + 700 - 80 + 40 = 4660$ (万元)	

【分析】合并财务报表调整子公司净利润的思路：只考虑投资时点子公司可辨认净资产公允价值与账面价值不同带来的损益影响，不考虑集团内部交易损益的调整与抵销。所以 2026 年后半年丙公司调整后的净利润 = 账面净利润 $1000 -$ 补提摊销费用 $25 -$ 补结转营业成本 $100 = 875$ (万元)

【对比】对联营企业、合营企业的投资中，对被投资单位实现的净利润调整时，不管是投资时点被投资单位可辨认净资产公允价值与账面价值不同产生的损益影响，还是与联营企业、合营企业内部交易的影响，都要考虑。

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

资本公积 2900

其他综合收益 50

盈余公积 500 ($400 + 1000 \times 10\%$)

未分配利润——年末 875 ($200 + 875 - 100 - 100$)

商誉 1120

贷：长期股权投资 4660

少数股东权益 885 [$(100 + 2900 + 50 + 500 + 875) \times 20\%$]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 700

少数股东损益 ($875 \times 20\%$) 175

未分配利润——年初 200

贷：提取盈余公积 100

对所有者 (或股东) 的分配 100

未分配利润——年末 875

(2) 编制 2026 年年末存货内部交易抵销分录。

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

贷：存货 80 [$(1000 - 800) \times 40\%$]

③借：少数股东权益 16 ($80 \times 20\%$)

贷：少数股东损益 16

【分析】第三笔分录中金额的由来：看前面两笔抵销分录损益项目的余额，即损益项目合计余额在借方 80 万元，所以在贷方调整少数股东损益 $80 \times 20\% = 16$ (万元)，对应借记少数股东权益项目。如果前面抵销分录损益项目的合计余额在贷方，则对应调整的少数股东损益在借方，少数股东权益在贷方。

(3) 编制 2026 年年末内部债权债务的抵销分录。



【解析】

- ①借：应付账款 1130
贷：应收账款 1130
- ②借：应收账款 113
贷：信用减值损失 113
- ③借：少数股东损益 22.6 (113×20%)
贷：少数股东权益 22.6

【分析】该内部债权债务是由逆流交易形成的，所以除了正常的内部债权债务、坏账损失的抵销外，也要考虑少数股东损益和少数股东权益的调整，调整的项目金额和方向同上面内部存货交易中的分析思路。如果是顺流交易形成的内部债权债务，则就不用调整少数股东损益和少数股东权益了。

(4) 编制 2026 年年末固定资产内部交易抵销分录。

【解析】

- ①借：营业收入 1000
贷：营业成本 600
固定资产 400
- ②借：固定资产 20 (400/10×6/12)
贷：管理费用 20
- ③借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1130
贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1130

(5) 编制 2026 年年末无形资产内部交易抵销分录。

【解析】

- ①借：资产处置收益 100
贷：无形资产 100 [900 - (1000 - 200)]
- ②借：无形资产 2.5 (100/10×3/12)
贷：管理费用 2.5
- ③借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 981
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 981

【分析】甲公司将土地使用权出售给丙公司，甲公司在个别报表中确认了资产处置损益，“资产处置损益”是会计科目，而编制合并报表时的调整抵销分录中用的是报表项目，所以要换成“资产处置收益”。

【资料三】丙公司 2027 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) 甲公司偿还了 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 2027 年年末内部投资与合并财务报表相关的调整抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

- 借：无形资产 1000
存货 100
贷：资本公积 1100
- 借：未分配利润——年初 100
贷：存货 100
- 借：管理费用 50 (1000/20)
未分配利润——年初 25

贷：无形资产 75

②将甲公司长期股权投资由成本法调整为权益法

追溯一：初始投资的调整	形成商誉，无需调整；
追溯二：基于丙公司净利润的调整	2027 年丙公司调整后的净利润 = $1000 - 50 = 950$ （万元） 借：长期股权投资 1460（ $875 \times 80\% + 950 \times 80\%$ ） 贷：投资收益 760 未分配利润——年初 700
追溯三：基于丙公司分红的调整	借：投资收益 160（ $200 \times 80\%$ ） 未分配利润——年初 80 贷：长期股权投资 240
追溯四：基于丙公司其他综合收益的调整	借：长期股权投资 104 贷：其他综合收益 104（ $50 \times 80\% + 80 \times 80\%$ ）
调整后的长期股权投资余额 = $4000 + 1460 - 240 + 104 = 5324$ （万元）	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

 资本公积 2900

 其他综合收益 130（ $50 + 80$ ）

 盈余公积 600（ $400 + 1000 \times 10\% + 1000 \times 10\%$ ）

 未分配利润——年末 1525（ $875 + 950 - 100 - 200$ ）

 商誉 1120

贷：长期股权投资 5324

 少数股东权益 1051[（ $100 + 2900 + 130 + 600 + 1525$ ） $\times 20\%$]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 760

 少数股东损益 190（ $950 \times 20\%$ ）

 未分配利润——年初 875

贷：提取盈余公积 100

 对所有者（或股东）的分配 200

 未分配利润——年末 1525

（2）编制 2027 年年末存货内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 80

 贷：营业成本 80

②借：少数股东权益 16

 贷：未分配利润——年初 16

③借：少数股东损益 16

 贷：少数股东权益 16

【分析】第一笔分录，上年末留存的存货在本年全部出售，内部购买方是按内部售价结转的营业成本，集团角度认为应按内部交易前的账面价值结转营业成本，所以集团角度认为内部购买方在个别报表中多结转了营业成本，要抵销，所以是贷记营业成本。

第二笔分录，是对上年末的少数股东权益和少数股东损益的调整连续编制的调整分录，跨年度连续调整，将少数股东损益项目换成未分配利润——年初。

第三笔分录，是对本年度抵销分录抵销的损益项目调整的少数股东损益，看抵销分录中损益项目余额在贷方 80 万



元，所以借记少数股东损益的金额 $=80 \times 20\% = 16$ （万元），同时贷记少数股东权益。

（3）编制 2027 年年末内部债权债务与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

- ①借：应付账款 130
 贷：应收账款 130
- ②借：应收账款 113
 贷：未分配利润——年初 113
- ③借：未分配利润——年初 22.6
 贷：少数股东权益 22.6
- ④借：信用减值损失 100
 贷：应收账款 100
- ⑤借：少数股东权益 20（ $100 \times 20\%$ ）
 贷：少数股东损益 20

【分析】第一笔分录，是对本年末内部债权债务的余额进行的抵销， $1130 - 1000 = 130$ （万元）；

第二笔分录，是对上年坏账准备的抵销处理连续编制的抵销分录，跨年度连续抵销，将损益项目信用减值损失换成了未分配利润——年初；

第三笔分录，是对上年末的少数股东权益和少数股东损益调整连续编制的调整分录，跨年度连续调整，将少数股东损益项目换成未分配利润——年初；

第四笔分录，是对本年度个别报表中转回坏账准备的抵销。个别报表中结转坏账准备时，分录为：

- 借：坏账准备 100
 贷：信用减值损失 100

合并财务报表角度不认可上述分录，所以做反向抵销处理。

第五笔分录，是对本年抵销处理调整的少数股东损益，抵销分录中损益项目的余额为借方 100 万元，所以贷方调整少数股东损益 $=100 \times 20\% = 20$ （万元），对应借记少数股东权益。

（4）编制 2027 年年末固定资产内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

- ①借：未分配利润——年初 400
 贷：固定资产 400
- ②借：固定资产 20（ $400/10 \times 6/12$ ）
 贷：未分配利润——年初 20
- ③借：固定资产 40
 贷：管理费用 40

（5）编制 2027 年年末无形资产内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

- ①借：未分配利润——年初 100
 贷：无形资产 100
- ②借：无形资产 2.5
 贷：未分配利润——年初 2.5
- ③借：无形资产 10
 贷：管理费用 10（ $100/10$ ）

（6）编制 2027 年年末与合并现金流量表相关的抵销分录。

【解析】

- 借：购买商品、接受劳务支付的现金 1000



贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1000

【分析】个别报表本年结算了 1000 万元的应收账款和应付账款，丙公司记入了“销售商品、提供劳务收到的现金”项目，甲公司记入了“购买商品、接受劳务支付的现金”项目，合并财务报表角度不认可，所以做此抵销处理。

【拓展一——非同一控制+免税合并+调整抵销分录（考虑所得税）】

甲公司与丙公司无关联方关系。甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积，适用的所得税税率均为 25%。2026 年至 2027 年发生如下经济业务：

【资料一】甲公司于 2026 年 7 月 1 日定增股份 100 万股自非关联方换入丙公司 80% 的股权，每股面值 1 元、公允价值 40 元，另行支付发行费用 10 万元。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。甲公司于当日支付了审计咨询费用 11 万元。丙公司当日账面净资产为 2500 万元，其中股本 100 万元，资本公积 1800 万元，盈余公积 400 万元，未分配利润 200 万元。当日丙公司有一栋行政管理用办公楼账面价值为 1000 万元，公允价值为 2000 万元，尚可折旧期为 20 年，假定无残值，采用年限平均法计提折旧。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。此交易税法认定为免税合并。

【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？

【解析】由于双方没有关联方关系，所以此合并属于非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？请简述理由。

【解析】2026 年 7 月 1 日为购买日。

理由：2026 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了对丙公司的控制。

(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。

【解析】

① 合并成本 = $100 \times 40 = 4000$ (万元)。

② 商誉 = $4000 - [2500 + (1000 + 100) \times (1 - 25\%)] \times 80\% = 1340$ (万元)。

【分析】固定资产评估增值的金额 = $2000 - 1000 = 1000$ (万元)，存货评估增值的金额 = $400 - 300 = 100$ (万元)。免税合并下，对于购买日子公司可辨认净资产公允价值高于账面价值的差额，在编制合并报表时应确认递延所得税负债，金额 = $(1000 + 100) \times 25\%$ ，这个递延所得税负债也属于子公司的负债，所以子公司考虑递延所得税后的可辨认净资产公允价值 = $2500 + (1000 + 100) \times (1 - 25\%)$ ，因此合并商誉 = $4000 - [2500 + (1000 + 100) \times (1 - 25\%)] \times 80\% = 1340$ (万元)。

(4) 编制甲公司购买日的会计分录。

【解析】

① 借：长期股权投资 4000

贷：股本 100
资本公积——股本溢价 3900

② 借：资本公积——股本溢价 10

贷：银行存款 10

③ 借：管理费用 11

贷：银行存款 11

(5) 请编制甲公司购买日与合并资产负债表相关的调整抵销分录。

【解析】

① 合并报表准备工作——将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 1000

存货 100

贷：资本公积 1100

借：资本公积 275



贷：递延所得税负债 275 (1100×25%)

【分析】非同一控制下的免税合并，集团认可的资产账面价值是评估的公允价值，而税法认可的是原账面价值，导致资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，所以要确认递延所得税负债；又因为对子公司评估增值的调整，是计入资本公积，所以对其确认的递延所得税负债也计入资本公积。

②合并资产负债表的抵销分录

借：股本 100

资本公积 2625 (1800+1100-275)

盈余公积 400

未分配利润 200

商誉 1340

贷：长期股权投资 4000

少数股东权益 665 [(100+2625+400+200)×20%]

【资料二】丙公司 2026 年下半年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 1000 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 50 万元。

(2) 2026 年 5 月 11 日，丙公司赊销产品给甲公司，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% 第二年实现了对外销售。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备。

(3) 2026 年 6 月 1 日，甲公司销售产品给丙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于管理部门，折旧期 10 年，假定无残值，采用年限平均法计提折旧，双方以银行存款方式结清款项。

(4) 2026 年 10 月 1 日，甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价为 1000 万元，累计摊销为 200 万元，卖价为 900 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后作为管理用无形资产核算，按 10 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 2026 年年末内部投资与合并财务报表相关的调整抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 1000

存货 100

贷：资本公积 1100

借：资本公积 275

贷：递延所得税负债 275

借：管理费用 25

贷：固定资产 25 (1000/20×6/12)

借：递延所得税负债 6.25 (25×25%)

贷：所得税费用 6.25

借：营业成本 100

贷：存货 100

借：递延所得税负债 25 (100×25%)

贷：所得税费用 25

【分析】对子公司可辨认净资产公允价值高于账面价值的差额，确认了递延所得税负债。后续期间，固定资产调增折旧，对外销售存货调增营业成本，导致转回了部分应纳税暂时性差异，所以要转回对应的递延所得税负债；又因为固定资产调增折旧和对外销售存货调增的营业成本都计入损益了，所以转回递延所得税负债对应的项目是所得税



费用。

②将甲公司长期股权投资由成本法调整为权益法

追溯一：初始投资的调整	形成商誉，无需调整
追溯二：基于丙公司净利润的调整	2026 年后半年丙公司调整后的净利润 = $1000 - (25 + 100) \times (1 - 25\%) = 906.25$ (万元) 借：长期股权投资 725 ($906.25 \times 80\%$) 贷：投资收益 725
追溯三：基于丙公司分红的调整	借：投资收益 80 ($100 \times 80\%$) 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的调整	借：长期股权投资 40 贷：其他综合收益 40 ($50 \times 80\%$)
调整后的长期股权投资余额 = $4000 + 725 - 80 + 40 = 4685$ (万元)	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

资本公积 2625

其他综合收益 50

盈余公积 500 ($400 + 1000 \times 10\%$)

未分配利润——年末 906.25 ($200 + 906.25 - 100 - 100$)

商誉 1340

贷：长期股权投资 4685

少数股东权益 836.25 [$(100 + 2625 + 50 + 500 + 906.25) \times 20\%$]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 725

少数股东损益 181.25 ($906.25 \times 20\%$)

未分配利润——年初 200

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 100

未分配利润——年末 906.25

(2) 编制 2026 年年末存货内部交易抵销分录。

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

贷：存货 80 [$(1000 - 800) \times 40\%$]

③借：递延所得税资产 20 ($80 \times 25\%$)

贷：所得税费用 20

④借：少数股东权益 12 [$(80 - 20) \times 20\%$]

贷：少数股东损益 12

【分析】第三笔分录的理解：2026 年末，站在个别报表角度：存货的账面价值 = $1000 \times 40\% = 400$ (万元)，计税基础 = $1000 \times 40\% = 400$ (万元)，不产生暂时性差异。

站在合并财务报表角度，存货的账面价值 = $800 \times 40\% = 320$ (万元)，计税基础 = $1000 \times 40\% = 400$ (万元)，产生 80 万元可抵扣暂时性差异。

所以站在合并财务报表角度，个别报表少确认了 80 万元可抵扣暂时性差异，所以要补确认递延所得税资产 = $80 \times$



$25\% = 20$ (万元)。

(3) 编制 2026 年年末内部债权债务的抵销分录。

【解析】

- ①借：应付账款 1130
贷：应收账款 1130
- ②借：应收账款 113
贷：信用减值损失 113
- ③借：所得税费用 28.25
贷：递延所得税资产 28.25 ($113 \times 25\%$)
- ④借：少数股东损益 16.95 [$(113 - 28.25) \times 20\%$]
贷：少数股东权益 16.95

【分析】第三笔分录的理解：合并集团对内部债权债务不认可，所以对内部债权计提的坏账准备不认可，进而对债权方个别报表中因计提坏账准备而确认的递延所得税资产也不认可，所以要做抵销递延所得税资产的处理。

(4) 编制 2026 年年末固定资产内部交易抵销分录。

【解析】

- ①借：营业收入 1000
贷：营业成本 600
固定资产 400
- ②借：固定资产 20 ($400/10 \times 6/12$)
贷：管理费用 20
- ③借：递延所得税资产 95 [$(400 - 20) \times 25\%$]
贷：所得税费用 95
- ④借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1130
贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1130

【分析】第三笔分录的理解：2026 年末，站在个别报表角度：固定资产的账面价值 $= 1000 - 1000/10 \times 6/12 = 950$ (万元)，计税基础 $= 1000 - 1000/10 \times 6/12 = 950$ (万元)，不产生暂时性差异。

站在合并财务报表角度：固定资产的账面价值 $= 600 - 600/10 \times 6/12 = 570$ (万元)，计税基础 $= 1000 - 1000/10 \times 6/12 = 950$ (万元)，资产的账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异 380 万元 ($950 - 570$)。

所以站在合并财务报表角度，个别报表少确认了 380 万元可抵扣暂时性差异，所以要补确认递延所得税资产 $= 380 \times 25\% = 95$ (万元)。

(5) 编制 2026 年年末无形资产内部交易抵销分录。

【解析】

- ①借：资产处置收益 100
贷：无形资产 100 [$900 - (1000 - 200)$]
- ②借：无形资产 2.5 ($100/10 \times 3/12$)
贷：管理费用 2.5
- ③借：递延所得税资产 24.375 [$(100 - 2.5) \times 25\%$]
贷：所得税费用 24.375
- ④借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 981
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 981

【分析】第三笔分录的理解：2026 年末，站在个别报表角度：无形资产的账面价值 $= 900 - 900/10 \times 3/12 = 877.5$ (万元)，计税基础 $= 900 - 900/10 \times 3/12 = 877.5$ (万元)，不产生暂时性差异。

站在合并财务报表角度，固定资产的账面价值 $= 800 - 800/10 \times 3/12 = 780$ (万元)，计税基础 $= 900 - 900/10 \times 3/12 = 877.5$ (万元)，资产的账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异 97.5 万元 ($877.5 - 780$)。



所以站在合并财务报表角度，个别报表少确认了 97.5 万元可抵扣暂时性差异，所以要补确认递延所得税资产 $= 97.5 \times 25\% = 24.375$ （万元）。

【资料三】丙公司 2027 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) 甲公司偿还了 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 2027 年年末内部投资与合并财务报表相关的抵销分录。

【解析】

1) 合并报表准备工作

①将丙公司数据调整至公允口径

借：固定资产 1000
 存货 100
 贷：资本公积 1100

借：资本公积 275
 贷：递延所得税负债 275

借：未分配利润——年初 100
 贷：存货 100

借：递延所得税负债 25
 贷：未分配利润——年初 25

借：管理费用 50
 未分配利润——年初 25
 贷：固定资产 75
借：递延所得税负债 18.75
 贷：未分配利润——年初 6.25
 所得税费用 12.5

②将甲公司长期股权投资由成本法调整为权益法

追溯一：初始投资的调整	形成商誉，无需调整
追溯二：基于丙公司净利润的调整	2027 年丙公司调整后的净利润 $= 1000 - 50 \times (1 - 25\%) = 962.5$ （万元） 借：长期股权投资 1495 贷：投资收益 770 $(962.5 \times 80\%)$ 未分配利润——年初 725
追溯三：基于丙公司分红的调整	借：投资收益 160 $(200 \times 80\%)$ 未分配利润——年初 80 贷：长期股权投资 240
追溯四：基于丙公司其他综合收益的调整	借：长期股权投资 104 贷：其他综合收益 104 $(50 \times 80\% + 80 \times 80\%)$
调整后的长期股权投资余额 $= 4000 + 1495 - 240 + 104 = 5359$ （万元）	

2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100
 资本公积 2625
 其他综合收益 130 $(50 + 80)$
 盈余公积 600 $(400 + 1000 \times 10\% + 1000 \times 10\%)$



未分配利润——年末 1568.75 (906.25+962.5-100-200)

商誉 1340

贷：长期股权投资 5359

少数股东权益 1004.75 [(100+2625+130+600+1568.75) × 20%]

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 770

少数股东损益 192.5 (962.5 × 20%)

未分配利润——年初 906.25

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 200

未分配利润——年末 1568.75

(2) 编制 2027 年年末存货内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 80

贷：营业成本 80

②借：递延所得税资产 20

贷：未分配利润——年初 20

③借：所得税费用 20

贷：递延所得税资产 20

④借：少数股东权益 12

贷：未分配利润——年初 12

⑤借：少数股东损益 12

贷：少数股东权益 12

(3) 编制 2027 年年末内部债权债务与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：应付账款 130

贷：应收账款 130

②借：应收账款 113

贷：未分配利润——年初 113

③借：信用减值损失 100

贷：应收账款 100

④借：未分配利润——年初 28.25

贷：递延所得税资产 28.25

⑤借：递延所得税资产 25

贷：所得税费用 25

⑥借：未分配利润——年初 16.95

贷：少数股东权益 16.95

⑦借：少数股东权益 15

贷：少数股东损益 15 [(100-25) × 20%]

(4) 编制 2027 年年末固定资产内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 400

贷：固定资产 400

②借：固定资产 20 (400/10 × 6/12)



贷：未分配利润——年初 20

③借：固定资产 40 (400/10)

贷：管理费用 40

④借：递延所得税资产 95

贷：未分配利润——年初 95

⑤借：所得税费用 10

贷：递延所得税资产 10

(5) 编制 2027 年年末无形资产内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 100

贷：无形资产 100

②借：无形资产 2.5

贷：未分配利润——年初 2.5

③借：无形资产 10

贷：管理费用 10

④借：递延所得税资产 24.375

贷：未分配利润——年初 24.375

⑤借：所得税费用 2.5

贷：递延所得税资产 2.5

(6) 编制 2027 年年末与合并现金流量表相关的抵销分录。

【解析】

借：购买商品、接受劳务支付的现金 1000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1000

【拓展二——同一控制+调整抵销分录（不考虑所得税）】

甲公司与丙公司同属一个集团。甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑所得税影响。2026 年至 2027 年发生如下经济业务：

【资料一】甲公司于 2026 年 7 月 1 日定增股份 100 万股换入丙公司 80% 的股份，每股面值 1 元、公允价值 40 元，另行支付发行费用 10 万元。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。甲公司于当日支付了审计咨询费用 11 万元。当日，丙公司在最终控制方合并财务报表中的账面净资产为 2500 万元，其中股本 100 万元，资本公积 1800 万元，盈余公积 400 万元，未分配利润 200 万元。当日丙公司有一栋行政管理用办公楼账面价值为 1000 万元，公允价值为 2000 万元，尚可折旧期为 20 年，假定无残值，采用年限平均法计提折旧。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。甲公司账上已有资本公积——股本溢价 1000 万元。

【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？

【解析】由于双方同属一个集团，所以此合并属于同一控制下的控股合并。

(2) 编制甲公司合并日的会计分录。

【解析】

①借：长期股权投资 2000 (2500×80%)

贷：股本 100

资本公积——股本溢价 1900

②借：资本公积——股本溢价 10

贷：银行存款 10

③借：管理费用 11



贷：银行存款 11

(3) 请编制甲公司合并日与合并资产负债表相关的调整抵销分录。

【解析】

①合并资产负债表的抵销分录

借：股本 100

资本公积 1800

盈余公积 400

未分配利润 200

贷：长期股权投资 2000

少数股东权益 500[(100+1800+400+200)×20%]

②还原子公司的留存收益

借：资本公积 480

贷：盈余公积 320

未分配利润 160

【资料二】丙公司 2026 年下半年发生如下经济业务：

(1) 实现净利润 1000 万元，分红 100 万元，其他综合收益增加了 50 万元。

(2) 2026 年 5 月 11 日，丙公司赊销产品给甲公司，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% 第二年实现了对外销售。丙公司年末仍未收回此赊销款，计提了 10% 的坏账准备。

(3) 2026 年 6 月 1 日，甲公司销售产品给丙公司，成本 600 万元，售价 1000 万元，增值税税率为 13%，丙公司收到后当作固定资产用于管理部门，折旧期 10 年，假定无残值，采用年限平均法计提折旧，双方以银行存款方式结清款项。

(4) 2026 年 10 月 1 日，甲公司将其土地使用权卖给了丙公司，该土地使用权原价为 1000 万元，累计摊销为 200 万元，卖价为 900 万元，增值税税率为 9%，款项已结清。丙公司买入后作为管理用无形资产核算，按 10 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 2026 年年末内部投资与合并财务报表相关的调整抵销分录。

【解析】

①合并报表准备工作——将甲公司长期股权投资由成本法调整为权益法

追溯一：基于丙公司净利润的调整	借：长期股权投资 800 (1000×80%) 贷：投资收益 800
追溯二：基于丙公司分红的调整	借：投资收益 80 (100×80%) 贷：长期股权投资 80
追溯三：基于丙公司其他综合收益的调整	借：长期股权投资 40 贷：其他综合收益 40 (50×80%)
调整后的长期股权投资余额=2000+800-80+40=2760 (万元)	

②母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

资本公积 1800

其他综合收益 50

盈余公积 500 (400+1000×10%)

未分配利润——年末 1000 (200+1000-100-100)

贷：长期股权投资 2760

少数股东权益 690 $[(100+1800+50+500+1000) \times 20\%]$

③还原子公司的留存收益

借：资本公积 480

贷：盈余公积 320

未分配利润 160

④母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 800

少数股东损益 200

未分配利润——年初 200

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 100

未分配利润——年末 1000

（2）编制 2026 年年末存货内部交易抵销分录。

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 1000

②借：营业成本 80

贷：存货 80

③借：少数股东权益 16 $(80 \times 20\%)$

贷：少数股东损益 16

（3）编制 2026 年年末内部债权债务的抵销分录。

【解析】

①借：应付账款 1130

贷：应收账款 1130

②借：应收账款 113

贷：信用减值损失 113

③借：少数股东损益 22.6 $(113 \times 20\%)$

贷：少数股东权益 22.6

（4）编制 2026 年年末固定资产内部交易抵销分录。

【解析】

①借：营业收入 1000

贷：营业成本 600

固定资产 400

②借：固定资产 20 $(400/10 \times 6/12)$

贷：管理费用 20

③借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1130

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1130

（5）编制 2026 年年末无形资产内部交易抵销分录。

【解析】

①借：资产处置收益 100

贷：无形资产 100

②借：无形资产 2.5 $(100/10 \times 3/12)$

贷：管理费用 2.5

③借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 981



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 981

【资料三】丙公司 2027 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) 甲公司偿还了 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 2027 年年末内部投资与合并财务报表相关的调整抵销分录。

【解析】

①合并报表准备工作——将甲公司长期股权投资由成本法调整为权益法

追溯一：基于丙公司净利润的调整	借：长期股权投资 1600 (1000×80%+1000×80%) 贷：投资收益 800 未分配利润——年初 800
追溯二：基于丙公司分红的调整	借：投资收益 160 未分配利润——年初 80 贷：长期股权投资 240
追溯三：基于丙公司其他综合收益的调整	借：长期股权投资 104 贷：其他综合收益 104
调整后的长期股权投资余额=2000+1600-240+104=3464 (万元)	

②母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本 100

资本公积 1800

其他综合收益 130

盈余公积 600 (400+1000×10%+1000×10%)

未分配利润——年末 1700 (1000+1000-100-200)

贷：长期股权投资 3464

少数股东权益 866 [(100+1800+130+600+1700)×20%]

③还原子公司的留存收益

借：资本公积 480

贷：盈余公积 320

未分配利润 160

④母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 800

少数股东损益 200

未分配利润——年初 1000

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 200

未分配利润——年末 1700

(2) 编制 2027 年年末存货内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

借：未分配利润——年初 80

贷：营业成本 80

借：少数股东权益 16 (80×20%)

贷：未分配利润——年初 16



借：少数股东损益 16 ($80 \times 20\%$)

贷：少数股东权益 16

(3) 编制 2027 年年末内部债权债务与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：应付账款 130

贷：应收账款 130

②借：应收账款 113

贷：未分配利润——年初 113

③借：未分配利润——年初 22.6

贷：少数股东权益 22.6

④借：信用减值损失 100

贷：应收账款 100

⑤借：少数股东权益 20 ($100 \times 20\%$)

贷：少数股东损益 20

(4) 编制 2027 年年末固定资产内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 400

贷：固定资产 400

②借：固定资产 20 ($400/10 \times 6/12$)

贷：未分配利润——年初 20

③借：固定资产 40

贷：管理费用 40

(5) 编制 2027 年年末无形资产内部交易与合并资产负债表、合并利润表相关的抵销分录。

【解析】

①借：未分配利润——年初 100

贷：无形资产 100

②借：无形资产 2.5

贷：未分配利润——年初 2.5

③借：无形资产 10

贷：管理费用 10

(6) 编制 2027 年年末与合并现金流量表相关的抵销分录。

【解析】

借：购买商品、接受劳务支付的现金 1000

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 1000