

第二十七章 合并财务报表

序号	考点	考频
考点一	合并范围的确定	★★
考点二	长期股权投资与所有者权益的合并处理	★★★★★★
考点三	内部商品交易的合并处理	★★★★
考点四	内部债权债务的合并处理	★★★★
考点五	内部交易固定资产和无形资产的合并处理	★★★★
考点六	购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理	★★★★
考点七	多次交易分步实现企业合并的处理	★★★★★
考点八	处置对子公司部分股权丧失控制权的处理	★★★★★

考点一

2018《会计》高频考点：合并范围的确定

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：合并范围的确定。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第二节合并范围的确定的内容。

【内容导航】

1. 合并范围的确定
2. 控制的判断

【考频分析】

考频：★★

复习程度：了解本考点，熟悉其运用。

【高频考点】合并范围的确定

1. 合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应以控制为基础确定。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。

2. 控制的判断

(1) 控制的二要素：

- ①因涉入被投资方而享有可变回报。
- ②拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(2) 在判断控制时，投资方应首先考虑被投资方设立的目的及其设计，以识别：①相关活动；②如何对相关活动进行决策；③哪一方拥有现时能力主导这些活动；④哪一方从这些活动中获得回报。

注：此处内容比较晦涩，建议通读了解基本的概念思路即可。

考点二

2018《会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理。本考点

属于《会计》第二十七章合并财务报表第四节长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）和第五节长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）的内容。

【内容导航】

1. 同一控制下企业合并的合并处理
2. 非同一控制下企业合并的合并处理

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】长期股权投资与所有者权益的合并处理

1. 同一控制下企业合并的合并处理

（1）这种情况下，不会产生新的商誉。

借：股本

 资本公积

其他综合收益

盈余公积

 未分配利润

 贷：长期股权投资

 少数股东权益

（2）在合并日后，企业编制合并报表时除了需要编制上述分录之外，还需要编制投资收益与利润分配的抵销分录等。

2. 非同一控制下企业合并的合并处理

这种情况下，应该将企业合并成本与应享有子公司可辨认净资产公允价值的份额之间的差额确认为商誉或者负商誉（营业外收入）。

借：股本

 资本公积

其他综合收益

盈余公积

 未分配利润

商誉（或贷方的营业外收入）

 贷：长期股权投资

 少数股东权益

考点三

2018《会计》高频考点：内部商品交易的合并处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：内部商品交易的合并处理。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第六节内部商品交易的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 交易当期的处理
2. 连续编制合并报表的处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】内部商品交易的合并处理

1. 交易当期的处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入(内部销售企业的售价) 贷：营业成本(倒挤) 存货(期末内部购入存货的成本×销售企业的毛利率)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录存货贷方减借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益
(2)抵销存货跌价准备(抵销差额≤内部销售的毛利)	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	
(3)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产[(前面抵销分录中的存货项目贷方发生额—借方发生额)×所得税税率] 贷：所得税费用 ◆确认递延所得税时，只需看前面(1)、(2)步所做抵销分录中，“存货”项目(不需考虑其明细项目的差异)账面价值增减变动金额，因抵销分录不影响存货的计税基础，所以“存货”项目账面价值减少金额，就产生了相应的可抵扣暂时性差异，以该差异乘以税率，即为应确认的递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(贷方所得税费用金额×少数股东持股比例)

2. 连续编制合并报表的处理



事 项	会计处理		
	顺流交易	逆流交易	
(1)抵销期初结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益	借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ◆这笔分录实际是将上期所做抵销分录中的损益类项目换成“未分配利润——年初”，同时假定上期期末存货已全部售出，因此贷记“营业成本”，截至本期期末实际未售出的存货中包含的未实现内部销售损益在下面第(3)步中统一抵销		
(2)抵销本期发生的内部存货销售收入和内部销售成本	借：营业收入(本期销售企业内部销售收入的金额) 贷：营业成本		
(3)抵销期末结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益	借：营业成本 贷：存货	同左，同时增加： 对期初的抵销： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初	
(4)抵销根据内部购入存货计提的存货跌价准备	抵销上期内部购入存货多提的存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备(以前多提数) 贷：未分配利润——年初	(以上分录为上年分录金额照抄，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”)
	抵销本期内部购入存货多提的存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	对本期的抵销： 借：少数股东损益
	抵销本期内部购入存货多冲销的存货跌价准备	借：资产减值损失(内部购入方转回的准备—企业集团应转回的准备) 营业成本(内部购入方结转的准备—企业集团应结转的准备) 贷：存货——存货跌价准备	贷：少数股东权益(左方分录中损益类项目贷方减借方金额之差×少数股东持股比例，若差额为负，则做反向分录)
(5)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 ◆这一步是将上期递延所得税资产余额抄下来，相当于递延所得税资产本期期初余额 借：递延所得税资产(前面抵销分录中的存货项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额) 贷：所得税费用 ◆看前面各抵销分录使“存货”项目账面价值增减变动金额，因计税基础不受抵销分录影响，因此该账面价值变动额即本期期末可抵扣暂时性差异余额，以该余额乘以税率，即递延所得税资产期末余额，以期末余额减期初余额，即为本期应确认的递延所得税资产(如为负数，即转回，编制相反分录)		

考点四

2018《会计》高频考点：内部债权债务的合并处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：内部债权债务的合并处理。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第七节内部债权债务的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 应付账款和应收账款的抵销处理
2. 债券投资与应付债券的抵销处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】内部债权债务的合并处理

1. 应付账款和应收账款的抵消处理

①交易发生当期的处理

内部应收账款抵销时

借：应付账款

贷：应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

贷：资产减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

②连续编制合并报表的处理

内部应收账款抵销时

借：应付账款

贷：应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

贷：未分配利润——年初

借（或贷）：应收账款——坏账准备

贷（或借）：资产减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：未分配利润——期初

所得税费用（或在贷方）

贷：递延所得税资产

2. 债券投资与应付债券的抵销处理

①债券投资与应付债券抵销

借：应付债券 [期末摊余成本]

投资收益 [借方差额]

贷：债权投资 [期末摊余成本]

财务费用 [贷方差额]

②投资收益与财务费用抵销（孰低）

借：投资收益 [期初摊余成本×实际利率]

贷：财务费用

③应付利息与应收利息抵销

借：应付利息

贷：应收利息

考点五

2018《会计》高频考点：内部交易固定资产和无形资产的合并处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：内部交易固定资产和无形资产的合并处理。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第八节内部固定资产交易的合并处理和第九节内部无形资产交易的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 内部固定资产交易的合并处理
2. 内部无形资产交易的合并处理

【考频分析】


考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】内部交易固定资产和无形资产的合并处理

1. 内部固定资产交易的合并处理：

①交易发生当期的处理：

抵销事项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
 (1)抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现销售损益	一方销售固定资产给另一方作为固定资产核算 借：资产处置收益 [或贷记] 贷：固定资产—原价	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益 [少数股东权益的金额=左方抵销分录固定资产贷方与借方差额×少数股东持股比例]
	一方销售存货给另一方作为固定资产核算 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将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧费予以抵销	借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用	
③抵销当期多计提的减值准备	借：固定资产——固定资产减值准备 (内部购入方计提数—集团应提数) 贷：资产减值损失	
④递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 [前面抵销分录中固定资产贷方发生额减去借方发生额] 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益 [左方分录中贷记所得税金额×少数股东持股比例] 贷：少数股东权益

②交易后续期间的处理：

抵销事项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销内部交易固定资产原价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(固定资产原价中包含的未实现内部销售损益)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录固定资产贷方金额与借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：未分配利润——年初
(2)抵销内部交易固定资产以前期间多计提的折旧、减值准备	借：固定资产——累计折旧/固定资产减值准备 贷：未分配利润——年初	
(3)抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧	借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(左方分录借记固定资产金额×少数股东持股比例)
(4)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产(前面抵销分录中的固定资产项目累计增减变动额×所得税税率-期初余额)	同左，同时增加： 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益(左方分录贷方未分配利润——年初金额×少数股东持股比例) 借：少数股东权益(左方借记所得税费用金额×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益

③内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理

事项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1) 期满清理	借：未分配利润——年初(清理当期多提的折旧) 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益
(2) 超期清理	不做抵销分录	同左

<p>(3) 提前清理, 出售</p>	<p>借: 未分配利润——年初(原价中包含的未实现内部销售损益) 贷: 资产处置损益</p> <p>借: 资产处置损益(以前期间多提折旧) 贷: 未分配利润——年初</p> <p>借: 资产处置损益(清理、出售当期多计提折旧) 贷: 管理费用等</p> <p>借: 递延所得税资产 贷: 未分配利润——年初</p> <p>借: 所得税费用 贷: 递延所得税资产</p>	<p>同左, 同时增加: 借: 少数股东权益 贷: 未分配利润——年初</p> <p>借: 少数股东损益 贷: 少数股东权益</p>
---------------------	--	--

2. 内部无形资产交易的合并处理

内部无形资产交易的合并处理与内部固定资产交易的合并处理是相同的原则。

考点六

2018《会计》高频考点: 购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点: 购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 母公司购买子公司少数股权的处理
2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

【考频分析】

考频: ★★★

复习程度: 熟练掌握本考点。

【高频考点】购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理

1. 母公司购买子公司少数股权的处理

①个别报表: 应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定, 确定长期股权投资的入账价值。即按照实际支付价款或公允价值确认长期股权投资。

②合并报表: 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权, 在合并财务报表中, 因购买少数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, 应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价), 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

合并资产负债表确认资本公积 = 支付价款 - 新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额

注: 购买子公司少数股权不属于企业合并。

2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

①个别报表：从母公司个别报表角度，应作为处置长期股权投资的处置，确认处置损益。

②合并报表：母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，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之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并资产负债表确认资本公积=处置价款-处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产的份额。

考点七

2018《会计》高频考点：多次交易分步实现企业合并的处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：多次交易分步实现企业合并的处理。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 多次交易实现同一控制下企业合并的处理（不构成一揽子交易）
2. 多次交易实现非同一控制下企业合并的处理（不构成一揽子交易）

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】多次交易分步实现企业合并的处理

1. 多次交易实现同一控制下企业合并的处理（不构成一揽子交易）

①个别报表的会计处理

在合并日，应当按照被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，合并日长期股权投资初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日取得进一步股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。合并日之前持有的被合并方的股权涉及其他综合收益、资本公积的，暂不进行账务处理。

如果通过多次交易分步取得同一控制下吸收合并，按照上述原则进行会计处理。

②合并财务报表的会计处理

通过多次交易分步取得同一控制下企业合并，合并日原所持股权采用权益法核算、按被投资单位实现净利润和原持股比例计算确认的损益、其他综合收益、资本公积，以及净资产变动部分，在合并报表中予以冲回，即冲回原权益法下确认的损益、其他综合收益、资本公积等，并转入资本公积（股本溢价）。

2. 多次交易实现非同一控制下企业合并的处理（不构成一揽子交易）

（1）个别报表的会计处理

①投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照下面原则处理：

- a. 购买日之前采用权益法核算的，投资方应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。
- b. 购买日之前采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将原股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

②购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

(2) 合并报表的处理：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的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值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核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。

考点八

2018《会计》高频考点：处置子公司部分股权丧失控制权的处理

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：处置子公司部分股权丧失控制权的处理。本考点属于《会计》第二十七章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 一次交易处置子公司
2. 多次交易分步处置子公司

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】处置子公司部分股权丧失控制权的处理

1. 一次交易处置子公司

(1) 个别报表的处理

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

① 处置股权的会计处理

借：银行存款 【收到的价款】

贷：长期股权投资 【按照比例冲减账面价值】

投资收益 【差额】

② 处置后剩余股权的会计处理

A. 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

B. 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。

(2) 合并报表的处理

① 剩余股权按丧失控制权日的公允价值计量；

② 处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，计入当期投资收益；

③ 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期损益；

④ 一揽子交易：应将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行处理；丧失控制权之前，每一次出让的差额在合并报表中应确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入当期损益。

2. 多次交易分步处置子公司

(1) 不属于一揽子交易的处理

如果是不属于一揽子交易，应该在丧失对子公司的控制权以前的各项交易中，按照“处置部分股权不丧失控制权的处理”的相关原则进行账务处理。

(2) 属于一揽子交易的处理

如果是属于一揽子交易的，应该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账务处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，在个别报表中应该将处置价款与处置部分的账面价值的差额计入其他综合收益；在合并报表中，处置价款与处置投资对应的享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的份额之间的差额，应当计入其他综合收益。在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

