

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； 如为负商誉，则调整如下： 借：长期股权投资 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） 未分配利润——年初（以前年度分红的调整） 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 贷：投资收益（当年盈余的调整） 未分配利润——年初（以前年度盈余的调整） 如为亏损，则反之。
调整四：被投资方其他综合收益变动的影响	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 借：长期股权投资



	贷：其他综合收益 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 贷：资本公积 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 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） ××费用（当年少摊的费用） 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 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 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 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 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	借：营业收入 贷：营业成本 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 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： 借：营业收入 贷：营业成本 再对留存存货的虚增价值进行抵销： 借：营业成本 贷：存货
上年购入的存货，本年全部留存	借：未分配利润——年初 贷：存货
上年购入的存货，本年全部售出	借：未分配利润——年初 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： 借：未分配利润——年初 贷：营业成本 再对留存存货的虚增价值作如下抵销： 借：营业成本 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： 借：存货 贷：未分配利润——年初 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。 分录如下： 借：存货 贷：资产减值损失 或： 借：资产减值损失 贷：存货

⑤ 固定资产内部交易抵销

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

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？

【解析】由于两者没有关联方关系，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？

【解析】2023 年 7 月 1 日为购买完成日。

理由：2023 年 7 月 1 日，甲公司改组了丙公司的董事局，完成了控制。

(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 = $500 \times 12 = 6000$ (万元)；

② 商誉 = $6000 - (5400 + 500 + 100) \times 80\% = 1200$ (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 6000

贷：股本 500

资本公积——股本溢价 5500

② 借：资本公积——股本溢价 11

贷：银行存款 11

③ 借：管理费用 200

贷：银行存款 200

(5) 请编制购买日合并资产负债表的相关会计处理；

【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 500

存货 100

贷：资本公积 600

②合并资产负债表的抵销分录

借：股本 1000

资本公积 1200 (600+600)

盈余公积 2000

未分配利润 1800

商誉 1200

贷：长期股权投资 6000

少数股东权益 1200 【(1000+1200+2000+1800)×20%】

【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；

【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 500

存货 100

贷：资本公积 600

借：管理费用 25

贷：固定资产 25

借：营业成本 100

贷：存货 100

②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 540 【 $(800 - 25 - 100) \times 80\%$ 】 贷：投资收益 540
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 80 贷：长期股权投资 80
追溯四：基于丙公司其他综合收益的追溯	借：长期股权投资 72 贷：其他综合收益 72
追溯后的投资余额 = $6000 + 540 - 80 + 72 = 6532$ (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 1000

资本公积 1200

其他综合收益 90

盈余公积 2080 (2000 + 800 × 10%)

未分配利润——年末 2295 (1800 + 675 - 80 - 100)

商誉 1200

贷：长期股权投资 6532

少数股东权益 1333

3) 母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 540

少数股东损益 135

未分配利润——年初 1800

贷：提取盈余公积 80

对所有者（或股东）的分配 100

未分配利润——年末 2295

(2) 编制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) 编制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

(4) 编制固定资产内部交易抵销分录：

【解析】

①借：营业收入 100

贷：营业成本 60

固定资产 40

②借：固定资产 2 ($40/5 \times 3/12$)

贷：销售费用 2

③借：购买固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 113

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 113

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录：

【解析】

①借：资产处置收益 400

贷：无形资产 400

②借：无形资产 5 ($400/20 \times 3/12$)

贷：管理费用 5

③借：购买固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 1090

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收到的现金 1090

(6) 修正逆流交易对少数股东的影响：

【解析】

借：少数股东权益 16 【 $(1000 - 800) \times 40\% \times 20\%$ 】

贷：少数股东损益 16

【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；

【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 500

 存货 100

贷：资本公积 600

借：未分配利润——年初 100

 贷：存货 100

借：管理费用 50

未分配利润——年初 25

贷：固定资产 75

②将甲公司长期股权投资由成本法追溯为权益法

追溯一：初始投资的追溯	形成商誉，无需追溯；
追溯二：基于丙公司净利润的追溯调整	借：长期股权投资 1300 【 $(800 - 25 - 100) \times 80\% + (1000 - 50) \times 80\%$ 】 贷：投资收益 760

	未分配利润——年初 540
追溯三：基于丙公司分红的追溯	借：投资收益 160 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追溯	借：长期股权投资 136 贷：其他综合收益 136
追溯后的投资余额 = 6000 + 1300 - 240 + 136 = 7196 (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 1000

资本公积 1200

其他综合收益 170

盈余公积 2180 (2000 + 800 × 10% + 1000 × 10%)

未分配利润——年末 2945 (2295 + 950 - 100 - 200)

商誉 1200

贷：长期股权投资 7196

少数股东权益 1499

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

未分配利润——年初 2295

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 2945

(2) 编制存货内部交易抵销分录:

【解析】

借: 未分配利润——年初 80

贷: 营业成本 80

(3) 编制内部债权债务的抵销分录:

【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) 编制固定资产内部交易抵销分录:

【解析】

①借: 未分配利润——年初 40

贷: 固定资产 40

②借: 固定资产 2 (40/5×3/12)

贷: 未分配利润——年初 2

③借: 固定资产 8

贷: 销售费用 8

(5) 编制无形资产内部交易抵销分录:



【解析】

①借：未分配利润——年初 400

贷：无形资产 400

②借：无形资产 5

贷：未分配利润——年初 5

③借：无形资产 20

贷：管理费用 20

(6) 编制合并现金流量表的抵销分录。

【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