

第二十一章 财务报告

【高频考点 1】合并范围的确定（★★★）

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

（1）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

在对控制进行判断时，投资方应当综合考虑所有相关事实和情况，主要包括以下内容：

- ①被投资方的设立目的和设计；
- ②被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；
- ③投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；
- ④投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；
- ⑤投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；
- ⑥投资方与其他方的关系。

【高频考点 2】内部存货交易的合并处理（★★★）

本章内部交易均假设售价高于账面价值，售价低于账面价值的做相反的抵销处理（下文不再赘述）。

（1）借：未分配利润——年初（期初存货包含的未实现内部销售利润）

贷：营业成本

（2）借：营业收入（本期内部销售方的销售收入）

贷：营业成本

（3）借：营业成本

贷：存货（期末结存存货的未实现内部销售利润）

（4）借：存货——存货跌价准备

贷：未分配利润——年初（上期抵销的存货跌价准备余额）

（5）借：营业成本

贷：存货——存货跌价准备（当期出售部分结转的存货跌价准备）

（6）借：存货——存货跌价准备（当期个别报表比合并报表角度多计提的减值）

贷：资产减值损失

（7）借：递延所得税资产（期初余额）

贷：未分配利润——年初

(8) 借：递延所得税资产（本期发生额，或贷记）

贷：所得税费用

提示 1：若为逆流交易，还需要编制“少数股东权益”和“少数股东损益”的抵销分录。

提示 2：递延所得税抵销的简便计算：

①看抵销分录中“存货”项目的合计金额，即为暂时性差异余额；

②递延所得税资产本期发生额=①×所得税税率-递延所得税资产期初余额。

提示 3：内部交易售价低于账面价值的，确认递延所得税负债，计算方法不变。

提示 4：如果是内部交易当期，则不涉及（1）、（4）、（5）、（7）。

【高频考点 3】内部固定资产、无形资产交易的合并处理（★★★）

1. 内部固定资产交易的合并处理

业务期间	会计处理
交易当期	<p>①a. 销售方作为存货核算：</p> <p>借：营业收入（内部销售收入）</p> <p>贷：营业成本（内部销售成本）</p> <p>固定资产——原价（未实现内部销售利润）</p> <p>b. 销售方作为固定资产核算：</p> <p>借：资产处置收益（内部销售利得；售价低于账面价值的，则贷记<u>资产处置收益</u>）</p> <p>贷：固定资产——原价</p> <p>②借：固定资产——累计折旧</p> <p>贷：管理费用等</p> <p>③借：固定资产——固定资产减值准备（购入方计提数-合并报表角度应提数）</p> <p>贷：资产减值损失</p> <p>④借：递延所得税资产</p> <p>贷：所得税费用</p> <p>提示：①若上述为逆流交易，还需要编制“少数股东权益”与“少数股东损</p>

	益”的抵销处理； ②递延所得税资产确认原理、计算方法与内部交易存货的处理一致，这里不再赘述
后续期间	借：未分配利润——年初 贷：固定资产——原价 借：固定资产——累计折旧（以前各期累计多提的折旧） ——固定资产减值准备（以前各期累计多提的减值准备） 贷：未分配利润——年初 借：固定资产——累计折旧（本期多提折旧） 贷：管理费用等 借：固定资产——固定资产减值准备（本期多提的减值准备） 贷：资产减值损失 借：递延所得税资产（期初余额） 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷： <u>递延所得税资产（本期转回额）</u>

2. 内部无形资产交易的合并处理

其抵销原理与固定资产基本一致。

【高频考点 4】长期股权投资成本法调整为权益法（★★★）

业务类型	会计处理
对于应享有子公司当期实现净利润的份额	借：长期股权投资（子公司调整后净利润×母公司持股比例） 贷：投资收益、未分配利润——年初 （ <u>当年的用投资收益，跨年的用未分配利润——年初</u> ，以下同理） 按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录
对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润	借：投资收益、未分配利润——年初 贷：长期股权投资

对于子公司其他综合收益的变动	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 或做相反处理
对于子公司除净损益、分红、其他综合收益以外所有者权益的其他变动	借：长期股权投资 贷：资本公积 或做相反处理
<p>此处调整子公司净利润，不需要考虑内部交易未实现损益。</p> <p>子公司调整后的净利润=账面净利润-投资时点存货评估增值额×当期出售比例-投资时点固定资产、无形资产评估增值额/预计使用年限×当期折旧、摊销月份/12-（或+）所得税费用</p> <p>提示：①上述调整假设资产为评估增值，若为评估减值，则做相反调整； ②上述固定资产、无形资产均假设采用直线法折旧、摊销</p>	

【高频考点 5】长期股权投资与所有者权益的抵销、投资收益与利润分配的抵销（★★★）

1. 长期股权投资与所有者权益的抵销

借：股本（子公司期末数）

资本公积（子公司年初数+评估增值+本期发生额）

其他综合收益

盈余公积（子公司期末数）

未分配利润——年末（子公司年初数+调整后的净利润-提取盈余公积-分配股利）

商誉（合并成本**大于**享有子公司可辨认净资产公允价值份额的差额）

贷：长期股权投资（调整后的母公司金额）

少数股东权益

营业外收入（合并成本**小于**享有子公司可辨认净资产公允价值份额的差额）

提示：①全资子公司，不涉及“少数股东权益”项目；

②同一控制下的企业合并，不涉及“商誉”或“营业外收入”项目。

2. 投资收益与利润分配的抵销

借：投资收益（子公司**调整后的净利润**×母公司持股比例）

少数股东损益（子公司调整后的净利润×少数股东持股比例）

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

提示：全资子公司，不涉及“少数股东损益”项目。

【高频考点 6】内部债权债务的抵销（★★★）

1. 应收账款与应付账款的抵销

第一年的处理	①内部应收账款抵销时 借：应付账款 贷：应收账款 ②内部应收账款计提的坏账准备抵销时 借：应收账款 贷：信用减值损失 ③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
第二年 的处理	①内部应收账款抵销时 借：应付账款 贷：应收账款 ②内部应收账款计提的坏账准备抵销时 借：应收账款 贷： <u>未分配利润——年初</u> 借：应收账款 贷：信用减值损失 或做相反分录

2. 债权投资（其他债权投资）与应付债券的抵销

① 债权投资（其他债权投资）与应付债券抵销时

借：应付债券



贷：债权投资（其他债权投资）

提示：如果出现差额，则借方差额计入投资收益，贷方差额计入财务费用。

②投资收益与财务费用抵销时

借：投资收益

贷：财务费用

③应付利息与应收利息抵销时

借：其他应付款——应付利息（面值×票面利率）

贷：其他应收款——应收利息

