

第二十七章 合并财务报表

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	18 分
考查形式	主观题为主
高频考点	合并范围的确定、合并财务报表编制的前期准备事项、同一控制下企业合并的处理、非同一控制下企业合并的处理、内部交易的抵销、内部债权债务的抵销、多次交易分步实现非同一控制下企业合并的处理、合并现金流量表的编制

【考点一】合并范围的确定(★★)

项目	内容	
合并范围的确定原则	合并财务报表的合并范围应当以 <b>控制</b> 为基础予以确定	
“控制”需同时具备的要素	<ul style="list-style-type: none"><li>① 投资方拥有对被投资方的<b>权力</b>。</li><li>② 因参与被投资方的相关活动而<b>享有可变回报</b>。</li><li>③ 有能力运用对被投资方的权力<b>影响其回报金额</b></li></ul>	
“控制”的判断步骤	判断通过参与被投资方的相关活动享有的是否为可变回报	<ul style="list-style-type: none"><li>① 可变回报，是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报，可能是正数，也可能是负数，或者有正有负。</li><li>② 投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时，应当根据合同安排的实质，而不是法律形式</li></ul>
	判断投资方是否对被投资方拥有权力，且有能力运用此权力影响其回报金额	<ul style="list-style-type: none"><li>① 投资方有能力主导被投资方的相关活动时，视为投资方拥有对被投资方的权力。</li><li>② 相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。</li><li>③ “权力”是一种实质性权利。</li><li>④ 主要责任人为权力的持有人。</li><li>⑤ 权力的一般来源为表决权。</li></ul>



		⑥ 投资方对一些主体的权力有时可能由一项或多项合同安排决定
纳入合并范围的特殊情况	<p>在少数情况下，如果有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分视为被投资方可分割的部分，进而判断<b>是否控制该部分(可分割部分)</b>。</p> <p>❶ 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他利益方的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债。</p> <p>❷ 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利</p>	
合并范围的豁免	<p>母公司一般应当将其全部子公司(包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体)纳入合并范围。但如果<b>母公司是投资性主体</b>，则只应将那些<b>为投资性主体的投资活动提供相关服务</b>的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。</p> <p>一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体（包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体）纳入合并财务报表范围</p>	

【考点二】合并财务报表编制的前期准备事项(★★)

合并财务报表编制的前期准备事项如下：
❶ 统一母、子公司的 <b>会计政策、资产负债表日和会计期间</b> 。
❷ 对子公司以外币表示的财务报表进行折算。
❸ 收集编制合并财务报表的相关资料。

【考点三】同一控制下企业合并的处理(★★)

项目	具体内容	
长期股权投资按权益法的调整	净损益的调整	<p>借：长期股权投资</p> <p>贷：投资收益（或做相反分录）</p> <p>【提示】调整子公司的净损益时，不需要考虑未实现内部交易损益（包括逆流和顺流）</p>





	分配现金股利的调整	借：投资收益 贷：长期股权投资
	其他综合收益变动的调整	借：长期股权投资 贷：其他综合收益（或做相反的分录）
	外其他权益变动的调整	借：长期股权投资 贷：资本公积（或做相反的分录）
	连续编制合并财务报表时	借：长期股权投资 贷：年初未分配利润 其他综合收益 资本公积（或做相反的分录）
合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销	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 贷：长期股权投资 少数股东权益
	投资收益与子公司利润分配项目的抵销	借：投资收益 少数股东损益 年初未分配利润 贷：提取盈余公积 向股东分配利润 年末未分配利润

【提示】对于同一控制下企业合并取得的子公司，被合并方在企业合并前实现的留存收益、其他综合收益中归属于合并方的部分，自资本公积转入留存收益：

借：资本公积【按被合并方留存收益（处于同一控制下开始至合并日）×母公司%，冲母公司资本公积】

贷：盈余公积

未分配利润





## 其他综合收益

## 【考点四】非同一控制下企业合并的处理(★★★)

项目	具体内容	
对评估增/减值的调整	<p>第一年:</p> <p>借: 固定资产     存货等     贷: 资本公积 (或编制相反分录)</p> <p>借: 管理费用等     贷: 固定资产——累计折旧等 (或编制相反分录)</p> <p>借: 营业成本     贷: 存货 (或编制相反分录)</p>	<p>以后年度:</p> <p>借: 固定资产     存货等     贷: 资本公积 (或编制相反分录)</p> <p>借: 年初未分配利润     管理费用等     贷: 固定资产——累计折旧等 (或编制相反分录)</p> <p>借: 年初未分配利润     营业成本     贷: 存货 (或编制相反分录)</p>
长期股权投资按权益法的调整	<p>相关处理与同一控制下企业合并的处理大致相同, 但非同一控制下的企业合并中, 需要根据<b>购买日的子公司可辨认资产/负债的评估增值或减值</b>, 调整子公司净损益</p>	
合并抵销处理	<p>长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销:</p> <p>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     商誉     贷: 长期股权投资         少数股东权益         营业外收入 (负商誉)</p>	<p>投资收益与子公司利润分配项目的抵销:</p> <p>借: 投资收益     少数股东损益     年初未分配利润     贷: 提取盈余公积         向股东分配利润         年末未分配利润</p>





## 【考点五】内部交易的抵销(★★★)

## (一) 内部交易存货的抵销 (假定内部售价大于原账面价值)

项目	会计处理	
内部交易发生当期	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）
	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
	递延所得税的处理	借：递延所得税资产〔（前面抵销分录中的 <b>存货项目</b> 贷方发生额—借方发生额）×所得税税率〕 贷：所得税费用
	如为逆流交易，则还应调整少数股东权益和少数股东损益	借：少数股东权益（上述抵销分录中的 <b>损益类项目</b> 合计数×少数股东持股比例） 贷：少数股东损益
连续编制合并财务报表时	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：年初未分配利润 贷：营业成本（假定上期期末存货已全部售出）
	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
	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
	抵销内部交易存货的跌价准备	借：存货——存货跌价准备（以前多提数） 贷：年初未分配利润
	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—





		入存货多提的存货跌价准备	企业集团应计提数) 贷：资产减值损失
		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
	递延所得税的抵销		期初的抵销： 借：递延所得税资产 贷：年初未分配利润 本期的抵销： 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 或编制相反分录
	如为逆流交易，则还应调整少数股东权益和少数股东损益		对期初的抵销： 借：少数股东权益 贷：年初未分配利润 （以上分录相当于是将上年分录抄下来，同时将“少数股东损益”替换为“年初未分配利润”） 对本期的抵销： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益 （将连续编制的抵销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）

（二）内部交易固定资产的抵销（假定内部售价大于原账面价值）

第一年	内部销售方为存货，购入方确认为	❶ 将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销：
-----	-----------------	----------------------------------





	<p>固定资产</p> <p>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〕 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销： 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等</p> <p>③ 确认递延所得税资产： 借：递延所得税资产 贷：所得税费用</p>
	<p>内部销售方为固定资产，购入方也确认为固定资产</p> <p>① 将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销： 借：资产处置收益〔内部销售企业的利得〕 贷：固定资产——原价〔内部购进企业多计的原价〕</p> <p>② 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销： 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等</p> <p>③ 确认递延所得税资产： 借：递延所得税资产 贷：所得税费用</p>
第二年	<p>① 将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销，以调整期初未分配利润： 借：年初未分配利润 贷：固定资产——原价</p> <p>② 将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧予以抵销，以调整期初未分配利润： 借：固定资产——累计折旧 贷：年初未分配利润</p> <p>③ 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销： 借：固定资产——累计折旧</p>





	<p>贷：管理费用等</p> <p>④ 确认递延所得税资产：</p> <p>借：递延所得税资产</p> <p>    所得税费用〔差额〕</p> <p>    贷：年初未分配利润</p> <p>【提示】如为逆流交易，则还涉及少数股东权益与少数股东损益的调整，相关处理思路与内部交易存货时的处理类似。</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【考点六】内部债权债务的抵销(★★★)

(一) 应收账款与应付账款的抵销

项目	抵销内容	会计处理
当年编制合并财务报表的抵销	抵销内部应收账款和应付账款	借：应付账款（期末数） 贷：应收账款（期末数）
	抵销本期针对内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产
连续编制合并财务报表的抵销	抵销内部应收账款和应付账款	借：应付账款（期末数） 贷：应收账款（期末数）
	抵销前期针对内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款——坏账准备 贷：年初未分配利润 借：年初未分配利润 贷：递延所得税资产
	抵销本期针对内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产  如果本期个别财务报表上将内部应收账款的坏账准备予以转回了，则相关抵销分录与上述分录相反





(二) 债权投资与应付债券的抵销

项目	具体处理	
抵销债权投资和应付债券	借：应付债券（发行方期末数×内部购买比例） 投资收益（借方差额） 贷：债权投资（购买方期末数） 财务费用（贷方差额）	
抵销内部债券的利息收益和利息支出	将债权投资的投资收益与债券的利息支出相抵销（二者孰低）	借：投资收益 贷：财务费用（费用化的利息） 在建工程等（资本化的利息）
	抵销以前期间资本化的利息支出	借：年初未分配利润 贷：在建工程或固定资产等（资本化的利息）
抵销内部债券尚未收付的利息	借：其他应付款 贷：其他应收款	

【考点七】多次交易分步实现非同一控制下企业合并的处理(★★)

项目	会计处理
个别财务报表	参见“长期股权投资与合营安排”章节相关讲解
合并财务报表	<p>企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中进行会计处理如下：</p> <p>① 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之间的差额计入<b>当期投资收益</b></p> <p>② 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以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动的，应当转为<b>当期损益等</b>：</p> <p>借：其他综合收益                          资本公积                      贷：投资收益等</p>





	<p>③ 购买日计算合并商誉。</p> <p>【提示】购买方以“一揽子交易”方式分步取得对被投资单位的控制权，双方协议约定，若购买方最终未取得控制权，“一揽子交易”将整体撤销，并返还购买方已支付价款。在这种情况下，购买方应按照相关规定恰当确定购买日和企业合并成本，在取得控制权时确认长期股权投资，取得控制权之前已支付的款项应作为预付投资款项处理。</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

#### 【考点八】合并现金流量表的编制(★★)

项目	内容
企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理	借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 贷：吸收投资收到的现金
企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理	借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 贷：取得投资收益收到的现金
企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理	借：购买商品、接受劳务支付的现金 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 或： 借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 贷：销售商品、提供劳务收到的现金
企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金	借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

金的抵销处理

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

