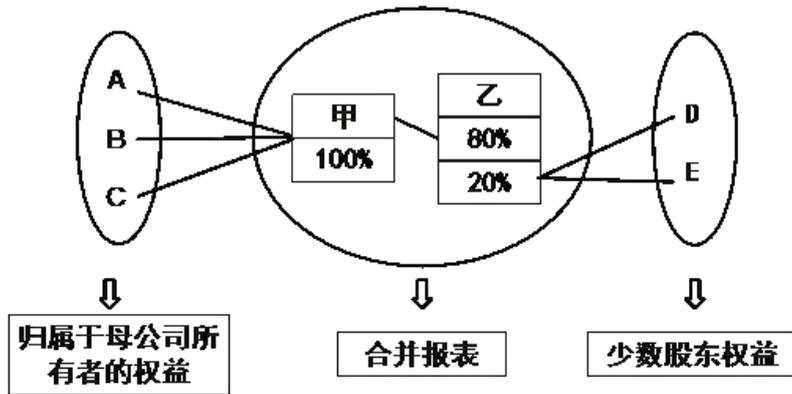


注册会计师 教材精讲班 会计

考试 1：合并报表调整分录—导学
合并报表调整分录—导学



(一) 合并报表的概念

- 合并财务报表：指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。母公司，是指控制一个或一个以上主体的主体。子公司，是指被母公司控制的主体。母公司和子公司，强调主体，包括公司、企业、投资性主体、非企业的组织，都可以作为主体，范围比原来企业的概念大得多。合并财务报表至少应当包括：合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表（或合并股东权益变动表）、合并现金流量表和附注。编制中期合并财务报表的，至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。

2. 合并报表与个别报表的区别

	合并报表	个别报表
反映的对象不同	反映集团整体状况	反映单个主体的状况
编制的主体不同	母公司	所有的法律主体
编制的基础不同	以母子公司的个别报表和备查簿为基础	会计账簿记录
编制的方法不同	合并工作底稿	期末结账、试算平衡
编制的目的不同	向集团会计信息使用者提供	向单个主体信息使用者提供

3. 合并报表的编制时点

一是合并日或购买日要编制（执行企业合并准则）二是资产负债表日要编制（执行合并财务报表准则）。

4. 合并报表的编制原则

(1) 以母子公司个别财务报表和备查簿为基础编制。不是根据母子公司账簿来编的，这个原则导致以前年度发生的业务如果对合并报表有影响的，以后年度都要重新调整或抵销一遍。

P 公司备查簿—S 公司（局部）

2×21 年 1 月 1 日单位：万元

项目	购买日账面价值	购买日公允价值	公允价值与账面价值的差额	合并财务报表调整	公允价值增加额计提折旧或摊销后余额	备注
流动资产	3900	3900	0			
非流动资产	2000	2100	100			
其中：固定资产	600	700	100	(12) 5	95	该办公楼的剩余折旧年限为 20 年，采用年限平均法计提

一甲办公楼						折旧
资产总计	5900	6000	100			
资本公积	1500	1600	100			甲办公楼公允价值与账面价值的差额
股东权益合计	3500	3600	100			
负债和股东权益总计	5900	6000	100			

合并调整——子公司报表和母公司报表

1、按公允价值调整非同一控制取得的子公司的资产负债——3步

【注】同一控制下不需要按公允价值调整。本调整的含义是将非同一控制下取得的子公司净资产从账面价值调整为公允价值，以便于与后面按公允价值持续计量的长期股权投资进行抵销。

非同一控制下第一年：以存货为例（免税合并）

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额，假设为100

借：存货（公允价值—账面价值） 100 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25
 资本公积（倒挤） 75

或者：借：存货（公允价值—账面价值） 100 贷：资本公积 100

 借：资本公积 25 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：

借：营业成本 100 贷：存货（公允与账面的差额×期末已销售比例） 100

（3）调整所得税影响：

借：递延所得税负债（评估增值部分转销的金额×25%） 25 贷：所得税费用（倒挤） 25

【提示】存货全部出售，上述（1）和（3）调整分录简化为：

借：营业成本（当期销售数） 100 贷：资本公积 75
 所得税费用 25

非同一控制下第二年及以后年度：以存货为例

（1）调整取得投资时子公司资产和负债公允价值与账面价值的差额，假设为100，上年全部出售：

借：年初未分配利润（公允价值—账面价值） 100 贷：递延所得税负债（评估增值×25%） 25
 资本公积（倒挤） 75

（2）调整公允与账面的差异对损益的影响：（在连续编制合并报表时，以前年度损益类项目和已经处置的项目，全部换成年初未分配利润）

借：年初未分配利润—营业成本（期初累计数） 100 营业成本（当期销售数） 0
 贷：年初未分配利润—存货（公允与账面的差额×期末累计已销售比例） 100

（3）调整所得税影响：

借：递延所得税负债（评估增值部分转销的金额×25%） 25 贷：年初未分配利润（以前年度） 25
 所得税费用（当年数） 0

【提示】上述（1）和（3）调整分录简化为：

借：年初未分配利润 100 营业成本（当期销售数） 0
 贷：资本公积 75 年初未分配利润 25
 所得税费用 0

上述（1）和（3）调整最后分录：

借：年初未分配利润 75
 贷：资本公积 75