

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 考点强化班

#### 第十九章 财务报告

##### 【考点】合并报表编制

#### 一、非同一控制企业合并合并报表的编制

##### (一) 按公允价值调整非同一控制取得的子公司的资产负债

##### (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

第一年	第二年
调整分录（以固定资产为例，假定固定资产公允价值大于账面价值）如下： 1. 投资当年 借：固定资产——原价（调整固定资产价值） 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债 借：管理费用（当年按公允价值应补提折旧） 贷：固定资产——累计折旧 借：递延所得税负债 贷：所得税费用	2. 连续编制合并财务报表 借：固定资产——原价（调整固定资产价值） 贷：资本公积——年初 借：资本公积——年初 贷：递延所得税负债 借：年初未分配利润（年初累计补提折旧） 贷：固定资产——累计折旧 借：递延所得税负债 贷：年初未分配利润 借：管理费用（当年补提折旧） 贷：固定资产——累计折旧 借：递延所得税负债 贷：所得税费用

##### (2) 调整公允与账面的差额对损益的影响

第一年	第二年
非同一控制下企业合并，存货评估增值，合并报表调整分录： (1) 投资当年 借：存货 贷：资本公积——年初 借：资本公积——年初 贷：递延所得税负债 借：营业成本〔（公允价值-账面价值）×本期出售比例〕 贷：存货 借：递延所得税负债 贷：所得税费用	(2) 连续编制合并财务报表 借：存货 贷：资本公积——年初 借：资本公积——年初 贷：递延所得税负债 借：年初未分配利润（年初已出售部分） 贷：存货 借：递延所得税负债 贷：年初未分配利润 借：营业成本〔（公允价值-账面价值）×本期出售比例〕 贷：存货 借：递延所得税负债 贷：所得税费用

##### (二) 按权益法调整母公司的长期股权投资

借：长期股权投资

贷：年初未分配利润（以前年度净损益）

投资收益（当年净损益）

其他综合收益（累计数）

资本公积（累计数）

### （三）抵销内部损益和权益

抵销内部损益和权益	1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销 借：股本（实收资本） 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润 商誉（借方差额） 贷：长期股权投资（母公司） 少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东投资持股比例）
	2. 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销 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 对所有者（或股东）的分配 年末未分配利润

### （四）抵销内部存货交易未实现损益

#### 1. 抵销未实现毛利

第一年	第二年及以后年度
借：营业收入（当年内部售价） 贷：存货（期末累计未实现的毛利） 营业成本（倒挤）	针对考试分录分为： 1. 将年初存货中未实现内部销售利润抵销 借：年初未分配利润（期初存货中未实现内部销售利润） 贷：营业成本 2. 将本期内部商品销售收入抵销 借：营业收入（本期内部商品销售产生的收入） 贷：营业成本 3. 将期末存货中未实现内部销售利润抵销 借：营业成本 贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）

#### 2. 抵销存货跌价准备

应抵销的跌价准备=期末累计未实现内部交易损益与期末存货跌价准备余额孰低者

第一年	第一年及以后年度
借：存货——存货跌价准备 贷：资产减值损失	首先抵销存货跌价准备期初数，抵销分录为： 借：存货——存货跌价准备 贷：年初未分配利润 然后抵销因本期销售存货结转的存货跌价准备，抵销分录为： 借：营业成本 贷：存货——存货跌价准备 最后抵销存货跌价准备期末数与上述余额的差额，但存货跌价准备的抵销以存货中未实现内部销售利润为限。

	借：存货——存货跌价准备 贷：资产减值损失 或做相反分录。
--	-------------------------------------

### 3. 抵销内部逆流交易对少数股东的影响

第一年	第二年及以后年度
借：少数股东权益【抵销分录中存货项目（贷方-借方）×（1-税率）×少数股权比例】 贷：少数股东损益	借：少数股东权益 贷：年初未分配利润（上年抵销分录中金额） 借：少数股东损益（本年实现的以前年度的损益） 贷：少数股东权益
-----	借：少数股东权益（本年新增的未实现毛利） 贷：少数股东损益

### （五）抵销内部固定资产交易未实现损益

#### 1. 抵销内部销售中未实现毛利

第一年	第二年及以后年度
①购入产品作为固定资产使用： 借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（倒挤） 固定资产（未实现的毛利） ②购入固定资产作为固定资产： 借：资产处置收益 贷：固定资产（未实现的毛利） 卖出方处置亏损时编制反向分录。	借：年初未分配利润 贷：固定资产

#### 2. 抵销多计提的折旧

第一年	第二年及以后年度
借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用（本期多计提的折旧数）	借：固定资产—累计折旧 贷：年初未分配利润（以前年度多计提的折旧数） 借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用（本期多计提的折旧数）

#### 3. 抵销减值准备，应抵销的减值准备=期末累计未实现内部交易毛利与期末减值准备孰低者

第一年	第二年及以后年度
借：固定资产——固定资产减值准备 贷：资产减值损失	借：固定资产——固定资产减值准备 贷：年初未分配利润（以前年度计提的减值准备） 借：固定资产——固定资产减值准备 贷：资产减值损失（当年计提的减值准备）

### （六）抵销内部债权债务交易

抵销内部债权	1. 内部债权债务项目本身的抵销 借：债务类项目 贷：债权类项目
	2. 抵销利息支出与利息收益（二者孰低） 借：投资收益（期初摊余成本×实际利率） 贷：财务费用（费用化利息）/在建工程（资本化利息）

债务交易	3. 内部应收账款计提坏账准备的抵销		
	内部应收款项坏账准备本期余额与上期余额相等时	内部应收款项坏账准备本期余额大于上期余额时	内部应收款项坏账准备本期余额小于上期余额时
	借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款—坏账准备 贷：未分配利润—年初	借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款—坏账准备 贷：未分配利润—年初 信用减值损失	借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款—坏账准备 信用减值损失 贷：未分配利润—年初