

第三节 至 第七节 合并财务报表的编制

合并报表的结构：

- 第三节 合并资产负债表
- 第四节 合并利润表
- 第五节 合并现金流量表（了解）
- 第六节 合并所有者权益变动表（了解）
- 第七节 合并财务报表附注（略）

【考试提示】合并报表编制步骤：2+5+2

一、购买日合并财务报表调整、抵销分录的编制（熟悉）	(一) 购买日合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值 (二) 购买日合并报表抵销母公司长期股权投资
二、资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制（重点）	(一) 合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值 (二) 合并报表将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法 (三) 合并报表抵销母公司长期股权投资 (四) 合并报表抵销母公司投资收益 (五) 合并报表内部交易的抵销、债权债务抵销
(了解)	(六) 其他内部债权债务的抵销 (七) 合并现金流量表

一、购买日合并财务报表调整、抵销分录的编制（熟悉）

编制财务报表前，应当尽可能的统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。

如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整。如果子公司所采用会计政策与母公司不一致，要求子公司按照母公司的会计政策另行编报子公司的财务报表，或按照母公司自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整。

【提示】属于同一控制下企业合并中（包括直接投资）取得的子公司，教材未涉及（略）。中级备考重点掌握属于非同一控制下企业合并中取得的子公司（一步到位）。

【回顾】个别报表账务处理

- 借：长期股权投资（合并成本）
 贷：银行存款
 主营（其他）业务收入
 应交税费—应交增值税（销项税额）

- 借：管理费用
 贷：银行存款

合并报表层面：



合并商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额

(一) 购买日合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值 借：存货/固定资产【评估增值】 递延所得税资产【评估减值确认的】 贷：应收账款【评估减值】 递延所得税负债【评估增值确认的】 资本公积【差额】	(二) 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销 借：股本【子公司购买日数】 资本公积【子公司购买日数+评估增值】 其他综合收益【子公司购买日数】 盈余公积【子公司购买日数】 未分配利润【子公司购买日数】 商誉 贷：长期股权投资 少数股东权益
--	---



【回顾】

类型	内容
应税合并	非同一控制下吸收合并，被合并方视同处置净资产，计算处置损益，并因此计算应交所得税，合并方按取得资产及负债的公允价值入账，与计税基础相同，不产生差异
免税合并	合并方以 股份作为合并对价 且达到交易总额 85%以上 ，被合并方可以免税，合并方按取得资产及负债的公允价值入账，计税基础为其原账面价值，从而产生差异

【例题·综合题】（真题节选）资料：2021年12月31日，甲公司以定向增发公允价值为10 900万元的普通股股票为对价取得乙公司100%有表决权的股份，形成非同一控制下控股合并。**假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司选择进行免税处理。**乙公司当日可辨认净资产的账面价值为10 000万元，其中股本2 000万元，未分配利润8 000万元；除一项账面价值与计税基础均为200万元、公允价值为360万元的库存商品外，其他各项可辨认资产、负债的账面价值与其公允价值、计税基础均相同。假定不考虑其他因素。要求：根据资料，分别计算甲公司在编制购买日合并财务报表时应确认的递延所得税和商誉的金额，并编制与购买日合并资产负债有关的调整和抵销分录。

【答案】购买日递延所得税负债=（360-200）×25%=40（万元）；
 合并商誉=10 900-（10 000+160-40）×100%= 780（万元）。

借：存货 160
 贷：资本公积 120
 递延所得税负债 40

借：股本 2 000
 资本公积 120
 未分配利润 8 000
 商誉 780
 贷：长期股权投资 10 900