

2025年《中级会计实务》 专题课

主讲：花花老师



专题六

合并报表



考点1 · 合并财务报表概述

一、合并财务报表的相关概念

项目	具体内容
概念	合并财务报表是指反映 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
与个别财务报表相比，合并财务报表具有的特点	<p>(1) 反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体；</p> <p>(2) 编制者是母公司，但所对应的会计主体是企业集团；</p> <p>(3) 合并财务报表是站在合并财务报表主体的立场上，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的</p>



二、合并财务报表编制的原则、前期准备事项及编制程序

编制原则	<ol style="list-style-type: none">(1) 以个别财务报表为基础编制；(2) 一体性原则；(3) 重要性原则
编制的前期准备事项	<ol style="list-style-type: none">(1) 统一母子公司的会计政策；(2) 统一母子公司的资产负债表日及会计期间；(3) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算；(4) 收集编制合并财务报表的相关资料
编制程序	<ol style="list-style-type: none">(1) 设置合并工作底稿；(2) 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿；(3) 编制调整分录与抵销分录；(4) 计算合并财务报表各项目的合并数额；(5) 填列合并财务报表





具体调整、抵销内容：

项目	内容
购买日合并财务报表调整、抵销分录的编制	<ul style="list-style-type: none">(一) 购买日合并报表将子公司的账面价值调整为公允价值（评估增值 / 减值）；(二) 购买日合并报表抵销母公司长期股权投资
购买日后资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制	<ul style="list-style-type: none">(一) 将子公司的账面价值调整为公允价值（评估增值 / 减值）；(二) 将母公司对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法；(三) 抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益；(四) 投资收益的抵销；(五) 内部债权债务的抵销；(六) 内部商品交易的抵销；(七) 内部固定资产交易的抵销；



【练一练·多选题】

母公司在编制合并财务报表前，对子公司所采用会计政策与其不一致的情形进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按照子公司的会计政策另行编报母公司的财务报表
- B. 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
- C. 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
- D. 按照子公司的会计政策对母公司自身财务报表进行必要的调整



【答案】 BC

【解析】 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。



考点2·调整分录

一、对子公司的个别财务报表进行调整

在编制合并财务报表时，首先应对各子公司进行分类，分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。



1.非同一控制控股合并下对子公司的个别财务报表进行的调整（以管理用固定资产为例，假定固定资产公允价值大于账面价值，若考虑所得税的影响），如下表：

时点	当年调整分录	连续编报调整分录
购买日	借：固定资产（评估增值金额） 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债	---





时点		当年调整分录	连续编报调整分录
资产负债表日	调原值	借：固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债	借：固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债
	调折旧	借：管理费用等 贷：固定资产 借：递延所得税负债 贷：所得税费用	借：未利润分配——年初 贷：固定资产 借：递延所得税负债 贷：未分配利润——年初 借：管理费用等 贷：固定资产 借：递延所得税负债 贷：所得税费用





二、按权益法调整对子公司的长期股权投资（同一控制下、非同一控制下都调）

调整事项	第一年年末	连续编制
被投资单位实现净利润 / 净亏损	借：长期股权投资 贷：投资收益 (净亏损做相反分录)	借：长期股权投资 贷：未分配利润——年初 (以前年度实现的) 投资收益 (本年实现的) (净亏损做相反分录)
子公司宣告发放现金股利	借：投资收益 贷：长期股权投资	借：未分配利润——年初 (以前年度宣告发放) 投资收益 (本年宣告发放) 贷：长期股权投资



调整事项	第一年年末	连续编制
被投资单位其他综合收益变动	借：长期股权投资 贷：其他综合收益——本年 (减少做相反分录)	借：长期股权投资 贷：其他综合收益——年初 (以前年度变动) 其他综合收益——本年 (本年变动) (减少做相反分录)
被投资单位除净损益、其他综合收益	借：长期股权投资 贷：资本公积——本年	借：长期股权投资 贷：资本公积——年初 (以前年度变动) 资本公积——本年 (本年变动) (减少做相反分录)





将对子公司个报成本法核算调整为合报权益法核算时：在进行以后年度的调整时，涉及损益项目的用“未分配利润——年初”代替。



考点3·抵销分录

一、长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理



项目		分录
合并日（购买日）的抵销分录（只编制母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录）	同一控制企业合并	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 贷：长期股权投资 少数股东权益（若为全资子公司则无此项目）
	非同一控制企业合并	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 少数股东权益（子公司按照购买日公允价值调整后所有者权益 × 少数股东投资持股比例）（若为全资子公司则无此项目）



项目		分录
<p>购买日后的抵销分录（资产负债表日暂不考虑内部交易等因素的影响）</p>	<p>母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销</p>	<p>借：股本（实收资本）（期初+本期） 资本公积（期初+评估增值+本期） 其他综合收益（期初+本期） 盈余公积（期初+本期） 未分配利润（期初+本期） 商誉（借方差额）【仍为购买日金额】</p> <p>贷：长期股权投资（按权益法调整后的长期股权投资的账面价值） 少数股东权益（子公司按照购买日公允价值持续计算的所有者权益 × 少数股东投资持股比例）（若为全资子公司则无此项目）</p>



【练一练·计算分析题节选】

2024年度，甲公司对乙公司进行股权投资的相关交易或事项如下：

2024年1月1日，甲公司以银行存款40000万元从非关联方取得乙公司60%的有表决权股份，能够对乙公司实施控制。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为60000万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同；乙公司所有者权益的账面价值为60000万元，其中，股本30000万元，资本公积15000万元，盈余公积5000万元，未分配利润10000万元。本投资前，甲公司不持有乙公司股份且与乙公司不存在关联方关系。甲公司和乙公司的会计政策、会计期间均相同。



【参考答案】

(1)甲公司2024年1月1日取得乙公司60%股权时的会计分录:

借：长期股权投资 40 000

贷：银行存款 40 000



(2)商誉=40000-60000x60%=4000(万元)

甲公司2024年1月1日与合并资产负债表有关的调整和抵销分录:

借：股本	30000	
资本公积☆	15 000	
盈余公积	5 000	
未分配利润	10000	
商誉☆	4000	
贷：长期股权投资☆		40000
少数股东权益☆		24 000



二、投资收益的抵销

项目		分录
购买 日后的抵 销分 录 (资 产负 债表 暂 考 不 虑 内 交 易 等 因 素 的 影 响)	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（子公司调整后净利润 × 母公司的持股比例） 少数股东损益（子公司调整后净利润 × 少数股东的持股比例） 未分配利润——年初（源自上年“未分配利润——年末”） 贷：提取盈余公积（子公司当年实际计提的盈余公积） 所有者（或股东）的分配（子公司当年实际宣告发放的现金股利或利润） 未分配利润——年末（源自上一组抵销分录“未分配利润——年末”）





(1) 抵销子公司所有者权益与母公司持股比例无关（全额抵销子公司所有者权益）。

(2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理：子公司资本公积要用调整后的金额。



【练一练·计算分析题节选】

甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，甲公司和乙公司 2024 年有关长期股权投资及其内部交易或事项如下：

1 月 1 日，甲公司以银行存款 20000 万元自非关联方购入乙公司 80% 有表决权的股份。交易前，甲公司不持有乙公司的股份且与乙公司不存在关联方关系；交易后，甲公司取得乙公司的控制权。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 23000 万元，其中股本 5000 万元，资本公积 5800 万元、盈余公积 3200 万元、未分配利润 9000 万元；除一项管理用固定资产公允价值高于账面价值 1000 万元外，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同；该项固定资产账面价值为 4000 万元，公允价值为 5000 万元，剩余使用寿命为 5 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。



乙公司当年实现净利润 5000 万元，提取法定盈余公积 500 万元，向股东分配现金股利 2000 万元；因持有的其他权益工具投资公允价值上升计入当期其他综合收益的金额为 400 万元，无其他所有者权益变动。假定不考虑增值税、所得税等相关税费及其他因素。



要求：

(1) 编制甲公司 2024年 12 月 31 日合并乙公司财务报表时调整评估增值的分录。

(2) 编制甲公司 2024年 12 月 31 日合并乙公司财务报表时按照权益法调整长期股权投资的调整分录以及与该项投资直接相关的（含甲公司内部投资收益）抵销分录。



1月1日，甲公司用银行存款20000万元自非关联方购入乙公司80%有表决权的股份。交易前，甲公司不持有乙公司的股份且与乙公司不存在关联方关系；交易后，甲公司取得乙公司的控制权。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为23000万元，其中股本5000万元，资本公积5800万元、盈余公积3200万元、未分配利润9000万元；除一项管理用固定资产公允价值高于账面价值1000万元外，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同；该项固定资产账面价值为4000万元，公允价值为5000万元，剩余使用寿命为5年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

(1) 编制甲公司2024年12月31日合并乙公司财务报表时调整评估增值的分录。



(2) 编制甲公司 2024 年 12 月 31 日合并乙公司财务报表时按照权益法调整长期股权投资的调整分录以及与该项投资直接相关的（含甲公司内部投资收益）抵销分录。



【参考答案】

(1) 分录如下：

借：固定资产 1000

 贷：资本公积 1000

借：管理费用 200 (1000/5)

 贷：固定资产 200



(2) 合并财务报表中按照权益法调整长期股权投资，取得投资当年应确认的投资收益 = $(5000-200) \times 80\% = 3840$ (万元)。

借：长期股权投资 3840

贷：投资收益 3840

应确认的其他综合收益 = $400 \times 80\% = 320$ (万元)。

借：长期股权投资 320

贷：其他综合收益 320

分配现金股利调整减少长期股权投资 = $2000 \times 80\% = 1600$ (万元)。

借：投资收益 1600

贷：长期股权投资 1600

调整后长期股权投资的账面价值 = $20000 + 3840 - 1600 + 320 = 22560$ (万元)。



抵销长期股权投资和子公司所有者权益：

借：股本 5000

资本公积 6800 (5800+1000)

盈余公积 3700 (3200+500)

未分配利润—年末 11300 (9000+4800-500-2000)

其他综合收益 400

商誉 800

贷：长期股权投资 22560

少数股东权益 5440



借：投资收益 3840

少数股东损益 960

未分配利润——年初 9000

贷：提取盈余公积 500

对所有者（或股东）的分配 2000

未分配利润——年末 11300



三、内部债权与债务的抵销处理

情形		当年抵销分录	连续编报抵销分录
资产 负债 表日	一般情况	借：应付账款（期末余额） 贷：应收账款（期末余额）	借：应付账款（期末余额） 贷：应收账款（期末余额）
	计提坏账准备	借：应收账款 贷：信用减值损失	借：应收账款 贷：未分配利润——年初 借：应收账款 贷：信用减值损失
	转回坏账准备	——	借：应收账款 贷：未分配利润——年初 借：信用减值损失 贷：应收账款





- 1.坏账准备的抵销：与个别财务报表的账务处理**相反**。
- 2.内部应收账款与应付账款的抵销：不管是第一年还是第二年及以后年度，均用的是当年年末**期末余额**。



【练一练·计算分析题节选】

甲公司持有乙公司100%股权，能够控制乙公司。2×24年1月1日，乙公司应收账款中有应收甲公司货款500万元，至2×24年12月31日应收账款中有应收甲公司货款400万元，假定乙公司按预期信用损失法计提坏账准备，计提比例为10%，不考虑其他相关因素。

要求：编制甲公司合并报表中当年有关内部债权、债务的抵销分录。



【解析】

(1) 借：应收账款 50

贷：未分配利润——年初 50

【提示】 2×24年1月1日应收账款余额为500万元，说明2×23年12月31日应收账款余额为500万元，2×23年12月31日应计提的坏账准备为50万元（ $500 \times 10\%$ ），上年内部应收账款计提坏账准备时编制的抵销分录为：

借：应收账款 (500×10%) 50

贷：信用减值损失 50



(2)

①2×24年12月31日根据内部债权、债务的余额抵销分录为：

借：应付账款 400

贷：应收账款 400

②2×24年乙公司对内部应收账款转回坏账准备10万元的抵销分录为：

借：信用减值损失 10

贷：应收账款 [(500-400) ×10%] 10



四、内部商品销售业务的抵销处理

1.抵销内部存货交易（不考虑存货跌价准备）



情形		当年抵销分录	连续编报抵销分录
资产负债表日	全部未售	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（内部成本） 存货（期末留存虚增价值）	借：未分配利润—年初 贷：存货
	全部出售	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（内部成本）	借：未分配利润—年初 贷：营业成本
	部分出售	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（期末留存虚增价值）	借：未分配利润—年初 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（期末留存虚增价值）



2. 存货跌价准备的抵销处理

第一年年末	连续编制
抵销本期存货跌价准备 (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	(1) 首先抵销存货跌价准备期初数 借：存货——存货跌价准备 贷：未分配利润——年初
	(2) 抵销因本期销售存货结转的存货跌价准备 借：营业成本 贷：存货——存货跌价准备
	(3) 抵销存货跌价准备期末数与上述余额的差额 (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)





合并报表中涉及存货跌价准备时，按以下步骤进行分析：

第一步，计算该批存货的可变现净值，然后与合并报表主体确认的存货账面余额进行比较；

第二步，如果账面余额大于其可变现净值的，差额部分应计提存货跌价准备，反之则无须计提；

第三步，查看个别报表中是否已经对该批存货计提存货跌价准备，如果已经计提，则需要比较合并报表主体应计提的金额与个别报表实际已计提的金额，然后通过抵销分录进行处理。



3.顺流交易与逆流交易

情形	发生的未实现内部交易损益	会计处理	
顺流交易	母公司向子公司出售资产	应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”	
逆流交易	子公司向母公司出售资产	应当按照母公司对该子公司的分配比例	在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销
平流交易	子公司之间出售资产	应当按照母公司对出售方子公司的分配比例	



【练一练·单选题】

甲公司系乙公司的母公司，2023年10月1日，乙公司将一批成本为200万元的库存商品，以300万元的价格出售给甲公司，甲公司当年对外售出该库存商品的40%，2023年12月31日，甲、乙公司个别资产负债表中存货项目的列报金额分别为2000万元和1000万元，不考虑其他因素，2023年12月31日，甲公司合并资产负债表中存货项目的列报金额为（ ）万元。

- A.2900
- B.3000
- C.2960
- D.2940



【答案】 D

【解析】 甲公司合并资产负债表中存货项目的列报金额 =
 $2000 + 1000 - (300 - 200) \times (1 - 40\%) = 2940$ (万元)。

内部存货交易抵销分录如下：

借：营业收入 300

 贷：营业成本 300

借：营业成本 60

 贷：存货 60

借：少数股东权益 (60 × 少数股东持股比例)

 贷：少数股东损益



【练一练·单选题】

2023年12月31日，甲公司从非关联方取得乙公司70%有表决权股份并能够对乙公司实施控制。2024年6月1日，乙公司将一批成本为40万元的产品以50万元的价格销售给甲公司。至2024年12月31日，甲公司已对外出售该批产品的40%。2024年度乙公司按购买日公允价值持续计算的净利润为500万元。不考虑其他因素。甲公司2024年度合并利润表中少数股东损益的金额为（）万元。

- A.147
- B.148.2
- C.148.8
- D.150



【答案】 B

【解析】 甲公司是母公司，乙公司是子公司，乙公司将 40 万元的商品出售给甲公司 50 万元，属于逆流交易，期末存货结存 60% (1-40%)，未实现内部交易损益 = $(50-40) \times (1-40\%) = 6$ (万元)，少数股东损益 = $(500-6) \times 30\% = 148.2$ (万元)，选项 B 正确。



五、内部固定资产交易的合并抵销处理



情形		当年抵销分录	连续编报抵销分录
交易时	存货→固定资产	借：营业收入（内部交易收入） 贷：营业成本（内部交易成本） 固定资产（内部交易的利润）	借：未分配利润—一年初 贷：固定资产
	固定资产→固定资产	借：资产处置收益 贷：固定资产 或相反分录	



情形		当年抵销分录	连续编报抵销分录
资产负债表日	多提折旧的抵销	借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等 （内部交易当期多提折旧）	①编报上年 借：固定资产——累计折旧（期初累计多提折旧） 贷：未分配利润——年初 ②编报本年 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等（内部交易当期多提折旧）



【练一练·计算分析题节选】

A公司是甲公司的全资子公司，2×23年1月1日，A公司以1500万元的价格将其生产的产品销售给甲公司，其销售成本为1350万元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为150万元。甲公司购买该产品作为管理用固定资产使用，预计可使用10年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。



项目	2×23年	2×24年
抵销交易 损益	借：营业收入 1500 贷：营业成本 1350 固定资产 150	借：未分配利润——年初150 贷：固定资产 150
抵销折旧	借：固定资产——累计折旧 (150/10/12×11) 13.75 贷：管理费用 13.75 【提示】当月交易，下月起 计提折旧。	(1) 编报上年 借：固定资产——累计折旧 13.75 贷：未分配利润——年初 13.75 (2) 编报本年 借：固定资产——累计折旧 (150/10) 15 贷：管理费用 15



【练一练·多选题】

甲公司为乙公司的母公司，2023年7月1日，乙公司将其自用的一项非专利技术转让给甲公司，售价500万元，增值税为30万元，该非专利技术的原值为800万元，已计提摊销500万元，已计提减值准备50万元。甲公司取得后作为管理用无形资产核算，预计尚可使用5年，无残值，采用直线法计提摊销（与原乙公司会计估计相同）。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，不考虑所得税等其他因素，甲公司年末编制合并报表时，下列会计处理正确的有（）。

- A. 抵销“资产处置收益”250万元
- B. 抵销“管理费用”25万元
- C. 抵销“无形资产”250万元
- D. 抵销“无形资产”225万元



【练一练·综合题】

2×24年度，甲公司对乙公司进行股权投资的相关交易或事项如下：

资料一：2×24年1月1日，甲公司以银行存款3200万元从非关联方处取得乙公司有表决权股份的60%作为长期股权投资，采用成本法核算。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值和公允价值均为5000万元，其中股本2000万元，资本公积1800万元，盈余公积600万元，其他综合收益100万元，未分配利润500万元。

资料二：2×24年6月30日，甲公司向乙公司销售一件A产品，销售价格为500万元，销售成本为300万元，款项已于当日收存银行。乙公司购买的A产品作为管理用固定资产，于当日投入使用，预计可使用年限为5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。



资料三：2×24年7月1日，甲公司将其成本为1800万元的B产品以2000万元的价格销售给乙公司，乙公司将B产品作为存货核算，款项尚未支付。至2×24年12月31日，乙公司已将B产品对外出售20%，对剩余B产品计提192万元减值准备；甲公司尚未收到商品销售款，根据预期信用损失法对该笔应收账款计提了20万元的坏账准备。

资料四：2×24年8月12日，乙公司对外宣告发放现金股利300万元，当月股利支付完毕。

资料五：乙公司2×24年度实现净利润400万元，提取盈余公积40万元。

甲公司甲、乙公司个别报表为基础编制合并财务报表，不需要编制与合并现金流量表相关的抵销分录。

本题不考虑增值税、企业所得税等相关税费及其他因素。



要求：

(1) 编制甲公司个别报表2×24年1月1日取得乙公司60%股权时的会计分录，并计算购买日的商誉。

(2) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表时按照权益法调整相关长期股权投资的会计分录。

(3) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表的各项相关抵销分录。



资料一：2×24年1月1日，甲公司以银行存款3200万元从非关联方处取得乙公司有表决权股份的60%作为长期股权投资，采用成本法核算。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值和公允价值均为5000万元，其中股本2000万元，资本公积1800万元，盈余公积600万元，其他综合收益100万元，未分配利润500万元。

(1) 编制甲公司个别报表2×24年1月1日取得乙公司60%股权时的会计分录，并计算购买日的商誉。



资料四：2×24年8月12日，乙公司对外宣告发放现金股利300万元，当月股利支付完毕。

资料五：乙公司2×24年度实现净利润400万元，提取盈余公积40万元。

(2) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表时按照权益法调整相关长期股权投资的会计分录。



(3) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表的各项相关抵销分录。



资料二：2×24年6月30日，甲公司向乙公司销售一件A产品，销售价格为500万元，销售成本为300万元，款项已于当日收存银行。乙公司购买的A产品作为管理用固定资产，于当日投入使用，预计可使用年限为5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

(3) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表的各项相关抵销分录。



资料三：2×24年7月1日，甲公司将其成本为1800万元的B产品以2000万元的价格销售给乙公司，乙公司将B产品作为存货核算，款项尚未支付。至2×24年12月31日，乙公司已将B产品对外出售20%，对剩余B产品计提192万元减值准备；甲公司尚未收到商品销售款，根据预期信用损失法对该笔应收账款计提了20万元的坏账准备。

(3) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表的各项相关抵销分录。



资料三：2×24年7月1日，甲公司将其成本为1800万元的B产品以2000万元的价格销售给乙公司，乙公司将B产品作为存货核算，款项尚未支付。至2×24年12月31日，乙公司已将B产品对外出售20%，对剩余B产品计提192万元减值准备；甲公司尚未收到商品销售款，根据预期信用损失法对该笔应收账款计提了20万元的坏账准备。

(3) 编制甲公司2×24年12月31日合并乙公司财务报表的各项相关抵销分录。



【参考答案】

(1) 商誉=合并成本-享有被投资方可辨认净资产公允价值的
份额=3200-5000× 60% = 200 (万元)。

借：长期股权投资 3200

贷：银行存款 3200

(2)

借：长期股权投资 (400× 60%) 240

贷：投资收益 240



借：投资收益 $(300 \times 60\%)$ 180

贷：长期股权投资 180

【提示】调整后的长期股权投资的账面余额=3200-180+240=3260（万元），该金额将在母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销过程中予以抵销。



(3) 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 2000

资本公积 1800

盈余公积 (600+40) 640

其他综合收益 100

未分配利润——年末 [500+400-300-40] 560

商誉 200

贷: 长期股权投资 (3200+240-180) 3260

少数股东权益 [(2000+1800+640+100+560)

× 40%] 2040



②投资收益的抵销：

借：投资收益	($400 \times 60\%$)	240
少数股东损益	($400 \times 40\%$)	160
未分配利润——年初		500
贷：提取盈余公积		40
对所有者（或股东）的分配		300
未分配利润——年末		560



③内部交易固定资产抵销:

借: 营业收入 500

贷: 营业成本 300

固定资产 200

借: 固定资产 $(200 \div 5 \times 6/12)$ 20

贷: 管理费用 20



④内部交易存货抵销：

借：营业收入 2000

贷：营业成本 2000

借：营业成本 $[(2000-1800) \times (1-20\%)]$ 160

贷：存货 160

借：存货 160

贷：资产减值损失 160

【提示】存货的可变现净值=2000×80%-192=1408（万元），在合并报表中此项存货的成本=1800×80%=1440（万元），因此合并报表层面应确认的减值金额=1440-1408=32（万元）。因此个别报表中多计提存货减值160万元（192-32），需要抵销。。



⑤内部债权债务抵销：

借：应付账款 2000

贷：应收账款 2000

借：应收账款 20

贷：信用减值损失 20





中 级 必 过 ！

