

考点 2：合并利润表的编制

### 一、编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

- (一) 内部营业收入和内部营业成本项目的抵销处理；
- (二) 购买企业将内部购进商品作为存货、固定资产、无形资产等使用时的抵销处理；
- (三) 内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理；

提示：

前三项内容在前面已经介绍过，此处不再重复。

- (四) 内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销处理

借：投资收益

贷：财务费用

- (五) 母公司与子公司、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处理（即前面介绍的“利润分配不能留”的处理）

### 二、报告期内增加或处置子公司以及业务

1. 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。
2. 因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。
3. 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

### 三、合并利润表基本格式

合并利润表的格式在一般企业和金融企业财务报表格式对经营成果列报要求的基础上主要在三个方面增加了五个项目：

1. 在“净利润”项目下增加了“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”两个项目；
2. 在属于同一控制下企业合并增加的子公司当期的合并利润表中还应在“净利润”项目之下增加“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目；
3. 在“综合收益总额”项目下增加了“归属于母公司所有者权益的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目。

考点 3：合并现金流量表的编制

### 一、编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

- (一) 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

编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期以现金对子公司长期股权投资所产生的现金流量予以抵销。

借：投资支付的现金（投资活动）

贷：吸收投资收到的现金（筹资活动）

（二）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

编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期取得投资收益收到的现金与子公司分配股利、利润或偿付利息支付的现金予以抵销。

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金（筹资活动）

贷：取得投资收益收到的现金（投资活动）

（三）企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理

编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期以现金结算债权与债务所产生的现金流量予以抵销。

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

（四）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

编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量予以抵销。

借：购买商品、接受劳务支付的现金（购进方作为商品）

购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金（购进方作为固定资产等）

贷：销售商品、提供劳务收到的现金

（五）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的抵销处理

编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

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

## 二、合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

1. 对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下的“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

2. 对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流

量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

3. 对于子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

### 三、报告期内增加或处置子公司以及业务

1. 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

2. 因非同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

3. 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当将该子公司以及业务期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

### 四、合并现金流量表格式

#### （一）格式

合并现金流量表的格式在一般企业和金融企业财务报表格式对现金流量列报要求的基础上形成。

#### （二）编制

详见第八节内容

**【综合】**2017年1月1日，甲公司以银行存款5700万元自非关联方取得乙公司80%的有表决权的股份，对乙公司进行控制，本次投资前，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、乙公司的会计政策和会计期间相一致。假定不考虑增值税、企业所得税等相关因素。

资料一：2017年1月1日，乙公司所有者权益的账面价值为5900万元，其中：股本2000万元，资本公积1000万元，盈余公积900万元，未分配利润2000万元。除存货的公允价值高于账面价值100万元外，乙公司其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。

资料二：2017年6月30日，甲公司将其生产的成本为900万元的设备以1200万元的价格出售给乙公司，当期，乙公司以银行存款支付货款，并将该设备作为行政管理用固定资产立即投入使用，乙公司预计设备的使用年限为5年，预计净残值为0，采用年限平均法计提折旧。

资料三：2017年12月31日乙公司将2017年1月1日库存的存货全部对外出售。（评估增值部分）

资料四：2017年度，乙公司实现净利润600万元，提取法定盈余公积60万元，宣告并支付现金股利200万元。

要求1：

分别计算甲公司在2017年1月1日合并财务报表中应确认的商誉金额和少数股东权益的金额。

**【答案】**

2017年1月1日

乙公司可辨认净资产的公允价值=5 900+100=6 000（万元）。

商誉=5 700-6 000×80%=900（万元）。

少数股东权益=6 000×20%=1 200（万元）。

要求 2:

编制 2017 年 1 月 1 日合并工作底稿中与乙公司资产相关的调整分录。

【答案】

借：存货	100
贷：资本公积	100

要求 3:

编制甲公司 2017 年 1 月 1 日与合并资产负债表相关的抵销分录。

【答案】

借：股本	2 000
资本公积	(1 000+100) 1 100
盈余公积	900
未分配利润	2 000
商誉	900
贷：长期股权投资	5 700
少数股东权益	1 200

要求 4:

编制 2017 年 12 月 31 日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

【答案】

1. 评估增值（账面需要调公允）

借：存货	100
贷：资本公积	100

2. 评估增值的后续变动（后续变动需考虑）

借：营业成本	100
贷：存货	100

3. 调整后的净利润=600（账面净利润）-100（存货评估增值的影响）=500（万元）

4. 调整后的未分配利润

=2 000（年初未分配利润）+500 万元（调整后的净利润）-60（提取盈余公积）-200（股利）=2 240（万元）

5. 将成本法核算的结果调整为权益法核算的结果（成本需要调权益）：

借：长期股权投资                      400（500×80%）

    贷：投资收益                              400

借：投资收益                              160（200×80%）

    贷：长期股权投资                      160

6. 调整后的长期股权投资的账面价值

=5 700+400-160=5 940（万元）

7. 长期股权投资与子公司所有者权益抵销（长投权益互相抵）：

借：股本                                      2 000

    资本公积                                  1 100（1000+100）

    盈余公积                                  960（900+60）

    未分配利润——年末                  2 240（调整后的未分配利润）

    商誉    900（固定不变）

    贷：长期股权投资                      5 940（5700+240）

        少数股东权益                      1 260（1200+300×20%）

8. 长期股权投资的投资收益的抵销（利润分配不能留）：

借：投资收益                                  400

    少数股东损益                              100

    未分配利润——年初                  2 000

    贷：未分配利润——年末                  2 240

        对所有者（或股东）的分配          200

        提取盈余公积                          60

9. 抵销内部交易

借：营业收入                                  1 200

    贷：营业成本                                  900

        固定资产                                  300

借：固定资产                                  30

    贷：管理费用                                  30

总结

