



冲刺串讲

(二) 非同一控制下取得子公司购买日后合并财务报表的编制

(1) 账面必须调公允、(2) 后续变动应考虑

第一种情形：评估增值（以固定资产、无形资产、存货为例）

①投资当年年末（账面必须调公允）

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资当年年末	借：固定资产——原价 存货 无形资产——原价等 贷：资本公积	借：管理费用等（公允账面的差额，需补提折旧、摊销） 贷：固定资产——累计折旧 无形资产——累计摊销 借：营业成本（评估增值的存货对外出售，少确认的成本补上） 贷：存货



冲刺串讲

补充：考虑所得税的影响

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资当年年末	借：资本公积 贷：递延所得税负债	借：递延所得税负债（当期补提折旧、摊销的金额×税率） 贷：所得税费用 借：递延所得税负债（当期售出存货的金额×税率） 贷：所得税费用

提示：以上分录可以合并。



冲刺串讲

②投资后的第2年

时点		账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后的第2年	前情提要	借：固定资产——原价 存货（如果出售则替换为年初未分配利润） 无形资产——原价等 贷：资本公积——年初	借：未分配利润——年初 贷：固定资产——累计折旧 无形资产——累计摊销



冲刺串讲

补充：考虑所得税的影响

时点		账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后 第2年	前情 提要	借：资本公积——年初 贷：递延所得税负债	借：递延所得税负债（折旧、摊销对应部分） 贷：未分配利润——年初 借：递延所得税负债（存货对应部分） 贷：未分配利润——年初

提示：

①如果存货第一年全部出售，则无需编制评估增值对出售应补记的成本分录。

②以上分录照抄上年度分录，注意存货出售的情况。



冲刺串讲

(2) 投资后的第2年

时点		账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后的第2年	当年情况	——	借：管理费用等（需补提折旧、摊销） 贷：固定资产——累计折旧 无形资产——累计摊销 借：营业成本（评估增值的存货对外出售） 贷：存货



冲刺串讲

补充：考虑所得税的影响

时点		账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后第2年	当年情况	——	借：递延所得税负债（当期补提折旧、摊销的金额×税率） 贷：所得税费用 借：递延所得税负债（当期售出存货的金额×税率） 贷：所得税费用



冲刺串讲

第二种情形：评估减值（以应收账款为例）

①投资当年年末（账面必须调公允）

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资当年年末	借：资本公积 贷：应收账款	假设按照评估价格收回 借：应收账款 贷：信用减值损失



冲刺串讲

补充：考虑所得税的影响

时点	账面必须调公允	后续变动需考虑
投资当年年末	借：递延所得税资产 贷：资本公积	借：所得税费用 贷：递延所得税资产

提示：以上分录可以合并。



冲刺串讲

(2) 投资后的第2年

时点		账面必须调公允	后续变动需考虑
投资后的第2年	前情提要	借：资本公积——年初 贷：未分配利润——年初（应收账款已按评估金额收回，不存在了）	应收已经收回无需编制调整分录
		补充：考虑所得税影响 借：递延所得税资产 贷：资本公积——年初	补充：考虑所得税影响 借：未分配利润——年初 贷：递延所得税资产
	当年情况	款项已经收回，就不存在对第2年的影响了	



冲刺串讲

注意：

被购买方账面净利润和未分配利润需要根据以上调整分录进行调整，分别加或减损益科目。即，

调整后子公司净利润

= 账面净利润 - 成本费用（借方）+ 成本费用（贷方）

调整后未分配利润

= 期初未分配利润（期初账面或调整后）+ 调整后子公司净利润 - 提取的盈余公积 - 分配的现金股利

或

= 期末账面未分配利润 + 成本费用（贷方） - 成本费用（借方）



冲刺串讲

(3) 成本需要转权益

①被购买方实现净利润

借：长期股权投资

贷：投资收益

亏损则为反向

注意：

本处的净利润不能使用被购买方的账面净利润，而应该使用经过调整后的净利润或净亏损。（调整因素仅限于评估增值/减值，不涉及内部交易，如内部交易影响损益，应单独考虑）



冲刺串讲

②被购买方派发现金股利

借：投资收益

贷：长期股权投资

③被购买方其他综合收益发生变动

借：长期股权投资

贷：其他综合收益

或反向



冲刺串讲

④被购买方除净损益、派发现金股利和其他综合收益以外的影响所有者权益变动的因素

借：长期股权投资

贷：资本公积

或反向



冲刺串讲

(4) 长投权益互相抵

借：股本（实收资本）

资本公积（调整后的金额）

其他综合收益

盈余公积

未分配利润（调整后的金额）

商誉（仍为购买日确认的商誉金额）

贷：长期股权投资（调整后的金额）

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东投资
持股比例）



冲刺串讲

(5) 利润分配不能留

借：投资收益（调整后的净利润 $\times$ 持股比例）

少数股东损益（调整后的净利润 $\times$ 少数股东比例）

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配（全部股利）

年末未分配利润（调整后的未分配利润）



冲刺串讲

三、编制合并报表需要抵销的项目

（一）内部债权与债务的抵销

1.在编制合并财务报表时需要进行合并处理的内部债权债务项目主要包括：

- （1）应收账款与应付账款；
- （2）应收票据与应付票据；
- （3）预付账款与预收账款；
- （4）债权投资与应付债券
- （5）其他应收款与其他应付款。



冲刺串讲

2. 内部应收应付款项及其坏账准备的合并处理

在对子公司的应收款项计提坏账准备的情况下，在编制合并财务报表时，随着内部应收款项的抵销，与此相联系也须将该内部应收款项计提的坏账准备予以抵销。

借：应付账款/应付票据/其他应付款

贷：应收账款/应收票据/其他应收款

借：应收账款——坏账准备等

贷：信用减值损失

借：所得税费用

贷：递延所得税资产



冲刺串讲

3.连续编制合并财务报表时内部应收款项及其坏账准备的合并处理

- (1) 将内部应收款项与应付款项予以抵销（当期余额）；
- (2) 将上期信用减值损失中抵销的各内部应收款项计提的相应的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销（期初影响）；
- (3) 对于本期各内部应收款项在个别报表中补提或者冲销的相应坏账准备的数额也应予以抵销。（当期影响）



冲刺串讲

（二）存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理 （内部交易抵销——存货）

1. 交易当期

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销、劳务提供活动所引起的。

从整个企业集团来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动，既不会产生利润，也不会增加商品的价值。因此，在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。（3种情况）



冲刺串讲

第一种情形：购买企业内部购进的商品当期全部实现销售时抵销处理

第二种情形：购买企业内部购进的商品全部未对外销售时的抵销处理

第三种情形：购买企业内部购进的商品当期部分实现销售、部分结存时抵销处理

借：营业收入

贷：营业成本

借：营业成本

贷：存货

借：递延所得税资产

贷：所得税费用



冲刺串讲

2.连续编报

在连续编制合并财务报表的情况下，其具体合并处理程序和方法如下：

（1）将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销。

（2）对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收入及内部销售成本予以抵销。

（3）将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。



冲刺串讲

账务处理如下：

（1）将上期存货中未实现内部销售利润抵销（假设全部出售）

借：未分配利润——年初（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（包含上期和本期的未实现损益）

借：营业成本

贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）



冲刺串讲

（三）内部固定资产交易的抵销处理

内部固定资产交易，是指企业集团内部发生交易的一方与固定资产有关的购销业务。

1. 内部固定资产交易（暂不考虑折旧）

（1）企业将自身生产的产品销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用；

（2）企业将自身的固定资产销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用。

（3）企业将自身的固定资产销售给企业集团内的其他企业作为商品销售。（极为少见）



冲刺串讲

2. 内部固定资产交易且当期计提折旧的合并抵销处理

(1) 将内部交易固定资产相关的销售收入、销售成本以及其原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销；

(2) 将内部交易固定资产当期因未实现内部销售损益而多计提的折旧费用和累计折旧予以抵销。

借：营业收入

贷：营业成本

固定资产

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用



冲刺串讲

3.连续编制合并财务报表时内部交易形成固定资产的抵销处理

(1) 将内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵销，并调整期初未分配利润；

(2) 将以前会计期间内部交易固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利润；

(3) 将当期由于该内部交易固定资产因包含未实现内部销售损益而多计提的管理费用予以抵销。



冲刺串讲

4. 内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理

固定资产清理时可能出现三种情况：期满清理、超期清理、提前清理。（东西不在了换资产处置收益，还在继续用固定资产）

第一种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命届满进行清理时的抵销处理

第二种情况：内部交易固定资产超期使用进行清理期间的合并处理

第三种情况：内部交易固定资产使用期限未满提前进行清理期间的合并处理