

第十八章 合并财务报表

序号	考点	考频
考点一	合并范围的确定	★★
考点二	长期股权投资与所有者权益的合并处理	★★★★★
考点三	内部商品交易的合并处理	★★★
考点四	内部债权债务的合并处理	★★★
考点五	内部交易固定资产和无形资产的合并处理	★★★
考点六	购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理	★★★
考点七	处置对子公司部分股权丧失控制权的处理	★★★★★

考点一

2017年注册会计师《会计》高频考点：合并范围的确定

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：合并范围的确定。本考点属于注会《会计》第十八章合并财务报表第二节合并范围的确定的内容。

【内容导航】

1. 合并范围的确定
2. 控制的判断
3. 合并范围的豁免——投资性主体

【考频分析】

考频：★★

复习程度：了解本考点，熟悉其运用。

【高频考点】合并范围的确定

1. 合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应以控制为基础确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

2. 控制的判断

(1) 控制的二要素：

- ①因涉入被投资方而享有可变回报。

②拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(2) 在判断控制时，投资方应首先考虑被投资方设立的目的及其设计，以识别：①相关活动；②如何对相关活动进行决策；③哪一方拥有现时能力主导这些活动；④哪一方从这些活动中获得回报。

注：此处内容比较晦涩，建议通读了解基本的概念思路即可。

3. 合并范围的豁免——投资性主体

(1) 豁免规定

母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体）纳入合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

(2) 投资性主体的定义

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：

一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金。这是一个投资性主体与其他主体的显著区别。

二是该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报。例如，如果一个基金在募集说明书中说明其投资的目的是为了实现在资本增值、一般情况下的投资期限较长、制定了比较清晰的投资退出战略等，则这些描述与投资性主体的经营目的是一致的；反之，如果该基金的经营目的是与被投资方合作开发、生产或者销售某种产品，则其不是投资性主体。

三是该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。对于投资性主体而言，相对于合并子公司财务报表或者按照权益法核算对联营企业或合营企业的投资，公允价值计量所提供的信息更具有相关性。

(3) 投资性主体的特征

投资性主体通常应当符合下列四个特征：

一是拥有一个以上投资。投资性主体通常会同时持有多项投资，以分散风险，但通过直接或间接投资于另一持有有多项投资的投资性主体的，也可能是投资性主体。

二是拥有一个以上投资者。

三是投资者不是该主体的关联方。

四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。

(4) 投资性主体的转换

①当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予以合并，其会计处理参照部分处置子公司股权但不丧失控制权的处理原则：终止确认与其他子公司相关资产（包括商誉）及负债的账面价值，以及其他子公司相关少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值，并按照对该子公司的投资在转变日的公允价值确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，同时将对该子公司的投资在转变日的公允价值作为处置价款，其与当日合并财务报表中该子公司净资产（资产、负债及相关商誉之和，扣除少数股东权益）的账面价值之间的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

②当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价，按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理。

考点二

2017年注册会计师《会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理。本考点属于注会《会计》第十八章合并财务报表第四节长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）和第五节长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）的内容。

【内容导航】

1. 同一控制下企业合并的合并处理
2. 非同一控制下企业合并的合并处理

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】长期股权投资与所有者权益的合并处理

1. 同一控制下企业合并的合并处理

(1) 这种情况下，不会产生新的商誉。

借：股本

 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

(2) 在合并日后，企业编制合并报表时除了需要编制上述分录之外，还需要编制投资收益与利润分配的抵销分录等。

2. 非同一控制下企业合并的合并处理

这种情况下，应该将企业合并成本与应享有子公司可辨认净资产公允价值的份额之间的差额确认为商誉或者负商誉（营业外收入）。

(1) 仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值

借：存货 【评估增值】

 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】

(2) 长期股权投资与所有者权益的抵销分录：

借：股本

 资本公积

其他综合收益

盈余公积

 未分配利润

商誉（或贷方的营业外收入）

贷：长期股权投资

 少数股东权益

购买日以后的每个资产负债表日，企业编制合并财务报表时，除了上述分录以外，还需要编制以下分录：

(1) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）

①对于应享有子公司当期实现净利润的份额

借：长期股权投资【子公司调整后净利润×母公司持股比例】

贷：投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录。

②对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润

借：投资收益

贷：长期股权投资

【提示】考试的时候建议将分录（1）和分录（2）分开写

③对于子公司其他综合收益变动

借：长期股权投资

贷：其他综合收益

或做相反分录。

④对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动

借：长期股权投资

贷：资本公积

或做相反分录。

(2) 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

年初未分配利润【子公司】

贷：提取盈余公积【子公司本期计提的金额】

向股东分配利润【子公司本期分配的股利】

年末未分配利润【从上笔抵销分录抄过来的金额】

考点三

2017年注册会计师《会计》高频考点：内部商品交易的合并处理

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：内部商品交易的合并处理。本考点

属于注会《会计》第十八章合并财务报表第六节内部商品交易的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 交易当期的处理
2. 连续编制合并报表的处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】内部商品交易的合并处理

1. 交易当期的处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入(内部销售企业的售价) 贷：营业成本(倒挤) 存货(期末内部购入存货的成本×销售企业的毛利率)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录存货贷方减借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益
(2)抵销存货跌价准备(抵销差额≤内部销售的毛利)	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(贷方所得税费用金额×少数股东持股比例)
(3)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产[(前面抵销分录中的存货项目贷方发生额—借方发生额)×所得税税率] 贷：所得税费用 ◆确认递延所得税时，只需看前面(1)、(2)步所做抵销分录中，“存货”项目(不需考虑其明细项目的差异)账面价值增减变动金额，因抵销分录不影响存货的计税基础，所以“存货”项目账面价值减少金额，就产生了相应的可抵扣暂时性差异，以该差异乘以税率，即为应确认的递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(贷方所得税费用金额×少数股东持股比例)

2. 连续编制合并报表的处理



事 项	会计处理		
	顺流交易	逆流交易	
(1)抵销期初结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益	借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ◆这笔分录实际是将上期所做抵销分录中的损益类项目换成“未分配利润——年初”，同时假定上期期末存货已全部售出，因此贷记“营业成本”，截至本期期末实际未售出的存货中包含的未实现内部销售损益在下面第(3)步中统一抵销		
(2)抵销本期发生的内部存货销售收入和内部销售成本	借：营业收入(本期销售企业内部销售收入的金额) 贷：营业成本		
(3)抵销期末结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益	借：营业成本 贷：存货	同左，同时增加： 对期初的抵销： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初	
(4)抵销根据内部购入存货计提的存货跌价准备	抵销上期内部购入存货多提的存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备(以前多提数) 贷：未分配利润——年初	(以上分录为上年分录金额照抄，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”)
	抵销本期内部购入存货多提的存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	对本期的抵销： 借：少数股东损益
	抵销本期内部购入存货多冲销的存货跌价准备	借：资产减值损失(内部购入方转回的准备—企业集团应转回的准备) 营业成本(内部购入方结转的准备—企业集团应结转的准备) 贷：存货——存货跌价准备	贷：少数股东权益(左方分录中损益类项目贷方减借方金额之差×少数股东持股比例，若差额为负，则做反向分录)
(5)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 ◆这一步是将上期递延所得税资产余额抄下来，相当于递延所得税资产本期期初余额 借：递延所得税资产(前面抵销分录中的存货项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额) 贷：所得税费用 ◆看前面各抵销分录使“存货”项目账面价值增减变动金额，因计税基础不受抵销分录影响，因此该账面价值变动额即本期期末可抵扣暂时性差异余额，以该余额乘以税率，即递延所得税资产期末余额，以期末余额减期初余额，即为本期应确认的递延所得税资产(如为负数，即转回，编制相反分录)		

考点四

2017年注册会计师《会计》高频考点：内部债权债务的合并处理

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：内部债权债务的合并处理。本考点属于注会《会计》第十八章合并财务报表第七节内部债权债务的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 应付账款和应收账款的抵销处理
2. 持有至到期投资与应付债券的抵销处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】内部债权债务的合并处理

1. 应付账款和应收账款的抵消处理

①交易发生当期的处理

内部应收账款抵销时

借：应付账款

 贷：应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

 贷：资产减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：所得税费用

 贷：递延所得税资产

②连续编制合并报表的处理

内部应收账款抵销时

借：应付账款

 贷：应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

 贷：未分配利润——年初

借（或贷）：应收账款——坏账准备

 贷（或借）：资产减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：未分配利润——期初

 所得税费用（或在贷方）

 贷：递延所得税资产

2. 持有至到期投资与应付债券的抵销处理

事 项	具体处理	
抵销持有至到期投资和应付债券	借：应付债券(发行方期末数×内部购买比例) 投资收益(借方差额) 贷：持有至到期投资(购买方期末数) 财务费用(贷方差额)	
抵销内部债券的利息收益和利息支出	将持有至到期投资的投资收益与债券的利息支出相抵销(二者孰低)	借：投资收益 贷：财务费用(费用化的利息) 在建工程(资本化的利息)
	抵销以前期间资本化的利息支出	借：未分配利润——年初 贷：在建工程或固定资产(资本化的利息)
抵销内部债券未支付和未收取的利息	借：应付利息 贷：应收利息	

考点五

2017年注册会计师《会计》高频考点：内部交易固定资产和无形资产的合并处理

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：内部交易固定资产和无形资产的合并处理。本考点属于注会《会计》第十八章合并财务报表第八节内部固定资产交易的合并处理和第九节内部无形资产交易的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 内部固定资产交易的合并处理
2. 内部无形资产交易的合并处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】内部交易固定资产和无形资产的合并处理

1. 内部固定资产交易的合并处理：

①交易发生当期的处理：



抵销事项		会计处理	
		顺流交易	逆流交易
(1)抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	一方销售固定资产给另一方作为固定资产使用	借：营业外收入 贷：固定资产——原价	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益 少数股东权益的金额 = 左方抵销分录中固定资产的贷方金额减去借方金额之差 × 少数股东持股比例
	一方销售存货给另一方作为固定资产使用	借：营业收入(内部销售的售价) 贷：营业成本(内部销售的成本) 固定资产——原价(内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益)	
(2)抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧		借：固定资产——累计折旧(内部交易固定资产当期多计提的折旧) 贷：管理费用等	
(3)抵销当期多计提的减值准备		借：固定资产——固定资产减值准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	
(4)递延所得税的抵销		借：递延所得税资产[(前面抵销分录中固定资产项目的贷方发生额—借方发生额)×所得税税率] 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益(左方分录贷记所得税费用金额×少数股东持股比例) 贷：少数股东权益

②交易后续期间的处理：

抵销事项		会计处理	
		顺流交易	逆流交易
(1)抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	(2)抵销内部交易固定资产以前期间多计提的折旧、减值准备	借：未分配利润——年初 贷：固定资产——原价(固定资产原价中包含的未实现内部销售损益)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录固定资产贷方金额与借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：未分配利润——年初
		借：固定资产——累计折旧/固定资产减值准备 贷：未分配利润——年初	
(3)抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧		借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(左方分录借记固定资产金额×少数股东持股比例)
(4)递延所得税的抵销		借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产(前面抵销分录中的固定资产项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额)	同左，同时增加： 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益(左方分录贷方未分配利润——年初金额×少数股东持股比例) 借：少数股东权益(左方借记所得税费用金额×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益

③内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1) 期满清理	借：未分配利润——年初(清理当期多提的折旧) 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益
(2) 超期清理	不做抵销分录	同左
(3) 提前清理、出售	借：未分配利润——年初(原价中包含的未实现内部销售损益) 贷：营业外收入(或营业外支出) 借：营业外收入(或营业外支出)(以前期间多计提的折旧) 贷：未分配利润——年初 借：营业外收入(或营业外支出)(清理、出售当期多计提的折旧) 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益

2. 内部无形资产交易的合并处理

内部无形资产交易的合并处理与内部固定资产交易的合并处理是相同的原则。

考点六

2017年注册会计师《会计》高频考点：购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理
我们一起来学习 2017年注册会计师《会计》高频考点：购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理。本考点属于注会《会计》第十八章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 母公司购买子公司少数股权的处理
2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理

1. 母公司购买子公司少数股权的处理

①个别报表：应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，确定长期股权投资的入账价值。即按照实际支付价款或公允价值确认长期股权投资。

②合并报表：母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并资产负债表确认资本公积=支付价款-新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额

注：购买子公司少数股权不属于企业合并。

2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

①个别报表：从母公司个别报表角度，应作为处置长期股权投资的处置，确认处置损益。

②合并报表：母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并资产负债表确认资本公积=处置价款-处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产的份额

考点七

2017年注册会计师《会计》高频考点：处置子公司部分股权丧失控制权的处理

我们一起来学习2017年注册会计师《会计》高频考点：处置子公司部分股权丧失控制权的处理。本考点属于注会《会计》第十八章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 一次交易处置子公司
2. 多次交易分步处置子公司

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】处置子公司部分股权丧失控制权的处理

1. 一次交易处置子公司

(1) 个别报表的处理

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

① 处置股权的会计处理

借：银行存款 【收到的价款】

 贷：长期股权投资 【按照比例冲减账面价值】

 投资收益 【差额】

② 处置后剩余股权的会计处理

A. 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

B. 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。

(2) 合并报表的处理

① 剩余股权按丧失控制权日的公允价值计量；

② 处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，计入当期投资收益；

③ 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期损益；

④ 一揽子交易：应将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行处理；丧失控制权之前，每一次出让的差额在合并报表中应确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入当期损益。

2. 多次交易分步处置子公司

(1) 不属于一揽子交易的处理

如果是不属于一揽子交易，应该在丧失对子公司的控制权以前的各项交易中，按照“处置部分股权不丧失控制权的处理”的相关原则进行账务处理。

(2) 属于一揽子交易的处理

如果是属于一揽子交易的,应该将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行账务处理,其中,对于丧失控制权之前的每一次交易,在个别报表中应该将处置价款与处置部分的账面价值的差额计入其他综合收益;在合并报表中,处置价款与处置投资对应的享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的份额之间的差额,应当计入其他综合收益。在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

