

2011年会计职称中级会计实务新版辅导资料(59)中级会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/646/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_646087.htm

第七节 合并财务报表综合举例

为了便于理解和掌握合并财务报表的编制方法，了解合并财务报表的编制过程，本节综合举例说明合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表及合并工作底稿的编制方法和过程。【例19-10】 20x8年1月1日，P公司用银行存款30 000 000元购得S公司80%的股份，取得对S公司的控制权(假定P公司与S公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并，也属于应税合并)。P公司在20x8年1月1日建立的备查簿(见表19-2)中记录了购买日(20x8年1月1日)S公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值信息。20x8年1月1日，S公司股东权益总额为35 000 000元，其中：股本为20 000 000元，资本公积为15 000 000元，盈余公积为0元，未分配利润为0元。P公司和S公司20x8年12月31日个别资产负债表分别见表19-3和表19-4，20x8年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表19-5、表19-6和表19-7。假定S公司的会计政策和会计期间与P公司一致。P公司和S公司适用的所得税率均为25%。除S公司可供出售金融资产存在暂时性差异外，P公司的资产和负债、S公司的其他资产和负债均不存在暂时性差异，在合并财务报表层面出现暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债的确认条件。P公司在编制由P公司和S公司组成的企业集团20x8年合并财务报表时，存在以下内部交易或事项需在合并工作底稿中进行抵销或调整处理。

1. P公司20x8年利润表的营业收入中35 000 000元系向S公司销售产

品实现的销售收入，该产品销售成本为30 000 000元。S公司在本期将该产品全部售出，其销售收入为50 000 000元，销售成本为35 000 000元，反映在S公司20x8年的利润表中。对此，编制合并财务报表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时，应在合并工作底稿(见表19-8)中编制如下抵销分录：(1) 借：营业收入 35 000 000 贷：营业成本 35 000 000

2. S公司20x8年确认的应向P公司支付的债券利息费用为200 000元(假设该债券的票面利率与实际利率相差较小，发生的债券利息费用不符合资本化条件)。在编制合并财务报表时，应将内部债券投资收益与应付债券利息费用相抵销，在合并工作底稿中其抵销分录为：(2) 借：投资收益 200 000 贷：财务费用 200 000

3. S公司20x8年利润表的营业收入中有10 000 000元系向P公司销售商品实现的销售收入，对应的销售成本为8 000 000元。P公司购进的该商品20x8年末对外销售，全部形成期末存货。在编制合并财务报表时，在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：(3) 借：营业收入 10 000 000 贷：营业成本 10 000 000

(4) 借：营业成本 2 000 000 贷：存货 2 000 000

(5) 同时，确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响： $2\,000\,000 \times 25\% = 500\,000$ (元) 借：递延所得税资产 500 000 贷：所得税费用 500 000

4. S公司20x8年以3 000 000元的价格将其生产的产品销售给P公司，销售成本为2 700 000元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为300 000元。P公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按3 000 000元入账。假设P公司对该固定资产按3年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0元。该固定资产交易时间为20x8年1月1日，本章为简化抵销处理，假定P公司该内部交易形成的固定资产20x8年按12个月计提折旧

。在合并工作底稿中有关抵销处理如下：(6) 与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。借：营业收入 3 000 000 贷：营业成本 2 700 000 固定资产原价 300 000 (7) 同时，确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响： $(300\,000 - 100\,000) \times 25\% = 50\,000$ (元)，其中，100 000元为当年已在P公司所得税前扣除的金额。借：递延所得税资产 50 000 贷：所得税费用 50 000 (8) 抵销该固定资产当期多计提的折旧额。该固定资产折旧年限为3年，原价为3 000 000元，预计净残值为0元，20x8年计提的折旧额为1 000 000元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价20x8年应计提的折旧额为900 000元，当期多计提的折旧额为100 000元。应当按100 000元分别抵销管理费用和累计折旧。借：固定资产累计折旧 100 000 贷：管理费用 100 000 通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少100 000元，管理费用减少100 000元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为900 000元，该固定资产当期计提的折旧费为900 000元。

5. P公司将其账面价值为1 300 000元某项固定资产以1 200 000元的价格出售给S公司作为管理用固定资产使用。P公司因该内部固定资产交易发生处置损失100 000元。假设S公司以1 200 000元作为该项固定资产的成本入账，S公司对该固定资产按5年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0元。该固定资产交易时间为20x8年7月1日，本章为简化抵销处理，假定S公司该内部交易形成的固定资产20x8年按6个月计提折旧。在合并工作底稿中有关抵销处理如下：(9) 该固定资产的处置损失与固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。借：固定资产原价 100

000 贷：营业外支出 100 000 (10) 同时，确认该固定资产的应纳税差异性的递延所得税影响： $(100\,000 - 10\,000) \times 25\% = 22\,500$ (元)，其中，10 000元为当年已在S公司所得税前扣除的金额。借：所得税费用 22 500 贷：递延所得税负债 22 500 (11) 抵销该固定资产当期减少计提的折旧额。该固定资产折旧年限为5年，原价为1 200 000元，预计净残值为0元，20x8年计提的折旧额为120 000元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价20x8年应计提的折旧额为130 000元，当期少计提的折旧额为10 000元，应当按10 000元分别抵销管理费用和累计折旧。借：管理费用 10 000 贷：固定资产累计折旧 10 000 通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额增加10 000元，管理费用增加10 000元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为130 000元，该固定资产当期计提的折旧费为130 000元。

6. S公司20x8年实现净利润10 000 000元，计提法定盈余公积1 000 000元，分派现金股利6 000 000元，其中：向P公司分派现金股利4 800 000元，向其他股东分派现金股利1 200 000元，未分配利润为3 000 000元。S公司因持有的可供出售的金融资产的公允价值变动计入当期资本公积的金额为750 000元。20x8年12月31日，S公司股东权益总额为39 750 000元，其中股本为20 000 000元，资本公积为15 750 000元，盈余公积为1 000 000元，未分配利润为3 000 000元。20x8年12月31日，P公司个别资产负债表中对S公司的长期股权投资的金额为30 000 000元，拥有S公司80%的股份(假定未发生减值)。P公司在个别资产负债表中采用成本法核算该项长期股权投资。根据《企业会计准则第33号合并财务报表》的规定，在合并工作底稿中可以将对S公司的长期股权投资由

成本法调整为权益法。《企业会计准则第2号长期股权投资》规定，投资企业在采用权益法确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。在本例中，P公司在编制20x8年合并财务报表时，应当首先根据P公司备查簿中记录的S公司可辨认资产、负债在购买日(20x8年1月1日)的公允价值的资料(见表19-2)，调整S公司的净利润。按照P公司备查簿中的记录，在购买日，S公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与账面价值存在差异仅有一项，即甲办公楼，公允价值高于账面价值的差额为1 000 000元(7 000 000-6 000 000)，按年限平均法每年应补计提的折旧额为50 000元(1 000 000÷20)。假定甲办公楼用于S公司的总部管理。在合并工作底稿中应作的调整分录如下：(12) 借：管理费用 50 000 贷：固定资产累计折旧 50 000 注：《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定，企业股权收购时，收购方取得的股权(即对子公司的长期股权投资)的计税基础应以公允价值为基础确定，即意味着对子公司的长期股权投资在初始确认时与其计税基础不存在差异，在合并财务报表层面，母公司对子公司的长期股权投资实际上代表了子公司的各项资产、负债，也即意味着子公司的各项资产、负债在合并财务报表层面在税收上实际是按公允价值确定计税基础的，与会计上相同，不存在暂时性差异。因此，母公司在合并财务报表层面不需要对子公司该项固定资产及其折旧确认递延所得税影响或所得税影响。据此，以S公司20x8年1月1日各项可辨认资产、负债等的公允价值为基础，抵销未实现内部销售损益后，重新确定的20x8

年净利润为：100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。
。详细请访问 www.100test.com