

2017 税务师考试《财务与会计》第二十章高频考点汇总

第二十章 合并财务报表

序号	考点	考频
考点一	长期股权投资与所有者权益的合并处理	★★
考点二	内部商品交易的合并处理	★★★
考点三	内部债权债务的合并处理	★★★
考点四	内部固定资产交易的合并处理	★★★

2017 税务师《财务与会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理

【内容导航】

1. 同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理
2. 非同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理

【考频分析】

考频：★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点。

【高频考点】长期股权投资与所有者权益的合并处理

1. 同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理

项目	具体核算	
长期股权投资按权益法调整	净损益调整	借：长期股权投资 贷：投资收益
	分配现金股利调整	借：投资收益 贷：长期股权投资
	其他综合收益发生变动	借：长期股权投资 贷：其他综合收益
	除净损益、利润分配及其他综合收益之外其他所有者权益变动调整	借：长期股权投资 贷：资本公积—其他资本公积
	连续编制合并报表时	借：长期股权投资 贷：未分配利润—年初

		其他综合收益
合并抵消处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵消	借：实收资本 / 股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润—年末 贷：长期股权投资（母公司对该特定子公司投资的账面余额+成本法转为权益法的调整数） 少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东持股比例）
	投资收益与子公司利润分配项目的抵消	借：投资收益 [子公司调整后净利润×母公司持股比例] 少数股东损益 [子公司调整后净利润×少数股东持股比例] 未分配利润—年初 贷：提取盈余公积 向所有者（股东）分配利润 [子公司当年宣告股利] 未分配利润—年末

2. 非同一控制下长期股权投资与所有者权益的合并处理

项目	具体核算	
按公允价值的调整	第一年： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积 借：管理费用等 贷：固定资产—累计折旧等	以后年度： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积 借：未分配利润—年初 管理费用等 贷：固定资产—累计折旧等
长期股权投资	净损益调整	借：长期股权投资 贷：投资收益

投资 按权 益法 的调 整		◆如果购买日被合并方可辨认资产等公允价值与账面价值不等时, 需要先对被投资方实现的账面净损益进行调整
	分配现金股利调整	借: 投资收益 贷: 长期股权投资
	其他综合收益发生变动	借: 长期股权投资 贷: 其他综合收益
	除净损益、利润分配及其他综合收益之外其他所有者权益变动调整	借: 长期股权投资 贷: 资本公积—其他资本公积
	连续编制合并报表时	借: 长期股权投资 贷: 未分配利润—年初 其他综合收益
合并 抵消 处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵消	借: 实收资本 / 股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润—年末 商誉 贷: 长期股权投资 (母公司对该特定子公司投资的账面余额+成本法转为权益法的调整数) 少数股东权益 (子公司的所有者权益×少数股东持股比例) 营业外收入 (负商誉)
	投资收益与子公司利润分配项目的抵消	借: 投资收益 [子公司调整后净利润×母公司持股比例] 少数股东损益 [子公司调整后净利润×少数股东持股比例] 未分配利润—年初 贷: 提取盈余公积 向所有者 (股东) 分配利润 [子公司当年宣告股

		利]
		未分配利润一年末

【提示】（1）抵消分录中的金额以调整后的金额为准。如，子公司未分配利润=未分配利润年初数+调整后的净利润-分配的现金股利-提取的盈余公积

（2）购买方接受被购买方的资产按公允价值核算，如果计税基础为原账面价值。当原账面价值小于公允价值，则产生的暂时性差异应确认递延所得税负债。此时，商誉=合并成本-（被合并方可辨认净资产公允价值-递延所得税负债）×持股比例。

（3）如为全资子公司，则上述抵消分录中无“少数股东权益”和“少数股东损益”项目。

（4）在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益（此时少数股东权益以负数列示）。



2017 税务师《财务与会计》高频考点：内部商品交易的合并处理

【内容导航】

1. 内部商品购销当期的合并处理
2. 连续编制合并财务报表的相关合并处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题、多项选择题和计算题的常设考点。

【高频考点】内部商品交易的合并处理

1. 内部商品购销当期的合并处理

项目	会计处理
（1）抵消期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入（内部销售方的售价） 贷：营业成本（倒挤） 存货（期末内部购入存货的成本×销售方的毛利率）
（2）抵消存货跌价准备（抵消差额≤内部销售的毛利）	借：存货-存货跌价准备（内部购入方计提数-集团应提数） 贷：资产减值损失

<p>(3) 递延所得税的抵消</p>	<p>借：递延所得税资产〔前面抵消分录中存货项目贷方发生额－借方发生额〕×所得税税率〕</p> <p>贷：所得税费用</p> <p>◆确认递延所得税时，只需看前面（1）、（2）步所做抵消分录中，“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，因抵消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</p>
---------------------	---

2. 连续编制合并财务报表的相关合并处理

项目	会计处理
(1) 抵消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	<p>借：未分配利润—年初</p> <p>贷：营业成本</p> <p>◆这笔分录实际是将上期所做抵消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）步中统一抵消</p>
(2) 抵消本期发生的内部交易存货销售收入和内部交易存货销售成本	<p>借：营业收入（本期销售企业内部销售收入的金额）</p> <p>贷：营业成本</p>
(3) 抵消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	<p>借：营业成本</p> <p>贷：存货</p>
(4) 抵消根据内部购入存货计提的存货跌价准备抵消	<p>上期内部购入存货多提的存货跌价准备</p> <p>借：存货—存货跌价准备（以前多提数）</p> <p>贷：未分配利润—年初</p>
	<p>抵消本期内购入存货多提的存货跌价准备</p> <p>借：存货——存货跌价准备（当期多提数）</p> <p>贷：资产减值损失</p>
	<p>抵消本期内购入</p> <p>借：资产减值损失（期末结存存货多转回的跌价准备）</p>

	入存货多冲销的 存货跌价准备	营业成本（本期已销存货多转销的跌价准备） 贷：存货——存货跌价准备（当期多冲销数）
(5) 递延所得税的抵消	 中华会计网校 www.chinaacc.com	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（前面抵消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 ◆前面各抵消分录使“存货”项目账面价值增减变动金额，因计税基础不受抵消分录影响，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）

2017 税务师《财务与会计》高频考点：内部债权债务的合并处理

【内容导航】

应收账款与应付账款的抵消

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点。

【高频考点】内部债权债务的合并处理

时期	项目	会计处理
当年编制合并报表的抵消	抵消内部应收账款和应付账款	借：应付账款（期末数） 贷：应收账款（期末数）
	抵消根据内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款—坏账准备 贷：资产减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产

连续编制合并报表的抵消	抵消内部应收账款和应付账款	借：应付账款（期末数） 贷：应收账款（期末数）
	抵消根据期初内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款—坏账准备 贷：未分配利润—年初 借：未分配利润—年初 贷：递延所得税资产
	抵消本期根据内部应收账款计提或冲销的坏账准备	借：应收账款—坏账准备 贷：资产减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产 (或做相反分录)

2017 税务师《财务与会计》高频考点：内部固定资产交易的合并处理

【内容导航】

1. 内部固定资产交易发生当期的合并处理
2. 连续编制合并报表的抵消处理
3. 内部交易的固定资产清理期间的合并处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点。

【高频考点】内部固定资产交易的合并处理

1. 内部固定资产交易发生当期的合并处理

项目	会计处理	
(1) 抵消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
	一方销售存货给另一方作为固定资产使用	借：营业收入（内部销售方的售价） 贷：营业成本（内部销售方的成本） 固定资产——原价（内部购进方多计的原价）

(2) 抵消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) 抵消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－集团应提数） 贷：资产减值损失
(4) 递延所得税的抵消	借：递延所得税资产〔（前面抵消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

2. 连续编制合并报表的抵消处理

项目	会计处理
(1) 抵消内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	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）
(2) 抵消内部交易固定资产以前期间多计提的折旧、减值准备	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) 抵消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
(4) 递延所得税的抵消	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（前面抵消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）

【提示】（1）这类交易过程中发生的相关税费（如增值税、消费税等），将支付给外部第三方，因此不构成未实现内部销售损益，无需抵消。固定资产安装过程中发生的相关支出，站在集团角度，它也是集团取得固定资产所发生的必要支出，因此也不属于未实现内部销售损益，无需抵消。

（2）内部无形资产交易的抵消处理思路与固定资产类似，不再详述。

3. 内部交易的固定资产清理期间的合并处理

项目	会计处理
(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
(2) 超期清理	不做抵消分录
(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

【提示】固定资产出售时若属于处置收益，上述分录中使用“营业外收入”，若属于处置损失，上述分录中使用“营业外支出”。