

企业会计准则—合并报表

宁波博创海纳投资管理有限公司



目 录

01 合并报表的产生

02 合并报表的概念

03 合并范围的确定

04 合并原则与基本程序

05 合并的实质性程序与内容

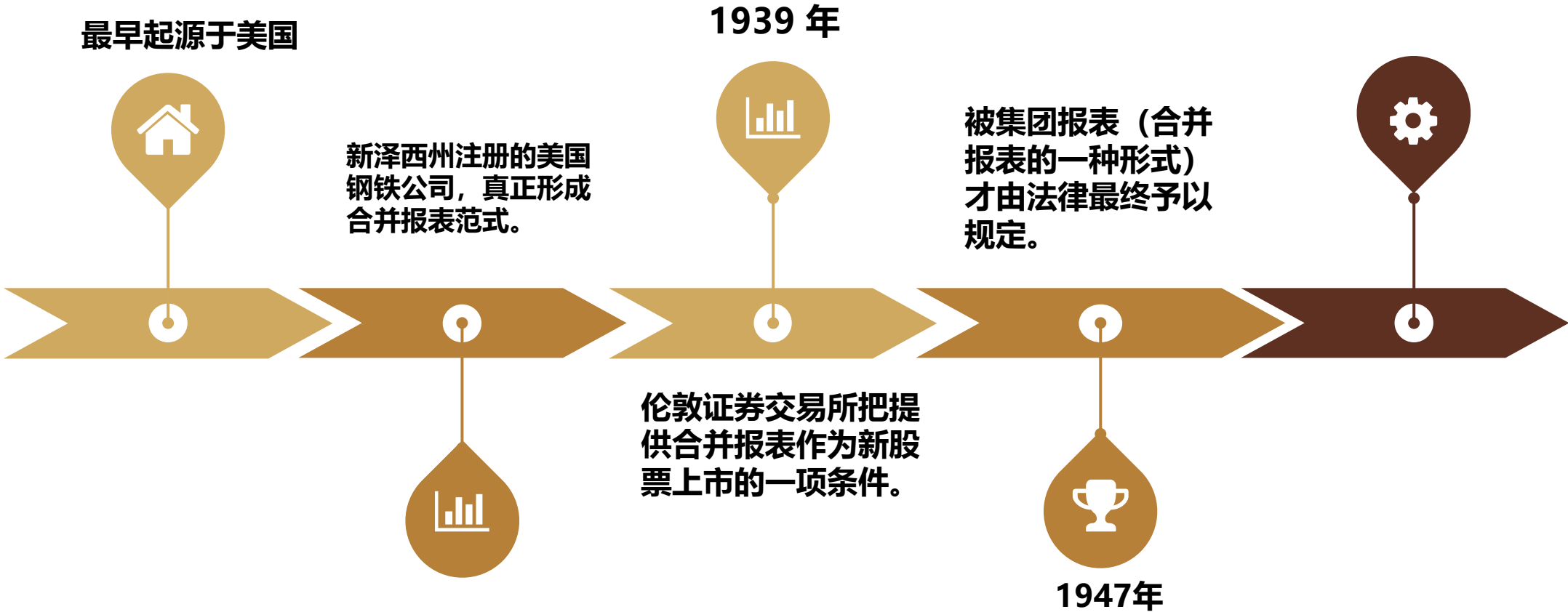
06 特殊交易的会计处理



合并报表的产生

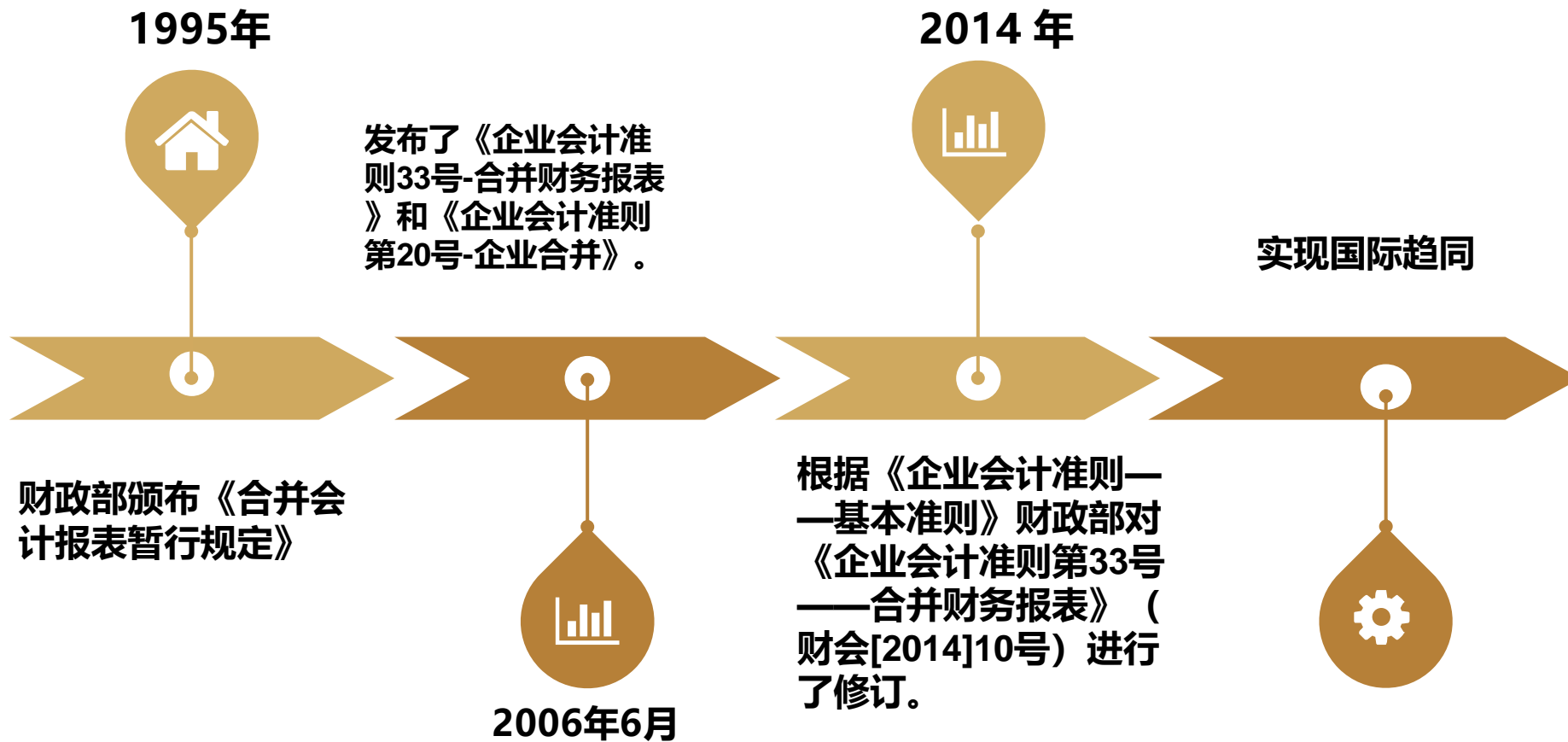
(一) 合并报表的发展历程

1、国际范围内的最早使用



(二) 合并报表的发展历程

2、国内采用和修订过程



• 母公司理论

➤ **理念：**在企业集团内的股东只包括母公司的股东，将子公司少数股东排除在外。

➤ **方法：**以这个会计主体编制的合并资产负债表中的股东权益和合并损益表中的净利润仅指母公司拥有和所得部分，把合并会计报表看作是母公司会计报表的延伸和扩展。

• 实体理论

➤ **理念：**在企业集团内把所有的股东同等看待，不论是母公司股东还是少数股东均作为该集团内的股东，它强调的是集团所有成员企业构成一个经济实体。

➤ **方法：**采用这种理论编制的合并会计报表，对集团内部成员之间的交易，均属于内部交易，未实现的内部销售损益均抵销。

国际财务报告准则与我国的企业会计准则均采用实体理论

• 所有权理论

➤ **理念：**既不强调集团的法定控制关系，也不强调企业集团各成员企业构成的经济实体，而是强调编制合并报表的企业对另一个企业的经济活动和财务决策具有重大的影响的所有权。

➤ **方法：**比例合并。



合并报表的概念

(一) 合并财务报表概述

概述

➤ **准则第二条规定**，合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

(二) 编制合并财务报表是母公司的法定义务

准则第四条规定：母公司应当编制合并财务报表

➤ **根据应用指南规定：**本准则第四条规定，母公司应当编制合并财务报表。如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应编制合并财务报表。除上述情况外，**本准则不允许有其他情况的豁免。**

(三) 合并财务报表格式

基本要求

- 合并财务报表至少包括：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。
- 其中：一般企业、商业银行、保险公司和证券公司等的合并资产负债表、合并利润表和合并所有者权益变动表以**单体财务报表为基础**，增加：

(三) 合并财务报表格式

报表项目	合并报表增加内容
合并资产负债表	<p>在所有者权益项目下增加“归属于母公司所有者权益合计”。</p> <p>在所有者权益项目下，增加“少数股东权益”项目。</p>
合并利润表	<p>在“净利润”项目下增加“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”两个项目。</p> <p>同一控制下企业合并增加子公司的，当期合并利润表中还应在“净利润”项目下增加“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目。</p> <p>在“综合收益总额”项目下增加“归属于母公司所有者的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目。</p>
合并现金流量表	<p>在“吸收投资收到的现金”项下单列“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”。</p> <p>“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项下单列“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”。</p>
合并所有者权益变动表	应增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况

一般风险准备*		
未分配利润		
归属于母公司所有者权益 (或股东权益) 合计		
少数股东权益		
所有者权益(或股东权益) 合计		
负债和所有者权益(或股东权益) 总计		
(二) 按所有权归属分类		
1. 归属于母公司股东的净利润(净亏损以“-”号填列)		
2. 少数股东损益(净亏损以“-”号填列)		
七、综合收益总额		
(一) 归属于母公司所有者的综合收益总额		
(二) 归属于少数股东的综合收益总额		
二、筹资活动产生的现金流量		
吸收投资收到的现金		
其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润		

(三) 合并报表格式的选择

1、对于纳入合并财务报表的子公司既有一般工商企业，又有金融企业等的

- **情形一：**如果母公司在企业集团经营中权重较大，以母公司主业是一般企业还是金融企业确定其报表类别，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目。
- **情形二：**如果母公司在企业集团经营中权重不大，以企业集团的主业确定其报表类别，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目。

2、不符合上述情况的

- 合并财务报表采用一般企业报表格式，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目
- **本讲义以一般性工商企业为基础编制**



合并范围的确定

(一) 合并范围的确定原则



以控制为基础确定合并范围

本准则第七条规定：**合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。**



控制定义

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。

(二) 控制的三项基本要素



基本要素



- ◆ **投资方拥有对被投资方的权力：实质性权利。**有表决权但不一定拥有实质性权力，例如，破产清算程序中的子公司。



- ◆ **因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。**可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报。根据合同安排的实质，而不是法律形式判断。



- ◆ **有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。**只有当投资方不仅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来影响其回报的金额时，投资方才控制被投资方。
- ◆ **判断行使决策权时的主要责任人还是代理人的身份**



实务中，以“控制”为目的的股权结构设置？

(三) 对被投资方可分割部分的控制



投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断

少数情况下,如果有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的,投资方应当将被投资方的一部分(以下简称“该部分”)视为被投资方可分割部分,进而判断是否控制该部分:

实质隔离

- 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源,不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债;
- 除与该部分相关的各方外,其他方不享有与该部分资产相关的权利,也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

(四) 投资性主体



定义



◆ 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。



◆ 二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。



◆ 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。

(四) 投资性主体



同时满足四个特征：

一是拥有一个以上投资；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。

穿透考虑

准则第二十四条规定：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。



日常给企业做股权架构搭设时，平台性控股公司（假设直接持股60%）是否是投资性主体？

投资性主体的转换

01

持续判断

✘ 当有事实和情况表明构成投资性主体定义的各项要素发生变化，或者任何典型特征发生变化时，应当重新评估其是否符合投资性主体。

02

转换处理

✘ 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行会计处理。



合并原则与基本程序

(一) 编制原则



◆ **以个别财务报表为基础编制。** 符合财务报表编制的一般原则和基本要求。



◆ **一体性原则：**

- ✘ 在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待,视为一个会计主体,旨在反映合并财务报表主题作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。
- ✘ 对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务,应当视为同一会计主体的内部业务处理。



◆ **重要性原则。** 母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑,包括对项目重要性的判断,进行取舍。

(二) 前期准备工作



——前期准备工作才是编制合并报表的核心工作，是一切工作的基础。

主要包括以下几个方面：

- ◆ **统一母子公司的会计政策编制。** 会计政策是编制财务报表的基础。统一母公司和子公司的会计政策是保证母子公司财务报表各项目反映内容一致的基础。境外子公司财务报表的重新编报或调整。
- ◆ **统一母子公司的资产负债表日及会计期间。** 母公司和子公司的个别财务报表只有在反映财务状况的日期和反映经营成果的会计期间都一致的情况下，才能进行合并。境外子公司资产负债表日和会计期间的调整。
- ◆ **对子公司以外币表示的财务报表进行折算。** 对母公司和子公司的财务报表进行合并，其前提必须是母子公司个别财务报表所采用的货币计量单位一致。

(二) 前期准备工作

- ◆ **收集编制合并财务报表的相关资料。** 合并财务报表以母公司和其子公司的财务报表以及其他有关资料为依据，由母公司合并有关项目的数额编制。

- ◆ **要求子公司及时提供下列有关资料：**
 - 子公司合并期间的财务报表；
 - 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额。
 - 与母公司不一致的会计期间的说明；
 - 与母公司及与其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料，包括但不限于内部购销交易、债权债务、投资及其产生的现金流量和未实现内部销售损益的期初、期末余额及变动情况等资料；
 - 子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料；
 - 编制合并财务报表所需的其他资料，如非同一控制下企业合并购买日的公允价值资料及相关资产后续变化情况等。



本部分资料的完备性与真实性是合并财务报表编制的重要基础。

(三) 编制程序

真的极为复杂吗？

注册会计师考试教材《会计》：合并财务报表的编制是一项**极为复杂**的工作，不仅涉及本企业会计业务和财务报表，而且还是涉及纳入合并范围的子公司的会计业务和财务报表。

(三) 编制程序

合并财务报表编制的一般程序

- ◆ **第一步：设置合并工作底稿。** 在合并工作底稿中，对母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表各项目的数据进行汇总、调整和抵销处理。
- ◆ **第二步：将个别财务报表的数据过入合并工作底稿。** 个别财务报表数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行**加总**。
- ◆ **第三步：编制调整分录和抵销分录。** 编制调整分录与抵销分录，进行调整抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容。目的在于将因会计政策及计量基础的差异对个别财务报表的影响进行调整，以及将个别财务报表各项目的加总数据中重复的因素等予以抵销或调整等。
- ◆ **第四步：计算合并财务报表各项目的合并金额。** 分别计算合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。
- ◆ **第五步：填列合并财务报表。** 根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、成本费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。

(三) 编制程序

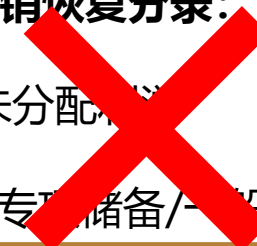
其中计算合并财务报表各项目的合并金额时，根据应用指南：“专项储备”和“一般风险准备”项目由于既不属于实收资本（或股本）、资本公积，也与留存收益、未分配利润不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当按归属于母公司所有者的**份额予以恢复**。

个人解读：
因“专项储备”和“一般风险准备”是在会计期间内从成本、费用中计提，合并权益法核算和抵销投资收益时，子公司除实收资本和资本公积外的权益类项目都被合并至合并报表“未分配利润”科目，由于“专项储备”和“一般风险准备”其专用性，需按原计提及使用情况持续反映其余额，并不会因合并报表的“一体性原则”假设，随着子公司主体的消失而消失。

合并抵销恢复分录：

借：未分配利润

贷：专项储备/一般风险准备





合并的实质性程序与内容

(一) 合并财务报表理论的核心性原则



我国合并财务报表的编制遵循的是实体理论

也就是将母公司及所有子公司视同一个经济实体，旨在按照统一的会计政策反映合并财务报表主体作为一个主体的财务状况、经营成果及现金流量情况。

理论实质

编制合并财务报表时的核心是：作为会计主体间发生的需要会计处理的事项，以合并主体的角度视同主体内部非会计处理事项（合并层面视同没发生）。

抵销分录公式

抵销分录 = 个体报表层面的会计分录 - 合并层面的会计分录

(二) 编制合并报表需要抵销的项目

一、合并日编制合并报表抵销事项

—— 同一控制下取得子公司编制合并财务报表

- **初始投资成本，根据准则规定：**同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在**最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额**作为长期股权投资的初始投资成本。
- 长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。
- **根据本准则第三十八条：**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。**

1、同一控制下企业合并

【例1】甲公司2020年3月1日，通过同一控制下合并取得A公司80%股权，A公司2020年2月28日资产负债表显示所有者权益为4000万元，明细如下：实收资本1000万元、资本公积1500万元，盈余公积800万元，未分配利润700万元。根据上述规定，甲公司账面确认对A公司的长期股权投资初始成本为3200万元。

合并抵销分录：

借：实收资本（或股本）	1000
资本公积	1500
盈余公积	800
未分配利润	700
贷：长期股权投资	3200
少数股东权益	800

合并预期结果：抵销后合并报表的股东权益完全反映**母公司**在合并日合并财务报表的**股东权益**，“少数股东权益”增加额为本子公司增加的少数股东权益额。

1、同一控制下企业合并

如果被合并方合并前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。

【续例】假设A公司是企业家M总于2017年12月31日通过支付3000万元从外部个人受让80%股权取得，2017年12月31日A公司账面净资产2500万元（与可辨认净资产公允价值一致）。形成
 $= 3000 - 2500 * 80\% = 1000$ 万元商誉。

则，合并抵销分录：

借：实收资本（或股本） 1000
 资本公积 1500
 盈余公积 800
 未分配利润 700
贷：长期股权投资 4200
 少数股东权益 800 (4000*20%)
 资本公积 -1000

甲公司合并日长期股权投资初始投资成本 = $1000 + 4000 * 80\% = 4200$ 万元。

2、非同一控制下企业合并

—— 非同一控制下取得子公司编制合并财务报表

- 根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014修订）》第五条，“（二）非同一控制下的企业合并，购买方在**购买日**应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定的**合并成本**作为长期股权投资的初始投资成本。”
- 编制合并财务报表时，非同一控制下取得子公司的长期股权投资的初始成本为支付的公允价值额。如果购买日子公司资产负债含有公允价值变动情况，**需要先将帐面资产价值调整为公允价值。**
- 通过在合并工作底稿中编制调整分录进行，实际上相当于将各项资产负债的公允价值变动先模拟入账，然后再以购买日子公司各项资产、负债的公允价值为基础编制购买的合并财务报表。

2、非同一控制下企业合并

【例2】甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）是一家从事新能源产业开发的上市公司。2×13年1月1日，甲公司以定向增发普通股股票的方式，从非关联方处购买取得了A股份有限公司（以下简称“A公司”）70%的股权，于同日通过产权交易所完成了该项股权转让程序，并完成了工商变更登记。甲公司定向增发普通股股票10000万股，每股面值为1元，每股市场价格为2.95元。甲公司与A公司属于非同一控制下的企业。

A公司2×13年1月1日（购买日）资产负债表有关项目信息列示如下：

（1）股东权益总额为32000万元。其中：股本为20000万元，资本公积为8000万元，盈余公积为1200万元，未分配利润为2800万元。

（2）应收账款账面价值为3920万元，经评估的公允价值为3820万元；存货的账面价值为20000万元，经评估的公允价值为21100万元；**固定资产账面价值为18000万元，经评估的公允价值为21000万元**，固定资产评估增值为公司办公楼增值，该办公楼采用年限平均法计提折旧，该办公楼的剩余折旧年限为15年。

2、非同一控制下企业合并

抵销前应该先将A公司资产负债账面价值调整为公允价值，调整分录（相当于调整A公司的单体报表，只是在合并层面做）

借：存货	1100
固定资产	3000
贷：应收账款	100
资本公积	4000

注：调整后，A公司股东权益总额为36000（32000+4000）万元。其中：股本为20000万元，资本公积为12000（8000+4000）万元，盈余公积为1200万元，未分配利润为2800万元。

则，合并抵销分录：

合并日编制合并财务报表的抵销分录：

借：股本	20000
资本公积	12000
盈余公积	1200
未分配利润	2800
商誉	4300【29500-（20000+12000+1200+2800）*70%】
贷：长期股权投资—A公司	29500
少数股东权益	10800

购买日信息的备查：股权取得时的子公司各类资产公允价值资料作为备查留档，待后续各合并报表编制日，在合并报表层面进行合并抵销调整。

2、非同一控制下企业合并

【续例】 固定资产折旧，后续每月合并报表层面，固定资产评估增值部分3000万元，需要在合并报表层面按月补充计提折旧。
月补充计提折旧金额
 $=3000/15/12=16.67$ 万元



则，合并抵销分录：

借：管理费用 16.67万元

贷：累计折旧-房屋建筑物 16.67万元

次年，首先滚动调整上一年补提的折旧

借：期初未分配利润

$16.67*12=200$ 万元

贷：累计折旧-房屋建筑物 200万元

二、报表日常规合并抵销事项

—— 连续编制合并财务报表时，需要调整及抵销事项：

- 根据合并日子公司账面资产负债公允价值变动资料及本期相关情况调整所属子公司的资产负债表及利润表。
- **当期及前期**母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等交易形成的单体表列示项目，**站在合并主体的角度抵销，包括内部未实现收益、资产减值损失、递延所得税影响、资产处置收益等。**
- 母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备及涉及的递延所得税项目。
- 按照权益法核算（模拟）对母公司（包括子公司之间）的长期股权投资进行调整。
- 长期股权投资与子公司所有者权益之间的抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。
- 子公司利润分配项目抵销。
- 母公司与子公司、子公司相互之间的现金收支项目应当相互抵销。

(三) 抵销事项的资料准备细节



—— 权益与损益抵销项目基本根据子公司提供的报表及编制资料，结合股权投资资料即可实现。



核心

- 合并抵销资料的核心是：内部交易资料的整理与标准化，一旦子公司数量增加，必须设计统一严格的内部关联交易统计明细表。
- 内部统计明细的设计必须充分考虑报表附注、现金流量表及财务分析的需求。

(四) 抵销分录编制的核心原则

一、内部关联交易抵销

- 所有的内部需要抵销的关联交易，均属于站在母子公司及子公司之间会计主体角度需要会计处理，而站在合并会计主体的报表角度部分会计分录属于内部不需要会计处理的。
- 那么，当期发生的关联交易，站在合并主体角度将“**多余**”会计分录消除掉，需要补充的会计分录补充出来，即是抵销或调整分录。

(四) 抵销分录编制的核心原则

内部关联交易抵销案例分析：

【例3】 甲公司报告期内向A子公司销售商品一批，销售价格1000万元（不含税），甲公司账面价值700万元。截止报告期末A公司以银行转账方式向甲公司支付了500万元，账龄1年内的应收款项按照会计政策计提坏账准备5%，企业所得税税率均为25%，上述价格均为不含税，增值税税率10%。

合并抵销情形及案例

情形一：假定A公司上述商品报告期内尚未对外销售。

甲公司个体报表的会计处理：

借：应收账款 1100万元
 贷：营业收入 1000万元
 应交税金——应交增值税（销项税额） 100万元
 借：营业成本 700万元
 贷：存货 700万元
 借：银行存款 550万元
 贷：应收账款 550万元

按照坏账准备政策1年以内账龄按照5%计提减值准备，则甲公司计提A公司坏账准备 $550 \times 5\% = 27.5$ 万元。产生递延所得税资产 $27.5 \times 25\% = 6.875$ 万元。

借：资产减值准备 27.5万元
 贷：坏账准备——应收账款 27.5万元
 借：递延所得税资产 6.875万元
 贷：所得税费用 6.875万元

A公司个体报表的会计处理：

借：存货 1000万元
 应交税金——应交增值税（进项税额） 100万元
 贷：应付账款 1100万元
 借：应付账款 550万元
 贷：银行存款 550万元

合并抵销情形及案例

案例分析：针对上述处理，从销售的角度，甲公司销售给A公司相当于存货地点转移了一下，根据税法规定产生增值税纳税义务，但存货价值并没有变化。货币资金也相当于左口袋到右口袋没有变化，应收账款与应付账款也都没有发生变化。但从汇总角度：营业收入+1000万元，营业成本+700万元，存货+300万元，应收应付分别+550万元。递延所得税资产、坏账准备—应收账款+27.5万元，递延所得税资产、所得税费用+6.875万元。



所以编制合并报表时，抵销分录：

借：营业收入 1000万元
 贷：营业成本 700万元
 存货 300万元（内部交易未实现利润）
 借：应付账款 550万元
 贷：应收账款 550万元
 借：坏账准备—应收账款 27.5万元
 贷：资产减值准备 27.5万元
 借：所得税费用 6.875万元
 贷：递延所得税资产 6.875万元

此外，内部交易未实现利润在合并层面看是一个虚拟利润，A公司为此缴纳的企业所得税是一个递延概念，形成递延所得税资产，合并调整分录：

借：递延所得税资产 75万元 (300*25%)
 贷：所得税费用 75万元

内部关联交易抵销案例分析

情形二：假定A公司上述商品报告期内全部对外销售，不含税售价1100万元。

甲公司个体报表的会计处理：

借：应收账款 1100万元
 贷：营业收入 1000万元
 应交税金——应交增值税（销项税额） 100万元
借：营业成本 700万元
 贷：存货 700万元
借：银行存款 550万元
 贷：应收账款 550万元

A公司个体报表的会计处理：

借：存货 1000万元
 应交税金——应交增值税（进项税额） 100万元
 贷：应付账款 1100万元
借：应付账款 550万元
 贷：银行存款 550万元
借：应收账款 1210万元
 贷：营业收入 1100万元
 应交税金——应交增值税（销项税额） 110万元
借：营业成本 1000万元
 贷：存货 1000万元

内部关联交易抵销案例分析

【案例分析】 在先不考虑坏账准备及递延所得税影响的情况下，针对上述处理，从销售的角度，甲公司销售给A公司相当于存货地点转移了一下，A公司对外销售才是真正实现了销售。在集团合并主体的角度看，相当于直接做了一笔对外销售1100万元，即：

借：应收账款 1210万元
贷：营业收入 1100万元
 应交税金—应交增值税（销项税额） 110万元

借：营业成本 700万元
贷：存货 700万元

所以编制合并报表时，对单体会计报表虚增的会计科目金额，做抵销分录：

借：营业收入 1000万元
贷：营业成本 1000万元

借：应付账款 550万元
贷：应收账款 550万元

递延所得税资产、资产减值准备抵销，同上（略）

内部关联交易抵销案例分析

情形三：假定A公司上述商品报告期内50%对外销售，售价550万元。

甲公司个体报表的会计处理：

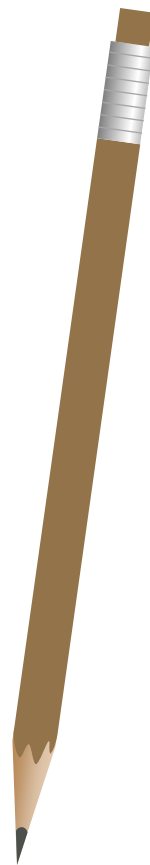
借：应收账款 1100万元
 贷：营业收入 1000万元
 应交税金——应交增值税（销项税额） 100万元

借：营业成本 700万元
 贷：存货 700万元

借：银行存款 550万元
 贷：应收账款 550万元

借：坏账准备——应收账款 27.5万元 (550*5%)
 贷：资产减值准备 27.5万元

借：所得税费用 6.875万元 (27.5*5%)
 贷：递延所得税资产 6.875万元



A公司个体报表的会计处理：

借：存货 1000万元
 应交税金——应交增值税（进项税额） 100万元

贷：应付账款 1100万元

借：应付账款 550万元
 贷：银行存款 550万元

借：应收账款 605万元
 贷：营业收入 550万元
 应交税金——应交增值税（销项税额） 55万元

借：营业成本 500万元
 贷：存货 500万元

内部关联交易抵销案例分析

案例分析：在先不考虑坏账准备及递延所得税影响的情况下，针对上述处理，从集团整体销售的角度，甲公司销售给A公司相当于存货地点转移了一下，A公司对外销售才是真正实现了销售。在集团合并主体的角度看，相当于直接做了一笔对外销售550万元，即：

借：应收账款 605万元
 贷：营业收入 550万元
 应交税金—应交增值税（销项税额） 55万元
 借：营业成本 350万元
 贷：存货 350万元



所以编制合并报表时，抵销分录：

①已经实现销售部分抵消：
 借：营业收入 500
 贷：营业成本 500

②地点转移，尚未实现销售部分抵消：
 借：营业收入 500
 贷：营业成本 350
 存货 150
 借：应付账款 550
 贷：应收账款 550

③报告期内尚未销售的50%存货中包含的未实现内部交易对应的递延所得税，合并抵消分录：
 借：递延所得税 37.5万元
 贷：所得税费用 37.5万元

内部关联交易抵销案例分析

——下一期间，连续编制合并报表时报表

【续例】假定下一期间存货再卖剩余部分的20%，不含税销售价格150万元。则相当于在A公司账面500万元、在集团层面350万元的存货，再销售20%。A公司欠甲公司的550万一直未偿还，1-2年坏账准备比例10%。

A子公司个体报表的会计处理：

借：应收账款 165万元
 贷：营业收入 150万元
 应交税金——应交增值税（销项税额）
 15万元
 借：营业成本 (500*20%) 100万元
 贷：存货 100万元



甲公司个体报表的会计处理：

补提对A公司应收账款的坏账准备和递延所得税
 借：资产减值准备 27.5万元
 贷：坏账准备—应收账款 27.5万元
 借：递延所得税资产 6.875万元
 贷：所得税费用 6.875万元

内部关联交易抵销案例分析

——下一期间，连续编制合并报表时报表

抵销分录（滚动抵消）

➤1、滚动抵消的原因：

合并财务报表的编制是以个别报表为基础，下一期间汇总起来的期初未分配利润中在合并层面依然包含影响利润的上期应抵销未抵销项目金额，因此必须将上期抵销的资产、负债账面价值中包含的对本期期初未分配利润的影响予以消除。

➤2、滚动抵消常用的方法

将上期抵消分录中影响净利润或期初未分配利润的科目，在本期直接改为期初未分配利润即可，金额不变。

借：期初未分配利润 500万元
 贷：期初未分配利润 350万元
 营业成本 30万元 (150*20%)
 存货 120万元
 借：坏账准备—应收账款 55万元
 贷：期初未分配利润 27.5万元
 资产减值准备 27.5万元
 借：期初未分配利润 6.875万元
 所得税费用 6.875万元
 贷：递延所得税资产 13.75万元
 最后，内部销售存货尚未实现利润120万元对应在甲公司已经缴纳的企业所得税，调整分录：
 借：递延所得税资产 30万元
 所得税费用 7.5万元
 贷：期初未分配利润 37.5万元

——购买企业内部购进的商品作为固定资产使用时的抵销处理

【例4】 母公司个别利润表的营业收入中有500万元，系向子公司销售其生产的设备取得的收入，该设备生产成本为400万元。子公司个别资产负债表固定资产原价中包含有该设备的原价，该设备系12月购入并投入办公用途使用，本期末计提折旧，该固定资产原价中包含有100万元未实现内部销售损益。

【案例分析】 站在整个企业集团的角度，相当于自产的设备转为固定资产使用，存货价值转为固定资产即可。因此销售企业因该固定资产交易所实现的收入、结转的成本都应抵销，购买企业固定资产原值中包含的未实现内部销售损益也是虚增，应予以抵销。

①本期抵销分录：

借：营业收入	500万元
贷：营业成本	400万元
固定资产	100万元

②下期抵销分录：

假设该设备按5年计提折旧，不考虑残值，第二年的抵销及调整分录：

借：期初未分配利润	100万元
贷：固定资产	100万元

站在企业集团固定资产价值为400万元，年折旧额80万元；而站在购买企业个别报表看，固定资产入账价值500万元，年折旧额100万元，故站在合并层面看多计提折旧20万应予以抵销。

借：管理费用	20万元
贷：固定资产—累计折旧	20万元

内部关联交易抵销案例分析

内部交易固定资产清理期间的合并处理

【续例】 上述案例，假设该固定资产在之后第五年的12月底处置，子公司对该固定资产清理时实现固定资产清理净收益14万元。该固定资产原价和累计折旧转销，第五年底个别资产负债表已无该固定资产的列示。

①内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售利润，调整期初未分配利润：

借：期初未分配利润 100万元
 贷：固定资产原价 100万元
 借：固定资产原价 100万元
 贷：资产处置收益 100万元

②以前会计期间因固定资产原价中包含未实现内部销售利润多计提的折旧，调整期初未分配利润：

借：累计折旧 80万元
 贷：期初未分配利润 80万元
 借：资产处置收益 80万元
 贷：累计折旧 80万元

③将本期因固定资产原价中包含未实现内部销售利润多计提的折旧抵销：

借：资产处置收益 20万元
 贷：累计折旧 20万元
 借：累计折旧 20万元
 贷：管理费用 20万元

以上三笔抵销分录，可合并如下：

借：期初未分配利润 20万元
 贷：管理费用 20万元

二、权益及利润分配抵销

• 权益抵销

➤方法：权益抵销首先将长期股权投资模拟权益法核算，将本期损益与其他权益变动确认后，使长期股权投资与子公司权益相对应。然后与子公司的权益一一对应抵销，等同于初次抵销。

• 利润分配抵销

➤方法：子公司利润分配项目，按照实体理论，相当于内部交易，并不需要利润分配。按照利润分配的反方向抵销投资收益与少数股东损益即可。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：投资收益
少数股东损益
利润分配——年初未分配利润
贷：利润分配——本年提取盈余公积
——本年利润分配
——年末未分配利润

合并工作底稿过程演示

情形一合并工作底稿过程演示

项目	母公司	子公司	合计数	调整分录		抵消分录		少数股东权益	合计数
				借方	贷方	借方	贷方		
银行存款	550		550						550
应收账款余额	550		550				550		0
减：坏账准备	27.5		27.5			27.5			0
应收账款账面价值	522.5		522.5				522.5		0
存货		1000	1000				300		700
长期股权投资	500		500				500		0
递延所得税资产	6.875		6.875	75			6.875		75
应交税费	100	-100	0						0
应付账款	275	550	825			550			275
实收资本	1000	500	1500			500			1000
盈余公积	20.4375	5	25.4375			5	-20.438		0
未分配利润	183.938	45	228.938			45	-133.94		50
营业收入	1000	0	1000			1000			0
营业成本	700	0	700				700		0
信用减值准备	27.5	0	27.5				27.5		0
所得税费用	68.125	0	68.125		75	6.875			0
净利润	204.375	0	204.375		75	1006.88	727.5		0

上述合并底稿的其他合并基础假设说明：1、母公司甲公司的资产负债表、利润表是平的，在上述内部交易之外，还有外部应付账款275万元，实收本子1000万元。假设全年只有一笔内部交易，形成利润。2、子公司收到母公司500万出资款，全年只有一笔内部采购，盈余公积及未分配利润为上年集团外部销售业务经营累计。



特殊交易的会计处理

(一) 增加子公司

在企业合并发生当期的期末和以后会计期间，母公司应当根据本准则的规定编制合并财务报表。

—— 同一控制下增加子公司

▶ **合并处理的核心原则：**同一控制下企业合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体**自最终控制方开始实施控制时一直是**
一体化存续下来的。

- ◆ 编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，合并资产负债表的留存收益项目应当**反映母子公司视同一直作为一个整体运行至合并日应实现的**盈余公积和未分配利润的情况，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。
- ◆ 编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自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，而不是从合并日开始纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。**(备考合并利润表)**在合并利润表中单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目进行反映。
- ◆ 现金流量表合并处理同利润表。

(一) 增加子公司

—— 非同一控制下增加子公司

- ▶ **合并处理的核心原则：**应当从购买日开始编制合并财务报表，在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。
- ◆ 企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表进行调整。
- ◆ 在编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。
- ◆ 现金流量表合并处理同利润表。

(二) 处置子公司

合并处理方式

➤如果母公司处置子公司或业务，失去对子公司或业务的控制，被投资方从处置日开始不再是母公司的子公司，不应继续将其纳入合并财务报表的合并范围（即：**不合并资产负债表**），在编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

➤在编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自**当期期初至处置日**的收入、费用、利润纳入合并利润表；

➤在编制合并现金流量表时，应将该子公司或业务自**当期期初至处置日**的现金流量纳入合并现金流量表。

(三) 购买少数股东股权

准则规定：

➤ 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的，本准则第四十七条规定，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。

(四) 处置对子公司投资的会计处理

准则规定：

➤处置对子公司的投资：既包括母公司处置对子公司长期股权投资但不丧失控制权的情况，也包括处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的情况。

一、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的

➤本准则第四十九条规定，**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。

二、母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的

(四) 处置对子公司投资的会计处理

1、一次性交易的处置

➤本准则第五十条规定，母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价和剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

➤与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

(四) 处置对子公司投资的会计处理

2、所得税费用的考虑

➤ **实务考虑：**由于股权投资的处置往往需要董事会和股东大会的审议，涉及重大交易还需要相关监管部门的审批核准，后续公司还要进行股权交割和工商登记变更等手续，期间涉及流程和手续较多，从公司有明确意图处置股权至实际转移之间往往存在跨期的情况。

➤ 如果资产负债表日股权处置已由股东大会等权力机构审议通过，也经相关监管部门审批批准，即使尚未办理实际转移手续等，公司处置该项长期股权投资的意图已经十分清晰，将股权处置损益的所得税影响延迟到下一会计期间进行处理往往会导致低估递延所得税负债、高估利润的情况。因此，如果预期出现母公司处置股权至实际转移之间存在跨期的情况，母公司应在合并财务报表中考虑上述递延所得税的影响。

会计上按照股权处置损益实质确定转让时点进行处理，法定纳税义务时间：股权交割日。

借：所得税费用

贷：递延所得税负债

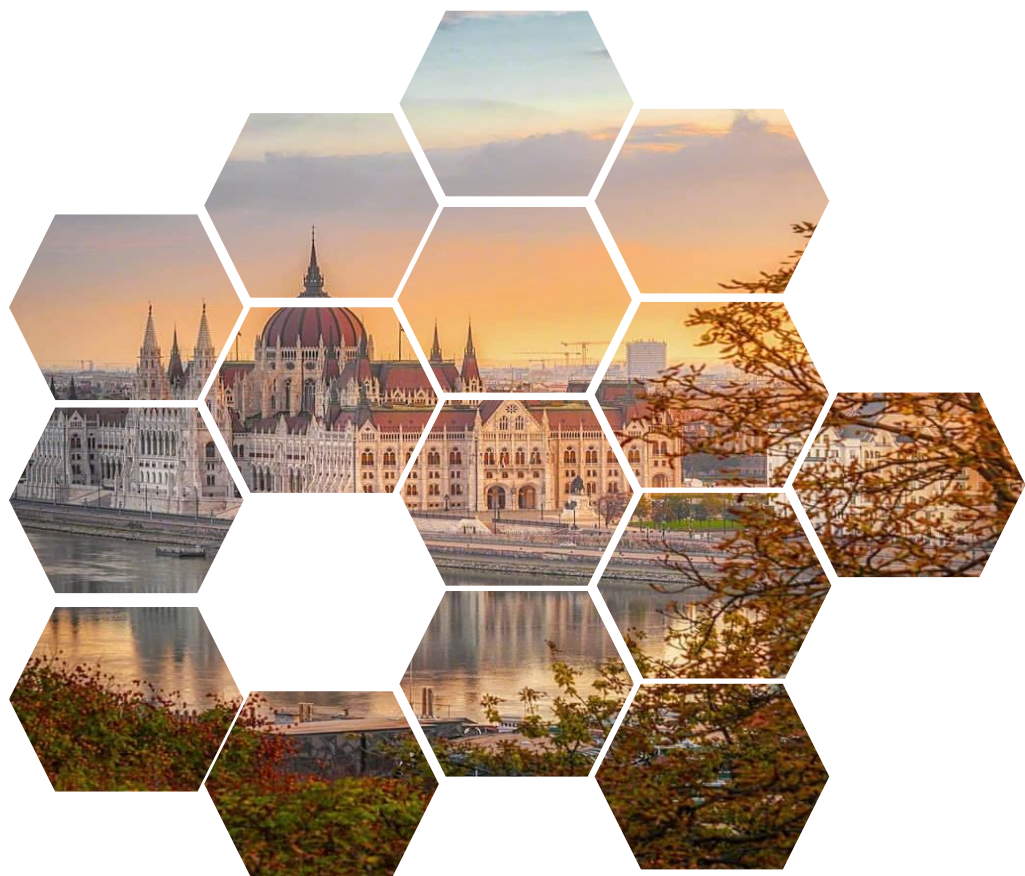
(五) 因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例

➤**处理原则：**子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，在这种情况下，**应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。**

(六) 其他特殊交易

站在企业集团整体的角度，时刻保持合并调整意识！！

➤本准则第五十条规定，对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所述的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，在编制合并财务报表时，应站在企业集团角度对该特殊交易或事项予以调整，即合并调整分录。



感谢聆听

THANK YOU

宁波博创海纳投资管理有限公司