优秀财务人员攻略

带你走出合并报表迷宫——

DAINI ZOUCHU HEBING BAOBIAO MIGONG

合并财务报表编制案例分析

主编⊙徐　微

立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

优秀财务人员攻略

带你走出合并报表迷宫——

DAINI ZOUCHU HEBING BAOBIAO MIGONG

合并财务报表编制案例分析

主编⊙徐　微

立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

带你走出合并报表迷宫:合并财务报表编制案例分析/徐微主编.
—上海:立信会计出版社,2009.9
(优秀财务人员攻略)
ISBN 978-7-5429-2374-5

Ⅰ.带… Ⅱ.徐… Ⅲ.企业合并—会计报表—编制—案例—分析
Ⅳ.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 162957 号

策划编辑 蔡伟莉
责任编辑 张 蕾

带你走出合并报表迷宫——合并财务报表编制案例分析

出版发行 立信会计出版社
地 址 上海市中山西路 2230 号
邮 编 200235
电 话 (021)64411389
传 真 (021)64411325
网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net
网上书店 www.lixinbook.com Tel (021)64411071
经 销 各地新华书店

印 刷 北京佳顺印务有限公司
开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张 20 插页 1
字 数 307 千字
版 次 2009 年 9 月第 1 版
印 次 2009 年 9 月第 1 次
印 数 1—10 000
书 号 ISBN 978-7-5429-2374-5/F·2074
定 价 38.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前　言

19世纪末，美国发生第一次并购浪潮，此后在西方发达国家又发生了四次并购浪潮，从而实现了企业规模扩大和企业垄断。我国企业合并浪潮首次是发生在1949年以后，主要是带有社会主义改造性质的公有经济对私营工商企业的合并。20世纪90年代以后，我国企业合并不仅形式多样而且规模空前。企业为了扩大甚至垄断产品市场、实行多样化经营从而快速在全国范围内兼并其他企业，全球经济一体化使得兼并重组在世界范围内开展。在此前提下，一套反映集团整体财务状况、经营业绩及未来前景的合并财务报表对企业财务信息使用者来说不仅相关而且非常必要。

自2007年起，与国际财务报告准则实质性趋同的新《企业会计准则》体系在上市公司中执行，2008年在央企和地方国企执行并逐步向所有企业推广执行。新《企业会计准则》在财务报表的格式和内容上较原准则有很大变化，尤其对合并财务报表的编制和披露提出了很多新要求。新准则对合并企业财务报表采用实体理论编制，是在集团公司全体股东的立场上设计合并财务报表，有利于避免一些母公司利用控制关系，人为地粉饰财务报表的情况发生。

由于企业合并日趋复杂，企业规模日益扩大，本书在介绍、讲解编制合并财务报表理论的基础上，着重对合并报表案例进行详尽分析，意在对实务操作进行全面指导。希望能够指导企业更好地按照新准则披露财务信息，尤其是集团公司编制合并报表、公允地反映公司整体的财务状况、经营成果及现金流量。本书包括七章内容，从简单到复杂、从理论到实践、从分项到综合地对合并财务报表的编制进行了细致分析。首先，简单介绍了财务报表及合并财务报表的内容及特点，并重点说明了

合并财务报表的编制程序及披露要求；其次，针对企业不同的合并方式对企业合并的会计处理及合并报表的编制进行介绍，并对案例进行分析；再次，分别对合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表进行介绍，详细说明了编制方法并分析了典型案例；最后，对合并报表的综合案例进行分析，指导企业全面掌握报表的编制及披露。

编　　者

2009 年 8 月

目录

第一章
概述

第一节 财务报表概述 …… 2
一、财务报表的概念 …… 2
二、财务报告列报的要求 …… 3
三、资产负债表概述 …… 6
四、利润表概述 …… 9
五、现金流量表概述 …… 10
六、所有者权益变动表概述 …… 12
第二节 合并财务报表的概念及意义 …… 13
第三节 合并财务报表的范围 …… 13
第四节 合并财务报表的程序 …… 21
第五节 合并财务报表的附注 …… 23
一、附注的概况 …… 23
二、附注披露的内容 …… 24
第六节 合并财务报表的审核 …… 43
一、核对净利润 …… 43
二、核对“归属于母公司所有的净利润” …… 43
三、核对利润分配 …… 44
四、核对所有者权益 …… 44

第二章
企业合并

第一节 企业合并的概述 …… 46
一、企业合并的概念 …… 46
二、企业合并的类型 …… 48
三、企业合并下长期股权投资的核算 …… 49
四、案例分析 …… 53
第二节 同一控制下企业合并案例分析 …… 55
一、同一控制下企业合并处理原则 …… 55
二、同一控制下企业合并的财务处理 …… 57
三、案例分析 …… 60
第三节 非同一控制下企业合并案例分析 …… 70
一、非同一控制下企业合并的处理原则 …… 70
二、非同一控制下企业合并的财务处理 …… 78
三、通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并 …… 78
四、反向购买的处理 …… 79
五、购买子公司少数股权的处理 …… 81
六、被购买方的财务处理 …… 82
七、案例分析 …… 82

第三章
合并资产负债表

第一节 合并资产负债表概述 …… 100
一、合并资产负债表的定义和特点 …… 100
二、合并资产负债表的格式 …… 101
第二节 对子公司的个别财务报表调整案例分析 …… 103
一、属于同一控制下企业合并中取得的子公司 …… 103

二、属于非同一控制下企业合并中取得的子公司 … 103
三、案例分析 …… 104
第三节 按权益法调整对子公司的长期股权投资案例分析 … 108
一、按权益法调整长期股权投资概述 …… 108
二、案例分析 …… 110
第四节 编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目 …… 115
一、长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理 …… 115
二、内部债权与债务的抵销处理 …… 118
三、存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理 …… 120
四、内部固定资产交易的抵销处理 …… 123
五、案例分析 …… 127
第五节 在报告期内增减子公司在合并资产负债表的处理案例分析 …… 170
一、在报告期内增加子公司在合并资产负债表的反映 …… 170
二、在报告期内处置子公司在合并资产负债表的反映 …… 171
三、案例分析 …… 171
第六节 合并资产负债表编制案例分析 …… 181
第七节 合并资产负债表的格式举例 …… 189

第四章 合并利润表

第一节 合并利润表概述 …… 196
一、合并利润表的定义和内容 …… 196
二、合并利润表的格式 …… 196
第二节 编制合并利润表时进行抵销处理案例分析 …… 198
一、内部营业收入和内部营业成本的抵销处理 …… 198

二、购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理 …… 199
三、内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理 …… 200
四、内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销处理 …… 200
五、内部相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理 …… 200
六、案例分析 …… 202
第三节 报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析 …… 208
一、报告期内增加子公司在合并利润表中的反映 … 208
二、报告期内处置子公司在合并利润表的反映 …… 208
第四节 合并利润表编制案例分析 …… 209
第五节 子公司发生超额亏损在合并报表中的反映 …… 210
第六节 合并利润表的格式举例 …… 211

第五章 合并现金流量表

第一节 合并现金流量表概述 …… 216
一、合并现金流量表的定义和内容 …… 216
二、合并现金流量表的格式 …… 217
第二节 编制合并现金流量表时进行抵销处理案例分析 …… 219
一、企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理 …… 219
二、企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理 …… 219
三、企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理 …… 220

四、企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理 …… 220
五、企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理 … 221
六、案例分析 …… 221
第三节 在报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析 …… 226
一、在报告期内增加子公司在合并现金流量表中的反映 …… 226
二、在报告期内处置子公司在合并现金流量表的反映 …… 227
三、案例分析 …… 227
第四节 合并现金流量表中有关少数股东权益项目的案例分析 …… 231
第五节 合并现金流量表编制案例分析 …… 232
第六节 合并现金流量表的格式举例 …… 234

第六章
合并所有者权益变动表

第一节 合并所有者权益变动表概述 …… 240
一、合并所有者权益变动表定义和内容 …… 240
二、合并所有者权益变动表格式 …… 241
第二节 合并所有者权益变动表编制案例分析 …… 242
第三节 合并所有者权益变动表的格式举例 …… 243

第七章
综合案例分析

第一章
概　述

第一节　财务报表概述
第二节　合并财务报表的概念及意义
第三节　合并财务报表的范围
第四节　合并财务报表的程序
第五节　合并财务报表的附注
第六节　合并财务报表的审核

第一节 财务报表概述



一、财务报表的概念

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述，是会计要素确认、计量的结果和综合性描述，会计准则中对会计要素确认、计量过程中所采用的各项会计政策被企业实际应用后将有助于促进企业可持续发展，反映企业管理层受托责任的履行情况。企业在生产经营过程中通过应用会计准则实现发展战略，需要经过一套完整的结构化的报表体系，科学的进行列报。投资者等报表使用者通过全面阅读和综合分析财务报表，可以了解和掌握企业过去和当前的状况，预测企业的未来发展趋势，从而作出相关决策。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注。

财务报表可以按照不同的标准进行分类：

（1）按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表。中期财务报表是以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报表，包括月报、季报和半年报等。中期财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注，其中，中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与年度财务报表相一致。与年度财务报表相比，中期财务报表中的附注披露可适当简略。

（2）按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表。个别财务报表是由企业在自身会计核算基础上对账簿记录进行加工而编制的财务报表，它主要用以反映企业自身的财务状况、经营成果和现金流量情况。合并财务报表是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体，根据母公司和所属子公司的财务报表，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量的财务报表。

二、财务报告列报的要求

（一）依据各项会计准则进行确认和计量的结果编制财务报表

企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循各项具体会计准则的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业应当在附注中对遵循企业会计准则编制的财务报表这一情况作出声明，只有遵循了企业会计准则的所有规定时，财务报表才可被称为“遵循了企业会计准则”。

企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，也就是说，企业采用的不恰当的会计政策，不得通过在附注中披露等其他形式予以更正，企业应当对交易和事项进行正确的确认和计量。

（二）列报基础

持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。企业会计准则规范的是持续经营条件下企业对所发生交易和事项确认、计量及报表列报；相反，如果企业经营出现了非持续经营，致使以持续经营为基础编制财务报表不再合理的，企业应当采用其他基础编制财务报表。财务报表准则的规定是以持续经营为基础的。

在编制财务报表的过程中，企业管理层应当对企业持续经营的能力进行评价，需要考虑的因素包括市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价后对企业持续经营的能力产生严重怀疑的，应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的重要的不确定因素。

非持续经营是企业在极端情况下出现的一种情况，非持续经营往往取决于企业所处的环境以及企业管理部门的判断。一般而言，企业如果存在以下情况之一，则通常表明其处于非持续经营状态：① 企业已在当期进行清算或停止营业。② 企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业。③ 企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。

企业处于非持续经营状态时，应当采用其他基础编制财务报表，比如破产企业的资产采用可变现净值计量、负债按照其预计的结算金额计量等。由于企业在持续经管和非持续经营环境下采用的会计计量基础不同，产生的经营成果和财务状况不同，因此在附注中披露非持续经营信

息对报表使用者而言非常重要。在非持续经营情况下，企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报，披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。

（三）重要性和项目列报

财务报表是通过对大量的交易或其他事项进行处理而生成的，这些交易或其他事项按其性质或功能汇总归类而形成财务报表中的项目。关于项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。总的原则是，如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目合并列报；如具有重要性，则应当单独列报。具体而言，应当遵循以下几点：

（1）性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报，但是不具有重要性的项目可以合并列报。比如存货和固定资产在性质上和功能上都有本质差别，必须分别在资产负债表上单独列报。

（2）性质或功能类似的项目，一般可以合并列报，但是对其具有重要性的类别应该单独列报。比如原材料、低值易耗品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存货，因此可以合并列报，合并之后的类别统称为“存货”在资产负债表上单独列报。

（3）项目单独列报的原则不仅适用于报表，还适用于附注。某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但是可能对附注而言却具有重要性，在这种情况下应当在附注中单独披露。仍以上述存货为例，对某制造业企业而言，原材料、包装物及低值易耗品、在产品、库存商品等项目的重要性程度不足以在资产负债表上单独列示，因此在资产负债表上合并列示，但是鉴于其对该制造业企业的重要性，应当在附注中单独披露。

（4）无论是财务报表列报准则规定的单独列报项目，还是其他具体会计准则规定单独列报的项目，企业都应当予以单独列报。

重要性是判断项目是否单独列报的重要标准。企业会计准则首次对“重要性”概念进行了定义，即如果财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，则该项目就具有重要性。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断：一方面，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动、是否对企业的财务状况和经营成果具有较大影响等因素；另一方面，判断项目

金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定。

（四）列报的一致性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比。为此，财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的分类、排列顺序等方面。

当会计准则要求改变，或企业经营业务的性质发生重大变化后、变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息时，财务报表项目的列报是可以改变的。

（五）财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。这是因为，如果相互抵销，所提供的信息就不完整，信息的可比性大为降低，难以在同一企业不同期间以及同一期间不同企业的财务报表之间实现相互可比，报表使用者难以据以作出判断。比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，如果相互抵销就掩盖了交易的实质。又如，收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。

以下两种情况不属于抵销，可以以净额列示：① 资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样才反映了资产当时的真实价值，并不属于上面所述的抵销。② 非日常活动并非企业主要的业务，且具有偶然性，从重要性来讲，非日常活动产生的损益以收入和费用抵销后的净额列示，对公允反映企业财务状况和经营成果影响不大，抵销后反而更能有利于报表使用者的理解。因此，非日常活动产生的损益应当以同一交易形成的收入扣减费用后的净额列示，并不属于抵销。例如非流动资产处置形成的利得和损失，应按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的余额列示。

（六）比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，目的是向报表使用者提供对比数据，提高信息在会计期间的可比性，以反映企业财务状况、经营成果和现金流量的发展趋势，提高报表使用者的判断与决策能力。

在财务报表项目的列报确需发生变更的情况下，企业应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项目金额。但是，在某些情况下，对上期比较数据进行调整是不切实可行的，此时应当在附注中披露不能调整的原因。

（七）财务报表表首的列报要求

财务报表一般分为表首、正表两部分，其中，在表首部分企业应当概括地说明下列基本信息：① 编报企业的名称，如企业名称在所属当期发生了变更的，还应明确标明。② 对资产负债表而言，须披露资产负债表日，面对利润表、现金流量表、所有者权益变动表而言，须披露报表涵盖的会计期间。③ 货币名称和单位，按照我国企业会计准则的规定，企业应当以人民币作为记账本位币列报，并标明金额单位，如人民币元、人民币万元等。④ 财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

（八）报告期间

企业至少应当编制年度财务报表。根据《中华人民共和国会计法》的规定，会计年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。因此，在编制年度财务报表时，可能存在年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况，比如企业在年度中间（如 3 月 1 日）开始设立等，在这种情况下，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因，并应当说明由此引起财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

三、资产负债表概述

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。例如，公历每年 12 月 31 日的财务状况，它反映的就是该日的情况。

资产负债表主要提供有关企业财务状况方面的信息，即某一特定日期关于企业资产、负债、所有者权益及其相互关系。资产负债表的作用

包括：第一，可以提供某一日期资产的总额及其结构，表明企业拥有或控制的资源及其分布情况，使用者可以一目了然地从资产负债表上了解企业在某一特定日期所拥有的资产总量及其结构；第二，可以提供某一日期的负债总额及其结构，表明企业未来需要用多少资产或劳务清偿债务以及清偿时间；第三，可以反映所有者所拥有的权益，据以判断资本保值、增值的情况以及对负债的保障程度。

（一）资产

资产负债表中的资产反映由过去的交易、事项形成并由企业在某一特定日期所拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产应当按照流动资产和非流动资产两大类别在资产负债表中列示，在流动资产和非流动资产类别下进一步按性质分项列示。

1. 流动资产和非流动资产的划分

资产负债表中的资产应当分别流动资产和非流动资产列报，因此区分流动资产和非流动资产十分重要。资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

（1）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。这主要包括存货、应收账款等资产。需要指出的是，变现一般针对应收账款等而言，指将资产变为现金；出售一般针对产品等存货而言；耗用一般指将存货（如原材料）转变成另一种形态（如产成品）。

（2）主要为交易目的而持有。这主要是指根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》划分的交易性金融资产。

（3）预计在资产负债表日起一年内（含一年）变现。

（4）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。在实务中存在用途受到限制的现金或现金等价物，比如用途受到限制的信用证存款、汇票存款、技改资金存款等，这类现金或现金等价物如果作为流动资产列报，可能高估了流动资产金额，从而高估流动比率等财务指标，影响到使用者的决策。

2. 正常营业周期

值得注意的是，判断流动资产、流动负债时所称的一个正常营业周期，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。

正常营业周期通常短于一年，在一年内有几个营业周期。但是，也存在正常营业周期长于一年的情况，如房地产开发企业开发用于出售的

房地产开发产品，造船企业制造的用于出售的大型船只等，从购买原材料进入生产，到制造出产品出售并收回现金或现金等价物的过程，往往超过一年，在这种情况下，与生产循环相关的产成品、应收账款、原材料尽管是超过一年才变现、出售或耗用，仍应作为流动资产列示。

当正常营业周期不能确定时，应当以一年（12 个月）作为正常营业周期。

（二）负债

资产负债表中的负债反映在某一特定日期企业所承担的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债应当按照流动负债和非流动负债在资产负债表中进行列示，在流动负债和非流动负债类别下再进一步按性质分项列示。

1. 流动负债与非流动负债的划分

流动负债的判断标准与流动资产的判断标准相类似。负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：① 预计在一个正常营业周期中清偿。② 主要为交易目的而持有。③ 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。④ 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

值得注意的是，有些流动负债，如应付账款、应付职工薪酬等，属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。尽管这些经营性项目有时在资产负债表日后超过一年才到期清偿，但是它们仍应划分为流动负债。

2. 资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分的影响

流动负债与非流动负债的划分是否正确，直接影响到对企业短期和长期偿债能力的判断。如果混淆了负债的类别，将歪曲企业的实际偿债能力，误导报表使用者的决策。对于资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分的影响，需要特别加以考虑。

总的原则是，企业在资产负债表上对债务流动和非流动的划分，应当反映在资产负债表日有效的合同安排，考虑在资产负债表日起一年内企业是否必须无条件清偿，而资产负债表日之后、财务报告批准报出日前的再融资等行为，与资产负债表日判断负债的流动性状况无关。只要不是在资产负债表日或之前所做的再融资、展期或提供宽限期等，都不能改变对某项负债在资产负债表日的分类，因为资产负债表日后的再融资、展期或贷款人提供宽限期等，都不能改变企业应向外部报告的在资

产负债表日合同性（契约性）的义务，该项负债在资产负债表日的流动性性质不受资产负债表日后事项的影响。

（1）资产负债表日起一年内到期的负债。对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，从资产负债表日来看，此项负债仍应当归类为流动负债。

（2）违约长期债务。企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。这是因为，在这种情况下，债务清偿的主动权并不在企业，企业只能被动地无条件归还贷款，而且该事实在资产负债表日即已存在，所以该负债应当作为流动负债列报。但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，企业能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿时，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

（三）所有者权益

资产负债表中的所有者权益是企业资产扣除负债后的剩余权益，反映企业在某一特定日期股东投资者拥有的净资产的总额。资产负债表中的所有者权益类一般按照净资产的不同来源和特定用途进行分类，应当按照实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润等项目分项列示。



四、利润表概述

利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。例如，反映某年 1 月 1 日至 12 月 31 日经营成果的利润表，它反映的就是该期间的情况。

利润表的列报必须充分反映企业经营业绩的主要来源和构成，有助于使用者判断净利润的质量及其风险，有助于使用者预测净利润的持续性，从而作出正确的决策。通过利润表，可以反映企业一定会计期间收入的实现情况，如实现的营业收入有多少、实现的投资收益有多少、实现的营业外收入有多少，等等；可以反映一定会计期间的费用耗费情

况，如耗费的营业成本有多少、营业税金及附加有多少及销售费用、管理费用、财务费用各有多少、营业外支出有多少，等等；可以反映企业生产经营活动的成果，即净利润的实现情况，据以判断资本保值、增值等情况。将利润表中的信息与资产负债表中的信息相结合，还可以提供进行财务分析的基本资料如将赊销收入净额与应收账款平均余额进行比较，计算出应收账款周转率；将销货成本与存货平均余额进行比较，计算出存货周转率；将净利润与资产总额进行比较，计算出资产收益率等，可以反映企业资金周转情况及企业的盈利能力和水平，便于报表使用者判断企业未来的发展趋势，作出经济决策。

根据财务报表列报准则的规定，对于费用的列报，企业应当采用“功能法”列报，即按照费用在企业所发挥的功能进行分类列报，通常分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等，并且将营业成本与其他费用分开披露。从企业而言，其活动通常可以划分为生产、销售、管理、融资等，每一种活动上发生的费用所发挥的功能并不相同，因此，按照费用功能法将其分开列报，有助于使用者了解费用发生的活动领域。例如企业为销售产品发生了多少费用，为一般行政管理发生了多少费用，为筹措资金发生了多少费用，等等。这种方法通常能向报表使用者提供具有结构性的信息，能更清楚地揭示企业经营业绩的主要来源和构成，提供的信息更为相关。

由于关于费用性质的信息有助于预测企业未来现金流量，企业可以在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料。费用按照性质分类，指将费用按其性质分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费、摊销费等，而不是按照费用在企业所发挥的不同功能分类。

此外，由于银行、保险、证券等金融企业的日常活动与一般工商业企业不同，具有特殊性，在这种情况下，可以根据金融企业的特殊性列示利润表项目。例如，商业银行将利息支出作为利息收入的抵减项目、将手续费及佣金支出作为手续费及佣金收入的抵减项目等列示。



五、现金流量表概述

现金流量表，是反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。编制现金流量表的主要目的，是为财务报表使用者提供企业

一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于财务报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量。现金流量表的作用主要体现在以下几个方面：一是有助于评价企业支付能力、偿债能力和周转能力；二是有助于预测企业未来现金流量；三是有助于分析企业收益质量及影响现金净流量的因素，掌握企业经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量，可以从现金流量的角度了解净利润的质量，为分析和判断企业的财务前景提供信息。

现金流量指企业现金和现金等价物的流入和流出。在现金流量表中，现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金（含现金等价物，下同）形式的转换不会产生现金的流入和流出。例如，企业从银行提取现金，是企业现金存放形式的转换，并未流出企业，不构成现金流量。同样，现金与现金等价物之间的转换也不属于现金流量，例如，企业用现金购买3个月内到期的国库券。

根据企业业务活动的性质和现金流量的来源，现金流量表准则将企业一定期间产生的现金流量分为三类：经营活动现金流量、投资活动现金流量和筹资活动现金流量。

1. *经营活动*

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。各类企业由于行业特点不同，对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付税费等。对于商业银行而言，经营活动主要包括吸收存款、发放贷款、同业存放和同业拆借等。对于保险公司而言，经营活动主要包括原保险业务和再保险业务等。对于证券公司而言，经营活动主要包括自营证券、代理承销证券、代理兑付证券和代理买卖证券等。

2. *投资活动*

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个营业周期以上的资产。这里所讲的投资活动，既包括实物资产投资，也包括金融资产投资非实物资产投资。这里之所以将“包括在现金等价物范围内的投资”排除在外，是因为已经将包括在现金等价物范围内的投资视同现金。不同企业由于行业特点不同，对投资活动的认定也存在差异。例如，交易性金融资产所产生的现

金流量，对于工商业企业而言，属于投资活动现金流量，而对于证券公司而言，属于经营活动现金流量。

3. 筹资活动

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，既包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。通常情况下，应付账款、应付票据等属于经营活动，不属于筹资活动。

对于企业日常活动之外特殊的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔款、捐赠等，应当归并到相关类别中，并单独反映。比如，对于自然灾害损失和保险赔款，如果能够确指属于流动资产损失，应当列入经营活动产生的现金流量；属于固定资产损失，应当列入投资活动产生的现金流量。如果不能确指，则可以列入经营活动产生的现金流量。捐赠收入和支出，可以列入经营活动。如果特殊项目的现金流量金额不大，则可以列入现金流量类别下的“其他”项目，不单列项目。

六、所有者权益变动表概述

所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。所有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息，特别是要反映直接计入所有者权益的利得和损失，让报表使用者准确理解所有者权益增减变动的根源。

综合收益，是指企业在某一期间与所有者之外的其他方面进行交易或发生其他事项所引起的净资产变动。综合收益的构成包括两部分：净利润和直接计入所有者权益的利得和损失。其中，前者是企业已实现并已确认的收益，后者是企业未实现但根据会计准则的规定已确认的收益。用公式表示如下：

综合收益＝净利润＋直接计入所有者权益的利得和损失

其中　净利润＝收入－费用＋直接计入当期损益的利得和损失。

在所有者权益变动表中，净利润和直接计入所有者权益的利得和损失均单列项目反映，体现了企业综合收益的构成。

第二节　合并财务报表的概念及意义

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（以下简称企业集团）整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。与个别财务报表（指企业单独编制的财务报表，为了与合并财务报表相区别，将其称之为个别财务报表）相比，合并财务报表反映的是由母公司和其全部子公司组成的会计主体。企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量，反映的对象是通常由若干个法人（包括母公司和其全部子公司）组成的会计主体，是经济意义上的主体，而不是法律意义上的主体。合并财务报表的编制者或编制主体是母公司。但是，根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十五条的规定，母公司应当设置备查簿，记录非同一控制下企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。编制合并财务报表时，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。合并财务报表编制有其独特的方法。合并财务报表以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易（以下简称内部交易）对合并财务报表的影响编制的。《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规范了合并财务报表的编制和列报。

合并财务报表能够向财务报告的使用者提供反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的会计信息，有助于财务报告的使用者作出经济决策。合并财务报表有利于避免一些母公司利用控制关系，人为地粉饰财务报表情况的发生。

第三节　合并财务报表的范围

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。

（一）控制的定义

控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据

以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。控制通常具有如下特征：

（1）控制的主体是唯一的，不是两方或多方。即对被投资单位的财务和经营政策的提议不必要征得其他方同意，就可以形成决议，付诸被投资单位执行，并付诸实施。

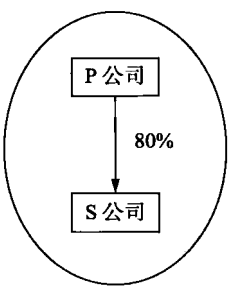
（2）控制的内容是另一个企业的日常生产经营活动被控制方的财务和经营政策，这些财务和经营政策一般是通过表决权来决定的。在某些情况下，也可以通过法定程序严格限制董事会、受托人或管理层对特殊目的主体经营活动的决策权，如规定除设立者或发起人外，其他人无权决定特殊目的主体经营活动的政策。

（3）控制的目的是为了获取经济利益，包括为了增加经济利益、维持经济利益、保护经济利益，或者降低所分担的损失等。

（4）控制的性质是一种权力，是一种法定权力，也可以是通过公司章程或协议、投资者之间的协议授予的权力。这种权力可以实际行使，也可以不实际行使。有权力实施控制力并不一定意味着有能力实施控制力。

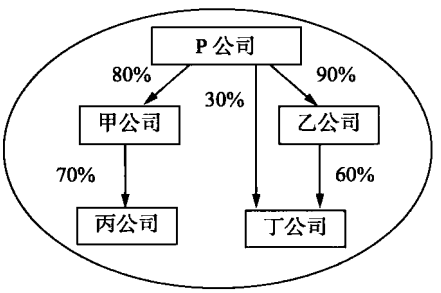
（二）母公司与子公司定义

企业集团由母公司和其全部子公司构成。如图 1－1 所示，假定 P 公司能够控制 S 公司，P 公司和 S 公司构成了企业集团。如图 1－2 所示，假定 P 公司能够同时控制甲公司、乙公司、丙公司和丁公司，P 公司和甲公司、乙公司、丙公司、丁公司构成了企业集团。母公司和子公司是相互依存的，有母公司必然存在子公司，同样，有子公司必然存在母公司。



企业集团

图 1－1



企业集团

图 1－2

1. 母公司的定义

母公司是指有一个或一个以上子公司的企业（或主体，下同）。从母公司的定义可以看出，母公司要求同时具备两个条件：

一是必须有一个或一个以上的子公司，即必须满足控制的要求，能够决定另一个企业的财务和经营政策，并有据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。母公司可以只控制一个子公司，也可以同时控制多个子公司。

如图 1－1 所示，假定 P 公司能够控制 S 公司，P 公司是 S 公司的母公司。

如图 1－2 所示，假定 P 公司能够同时控制甲公司、乙公司、丙公司和丁公司，P 公司为甲公司、乙公司、丙公司和丁公司的母公司。

二是母公司可以是企业，如《公司法》所规范的股份有限公司、有限责任公司，也可以是主体，如非企业形式的、但形成会计主体的其他组织，如基金等。

2. 子公司的定义

子公司是指被母公司控制的企业。从子公司的定义可以看出，子公司也要求同时具备两个条件：

一是子公司必须被母公司控制，并且只能由一个母公司控制，不可能也不允许被两个或多个母公司同时控制。被两个或多个公司共同控制的被投资单位是合营企业，而不是子公司。

如图 1－1 所示；假定 P 公司能够控制 S 公司，S 公司是 P 公司的子公司。如图 1－2 所示，假定 P 公司能够同时控制甲公司、乙公司、丙公司和丁公司，甲公司、乙公司、丙公司和丁公司均为 P 公司的子公司。

二是子公司可以是企业，如《公司法》所规范的股份有限公司、有限责任公司，也可以是主体，如非企业形式的、但形成会计主体的其他组织，如基金以及信托项目等特殊目的主体等。

（三）控制标准的具体应用

1. 母公司拥有其半数以上的表决权的被投资单位应当纳入合并财务报表的合并范围

母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权，表明母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，

纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

表决权是指对被投资单位经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、内部管理机构的设置、聘任或解聘公司经理及其报酬、公司的基本管理制度等事项持有的表决权，不包括应由股东大会或股东会行使的对修改公司章程、增加或减少注册资本、发行公司债券、公司合并、分立、解散或变更公司形式等事项持有的表决权。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的，但是对于有限责任公司，公司章程另有规定的除外。

通常情况下，当母公司拥有被投资单位半数以上表决权时，母公司就拥有对该被投资单位的控制权，能够主导该被投资单位的股东大会（或股东会，下同），特别是董事会，并对其生产经营活动和财务政策实施控制。在这种情况下，子公司处在母公司的直接控制和管理下进行日常生产经营活动，子公司的生产经营活动成为事实上的母公司生产经营活动的一个组成部分，母公司与子公司生产经营活动已一体化。拥有被投资单位半数以上表决权，是母公司对其拥有控制权的最明显的标志，应将其纳入合并财务报表的合并范围。

母公司拥有被投资单位半数以上表决权，通常包括如下三种情况：

（1）母公司直接拥有被投资单位半数以上表决权。比如，图 1－1 所示，P 公司直接拥有 S 公司表决权的 80%，这种情况下，S 公司就成为 P 公司的子公司，P 公司编制合并财务报表时，必须将 S 公司纳入其合并范围。

（2）母公司间接拥有被投资单位半数以上表决权。间接拥有半数以上表决权，是指母公司通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权。如图 1－2 所示，P 公司拥有甲公司 80%的表决权，而甲公司又拥有丙公司 70%的表决权。在这种情况下，P 公司作为母公司通过其子公司甲公司，间接拥有丙公司 70%的表决权，从而丙公司也是 P 公司的子公司。P 公司编制合并财务报表时，也应当将丙公司纳入其合并范围。这里必须注意的是，P 公司间接拥有丙公司的表决权是以甲公司为 P 公司的子公司为前提的。

（3）母公司直接和间接方式合计拥有被投资单位半数以上表决权。直接和间接方式合计拥有半数以上表决权，是指母公司以直接方式拥有

某一被投资单位半数以下的表决权，同时又通过其他方式如通过子公司拥有该被投资单位一部分的表决权，两者合计拥有该被投资单位半数以上的表决权。例如，如图1-2所示，P公司拥有乙公司90%的表决权，拥有丁公司30%的表决权；乙公司拥有丁公司60%的表决权。在这种情况下，乙公司为P公司的子公司，P公司通过子公司乙公司间接拥有丁公司60%的表决权，与直接拥有30%的表决权合计，P公司共拥有丁公司90%的表决权，从而丁公司属于P公司的子公司，P公司编制合并财务报表时，也应当将丁公司纳入其合并范围。

拥有被投资单位半数以上表决权是母公司对其拥有控制权的最明显的标志，但是如果有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。比如，如图1-1所示，尽管P公司拥有S公司80%的表决权，但是如果S公司被政府或有关部门接管，在这种情况下，对S公司的控制权已经转移至政府或有关部门，P公司已经对S公司没有了控制权，S公司不是P公司的子公司，P公司也不是S公司的母公司，P公司不应当将S公司纳入其合并财务报表的合并范围。

2. 母公司拥有其半数以下的表决权的被投资单位纳入合并财务报表的合并范围的情况条件

在母公司通过直接和间接方式没有拥有被投资单位半数以上表决权的情况下，如果母公司通过其他方式对被投资单位的财务和经营政策能够实施控制时，这些被投资单位也应作为子公司纳入其合并范围。

(1) 通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上表决权。这种情况是指母公司与其他投资者共同投资某企业，母公司与其中的某些投资者签订书面协议，受托管理和控制该被投资单位，从而在被投资单位的股东大会和董事会上拥有该被投资单位半数以上表决权。在这种情况下，母公司对这一被投资单位的财务和经营政策拥有控制权，使该被投资单位成为事实上的子公司，为此必须将其纳入合并财务报表的合并范围。

(2) 根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策。这种情况是指在被投资单位的公司章程等文件中明确母公司对其财务和经营政策能够实施控制。企业的财务和经营政策直接决定着企业的日常生产经营活动，决定着企业的未来发展。母公司能够控制企业财务和经营政策也就是等于能控制整个企业日常生产经营活动。这样，也就

使得该被投资单位成为事实上的子公司，从而应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围。

（3）有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。这种情况是指母公司能够通过任免被投资单位董事会的多数成员控制该被投资单位的日常生产经营活动，被投资单位成为事实上的子公司，从而应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围。这里的“多数”是指超过半数以上（不包括半数）。同时，需要注意的是，在这种情况下，董事会或类似机构必须能够控制被投资单位，否则，该条件不适用。

（4）在被投资单位董事会或类似机构占多数表决权。这种情况是指母公司能够控制董事会或类似机构的会议，从而主导公司董事会的经营决策，使该公司的生产经营活动在母公司的控制下进行，使被投资单位成为事实上的子公司。因此，也应当将其纳入母公司的合并财务报表的合并范围。这里的“多数”是指超过半数以上（不包括半数）。同样，需要注意的是，在这种情况下，董事会或类似机构必须能够控制被投资单位，否则，该条件不适用。

在母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足上述四个条件之一，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，如果有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。比如，尽管P公司有权任免戊公司由11人董事组成的董事会的6名董事，但是，如果公司章程规定，戊公司所有日常生产经营活动的董事会表决，必须经全体董事的过半数通过，与此同时，还必须经第二大股东派出的至少1名董事同意，在这种情况下，戊公司董事会决议的形成要得到第二大股东派出的至少1名董事的同意，实质上P公司无法单方面主导戊公司的董事会，也就无法单方面控制戊公司的财务和经营政策，P公司不符合控制标准，P公司不能控制戊公司，戊公司不是P公司的子公司，P公司也不是戊公司的母公司。P公司不应当将戊公司纳入其合并财务报表的合并范围。

实际工作中，在判断母公司对子公司是否形成控制且将其纳入合并财务报表的合并范围时，不能仅仅根据投资比例而定，而应当贯彻实质重于形式的要求，即使母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足以上四个条件之一，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，如果有证

据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

3. 在确定能否控制被投资单位时对潜在表决权的考虑

在确定能否控制被投资单位时，应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。

(1) 所称潜在表决权，是指当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等，不包括在将来某一日期或将来发生某一事项才能转换的可转换公司债券或才能执行的认股权证等，也不包括诸如行权价格的设定使得在任何情况下都不可能转换为实际表决权的其他债务工具或权益工具。

(2) 企业应当考虑影响潜在表决权的所有事项和情况，包括潜在表决权的执行条款、需要单独考虑或综合考虑的其他合约安排等。

(3) 不仅要考虑本企业在被投资单位的潜在表决权，还要同时考虑其他企业或个人在被投资单位的潜在表决权。

(4) 不仅仅要考虑可能会提高本企业在被投资单位持股比例的潜在表决权，还要考虑可能会降低本企业在被投资单位持股比例的潜在表决权。

(5) 潜在表决权仅作为判断是否存在控制的考虑因素，不影响当期母公司股东和少数股东之间的分配比例。

4. 判断母公司能否控制特殊目的主体应当考虑的主要因素

(1) 母公司为了融资、销售商品或提供劳务等特定经营业务的需要直接或间接设立特殊目的主体。这是指从经营活动方面判断母公司能否控制特殊目的主体：一是设立特殊目的主体主要是为了向母公司提供长期资本；二是向母公司融资以支持母公司的主要经营活动或核心经营活动相一致的商品或劳务。如果存在上述情况，表明母公司存在控制特殊目的主体的可能性。但是，仅仅由于特殊目的主体与母公司发生大量交易而存在经济依存关系的，比如供应商与客户之间的关系，并不一定形成控制。

(2) 母公司具有控制或获得控制特殊目的主体或其资产的决策权。比如，母公司拥有单方面终止特殊目的主体的权力、变更特殊目的主体章程的权力、对变更特殊目的主体章程的否决权等。这是从决策方面判断母公司能否控制特殊目的主体：一是母公司拥有单方面终止特殊目的

主体的权利；二是母公司拥有变更特殊目的主体章程的权利；三是母公司对变更特殊目的的主体章程拥有否决权。

（3）母公司通过章程、合同、协议等具有获取特殊目的主体大部分利益的权力。这是从经济利益方面判断母公司能否控制特殊目的的主体：一是以未来净现金流量、收益、净资产或其他经济利益的方式，获取由特殊目的主体分配的大部分经济利益的权利；二是从特殊目的主体的预期剩余权益分配中或在清算中获取大部分剩余权益的权力。

（4）母公司通过章程、合同、协议等承担了特殊目的主体的大部分风险。这是从风险方面判断母公司能否控制特殊目的主体：一是资本提供者对特殊目的主体的净资产不享有重大利益；二是资本提供者不具有获取特殊目的主体未来经济利益的权力；三是资本提供者在实质上没有承受特殊目的主体净资产或经营活动的固有风险；四是资本提供者获取的对价基本上类似于贷款人通过贷款或权益获取的回报。比如，母公司通过特殊目的主体直接或间接对向特殊目的主体提供大部分资本的其他投资者保证一定的回报率或信用保护。这种保证使母公司保留了特殊目的主体剩余权益风险或所有权风险，而其他投资者实质上只是贷款人，因为其他投资者获得的收益或遭受的损失是有限制的。

（四）所有子公司都应纳入母公司的合并财务报表的合并范围

母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。即，只要是由母公司控制的子公司，不论子公司的规模大小、子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，都应当纳入合并财务报表的合并范围。

需要说明的是，受所在国外汇管制及其他管制，资金调度受到限制的境外子公司，在这种情况下，如果该被投资单位的财务和经营政策仍然由本公司决定，资金调度受到限制并不妨碍本公司对其实施控制，应将其纳入合并财务报表的合并范围。

下列被投资单位不是母公司的子公司，不应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围。

1. 已宣告被清理整顿的原子公司

已宣告被清理整顿的原子公司，是指在当期宣告被清理整顿的被投资单位，该被投资单位在上期是本公司的子公司。在这种情况下，根据

2005年修订的《公司法》第一百八十四条的规定，被投资单位实际上在当期已经由股东、董事或股东大会指定的人员组成的清算组或人民法院指定的有关人员组成的清算组对该被投资单位进行日常管理，在清算期间，被投资单位不得开展与清算无关的经营活动，因此，本公司不能再控制该被投资单位，不能将该被投资单位继续认定为本公司的子公司。

2. 已宣告破产的原子公司

已宣告破产的原子公司，是指在当期宣告破产的被投资单位，该被投资单位在上期是本公司的子公司。在这种情况下，根据《企业破产法》的规定，被投资单位的日常管理已转交到由人民法院指定的管理人，本公司不能控制该被投资单位，不能将该被投资单位认定为本公司的子公司。

3. 母公司不能控制的其他被投资单位

母公司不能控制的其他被投资单位，是指母公司不能控制的除上述情形以外的其他被投资单位，如联营企业、合营企业等。

第四节 合并财务报表的程序

合并财务报表编制有其特殊的程序，主要包括如下几个方面。

（一）统一会计政策和会计期间

在编制合并财务报表前，母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司所采用的会计政策与母公司一致，子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整，或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编制财务报表。同时，母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

（二）编制合并工作底稿

合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中，对母公司和子公司的个别财务报表各项目的金额进行汇总和

抵销处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并金额。

将母公司、子公司个别资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表各项的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，计算得出个别资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表各项目合计金额。

（三）编制调整分录和抵销分录

在合并工作底稿中编制调整分录和抵销分录，将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销处理。编制抵销分录，进行抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵销。但是，对属于非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别财务报表进行合并时，还应当首先根据母公司为该子公司设置的备查簿的记录，以记录的非同一控制下企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础，通过编制调整分录，对该子公司提供的个别财务报表进行调整，以使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债及或有负债在本期资产负债表日的金额。对于子公司所采用的会计政策与母公司不一致的和子公司的会计期间与母公司不一致的，如果母公司自行对子公司的个别财务报表进行调整，也应当在合并工作底稿中通过编制调整分录予以调整。在编制合并财务报表时，对子公司的长期股权投资调整为权益法，也需要在合并工作底稿中通过编制调整分录予以调整，而不改变母公司“长期股权投资”账簿记录。

在合并工作底稿中编制的调整分录和抵销分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计账户。比如，在涉及调整或抵销固定资产折旧、固定资产减值准备等均通过资产负债表中的“固定资产”项目，而不是“累计折旧”、“固定资产减值准备”等账户来进行调整和抵销。

（四）计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和子公司个别财务报表各项目加总金额的基础上，分别计算出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。其计算方法如下：

（1）资产类各项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目

抵销分录有关的借方发生额，减去该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

（2）负债类各项目和所有者权益类项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

（3）有关收入类各项目和有关所有者权益变动各项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录的借方发生额，加上该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

（4）有关费用类项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录的借方发生额，减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

（五）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、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。

第五节　合并财务报表的附注



一、附注的概况

（一）附注的概念

附注是财务报表不可或缺的组成部分，是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

财务报表中的数字是经过分类与汇总后的结果，是对企业发生的经济业务的高度简化和浓缩的数字，如有没有形成这些数字所使用的会计政策、理解这些数字所必需的披露，财务报表就不可能充分发挥效用。因此，附注与资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表具有同等的重要性，是财务报表的重要组成部分。报表使用者了解企业的财务状况、经营成果和现金流量，应当全面阅读附注。

（二）附注披露的基本要求

（1）附注披露的信息应是定量、定性信息的结合，从而能从量和质两个角度对企业经济事项完整的进行反映，也才能满足信息使用者的决策需求。

（2）附注应当按照一定的结构进行系统合理的排列和分类，有顺序地披露信息。由于附注的内容繁多，因此更应按逻辑顺序排列，分类披露，条理清晰，具有一定的组织结构，以便于使用者理解和掌握，也更好地实现财务报表的可比性。

（3）附注相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照，以有助于使用者联系相关联的信息，并由此从整体上更好地理解财务报表。

二、附注披露的内容

附注应当按照如下顺序披露有关内容。

（一）企业的基本情况

（1）企业注册地、组织形式和总部地址。

（2）企业的业务性质和主要经营活动，如企业所处的行业、所提供的主要产品或服务、客户的性质、销售策略、监管环境的性质等。

（3）母公司以及集团最终母公司的名称。

（4）财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。

（二）财务报表的编制基础

（三）遵循企业会计准则的声明

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。以此明确企业编制财务报表所依据的制度基础。

如果企业编制的财务报表只是部分地遵循了企业会计准则，附注中不得作出这种表述。

（四）重要会计政策和会计估计

根据财务报表列报准则的规定，企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。

1. 重要会计政策的说明

由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务可以有多种会计处理方法，也即存在不止一种可供选择的会计政策。例如，存货的计价可以有先进先出法、加权平均法、个别计价法等；固定资产的折旧可以有平均年限法、工作量法、双倍余额递减法、年数总额法等。企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计处理方法中选择适合本企业特点的会计政策，企业选择不同的会计处理方法，可能极大地影响企业的财务状况和经营成果，进而编制出不同的财务报表。为了有助于报表使用者理解，有必要对这些会计政策加以披露。

需要特别指出的是，说明会计政策时还需要披露下列两项内容：

(1) 财务报表项目的计量基础。会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值，这直接显著影响报表使用者的分析，这项披露要求便于使用者了解企业财务报表中的项目是按何种计量基础予以计量的，如存货是按成本还是可变现净值计量等。

(2) 会计政策的确定依据，主要是指企业在运用会计政策过程中所作的对报表中确认的项目金额最具影响的判断。例如，企业如何判断持有的金融资产是持有至到期的投资而不是交易性投资；又如，对于拥有的持股不足50%的关联企业，企业为何判断企业拥有控制权因此将其纳入合并范围；再如，企业如何判断与租赁资产相关的所有风险和报酬已转移给企业从而符合融资租赁的标准，以及投资性房地产的判断标准是什么，等等，这些判断对在报表中确认的项目金额具有重要影响。因此，这项披露要求有助于使用者理解企业选择和运用会计政策的背景，增加财务报表的可理解性。

2. 重要会计估计的说明

财务报表列报准则强调了对会计估计不确定因素的披露要求，企业应当披露会计估计中所采用的关键假设和不确定因素的确定依据，这些关键假设和不确定因素在下一会计期间内很可能导致对资产、负债账面价值进行重大调整。

在确定报表中确认的资产和负债的账面金额过程中，企业有时需要对不确定的未来事项在资产负债表日对这些资产和负债的影响加以估计。例如，固定资产可收回金额的计算需要根据其公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值两者之间的较高者确定，在计算

资产预计未来现金流量的现值时需要对未来现金流量进行预测，并选择适当的折现率，应当在附注中披露未来现金流量预测所采用的假设及其依据、所选择的折现率为什么是合理的，等等。又如，为正在进行中的诉讼提取准备时最佳估计数的确定依据等。这些假设的变动对这些资产和负债项目金额的确定影响很大，有可能会在下一个会计年度内作出重大调整。因此，强调这一披露要求，有助于提高财务报表的可理解性。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

企业应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其应用指南的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。

（六）报表重要项目的说明

企业应当以文字和数字描述相结合、尽可能以列表形式披露报表重要项目的构成或当期增减变动情况，并且报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。在披露顺序上，一般应当按照资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表的顺序及其项目列示的顺序。

报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。

1. 交易性金融资产的披露格式

交易性金融资产的披露格式如表1-1所示。

表1-1　　交易性金融资产的披露

项　　目	期末公允价值	年初公允价值
1. 交易性债券投资		
2. 交易性权益工具投资		
3. 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产		
4. 衍生金融资产		
5. 其他		
合　计		

2. 应收款项

（1）应收账款按账龄结构的披露格式如表1-2所示。

表 1-2　　应收账款按账龄结构的披露

账龄结构	期末账面余额	年初账面余额
1年以内（含1年）		
1年至2年（含2年）		
2年至3年（含3年）		
3年以上		
合　计		

注：有应收票据、预付账款、长期应收款、其他应收款的，比照应收账款进行披露。

（2）应收账款按客户类别披露的格式如表1-3所示。

表 1-3　　应收账款按客户类别的披露

客户类别	期末账面余额	年初账面余额
客户1		
……		
其他客户		
合　计		

注：有应收票据、预付账款、长期应收款、其他应收款的，比照应收账款进行披露。

3. 存货

（1）存货的披露格式如表1-4所示。

表 1-4　　存货的披露

存货种类	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
1. 原材料				
2. 在产品				
3. 库存商品				
4. 周转材料				
5. 消耗性生物资产				
……				
合　计				

（2）说明消耗性生物资产的期末实物数量，并按表1-5格式披露金额信息。

表1-5　　消耗性生物资产金额信息表

项　　目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
一、种植业				
1.				
……				
二、畜牧养殖业				
1.				
……				
三、林业				
1.				
……				
四、水产业				
1.				
……				
合计				

（3）存货跌价准备的披露格式如表1-6所示。

表1-6　　存货跌价准备的披露

存货种类	年初账面余额	本期计提额	本期减少额		期末账面余额
			转回	转销	
1. 原材料					
2. 在产品					
3. 库存商品					
4. 周转材料					
5. 消耗性生物资产					
6. 建造合同形成的资产					
……					
合　计					

4. 其他流动资产

其他流动资产的披露格式如表1-7所示。

表 1-7 其他流动资产的披露

项 目	期末账面价值	年初账面价值
1		
……		
合 计		

注：有长期待摊费用、其他非流动资产的，比照其他流动资产进行披露。

5. 可供出售金融资产

可供出售金融资产的披露格式如表 1-8 所示。

表 1-8 可供出售金融资产的披露

项 目	期末公允价值	年初公允价值
1. 可供出售债券		
2. 可供出售权益工具		
3. 其他		
合 计		

6. 持有至到期投资

持有至到期投资的披露格式如表 1-9 所示。

表 1-9 持有至到期投资的披露

项 目	期末账面余额	年初账面余额
1.		
……		
合 计		

7. 长期股权投资

(1) 长期股权投资的披露格式如表 1-10 所示。

表 1-10 长期股权投资的披露

被投资单位	期末账面余额	年初账面余额
1.		
……		
合 计		

(2) 被投资单位由于所在国家或地区及其他方面的影响，其向投资企业转移资金的能力受到限制的，应当披露受限制的具体情况。

(3) 当期及累计未确认的投资损失金额。

8. 投资性房地产

（1）企业采用成本模式进行后续计量的，应当披露表1-11的信息。

表1-11　　投资性房地产的披露

项　　目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
一、原价合计				
1. 房屋、建筑物				
2. 土地使用权				
二、累计折旧和累计摊销合计				
1. 房屋、建筑物				
2. 土地使用权				
三、投资性房地产减值准备累计金额合计				
1. 房屋、建筑物				
2. 土地使用权				
四、投资性房地产账面价值合计				
1. 房屋、建筑物				
2. 土地使用权				

（2）企业采用公允价值模式进行后续计量的，应当披露投资性房地产公允价值的确定依据及公允价值金额的增减变动情况。

（3）如有房地产转换的，应当说明房地产转换的原因及其影响。

9. 固定资产

（1）固定资产的披露格式如表1-12所示。

表1-12　　固定资产的披露

项　　目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
一、原价合计				
其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
……				
二、累计折旧合计				
其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
……				

（续表）

项　　目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
三、固定资产减值准备累计金额合计				
其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
……				
四、固定资产账面价值合计				
其中：房屋、建筑物				
机器设备				
运输工具				
……				

（2）企业确有准备处置固定资产的，应当说明准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

10. 生产性生物资产和公益性生物资产

（1）说明各类生物资产的期末实物数量，并按表 1－13 格式披露金额信息。

表 1－13　　各类生物资产的披露

项　　目	年初账面价值	本期增加额	本期减少额	期末账面价值
一、种植业				
1.				
……				
二、畜牧养殖业				
1.				
……				
三、林业				
1.				
……				
四、水产业				
1.				
……				
合　计				

如有天然起源的生物资产，还应披露该资产的类别、取得方式和数量等。

（2）各类生产性生物资产的预计使用寿命、预计净残值、折旧方法、累计折旧和减值准备累计金额。

（3）与生物资产相关的风险情况与管理措施。

11. 油气资产

（1）当期在国内和国外发生的取得矿区权益、油气勘探和油气开发各项支出的总额。

（2）油气资产的披露格式如表 1－14 所示。

表 1－14　　油气资产的披露

项　　目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
一、原价合计				
1. 探明矿区权益				
2. 未探明矿区权益				
3. 井及相关设施				
二、累计折耗合计				
1. 探明矿区权益				
2. 井及相关设施				
三、油气资产减值准备累计金额合计				
1. 探明矿区权益				
2. 未探明矿区权益				
3. 井及相关设施				
四、油气资产账面价值合计				
1. 探明矿区权益				
2. 未探明矿区权益				
3. 井及相关设施				

12. 无形资产

各类无形资产的披露格式如表 1－15 所示。

表 1-15 无形资产的披露

项 目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
一、原价合计				
1.				
……				
二、累计摊销额合计				
1.				
……				
三、无形资产减值准备累计金额合计				
1.				
……				
四、无形资产账面价值合计				
1.				
……				

计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

13. 商誉的形成来源、账面价值的增减变动情况

14. 递延所得税资产和递延所得税负债

(1) 已确认递延所得税资产和递延所得税负债的披露格式如表 1-16 所示。

表 1-16 递延所得税资产和递延所得税负债的披露

项 目	期末账面余额	年初账面余额
一、递延所得税资产		
1.		
……		
合 计		
二、递延所得税负债		
1.		
……		
合 计		

(2) 未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损等的金额（存在到期日的，还应披露到期日）。

15. 资产减值准备

资产减值准备的披露格式如表 1－17 所示。

表 1－17　　资产减值准备的披露

项　　目	年初账面余额	本期计提额	本期减少额		期末账面余额
			转回	转销	
一、坏账准备					
二、存货跌价准备					
三、可供出售金融资产减值准备					
四、持有至到期投资减值准备					
五、长期股权投资减值准备					
六、投资性房地产减值准备					
七、固定资产减值准备					
八、工程物资减值准备					
九、在建工程减值准备					
十、生产性生物资产减值准备					
其中：成熟生产性生物资产减值准备					
十一、油气资产减值准备					
十二、无形资产减值准备					
十三、商誉减值准备					
十四、其他					
合　计					

16. 所有权受到限制的资产

（1）资产所有权受到限制的原因。

（2）所有权受到限制的资产金额披露格式如表 1－18 所示。

表 1－18　　所有权受到限制的资产的披露

所有权受到限制的资产类别	年初账面价值	本期增加额	本期减少额	期末账面价值
一、用于担保的资产				
1.				
……				
二、其他原因造成所有权受到限制的资产				
1.				
……				
合　计				

17. 交易性金融负债

交易性金融负债的披露格式如表 1－19 所示。

表 1－19　　交易性金融负债的披露

项　　目	期末公允价值	年初公允价值
1. 发行的交易性债券		
2. 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债		
3. 衍生金融负债		
4. 其他		
合　计		

18. 职工薪酬

（1）应付职工薪酬的披露格式如表 1－20 所示。

表 1－20　　应付职工薪酬的披露

项　　目	年初账面余额	本期增加额	本期支付额	期末账面余额
一、工资、奖金、津贴和补贴				
二、职工福利费				
三、社会保险费				
其中：1. 医疗保险费				
2. 基本养老保险费				
3. 年金缴费				
4. 失业保险费				
5. 工伤保险费				
6. 生育保险费				
四、住房公积金				
五、工会经费和职工教育经费				
六、非货币性福利				
七、因解除劳动关系给予的补偿				
八、其他				
其中：以现金结算的股份支付				
合　计				

（2）企业本期为职工提供的各项非货币性福利形式、金额及其计算依据。

19. 应交税费

应交税费的披露格式如表 1－21 所示。

表 1－21　　应交税费的披露

税费项目	期末账面余额	年初账面余额
1. 增值税		
……		
合　计		

20. 其他流动负债

其他流动负债的披露格式如表 1－22 所示。

表 1－22　　其他流动负债的披露

项　　目	期末账面余额	年初账面余额
1.		
……		
合　计		

注：有预计负债、其他非流动负债的，比照其他流动负债进行披露。

21. 短期借款和长期借款

（1）借款的披露格式如表 1－23 所示。

表 1－23　　借款的披露

项　　目	短期借款		长期借款	
	期末账面余额	年初账面余额	期末账面余额	年初账面余额
信用借款				
抵押借款				
质押借款				
保证借款				
合　计				

（2）对于期末逾期借款，应分别贷款单位、借款金额、逾期时间、年利率、逾期未偿还原因和预期还款期等进行披露。

22. 应付债券

应付债券的披露格式如表 1－24 所示。

表 1－24　　应付债券的披露

项　目	年初账面余额	本期增加额	本期减少额	期末账面余额
1.				
……				
合　计				

23. 长期应付款

长期应付款的披露格式如表 1－25 所示。

表 1－25　　长期应付款的披露

项　目	期末账面价值	年初账面价值
1.		
……		
合　计		

24. 营业收入

（1）营业收入的披露格式如表 1－26 所示。

表 1－26　　营业收入的披露

项　目	本期发生额	上期发生额
1. 主营业务收入		
2. 其他业务收入		
合　计		

（2）披露建造合同当期预计损失的原因和金额，同时按表 1－27 格式披露。

表 1－27　　建造合同的披露

合同项目		总金额	累计已发生成本	累计已确认毛利（亏损以“－”号表示）	已办理结算的价款金额
固定造价合同	1.				
	……				
	合　计				
成本加成合同	1.				
	……				
	合　计				

25. 公允价值变动收益

公允价值变动收益的披露格式如表 1－28 所示。

表 1－28　　公允价值变动收益的披露

产生公允价值变动收益的来源	本期发生额	上期发生额
1.		
……		
合　计		

26. 投资收益

（1）投资收益的披露格式如表 1－29 所示。

表 1－29　　投资收益的披露

产生投资收益的来源	本期发生额	上期发生额
1.		
……		
合　计		

（2）按照权益法核算的长期股权投资，直接以被投资单位的账面净损益计算确认投资损益的事实及原因。

27. 资产减值损失

资产减值损失的披露格式如表 1－30 所示。

表 1－30　　资产减值损失的披露

项　　目	本期发生额	上期发生额
一、坏账损失		
二、存货跌价损失		
三、可供出售金融资产减值损失		
四、持有至到期投资减值损失		
五、长期股权投资减值损失		
六、投资性房地产减值损失		
七、固定资产减值损失		
八、工程物资减值损失		
九、在建工程减值损失		
十、生产性生物资产减值损失		
十一、油气资产减值损失		
十二、无形资产减值损失		
十三、商誉减值损失		
十四、其他		
合　计		

28. 营业外收入

营业外收入的披露格式如表 1－31 所示。

表 1－31　　营业外收入的披露

项　　目	本期发生额	上期发生额
1. 非流动资产处置利得合计		
其中：固定资产处置利得		
无形资产处置利得		
……		
合　计		

29. 营业外支出

营业外支出的披露格式如表 1－32 所示。

表 1－32　　营业外支出的披露

项　　目	本期发生额	上期发生额
1. 非流动资产处置损失合计		
其中：固定资产处置损失		
无形资产处置损失		
……		
合　计		

30. 所得税费用

（1）所得税费用（收益）的组成，包括当期所得税、递延所得税。

（2）所得税费用（收益）与会计利润的关系。

31. 企业应当披露取得政府补助的种类及金额

32. 每股收益

（1）基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。

（2）列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。

（3）在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外的普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况，如股份发行、股份回购、潜在普通股发行、潜在普通股转换或行权等。

33. 企业可以按照费用的性质分类披露利润表

34. 非货币性资产交换

（1）换入资产、换出资产的类别。

（2）换入资产成本的确定方式。

（3）换入资产、换出资产的公允价值及换出资产的账面价值。

35. 股份支付

（1）当期授予、行权和失效的各项权益工具总额。

（2）期末发行在外股份期权或其他权益工具行权价的范围和合同剩余期限。

（3）当期行权的股份期权或其他权益工具以其行权日价格计算的加权平均价格。

（4）股份支付交易对当期财务状况和经营成果的影响。

36. 债务重组

按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》第十四条或第十五条的相关规定进行披露。

37. 借款费用

（1）当期资本化的借款费用金额。

（2）当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。

38. 外币折算

（1）计入当期损益的汇兑差额。

（2）处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

39. 企业合并

企业合并发生当期的期末，合并方或购买方应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》第十八条或第十九条的相关规定进行披露。

40. 租赁

（1）融资租赁出租人应当说明未实现融资收益的余额，并披露与融资租赁有关的信息，如表 1－33 所示。

表 1－33　　融资租赁的披露

剩余租赁期	最低租赁收款额
1 年以内（含 1 年）	
1 年以上 2 年以内（含 2 年）	
2 年以上 3 年以内（含 3 年）	
3 年以上	
合　计	

（2）经营租赁出租人各类租出资产的披露格式如表 1－34 所示。

表 1－34　　经营租赁租出资产的披露

经营租赁租出资产类别	期末账面价值	年初账面价值
1. 机器设备		
2. 运输工具		
……		
合　计		

（3）融资租赁承租人应当说明未确认融资费用的余额，并披露与融资租赁有关的下列信息：① 各类租入固定资产的年初和期末原价、累计折旧额、减值准备累计金额。② 以后年度将支付的最低租赁付款额的披露格式如表 1－35 所示。

表 1－35　　融资租赁的披露

剩余租赁期	最低租赁收款额
1 年以内（含 1 年）	
1 年以上 2 年以内（含 2 年）	
2 年以上 3 年以内（含 3 年）	
3 年以上	
合　计	

（4）对于重大的经营租赁，经营租赁承租人应当披露的信息如表 1－36 所示。

表 1－36　　融资租赁的披露

剩余租赁期	最低租赁收款额
1 年以内（含 1 年）	
1 年以上 2 年以内（含 2 年）	
2 年以上 3 年以内（含 3 年）	
3 年以上	
合　计	

（5）披露各售后租回交易以及售后租回合同中的重要条款。

41. 终止经营

终止经营的披露格式如表 1－37 所示。

表 1－37　　终止经营的披露

项　　目	本期发生额	上期发生额
一、终止经营收入		
减：终止经营费用		
二、终止经营利润总额		
减：终止经营所得税费用		
三、终止经营净利润		

42. 分部报告

（1）主要报告形式是业务分部的披露格式如表 1－38 所示。

表 1－38　　业务分部的披露

项　　目	××业务		××业务		……	其他		抵销		合计	
	本期	上期	本期	上期		本期	上期	本期	上期	本期	上期
一、营业收入											
其中：对外交易收入											
分部间交易收入											
二、营业费用											
三、营业利润（亏损）											
四、资产总额											
五、负债总额											
六、补充信息											
1. 折旧和摊销费用											
2. 资本性支出											
3. 折旧和摊销以外的非现金费用											

注：主要报告形式是地区分部的，比照业务分部格式进行披露。

（2）在主要报告形式的基础上，对于次要报告形式，企业还应披露对外交易收入、分部资产总额。

（七）其他需要说明的重要事项

这主要包括或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等，具体的披露要求须遵循相关准则的规定。

第六节　合并财务报表的审核



一、核对净利润

合并中未发生涉及下列项目的抵销，则合计净利润等于合计净利润：

（1）合并中未发生涉及内部未实现利润项目的抵销。

（2）合并中未发生涉及内部减值准备的抵销。

（3）合并中未发生损益项目在个别报表项目与合并报表项目间的转换。

（4）企业合并不存在负商誉。



二、核对“归属于母公司所有的净利润”

（1）如果不存在下列事项，则“归属于母公司所有的净利润”等于母公司个别报表利润与子公司报表利润中母公司按股比享有的部分之和：

A. 不存在子公司超额亏损导致的资不抵债事项。

B. 母公司当年对子公司的投资股比未发生变化。

C. 子公司非外商投资企业。外商投资的子公司需要提取奖福基金。

（2）如果子公司存在超额亏损导致资不抵债的情况，并由母公司全部承担，则合并利润表中的“归属于母公司所有的净利润”等于母公司个别报表利润加非资不抵债子公司报表利润中母公司按股比享有的部分加资抵不抵债子公司个别报表当年亏损数额。

三、核对利润分配

合并报表的利润分配各项目数额均等于母公司当期分配数额。

四、核对所有者权益

合并资产负债表所有者权益＝母公司所有者权益＋子公司所有者权益－子公司股本（或合并过程中抵销的母公司投资成本）

第二章
企业合并

第一节　企业合并的概述
第二节　同一控制下企业合并案例分析
第三节　非同一控制下企业合并案例分析

企业合并是经济快速发展时期较为常见的交易事项。近些年来，随着我国经济市场化和国际化的发展，国际竞争力的不断增强，跨国经营不断增多，企业的收购兼并日趋复杂，客观上需要拓宽生产经营渠道，开辟新的投资领域或市场等。同时，在企业合并会计政策方面不断提出新的问题，需要加以统一规范，以指导企业并购实务。

第一节　企业合并的概述



一、企业合并的概念

（一）企业合并准则规范的企业合并

企业合并是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并的结果通常是一个企业取得了对另一个或多个业务的控制权。构成企业合并至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个企业（或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。

有关资产、负债的组合要形成一项业务，通常应具备以下要素：

（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成生产能力的机器设备等其他长期资产的投入。

（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出。

（3）产出，如生产出产成品，或是通过为其他部门提供服务来降低企业整体的运行成本等其他带来经济利益的方式。有关资产或资产、负债的组合要构成一项业务，不一定要同时具备上述三个要素，某些情况下具备投入和加工处理过程两个要素即可认为构成一项业务。业务的目的，主要是为了向投资者提供回报，如生产的产品出售后形成现金流入，或是能够为企业的生产经营带来其他经济利益，如能够降低成本等。

有关资产或资产、负债的组合是否构成一项业务，应结合所取得资产、负债的内在联系及加工处理过程等进行综合判断。实务中出现的如

一个企业对另一个企业某条具有独立生产能力的生产线的合并、一家保险公司对另一家保险公司寿险业务的合并等，一般构成业务合并。

如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看取得的企业是否构成业务之外，关键要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。

报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后，一方能够对另一方的生产经营决策实施控制，形成母子公司关系，就涉及控制权的转移，从合并财务报告角度形成报告主体的变化；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及控制权及报告主体的变化，形成企业合并。实务中，对于交易或事项发生前后是否形成控制权的转移，应当遵循实质重于形式原则，综合可获得的各方面情况进行判断。

假定在企业合并前 A、B 两个企业为各自独立的法律主体，且构成业务（在合并交易发生前，不存在任何投资关系），企业合并准则中所界定的企业合并，包括但不限于以下情形：

（1）企业 A 通过增发自身的普通股自企业 B 原股东处取得企业 B 的全部股权，该交易事项发生后，企业 B 仍持续经营。

（2）企业 A 支付对价取得企业 B 的净资产，该交易事项发生后，撤销企业 B 的法人资格。

（3）企业 A 以其资产作为出资投入企业 B，取得对企业 B 的控制权，该交易事项发生后，企业 B 仍维持其独立法人资格继续经营。

（二）不包括在企业合并准则规范范围内的交易或事项

实务中，某些交易或事项因不符合企业合并的界定，不属于企业合并准则的规范范围，或者虽然从定义上属于企业合并，但因交易条件等各方面的限制，不包括在企业合并准则的规范范围之内。

1. 购买子公司的少数股权

购买子公司的少数股权，是指在一个企业已经能够对另一个企业实

施控制，双方存在母子公司关系的基础上，为增加持股比例，母公司自子公司的少数股东处购买少数股东持有的对该子公司全部或部分股权。根据企业合并的定义，考虑到该交易或事项发生前后，不涉及控制权的转移，不形成报告主体的变化，不属于准则中所称企业合并。

2. 其他不按照企业合并准则核算的情况

（1）两方或多方形成合营企业的情况，主要是指作为合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业，按照合营企业章程或是合营合同、协议的规定，在合营企业成立以后，由合营各方对其生产经营活动实施共同控制。在这种情况下，因合营企业的各合营方中，并不存在占主导作用的控制方，不属于企业合并。

因合营企业的各合营方中，并不存在占主导作用的控制方，不属于准则中界定的企业合并。

（2）仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上的企业合并形成一个报告主体的情况。在这种情况下，一个企业能够对另一个企业实施控制，但该控制并非产生于持有另一个企业的股权，而是通过一些非股权因素产生的，例如通过签订委托受托经营合同，作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权，但按照合同协议的约定能够对受托经营企业的生产经营活动实施控制。这样的交易由于无法明确计量企业合并成本，有时甚至不发生任何成本，因此即使涉及控制权的转移，也不属于企业合并。

二、企业合并的类型

企业合并准则中将企业合并划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同，所遵循的会计处理原则也不同。

（一）同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

判断某一企业合并是否属于同一控制下的企业合并，应当把握以下要点：

（1）能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指

企业集团的母公司。

同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移，能够对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

（2）能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者群体。

（3）实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。

（4）企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

（二）非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。



三、企业合并下长期股权投资的核算

市场经济条件下，企业生产经营日趋多元化，除传统的经过原材料投入、加工、销售方式获取利润外，还可以通过采用投资、收购、兼并、重组等方式拓宽生产经营渠道、提高获利能力。投资是企业为了获得收益或实现资本增值向被投资单位投放资金的经济行为。企业对外进行的投资，可以有不同的分类。从性质上划分，可以分为债权性投资与权益性投资；从管理层持有意图划分，可以分为交易性投资、可供出售投资、持有至到期投资等。

明确界定长期股权投资的范围是对长期股权投资进行正确确认、计量和报告的前提。根据长期股权投资准则规定，长期股权投资包括以下几个方面：

一是投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

二是投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营企业投资。共同控制是指按照合同约定对某项经济活动共有的控制。合营企业的特点是，合营各方均受到合营合同的限制和约束。一般在合营企业设立时，合营各方在投资合同或协议中约定在所设立合营企业的重要财务和生产经营决策制定过程中，必须由合营各方均同意才能通过。该约定可能体现为不同的形式，例如，可以通过在合营企业的章程中规定，也可以通过制定单独的合同作出约定。共同控制的实质是通过合同约定建立起来的、合营各方对合营企业共有的控制。实务中，在确定是否构成共同控制时，一般可以考虑以下情况作为确定基础：

（1）任何一个合营方均不能单独控制合营企业的生产经营活动。

（2）涉及合营企业基本经营活动的决策需要各合营方一致同意。

（3）各合营方可能通过合同或协议的形式任命其中的一个合营方对合营企业的日常活动进行管理，但其必须在各合营方已经一致同意的财务和经营政策范围内行使管理权。

当被投资单位处于法定重组或破产中，或者在向投资方转移资金的能力受到严格的长期限制情况下经营时，通常投资方对被投资单位可能无法实施共同控制。但如果能够证明存在共同控制，合营各方仍应当按照长期股权投资准则的规定采用权益法核算。

三是投资企业对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位生产经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%以上但低于50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响，

除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资企业直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑企业及其他方持有的现行可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的现行可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

（1）在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并享有相应的实质性的参与决策权，投资企业可以通过该代表参与被投资单位经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。

（2）参与被投资单位的政策制定过程，包括股利分配政策等的制定。这种情况下，因可以参与被投资单位的政策制定过程，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议和意见，从而可以对被投资单位施加重大影响。

（3）与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。

（4）向被投资单位派出管理人员。这种情况下，通过投资企业对被投资单位派出管理人员，管理人员有权力负责被投资单位的财务和经营活动，从而能够对被投资单位施加重大影响。

（5）向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资企业的技术或技术资料，表明投资企业对被投资单位具有重大影响。

四是投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

长期股权投资准则规范的权益性投资不包括风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连接保险产品）持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或者分类为交易性金融资产的投资。

（一）同一控制下企业合并形成的长期股权投资

对于同一控制下的企业合并，从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化。合并方通过企业合并形成的对被合并方的长期股权投资，其成本代表的就是在被合并方账面所有者权益中享有的份额。

（1）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，则应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

具体进行会计处理时，合并方在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”账户。按应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债账户，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户；如为借方差额，应借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”账户。

（2）合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额。应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

具体进行会计处理时，在合并日应按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”账户，按应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户，按发行权益性证券的面值贷记“股本”账户，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户：如为借方差额，应借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”账户。

上述在按照合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额确定长期

股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，应首先按照合并方的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值仅进行调整，在此基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本。

（二）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

（1）非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产，发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用之和。

具体进行会计处理时，对于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资应在购买日按企业合并成本（不含应自被投资单位收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资”账户，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户，按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债账户，按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等账户。按其差额，贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等账户。

非同一控制下企业合并涉及以库存商品等作为合并对价的，应按库存商品的公允价值，贷记“主营业务收入”账户，并同时结转相关的成本。

（2）通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的，企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。其中：达到企业合并前对持有的长期股权投资采用成本法核算的，长期股权投资在购买日的成本应为原账面余额加上购买日为取得进一步的股份新支付对价的公允价值之和；达到企业合并前对长期股权投资采用权益法等方法核算的，购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行调整，将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本（被投资单位在购买日前发放现金股利或利润的，应考虑该因素影响），在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。



四、案例分析

【案例 2－1】 20×9 年 6 月 30 日，Z 公司向同一集团内 Q 公司的原股东定向增发 1 000 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 12.50 元），

取得Q公司100%的股权，并于当日起能够对Q公司实施控制，合并后Q公司仍维持其独立法人资格继续经营。两公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日，Q公司所有者权益的总额为5 200万元。

分析 本案例属于同一控制下企业合并，Q公司在合并后维持其法人资格继续经营。在合并日Z公司应确认对Q公司的长期股权投资，其成本为合并日享有Q公司账面所有者权益的份额，账务处理如下：

借：长期股权投资　　52 000 000
　贷：股本　　10 000 000
　　资本公积——股本溢价　　42 000 000

【案例2-2】 Q公司于20×9年1月31日取得Z公司70%的股权，取得该部分股权后能够控制Z公司的生产经营决策。为核实B公司的资产价值，Q公司聘请资产评估机构对Z公司的资产进行评估，支付评估费用400万元。合并中，Q公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表2-1所示。本案例中假定合并前Q公司与Z公司不存在任何关联方关系。

表2-1　　Q公司信息表　　单位：人民币元

项　　目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	50 000 000	64 000 000
专利技术	16 000 000	20 000 000
银行存款	16 000 000	16 000 000
合　计	72 000 000	10 000 000

注：Q公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为7 600万元，至企业合并发生时已累计摊销1 000万元。

分析 本案例中因Q公司与Z公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。Q公司对于合并形成的对Z公司的长期股权投资，应进行的账务处理如下：

借：长期股权投资　　104 000 000
　　累计摊销　　10 000 000
　贷：无形资产　　76 000 000
　　银行存款　　20 000 000
　　营业外收入　　18 000 000

【案例 2-3】 Q 公司于 20×7 年 3 月以 800 万元取得 Z 公司 30% 的股权，因能够对 Z 公司施加重大影响，对所取得的长期股权投资采用权益法核算，于 20×7 年确认对 Z 公司的投资收益 30 万元。20×8 年 4 月，Q 公司又斥资 1 000 万元自 G 公司取得 Z 公司另外 30% 的股权。本例中假定 Q 公司在取得对 Z 公司的长期股权投资以后，Z 公司并未宣告发放现金股利或利润。Q 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。Q 公司对该项长期股权投资未计提任何减值准备。Q 公司与 G 公司不存在任何关联关系。

分析　本案例中 Q 公司是通过分步购买最终达到对 Z 公司实施控制，形成企业合并。在购买日，Q 公司应进行以下会计处理（不考虑所得税影响）：

借：盈余公积	300 000	
利润分配——未分配利润	2 700 000	
贷：长期股权投资		30 000 000
借：长期股权投资	10 000 000	
贷：银行存款		10 000 000

购买日对 Z 公司长期股权投资的账面余额 1 800 万元[(830－30)＋1 000]。

第二节　同一控制下企业合并案例分析

一、同一控制下企业合并处理原则

对于同一控制下的企业合并，企业合并准则中规定的会计处理方法类似于权益结合法。该方法下，将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不作为出售或购买。

（1）合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。同

一控制下的企业合并，从最终控制方的角度，其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化，因此即便是在合并过程中，取得的净资产入账价值与支付的合并对价账面价值之间存在差额，同一控制下的企业合并中一般也不产生新的商誉因素，即不确认新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

（2）合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，应基于重要性原则，首先统一会计政策，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。进行上述调整的一个基本原因是将该项合并中涉及的合并方及被合并方作为一个整体对待，对于一个完整的会计主体，其对相关交易、事项应当采用相对统一的会计政策，在此基础上反映其财务状况和经营成果。在同一控制下的企业合并中，被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的，应以评估调账后的账面价值并入合并方。

（3）合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，应当调整所有者权益相关项目，不计入企业合并当期损益。合并方在同一控制下的企业合并，本质上不作为购买，而是两个或多个会计主体权益的整合。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减留存收益。

（4）对于同一控制下的控股合并，应视同合并后形成的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，体现在其合并财务报表上，即由合并后形成的母子公司构成的报告主体，无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。

编制合并财务报表时，无论该项合并发生在报告期的任一时点，合并利润表、合并现金流量表均反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流量情况，相应地，合并资产负债表的留存收益项目，应当反映母子公司如果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。



二、同一控制下企业合并的会计处理

同一控制下的企业合并，视合并方式不同，应当分别以下情况进行会计处理。

（一）同一控制下的控股合并

同一控制下的控股合并中，合并方在合并日涉及两个方面的问题：一是对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量；二是合并日合并财务报表的编制。

1. 长期股权投资的确认和计量

按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为形成长期股权投资的初始投资成本。其相关会计处理见本章第一节“企业合并下长期股权投资的核算”相关内容。

2. 合并日合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，合并方一般应在合并日编制合并财务报表。编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

（1）合并资产负债表。被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易，应作为内部交易，按照“合并财务报表”有关原则进行抵销。

在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下原则，自合并方的资本公积转入留存收益和未分配利润：

A. 确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”账户，贷记“盈余公积”和“未分配利润”账户。

B. 确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收

益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）的贷方余额为限，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”账户，贷记“盈余公积”和“未分配利润”账户。

因合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）余额不足，被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明。

（2）合并利润表。合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润。例如，同一控制下的企业合并发生于20×7年3月31日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自20×7年1月1日至20×7年3月31日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

为了帮助企业的会计信息使用者了解合并利润表中净利润的构成，发生同一控制下企业合并的当期，合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列，其中：被合并方在合并前实现的“净利润”项目，反映合并当期期初至合并日自被合并方带入的损益。

（3）合并现金流量表。合并方在编制合并日的合并现金流量表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日产生的现金流量。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量，应按照合并财务报表准则规定的有关原则进行抵销。

（4）比较报表的编制。同一控制下的企业合并，在编制合并当期期末的比较报表时，应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在。提供比较报表时，应对前期比较报表进行调整。因企业合并实际发生在当期，以前期间合并方账面上并不存在对被合并方的长期股权投资，在编制比较报表时，应将被合并方的有关资产、负债并入后，因合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的资本公积（资本溢价或股本溢价）。

（二）同一控制下的吸收合并

同一控制下的吸收合并中，合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确定，以及合并中取得有关净资产的入账价值与支

付的合并对价账面价值之间差额的处理。

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应记入资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润，以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额，相应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

（三）合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用，指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等费用。同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关费用，应于发生时费用化计入当期损益。借记“管理费用”等账户，贷记“银行存款”等账户。但以下两种情况除外：

（1）以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。该部分费用，虽然与筹集用于企业合并的对价直接相关，但其会计处理应遵照金融工具准则的原则，有关的费用应计入负债的初始计量金额。

（2）发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定处理。即与发行权益性证券相关的费用，不管其是否与企业合并直接相关，均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

企业专设的购并部门发生的日常管理费用，如果该部门的设置并不是与某项企业合并直接相关，而是企业的一个常设部门，其设置目的是为了寻找相关的购并机会等，维持该部门日常运转的有关费用，不属于与企业合并直接相关的费用，应当于发生时计入当期损益。

三、案例分析

【案例 2－4】 A 公司和 B 公司分别为 P 公司控制下的两家子公司；A 公司于 20×9 年 3 月 31 日自母公司 P 处取得 B 公司 100%的股权，合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并，A 公司发行了 120 万股本公司普通股（每股面值 1 元）作为对价。假定 A、B 公司采用的会计政策相同。合并日，A 公司及 B 公司的所有者权益构成如表 2－2 所示。

表 2－2　　所有者权益构成情况表　　单位：人民币元

A 公司		B 公司	
项　目	金　额	项　目	金　额
股本	720 000	股本	120 000
资本公积	200 000	资本公积	40 000
盈余公积	160 000	盈余公积	80 000
未分配利润	400 000	未分配利润	160 000
合　计	1 480 000	合　计	400 000

分析　本案例属于同一控制下控股合并的情况，A 公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资　　400 000

　贷：股本　　120 000

　　资本公积——股本溢价　　280 000

进行上述处理后，A 公司在合并日编制合并资产负债表时，对于企业合并前 B 公司实现的留存收益中归属于合并方的部分（24 万元）应自资本公积（资本溢价或股本溢价）转入留存收益。本例中 A 公司在确认对 B 公司的长期股权投资以后，其资本公积的账面余额为 48 万元（20＋28），假定其中资本溢价或股本溢价的金额为 36 万元。在合并工作底稿中，应编制以下调整分录：

借：资本公积　　240 000

　贷：盈余公积　　80 000

　　未分配利润　　160 000

【案例 2－5】 A 公司以一项账面价值为 56 万元的固定资产（原价 80 万元，累计折旧 24 万元）和一项账面价值为 64 万元的无形资产（原价 100 万元，累计摊销 36 万元）为对价取得同一集团内另一家全资企业 B 公司 100%的股权。合并日，A 公司和 B 公司所有者权益构成如表 2－3 所示。

表 2－3　　所有者权益构成情况表　　单位：人民币元

A 公司		B 公司	
项　目	金　额	项　目	金　额
股本	7 200 000	股本	400 000
资本公积	200 000	资本公积	400 000
盈余公积	1 600 000	盈余公积	600 000
未分配利润	4 000 000	未分配利润	600 000
合　计	13 000 000	合　计	2 000 000

A 公司在合并日应确认对 B 公司的长期股权投资，进行以下账务处理：

借：固定资产清理　　560 000
　　累计折旧　　40 000
　贷：固定资产　　800 000
借：长期股权投资　　2 000 000
　贷：固定资产清理　　560 000
　　无形资产　　640 000
　　资本公积　　800 000

进行上述处理后，A 公司资本公积账面余额为 100 万元（20＋80），假定全部属于资本溢价或股本溢价，小于 B 公司在合并前实现的留存收益中归属于 A 公司的部分，A 公司编制合并财务报表时，应以账面资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额为限，将 B 公司在合并前实现的留存收益中归属于 A 公司的部分相应转入盈余公积和未分配利润。调整后的会计分录如下：

借：资本公积　　1 000 000
　贷：盈余公积　　500 000
　　未分配利润　　500 000

【案例 2-6】 假定P公司和S公司为同一集团内两个全资子公司。20×9年6月30日，P公司向S公司的股东定向增发200万股普通股（每股面值为1元）对S公司进行合并，并于当日取得对S公司100%的股权。参与合并企业在20×9年6月30日企业合并前，有关资产、负债情况如表2-4所示。

表2-4　　资产负债表（简表）　　单位：人民币元

项　　目	P公司		S公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	3 450 000		360 000	360 000
应收账款	2 400 000		1 600 000	1 600 000
存货	4 960 000		204 000	360 000
长期股权投资	4 000 000		1 720 000	3 040 000
固定资产	5 600 000		2 400 000	4 400 000
无形资产	3 600 000		400 000	1 200 000
商誉	0		0	0
资产总计	24 010 000		6 684 000	10 960 000
负债和所有者权益：	0		0	0
短期借款	2 000 000		1 800 000	1 800 000
应付账款	3 000 000		240 000	240 000
其他负债	300 000		240 000	240 000
负债合计	5 300 000		2 280 000	2 280 000
实收资本	6 000 000		2 000 000	0
资本公积	4 000 000		1 200 000	0
盈余公积	4 000 000		400 000	0
未分配利润	4 710 000		804 000	0
所有者权益合计	18 710 000		4 404 000	8 680 000
负债和所有者权益总计	24 010 000		6 684 000	0

P公司及S公司20×9年1月1日至6月30日的利润表如表2-5所示。

表 2-5　　**利润表（简表）**

20×9 年 1 月 1 日至 6 月 30 日　　单位：人民币元

项　　目	P公司	S公司
一、营业收入	8 500 000	2 400 000
减：营业成本	6 760 000	1 910 000
营业税金及附加	40 000	10 000
销售费用	120 000	40 000
管理费用	300 000	100 000
财务费用	80 000	70 000
加：投资收益	60 000	20 000
二、营业利润	1 260 000	290 000
加：营业外收入	100 000	90 000
减：营业外支出	90 000	110 000
三、利润总额	1 270 000	270 000
减：所得税费用	420 000	80 000
四、净利润	850 000	190 000

分析　本案例属于同一控制下企业合并的情况，假定 P 公司和 S 公司为同一集团内两个全资子公司，合并前其共同的母公司为 A 公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为 A 公司最终控制，为同一控制下的企业合并。自 20×9 年 6 月 30 日开始，P 公司能够对 S 公司的净资产实施控制，该日即为合并日。

（1）P 公司对该项合并进行账务处理时：

借：长期股权投资　　4 404 000

　　贷：股本　　2 000 000

　　资本公积　　2 404 000

（2）假定 P 公司与 S 公司在合并前未发生任何交易，则 P 公司在编制合并日的合并财务报表时，抵销分录如下：

借：实收资本　　2 000 000

　　资本公积　　1 200 000

　　盈余公积　　400 000

　　未分配利润　　804 000

　　贷：长期股权投资　　4 404 000

将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，自资本公积（假定资本公积中“资本溢价或股本溢价”的金额为600万元）转入留存收益，合并调整分录如下：

借：资本公积　　1 204 000

　贷：盈余公积　　400 000

　　未分配利润　　804 000

（3）合并资产负债表如表2-6所示。

表2-6　　合并资产负债表（简表）

20×9年6月30日　　单位：人民币元

项　　目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金	3 450 000	360 000			3 810 000
应收账款	2 400 000	1 600 000			4 000 000
存货	4 960 000	204 000			5 164 000
长期股权投资	4 000 000	1 720 000		4 404 000	5 720 000
固定资产	5 600 000	2 400 000		0	8 000 000
无形资产	3 600 000	400 000		0	4 000 000
商誉	0	0		0	0
资产总计	24 010 000	6 684 000		4 404 000	30 694 000
负债和所有者权益：	0	0			0
短期借款	2 000 000	1 800 000			3 800 000
应付账款	3 000 000	240 000			3 240 000
其他负债	300 000	240 000			540 000
负债合计	5 300 000	2 280 000			7 580 000
实收资本	6 000 000	2 000 000	2 000 000		8 000 000
资本公积	4 000 000	1 200 000	2 404 000		5 200 000
盈余公积	4 000 000	400 000	0		4 400 000
未分配利润	4 710 000	804 000	0		5 514 000
所有者权益合计	18 710 000	4 404 000	4 404 000		23 114 000
负债和所有者权益总计	24 010 000	6 684 000			30 694 000

（4）合并利润表如表 2－7 所示。

表 2－7　　**合并利润表（简表）**

20×8 年 1 月 1 日至 6 月 30 日　　单位：人民币元

项　　目	P 公司	S 公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
一、营业收入	8 500 000	2 400 000			10 900 000
减：营业成本	6 760 000	1 910 000			8 670 000
营业税金及附加	40 000	10 000			50 000
销售费用	120 000	40 000			160 000
管理费用	300 000	100 000			400 000
财务费用	80 000	70 000			150 000
加：投资收益	60 000	20 000			80 000
二、营业利润	1 260 000	290 000			1 550 000
加：营业外收入	100 000	90 000			190 000
减：营业外支出	90 000	110 000			200 000
三、利润总额	1 270 000	270 000			1 540 000
减：所得税费用	420 000	80 000			500 000
四、净利润	850 000	190 000			1 040 000
其中：被合并方在合并前实现利润					190 000

【案例 2－7】 沿用［案例 2－6］中有关资料，P 公司和 S 公司在 20×8 年 12 月 31 日的个别资产负债表（表 2－8）及个别利润表（表 2－9）如下表所示。假定 P 公司与 S 公司在 20×8 年未发生内部交易。

表 2－8　　**资产负债表（简表）**

20×8 年 12 月 31 日　　单位：人民币元

项　　目	P 公司	S 公司
资产：		
货币资金	2 400 000	400 000
应收账款	1 140 000	172 000
存货	4 800 000	1 022 000
长期股权投资	4 000 000	1 680 000
固定资产	6 000 000	2 480 000

（续表）

项　　目	P公司	S公司
无形资产	4 320 000	480 000
商誉	0	0
资产总计	22 660 000	6 234 000
负债和所有者权益：	0	0
短期借款	1 600 000	1 600 000
应付账款	2 800 000	200 000
其他负债	400 000	220 000
负债合计	4 800 000	2 020 000
实收资本	6 000 000	2 000 000
资本公积	4 000 000	1 200 000
盈余公积	3 840 000	384 000
未分配利润	4 020 000	630 000
所有者权益合计	17 860 000	4 214 000
负债和所有者权益总计	22 660 000	6 234 000

P公司及S公司20×8年1月1日至12月31日的利润表如表2-9所示。

表2-9　　利润表（简表）

20×8年1月1日至12月31日　　单位：人民币元

项　　目	P公司	S公司
一、营业收入	17 200 000	2 200 000
减：营业成本	14 380 000	1 972 000
营业税金及附加	60 000	4 000
销售费用	160 000	30 000
管理费用	240 000	60 000
财务费用	120 000	10 000
加：投资收益	80 000	40 000
二、营业利润	2 320 000	164 000
加：营业外收入	200 000	120 000
减：营业外支出	80 000	60 000
三、利润总额	2 440 000	224 000
减：所得税费用	840 000	64 000
四、净利润	1 600 000	160 000

分析　本案例属于同一控制下控股合并的情况，P公司在编制20×8年比较报表时，视同该项合并在以前期间即已发生。将被合并方的有关资产、负债在抵销内部交易的影响后并入合并财务报表，同时增加合并资产负债表中所有者权益项下的资本公积。

（1）在合并工作底稿中应作以下调整：

借：实收资本　　2 000 000
　　资本公积　　1 200 000
　　盈余公积　　384 000
　　未分配利润　　630 000
　贷：资本公积　　4 214 000

（2）对于S公司在20×8年以前实现的留存收益中归属于P公司的部分，在合并工作底稿中应自资本公积转入留存收益：

借：资本公积　　1 014 000
　贷：盈余公积　　384 000
　　未分配利润　　630 000

其20×8年合并财务报表中，比较资产负债表及比较利润表的编制如下：

（1）合并资产负债表如表2-10所示。

表2-10　　合并资产负债表（简表）

20×8年12月31日　　单位：人民币元

项　目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金	2 400 000	400 000			2 800 000
应收账款	1 140 000	172 000			1 312 000
存货	4 800 000	1 022 000			5 822 000
长期股权投资	4 000 000	1 680 000			5 680 000
固定资产	6 000 000	2 480 000			8 480 000
无形资产	4 320 000	480 000			4 800 000
商誉	0	0			0
资产总计	22 660 000	6 234 000			28 894 000

（续表）

项　　目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
负债和所有者权益：	0	0			0
短期借款	1 600 000	1 600 000			3 200 000
应付账款	2 800 000	200 000			3 000 000
其他负债	400 000	220 000			620 000
负债合计	4 800 000	2 020 000			6 820 000
实收资本	6 000 000	2 000 000	① 2 000 000		6 000 000
资本公积	4 000 000	1 200 000	① 1 200 000	① 4 214 000	7 200 000
盈余公积	0	0	② 1 014 000		0
未分配利润	3 840 000	384 000	① 384 000	② 384 000	4 224 000
所有者权益合计	4 020 000	630 000	① 630 000	② 630 000	4 650 000
负债和所有者权益总计	17 860 000	4 214 000			22 074 000

（2）合并利润表如表 2－11 所示。

表 2－11　　合并利润表（简表）

20×8 年 1 月 1 日至 12 月 31 日　　单位：人民币元

项　　目	P公司	S公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
一、营业收入	17 200 000	2 200 000			19 400 000
减：营业成本	14 380 000	1 972 000			16 352 000
营业税金及附加	60 000	4 000			64 000
销售费用	160 000	30 000			190 000
管理费用	240 000	60 000			300 000
财务费用	120 000	10 000			130 000
加：投资收益	80 000	40 000			120 000
二、营业利润	2 320 000	164 000			2 484 000
加：营业外收入	200 000	120 000			320 000
减：营业外支出	80 000	60 000			140 000
三、利润总额	2 440 000	224 000			2 664 000
减：所得税费用	840 000	64 000			904 000
四、净利润	1 600 000	160 000			1 760 000

【案例 2-8】 沿用［案例 2-6］中有关资料，20×9 年 6 月 30 日，P 公司向 S 公司的股东定向增发 200 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 8.68 元）对 S 公司进行吸收合并，并于当日取得 S 公司净资产。

分析 本案例属于同一控制下企业吸收合并的情况，P 公司和 S 公司为同一集团内两家全资子公司，合并前其共同的母公司为 A 公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为 A，公司最终控制，属于同一控制下的企业合并。自 20×9 年 6 月 30 日开始，P 公司能够对 S 公司的净资产实施控制，该日即为合并日。

因合并后 S 公司失去其法人资格，P 公司应确认合并中取得的 S 公司的各项资产和负债，假定 P 公司与 S 公司在合并前采用的会计政策相同。P 公司对该项合并应进行的会计处理如下：

借：货币资金	360 000	
库存商品	204 000	
应收账款	1 600 000	
长期股权投资	1 720 000	
固定资产	2 400 000	
无形资产	400 000	
贷：短期借款		1 800 000
应付账款		240 000
其他应付款（其他负债）		240 000
股本		2 000 000
资本公积		2 404 000

同一控制下的吸收合并中，合并方在合并当期期末比较报表的编制应区别不同的情况，如果合并方在合并当期期末，仅需要编制个别财务报表、不需要编制合并财务报表的，合并方在编制前期比较报表时，无须对以前期间已经编制的比较报表进行调整；如果合并方在合并当期期末需要编制合并财务报表的，在编制前期比较合并财务报表时，应将吸收合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果及现金流量等并入合并方前期合并财务报表。前期比较报表的具体编制原则比照同一控制下控股合并比较报表的编制。

第三节　非同一控制下企业合并案例分析



一、非同一控制下企业合并的处理原则

（一）确定购买方

从购买方的角度出发，该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权，应确认所取得的资产以及应当承担的债务，包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言，其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。非同一控制下的企业合并中，一般应考虑企业合并合同、协议以及其他相关因素来确定购买方。在判断企业合并中的购买方时，应考虑所有相关的事实和情况，特别是企业合并后参与合并各方的相对投票权、合并后主体管理机构及高层管理人员的构成、权益互换的条款等。

（1）合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的，除非有明确的证据表明不能形成控制，一般认为取得另一方半数以上表决权股份的一方为购买方。

（2）某些情况下，即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份，但存在以下情况时，一般也可认为其获得了对另一方的控制权，如：

A. 通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权。例如，A 公司拥有 B 公司 40％的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 30％的表决权资本，D 公司拥有 B 公司 30％的表决权资本。A 公司与 C 公司达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实质上拥有 B 公司 70％表决权资本的控制权，在 B 公司的章程等没有特别规定的情况下，表明 A 公司实质上控制 B 公司。

B. 按照章程或协议等的规定，具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。例如，A 公司拥有 B 公司 45％的表决权资本，同时，根据法律或协议规定，A 公司可以决定 B 公司的生产经营等政策，达到对 B

公司的财务和经营政策实施控制。

C. 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构多数成员。这种情况是指，虽然投资企业拥有被投资单位50%或以下表决权资本，但根据章程、协议等有权任免被投资单位董事会或类似机构的绝大多数成员，以达到实质上控制的目的。

D. 在被购买企业董事会或类似权力机构中具有多数投票权。这种情况是指，虽然投资企业拥有被投资单位50%或以下表决权资本，但能够控制被投资单位董事会等类似权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，达到对被投资单位的控制。

(3) 某些情况下可能难以确定企业合并中的购买方，如参与合并的两家或多家企业规模相当，这种情况下，往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时，可以考虑下列相关因素：

A. 以支付现金、转让非现金资产或承担负债的方式进行的企业合并，一般支付现金、转让非现金资产或是承担负债的一方为购买方。

B. 考虑参与合并各方的股东在合并后主体的相对投票权，其中股东在合并后主体具有相对较高投票比例的一方一般为购买方。

C. 参与合并各方的管理层对合并后主体生产经营决策的主导能力，如果合并导致参与合并一方的管理层能够主导合并后主体生产经营政策的制定，其管理层能够实施主导作用的一方一般为购买方。

D. 参与合并一方的公允价值远远大于另一方的，公允价值较大的一方很可能为购买方。

E. 企业合并是通过以有表决权的股份换取另一方的现金及其他资产的，则付出现金或其他资产的一方很可能为购买方。

F. 通过权益互换实现的企业合并，发行权益性证券的一方通常为购买方。但如果有证据表明发行权益性证券的一方，其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方控制，则其应为被购买方，参与合并的另一方为购买方。该类合并通常称为反向购买。反向购买中，购买方的会计处理参见本章相关部分内容。

(二) 确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。根据企业合并方式的不同，在控股合并的情况下，购买方应在购买日确认因企业合并形成的对被购买方的

长期股权投资，在吸收合并的情况下，购买方应在购买日确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等。

确定购买日的基本原则是控制权转移的时点。企业在实务操作中，应当结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。同时满足以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。有关的条件包括：

（1）企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。企业合并一般涉及的交易规模较大，无论是合并当期还是合并以后期间，均会对企业的生产经营产生重大影响，在能够对企业合并进行确认，形成实质性的交易前，该交易或事项应经过企业的内部权力机构批准，如对于股份有限公司，其内部权力机构一般指股东大会。

（2）按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。按照国家有关规定，企业购并需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是对企业合并交易或事项进行会计处理的前提之一。

（3）参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，其通过企业合并无论是取得对被购买方的股权还是取得被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。

（4）购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。购买方要取得与被购买方净资产相关的风险和报酬，其前提是必须支付一定的对价，一般在形成购买日之前，购买方应当已经支付了购买价款的大部分，并且从其目前财务状况判断，有能力支付剩余款项。

（5）购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。

企业合并涉及一次以上交易的，例如，通过分阶段取得股份最终实现合并，企业应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。交易日是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

如A企业于20×8年10月20日取得B公司30%的股权（假定能够对被投资单位施加重大影响），在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下，A企业应确认对B公司的长期股权投资。在已经拥有B公司30%股权的基础上，A企业又于20×9年12月8日取得B公司30%的股权，在其持股比例达到60%的情况下，假定于当日开始能够对B公司实施控制，则20×9年12月8日为第二次购买股权的交易日，同时因在当日能够对B公司实施控制，形成企业合并的购买日。

（三）确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值以及企业合并中发生的各项直接相关费用之和。通过多次交换交易分步实现的企业合并，其企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。

企业合并成本包括购买方在购买日支付的下列项目的合计金额：

（1）作为合并对价的现金及非现金资产的公允价值。以非货币性资产作为合并对价的，其合并成本为所支付对价的公允价值，该公允价值与作为合并对价的非货币性资产账面价值的差额，作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。

（2）发行的权益性证券的公允价值。确定所发行权益性证券的公允价值时，对于购买日存在公开报价的权益性证券，其公开报价提供了确定公允价值的依据，除非在非常特殊的情况下，购买方能够证明权益性证券在购买日的公开报价不能可靠地代表其公允价值，并且用其他的证据和估价方法能够更好地计量公允价值时，可以考虑其他的证据和估价方法。如果购买日权益性证券的公开报价不可靠，或者购买方发行的权益性证券不存在公开报价，则该权益性证券的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额或者是参照在被购买方公允价值中获得的权益份额，按两者当中有明确证据支持的一个进行估价。

（3）因企业合并发生或承担的债务的公允价值。因企业合并而承担的各项负债，应采用按照适用利率计算的未来现金流量的现值作为其公允价值。预期因企业合并可能发生的未来损失或其他成本不是购买方为取得对被购买方的控制权而承担的负债，不构成企业合并成本。

（4）当企业合并合同或协议中提供了根据未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，符合《企业会计准则第13号——或有事项》规

定的确认条件的，应确认的支出也应作为企业合并成本的一部分。某些情况下，合并各方可能在合并合同或协议中约定根据未来一项或多项或有事项的发生对合并成本进行一定的调整。

企业在购买日对于可能需要支付的企业合并成本调整金额进行预计并且计入企业合并成本后，未来期间有关涉及调整成本的事项未实际发生或发生后需要对原估计计入企业合并成本的金额进行调整的，或者在购买日因未来事项发生的可能性较小、金额无法可靠计量等原因导致有关调整金额未包括在企业合并成本中，未来期间因合并合同或协议中约定的事项很可能发生、金额能够可靠计量，符合有关确认条件的，应对企业合并成本进行相应调整。

(5) 合并中发生的各项直接相关费用。非同一控制下企业合并中发生的与企业合并直接相关的费用，包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等，应当计入企业合并成本。这里所称合并中发生的各项直接相关费用，不包括与为进行企业合并发行的权益性证券或发行的债务相关的手续费、佣金等，该部分费用应比照本章关于同一控制下企业合并中类似费用的处理原则处理。

(四) 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

(1) 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：① 合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。② 合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

(2) 企业合并中取得无形资产的确认。购买方在企业合并中取得的无形资产应符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》中对于无形资产的界定且其在购买日的公允价值能够可靠计量。按照无形资产准则的规定，没有实物形态的非货币性资产要符合无形资产的定义，关键要看其

是否满足可辨认性标准，即是否能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产、负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；或者应源自于合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或分离。

公允价值能够可靠计量的情况下，应区别于商誉单独确认的无形资产一般包括：商标、版权及与其相关的许可协议、特许权、分销权等类似权利、专利技术、专有技术等。

（3）企业合并中产生或有负债的确认。为了尽可能反映购买方因为进行企业合并可能承担的潜在义务，对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

（4）对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

在非同一控制下的企业合并中，购买方确认在合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债不仅局限于被购买方在合并前已经确认的资产和负债，还可能包括企业合并前被购买方在其资产负债表中未予确认的资产和负债，该类资产和负债在企业合并前可能由于不符合确认条件未确认为被购买方的资产和负债，但在企业合并发生后，因符合了有关的确认条件则需要作为合并中取得的可辨认资产和负债进行确认。例如，被购买方在企业合并前存在的未弥补亏损，在企业合并前因无法取得足够的应纳税所得额用于抵扣该亏损而未确认相关的递延所得税资产，如按照税法规定能够抵扣购买方未来期间实现的应纳税所得额而且购买方在未来期间预计很可能取得足够的应纳税所得额的情况下，有关的递延所得税资产应作为合并中取得的可辨认资产予以确认。

（五）企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值

份额的差额，应视情况分别处理：

（1）企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为商誉。视企业合并方式不同，控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，企业应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定对其进行减值测试，对于可收回金额低于账面价值的部分，计提减值准备。

（2）企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益。企业会计准则中要求该种情况下，要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核，复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值确定是恰当的，应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，计入合并当期的营业外收入，并在会计报表附注中予以说明。

在吸收合并的情况下，上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应计入合并当期购买方的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中。

（六）企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值，还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定的，合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

（1）购买日后12个月内对有关价值量的调整。合并当期期末，对合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起12个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。

（2）超过规定期限后的价值量调整。自购买日算起12个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。

（3）购买日取得的被购买方在以前期间发生的经营亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的，如在购买日因不符合递延所得税资产的确认条件未确认所产生的递延所得税资产，以后期间有关的可抵扣暂时性差异带来的经济利益预计能够实现时，企业应确认相关的递延所得税资产，减少利润表中的所得税费用，同时将商誉降低至假定在购买日即确认了该递延所得税资产的情况下应有的金额，减记的商誉金额作为利润表中的资产减值损失。按照上述过程确认递延所得税资产，原则上不应增加因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额而计入合并当期利润表的金额。

（七）购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

需要强调的是，非同一控制下的企业合并中，作为购买方的母公司在进行有关会计处理后，应单独设置备查簿，记录其在购买日取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值以及因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应确认的商誉金额，或因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额，作为企业合并当期以及以后期间编制合并财务报表的基础。企业合并当期期末以及合并以后期间，应当纳入到合并财务报表中的被购买方资产、负债等，是以购买日确定的公允价值为基础

持续计算的结果。

二、非同一控制下企业合并的会计处理

（一）非同一控制下的控股合并

该合并方式下，购买方所涉及的会计处理问题主要是两个方面：一是购买日因进行企业合并形成的对被购买方的长期股权投资初始投资成本的确定，该成本与作为合并对价支付的有关资产账面价值之间差额的处理；二是购买日合并财务报表的编制。

非同一控制下的企业合并中，购买方取得对被购买方控制权的，在购买日应当按照确定的企业合并成本（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”账户；按享有投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户；按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债账户；按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等账户；按其差额，贷记“营业外收入”账户或借记“营业外支出”等账户。

购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。具体参见本书第二章“企业合并下长期股权投资的核算”。

（二）非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项可辨认资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产处置损益计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额，视情况分别确认为商誉或是计入企业合并当期的损益。

三、通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并

通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并，企业在每一

单项交换交易发生时，应确认对被购买方的投资。投资企业在持有被投资单位的部分股权后，通过增加持股比例等达到对被投资单位形成控制的，应分别每一单项交易的成本与该交易发生时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较，确定每一单项交易中产生的商誉。达到企业合并时应确认的商誉（或合并财务报表中应确认的商誉）为每一单项交易中应确认的商誉之和。

通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并，应按以下顺序处理：

一是对长期股权投资的账面余额进行调整。达到企业合并前长期股权投资采用成本法核算的；其账面余额一般无需调整；达到企业合并前长期股权投资采用权益法核算的，应进行调整，将其账面价值调整至取得投资时的初始投资成本，相应调整留存收益等。

二是比较达到企业合并时每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定每一单项交易应予确认的商誉或是应计入发生当期损益的金额。购买方在购买日确认的商誉（或计入损益的金额）应为每一单项交易产生的商誉（或应予确认损益的金额）之和。

三是对于被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值的变动，相对于原持股比例的部分，在合并财务报表（吸收合并是指购买方个别财务报表）中应调整所有者权益相关项目，其中属于原取得投资后被投资单位实现净损益增加的资产价值量，应调整留存收益，差额调整资本公积。



四、反向购买的处理

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为收购方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被收购方，该类企业合并通常称为“反向购买”。例如，A 公司为一家规模较小的上市公司，B 公司为一家规模较大的贸易公司。B 公司拟通过收购 A 公司的方式达到上市目的，但该交易是通过 A 公司向 B 公司原

股东发行普通股用以交换B公司原股东持有的对B公司股权方式实现。该项交易后，B公司原股东持有A公司50%以上股权，A公司持有B公司50%以上股权，A公司为法律上的母公司、B公司为法律上的子公司，但从会计角度，A公司为被购买方，B公司为购买方。

（一）企业合并成本

反向购买中，法律上的子公司（购买方）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（被购买方）的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计算的结果。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的，通常应以公开报价作为其公允价值；购买方的权益性证券在购买日不存在可靠公开报价的，应参照购买方的公允价值和被购买方的公允价值两者之中有更为明显证据支持的作为基础，确定假定应发行权益性证券的公允价值。

（二）合并财务报表的编制

反向购买后，法律上的母公司应当遵从以下原则编制合并财务报表：

（1）合并财务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

（2）合并财务报表中的留存收益和其他权益性余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。

（3）合并财务报表中的权益性工具的金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。

（4）法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。

（5）合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。

（6）法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。因法律上子公司的部分股东未将其持有的股份转换为法律上母公司的股权，其享有的权益份额仍仅限于对法律上子公司的部分，该部分少数股东权益反映的是少数股东按持股比例计算享有法律上子公司合并前净资产账面价值的份额。另外，对于法律上母公司的所有股东，虽然该项合并中其被认为被购买方，但其享有合并形成报告主体的净资产及损益，不应作为少数股东权益列示。

应予以说明的是，上述反向购买的会计处理原则仅适用于合并财务报表的编制。法律上母公司在该项合并中形成的对法律上子公司长期股权投资成本的确定，应当遵从《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的相关规定。

（三）每股收益的计算

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

（1）自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。

（2）自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。

反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收益，应以法律上子公司的每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子公司发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初至购买日之间内未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动，计算每股收益时应适当考虑其影响进行调整。



五、购买子公司少数股权的处理

企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易，应当分别母公司个

别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理：

（1）母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定，确定长期股权投资的入账价值。

（2）在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资成本与按照新增持股股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整合并财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

六、被购买方的会计处理

非同一控制下的企业合并中，购买方通过企业合并取得被购买方100%股权的，被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。除此之外，其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。

七、案例分析

【案例2-9】 A企业于20×8年9月20日对B公司进行吸收合并，合并中取得的一项固定资产不存在活跃市场，为确定其公允价值，A企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至A企业20×6年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。A企业在其20×7年财务报告中对该项固定资产暂估的价值为60 000元，预计使用年限为5年，净残值为0，按照直线法计提折旧。该项企业合并中A企业确认商誉240 000元。本例中，假定A企业不编制中期财务报告。

20×9年4月，A企业取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为90 000元。则A企业应视同在购买日确定的该项固定资产的公允价值为90 000元，相应调整20×7年财务报告中确认的商誉价值（调减30 000元）及利润表中的折旧费用（调增1 500元）。进行有关调整后，A企业在其20×8年会计报表附注中应对有关情况作出

说明。

【案例 2－10】 20×8 年 6 月 30 日，P 公司发行 1 000 万股普通股（每股面值 1 元）取得了 S 公司 70%的股权，市场价格为每股 3.5 元。合并前有关资产、负债情况如下表所示。假定该项合并为非同一控制下的企业合并，编制购买方于购买日的合并资产负债表如表 2－12 所示。

表 2－12　　资产负债表（简表）

20×8 年 6 月 30 日　　单位：人民币元

项　　目	P 公司		S 公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	17 250 000		1 800 000	1 800 000
应收账款	12 000 000		8 000 000	8 000 000
存货	24 800 000		1 020 000	1 800 000
长期股权投资	20 000 000		8 600 000	15 200 000
固定资产	28 000 000		12 000 000	22 000 000
无形资产	18 000 000		2 000 000	6 000 000
商誉				
资产总计	120 050 000		33 420 000	54 800 000
负债和所有者权益：				
短期借款	10 000 000		9 000 000	9 000 000
应付账款	15 000 000		1 200 000	1 200 000
其他负债	1 500 000		1 200 000	1 200 000
负债合计	26 500 000		11 400 000	11 400 000
实收资本	30 000 000		10 000 000	
资本公积	20 000 000		6 000 000	
盈余公积	20 000 000		2 000 000	
未分配利润	23 550 000		4 020 000	
所有者权益合计	93 550 000		22 020 000	43 400 000
负债和所有者权益总计	120 050 000		33 420 000	

P 公司及 S 公司 20×8 年 1 月 1 日至 6 月 30 日的利润表如表 2－13 所示。

表 2-13　　利　润　表（简表）

20×8 年 1 月 1 日至 6 月 30 日　　单位：人民币元

项　　目	P 公司	S 公司
一、营业收入	42 500 000	12 000 000
减：营业成本	33 800 000	9 550 000
营业税金及附加	200 000	50 000
销售费用	600 000	200 000
管理费用	1 500 000	500 000
财务费用	400 000	350 000
加：投资收益	300 000	100 000
二、营业利润	6 300 000	1 450 000
加：营业外收入	500 000	450 000
减：营业外支出	450 000	550 000
三、利润总额	6 350 000	1 350 000
减：所得税费用	2 100 000	400 000
四、净利润	4 250 000	950 000

分析　本案例属于非同一控制下控股合并的情况，P 公司取得 S 公司 70%股权实现控股。假定 S 公司除已确认资产外，不存在其他需要确认的资产及负债，P 公司首先计算合并中应确认的合并商誉：

$$\text{合并商誉} = \text{企业合并成本} - \text{合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额}$$

$$3\,500 - 4\,340 \times 70\% = 462\ (\text{万元})$$

（1）P 公司应编制如下抵销分录：

借：存货　　780 000

　　长期股权投资　　6 600 000

　　固定资产　　10 000 000

　　无形资产　　4 000 000

　　实收资本　　10 000 000

　　资本公积　　6 000 000

　　盈余公积　　2 000 000

　　未分配利润　　4 020 000

　　商誉　　4 620 000

　贷：长期股权投资　　35 000 000

　　少数股东权益　　13 020 000

（2）编制购买日合并资产负债表如表 2－14 所示。

表 2－14　　合并资产负债表（简表）

20×8 年 6 月 30 日　　单位：人民币元

项　　目	P 公司	S 公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金	17 250 000	1 800 000			19 050 000
应收账款	12 000 000	8 000 000			20 000 000
存货	24 800 000	1 020 000	780 000		26 600 000
长期股权投资	55 000 000	8 600 000	6 600 000	35 000 000	35 200 000
固定资产	28 000 000	12 000 000	10 000 000		50 000 000
无形资产	18 000 000	2 000 000	4 000 000		24 000 000
商誉			4 620 000		4 620 000
资产总计	155 050 000	33 420 000			179 470 000
负债和所有者权益：					
短期借款	10 000 000	9 000 000			19 000 000
应付账款	15 000 000	1 200 000			16 200 000
其他负债	1 500 000	1 200 000			2 700 000
负债合计	26 500 000	11 400 000			37 900 000
实收资本	40 000 000	10 000 000	10 000 000		40 000 000
资本公积	45 000 000	6 000 000	6 000 000		45 000 000
盈余公积	20 000 000	2 000 000	2 000 000		20 000 000
未分配利润	23 550 000	4 020 000	4 020 000		23 550 000
少数股东权益				13 020 000	13 020 000
所有者权益合计	128 550 000	22 020 000			141 570 000
负债和所有者权益总计	155 050 000	33 420 000			179 470 000

【案例 2－11】 甲公司以公允价值为 14 000 万元、账面价值为 10 000万元的资产作为对价吸收合并了乙公司，购买日乙公司持有净资产的情况如表 2－15 所示。

表 2-15　　资　料　表　　单位：人民币万元

项　　目	账面价值	公允价值
固定资产	6 000	8 000
无形资产	4 000	6 000
长期借款	3 000	3 000
净资产	7 000	11 000

分析　本案例属于非同一控制下吸收合并，则甲公司的账务处理如下：

借：固定资产　　80 000 000
　　无形资产　　60 000 000
　　商誉　　30 000 000
　贷：长期借款　　30 000 000
　　相关资产　　100 000 000
　　营业外收入　　40 000 000

【案例 2-12】　甲公司于 20×8 年 1 月 1 日以现金 350 万元取得了乙公司 20%的所有权。乙公司在该日可辨认资产的公允价值是 1 000 万元，账面价值是 800 万元，假设乙公司在该日没有或有负债，20×8 年 1 月 1 日的资产详见表 2-16。

表 2-16　　资　料　表　　单位：人民币万元

项　　目	账面价值	公允价值
现金和应收账款	200	200
无形资产（土地）	600	800
股本	100	1 000
资本公积	400	
留存收益	300	
合　计	800	1 000

截止 20×8 年 12 月 31 日，乙公司当年实现净利润 600 万元，没有支付股利，另土地的市价由 800 万元增加到 1 100 万元，乙公司账面价值未作调整。

20×8 年 12 月 31 日乙公司的资产负债情况详见表 2－17。

表 2－17　　**资　料　表**　　单位：人民币万元

项　　目	账面价值	公允价值
货币资金和应收款项	800	800
无形资产（土地）	600	1 100
股本	100	1 900
资本公积	400	
留存收益	900	
合　计	1 400	1 900

20×9 年 1 月 1 日，甲公司以现金 2 200 万元进一步取得乙公司 60％的股权，从而获得了控制权。

分析　甲公司的会计处理如下：

（1）20×8 年 1 月 1 日取得乙公司 20％的股权：

借：长期股权投资　　3 500 000

　　贷：库存现金　　3 500 000

（2）20×8 年确定投资收益（权益法）：

借：长期股权投资——损益调整（6 000 000×20％）　　1 200 000

　　贷：投资收益　　1 200 000

（3）20×9 年追加投资，冲销以前的权益法至初始投资成本。

A. 20×9 年 1 月 1 日又取得乙公司 60％的股权，应对企业合并前采用权益法核算的投资的账面价值调整至初始投资成本。

借：留存收益　　1 200 000

　　贷：长期股权投资——损益调整　　1 200 000

借：长期股权投资　　3 500 000

　　贷：长期股权投资——投资成本　　3 500 000

B. 20×9 年 1 月 1 日，甲公司以现金 2200 万元进一步确定乙公司 60％的股权，从而获得了控制权。

借：长期股权投资　　22 000 000

　　贷：库存现金　　22 000 000

（4）确定每一单项交易的商誉。

第一次投资商誉：350－1 000×20%＝150(万元)

再次投资商誉：2 200－1 900×60%＝1 060(万元)

企业合并应确定的商誉为两次交易的商誉之和，即1 210万元。

（5）对被购买方在购买日与交易日间可辨认净资产公允价值的变动，相对于原持股比例的调整。

对被购买方在购买日与交易日间可辨认净资产公允价值的变动，相对于原持股比例的部分，在合并报表中调整所有者权益相关项目，其中：属于原取得投资后被投资单位实现净损益增加的资产价值量，应调整留存收益，差额调整资本公积。

应确认为留存收益的金额：600×20%＝120(万元)。

应确认为资本公积的金额：(1 900－1 000)×20%－600×20%＝60(万元)。

编制会计分录如下：

借：长期股权投资　　1 800 000

　贷：资本公积　　600 000

　　留存收益　　1 200 000

（6）合并报表中的其他调整及抵销。

调整乙公司的土地评估增值：

借：无形资产——土地（11 000 000－6 000 000）　　500

　贷：资本公积——其他资本公积　　500

20×8年1月1日合并抵销：

借：实收资本　　1 000 000

　资本公积　　4 000 000

　资本公积——其他资本公积　　5 000 000

　留存收益　　9 000 000

　商誉　　12 100 000

　贷：长期投资（3 500 000＋22 000 000＋1 800 000）　　27 300 000

　　少数股东权益　　3 800 000

【案例2－13】 A公司于20×7年以400万元取得B公司10%的股

份，取得投资时B公司净资产的公允价值为3 600万元。在此次交易以前，A与B相互独立，无关联关系。交易完成后因能够参与B公司的生产经营决策，A公司对持有的该投资采用权益法核算。20×8年，A公司另支付2 000万元取得B公司50%的股份，从而能够对B公司实施控制。购买日B公司可辨认净资产公允价值为3 800万元。A公司20×7年取得投资后、20×8年购买B公司进一步股份前实现的净利润为120万元（假定不存在需要对净利润进行调整的因素），未进行利润分配，也未发生其他影响所有者权益变动的交易事项。A公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并的情况，但是通过多次交易实现的。

（1）购买日A公司首先应确认取得的对B公司的投资：

借：长期股权投资	20 000 000	
贷：银行存款等		20 000 000
借：盈余公积	15 000	
未分配利润	108 000	
贷：长期股权投资		120 000

（2）计算达到企业合并时应确认的商誉：

原持有10%股份应确认的商誉 $=4\ 000\ 000-36\ 000\ 000\times10\%=400\ 000$（元）

进一步取得50%股份应确认的商誉 $=20\ 000\ 000-38\ 000\ 000\times50\%=1\ 000\ 000$（元）

合并财务报表中应确认的商誉 $=400\ 000+1\ 000\ 000=1\ 400\ 000$（元）

（3）资产增值的处理：

原持有10%股份在购买日对应的可辨认净资产公允价值 $=3\ 8000\ 000\times10\%=3\ 800\ 000$（元）

原取得投资时应享有被投资单位净资产公允价值的份额 $=3\ 6000\ 000\times10\%=3\ 600\ 000$（元）

两者之间差额200 000元（3 800 000－3 600 000）在合并财务报表中属于被投资企业在投资以后实现净利润的部分120 000元（1 200 000×10%），调整合并财务报表中的盈余公积和未分配利润，剩余部分80 000元（200 000－120 000）调整资本公积。

【案例2－14】 甲公司于20×7年7月1日取得乙公司20%的股份，成本为1 000万元，当日乙公司可辨认净资产公允价值为4 000万元。取得投资后甲公司派人参与乙公司的生产经营决策。甲、乙公司在此次交易前无任何关联关系。

20×7年，甲公司确认投资收益800万元，在此期间，乙公司未宣告发放现金股利或利润，不考虑相关税费影响。20×8年1月1日，甲公司以3 000万元的价格进一步购入乙公司40%的股份，购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为7 000万元。

分析 本案例属于非同一控制下企业合并的情况，但是通过多次交易实现的。

（1）对原按照权益法核算的长期股权投资进行追溯调整（假定甲公司按净利润的10%提取盈余公积）：

借：盈余公积　　800 000

　　利润分配——未分配利润　　7 200 000

　贷：长期股权投资　　8 000 000

（2）确认购买日进一步取得的股份：

借：长期股权投资　　30 000 000

　贷：银行存款　　30 000 000

（3）商誉的计算：

取得20%股份时应确认的商誉＝1 000－4 000×20%＝200（万元）

进一步取得40%股份时应确认的商誉＝3 000－7 000×40%＝200（万元）

购买日合并财务报表中应确认的商誉金额＝200＋200＝400（万元）

【案例2－15】 A上市公司于20×8年9月30日通过定向增发普通股对B企业进行合并，取得B企业100%股权。假定不考虑所得税影响。A公司及B企业在合并前简化资产负债表如表2－18所示。

表 2-18　　A 公司及 B 企业合并前资产负债表

单位：人民币万元

项　　目	A 公司	B 企业
流动资产	2 000	3 000
非流动资产	14 000	40 000
资产总计	16 000	43 000
流动负债	800	1 000
非流动负债	200	2 000
负债总计	1 000	3 000
所有者权益：		
股本	1 000	600
资本公积		
盈余公积	4 000	11 400
未分配利润	10 000	28 000
所有者权益总计	15 000	40 000

其他资料：

（1）20×8 年 9 月 30 日，A 公司通过定向增发本企业普通股，以 2 股换 1 股的比例自 B 企业原股东处取得了 B 企业全部股权。A 公司共发行了 1 200 万股普通股以取得 B 企业全部 600 万股普通股。

（2）A 公司普通股每股在 20×8 年 9 月 30 日的公允价值为 20 元，B 企业每股普通股当日的公允价值为 40 元。A 公司、B 企业每股普通股的面值均为 1 元。

（3）20×8 年 9 月 30 日，A 公司除非流动资产公允价值较账面价值高 3 000 万元以外，其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

（4）假定 A 公司与 B 企业在合并前不存在任何关联方关系。

分析　对于案例中的企业合并，虽然在合并中发行权益性证券的一方为 A 公司，但因其生产经营决策的控制权在合并后由 B 企业原股东控制，B 企业应为购买方，A 公司为被购买方。

（1）确定该项合并中 B 企业的合并成本。A 公司在该项合并中向 B

企业原股东增发了1 200万股普通股，合并后B企业原股东持有A公司的股权比例为54.55%（1 200÷2 200），如果假定B企业发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，则B企业应当发行的普通股股数为500万股（600÷54.55%－600），其公允价值为22 000万元，企业合并成本为20 000万元。

（2）企业合并成本在可辨认资产、负债的分配。企业合并成本为20 000万元，A公司可辨认资产、负债如下：流动资产为2 000万元；非流动资产为17 000万元；流动负债为－800万元；非流动负债为－200万元；商誉为2 000万元。

（3）编制A公司合并资产负债表如表2－19所示。

表2－19　　A公司20×8年9月30日合并资产负债表

单位：人民币万元

项　　目	金额
流动资产	5 000
非流动资产	57 000
商誉	2 000
资产总额	64 000
流动负债	1 800
非流动负债	2 200
负债总额	4 000
所有者权益：	
股本	1 100
资本公积	19 500
盈余公积	11 400
未分配利润	28 000
所有者权益总额	60 000

（4）每股收益。本案例中，假定B企业20×7年实现合并净利润1 200万元，20×8年A公司与B企业形成的主体实现合并净利润2 300万元，自20×7年1月1日至20×8年9月30日，B企业发行在外的普通股股数未发生变化。

A公司20×8年基本每股收益：

2 300÷(1 200×9÷12+2 200×3÷12)=1.59(元)

提供比较报表的情况下，比较报表中的每股收益应进行调整：

A公司20×7年的每股收益=1 200÷1 200=1(元)

(5) 少数股东权益。B企业的全部股东中假定只有其中的90%以原持有的对B企业股权换取了A公司增发的普通股。A公司应发行的普通股股数为1 080万股（600×90%×2)。企业合并后，B企业的股东拥有合并后报告主体的股权比例为51.92%（1 080÷2 080)。通过假定B企业向A公司发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，在计算B企业须发行的普通股数量时，不考虑少数股权的因素，故B企业应当发行的普通股股数为500万股（600×90%÷51.92%－600×90%)，B企业在该项合并中的企业合并成本为20 000万元[(1 040－540)×40]，B企业未参与股权交换的股东拥有B企业的股份为10%，享有B企业合并前净资产的份额为4 000万元，在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

【案例2-16】 A公司于20×7年12月29日以1 600万元取得对B公司70%的股权，能够对B公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。20×8年12月25日，A公司又出资600万元自B公司的少数股东处取得B公司20%的股权。本例中，A公司与B公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。

(1) 20×7年12月29日，A公司在取得B公司70%股权时，B公司可辨认净资产公允价值总额为2 000万元。

(2) 20×8年12月25日，B公司有关资产、负债的账面价值、自购买日开始持续计算的金额（对母公司的价值）如表2-20所示。

表2-20　　A公司信息表　　单位：人民币万元

项　目	B公司的账面价值	B公司资产、负债自购买日开始持续计算的金额（对母公司的价值）
存货	100	100
应收款项	500	500
固定资产	800	920
无形资产	160	240

（续表）

项　　目	B公司的账面价值	B公司资产、负债自购买日开始持续计算的金额（对母公司的价值）
其他资产	440	640
应付款项	120	120
其他负债	80	80
净资产	1 800	2 200

分析　本案例属于非同一控制下企业合并的情况，A公司首次购买便取得B公司70%股权，实现控制。又购买的20%股权属于购买少数股权的情况。

（1）确定A公司对B公司长期股权投资的成本。

20×7年12月29日，为该非同一控制下企业合并的购买日，A公司取得对B公司长期股权投资的成本为1 600万元。

20×8年12月25日，A公司在进一步取得B公司20%的少数股权时，支付价款600万元。该项长期股权投资在20×6年12月25日的账面余额为2 200万元。

（2）编制合并财务报表时的处理：

A. 商誉的计算。

$$\text{A公司取得对B公司70\%股权时产生的商誉} = 1\,600 - 2\,000 \times 70\% = 200(\text{万元})$$

在合并财务报表中应体现的商誉总额为200万元。

B. 所有者权益的调整。合并财务报表中，B公司的有关资产、负债应以其对母公司A的价值进行合并，即与新取得的20%股权相对应的被投资单位可辨认资产、负债的金额为440万元（2 200×20%）。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本600万元与按照新取得的股权比例（20%）计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额440万元之间的差额160万元，在合并资产负债表中调整所有者权益相关项目，首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），在资本公积（资本溢价或股本溢价）金额不足冲减的情况下，调整留存收益（盈余公积和未分配利润）。

【案例 2－17】 P 股份有限公司（本题下称“P 公司”）为上市公司，20×8 年 1 月 20 日，P 公司与 Q 公司签订购买 Q 公司持有的 R 公司（非上市公司）60%股权的合同。合同规定：以 R 公司 20×8 年 5 月 30 日评估的可辨认净资产价值为基础，协商确定对 R 公司 60%股权的购买价格；合同经双方股东大会批准后生效。

购买 R 公司 60%股权时，P 公司与 Q 公司不存在关联方关系。

（1）购买 R 公司 60%股权的合同执行情况如下：

A. 20×8 年 3 月 15 日，P 公司和 Q 公司分别召开股东大会，批准通过了该购买股权的合同。

B. 以 R 公司 20×8 年 5 月 30 日净资产评估值为基础，调整后 R 公司 20×8 年 6 月 30 日的资产负债表各项目的数据如表 2－21 所示。

表 2－21　　**R 公司资产负债表**

20×8 年 6 月 30 日　　单位：人民币万元

项　　目	账面价值	公允价值
资产：		
货币资金	1 400	1 400
存货	2 000	2 000
应收账款	3 800	3 800
固定资产	2 400	4 800
无形资产	1 600	2 400
资产合计	11 200	14 400
负债和股东权益：		
短期借款		800
应付账款	1 600	1 600
长期借款	2 000	2 000
负债合计	4 400	4 400
股本	2 000	

上表中无形资产为一项土地使用权，预计该土地使用权自20×8年6月30日起剩余使用年限为10年、净残值为零，采用直线法摊销。假定该办公楼和土地使用权均为管理使用。

C. 经协商，双方确定R公司60%股权的价格为7 000万元，P公司以一项固定资产和一项土地使用权作为对价。P公司作为对价的固定资产20×8年6月30日的账面原价为2 800万元，累计折旧为600万元，计提的固定资产减值准备为200万元，公允价值为4 000万元；作为对价的土地使用权，20×8年6月30日的账面原价为2 600万元，累计摊销为400万元，计提的无形资产减值准备为200万元，公允价值为3 000万元。

20×8年6月30日，P公司以银行存款支付购买股权过程中发生的评估费用1 20万元、咨询费用80万元。

D. P公司和Q公司均于20×8年6月30日办理完毕上述相关资产的产权转让手续。

E. P公司于20×8年6月30日对R公司董事会进行改组，并取得控制权。

(2) P公司20×8年6月30日将购入R公司60%股权入账后编制的资产负债表如表2-22所示。

表2-22　　P公司资产负债表

20×8年6月30日　　单位：人民币万元

资　　产	金　额	负债和股东权益	金　额
货币资金	5 000	短期借款	4 000
存货	8 000	应付账款	10 000
应收账款	7 600	长期借款	6 000

分析　本案例中P公司购买R公司60%股权属于非同一控制下的企业合并，因为在购买股权时P公司与Q公司不存在关联方关系。

(1) 确定合并成本：

P企业的合并成本＝3 000＋4 000＋120＋80＝
7 200(万元)

固定资产转让损益＝4 000－(2 800－600－200)＝
2 000(万元)

无形资产转让损益＝3 000－(2 600－400－200)＝
1 000(万元)

(2) 对长期股权投资的处理：

借：长期股权投资	72 000 000	
固定资产减值准备	2 000 000	
无形资产减值准备	2 000 000	
累计折旧	6 000 000	
累计摊销	4 000 000	
贷：固定资产		28 000 000
无形资产		26 000 000
银行存款		2 000 000
营业外收入		30 000 000

(3) 编制合并日抵销分录如下：

借：固定资产	24 000 000	
无形资产	8 000 000	
贷：资本公积		32 000 000
借：股本	20 000 000	
资本公积	62 000 000	
盈余公积	4 000 000	
未分配利润	14 000 000	
商誉	12 000 000	
贷：长期股权投资		72 000 000
少数股东权益		40 000 000

表 2-23　　合并资产负债表

20×8 年 6 月 30 日　　单位：人民币万元

项　目	P公司	R公司	合并金额	
			账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	5 000	1 400	1 400	6 400
存货	8 000	2 000	2 000	10 000
应收账款	7 600	3 800	3 800	11 400
长期股权投资	16 200			9 000
固定资产	9 200	2 400	4 800	14 000
无形资产	3 000	1 600	2 400	5 400
商誉				1 200
资产总计	49 000	11 200	14 400	57 400
负债：				
短期借款	4 000	800	800	4 800
应付账款	10 000	1 600	1 600	11 600
长期借款	6 000	2 000	2 000	8 000
负债合计	20 000	4 400	4 400	24 400
股本权益：				
股本	10 000	2 000		10 000
资本公积	9 000	3 000		9 000
盈余公积	2 000	400		2 000
未分配利润	8 000	1 400		8 000
少数股东权益				4 000
股东权益合计	29 000	6 800	10 000	33 000
负债和股东权益总计	49 000	11 200		57 400

第三章
合并资产负债表

第一节　合并资产负债表概述
第二节　对子公司的个别财务报表调整案例分析
第三节　按权益法调整对子公司的长期股权投资案例分析
第四节　编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目
第五节　在报告期内增减子公司在合并资产负债表的处理案例分析
第六节　合并资产负债表编制案例分析
第七节　合并资产负债表的格式举例

第一节　合并资产负债表概述



一、合并资产负债表的定义和特点

合并资产负债表是反映企业集团在某一特定日期财务状况的财务报表，由合并资产、负债和所有者权益各项目组成。合并资产负债表主要反映以母公司为核心的企业集团在某一特定时期财务状况的报表。它是在母公司和需纳入合并范围的子公司的个别资产负债表的基础上，再抵销个别资产负债表所包括的企业集团内部子公司之间的影响企业集团资金总额计量的往来事项编制的。

由企业集团中的母公司于会计年度终了编制，主要服务于母公司的股东和债权人。编制合并资产负债表时，必须将母、子公司的内部往来项目予以抵销，只有非内部交易项目才予以合并。在复杂权益法下，合并后合并资产负债表的股东权益和留存利润数分别等于母公司资产负债表中的股东权益数和留存利润数。

合并资产负债表的编制以母公司和子公司的个别资产负债表为依据，在编制工作底稿抵销分录的基础上合并而成。各国做法不尽相同。

合并资产负债表具有以下特点：

(1) 合并后净资产各项目的价值等于母公司净资产账面价值加子公司净资产公允价值减本期摊销数。

(2) 商誉以本期期末的未摊销数列示。

(3) 合并资产负债表所有者权益项目分别等于母公司所有者权益项目。

(4) 合并资产负债表上的留存利润数额根据合并留存利润表中的期末留存利润数额列示。

我国财政部颁布的《合并财务报表暂行规定》，对合并资产负债表的编制作了如下规定：

(1) 母公司对子公司权益性资本投资项目的数额与子公司所有者权益中母公司所持有的数额相抵销。对于非全资子公司，应借记投资收益、少数股东损益、年初未分配利润、实收资本、资本公积、盈余公积

项目，贷记长期投资、提取盈余公积、应付利润、少数股东权益项目。上述抵销分录的差额借或贷记合并价差账户。对于全资子公司，抵销分录中去掉“少数股东损益”和少数股东权益项目即可。对于子公司之间相互投资，母公司应比照上述做法，将权益性资本投资项目的数额与另一子公司所有者权益各有关项目相应地予以抵销。

（2）母公司与子公司及子公司相互之间的债权债务项目，抵销时借记应付和预收项目，贷记应收和预付项目。

（3）对于母子公司之间以及子公司相互之间的应收账款和应付账款抵销时应借记应付账款，贷记应收账款，同时抵销应收账款计提的坏账准备，借记坏账准备，贷记管理费用等账户。

（4）内部存货、固定资产购销所产生的未实现利润等均应抵销。

（5）子公司所有者权益中不属于母公司拥有的数额，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益类项目之前单列一类，以总额反映。所有者权益中未分配利润的数额以合并利润分配表中期末未分配利润的数额列示。

二、合并资产负债表的格式

表 3-1　　**合并资产负债表**

编制单位：　　年　月　日　　单位：人民币元

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
结算备付金			向中央银行借款		
拆出资金			吸收存款及同业存放		
交易性金融资产			拆入资金		
应收票据			交易性金融负债		
应收账款			应付票据		
预付款项			应付账款		
应收保费			预收款项		
应收分保账款			卖出回购金融资产款		
应收分保合同准备金			应付手续费及佣金		

（续表）

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
应收利息			应付职工薪酬		
其他应收款			应交税费		
买入返售金融资产			应付利息		
存货			其他应付款		
一年内到期的非流动资产			应付分保账款		
其他流动资产			保险合同准备金		
流动资产合计			代理买卖证券款		
非流动资产：			代理承销证券款		
发放贷款及垫款			一年内到期的非流动负债		
可供出售金融资产			其他流动负债		
持有至到期投资			流动负债合计		
长期应收款			非流动负债：		
长期股权投资			长期借款		
投资性房地产			应付债券		
固定资产			长期应付款		
在建工程			专项应付款		
工程物资			预计负债		
固定资产清理			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计		
无形资产			负债合计		
开发支出			所有者权益（或股东权益）：		
商誉			实收资本（或股本）		
长期待摊费用			资本公积		
递延所得税资产			减：库存股		
其他非流动资产			盈余公积		
非流动资产合计			一般风险准备		
			未分配利润		
			外币报表折算差额		
			归属于母公司所有者权益合计		
			少数股东权益		
			所有者权益合计		
资产总计			负债和所有者权益总计		

第二节　对子公司的个别财务报表调整案例分析

在编制合并财务报表时，首先应对各子公司进行分类，分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

一、属于同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于同一控制下企业合并中取得的子公司的个别财务报表，如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整，即不需要将该子公司的个别财务报表调整为公允价值反映的财务报表，只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

二、属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于非同一控制下企业合并中取得的子公司，除了存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，需要对该子公司的个别财务报表进行调整外，还应当根据母公司为该子公司设置的备查簿的记录，以记录的该子公司的各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础，通过编制调整分录，对该子公司的个别财务报表进行调整，以使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债及或有负债在本期资产负债表日的金额。

对于非同一控制下的企业合并，调整分录如下。

1. 合并当期的调整

(1) 将购买日子公司各项资产、负债由账面价值调整到公允价值：

借：××资产

　贷：资本公积

(2) 调整购买日公允价值与账面价值的差额影响的当期损益：

借：管理费用等

　贷：固定资产——累计折旧等

2. 连续编制合并财务报表

(1) 将购买日子公司各项资产、负债由账面价值调整到公允价值：

借：××资产

贷：资本公积——年初

(2) 调整购买日公允价值与账面价值的差额对本期期初留存收益的影响：

借：未分配利润——年初

贷：固定资产——累计折旧等

(3) 调整购买日公允价值与账面价值的差额影响的当期损益：

借：管理费用等

贷：固定资产——累计折旧等

三、案例分析

【案例 3-1】 甲公司于 20×8 年 1 月 1 日企业合并（非同一控制下）了乙公司，持有甲公司 75%的股权，合并对价成本为 9 000 万元。甲公司在 20×8 年 1 月 1 日备查簿中记录的乙公司的可辨认资产、负债的公允价值与账面价值的资料表明：在购买日，乙公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与账面价值存在差异的仅有一项，即用于行政管理的无形资产，公允价值为 700 万元，账面价值为 600 万元，该资产按直线法分 10 年摊销。

甲公司 20×8、20×9 年度编制合并财务报表的有关资料如下：

乙公司 20×8 年 1 月 1 日的所有者权益为 10 500 万元，其中，实收资本为 6 000 万元，资本公积为 4 500 万元，盈余公积为 0，未分配利润为 0。

乙公司 20×8 年度、20×9 年度实现净利润为 3 010 万元、4 010 万元（均由投资者享有）。各年度末按净利润的 10%计提法定盈余公积。乙公司 20×8 年、20×9 年因持有可供出售金融资产，公允价值变动计入资本公积的金额分别为 100 万元、200 万元（已经扣除所得税影响）。20×9 年，乙公司宣告分配现金股利 1 000 万元。

分析 本案例属于非同一控制下企业合并，合并产生的商誉为 1 050万元 [9 000－(10 500＋100)×75%]，对子公司的个别财务报表

进行调整。

首先，应当根据甲公司备查簿中记录的乙公司可辨认资产、负债在购买日（20×8 年 1 月 1 日）的公允价值的资料，调整乙公司的净利润。在合并工作底稿中应作的调整分录如下。

（1）20×8 年调整分录如下：

借：无形资产　　1 000 000

　贷：资本公积　　1 000 000

借：管理费用　　100 000

　贷：无形资产——累计摊销　　100 000

据此，以乙公司 20×8 年 1 月 1 日各项可辨认资产等的公允价值为基础，重新确定的乙公司 20×8 年度实现净利润为 3 000 万元。

（2）20×9 年调整分录如下：

借：无形资产　　1 000 000

　贷：资本公积　　1 000 000

借：管理费用　　100 000

　未分配利润——年初　　100 000

　贷：无形资产——累计摊销　　200 000

据此，以乙公司 20×9 年 1 月 1 日各项可辨认资产等的公允价值为基础，重新确定的乙公司 20×9 年度实现净利润为 4 000 万元。

其次，按照权益法对子公司的长期股权投资进行调整，编制应在工作底稿中应编制的调整分录如下。

（1）20×8 年调整分录如下。

A. 调整乙公司 20×8 年度实现净利润为 3 000 万元（3 010－10）。

借：长期股权投资——乙公司（30 000 000×75%）　　22 500 000

　贷：投资收益　　22 500 000

B. 调整乙公司 20×8 年度其他权益变动为 100 万元。

借：长期股权投资——乙公司（1 000 000×75%）　　750 000

　贷：资本公积——其他资本公积　　750 000

计算调整后的长期股权投资＝9 000＋2 250＋75＝11 325(万元)

（2）20×9 年调整分录如下。

A. 调整乙公司20×8年长期股权投资。

借：长期股权投资——乙公司　　23 250 000

　贷：未分配利润——年初　　22 500 000

　　资本公积　　750 000

B. 甲公司调整20×9年度实现净利润为4 000万元。

借：长期股权投资——乙公司（40 000 000×75%）　　30 000 000

　贷：投资收益　　30 000 000

C. 调整甲公司20×9年度其他权益变动为200万元。

借：长期股权投资——乙公司（2 000 000×75%）　　1 500 000

　贷：资本公积——其他资本公积　　1 500 000

D. 调整20×9年度乙公司宣告分配现金股利1 000万元。

借：投资收益　　7 500 000

　贷：长期股权投资——乙公司（10 000 000×75%）　　7 500 000

E. 调整后的长期股权投资13 725万元（9 000+2 250+75+3 000+150−750）。

【案例3-2】 实华集团公司拥有甲上市公司75%的有表决权股份。甲公司是一家从事石油化工生产的公司，分别在上海证券交易所和香港联交所上市。

（1）甲公司20×8年进行了一系列重大的资本运作和机构调整，以期优化企业的产业结构、提高企业的核心竞争力。甲公司20×8年发生的相关事项如下：

A. 20×8年5月18日，为拓展境外销售渠道，甲公司与乙公司签订合同，以45亿港元的价格收购乙公司的全资子公司F公司的全部股权，使F公司成为甲公司的全资子公司。F公司主要从事香港地区的26个加油（气）站和2个油库的经营业务。20×8年4月30日，F公司的账面净资产为26亿港元。

20×8年5月28日，甲公司向乙公司支付了收购价款45亿港元。20×8年7月1日办理完毕F公司股权转让手续。

收购前，甲公司与乙公司、F公司均不存在关联方关系。

B. 20×8 年 7 月 3 日，甲公司以现金收购了实华集团公司所属 G 公司拥有的油田开采业务，G 公司为实华集团公司的全资子公司。20×8年 6 月 30 日，G 公司拥有的油田开采业务净资产账面价值为 26 亿元；国内资产评估机构以 20×8 年 6 月 30 日为基准日，对 G 公司拥有的油田开采资产进行评估所确认的净资产为 30 亿元。

甲公司与 G 公司签订的收购合同规定，收购 G 公司拥有的油田开采业务的价款为 35 亿元。20×8 年 8 月 28 日，甲公司向 G 公司支付了全部价款，并于 20×8 年 10 月 1 日办理完毕 G 公司股权转让手续。

(2) 20×8 年 1 月 1 日，甲公司与下列公司的关系及有关情况如下：

A. A 公司。A 公司系实华集团财务公司，主要负责实华集团所属单位和甲公司及其子公司内部资金结算、资金筹措和运用等业务，注册资本 60 亿元。甲公司拥有 A 公司 49%的有表决权股份，实华集团公司直接拥有 A 公司 51%的有表决权股份。

B. B 公司。B 公司是化纤类境内外上市公司，注册资本为 50 亿元，B 公司尚未完成股权分置改革。甲公司拥有 B 公司 42%的有表决权股份，为 B 公司的第一大股东，第二大股东拥有 B 公司 18%的有表决权股份，其余为 H 股及 A 股的流通股股东。B 公司董事会由 7 名成员组成，其中 5 名由甲公司委派，其余 2 名由其他股东委派。B 公司章程规定，该公司财务及生产经营的重大决策应由董事会成员 5 人以上（含 5 人）同意方可实施。

C. C 公司。C 公司系境内上市的油品销售类公司，注册资本为 20 亿元。甲公司拥有 C 公司 28%的有表决权股份，是 C 公司的第一大股东。第二大股东和第三大股东分别拥有 C 公司 22%、11%的有表决权股份。甲公司与 C 公司的其他股东之间不存在关联方关系；C 公司的第二大股东与第三大股东之间存在关联方关系。

D. D 公司。D 公司的注册资本为 18 亿元。甲公司对 D 公司的出资比例为 50%，D 公司所在地国有资产经营公司对 D 公司的出资比例为 50%。D 公司董事会由 7 名成员组成，其中 4 名由甲公司委派（含董事长），其余 3 名由其他股东委派。D 公司所在地国有资产经营公司委托甲公司全权负责 D 公司生产经营和财务管理，仅按出资比例分享 D 公司的利润或承担相应的亏损。

E. E 公司。E 公司系中外合资公司，注册资本为 80 亿元。甲公司

对E公司的出资比例为50%。E公司董事会由8人组成，甲公司与外方投资者各委派4名。E公司章程规定，公司财务及生产经营的重大决策应由董事会2/3以上的董事同意方可实施，公司日常经营管理由甲公司负责。

除资料（1）、（2）所述的甲公司与其他公司的关系及有关情况之外，20×8年度未发生其他变动；不考虑其他因素。

分析

（1）甲公司收购F公司属于非同一控制下的企业合并。甲公司与F公司在合并前后均不受同一方或相同的多方最终控制。

（2）甲公司收购G公司拥有的油田开采业务属于业务合并。该合并应比照同一控制下的企业合并的处理原则进行会计处理，因为甲公司与G公司在合并前后同受实华集团公司控制。

（3）应纳入甲公司20×8年度合并财务报表合并范围的公司有：B公司、D公司。

第三节　按权益法调整对子公司的长期股权投资案例分析

一、按权益法调整长期股权投资概述

合并报表准则规定，合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制

在合并工作底稿中，按权益法调整对子公司的长期股权投资时，应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》所规定的权益法进行调整。

合并报表准则也允许企业直接在对子公司的长期股权投资采用成本法核算的基础上编制合并财务报表，但是所生成的合并财务报表应当符合合并报表准则的相关规定。

（一）合并当期的调整

（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

贷：投资收益

(2) 按照应承担子公司当期发生的亏损份额：

借：投资收益

贷：长期股权投资

(3) 对于当期收到子公司分派的现金股利或利润，应调整成本法核算与权益法核算的差额，若成本法核算收到现金股利时确认了投资收益，则调整分录如下：

借：投资收益

贷：长期股权投资

(4) 对于权益法核算和成本法核算确认投资收益的差额调整盈余公积：

借：提取盈余公积

贷：盈余公积——本年

(5) 对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，按母公司应享有或应承担的份额。

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

(二) 连续编制合并财务报表

(1) 对于应享有子公司以前年度实现净利润的份额：

借：长期股权投资

贷：未分配利润——年初

(2) 按照应承担子公司以前年度发生的亏损份额：

借：未分配利润——年初

贷：长期股权投资

(3) 对于以前期间收到子公司分派的现金股利或利润：

借：未分配利润——年初

贷：长期股权投资

(4) 对于权益法核算和成本法核算以前年度确认投资收益的差额调整盈余公积：

借：未分配利润——年初

贷：盈余公积——年初

（5）对于子公司以前年度除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，按母公司应享有或应承担的份额：

借：长期股权投资

贷：资本公积——年初

（6）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

贷：投资收益

（7）按照应承担子公司当期发生的亏损份额：

借：投资收益

贷：长期股权投资

（8）对于当期收到子公司分派的现金股利或利润：

借：投资收益

贷：长期股权投资

（9）对于权益法核算和成本法核算确认投资收益的差额调整盈余公积：

借：提取盈余公积

贷：盈余公积——本年

（10）对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，按母公司应享有或应承担的份额：

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

二、案例分析

【案例 3-3】 假设P公司拥有S公司80%股权，能够控制S公司，S公司为股份有限公司。20×8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3 000万元，拥有S公司80%的股份。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。

20×8年1月1日，P公司用银行存款3 000万元购得S公司80%的股份（假定P公司与S公司的企业合并不属于同一控制下的企业合并）。P公司备查簿中的S公司在20×8年1月1日可辨认资产、负债及或有负债的公允价值的资料见表3-2。

表 3-2　　P公司备查簿

20×8 年 1 月 1 日　　单位：人民币万元

项　　目	账目价值	公允价值	公允价值与账面价值的差额	合并报表调整	余额	备　注
S公司						
流动资产	3 800	3 800				
非流动资产	1 900	2 000				
其中：固定资产——A办公楼	600	700	100	(1) 5	695	该办公楼的剩余折旧年限为 20 年，采用年限平均法计提折旧
资产总计	5 700	5 800				
流动负债	1 300	1 300				
非流动负债	900	900				
负债合计	2 200	2 200				
股本	2 000	2 000				
资本公积	1 500	1 600	100			
盈余公积	0	0				
未公配利润	0	0				
股东权益合计	3 500	3 600				

P公司与S公司个别资产负债表分别见表3-3和表3-4。

表3-3　　资产负债表（简表）

编制单位：P公司　　20×8年12月31日　　单位：人民币万元

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	1 000	3 000	应付票据	1 000	1 000
应收票据	1 400	1 000	应付账款	3 000	2 000
其中：应收S公司票据	400		预收款项	200	300
应收账款	1 800	1 300	其中：预收S公司账款	100	
其中：应收S公司账款	475		应付职工薪酬	1 000	2 100
预付款项	770		应交税费	800	1 000
存货	1 000	3 800	流动负债合计	6 000	6 400
其中：向S公司购入存货	1 000		非流动负债：		
流动资产合计	5 970	9 100	长期借款	2 000	2 000
非流动资产：			应付债券	600	600
持有至到期投资	200	200	非流动负债合计	2 600	2 600
其中：持有S公司债券	200	200	负债合计	8 600	9 000
长期股权投资	4 700	1 700	所有者权益（或股东权益）：		
其中：对S公司投资	3 000		实收资本（或股本）	4 000	4 000
固定资产	4 100	3 300	资本公积	800	800
其中：向S公司购入固定资产	200		盈余公积	1 000	732
无形资产	630	700	未分配利润	1 200	468
非流动资产合计	9 300	5 900	所有者权益合计	7 000	6 000
资产总计	15 600	15 000	负债和所有者权益总计	15 600	15 000

表 3-4　　**资产负债表（简表）**

编制单位：S公司　　20×8 年 12 月 31 日　　单位：人民币万元

资　产	期末余额	年初余额	负债和股东权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	500	300	应付票据	400	300
应付票据	300	100	其中：应付票据——P公司	400	
应收账款	760	600	应付账款	500	600
预付款项	400		其中：应付P公司账款	500	
其中：预付P公司账款	100		预收款项		50
存货	1 100	2 900	应付职工薪酬	100	350
流动资产合计	3 060	3 900	应交税费	60	200
非流动资产：			流动负债合计	1 060	1 500
可供出售金融资产	800	700	非流动负债：		
持有至到期投资			长期借款	700	700
长期股权投资			应付债券	200	200
固定资产	2 100	1 300	其中：应付债券——P公司	200	200
其中：向P公司购入固定资产	108		非流动负债合计	900	900
无形资产			负债合计	1 960	1 960
非流动资产合计	2 900	2 000	股东权益：		
			股本	2 000	2 000
			资本公积	1 600	1 600
			其中：可供出售金融资产公允价值变动	100	
			盈余公积	100	0
			未分配利润	300	0
			股东权益合计	4 000	3 500
资产总计	5 960	5 900	负债和股东权益总计	5 960	5 900

假定S公司的会计政策和会计期间与P公司一致，不考虑P公司和S公司及合并资产、负债的所得税影响。

分析 《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定，投资企业在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。在本案例中，P公司在编制合并财务报表时，应当首先根据P公司的备查簿中记录的S公司可辨认资产、负债在购买日（20×8年1月1日）的公允价值的资料（见表3-2），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A办公楼，公允价值高于账面价值的差额为100万元（700－600），按年限平均法每年应补计提的折旧额为5万元（100÷20）。假定A办公楼用于S公司的总部管理。在合并工作底稿（见表3-4）中应作的调整分录如下：

借：管理费用　　50 000

　贷：固定资产——累计折旧　　50 000

据此，以S公司20×8年1月1日各项可辨认资产等的公允价值为基础，重新确定的S公司20×8年的净利润为995万元（1 000－5）。

在本案例中，20×8年12月31日，P公司对S公司的长期股权投资的账面余额为3 000万元（假定未发生减值）。根据合并报表准则的规定，在合并工作底稿中将对S公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。有关调整分录如下：

借：长期股权投资——S公司　　7 960 000

　贷：投资收益——S公司　　7 960 000

确认P公司在20×8年S公司实现净利润995万元中所享有的份额796万元（995×80%）。

借：投资收益——S公司　　4 800 000

　贷：长期股权投资——S公司　　4 800 000

确认P公司收到S公司20×8年分派的现金股利，同时抵销原按成本法确认的投资收益480万元。

借：长期股权投资——S公司　　800 000

　贷：资本公积——其他资本公积——S公司　　800 000

确认P公司在20×8年S公司除净损益以外所有者权益的其他变动

中所享有的份额 80 万元（100×80%）。

在连续编制合并财务报表的情况下，应编制调整分录如下：

借：长期股权投资——S 公司（796－480＋800）　3 960 000

　贷：未分配利润——年初　3 160 000

　　资本公积——其他资本公积——S 公司　800 000

第四节　编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

合并资产负债表是以母公司和子公司的个别资产负债表为基础编制的。个别资产负债表则是以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，它从母公司本身或从子公司本身的角度对自身的财务状况进行反映。这样，对于内部交易，从发生内部交易的企业来看，发生交易的各方都在其个别资产负债表中进行了反映。例如，企业集团母公司与子公司之间发生的赊购、赊销业务，对于赊销企业来说，确认营业收入、结转营业成本、计算营业利润，并在其个别资产负债表中反映为应收账款；而对于赊购企业来说，在内部购入的存货未实现对外销售的情况下，则在其个别资产负债表中反映为存货和应付账款。在这种情况下，资产、负债和所有者权益类各项目的加总金额中，必然包含有重复计算的因素。作为反映企业集团整体财务状况的合并资产负债表，必须将这些重复计算的因素予以扣除，对这些重复的因素进行抵销处理。这些需要扣除的重复因素，就是合并财务报表编制时需要进行抵销处理的项目。

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的，主要有如下项目。

一、长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

母公司对子公司进行的长期股权投资，一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少，另一方面反映为长期股权投资的增加，在母公司个别资产负债表中作为资产类项目中的长期股权投资列示。子公司接受这一投资时，一方面增加资产，另一方面作为实收资本（或股本，下同）处理，在其个别资产负债表中一方面反映为实收资本的增加，另一

方面反映为相对应的资产的增加。从企业集团整体来看，母公司对子公司进行的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团资产、负债和所有者权益的增减变动。因此，编制合并财务报表时，应当在母公司与子公司财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。

子公司所有者权益中不属于母公司的份额，即子公司所有者权益中抵销母公司所享有的份额后的余额，在合并财务报表中作为“少数股东权益”处理。在合并资产负债表中，“少数股东权益”项目应当在“所有者权益”项目下单独列示。

当母公司对子公司长期股权投资的金额与在子公司所有者权益中所享有的份额不一致时，应按其差额，计入“商誉”项目。

（一）同一控制下企业合并取得的子公司

1. 母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销

借：实收资本（股本）（子公司期末数）
　　资本公积——年初（子公司年初数）
　　——本年（子公司本年数）
　　盈余公积——年初（子公司年初数）
　　——本年（子公司本年数）
　　未分配利润——年末
　贷：长期股权投资（母公司对子公司的股权投资期末数）
　　少数股东权益（子公司期末所有者权益合计×
　　少数股东持股比例）

注：同一控制下的企业合并，没有借贷方差额。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

借：投资收益（子公司净利润×母公司持股比例）
　　少数股东损益（子公司净利润×少数股东持股比例）
　　未分配利润——年初（子公司所有者权益变动表项目）
　贷：提取盈余公积（子公司所有者权益变动表项目）
　　对所有者（或股东）的分配
　　未分配利润——年末

（二）非同一控制下企业合并取得的子公司

1. 母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销

借：实收资本（股本）（子公司期末数）

资本公积——年初（子公司年初数）

——本年（子公司本年数）

盈余公积——年初（子公司年初数）

——本年（子公司本年数）

未分配利润——年末（子公司年末数）

商誉（母公司对子公司长期股权投资的金额大于享有子公司可辨认净资产公允价值的份额的差额）

贷：长期股权投资（母公司对子公司的股权投资期末数）

少数股东权益（子公司期末所有者权益合计×少数股东持股比例）

营业外收入（母公司对子公司长期股权投资的金额小于享有子公司可辨认净资产公允价值的份额）

以后期间会计处理：将“营业外收入”换为“未分配利润——年初”。

注意：

（1）子公司所有者权益均应按调整后的为准。

（2）母公司长期股权投资的金额大于享有子公司所有者权益份额时，其差额作为商誉处理。

母公司对子公司长期股权投资的金额小于子公司所有者权益份额时，其差额在企业合并当期应作为利润表中的损益项目，合并以后期间应调整期初未分配利润。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销

借：投资收益（子公司净利润×母公司持股比例）

少数股东损益（子公司净利润×少数股东持股比例）

未分配利润——年初（子公司所有者权益变动表项目）

贷：提取盈余公积（子公司所有者权益变动表项目）

对所有者（或股东）的分配

未分配利润——年末

注：子公司净利润均应按调整后的为准。

二、内部债权与债务的抵销处理

母公司与子公司、子公司相互之间的债权和债务项目，是指母公司与子公司、子公司相互之间因销售商品、提供劳务以及发生结算业务等原因产生的应收账款与应付账款、应收票据与应付票据、预付账款与预收账款、其他应收款与其他应付款、持有至到期投资与应付债券等项目。发生在母公司与子公司、子公司相互之间的这些项目，企业集团内部企业的一方在其个别资产负债表中反映为资产，而另一方则在其个别资产负债表中反映为负债。但从企业集团整体角度来看，它只是内部资金运动，既不能增加企业集团的资产，也不能增加负债。为此，为了消除个别资产负债表直接加总中的重复计算因素，在编制合并财务报表时应当将内部债权债务项目予以抵销。

1. 内部债权债务项目本身的抵销

在编制合并资产负债表时，需要进行抵销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 持有至到期投资（假定该项债券投资，持有方划归为持有至到期投资，也可能作为交易性金融资产等，原理相同）与应付债券。⑤ 应收股利与应付股利。⑥ 其他应收款与其他应付款。

抵销分录如下：

借：债务类项目

　贷：债权类项目

2. 内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销

企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间可能发生持有对方债券等内部交易。编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和持有至到期投资等内部债权债务的同时，将内部应付债券和持有至到期投资相关的利息费用与投资收益（利息收入）相互抵销。应编制的抵销分录如下：

借：投资收益

　贷：财务费用

3. 内部应收账款计提坏账准备的抵销

在应收账款采用备抵法核算其坏账损失的情况下，某一会计期间坏账准备的数额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并财务报表

时，随着内部应收账款的抵销，与此相联系也需将内部应收账款计提的坏账准备抵销。其抵销程序如下：

首先抵销坏账准备的期初数，抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备

　贷：未分配利润——年初

然后将本期计提（或冲回）的坏账准备数额抵销，抵销分录与计提（或冲回）分录借贷方向相反。

即：借：应收账款——坏账准备

　　贷：资产减值损失

或：　借：资产减值损失

　　贷：应收账款——坏账准备

（一）应收账款与应付账款的抵销处理

1. 初次编制合并财务报表时应收账款与应付账款的抵销处理

在应收账款计提坏账准备的情况下，某一会计期间坏账准备的金额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并财务报表时，随着内部应收账款的抵销，与此相联系也须将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。内部应收账款抵销时，其抵销分录为：借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目；内部应收账款计提的坏账准备抵销时，其抵销分录为：借记“坏账准备”项目，贷记“资产减值损失”项目。

2. 连续编制合并财务报表时内部应收账款坏账准备的抵销处理

从合并财务报表来讲，内部应收账款计提的坏账准备的抵销是与抵销当期资产减值损失相对应的，上期抵销的坏账准备的金额，即上期资产减值损失抵减的金额，最终将影响到本期合并所有者权益变动表中的期初未分配利润金额的增加。由于利润表和所有者权益变动表是反映企业一定会计期间经济成果及其分配情况的财务报表，其上期期末未分配利润就是本期所有者权益变动表期初未分配利润（假定不存在会计政策变更和前期差错更正的情况）。本期编制合并财务报表是以本期母公司和子公司当期的个别财务报表为基础编制的，随着上期编制合并财务报表时内部应收账款计提的坏账准备的抵销，以此个别财务报表为基础加总得出的期初未分配利润与上一会计期间合并所有者权益变动表中的未分配利润金额之间则将产生差额。为此，编制合并财务报表时，必须将上期因内部应收账款计提的坏账准备抵销而抵销的资产减值损失对本期

期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额。

在连续编制合并财务报表进行抵销处理时，首先，将内部应收账款与应付账款予以抵销，即按内部应收账款的金额，借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目。其次，应将上期资产减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期资产减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备的金额，借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“未分配利润——年初”项目。再次，对于本期个别财务报表中内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额也应予以抵销，即按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的增加额，借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“资产减值损失”项目，或按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的减少额，借记“资产减值损失”项目，贷记“应收账款——坏账准备”项目。

在第三期编制合并财务报表的情况下，必须将第二期内部应收账款期末余额相应的坏账准备予以抵销，以调整期初未分配利润的金额。然后，计算确定本期内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额，并将其增减变动的金额予以抵销。其抵销分录与第二期编制的抵销分录相同。

（二）其他债权与债务项目的抵销处理

在某些情况下，债券投资企业持有的企业集团内部成员企业的债券并不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上从第三方手中购进的。在这种情况下，持有至到期投资中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时，可能会出现差额，应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。

三、存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理

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。在内部购销活动中，销售企业将集团内部销售作为收入确认并计算销售利润。而购买企业则是以支付购货的价款作为其成本入账；在本期内未实现对外销售而形成期末存货时，其存货价值中也相应地包括两部分内容：一部分为真正的存货成本（即销售企业销售该商品的成本）；另一部分为销售企业的销售毛利（即其销售收

入减去销售成本的差额）。对于期末存货价值中包括的这部分销售毛利，从企业集团整体来看，并不是真正实现的利润。因为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，既不会实现利润，也不会增加商品的价值。正是从这一意义上来说，将期末存货价值中包括的这部分销售企业作为利润确认的部分，称之为未实现内部销售损益。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。编制抵销分录时，按照集团内部销售企业销售该商品的销售收入，借记“营业收入”项目，按照销售企业销售该商品的销售成本，贷记“营业成本”项目，按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“存货”项目。

借：未分配利润——年初（期初存货中包含的未实现内部销售利润）
　　营业收入（本期内部商品销售产生的收入）
　贷：营业成本
　　存货（期末存货中未实现内部销售利润）

上述抵销分录的原理为：本期发生的未实现内部销售收入与本期发生存货中未实现内部销售利润之差即为本期发生的未实现内部销售成本。抵销分录中的“未分配利润——年初”和“存货”两项之差即为本期发生的存货中未实现内部销售利润。

上述抵销分录分为以下几种。

（1）将期初存货中未实现内部销售利润抵销：

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：

借：营业成本
　贷：存货（期末存货中未实现内部销售利润）

注：在这里，如果涉及存货跌价准备的问题，它的抵销和坏账准备的抵销类似。但应当注意到：存货跌价准备的抵销应当以存货中未实现的内部销售利润为限进行抵销，超过存货中未实现的内部销售利润这部分跌价准备作为整体虽然存在，但不能进行抵销。

（一）当期内部购进商品并形成存货情况下的抵销处理

在企业集团内部购进并且在会计期末形成存货的情况下，如前所述，一方面将销售企业实现的内部销售收入及其相对应的销售成本予以抵销，另一方面将内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

（二）连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理

对于上期内部购进商品全部实现对外销售的情况下，由于不涉及内部存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理，在本期连续编制合并财务报表时不涉及对其进行处理的问题。但在上期内部购进并形成期末存货的情况下，在编制合并财务报表进行抵销处理时，存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销，直接影响上期合并财务报表中合并净利润金额的减少，最终影响合并所有者权益变动表中期末未分配利润金额的减少。由于本期编制合并财务报表时是以母公司和子公司本期个别财务报表为基础，而母公司和子公司个别财务报表中未实现内部销售损益是作为其实现利润的部分包括在其期初未分配利润之中，以母子公司个别财务报表中期初未分配利润为基础计算得出的合并期初未分配利润的金额就可能与上期合并财务报表中的期末未分配利润的金额不一致。因此，上期编制合并财务报表时抵销的内部购进存货中包含的未实现内部销售损益，也对本期的期初未分配利润产生影响，本期编制合并财务报表时必须在合并母子公司期初未分配利润的基础上，将上期抵销的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额。

在连续编制合并财务报表的情况下，首先必须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予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额；然后再对本期内部购进存货进行抵销处理，其具体抵销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。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“未分配利润——年初”项目，贷记“营业成本”项目。

（2）对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售损益予以抵销。即按照销售企业内

部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目。

（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。对于期末内部购买形成的存货（包括上期结转形成的本期存货），应按照购买企业期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。



四、内部固定资产交易的抵销处理

（一）内部固定资产交易的概念

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。对于企业集团内部固定资产交易，根据销售企业销售的是产品还是固定资产，可以将其划分为两种类型：第一种类型是企业集团内部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；第二种类型是企业集团内部企业将自身的固定资产出售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用；此外，还有另一类型的内部固定资产交易，即企业集团内部企业将自身使用的固定资产出售给企业集团内的其他企业作为普通商品销售。这种类型的固定资产交易，在企业集团内部发生得极少，一般情况下发生的金额也不大。

在第一种类型的内部固定资产交易的情况下，即企业集团内部的母公司或子公司将自身生产的产品销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产使用，这种类型的内部固定资产交易发生得比较多，也比较普遍。以下重点介绍这种类型内部固定资产交易的抵销处理。

与存货的情况不同，固定资产的使用寿命较长，往往要跨越几个会计年度。对于内部交易形成的固定资产，不仅在该内部固定资产交易发生的当期需要进行抵销处理，而且在以后使用该固定资产的期间也需要进行抵销处理。固定资产在使用过程中是通过折旧的方式将其价值转移到产品价值之中，由于固定资产按原价计提折旧，在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况下，每期计提的折旧费中也必然包含着未实现内部销售损益的金额，由此也需要对该内部交易形成的固定资产每期计提的折旧费进行相应的抵销处理。同样，如果购买企业对该项固定资产计提了固定资产减值准备，由于固定资产减值准备是按原价为基础进行计算确定的，在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况

下，对该项固定资产计提的减值准备中也必然包含着未实现内部销售损益的金额，由此也需要对该内部交易形成的固定资产计提的减值准备进行相应的抵销处理。

1. 未发生变卖或报废的内部交易固定资产的抵销

（1）将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销：

借：未分配利润——年初

贷：固定资产——原价（期初固定资产原价中未实现内部销售利润）

（2）将期初累计多提折旧抵销：

借：固定资产——累计折旧（期初累计多提折旧）

贷：未分配利润——年初

（3）将本期购入的固定资产原价中未实现内部销售利润抵销：

A. 一方销售的商品，另一方购入后作为固定资产：

借：营业收入（本期内部固定资产交易产生的收入）

贷：营业成本（本期内部固定资交易产生的销售成本）

固定资产——原价（本期购入的固定资产原价中未实现内部销售利润）

B. 一方的固定资产，另一方购入后仍作为固定资产：

借：营业外收入

贷：固定资产——原价

（4）将本期多提折旧抵销：

借：固定资产——累计折旧（本期多提折旧）

贷：管理费用

2. 发生变卖或报废情况下的内部交易固定资产的抵销

将上述抵销分录中的“固定资产——原价”项目和“固定资产——累计折旧”项目用“营业外收入”项目或“营业外支出”项目代替。

（1）将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销：

借：未分配利润——年初

贷：营业外收入（期初固定资产原价中未实现内部销售利润）

（2）将期初累计多提折旧抵销：

借：营业外收入（期初累计多提折旧）

贷：未分配利润——年初

（3）将本期多提折旧抵销：

借：营业外收入（本期多提折旧）

　贷：管理费用

内部无形资产交易的抵销与内部固定资产交易的处理相同。

（二）内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理

在这种情况下，购买企业购进的固定资产，在其个别资产负债表中以支付的价款作为该固定资产的原价列示，因此首先就必须将该固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。其次购买企业对该固定资产计提了折旧，折旧费计入相关资产的成本或当期损益。由于购买企业是以该固定资产的取得成本作为原价计提折旧；取得成本中包含未实现内部销售损益，在相同的使用寿命下，各期计提的折旧费要大于不包含未实现内部销售损益时计提的折旧费，因此还必须将当期多计提的折旧额从该固定资产当期计提的折旧费中予以抵销。其抵销处理程序如下：

（1）将与内部交易形成的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予以抵销。

（2）将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧（或少计提的折旧费和累计折旧）予以抵销。从单个企业来说，对计提折旧进行会计处理时，一方面增加当期的费用或计入相关资产的成本，另一方面形成累计折旧。因此，对内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费抵销时，应按当期多计提的折旧额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目（为便于理解，本节有关内部交易形成的固定资产多计提的折旧费的抵销，均假定该固定资产为购买企业的管理用固定资产，通过“管理费用”项目进行抵销）。

（三）连续编制合并财务报表时内部交易形成的固定资产在以后会计期间的抵销处理

首先，在以后会计期间，该内部交易形成的固定资产仍然以原价在购买企业的个别资产负债表中列示，因此必须将原价中包含的未实现内部销售损益的金额予以抵销；相应地，销售企业以前会计期间由于该内部交易所实现的销售利润，形成销售当期的净利润的一部分并结转到以后会计期间，在其个别所有者权益变动表中列示，因此必须将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销，以调整期初未分配利润的金额。将内部交易形成的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。即按照原价中包含的未实现内部销售

损益的金额，借记“未分配利润——年初”项目，贷记“固定资产——原价”项目。

其次，对于该固定资产在以前会计期间计提折旧而形成的期初累计折旧，由于将以前会计期间按包含未实现内部销售损益的原价为依据而多计提折旧的抵销，一方面必须按照以前会计期间累计多计提的折旧额抵销期初累计折旧；另一方面由于以前会计期间累计折旧抵销而影响到期初未分配利润，因此还必须调整期初未分配利润的金额。将以前会计期间内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利润。即按以前会计期间抵销该内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“未分配利润——年初”项目。

最后，该内部交易形成的固定资产在本期仍然计提了折旧，由于多计提折旧导致本期有关资产或费用项目增加并形成累计折旧，为此，一方面必须将本期多计提折旧而计入相关资产的成本或当期损益的金额予以抵销；另一方面将本期多计提折旧而形成的累计折旧额予以抵销。即按本期该内部交易形成的固定资产多计提的折旧额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。

（四）内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理

对于销售企业来说，因该内部交易实现的利润，作为期初未分配利润的一部分结转到以后的会计期间，直到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。从购买企业来说，对内部交易形成的固定资产进行清理的期间，在其个别财务报表中表现为固定资产价值的减少；该固定资产清理收入减去该固定资产账面价值以及有关清理费用后的余额，则在其个别利润表中以营业外收入(或营业外支出)项目列示。

在这种情况下，购买企业内部交易形成的固定资产实体已不复存在，包含未实现内部销售损益在内的该内部交易形成的固定资产的价值已全部转移到用其加工的产品价值或各期损益中去了，因此不存在未实现内部销售损益的抵销问题。从整个企业集团来说，随着该内部交易形成的固定资产的使用寿命届满，其包含的未实现内部销售损益也转化为已实现利润。但是，由于销售企业因该内部交易所实现的利润，作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。为此，必须调整期初未分配利润。在固定资产

进行清理的会计期间，如果仍计提了折旧，本期计提的折旧费中仍然包含多计提的折旧额，因此需要将多计提的折旧额予以抵销。

在第二种类型的内部固定资产交易的情况下，即企业集团内部企业将其自用的固定资产出售给集团内部的其他企业。对于销售企业来说，在其个别资产负债表中表现为固定资产的减少，同时在其个别利润表中表现为固定资产处置损益，当处置收入大于该固定资产账面价值时，表现为本期营业外收入；当处置收入小于固定资产账面价值时，则表现为本期营业外支出。对于购买企业来说，在其个别资产负债表中则表现为固定资产的增加，其固定资产原价中既包含该固定资产在原销售企业中的账面价值，也包含销售企业因该固定资产出售所实现的损益。但从整个企业集团来看，这一交易属于集团内部固定资产调拨性质，它既不能产生收益，也不会发生损失，固定资产既不能增值也不会减值。因此，必须将销售企业因该内部交易所实现的固定资产处置损益予以抵销，同时将购买企业固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的金额予以抵销。通过抵销后，使其在合并财务报表中该固定资产原价仍然以销售企业的原账面价值反映。



五、案例分析

【案例 3－4】 假设 20×8 年 12 月 31 日母公司（C 公司）对其子公司（D 公司）长期股权投资的数额为 30 000 元，拥有该子公司 80％的股份。该子公司所有者权益总额为 35 000 元，其中实收资本为 20 000 元，资本公积为 8 000 元，盈余公积为 1 000 元，未分配利润为 6 000 元。C 公司在购买 D 公司股份前与 D 公司不存在任何关联关系。

分析 本案例属于非同一控制下企业合并的情况，则在 20×8 年年末编制合并财务报表时，抵销分录如下：

借：实收资本		20 000
资本公积		8 000
盈余公积		1 000
未分配利润——年末		6 000
商誉		2 000
贷：长期股权投资		30 000
少数股东权益(35 000×20％)		7 000

【案例 3－5】 假设 20×8 年 12 月 31 日母公司（C 公司）个别资产负债表中应收账款 5 000 元中有 3 000 元为子公司（D 公司）应付账款；预收账款 2 000 元中有 1 000 元为子公司预付账款；应收票据 8 000 元中有 4 000 元为子公司应付票据；子公司应付债券 4 000 元中有 2000 元为母公司所持有。

分析 在 20×8 年年末编制合并财务报表时，C 公司与 D 公司内部债权债务抵销分录如下：

借：应付账款　　3 000
　贷：应收账款　　3 000
借：预收账款　　1 000
　贷：预付账款　　1 000
借：应付票据　　4 000
　贷：应收票据　　4 000
借：应付债券　　2 000
　贷：持有至到期投资　　2 000

需要注意的是，在应收账款采用备抵法计提坏账准备的情况下，随着内部应收账款的抵销，与其相对应的坏账准备也必须抵销。

【案例 3－6】 假设母公司（C 公司）20×7 年 12 月 31 日个别资产负债表中应收账款 50 000 元全部为内部应收账款，其应收账款按余额的 5‰计提坏账准备，本年坏账准备余额 250 元。子公司（D 公司）20×7 年年末个别资产负债表中应付账款 50 000 元全部为对母公司应付账款。

20×8 年 12 月 31 日，母公司个别资产负债表中对子公司内部应收账款为 66 000 元(增加 16 000 元)，坏账准备的数额为 330 元(补提了 80 元)。

20×9 年 12 月 31 日，母公司个别资产负债表中对子公司内部应收账款为 70 000 元(增加 4 000 元)，坏账准备的数额为 350 元(补提了 20 元)。

分析

1. 20×7 年内部债权债务抵销分录

在 20×7 年年末编制合并财务报表时，C 公司与 D 公司内部债权债务抵销分录如下：

借：应付账款　　50 000
　贷：应收账款　　50 000
借：应收账款——坏账准备　　250
　贷：资产减值损失　　250

2. 20×8年内部债务抵销分录

20×8年12月31日，C公司与D公司内部债权债务抵销分录如下。

（1）将年末内部应收账款和内部应付账款抵销：

借：应付账款　　66 000
　贷：应收账款　　66 000

（2）将上年内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整年初未分配利润的数额：

借：应收账款——坏账准备　　250
　贷：未分配利润——年初　　250

（3）将本年虚提的坏账准备抵销：

借：应收账款——坏账准备　　80
　贷：资产减值损失　　80

3. 20×9年内部债务抵销分录

20×9年12月31日，C公司与D公司内部债权债务抵销分录如下。

（1）将年末内部应收账款和内部应付账款抵销：

借：应付账款　　70 000
　贷：应收账款　　70 000

（2）将上年内部应收账款相应计提的坏账准备予以抵销，调整年初未分配利润的数额：

借：应收账款——坏账准备　　330
　贷：未分配利润——年初　　330

（3）将本年虚提的坏账准备抵销：

借：应收账款——坏账准备　　20
　贷：资产减值损失　　20

【案例3-7】 20×7年，A企业投资于B企业，占B企业表决权资本80%，A、B企业均采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，计提比例1%，有关资料如下：

（1）20×7年，A企业应收账款中对B企业应收账款为2 000万元。

（2）20×8年，A企业应收账款中对B企业应收账款为5 000万元。

（3）20×9年，A企业应收账款中对B企业应收账款为3 000万元。

分析 本案例是针对公司编制合并报表是内部债券债务的抵销的情况。

1. 20×7年内部债务抵销分录

（1）将内部应收账款与应付账款相互抵销：

借：应付账款　　20 000 000

　贷：应收账款　　20 000 000

（2）将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销：

借：应收账款——坏账准备　　200 000

　贷：资产减值损失　　200 000

2. 20×8年内部债务抵销分录

（1）将上期内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，同时调整本期初未分配利润的数额：

借：应收账款——坏账准备　　200 000

　贷：未分配利润——年初　　200 000

（2）将本期内部应收账款与应付账款相互抵销：

借：应付账款　　50 000 000

　贷：应收账款　　50 000 000

（3）将本期内部应收账款冲销的坏账准备予以抵销：

借：应收账款——坏账准备(50 000 000×1%－20 000 000×1%)　　300 000

　贷：资产减值损失　　300 000

3. 20×9年内部债务抵销分录

（1）将上期内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，同时调整本期初未分配利润的数额：

借：应收账款——坏账准备　　500 000

　贷：未分配利润——年初　　500 000

（2）将本期内部应收账款与应付账款相互抵销：

借：应付账款　　30 000 000

　贷：应收账款　　30 000 000

（3）将本期内部应收账款冲销的坏账准备予以抵销：

借：资产减值损失　　200 000

　贷：应收账款——坏账准备　　200 000

【案例 3-8】 20×7 年 1 月 1 日，甲公司支付价款 1 000 万元购入乙公司 5 年期债券，面值 1 250 元，票面利率 4.72%，按年支付利息，本金于最后一次支付利息时偿还。实际利率为 10%。

分析　本案例属于合并资产负债表时抵销内部债权债务的情况。

（1）20×7 年 12 月 31 日：

实际利息＝1 000×10%＝100(万元)

应收利息＝1 250×4.72%＝59(万元)

利息调整＝41(万元)

摊余成本＝1 000＋41＝1 041(万元)

借：应付债券　　10 410 000

　贷：持有至到期投资　　10 410 000

借：应付利息　　590 000

　贷：应收利息　　590 000

借：投资收益　　1 000 000

　贷：财务费用　　1 000 000

（2）20×8 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：

实际利息＝(1 000＋41)×10%＝104(万元)

应收利息＝1 250×4.72%＝59(万元)

利息调整＝104－59＝45(万元)

摊余成本＝1 000＋41＋45＝1 086(万元)

借：应付债券　　10 860 000

　贷：持有至到期投资　　10 860 000

借：应付利息　　590 000

　贷：应收利息　　590 000

借：投资收益　　1 040 000

　贷：财务费用　　1 040 000

【案例 3-9】 20×8 年 12 月 10 日，母公司（C 公司）销售给子公司（D 公司）货物一批，取得收入 20 000 元，增值税额 3 400 元，本批

货物的成本为14 000元，款项已经支付。

分析 C公司在合并资产负债表时，需要将母子公司内部销售进行抵销，分不同情况进行处理。

(1) 母公司12月10日销售时：

借：银行存款　23 400
　贷：主营业务收入　20 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　3 400
借：主营业务成本　14 000
　贷：库存商品　14 000

(2) 子公司购入时：

借：库存商品　20 000
　应交税费——应交增值税(进项税额)　3 400
　贷：银行存款　23 400

(3) 20×8年12月31日，合并抵销分录：

A. 假设子公司内部购入存货全部未销，则抵销分录如下：

借：营业收入　20 000
　贷：营业成本　14 000
　　存货(20 000×30%)　6 000

B. 假设内部购入的存货全部已销：

20×8年12月20日，子公司将购入的货物全部外销，取得收入30 000元，货款已经收到。

子公司销售时：

借：银行存款　35 100
　贷：主营业务收入　30 000
　　应交税费——应交增值税(销项税额)　5 100
借：主营业务成本　20 000
　贷：库存商品　20 000

则20×8年12月31日，编制合并抵销分录如下：

借：营业收入　20 000
　贷：营业成本　20 000

C. 部分实现对外销售：

20×8年12月20日，子公司将购入的货物对外销售60%，取得收

入 18 000 元，货款已收到，余下 40%形成子公司年末存货。

子公司 12 月 20 日销售时：

借：银行存款　　21 060

　贷：主营业务收入　　18 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　3 060

借：主营业务成本　　12 000

　贷：库存商品(20 000×60%)　　12 000

则 20×8 年 12 月 31 日，合并抵销分录，可有两种方法：

第一种方法，将内部销售和未实现利润（虚增的资产）抵销：

借：营业收入　　20 000

　贷：营业成本　　17 600

　　存货(8 000×30%)　　2 400

第二种方法，分两个步骤：

首先假设全部销售：

借：营业收入　　20 000

　贷：营业成本　　20 000

其次将未实现的内部销售利润抵销：

借：营业成本　　2 400

　贷：存货(8 000×30%)　　2 400

【案例 3－10】 A 公司是 B 公司的母公司，20×6 年至 20×9 年发生如下内部交易：

(1) 20×6 年，A 公司销售甲商品给 B 公司，售价为 100 万元，毛利率为 20%，B 公司当年售出了其中的 30%，留存了 70%。期末该存货的可变现净值为 58 万元。

(2) 20×7 年，A 公司销售乙商品给 B 公司，售价为 300 万元，毛利率为 15%，B 公司留存 60%，对外售出 40%，年末该存货的可变现净值为 143 万元。同一年，B 公司将上年购入的甲产品售出了 50%，留存了 50%，年末甲存货可变现净值 20 万元。

(3) 20×8 年，B 公司将甲产品全部售出，同时将乙产品留存 90%，卖出 10%，年末乙产品的可变现净值为 140 万元。

(4) 20×9 年，B 公司将乙产品全部售出。

分析　本案例属于编制合并财务报表抵销内部销售商品的情况。

1. 甲产品

(1) 20×6 年的抵销分录如下：

借：营业收入　　1 000 000

　贷：营业成本　　1 000 000

借：营业成本　　140 000

　贷：存货　　140 000

借：存货　　120 000

　贷：管理费用　　120 000

(2) 20×7 年的抵销分录如下：

借：年初未分配利润　　140 000

　贷：营业成本　　140 000

借：营业成本　　70 000

　贷：存货　　70 000

借：存货　　120 000

　贷：年初未分配利润　　120 000

借：管理费用　　50 000

　贷：存货　　50 000

(3) 20×8 年的抵销分录如下：

借：年初未分配利润　　70 000

　贷：营业成本　　70 000

借：存货　　70 000

　贷：年初未分配利润　　70 000

借：管理费用　　70 000

　贷：存货　　70 000

2. 乙产品

(1) 20×7 年的抵销分录如下：

借：营业收入　　300

　贷：营业成本　　300

借：营业成本　　270 000

　贷：存货　　270 000

借：存货　　270 000

　贷：管理费用　　270 000

（2）20×8年的抵销分录如下：

借：年初未分配利润　270 000
　贷：营业成本　270 000
借：营业成本　243 000
　贷：存货　243 000
借：存货　270 000
　贷：年初未分配利润　270 000
借：管理费用　50 000
　贷：存货　50 000

（3）20×9年的抵销分录如下：

借：年初未分配利润　2 430 000
　贷：营业成本　2 430 000
借：存货　220 000
　贷：年初未分配利润　220 000
借：管理费用　220 000
　贷：存货　220 000

【案例3-11】 甲公司是乙公司的一个子公司，20×7年至20×9年度相关交易情况如下：

（1）20×7年，甲公司向乙公司销售A产品100台、每台不含税（下同）售价为7.5万元，增值税税率17%，每台成本为4.5万元，未计提存货跌价准备。乙公司购进的该商品支付运杂费5万元。当年乙公司从甲公司购入的A产品对外售出40台，其余部分形成期末存货。20×7年年末，乙公司进行存货检查时发现，因市价下跌，库存A产品可变现净值下降至420万元。乙公司按单个存货项目计提存货跌价准备；存货跌价准备在结转销售成本时结转。

（2）20×8年，乙公司对外售出A产品30台，其余部分形成期末存货。20×8年年末，乙公司进行存货检查时发现，因市价持续下跌，库存A产品可变现净值下降至150万元。

（3）20×9年，乙公司从甲公司购入的A产品200台，每台售价8万元，增值税税率17%，价款已收存银行。A产品每台成本5万元，乙公司从甲公司购入的A产品对外售出150台，其余部分形成期末存

货。20×9年年末，乙公司进行存货检查时发现，库存A产品的可变现净值为300万元。发出存货采用先进先出法核算。

分析 本案例涉及连续编制合并财务报表时内部购进商品抵销处理的情况。

(1) 20×7年内部商品购买的抵销分录如下：

借：营业收入(A产品)(100×75 000)　　7 500 000

　贷：营业成本(A产品)　　7 500 000

借：营业成本(A产品)[60×(75 000－45 000)]　　1 800 000

　贷：存货(A产品)　　1 800 000

20×7年年初集团的存货跌价准备为0，当年计提存货跌价准备为0，所以20×7年年末也为0。

20×7年年初，乙公司存货跌价准备为0，20×7年计提30万元(60×7.5－420)，所以20×7年年末存货跌价准备为30万元。

借：存货跌价准备(A产品)　　300 000

　贷：资产减值损失　　300 000

(2) 20×8年相关抵销分录如下：

借：未分配利润——年初(A产品)　　1 800 000

　贷：营业成本(A产品)　　1 800 000

借：营业成本(A产品)[30×(75 000－45 000)]　　900 000

　贷：存货(A产品)　　900 000

借：存货——存货跌价准备(A产品)　　300 000

　贷：未分配利润——年初　　300 000

20×8年集团存货跌价准备为0，年末也为0。

20×8年，乙公司存货跌价准备转销15万元[30×(30÷60)]，20×8年年初存货跌价准备为30万元(60×7.5－420)，当年计提60万元，20×8年末存货跌价准备为75万元(30×7.5－150)。

借：营业成本(A产品)(300 000×30÷60)　　150 000

　贷：存货跌价准备(A产品)　　150 000

借：存货跌价准备(A产品)　　600 000

　贷：资产减值损失　　600 000

（3）20×9 年相关抵销分录如下：

借：未分配利润——年初（A 产品）　900 000
　贷：营业成本（A 产品）　900 000
借：营业收入（A 产品）（200×80 000）　16 000 000
　贷：营业成本（A 产品）　16 000 000
借：营业成本（A 产品）[80×（80 000－50 000）]　2 400 000
　贷：存货（A 产品）　2 400 000
借：存货——存货跌价准备（A 产品）　750 000
　贷：未分配利润——年初　750 000

20×9 年年初，集团存货跌价准备为 0，当年计提 100 万元，20×9 年末存货跌价准备为 100 万元（80×5－300）。

20×9 年年初，乙公司存货跌价准备为 75 万元，当年转销 75 万元[75×（30÷30）]，计提 340 万元，20×9 年年末存货跌价准备为 340 万元（80×8－300）。

借：营业成本　750 000
　贷：存货——存货跌价准备（A 产品）　750 000
借：存货——存货跌价准备（A 产品）　2 400 000
　贷：资产减值损失　2 400 000

【案例 3－12】 沿用［案例 3－3］，20×8 年 12 月 31 日，P 公司对 S 公司长期股权投资经调整后的金额为 3 396 万元（投资成本 3 000 万元＋权益法调整增加的长期股权投资 396 万元）与其在 S 公司经调整的股东权益总额中所享有的金额 3 276 万元［（股东权益账面余额 4 000 万元＋A 办公楼购买日公允价值高于账面价值的差额 100 万元－A 办公楼购买日公允价值高于账面价值的差额按 20 年计提的折旧额 5 万元）×80%］之间的差额，为商誉。至于 S 公司股东权益中 20%的部分，即 819 万元［（股东权益账面余额 4 000 万元＋A 办公楼购买日公允价值高于账面价值的差额 100 万元－A 办公楼购买日公允价值高于账面价值的差额按 20 年计提的折旧额 5 万元）×20%］则属于少数股东权益，在抵销处理时应作为少数股东权益处理。

分析　编制合并报表第一步先将对长期股权投资与子公司的所有者权益进行抵销，其抵销分录如下：

借：股本		20 000 000
资本公积——年初		1 600 000
——本年		100 000
盈余公积——年初		0
——本年		100 000
未分配利润——年末		295 000
商誉		120 000
贷：长期股权投资		3 396 000
少数股东权益		819 000

注：商誉120万元=3 000万元-(S公司20×7年1月1日的所有者权益总额3 500万元+S公司固定资产公允价值增加额100万元)×80%。

其合并工作底稿如表3-5所示。

合并报表准则规定，子公司持有母公司的长期股权投资、子公司相互之间持有的长期股权投资，也应当比照上述母公司对子公司的股权投资的抵销方法进行抵销处理。

【案例3-13】 P公司20×8年个别资产负债表（表3-3）中应收账款475万元为20×8年向S公司销售商品发生的应收销货款的账面价值，P公司对该笔应收账款计提的坏账准备为25万元。S公司20×8年个别资产负债表（表3-4）中应付账款500万元系20×8年向P购进商品存货发生的应付购货款。

分析 在编制合并财务报表时，应将内部应收账款与应付账款相互抵销；同时还应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，其抵销分录如下：

借：应付账款		5 000 000
贷：应收账款		5 000 000
借：应收账款——坏账准备		250 000
贷：资产减值损失		250 000

其合并工作底稿参见表3-5。

【案例3-14】 P公司20×7年个别资产负债表（表3-3）中预收账款100万元为S公司预付账款；应收票据400万元为S公司20×7年向P公司购买商品3 500万元开具的票面金额为400万元的商业承兑汇

票；S公司应付债券200万元为P公司所持有。对此，在编制合并资产负债表时，应编制抵销分录如下：

将内部预收账款与内部预付账款抵销时，应编制抵销分录如下：

借：预收款项　　1 000 000

　贷：预付款项　　1 000 000

将内部应收票据与内部应付票据抵销时，应编制抵销分录如下：

借：应付票据　　4 000 000

　贷：应收票据　　4 000 000

将持有至到期投资中债券投资与应付债券抵销时，应编制抵销分录如下：

借：应付债券　　2 000 000

　贷：持有至到期投资　　2 000 000

其合并工作底稿参见表3-5所示。

【案例3-15】 S公司20×8年向P公司销售商品1 000万元，其销售成本为800万元，该商品的销售毛利率为20%。P公司购进的该商品20×8年全部未实现对外销售而形成期末存货。

分析　由于P公司从S公司购买的商品全部未实现对外销售，在编制20×8年合并财务报表时，应进行抵销处理如下：

借：营业收入　　10 000 000

　贷：营业成本　　10 000 000

借：营业成本　　2 000 000

　贷：存货　　2 000 000

其合并工作底稿如表3-5所示。

【案例3-16】 S公司以300万元的价格将其生产的产品销售给P公司，其销售成本为270万元，因此该内部固定资产交易实现的销售利润30万元。P公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按300万元入账。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。该固定资产交易时间为20×7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按12个月计提折旧。

分析　按照内部购入固定资产抵销原则，本案例在购买当期的有关抵销处理如下：

表 3-5

合并工作底稿

20×8 年

单位：人民币万元

项　目	P公司			S公司			合计金额	抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
（利润表项目）	870			6 300			15 000	(11) 1 000 (13) 300 (17) 3 500			10 200
营业收入	4 450			4 570			9 020	(12) 200	(11) 1 000 (13) 270 (17) 3 500		4 450
营业税金及附加	300			120			425				425
销售费用	15			10			25				25
管理费用	100			12	(1) 5		117	(16) 1	(14) 10		108
财务费用	300			90			390		(18) 20		370
资产减值损失	25						25		(7) 25		0
投资收益	500	(3) 480	(2) 796				816	(18) 20 (19) 796			0
营业利润	4 010	480	796	1 493	5		5 814	5 817	4 825		4 822
营业外支出	10						10		(15) 10		0
利润总额	4 000	480	796	1 493	5		5 804	5 817	4 835		4 822
所得税费用	1 320			493			1 813				1 813
净利润	2 680	480	796	1 000	5		3 991	5 817	4 835		3 009
少数股东损益								(19) 199		199	199

归属于母公司所有者的净利润											2 810
（所有者权益变动表项目）											
未分配利润——年初	468			0			468	(19) 0			468
利润分配	1 948			700			2 468		(1) 100 (19) 600		1 948
未分配利润——年末	1 200	480	796	300	5		1 811	(5) 295 6 311	(19) 295 5 830		1 330
归属于少数股东的未分配利润——年初										0	0
少数股东损益										199	199
对少数股东的利润分配										120	120
归属于少数股东的未分配利润——年末										79	79
资本公积——年初	800			1 500		100	2 400	(5) 1 600			800
可供出售金融资产公允价值变动净额				100			100	(5) 100			0
权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响			(4) 80				80				80
资本公积——年末	800		80	1 600		100	2 580	1 700			880
盈余公积——年初	732			0			732	(19) 0			732
提取盈余公积	268			100			368		(19) 100		268
盈余公积——年末	1 000			100			1 100	0	100		1 000

（续表）

项　目	P公司			S公司			合计金额	抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
（资产负债表项目）											
流动资产：											
货币资金	1 000			500			1 500				1 500
应收票据	1 400			300			1 700		(9) 400		1 300
其中：应收S公司票据	400						400		(9) 400		0
应收账款	1 800			760			2 560	(7) 25	(6) 500		2 085
其中：应收S公司账款	475						475	(7) 25	(6) 500		0
预付款项	770			400			1 170		(8) 100		1 070
其中：预付P公司账款				100			100		(8) 100		0
存货	1 000			1 100			2 100		(12) 200		1 900
其中：向S公司购入存货	1 000						1 000		(12) 200		800
流动资产合计	5 970			3 060			9 030	25	1 200		7 855
非流动资产：											
可供出售金融资产				800			800				800
持有至到期投资	200						200		(10) 200		0
其中：持有S公司债券	200						200		(10) 200		0
长期股权投资	4 700	(2) 796 (4) 80	(3) 480				5 096		(5) 3 396		1 700

其中：对S公司投资	3 000	(2) 796 (4) 80	(3) 480				3 396		(5) 3 396		0
固定资产	4 100			2 100	1 001	(1) 5	6 295	(14) 10 (15) 10	(13) 30 (16) 1		6 284
其中：S公司——A办公楼					1 002	(1) 5	95				95
向S公司购入固定资产	200						200	(14) 10	(13) 30		180
向P公司购入固定资产				108			108	(15) 10	(16) 1		117
无形资产	630						630				630
商誉								(5) 120			120
非流动资产合计	9 630	876	480	2 900	100	5	13 021	140	3 627		9 534
资产总计	15 600	876	480	5 960	100	5	22 051	165	4 827		17 389
流动负债：											
应付票据	1 000			400			1 400	(9) 400			1 000
其中：应付票据——P公司				400			400	(9) 400			0
应付账款	3 000			500			3 500	(6) 500			3 000
其中：应付P公司账款				500			500	(6) 500			0
预收款项	200						200	(8) 100			100
其中：预收S公司账款	100						100	(8) 100			0
应付职工薪酬	1 000			100			1 100				1 100
应交税费	800			60			860				860
流动负债合计	6 000			1 060			7 060	1 000			6 060
非流动负债											

（续表）

项　目	P公司			S公司			合计金额	抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
长期借款	2 000			700			2 700				2 700
应付债券	600			200			800	(10) 200			600
其中：应付债券——P公司				200			200	(10) 200			0
非流动负债合计	2 600			900			3 500	200			3 300
负债合计	8 600			1 960			10 560	1 200			9 360
所有者权益(或股东权益)：											
实收资本(或股本)	4 000			2 000			6 000	(5) 200			4 000
资本公积	800		(4) 80	1 600		100③	2 580	(5) 1700			880
其中：可供出售金融资产公允价值变动				100			100	100			0
盈余公积	1 000			100			1 100	(5) 100			1 000
未分配利润	1 200	(3) 480	(2) 796	300	(1) 5		1 811	(5) 295 (11) 1 000 (13) 300 (17) 3 500 (12) 200 (16) 1 (18) 20 (19) 796 (19) 199 (19) 0 6 311	(11) 1 000 (13) 270 (17) 3 500 (14) 10 (18) 20 (7) 25 (15) 10 (19) 100 (19) 600 (19) 295 5 830		1 330

少数股东权益										(5) 819	819
所有者权益合计	7 000	480	876	4 000	5	100	11 491	10 111	5 830	819	8 029
负债和所有者权益总计	15 600	480	876	5 960	5	100	22 051	11 311	5 830	819	17 389
(现金流量表项目)											
经营活动产生的现金流量：											
销售商品、提供劳务收到的现金	7 675			5 990			13 665		(21) 3 600 (22) 300		9 765
收到其他与经营活动有关的现金											
经营活动现金流入小计	7 675			8 990			13 665		3 900		9 765
购买商品、接受劳务支付的现金	1 420			3 270			4 690	(21) 3 600			1 090
支付给职工以及为职工支付现金	1 100			250			1 350				1 350
支付的各项税费	1 820			758			2 578				2 578
支付其他与经营流动有关的现金	45			22			67				67
经营活动现金流出小计	4 385			4 300			8 685	3 600			5 085
经营活动产生的现金流量净额	3 290			1 690			4 980	3 600	3 900		4 680
投资活动产生的现金流量：											
收回投资收到的现金											

（续表）

项　目	P公司			S公司			合计金额	抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
取得投资收益收到的现金	500						500		(20) 500		0
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	120						120		(23) 120		0
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额											
收到其他与投资活动有关的现金											
投资活动现金流入小计	620						620		620		0
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	930			800			1 730	(22) 300 (23) 120			1 310
投资支付的现金											
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	3 000						3 000				3 000
支付其他与投资活动有关的现金											
投资活动现金流出小计	3 930			800			4 730	420			4 310
投资活动产生的现金流量净额	−3 310			−800			−4 110	200			−4 310
筹资活动产生的现金流量：											

吸收投资收到的现金											
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	1 980			690			2 670	(20) 500			2 170
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润											
支付其他与筹资活动有关的现金											
筹资活动现金流出小计	1 980			690			2 670	500			2 170
筹资活动产生的现金流量净额	−1 980			−690			−2 670	500			−2 170
现金及现金等价物净增加额	−2 000			200			−1 800				−1 800
年初现金及现金等价物余额	3 000			300			3 300				3 300
年末现金及现金等价物余额	1 000			500			1 500				1 500

① 此金额为合计金额。

② 此金额由表 3-2：P 公司备查簿中记录的“公允价值与账面价值的差额”中 100 万元直接转入。

③ 此金额由表 3-2：P 公司备查簿中记录的“公允价值与账面价值的差额”中 100 万元直接转入。

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

该固定资产折旧年限为3年，原价为300万元，预计净残值为0，当年计提的折旧额为100万元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价计提的折旧额为90万元，当期多计提的折旧额为10万元。本例中应当按10万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10万元，管理费用减少10万元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为90万元，该固定资产当期计提的折旧费为90万元。

其合并工作底稿参见表3-5所示。

【案例3-17】 假设P公司将其账面价值为130万元某项固定资产以120万元的价格出售给S公司仍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10万元。假设S公司以120万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。该固定资产交易时间为20×8年6月29日，S公司该内部交易固定资产在20×8年按6个月计提折旧。

分析 按照内部购入固定资产抵销原则，本案例有关抵销处理如下：

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

该固定资产折旧年限为5年，原价为120万元，预计净残值为0，20×7年计提的折旧额为12万元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价计提的折旧额为13万元，当期少计提的折旧额为1万元。本例中应当按1万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1万元，管理费用增加1万元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为13万元，该固定资产当期计提的折旧费为13万元。

其合并工作底稿参见表3-5所示。

在连续编制合并财务报表时，其抵销分录如下：

借：盈余公积——年初　　1 000

　　未分配利润——年初　　9 000

　贷：固定资产——累计折旧　　10 000

【案例3-18】 甲公司于20×8年12月末支付1 000万元取得乙公司80%的表决权股权，进行非同一控制下的企业合并。购买日，乙公司有一台全新的管理用设备，账面价值为100万元，公允价值为120万元。乙公司按5年计提折旧，净残值为0。假设除该项设备外，其余资产、负债账面价值与公允价值相同。甲、乙公司所得税税率为25%，所得税采用资产负债表债务法核算，按净利润10%提取盈余公积。

分析 本案例属于非同一控制下企业合并，编制合并财务报表时内部销售固定资产的情况。

(1) 20×8年年末购买日编制的调整分录如下：

借：固定资产(1 200 000－1 000 000)　　200 000

　贷：资本公积　　200 000

(2) 20×9年年末编制合并报表时，应编制调整分录，使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。

借：固定资产(1 200 000－1 000 000)　　200 000

　贷：资本公积　　200 000

借：管理费用　　40 000

　贷：固定资产——累计折旧(1 200 000÷5－1 000 000÷5)　　40 000

借：所得税费用　　15 000

　贷：递延所得税负债　　15 000

20×9年年末按公允价值持续计量的账面价值96万元(120－24)，其计税基础90万元(100－10)，产生应纳税暂时性差异6万元，应确认递延所得税负债1.5万元(6×25%)。

借：盈余公积(55 000×10%)　　5 500

　贷：提取盈余公积　　5 500

【案例3－19】 C公司为了稳定其商品供货渠道，自20×7年1月1日起对D公司（非上市公司）进行了一系列的投资活动。C公司和D公司均为增值税一般纳税企业，适用的增值税税率均为17%。按净利润的10%提取法定盈余公积。

(1) C公司对D公司投资及其他有关业务资料如下：

A. C公司20×7年1月1日以1 700万元取得D公司10%的股份，当日D公司可辨认净资产公允价值与所有者权益账面价值相等，均为15 000万元（实收资本为10 000万元，资本公积2 000万元，盈余公积300万元，未分配利润2700万元）。

B. C公司于20×8年1月1日以11 500万元取得对D公司70%的股权，从而能够对D公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。20×8年1月1日，C公司在取得D公司70%股权时，D公司可辨认净资产公允价值总额为16 000万元。D公司除一项固定资产的公允价值和账面价值不同外，其他资产和负债的公允价值与账面价值相等。20×8年1月1日，该固定资产的公允价值为500万元，账面价值为400万元，D公司对该固定资产按年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为10年，无残值。

C. 20×9年1月1日，C公司又出资1 880万元自D公司的少数股东处取得D公司10%的股权。假定C公司与D公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。20×9年1月1日，D公司可辨认净资产公允价值总额为18 500万元。

D. 20×7年，D公司实现净利润900万元；20×8年，D公司实现净利润2 000万元，可供出售金融资产公允价值上升使资本公积增加300万元；20×9年，D公司实现净利润3 000万元，分派现金股利1 000万元。除上述事项外，D公司未发生其他影响所有者权益变动的事项。

(2) 20×8年和20×9年，C公司与D公司之间发生的交易或事项

如下：

A. 20×8 年 1 月 1 日前，C 公司和 D 公司未发生往来业务，20×8 年和 20×9 年，C 公司对 D 公司的应收账款未确认坏账损失。C 公司按应收账款余额的 5%计提坏账准备，20×8 年 12 月 31 日和 20×9 年 12 月 31 日，C 公司应收 D 公司账款的余额分别为 100 万元和 120 万元。

B. 20×8 年 6 月 30 日，C 公司以 1 170 万元（含增值税）的价格从 D 公司购入一台不需安装的管理用设备；该设备于 7 月 2 日投入使用。该设备系 D 公司生产，其生产成本为 744 万元。C 公司预计该设备尚可使用 8 年，预计净残值为 0，C 公司另支付途中运费和保险费 30 万元。采用年限平均法计提折旧。双方适用的增值税税率均为 17%。

C. 20×8 年 10 月 10 日，C 公司向 D 公司销售 A 产品 200 台，每台售价 8 万元，价款已收存银行，A 产品每台成本 5 万元。20×8 年 12 月 31 日前，D 公司从 C 公司购入的 A 产品对外售出 120 台，其余部分形成期末存货。

20×8 年年末，D 公司进行存货检查时发现，因市价下跌，库存 A 产品的可变现净值下降至 320 万元。D 公司按单个存货项目计提存货跌价准备；存货跌价准备在结转销售成本时结转。

20×9 年 12 月 31 日前，D 公司对外售出 A 产品 50 台，其余部分形成期末存货。

20×9 年年末，D 公司进行存货检查时发现，因市价上升，库存 A 产品的可变现净值为 180 万元。

D. 20×8 年 9 月 1 日，C 公司将一项专利权出售给 D 公司，售价为 160 万元，应交营业税 8 万元。出售时该专利权的账面价值为 100 万元，未计提减值准备。D 公司购入后按 5 年采用直线法摊销。

假定：① 不考虑递延所得税的影响。② 除上述事项外，不考虑其他交易或事项。

分析　按照编制合并资产负债表的原则，分以下补充进行处理。

（1）确定购买日：

购买日为 20×8 年 1 月 1 日。理由：20×8 年 1 月 1 日，C 公司能够对 D 公司实施控制。

（2）分别计算 20×8 年 12 月 31 日和 20×9 年 12 月 31 日合并财务报表中的商誉。

20×8年12月31日合并财务报表中的商誉为500万元[(1 700－15 000×10%)＋(11 500－16 000×70%)]。

20×9年12月31日合并财务报表中的商誉为530万元[500＋(1 880－18 500×10%)]。

(3) 编制20×8年个别报表的调整分录。

A. 调整子公司个别报表：

借：固定资产　　1 000 000

　贷：资本公积——年初　　1 000 000

借：管理费用　　100 000

　贷：固定资产——累计折旧　　100 000

B. 调整长期股权投资：

20×7年1月1日至20×8年1月1日，D公司可辨认净资产公允价值增加1 000万元（16 000－15 000），应调增长期股权投资100万元（1 000×10%），应调增留存收益90万元（900×10%），应调整资本公积10万元。

借：长期股权投资　　1 000 000

　贷：盈余公积　　90 000

　　未分配利润　　810 000

　　资本公积　　100 000

20×8年，D公司实现的调整后的净利润1 990万元，应调整长期股权投资和投资收益1 592万元（1 990×80%）。

借：长期股权投资　　15 920 000

　贷：投资收益　　15 920 000

借：提取盈余公积　　1 592 000

　贷：盈余公积——本年　　1 592 000

20×8年，D公司可供出售金融资产公允价值上升使资本公积增加300万元，应调整长期股权投资和资本公积240万元（300×80%）。

借：长期股权投资　　2 400 000

　贷：资本公积——本年　　2 400 000

(4) 编制20×8年与合并财务报表有关的抵销分录。

A. 投资业务：

借：实收资本　　100 000 000
　资本公积——年初　　21 000 000
　　——本年　　3 000 000
　盈余公积——年初(3 000 000+9 000 000×10%)　　3 900 000
　　——本年(20 000 000×10%)　　2 000 000
　未分配利润——年末(27 000 000+9 000 000×90%+20 000 000×90%−100 000)　　53 000 000
　商誉　　5 000 000
　贷：长期股权投资(17 000 000+115 000 000+1 000 000+15 920 000+2 400 000)　　151 320 000
　　少数股东权益[(100 000 000+21 000 000+3 000 000+3 900 000+2 000 000+53 000 000)×20%]　　36 580 000
借：投资收益　　15 920 000
　少数股东损益　　3 980 000
　未分配利润——年初(27 000 000+9 000 000×90%)　　35 100 000
　贷：提取盈余公积　　2 000 000
　　对所有者(或股东)的分配　　0
　　未分配利润——年末　　53 000 000

B. 内部应收应付款：

借：应付账款　　1 000 000
　贷：应收账款　　1 000 000
借：应收账款——坏账准备　　50 000
　贷：资产减值损失　　50 000

C. 内部固定资产交易：

借：营业收入(11 700 000÷1.17)　　10 000 000
　贷：营业成本　　7 440 000
　　固定资产——原价　　2 560 000

借：固定资产——累计折旧(2 560 000÷8×6÷12)　160 000
　贷：管理费用　160 000

D. 内部商品销售：

借：营业收入　16 000 000
　贷：营业成本　16 000 000
借：营业成本[800 000×(8－5)]　2 400 000
　贷：存货　2 400 000

D公司20×8年12月31日对A产品计提存货跌价准备320万元(80×8－320)，因抵销的存货跌价准备不能超过存货中未实现内部销售利润，所以抵销的存货跌价准备为240万元。

借：存货——存货跌价准备　2 400 000
　贷：资产减值损失　2 400 000

E. 内部无形资产交易：

借：营业外收入　600 000
　贷：无形资产——原价　600 000
借：无形资产——累计摊销(600 000÷5×4÷12)　40 000
　贷：管理费用　40 000

(5) 编制20×9年与合并财务报表有关的调整分录。

A. 调整子公司个别报表：

借：固定资产　1 000 000
　贷：资本公积——年初　1 000 000
借：未分配利润——年初　100 000
　贷：固定资产——累计折旧　100 000
借：管理费用　100 000
　贷：固定资产——累计折旧　100 000

B. 调整长期股权投资。

20×7年1月1日至20×8年1月1日：

借：长期股权投资　1 000 000
　贷：盈余公积　90 000
　　未分配利润　810 000
　　资本公积　100 000

20×8年，D公司实现净利润：

借：长期股权投资　　15 920 000

　贷：未分配利润——年初　　15 920 000

借：未分配利润——年初　　1 592 000

　贷：盈余公积——年初　　1 592 000

20×8年，D公司可供出售金融资产公允价值上升：

借：长期股权投资　　2 400 000

　贷：资本公积——年初　　2 400 000

按购买日（20×8年1月1日）D公司可辨认资产公允价值持续计算的20×9年1月1日D公司所有者权益18 290万元（16 000+300+2 000−10），20×9年1月1日，D公司可辨认净资产公允价值为18 500万元，应调减长期股权投资和资本公积21万元[(18 500−18 290)×10%]。

借：资本公积　　210 000

　贷：长期股权投资　　210 000

20×9年，D公司实现的调整后的净利润2 990万元和分派现金股利1 000万元，应调增长期股权投资和投资收益1 791万元(1 990×90%)。

借：长期股权投资　　17 910 000

　贷：投资收益　　17 910 000

借：提取盈余公积　　1 791 000

　贷：盈余公积——本年　　1 791 000

(6) 编制20×9年与合并财务报表有关的抵销分录。

A. 投资业务：

借：实收资本　　100 000 000

　资本公积——年初　　24 000 000

　　——本年　　0

　盈余公积——年初　　5 900 000

　　——本年(30 000 000×10%)　　3 000 000

　未分配利润——年末(53 000 000+30 000 000×90%−10 000 000−100 000)　　69 900 000

　商誉　　5 300 000

贷：长期股权投资（151 320 000＋18 800 000－210 000＋17 910 000） 187 820 000

少数股东权益[(100 000 000＋24 000 000＋5 900 000＋3 000 000＋69 900 000)×10%] 20 280 000

借：投资收益（29 900 000×90%） 26 910 000

少数股东损益（29 900 000×10%） 2 990 000

未分配利润——年初(27 000 000＋9 000 000×90%) 53 000 000

贷：提取盈余公积 3 000 000

对所有者(或股东)的分配 10 000 000

未分配利润——年末 69 900 000

B. 内部应收应付款：

借：应付账款 1 200 000

贷：应收账款 1 200 000

借：应收账款——坏账准备 50 000

贷：未分配利润——年初 50 000

借：应收账款——坏账准备 10 000

贷：资产减值损失 10 000

C. 内部固定资产交易：

借：未分配利润——年初 2 560 000

贷：固定资产——原价 2 560 000

借：固定资产——累计折旧 160 000

贷：未分配利润——年初 160 000

借：固定资产——累计折旧(2 560 000÷8) 320 000

贷：管理费用 320 000

D. 内部商品销售：

借：未分配利润——年初 2 400 000

贷：营业成本 2 400 000

借：营业成本 900 000

贷：存货——A 产品[300 000×(80 000－50 000)] 900 000

借：存货——存货跌价准备　　2 400 000
　贷：未分配利润——年初　　2 400 000
借：营业成本　　1 500 000
　贷：存货——存货跌价准备(2 400 000÷800 000×500 000)　　1 500 000

20×9 年 12 月 31 日，A 产品存货跌价准备余额 60 万元（30×8－180），小于期末存货中未实现内部销售利润为 90 万元，所以期末存货跌价准备的余额应抵销 60 万元。

借：资产减值损失[(2 400 000－1 500 000)－600 000]　　300 000
　贷：存货——存货跌价准备　　300 000

E. 内部无形资产交易：

借：未分配利润——年初　　600 000
　贷：无形资产——原价　　600 000
借：无形资产——累计摊销　　40 000
　贷：未分配利润——年初　　40 000
借：无形资产——累计摊销(600 000÷5)　　120 000
　贷：管理费用　　120 000

【案例 3－20】 C 股份有限公司（本题下称“C 公司”）为上市公司，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。C 公司、D 公司和甲公司所得税均采用债务法核算，适用的所得税税率为 25%。相关资料如下：

（1）20×8 年 1 月 1 日，C 公司以银行存款 14 000 万元，自 D 公司购入甲公司 80%的股份。D 公司和 C 公司不具有关联方关系。

甲公司 20×8 年 1 月 1 日股东权益总额为 15 000 万元，其中股本为 8 000 万元、资本公积为 3 000 万元、盈余公积为 2 600 万元、未分配利润为 1 400 万元。

甲公司 20×8 年 1 月 1 日可辨认净资产的公允价值为 17 000 万元。

20×8 年 1 月 1 日，甲公司某种存货的公允价值为 5 000 万元，账面价值为 3 000 万元，20×8 年，该种存货对外出售 90%，其余存货在 20×9 年对外出售。除上述存货外，其他资产公允价值与账面价值相等。

（2）甲公司 20×8 年实现净利润 3 000 万元，提取法定盈余公积

300 万元。当年购入的可供出售金融资产因公允价值上升确认资本公积 300 万元。

20×8 年，甲公司从 C 公司购进 A 商品 400 件，购买价格为每件 2 万元。C 公司 A 商品每件成本为 1.5 万元。

20×8 年，甲公司对外销售 A 商品 300 件，每件销售价格为 2.2 万元；年末结存 A 商品 100 件。

(3) 20×8 年 6 月 29 日，C 公司出售一台设备给甲公司作为管理用固定资产使用。该产品在 C 公司的账面价值为 760 万元，销售给甲公司的售价为 1 000 万元。甲公司取得该固定资产后，预计尚可使用年限为 10 年，按照年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。假定税法规定的折旧年限，折旧方法及净残值与会计规定相同。

至 20×8 年 12 月 31 日，甲公司尚未支付该购入设备款。C 公司对该项应收账款计提坏账准备 100 万元。

(4) 甲公司 20×9 年实现净利润 4 000 万元，提取盈余公积 400 万元，分配现金股利 2 000 万元。20×9 年，甲公司出售可供出售金融资产而转出 20×8 年确认的资本公积 160 万元，因可供出售金融资产公允价值上升确认资本公积 210 万元。

20×9 年，甲公司对外销售 A 商品 20 件，每件销售价格为 1.8 万元。

(5) 20×9 年 10 月 31 日，甲公司支付 20×8 年 6 月 29 日购入设备款。

假定：

(1) 内部交易形成的存货和固定资产未发生减值。

(2) 编制调整分录和抵销分录时应考虑递延所得税的影响。

(3) 合并日被合并方可辨认资产公允价值与账面价值的差额计入资本公积。

(4) 不考虑其他交易或事项。

分析 因为合并前 C 公司和 D 公司不存在关联方关系，所以该项企业合并为非同一控制下的企业合并。

(1) 购买日 C 公司购入甲公司 80%股权的会计分录如下：

借：长期股权投资　　140 000 000

　贷：银行存款　　140 000 000

(2) C 公司 20×8 年度合并财务报表时与内部商品销售、内部固定资产交易和内部债权债务相关的抵销分录如下。

A. 内部商品销售：

借：营业收入(400×20 000)　　8 000 000

　贷：营业成本　　8 000 000

借：营业成本[100×(20 000－15 000)]　　500 000

　贷：存货　　500 000

20×8 年 12 月 31 日存货中未实现内部销售利润为 50 万元，合并财务报表中应确认递延所得税资产 12.5 万元（50×25%）。

借：递延所得税资产　　125 000

　贷：所得税费用　　125 000

B. 内部固定资产交易：

借：营业外收入　　2 400 000

　贷：固定资产——原价　　2 400 000

借：固定资产——累计折旧(2 400 000÷10×6÷12)　　120 000

　贷：管理费用　　120 000

20×8 年 12 月 31 日固定资产中未实现内部销售利润 228 万元(240－12)，合并财务报表中应确认递延所得税资产 57 万元（228×25%）。

借：递延所得税资产　　570 000

　贷：所得税费用　　570 000

C. 内部债权债务：

借：应付账款　　10 000 000

　贷：应收账款　　10 000 000

借：应收账款——坏账准备　　1 000 000

　贷：资产减值损失　　1 000 000

借：所得税费用　　250 000

　贷：递延所得税资产　　250 000

(3) C 公司 20×8 年度合并财务报表时对甲公司长期股权投资的调整分录及相关的抵销分录如下。

A. 调整分录：

20×8 年甲公司按购买日公允价值持续计算调整后的净利润＝3 000－(5 000－3 000)×(1－25%)×90%＝1 650(万元)

借：长期股权投资(16 500 000×80%)　　13 200 000

　贷：投资收益　　13 200 000

借：提取盈余公积　　1 320 000
　贷：盈余公积——本年　　1 320 000
借：长期股权投资(3 000 000×80%)　　2 400 000
　贷：资本公积——本年　　2 400 000

B. 抵销分录：

借：股本　　80 000 000
　资本公积——年初(30 000 000+20 000 000)　　50 000 000
　　——本年　　3 000 000
　盈余公积——年初　　26 000 000
　　——本年　　3 000 000
　未分配利润——年末[14 000 000+30 000 000-3 000 000-(50 000 000-30 000 000)×(1-25%)×90%]　　27 500 000
　商誉　　4 000 000
　贷：长期股权投资(140 000 000+13 200 000+2 400 000)　　155 600 000
　　少数股东权益[(80 000 000+50 000 000+3 000 000+26 000 000+3 000 000+27 500 000)×20%]　　3 7900 000
借：投资收益　　13 200 000
　少数股东损益　　3 300 000
　未分配利润——年初　　14 000 000
　贷：提取盈余公积　　3 000 000
　　未分配利润——年末　　27 500 000

(4) C公司20×9年度合并财务报表时与内部商品销售、内部固定资产交易和内部债权债务相关的抵销分录如下。

A. 内部商品销售：

借：未分配利润——年初　　500 000
　贷：营业成本　　500 000
借：营业成本　　400 000
　贷：存货[800 000×(2-1.5)]　　400 000

借：递延所得税资产　　125 000
　贷：未分配利润——年初　　125 000

20×9 年 12 月 31 日存货中未实现内部销售利润为 40 万元，合并财务报表中应确认递延所得税资产 10 万元(40×25%)，20×9 年应减少递延所得税资产 2.5 万元(12.5－10)。

借：所得税费用　　25 000
　贷：递延所得税资产　　25 000

B. 内部固定资产交易：

借：未分配利润——年初　　2 400 000
　贷：固定资产——原价　　2 400 000
借：固定资产——累计折旧　　120 000
　贷：未分配利润——年初　　120 000
借：固定资产——累计折旧(2 400 000÷10)　　240 000
　贷：管理费用　　240 000
借：递延所得税资产　　570 000
　贷：未分配利润——年初　　570 000

20×9 年 12 月 31 日固定资产中未实现内部销售利润 204 万元(240－12－24)，合并财务报表中应确认递延所得税资产 51 万元(204×25%)，20×9 年应减少递延所得税资产 6 万元(57－51)。

借：所得税费用　　60 000
　贷：递延所得税资产　　60 000

C. 内部债权债务：

借：应收账款——坏账准备　　1 000 000
　贷：未分配利润——年初　　1 000 000
借：资产减值损失　　1 000 000
　贷：应收账款——坏账准备　　1 000 000
借：未分配利润——年初　　250 000
　贷：递延所得税资产　　250 000
借：递延所得税资产　　250 000
　贷：所得税费用　　250 000

(5) C 公司 20×9 年度合并财务报表时对甲公司长期股权投资的调整分录及相关的抵销分录如下：

借：长期股权投资　　13 200 000
　贷：未分配利润——年初　　13 200 000
借：未分配利润——年初　　1 320 000
　贷：盈余公积——年初　　1 320 000
借：长期股权投资　　2 400 000
　贷：资本公积——年初　　2 400 000

20×9年甲公司按购买日公允价值持续计算调整后的净利润＝4 000－(5 000－3 000)×(1－25%)×10%＝3 850(万元)

借：长期股权投资(38 500 000×80%)　　30 800 000
　贷：投资收益　　30 800 000
借：投资收益(20 000 000×80%)　　16 000 000
　贷：长期股权投资　　16 000 000
借：提取盈余公积[(30 800 000－16 000 000)×10%]　　1 480 000
　贷：盈余公积——本年　　1 480 000
借：长期股权投资[(2 100 000－1 600 000)×80%]　　400 000
　贷：资本公积——本年　　400 000

抵销分录如下：

借：股本　　80 000 000
　资本公积——年初　　53 000 000
　　——本年　　500 000
　盈余公积——年初　　29 000 000
　　——本年　　4 000 000
　未分配利润——年末[27 500 000＋40 000 000－4 000 000－20 000 000－(50 000 000－30 000 000)×(1－25%)×10%]　　42 000 000
　商誉　　4 000 000
　贷：长期股权投资(155 600 000＋30 800 000－16 000 000＋400 000)　　170 800 000
　　少数股东权益[(80 000 000＋53 000 000＋500 000＋29 000 000＋4 000 000＋42 000 000)×20%]　　41 700 000

借：投资收益　　30 800 000
　　少数股东损益　　7 700 000
　　未分配利润——年初　　27 500 000
　贷：提取盈余公积　　4 000 000
　　对所有者(或股东)的分配　　20 000 000
　　未分配利润——年末　　42 000 000

【案例 3-21】 M公司为上市公司，是增值税一般纳税人，适用的增值税率为17%，其他相关资料如下：

(1) 20×7年1月1日，M公司以银行存款9 500万元，自S公司购入X公司60%股权，合并方均无关联关系。

X公司20×7年1月1日股东权益总额为14 000万元，其中股本为10 000万元，资本公积为1 400万元，盈余公积为1 000万元，未分配利润为1 600万元。

X公司20×7年1月1日可辨认净资产的公允价值为15 000万元，与账面价值的差额为一项需要摊销10年的无形资产。

(2) X公司20×7年实现净利润2 000万元，分配现金股利1 000万元，当年购入的可供出售金融资产因公允价值上升确认资本公积150万元。

(3) X公司20×8年实现净利润2 400万元，分配现金股利1 000万元。20×7年，X公司出售可供出售金融资产而转出20×7年确认的资本公积50万元，因可供出售金融资产公允价值上升确认资本公积100万元。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并的情况。根据案例先进行长期股权投资相关处理，年末编制合并报表时按如下步骤调整和抵销。

1. 20×7年长期股权投资的会计处理（成本法）

借：长期股权投资　　9 500 000
　贷：银行存款　　9 500 000
借：银行存款　　6 000 000
　贷：长期股权投资(10 000 000×60%)　　6 000 000

2. 20×7年合并报表调整和抵销分录

借：无形资产　　10 000 000
　贷：资本公积　　10 000 000

借：管理费用　　1 000 000
　贷：无形资产——累计摊销[(150 000 000－140 000 000)÷10]　1 000 000
借：长期股权投资　　12 300 000
　贷：投资收益[(20 000 000－1 000 000)×60%]　　11 400 000
　　资本公积(1 500 000×60%)　　900 000
借：提取盈余公积　　1 140 000
　贷：盈余公积(11 400 000×10%)　　1 140 000
借：股本　　100 000 000
　　资本公积——年初　　24 000 000
　　——本年　　1 500 000
　　盈余公积——年初　　10 000 000
　　——本年(20 000 000×10%)　　2 000 000
　　未分配利润——年末(16 000 000－10 000 000－1 000 000＋20 000 000×90%)　　23 000 000
　　商誉(95 000 000－1 500 000 000×60%)　　5 000 000
　贷：长期股权投资(95 000 000－6 000 000＋12 300 000)　　101 300 000
　　少数股东权益[(100 000 000＋25 500 000＋12 000 000＋23 000 000)×40%]　　64 200 000
借：投资收益　　11 400 000
　　少数股东权益　　7 600 000
　　未分配利润——年初　　16 000 000
　贷：提取盈余公积　　2 000 000
　　对所有者（股东）的分配　　10 000 000
　　未分配利润——年末　　23 000 000

3. 20×8年长期股权投资会计分录（成本法）

借：银行存款　　6 000 000
　　长期股权投资　　6 000 000
　贷：投资收益　　12 000 000

4. 20×8 年合并报表调整及抵销分录

(1) 调整个别报表：

借：无形资产　　10 000 000

　贷：资本公积　　10 000 000

借：管理费用　　1 000 000

　　未分配利润——年初　　900 000

　　盈余公积——年初　　100 000

　贷：无形资产——累计摊销　　2 000 000

借：长期股权投资　　12 300 000

　贷：盈余公积——年初　　1 140 000

　　未分配利润——年初　　10 260 000

　　资本公积——年初　　900 000

借：长期股权投资　　2 100 000

　贷：投资收益[(24 000 000－1 000 000)×60%
　　－12 000 000]　　1 800 000

　　资本公积[(1 000 000－500 000)×60%]　　300 000

借：提取盈余公积　　180 000

　贷：盈余公积(1 800 000×10%)　　180 000

(2) 长期股权投资和所有者权益的抵销分录如下：

借：股本　　100 000 000

　　资本公积——年初　　25 500 000

　　——本年　　500 000

　　盈余公积——年初　　12 000 000

　　——本年　　2 400 000

　　未分配利润——年末(24 000 000－1 000 000－
　　10 000 000＋24 000 000
　　×90%－1 000 000)　　33 600 000

　　商誉　　5 000 000

　贷：长期股权投资 (101 300 000＋6 000 000
　　＋2 100 000)　　109 400 000

　　少数股东权益[(100 000 000＋26 000 000
　　＋14 400 000＋33 600 000)
　　×40%]　　69 600 000

借：投资收益(23 000 000×60%)	13 800 000	
少数股东权益	9 200 000	
未分配利润——年初	23 000 000	
贷：提取盈余公积		2 400 000
对所有者(股东)的分配		10 000 000
未分配利润——年末		33 600 000

【案例 3-22】 某企业集团由A、B、C三个公司组成，A公司、B公司和C公司分别生产甲产品、乙产品和丙产品，各企业期初、期末结存内部存货以及本期购进、本期销售内部存货的资料如下：

(1) 期初内部存货结存情况：A公司有丙产品，账面余额（即内部售价，以下用 R 表示）500元，内部销售毛利率（以下用 r' 表示）10%；B公司有甲产品 $R=2\ 000$ 元（$r'=-10\%$）；C公司有乙产品 $R=1\ 000$ 元（$r'=5\%$）。

(2) 本期购进内部存货情况：A公司从B公司购进甲产品 $R=2\ 500$ 元[$r'=20\%$，$r=1-(1+8\%)\times(1-20\%)=13.6\%$]、从B公司购进乙产品 $R=1\ 500$ 元($r'=10\%$)；B公司从C公司购入丙产品 $R=3\ 000$ 元（$r'=8\%$）、从A公司购进甲产品 $R=4\ 000$ 元（$r'=-8\%$）；C公司从A公司购入甲产品 $R=2\ 000$ 元 [$r'=-25\%$，$r=1-(1-13.6\%)\times(1+25\%)=-8\%$]，从A公司购入乙产品 $R=2\ 000$ 元 [$r'=25\%$，$r=1-(1-10\%)\times(1-25\%)=32.5\%$]。

(3) 本期对外销售内部存货的情况：

A. 对企业集团外部销售情况：A公司销售丙产品500元；B公司销售丙产品3 000元；C公司销售甲产品1 000元、乙产品2 000元。

B. 对企业集团内部其他企业销售情况：A公司售给C公司甲产品2 500元、乙产品1 500元；B公司售给A公司甲产品2 000元。

(4) 期末内部存货结存情况：A公司期末无内部存货；B公司有甲产品 $R=2\ 000$ 元（$r'=-10\%$）、甲产品 $R=2\ 000$ 元（$r'=-8\%$）；C公司有乙产品 $R=1\ 000$ 元（$r'=5\%$）、甲产品1 000元（$r=-8\%$）。

(5) 期初（即上期期末）内部存货的可变现净值是其账面余额的85%，期末内部存货的可变现净值是其账面余额的95%；期末存货计价采用后进先出法。

(6) 以上 r' 表示某一次内购内销的销售毛利率，r 表示经过多次内

购内销后的总销售毛利率，它可以通过以下公式计算：

$$r=1-(1-r_1)\cdot(1-r_2)\cdots(1-r_n)$$

其中 r_1、r_2、…、r_n 分别代表第 1 次至第 n 次的内部销售毛利率，r 代表经过 n 次内部销售后、总的内部销售毛利率。

分析　采用综合抵销法编制该企业集团内部存货交易及跌价准备的抵销分录。

1. 综合抵销法

(1) 假设期初内部存货（即上期转入的内部存货），本期全部对外销售。

期初内部存货中包含的内部销售损益 $P_0=500\times10\%+2\ 000\times(-10\%)+1\ 000\times5\%=-100$(元)

内部交易抵销分录如下：

借：期初未分配利润　　−100

　贷：主营业务成本　　−100

对上期期末该存货而言，已提准备 $E_0=500\times(1-85\%)+2\ 000\times(1-85\%)+1\ 000\times(1-85\%)=525$(元)，应有准备 $F_0=[500\times(1-10\%)-500\times85\%]+[2\ 000\times(1+10\%)-2\ 000\times85\%]+[1\ 000\times(1-5\%)-1\ 000\times85\%]=625$(元)，应补提的前期准备 $H_0=625-525=100$(元)。

跌价准备抵销分录如下：

借：期初未分配利润　　100

　贷：主营业务成本　　100

(2) 假设本期购进的内部存货，本期全部对外销售。

本期购进内部存货的内部销售额 $R=2\ 500+1\ 500+3\ 000+4\ 000+2\ 000+2\ 000=15\ 000$(元)［根据上例中资料(2)计算］

内部交易抵销分录如下：

借：主营业务收入　　15 000

　贷：主营业务成本　　15 000

(3) 根据本期期末内部存货的实际情况，对前两步假设进行调整。

内部交易调整分录：

期末内部存货中包含的内部销售损益 $P_1=2\ 000\times(-10\%)+2\ 000\times(-8\%)+1\ 000\times5\%+1\ 000\times(-8\%)=-390$(元)

借：主营业务成本　　-390

　贷：存货　　-390

跌价准备调整分录：

对期末内部存货中上期转入的部分［甲产品 2 000 元（$r=-10\%$）和乙产品 1 000 元（$r=5\%$）］而言，已提准备 $E_1=2\ 000\times(1-85\%)+1\ 000\times(1-85\%)=450$(元)，应有准备 $F_1=[2\ 000\times(1+10\%)-2\ 000\times85\%]+[1\ 000\times(1-5\%)-1\ 000\times85\%]=600$(元)，应补提的前期准备 $H_1=600-450=150$(元)。

对本期期末全部内部存货而言，已提准备 $A=2\ 000\times(1-95\%)+2\ 000\times(1-95\%)+1\ 000\times(1-95\%)+1\ 000\times(1-95\%)=300$(元)；应有准备 $B=[2\ 000\times(1+10\%)-2\ 000\times95\%]+[2\ 000\times(1+8\%)-2\ 000\times95\%]+[1\ 000\times(1-5\%)-1\ 000\times95\%]+[1\ 000\times(1+8\%)-1\ 000\times95\%]=690$(元)，应补提的全部准备 $M=690-300=390$(元)，其中，应补提的前期准备 $H_1=150$(元)，应补提的本期准备 $K=390-150=240$(元)。

借：主营业务成本　　150

　贷：存货跌价准备　　150

借：管理费用　　240

　贷：存货跌价准备　　240

【案例 3-23】 C 公司于 20×8 年 1 月 1 日企业合并了 D 公司，持有 C 公司 75%的股权，合并对价成本为 9 000 万元。C、D 公司无关联关系。C 公司在 20×8 年 1 月 1 日备查簿中记录的 D 公司的可辨认资产、负债的公允价值与账面价值的资料表明：在购买日，D 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的仅有一项，即用于行政管理的无形资产，公允价值为 700 万元，账面价值为 600 万元，该资产按直线法分 10 年摊销。

C 公司 20×8、20×9 年度编制合并财务报表的有关资料如下：

D 公司 20×8 年 1 月 1 日的所有者权益为 10 500 万元，其中，实收资本为 6 000 万元，资本公积为 4 500 万元，盈余公积为 0 万元，未分

配利润为0。

D公司20×8年度、20×9年度实现净利润为3 010万元、4 010万元（均由投资者享有）。各年度末按净利润的10%计提法定盈余公积。D公司20×8年、20×9年因持有可供出售金融资产，公允价值变动计入资本公积的金额分别为100万元、200万元（已经扣除所得税影响）。20×9年，D公司宣告分配现金股利1 000万元。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并，假设个别报表的调整已处理。合并报表需进行的抵销处理如下。

1. 长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

(1) 20×8年抵销分录如下：

借：实收资本　60 000 000

　　资本公积[(45 000 000+1 000 000)+1 000 000]　47 000 000

　　盈余公积(0+30 000 000×10%)　3 000 000

　　未分配利润——年末(30 000 000×90%)　27 000 000

　　商誉(113 250 000−137 000 000×75%)　10 500 000

　贷：长期股权投资　113 250 000

　　少数股东权益（137 000 000×25%）　34 250 000

(2) 20×9年抵销分录如下：

借：实收资本　60 000 000

　　资本公积(47 000 000+2 000 000)　49 000 000

　　盈余公积(70 000 000×10%)　7 000 000

　　未分配利润（70 000 000×90%−10 000 000)　53 000 000

　　商誉(137 250 000−169 000 000×75%)　10 500 000

　贷：长期股权投资　137 250 000

　　少数股东权益(169 000 000×25%)　42 250 000

2. 母公司对子公司持有对方长期股权投资的投资收益的抵销分录

(1) 20×8年抵销分录如下：

借：投资收益(30 000 000×75%)	22 500 000	
少数股东损益(30 000 000×25%)	7 500 000	
未分配利润——年初	0	
贷：提取盈余公积(30 000 000×10%)		3 000 000
对所有者(或股东)的分配		0
未分配利润——年末		27 000 000

(2) 20×9 年抵销分录如下：

借：投资收益(40 000 000×75%)	30 000 000	
少数股东损益(40 000 000×25%)	10 000 000	
未分配利润——年初(30 000 000×90%)	27 000 000	
贷：提取盈余公积(40 000 000×10%)		4 000 000
对所有者（或股东）的分配		10 000 000
未分配利润——年末		53 000 000

第五节　在报告期内增减子公司在合并资产负债表的处理案例分析

一、在报告期内增加子公司在合并资产负债表的反映

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，企业合并形成了母子公司关系的，母公司应当编制合并日或购买日的合并资产负债表。有关合并日或购买日合并资产负债表的编制，请参见本书第二章“企业合并的概述”的相关内容。但是，在企业合并发生当期的期末和以后会计期间，母公司应当根据合并报表准则的规定编制合并资产负债表。合并报表准则规定，在编制合并资产负债表时，应当区分同一控制下的企业合并企业增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

(1) 因同一控制下企业合并增加的子公司，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。视同该子公司从设立起就被母

公司控制，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表所有相关项目的期初数，相应地，合并资产负债表的留存收益项目应当反映母公司如果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。

（2）因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当从购买日开始编制合并财务报表，不应当调整合并资产负债表的期初数。



二、在报告期内处置子公司在合并资产负债表的反映

在报告期内，如果母公司失去了决定被投资单位的财务和经营政策的能力，不再能够从其经营活动中获取利益，则母公司不再控制被投资单位，被投资单位从本期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，不调整合并资产负债表的期初数。即母公司在报告期内处置子公司。母公司处置子公司可能是因绝对或相对持股比例变化所产生的，如降低投资比例，也可能是由于其他原因不再控制原先的子公司。比如，子公司被政府、人民法院等接管，母公司就失去了对该子公司的控制权。失去控制权也可能是由于合同约定所导致的，比如，通过法定程序修改原子公司的公司章程，限制了母公司对其财务和经营政策的主导权力，使母公司不能再单方面控制该子公司，原子公司从处置日开始不再是子公司，不应继续将其纳入合并财务报表的合并范围。

合并报表准则规定，母公司在报告期内处置子公司，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。



三、案例分析

【案例 3－24】 假设C公司能够控制D公司，D公司为股份有限公司。20×7年12月31日，C公司个别资产负债表中对D公司的长期股权投资的金额为2 800万元，拥有D公司80%的股份。C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。购买股份之前，C公司和D公司无任何关联关系。

20×7年1月1日，C公司用银行存款2 800万元购得D公司80%的股份。在购买日，D公司可辨认资产、负债的公允价值与账面价值存在差异仅有一项，即A办公楼，公允价值高于账面价值的差额为200万元，按年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为20年。假定A办公楼用于D公司的总部管理。

20×7年1月1日，D公司股东权益总额为3 500万元，其中股本为2 000万元，资本公积为1 500万元，盈余公积为0，未分配利润为0。

20×7年，D公司实现净利润1 000万元，提取法定公积金100万元，向C公司分派现金股利320万元（分派的股利属于当年实现的净利润），向其他股东分派现金股利80万元，未分配利润为500万元。D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120万元。

20×8年，D公司实现净利润1 500万元，提取法定公积金150万元，D公司出售可供出售金融资产而转出20×7年确认的资本公积120万元，因可供出售金融资产公允价值上升确认资本公积160万元。

分析 C公司与D公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并，C公司的相关账务处理如下。

1. 在合并财务报表工作底稿中对子公司个别报表进行调整

(1) 20×7年12月31日：

借：固定资产——原价　　2 000 000

　贷：资本公积——年初　　2 000 000

借：管理费用　　100 000

　贷：固定资产——累计折旧　　100 000

(2) 20×8年12月31日：

借：固定资产——原价　　2 000 000

　贷：资本公积——年初　　2 000 000

借：未分配利润——年初　　100 000

　贷：固定资产——累计折旧　　100 000

借：管理费用　　100 000

　贷：固定资产——累计折旧　　100 000

2. 在合并财务报表工作底稿中将母公司长期股权投资由成本法调整为权益法

(1) 20×7 年 12 月 31 日。

A. 确认 20×7 年投资收益：

应调整的投资收益＝(1 000－200÷20)×80%＝792(万元)

借：长期股权投资　　7 920 000

　贷：投资收益　　7 920 000

B. 20×7 年分派现金股利由成本法调整到权益法：

借：投资收益　　3 200 000

　贷：长期股权投资　　3 200 000

C. 调整 20×7 年盈余公积：

应调整的盈余公积＝(792－320)×10%＝47.2(万元)

借：提取盈余公积　　472 000

　贷：盈余公积——本年　　472 000

D. 确认 20×7 年所有者权益其他变动：

借：长期股权投资(1 200 000×80%)　　960 000

　贷：资本公积——本年　　960 000

(2) 20×8 年 12 月 31 日。

A. 调整 20×7 年确认的投资收益：

借：长期股权投资　　7 920 000

　贷：未分配利润——年初　　7 920 000

B. 调整 20×7 年分派现金股利由成本法调整到权益法：

借：未分配利润——年初　　3 200 000

　贷：长期股权投资　　3 200 000

C. 调整 20×7 年确认的盈余公积：

借：未分配利润——年初　　472 000

　贷：盈余公积——年初　　472 000

D. 确认 20×7 年所有者权益其他变动：

借：长期股权投资　　960 000

　贷：资本公积——年初　　960 000

E. 调整 20×8 年确认的投资收益：

应调整的投资收益=(1 500−200÷20)×80%=1 192(万元)

借：长期股权投资　　11 920 000

　贷：投资收益　　11 920 000

F. 调整 20×8 年盈余公积：

借：提取盈余公积(11 920 000×10%)　　11 920 000

　贷：盈余公积——本年　　11 920 000

G. 确认 20×8 年所有者权益其他变动：

借：长期股权投资[(1 600 000−1 200 000)×80%]　　320 000

　贷：资本公积——本年　　320 000

3. 抵销分录

(1) 20×7 年 12 月 31 日：

借：股本——年初　　20 000 000

　　——本年　　0

　资本公积——年初　　17 000 000

　　——本年　　1 200 000

　盈余公积——年初　　0

　　——本年　　1 000 000

　未分配利润——年末(10 000 000−3 200 000−800 000−1 000 000−100 000)　　4 900 000

　贷：长期股权投资 (28 000 000+7 920 000−3 200 000+960 000)　　33 680 000

　　少数股东权益[(20 000 000+17 000 000+1 200 000+1 000 000+4 900 000)×20%]　　8 820 000

　　营业外收入　　1 600 000

借：投资收益　　7 920 000

　少数股东损益　　1 980 000

　未分配利润——年初　　0

　贷：提取盈余公积　　1 000 000

　　对所有者(或股东)的分配　　4 000 000

　　未分配利润——年末　　4 900 000

(2) 20×8 年 12 月 31 日：

借：股本——年初　　20 000 000

——本年　　0

资本公积——年初　　18 200 000

——本年　　4000 00

盈余公积——年初　　1 000 000

——本年　　1 500 000

未分配利润——年末(4 900 000+15 000 000

−1 500 000−100 000)　　18 300 000

贷：长期股权投资(33 680 000+11 920 000

+320 000)　　45 920 000

少数股东权益[(20 000 000+18 200 000

+400 000+1 000 000+1 500 000

+18 300 000)×20%]　　11 880 000

未分配利润——年初　　1 600 000

借：投资收益　　11 920 000

少数股东损益　　2 980 000

未分配利润——年初　　4 900 000

贷：提取盈余公积　　1 500 000

对所有者(或股东)的分配　　0

未分配利润——年末　　18 300 000

【案例 3-25】 C 股份有限公司（以下称为“C 公司”）和 D 股份有限公司（以下称为“D 公司”）为增值税一般纳税企业，适用的增值税税率均为 17%。两公司所得税均采用资产负债表债务法核算，20×7 年适用的所得税税率为 33%，从 20×8 年起，适用的所得税税率为 25%。C 公司和 D 公司属于非同一控制下的两个公司。

20×7 年至 20×9 年有关交易或事项如下。

1. 20×7 年度

(1) 20×7 年 1 月 1 日，C 公司以 3 400 万元的价格购买 D 公司 10%股份，作为长期股权投资，采用成本法核算。假定不考虑购买时发生的相关税费。

20×7 年 1 月 1 日，D 公司的股东权益总额为 35 150 万元，其中股

本为 20 000 万元，资本公积为 5 150 万元，盈余公积为 1 000 万元，未分配利润为 9 000 万元。

20×7 年 1 月 1 日，D 公司除一项固定资产和一项无形资产的公允价值和账面价值不同外，其他资产和负债的公允价值与账面价值相同。该项固定资产的公允价值为 300 万元，账面价值为 400 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，无残值；该项无形资产的公允价值为 200 万元，账面价值为 250 万元，预计尚可使用年限为 5 年，采用直线法摊销，无残值。20×7 年 1 月 1 日，D 公司可辨认净资产的公允价值为 35 000 万元。

（2）20×7 年度，D 公司实现净利润 1 000 万元。

2. 20×8 年度

（1）20×7 年 10 月 31 日，C 公司与 D 公司第一大股东 X 公司签订股权转让协议。协议规定，C 公司购买 X 公司持有的 D 公司 50%的股份。C 公司于 20×8 年 1 月 1 日向 X 公司支付股权转让价款 18 000 万元。股权转让过户手续于 20×8 年 1 月 1 日完成。假定不考虑购买时发生的相关税费。

20×8 年 1 月 1 日，D 公司的股东权益总额为 36 150 万元，其中股本为 20 000 万元，资本公积为 5 150 万元，盈余公积为 1 100 万元，未分配利润为 9 900 万元。

20×8 年 1 月 1 日，D 公司除一项固定资产的公允价值和账面价值不同外，其他资产和负债的公允价值与账面价值相同。该项固定资产的公允价值为 500 万元，账面价值为 400 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，无残值。20×8 年 1 月 1 日，D 公司可辨认净资产的公允价值为 36 250 万元。

（2）20×8 年度，D 公司实现净利润 1 210 万元。

（3）20×8 年 12 月 10 日，D 公司将一栋写字楼出租作为投资性房地产，该写字楼的账面价值 10 000 万元，起租日的公允价值10 200 万元。

（4）20×8 年 9 月 30 日，C 公司以 800 万元的价格将某项管理用固定资产出售给 D 公司。出售日，C 公司该固定资产的账面原价为 800 万元，累计折旧为 160 万元。C 公司对该固定资产采用年限平均法计提折旧，折旧年限为 10 年，预计净残值为 0。

D公司购入该项固定资产后，仍作为管理用固定资产，采用年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为8年，预计净残值为0。

（5）20×8年10月8日，C公司将其拥有的某专利权以2 700万元的价格转让给D公司，转让手续于当日完成。D公司于当日支付全部价款。

C公司该专利权系20×7年10月10日取得，取得成本为2 000万元。C公司对该专利权按10年平均摊销。该专利权转让时，账面价值为1 800万元，未计提减值准备。

D公司购入该专利权后即投入使用，预计尚可使用年限为9年；期末对该无形资产按预计可收回金额与账面价值孰低计价。

20×8年12月31日，该专利权的预计可收回金额为2 700万元。

（6）20×8年10月11日，C公司向D公司销售A产品1 000件，销售价格为每件0.5万元，售价总额为500万元。C公司A产品的成本为每件0.3万元。

至12月31日，D公司购入的该批A产品尚有800件未对外出售。

（7）20×8年12月31日，C公司应收账款中包含应收D公司账款300万元。

3. 20×9年度

（1）20×9年3月20日，C公司收到D公司派发的现金股利480万元。

（2）20×9年4月28日，C公司向D公司赊销B产品200台，销售价格为每台4万元，售价总额为800万元，C公司B产品的成本为每台3.5万元。

（3）20×9年12月31日，D公司存货中包含从C公司购入的A产品400件。

该存货系20×8年购入，购入价格为每件0.5万元，C公司A产品的成本为每件0.3万元。

（4）20×9年12月31日，D公司20×8年从C公司购入的专利权的预计可收回金额降至2 000万元。

（5）20×9年12月31日，D公司20×8年从C公司购入的固定资产仍处在正常使用状态，其产生的经济利益流入方式未发生改变。

（6）20×9年12月31日，C公司应收账款中包含应收D公司账款

200 万元。

（7）20×9 年度，D 公司实现净利润 1 510 万元。

（8）20×9 年，D 公司取得的一项可供出售金融资产，期末公允价值下降 100 万元（不属于减值）。

4. 其他有关资料

（1）C 公司的产品销售价格为不含增值税价格。

（2）C 公司和 D 公司对坏账损失均采用备抵法核算，按应收账款余额的 10%计提坏账准备。

（3）除上述交易之外，C 公司与 D 公司之间未发生其他交易。

（4）D 公司除实现净利润及上述资料中涉及股东权益变动的交易或事项外，未发生影响股东权益变动的其他交易或事项。

（5）C 公司和 D 公司均按净利润的 10%提取法定盈余公积。

（6）假定上述交易或事项均具有重要性。

分析 由于 C 公司和 D 公司属于非同一控制下的两个公司，该项合并属于非同一控制下企业合并。C 公司是多次购入 D 公司股份，最终实现控制目的，需要按照多次购买和在报告期内增加子公司的情况处理。

（1）C 公司 20×7 年至 20×9 年对 D 公司股权投资的会计分录如下。

A. 20×7 年度：

借：长期股权投资——D 公司　　34 000 000

　贷：银行存款　　34 000 000

B. 20×8 年度：

借：长期股权投资——D 公司　　180 000 000

　贷：银行存款　　180 000 000

C. 20×9 年度：

借：银行存款　　4 800 000

　贷：投资收益　　4 800 000

（2）在合并财务报表工作底稿中编制 20×9 年对子公司个别财务报表进行调整的会计分录如下：

借：固定资产——原价　　1 000 000

　贷：资本公积　　1 000 000

借：未分配利润——年初　　100 000
　贷：固定资产——累计折旧　　100 000
借：管理费用　　100 000
　贷：固定资产——累计折旧　　100 000

(3) 在合并财务报表工作底稿中编制 20×9 年长期股权投资由成本法改为权益法核算的会计分录如下：

20×9 年 12 月 31 日，按权益法调整后的长期股权投资的账面余额 2 710 万元（3 400＋18 000＋125＋810＋375）。

调整后的子公司个别报表中的股本＝20 000(万元)；资本公积——年 5 400 万元[5 150＋100＋200×(1－25%)]，资本公积——本年 75 万[－100×(1－25%)]；盈余公积——年初 1 221 万元(1 100＋1 210×%)，盈余公积——本年 151 万元(1 510×10%)；未分配利润——年 10 979 万元(9 900＋1 210×90%－10)，未分配利润——年末 10 979 元(9 900＋1 210×90%－10＋1 510×90%－10－480÷60%)。

A. 投资业务的抵销：

借：股本　　200 000 000
　资本公积——年初　　54 000 000
　　——本年　　(750 000)
　盈余公积——年初　　12 210 000
　　——本年　　1 510 000
　未分配利润——年末　　115 280 000
　贷：长期股权投资　　227 100 000
　　少数股东权益[(200 000 000＋54 000 000
　　－750 000＋12 210 000＋1 510 000
　　＋115 280 000)×40%]　　152 900 000
　　未分配利润——年初　　2 250 000
借：投资收益（15 000 000×60%）　　9 000 000
　少数股东损益（15 000 000×40%）　　6 000 000
　未分配利润——年初　　109 790 000
　贷：提取盈余公积（15 100 000×10%）　　1 510 000
　　对所有者(或股东)的分配(4 800 000
　　÷60%)　　8 000 000
　　未分配利润——年末　　115 280 000

B. 内部债权债务的抵销：

借：应收账款——坏账准备(3 000 000×10%)　300 000

　贷：未分配利润——年初　300 000

借：应付账款　2000000

　贷：应收账款　2000000

借：资产减值损失　100 000

　贷：应收账款——坏账准备　100 000

C. 内部商品销售业务的抵销：

借：未分配利润——年初[8 000 000×(0.5－0.3)]　1 600 000

　贷：营业成本——A 产品　1 600 000

借：营业成本——A 产品[4 000 000×(0.5－0.3)]　800 000

　贷：存货　800 000

借：营业收入　8 000 000

　贷：营业成本——B 产品　8 000 000

D. 内部固定资产交易的处理：

借：未分配利润——年初　1 600 000

　贷：固定资产——原价　1 600 000

借：固定资产——累计折旧（1 600 000÷8×3÷12）　50 000

　贷：未分配利润——年初　50 000

借：固定资产——累计折旧（1 600 000÷8）　200 000

　贷：管理费用　200 000

E. 内部无形资产交易的抵销：

借：未分配利润——年初（27 000 000－1 800）　9 000 000

　贷：无形资产　9 000 000

借：累计摊销（9 000 000÷9×3÷12）　250 000

　贷：未分配利润——年初　250 000

20×8 年 12 月 31 日无形资产计提减值准备前的账面价值 2 625 万元（2 700－2 700÷9×3÷12），可收回金额 2 700 万元，无形资产未计

提减值准备。

借：累计摊销（9 000 000÷9）　　1 000 000

　贷：管理费用　　1 000 000

20×9 年 12 月 31 日无形资产计提减值准备前的账面价值 2 325 万元（2 700－2 700÷9×3÷12－27 00÷9），可收回金额 2 000 万元，无形资产计提减值准备 325 万元（2 325－2 000），20×9 年 12 月 31 日无形资产中未实现内部销售利润 775 万元（900－25－100），计提的无形资产减值准备应全额抵销。

借：无形资产减值准备　　3 250 000

　贷：资产减值损失　　3 250 000

第六节　合并资产负债表编制案例分析

为了便于理解和掌握合并资产负债表编制方法，了解合并资产负债表编制的过程，现就本节中合并资产负债表的编制举例综合说明如下。

【案例 3－26】 沿用［案例 3－3］、［案例 3－12］、［案例 3－13］、［案例 3－14］、［案例 3－15］、［案例 3－16］和［案例 3－17］，P 公司和 S 公司 20×8 年 12 月 31 日的个别资产负债表分别参见表 3－3 和表 3－4。

分析　根据上述资料，首先，P 公司应当设计合并工作底稿（见表 3－5），将 P 公司、S 公司个别资产负债表的数据过入合并工作底稿，并计算资产负债表各项目的合计金额。其次，编制调整分录，按照 P 公司备查簿中所记录的 S 公司各项可辨认资产、负债及或有负债在购买日的公允价值的资料（见表 3－2）调整 S 公司的财务报表，将 S 公司的财务报表调整成以购买日可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础编制的财务报表，再按照权益法调整 P 公司对 S 公司的长期股权投资。最后，编制抵销分录，将 P 公司与 S 公司之间的内部交易对合并资产负债表的影响予以抵销，编制完成合并资产负债表，参见表 3－11。

【案例 3－27】 假设 20×7 年 12 月 31 日 C 公司以 1 200 万元收购了 D 公司 100％的股权，两公司没有关联关系。D 公司每年年末按照当期净利润的 10％提取法定盈余公积金。20×7 年 12 月 31 日有关项目如

表 3-6

资产负债表合并底稿

20×9 年 12 月 31 日　　单位：人民币万元

	甲公司	乙公司	合计金额	甲公司补作权益法核算		按评估值调整乙公司个别报表		抵销分录		少数股东权益	合并金额
主要报表项目	报表金额	报表金额		借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方		
银行存款	30 000	5 600	35 600								35 600
应收账款	3 000	10 000	13 000					⑩30	⑩200		12 820
									⑩10		
存货	10 000	5 000	15 000						⑨80		14 920
长期股权投资	21 400		21 400	①125					⑤22 725		—
				②840							
				③360							
固定资产	10 000	4 000	14 000			④100	④10+10	⑦5+20	⑦160		13 945
无形资产	500	300	800					⑧100			350
								⑧325			
								⑧25	⑧900		
其他资产	20 000	13 950	33 950								33 950
资产合计	94 900	38 850	133 750	1 325		100	20	505	24 075		111 585
应付账款	5 000	400	5 400					⑩200			5 200

其他负债	24 900	200	25 100								25 100
负债合计	29 900	600	30 500			—	—	200			30 300
股本	30 000	20 000	50 000					⑤20 000			30 000
资本公积	10 000	5 350	15 350		③60		④100	⑤5 450−100			10 183
					①23						
				②120							
盈余公积	5 000	1 372	6 372		①10.2			⑤1 221+151			5 082
					②72						
未分配利润	20 000	11 528	31 528		①91.8	④10+10		⑤11 528	⑤225		20 720
					②648			⑦160	⑦5+20		
					③420			⑧900	⑧25		
								⑨160	⑧100		
								⑨80	⑧325		
								⑩10	⑨160		
									⑩30		
归属于母公司所有者权益	65 000	38 250	103 250	60	1 385	20	100	39 560	890		65 985
少数股东权益										15 300	15 300
权益合计	65 000	38 250	103 250	60	1 385	20	100	39 560	890	15 300	81 285

表 3-7

合并利润表底稿

20×9 年度

单位：人民币万元

	甲公司	乙公司	合计金额	甲公司补作权益法核算		按评估值调整乙公司个别报表		抵销分录		少数股东权益	合并金额
主要报表项目	报表金额	报表金额		借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方		
营业收入	10 000	3 600	13 600					⑨800			12 800
营业成本	3 000	1 000	4 000					⑨80	⑨160		3 120
									⑨800		
营业税金	1 000	290	1 290								1 290
管理费用	500	400	900			④10			⑦20		790
									⑧100		
资产减值损失	1 000	300	1 300					⑩10	⑧325		985
投资收益	2 000		2 420		③420			⑥900			1 520
营业外收入	200	100	300								300
营业外支出			—								
利润总额	6 700	1 710	8 830		420	10		−1 790	1 405		8 435
所得税	700	200	900								900

净利润	6 000	1 510	7 930		420	10		−1 790	1 405		7 535
其中归属于母公司净损益	6 000	1 510	7 510		420	10		−1 790	1 405		6 935
少数股东损益	—		420	0	0					⑥600	600
以前年度归属母公司净损益	14 600.00	10 979.00	25 579.00		739.8	10	⑥10 979	⑩30			14 395
								⑦160	⑦5		
								⑧900	⑧25		
								⑨160	⑤225		
利润分配——提取盈余公积	600	151	751						⑥151		600
利润分配——对股东分配股利		800	800						⑥800		—
利润分配——对股东分配股利其他		10	10								10
归属母公司未分配利润	20 000	11 528	31 528	0	1 159.8	20			⑥11 528		20 720

表 3－8 所示。

表 3－8　　20×7 年 12 月 31 日资产负债表　　单位：人民币万元

项　目	C公司	D公司	
		账面价值	公允价值
固定资产净值	1 800	600	700
股本	1 600	550	
资本公积	500	150	
盈余公积	200	100	
未分配利润	300	200	
所有者权益合计	2 600	1 000	1 100

其他相关资料有：D 公司固定资产的折旧年限为 5 年，20×8 年，D 公司全年实现净利润 150 万元，20×8 年，相关数据如表 3－9 所示。

表 3－9　　20×8 年资产负债表　　单位：人民币万元

项　目	C公司	D公司
长期股权投资	1 200	
固定资产净额	1 780	738
其他资产	2 220	782
资产总计	5 200	1 520
负债合计	2 420	370
实收资本	1 600	550
资本公积	500	150
盈余公积	230	115
未分配利润	450	335
负债和所有者权益总计	5 200	1 520

分析　本案例属于非同一控制下企业合并的情况，编制 20×8 年合并资产负债表首先调整个别报表，其次按权益法调整长期股权投资，最后编制抵销分录。

（1）按照合并日对子公司资产公允价值对净利润的影响作调整：

借：固定资产(D 公司)　　1 000 000

　　贷：资本公积(D 公司年初)　　1 000 000

借：管理费用(D公司)(1 000 000÷5)　　200 000
　贷：固定资产——累计折旧(D公司)　　200 000

(2) 按照权益法对长期股权投资和投资收益作出调整：

借：长期股权投资(C公司)(1 500 000
　　−200 000)　　1 300 000
　贷：投资收益(C公司)　　1 300 000
借：提取盈余公积(C公司)　　130 000
　贷：盈余公积(C公司)　　130 000

(3) 根据合并日有关资产公允价值作投资和权益的抵销：

借：股本　　5 500 000
　资本公积——年初　　2 500 000
　盈余公积——年初　　100 000
　　——本年(1 500 000×10%)　　150 000
　未分配利润——年初　　2 000 000
　　——本年(1 500 000×90%
　　−200 000)　　1 150 000
　商誉(12 000 000−11 000 000)　　1 000 000
　贷：长期股权投资　　13 300 000
借：投资收益　　1 300 000
　未分配利润——年初　　2 000 000
　贷：提取盈余公积　　150 000
　　未分配利润——年末　　3 150 000

表 3-10　　合并工作底稿

20×8 年 12 月 31 日　　单位：人民币万元

项　目	C公司	D公司	合计数	抵销分录		合并数
				借方	贷方	
长期股权投资	1 200		1 200	(2) 130	(3) 1 330	0
固定资产净额	1 780	738	2 518	(1) 100	(1) 20	2 598
合并商誉				(3) 100		100
其他资产	2 220	782	3 002			3 002
资产总计	5 200	1 520	6 720	330	1 350	5 700

（续表）

项　目	C公司	D公司	合计数	抵销分录		合并数
				借方	贷方	
负债合计	2 420	370	2 790			2 790
实收资本	1 600	550	2 150	(3) 550		1 600
资本公积	500	150	650	(3) 250	(1) 100	500
盈余公积	230	115	345	(3) 115	(2) 13	243
未分配利润	450	335	785	(1) 20 (2) 13 (3) 315	(2) 130	567
负债和所有者权益总计	5 200	1 520	6 720	1 263	243	5 700

【案例3-28】 沿用［案例3-27］，20×9年相关资料如下：

（1）20×9年5月，D公司宣告实施20×8年度利润分配方案，分派现金股利80万元。

（2）20×9年，D公司全年实现净利润200万元。

分析 C公司编制20×9年合并资产负债表时需要按以下步骤处理：

（1）按照合并日对子公司资产公允价值对净利润的影响作调整：

借：固定资产(D公司)　　1 000 000

　贷：资本公积(D公司年初)　　1 000 000

借：管理费用(D公司)(1 000 000÷5)　　200 000

　盈余公积(D公司年初)　　20 000

　未分配利润年初(D公司)　　180 000

　贷：固定资产——累计折旧(D公司)　　400 000

（2）按照权益法对长期股权投资和投资收益作出调整：

借：长期股权投资(C公司)　　1 300 000

　贷：未分配利润——年初(C公司)　　1 170 000

　　盈余公积——年初(C公司)　　130 000

借：长期股权投资(C公司)　　1 000 000

　贷：投资收益(C公司)(2 000 000－200 000－800 000)　　1 000 000

借：提取盈余公积(C公司)　　100 000
　贷：盈余公积(C公司年末)　　100 000

(3) 根据合并日有关资产公允价值作投资和权益的抵销：

借：股本　　5 500 000
　资本公积——年初　　2 500 000
　盈余公积——年初　　115 000
　　——本年（2 000 000×10%）　　200 000
　未分配利润——年末(3 350 000－200 000
　　－800 000＋2 000 000
　　×90%－200 000)　　3 950 000
　商誉　　1 000 000
　贷：长期股权投资　　14 300 000
借：投资收益　　1 000 000
　未分配利润——年初　　3 150 000
　贷：提取盈余公积　　200 000
　　未分配利润——年末　　3 950 000

第七节　合并资产负债表的格式举例

合并资产负债表格式综合考虑了企业集团中一般工商企业和金融企业（包括商业银行、保险公司和证券公司等）的财务状况列报的要求，与个别资产负债表的格式基本相同，主要增加了三个项目：一是在“无形资产”项目下增加了“商誉”项目，用于反映非同一控制下企业合并中取得的商誉，即在控股合并下母公司对子公司的长期股权投资（合并成本）大于其在购买日子公司可辨认净资产公允价值份额的差额。二是在所有者权益项目下增加了“归属于母公司所有者权益合计”项目，用于反映企业集团的所有者权益中归属于母公司所有者权益的部分，包括实收资本（或股本）、资本公积、库存股、盈余公积、未分配利润和外币报表折算差额等项目的金额。三是在所有者权益项目下，增加了“少数股东权益”项目，用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。四是在“未分配利润”项目之后，“少数股东权益”项目之前，增加了“外币报表折算差额”项目，用于反映境外经营的资产负债

表折算为人民币表示的资产负债表时所发生的折算差额中归属于母公司所有者权益的部分。合并资产负债表的一般格式如表 3－11 所示。

表 3－11　　合并资产负债表

编制单位：P公司　　20×7 年 12 月 31 日　　单位：人民币万元

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	1 500		短期借款		
结算备付金			向中央银行借款		
拆出资金			吸收存款及同业存放		
交易性金融资产			拆入资金		
应收票据	1 300		交易性金融负债		
应收账款	2 085		应付票据	1 000	
预付款项	1 070		应付账款	3 000	
应收保费			预收款项		
应收分保账款			卖出回购金融资产款		
应收分保合同准备金			应付手续费及佣金		
应收利息			应付职工薪酬	1 100	
其他应收款			应交税费	860	
买入返售金融资产			应付利息		
存货	1 900		其他应付款		
一年内到期非流动资产			应付分保账款		
其他流动资产			保险合同准备金		
流动资产合计	7 855		代理买卖证券款		
非流动资产：			代理承销证券款		
发放贷款及垫款			一年内到期的非流动负债		
可供出售金融资产	800		其他流动负债		

（续表）

资　　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
持有至到期投资	0		流动负债合计	6 060	
长期应收款			非流动负债：		
长期股权投资	1 700		长期借款	2 700	
投资性房地产			应付债券	600	
固定资产	6 284		长期应付款		
在建工程			专项应付款		
工程物资			预计负债		
固定资产清理			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计	3 300	
无形资产	630		负债合计	9 360	
开发支出			所有者权益（或股东权益）：		
商誉	120		实收资本（或股本）	4 000	
长期待摊费用			资本公积	880	
递延所得税资产			减：库存股		
其他非流动资产			盈余公积	1 000	
非流动资产合计	9 534		一般风险准备		
			未分配利润	1 330	
			外币报表折算差额		
			归属于母公司所有者权益合计	7 210	
			少数股东权益	819	
			所有者权益合计	8 029	
资产总计	17 389		负债和所有者权益总计	17 389	

【案例 3-29】 某上市公司 20×8 年 12 月 31 日合并资产负债表。

表 3-12　　合并资产负债表

编制单位：××××股份有限公司　20×8 年 12 月 31 日　单位：人民币元

项　目	期末余额	期初余额	项　目	期末余额	期初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	430 289 808.10	411 106 103.89	短期借款	30 000 000.00	30 000 000.00
结算备付金			向中央银行借款		
拆出资金			吸收存款及同业存放		
交易性金融资产			拆入资金		
应收票据	32 098 736.05	92 704 754.02	交易性金融负债		
应收账款	522 913 155.47	452 394 847.51	应付票据		
预付款项	570 474 215.56	418 658 687.54	应付账款	643 988 557.62	643 988 557.62
应收保费			预收款项	2 252 595 472.79	2 252 595 472.79
应收分保账款			卖出回购金融资产款		
应收分保合同准备金			应付手续费及佣金		
应收利息		1 105 543.03	应付职工薪酬	3 537 727.86	3 537 727.86
应收股利		887 909.62	应交税费	−25 804 263.67	−25 804 263.67
其他应收款	103 611 076.60	93 339 608.25	应付利息	49 225.00	49 225.00
买入返售金融资产			应付股利	2 068 359.20	2 068 359.20
存货	2 014 492 845.95	1 420 782 590.89	其他应付款	18 604 560.89	18 604 560.89
一年内到期的非流动资产		95 000 000.00	应付分保账款		

（续表）

项　　目	期末余额	期初余额	项　　目	期末余额	期初余额
其他流动资产			保险合同准备金		
流动资产合计	3 673 879 837.73	2 985 980 044.75	代理买卖证券款		
非流动资产：			代理承销证券款		
发放贷款及垫款			一年内到期的非流动负债		
可供出售金融资产	49 859 540.20	160 450 856.58	其他流动负债	41 150 000.00	41 150 000.00
持有至到期投资			流动负债合计	2 966 189 639.69	2 966 189 639.69
长期应收款			非流动负债：		
长期股权投资	44 009 539.31	62 169 270.43	长期借款	51 053 267.50	51 053 267.50
投资性房地产	14 022 033.95	14 437 815.23	应付债券		
固定资产	227 488 147.28	183 816 971.42	长期应付款		
在建工程	77 271 624.16	48 623 443.97	专项应付款		
工程物资		400 000.00	预计负债		
固定资产清理			递延所得税负债	6 100 963.60	6 100 963.60
生产性生物资产			其他非流动负债	10 725 555.13	10 725 555.13
油气资产			非流动负债合计	67 879 786.23	67 879 786.23
无形资产	72 708 509.74	73 461 020.54	负债合计	3 034 069 425.92	3 034 069 425.92
开发支出			股东权益：		
商誉			股本	167 000 000.00	167 000 000.00
长期待摊费用	97 820.69	320 641.39	资本公积	455 160 717.59	455 160 717.59

（续表）

项　目	期末余额	期初余额	项　目	期末余额	期初余额
递延所得税资产	12 435 408.09	11 003 730.38	减:库存股		
其他非流动资产			盈余公积	51 634 252.13	51 634 252.13
非流动资产合计	497 892 623.42	554 683 749.94	一般风险准备		
			未分配利润	421 941 393.18	421 941 393.18
			外币报表折算差额		
			归属于母公司所有者权益合计	1 095 736 362.90	1 095 736 362.90
			少数股东权益	41 966 672.33	41 966 672.33
			股东权益合计	1 137 703 035.23	1 137 703 035.23
资产总计	4 171 772 461.15	3 540 663 794.69	负债和股东权益总计	4 171 772 461.15	4 171 772 461.15

第四章
合并利润表

第一节　合并利润表概述
第二节　编制合并利润表时进行抵销处理案例分析
第三节　报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析
第四节　合并利润表编制案例分析
第五节　子公司发生超额亏损在合并报表中的反映
第六节　合并利润表的格式举例

一、合并利润表的定义和内容

合并利润表的格式综合考虑了企业集团中一般工商企业和金融企业（包括商业银行、保险公司和证券公司）的经营成果列报的要求。

合并利润表主要反映以下几方面的内容：

（1）营业总收入。反映企业集团收入总额，其中，营业收入反映企业集团中一般工商企业实现的营业收入，包括主营业务收入和其他业务收入；利息输入反映企业集团中金融企业（商业银行）实现的利息收入；已赚保费反映企业集团中保险公司保费收入扣除提取未到期责任准备金后的净收入；手续费及佣金收入反映企业集团中金融企业实现的手续费及佣金收入。

（2）营业利润。营业总收入减去营业总成本（营业成本、利息支出、手续费及佣金支出、退保金、赔付支出净额、提取保险合同准备金净额、保单红利支出、分保费用、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失），加上公允价值变动收益、投资收益、汇兑收益，即为营业利润。

（3）利润总额。营业利润加上营业外收入，减去营业外支出，即为利润总额。

（4）净利润。利润总额减去所征税费用，即为净利润。净利润也等于归属于母公司所有者的净利润加上少数股东损益。

二、合并利润表的格式

合并利润表的格式见表 4－1。

表 4－1　　合并利润表

编制单位：　　年度　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业总收入		
其中：营业收入		

（续表）

项　　目	本期金额	上期金额
利息收入		
已赚保费		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本		
其中：营业成本		
利息支出		
手续费及佣金支出		
退保金		
赔付支出净额		
提取保险合同准备金净额		
保单红利支出		
分保费用		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“－”号填列）		
投资收益（损失以“－”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
汇兑收益（损失以“－”号填列）		
三、营业利润（亏损以“－”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
其中：非流动资产处置损失		
四、利润总额（亏损总额以“－”号填列）		
减：所得税费用		
五、净利润（净亏损以“－”号填列）		
归属于母公司所有者的净利润		
少数股东损益		
六、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

注：（1）合并利润表收入、费用项目按照各类企业利润表的相同口径填列。

（2）同一控制下企业合并的当期，还应单独列示被合并方在合并前实现的净利润。

第二节　编制合并利润表时进行抵销处理案例分析

合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司，子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

利润表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间的经营成果。在以其个别利润表为基础计算的收入和费用等项目的加总金额中，也必然包含有重复计算的因素，因此，编制合并利润表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并利润表时需要进行抵销处理的，主要有如下项目。



一、内部营业收入和内部营业成本的抵销处理

内部营业收入是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的商品销售（或劳务提供，下同）活动所产生的营业收入。内部营业成本是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的销售商品的营业成本。

在企业集团内部母公司与子公司、子公司之间发生内部购销交易的情况下，母公司和子公司都从自身的角度，以自身独立的会计主体进行核算反映其损益情况。从销售企业来说，以其内部销售确认当期销售收入并结转相应的销售成本，计算当期内部销售商品损益。从购买企业来说，其购进的商品可能用于对外销售，也可能是作为固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产使用。在购买企业将内部购进的商品用于对外销售时，可能出现以下三种情况：第一，内部购进商品全部实现对外销售；第二，内部购进的商品全部未实现销售，形成期末存货；第三，内部购进的商品部分实现对外销售、部分形成期末存货。在购买企业将内部购进的商品作为固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产使用时，则形成其固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产。因此，对内部销售收入和内部销售成本进行抵销时，应分别不同的

情况进行处理。

（1）内部相互销售商品，期末全部实现对外销售。在这种情况下，从销售企业来说，销售给企业集团内其他企业的商品与销售给企业集团外部企业的情况下的会计处理相同，即在本期确认销售收入、结转销售成本、计算销售商品损益，并在其个别利润表中反映；对于购买企业来说，一方面要确认向企业集团外部企业的销售收入，另一方面要结转销售内部购进商品的成本，在其个别利润表中分别作为营业收入和营业成本反映，并确认销售损益。这也就是说，对于同一购销业务，在销售企业和购买企业的个别利润表中都作了反映。但从整个企业集团来看，这一购销业务只是实现了一次对外销售，其销售收入只是购买企业向企业集团外部企业销售该产品的销售收入，其销售成本只是销售企业向购买企业销售该商品的成本。销售企业向购买企业销售该商品实现的收入属于内部销售收入。相应地，购买企业向企业集团外部企业销售该商品的销售成本则属于内部销售成本。因此在编制合并利润表时，就必须将重复反映的内部营业收入与内部营业成本予以抵销。

（2）母公司与子公司、子公司之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货的抵销处理在内部购进的商品未实现对外销售的情况下，其抵销处理参见本章第四节有关“存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销”的内容。

（3）母公司与子公司、子公司之间销售商品，期末部分实现对外销售、部分形成期末存货的抵销处理即内部购进的商品部分实现对外销售、部分形成期末存货的情况，可以将内部购买的商品分解为两部分来理解：一部分为当期购进并全部实现对外销售；另一部分为当期购进但未实现对外销售而形成期末存货。

二、购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理

企业集团内母公司与子公司、子公司相互之间将自身的产品销售给其他企业作为固定资产（作为无形资产等的处理原则类似）使用的抵销处理，参见本章第二节有关“内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理”的内容。



三、内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理

编制合并资产负债表时，需要将内部应收账款与应付账款相互抵销，与此相适应需要将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。相关抵销处理参见本章第二节有关“应收账款与应付账款的抵销处理”的内容。



四、内部投资收益(利息收入)和利息费用的抵销处理

企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间可能相互提供信贷，以及相互持有对方债券的内部交易。在内部提供信贷的情况下，提供贷款的企业（金融企业）确认利息收入，并在其利润表反映为营业收入（利息收入）；而接受贷款的企业则支付利息费用，在其利润表反映为财务费用（本章为了简化合并处理，假定所发生的利息费用全部计入当期损益，不存在资本化的情况）。在持有母公司或子公司发行的企业债券（或公司债券，下同）的情况下，发行债券的企业计付的利息费用作为财务费用处理，并在其个别利润表“财务费用”项目中列示；而持有债券的企业，将购买的债券在其个别资产负债表“持有至到期投资”（为简化合并处理，假定购买债券的企业将该债券投资归类为持有至到期投资）项目中列示，当期获得的利息收入则作为投资收益处理，并在其个别利润表“投资收益”项目中列示。在编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和持有至到期投资等内部债权债务的同时，将内部应付债券和持有至到期投资相关的利息费用与投资收益（利息收入）相互抵销，即将内部债券投资收益与内部发行债券的利息费用相互抵销。



五、内部相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

内部投资收益是指母公司对子公司或子公司对母公司、子公司相互之间的长期股权投资的收益，即母公司对子公司的长期股权投资在合并

工作底稿中按权益法调整的投资收益，实际上就是子公司当期营业收入减去营业成本和期间费用、所得税费用等后的余额与其持股比例相乘的结果。

在子公司为全资子公司的情况下，母公司对某一子公司在合并工作底稿中按权益法调整的投资收益，实际上就是该子公司当期实现的净利润。编制合并利润表时，实际上是将子公司的营业收入、营业成本和期间费用视为母公司本身的营业收入、营业成本和期间费用同等看待，与母公司相应的项目进行合并，因此，编制合并利润表时，必须将对子公司长期股权投资收益予以抵销。由于合并所有者权益变动表中的本年利润分配项目是站在整个企业集团角度，反映对母公司股东和子公司的少数股东的利润分配情况，相应地应当将子公司个别所有者权益变动表中子公司的个别所有者权益变动表中本年利润分配各项目的金额，包括提取盈余公积、对所有者（或股东）的分配和期末未分配利润的金额都必须予以抵销。在子公司为全资子公司的情况下，子公司本期净利润就是母公司本期子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益。假定子公司期初未分配利润为0，子公司本期净利润就是子公司本期可供分配的利润，是本期子公司利润分配的来源，而子公司本期利润分配（包括提取盈余公积、对所有者（或股东）的分配等）的金额与期末未分配利润的金额则是本期利润分配的结果。母公司对子公司的长期股权投资按权益法调整的投资收益正好与子公司的本年利润分配项目相抵销。在子公司为非全资子公司的情况下，母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益与本期少数股东损益之和就是子公司本期净利润，同样假定子公司期初未分配利润为0，母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益与本期少数股东损益之和，正好与子公司本年利润分配项目相抵销。

至于子公司个别所有者权益变动表中本年利润分配项目中的“未分配利润——年初”项目，作为子公司以前会计期间净利润的一部分，在全资子公司的情况下已全额包括在母公司以前会计期间按权益法调整的投资收益之中，从而包括在母公司按权益法调整的本期期初未分配利润之中。因此，也应将其予以抵销。从子公司个别所有者权益变动表来看，其期初未分配利润加上本期净利润就是其本期利润分配的来源；而本期利润分配和期末未分配利润则是利润分配的结果。母公司本期对子

公司长期股权投资按权益法调整的投资收益和子公司期初未分配利润正好与子公司本年利润分配项目相抵销。在子公司为非全资子公司的情况下，母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益、本期少数股东损益和期初未分配利润与子公司本年利润分配项目也正好相抵销。

六、案例分析

【案例 4－1】 20×5 年 12 月 26 日母公司以含税 10 530 万元（其中销项税额 1 530 万元）的价格将其生产的产品销售给子公司，其销售成本为 7 500 万元，全部价款已收到。子公司购买该产品作为管理用固定资产使用，并支付安装费用 70 万元，安装完毕交付使用后按 10 600 万元的原价入账并在其个别资产负债表中列示。假设子公司对该固定资产按 5 年的使用期限计提折旧，预计净残值为零，采用年数总和法计提折旧。

分析 本案例涉及编制合并利润表内部购入固定资产原价中未实现内部销售利润的相关抵销的情况。

（1）20×5 年，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利润予以抵销。

借：营业收入　　90 000 000
　贷：营业成本　　75 000 000
　　固定资产——原价　　15 000 000

（2）20×6 年抵销分录如下：

借：未分配利润——年初　　15 000 000
　贷：固定资产——原价　　15 000 000
借：固定资产——累计折旧　　5 000 000
　贷：管理费用(15 000 000×5÷15)　　5 000 000

（3）20×7 年抵销分录如下：

借：未分配利润——年初　　15 000 000
　贷：固定资产——原价　　15 000 000
借：固定资产——累计折旧　　5 000 000
　贷：未分配利润——年初　　5 000 000

借：固定资产——累计折旧　　4 000 000
　贷：管理费用(15 000 000×4÷15)　　4 000 000

(4) 20×8 年：

借：未分配利润——年初　　15 000 000
　贷：固定资产——原价　　15 000 000
借：固定资产——累计折旧　　9 000 000
　贷：未分配利润——年初(5 000 000
　　+4 000 000)　　9 000 000
借：固定资产——累计折旧　　3 000 000
　贷：管理费用(15 000 000×3÷15)　　3 000 000

(5) 20×9 年抵销分录如下：

借：未分配利润——年初　　15 000 000
　贷：固定资产——原价　　15 000 000
借：固定资产——累计折旧　　12 000 000
　贷：未分配利润——年初(5 000 000+4 000 000
　　+3 000 000)　　12 000 000
借：固定资产——累计折旧　　2 000 000
　贷：管理费用(15 000 000×2÷15)　　2 000 000

【案例 4-2】 20×7 年，W 公司从甲公司购进 A 商品 400 件，购买价格为每件 2 万元。甲公司 A 商品每件成本为 1.5 万元。20×7 年，W 公司对外销售 A 商品 300 件，每件销售价格为 2.2 万元；年末结存 A 商品 100 件。20×7 年 12 月 31 日，A 商品每件可变现净值为 1.8 万元，W 公司对 A 商品计提存货跌价准备 20 万元。

20×8 年，W 公司实现净利润 3 200 万元，提取盈余公积 320 万元，分配现金股利 2 000 万元。20×8 年，W 公司出售可供出售金融资产而转出 20×7 年确认的资本公积 120 万元，因可供出售金融资产公允价值上升确认资本公积 150 万元。20×8 年，W 公司对外销售 A 商品 20 件，每件销售价格为 1.8 万元。20×8 年 12 月 31 日，W 公司年末存货中包括从甲公司购进的 A 商品 80 件，A 商品每件可变现净值为 1.4 万元。A 商品存货跌价准备的期末余额为 48 万元。所得税税率为 25%。数据资料见表 4-2。

表 4-2　　W 公司数据表　　单位：人民币万元

20×7 年	个别报表	合并报表	抵销分录
存货账面余额	（计税基础）2.0×100=200	1.5×100=150	150−200=−50
存货跌价准备	200−1.8×100=20	0	0−20=−20
存货账面价值	180	150	
递延所得税资产	20×25%=5	(200−150)×25%=12.5	12.5−5=7.5
20×8 年	个别报表	合并报表	抵销分录
存货账面余额	（计税基础）2.0×80=160	1.5×80=120	120−160=40
存货跌价准备	160−1.4×80=48	120−1.4×80=8	8−48=−40
存货账面价值	112	112	
递延所得税资产	48×25%=12	(160−112)×25%=12	0

1. 方法一

个别报表准备=(2.0−1.4)×80=48(万元)

合并报表准备=(1.5−1.4)×80=8(万元)

分两步将 48 万元抵销至 8 万元，即第一步抵销 20 万元，第二步抵销 20 万元(48−20−8)，由于子公司有 4 万元跌价准备是通过营业成本结转的，所以调整 4 万元。

(1) 甲公司 20×7 年合并报表与内部销售有关的抵销分录如下：

借：营业收入(400×20 000)　　8 000 000

　贷：营业成本　　8 000 000

借：营业收入[(20 000−15 000)×100]　　500 000

　贷：存货　　500 000

借：存货——存货跌价准备　　200 000

　贷：资产减值损失　　200 000

借：递延所得税资产　　75 000

　贷：所得税费用[(1 800 000−1 500 000)×25%]　　75 000

甲公司 20×8 年合并报表与内部销售商品有关的抵销分录如下：

借：未分配利润——年初　　500 000

　贷：营业成本　　5000 00

借：营业成本[(20 000−15 000)×80]　　400 000

　贷：存货　　400 000

借：存货——存货跌价准备　　200 000
　贷：未分配利润——年初　　200 000
借：存货——存货跌价准备　　200 000
　贷：资产减值损失　　200 000
借：营业成本　　40 000
　贷：资产减值损失　　40 000
借：递延所得税资产　　75 000
　贷：未分配利润——年初　　75 000

2. 方法二

也可以采用把个别报表的准备冲减，计提合并报表的准备的方法。

借：存货——存货跌价准备　　480 000
　营业成本　　40 000
　贷：未分配利润——年初　　200 000
　资产减值损失　　320 000
借：资产减值损失　　80 000
　贷：存货——存货减值损失　　80 000

【案例 4－3】 假设 P 公司 20×8 年利润表的营业收入中有 3 500 万元，系向 S 公司销售产品取得的销售收入，该产品销售成本为 3 000 万元。S 公司在本期将该产品全部售出，其销售收入为 5 000 万元，销售成本为 3 500 万元，并分别在其利润表中列示。

分析 编制合并利润表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时，应编制抵销分录如下：

借：营业收入　　35 000 000
　贷：营业成本　　35 000 000

其合并工作底稿参见表 3－5 所示。

[案例 4－3] 介绍的就是前一部分的抵销处理；[案例 3－14] 介绍的则是后一部分的抵销处理。

将 [案例 4－3] 和 [案例 3－14] 的抵销处理合在一起，就是第三种情况下的抵销处理。其抵销处理如下：

借：营业收入(35 000 000＋10 000 000)　　45 000 000
　贷：营业成本(35 000 000＋10 000 000)　　45 000 000

借：营业成本(0+2 000 000)　　2 000 000
　贷：存货(0+2 000 000)　　2 000 000

【案例 4-4】 沿用［案例 3-14］，假设 S 公司 20×8 年确认的应向 P 公司支付的债券利息费用总额为 20 万元（假定该债券的票面利率与实际利率相差较小）。

在编制合并利润表时，应将内部债券投资收益与应付债券利息费用相互抵销，其抵销分录如下：

借：投资收益　　200 000
　贷：财务费用　　200 000

其合并工作底稿参见表 3-5。

【案例 4-5】 沿用［案例 3-3］，假设 P 公司和 S 公司 20×8 年度所有者权益变动表如表 6-2 所示 S 公司为非全资子公司，P 公司拥有其 80%的股份。在合并工作底稿中 P 公司按权益法调整的 S 公司本期投资收益为 316 万元(995×80%－480)，S 公司本期少数股东损益为 79 万元(995×20%－120)。S 公司年初未分配利润为 0，S 公司本期提取盈余公积 100 万元、分派现金股利 600 万元、未分配利润 295 万元(300－5)。为此，进行抵销处理时，应编制抵销分录如下：

借：投资收益　　7 960 000
　　少数股东损益　　1 990 000
　　未分配利润——年初　　0
　贷：提取盈余公积　　1 000 000
　　对所有者（或股东）的分配　　6 000 000
　　未分配利润——年末　　2 950 000

其合并工作底稿参见表 3-5。

【案例 4-6】 假设母公司本期个别利润表的主营业务收入中有 35 000 元系向子公司销售产品取得的销售收入，该产品的销售成本为 30 000 元。子公司在本期全部售出，其销售收入为 50 000 元，销售成本为 35 000 元，并分别在个别利润表中列示。

分析 内部销售收入和成本抵销分录如下：

借：营业收入　　35 000
　贷：营业成本　　35 000

【案例 4-7】 假设 A 公司和 B 公司均为同一母公司的子公司，A 公司以 500 000 元的价格将其生产的产品销售给 B 公司，其销售成本为 300 000 元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为 200 000 元。B 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 500 000 元的原价入账并在其个别资产负债表中列示。假设 B 公司对该固定资产按 5 年的使用期限计提折旧，预计净残值为 0；该固定资产交易时间为本年 1 月 1 日，为简化抵销处理，该内部交易固定资产按 12 个月计提折旧。编制抵销处理如下：

（1）该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产销售利润的抵销。

借：营业收入　　500 000
　贷：营业成本　　300 000
　　固定资产——原价　　200 000

（2）该固定资产当期多计提折旧的抵销。该固定资产折旧期间为 5 年，原价为 500 000 元，预计净残值为 0，当年计提折旧额为100 000 元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售利润后的原价计提的折旧额为 60 000 元，当期多计提的折旧额为 40 000 元，本例中应按 40 000 元，分别抵销管理费用和累计折旧。

借：累计折旧　　40 000
　贷：管理费用　　40 000

【案例 4-8】 母公司（甲公司）拥有子公司（乙公司）80%的股权，子公司 20×8 年实现净利润 8 000 元，母公司对子公司本期投资收益 6 400 元，子公司少数股东本期收益为 1 600 元；子公司期初未分配利润 2 600 元，子公司本期提取盈余公积 600 元，对所有者分出利润 4 000 元，未分配利润 6 000 元。则 20×8 年 12 月 31 日编制抵销分录如下：

借：投资收益(8 000×80%)　　6 400
　少数股东损益(8 000×20%)　　1 600
　未分配利润——年初　　2 600
　贷：提取盈余公积　　600
　　对所有者的分配　　4 000
　　未分配利润——年末　　6 000

第三节　报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析



一、报告期内增加子公司在合并利润表中的反映

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并利润表。有关合并日合并利润表的编制，请参见第二章“企业合并概述”的相关内容。但是，在企业合并发生当期的期末和以后会计期间，母公司应当根据合并报表准则的规定编制合并利润表。合并报表准则规定，在编制合并利润表时，应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况：

因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并利润表时，应当将该子公司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。应视同合并后形成的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，经营成果应持续计算，因此，在编制合并利润表时，应当将该公司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。由于这部分净利润是因企业合并准则说规定的同一控制下企业合并的编表原则所致，而非母公司管理层通过生产经营活动实现的净利润，因此应当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。

非同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并利润表时，应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。



二、报告期内处置子公司在合并利润表的反映

母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

第四节　合并利润表编制案例分析

为了便于理解和掌握合并利润表的编制方法，了解合并利润表编制的全过程，现就本节中合并利润表的编制举例综合说明如下：

【案例 4－9】 沿用［案例 3－3］、［案例 3－12］、［案例 3－15］、［案例 3－16］、［案例 3－17］、［案例 4－3］、［案例 4－4］和［案例 4－5］，P 公司与 S 公司 20×7 年度个别利润表的资料如表 4－3。

表 4－3　　**利润表（简表）**

20×8 年度　　单位：人民币万元

项　　目	P 公司	S 公司
一、营业收入	8 700	6 300
减：营业成本	4 450	4 570
营业税金及附加	300	125
销售费用	15	10
管理费用	100	12
财务费用	300	90
资产减值损失	25	
加：公允价值变动收益（损失以“－”号填列）		
投资收益（损失以“－”号填列）	500	
二、营业利润（亏损以“－”号填列）	4 010	1 493
加：营业外收入		
减：营业外支出	10	
三、利润总额（亏损总额以“－”号填列）	4 000	1 493
减：所得税费用	1 320	493
四、净利润（净亏损以“－”号填写）	2 680	1 000

根据上述资料，首先，P 公司应当设计合并工作底稿（参见表 3－5），将 P 公司、S 公司个别利润表的数据过入合并工作底稿，并计算利润表各项目的合计金额。其次，编制调整分录，按照 P 公司备查簿中所记录的 S 公司可辨认资产、负债及或有负债在购买日的公允价值的资料（参见表 3－2）调整 S 公司的财务报表，将 S 公司的财务报

表调整成以购买日可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础编制的财务报表，按照权益法调整P公司对S公司的长期股权投资。最后，编制抵销分录，将P公司与S公司之间的内部交易对合并利润表的影响予以抵销。

第五节　子公司发生超额亏损在合并报表中的反映

合并报表准则规定，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，其余额应当分别下列情况进行处理：

（1）公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，该项余额应当冲减少数股东权益。

（2）公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的，该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。

表4-4　　**合并利润表**

编制单位：P公司　　20×8年度　　单位：人民币万元

项　　目	本年金额	上年金额
一、营业收入	10 200	
其中：营业收入	10 200	
利息收入		
保费净收入		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本	5 378	
其中：营业成本	4 450	
利息支出		
手续费及佣金支出		
退保金		
赔付支出净额		

（续表）

项　　目	本年金额	上年金额
提取保险责任准备金净额		
保单红利支出		
分保费用		
营业税金及附加	425	
销售费用	25	
管理费用	108	
财务费用	370	
资产减值损失	0	
加：公允价值变动收益（损失以“－”号填列）		
投资收益（损失以“－”号填列）	0	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
汇兑收益（损失以“－”号填列）		
三、营业利润（亏损以“－”号填列）	4 822	
加：营业外收入		
减：营业外支出	0	
其中：非流动资产处置损失		
四、利润总额（亏损总额以“－”号填列）	4 822	
减：所得税费用	1 813	
五、净利润（净亏损以“－”号填列）	3 009	
归属于母公司所有者的净利润	2 810	
少数股东损益	199	
六、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

第六节　合并利润表的格式举例

与个别利润表相比，主要增加了两个项目，即在“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，分别反映净利润中由母公司所有者所享有的份额和非全资子公司当期实

现的净利润中属于少数股东权益的份额，即不属于母公司享有的份额。在属于同一控制下企业合并增加的子公司当期的合并利润表中还应在“净利润”项目之下增加“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，用于反映同一控制下企业合并中取得的被合并方在合并日以前实现的净利润。但是，“被合并方在合并前实现的净利润”应当在母公司所有者和少数股东之间进行分配，如果全部不属于母公司所有者，则应同时列示在“少数股东损益”项目之中，仍然保持合并净利＝归属于母公司所有者的净利润＋少数股东损益的平衡关系。合并利润表的格式举例如表 4－5 所示。

表 4－5　　合并利润表

编制单位：P 公司　　20×8 年度　　单位：人民币万元

项　　目	本年金额	上年金额
一、营业总收入	10 200	
其中：营业收入	10 200	
利息收入		
保费净收入		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本	5 378	
其中：营业成本	4 450	
利息支出		
手续费及佣金支出		
退保金		
赔付支出净额		
提取保险责任准备金净额		
保单红利支出		
分保费用		
营业税金及附加	425	
销售费用	25	
管理费用	108	
财务费用	370	
资产减值损失	0	
加：公允价值变动收益（损失以“－”号填列）		
投资收益（损失以“－”号填列）	0	

（续表）

项　　目	本年金额	上年金额
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
汇兑收益（损失以“－”号填列）		
三、营业利润（亏损以“－”号填列）	4 822	
加：营业外收入		
减：营业外支出	0	
其中：非流动资产处置损失		
四、利润总额（亏损总额以“－”号填列）	4 822	
减：所得税费用	1 813	
五、净利润（净亏损以“－”号填列）	3 009	
归属于母公司所有者的净利润	2 810	
少数股东损益	199	
六、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

【案例 4－10】 某上市公司 20×8 年度合并利润表如表 4－6 所示。

表 4－6　　**合 并 利 润 表**

20×8 年 1—12 月

编制单位：××××股份有限公司　　单位：人民币元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业总收入	2 917 548 334.72	2 290 329 192.31
其中：营业收入	2 917 548 334.72	2 290 329 192.31
利息收入		
已赚保费		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本	2 712 233 757.34	2 130 190 714.54
其中：营业成本	2 452 571 550.79	1 902 948 543.32
利息支出		
手续费及佣金支出		
退保金		

（续表）

项　　目	本期金额	上期金额
赔付支出净额		
提取保险合同准备金净额		
保单红利支出		
分保费用		
营业税金及附加	20 109 804.34	34 464 467.43
销售费用	60 884 881.68	55 230 377.65
管理费用	157 893 519.87	114 003 090.51
财务费用	9 724 388.38	7 237 009.30
资产减值损失	11 049 612.28	16 307 226.33
加：公允价值变动收益（损失以“－”号填列）		
投资收益（损失以“－”号填列）	1 983 753.04	18 654 980.26
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	－498 923.57	7 860 629.00
汇兑收益（损失以“－”号填列）		
三、营业利润（亏损以“－”号填列）	207 298 330.42	178 793 458.03
加：营业外收入	11 057 775.95	3 530 387.68
减：营业外支出	1 857 858.03	1 305 810.54
其中：非流动资产处置净损失	711 482.11	657 643.67
四、利润总额（亏损总额以“－”号填列）	216 498 248.34	181 018 035.17
减：所得税费用	33 710 864.23	53 201 973.19
五、净利润（净亏损以“－”号填列）	182 787 384.11	127 816 061.98
归属于母公司所有者的净利润	174 502 016.59	124 294 703.90
少数股东损益	8 285 367.52	3 521 358.08
六、每股收益：		
（一）基本每股收益（元/股）	1.04	0.74
（二）稀释每股收益（元/股）	1.04	0.74

第五章
合并现金流量表

第一节　合并现金流量表概述
第二节　编制合并现金流量表时进行抵销处理案例分析
第三节　在报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析
第四节　合并现金流量表中有关少数股东权益项目的案例分析
第五节　合并现金流量表编制案例分析
第六节　合并现金流量表的格式举例

第一节　合并现金流量表概述



一、合并现金流量表的定义和内容

合并现金流量表是综合反映母公司及其所有子公司组成的企业集团在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。现金流量表作为一张主要报表已经为世界上一些主要国家的会计师事务所采用，合并现金流量表的编制也成为各国会计实务的重要内容。本章提及现金时，均包括现金和现金等价物，除非同时提及现金等价物。

现金流量表要求按照收付实现制反映企业经济业务所引起的现金流入和流出，其有关经营活动产生的现金流量的编制方法有直接法和间接法两种。《企业会计准则第 31 号——现金流量表》明确规定企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。在采用直接法的情况下，以合并利润表有关项目的数据为基础，调整得出本期的现金流入和现金流出：分别经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量、筹资活动产生的现金流量三大类，反映企业集团在一定会计期间的现金流量情况。

需要说明的是，某些现金流量在进行抵销处理后，需站在企业集团的角度，重新对其进行分类。比如，母公司持有子公司向其购买商品所开具的商业承兑汇票向商业银行申请贴现，母公司所取得现金在其个别现金流量表反映为经营活动的现金流入，在将该内部商品购销活动所产生的债权与债务抵销后，母公司向商业银行申请贴现取得的现金在合并现金流量表中应重新归类为筹资活动的现金流量列示。

合并现金流量表的编制原理、编制方法和编制程序与合并资产负债表、合并利润表的编制原理、编制方法和编制程序相同，即首先编制合并工作底稿，将母公司和所有子公司的个别现金流量表各项目的数据全部过入同一合并工作底稿；然后根据当期母公司与子公司以及子公司相互之间发生的影响其现金流量增减变动的内部交易，编制相应的抵销分录，通过抵销分录将个别现金流量表中重复反映的现金流入量和现金流出量予以抵销：最后在此基础上计算合并现金流量表的各项目的合并金额，并填制合并现金流量表。

合并现金流量表补充资料，既可以以母公司和所有子公司的个别现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后进行编制，也可以直接根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

二、合并现金流量表的格式

合并现金流量表的格式如表 5－1 所示。

表 5－1　　合并现金流量表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金		
客户存款和同业存放款项净增加额		
向中央银行借款净增加额		
向其他金融机构拆入资金净增加额		
收到原保险合同保费取得的现金		
收到再保险业务现金净额		
保户储金及投资款净增加额		
处置交易性金融资产净增加额		
收取利息、手续费及佣金的现金		
拆入资金净增加额		
回购业务资金净增加额		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
客户贷款及垫款净增加额		
存放中央银行和同业款项净增加额		
支付原保险合同赔付款项的现金		
支付利息、手续费及佣金的现金		
支付保单红利的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付其他与经营活动有关的现金		

（续表）

项　　目	本期金额	上期金额
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金		
投资支付的现金		
质押贷款净增加额		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、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		
发行债券收到的现金		
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		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		

第二节　编制合并现金流量表时进行抵销处理案例分析

现金流量表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其一定会计期间现金流入和现金流出。在以其个别现金流量表为基础计算的现金流入和现金流出项目的加总金额中，也必然包含有重复计算的因素，因此，编制合并现金流量表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并现金流量表时需要进行抵销处理的项目，主要有如下项目。



一、企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理

母公司直接以现金对子公司进行的长期股权投资或以现金从子公司的其他所有者（即企业集团内的其他子公司）处收购股权，表现为母公司现金流出，在母公司个别现金流量表作为投资活动现金流出列示。子公司接受这一投资（或处置投资）时，表现为现金流入，在其个别现金流量表中反映为筹资活动的现金流入（或投资活动的现金流入）。从企业集团整体来看，母公司以现金对子公司进行的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期以现金对子公司长期股权投资所产生的现金流量予以抵销。



二、企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理

母公司对子公司进行的长期股权投资和债权投资，在持有期间收到子公司分派的现金股利（利润）或债券利息，表现为现金流入，在母公司个别现金流量表中作为取得投资收益收到的现金列示。子公司向母公

司分派现金股利（利润）或支付债券利息，表现为现金流出，在其个别现金流量表中反映为分配股利、利润或偿付利息支付的现金。从整个企业集团来看，这种投资收益的现金收支，并不引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期取得投资收益收到的现金与子公司分配股利、利润或偿付利息支付的现金予以抵销。



三、企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理

母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金结算应收账款或应付账款等债权与债务，表现为现金流入或现金流出，在母公司个别现金流量表中作为收到其他与经营活动有关的现金或支付其他与经营活动有关的现金列示，在子公司个别现金流量表中作为支付其他与经营活动有关的现金或收到其他与经营活动有关的现金列示。从整个企业集团来看，这种现金结算债权与债务，并不引起整个企业集团现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期以现金结算债权与债务所产生的现金流量予以抵销。



四、企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理

母公司向子公司当期销售商品（或子公司向母公司销售商品或子公司相互之间销售商品，下同）所收到的现金，表现为现金流入，在母公司个别现金流量表中作为销售商品、提供劳务收到的现金列示。子公司向母公司支付购货款，表现为现金流出，在其个别现金流量表中反映为购买商品、接受劳务支付的现金。从整个企业集团来看，这种内部商品购销现金收支，并不会引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量予以抵销。

五、企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理

母公司向子公司处置固定资产等长期资产，表现为现金流入，在母公司个别现金流量表中作为处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额列示。子公司表现为现金流出，在其个别现金流量表中反映为购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金。从整个企业集团来看，这种固定资产处置与购置的现金收支，并不会引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

六、案例分析

【案例 5－1】 A 公司以银行存款 100 万元直接对 B 公司投资，持股比例 80%，B 公司接受投资作为股本。编制相应的账务处理如下。

(1) A 公司：

借：长期股权投资　　1 000 000

　　贷：银行存款　　1 000 000

（取得子公司及其他营业单位支付的现金净额）

(2) B 公司：

借：银行存款　　1 000 000

（吸收投资收到的现金）

　　贷：股本　　1 000 000

分析　本案例属于集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理，抵销分录如下：

借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额　　1 000 000

　　贷：吸收投资收到的现金　　1 000 000

【案例 5－2】 A 公司以银行存款 100 万元直接对 B 公司投资，持股比例 80%，B 公司接受投资作为股本。假定收到宣告现金股利 30 万元。编制相应的账务处理如下。

(1) A 公司：

借：银行存款　　240 000

（取得投资收益收到的现金）

　贷：应收股利(300 000×80%)　　240 000

(2) B 公司：

借：应付股利 (300 000×80%)　　240 000

　贷：银行存款　　240 000

（分配股利、利润或偿付利息支付的现金）

分析 本案例属于集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理编制相应的账务处理，抵销分录如下：

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金　　240 000

　贷：取得投资收益收到的现金　　240 000

【案例 5－3】 A 公司向 B 公司销售商品的价款 100 万元，增值税额 17 万元，实际收到 B 公司支付的银行存款 117 万元。B 公司作为存货入账。编制相应的账务处理如下。

(1) A 公司：

借：银行存款　　1 170 000

（销售商品、提供劳务收到的现金）

　贷：主营业务收入　　1 000 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　170 000

(2) B 公司：

借：库存商品　　1 000 000

　应交税费——应交增值税（进项税额）　　170 000

　贷：银行存款　　1 170 000

（购买商品、接受劳务支付的现金）

分析 本案例属于集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理，抵销分录如下：

借：购买商品、接受劳务支付的现金　　1 170 000

　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　1 170 000

【案例 5－4】 A 公司向 B 公司销售商品的价款 100 万元，增值税额 17 万元，实际收到 B 公司支付的银行存款 117 万元。B 公司作为固定资产入账。编制相应的账务处理如下。

（1）A 公司：

借：银行存款　　1 170 000

（销售商品、提供劳务收到的现金）

　贷：主营业务收入　　1 000 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　170 000

（2）B 公司：

借：固定资产　　1 170 000

　贷：银行存款　　1 170 000

（购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）

分析　本案例属于集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理，抵销分录如下：

借：购建固定资产、无形资产和

　其他长期资产支付的现金　　1 170 000

　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　1 170 000

【案例 5－5】 A 公司向 B 公司出售固定资产的价款 120 万元全部收到。编制相应的账务处理如下。

（1）A 公司：

借：银行存款　　1 200 000

（处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金）

　贷：固定资产清理　　1 200 000

（2）B 公司：

借：固定资产　　1 200 000

　贷：银行存款　　1 200 000

（购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）

分析　本案例属于集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理，抵销分录如下：

借：购建固定资产、无形资产和
　　其他长期资产支付的现金　　1 200 000
　贷：处置固定资产、无形资产和
　　其他长期资产收回的现金　　1 200 000

【案例 5－6】 沿用［案例 3－3］和［案例 4－4］，P 公司应编制抵销分录如下：

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金　　5 000 000
　贷：取得投资收益收到的现金　　5 000 000

注：合并现金流量表的抵销分录中，借记，表示现金流出的减少；贷记，表示现金流入减少。

其合并工作底稿参见表 3－5 所示。

【案例 5－7】 沿用［案例 3－14］、［案例 3－15］和［案例 4－3］，假设 P 公司 20×8 年向 S 公司销售商品的价款 3 500 万元中实际收到 S 公司支付的银行存款 2 600 万元，同时 S 公司还向 P 公司开具了票面金额为 400 万元的商业承兑汇票。S 公司 20×8 年向 P 公司销售商品1 000 万元的价款全部收到。应编制抵销分录如下：

借：购买商品、接受劳务支付的现金　　36 000 000
　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　36 000 000

其合并工作底稿参见表 3－5 所示。

【案例 5－8】 沿用［案例 3－16］，假设 S 公司 20×8 年 1 月 1 日向 P 公司销售商品 300 万元的价款全部收到。应编制抵销分录如下：

借：购建固定资产、无形资产和
　　其他长期资产支付的现金　　3 000 000
　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　3 000 000

其合并工作底稿参见表 3－5 所示。

【案例 5－9】 沿用［案例 3－17］，假设 P 公司向 S 公司出售固定资产的价款 120 万元全部收到。应编制抵销分录如下：

借：购建固定资产、无形资产和
　　其他长期资产收到的现金　　1 200 000
　贷：处置固定资产、无形资产和
　　其他长期资产支付的现金　　1 200 000

其合并工作底稿参见表 3－5 所示。

【案例 5－10】 母公司本期向所属子公司增加现金投资 11 万元，其中购买股票的权益性投资 9 万元，购买债券的债权性投资 2 万元；从子公司收到现金股利 1 万元，取得债券利息 2 000 元。在母公司和子公司的个别现金流量表上反映的内部现金流量如表 5－2 所示。

表 5－2

项　　目	母公司	子公司	合计
取得投资收益收到的现金	12 000		12 000
吸收投资收到的现金		110 000	110 000
现金流入小计	12 000	110 000	122 000
投资支付的现金	110 000		110 000
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		12 000	12 000
现金流出小计	110 000	12 000	122 000
现金净流量	－98 000	98 000	0

抵销分录如下：

借：投资支付的现金　　110 000

　　贷：吸收投资收到的现金　　110 000

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金　　12 000

　　贷：取得投资收益收到的现金　　12 000

【案例 5－11】 某母公司以现金 10 000 元支付前期购买子公司货物的应付账款。

借：购买商品、接受劳务支付的现金　　10 000

　　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　10 000

【案例 5－12】 某母公司本期销售商品给子公司，货款 1 000 元，增值税 170 元，以现金结算。

本案例在母公司的个别现金流量表上，“销售商品、提供劳务收到的现金”项目反映现金流入 1 170 元，在所属子公司的个别现金流量表上，“购买商品、接受劳务支付的现金”项目反映现金流出 1 170 元。这些内部现金流量应予抵销。

借：购买商品、接受劳务支付的现金　　1 170

　　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　1 170

【案例 5－13】 某母公司出售一项固定资产给所属子公司，收到现金 20 万元。在母公司的个别现金流量表上，“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目反映现金流入 20 万元。在子公司的个别现金流量表上，“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目反映现金流出 20 万元。该内部处置与购建固定资产的现金流量应被抵销。

借：购建固定资产、无形资产和
　　其他长期资产支付的现金　　200 000
　贷：处置固定资产、无形资产和
　　其他长期资产收回的现金净额　　200 000

第三节　在报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析

一、在报告期内增加子公司在合并现金流量表中的反映

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并现金流量表。有关合并日合并现金流量表的编制，请参见第二章“企业合并概述”的相关内容。但是，在企业合并发生当期的期末和以后会计期间，母公司应当根据合并报表准则的规定编制合并现金流量表。合并报表准则规定，在编制合并现金流量表时，应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

（1）因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并现金流量表时，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

（2）因非同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并现金流量表时，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

二、在报告期内处置子公司在合并现金流量表的反映

母公司在报告期内处置子公司，应将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

三、案例分析

【案例 5－14】 甲公司本年度 7 月 1 日支付 200 万元现金收购乙公司的股权，使其成为自己的子公司。乙公司本年度 1 月 1 日、7 月 1 日、12 月 31 日所拥有的现金分别为 20 万元、30 万元、40 万元。

分析

（1）如果合并利润表以新增子公司购并日至年末的利润表为基础编制，合并现金流量表上权益性投资所支付的现金就应扣除该子公司购并日所拥有的现金。

（2）如果合并利润表以新增子公司购并年度全年利润表为基础编制，合并现金流量表上权益性投资所支付的现金就应扣除该子公司年初所拥有的现金。

【案例 5－15】 C 上市公司为扩大生产经营规模，实现生产经营的互补，20×8 年 1 月合并了 D 公司。C 公司与 D 公司均为一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。除特别注明外，产品销售价格均为不含增值税的公允价值。有关情况如下：

（1）20×8 年 1 月 1 日，C 公司通过发行 2 000 万普通股（每股面值 1 元，市价为 4.2 元）取得了 D 公司 80%的股权，并于当日开始对 D 公司的生产经营决策实施控制。

A. 合并前，C、D 公司之间不存在任何关联方关系。

B. 20×8 年 1 月 1 日，D 公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，可辨认净资产公允价值及账面价值的总额均为 9 000 万元（见 D 公司所有者权益简表）。

C. D 公司 20×8 年实现净利润 900 万元，除实现净利润外，未发生其他影响所有者权益变动的交易或事项，当年度也未向投资者分配利润。20×8 年 12 月 31 日所有者权益总额为 9 900 万元（见 D 公司所有者权益简表）。

表 5-3　　D公司所有者权益简表　　单位：人民币万元

项　目	金　额 （20×8年1月1日）	金　额 （20×8年12月31日）
实收资本	4 000	4 000
资本公积	2 000	2 000
盈余公积	1 000	1 090
未分配利润	2 000	2 810
合　计	9 000	9 900

（2）20×8年C、D公司发生的内部交易或事项如下：

A. 2月15日，C公司以每件4万元的价格自D公司购入200件A商品，款项于6月30日支付，D公司A商品的成本为每件2.8万元。至20×8年12月31日，该批商品已售出80%，销售价格为每件4.3万元。

B. 4月26日，D公司以面值公开发行一次还本付息的企业债券，C公司购入600万元，取得后作为持有至到期投资核算（假定C公司及D公司均未发生与该债券相关的交易费用），因实际利率与票面利率相差较小，C公司采用票面利率来计算确认20×8年利息收入23万元，计入持有至到期投资账面价值。

D公司将与该债券相关的利息支出计入财务费用，其中与C公司所持有部分相对应的金额为23万元。

C. 6月29日，C公司出售一件产品给D公司作为管理用固定资产使用，该产品在C公司的成本为600万元，销售给D公司的售价为720万元，D公司取得该固定资产后，预计使用年限为10年，按照年限平均法计提折旧，预计净残值为0，假定税法规定的折旧年限、折旧方法及净残值与会计规定相同。

至20×8年12月31日，D公司尚未支付该购入设备款，C公司对该项应收账款计提坏账准备36万元。

D. 1月1日，C公司与D公司签订协议，自当日起有偿使用D公司的某块场地，使用期1年，使用费用为60万元，款项于当日支付，D公司不提供任何后续服务。

C公司将该使用费作为管理费用核算。D公司将该使用费收入全部作为其他业务收入。

E. C公司于20×8年12月26日与D公司签订商品购销合同，并于当日支付合同预付款180万元。至20×8年12月31日，D公司尚未供货。

(3) 其他有关资料：

A. 不考虑C公司发行股票过程中的交易费用。

B. C、D公司均按照净利润的10%提取法定盈余公积。

C. 本题中涉及的有关资产均未出现减值迹象。

D. 本题中C公司及D公司均采用资产负债表债务法核算所得税费用，编制合并财务报表时，对于与抵销的内部交易相关的递延所得税，不要求进行调整。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并。因为C、D公司在合并前不存在任何关联方关系，该项合并中不存在合并前对参与合并各方均实施最终控制的一方或相同的多方。

(1) 确定C公司对D公司长期股权投资的初始投资成本，并编制确认长期股权投资的会计分录。

在非同一控制下取得的长期股权投资，合并方对发行权益性证券作为合并对价的，以其公允价值作为合并成本，超出被合并方可辨认净资产公允价值份额的，不进行调整，在编制合并报表时作为商誉。所以长期股权投资的初始投资成本为8 400万元（2 000×4.2）。

借：长期股权投资　　84 000 000

　贷：股本　　20 000 000

　　资本公积——股本溢价　　64 000 000

购买日的商誉＝8 400－9 000×80%＝1 200(万元)

(2) 确定C公司对D公司长期股权投资在20×8年12月31日的账面价值。

C对D的长期股权投资采用成本法核算，20×8年年末长期股权投资的账面价值仍为8 400万元。

(3) 编制C公司20×8年12月31日合并D公司财务报表对长期股权投资的调整分录。

借：长期股权投资(900×80%)　　7 200 000

　贷：投资收益　　7 200 000

(4) 合并报表抵销分录。

A. 长期股权投资与所有者权益的抵销：

借：实收资本　　40 000 000
　　资本公积　　20 000 000
　　盈余公积　　10 900 000
　　未分配利润　　28 100 000
　　商誉(84 000 000－90 000 000×80%)　　12 000 000
　贷：长期股权投资(84 000 000＋7 200 000)　　91 200 000
　　少数股东权益(99 000 000×20%)　　19 800 000

B. 投资收益与利润分配的抵销：

借：投资收益(9 000 000×80%)　　7 200 000
　　少数股东损益(9 000 000×20%)　　1 800 000
　　未分配利润——年初　　20 000 000
　贷：提取盈余公积(9 000 000×10%)　　900 000
　　未分配利润　　28 100 000

C. 应付债券与持有至到期投资：

借：应付债券(6 000 000＋230 000)　　6 230 000
　贷：持有至到期投资　　6 230 000
借：投资收益　　230 000
　贷：财务费用　　230 000

D. 内部交易 A 商品的抵销：

借：营业收入(200×40 000)　　8 000 000
　贷：营业成本　　8 000 000
借：营业成本[(40 000－28 000)×200×20%]　　480 000
　贷：存货　　480 000

E. 内部交易固定资产的抵销：

借：营业收入　　7 200 000
　贷：营业成本　　6 000 000
　　固定资产——原价　　1 200 000
借：固定资产——累计折旧 (1 200 000÷10÷2)　　60 000
　贷：管理费用　　60 000

借：应付账款（7 200 000×1.17）　8 424 000
　贷：应收账款　8 424 000
借：应收账款——坏账准备　360 000
　贷：资产减值损失　360 000

F. 内部交易无形资产的抵销：
借：营业收入　600 000
　贷：管理费用　600 000

G. 内部债务预收账款与预付账款的抵销：
借：预收款项　1 800 000
　贷：预付款项　1 800 000

第四节　合并现金流量表中有关少数股东权益项目的案例分析

合并现金流量表编制与个别现金流量表相比，一个特殊的问题就是在子公司为非全资子公司的情况下，涉及子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

对于子公司与少数股东之间发生的现金流入和现金流出，从整个企业集团来看，也影响到其整体的现金流入和流出数量的增减变动，必须在合并现金流量表中予以反映。子公司与少数股东之间发生的影响现金流入和现金流出的经济业务包括：少数股东对子公司增加权益性投资、少数股东依法从子公司中抽回权益性投资、子公司向其少数股东支付现金股利或利润等。为了便于企业集团合并财务报表使用者了解掌握企业集团现金流量的情况，有必要将与子公司少数股东之间的现金流入和现金流出的情况单独予以反映。

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

对于子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

第五节　合并现金流量表编制案例分析

为了便于理解和掌握合并现金流量表编制方法，了解合并现金流量表编制的全过程，现就本节中合并现金流量表的编制举例综合说明如下：

【案例 5－16】 沿用［案例 5－6］、［案例 5－7］、［案例 5－8］和［案例 5－9］，P 公司与 S 公司 20×8 年度个别现金流量表的资料如表 5－4 所示。

表 5－4　　**现金流量表**

20×8 年度　　单位：人民币万元

项　　目	P 公司	S 公司
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	7 675	5 990
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计	7 675	5 990
购买商品、接受劳务支付的现金	1 420	3 270
支付给职工以及为职工支付现金	1 100	250
支付的各项税费	1 820	758
支付其他与经营活动有关的现金	45	22
经营活动现金流出小计	4 385	4 300
经营活动产生的现金流量净额	3 290	1 690
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金	500	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	120	

（续表）

项　　目	P公司	S公司
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	620	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	930	800
投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	3 000	
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	3 930	800
投资活动产生的现金流量净额	−331.01	−800
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
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	1 980	690
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	1 980	690
筹资活动产生的现金流量净额	−1 980	−690
四、汇率变动对现金的影响额		
五、现金及现金等价物净增加额	−2 000	200
加：年初现金及现金等价物余额	3 000	300
六、年末现金及现金等价物余额	1 000	500

根据上述资料，首先，P公司应当设计合并工作底稿（参见表3-5），将P公司、S公司个别现金流量表的数据过入合并工作底稿，并计算现金流量表各项目的合计金额。其次，编制抵销分录，将P公司与S公司之间的内部交易对合并现金流量表的影响予以抵销。

第六节　合并现金流量表的格式举例

合并现金流量表的格式综合考虑了企业集团中一般工商企业和金融企业（包括商业银行、保险公司和证券公司）的现金流入和现金流出列报的要求，与个别现金流量表的格式基本相同，主要增加了反映金融企业行业特点和经营活动现金流量项目。合并现金流量表的一般格式如表5－5。

根据上述合并工作底稿（参见表3－5）的合并金额，可编制该企业集团20×8年度合并现金流量表如表5－5所示。

表5－5　　合并现金流量表

编制单位：P公司　　20×8年度　　单位：人民币万元

项　　目	本年金额	上年金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	9 765	
客户存款和同业存放款项净增加额		
向中央银行借款净增加额		
向其他金融机构拆入资金净增加额		
收到原保险合同保费取得的现金		
收到再保险业务现金净额		
保户储金及投资款净增加额		
处置交易性金融资产净增加额		
收取利息、手续费及佣金净增加额		
拆入资金净增加额		
回购业务资金净增加额		
收到的税费返还		
收到其他与经营流动有关的现金		
经营活动现金流入小计	9 765	
购买商品、接受劳务支付的现金	1 090	
客户贷款及垫款净增加额		
存入中央银行和同业款项净增加额		

（续表）

项　　目	本年金额	上年金额
支付原保险合同赔付款项的现金		
支付利息、手续费及佣金的现金		
支付保单红利的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金	1 350	
支付的各项税费	2 578	
支付其他与经营活动有关的现金	67	
经营活动现金流出小计	5 085	
经营活动产生的现金流量净额	4 680	
二、投资活动产生的现金流量		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金	0	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	0	
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	0	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1 310	
投资支付的现金		
质押贷款净增加额		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	3 000	
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	4 310	
投资活动产生的现金流量净额	−4 310	
三、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		
发行债券收到的现金		
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		

（续表）

项　　目	本年金额	上年金额
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	2 170	
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润	120	
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	2 170	
筹资活动产生的现金流量净额	−2 170	
四、汇率变动对现金的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	−1 800	
加：年初现金及现金等价物余额	3 300	
六、年末现金及现金等价物余额	1 500	

【案例 5－17】 某上市公司 20×8 年度合并现金流量表如表 5－6 所示。

表 5－6　　合并现金流量表

编制单位：××股份有限公司　　20×8 年 1～12 月　　单位：人民币元

项　　目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	3 795 904 162.22	2 502 757 987.44
客户存款和同业存放款项净增加额		
向中央银行借款净增加额		
向其他金融机构拆入资金净增加额		
收到原保险合同保费取得的现金		
收到再保险业务现金净额		
保户储金及投资款净增加额		
处置交易性金融资产净增加额		
收取利息、手续费及佣金的现金		
拆入资金净增加额		
回购业务资金净增加额		
收到的税费返还	11 559 217.32	595 767.75
收到其他与经营活动有关的现金	190 630 438.71	361 314 407.97
经营活动现金流入小计	3 998 093 818.25	2 864 668 163.16

（续表）

项　　目	本期金额	上期金额
购买商品、接受劳务支付的现金	3 033 919 478.00	2 456 068 149.12
客户贷款及垫款净增加额		
存放中央银行和同业款项净增加额		
支付原保险合同赔付款项的现金		
支付利息、手续费及佣金的现金		
支付保单红利的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金	155 045 063.60	104 300 285.13
支付的各项税费	145 039 639.65	156 739 576.86
支付其他与经营活动有关的现金	354 271 068.24	269 175 579.02
经营活动现金流出小计	3 688 275 249.49	2 986 283 590.13
经营活动产生的现金流量净额	309 818 568.76	−121 615 426.97
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金	97 066 979.92	40 992 416.58
取得投资收益收到的现金	5 135 517.43	52 038 812.11
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	1 929 146.79	315 556.87
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	104 131 644.14	93 346 785.56
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	86 481 023.23	73 728 955.21
投资支付的现金	19 544 230.00	3 178 080.00
质押贷款净增加额		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	106 025 253.23	76 907 035.21
投资活动产生的现金流量净额	−1 893 609.09	16 439 750.35
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金	825 000.00	930 000.00
其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金	825 000.00	930 000.00

（续表）

项　　目	本期金额	上期金额
取得借款收到的现金	361 000 000.00	508 100 000.00
发行债券收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计	361 825 000.00	509 030 000.00
偿还债务支付的现金	610 500 000.00	373 800 000.00
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	65 321 590.28	78 092 829.82
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润	298 677.40	231 603.35
支付其他与筹资活动有关的现金	40 000.00	
筹资活动现金流出小计	675 861 590.28	451 892 829.82
筹资活动产生的现金流量净额	−314 036 590.28	57 137 170.18
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	−38 955.45	−127 714.58
五、现金及现金等价物净增加额	−6 150 586.06	−48 166 221.02
加：期初现金及现金等价物余额	320 788 241.55	368 954 462.57
六、期末现金及现金等价物余额	314 637 655.49	320 788 241.55

第六章
合并所有者权益变动表

第一节 合并所有者权益变动表概述
第二节 合并所有者权益变动表编制案例分析
第三节 合并所有者权益变动表的格式举例

第一节　合并所有者权益变动表概述



一、合并所有者权益变动表定义和内容

合并所有者权益变动表是反映构成企业集团所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的财务报表。

合并报表准则规定，合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

所有者权益变动表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间所有者权益构成及其变动情况。在以其个别所有者权益变动表为基础计算的各所有者权益构成项目的加总金额中，也必然包含重复计算的因素，因此，编制合并所有者权益变动表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并所有者权益变动表时需要进行抵销处理的项目，主要有如下项目：① 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销，其抵销处理参见第三章第四节有关“长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理”的内容。② 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销等，其抵销处理参见第四章第二节有关“内部相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理”的内容。需要说明的是，从合并财务报表前后一致的理念、原则出发，将母公司及其全部子公司之间的投资收益和利润分配与其他内部交易一样应当相互抵销。同时，应当关注合并所有者权益变动表“未分配利润”的年末余额，将其中子公司当年提取的盈余公积归属于母公司的金额进行单项附注披露。

二、合并所有者权益变动表格式

表 6-1　　**合并所有者权益变动表**

编制单位：　　年度　　单位：人民币元

项　目	本年金额									上年金额								
	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他		
一、上年年末余额																		
加：会计政策变更																		
前期差错更正																		
二、本年年初余额																		
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）																		
（一）净利润																		
（二）直接计入所有者权益的利得和损失																		
1. 可供出售金融资产公允价值变动净额																		
2. 权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响																		
3. 与计入所有者权益项目相关的所得税影响																		
4. 其他																		
上述（一）和（二）小计																		
（三）所有者投入和减少资本																		
1. 所有者投入资本																		
2. 股份支付计入所有者权益的金额																		
3. 其他																		

（续表）

项　目	本年金额									上年金额								
	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他		
（四）利润分配																		
1. 提取盈余公积																		
2. 提取一般风险准备																		
3. 对所有者（或股东）的分配																		
4. 其他																		
（五）所有者权益内部结转																		
1. 资本公积转增资本（或股本）																		
2. 盈余公积转增资本（或股本）																		
3. 盈余公积弥补亏损																		
4. 其他																		
四、本年年末余额																		

第二节　合并所有者权益变动表编制案例分析

为了便于理解和掌握合并所有者权益变动表编制方法，了解合并所有者权益变动表编制的全过程，现就本节中合并所有者权益变动表的编制举例综合说明如下：

【案例 6－1】 沿用［案例 3－3］和［案例 4－5］，P 公司与 S 公司 20×8 年度个别所有者权益变动表，如表 6－2 所示。

根据上述资料，首先，P 公司应当设计合并工作底稿（参见表3－5），将 P 公司、S 公司个别所有者权益变动表的数据过入合并工作底稿，并

计算所有者权益变动表各项目的合计金额。其次，编制抵销分录，将P公司与S公司之间的内部交易对所有者权益变动表的影响予以抵销。

表 6-2　　所有者权益变动表

20×8 年　　单位：人民币万元

项　目	P公司					S公司				
	实收资本（或股本）	资本公积	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本（股本）	资本公积	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	4 000	800	732	468	6 000	2 000	1 500	0	0	3 500
加：会计政策变更										
前期差错更正										
二、本年年初余额	4 000	800	732	468	6 000	2 000	1 500	0	0	3 500
三、本年增减变动数（减少以“-”号填列）										
（一）净利润				2 680	2 680				1 000	1 000
（二）直接计入所有者权益的利得和损失										
（三）可供出售金融资产公允价值变动净额							100			100
（四）利润分配			268	-1 948	-1 680			100	-700	-600
1. 提取盈余公积			268	-268	0			100	-100	0
2. 对所有者（或股东）的分配				-1 680	-1 680				-600	-600
四、本年年末余额	4 000	800	1 000	1 200	7 000	2 000	1 600	100	300	4 000

第三节　合并所有者权益变动表的格式举例

合并所有者权益变动表的格式与个别所有者权益变动表的格式基本相同。所不同的只是在子公司存在少数股东的情况下，合并所有者权益变动表增加“少数股东权益”栏目，用于反映少数股东权益变动的情况。合并所有者权益变动表的一般格式如表 6-1 所示。

表 6-3

合并所有者权益变动表

编制单位：P公司　　20×8 年度　　单位：人民币万元

项　目	本年金额									上年金额								
	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他		
一、上年年末余额	4 000	800		732		468			6 000									
加：会计政策变更								720①										
前期差错更正																		
二、本年年初余额	4 000	800		732		468		720	6 720									
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）		80		268		862		99	1 309									
（一）净利润						2 810		199	3 009									
（二）直接计入所有者权益的利得和损失		80						20	100									
1. 可供出售金融资产公允价值变动净额								20	20									
2. 权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响		80							80									
3. 与计入所有者权益项目相关的所得税影响																		
4. 其他																		

上述(一)和(二)小计		80				2 810		219	3 109										
(三) 所有者投入和减少资本																			
1. 所有者投入资本																			
2. 股份支付计入所有者权益金额																			
3. 其他																			
(四) 利润分配				268		−1 948		−120	−1 800										
1. 提取盈余公积				268		−268			0										
2. 提取一般风险准备																			
3. 对所有者(或股东)的分配						−168		−120	−1 800										
4. 其他																			
(五) 所有者权益内部结转																			
1. 资本公积转增资本(或股本)																			
2. 盈余公积转增资本(或股本)																			
3. 盈余公积弥补亏损																			
4. 其他																			
四、本年年末余额	4 000	880		1 000		1 330		819	8 029										

① 720 万元为 20×7 年 1 月 1 日，P 公司购买 S 公司 80%的股份时，按其可辨认净资产的公允价值计算确定的少数股东权益的金额=(S 公司的所有者权益总额 3 500 万元+S 公司固定资产公允价值增加额 100 万元)×20%

根据上述合并工作底稿（参见表3－5）的合并金额，可编制该企业集团20×8年合并所有者权益变动表如表6－3所示。

【案例6－2】 某上市公司20×8年合并所有者权益变动表如表6－4所示。

第七章
综合案例分析

【案例 7-1】 A 股份有限公司（以下简称 A 公司）为了扩大海外市场，进一步提高企业的核心竞争力，20×7 年 7 月与美国甲公司商讨股权转让事宜。有关本次合并及相关业务如下：

（1）A 公司提出，支付 2 800 万美元作为对价，收购甲公司 80%的表决权资本。20×7 年 11 月，A 公司与甲公司分别召开了临时股东大会，通过了该股权转让协议。A 公司于 20×7 年 12 月支付了该笔股权转让款 2 800 万美元，20×8 年 1 月 1 日派出高管人员接管了甲公司，更换了董事会成员。

（2）20×8 年 1 月 1 日，甲公司可辨认资产的公允价值为 4 000 万美元，负债公允价值为 1 000 万美元。

（3）20×8 年 7 月 1 日，甲公司将一项专利技术转让给 A 公司，转让价款为 200 万美元，A 公司至年末尚未支付专利转让款。

A 公司记账本位币为人民币，交易日即期汇率为 1 美元＝7.7 元人民币；取得专利后，将其折合为人民币入账并按照直线法摊销该无形资产，预计有效年限 5 年，残值为零。20×8 年末即期汇率为 1 美元＝7.6 元人民币。

（4）20×8 年年末，甲公司资产总额为 5 000 万美元，负债总额为 1 600 万美元（假定资产的账面价值与其公允价值相同）。

要求：

（1）分析 A 公司合并甲公司的日期，并指出该合并属于何种合并。

（2）分析 A 公司对甲公司在合并日或购买日应采用的会计处理方法；并指出 A 公司对甲公司的合并中是否产生商誉。

（3）分析合并日或购买日，A 公司如何编制合并财务报表。

（4）分析 A 公司取得专利权的外币交易日和年末资产负债表日应如何处理；计算该专利权和应付专利转让款在 20×8 年末资产负债表中的金额。

（5）请说明 20×8 年年末是否将甲公司纳入合并范围；如纳入合并范围，说明应如何折算甲公司外币财务报表。

（6）20×8 年年末，A 公司在编制合并财务报表时，请指出是否应重编合并资产负债表的年初数；并计算合并资产负债表中少数股东权益的金额。

分析

（1）按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定，合并日或

购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。在实务中，同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：① 企业合并合同或协议已获股东大会等通过。② 企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准。③ 参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。④ 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。⑤ 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。据此，可以判断同时满足上述条件的日期为20×8年1月1日，故合并日或购买日为20×8年1月1日。

A公司对甲公司的合并从合并方式看，属于控股合并。A公司通过支付1 000万美元作为对价，取得了甲公司80%的表决权资本，甲公司成为A公司的子公司，甲公司保留了法人地位，属于控股合并。

从合并中是否受同一方控制来看，该合并属于非同一控制下的企业合并。《企业会计准则》规定，参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。一般说来，企业集团外的并购属于非同一控制下的企业合并。显然，A公司与美国的甲公司之间不存在关联关系，此次合并不受任何一方的控制，该合并应属于非同一控制下的企业合并。

（2）本次合并属于非同一控制下的控股合并，应采用购买法进行会计处理。按照《企业会计准则》规定，购买方应当将为取得对被购买方的控制权而付出的资产的公允价值作为合并成本。对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。

本案例中，合并成本为2 800万美元，取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额为2 400万美元[(4 000－1 000)×80%]，产生商誉400万美元(2 800－2 400)。应当说明的是，购买日长期股权投资成本为2 800万美元，包含了商誉400万美元，在编制合并报表时，抵销长期股权投资后，在合并资产负债表中列示商誉400万美元（应折合为人民币）。

（3）在控股合并情况下，合并日或购买日应编制合并财务报表。本案例为非同一控制下的企业合并，在合并日A公司只编制购买日的合

并资产负债表，因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。A公司的合并成本2 800万美元与取得的甲公司可辨认净资产公允价值份额2 400万美元的差额（即商誉400万美元），应列示在合并资产负债表中。

（4）按照规定，企业对于发生的外币交易，应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额。本案例中，A公司应将专利转让款200万美元按照当日即期汇率1美元=7.7元人民币折合为1 540万元人民币计入无形资产，同时记录应付专利转让款200万美元，折合为1 540万元人民币计入其他应付款。

按照规定，在年末资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：① 外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。② 以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

本案例中，以历史成本计量的无形资产，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变记账本位币金额，即年末资产负债表中无形资产的金额为1 386万元人民币(1 540－1 540÷5÷2)。应付专利转让款作为外币货币性项目，应采用资产负债表日即期汇率折算，即资产负债表日应付专利转让款的金额为1 520万元人民币(200×7.6)，因资产负债表日即期汇率与初始确认时即期汇率不同而产生的汇兑差额20万元(1 540－1 520)，应计入当期财务费用。

（5）按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》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。本案例中A公司对甲公司拥有80%的表决权资本，甲公司为A公司的子公司，应将其纳入合并范围。

在年末编制合并财务报表时，应将甲公司外币财务报表折算为记账本位币财务报表。A公司对甲公司的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：① 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。② 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易

发生日即期汇率近似的汇率折算。按照上述方法折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下以外币报表折算差额单独列示。

(6) 按照规定，因非同一控制下企业合并增加的子公司，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。A公司对甲公司的合并属于非同一控制下的企业合并，不应该调整合并资产负债表的年初数。

甲公司20×8年年末所有者权益＝年末资产总额－年末负债总额＝

5 000×7.6－1 600×7.6＝

38 000－12 160＝

25 840(万元人民币)

合并资产负债表中少数股东权益＝25 840×20%＝

5 168(万元人民币)

【案例7－2】 A股份有限公司（下称A公司）是一家以旅游为主业的大型企业集团，主要从事饭店、餐饮、出租汽车、汽车维修、旅行社等经营管理。20×6年至20×8年发生了如下经济业务事项：

(1) 20×6年11月，A公司董事会决定，从20×7年起执行新《企业会计准则》体系。A公司对长期股权投资进行了追溯调整，主要做法是：根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，属于同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其尚未摊销完毕的股权投资差额进行全额冲销，并调整留存收益，以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本；除同一控制下企业合并中产生的长期股权投资以外，其他原采用权益法核算的长期股权投资，存在股权投资贷方差额的，冲销贷方差额，调整留存收益，并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本，存在股权投资借方差额的，将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本等。

(2) A公司为了扩大市场份额，提高旅游主业的核心竞争力，进行了如下并购业务：20×7年，A公司收购了甲出租汽车公司。A公司拥有6 000辆出租汽车，在当地拥有较大的市场份额。甲出租汽车公司与A公司同属和平企业集团，甲出租汽车公司因规模小，只有200辆出租汽车，经济效益较差。经协商，本次收购以20×7年3月31日为基准日，按会计师事务所审计后的甲公司净资产的120%作为对价，A公司

取得甲出租汽车公司的全部股权，所需的审计费用10万元由A公司承担。

经会计师事务所审计，甲公司20×7年3月31日总资产为2 300万元，负债总额为500万元，净资产为1 800万元。甲公司按净资产的120%，即2 160万元用银行存款支付给了母公司。20×7年4月1日，甲公司派出管理人员，全面接收了甲公司，作为A公司的一个业务分部，进行吸收合并。

(3) 20×7年，A公司其他长期股权投资情况如下：

A. A公司投资乙饭店，拥有乙饭店80%的表决权资本。乙饭店注册资本5亿元，地处繁华地段，20×7年实现净利润3亿元。

B. A公司投资丙度假村，20×7年6月30日持股比例为30%；7月1日再投资后持股比例为70%。按照丙度假村公司章程规定，股权以其持股比例享有相应的表决权。

C. A公司于20×7年8月1日支付1 000万美元收购了境外丁餐馆，丁餐馆位于北美，注册资本1 200万美元，A公司收购后拥有丁餐馆70%的表决权资本。20×7年年末，丁餐馆采用美元作为记账本位币，20×7年12月31日资产总额为1 600万美元，负债总额为300万美元，20×7年实现净利润200万美元，其中，1～7月份实现净利润80万美元。A公司在收购丁餐馆前不存在关联关系。

D. A公司投资戊旅行社，拥有戊旅行社80%的表决权资本。戊旅行社注册资本500万元，由于市场竞争激烈，20×7年年末已资不抵债，净资产为－100万元。

E. A公司投资已汽车修理公司，拥有该公司5%的表决权资本，对已公司没有重大影响。已公司注册资本为4 000万元，拥有先进的修理设备，在市场竞争中占据有利地位，A公司的大部分出租汽车均在已汽车修理公司修理。

分析

(1) A公司从20×7年起执行新《企业会计准则》体系属于会计政策变更，对长期股权投资进行的追溯调整是正确的。理由是，在会计准则变更时，企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。上述对长期股权投资进行的追溯调整，是按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》相关规定进行的处理。

（2）对A公司收购甲出租汽车公司分析如下：

A. 该企业合并属于同一控制下的企业合并。理由是：按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方控制且该控制并非暂时性的。A公司与甲出租汽车公司，属于和平企业集团内，因此属于同一控制下的企业合并。

B. A公司合并甲出租汽车公司的合并日为20×7年4月1日。理由是：同一控制下的企业合并中，合并方取得对被合并方控制权的日期为合并日。A公司在4月1日全面接收甲出租汽车公司，取得控制权，应作为合并日。

C. A公司对合并甲出租汽车公司的交易中所取得的资产、负债，应以甲出租汽车公司的原账面价值作为入账基础。理由是：在同一合并下，合并方在合并日取得资产和负债的入账价值，应当按照被合并方的原账面价值确认。

D. A公司支付的对价2 160万元与取得的甲公司净资产账面价值1 800万元之间差额360万元，应冲减资本公积；资本公积不足冲减时，冲减盈余公积。A公司支付的审计费应计入当期管理费用。

（3）A公司应将乙饭店、丙度假村、丁餐馆和戊旅行社纳入合并范围。己汽车修理公司不应纳入合并范围。

理由是：A公司拥有乙饭店80%的表决权资本，乙饭店属于A公司的子公司；A公司虽然在年初只拥有30%的表决权资本，但再投资后年末表决权资本为70%；A公司通过收购丁餐馆70%表决权资本，使丁餐馆成为A公司的子公司；A公司拥有戊旅行社80%的表决权资本，虽然该公司资不抵债，但A公司仍能控制戊旅行社，应将其纳入合并范围。

己汽车修理公司不属于A公司的子公司，不应将其纳入合并范围。

（4）A公司与己汽车修理公司不存在关联关系。理由是：A公司只拥有己汽车修理公司5%的表决权资本，不具有重大影响；虽然A公司的大部分出租汽车在该公司修理，但只是客户之间的关系，不存在关联关系。

（5）A公司在将丁公司纳入合并范围时，应将丁公司以美元列报的财务报表折算为人民币列报的财务报表。其折算方法是：企业对不处于

恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表进行折算时，对于资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算；对于利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。按照上述规定折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

（6）A公司对丁餐馆的合并属于非同一控制下的企业合并，因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。因此，在合并利润表中只反映8月份之后实现的净利润120万美元。

【案例7-3】 甲股份有限公司（以下简称甲公司）是一家从事能源化工生产的公司，S集团公司拥有甲公司72%的有表决权股份。甲公司分别在上海证券交易所和香港联交所上市，自20×8年1月1日起开始执行财政部发布的新企业会计准则体系。

（1）20×8年1月1日，甲公司与下列公司的关系及有关情况如下：

A公司。A公司的主营业务为制造合成纤维、树脂及塑料、中间石化产品及石油产品，注册资本为72亿元。甲公司拥有A公司80%的有表决权股份。

B公司。B公司系财务公司，主要负责甲公司及其子公司内部资金结算、资金的筹措和运用等业务，注册资本为34亿元。甲公司拥有B公司70%的有表决权股份。

C公司。C公司的注册资本为10亿元，甲公司对C公司的出资比例为50%，C公司所在地的国有资产经营公司对C公司的出资比例为50%。C公司所在地国有资产经营公司委托甲公司全权负责C公司日常的生产经营和财务管理，仅按出资比例分享C公司的利润或承担相应的亏损。

D公司。D公司的主营业务为生产和销售聚酯切片及聚酯纤维，注册资本为40亿元。甲公司拥有D公司42%的有表决权股份。D公司董事会由9名成员组成，其中5名由甲公司委派，其余4名由其他股东委派。D公司章程规定，该公司财务及生产经营的重大决策应由董事会成

员5人以上（含5人）同意方可实施。

E公司。E公司系境内上市公司，主营业务为石油开发和化工产品销售，注册资本为3亿元。甲公司拥有E公司26%的有表决权股份，是E公司的第一大股东。第二大股东和第三大股东分别拥有E公司20%、18%的有表决权股份。甲公司与E公司的其他股东之间不存在关联方关系。

F公司。F公司系中外合资公司，注册资本为88亿元，甲公司对F公司的出资比例为50%。F公司董事会由10名成员组成，甲公司与外方投资者各委派5名。F公司章程规定，公司财务及生产经营的重大决策应由董事会2/3以上的董事同意方可实施，公司日常生产经营管理由甲公司负责。

G公司。甲公司拥有G公司83%的有表决权股份。因G公司的生产工艺落后，难以与其他生产类似产品的企业竞争，G公司自20×6年以来一直亏损。截至20×8年12月31日，G公司净资产为负数；甲公司决定于20×9年对G公司进行技术改造。

H公司。H公司系境外公司，主营业务为原油及石油产品贸易，注册资本为2 000万美元。A公司拥有H公司70%的有表决权股份。

J公司。J公司的注册资本为2亿元。甲公司拥有J公司40%的有表决权股份，B公司拥有J公司30%的有表决权股份。

（2）按照公司发展战略规划，为进一步完善公司的产业链，优化产业结构，全面提升核心竞争力和综合实力，甲公司在20×8年进行了以下资本运作：

20×8年5月，甲公司增发12亿股A股股票，每股面值为1元、发行价为5元。甲公司以增发新股筹集的资金购买乙公司全部股权，实施对乙公司的吸收合并。乙公司为S集团公司的全资子公司。20×8年3月31日，乙公司资产的账面价值为100亿元，负债的账面价值为60亿元；国内评估机构以20×8年3月31日为评估基准日，对乙公司进行评估所确定的资产的价值为110亿元，负债的价值为60亿元。

甲公司与S集团公司签订的收购合同中规定，收购乙公司的价款为56亿元。20×8年5月31日，甲公司向S集团公司支付了购买乙公司的价款56亿元，并于20×8年7月1日办理完毕吸收合并乙公司的全部手续。

20×8年7月，为拓展境外销售渠道，甲公司与境外丙公司签订合同，以6000万美元购买丙公司全资子公司丁公司的全部股权，使丁公司成为甲公司的全资子公司。丁公司主要从事原油、成品油的储运、中转业务。20×8年6月30日，丁公司资产的账面价值为20 000万美元，负债的账面价值为15 000万美元；丁公司资产的公允价值为20 500万美元，负债的公允价值为15 000万美元。

20×8年8月20日，甲公司向丙公司支付了收购价款6 000万美元，当日美元对人民币汇率为1∶8.2。20×8年9月15日，甲公司办理完毕丁公司股权转让手续。

S集团公司与丙公司不存在关联方关系。

假定：资料（1）中所述的甲公司与其他公司的关系及有关情况，除资料（2）所述之外，20×8年度未发生其他变动；除资料（1）、（2）所述外，不考虑其他因素。

分析

（1）应纳入甲公司20×8年度合并财务报表合并范围的公司有：A公司、B公司、C公司、D公司、G公司、H公司、J公司；不应纳入合并范围的公司有：E公司、F公司。

应纳入合并范围的理由：

A公司：甲公司拥有A公司80%的有表决权股份。

B公司：甲公司拥有B公司70%的有表决权股份。

C公司：甲公司接受委托全权负责C公司的生产经营和财务管理。

D公司：甲公司在D公司董事会中委派有多数成员，能够控制D公司的财务及生产经营重大决策。

G公司：甲公司拥有G公司83%的有表决权股份。

H公司：甲公司间接拥有H公司70%的有表决权股份。

J公司：甲公司直接和间接合计拥有J公司70%的有表决权股份。

不应纳入合并范围的理由：

E公司：甲公司拥有E公司26%的有表决权股份，且不能通过其他方式控制E公司财务和经营政策。

F公司：甲公司对F公司的出资比例为50%，且不能通过其他方式控制F公司财务和经营政策。

（2）甲公司收购乙公司属于同一控制下的企业合并。

理由：甲公司与乙公司在合并前同受S集团公司控制。

（3）甲公司吸收合并乙公司的合并日为20×8年7月1日。

甲公司对于合并日所取得的乙公司资产、负债应当按照其在乙公司的原账面价值确认。

甲公司对于合并日取得的乙公司净资产账面价值与其支付的收购价款之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（4）甲公司收购丁公司属于非同一控制下的企业合并。

理由：甲公司与丁公司在合并前不受同一方最终控制。

（5）甲公司应当将丁公司购买日至报告期末的收入、费用、利润和现金流量分别纳入甲公司20×8年度合并利润表和合并现金流量表。

【案例7-4】 C股份有限公司（本题下称“C公司”）为上市公司，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。相关资料如下：

（1）20×7年1月1日，C公司以银行存款11 000万元，自D公司购入X公司80%的股份。D公司系C公司的母公司的全资子公司。

X公司20×7年1月1日股东权益总额为15 000万元，其中股本为8 000万元、资本公积为3 000万元、盈余公积为2 600万元、未分配利润为1 400万元。

X公司20×7年1月1日可辨认净资产的公允价值为17 000万元。

（2）X公司20×7年实现净利润2 500万元，提取盈余公积250万元。当年购入的可供出售金融资产因公允价值上升确认资本公积300万元。

20×7年，X公司从C公司购进A商品400件，购买价格为每件2万元。C公司A商品每件成本为1.5万元。

20×7年，X公司对外销售A商品300件，每件销售价格为2.2万元；年末结存A商品100件。

20×7年12月31日，A商品每件可变现净值为1.8万元；X公司对A商品计提存货跌价准备20万元。

（3）X公司20×8年实现净利润3 200万元，提取盈余公积320万元，分配现金股利2 000万元。20×8年，X公司出售可供出售金融资产而转出20×7年确认的资本公积120万元，因可供出售金融资产公允

价值上升确认资本公积150万元。

20×8年，X公司对外销售A商品20件，每件销售价格为1.8万元。

20×8年12月31日，X公司年末存货中包括从C公司购进的A商品80件，A商品每件可变现净值为1.4万元。A商品存货跌价准备的期末余额为48万元。

要求：

(1) 编制C公司购入X公司80%股权的会计分录。

(2) 编制C公司20×7年度合并财务报表时与内部商品销售相关的抵销分录。

(3) 编制C公司20×7年度合并财务报表时对X公司长期股权投资的调整分录及相关的抵销分录。

(4) 编制C公司20×8年度合并财务报表时与内部商品销售相关的抵销分录。

(5) 编制C公司20×8年度合并财务报表时对X公司长期股权投资的调整分录及相关的抵销分录。

分析 本案例涉及长期股权投资及合并财务报表的相关账户调整。

(1) 20×7年1月1日编制C公司购入X公司80%股权的会计分录：

借：长期股权投资(150 000 000×80%)　120 000 000

　贷：银行存款　110 000 000

　　资本公积　10 000 000

(2) 编制C公司20×7年度合并财务报表时与内部商品销售相关的抵销分录：

借：营业收入　8 000 000

　贷：营业成本　8 000 000

借：营业成本　500 000

　贷：存货(100×5 000)　500 000

借：存货——存货跌价准备　200 000

　贷：资产减值损失(100×2 000)　200 000

(3) 编制C公司20×7年度合并财务报表时对X公司长期股权投资的调整分录及相关的抵销分录。

A. 调整分录：

借：长期股权投资　　20 000 000

　贷：投资收益(25 000 000×80%)　　20 000 000

借：长期股权投资　　2 400 000

　贷：资本公积(3 000 000×80%)　　2 400 000

B. 抵销分录：

借：股本　　80 000 000

　资本公积（30 000 000+3 000 000）　　33 000 000

　盈余公积（26 000 000+25 000 000×10%）　　28 500 000

　未分配利润（14 000 000+25 000 000×90%）　　36 500 000

　贷：长期股权投资(120 000 000+20 000 000+2 400 000)　　142 400 000

　　少数股东权益(178 000 000×20%)　　35 600 000

借：投资收益(25 000 000×80%)　　20 000 000

　少数股东损益(25 000 000×20%)　　5 000 000

　未分配利润——年初数　　14 000 000

　贷：提取盈余公积(25 000 000×10%)　　25 00 000

　　向投资者分配利润　　0

【案例 7-5】 甲股份有限公司（本题下称“甲公司”）为上市公司，20×8 年企业合并、长期股权投资有关资料如下：

（1）20×8 年 1 月 20 日，甲公司与乙公司签订购买乙公司持有的丙公司（非上市公司）60%股权的合同。合同规定：以丙公司 20×8 年 5 月 30 日评估的可辨认净资产价值为基础，协商确定对丙公司 60%股权的购买价格；合同经双方股东大会批准后生效。

购买丙公司 60%股权时，甲公司与乙公司不存在关联方关系。

（2）购买丙公司 60%股权的合同执行情况如下：

A. 20×8 年 3 月 15 日，甲公司和乙公司分别召开股东大会，批准通过了该购买股权的合同。

B. 以丙公司 20×8 年 5 月 30 日净资产评估值为基础，经调整后丙公司 20×8 年 6 月 30 日的资产负债表各项目的数据如下：

表 7-1　　资产负债表

公司名称：丙公司　　20×8 年 6 月 30 日　　单位：人民币万元

项　　目	账面价值	公允价值
资产：		
固定资产	2 400	4 800
无形资产	1 600	2 400
资产合计	11 200	14 400
负债和股东权益：		
负债合计	4 400	4 400
股本	2 000	
资本公积	3 000	
盈余公积	400	
未分配利润	1 400	
股东权益合计	6 800	10 000

上表中固定资产为一栋办公楼，预计该办公楼自 20×8 年 6 月 30 日起剩余使用年限为 20 年、净残值为 0，采用年限平均法计提折旧；上表中无形资产为一项土地使用权，预计该土地使用权自 20×8 年 6 月 30 日起剩余使用年限为 10 年、净残值为 0，采用直线法摊销。假定该办公楼和土地使用权均为管理使用。

C. 经协商，双方确定丙公司 60%股权的价格为 7 000 万元，甲公司以一项固定资产和一项土地使用权作为合并对价。甲公司作为对价的固定资产 20×8 年 6 月 30 日的账面原价为 2 800 万元，累计折旧为 600 万元，计提的固定资产减值准备为 200 万元，公允价值为 4 000 万元；作为对价的土地使用权 20×8 年 6 月 30 日的账面原价为 2 600 万元，累计摊销为 400 万元，计提的无形资产减值准备为 200 万元，公允价值为 3 000 万元。

20×8 年 6 月 30 日，甲公司以银行存款支付购买股权过程中发生的评估费用 120 万元、咨询费用 80 万元。

D. 甲公司和乙公司均于 20×8 年 6 月 30 日办理完毕上述相关资产的产权转让手续。

E. 甲公司于 20×8 年 6 月 30 日对丙公司董事会进行改组，并取得控制权。

（3）丙公司 20×8 年实现损益等有关情况如下：20×8 年度下半年

丙公司实现净利润500万元，当年提取盈余公积100万元，未对外分配现金股利。

(4) 20×8年，丙公司从甲公司购进A商品400件，购买价格为每件2万元。甲公司A商品每件成本为1.5万元。20×8年，丙公司对外销售A商品300件，每件销售价格为2.2万元；年末结存A商品100件。

20×8年12月31日，A商品每件可变现净值为1.8万元；丙公司对A商品计提存货跌价准备20万元。

(5) 20×8年7月1日，甲公司经批准发行5年期一次还本、分期付息的公司债券2 000万元，债券利息在次年1月3日支付，票面利率为年利率6%。假定债券发行时的市场利率为5%。甲公司该批债券实际发行价格为2 086.54万元。同日丙公司购入甲公司发行的50%的债券。

分析　根据资料(1)和(2)，可判断甲公司购买丙公司60%股权属于非同一控制下的企业合并，因为在购买股权时甲公司与乙公司不存在关联方关系。

(1) 计算甲公司该企业合并的成本、甲公司转让作为对价的固定资产和无形资产对20×8年度损益的影响金额。

甲企业的合并成本＝4 000＋3 000＋120＋80＝7 200(万元)

固定资产转让损益＝4 000－(2 800－600－200)＝2 000(万元)

无形资产转让损益＝3 000－(2 600－400－200)＝1 000(万元)

(2) 根据资料计算甲公司对丙公司长期股权投资的入账价值并编制相关会计分录。

甲公司对丙公司长期股权投资的入账价值为7 200万元。

借：固定资产清理	20 000 000	
累计折旧	6 000 000	
固定资产减值准备	2 000 000	
贷：固定资产		28 000 000
借：长期股权投资	72 000 000	
累计摊销	4 000 000	
无形资产减值准备	2 000 000	
贷：固定资产清理		20 000 000
无形资产		26 000 000
银行存款		2 000 000
营业外收入		30 000 000

购买日计算商誉＝7 200－10 000×60%＝1 200(万元)

3. 甲公司20×8年12月31日合并财务报表的调整分录、抵销分录如下。

A. 调整分录：

借：固定资产(48 000 000－2 400)　24 000 000
　　无形资产(24 000 000－16 000 000)　8 000 000
　贷：资本公积　32 000 000
借：管理费用　1 000 000
　贷：固定资产——累计折旧(24 000 000÷20÷2)　600 000
　　无形资产——累计摊销(8 000 000÷10÷2)　400 000

B. 调整分录：

借：长期股权投资[(5 000 000－1 000 000)×60%]　2 400 000
　贷：投资收益　2 400 000

调整后的长期股权投资＝7 200＋240＝7 440(万元)

C. 抵销分录：

借：股本　20 000 000
　　资本公积(30 000 000＋32 000 000)　62 000 000
　　盈余公积 (4 000 000＋1 000 000)　5 000 000
　　未分配利润[14 000 000＋(5 000 000－1 000 000)－1 000 000]　17 000 000
　　商誉[74 400 000－(20 000 000＋62 000 000＋5 000 000＋17 000 000)×60%]　12 000 000
　贷：长期股权投资　74 400 000
　　少数股东权益[(20 000 000＋62 000 000＋5 000 000＋17 000 000)×40%]　41 600 000
借：投资收益[(5 000 000－1 000 000)×60%]　2 400 000
　　少数股东损益[(5 000 000－1 000 000)×40%]　1 600 000
　　未分配利润——年初　14 000 000
　贷：提取盈余公积　1 000 000
　　未分配利润　17 000 000

借：营业收入(400×20 000)　　8 000 000
　贷：营业成本　　8 000 000
借：营业成本[100×(20 000－15 000)]　　500 000
　贷：存货　　500 000
借：存货——存货跌价准备　　200 000
　贷：资产减值损失　　200 000

实际利息＝1043.27×5%÷2＝26.08(万元)

应付利息＝1000×6%÷2＝30(万元)

注意：这里的利率是年利率，在计算利息时，要折成半年的利率。

利息调整＝3.92(万元)

借：应付债券(10 432 700－39 200)　　10 393 500
　贷：持有至到期投资　　10 393 500
借：投资收益　　260 800
　贷：财务费用　　260 800
借：应付利息　　300 000
　贷：应收利息　　300 000

【案例 7－6】 G公司为P公司的母公司，20×7年至20×9年，G公司和P公司之间发生的交易或事项如下：

(1) 20×7年6月30日，G公司以688万元的价格从P公司购入一台管理用设备；该设备于当日收到并投入使用。该设备在P公司的原价为700万元，预计使用年限为10年，已经使用2年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，已经计提折旧140万元，为计提减值准备。G公司预计该设备尚可使用8年，预计净残值为0，仍采用年限平均法计提折旧。20×7年，G公司向P公司销售M产品100台，每台售价5万元，价款已经存入银行。M产品每台成本3万元，未计提存货跌价准备。20×7年，P公司从G公司购入的M产品对外售出40台，其余部分形成期末存货。

20×7年年末，P公司进行存货检查时发现，因市价下跌，库存M产品的可变现净值下降至280万元。P公司按单个存货项目计提存货跌价准备；存货跌价准备在结转销售成本时结转。

(2) 20×8年，G公司向P公司销售N产品50台，每台售价8万元，价款已经存入银行。N产品每台成本6万元，未计提存货跌价准

备。20×8年，P公司对外销售M产品30台，N产品40台，其余部分形成期末存货。

20×8年年末，P公司进行存货检查时发现，因市价持续下跌，库存M产品和N产品的可变现净值分别下降至100万元和40万元。

(3) 20×9年3月25日，G公司将从P公司购入的管理用设备以650万元的价格对外销售，同时发生清理费用20万元。

20×9年，P公司将从G公司购入的N产品全部对外售出，购入的M产品对外售出15台，其余M产品15台形成期末存货。

20×9年年末，P公司进行存货检查时发现，因市价回升，库存M产品的可变现净值上升至80万元。

其他资料如下：

(1) 除P公司外，G公司没有其他纳入合并范围的子公司。

(2) G公司与P公司之间的产品销售价格均为不含增值税的公允价格。

(3) 所得税税率为25%。

分析 本案例属于母公司编制合并财务报表时对内部销售产品的抵销处理的情况。

(1) 20×7年编制合并财务报表时的抵销分录如下。

A. 内部固定资产交易的抵销分录：

借：营业外收入(6 880 000－7 000 000×80%) 1 280 000
　　贷：固定资产——原价 1 280 000
借：固定资产——累计折旧(1 280 000÷8×6÷12) 80 000
　　贷：管理费用 80 000

B. 内部存货交易的抵销：

借：营业收入 5 000 000
　　贷：营业成本 5 000 000
借：营业成本[(50 000－30 000)×(100－40)] 1 200 000
　　贷：存货 1 200 000
借：存货——存货跌价准备(60×50 000－2 800 000) 200 000
　　贷：资产减值损失 200 000

(2) 20×8 年编制合并财务报表的抵销分录如下。

A. 内部固定资产交易的抵销：

借：未分配利润——年初　　1 280 000

　贷：固定资产——原价　　1 280 000

借：固定资产——累计折旧　　80 000

　贷：未分配利润——年初　　80 000

借：固定资产——累计折旧　　160 000

　贷：管理费用　　160 000

B. 内部销售存货的抵销。

a. 抵销 M 产品的影响：

借：未分配利润——年初　　1 200 000

　贷：营业成本　　1 200 000

借：营业成本(20 000×30)　　600 000

　贷：存货　　600 000

借：存货——存货跌价准备　　200 000

　贷：未分配利润——年初　　200 000

借：存货——存货跌价准备(50 000×30－1 000 000－200 000)　　300 000

　贷：资产减值损失　　300 000

b. 抵销 N 产品的影响：

借：营业收入 (50×80 000)　　4 000 000

　贷：营业成本　　4 000 000

借：营业成本[(10×(80 000－60 000)]　　200 000

　贷：存货　　200 000

借：存货——存货跌价准备[60 000×10－(80 000×10)－400 000]　　200 000

　贷：资产减值损失　　200 000

(3) 20×9 年编制合并财务报表时的抵销分录。

A. 内部固定资产交易的抵销：

借：未分配利润——年初　　1 280 000

　贷：营业外收入　　1 280 000

借：营业外收入　　240 000

　贷：未分配利润——年初　　240 000

借：营业外收入　　40 000
　贷：管理费用　　40 000

B. 内部产品交易的抵销。

a. 对 M 产品的抵销：

借：未分配利润——年初　　600 000
　贷：营业成本　　600 000
借：营业成本　　300 000
　贷：存货　　300 000
借：存货——存货跌价准备　　500 000
　贷：未分配利润——年初　　500 000
借：资产减值损失　　500 000
　贷：存货——存货跌价准备　　500 000

b. 对 N 产品的抵销：

借：未分配利润——年初　　200 000
　贷：营业成本　　200 000
借：存货——存货跌价准备　　200 000
　贷：未分配利润——年初　　200 000
借：资产减值损失　　200 000
　贷：存货——存货跌价准备　　200 000

(4) 确认 M 存货未实现内部交易损益的递延所得税影响。

(1) 20×7 年：

借：递延所得税资产　　250 000
　贷：所得税费用　　250 000

(2) 20×8 年：

借：递延所得税资产　　250 000
　贷：未分配利润——年初　　250 000
借：所得税费用　　225 000
　贷：递延所得税资产　　225 000

(3) 20×9 年：

借：递延所得税资产　　225 000
　贷：未分配利润——年初　　225 000
借：所得税费用　　150 000
　贷：递延所得税资产　　150 000

【案例 7-7】 A 公司于 20×6 年 12 月 31 日从证券市场上购入 B 公司 80%的股份，实际支付价款 900 万元，此时 B 公司的所有者权益如下：股本 800 万元，资本公积 100 万元，盈余公积为 40 万元，未分配利润为 160 万元。假设 B 公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相同，而且此合并属于非同一控制下的企业合并。公司其他情况如下：

(1) 20×7 年，当年 B 公司实现净利润 200 万元。

(2) 20×8 年 4 月 19 日，B 公司董事会提出 20×7 年度利润分配方案：按净利润的 10%提取法定盈余公积，分配现金股利 80 万元，分配股票股利 90 万元（按面值发行），20×8 年 5 月 10 日，B 公司股东大会决定增发现金股利 20 万元，其他利润分配方案与董事会一致，并于当年执行了该方案。

(3) 20×8 年，B 公司实现净利润 220 万元。

(4) 20×9 年 4 月 20 日，B 公司董事会提出如下 20×8 年度利润分配方案如下：按净利润的 10%提取法定盈余公积，5%提取法定公益金，分配现金股利 80 万元，该方案于当年的 5 月 15 日被股东大会批准通过。

(5) B 公司的年度财务会计报告均于次年 4 月 20 日批准报出，于 4 月 29 日正式报出。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并，编制合并财务报表时长期股权投资与所有者权益抵销的情况。

1. 20×7 年抵销分录：

(1) A 公司的长期股权投资与 B 公司所有者权益的抵销：

借：	股本	8 000 000	
	资本公积	1 000 000	
	盈余公积（400 000＋2 000 000×10%）	600 000	
	年末未分配利润（1 600 000＋2 000 000×90%）	3 400 000	
	商誉	200 000	
贷：	长期股权投资(9 000 000＋2 000 000×80%)		10 600 000
	少数股东权益[(8 000 000＋1 000 000＋600 000＋3 400 000)×20%]		2 600 000

(2) A公司的投资收益与B公司的利润分配的抵销：

借：投资收益(2 000 000×80%)	1 600 000	
少数股东收益(2 000 000×20%)	400 000	
年初未分配利润	1 600 000	
贷：提取盈余公积(2 000 000×10%)		200 000
应付利润		0
年末未分配利润		3 400 000

2. 20×8年抵销分录

(1) A公司的长期股权投资与B公司所有者权益的抵销：

借：股本(8 000 000+900 000)	8 900 000	
资本公积	1 000 000	
盈余公积(600 000+2 200 000×10%)	820 000	
年末未分配利润(3 400 000+2 200 000×90%−1 000 000−900 000)	3 480 000	
商誉	200 000	
贷：长期股权投资(10 600 000−1 000 000×80%+2 200 000×80%)		11 560 000
少数股东权益[(8 900 000+1 000 000+820 000+3 480 000)×20%]		2 840 000

(2) A公司的投资收益与B公司的利润分配的抵销：

借：投资收益(2 200 000×80%)	1 760 000	
少数股东收益(2 200 000×20%)	440 000	
年初未分配利润	3 400 000	
贷：提取盈余公积(2 200 000×10%)		220 000
应付利润(1 000 000+900 000)		1 900 000
年末未分配利润		3 480 000

【案例7-8】 甲上市公司为扩大生产经营规模，实现生产经营的互补，20×8年1月合并了乙公司。甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。除特别注明外，产品销售价格均为不含增值税的公允价值。有关情况如下：

（1）20×8年1月1日，甲公司通过发行2 000万普通股（每股面值1元，市价为4.2元）取得了乙公司80%的股权，并于当日开始对乙公司的生产经营决策实施控制。

A. 合并前，甲、乙公司之间不存在任何关联方关系。

B. 20×8年1月1日，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，可辨认净资产公允价值及账面价值的总额均为9 000万元（见乙公司所有者权益简表）。

C. 乙公司20×8年实现净利润900万元，除实现净利润外，未发生其他影响所有者权益变动的交易或事项，当年度也未向投资者分配利润。20×8年12月31日所有者权益总额为9 900万元（见乙公司所有者权益简表）。

表7-2　　单位：人民币万元

项　目	20×8年1月1日	20×8年12月31日
实收资本	4 000	4 000
资本公积	2 000	2 000
盈余公积	1 000	1 090
未分配利润	2 000	2 810
合　计	9 000	9 900

（2）20×8年，甲、乙公司发生的内部交易或事项如下：

A. 2月15日，甲公司以每件4万元的价格自乙公司购入200件A商品，款项于6月30日支付，乙公司A商品的成本为每件2.8万元。至20×8年12月31日，该批商品已售出80%，销售价格为每件4.3万元。

B. 4月26日，乙公司以面值公开发行一次还本付息的企业债券，甲公司购入600万元，取得后作为持有至到期投资核算（假定甲公司及乙公司均未发生与该债券相关的交易费用）因实际利率与票面利率相差较小，甲公司采用票面利率来计算确认20×8年利息收入23万元，计入持有至到期投资账面价值。

乙公司将与该债券相关的利息支出计入财务费用，其中与甲公司所持有部分相对应的金额为23万元。

C. 6月29日，甲公司出售一件产品给乙公司作为管理用固定资产使用，该产品在甲公司的成本为600万元，销售给乙公司的售价为720

万元，乙公司取得该固定资产后，预计使用年限为10年，按照年限平均法计提折旧，预计净残值为0，假定税法规定的折旧年限、折旧方法及净残值与会计规定相同。

至20×8年12月31日，乙公司尚未支付该购入设备款，甲公司对该项应收账款计提坏账准备36万元。

D. 1月1日，甲公司与乙公司签订协议，自当日起有偿使用乙公司的某块场地，使用期1年，使用费用为60万元，款项于当日支付，乙公司不提供任何后续服务。

甲公司将该使用费作为管理费用核算。乙公司将该使用费收入全部作为其他业务收入。

E. 甲公司于20×8年12月26日与乙公司签订商品购销合同，并于当日支付合同预付款180万元。至20×8年12月31日，乙公司尚未供货。

(3) 其他有关资料。

A. 不考虑甲公司发行股票过程中的交易费用。

B. 甲、乙公司均按照净利润的10%提取法定盈余公积。

C. 本案例中涉及的有关资产均未出现减值迹象。

D. 本案例中甲公司及乙公司均采用资产负债表债务法核算所得税费用，编制合并财务报表时，对于与抵销的内部交易相关的递延所得税，不要求进行调整。

分析 因为甲、乙公司在合并前不存在任何关联方关系，本案例属于非同一控制下企业合并。

1. 对长期股权投资的处理

在非同一控制下取得的长期股权投资，合并方对发行权益性证券作为合并对价的，以其公允价值作为合并成本，超出被合并方可辨认净资产公允价值份额的，不进行调整，在编制合并报表时作为商誉。所以长期股权投资的初始投资成本为8 400万元(2 000×4.2)，会计分录如下：

借：长期股权投资	84 000 000	
贷：股本		20 000 000
资本公积——股本溢价		64 000 000

甲公司对乙公司的长期股权投资采用成本法核算，20×7年年末长期股权投资的账面价值仍为8 400万元。

借：长期股权投资——乙公司(损益调整)
　　(9 000 000×80%)　　7 200 000
　贷：投资收益　　7 200 000

2. 编制合并财务报表时的抵销分录

(1) 借：营业收入　　8 000 000
　　贷：营业成本　　7 520 000
　　存货(2 400 000×20%)　　480 000

(2) 借：应付债券　　6 230 000
　　贷：持有至到期投资　　6 230 000
　借：投资收益　　230 000
　　贷：财务费用　　230 000

(3) 借：营业收入　　7 200 000
　　贷：营业成本　　6 000 000
　　固定资产　　1 200 000
　借：固定资产　　60 000
　　贷：管理费用　　60 000
　借：应付账款(7 200 000×1.17)　　8 424 000
　　贷：应收账款　　8 424 000
　借：应收账款　　360 000
　　贷：资产减值损失　　360 000

(4) 借：营业收入　　600 000
　　贷：管理费用　　600 000

(5) 借：预收款项　　1 800 000
　　贷：预付款项　　1 800 000

(6) 长期股权投资与所有者权益的抵销：
　借：实收资本　　40 000 000
　　资本公积　　20 000 000
　　盈余公积　　10 900 000
　　未分配利润　　28 100 000
　　商誉(84 000 000－90 000 000×80%)　　12 000 000
　贷：长期股权投资(84 000 000＋7 200 000)　　91 200 000
　　少数股东权益(99 000 000×20%)　　19 800 000

(7) 投资收益与利润分配的抵销：

借：投资收益　　7 200 000

　　少数股东损益　　1 800 000

　　未分配利润——年初　　20 000 000

　贷：提取盈余公积　　900 000

　　未分配利润　　28 100 000

【案例 7-9】 甲公司于 20×8 年年初以货币资金 3 500 万元取得了乙公司 30%的所有者权益，乙公司在该日的可辨认净资产的公允价值是 11 000 万元。假定不考虑所得税的影响。甲公司和乙公司均按净利润的 10%提取法定盈余公积。乙公司在 20×8 年年初和 20×9 年年初的资产负债表各项目的账面价值和公允价值资料如表 7-3 所示。

表 7-3　　乙公司资料表

项　目	20×8 年 1 月 1 日		20×9 年 1 月 1 日	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
货币资金和应收款项	2 000	2 000	2 200	2 200
存货	3 000	3 000	3 200	3 200
固定资产	6 000	6 200	6 400	6 700
长期股权投资	2 000	2 000	1 500	1 500
应收账款	1 200	1 200	1 400	1 400
短期借款	1 000	1 000	300	300
股本	5 000	5 000	5 000	5 000
资本公积	2 000	2 200	2 000	2 300
盈余公积	380	380	460	460
未分配利润	3 240	3 240	4 140	4 140
所有者权益合计	10 800	11 000	11 600	11 900

20×8 年年初，乙公司除一项固定资产的公允价值与其账面价值不同外，其他资产和负债的公允价值与账面价值相等。该固定资产的公允价值为 300 万元，账面价值为 100 万元，按 10 年，采用年限平均法计提折旧，无残值。

乙公司于 20×8 年度实现净利润 800 万元，没有支付股利，没有发生资本公积变动的业务。

20×9 年年初，甲公司以货币资金 5 000 万元进一步取得乙公司 40%的股权，并取得了控制权。乙公司除一项固定资产的公允价值与其

账面价值不同外，其他资产和负债的账面价值与公允价值相等。该固定资产的公允价值为390万元，账面价值为90万元，按9年、采用年限平均法计提折旧，无残值。

甲公司和乙公司属于非同一控制下的子公司。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并，编制合并财务报表进行抵销的情况。

1. 对初始长期股权投资的处理

(1) 20×8年年初：

借：长期股权投资　　35 000 000

　贷：银行存款　　35 000 000

(2) 20×8年年末：

借：长期股权投资{[8 000 000－(3 000 000－1 000 000)÷10]×30%}　　2 340 000

　贷：投资收益　　2 340 000

(3) 20×9年年初：

借：长期股权投资　　50 000 000

　贷：银行存款　　50 000 000

2. 对追加投资的处理

借：盈余公积　　234 000

　利润分配——未分配利润　　2 106 000

　贷：长期股权投资　　2 340 000

3. 确认商誉

原持有30%股份应确定的商誉＝3 500－11 000×30%＝200(万元)

进一步取得的40%股份应确定的商誉＝5 000－11 900×40%＝240(万元)

甲公司对乙公司投资形成的商誉＝200＋240＝440(万元)

4. 编制合并报表对个别报表的调整

借：固定资产　　3 000 000

　贷：资本公积　　3 000 000

借：长期股权投资　　2 340 000

　贷：盈余公积　　234 000

　　利润分配——未分配利润　　2 106 000

借：长期股权投资［(119 000 000－110 000 000)×30%－2 340 000］ 360 000

贷：资本公积 360 000

5. 其他合并抵销分录

借：股本 50 000 000

资本公积 23 000 000

盈余公积 4 600 000

未分配利润 41 400 000

商誉 4 400 000

贷：长期股权投资(35 000 000＋50 000 000＋2 340 000＋360 000) 87 700 000

少数股东权益 35 700 000

【案例 7－10】 甲股份有限公司（本题下称“甲公司”）为上市公司。为提高市场占有率及实现多元化经营，甲公司在 20×8 年进行了一系列投资和资本运作。

(1) 甲公司于 20×8 年 3 月 2 日与乙公司的控股股东 A 公司签订股权转让协议，主要内容如下：

A. 以乙公司 20×8 年 3 月 1 日经评估确认的净资产为基础，甲公司定向增发本公司普通股股票给 A 公司，A 公司以其所持有乙公司 80%的股权作为支付对价。

B. 甲公司定向增发的普通股股数以协议公告前一段合理时间内公司普通股股票的加权平均股价每股 15.40 元为基础计算确定。

C. A 公司取得甲公司定向增发的股份当日即撤出其原派驻乙公司的董事会成员，由甲公司对乙公司董事会进行改组。

(2) 上述协议经双方股东大会批准后，具体执行情况如下：

A. 经评估确定，乙公司可辨认净资产于 20×8 年 3 月 1 日的公允价值为 9 625 万元。

B. 经相关部门批准，甲公司于 20×8 年 5 月 31 日向 A 公司定向增发 500 万股普通股股票（每股面值 1 元），并于当日办理了股权登记手续。A 公司拥有甲公司发行在外普通股的 8.33%.

20×8 年 5 月 31 日，甲公司普通股收盘价为每股 16.60 元。

C. 甲公司为定向增发普通股股票，支付佣金和手续费 100 万元；

对乙公司资产进行评估发生评估费用 6 万元。相关款项已通过银行存款支付。

D. 甲公司于 20×8 年 5 月 31 日向 A 公司定向发行普通股股票后，即对乙公司董事会进行改组。改组后乙公司的董事会由 9 名董事组成，其中甲公司派出 6 名，其他股东派出 1 名，其余 2 名为独立董事。

乙公司章程规定，其财务和生产经营决策须由董事会半数以上成员表决通过。

E. 20×8 年 5 月 31 日，以 20×8 年 3 月 1 日评估确认的资产、负债价值为基础，乙公司可辨认资产、负债的公允价值及其账面价值如表 7－4 所示。

表 7－4　　资产负债表

编制单位：乙公司　　20×8 年 5 月 31 日　　单位：人民币万元

项　　目	账面价值	公允价值
资产：		
货币资金	900	900
应收账款	3 400	3 400
存货	2 900	2 900
固定资产	4 200	6 300
无形资产	1 000	2 500
资产合计	12 400	16 000
负债：		
短期借款	1 500	1 500
应收账款	2 600	2 600
长期借款	1 900	1 900
负债合计	6 000	6 000
所有者权益：		
实收资本	2 000	
资本公积	1 000	
盈余公积	430	

乙公司固定资产原取得成本为 6 000 万元，预计使用年限为 30 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧，至合并日（或购买日）已使用 9 年，未来仍可使用 21 年，折旧方法及预计净残值不变。

乙公司无形资产原取得成本为 1 500 万元，预计使用年限为 15 年，预计净残值为 0，采用直接法摊销，至合并（或购买日）已使用 5 年，未来仍可使用 10 年，摊销方法及预计净残值不变。

假定乙公司的固定资产、无形资产均为管理使用；固定资产、无形资产的折旧（或摊销）年限、折旧（或摊销）方法及预计净残值均与税法规定一致。

（3）20×8 年 6 月至 12 月间，甲公司和乙公司发生了以下交易或事项：

A. 20×8 年 6 月，甲公司将本公司生产的某产品销售给乙公司，售价为 120 万元，成本为 80 万元。乙公司取得后作为管理用固定资产并于当月投入使用，预计使用年限为 10 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。假定该项固定资产的折旧方法、折旧年限及预计净残值均符合税法规定。

B. 20×8 年 7 月，甲公司将本公司的某项专利权以 80 万元的价格转让给乙公司，该专利权在甲公司的取得成本为 60 万元，原预计使用年限为 10，至转让时已摊销 5 年。乙公司取得该专利权后作为管理用无形资产使用，尚可使用年限 5 年。甲公司和乙公司对该无形资产均采用直线法摊销，预计净残值为 0。假定该无形资产的摊销方法、摊销年限和预计净残值均与税法规定一致。

C. 20×8 年 11 月，乙公司将其生产的一批产品销售给甲公司，售价为 62 万元，成本为 46 万元。至 20×8 年 12 月 31 日，甲公司将该批产品中的一半出售给外部独立第三方，售价为 37 万元。

D. 至 20×8 年 12 月 31 日，甲公司尚未收回对乙公司销售产品及转让专利权的款项合计 200 万元。甲公司对该应收债权计提了 10 万元坏账准备。假定税法规定甲公司计提的坏账准备不得在税前扣除。

（4）除对乙公司投资外，20×8 年 1 月 2 日，甲公司与 B 公司签订协议，受让 B 公司所持丙公司 30%的股权，转让价格 300 万元，取得投资时丙公司可辨认净资产公允价值和账面价值均为 920 万元。取得该项股权后，甲公司在丙公司董事会中派有 1 名成员。参与丙公司的财务和生产经营决策。

20×8 年 2 月，甲公司将本公司生产的一批产品销售给丙公司，售价为 68 万元，成本为 52 万元。至 20×8 年 12 月 31 日，该批产品仍未对外部独立第三方销售。

丙公司 20×8 年度实现净利润 160 万元。

(5) 其他有关资料如下：

A. 甲公司与 A 公司在交易前不存在任何关联方关系，合并前甲公司与乙公司未发生任何交易。甲公司取得丙公司股权前，双方未发生任何交易。甲公司与乙公司、丙公司采用的会计政策相同。

B. 不考虑增值税；各公司适用的所得税税率均为 25%，预计在未来期间不会发生变化；预计未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

C. A 公司对出售乙公司股权选择采用免税处理。乙公司各项可辨认资产、负债在合并前账面价值与其计税基础相同。

D. 除给定情况外，假定涉及的有关资产均未发生减值，相关交易或事项均为公允交易，且均具有重要性。

E. 甲公司拟长期持有乙公司和丙公司的股权，没有计划出售。

F. 甲公司和乙公司均按净利润的 10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。

表 7-5　　资产负债表

20×8 年 12 月 31 日　　单位：人民币万元

项　　目	甲公司	乙公司
资产：		
货币资金	5 000	1 200
应收账款	7 000	3 600
存货	6 300	2 800
长期股权投资	10 300	0
固定资产	9 400	4 300
无形资产	2 800	1 520
商誉		
递延所得税资产	220	30
资产总计	40 920	13 450
负债：		
短期借款	3 200	1 700
应付账款	5 000	2 800
长期借款	2 400	1 900

（续表）

项　　目	甲公司	乙公司
递延所得税负债	200	50
负债合计	10 800	6 450
所有者权益：		
股本	6 000	2 000
资本公积	8 000	1 000
盈余公积	1 800	490
未分配利润	14 320	3 510
归属于母公司所有者权益合计		
少数股东权益		
股东权益合计	30 120	7 000
负债和股东权益总计	40 920	13 450

表 7-6　　利　润　表

20×8 年　　单位：人民币万元

项　　目	甲公司	乙公司（1～5 月）	乙公司（6～12 月）
一、营业收入	25 000	4 000	8 000
减：营业利润	18 000	2 600	5 600
销售费用	900	240	500
管理费用	1 000	300	720
财务费用	600	100	160
资产减值损失	800	50	80
加：投资收益	200	0	0
二、营业利润	3 900	710	940
加：营业外收入	400	50	200
减：营业外支出	240	0	340
三、利润总额	6 040	760	800
减：所得税费用	1 200	200	200
四、净利润	2 860	560	600
其中：被合并方在合并前实现的净利润			
归属于母公司所有者的利润			
少数股东损益			

分析　本案例属于非同一控制企业合并类型。因为甲公司与A公司在交易前不存在任何关联方关系。

1. 对长期股权投资的处理

借：长期股权投资(166 000×500)　　83 000 000

　贷：股本　　5 000 000

　　资本公积——股本溢价　　78 000 000

借：资本公积　　1 000 000

　贷：银行存款　　1 000 000

借：长期股权投资　　60 000

　贷：银行存款　　60 000

甲公司对乙公司投资成本＝16.60×500＋6＝8 306(万元)

2. 确定合并商誉

由于A公司属于出售股权的免税处理，甲公司应计算递延所得税负债＝(16 000－12 400)×25%＝3 600×25%

＝900(万元)

合并商誉＝8 306－(10 000－900)×80%＝

8 306－7 280＝1 026(万元)

3. 编制20×8年甲公司与乙公司内部交易抵销分录

(1) 内部交易固定资产抵销：

借：营业收入　　1 200 000

　贷：营业成本　　800 000

　　固定资产——原价　　400 000

借：固定资产——累计折旧(400 000÷10×6÷12)　　20 000

　贷：管理费用　　20 000

借：递延所得税资产[(400 000－20 000)×25%]　　95 000

　贷：所得税费用　　95 000

(2) 内部交易无形资产抵销：

借：营业外收入(800 000－600 000÷10×5)　　500 000

　贷：无形资产——原价　　500 000

借：无形资产——累计摊销(500 000÷5×6÷12)　　50 000

　贷：管理费用　　50 000

借：递延所得税资产[(500 000－50 000)×25%)]112 500
　贷：所得税费用　112 500

(3) 内部产品交易抵销：

借：营业收入　620 000
　贷：营业成本　620 000
借：营业成本[(620 000－460 000)×50%]　80 000
　贷：存货　80 000
借：递延所得税资产(80 000×25%)　20 000
　贷：所得税费用　20 000

(4) 内部债权债务抵销：

借：应付账款　2 000 000
　贷：应收账款　1 900 000
　　资产减值损失　100 000
借：所得税费用　25 000
　贷：递延所得税资产　25 000

(5) 合并编制递延所得税的抵销分录：

借：递延所得税资产　202 500
　贷：所得税费用　202 500

(6) 因为甲公司能够参与丙公司的财务和生产经营决策，说明甲公司对丙公司具有重大影响，应采用权益法核算该项长期股权投资。

甲公司对丙公司长期股权投资在20×8年12月31日的账面价值：

长期股权投资＝300＋160×30%－(68－52)×30%
　　＝300＋43.2＝343.2(万元)

所以与确认投资收益相关的会计分录：

借：长期股权投资——损益调整　432 000
　贷：投资收益　432 000

编制甲公司20×8年度的合并资产负债表及合并利润表如表7－7、表7－8所示。

(1) 调整子公司个别报表：

借：固定资产　21 000 000
　　无形资产　15 000 000
　贷：递延所得税负债　9 000 000
　　资本公积　27 000 000

表 7-7　　合并资产负债表

编制单位：甲公司　　20×8 年 12 月 31 日　　单位：人民币万元

项　　目	甲公司	乙公司	合并抵销	合并金额
资产：				
货币资金	5 000	1 200		6 200
应收账款	7 000	3 600	−190	10 410
存货	6 300	2 800	−8	8 992
长期股权投资	10 300	0	+392.5−8 698.5=8 306	1 994
固定资产	9 400	4 300	−40+2+2 100−58.33 =2 003.67	15 703.67
无形资产	2 800	1 520	−50+5+1 500−87.5+1367.5	5 687.50
商誉			1 026	1 026
递延所得税资产	220	30	+9.5+11.25+2−2.5=20.25	270.25
资产总计	40 920	13 450	−4086.58	50 283.42
负债：				
短期借款	3 200	1 700		4 900
应付账款	5 000	2 800	−200	7 600
长期借款	2 400	1 900		4 300
递延所得税负债	200	50	+900−36.46=863.54	113.54
负债合计	10 800	6 450	663.54	17 913.54
所有者权益：				
股本	6 000	2 000	−2000	6 000
资本公积	8 000	1 000	+2 700−3 700	8 000
盈余公积	1 800	490	−490+39.25	1 839.25
未分配利润	14 320	3 510	−3 400.63+3 400.63−2 970 −170.12+60−39.25−98.13 =3 217.5	14 612.50
归属于母公司所有者权益合计				30 451.75
少数股东权益			+1 918.13	1 918.13
股东权益合计	30 120	7 000	−4 750.12	32 369.88
负债和股东权益总计	40 920	13 450	−4 086.58	50 283.42

表 7-8　　合并利润表

编制单位：甲公司　　20×8 年　　单位：人民币万元

项　　目	甲公司	乙公司（1～5 月）	乙公司（6～12 月）	抵销分录	合并金额
一、营业收入	25 000	4 000	8 000	−120−63−20.4=−202.4	32 797.6
减：营业利润	18 000	2 600	5 600	−80−62+8−15.6 =−149.6	23 450.4
销售费用	900	240	500		1400
管理费用	1 000	300	720	−2−5+145.83=138.83	1 858.83
财务费用	600	100	160		760
资产减值损失	800	50	80	−10	870
加：投资收益	200	0	0	+392.5−392.5+4.8=4.8	204.8
二、营业利润	3 900	710	940	−176.83	4 663.17
加：营业外收入	400	50	200	−50	550
减：营业外支出	240	0	340		580
三、利润总额	6 040	760	800	226.83	4 633.17
减：所得税费用	1 200	200	200	−9.5−11.25−2+2.5 −36.46=−56.71	1 343.29
四、净利润	2 860	560	600	−170.12	3 289.88
其中：被合并方在合并前实现的净利润					
归属于母公司所有者的利润					3 191.75
少数股东损益				−98.13	98.13

借：管理费用（21 000 000÷21×7÷12
　　+15 000 000÷10×7÷12）　　1 458 300
　贷：固定资产——累计折旧　　583 300
　　无形资产——累计摊销　　875 000
借：递延所得税负债（1 458 300×25%）　　364 600
　贷：所得税费用　　364 600

(2) 调整母公司个别报表：

借：长期股权投资[(6 000 000－1 458 300
　　＋364 600)×80%]　　3 925 000
　贷：投资收益　　3 925 000
借：提取盈余公积　　392 500
　贷：盈余公积　　392 500
借：营业收入(针对丙公司的调整
　　680 000×30%)　　204 000
　贷：营业成本(520 000×30%)　　156 000
　　投资收益　　48 000

(3) 编制抵销分录：

借：实收资本　　20 000 000
　资本公积　　37 000 000
　盈余公积　　4 900 000
　未分配利润(35 100 000－1 458 300
　　＋364 600)　　34 006 300
　商誉　　10 260 000
　贷：长期股权投资(83 060 000＋3 925 000)　　86 985 000
　　少数股东权益[(20 000 000＋37 000 000
　　＋4 900 000＋34 006 300)
　　×20%]　　19 181 300
借：投资收益　　3 925 000
　少数股东损益　　981 300
　未分配利润——期初　　29 700 000
　贷：提取盈余公积　　600 000
　　未分配利润——期末　　34 006 300

【案例 7－11】 20×8 年 1 月 1 日，C 公司用银行存款 5 000 万元购得 D 公司 80%的股份（假定 C 公司与 D 公司的企业合并不属于同一控制下的企业合并）。C 公司备查簿中记录的 D 公司在 20×8 年 1 月 1 日可辨认资产、负债的公允价值的资料如表 7－9 所示。

假定 D 公司的会计政策和会计期间与 C 公司一致。从 20×8 年 1 月 1 日起，C 公司和 D 公司的所得税税率均为 25%。固定资产采用年

表 7-9　　C公司备查簿

20×8年1月1日　　单位：人民币万元

项　目	账面价值	公允价值	公允价值与账面价值的差额	备　注
D公司				
流动资产	2 000	2 000		
非流动资产	5 500	5 900		
其中：固定资产（A办公楼）	1 300	1 700	400	该办公楼的剩余折旧年限为20年，采用直线法计提折旧，税法规定该办公楼计提折旧的方法、折旧年限和净残值与D公司会计处理相同
资产总计	7 500	7 900		
流动负债	1 000	1 000		
非流动负债	1 200	1 300	100	递延所得税负债
负债合计	2 200	2 300		
股本	3 500	3 500		
资本公积	1 800	2 100	400－100	
盈余公积	0	0		
未分配利润	0	0		
股东权益合计	5 300	5 600		
负债和股东权益总计	7 500	7 900		

限平均法计提折旧，无残值，固定资产计提折旧的方法、预计年限和残值均符合税法规定。

20×8年1月1日，D公司股东权益总额为5 300万元，其中股本为3 500万元，资本公积为1 800万元，盈余公积为0，未分配利润为0。

20×8年，D公司实现净利润1 015万元，提取法定盈余公积101.5万元，分派现金股利400万元（假定分配的是20×8年实现的净利润）。D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500万元。

20×9年1月1日，C公司从证券市场上用银行存款610万元又购入D公司10%的股份，当日D公司可辨认净资产公允价值为6 300万元。

20×9 年，D 公司实现净利润 1 115 万元，提取法定盈余公积 11.5 万元，分派现金股利 300 万元。

20×8 年 8 月 10 日，C 公司向 D 公司销售甲商品 100 件，每件售价为 6 万元，每件成本为 4 万元，20×8 年 12 月 31 日前，D 公司已对外出售甲商品 60 件，剩余 40 件在 20×9 年全部对外出售。

20×8 年 9 月 10 日，C 公司向 D 公司销售一台电子设备，售价为 200 万元，出售时设备账面价值为 176 万元，D 公司购入后将其投入行政管理部门使用。该设备预计尚可使用年限为 5 年，采用年限平均法计提折旧，无残值。

假定编制调整分录和抵销分录时应考虑递延所得税的影响。

分析　本案例属于非同一控制下企业合并形成的合并报表编制主体，调整及抵销分录如下：

1. 编制 20×8 年合并财务报表

(1) 调整个别报表：

借：固定资产——原价　　4 000 000

　贷：资本公积　　4 000 000

借：管理费用　　200 000

　贷：固定资产——累计折旧　　200 000

借：资本公积(4 000 000×25%)　　1 000 000

　贷：递延所得税负债　　1 000 000

借：递延所得税负债(200 000×25%)　　50 000

　贷：所得税费用　　50 000

因为在编制合并财务报表抵销分录时，将子公司的所有者权益抵销，所以上述分录中调整的管理费用和所得税费用，不必再进一步调整盈余公积。

(2) 长期股权投资由成本法改为权益法：

A. 确认 C 公司在 20×8 年 D 公司实现净利润 1 000 万元中所享有的份额 800 万元（1 000×80%）。

借：长期股权投资——D 公司　　8 000 000

　贷：投资收益　　8 000 000

B. 确认 C 公司收到 D 公司 20×8 年分派的现金股利，同时抵销原按成本法确认的投资收益 320 万元（400×80%）。

借：投资收益　　3 200 000

　贷：长期股权投资——D公司　　3 200 000

C. 将权益法核算和成本法核算确认投资收益的差额480万元(800－320)，调整盈余公积48万元。

借：提取盈余公积　　480 000

　贷：盈余公积——本年　　480 000

D. 确认C公司在20×8年D公司除净损益以外所有者权益的其他变动中所享有的份额400万元（500×80%）。

借：长期股权投资——D公司　　4 000 000

　贷：资本公积　　4 000 000

(3) 合并商誉的确认：

20×8年12月31日

合并财务报表中应确认的商誉＝5 000－5 600×80%＝520(万元)

(4) 抵销分录如下：

20×8年12月31日

C公司对D公司长期股权投资经调整后的金额＝5 000＋800－320＋400＝5 880(万元)

借：股本——年初　　35 000 000

　　——本年　　0

　资本公积——年初　　21 000 000

　　——本年　　5 000 000

　盈余公积——年初　　0

　　——本年　　1 015 000

　未分配利润——年末　　4 985 000

　商誉　　5 200 000

　贷：长期股权投资　　58 800 000

　　少数股东权益　　13 400 000

未分配利润＝(1 015－101.5－400)－20＋5＝498.5(万元)

长期股权投资＝5 000＋800－320＋400＝5 880(万元)

少数股东权益＝(3 500＋0＋2 100＋500＋0＋101.5＋498.5)×20%＝6 700×20%＝1 340(万元)

借：投资收益　　8 000 000
　　少数股东损益　　2 000 000
　　未分配利润——年初　　0
　贷：提取盈余公积　　1 015 000
　　对所有者(或股东)的分配　　4 000 000
　　未分配利润——年末　　49 850 000
借：营业收入　　6 000 000
　贷：营业成本　　6 000 000
借：营业成本　　800 000
　贷：存货　　800 000
借：递延所得税资产　　200 000
　贷：所得税费用　　200 000
借：营业外收入　　240 000
　贷：固定资产——原价　　240 000
借：固定资产——累计折旧(240 000÷5×3÷12)　　12 000
　贷：管理费用　　12 000
借：递延所得税资产[(240 000－12 000)×25%]　　57 000
　贷：所得税费用　　57 000

2. 编制 20×9 年合并财务报表

(1) 调整个别报表：

借：固定资产——原价　　4 000 000
　贷：资本公积　　4 000 000
借：未分配利润——年初　　200 000
　贷：固定资产——累计折旧　　200 000
借：资本公积　　1 000 000
　贷：递延所得税负债　　1 000 000
借：递延所得税负债　　50 000
　贷：未分配利润——年初　　50 000
借：管理费用　　200 000
　贷：固定资产——累计折旧　　200 000
借：递延所得税负债(200 000×25%)　　50 000
　贷：所得税费用　　50 000

（2）长期股权投资由成本法改为权益法。

A. 将上期编制合并财务报表调整分录时涉及的利润表和所有者权益变动表“未分配利润”栏目中的项目，在本期编制调整分录时均应用“未分配利润——年初”项目代替。

借：长期股权投资——D公司　　8 800 000

　贷：未分配利润——年初　　4 800 000

　　资本公积——年初　　4 000 000

借：未分配利润——年初　　480 000

　贷：盈余公积——年初　　480 000

B. 按购买日（20×8年1月1日）D公司可辨认资产公允价值持续计算的20×9年1月1日D公司所有者权益6 700万元[5 600+(1 015−15)−400+500]，20×9年1月1日，D公司可辨认净资产公允价值为6 300万元，应调增长期股权投资和资本公积40万元[(6 700−6 300)×10%]。

借：长期股权投资　　400 000

　贷：资本公积　　400 000

C. 确认C公司在20×9年D公司实现净利润1 100万元中所享有的份额990万元（1 100×90%）。

借：长期股权投资——D公司　　9 900 000

　贷：投资收益　　9 900 000

D. 确认C公司收到D公司20×9年分派的现金股利，同时抵销原按成本法确认的投资收益270万元(300×90%)。

借：投资收益　　2 700 000

　贷：长期股权投资——D公司　　2 700 000

E. 将权益法核算和成本法核算确认投资收益的差额720万元，调整盈余公积72万元。

借：提取盈余公积　　720 000

　贷：盈余公积——本年　　720 000

（3）合并商誉的确认：

20×9年12月31日合并财务报表中应确认的商誉500万元[520+(610−6 300×10%)]。

（4）抵销分录如下：

20×9年12月31日，C公司对D公司长期股权投资经调整后的金额为7 250万元（5 000+610+880+40+990−270）。

借：股本——年初　35 000 000
　　——本年　0
　资本公积——年初　26 000 000
　　——本年　0
　盈余公积——年初　1 015 000
　　——本年　1 115 000
　未分配利润——年末　1 187 000
　商誉　5 000 000
　贷：长期股权投资　72 500 000
　　少数股东权益　7 500 000

未分配利润＝498.5+[(1 115−111.5−300)−20+5]＝1 187(万元)

少数股东权益＝(3 500+0+2 600+0+101.5+111.5+1 187)×10%＝750(万元)

借：投资收益　9 900 000
　少数股东损益　1 100 000
　未分配利润——年初　4 985 000
　贷：提取盈余公积　1 115 000
　　对所有者（或股东）的分配　3 000 000
　　未分配利润——年末　11 870 000
借：未分配利润——年初　800 000
　贷：营业成本　800 000
借：递延所得税资产　200 000
　贷：未分配利润——年初　200 000
借：所得税费用　200 000
　贷：递延所得税资产　200 000
借：未分配利润——年初　240 000
　贷：固定资产——原价　240 000
借：固定资产——累计折旧　12 000
　贷：未分配利润——年初　12 000

借：递延所得税资产　　57 000
　贷：未分配利润——年初　　57 000
借：固定资产——累计折旧(240 000÷5)　　48 000
　贷：管理费用　　48 000

20×9 年 12 月 31 日递延所得税资产余额 4.5 万元 [(24－1.2－4.8)×25%]，20×8 年递延所得税资产余额为 5.7 万元，20×9 年递延所得税资产发生额(贷方)1.2 万元(5.7－4.5)。

借：所得税费用　　12 000
　贷：递延所得税资产　　12 000

【案例 7－12】 甲公司于 20×7 年 12 月 31 日以 8 000 万元取得对乙公司 70%的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。20×8 年 12 月 25 日，甲公司又出资 3 000 万元从乙公司的少数股东处取得乙公司 20%的股权。A 公司与乙公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。

(1) 20×7 年 12 月 31 日，甲公司在取得 B 公司 70%股权时，乙公司可辨认净资产公允价值总额为 10 000 万元。

(2) 20×8 年，乙公司实现净利润 1 005 万元，20×8 年 12 月 25 日，乙公司有关资产、负债的账面价值、自购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值) 以及在该日的公允价值情况如表 7－10、表 7－11 所示。

表 7－10　　乙公司数据表　　单位：人民币万元

项　目	乙公司账面价值	乙公司资产、负债购买日公允价值(20×7 年 12 月 31 日)	乙公司资产、负债自购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值)	乙公司资产、负债在交易日公允价值(20×8 年 12 月 25 日)
存货	500	500	500	600
应收账款	2 500	2 500	2 500	2 500
固定资产	4 000	4 600	4 600	5 000
无形资产	800	1 000	1 200	1 300
其他资产	2 200	2 400	3 200	3 400
应付账款	600	600	600	600
其他负债	400	400	400	400
净资产	9 000	10 000	11 000	11 800

表 7－11　　数　据　表　　单位：人民币万元

项　目	账面原值	公允价值	乙公司预计使用年限	甲公司取得投资后剩余使用年限	账面值与公允值差对 20×8 年度账面净利润的影响金额
固定资产	4 000	4 600	8	10	(4 600÷10－4 000÷8)＝－40
无形资产	800	1 000	10	8	(1 000÷8－800÷10)＝45
小　计	480	5 600			5

分析　本案例属于非同一控制下企业合并，按以下步骤编制合并报表。

1. 对乙公司个别报表进行调整

使乙公司个别报表反映在购买日公允价值基础上的可辨认资产、负债在 20×7 年年末资产负债表日的金额。

(1) 以乙公司各项资产在购买日的公允价值为基础，调整资产评估增值：

借：固定资产(46 000 000－40 000 000)　　6 000 000
　　无形资产(10 000 000－8 000 000)　　2 000 000
　　其他资产(24 000 000－22 000 000)　　2 000 000
　贷：资本公积　　10 000 000

(2) 甲公司 20×7 年年末合并报表抵销分录：

借：净资产(20×7 年年末
　　乙公司净资产公允值)　　100 000 000
　　商誉(80 000 000－100 000 000×70%)　　10 000 000
　贷：长期股权投资(合并对价)　　80 000 000
　　少数股东权益　　30 000 000

2. 20×8 年收购子公司少数股权分析

(1) 确定 A 公司对乙公司长期股权投资的成本：

20×7 年 12 月 29 日为该非同一控制下企业合并的购买日，甲公司取得对乙公司长期股权投资的成本为 8 000 万元。

20×8 年 12 月 25 日，甲公司在进一步取得乙公司 20%的少数股权时，支付价款 3 000 万元。

该项长期股权投资 20×8 年 12 月 25 日的账面投资成本为 11 000 万元 (8 000＋3 000)。

（2）商誉的计算如下：

甲公司取得对乙公司70%股权时产生的商誉1 000万元（8 000－10 000×70%）。

甲公司购买乙公司少数股权进一步产生的商誉640万元（3 000－11 800×20%）。

在合并财务报表中应体现的商誉总额为1 640万元。

（3）所有者权益的调整。合并财务报表中，乙公司的有关资产、负债应以其对母公司甲的价值进行合并，即与新取得20%股权相对应的被投资单位可辨认资产、负债的金额为2 200万元（11 000×20%）。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本3 000万元与按照新取得的股权比例（20%）计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额2 200万元之间的差额800万元，除确认的商誉640万元以外，差额160万元，在合并资产负债表中调整所有者权益相关项目，首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），在资本公积（资本溢价或股本溢价）的金额不足冲减的情况下，调整留存收益（盈余公积和未分配利润）。

3. 甲公司20×8年合并报表调整分录

对乙公司个别报表进行调整，使乙公司个别报表反映为在购买日公允价值基础上的可辨认资产、负债在20×8年年末资产负债表日的金额。

（1）以乙公司各项资产在购买日的公允价值为基础，调整资产评估增值：

借：固定资产　　6 000 000

　　无形资产　　2 000 000

　　其他资产　　2 000 000

　贷：资本公积　　10 000 000

（2）调整乙公司各项资产的评估增值对乙公司个别报表的影响：

借：固定资产——累计折旧（冲销多提取的部分）　　400 000

　　管理费用　　50 000

　贷：无形资产——累计摊销（增加少摊销的部分）　　450 000

（3）20×8 合并报表中甲公司补作对乙公司当年的权益法核算：

20×8 年甲公司按 70%股比确认对乙公司的投资收益为 700 万元[(1 005－5)×70%]。

借：长期股权投资　　7 000 000

　贷：投资收益　　7 000 000

注：由于是 20×7 年年末收购乙公司，因此不存在补作 20×7 年权益法核算的问题，只补作 20×8 年权益法核算

（4）甲公司 20×8 年合并报表抵销分录：

乙公司 20×8 年末净资产 11 000＝20×7 年末净资产公允值 10 000＋乙公司 20×8 年度实现的净利润 1 005 万－购买日乙公司账面值与公允值差额减少的 20×8 年度净利润 5 万。

长期股权投资＝8 000＋3 000＋700＝11 700(万元)

A. 母公司长期投资与子公司所有者权益抵销：

借：净资产　　110 000 000

　商誉　　16 400 000

　资本公积　　1 600 000

　贷：长期股权投资　　117 000 000

　　少数股东权益　　11 000 000

B. 母公司投资收益与子公司利润分配抵销：

借：投资收益　　7 000 000

　少数股东损益　　3 000 000

　贷：未分配利润　　10 000 000

【案例 7－13】 甲股份有限公司系增值税一般纳税企业，适用的增值税税率为 17%，其合并财务报表报出日为次年的 3 月 25 日。乙股份有限公司为增值税一般纳税企业，适用的增值税税率为 17%。20×7 年至 20×9 年有关交易和事项如下。

（1）20×7 年：

A. 20×7 年 1 月 1 日，C 公司以 4 500 万元的价格协议购买 D 公司 1 500 万股份，购买 D 公司股份后，C 公司持有 D 公司 10%的股份，作为长期投资采用成本法核算。假定不考虑购买发生的相关税费。20×7 年 1 月 1 日，D 公司可辨认净资产账面价值与公允价值总额同为 36 900

万元，其中股本为 15 000 万元，资本公积为 6 800 万元，盈余公积为 7 100 万元，未分配利润为 8 000 万元。

B. 20×7 年 3 月 10 日，C 公司收到 D 公司派发的现金股利 150 万元、股票股利 300 万股。D 公司 2005 年度利润分配方案为每 10 股派发现金股利 1 元、每 10 股发放 2 股股票股利。

C. 20×7 年度，D 公司实现净利润 5 500 万元。

(2) 20×8 年：

A. 20×8 年 3 月 1 日，C 公司收到 D 公司派发的现金股利 360 万元。D 公司 20×7 年度利润分配方案为每 10 股派发现金股利 2 元。

B. 20×8 年 5 月 31 日，C 公司与 D 公司第一大股东 X 公司签订股权转让协议。协议规定，C 公司以 30 000 万元购买 X 公司持有的 D 公司 70%的股票共计 12 600 万股。C 公司于 6 月 20 日向 X 公司支付股权转让价款 30 000 万元。股权转让过户手续于 7 月 1 日完成。购买日 D 公司可辨认净资产公允价值为 42 300 万元，其初始交易日至购买日可辨认净资产公允价值变动除净利润以外尚有 2 000 万元是 D 公司一项房产账面价值与公允价值之差，该项房产尚可使用 10 年，按照年限平均法计提折旧。假定不考虑购买时发生的相关税费。

C. 20×8 年 9 月 30 日，C 公司以 400 万元的价格将某项管理用固定资产出售给 D 公司。出售日，C 公司该固定资产的账面原价为 400 万元，累计折旧为 80 万元。C 公司对该固定资产采用年限平均法计提折旧，折旧年限为 10 年，预计净残值为 0。D 公司购入该项固定资产后，仍作为管理用固定资产，采用年限平均法计提折旧，预计尚可使用年限为 8 年，预计净残值为 0。

D. 20×8 年 10 月 8 日，C 公司将其拥有的某专利权以 5 400 万元的价格转让给 D 公司，转让手续于当日完成。D 公司于当日支付全部价款。C 公司该专利权系 20×7 年 10 月 10 日取得，取得成本为 4 000 万元。C 公司对该专利权按 10 年平均摊销。该专利权转让时，账面价值为 3 600 万元，未计提减值准备。D 公司购入该专利权后即投入使用，预计尚可使用年限为 9 年；期末对该无形资产按预计可收回金额与账面价值孰低计价。20×8 年 12 月 31 日，该专利权的预计可收回金额为 5 300 万元。

E. 20×8 年 10 月 11 日，C 公司向 D 公司销售甲产品 1 000 件，销售价格为每件 0.5 万元，售价总额为 500 万元。C 公司甲产品的成本为每件 0.3 万元。至 12 月 31 日，D 公司购入的该批甲产品尚有 800 件未对外出售，甲产品的市场价格为每件 0.375 万元。D 公司对期末存货采用成本与可变现净值孰低计价。

F. 20×8 年 12 月 31 日，C 公司应收账款中包含应收 D 公司账款 200 万元。

G. 20×8 年度 D 公司实现净利润 7 200 万元，其中 1～6 月实现净利润 3 000 万元，7 月至 12 月实现净利润 4 200 万元。

（3）20×9 年度：

A. 20×9 年 3 月 20 日，C 公司收到 D 公司派发的股票股利 1 440 万股。D 公司分配方案为每 10 股派发股票股利 1 股。

B. 20×9 年 4 月 28 日，C 公司向 D 公司销售乙产品 200 台，销售价格为每台 4 万元，售价总额为 800 万元，C 公司乙产品的成本为每台 3.5 万元，该产品本期已经对外销售。

C. 20×9 年 12 月 31 日，D 公司存货中包含从 C 公司购入的甲产品 400 件。该存货系 20×8 年购入，购入价格为每件 0.5 万元，C 公司甲产品的成本为每件 0.3 万元。20×9 年 12 月 31 日，甲产品的市场价格为每件 0.175 万元。

D. 20×9 年 12 月 31 日，D 公司 20×8 年从 C 公司购入的专利权的预计可收回金额降至 3 100 万元。

E. 20×9 年 12 月 31 日，D 公司 20×8 年从 C 公司购入的固定资产仍处在正常使用状态，其产生的经济利益流入方式未发生改变，预计可收回金额为 420 万元。

F. 20×9 年 12 月 31 日，C 公司应收账款中包含应收 D 公司账款 1 000 万元。

G. 20×9 年度，D 公司实现净利润 6 300 万元，20×9 年，D 公司资本公积增加 1 000 万元系可供出售金融资产公允价值变动。

其他有关资料如下：

（1）C 公司的产品销售价格为不含增值税价格。

（2）C 公司和 D 公司对坏账损失均采用备抵法核算，按应收账款余

额的10%计提坏账准备。

(3) 除上述交易之外，C公司与D公司之间未发生其他交易。

(4) C公司和D公司均按净利润的10%提取法定盈余公积，计提法定盈余公积作为资产负债表日后调整事项；分配股票股利和现金股利作为非调整事项。

(5) 假定上述交易和事项均具有重要性。

分析 本案例涉及多次交易形成控股权并于期末编制合并财务报表的情况。

1. 编制C公司20×7年至20×9年对D公司股权投资相关的会计分录

(1) 20×7年1月1日：

借：长期股权投资——D公司　　45 000 000

　贷：银行存款　　45 000 000

(2) 20×7年3月10日：

借：银行存款　　1 500 000

　贷：长期股权投资——D公司　　1 500 000

(3) 20×8年3月1日：

计算应冲减投资成本的金额－190万元[(150＋360)－5 500×10%－150]，恢复150万元。

借：银行存款　　3 600 000

　　长期股权投资——D公司　　1 500 000

　贷：投资收益　　5 100 000

(4) 20×8年6月20日：

借：预付账款　　300 000 000

　贷：银行存款　　300 000 000

(5) 20×8年7月1日：

借：长期股权投资　　300 000 000

　贷：预付账款　　300 000 000

追加投资部分持股比例70%，合计持股比例80%(10%＋70%)，C公司分次取得控股权，继续成本法核算。

2. 编制C公司20×9年度合并财务报表相关的抵销分录

(1) 母公司投资和子公司所有者权益的抵销。

A. 调整分录（子公司）：

借：固定资产　　20 000 000

　贷：资本公积　　20 000 000

借：未分配利润——年初(20 000 000÷10÷2×90%)　　900 000

　盈余公积——年初　　100 000

　管理费用(20 000 000÷10)　　2 000 000

　贷：固定资产——累计折旧(20 000 000÷10×1.5)　　3 000 000

B. 调整母公司权益法投资收益和长期股权投资账面价值：

借：长期股权投资[(55 000 000+30 000 000)×10%−5 100 000+(42 000 000−1 000 000)×80%]　　36 200 000

　贷：未分配利润——年初　　32 580 000

　盈余公积——年初　　3 620 000

借：长期股权投资(2 000×10%交易日至购买日之间除留存收益外差额延续)　　2 000 000

　贷：资本公积——年初　　2 000 000

借：长期股权投资[(63 000 000−2 000 000)×80%]　　48 800 000

　贷：投资收益　　48 800 000

借：长期股权投资(1 000×80%可供出售金融资产公允价值变动)　　8 000 000

　贷：资本公积　　8 000 000

借：提取盈余公积　　4 880 000

　贷：盈余公积——本年　　4 880 000

上述长期股权投资合计调整 9 500 万元（3 620+200+4 880+800）。

C. 确定 20×8 年 7 月 1 日为购买日并分次确定商誉：

初始交易日商誉＝4 500－36 900×10%＝810(万元)

购买日商誉＝30 000－42 300×70%＝390(万元)

商誉合计＝810＋390＝1 200(万元)

D. 抵销分录：

借：商誉　　12 000 000

股本——年初(150 000 000＋150 000 000÷10×2，20×7 年分配股票股利)　　180 000 000

——本年(180 000 000÷10×1，20×9 年分配股票股利)　　18 000 000

资本公积——年初(68 000 000＋20 000 000，子公司公允价值调整)　　88 000 000

——本年(可供出售金融资产变动)　　10 000 000

盈余公积——年初[71 000 000＋(55 000 000＋72 000 000－1 000 000)×10%]　　83 600 000

——本年[(63 000 000－2 000 000)×10%]　　6 100 000

未分配利润——年初[80 000 000－(15 000 000＋30 000 000)－36 000 000＋(55 000 000＋72 000 000－1 000 000)×90%]　　112 400 000

——本年[(63 000 000－2 000 000)×90%－18 000 000]　　36 900 000

贷：长期股权投资(45 000 000＋300 000 000＋95 000 000)　　440 000 000

少数股东权益[(198 000 000＋98 000 000＋89 700 000＋149 300 000)×20%]　　107 000 000

借：投资收益［(63 000 000－2 000 000)
　　×80%］　　48 800 000
　　少数股东收益　　12 200 000
　　未分配利润——年初　　112 400 000
　贷：提取盈余公积(61 000 000×10%)　　6 100 000
　　转作股本的普通股股利(180 000 000
　　÷10×1)　　18 000 000
　　未分配利润——年末　　149 300 000

(2) 内部债权债务的抵销：

借：应付账款　　10 000 000
　贷：应收账款　　10 000 000
借：坏账准备（10 000 000×10%）　　1 000 000
　贷：未分配利润——年初（2 000 000×10%）　　200 000
　　管理费用　　800 000

(3) 内部商品销售业务的抵销：

借：未分配利润——年初[800×(5 000
　　－3 000)]　　1 600 000
　贷：营业成本——甲产品　　1 600 000
借：营业成本——甲产品[400×(5 000－3 000)]　800 000
　贷：存货　　800 000

子公司 20×9 年跌价准备余额 130 万元［400×(0.5－0.175)］，需要保留 50 万元［400×(0.3－0.175)］)，抵销 80 万元。

借：存货——存货跌价准备(甲产品)
　　[800×(5 000－3 750)]　　1 000 000
　贷：未分配利润——年初　　1 000 000
借：资产减值损失　　200 000
　贷：存货——存货跌价准备（甲产品）　　200 000
借：营业收入　　8 000 000
　贷：营业成本——乙产品　　8 000 000

(4) 内部固定资产交易的处理：

借：未分配利润——年初　　800 000
　贷：固定资产　　800 000

借：固定资产——累计折旧(800 000÷8×3÷12)　25 000
　贷：未分配利润——年初　25 000
借：固定资产——累计折旧(800 000÷8)　100 000
　贷：管理费用　100 000

(5) 内部无形资产交易的抵销：

借：未分配利润——年初(54 000 000
　　－36 000 000)　18 000 000
　贷：无形资产　18 000 000
借：无形资产(18 000 000÷9×3÷12)　500 000
　贷：未分配利润——年初　500 000
借：无形资产 (18 000 000÷9)　2 000 000
　贷：管理费用　2 000 000

20×8 年 12 月 31 日无形资产计提减值准备前的账面价值 5 250 万元 (5 400－5 400÷9×3÷12)，可收回金额 5 300 万元，无减值准备期初抵销。

20×9 年 12 月 31 日无形资产计提减值准备前的账面价值 4 650 万元 (5 250－5 400÷9)，可收回金额 3 100 万元，无形资产计提减值准备 1 550 万元 (4 650－3 100)，20×9 年 12 月 31 日无形资产中未摊销内部销售利润 1 550 万元 (1 800－50－200)，计提的无形资产减值准备应全额抵销。

借：无形资产——资产减值准备　15 500 000
　贷：资产减值损失　15 500 000

【案例 7－14】 A 公司于 20×8 年 1 月 1 日与 B 公司合资在美国投资 C 公司，C 公司注册资金为 1 000 万美元，其中 A 公司出资 800 万美元，占 80%；B 公司出资 200 万美元，占 20%。为补充 C 公司经营所需资金 A 公司 20×8 年 1 月 1 日以长期应收款形式借给 C 公司 100 万美元。A 公司 20×8 年实现净利 2 000 万人民币，C 公司 20×8 年实现净利 200 万美元。

假定 A 公司实收资本为 16 000 万元人民币，A 公司和 C 公司净分配利润按 10%提取盈余公积金。若不考虑相关税费，对 A 及 C 公司 20×8 年初、年末的权益变动进行计算并做出相应会计分录。同时对 A 公司转让 20%股份作相应会计处理。

20×8 年 1 月 1 日美元兑人民币汇率为 8.2；20×8 年 12 月 31 日美元兑人民币的汇率为 7.8；20×8 年平均汇率为 8［(8.2＋7.8)÷2］，由于汇率波动不大，以平均汇率折算 C 公司利润表。

表 7－12　　**资 产 负 债 表**

20×8 年 12 月 31 日　　单位：万元

项　　目	C公司（美元）	折算汇率	C公司（人民币）
流动资产合计	1 500.00	7.80	11 700.00
资产总计	1 500.00	7.80	11 700.00
长期应付款	100.00	7.80	780
负债总计	300.00	7.80	2 340.00
股本	1 000.00	8.20	8 200.00
盈余公积	20.00		160.00
未分配利润	180.00		1 440.00
外币报表折算差额			－440.00①
股东权益合计	1 200.00		9 360.00
负债和股东权益总计	1 500.00		11 700.00

① 1 200×7.8－8 200－160－1 440＝－440 万元（人民币）

表 7－13　　**利　润　表**

20×8 年　　单位：万元

项　　目	C公司（美元）	折算汇率	C公司（人民币）
营业收入	8 000.00	8.00	64 000.00
减：营业成本	6 000.00	8.00	48 000.00
管理费用	1 500.00	8.00	12 000.00
财务费用	100.00	8.00	800.00
加：投资收益		8.00	—
二、营业利润	400.00	8.00	3 200.00
三、利润总额	400.00	8.00	3 200.00
减：所得税	200.00	8.00	1 600.00
四、净利润	200.00	8.00	1 600.00

分析　本案例是涉及境外经营、需对外币进行折算的合并报表的情况。

1. A 公司对 C 公司投资等的处理

(1) 20×8 年年初，A 公司取得 C 公司投资：

借：长期股权投资　　65 600 000
　贷：银行存款(8 000 000×8.2)　　65 600 000

(2) 20×8年年初，A公司借给C公司长期应收款：

借：长期应收款　　8 200 000
　贷：银行存款(1 000 000×8.2)　　8 200 000

(3) 20×8年年末，A公司借给C公司长期应收款的汇兑差额：

借：汇兑差额[1 000 000×(8.2－7.8)]　　400 000
　贷：长期应收款　　400 000

(4) 合并层次补作C公司权益法核算：

借：长期股权投资　　12 800 000
　贷：投资收益(16 000 000×80%)　　12 800 000

2. 编制合并报表抵销处理

(1) 母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销：

借：股本——C公司　　82 000 000
　盈余公积　　1 600 000
　未分配利润　　14 400 000
　贷：长期投资　　78 400 000
　　少数股东权益　　19 600 000

(2) 母公司与子公司往来款抵销：

借：长期应付款　　7 800 000
　贷：长期应收款(1 000 000×7.8)　　7 800 000

(3) 将实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额转入合并报表中的“外币报表折算差额”：

借：外币报表折算差额　　400 000
　贷：汇兑差额　　400 000

(4) 将外币报表折算差额中属于少数股东权益部分记入少数股东权益：

借：外币报表折算差额　　880 000
　贷：少数股东权益（4 400 000×20%）　　880 000

(5) 母公司与子公司之间投资收益的抵销：

借：投资收益　　12 800 000
　少数股东损益　　3 200 000
　贷：提取盈余公积　　1 600 000
　　未分配利润——年末　　14 400 000

A公司20×8年年末合并资产负债表底稿如表7－14所示。

表7－14　　合并资产负债表底稿　　单位：人民币万元

项　目	A公司	C公司	抵　销		合并数
			借	贷	
流动资产合计	8 660.00	11 700.00			30 360.00
长期股权投资	6 560.00		④ 1 280.00	① 7 840.00	
长期应收款	780.00			② 780.00	
资产总计	26 000.00	11 700.00	1 280.00	8 620.00	30 360.00
长期应付款		780.00	② 780.00		
负债总计	6 200.00	2 340.00	780.00		7 760.00
股本	16 000.00	8 200.00	① 8 200.00		16 000.00
盈余公积	1 000.00	160	① 160		1 000.00
未分配利润	2 800.00	1 440.00	① 1 440.00	1 320.00	4 120.00
外币报表折算差额		－440	③ 40 ④ 88		－568.00
少数股东权益				① 1 960 ④ 88	2 048.00
股东权益合计	19 800.00	9 360.00	9 928.00	3 368.00	22 600.00
负债和股东权益总计	26 000.00	11 700.00			30 360.00

表7－15　　合并利润表底稿　　单位：人民币万元

	A公司	C公司	抵　销		合并数
			借	贷	
营业收入	84 000.00	64 000.00			148 000.00
减：营业成本	58 000.00	48 000.00			106 000.00
管理费用	22 000.00	12 000.00			34 000.00
财务费用	500.00	800		③ 40.00	1 260.00
加：投资收益		0	⑤ 1280.00	1 280.00	0
二、营业利润	3 500.00	3 200.00	1 280.00	1 320.00	6 740.00
三、利润总额	3 500.00	3 200.00	1 280.00	1 320.00	6 740.00
减：所得税	1 500.00	1 600.00			3 100.00
四、净利润	2 000.00	1 600.00	1 280.00	1 320.00	3 640.00
其中：归属于母公司所有者的净利润					3 320.00

（续表）

	A公司	C公司	抵销		合并数
			借	贷	
少数股东损益				⑤ 320.00	320.00
期初未分配利润	1 000.00				1 000.00
提取盈余公积	200.00	160.00		⑤ 160.00	200.00
年末未分配利润	2 800.00	1 440.00			4 120.00

注：22 600－(19 800＋9 360)＝－6 560(母公司对子公司的投资成本)

3 640－(2 000＋1 600)＝40(个别报表的汇兑差额转入合并报表外币报表折算差额)

3 320－(2 000＋1 600×80%)＝40(个别报表的汇兑差额转入合并报表外币报表折算差额)

【案例 7－15】 A股份有限公司20×7年4月1日与乙公司达成具有商业实质的非货币性交易协议，交易完成后A公司对换入P公司和Q公司长期股权投资分别按照成本法和权益法核算，业务如下。

(1) A公司以一块土地使用权换入乙公司拥有的P公司10%的股权和Q公司40%的股权。A公司土地使用权的成本为5 000万元，公允价值为8 000万元，乙公司拥有P公司10%股权的长期股权投资账面价值及其公允价值均为5 000万元；拥有Q公司40%的股权的长期股权投资账面价值2 400万元，公允价值为2 800万元，乙公司另向A公司支付现金200万元。A公司取得Q公司40%股权后对其有重大影响。

(2) 20×7年12月31日P公司实现净利润3 500万元，其中1～3月份净利润1 000万元，20×8年4月10日，P公司分配现金股利3 000万元，A公司收到300万元，20×8年5月10日，A公司以5 100万元将P公司股权出售。

(3) A公司与Q公司20×7年至20×8年投资和交易情况如下：

A. 20×7年4月1日，Q公司可辨认净资产账面价值为6 000万元，其中股本3 000万元，资本公积1 200万元，盈余公积800万元，未分配利润1 000万元，公允价值为7 000万元，其差额由一项尚需摊销10年的无形资产形成。

B. 20×7年12月31日，Q公司确认实现净利润1 300万元，其中1～3月份净利润300万元，在A公司取得Q公司股权后，将成本为1 600万元的产品以2 000万元销售给Q公司，该产品Q公司尚有30%尚未实现对外销售。

C. 20×7年12月31日，Q公司确认实现资本公积利得200万元。

D. 20×8年5月10日，Q公司分配现金股利500万元；20×8年12月31日，Q公司确认实现净利润1 380万元，上期与A公司内部交易存货在20×8年已经全部实现对外销售。

(4) 20×9年，A公司与Q公司投资和交易情况如下：

A. 20×9年1月2日，A公司追加2 000万元又取得Q公司20%股权，对Q公司拥有控制权。当日Q公司可辨认净资产公允价值为9 080万元，账面价值8 080万元，其中股本3 000万元，资本公积1 400万元，盈余公积1 068万元，未分配利润2 612万元，其差额仍为初始投资时无形资产经重新评估后确认，尚可使用10年。

B. Q公司20×9年4月20日分配现金股利1 000万元，A公司得到600万元，Q公司20×9年12月31日实现净利润1500万元。

假设以上交易相关手续完备，交易各方无关联关系，假定内部交易不考虑所得税影响。

分析　本案例是包含非货币性资产交换获得股权及年末编制合并财务报表的情况。相应的会计处理如下：

1. 非货币性资产交换的处理

(1) A公司非货币性资产交换的会计处理。以公允价值对等交换，以换出资产对换入资产计价也就是换入资产自身公允价值。即：

$$P\text{公司长期股权投资}=\frac{8\,000-200}{5\,000+2\,800}\times 5\,000=5\,000(\text{万元})$$

$$Q\text{公司长期股权投资}=\frac{8\,000-200}{5\,000+2\,800}\times 2\,800=2\,800(\text{万元})$$

借：长期股权投资——P公司　　50 000 000
　　长期股权投资——Q公司(成本)　　28 000 000
　　银行存款　　2 000 000
　贷：无形资产——土地使用权　　50 000 000
　　营业外收入——处置非流动资产损益　　30 000 000

(2) 乙公司非货币性资产交换的会计处理：

借：无形资产——土地使用权　　80 000 000
　贷：长期股权投资——P公司　　50 000 000
　　长期股权投资——Q公司　　24 000 000
　　投资收益　　4 000 000
　　银行存款　　2 000 000

2. A公司20×7年至20×8年对P公司投资的后续处理

(1) A公司对P公司投资采用成本法核算，20×7年无后续会计处理分录。

A. 20×8年4月10日：

借：应收股利　　3 000 000

　贷：长期股权投资——P公司　　500 000

　　投资收益　　2 500 000

借：银行存款　　3 000 000

　贷：应收股利　　3 000 000

B. 20×8年5月10日：

借：银行存款　　51 000 000

　贷：长期股权投资——P公司（50 000 000－500 000）　　49 500 000

　　投资收益　　1 500 000

3. A公司20×7年至20×9年对Q公司的会计处理

A公司取得Q公司投资后采用权益法核算：

(1) 20×7年4月1日后续计量：

长期股权投资2 800万元（7 000×40%），等于初始计量不需要调整。

(2) 20×7年12月31日：

调整Q公司净利润805万元［1 300－300－(7 000－6 000)÷10×9÷12－(2 000－1 600)×30%］。

借：长期股权投资——Q公司(损益调整)(8 050 000×40%)　　3 220 000

　贷：投资收益　　3 220 000

借：长期股权投资——Q公司(其他权益变动)　　800 000

　贷：资本公积——其他资本公积　　800 000

(3) 20×8年5月10日：

借：应收股利　　2 000 000

　贷：长期股权投资——Q公司(损益调整)　　2 000 000

借：银行存款　　2 000 000

　贷：应收股利　　2 000 000

(4) 20×8 年 12 月 31 日

调整投资后 Q 公司净利润 1 400 万元 [1 380－(7 000－6 000)÷10＋(2 000－1 600)×30%]。

借：长期股权投资——Q 公司(损益调整)
(14 000 000×40%)　5 600 000
　贷：投资收益　5 600 000

(5) 20×9 年 1 月 2 日：

借：长期股权投资　20 000 000
　贷：银行存款　20 000 000
借：盈余公积　682 000
　利润分配——未分配利润　6 138 000
　资本公积——其他资本公积　800 000
　贷：长期股权投资——Q 公司(损益调整)
(3 220 000－2 000 000
＋5 600 000)　6 820 000
——Q 公司（其他权益变动）　800 000

(6) 20×9 年 4 月 20 日：

借：应收股利　6 000 000
　贷：投资收益　6 000 000
借：银行存款　6 000 000
　贷：应收股利　6 000 000

4. 20×9 年 12 月 31 日 A 公司与 Q 公司有关合并报表的调整和抵销分录

(1) 按照合并日子公司资产公允价值和对净利润的影响，对子公司个别报表作出调整：

借：无形资产　10 000 000
　贷：资本公积　10 000 000
借：管理费用　1 000 000
　贷：无形资产——累计摊销　1 000 000

(2) 按照子公司调整后的净利润以权益法对母公司长期股权投资作出调整。从合并日开始调整母公司投资和子公司权益：

借：长期股权投资［(90 800 000－70 000 000)
×40%］ 8 320 000
贷：盈余公积［(10 680 000－8 000 000)
×40%］ 1 072 000
未分配利润［(26 120 000－10 000 000)
×40%］ 6 448 000
资本公积 800 000
借：长期股权投资［(15 000 000－1 000 000)
×60%］ 8 400 000
贷：投资收益 8 400 000
借：投资收益(10 000 000×60%) 6 000 000
贷：长期股权投资 6 000 000

(3) 确认合并商誉 184 万元［(2 800－7 000×40%)＋(2 000－9 080×20%)］。

(4) 合并报表抵销分录：

借：股本 30 000 000
资本公积——年初 (14 000 000
＋10 000 000) 24 000 000
盈余公积——年初 10 680 000
——本年(15 000 000×10%) 1 500 000
未分配利润——年初 26 120 000
——本年(15 000 000×90%－
1 000 000－10 000 000) 2 500 000
商誉 1 840 000
贷：长期股权投资 (28 000 000＋20 000 000
＋8 320 000＋2 400 000) 58 720 000
少数股东权益 37 920 000
借：投资收益 8 400 000
少数股东损益 5 600 000
未分配利润——年初 26 120 000
贷：提取盈余公积 1 500 000
对所有者(或股东的)分配 10 000 000
未分配利润——年末 28 620 000

策划编辑⊙蔡伟莉
封面设计⊙博　文

- ☑ 从简单到复杂、从理论到实践、从分项到综合地对合并财务报表的编制进行了细致分析。
- ☑ 重点说明了合并财务报表的编制程序及披露要求。
- ☑ 针对企业不同的合并方式对企业合并的会计处理及合并报表的编制进行介绍，并对案例进行分析。
- ☑ 对合并报表的综合案例进行分析，指导企业全面掌握报表的编制及披露。

建议上架 / 财经类

ISBN 978-7-5429-2374-5

9 787542 923745 >

定价：38.00元

[General Information]
书名=带你走出合并报表迷宫：合并财务报表编制案例分析
作者=徐微主编
页数=308
SS号=12354504
出版日期=2009.09
出版社=立信会计出版社

封面
书名
版权
前言
目录
第一章　概述
　　第一节　财务报表概述
　　一、财务报表的概念
　　二、财务报告列报的要求
　　三、资产负债表概述
　　四、利润表概述
　　五、现金流量表概述
　　六、所有者权益变动表概述
　　第二节　合并财务报表的概念及意义
　　第三节　合并财务报表的范围
　　第四节　合并财务报表的程序
　　第五节　合并财务报表的附注
　　一、附注的概况
　　二、附注披露的内容
　　第六节　合并财务报表的审核
　　一、核对净利润
　　二、核对“归属于母公司所有的净利润”
　　三、核对利润分配
　　四、核对所有者权益
第二章　企业合并
　　第一节　企业合并的概述
　　一、企业合并的概念
　　二、企业合并的类型
　　三、企业合并下长期股权投资的核算
　　四、案例分析
　　第二节　同一控制下企业合并案例分析
　　一、同一控制下企业合并处理原则
　　二、同一控制下企业合并的财务处理
　　三、案例分析
　　第三节　非同一控制下企业合并案例分析
　　一、非同一控制下企业合并的处理原则
　　二、非同一控制下企业合并的财务处理
　　三、通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并

四、反向购买的处理
五、购买子公司少数股权的处理
六、被购买方的财务处理
七、案例分析
第三章　合并资产负债表
第一节　合并资产负债表概述
一、合并资产负债表的定义和特点
二、合并资产负债表的格式
第二节　对子公司的个别财务报表调整案例分析
一、属于同一控制下企业合并中取得的子公司
二、属于非同一控制下企业合并中取得的子公司
三、案例分析
第三节　按权益法调整对子公司的长期股权投资案例分析
一、按权益法调整长期股权投资概述
二、案例分析
第四节　编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目
一、长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理
二、内部债权与债务的抵销处理
三、存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理
四、内部固定资产交易的抵销处理
五、案例分析
第五节　在报告期内增减子公司在合并资产负债表的处理案例分析
一、在报告期内增加子公司在合并资产负债表的反映
二、在报告期内处置子公司在合并资产负债表的反映
三、案例分析
第六节　合并资产负债表编制案例分析
第七节　合并资产负债表的格式举例
第四章　合并利润表
第一节　合并利润表概述
一、合并利润表的定义和内容
二、合并利润表的格式
第二节　编制合并利润表时进行抵销处理案例分析
一、内部营业收入和内部营业成本的抵销处理
二、购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理
三、内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理
四、内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销处理
五、内部相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

六、案例分析
第三节　报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析
一、报告期内增加子公司在合并利润表中的反映
二、报告期内处置子公司在合并利润表的反映
第四节　合并利润表编制案例分析
第五节　子公司发生超额亏损在合并报表中的反映
第六节　合并利润表的格式举例
第五章　合并现金流量表
第一节　合并现金流量表概述
一、合并现金流量表的定义和内容
二、合并现金流量表的格式
第二节　编制合并现金流量表时进行抵销处理案例分析
一、企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理
二、企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理
三、企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理
四、企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理
五、企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理
六、案例分析
第三节　在报告期内增减子公司在合并利润表的处理案例分析
一、在报告期内增加子公司在合并现金流量表中的反映
二、在报告期内处置子公司在合并现金流量表的反映
三、案例分析
第四节　合并现金流量表中有关少数股东权益项目的案例分析
第五节　合并现金流量表编制案例分析
第六节　合并现金流量表的格式举例
第六章　合并所有者权益变动表
第一节　合并所有者权益变动表概述
一、合并所有者权益变动表定义和内容
二、合并所有者权益变动表格式
第二节　合并所有者权益变动表编制案例分析
第三节　合并所有者权益变动表的格式举例