

注册会计师 教材精讲班 会计

【知识点 2】合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除应遵循财务报表编制的一般原则和要求外，如真实可靠、内容完整等，还应当遵循以下原则和要求：

1. 以个别财务报表为基础编制。（通过合并财务报表的特有方法进行编制）2. 一体性原则。（应当将母公司和所有子公司作为整体来看待，视为一个会计主体）。3. 重要性原则

母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，对整个企业集团财务状况和经营成果影响不大时，为简化合并手续也应根据重要性原则进行取舍，可以不编制抵销分录而直接编制合并财务报表

【知识点 3】合并财务报表编制的前期准备事项

（一）合并财务报表的前期准备事项的概述

1. 统一母公司、子公司的会计政策；（2 种方法：①进行调整、②按母公司的会计政策重新编制）2. 统一母公司、子公司的资产负债表日及会计期间 3. 对子公司以外币表示的财务报表进行折算 4. 收集编制合并财务报表的相关资料。

（二）为编制合并财务报表，母公司应当要求子公司及时提供下列有关资料：

1. 子公司相应期间的财务报表；2. 与母公司及与其他子公司之间发生的内部购销交易、债权债务、投资及其产生的现金流量和未实现内部销售损益的期初、期末余额及变动情况等资料；3. 子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料；4. 编制合并财务报表所需要的其他资料。

【例题·多选题】母公司在编制合并财务报表前，对子公司所采用会计政策与其不一致的情形进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按照子公司的会计政策另行编报子公司的财务报表
- B. 要求子公司按照母公司的会计政策另行编报子公司的财务报表
- C. 按照母公司自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整
- D. 按照子公司的会计政策对母公司自身财务报表进行必要的调整

【答案】BC【解析】编制财务报表前，应当尽可能的统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。

【知识点 4】合并财务报表的编制程序

1. 编制合并工作底稿 2. 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目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、个别利润表及个别所有者权益变动表各项目合计数额。

| 项目 | 母公司 | 子公司 1 | 子公司 2 | 合计数 | 抵销调整 | | 合并数 |
|-------|-----|-------|-------|------|------|-----|------|
| | | | | | 借方 | 贷方 | |
| 营业收入 | 700 | 100 | 200 | 1000 | 130 | 150 | 1020 |
| 管理费用 | 200 | 100 | 70 | 370 | 30 | 60 | 340 |
| 固定资产 | 250 | 70 | 30 | 350 | 120 | 80 | 390 |
| 其他应付款 | 100 | 0 | 70 | 170 | 35 | 20 | 155 |

3. 编制调整分录与抵销分录，将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务对个别财务报表有关项目的影响进行调整抵销处理。（重复的因素等予以抵销）

提示

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)，而不是具体的会计科目。比如，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”等科目来进行调整和抵销。

4. 计算合并财务报表各项的合并数额（合计数±抵销数）

（1）资产类项目。（加借减贷）（2）负债类项目和所有者权益类项目。（加贷减借）（3）有关收益类项目。（加贷减借）（4）有关成本费用类项目和有关利润分配的项目。（加借减贷）

5. 填列合并财务报表（按合并数填列） 提示合并财务报表的编制说明

| 相关内容 | |
|--------------|--|
| 编制说明 | <p>1. 调整和抵销分录用的是报表项目不是会计科目，合并调整和抵销分录，只在编制合并报表时在合并工作底稿中做一下，只调表不调账，不计入母子公司的会计账簿和个别报表，对个别报表没有影响。调整和抵销分录也不是企业缴税和计提盈余公积的依据，所以与所得税费用、盈余公积的有关的分录不用再进行调整。</p> <p>2. 对子公司全额抵销，对联营企业和合营企业按持股比例抵销</p> <p>3. 母子公司交易中支付给集团外部的支出无需抵销，如中介机构费用、税金、资产的运输费等</p> <p>4. 计算合并报表中有关项目列报的金额，可以直接站在集团角度，用内部交易前的成本为基础进行计算，结果与考虑抵销后的计算结果完全一致</p> <p>5. 跨年度编制调整和抵销分录，先抵销以前年度未实现内部交易对上年末报表累计的影响，再抵销本年新发生的未实现内部交易的影响，最后抵销本年末累计未实现内部交易对报表的影响</p> <p>6. 连续编制合并报表时，上期合并股东权益变动表中的年末未分配利润是经过上期末抵销后的数，但本年年初的未分配利润是根据母子公司的个别报表编制的，是未抵销的数，两者出现差额，因此要将上年末已经抵销的但对本年年初未分配利润产生影响的损益类项目，再重新抵销一遍，年初未分配利润将上年末合并报表数与本年初合并报表数建立了一个相等的联系，使两者保持一致</p> |
| 编制步骤——按权益法编制 | <p>1. 统一母子公司的会计政策和会计期间，对子公司境外经营要进行报表折算、收集编制合并财务报表的相关资料（前期准备工作）；</p> <p>2. 编制合并工作底稿，将母子公司的报表数据导入</p> <p>3. 编制调整分录：</p> <p>（1）按公允价值调整非同一控制下取得的子公司相关资产负债；（同一控制下取得的子公司不需调整）</p> <p>（2）按权益法调整母公司的长期股权投资；（权益法的理念贯穿了合并报表的全过程，权益法建立起母公司的长期股权投资与子公司所有者权益份额之间的联系）</p> <p>（3）对涉及合并的特殊投资业务进行调整；</p> |
| 编制步骤——按权益法编制 | <p>4. 编制抵销分录</p> <p>抵销分录的含义是把集团内部交易虚增或虚减的因素抵销掉，即抵销虚增或虚减的资产、负债、收入、成本、现金流量、所有者权益变动等，反映出集团整体与集团外部单位之间进行交易的状况，因此抵销的过程比较灵活，只要抵销后的报表项目和报表金额正确就行</p> <p>抵销分录具体包括准确反映出经济业务资金运动的来龙去脉，因此要严格遵守：</p> <p>（1）抵销母公司投资收益和子公司利润分配，母公司长期股权投资和子公司所有者权益</p> <p>（2）抵销内部存货交易（3）抵销内部固定资产等长期资产交易（4）抵销内部债权债务交易</p> <p>（5）抵销内部现金流量交易</p> <p>5. 计算合并金额，填列合并报表：</p> <p>资产、费用类项目合并数 =该项目的合计数+调整抵销分录（借方发生额-贷方发生额）</p> <p>负债类、所有者权益类、收入类项目合并数 =该项目的合计数-调整抵销分录（借方发生额-贷方发生额）（同一控制）合并报表 =母公司账面价值+子公司账面价值+（或-）调整和抵销金额 （非同一控制）合并报表=母公司账面价值+子公司自购买日公允价值持续计算的净资产价值+（或-）调整和抵销金额</p> <p>以后每个资产负债表日编制合并报表时，子公司不需要按以后资产负债表日的公允价值进行调整，实务中也不重新进行评估</p> |