

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

#### (三) 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。

#### (四) 合并财务报表编制的前期准备事项

- 1.统一母公司、子公司的**会计政策**；
- 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**。

#### 例题 2

【单选题】甲公司及其子公司对投资性房地产采用不同的会计政策。具体资料如下：子公司乙对作为投资性房地产核算的房屋采用公允价值模式进行后续计量；子公司丙对作为投资性房地产核算的土地使用权采用成本模式进行后续计量，按剩余 15 年期限分期摊销计入损益；子公司丁对经营出租的房屋采用成本模式进行后续计量，并按房屋仍可使用年限 10 年计提折旧；子公司戊对在建的投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。甲公司自身对作为投资性房地产的房屋采用成本模式进行后续计量，并按房屋仍可使用年限 20 年计提折旧。不考虑其他因素，下列关于甲公司在编制合并财务报表时，对纳入合并范围各子公司投资性房地产的会计处理中，正确的是（ ）。

- A.将投资性房地产的后续计量统一为成本模式，同时统一有关资产的折旧或摊销年限
- B.对于公允价值能够可靠计量的投资性房地产采用公允价值计量，其他投资性房地产采用成本模式计量
- C.区分在用投资性房地产与在建投资性房地产，在用投资性房地产统一采用成本模式计量，在建投资性房地产采用公允价值模式计量
- D.子公司的投资性房地产后续计量均应按甲公司的会计政策进行调整，即后续计量采用成本模式并考虑折旧或摊销，折旧或摊销年限根据实际使用情况确定

#### 分析

【答案】D

【解析】甲公司编制合并财务报表时，应统一母子公司的会计政策，即对子公司投资性房地产均按母公司的会计政策进行调整，但折旧或摊销年限应根据实际使用情况确定。

#### (五) 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**。
- 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。（站在集团角度个报和合报**差异调整、重复**的事项应**抵销**）

项目	母公司	子公司	合计数	抵销调整		合并数
				借方	贷方	
固定资产						
其他应付款						
股本						
营业收入						

【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目的合并数额（合计数±抵销数）

5.填列合并财务报表（按合并数填列）

【提示】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。

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**；

【提示】

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；

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。【客观题】

**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