



第二十七章

合并财务报表



考点：合并财务报表概述

合并范围的豁免——投资性主体

如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量，且其变动计入当期损益。



考点：合并财务报表

一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的种类	合并资产负债表	反映母公司和子公司所形成的企业集团某一特定日期财务状况的报表
	合并利润表	反映母公司和子公司所形成的企业集团整体在一定期间内经营成果的报表
	合并所有者权益变动表	反映母公司和子公司所形成的企业集团在一定期间内，包括经营成果分配在内的所有者(或股东)权益增减变动情况的报表
	合并现金流量表	反映母公司和子公司所形成的企业集团在一定期间现金流入、流出量以及现金净增减变动情况的报表
	附注	对在合并报表中(4表)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



考点：合并财务报表

一、合并财务报表的编制原则

编制 原则	以个别财务报表为基础编制	否：不是直接根据母公司和子公司账簿编制。 是：利用母、子公司各自的财务报表，通过合并财务报表的特有方法编制
	一体性原则	因：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。 故：在编制合并财务报表时，对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，应当视同同一会计主体内部业务处理
	重要性原则	原则：运用重要性原则



考点：合并财务报表

二、合并财务报表范围的确定

（一）合并财务报表范围的确定原则

原则	以控制为基础		
控制的必备要素	1. 因涉入被投资方而享有可变回报。 2. 拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额		
控制的判断	通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报	拥有对被投资方的权力	有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额



考点：合并财务报表

原则	以控制为基础
控制的判断	在判断投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点： 权力只表明投资方主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求投资方实际行使其权力； 权力是一种实质性权利，而不是保护性权利； 权力是自己行使的，而不是代其他方行使； 权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排



考点：合并财务报表

（二）具体的合并范围

应纳入	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。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
不应当纳入	1. 已宣告被清理整顿的原子公司。 2. 已宣告破产的原子公司。 3. 母公司不能控制的其他被投资单位（如联营企业、合营企业）



考点：同一控制下企业合并

一、同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制

抵销分录（只需一笔）

原理：

长期股权投资=子公司
所有者权益×母公司份
额

少数股东权益=子公司
所有者权益×少数股东
的份额

借：股本（实收资本）

资本公积

盈余公积

未分配利润

贷：长期股权投资
少数股东权益

注：同一控制下的企业合并，没有借贷方差额，抵消分录也就不涉及商誉；最终控制方收购被合并方时，产生商誉，则会存在借方差额，应在商誉中列式



考点：同一控制下企业合并

抵销分录（只需一笔）

原理：

长期股权投资=子公司
所有者权益×母公司份
额

少数股东权益=子公司
所有者权益×少数股东
的份额

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，应自合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）转入留存收益，应编制下列会计分录：

借：资本公积【以母公司资本溢价或股本溢价的贷方余额为限】

贷：盈余公积【子公司中归属于现行母公司部分】

未分配利润【子公司中归属于现行母公司部分】

其他综合收益【子公司中归属于现行母公司部分】



考点：同一控制下企业合并

二、合并日后编制合并财务报表

（一）长期股权投资成本法调整为权益法

调整分录如下：

1. 投资当年

（1）调整被投资单位盈利

借：长期股权投资

贷：投资收益



考点：同一控制下企业合并

(2) 调整被投资单位亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资

(3) 调整被投资单位分派现金股利

借：投资收益

贷：长期股权投资



考点：同一控制下企业合并

(4) 调整子公司其他综合收益变动（假定其他综合收益增加）

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——本年（若减少作相反分录）

(5) 调整子公司除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加）

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年（若减少作相反分录）



考点：同一控制下企业合并

2. 连续编制合并财务报表

(1) 调整以前年度被投资单位盈亏

借：长期股权投资

贷：年初未分配利润

(注：若为亏损则做相反分录)

(2) 调整被投资单位本年盈利

借：长期股权投资

贷：投资收益



考点：同一控制下企业合并

(3) 调整被投资单位本年亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资

(4) 调整被投资单位以前年度分派现金股利

借：年初未分配利润

贷：长期股权投资

(5) 调整被投资单位当年分派现金股利

借：投资收益

贷：长期股权投资



考点：同一控制下企业合并

(6) 调整子公司以前年度其他综合收益变动（假定其他综合收益增加）

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——年初

（若减少作相反分录）

(7) 调整子公司本年其他综合收益变动（假定其他综合收益增加）

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——本年

（或相反分录）



考点：同一控制下企业合并

(8) 调整子公司以前年度除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加）

借：长期股权投资

贷：资本公积——年初

（或相反分录）

(9) 调整子公司本年除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加）

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

（或相反分录）



考点：同一控制下企业合并

（二）合并抵销处理

1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

年末未分配利润

贷：长期股权投资（母公司）

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东持股比例）



考点：同一控制下企业合并

【提示1】在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的（即发生超额亏损），其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。



考点：同一控制下企业合并

【提示2】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，应自合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）转入留存收益，应编制下列会计分录：

借：资本公积（以资本溢价或股本溢价的贷方余额为限）

贷：盈余公积（归属于现行母公司部分）

未分配利润（归属于现行母公司部分）



考点：同一控制下企业合并

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的抵销

借：投资收益

少数股东损益

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

对股东的分配

年末未分配利润



考点：非同一控制下企业合并

一、非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制

（一）按公允价值对非同一控制下取得子公司的财务报表进行调整

调整分录（以固定资产为例，假定固定资产公允价值大于账面价值）如下：

借：固定资产——原价（调增固定资产价值）

贷：资本公积

借：资本公积

贷：递延所得税负债



考点：非同一控制下企业合并

（二）母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资

少数股东权益



考点：非同一控制下企业合并

二、购买日后编制合并财务报表

（一）对子公司个别财务报表进行调整

调整分录（以固定资产为例，假定固定资产公允价值大于账面价值）如下：



考点：非同一控制下企业合并

1. 投资当年

借：固定资产——原价（调整固定资产价值）

贷：资本公积

借：资本公积

贷：递延所得税负债

借：管理费用（当年按公允价值应补提折旧）

贷：固定资产——累计折旧

借：递延所得税负债

贷：所得税费用



考点：非同一控制下企业合并

2. 连续编制合并财务报表

借：固定资产——原价（调整固定资产价值）

贷：资本公积——年初

借：资本公积——年初

贷：递延所得税负债

借：年初未分配利润（年初累计补提折旧）

贷：固定资产——累计折旧

借：递延所得税负债

贷：年初未分配利润



考点：非同一控制下企业合并

借：管理费用（当年补提折旧）

贷：固定资产——累计折旧

借：递延所得税负债

贷：所得税费用



考点：非同一控制下企业合并

（二）长期股权投资由成本法调整为权益法

长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果的会计处理与同一控制原理相同。

借：长期股权投资

贷：投资收益

资本公积

其他综合收益



考点：非同一控制下企业合并

（三）抵销分录

1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资（母公司）

少数股东权益（子公司所有者权益 $\times$ 少数股东投资持股比例）



考点：非同一控制下企业合并

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的抵销

借：投资收益

少数股东损益

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

对股东的分配

未分配利润



考点：抵销内部固定资产交易未实现损益

1. 抵销内部销售中未实现损益

第一年	第二年及以后年度
①购入产品作为固定资产使用： 借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（倒挤） 固定资产（未实现的毛利） ②购入固定资产作为固定资产： 借：资产处置收益 贷：固定资产（未实现的毛利） 卖出方处置亏损时编制反向分录。	借：年初未分配利润 贷：固定资产



考点：抵销内部固定资产交易未实现损益

2. 抵销多计提的折旧

第一年	第二年及以后年度
借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用（本期多计提的折旧数）	借：固定资产—累计折旧 贷：年初未分配利润（以前年度多计提的折旧数） 借：固定资产—累计折旧 贷：管理费用（本期多计提的折旧数）



考点：抵销内部固定资产交易未实现损益

3. 抵销减值准备，应抵销的减值准备=期末累计未实现内部交易毛利与期末减值准备孰低者

第一年	第二年及以后年度
借：固定资产——固定资产减值准备 贷：资产减值损失	借：固定资产——固定资产减值准备 贷：年初未分配利润（以前年度计提的减值准备） 借：固定资产——固定资产减值准备 贷：资产减值损失（当年计提的减值准备）

由于固定资产减值不允许转回，此分录一直做到固定资产处置



考点：抵销内部固定资产交易未实现损益

4. 确认递延所得税

第一年	第二年及以后年度
借：递延所得税资产【抵销分录 中（贷方-借方） $\times$ 税率】 贷：所得税费用	借：递延所得税资产 贷：年初未分配利润（上年抵 销分录中所得税费用） 借：所得税费用（本年恢复数） 贷：递延所得税资产（或反向 分录）



考点：抵销内部固定资产交易未实现损益

固定资产递延所得税的确认原理和存货递延所得税的确认是一样的，由于抵销固定资产后导致固定资产账面价值下降，所以要确认递延所得税资产

第一年	第二年及以后年度
借：少数股东权益【抵销分录中（贷方-借方） $\times$ （1-税率） $\times$ 少数股权比例】 贷：少数股东损益	借：少数股东权益 贷：年初未分配利润（上年抵消分录中少数股东损益） 借：少数股东损益（本年恢复数） 贷：少数股东权益（或反向分录）

谢谢 观看

THANK YOU