

2007年《中级会计实务》考试大纲（四）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/182/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E3_80_8A_c44_182630.htm 第十九章 财务报告 [基本要求]

（一）掌握资产负债表的内容、格式和编制方法（二）掌握利润表的内容、格式和编制方法（三）掌握现金流量表的内容、格式和编制方法（四）掌握所有者权益变动表的内容、格式和编制方法（五）掌握每股收益的计算方法（六）掌握合并财务报表的概念和合并财务报表范围的确定原则（七）掌握合并资产负债表的内容、格式和编制方法（八）掌握合并利润表的内容、格式和编制方法（九）掌握合并现金流量表的内容、格式和编制方法（十）掌握合并所有者权益变动表的内容、格式和编制方法（十一）掌握分部报告的内容、结构和编制方法（十二）掌握关联方的判断原则和披露要求（十三）熟悉附注的概念和报表重要项目的说明 [考试内容]

第一节 财务报表列报的基本要求 财务报表列报应遵循如下基本要求：（一）企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照企业会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量。企业管理层应当评价企业的持续经营能力，对持续经营能力产生重大怀疑的，应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，表明其处于非持续经营状态，应当采用其他基础编制财务报表，并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和财务报表的编制基础。（二）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，但下列情况除外：1.会计准则要求改变财务报表项目的列报。2.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。（三）性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。重要性，是指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，该项目具有重要性。判断项目的重要性，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动等因素；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、营业成本总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定。（四）财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，但满足抵销条件的除外。资产项目按扣除减值准备后的净额列示，不属于抵销。非日常活动产生的损益，以收入扣减费用后的净额列示，不属于抵销。（五）当期财务报表的列报，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，但其他会计准则另有规定的除外。财务报表项目的列报发生变更的，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，以及调整的各项金额。对上期比较数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。（六）企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：1.编报企业的名称；2.资产

资产负债表或财务报表涵盖的会计期间；3.人民币金额单位；4.财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。（七）企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间，以及短于一年的原因。

第二节 资产负债表

一、资产负债表的格式

资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。金融企业的各项资产或负债，按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以按照其流动性顺序列示。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，该项负债仍应归类为流动负债。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。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，该项负债应当归类为非流动负债。

二、资产负债表的编制

企业应以日常会计核算记录的数据为基础进行归类、整理和汇总，加工成报表项目，形成资产负债表。

（一）“年初余额”的填列方法

“年初余额”栏内各项目数字，应根据上年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，按调整后的数字填入本表“年初余额”栏内。

（二）“期末余额”的填列方法

“期末余额”是指某一资产负

债表日的数字，即月末、季末、半年末或年末的数字。资产负债表各项目“期末余额”的数据来源，可以通过以下几种方式取得：1.直接根据总账科目的余额填列；2.根据几个总账科目的余额计算填列；3.根据有关明细科目的余额计算填列；4.根据总账科目和明细科目的余额分析计算填列；5.根据总账科目与其备抵科目抵销后的净额填列。

第三节 利润表
一、利润表的格式 在利润表中，费用应当按照功能分类，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。
二、利润表的编制（一）“本期金额”栏反映各项目的本期实际发生数。如果上年度利润表的项目名称和内容与本年度利润表不相一致，应对上年度利润表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入报表的“上期金额”栏。

（二）报表中各项目主要根据各损益类科目的发生额分析填列。
三、每股收益 企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。（一）基本每股收益 企业应当按照归属于普通股股东的当期净利润，除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。
$$\text{发行在外普通股加权平均数} = \text{期初发行在外普通股股数} + \text{当期新发行普通股股数} \times \frac{\text{已发行时间}}{\text{报告期时间}} - \text{当期回购普通股股数} \times \frac{\text{已回购时间}}{\text{报告期时间}}$$

已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算；在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法。（二）稀释每股收益 企业存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。潜在普通股，是指赋予其持有者在报告期或以

后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同，包括可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

1.计算稀释每股收益，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整（应考虑相关的所得税影响）：（1）当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息；（2）稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

2.计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

3.计算稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数时，以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换。

4.认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：增加的普通股股数 = 拟行权时转换的普通股股数 - 行权价格 × 拟行权时转换的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格

5.稀释性潜在普通股应当按照其稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。

（三）每股收益的列报

发行在外普通股或潜在普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。按照企业会计准则的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。企

业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益，并在附注中披露下列相关信息：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，企业发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

第四节 现金流量表

一、现金流量表的分类

现金流量，是指现金和现金等价物的流入和流出，可以分为三类，即经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。其中，现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资等。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

二、现金流量表的结构

现金流量表采用报告式的结构，分类反映经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量，最后汇总反映企业现金及现金等价物净增加额。在有外币现金流量及境外子公司的现金流量折算为人民币的企业，还应单设“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目。企业应当在附注中披露与现金流量表有关的补充资料：（1）将净利润调节为经营活动现金流量；（2）不涉及现金收支的重大投资和筹资活动；（3）现金及现金等价物净变动情况。

三、现金流量表的编制

企业可根据业务量的大小及复杂程度，选择采用工作底稿法、T

形账户法，或直接根据有关科目的记录分析填列现金流量表。

第五节 所有者权益变动表

一、所有者权益的内容

所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。当期损益、直接计入所有者权益的利得和损失，以及与所有者（或股东，下同）的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目：（一）净利润；（二）直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额；（三）会计政策变更和差错更正的累积影响金额；（四）所有者投入资本和向所有者分配利润等；（五）按照规定提取的盈余公积；（六）实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

二、所有者权益变动表的格式

所有者权益变动表格式参见本章“第六节 合并财务报表”。

第六节 合并财务报表

合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。其中，母公司是指有一个或一个以上子公司的企业；子公司是指被母公司控制的企业。合并财务报表至少应当包括下列组成部分：（1）合并资产负债表；（2）合并利润表；（3）合并现金流量表；（4）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；（5）附注。

一、合并财务报表范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

（一）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。

（二）母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权

，且满足下列条件之一的，视为母公司能够控制被投资单位，但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外：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的表决权。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。3. 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。4. 在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。（三）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。母公司应当将其全部子公司，无论是小规模子公司还是经营业务性质特殊的子公司，均纳入合并财务报表的合并范围。

二、合并资产负债表

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报表，由合并资产、负债和所有者权益各项目组成。（一）将对子公司的长期股权投资调整为权益法 按照权益法调整对子公司的长期股权投资，在合并工作底稿中应编制的调整分录为：对于应享有子公司当期实现净利润的份额，借记“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目；按照应承担子公司当期发生的亏损份额，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资”等科目。对于当期收到子公司分派的现金股利或利润，应借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资”科目。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，借记或贷记“长期股权投资”科目，贷记或借记“资本公积”科目。（二）编制合并资产负债表时应抵销的项目 编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目主要有：（1）母公司对子公司股权投资项目与子公司

所有者权益项目；（2）母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部债权债务项目；（3）存货项目，即内部购进存货价值中包含的未实现内部销售利润；（4）固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧项目），即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售利润；（5）无形资产项目，即内部购进无形资产价值包含的未实现内部销售利润；（6）与抵销的长期股权投资、应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

1.长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销 编制合并财务报表时应当在母公司和子公司财务报表数据（或经调整的数据）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。（1）在子公司为全资子公司的情况下，母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益各项目的金额应当全额抵销。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润”项目，贷记“长期股权投资”项目。当母公司对子公司长期股权投资的金额大于子公司所有者权益总额时，其差额作为商誉处理，应按其差额，借记“商誉”项目；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总额时，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）在子公司为非全资子公司的情况下，应当将母公司对子公司长期股权投资的金额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵销。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。在合并工作底稿中编制的

抵销分录为：借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润”项目，贷记“长期股权投资”和“少数股东权益”项目。“少数股东权益”项目，反映子公司所有者权益中不属于母公司（包括通过子公司间接享有的）的份额，即除母公司外的其他投资者在子公司所有者权益中所享有的份额。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享有的份额不一致时，其差额应比照全资子公司情况处理。

2. 内部债权与债务项目的抵销

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，持有方计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。

（1）应收账款与应付账款的抵销

初次编制合并财务报表时的抵销处理

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“应收账款——坏账准备”项目，贷记“资产减值损失”项目。

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

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。（2）应收票据与应付票据、预付账款与预收账款等的抵销处理 对于其他内部债权债务项目的抵销，应当比照应收账款与应付账款的相关规定处理。在进行抵销时，借记“应付票据”、“预收账款”等科目，贷记“应收票据”，“预付账款”等科目。某些情况下，企业内部一个企业对另一企业进行的债券投资不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上购进的。这种情况下，一方持有至到期投资（或划分为其他类别的金融资产，原理相同）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，该差额应当计入合并利润表的投资收益项目。

3. 存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

（1）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，编制合并财务报表时，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。进行抵销处理时按照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；同时按照期末内部购进形成的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（

或按照内部营业收入形成期末存货的金额，借记“营业收入”项目，按照其对应的销售成本的金额，贷记“营业成本”项目，按照内部营业收入与其对应的内部营业成本的差额，贷记“存货”项目）。（2）连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理 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：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。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。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。

4. 固定资产原价和无形资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

（1）购入当期内部交易的固定资产的抵销处理 在这种情况下，购买企业购进的固定资产，其抵销处理程序如下：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损益予以抵销。即按销售企业由于该固定资产交易所实现的销售收入，借记“营业收入

”项目，按照其销售成本，贷记“营业成本”项目，按照该固定资产的销售收入与销售成本之间的差额（即原价中包含的未实现内部销售损益的金额），贷记“固定资产—原价”项目。将内部交易固定资产当期多计提的折旧费用和累计折旧予以抵销。对内部交易固定资产当期多计提的折旧费用抵销时，应按当期多计提的金额，借记“固定资产—累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。（2）以后会计期间内部交易固定资产的抵销处理以后会计期间，该内部交易固定资产仍然以其原价在购买企业的个别资产负债表中列示，编制合并财务报表时，其具体抵销程序如下：将内部交易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。即按照固定资产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。将以前会计期间内部交易固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利润。即按照以前会计期间抵销该内部交易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。将本期由于该内部交易固定资产的使用而多计提的折旧费用予以抵销，并调整本期计提的累计折旧额。即按照本期该内部交易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。从集团内部购入的无形资产，其抵销处理方法与固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销基本相似，可比照进行抵销处理。

（三）母公司在报告期增减子公司在合并资产负债表的反映

1.母公司在报告期内增加子公司在合并资产负债表的反映 母公司在报告期内增加子公司的，合并当期编制合并资产负债

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。（2）因非同一控制下企业合并增加的子公司，不应调整合并资产负债表的期初数。

2. 母公司在报告期内处置子公司在合并资产负债表的反映 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。（四）合并资产负债表的格式 合并资产负债表格式在个别资产负债表基础上，主要增加了三个项目：一是在“开发支出”项目之下增加了“商誉”项目，用于反映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与其在子公司所有者权益中享有份额之间抵销后的借方差额。二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。三是在“未分配利润”项目之后，“归属于母公司所有者权益合计”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母公司记账本位币表示的资产负债表时所发生的折算差额。

合并资产负债表 会合01表 编制单位：_____年
_____月_____日 单位：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 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

三、合并利润表（一）编制合并利润表时应进行抵销处理的项目 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。编制合并利润表时需要进行抵销处理的项目主要有：（1）内部营业收入和内部营业成本项目；（2）内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等项目中包含的未实现内部销售损益；（3）内部销售商品形成固定资产、无形资产等项目折旧额及摊销额中包含的未实现内部销售损益；（4）内部应收款项计提的坏账准备以及内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等计提的资产减值准备中包含的未实现内部销售损益；（5）内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内

部股权投资的投资收益项目等。

1.内部营业收入和内部营业成本项目的抵销处理 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）母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售在这种情况下，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。但从企业集团整体来看，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。在编制合并财务报表时，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。编制的抵销分录为：借记“营业收入”等项目，贷记“营业成本”等项目。（2）母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，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，销售企业是按照一般的销售业务确认销售收入，结转销售成本，计算销售损益，并在其个别利润表中列示。在编制合并财务报表时，应当将销售企业由此确认的内部销售收入和内部销售成本予以抵销。对于这一内部交易，购买企业是以支付的购货价款作为存货成本入账，并在其个别资产负债表中作为资产列示。编制合并利润表时，应将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。（3）对于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。

2.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在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）使用的情况下，编制合并利润表时，应将销售企业由于该内部交易产生的销售成本和销售收入予以抵销；并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予以抵销。在对销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

3.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。编制合并财务报表将资产减值损失中包含的本期内部应收账款计提的坏账准备抵销时，应减少当期资产减值损失，同时减少坏账准备等余额，即按照当期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”等项目，贷记“资产减值损失”项目。

4.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。应编制的抵销分录为：借记“投资收益”项目，贷记“财务费用”项目。

5.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 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，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、所得税后的余额与其持股比

例相乘的结果。持有全资子公司的情况下，母公司对某一子公司投资收益实际上就是该子公司当期实现的净利润（假定不存在有关的调整因素）。编制合并利润表时，必须将集团内投资产生的投资收益予以抵销。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，因此，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、分派利润和期末未分配利润的金额都必须予以抵销。将上述项目抵销时，持有全资子公司的情况下，应当编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“未分配利润—年初”项目，贷记“本年利润分配—提取盈余公积”、“应付股利”（包括转作股本的股利，下同）、“未分配利润—年末”项目；在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“少数股东损益”、“未分配利润—年初”项目，贷记“本年利润分配—提取盈余公积”、“应付股利”、“未分配利润—年末”项目。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com