

高级会计师考试高级财务会计总复习(4) PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/219/2021_2022__E9_AB_98_E7_BA_A7_E4_BC_9A_E8_c48_219283.htm

一、合并会计报表概述

1、合并会计报表的特点 合并会计报表是指将母公司和子公司形成的企业集团作为一个会计主体，由母公司根据母公司和子公司的个别单位会计报表编制的，综合反映企业集团整体经营成果、财务状况以及财务变动情况的会计报表。

与单个企业编制的个别会计报表相比，合并会计报表一般有以下特点

(1)、合并会计报表的主体是经济意义上的复合会计主体。(2)、合并会计报表由企业集团中对其他企业有控制权的总公司或母公司编制。(3)、合并会计报表是以个别会计报表为基础编制的。(4)、合并会计报表有其独特的编制方法。

2、合并会计报表的合并理论 合并理论是指如何认为指导合并会计报表的观点。通俗地讲，是指应当站在怎样的立场上来认识母公司与子公司的关系，从而合理地确定合并的范围和合并的方法。

(一)母公司理论 母公司理论是指站在母公司股东的立场上，将合并会计报表视为母公司本身会计报表反映范围的扩大，是母公司会计报表的扩充。包括的两个基本要点：

(1)、强调母公司股东的利益：只将属于母公司的股东权益视为整个集团的权益，而将少数股东权益视为整个企业集团的负债，对属于少数股东权益的收益视为整个企业集团的费用。(2)、以是否形成控制作为确定合并范围的标准。

(二)实体理论 实体理论认为合并会计报表是整个经济联合体的会计报表，无论是多数股东权益还少数股东权益都应被视为整个企业集团的股东权益，在合并资产负债表中均作为股东

权益来处理；其相对应的收益也全部作为整个企业集团的收益来处理。适用范围比较适合集团内部的管理人员对会计报表的需求，适合用于整个企业集团管理生产经营活动。（三）所有权理论 所有权理论是指在编制合并会计报表时既不强调企业集团中的法定控制或实际控制关系，也不强调企业集团各成员企业在所构成的经济实体中的平等关系，而是强调编制合并会计报表的企业对纳入合并范围的企业所拥有的所有权。编制合并会计报表的企业，对其拥有所有权的企业的资产、负债和当期实现的损益，均采用按照其拥有所有权的比例合并计入合并会计报表中。适用范围：当某一企业由两个持有相同50%股份的企业共同投资（我国会计实务称为共同控制）形成时，用所有权理论的解释和做法更具说服力。

二、合并会计报表的合并范围

我国的《合并会计报表暂行规定》采用的是母公司理论，由此相应地以被投资企业是否被母公司控制作为标准来确定合并会计报表的合并范围。（一）应纳入合并会计报表的企业范围

1. 母公司拥有半数以上权益性资本的被投资企业。（量的要求）权益性资本是指对企业拥有投票权、并能够据此参与企业经营管理决策的资本，如股份制企业中的普通股，有限责任公司中的投资者出资额等。当母公司拥有被投资企业50%以上股份时，母公司就拥有对该被投资企业的控制权，能够操纵股东大会对被投资企业的生产经营活动实施控制。对于母公司拥有被投资企业半数以上的权益性资本，又可以具体分为以下三种情况：直接拥有；（2）间接拥有；（3）混合拥有
2. 被母公司控制的其他被投资企业。（质的要求）具体又可表现为以下几种情况：（1）与被投资企业的其他投资者达成协议，并通过此协议持有该被投

资企业半数以上的表决权。(2)根据章程或协议，有权控制企业的财务和经营政策。(3)有权任免公司董事会等类似权力机构的多数成员。(4)在公司董事会或类似权力机构中拥有半数以上的投票权。(二)不纳入合并会计报表的企业范围 2002年已经考过简答题目。1、已准备关、停、并、转的子公司；2、按照破产程序，已宣告被清理整顿的子公司；3、已宣告破产的子公司；4、准备近期出售而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司。5、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。6、非持续经营的所有者权益为负数的子公司(补充)三、合并会计报表的种类(一)按照其经济内容分类：合并资产负债表 合并利润表 合并利润分配表 合并现金流量表(二)按照其编制时间分类 1.控制权取得日合并会计报表(并购日合并会计报表)，只需编制合并资产负债表，一次性编制 2.控制权取得日后合并会计报表(并购日后合并会计报表)，包括合并资产负债表、合并利润表、合并利润分配表和合并现金流量表，连续性编制。2002年全国多选题目。五、合并会计报表编制的原则和方法(一)合并会计报表的编制原则 A、真实性原则；B、完整性原则；C、及时性原则；D、以个别会计报表为基础原则；E、一体性原则；F、重要性原则。(二)合并会计报表的编制方法主要采用购买法和权益集合法。1、购买法编制合并会计报表时，在合并资产负债表上，母公司的净资产仍按账面价值予以反映，而子公司的净资产则按购买日(控制权取得日)的公允价值进行反映，购买成本超过取得净资产的公允价值部分则列为合并价差，单独列项反映。2.权益集合法编制合并会计报表，在合并资产负债表上，母公司和子公司的

资产和负债，均按控制权取得日的账面价值进行反映，因而不会产生合并价差。不论企业合并何时完成，当年的损益，均可列入存续公司，或新公司，或母公司的损益。另外，子公司的留存收益的处理也与购买法不同。

(三)合并会计报表的编制程序

第二节 控制权取得日合并会计报表的编制

一、购买法下控制权取得日合并资产负债表的编制

(一) 母公司拥有子公司全部股权的合并会计报表的编制

母公司购买正在持续经营的子公司的全部股权，其支付的购买价(或称投资成本)可能高于、低于或者等于子公司净资产的账面价值，列表说明如下：

购买子公司全部股权的合并会计报表的编制情况处理方法

分录 母公司以账面价值购入子公司全部股权 应当将母公司对子公司的投资与子公司的全部所有者权益加以抵销。

借：所有者权益项目(子公司账面价值) 贷：长期投资某子公司

母公司以高于账面价值购入子公司全部股权 国外一般把这部分差额视为商誉来处理，而我国要求作为合并价差来处理。

《合并会计报表暂行规定》明确指出：“抵销时发生的合并价差，在合并资产负债表中以‘合并价差’项目在‘长期投资’项目中单独反映。”

同时将高估或低估的资产负债项目调整为其公允价值，公允价值与账面价值之间的差额记入合并价差。

借：所有者权益项目(子公司账面价值) 合并价差 贷：长期投资某子公司

借：资产项目(公允价值与账面价值之间的差额) 贷：负债项目(同上) 合并价差

母公司以低于账面价值的投资成本购入子公司全部股权 对于母公司投资成本低于子公司全部股权账面价值的差额，作为合并价差来处理，在合并资产负债表中以“合并价差”项目在长期投资项目中单独反映(以负数表示)。

，同时将高估或低估的资产负债项目

调整为其公允价值，公允价值与账面价值之间的差额记入合并价差。借：所有者权益项目(子公司账面价值) 贷：长期投资某子公司合并价差借：资产项目(公允价值与账面价值之间的差额) 贷：负债项目(同上) 合并价差 (二) 母公司购买子公司部分股权的合并会计报表的编制 按照母公司理论，少数股东权益应作为合并资产负债表的负债项目列示。 母公司购买子公司部分股权也有三种情况，即按账面价值购买、高于账面价值购买和低于账面价值购买，其合并会计报表编制也有所不同。 购买子公司部分股权的合并会计报表的编制 情况 处理方法 分录 母公司以账面价值购入子公司部分股权（等于） 应当将母公司对子公司的投资与子公司股东权益中属于母公司权益的部分予以抵销，子公司股东权益中属于少数股东的部分可直接转为少数股东权益。 借：所有者权益项目(子公司账面价值×控股比例) 贷：长期投资某子公司 母公司以高于账面价值购入子公司部分股权 除了将母公司对子公司的投资与子公司股东权益中相应部分予以抵销外，还应当按出资比例将子公司资产、负责相应部分的账面价值调整为公允价值，公允价值与账面价值的差额也应确认为合并价差。 借：所有者权益项目(子公司账面价值×控股比例) 合并价差 贷：长期投资某子公司 借：资产项目(公允价值与账面价值之间的差额×控股比例) 贷：负债项目(同上) 合并价差 母公司以低于账面价值的投资成本购入子公司部分股权 除将母公司的投资与子公司股东权益中相应部分予抵销外，还应按出资比例将子公司资产、负债相应部分的账面价值调整为公允价值。公允价值与账面价值的差额，也应确认为合并价差。 借：所有者权益项目(子公司账面价值) 贷：长期投资某子公司合并价差

借：资产项目(公允价值与账面价值之间的差额 × 控股比例)
贷：负债项目(同上) 合并价差

二、权益集合法下控制权取得日合并会计报表的编制

合并时，按子公司净资产的账面价值入帐。母公司在确认对子公司投资的同时，按所发生股票的面值确认股本的增加，并将子公司资本公积、盈余公积、未分配利润中属于母公司的部分确认为自己的股东权益。相应地，在编制购买日合并资产负债表时，只是将母公司资产负债表上对子公司“长期投资”帐户的余额与被合并子公司股东权益中属于母公司的部分予以抵销。而子公司股东权益中未被合并的部分即为少数股东权益，则作为企业集团的负债处理。母公司以发行和:)股票的方式获得子公司的股权，可以分为两种情况：一种是获得子公司的全部股权，另一种是获得子公司的部分股权。

(一) 母公司获得子公司全部股权的合并会计报表的编制

借：长期投资子公司 贷款：股本（母公司发行的股票面值）
资本公积（子公司的账面价值 母公司与子公司股票面值差额）
盈余公积（子公司的账面价值）

在编制合并会计报表时，应当将母公司对子公司的投资与子公司全部股东权益予以抵销。

借：所有者权益项目(子公司账面价值)
贷：长期投资子公司

(二) 母公司获得子公司部分股权的合并会计报表的编制

购买日的分录同上（P253）在编制合并报表时，应当将母公司对子公司的投资与子公司股东权益中属于母公司的部分予以抵销。

借：所有者权益项目(子公司账面价值 × 控股比例)
贷：长期投资子公司

三、购买法和权益集合法在控股权取得日编制合并会计报表的比较

1、合并价差问题：

购买法核算产生合并价差，权益集合法核算不产生合并价差。

2、留存收益的处理：

购买法下，母公司不能

将子公司的留存收益列为自己的留存收益，而权益集合法下，子公司的留存收益可以全部或部分地列入母公司的留存收益。

第八章 企业合并会计(三) 购并日后合并会计报表

指由母公司在控制权取得日后的各个会计期末编制的，反映整个企业集团总体的财务状况和经营成果的会计报表。

第一节 集团内部经济业务事项

一、集团内部企业经济业务事项的分类

其对合并会计报表编制的影响

二、集团内部经济业务事项的分类

三大类。

(一) 投资事项

(二) 交易事项

(三) 借贷事项

三、合并会计报表编制的抵销项目

报表需抵销的项目

合并资产负债表

- 1、 母公司对子公司 权益性投资 项目与子公司相应 所有者权益 项目；
- 2、 母公司对子公司 债权性 投资 项目与子公司相应的 负债 项目；
- 3、 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；
- 4、 5、 6、 集团 内部购进 存货、 固定资产、 无形资产 中包含未实现内部销售利润的项目；
- 7、 盈余公积 项目。

合并利润表和合并利润分配表

- 1、 产品销售收入和产品销售成本项目中的内部销售收入（成本）的数额；
- 2、 管理费用 项目中的 内部应收账款计提的坏账准备等；
- 3、 账务费用 项目中的 内部利息费用；
- 4、 投资收益 项目中的内部权益性资本投资收益和内部债券投资收益等；
- 5、 纳入合并范围的 子公司利润分配 项目，等等。

合并现金流量表

- 1、 经营活动产生的现金流量项目，具体包括：
 - (1) 集团用职权内部企业间 销售商品、提供劳务收付的现金项目；
 - (2) 集团内部企业间 经营租赁收付的租金 项目。
- 2、 投资和筹资活动产生的现金流量项目，具本包括：
 - (1) 集团内部企业间权益性投资、支付股利或利润及收回投资收付的现金项目
 - (2) 集团内部企业间债权性投资、本金及利息偿付的现金项目

；(3)集团内部企业间借款、本金及利息偿付的现金项目；(4)集团内部企业间融资租赁收付的现金项目；(5)集团内部企业间转让固定、无形资产和其他资产收付的现金项目。

第二节 编制合并会计报表集团内部投资事项的抵销

一、集团内部权益性投资的抵销

权益性投资的抵销的方法

全资子公司 非全资子公司 权益性投资本身的抵销

借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 合并价差(母公司投资成本大于子公司股东权益合计部分) 贷：长期投资--**公司 合并价差(母公司投资成本小于子公司股东权益合计部分)

借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 合并价差(母公司投资成本大于子公司股东权益合计部分) 贷：长期投资--**公司 少数股东权益 合并价差(母公司投资成本小于子公司股东权益合计部分)

权益性投资收益的抵销

借：投资收益 年初未分配利润 贷：提取盈余公积 应付利润 未分配利润

借：投资收益 少数股东收益 年初未分配利润 贷：提取盈余公积 应付利润 未分配利润

盈余公积的重新调整

借：年初未分配利润 贷：盈余公积(子公司全部)

借：提取盈余公积 贷：盈余公积(子公司全部)

借：年初未分配利润 贷：盈余公积(母公司所能享有部分)

借：提取盈余公积 贷：盈余公积(母公司所能享有部分)

二、集团内部债权性投资的抵销

1、债权性投资抵销的原因：

借：应付债券(子公司) 贷：长期投资(母公司)

2、投资收益的抵销：

借：投资收益(母公司)

在编制合并工和底稿时，编制抵消分录为：

贷：财务费用(子公司)

借：应付债券(本金 利息) 在建工程(子公司：若该资金用于在建工程) 贷：长期投资

典型例题：华丰公司

拥有某一子公司 70% 的股份。华丰公司与该子公司之间债权债务情况如下：(1) 华丰公司本期期末应收账款余额为

5 7 8 0 0 0 0 元，其中对子公司内部应收账款余额 2 4 0 0 0 0 0 元。华丰公司采用备抵法核算坏账损失，采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，计提比例为 5 %。（2）华丰公司本期期末应收票据余额为 4 2 2 0 0 0 0 元，其中对子公司内部应收票据余额 1 6 0 0 0 0 0 元。（3）子公司本期期末长期债券投资账面余额为 3 3 0 0 0 0 0 元，其中债券面值为 3 0 0 0 0 0 0 ，其余为应计利息。该债券投资系购买华丰公司对外发行的债券。华丰公司发行该债券的票面年利率为 5 %，系按面值发行，到期一次还本付息的债券，发行债券筹集的资金用于建造生产线，该生产线目前处于在建过程之中。要求：编制内部债权债务抵销相关的抵销分录。

[解答] （1）借：应付账款 2 4 0 0 0 0 0 贷：应收账款 2 4 0 0 0 0 0 借：坏账准备 1 2 0 0 0 0 贷：管理费用 1 2 0 0 0 0 （2）借：应付票据 1 6 0 0 0 0 0 贷：应收票据 1 6 0 0 0 0 0 （3）借：应付债券 3 3 0 0 0 0 0 贷：长期债券投资 3 3 0 0 0 0 0 借：投资收益 3 0 0 0 0 0 贷：在建工程 3 0 0 0 0 0

第三节 编制合并会计报表 集团内部交易事项的抵销

一、集团内部交易事项的分类及其对合并会计报表的影响 内部交易事项的分类

- 1、内部存货交易事项；
- 2、内部固定资产交易事项；
- 3、内部无形资产交易事项；
- 4、内部租赁交易事项

二、内部交易的已实现内部利润和未实现内部利润

三、集团内部存货交易的抵销

（一）内部购进行存货全部售出的抵销处理 在编制合并会计报表时，必须将销售企业的销售收入与购买企业的销售成本予以抵销。分录为：借：产品销售收入（内部售价） 贷：产品销售成本（内部售价） 由于销售企业的内部销售利润已经全部

实现，所以两个企业的个别利润表上的利润数相加即可。(二)内部购进存货全部未对外销售进的抵销处理(1)顺流销售。即子公司从母公司购入存货，母公司为销货企业，子公司为购货企业。借：产品销售收入(内部售价)贷：产品销售成本(母公司存货成本)存货(内部销售毛利)(2)逆流销售。即母公司从子公司购买存货，子公司为销售企业，母公司为购货企业。A、如果子公司为全资子公司，则其抵销处理方法与顺流销货一致。B、如果子公司是非全资子公司应当将子公司未实现内部利润中按母公司控股比例计算出的应当属于母公司的部分予以抵销。而对于子公司未实现内部利润中属于少数股东权益的部分，则视作集团对外销售已实现内部利润。抵销分录如下：借：产品销售收入(内部售价×控股比例)贷：产品销售成本(母公司存货成本×控股比例)存货(内部销售毛利×控股比例)(三)内部购进存货未全部对外销售时的抵销处理抵销的方法：两种情况：(1)顺流销售。借：产品销售收入(内部售价)贷：产品销售成本(母公司存货成本已实现内部利润)存货(未实现内部利润)(2)逆流销售。在逆流销售情况下，如果子公司为全资子公司，则其抵销处理方法与顺流销售相同。如果子公司是非全资子公司，则只能将子公司未实现内部利润中应当纳入合并范围的部分予以抵销，即，应当将子公司未实现内部利润中按母公司控股比例计算出的应当属于母公司的部分予以抵销。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