

新会计准则学习笔记第十七章 PDF转换可能丢失图片或格式
，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/263/2021_2022__E6_96_B0_E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_c45_263058.htm

第十七章 合并会计报表第一节 新准则下合并会计报表的主要内容新准则中合并会计报表部分共分四章，分别是总则、合并范围、合并程序和披露。主要内容如下：一、第一章是总则主要介绍了合并财务报表、母公司、子公司的概念定义和合并财务报表至少应当包括的组成部分，并附带对外币折算业务事项稍做提及。二、第二章是合并范围提出了对合并范围的界定和对控制的定义，控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。这是全章的理论依据所在。随后从可操作性对控制一词进行了诠释，说明什么样的情况应属于控制。最后进行强调，母公司应当将其全部子公司纳入合并会计报表的合并范围。三、第三章是合并程序前面部分主要对合并前的准备工作应该注意什么进行说明。主要讲述的是母子公司会计政策和会计期间应当统一，在不统一的情况下应当按照母公司的会计政策（或会计期间）对子公司报表进行必要的调整或要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。然后提到在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供资料的类别。后部分，讲述了合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表的编制方法。四、第四章是披露讲的是哪些信息应当在附注中披露。第二节 举例说明新旧会计准则中合并会计报表的变化一、相关概念界定上的差异 新准则中，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。与《合并会计报表暂行规定》对合并财务报表中增加了合并现金流量表和合并所有者权益变动表。对子公司概念的界定对于合并财务报表的编制相当重要，直接关系到合并财务报表的合并范围。新准则中，母公司是指有一个或一个以上的企业（或主体），子公司是指“被母公司控制的企业”，是基于“控制”理念定义子公司。当母公司能够决定一个主体的财务和经营政策，并能据以从该主体的经营活动中获取利益时，就对其具有控制权，这样更注重经济实质。

二、合并范围的差异

新旧准则对合并范围的规定基本一致，旧准则中不纳入合并会计报表范围的规定，但是新准则中删除了此项规定，强调以控制为基础确定合并范围。此外，将母公司控制的所有子公司都纳入合并范围，还体现了对特殊行业子公司以及小规模公司的合并上。同受两方或多方控制的合营企业不完全符合控制的定义，因此在新准则中取消了合并比例法的适用，而只是规定对合营企业应采用权益法进行核算。例：A、B和C主体分别拥有D主体40%、30%、30%的在股东大会上有表决权的普通股。A主体还拥有买入期权，该买入期权可以在任何时候以基础股票的公允价值执行，且如果执行，将给A主体带来20%的D主体的额外表决权，并且使B主体和C主体的权益各下降至20%。如果执行该期权，A主体将控制超过半数的表决权。考虑潜在表决权的存在，确定A主体控制D主体，没有例外的情况下A主体应将D主体纳入合并财务报表范围。

三、合并程序上的差异

新旧准则均规定母子公司应当统一会计政策及会计期间，若尚未统一，要按照母公司的会计

政策或会计期间对子公司财务报表进行调整；或要求子公司按此规定另行编报财务报表。当子公司与母公司所规定的会计政策差异不大，并且对财务状况和经营成果影响不大时，按照旧准则母公司可直接利用该会计报表编制合并会计报表，而新准则对此例外予以取消。

四、合并报表具体操作方法上的差异

1、合并资产负债表

(1) 新准则规定在购买日，母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额的差额，应当在商誉项目列示，商誉发生减值的，应当按照经减值测试后的金额列示。而旧准则规定抵销时发生的合并价差，在合并资产负债表中以"合并价差"项目在长期股权投资中单独反映。

例：假设某母公司对其子公司长期股权投资的数额为30000元，并拥有该子公司80%的股份。该子公司所有者权益总额为35000元，其中实收资本为20000元；资本公积为8000元，盈余公积为1000元，未分配利润为6000元。

分析：母公司对子公司长期股权投资额30000元与其在子公司所有者权益总额中所拥有的份额28000元（ $35000 \times 80\%$ ）元之间的差额，应作为商誉列示。至于子公司所有者权益中的20%的部分，则属于少数股东权益，在抵消处理时应作为少数股东权益处理。母公司应作以下抵消分录：

借：实收资本 20000 资本公积 8000 盈余公积 1000 未分配利润 6000 商誉 2000
贷：长期股权投资 30000 少数股东权益 7000

(2) 新准则规定母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后，产生的差额应当计入投资收益项目。而旧准则规定对于长期股权投资中内部债券投资与应付债券抵销时发生的差额，作为合并价差处理。

(3) 新准则规定母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或者

提供劳务)或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等包含的未实现内部销售损益应当抵销。而旧准则只提及母公司与子公司、子公司相互之间发生的存货、固定资产的交易所产生的未实现内部销售利润的抵销。

(4)新准则规定子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中所有者权益下以“少数股东权益”项目列示。而旧准则规定子公司所有者权益各项目中不属于母公司拥有的数额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中所有者权益类项目之前,单列一类,以总额反映。

(5)新旧准则对于外币财务报表折算要求基本一致,差异仅是新准则要求需要将外币财务报表折算差额属于少数股东权益的部分,并入少数股东权益项目中去。

2、合并利润表

(1)新准则规定母公司与子公司、子公司相互之间销售商品(或提供劳务)或其他形式的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等包含的未实现内部销售损益予以抵销,且对存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分也应当抵销。而旧准则只提及母公司与子公司、子公司之间发生的存货、固定资产的交易所产生的未实现内部销售利润的抵销。

(2)新准则允许所有者权益为负数却仍能控制的子公司纳入合并,所以存在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情况,新准则做了如下规定: 公司章程或协议规定少数股东有义务承担,并且少数股东有能力予以弥补的,该项余额应当冲减少数股东权益; 公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的,该项余额应当冲减母公

司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。（3）新准则规定子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。而旧准则规定少数股东损益应当在合并损益表中单列“少数股东损益”项目，在“净利润”之前列示。（4）新准则规定利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算或按照系统合理的方法确定、与交易发生日期即期汇率近似的汇率折算，而旧准则规定损益表所有项目和利润分配表中有关反映发生额的项目应当按照合并会计报表的合并期间的平均汇率折算或采用合并会计报表决算日的市场汇率折算。

3、合并现金流量表

新准则第一次提出了合并现金流量表的编制要求。（1）母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流置应当抵销。（2）母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。（3）母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。（4）母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。（5）母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。（6）母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他交易所产生的现金流量应当抵销。合并现金流量表补充资料可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。例1：母公司

经董事会同意向子公司追加投资20000元，2005年7月20日，以银行转账方式注入资金。分析：从合并财务报表主体来说，因为他们属于同一主体，在编制合并财务报表时，应予以抵销，分录为：借：投资活动现金流量-投资所支付的现金

20000 贷：筹资活动现金流量-吸收投资所收到的现金 20000

例2：母公司拥有某子公司80%的股份。假设该子公司2004年实现净利润40000元，经股东大会同意于2005年4月30日按净利润的10%向投资者分派现金股利。母公司收到现金股利3200元

。则抵销分录如下：借：筹资活动现金流量-分配股利、利润或偿付利息所支付的现金 3200 贷：投资活动现金流量-取得投资

收益所收到的现金 3200 例3：某子公司个别资产负债表存

货项目中有20000元为本期从母公司购进的存货。母公司本期销售该商品的销售收入为20000元（不考虑增值税），销售成本为14000元，销售毛利为30%，该笔销售在当期全部收到现金。

对此，编制现金流量表时，必须将现金销售收入予以抵销，分录如下：借：经营活动现金流量-购买商品支付的现金

20000 贷：经营活动现金流量-销售商品收到的现金 20000 例4

：母公司向其子公司销售母公司生产的设备，取得收入50000元，该设备生产成本为40000元。母公司在本期收到该笔款项

。对此，编制现金流量表时，需要将母公司相应的现金收入和子公司的现金流出予以抵销，分录如下：借：投资活动现

金流量-购建固定资产支付的现金 50000 贷：经营活动现金流

量-销售商品收到的现金 50000 4、合并所有者权权益变动表

新准则下要求编制合并所有者权权益变动表。合并所有者权

权益变动表以母公司和子公司的所有者权权益变动表为基础，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

所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。也可以根据合并资产负债表和合并利润表编制。具体要求如下：（1）母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。各子公司之间的长期股权投资以及子公司对母公司的长期股权投资，应当比照此规定，将长期股权投资与其对应的子公司或母公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。（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，应当与对方当期净利润相互抵销。（3）母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他交易对所有者权益变动的影响应当抵销。（4）有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。

五、披露 新旧准则在这个方面的要求基本一致，新准则提出了几方面的新要求：1、子公司表决权比例；2、子公司向母公司转移资金能力受严格限制情况的披露；3、本期不再纳入合并范围的原子公司，说明原子公司的名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例，本期不再成为子公司的原因，其在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额。

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