

非货币性资产交换

债务重组

股份支付

外币折算

租赁

所得税



企业合并

合并财务报表

衍生金融工具会计

清算会计



高级财务会计

第7版

傅 荣

2024. 5

第9章 合并财务报表的编制：一般流程

9.1

与内部股权投资有关的调整与抵销

9.2

与内部债权、债务有关的抵销处理

9.3

与内部资产交易有关的抵销处理

9.4

与外币折算有关的调整与抵销

9.5

与内部现金流动有关的调整与抵销

- ◆ 怎样抵消母公司对子公司股权投资：成本法？权益法？
- ◆ 怎样理解内部资产交易抵销处理中的递延所得税？
- ◆ 怎样解读诸合并报表重要项目之间的关系？

9.1 与内部股权投资有关的调整与抵销

9.1.1 基本内容

9.1.2 同一控制下的企业合并的相关抵销处理

9.1.3 非同一控制下的企业合并的相关抵销处理

重要提示

- ◆ 将母公司对子公司的长期股权投资进行抵销之前将该投资由成本法调整到权益法：是否有必要调整？调整与否的抵消处理有何区别、为什么？
- ◆ 子公司互相之间的股权投资、子公司对母公司的股权投资如何进行抵消处理？

9.1.1 基本内容

个别报表中的确认与计量
做过什么？

合并报表的编制中
要抵销什么？

- 将母公司对子公司的长期股权投资余额与子公司的股东权益中归属于母公司的股东权益予以抵消；
- 将报告期内母公司来自于子公司的股权投资收益与子公司的股利分配中归属于母公司享有的部分进行抵消；
- 将子公司股东权益中属于少数股东享有的份额确认为少数股东权益；将子公司报告期内实现的净利润中属于少数股东享有的部分，确认为少数股东损益；子公司报告期内股利分配额中归属于少数股东的部分，增加少数股东权益。

9.1.1 基本内容

三个关注点

- 合并日（即控股权取得日）的抵销处理
- 合并日后（各报告期末）的抵销处理
- 少数股东权益

比较

- 同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并，在内部股权投资有关的抵销处理中，有何区别？

9.1.2 同一控制下企业合并的相关抵消处理

- 与合并日合并报表的编制有关的调整与抵销处理
- 与合并日后合并报表的编制有关的调整与抵销处理

●与合并日合并报表的编制有关的调整与抵销处理

合并日合并方与合并资产负债表有关的抵销分录为：

借：股本

 资本公积

 盈余公积

 未分配利润

 [子公司股东权益报告价值]

贷：长期股权投资

 少数股东权益

 [母公司对该子公司长股权投资报告价值]

 [子公司股东权益与少数股东持股比例之乘积]

【例9-1】同一控制下合并日对内部股权投资的抵销

资料：

- 被合并方可辨认净资产账面价值500万，其中：股本400万，留存收益100万。
- 合并方支付的合并对价450万，取得被并方100%的控股权。

合并的账务处理：

| | | |
|----------|-----|-----|
| 借：长期股权投资 | 500 | |
| 贷：银行存款 | | 450 |
| 资本公积 | | 50 |

与个别报表相关

合并报表工作底稿中的抵销分录：

| | | |
|----------|-----|-----|
| 借：股本 | 400 | |
| 留存收益 | 100 | |
| 贷：长期股权投资 | | 500 |

与合并报表相关

●与合并日后合并报表的编制有关的调整处理

1

调整处理：
将母公司对子公司长期股权投资的成本法结果
在合并报表工作底稿中
调整到权益法

注意：也可以不编制这个调整分录。当然，不编制这个调整分录情况下相应的抵消分录与编制调整分录之后的抵消分录有所不同！

前提：
已进行相关调整处理

2

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

1.将子公司股东权益各项目余额中按母公司持股比例计算的份额与母公司对该子公司权益性资本投资余额相抵销；确认少数股东权益
(这个抵消分录涉及到资产负债表项目)

| | | |
|----------|---|-----------------------|
| 借：股本 | } | [子公司股东权益调整后期末余额] A |
| 资本公积 | | |
| 盈余公积 | | |
| 未分配利润 | | |
| 贷：长期股权投资 | | [母公司对子公司股权投资权益法调整后价值] |
| 少数股东权益 | | [A×少数股权比例] |

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

3

2.将内部股权投资收益与内部股利分配相抵销；确认少数股东损益

（这个抵消分录涉及到利润表、所有者权益变动表项目）

| | |
|-----------|--------------------------|
| 借：投资收益 | [调整后子公司当年净利润×母公司持股比例] |
| 少数股东损益 | [调整后子公司当年净利润×少数股股东司持股比例] |
| 未分配利润——期初 | [子公司期初未分配利润] |
| 贷：提取盈余公积 | [子公司当年分配数] |
| 应付普通股股利 | [子公司当年分配数] |
| 未分配利润——期末 | [调整后子公司期末未分配利润] |

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

4

也可将前面两个抵消分录合并

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

5

不编制将成本法结果调整到权益法的调整分录，
而是直接编制抵消分录

怎么抵销？

为什么？

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

6

3.与内部股权投资有关的其他抵销处理

——与内部股权投资有关的其他资本公积的抵销

——与内部股权投资有关的减值准备的抵销

合并范围内子公司互相之间股权投资的抵销，比照同理。

子公司对母公司的股权投资的抵销：报告为库存股。

9.1.3 非同一控制下企业合并的相关抵销处理

- 与合并日合并报表的编制有关的调整与抵销处理
- 与合并日后合并报表的编制有关的调整与抵销处理

●与合并日合并报表的编制有关的抵销处理

✚在合并日合并资产负债表里，因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债，应当以公允价值列示。

✚合并成本与子公司可辨认净资产公允价值份额之差——确认为商誉，或计入留存收益

●与同一控制下企业合并的不同点

【例9-2】合并日购买被购买方80%股权（正商誉）

被购买方可辨认净资产账面价值
500万

被购买方可辨认净资产公允价值
520万

购买方支付的合并对价
450万

净资产增值20万

商誉？

假定只是固定资产的评估增值

工作底稿的编制

表9-1

合并日合并报表工作底稿

| 项目 | 个别报表 | | 调整、抵销分录 | | 合并数 |
|---------|------|-----|---------|--------|-------|
| | 母公司 | 子公司 | 借 | 贷 | |
| 流动资产 | 400 | 200 | | | 600 |
| 固定资产 | 800 | 600 | 调整 20 | | 1 420 |
| 长期股权投资 | 450 | 0 | | 抵消 450 | 0 |
| 商誉 | — | — | 确认 34 | | 34 |
| 负债 | 600 | 300 | | | 900 |
| 股本、资本公积 | 1050 | 500 | 抵消 520 | 调整 20 | 1 050 |
| 少数股东权益 | — | — | | 确认 104 | 104 |

【例9-3】合并日购买被购买方80%股权（“负商誉”）

被购买方可辨认净资产账面价值
500万

被购买方可辨认净资产公允价值
520万

购买方支付的合并对价
400万

净资产增值20万

商誉？

假定只是固定资产的评估增值

工作底稿的编制

| 项目 | 个别报表 | | 调整、抵销分录 | | 合并数 |
|---------|------|-----|---------|--------|-------|
| | 母公司 | 子公司 | 借 | 贷 | |
| 流动资产 | 450 | 200 | | | 650 |
| 固定资产 | 800 | 600 | 调整 20 | | 1 420 |
| 长期股权投资 | 400 | 0 | | 抵 400 | 0 |
| 商誉 | — | — | | | 0 |
| 负债 | 600 | 300 | | | 900 |
| 股本、资本公积 | 1050 | 500 | 抵 520 | 调整 20 | 1 050 |
| 留存收益 | 0 | 0 | | 确认 16 | 16 |
| 少数股东权益 | — | — | | 确认 104 | 104 |

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

前提：已进行相关调整处理

1.将子公司股东权益各项目余额中按母公司持股比例计算的份额与母公司对该子公司权益性资本投资余额相抵销；确认少数股东权益
(这个抵消分录涉及到资产负债表项目)

| | | |
|----------|--------------------------------|---------------------------|
| 借：股本 | } | [子公司股东权益调整后期末余额] A |
| 资本公积 | | |
| 盈余公积 | | |
| 未分配利润 | | |
| 商誉 | | |
| 贷：长期股权投资 | [母公司对子公司股权投资权益法调整后价值] B | |
| 少数股东权益 | [A × 少数股权比例] | |

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

2.将内部股权投资收益与内部股利分配相抵销；确认少数股东损益

（这个抵消分录涉及到利润表、所有者权益变动表项目）

| | |
|-----------|--------------------------|
| 借：投资收益 | [调整后子公司当年净利润×母公司持股比例] |
| 少数股东损益 | [调整后子公司当年净利润×少数股股东司持股比例] |
| 未分配利润——期初 | [子公司期初未分配利润] |
| 贷：提取盈余公积 | [子公司当年分配数] |
| 应付普通股股利 | [子公司当年分配数] |
| 未分配利润——期末 | [调整后子公司期末未分配利润] |

也可以将前述两类抵消分录合编（以非同一控制下企业合并为例）

| | |
|----------------|--------------------------|
| 借：股本、资本公积、盈余公积 | [调整后子公司相关项目期末余额] |
| 商誉 | |
| 投资收益 | [调整后子公司当年净利润×母公司持股比例] |
| 少数股东损益 | [调整后子公司当年净利润×少数股股东司持股比例] |
| 未分配利润——期初 | [子公司期初未分配利润] |
| 贷：长期股权投资 | [母公司对子公司股权投资权益法调整后价值] |
| 少数股东权益 | [调整后子公司股东权益期末余额×少数股权比例] |
| 提取盈余公积 | [子公司当年分配数] |
| 应付普通股股利 | [子公司当年分配数] |

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

3.与内部股权投资有关的其他抵销处理

——与内部股权投资有关的其他资本公积的抵销

——与内部股权投资有关的减值准备的抵销

[例9-4] 合并日后合并报表的编制综合举例

合并当年

资料:

- 股本为200万元的母公司2007年初出资80万元对甲子公司进行股权投资，持股比例为80%，投资时甲子公司股东权益为100万元（均为股本）；
- 投资当年甲子公司实现净利润20万元；甲子公司提取盈余公积2万元，分配现金股利5万元，母公司未分配现金股利；
- 假设未发生其他业务。

2007年合并报表工作底稿中的有关调整与抵消分录

成本法调整到权益法

| | | |
|----------|----|----|
| 借：长期股权投资 | 12 | |
| 贷：投资收益 | | 12 |

与资产负债表项目有关的抵消分录

| | | |
|-----------|-----|----|
| 借：股本 | 100 | |
| 盈余公积 | 2 | |
| 未分配利润——期末 | 13 | |
| 贷：长期股权投资 | | 92 |
| 少数股东权益 | | 23 |

与利润表和所有者权益变动表项目有关的抵消分录

| | | |
|-----------|----|----|
| 借：投资收益 | 16 | |
| 少数股东损益 | 4 | |
| 贷：提取盈余公积 | | 2 |
| 应付普通股股利 | | 5 |
| 未分配利润——期末 | | 13 |

[例9-5] 合并日后合并报表的编制综合举例

合并后第二年

资料:

- 股本为200万元的母公司2007年初出资80万元对甲子公司进行股权投资, 持股比例为80%, 投资时甲子公司股东权益为100万元(均为股本);
- 投资当年甲子公司实现净利润20万元; 甲子公司提取盈余公积2万元, 分配现金股利5万元;
- 2008年子公司实现净利润30万元, 提取盈余公积3万元, 分派现金股利8万元;
- 母公司未分配现金股利;
- 其他业务略。

2008年合并报表工作底稿中的有关调整与抵消分录

成本法调整到权益法

| | | |
|-----------|------|------|
| 借: 长期股权投资 | 29.6 | |
| 贷: 投资收益 | | 17.6 |
| 未分配利润——期初 | | 12 |

涉及到资产负债表项目的抵消分录

| | | |
|-----------|-----|-------|
| 借: 股本 | 100 | |
| 盈余公积 | 5 | |
| 未分配利润——期末 | 32 | |
| 贷: 长期股权投资 | | 109.6 |
| 少数股东权益 | | 27.4 |

涉及到利润表、所有者权益变动表项目的抵消分录

| | | |
|-----------|----|----|
| 借: 投资收益 | 24 | |
| 少数股东损益 | 6 | |
| 未分配利润——期初 | 13 | |
| 贷: 提取盈余公积 | | 3 |
| 应付普通股股利 | | 8 |
| 未分配利润——期末 | | 32 |

●与合并日后合并报表的编制有关的抵销处理

与内部股权投资有关的其他资本公积的抵销

与内部股权投资有关的减值准备的抵销

合并范围内子公司互相之间股权投资的抵销，比照同理。

子公司对母公司的股权投资的抵销：报告为库存股。

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/086035131205010143>