



# Consolidated

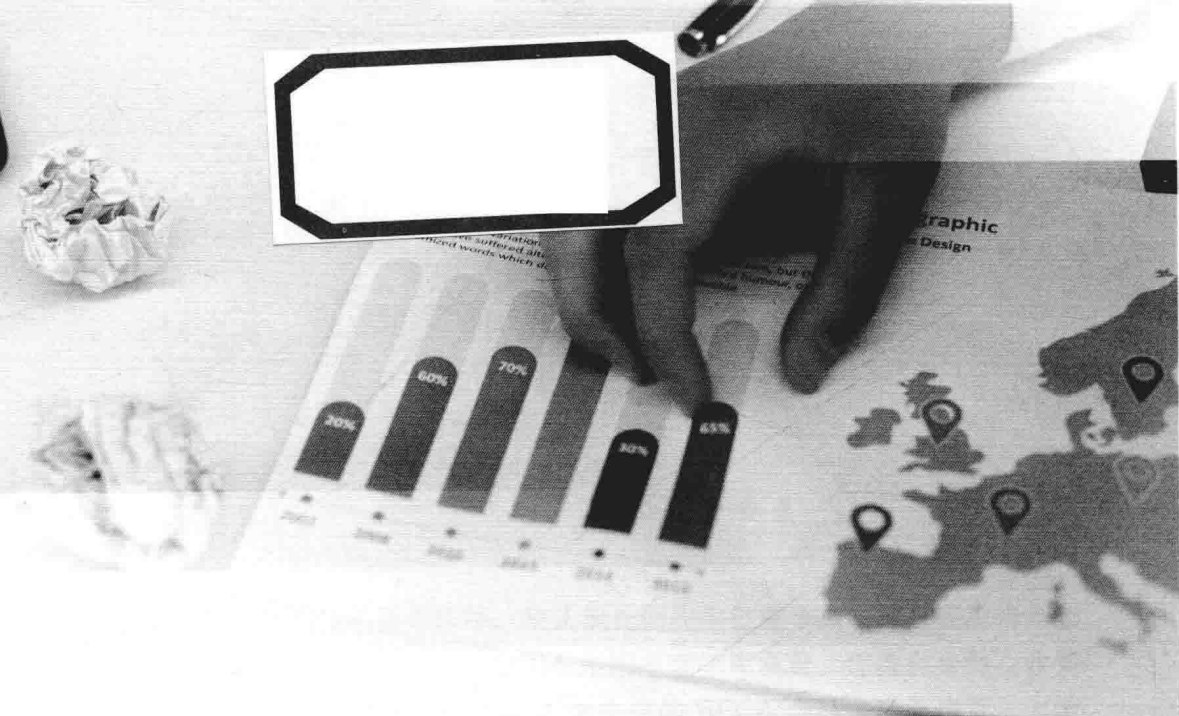
F i n a n c i a l S t a t e m e n t s

# 合并财务报表

丘创◎编著

国际比较 · 实战技法 · 难点破解 · 系统思维

 中国人民大学出版社



Consolidated

F i n a n c i a l   S t a t e m e n t s

# 合并财务报表

丘创



中国人民大学出版社

· 北京 ·

## 图书在版编目(CIP)数据

合并财务报表/丘创编著. —北京:中国人民大学出版社, 2018. 8  
ISBN 978-7-300-26018-1

I. ①合… II. ①丘… III. ①企业合并-会计报表-研究 IV. ①F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 162728 号

## 合并财务报表

丘创 编著

Hebin Caiwu Baobiao

---

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	<a href="http://www.crup.com.cn">http://www.crup.com.cn</a>		
	<a href="http://www.ttrnet.com">http://www.ttrnet.com</a> (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京东君印刷有限公司		
规 格	175 mm×250 mm 16 开本	版 次	2018 年 8 月第 1 版
印 张	17.5 插页 2	印 次	2018 年 8 月第 1 次印刷
字 数	324 000	定 价	49.00 元

---

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

# 推荐序

十分荣幸为丘创先生的新书作序。我认识丘创先生已愈十载，他是英国特许公认会计师公会（ACCA）资深会员、ACCA 中国专家智库成员。凭借自身的专业知识和实践经验，丘创先生多次代表 ACCA 为中国的 ACCA 会员、企业高管、大学教师、监管机构等分享真知灼见。此书的出版正值财会行业面临深刻变革之际，我想从行业正在经历的四个“T”说起。

第一个“T”是专业知识（technique）。合并财务报表在复杂股权结构情况下的编制一直是实务中的难点，亟待具备专业技术和职业判断能力的财务专业人士解决。

第二个“T”是全球贸易（trade）。2013 年，国家主席习近平提出了“一带一路”倡议，越来越多的中国企业开始跨国运营。如何加速融合、确保合规、加强管控成为全球化企业在合并财务报表工作中面临的又一难题；企业亟需深谙国际标准，同时了解不同国家财务报告准则的专业人士。

第三个“T”是技术（technology）。2017 年有关国际四大会计师事务所推出财务机器人的新闻“刷爆”朋友圈，很多财务人士都产生了“机器将代替会计”的担忧。在合并财务报表领域，运用财务共享中心、云计算、人工智能等新兴技术编制更加及时、准确、全面、具有前瞻性、符合更广泛利益相关者需求的企业报表将是大势所趋。

第四个也是最重要的一个“T”是人才（talent）。2016 年，ACCA 提出了“七大职商”，强调专业会计师无论身处哪个岗位，都应该成为“专业全才”。想要胜任合并财务报表的工作，不仅需要专业能力和职业道德，更需要智商、创造力、情商、远见、经验以及对数字化的掌握。

我相信阅读此书将是一个很好的开始，助您登上学习财务专业知识的更高平台，同时助您洞察财务数字以外的世界，具备全球思维模式。

梁淑屏 (Ada Leung)

ACCA 大中华区总监

# 前 言

1994年笔者作为万通实业集团财务总监指导和参与编制集团历史上第一套合并财务报表，至今已经有24年了。最近15年时间，我又一直从事合并财务报表软件系统中合并算法的研究，作为首席专家指导了多个大型企业集团合并财务报表系统项目的实施工作并成功上线，主导投资了有国际先进水平的Bivision合并财务报表软件平台系统的成功开发和交付，帮助中央财经大学建立了国内财经院校中第一个国际国内领先的合并财务报表计算机实验室，并共同开发了国家级实验教学示范中心的实验教材——《集团合并报表管理实验教程》，与合并财务报表结下了不解之缘。

在长期从事合并财务报表理论研究、教育培训、实务工作以及系统开发和实施交付的过程中，笔者发现企业集团合并财务报表编制工作中存在许多问题，比如“一个儿子有多个父亲”的股权关系结构下合并财务报表如何编制，逐级合并方法下商誉如何正确处理，处置子公司股权导致控制权丧失的情况下如何正确处理当期合并，集团核算软件系统中如何设置科目和辅助核算项以更好地支持合并财务报表的编制工作等。对这些问题能否正确处理不仅影响到财务报告的真实、可靠性，而且影响到合并财务报表由手工向软件系统转换的成败，乃至集团整个会计管理活动的价值。然而，这当中的一些问题在一般的大学高级会计实务教材、注册会计师考试教材、常见的合并财务报表书籍、合并相关准则及其解释和讲解中要么没有涉及或者鲜有涉及，要么“点到为止”“杯水车薪”，并不能解决实务中的“痛痒”和“饥渴”。

与读者分享笔者对合并财务报表难点的破解之法正是写作本书的最主要动机之一。本书第三部分合并财务报表难点破解提供了复杂股权关系合并处理、股权变动合并处理、合并现金流量表补充资料（间接法部分）编制、合并每股收益计算、企业合并中的递延所得税处理以及反向购买合并处理的解决方案。在这一部分，笔者延续了在《集团合并报表管理实验教程》一书中的做法，将图论的基本概念引入到复杂股权关系下合并财务报表编制问题的解决中，通过将具象的股权关系抽象为网

络图、回路和树等图形，引导读者对合并问题做更高阶的思考，形成数学思维，并逐渐建立系统思维。

此外，我国政府倡导“一带一路”国际合作、亚洲基础设施投资银行建立和运营，以及我国融入经济全球化，都预示着国内将有越来越多的企业开始在境外投资和运营，或者扩大其跨国运营的规模，这就需要有国际视野，熟悉和掌握国际规则。从本书第一部分合并财务报表基础到第四部分其他合并财务报表相关问题都尽可能地对中国企业会计准则、国际财务报告准则和国际会计准则、美国财务会计准则在合并财务报表方面的相关规定、应用指南和具体应用的异同点进行比较，以求对中国跨国企业集团的财务人员有所帮助。

人类社会正从信息化社会向数字化社会迈进，互联网、移动互联网、物联网、云计算、信息物理系统、人工智能等都将极大地改变人们的生产和生活方式、企业的组织形式，第四次工业革命已经来临并正在变成现实，正如华为公司在其白皮书中所揭示的：未来所有行业的企业首先是 IT 企业。在本书的最后一章即第十三章中，笔者对合并财务报表信息系统和实施方法论进行了概述，对系统需求调研和分析阶段的内容做了重点介绍，对现行常见的合并财务报表软件工具进行了比较，以方便集团企业选择对其合适的合并财务报表软件及其解决方案。在此章，笔者也对云计算、机器人流程自动化和人工智能对合并财务报表系统乃至企业管理信息系统未来发展的影响做了初步的分析和预判，希望对合并财务报表系统的研发者有所启迪。

愿本书总体来讲对读者是一块精心雕刻的 A 货“翡翠”，但是笔者的工匠水平高低就只有留给读者判断了。如书中有“杂质”，欢迎读者指正。

编著者

# 目 录

## 第一部分 合并财务报表基础

第一章 合并财务报表理论、准则和发展趋势	3
第一节 合并财务报表及其三大理论	4
第二节 企业合并准则的发展趋势	7
第三节 企业合并准则国际比较	10
第二章 合并财务报表基础工作	15
第一节 合并财务报表编制的流程	16
第二节 对会计核算的要求	22
第三节 合并财务报表的编制方法	24

## 第二部分 合并财务报表编制的基本技巧

第三章 控制权取得日的合并财务报表编制	53
第一节 非同一控制下控制权取得日的合并财务报表编制	54
第二节 同一控制下控制权取得日的合并财务报表编制	59
第四章 控制权取得日后的合并财务报表编制	71
第一节 非同一控制下控制权取得当期的合并财务报表编制	72
第二节 同一控制下控制权取得当期的合并财务报表编制	83
第三节 内部交易抵销的特殊问题	95

## 第三部分 合并财务报表难点破解

第五章 复杂股权关系的合并处理	101
第一节 从图论的观点看股权关系	102

第二节	垂直间接控股关系的权益类抵销 .....	104
第三节	网络图股权关系的权益类抵销 .....	109
第四节	含回路股权关系的权益类抵销 .....	112
第五节	复杂股权关系下的合并财务报表编制 .....	115
<b>第六章</b>	<b>股权增持的合并处理 .....</b>	<b>125</b>
第一节	投资并购关键时点的准则应用 .....	126
第二节	分步合并的处理 .....	128
第三节	购买子公司少数股权的处理 .....	133
<b>第七章</b>	<b>股权减持的合并处理 .....</b>	<b>135</b>
第一节	减持未丧失控制权业务的处理 .....	136
第二节	减持未丧失控制权业务特例的处理 .....	142
第三节	减持丧失控制权业务的处理 .....	146
<b>第八章</b>	<b>合并现金流量表的编制 .....</b>	<b>159</b>
第一节	合并现金流量表概述 .....	160
第二节	合并现金流量表的编制——直接法 .....	162
第三节	合并现金流量表的编制——间接法 .....	168
<b>第九章</b>	<b>合并每股收益 .....</b>	<b>181</b>
第一节	合并基本每股收益 .....	182
第二节	合并稀释每股收益 .....	185
<b>第十章</b>	<b>企业合并中的递延所得税处理 .....</b>	<b>193</b>
第一节	长期股权投资的递延所得税处理 .....	194
第二节	购买日企业合并的递延所得税处理 .....	200
第三节	购买日后与合并相关的递延所得税处理 .....	202
<b>第十一章</b>	<b>反向购买及其合并处理 .....</b>	<b>211</b>
第一节	反向购买的基本概念 .....	212
第二节	反向购买的会计处理 .....	216

## 第四部分 其他合并财务报表相关问题

<b>第十二章</b>	<b>分部报告 .....</b>	<b>229</b>
第一节	分部报告准则发展的背景 .....	230
第二节	经营分部和报告分部 .....	231
第三节	分部报告的披露、计量和编制 .....	235
第四节	企业范围的披露 .....	245



第十三章 合并财务报表信息系统 .....	247
第一节 合并财务报表信息系统的需求调研和分析 .....	248
第二节 合并财务报表信息系统概述 .....	256
第三节 系统实施方法论 .....	259
第四节 合并财务报表信息系统当前技术和未来展望 .....	261
参考文献 .....	271

## 第一部分

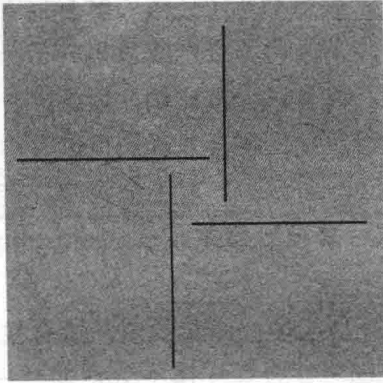
# 合并财务报表基础

- 第一章 合并财务报表理论、准则和发展趋势
- 第二章 合并财务报表基础工作



# 第一章

## 合并财务报表理论、准则和发展趋势



## 第一节 合并财务报表及其三大理论

合并财务报表一般指在一家公司对另一家或另几家公司有控制权的情况下，即存在母子公司构成的集团时，将集团视为一家单独主体，为其编制的反映集团某会计期间的整体财务状况、经营成果和现金流量情况的综合性财务报表。

从合并财务报表理论发展历史来看，主要有三大理论：所有权理论（proprietary theory）、母公司理论（parent company theory）和实体理论（entity theory）。以下对这三大理论做简要回顾，以图温故知新。

所有权理论将公司视为所有者的延伸。因此，公司的资产、负债、收入、费用被视为所有者自己的。当该理论应用于合并财务报表时，母公司仅仅按其股权比例合并一家非全资子公司的资产、负债、收入和费用。

母公司理论相较所有权理论也许更适合于现代公司的财务报表合并。母公司理论认可即使一家母公司并不实际拥有其子公司的资产或承担其子公司的债务，仍有能力控制其子公司的所有资产和负债，而非仅仅按比例。因此，合并财务报表包括子公司的所有资产、负债、收入和费用。仅仅在合并资产负债表中单独确认少数股东权益（非控制性权益，non-controlling interest）对子公司净资产的要求权，在合并利润表中单独确认分配给少数股东（非控股股东，non-controlling shareholders）的利润。

实体理论将一家公司视为单独的经济实体，而非股东的所有权。该理论强调合并主体本身，而控股和非控股股东被视为在合并主体中分别拥有权益的两个群体，这两个群体中没有任何一个群体比另一个群体或者合并主体更值得强调。所以，一家非全资拥有的子公司的所有资产、负债、收入和费用包括于合并财务报表之中，而且对控制性权益或非控制性权益没有特别对待。

下面我们见表1-1、表1-2比较三大理论在合并子公司的资产负债项目（即净资产）、损益项目上的异同。

对表1-1的解释如下：

在所有权理论下，母公司仅按其控股比例合并子公司资产负债项目的账面价值、公允价值增量和商誉。也就是说，少数股东（即非控股股东，下同）所持有资产、负债的价值（由账面价值和公允价值增量构成），少数股东所分享的商誉都不包括在母公司编制的合并财务报表中。

母公司理论对子公司资产负债项目的合并处理与所有权理论的不同之处是：少数股东按比例持有的资产、负债的账面价值包括在合并财务报表中。然而，与所有权理论一样，少数股东所分享的资产、负债项目的公允价值增量和商誉并不包括在

合并财务报表中。

实体理论将子公司的资产、负债项目所有账面价值及其公允价值增量（即母公司和少数股东所分享的全部）、母公司和少数股东所分享的商誉都包括在合并财务报表中。也就是说，实体理论在合并财务报表中并不区分子公司的资产负债项目、商誉中分别由母公司和少数股东持有的份额。

表 1-1 三大理论下子公司资产负债表项目的合并处理差异

理论	所有权理论		母公司理论		实体理论	
	母公司 份额	少数股东 份额	母公司 份额	少数股东 份额	母公司 份额	少数股东 份额
商誉						
公允价值 增量						
账面 价值						

说明：■表示被包括在合并财务报表中的部分。

表 1-2 三大理论下子公司损益项目的合并处理差异

理论	所有权理论		母公司理论		实体理论	
	母公司 份额	少数股东 份额	母公司 份额	少数股东 份额	母公司 份额	少数股东 份额
收入						
费用						
净利润						

说明：■表示被包括在合并财务报表中的部分。

对表 1-2 的解释如下:

在所有权理论下,子公司的收入、费用和净利润都按母公司对其持股比例而包括在合并财务报表中,子公司的少数股东对收入、费用和净利润的分享并不包括于合并财务报表中。

根据母公司理论,母公司将子公司的所有收入、费用都包括在其合并财务报表中,而不区分母公司和子公司的少数股东按各自的持股比例所分享子公司的收入、所承担子公司的费用。但是,在母公司理论下,子公司的净利润中只有母公司按比例分享的部分归属于合并财务报表的合并净利润数值,而少数股东所分享的子公司净利润并不包括在合并财务报表的合并净利润数值中(即作为合并税前利润的减项处理,作为合并口径的一项费用)。

实体理论将子公司的收入、费用和净利润全额包括于母公司编制的合并财务报表的合并收入、合并费用和合并净利润中。

### 例 1-1

甲公司于 20×1 年 1 月 1 日以 576 000 元现金收购了乙公司 80% 的股权,购买日乙公司净资产的公允价值为 720 000 元、账面价值为 600 000 元,而 20% 少数股东权益的公允价值为 144 000 元。乙公司净资产公允价值的增量 120 000 元全部与建筑物和设备的评估增值有关,并且这些建筑物和设备的剩余折旧年限为 10 年,按直线法计提折旧,无残值。20×1 年,甲公司个别利润表报告的净利润为 1 200 000 元,乙公司个别利润表报告的净利润为 180 000 元。甲公司与乙公司之间没有内部销售所产生的未实现利润。表 1-3 提供了三大理论下对甲公司和乙公司合并财务报表处理的异同。

表 1-3

三大理论下合并财务报表处理举例

单位:元

项目	理论		
	所有权理论	母公司理论	实体理论
购买日被合并子公司净资产账面价值			
600 000×80%	480 000		
600 000×100%		600 000	600 000
购买日被合并子公司净资产公允价值增量			
120 000×80%	96 000	96 000	
120 000×100%			120 000
购买日被合并子公司净资产公允价值	576 000	696 000	720 000
购买日确认的少数股东权益价值		120 000	144 000

续前表

项目	理论		
	所有权理论	母公司理论	实体理论
公允价值增量的当年摊销			
96 000 ÷ 10	9 600	9 600	
120 000 ÷ 10			12 000
合并净利润			
1 200 000 + 180 000 × 80% - 9 600	1 334 400	1 334 400	
1 200 000 + 180 000 × 100% - 12 000			1 368 000
分配给少数股东的净利润 (少数股东收益)			
180 000 × 20%		36 000	
(180 000 - 12 000) × 20%			33 600

## 第二节 企业合并准则的发展趋势

国际财务报告准则与美国财务会计准则在企业合并处理的规范方面,从原来的以母公司理论为基础,经历了相当大的变化而发展为今天的以实体理论为基础。所有权理论从来没用于母子公司的合并财务报表处理,而是用于先前对共同控制下的合营企业的比例合并,然而今天对合营企业仅仅采用权益法处理,而不再采用比例合并的方法。

《美国财务会计准则公告第 141 号——企业合并 (修订版)》(SFAS 141R) 目前采用的是实体理论。修订之前该准则对于合并处理采用的是母公司理论,即只有母公司所分享的购买日子公司公允价值增量和商誉才在合并财务报表中予以确认。而 SFAS 141R 将母公司和子公司少数股东所分享的子公司公允价值增量和商誉都在合并财务报表中予以确认。

《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》(IFRS 3) 在 2008 年 1 月发布的版本中,也基本上体现了实体理论的合并处理原则。但是,在商誉的合并处理上,IFRS 3 给出了两个选项:

选项一是实体理论原则的应用,即母公司在其合并财务报表中不仅要确认母公司所分享的子公司商誉,而且要确认子公司少数股东所分享的该子公司商誉。这一点与 SFAS 141R 对商誉的确认处理完全一致。



选项二保留了母公司理论，即母公司在其合并财务报表中仅仅确认母公司所分享的子公司商誉，而不确认少数股东所分享的子公司商誉。

一般地，IFRS 3 对商誉的计算如下：

购买日支付的对价的公允价值

加：购买日少数股东权益的公允价值（或少数股东所分享的子公司可辨认净资产的公允价值）

加：在分步购买中购买日前已经持有的子公司权益份额在购买日的公允价值

减：购买日子公司可辨认净资产的公允价值

商誉

请注意：如上述公式中少数股东权益的计量采用的是购买日少数股东权益的公允价值，则商誉的计算结果既包括母公司所分享的子公司商誉部分，又包括少数股东所分享的子公司商誉部分；如少数股东权益的计量采用的是购买日少数股东所分享的子公司可辨认净资产的公允价值，则商誉的计算结果仅仅包括母公司所分享的子公司商誉部分。

该公式还表明，即使购买方在购买日前对被购买方有投资，即出现分步购买的情况，商誉仍在购买日一次性计算，而非按不同投资日分别计算。在购买日后，购买方若增持被购买方或子公司股份（称为购买少数股权），该增持也不会对购买日已经确认的商誉产生任何影响。我们后续还将详细讨论分步购买和购买少数股权的合并处理问题。

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》（CAS 20）总体上跟随了 IFRS 3，但是并没有明确商誉是否应包括少数股东所分享的部分，而且 CAS 20 还保留了分步购买业务中商誉按不同投资日（含购买日）分别计算的规定。从我国早期颁布的《合并财务报表暂行规定》和我国企业集团当前的会计实践来看，我国企业集团在合并财务报表中仅仅确认母公司所分享的子公司商誉，而不确认子公司少数股东所分享的子公司商誉。

### 例 1-2

甲公司于 20×1 年 1 月 1 日购买了乙公司 80% 的股权，支付现金对价 310 000 元。在购买日，少数股东权益的公允价值（含少数股东所分享的商誉）估计为 77 500 元；而乙公司购买日可辨认净资产的公允价值为 375 000 元。

**要求：**

计算 IFRS 3，CAS 20 和 SFAS 141R 下的商誉。

**解决方案：**

表 1-4 给出了三准则下商誉的计算结果。