

·谢国新 储一昀 总主编

最新

企业会计丛书 第四辑

合并报表 (上)

储一昀 谢国新 编著



航空工业出版社

序

《企业会计准则》的颁布实施是我国会计管理体制的一项重大改革。它与同时颁布的《企业财务通则》，对于我国建立社会主义市场经济体系、扩大对外开放、以及加速与国际会计惯例接轨，均具有十分重要的意义。也正是由于这一重大改革，广大会计实务工作者和理论研究者都存在一个知识更新的迫切需要。

在这一改革之际，很高兴地看到由谢国新、储一昀两位年轻学者主编的《企业会计丛书》的正式出版。纵观这套丛书，我感觉到有几个显著的特色：一是内容上的新颖性，丛书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新近颁布的大行业财务制度、会计制度为编写依据，同时结合了国际会计惯例进行阐述，反映了现代会计的先进理论和方法；二是体系上的独创性，丛书突破了过去以行业会计为线条的编写方法，而是以企业会计的业务内容为编写主线，并兼顾各种行业会计的特点，使整套丛书具有较为系统全面的涵盖面，能够适应在今后企业经营活动多面性和综合性情况下，进行会计管理的需要；三是写法上的务实性，丛书编写注重切合企业的会计实务，强调可操作性，将理论阐述融于实际业务处理的说明之中，叙述精炼，行文流畅；四是出版时间上的及时性，丛书的出版弥补了目前有关会计改革的读物奇缺的状况，使读者能及时地学到新的会计方法，以适应开展工作的需要。因此，这套丛书不失为大会计实务工作者的良好读物。

爰为之序，并乐于向会计工作者推荐。

徐政旦

前 言

我国的会计制度正进行着一场重大改革。《企业会计准则》的颁布与实施迈出了这一改革奠基性的第一步。而大行业会计制度的出台,则为会计制度改革的顺利进行提供了过渡阶段的保障。会计制度改革的目标是要建立跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的,并包括基本准则和应用会计准则在内的会计准则体系。

会计制度改革对于广大会计实务工作者和理论研究者来讲,既是一个时机,同时也是一种挑战。会计制度作为经济领域的国际通用“语言”,其重要意义在改革开放的我国已越来越为人们所重视。而另一方面,会计人员正面临着与国际会计惯例接轨的客观要求,否则将难以适应会计制度改革的迫切需要。

也正是这一重大改革,以往出版的众多有关企业会计的教材、书籍,由于是根据原有的会计制度,按所有制按行业而编写的,随着准则的出台和施行,已失去其实用价值。全国几百万会计实务工作者亟需新的会计读物,各类高等院校经济类专业,尤其是会计专业的学生也亟需新的会计教材。相对来说,前者显得尤为迫切重要。

就此,我们组织编写了这套《企业会计丛书》。这一丛书,以会计制度改革的目标模式为依托,突破了以所有制、以行业为界限的编写思路,而是以企业会计的业务类型为基础进行分册编写。同时既兼顾不同行业的特点,又能适应越来越多的企业跨行业经营的需要。整套丛书共分五辑,各辑之间相对独

立,自成体系。在内容安排上由初级向高级递进。以常用业务为主要内容,辅以其他业务的介绍,以满足经济发展的要求。每辑丛中,各册以企业会计的业务内容为划分界限,使之与《企业会计准则》以及应用会计准则的体系相呼应。在编写方法上,以实务操作为主要重点,力求通俗易懂,避免教材式的抽象,将理论融于实际应用之中。并按各类会计业务的具体情况,配以各种实际例子的说明,体现其可操作性。

会计改革为我国改革开放,走向世界迈出了可喜的一步。我们认为,目前更为重要的是宣传普及会计准则,使广大会计人员理解、接受,并运用于实际工作之中。这是一项意义重大而又十分艰巨的工程,它关系到会计制度改革目标的顺利实现。我们希望《企业会计丛书》的编写出版,能为这一项工程的圆满完成贡献出我们的一份力量。

在本丛书的编写过程中,我国著名的会计、审计学家、博士生导师徐政旦教授为我们提供了许多建设性的宝贵意见和指导,并在百忙之中为丛书作序推荐,在此我们谨表衷心的感谢。同时感谢上海财经大学校长、博士生导师汤云为教授对本丛书的大力支持和关心。对参加这套丛书编写的人员,以及为编写工作提供帮助的许多热心朋友,为这套丛书出版发行作了大量工作的航空教育图书服务中心的李德英、张德云、王战航等老师,表示我们的真挚的谢意。

谢国新 储一昀

目 录

序

前言

1 分公司汇总财务报表	(1)
1.1 分公司简介	(1)
1.2 分公司的会计制度	(2)
1.3 汇总财务报表,存货按成本计价	(6)
1.4 汇总财务报表,存货按高于成本计价	(12)
2 企业合并	(16)
2.1 简介	(16)
2.2 企业合并的形式	(18)
2.3 企业合并的原因	(21)
2.4 企业合并的会计概念	(22)
3 权益结合法与购买法	(35)
3.1 权益结合法	(35)
3.2 购买法	(45)
3.3 权益结合法与购买法的比较	(55)
3.4 权益结合法与购买法的揭示	(60)
4 购买法,股票投资的处理	(61)
4.1 股票投资,成本法与权益法	(61)
4.2 单线合并	(67)
4.3 期中取得股票投资的会计处理	(81)
4.4 分次取得股票投资的会计处理	(84)

4.5 非常项目和累积影响数的调整	(85)
4.6 股票投资在报表上的调整	(86)
4.7 股票投资的会计处理程序	(88)
5 购买法:合并报表简介	(90)
5.1 购买法下完成的企业合并	(90)
5.2 合并资产负债表:取得日	(96)
5.3 合并资产负债表:取得后	(102)
5.4 差额分配对合并资产负债表的影响	(105)
5.5 合并损益表	(115)
5.6 合并现金流量表	(118)
5.7 合并财务状况变动表	(124)
6 权益结合法:母子公司合并	(129)
6.1 对子公司投资的会计处理:全部拥有股权 ...	(129)
6.2 对子公司投资的会计处理:部分拥有股权 ...	(133)
7 编制合并报表的技巧和程序	(139)
7.1 权益法下合并报表的编制程序	(139)
7.2 不完全权益法下合并报表的编制程序	(149)
7.3 成本法下合并报表的编制程序	(158)
7.4 寻找错误	(164)
7.5 合并工作底稿:差额分配给可辨认净资产 ...	(165)
7.6 试算表工作底稿	(173)
后记	(179)
编者简介	(180)

1

分公司汇总财务报表

在企业扩展的过程中,常需要扩大其产品销售的区域,取得更多的利润,提高企业的经济效益。企业扩展的方式不外乎有两种:一为内部扩展,一为外部扩展。内部扩展是指在本企业范围内增加资本投资、扩大生产经营规模,主要是通过增添资产,设立分公司或分支机构的形式来实现的。而外部扩展是指两个或两个以上的企业结合起来,组成一个更大的企业,扩大生产经营规模,实现优势互补。毫无疑问,通过企业主体的结合,可以达到向外部扩展的目的,借助多样化经营,扩大市场占有率。但是,有些企业宁愿采用有效的管理及财务资源等内部扩展的方式来谋取逐渐而合理的发展,同样能达到提高经济效益的目的。

1.1 分公司简介

企业通过内部扩展的方式设立分公司。分公司并不是一个独立的法律主体,而是企业法人的延伸,由于是企业的一个组成部分,而称为分公司或部门。例如上海市化工公司杨浦区分公司。在银行系统又有不同的名称,称为分行,例如中国银行上海市分行;在商业系统称为分店,例如上海市第一百货商店淮海路分店;在证券公司称为营业部,例如万国证券公司五角场营业部;在有些工业企业称为分厂等等。分公司是企业主体内的一个分支,通常与总公司有一定的距离。总公司一旦建立了一个分公司,就授权分公司的管理部分负责其日常经营,而涉及公司范围的重大决策仍由总公司负责。总公司与分公司权限的划分,决定了分公司在会计上采用独立核算还是非

独立核算。分公司通常持有商品存货,从事销售工作,有权核准客户赊销及收取款项,但这不同于销售代理商行。一般而言,销售代理商行是为商品展销而与客户签订订单而设立的,并没有商品存货直接供应给客户,也无权核准赊销。销售代理商行所需的会计记录仅仅是现金收支记录,其处理类似于一般的备用金制度,而所发生的销售费用等则由总公司会计制度加以记录。

分公司并非是一个独立的法律主体,而一般独立企业主体应有的各种功能,分公司都具备了,拥有独立会计记录的分公司是一个会计主体,其编制的财务报表仅为企业内部使用,而整个企业主体的财务报表则是将分公司与总公司的报表联合加以编制的,称为联合财务报表,在我国也称为汇总财务报表。

有些较大的分公司是企业合并的结果,被吞并的公司解散,成为吞并者的分公司而继续经营。在这种情况下,吞并与被吞并公司的会计系统转换为总分公司会计系统即可。而联合总分公司会计系统的方法非常经济,当分公司经营状况不佳时,便可立即停止营业,这是联合会计系统的另一优点。

学术上对于销售代理商行与分公司加以严格区分,也许对企业的营销、广告和其他经营目标非常重要,而对会计并非有用。部分销售代理商行也储存商品存货以供销售,而有些分公司在保存客户记录及授权赊销方面也受到限制。许多拥有分公司的企业,也采取集中在总公司进行统一核算,或者划分区域,将几个分公司集中在一起核算。对于设在偏远地区的营业单位,不论是分公司还是销售代理商行,其会计处理系统的设计,均尽可能经济有效地收集信息资料。

1.2 分公司的会计制度

分公司会计业务的范围,视总公司的政策而定。甲公司的政策可能要求每一个分公司设置一套完整的会计记录,实行独立核算。乙公司的政策可能要求将所有的会计记录集中在总公司处理,例如,拥有若干分公司的储能公司,要求分公司每天将有关凭证及报告报送总公司,位于中心位置的总公司将分公司的会计事项采用电脑处理,总公司本身不经营业务,仅是分公司的会计及控制中心。

在许多行业中,分公司设有完整的会计记录,分公司定期编制财务报表,并报送总公司。其会计科目名称、内部控制制度及会计政策等,通常由总公司规定。为了向企业外界使用者报告财务信息,总分公司各自的财务报表必须汇总起来,编制成联合财务报表,以反映整个企业的财务状况和经营成果。

1.2.1 总分公司的会计处理

总公司与外界发生的经济业务仍由总公司记录,同样,分公司与总公司以外的企业发生交易,也由分公司加以记录。因此,总分公司会计处理的特点主要在于总分公司之间往来业务的处理方法上。

(1) 相对帐户

对于新成立的分公司,在总分公司帐上都应加以记录,总公司设置“拨付所属资金”科目,反映总公司投资在分公司中的净资产价值,属于长期投资性质的科目。当总公司向分公司提供现金、商品、劳务及分公司列报的利润时应借记该科目;当收到分公司汇来的现金、其他资产及分公司列报损失时应贷记该科目,如果总公司设有许多分公司,则按公司名称设置明细科目。

在分公司帐上,设置一个与总公司相对应的科目“上级拨入资金”,属于所有者权益类科目,反映总公司对分公司净资

产的权益。当收到总公司提供的商品、现金或其他资产时应贷记该科目；当分公司将现金、商品或其他资产送交总公司或其他分公司时应借记该科目；当分公司在期末结帐时，本年利润帐户应结转到“上级拨入资金”帐户。在实务中，“拨付所属资金”与“上级拨入资金”称为相对帐户，也称为往来帐户。在有些企业中，将“拨付所属资金”科目用“内部往来—分公司”代替；尽管科目名称不同，其处理是相同的。但是，“拨付所属资金”与“上级拨入资金”科目的设置，在现行制度中仅反映由总公司拨给分公司的经营性资金，包括财产物资等。而对于总公司与分公司的日常往来，如调拨材料、产成品及核算往来款项时，则设置“内部往来”科目，总公司设置“内部往来—分公司”科目，分公司设置“内部往来—总公司”科目。我们认为，将总公司拨给分公司的资金分为经营性资金和日常往来资金在实务中很难确定其界线，将总公司拨给分公司的财产物资及其他往来款项设置“长期投资—分公司”科目，而其相对帐户是在分公司帐上设置“总公司往来”帐户，或者称为“内部往来—总公司”帐户。

(2) 存货转移计价

当总公司将存货转移给分公司时，有三种计价方法，①按成本计价，②按成本加成计价，③按零售价计价。当然，总公司将商品转移给分公司不能视为销售，然而，为了衡量分公司的经营成果，公司间转移存货的计价是必要的。

按成本计价，是一种简便易用的方法。这种方法可以避免在存货中含有未实现毛利，并使分公司的财务报表反映其真正有意义的经营成果和财务状况。但是，按成本计价会使整个公司的毛利全部算入分公司，即使有些商品是由总公司制造的，也会将其毛利算入分公司。因此，在这种情况下，按成本计

价并非理想。

按成本加成计价,其用意在于总公司经营可以分配到合理的毛利。在这种情况下,分公司损益表上的利润将少计,而整个公司的期末存货则高计,因此,在汇编总分公司财务报表时,将存货计价超过成本的部分未实现利润加以抵销。

按零售价计价,目的在于强化存货的内部控制。分公司的存货帐户按零售价反映收到或出售的商品。总公司拨给分公司的商品记录,与分公司的销售记录,成为按零售价计价的永续盘存记录,如果分公司能定期盘点存货,并与永续盘存记录相核对,能及时发现问题,加以处理。

(3) 所得税问题

由于分公司并不是一个独立的法人,通常由总公司统一申报所得税。因此,分公司反映的是营业利润,而不是税后利润。

有些企业试图将总公司帐上的所得税分配给分公司,并记录在分公司的帐上,这样可以简化登记程序。

(4) 总公司发生的费用及其分配

总公司为分公司的利益而发生的费用,有些公司采取通知分公司记帐的政策。例如,总公司替分公司取得资产,则通常由总公司记帐,借记资产帐户,贷记“银行存款”或“应付帐款”等帐户;如由分公司购入固定资产,则分公司借记“上报拨入资金”,贷记“银行存款”,总公司则借记“固定资产—分公司”,贷记“拨付所属资金”。

总公司为了分公司的利益,通常需要购买保险和刊登广告。从理论上讲,这些费用应分配给各分公司,使总公司能确定各个分公司的营业损益,然而,在实务中,总公司发生的费用分配方法各不相同,有些总公司只将与分公司经营有关的

一部分费用加以分配，而仅为会计及控制中心的总公司，本身不销货，其全部费用均须分配给分公司。

(5) 其他帐户

分公司应设置有关资产负债表帐户和损益表帐户，以反映总分公司间发生的经济业务，其他帐户的设置取决于分公司的经营范围及性质。

1.2.2 总分公司个别报表与汇总财务报表

分公司应编制个别的损益表和资产负债表，以反映分公司的经营成果和财务状况。如果存货按成本计价，则分公司的损益表中不存在特殊情况；如果存货按零售价计价，则分公司损益表上将会出现亏损。分公司资产负债表的唯一特殊之处，在于用“上级拨入资金”帐户和“内部往来—总公司”帐户代替独立企业所使用的所有者权益帐户。分公司资产负债表上存货中包含有未实现毛利应加以抵销。这样才能真实地反映分公司的财务状况。

总公司也可以编制个别的财务报表，以反映其经营成果和财务状况。值得注意的是，总分公司个别财务报表均为企业内部使用，而不是向投资者或其他外界使用者提供的报表。

对于外部使用者，应根据总公司个别财务报表汇编财务报表，以反映作为企业主体的整个财务状况和经营成果。

1.3 汇总财务报表：存货按成本计价

例如，1993年7月1日，储能工贸总公司在安徽省安庆市成立了安庆分公司，到1993年12月31日止，发生以下经济业务：

(1) 总公司拨付安庆分公司25 000元开始经营。

(2) 总公司拨给安庆分公司商品，价值为60 000元，这是按总公司产品成本计价的。假定总公司均采用定期盘存制。

(3) 1993年7月1日,安庆分公司开出支票购买设备一台,价值12 000元,假定分公司固定资产并不在总公司帐上记录。

(4) 安庆分公司从客户处购买商品40 000元,以备出售。

(5) 安庆分公司销售商品取得收入120 000元,其中35 000元存入银行,其余款项尚未收到。

(6) 安庆分公司收到66 000元应收帐款,存入银行。

(7) 安庆分公司支付欠款25 000元。

(8) 安庆分公司发生下列费用,销售费用15 000元,管理费用12 000元,这些费用在发生时以银行存款付讫。

(9) 总公司为分公司支付保险费2 000元。

(10) 安庆分公司设备在6个月中的折旧费1 000元,假定该设备是为销售部门准备的,该折旧费记入“销售费用”。

(11) 分公司将45 000元存款汇给总公司。

(12) 1993年12月31日,分公司经实地盘存库存商品,存货价值为30 000元(无期初存货),总公司存货价值为150 000元(期初存货为135 000元),总公司本期购货为285 000元。

(13) 安庆分公司结清损益表帐户

(14) 总公司编制调整分录,以反映分公司净资产的增加数。

根据上述业务,总分公司分别做会计分录如表1-1所示。

1.3.1 往来帐户的调节

会计期间终了时,分公司在编制结帐分录之前,必须将分公司帐上“上级拨入资金”,“内部往来—总公司”和“存货类帐户与总公司相对应的往来帐户核对,两者一般是一致的。如果不一致,则有两种可能:

(1) 总分公司可能记录有错误, 应由一个会计主体记录的业务错记在另一个会计主体的帐上, 因此, 必须做更正分录。

(2) 总分公司可能因某些经济业务一方已记帐, 而另一方未记帐。例如, 在途物资, 在途资金等。此时, 应像编制银行存款余额调节表一样, 编制往来帐户调节表, 并做调整分录。

当发生不一致情况经过调整后, 往来帐户必须一致, 然后, 分公司将其损益表和资产负债表送交总公司。

1.3.2 抵销分录

表 1-1 总分公司会计分录

总公司	分公司
(1) 借: 拨付所属资金 25 000 贷: 银行存款 25 000	(1) 借: 银行存款 25 000 贷: 上级拨入资金 25 000
(2) 借: 内部往来—分公司 60 000 贷: 存货 60 000	(2) 借: 库存商品—总公司 60 000 贷: 内部往来—总公司 60 000
	(3) 借: 固定资产 12 000 贷: 银行存款 12 000
	(4) 借: 库存商品—客户 40 000 贷: 应付帐款 40 000
	(5) 借: 银行存款 35 000 应收帐款 85 000 贷: 商品销售收入 120 000
	(6) 借: 银行存款 66 000 贷: 应收帐款 66 000
	(7) 借: 应付帐款 25 000 贷: 银行存款 25 000
	(8) 借: 销售费用 15 000 管理费用 12 000 贷: 银行存款 27 000
(9) 借: 内部往来—分公司 2 000 管理费用 2 000	(9) 借: 管理费用 2 000 内部往来—总公司 2 000

续表 1-1

总公司	分公司
(10)	(10) 借: 销售费用 1 000 贷: 累计折旧 1 000
(11) 借: 银行存款 45 000 贷: 内部往来—分公司 45 000	(11) 借: 内部往来—总公司 45 000 贷: 银行存款 45 000
(12) 借: 存货—总公司 15 000 存货—分公司 60 000 销售成本 210 000 贷: 购货 285 000	(12) 借: 存货—总公司 24 000 —客户 6 000 销售成本 70 000 贷: 库存商品—总公司 60 000 —客户 40 000
	(13) 借: 本年利润 100 000 贷: 销售成本 70 000 销售费用 16 000 管理费用 14 000 借: 商品销售收入 120 000 贷: 本年利润 120 000 借: 本年利润 20 000 贷: 内部往来—总公司 20 000
(14) 内部往来—分公司 20 000 投资收益—分公司 20 000	

总分公司编制的个别财务报表,在总公司收到分公司个别财务报表之后,总公司就应汇编财务报表。在汇编财务报表之前,总公司应结清分公司的损益(如图 1-1),并编制汇编财务报表工作底稿,在工作底稿中,应将总分公司之间的往来帐户加以抵销。

内部往来—总公司

(11) 45 000	(2) 60 000
	(9) 2 000
	余额 17 000

本年利润

(13)销售成本	70 000	(13)收入	120 000
销售费用	16 000		
管理费用	14 000		
		本期利润	20 000

(图 1-1. 分公司帐户)

其抵销分录如下(用黑框框上,以区别于记入总分类帐上的分录)。

①	借: 投资收益—分公司	20 000
	上级拨入资金	25 000
	内部往来—总公司	17 000
	贷: 拨付所需资金	25 000
	内部往来—分公司	37 000

1.3.3 汇总财务报表工作底稿

汇总财务报表工作底稿如表 1-2 所示。在理解时需要注意以下问题。

(1) 汇总时,将总分公司报表上相同的资产和负债项目金额分别相加,以反映汇总后的合计数,填入汇总财务报表。

(2) 总分公司帐上相对的往来帐户,金额相等,方向相反,在汇总时应加以抵销,以反映总分公司作为一个企业主体的财务状况和经营成果。

(3) 汇总损益表时,应将总分公司相同项目相加,即将相同的收入项目相加,相同的费用项目相加,但在此之前,应将公司内部损益应加以抵销。

(4) 在总公司对有关分公司收益(投资收益)做了调整分

录之后,总公司据此交纳所得税之后,才能开始汇编财务报表工作底稿。

(5) 总公司栏内未分配利润帐户余额中包括分公司计税后的利润,这个未分配利润帐户余额等于汇编报表中未分配利润金额。

(6) 工作底稿中抵销栏内的借方余额,在损益表中的利润总额应转入利润分配表中。

(7) 总公司栏内的税后利润应等于汇编财务报表栏内的税后利润。

表 1-2 汇总财务报表:存货按成本计价

储能工贸公司 汇总财务报表工作底稿 1991 年度					
	总公司	分公司	抵销		汇总财务 报表
			借	贷	
损益表					
商品销售收入	380 000	120 000			500 000
商品销售成本	(210 000)	(70 000)			(280 000)
销售费用	(52 000)	(16 000)			(68 000)
管理费用	(59 000)	(14 000)			(73 000)
财务费用—利息费用	(19 000)				(19 000)
投资收益—分公司	20 000		①20 000		
利润总额	60 000	20 000	20 000		60 000
利润分配表					
利润总额	60 000	20 000	20 000		60 000
应交所得税④40%	(24 000)				(24 000)
税后利润	36 000	20 000	20 000		36 000
加:年初未分配利润(1993.7.1)	82 000				82 000
结转前总公司的权益	—上级拨入资金	25 000	①25 000		
	—内部往来(总公司)	17 000	①17 000		
减:已分配股利	(10 000)				(10 000)
期末未分配利润(1993.12.31)	<u>108 000</u>	<u>62 000</u>	62 000		<u>108 000</u>