

现代财会系列教材

总主编 张鸣

# 高级财务会计学

主编 贾莉莉

副主编 谢琨 蒋燕玲

立信会计出版社

# 序摇摇言

我受立信会计出版社之托,主持编写的“现代财会系列教材”丛书:《基础会计学》、《财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》和《财务管理学》等五本教材,出版发行后已获初步成功。虽然其中尚有一些不足,但总体上还是受到了广大师生的认同,特别是在后期的辅导教材出版后,各本书的销量直线上升,广大师生普遍认为这是一套结构合理、深入浅出、论述清晰且容易教学的教材。

因此,我很高兴与立信会计出版社再次合作,主持编写“现代财会系列教材”丛书的后续教材,它们是《高级财务会计学》、《会计英语》、《审计学》、《电算化会计》和《资产评估学》等五本。它们将陆续出版。与前五本教材相同的是,我们对这将继续出版的五本教材的编写要求、结构安排和体系内容等,仍进行了仔细的研究和反复的讨论,达成以下几点共识,也可以说是本系列教材的主要特点:

第一,贴近实际。本系列教材完全是按照新的会计制度和会计准则的内容和要求来编写的,所有的概念和业务等都是按照新制度的思路来阐述的。同时尽可能地引入和阐明许多新形势下出现的新业务的处理和决策方法,使本系列教材的编写真正做到理论联系实际,紧贴当今经济发展实务,表现出明显的时代特性。

第二,理论先导。科学先进性永远是一门学科的灵魂和赖以生存的基础,本系列教材在编写中坚持理论先导的原则,较全面和深入地阐明会计和财务学科的基本理论和原理概念等,并在此基础上展开对具体业务的探讨,力争做到阐述理论和概念深入且透彻,论述原理和方法合理且明确。

第三,系统完整。会计和财务学科具有严谨的学科体系,我们在教材的编写过程中,力争对其论述详尽、分析透彻。同时在教材编写的内容方面,我们也力求系统完整,不但材料充实和内容丰富,而且体系完整和相互呼应,使本系列教材尽可能在有限的篇幅中包含目前经济形势下各类主要的经济业务。

另外,本系列教材的内容打破了行业和所有制等方面的局限,适用于各行业和各种企业的组织形式和经济业务。因此,它不但适用于高等院校的基本财会教育,也适用于各类经济管理人士的教学和自学之用。要特别说明的是,虽然我们竭尽所能,但不妥和错误之处亦恐难免,恳请读者指正为盼。

张摇鸣

摇

# 前 摇 摇 言

我国改革开放至今已取得了丰硕的成果,无论在制度建设还是在经济发展方面都成绩显著。随着我国经济体制改革的不断深入,在经济发展中许多深层次的改革问题,依然遇到各种困惑和障碍。如对于如何规范会计核算,提高会计信息的质量,以确保我国经济发展和资本市场的正常和有效运作,就是我们所面临的迫切需要解决的问题。众所周知,企业系统完整的会计信息是确保社会经济有效运行的重要保障,而随着经济业务的日益复杂,特别是企业合并、关联方交易、外币业务、非货币业务、或有事项业务等大量出现,社会对会计核算的要求和对会计信息披露的质量要求越来越高,作为一个财会工作人员,只掌握一般的会计核算知识是远远不够的,高级财务会计中的相关知识将在未来企业的经济业务处理中越来越重要,并对企业作出正确的经营决策和投资决策等起到重要作用。

本书与《财务会计学》教材相衔接,是供高等院校会计和财务方向学生使用的核心主干课程教材之一。通过本书的学习,学生将进一步了解和掌握企业中一些特殊经济业务的会计原理和相关的处理方法,而这对于 21 世纪的会计人才来讲是至关重要的,也是适应社会经济发展的客观要求的。

本书在编写过程中运用国际最新财务会计理论与方法,结合我国最新的会计准则和企业的实际状况,根据理论联系实际的要求以及贴近企业实务和现代企业制度管理的要求,力求在充分论述理论的前提下,使教材更具有可操作性。教材在编写上做到深入浅出、重点突出、理论完整、应用性强。在本教材的各章开始都有本章要点作为导读,便于读者掌握该章的主要内容和结构,在各章的最后都配有复习思考题和练习题,以便读者能更好地理解 and 掌握各章所学的知识。

本书不但适用于大学的全日制会计专业教学所用,同时也可以供从事经济管理工作的高级管理人员自学和参考,如企业的财务经理(财务总监、总会计师)、专业财务管理人员、证券管理人员、投资管理人员、财务分析人员、审计人员和各种专业事务所与咨询机构的相关人员等。

本书共分十四章,分别为:合并会计报表,关联方关系及其交易的披露,所得税会计,外币业务会计,或有事项,租赁会计,衍生金融工具会计,债务重组,非货币性交易,物价变动会计,会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正,破产清算会计,合伙企业会计,分支机构会计与退休金会计。参加本书编写的作者有:贾莉莉、谢琨、蒋燕玲、谷冬青、张振权、卞毓生、李琳、徐永超、朱玉善。本书由贾莉莉任主编,负责写作结构和提纲的确定等,谢琨和蒋燕玲任副主编,负责相应章节的审稿。最后由博士生导师张鸣教授总纂和定稿。

限于我们的水平和时间以及目前会计准则、会计制度和企业会计实务发展的日新月异,书中难免存在不足之处,恳请读者批评指正,以便本书再版时修订。

作摇摇者

二〇一五年 苑月

# 目 录

第一章 合并会计报表	员
第一节 合并会计报表概述	圆
第二节 合并会计报表的种类及编制原则	源
第三节 合并会计报表的合并范围及编制程序	远
第四节 合并资产负债表	怨
第五节 合并利润表和合并利润分配表	员怨
第六节 合并现金流量表	员苑
第七节 连续编制合并会计报表中的抵销处理	员愿
第八节 合并会计报表附注	猿苑
复习思考题	猿愿
练习题	猿怨
第二章 关联方关系及其交易的披露	源
第一节 关联方关系及其交易的概念	源
第二节 关联方交易及其披露	源
第三节 关联方交易的会计处理	缘
复习思考题	源
练习题	源
第三章 所得税会计	源
第一节 所得税会计概述	源
第二节 所得税会计处理方法	愿
第三节 有关交易事项的纳税调整及会计处理	愿
复习思考题	怨
练习题	怨
第四章 外币业务会计	员
第一节 外币业务概述	员
第二节 一般外币业务的会计处理	员
第三节 外币投资、分配和清算业务的会计处理	员
第四节 外币会计报表折算	员
复习思考题	员

摇练习题·····	109
第五章摇或有事项·····	109
摇第一节摇或有事项概述·····	109
摇第二节摇或有事项确认与计量·····	109
摇第三节摇或有事项的会计处理与披露·····	109
摇复习思考题·····	109
摇练习题·····	109
第六章摇租赁会计·····	110
摇第一节摇租赁概述·····	110
摇第二节摇融资租赁·····	110
摇第三节摇经营租赁·····	110
摇第四节摇售后租回交易的会计处理·····	110
摇复习思考题·····	110
摇练习题·····	110
第七章摇衍生金融工具会计·····	110
摇第一节摇衍生金融工具概述·····	110
摇第二节摇衍生金融工具的确认与计量·····	110
摇第三节摇衍生金融工具的会计处理·····	110
摇第四节摇套期活动会计·····	110
摇复习思考题·····	110
摇练习题·····	110
第八章摇债务重组·····	110
摇第一节摇债务重组概述·····	110
摇第二节摇债务重组的会计处理·····	110
摇复习思考题·····	110
摇练习题·····	110
第九章摇非货币性交易·····	110
摇第一节摇非货币性交易概述·····	110
摇第二节摇非货币性交易的会计处理·····	110
摇复习思考题·····	110
摇练习题·····	110
第十章摇物价变动会计·····	110
摇第一节摇物价变动会计概述·····	110

摇第二节摇一般物价水平会计·····	猿苑
摇第三节摇现行成本会计·····	猿缘
摇第四节摇现行成本 辘变币值会计·····	猿员
摇复习思考题·····	猿苑
摇练习题·····	猿苑
第十一章摇会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正·····	猿员
摇第一节摇会计政策变更·····	猿员
摇第二节摇会计估计变更·····	猿愿
摇第三节摇会计差错更正·····	猿园
摇复习思考题·····	猿源
摇练习题·····	猿源
第十二章摇破产清算会计·····	猿元
摇第一节摇破产清算会计概述·····	猿元
摇第二节摇破产清算的会计处理·····	猿愿
摇复习思考题·····	猿怨
摇练习题·····	猿怨
第十三章摇合伙企业会计·····	猿园
摇第一节摇合伙企业会计概述·····	猿园
摇第二节摇合伙企业初始投资的核算·····	猿源
摇第三节摇合伙企业的损益计算及分配·····	猿缘
摇第四节摇合伙企业权益的变动·····	猿园
摇第五节摇合伙企业的解散与清算·····	猿源
摇复习思考题·····	猿园
摇练习题·····	猿园
第十四章摇分支机构会计与养老金会计·····	猿园
摇第一节摇分支机构概述·····	猿园
摇第二节摇分支机构会计的处理程序·····	猿苑
摇第三节摇养老金概述·····	猿猿
摇第四节摇既定受益养老金的会计处理·····	猿缘
摇复习思考题·····	猿缘
摇练习题·····	猿元

# 第一章 合并会计报表

## 【本章要点】

合并会计报表是以母公司和子公司组成的企业集团为一会计主体，以母公司和子公司单独编制的个别会计报表为基础，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量情况的会计报表。合并会计报表主要包括：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。

合并会计报表能对外提供反映母公司组成的企业集团整体经营情况的会计信息，可避免企业集团利用内部控股关系，人为操纵利润，粉饰会计报表情况的发生。

合并会计报表有别于个别会计报表，与汇总会计报表又有不同。

合并会计报表的合并理论有母公司理论、实体理论和所有权理论。

合并会计报表的编制除了应遵循一般会计报表的编制原则外，还应遵循以下原则：①以个别会计报表为基础；②一体性原则；③重要性原则。

凡是能够为母公司所控制的被投资企业都属于其合并范围。合并会计报表的合并范围具体规定以及纳入合并范围的子公司主要包括的内容。

合并会计报表编制的前期准备工作以及合并会计报表的编制程序。

合并会计报表的编制是以个别会计报表为基础，对母公司与子公司、子公司与子公司之间发生的经济业务，视同同一会计主体内部业务处理，所以必须抵销内部投资、内部债权债务、内部交易等会计事项对个别会计报表的影响后，按合并各项目数额编制出合并资产负债表、合并利润表和合并利润分配表。

在连续编制合并会计报表时，要将上期影响损益的相关项目在本期予以抵销。主要包括：内部应收账款计提坏账准备的连续抵销处理；内部销售形成存货的连续抵销处理；存货跌价准备的连续抵销处理；内部交易固定资产的连续抵销处理和内部提取盈余公积的连续调整。

合并会计报表附注主要是对合并会计报表中不能包括的内容，或披露不详尽的信息作进一步的解释和说明。

## 第一节 摇合并会计报表概述

### 一、合并会计报表的作用

合并会计报表又称合并财务报表,它是以母公司和子公司组成的企业集团为一会计主体,以母公司和子公司单独编制的个别会计报表为基础,由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量情况的会计报表。

为满足海内外证券上市的需要,中国证券监督管理委员会为规范上市公司会计信息的披露,规定上市公司必须披露其合并会计报表。为适应建立现代企业制度,促进集团的发展,规范企业集团编报合并会计报表,财政部于 1993 年 9 月发布了《合并会计报表暂行规定》。

合并会计报表的作用主要表现在以下两个方面:

(一) 合并会计报表能对外提供反映由母公司与子公司组成的企业集团整体经营情况的会计信息

在对外投资控股经营的情况下,母公司和子公司都是独立的法人实体,均要分别编制各自的会计报表,分别反映本企业的财务状况和经营情况,但这些会计报表不能有效地提供反映整个企业集团的会计信息。因此,必须要将母公司和子公司的会计报表进行合并,以提供企业集团整体经营情况的会计信息,满足企业集团管理层对企业管理的需要。

(二) 合并会计报表可避免企业集团利用内部控股关系,人为操纵利润,粉饰会计报表情况的发生

一些企业集团出于调节上市公司利润或减少集团整体税负考虑,利用关联方关系及其交易,在集团内部转移利润或亏损。通过编制合并会计报表,可以将企业集团内部交易所产生的收入及利润予以抵销,从而能真实地反映企业集团的财务状况和经营情况。

### 二、合并会计报表与企业合并

企业合并是指两个或两个以上的企业为了达到某种经营目的,进行产权联合的行为。企业合并依照法定程序组合成一个会计主体。它对于优化资源配置,调整产业结构,降低企业的风险和成本,增强企业竞争能力,提高企业的经济效益有很大的作用,是市场经济条件下的必然产物。企业合并主要有吸收合并和新设合并两种。

#### (一) 吸收合并

吸收合并是指两个或两个以上的企业合并成一个企业。通过吸收合并,其中一家企业保留法人资格,其他企业则被清算解散,合并后的企业仍然作为一个单一的法律主体和会计主体,会计报表的编制与原企业相同,只不过反映的对象有所改变而已。所以不存在合并会计报表的编制问题。

#### (二) 新设合并

新设合并是指两个或两个以上的企业协议合并组成一家新的企业。在新设合并下原来的企业均不复存在,而新设后的企业仍然是一个法律主体和会计主体,其编制的会计报表也属于个别会计报表,所以也不存在合并会计报表的编制问题。

因此,吸收合并与新设合并均不存在合并会计报表的编制问题。

### 三、合并会计报表与投资

企业对外投资在会计核算上,分为短期投资与长期投资。

短期投资是指持有时间不超过 1 年的投资。其主要目的是企业利用正常经营过程中暂时多余的资金来谋取高于银行利息的收益,而不在于影响和控制被投资企业,故与被投资企业不存在控制和被控制的关系。因此,不涉及编制合并会计报表的问题。

长期投资是指持有时间在 1 年以上的投资。根据其投资性质分为债权投资和股权投资。债权投资主要是债券投资,其目的是为了获取债券的利息收入,不能参与债券发行企业的经营决策,更不能对其实施控制。因此,不存在编制合并会计报表问题。

投资于股份公司发行的普通股,为股权投资,也称权益性资本投资。股权投资除购买股票外,还包括与其他企业的联营等。对某一企业拥有权益性投资资本份额的不同,表明对该企业的影响程度不同,其会计核算的方法也不同。一般认为,当只拥有 10% 以下的权益性资本时,表明对被投资企业没有重大的影响,会计核算上一般采用成本法进行核算。当拥有被投资企业 10% 或 10% 以上的权益性资本时,才能对其施加重大影响,所以投资企业一般采用权益法进行核算。当拥有被投资企业 50% 以上的权益性资本时,投资企业对被投资企业具有控制能力而成为其子公司,投资企业在采用权益法进行核算的同时,还必须编制合并会计报表,以反映母公司和子公司组成的企业集团的整体经营情况。

### 四、合并会计报表的特点

合并会计报表是以整个企业集团为会计主体,以组成企业集团的母公司和子公司的个别会计报表为基础,对个别会计报表内部交易的影响进行抵销后编制而成的。与个别会计报表相比,合并会计报表具有如下特点:

(一) 合并会计报表反映的对象,是由若干个法人企业组成的会计主体,是经济意义上的会计主体,而不是法律意义上的会计主体。而个别会计报表反映的对象则是企业法人,是法律意义上的会计主体。

(二) 合并会计报表是由企业集团中,对其他企业有控制权的控股公司或母公司编制的。其他企业则不需要编制合并报表。而个别会计报表是由独立的法人企业编制,即所有的企业都必须编制个别会计报表。

(三) 合并会计报表是以个别会计报表为基础编制的。企业编制个别会计报表,必须按照会计核算的方法进行,即根据每一笔经济业务编制会计凭证,在账簿中进行登记,并根据账簿记录来编制会计报表。而合并会计报表则不同,它是将纳入合并会计报表合并范围的企业个别会计报表为基础,根据其他有关资料,抵销有关会计事项对个别会计报表的影响编制的。

(四) 合并会计报表的编制有其特殊的方法。编制合并会计报表,是先对纳入合并范围的个别会计报表的数据进行加总,然后在此基础上,通过编制抵销分录将企业集团内部的经济业务对个别会计报表的影响予以抵销,最后,通过合并各项目的数额编制而成的。而个别会计报表的编制则有一套规定的编制方法和程序。

合并会计报表也不同于汇总会计报表。汇总会计报表是由行政管理部门根据所属企业报送的会计报表,对其各项目进行加总而编制的会计报表。合并会计报表与汇总会计报表相比,有以下三点不同:一是两者编制的目的不同,汇总会计报表是为了满足国家或有关行政部门了

解某个行业或部门的生产经营状况而编制的,而合并会计报表则是为了满足投资人、债权人及其他有关部门了解企业集团整体的财务状况和经营成果的需要而编制的;二是两者编制的范围不同,汇总会计报表的编制范围,是以企业的隶属关系为依据,而合并会计报表则是以母公司对其所控制的子公司作为编制范围的依据;三是两者编制的方法不同,汇总会计报表主要采用简单加总的方法编制,而合并会计报表是以母公司和子公司个别会计报表为依据,在相互抵销有关项目的基础上编制。

## 五、合并会计报表的合并理论

编制合并会计报表,要首先确定合并的范围和选择合并的方法,根据不同的合并理论,其确定的合并范围和选择的合并方法也不相同。目前,国际上编制合并会计报表的合并理论主要有母公司理论、实体理论和所有权理论三种。

### (一) 母公司理论

母公司理论是从母公司的角度来考虑合并会计报表的合并范围和合并方法,将合并会计报表看作母公司报表的延伸。母公司理论认为,合并会计报表主要是为母公司股东和债权人服务的,为母公司现在和未来的股东编制的,强调的是母公司股东的利益。在编制合并会计报表时,通常以持有多数股权或表决权作为是否纳入合并范围的依据,或以法定控制权来确定合并范围。

我国颁布实施的《合并会计报表暂行规定》基本采纳了母公司理论。

### (二) 实体理论

实体理论是将合并会计报表作为企业集团各成员企业构成的经济实体的会计报表。凡构成企业集团的所有成员,不论是多数股权的股东,还是少数股权的股东,都一视同仁,同等对待。按照这一理论编制合并会计报表,将子公司的少数股东权益包括在合并会计报表的股东权益内。

采用这一理论编制的合并会计报表,能满足企业集团内部管理人员对会计报表的需要,能全面反映企业集团生产经营活动的状况。

### (三) 所有权理论

所有权理论是在编制合并会计报表时,既不强调企业集团中存在的法定控制权,也不强调企业集团的各成员企业所构成的经济实体,而是强调能对经营和财务决策产生重大影响的所有权。如在几个投资者对被投资企业实施共同控制的情况下,既不存在控制权的母公司,也不存在少数股东权益,既不存在法定的支配权,也不存在单一的经济实体,弥补了母公司理论和实体理论难以解决的合并会计报表编制的缺陷。按照这一理论,实施共同控制的各投资者对企业的资产、负债和当期实现的损益,按其投资的比例记入合并会计报表。

## 第二节 合并会计报表的种类及编制原则

### 一、合并会计报表的种类

合并会计报表主要包括: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。这些合并会计报表与企业个别会计报表一样,分别从不同的方面来反映企业集团这

· 源

一会计主体的财务状况、经营成果和现金流量的变动情况,构成一个完整的合并会计报表体系。

#### (一) 合并资产负债表

合并资产负债表是反映某一特定日期母公司和子公司所构成的企业集团财务状况的会计报表。编制合并资产负债表时,应先将企业集团内部发生的经济业务予以抵销,然后将母公司和纳入合并范围的子公司的个别会计报表进行合并。

#### (二) 合并利润表

合并利润表是反映在一定时期内母公司和子公司所构成的企业集团经营成果的会计报表。合并利润表是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别利润表为基础,抵销内部销售业务等对个别利润表的影响后合并编制而成。

#### (三) 合并利润分配表

合并利润分配表是反映在一定时期内母公司经营成果分配情况的会计报表。它是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别利润分配表为基础,抵销子公司利润分配项目的数额而编制的。

#### (四) 合并现金流量表

合并现金流量表是反映在一定时期内母公司和子公司所构成的企业集团的现金流入、流出量以及现金净增减变动情况的会计报表。

## 二、合并会计报表的编制原则

合并会计报表与个别会计报表不同,它反映母公司和子公司组成的企业集团整体财务情况,反映的是若干个法人共同形成的会计主体的财务情况。因此,合并会计报表的编制除遵循个别会计报表的真实可靠、全面完整和编报及时等基本要素外,还应遵循以下原则:

#### (一) 客观性原则

合并会计报表是根据母公司和纳入合并范围的子公司的个别会计报表所提供的数据,以及母公司和子公司之间的交易和其他有关业务的资料,运用合并会计报表特有的方法进行编制的。在子公司很多的情况下,事实上也很难直接根据各公司的账簿资料编制。以个别会计报表为编制基础,体现了会计报表编制中的客观性原则。

#### (二) 一体性原则

在编制合并会计报表时,应当将母公司和所有子公司作为一个整体来看待,视为同一会计主体。母公司和子公司各自发生的经营业务都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑。因此,在编制合并会计报表时,对于母公司与子公司、子公司与子公司相互之间发生的经济业务,应当视同同一会计主体内部业务处理,即视同同一会计主体之下的不同核算单位的内部业务。

#### (三) 重要性原则

合并会计报表涉及多个法人主体,母公司与子公司的经营活动范围很广,差别很大,有时往往跨越不同的行业界限。合并会计报表要综合反映这一会计主体的财务状况,必然要涉及重要性的判断问题,特别是在拥有众多的子公司情况下,更是十分必要的。企业可以根据重要性原则对会计报表项目进行适当的取舍,或在对企业集团内部业务影响不大时,为简化手续也可根据重要性原则进行取舍,而不需编制抵销分录。

## 第三节 合并会计报表的合并范围及编制程序

### 一、合并会计报表的合并范围

合并会计报表的合并范围,是指纳入合并报表编制的子公司的范围。确定合并会计报表的合并范围,是编制合并会计报表的前提。根据我国《合并会计报表暂行规定》,凡是能够为母公司所控制的被投资企业都属于其合并范围。所谓控制,是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能以此取得收益的权力。我国合并会计报表的合并范围具体规定如下:

#### (一) 母公司拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业

权益性资本是指对企业有投票权,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,有限责任公司的投资者出资额等。当母公司拥有被投资企业缘豫以上股份时,母公司就能操纵该被投资企业的股东大会,拥有对该被投资企业的控制权,并对其生产经营活动实施控制。因此应将其纳入合并会计报表的合并范围。具体包括以下三种情况:

(员) 母公司直接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。例如:粤公司直接拥有月公司发行普通股总数的缘豫,则月公司就成了粤公司的子公司,粤公司编制合并会计报表时,必须将月公司纳入其合并范围。

(圆) 母公司间接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。间接拥有半数以上权益性资本,是指母公司通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上权益性资本。例如:粤公司拥有月公司愿豫的股份,而月公司又拥有悦公司苑园豫的股份,则悦公司也是粤公司的子公司,粤公司编制合并会计报表时,也必须将悦公司纳入其合并范围。

(猿) 母公司直接和间接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。直接和间接拥有其过半数以上权益性资本,是指母公司虽然只拥有被投资企业半数以下的权益性资本,但通过与子公司合计拥有其过半数以上的权益性资本。例如:粤公司拥有月公司愿豫的股份、拥有悦公司猿豫的股份,月公司也拥有悦公司圆豫的股份。在这种情况下,月公司是粤公司的子公司,粤公司直接拥有悦公司猿豫的股份和通过月公司间接拥有圆豫的股份合计,粤公司共拥有悦公司缘豫的股份,则悦公司也是粤公司的子公司,必须纳入粤公司编制合并会计报表的合并范围。

#### (二) 其他被母公司所控制的被投资企业

在母公司未拥有被投资企业过半数以上权益性资本的情况下,母公司与被投资企业有如下情况之一的,就应认为能够对被投资企业的经营活动实施控制,使其成为事实上的子公司,而纳入合并会计报表范围。

(员) 通过与该被投资企业的其他投资者之间的协议,持有该被投资企业半数以上表决权。这是指母公司与被投资企业中的部分投资者签订受托管理和控制在被投资企业中股份的协议,从而拥有该被投资企业半数以上的表决权,成为事实上的子公司,故应纳入合并会计报表的合并范围。

(圆) 根据章程或协议,有权控制被投资企业的财务和经营政策。这是指在被投资企业章程等文件中明文规定,母公司对其财务和经营决策能够实施控制。控制被投资企业的财务和经营决策,就等于控制整个企业,使其成为事实上的子公司。

(獭) 有权任免董事会等类似权力机构的多数人员。这是指母公司有权任免董事会的董事,从而控制被投资企业的财务和经营决策,这样该被投资企业就处于母公司的控制之下,使其成为事实上的子公司。

(源) 在董事会或类似的权力机构会议上有半数以上的投票权。这是指能通过控制董事会等权力机构召开的会议,来控制被投资企业的经营决策,使其成为事实上的子公司。

## 二、不纳入合并会计报表合并范围的子公司

母公司虽然拥有被投资企业半数以上的权益性资本,但由于一些特殊的原因而不能实行有效控制,或使控制受到限制。对于这些子公司,在母公司编制合并会计报表时,可以不包括在合并会计报表的合并范围之内。

不纳入合并会计报表合并范围的子公司主要包括:

(员) 已关停并转的子公司。由于国家宏观经济调控及产业政策规定,被政府有关部门确定为关闭、停业、准备与其他企业合并以及转产其他产品的企业。这类子公司或由政府有关部门直接管理和控制,或已不能进行正常的生产经营活动,母公司对子公司的控制权受到限制。

(圆) 按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司。根据破产法有关规定,由债权人申请破产的,被申请破产的企业上报主管部门可以申请对该企业进行整顿。企业的整顿由上级主管部门负责主持,因此母公司对其控制权受到限制。

(猿) 已宣告破产的子公司。根据破产法规定,企业宣告破产,必须成立清算组并接管破产企业。由清算组负责破产企业财产的保管、清理、估价、处理和分配。母公司对子公司失去了控制权。因此没有必要将其纳入合并会计报表的合并范围。

(源) 准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司。母公司在资产负债表日持有被投资企业半数以上权益性资本,但有部分准备在近期售出属于短期投资性质,不是为控制该被投资企业而持有的,因此没有必要将其纳入合并范围。

(缘) 非持续经营的所有者权益为负数的子公司。根据公司法规定,股东以其投资额为限承担有限责任。由于子公司的所有者权益为负数,母公司对该子公司的长期投资在账户上已为零,已不承担子公司的债务等责任,因此没有必要将其纳入合并范围。除非有必要持续经营时,则仍然必须将其纳入合并范围。

(远) 受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到一定限制的境外子公司。如所在国对外汇管制等原因,母公司不能调度和使用子公司的资金,其控制权受到限制,可不包括在合并会计报表合并范围之内。

## 三、合并会计报表编制的前期准备工作

(一) 子公司提供的其他有关资料

编制合并会计报表,除了有子公司的个别会计报表外,还应提供以下有关资料:

(员) 子公司所采用的与母公司不同的会计政策;

(圆) 与母公司及与母公司的其他子公司业务往来、债权债务、投资等资料;

(猿) 子公司利润分配的有关资料;

(源) 子公司所有者权益变动的明细资料;

(缘) 其他编制合并会计报表所需要的资料。

## (二) 合并会计报表编制的前期准备工作

为使编制的合并会计报表能准确、全面地反映企业集团的真实情况,还必须做好以下几项前期准备工作:

### 统一母公司与子公司的会计报表决算日期和会计期间

为反映企业集团一定日期的财务状况和一定时期的经营成果,必须使子公司会计报表决算日和会计期间与母公司会计报表结算日和会计期间保持一致。不一致时,母公司应当按照母公司本身会计报表决算日和会计期间,对子公司报表进行调整,以调整后的子公司会计报表编制合并会计报表,或者要求子公司按照母公司的要求编报相同会计期间的会计报表。

### 统一母公司和子公司所采用的会计政策

会计政策一般是指进行会计核算和编制会计报表时所采用的会计原则、会计处理方法和会计程序。只有在会计政策一致的情况下,其内容才能一致,才能进行加总。当子公司所采用的会计政策与母公司不一致时,母公司应当按照母公司本身规定的会计政策对子公司会计报表进行必要的调整。但当子公司与母公司所规定的会计政策差异并不大,并且对财务状况和经营成果的影响不大时,母公司也可直接利用该会计报表编制合并会计报表。

### 对子公司进行权益性资本投资必须采用权益法进行核算

长期股权投资用权益法核算,其账面余额等于在被投资企业所有者权益中所拥有的份额。在编制合并会计报表时,可根据个别会计报表进行抵销处理。

### 对子公司以外币表示的会计报表进行核算

对于用外币作为记账本位币的境内外子公司,必须将其外币会计报表折算为与母公司所采用的记账本位币相同的会计报表来编制合并会计报表,使货币计量单位保持一致。

## 四、合并会计报表的编制程序

### (一) 编制合并工作底稿

合并工作底稿是为合并会计报表的编制提供基础。在合并工作底稿中,对母公司纳入合并范围的子公司的个别会计报表各项目进行汇总和抵销,并最后计算出合并会计报表各项目的合并数。

合并工作底稿的基本格式见图表 15-1

图表 15-1

合并工作底稿

项 目	母 公 司	子 公 司 甲	子 公 司 乙	合 计 数	抵 销 分 录		少 数 股 东 权 益	合 并 数
					借 方	贷 方		
资产负债表								
流动资产								
货币资金								
短期投资								
应收票据								
应收账款								
摇.....								

## (二) 将各项目数过入合并工作底稿

将母公司和纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及利润分配表各项目数过入合并工作底稿,并将各项目数加总,计算出各项目合计数。

## (三) 编制抵销分录

编制抵销分录,将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经营业务对个别会计报表的影响进行抵销,并将抵销分录分别过入其借方和贷方。

## (四) 计算合并会计报表各项的合并数

(1) 资产类各项目。根据该项目的合计数,加上抵销分录有关的借方发生额,减去抵销分录有关的贷方发生额,计算出其合并数。

(2) 负债类和所有者权益类项目。根据该项目的合计数,加上抵销分录有关的贷方发生额,减去抵销分录有关的借方发生额,计算出其合并数。少数股东权益项目,比照负债类和所有者权益类项目进行处理。

(3) 成本费用类项目和利润分配中的各项目,根据该项目的合计数,加上抵销分录有关的借方发生额,减去抵销分录有关的贷方发生额,计算出其合并数。

(4) 收益类项目。根据该项目的合计数,加上抵销分录有关的贷方发生额,减去抵销分录有关的借方发生额,计算出其合并数。

## (五) 填列合并会计报表

根据合并工作底稿中的合并数,填列正式的合并资产负债表、合并利润表和合并利润分配表等报表。

# 第四节 合并资产负债表

## 一、合并资产负债表的抵销项目

合并资产负债表是反映企业集团整体财务状况的会计报表。它是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别资产负债表为基础编制的。个别资产负债表是从母公司本身或子公司本身的单个企业进行会计核算后的结果来反映各自的财务状况的。由于母公司与子公司之间、子公司与子公司之间存在着诸多的经济联系,而发生了大量的内部经济业务,这些经济业务都在母公司与子公司各自的资产负债表中进行了反映。如果将母公司和子公司编制的个别资产负债表上的资产、负债和所有者权益类各项目进行简单的加总,必然会出现重复计算的数字,所以必须将这些重复计算的金额进行抵销处理。

编制合并资产负债表时需进行抵销处理的项目有:

### (一) 母公司对子公司进行长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销

母公司对子公司进行长期股权投资,表现为资产的减少和长期股权投资的增加,在母公司个别资产负债表中,作为“长期股权投资”项目列示。子公司接受投资时,表现为资产的增加和实收资本的增加,并在个别资产负债表中列示。但从企业集团整体来看,实际上相当于母公司将资金拨付给下属核算单位使用,并不会引起整个企业集团的资产、负债及所有者权益的增减变动。因此,在编制合并会计报表时,应当在母公司和子公司个别会计报表数据简单相加的基础上,将母公司“长期股权投资”项目与子公司“所有者权益”

项目予以抵销。

### ■ 全资子公司抵销处理

在全子公司的情况下,根据个别会计报表上的项目,将母公司长期股权投资数额和子公司所有者权益各项目的数额全额抵销。在编制抵销分录时借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润”项目,贷记“长期股权投资”项目。

当母公司对子公司长期股权投资数额与子公司所有者权益数额不一致时,其差额作为合并价差处理。合并价差主要是由于母公司在证券市场上从第三者手中购入子公司股份的情况下发生的,母公司支付的价款高于或低于子公司发行该股份时的价格,就会产生合并价差。合并价差在合并资产负债表中属长期投资项目的调整项目,应予单独列示(贷方有余额时以负数表示)。

### ■ 非全资子公司抵销处理

在纳入合并范围的子公司为非全资公司的情况下,应将母公司对子公司长期股权投资的数额和子公司所有者权益中属于母公司所拥有的数额相抵销。子公司所有者权益中不属于母公司的数额,作少数股东权益处理。“少数股东权益”项目在合并资产负债表中,列在“负债”类项目与“所有者权益”类项目之间,以表示其他投资者在子公司中所拥有的数额。

当母公司对子公司长期股权投资数额与子公司所有者权益中母公司所拥有的数额不一致时,其差额也作为“合并价差”处理。

【例 1】假设母公司对其子公司长期股权投资额为 1000000 元,拥有该子公司 80% 的股份。该子公司所有者权益总额为 1200000 元,其中实收资本为 1000000 元,资本公积为 200000 元,盈余公积为 100000 元,未分配利润为 90000 元。

本例中,母公司在子公司所有者权益中所拥有的份额为 800000 元(1200000 × 80%),合并价差为 200000 元(1000000 - 800000),少数股东权益为 400000 元(1200000 × 20%)。编制抵销分录如下:

借:实收资本	1000000
资本公积	200000
盈余公积	100000
未分配利润	90000
(在合并工作底稿中利润分配表部分抵销)	
贷:长期股权投资	1000000
少数股东权益	400000
合并价差	200000

对于子公司之间相互投资,也应比照上述做法,将有长期股权投资项目的数额与相对应另一子公司所有者权益各有关项目中的数额进行抵销处理。

### (二) 内部债权与债务项目的抵销

内部债权与债务各项目是指母公司与子公司,子公司与子公司之间由于经营业务而发生的“应收账款”与“应付账款”、“预付账款”与“预收账款”、“应收票据”与“应付票据”、“其他应收款”与“其他应付款”、“应付债券”与“长期债权投资”等项目。这些企业集团内部发生的项目,在个别资产负债表中,一方反映为“资产”,而另一方反映为“负债”。但从企业集团整体角度看,只是内部资金往来,既不增加企业集团的资产,也不增加企业集团的负债。为此,在编

制合并会计报表时应予抵销。

【例 圆】假设定母公司应收账款 200000 元中有 100000 元为子公司应付账款 ;预收账款 100000 元中有 50000 元为子公司预付账款 ;应收票据 100000 元中有 50000 元为子公司应付票据 ;子公司应付债券 100000 元中有 50000 元为母公司持有。在编制合并资产负债表时 ,应编制抵销分录如下 :

(员) 编制内部应收账款与应付账款抵销分录如下 :

摇借 :应付账款	100000
摇摇贷 :应收账款	100000

在企业采用备抵法计提坏账准备的情况下 ,母公司与子公司、子公司与子公司之间应收账款与应付账款相互抵销后 ,其已抵销的应收账款所计提的坏账准备数额也应予以抵销。在合并资产负债表中 ,坏账准备应当以抵销后的应收账款计提数额列示。设母公司按 缘计计提坏账准备 ,编制抵销分录如下 :

摇借 :坏账准备	5000
摇摇贷 :管理费用	5000

(在合并工作底稿中利润表部分抵销)

(圆) 编制内部预收账款与预付账款抵销分录如下 :

摇借 :预收账款	100000
摇摇贷 :预付账款	100000

(猿) 编制内部应收票据与应付票据抵销分录如下 :

摇借 :应付票据	100000
摇摇贷 :应收票据	100000

(源) 编制内部长期债权投资与应付债券抵销分录如下 :

摇借 :应付债券	100000
摇摇贷 :长期债权投资	100000

如在证券市场上从第三者手中购入的债券 ,长期债权投资与应付债券抵销时 ,可能会出现差额 ,这种差额应比照母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销时发生的差额一样处理 ,即在“ 合并价差 ”项目反映。

(三) 存货项目中包含的未实现内部销售利润的抵销

存货项目中包含的未实现内部销售利润是指由于企业集团内部商品购销业务形成的利润。这是因为 ,在企业集团内部购销活动中 ,销售企业将内部销售收入确认为销售实现并计算销售利润 ;而购买企业则以支付的购货价款作为其存货的成本入账。从企业集团整体上看 ,内部企业之间的商品购销活动 ,实际上相当于一个企业内部的物资调拨活动 ,既不会实现利润 ,也不会增加商品的价值。只有将商品在企业集团之外进行销售时 ,才是真正意义上的销售实现。所以 ,购买企业在本期内未实现对外销售而形成的期末存货价值中 ,包括两部分内容 :一部分为真正的成本 ;另一部分为销售企业的销售毛利 ,这部分已被销售企业确认为利润的数额 ,从企业集团来看 ,并不是真正实现的利润。因此 ,在编制合并资产负债表时 ,应当将存货价值中包含的未实现内部销售利润予以抵销 ;否则就会虚增存