

# 谈合并财务报表学习思路

许芳霞

**【摘要】**合并财务报表是财务会计学习中的一个难点,本文首先厘清了合并财务报表的内容构架,然后分析了合并调整分录与合并抵销分录,在此基础上对合并财务报表中的长期股权投资业务、内部商品交易、内部存货跌价准备的抵销进行了举例分析,为合并财务报表的学习提供了一种思路。

**【关键词】**合并财务报表;学习思路;合并调整分录;合并抵销分录

**【中图分类号】**F235 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)05-0052-4

## 一、厘清合并财务报表内容构架

合并财务报表内容多、重点多、难点多,而会计教材多种多样,对合并财务报表的内容结构安排又不尽相同。若按右图所示内容构架,围绕合并财务报表编制程序这条关键线索,对合并财务报表进行学习,思路清晰,可以取得事半功倍的效果。

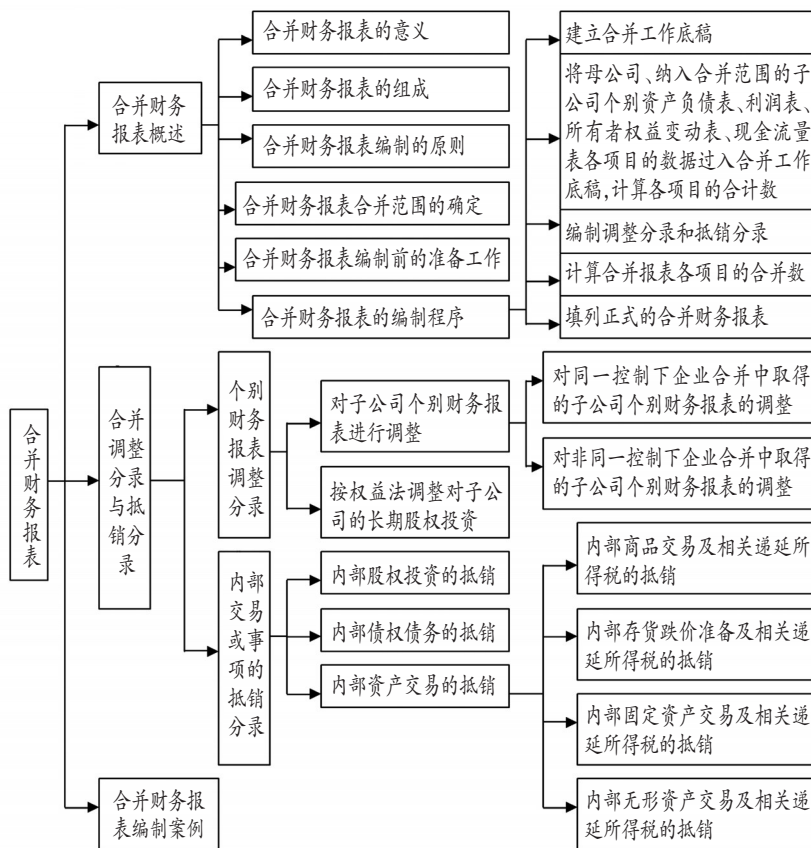
## 二、合并调整分录与抵销分录的学习思路

### 1. 合并调整分录。

(1)对子公司个别财务报表进行调整。对同一控制下企业合并中取得的子公司,如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况,则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整。对于非同一控制下企业合并中取得的子公司,除了存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况需要对该子公司的个别财务报表进行调整,还应以购买日该子公司的各项可辨认资产、负债的公允价值为基础,对该子公司的个别财务报表进行调整。

(2)对母公司个别财务报表进行调整。将母公司对子公司的长期股权投资由成本法调整为权益法,并将成本法与权益法的初始计量与记录和后续计量与记录进行比较,找出差异再进行调整。

### 2. 合并抵销分录。依据重要性原则,将内部交易



或事项的抵销概括为三类:一是内部长期股权投资业务的抵销;二是内部债权债务的抵销;三是内部资产交易的抵销。对这三类内部交易或事项的抵销,都应从两个方面进行分析:一是报告期发生的内部交易或事项在报告期如何抵销;二是以前会计期间发生的内部交易或事项在报告期如何抵销。对这三类内部交易或事项编制合并抵销分录时,应进行三步

分析:首先是站在个别企业角度,分析当期交易双方是如何进行账务处理的,又是如何在个别财务报表中反映的,涉及哪些会计报表项目;其次是站在企业集团的角度,分析当期交易双方应如何进行账务处理,如何在合并财务报表中反映;最后是分析应抵销项目之间的对应关系,并据以编制抵销分录。

### 三、合并财务报表几个难点的学习思路

1. 内部长期股权投资业务抵销的学习思路。按照编制抵销分录的三个步骤进行分析。站在个别企业角度,母公司对子公司的长期股权投资已经由成本法追溯调整为权益法并反映在有关个别财务报表中。子公司也在有关个别财务报表中反映了接受投资、利润形成、利润分配、利润清算等业务。站在企业集团的角度,按照一体性原则分析,母公司对子公司的股权投资实际上相当于母公司将资本拨付给下属核算单位,母公司和子公司均无须进行相关账务处理,整个企业集团的资产、负债和所有者权益也不会发生增减变动。所以,在编制合并财务报表时,应将母公司对于子公司的内部股权投资业务对个别财务报表的影响予以抵销。依据母子公司原来对内部股权投资进行账务处理所涉及的相关项目之间的对应关系,应编制的抵销分录包括:母公司长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销;母公司投资收益与子公司利润分配项目的抵销;应收股利与应付股利项目的抵销;长期股权投资减值准备项目的抵销以及由此产生的递延所得税的抵销;投资活动产生的现金流量与筹资活动产生的现金流量项目的抵销等。

例1:2014年1月1日,A公司以3600000元现金取得了B公司80%的控股权,属于非同一控制下的控股合并。B公司当日可辨认净资产的公允价值为4500000元(假设可辨认净资产公允价值与账面价值相同)。当年A、B公司分别实现净利润200000元、100000元,A、B公司的所得税税率均为25%,A、B公司均按净利润的10%提取法定公积金。2014年12月31日A公司计提长期股权投资减值准备10000元,计提所得税时反映递延所得税资产2500元。2015年2月B公司宣告分配2014年现金股利50000元,已发放。2015年A、B公司分别实现净利润287095元、167649.41元。2015年12月31日A公司计提长期股权投资减值准备5000元,计提所得税时反映递延所得税资产1250元。2015年12月31日B公司宣告分配2015年现金股利60000元,尚未支付。2015年为报告年度。具体分析如下:

(1)A公司2015年会计处理及抵销处理。

2015年2月B公司宣告分配2014年现金股利并发放时:借:银行存款40000(抵);贷:长期股权投资40000(抵)。

2015年12月31日按B公司净利润的80%核算享有额并进行利润核算时:借:长期股权投资134119.53(抵);贷:投资收益134119.53(抵)。借:投资收益134119.53;贷:本年利润134119.53。借:本年利润134119.53;贷:利润分配——未分配利润134119.53。借:利润分配——提取法定盈余公积13411.95;贷:盈余公积13411.95。借:利润分配——未分配利润13411.95;贷:利润分配——提取法定盈余公积13411.95。

2015年12月31日B公司宣告现金股利时:借:应收股利48000(抵);贷:长期股权投资48000(抵)。

2015年12月31日A公司计提减值准备和所得税时:借:资产减值损失5000(抵);贷:长期股权投资减值准备5000(抵)。借:递延所得税资产1250(抵);贷:所得税费用1250(抵)。

2015年12月31日A公司“长期股权投资”账户账面余额为3726119.53元。

(2)B子公司2015年会计处理及抵销处理。

2015年2月B公司宣告分配2014年现金股利时:借:利润分配——应付股利50000(抵80%);贷:应付股利——A公司40000(抵)、——少数股东10000。借:利润分配——未分配利润50000(抵80%);贷:利润分配——应付股利50000(抵80%)。

2015年2月B公司发放2014年现金股利时:借:应付股利——A公司40000(抵)、——少数股东10000;贷:银行存款50000(抵80%)。

2015年12月31日B公司进行利润分配、利润清算时:借:本年利润167649.41;贷:利润分配——未分配利润167649.41。借:利润分配——提取法定盈余公积16764.94(抵80%);贷:盈余公积16764.94(抵80%)。借:利润分配——未分配利润16764.94(抵80%);贷:利润分配——提取法定盈余公积16764.94(抵80%)。

2015年12月31日B公司宣告现金股利时:借:利润分配——应付股利60000(抵80%);贷:应付股利——A公司48000(抵)、——少数股东12000。

年末结转时:借:利润分配——未分配利润60000(抵80%);贷:利润分配——应付股利60000(抵80%)。

2015年12月31日B公司“实收资本”账户余额为4500000元,“盈余公积”账户余额为26764.94元,

“未分配利润”账户余额为130884.47元,所有者权益总额为4657649.41元,其中A公司享有3726119.53元,少数股东享有931529.88元。

(3)总结内部长期股权投资业务抵销内容与分录。母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销:借:实收资本4500000.00,盈余公积26764.94,未分配利润130884.47;贷:长期股权投资3726119.53,少数股东权益931529.88。

母公司投资收益与子公司利润分配的抵销:期初未分配利润+本年利润=当年利润分配(提取盈余公积、应付股利)+年末未分配利润。其中,本年利润=母公司享有投资收益+少数股东损益。借:投资收益134119.53,少数股东损益33529.88,年初未分配利润90000.00;贷:提取法定盈余公积16764.94,应付股利110000.00,年末未分配利润130884.47。

应收股利与应付股利的抵销:借:应付股利48000;贷:应收股利48000。

长期股权投资减值准备的抵销:以前年度提取

的长期股权投资减值准备的抵销:借:长期股权投资减值准备10000;贷:年初未分配利润10000。当期提取的长期股权投资减值准备的抵销:借:长期股权投资减值准备5000;贷:资产减值损失5000。

与长期股权投资减值准备相关的递延所得税的抵销:借:未分配利润——年初2500,所得税费用1250;贷:递延所得税资产3750。

内部股权投资产生的现金流量的抵销:借:筹资活动产生的现金流量——分配股利所支付的现金40000;贷:投资活动产生的现金流量——投资收益收到的现金40000。

## 2. 内部商品交易抵销的学习思路。

(1)将内部商品交易的抵销分三种情况列表分析。第一种情况:内部购进商品全部实现对外销售的抵销分析,如表1所示。第二种情况:内部购进商品未实现对外销售形成期末存货的抵销分析,如表2所示。第三种情况:内部购进商品一部分实现外销、一部分形成期末存货。将以上两种情况合而为一。

**表1 内部购进商品全部实现对外销售** 单位:元

分析步骤	内部销售方	内部购买方
站在个别企业角度	借:银行存款 35100(×) 贷:主营业务收入 30000(×) 应交税费 5100(√) 借:主营业务成本 20000(√) 贷:库存商品 20000(√)	①购进时 借:库存商品 30000 应交税费 5100(√) 贷:银行存款 35100(×) ②对外销售时 借:银行存款 46800(√) 贷:主营业务收入 40000(√) 应交税费 6800(√) 借:主营业务成本 30000(×) 贷:库存商品 30000
站在企业集团角度	在合并财务报表反映的项目用(√)表示,不能反映的用(×)表示	
编制抵销分录	①将当期全部内销收入予以抵销 借:营业收入 30000 贷:营业成本 30000	②将内部购销产生的现金流量予以抵销 借:经营活动现金流量——购买商品支付的现金 35100 贷:经营活动现金流量——销售商品收到的现金 35100

**表2 内部购进商品未实现对外销售** 单位:元

分析步骤	内部销售方	内部购买方
站在个别企业角度	借:银行存款 35100(×) 贷:主营业务收入 30000(×) 应交税费 5100(√) 借:主营业务成本 20000(×) 贷:库存商品 20000(√)	借:库存商品 30000(×10000) (√20000) 应交税费 5100(√) 贷:银行存款 35100(×)
站在企业集团角度	在合并报表应反映的项目用(√)表示,不能反映的用(×)表示	
编制抵销分录	①将当期全部内销收入予以抵销 借:营业收入 30000 贷:营业成本 30000 ②将期末存货价值中包含的未实现内部销售利润予以抵销 借:营业成本 10000 贷:存货 10000 ③将期末存货包含的未实现内部销售利润抵消后产生的递延所得税予以抵销 借:递延所得税资产 2500(10000×25%) 贷:所得税费用 2500(10000×25%)	④将内部购销产生的现金流量予以抵销 借:经营活动现金流量——购买商品支付的现金 35100 贷:经营活动现金流量——销售商品收到的现金 35100 ⑤当期期末存货,即为下期期初存货,在下期编制抵销分录时 借:未分配利润——年初 10000 贷:营业成本 10000 借:递延所得税资产 2500(10000×25%) 贷:未分配利润——年初 2500(10000×25%)

(2)内部商品交易抵销内容及分录。

例2:2014年12月母公司A销售商品一批给子公司B,售价为80000元,成本价为60000元,货款尚未结算。子公司B购进的该批商品全部形成期末存货。2015年母公司A向子公司B又销售商品一批,售价为120000元,其中当即收到现金100000元,其余20000元待收,该批商品成本价为90000元。子公司B在2015年对外销售价为150000元,成本价为100000元,期末结存内购存货的成本为100000元。母公司A对子公司B的销售毛利率为25%。抵销分录如下:

将期初存货价值中包含的未实现内部销售利润予以抵销:借:未分配利润——年初20000;贷:营业成本20000。

将本期内部销售收入予以抵销:借:营业收入120000;贷:营业成本120000。

将期末存货价值中包含的未实现内部销售利润予以抵销:借:营业成本25000;贷:存货25000。

将内部商品交易相关的递延所得税予以抵销:借:递延所得税资产6250(25000×25%);贷:未分配利润——年初5000(20000×25%),所得税费用1250[(25000-20000)×25%]。

将内部购销产生的现金流量予以抵销:借:经营活动现金流量——购买商品支付的现金100000;贷:经营活动现金流量——销售商品收到的现金100000。

### 3. 内部存货跌价准备抵销的学习思路。

(1)内部存货跌价准备抵销原理分析,见表3。

表3 内部存货跌价准备抵销的原理分析 单位:元

企业	货物成本	未实现内部销售利润	可变现净值	存货跌价准备
内部购货方	10 000	2 000	9 000 8 000 7 000	1 000 2 000 3 000
企业集团	8 000	-	9 000 8 000 7 000	0 0 1 000
	抵销跌价准备金额		抵销相关递延所得税	
内部购货方	借:存货跌价准备 1 000 贷:资产减值损失 1 000 2 000 2 000		借:所得税费用 250 贷:递延所得税资产 250 500 500	
企业集团	-		-	

(2)内部存货跌价准备抵销规律。当购货方计提

的存货跌价准备≤存货中包含的未实现内部销售利润时,应将购货方计提的存货跌价准备全额予以抵销,与计提存货跌价准备相关的递延所得税资产也应予以抵销;当购货方计提的存货跌价准备>存货中包含的未实现内部销售利润时,只将存货跌价准备中相当于未实现内部销售利润的部分予以抵销,与计提存货跌价准备相关的递延所得税资产只抵销相当于未实现内部销售利润部分对纳税的影响额。

表4 2011~2015年计提存货跌价准备情况 单位:元

年份	购货方 内购存 货期末 成本	未实现 内部销 售利润	集团该 部分存 货成本	存货 可变 现净 值	购货方 跌价准 备期末 余额	购货方 跌价准 备发生 额	集团跌 价准备 期末余 额	集团跌 价准备 发生额
2011	50000	10000	40000	48000	2000	2000	0	0
2012	80000	20000	60000	75000	5000	3000	0	0
2013	60000	15000	45000	40000	20000	15000	5000	5000
2014	40000	10000	30000	28000	12000	-8000	2000	-3000
2015	20000	8000	12000	14000	6000	-6000	0	-2000

(3)举例分析内部存货跌价准备的抵销处理。2011~2015年某购货方与某企业集团计提存货跌价准备情况见表4。相关处理为:①2011~2015年合并抵销分录:2011年:借:存货跌价准备2000;贷:资产减值损失2000。2012~2015年:借:存货跌价准备2000/5000/15000/10000;贷:年初未分配利润2000/5000/15000/10000。借:存货跌价准备3000/10000/-5000/-4000;贷:资产减值损失3000/10000/-5000/-4000。②2011~2015年相关递延所得税的抵销分录:2011年:借:所得税费用500;贷:递延所得税资产500。2012~2015年:借:未分配利润500/1250/3750/2500;贷:递延所得税资产500/1250/3750/2500。借:所得税费用750/2500/-1250/-1000;贷:递延所得税资产750/2500/-1250/-1000。

### 主要参考文献:

- 中国注册会计师协会. 会计[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2016.
- 许芳霞等. 财务会计学(下)[M]. 郑州: 河南人民出版社, 2007.
- 彭卯华, 刘晓琴. 新会计准则下企业合并会计处理方法的探讨[J]. 当代经济, 2008(11).
- 高荒燃. 关于合并财务报表几个实务问题的探讨[D]. 厦门: 厦门大学, 2007.

作者单位: 河南牧业经济学院会计学院, 郑州450044