

233 网校中级会计师网址: www.233.com/zhongji/

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

2019 年《中级会计实务》学习笔记

第十九章财务报告

第一节财务报告概述

一、财务报表概述

(一) 财务报表的构成

一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”, 即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注。

(二) 财务报表的分类

1.按财务报表编报期间的不同, 可以分为中期财务报表和年度财务报表。

2.按财务报表编报主体的不同, 可以分为个别财务报表和合并财务报表。

二、财务报表列报的基本要求

(一) 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

应根据实际发生的交易和事项, 遵循基本准则、各项具体会计准则及解释的规定进行确认和计量, 并在此基础上编制财务报表。

(二) 列报基础: 持续经营



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

(三) 权责发生制: 除现金流量表按收付实现制编制外, 其他报表按权责发生制编制。

(四) 列报的一致性: 可比性

(五) 重要性和项目列报: 项目在财务报表中是单独列报还是合并列报, 应依据重要性原则进行判断

重要性是判断项目是否单独列报的重要标准。两个因素:

(1) 性质: 是否属于企业的日常活动, 是否显著影响财务状况、经营成果、现金流量

(2) 金额大小: 单项金额占资产总额、营业收入总额等的比重对同一项目而言, 其重要性的判断标准一经确定, 不得随意变更。

(六) 财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报, 资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失项目的金额不能相互抵销, 即不得以净额列报, 但企业会计准则另有规定的除外。

以下三种情况不属于抵销:

一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的不属于抵销。

(2) 资产扣除备抵项目: 累计折旧、累计摊销、减值准备

(3) 非日常活动并非企业主要的业务, 且具有偶然性, 应以同一交易或一组类似交易形成的收入扣减费用后的净额列示, 不属于抵销。

(七) 比较信息的列报

列报当期财务报表时, 至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据, 以及与理解当期财务报表相关的说明。也适用于附注。

(八) 财务报表表首的列报要求



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

(1) 编报企业的名称

(2) 资产负债表: 披露资产负债表日

其他报表: 披露报表涵盖的会计期间

(3) 货币名称和单位

(4) 是合并财务报表的, 应予以标明

(九) 报告期间: 至少应编制年度财务报表。

三、现金流量表

(一) 现金流量表的内容和结构

1、现金流量表的内容: 经营活动、投资活动和筹资活动三个部分。

(二) 现金流量表的填列方法: 主表用直接法编制

1、经营活动现金流量: 包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付职工薪酬、支付税费等。

2、投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个正常营业周期以上的资产。

3. 筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。通常情况下, 应付账款、应付票据等商业应付款等属于经营活动, 不属于筹资活动。

企业日常活动之外特殊的、不经常发生的特殊项目, 如对于自然灾害损失和保险赔款如果能够确指属于流动资产损失, 应当列入经营活动产生的现金流量; 属于固定资产损失, 应当列入投资活动产生的现金流量。



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

4. 汇率变动对现金及现金等价物的影响

编制现金流量表时, 应当将企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算成记账本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量, 应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。

汇率变动对现金的影响, 指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时, 所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率, 而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

编表时, 通过对现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额与现金流量表中“经营活动产生的现金流量净额投资活动产生的现金流量净额筹资活动产生的现金流量净额”三项之和比较, 其差额即为“汇率变动对现金的影响额”。

5. 现金流量表补充资料

除现金流量表反映的信息外, 企业还应在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及现金等价物净变动情况等信息。

(1) 将净利润调节为经营活动现金流量。

现金流量表采用直接法反映经营活动产生的现金流量, 同时, 企业还应采用间接法反映经营活动产生的现金流量。

间接法, 是指以本期净利润为起点, 通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动, 调整不属于经营活动的现金收支项目, 据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

在我国, 现金流量表补充资料应采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况, 以对现金流量表中采用直接法反映的经营活动现金流量进行核对和补充说明。

采用间接法列报经营活动产生的现金流量时, 需要对四大类项目进行调整:

- ①实际没有支付现金的费用;
- ②实际没有收到现金的收益;
- ③不属于经营活动的损益;
- ④经营性应收应付项目的增减变动。

(2) 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动。

不涉及现金收支的重大投资和筹资活动, 反映企业一定期间内影响资产或负债, 但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。

企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支, 但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动, 主要包括:

- ①债务转为资本, 反映企业本期转为资本的债务金额;
- ②一年内到期的可转换公司债券, 反映企业一年内到期的可转换公司债券的本息;
- ③融资租入固定资产, 反映企业本期融资租入的固定资产。

(三) 现金流量表的编制方法和程序

1. 直接法和间接法

编制现金流量表时, 列报经营活动现金流量的方法有两种: 一是直接法; 二是间接法。

在直接法下, 一般是以利润表中的营业收入为起算点, 调节与经营活动有关的项目的增减变动, 然后计算出



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

经营活动产生的现金流量。

在间接法下, 将净利润调节为经营活动现金流量, 实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入, 并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

2. 工作底稿法、T 型账户法和分析填列法

四、终止经营

终止经营, 是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分, 且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别:

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区;
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分;
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。即在净利润项下分列:

持续经营净利润;

(二) 终止经营净利润。

需要注意的是, 不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组, 其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报; 终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。

终止经营不再满足持有待售类别划分条件的, 企业应当在当期财务报表中, 将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报, 并在附注中说明这一事实。

第二节合并财务报表概述



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

一、合并财务报表概念

反映母公司和其全部子公司形成的企业集团财务状况、经营成果、现金流量的财务报告。

二、合并财务报表合并范围的确定：以控制为基础予以确定

(一) 控制的定义与判断

控制包含两个基本要素, 同时满足则能控制被投资方:

一是因涉入被投资方而享有可变回报;

二是拥有对被投资方的权力, 并有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。判断时, 综合考虑所有相关事项和情况。

其中: 权力是一种实质性权力: 持有人在对相关活动进行决策时, 有实际能力行使的可执行权利。

权力的一般来源: 来自表决权。权力来自表决权以外的其他权力: 来自合同安排。

- (1) 通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力;
- (2) 持有半数以上投票权但无权力;
- (3) 持有半数以下表决权, 也有可能拥有对被投资方的权力。

(二) 母公司与子公司

- 1、母公司: 控制子公司: 可以是企业、非企业
- 2、子公司: 只能被一个母公司控制: 可以是企业、非企业

凡能被母公司控制的, 都应纳入合并范围。但已宣告被清理整顿或已宣告破产的原子公司, 不纳入合并范围。

(三) 纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制

同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的, 投资方应当将被投资方的部分视为被投资方可分割的部分, 进



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

而判断是否控制该部分(可分割部分):

1、该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他利益方的唯一来源, 不能用于偿还

该部分以外的被投资方的其他负债

2、除与该部分相关的各方外, 其他方不享有与该部分资产相关的权利, 也不享有与

部分资产剩余现金流量相关的权利

(四) 合并范围的豁免——投资性主体

投资性主体通常应当符合下列四个特征: 一是拥有一个以上投资; 二是拥有一个以上投资者; 三是投资者不是该主体的关联方; 四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。

三、合并财务报表的编制原则

除遵循一般原则和要求, 还应当:

1、以个别财务报表为基础编制;

2、一体性原则;

3、重要性原则。

(四) 合并财务报表编制的前期准备事项

1、统一母子公司的会计政策

2、统一母子公司的资产负债表日及会计期间

3、对子公司以外币表示的财务报表进行折算

4、收集编制合并财务报表的相关资料

(五) 合并财务报表的编制程序



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

- 1、设置合并工作底稿
- 2、将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿, 并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总, 计算得出个别资产负债表、个别利润表及个别所有者权益变动表各项目合计数额。
- 3、编制调整分录与抵销分录, 将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务对个别财务报表有关项目的影响进行调整抵销处理。
- 4、计算合并财务报表各项目的合并数额。
- 5、填列合并财务报表。

第三节合并资产负债表

一、对子公司的个别财务报表进行调整

(一)属于同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于同一控制下企业合并中取得的子公司的个别财务报表, 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, 只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

(二)属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属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外, 还应当根据母公司为该子公司设置备查簿的记录, 以记录该子公司的各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础, 通过编制调整分录, 对该子公司的个别财务报表进行调整, 以使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债及或有负债在资产负债表日的金额。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

二、按权益法调整对子公司的长期股权投资

调整分录:

对于当期该子公司实现净利润, 按母公司应享有的份额, 借记“长期股权投资”项目, 贷记“投资收益”项目;

对于当期该子公司发生的净亏损, 相反分录。

对于当期收到的现金股利或利润, 借记“投资收益”项目, 贷记“长期股权投资”。

对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动, 按母公司应享有的份额, 借记“长期股权投资”项目, 贷记“其他综合收益”“资本公积”等项目。

三、编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目主要有:

- (1) 母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益;
- (2) 母公司与子公司、子公司相互之间产生的内部债权与债务;
- (3) 存货项目, 即内部购进存货成本中包含的未实现内部销售损益;
- (4) 固定资产项目, 即内部购进商品形成的固定资产、内部购进的固定资产成本中包含的未实现内部销售损益;
- (5) 无形资产项目, 即内部购进商品形成的无形资产、内部购进的无形资产成本中包含的未实现内部销售损益;
- (6) 与抵销的长期股权投资、应收票据及应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

(一) 长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

投资时, 母公司:

借: 长期股权投资

贷: 各类资产



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

子公司:

借: 各类资产

贷: 实收资本

编制合并报表时, 应将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益予以抵销。

1、全资子公司: 母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益各项目的金额应当全额抵销。

借: 实收资本

资本公积

盈余公积

未分配利润——年末

贷: 长期股权投资

其中, 属于商誉的部分, 还应借记“商誉”项目。

2、非全资子公司: 应当将母公司对子公司长期股权投资的金额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵销。子公司所有者权益中不属于母公司的份额, 即子公司所有者权益中抵销母公司所享有的份额后的余额, 在合并财务报表中作为“少数股东权益”处理。

借: 实收资本

资本公积

盈余公积

未分配利润——年末

贷: 长期股权投资



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

少数股东权益

其中, 属于商誉的部分, 还应借记“商誉”项目。

子公司持有母公司的长期股权投资, 应当视为企业集团的库存股, 作为所有者权益的减项, 在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减: 库存股”列示。子公司之间互相持有的长期股权投资, 应当比照母公司对子公司的股权投资抵销方法, 将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中享有的份额相互抵销。

内部债权与债务的抵销处理

发生在母公司与子公司、子公司相互之间的这些项目, 企业集团内部企业的一方在其个别资产负债表中反映为资产, 而另一方则在其个别资产负债表中反映为负债。但从企业集团整体角度来看, 它只是内部资金运动, 既不能增加企业集团的资产, 也不能增加负债。

1、应收票据及应收账款与应付票据及应付账款的抵销处理

(1) 初次编制合并财务报表时应收票据及应收账款与应付票据及应付账款的抵销处理。

其抵销分录为: 借记“应付票据及应付账款”项目, 贷记“应收票据及应收账款”项目;

内部应收票据及应收账款计提的坏账准备抵销时, 其抵销分录为: 借记“应收票据及应收账款——坏账准备”项目, 贷记“信用减值损失”项目。

(2) 连续编制合并财务报表时内部应收账款坏账准备的抵销处理。

首先, 将内部应收票据及应收账款与应付票据及应付账款予以抵销, 即按内部应收账款的金额, 借记“应付票据及应付账款”项目, 贷记“应收票据及应收账款”项目。

其次, 应将上期信用减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初

未分配利润的影响予以抵销, 即按上期信用减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备金额, 借记“应



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

收账款—坏账准备”项目, 贷记“未分配利润初”项目。

最后, 对于本期个别财务报表中内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额也应予以抵销, 即按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的增加额, 借记“应收账款——坏账准备”项目, 贷记“信用减值损失”项目, 或按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的减少额, 借记“信用减值损失”项目, 贷记“应收账款——坏账准备”项目。

2、其他债权与债务项目的抵销处理。

在某些情况下, 债券投资而持有的企业集团内部成员企业的债券并不是从发行债券的企业直接购进, 而是在证券市场上从第三方手中购进的。在这种情况下, 债权投资(其他债权投资)中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时, 可能会出现差额, 应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。

(三) 存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理

1、当期内部购进商品并形成存货情况下的抵销处理

抵销分录:

借: 营业收入

贷: 营业成本

同时:

借: 营业成本

贷: 存货

或直接:

借: 营业收入



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

贷: 营业成本

存货

2、连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理

对于上期内部购进商品本期全部实现对外销售的情况下, 由于不涉及内部存货价值中包含的未实现内部交易损益的抵销处理, 在本期连续编制合并报表时不涉及对其进行处理的问题。

(1) 将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额:

借: 未分配利润——年初

贷: 营业成本

(2) 对于本期发生内部购销活动的, 将内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售损益予以抵销。即按照销售企业内部销售收入的金额:

借: 营业收入

贷: 营业成本

(3) 将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。对于期末内部购买形成的存货(包括上期结转形成的本期存货), 应按照购买企业期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额:

借: 营业成本

贷: 存货

(四) 内部固定资产交易的抵销处理

1、在第一种类型的内部固定资产交易的情况下, 即企业集团内部的母公司或子公司将自身生产的产品销售给企



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

业集团内部的其他企业作为固定资产使用, 这种类型的内部固定资产交易发生得比较多, 也比较普遍。(1) 内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理。将与内部交易形成的固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

借: 营业收入

贷: 营业成本

 固定资产——原价

同时, 对内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费抵销时, 应按当期多计提的折旧额:

借: 固定资产——累计折旧

贷: 管理费用

(2) 连续编制合并财务报表时内部交易形成固定资产的抵销处理。

① 将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵销, 并调整期初未分配利润的金额。即按照原价中包含的未实现内部销售损益的金额:

借: 未分配利润——年初

 贷: 固定资产——原价

② 将以前会计期间内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧抵销, 并调整期初未分配利润的金额。即按以前会计期间抵销该内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧额:

借: 固定资产——累计折旧

 贷: 未分配利润——年初

③ 将本期由于该内部交易形成的固定资产的多计提的折旧费予以抵销, 并调整本期的累计折旧额。即按本期该



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

内部交易形成的固定资产多计提的折旧额:

借: 固定资产——累计折旧

贷: 管理费用

(3) 内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理。

固定资产清理时可能出现三种情况: ① 期满清理; ② 超期清理; ③ 提前清理。

第一种情况: 内部交易形成的固定资产使用寿命届满进行清理时的抵销处理。

在这种情况下, 购买企业内部交易形成的固定资产实体已不复存在, 包含未实现内部销售损益在内的该内部交易形成的固定资产的价值已全部转移到用其加工的产品价值或各期损益中, 因此不存在未实现内部销售损益的抵销问题。

从整个企业集团来说, 随着该内部交易形成的固定资产的使用寿命届满, 其包含的未实现内部销售损益也转化为已实现利润。但是, 由于销售企业因该内部交易所实现的利润, 作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。为此必须调整期初未分配利润。同时, 在固定资产进行清理的会计期间, 如果仍计提了折旧, 本期计提的折旧费中仍然包含多计提的折旧额, 因此需要将多计提的折旧额予以抵销。

第二种情况: 内部交易形成的固定资产超期使用进行清理时的抵销处理。

在内部交易形成的固定资产清理前的会计期间, 该固定资产仍按包含未实现内部销售损益的原价及计提的累计折旧, 在购买企业的个别报表中列示。销售企业因该交易所实现的利润, 作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的期间为止。因此, 需将该固定资产原价中包含的未实现内部交易损益予以抵销, 并调整期初未分配利润。同时, 仍需计提折旧, 将本期多提的折旧予以抵销。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

第三种情况: 内部交易形成的固定资产使用寿命未满提前进行清理时的抵销处理。

企业购买的固定资产实体不复存在, 不存在固定资产原价中包含的未实现内部交易损益的抵销问题。

但由于提前报废, 原价中包含的未实现内部交易损益随着清理而转化为实现的损益。对于销售企业来说, 因该内部交易所实现的利润, 作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。为此, 必须调整期初未分配利润。同时, 在使用寿命未满进行清理的期间, 仍计提折旧, 因此将多提的折旧予以抵销。

2、在第二种类型的内部固定资产交易的情况下, 即企业集团内部企业将其自用的固定资产出售给集团内部的其他企业, 通过抵销后, 使其在合并财务报表中该固定资产原价仍然以销售企业的原账面价值反映。在合并工作底稿中编制的抵销分录为: 借记“资产处置收益”项目, 贷记“固定资产—原价”项目; 或相反。

四、子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映

子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额, 其余额其余额仍应当冲减少数股东权益, 即少数股东权益可以出现负数。

五、合并资产负债表中的格式

- 1、无形资产项目下增加商誉项目;
- 2、在所有者权益项目下增加“归属于母公司所有者权益合计”项目;
- 3、在所有者权益下, 增加“少数股东权益”项目。

第四节合并利润表

编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

(一) 内部营业收入和内部营业成本项目的抵销处理



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

1. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末全部实现对外销售

编制的抵销分录为: 借记“营业收入”项目, 贷记“营业成本”项目。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品, 期末未实现对外销售而形成存货的抵销处理

购买企业的个别资产负债表中存货的价值中就包含销售企业实现的销售毛利。编制合并资产负债表时, 应将购买企业存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

应编制的抵销分录为: 按内部销售收入的金额, 借记“营业收入”项目, 贷记“营业成本”项目; 同时, 对于存货价值中包含的未实现内部销售损益, 借记“营业成本”项目, 贷记“存货”项目。

3. 母公司与子公司、子公司之间销售商品, 期末部分实现对外销售、部分形成期末存货的抵销处理

对于内部营业收入的抵销, 也可按照如下方法进行抵销处理: 按内部销售收入的金额, 借记“营业收入”项目, 按期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额, 贷记“存货”项目, 按其差额, 贷记“营业成本”项目。

(二) 购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理

应编制的抵销分录为: 按内部销售收入的金额, 借记“营业收入”项目, 按固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的金额, 贷记“固定资产——原价”项目, 按其差额, 贷记“营业成本”项目; 同时, 对于本期计提的折旧额或摊销额中包含的未实现内部销售损益的金额, 借记“固定资产——累计折旧”项目, 贷记“管理费用”等项目。

(三) 内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理

按照当期内部应收款项计提的坏账准备的金额, 借记“应收账款——坏账准备”等项目, 贷记“信用减值损失”项目。

(四) 内部投资收益(利息收入)和利息费用的抵销



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

借: 投资收益

贷: 财务费用

(五) 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

在子公司为全资子公司的情况下, 应当编制的抵销分录为: 借记“投资收益”“未分配利润年初”项目, 贷记“提取盈余公积”“对所有者(或股东)的分配”“未分配利润一年末”项目;

在子公司为非全资子公司的情况下, 应编制的抵销分录为借记“投资收益”“少数股东损益”“未分配利润一年初”项目, 贷记“提取盈余公积”“对所有者(或股东)的分配”“未分配利润一年末”项目。

二、合并利润表基本格式

- 1、在“净利润”项目下增加了“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东权益”两个项目。
- 2、在属于同一控制下企业合并增加的子公司当期的合并利润表中还应在“净利润”项目之下增加“其中: 被合并方在合并前实现的净利润”项目。
- 3、在“综合收益总额”项目下增加了“归属于母公司所有者的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目。

第五节合并现金流量表

抵销分录的基本形式:

借: 支付的现金

贷: 收到的现金

抵销分录:

借: 投资支付的现金



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

贷: 收回投资收到的现金

借: 分配股利、利润或偿付利息支付的现金

贷: 取得投资收益收到的现金

借: 购买商品、劳务支付的现金

贷: 销售商品、提供劳务收到的现金

借: 购置固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

贷: 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额

一、编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

- (1) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量;
- (2) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金;
- (3) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量;
- (4) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量;
- (5) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金等。

二、合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性投资, 在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下“其中: 子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润, 在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下“其中: 子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

对于子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资, 在合并现金流量表应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

三、合并现金流量表格式

合并现金流量表的格式在一般企业和金融企业财务报表格式对现金流量列报要求的基础上形成。

第六节合并所有者权益变动表

一、编制合并所有者权益变动表时应进行抵销的项目

- (1) 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销;
- (2) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销等。

企业集团内部母公司之间的投资收益和利润分配与其他内部交易一样应当相互抵销。同时, 应关注合并所有者权益变动表“未分配利润”的年末余额, 将其中子公司提取的盈余公积归属于母公司的金额进行单项附注披露。

子公司在“专项储备”的金额, 应按归属母公司所有者权益的份额予以恢复:

借: 未分配利润

贷: 专项储备

二、合并所有者权益变动表的格式

合并所有者权益变动表的格式在一般企业和金融企业所有者权益变动表格式基础上, 在子公司存在少数股东的情况下, 增加了“少数股东权益”栏目, 用于反映少数股东权益变动的情况。

第七节特殊交易在合并财务报表中的会计处理

一、追加投资的会计处理

- (一) 母公司购买子公司少数股东股权



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

在合并报表中, 因购买少数股东股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额, 应调整母公司个别报表中的资本公积 (资本溢价或股本溢价), 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

(二) 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制

通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的, 在合并报表中, 首先, 判断是否属于“一揽子交易”。如果属于一揽子交易, 将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”, 在合并财务报表中, 对于购买日之前持有的被购买方的股权, 应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量, 公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收益; 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动(其他所有者权益变动)的, 与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期收益, 由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

(三) 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并

编制合并报表时, 应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整, 在编制比较报表时, 以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始, 将被合并方的有关资产、负债并入合并 报方合并报表的比较报表中, 并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算, 合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资, 在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益、



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

其他净资产变动, 应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

(四) 本期增加子公司时如果编制合并财务报表

1、同一控制下合并增加的子公司或业务, 视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。编制合并报表时, 应调整合并资产负债表的期初数, 合并资产负债表的留存收益应反映母公司视同一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润, 同时应对比较报表的相关项目进行调整; 编制合并利润表时, 应将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表, 而不是从合并日开始纳入合并利润表, 同时应对比较报表的相关项目进行调整。由于这部分净利润是因企业合并准则所规定的同一控制下企业合并的编表原则所致, 而非母公司管理层通过生产经营活动实现的净利润, 因此, 应在合并利润表中单列“其中: 被合并方在合并前实现的净利润”项目进行反映; 编制合并现金流量表时, 应将该子公司或业务自合并当期期初到报告期末的现金流量纳入合并现金流量表, 同时应对比较报表的相关项目进行调整。

2、非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司或业务, 应从购买日开始编制合并财务报表, 在编制合并资产负债表时, 不调整合并资产负债表的期初数, 企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的, 需将该非货币性资产调整恢复至原账面价值, 并在此基础上持续编制合并财务报表; 在编制合并利润表时, 应将该子公司或业务自购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表; 编制合并现金流量表时, 应将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

二、处置对子公司投资的会计处理

(一) 在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额间的差额, 应



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

调整资本公积 (资本溢价或股本溢价), 资本公积不足调整的, 调整留存收益。

(二) 母公司因处置对子公司长期股权投资

1、一次交易处置子公司

在合并报表中应进行如下会计处理:

(1) 终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值, 并终止确认少数股东权益 (包括少数股东的其他综合收益) 的账面价值。

(2) 按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量剩余股权, 按剩余股权对被投资方的影响程度, 将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行计量。

(3) 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和, 减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和, 形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。

(4) 与原子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动, 应在丧失控制权时转入当期损益, 由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

2、多次交易分步处置子公司

首先判断是否属于一揽子交易。

如果不属于一揽子交易, 按本节中 “(一) 在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资” 的规定进行处理。

如果属于一揽子交易, 则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理, 其中, 对于丧失控制权之前的每一次交易, 处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额之间的差额, 在合并财务报表中应计入其他综合收益, 在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

益。

(三)本期减少子公司时如何编制合并财务报表

在本期出售转让子公司部分股份或全部股份, 丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下, 应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

在编制合并资产负债表时, 不需要对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并。但为了提高会计信息的可比性, 应当在合并财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表财务状况以及对前期相关金额的影响, 即披露该子公司在丧失控制权日以及该子公司在上年末的资产和负债金额, 具体包括流动资产、长期股权投资、固定资产、无形资产及其他资产和流动负债、长期负债等。

编制合并利润表时, 则应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础, 将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳入合并利润表。同时为提高会计信息的可比性, 在合并财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表的经营成果以及对前期相关金额的影响, 即披露该子公司自期初至丧失控制权日止的经营成果以及上年度的经营成果, 具体包括营业收入、营业利润、利润总额、所得税费用和净利润等。

在编制现金流量表时, 应将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量的信息纳入合并现金流量表, 并将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额, 在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的现金”项目反映。

三、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资, 导致母公司股权稀释, 母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额, 该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

之间的差额计入资本公积, 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

四、交叉持股的合并处理

交叉持股, 是指在由母公司和子公司组成的企业集团中, 母公司持有子公司一定比例股份, 能够对其实施控制, 同时子公司也持有母公司一定比例股份。即: 相互持有对方的股份。

母子公司有交叉持股情形的, 在编制合并财务报表时, 对于母公司持有的子公司股权, 与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。

对于子公司持有的母公司股权, 应按子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本, 将其转为合并财务报表中的库存股, 作为所有者权益的减项, 在合并资产负债表所有者权益项目下以“减: 库存股”列示; 对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益 (如股利), 应进行抵销处理。子公司将所持有的母公司股权以公允价值计量的, 应同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

子公司之间持有的长期股权投资, 应比照母公司对子公司的长期股权投资的抵销方法, 将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

第八节合并财务报表附注

一、合并财务报表附注概述

附注披露应满足以下基本要求:

- (1) 附注披露的信息应是定量、定性信息的结合。
- (2) 附注应当按照一定的结构进行系统合理的排列和分类, 有顺序地披露信息。
- (3) 附注相关信息应当与合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照, 以从整体上更好地理解财务报表。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

二、附注披露的内容 (13 项)

- 1、企业集团的基本情况;
- 2、财务报表的编制基础等

第九节合并财务报表综合举例



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!