

# 第十一章 合并财务报表



# 第一节 概述

## 一、概述

### (一) 概念

指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

- 母公司：指有一个或一个以上子公司的企业
- 子公司：指被母公司控制的企业。

**注：**①主体 企业集团  
②基础 个别报表

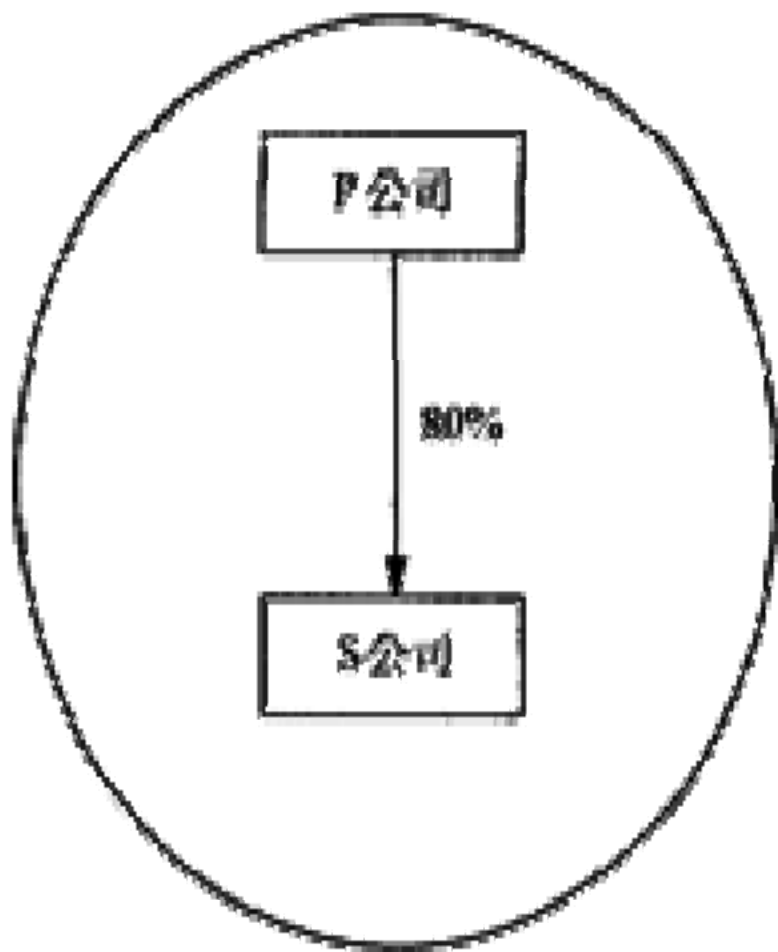
# 企业集团

## ■ 企业法人联合体

以资本为联结  
纽带

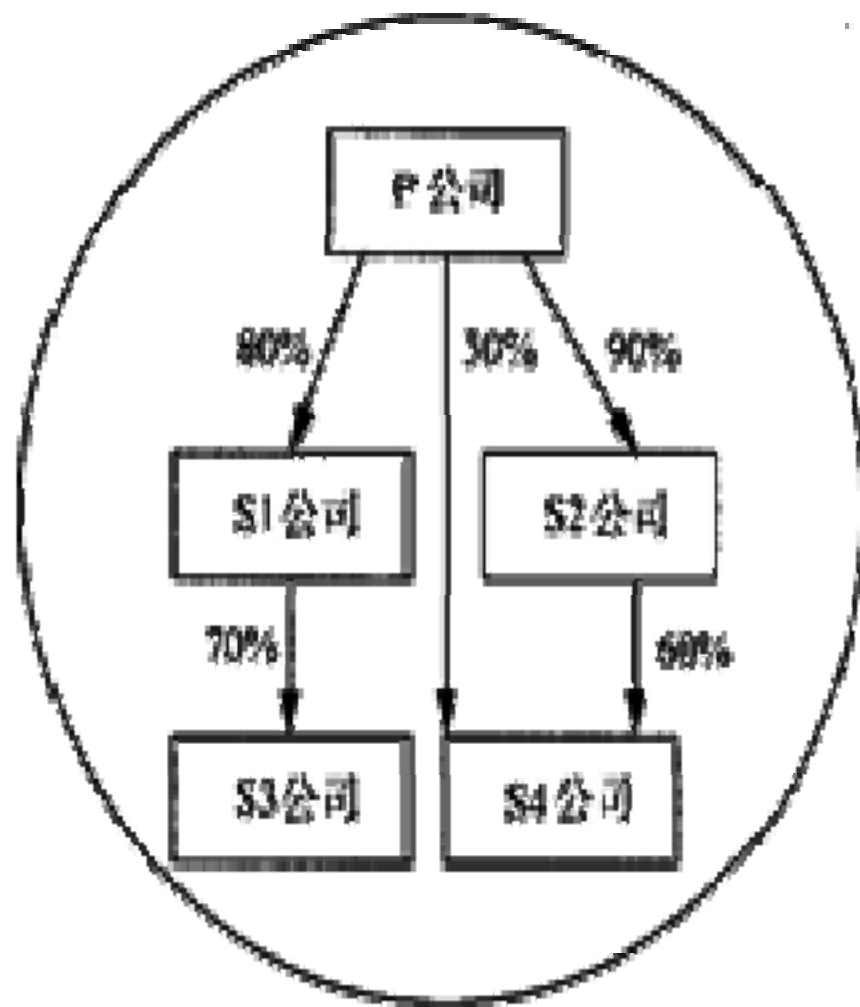
以集团章程  
为共同行为  
规范

以母子公司为  
主体



企业集团

图 26—1



企业集团

图 26—2



## (二) 编制对象

- 母公司应当编制合并财务报表。

## (三) 组成

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

1. 合并资产负债表；
2. 合并利润表；
3. 合并所有者权益(或股东权益，下同)变动表；
4. 合并现金流量表；
5. 附注。



## 二、合并范围

### ■ 总原则：

以母公司控制为基础确定  
为母公司所控制的全部被投资企业

即：

母公司应当将其控制的所有子公司（含特殊目的主体等）



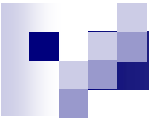
## (一) 控制标准的具体范围

### 1. 母公司拥有被投资企业50%以上股权(不含50%)

(1) 母公司直接拥有被投资企业50%以上股权

■ 例：A→B 51%

(2) 母公司间接拥有被投资企业50%以上股权



例①:  $A \rightarrow B$  90%

$B \rightarrow C$  70%

则:  $A \rightarrow C$  70% (间接)

例②:  $A \rightarrow B$  70%

$B \rightarrow C$  70%

则:  $A \rightarrow C$  70%

例③:  $A \rightarrow B$  50%

$B \rightarrow C$  90%


则: A不能控制C

例④:  $A \rightarrow B$  80%

$B \rightarrow C$  50%

则: A不能控制C





(3) 母公司以直接和间接方式合计拥有被投资企业50%以上股权

**注：**① 母公司→被投资企业拥有50%以下股权

② 母公司→子公司→被投资企业拥有50%以下股权


③ ①+② > 50%以上股权

例①：A→B 70%

A→C 35%

B→C 30%

**则：**A→C 65%



例②：W→甲 50%

W→乙 70%


W→丙 30%

甲→丙 30%

W→丁 30%

乙→丁 30%

则：列入W合并范围：乙（直接）、丁（直接或间接）



例③:  $M \rightarrow A$  80%

$M \rightarrow B$  40%

$M \rightarrow C$  70%

$A \rightarrow B$  30%

$C \rightarrow B$  20%

则: 列入M合并范围A (直接)、  
B (直接、间接合计)、  
C (直接)。

## 2. 被母公司控制的其他被投资企业

(1) 通过与该被投资企业的其他投资者之间的协议，持有50%以上的表决权

例：A、B、C三公司共同投资甲公司，分别拥有：

A→甲 40%

B→甲 30%

C→甲 30%

则：A虽然只拥有甲40%股权，但只要与B、C中任何一企业之间达成“股权托管”协议，甲就应纳入A的合并范围



**(2) 根据章程、协议，有权控制被投企业的财务和经营政策。**

**(3) 有权任免公司董事会等类似权力机构的多数成员。**

**(4) 在公司董事会等类似权力机构会议上有50%以上的投票权。**



## (二) 确定合并范围**应注意的问题**

1. 应当强调实质重于形式原则

2. 应综合考虑的因素

■ 所有相关事实和因素进行判断，

■ **如：**

(1) 考虑被投资单位各个投资者的持股情况

(2) 投资者之间的相互关系

(3) 公司治理结构

(4) 潜在表决权

### 三、合并程序

#### (一) 编制合并财务报表的基础准备工作

- 合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础，
- 根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。
  1. 统一会计政策
  2. 统一决算日及会计期间



母公司与子公司  
共同遵循



### 3. 在编制合并财务报表时

- 子公司除了应当向母公司提供财务报表外，
- 还应当向母公司提供下列有关资料：
  - (1) 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；
  - (2) 与母公司不一致的会计期间的说明；
  - (3) 与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；
  - (4) 所有者权益变动的有关资料；
  - (5) 编制合并财务报表所需要的其他资料。





## （二）编制合并财务报表的一般程序

1. 编制合并工作底稿；
2. 将母公司和纳入合并范围的子公司的个别会计报表的数据过入工作底稿并对母、子公司个别会计报表中的各项目的数据进行加总；
  - 其中：长期股权投资项目应按照权益法调整对子公司的长期股权投资后的数据过入工作底稿；
3. 编制抵销分录
  - 抵销集团内部经济业务对个别会计报表的影响；
4. 计算合并财务报表个别项目的合并数额；
5. 根据计算出的合并数额填列正式的合并财务报表。



## 第二节 合并资产负债表、合并利润表的编制

### 合并财务报表

- 以母、子公司个别财务报表为基础编制的，用以反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

### 编制合并财务报表时

- 应在对个别财务报表各项目简单相加的基础上，对由于企业集团内部成员之间发生业务所导致的重复计算因素，通过编制抵销分录予以抵销。



## 一、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


- 应将母对子长期股权投资的数额和子净资产中所拥有的份额相抵销
- 同时抵销相应的长期股权投资减值准备。
- 在购买日，母对子的长期股权投资与母在子净资产中所享有份额的差额，应在的商誉项目列示。
- 商誉发生减值的，应按经减值测试后的金额列示。
- 子净资产中不属于母的份额列于所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

由于《第2号——长期股权投资》规定

- 母公司对其控制的子公司，平时采用成本法核算长期股权投资。
- 为便于合并报表中抵销分录的编制，母公司应按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制合并财务报表。

注：

- 子公司与子公司之间持有长期股权投资，
- 比照母公司对子公司的股权投资抵销，  
即视为母公司与子公司之间的投资



## 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

### 为什么要抵销

从集团整体看母公司对子公司的投资，实质上是相当于母公司将资本拨付给下属核算单位，不会引起资产和所有者权益的变动。故合并时应抵销。

注：均为期末数，直接根据个别报表的数据抵销

■ 抵销分录为：

借：实收资本  
资本公积  
盈余公积  
未分配利润  
长期股权投资减值准备  
商誉

贷：长期股权投资  
少数股东权益

子公司的净资产

母公司已提减值准备

借贷方差额

母公司对子公司的投资调整数

子公司净资产 × 少数股权比例

## 注：商誉产生的原因

### ■ 商誉

指购买方合并成本  $>$  合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额。

### ■ 合并中取得的

被购买方可辨认**净资产公允价值**

= 被购买方可辨认资产的公允价值

- 负债及或有负债公允价值

## 【例1】

- 甲公司2007年初出资304 000元，拥有乙公司80%有表决权股份。
- 2007年初乙公司股本250 000元，资本公积50 000元、盈余公积40 000元，未分配利润15 000元，所有者权益合计355 000元。
- 假设乙公司资产、负债的公允价值等于账面价值。
- 乙公司2007年实现净利润50 000元，提取法定盈余公积10 000元，宣告分派现金股利10 000元。
- 年末对商誉进行减值测试，确认商誉没有发生减值。
- 甲、乙公司2007年末个别会计报表有关数据见下表



项目	甲公司	乙公司	合计数
长期投资：			
持有至到期投资	0	83 354	83 354
长期股权投资			
（对乙调整前）	304 000	0	304 000
（对乙调整后）	336 000	0	336 000
减：长投减值准备	0	0	0
长期投资净额	336 000	0	336 000
商誉	20 000		20 000
股本	600 000	250 000	850 000
资本公积	98 000	50 000	148 000
盈余公积	64 000	50 000	114 000
未分配利润	150 000	45 000	195 000
所有者权益合计	912 000	395 000	1 307 000
少数股东权益			

• 首先计算权益法下07年末

甲公司对乙公司“长期股权投资”的金额

- 权益法下2007年末甲公司对乙公司“长期股权投资”为：

$$304\ 000 + 50\ 000 \times 80\% - 10\ 000 \times 80\% \\ = 336\ 000$$

- 甲公司在子公司所有者权益中所占有的份额

$$(355\ 000 + 50\ 000 - 10\ 000) \times 80\% \\ = 316\ 000$$

商誉

$$336\ 000 - 316\ 000 = 20\ 000$$

- 作为商誉项目列示。



- 抵销分录如下：

借：股本	250 000	
资本公积	50 000	
盈余公积	50 000	
未分配利润	45 000	
商誉	20 000	
贷：长期股权投资		336 000
少数股东权益		79 000

## 二、母公司内部投资收益等项目与子公司利润分配等项目的抵销

### 1. 内部投资收益的概念：

#### ■ 即母公司的内部投资收益


$$= \text{子公司净利润} \times \text{母公司持股比例}$$

#### (1) 全资子公司：

$$\text{母公司的内部投资收益} = \text{子公司净利润}$$

#### (2) 非全资子公司：

$$\begin{aligned} &\text{母公司的内部投资收益} + \text{少数股东收益} \\ &= \text{子公司净利润} \end{aligned}$$

- 
- 母公司内部投资收益等项目与子公司利润分配等项目的抵销
  - 为什么
  - 编制合并利润表，实际上是将子公司的收入、成本和费用与母公司相应项目进行合并，所以编制合并利润表和合并利润分配表时，必须将对子公司的投资收益与子公司利润分配抵销。

## 2. 抵销分录:

### ■ 根据子公司相关资料数据

借: 投资收益	子净利润 × 母公司持股比例
少数股东损益	子净利润 × 少数股东持股比例
年初未分配利润	子年初数
贷: 提取盈余公积	子当年提取数
应付利润	子当年分配数
未分配利润	子年末数

### ■ 【例2】承【例1】资料

甲、乙公司2007年末个别会计报表有关数据见表2.

项 目	母公司	子公司	合计数
一、营业收入	1 040 000	430 000	1 470 000
减：营业成本	600 000	190 000	790 000
营业税费	48 000	20 000	68 000
销售费用	92 000	40 000	132 000
管理费用	60 000	60 000	120 000
财务费用	78 000	35 000	113 000
加：公允价值变动净损益			
投资净收益	40 000	2 000	42 000
二、营业利润	162 000	85 000	247 000
加：营业外收入	62 000	5 000	67 000
减：营业外支出	56 000	27 000	83 000
三、利润总额	208 000	65 000	273 000
减：所得税	32 000	15 000	47 000
四、净利润	176 000	50 000	226 000

项 目	母 公 司	子 公 司	合 计 数
四、净利润	176 000	50 000	226 000
少数股东损益			
加：年初未分配利润	78 000	15 000	93 000
其他转入	0	0	0
可供分配的利润	254 000	65 000	319 000
减：提取法定盈余公积	34 000	10 000	44 000
可供股东分配的利润	220 000	55 000	275 000
减：提取任意盈余公积	12 000	0	12 000
应付普通股股利	58 000	10 000	68 000
未分配利润	150 000	45 000	195 000



- 抵销投资收益的分录如下：

- 首先计算出权益法下的投资收益为

$$50\ 000 \times 80\% = 40\ 000$$

借：投资收益	40 000	
少数股东损益	10 000	
年初未分配利润	15 000	
贷：提取法定盈余公积		10 000
应付普通股股利		10 000
未分配利润		45 000

## ■ 盈余公积的调整

### ■ 原理

- A、通过上述抵销分录，已将子公司本期计提的盈余公积全部冲销，但依据我国《公司法》有关规定，盈余公积由单个公司按本期实现的税后利润计提。
- B、通过调整提取盈余公积的抵销分录后，合并资产负债表上的“盈余公积”项目反映母公司盈余公积帐面值和其在子公司提取盈余公积中所占的份额。
- 同时合并利润分配表中，“提取盈余公积”项目反映了母公司盈余公积帐面值和其在子公司提取盈余公积中所占的份额。
- C、调整分录相当于将母公司一部分未分配利润转作盈余公积，而不是将子公司未分配利润转作盈余公积，因为子公司的未分配利润已全部被抵销了。



## 为什么要抵销

在抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销时，将子公司提取的盈余公积抵销了，按公司法规规定子公司作为独立法人，应提盈余公积，应在合并报表中反映。故要将抵销子公司的盈余公积恢复。

- 借：提取盈余公积 **8000**
- 贷：盈余公积 **8000**
- 借：年初未分配利润 **32000**
- 贷：盈余公积 **32000**

### 三、内部债权与债务项目的抵销

- 内部债权、债务包括：

应收票据与应付票据

应收账款与应付账款

其他应收款与其他应付款

预收账款与预付账款

应收股利与应付股利

应收利息与应付利息

应付债券与持有至到期投资等项目。



## 内部债权与债务项目的抵销

### 为什么要抵销

这些项目集团内部一方在其个别资产负债表中反映为资产，另一方在个别资产负债表中反映为负债。从集团角度看是内部资金调拨，不能增加资产，也不能增加负债，故抵销。



**注：包括母公司与子公司、子公司与子公司之间发生的所有业务**

■ **具体抵销：**

1. **未计提“坏账准备”的应收与应付款项；**

**如，应收股利与应付股利；**

**抵销分录为：**

**借：债务类项目**

**按期末数**

**贷：债权类项目**

## 2. 计提“坏账准备”的应收与应付款项；

如，应收账款与应付账款

### (1) 当期抵销

#### ■ 抵销内部应收、应付的年末数

借：应付账款

年末数

贷：应收账款

#### ■ 抵销内部应收账款计提的坏账准备

借：坏账准备

贷：资产减值损失

按内部应收账款抵销而计提的  
坏账准备

## (2) 连续会计期间

### 1. 调整抵销年初数中内部应收账款计提的坏账准备

借：坏账准备                      按年初内部应收×计提比例

贷：年初未分配利润

### 2. 抵销内部应收、应付的年末数

借：应付账款

贷：应收账款

### 3. 调整抵销本年内内部应收账款计提的坏账准备

#### ① 本年内内部应收账款增加

借：坏账准备                      按本年内内部应收增加而计提的部分

贷：资产减值损失（按本年内内部应收净增数×计提比例）

#### ② 本年内内部应收账款减少

借：资产减值损失                  按本年内内部应收减少而冲销的部分

贷：坏账准备（按本年内内部应收净减数×计提比例）





### 【例3】A公司

07年初 应收账款余额 30万 其中应收子公司1万

07年末 应收子公司1.5万

08年末 应收子公司0.8万

各年计提坏账准备比例为5%

要求：编制A公司各年合并报表的抵销分录。

解析：

07/12/31

①调整抵销年初数

50 按年初1万×5‰

借：坏账准备 50

贷：年初未分配利润 50

②调整抵销年末数

1.5万 按年末内部应收账款

借：应付账款 15 000

贷：应收账款 15 000

③调整抵销本年净增而计提的坏账准备

25 按本年净增0.5万×5‰

借：坏账准备 25

贷：资产减值损失 25

08/12/31

①调整抵销年初数

按年初1.5万 $\times 5\%$  = 75

借：坏账准备	75	
贷：年初未分配利润		75

②调整抵销年末数

按年末内部应收账款 0.8万

借：应付账款	8 000	
贷：应收账款		8 000

③调整抵销本年净减而冲销的坏账准备

按本年净增0.7万 $\times 5\%$  = 35

借：资产减值损失	35	
贷：坏账准备		35

## 注：09/12/31抵销处理

### ①调整抵销年初数

按年初 $0.8万 \times 5\% = 40$

借：坏账准备	40	
贷：年初未分配利润		40

### ②调整抵销年末数

按年末内部应收账款

借：应付账款	×万	
贷：应收账款		×万

### ③调整抵销本年净增或净减而影响的坏账准备

### 3. 持有至到期投资与应付债券

#### ■ 涉及:

① 可能产生差额  
    记入投资收益项目。

② 利息收入与利息支出的抵销。

#### (1) 抵销内部应付债券与持有至到期投资

借：应付债券                              按期末数

    贷：持有至到期投资

借/贷：投资收益                          按借、贷方差额

#### (2) 抵销内部利息收入与利息支出

借：投资收益

    贷：财务费用

        在建工程



## 【例4】


- 乙公司2007年1月1日，以84 000元的价格购入甲公司同日发行的面值为80 000元、期限5年、年利率12%、每年末付息到期还本的债券。
- 乙公司购入后准备长期持有（不考虑相关税费）。
- 假设经计算，该债券的实际利率为10.66%；并于2007年末已收到利息
- 则合并工作底稿中应编制如下抵销分录：

解析：07/12.31.

- **实际利息收入：**  $84\ 000 \times 10.66\% = 8\ 954$
- **应收利息收入：**  $80\ 000 \times 12\% = 9\ 600$
- **溢价摊销：**  $9\ 600 - 8\ 954 = 646$
- **摊余成本：**  $84\ 000 - 646 = 83\ 354$

借：应付债券 83 354

贷：持有至到期投资 83 354

- 
- 年末甲、乙公司分别在其个别利润表中，确认了利息收入和利息费用8 954元
  - 应编制如下抵销分录：

借：投资收益	8 954
贷：财务费用	8 954



## 【例5】

- 假设乙公司2007年度宣告分派的现金股利10 000元均未发放，其中有8 000元属于内部债务。
- 应予以抵销：

借：应付股利	8 000
贷：应收股利	8 000

## 四、对企业集团内部交易的抵销

- 企业集团成员之间通常会发生大量、频繁的内部交易  
例如：母、子公司之间、子公司相互间发生内部购销、内部租赁及转让无形资产等业务。
- 大多数内部交易会产生内部损益，即使没有损益的产生也会对个别会计报表产生影响。
- 但从整个企业集团来看，这些交易实质上只是资产的一种内部转移，并没有真正实现对集团外销售，因此，合并财务报表中**不应确认损益**。

- 
- 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的**未实现内部销售损益应当抵销。**
- 对存货、固定资产、工程物资和无形资产等计提的跌价准备或减值准备**与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。**

## (一) 抵销内部购销存货业务

### 1. 当期的抵销

- 内部购销业务活动:

- 销售企业 确认收入，计算利润

销售毛利率= (销售收入-销售成本) / 销售收入

- 购买企业 支付货款，计入存货

存货价值中包括:

①销售企业的销售成本

②销售企业的销售毛利



## (1) 购买企业的三种情况

①全部实现对外销售

②全部未实现对外销售  
(全部形成存货)

③部分实现对外销售、部分未实现对外销售  
(部分形成存货)

## (2) 当期抵销处理

### ① 抵销本年内部销售收入

借：营业收入

按销售企业内部销售收入

贷：营业成本

### ② 抵销年末内部销售形成存货中未实现的内部销售利润

借：营业成本

按年末内部形成存货的价值  
× 本年销售企业销售毛利率


贷：存货

### ③ 抵销内部销售形成存货已计提的“跌价准备”

借：存货跌价准备

按销售企业的销售成本与  
存货可变现净值比较，  
确定应冲减抵销数

贷：资产减值损失



**注：以集团成本（销售方）为基数与可变现净值相比确定抵销数**

①期末内部形成存货的可变现净值  $>$  集团成本

- 按已提数一年初“跌价准备”的抵销数
- 差额全部抵销

②期末内部形成存货的可变现净值  $<$  集团成本

- （按集团应提数一年初调整抵销数）  
与已提数（购买方）比较
- 确定调整抵销数



## (二) 内部固定资产交易的抵销

### ■ 销售方

集团内部销售方将产品或固定资产出售给集团内部其他企业作为固定资产使用，并确认销售利润或清理收益；

### ■ 购买方

将实际支付的价款计入固定资产原价，其中包括了内部销售毛利或清理收益。





## 1. 内部交易的类型

- (1) 自用→自用 **抵销**
- (2) 产品→自用 **抵销**
- (3) 自用→销售 **不抵销**

## 2. 内部固定资产交易的抵销

- (1) 内部交易形成固定资产当期的抵销处理

## ①自用→自用

### a. 抵销固定资产原价中未实现的内部清理损益

#### ■ 内部清理收益

借：营业外收入 按内部清理净收益

贷：固定资产

#### ■ 内部清理损失

借：固定资产 按内部清理净损失

贷：营业外支出

### b. 抵销内部购入固定资产多计提的折旧额

借：累计折旧 按当期多提折旧额

贷：管理费用

■ 注：若当期少提折旧额，则作上述相反抵销

## ②产品→自用

### a. 抵销固定资产原价中所含的未实现内部销售毛利

借：营业收入           按销售企业销售收入

贷：营业成本           按销售企业销售成本

        固定资产       原价中未实现内部销售毛利

### b. 抵销内部购入固定资产多计提的折旧额

借：累计折旧           按当期多提折旧额

贷：管理费用



## 【例7】

- 甲公司2007年6月将一台设备销售给乙公司作为管理用固定资产，价款200 000元，销售成本160 000元。乙公司对该固定资产采用直线法计提折旧，估计使用年限5年，不考虑净残值。
- 则乙公司2007年末应编制抵销分录如下：

解析:


①抵销固定资产原价中所含的未实现内部销售毛利

借: 营业收入	200 000	
贷: 营业成本		160 000
固定资产		40 000

②抵销内部购入固定资产多计提的折旧额

■  $40\ 000 \div 5 \times 6/12 = 4\ 000$

借: 累计折旧	4 000	
贷: 管理费用		4 000



## (2) 内部交易形成固定资产使用期间的抵销处理

### a. 抵销原价中未实现内部销售毛利

借：年初未分配利润

贷：固定资产

### b. 抵销以前期间多提折旧额

借：累计折旧

贷：年初未分配利润

### c. 抵销本期多提折旧额

借：累计折旧

按当期多提折旧额

贷：管理费用

### (3) 内部交易形成固定资产清理期间的抵销处理

#### ①清理的类型

- a. 期满清理
- b. 超期清理
- c. 提前清理

#### ②抵销处理

- a. 期满清理

#### 抵销原则：

- 同正常最后一期的抵销，
- 但**将**“营业外收入（支出）”**替代**“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”

## ■ 正常使用期

- 借：期初未分配利润
- 贷：固定资产原价
- 借：累计折旧
- 贷：管理费用
- 借：累计折旧
- 贷：期初未分配利润

## ■ 期满清理

- 借：期初未分配利润
- 贷：营业外收支
- 借：营业外收入支
- 贷：管理费用
- 借：营业外收支
- 贷：期初未分配利润





## b. 超期清理

### 抵销原则：

- 超期使用期间**不存在当期多提折旧的抵销**；
- 清理时不作抵销处理。

## c. 提前清理

### 抵销原则：

- 清理期间同正常当期的抵销，但**将**“营业外收入（支出）”**替代**“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”

### (三) 抵销内部无形资产交易

- 内部转让无形资产时，

- 若为净收益

转让方的利润表中

形成“营业外收入”，

受让方的资产负债表“无形资产”项目中

包含有内部交易损益。



(1) 无形资产中包含的未实现损益抵销

①若为转让净收益

借：营业外收入

贷：无形资产

②若为转让净损失

借：无形资产

贷：营业外支出

(2) 无形资产多摊销其价值的抵销

借：累计摊销

贷：管理费用

- 若为少摊销其价值的，作相反抵销。

## （四）抵销内部经营租赁业务

### ■ 出租方

将租金收入包含在利润表中的“其他业务利润”项目中。

### ■ 承租方

将租赁支出包含在利润表中的“管理费用”等项目中。

■ 而这种内部经营租赁业务只是资产的内部转移，

■ 并未实现真正的损益，因此，应予以抵销。

借：其他业务利润

贷：管理费用等



## 第三节 合并现金流量表的编制

### 一、编制抵销原则

合并现金流量应当以母公司和子公司的现金流量表为基础

- 在抵销**母公司与子公司、子公司相互之间**发生的内部交易对合并现金流量表的**影响后**，由母公司合并编制。
- 《准则》提及“现金”时，均包括现金和现金等价物。



## 二、合并现金流量表正表的编制

- **包括：**母公司与子公司、

  - 子公司相互之间，


  - 当期产生的现金流量应当抵销。

  - (一) 抵销当期内部**以现金投资或收购股权**增加的投资所产生的现金流量

- **按本期内部投资所产生的现金流量**

  - 借：投资支付的现金

  - 贷：吸收投资收到的现金



## (二) 抵销当期内部取得投资收益、与分配股利、利润或偿付利息所产生的现金流量

- 按本期内部取得投资收益、股利、利息所产生的现金流量

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



### （三）抵销当期内部以现金结算债权与债务、销售商品所产生的现金流量

- 按本期内部结算所产生的现金流量

借：购买商品、接受劳务支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金





## （四）抵销当期内部处置固定资产、无形资产和其他长期资产所产生的现金流量

### ■ 按本期内部处置固定资产等所产生的现金流量

借：购建固定资产、无形资产支付的现金

贷：处置固定资产、无形资产收回的现金净额



## (五) 抵销当期内部发生的其他交易所产生的现金流量

### ■ 按本期内部其他交易所产生的现金流量

借：支付其他与××活动有关的现金

贷：收到其他与××活动有关的现金

**注：**以母公司及子公司的个别现金流量表为基础，抵销纳入合并会计报表范围的内部经济业务对个别现金流量表中现金流量的影响，编制合并现金流量表。

① 抵销母公司权益性投资和子公司吸收权益性投资相互之间的现金流量

a. 抵销子公司吸收母公司权益性资本收到的现金

借：投资所支付的现金

贷：吸收投资所收到的现金

按母对子投资支付的现金

按子收到母投资的现金

集团内部的现金流动，并未使企业集团整体的现金增加或减少



**b. 抵销子公司向母公司分配现金股利支付的现金**

**借：分配股利、利润或偿付利息所支付的现金**

**贷：取得投资收益所收到的现金**

**按子宣告发放数×母  
持股比例**



c. 抵销子公司依法减少注册资本支付给母公司的现金

借：支付的其他与筹资活动有关的现金

贷：收回投资所收到的现金

按子减少注册资本数  
× 母持股比例



## ② 抵销企业集团内部交易所发生的现金流入与流出

就个别企业而言，确实发生了现金流入、现金流出

就整个企业集团而言，  
却未改变现金总量

## a. 抵销内部购销所发生的现金流入与流出

(形成存货)

借：购买商品、接受劳务支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金



按购买方支付的现金

b. 抵销内部购销所发生的现金流入与流出  
(形成固定资产)

借：购建固定资产、…所支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金



按购买方支付的现金





## 举例：

**A公司对B公司的权益性投资占B公司股份的80%**

**本年度集团（内部交易）有关资料如下：**

- (1) B公司本年度宣告分派现金股利1000，其中500万元已于当年中期发放，年末应付股利余额为500万元；**
- (2) B公司本年1月1日按面值5000万元购入A公司同日按面值发行的五年期、年利率10%、到期一次还本付息债券；**
- (3) A公司本年6月1日销售商品给B公司作为管理用固定资产，该商品销售收入7200万元，增值税销项税额1224万元，销售成本6000万元，A公司已收到B公司支付的全部款项。**

## 集团编制合并报表抵销时

(1) / ①	借：应付股利	400	
	贷：应收股利		400
(2) / ②	借：应付债券	5500	
	贷：持有至到期投资		5500
③	借：投资收益	500	
	贷：财务费用		500
(3) / ④	借：营业收入	7200	
	贷：营业成本		6000
	固定资产		1200
⑤	假定该预计使用5年，采用直线法计提折旧		
	借：累计折旧	120	$(1200 \div 5) \times 6/12$
	贷：管理费用	120	



解析:

- (1) 借: 分配股利、利润…支付的现金 500  
    贷: 取得投资收益所收到的现金 500
- (2) 借: 投资所支付的现金 5000  
    贷: 吸收投资所收到的现金 5000
- (3) 借: 购建固定资产、…所支付的现金 8424  
    贷: 销售商品、提供劳务收到的现金 8424



### 三、合并现金流量表补充资料的编制

- 根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

### 四、报告期增加、处置子公司

#### （一）报告期内增加子公司

#### 1. 因**同一控制下企业合并**：

- 应当将该子公司合并**当期期初至报告期末**的现金流量纳入合并现金流量表。

## 2. 因**非同一控制**下企业合并:

- 应当将该子公司**购买日至报告期末**的现金流量纳入合并现金流量表。

(1) 取得子公司支付的现金  $>$  购买日或合并日子公司现金余额的部分,

- 应在**投资支付的现金**项目下

以“取得子公司支付的现金”项目列示

(2) 取得子公司支付的现金  $<$  购买日合并日子公司现金余额的部分,

- 应在**收到其他与投资活动有关的现金**项目列示

## (二) 报告期内处置子公司

- 应将该子公司**期初至处置日**的现金流量纳入合并现金流量表。

(1) 处置子公司收到的现金  $>$  处置日子公司现金余额的部分，

- 应在收回投资收到的现金项目下

以“出售子公司收到的现金”项目列示；

(2) 处置子公司收到的现金  $<$  处置日子公司现金余额的部分，

- 应在支付其他与投资活动有关的现金项目列示。

## 第四节 合并所有者权益变动表

### 一、编制抵销原则

#### ■ 合并所有者权益变动表

以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础

- 在抵销**母公司与子公司、子公司相互之间**发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，
- 由母公司合并编制。

### 二、编制方法

(一) 根据合并资产负债表和合并利润表编制

- **即，按内部交易抵销后的数据直接分析填列**



## (二) 根据个别资产负债表和利润表进行编制

### 1. 抵销内部交易

(1) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益中所享有的份额抵销 母公司对子公司的长期股权投资

应与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

■ 各子公司之间的长期股权投资以及予公司对母公司的长期股权投资，

应比照此规定，将长期股权投资与其对应的子公司或母公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。





## (2) 内部投资收益项目抵销

- 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，应当与对方当期净利润相互抵销。

## (3) 内部销售业务抵销

- 母公司与子公司、子公司相互之间
- 当期发生的其他交易对所有者权益变动的影响应当抵销。



## 2. 按内部交易抵销后的数据直接分析填列

- 少数股东的部分，

应在“少数股东权益”栏目反映其少数股东权益变动的情况。

## 第五节 披露


- 企业应当在附注中披露下列信息：
- 合并财务报表的附注由五十四项内容构成。
- 其中，  
第（一）至第（五十三）项的披露内容及要求同《第30号——财务报表列报》解释的规定。



## （五十四）母公司和子公司信息

1. 子公司的清单，包括企业名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例。

子公司名称	注册地	业务性质	本公司合计持股比例	本公司合计享有的表决权比例
1.				
2.				
3.				
.....				




## 2. 母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位表决权不足半数但能对其形成控制的原因。

被投资 单位名称	本公司能够控制 该被投资单位的原因
1.	
2.	
3.	
.....	



3. 母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权但未能对其形成控制的原因。

被投资单位名称	本公司合计持股比例	本公司合计持有表决权比例	本公司未能控制该被投资单位的原因
1.			
2.			
3.			
.....			



4. 子公司所采用的与母公司不一致的会计政策，编制合并财务报表的处理方法及其影响。

5. 子公司与母公司不一致的会计期间，编制合并财务报表的处理方法及其影响。

6. 本期不再纳入合并范围的原子公司，说明原子公司的名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例，本期不再成为子公司的原因，其在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额。

原子公司名称	注册地 合计持 业务性质	本公司 享有的 股比例	本公司 合计表决 权比例	本期不再 成为子公 司的原因
--------	--------------------	-------------------	--------------------	----------------------

1.

2.

3.

.....





## 7. 子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况。

子公司 名称	子公司向本公司 转移资金的能力 受到限制的情形	子公司向本公司 转移资金的能力 受到限制的原因
1.		
2.		
3.		
.....		