

合并会计报表操作指南

第一节 合并会计报表概述

一、合并会计报表的作用：第一，合并会计报表能够对外提供反映由母子公司组成的企业集团整体经营情况的会计信息；第二，合并会计报表有利于避免一些企业集团利用内部控股关系，人为粉饰会计报表情况的发生。

二、合并会计报表的特点

1. 合并会计报表反映的是母公司和子公司所组成的企业集团整体的财务状况和经营成果，反映的对象是由若干个法人组成的会计主体，是经济意义上的会计主体。

2. 合并会计报表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。

3. 合并会计报表以个别会计报表为基础编制。

4. 合并会计报表编制有其独特的方法。

合并会计报表不同于汇总会计报表：首先是编制目的不同；其次是确定编报范围的依据不同；最后是所采用的编制方法不同。

三、合并会计报表的合并范围

（一）合并范围

1. 母公司拥有其半数以上权益性资本的被投资企业；

（1）母公司直接拥有被投资企业半数以上权益性资本；

（2）母公司间接拥有被投资企业半数以上权益性资本；

（3）母公司直接和间接方式合计拥有、控制被投资企业半数以上权益性资本。

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，持有该被投资企业半数以上表决权。

（2）根据章程或协议，有权控制企业的财务和经营政策。

（3）有公任免公司董事会等类似权力机构的多数成员。

（4）在公司董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

(二) 不纳入合并会计报表合并范围的子公司

1. 已准备关停并转的子公司。
2. 按照破产程序，已宣告被清理整顿的子公司。
3. 已宣告破产的子公司。
4. 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。
5. 非持续经营的所有者权益为负数的子公司。
6. 受所在国外汇管制及其他管制，资金调度受到限制的境外子公司。

四、合并会计报表编制的前期准备事项

(一)统一母子公司的会计报表决算日及会计期间。

(二)统一母子公司的会计政策。

(三)对子公司股权投资采用权益法核算。(在采用权益法核算长期股权投资的情况下，长期股权投资账面价值反映其在被投资企业权益的变动情况，即长期股权投资的账面余额等于其在子公司所有者权益中所拥有的份额。在编制合并报表时进行抵销处理的项目之一，

就是母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益各项目相互抵销。在采用权益法核算的情况下，有利于合并会计报表的编制。)

(四)对子公司外币表示的会计报表进行折算。

五、合并会计报表的种类及其编制原则

(一) 合并会计报表的种类

：合并资产负债表；合并利润表；合并利润分配表；合并现金流量表。

(二) 合并会计报表的编制原则

除真实可靠、全面完整和编报及时外，还应当遵循以下原则和要求：

1. 以个别会计报表为基础编制。
2. 一体性原则。
3. 重要性原则。

六、合并会计报表的编制程序

(一) 编制合并工作底稿。

(二) 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及利润分配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会计报表各项目的数据进行加总，计算出个别资产负债表、个别利润表及个别利润分配表各项目合计金额。

(三) 编制抵销分录，半母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务对个别会计报表有关项目的影晌进行抵销处理。编制抵销分录，进行抵销处理是合并会计报表编制的关键和主要内容，其目的在于将个别会计报表各项目的加总数据中重复的因素予以抵销。

(四) 计算合并会计报表各项目的合并数额。计算方法如下：

1. 资产类各项目，其合并数根据该项目加总的数额，加上该项目抵销分录有关的借方发生额，减去该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

2. 负债类各项目和所有者权益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。对于合并非全资子公司资产负债表中的少数股东权益的数额，则视同抵销分录的借方发生额处理。

(即将少数股东权益与母公司权益分开)

3. 有关收益类各项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目抵销分录的借方发生额，加上该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

4. 有关成本费用类项目和有关利润分配的各项目，其合并数根据该项目加总的数额，加上该项目抵销分录的借方发生额，减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

(五) 填列合并会计报表。

第二节 合并资产负债表

一、合并资产负债表的抵销处理项目

主要有：(1)母公司与子公司股权投资项目与子公司所有者权益项目；

(2)母公司与子公司、子公司相互之间发生内部全权债务项目；

(3)存货项目，即内部购进存货价值中包含未实现内部销售利润；

(4)固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧项目），即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售利润；

(5)无形资产项目，即内部购进无形资产价值中饮食 未实现内部销售利润；

(6)盈余公积项目。

(一) 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

1. 在全资子公司的情况下：

借：实收资本

资本公积

盈余公积

未分配利润

（合并价差）

贷：长期股权投资

（合并价差）

这里，合并价差是计算出来的差额。合并价差主要是由于母公司在证券市场 通过第三者取得子公司股份的情况下发生的。母公司支付给第三者的价款高于或低于子公司发行该股份时的价格，就将产

生合并价差（即，“长期股权投资——**企业（股权投资差额）”。股权投资差额的摊余价值，在该资产负债表日编制的合并会计报表中形成合并价差，属于长期股权投资项目的调整项目，应在合并资产负债表是单独列示。

合并价差不等于合并商誉。前者既包括投资成本与子公司净资产之间的差额（合并商誉），也包括净资产与其账面价值之间的差额。

2. 在纳入合并范围的子公司为非全资子公司情况下。只能抵销母公司拥有的所有者权益部分。剩下的作为“少数股东权益”（在“负债”类项目与“所有者权益”类项目之间单独列示）处理。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。

借：实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润（账面全额结转）

（合并价差）[计算出来的]

贷：长期股权投资（账面全额结转）

少数股东权益（所有者权益总额*其他股东所占比例）

（合并价差）（长期投资成本—所有者权益总额*母公司所占比例）

子公司相互之间持有长期股权投资比照上述办法处理。

(二) 内部债权与债务项目的抵销

包括：(1)应收账款与应付账款；

(2)应收票据与应付票据；

(3)预付账款与预收账款；

(4)长期债券投资与应付债券；

(5)应收股利与应付股利；

(6)其他应收款与其他应付款。

对上述项目的抵销均按实际金额作相反分录，即自然抵销。需要注意的是，对于因应收账款等原因而多提的坏账准备，也应作相反分录予以抵销，即：

借：坏账准备

贷：管理费用

此分录在合并利润表部分工作底稿中抵销。

精心整理

另外，对于长期债以投资与发行债券企业的应付债券抵销时，出现的差额（通过证券市场获得），也作为合并价差处理。

（三）存货中包含的未实现内部销售利润的抵销。

例：母公司将成本为 14000 元的存货以 20000 元的价格销给子公司，子公司未对外销售。则：

借：主营业务收入 20000

贷：主营业务成本 14000

存货 6000

借：存货跌价准备（本笔存货实际提取的金额）

贷：存货跌价损失（同上）

（四）固定资产和无形资产中包含的未实现内部销售利润的抵销

借：主营业务收入（在利润表部分工作底稿中抵销）

贷：主营业务成本（同上）

固定资产原价

精心整理

无形资产原理同上。若对固定资产、无形资产计提了相关减值准备，则：

借：固定资产（或无形资产）减值准备

贷：营业外支出——固定资产（或无形资产）减值准备

这里假设固定资产在年末购入，未计提折旧。

（五）盈余公积的抵销

我国公司法规定，盈余公积（包括法定公积金和法定公益金）由单个企业按照当期实现的税后利润计提。这样，子公司应提取的盈余公积由于在股权投资抵销时已冲去，故仍需按照母公司享有的部分进行“恢复”。

借：提取盈余公积（按母公司占有比例计算）

（在合并利润分配表部分工作底稿中抵销）

贷：盈余公积

二、合并资产负债表的编制

三、合并资产负债表的基本格式

精心整理

合并资产负债表的格式与个别资产负债表的格式基本相同，所不同的只是增加了三个项目：

一是在“长期投资”项目之下增加了“合并价差”项目；

二是在负债类项目与所有者权益类项目之间增加了“少数股东权益”项目；

三是在“未分配利润”项目之后，“所有者权益”项目之前，增加了“外币报表折算差额”。

第三节 合并利润表和合并利润分配表

一、合并利润表和合并利润分配表的抵销项目

包括：(1)内部销售收入和内部销售成本项目；

(2)内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内部权益性资本投资收益项目；

(3)管理费用项目，即管理费用中的内部应收账款计提的坏账准备以及固定资产折旧等；

(4)纳入合并范围的子公司利润分配项目。

精心整理

(一) 内部销售收入和内部销售成本的抵销

1. 购买企业将内部购进的商品用于对外销售的情况

(1) 购买企业内部购进的商品当期全部实现销售时的抵销处理

借：主营业务收入（内部售价）

贷：主营业务成本（同上）

抵销后的结果：购买企业的外销价作收入，原销售企业的销售成本作成本。

(2) 购买企业内部购进的商品未实现对外销售时的抵销处理

借：主营业务收入（内部售价）

贷：主营业务成本（销售企业的销售成本）

存货（内部未实现的差价）

(3) 内部购进的商品部分实现对外销售部分形成期末存货的情况

借：主营业务收入（内部售价）

贷：主营业务成本（内部售价）

精心整理

借：主营业务成本（同下）

贷：存货（期末存货中未实现的内部销售利润数额）

2. 购买企业内部购进的商品作为固定资产使用时的抵销处理

借：主营业务收入（内部售价）

贷：主营业务成本（销售企业的销售成本）

固定资产原价（内部未实现的差价）

[在合并工作底稿资产负债表部分抵销]

借：累计折旧

贷：管理费用

（二）内部应收账款计提的坏账准备的抵销

先将应收账款与应付账款相抵销，然后对这部分应收账款提取的坏账准备抵销：

借：坏账准备（在合并工作底稿资产负债表部分抵销）

贷：管理费用

精心整理

（三）内部利息收入和利息支出的抵销

先将长期债权投资与应付债券相抵销，然后再作：

借：投资收益

贷：财务费用（假定所发生的利息费用全部计入当期损益）

（四）内部权益性投资收益项目与子公司利润分配有关项目的抵销

在纳入合并范围的为非全资子公司情况下，母公司本期对子公司股权投资收益、少数股东本期收益和子公司期初未分配利润与子公司利润分配项目正好相抵销。

例：母公司拥有 80% 子公司股份。子公司本期净利润 8000 元，母公司对子公司期投资收益为 6400 元，子公司少数股东本期收益为 1600 元，子公司期初未分配利润 3000 元，子公司本期提取盈余公积 1000 元、分出利润 4000 元、未分配利润 6000 元。则：

借：投资收益 6400

少数股东收益 1600

期初未分配利润 3000

贷：提取盈余公积 1000

应付利润 4000

未分配利润 6000

注：该抵销分录与长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录分别作，不矛盾。

（五）内部提取盈余公积的抵销

这个问题，前面已经讲过，即“恢复”。

借：提取盈余公积（按子公司当期提取部分乘以母公司占有比例计算）

贷：盈余公积

二、合并利润表及利润分配表的编制

三、合并利润表及合并利润分配表的格式

（一）合并利润表的格式与个别利润表的格式基本相同。所不同的是，合并利润表增加了一个项目，即在“所得税”项目之后，“净利润”项目之前增加了“少数股东收益”项目。

(二) 合并利润分配表的基本格式 (与个别利润表的格式完全相同)。

第四节 合并现金流量表

第五节 内部应收账款和坏账准备的抵销

一、初次编制合并会计报表时的抵销处理

借：应付账款

贷：应收账款

借：坏账准备

贷：管理费用

二、连续编制合并会计报表时的抵销处理

(一) 内部应收账款本期余额等于上期余额时的抵销处理

(1) 将内部应收账款与应付账款相互抵销

借：应付账款

贷：应收账款

(2) 将上期内部应收账款计提的坏账准备抵销

借：坏账准备

贷：期初未分配利润

(二) 内部应收账款本期余额大于上期余额时的抵销处理

(1) 同上

(2) 同上

(3) 将本期对子公司内部应收账款将增加计提的坏账准备予以抵销

借：坏账准备（本期计提数）

贷：管理费用

(三) 内部应收账款本期余额小于上期余额时的抵销处理

(1) 同上

(2) 同上

(3) 将因内部应收账款净减少而冲减的坏账准备予以抵销

借：管理费用

贷：坏账准备

若第三期编制，将第（2）步改成累计数，依此类推。

第六节 内部销售及存货中未实现内部销售利润的抵销

一、当期内部购进商品并形成存货的抵销处理

如前所述：

借：主营业务收入

贷：主营业务成本

借：主营业务成本

贷：存货

二、连续编制合并会计报表时内部购进商品的抵销处理

具体抵销处理程序和方法如下：

（一）将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售利润对本期期初未分配利润的影响进行抵销。

借：期初未分配利润

贷：主营业务成本

[视同本期存货已全部实现销售来考虑]

（二）抵销本期内部销售收入

借：主营业务收入

贷：主营业务成本

（三）抵销期末存货中包含的未实现内部销售利润

借：主营业务成本

贷：存货

第七节 内部固定资产交易的抵销

一、内部固定资产交易及发生时的抵销处理

（一）将固定资产销售给关联企业仍作为固定资产

借：营业外收入

贷：固定资产原价

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/10615420220011020>