

第二十一章 财务报告

一、合并财务报表合并范围的确定

(一) 控制的定义

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而**享有可变回报**，并且有能力运用对被投资方的权力**影响其回报金额**。因此，投资方要实现**控制**，必须同时满足**三个要素**：

实现控制同时满足的三个要素	一是拥有对被投资方的权力
	二是因参与被投资方的相关活动而享有可变回报
	三是有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

(二) 纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制

如果被投资方的一部分资产和负债及其他相关权益满足条件，构成可分割部分，则投资方应当基于控制的判断标准确定其**是否能控制该可分割部分**，如果投资方**控制**该可分割部分，则应将其**纳入合并财务报表范围**。

(三) 合并范围的豁免——投资性主体

1. 豁免规定

母公司应当将其全部子公司纳入合并范围。但是，如果母公司是**投资性主体**，则只应将那些为投资性主体的投资活动**提供相关服务的子公司纳入合并范围**，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照**公允价值计量且其变动计入当期损益**。

母公司如果其本身**不是投资性主体**，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

2. 投资性主体的转换

(1) 当母公司由**非投资性主体转变为投资性主体**时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予以合并。

(2) 当母公司由**投资性主体转变为非投资性主体**时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司于**转变日的公允价值**视为购买的**交易对价**，按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理。

二、合并日、购买日合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

编制财务报表前，应当尽可能的统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。

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。

(一) 属于同一控制下企业合并中取得的子公司

1. 抵销母公司的**长期股权投资账面价值**与子公司**所有者权益账面价值**

借：股本

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

贷：长期股权投资

少数股东权益

2. 对于企业**合并前**子公司实现的**留存收益**中归属于合并方的部分应**自资本公积**(资本溢价或股本溢价) **转入盈余公积和未分配利润**。

借: 资本公积

 贷: 盈余公积【子公司×母公司%】

 未分配利润【子公司×母公司%】

(二) 属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

1. 将购买日子公司的**账面价值调整为公允价值**

借: 存货【评估增值】

 固定资产【评估增值】

 贷: 递延所得税负债【评估增值确认的】

资本公积【差额】

2. 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借: 股本【子公司: 购买日数】

 其他权益工具【子公司: 购买日数】

 资本公积【子公司: 购买日数+评估增值】

 其他综合收益【子公司: 购买日数】

 盈余公积【子公司: 购买日数】

 未分配利润【子公司: 购买日数】

 商誉

 贷: 长期股权投资

 少数股东权益

三、年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

(一) 年末对子公司的个别财务报表进行调整(调整分录)

除应考虑与母公司会计政策和会计期间不一致而调整子公司个别财务报表外, 还应当通过编制调整分录, 根据购买日该子公司可辨认资产、负债的公允价值, 对子公司的个别财务报表进行调整。

假定购买日子公司资产和负债的公允价值与计税基础之间形成了暂时性差异, 且符合确认递延所得税的条件。

(1) 将购买日子公司的**账面价值调整为公允价值**

借: 存货【评估增值】

 固定资产【评估增值】

 贷: 递延所得税负债【评估增值确认的】

资本公积【差额】

(2) 期末调整购买日**评估增值**的账面价值

借: 营业成本【存货对外销售】

 管理费用等【补计提折旧】

 贷: 存货

 固定资产(累计折旧)

(3) 转回递延所得税负债

借: 递延所得税负债

 贷: 所得税费用

(二) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法(调整分录)

1. 对于应享有子公司当期实现净利润的份额

借: 长期股权投资【子公司**调整后净利润**×母公司持股比例】

贷：投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录。

2. 对于当期子公司**宣告分派的现金股利或利润**

借：投资收益

贷：长期股权投资

3. 对于子公司**其他综合收益变动**

借：长期股权投资

贷：其他综合收益

或做相反处理。

4. 对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外**所有者权益的其他变动**

借：长期股权投资

贷：资本公积

或做相反处理。

(三) 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借：股本 【子公司年末数】

其他权益工具 【子公司：年初数+本年增减】

资本公积 【子公司：年初数+评估增值+本年增减】

其他综合收益 【子公司：年初数+本年增减】

盈余公积 【子公司：年初数+本年提取】

未分配利润——年末【子公司：年初数+调整后净利润-提取盈余公积-分配股利】

商誉【长期股权投资的金额大于享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额】

贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面价值】

少数股东权益

(四) 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益 【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益 【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

未分配利润——年初【子公司】

贷：提取盈余公积 【子公司本年计提的金额】

对所有者（或股东）的分配 【子公司本年分配的股利】

未分配利润——年末 【从上笔抵销分录抄过来的金额】

(五) 未实现内部销售利润及其相关债权债务的抵销

1. 存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润	(1) 期末抵销未实现内部销售利润
借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本【倒挤】 存货【期末内部购销形成的存货 价值×销售企业的毛利率】	①抵销上年未实现内部销售利润 借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ②抵销第二年内部购进商品 借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本 ③抵销第一年和第二年累计未实现内部销售

	利润 借：营业成本 贷：存货
(2) 确认递延所得税资产	(2) 确认递延所得税资产
借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中(存货贷方发生额-借方发生额)×25%】	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 或编制相反分录
(3) 同时 逆流交易 情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额	(3) 同时 逆流交易 情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额
借：少数股东权益 贷：少数股东损益 【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少%×75%】 【提示】 若没有给出所得税税率，则不需要考虑确认递延所得税资产，同时少数股东损益也不需要计算税后金额，即乘以100%，而不是75%。	借：少数股东权益 【存货项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少%×75%】 贷：未分配利润——年初 少数股东损益 【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少%×75%】
(4) 抵销债权债务	(4) 抵销债权债务
借：应付账款 【含税金额】 贷：应收账款 借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	①情形一：(第二年货款 仍然未收付) 借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款——坏账准备 贷：未分配利润——年初 借(或贷)：应收账款——坏账准备 贷(或借)：信用减值损失 借：未分配利润——年初 贷：递延所得税资产 借(或贷)：所得税费用 贷(或借)：递延所得税资产
抵销债权债务如果是 逆流交易 产生，并且内部债权计提了减值时，要考虑下面调整分录： 借：少数股东损益 【损益项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少%×75%】	如果是 逆流交易 产生，并且内部债权计提了减值时，要考虑下面调整分录： 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益 借：少数股东损益

贷：少数股东权益	贷：少数股东权益 或编制相反分录
同上	②情形二：第二年货款 已经收付 借：应收账款——坏账准备 贷：未分配利润——年初 借：信用减值损失 贷：应收账款——坏账准备 借：未分配利润——年初 贷：递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：所得税费用
同上	如果是 逆流交易 产生，并且内部债权计提了减值时，要考虑下面调整分录： 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益 借：少数股东权益 贷：少数股东损益 或编制相反分录

2. 固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

(1) 第一年：

①将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销：

情形一：内部销售方为**存货**，购入方确认为固定资产

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

 贷：营业成本【内部销售企业的成本】

 固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

情形二：内部销售方为**固定资产**，购入方也确认为固定资产

借：资产处置收益【内部销售企业的利得】

 贷：固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

同时**逆流交易**情况下，在固定资产中包含的未实现内部销售损益(扣除所得税影响)中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东权益

 贷：少数股东损益

②将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销：

借：固定资产——累计折旧

 贷：管理费用等

同时**逆流交易**情况下，在固定资产折旧中包含的未实现内部销售损益(扣除所得税影响)中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东损益

 贷：少数股东权益

③确认递延所得税资产：

借：递延所得税资产
 贷：所得税费用

(2) 第二年：

①将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销，以调整期初未分配利润：

借：未分配利润——年初
 贷：固定资产——原价

②将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销，以调整期初未分配利润：

借：固定资产——累计折旧
 贷：未分配利润——年初

③将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销：

借：固定资产——累计折旧
 贷：管理费用等

④确认递延所得税资产：

借：递延所得税资产
 所得税费用【差额】
 贷：未分配利润——年初
 所得税费用【差额】

(六) 其他内部债权债务的抵销

1. 应收票据与应付票据、预付款项与合同负债的抵销处理

比照应收账款与应付账款的抵销处理。

2. 债券投资与应付债券的抵销处理

(1) 债券投资与应付债券抵销时：

借：应付债券【期末摊余成本】
 投资收益【借方差额】
 贷：债权投资【期末摊余成本】
 财务费用【贷方差额】

(2) 投资收益与财务费用抵销时：

借：投资收益
 贷：财务费用

(3) 应付利息与应收利息抵销时：

借：其他应付款（应付利息）【面值×票面利率】
 贷：其他应收款（应收利息）