



实例解析企业合并财务报表账务处理

财务第一教室e教室

主讲人：刘老师

Tel：400-600-2148

Web：www.cfoclass.com

01

合并财务报表的编制原则

02

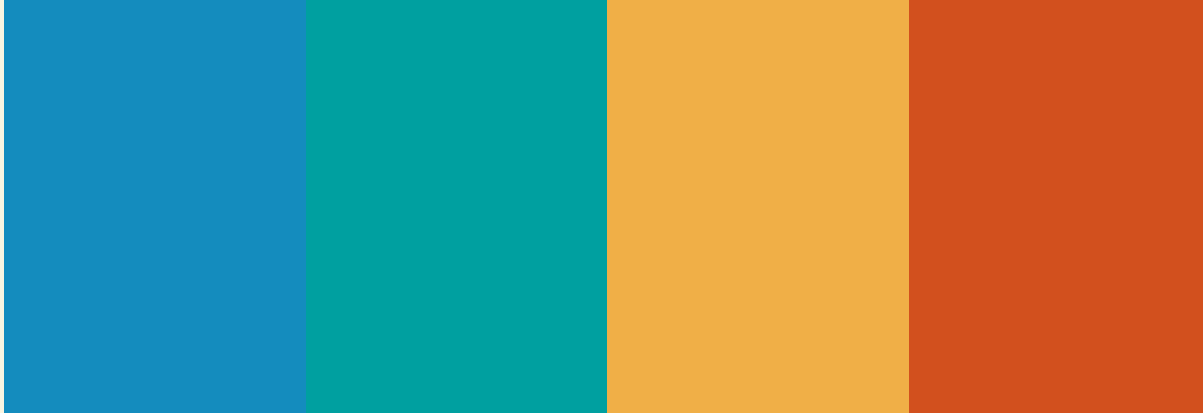
合并财务报表编制的前期准备事项

03

合并财务报表的编制程序

04

非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录



01 合并财务报表的编制原则



一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除在遵循财务报表编制的一般原则和要求外，还应遵循以下原则和要求；

01

以个别财务报表为基础编制

对纳入合并范围内各成员企业的个别会计报表，运用相关方法进行编制。

02

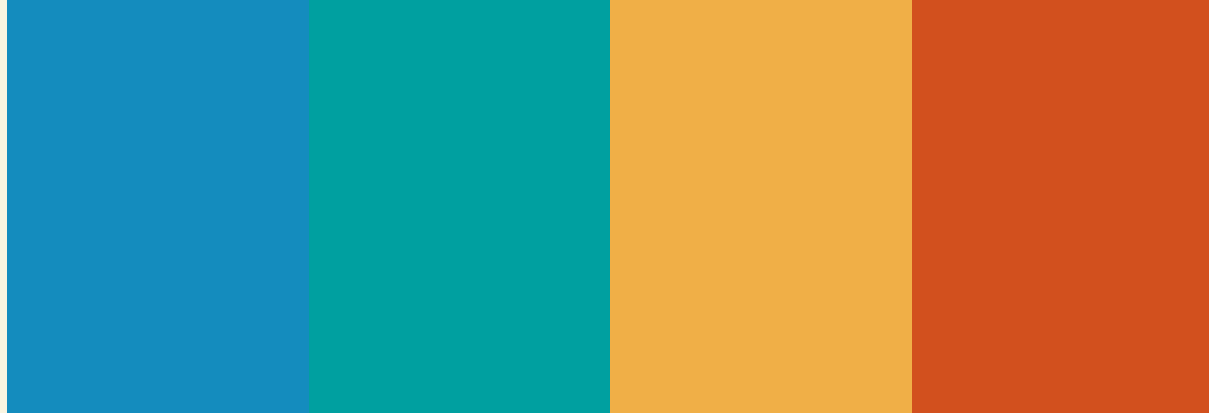
一体性原则

将纳入合并范围的各成员企业视同一个会计主体，以此为基础来处理有关内部会计事务，合并会计报表的编制主要通过抵消分录和抵消内部会计事项的影响来完成

03

重要性原则

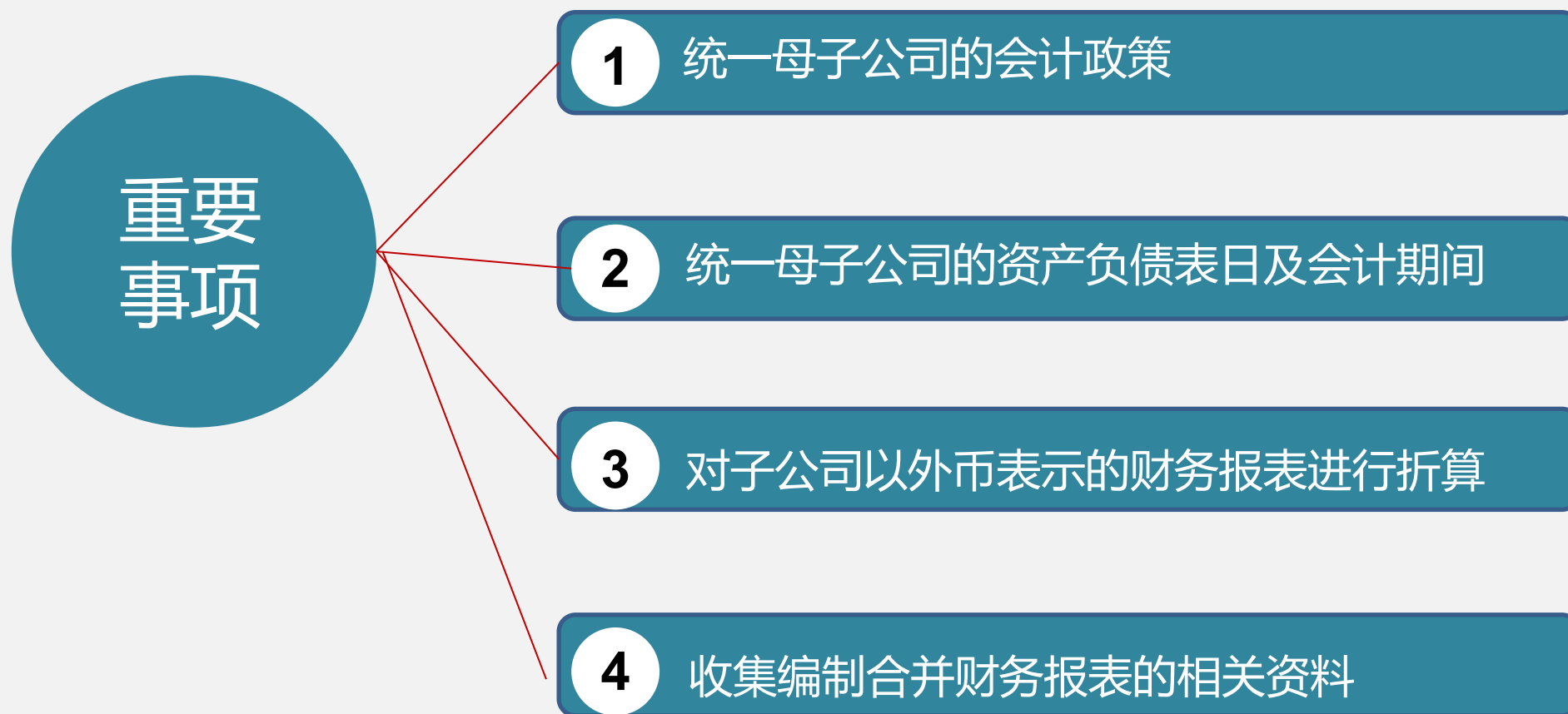
由于合并会计报表涉及的法人主体较多，合并范围较广，重要性原则的运用较之个别会计报表更为必要，主要可从如下两方面理解：一方面，对于重要的经济业务，应当单独反映，以便为决策者提供相关的重要信息；另一方面，对于不影响大局的一般性事项，可以进行适当取舍。

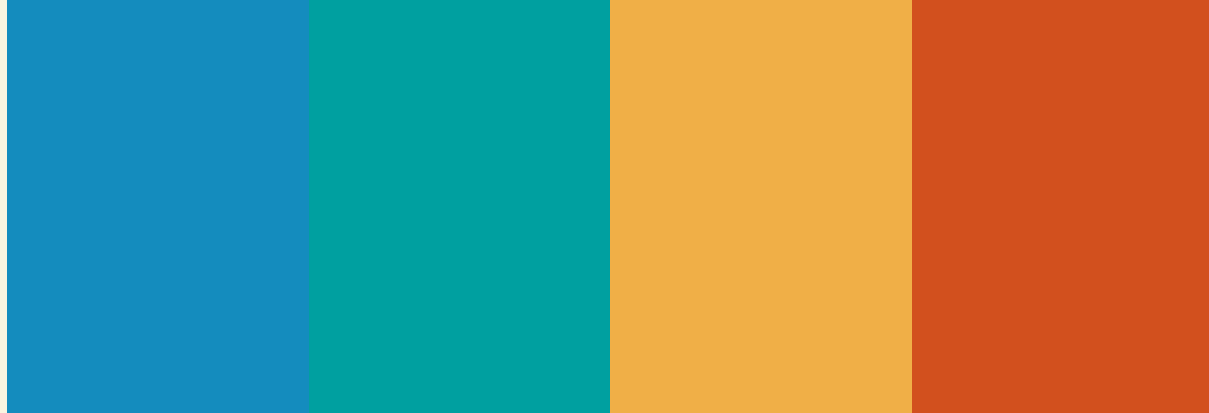


02 合并财务报表的前期准备事项



二、合并财务报表编制的前期准备事项





03 合并财务报表的编制程序



1. 设置合并工作底稿

P 公司合并工作底稿						
20X7 年 12 月 31 日						
项目	母公司	子公司	合计金额	调整与抵消分录		合计金额
				借方	贷方	
一、营业收入	500,000	240,000	740,000			740,000
减：营业成本	300,000	163,600	463,600			463,600
营业税金及附加	30,000	14,400	44,400		10,000	44,400
销售费用	22,000	17,500	39,500			39,500
管理费用	35,000	13,200	48,200	5,000		53,200
财务费用	7,000	1,100	8,100	500		8,600
资产减值损失	1,400	2,000	3,400			3,400
加：公允价值变动收益	0	0	0			0
投资收益	0	300	300	20,400	20,400	300
二、营业利润	104,600	28,500	133,100	25,900	30,400	137,600
加：营业外收入	0	0	0			0
减：营业外支出	600	500	1,100			1,100
三、利润总额	104,000	28,000	132,000	25,900	30,400	136,500
减：所得税费用	26,000	7,000	33,000			33,000
四、净利润	78,000	21,000	99,000	25,900	30,400	103,500
少数股东损益				5,100		5,100
归属于母公司股东损益						98,400

1. 设置合并工作底稿

(资产负债表项目)						
流动资产						
货币资金	62,000	17,000	79,000			79,000
交易性金融资产	44,000	52,000	96,000			96,000
应收账款	179,000	98,000	277,000			277,000
存货	192,000	145,000	337,000	10,000	10,000	337,000
流动资产合计	477,000	312,000	789,000	<u>10,000</u>	<u>10,000</u>	789,000
非流动资产:						
长期股权投资	212,000	0	212,000	20,400	232,400	0
固定资产	704,000	108,000	812,000	50,000	5,000	857,000
商誉	0	0	0	8,800		8,800
非流动资产合计	916,000	108,000	1,024,000	<u>79,200</u>	<u>237,400</u>	865,800
资产总计	1,393,000	420,000	1,813,000	<u>89,200</u>	<u>247,400</u>	1,654,800
流动负债						
应付账款	154,000	21,000	175,000			175,000
应付职工薪酬	60,000	8,000	68,000			68,000
流动负债合计	214,000	29,000	243,000	0	0	243,000
非流动负债						
应付债券	0	160,000	160,000	4,000	500	156,500
长期借款	86,000	0	86,000			86,000
非流动负债合计	86,000	160,000	246,000	<u>4,000</u>	<u>500</u>	242,500
负债合计	300,000	189,000	489,000	<u>4,000</u>	<u>500</u>	485,500

1. 设置合并工作底稿

股东权益：						
股本	200,00	50,000	250,000	50,000		200,000
资本公积	600,000	40,000	640,000	84,000	44,000	600,000
盈余公积	242,800	109,100	351,900	109,100		242,800
未分配利润（承上）	50,200	31,900	82,100	80,400	68,900	70,600
股东权益合计	1093,000	231,000	1324,000	<u>323,500</u>	<u>112,900</u>	1,113,400
少数股东权益					55,900	55,900

2.将个别报表中的数据郭茹合并工作底稿

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。

1. 设置合并工作底稿

P 公司合并工作底稿						
20X7 年 12 月 31 日						
项目	母公司	子公司	合计金额	调整与抵消分录		合计金额
				借方	贷方	
一、营业收入	500,000	240,000	740,000			740,000
减：营业成本	300,000	163,600	463,600			463,600
营业税金及附加	30,000	14,400	44,400		10,000	44,400
销售费用	22,000	17,500	39,500			39,500
管理费用	35,000	13,200	48,200	5,000		53,200
财务费用	7,000	1,100	8,100	500		8,600
资产减值损失	1,400	2,000	3,400			3,400
加：公允价值变动收益	0	0	0			0
投资收益	0	300	300	20,400	20,400	300
二、营业利润	104,600	28,500	133,100	25,900	30,400	137,600
加：营业外收入	0	0	0			0
减：营业外支出	600	500	1,100			1,100
三、利润总额	104,000	28,000	132,000	25,900	30,400	136,500
减：所得税费用	26,000	7,000	33,000			33,000
四、净利润	78,000	21,000	99,000	25,900	30,400	103,500
少数股东损益				5,100		5,100
归属于母公司股东损益						98,400

3.编制调整分录与抵消分录（后续实例中具体介绍）

1. 设置合并工作底稿

P 公司合并工作底稿						
20X7 年 12 月 31 日						
项目	母公司	子公司	合计金额	调整与抵消分录		合计金额
				借方	贷方	
一、营业收入	500,000	240,000	740,000			740,000
减：营业成本	300,000	163,600	463,600			463,600
营业税金及附加	30,000	14,400	44,400		10,000	44,400
销售费用	22,000	17,500	39,500			39,500
管理费用	35,000	13,200	48,200	5,000		53,200
财务费用	7,000	1,100	8,100	500		8,600
资产减值损失	1,400	2,000	3,400			3,400
加：公允价值变动收益	0	0	0			0
投资收益	0	300	300	20,400	20,400	300
二、营业利润	104,600	28,500	133,100	25,900	30,400	137,600
加：营业外收入	0	0	0			0
减：营业外支出	600	500	1,100			1,100
三、利润总额	104,000	28,000	132,000	25,900	30,400	136,500
减：所得税费用	26,000	7,000	33,000			33,000
四、净利润	78,000	21,000	99,000	25,900	30,400	103,500
少数股东损益				5,100		5,100
归属于母公司股东损益						98,400

3.编制调整分录与抵消分录（后续实例中具体介绍）

- 1** 在合并工作底稿中编制调整分录和抵消分录，将内部交易对合并财务报表有关项目的影晌进行抵消处理。
- 2** 编制抵消分录，进行抵消处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其**目的**在于将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵消。
- 3** 在合并工作底稿中编制调整分录和抵消分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计科目。
- 4** 比如，在涉及调整或抵消固定资产折旧、固定资产减值等均通过资产负债表中的“固定资产”项目，而不是“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目来进行调整和抵消。

4.计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和子公司个别财务报表各项目加总金额的基础上，分别计算出合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：

其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵消分录有关的借方发生额，减去该项目抵消分录有关的贷方发生额计算确定。

资产类各项目

负债类各项目和所有者权益类项目

其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵消分录的借方发生额，加上该项目抵消分录的贷方发生额计算确定。

收入类各项目和所有者权益变动各项目

费用类项目

其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵消分录有关的借方发生额，加上该项目抵消分录有关的贷方发生额计算确定。

其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵消分录的借方发生额，减去该项目抵消分录的贷方发生额计算确定。

5.填列合并财务报表

根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。

1. 设置合并工作底稿

P 公司合并工作底稿						
20X7 年 12 月 31 日						
项目	母公司	子公司	合计金额	调整与抵消分录		合计金额
				借方	贷方	
一、营业收入	500,000	240,000	740,000			740,000
减：营业成本	300,000	163,600	463,600			463,600
营业税金及附加	30,000	14,400	44,400		10,000	44,400
销售费用	22,000	17,500	39,500			39,500
管理费用	35,000	13,200	48,200	5,000		53,200
财务费用	7,000	1,100	8,100	500		8,600
资产减值损失	1,400	2,000	3,400			3,400
加：公允价值变动收益	0	0	0			0
投资收益	0	300	300	20,400	20,400	300
二、营业利润	104,600	28,500	133,100	25,900	30,400	137,600
加：营业外收入	0	0	0			0
减：营业外支出	600	500	1,100			1,100
三、利润总额	104,000	28,000	132,000	25,900	30,400	136,500
减：所得税费用	26,000	7,000	33,000			33,000
四、净利润	78,000	21,000	99,000	25,900	30,400	103,500
少数股东损益				5,100		5,100
归属于母公司股东损益						98,400

2.将个别报表中的数据过入合并工作底稿

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.编制调整分录与抵消分录（后续实例中具体介绍）

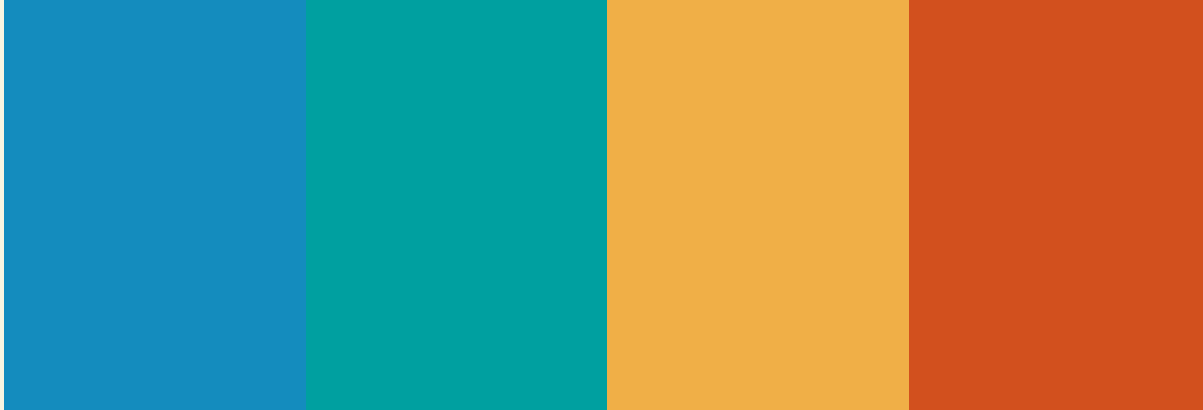
- 1 在合并工作底稿中编制调整分录和抵消分录，将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵消处理。
- 2 编制抵消分录，进行抵消处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵消。
- 3 在合并工作底稿中编制调整分录和抵消分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计科目。
- 4 比如，在涉及调整或抵消固定资产折旧、固定资产减值等均通过资产负债表中的“固定资产”项目，而不是“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目来进行调整和抵消。

4. 计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和子公司个别财务报表各项目加总金额的基础上，分别计算出合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：

5.填列合并财务报表

根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。



04 实例讲解非同一控制下合并财务 报表中编制调整与抵消分录



一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

2016年1月1日A公司发行66万股（面值1元、公允价值2.2元）换区B公司50万股的90%。合并日，B公司可辨认净资产的账面价值为124万元（其中：股本50万元，资本公积29.35万元；盈余公积43.45万元。未分配利润1.2万元）。B公司可辨认净资产公允价值与账面价值不等项目如下：存货增值3.2万元；固定资产增值17万元，其中房屋增值18万元（按20年折旧），设备减值1万元（按10年折旧）；无形资产增值3.6万元（按5年摊销）。2016年B公司已经将其年初的存货全部对外出售，存货的成本转入“主营业务成本”账户。假设固定资产均采用直线法计提折旧，且2016年按全年计提折旧，折旧费用计入管理费用。B公司当年实现净利润13.50万元，按净利润的10%提取盈余公积，分配现金股利6万元。

要求

编制2016年12月31日调整分录及抵消分录

一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

2016年1月1日A公司发行66万股（面值1元、公允价值2.2元）换B公司50万股的90%。合并日，B公司可辨认净资产的账面价值为124万元（其中：股本50万元，资本公积29.35万元；盈余公积43.45万元。未分配利润1.2万元）。B公司可辨认净资产公允价值与账面价值不等项目如下：存货增值3.2万元；固定资产增值17万元，其中房屋增值18万元（按20年折旧），设备减值1万元（按10年折旧）；无形资产增值3.6万元（按5年摊销）。2016年B公司已经将其年初的存货全部对外出售，存货的成本转入“主营业务成本”账户。假设固定资产均采用直线法计提折旧，且2016年按全年计提折旧，折旧费用计入管理费用。B公司当年实现净利润13.50万元，按净利润的10%提取盈余公积，分配现金股利6万元。

要求

编制2016年12月31日调整分录及抵消分录

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例 按公允价值对各子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。

1

借：存货	3.2
固定资产—房屋	18
无形资产—特许权	3.6
贷：资本公积	24.80

2

借：资本公积	1
贷：固定资产—设备	1

一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例 按公允价值对各子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。

1

借：存货	3.2
固定资产—房屋	18
无形资产—特许权	3.6
贷：资本公积	24.80

2

借：资本公积	1
贷：固定资产—设备	1

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

2016年1月1日A公司发行66万股（面值1元、公允价值2.2元）换取B公司50万股的90%。合并日，B公司可辨认净资产的账面价值为124万元（其中：股本50万元，资本公积29.35万元；盈余公积43.45万元。未分配利润1.2万元）。B公司可辨认净资产公允价值与账面价值不等项目如下：存货增值3.2万元；固定资产增值17万元，其中房屋增值18万元（按20年折旧），设备减值1万元（按10年折旧）；无形资产增值3.6万元（按5年摊销）。2016年B公司已经将其年初的存货全部对外出售，存货的成本转入“主营业务成本”账户。假设固定资产均采用直线法计提折旧，且2016年按全年计提折旧，折旧费用计入管理费用。B公司当年实现净利润13.50万元，按净利润的10%提取盈余公积，分配现金股利6万元。

要求

编制2016年12月31日调整分录及抵消分录

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

按公允价值对各子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。

1 借：存货 3.2
 固定资产—房屋 18
 无形资产—特许权 3.6
 贷：资本公积 24.80

2 借：资本公积 1
 贷：固定资产—设备 1

3 借：管理费用 1.62
 贷：资本公积 0.9
 无形资产—特许权 0.72

4 借：固定资产—设备 0.1
 贷：管理费用 0.1

5 借：营业成本 3.2
 贷：存货 3.2

B公司按照公允价值为基础调整之后的当期净利润为8.78万元（ $13.50 - 1.62 + 0.1 - 3.2$ ）

2. 母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整

1

借：长期股权投资	7.902 ($8.78 \times 90\%$)
贷：投资收益	7.902 ($8.78 \times 90\%$)

2

借：投资收益	5.40 ($6 \times 90\%$)
贷：长期股权投资	5.40 ($6 \times 90\%$)

一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

2016年1月1日A公司发行66万股（面值1元、公允价值2.2元）换B公司50万股的90%。合并日，B公司可辨认净资产的账面价值为124万元（其中：股本50万元，资本公积29.35万元；盈余公积43.45万元。未分配利润1.2万元）。B公司可辨认净资产公允价值与账面价值不等项目如下：存货增值3.2万元；固定资产增值17万元，其中房屋增值18万元（按20年折旧），设备减值1万元（按10年折旧）；无形资产增值3.6万元（按5年摊销）。2016年B公司已经将其年初的存货全部对外出售，存货的成本转入“主营业务成本”账户。假设固定资产均采用直线法计提折旧，且2016年按全年计提折旧，折旧费用计入管理费用。B公司当年实现净利润13.50万元，按净利润的10%提取盈余公积，分配现金股利6万元。

要求

编制2016年12月31日调整分录及抵消分录

一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

按公允价值对各子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。

1

借：存货	3.2
固定资产—房屋	18
无形资产—特许权	3.6
贷：资本公积	24.80

2

借：资本公积	1
贷：固定资产—设备	1

3

借：管理费用	1.62
贷：资本公积	0.9
无形资产—特许权	0.72

4

借：固定资产—设备	0.1
贷：管理费用	0.1

5

借：营业成本	3.2
贷：存货	3.2

B公司按照公允价值为基础调整之后的当期净利润为8.78万元（ $13.50 - 1.62 + 0.1 - 3.2$ ）

实例讲解非同一控制下合并财务报表中编制调整与抵消分录

例

2016年1月1日A公司发行66万股（面值1元、公允价值2.2元）换B公司50万股的90%。合并日，B公司可辨认净资产的账面价值为124万元（其中：股本50万元，资本公积29.35万元；**盈余公积43.45万元**。未分配利润1.2万元）。B公司可辨认净资产公允价值与账面价值不等项目如下：存货增值3.2万元；固定资产增值17万元，其中房屋增值18万元（按20年折旧），设备减值1万元（按10年折旧）；无形资产增值3.6万元（按5年摊销）。2016年B公司已经将其年初的存货全部对外出售，存货的成本转入“主营业务成本”账户。假设固定资产均采用直线法计提折旧，且2016年按全年计提折旧，折旧费用计入管理费用。B公司当年实现净利润13.50万元，**按净利润的10%提取盈余公积**，分配现金股利6万元。

要求

编制2016年12月31日调整分录及抵消分录

3. 母公司长期股权投资与各子公司所有权益的抵消

A公司2016年编制合并资产负债表时的抵消分录，其中调整后A公司长期股权投资的账面价值为147.702万元 ($66 \times 2.2 + 7,902 - 5.4$)；少数股东权益等于2016年末B公司所有者权益公允价值中少数股份额15.0580元。

借：股本	50
资本公积	53.15 ($29.35 + 24.80 - 1$)
盈余公积	44.80 ($43.45 + 13.5 \times 10\%$)
未分配利润	2.63 ($1.2 + 8.78 - 1.35 - 6$)
商誉	12.18 [$66 \times 2.2 - (124 + 3.2 + 17 + 3.6) \times 90\%$]
贷：长期股权投资	147.702
少数股东权益	15.0580 ($50 + 53.15 + 44.80 + 2.63$) $\times 10\%$

一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



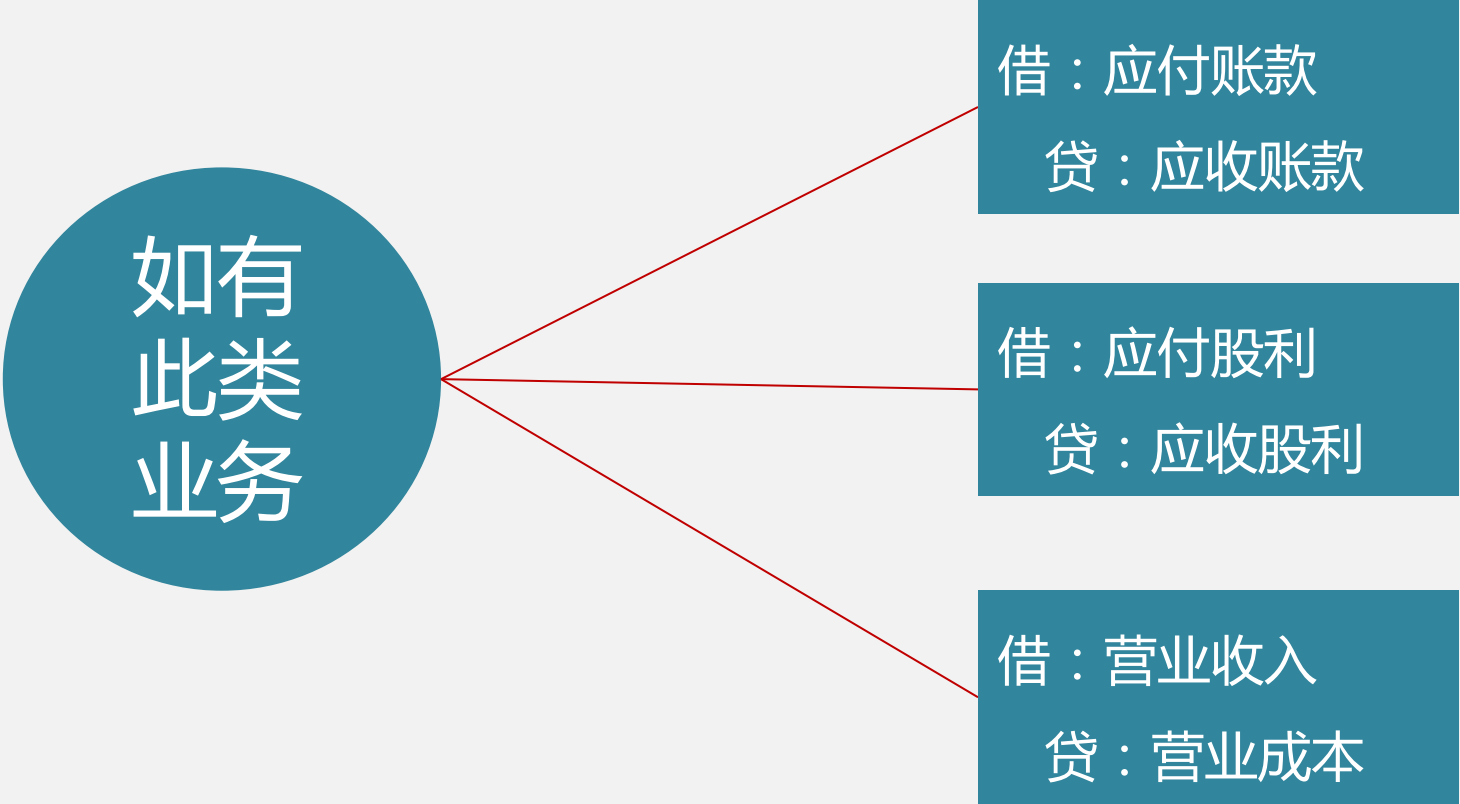
母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

4. 母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消

借：投资收益	7.902 (8.78*90%)
少数股东损益	0.8780 (8.78*10%)
未分配利润—年初	1.2
贷：提取盈余公积	1.35 (13.50*10%)
对所有者（或股东）的分配	6
未分配利润—年末	2.63 (1.2+8.78-1.35-6)

5. 母公司与各子公司债权债务、交易的抵消

如有
此类
业务



```
graph LR; A((如有此类业务)) --- B[借：应付账款  
贷：应收账款]; A --- C[借：应付股利  
贷：应收股利]; A --- D[借：营业收入  
贷：营业成本];
```

借：应付账款
贷：应收账款

借：应付股利
贷：应收股利

借：营业收入
贷：营业成本

一般来说，合并财务报表的调整分录与抵消分录的编制分5步走



按公允价值对子公司的财务报表项目进行调整，并计算出按公允价值计量子公司当年的净利润。



母公司对各子公司长期股权投资按权益法核算进行调整。



母公司长期股权投资与各子公司所有者权益的抵消。



母公司投资收益与各子公司利润分配等项目的抵消。



母公司与各子公司债权债务、交易的抵消。

财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



财 务第一教室