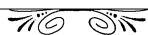


普通高等教育会计专业精品课程系列教材

---



# 高级财务会计

张倩 主 编  
王霞 邓芬 副主编



上海财经大学出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/张倩主编. —上海:上海财经大学出版社, 2020. 10  
(普通高等教育会计专业精品课程系列教材)  
ISBN 978-7-5642-3615-1/F · 3615

I. ①高… II. ①张… III. ①财务会计-高等学校-教材  
IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2020)第 136126 号

☐ 责任编辑 廖沛昕  
☐ 封面设计 张克瑶

## 高级财务会计

张 倩 主 编  
王 霞 邓 芬 副主编

---

上海财经大学出版社出版发行  
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)  
网 址: <http://www.sufep.com>  
电子邮箱: [webmaster@sufep.com](mailto:webmaster@sufep.com)  
全国新华书店经销  
上海天地海设计印刷有限公司印刷装订  
2020 年 10 月第 1 版 2020 年 10 月第 1 次印刷

---

787mm×1092mm 1/16 12 印张 307 千字  
(练习册 7.25 印张 186 千字)  
印数: 0 001—3 000 定价: 58.00 元

(本教材赠送练习册, 请向售书单位索取)

本书是《中级财务会计》的后续教材。通过学习本书,使学生能够掌握企业合并与合并报表编制的基本方法与基本技能,以及其他特殊会计问题,为进行其他财经类课程的学习奠定基础。为此,本书在编写主线、编写特点上涵盖了这些目的。本书全套分为两册,分别为《高级财务会计》和《高级财务会计练习册》。

## 编写主线

按照本书的编写目标,其主线是:依据我国财政部和我国立法机构最新颁布实施的一系列会计规范性文件和法律、条例编写。本书以通俗易懂的文字,阐述了企业合并会计核算的基本概念、企业合并报表编制的基本方法;阐述了上市公司信息披露规则、公允价值会计、租赁会计、企业财务困境会计处理方法以及外币交易会计及其报表编制。通过这门课的学习,使学生能够初步掌握企业合并会计报告的基本框架、会计处理以及其他特殊业务的会计处理与分析。

## 编写特点

为了便于学生在学习各章之前对讲授内容有一个大致了解,本书在各章之首,阐述了每章的学习目标,提纲挈领地让学生了解每章的内容,并在各章之末,对每章的重点部分进行小结,便于学生课后重点复习与领会。

本书以简洁、通俗易懂的方式为会计专业的初学者设计了“知识链接”与“课堂思考”栏目。“知识链接”栏目主要是为了扩展学生的知识面以及提高学生的学习热情;“课堂思考”栏目主要是使学生能够正确理解各章节的知识点,培养学生勤于思考、善于思考的能力,使学生知其然,也知其所以然。

为方便教师与学生教学活动,与本书配套的《高级财务会计练习册》阐述了各章节的教学重点与难点、练习题与案例分析题。

## 本书各章作者

本书由上海财经大学浙江学院会计系张倩任主编,王霞、邓芬任副主编。上海财经大学会计学院王霞负责全书提纲的拟订以及全书定稿前的修改、补充和总纂,上海财经大学浙江学院会计系教师负责完成。本书各章的作者是:第一章~第三章及第九章由张倩执笔,第四章~第六章由胡诗偲执笔,第七章由王嘉瑶执笔,第八章、第十章、第十一章由邓芬执笔,第十二章和第十三章由王霞、徐斌执笔。

## 结语

随着现代企业制度的建立与不断完善,我国会计法规、制度正处于不断地更新与改革之中,在此期间,将有许多会计处理方法需要修订。我们认为,会计是一种国际商业语言,记录着

每一项交易的来龙去脉,但是,现实的经济生活实际上已经超过了这一商业语言本身涵盖的范围,它涉及许多相关的知识“链接”。这些“链接”除会计之外,更多的是法律和经济学方面的,包括金融、货币、证券;甚至是哲学方面的,包括伦理学、心理学等相关内容。由于受篇幅限制和编写水平有限,本书不可能面面俱到,疏漏之处在所难免,恳请会计同仁多多赐教,以修正不足之处。

编者

2020年8月

前言/1

第一篇 企业合并与合并报表

第一章 企业合并会计概述/3

学习目标/3

第一节 企业合并的定义与范围/3

第二节 企业合并的方式与类型/4

第三节 企业合并的会计处理方法/6

第四节 企业合并的会计信息披露/11

本章小结/11

第二章 同一控制下的企业合并/13

学习目标/13

第一节 同一控制下企业合并的会计处理原则/13

第二节 同一控制下非控股合并方式企业合并的核算/14

第三节 同一控制下控股合并的核算/17

本章小结/19

第三章 非同一控制下的企业合并/20

学习目标/20

第一节 非同一控制下企业合并的会计处理原则/20

第二节 非同一控制下非控股合并方式企业合并的核算/22

第三节 非同一控制下控股合并的核算/25

本章小结/26

第四章 合并财务报表概述/27

学习目标/27

第一节 合并财务报表的概念和内容/27

第二节 合并财务报表的编制理论/28

第三节 合并财务报表的合并范围/29

第四节 合并财务报表的编制步骤/31

本章小结/37

## 第五章 购并日合并财务报表的编制/38

学习目标/38

第一节 购并日合并财务报表概述/38

第二节 同一控制下购并日合并财务报表的编制/39

第三节 非同一控制下购并日合并财务报表的编制/43

本章小结/47

## 第六章 购并日后合并财务报表的编制/48

学习目标/48

第一节 同一控制下购并日后合并财务报表的编制/48

第二节 非同一控制下购并日后合并财务报表的编制/53

第三节 合并现金流量表的编制/56

本章小结/57

## 第七章 集团公司内部交易事项的处理/58

学习目标/58

第一节 集团内部交易事项概述/58

第二节 内部存货交易的抵销/59

第三节 内部债权与债务关系的抵销/62

第四节 内部固定资产交易的抵销/64

本章小结/67

## 第八章 信息披露/68

学习目标/68

第一节 上市公司信息披露概述/68

第二节 分部报告的信息披露/75

第三节 中期财务报告的信息披露/83

本章小结/87

# 第二篇 其他特殊业务会计

## 第九章 公允价值会计/91

学习目标/91

第一节 公允价值会计概述/91

第二节 公允价值的含义及其相关假设/93

第三节 估值技术/101

第四节 公允价值计量的运用/104

第五节 公允价值会计示例/105

本章小结/111

**第十章 租赁会计/112**

学习目标/112

第一节 租赁概述/112

第二节 承租人会计处理/120

第三节 出租人会计处理/126

第四节 售后租回交易的会计处理/132

第五节 租赁的列报和披露/136

本章小结/137

**第十一章 企业财务困境/138**

学习目标/138

第一节 财务困境及其补救措施/138

第二节 债务重组/138

第三节 破产清算/146

本章小结/159

**第十二章 外币交易会计/160**

学习目标/160

第一节 外币交易概述/160

第二节 外币交易记账方法与汇兑损益/164

第三节 外币交易业务的会计处理/168

本章小结/174

**第十三章 外币报表折算/175**

学习目标/175

第一节 外币报表折算概述/175

第二节 外币报表折算方法/176

第三节 外币报表折算示例/179

本章小结/183

**参考文献/184**

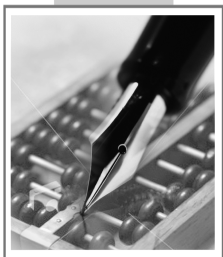




# 第一篇

## 企业合并与合并报表





# 第一章

## 企业合并会计概述



### 学习目标

熟悉企业合并的概念、企业合并的方式与类型,掌握购买法和权益结合法的基本原理,了解企业合并的会计信息披露。

## 第一节 企业合并的定义与范围

企业合并是企业谋求规模快速扩张的重要方式之一。宏观经济环境的改变会促使一个企业采用合并这种方式进行快速发展,以保持与市场环境步调一致。为了进入一个新兴市场领域、提升技术创新能力、实现资源互补、降低生产成本、形成垄断等,均可能成为企业进行合并的原因。因此,企业合并在经济快速发展时期较为常见。

### 一、企业合并的定义

对于企业合并的定义,《国际财务报告准则第3号——企业合并》中的定义为:将单独的主体或业务集合为一个报告主体。而美国财务会计准则委员会颁布的《财务会计准则委员会第141号公告》对企业合并的会计概念定义如下:企业合并是购买方取得对一个或更多企业控制的交易或事项,这些交易有时称为真实兼并或者等同兼并。我国《企业会计准则第20号——企业合并》中规定:企业合并,是指将两个或两个以上单独的企业(主体)合并形成一个报告主体的交易或事项。

上述有关企业合并的会计概念强调单一主体及参与合并企业合并前的独立性。虽然参与合并的企业中可能有一家或数家丧失其法人资格,但是,从会计上看,法人资格的消失并不是企业合并的必要条件。只要以前彼此独立的企业合并成一个会计主体,而它们的经济资源和经营活动处于单一的管理机构控制之下,那么就完成了企业合并。合并的实质是控制,而不是法律主体的解散。所以,是否形成合并,关键要看有关交易或事项发生前后,是否因为控制权的变化而引起了报告主体的变化。

企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权,即要形成会计意义上的“企业合并”,前提是被购买的资产或资产负债组合要形成“业务”。如果一个企业取得了对另一个企业或多个企业的控制权,而被购买方(或被合并方)并不构成业务,则该交易或事项

不形成企业合并。业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合,该组合具有投入、加工处理过程和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入。要构成业务,不需要有关资产、负债的组合一定构成一个企业,或是具有某一具体法律形式。实务中,虽然也有企业只经营单一业务,但是一般情况下企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等也会构成业务。例如,2008年中国电信以1 100亿元人民币的价格只是购买了中国联通的CDMA网络及全部业务,而不是购买了中国联通,但这仍属于企业合并。

综上所述,构成企业合并主要关注两个方面:一是被合并方是否构成业务,二是交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移。

## 二、不包括在企业合并准则范围内的交易或事项

在实务中,有一些交易或事项虽然符合我国《企业会计准则第20号——企业合并》的定义,但是因为交易条件等各方面的限制,不包括在企业合并准则的范围之内。主要有以下两种情况:

### (一)购买子公司的少数股权

购买子公司的少数股权,是指一个企业已经能够对另一个企业实施控制,双方已经是母子公司的关系,但是为了增加持股比例,母公司自子公司的少数股东处购买少数股东持有的对该子公司全部或部分股权。根据企业合并的定义,该交易或事项发生前后,不涉及控制权的转移,报告主体没有发生变化,因此不属于企业合并。

### (二)其他不属于企业合并准则规范的情况

两方或多方形成合营企业的情况,主要是指合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业,按照合营企业章程或合营合同、协议的规定,在合营企业成立以后,由合营各方对其生产经营活动实施共同控制。在这种情况下,因为合营企业的各合营方中,并不存在占主导作用的控制方,因此也不属于企业合并。

## 第二节 企业合并的方式与类型

企业合并的方式多种多样,可按不同的标准加以分类,最常见的分类方法是按照法律形式和合并类型进行分类。

### 一、企业合并的方式

企业合并按照其法律形式进行分类,可以分为吸收合并、新设合并和控股合并。

#### (一)吸收合并

吸收合并也称兼并,是指一家企业通过支付现金或其他资产、发行股票或债券等方式取得另外一家或几家企业的全部净资产。参与合并的企业中,只有一家继续存在,其余企业都丧失其法律地位。丧失法律地位的企业,其经营活动可能继续进行,但是只能作为合并方(或购买方)企业的一部分而存在。吸收合并的过程可用公式表示为:

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = A \text{ 企业}$$

#### (二)新设合并

新设合并是指参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的

企业,由新注册成立的企业持有参与合并各企业的资产、负债,并在新的基础上经营。新设合并的过程可用公式表示为:

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = C \text{ 企业}$$

### (三)控股合并

控股合并是指一家企业通过支付现金或其他资产、发行股票或债券等方式取得另一家企业的全部或部分有表决权的股份,从而达到能够对被投资企业实施控制的程度,而参与合并的两家企业在合并前后仍然保留其法律地位。控股合并的过程可用公式表示为:

$$A \text{ 企业} + B \text{ 企业} = A \text{ 企业} + B \text{ 企业}$$

在控股合并中,因合并方(或购买方)通过企业合并交易或事项取得了对被合并方(或被购买方)的控制权,被合并方(或被购买方)成为其子公司,在企业合并发生后,被合并方(或被购买方)应当纳入合并方(或购买方)合并财务报表的编制范围,因此,从合并财务报表的角度看,报告主体发生了变化。这一过程可用公式表示为:

$$A \text{ 企业的财务报表} + B \text{ 企业的财务报表} = A \text{ 企业、B 企业的合并财务报表}$$

依据法律形式对企业合并分类,是传统上讨论企业合并会计问题时采用的主要分类方法。吸收合并和新设合并的结果是形成单一的法律主体,不存在编制合并财务报表的问题。而控股合并后,合并企业与被合并企业仍然是两个独立的法律主体和会计主体。从经济学角度看,由于控股事实的存在,两者在合并后已经构成了一个经济实体,为了综合、全面地反映这一经济实体的财务状况和经营成果,有必要将母子公司组成的整个企业集团视为单一的会计主体,编制集团的财务报表,反映集团整体的财务状况、经营成果和现金流量情况。编制合并报表也是实质重于形式的会计信息质量要求的体现。

## 二、企业合并的类型

我国企业合并准则中将企业合并按照参与合并的企业在合并前后是否受同一方或相同的多方最终控制进行分类,分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

### (一)同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并,是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制,且该控制并非暂时性的。同一方,是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者,如企业集团的母公司。相同的多方,通常是指根据投资者之间的合同或协议约定,拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策,并从中获取利益的投资者群体。控制并非暂时性,是指参与合并各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制,具体是指在企业合并之前(即合并日之前),参与合并各方受最终控制方的控制时间在一年以上(含一年),企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到一年以上(含一年)。

如图 1-1 所示,B 公司、C 公司均为 A 公司的子公司,D 公司、E 公司均为 B 公司的子公司,则 B 公司、C 公司、D 公司、E 公司均受 A 公司最终控制。假设该控制不是暂时性的,那么 B 公司、C 公司、D 公司、E 公司中任意两个或多个公司的合并就是同一控制下的企业合并。

如图 1-2 所示,F 公司和 G 公司均受 M 公司和 N 公司的共同控制,如果 F 公司和 G 公司合并后仍然受 M 公司和 N 公司的共同控制,并且该控制不是暂时性的,则 F 公司和 G 公司的合并就是同一控制下的企业合并。

企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并,应综合构成企业合并交易的各方面情况,按照实质重于形式的原则进行判断。一般情况下,同一控制下的企业合并是指发生在同一

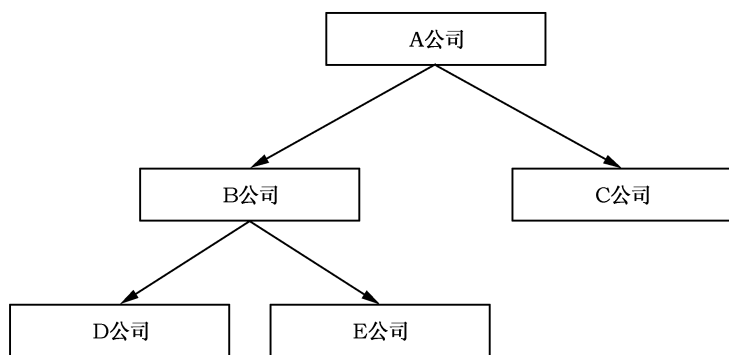


图 1-1 受同一方最终控制

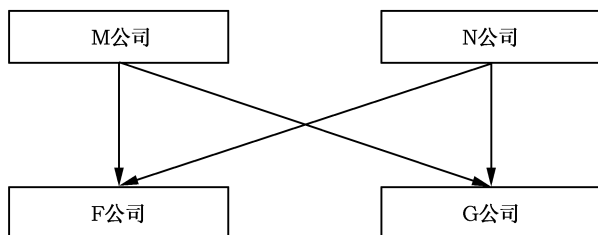


图 1-2 受相同多方最终控制

企业集团内部企业之间的合并。结合我国国情,我国虽然有很多国有企业,但是同受国家控制的企业之间发生的合并,不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

## (二)非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并,是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制,或者虽然受同一方或相同的多方最终控制,但这种控制是暂时性的。



### 知识链接

同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方,参与合并的其他企业为被合并方。非同一控制下的企业合并,在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方,参与合并的其他企业为被购买方。

## 第三节 企业合并的会计处理方法

企业合并的类型划分不同,所遵循的会计处理原则也不同。企业合并的会计处理是会计理论界与实务界最热门且具有争议的话题之一。企业合并会影响到整个公司的命运,同时涉及巨额交易,而每一个企业合并又有其自身的特点。因此,企业合并的会计处理是整个财务会计的重点和难点。

企业合并的会计处理方法受到了社会各界的关注。然而,各利益主体关注的焦点不同。要全面、深入地理解企业合并的会计处理方法,首先要充分认识企业合并所带来的会计问题。

## 一、企业合并带来的会计问题

### (一)会计上如何看待企业合并

企业合并会计以反映企业合并的经济实质为目标。关于企业合并的经济实质,有三种不同的观点:

#### 1. 购买观

购买观认为,企业合并是一家企业购买另一家或几家企业的购买行为。基于购买观采用的企业合并会计方法,称为购买法。

#### 2. 权益结合观

权益结合观认为,企业合并是参与合并的各企业的原有权益的简单结合。基于权益结合观采用的企业合并会计方法,称为权益结合法。

#### 3. 新实体观

新实体观认为,企业合并是所有参与合并的企业重新组成新的实体的行为。基于新实体观采用的企业合并会计方法,称为新实体法,或称新主体法、新起点法。

### (二)可辨认资产与负债的计价

在具体会计处理层次上,企业合并带来的首要会计问题是,参与合并的企业可辨认资产与负债在合并后企业的报表上如何反映。解决这一问题的方法主要有以下三种:

(1)对于主合并方和被合并方的资产与负债的计价采用不同的处理方法,主合并方不改变其计价基础,其资产、负债都按原来的账面价值计价;而被合并方要改变其计价基础,资产、负债按合并日的公允价值计价。这是购买法的主要特点。

(2)参与合并的所有企业都不改变其计价基础,所有资产、负债都按原来的账面价值计价。这是权益结合法的主要特点。

(3)参与合并的所有企业都改变其计价基础,所有资产、负债都按其合并日的公允价值计价,这是新实体法的主要特点。

### (三)企业合并带来的其他会计问题

#### 1. 企业合并中发生的有关费用的处理

为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等,列入当期的管理费用。以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中,其中折价发行的,应增加折价的金额;溢价发行的,应减少溢价的金额。以发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应自溢价手续费中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润;常设的购并部门的日常管理费用不属于合并直接费用,发生时计入当期损益。

#### 2. 被合并方期初至合并日的损益的处理

企业合并有可能不是在期初或期末完成,而是在会计期间中间的某一天完成的,于是就产生了被合并方期初至合并日的损益的处理问题——合并后企业的当期(特别是当年)利润表中是否应该包括被合并方期初至合并日的损益。购买法下不应包括,权益结合法下则应包括。

#### 3. 被合并方的留存收益是否保留

购买法下不予保留,权益结合法下则应当保留。

## 二、购买法

购买法将企业合并视为一家企业购买另一家或几家企业的行为。它要求购买企业对被购买企业的可辨认净资产和负债进行重新估价,按照购买日的公允价值入账或反映在购买日的合并资产负债表上。也就是说,与一般购买交易一样,买方对所取得的资产或承担的负债均以取得成本入账,各项资产、负债的取得成本为其在合并日的公允价值。如果总的购买成本大于所取得的全部可辨认净资产的公允价值,则将其差额确认为商誉;反之,则为负商誉。

### (一)购买法的特点

(1)将企业合并视为一种净资产和控制权的买卖交易。吸收合并是并购方一揽子买进被并购企业的全部资产,并承担其全部负债;控股合并,则是母公司购买了子公司净资产的控制权,子公司置于母公司的控制之下,因而其股权发生了实质性的变化。

(2)有新的计价基础,在购买日对被并购企业的可辨认资产与负债按公允价值计量。购买方取得被购买方的并入的可辨认净资产,应按评估后的公允价值计量。

(3)需要确定和分配合并成本。

(4)可能产生商誉或负商誉。当合并成本大于所取得的被并购企业可辨认净资产的公允价值时,就产生商誉;当合并成本小于所取得的被并购企业可辨认净资产的公允价值时,就产生负商誉。

(5)合并后企业的当期收益不包括被并购企业期初至购并日所实现的收益。

(6)不需要保留被并购企业的留存收益。

(7)不需要对参与合并的其他企业的会计记录加以调整,因为它们的资产和负债已按公允价值计量。

以上讨论主要是相对于权益结合法而言的。

### (二)合并成本的确定

在购买法下,为了如实反映购买交易的财务影响,需要单独确定合并成本,并将合并成本进行适当的分配。主并企业所支付的对价是合并成本的必然组成部分,如果合并方采取支付非现金资产或发行债券、权益性证券的方式支付对价,则应当基于所支付非现金资产或所发行债券、权益性证券的公允价值确定合并成本。

购买法下确定合并成本时,还需要考虑的一个问题是企业合并中发生的直接相关费用是应当计入合并成本还是应当计入当期损益。计入合并成本的好处是,能够全面反映合并成本的内容,因为企业合并中发生的直接相关费用也是并购方所付出的代价。但是,将直接相关费用计入合并成本会影响合并商誉的计量,而直接相关费用显然是与被并购企业的商誉毫无关系的。

### (三)合并商誉的确认与计量

关于合并商誉,涉及两个层面的问题:一是要不要确认商誉;二是如果要确认商誉,应该如何确认和计量。

商誉是企业不可单独辨认的资产,它不能单独在市场上销售或交换,而只能与企业整体一起确认与转让。它表现为一家企业的盈利能力超过了本行业平均水平或正常的投资回报率。商誉的形成通常源于企业卓越的管理队伍、优越的地理位置、良好的社会声誉等。

商誉按其来源,可以分为自创商誉和外购商誉。自创商誉一般不予确认,外购商誉大多予以确认。会计上一般采用间接计量的方法,将合并成本超过所获得的被并购企业可辨认净资



产公允价值份额的差额作为外购商誉的价值。目前对正商誉的确认和计量,国际上较为通行的方法是将正商誉确认为资产,不予分期摊销,只进行定期的减值测试。负商誉一般直接计入当期损益。

#### (四)对购买法的评价

##### 1. 购买法的优点

购买法最大的优点是坚持了资产购置的传统会计处理原则。因为在合并谈判的过程中,合并双方是以有关资产和负债的公允价值而不是账面价值为基础进行讨价还价的,所以,企业合并实质上是独立主体之间讨价还价的一种公平交易行为,而购买法正体现了这种交易的实质。它将企业合并视为收购方获得对另一家公司资产的控制权,并以公允价值对所取得的被并购企业的资产和负债计价,从而坚持了资产购置的传统会计处理原则。

##### 2. 购买法的缺点

(1)公允价值往往难以确定。在购买法下,要对被购买方的资产和负债按公允价值重新计量,而要客观确定这些资产和负债的公允价值,往往存在困难。

(2)购买方与被购买方的计量基础不一致。购买法要求按公允价值对被购买方的资产和负债计价,而购买方原来的资产和负债仍然按历史成本记录,这就必然导致合并后企业的财务报表成为一个新旧价格混杂的产物。

(3)对商誉的确认和计量存在争议。采用购买法会涉及对商誉如何确认和计量的问题,目前对于商誉的确认和计量仍然存在争议。

(4)购买方有时难以确定。购买法假定可以将参与合并的一方确定为购买企业,其他方则为被购买企业。然而,在实际交易中,有时很难确定谁是购买者,谁是被购买者。例如,一个合并实体的公允价值大大超过另一个合并实体的公允价值,则公允价值较大的实体可能是购买企业;又如,企业合并通过以普通权益工具换取现金或其他资产的交易方式实现,则放弃现金或其他资产的实体可能是购买企业。但对于具有股权连续性和规模类似性的企业合并来说,购买方与被购买方的区分有时是很困难的。

### 三、权益结合法

权益结合法,是将企业合并视为参与合并的企业的股东为了继续对合并后实体分享利益和分担风险,而联合控制它们的全部或实际上是全部的净资产和经营活动的行为的一种企业合并的会计处理方法。

#### (一)权益结合法的特点

(1)将合并视为股权联合的行为,而不是资产交易。权益结合法的实质是将企业合并视为原有的股东权益在新的会计主体的联合和继续,而不是企业之间发生的一种取得资产或筹集资本的交易。

(2)没有新的计价基础,参与合并企业的资产、负债均按其原来的账面价值计价。在权益结合法下,参与合并的企业其各自的资产与负债项目均保持原来的账面价值。

(3)不需要单独确定和分配合并成本。

(4)不存在商誉或负商誉问题。

(5)不论合并发生在会计期间内的哪个时点,参与合并的企业自期初至合并日的损益也要包括在合并后企业的利润表中。

(6)需要尽可能保留被合并企业的留存收益。

(7)如参与合并企业的会计方法不一致,则应追溯调整,并重新编制前期财务报表。

## (二)对权益结合法的评价

### 1. 权益结合法的优点

(1)有利于促进企业合并的进行。

由于权益结合法允许合并企业在当年的合并报表中将其净利润予以合并,合并当年合并实体的利润会比较可观,这样可避免合并当年合并实体净资产收益率、每股收益率等指标的大幅度下降,从而能给企业合并带来有利的影响。

(2)符合持续经营假设。

权益结合法是以合并后各个参与合并企业的股权及经营活动的持续为前提,以原有资产、负债的历史数据为基础,合并前后的数据延续连贯,可以更好地反映参与合并企业股权的集合和存续,从而符合持续经营假设,也有利于对企业未来经营状况进行预测分析。

(3)方法简单,便于操作。

对于报告主体而言,运用权益结合法的成本低,它保留了参与合并企业所有资产和负债的账面价值,无须确认、计量和报告参与合并企业原来尚未确认的资产和负债及其公允价值,而且合并双方的账面价值仅简单相加,大大节省了操作成本。权益结合法所追求的是反映合并主体各方的连续性,其会计处理相对简单。

### 2. 权益结合法的缺点

(1)不能准确反映企业合并的经济实质。

企业并购作为产权交易,其本身也是一种资源,它可能使合并方受益于被合并方所具有的获取超额收益的能力,也可能通过合并产生协同效应,从而为参与合并的企业带来一定的价值。权益结合法下合并后企业的财务报表中不反映合并协议最终对资产、负债产生的影响,而仍然只反映基于历史成本计量的原账面价值,这种做法显然不符合真实性这一会计信息质量要求。

(2)不利于社会资源的优化配置。

由于采用权益结合法的企业其现金流量与采用购买法的企业无差异,经济实质无差别,因此,财务报告中显示的盈余差异完全是会计处理的结果,但是在市场经济条件下,资源配置往往偏向于那些报告收益较高的企业,从而可能导致社会资源配置实质上的不合理,这不但会损害其他企业的利益,也会对整个资本市场造成不良影响。

(3)对实施合并企业的财务报表会产生较大影响。

由于在被合并方可辨认净资产的公允价值高于账面价值的情况下,权益结合法有可能避免较高的固定资产折旧和无形资产摊销,并可避免确认商誉,也可避免因资产价值重估所引起的每股收益的稀释,因此,合并后各期收益往往比购买法下的收益高,这就容易给报表使用者造成企业收益增长的错觉。



## 知识链接

各国的会计准则对权益结合法的使用大多做了严格的限制,企业合并业务普遍采用的是购买法。我国企业会计准则也是如此,对非同一控制下企业合并的会计处理要求,实质上相当于购买法;而对同一控制下企业合并的会计处理要求,类似于权益结合法。

## 第四节 企业合并的会计信息披露

### 一、同一控制下企业合并有关信息的披露

《企业会计准则第20号——企业合并》规定,合并方应当在合并当期附注中披露与同一控制下企业合并有关的下列信息:

(1)参与合并企业的基本情况。

(2)属于同一控制下企业合并的判断依据。

(3)合并日的确定依据。

(4)以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的,所支付对价在合并日的账面价值;以发行权益性证券作为合并对价的,合并中发行权益性证券的数量及定价原则,以及参与合并各方交换有表决权股份的比例。

(5)被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值,被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况。

(6)合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况。

(7)被合并方采用的会计政策与合并方不一致所做调整情况的说明。

(8)合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

### 二、非同一控制下企业合并有关信息的披露

《企业会计准则第20号——企业合并》规定,购买方应当在合并当期附注中披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息:

(1)参与合并企业的基本情况。

(2)购买日的确定依据。

(3)合并成本的构成及其账面价值、公允价值以及公允价值的确定方法。

(4)被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值。

(5)合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况。

(6)被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况。

(7)商誉的金额及其确定方法。

(8)因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额。

(9)合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

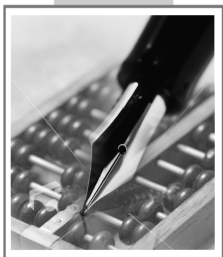
### 本章小结

企业合并的定义与范围:企业合并是指将两个或两个以上单独的企业(主体)合并成一个报告主体的交易或事项。企业合并的实质是控制。

企业合并的方式与类型:企业合并的方式包括吸收合并、新设合并和控股合并。企业合并的类型按企

业合并前后是否受一方或相同的多方最终控制,可以分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

企业合并的会计处理方法:同一控制下的企业合并采用权益结合法进行会计处理,非同一控制下的企业合并采用购买法进行会计处理。合并日或购买日,合并方或购买方应对企业合并业务进行相应的会计处理,确认因企业合并取得的资产、负债。在控股合并下,还涉及合并日或购买日合并财务报表的编制。



## 第二章 同一控制下的企业合并



### 学习目标

理解同一控制下企业合并的处理原则,掌握同一控制下企业合并的会计处理方法。

### 第一节 同一控制下企业合并的会计处理原则

参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》对同一控制下企业合并的确认和计量进行了详细的规范,要求采用的会计处理方法类似于权益结合法。

#### 一、合并方与被合并方的认定

同一控制下的企业合并,在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方,参与合并的其他企业为被合并方。其中,合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

同时满足以下条件的,可认定为实现了控制权的转移:

- (1)企业合并合同或协议已获股东大会通过;
- (2)企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获批准;
- (3)参与合并各方已办理了必要的财产交接手续;
- (4)合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过 50%),并且有能力、有计划支付剩余款项;
- (5)合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益,承担相应的风险。

#### 二、同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并,合并方应遵循以下原则进行相关的处理:

- (1)合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债,合并中不产生新的资产和负债。

同一控制下的企业合并,从最终控制方的角度来看,其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化。因此,合并中不产生新的资产,但被合并方在企业合并前账面上

原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

(2)合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

合并方在同一控制下企业合并中取得的有关资产和负债不应因该项合并而改记其账面价值,从最终控制方的角度,其在企业合并交易或事项发生前控制的资产、负债,在该交易或事项发生后仍在其控制之下。因此,该交易或事项原则上不应引起所涉及资产、负债的计价基础发生变化。

在确定合并中取得各项资产、负债的入账价值时,应予以注意的是,被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的,应基于重要性原则,首先统一会计政策,即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整,并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

(3)合并方在合并中取得的净资产的入账价值与为进行企业合并支付对价的账面价值之间的差额,不作为资产的处置损益,不影响合并当期利润表,有关差额应调整所有者权益相关项目。合并方在企业合并中取得的价值量与所放弃价值量之间存在差额的,应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时,应首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价);资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,应冲减留存收益。

(4)对于同一控制下的控股合并,合并方在编制合并财务报表时,应视同合并后形成的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,参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。在合并财务报表中,应以合并方的资本公积(或经调整后的资本公积中的资本溢价部分)为限,在所有者权益内部进行调整,将被合并方在合并日以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益。

### 三、合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

(1)为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等增量费用,应当列入当期的管理费用。

(2)以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等,应计入负债的初始计量金额中。其中,折价发行的,应增加折价的金额;溢价发行的,应减少溢价的金额。

(3)发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应自溢价收入中扣除;在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

## 第二节 同一控制下非控股合并方式企业合并的核算

同一控制下非控股合并方式企业合并主要是指同一控制下的吸收合并或新设合并。在同一控制下,这两种合并业务的核算方式基本相同。

### 一、同一控制下的吸收合并

同一控制下的吸收合并中,合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确

定,以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

(一)合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债,应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。其中,对于合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策不同的,在将被合并方的相关资产和负债并入合并方的账簿和报表进行核算之前,首先应基于重要性原则,统一合并方与被合并方的会计政策,即应当按照合并方的会计政策对被合并方的有关资产、负债的账面价值进行调整,以调整后的账面价值确认。

(二)合并差额的处理

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后,以发行权益性证券方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额,应计入资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,相应冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额,相应调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,应依次冲减盈余公积和未分配利润。

**【例 2—1】** 2020 年 9 月 30 日,P 公司向 S 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值为 1 元,市价为 10.85 元)对 S 公司进行吸收合并,并于当日取得 S 公司净资产。不考虑相关税费及其他因素。当日,S 公司的资产负债情况如表 2—1 所示。

表 2—1

P 公司与 S 公司个别资产负债表(合并前)

2020 年 9 月 30 日

单位:万元

项 目	P 公 司	S 公 司	合 计
货币资金	2 500	1 570	4 070
应收账款	3 200	2 260	5 460
存货	4 500	3 290	7 790
长期股权投资	1 500	1 000	2 500
固定资产	6 000	4 000	10 000
无形资产	1 000	500	1 500
资产总计	18 700	12 620	31 320
短期借款	3 000	2 500	5 500
应付账款	5 100	3 420	8 520
长期借款	2 300	1 400	3 700
负债合计	10 400	7 320	17 720
实收资本(或股本)	5 400	2 000	7 400
资本公积	300	1 300	1 600
盈余公积	1 600	1 000	2 600
未分配利润	1 000	1 000	2 000
所有者权益(或股东权益)合计	8 300	5 300	13 600

假设 P 公司和 S 公司为同一集团内两家子公司,合并前其共同的母公司为 A 公司,合并前和合并后 P 公司和 S 公司均受 A 公司的最终控制,为同一控制下的企业合并。自 2020 年 9 月 30 日开始,P 公司能够对 S 公司的净资产实施控制,该日即为合并日。P 公司还支付了股票发行费用 50 万元和审计、法律服务等直接合并费用 20 万元。

因合并后 S 公司失去其法人资格,P 公司应确认合并中取得的 S 公司的各项资产和负债,假定 P 公司与 S 公司在合并前采用的会计政策相同。

P 公司对该项合并应进行的会计处理为:

(1)按账面价值记录取得 S 公司资产和负债,以及支付的合并对价,两者的差额调整资本公积。

借:货币资金	15 700 000
应收账款	22 600 000
存货	32 900 000
长期股权投资	10 000 000
固定资产	40 000 000
无形资产	5 000 000
贷:短期借款	25 000 000
应付账款	34 200 000
长期借款	14 000 000
股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	43 000 000

(2)支付的股票发行费用冲减资本公积。

借:资本公积——股本溢价	500 000
贷:银行存款	500 000

(3)支付的直接合并费用计入管理费用。

借:管理费用	200 000
贷:银行存款	200 000



### 课堂思考

假设将上述例题中 P 公司发行的普通股 1 000 万股改为发行 6 000 万股,则 P 公司应如何进行会计处理?如果 P 公司不是以发行股票的方式吸收合并 S 公司,而是 P 公司支付现金 2 000 万元给 B 公司股东作为合并对价,P 公司又应如何进行会计处理?

## 二、同一控制下的新设合并

**【例 2—2】** 承【例 2—1】,假设将有关资料改为:P 公司和 S 公司宣告撤销,共同组建一家新公司 A 公司。A 公司发行每股面值 1 元的普通股 5 000 万股,换取 P 公司和 S 公司股东持有的全部股权。A 公司另外支付了股票发行费用 50 万元和审计、法律服务等直接合并费用 20 万元。其他资料不变。

A 公司在合并日的账务处理如下:



(1)按账面价值记录取得的 P 公司和 S 公司的资产、负债,以及支付的合并对价,两者的差额调整资本公积。

借:货币资金	40 700 000
应收账款	54 600 000
存货	77 900 000
长期股权投资	25 000 000
固定资产	100 000 000
无形资产	15 000 000
贷:短期借款	55 000 000
应付账款	85 200 000
长期借款	37 000 000
股本	50 000 000
资本公积——股本溢价	86 000 000

(2)支付的股票发行费用冲减资本公积。

借:资本公积——股本溢价	500 000
贷:银行存款	500 000

(3)支付的直接合并费用计入管理费用。

借:管理费用	200 000
贷:银行存款	200 000



### 知识链接

在新设合并中,对于股票发行费用,如果不存在可以冲减的资本公积或留存收益,我国企业会计准则对此没有明确的规定与说明。根据重要性原则以及会计实务的一般处理方法,可以将股票发行费用视同新设的公司筹建期间的开办费计入管理费用或者视同递延费用计入长期待摊费用,待新设的公司产生“资本公积——股本溢价”或留存收益时,再予以转销。

## 第三节 同一控制下控股合并的核算

控股合并方式企业合并业务,应通过“长期股权投资”账户进行核算。按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,形成同一控制下企业合并的长期股权投资,合并方应以合并日应享有的被合并方账面所有者权益的份额作为长期股权投资的初始投资成本,借记“长期股权投资”科目;按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润,借记“应收股利”科目;按支付的合并对价的账面价值,贷记有关资产或借记有关负债科目。

以支付现金、非现金资产方式进行的,该初始投资成本与支付的现金、非现金资产的差额,相应调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

以发行权益性证券方式进行的,长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额

之间的差额,相应调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

### 一、以支付现金的方式作为合并对价的核算

**【例 2-3】** P 公司支付现金 2 000 000 元,取得 S 公司 60% 的股权(P 公司和 S 公司受同一方控制),投资时 S 公司所有者权益的账面价值为 3 000 000 元。P 公司与 S 公司的会计年度和采用的会计政策相同,则 P 公司在取得长期股权投资时的会计分录为:

借:长期股权投资	1 800 000
资本公积	200 000
贷:银行存款	2 000 000

### 二、以转让非现金资产方式作为合并对价的核算

**【例 2-4】** 2020 年 6 月 8 日,P 公司以账面原价 700 万元、累计摊销 300 万元、减值准备 30 万元、公允价值 1 000 万元的一项土地使用权作为对价,自同一集团内 A 公司手中取得 S 公司 60% 的股权。P 公司为增值税一般纳税人,土地使用权适用的增值税税率为 9%。合并日 S 公司所有者权益的账面价值为 500 万元。合并当日 P 公司“资本公积——股本溢价”的账户余额为 65 万元,“盈余公积”的账户余额为 50 万元,“利润分配——未分配利润”的账户余额为 80 万元。P 公司与 S 公司的会计年度和采用的会计政策相同,则合并日 P 公司的会计分录为:

借:长期股权投资	3 000 000
资本公积——股本溢价	650 000
盈余公积	500 000
利润分配——未分配利润	450 000
累计摊销	3 000 000
无形资产减值准备	300 000
贷:无形资产	7 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	900 000

### 三、以发行权益性证券的方式作为合并对价的核算

**【例 2-5】** 甲、乙、丙三家公司同属一个集团,丙公司持有乙公司 60% 的股权,甲公司发行 600 万股普通股(每股面值 1 元),作为对价自丙公司手中取得乙公司 60% 的股权,每股的公允价值为 10 元。甲公司为此支付给券商的发行费用为 10 万元。合并日乙公司所有者权益的账面价值为 1 500 万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同,则甲公司应编制会计分录为:

(1) 甲公司发行股票时:

借:长期股权投资	9 000 000
贷:股本	6 000 000
资本公积——股本溢价	3 000 000

(2) 甲公司支付发行费用时:

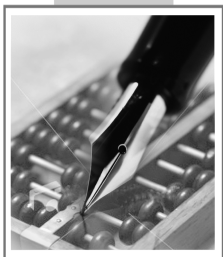
借:资本公积——股本溢价	100 000
贷:银行存款	100 000

## 本章小结

同一控制下企业合并的会计处理原则:根据我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定,对同一控制下企业合并的会计处理要求和方法,类似于权益结合法。

同一控制下非控股合并方式企业合并的核算:非控股合并是指吸收合并和新设合并,在这两种企业合并方式下,同一控制下企业合并业务的核算方式基本相同,不需要通过“长期股权投资”账户,不存在公允价值的计量和合并商誉的问题,账务处理比较简单。

同一控制下控股合并的核算:控股合并的业务处理应通过“长期股权投资”账户进行核算,合并方按合并日享有被合并方净资产账面价值的份额,计入长期股权投资的初始投资成本,其与支付合并对价账面价值的差额,调整资本公积。资本公积不足冲减的,依次冲减合并方的留存收益。



## 第三章

# 非同一控制下的企业合并



### 学习目标

理解非同一控制下企业合并的处理原则,掌握非同一控制下企业合并的会计处理方法。

## 第一节 非同一控制下企业合并的会计处理原则

非同一控制下的企业合并,是参与合并的一方购买另一方或多方的交易,基本处理原则是购买法。

### 一、确定购买方

采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的,除非有明确的证据表明该股份不能形成控制,一般认为取得控股权的一方为购买方。某些情况下,即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份,但存在以下情况时,一般也可认为其获得了对另一方的控制权:

- (1)通过与其他投资者签订协议,实质上拥有被购买企业半数以上表决权;
- (2)按照协议规定,具有主导被购买企业财务和经营决策的权力;
- (3)有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员;
- (4)在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权。

### 二、确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期,即企业合并交易进行过程中,发生控制权转移的日期。同时满足了以下条件时,一般可认为实现了控制权的转移,形成购买日,有关条件包括:

- (1)企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过;
- (2)按照规定,合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得相关部门的批准;
- (3)参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续;
- (4)购买方已支付了购买价款的大部分(一般应超过 50%),并且有能力支付剩余款项;

(5)购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策,并享有相应的收益和风险。

企业合并涉及一次以上交换交易的,企业应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中,购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

### 三、确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值。

非同一控制下企业合并中发生的与企业合并直接相关的费用,包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等,应当计入管理费用。以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中,其中,折价发行的,应增加折价的金额;溢价发行的,应减少溢价的金额。发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应自溢价收入中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

通过多次交换交易分步实现的企业合并,在购买方的个别报表中,应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和,作为该项投资的初始投资成本;在合并报表中,以购买日之前所持被购买方股权于购买日的公允价值与购买日支付对价的公允价值之和作为合并成本。

### 四、企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

(1)购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债,要作为本企业的资产、负债(或合并财务报表中的资产、负债)进行确认,在购买日,应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括:

①合并中取得的被购买方的各项资产(无形资产除外),其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为资产确认。

②合并中取得的被购买方的各项负债(或有负债除外),履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为负债确认。

(2)企业合并中取得的无形资产在其公允价值能够可靠计量的情况下,应单独予以确认。

(3)对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债,在其公允价值能够可靠计量的情况下,应作为合并中取得的负债单独确认。

(4)企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后,应以其公允价值计量。

### 五、企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理

购买方对于企业合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额的差额,应视以下情况分别处理:

(1)企业合并成本大于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,应确认为商誉。

(2)企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分,应计入合并当期损益。



### 知识链接

非同一控制下控股合并中,合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的,该部分差额从本质上是合并方在取得投资过程中通过购买作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉及被合并方不符合确认条件的资产价值。长期股权投资在合并方的个别财务报表中作为单项资产核算情况下,商誉等不单独反映,合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额时,不要求对长期股权投资的成本进行调整。

企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的,两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步,该部分经济利益流入应作为收益处理,计入取得投资当期的营业外收入,同时调整增加长期股权投资的账面价值。

## 第二节 非同一控制下非控股合并方式企业合并的核算

### 一、非同一控制下吸收合并的核算

**【例 3—1】** 2020 年 9 月 30 日,P 公司向 S 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股(每股面值为 1 元,市价为 9 元)对 S 公司进行吸收合并,并于当日取得 S 公司净资产。该合并为非同一控制下的企业合并。不考虑相关税费及其他因素。当日,P 公司和 S 公司的资产负债情况如表 3—1 所示。

表 3—1

P 公司和 S 公司个别资产负债表(合并前)

2020 年 9 月 30 日

单位:万元

项 目	P 公司		S 公司	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
货币资金	2 500	2 500	1 570	1 570
应收账款	3 200	3 500	2 260	2 260
存货	4 500	4 500	3 290	5 000
长期股权投资	1 500	1 500	1 000	1 000
固定资产	6 000	6 500	4 000	5 000
无形资产	1 000	1 000	500	700
资产总计	18 700	19 500	12 620	15 530
短期借款	3 000	3 000	2 500	2 500
应付账款	5 100	5 100	3 420	3 420
长期借款	2 300	2 300	1 400	1 400
负债合计	10 400	10 400	7 320	7 320

续表

项 目	P 公司		S 公司	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
实收资本(或股本)	5 400	5 400	2 000	2 000
资本公积	300	1 100	1 300	4 210
盈余公积	1 600	1 600	1 000	1 000
未分配利润	1 000	1 000	1 000	1 000
所有者权益(或股东权益)合计	8 300	9 100	5 300	8 210

P 公司在购买日的账务处理如下:

(1)按公允价值确定合并成本。

借:长期股权投资	90 000 000
贷:股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	80 000 000

(2)按公允价值记录吸收的 S 公司的资产、负债,确认合并商誉,结转“长期股权投资”科目。

借:货币资金	15 700 000
应收账款	22 600 000
存货	50 000 000
长期股权投资	10 000 000
固定资产	50 000 000
无形资产	7 000 000
商誉	7 900 000
贷:短期借款	25 000 000
应付账款	34 200 000
长期借款	14 000 000
长期股权投资	90 000 000

如果该例中 P 公司发行的普通股的 market 价格为 5 元/股,则 P 公司的会计分录为:

(1)按公允价值确定合并成本。

借:长期股权投资	50 000 000
贷:股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	40 000 000

(2)按公允价值记录吸收的 S 公司的资产、负债,确认合并商誉,结转“长期股权投资”科目。

借:货币资金	15 700 000
应收账款	22 600 000
存货	50 000 000
长期股权投资	10 000 000

固定资产	50 000 000
无形资产	7 000 000
贷:短期借款	25 000 000
应付账款	34 200 000
长期借款	14 000 000
长期股权投资	50 000 000
营业外收入	32 100 000

## 二、非同一控制下新设合并的核算

**【例 3—2】** 承【例 3—1】,假设将有关资料改为:P 公司和 S 公司宣告撤销,共同组建一家新公司——A 公司。A 公司发行每股面值 1 元、市价 6 元的普通股 5 000 万股,换取 P 公司和 S 公司股东持有的全部股权。A 公司另外支付了股票发行费用 50 万元和审计费用、法律服务费用等直接合并费用 20 万元。其他资料不变。

A 公司在合并日的账务处理如下:

(1)借:长期股权投资	300 000 000
贷:股本	50 000 000
资本公积——股本溢价	250 000 000
(2)借:货币资金	40 700 000
应收账款	57 600 000
存货	95 000 000
长期股权投资	25 000 000
固定资产	115 000 000
无形资产	17 000 000
商誉	126 900 000
贷:短期借款	55 000 000
应付账款	85 200 000
长期借款	37 000 000
长期股权投资	300 000 000
(3)支付股票发行费用时:	
借:资本公积——股本溢价	500 000
贷:银行存款	500 000
(4)支付直接合并费用时:	
借:管理费用	200 000
贷:银行存款	200 000



## 第三节 非同一控制下控股合并的核算

### 一、以支付现金方式作为合并对价的核算

**【例 3—3】** P 公司支付现金 2 000 000 元取得 S 公司 60% 的股权,该合并为非同一控制下的控股合并。P 公司与 S 公司的会计年度和采用的会计政策相同,则 P 公司在取得长期股权投资时的会计分录为:

借:长期股权投资	2 000 000
贷:银行存款	2 000 000

### 二、以转让非现金资产方式作为合并对价的核算

**【例 3—4】** 2020 年 6 月 8 日,P 公司以账面原价 700 万元、累计摊销 300 万元、减值准备 30 万元、公允价值 1 000 万元的一项土地使用权作为对价,自 A 公司手中取得 S 公司 60% 的股权。该合并为非同一控制下的企业合并。P 公司为增值税一般纳税人,土地使用权适用的增值税税率为 9%。P 公司与 S 公司的会计年度和采用的会计政策相同,则合并日 P 公司的会计分录为:

借:长期股权投资	10 000 000
累计摊销	3 000 000
无形资产减值准备	300 000
贷:无形资产	7 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	900 000
资产处置损益	5 400 000

### 三、以发行权益性证券方式作为合并对价的核算

**【例 3—5】** 甲、乙、丙三家公司同属一个集团,丙公司持有乙公司 60% 的股权,甲公司发行 600 万股普通股(每股面值 1 元),作为对价自丙公司手中取得乙公司 60% 的股权,每股市价为 10 元。甲公司为此支付给券商的发行费用为 10 万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。

(1)甲公司发行股票时:

借:长期股权投资	60 000 000
贷:股本	6 000 000
资本公积——股本溢价	54 000 000

(2)甲公司支付发行费用时:

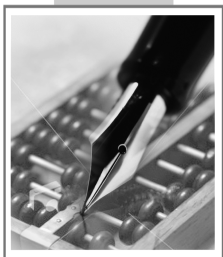
借:资本公积——股本溢价	100 000
贷:银行存款	100 000

## 本章小结

非同一控制下企业合并的会计处理原则。我国企业合并准则对非同一控制下企业合并的会计处理要求，实质上相当于购买法。

非控股合并方式非同一控制下企业合并的核算。非同一控制下吸收合并和新设合并的核算方法基本相同，通过“长期股权投资”账户核算确定合并成本，与取得被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额，即产生的合并商誉。

非同一控制下控股合并的核算。非同一控制下控股合并中购买方的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本，将持久地反映在购买方的“长期股权投资”账户中。购买方以公允价值反映的合并成本大于享有被购买方净资产公允价值份额之间的差额，不直接在购买方的账簿及个别财务报表中确认为商誉，而是购买方作为母公司在合并财务报表中予以反映。



## 第四章

# 合并财务报表概述



### 学习目标

理解合并财务报表的意义,掌握合并财务报表的合并范围和操作标准、合并财务报表的编制程序和编制方法。

## 第一节 合并财务报表的概念和内容

### 一、合并财务报表的概念

合并财务报表,是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。

在吸收合并、新设合并和控股合并三种企业合并方式中,吸收合并完成后,被合并企业全部解散,只有一家企业存续;新设合并完成后,被合并的企业全部解散,所有参与合并的企业重新组成一家新企业。因此,吸收合并和新设合并的结果都是一个统一的法律主体和会计主体,合并后财务报表的编制,与一般企业相同。

但是,控股合并则有所不同。企业实现控股合并后,母、子公司各自仍然是独立的法律主体和会计主体。无论是母公司还是子公司,它们各自的会计问题仍然属于传统的财务会计范畴。但是,站在母、子公司组成的企业集团的角度上来看,会计核算对象的空间范围发生了变化,会计不仅要以每一个独立的企业为单位进行核算,编制个别企业的财务报表,还要以整个企业集团为服务对象,编制反映整个企业集团财务情况的财务报表。因此,合并财务报表只有在企业发生控股合并时才会编制。

编制合并财务报表体现了实质重于形式的会计信息质量要求。虽然从法律形式上看,合并主体并不是一个统一的法律主体,但是从经济实质看,它却是一个统一的经济实体。现行会计实务并不为合并主体进行日常的会计核算,也不为其设置账簿体系,因此,合并主体并不是记账主体。因为要为合并主体编制合并财务报表,因而是将其当作一个报告主体来看待的。

### 二、合并财务报表的内容

合并财务报表是由母公司编制的,它可以为会计报表的使用者提供决策有用的会计信息,

弥补母公司和子公司个别财务报表的不足。因此,合并财务报表包括以下内容:

#### (一)合并资产负债表

合并资产负债表是以母公司和属于合并范围的子公司的个别资产负债表为基础编制的,反映母公司和子公司形成的企业集团在某一特定日期财务状况的财务报表。

#### (二)合并利润表

合并利润表是以母公司和属于合并范围的子公司的个别利润表为基础编制的,反映母公司和子公司形成的企业集团在一定时期经营成果的财务报表。

#### (三)合并现金流量表

合并现金流量表是以母公司和属于合并范围的子公司的个别现金流量表为基础编制的,反映母公司和子公司形成的企业集团在一定时期经营活动、投资活动和筹资活动产生的现金流量和现金等价物的财务报表。

#### (四)合并所有者权益变动表

合并所有者权益变动表是以母公司和属于合并范围的子公司的个别所有者权益变动表为基础编制的,反映母公司和子公司形成的企业集团在一定时期所有者权益变动情况的财务报表。

#### (五)附注

附注是对在合并资产负债表、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项目的文字描述或明细资料,以及对未能在这些报表中列示项目的说明。

## 第二节 合并财务报表的编制理论

编制合并财务报表要以一定的理论为依据。所谓合并理论,是指认识合并财务报表的观点或看问题的角度,即如何看待由母公司与其子公司所组成的企业集团(合并主体)及其内部联系。合并理论主要有母公司理论、实体理论与所有权理论。

### 一、母公司理论

母公司理论是一种站在母公司股东的角度,来看待母公司与其子公司之间的控股合并关系的合并理论。这种理论强调母公司股东的利益,它不将子公司视为独立的法人看待,而是将其视为母公司的附属机构。依据这一理论编制的合并财务报表,不仅要反映母公司股东在母公司本身的利益,还要反映它们在子公司净资产中的利益。当母公司并不拥有子公司 100% 的股权时,要将子公司的少数股东权益视为集团外的利益群体,将这部分股东所持有的权益(少数股东权益)视为整个集团的负债。

### 二、实体理论

实体理论是一种站在由母公司及其子公司组成的统一实体的角度,来看待母子公司间的控股合并关系的合并理论。根据这一理论,编制合并财务报表的目的在于提供由不同法律实体组成的企业集团作为一个统一的合并主体进行经营的信息。因此,母公司及其子公司的资产、负债、收入与费用,也就是合并主体的资产、负债、收入与费用。依据实体理论编制合并财务报表时,如果母公司未能持有子公司 100% 的股权,则要将子公司净资产区分为控股权益与

少数股东权益。尽管少数股东权益只与它们持有股份的子公司有关,但在依据实体理论编制合并财务报表时,少数股东权益与控股权益一样,也属于合并主体的所有者权益的一部分。合并利润表上的合并净利润中,包括子公司少数股东所持有的子公司净利润的份额。

### 三、所有权理论

所有权理论也称业主权理论,是一种着眼于母公司在子公司所持有股权的合并理论。依据这一理论,编制合并财务报表时,对于子公司的资产与负债,只按母公司持有股权的份额记入合并资产负债表;对于子公司的收入、费用与利润,也只按母公司持有股权的份额记入合并利润表。



#### 知识链接

财政部于2014年2月发布了新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》。修订前准则依据的基本理论是母公司理论,修订后准则依据的主要理论更侧重于实体理论,对合并主体中的多数股东和少数股东一视同仁,合并报表反映所有股东的利益,而不应该过分强调母公司股东的利益。

## 第三节 合并财务报表的合并范围

### 一、合并范围的确认原则

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

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。控制的定义包含三项基本要素:一是投资方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。在判断投资方是否能够控制被投资方时,当且仅当投资方具备上述三要素时,才能表明投资方能够控制被投资方。

2014年新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》明确了根据控制原则确认子公司的条件,要求母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。并且规定,虽然某一方没有控制权,但是根据公司章程的规定,对投资对象具有实际的控制权且能取得相应的控制利益的情况下,也应该纳入合并范围。这表明,无论是小规模公司还是经营业务性质特殊的子公司,都应纳入合并范围,从而使得合并报表做到对由母公司和子公司所构成的企业集团经营成果和财务状况信息的真实反映。

### 二、具体操作标准

#### (一)投资方拥有对被投资方的权力

投资方拥有对被投资方的权力是判断控制的第一项基本要素,这要求投资方识别与评估被投资方的设立目的、识别被投资方的相关活动以及对相关活动进行决策的机制、确定投资方及涉入被投资方的其他方拥有的与被投资方相关的权力等,以确定投资方当前是否有能力主

导被投资方的相关活动。具体来讲,包括以下几点:

- (1)识别与评估被投资方的设立目的;
- (2)识别被投资方的相关活动及其决策机制;
- (3)确定投资方拥有的与被投资方相关的权力。

### **(二)因参与被投资方的相关活动而享有可变回报**

判断投资方是否控制被投资方的第二项基本要素是,因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报,可能是正数,也可能是负数,或者有正有负。

投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时,应当根据合同安排的实质,而不是法律形式。例如,投资方持有固定利率的交易性债券投资时,虽然利率是固定的,但该利率取决于债券违约风险及债券发行方的信用风险,因此,固定利率也可能属于可变回报。

### **(三)有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额**

判断控制的第三项基本要素是,有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。只有当投资方不仅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来影响其回报的金额时,投资方才控制被投资方。

### **(四)对被投资方可分割部分的控制**

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下,如果有确凿证据表明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一部分视为被投资方可分割部分,进而判断是否控制该部分:

(1)该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源,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,也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

因此,实质上该部分的所有资产、负债及相关权益均与被投资方的其他部分相隔离,即该部分的资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方其他部分使用,该部分的负债也不能用该部分以外的被投资方资产偿还。

### **(五)控制的持续评估**

控制的评估是持续的,当环境或情况发生变化时,投资方需要评估控制的三项基本要素中的一项或多项是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的三项基本要素中的一项或多项发生了变化,投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

### **(六)投资性主体**

当母公司同时满足下列条件时,该母公司属于投资性主体:

- (1)该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的,从一个或多个投资者处获取资金;
- (2)该公司的唯一经营目的,是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报;
- (3)该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体)纳入合并范围。如果母公司是投资性主体,则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,应按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

一个投资性主体的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。



#### 知识链接

新修订后的《企业会计准则第33号——合并财务报表》对控制的说明更稳健、更严谨、更全面,也更灵活,充分借鉴了国际会计准则的相关规定,更强调实际意义上的控制,而不是仅仅法律形式上的控制。这对会计人员的专业素质提出了更高的要求,需要会计人员结合具体情况进行判断,进一步限制了企业利用准则漏洞操纵合并范围从而操纵企业利润的空间。

## 第四节 合并财务报表的编制步骤

### 一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表作为财务报表,必须符合财务报表编制的一般原则和基本要求。这些基本要求包括真实可靠、内容完整。与个别财务报表相比,合并财务报表又具有下列特点:

- (1)反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体;
- (2)编制者是母公司,但所对应的会计主体是由母公司及其控制的所有子公司构成的企业集团;
- (3)合并财务报表是站在合并财务报表主体的立场上,以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础,根据其他有关资料,抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易,考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的,旨在反映合并财务报表主体作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。

因此,合并财务报表的编制除了遵循财务报表编制的一般原则和要求外,还应当遵循以下原则和要求:

#### (一)以个别财务报表为基础编制

合并财务报表并不是直接根据母公司和子公司的账簿编制的,而是利用母公司和子公司编制的反映各自财务状况和经营成果的财务报表提供的数据,通过合并财务报表的特有方法进行编制。以纳入合并范围的个别财务报表为基础,可以说是客观性原则在合并财务报表编制时的具体体现。

#### (二)一体性原则

合并财务报表反映的是企业集团的财务状况和经营成果,反映的是由多个法人企业组成的一个会计主体的财务状况,在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待,视为一个会计主体,母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体角度进行考虑。因此,在编制合并财务报表时,对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务,应当视同同一会计主体内部业务处理,视同同一会计主体之下的不同核算单位的内部业务。

### （三）重要性原则

与个别财务报表相比,合并财务报表涉及多个法人主体,涉及的经营活动的范围很广,母公司与子公司的经营活动往往跨越不同行业界限,有时母公司与子公司经营活动甚至相差很大。这样,合并财务报表要综合反映这样的会计主体的财务情况,必然要涉及重要性的判断问题。特别是在拥有众多子公司的情况下,更是如此。

在编制合并财务报表时,特别强调重要性原则的运用。例如,对一些项目在企业集团中的某一企业具有重要性,但对于整个企业集团则不一定具有重要性,在这种情况下,根据重要性的要求对财务报表项目进行取舍,则具有重要的意义。此外,母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务,对整个企业集团财务状况和经营成果影响不大时,为简化合并手续,也应根据重要性原则进行取舍,可以不编制抵销分录而直接编制合并报表。

## 二、合并财务报表编制的前期准备事项

合并财务报表的编制涉及多个子公司,有的合并财务报表的合并范围甚至包括数百个子公司。为了使编制的合并财务报表准确、全面反映企业集团的真实情况,必须做好一系列的前期准备事项。这些前期准备事项主要有:

- (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。

## 三、合并财务报表的编制程序

### （一）设置合并工作底稿

合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中,对母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表各项目的数据进行汇总、调整和抵销处理,最终计算出合并财务报表各项目的合并数。

### （二）将个别财务报表的数据过入合并工作底稿

将母公司和纳入合并范围的子公司的个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表及个别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,计算出个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表及个别所有者权益变动表各项目合计数额。

### （三）编制调整分录和抵销分录

进行调整抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容,其目的在于将因会计政策及计量基础的差异对个别报表的影响进行调整,以及将个别财务报表各项目的加总数据中重复的因素等予以抵销或调整等。

### （四）计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和纳入合并范围的子公司个别财务报表项目加总金额的基础上,分别结算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。

### （五）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、成本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。



#### 四、合并财务报表的格式

合并财务报表的格式通常是在个别财务报表基础上,增加下列项目:

##### (一)合并资产负债表

(1)在所有者权益项目下增加“归属于母公司所有者权益(或股东权益)合计”,用于反映企业集团的所有者权益中归属于母公司所有者权益的部分,包括实收资本(或股本)、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、一般风险准备、未分配利润、其他等项目的金额。

(2)在所有者权益项目下,增加“少数股东权益”项目,用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。

具体格式参见表 4-1。

表 4-1

合并资产负债表

编制单位:××公司

2020 年 12 月 31 日

单位:万元

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益(或股东权益)	期末 余额	年初 余额
流动资产:			流动负债:		
货币资金			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
应收款项融资			预收款项		
预付款项			合同负债		
其他应收款			应付职工薪酬		
存货			应交税费		
合同资产			其他应付款		
持有待售资产			持有待售负债		
一年内到期的非流动资产			一年内到期的非流动负债		
其他流动资产			其他流动负债		
流动资产合计			流动负债合计		
非流动资产:			非流动负债:		
债权投资			长期借款		
其他债权投资			应付债券		
长期应收款			其中:优先股		
长期股权投资			永续债		
其他权益工具投资			租赁负债		

续表

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益(或股东权益)	期末 余额	年初 余额
其他非流动金融资产			长期应付款		
投资性房地产			预计负债		
固定资产			递延收益		
在建工程			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计		
使用权资产			负债合计		
无形资产			所有者权益(或股东权益):		
开发支出			实收资本(或股本)		
商誉			其他权益工具		
长期待摊费用			其中:优先股		
递延所得税资产			永续债		
其他非流动资产			资本公积		
非流动资产合计			减:库存股		
			其他综合收益		
			专项储备		
			盈余公积		
			未分配利润		
			归属于母公司所有者权益 (或股东权益)合计		
			少数股东权益		
			所有者权益(或股东权益)合计		
资产总计			负债和所有者权益 (或股东权益)总计		

## (二)合并利润表

(1)在“净利润”项目下增加“归属于母公司股东的净利润”和“少数股东损益”两个项目,分别反映净利润中由母公司所有者享有的份额和非全资子公司当期实现的净利润中归属于少数股东的份额。

同一控制下企业合并增加子公司的,当期合并利润表中还应在“净利润”项目下增加“其中:被合并方在合并前实现的净利润”项目,用于反映同一控制下企业合并中取得的被合并方在合并日前实现的净利润。

(2)在“综合收益总额”项目下增加“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,分别反映综合收益总额中由母公司所有者享有的份额和非全资子公司当期综合收益总额中归属于少数股东的份额。

具体格式参见表 4-2。

表 4-2

合并利润表

编制单位: ××公司

2020 年度

单位: 万元

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减: 营业成本		
税金及附加		
销售费用		
管理费用		
研发费用		
财务费用		
其中: 利息费用		
利息收入		
加: 其他收益		
投资收益(损失以“—”号填列)		
其中: 对联营企业和合营企业投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益(损失以“—”号填列)		
净敞口套期收益(损失以“—”号填列)		
公允价值变动收益(损失以“—”号填列)		
信用减值损失(损失以“—”号填列)		
资产减值损失(损失以“—”号填列)		
资产处置收益(损失以“—”号填列)		
二、营业利润(亏损以“—”号填列)		
加: 营业外收入		
减: 营业外支出		
三、利润总额(亏损总额以“—”号填列)		
减: 所得税费用		
四、净利润(净亏损以“—”号填列)		
少数股东损益		
归属于母公司股东的净利润		
五、其他综合收益的税后净额		
(一) 归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净额		
1. 不能重分类进损益的其他综合收益		
2. 将重分类进损益的其他综合收益		



续表

项 目	本年金额												上年金额	
	归属于母公司所有者权益											少数 股东 权益	所有 者权 益合 计	略
	实收资本 (或股本)	其他权益工具			资本 公积	减： 库存 股	其他 综合 收益	专项 储备	盈余 公积	未分 配利 润	小计			
		优先股	永续债	其他										
(三)利润分配														
1. 提取盈余公积														
2. 对所有者(或股东) 的分配														
3. 其他														
(四)所有者权益内部 结转														
四、本年年末余额														

本章小结

合并财务报表,是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。

合并财务报表具体包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表以及附注。

合并范围是指纳入合并财务报表的子公司的范围。合并范围的确定在一定程度上能有效地防止母公司通过选择合并对象来操纵利润,导致会计信息失真的行为,从而能提高企业合并财务报表的相关性和有用性。

合并财务报表编制的步骤主要有设置合并工作底稿,将母公司和子公司个别会计报表的数据过入合并工作底稿,编制调整分录和抵销分录,计算合并财务报表各项目的合并金额,填列合并财务报表。