

高级财务会计

曾庆生

- 上海财经大学会计学院
- Kingshengz@163.com

《高级财务会计》 内容与特征

- ◆特殊的会计问题
- ◆特殊的会计报告
- ◆特殊的会计领域

目录

- 第一章 企业合并
- 第二章 购买日的合并财务报表
- 第三章 购买日后的合并财务报表
- 第四章 企业集团内部的存货业务
- 第五章 企业集团内部的长期资产业务
- 第六章 企业集团内部的债券业务

第一章 企业合并

本章内容

- ◆ 企业合并的含义、动因与方式
- ◆ 企业合并的会计方法
- ◆ 企业合并中的其他问题

1 企业合并的含义、动因与方式

◆ 1.1 含义：

- 企业合并：指将两家以上企业的经济资源和经营活动置于一个管理机构或者集团控制之下，形成一个经济实体的企业组合方式。
 - ◆ 本质：控制权变更
 - ◆ 根据会计准则，可分为：同一控制下的合并、非同一控制下的合并
- 企业合并的支付方式：现金、债券、股票
 - ◆ 换股合并：清华同方合并鲁颖电子（1998）、**TCL**集团换股合并**TCL**通讯、第一百货合并华联股份、海通证券借壳都市股份

◆ 1.2 企业为什么要进行合并（中国）

- 进入一个受到管制的行业，或者取得无形资产：药品生产、钢铁（复星实业购买南钢股份）
- 税务筹划：合并境外（香港）公司、购买具有良好前景的亏损企业
- 协同效应：优势互补（银行业、保险业、证券业的混业经营），强强联合（欧莱雅购买羽西），营销网络的合并
- 取得上市资格
- 其他原因：节约新建企业的成本、降低风险、较早利用生产能力等

◆ 1.3 企业合并的方式

■ 根据所处行业划分

- ◆ 水平合并（横向合并）：**horizontal integration**
- ◆ 垂直合并（纵向合并）：**vertical integration**
- ◆ 混合合并（混业合并）：**conglomeration**

■ 根据法律形式（法人资格是否消失）：

- ◆ 吸收合并（**merge**）： $甲 + 乙 = 甲$
- ◆ 新设合并(**consolidation**)： $甲 + 乙 = 丙$
- ◆ 控股合并(**acquisition of majority interest**)： $甲 + 乙 = 甲 + 乙$

2 企业合并的会计方法

2.1 企业合并会计方法的产生背景

- **1950年**，美国会计程序委员会《**第40号**会计研究公报》提出**权益结合法(pooling of interest method)**和**购买法(purchase method)**。
- 关于权益结合法的争论
 - ◆ 美国已于**2001年**取消了权益结合法的应用；
 - ◆ IAS紧随其后修订《企业合并》准则（**2004**）
- 美国修订后准则的企业合并会计方法称为“**acquisition method**（并购法）”，实际上是“**purchase method**（购买法）”的升级版。

- 购买法和权益结合法的比较
 - ◆ 购买法和权益结合法的经济影响
 - 对合并当年的影响
 - 对合并后年度的影响
 - ◆ 购买法和权益结合法的理论依据
 - 赞成购买法，反对权益结合法的主要理由
 - 主张权益结合法，反对购买法的理由

■ 我国的现状

- ◆ 1995《合并会计报表暂行规定》、1997年《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》，从未提到过“权益结合法”与购买法，但是从现有的会计规范来看，实质上是购买法。
- ◆ 自1998年清华同方换股合并鲁颖电子，后来又有十多家公司采取换股合并方式合并企业，无一例外采用“权益结合法”。
 - 最初，权益结合法在我国换股合并中的应用，是制度之外的创新行为，是监管者的一种默许。
- ◆ 2007年新准则规定：同一控制下的企业合并采用的是权益结合法；非同一控制下的企业合并采用的是购买法。

2.2 购买法

◆ 购买法的特点

- 合并成本，指购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。
 - ◆ 通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。
- 主并企业要按公允价值记录所收到的资产和承担的债务，取得被并企业的成本要按与其它经济业务相同的方法加以确定，即将合并成本按合并日各自的公允价值，分配到所取得的可辨认资产和所承担和债务。
- 合并成本超过所取得的被并企业净资产公允价值的差额，记为商誉。在控股合并中，合并分录中并不出现商誉。

- 合并时的相关费用分几种情况处理：
 - ◆ 若以发行股票为代价,股票登记和发行成本直接冲销股票的公允价值,即减少资本公积;
 - ◆ 若以发行债券为对价,相关发行费用应调整债券溢价;
 - ◆ 与合并相关的法律费、咨询费和佣金等中介费用以及其他相关的管理费用,应于发生时计入当期损益(计入“管理费用”)。
- 主并企业的损益既包括当年自身实现的损益,还包括合并日后被并企业所实现的损益。
- 被并企业的留存利润也不能转入主并企业。

◆ 合并日期的确定

- 理论上，以被并企业对净资产和经营活动的控制权转移到主并企业的日期为合并日期；
 - 实务中，综合考虑一些因素：
 - ◆ 获得股东大会通过，并获得政府相关部门批准
 - ◆ 双方办理了必要的财产交接手续
 - ◆ 主并方已经支付了对价，或承诺偿付债务
 - ◆ 主并方已经控制了被并企业的财务和经营决策，并从其经营中获得利益或承担风险
- 以上四个条件要从实质重于形式的角度出发来判断，不能机械地去套用。

◆ 被并企业净资产的确认和评估

- 财产清查：盘盈、盘亏的会计处理；待摊费用和待摊税金的会计处理；
- 要对确认的资产、负债项目进行评估。
 - ◆ 聘请独立的专业资产评估机构或会计师事务所评估被并企业净资产的公允价值,评估价值应得到双方的同意和确认。如果被并企业是国有企业,资产评估结果需报经国有资产管理部门审批确认。
 - ◆ 在实际工作中,资产评估可根据实际情况,采用账面价值调整法、重置成本法、现行市价法和收益现值法。评估增值或减值调整“**资本公积**”账户。最后,被并企业结束旧账,即结清所有账户余额。

◆ 商誉和负商誉

- 商誉(**Goodwill**): 指合并成本超过被并企业净资产公允价值
公允价值的差额。
 - ◆ 商誉的计算
 - 合并商誉 = 合并成本 - 被并企业可辨认净资产公允价值所占份额
 - ◆ 商誉的摊销方法（历史上采用过）
 - 方法一：将其单独确认为一项资产,并在其预计的有效年限内加以摊销,或者列为费用,或者冲销留存利润
 - 方法二：在合并时立即注销,直接冲减留存利润。
 - 方法三：将商誉作为一项永久性资产,不予摊销,除非有证据表明其价值发生了持续下跌。（现行方法：中国、美国、国际会计准则）

■ 负商誉

- ◆ 合并时所取得的净资产公允价值会超过合并成本
- ◆ 负商誉“悖论”：理论上讲，负商誉是不可能存在的，因为一旦出现负商誉，不如将企业分拆出售。
- ◆ 负商誉出现的原因：
 - 表外负债：实际工作中，因为企业合并能带来许多账面上不能反映的成本，例如大量富余人员的安排会带来大量的成本。
 - 交易费用的存在

◆ 负商誉的会计处理

- 一种做法是,将净资产公允价值超过合并成本的差额分摊到除长期有价证券之外的非流动资产,如果这些非流动资产已降低到零值,则未分摊的差额记作“递延贷项”(deferred credit)。
- 第二种做法是,将净资产公允价值超过合并成本的差额直接记入“资本公积”账户,即承认它是一种未实现的公积,也可以在将来相关的资产折旧或变现时逐渐或一次转入留存利润(未分配利润),即已实现的公积。
- 第三种方法是将负商誉在发生时确认收益。(即中国、美国、国际会计准则的现行做法。)

◆ 例题：甲企业购入了乙企业60%的股权，从而对乙企业的生产经营决策有控制权。当时乙企业的净资产账面价值为100万元，评估价为110万元。（1）若甲企业购入60%股权的成本为75万元；（2）若若甲企业购入60%股权的成本为60万元。（甲、乙不属于同一公司控制）

■ 要求：为甲企业编制两种支付对价下的合并分录

◆ 教材例题：

2.3 权益结合法

- ◆ 权益结合法（pooling of interests method）：也称权益联营法或者权益合并法，当一家企业完全以其普通股去交换另一家企业几乎全部的普通股时适用，因为这一行为的实质是简单合并，而不是购买）。
 - 该方法已被FASB&IASB禁止采用，但被我国“植入”同一控制下的企业合并的会计处理。

◆ 权益结合法的特点

- 既然没有新的计价基础，参与合并的企业，其净资产均按账面价值计价。
- 既然企业合并不是购买行为，没有购买价格，也就不存在合并成本超过净资产公允价值的差额，即商誉，所以在账上不予反映。
- 不论合并发生在会计年度的哪一时点，参与合并企业的整个年度的损益要全部包括在合并后的企业。
- 同样，参与合并企业的整个年度留存利润（包括未弥补亏损）均应转入合并后的企业。
- 企业合并时发生的全部相关费用，不论其是直接的或间接的，均确认为当期费用。（与我国现行的同一控制下企业合并的合并费用处理不完全相同）
- 若参与合并企业的会计方法不一致，应予以追溯调整，以保持合并后企业会计方法的一致性。同时，在比较报表中应重编前期财务报表（即假定一开始就合并了）。

◆ 美国权益结合合法使用条件

- 3类12个条件
- 参阅：陈信元、董华（即陈冬华），企业合并的会计方法选择：一项案例研究，《会计研究》2000年第2期。

◆ 权益结合法的应用

- 几个注意问题
 - ◆ 对参与合并的其它企业的资产和负债加以确认，并作出调整
 - ◆ 在企业合并谈判时，也应考虑净资产账面价值和公允价值的差异，从而也需要进行资产评估
 - ◆ 主并企业要与参与合并的各企业所有者就股票的交换比例进行协商，对有关资产、负债项目的公允价值及可能存在的商誉达成一致意见
- 会计处理
 - ◆ 合并后股本总额=主并方股本数+合并过程中发行股份数

- ◆ 若换出股份面值大于被并企业股本数，则差额部分首先用被并公司资本公积冲抵，不足部分用主并企业的资本公积冲抵，再有不足部分先用被并企业留存收益冲抵，然后用主并企业留存收益冲抵。（即抵消顺序：先资本公积，后留存收益；先被并公司，后主并公司）
- ◆ 例题：

假定甲公司合并乙公司符合权益结合法的应用条件，在合并之前甲、乙公司股东权益的有关账户余额如下：

	甲公司	乙公司	合 计
股本，面值1元	2 000 000	1 200 000	3 200 000
资本公积	<u>300 000</u>	<u>1 500 000</u>	<u>1 800 000</u>
投入资本合计	2 300 000	2 700 000	5 000 000
盈余公积	1 004 000	300 000	1 304 000
未分配利润	<u>750 000</u>	<u>46 000</u>	<u>796 000</u>
股东权益	<u>4 054 000</u>	<u>3 046 000</u>	<u>7 100 000</u>

情形1（吸收合并）：换出股份的面值等于换入股份的面值。假定甲公司发出1,200,000股面值1元的股票（每股市价2元），换取乙公司全部股票，即换股比例为1:1。则合并分录为：

借：被并企业净资产	3 046 000	
贷：股本	1 200 000	
资本公积	1 500 000	（轧差数）
盈余公积	300 000	（被并企业数）
利润分配——未分配利润	46 000	（被并企业数）

情形2 吸收合并：若甲公司发行了2,000,000股每股面值1元的股票（每股市价2元），换取乙公司全部股份（不考虑合并费用）。则合并分录为：

借：被并企业净资产	3 046 000	
贷：股本	2 000 000	
资本公积	700 000	（轧差数）
盈余公积	300 000	（被并企业数）
利润分配——未分配利润	46 000	（被并企业数）

情形3（吸收合并）：换出股份的面值大于换入股份的面值（但不高于被并企业投入资本）。假定甲公司发出2,700,000股面值1元的股票, 换取乙公司的全部股票。

借：被并企业净资产	3 046 000
贷：股本	1 200 000
盈余公积	300 000（被并企业数）
利润分配——未分配利润	46 000（被并企业数）

注：被并企业资本公积刚好被全部抵消，即不进入主并企业。

情形4（吸收合并）：换出股份的面值大于被并企业投入资本。假定甲公司发出3,300,000股面值1元的股票, 换取乙公司的全部股票。

借：被并企业净资产	3, 046, 000
资本公积	300, 000（主并企业数，全部抵销）
贷：股 本	3, 300, 000
利润分配——未分配利润	46, 000

情形5（吸收合并）：换出股份的面值远大于被并企业投入资本。假定甲公司发出4,000,000股面值1元的股票，换取乙公司的全部股票。

借：被并企业净资产	3,046,000
资本公积	300,000
盈余公积	654,000
贷：股 本	4,000,000

若为控股合并，上述所有分录只需将“被并企业净资产”改为“**长期股权投资**”。

(吸收合并) 各种合并条件下股东权益的比较

单位：元

情形	吸收合并 (甲公司)				
	1	2	3	4	5
股本	3,200,000	4,000,000	4,700,000	5,300,000	6,000,000
资本公积	<u>1,800,000</u>	<u>1,000,000</u>	<u>300,000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
投入资本合计	5,000,000	5,000,000	5,000,000	5,300,000	6,000,000
盈余公积	1,304,000	1,304,000	1,304,000	1,004,000	350,000
未分配利润	<u>796,000</u>	<u>796,000</u>	<u>796,000</u>	<u>796,000</u>	<u>750,000</u>
留存收益	2,100,000	2,100,000	2,100,000	1,800,000	1,100,000
股东权益	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>

情形1（新设合并）：换出股份的面值等于换入股份的面值。假定甲、乙公司合并后设立丙公司。丙公司发行3,200,000股面值1元的股票,2,000,000股换取甲公司的股票,1,200,000股换取乙公司的股票。

借：被并企业净资产	7,100,000
贷：股本	3,200,000
资本公积	1,800,000
盈余公积	1,304,000
利润分配-未分配利润	796,000

情形2（新设合并）：换出股份的面值大于换入股份的面值（但不高于被并企业投入资本）。假定甲、乙公司合并后设立丙公司。丙公司发行4,700,000股面值1元的股票,2,300,000股换取甲公司的股票,2,400,000股换取乙公司的股票。

借：被并企业净资产	7,100,000
贷：股本	4,700,000
资本公积	300,000
盈余公积	1,304,000
利润分配-未分配利润	796,000

情形3（新设合并）：换出股份的面值大于被并企业投入资本。假定甲、乙公司合并后设立丙公司。丙公司发行5,300,000股面值1元的股票,2,600,000股换取甲公司的股票,2,700,000股换取乙公司的股票。

借：被并企业净资产	7,100,000
贷：股本	5,300,000
盈余公积	1,004,000
利润分配-未分配利润	796,000

（甲乙公司投资资本之和为500万，现股本530万，所以原甲乙公司资本公积全部抵销，不足部分（30万）抵销盈余公积）

情形4（新设合并）：换出股份的面值大于被并企业投入资本。假定甲、乙公司合并后设立丙公司。丙公司发行6,000,000股面值1元的股票,3,200,000股换取甲公司的股票,2,800,000股换取乙公司的股票。

借：被并企业净资产	7,100,000
贷：股本	6,000,000
盈余公积	304,000
利润分配-未分配利润	796,000

情形	新设合并（丙公司）			
	1	2	3	4
股本	3,200,000	4,700,000	5,300,000	6,000,000
资本公积	<u>1,800,000</u>	<u>300,000</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
投入资本合计	5,000,000	5,000,000	5,300,000	6,000,000
盈余公积	1,304,000	1,304,000	1,004,000	350,000
未分配利润	<u>796,000</u>	<u>796,000</u>	<u>796,000</u>	<u>750,000</u>
留存收益	2,100,000	2,100,000	1,800,000	1,100,000
股东权益	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>	<u>7,100,000</u>

3 企业合并中的其他问题

◆ 3.1 主并企业的认定

- 以控制权为判断依据
- 若合并协议过于复杂，难以确定主并企业，通常可以按以下标志加以判断：
 - ◆ （1）参与合并的一家企业的公允价值显著大于另一家企业的公允价值，那么公允价值较大的企业很可能就是主并企业；
 - ◆ （2）如果企业合并是通过以有投票表决权的股份换取现金或其他资产的方式完成，那么放弃现金或其他资产的企业很可能就是主并企业；
 - ◆ （3）如果企业合并后参与合并的某一方管理层能够主导合并后企业管理团队的选举，那么能够主导的一方很可能就是主并企业。

◆ 3.2 商誉的减值测试

- 《企业会计准则第8号——资产减值》第23条规定，企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试。
 - ◆ 若减值测试时商誉的公允价值小于其账面价值，则企业应当将两者的差额确认为减值损失。所确认的损失金额不得超过商誉的账面价值。
 - ◆ 企业也不得转回以前确认的减值损失。

◆ 商誉减值的会计分录

吸收合并时：

借：资产减值损失 ***

贷：商誉 ***

控股合并时：

借：资产减值损失 ***

贷：长期股权投资 ***

◆ 3.3 同一控制下的企业合并

- 国有企业之间的“同一控制”如何判断？

- 会计处理：

- ◆ 《企业会计准则第20号——企业合并》规定：

- 同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。
- 合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

- ◆ “《企业会计准则第**20**号——企业合并》解释”规定：
 - **（1）**同一控制下的**控股合并**，在进行上述处理后，在合并日的合并财务报表中，对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应根据不同情况进行适当的调整，自资本公积转入留存收益；
 - **（2）**同一控制下的**吸收合并和新设合并**，在进行上述处理后，对于被合并方在合并前实现的留存收益中属于合并方的部分，应视情况进行调整，自资本公积转入留存收益。

- ◆ 与美国原权益结合法几乎一致（不同之处在于**控股合并下主并方单体报表不要求保留被并企业的留存利润，编合并报表时，再保留被并企业的留存利润**），但放弃其适用条件——换股合并。

- ◆ **例9：**

◆ 3.4 企业合并¹在财务报表中的披露

- 对同一控制下的企业合并，主并企业应当披露如下信息：
 - ◆ 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、被并企业的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被并企业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、合并协议所约定的主并企业承担被并企业或有负债的情况；
 - ◆ 7、被并企业采用的会计政策与主并企业不一致所作调整情况的说明；
 - ◆ 8、合并后已处置或准备处置并入资产、负债的账面价值、处置价格等。

■ 对非同一控制下的企业合并，主并企业应当披露如下信息：

- ◆ 1、参与合并企业的基本情况；
- ◆ 2、合并日的确定依据；
- ◆ 3、合并成本的构成，被并企业净资产的账面价值和公允价值，以及公允价值的确定依据；
- ◆ 4、被并企业的各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值和公允价值；
- ◆ 5、合并协议所约定的主并企业承担被并企业或有负债的情况；
- ◆ 6、被并企业自合并日起至报告期期末的收入、净利润、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并企业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并入资产、负债的账面价值、处置价格等。



本章结束!

第二章 购并日的合并财务报表

内容

- ◆ 合并财务报表的性质与范围
- ◆ 购买全部股份时的合并财务报表
- ◆ 购买部分股份时的合并财务报表
- ◆ 下推会计
- ◆ 同一控制下合并日的合并财务报表

1 合并财务报表的性质与范围

□ 定义

- 合并财务报表，亦称合并会计报表（**Consolidated financial statements**）：指将两个或两个以上具有法人资格的企业因控股和被控股关系所形成的企业集团作为一个会计个体，用以综合反映该个体整体财务状况、经营成果和现金流量情况的财务报表。

□ 性质

- 企业集团（经济实体）的会计报表——非法人
 - ◆ 合并会计报表**本质上**将母公司及其控制的独立法律实体的所有资产、负债和业务视为由一个拥有一个或多个分支机构或分部的单一实体所拥有、承担和经营。
 - 控制的经济资源（资产、负债）
 - 控制的经济资源所实现的经营规模（收入、费用）
- 主要服务对象：母公司的股东与债权人
 - ◆ 是否应该考虑少数股东的需要？
- 合并报表无利润分配职能
 - ◆ 利润分配的依据：个别报表（法人实体）

中国中信集团公司是经国务院批准设立的综合性企业集团,本公司及子公司主要从事金融、房地产及基础设施、工程承包、资源能源业、制造和其他行业。纳入2012年合并财务报表范围的主要子公司主要有:中信股份、中信网络、中信机电制造、中信资产管理、中信重型机械等。

(亿元)	总资产	净资产	销售收入	利润总额
合并报表	35,656.9	3,805.7	3,497.6	611.2
母公司报表	2,155.5	2,243.6	5.4	3.0

资料来源: 中信集团2012年集团年报



	ROE	销售利润率	资产周转率	权益乘数
合并报表	16.1%	17.5%	9.8%	936.9%
母公司报表	0.1%	55.5%	0.2%	96.1%

资料来源: 中信集团2012年集团年报

2019年万华化学（600309）主要财务指标

(单位：亿元)

	总资产	归母净资产 /净资产	营业收入	利润总额	归母净利润 /净利润
合并财务报表	968.7	423.6	680.5	122.6	101.3
母公司报表	644.6	190.3	209.2	43.1	39.8

2019年万华化学（600309）主要财务指标

	销售利润率	资产周转率	权益乘数	ROE (%)
合并财务报表	18.0%	0.70	2.28	26.61
母公司报表	20.6%	0.32	3.39	19.5%

合并范围

- 《企业会计准则第**33**号：合并财务报表》规定：
 - ◆ 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

➤ 何为控制？

◆ **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**。

◆ **“相关活动”**

- 相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活
动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断
，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、
资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活
动等。

◆ 可变回报

可变回报，是指不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，既可能是正回报，也可能是负回报。**可变回报的常见形式主要包括：**

- （1）股利、被投资方经济利益的其他分配、投资方对被投资方的投资价值变动。
- （2）因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益、因参与被投资方而获得的未来流动性。
- （3）其他利益持有方无法得到的回报。
- ✓ 投资方在评价其享有被投资方的回报是否可变以及可变程度时，需基于合同安排的实质，而不是法律形式。例如，某些固定债务工具，投资方通常取得的固定回报，但出于被投资方存在着不能履约的风险，实质上也可以归入可变回报的范围。

◆ 权力的含义

- 投资方能够主导被投资方的相关活动时，称投资方对被投资方拥有权力。
- 判断投资方对被投资方是否拥有权力时，应当注意以下几点：
 - ◆ （1）权力只表明投资有主导被投资方相关活动的**现时能力**，并不要求投资方实际行使其权力。
 - ◆ （2）权力是一种**实质性权利**，而不是保护性权利。
 - ◆ （3）权力是**为自己行使的**，而不是代其他方行使的。
 - ◆ （4）权力通常表现为**表决权**，但有时也可能表现为其他合同安排。

◆ 实质性权利与保护性权利

- **实质性权利**，是指持有人在对相关活动进行决策时，有实际能力行使的可执行权力，即在主导被投资方相关活动的决策时，该项权利是可行使的，通常是当前可执行的权力，在特定情况下，也可以是未来可执行的权力，如某些远期合同等。
 - ◆ 判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素：
 - （1）权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；
 - （2）当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权；
 - （3）权利持有人能否从行权中获利等。

- **保护性权利**，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。
 - ◆ 保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。
 - 例如，贷款方在借款方发生违约行为时扣押其资产的权利即为保护性权利。
 - ◆ 权利的持有人应当是主要责任人，即为自己行使权力，而不是代其他方行使权力。代理人的权力是主要责任人直接持有，并不对被投资方拥有控制。

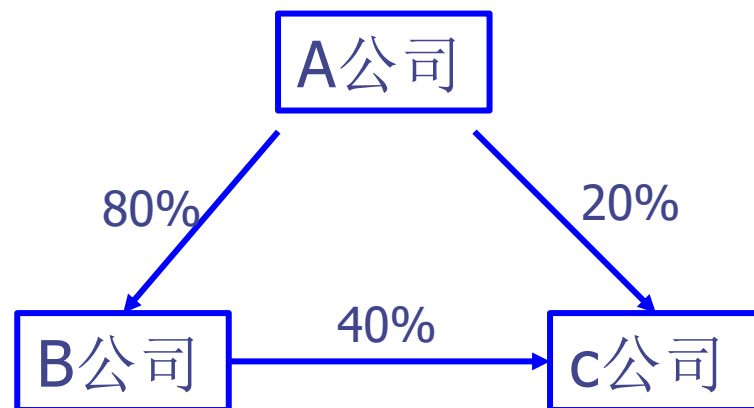
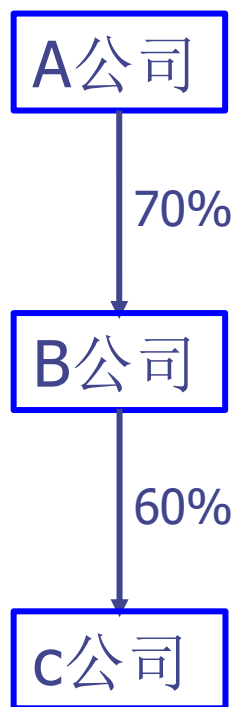
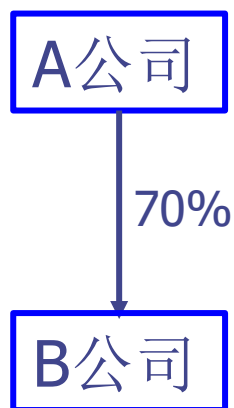
- ✓ **代理人**仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。
- ✓ 在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。
 - ①存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。
 - ②除①以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。

◆ 拥有权利的一般表现形式

- 投资方对被投资方拥有的权力可能源自各种不同的权利，如表决权、委派、托管等，其中最一般的表现方式是表决权。
- **表决权**是对被投资方包括经营计划、投资方案、年度财务预算和决算方案、利润分配方案、内部管理机构的设计、聘任或解聘公司经理及确定其薪酬、公司的基本管理制度等事项进行表决而持有的权利。表决比例通常与其出资比例或持股比例一致，但公司章程另有规定的除外。

➤ 投资方对被投资方拥有控制能力通常存在如下的情形：

(1) 投资方直接或间接（包括直接+间接）持有被投资方半数以上的表决权的。



(2) 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权。

(3) 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，判断投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，视为投资方对被投资方拥有权力：

- ① 投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。
- ② 投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。
- ③ 其他合同安排产生的权利。
- ④ 被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

(4) 权力来自表决权（即持有股份）以外的合同安排

- 在有些情况下，投资方对被投资方的权力不是源自表决权，被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定，例如证券化产品、信托等结构化主体。
- 所谓结构化主体（structured entities）或称特殊目的主体（special purpose entities, SPEs）和可变利益主体（variable interest entity, VIE），是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决策因素而设计的主体。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与日常行政活动工作有关。

✓ 某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

- 投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员
- 投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易
- 投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权
- 投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系
- 投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

- 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，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（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。
- ✓ 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；
 - ✓ 除与该部分相关的各方外，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。

- 母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围。
- 纳入合并范围的特殊情况
 - ◆ 单独主体、结构化主体
- 合并范围豁免
 - ◆ 如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，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。

✓当母公司**同时满足**下列条件时，该母公司属于投资性主体：

- ✓（一）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；
- ✓（二）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；
- ✓（三）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。

✓母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

- ✓（一）拥有一个以上投资；
- ✓（二）拥有一个以上投资者；
- ✓（三）投资者不是该主体的关联方；
- ✓（四）其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

- ✓ **投资性主体的母公司本身不是投资性主体**，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。
- ✓ **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再予以合并，并参照《**合并财务报表准则**》**第50条**的规定，按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。
 - **（第50条）** “企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。”
- ✓ **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，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

□ 合并报表与汇总报表、联合报表

- 合并报表(**consolidated F/S**): 有投资与被投资关系;
- 汇总报表: 行政隶属关系 (中国特色);
- 联合报表 (**combined F/S**): 总部与分部。

□ 会计期间与会计政策的一致性要求

- 惯例: 根据母公司会计期间调整子公司, 但是相差不超过**3**个月时可以接受, 同时需要披露由此产生的影响。
- 我国准则: 母子公司会计期间应一致
 - ◆ 子公司的会计期间与母公司不一致的, 应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整; 或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

□ 合并会计报表的局限性

- 不能满足母、子公司债权人的要求；
- 不能满足子公司股东的信息要求；
- 不能作为预测和评价母、子公司将来利润分配的依据。

□ 几个讨论问题

- 对于非同类经营业务的子公司, 是否纳入合并财务报表？
- 母公司编制合并财务报表后, 母、子公司是否还要编制个别财务报表？
- 是否所有母公司都应编制合并报表？
 - 比如二级子公司有三级子公司时是否编制合并报表

2 购买全部股份时的合并财务报表

◆ 准备工作

- 应当统一其与子公司的财务报表决算日和会计期间
- 若母公司和子公司的记账本位币不同，应统一母公司和子公司的记账本位币，对境外子公司以外币表示的财务报表，应按照一定的汇率折算为以母公司的记账本位币表示的财务报表。
- 若母、子公司所采用的会计政策不同，也应基本统一。

◆ 抵销步骤

- 抵销长期股权投资与股东权益项目
- 分摊合并价差
- 抵销集团内部债权债务项目

母公司资产负债表	
流动资产(A1)	负债(L)
长期股权投资—对子公司	
其他长期资产(A2)	所有者权益(E)

流动资产(a1)	负债(l)
其他长期资产(a2)	所有者权益(e)

合并

合并资产负债表	
流动资产(A1+a1)	负债(L+l)
其他长期资产(A2+a2)	所有者权益(E)

最简单的合并情形

➤ 存在合并价差的情况:

P: 母公司; **S**: 子公司

(1) 其他资产_P+长期股权投资—子公司_P=负债_P+所有者权益_P

(2) 其他资产_S+长期股权投资_S=负债_S+所有者权益_S ➡ 所有者权益_S=
其他资产_S+长期股权投资_S-负债_S

(3) 长期股权投资—子公司_P=所有者权益_S+合并价差 =其他资产_S+长期
股权投资_S-负债_S+合并价差

代入母公司会计等式得到:

(4) 其他资产_P+其他资产_S+长期股权投资_S-负债_S+合并价差=负债_P+所
有者权益_P, 整理得到:

(5) 其他资产_{P+S}+长期股权投资_S+合并价差 =负债_{P+S}+所有者权益_P

抵销分录:

(1) 借: 股本

资本公积

盈余公积

未分配利润

(子公司报表项目)

合并价差

贷: 长期股权投资 — 对子公司 (母公司报表项目)

(2) 借: 有关资产/负债项目

商誉

贷: 合并价差

(有关资产/负债项目)

◆ (1)+(2)合并:

借: 股本 (子公司)

资本公积 (子公司)

盈余公积 (子公司)

未分配利润 (子公司)

有关资产/负债项目

商誉

贷: 长期股权投资 ——对子公司 (母公司)

有关资产/负债项目

所有者权益BV

可辨认净
资产FV

例1：假设2010年12月31日甲公司向乙公司的股东支付银行存款605 000元，购入了乙公司100%的发行在外股份，此外甲公司还发生了与合并有关的费用如下（非同一控制下的合并）：

企业合并的手续费和法律费用	60 000
其它间接费用	<u>42 000</u>
合 计	<u>102 000</u>

2010年12月31日，乙公司可辨认净资产468 000，除以下三项资产外均与其账面价值相同：

	<u>账面价值</u>	<u>公允价值</u>
存 货	132 000	162 000
固定资产（净）	360 000	438 000
无形资产	<u>24 000</u>	<u>30 000</u>
合 计	<u>516 000</u>	<u>630 000</u>

甲公司按购买法记录购入乙公司全部股份的分录如下：

(1) 记录购入乙公司全部股份，

借：长期股权投资	605 000
贷：银行存款	605 000

(2) 记录与合并相关的费用，

借：管理费用	102 000
贷：银行存款	102 000

商誉计算表

单位：元

合并成本	605 000
减：乙公司可辨认净资产账面价值	<u>468 000</u>
未分摊的成本超过账面价值的数额	137 000
投资成本超过账面价值数额的分摊：	
公允价值－账面价值＝差异	
存 货 162 000 132 000 30 000	
固定资产 438 000 360 000 78 000	
无形资产 <u>30 000</u> <u>24 000</u> <u>6 000</u>	
合 计 630 000 516 000 114 000	
减：可辨认净资产已分摊的差额	<u>114 000</u>
商誉(成本超过可辨认净资产公允价值的差额)	<u>23 000</u>

甲公司在其工作底稿中的抵消分录如下：

(1) 借：股本,乙公司	240 000	}	借：股本	240 000
资本公积,乙公司	70 000		资本公积	70 000
盈余公积,乙公司	142 000		盈余公积	142 000
未分配利润,乙公司	16 000		未分配利润	16 000
合并价差	137 000		存货	30 000
贷：长期股权投资,甲公司	605 00		固定资产	78 000
(2) 借：存 货,乙公司	30 000		无形资产	6 000
固定资产,乙公司	78 000		商誉	23 000
无形资产,乙公司	6 000		贷：长期股权投资	605 000
商 誉,乙公司	23 000			
贷：合并价差	137 000			

✓分录（1）和（2）可以合并写

✓并表过程见教材

注意：

- ✓ 调整和抵消分录不是母公司或子公司账上的正式分录；它仅仅是为了便于编制合并资产负债表所作的一部分草稿。
- ✓ 通过抵销、调整分录把子公司报表上的资产、负债计价从原账面价值调整为合并日的公允价值，并在合并报表中确认商誉。
- ✓ 公司间的应收应付项目应当全部在工作底稿上加以抵消，因为合并财务报表要反映整个企业集团对外界的债权债务状况
- ✓ 合并投入资本数等于母公司的投入资本数，子公司的投入资本在合并工作底稿中总是需要抵消，因为它已被子公司的一部分净资产所取代
- ✓ 在按购买法处理的企业合并中，合并留存利润只包括母公司的留存利润，这反映了购买法视企业合并为购买净资产的特点。

3 购买部分股份时的合并财务报表

➤ 少数股东权益

- ✓ 又称非控制性权益（**noncontrolling interest**），指子公司被控股股东（即母公司）以外的其他股东（**outsider owners**）持有的权益，即其在子公司净资产中所占份额。
- ✓ 母公司持有的权益称为控制性权益（**controlling interest**）

➤ 少数股东利润/损益（**Net income attributable to noncontrolling interest**）

■ 对少数股权性质的争论

- ◆ 母公司理论(**parent company theory**)
- ◆ 经济实体理论(**economic entity theory**)
- ◆ 现行制度规定（新准则：“少数股东权益”在合并资产负债表中所有者权益项目下列示；“少数股东损益”在合并利润表中净利润项目下列示）

	母公司理论	实体理论	现行制度规定
合并报表性质	母公司报表的延伸	整个集团（包括少数股东）的报表	以实体理论为主的混合处理方法
少数股东利润	是一项费用	合并利润的一部分	“净利润项目下以‘少数股东损益’项目列示”
少数股东权益	是一项负债	股东权益的一部分	“所有者权益项目下以‘少数股东权益’项目列示”
少数股东权益的计价	帐面价值（属于母公司的部分按公允价值计价）	按子公司净资产公允价值计价	按子公司可辨认净资产公允价值计量
内部交易的未实现损益或推定损益	只抵销或确认属于母公司的部分	全部抵销或确认	全部抵销或确认
母公司购买少数股东股份，或者出售股份给少数股东	投资行为	融资行为	融资行为

负债及所有者权益	附注	合并	
		年末数	年初数
流动负债			
短期借款	19	582,233,433.00	404,160,300.00
应付票据	20	37,280,000.00	-
应付账款	21	364,140,199.36	425,706,195.59
预收账款	22	52,175,178.37	108,923,909.91
应付工资	23	63,115,721.48	98,521,031.00
应付福利费		22,003,309.65	11,039,002.91
应交税金	24	159,064,164.52	116,135,338.97
其他应付款	25	1,023,888.65	34,007.43
其他应付款	26	61,739,955.95	76,718,194.20
预提费用	27	14,548,390.36	8,129,001.10
一年内到期的长期借款	28	172,747,900.00	98,859,950.00
流动负债合计		1,530,072,141.34	1,348,226,931.11
长期负债			
长期借款	29	801,669,800.00	1,340,843,100.00
专项应付款	30	19,520,000.00	103,220,824.30
长期负债合计		821,189,800.00	1,444,063,924.30
负债合计		2,351,261,941.34	2,792,290,855.41
少数股东权益		342,337,783.56	76,967,924.85
股东权益			
股本	31	1,188,096,000.00	848,640,000.00
资本公积	32	31,366,981.89	31,068,348.74
盈余公积	33	576,705,891.12	397,235,332.06
未分配利润	34	681,228,072.43	501,491,847.07
其中：资产负债表日后 决议分配的现金股利		118,809,600.00	127,296,000.00
外币报表折算差额		29,524.19	-
股东权益合计		2,477,426,469.63	1,778,435,527.87
负债及股东权益总计		5,171,026,194.53	4,647,694,308.13

利润及利润分配表

2006年12月31日止年度

项目	附注	合并	
		本年累计数	上年累计数
主营业务收入	35、49(5)	4,907,571,866.48	3,309,540,687.97
减：主营业务成本	36、49(5)	3,139,049,523.05	2,071,239,585.19
主营业务税金及附加	37	35,246,912.00	24,391,547.97
主营业务利润		1,733,275,431.43	1,213,909,554.81
加：其他业务利润	38	(119,786.31)	3,787,876.57
减：营业费用		126,715,371.18	71,325,807.41
管理费用		316,788,486.08	235,623,560.65
财务费用	39	10,769,128.28	5,693,510.93
营业利润		1,278,882,659.58	905,054,552.39
加：投资收益	40、49(6)	14,318,717.74	3,228,353.47
补贴收入	41	16,189,292.54	-
营业外收入	42	936,164.63	135,935.88
减：营业外支出	43	1,065,266.92	43,179,169.98
利润总额		1,309,261,567.57	865,239,671.76
减：所得税	44	395,504,745.88	247,242,583.87
少数股东损益		87,798,037.27	366,863.93
净利润		825,958,784.42	617,630,223.96
加：年初未分配利润		501,491,847.07	366,412,157.58
可供分配的利润		1,327,450,631.49	984,042,381.54
减：提取法定盈余公积金	34	119,647,039.37	62,460,213.79
提取法定公益金	34	-	62,460,213.79
可供股东分配的利润		1,207,803,592.12	859,121,953.96
减：提取任意盈余公积金	34	59,823,519.69	31,230,106.89
应付普通股股利	34	127,296,000.00	130,560,000.00
转作股本的普通股股利	34	339,456,000.00	195,840,000.00
未分配利润		681,228,072.43	501,491,847.07

附注为财务报表的组成部分。

新准则下万华化学的资产负债表

负债合计		32,431,078,399.48	32,981,182,686.14
所有者权益			
股本	七 34	2,162,334,720.00	2,162,334,720.00
其他权益工具			
其中：优先股			
永续债			
资本公积	七 35	48,410,490.40	48,344,557.95
减：库存股			
	51 / 141		
2016 年年度报告			
其他综合收益	七 36	7,607,533.24	4,015,139.50
专项储备	七 37		
盈余公积	七 38	1,579,310,659.11	1,579,310,659.11
一般风险准备			
未分配利润	七 39	11,023,922,668.07	7,776,967,780.17
归属于母公司所有者权益合计		14,821,586,070.82	11,570,972,856.73
少数股东权益		3,512,350,984.86	3,252,261,539.05
所有者权益合计		18,333,937,055.68	14,823,234,395.78
负债和所有者权益总计		50,765,015,455.16	47,804,417,081.92

合并利润表
2016年1—12月

单位:元 币种:人民币

新准则下万华化学的利润表

项目	附注	本期发生额	上期发生额
一、营业总收入		30,099,861,530.44	19,492,382,889.53
其中:营业收入	七 40	30,099,861,530.44	19,492,382,889.53
利息收入			
已赚保费			
手续费及佣金收入			
二、营业总成本		24,502,087,346.65	16,677,290,643.95
其中:营业成本	七 40	20,744,809,250.07	13,619,965,426.60
利息支出			
手续费及佣金支出			
退保金			
赔付支出净额			
提取保险合同准备金净额			
保单红利支出			
分保费用			
税金及附加	七 41	203,761,067.86	95,650,234.63
销售费用	七 42	1,165,983,654.89	847,269,688.95
管理费用	七 43	1,423,283,407.77	1,281,515,644.43
财务费用	七 44	889,951,201.73	841,242,986.61
资产减值损失	七 45	74,298,764.33	-8,353,337.27
加:公允价值变动收益(损失以“-”号填列)	七 46		-3,466,833.57
投资收益(损失以“-”号填列)	七 47	52,752,991.72	3,387,514.80
其中:对联营企业和合营企业的投资收益		22,768,159.90	-2,612,485.20
汇兑收益(损失以“-”号填列)			
三、营业利润(亏损以“-”号填列)		5,650,527,175.51	2,815,012,926.81
加:营业外收入	七 48	89,748,999.64	302,312,759.66
其中:非流动资产处置利得		343,218.45	199,004.38
减:营业外支出	七 49	87,196,774.33	162,876,927.56
其中:非流动资产处置损失		85,368,752.99	160,219,100.15
四、利润总额(亏损总额以“-”号填列)		5,653,079,400.82	2,954,448,758.91
减:所得税费用	七 50	1,105,009,965.22	674,887,970.40
五、净利润(净亏损以“-”号填列)		4,548,069,435.60	2,279,560,788.51
归属于母公司所有者的净利润		3,679,421,831.90	1,609,743,609.59
少数股东损益		868,647,603.70	669,817,178.92
六、其他综合收益的税后净额	七 36	3,592,393.74	16,541,396.93

□ 三种方法下少数股东权益、商誉的比较

■ 方法一：母公司理论的体现（旧制度做法）

- ◆ 属于母公司部分的可辨认净资产按公允价值计价；其余净资产和少数股东权益按账面价值。

■ 方法二（新会计准则做法）

- ◆ 依照企业合并的购买法原理, 即使是非全资子公司, 其全部可辨认净资产(包括少数股权部分) 应按单一的基础即公允价值计价; 依照资产计价的实际成本原则, 只有母公司购入部分的子公司商誉才应确认; 少数股东权益按可辨认净资产公允价值的总额计算。

■ 方法三：经济实体理论的体现（美国做法）

- ◆ 将部分拥有子公司的全部净资产按100%的公允价值并入合并资产负债表, 商誉则通过母公司投资成本超过所取得的子公司净资产份额公允价值的差异推断而得。
 - ▶ 这种做法下, 商誉可能高估, 也违背了只有外购商誉才能入账的原则。

✓ 国际会计准则允许选择采用方法二或方法三。

◆ 例：假说甲公司用银行存款**800**万元，购入乙公司**80%**股权，购入时乙公司可辨认净资产账面价值为**800**万元，公允价值为**900**万元。则三种方法下的少数股东权益和商誉分别为：

	少数股东权益	商誉	可辨认净资产总额
方法一	160 (=800*20%)	80	880
方法二	180 (=900*20%)	80	900
方法三	200 (=800÷80%*20%)	100 (=80+20)	900

非全资子公司时合并日的抵销分录：

(1) 借：股本（子公司）

 资本公积（子公司）

 盈余公积（子公司）

 未分配利润（子公司）

 合并价差

贷：长期股权投资——对子公司（母公司）

 少数股东权益

(2) 借：有关资产/负债科目

 商誉

贷：合并价差

 （有关资产/负债科目）

 少数股东权益

以上分录（1）（2）可合二为一：

借：股本（子公司）

资本公积（子公司）

盈余公积（子公司）

未分配利润（子公司）

有关资产/负债科目

商誉

贷：长期股权投资——对子公司（母公司）

有关资产/负债科目


少数股东权益

可辨认净资产（FV-BV）
*少数股东持股比例

少数股东所占份额压缩为

P: 母公司; **S**: 子公司

(1) 其他资产_P+长期股权投资—子公司_P=负债_P+所有者权益_P

(2) 其他资产_S+长期股权投资_S=负债_S+所有者权益_S  所有者权益_S=其他资产_S+长期股权投资_S-负债_S

(3) 长期股权投资—子公司_P+少数股东权益=所有者权益_S+可辨认净资产 (FV-BV) +商誉

即, 长期股权投资—子公司_P=其他资产_S+长期股权投资_S-负债_S+可辨认净资产 (FV-BV) +商誉-少数股东权益

代入母公司会计等式得到:

(4) 其他资产_P+其他资产_S+长期股权投资_S-负债_S+可辨认净资产 (FV-BV) +商誉-少数股东权益

=负债_P+所有者权益_P, 整理得到:

(5) 其他资产_{P+S}+长期股权投资_S+可辨认净资产 (FV-BV) +商誉=负债_{P+S}+所有者权益_P+少数股东权益

✓ 举例：【练习五】

□ 负商誉的处理

- 采用权益法时，投资时需确认负商誉
- 采用成本法时，合并时母公司单体报表不确认负商誉，而是在合并报表时，在合并工作底稿上通过调整与抵销分录确认负商誉。

□ 合并当年的调整分录：

借：长期股权投资

贷：营业外收入——负商誉

□ 合并后年度的调整分录：

借：长期股权投资

贷：期初未分配利润

4 下推会计

◆ 下推会计(push-down accounting):

- 在合并财务报表中分摊到被并购子公司净资产的价值,应当“下推”到子公司所编制的个别财务报表,使得子公司在编制个别财务报表时按现行公允价值对该子公司的净资产进行计价。

◆ 美国AICPA对“下推会计”的定义

- “一个会计主体在其个别财务报表中,根据购买该主体有投票表决权股份的交易,重新确立会计和报告基础。这一交易导致该主体发行在外有投票表决权股份的所有权发生重大变更。”

◆ 美国证券交易委员会(SEC)的意见及理由

- 鼓励采用下推会计,当子公司几乎全部被母公司所拥有且没有大量发行在外的债券或优先股时,向SEC报送的财务报表应采用下推会计。

◆ 被并子公司的会计处理

- 按照主并方的合并成本和合并日被并企业的可辨认净资产的公允价值，调整有关资产、负债的账面价值并确认商誉，同时确认资本公积。
 - ◆ 调整金额与少数股东权益采用母公司理论、实体理论、变通的实体理论有关
- 留存利润转入资本公积

◆ 例5:

➤ 中国企业合并中**准下推会计**情形：

- ① **财会字[1998]16号文**《关于股份有限公司有关会计问题解答》规定，“公司购买其他企业的全部股权时，被购买企业保留法人资格的，被购买企业应当按照评估确认的价值调账；----- 公司购买其他企业的部分股权时，被购买企业的账面价值应当保持不变。”
- ② **《企业会计准则讲解2008》**（企业合并，第21章第3节）规定：非同一控制下的企业合并中，购买方通过企业合并取得被购买方100%股权的，被购买方可以按照企业合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整期账面价值。除此之外，其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关的资产、负债的账面价值。（调账通常仅限于在非同一控制下企业合并中，一次性被一个购买方收购100%股权，成为购买方的全资子公司的情形）
- ③ **《企业会计准则解释第1号》**：企业引入新股东改制为股份有限公司，相关资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。

5 同一控制下合并日的合并财务报表

◆ 同一控制下合并日的合并财务报表的编制,与购买法下购并日合并财务报表的编制,有所不同,表现在以下几方面:

- 根据同一控制下企业合并会计处理(即权益结合法)原理,在权益结合日,可以编制所有的合并财务报表,即合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表和合并现金流量表。但在购买法下,购并日只能编制一张合并资产负债表。
- 被合并子公司的净资产不是按公允价值,而是按账面价值反映,也不确认商誉。而购买法下,被并购子公司的净资产要按公允价值反映,且要确认商誉。

■ 对于合并利润表,需简要说明如下几点:

- ◆ 若母公司和子公司在合并之前的当年发生了相互间的业务,如借款和贷款,销货和购货,在编制合并利润表时,应抵销利息收入和利息费用,销售收入和销售成本。有关公司间业务的抵销将在第四、五、六章详细阐述。
- ◆ 除此之外,母、子公司利润表上各项目的数额均可直接加总后求得合并数据。
- ◆ 若在合并前母公司未持有子公司任何股份,子公司在合并前发放的股利不应当抵销,因为这不是公司间股利。但对这部分股利应当注释说明,或在表中单独列示。

◆ 举例: 【例题6-7】



本章结束!

第三章 购并日后的合并财务报表

内容

- ✓ 长期股权投资的会计处理
 - ✓ 成本法**VS**权益法
- ✓ 全资子公司下的合并报表
- ✓ 非全资子公司下的合并报表
- ✓ 成本法下合并报表
- ✓ 同一控制下的合并财务报表

3.1 长期股权投资的会计处理

□ 成本法（cost method）

- 指投资企业的“长期股权投资”账户，一旦按取得成本记账，始终保持原投资金额，不随被投资企业的经营成果而发生增减变动的一种会计方法。
- 投资企业只有在被投资企业宣告分派股利时，才确认投资收益。
 - ◆ 所有利润分配，不管是否投资前一年的盈利分配还是超分配，均确认为投资收益。
 - ◆ 通过减值测试，防止超分配导致的长期股权投资账面价值虚高！

□ 权益法(equity method)

- 顾名思义，“长期股权投资”账户反映投资方在被投资方净资产中享有的权益（及其变动）。
- 基本特点
 - (1) 投资时，确认可能存在的负商誉（计入“营业外收入”）
 - (2) 根据被投资方净利润和持股比例确认投资收益
 - (3) 摊销投资时被投资方可辨认净资产公允价值(FV)与账面价值(BV)的差额
 - (4) 抵销投资方与被投资方之间资产交易（债务交易）产生的未实现损益（推定损益）
 - (5) 收到现金股利，冲减长期股权投资
 - (6) 根据被投资方的其他综合收益（OCI: other comprehensive income）调整长期股权投资和OCI
 - (7) 根据被投资方除损益和OCI以外因素导致的所有者权益的变动，调整长期股权投资和资本公积。

- 权益法体现的是**accrual basis**应计制/权责发生制。
- 不满足以上全部条件的权益法成为部分权益法或不完全权益法（**partial equity method**）。
- ✓ 此外，商誉减值计入“资产减值损益”

- 巴菲特将企业根据权益法所记载的投资收益称为**look-through earnings**（透视盈余）。

- ✓ 采用母公司采用权益法处理对子公司的股权投资时，编制的合并财务报表具有很强的核对和验证功能。
 - ✓ 母公司留存利润=合并报表留存利润
 - ✓ 母公司的净利润=合并报表中归属于母公司股东的净利润

◆ 应用条件（新准则规定）：

- 控制关系（即子公司）的投资应采用成本法，但编制合并报表时转换成权益法。
- 对被投资方无重大影响、共同控制的股权投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。
 - ◆ 该股权无活跃交易市场的情况下，确认为“其他权益工具投资”；
 - ◆ 该股权为有价证券（即有活跃交易价格）的情况下，可确认为“交易性金融资产”或“其他权益工具投资”。

- 权益法的条件：对联营企业和合营企业的长期股权投资
 - 重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。
 - 合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。
 - 合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方既包括对合营安排享有共同控制的参与方（即合营方），也包括对合营安排不享有共同控制的参与方。

■ 以下例外，不能采用权益法：

- ◆ 被投资企业反对投资企业施加影响；
- ◆ 在投资企业和被投资企业的协议中投资企业放弃了重要的股东权利；
- ◆ 多数股权相对集中，即使占有20%以上，也不能行使影响力；
- ◆ 投资企业在被投资企业的损失份额使投资的账面价值降低至零值。
- ◆ 其他不适宜采用权益法的情形。

◆ 权益法举例——合并价差的摊消（练习题二）

- ◆ 无论投资企业采用成本法，还是权益法处理被投资企业的经营成果，所编制的合并财务报表数额是完全相同的。

3.2 全资子公司下的合并报表

◆ 编制合并报表的一般程序（不分先后）：

- **0. 成本法调整到权益法**
- **1. 抵销公司间交易的影响；**
- **2. 抵销从子公司取得的投资收益和股利，并将对子公司的长期投资调整到期初余额；**
- **3. 抵销子公司本期提取的盈余公积各项目，使其恢复到期初数；**
- **4. 抵销母公司对子公司的长期投资和子公司股东权益的期初余额；**
- **5. 分配和摊销合并价差；**
- **6. 抵销母、子公司间的应收应付等往来项目；**
- **7. 非全资子公司情况下，确认少数股东损益和少数股东权益。**

例1：假设20X5年1月1日甲公司以1200万元购入乙公司全部发行在外的股份，购买日乙公司的净资产账面价值为1000万元；除存货公允价值（FV）比账面价值（BV）高20万元（该存货于20X5年全部售出企业），固定资产FV比其BV高100万元（设剩余使用年限为10年），无形资产BV比其FV高30万元（设剩余摊销年限为5年）外，其他资产、负债FV与BV相同。假定商誉未发生减值。20X5年乙公司实现净利润100万元，发放现金股利60万元，提取盈余公积30万元。

合并日资产负债表		
	甲公司	乙公司
其他资产	1,500	700
存货	500	250
固定资产	1,500	800
无形资产	500	250
长期股权投资	1,200	0
资产合计	<u>5,200</u>	<u>2,000</u>
负债	2,000	1,000
股本	2,000	500
资本公积	200	200
盈余公积	600	200
未分配利润	<u>400</u>	<u>100</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,200</u>	<u>2,000</u>

合并日合并报表工作底稿

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
其他资产	1,500	700			2,200
存货	500	250	20		770
固定资产	1,500	800	100		2,400
无形资产	500	250		30	720
长期股权投资	<u>1,200</u>	<u>0</u>		1200	0
商誉			110		<u>110</u>
资产合计	<u>5,200</u>	<u>2,000</u>			<u>6,200</u>
负债	2,000	1,000			3,000
股本	2,000	500	500		2,000
资本公积	200	200	200		200
盈余公积	600	200	200		600
未分配利润	<u>400</u>	<u>100</u>	100		<u>400</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,200</u>	<u>2,000</u>	1230	1230	<u>6,200</u>

合并第一年甲（假定采用权益法核算）、乙公司的会计处理

甲公司会计分录：

(1) 长期股权投资 100

投资收益 100

(2) 银行存款 60

长期投资 60

(3) 投资收益 24

长期股权投资 24

乙公司会计分录：

(1) 利润分配—现金股利60

银行存款 60

(2) 利润分配—提取盈余公积 30

盈余公积 30

摊销合并价差

抵销分录：

1) 投资收益（甲）	76	
分配现金股利（乙）		60
长期股权投资		16

2) 盈余公积（乙）	30	
提取盈余公积（乙）	30	

3) 股本 (乙)	500
资本公积 (乙)	200
盈余公积 (乙)	200
期初未分配利润 (乙)	100
存货	20
固定资产	100
商誉	110
长期股权投资	1200
无形资产	30

4) 营业成本	20
管理费用	4
无形资产	6
存货	20
固定资产	10

第一年未合并报表工作底稿 (权益法)

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
利润表					
营业收入	400	200			600
营业成本&费用	250	100	4) 24		374
投资收益	<u>76</u>	<u>0</u>	1) 76		<u>0</u>
净利润	<u>226</u>	<u>100</u>			<u>226</u>
期初未分配利润	400	100	3) 100		400
提取盈余公积	40	30		2) 30	40
分配现金股利	<u>100</u>	<u>60</u>		1) 60	<u>100</u>
期末未分配利润	<u>486</u>	<u>110</u>			<u>486</u>

➔ 资产负债表

资产负债表					
其他资产	1,650	760			2,410
存货	630	280	3) 20	4) 20	910
固定资产	1,450	780	3) 100	4) 10	2,320
无形资产	480	220	4) 6	3) 30	676
长期股权投资	<u>1,216</u>	<u>0</u>		1) 16	0
商誉			3) 110		<u>110</u>
资产合计	<u>5,426</u>	<u>2,040</u>			<u>6,426</u>
负债	2,100	1,000			3,100
股本	2,000	500	3) 500		2,000
资本公积	200	200	3) 200		200
盈余公积	640	230	2) 30		640
未分配利润	<u>486</u>	<u>110</u>	3) 200		<u>486</u>
所有者权益	<u>3,326</u>	<u>1,040</u>			
负债和所有者权益合计	<u>5,426</u>	<u>2,040</u>	1366	1366	<u>6,426</u>

◆ **例2:** 续例1, 假设**20X6**年, 乙公司的净利润为**160**万元, 分配现金股利**80**万元, 提取盈余公积**50**万元。若**20X6**甲公司对乙公司投资商誉减值**30**万元。

20X6甲公司对乙公司的投资收益是多少, 长期股权投资期末余额?
(甲公司**20X6**年末的会计报表如下表)

甲公司会计分录:

① 借: 长期股权投资	156
贷: 投资收益	156
② 借: 资产减值损失	30
贷: 长期股权投资	30
③ 借: 银行存款	80
贷: 长期股权投资	80

➤ 投资收益 = $160 - 10 + 6 = 156$
➤ 按照新准则, 商誉减值计入“资产减值损失”
➤ 长期股权投资余额
= $1216 + 156 - 80 - 30 = 1262$

第二年抵销分录:

1) 投资收益 (甲)	156
分配现金股利 (乙)	80
长期股权投资	76

2) 盈余公积 (乙)	50
提取盈余公积 (乙)	50

3) 股本 (乙)	500
资本公积 (乙)	200
盈余公积 (乙)	230
期初未分配利润 (乙)	110
固定资产	90
商誉	110
长期投资	1216
无形资产	24

4) 长期股权投资	30
商誉	30

5) 管理费用	4
无形资产	6
固定资产	10

第二年末合并报表工作底稿 (权益法)

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
利润表					
营业收入	650	380			1030
营业成本&费用	410	220	5) 4		634
投资收益	<u>156</u>	<u>0</u>	1) 156		<u>0</u>
净利润	<u>396</u>	<u>160</u>			<u>396</u>
期初未分配利润	486	110	3) 110		486
提取盈余公积	50	50		2) 50	50
分配现金股利	<u>200</u>	<u>80</u>		1) 80	<u>200</u>
期末未分配利润	<u>632</u>	<u>140</u>			<u>632</u>

资产负债表

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
资产负债表					
其他资产	1,700	800			2,500
存货	700	400			1,100
固定资产	1,510	720	90	5) 10	2,310
无形资产	450	200	5) 6	24	632
长期股权投资	<u>1,262</u>	<u>0</u>	4) 30	1) 76 3) 1216	0
商誉			3) 110	4) 30	<u>80</u>
资产合计	<u>5,622</u>	<u>2,120</u>			<u>6,622</u>
负债	2,100	1,000			3,100
股本	2,000	500	3) 500		2,000
资本公积	200	200	3) 200		200
盈余公积	690	280	2) 50 3) 230		690
未分配利润	<u>632</u>	<u>140</u>			<u>632</u>
所有者权益	<u>3,522</u>	<u>1,120</u>			<u>3,522</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,622</u>	<u>2,120</u>	1486	1486	<u>6,622</u>

◆ 教材例题：

- 合并后第一年的合并财务报表：
- 合并后第二年的合并财务报表：

◆ 需要强调的几点：

- 所得税对合并报表编制的影响忽略不计；
- 在母公司采用权益法下，始终存在着如下两个等式关系：
 - ◆ 母公司净利润 = 归属于母公司股东的净利润
 - ◆ 母公司留存利润 = 合并留存利润
- 抵销和调整分录只是为编制合并财务报表所作的草稿，不是母、子公司账上的正式分录；如果已熟练掌握合并财务报表的编制技术和程序，也可不编这些分录。

非全资子公司下的合并报表

- 少数股权以及少数股东收益的处理
 - 按母公司理论、实体理论、变通的实体理论分别论述存在少数股权时购并后合并财务报表的编制。
- 本讲义例题：

例3: 假设20X5年1月1日甲公司以1200万元购入乙公司**80%**发行在外的股份, 购买日乙公司的净资产账面价值为1000万元; 除存货公允价值(FV)比账面价值(BV)高20万元(该存货于20X5年全部售出企业), 固定资产FV比其BV高100万元(设剩余使用年限为10年), 无形资产BV比其FV高30万元(设剩余摊销年限为5年)外, 其他资产、负债FV与BV相同。假定商誉未发生减值。20X5年乙公司实现净利润100万元, 发放现金股利60万元, 提取盈余公积30万元。

✓ 投资收益 = ? 期末长期股权投资 = ?

✓ 抵销分录为?

✓ 投资收益 = 60.8

✓ 期末长期股权投资 = $1200 + 60.8 - 60 * 0.8 = 1212.8$

1) 投资收益 (甲)	60.8
少数股东权益	12
长期股权投资	12.8
分配现金股利 (乙)	60

分配给少数股东的股利

将长期投资回复到期初数

2) 盈余公积 (乙)	30
提取盈余公积 (乙)	30

3) 股本 (乙) 500
资本公积 (乙) 200
盈余公积 (乙) 200
期初未分配利润 (乙) 100

存货 20

固定资产 100

商誉 328

无形资产 30

长期股权投资 1200

少数股东权益 218

4) 营业成本 20

管理费用 4

无形资产 6

存货 20

固定资产 10

5) 少数股东利润 15.2 (76*0.2)

少数股东权益 15.2

第一年未合并报表工作底稿（非全资，权益法）

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
利润表					
营业收入	400	200			600
营业成本&费用	250	100	⁴⁾ 24		374
投资收益	<u>60.8</u>	<u>0</u>	¹⁾ 60.8		<u>0</u>
净利润	<u>210.8</u>	<u>100</u>			<u>226</u>
少数股东损益			⁵⁾ 15.2		<u>15.2</u>
归属于母公司股东净利润					<u>210.8</u>
期初未分配利润	400	100	³⁾ 100		400
提取盈余公积	40	30		²⁾ 30	40
分配现金股利	<u>100</u>	<u>60</u>		¹⁾ 60	<u>100</u>
期末未分配利润	<u>470.8</u>	<u>110</u>			<u>470.8</u>

资产负债表

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
资产负债表					
其他资产	1,638	760			2,398
存货	630	280	³⁾ 20	⁴⁾ 20	910
固定资产	1,450	780	³⁾ 100	⁴⁾ 10	2,320
无形资产	480	220	⁴⁾ 6	³⁾ 30	676
长期股权投资	<u>1,212.8</u>	<u>0</u>		¹⁾ 12.8 ³⁾ 1200	0
商誉			³⁾ 328		<u>328</u>
资产合计	<u>5,410.8</u>	<u>2,040</u>			<u>6,632.0</u>
负债	2,100	1,000			3,100
股本	2,000	500	³⁾ 500		2,000
资本公积	200	200	³⁾ 200		200
盈余公积	640	230	²⁾ 30 ³⁾ 200		640
未分配利润	<u>470.8</u>	<u>110</u>			<u>470.8</u>
(归母) 所有者权益	<u>3,310.8</u>	<u>1,040</u>			<u>3,310.8</u>
少数股东权益			¹⁾ 12	³⁾ 218 ⁴⁾ 15.2	<u>221.2</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,410.8</u>	<u>2,040</u>			<u>6,632.0</u>

◆ **例4:** 续例3, 假设**20x6**年, 乙公司的净利润为**160**万元, 分配现金股利**80**万元, 提取盈余公司**50**万元。另, 假设**20x6**甲公司对乙公司投资商誉减值**30**万元。

✓ 甲公司第二年的投资收益是多少?

✓ 甲公司第二年末长期股权投资期末余额?

✓ 如何编制第二年的合并分录

✓ 投资收益 = $(160 - 10 + 6) * 0.8 = 124.8$

✓ 第二年末长期股权投资 = $1212.8 + 124.8 - 80 * 0.8 - 30 = 1243.6$

1) 投资收益 (甲)	124.8
少数股东权益	16
长期股权投资	60.8
分配现金股利 (乙)	80

分配给少数股东的股利

将长期投资回复到期初数

2) 盈余公积 (乙)	50
提取盈余公积 (乙)	50

3) 股本 (乙) 500
资本公积 (乙) 200
盈余公积 (乙) 230
期初未分配利润 (乙) 110

固定资产 90

商誉 328

无形资产 24

长期股权投资 1212.8

少数股东权益 221.2

4) 长期股权投资 30

商誉 30

5) 管理费用 4

无形资产 6

固定资产 10

6) 少数股东利润 31.2 (156*0.2)

少数股东权益 31.2

第二年末合并报表工作底稿（非全资，权益法）

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
利润表					
营业收入	650	380			1030
营业成本&费用	410	220	⁵⁾ 4		634
投资收益	<u>124.8</u>	<u>0</u>	¹⁾ 124.8		<u>0</u>
净利润	<u>364.8</u>	<u>160</u>			<u>396.0</u>
其中：少数股东损益			⁶⁾ 31.2		31.2
归母净利润					<u>364.8</u>
期初未分配利润	470.8	110	³⁾ 110		470.8
提取盈余公积	50	50		²⁾ 50	50
分配现金股利	<u>200</u>	<u>80</u>		¹⁾ 80	<u>200</u>
期末未分配利润	<u>585.6</u>	<u>140</u>			<u>585.6</u>

资产负债表					
其他资产	1,672	800		2,472	
存货	700	400		1,100	
固定资产	1,510	720	³⁾ 90	⁵⁾ 10	2,310
无形资产	450	200	⁵⁾ 6	24	632
长期股权投资	<u>1,243.6</u>	<u>0</u>	⁴⁾ 30	¹⁾ 60.8 ³⁾ 1212.8	0
商誉			³⁾ 328	⁴⁾ 30	<u>298</u>
资产合计	<u>5,575.6</u>	<u>2,120</u>			<u>6,812</u>
负债	2,100	1,000			3,100
股本	2,000	500	³⁾ 500		2,000
资本公积	200	200	³⁾ 200		200
盈余公积	690	280	²⁾ 50 ³⁾ 230		690
未分配利润	<u>585.6</u>	<u>140</u>			<u>585.6</u>
归母所有者权益	<u>3,475.6</u>	<u>1,120</u>			<u>3,475.6</u>
少数股东权益			¹⁾ 16	⁶⁾ 31.2 ³⁾ 221.2	<u>236.4</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,575.6</u>	<u>2,120</u>			<u>6,812</u>

成本法下的合并财务报表

◆ 方法：成本法转换为权益法

- 在工作底稿上编制一笔转换分录，把母公司报表上的“长期股权投资”和“投资收益”调整到完全权益法；然后采用与权益法下相同的抵销分录。

例5: 假设20x5年1月1日甲公司以1200万元购入乙公司80%发行在外的股份，购买日乙公司的净资产账面价值为1000万元；除存货公允价值（FV）比账面价值（BV）高20万元（该存货于20x5年全部售出企业），固定资产FV比其BV高100万元（设剩余使用年限为10年），无形资产BV比其FV高30万元（设剩余摊销年限为5年）外，其他资产、负债FV与BV相同。假定商誉未发生减值。20x5年乙公司实现净利润100万元，发放现金股利60万元，提取盈余公积30万元。

假设甲公司采用**成本法**处理对乙公司的长期投资。

- ✓ 投资收益=? 期末长期股权投资=? （与权益法下的长期股权投资和投资收益比较）
- ✓ 抵销分录为??

成本法下:

投资收益=48

期末长期股权投资=1200

权益法下:

投资收益=60.8

期末长期股权投资=1212.8

- 在工作底稿上用一笔分录将成本法转为权益法，其余抵销分录与权益法完全相同（假定成本法与权益法引起的净利润差异全部形成期末未分配利润）：

0) 借：长期股权投资	12.8
贷：投资收益	12.8

1) 投资收益（甲）	60.8
少数股东权益	12
长期股权投资	12.8
分配现金股利（乙）	60

2) 盈余公积（乙）	30
提取盈余公积（乙）	30

3) 股本 (乙) 500
资本公积 (乙) 200
盈余公积 (乙) 200
期初未分配利润 (乙) 100

存货 20

固定资产 100

商誉 328

无形资产 30

长期股权投资 1200

少数股东权益 218

4) 营业成本 20

管理费用 4

无形资产 6

存货 20

固定资产 10

5) 少数股东利润 15.2 (76*0.2)

少数股东权益 15.2

第一年末合并报表工作底稿（非全资，成本法）

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
利润表					
营业收入	400	200			600
营业成本&费用	250	100	4) 24		374
投资收益	<u>48</u>	<u>0</u>	1) 60.8	0) 12.8	<u>0</u>
净利润	<u>198</u>	<u>100</u>			<u>226</u>
少数股东损益			5) 15.2		<u>15.2</u>
归属于母公司股东净利润					<u>210.8</u>
期初未分配利润	400	100	3) 100		400
提取盈余公积	40	30		2) 30	40
分配现金股利	<u>100</u>	<u>60</u>		1) 60	<u>100</u>
期末未分配利润	<u>458</u>	<u>110</u>			<u>470.8</u>



	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
资产负债表					
其他资产	1,638	760			2,398
存货	630	280	3) 20	4) 20	910
固定资产	1,450	780	3) 100	4) 10	2,320
无形资产	480	220	4) 6	3) 30	676
长期股权投资	<u>1,200</u>	<u>0</u>	0) 12.8	1) 12.8 3) 1200	0
商誉			3) 328		<u>328</u>
资产合计	<u>5,398</u>	<u>2,040</u>			<u>6,632.0</u>
负债	2,100	1,000			3,100
股本	2,000	500	3) 500		2,000
资本公积	200	200	3) 200		200
盈余公积	640	230	2) 30 3) 200		640
未分配利润	<u>458</u>	<u>110</u>			<u>470.8</u>
(归母) 所有者权益	<u>3,298</u>	<u>1,040</u>			<u>3,310.8</u>
少数股东权益			1) 12	3) 218 4) 15.2	<u>221.2</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,398</u>	<u>2,040</u>			<u>6,632.0</u>

◆ **例6:** 续例5, 假设**20x6**年乙公司的净利润为**160**万元, 分配现金股利**80**万元, 提取盈余公司**50**万元。

若甲公司采用**成本法**核算, **20x6**年其对乙公司投资商誉减值**30**万元, 那么甲公司**20x6**年的投资收益是多少, 期末长期股权投资期末余额是?

成本法下:

- 投资收益=64
- 长期股权投资余额=1200
- 资产减值损失=0, 不计提长期股权投资减值准备, 因为长期股权投资的公允价值大于其账面价值。

权益法下:

- 投资收益=124.8
- 资产减值损失=30
- 长期股权投资余额=1243.6

- 在工作底稿上用一笔分录将成本法转为权益法，其余抵销分录与权益法完全相同（假定成本法与权益法引起的净利润差异全部形成期末未分配利润）：

0) 借：长期股权投资	43.6	
资产减值损失	30	
贷：投资收益		60.8
期初未分配利润(甲)		12.8

1) 投资收益(甲)	124.8	
少数股东权益	16	
长期股权投资		60.8
分配现金股利(乙)		80

2) 盈余公积(乙)	50	
提取盈余公积(乙)	50	

3) 股本 (乙) 500
资本公积 (乙) 200
盈余公积 (乙) 230
期初未分配利润 (乙) 110

固定资产 90

商誉 328

无形资产 24

长期股权投资 1212.8

少数股东权益 221.2

4) 长期股权投资 30

商誉 30

5) 管理费用 4

无形资产 6

固定资产 10

6) 少数股东利润 31.2 (156*0.2)

少数股东权益 31.2

第二年末合并报表工作底稿（非全资，成本法）

	甲公司	乙公司	调整抵销		合并数
			借记	贷记	
利润表					
营业收入	650	380			1030
营业成本&费用	380	220	⁰⁾ 30 ⁵⁾ 4		634
投资收益	<u>64</u>	<u>0</u>	¹⁾ 124.8	⁰⁾ 60.8	<u>0</u>
净利润	<u>334</u>	<u>160</u>			<u>396.0</u>
其中：少数股东损益			⁶⁾ 31.2		31.2
归母净利润					<u>364.8</u>
期初未分配利润	458	110	³⁾ 110	⁰⁾ 12.8	470.8
提取盈余公积	50	50		²⁾ 50	50
分配现金股利	<u>200</u>	<u>80</u>		¹⁾ 80	<u>200</u>
期末未分配利润	<u>542</u>	<u>140</u>			<u>585.6</u>

资产负债表					
其他资产	1,687	800			2,487
存货	700	400			1,100
固定资产	1,510	720	³⁾ 90	⁵⁾ 10	2,310
无形资产	450	200	⁵⁾ 6	24	632
长期股权投资	<u>1,200</u>	<u>0</u>	⁰⁾ 43.6	¹⁾ 60.8	0
商誉			⁴⁾ 30	³⁾ 1212.8	
资产合计	<u>5,532</u>	<u>2,120</u>	³⁾ 328	⁴⁾ 30	<u>6,812</u>
负债	2,100	1,000			3,100
股本	2,000	500	³⁾ 500		2,000
资本公积	200	200	³⁾ 200		200
盈余公积	690	280	²⁾ 50		690
未分配利润	<u>542</u>	<u>140</u>	³⁾ 230		<u>585.6</u>
归母所有者权益	<u>3,432</u>	<u>1,120</u>			<u>3,475.6</u>
少数股东权益			¹⁾ 16	⁶⁾ 31.2	<u>236.4</u>
负债和所有者权益合计	<u>5,532</u>	<u>2,120</u>		³⁾ 221.2	<u>6,812</u>

同一控制下的合并财务报表

- ▶ 与非同一控制下的企业合并相比，同一控制下的合并财务报表更加简单，因为不存在摊销合并价差问题。

- ◆ **例7**：假设甲、乙公司同为A公司的子公司，**20x5年1月1日**甲公司**以1200万元**购入乙公司全部发行在外的股份，购买日乙公司的净资产账面价值为**1000万元**（股本**500万**，资本公积**200万**，盈余公积**200万**，未分配利润**100万**）。
- **20x5年**乙公司实现净利润**100万元**，发放现金股利**60万元**，提取盈余公积**30万元**。
 - **20x6年**乙公司实现净利润**160万元**，发放现金股利**60万元**，提取盈余公积**30万元**。
 - ✓ 要求：编制**20x5、20x6年**的合并抵消分录。

◆ **20x5合并底稿分录:**

(0) 成本法调整为权益法:

借: 长期股权投资 40

贷: 投资收益 40

(1) 借: 投资收益 100

贷: 分配现金股利 60

长期股权投资 40

(2) 借: 盈余公积 30

贷: 提取盈余公积 30

(3) 借: 所有者权益 1000

贷: 长期股权投资 1000

如果合并报表中有足够的资本公积, 则:

借: 资本公积 300

贷: 盈余公积 200

未分配利润 100

只需保留合并时子公司留存收益所占份额。why?

◆ **20x6合并底稿分录：**

(0) 成本法调整为权益法：

借：长期股权投资 **140**

贷：投资收益 **100**

期初未分配利润 **40**

(1) 借：投资收益 160

贷：分配现金股利 **60**

长期股权投资 **100**

(2) 借：盈余公积 30

贷：提取盈余公积 **30**

(3) 借：所有者权益 1040

贷：长期股权投资 **1040**

如果合并报表中有足够的资本公积，则：

借：资本公积 **300**

贷：盈余公积 **200**

未分配利润 **100**



本章结束!

第四章 企业集团内部的存货业务

- ◆ 内部交易的性质与种类
- ◆ 存货购销业务抵销的一般程序
- ◆ 内部交易资产减值准备的抵销

1.企业集团内部交易的性质与种类

- ◆ 企业集团内部交易，也称公司间交易（Intercompany transaction），指企业集团内部母公司、子公司之间或子公司之间所发生的提供商品、租赁财产或供应劳务等经济业务。
- ◆ 企业集团内部交易主要包括企业间的：
 - 存货购销业务
 - 固定资产买卖业务
 - 企业间的借贷款业务
 - 企业间的债券售购业务
 - 企业间的无形资产转受业务
 - 企业间的固定资产租赁业务，等等。

- 企业集团内部交易对会计报表的影响：营业收入、营业成本、往来账项、内部交易损益等。
- 需要抵销企业集团内部交易损益的原因：
 - ◆ The reason we eliminate intercompany profits and losses is that the management of the parent controls all intercompany transactions, including authorization and pricing, without arm's length bargaining between the affiliates.
 - ◆ In eliminating the effect of intercompany profits and losses from consolidated statements, however, the issue is not whether the intercompany transactions were or were not at arm's length. **The objective is to show the income and financial position of the consolidated entity as they would have appeared if the intercompany transactions had never taken place**, irrespective of the amounts involved in such transactions.
- ***Intercompany transactions* are *intracompany transactions* from the viewpoint of the consolidated entity.**

2. 存货购销业务抵销的一般程序

◆ 按成本销售存货：

- 不存在内部交易未实现损益
- 抵销分录

借：营业收入

贷：营业成本

◆ 按非成本销售存货

- 抵销内部卖方的营业收入

借：营业收入

贷：营业成本

- 期末存货的未实现利润：

借：营业成本

贷：存货

无论内部交易存货当期是否卖出集团，内部交易的营业收入均应抵销！

◆ 期初内部交易存货未实现利润的确认：

■ 顺销时：

借：长期股权投资 **(权益法)**

贷：营业成本 **(本期售出部分)**

存货 **(本期继续未部分)**

■ 逆销时：

借：长期股权投资 **(未实现利润中属于母公司的部分)**

少数股东权益 **(未实现利润中属于少数股东的部分)**

贷：营业成本 **(本期售出部分)**

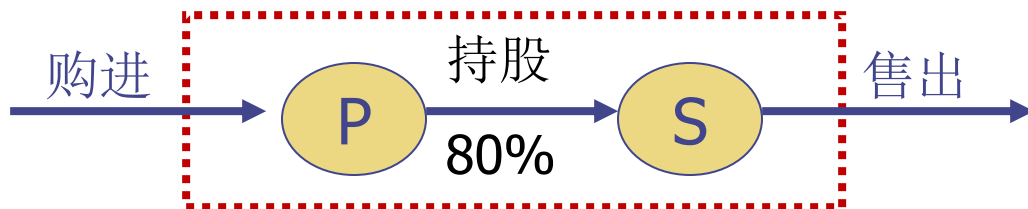
存货 **(本期继续未部分)**

- 若合并底稿中，将**成本法**转至**非完全权益法**，则上述抵销分录中的“长期股权投资”换为“期初未分配利润”；
- 若期初内部交易存货包含的是**未实现损失**，则上述抵销分录的借贷方对调。

◆ 存货顺销

- 顺销：母公司向子公司销货
- 在顺销时，母公司的净利润包括了内部交易所产生的期末存货中的未实现利润，但子公司的净利润不受影响。
- 顺销业务举例：

例1：20x5年1月1日，P公司将外购存货（成本100万元）以120万元卖给其持股80%的子公司S，截至12月31日S公司将该存货的50%售出（集团外的第三方）。



账务处理：

P公司

借：银行存款	120
贷：主营业务收入	120

借：主营业务成本	100
贷：库存商品	100

若母公司采用权益法下：

借：投资收益	10
贷：长期股权投资	10

S公司

借：库存商品	120
贷：银行存款	120

借：银行存款	75
贷：主营业务收入	75

借：主营业务成本	60
贷：库存商品	60

若采用权益法，则从单体报表看，当期存货业务盈利：

P:	收入	120
	成本	(100)
	毛利	20
减:	投资收益	(10)
利润:		10

S:	收入	75
	成本	(60)
	毛利	15

从集团角度，毛利=25

现行准则下，母公司对子公司采用成本法，故合并报表先调整为权益法。

工作底稿，将成本法转权益法：确认期初存货递延毛利，抵销本期新增存货未实现利润：

(0) 借：投资收益 10
贷：长期股权投资 10

工作底稿，抵销当期内部存货交易的影响：

(1) 借：营业收入 120
贷：营业成本 120

(2) 借：营业成本 10
贷：存货 10

递延销售毛利

如果p与s是非现金交易，则工作底稿，抵销往来账款：

(3) 借：应付账款 120 (S)

贷：应收账款 120 (P)

若当期P按1%提取坏账准备，则P公司会计分录：

借：信用减值损失 1.2

贷：坏账准备 1.2

工作底稿：成本法转权益法时，抵销计提坏账损失的影响：

(0) 借：长期股权投资 1.2

贷：投资收益 1.2

工作底稿：抵销计提坏账准备：

(4) 借：应收账款（净） 1.2 **(此为跨表分录，**

贷：信用减值损失 1.2 **下期要继续调整或抵销)**

例2：续例1，20x6年S公司将期初内部交易存货全部出售至集团外；当年P公司又将成本为150的存货以200万元卖给S公司，S公司将其中的40%卖出，期末剩余60%。假设期末P公司应收S公司货款为200万元。

工作底稿，将成本法转权益法：确认期初存货递延毛利，抵销本期新增存货未实现利润：

(0) 借：投资收益 20 ($=50*0.6-10$)

贷：长期股权投资 20

工作底稿：确认期初存货递延毛利的实现

(1) 借：长期股权投资 10

贷：营业成本 10

工作底稿：抵销本期存货交易的影响

(2) 借：营业收入 **150**

贷：营业成本 **120**

存货 **30**

若P对S的应收账款与其他应收账款一起计提坏账准备，则P的会计分录：

借：信用减值损失 **0.8**

贷：坏账准备 **0.8**

工作底稿：抵销期末计提的坏账准备

(4) 借：应收账款(坏账准备) **2**

贷：信用减值损失 **0.8**

长期股权投资 **1.2**

练习题：假设20x5年1月1日甲公司以1200万元购入乙公司全部发行在外的股份，购买日乙公司的净资产账面价值为1000万元；除存货公允价值（FV）比账面价值（BV）高20万元（该存货于20x5年全部售出企业），固定资产FV比其BV高100万元（设剩余使用年限为10年），无形资产FV比其BV高30万元（设剩余摊销年限为5年）外，其他资产、负债FV与BV相同。

（1）20x5年5月，甲公司将成本100万元的A商品以120万元价格出售给乙公司。截止年末，乙公司已将其中的一半A商品出售到集团外。20x5年乙公司实现净利润100万元，发放现金股利60万元，提取盈余公积30万元。20x5年末商誉未发生减值。

（2）20x6年4月乙公司自甲公司购入的剩余A商品全部卖出集团外。假设20x6年乙公司的净利润为160万元，分配现金股利80万元，提取盈余公积50万元。20x6年末商誉未发生减值。

假定甲公司采用成本法核算对乙公司的股权投资。

➤ 要求：编制甲公司20x5和20x6年的合并抵销分录。

◆ 存货逆销

■ 逆销：子公司向母公司销货

- ◆ 当发生存货逆销时，子公司的净利润包括了期末存货的未实现利润，母公司本身的利润(不含投资收益)则不受影响。
- ◆ 在编制合并财务报表时，不论销售方向如何，内部交易的营业收入和营业成本总是需要抵销，但当子公司的净利润包含了未实现利润，则影响到少数股东的净利润，这是因为少数股东只分享子公司的净利润，当子公司的净利润从企业集团看被高估时，分配给少数股东的净利润应根据子公司已经实现的净利润计算。子公司的已实现净利润即为子公司个别利润表上的净利润减去内部交易所产生的期末存货中的未实现利润。

- 美国《会计研究公报》(Accounting Research Bulletin)第51号第14段规定,“公司间业务损益的抵销可以按比例分摊到多数股权和少数股权”,但并不要求必须这样处理,换言之,逆销时内部交易损益的抵销也可采用与顺销一样的方法,将未实现损益全部借(贷)记投资收益。
- 我国《企业会计准则第33号——合并财务报表》(2014年修订版)规定:逆销未实现利润应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

- 将逆销所产生的未实现损益按比例在多数股权和少数股权间加以分摊，在理论上具有优越性
 - ◆ 它将合并主体的概念一视同仁地运用到多数股权和少数股权，也就是归母净利润和属于少数股权利润，均按从合并主体角度已经实现的损益计算
 - ◆ 若逆销的未实现损益为数较大，也可以在多数股权和少数股权之间分摊

- 逆销业务举例：

例3: 20x5年1月1日, S公司将外购存货(成本100万元)以120万元卖给其母公司P(持有S公司80%的股份), 20x5年12月31日S公司将该存货的50%售出至第三方。20x5年子公司净利润为100万元。假定P公司合并S公司时, S公司的可辨认净资产FV与BV相同。20x6年P公司将剩余存货卖出集团外。

➤ 20x5年合并工作底稿中, 对内部存货交易本身的抵销分录与顺销完全相同。

➤ 合并工作底稿确认本期少数股东利润的调整分录:

借: 少数股东损益 **18** (= (100-10) *0.2)

贷: 少数股东权益 **18**

➤ 20x6年合并工作底稿中, 确认期初存货递延毛利的实现:

借: 长期股权投资 **8**

少数股东权益 **2**

贷: 营业成本 **10**

3.内部交易资产减值准备的抵消

- 当集团内部发生交易时，合并会计报表编制不仅要抵消交易本身，而且要抵消内部交易过程中产生的未实现损益，从而使被交易资产的计价恢复到内部交易前的计价基础，就好像内部交易根本就没有发生。
- 但是，购入企业账户是按内部购入资产的购入价格即账面价值与期末该资产的可收回金额的差额计提资产减值准备。因此，对此类资产的减值准备，合并会计报表也必须以该资产从集团外部购入的账面价值作为计算资产减值准则的计算基础，对于购入企业单个报表中多计提或少计提的资产减值准备进行抵消。

例4：某母公司本期向其持股**80%**的子公司销售商品**10 000**元，其销售成本为**8 000**元；子公司购进的商品当期全部未对外出售而形成期末存货。子公司期末对存货进行检查，发现该存货发生减值，其可变现净值降至**7 600**元。

抵销分录：

(1) 借：营业收入 **10 000**

 贷：营业成本 **8 000**

 存货 **2 000**

(2) 借：存货-跌价准备 **2 000**

 贷：资产减值损失 **2 000**

例5: 假设某母公司上期向其持股**60%**子公司销售商品**10 000**元，其销售成本为**8 000**元，至上期末全部未售出，期末可变现净值为**9 200**元。本期子公司又向母公司购入商品**15 000**元，母公司销售该商品的成本为**12 000**元。子公司上期从母公司购入商品本期已全部售出，销售价格为**13 000**元；本期从母公司购入商品已对外销售**40%**，销售价格为**7 500**，另**60%**形成期末存货。本期末该内部购进商品的可变现净值为**8 000**元。

抵销分录:

(1) 借: 长期股权投资/期初未分配利润 **2 000**

贷: 营业成本 **2 000**

(确认期初存货未实现利润)

(2) 借：营业成本 800

贷：长期股权投资 480

少数股东权益 320

(抵销期初存货计提的跌价准备)

(3) 借：营业收入 15 000

贷：营业成本 13 200

存货 1 800

(抵销当期内部交易的影响)

(4) 借：存货-跌价准备 1 000

贷：资产减值损失 1 000

(抵销本期新购入存货期末计提的存货跌价准备)

对会计报表的影响（局部）

	母公司	子公司	调整抵销		合并数
存货		9000		(3) 1800	7200
减：跌价准备		(1000)	(4) 1000		(0)
存货净额		8000			7200
长期股权投资			(1) 2000	(2) 480	1520
少数股东权益				(2) 320	320
营业收入	15000	20500	(3) 15000		20500
营业成本	(12000)	(15200)	(2) 800	(1) 2000 (3) 13200	(12800)
资产减值损失		1000		(4) 1000	0
营业利润	3000	4300			7700

总结：集团内部交易存货（设存货的集团成本为A，内部交易价格为B，期末存货可回收净值为R）的跌价准备的抵销

1. 若 $R \leq A$ ，则应抵销相当于内部交易未实现损益部分 $(B-A)$ 的存货跌价准备；若 $A < R < B$ ，则抵销购买方计提的全部跌价准备 $(B-R)$ 。
2. 若第二期存货仍未出售，存货可回收净值R从低于A的 R_0 回升到集团成本以上（但低于内部交易价）的 R_1 ，则应抵销买方冲回坏账计提金额 $= (R_1 - A)$ ；若存货可回收净值R从高于集团成本值回升（但低于内部交易价），则应抵销买方冲回的全部减值准备。
3. 若是非全资子公司，顺销资产减值计提或反计提的抵销应分摊给子公司的少数股东，而逆销资产减值计提或反计提的抵销只影响母公司。



THE END!



第五章 集团内部的长期资产业务

内容

- ◆ 固定资产购销业务
- ◆ 无形资产转受业务
- ◆ 固定资产租赁业务（不讲）

Introduction

◆ 企业集团内部的长期资产业务范围

- 固定资产的购销和租赁业务
- 无形资产的转受业务

◆ 与企业集团内部的存货业务的比较

- 内部的存货交易是非常频繁的,而集团内部的长期资产业务一般较少发生。
- 存货一般在一年内被出售或被消耗,从而存在年末存货未实现损益,需要递延,在下一期则又实现了,需要确认。而长期资产由于使用年限较长,内部交易的未实现损益在交易当年递延,需要在几年、十几年甚至几十年后才能全部实现。在长期资产向外界出售或使用消耗之前,长期资产的未实现损益始终对财务报表产生影响。

1. 固定资产购销业务

1.1 集团内固定资产购销业务概述

- ◆ 固定资产的范围：厂房、建筑物、机器设备、运输设备和工具器具等
- ◆ 固定资产内部交易的未实现损益，在合并财务报表中需要加以抵销和调整。
- ◆ 购入企业持有从集团内部其它企业购入的固定资产，会通过折旧过程影响每一年的母公司和合并净利润。
- ◆ 顺销的未实现损益已包含在母公司的净利润中，应予全部抵销，而与母公司持有子公司的股份比例无关；逆销的未实现损益已包含在子公司的净利润中，既然母公司只按其持有子公司股份的比例确认投资收益，那么抵销母公司长期股权投资的只能是属于母公司部分的未实现损益。

1.2 固定资产的顺销

- ◆ 当母公司将固定资产出售给子公司时，母公司的账上出现了固定资产出售损益（不影响子公司净利润），但从企业集团来看，只要该固定资产尚未向外界出售或被子公司耗用报废，这种损益就尚未实现，在母公司按**权益法**处理子公司经营成果时，应加以抵销和调整。
- ◆ 在编制合并财务报表时，固定资产内部交易的未实现损益也应从合并损益中抵销，并将该项固定资产调整为企业集团的成本基础。

例1: 假设1月1日母公司P将固定资产销售给子公司S, 资料如下:



成本: 100

售价: 110

成本: 110

使用期限10年 (直线折旧法)

会计处理:

P: 借: 银行存款	110	
贷: 固定资产 (净)	100	
		资产处置损益 10

S: 借: 固定资产	110	
贷: 银行存款		110
借: 折旧费用	11	
贷: 累计折旧		11

权益法下, P还需做分录:

1/1: 借: 投资收益	10	
贷: 长期股权投资		10
12/31: 借: 长期股权投资	1	
贷: 投资收益		1

可合并为一个分录:

借: 投资收益	9	
贷: 长期股权投资		9

← 未实现损益

第一年抵销分录:

(1) 借: 资产处置收益 10
贷: 固定资产 10

(2) 借: 固定资产-折旧 1
贷: 折旧费用 1

“资产处置损益”
是会计科目,
“资产处置收益”
是报表项目

(1) 和 (2) 可合并为:

借: 资产处置收益 10
贷: 固定资产 9
折旧费用 1

理论上, “折旧费用”究竟记入哪一科目, 依固定资产的用途而定。如生产用固定资产折旧费用先记入制造费用, 再转入产品成本。CPA教材记入“管理费用”。

第2年至第10年，在权益法下，P还需做会计分录：

借：长期股权投资 1

贷：投资收益 1

即确认内部交易未实现损益的实现——随着固定资产的折旧而逐渐实现。

现行准则下，该分录在工作底稿完成：成本法转权益法。

第二年抵销分录：

抵销期初固定资产包含的未实现损益：

(1) 借：长期股权投资 9

贷：固定资产 9

抵销当年多计提折旧费用

(2) 借：固定资产 1

贷：折旧费用 1

跨表抵销分录，
需递延至下期

第3—10年抵销分录:

第3至10年

(1) 借: 长期股权投资	8	7	6	5	4	3	2	1
贷: 固定资产	8	7	6	5	4	3	2	1

(2) 借: 固定资产	1
贷: 折旧费用	1

每年两笔

如果第8年6月S公司对上述固定资产进行清理，期末尚未清理完成时，抵销分录为：

(1) 借：长期股权投资	3	
贷：固定资产清理	2.5	
折旧费用	0.5	(1-6月折旧费用)

如果第8年6月S公司对上述固定资产进行清理，且清理完毕（假设无清理收入和费用），抵销分录为：

(1) 借：长期股权投资	3	
贷：资产处置收益	2.5	
折旧费用	0.5	

1.3 固定资产资产逆销

- ◆ 当子公司向母公司出售固定资产时，只要母公司未向外界转售，在销售当年的子公司账上存在着未实现损益。这一未实现损益应由多数股权和少数股权共同承担，母公司应按其所持的子公司股份的比例来调整其在子公司净利润的份额，即将母公司所分享的内部交易中的未实现损益以及通过折旧过程逐步实现的未实现损益的份额调整投资收益和长期股权投资账户。

例2：假定丙公司于20x1年1月2日从其丁子公司(丙公司拥有80%股份)购入一辆汽车,有关资料如下：

20x1年账面净利润（丁）	80,000元
20x1年1月1日尚可使用年限	4年
折旧方法	直线法
估计残值	6,000
丁公司购入汽车的成本	160,000
该汽车于20x0年12月31日的累计折旧	80,000
丁公司出售给丙公司的价格	100,000

丁公司会计处理：

银行存款	100,000
累计折旧	80,000
固定资产	160,000
资产处置损益	20,000

丙公司会计处理：

固定资产	100,000
银行存款	100,000

除了上述分录之外, 20x1年12月31日丙公司账上尚需编制如下分录:

计提20x1年折旧:

折旧费用 $[(100,000 - 6,000) \div 4]$	23,500
累计折旧	23,500

若采用权益法下, 丙公司对丁公司20x1年的投资收益:

丙公司在丁公司净利润的份额 $(80,000 \times 80\%)$	64,000
减: 汽车未实现利得的份额 $(20,000 \times 80\%)$	16,000
加: 本年未实现利得实现部分的份额 $(20,000/4 \times 80\%)$	<u>4,000</u>
2001年投资收益	52,000

假设丙公司采用权益法核算对丁公司的股权投资，20x1年1月1日丙公司“长期股权投资”账户的余额为600,000元（与初始投资成本相同），投资成本与丁公司净资产账面价值相同，丁公司净资产账面价值与公允价值相等，丁公司以后每年的净利润均为80,000元，没有宣告和发放股利。根据这些资料，可将丙公司“长期股权投资”账户及丁公司所有者权益的各年余额列示如表：

	权益法下 “长期股权投资”余额		丁公司所有 者权益的80%	丁公司所 有者权益 的100%	成本法下 “长期股权 投资”
20x1年1月1日余额	600,000		600,000	750,000	600,000
20x1年净利润	<u>52,000</u>		<u>64,000</u>	<u>80,000</u>	<u>0</u>
20x1年末余额	652,000	(+12 000)	664,000	830,000	600,000
20x2年净利润	68,000		64,000	80,000	0
20x2年末余额	720,000	(+8 000)	728,000	910,000	600,000
20x3年净利润	68,000		64,000	80,000	0
20x3年末余额	788,000	(+4 000)	792,000	990,000	600,000
20x4年净利润	68,000		64,000	80,000	0
20x4年末余额	856,000		856,000	1,070,000	600,000

20x1年，工作底稿上的各笔抵销和调整分录：

(0) 成本法转权益法的调整分录：

借：长期股权投资 52,000
 贷：投资收益 52,000

(1) 抵销内部交易的未实现利得，并将汽车价值调整到企业集团的成本基础

借：资产处置收益 20,000
 贷：固定资产 20,000

(2) 抵销本年内部交易未实现利得对计提折旧费用的影响

借：固定资产(20,000÷4) 5,000
 贷：折旧费用 5,000

(3) 抵销丙公司20x1年确认的投资收益，使长期股权投资回复到年初数

借：投资收益(64,000－12,000) 52,000
 贷：长期股权投资 52,000

(4) 抵销丁公司因实现净利润而提取的盈余公积，使盈余公积回复到年初数

借：盈余公积 80,000
 贷：提取盈余公积 80,000

(5) 抵销丙公司年初长期股权投资余额和丁公司所有者权益各项目余额, 并确立相应的少数股东权益

股本	600,000
盈余公积	120,000
未分配利润	30,000
长期股权投资	600,000
少数股东权益 (750,000 × 20%)	150,000

(6) 确立本年丁公司净利润中属于少数股权的净利润和股东权益

少数股东利润 [(80,000 - 15,000) × 20%]	13,000
少数股东权益	13,000

20x2年，合并工作底稿的部分抵销分录：

(0) 成本法调整至权益法：

借：长期股权投资	120 000
贷：投资收益	68 000
期初未分配利润	52 000

(1) 抵销20x2年累计折旧、固定资产账户中的未实现利得的影响，并将年初未实现利得15,000元(20,000－5,000)按比例减少长期股权投资(80%)和少数股东权益(20%)

借：	长期股权投资	12,000
	少数股东权益	3,000
贷：	固定资产	15,000

➤ 这一分录的作用在于，将固定资产和累计折旧恢复到年初数，同时抵销至年初时的内部交易未实现利得，但这一未实现利得不能抵销“资产处置收益”项目，因为此项目属于20x1年损益。

(2) 与20x1年相同, 抵销本年内内部交易未实现利得对计提折旧费用的影响,

固定资产	5,000
折旧费用	5,000

(3) 抵销丙公司20x2年确认的投资收益, 使长期股权投资余额回复到年初数,

投资收益 (64,000 + 4,000)	68,000
长期股权投资	68,000

20x3年和20x4年的工作底稿的部分抵销分录:

<u>抵销和调整分录</u>	<u>20x3年</u>	<u>20x4年</u>
(0)借: 长期股权投资	188 000	256 000
贷: 投资收益	68 000	68 000
期初未分配利润	120 000	188 000
(1)借: 长期股权投资	8,000	4,000
少数股东权益	2,000	1,000
贷: 固定资产	10,000	5,000

其他抵消分录与20x1年相同 (抵消期初长投与子公司所有者权益数字有差异)

例题：英特公司是美嘉公司持有80%股份的子公司,20x0年年初将一账面价值为24,000元的机器以30,000元售给美嘉公司,机器尚可使用5年,无残值。两家公司均按直线法计提折旧。

计算并填入如下抵消分录中遗漏的数字：

	<u>20x1年年末</u>	<u>20x2年年末</u>
少数股东权益	(1) 960	(4) 720
长期股权投资	(2) 3840	(5) 2880
固定资产	(3) 3600	(6) 2400
折旧费用	1,200	1,200

1.4 不完全权益法下的固定资产内部交易

- 这里介绍的“不完全权益法”是指不抵销内部交易未实现损益或不确认推定损益的权益法。
- 了解母公司采用不完全权益法核算对子公司的股权投资时固定资产交易的处理，是为了帮助理解在现行准则下，成本法转不完全权益法的调整及相关抵销分录的逻辑。

仍以上述丙公司和丁公司的逆销固定资产业务（假设20x1年初权益法下的长期股权投资余额与初始投资成本相同）为例，说明母公司采用成本法、不完全权益法记账时，对内部固定资产交易的合并财务报表编制技术和程序。

	(1)成本法	(2)不完全权益法	(3)权益法	(4)成本法转权益法 (= (3)-(1))	(5)成本法转不完全权益法 (= (2)-(1))	(6)不完全权益法转权益法 (= (3)-(2))
20x1年初余额	600,000	600,000	600,000	0	0	0
20x1年投资收益	0	64,000	52,000	52,000	64,000	(12,000)
20x1年末余额	600,000	664,000	652,000	52,000	64,000	(12,000)
20x2年投资收益	0	64,000	68,000	68,000	64,000	4,000
20x2年末余额	600,000	728,000	720,000	120,000	128,000	(8,000)
20x3年投资收益	0	64,000	68,000	68,000	64,000	4,000
20x3年末余额	600,000	792,000	788,000	188,000	192,000	(4,000)
20x4年投资收益	0	64,000	68,000	68,000	64,000	4,000
20x4年末余额	600,000	856,000	856,000	256,000	256,000	0

- 当母公司采用成本法核算对子公司的股权投资时，合并工作底稿中可以有两种选择：（1）成本法转至权益法，（2）成本法转至不完全权益法。其中之前讲义一直按照成本法转至权益法处理。

下面介绍第（2）种选择，即成本法转至不完全权益法：

20x1年工作底稿：

（0）成本法转不完全权益法：

借：长期股权投资 64 000

贷：投资收益 64 000

（1）抵销投资收益并把长投恢复到期初数：

借：投资收益 64,000

贷：长期股权投资 64,000

其他抵销分录与权益法（或成本法转权益法）时相同。

20x2年工作底稿:

(0) 成本法转不完全权益法:

借: 长期股权投资	128 000
贷: 投资收益	64 000
期初未分配利润	64 000

(1) 抵销投资收益并把长投恢复到期初数:

借: 投资收益	64,000
贷: 长期股权投资	64,000

(2) 确认期初内部交易固定资产未实现利润

借: 期初未分配利润	12 000
少数股东权益	3 000
贷: 固定资产	10 000
折旧费用	5 000

其他抵销分录与权益法（或成本法转权益法）时相同。

20x3年工作底稿:

(0) 成本法转不完全权益法:

借: 长期股权投资 192 000
 贷: 投资收益 64 000
 期初未分配利润 128 000

(1) 抵销投资收益并把长投恢复到期初数:

借: 投资收益 64,000
 贷: 长期股权投资 64,000

(2) 确认期初内部交易固定资产未实现利润

借: 期初未分配利润 8 000
 少数股东权益 2 000
 贷: 固定资产 5 000
 折旧费用 5 000

其他抵销分录与权益法（或成本法转权益法）时相同。

20x4年工作底稿:

(0) 成本法转不完全权益法:

借: 长期股权投资 256 000
 贷: 投资收益 64 000
 期初未分配利润 192 000

(1) 抵销投资收益并把长投恢复到期初数:

借: 投资收益 64,000
 贷: 长期股权投资 64,000

(2) 确认期初内部交易固定资产未实现利润

借: 期初未分配利润 4 000
 少数股东权益 1 000
 贷: 折旧费用 5 000

其他抵销分录与权益法（或者说成本法转权益法）时相同。

▶ 若母公司采用**不完全权益法**核算对子公司的股权投资，合并工作底稿中可以有两种选择：（1）不完全权益法转至权益法，（2）直接在不完全权益法下合并抵消。若选择后者，则抵销分录只需要删除前述“成本法转不完全权益法”中第（0）调整分录

当母公司采用**不完全权益法**核算对子公司的股权投资，合并工作底稿选择“（1）不完全权益法转至权益法”，则合并工作底稿的调整抵销分录如下：

20x1年12月31日：

（0）借：投资收益 12 000
贷：长期股权投资 12 000

	20x2	20x3	20x4
借：期初未分配利润	12,000	8,000	4,000
贷：投资收益	4,000	4,000	4,000
长期股权投资	8,000	4,000	

其他抵销分录
与权益法下一致

1.5 内部固定资产的损失

- 在固定资产内部交易发生损失时, 工作底稿上抵销未实现损失的合并程序与抵销未实现利得的合并程序基本上是相同的。
- 假设上例丙公司购入丁公司的汽车, 其售价不是100, 000元, 而是70, 000元, 其它条件不变。丁公司在20x1年年初有未实现损失10, 000元, 此数将在20x1年至20x4年的四年内逐步实现。假设丁公司的净利润为77, 000元, 没有发放股利, 净利润全部提取为盈余公积。除汽车之外, 母、子公司间没有发生其它内部交易。

权益法下，丙公司20x1年的投资收益67,600元计算如下：

丙公司在丁公司净利润的份额 ($77,000 \times 80\%$)	61,600
加：汽车未实现损失的份额 ($10,000 \times 80\%$)	8,000
减：本年未实现损失实现部分的份额 ($10,000/4 \times 80\%$)	<u>2,000</u>
20x1年投资收益	67,600

20x1年合并工作底稿上的抵销和调整分录：

(0) 成本法调至权益法：

借：长期股权投资 67 600

贷：投资收益 67 600

(1) 抵销内部汽车销售的未实现损失,

固定资产 10,000

资产处置损益 10,000

(2) 增加折旧费用, 并将汽车调整到对企业集团的成本基础,

折旧费用 2,500

固定资产-折旧 2,500

(3) 抵销丙公司20x1年确认的投资收益, 使长期股权投资项目恢复到年初数,

投资收益 (61,600 + 6,000) 67,600

长期股权投资 67,600

(4) 抵销丁公司因实现净利润而提取的盈余公积,使盈余公积回复到年初数

盈余公积	77,000
------	--------

提取盈余公积	77,000
--------	--------

(5) 抵销丙公司年初长期股权投资余额和丁公司所有者权益各项目余额,并确立相应的少数股东权益

股本	600,000
----	---------

盈余公积	120,000
------	---------

未分配利润	30,000
-------	--------

长期股权投资	600,000
--------	---------

少数股东权益 (750,000 × 20%)	150,000
------------------------	---------

(6) 确立本年丁公司净利润中属于少数股权的净利润和股东权益

少数股东利润 [(77,000 + 7,500) × 20%]	16,900
---------------------------------	--------

少数股东权益	16,900
--------	--------

20x2年、20x3年和20x4年合并工作底稿上的抵销和调整分录

	<u>20x2年</u>	<u>20x3年</u>	<u>20x4年</u>
(1) 固定资产	7,500	5,000	2,500
长期股权投资	6,000	4,000	2,000
少数股东权益	1,500	1,000	500
(2) 折旧费用	2,500	2,500	2,500
固定资产-折旧	2,500	2,500	2,500

1.6 购入存货用作固定资产

- ◆ 销货企业销出的是存货, 但购入企业却将其用作固定资产。
 - 例如, 生产汽车或机器的母公司将汽车或机器(记为存货)出售给子公司供其自用, 后者在账上就记为固定资产。
 - 这时, 从企业集团看, 母公司出售的存货的未实现损益就应象固定资产的未实现损益一样处理, 即存货的未实现损益随着子公司计提折旧而逐步实现。

例题：假定母公司A于20x0年1月1日将其所生产的机器设备出售给子公司B(A公司拥有其75%股份)。该机器设备的生产成本为100,000元, 售价为150,000元, 通常可使用5年, 机器设备的残值可忽略不计, B公司按直线法计提折旧。

20x0年A公司工作底稿上的抵销和调整分录如下：

(1) 抵销内部交易, 并将该机器设备调整到企业集团的成本基础

营业收入	150,000
营业成本	100,000
固定资产	50,000

(2) 抵销本年提取的未实现利润部分的折旧费用

固定资产-折旧	10,000
折旧费用	10,000

注意：合并工作底稿上不需将机器设备转为存货。因为从母公司的存货变为子公司的机器设备，应视为企业集团内部资产的再分类，正如单个企业将其自制产品转为自用固定资产一样。

本例中剩余的40,000元未实现利润将随着B公司计提折旧而在以后四年逐年实现。假定A公司按权益法处理子公司经营成果，20x1年合并工作底稿上的抵销和调整分录为：

(1) 抵销年初内部交易未实现利润的影响，并将机器设备调整到企业集团的成本基础：

长期股权投资	40,000
固定资产	40,000

(2) 抵销本年提取的未实现利润部分的折旧费用：

固定资产-折旧	10,000
折旧费用	10,000

20x2、20x3、20x4年抵销分录:

	20x2年	20x3年	20x4年
(1) 长期股权投资	30 000	20 000	10 000
固定资产	30 000	20 000	10 000
(2) 固定资产-折旧	10 000		
折旧费用		10 000	

2.无形资产转受业务

2.1 概述

- ◆ 无形资产包括专利权、商标权、非专利技术、专营权、租赁权、土地使用权和商誉等。在绝大多数情况下,无形资产具有一定的使用年限,其成本应在其使用年限或法定年限内加以摊销。
- ◆ 无形资产摊销与固定资产折旧的会计处理相同
- ◆ 企业集团内部转受无形资产也会出现未实现损益,除非该无形资产已向外界转让。
 - 对需要摊销成本的无形资产,在母公司账上按权益法处理以及合并工作底稿上的抵销和调整分录,与上一节对固定资产的处理完全相同。
- ◆ 无形资产交易中未实现损益:
 - **使用寿命有限的无形资产:** 未实现损益随着无形资产摊销而实现
 - **使用寿命不确定的无形资产:** 由于不摊销成本,未实现损益只有等到该无形资产报废或出售到集团外才实现。

2. 2非专利技术的顺销

- ◆ 假设集团内部发生按非成本价转让使用寿命不确定的非专利技术。
- ◆ 从企业集团看,也会产生未实现损益。由于不需摊销该无形资产,所以未实现损益一直到递延至该无形资产处置为止。

例：假设20x0年1月3日母公司C向其拥有90%股份的子公司D以300,000元的价款转让非专利技术。C公司取得该非专利技术的成本为250,000元，因此C公司的账上的净利润含有未实现利得50,000元(300,000－250,000)。对这笔非专利技术转让业务，C公司和D公司于20x0年1月3日应作以下分录：

C公司账面记录：

银行存款	300,000
非专利技术	250,000
资产处置损益	50,000

D公司账面记录：

非专利技术	300,000
银行存款	300,000

C公司按权益法将未实现利得调整投资和投资收益：

投资收益	50,000
长期股权投资	50,000

20x0年合并工作底稿的抵销分录

(1) 资产处置收益	50,000
非专利技术	50,000

内部交易后的以后各年即从20x1年起, 合并工作底稿上的抵销分录为:

(1) 长期股权投资	50,000
非专利技术	50,000

➤ 这笔分录将非专利技术降低到企业集团的成本基础, 并调整了长期股权投资账户, 从而建立起期初母公司长期股权投资账户和子公司所有者权益各账户的对等关系。只要该非专利技术仍掌握在D公司手中, 合并工作底稿上始终要作这一分录。

假定D公司在利用该非专利技术五年后,即20x5年又向集团之外的企业转让该非专利技术,售价为360,000元:那么,D公司将在其20x5年的利润表上确认非专利技术转让利得60,000元:

借: 银行存款	360 000	
贷: 非专利技术	300 000	
资产处置损益		60 000

C公司确认内部交易递延的未实现收益:

借: 长期股权投资	50 000	
贷: 投资收益		50 000

由于D公司账上20x5年只确认非专利技术转让利得60,000元,而企业集团20x5年实现的非专利技术转让利得为110,000元,差额为50,000元,这需要在合并工作底稿上通过编制以下抵销分录加以调整:

(1) 长期股权投资	50,000	
资产处置收益		50,000

2.3 非专利技术的逆销

- ◆ 当子公司向母公司转让非专利技术时, 只要母公司未向外界转售, 在转让当年的子公司账上就存在着未实现损益。这一未实现损益应由多数股权和少数股权共同承担, 母公司应按其所持股份的比例来调整其在子公司净利润的份额。

例题：假定母公司E于20x1年1月2日从其子公司F(E公司拥有90%股份)购入非专利技术,有关非专利技术的资料如下：(1)该非专利技术的成本为600,000元,可无限期地使用；(2)F公司转让给E公司的价款为800,000元。

►对这一非专利技术内部转让业务,E公司和F公司在各自的账上应作如下分录：

E公司账面记录

非专利技术	800,000
银行存款	800,000

F公司账面记录

银行存款	800,000
非专利技术	600,000
资产处置损益	200,000

20x1年末母公司E确定内部无形资产交易未实现损益：

投资收益	180 000 (200 000×90%)
长期股权投资	180 000

20x1年抵销分录：

(1)借：资产处置收益 200 000
贷：非专利技术 200 000

20x2年起，抵销分录为：

(1) 借：长期股权投资 180 000
少数股东权益 20 000
贷：非专利技术 200 000

➤在合并工作底稿上，需要将非专利技术调整到对企业集团的成本基础，同时要按股份比例调整多数股权(长期股权投资账户)和少数股权(少数股东权益账户)。

如果20x5年E公司将该非专利技术按900,000元的价款转让给外界。

在转让当年, E公司的账上确认非专利技术转让利得100,000元(900,000—800,000),但是从企业集团来看,当年实现的利得为300,000元(900,000—600,000)。那么, E公司应按持股比例确认内部交易递延的未实现损益:

借: 长期股权投资 180 000

贷: 投资收益 180 000

20x5年的抵销分录:

(1) 长期股权投资	180,000
少数股东权益	20,000
资产处置收益	200,000

3. 固定资产租赁业务

(不做要求)



THE END!

第6章 集团内部的债券业务

内容

- ◆ 集团内部债券业务的性质
- ◆ 子公司购入母公司债券
- ◆ 母公司购入子公司债券
- ◆ 企业合并前的内部交易

一、集团内部债券业务的性质

◆ 市场利率变化与债券价值的变化

- 当市场利率下降时，发行公司将受损；
- 当市场利率上升时，发行公司将受益。

◆ 债券赎回的方式

- 用自己的资金赎回债券
- 向银行借款赎回债券
- 向集团其他公司借款赎回债券
- 集团内部其他企业购买债券

◆ 推定赎回

- 前三种措施实际上发行公司已赎回了债券,在这三种情况下,以前未确认的损益由发行公司加以确认,并已包括在净利润中,从而在合并净利润中反映。第四种措施产生了推定赎回(**constructive retirement**)。
- 推定赎回对合并会计报表的影响
 - ◆ 集团内部一企业购入其它企业所发行的债券,从合并主体的意义上说,债券赎回了,故称为推定赎回。
 - ◆ 从企业集团来看,虽然债券推定赎回在形式上不同,但债券赎回的实质与其它三种措施的完全相同。推定赎回对合并财务报表的影响与实际赎回的完全一致。
 - ◆ 债券赎回损益就是债券发行后因市场利率变化而实现的损益,当债券被集团内部其它企业购入并持有时,在编制合并财务报表时应当确认。

◆ 推定损益的处理

- 定义：指购入企业购买债券的价格与应付债券账面价值（债券面值加未摊销溢价或减未摊销折价）的差额。
 - ◆ 当购买价格大于应付债券账面价值，则债券债券推定赎回发生了推定损失 (**constructive loss**)；如果所支付的价格小于应付债券的账面价值，则发生了推定利得 (**constructive gain**)
 - ◆ 之所以称为“推定利得或损失”，是因为从企业集团来看，损益已经实现和确认，但在购入债券时并没有在集团内部有关企业的账上予以记录。

■ 关于推定损益处理的几种观点

- ① 面值理论 (**Par value theory**): 推定损益应当按照债券的面值在购买公司和发行公司间分摊。
- ② 代理理论 (agency theory): 认为购入内部债券的企业是在母公司的指令下起着债券发行公司的代理机构作用, 推定损益应全部分配给发行公司。
- ③ 简化处理, 全部分配给母公司。

▶教材主张将推定损益全部分配给发行公司, 因为该损益是由发行公司对市场利率的预测偏差引起。

▶2014年修订准则规定“**母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销, 同时抵销相应的减值准备。**”未涉及集团内部债权业务的推定损益由谁承担的问题。

二、子公司购入母公司债券

- ◆ 债券赎回的方向对合并净利润和少数股权净利润的影响
 - 子公司购买母公司(母公司为发行公司)的债券相当于存货的顺销, 推定损益应全部分配给母公司; 母公司购买子公司(子公司为发行公司)的债券相当于存货的逆销, 推定损益应全部分配给子公司。
- ◆ 为简化举例, 假设债券溢价或折价按直线法而不是按实际利率法摊销, 但这并不影响合并程序和技术。

例：假如子公司S 20x1年初以110元从二级市场上购入母公司P发行的债券，该债券在母公司的账面价值为95元（面值100元，折价5元，票面利率10%），债券的存续期为5年，

S公司购买债券的会计处理：

借：债权投资 110
 贷：银行存款 110

债券在P公司账上的记录：

应付债券—债券面值 100
 减：应付债券—债券折价 5
 应付债券账面价值 95

如果购买日编制合并报表，抵销分录：

(1) 借：应付债券 100
 债券赎回损益 15
 贷：应付债券折价 5
 债权投资 110

2007年版准则计入“投资收益”

子公司20x1年确认投资收益:

借: 银行存款	10
贷: 投资收益	8
债权投资	2

母公司确认债券利息费用:

借: 财务费用	11
贷: 银行存款	10
应付债券折价	1

20x1/12/31,P公司应付债券账面价值为96,而子公司债权投资为108, $96 - 108 = -12$ 是推定损益。那么在复杂权益法下: 母公司应确认该损益, 即:

借: 投资收益	12
贷: 长期股权投资	12

20x1年合并抵销分录:

(1) 借: 应付债券	100
债券赎回损益	12
贷: 应付债券折价	4
债权投资	108

(2) 借: 投资收益	8
债券赎回损益	3
贷: 财务费用	11

(1)、(2) 分录可以合并为:

借: 应付债券	100	
债券赎回损益	15	
投资收益	8	
贷: 应付债券折价		4
债权投资	108	
财务费用		11

从集团来看, 这15的债券赎回损失已经实现。这一推定损失随着P公司摊销应付债券折价和S公司摊销债券投资溢价而逐步在两家公司各自的账上得以反映。

20x2年抵销分录为:

(1) 借: 应付债券	100
长期股权投资	12
投资收益	8
贷: 应付债券折价	3
债权投资	106
财务费用	11

<u>y20x3</u>	<u>y20x4</u>	<u>y20x5</u>
100	100	
9	6	3
8	8	8
2	1	0
104	102	
11	11	11

三、母公司购入子公司债券

- ◆ 母公司购入子公司发行在外的债券, 同样发生了债券的推定赎回和推定损益。依照代理理论, 母公司购入子公司的债券, 所产生的损益应全部分配给子公司, 从而影响少数股东利润的计算, 母公司的经营利润则不受影响。在母公司的账上, 债券赎回的推定损益应按其控股比例调整长期股权投资和投资收益账户。

例：沿引前例，但假如母公司P 20x1年初以110元从二级市场上购入子公司S（持股80%）发行的债券，该债券在S公司的账面价值为95元（面值100元，折价5元），债券的存续期为5年。再假如S公司每年的账面净利润为500。

P公司购买债券的会计处理：

借：债权投资	110	
贷：银行存款		110

债券在S公司账上的记录：

应付债券—债券面值	100
减：应付债券—债券折价	5
应付债券账面价值	95

如果购买日编制合并报表，抵销分录：

(1) 借：应付债券	100	
债券赎回损益	15	
贷：应付债券折价		5
债权投资	110	

P公司20x1年确认投资收益:

借: 银行存款	10
贷: 投资收益	8
债权投资	2

S公司确认债券利息费用:

借: 财务费用	11
贷: 银行存款	10
应付债券折价	1

20x1/12/31, S公司应付债券账面价值为96, 而P公司债权投资为108, $96 - 108 = -12$ 是推定损益。根据代理理论, 该损益由子公司承担。子公司20x1年的已实现利润为488 ($=500-12$), 若母公司P采用权益法, 应确认投资收益390.4, 即:

借: 长期股权投资 ($488 \times 80\%$)	390.4
贷: 投资收益	390.4

20x1年合并抵销分录:

(1) 借: 应付债券	100
债券赎回损益	12
贷: 应付债券折价	4
债权投资	108

(2) 借: 投资收益	8
债券赎回损益	3
贷: 财务费用	11

(1)、(2) 分录可以合并为:

借: 应付债券	100	
债券赎回损益	15	
投资收益	8	
贷: 应付债券折价		4
债权投资	108	
财务费用		11

从集团来看, 这15的债券赎回损失已经实现。这一推定损失随着P公司摊销应付债券折价和S公司摊销债券投资溢价而逐步在两家公司各自的账上得以反映。

同时, 在合并报表中确认属于子公司的少数股东利润:

(3) 借: 少数股东利润 97.6 (=488*0.2)
 贷: 少数股东权益 97.6

<u>20x2年抵销债券业务的分录为:</u>		<u>y20x3</u>	<u>y20x4</u>	<u>y20x5</u>
(1) 借: 应付债券	100	100	100	
长期股权投资	9.6	7.2	4.8	2.4
少数股权权益	2.4	1.8	1.2	0.6
投资收益	8	8	8	8
贷: 应付债券折价	3	2	1	
债权投资	106	104	102	
财务费用	11	11	11	11

四、企业合并前的内部交易

- 在编制合并财务报表时, 是否应抵销和调整合并前的内部交易取决于处理企业合并业务所采用的会计方法 (即是购买法还是权益结合法) 和交易的类型。
- 购买法 (非同一控制下企业合并)
 - 内部资产 (存货和长期资产) 交易不需要加以抵销。
 - ✓ 这样处理的理由是在合并前的这种交易是非关联企业间的公平交易。
 - 内部债券交易和优先股业务要抵销
 - ✓ 在购买日, 合并前购买的债券和优先股被推定赎回

➤ 权益结合法（同一控制下企业合并）

- 不论何种交易类型, 在合并前发生的交易都需要抵销。
- 无论合并发生在年度的哪一时点, 权益结合法的应用总要追溯至整个会计年度。这意味着, 无论合并发生在何时, 当年发生的所有内部交易均应抵销。



The End!

