



第十九章 财务报告

第一节 财务报告概述

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：

1. 资产负债表；
2. 利润表；
3. 现金流量表；
4. 所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
5. 附注。

现金流量表的编制方法

正表的编制方法

1. 经营活动的现金流量

①销售商品、提供劳务收到的现金（企业因销售商品、提供劳务而实际收现的价款及销项税额）=本期销售商品、提供劳务本期收现+前期销售商品、提供劳务本期收现+本期预收的账款-因商品退货造成的本期付现额+收回以前的坏账。

【解释】本期预收的账款，用“合同负债”科目代替“预收账款”科目。

②收到的税费返还（企业收到现金的各种税费返还）

③收到其他与经营活动有关的现金。所有属于经营活动范畴但不属于以上内容的现金流入均在此列示，如罚款收入、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入、经营租赁收到的现金及捐赠现金收入等。

④购买商品、接受劳务支付的现金（企业因购买商品、接受劳务而在本期兑现的价款及进项税额）=本期购入商品、接受劳务本期兑现额+前期购入商品、接受劳务本期的付现额+本期预付款项-本期发生的因购货退回收到的现金。



⑤支付给职工以及为职工支付的现金（包括企业为职工所支付的各种现金）。

不包括：

a. 支付的离退休人员的各项费用

（此内容应计入“支付其他与经营活动有关的现金”）；

b. 支付给在建工程人员的现金

（此内容应计入投资活动中的购建固定资产项）。

⑥支付的各项税费。该项目反映企业按规定支付的各种税费，包括企业本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和本期预交的税费，包括所得税、增值税、消费税、印花税、房产税、土地增值税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费等，但不包括计入固定资产价值、实际支付的耕地占用税，也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税在“收到的税费返还”项目反映。

⑦支付其他与经营活动有关的现金。所有属于经营活动范畴但不属于上述内容的现金支付均在此列示。如：罚款支出、支付的差旅费、业务招待费、保险费、经营租赁支付的现金以及捐赠现金支出等。

【随堂练习-单选】甲企业本期支付离退休人员工资30万元，支付离退休人员活动费5万元，支付在建工程人员工资6万元；支付广告费200万元，支付生产车间经营租金25万元，支付本企业财产保险费60万元；支付业务招待费2万元；执行法院判决，支付购买商品的欠款500万元，支付合同违约金8万元；发生坏账10万元；支付利息56万元；支付购买股票款90万元；捐赠现金支付15万元。

上述支出中，现金流量表“支付其他与经营活动有关的现金”项目列示的金额是（ ）万元。

- A. 330万元
- B. 345万元
- C. 305万元
- D. 130万元



【正确答案】B

【答案解析】支付的其他与经营活动有关的现金=30+5+200+25+60+2+8+15=345(万元)。

【随堂练习-多选】在编制现金流量表时，下列现金流量中属于经营活动现金流量的有()。

- A. 当期缴纳的所得税
- B. 收到的活期存款利息
- C. 发行债券过程中支付的交易费用
- D. 支付的基于股份支付方案给予高管人员的现金增值额

【正确答案】ABD

【答案解析】选项C，发行债券过程中支付的交易费用属于筹资活动现金流量。

2. 投资活动的现金流量

①收回投资所收到的现金=出售转让或到期收回除现金等价物以外的交易性金融资产+处置长期股权投资收到的现金+收回债权投资本金而收到的现金等。不包括债权投资收回的利息。

②取得投资收益所收到的现金(企业因股权性投资及债权性投资而取得的现金股利、利息，以及从子公司、联营企业和合营企业分回利润而收到的现金)。

③处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额，反映企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金，扣除为处置这些资产而支付的有关费用后的净额。如处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数，应作为投资活动产生的现金流量，在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

【随堂练习-单选】某公司对外转让一项账面净值为35万元的固定资产，取得收入50万元已存入银行，转让时以现金支付转让费3万元和税金2万元，此项业务在现金流量表中应()。

- A. 在“收到其他与经营活动有关的现金”和“支付的各项税费”2个项目中分别填列50万元、



5万元

B. 在“收到其他与经营活动有关的现金”和“支付其他与经营活动有关的现金”2个项目中分别填列50万元、5万元

C. 在“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目中填列45万元

D. 在“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目中填列10万元

【正确答案】C

【答案解析】处置固定资产属于投资活动，由此产生的现金流量应在“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目填列，填列金额为现金流入净额 $=50-3-2=45$ （万元），与处置时固定资产的账面净值无关。

④处置子公司及其他营业单位收到的现金净额。该项目反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金，减去相关处置费用以及子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。

A. 企业整体处置非法人营业单位的情况下：

处置子公司或其他营业单位收到的现金净额 $=$ 处置价款中收到现金的部分 $-$ 其他营业单位持有的现金和现金等价物 $-$ 相关处置费用；

如为负数，应将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

B. 企业处置子公司的情况下：

处置子公司或其他营业单位收到的现金净额 $=$ 处置价款中收到现金的部分 $-$ 相关处置费用

⑤收到其他与投资活动有关的现金，如具有融资性质的分期收款销售商品方式收到的现金。

⑥购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金（反映企业购建固定资产，取得无形资产和其他长期资产所支付的现金）。不包括：a. 购建固定资产而发生的借款利息资本化的部分（应计入筹资活动中的利息支付项）；b. 融资租入固定资产支付的租赁费（应计入筹资活动中的其他支付项）



⑦投资所支付的现金，反映企业进行权益性投资和债权投资支付的现金，包括企业取得的除现金等价物以外的短期股票投资、短期债券投资、长期股权投资（不包括子公司投资）、债权投资支付的现金，以及支付的佣金，手续费等附加费用。

企业购买股票和债券时，实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息，应列在投资活动中的“支付其他与投资活动有关的现金”。收回购买股票和债券支付的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券利息，应列在投资活动的“收到其他与投资活动有关的现金”项。

⑧取得子公司及其他营业单位支付的现金净额。该项目反映企业购买子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。

A. 发生吸收合并（含同一控制和非同一控制）或业务合并的情况下

取得子公司及其他营业单位支付的现金净额=购买出价中以现金支付的部分-其他营业单位持有的现金和现金等价物

如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映。

B. 控股合并取得的情况下

取得子公司及其他营业单位支付的现金净额=购买出价中以现金支付的部分

⑨支付其他与投资活动有关的现金。

【随堂练习-多选】下列各项交易或事项所产生的现金流量中，属于现金流量表中“投资活动产生的现金流量”的有（ ）。

- A. 出售其他债权投资收到的现金
- B. 出售投资性房地产收到的现金
- C. 因投资性房地产的租金收到的现金
- D. 因投资性房地产的购入而支付的现金
- E. 权益法下投资方收到的非取得时带来的现金股利

【正确答案】ABDE



【答案解析】选项C，投资性房地产的租金收入属于经营活动中“收到其他与经营活动有关的现金”项。为投资性房地产的取得而支付的现金属于“购买固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项，投资性房地产的处置现金收入属于“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收到的现金净额”。

3. 筹资活动的现金流量

①吸收投资收到的现金，反映企业收到的投资者投入的现金，包括以发行股票筹集的资金实际收到款项净额（发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额）。由企业直接支付的审计咨询等费用，在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映，不能从这里扣除。

②取得借款收到的现金=发行公司债券收到的现金+银行借款收到的现金。

③收到其他与筹资活动有关的现金。

④偿还债务所支付的现金：反映企业以现金偿还债务的本金。

⑤分配股利、利润或偿付利息所支付的现金。

⑥支付其他与筹资活动有关的现金，

如：具有融资性质分期付款购买固定资产支付的现金。

【随堂练习-多选】下列现金收支，应作为企业经营活动现金流量进行列报的有（ ）

- A. 支付给生产工人的工资
- B. 购买原材料支付的现金
- C. 购买生产设备的现金
- D. 销售产品收到的现金

【正确答案】ABD

【答案解析】选项C，属于投资活动现金流量。



【随堂练习-多选】下列各项中，作为企业筹资活动现金流量进行列报的有（ ）。

- A. 购买固定资产支付的现金
- B. 预收的商品销售款
- C. 支付的借款利息
- D. 支付的现金股利

【正确答案】CD

【答案解析】选项A，属于投资活动现金流量；选项B，属于经营活动现金流量。

第二节 合并会计报表概述

（一）合并会计报表的概念

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。

（二）合并会计报表的内容

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

1. 合并资产负债表；
2. 合并利润表；
3. 合并现金流量表；
4. 合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
5. 附注。

一、合并报表范围的界定原则

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。

二、控制必备的要素

1. 因涉入被投资方而享有可变回报；
2. 拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。



三、控制的界定条件

（一）通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

1. 可变回报的概念

所谓可变回报是指不固定的并可能随着被投资方业绩而变化的回报。其可以仅是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

2. 可变回报的形式

①股利、被投资方经济利益的其他分配（例如，被投资方发行的债务工具产生的利息）、投资方对被投资方的投资的价值变动。

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。例如，投资方将自身资产与被投资方的资产整合以实现规模经济，达到节约成本的目的。

（二）对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

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享有“权力”。

1. 相关活动

（1）相关活动的界定

相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。

对许多企业而言，经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。这些活动可能包括但不限于下述活动：

- ①商品或劳务的销售和购买；
- ②金融资产的管理；
- ③资产的购买和处置；
- ④研究与开发活动；



⑤确定资本结构和获取融资。

（2）相关活动的决策机制

就相关活动所作出的决策的例子包括但不限于：

- ①就被投资方的经营、融资等活动作出决策，包括编制预算；
- ②任命被投资方的关键管理人员或服务提供商，并决定其报酬；以及终止该关键管理人员的劳务关系或终止与服务提供商的业务关系。

（3）当两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

2. 权力是一种实质性权利

（1）主导相关活动的现时权利

权力来源于权利（如表决权）。为拥有对被投资方的权力，投资方必须享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动。

（2）赋予投资方对被投资方权力的权利方式

投资方对被投资方的权力可能源自各种权利，例如，表决权或潜在表决权、委派或罢免有能力主导被投资方相关活动的该被投资方关键管理人员或其他主体的权利、决定被投资方进行某项交易或否决某项交易的权利、由管理合同授予的决策权利。这些权利单独或者结合在一起，可能赋予对被投资方的权力。

通常情况下，当被投资方具有一系列对回报产生重要影响的经营及财务活动，且需要就这些活动连续地进行实质性决策时，表决权或类似权利（单独或结合其他安排）将赋予投资者权力。

（3）实质性权利和保护性权利

在判断投资方对被投资方所拥有的权利时，还应区分该权利是实质性权利还是保护性权利。

①实质性权利



在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应仅考虑投资方及其他方享有的实质性权利。

实质性权利，是指持有人有实际能力行使的可执行的权利。

实质性权利应是在对相关活动进行决策时可执行的权利。实质性权利通常是当前可执行的权利，但某些情况下目前不可行使的权利也可能是实质性权利。

②保护性权利

保护性权利旨在保护持有这些权利的当事方的权益，而不赋予当事方对这些权利所涉及的主体的权力。

投资方仅持有保护性权利不能对被投资方实施控制，也不能阻止其他方对被投资方实施控制。

保护性权利通常仅适用于被投资方的活动发生根本性改变或某些特殊例外的情况，但并非所有在例外情况下行使的权利或在不确定事项发生时才行使的权利都是保护性权利。

3. 权力的持有人应为主要责任人

权力是能够“主导”被投资方相关活动的现时能力，可见，权力是为自己行使的（行使人为主要责任人），而不是代其他方行使权力（行使人为代理人）。

4. 权力源自于表决权

大部分情况下，投资方通过表决权或类似权利获得主导被投资方相关活动的现实权利。持有被投资方过半数表决权的投资方要对被投资方拥有权力，该投资方所拥有的表决权必须是实质性权利，且使该投资方具有主导该被投资方相关活动的现时能力（通常通过决定财务和经营政策实现）。

（1）持有被投资方半数以上表决权而拥有权力

当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方表决决定，或者主导相关活动的权力机构的多数成员由持有半数以上表决权的投资方指派，而且权力机构的决策由多数成员主导时，持有半数以上表决权的投资方拥有对被投资方的权力。

（2）持有被投资方半数以上投票权但无权力

投资方虽然持有被投资方半数以上投票权，但当这些投票权不是实质性权利时，其并不拥有对被投资方的权力：



①当其他方拥有现时权利使其可以主导被投资方的相关活动（例如，持有半数以下表决权的其他方拥有实质性潜在表决权，并据此取得主导被投资方相关活动的现时权利），且该其他方不是投资方的代理人时，则投资方不拥有对被投资方的权力。

②当投资方所拥有的表决权并非实质性权利时，即使持有多数表决权，投资方也不拥有对被投资方的权力。例如，由于无法获得必要的信息或法律法规方面的障碍，投资方虽持有半数以上表决权但无法行使，则该投资方不拥有对被投资方的权力。

确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力，关键在于该投资方是否拥有主导被投资方相关活动的现时能力。在被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方无法凭借其拥有的表决权主导被投资方的相关活动，因此，投资方即使持有被投资方过半数的表决权，也不拥有对被投资方的权力。

③相关章程、协议或其他法律文件规定，主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一方持有的表决权比例。

例如，被投资方的公司章程规定，与相关活动有关的决策必须由出席会议的投资方所持三分之二以上的表决权通过。这种情况下，持有半数以上但不足三分之二表决权的投资方，虽然表决权比例超过半数，但该表决权本身不足以赋予投资方权力，应结合其他因素进行进一步的分析与判断。

（3）持有被投资方半数或半数以下表决权但仍拥有权力

持有半数或半数以下表决权的投资方（或者虽持有半数以上表决权，但表决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的投资方），应综合考虑下列事实和情况，以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否可以赋予投资方拥有对于被投资方的权力。

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。

投资方持有的表决权比例越高，越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。与其他方持有的表决权比例相比，投资方持有的表决权比例越高，越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。为否决投资方而需要联合一致的行动方越多，投资方越有可能有现时能力主导被投资



方相关活动。

②与其他表决权持有人的合同安排

投资方自己拥有的表决权不足,但通过与其他表决权持有人的合同安排使其可以控制足以主导被投资方相关活动的表决权,从而拥有被投资方的权力。该类合同安排需确保投资方能够主导其他表决权持有人的表决,即,其他表决权持有人按照投资方的意愿进行表决,而不是与其他表决权持有人协商根据双方协商一致的结果进行表决。

③其他合同安排产生的权利

投资方可能通过拥有的表决权和其他决策权相结合的方式使其目前有能力主导被投资方的相关活动。例如,合同安排赋予投资方在被投资方的权力机构中指派若干成员的权利,而该类成员足以主导权力机构对相关活动的决策。又如,投资方可能通过表决权和合同安排给予的其他权利,使其目前有能力主导被投资方的生产活动,或主导被投资方的其他经营和财务活动,从而对被投资方的回报产生重大影响。但是,在不存在其他权利时,仅仅是被投资方对投资方的经济依赖(如供应商和其主要客户的关系)不会导致投资方对被投资方拥有权力。

④其他因素分析

- a. 投资方能够任命或批准被投资方的关键管理人员;
- b. 投资方能够出于自身利益决定或者否决被投资方的重大交易;
- c. 投资方能够控制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投票权;
- d. 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存在关联关系。

5. 权力源自于表决权之外的其他权利

在某些情况下,某些主体的投资方对其的权力并非源自于表决权,例如证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。

结构化主体,是指其设计导致在确定其控制方时不能将表决权或类似权利作为决定因素的主体,主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式。



6. 权力与回报之间的联系

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、母公司与子公司的定义

1. 母公司

母公司是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等）的主体。

需同时具备两个条件

- （1）必须有一个或一个以上的子公司；
- （2）母公司可以是企业，也可以是非企业形式的、但形成会计主体的其他组织，如基金等。

2. 子公司

子公司是被母公司控制的主体。

需同时具备两个条件：

- （1）只能由一个母公司控制；
- （3）子公司可以是企业，也可以是非企业形式的、但形成会计主体的其他组织，如基金以及信托项目等主体。

3. 不纳入合并范围的子公司

- （1）已宣告被清理整顿的子公司

- （2）已宣告破产的子公司

【备注】规模大小、向母公司转移资金能力是否受到严格限制、与集团其他公司业务性质的差异均不影响合并范围的认定。

五、纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分（单独主体）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（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单独主体：

1. 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他利益方的唯一来源，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，也不享有与部分资产剩余现金流量相关的权利。

六、合并范围的豁免——投资性主体

（一）投资性主体的界定

同时满足如下三个条件时，应界定为投资性主体：

1. 该公司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计量和评价。

（二）投资性主体的特征

1. 拥有一个以上的投资；
2. 拥有一个以上投资者；
3. 投资者不是该主体的关联方；
4. 该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。

（三）合并范围豁免原则

1. 母公司是投资性主体的，仅应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。
2. 一个投资性主体的母公司如果不是投资性主体，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，纳入合并范围。



3. 当母公司由非投资性主体转为投资性主体时,除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围编制合并财务报表外,企业自转变日起对其他子公司不应予以合并,其会计处理参照部分处置子公司股权但不丧失控制权的处理原则。

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

七、控制的持续评估

当环境或情况发生变化时,投资方需要评估控制的基本要素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的基本要素中的一个或多个发生了变化,投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

合并财务报表的编制原则

1. 以个别财务报表为基础编制
2. 一体性原则
3. 重要性原则

合并财务报表的编制程序

【随堂案例】A、B、C同属一集团,2018年发生如下业务:

A卖商品给B,成本60万元,售价80万元;

B购入后将商品卖给了C,售价95万元;

C购入后将商品卖给了集团外的D,售价115万元。



	A	B	C	合计	抵销分录	合并数
收入	80	95	115	290	175	115
费用	60	80	95	235	175	60
利润	20	15	20	55		55

- (一) 设计合并工作底稿；
- (二) 将母子公司个别报表过入合并工作底稿并计算出汇总数；
- (三) 编制内部抵销分录并过入合并工作底稿；
- (四) 根据个别报表汇总数和内部抵销分录计算报表各项目合并数；
- (五) 根据合并数填列合并财务报表。

合并财务报表的准备工作

- (一) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法；



追溯一：初始投资的追溯	如为商誉，无需追溯； 如为负商誉，则追溯如下： 借：长期股权投资 贷：未分配利润 （如追当年的，则贷“营业外收入”）
追溯二：被投资方分红的追溯	借：投资收益（当年分红的追溯） 未分配利润（以前年度分红的追溯） 贷：长期股权投资
追溯三：被投资方盈亏的追溯	借：长期股权投资 贷：投资收益（当年盈余的追溯） 未分配利润（以前年度盈余的追溯） 如为亏损，则反之。 如果是非同一控制的背景，需以子公司公允口径计算的净利润为调整依据；
追溯四：被投资方其他综合收益的影响	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 或反之。
追溯五：被投资方其他所有者权益变动的影响	借：长期股权投资 贷：资本公积 或反之。

（二）统一母子公司的会计政策

母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

【随堂练习-多选】母公司在编制合并财务报表前，对子公司所采用会计政策与其不一致的情形进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按照子公司的会计政策另行编报母公司的财务报表
- B. 要求子公司按照母公司的会计政策另行编报子公司的财务报表



C. 按照母公司自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整

D. 按照子公司的会计政策对母公司自身财务报表进行必要的调整

【正确答案】BC

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

（三）统一母子公司的会计期间

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。

（四）对子公司以外币表示的财务报表进行折算

（五）收集编制合并财务报表的相关资料

1. 子公司相应期间的财务报表
2. 与母公司及与其他子公司之间发生的内部购销交易、债权债务、投资及其产生的现金流量表和未实现内部销售损益的期初、期末余额及变动情况等资料。
3. 子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料
4. 编制合并财务报表需要的其他资料

合并资产负债表和合并利润表的编制

性质	内容
内部投资的抵销	母公司股权投资与子公司所有者权益的抵销
	母公司投资收益与子公司利润分配的抵销
内部债权债务的抵销	应收票据及应收账款与应付票据及应付账款的抵销
	预付账款与合同负债的抵销
	债权投资（其他债权投资）与应付债券的抵销
	其他应收款（含应收利息、应收股利）与其他应付款（含应付利息、



	应付股利) 的抵销
内部交易的抵销	内部商品交易的抵销
	内部固定资产交易的抵销
	内部无形资产交易的抵销

内部应收账款和应付账款的抵销

1. 根据期末内部应收账款余额作如下抵销

借：应付票据及应付账款 【期末余额】

贷：应收票据及应收账款

2. 根据期初内部应收账款已提过的坏账准备作如下抵销

借：应收票据及应收账款——坏账准备

贷：未分配利润——年初

3. 根据当年内部应收账款所计提或反冲坏账准备的会计分录，倒过来即为抵销分录。

借：应收票据及应收账款——坏账准备

贷：信用减值损失

或：

借：信用减值损失

贷：应收票据及应收账款——坏账准备

【随堂案例】

(1) 2018年A公司赊销商品给B公司，形成应收100万元，年末提10%坏账准备。

A公司当年的账务处理	B公司
借：应收账款 100	
贷：主营业务收入等 100	借：库存商品等 100



借：信用减值损失 10	贷：应付账款 100
贷：坏账准备 10	

因此抵销分录是：

借：应付票据及应付账款 100
 贷：应收票据及应收账款 100
 借：应收票据及应收账款——坏账准备 10
 贷：信用减值损失 10

(2) 2019年A公司收回应收账款50万元。

当年的抵销分录：

借：应付票据及应付账款 50
 贷：应收票据及应收账款 50
 借：应收票据及应收账款——坏账准备 10
 贷：未分配利润——年初 10

本年A公司计提坏账准备的丁字账：

借：信用减值损失 5
 贷：应收票据及应收账款——坏账准备 5

【随堂练习】甲公司是乙公司的母公司，2018年初乙公司应收账款中有应收甲公司的50 000元，年末应收账款中有应收甲公司的40 000元，假定乙公司提取坏账准备的比例为10%。

要求：做出编制合并报表时当年有关内部债权、债务的抵销分录。

【正确答案】

1. 首先根据期末内部债权、债务额作如下抵销：

借：应付票据及应付账款 40 000
 贷：应收票据及应收账款 40 000

2. 根据期初内部应收账款已提过的坏账准备作如下抵销：

借：应收账款——坏账准备 5 000 (=50 000×10%)
 贷：未分配利润——年初 5 000



3. 当年乙公司针对内部应收账款是反冲坏账准备1 000元（ $=50\,000 \times 10\% - 40\,000 \times 10\%$ ），因此倒过来即为抵销分录：

借：信用减值损失	1 000
贷：应收账款	1 000



请关注公众号、听更多免费直播