



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第十五章 财务报告

1. 考试规律分析

本章内容非常重要，重点内容是合并财务报表的编制。

2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	2 题 3 分	2 题 3 分	1 题 1.5 分
多项选择题	1 题 2 分	3 题 6 分	2 题 4 分
判断题	2 题 2 分	1 题 1 分	1 题 1 分
计算分析题	—	—	—
综合题	1 题 18 分	—	2 题 36 分
合计	25 分	10 分	42.5 分

第一节 财务报告概述

一、财务报表概述

概述	相关内容	
财务报告	财务报告的定义	1. 概念：财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件 2. 内容：财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表是财务报告的核心内容
财务报告	财务报表的构成	财务报表的构成：财务报表由报表本身及其附注两部分构成。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注

(一) 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，即企业采用不恰当的会计政策，不得通过在附注中披露等其他形式予以更正，企业应当对交易和事项进行正确的确认和计量。

(二) 列报基础

1. 持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。
2. 在编制财务报表的过程中，企业管理层应当全面评估企业的持续经营能力。
3. 企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时，应当利用其所有可获得的信息，评估涵盖的期间应包括企业自报告期末起至少 12 个月，评估需要考虑的因素包括宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。

(三) 权责发生制

除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

(四) 列报的一致性

财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的分类、排列顺序等方面。



（五）重要性和项目列报

项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。总的原则是：

1. 如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目合并列报；
2. 如具有重要性，则应当单独列报。

（六）财务报表项目金额间的相互抵销

1. 财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。

2. 以下三种情况不属于抵销：

（1）一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。比如：

①汇兑损益，应当以净额列报；

②为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失，应按净额列报。

但是如果这些利得和损失是重要的，则应当单独列报。

（2）资产扣除备抵项目（如：资产的减值准备、固定资产的折旧等）

（3）非日常活动产生的损益应当以同一交易或一组类似交易形成的收入扣减费用后的净额列示，其不属于抵销。（如：非流动资产处置形成的利得和损失）

（七）比较信息的列报

（八）财务报表表首的列报要求

（九）报告期间

三、现金流量表

（一）现金流量表的内容和结构

1. 现金流量表的内容

现金流量表是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

现金流量表内容分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分

提示 1

“现金”概念

现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，包括库存现金、银行存款和其他货币资金（如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款等）等。

提示 2

不能随时用于支付的存款不属于现金。

提示 3

“现金等价物”概念

现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。

现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资等。

提示 4

（1）权益性投资变现的金额通常不确定，不属于现金等价物。

（2）企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

提示 5

现金流量的概念

现金流量是指一定会计期间内企业现金和现金等价物的流入和流出。

2. 现金流量表的结构

现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出。（如：



老会计-用心传递温

存现、取现)

(1)若企业发生的经济业务只涉及现金各项目之间的变动或只涉及非现金项目之间的变动,则不会影响现金流量,如①从银行提取现金或将现金存入银行②以固定资产清偿债务③用原材料或固定资产对外投资等业务。

(2)只有发生的经济业务涉及现金各项目和非现金各项目的变动时,才会影响现金流量。如用现金购买材料、用现金对外投资、收回长期债券投资等。

(二) 现金流量表的填列方法

1. 经营活动产生的现金流量

经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付工资、交纳税费等流入和流出现金和现金等价物的活动或事项。

2. 投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。主要包括:购建固定资产、处置子公司及其他营业单位等。

3. 筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。主要包括:吸收投资、发行股票、分配利润、发行债券、偿还债务等。

提示 1

偿付应付票据及应付账款、应付票据等商业应付款等属于经营活动,不属于筹资活动。

提示 2

支付现金股利利息→筹资活动

收到现金股利利息→投资活动

【2019年一多选题】下列各项现金收支中,属于工业企业经营活动现金流量的有()。

- A. 偿还银行借款
- B. 缴纳企业所得税
- C. 收到商品销售款
- D. 收到现金股利

【答案】BC

【解析】选项 A, 偿还银行借款属于筹资活动现金流量;选项 D, 收到现金股利属于投资活动现金流量。

(三) 现金流量表的编制方法及程序

1. 直接法和间接法

编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种,一是直接法,二是间接法。

我国企业会计准则规定企业应当采用直接法编报现金流量表,同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息。

2. 工作底稿法、T 型账户法和分析填列法(3 种方法)

在具体编制现金流量表时,可以采用工作底稿法或 T 型账户法,也可以根据有关科目记录分析填列。(分析填列法:常见的方法)

四、终止经营

终止经营	相关内容
概念	终止经营是指企业满足下列条件之一的,能够单独区分的组成部分,且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别: <ul style="list-style-type: none"> (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区 (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区



	进行处置的一项相关联计划的一部分 (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司
--	---

【例题·多选题】下列属于终止经营的有 ()

- A. 出售不再使用的生产设备一台
- B. 持有待售固定资产设备
- C. 关闭东北地区事业部
- D. 关闭一家分公司

【答案】CD

【解析】A 项属于处置固定资产，B 项属于持有待售非流动资产

终止经营	相关内容	
列报	持续经营净利润	不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报
	终止经营净利润	终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报
列报	附注中披露	(1) 终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用(收益)和净利润; (2) 终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额 (3) 终止经营的处置损益总额、所得税费用(收益)和处置净损益 (4) 终止经营的经营、投资和筹资活动现金流量净额 (5) 归母公司所有者持续经营损益和终止经营损益

第二节 财务报告概述

一、合并财务报表概念

1. 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。

2. 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所构成的企业集团;
- (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
- 3. 合并财务报表至少包括合并资产负债表，合并利润表，合并所有者权益变动表(或合并股东权益变动表)，合并现金流量表和附注。
- 4. 企业集团中期期末编制合并财务报表的，至少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。
- 5. 合并财务报表的作用主要有两个方面：一是合并财务报表能够向财务报告的使用者提供反



老会计-用心传递温

映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的会计信息，有助于财务报告的使用者作出经济决策。二是合并财务报表有利于避免一些母公司利用控制关系人为粉饰财务报表的情况的发生。

二、合并财务报表合并范围的确定

重点提示

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

拥有权力+可变回报=控制【控制的两个要素】

(一) 控制的定义和判断

1. 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。

2. 投资方要实现控制，必须具备两项基本要素：

(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。

投资方只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

3. 实际工作中，投资方在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的这两个要素。

相关事实和情况主要包括：

(1) 被投资方的设立目的和设计；

(2) 被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；

(3) 投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；

(4) 投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；

(5) 投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；

(6) 投资方与其他方的关系。

其中：

对被投资方的设立目的和设计的分析，贯穿于判断控制的始终，也是分析上述其他事实的情况的基础。如果事实和情况表明上述控制要素中的一个或多个发生变化，投资方应当重新判断其还能否控制被投资方。除此之外，还应该综合考虑所有相关事实和情况，其中，对被投资方的设立目的和设计的分析，贯穿于判断控制的始终。

从控制的定义可以发现，要达到控制，投资方需要满足以下要求：

1. 通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

(1) 可变回报的定义

可变回报：是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，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) 可变回报的形式主要包括：

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。

2. 对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

(1) 权力的定义

①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”。



老会计-用心传递温

从控制的定义可以发现，要达到控制，投资方需要满足以下要求：

②在判断投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：（共4点）

- a. 权力只表明投资方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。如果投资方拥有主导被投资方相关活动的现时能力，即使这种能力尚未被实际行使，也视为该投资方拥有对被投资方的权力。
- b. 权力是一种实质性权利，而不是保护性权利。
- c. 权力是为自己行使的，而不是代其他方行使。
- d. 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。

（2）相关活动

①相关活动：是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。

②分析相关活动的决策机制（简单了解）

③两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活动的一方拥有对被投资方的权力。

提示

- a. 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；
- b. 不同企业的相关活动可能是不同的，应当根据企业的行业特征、业务特点、发展阶段、市场环境等具体情况来进行判断；
- c. 同一企业不同环境和情况下，相关活动也可能有所不同。
- d. 这些活动可能包括但不限于：
 - 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。

（3）“权力”是一种实质性权利（权力源于“权利”）

在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应区分投资方及其他方享有的权利是实质性权利还是保护性权利，仅实质性权利才应当被加以考虑。

①实质性权利

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利。

通常情况下，实质性权利应当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，如某些潜在表决权。

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。

例如：

- a. 贷款方限制借款方进行会对借款方信用风险产生不利影响从而损害贷款方利益的活动的权利；
- b. 少数股东批准超过正常经营范围的资本性支出或发行权益工具、债务工具的权利；
- c. 贷款方在借款方发生违约行为时扣押其资产的权利。

提示

仅持有保护性权利的投资方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。

（4）权力的持有人应为主要责任人



老会计-用心传递温

(5) 权力的一般来源——来自表决权

①通过直接或间接拥有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。

提示

- 在进行控制分析时,投资方不仅需要考察直接表决权,还需要考察其持有的潜在表决权以及其他方持有的潜在表决权的影响,进行综合考量,以确定其对被投资方是否拥有权力。
- 潜在表决权是获得被投资方表决权的权利,例如可转换工具、认股权证、远期股权购买合同或期权所产生的权利。

②持有被投资方半数以上表决权但并无权力(够半数,但不拥有权力)

- 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,投资方此时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。(如:破产清算的子公司)
- 如果投资方虽然持有被投资方半数以上表决权,但这些表决权并不是实质性权利时,则投资方并不拥有对被投资方的权力。(不是实质性权利的不算)(如:在境外设立的子公司)
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。

c. 半数以上表决权通过,只是作出决策的通常做法,有些情况下,根据相关章程、协议或其他法律文件,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 2/3 以上的表决权通过。

这种情况下,持有半数以上但不足 2/3 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。(有章程或协议的,从章程或协议)

③直接或间接结合,也只拥有半数或半数以下表决权,但仍然可以通过表决权判断拥有权力。(另一种极端情况,不够半数,也可以拥有权利)

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,但仅凭自身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对于被投资方的权力:

- 考虑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。
- 考虑与其他表决权持有人的协议。
- 考虑其他合同安排产生的权利。
- 如果结合表决权和上述第 a 至 c 项所列因素,仍不足以判断投资者能否控制被投资方,则还需要考虑是否存在其他事实或情况,能够证明投资方拥有主导被投资方相关活动的现时能力。

(6) 权力来自于表决权以外的其他权利——来自合同安排在某些情况下,某些主体的投资方对其的权力并非源自于表决权(例如,表决权可能仅与日常行政活动工作有关),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、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:是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。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行政性



管理事务相关。

(7) 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。

(二) 母公司与子公司

企业集团是由母公司和其全部子公司构成的。

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，下同）的主体。

2. 子公司

子公司：是指被母公司控制的主体。

提示

不论子公司的规模大小、子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，只要是能够被母公司施加控制的，都应纳入合并范围。但是，已宣告被清理整顿的或已宣告破产的原子公司，不再是母公司的子公司，不纳入合并财务报表范围。

(三) 纳入合并范围的特殊情况——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的部分，进而判断是否控制该部分（可分割部分）：

- A. 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；（资产有专门用途）
- B. 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。

(四) 合并范围的豁免——投资性主体

1. 豁免规定

(1) 基本原则：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。

(2) 特殊情况：如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

提示

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。

2. 投资性主体的定义

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：

- (1) 该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金。这是投资性主体与其他主体的显著区别。
- (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。

3. 投资性主体的特征（4个特征）

- (1) 拥有一个以上投资。



- (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。

4. 因投资性主体转换引起的合并范围的变化

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

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

(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两个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两项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。

三、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除应遵循财务报表编制的一般原则和要求外，如真实可靠、内容完整等，还应当遵循以下原则和要求：

- 1. 以个别财务报表为基础编制。（通过合并财务报表的特有方法进行编制）
- 2. 一体性原则。（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）。
- 3. 重要性原则

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财务报表

四、合并财务报表编制的前期准备事项

(一) 合并财务报表的前期准备事项的概述

- 1. 统一母公司、子公司的会计政策；（2种方法：①进行调整、②按母公司的会计政策重新编制）
- 2. 统一母公司、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。

(二) 为编制合并财务报表，母公司应当要求子公司及时提供下列有关资料：

- 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. 编制合并财务报表所需要的其他资料。

【例题·多选题】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（ ）。（2015年）

- A. 按照子公司的会计政策另行编报子公司的财务报表
- 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



【答案】BC

【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。

五、合并财务报表的编制程序

1. 编制合并工作底稿

2. 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总，计算得出个别资产负债表、个别利润表及个别所有者权益变动表各项目合计数额。

项目	母公司	子公司 1	子公司 2	合计数	抵销 调整		合并数
					借方	贷方	
营业收入	700	100	200	1000	130	150	1020
管理费用	200	100	70	370	30	60	340
固定资产	250	70	30	350	70 50	80	390
其他应付款	100	0	70	170	35	20	155

3. 编制调整分录与抵销分录，将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务对个别财务报表有关项目的影响进行调整抵销处理。（重复的因素等予以抵销）

提示

在合并工作底稿中编制的调整分录和抵销分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计科目。比如，涉及调整或抵销固定资产折旧、固定资产减值准备等均通过资产负债表中的“固定资产”项目，而不是“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目来进行调整和抵销。

4. 计算合并财务报表各项目的合并数额（合计数±抵销数）

（1）资产类项目。（加借减贷）

（2）负债类项目和所有者权益类项目。（加贷减借）

（3）有关收益类项目。（加贷减借）

（4）有关成本费用类项目和有关利润分配的项目。（加借减贷）

5. 填列合并财务报表（按合并数填列）

提示合并财务报表的编制说明



相关内容	
编制说明	<p>1. 调整和抵销分录用的是报表项目不是会计科目，合并调整和抵销分录，只在编制合并报表时在合并工作底稿中做一下，只调表不调账，不计入母子公司的会计账簿和个别报表，对个别报表没有影响。调整和抵销分录也不是企业缴税和计提盈余公积的依据，所以与所得税费用、盈余公积的有关的分录不用再进行调整。</p> <p>2. 对子公司全额抵销，对联营企业和合营企业按持股比例抵销</p> <p>3. 母子公司交易中支付给集团外部的支出无需抵销，如中介机构费用、税金、资产的运输费等，因此要用不含税价格进行抵销</p> <p>4. 计算合并报表中有关项目列报的金额，可以直接站在集团角度，用内部交易前的成本为基础进行计算，结果与考虑抵销后的计算结果完全一致</p> <p>5. 跨年度编制调整和抵销分录，先抵销以前年度未实现内部交易对上年末报表累计的影响，再抵销本年新发生的未实现内部交易的影响，最后抵销本年末累计未实现内部交易对报表的影响</p> <p>6. 连续编制合并报表时，上期合并股东权益变动表中的年末未分配利润是经过上期末抵销后的数，但本年年初的未分配利润是根据母子公司的个别报表编制的，是未抵销的数，两者出现差额，因此要将上年末已经抵销的但对本年年初未分配利润产生影响的损益类项目，再重新抵销一遍，年初未分配利润将上年末合并报表数与本年年初合并报表数建立了一个相等的联系，使两者保持一致</p>



相关内容	
编制步骤——按权益法编制	<p>1. 统一母子公司的会计政策和会计期间，对子公司境外经营要进行报表折算、收集编制合并财务报表的相关资料（前期准备工作）；</p> <p>2. 编制合并工作底稿，将母子公司的报表数据导入</p> <p>3. 编制调整分录：</p> <p>（1）按公允价值调整非同一控制下取得的子公司相关资产负债；（同一控制下取得的子公司不需调整）</p> <p>（2）按权益法调整母公司的长期股权投资；（权益法的理念贯穿了合并报表的全过程，权益法建立起母公司的长期股权投资与子公司所有者权益份额之间的联系）</p> <p>（3）对涉及合并的特殊投资业务进行调整；</p> <p>4. 编制抵销分录</p> <p>抵销分录的含义是把集团内部交易虚增或虚减的因素抵销掉，即抵销虚增或虚减的资产、负债、收入、成本、现金流量、所有者权益变动等，反映出集团整体与集团外部单位之间进行交易的情况，因此抵销的过程比较灵活，只要抵销后的报表项目和报表金额正确就行；而账务处理的会计分录是需要会计准则</p> <p>抵销分录具体包准确反映出经济业务资金运动的来龙去脉，因此要严格遵守括：</p> <p>（1）抵销母公司投资收益和子公司利润分配，母公司长期股权投资和子公司所有者权益</p> <p>（2）抵销内部存货交易</p> <p>（3）抵销内部固定资产等长期资产交易</p> <p>（4）抵销内部债权债务交易</p> <p>（5）抵销内部现金流量交易</p> <p>5. 计算合并金额，填列合并报表：</p> <p>资产、费用类项目合并数=该项目的合计数+调整抵销分录（借方发生额-贷方发生额）</p> <p>负债类、所有者权益类、收入类项目合并数=该项目的合计数-调整抵销分录（借方发生额-贷方发生额）</p> <p>（同一控制）合并报表=母公司账面价值+子公司账面价值+（或-）调整和抵销金额</p> <p>（非同一控制）合并报表=母公司账面价值+子公司自购买日公允价值持续计算的净资产价值+（或-）调整和抵销金额</p> <p>以后每个资产负债表日编制合并报表时，子公司不需要按以后资产负债表日的公允价值进行调整，实务中也不重新进行评估</p>