

合并会计报表暂行规定

根据《企业会计准则》的有关规定，现就合并会计报表编制规定如下：

一、凡设立于我国境内，拥有一个或一个以上子公司的母公司，应当编制合并会计报表，以综合反映母公司和子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变动情况。

二、母公司在编制合并会计报表时，应当将其所控制的境内外所有子公司纳入合并

会计报表的合并范围。

1. 母公司拥有其过半数以上（不包括半数）权益性资本的被投资企业，包括：

（1）直接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；

（2）间接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；

（3）直接和间接方式拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。间接拥有过半数以上权益性资本是指通过子公司而对子公司的子公司拥有其过半数以上权益性资本。直接和间接方式拥有其过半数以上权益性资本是指母公司虽然只拥有其半数以下的权益性资本，但通过与子公司合计拥有其过半数以上的权益性资本。

2. 其他被母公司所控制的被投资企业。母公司对于被投资企业虽然不持有其过半数以上的权益性资本,但母公司与被投资企业之间有下列情况之一的,应当将该被投资企业作为母公司的子公司,纳入合并会计报表的合并范围:

(1) 通过与该被投资公司的其他投资者之间的协议,持有该被投资公司半数以上表决权;

(2) 根据章程或协议,有权控制企业的财务和经营政策;

(3) 有权任免董事会等类似权力机构的多数成员;

(4) 在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

3. 在母公司编制合并会计报表时,下列子公司可以不包括在合并会计报表的合并范围之内:

(1) 已关停并转的子公司;

(2) 按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司;

(3) 已宣告破产的子公司;

(4) 准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司;

(5) 非持续经营的所有者权益为负数的子公司;

(6) 受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司。

三、合并会计报表包括下列内容:

1. 合并资产负债表;

2. 合并损益表；
3. 合并财务状况变动表；
4. 合并利润分配表。

四、合并会计报表以母公司和纳入合并范围的子公司（以下凡涉及到子公司，即为纳入合并范围的子公司）本身的会计报表以及其他有关资料为依据，合并各项目数额编制。为编制合并会计报表，子公司向母公司提供的其他有关资料包括：

1. 子公司所采用的与母公司不同的会计政策；
2. 与母公司及与母公司的其他子公司业务往来、债权债务、投资等资料；
3. 子公司利润分配有关资料；
4. 子公司所有者权益变动的明细资料；
5. 其他编制合并会计报表所需要的资料。

五、母公司为了编制合并会计报表，应当统一母公司与子公司的会计报表决算日和会计期间，使子公司会计报表决算日和会计期间与母公司会计报表决算日和会计期间保持一致。不一致时，母公司应当按照母公司本身会计报表决算日和会计期间，对子公司会计报表进行调整，以调整后的子公司会计报表编制合并会计报表，或者要求子公司按照母公司的要求编报相同会计期间的会计报表。

六、母公司应当统一母公司和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。当子公司所采用的会计政策与母公司不一致时，母公司应当按照母公司本身规定的会计政策对子公司会计报表进行必要的调整。但当子公司与母公司所规定的会计政策差异不大，并且对财务状况和经营成果的影响不大时，母公司也可直接利用该会计报表编制合并会计报表。

七、母公司为编制合并会计报表，对子公司进行的权益性资本投资必须采用权益法进行核算，并以此编制个别会计报表，为编制合并会计报表提供基础数据。

1. 对于子公司因本期损益而引起的所有者权益的变动，母公司应当计算确定其所拥有的数额，并将其计入本期投资损益，同时按照该数额增加或减少长期投资，调整长期投资帐面价值。母公司进行帐务处理时，在增加长期投资的情况下，借记“长期投资”科目，贷记“投资收益”科目；减少长期投资的情况下，借记“投资收益”科目，贷记“长期投资”科目。收到子公司分来的利润时，母公司应作为长期投资减少处理。进行帐务处理时，借记“银行存款”等科目，贷记“长期投资”科目。

2. 对于子公司因本期损益以外的原因，如接受捐赠、法定资产重估增值、接受外币投资折算差额所引起的子公司所有者权益的变动，母公司应当计算确定所拥有的数额，按照计算确定的数额增加或减少长期投资，调整长期投资帐面价值，同时增加或

减少资本公积的数额。

（1）对于因子公司接受捐赠和对资产进行法定重估增值所引起子公司所有者权益的变动，母公司进行帐务处理时，接受捐赠和确认的法定资产重估增值，应借记“长期投资”科目，贷记“资本公积”科目。

（2）对于因子公司接受外币投资折算差额所引起的所有者权益的变动，在外币投资折算差额为贷方余额时，母公司进行帐务处理时应借记“长期投资”科目，贷记“资本公积”科目；在外币折算差额为借方余额时，母公司应借记“资本公积”科目，贷记“长期投资”科目。

八、对于境外子公司以外币表示的会计报表，母公司应当按照下列规定将境外子公司会计报表各项目的数额折算为母公司记帐本位币，并以折算为母公司本位币后的会计报表编制合并会计报表。对于境内子公司采用与母公司记帐本位币以外的货币编报的会计报表，也应当按照本规定将其会计报表折算为母公司记帐本位币表示的会计报表。

1. 资产负债表

（1）所有资产、负债类项目均按照合并会计报表决算日的市场汇率折算为母公司记帐本位币。

（2）所有者权益类项目除“未分配利润”项目外，均按照发生时的市场汇率折算为母公司记帐本位币。

（3）“未分配利润”项目以折算后的利润分配表中该项目的数额作为其数额列示。

（4）折算后资产类项目与负债类项目和所有者权益类项目合计数的差额，作为报表折算差额在“未分配利润”项目后单独列示。

（5）年初数按照上年折算后的资产负债表的数额列示。

2. 损益表和利润分配表

（1）损益表所有项目和利润分配表中有关反映发生额的项目应当按照合并会计报表的会计期间的平均汇率折算为母公司记帐本位币，也可以采用合并会计报表决算日的市场汇率折算为母公司记帐本位币。在采用合并会计报表决算日市场汇率折算为母公司记帐本位币时，应当在合并会计报表附注中说明。平均汇率根据当期期初、期末市场汇率计算确定，也可以采用其他的方法计算确定。平均汇率计算方法一经采用，前后各期必须连续使用，不得随意变更。如果确需变更，应当在会计报表附注说明变更理由及变更对会计报表的影响。

（2）利润分配表中“净利润”项目，按折算后损益表该项目的数额列示。

（3）利润分配表中“年初未分配利润”项目，以上一年折算后的期末的“未分配利润”项目的数额列示。

（4）利润分配表中“未分配利润”项目，按折算后的利润分

配表中的其他各项目的数额计算列示。

（5）上年实际数按照上期折算后的损益表和利润分配表的数额列示。

3. 财务状况变动表

（1）有关收入、费用各项目，按照合并会计报表的会计期间的平均汇率（或市场汇率）折算为母公司记帐本位币。

（2）有关增减长期负债、增减长期投资以及增减固定资产、递延资产和无形资产的项目，按照合并会计报表决算日的市场汇率折算为母公司记帐本位币。

（3）有关资本的净增加额项目，按照发生时的汇率折算为母公司记帐本位币。

（4）其他项目均按照折算后的子公司的其他报表相应项目的数额列示或计算填列。

（5）“流动资金来源和运用”中的“流动资金增加净额”项目，按照“流动资金各项的变动”中的“流动资金增加净额”列示。

（6）“流动资金来源合计”减去“流动资金运用合计”后的余额，与“流动资金增加净额”不一致时，其差额在“流动资金运用合计”项目之后，“流动资金增加净额”之前，单列报表折算差额项目反映。

九、合并资产负债表

合并资产负债表以母公司和子公司的个别资产负债表为依据，在相互抵销下列项目的基础上，合并资产、负债和所有者权益各项目的数额编制。

1. 母公司对子公司权益性资本投资项目的数额与子公司所有者权益中母公司所持有的份额相抵销。有关抵销分录参见本规定中合并利润分配表规定。抵销时发生的合并价差，在合并资产负债表中以“合并价差”项目在长期投资项目中单独反映（贷方余额时以负数表示）。对于子公司之间相互投资，母公司应当比照上述做法，将权益性资本投资项目的数额与相对应另一子公司所有者权益各有关项目中相应的数额相互抵销。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目，包括应收、应付、预收及预付等项目应当相互抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记应付和预收等项目，贷记应收和预付等项目。对于母公司与子公司、子公司相互之间持有对方的债券，母公司编制合并会计报表时也，应当相互抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“应付债券”项目，贷记“长期投资”或“短期投资”项目。对于长期投资中内部债券投资与应付债券抵销时发生的差额，应当作为合并价差处理。当长期投资中债券投资的数额高于相对应的应付债券的数额，编制抵销分录时，应当借记“合并价差”项目，贷记“长期投资”项目；当长期投资中内部债券投资的数额低于相对应的应付债券的数额，编制抵销分录

时，应当借记“长期投资”项目，贷记“合并价差”项目。母公司与子公司，子公司相互之间应收帐款与应付帐款相互抵销后，其已抵销的应收帐款所计提的坏帐准备的数额也应予以抵销。在合并资产负债表中，坏帐准备应当以抵销后应收帐款计提的数额列示。在合并工作底稿中，编制抵销分录抵销已抵销的应收帐款计提的坏帐准备时，借记“坏帐准备”项目，贷记“管理费用”项目。对于以前会计期间编制合并会计报表时因内部应收帐款抵销而抵销的坏帐准备的数额，在本期编制合并会计报表编制抵销分录时，应当借记“坏帐准备”项目，贷记“年初未分配利润”项目。对于本期内部应收帐款增加而计提的坏帐准备进行抵销，编制抵销分录时，应当借记“坏帐准备”项目，贷记“管理费用”项目，对于本期内部应收帐款减少而冲销的坏帐准备进行抵销，编制抵销分录时，借记“管理费用”项目，贷记“坏帐准备”项目。

3. 存货项目中，由内部销售所产生的未实现内部销售利润的数额，应当予以抵销，并以抵销后的数额列示。有关抵销分录参见本规定中合并损益表中有关部分。

4. 固定资产等有关项目中，由于内部销售产生的未实现内部销售利润的数额应当予以抵销，并以抵销后的数额列示。有关抵销分录参见本规定中合并损益表中有关部分。

5. 子公司所有者权益各项目中不属于母公司拥有的数额，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益类项目

之前，单列一类，以总额反映。

6. 所有者权益中未分配利润的数额根据合并利润分配表中期末未分配利润的数额列示。

十、合并损益表

合并损益表应当以母公司和子公司的损益表为基础，在抵销下列项目的基础上，合并各项目的数额编制。

1. 母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部销售收入的抵销：

（1）内部销售商品全部实现对外销售时，应当在合并销售收入项目中抵销内部销售收入的数额，在合并销售成本项目中抵销从内部购进该货物所发生的购进成本的数额（即出售公司内部销售收入的数额）。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目。

（2）内部销售商品全部未实现对外销售而形成存货时，应当在合并销售收入项目中抵销内部销售收入的数额，在存货项目中抵销内部销售商品中所包含的未实现内部销售利润的数额，在合并销售成本项目中抵销内部销售商品的成本数额（销售商品公司销售收入减去未实现内部销售利润的数额）。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“营业收入”项目，贷记“存货”项目（在合并资产负债表中抵销）和“营业成本”项目。未实现内部销售利润根据销售商品公司的销售毛利率乘以内部销售收入的数额确

定。销售毛利率 = (销售收入 - 销售成本) ÷ 销售收入 × 100%

(3) 在内部销售商品部分售出的情况下,应当分别已实现内部销售的数额和未实现内部销售的数额进行处理。

(4) 对于上一会计期间存货包含的未实现内部销售利润的处理

1) 上一会计期间抵销未实现内部销售利润的内部销售形成的存货,在本期编制合并会计报表时,应当视为本期销售实现处理,其中包含的未实现内部销售利润,在本期编制合并会计报表时视为本期实现利润处理。在合并工作底稿中编制抵销分录时,应当根据上期编制合并会计报表存货中抵销的未实现内部销售利润的数额,借记“年初未分配利润”项目,贷记“营业成本”项目。

2) 上期结转存货应当视同本期购进的存货处理,并以此分别按照上述(1)至(3)的情况,抵销内部销售收入、内部销售成本和未实现内部销售利润。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间发生的固定资产的交易所产生的未实现内部销售利润的抵销。母公司与子公司、子公司相互之间发生的固定资产交易是指母公司与子公司之间,子公司相互之间发生的一方销售自身的产品,另一方购买对方产品作为固定资产使用的固定资产购售活动。

(1) 不计提折旧固定资产中包含的未实现内部销售利润的抵销

1) 将内部销售收入与该内部销售成本和固定资产原价项目中所包含的未实现内部销售利润相互抵销,即在合并销售收入项目中抵销该产品销售收入的数额;在合并销售成本项目中抵销该产品的销售成本的数额;在合并固定资产原价项目中抵销未实现内部销售利润的数额。编制抵销分录时,借记“营业收入”项目,贷记“营业成本”和“固定资产原价”项目。

2) 在该固定资产的使用期间内,每期编制合并会计报表时都必须将该固定资产原价中所包含的未实现内部销售利润抵销,直至该固定资产退出企业集团止。在合并工作底稿中编制抵销分录时,应当借记“年初未分配利润”项目,贷记“固定资产原价”项目,其数额为上一会计期间该固定资产原值中抵销的未实现内部销售利润的数额。

(2) 计提折旧的固定资产中包含的未实现内部销售利润的抵销

1) 在发生该固定资产交易的会计期间,应当进行如下抵销处理:

在发生固定资产交易的当期,应当将内部销售收入与该内部销售成本和固定资产原价中所包含的未实现内部销售利润相互抵销,即在合并销售收入项目中抵销该固定资产交易的销售收入的数额;在合并销售成本项目中抵销该固定资产交易的销售成本的数额;在合并固定资产原价项目中抵销该固定资产原价中未实

现内部销售利润的数额。编制抵销分录时，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”和“固定资产原价”项目。在计提折旧时，还应当将该固定资产计提的折旧中包含的未实现内部销售利润的数额抵销。抵销数额为该固定资产当期计提的折旧额减去按照不包含有未实现内部销售利润的固定资产原价计提的折旧额的差额。在采用直线法时，即该固定资产原价中包含的未实现内部销售利润总额除以该固定资产的使用期间。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。

2) 在发生该固定资产交易以后的会计期间到该固定资产清理报废时止，应当进行如下抵销：将内部销售固定资产所包含的未实现内部销售利润的数额予以抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“年初未分配利润”项目，贷记“固定资产原价”项目。将内部购进固定资产计提的折旧中包含的未实现内部销售利润的数额抵销。其抵销数额为该固定资产当期计提的折旧额减去按照不包含有未实现内部销售利润的固定资产原价计提的折旧额的差额。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。将内部销售固定资产原价所包含的未实现内部销售利润中以前会计期间已计入累计折旧的数额抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“累计折旧”项目，贷记“年初未分配利润”项目。

3) 在固定资产报废清理时，应当将该固定资产原价中包含

的未实现内部销售利润总额减去报废清理以前固定资产原价中包含的未实现内部销售利润中已计入以前各期折旧费用的数额（即已实现内部销售利润的数额）后的余额予以抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“年初未分配利润”项目，贷记“管理费用”项目和“营业外支出”（或“营业外收入”）项目。其中抵销管理费用项目的数额为该固定资产当期计提的折旧额减去按照不包含有未实现内部销售利润的固定资产原价计提的折旧额的差额。

（3）母公司与子公司、子公司相互之间固定资产交易发生不多，或其交易对企业集团财务状况和经营成果影响不大的，也可将其固定资产交易视为企业集团外交易，不按照上述规定进行抵销处理。

3. 母公司与子公司以及子公司相互之间持有对方债券所发生的投资收益应当与其相对应的利息支出相互抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“投资收益”项目，贷记“财务费用”等项目。

4. 母公司对子公司权益性资本投资效益应当予以抵销。在合并工作底稿中编制的抵销分录，参见本规定中合并利润分配表的有关规定。

5. 子公司“净利润”项目扣除母公司投资收益后的余额，即为少数股东本期损益。在合并工作底稿中编制的抵销分录，参见

本规定中合并利润分配表中的有关规定。少数股东本期损益应当在合并损益表中单列“少数股东损益”项目，在“净利润”项目之前列示。

6. 全部损益减去少数股东所持有的损益后的余额为净利润。

十一、合并利润分配表

合并利润分配表以母公司和子公司利润分配表的数据为基础，通过抵销子公司利润分配表各项目的数额编制。在合并工作底稿编制中，应当分别不同情况，编制如下抵销分录进行抵销：

1. 对于全资子公司，应当将子公司利润分配表中年初未分配利润项目，子公司资产负债表中实收资本项目、资本公积项目、盈余公积项目和母公司损益表中投资收益项目，与母公司对子公司权益性资本投资项目，子公司利润分配表中提取盈余公积（或提取法定公积金、提取法定公益金、提取任意公积金、储备基金和生产发展基金）项目、应付利润（或已分配股利、应付股利、已分配优先股股利、已分配普通股股利）项目相互抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“投资收益”、“年初未分配利润”、“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”项目，贷记“长期投资”、“提取盈余公积”（或提取法定公积金、提取法定公益金、提取任意公积金、储备基金和生产发展基金）、“应付利润”（或已分配股利、应付股利、已分配优先股股利、已分配普通股股利）

项目。在上述抵销发生抵销差额时，其差额应当作为合并价差处理。当上述抵销分录借方发生额大于贷方发生额时，应当贷记“合并价差”项目；当上述抵销分录借方发生额小于贷方发生额时，应当借记“合并价差”项目。

2. 对于非全资子公司，应当将子公司利润分配表中年初未分配利润项目，子公司资产负债表中实收资本项目、资本公积项目、盈余公积项目和母公司损益表中投资收益项目，少数股东损益项目，与母公司与子公司权益性资本投资项目，少数股东权益项目，子公司利润分配表中提取盈余公积（或提取法定公积金、提取法定公益金、提取任意公积金、储备基金和生产发展基金）项目、应付利润（或已分配股利、应付股利、已分配优先股股利、已分配普通股股利）项目相互抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记“投资收益”、“少数股东损益”、“年初未分配利润”、“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”项目，贷记“长期投资”、“提取盈余公积”（或提取法定公积金、提取法定公益金、提取任意公积金、储备基金和生产发展基金）、“应付利润”（或已分配股利、应付股利、已分配优先股股利、已分配普通股股利）、“少数股东权益”项目。其中，少数股东权益的数额根据子公司所有者权益的数额减去母公司所持有的份额，计算确定。在上述抵销发生抵销差额时，其差额应当作为合并价差处理。当上述抵销分录借方发生额大于贷方发生额时，应当贷记“合并价差”项目；当

上述抵销分录借方发生额小于贷方发生额时，应当借记“合并价差”项目。

十二、合并财务状况变动表

合并财务状况变动表以合并资产负债表和合并损益表及其他有关资料为基础编制。

1. 少数股东本期损益应当作为流动资金来源（或作抵销流动资金来源项目）处理，其数额在“流动资金来源”中“固定资产折旧”项目之前，单列“少数股东损益”项目反映。

2. 少数股东增加对子公司的投资，作为流动资金来源处理，其增加的数额在“其他来源”中“资本净增加额”项目之后，单列“少数股东资本增加额”项目反映。

3. 子公司将利润分配给少数股东，应当作为资金运用处理，其分配的数额在“流动资金运用”中“利润分配”与“其他运用”之间，单列项目“少数股东利润分配”项目反映。

十三、合并会计报表的附注

合并会计报表除附注会计报表应附注的事项外，还应当附注如下事项：

1. 纳入合并会计报表合并范围的子公司名称、业务性质、母公司所持有的各类股权的比例；

2. 纳入合并会计报表的子公司增减变动情况；

3. 未纳入合并会计报表合并范围的子公司（即本规定第二条第3款所规定的不纳入合并范围的子公司）的情况（包括名称、持股比例）、未纳入合并会计报表合并范围的原因及其财务状况和经营成果的情况，以及在合并会计报表中对未纳入合并范围的子公司投资的处理方法；

4. 纳入合并会计报表合并范围的非子公司（即本规定第二条第2款规定的纳入合并范围的其他被投资企业）的有关情况，包括名称、母公司持股比例以及纳入合并会计报表的原因；

5. 子公司与母公司会计政策不一致时，在合并会计报表中的处理方法。在未进行调整直接编制合并会计报表时，应在合并会计报表中说明其处理方法；

6. 纳入合并会计报表合并范围，经营业务与母公司业务相差很大的子公司的资产负债表和损益表等有关资料。

7. 需要在合并会计报表附注中说明的其他事项。

十四、本规定使用的下列术语，定义如下：

合并会计报表，是指由母公司编制的，将母公司和子公司形成的企业集团作为一个会计主体，综合反映企业集团整体经营成果、财务状况及其变动情况的会计报表。

母公司，是指通过对其他企业投资，对被投资企业拥有控制权的投资企业。

子公司，是指被另一公司拥有控制权的被投资公司，包括由母公司直接或间接控制其过半数以上权益性资本的被投资企业和通过其他方式控制的被投资企业。

控制权，是指能够统驭一个企业的财务和经营政策，并以此从企业经营活动中获取利益的权力。

权益性资本，是指能够据以参与企业经营管理，对经营决策有投票权的资本。

会计政策，是指企业进行会计核算和编制会计报表时所采用的会计原则、程序和处理方法。

少数股东权益，是指子公司所有者权益中由母公司以外的其他投资者拥有的份额。

外币，是指记帐本位币以外的货币。

外币会计报表的折算，是指将以母公司记帐本位币以外的货币揭示的子公司会计报表折算为以母公司记帐本位币揭示的会计报表。

内部交易，是指由母公司与其所有子公司组成的企业集团范围内，母公司与子公司、子公司相互之间发生的交易。

十五、合并会计报表格式

1．合并资产负债表

2．合并损益表

3. 合并利润分配表

4. 合并财务状况变动表