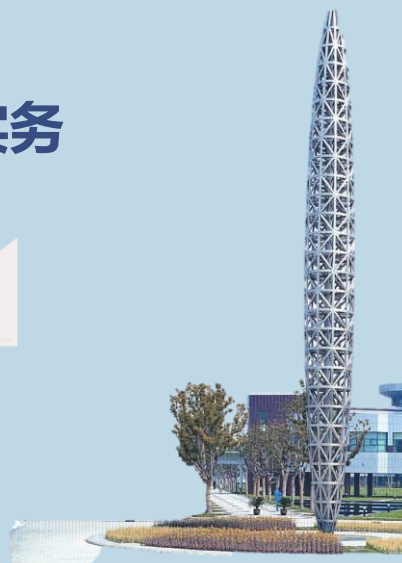


合并现金流量表编制高级实务



主讲教师：徐峥

1



课程简介

❄课程主要内容：

- 分析合并现金流量表的相关准则及讲解，通过案例阐述合并现金流量表的实务编制基本思路，分析不同情形下合并现金流量表的编制技巧。

❄课程适宜对象：

- 企业财务人员、事务所执业人员

2



教师简介：

徐峥

高级会计师、注册会计师、税务师、评估师

江苏苏亚金诚会计师事务所盐城分所质控负责人

南京信息工程大学会计专业硕士校外导师

研究方向：会计与审计准则的运用

出版过《手把手教你编制高质量现金流量表》

3

学习目标：

1. 掌握合并现金流量表准则及讲解的基本规定
2. 掌握合并现金流量表编制的基本方法
3. 掌握不同情形下合并现金流量表编制的基本思路

4

合并现金流量表的实务编制

第一部分：基本概念

第二部分：例举合并现流表应抵销的相关事项

第三部分：编制现金流量表的基本过程

第四部分：本期增加或处置子公司的合并现金流量表编制

第五部分：要点回顾及名词解释

5

第一部分 基本概念

- 基本定义
- 涉及相关准则
- 编制原理
- 编制方法
- 与单体现流表区别

6

一、基本定义

❄ 合并现金流量表的基本定义

- 合并现金流量表是综合反映母公司及其子公司所组成的企业集团在一定会计期间内现金流入、现金流出金额及其增减变动情况的会计报表。

单体现金流量表，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。

7

一、基本定义

- ❄ 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。
- ❄ 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。子公司，是指被母公司控制的主体。

8

二、相关准则

- ❄ 企业会计准则第33号——合并财务报表
- ❄ 企业会计准则第31号——现金流量表
- ❄ 现金流量表准则讲解2010

9

1、会计准则第33号——合并财务报表

第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

- （一）合并资产负债表；
- （二）合并利润表；
- （三）合并现金流量表；
- （四）合并所有者权益（或股东权益）变动表；
- （五）附注。

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。

10

2、会计准则第31号——现金流量表

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，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。

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。

现金流量表应当区分经营活动、投资活动和筹资活动分别列报现金流量。

11

3、现金流量表准则讲解2010

对现金流量表的定义、编制方法、各项目的含义、附注的披露要求作相关要求。

对合并现金流量表的编制和列报，主要适用的准则是《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

12

三、合并现金流量表编制原理

采用与编制合并资产负债表、合并利润表相同的原理、方法和程序，在母子公司个别现金流量表的基础上，通过编制抵销分录抵销集团内部交易、投融资关系、子公司支付现金股利等业务对个别现金流量表中现金流量的影响，从而编制出合并现金流量表。

13

三、合并现金流量表编制原理

对于单体现金流量表来说，现金流量表是以其母子公司本身的角度反映其在一定会计期间内的现金流入和流出的报表，是以一个单体企业作为会计主体进行会计核算的结果。从整个集团来说，母公司与子公司、子公司与子公司之间的内部交易和业务，必然会引起其单体公司的现金流量重复的计算。如果将各单体公司的现金流量表项目简单相加，则包含了很多内部交易的重复因素，不能真实地反映一个集团的现金流量。

14

三、合并现金流量表编制原理

例如：母公司在20X6年度，直接以现金投资1000万元至子公司。在母公司的个别现金流量表中，体现为“投资活动现金流量——投资支付的现金”。子公司收到母公司的投资，在其个别现金流量表中则表现为“筹资活动现金流量——吸收投资收到的现金”。如果将母子公司作为一个集团整体来看，则相当于集团内部核算单位的资金流转，并没有引起整个集团的现金流量的增减变动。因此，应在母子公司的单体现金流量表各项目相加的基础上，将重复因素予以抵销，以反映集团整体的现金流量情况。

15

四、合并现金流量表编制方法

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定：合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。合并现金流量表及其补充资料也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

16

四、合并现金流量表编制方法

从准则中可见，合并现金流量表有两种编制方法。在实务中可以根据集团成员企业的情况、个人的习惯来编制。从实务工作中来看，对于成员企业较少，业务比较简单的集团来说，可以选择以单体现金流量表为基础，抵销内部交易的方法进行。对于成员企业较多的集团来说，选择以合并报表为基础来编制的方法，更容易实现现金流量表与资产负债表、利润表的勾稽，编制效率也更高。

17

五、与单体现金流量表异同

共同点：

- ※ 1.现金流量均分类为经营活动、投资活动和筹资活动；
- ※ 2.均应遵循与资产负债表、利润表、会计报表附注的勾稽关系。
- ※ 3.均需要在会计报表附注中披露现金流量表附列资料、现金及现金等价物情况，均需要对收到和支付的其他与经营、投资、筹资活动有关的现金作披露。

18

五、与单体现金流量表异同

不同点：

❄ 1.单体现流表是合并现流表的基础；

- 合并现流表是以单体现流表为基础。虽然合并现流表的编制有两种方法，一种是在单体现金流量表的基础上进行合并抵销，另一种方法是以合并后的资产负债表和利润表的编制。但两者的基础其实是一致的。因为第二种方法实际上相当于将重复业务已经抵销的合并报表视同为单体报表进行编制。

19

五、与单体现金流量表异同

不同点：

❄ 2.依据的准则不完全相同。

- 单体现现金流表的编制依据准则为《企业会计准则第31号——现金流量表》，合并现金流量表的编制除了遵循31号准则外，还应遵循《企业会计准则第33号——合并财务报表》中对合并现金流量表的要求。

20

四、与单体现金流量表异同

不同点：

❄ 3. 会计主体不同。

- 单体现金流量表反映的是母子公司单个企业法人主体的现金流量，合并现金流量表反映的是企业集团整体的现金流量。编制合并现金流量表时，把企业集团整体视为一个会计主体，但企业集团不是法律主体。对于单体现金流量表来说，编制企业既是会计主体也是法律主体。

21

五、与单体现金流量表异同

不同点：

❄ 4. 编制主体不同。

- 只有企业集团中对子公司具有控股权的母公司，才是合并现金流量表的编制主体。而单体的现金流量表是不管母公司还是子公司都需要单独编制的。

22

五、与单体现金流量表异同

不同点：

❄ 5.在合并现金流量表中应反映少数股东权益项目情况

- 合并现金流量表和单体现金流量表有一个最主要的区别，就是在合并现金流量表中应反映少数股东权益项目的情况。只有在合并现金流量表中才会出现这些事项。并且，也只有集团内的子公司为非全资子公司的情况下，才会通过这些项目，反映子公司与少数股东之间的现金流入和流出情况。这也是合并现金流量表和单体现金流量表的一个非常重要的区别。

23

五、与单体现金流量表异同

- 在合并现金流量表中，少数股东对子公司增加权益性投资、依法从子公司中收回权益性投资、子公司向其少数股东支付现金股利或利润等，都是必须单独反映的经济业务。对于整个集团来说，这些经济业务导致的现金流入和流出，影响了整个集团的现金增减变动。

24

五、与单体现金流量表异同

- 涉及少数股东权益项目的现金流量情况，均在筹资活动现金流量中反映。“子公司吸收少数股东投资收到的现金”、“子公司支付少数股东的股利、利润或偿付的利息”这两个项目，反映少数股东对子公司增加权益性投资和子公司向少数股东分配现金股利的经济业务。此外，在筹资活动产生的现金流量中，也可能在“支付其他与筹资活动有关的现金”中单独反映少数股东收回在子公司中的权益性投资。

25

第二部分 例举合并现流表应抵销的相关事项

- ❄ 合并现流表中应抵销的相关事项

26



合并现流表应抵销的相关事项

(一) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。

❄️【例1】甲公司向乙公司支付银行存款1000万元，取得乙公司60%的股份，实现企业合并。在年末编制合并现金流量表时，应编制抵销分录如下：

- 借：投资支付的现金 1000
- 贷：吸收投资收到的现金 1000

27

合并现流表应抵销的相关事项

(二) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。

❄️【例2】子公司向母公司分配现金股利100万元。应在合并工作底稿中编制抵销分录如下：

- 借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 100
- 贷：取得投资收益收到的现金 100

28

合并现流表应抵销的相关事项

(三) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。

(四) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。

29

合并现流表应抵销的相关事项

❄ 【例3】 母公司向子公司销售商品117万元（含税），货款全部收到；子公司购入商品作为库存商品入库。

则应编制如下抵销分录：

- 借：购买商品、接受劳务支付的现金 117
- 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 117

30

合并现金流量表应抵销的相关事项

(五) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

31

合并现金流量表应抵销的相关事项

❄ 【例4】 母公司向子公司销售商品117万元（含税），货款全部收到；子公司购入商品作为固定资产入账。则应编制如下抵销分录：

- 借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 117
- 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 117

32

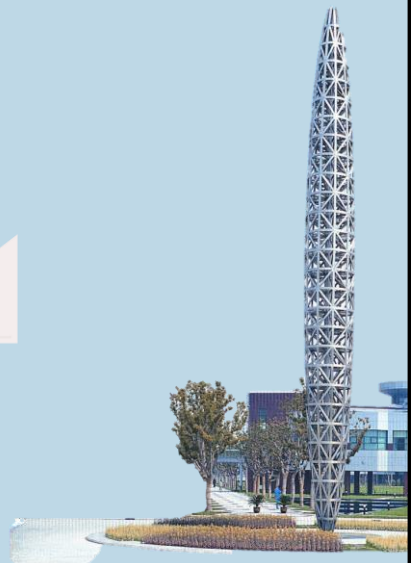
合并现流表应抵销的相关事项

(六) 母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

33

第三部分 编制现金流量表的基本过程

34



一、合并现流表编制的基本思路

❄ 例：甲集团公司的母公司为甲公司，乙公司为其子公司，甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，增值税税率17%，所得税税率25%，不考虑其他相关税费。

❄ 甲公司发生的经济业务如下：

- 1，自然人李四以货币资金投资设立甲公司，实收资本500万元。
- 2. 甲公司以货币资金100万元投资成立乙公司。

35

一、合并现流表编制的基本思路

- 3. 甲公司从A公司购入库存商品100万元，增值税进项税17万元，已全部用银行存款支付。
- 4. 甲公司销售库存商品给乙公司，存货成本50万元，销售价款60万元，增值税销项税10.2万元，价款合计70.2万元尚未收到。
- 5. 计算得出应交企业所得税（ $60 - 50$ ）
 $\times 25\% = 2.5$ 万元。
- 6. 根据净利润提取盈余公积0.75万元。

36

一、合并现金流量表编制的基本思路

❄ 乙公司发生的经济业务如下：

- 1. 甲公司用货币资金100万元投资成立乙公司。
- 2. 从甲公司购入存货70.2万元，款项尚未支付。
- 3. 乙公司将库存商品全部销售给B公司，销售价款80万元，增值税销项税13.6万元，款项已收到。

37

一、合并现金流量表编制的基本思路

- 4. 计算得出应交企业所得税 $(80 - 60) \times 25\% = 5$ 万元。
- 5. 计算得出应交增值税 $(13.6 - 10.2) = 3.4$ 万元。
- 6. 根据净利润提取盈余公积1.5万元。

❄ 上述经济业务中，甲公司的2、3事项，乙公司的1、2事项，为内部交易事项，在编制合并报表时应予以考虑抵销。

38

一、合并现流表编制的基本思路

资产负债简表	甲公司	乙公司	合计
货币资金	283.00	193.60	476.60
应收账款	70.20		70.20
存货	50.00		50.00
其他流动资产	6.80		6.80
长期股权投资	100.00		100.00
资产合计	510.00	193.60	703.60
应交税费	2.50	8.40	10.90
应付账款		70.20	70.20
负债合计	2.50	78.60	81.10

39

一、合并现流表编制的基本思路

资产负债简表	甲公司	乙公司	合计
实收资本	500.00	100.00	600.00
盈余公积	0.75	1.50	2.25
未分配利润	6.75	13.50	20.25
所有者权益合计	507.50	115.00	622.50
负债所有者权益合计	510.00	193.60	703.60
利润简表	甲公司	乙公司	合计
营业收入	60.00	80.00	140.00
营业成本	50.00	60.00	110.00
所得税费用	2.50	5.00	7.50
净利润	7.50	15.00	22.50

40

一、合并现金流表编制的基本思路

现金流量表简表	甲公司	乙公司	合计
销售商品提供劳务收到的现金		93.60	93.60
购买商品接受劳务支付的现金	117.00		117.00
经营活动产生的现金流量净额	117.00	93.60	-23.40
吸收投资收到的现金	500.00	100.00	600.00
投资支付的现金	100.00		100.00
投资活动产生的现金流量净额	400.00	100.00	500.00
现金及现金等价物净增加额	283.00	193.60	476.60

41

一、合并现金流表编制的基本思路

现金流量附表简表	甲公司	乙公司	合计
净利润	7.50	15.00	22.50
加：存货的减少	-50.00		-50.00
加：经营性应收项目的减少	-70.20		-70.20
加：经营性应付项目的增加	2.50	78.60	81.10
加：其他	-6.80		-6.80
经营活动产生的现金流量净额	117.00	93.60	-23.40

42

一、合并现流表编制的基本思路

❄方法1：

❄经分析：本项目中仅涉及两笔内部交易，内部事项（2）不涉及实际的现金流入和流出，因此需要在合并现金流量表抵销的事项为内部事项（1）。

❄所作抵销分录为：

- 借：投资支付的现金 100
- 贷：吸收投资收到的现金 100

43

一、合并现流表编制的基本思路

资产负债简表	合计数	权益法调整	抵销借方	抵销贷方	合并后报表
货币资金	476.60				476.60
应收账款	70.20			70.20	-
存货	50.00				50.00
其他流动资产	6.80				6.80
长期股权投资	100.00	15.00		115.00	-
资产合计	703.60	15.00	-	185.20	533.40
应交税费	10.90				10.90
应付账款	70.20		70.20		-
负债合计	81.10		70.20		10.90

44

一、合并现金流量表编制的基本思路

资产负债简表	合计数	权益法调整	抵销借方	抵销贷方	合并后报表
实收资本	600.00		100.00		500.00
盈余公积	2.25		1.50		0.75
未分配利润	20.25	15.00	13.50		21.75
所有者权益合计	622.50				522.50
负债所有者权益合计	703.60	15.00	115.00		533.40
利润简表	-				-
营业收入	140.00		60.00		80.00
营业成本	110.00			60.00	50.00
所得税费用	7.50				7.50
净利润	22.50				22.50

45

一、合并现金流量表编制的基本思路

现金流量主表简表	合计	抵销借方	抵销贷方	金额
销售商品提供劳务收到的现金	93.60			93.60
购买商品接受劳务支付的现金	117.00			117.00
经营活动产生的现金流量净额	-23.40			-23.40
吸收投资收到的现金	600.00		100.00	500.00
投资支付的现金	100.00		100.00	
投资活动产生的现金流量净额	500.00			500.00
现金及现金等价物净增加额	476.60	-	-	476.60

46

一、合并现金流量表编制的基本思路

现金流量附表简表	合计	抵销借方	抵销贷方	金额
净利润	22.50			22.50
加：存货的减少	-50.00			-50.00
加：经营性应收项目的减少	-70.20			
加：经营性应付项目的增加	81.10			10.90
加：其他	-6.80			-6.80
经营活动产生的现金流量净额	-23.40			-23.4

47

一、合并现金流量表编制的基本思路

❄方法二：将合并后资产负债表和利润表视同为单体报表，通过分析编制合并现金流量表。

❄调整分录1：

借：销售商品提供劳务收到的现金 93.6
 贷：营业收入 80
 应交税费——应交增值税（销项） 13.6

48

一、合并现金流量表编制的基本思路

❄️调整分录2：

➤ 借：营业成本	50
➤ 存货	50
➤ 应交税费——应交增值税（进项）	17
➤ 贷：购买商品接受劳务支付的现金	117

❄️调整分录3：

➤ 借：吸收投资收到的现金	500
➤ 贷：实收资本	500

49

一、合并现金流量表编制的基本思路

❄️调整分录4：计提企业所得税

➤ 借：所得税	7.5
➤ 贷：应交税费	7.5

❄️调整分录5：计提盈余公积

➤ 借：利润分配	2.25
➤ 贷：盈余公积	2.25

50

一、合并现金流表编制的基本思路

现金流量主表简表	金额
销售商品提供劳务收到的现金	93.60
购买商品接受劳务支付的现金	117.00
经营活动产生的现金流量净额	-23.40
吸收投资收到的现金	500.00
投资支付的现金	
投资活动产生的现金流量净额	500.00
现金及现金等价物净增加额	476.60

51

一、合并现金流表编制的基本思路

现金流量附表简表	金额
净利润	22.50
加：存货的减少	-50.00
加：经营性应收项目的减少	
加：经营性应付项目的增加	10.90
加：其他	-6.80
经营活动产生的现金流量净额	-23.4

52

一、合并现金流量表编制的基本思路

❄总结：

1.无论是单体现流表还是合并现流表，如果采用同一种方法来编制，结果应该是一致的。实务中，一般单体现流表都是用工作底稿法，通过编制调整分录来编制。如果合并现流表采用第二种方法来编制，也是通过编制调整分录的方法编制，和第一种方法的结果应该基本一致。

53

一、合并现金流量表编制的基本思路

❄总结：

2.如果集团内子公司数量较多，涉及的经济业务比较复杂，采用第一种方法编制，相对更为准确，但也对编制人员的业务能力有着更高的要求。第一种方法要求编制人员对各子公司的编制均能口径一致，对各内部经济业务事项统计也较为完整，在此基础上编制出各子公司的单体现金流量表。第二种方法比较而言，会显得略为粗略。

54

第四部分 本期增加或处置子公司的合并现金流量表编制

- 一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响
- 二、非同一控制下增加和处置子公司的处理原理
- 三、非同一控制下增加子公司处理
- 四、非同一控制下处置子公司处理
- 五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制
- 六、不丧失控制权下期末处置子公司部分股权的合并现流表编制

55



一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

❄问题1：不同合并形式下的合并日的现金流量表是否相同？

- 合并日编制合并财务报表时，若是同一控制下企业合并则涉及合并现金流量表的编制问题，若是非同一控制下的企业合并则不涉及。在合并日后编制合并财务报表，则不论同一控制下企业合并还是非同一控制下的企业合并都将涉及合并现金流量表的编制问题。

56

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

- 非同一控制下的合并中，合并方购买的是被合并方的资产和负债。合并日之前的利润表和现金流量表上的项目和母公司无关，只有合并后产生的利润和现金流量才属于母公司，因此，在合并日，非同一控制下的企业合并不需要编制合并利润表和合并现金流量表。

57

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

- 对于同一控制下的企业合并，视同被合并方在最早期已经纳入合并范围，应对期初数进行重述，对现金流量表也应同步予以重述。例：A公司与B公司同受最终控制方控制，A公司于2016年收购B公司，B公司在2016年之前成立，在编制合并报表时需要重述期初数据。

58

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

- 因为在合并日之前没有对B公司的长期股权投资，在抵销的时候以资本公积替代。B公司在设立时原股东投入的现金也就相当于投入了本合并主体，所以作为本合并主体吸收外部权益性投资取得的现金处理。在合并日，按实际支付的现金对价在合并现金流量表中列入“支付的其他与筹资活动有关的现金”。

59

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

❄问题2：

“处置子公司和其他营业单位收到的现金”和
“购买子公司或其他营业单位支付的现金”适用于
何种情形？

1.发生控股合并或处置所持子公司的全部或部分
股权导致丧失对其控制权的情况下，上述两个项目
仅适用于合并会计报表。

2.吸收合并或业务合并或者整体处置非法人营业
单位的情形下,上述项目可以在个别现流表中使用。

60

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

❖问题2：

3.同一控制下企业合并中合并方支付的现金对价，以合并报表层面列报为“支付的其他与筹资活动有关的现金”。在个别报表层面，同一控制下控股合并的合并方支付的现金对价列报为“投资所支付的现金”。同一控制下吸收合并或业务合并的合并方支付的现金对价减去被合并方于合并日持有的现金及现金等价物余额后的差额，在“取得子公司或其他营业单位现金净额”中列报。

61

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

❖问题2：

4.需要强调的一点：“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”，反映收到的处置现金对价减去该子公司和其他营业单位在处置日所持有的现金及现金等价物以及相关处置费用后的净额，是指丧失对子公司及其他营业单位控制权的当期，如果在处置日所在会计期间之前或之后的会计期间收取的现金对价，应列报为“收到投资收到的现金”，

62

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

说明：

5. 控股合并和吸收合并的区别

控股合并指的是合并方（或购买方）在企业合并中取得对被合并方（或被购买方）的控制权，被合并方（或被购买方）在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营，合并方（或购买方）确认企业合并形成的对被合并方（或被购买方）的投资的合并行为。

63

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

说明：

5. 控股合并和吸收合并的区别

吸收合并，或称兼并，是指合并方（或购买方）通过企业合并取得被合并方（或被购买方）的全部净资产，合并后注销被合并方（或被购买方）的法人资格，被合并方（或被购买方）原持有的资产、负债，在合并后成为合并方（或购买方）的资产、负债。

64

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

说明：

6.取得子公司及其他营业单位支付的现金净额的列报金额的确定：

购买方以现金方式支付的合并对价，减去被购买的子公司或其他营业单位于购买日所持有的现金及现金等价物后的净额。如果为负数，重分类至“收到其他与投资活动有关的现金”。

65

一、不同合并形式对合并现金流量表的不同影响

说明：

7.处置子公司及其他营业单位的现金净额的列报金额的确定：

丧失对子公司和其他营业单位控制权的当期，所收到的处置现金对价减去该子公司和其他营业单位在处置日所持有的现金及现金等价物以及相关处置费用后的净额。如果是负数，重分类至“支付其他与投资活动有关的现金”。

66

二、非同一控制下处置或购买子公司的处理原理

问题1：

假设在原合并范围内只有A和B两家公司，本期处置了子公司B，处置期初至处置日的子公司现金流量表纳入合并范围。在处置当期合并资产负债表上货币资金的期初数是A公司和B公司的合并数，而期末数中，B公司的货币资金已不存在，只体现了母公司单户报表的货币资金数。此时，子公司处置日的货币资金如何在现金流量表体现？合并现金流量表的期初期末现金及现金等价物金额如何衔接？

67

二、非同一控制下处置或购买子公司的处理原理

问题2:

在非同一控制下，如果本期购入子公司，该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。在合并现金流量表中，货币资金的期初数是上年的母公司的单户报表数，而合并现金流量的期末数中包含了子公司的现金流量。那么，子公司购买日的货币资金如何在现金流量表中体现？此时期初和期末的现金及现金等价物的金额又如何衔接？

68

二、非同一控制下处置或购买子公司的处理原理

处理方式：

在合并现金流量表中，“购买子公司及其他营业单位支付的现金净额”和“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”，类似于一种过渡项目，将购买子公司和处置子公司时发生的现金流量在此项目中列示，达到一种平衡现金流量表的过程，使期初和期末的现金及现金等价物衔接。

69

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

例：甲公司2016年8月1日收购乙公司100%股权，该合并为非同一控制下企业合并，购买日甲公司以银行存款支付对价1000万元，购买日乙公司账面现金及现金等价物为600万元。

70

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

为简便起见，作如下假设：母子公司的账面货币资金均为现金及现金等价物，不考虑企业所得税、增值税等相关税费影响。购买日乙公司的可辨认资产、负债的公允价值与账面价值一致，母子公司的会计政策一致。应付账款的增加均为经营性应付账款。财务费用的发生均为利息支出。管理费用均为付现费用。本期固定资产均未计提折旧。

71

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

资产负债简表

项目	母公司		子公司		合并数	
	2016.1 .1	2016.12.3 1	2016. 8.1	2016.1 2.31	2016. 1.1	2016.1 2.31
货币资金	700	400	600	200	700	600
应收账款	500	600	200	300	500	900
存货	700	900	400	700	700	1600
固定资产	1400	2400	1900	2200	1400	4600
长期股权投资		1000				
资产总计	3300	5300	3100	3400	3300	7700

72

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

资产负债表简表

项目	母公司		子公司		合并数	
	2016.1 .1	2016.12.3 1	2016. 8.1	2016.1 2.31	2016. 1.1	2016.1 2.31
应付账款	300	500	100	300	300	800
长期借款	1200	2200	2000	2000	1200	4200
负债总计	1500	2700	2100	2300	1500	5000
实收资本	1000	1000	500	500	1000	1000
未分配利润	800	1600	500	600	800	1700
所有者权益 总计	1800	2600	1000	1100	1800	2700
负债权益总 计	3300	5300	3100	3400	3300	7700

73

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

利润表简表

项目	母公司	子公司	合并数
	2016.1.1-12.31	2016.8.1-12.31	2016年度
营业收入	3400	2200	5600
营业成本	2300	1700	4000
管理费用	100	200	300
财务费用	200	200	400
净利润	800	100	900

74

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

分析：

第一步：对“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目进行分析及编制调整分录：

根据现金流量表“取得子公司与其他营业单位支付的现金净额”的概念，甲公司购买子公司的实际现金付出为：

购买子公司出价	1000
减：子公司持有的现金和现金等价物	600
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	400

75

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

分析：

通过各科目的变动验证这个结果：

在合并数中，资产负债各科目本期增加数、其中母公司本期增加数、子公司本期增加数及归属于购买日前的资产负债项目变动数整理如下表。

76

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

序号	科目	本期增加数	母公司本期增加	子公司本期增加	归属于购买日前
1	应收账款	400	100	300	200
2	存货	900	200	700	400
3	固定资产	3200	1000	2200	1900
4	应付账款	500	200	300	100
5	长期借款	3000	1000	2000	2000

分析：

对于归属于购买日前的资产负债表科目的变动，不应作为影响本期现金流量变动的因素，但应通过“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”予以归集。

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

取得子公司及其他营业单位支付的现金净额,可以用这个分录来表示：

借：应收账款	200
存货	400
固定资产	1900
贷：应付账款	100
长期借款	2000
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	400

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

第二步：编制除影响“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”外的其他现金流量的调整分录：

(1) 调整应收账款及营业收入的变动

借：应收账款	200
销售商品提供劳务收到的现金	5400
贷：营业收入	5600

79

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

第二步：编制除影响“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”外的其他现金流量的调整分录：

(2) 调整营业成本、存货及应付账款的变动

借：营业成本	4000
存货	500
贷：购买商品接受劳务支付的现金	4100
应付账款	400

80

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

第二步：编制除影响“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”外的其他现金流量的调整分录：

(3) 调整本期增加固定资产

借：固定资产 1300

贷：购建固定资产无形资产及其他长期资产
所支付的现金 1300

(4) 调整长期借款变动

借：借款收到的现金 1000

贷：长期借款 1000

81

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

第二步：编制除影响“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”外的其他现金流量的调整分录：

(5) 调整管理费用

借：管理费用 300

贷：支付其他与经营活动有关的现金 300

(6) 调整财务费用

借：财务费用 400

贷：分配股利利润或偿付利息支付的现金 400

82

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

主表项目	本期合并报表数	主表项目	本期合并报表数
销售商品提供劳务收到的现金	5400	投资活动现金流量净额	-1700
购买商品接受劳务支付的现金	4100	借款收到的现金	1000
支付其他与经营活动有关的现金	300	分配股利利润或偿付利息支付的现金	400
经营活动现金流量净额	1000	筹资活动现金流量净额	600
购建固定资产无形资产及其他长期资产所支付的现金	1300	现金及现金等价物净增加额	-100
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	400		

83

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

附列资料项目	本期合并报表数
净利润	900
加：财务费用	400
减：存货的增加	-500
减：经营性应收项目增加	-200
加：经营性应付项目增加	400
经营活动现金流量净额	1000

84

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

利润表简表

项目	母公司	子公司	合并数
	2016.1.1-12.31	2016.8.1-12.31	2016年度
营业收入	3400	2200	5600
营业成本	2300	1700	4000
管理费用	100	200	300
财务费用	200	200	400
净利润	800	100	900

85

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

附列资料项目	本期合并报表数
净利润	900
加：财务费用	400
减：存货的增加	-500
减：经营性应收项目增加	-200
加：经营性应付项目增加	400
经营活动现金流量净额	1000

86

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

对非同一控制下取得子公司的合并现金流量表的编制总结：

1.本案例是采用了将合并后资产负债表及利润表作为单体报表来编制现金流量表的方法，应注意的是，在非同一控制下取得子公司的合并现金流量表的编制中，应使用“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”作为一个过渡项目。子公司购买日前的资产负债项目，不应作为当期的现金流量项目进行调整，但应在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”中予以归集。对于购买日后的资产负债项目的变动，应在当期现金流量表项目中予以调整。

87

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

对非同一控制下取得子公司的合并现金流量表的编制总结：

2.如果采用先编制单体现金流量表后抵销的方法进行合并现金流量表的编制，在非同一控制下取得子公司的合并现金流量表的编制中，对子公司的现金流量表应以购买日至报告日期间的现金流量表作为编制基础。同时将子公司购买日的现金及现金等价物作为“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”的调整项目予以反映。

88

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

对非同一控制下取得子公司的合并现金流量表的编制总结：

3、虽然存货、应收应付、预收预付等通常是作为经营性应收应付项目，但因合并范围变动导致这些项目余额的减少是投资活动，而不是经营活动。故在填列合并现金流量表间接法的存货和应收应付项目增减时，应剔除合并范围变动（包括处置子公司和同一控制下合并、接受非货币性资产出资等）原因导致的此类资产、负债的变动。

89

三、非同一控制下增加子公司的编制思路

对非同一控制下取得子公司的合并现金流量表的编制总结：

4、非同一控制下企业合并编制合并报表时，会涉及到公允价值的调整、合并商誉、少数股东损益的计算、少数股东权益的确认等特殊事项，但这些事项都不会对合并现金流量产生影响。

90

四、非同一控制下处置子公司处理

根据33号准则，处置子公司当期要把处置期初至处置日的子公司现金流量表纳入合并范围。对于处置日子公司账面持有的现金及现金等价物，通过“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”科目予以过渡，反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额。处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，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。

91

四、非同一控制下处置子公司处理

例：甲公司2016年8月31日处置乙公司100%股权，甲公司和乙公司为非同一控制下企业合并，处置时甲公司收到银行存款1500万元，处置日乙公司账面现金及现金等价物为200万元，处置时甲公司确认投资收益1000万元。

92

四、非同一控制下处置子公司处理

为简便起见，作如下假设：本次处置不存在处置费用。

母子公司的账面货币资金均为现金及现金等价物，不考虑企业所得税、增值税等相关税费影响。母子公司的会计政策一致。应付账款的增加均为经营性应付账款。财务费用的发生均为利息支出。管理费用均为付现费用。本期固定资产均未计提折旧。

93

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

资产负债简表

项目	母公司		子公司		合并数	
	2016.1.1	2016.12.31	2016.1.1	2016.8.31	2016.1.1	2016.12.31
货币资金	700	400	600	200	1300	400
应收账款	1000	1100	200	300	1200	1100
其他应收款		1000				1000
存货	700	1900	400	700	1100	1900
固定资产	1400	1900	1900	2200	3300	1900
长期股权投资	500					
资产总计	4300	6300	3100	3400	6900	6300

94

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

资产负债表简表

项目	母公司		子公司		合并数	
	2016.1.1	2016.12.31	2016.1.1	2016.8.31	2016.1.1	2016.12.31
应付账款	300	500	100	300	400	500
长期借款	2200	2200	2000	2000	4200	2200
负债总计	2500	2700	2100	2300	4600	2700
实收资本	1000	1000	500	500	1000	1000
未分配利润	800	2600	500	600	1300	2600
所有者权益总计	1800	3600	1000	1100	2300	3600
负债权益总计	4300	6300	3100	3400	6900	6300

95

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

利润表简表

项目	母公司	子公司	合并数
	2016.1.1-12.31	2016.1.1-8.31	2016年度
营业收入	3400	2200	5600
营业成本	2300	1700	4000
管理费用	100	200	300
财务费用	200	200	400
投资收益	1000		400

非同一控制下处置子公司，期末不编合并资产负债表，将该子公司期初至处置日的收入费用利润纳入合并利润表，并将该子公司期初到处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

96

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

分析：

第一步：对“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目进行分析及编制调整分录

根据现金流量表“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”的概念，甲公司处置子公司的实际现金流入为：

处置子公司现金流入	1500
减：子公司持有的现金和现金等价物	200
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	1300

97

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

序号	科目	本期增加数	母公司本期增加	子公司本期增加	处置日子公司
1	应收账款	200	100	100	300
2	其他应收款	1000	1000		
3	存货	1500	1200	300	700
4	固定资产	800	500	300	2200
5	应付账款	400	200	200	300
6	长期借款				2000

98

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额，可以用这个分录来表示：

借：应付账款	300
长期借款	2000
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	1300
贷：应收账款	300
存货	700
固定资产	2200
投资收益	400

99

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

第二步：编制处置日前的调整分录：

(1) 调整应收账款及营业收入的变动

借：应收账款	200
销售商品提供劳务收到的现金	5400
贷：营业收入	5600

(2) 调整其他应收款的变动

借：其他应收款	1000
贷：支付的其他与经营活动有关的现金	1000

100

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

第二步：编制处置日前的调整分录：

(3) 调整营业成本、存货及应付账款的变动

借：营业成本	4000
存货	1500
贷：购买商品接受劳务支付的现金	5100
应付账款	400

101

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

第二步：编制处置日前的调整分录：

(4) 调整本期增加固定资产

借：固定资产	800
贷：购建固定资产所支付的现金	800

(5) 调整管理费用

借：管理费用	300
贷：支付其他与经营活动有关的现金	300

(6) 调整财务费用

借：财务费用	400
贷：分配股利利润或偿付利息支付的现金	400

102

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

主表项目	本期合并报表数	主表项目	本期合并报表数
销售商品提供劳务收到的现金	5400	投资活动现金流量净额	500
购买商品接受劳务支付的现金	5100	借款收到的现金	
支付其他与经营活动有关的现金	1300	分配股利利润或偿付利息支付的现金	400
经营活动现金流量净额	-1000	筹资活动现金流量净额	-400
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	1300	现金及现金等价物净增加额	-900
购建固定资产无形资产及其他长期资产所支付的现金	800		

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

附列资料项目	本期合并报表数
净利润	1300
加：财务费用	400
减：存货的增加	-1500
减：投资收益的增加	-400
减：经营性应收项目增加	-1200
加：经营性应付项目增加	400
经营活动现金流量净额	-1000

验证：本期货币资金的合并数的变动额为-900万元，现金流量表主表编制结果与此一致。在间接法调整下，经营活动现金流量净额与主表一致。

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

总结：

1.在非一控制下处置子公司的合并现金流量表的编制中，应使用“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”作为一个过渡项目。子公司处置日前的资产负债项目，作为当期的现金流量项目进行调整，子公司处置日时点的资产负债项目，在“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”中予以归集。

105

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

总结：

2、如果采用先编制单体现金流量表后抵销的方法进行合并现金流量表的编制，在非同一控制下处置子公司的合并现金流量表的编制中，对子公司的现金流量表应编制期初至处置日期间的现金流量表作为编制基础。同时将子公司处置日的现金及现金等价物作为“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”的调整项目予以反映。

106

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

总结：

3、现金流量表的主表各项目中，除了各活动项目的现金流量净额和汇兑损益产生的现金流量变动项目外，其他项目都不应该出现负数的。因此，处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，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。

107

四、非同一控制下处置子公司的编制思路

总结：

4、对于附表的编制，只需要将母子公司本期发生的项目变动都列示进来。这一点与非同一控制下取得子公司不同，在取得子公司的合并现流表的附表编制中，应剔除因合并的原因导致的存货、应收、应付项目等资产、负债项目的变动。

108

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

例1：A公司和B公司分别为C公司控制下的两家子公司，A公司于2016年8月1日自母公司处取得B公司100%的股权，合并后B公司仍然维持独立法人资格继续经营。

例2：A公司以一项账面价值300万元的固定资产和一项账面价值为300万元的无形资产为对价取得同一集团内另一家企业B公司100%的股权。

上述两项经济行为，由于发生在同一企业集团内部之间，因此属于同一控制下企业合并。

109

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

❄ 1) 同一控制下合并的经济本质：

➤ 在同一控制下的企业合并中，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。同一控制的合并，相当于是两个或多个参与合并企业的所有者权益进行重新整合，从最终控制方的角度来看，该类企业合并在一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化。因此，其交易事项不能作为出售或购买来处理。

110

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

❄ 2) 合并现金流量表的包含内容

➤ 因为视同合并后的主体在以前期间一直存在，在编制合并日的合并现金流量表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日产生的现金流量。对其内部交易产生的现金流量，按照合并财务报表准则规定的有关原则进行抵销。

111

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

❄ 3) 与非同一控制下合并业务的不同点

与非同一控制下合并业务不同的是，同一控制下的企业控股合并，本质上是两个独立的企业或业务的整合，合并后主体视同在以前期间一直存在，母公司在合并日即应编制包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表在内的全套合并财务报表。这是与非同一控制下合并业务的不同点。另外，与非同一控制下合并业务不同的是，同一控制下企业合并的现金流量表编制，不会涉及到“取得子公司和其他营业单位支付的现金净额”项目。

112

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

- ✧ 同一控制下合并中，被合并方的现金流量表自最早期间开始已经纳入合并报表范围，而不是合并日新纳入的。合并日支付现金对价，在合并报表层面相当于借记资本公积，贷记现金，视同对权益持有者的分配。在发生同一控制下合并时，在合并方的合并报表层面，需要视同该项合并最早期间的期初就已经完成，合并后形成的投资架构在最早期间期初即已存在并一直延续至今，也就是被合并方的各项资产、负债并不是在合并日才开始纳入合并报表的，而是在最早期间就已经纳入。

113

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

- ✧ 在合并日不会体现为资产的增加，而仅仅体现为由于合并对价的支付而减少合并净资产。这种行为，符合了现金流量表准则中对筹资活动的定义：“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”
- ✧ 非同一控制下的合并业务，则符合了现金流量表准则中对投资活动的定义：“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的投资及其处置活动”。因此，应将其合并对价支付对现金流量的影响在“取得子公司和其他营业单位支付的现金净额”项目中反映。

114

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量编制

❄ 4) 同一控制下合并业务现金流量的列示

由于合并日支付的合并现金对价在合并报表层面并不是伴随着长期资产和投资的同步增加，而是体现为权益的减少，所以合并日支付的合并现金对价不是投资活动现金流出，而是筹资活动的现金流出。在单体报表上，合并方所支付的对价款列入“投资支付的现金”，而在合并日只能将所支付的对价款作为“支付的其他与筹资活动有关的现金”列示。

115

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量编制

❄ 4) 同一控制下合并业务现金流量的列示

反之，如果处置子公司股权，其收到的价款，在单体报表中体现为“收回投资收到的现金”，在合并报表中在“收到的其他与筹资活动有关的现金”中列示。

116

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

案例：不丧失控制权下期未处置子公司部分股权情形下的合并现金流量表编制

❄ 这部分主要涉及的内容有：交叉持股的抵销、不丧失控制权下子公司仍然纳入合并范围时的合并现金流量表的编制、合并现金流量表中少数股权权益的列示等。

117

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

案例：不丧失控制权下期未处置子公司部分股权情形下的合并现金流量表编制

例：甲集团公司的母公司为甲公司，乙公司为其子公司，甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，增值税税率17%，所得税税率25%，不考虑其他相关税费。

118

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

2014年：

甲公司发生的经济业务如下：

1，自然人李四以货币资金投资设立甲公司，实收资本500万元。

1. 甲公司以货币资金100万元投资成立乙公司。

3. 甲公司从A公司购入库存商品100万元，增值税进项税17万元，已全部用银行存款支付。

4. 甲公司销售库存商品给乙公司，存货成本50万元，销售价款60万元，增值税销项税10.2万元，价款合计70.2万元尚未收到。

5. 计算得出应交企业所得税 $(60 - 50) \times 25\% = 2.5$ 万元。

6. 根据净利润提取盈余公积0.75万元。

119

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

2014年：

乙公司发生的经济业务如下：

1. 甲公司以货币资金100万元投资成立乙公司。

2. 从甲公司购入存货70.2万元，款项尚未支付。

3. 乙公司将库存商品全部销售给B公司，销售价款80万元，增值税销项税13.6万元，款项已收到。

4. 计算得出应交企业所得税 $(80 - 60) \times 25\% = 5$ 万元。

5. 计算得出应交增值税 $(13.6 - 10.2) = 3.4$ 万元。

6. 根据净利润提取盈余公积1.5万元。

120

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

2015年：

甲公司发生的经济业务如下：

1. 收回乙公司所欠货款70.20万元。
2. 甲公司缴纳企业所得税2.5万元。
3. 经股东会批准向投资者分配现金股利2万元，并以银行存款支付。
4. 将持有的乙公司的20%股份出售给丙公司，取得价款40万元，确认投资收益20万元，仍然对乙公司保持控制权。
5. 计算得出应交企业所得税 $20 \times 25\% = 5$ 万元。
6. 根据净利润提取盈余公积1.5万元。

121

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

2015年：

乙公司发生的经济业务如下：

1. 乙公司归还甲公司货款70.2万元。
2. 用银行存款支付管理人员工资10万元。
3. 用银行存款缴纳上年应交税费8.4万元。
4. 支付货币资金70万元从自然人李四处购入甲公司10%股权，由于不具有重大影响，在可供出售金融资产中核算。
5. 本年利润总额-10万元，应交企业所得税0万元。
6. 未计提盈余公积。

122

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

	甲公司		乙公司	
	年初数	年末数	年初数	年末数
货币资金	283.00	388.70	193.60	35.00
应收账款	70.20			
存货	50.00	50.00		
其他流动资产	6.80	6.80		
可供出售金融资产				70.00
长期股权投资	100.00	80.00		
资产总计	510.00	525.50	193.60	105.00

123

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

	甲公司		乙公司	
	年初数	年末数	年初数	年末数
应付账款			70.20	
应交税费	2.50	5.00	8.40	
负债总计	2.50	5.00	78.60	
实收资本	500.00	500.00	100.00	100.00
盈余公积	0.75	2.25	1.50	1.50
未分配利润	6.75	18.25	13.50	3.50
所有者权益合计	507.50	520.50	115.00	105.00
负债权益合计	510.00	525.50	193.60	105.00

124

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

	甲公司		乙公司	
	上年数	本年数	上年数	本年数
营业收入	60.00		80.00	
营业成本	50.00		60.00	
管理费用				10.00
投资收益		20.00		
所得税费用	2.50	5.00	5.00	
净利润	7.50	15.00	15.00	-10.00

125

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

	甲公司		乙公司	
	上年数	本年数	上年数	本年数
销售商品提供劳务收到的现金		70.20	93.60	
购买商品接受劳务支付的现金	117.00			70.20
支付的各项税费		2.50		8.40
支付给职工以及为职工支付的现金				10.00
经营活动产生的现金流量净额	-117.00	67.70	93.60	-88.60

126

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

	甲公司		乙公司	
	上年数	本年数	上年数	本年数
吸收投资收到的现金	500.00		100.00	
收回投资收到的现金		40.00		
投资支付的现金	100.00			70.00
投资活动产生的现金流量净额	400.00	40.00	100.00	-70.00
分配股利利润和偿付利息支付的现金		2.00		
筹资活动产生的现金流量净额		-2.00		
现金及现金等价物净增加额	283.00	105.70	193.60	-158.60

127

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

	甲公司		乙公司	
	上年数	本年数	上年数	本年数
净利润	7.50	15.00	15.00	-10.00
加：存货的减少	-50.00			
加：经营性应收项目的减少	-70.20	70.20		
加：经营性应付项目的增加	2.50	2.50	78.60	-78.60
减：投资收益		-20.00		
加：其他	-6.80			
经营活动产生的现金流量净额	-117.00	67.70	93.60	-88.60

128

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

2015年编制合并报表抵销分录如下：

1.将剩余股权80%由成本法调整为权益法：

借：长期股权投资	4
投资收益	28
贷：期初未分配利润	15
资本公积——资本溢价	17

129

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

2015年编制合并报表抵销分录如下：

2.抵销母公司的长投与子公司所有者权益

借：实收资本	100
盈余公积	1.5
年初未分配利润	13.5
未分配利润	-10
贷：长期股权投资	84
少数股东权益	21

130

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

2015年编制合并报表抵销分录如下：

3.抵销母公司投资收益和子公司利润分配

借：投资收益	-8
少数股东损益	-2
年初未分配利润	13.5
贷：年末未分配利润	3.5

4.抵销交叉持股

借：库存股	70
贷：可供出售金融资产	70

131

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

合并现金流量表抵销分录为：

借：支付其他与筹资活动有关的现金 70

贷：投资支付的现金 70

借：购买商品接受劳务支付的现金 70.2

贷：销售商品提供劳务收到的现金 70.2

借：吸收投资收到的现金（子公司吸收少数股东投资收到的现金） 40

贷：收回投资收到的现金 40

132

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

资产负债表简表	合并数	
	年初数	年末数
货币资金	476.60	423.70
应收账款	-	
存货	50.00	50.00
其他流动资产	6.80	6.80
可供出售金融资产	-	
长期股权投资		
资产总计	533.40	480.50

133

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现金流量表编制

资产负债表简表	合并数	
	年初数	年末数
应交税费	10.90	5.00
负债总计	10.90	5.00
实收资本	500.00	500.00
减:库存股		70.00
盈余公积	2.25	2.25
资本公积		17.00
未分配利润	20.25	5.25
所有者权益合计	522.50	454.50
少数股东权益		21.00
负债权益合计	533.40	480.50

134

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

利润表简表	合并数	
	上年数	本年数
营业收入	80.00	
营业成本	50.00	
管理费用		10.00
投资收益		
所得税费用	7.50	5.00
净利润	22.50	-15.00
其中:归属于母公司所有者净利润		-13.00
少数股东损益		-2.00

135

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

现金流量主表简表	合并数	
	上年数	本年数
销售商品提供劳务收到的现金	93.60	
购买商品接受劳务支付的现金	117.00	
支付的各项税费		10.90
支付给职工以及为职工支付的现金		10.00
经营活动产生的现金流量净额	-23.40	-20.90
收回投资收到的现金		
投资支付的现金		
投资活动产生的现金流量净额		-

136

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

现金流量附表简表	合并数	
	上年数	本年数
净利润	22.50	-15.00
加：存货的减少	-50.00	
加：经营性应收项目的减少		
加：经营性应付项目的增加	10.90	-5.90
减：投资收益		
加：其他	-6.80	
经营活动产生的现金流量净额	-23.40	-20.90

137

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

1.在合并财务报表中，因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当纳入母公司合并财务报表。从合并报表角度来看，因为作为一个整体，不存在长期股权投资和子公司的概念，因此，应将投资收益予以抵销。处置长期股权投资取得的价款（或对价的公允价值）与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入所有者权益（资本公积——资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应当调整留存收益。

138

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

2、本例中，第1笔合并抵销分录其实可以拆分为4笔分录：

1) 将上年成本法转权益法所作的分录结转至本年：

借：长期股权投资 15

贷：年初未分配利润 15

2) 本年处置20%投资后，剩余投资由成本法转为权益法：

借：投资收益 8

贷：长期股权投资 8

139

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

本例中，第1笔合并抵销分录其实可以拆分为4笔分录：

3) 合并报表角度下将成本法转为权益法后，本期处置20%的长期股权投资账面价值为23万元（ $115 \times 20\%$ ）。而个别报表角度下，处置长投转出的长期股权投资账面价值为20万元，因此在合并报表层面补充转出长投3万元。

借：投资收益 3

贷：长期股权投资 3

140

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

本例中，第1笔合并抵销分录其实可以拆分为4笔分录：

4) 处置长投时取得的价款40万元与处置长投应享有的子公司净资产的份额23万元的差额17万元计入资本公积，并将投资收益予以抵销。

借：投资收益 17

贷：资本公积——资本溢价 17

141

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

3、本例中，甲公司出售乙公司20%股权收到转让款40万元，甲公司的个别报表层面体现为“收回投资收到的现金”，而在合并报表层面，因为不存在长期股权投资，所以也就不存在“收回投资收到的现金”。甲公司转让股权后，子公司的其他少数股东用40万元出资，相当于子公司吸收少数股东投资收到的现金。因此在合并报表层面，将“收回投资收到的现金”予以抵销，增加吸收投资收到的现金（子公司吸收少数股东投资收到的现金）。

142

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

4、乙公司购买甲公司20%股权，形成交叉持股。在子公司单体报表角度来看，属于投资活动现金流出。而在合并报表层面来看，不存在投资活动，相当于将自然人李四的投资予以返还，因此应增加筹资活动现金流出，列示于“支付其他与筹资活动有关的现金”，同时将“投资支付的现金”予以抵销。

143

五、同一控制下增加或处置子公司的合并现流表编制

说明：

5.对子公司分配给少数股东的股利，则应在筹资活动现金流量中的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”中的“其中：子公司支付少数股东的股利、利润或偿付的利息”单独列示。如果子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表中应在筹资活动现金流量中的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映。

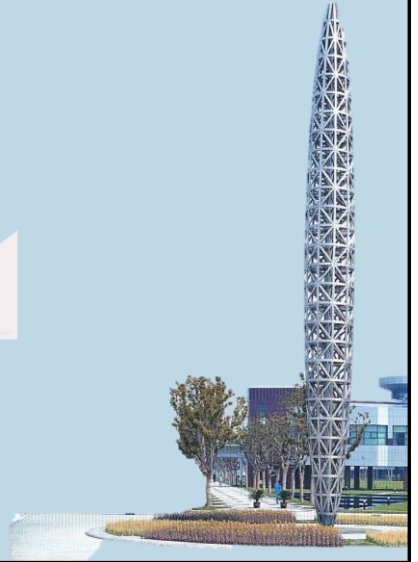
144

第五部分

要点回顾及名词解释

SN41

145



本课程的重点难点：

- ① 合并现金流量表应抵销的相关事项
- ② 编制现金流量表的基本过程
- ③ 增加或处置子公司的合并现金流量表编制方法

SN41

146



课程涉及的关键概念

- ❄️ A : 合并现金流量表、单体现金流量表
- ❄️ B : 母公司、子公司
- ❄️ C : 同一控制与非同一控制

147

谢谢大家！

欢迎大家共同探讨，QQ:603020014

148