母公司处置纳入合并范围的所有子公司后如何编制合并财务报表

莫亚洪

(陕西黄陵二号煤矿有限公司 陕西黄陵 727307)

【摘要】本文根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》及其应用指南的规定,阐述了企业合并期内处置子公司时母公司编制合并财务报表应注意的相关问题,以供企业参考。

【关键词】处置子公司 合并财务报表 长期股权投资

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的整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。与个别财务报表相比,合并财务报表反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体。合并财务报表的编制者或编制主体是母公司。合并财务报表是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对合并财务报表的影响而编制的。本文对现行会计准则下合并期内处置子公司时母公司编制合并财务报表应注意的几个问题进行探讨。

一、报告中期处置了所有应纳入合并范围的子公司,母公司是否编制合并财务报表

对于这个问题,人们常常认为报告中期处置了所有应纳入合并范围的子公司,只剩母公司一家,不用编制合并财务报表,只需编制个别财务报表。其实这样的认识是错误的。笔者认为母公司报告中期处置了所有应纳入合并范围的子公司的,应该编制合并财务报表。

《企业会计准则讲解2008》第三十三章中规定:上年度编制合并财务报表的,中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告除了包括合并财务报表,还包括母公司财务报表的,中期财务报告也应当包括母公司财务报表。具体包括以下内容:①上年度编报合并财务报表的企业,其中期财务报告也应当编制合并财务报表,而且合并财务报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并财务报表的格式、内容等也应当与上年度合并财务报表相一致。但当年会计准则有新规定的除外。②上年度财务报告包括了合并财务报表,但报告中期内处置了所有应纳入合并范围的子公司的,中期财务报告应当包括当年子公司处置前的相关财务信息。笔者认为要符合"中期财务报告应当包括当年子公司处置前的相关财务信息"的规定,采取的方式有三种:第一,编制母公司个别财务报表,不编制合并财务报表,但在个别财务报表附注中注明当年子公司处置前的相关财务信息;第二,编制合并财务报表,只在合并财务报表中列示当年子公司处置前的相关财务信息,不在合并财务报表附注中注明当年子公司处置前的相关财务信息;第三,编制合并财务报表,既在合并财务报表中列示当年子公司处置前的相关财务信息,也在合并财务报表附注中注明当年子公司处置前的相关财务信息。这三种方式哪一种更适合呢?笔者认为第三种方式更符合会计准则的规定。编制的合并财务报表包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益表。

二、年度报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司,母公司是否编制合并财务报表

笔者认为年度报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司的,母公司应该编制合并财务报表。《企业会计准则讲解2008》第三十四章中规定:①合并资产负债表编制时,在报告期内,如果母公司失去了决定被投资单位的财务和经营政策的能力,不再能够从其经营活动中获取利益,表明母公司不再控制被投资单位,被投资单位从处置日开始不再是母公司的子公司,不应继续将其纳入合并财务报表的合并范围,不调整合并资产负债表的期初数。依据此规定,首先应该编制合并资产负债表,其次合并资产负债表的期初数是含子公司的数值,再次应确定合并资产负债表的期末数。对于母公司年度报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司,合并资产负债表的期末数应为母公司的期末数加报告期内处置的所有应纳入合并范围的子公司的期末数,报告期内处置的所有应纳入合并范围的子公司的期末数为零。②合并利润表编制时,母公司在报告期内处置子公司,应当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。③合并现金流量表编制时,母公司在报告期内处置子公司,应将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

三、年度报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司,母公司合并财务报表编制时应注意的问题

1. 母公司年度报告期内处置子公司的方式。主要有:①母公司转让其持有的全部长期股权投资。②将子公司整体对外出售。③子公司自愿解散和母公司以承担债务方式将子公司撤销。子公司自愿解散指子公司因公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现、股东大会决议

解散、因公司合并或者分立需要解散三种情况;母公司以承担债务方式将子公司撤销，指母公司将子公司债务及整体产权一并吸收,以承担子公司的债务方式将子公司撤销。应该注意的是，这里的处置不包括已宣告被清理整顿的原子公司和已宣告破产的原子公司。

2. 母公司与子公司的会计处理。

母公司的会计处理:①母公司转让其持有的全部长期股权投资时,借记“银行存款”(股权转让取得价款)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值)科目,借记或贷记“投资收益”(二者的差额)科目。此时子公司不需作会计分录。②母公司将子公司整体对外出售时,借记“银行存款”(整体对外出售取得价款)科目,贷记“长期股权投资”(整体对外出售取得价款×母公司所持有的股权比例)科目,借记或贷记“投资收益”(二者的差额)科目。此时子公司不需作会计分录。③母公司将子公司解散或对子公司进行清算时,借记“银行存款”(子公司解散或清算所得×母公司所持有的股权比例)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值)科目,借记或贷记“投资收益”(二者的差额)科目。

子公司的会计处理:第一步,将子公司正常科目转为清算科目:借记“清算资产”类科目,贷记“清算债务”、“实收资本”、“未分配利润”(清算资产类科目金额-清算债务金额-实收资本)科目;第二步,子公司资产变现:借记“银行存款”(变现值)、各项资产准备(账面原值)、“清算损益”(账面原值-资产准备账面值-变现值)等科目,贷记各项资产类科目(账面原值);第三步,发生清理费用:借记“清算损益”科目,贷记“银行存款”科目;第四步,支付工资、税金:借记“应付职工薪酬”、“应交税费”科目,贷记“银行存款”科目;第五步,偿还清算债务:借记“清算债务”科目,贷记“银行存款”科目;第六步,将清算损益结平:借记“未分配利润”科目,贷记“清算损益”(资产变现收入小于清理费用与清算债务之和)科目,或借记“清算损益”(资产变现收入大于清理费用与清算债务之和)科目,贷记“未分配利润”科目;最后,归还投资款:借记“实收资本”科目,贷记“银行存款”科目。

3. 合并资产负债表编制时应注意的问题。

(1)合并资产负债表编制时的工作思路。母公司年度报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司，合并资产负债表编制时的工作思路为：按照编制合并资产负债表的程序编制合并资产负债表，只是将报告期内处置的所有应纳入合并范围的子公司的期末数按照零计算进行合并,其按照《企业会计准则讲解 2008》编写的抵销会计分录不存在,但需作特殊的抵销会计处理。

(2)合并资产负债表与合并利润表衔接时的特殊抵销会计处理。一般情况下,合并资产负债表与合并利润表衔接关系为：合并资产负债表期初所有者权益加合并利润表净利润减去向投资者分配的股利等于合并资产负债表期末数。母公司年度报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司，在不考虑特殊抵销会计处理时,合并资产负债表的期末数为:母公司的期末数+报告期内处置了所有应纳入合并范围的子公司的期末数-抵销金额=母公司的期末数+0=母公司的期末数。在这种情况下，合并资产负债表与合并利润表之间的衔接关系不存在。为了满足合并资产负债表与合并利润表衔接需要所作的特殊抵销会计处理为:

第一,母公司转让其持有的全部长期股权投资时。首先将母公司原先作的会计处理用红字冲回:借记“银行存款”(股权转让取得价款,红字)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值,红字)科目,借记或贷记“投资收益”(二者的差额,红字)科目;再次作特殊会计处理:借记“银行存款”(股权转让取得价款)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值）科目，借记或贷记“投资收益”(股权转让取得价款-子公司所有者权益公允价值)科目(假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同),借记或贷记“年初未分配利润”(股权转让取得价款-长期股权投资的账面价值±投资收益已确认的金额)科目。

第二,母公司将子公司整体对外出售时。首先将母公司原先作的会计处理用红字冲回:借记“银行存款”(整体对外出售取得价款,红字)科目,贷记“长期股权投资”(整体对外出售取得价款×母公司所持有的股权比例,红字)科目,借记或贷记“投资收益”(二者的差额,红字)科目;再次作特殊会计处理:借记“银行存款”(整体对外出售取得价款)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值)科目,借记或贷记“投资收益”(子公司所有者权益公允价值×母公司所持有的股权比例)科目(假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同),借记或贷记“年初未分配利润”科目。

第三,母公司将子公司解散或对子公司进行清算时。首先将母公司原先作的会计处理用红字冲回:借记“银行存款”(子公司解散或清算所得×母公司所持有的股权比例，红字)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值,红字)科目,借记或贷记“投资收益”(二者的差额,红字)科目;再次作特殊会计处理:借记“银行存款”(子公司解散或清算所得×母公司所持有的股权比例)科目,贷记“长期股权投资”(长期股权投资的账面价值)科目,借记或贷记“投资收益”(子公司资产变现收入与清算债务的差额×母公司所持有的股权比例)科目，借记或贷记“年初未分配利润”(子公司解散或清算所得×母公司所持有的股权比例-长期股权投资的账面价值±投资收益已确认的金额)科目。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 财政部会计司编写组.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006

3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008