复杂控股关系下合并财务报表的编制

浙江工商大学财务与会计学院　吴　晖

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定，纳入合并财务报表合并范围的企业不仅包括母公司直接拥有被投资企业半数以上表决权资本的企业，还包括母公司间接拥有被投资企业半数以上表决权资本的企业，以及母公司以直接或间接方式合计拥有、控制被投资企业半数以上表决权资本的企业。这样就产生了复杂控股的情况。复杂控股分为两种结构形式："母、子、孙"结构和关联附属结构。在"母、子、孙"结构下，母公司控股了子公司，而子公司又控股了其子公司(母公司的孙公司)。在关联附属结构下，一家公司直接持有另一家公司的股份虽未达到半数以上，但通过其子公司持有后者的股份，累计已经达到半数以上股份，从而能够控制后者的经营和财务政策。

一、"母、子、孙"结构下合并财务报表的编制

"母、子、孙"结构下合并财务报表的编制方法有顺序法和同步法两种。

(一)顺序法下合并财务报表的编制

例1：2008年1月1日，W集团下属三个一级全资子公司A、B、C与集团外的其他投资人共同投资设立子公司D，D公司注册资本1 000万元，其中A公司占60%，B公司占20%，C公司占10%，集团外的其他股东占10%。假定D公司无资本公积，其可辨认净资产的账面价值等于公允价值。2008年，D公司实现净利润100万元，按净利润的10%提取法定盈余公积，除此之外无其他利润分配。假定2008年1月1日A公司实收资本10 000万元、资本公积1 000万元、盈余公积500万元、未分配利润500万元，其可辨认净资产的账面价值等于公允价值。2008年，A公司实现净利润1 000万元，按净利润的10%提取法定盈余公积，并分配现金股利800万元，除此之外无其他利润分配。

分析：W集团对A公司的投资和A公司对D公司的投资都超过了50%，按照企业会计准则的规定，日常采用成本法核算，年末编制合并财务报表时要按照权益法的要求对成本法核算的会计资料在合并财务报表的工作底稿中进行调整。在顺序法下，A公司作为D公司的控股公司，应先将D公司纳入A公司合并财务报表的合并范围。W集团再根据A公司的合并财务报表，编制W集团的合并财务报表。从W集团层面看，W集团通过A、B、C公司间接拥有D公司90%的表决权资本，应按90%的比率进行合并抵销，而A公司对D公司合并财务报表时是按60%的比率合并抵销的，因此，少抵销的30%在W集团编制合并财务报表时应进行调整抵销。另外，C公司对D公司的投资只占10%，日常采用成本法核算，年末编制合并财务报表时要按照权益法的要求，对成本法核算的会计资料在合并财务报表的工作底稿中进行调整。

本例不考虑W集团对B、C公司的抵销处理。

第一步：A公司对D公司合并财务报表。

(1)调整分录：在合并工作底稿中，将A公司对D公司的投资从成本法调整为权益法。借：长期股权投资60万元；贷：

---

20 000元，加工完毕后收回白酒3 000斤。已知适用的消费税税率为20%，单位税额为0.5元/斤(或毫升)。同时，对于该应税消费品，受托方无同类消费品销售价格。试计算乙企业代扣代缴应税消费品的消费税。

按照公式①计算如下：

组成计税价格=(材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率)÷(1-比例税率)=(60 000+20 000+3 000×0.5)÷(1-20%)=101 875(元)

乙企业代扣代缴消费税=101 875×20%+3 000×0.5=21 875(元)

按照公式②计算如下：

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)+委托加工数量×定额税率=(60 000+20 000)÷(1-20%)+3 000×0.5=101 500(元)

乙企业代扣代缴消费税=101 500×20%+3 000×0.5=21 800(元)

按公式②计算出的结果比按公式①计算出的结果少了75元，金额虽不大，但是公式①比公式②的结果多出的金额无理由，从税收依据的合理性方面来看是站不住脚的，因此，笔者认为应该以公式②作为组成计税价格的计算公式。

(四)

笔者对于现行《消费税暂行条例》规定的复合计税办法下应税消费品的组成计税价格的调整总体上来说是赞同的，只是在具体的公式计算上有一点建议。公式中的从量计税部分计入组成计税价格的方式不太合理，而应该依据消费税是价内税这一原则将从量计税部分直接列入原先组成计税价格基础，这样更为合理。

这样修改无论从数学计算的合理性角度还是从2009年我国税收政策调整的宏观角度都是有一定可行性的，笔者只是提出这方面的一个建议，望有关学者给予批评指正。○

投资收益60万元。

(2)抵销分录:①抵销A公司对D公司的长期股权投资和D公司的所有者权益。借:实收资本1 000万元,盈余公积10万元,未分配利润——年末90万元;贷:长期股权投资——D公司660万元,少数股东权益440万元。②抵销A公司的投资收益和D公司的利润分配。借:投资收益60万元,少数股东收益40万元;贷:提取盈余公积10万元,未分配利润——年末90万元。

第二步:W集团对A公司合并财务报表。

(1)调整分录:在合并工作底稿中,将W集团对A公司的投资从成本法调整为权益法。借:长期股权投资1 060万元(1 000+60);贷:投资收益1 060万元。借:投资收益800万元;贷:长期股权投资800万元。

(2)抵销分录:①抵销W集团对A公司的长期股权投资和A公司的所有者权益。借:实收资本10 000万元,资本公积1 000万元,盈余公积606万元(500+100+60×10%),未分配利润——年末654万元[500+(1 000-100-800)+60×90%];贷:长期股权投资——A公司12 260万元(12 000+1 000-800+60)。②抵销W集团的投资收益和A公司的利润分配。借:未分配利润——年初500万元,投资收益1 060万元;贷:提取盈余公积106万元,对所有者的分配800万元,未分配利润——年末654万元(500+1 060×90%-800)。

第三步:对B、C公司拥有D公司的份额,在W集团层面进行调整抵销。

(1)调整分录:将C公司对D公司的投资由成本法调整为权益法。借:长期股权投资10万元;贷:投资收益10万元。

(2)抵销分录:在W集团层面,抵销B公司、C公司对D公司的投资。①借:少数股东权益330万元;贷:长期股权投资(B公司对D公司)220万元,长期股权投资(C公司对D公司)110万元。②借:投资收益30万元;贷:少数股东收益30万元。

(二)同步法下合并财务报表的编制

沿用例1资料。

第一步:W集团对A公司合并财务报表。

(1)调整分录:在合并工作底稿中,将W集团对A公司的投资从成本法调整为权益法。借:长期股权投资1 000万元;贷:投资收益1 000万元。借:投资收益800万元;贷:长期股权投资800万元。

(2)抵销分录:①抵销W集团对A公司的长期股权投资和A公司的所有者权益。借:实收资本10 000万元,资本公积1 000万元,盈余公积600万元(500+100),未分配利润——年末600万元[500+(1 000-100-800)];贷:长期股权投资——A公司12 200万元。②抵销W集团的投资收益和A公司的利润分配。借:未分配利润——年初500万元,投资收益1 000万元;贷:提取盈余公积100万元,对所有者的分配800万元,未分配利润——年末600万元。

第二步:W集团对D公司合并财务报表。

(1)调整分录:在合并工作底稿中,将W集团对D公司的投资从成本法调整为权益法。借:长期股权投资60万元;贷:投资收益60万元。

(2)抵销分录:①抵销A公司对D公司的长期股权投资和D公司的所有者权益。借:实收资本1 000万元,盈余公积10万元,未分配利润——年末90万元;贷:长期股权投资——D公司990万元,少数股东权益110万元。②抵销A公司的投资收益和D公司的利润分配。借:投资收益90万元,少数股东收益10万元;贷:提取盈余公积10万元,未分配利润——年末90万元。

二、关联附属结构下合并财务报表的编制

例2:W公司2008年1月1日以银行存款2 240万元取得集团内A公司80%的股权,A公司2008年1月1日以银行存款570万元取得D公司30%的股权,W公司2008年1月1日以银行存款760万元取得D公司40%的股权。假定2008年1月1日A公司实收资本1 000万元、资本公积400万元、盈余公积280万元、未分配利润1 120万元;D公司实收资本1 000万元、资本公积300万元、盈余公积230万元、未分配利润370万元。假定2008年,A公司实现净利润200万元,D公司实现净利润100万元;按净利润的10%提取法定盈余公积,除此之外无其他利润分配。假定A、D公司可辨认净资产的账面价值等于公允价值。

分析:W公司对A公司的投资日常核算按照成本法进行,年末编制合并财务报表时按照权益法进行调整。W公司日常按40%的比例核算对D公司的投资收益,而实际上W公司以直接和间接方式拥有D公司的股权比例为64%,故合并财务报表时应调整24%的投资收益。2008年12月31日应编制的调整分录和抵销分录如下:

在合并财务报表中调整对A公司的投资收益。借:长期股权投资160万元;贷:投资收益160万元。

抵销W公司对A公司的长期股权投资和A公司的所有者权益。借:实收资本1 000万元,资本公积400万元,盈余公积300万元(280+20),未分配利润——年末1 300万元(1 120+180);贷:长期股权投资——A公司2 400万元(2 240+160),少数股东权益600万元(3 000×20%)。

抵销W公司的投资收益和A公司的利润分配。借:未分配利润——年初1 120万元,投资收益160万元,少数股东收益40万元;贷:提取盈余公积20万元,未分配利润——年末1 300万元。

在合并财务报表中调整对D公司的投资收益。借:长期股权投资24万元[100×(64%-40%)];贷:投资收益24万元。

抵销W公司对D公司的长期股权投资和D公司的所有者权益。借:实收资本1 000万元,资本公积300万元,盈余公积240万元,未分配利润——年末460万元;贷:长期股权投资——D公司1 424万元,少数股东权益576万元。

抵销W公司的投资收益和D公司的利润分配。借:未分配利润——年初370万元,投资收益94万元(100×64%+100×30%),少数股东收益6万元;贷:提取盈余公积10万元,未分配利润——年末460万元。○