

# 合并财务报表编制的并表法与并账法

广东东莞市地方税务局 潘婉霞

**【摘要】** 本文创新地提出了以上期合并财务报表和本期对外交易发生额为基础来编制本期合并财务报表的并账法,并通过具体案例对比分析了并表法与并账法下抵销分录的编制,结果表明并账法可以大大减少合并财务报表时抵销调整的工作量。

**【关键词】** 合并财务报表 并表法 并账法 编制方法

会计准则和制度中合并财务报表的一般程序是,在对纳入合并范围的个别会计报表的数据进行加总的基礎上,通过编制抵销分录将企业集团内部的经济业务对个别会计报表的影响予以抵销,然后合并会计报表各项目的数额编制得到合并财务报表。本文称这种编制方法为“并表法”,即以个别会计报表为基础,编制抵销分录进行调整最终得出合并财务报表。目前市场上的软件产品基本上都是模拟并表法的合并思路来设计合并功能的,这在一定程度上减轻了财务人员数据计算的工作量,但对于抵销分录的编制还是要花费许多的精力和时间去处理,没有充分利用计算机快速准确的处理功能。于是本文提出了编制合并财务报表的新方法——并账法。

所谓并账法,是与上文所提到的并表法相对应的一种利用计算机实现合并财务报表编制的方法。它以账户为基础来编制合并财务报表,具体来说,是在上期合并财务报表的基础上,加上企业集团各个账户本期对外交易的发生额,最后通过相关“抵销分录”的调整,编制出合并财务报表。此处的“抵销分录”与并表法下的抵销分录是有区别的,从本质上说,并表

法的抵销分录是对汇总报表的调整,将个别会计报表各项目的汇总数据中重复的因素予以抵销,如表1所示。

表1 并表法下的合并工作底稿

项 目	个别会计报表				汇 总	抵 销 分 录	少 数 股 东 权 益	合 并 数
	母 公 司	子 公 司 1	子 公 司 2	…				
利润表项目:								
主营业务收入								
……								
资产负债表项目:								
货币资金								
……								
未分配利润								
少数股东权益								

而并账法的“抵销分录”主要是对汇总对外交易的调整,调整企业集团内部会计事项对上期合并财务报表及本期对外

合并方合并前实现的留存收益;在编制以后期间合并报表时,应以以后编制合并财务报表日,合并方资本公积(资本溢价)的账面余额为限,还原合并方享有被合并方合并前实现的留存收益。可以看出,合并方享有被合并方合并前实现的留存收益的金额是不变的,而还原的限额是随着合并方资本公积(资本溢价)的账面余额的变化而变化的。至于还原的账务处理方法与合并日还原的账务处理方法相同,这里不再赘述。

(2)在合并当期期末编制比较合并财务报表时,也应视同被合并方自最终控制方对企业合并各方开始实施控制时起,一直在合并方的控制之下,编制上期比较合并财务报表。因企业合并发生在当期,以前期间合并方账面上并不存在对被合并方的长期股权投资,在编制比较合并财务报表时,因合并而增加的净资产在比较合并财务报表中调整资本公积(资本溢价)。即按被合并方所有者权益相关项目的金额,借记所有者权益相关项目;按合并方享有被合并方在比较合并财务报表日账面所有者权益的份额,贷记“资本公积——资本溢价”

项目;按照上述两者的差额,贷记“少数股东权益”项目。抵销后,按照比较合并财务报表日,合并方享有被合并方在比较合并资产负债表日以前实现的留存收益,以合并方比较合并财务报表日的资本公积(资本溢价)的账面余额与上述抵销被合并方所有者权益时产生的资本公积(资本溢价)之和为限进行还原。借记“资本公积——资本溢价”项目,贷记“盈余公积”与“未分配利润”项目。

## 二、同一控制下的吸收合并是否涉及留存收益还原的问题

在吸收合并的情况下,合并方在合并日将被合并方的资产、负债纳入自身账簿及个别报表进行核算。实际上合并方在合并日是购买被合并方的所有资产、承担其所有负债,被合并方合并日以前实现的留存收益及其他权益均包含在被合并方相应资产、负债的价值之中,由于被合并方的法人资格已取消,不会涉及在合并日及以后期间编制合并财务报表的问题,相应也不会涉及合并日及以后期间合并方将享有被合并方合并前实现的留存收益进行还原的问题。○

交易发生额的影响,如表2所示。

**表2 并账法下的合并工作底稿**

项 目	上期合并报表	本期对外交易发生额				抵销分录	少数股东权益	合并数
		母公司	子公司1	子公司2	...			
利润表项目:								
主营业务收入								
.....								
资产负债表项目:								
货币资金								
.....								
未分配利润								
少数股东权益								

而上期合并财务报表及本期对外交易发生额已在很大程度上剔除了内部交易的影响,因此在并账法下所要做的抵销调整工作将大大减少。

下面以应收账款及相关坏账准备为例来说明并表法与并账法下编制合并财务报表的抵销调整工作。

### 一、初次编制合并财务报表时的抵销处理

在应收账款采用备抵法核算其坏账损失的情况下,某一会计期间坏账准备的数额是以“当期应收账款”为基础计提的。此处的“当期应收账款”不仅包括外部交易形成的应收账款,还包括内部交易形成的应收账款,因此在编制合并财务报表时,随着内部应收账款的抵销,相应地也须将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。

在并表法下,内部应收账款抵销时,其抵销分录为:借记“应付账款”项目,贷记“应收账款”项目。内部应收账款计提的坏账准备抵销时,其抵销分录为:借记“坏账准备”项目,贷记“管理费用”项目。

在并账法下,当期内部债权债务交易已在发生时被交易各方标志为“内部交易”,不汇入“本期对外交易发生额”,因此不需要专门编制有关债权债务项目的抵销分录。同时对于以当期应收账款为基础计提的坏账准备,并账法要求各个公司在计提时应区分为外部应收账款计提的坏账准备和内部应收账款计提的坏账准备。

对于内部应收账款计提坏账准备的相关账务处理要标志为“后续内部交易”,标志为“后续内部交易”的业务与标志为“内部交易”的业务都不汇入“本期对外交易发生额”,因此在并账法下,无需像并表法那样专门处理内部应收账款计提的坏账准备。至于各个公司要区分外部应收账款与内部应收账款来分别计提坏账准备,只稍微增加了日常的工作量,但大大减少了合并时的工作量,提高了合并处理的准确性,也提供了更详细的坏账相关信息。

例:假设母公司为子公司提供咨询服务,子公司尚未支付服务费10 000元。母公司采用余额百分比法按0.5%的比例计提坏账准备。母公司与子公司在日常的账务系统中分别进行了以下账务处理:母公司:内部交易:借:应收账款——子公司

10 000元;贷:其他业务收入10 000元。后续内部交易:借:管理费用50元(10 000×0.5%);贷:坏账准备50元。子公司:内部交易:借:管理费用10 000元;贷:应付账款——母公司10 000元。

因此编制合并财务报表时,并表法下需进行的抵销调整处理为:①借:应付账款10 000元;贷:应收账款10 000元。②借:其他业务收入10 000元;贷:管理费用10 000元。③借:坏账准备50元;贷:管理费用50元。并账法下无抵销分录。

并账法下,各个公司账务系统中所有的凭证都汇总用于编制个别财务报表,但标志为“内部交易”及“后续内部交易”的凭证在合并时不汇入“本期对外交易发生额”中。

此相关业务对并表法及并账法的合并基础的影响如表3所示:

**表3 单位:元**

并表法	对母公司个别报表的影响(a)	对子公司个别报表的影响(b)	对合并基础的影响(a+b)	抵销调整	抵销分录
应收账款	增加10 000	-	虚增10 000	10 000	①
其他业务收入	增加10 000	-	虚增10 000	10 000	②
管理费用	增加50	增加10 000	虚增10 050	10 050	②、③
坏账准备	增加50	-	虚增50	50	③
应付账款	-	增加10 000	虚增10 000	10 000	①
并账法	对上期合并财务报表的影响(c)	对本期对外交易发生额的影响(d)	对合并基础的影响(c+d)	抵销调整	抵销分录
应收账款	-	-	-	-	无
其他业务收入	-	-	-	-	无
管理费用	-	-	-	-	无
坏账准备	-	-	-	-	无
应付账款	-	-	-	-	无

### 二、连续编制合并财务报表时的抵销处理

从合并财务报表来讲,内部应收账款计提的坏账准备的抵销是与抵销当期管理费用相对应的,上期抵销的坏账准备的数额即是上期管理费用抵销的数额,最终将影响本期合并利润分配表中的期初未分配利润的数额。

在并表法下,本期编制的合并财务报表是以本期母公司和子公司的个别会计报表为基础编制的。随着上期编制合并财务报表时内部应收账款计提的坏账准备的抵销,以此个别会计报表为基础加总得出的期初未分配利润与上一会计期间合并利润分配表中的未分配利润数额之间将产生差额。为此,编制合并财务报表时必须将上期因内部应收账款计提的坏账准备抵销而抵销的管理费用对本期期初未分配利润的影响予以抵销,调整本期期初未分配利润的数额。

而在并账法下,本期编制的合并财务报表是以本期母公司和子公司当期的对外交易发生额和上期合并财务报表为基础编制的,上期合并利润分配表中的期末未分配利润即为本

期合并利润分配表中的期初未分配利润,上期合并资产负债表中的坏账准备已经剔除了内部应收账款计提的坏账准备。因此,在上期合并资产负债表中的坏账准备数额的基础上,加上本期外部应收账款有关坏账准备账户的发生额的和,既不含上期内部应收账款应计提的坏账准备,也不含有本期新发生的内部应收账款应计提的坏账准备或本期减少的内部应收账款应冲减的坏账准备,因此也无需进行抵销处理,跟并表法相比,大大简化了合并时的工作量。

接上例:

1. 若上述业务在第二年的相关业务为子公司支付前欠母公司的部分货款 6 000 元,则母公司与子公司在日常的账务系统中分别进行以下账务处理:母公司:内部交易:借:银行存款 6 000 元;贷:应收账款——子公司 6 000 元。后续内部交易:借:坏账准备 30 元(6 000×0.5%);贷:管理费用 30 元。子公司:内部交易:借:应付账款——母公司 6 000 元;贷:银行存款 6 000 元。

因此在第二年编制合并财务报表时,需进行的抵销调整处理如下:并表法下:①借:应付账款 4 000 元;贷:应收账款 4 000 元。②借:坏账准备 50 元;贷:期初未分配利润 50 元。③借:管理费用 30 元;贷:坏账准备 30 元。并账法下无抵销分录。

此相关业务累计对并表法及并账法的合并基础的影响如表 4 所示:

表 4 单位:元

并表法	对母公司个别报表的影响(a)	对子公司个别报表的影响(b)	对合并基础的影响(a+b)	抵销调整	抵销分录
应收账款	增加4 000	-	虚增4 000	4 000	①
期初未分配利润	增加9 950*	减少10 000	虚减50	50	②
坏账准备	增加20	-	虚增20	20	②、③
管理费用	减少30	-	虚减30	30	③
应付账款	-	增加4 000	虚增4 000	4 000	①
并账法	对上期合并财务报表的影响(c)	对本期对外交易发生额的影响(d)	对合并基础的影响(c+d)	抵销调整	抵销分录
应收账款	-	-	-	-	无
其他业务收入	-	-	-	-	无
管理费用	-	-	-	-	无
坏账准备	-	-	-	-	无
应付账款	-	-	-	-	无

注\*:上期母公司其他业务收入增加10 000元,管理费用增加50元,则对上期期末未分配利润即本期期初未分配利润的影响为9 950元。

2. 若上述业务在第三年的相关业务为子公司支付前欠母公司的余下货款 4 000 元,则母公司与子公司在日常的账务系统中分别进行以下账务处理:母公司:内部交易:借:银行存款 4 000 元;贷:应收账款——子公司 4 000 元。后续内部

交易:借:坏账准备 20 元(4 000×0.5%);贷:管理费用 20 元。子公司:内部交易:借:应付账款——母公司 4 000 元;贷:银行存款 4 000 元。

因此在第三年编制合并财务报表时,需进行的抵销调整处理如下:并表法下:①借:坏账准备 20 元;贷:期初未分配利润 20 元。②借:管理费用 20 元;贷:坏账准备 20 元。并账法下无抵销分录。

此相关业务累计对并表法及并账法的合并基础的影响如表 5 所示:

表 5 单位:元

并表法	对母公司个别报表的影响(a)	对子公司个别报表的影响(b)	对合并基础的影响(a+b)	抵销调整	抵销分录
应收账款	-	-	-	-	无
期初未分配利润	增加9 980*	减少10 000	虚减20	20	①
坏账准备	-	-	-	-	①、②
管理费用	减少20	-	虚减20	20	②
应付账款	-	-	-	-	无
并账法	对上期合并财务报表的影响(c)	对本期对外交易发生额的影响(d)	对合并基础的影响(c+d)	抵销调整	抵销分录
应收账款	-	-	-	-	无
其他业务收入	-	-	-	-	无
管理费用	-	-	-	-	无
坏账准备	-	-	-	-	无
应付账款	-	-	-	-	无

注\*:上期该相关业务对期初未分配利润的影响为虚增 9 950元,而上期减少管理费用30元,累计对期初未分配利润的影响为9 980元。

从上述案例可以看出,在并账法下,抵销调整的工作量要大大减少。并账法下的合并基础是“上期合并财务报表”和“本期对外交易发生额”,在初次发生某项内部交易时,由于该内部交易被标志为非对外交易,不汇入“本期对外交易发生额”,往往不需编制该项交易相关的抵销分录。而在连续编制合并财务报表时,对于上期的内部交易事项,无需专门进行抵销调整,因为其合并基础是“上期合并财务报表”。

编制抵销分录、进行抵销处理是编制合并财务报表的关键和主要内容,其目的在于将集团公司各项目的加总数据中重复的因素予以抵销。对于以个别会计报表为合并基础的并表法,抵销分录的编制是为了消除个别会计报表各项目加总数据中重复的因素。而对于以各个公司账户对外交易发生额及上期合并财务报表为合并基础的并账法,其合并基础因已剔除了绝大部分内部交易的影响,所以并账法下合并财务报表需要进行的抵销调整工作将大大减少,易于用计算机实现。

#### 主要参考文献

马良渝,潘婉霞.合并会计报表编制模式的分析与对比.中国管理信息化(会计版),2006;8