



# 合营企业与子公司相互转换下 合并会计报表的编制

重庆市财会研究中心 彭启发 重庆天健会计师事务所 刘绍军

2003年3月17日,财政部颁布的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(以下简称《解答(二)》)规定,企业在报告期内出售、购买子公司,应根据《财政部关于印发〈关于执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答〉的通知》的规定编制合并利润表。也就是说,应将被出售的子公司自报告期期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表;将被购买的子公司自购买日起至报告期期末止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》及《企业会计制度》均规定,公司在编制合并会计报表时,应当将合营企业合并在内,并按照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并。但是,对于合营企业转换为子公司或子公司转换为合营企业时如何进行会计处理及合并会计报表如何编制,相关法规均未予以明确规定。本文拟对此作以下探讨。

## 一、合营企业与子公司转换时合并会计报表编制的两种备选方案

从理论上说,合营企业与子公司转换时,合并会计报表的编制有两种方案可供选择:

1.合营企业转换为子公司时,对购买日前被投资单位的利润均不予以合并,只合并购买日后的利润实现数额;子公司转换为合营企业时,对出售日后被投资单位的利润均不予以合并,只合并出售日前的利润实现数额。

2.合营企业转换为子公司时,购买日前按比例合并法进行合并,购买日后按完全合并法将被购买的子公司的所有收入、成本、费用进行合并;子公司转换为合营企业时,出售日

## 三、资产减值准备的提取和转回

《制度》规定,民间非营利组织应当定期或者至少于每年年度终了对资产是否发生了减值进行检查,如果发生了减值,则应当计提减值准备,确认减值损失并计入当期费用。如果已计提减值准备的资产价值在以后会计期间得以恢复,则应当在该资产已计提减值准备的范围内部分或全部转回已确认的减值损失,冲减当期费用。这样处理存在如下问题:该规定实质上是强调民间非营利组织在进行会计核算时应当遵循谨慎性原则,与《企业会计制度》规定一致。但账务处理却很不规范,有悖于统一会计制度的精神。另外,分设资产减值准备明细科目,计提资产减值准备,需要

后按比例合并法进行合并,出售日前按完全合并法将被购买的子公司的所有收入、成本、费用进行合并。

第一种处理方案的理由是:所谓购买,应是指投资企业的增持股份行为从原来对被投资单位不具有实际控制权而转变为具有控制权,而不是凡是受让股权都叫购买。在合营企业中,投资企业对其的影响尚不具备真正的控制能力,只是共同控制,故而严格按照《解答(二)》关于“将被购买的子公司自购买日起至报告期期末止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表”的规定,在购买日前该被投资单位尚不能称为投资企业的子公司,所以就不应将其间的利润情况纳入合并会计报表。笔者认为,这种方法比较呆板,忽视了购买日前合营的事实,同时也违背了实质重于形式原则。

第二种处理方案的理由是:根据配比原则,在购买日前投资企业与被投资单位之间是一种合营企业的关系,所以这个期间就应该按照比例合并法编制合并会计报表;在购买日后投资企业与被投资单位之间变成了母子公司关系,这时就应该按照正常的合并会计报表方法编制合并会计报表。这种处理方法既遵守了《解答(二)》的规定,又符合《合并会计报表暂行规定》中关于比例合并法的要求。这种方法是目前公认的比较符合常理的一种合并方法。

## 二、比例合并法的主要缺陷

本文将按比例逐一合并合营企业的收入、成本、费用、资产、负债项目的合并方法简称为“比例合并法”,同时将对于子公司的所有收入、成本、费用、资产、负债项目逐一完全合并的合并方法简称为“完全合并法”。要判断分段采用比例合并法和完全合并法是否恰当,不能不首先回答比例合并法的相关问

会计人员做出准确的职业判断并建立良好的诚信机制,对于当前会计基础还十分薄弱的民间非营利组织而言,这样的规定会使会计人员的实际操作难度加大。

笔者建议,为简化民间非营利组织的会计核算,可取消《制度》已设置的所有资产减值准备科目,将其合并为一个“资产减值准备”科目,下设“短期投资跌价准备”、“坏账准备”、“存货跌价准备”、“长期投资减值准备”等明细科目。因提取资产减值准备而确认的资产减值损失,应记入“营业外支出”科目下的“短期投资跌价损失”、“坏账损失”、“存货跌价损失”、“长期投资减值损失”等明细科目,会计分录为:借记“营业外支出”科目及其明细科目,贷记“资产减值准备”科目及其明细科目。如果已计提减值准备的资产价值在以后会计期间得以恢复,则作相反会计处理。○

题。当一个企业由于某项经营活动的规模超出了单独一家企业的经营能力,或者为了获取规模效益、享受对方的技术或其他方面的优势、取得税收优惠、控制资源或市场、分担风险等,企业都有可能和其他企业进行合营。合营可分为三大类型:共同控制经营、共同控制资产和共同控制实体。无论是共同控制经营还是共同控制资产,合营者都无需单独设立公司或企业来管理共同控制的资产或经营活动,因而不存在编制合并会计报表的问题。而对于合营中的共同控制实体,合营者须设立独立的公司或企业即合营企业,并拥有其相应的权益。合营企业除财务和经营决策按合同约定由合营各方共同控制外,其他均与一般企业相同。在我国,《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》及《企业会计制度》均要求采用比例合并法进行合并。但是,比例合并法具有一些比较明显的缺陷:

1.能够被特定个体加以控制或取得是资产的一个重要特征,这也是多数准则制定机构达成的共识。合营企业中的资产是由合营者共同控制的,而不是由单个经营者独自控制的。所以,资产虽然能给合营者带来未来经济利益,但是合营者对其在合营企业资产中所占的份额没有直接的控制权,将其作为资产反映在合营者的资产负债表中就有所不妥。而采用权益法,在资产负债表中将合营者在合营企业净权益中所占的份额予以单独反映,则与合营者的上述权利相一致。

2.比例合并法将合营企业的资产、负债、损益等会计要素进行人为的分割,破坏了会计要素的完整性,不符合会计信息质量的客观性原则。客观性原则要求会计核算以实际发生的经济业务及能够证明经济业务发生的合法凭证为依据,如实反映财务状况和经营成果,做到内容真实、数字准确、资料可靠。在比例合并法下,无法为“按比例计算确定并纳入合并会计报表项目”找到足够的、令人信服的理由,因为在这里我们只是为了更好地满足信息使用者的信息需求而进行的一种虚拟总结。

3.在比例合并法下,无论是采用全额抵销法还是采用比例抵销法,都无法完全消除管理当局的盈余管理行为。为了清楚地认识这一缺陷,现举例说明:A上市公司持有B公司40%的股权,B公司属于A公司与第三人共同控制的合营企业。2004年,A公司为了增加收益,销售了成本为5000万元的M产品给B公司,销售价格定为10000万元,实现销售毛利5000万元。截至2004年年末,M产品仍留存于B公司,未最终实现销售。

就本例而言,如果采用全额抵销法,则需作合并抵销分录:借:主营业务收入10000万元;贷:主营业务成本5000万元,库存商品5000万元。但是,由于其是按比例合并法合并合营企业,故而在合并抵销前反映的库存商品仅有4000万元(10000×40%)。此外,假设A公司本身存货为零,而上述抵销分录却抵减了5000万元的库存商品,将使得合并抵销后的库存商品为-1000万元,这显然不合常理。

针对这种异常情况,笔者建议采用比例抵销法加以改进,改作合并抵销分录:借:主营业务收入4000万元;贷:主营业务成本2000万元,库存商品2000万元。这样处理虽然没有像全额抵销法下那样出现库存商品为负数的情况,但A

公司的上述销售仍然产生了3000万元(5000-2000)的利润,因此并未从根本上消除盈余管理空间。

### 三、分段采用比例合并法和完全合并法的重大缺陷及改进建议

1.缺陷。在合营企业与子公司间相互转换的时候,同时采用比例合并法和完全合并法存在如下重大缺陷:

(1)从实际经济行为出发,合营企业与子公司仅有一步之差。因为投资企业增持该公司的股权已从合营的身份转换到控股的地位,投资企业对该公司的股权持有具有战略考虑,所以从年末的时点来看,合营期间的利润实现应属于企业集团的业绩,即合并期间的利润应全部纳入合并会计报表范围。而比例合并法下仅将部分收入、成本纳入了合并会计报表,不能完整地反映企业集团的业绩。此外,从年底子公司的状况及合并会计报表的理念出发,在本年度内母公司与子公司间的所有交易对会计报表的影响均应在合并会计报表中予以抵销。然而,如前所述,采用比例合并法在母公司对子公司有销售且子公司未最终对外实现销售的情况下,如果采用全额抵销法,则无法防止异常情况的发生;如果采用比例抵销法,又无法消除管理当局的盈余管理空间,并且在这种编制方法下还存在内部销售收入、销售成本,这就有违合并会计报表的基本理念。

(2)被投资单位的收入、成本以及费用在年度内的不均衡性会使得同时采用比例合并法和完全合并法所编制的合并会计报表信息失真。由于在比例合并法和完全合并法下收入、成本的合并比例不一致,因而注册会计师在进行年度会计报表审计时,需要对购并日或出售日前的会计报表(尤其是利润表)进行完整的审计,以确定其是否存在收入、成本、费用跨期行为以及是否需要调整。更为极端的情况是,在一个会计年度内,母公司由对被投资单位不持有股权,到增持股权成为合营关系,再到增持股权成为母子公司关系,需要对被投资单位的经营业绩分三段予以审计。这就加大了注册会计师的审计工作量,增加了公司的审计成本。

2.改进建议。合营企业与子公司间相互转换时,可以考虑采用如下处理方式:

(1)如果是合营企业转换为子公司,则投资企业应将被投资单位自合营之日起的经营业绩全部纳入合并会计报表范围,以真实地反映企业集团的经营状况,同时也与合并会计报表的基本理念相符合,有利于防止企业管理当局进行盈余管理。

(2)子公司转换为合营企业的情况。考虑到控制实质上意味着只有一方能对另一方实施控制,按照合同约定受双方或多方控制的合营企业不完全符合合并会计报表中“合并”的定义,因此不应将这种联合控制实体按比例纳入合并会计报表范围。这也就意味着,在对子公司减持股权到合营,甚至到参股或不持有任何股权的情况下,投资企业仅需要将该被投资单位作为其子公司期间的会计报表纳入合并会计报表范围。因为投资企业在具有控制的情况下减持股权的行为本身已经表明了投资企业在淡化对被投资单位的实质控制,有意退出被投资单位,所以不应再将被投资单位在股权减持后的会计报表纳入合并会计报表范围。○