

合并财务报表中的特殊事项分析

北京 刘冠勋 张博

现行企业会计准则及《企业会计制度》要求母公司对纳入合并财务报表合并范围的子公司采取权益法核算,确认为母公司的投资收益,在编制合并财务报表过程中再将确认的投资收益等事项予以抵销。这样核算的结果导致母公司的报表与合并财务报表的部分项目存在一定的勾稽关系。在不存在关联交易、间接持股等特殊事项时,合并财务报表与母公司报表的“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“净利润”等项目是相等的,这是由于在编制合并财务报表过程中将子公司的股本、资本公积、盈余公积、子公司实现的本期净利润、前期净利润在母公司报表中以当期投资收益或以前留存收益的形式与母公司“长期股权投资”等项目予以抵销。而我们看到的合并财务报表与母公司报表的股本、资本公积、盈余公积、净利润等项目往往不相等,这是因为受到了一些特殊事项的影响。笔者拟对这些特殊事项进行分析。

1. 关联交易。

(1) 纳入合并范围的企业间销售存货。

当期内部销售的存货全部实现对外销售的影响。若仅本期存在内部交易且内部交易的存货均向外部单位实现销售,合并抵销分录为:借:主营业务收入;贷:主营业务成本。这种情况并不影响上述项目的相等关系。

当期内部销售的存货全部或部分实现对外销售的影响。

.....
 括在该项目中。

例:某企业本期预提固定资产修理费 1 000 元,预提短期银行借款利息 2 000 元(非经营性的预提费用)。假设无其他业务。编制的会计分录为:借:制造费用 1 000 元,财务费用 2 000 元(注:非经营性的);贷:预提费用 3 000 元。

以上业务使利润减少 2 000 元,对经营活动现金流量的影响是 0。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	-2 000
加:预提费用增加(减:减少)	1 000
财务费用	2 000
存货的减少(减:增加)	-1 000
经营活动产生的现金流量净额	0

填列这个项目时,注意不要简单地根据资产负债表上“预提费用”项目期初期末余额的差额填列,要结合预提费用明细账分析计算填列,要剔除非经营性的预提费用。

6. “其他”项目。这是最后一个项目,反映影响损益的除上述项目之外的项目,如现金捐赠支出、非经营性的债务重组损益等。

若存在尚未实现对外销售的存货,我们会将该部分未对外销售存货包含的内部利润予以抵销。合并抵销分录为:借:主营业务收入;贷:主营业务成本,存货(未实现内部利润金额)。例如,2004 年度纳入合并范围的子公司 A 销售一批存货给纳入合并范围的另一家子公司 B,A 公司该批存货的成本为 100 万元,销售价格为 120 万元,期末 B 公司购入的该批存货均未实现对外销售,且上期不存在内部购销业务,那么在合并过程中针对该内部交易的抵销分录会导致合并财务报表的净利润及未分配利润比母公司报表的净利润及未分配利润小 20 万元。

未实现对外销售存货在下一会计期间处理的影响。续前例,若 2004 年度内部交易存货已售出,且 2005 年度 A 公司销售给 B 公司的存货成本为 200 万元,销售价格为 240 万元,在期末均未售出。合并抵销分录为:借:年初未分配利润 20 万元;贷:主营业务成本 20 万元。借:主营业务收入 240 万元;贷:主营业务成本 200 万元,存货 40 万元。那么,2005 年度第一笔分录导致合并财务报表净利润比母公司报表净利润大 20 万元,但并未导致两表的未分配利润不等,而第二笔分录导致合并财务报表的净利润及未分配利润均比母公司报表的净利润及未分配利润小 40 万元。

由此可以看出,当期内部交易未实现的内部利润同时影

.....
 例:某企业支付赞助费 30 000 元,与债权人达成协议,以账面价值为 100 000 元的全新设备抵偿 150 000 元的长期借款,以账面价值为 140 000 元的全新设备抵偿 160 000 元的应付账款。假设无其他业务。

编制的会计分录(简化形式)为:借:营业外支出 30 000 元(属于“其他”项目);贷:银行存款 30 000 元。借:长期借款 150 000 元;贷:固定资产 100 000 元,营业外收入 50 000 元(属于“其他”项目)。借:应付账款 160 000 元(注意:此处的应付账款与经营活动无关,在补充资料中列示为 0);贷:固定资产 140 000 元,营业外收入 20 000 元(属于“其他”项目)。

以上业务使利润增加 40 000 元(不考虑所得税),对经营活动现金流量的影响是 0。现金流量表补充资料部分相关项目的列示为:

净利润	40 000
加:经营性应付项目的增加(减:减少)	0
其他	-40 000
经营活动产生的现金流量净额	0

响两表的净利润及未分配利润的相等关系,而上期末实现的内部交易利润若在本期仍未实现,则亦同时影响净利润及未分配利润的相等关系;若上期末实现的内部交易利润在本期已实现,则其仅导致净利润不等,未分配利润仍然是相等的。此外,若未实现对外销售的存货提取了跌价准备,则亦应考虑其对两表净利润及未分配利润的影响。

(2) 关联方内部往来提取坏账准备。若期初不存在内部往来提取的坏账准备,本期内部往来提取坏账准备 100 万元,则抵销分录为:借:坏账准备 100 万元;贷:管理费用 100 万元。此分录导致合并财务报表的净利润及未分配利润比母公司净利润及未分配利润大 100 万元,该笔分录在下一会计期间为:借:坏账准备 100 万元;贷:年初未分配利润 100 万元。该笔分录在下期导致合并财务报表的未分配利润比母公司的未分配利润大 100 万元,两表的净利润则仍可相等,但在下期根据往来款的增减补提或冲回的坏账准备会同时导致两表净利润与未分配利润不等。

(3) 内部单位一方销售存货或固定资产,另一方购入作为固定资产使用。若销售方以高于成本价售出,则销售当期的抵销分录为:借:主营业务收入;贷:主营业务成本,固定资产原价。该笔分录导致合并财务报表的净利润及未分配利润均比母公司报表的净利润及未分配利润小。销售期多计提折旧的冲回:借:累计折旧;贷:管理费用。该笔分录导致合并财务报表的净利润及未分配利润均比母公司报表的净利润及未分配利润大。以后期间的抵销分录(对原价的抵销及上期折旧的抵销)仅影响未分配利润而不影响净利润,且影响净额在逐年减少,以后期间的当期多提折旧的冲回仍同时影响净利润与未分配利润。若销售方以低于成本价售出,则影响的方式相同,但影响的方向相反。

2. 盈余公积的反提。根据《公司法》的规定,盈余公积由单个企业按当期实现的净利润提取。故在合并抵销中已抵销的子公司当期提取及按前期累计提取的盈余公积,以后还需要按母公司享有的比例补提回来。例如:借:年初未分配利润 100 万元,提取盈余公积 20 万元;贷:盈余公积 120 万元。该笔分录导致合并财务报表的盈余公积比母公司报表的盈余公积大 120 万元,合并财务报表的未分配利润比母公司报表的未分配利润小 120 万元,未对两表净利润造成影响。

3. 间接持股。若母公司持有子公司 A 的股权比例为 80%,持有子公司 B 的股权比例为 60%,A 公司持有 B 公司的股权比例为 10%,则在合并过程中 A 公司需要对 B 公司进行模拟权益法核算。假设仅存在留存收益的模拟(即 B 公司从设立至今未有资本公积),若模拟权益法核算确认的投资收益及前期收益在合并过程中被抵销,即作合并抵销分录时模拟分录为:借:长期股权投资 100 万元;贷:投资收益 20 万元,年初未分配利润 80 万元。然后作长期股权投资与权益和收益的抵销分录,则会导致合并财务报表的净利润比母公司报表的净利润大 20 万元,而合并财务报表的未分配利润比母公司报表的未分配利润大 100 万元。若 A 公司将模拟权益法分录纳入其报表,母公司按模拟后的报表对 A 公司采用权益法进行核算后,再进行长期股权投资与权益和收益的抵销,则不会

导致两表的净利润及未分配利润不等;或母公司按对 B 公司直接持股与间接持股比例(60%+80%×10%)确认为母公司对 B 公司的投资收益再进行抵销,也不会导致两表未分配利润及净利润的不等。上例仅考虑留存收益的模拟,若资本公积变动可比照其处理。

模拟权益法核算的分录无论是涉及损益还是资本公积,都是作为合并过程的抵销分录,这主要是站在单个企业的角度来进行考虑的。比如 A 公司对 B 公司持股仅为 10%,应采用成本法核算,不应将模拟分录纳入 A 公司报表。模拟权益法分录若进入 A 公司报表或直接由母公司采用权益法进行核算并纳入其报表,这就主要是站在集团的角度进行考虑的。目前这两种方法均被采用,我们只需判断合并财务报表编制正确与否,分析其采取的方法是否对两表相关项目的相等关系造成影响即可。

4. 出现资不抵债子公司,合并过程中产生未确认投资损失。假设母公司新设全资子公司 A 实收资本为 50 万元,无其他所有者权益项目,本期该子公司实现净利润-100 万元,则母公司确认当期投资收益-50 万元。在合并过程中,汇总报表将子公司 A 的-100 万元利润包含进来,而抵销分录仅抵销了母公司-50 万元的投资收益,另-50 万元在合并利润表中净利润下方的本年未确认投资损失项目中反映,这样导致合并财务报表的净利润比母公司报表净利润小 50 万元。但由于本年发生的未确认投资损失以正数作为加项反映,两表的未分配利润的相等关系不受影响。以后期间再发生亏损或以前年度亏损转回则会影响两表的净利润,当期亏损或前期亏损转回及各年累计亏损对两表的未分配利润的相等关系不造成影响。

5. 合并范围的变更。由于合并范围变更,无论是新增户数还是减少户数,母公司仅将新增后或减少前子公司实现的净利润按享有比例确认为投资收益,再在合并过程中予以抵销即可。因此,合并范围的变更不会对合并财务报表与母公司报表中各项目的相等关系造成影响。即使在 2006 年发布的新企业会计准则下,同一控制下企业合并导致合并范围变化需调整期初资产负债表及利润表的,也不会对各项目的相等关系造成影响。此外,合并范围的变更也不会影响合并财务报表本年年末的未分配利润与上年年末的未分配利润的衔接。

6. 少数股东的存在。在合并过程中,先将子公司的净利润汇总至合并财务报表,然后在合并抵销过程中将该净利润以母公司投资收益及少数股东收益的形式抵销,且现行报表将少数股东收益列示在“利润总额”项目下方,并以减项列示,故不会对净利润及未分配利润造成影响。假如少数股东收益列示于“净利润”之下,则会对两表净利润造成影响,但对未分配利润不造成影响。

此外,年初未分配利润的相等关系实际上是上年合并财务报表与母公司报表中未分配利润的相等关系,上年各特殊事项对两表未分配利润的影响亦会对本年两表年初未分配利润造成影响。若上年的特殊事项已消除,则对本年净利润仍会造成影响,但对本年年末的未分配利润就不构成影响了。○