



有关合并会计报表问题的探讨



安徽财贸职业学院 李春友 安徽华普会计师事务所 张全心

一、有关合并会计报表范围的问题

1. 合营企业。《企业会计制度》第158条规定,合营企业的会计报表应当纳入合并范围,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。按《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称《合并财务报表准则》)的要求,所有能控制的子公司均需纳入母公司合并财务报表的合并范围。所有者权益为负数的子公司,只要是持续经营的,也应纳入合并财务报表的合并范围。这表明合并财务报表范围的确定更加关注实质性控制。

2. 特殊行业子公司。财会二字[1996]2号文件《关于合并会计报表合并范围请示的复函》规定,银行和保险业等特殊行业的子公司可以不纳入合并范围。假设某一集团公司涉及房地产、汽车制造和证券业务三大主业,按财会二字[1996]2号文件的规定,该集团下属证券公司既可不纳入合并范围,也可纳入合并范围。在证券业务纳入和不纳入合并范围的前提下,企业提供的财务信息显然是不可比的。对于这一问题,《合并财务报表准则》做出了明确的规定,即:母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权,表明母公司能够控制被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围。

3. 委托经营或承包经营子公司。现实工作中,母公司将控股的子公司委托给其他企业经营或由其他企业承包经营的现象普遍存在。对这类子公司是否纳入合并财务报表的合并范围,《合并会计报表暂行规定》(以下简称《暂行规定》)未提及。根据《合并财务报表准则》,如果母公司能够控制承包经营子公司,则应将其纳入合并范围。可事实上这类子公司能否被控制的情况相当复杂,需要仔细研究并进行规范。

笔者认为:对委托经营,如果委托合同规定在委托经营期间被委托人可以自行决定处置资产及自由经营,且被委托方只需按委托合同交纳一定比例的管理费,则委托经营子公司不应纳入合并范围。因为此种委托经营,子公司控制权实质上已转交被委托人,母公司相当于将子公司的整体资产租赁给承租人。

对承包经营,如果母公司对承包经营的子公司在经营范围方面有要求,并规定承包人按经营利润的一定比例提留所得,此时承包经营子公司应纳入合并范围。因为母公司对子公司的经营范围有要求,说明子公司仍在母公司的监控之下;承包人按经营利润的一定比例提留所得,则说明母公司在承包人提留所得后仍能获取投资收益,这与一般企业经营者取得报酬后的盈余归股东所有并无不同。

需要指出的是,对于纳入合并范围的委托经营或承包经营子公司,应在会计报表附注中详细披露纳入合并范围的理由及经公证的委托经营或承包经营合同的主要条款。

二、合并会计报表中的会计政策统一问题

《暂行规定》第六条规定:母公司应当统一母公司和子公司所采用的会计政策,使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。当子公司所采用的会计政策与母公司不一致时,母公司应当按照自身规定的会计政策对子公司会计报表进行必要的调整。《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》规定:纳入合并范围的母、子公司,只要有一家执行《企业会计制度》,就应该按照已执行《企业会计制度》公司的会计政策调整未执行《企业会计制度》公司的个别会计报表,并按照调整后的数字编制合并会计报表。《合并财务报表准则》第十二条也有类似要求,并补充了“或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表”的规定。此外,财政部财会[2006]3号文件规定,自2007年1月1日起执行《合并财务报表准则》的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

上述规定似乎解决了合并会计报表的会计政策统一问题,其实不然。如某一大型控股集团,下设多个实业公司,业务涉及信托投资、证券及其他非金融产业,集团各组成实体之间的主营业务存在着很大的差异,制定统一的会计政策会面临很多的具体困难,包括技术问题。加之我国会计人员习惯于按会计制度进行账务处理,一下子改按《合并财务报表准则》进行会计处理,难免会造成混乱局面。由此看来,合并会计报表中的会计政策统一问题仅仅是有了一个很好的解决思路,还有很多的配套工作要做。

三、关于合并会计报表的建议

1. 尽快制定与《合并财务报表准则》相配套的操作性规范。由于选择不同的合并会计处理方法将对企业利润产生重大影响,缺乏相应的规范便会影响会计信息可比性,甚至造成会计信息失真,不利于投资者分析会计信息。合并方法选择的混乱还会使证券市场的理性投资受到抑制,助长上市公司财务人员“创造性”选择报表合并方法的不良行为。因此,制定与《合并财务报表准则》相配套的操作性规范已是当务之急。

2. 完善分部财务报告制度。合并财务报表只能提供综合的财务信息,不同行业或地区间子公司的盈利能力、风险水平、财务指标等的差异性被掩盖,使得合并财务报表的财务分析、财务预测功能大大降低,决策有用性大大削弱。对此,笔者建议按“内部行政区划”或“产品销售区域”或“行业类型”等编



报告期内出售、购买子公司 合并会计报表之我见

深圳广播电影电视集团 徐建华 黄小清

报告期内出售、购买子公司时编制的合并会计报表在会计理论界又被称为期中合并,即母公司在某一会计期中取得子公司的控股权合并。具体而言,在我国会计期末为每年的12月31日,年度合并会计报表日也就是12月31日,如果母公司不是在12月31日购并子公司,那么此类问题就属于期中合并。因此,企业出售、购买子公司时编制的合并会计报表多为期中合并。下面,笔者对期中合并的会计处理作简单分析。

一、报告期内出售子公司

《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答》(财会[2002]18号文件)规定,企业在报告期内出售子公司(包括减少投资比例以及将所持股份全部出售),期末在编制合并利润表时,应将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。由于合并会计报表日已出售的子公司不纳入母公司合并会计报表,子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表后,就存在子公司期初至出售日止的相关利润如何在合并资产负债表中反映的问题,也就是如何衔接两张报表的问题。由于母公司出售子公司时,取得的收入已计入母公司投资收益,子公司期初至出售日止的相关利润已包含在出售子公司取得的投资收益当中,从而已包含在母公司资产负债表的“未分配利润”项目中,因此合并利润表中只要还原子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润数据,相应冲抵母公司“投资收益”及“少数股东收益”项目即可。

例1:某公司2005年6月30日出售其持有的某子公司全部股权,已收到全部股权转让款,并符合确认股权转让收益的其他条件。母公司持有该子公司60%的股权,相关会计数据见表一。

表一 某公司2005年6月利润表合并工作底稿
(部分内容) 单位:元

项目	母公司	抵销分录		合并数	子公司
		借方	贷方		
一、主营业务收入	111 600		80 900	192 500	80 900
减:主营业务成本	85 000	62 000		147 000	62 000
主营业务税金及附加	1 600	1 100		2 700	1 100
二、主营业务利润	25 000			42 800	17 800
加:其他业务利润	2 000		800	2 800	800
减:营业费用	5 000	3 000		8 000	3 000
管理费用	6 000	4 200		10 200	4 200
财务费用	1 000	600		1 600	600
三、营业利润	15 000			25 800	10 800
加:投资收益	8 000	4 600		3 400	200
营业外收入	1 000		2 500	3 500	2 500
减:营业外支出	2 000	1 500		3 500	1 500
四、利润总额	22 000			29 200	12 000
减:所得税	6 000	4 000		10 000	4 000
少数股东收益		3 200		3 200	
五、净利润	16 000			16 000	8 000

合并抵销分录:借:主营业务成本 62 000 元,主营业务税金及附加 1 100 元,营业费用 3 000 元,管理费用 4 200 元,财务费用 600 元,营业外支出 1 500 元,所得税 4 000 元,投资收益 4 600 元,少数股东收益 3 200 元;贷:主营业务收入 80 900 元,其他业务利润 800 元,营业外收入 2 500 元。

二、报告期内收购子公司

财会[2002]18号文件规定,企业在报告期内购买子公司,应将购买日起至报告期末该子公司的相关收入、成本、利

制分部财务报告;还可考虑将内销、外销作为一级分部基础,将行业、地区作为二级分部基础,同时考核现金流量指标。

3. 增加信息披露。

(1)增加集团公司所涉及主要行业的相关信息披露。这样可以使债权人、投资者了解该集团在行业中所处的地位、集团公司的主要竞争力、将来的发展方向及主要资源的配置等情况。

(2)增加备考信息的披露。选用权益结合法进行报表合并的集团,应另外编制模拟合并报表,以便于比较、鉴别,说明该方法对合并报表的资产总额、收入、净利润及对以后年度净利润的影响。

(3)增加对收购的子公司在未来三年内处置情况的说明。如TCL集团在完成了对TCL通讯的吸收合并后,公司股价大涨,但该集团在合并后不到一年就做出将TCL通讯业务分拆到香港进行上市的决定,其结果是公司股价大跌,投资者蒙受重大损失。由此可见,增加对收购的子公司在未来三年内处置情况的说明,对投资者的未来决策极为重要。

(4)增加未纳入合并报表范围的子公司的信息披露。在目前合并报表信息披露中,未纳入合并报表范围子公司的信息一直是个盲点。这不仅为人为调节合并报表范围埋下隐患,而且有的子公司可能存在巨大风险,若不对该类子公司信息进行披露,投资者在进行重大投资决策时往往会失误。○