



## 同一控制下的企业合并会计问题浅析

厦门 王英毅

企业的合并或者合营，是现代大中型企业形成和发展的有效手段。同一控制下的企业合并，其主要特征是参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，并且该控制不是暂时性的。

目前，我国的企业合并大多是同一控制下的合并。按照《企业会计制度》的规定，企业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。然而《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定，合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。显然，上述规定将对同一控制下的企业合并造成巨大影响。

### 一、对比例合并法与权益结合法的认识

按照目前的会计惯例，同一控制下的企业合并的会计处理方法，主要是比例合并法与权益结合法。

支持比例合并法的观点认为，同一控制下的企业毕竟不同于子公司，它的财务报表不应像子公司那样全部并入母公司的财务报表，而应该按照合营者在同一控制实体的各项资产、负债、费用和收益中所占份额与各合营者财务报表的类似项目进行逐项合并；相应地，各合营者财务报表中对于同一控制实体的长期投资项目，将分别按它们在同一控制实体的股东权益中所占的比例消除，这就是比例合并法。采用比例合并法有助于提醒控股股东不要侵害中小投资者的利益，同时也提醒中小股东关注自身利益。

支持权益结合法的观点认为，应该把合营者对同一控制实体的投资等同于母公司对其集团内的子公司的投资。因为按比例合并的这部分被投资单位的资产、负债、所有者权益以及损益和现金流量等，实际上母公司单方面是控制不了的，因此不应将这种同一控制实体纳入合并财务报表的合并范围。可见，权益结合法强调的是投资企业和被投资单位之间的经济实质关系，认为它们在会计上已经构成一个独立的经济实体，采用权益结合法减少了投资企业利用分配政策操纵利润的机会。

比例合并法以“拥有”界定合并范围，而根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》，“控制”是确定合并范围的实质标准，“控制”并不限于“拥有”，因此新准则取消了比例合并法，规定对合营企业原则上采用权益结合法进行核算。当然，新准则所使用的“权益结合法”并非是曾经在美国被滥用的“权益结合法”，事实上它仅仅是购买法的延伸。

### 二、同一控制下的企业合并会计处理方法

《企业会计准则第20号——企业合并》对同一控制下的企业合并采用类似权益结合法的处理方法：合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

例：甲、乙公司同为丙公司控制下的子公司，20×7年1月1日甲公司以700万元收购了乙公司100%的股权。20×6年12月31日，乙公司资产负债表的部分数据见下表（金额单位：万元）。

项目	账面价值	公允价值
货币资金	50	50
应收账款	150	130
存货	200	300
固定资产净值	300	370
负债	100	100
所有者权益	600	750

按照新准则，甲公司的会计处理为：借：长期股权投资 600万元，资本公积（或留存收益）100万元；贷：银行存款 700万元。而根据《企业会计准则——投资》（以下简称“原准则”）的规定，甲公司的会计处理为：借：长期股权投资 750万元；贷：银行存款 700万元，资本公积 50万元。

### 三、执行新准则对企业利润以及税负的影响

1.《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定，母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

假设在上例中，20×7年8月1日甲公司以现金700万元的对价收购了乙公司100%的股权。20×7年乙公司实现利润100万元，其中8月1日至12月31日实现利润60万元。按照新准则，20×7年12月31日甲公司会计处理为：借：长期股权投资 100万元；贷：投资收益 100万元。而按照原准则规定，会计处理为：借：长期股权投资 60万元；贷：投资收益 60万元。显然，按照新准则，甲公司合并利润表中的本年利润将虚增40万元。

再假设乙公司当年亏损50万元，但是8月1日至12月31日实现利润60万元。按照新准则，20×7年12月31日甲



# 谈现金流量表编制的纠偏调整法



湖南湘潭 吴剑波 黄昌勇(教授)

工作底稿法的主要特点是利用调整分录来编制现金流量表。而纠偏调整法是编制工作底稿调整分录的方法之一,编制难度较大,它专门针对差额调整法和总额调整法进行纠偏处理,其相应的会计分录称为纠偏调整分录。

在调整利润表(以下简称“02表”)的“主营业务收入”和“主营业务成本”两个项目时,一般采用差额调整法,将直接涉及资产负债表(以下简称“01表”)的“应收票据”、“应收账款”、“预收账款”、“应付票据”、“应付账款”、“预付账款”和“存货”等七个项目,可统称为01表纠偏项目。在调整02表的“管理费用”项目时,一般采用总额调整法,即将全部管理费用都调整为现金流出,可将“管理费用”称为02表纠偏项目。01表纠偏项目和02表纠偏项目共八个。

差额调整法和总额调整法下编制的调整分录一般形式如下:

使用差额调整法调整02表“主营业务收入”项目:借:经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金,应收票据(期末余额-期初余额),应收账款(期末余额-期初余额),预收账款(期初余额-期末余额);贷:主营业务收入(02表确认的本期主营业务收入),应收票据(期初余额-期末余额),应收账款(期初余额-期末余额),预收账款(期末余额-期初余额)。

使用差额调整法调整02表“主营业务成本”项目:借:主营业务成本(02表确认的本期主营业务成本),应付票据(期初余额-期末余额),应付账款(期初余额-期末余额),预付账款(期末余额-期初余额),存货(期末余额-期初余额);贷:经营活动现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金,

+++++  
公司会计处理为:借:投资收益50万元;贷:长期股权投资50万元。而按照原准则规定,会计处理为:借:长期股权投资60万元;贷:投资收益60万元。可以看出,新旧准则下计算的投资收益差异较大。按照新准则,甲公司的本年利润将减少110万元,其将获得推迟纳税的巨大收益。

2.《企业会计准则第20号——企业合并》规定,同一控制下企业合并取得的资产按照历史成本计量。在上例中,假设乙公司的设备按照直线法计提折旧,预计使用年限为10年,期末无残值。按照新准则,12月31日乙公司资产负债表的资产价值将比实际少70万元,折旧费相应也将减少7万元。假设所得税税率是33%,如果不考虑其他因素,乙公司每年的所得税将增加2.31万元(7×33%)。这无疑不利于企业加快设备的更新和资金的周转。○

应付票据(期末余额-期初余额),应付账款(期末余额-期初余额),预付账款(期初余额-期末余额),存货(期初余额-期末余额)。

使用总额调整法调整02表“管理费用”项目:借(或贷):管理费用(02表确认的本期管理费用);贷(或借):经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金。

以上两笔差额调整法的分录中,涉及的01表纠偏项目直接取其期初、期末余额之差(均为正数)进行调整,这意味着调整范围为这些项目报告期内的全部会计事项,并把它们都视为经营活动事项进行调整。当借记01表纠偏项目时,对应项目相当于贷记“经营活动现金流量”,即调增现金流出或调减现金流入;当贷记01表纠偏项目时,对应项目相当于借记“经营活动现金流量”,即调增现金流入或调减现金流出。

以上一笔总额调整法的分录中,涉及的02表纠偏项目即“管理费用”需调整“经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”。当借记“管理费用”时,对应项目相当于贷记“经营活动现金流量”,即调增现金流出;当贷记“管理费用”时(不包括结转损益的贷方发生额),对应项目相当于借记“经营活动现金流量”,即调减现金流出。

显然,在纠偏项目的全部发生额中,一般都会有非现金发生额,对此只能在后续调整中依靠纠偏调整法进行处理。对于“主营业务收入”、“主营业务成本”和“管理费用”三个项目而言,由于直接调出来的现金流量一般都是近似值,因而可将这三个项目统称为“近似项目”。纠偏调整时,可按三种情况分别处理:单方纠偏,双方纠偏,无需纠偏。

## 一、单方纠偏

在调整除近似项目以外的其他非现金项目时,如果一般会计分录中只有一方涉及纠偏项目,对应的另一方不涉及,则说明这些会计事项并没有带来现金流量,这时必须针对涉及的纠偏项目进行调整。

例1:支付应收票据贴现息10000元,编制的一般会计分录为:借:财务费用10000元;贷:应收票据10000元。

例1涉及01表纠偏项目“应收票据”,是在调整02表“财务费用”项目时发现的,它将引起应收票据的减少,但不涉及现金。而差额调整法已将所有应收票据减少都当作经营活动现金流入,即借记“经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”。因此在调整02表“财务费用”项目时,必须针对例1涉及的纠偏项目“应收票据”进行纠偏处理,调减现金流入,编制的单方纠偏调整分录如下:借:财务费用10000元;贷:经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现