



多层控股情况下合并会计报表编制方法的选择

西南财经大学 常虹

在多层控股情况下,对合并会计报表编制基础的不同选择形成了以下两种合并会计报表的编制方法:①顺序法。先编制子公司的合并会计报表,再编制总公司(或集团公司)的合并会计报表,总公司的合并会计报表以母公司和子公司的合并会计报表为编制基础。②同步法。不编制子公司的合并会计报表,而是直接将总公司隶属的子(孙)公司会计报表放在一起编制总公司的合并会计报表,总公司的合并会计报表以母公司、子公司和孙公司的个别会计报表为编制基础。

一般而言,孙公司个别会计报表或子公司合并会计报表均可作为总公司合并会计报表的编制基础,无论采用顺序法还是同步法,其编制出的总公司合并会计报表的结果都是一致的。但是,在不同的多层控股形式下,采用不同的编制方法在编制工作繁简程度上会有所不同,所以应根据不同情况对两种编制方法加以选择。

一、单向持股情况下

所谓单向持股情况,它是指母公司对子公司控股和子公司对孙公司的垂直控股,即不存在母公司直接持有孙公司股份、或子公司之间持股、或某一子公司持有其他子公司下属公司股份的情况。

当总公司内部层次较多时,如子公司下设孙公司,孙公司又有下属公司,这种情况采用顺序法要多次编制合并会计报表,中间环节过于繁杂,特别是子公司不存在编制合并会计报表的要求时,还造成中间环节人力物力的浪费;而采用同步法则只需一次合并编制过程,较为简化。但是,当总公司内部下属公司数量较多时,采用同步法会使一次编制合并会计报表的过程复杂化,合并工作底稿的栏次过多,在内部交易和事项较多的情况下增加了合并工作出现差错的可能性。这种情况采用顺序法则可使合并过程更加清晰。

虽然在单向持股情况下,顺序法和同步法均可以采用,但在对两种方法加以选择时应当明确:①当子公司按法定要求必须编制合并会计报表时,总公司合并会计报表采用顺序法比较适当;②当总公司多层结构中涉及的下属公司较多时,也应采用顺序法;③当子公司不需单独编制合并会计报表且纳入合并范围的公司数量不太多时,可采用同步法编制总公司的合并会计报表,以免去中间繁杂的合并过程。

二、混合持股情况下

1. 母公司A持有子公司B股份并直接持有孙公司C股份的

情况。这种情况若采用顺序法编制总公司合并会计报表,需进行两次合并会计报表的编制工作,并且在编制总公司的合并会计报表时,还必须按母公司A直接持有孙公司C股份的比例,在合并工作底稿中对总公司内部的交易和事项进行特别抵销(如母公司长期股权投资与子公司少数股东权益之间以及母公司投资收益与子公司少数股东本期收益之间进行抵销等等),合并过程较复杂。而采用同步法则较为简化,只需按母公司控股比例进行一次合并编制工作。

2. 母公司A持有子公司B₁、B₂股份,子公司B₁持有B₂股份并持有孙公司C₁股份,子公司B₂持有孙公司C₂股份的情况。这种情况若采用顺序法编制总公司合并会计报表,需进行三次合并会计报表的编制工作。在编制总公司的合并会计报表时,应按母公司A持有子公司B₂股份的所有比例进行合并抵销,其合并过程比较简单。而采用同步法则只需按母公司控股比例对所有控股下属公司进行一次合并编制工作,不过其编制过程较复杂,会出现合并工作底稿的栏次过多的情况,在内部交易和事项较多的情况下,会增加合并工作出现差错的可能性。因此,当混合持股不涉及孙公司时,可参照选择前述单向持股情况下编制合并会计报表的方法。

3. 母公司A持有子公司B₁、B₂股份,子公司B₁持有孙公司C₁股份,子公司B₂持有孙公司C₁、C₂股份的情况。这种情况若采用顺序法编制总公司合并会计报表,需进行三次合并会计报表的编制工作,并且在编制总公司的合并会计报表时,还必须按母公司A通过子公司B₂间接持有孙公司C₁股份的比例,在合并工作底稿中对总公司内部的交易和事项进行特别抵销,其合并过程较为复杂。而采用同步法则较为简化,只需按母公司控股比例进行一次合并编制过程。因此,当子公司持有其他子公司下属公司股份时,宜采用同步法。

4. 母公司A持有子公司B股份,子公司B持有孙公司C₁、C₂股份,孙公司C₁持有孙公司C₂股份,子公司B对孙公司C₂直接或间接持股并达到了控股比例,就子公司B而言并不属于多层控股,但对总公司A则构成了多层控股的情况。这种情况若采用同步法,会将子公司中复杂的持股关系带入总公司合并会计报表的编制过程中,导致复杂化;而采用顺序法,虽然要进行多次合并会计报表的编制过程,却可使持股关系和合并过程更加清楚,特别是当孙公司C₁、C₂还存在控股下属公司时,采用顺序法的优势更为明显。推而广之,当子公司内部存在混合持股情况,而该子公司与其他子公司及母公司间无混合持股时,宜采用顺序法。

5. 上述几种形式相复合的情况。由于企业合并的数量和规模越来越大,资本的不断流动使得总公司内部的产权结构复杂化,企业集团的混合持股形式往往不是上述某一种基本形式,而是几种形式的复合。因此,针对总公司内部复杂的持股关系,更有必要对合并会计报表的编制方法加以选择,以尽量降低合并会计报表编制的复杂度和工作量。一般而言,若存在母公司直接持有孙公司股份或某子公司持有其他子公司下属公司股份情况时,宜采用同步法。当某子公司内部存在混合持股情况,而该子公司与其他子公司及母公司间无混合持股时,宜采用顺序法。必要时还可两种方法结合使用,对某些子公司采用同步法,对其他子公司采用顺序法。□