



# 谈合并会计报表编制中的三个问题



重庆工学院 彭启发 重庆天健会计师事务所 张凯

## 一、合并会计报表范围的冲突问题

1995年财政部颁布的财会字[1995]11号《关于印发〈合并会计报表暂行规定〉的通知》(简称“11号文”)规定,母公司编制合并会计报表时,下列子公司可以不包括在合并范围之内:①已关停并转出的子公司;②按照破产程序,已宣告被清理整顿的子公司;③已宣告破产的子公司;④准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司;⑤非持续经营的所有者权益为负数的子公司;⑥受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司。

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)》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。即应将被出售子公司自报告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末止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。

上述两份文件存在冲突,现举例说明:某从事家电生产的上市公司持有A公司80%的股权,持有B公司90%的股权。历

年来该上市公司将这两家公司均纳入了合并会计报表范围。2004年9月1日,该上市公司将所持有A公司的全部股权转让给无关联关系的第三人,不再持有A公司的股权;2004年12月,该上市公司董事会通过决议,准备转让所持有B公司的全部股权,但由于该上市公司与B公司股权受让方就价格条款尚未最终达成协议,故而双方的股权转让(受)让协议直至2004年12月31日尚未签订。在该上市公司编制2004年度的合并会计报表时,根据11号文规定,B公司属于“准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司”,可以不纳入合并会计报表范围;根据《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,A公司属于被出售的子公司,该上市公司应该合并A公司“自报告期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表”,即应合并A公司2004年1~8月份的利润表。可见,本例中该上市

司和其他营业单位在期初所持有的现金和现金等价物,因此不应调整期初数。另外,以净额能准确地反映在购买或处置子公司和其他营业单位时点合并会计主体所拥有和控制的现金和现金等价物的变动情况。

部分企业在编制母公司和合并现金流量表时,将购买或处置子公司和其他营业单位产生的现金流量分别在“支付其他与投资活动有关的现金”和“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。该做法与《准则指南》中“收回投资所收到的现金”和“投资所支付的现金”项目所要列示的内容不符,《准则指南》明确指出,将购买或处置子公司和其他营业单位产生的现金流量分别以净额在“投资所支付的现金”和“收回投资所收到的现金”项目中反映。

从上市公司2003年年报看,不发生购买或处置子公司和其他营业单位行为的上市公司极为罕见,但是很少有上市公司按《准则指南》详细披露购买或处置子公司和其他营业单位的相关信息。《现金流量表准则》规定,企业应在现金流量表附注中以总额披露当期购买或处置子公司和其他营业单位的下列信息:①购买或处置的价格;②购买或处置价格中以现金支付的部分;③购买或处置子公司和其他营业单位所取得的现金;④购买或处置子公司和其他营业单位按主要类别分类的非现金资产和负债。☐

其理由如下:在期初时合并会计主体所拥有和控制的现金和现金等价物是包含当期处置时子公司和其他营业单位在期初所持有的现金和现金等价物,而不包含当期购买子公

年来该上市公司将这两家公司均纳入了合并会计报表范围。2004年9月1日,该上市公司将所持有A公司的全部股权转让给无关联关系的第三人,不再持有A公司的股权;2004年12月,该上市公司董事会通过决议,准备转让所持有B公司的全部股权,但由于该上市公司与B公司股权受让方就价格条款尚未最终达成协议,故而双方的股权转让(受)让协议直至2004年12月31日尚未签订。在该上市公司编制2004年度的合并会计报表时,根据11号文规定,B公司属于“准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司”,可以不纳入合并会计报表范围;根据《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,A公司属于被出售的子公司,该上市公司应该合并A公司“自报告期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表”,即应合并A公司2004年1~8月份的利润表。可见,本例中该上市



司和其他营业单位在期初所持有的现金和现金等价物,因此不应调整期初数。另外,以净额能准确地反映在购买或处置子公司和其他营业单位时点合并会计主体所拥有和控制的现金和现金等价物的变动情况。

部分企业在编制母公司和合并现金流量表时,将购买或处置子公司和其他营业单位产生的现金流量分别在“支付其他与投资活动有关的现金”和“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。该做法与《准则指南》中“收回投资所收到的现金”和“投资所支付的现金”项目所要列示的内容不符,《准则指南》明确指出,将购买或处置子公司和其他营业单位产生的现金流量分别以净额在“投资所支付的现金”和“收回投资所收到的现金”项目中反映。

从上市公司2003年年报看,不发生购买或处置子公司和其他营业单位行为的上市公司极为罕见,但是很少有上市公司按《准则指南》详细披露购买或处置子公司和其他营业单位的相关信息。《现金流量表准则》规定,企业应在现金流量表附注中以总额披露当期购买或处置子公司和其他营业单位的下列信息:①购买或处置的价格;②购买或处置价格中以现金支付的部分;③购买或处置子公司和其他营业单位所取得的现金;④购买或处置子公司和其他营业单位按主要类别分类的非现金资产和负债。☐

公司针对A、B两家子公司,在已实际转让A公司股权的情况下却需要合并A公司的利润表,B公司的股权尚未实际转让反而可以不合并。其做法自相矛盾,难以自圆其说。

笔者认为,就该事件而言,应取消11号文中关于“拟售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司可不纳入合并会计报表范围”的规定。为了防止上市公司根据喜好随机选择合并会计报表范围,应该明确规定:凡是在本报告期内已出售的子公司,母公司应该合并其自年初至出售日期间的利润表;凡是在本报告期内未出售的子公司,母公司均应该按正常的合并方法将其纳入合并范围。

## 二、与合营企业内部交易的抵销问题

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》均要求对合营企业采用比例合并法进行合并。但是,如何合理地编制合并会计报表,内部交易如何抵销,我国目前的相关会计法律法规并未作出明确规定。

根据《国际会计准则第27号——合并财务报表和对附属公司投资的会计》规定,集团内往来余额、集团内交易以及由此产生的未实现利润应全额抵销。在比例合并法下,全额抵销是否能产生预期效果,现举例如下: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,销售了价值为5 000万元的M产品给B公司,销售价格定为10 000万元,实现销售毛利5 000万元。截至2004年末,M产品仍留存于B公司,未最终实现销售。就本例而言,A公司采用比例合并法将B公司的会计报表纳入合并范围,即会产生主营业务收入4 000万元(10 000×40%),产生主营业务成本2 000万元(5 000×40%)。如果采用全额抵销法,因该内部交易未最终实现对外销售,内部交易所包含的未实现利润应予以合并抵销,则需作合并抵销分录:

借:主营业务收入10 000万元;贷:主营业务成本5 000万元,库存商品5 000万元。

此时,由于是按比例合并法合并合营企业,故而在合并会计报表合并抵销前反映的库存商品只反映母公司持有的4 000万元(假设A公司存货为零),而上述抵销分录却抵销了5 000万元的库存商品,这使得合并抵销后的库存商品为负1 000万元,这显然不合常理,可见全额抵销法在这里不可取。

如果采用比例抵销法,针对该内部交易事项,则需作合并抵销分录:

借:主营业务收入4 000万元(1 000万×40%);贷:主营业务成本2 000万元(5 000万×40%),库存商品2 000万元(5 000万×40%)。

比例抵销法虽然不会像全额抵销法那样出现库存商品为负数,但是,A管理当局由于上述销售,仍然产生了3 000万元的利润,即用原销售毛利5 000万元减去现合并抵销分录中的抵销利润2 000万,这样并没从根本上遏制盈余管理空间。

可见,无论是全额抵销法还是比例抵销法,都存在较大缺陷。笔者认为,在内部交易所包含的内部销售利润(不管该内部销售利润是否已真正对外实现)金额重大的情况下,采用比例抵销法,同时充分、完整地进行信息披露可能是更为妥当的做法。因为从独立于公司的第三人来看,要判断公司是否存在盈余管理动机的难度很大,并且也不能排除该项内部

交易确实为正常交易的可能性。基于这一考虑,《企业会计制度》中“下列关联方交易不需要披露:(一)在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易”应予以修改。笔者建议在年度报告的“关联关系及其交易”中增加对与合营公司间内部销售的披露,披露格式为:“根据×年×月×日公司与本公司持股为×%的M合营企业所签订的合同,公司将价值为×万元的库存商品销售给M公司,销售价格为×万元,实现销售毛利×万元,截至本会计期末,该商品M公司尚未最终实现销售(或“该商品M公司已最终实现对外销售,销售收入为×万元”)。由于本公司采用比例合并法及比例抵销法编制合并会计报表,本公司合并会计报表因该事项产生销售收入×万元、销售成本×万元,销售毛利×万元”。

## 三、内部交易的未实现利润是全额抵销还是按比例抵销的问题

编制合并子公司的会计报表时,在内部交易未实现的利润中,是将该交易的利润全额抵销还是只抵销母公司所应承担的部分,对于这个问题,有人认为内部交易产生的未实现利润应该只抵销母公司应承担的部分。因为在确认母公司的投资收益时,是按母公司持有的比例确认的,抵销内部交易产生的未实现利润也应该只抵销母公司应承担的部分,若全额抵销则超过了母公司确认该部分投资收益的金额。

在上市公司披露年度会计报表时,证监会均会要求公司披露“扣除非经常性损益后的净利润”指标,以此来判断一个公司的实际正常经营活动情况。在计算“非经常性损益”时,尽管证监会《公开发行证券的公司信息披露规范问答》第1号通知(2004年修订)仅明确规定公司在计算“扣除非经常性损益后的净利润”、“扣除非经常性损益后的净资产收益率”等财务指标时,应扣除“非经常性损益”的所得税影响数。但证券市场上通用的方法是“在金额重大的情况下,还需要考虑少数股东的非经常性损益”。举例如下:本年A上市公司单个报表中没有“非经常性损益”项目,假设当年合并会计报表净利润为6 000万元,但其控股60%的B公司当年却存在“营业外收入”10 000万元(假设当年B公司因以前年度亏损未弥补故不交纳所得税),针对该笔非经常性收益,母公司显然只确认了6 000万元的投资收益,但如果计算“扣除非经常性损益后的净利润”不考虑少数股东收益,则此案中,作为“非经常性损益”扣除的金额应是10 000万元,合并报表“扣除非经常性损益后的净利润”应披露的金额为负4 000万元,这与事实相去甚远。既然如此,为何抵销内部交易未实现的利润时不考虑少数股东收益?在“内部交易的进行”和“非经常性损益的取得”两个事项中,少数股东的地位显然都处于相同的地位,没有任何实质性的变化,针对同一性质的事项,不应区别对待。

笔者认为,合营企业比例合并法下可以允许有未抵销完的收入及成本,但在合并会计报表中则不同,在对控股子公司的合并过程中,内部交易未最终对外完全销售时,不允许存在收入及成本金额。同时,鉴于《国际会计准则第27号——合并财务报表和对附属公司投资的会计》主张应该将该内部交易的未实现利润全额抵销,所以在对此类内部交易作抵销时,还是宜采纳完全抵销法。☐