

# 合并财务报表编制中 盈余公积抵销分析

戴德明 毛新述

在合并财务报表的编制中,有关盈余公积的抵销一直是富有争议的问题。本文试图从编制合并财务报表的目的和盈余公积的属性来对这一问题进行分析。

## 一、子公司盈余公积的抵销

子公司盈余公积是否需要抵销,需要从编制合并财务报表的目的和盈余公积的属性进行分析。

编制合并财务报表的目的在于反映和报告在共同控制之下的一个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量的总括情况,以满足报表使用者对该经济主体的会计信息需求。合并财务报表的编制体现了实质重于形式的质量要求。而盈余公积,特别是法定盈余公积,本质上是一个法律概念,是针对法律主体而言的。因为根据我国公司法的要求,公司分配当年税后利润时,应当提取净利润的10%作为公司法定公积金。盈余公积也是一个中国特色的概念,因为大多数国家并没有统一强制要求公司根据税后净利润按一定比例提取公积金,以限制股东对留存收益的分配。当然,这并不意味着公司的留存收益都是可供分配的利润。比如,在美国,许多州对公司留存收益的分配都做出了限制性的规定。即使没有这些法律上的限制性规定,企业同利益相关方,如债权人签订的契约,也可能对留存收益的分配做出限制。

合并财务报表的编制强调经济主体,而非法律主体,在会计处理上需要突破法律主体的框架。从经济主体的角度看,母公司及其子公司的所有资产、负债应当视为由一个拥有一个或多个分支机构或分部的单一主体所控制。从这个意义上讲,子公司应视同为一个分支机构或分部,因而不存在实收资本、资本公积(资本溢价)和盈余公积等属于法律主体概念的所有者权益项目,编制合并财务报表时,自然应将其全额抵销,或者更准确地说,应将子公司所有者权益中应归属于母公司股东的份额抵销,将应归属于子公司少数股东的份额转作少数股东权益。

在2007年新会计准则执行前,我国相关规范要求对已抵销的盈余公积按母公司持有子公司的股份比例进行恢复,

即对应归属于母公司股东的子公司盈余公积不进行抵销,以符合公司法的要求,并使得合并未分配利润真实反映可供分配利润的情况。这种在经济主体中同时强调法律主体的做法使得合并财务报表的编制并没有真正体现其编制目的,违背了实质重于形式的原则。同样,由于合并财务报表通常不具有利润分配功能,因此,使合并未分配利润真实反映可供分配利润的情况并不能构成盈余公积不抵销的理由。更重要的是,因为恢复盈余公积时不仅需要恢复子公司当期计提的盈余公积,而且需要恢复子公司以前年度累计计提的盈余公积,并相应调整年初未分配利润。从集团的角度看,在母公司对子公司的长期股权投资采用权益法核算时,实际上相当于对子公司的净利润计提了两次盈余公积,从而导致年初合并未分配利润可能出现巨额赤字,使报表使用者误以为集团以前年度有巨额未弥补亏损,或存在超额分配利润的情况,从而对报表使用者产生误导。因此,新会计准则讲解明确指出,已抵销的盈余公积不应恢复。

## 二、长期股权投资核算方法和盈余公积的抵销与调整

根据新会计准则的规定,母公司对子公司长期股权投资的核算在个别财务报表上应采用成本法,编制合并财务报表时,可先调整为权益法,然后与子公司的所有者权益进行抵销。那么,将成本法调整为权益法时,是否需要相应地调整盈余公积的金额呢?由于母公司对子公司长期股权投资的核算在个别财务报表上采用成本法,子公司当年的净利润并没有在母公司个别财务报表中进行相应地确认,而编制合并财务报表时对子公司计提的盈余公积进行了全额抵销,这意味着子公司当年的净利润全部转入了合并未分配利润中。这种做法是否合理,仍然需要从编制合并财务报表的目的出发,前面的分析指出,子公司盈余公积的抵销不是因为母公司对子公司的长期股权投资采用权益法核算时已对确认的投资收益计提了相应的盈余公积,而是因为从经济主体的角度看,子公司被视为一个分支机构或分部,不应存在所有者权益项

目。因此，子公司盈余公积的抵销同母公司对子公司投资所采用的核算方法无关。事实上，将子公司当年的净利润全部作为母公司的未分配利润，从经济主体角度看并无不妥，因为母公司可以随时通过清算或转让子公司来实现子公司的留存收益(包括盈余公积和未分配利润)。即使这样，仍应该考虑如下两个问题：

1. 公司法是否认可母公司对子公司投资采用成本法，并在此基础上计提盈余公积。我国公司法并没有直接涉及这个问题，但公司法规定，公司财务会计报告应当依照法律、行政法规和国务院财政部门的规定编制。显然，这个问题实际上取决于会计准则的规定。如果准则规定，公司应当根据权益法下的投资收益或基于合并净利润来计提盈余公积，那么调整为权益法时，同时调整盈余公积就是恰当的。不过，根据经济主体的合并净利润来计提盈余公积，缺乏法律依据，因为公司法只规范法律主体，不规范经济主体。由于权益法本质上也是从经济主体的角度出发的，因此母公司从法律主体的角度出发，根据成本法下的来自子公司的投资收益来计提盈余公积可能最能体现公司法的意图。

2. 在母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算时，编制合并财务报表时既可以在成本法下直接编制，也可以先调整为权益法然后再编制。调整为权益法时，如果根据调整的投资收益相应地调整盈余公积，而在成本法下直接编制不作类似的调整，将导致两者编制的结果不完全一样，这可能会导致仅仅因为合并方法或程序不同而使合并财务报表存在差异，而差异主要表现为盈余公积的计提上(除非成本法下直接编制时根据合并净利润对盈余公积进行调整)。当个别财务报表对子公司的长期股权投资采用成本法或权益法核算时，编制合并财务报表的不同合并方法和程序如下表所示。

### 三、调整与抵销分录和盈余公积的抵销与调整

在购买法下，编制合并财务报表时，需要将购买日子公

司净资产的账面价值调整为公允价值，并以此为基础来计算合并净利润。编制调整分录涉及损益时，是否需要相应地调整盈余公积呢？比如，在购买日，子公司存在一项固定资产，其账面价值为600万元，公允价值为700万元，该资产尚可使用20年，不考虑净残值。则编制合并财务报表时，每年需要调增管理费用5万元，在这种情况下，是否需要相应地调减盈余公积呢？这仍然需要从编制合并财务报表的目的和盈余公积的属性进行分析。调整分录是母公司编制合并财务报表时从经济主体的角度考虑而编制的，而盈余公积则是从法律主体的角度考虑来计提的。编制合并财务报表时无需从法律主体的角度来考虑。由于调整分录的结果既不会反映在母公司的报表上，也不会反映在子公司的报表上，而只反映在合并工作底稿上，因此对调整的损益计提盈余公积同样缺乏法律依据。特别是，这种调整并不能提高合并财务报表信息的决策有用性。同理，可对抵销分录作类似的分析。

### 四、连续编制合并财务报表中盈余公积的抵销与调整

由于合并财务报表是根据母公司和子公司的个别财务报表编制的，上年编制合并抵销分录的抵销结果并没有反映在母子公司的个别财务报表上，因此，连续编制合并财务报表时，需要首先对年初的未分配利润等报表项目进行调整。通常，上年调整和抵销分录中涉及损益和利润分配事项的，均应调整年初未分配利润。问题是，调整年初未分配利润时是否应相应地调整盈余公积？这需要结合上年调整和抵销结果进行考虑。因为本年对年初未分配利润及相应项目的调整主要是为了使根据本年个别财务报表编制的合并财务报表的年初数同上年合并财务报表的年末数一致(假定不考虑会计政策变更和前期差错更正)。因此，如果上年编制调整和抵销分录时，没有相应地调整盈余公积，那么本年对年初未分配利润进行调整时，自然不应应对盈余公积进行调整。根据前

述分析可知，调整和抵销分录是从经济主体的角度来编制的，而盈余公积属于法律主体概念，编制调整和抵销分录涉及损益的，无需相应地调整盈余公积。因此，连续编制合并财务报表时，调整年初未分配利润时无需对盈余公积进行调整。

(作者单位：中国人民大学商学院  
北京工商大学会计学院)  
责任编辑 武献杰

合并财务报表的编制方法与程序

个别财务报表	合并方法	合并程序	合并财务报表
成本法	1.直接编制	排除应归属于少数股东的损益和权益，剩余部分归属于母公司股东	
	2.转换为权益法后编制	通过权益法确认应归属于母公司股东的损益和权益，剩余部分归属于子公司少数股东	(1)如不确认调整金额对母公司盈余公积的影响，与成本法下直接编制一致 (2)如确认调整金额对母公司盈余公积的影响，与权益法下直接编制一致
权益法	3.直接编制	权益法下已确认了应归属于母公司股东的损益和权益，故可将子公司所有者权益全额抵销，并确认应归属于子公司少数股东的权益	