

# 合并财务报表编制中若干问题的处理方法

陈德荣

《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称新准则)颁布以后,财政部又通过企业会计准则解释第1—4号发布了一些修改和补充规定。通过学习,笔者对合并报表有了更深刻的理解,并在实践中对编制报表若干问题的处理总结了一些方法,现介绍如下。

## 一、合并所有者权益变动表的简单编制方法

新准则第二十九条规定:“合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制”。笔者在实践中采用了简单的编制方法,即不采用汇总后抵销调整的方法,直接取数、计算、分析后编制。

合并所有者权益变动表可以分为两个部分:第一部分反映了母公司的所有者权益,主要有实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润;第二部分反映了子公司中属于少数股东的权益,表现为“少数股东权益”项目。编表可以分为四步:

1.抄:全部年初数和年末数自合并资产负债表抄写而来,增减数中的“净利润”数据来自合并利润表中的两个净利润,增减数中实收资本等属于母公司的项目部分源自母公司个别报表。

2.算:计算“少数股东权益”的增减数。子公司数量少的,直接翻阅子公司同名报表分析填列;子公司数量多的,将子公司同名报表的合计栏输入电子报表后分别乘以少数股东投资比例再加总即可对应填列。

3.调:“上年年末余额”至“本年初余额”之间的填列调整。可根据母、子公司的追溯调整和追溯重述的资料填列。

4.补:验算表内关系是否相符,如有差额应补充填列。例如,子公司资本公积增加数在母公司的同名报表中由于采用成本法未能在合并报表中反映,可在此环节补充填列。

## 二、合并抵销调整分录的格式

从合并结果考虑,合并报表项目可以分为自变量和因变量两类。自变量是指将母公司、子公司、抵销调整三者相加,横向运算得出合并结果。在合并报表中,绝大多数项目是自

变量。如果合并所有者权益变动表采用简单方法,资产负债表的未分配利润属于自变量,少数股东权益和利润因其特殊性也划归为自变量。因变量是指利用几个合并结果纵向运算后得出另一个合并结果,且该结果随着自变量的变化而变化。因变量主要是一些无明确账户对应的项目,如各种小计和合计、净利润等利润表的中间结果、归属于母公司的净利润等。需要注意的是,在抵销调整分录中不能出现因变量的项目。

抵销调整分录的传统习惯是借贷必相等、分录与报表项目一一对应。由于新准则取消了合并利润分配表等,抵销调整分录的格式可以作如下改进:

1.合并所有者权益变动表采用简单方法即不需抵销调整分录。

2.合并现金流量表直接法部分是一个相对独立的体系,可以维持原来方法不变。间接法部分比照合并所有者权益变动表采用简单方法。

3.合并利润表中抵销母公司权益法调整后的投资收益、确立少数股东利润,由于合并所有者权益变动表不需要抵销调整分录而有三种选择:一是遵守传统习惯,分录中有关合并所有者权益变动表的部分不需要登入合并底稿。二是简化的做法,不需要登入合并底稿的部分不做,只需将子公司净利润按照比例借记投资收益、借记少数股东利润即可,结果是借贷不相等。三是模仿20世纪末美国的做法,在底稿中运算而无需编制抵销调整分录。笔者认为,在进行理论研究时采用第一种做法、实务中采用第二种做法较好。

4.除此之外,笔者对资产负债表和利润表抵销调整分录的设想为:

(1)抵销调整分录只牵涉到一张报表即俗称“表内分录”的,应当符合传统习惯。

(2)抵销调整分录同时牵涉到资产负债表和利润表即俗称“跨两表分录”的,资产负债表应当符合传统习惯,利润表不强求符合传统习惯。同时,分录中一个金额可以对应报表中几个项目。

上述设想同样适用于权益法调整和子公司账面价值调整以及下文提及的连续抵销调整。

### 三、连续抵销调整的内容和方法

新准则之前连续抵销调整的原因是需要编制合并利润分配表。合并抵销调整中有些内容使得合并年末未分配利润不等于母公司的同名指标，合并年末数又转抄为次年的合并年初数。在次年合并报表的底稿中，母公司个别报表仍然维持原状，使得合并的年初未分配利润一开始就不等于母公司的同名指标。因此在本期合并抵销调整之前必须先做连续抵销调整，也可以将连续抵销调整与本期抵销调整结合在一起完成。新准则不再编制合并利润分配表，但增加编制合并所有者权益变动表。原因类似，合并所有者权益变动表连续抵销调整的内容应扩大到全部所有者权益。

此外，由于逆销产生的内部利润全部抵销调整母公司利润，目前尚未发现需要对少数股东权益作连续抵销调整的事项。因此，凡是因上年合并抵销调整引起的，与母公司个别报表净资产产生差异的事项(包括上年本身和上年对前年的连续调整、净资产总量不变但明细分类改变的事项)都需要在本年作连续抵销调整。

连续抵销调整往往是将上年所做的引起净资产差异的抵销调整“再做一次”。由于本年合并的年初数、上年数一般是抄袭上年合并的年末数、本年数，不需要去改变，所以连续抵销调整只需直接调整本年合并的年末数、本年数即可。但是，上年调整利润表项目的内容应当将其结果调整今年资产负债表的未分配利润。

上述连续抵销调整的原理同样适用于权益法调整、子公司账面价值调整。

### 四、子公司对母公司投资的抵销调整

新准则第十五条规定，子公司对母公司投资比照抵销调整。在实际工作中，比较可行的处理步骤为：

1. 双方相互的投资均采用成本法核算，在合并报表上用代数分配法调整为权益法。

2. 先“消灭”子公司的净资产和净利润，对应抵销母公司权益法调整后的投资及收益，并确认少数股东权益和利润。

3. 做子公司对母公司投资的抵销调整，这时需要把母、子公司的地位临时倒置看待，但是绝对不能确认少数股东权益和利润，仅仅是按照投资比例冲销一部分母公司的净资产和净利润而已。

### 五、分层次逐级合并报表的特殊处理

母公司在合并时收集的子公司报表有可能是初步合并

报表，此时应当注意以下三点：

1. 应当以下级子公司初步合并报表的净资产或净利润为基准用权益法进行核算，而不能以下级子公司个别报表的净资产或净利润为基准用权益法进行核算。

2. 母公司如果对孙公司进行了投资，母公司的投资余额及投资收益已经被子公司初步合并报表处理为少数股东权益和利润，应注意对位抵销调整。

3. 孙公司已经被子公司初步合并报表所合并，母公司与孙公司的销售等内部交易在子公司初步合并报表中应进行抵销调整。

4. 孙公司发生的超额亏损，已在子公司初步合并报表中由子公司按照比例承担。母公司在合并时应继续贯彻分别承担的原则。例如，两级投资比例均为80%，孙公司发生的超额亏损100万元，最终合并结果母公司应当承担超额亏损64万元。

### 六、多次交易分步实现非同一控制下企业合并的处理

企业会计准则解释第4号第三点规定：在个别财务报表中，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本。在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，购买日之前持有的被购买方的相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。在此特举例予以说明。

例1：甲公司于2008年1月购入乙公司30%股权，采用权益法核算，初始投资成本为1 600万元。投资日乙公司可辨认净资产的账面价值5 000万元、与公允价值相同。当年乙公司实现净利润200万元、增加了其他综合收益性质的资本公积100万元，未分配现金股利。甲公司2008年12月31日对乙的长期股权投资通过权益法进行核算后为1 690万元，同日又购入乙公司50%的股权，投资成本为3 200万元，对乙公司的财务和经营政策具有控制权。购买日，乙公司可辨认净资产公允价值为6 200万元、原持有乙公司30%股权的公允价值为1 900万元。因企业合并发生中介费用150万元。

根据以上资料可以得出：个别报表长期股权投资=1 600+90(权益法)+3 200=4 890(万元)

合并成本=4 890+210(增值)=5 100(万元)

合并商誉=5 100-6 200×80%=140(万元)

作合并报表抵销调整分录如下(单位：万元，下同)：

借：长期股权投资(原30%股权增值)	210
贷：未分配利润(利润表投资收益)	210
借：乙公司所有者权益	6 200
商誉	140

贷：长期股权投资	5 100
少数股东权益	1 240
借：资本公积(个别报表权益法资本公积调整)	30
贷：未分配利润(利润表投资收益)	30

借：年初未分配利润	0
投资收益	-70
少数股东利润	-30
<u>母公司净利润(所有者权益变动表)</u>	<u>-35</u>
少数股东净利润(所有者权益变动表)	-15
<u>贷：年末未分配利润</u>	<u>-150</u>

(注：带下划线的不需登入底稿)

## 七、未确认投资损失(子公司“资不抵债”)的处理

企业会计准则解释第4号第六点规定：在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益。在此特举例予以说明。

例2：母公司以70万元对子公司投资，占有子公司70%的股份，第一年子公司亏损150万元。合并时“资不抵债”50万元按照比例承担。则合并报表抵销调整分录如下：

借：长期股权投资(权益法调整)	-70
贷：未分配利润(利润表投资收益)	-70
借：实收资本	100
未分配利润	-150
贷：长期股权投资	0
少数股东权益	0
未分配利润(母公司超额承担)	-35
少数股东权益(少数股东超额承担数)	-15

## 八、合并利润表中综合收益部分的编制方法

企业会计准则解释第3号在合并利润表下增加了“其他综合收益”指标。“其他综合收益”是指业务发生初始阶段计入资本公积，事项结束后转入利润并扣除所得税后的净收益。如扣除了所得税后的可供出售金融资产的浮动盈利。净利润加上“其他综合收益”等于“综合收益合计”。这三个指标再分为归属于母公司、少数股东以及合计等共有9个指标。一般情况下，合并的净利润、其他综合收益、综合收益合计分别等于母、子公司个别报表同名指标之和。净利润的两个指标合并利润表已经存在，只需按照本文第一个问题第2点的方法，求出归属于少数股东的其他综合收益，其余的3个指标都能推算得出。

(作者单位：上海公正会计师事务所)

责任编辑 张璐怡

### ● 简讯

## 山东省会计学会会计教育专业委员会2010年年会暨第十一届高校会计教师联谊会召开

2010年11月27—28日，由山东省会计学会主办、山东经济学院会计学院和山东会计科学研究中心联合承办的“山东省会计学会会计教育专业委员会2010年年会暨第十一届高校会计教师联谊会”在山东济南召开，同时，举行了山东省第二届会计学院院长、系主任论坛。来自山东省内28所高校的260余名代表参加了本次年会。

会议期间，南开大学刘志远、中国海洋大学徐国君、山东大学刘慧凤、山东财政学院李恩柱和山东经济学院黄彤分别作了《投资者情绪、企业投资行为与资源配置效率》、《以人为本，创新会计，超越财务——我的人本会计与人本财务观》、《所得税改革与公司理财决策相关性的实证研究发现》、《非油气矿产资源资产会计问题探析》、《中国企业社会责任报告解读：2002—2008》的主题报告。山东财政学院曲吉林、潍坊学院张德升、德州学院相子国和淄博职业学院路荣平分别作了主题发言，介绍了他们在会计教学和学科建设方面的主要做法和成功经验。



(本刊记者)