

子公司处置后合并现金流量表的编制

徐峥 郑庆华

摘要：对子公司的处置，包括对子公司不再拥有控制权和仍拥有控制权两种情形。处置后不再拥有控制权时，子公司将不再纳入合并范围，合并现金流量表的列报难点在于被处置子公司在处置日时的现金及现金等价物的列报处理。处置后仍拥有控制权时，子公司仍纳入合并范围，合并现金流量表的列报难点在于处置子公司部分股权收到的现金及现金等价物的列报。本文从实例出发，对处置子公司后合并现金流量表的编制提出具体的编制思路与依据，为相关人员提供参考。

关键词：处置；合并现金流量表；子公司；控制权

中图分类号：F231.5 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)16-0038-05

目前，关于合并现金流量表的编制，主要依据为《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则讲解2010》。在实务中，应以上述准则及讲解为原则，并结合具体情况编制合并现金流量表。和合并取得子公司区分为同一控制和非同一控制两种情形不同，处置子公司的合并报表编制不区分是同一控制还是非同一控制。在实务工作中，处置子公司，应区分为处置后不再拥有控制权和仍然拥有控制权两种情形。本文将对这两种情形下合并现金流量表的编制过程通过具体案例进行分析。

一、处置子公司后不再拥有控制权时合并现金流量表处理

如果将子公司处置后，母公司对子公司不再拥有控制权，当期期末的合并现金流量表的编制难点在于子公司处置日的现金及现金等价物如何在合并现金流量表中体现。假设甲集团中母公司A仅投资子公司B公司，A公司和B公司账面上的货币资金均为使用未受限的现金，无其他现金等价物。处置当期期初，合并资产负债表中货币资金等于母公司A和子

公司B的合计数。而期末合并资产负债表中，子公司B已经不再纳入合并范围，货币资金仅为母公司A单户资产负债表的货币资金数，子公司B的货币资金已不再存在。在处置日的时点子公司的货币资金在合并现金流量表中如何体现？

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则讲解2010》，处置子公司当期要把处置期初至处置日的子公司现金流量纳入合并范围。“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额。该项目在集团合并现金流量表中体现处置子公司时发生的现金流量，子公司期初和期末的现金及现金等价物，通过这个项目得到衔接。处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，应将该金额填列在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

例1：甲公司2018年8月31日处置乙公司100%股权，处置时甲公司收到银行存款1500万元，处置日乙公司账面现金及现金等价物为200万元，乙公司的净资产为1100万元，处置时甲公司确认投资收益400万元。

作者简介：徐峥，苏亚金诚会计师事务所（特殊普通合伙）盐城分所正高级会计师，江苏省会计领军人才（第四期）；郑庆华，北京化工大学经管院副教授。

表1 资产负债表简表 单位：万元

项目	母公司		子公司		合并数	
	2018.1.1	2018.12.31	2018.1.1	2018.8.31	2018.1.1	2018.12.31
货币资金	700	400	600	200	1 300	400
应收账款	1 000	1 100	200	300	1 200	1 100
其他应收款		1 000				1 000
存货	700	1 900	400	700	1 100	1 900
固定资产	1 400	1 900	1 900	2 200	3 300	1 900
长期股权投资	500					
资产总计	4 300	6 300	3 100	3 400	6 900	6 300
应付账款	300	500	100	300	400	500
长期借款	2 200	2 200	2 000	2 000	4 200	2 200
负债总计	2 500	2 700	2 100	2 300	4 600	2 700
实收资本	1 000	1 000	500	500	1 000	1 000
未分配利润	800	2 600	500	600	1 300	2 600
所有者权益总计	1 800	3 600	1 000	1 100	2 300	3 600
负债权益总计	4 300	6 300	3 100	3 400	6 900	6 300

表2 利润表简表 单位：万元

项目	母公司	子公司	合并数
	2018.1.1-2018.12.31	2018.1.1-2018.8.31	2018年度
营业收入	3 400	2 200	5 600
营业成本	2 300	1 700	4 000
管理费用	100	200	300
财务费用	200	200	400
投资收益	1 000		400
净利润	1 800	100	1 300

表3 资产负债项目变动表 单位：万元

序号	科目	本期增加数	母公司本期增加	子公司本期增加	处置日子公司
1	应收账款	200	100	100	300
2	其他应收款	1 000	1 000		
3	存货	1 500	1 200	300	700
4	固定资产	800	500	300	2 200
5	应付账款	400	200	200	300
6	长期借款				2 000

为简便起见，作如下假设：本次处置不存在处置费用；母子公司的账面货币资金均为现金及现金等价物，不考虑企业所得税、增值税等相关税费影响；乙公司的账面净资产价值与公允价值一致；母子公司的会计政策一致；应付账款的增加均为经营性应付账款；财务费用的发生均为利息支出；管理费用均为付现费用；本期固定资产均未计提折旧。母子

公司的资产负债表简表及利润表简表见表1、表2。

根据准则规定，处置子公司，期末不编合并资产负债表，将该子公司期初至处置日的收入费用利润纳入合并利润表，并将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

具体过程：

第一步，计算“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目。根据“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”的概念，处置子公司及其他营业单位收到的现金净额等于处置子公司现金流入1 500万元减去子公司持有的现金和现金等价物200万元，即为1 300万元。

在合并数中，资产负债各科目本期增加数、母公司本期增加数、子公司本期增加数及处置日子公司的资产负债项目变动数整理如表3。对于归属于处置日前的资产负债科目的变动，影响了本期现金流量变动，应纳入合并范围。对处置日子公司的账面资产负债科目的金额，应通过“取得子公司及其他营业单位收到的现金净额”予以归集。

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额，可用如下分录表示(单位：万元，下同)：

借：应付账款	300
长期借款	2 000
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	1 300
贷：应收账款	300
存货	700
固定资产	2 200
投资收益	400

第二步，编制处置日前的调整分录。

(1) 调整应收账款及营业收入的变动

借：应收账款	200
销售商品、提供劳务收到的现金	5 400
贷：营业收入	5 600

(2) 调整其他应收款的变动

借：其他应收款	1 000
贷：支付的其他与经营活动有关的现金	1 000

(3) 调整营业成本、存货及应付账款的变动

借：营业成本	4 000
存货	1 500
贷：购买商品、接受劳务支付的现金	5 100
应付账款	400

(4) 调整本期增加固定资产

借：固定资产	800
贷：购建固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金	800

(5) 调整管理费用	
借：管理费用	300
贷：支付其他与经营活动有关的现金	300
(6) 调整财务费用	
借：财务费用	400
贷：分配股利、利润或偿付利息支付的现金	400

第三步，根据上述分录编制现金流量简表(表4)。对于附表的编制，需要列示母公司本期发生的科目变动以及子公司从期初至处置日期间的各科目变动金额。

验证：本期货币资金的合并数的变动额为-900万元，现金流量表主表编制结果与此一致。在间接法调整下，经营活动现金流量净额与主表一致。

二、处置子公司部分股权仍拥有控制权的合并现金流量表编制

处置子公司部分股权后仍拥有控制权的情形下，子公司仍应纳入合并范围，应编制包括合并现金流量表在内的合并报表。在《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则讲解2010》中，对处置子公司部分股权后仍拥有控制权的合并现金流量表的编制未作出明确规定。但在《国际会计准则第7号——现金流量表》(IAS7)第42A段明确规定：因子公司所有权权益变动而产生的现金流量，未造成控制权丧失的，应当归类为融资活动现金流量。在实务中，我们应当遵循这一做法，在母公司单体报表中，将处置子公司部分股权收到的现金流量列报于“收回投资收到的现金”，在合并层面则作为“收到其他与筹资活动有关的现金”予以列报。

例2：2018年自然人李四以货币资金投资设立甲公司，实收资本500万元。甲公司以货币资金100万元投资成立乙公司。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。不考虑其他相关税费。已执行2017年修订的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

2018年，甲公司还发生如下经济业务：甲公司从A公司购入库存商品116万元，已全部用银行存款支付；甲公司销售库存商品给乙公司，存货成本50万元，销售价款合计69.6万元尚未收到；应交企业所得税=(60-50)×25%=2.5(万元)。根据净利润提取盈余公积0.75万元。假设该业务发生时的增值税税率为16%。

乙公司发生的经济业务如下：从甲公司购入存货69.6万元，款项尚未支付。乙公司将库存商品全部销售给B公司，销售价款合计92.80万元，款项已收到。应交企业所得税=(80-60)×25%=5(万元)。应交增值税=(12.8-9.6)=3.2(万元)。根据净利润提取盈余公积1.5万元。

表4 现金流量简表及附列资料 单位：万元

主表项目	本期合并数	附列资料项目	本期合并数
销售商品、提供劳务收到的现金	5 400	净利润	1 300
购买商品、接受劳务支付的现金	5 100	加：财务费用	400
支付其他与经营活动有关的现金	1 300	减：存货的增加	-1 500
经营活动现金流量净额	-1 000	减：投资收益的增加	-400
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	1 300	减：经营性应收项目增加	-1 200
购建固定资产、无形资产及其他长期资产支付的现金	800	加：经营性应付项目增加	400
投资活动现金流量净额	500	经营活动现金流量净额	-1 000
借款收到的现金			
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	400		
筹资活动现金流量净额	-400		
现金及现金等价物净增加额	-900		

2019年，甲公司发生业务如下：收回乙公司所欠货款69.60万元。甲公司缴纳企业所得税2.5万元。经股东会批准向投资者分配现金股利2万元，并以银行存款支付。将持有的乙公司的20%股份出售给丙公司，取得价款40万元，确认投资收益20万元，仍然对乙公司保持控制权。应交企业所得税=20×25%=5(万元)。根据净利润提取盈余公积1.5万元。

乙公司发生的经济业务如下：乙公司归还甲公司货款69.60万元。用银行存款支付管理人员工资10万元。用银行存款缴纳上年应交税费8.2万元。支付货币资金70万元从自然人李四处购入甲公司10%股权，由于不具有重大影响，在“其他权益工具投资”中核算。本年利润总额-10万元，应交企业所得税0万元。未计提盈余公积。

根据上述业务，编制甲、乙公司单体报表简表如表5，现金流量表简表如表6。

2019年编制合并报表抵销分录如下：

1. 将剩余股权80%由成本法调整为权益法

在合并财务报表中，因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当纳入母公司合并范围。从合并报表角度来看，母子公司作为一个整体，也就不存在长期股权投资和子公司，相应也应将投资收益予以抵销。处置长期股权投资取得的价款(或对价的公允价值)与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额计入所有者权益(资本公积——资本溢价或股本溢价)，资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的，调整留存收益。

(1) 将上年成本法转权益法所作的分录结转至本年

表5 甲、乙公司的单体报表简表 单位：万元

	甲公司		乙公司	
	年初数	年末数	年初数	年末数
货币资金	284.00	389.10	192.80	35.00
应收账款	69.60			
存货	50.00	50.00		
其他流动资产	6.40	6.40		
其他权益工具投资				70.00
长期股权投资	100.00	80.00		
资产总计	510.00	525.50	192.80	105.00
应付账款			69.60	
应交税费	2.50	5.00	8.20	
负债总计	2.50	5.00	77.80	
实收资本	500.00	500.00	100.00	100.00
盈余公积	0.75	2.25	1.50	1.50
未分配利润	6.75	18.25	13.50	3.50
所有者权益合计	507.50	520.50	115.00	105.00
负债权益合计	510.00	525.50	192.80	105.00
	上年数	本年数	上年数	本年数
营业收入	60.00		80.00	
营业成本	50.00		60.00	
管理费用				10.00
投资收益		20.00		
所得税费用	2.50	5.00	5.00	
净利润	7.50	15.00	15.00	-10.00

借：长期股权投资 15

贷：年初未分配利润 15

(2) 本年处置 20% 投资后，剩余投资由成本法转为权益法

借：投资收益 8

贷：长期股权投资 8

(3) 合并报表角度下将成本法转为权益法后，本期处置 20% 的长期股权投资账面价值为 23 万元 (115×20%)。而个别报表角度下，处置长期股权投资转出的长期股权投资账面价值为 20 万元，合并报表层面补充转出长期股权投资 3 万元。

借：投资收益 3

贷：长期股权投资 3

(4) 处置长期股权投资时取得的价款 40 万元与处置长期股权投资应享有的子公司净资产的份额 23 万元的差额 17 万元计入资本公积，并将投资收益予以抵销。

借：投资收益 17

表6 单位：万元

现金流量主表简表	甲公司		乙公司	
	上年数	本年数	上年数	本年数
销售商品、提供劳务收到的现金		69.60	92.80	
购买商品、接受劳务支付的现金	116.00			69.60
支付的各项税费		2.50		8.20
支付给职工以及为职工支付的现金				10.00
经营活动产生的现金流量净额	-116.00	67.10	92.80	-87.80
吸收投资收到的现金	500.00		100.00	
收回投资收到的现金		40.00		
投资支付的现金	100.00			70.00
投资活动产生的现金流量净额	400.00	40.00	100.00	-70.00
分配股利、利润和偿付利息支付的现金		2.00		
筹资活动产生的现金流量净额		-2.00		
现金及现金等价物净增加额	284.00	105.10	192.80	-157.80
现金流量附表简表	甲公司		乙公司	
	上年数	本年数	上年数	本年数
净利润	7.50	15.00	15.00	-10.00
加：存货的减少	-50.00			
加：经营性应收项目的减少	-69.60	69.60		
加：经营性应付项目的增加	2.50	2.50	77.80	-77.80
减：投资收益		-20.00		
加：其他	-6.40			
经营活动产生的现金流量净额	-116.00	67.10	92.80	-87.80

贷：资本公积——资本溢价 17

将上述四笔分录合并后即得到如下抵销分录：

借：长期股权投资 4

投资收益 28

贷：年初未分配利润 15

资本公积——资本溢价 17

2. 抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益

借：实收资本 100

盈余公积 1.5

年初未分配利润 13.5

未分配利润 -10

贷：长期股权投资 84

少数股东权益 21

3. 抵销母公司投资收益和子公司利润分配

借：投资收益 -8

少数股东损益 -2

年初未分配利润 13.5

表7

单位：万元

资产负债表简表	合并数	
	年初数	年末数
货币资金	476.80	424.10
应收账款	-	
存货	50.00	50.00
其他流动资产	6.40	6.40
其他权益工具投资	-	
长期股权投资		
资产总计	533.20	480.50
应付账款	-	
应交税费	10.70	5.00
负债总计	10.70	5.00
实收资本	500.00	500.00
减：库存股		70.00
盈余公积	2.25	2.25
资本公积		17.00
未分配利润	20.25	5.25
所有者权益合计	522.50	454.50
少数股东权益		21.00
负债权益合计	533.20	480.50

利润表简表	合并数	
	上年数	本年数
营业收入	80.00	
营业成本	50.00	
管理费用		10.00
所得税费用	7.50	5.00
净利润	22.50	-15.00
其中：归属于母公司所有者净利润		-13.00
少数股东损益		-2.00

贷：年末未分配利润 3.5

4. 抵销交叉持股

借：库存股 70

贷：其他权益工具投资 70

5. 编制合并现金流量表抵销分录

借：支付其他与筹资活动有关的现金 70

贷：投资支付的现金 70

借：购买商品、接受劳务支付的现金 69.60

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 69.60

借：收到其他与筹资活动有关的现金 40

贷：收回投资收到的现金 40

对上述合并现金流量表抵销调整事项说明如下：

1. 本例中，甲公司出售乙公司20%股权收到转让款40万

表8

单位：万元

现金流量主表简表	合并数	
	上年数	本年数
销售商品、提供劳务收到的现金	92.80	
购买商品、接受劳务支付的现金	116.00	
支付的各项税费		10.70
支付给职工以及为职工支付的现金		10.00
经营活动产生的现金流量净额	-23.20	-20.70
收回投资收到的现金		
投资支付的现金		
投资活动产生的现金流量净额	-	-
收到其他与筹资活动有关的现金	500.00	40.00
分配股利、利润和偿付利息支付的现金		2.00
支付其他与筹资活动有关的现金		70.00
筹资活动产生的现金流量净额	500.00	-32.00
现金及现金等价物净增加额	476.80	-52.70

现金流量附表简表	合并数	
	上年数	本年数
净利润	22.50	-15.00
加：存货的减少	-50.00	
加：经营性应收项目的减少		
加：经营性应付项目的增加	10.70	-5.70
减：投资收益		
加：其他	-6.40	
经营活动产生的现金流量净额	-23.20	-20.70

元，甲公司的个别报表层面体现为“收回投资收到的现金”，而在合并报表层面，因为不存在长期股权投资，所以也就不存在“收回投资收到的现金”。甲公司转让股权后，在合并报表层面，将“收回投资收到的现金”予以抵销，增加“收到其他与筹资活动有关的现金”。

2. 乙公司购买甲公司20%股权，形成交叉持股。在子公司单体报表角度来看，属于投资活动现金流出。而在合并报表层面来看，不存在投资活动，相当于将自然人李四的投资予以返还，因此应增加筹资活动现金流出，列示于“支付其他与筹资活动有关的现金”，同时将“投资支付的现金”予以抵销。

根据上述调整分录，编制合并报表简表如表7、表8。

经合并抵销后，当期现金及现金等价物净增加额，与资产负债表中使用未受限制的货币资金本期变动额一致，附表和主表中经营活动产生的现金流量净额一致。由此可见，通过合并分录的抵销与报表的列报，编制的合并现金流量表客观地反映了报表期间的合并现金流量。 

责任编辑 武献杰