

多层控股下的合并会计报表若干问题

□ 王基权 田雯 李玉芹

在多层控股的情况下,如A公司拥有B公司70%的股权,B公司拥有C公司80%的股权,按《企业会计制度》、《合并会计报表暂行规定》的规定:A公司对B公司的股权投资、B公司对C公司的股权投资应采用权益法进行核算;C公司是B公司的子公司,B公司应将C公司纳入合并会计报表范围编制合并会计报表;B、C公司均为A公司的子公司,A公司应将B、C公司纳入合并会计报表范围编制合并会计报表。会计实务中,A公司编制合并会计报表,有采取以B、C公司的个别会计报表(或称本身会计报表)一次合并的,也有采取以B公司的合并会计报表分层合并的。A公司对B公司股权投资的权益法核算,有根据B公司的个别会计报表进行核算的,也有根据B公司的合并会计报表进行核算的(我国现行会计制度对此尚未作专门规定)。当B、C两公司之间有应收、应付往来款项及互相销售所产生的未实现内部销售利润等情况时,B公司编制合并会计报表因合并抵销内部往来款相应的坏账准备及未实现内部销售利润等,会使B公司的合并会计报表“净利润”和“未分配利润”项目数与B公司的个别会计报表的该两项目数不相等。当A公司根据B公司的个别会计报表进行权益法核算,而编制合并会计报表采取分层合并的方法,即以B公司的合并会计报表编制合并会计报表时,还需要对B公司个别和合并两会计报表的“净利润”和“未分配利润”(或“所有者权益合计”)项目之间的差异数进行调整。本文试就这一问题作一探析。

一、无股权投资差额情况下的合并处理

例1:A公司拥有B公司70%的股权,B公司拥有C公司80%的股权,A、B公司的股权投资均无股权投资差额,B、C公司均于2002年成立。C公司实收资本为500万元,2002年度实现净利润100万元,2002年末“其他应付款”中有应付B公司200万元。B公司实收资本为1 000万元,2002年度实现净利润400万元(含对C公司的股权投资收益80万元),2002年末

“其他应收款”中有应收C公司200万元,坏账准备按应收款项余额的5%计提。

按例1,B公司2002年末“长期股权投资——C公司”账户余额480万元(其中,投资成本400万元、损益调整80万元)。B公司编制2002年度合并会计报表时的合并抵销分录为:

借:实收资本	5 000 000
投资收益	800 000
少数股东收益	200 000
贷:长期股权投资	4 800 000
少数股东权益	1 200 000

合并抵销内部往来款及相应的坏账准备:

借:其他应付款	2 000 000
坏账准备	100 000
贷:其他应收款	2 000 000
管理费用	100 000

由于合并抵销内部往来款,相应合并抵销坏账准备和管理费用,B公司2002年度合并会计报表“净利润”项目的本年数、“未分配利润”项目的年末数为410万元,而B公司2002年度个别会计报表该两项目数为400万元,差异10万元。

如果A公司对B公司的股权投资系按B公司个别会计报表进行权益法核算,则A公司2002年反映对B公司的投资收益为280万元(400×70%),A公司2002年末“长期股权投资——B公司”账户余额为980万元(其中,投资成本700万元、损益调整280万元)。在采取分层合并会计报表方法情况下,A公司是以B公司2002年度的合并会计报表为基础来编制合并会计报表的,因B公司合并会计报表与个别会计报表的“净利润”项目数差异10万元,故应首先作如下合并调整分录,将A公司该“长期股权投资”余额调整为按B公司合并会计报表的权益法核算数:

借:长期股权投资	70 000(10万×70%)
贷:投资收益	70 000

然后作合并抵销分录：

借：实收资本	10 000 000
投资收益	2 870 000(410万×70%或280万+7万)
少数股东收益	1 230 000(410万×30%)
贷：长期股权投资	9 870 000(1 410万×70%或980万+7万)
少数股东权益	4 230 000(1 410万×30%)

此处，也可理解为先按B公司合并会计报表作如上合并抵销分录，则其中“投资收益”和“长期股权投资”合并抵销数与A公司会计报表该两项目数差异7万元，该7万元的差异系B公司合并会计报表与个别会计报表的“未分配利润”项目数差异10万元(此例中也即“净利润”项目差异数)按A公司拥有B公司股权比例70%计算的应享有数，然后对差异数7万元作如上的合并调整分录。

二、存在股权投资差额情况下的合并处理

例2：B公司拥有C公司80%的股权，B、C两公司情况仍同例1，A公司于2002年12月31日以1 200万元购买B公司70%的股权，A公司对股权投资差额(借差)按10年平均摊销。

本例仅对A公司对B公司的股权投资存在股权投资差额，A公司的股权投资按B公司个别会计报表进行权益法核算，且B公司的个别会计报表“所有者权益合计”项目数与其合并会计报表的该项目数存在差异，A公司合并会计报表采取分层合并方法情况下，A公司的股权投资差额及摊销的合并处理问题进行探析。

根据例1，B公司2002年12月31日个别会计报表“所有者权益合计”项目数为1 400万元(其中，“实收资本”1 000万元、“未分配利润”400万元)。A公司该日以1 200万元购买B公司70%的股权，A公司该股权投资按B公司个别会计报表进行权益法核算，则A公司该股权投资的投资成本为980万元(1 400×70%)，股权投资差额为220万元(1 200-980)。

在采取分层合并会计报表方法情况下，A公司是以B公司的合并会计报表为基础来编制合并会计报表的，B公司2002年12月31日的合并会计报表“所有者权益合计”项目数为1 410万元(其中，“未分配利润”为410万元)。因此，A公司编制购买B公司股权日的合并会计报表的合并抵销分录为：

借：实收资本	10 000 000
未分配利润	4 100 000
合并价差	2 130 000
贷：长期股权投资	12 000 000
少数股权	4 230 000(1 410万×30%)

A公司购买B公司股权日的合并会计报表的“合并价差”项目数为213万元，即A公司该股权投资按B公司合并会计报表计算，则A公司该股权投资的投资成本为987万元(1 410×70%)，股权投资差额为213万元(1 200-987)。其与A

公司账面按B公司个别会计报表计算反映的该股权投资的投资成本980万元差异7万元(987-980)，与股权投资差额220万元差异为-7万元(213-220)。

合并会计报表时，将股权投资成本等合并抵销，而股权投资差额则无法抵销，在合并会计报表的“长期股权投资”及“合并价差”项目反映。按企业会计准则及相关制度的规定，对股权投资差额(借差)按不超过10年的期限摊销。随着股权投资差额的逐年摊销，合并会计报表的该“合并价差”项目数也相应逐年减少。按例2，A公司账面是按220万元的股权投资差额数分10年进行摊销，每年摊销22万元。但A公司的合并会计报表的“合并价差”数为213万元，对两者之间的-7万元差异数如果不作调整处理，则合并会计报表将永远存在该差异数，故A公司合并会计报表时还需要对该差异数作调整处理。对该差异数的调整处理方法有二：

方法一：在股权投资差额摊销期限内每年合并会计报表时，按当年该股权投资差额摊销数占该股权投资差额总数的比例，计算差异数进行相应调整。按例2，A公司2003年度该股权投资差额实际摊销22万元，占该股权投资差额总数220万元的1/10，2003年末编制合并会计报表时，按差异数-7万元的1/10，即-0.7万元对股权投资差额摊销数进行调整，作合并调整分录：

借：长期股权投资——股权投资差额	7 000
贷：投资收益——股权投资差额摊销	7 000

经如此调整后，A公司2003年度合并会计报表“投资收益”项目注释反映“股权投资差额摊销”数为-21.3万元(0.7-22)，“长期股权投资”项目注释反映“股权投资差额”年末余额为191.7万元(213-21.3)，也即合并会计报表“合并价差”项目年末数。而A公司2003年度个别会计报表“投资收益”项目注释反映“股权投资差额摊销”数为-22万元，“长期股权投资”项目注释反映“股权投资差额”年末余额为198万元(220-22)，也即个别会计报表“股权投资差额”项目年末数。

以后年度A公司合并会计报表时，以此类推进行调整，直至该股权投资差额摊销完毕，合并会计报表该“合并价差”数也正好为0。

方法二：在股权投资差额摊销的第一年，A公司编制合并会计报表时先将该差异数作一次性调整处理，使A公司合并会计报表该“合并价差”数与A公司个别会计报表的该“股权投资差额”数一致，A公司以后编制合并会计报表时就不必再对该股权投资差额摊销数作调整。按例2，A公司2003年编制合并会计报表时，先按差异数-7万元全额作合并调整分录：

借：长期股权投资——股权投资差额	70 000
贷：投资收益——股权投资差额摊销	70 000

经调整后，A公司2003年度合并会计报表“投资收益”项目注释反映“股权投资差额摊销”数为-15万元(7-22)，“合

房地产开发企业预售收入所得税会计处理的探讨

□ 徐美华

国税发[2003]83号文件第二条规定：“房地产开发企业采取预售方式销售开发产品的，其当期取得的预售收入先按规定的利润率计算出预计营业利润额，再并入当期应纳税所得额统一计算缴纳企业所得税，待开发产品完工时再进行结算调整。”那么，由于预计营业利润发生的应税差异及产生的未来所得税影响金额的会计处理该如何进行呢？

由于预计的营业利润待开发产品完工结算调整时可以转回，该差异为未来可抵减时间性差异。若采用“纳税影响会计法——债务法”，在税率变动或开征新税时，需要调整递延税款的账面余额，且调整金额较大、操作较烦琐。故笔者认为宜采用“纳税影响会计法——递延法。”由于按预售收入预计营业利润只是对当期会计利润(亏损)的一项纳税调整(要求按季调整缴纳)，是直接在企业所得税纳税申报表上做加(减)法。那么预计营业利润发生的时间性差异是否一定会影响未来所得税金额呢？如将发生的时间性差异所产生的未来所得税影响数确认资产，并将此所得税影响数递延至开发产品销售结算期确认为所得税费用，那么当期应税差异影响的未来所得税额究竟是多少？这是房地产开发企业所得税会计处理方法中的一个难点。

1、若当期并入(抵减)预计营业利润后，应纳税所得额为正数，当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的

金额小(等)于当期应交所得税额，说明由于预计营业利润发生的应税差异全额影响所得税金额，其产生的未来所得税影响金额应全额递延至销售结算期与收入配比，其递延税款借方金额为当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的金额。

例1：某企业2004年9月末应纳税所得额为25万元，1—9月末预计营业利润20万元，其中三季度预计营业利润6万元；1—9月末累计抵减预计营业利润5万元，其中三季度应转回递延税款借方金额0.66万元，已缴纳企业所得税4万元。计算当期所得税费用、并作有关会计分录(所得税率为33%)。

当期应交企业所得税=(25+20-5)×33%-4=9.2(万元)

当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的金额=6×33%=1.98(万元)(小于当期应交所得税金额)

当期产生的递延税款借方金额为1.98万元

当期转回的前期确认的递延税款借方金额为0.66万元

当期所得税费用=9.2+0.66-1.98=7.88(万元)

借：递延税款 1.98

贷：应交税金—应交企业所得税 1.98

借：所得税 7.88

贷：递延税款 0.66

并价差”项目年末数为198万元(213-15)。“合并价差”项目年末数与A公司2003年度个别会计报表“股权投资差额”项目年末数198万元(220-22)一致，以后年度，A公司合并会计报表时不必再对该股权投资差额摊销数作调整。

在实务中，类似例1、例2的情况经常是同时存在的，实际处理时，应通盘考虑进行合并调整与抵销。在连续编制合并会计报表时，对影响“年初未分配利润”的上年度合并调整分录，如例1中对“两表”的股权投资收益差异7万元的调整分录、例2中对股权投资差额摊销差异-0.7万元(或-7万元)的调整分录，均应过入(原调整分录有关收入或费用科目过入时应改为“年初未分配利润”科目)。限于篇幅，具体合

并处理在此不再赘述。

在多层控股情况下，也可采取一次合并的方法编制合并会计报表。本文对一次合并方法不再叙述，但要提醒注意的是，在采取一次合并的方法编制合并会计报表时，对合并抵销内部往来中相应抵销坏账准备及抵销未实现内部销售利润等而引起合并净利润或所有者权益增减的金额，还应考虑其是否对少数股东收益、少数股东权益有影响。如果有影响，应对少数股东应享有(或分担)数进行调整。

(作者单位：浙江天健会计师事务所 青岛建设集团
中石化股份天津分公司)

责任编辑 季建辉