

复杂控股关系下的 合并会计报表编制

□ 叶兴林

随着我国证券市场的发展,企业之间的购并越来越频繁,企业之间的股权关系也越来越复杂。对于复杂控股关系下的合并会计报表编制问题,财政部1995年颁布施行的《合并会计报表暂行规定》并未作出相应规定,而新的《企业会计准则——合并会计报表》又尚未出台,这就给企业会计人员和注册会计师执业带来了很大不便。本文试图对复杂控股关系下的合并会计报表问题作些探讨和说明。

一、多层控股关系下的合并会计报表

(一)母子公司结构下的权益法和合并会计报表

在子公司为一个集团或者说其下属还有子公司(对母公司而言,为孙公司)时,母公司应以子公司的单体会计报表净利润还是合并净利润来作为实施权益法的基础,是一个值得探讨的问题。在实务当中,一般有三种做法:第一种是以子公司的合并净利润作为权益法的核算基础。第二种是以子公司的单体会计报表净利润作为权益法的核算基础。第三种是以子公司的单体净利润与合并净利润两者中较低者作为母公司权益法的核算基础。

上述三种做法都有一定的理论依据,在实务中也都有人采用。相比之下,笔者认为第二种方法更为科学可行。根据有关法规的精神,母公司的净利润是利润分配的法定标准,而合并会计报表更多的是一种会计行为,故而母公司在实施权益法时还是以子公司的单体净利润作为基础较妥。

在确定了权益法的核算基础后,下一步就是如何编制合并会计报表。在多层控股关系下,也有两种方法可供选择:即顺序法和同步法。顺序法先编制子集团的合并会计报表,再编制总集团的合并会计报表;同步法不编制子集团的合并会计报表,而是直接将集团隶属的子公司放在一起编制总集团的合并会计报表。当子集团按法定要求必须编制合并会计报表时,总集团合并会计报表采用顺序法比较适当;另外,当集团多层结构中涉及的下属公司较多时,也应采用顺序法。当子集团不需单独编制合并会计报表且纳入合并范围的公司数量不太多时,可采用同步法编制总集团

的合并会计报表,以免去中间繁杂的合并过程。当母公司直接和间接合计拥有另一公司50%以上的股权时,只能采用同步法编制合并会计报表。

(二)母公司以直接和间接方式合计拥有另一公司半数以上权益性资本时投资收益的核算和合并会计报表的编制
在实际工作中,母公司和子公司共同投资孙公司的情况比较普遍。在这种情况下,如果母公司和子公司均采用权益法核算,则合并会计报表的编制相对比较简单。如果子公司持有孙公司的股权比例在20%以下,则按制度规定不能采用权益法核算,此时合并会计报表的编制就是一个值得探讨的问题。下面笔者将通过一个实例来探讨这一问题。

例1:假设A公司持有B公司90%的股份,持有C公司45%的股份,同时B公司持有C公司10%的股份,A、B、C公司1999年度的简要会计报表如下(单位:人民币万元,下同):

项目	A公司	B公司	C公司
其他资产	4 352	980	400
长期股权投资——B	540		
——C	108	20	
资产总计	5 000	1 000	400
负债合计	1 200	400	160
股本	2 500	500	200
盈余公积	500	20	10
未分配利润	800	80	30
股东权益合计	3 800	600	240
负债及股东权益合计	5 000	1 000	400
主营业务收入	6 500	1 200	350
减:主营业务成本	4 600	850	250
期间费用	800	200	40
营业利润	1 100	150	60
加:投资收益——C	22.5	1	
——B	90		
利润总额	1 212.5	151	60
减:所得税	500	51	10
净利润	712.5	100	50
加:年初未分配利润	230	0	0
减:提取盈余公积	142.5	20	10
分配股利	0	0	10
年末未分配利润	800	80	30

上例中,A公司按45%的比例核算C公司的投资收益,B公司对C公司的投资收益采用了成本法,即在实际收到C公司分配的现金股利时,才作为投资收益入账。而实际上A公司直接和间接方式合计拥有C公司的股权比例为54%(45%+90%×10%),对于间接持有的这部分股份在合并会计报表中应如何处理,实务界有两种不同的观点。一种观点认为,从实质重于形式的原则出发,实际上A公司拥有C公司54%的股权,故A公司应按54%的比例核算C公司的投资收益(应扣除B公司已实现的收益);另一种观点则认为,在计算A公司对C公司的投资收益时,只能按45%的比例计算,间接持有的股份只能作为合并调整事项在合并会计报表中进行反映。笔者倾向于第二种观点,因为权益法的计算,依托的是法律主体,而合并会计报表依托的是会计主体,就法律主体而言,A公司对C公司的投资比例只能是45%;就会计主体而言,A公司对C公司的投资比例才是54%。

根据上述资料,编制合并调整分录:

(1)在合并会计报表中调整对C公司投资收益(应扣除B公司已实现的收益1万元)

借:长期股权投资——C 3.5(10%×90%×50-1)
贷:投资收益 3.5

(2)抵销B公司的股东权益

借:股本 500
 盈余公积 20
 未分配利润 80
贷:长期股权投资——B 540
 少数股东权益 60

(3)抵销B公司的投资收益

借:投资收益——B 90
 少数股东损益 10
贷:利润分配——提取盈余公积 20
 未分配利润 80

(4)抵销C公司的股东权益

借:股本 200
 盈余公积 10
 未分配利润 30
贷:长期股权投资——C 131.5
 少数股东权益 108.5

(5)抵销C公司的投资收益

借:投资收益——C 27
 少数股东损益 23
贷:利润分配——提取盈余公积 10
 利润分配——分配股利 10
 未分配利润 30

根据上述资料编制合并工作底稿如下:

项目	A公司	B公司	C公司	合并抵销	合并数
其他资产	4 352	980	400		5 732
长期股权投资——B	540			(2)540	—
——C	108	20		(1)3.5(4)131.5	—
资产总计	5 000	1 000	400		5 732
负债合计	1 200	400	160		1 760
少数股东权益				(2)60(4)108.5	168.5
股本	2 500	500	200	(2)500(4)200	2 500
盈余公积	500	20	10	(2)20(4)10	500
未分配利润	800	80	30	(2)80(4)30(1)3.5	803.5
股东权益合计	3 800	600	240		3 803.5
负债及股东权益合计	5 000	1 000	400		5 732
主营业务收入	6 500	1 200	350		8 050
减:主营业务成本	4 600	850	250		5 700
期间费用	800	200	40		1 040
营业利润	1 100	150	60		1 310
加:投资收益——C	22.5	1		(5)27(1)3.5	—
——B	90			(3)90	—
利润总额	1 212.5	151	60		1 310
减:所得税	500	51	10		561
少数股东损益				(3)10(5)23	33
净利润	712.5	100	50		716
加:年初未分配利润	230	0	0		230
减:提取盈余公积	142.5	20	10	(3)20(5)10	142.5
分配股利	0	0	10	(5)10	—
年末未分配利润	800	80	30		803.5

我们可以用少数股东权益来验证合并会计报表的正确性:

B公司少数股东权益=600×10%=60(万元)

C公司少数股东权益=240×45%=108(万元)

还有0.5万元实际上是B公司的少数股东权益,因为A公司持有B公司的股权比例为90%,在调整对C公司的投资收益时,有10%应该属于B公司的少数股东。当然,我们在调整对C公司的投资收益时,也可以直接按10%的投资比例计算,即上述第1笔调整分录的投资收益为4万元,但必须同时做一笔转销分录,即借记“少数股东损益”科目,贷记“少数股东权益”科目,金额为0.5万元。两种不同会计处理方法下的合并会计报表将完全一致。

二、企业集团内部交叉持股下的合并会计报表

企业集团内部各企业相互持股是一种特殊的间接持股,因为在这种情况下,企业集团内部各企业间接持有自己的股份。在合并会计报表时,一般有两种方法可供选择:一种是交互分配法,另一种是库藏股法。下面分别说明这两种处理方法在交叉持股中的具体运用。

(一)交互分配法

交互分配法以权益法为基础处理企业集团内部相互持股,通常将持股子公司的股权投资账户与母公司的所有者权益账户相抵销。该方法的理论依据是,子公司所持有的母公司股份被视为推定赎回,在母公司账上直接调整股东权

益项目和对子公司投资项目，亦即与子公司持有的这部分股份所对应的母公司股东权益在合并会计报表中不再体现。

由于两个公司之间交叉持股，利润相互交叉，两家公司按权益法核算的净利润并不能直接得到，需要通过代数方法解联立方程来确定双方的净利润，借以进行权益法核算。

交互分配法虽然较为准确，但计算比较复杂。有人认为，交互分配法违背了编制合并会计报表的持续经营假设，采用的是中止经营基础；它过分强调了相互持股的法律形式，忽略了经济实质。因为从本质上讲，子公司持有的母公司股份是企业集团的库藏股，理应按库藏股法进行会计处理。

(二)库藏股法

库藏股法将子公司持有母公司的普通股份视为企业集团的库藏股，因而，子公司账上的长期股权投资账户按成本加以保留，在合并会计报表上将其从所有者权益中扣减。下面将通过具体例子来说明库藏股法的实际运用。

例2:假设A和B两个公司，其中A公司持有B公司90%的股权，B公司同时持有A公司10%的股权，1999年度A、B两公司发放的现金股利分别为100万元和10万元，其余资料见合并工作底稿，A、B公司分别作如下会计处理：

A公司：

(1)记录从B公司收到股利

借：银行存款 9
贷：长期股权投资——B公司 9

(2)按B公司的净利润确认投资收益

借：长期股权投资——B公司 90
贷：投资收益 90

(3)因A公司支付给B公司的股利已包含在B公司的净利润中，应予以抵销：

借：投资收益——B 10
贷：利润分配——股利 10

B公司：

记录从A公司分得股利

借：银行存款 10
贷：投资收益 10

同时，编制合并抵销分录如下：

(1)抵销B公司的股东权益和A公司的投资

借：股本 500
盈余公积 20
未分配利润 70
贷：长期股权投资——B 531
少数股东权益 59

(2)抵销投资收益

借：投资收益 90
少数股东损益 10

贷：利润分配——提取盈余公积 20
——分配股利 10
未分配利润 70

(3)抵销B公司对A公司的投资

借：库藏股 250
贷：长期股权投资——A 250

根据上述资料，编制合并工作底稿如下：

项目	A公司	B公司	合并抵销	合并数
其他资产	4 469	750		5 219
长期股权投资——B	531		1)531	—
——A		250	3)250	—
资产总计	5 000	1 000		5 219
负债合计	1 901	410		2 311
少数股东权益			1)59	59
股本	2 500	500	1)500	2 500
盈余公积	137.8	20	1)20	137.8
未分配利润	461.2	70	1)70	461.2
库藏股			3)250	(250)
股东权益合计	3 099	590		2 849
负债及股东权益合计	5 000	1 000		5 219
主营业务收入	6 500	1 200		7 700
减：主营业务成本	4 600	850		5 450
期间费用	791	200		991
营业利润	1 109	150		1 259
加：投资收益——A		10	2)10	—
——B	80		2)80	—
利润总额	1 189	160		1 259
减：所得税	500	60		560
少数股东损益			2)10	10
净利润	689	100		689
加：年初未分配利润	0	0		0
减：提取盈余公积	137.8	20	2)20	137.8
分配股利	90	10	2)10	90
年末未分配利润	461.2	70		461.2

我们同样可以用少数股东权益来验证合并会计报表的正确性，B公司的少数股东权益=590×10%=59(万元)，与合并会计报表中的少数股东权益一致，这说明合并会计报表的编制是正确的。

(作者单位：浙江天健会计师事务所)

责任编辑 温彦君

中国财会网
www.kj2000.com

中国财会网以服务会计行业、辅导会计考试、传播会计知识、宣传会计法规、解决会计疑难为宗旨。

开辟的主要栏目有注册会计师、会计职称、注册税务师考试辅导等

专家在线辅导 携手与您同行

E-MAIL: webmaster@kj2000.com

电话: 010-69512503 69554874 (传真)