

# 一笔合并会计报表实务引发的思考

□ 李艳西

原例：某家上市公司在编制年度合并会计报表时发现，其合并范围相对上年发生了变化，以前年度被纳入合并范围的子公司A从当年起不再列入合并范围，那么，子公司A以前年度与母公司以及其它子公司之间内部交易产生的未实现销售利润应如何处理呢？（子公司A曾与子公司B有一笔固定资产交易，形成的内部利润高达2 000万元，属于重大事项。该公司在以前年度编制合并报表时对此进行了抵销，而当年子公司A不再列入合并范围，那么，子公司B购入的该项固定资产所含的2 000万元内部销售利润是否仍作为未实现销售利润？是否还需要抵销？）该公司就此征询业内人士时，产生了两种意见：一种意见认为，内部交易的一方已经退出企业集团，集团内部交易已转变为集团外交易，合并的对象已经消失，因此不再抵销？另一种意见则认为内部交易的一方虽已退出，但该项固定资产并未退出企业集团，其所含的内部销售利润也未实现，因此仍然需要抵销。该项业务究竟应如何处理，笔者试图通过对合并会计报表理论的分析，对该类业务作出一个合理的职业判断。

为方便讨论，先假设（1）该企业集团合并会计报表的合并范围包括母公司、全资子公司A、全资子公司B；（2）固定资产交易不涉及计提折旧；（3）母公司收回对子公司A的全部投资，使子公司A完全退出该企业集团。

在一般情形下，母公司与子公司之间、子公司相互之间发生的一方销售自身产品，另一方购买对方产品作为固定资产使用的内部固定资产购销活动所形成的固定资产价值包含有未实现的内部销售利润。根据《合并会计报表暂行规定》，应编制抵销分录，直至该固定资产退出企业集团为止。

在特殊情形下，该项内部交易的对象——固定资产没有退出企业集团，但交易主体双方中销售方退出了企业集团，该项固定资产原价中包含的内部销售利润是否视作已实现利润呢？假设存在两种情形：

第一种情形：该项交易是子公司A与母公司之间的交易，子公司A是销售方，母公司是购买方。

在子公司A尚属于企业集团的合并范围时，这种内部固定资产交易，从企业集团整体来看，是相当于企业内部自

行建造固定资产，既不能增加固定资产价值，也不能由此而实现利润，因此必须抵销销售方——子公司A计入利润表中的因该项内部销售确认的收益，同时必须抵销购买方——母公司计入资产负债表固定资产原值中包含的子公司A作为利润确认的那一部分数额；当子公司A不再属于企业集团合并范围时，笔者认为，该项交易也不能视作企业集团外交易，还应该直接认定为企业内部自行建造固定资产，抵销的原理同样适用。

如果参照《合并会计报表暂行规定》中对固定资产进行清理时的会计处理规定，即在固定资产出售、报废时，将固定资产原价中包含的未实现内部销售利润予以抵销。该项规定依据的原理是：固定资产已离开企业集团，因此不存在固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销问题，但由于销售企业期初未分配利润中包含有未实现内部销售利润，因此必须将期初未分配利润中包含的未实现内部销售利润予以抵销，以调整期初未分配利润的数额。同理，情形一中固定资产的销售方——子公司A已退出企业集团，因此不存在销售方——子公司A期初未分配利润中包含的未实现内部销售利润的抵销问题，但必须将固定资产原价中包含的未实现内部销售利润予以抵销，以调整固定资产原价的数额。只不过由于合并抵销的一方已不存在，该项会计处理不再是合并抵销，而应是编制冲销的调账分录。

笔者认为，当固定资产的销售方——子公司A退出企业集团时，母公司应收回对子公司A的投资，作借记“资产类”科目，贷记“长期投资”、“投资收益（子公司的净资产与转让价的差额）”科目处理。

在冲销该项固定资产中未实现的内部销售利润时，作借记“投资收益”科目，贷记“固定资产原价”科目的会计处理。

第二种情形：该项交易是子公司A与子公司B之间的交易，子公司A是销售方，子公司B是购买方。

由于子公司A退出企业集团，母公司收回对子公司A的投资，该项交易变性为母公司与子公司B之间的交易，仍是集团内部交易。子公司A作为销售方的期初（下转第45页）

由此可见,只要经过适当的审计程序,注册会计师完全可以发现以上问题。而中庆会计师事务所却对川长江的1999年年度报告出具了无保留意见审计报告。我们不禁要问:无保留意见从何而来?

#### 四、“补丁公告”的会计法律责任思考

补充公告不仅补掉了未经审计的中报的漏洞,还补掉了已经审计的上年年报的漏洞,不由使人把补充公告戏称为“补丁公告”。川长江的例子或许比较特殊,因为它涉及到年报错报的问题。但从2000年存在较多的中报补充公告的情况看,我们有必要从保护投资者利益的角度出发,探讨其中的会计法律责任问题。

(一)“补丁公告”的存在,是否说明未补充前的报表中存在虚假会计信息问题?

本来,补充公告是对上市公司中报、年报等会计信息的更正或补充,是为了使已经公布的会计信息更加真实、完整。但是,2000年中报补充公告的数量已远远超过了50家,达到了上市公司总数的5%以上,它是否成了许多上市公司操纵利润的工具?

企业的会计责任包括保证会计信息的真实、完整。一旦企业出具了中期报告,投资者就可能根据这些会计信息及时作出是否继续持有或者购买这些股票的决策。如果说以后补充公告使会计信息更加真实、完整,那么,以此推理,补充前的中报就必然存在错报、漏报,这是否意味着更正前的中报会计信息是不真实、不完整的?投资者在中期公告发布后至补充公告发布之前如遭遇了投资损失,会计信息的提供者是否要承担责任?

我国新《会计法》虽然禁止编制虚假财务报告,但对于什么是虚假财务报告,还没有明确加以界定。因此,亟待需要在新《会计法》的实施细则中予以补充与完善。

(二)由谁来追究虚假会计信息的法律责任?

如果补充公告前的会计报告是虚假的,那么上市公司自动更正后,会计信息就不是虚假的了,那么,由谁来追究更正前有关人员的会计责任呢?又由谁来承担这些法律责任呢?

从时间上看,在公布会计报表到补充公告这一段时间

内,会计信息是虚假的。上市公司的单位领导人应对这段时间的虚假信息负责。当然在这里又涉及到是主观故意还是无意过失的难题。新《会计法》的诸多法律责任的规定仍然只针对故意行为。笔者认为,只要信息误导后果严重,即使是过失,也应承担一定的责任。

在新《会计法》中,追究有关人员会计法律责任的主体主要是财政部门。但除了行政及刑事处罚外,《会计法》中没有提到任何民事责任问题。如果虚假会计信息给投资者造成损失了,投资者是否有权追究他们的民事赔偿责任?当然,投资者因虚假会计信息造成的投资损失在法律上是难以确定的,这是因为证券市场上存在系统风险(市场风险)和非系统风险(个股所特有的风险),确定信息误导给投资者造成的损失确实比较困难。美国1933年证券法规定,投资人可能获得的潜在赔偿是证券原始买价与案件审理时证券价值之间的差额。一旦证券出售,投资者即可获得实际发生损失的赔偿请求权,会计信息编制部门及中介机构承担的赔偿责任是投资者实际发生的损失。美国的做法或许值得我国制订新《会计法》实施细则借鉴。

(三)如何确定追究“补丁公告”法律责任的诉讼程序?

如果有关人员应当对补充公告承担责任,那么投资者也可以追究上市公司及审计人员的有关法律责任。但在程序上是一个一个投资者来分别起诉上市公司或有关人员呢,还是只要有一个人起诉,就可代表全体投资者?这在我国任何法规中都没有明确规定。从现有法规来看,我们只能一个一个地个别起诉,这样做不仅旷日费时,而且还会因各地判决不一有失公正?如果仅由一人来代表全体投资者起诉,我国又缺乏集体诉讼代位制的诉讼程序。美国的证券法就有这样的规定,如果虚假会计信息给有关投资者造成损失,只要有一位投资者起诉,法院就按所有投资者的损失来予以审理,这既保护了广大投资者的利益,又节约了审理成本。可见,如果在新《会计法》实施细则中有这样一些规定,将会使《会计法》发挥更大的作用。

(作者单位:上海复旦大学管理学院会计系)

责任编辑 刘黎静

(上接第24页)未分配利润中包含的未实现内部销售利润变成了母公司投资收益中包含的未实现内部销售利润,因此应从子公司B与子公司A之间的合并抵销改为子公司B与母公司之间的合并抵销,继续在编制合并会计报表时作抵销分录,即借记“投资收益”科目,贷记“固定资产原价”科目。

在编制合并会计报表过程中,“抵销”是一个特别重要

的程序,其作用是消除公司之间的业务,避免重复计算。本文提及的特殊实例的关键在于确定当交易一方退出合并范围时,留下的交易对象是否还存在个别会计报表有关项目合计数额中的重复因素。本文认定该例存在重复因素,因此建议抵销或冲销该重复因素。

(作者单位:财政部科研所研究生部)

责任编辑 温彦君