

方法之三,既然子公司连年发生亏损,“合并商誉”作为一项无形资产仍反映在合并报表中,其合理性令人怀疑,一些人便建议“合并商誉”此时应该立即全部注销。

## 七、子公司出售

当母公司将其所拥有的对子公司的全部股份售出之后,子公司的各项资产和负债便不再包括在合并报表中,有关各项资产和负债的年末调整冲销分录也不必再做。仅需的调整分录是将由出售子公司所得的利润与集团正常的经营利润区别开来。

例 5:1996 年 12 月 31 日母公司将其对子公司 100% 的股权以 100 000 元的价格卖给了另一家公司,该子公司是在 1991 年以 20 000 元的价格买入的,1995 年底直到子公司售出,其累计留存收益额一直为 70 000 元。

对母公司而言,出售子公司会计分录为:

|          |         |
|----------|---------|
| 借:现金     | 100 000 |
| 贷:对子公司投资 | 20 000  |
| 出售子公司利润  | 80 000  |

对集团公司而言,出售子公司的利润应该从集团角度衡量。母公司曾用 20 000 元购进该子公司,自购置后,子公司累计盈利 70 000 元,也就是说子公司的净业主权益额是 90 000 元,现销售价格为 100 000 元,合并利润只有 10 000 元而不是 80 000 元。调整分录是:

- (1)冲销母公司 80 000 元的利润;
- (2)承认 10 000 元集团公司的利润;
- (3)子公司累计留存收益 70 000 元,包括在上年合并报表中,要使本年合并报表的期初余额与上年合并报表的期末余额相吻合,本年合并报表应将其反映出来。

即:

|                 |        |
|-----------------|--------|
| 借:利润(母公司)       | 80 000 |
| 贷:利润—本年利润(集团公司) | 10 000 |
| 利润—上年利润(集团公司)   | 70 000 |

如果母公司只是部分转让在子公司的股份,合并报表的编制原理与前面讲到的 100% 转让相同,需要注意的是子公司净业主权益额应该按照售出股份的比例进行分配,然后再计算合并利润。

## 八、重叠公司结构

假中一母公司 H 公司对一子公司 A 公司拥有 70% 的控股权,而 A 公司同时又拥有对另一公司 B 公司

60% 的控股权,B 公司就成了 A 公司的子公司,同时也就成了 H 公司的孙子公司,这种集团公司的组织结构便是重叠公司结构。此时,H 公司虽然对 B 公司只拥有 42% 的股权,没有达到 50% 以上的所有权,但是,它仍可以通过 A 公司有力地控制 B 公司的经营决策。在编制合并报表时,各个子公司和孙公司的会计报表都必须与控股公司的会计报表相合并。

在重叠公司结构中,“合并商誉”、“少数股权益”的计算等变得较为复杂。公司间每一次的转让与兼并,都必须仔细分析对公司编制合并报表的影响。形成这种重叠结构,有时是购置子公司在前,得到孙子公司在后;但有时是子公司购置孙子公司在前,母公司兼并子公司在后。不管是哪一种情况下,都必须判断哪些公司从什么时候开始应并入合并报表中,子公司留存收益又该如何划分为购置前利润和购置后利润,这些对合并报表的编制都是及其重要的,它将直接影响到“合并商誉”和集团利润的计算。

在重叠的公司结构下编制合并报表,常用的方法有两种,一种是间接合并法,另一种是子公司合并法。在间接合并法下,各项冲销分录以母公司对子公司和孙子公司拥有的最后控股比例为基础进行编制,合并报表一次完成,一步到位;在子公司合并法下,先将子公司与各孙子公司按其控股比例用正常的合并方法合并,再将合并的结果与母公司进行最终合并,在这种方法下合并是分步进行的,往往经过多次分步合并才能完成整个合并过程。不管采用哪一种合并方法,“少数股权益”的计算都比较复杂,“合并商誉”和集团留存收益的确认也更加麻烦。

以上对西方国家编制合并报表的一些基本方法作了简要介绍,在探索和制定我国企业集团合并报表编制方法的过程中,了解和借鉴这些方法对发展我国的合并报表体系有一定的现实意义。



《实用出纳手册》由金继性、闫慧中、哈长春、全国相编著,将于 10 月份由中国金融出版社出版。该书包括法规制度选编、名词解释和图表三部分,53 万字。定价平装本 13.25 元,精装本 17 元。需购者可向当地新华书店预订,也可另加 15% 邮费,寄中国金融出版社发行部,地址:北京市西交民巷 17 号,邮政编码 100031。 (章 邦)