

编制合并财务报表时对子公司 盈余公积抵销处理的新见解

黄 电

(湛江师范学院商学院 广东湛江 524000)

【摘要】在合并财务报表的编制中,子公司盈余公积是否需要抵销以及盈余公积抵销后归属于母公司的金额是否还要恢复,一直以来是争议较大的问题。由于编制合并财务报表的目的是满足报表使用者对该经济主体的会计信息的需求,因此明确这两个问题显得尤为重要。本文从编制合并财务报表的目的和盈余公积的属性进行分析,提出了对子公司盈余公积合并抵销处理的新见解。

【关键词】合并财务报表 盈余公积 抵销 恢复

在合并财务报表的编制中,有关盈余公积的抵销一直是富有争议的问题。特别是根据企业会计准则的规定,母公司对子公司长期股权投资的核算在个别财务报表上应采用成本法,编制合并财务报表时,可先调整为权益法,然后与子公司的所有者权益进行抵销。那么,将成本法调整为权益法时,是否需要相应地调整盈余公积的金额以及子公司盈余公积抵销后归属于母公司的金额是否还要恢复?下面以一个案例为例,分别对这两个问题进行分析,提出笔者个人的见解。

在这个案例中,A公司有两个子公司,即X公司(A公司占其股权的80%)和Y公司(A公司占其股权的60%),A公司对这两个子公司的股权投资按照企业会计准则的规定采用成本法核算。2010年X公司实现净利润3亿元,计提3000万元盈余公积,Y公司亏损0.5亿元。现要对A公司编制合并财务报表。

一、按照权益法调整对子公司的股权投资时,是否调整母公司盈余公积

根据企业会计准则的规定,母公司对子公司的长期股权投资在母公司的账簿和个别财务报表中采用成本法核算,编制合并财务报表时,在合并财务报表工作底稿中应先调整为权益法反映,然后与子公司的所有者权益项目进行抵销。A公司对X公司和Y公司的股权投资采用成本法核算,2010年X公司和Y公司均未进行现金股利分配,如果按照权益法进行调整,则要确认2.1亿元($3 \times 80\% - 0.5 \times 60\%$)的投资收益,那么这2.1亿元投资收益的增加导致母公司净利润的增加,是否需对母公司原已提取的盈余公积进行调整?

无论从教材或相关参考资料来看,现在主流的观点都认为应当进行调整,其相关理由笔者总结如下:

(1)既然按照权益法调整,则应视为A公司对X公司和Y公司的股权投资从一开始取得控制权时,就按照权益法在A公司的账簿内进行核算,当然要按照调整后的净利润计提盈余公积。

(2)假如A公司一开始取得对X公司的控制权时就在自己的账簿中对X公司的股权投资采用权益法核算,而对Y公司的股权投资按照成本法核算,那么合并时如果对Y公司的股权投资进行权益法调整而不调整因投资收益的变化导致当期净利润的变化而对盈余公积的影响数,则说明在合并过程中仅仅因核算方法不同而使合并财务报表存在差异,事实上这种差异不应该存在。

(3)根据财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》(2008年版)列举的一个关于合并财务报表的调整分录就可以说明这个问题,该调整分录是将原按照成本法核算的长期股权投资调整为按照权益法核算,具体调整分录如下:

借:长期股权投资	396
贷:盈余公积——年初	31.6
未分配利润——年初	284.4
资本公积——其他资本公积	80

上述调整分录将子公司上一年度实现的净利润与按照成本法确认的投资收益的差额316万元在下一年度连续编制合并财务报表的调整分录中补提了31.6万元的盈余公积,完全可以说明对子公司按照权益法调整时,必须要调整母公司的盈余公积。

但笔者认为,本案例不应当调整,理由如下:

(1)现行会计准则的权益法不同于旧准则,旧准则只是讲按应享有或应分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额调整投资的账面价值,并确认为当期投资损益,而现行会计准则并不是按照被投资单位当年账面净利润和股权比例直接简单相乘确认投资收益,而是“应当在被投资单位账面净利润的基础上,考虑以下因素的影响进行适当调整:①被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的,应按投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。②以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额,以及有关资

产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。③对于投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销(此调整因素是《企业会计准则讲解》(2008年版)对权益法的新增内容)。

这些规定说明,现行会计准则下的权益法在确认股权投资收益时,特别是对属于非同一控制下企业合并中取得的子公司,一般应当先对子公司的财务报表进行调整,调整后的净利润与子公司账面净利润可能会有很大的差异。例如:如果取得X公司控制权时X公司的固定资产和无形资产的公允价值大于其账面价值6亿元,假如剩余折旧(摊销)年限为5年,采用直线折旧(摊销)法,净残值为零,则2008年X公司调整后的净利润为1.8亿元(3-6÷5)与其账面净利润3亿元相差1.2亿元,况且根据上述第3点还未考虑抵销A公司与X公司之间发生的未实现内部交易对X公司的利润影响调整数;按照调整后的净利润和实际股权比例计算确认投资收益,本身是一个调整结果,在子公司未进行利润分配的情况下,母公司所确认的投资收益只是“镜中花、水中月”,母公司并不能立即用来对自己的股东分配,而盈余公积的实际作用是防止股东将所实现的净利润全部分光,对不能用来分配的利润怎么可能计提盈余公积呢?

(2)如果进行调整,实际上是根据合并主体的合并净利润来计提盈余公积,这种做法缺乏法律依据,因为《公司法》只规范法律主体,并不规范经济主体。由于权益法本质上也是从经济主体的角度出发的,因此母公司从法律主体的角度出发,根据成本法下的来自子公司的投资收益计提盈余公积可能最能体现《公司法》的意图。同时调整分录的结果既不会反映在母公司的报表上,也不会反映在子公司的报表上,而只反映在合并工作底稿上,因此对调整的损益计提盈余公积同样缺乏法律依据。

(3)如果进行调整,则需要解决以下两个问题:①在子公司亏损的情况下,是否需要冲减母公司计提的盈余公积?②在母公司亏损的情况下,如果子公司盈利,那么是否调整盈余公积就需要看调整后母公司的总体盈亏情况,这样是否意味着合并财务报表的盈余公积应按合并净利润为基数计提?显然这样做不但增加合并工作量,而且无太大实质意义。

(4)财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》(2008年版)列举的将原按照成本法核算的长期股权投资调整为按照权益法核算的调整分录如下:

借:长期股权投资	796
贷:投资收益	796
该分录确认母公司在20×7年子公司实现净利润995万元中所享有的份额796万元(995×80%)。	
借:投资收益	480
贷:长期股权投资	480

该分录确认母公司收到子公司20×7年分派的现金股利,同时抵销原按成本法确认的投资收益480万元。

在确认母公司享有或承担子公司当年实现的盈亏份额时,在合并工作底稿中并未补提或冲减母公司的盈余公积。所

以,在连续编制合并财务报表的前提下,确认母公司享有或承担子公司的以前年度所实现的盈亏份额时,在合并工作底稿中不应调整母公司的盈余公积。

二、子公司盈余公积抵销后归属于母公司的金额是否还要恢复

在编制合并财务报表上,通常的做法是先要将母公司的长期股权投资和子公司的所有者权益项目进行抵销,然后再对子公司的盈余公积归属于母公司的金额进行恢复,这种处理的理由笔者总结如下:

(1)盈余公积,特别是法定盈余公积,本质上是一个法律概念,是针对法律主体而言的。因为根据我国《公司法》的规定,公司分配当年税后利润时,应当提取净利润的10%作为公司法定公积金,当然还可以根据公司董事会的决定提取任意盈余公积。对于企业集团来说,则是母公司和子公司均要按照《公司法》的规定分别计提盈余公积。从性质上讲,已经计提的盈余公积和公司的未分配利润是不一样的,未分配利润的使用相对于盈余公积而言不受限制,而盈余公积的使用则要受到《公司法》规定的限制,为了在合并资产负债表中如实反映子公司盈余公积,必须将抵销分录中已抵销的子公司盈余公积归属于母公司的金额转回,使合并财务报表的盈余公积项目反映母公司的盈余公积和子公司盈余公积中归属于母公司的金额的合计数。

(2)现行会计准则规定,母公司对子公司的长期股权投资的核算在其个别财务报表上采用成本法,但当子公司当年实现的净利润与其向股东分配数额有巨大差异时,会导致母公司个别财务报表的净利润与合并财务报表的净利润产生巨大差额,如X公司当年实现净利润3亿元,假如向股东实际分配现金股利0.3亿元(本年实现的3亿元净利润在下一年分配,本年的利润分配0.3亿元是根据上一年度的利润实现情况决定的),假如无内部交易或内部交易对合并损益的总影响数为零,则母公司个别财务报表的净利润与合并财务报表的净利润会产生2.7亿元的差额。现行会计准则之所以这样规定有助于母公司从现金流的角度确保母公司向股东分配现金股利的能力,促使母公司对子公司加强股权投资收益及其分配的管理,更加符合谨慎性原则。如果对子公司盈余公积不进行恢复,则合并资产负债表上的盈余公积仅是母公司的盈余公积,子公司的留存收益全部反映在合并财务报表中的未分配利润项下,即合并财务报表中的未分配利润项目金额包括了X公司2008年计提的0.3亿元盈余公积,而从财务报表使用者看来,该未分配利润金额即是整个企业集团的留存收益中可以最终用于向母公司股东派发股利的金额合计数,会造成误解,与现行会计准则对长期股权投资的处理思路不一致,同时也不符合谨慎性原则。

但笔者对此另有看法,认为子公司的盈余公积归属于母公司的金额不应该进行恢复,理由如下:

(1)首先,认为恢复的看法明显已落后于时代,在2007年现行会计准则执行前,我国相关合并财务报表规范要求对已抵销的盈余公积按照母公司持有子公司的股权比例进行恢

复,即对归属于母公司股东的子公司盈余公积不进行抵销,以符合《公司法》的规定,并使得合并财务报表中未分配利润项目真实反映母公司股东可分配利润的情况。这种在经济主体中同时强调法律主体的做法使得合并财务报表的编制并没有真正体现其编制目的,违背了实质重于形式的原则。

(2)关于上述处理方法中造成误解的情况其实并不存在,由于利润分配是一个法律行为,合并财务报表通常不具有利润分配功能,母公司股东的可供分配利润取决于母公司的账簿和财务报表中的净利润和未分配利润,与合并财务报表中的净利润和未分配利润项目数值无直接关系。如果子公司当年净利润3亿元或亏损3亿元,当年未做分配,假如无内部交易或内部交易对合并损益的总影响数为零,则母公司财务报表的净利润与合并财务报表的净利润二者会相差3亿元。因此,促使合并财务报表的未分配利润项目真实反映母公司股东可供分配利润的情况并不能构成在编制合并财务报表过程中子公司盈余公积归属于母公司的金额不抵销的理由。

(3)相反的是,对于恢复已抵销的子公司盈余公积,笔者认为反而会造误解,因为恢复盈余公积时不仅需要恢复子公司当期计提的盈余公积归属于母公司的金额,而且需要恢复子公司以前年度累计计提的盈余公积归属于母公司的金额,并相应调整年初未分配利润。从集团的角度看,在母公司对子公司的长期股权投资采用权益法核算时,如果恢复已抵销的子公司当年提取的盈余公积实际上相当于对子公司的净利润计提了两次盈余公积,因为子公司实现的净利润按照《公司法》的规定已计提了盈余公积,从而会导致年初合并未分配利润可能出现巨额赤字,使报表使用者误以为集团以前年度有巨额未弥补亏损,或存在超额分配利润的情况,从而对报表使用者产生误导。更为重要的是,由上述分析可知,子公司个别财务报表的净利润并不一定等于按照权益法要求调整后的净利润。因此,《企业会计准则讲解》(2008年版)明确指出,已抵销的子公司盈余公积不应恢复。

(4)合并财务报表的编制强调经济主体,而非法律主体,在会计处理上需要突破法律主体的框架。从经济主体的角度看,母公司及其子公司的所有资产、负债应当视为由一个拥有一个或多个分支机构或分部的单一主体所控制。从这个意义上讲,子公司应视为为一个分支机构或分部,因而不存在实收资本、资本公积(资本溢价)和盈余公积等属于法律主体概念的所有者权益项目,编制合并财务报表时,自然应将其全额抵销。

三、调整年初未分配利润时是否应相应地调整盈余公积

由于合并财务报表是根据母公司和子公司的个别财务报表编制的,如果上年度编制合并抵销分录的抵销结果并没有反映在母子公司的个别财务报表上,那么,连续编制合并财务报表时,需要首先对年初的未分配利润等报表项目进行调整。通常,上年调整和抵销分录中涉及损益和利润分配事项的,均应调整年初未分配利润。问题是,调整年初未分配利润时是否应相应地调整盈余公积,则需要结合上年调整和抵销结果进行考虑,这是因为本年对年初未分配利润及相应项目的调整

主要是为了使根据本年个别财务报表编制的合并财务报表的年初数同上年合并财务报表的年末数一致(假定不考虑会计政策变更和前期差错更正)。

相应地,如果上年编制调整和抵销分录时,没有相应地调整盈余公积,那么本年对年初未分配利润进行调整时,自然不对盈余公积进行调整。根据本案例的分析可知,调整和抵销分录是从经济主体的角度来编制的,而盈余公积属于法律主体概念,编制调整和抵销分录涉及损益的,无需相应地调整盈余公积。因此,连续编制合并财务报表时,调整年初未分配利润时无需对盈余公积进行调整。

最后,《企业会计准则讲解》(2008年版)也强调,“需要说明的是,从合并财务报表前后一致的理念、原则出发,将母公司及其全部子公司构成的企业集团作为一个会计主体,反映集团外部交易的情况,企业集团内部母子公司之间的投资收益和利润分配与其他内部交易一样应当相互抵销。同时,应当关注合并所有者权益变动表‘未分配利润’项目的年末余额,将其中子公司当年提取的盈余公积归属于母公司的金额进行单项附注披露”,这从另一个侧面也可以说明不需要对盈余公积进行调整的理由。

主要参考文献

1. 孙伟.新企业会计准则中长期股权投资的变化.经济研究导刊,2010;2
2. 刘红军,苏永强.合并报表中盈余公积恢复处理问题之商榷.商场现代化,2005;1
3. 李雪莲.因追加投资导致长期股权投资核算由成本法转换为权益法的会计处理.新会计,2009;3
4. 完绍芹.浅析股权投资差额的处理.中南民族大学学报(人文社会科学版),2006;3
5. 金向阳.长期股权投资的会计处理刍议.商业经济与管理,2000;7
6. 王琪.谈长期股权投资成本法转权益法的核算.科技情报开发与经济,2007;6
7. 王家清.也谈长期股权投资成本法转权益法的会计处理.科技信息(学术版),2006;10
8. 薛志强.长期股权投资的两种核算方法的比较.科学之友(B版),2006;1
9. 杨健.浅析新旧股权投资准则的差异及经济后果.现代商业,2007;26
10. 蒋雪琴,刘杰.合并财务报表时子公司盈余公积抵销之我见.中国管理信息化(会计版),2007;12
11. 郭坤鹏.合并报表盈余公积的确定方法及改进建议.商业会计,2008;21
12. 王竹泉,游群林.关于合并会计报表上“提取盈余公积”项目的列示.现代会计,2000;5
13. 王丽艳,刘晓晴.合并会计报表编制理论的探讨.中国乡镇企业会计,2005;11
14. 时业学.合并会计理论的选择.大连海事大学学报(社会科学版),2007;2