

# 合并财务报表编制的操作要领

马永义

合并财务报表编制过程的操作要领概括起来就是回答以下三个问题：谁来编、把谁并进来、如何编。

## 要点之一：谁来编？——并非只有大股东

合并财务报表编制的首要问题自然是其编制主体的确定问题，简言之“谁来编”。笔者将其结论概括为并非只有大股东，言外之意则是小股东也有可能编制。《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)对合并财务报表编制主体的确定遵循了实质重于形式原则。要想把握好合并财务报表的编制主体，就必须对“控制”的概念准确理解。其要义是谁掌握了被投资单位日常的生产经营活动的决策权，谁就取得了对被投资单位的控制权，谁就需要编制合并财务报表。从现代公司治理的角度看，被投资单位的日常生产经营活动的决策权掌握在董事会手中。实务中谁掌控了被投资单位的董事会，谁就取得了对被投资单位日常生产经营活动的决策权。

需要强调指出的是，合并财务报表的编制主体并非只有大股东，如果小股东取得了对被投资单位的日常生产经营活动的决策权，小股东就是合并财务报表的编制主体。

## 要点之二：把谁并进来？——所有的子公司

CAS 33 在按照实质重于形式原则确立了合并财务报表的编制主体后，进一步强调将“所有的子公司”纳入合并范围。CAS 33 对合并范围所确立的政策与《关于合并会计报表合并范围请示的复函》(财会二字[1996]2号)有所不同，即只要是合并财务报表编制主体所控制的被投资单位，就必须毫无例外地纳入合并范围。

小结：编制主体存在可操作的空间。如果将上述两个要点综合在一起加以分析，人们就会发现实务中围绕合并财务报表的编制主体问题就存在一定的可操控空间。具体而言，当本企业是大股东时，如果想要规避将某经济效益不好的子公司纳入合并范围，只要能够提供充分的证据来证明本企业没有掌握该子公司日常的生产经营活动决策权，就可以达到目的。反过来，当本企业只是一个小股东时，如果想要将某一经营效益很好的被投资单位纳入合并范围，只要能够提供充分的证据来证明本企业实际上掌握着被投资单位日常生产经营活动的决策权，则同样可以达到目的。

然而，从实务中看，有些情形下合并财务报表的编制主体是很难确定的。比如，甲公司由两个股东出资组建而成，从法律形式上看，两个股东各占注册资本的50%(实务中通常被称为“五对五”)；从经济实质上看，两个股东分别指派董事长和财务总监，而且双方角色“一年一轮换”(实务中通常被称为

“一年一换庄”)。再比如，乙公司由三个股东出资组建而成，从法律形式看，三个股东的出资比例为4:4:2；从经济实质上看，出资比例占40%的两个股东分别指派董事长和财务总监，而且双方角色“三年一轮换”。显然，上述两种情形下，无论看法律形式还是看经济实质，均很难确定合并财务报表的编制主体。实务中如果遇到了上述情形，则需从其他方面去寻找依据，否则任何一方都不能编制合并财务报表。

笔者给一家超大型国有企业集团的高管人员进行与新企业会计准则体系有关的培训时，在午餐期间有一位高管人员向我咨询了有关企业合并的问题。据该高管人员介绍：美国一家公司掌握了一门很赚钱的技术，为了寻求双赢的结局，双方协商设立一家合资公司。一开始围绕谁占51%就谈了很久，经过一段时间的艰苦努力，获取了一个阶段性的成果即各占50%，双方均表示满意。但此后不久，美方进一步表示在出资各占50%的情况下，合资公司的董事长和财务总监要由美方委派。该高管人员的困惑是，为什么“老外”没有一次性把条件提足？如何看待“老外”最后提出的委派董事长和财务总监的条件？如果不满足老外的条件可能会出现什么后果？

笔者对此问题的观点如下：由于双方出资各占50%，双方在合营公司的利润分配权力相同，“老外”委派董事长和财务总监也不太可能是来中国赚取高额年薪，真正的原因在于获取对合资公司的合并报表编制权。如果“老外”所提出的最后条件得不到满足，就很有可能影响到其最终的决策结果。笔者当时给那位高管的建议是，可以考虑在法律文书上与“老外”配合一下，即由美方委派董事长和财务总监，但我方委派掌握合资企业实际控制权的副董事长和副财务总监。

总之，为了充分发挥财务部门在企业资本运营过程中的积极作用，广大财务人员尤其是企业财务部门的高级管理人员，不应仅仅将视野放在合并财务报表编制过程的抵销分录编制上，而应该将视野放在应否获取或如何获取合并财务报表编制主体资格等更为关键的问题上。

## 要点之三：如何编制？——关键在于对个别报表所做出的调整

笔者将合并财务报表的编制过程以通俗的语言概括为如下七个部分内容：

1. 统一会计政策。即必须确保纳入合并范围的所有个别报表是按照母公司的会计政策编制的。

2. 统一会计期间。即必须确保纳入合并范围的所有个别报表所涵盖的会计期间的起止时间与母公司一致。

3. 当期新增加的子公司如何合并——是否“调期初”、是否“并全年”。当期新增加的子公司的合并,应依据合并的性质而采取不同的合并政策,这些合并政策是由《企业会计准则第20号——企业合并》规范的。对于同一控制下的企业合并而言,编制合并财务报表时的合并政策可以简称为“调期初、并全年”;对于非同一控制下的企业合并,编制合并财务报表时的合并政策可以简称为“不调期初、不并全年”。

4. 当期减少的子公司如何合并——“不调期初、不并全年”。当期减少的子公司在编制合并财务报表时,所采取的合并政策可以简称为“不调期初、不并全年”。由于本会计年度的年初该子公司还由本企业控制,本年合并后的期初数仍然是上年合并后的期末数,不存在对“上年合并后的期末数”进行调整的问题,因此笔者将其简称为“不调期初”。由于本会计年度期间本公司将某子公司转让出去,本公司实际控制该子公司的时间不足一年,本年度编制合并财务报表时不能将该子公司全年的损益纳入合并范围,只能将本年年初至本公司放弃对该子公司控制权这一期间的该子公司的各项收入、费用纳入合并范围,因此笔者将其简称为“不并全年”。

5. 持续经营状态下资不抵债的子公司如何合并——“看协议”。资不抵债的子公司只要本会计期间仍持续经营,就必须将其纳入合并范围。至于编制合并财务报表时究竟如何合并,应视该资不抵债的子公司设立之初各发起人之间签署的具体协议而定,因此笔者将其简称为“看协议”。

具体而言,如果设立该子公司之初各发起人约定将来按照该子公司注册资本的比例分别办理抵押或担保手续,而且各发起人在实际工作中也履行了约定的义务,同时各发起人均有能力承担各自应承担的连带责任,那么编制合并财务报表时,子公司当期的亏损应分别冲减母公司和少数股东合并后的权益(笔者将此情形简称为“各股东共同承担且均有能力承担”);如果设立该子公司之初各发起人约定将来只由子公司的母公司向该子公司办理抵押或担保手续,而且在实际工作中也只有该子公司的母公司履行了约定的义务,那么编制合并财务报表时,子公司当期的亏损就只能冲减母公司合并后的权益(笔者将此情形简称为“母公司独立承担”),该子公司以后期间实现的利润,在弥补了由母公司所有者权益承担的属于少数股东的损失之前,应当全部归属于母公司的所有者权益。

6. 对个别报表做出必要的调整。CAS 33 与《合并会计报表暂行规定》(财会字[1995]11号)相比,合并报表编制过程中的最大不同点就在于是否需要个别报表做出调整。由于《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)所规定的成本法的适用范围与以往相比发生了较大变化,同时CAS 2所规范的权益法的操作流程也较以往更加复杂,这样就使得CAS 33所规范的合并财务报表的编制流程也较以往更趋复杂化了。简而言之,在编制合并财务报表的过程中,需要对个别报表做出必要的调整。与此相对应,在新的合并财务报表工作底稿中的“母、子公司个别报表”栏目的“报表金额”的基础上分别增设了“借方”和“贷方”专栏,用以反映对个别报表的

调整情况。具体而言,对于母公司和子公司个别报表的调整事项会有所不同。

(1)对母公司个别报表的调整。CAS 2 规定对子公司只能按照成本法来核算,客观上就要求编制合并财务报表时不能把母公司个别报表拿出来就往工作底稿上抄。因为按成本法核算的结果会使母公司个别报表上的“长期股权投资”不等于母公司占子公司净资产的份额,因此在编制合并财务报表的过程中应在母公司个别报表相关项目数额的基础上按照权益法进行追溯调整。需要注意的是,所谓的追溯调整只能在工作底稿上进行,母公司自身的账务处理仍需按照成本法来进行。

(2)对子公司个别报表的调整。对于非同一控制下的控股合并,由于在母公司的个别报表中对母公司所支付的对价以及“长期股权投资”均按照公允价值进行计量,而控股合并下的子公司的个别报表是建立在子公司各项资产和负债账面价值基础上的,因此对属于“非同一控制下”企业合并中取得的子公司的个别报表进行合并时,还应当首先根据母公司为该子公司设置的备查簿的记录,以记录的“非同一控制下”企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础,通过编制调整分录,对该子公司提供的个别报表进行调整,以使子公司的个别报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债及或有负债在本期资产负债表日的金额。

7. 抵销分录的编制。在此重点谈谈资产减值类的抵销。

假设甲企业将其生产的某产品以1000万元的价格出售给其子公司,该产品的生产成本是900万元,假设子公司把该产品作为固定资产来使用,本年度子公司对该固定资产计提了200万元的减值准备。显然,子公司所计提的200万元固定资产减值准备是建立在其入账金额1000万元基础上的,而从编制合并财务报表的角度看,不应该以1000万元为基数,而应该以900万元为基数,即应该将这个时点的子公司该项固定资产的可收回金额与甲公司所生产的该产品生产成本900万元进行比较。因此,编制合并财务报表时应将子公司所计提的固定资产减值准备的200万元中与内部购销利润100万元相对应的部分予以抵销。应予抵销的金额是多少呢?笔者的观点是:以1000万元为基数计提的减值准备是200万元,那么与内部购销利润100万元相对应的就应该是20万元,编制抵销分录时应将子公司多计提的20万元固定资产减值准备抵销。

抵销20万元的固定资产减值准备时,在合并资产负债表中应借记什么项目呢?正确答案应该是“固定资产”。需要提醒大家注意的是,合并资产负债表中并不存在“固定资产减值准备”项目,无论是哪一项资产减值准备,在资产负债表中均不再单独加以列示,因此编制抵销分录时要分别借记或贷记相应的被备抵项目。例如,“存货跌价准备”的被备抵项目是“存货”,“无形资产减值准备”的被备抵项目是“无形资产”。

(张瑾摘自《新会计准则执行空间与底线》,化学工业出版社2012年1月版)