谈完善企业合并财务报表处理方法

邓 平

(海南亚洲制药有限公司 海口 570102)

【摘要】非同一控制下的企业合并财务报表因无法反映企业合并前合并各方的综合财务状况和综合经营成果而使会计信息可比性差;同一控制下的企业合并财务报表因合并层次未遵守会计主体假设,也存在个别报表项目的无法前后衔接问题。为此,本文提出一个广义的会计主体假设,尝试完善现行的合并财务报表处理方法,从而提高企业合并会计信息的可比性和一致性。

【关键词】企业合并 同一控制 非同一控制

企业合并是现代企业快速发展的重要途径之一。企业会计准则把企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种情况,这是我国企业会计准则在与国际会计准则趋同前提下的一项具有中国特色的创新。然而,无论是非同一控制下的企业合并还是同一控制下的企业合并,目前的企业合并财务报表处理都存在一定的问题。

一、企业合并财务报表处理存在的问题

首先,按照企业会计准则的规定,对于非同一控制下的企业合并,合并方在编制合并利润表和合并现金流量表时,合并自合并日开始被合并方的利润表和现金流量表。如此规定主要遵循于同一会计主体假设。但是,由于将被合并方合并日之前的利润表和现金流量表排除在合并利润表和合并现金流量表范围之外,使得当年的合并发生数和上年的合并发生数均不能完整地反映合并相关各方在这一会计期间的综合经营成果,从而大大降低了本会计年度以及下一个会计年度综合经营成果的可比性。虽然评判企业合并成功与否的标准有很多,但一项最基本的判断标准是企业合并能否实现"1+1>2"的整合效应,而揭示这个效应是否存在的最有效的会计信息,即为包括合并各方的具有可比性的合并财务报表。

其次,对同一控制下的企业合并,企业会计准则规定应视同参与合并各方在最终控制方开始实施控制时即以目前的状态存在,实际上这是把合并会计主体范围扩大至最终控制人控制的范围。在编制合并财务报表时,虽然要求包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润,从而可以完整地反映合并各方的综合经营成果,保证了本年度以及上年度合并各方总体经营成果的完整性,提高了合并利润表的可比性。但是,由于这种合并在合并层次上并没有遵循同一会计主体假设,致使因企业合并而增加的上年度净资产,在比较报表中通过调整股东权益项下的资本公积和留存收益实现平衡的做法,显然模糊了同一会计主体在持续经营下的连续性,从而导致合并后的资本公积和留存收益前后期余额的不衔接,不利于相关指标如综合收益、净资产收益率等的计算与分析。

二、改进建议

针对上述存在的问题,需要进一步探讨一种既遵守会计主体假设又符合可比性原则的企业合并财务报表的处理方法。

为提高企业合并前后合并财务报表的可比性,我们从同一控制下企业合并的会计报表处理中得到启示。即无论是同一控制下的还是非同一控制下的企业合并,我们都把合并前的合并各方虚拟成与合并后相同的会计主体,不妨把这个会计主体称为广义的会计主体,由合并方按同一会计主体假设对企业合并前后各方进行会计报表的合并。同时,我们把被合并方在合并前实现的净利润,在合并方的合并利润表中以"被购并方在购并前实现的净利润"(这里之所以用"购并"而不用"合并"一词,目的是区别于合并方之前可能业已存在的合并财务报表中的"合并"概念)项目单列出来,以反映合并日之前自被合并方带入的损益。相应地,在合并现金流量表的"经营活动产生的现金流量净额"项目后也增加一项"其中:被购并方在购并前实现的现金净流入"。此外,对期初合并资产负债表中因企业合并而增加的净资产也要单设一个"被购并方期初的净资产"合并项目。这样,我们就能在同一个广义会计主体的合并范围内,获取综合反映合并前后合并各方的总体财务状况和经营成果会计报表的同时,又能通过剔除被合并方带入的购并前净利润、现金净流量和净资产,把合并方实际控制的这个狭义会计主体的合并范围,在持续经营假设下归属于母公司的经营成果和所有者权益还原出来。

为此,笔者建议修改部分报表编制格式并调整相关合并抵销分录,具体包括:

1. 将合并利润表格式修改为:

四、净利润(净亏损以"-"号填列)	
减:少数股东损益	
被购并方在购并前实现的净利润	
五、归属于母公司所有者的净利润	

固定资产改变用途后的税务处理及其改进

陈 娇

（中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116）

【摘要】本文主要分析了企业固定资产改变用途后的税务处理，并针对现行计算不得抵扣增值税进项税额方法规定存在的不足提出了改进建议。

【关键词】固定资产 出租 增值税 营业税

企业的固定资产如果改变了用途则需要注意其可能产生的纳税风险，即是否需要对原先抵扣的进项税额进行进项税额的转出处理。而鉴于原税法规定的方法与实务的相背离，本文提出了改进建议，即在计算不得抵扣进项税额时加上租赁期与使用期之比这一时间项目。具体分析如下：

一、固定资产改变用途后的税务处理

增值税一般纳税人A企业2009年8月购进一台生产、经营用的固定设备（可使用年限为10年），原价1 200 000元，缴纳增值税204 000元。假设A企业固定资产相关业务存在以下三种情况（为简便计算，假设A企业采用直线法计提折旧，且该设备没有发生减值）：

情况1：该设备一直用于生产、经营至2011年2月底。2011年3月初A企业便将该设备出租给B企业使用，预期出租3年，月租金为50 000元。

情况2：鉴于A企业现实的生产情况暂时还用不到该机器设备，为了使该机器设备不至于闲置浪费，A企业便将该设备出租给B企业使用，预期出租3年，月租金为50 000元。

情况3：A企业在生产、经营使用该固定资产之余，同时还将其租给C企业使用，月租金为10 000元。

以上三种情况的会计实务中会出现这样的问题：该固定

---

2. 合并现金流量表中的经营活动产生的现金净流量修改如下：

经营活动产生的现金流量净额	
其中：被合并方在购并前实现的现金净流入	

3. 将合并资产负债表的净资产格式修改为：

实收资本（或股本）	
资本公积	
减：库存股	
盈余公积	
未分配利润	
归属于母公司所有者权益	
被购并方期初的净资产	
少数股东权益	
所有者权益合计	
负债和所有者权益总计	

4. 在合并财务报表过程中，有关合并抵销分录的修改内容如下：

（1）关于资产负债表项目的合并抵销。期末的合并抵销分录保持不变，而期初合并抵销分录调整如下：借：实收资本（或股本），资本公积，盈余公积，未分配利润等被购并方净资产；贷：被购并方期初的净资产。

（2）关于利润及利润分配表项目的合并抵销。在合并当年，其抵销分录修改为：借：投资收益（按合并日持股比例及购并后实现的净利润计算），少数股东损益（按合并日持股比例及购并后实现的净利润计算），被购并方在购并前实现的净利润，年初未分配利润；贷：提取盈余公积，提取任意盈余公积，应付普通股股利，转作股本的普通股股利，未分配利润。

而合并比较期的抵销分录只需要在上述分录中减去投资收益和少数股东损益这两个合并抵销项目即可。

需要注意的是，由于购并各方以前所执行的会计制度、会计政策可能不同，在合并时还需要首先统一被合并方的会计制度和会计政策。同时，由于合并可能发生在非同一控制下不同会计主体之间，合并时的计价基础常常会因此发生改变，由此被合并方会计报表中资产与负债发生的增减值，如果可以对这些增减值进行追溯计量的话，还需要基于持续经营下的公允价值计量原则，向前追溯调整相应的报表项目。

笔者认为，由财政部出台的上市公司反向收购会计处理的补充规定，就没有再继续执行的必要了。因为该补充规定着重解决的问题是收购后会计信息的可比性，但该补充规定不仅在实务操作上比较复杂，而且在其合并的财务报表中，股本总数与实际发行在外的股东持股数往往不一致，让投资者及报表使用者难以理解。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京：经济科学出版社，2006