

报告期内处置子公司的合并财务报表编制

徐举莉

(重庆康华会计师事务所 重庆 400015)

【摘要】当企业报告期内处置子公司时,由于期初期末合并范围不一致,从而导致合并报表间的勾稽关系不成立。针对此问题,本文以实例对成因进行分析,并对实务中的解决方法进行对比分析,力求找出最优方法。

【关键词】报告期内处置子公司 合并报表 勾稽关系

随着我国经济体制改革的不断深入,集团企业为了优化股权结构、合理配置资源,在报告期内处置子公司的情况也越来越多。对这一事项,《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“33号准则”)规定,处置期末资产负债表合并范围不包含被处置企业的资产、负债及所有者权益,而合并损益表包括至处置期间的损益。笔者发现,由于上述准则规定的各表合并范围不同,在实务中会导致企业编制的处置后合并报表间的勾稽关系不成立。本文将结合实例对此进行分析并提出解决方法,以便企业编制的合并财务报表能更好地反映企业的财务状况、经营成果。

一、合并报表间勾稽关系不成立的原因

33号准则第18条规定,母公司在报告期内处置子公司,编制合并资产负债表时,不应当调整合并资产负债表的期初数,也就是说母公司编制的合并资产负债表期初数中含有处置子公司的资产、负债及所有者权益,而期末数不含处置子公司的资产、负债及所有者权益。

33号准则第23条规定,母公司在报告期内处置子公司,应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并财务报表,也就是说母公司编制的合并损益表包括子公司当年处置期内的损益。

从上述两个规定可以发现,合并资产负债表的期初未分配利润加上本期利润减去利润分配后不等于期末未分配利润,其差额就是子公司期初未分配利润加上当年至处置期的损益。

例:甲公司拥有A、B两家子公司(全资子公司,持股100%),其中A公司于2008年成立,注册资本为1000万元,该公司2009年末资产3000万元、负债1000万元、净资产2000万元。2010年5月31日因甲公司调整战略,将A公司股权予以处置,取得处置价款3000万元,当日,A公司可辨认净资产账面价值2200万元、公允价值3000万元。A公司在2010年1月1日至5月31日之间实现的净利润为100万元,其他综合收益100万元。

假设甲公司与A、B公司不存在除投资以外的其他关联方交易事项。

表1 三家公司资产、负债、净资产情况 单位:万元

项目	母公司(甲公司)		A公司		B公司	
	2009年末	2010年末	2009年末	至处置期 (2010年5月末)	2009年末	2010年末
资产	10 000.00	12 500.00	3 000.00	3 200.00	3 000.00	4 200.00
负债	4 000.00	4 000.00	1 000.00	1 000.00	1 000.00	1 000.00
净资产	6 000.00	8 500.00	2 000.00	2 200.00	2 000.00	3 200.00
其中:实收资本	3 000.00	3 000.00	1 000.00	1 000.00	1 000.00	1 000.00
资本公积	500.00	500.00	500.00	600.00	500.00	1 100.00
盈余公积	250.00	500.00	50.00	90.00	50.00	110.00
未分配利润	2 250.00	4 500.00	450.00	510.00	450.00	990.00
净利润	1 000.00	2 500.00	200.00	100.00	200.00	600.00

甲公司在2010年5月31日处置A公司,根据会计准则规定,甲公司2010年期初的合并报表中包括甲公司、A公司及B公司的资产、负债、所有者权益及净利润,2010年期末的合并报表中,资产负债表中不包括A公司的资产、负债、所有者权益,利润表中包括A公司2010年1~5月实现的净利润100万元。

甲公司合并报表数据如下:

表2 合并资产、负债、净资产情况 单位:万元

项目	2010年初	2010年末
资产	14 000.00	15 700.00
负债	6 000.00	5 000.00
净资产	8 000.00	10 700.00
其中:实收资本	3 000.00	3 000.00
资本公积	1 500.00	1 600.00
盈余公积	250.00	500.00
未分配利润	3 250.00	5 600.00
净利润	1 500.00	3 200.00

从表2可以看出,合并后资产负债表期末的盈余公积500万元加上未分配利润5600万元等于6100万元,期初盈余公积250万元加上未分配利润3250万元等于3500万元,

2010年当期净增加留存收益2600万元,但2010年净利润为3200万元。期初未分配利润加上本期利润不等于期末未分配利润,之间存在600万元差额,该差额为A公司期初未分配利润500万元加上至2010年5月处置时的损益100万元。形成该差额的原因就是2010年末的合并资产负债表中不包括A公司的期末净资产。

二、解决方法

在实务中,由于合并范围不一致引起的报表间勾稽关系不成立,一般通过所有者权益变动表来进行调整,方法如下:

1. 方法一,通过所有者权益变动表第(四)大项中的2小项“其他”栏(第11行)调节差额。

编制合并所有者权益变动表时,将因处置不包括在资产负债表中的子公司净资产差额填入“其他”项中,通过增减变动后的所有者权益变动表期末数则等于资产负债表期末数。

表3 合并所有者权益变动表 单位:万元

项目	序号	实收资本	资本公积	盈余公积	未分配利润	合计
一、本年年初余额	1	3 000.00	1 500.00	250.00	3 250.00	8 000.00
二、本年增减变动金额	2	0.00	100.00	250.00	2 350.00	2 700.00
(一)净利润	3				3 200.00	3 200.00
(二)其他综合收益	4		600.00			600.00
(三)所有者投入和减少资本	5	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1、所有者投入资本	6					0.00
2、其他	7					0.00
(四)利润分配	8	0.00	-500.00	250.00	-850.00	-1 100.00
1、提取盈余公积	9	0.00	0.00	250.00	-250.00	0.00
其中:法定公积金	10			250.00	-250.00	0.00
2、其他	11		-500.00		-600.00	-1 100.00
三、本年年末余额	12	3 000.00	1 600.00	500.00	5 600.00	10 700.00

从表3可以看出,第11栏中的差额有两项:一项是资本公积;一项是未分配利润。资本公积的差额500万元即A公司2010年初的资本公积,未分配利润的差额600万元即A公司当年至处置时的净利润。

2. 方法二,通过编制补充调整分录进行调整。

表4 合并所有者权益变动表 单位:万元

项目	序号	实收资本	资本公积	盈余公积	未分配利润	合计
一、本年年初余额	1	3 000.00	1 500.00	250.00	3 250.00	8 000.00
二、本年增减变动金额	2		100.00	250.00	2 350.00	2 700.00
(一)净利润	3				2 600.00	2 600.00
(二)其他综合收益	4		100.00			100.00
(三)所有者投入和减少资本	5					
1、所有者投入资本	6					
2、其他	7					
(四)利润分配	8			250.00	-250.00	
1、提取盈余公积	9			250.00	-250.00	
其中:法定公积金	10			250.00	-250.00	
2、其他	11					
三、本年年末余额	12	3 000.00	1 600.00	500.00	5 600.00	10 700.00

编制合并财务报表时,通过编制补充调整分录将子公司以前年度实现的损益调整还原,并抵消处置当期重复确认的投资收益,以保证会计利润在各会计期间得到真实的反映,并保证报表之间的勾稽关系。具体处理如下:

第一步:转出A公司以前年度已按权益法确认的投资收益:

借:投资收益	1 000 万元
贷:未分配利润	500 万元
资本公积	500 万元

第二步:转出汇总个别会计报表时处置A公司已并入的投资收益及处置A公司当期产生的其他综合收益:

借:投资收益	200 万元
贷:资本公积	100 万元
未分配利润	100 万元

第三步:将处置A公司已实现的资本公积转入投资收益:

借:资本公积	600 万元
贷:投资收益	600 万元

调整后的报表见表4。

从表4可看出,合并所有者权益变动表中不再有调整数据,当期的净利润减少了600万元,调整减少原因为:抵销母公司当期确认的子公司以前年度实现的损益500万元及当期母公司与A公司个别会计报表并入时重复确认的投资收益100万元。

3. 两种方法比较。

相同点:均通过所有者权益变动表调整差额,保证报表间勾稽关系得以成立。

不同点:调整的方式与结果不同。

方法一:将差额直接调整填列在“其他”栏。该方式操作简单,但造成当期合并会计利润虚增,且报表使用者可能对合并财务报表编制的正确性产生怀疑。

方法二:将差额全部通过编制调整分录来进行还原,虽增加合并财务报表编制的工作量,但经调整后的合并财务报表能够真实反映当期会计利润,且使报表使用者一目了然。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010