

谈特殊情况下合并会计报表的编制 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/71/2021\\_2022\\_\\_E8\\_B0\\_88\\_E7\\_89\\_B9\\_E6\\_AE\\_8A\\_E6\\_c44\\_71280.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/71/2021_2022__E8_B0_88_E7_89_B9_E6_AE_8A_E6_c44_71280.htm)

随着我国企业体制改革的深入，企业的投资行为日益复杂化。而企业所执行的《合并会计报表暂行规定》等有关规定，对一些特殊情形下应如何编制合并会计报表没有作明确规定，使得合并会计报表实务中发生的某些特殊情形没有制度可循。笔者现就有关问题作以下探讨。

一、报告期间出售子公司 根据《关于执行 企业会计制度 和相关会计准则有关问题解答》的规定，企业在报告期内出售子公司（包括减少投资比例以及将所持股份全部出售），期末在编制合并利润表时，应将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表中。而在具体执行过程中又会遇到以下问题：1.在权益核算法下，长期股权投资最初以初始投资成本计价，以后根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整。一般情况下，母公司在年度终了才对子公司实现的净利润确认投资收益。而在出售子公司当期，母公司是应直接按所收到的处置收入与长期股权投资账面价值和已确认但尚未收到的应收股利的差额确认为处置投资损益，还是应先按照权益法将子公司期初至出售日止所形成的利润确认为投资收益，同时调整长期股权投资账面价值后，再确认处置投资损益呢？笔者认为，既然期末在编制合并利润表时，需将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表，而编制合并会计报表的前提就是使用权益法，那么就应先按照权益法确认投资收益，在调整长期投资账面价值以

后，再确认处置投资损益。在编制合并利润表时，则不需要考虑处置投资损益，它将反映在合并利润表中。

2.在子公司向母公司销售的情况下，内部销售未实现的利润应如何处理？有人认为，内部交易的一方虽然退出，但该实物资产并未退出企业集团，其所包含的内部销售利润也未实现，因此仍然需要抵销；也有人认为，集团内部交易转变为集团外部交易时，抵销的对象既已消失，何谈抵销。笔者同意第二种观点，因为将子公司出售后，该笔业务就变为集团外部交易，其所包含的利润已被购买方所认可。基于这种观点，在编制合并利润表时，该笔内部销售业务应视同销售实现考虑，即按照内部销售收入金额，借记“主营业务收入”科目，贷记“主营业务成本”科目。

3.以前年度累计补提的子公司盈余公积应怎样处理？依据《公司法》的规定，盈余公积由单个企业按照当期实现的净利润计算提取。子公司当期计提的盈余公积作为整个企业集团利润分配的一部分，在合并利润分配表中予以反映。同时，子公司当期计提的盈余公积作为子公司利润分配的结果，已形成子公司内部的积累，从而也形成企业集团内部的积累。因此，编制合并会计报表时，在抵销了子公司提取的盈余公积之后，应按母公司持有子公司的股权比例进行补提，以反映整个企业集团所提取的盈余公积。而在子公司已被售出的当年，对于以前年度补提的子公司盈余公积应如何处置呢？有观点认为，子公司虽然不存在了，但对以前年度补提的盈余公积还应在合并会计报表中予以反映，这样才具有连续性。基于这种观点，在实务操作中有两种做法：一种做法是在编制合并会计报表时，仍然对已出售子公司以前年度补提的盈余公积继续补提；另一种做法则

是在母公司提取以前年度补提的该子公司的盈余公积，即调整母公司的年初未分配利润，并改变母公司的盈余公积积累。笔者认为第一种做法缺乏理论依据。因为子公司已经不存在了，补提盈余公积的对象也就没有了，那么继续进行该项补提显然是没有依据的。第二种做法则不符合《公司法》的规定。《公司法》中对公司盈余公积的提取比例是有规定的，而母公司作为单个企业，补提子公司的盈余公积必然会改变集团盈余公积的提取比例，从而违反《公司法》的规定。笔者认为，既然子公司已售出，盈余公积这项积累自然也就不属于整个集团了，在编制合并会计报表时继续进行补提显然与实际情况不符。因此，集团编制合并会计报表时，就应该把以前年度补提的盈余公积进行还原，以真实反映将该子公司售出后的整个集团的内部积累。在当年编制合并报表时，对于以前年度补提的该子公司的盈余公积做如下抵销分录：借：年初未分配利润；贷：提取盈余公积。

## 二、复杂控股

### （一）纵向控股

在母子孙纵向控股的情况下，母公司应以子公司的单独会计报表净利润还是以子公司的合并会计报表净利润来作为确认投资收益的基础？在编制合并会计报表时是按照顺序法还是同步法？这些都是值得探讨的问题。首先探讨母公司投资收益的确认。在实务中，有的企业以子公司单独会计报表净利润为基础确认投资收益，也有的以子公司合并会计报表净利润为基础确认投资收益。究竟哪一种确认方式更为合理呢？这两种做法对母公司确认的投资收益又有什么不同影响呢？一是当子、孙公司之间没有发生任何内部经济业务时，子公司的单独会计报表净利润等于子公司的合并会计报表净利润，那么母公司无论按上述哪一种方法所确认

的投资收益金额都是一样的。二是当子、孙公司之间发生了内部经济业务时，子公司单独会计报表净利润通常不等于子公司合并会计报表净利润，那么母公司按子公司单独会计报表净利润确认的投资收益自然也就不等于按子公司合并会计报表净利润确认的投资收益。由此可见，这两种做法的差别就在于：受子、孙公司之间经济业务影响的合并利润，母公司是否应该按照持股比例确认为当期投资收益。一般来说，在编制合并利润及利润分配表时需考虑扣除的重复因素中，只有“内部应收账款计提坏账准备的抵销”有可能增加合并利润，其他因素均可能因抵销利润而减少合并利润。笔者认为，基于稳健性原则，不应该将其确认为母公司的当期投资收益，即母公司实施权益法应以子公司的合并会计报表为基础。这样做也能部分避免企业利用关联方交易虚增利润的行为。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)