

第2章 资产负债表——合并报表编制过程中的抵消

经管学院 陈武朝

电话：62772083

Email: chenwzh2@sem.tsinghua.edu.cn

2021年10月

合并报表编制过程中的抵消

- 由于合并报表将母公司及其所有子公司组成的企业集团视为一个会计主体，因此必须抵消企业集团成员企业之间的业务，否则就会导致重复计算，夸大资产、负债、收入、成本等项目。
- 合并报表不同于汇总报表。汇总报表是将不同企业报表的相同项目简单相加，而不抵消企业之间的交易，从而造成重复计算企业集团的经营成果，扭曲企业集团财务状况。

合并报表编制过程中的抵消

- 编制合并报表首先要抵消公司间的投资。
- 例：股东投资1000万元成立公司P。因经营需要，P公司投资400万元成立公司A，持有A公司100%股份。两家公司各自的资产负债表简单列示下表中。

	母公司P	子公司A	汇总后	合并后
货币资金	600	400	1000	1000
长期股权投资——对A公司	400		400	
股本	1000	400	1400	1000

- 如果简单汇总两个公司的资产负债表，则汇总后的资产增加到1400万元，股本增加到1400万元。实际上，P公司股东的投资并没有增加；汇总后的股本增加到1400万元也很荒谬，没有任何经济意义。
- 合并报表则将母公司P和子公司A的内部交易抵消。母公司P长期股权投资400万元是对子公司A的投资；子公司A的股本是母公司P 100%享有的，这两个项目是母公司P和子公司A组成的企业集团的内部交易形成的，需要抵消。抵消后，母公司P和子公司A组成的企业集团的货币资金是1000万元，股本是1000万元。对于母公司P的股东而言，合并报表恰当地反映了其出资1000万元成立了P公司、P公司股本为1000万元这个业务的影响。

合并报表编制过程中的抵消

- 编制合并报表还要抵消公司间的往来款。
- 例：子公司A向母公司P借款200万元用于临时周转。母公司P和子公司A各自的资产负债表简单列示在下表中。

	母公司P	子公司A	汇总后	合并后
货币资金	400	600	1000	1000
其他应收账——A公司	200		200	
长期股权投资——对A公司	400		400	
其他应付款——P公司		200	200	
股本	1000	400	1400	1000

- 如果简单汇总两个公司的资产负债表，则汇总后的总资产在之前的基础上又增加了200万元，负债也增加了200万元。很显然，资产增加200万元也没有任何意义。
- 而将母公司对A公司的其他应收款和子公司A对母公司P的其他应付款抵消，合并报表中不出现母公司对A公司的其他应收款和子公司A对母公司P的其他应付款，就可以恰当地反映母公司P和子公司A组成的企业集团的资产和负债情况。

合并报表编制过程中的抵消

- 编制合并报表还要抵消公司间业务所产生的收入。
- 例：母公司P营业收入为5000万元，全部系销售给子公司A所取得，其营业成本为4000万元。A公司当期将这些产品全部售出，其收入为4500万元。母公司P和子公司A各自的利润表（部分）列示在下表中。

	母公司P	子公司A	汇总后	合并后
营业收入	5000	6000	11000	6000
营业成本	4000	5000	9000	4000
毛利	1000	1000	2000	2000

- 如果简单汇总两个公司的利润表，则汇总后的营业收入为1.1亿元，营业成本为9000万元，毛利为2000万元。而按照合并口径，母公司P卖给子公司A是集团内部交易，只有卖给集团之外的客户，销售才真正实现了。所以，母公司P的营业收入5000万元与子公司的营业成本5000万元要抵消，合并后的营业收入为6000万元，是母公司P和子公司A构成的企业集团真正的营业收入，合并后的营业成本为4000万元，毛利为2000万元。

合并报表编制过程中的抵消

- 下表列示了前面提到的几个在编制合并报表时要抵消的项目。

	投资业务	资金拆借	产品购销	产品购销
母公司	长期股权投资	其他应收款	营业收入	应收账款
子公司	股本	其他应付款	存货、营业成本	应付账款

- 这个表列出了母公司和子公司之间要抵消的项目。子公司之间的交易也按照相同的原则抵消。
- 需要说明的是，母子公司之间发生产品购销时，如果子公司从母公司购入的产品全部都没有销售给集团之外的客户，则从集团的角度看，销售行为没有发生，需要将母公司报表中确认的营业收入、结转的营业成本，以及转移到子公司的存货中包含的未实现毛利抵消。

完全合并还是比例合并？

- 如果P公司与其他投资者一起成立公司A，P公司投资204万元，持有A公司51%的股份，那么在合并时，母公司与子公司的报表项目是否还简单相加呢？是否需要按照母公司持有子公司的比例乘以子公司报表项目的金额呢？

	母公司P	子公司A	汇总后	合并后
资产				
货币资金	796	400	1196	1196
长期股权投资——对A公司	204		204	
负债与所有者权益				
少数股东权益				196
股本	1000	400	1400	1000

- 以货币资金为例：

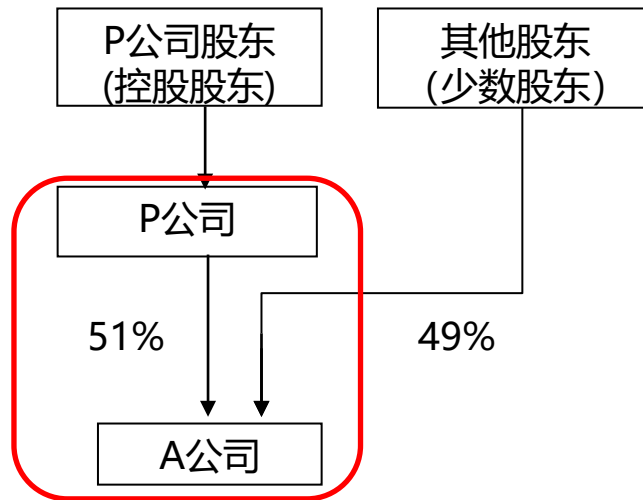
货币资金合并数=母公司P货币资金+子公司A货币资金*100%

$$1196 = 796 + 400$$

- 这种方法称为完全合并法或全部合并法，即无论母公司拥有子公司的股份比例为多少，合并时都合并子公司报表相应项目的100%。

少数股东权益与少数股东损益

- 子公司A的股本400万元中，母公司P占51%，金额为204万元；其他股东占49%，金额为196万元。
- 从股东的角度看母公司P和子公司A组成的企业集团，实际上存在两类股东：P公司股东和A公司的其他股东。其中，P公司股东是集团控股股东，其他股东是集团的少数股东。那么，合并报表的股东权益也应该包括两个部分：控股股东的所有者权益，以及少数股东权益。



- 母公司P对子公司A的长期股权投资为204万元。在将母公司对子公司长期股权投资与子公司股本抵消时，只能抵消掉子子公司股本中母公司投资的204万元，其他股东投资的196万元无法抵消，这部分在合并资产负债表中所有者权益中单独设置“少数股东权益”来反映。