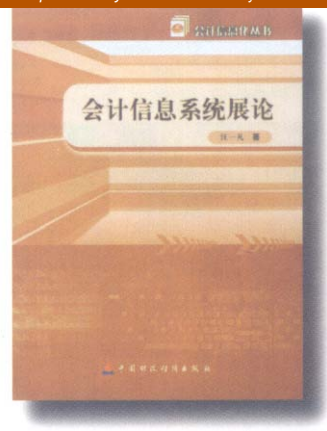


已成玄学的“合并法”

汪一凡 /文



所谓“合并法”，简而言之就是公司集团自身并不记账，而是以纳入合并范围的各成员公司的个别报表组成工作底稿，在底稿上编制抵消分录，抵消内部会计事项对个别报表的影响后，将各报表项目平行地加总起来，编制出合并会计报表。表1是合并报表工作底稿的常见样式。

显然，合并法的核心是抵消分录，我们先从剖析一个简单的例子开始。

设母公司将货物加价售予子公司，双方当月各作分录如表2所示，并于月底各自编制了报表。

现在，要想从两家公司的个别报表，得到公司集团的合并会计报表，根据合并法，首先应作抵消分录如下：

借：主营业务收入

贷：主营业务成本

存货

由于编制合并报表时，原有业务已经时过境迁，该抵消分录的意思是：跳过中间过程，在最后结果上来抵消双方对该内部交易的处理，试图使之还原到一方未卖、另一方未买，存货价值也未加价变化的“原始状态”。但是，事情一旦发生，往往并非想回头就能回头的，“恨不相逢未嫁时”说的就是已经回不到过去的心态或状态。从表2中可见，母公司在当期已经因该笔内部加价销售而结算出毛利，这笔内部交易的后续影响其实已经产生了，所

以还要考虑这一“公司间利润”是不是最后真正实现了，判断原则是：

1. 如果购货的子公司在当期又转手把这批货物卖出去了，母公司加价内部销售的毛利也随同实现，没有后顾之忧之忧了。

2. 如果到了期末，这批货还全部压在子公司手里，那么母公司的内部毛利实际上就没有实现，就要在合并报表中将其消除。

3. 如果到了期末，部分售出了，还有部分没有售出，那么就要按比例将未售出部分的毛利消除。

这在理论层面上没有问题，也容易理解，但在操作层面上就极其缺乏可行性了。因为：

1. 内外供应商交叉的情况。子公司完全可能除向母公司购买外，也向其他外部公司购买了同种货物，两者当然是混合在一起管理的。在这种情况下，子公司如果将该货物全部都售出了，就不用消除内部利润；如果全部都未售出，就要消除全部的内部利润；难办的是，如果是部分售出而另有部分还未售出（这在持续经营下更为常见），那么留在手里的究竟是“内部购进的”，还是“外部购进的”？为了消除内部利润，是不是会被迫走上“具体辨认”的老路？

2. 多笔关联交易期间交叉的情况。跨越几个会计期间来看，就更晕

了。合并法的抵消分录是做在合并工作底稿上的，并不是真正在成员公司的账簿上抵消。所以第一个月抵消了，第二个月要问清楚那批货还在不在，如果还是没卖，同样的事又冒出来了，抵消分录又重做一次；如果第二个月又发生新的内部购销业务了，当然还要抵消本月发生的；到了第三个月，要操心抵消的内部交易就有第一个月的、第二个月的，当月的…，还敢再往下多想想第四个月要做的事吗？

3. 多品种关联交易的情况。如果内部关联交易的货物不只一种，而是许多种呢？“货如轮转”是众所周知的，但合并报表的操作者又不在现场，不能及时采集信息，如何可能知道诸如“哪一批货卖了没有，卖了多少”等细节，每年、每月、每笔业务一次次地追问核对吗？

4. 未达账项的情况。合并法下设计的抵消分录，是将关联交易双方捆绑在一起抵消的。这有一个隐含的前提条件，就是不允许存在未达账项。然而，未达账项是客观存在的事实，母公司已发货开票，确认销售实现时，子公司未必同时也登记了这一内部交易，货船还在大西洋上漂流呢。这个无视事实的假设，在合并会计报表实务中也经常造成困惑。

合并法的前提就是公司集团自己不记账，以成员公司的报表为基础进

表1 合并工作底稿

报表项目	母公司	子公司1	子公司2	...	合计数	借方	贷方	合并数
货币资金								
应收账款								
应收票据								
存货								
...								
资产合计								
应收账款								
应付票据								
...								
负债与股东权益合计								
主营业务收入								
减: 主营业务成本								
...								
期末未分配利润								

表2 双方对加价内部销售的账务处理

作为售出方的母公司	作为购进方的子公司
应收账款	物资采购
主营业务收入	应付账款
应交税金——应交增值税——销项税额	应交税金——应交增值税——进项税额
以下是在合并在其他同类业务中，期末一次性结转的：	库存商品
主营业务成本	物资采购
存货	
主营业务收入	
本年利润	
本年利润	
主营业务成本	

行加工，然而，编制抵消分录需要以细节为依据，上述问题就成为回避不了、也几乎回答不了的问题。除了敷衍了事地把合并报表编制出来就算大功告成以外，我们实在想不出，还有什么方法能够不“捣浆糊”地、问心无愧地直面上述疑问。

鉴于内部购销货物是发生最频繁、持续影响也最大的一类关联交易，仅从抵消分录所依据的数据来源看，就有足够的理由认为：合并法绝不是符合“处理规则明晰，处理结果可信”编报标准的好方法。

对合并法抵消分录的理解，也是令人郁闷的体验过程。首先是名目繁多，据有关文献总结，可以按不同的标准分为不同的类型；其次是难以看懂，我们从一本教科书上抵消分录较密集的两页上顺手抄下几个抵消分录，请读者自己试着解读，是不是会有“一头雾水”的感觉。

借：实收资本
 资本公积
 盈余公积
 期末未分配利润
 合并价差

贷：长期股权投资（内部股权投资）
 少数股东权益

借：投资所支付的现金
 贷：吸收投资所收到的现金

借：吸收少数股东权益性投资所收到的现金
 贷：吸收投资所收到的现金

借：投资收益
 少数股东权益
 贷：提取盈余公积
 应付股利
 期末未分配利润

借：净利润
 贷：投资损失
 少数股东权益

……

几乎无从理解的原因在于：抵消分录是一种总括性的分录，它所用的“账户”往往是报表项目而不是原来业务处理所用的账户，所抵消的是经历了诸多转换后的最终结果而不是关联交易本身。换句话说，总括性的抵消分录与它所要消除其影响的、记录关联交易的记账凭证，在时空上都脱节了，双方所用的账户和所处理的内容已经对不上号，以致于从来就没有人说得清楚，为什么抵消分录要把一些项

目摆在借方，另一些项目摆在贷方，总感觉云里雾里，似懂非懂的。唯一可以肯定的是，越是复杂的抵消分录，就越是没有人能明明白白地告诉你为什么要这么编制，似乎只要在形式上确保借贷平衡就行了。

这还没完，用于编制合并资产负债表和合并利润表的抵消分录，叫第一套分录。为了编制合并现金流量表的直接法部分和间接法部分，又要增加两套抵消分录，这就共有三套抵消分录了！令人直有“内存”不够之感，即使费尽心机想明白了，也是一转身就忘！

虽然已经达到如此忙乱无序的状态，在合并法下还是存在诸多难以定论、难以解决的有争议问题，如交叉持股、成本法和权益法等，可谓把复杂玄虚玩到了极致而仍不能解决问题。

合并法的特点，可以坦率地归纳为：处于最高层次的公司集团，居然可以不设置专门的账簿，不对全集团的会计事项作永续性的登记，而是在一堆纸片（工作底稿）上，对成员公司的报表项目编制“不知道对不对”的抵消分录，然后各项目平行地加总，来完成合并会计报表的工作。

（作者系厦门大学会计系副教授）
本文责任编辑：陈志伟