

首次编制合并财务报表面临的问题

杜成芳

(西安超越会计师事务所有限公司 西安 710075)

【摘要】 基于实质与形式的不同,首次编制合并财务报表时会面临不同问题,包括无股权合并与现金流量表勾稽关系、历史商誉、前期调整分录缺失、单方挂账等情况。本文基于实质重于形式与谨慎性的会计原则,提出了“假设存真法”与“期末倒推法”以合理应对之。

【关键词】 合并财务报表 首次编制 假设存真法 期末倒推法

本文所探讨的首次编制合并财务报表,既包括因控股合并而在合并日编制合并财务报表的情况,即实质上的真正的首次编制,也包括会计人员接续前任工作且无法获得前期数据而导致的“首次”编制合并财务报表的情况,此时会计主体虽然连续存在,但对会计人员却是第一次的情况,即为形式上的首次。不论是哪种情况,都会面临一些会计准则中尚未明确的细节问题,并因此产生首次编制合并财务报表之困惑。

一、实质上的首次编制合并财务报表

实质上的首次编制是指在合并日(购买日)或期末的第一次合并财务报表的编制。在我国,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,合并方式不同会面临不同的困惑:同一控制下合并首次编制合并财务报表时需要调整期初数,但此时母公司尚未投资于子公司,属于无股权投资的合并;非同一控制下的合并虽然只能合并购买日后的数据,但却导致现金流量表勾稽关系的破坏,属于报表格式改进问题。

1. 无股权合并的抵销。在合并日之前的期初,因无股权投资而无法与子公司所有者权益对冲抵销。对此,可采用“假设存真法”来获得合并抵销分录:首先假设属于正常情况而进行完整的会计处理,然后剔除假定的分录而仅保留真实存在的情况,即可得出相关处理结果。

第一步,假定投资关系存在,则正常的会计处理有:①母公司获得子公司股份的投资,因为未实际投资,因此假定为无偿获得,会计分录为:借:长期股权投资;贷:资本公积。金额为子公司所有者权益中应享有的金额。②编制合并财务报表时,资产负债表段的合并抵销分录为:借:子公司所有者权益;贷:长期股权投资。金额为子公司所有者权益。③将子公司利润收益中归属于母公司的部分转回分录为:借:资本公积;贷:留存收益。金额为子公司留存收益。第二步,不存在的长期股权投资因为借贷同时存在而自然抵销,即不必刻意剔除。第三步,留下真实项目。其中,子公司所有者权益与其实收资本、资本公积与留存收益对冲后,剩余的项目即为实收资本与资本公积。借:实收资本;贷:资本公积。金额为子公司项目中归属于

母公司的部分。

2. 现金流量表勾稽关系的调整。在比较合并现金流量表中,存在以下两组勾稽关系:期初现金=上期期末现金,期初现金+本期现金净流量=期末现金。

根据会计准则的规定,非同一控制合并下编制合并财务报表时不调整期初数据,因此上期期末数据不变,本期期初现金中都不包含子公司数据。而对于购买日后的本期现金净流量,则要包含在合并数据中,这样就会导致合并财务报表中期末现金数不等于母公司与子公司货币资金之和(假设无现金等价物),即导致第二个勾稽关系不成立。对于期初子公司现金数据,则会导致第一个勾稽关系不成立。如何解决?

笔者认为,应当在“期初现金”下增加一行,即“非同一控制增加的子公司期初现金”即可。这样第二个勾稽关系就变为:期初现金(等于上期期末)+非同一控制合并时子公司期初现金+本期现金净流量=期末现金。这样,两个勾稽关系就能够同时成立了。

二、形式上的首次编制合并财务报表

1. 前期权益法调整分录。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第五条的规定,投资企业对于子公司的长期股权投资应当采用本准则规定的成本法核算,编制合并财务报表时,应当按照权益法进行调整。由于合并财务报表的编制是连续的,因此需要前期权益法调整的会计分录。但现实中当一家公司控制权转移后,主要管理人员也会随之变化,移交工作迅速而粗略通常会导致前期合并抵销分录的缺失;有时因注册会计师或者会计师事务所的变更而会计人员没有索要前期分录,也会导致这类缺失。而当存在前期会计报表本身的差错或对前期会计报表的追溯调整时,即使获得了前期权益法调整分录,也是不够准确的。如何处理之?

对此,可以用“期末倒推法”来解决,即不论前期如何处理,只要保证期末与本期数据准确无误,则前期数据就一定准确。此时,合并抵销分录根据现行(期末)数据编制即可,并因此而倒推出前期数据。此时,合并抵销分录如下:借:长期股权投资;贷:投资收益,资本公积,未分配利润——期初。分录中

的金额如下:①长期股权投资金额为:子公司期末所有者权益×持股比例(母公司控股比例)-投资成本+商誉。投资成本为母公司针对该子公司股权投资的期末余额,剔除了现金股利导致的减少,但不包括商誉。②投资收益金额为:子公司(当期净利润-现金股利)×持股比例。因为子公司有时会进行其他项目的调整,因而更严谨的公式为:子公司(期末未分配利润+期末盈余公积-期初未分配利润-期初盈余公积)×持股比例。③资本公积(专项储备)等金额为:子公司相应项目金额×持股比例。其相应项目金额因企业合并方式不同而不同:同一控制下的合并为子公司该项目的期末数,非同一控制下的合并为购买日后新增金额。④未分配利润金额为:子公司(期初所有者权益-资本公积等)×持股比例-投资成本+商誉。上述分录实际上是本期成本法向权益法过渡以及前期同类调整分录的综合。

2. 合并商誉的处理。在首次编制存在商誉的合并财务报表时,会面临以下问题:①合并方式难以确定。只有非同一控制下的合并才会产生商誉,且减值商誉无变化,但笔者曾经见到商誉并未减值但却每年变化的情况。②公允价值数据的缺失。即使是按照市场价格确定股份价值,但由于往往是一揽子价格而缺乏各项具体资产负债的公允价值,因此难以按照会计准则的要求计算出准确的商誉金额。对此,笔者认为可以采用以下处理方法:

其一,账面数据法。即根据现有账面数据,计算出母公司针对子公司的长期股权投资余额,比较子公司所有者权益中母公司应当享有的部分,从而计算出投资差额,该差额即为正(负)商誉。如果可以获得更多期间的会计报表数据,则可以多计算几个会计期间,从中找出最大值与最小值,然后认定该正数中的最小值为正商誉,负数中的最大值为负商誉。账面数据法背后的理论基础是:①因为缺乏前期数据,因此只能假定之前的会计处理是正确无误的。这样,当我们首次接手工作时,可以采用前期所遗留的数据,即账面历史数据。②若我们有多份前期报表,获得了多个差额,则我们选择正数中最小值、负数中最大值,从而体现谨慎性原则。

其二,全额减值法。即购买日编制的会计报表存在商誉时,一次性将其调整为零。以后,按照无商誉的情况进行处理,从而简化了后期的会计处理。笔者作为会计师事务所代表,在接受国资委对被审计单位的“久其报表”审核时,对方曾经要求我们将历史商誉进行全额冲销。其背后的理论基础在于,既然不清楚商誉的产生过程,则根据谨慎性原则应当计提减值准备,而将其调整为零相当于一次性计提全额的减值准备。这里需要强调的是,如果我们能够获得充分准确的数据,则应当严格按照会计准则的规定执行。这里是针对缺少数据的情况,属于万不得已的谨慎性应对之策。

3. 单方挂账。账务核对一致是编制合并财务报表的前提,账务核对不一致的往往存在于纳入合并范围的集团内部的公司之间。因为双方金额不一致,其中金额较大一方因为对方没有数据,故可以称为“单方挂账”。实务中,有人采用较小金额抵消法,笔者认为不妥。因为较小的金额不一定能反映出

真实情况,为了获得真实的会计信息,应当具体问题具体分析。根据原因,单方挂账可以分为最终能够核对一致的“时间差异”和双方观点、证据不一致所导致的最终也不能核对一致的“认定标准差异”。原因不同,抵销分录与金额也会不同。

对于时间性不一致所致的,可以采用无股权投资合并的“假设存真法”。其步骤有三:①假设对账一致,补充另外一方漏掉的会计分录。②根据核对一致的会计分录,编制合并抵销分录。③删除不需要的分录,从而留下真实的抵销分录。当然,此类方法的运用前提是清楚单方挂账的实际情况,否则就是为了合并而合并。根据处理方向的不同,可以分为“反向冲回法”和“顺向代为法”。比如,集团内部采用签单记账方式:服务方根据签单确认收入、签单方根据对方发票直接付款进费用,此时会因时间关系导致服务方确认了收入与债权,而签单方因未收到单据而暂未处理。此时,可以采用“反向冲回法”,将内部收入、成本与债权一并冲回。合并抵销分录有两笔:借:主营业务收入;贷:应收账款。这是抵销内部交易的收入与单方挂账金额。借:管理费用;贷:营业务成本。这是按照实际成本调整签单方的期间费用。再如,政府补贴款的支付,政府有关部门通常先支付给母公司,再由母公司支付给具体实施的子公司。在母公司收到后、转付前,会存在母公司的单方挂账情况。此时,可以采用“顺向代为法”进行处理,由母公司代替子公司进行会计处理。此时,合并抵销后的会计分录为:借:其他应付款;贷:补贴收入。在款项转付之前,母公司的会计处理为:借:银行存款;贷:其他应付款。而子公司没有任何处理。此时,我们只需要编制如下合并抵销分录即可:借:其他应付款;贷:补贴收入。

对于标准不一致所致的,以不抵销为宜。因为该挂账是单方行为,对方是否认可、是否最终会挂账,尚不能确定。此时,不论是按照较小金额还是较大金额进行抵销,都可能是错误的。当然,现实中普遍存在的情况是双方都有挂账但金额不一致,其产生多是单据传递时间所致,经过一段时间后会一致的,那么此时按照较小金额抵销是恰当的。两种方法各有优劣,其中后一种基于谨慎性原则,而前一种坚持了客观性原则。

合并财务报表编制难题可谓层出不穷,实务中的每次编制几乎都是一次首次编制。对于其中的困惑,笔者的经验是坚持两个会计原则:一是实质重于形式原则,需要把握问题的实质而不是形式。二是谨慎性原则,谨慎处理尚不清楚的问题。虽然该原则也会导致信息不准确,但其差异可通过后期“补差性质”的处理得以弥补;而不谨慎的过于乐观的处理结果,只能通过“抵销性质”的处理来纠正,结果会导致会计信息的反向波动,不利于合并财务报表使用者的各类决策。

主要参考文献

1. 中国注册会计师教育教材编审委员会. 高级财务会计. 大连:东北财经大学出版社,1996
2. 财政部会计司. 企业会计准则讲解 2010. 北京:人民出版社,2010
3. 黄申. 资产负债表之法学重构. 北京:中国时代经济出版社,2010