

# “还原法”在编制合并财务报表中的运用

马如成

(江苏凤凰置业投资股份有限公司财务部 南京 210037)

合并财务报表并非简单“一抵就成”,我们在编制合并财务报表时,除了将母子公司个别财务报表各报表项目金额相加得出合计数、抵销内部交易事项对相关报表项目的影响,还需要将视线跳离个别财务报表,站在企业集团的角度,重新审视内部交易,对一些特殊事项进行还原处理才能完成合并财务报表的编制。

## 一、“还原法”在编制合并资产负债表中的运用

例1: B公司系A公司的子公司, 20×1年1月1日A公司将自有一幢办公大楼整体出租给B公司, B公司将该办公楼用于公司管理部门办公。20×0年12月31日A公司固定资产——办公大楼账面原值1 000万元, 累计折旧100万元, 年折旧额50万元。20×1年1月1日A公司作如下会计处理:

A公司将出租的办公楼转换为以成本模式计量的投资性房地产, 借: 投资性房地产——办公大楼1 000万元; 贷: 固定资产——办公大楼1 000万元。同时, 借: 累计折旧——办公大楼100万元; 贷: 投资性房地产累计折旧——办公大楼100万元。

A公司在编制20×1年12月31日的合并资产负债表工作底稿时, 就出租办公大楼给B公司这一经济业务需做以下还原分录: 借: 固定资产 850万元; 贷: 投资性房地产 850万元。

A公司向子公司B公司出租自有办公大楼, 站在A企业集团的角度来看, 实质上属于A企业集团的自用行为, 所以需要在编制合并资产负债表工作底稿时进行还原处理。

## 二、“还原法”在编制合并利润表中的运用

例2: 接上例, A公司与B公司签订的租赁协议约定20×1年度的租金为100万元, 20×1年度A公司将出租的办公楼的租金收入100万元计入“其他业务收入”, 办公楼的折旧费用50万元计入“其他业务成本”。

A公司在编制20×1年度合并利润表工作底稿时, 就出租办公大楼给B公司这一经济业务需进行以下会计处理: ①抵销处理: 借: 营业收入(办公楼租金收入) 100万元; 贷: 管理费用(办公楼租金) 100万元。②还原处理: 借: 管理费用(办公楼折旧费) 50万元; 贷: 营业成本(办公楼折旧费) 50万元。

站在A企业集团角度来看, B公司承租A公司办公楼实质上是A企业集团使用自有办公楼, 在编制合并利润表工作底稿时, 抵销A公司租金收入和B公司租金费用的同时还应当将

A公司办公楼出租成本还原为A企业集团的管理费用。

## 三、“还原法”在编制合并现金流量表中的运用

例3: S公司是P公司的子公司, S公司需要信贷资金时, 由P公司作为统借方向金融机构借款后, 将所借资金分拨给S公司, 并按支付给金融机构的借款利率水平向S公司收取用于归还金融机构的利息。20×1年12月22日P公司收到K银行贷款1 000万元, 贷款年利率6%, P公司于当日拨付该贷款给S公司, K银行与P公司每月21日结算贷款利息, S公司于每月21日前按K银行贷款利率向P公司支付利息。20×1年1~12月P公司向K银行支付代垫贷款利息60万元, P公司已收到S公司20×1年1~11月利息55万元。由于S公司资金紧张, P公司同意S公司20×1年12月的5万元利息在次月归还。在P公司的个别现金流量表中, P公司为S公司代垫利息60万元作为“支付其他与经营活动有关的现金”列报; P公司收到S公司利息55万元作为“收到其他与经营活动有关的现金”列报。S公司向P公司支付的利息55万元在S公司个别现金流量表中作为“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”列报。

在编制20×1年度P企业集团合并现金流量表工作底稿时, 就本例经济业务需做以下会计处理: ①抵销处理: 借: 支付其他与经营活动有关的现金55万元; 贷: 收到其他与经营活动有关的现金55万元。②还原处理: 借: 支付其他与经营活动有关的现金5万元; 贷: 分配股利、利润或偿付利息支付的现金5万元。

站在P企业集团角度, P公司为S公司代垫利息60万元已经流出P企业集团, S公司个别现金流量表中“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”为55万元, 20×1年12月P公司向K银行支付代垫贷款利息5万元在P公司个别现金流量表中作为“支付其他与经营活动有关的现金”列示, 如果不做还原处理, P企业集团合并现金流量表中“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”则为55万元, 比实际发生额少了5万元。

为真实地反映P企业集团的现金流量, 应将P公司向K银行支付代垫贷款利息5万元由“支付其他与经营活动有关的现金”还原为“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”。另外, 由于P公司代收代付的利息55万元, 站在P企业集团角度, 实质上是集团内两个银行存款账户的资金划拨, 所以需要进行抵销处理。○