

合并财务报表的多稿合并法

李林凤

(江苏淮安新瑞资产评估事务所 江苏淮安 223001)

【摘要】合并财务报表的编制,一般采用一稿合并法,即将要合并的资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表放在一张工作底稿上,编制一套分录进行调整、抵销。但实践中也可以采用多稿合并法,即将列入合并的四张财务报表分别放在四张工作底稿上,编制四套分录进行调整、抵销,而笔者以为后者更具有可操作性。

【关键词】个别财务报表 合并财务报表 一稿合并法 多稿合并法 工作底稿

本文案例摘自财政部会计司编写的《企业会计准则讲解2010》(简称《讲解》)第三十四章例34-1至例34-19(不含合并现金流量表部分),并略作修改。修改后为:P股份公司对S公司持股80%,是S公司的母公司,对S公司的长期股权投资成本为3 000万元,2×12年1月1日P公司取得S公司控制权时,S公司可辨认净资产公允价值(简称“净资产”)3 600万元,假定该项合并属于非同一控制下的企业合并,购买日S公司资产、负债的公允价值等于其账面价值,P公司对S公司的长期股权投资采用成本法核算,合并财务报表(简称“合并报表”)时采用权益法进行调整,但不考虑调整、抵销内部交易涉及的递延所得税。

2×12年1月1日,S公司股东权益总额为3 600万元,包括股本2 000万元,资本公积1 600万元。

2×12年度,S公司实现净利润1 000万元,经调整后为784万元,此前已提取盈余公积100万元,向P公司分派现金股利480万元,向其少数股东分派现金股利120万元,即共分配现金股利600万元。年终,S公司未分配利润为300万元。2×12年12月31日,P公司、S公司个别财务报表各项目其他数字见底稿“个别财务报表”栏,其中,S公司净资产为4 075万元。

S公司与P公司在2×12年度存在下列内部交易:①S公司12月份营业收入中有5014.5万元系向P公司销售商品,其销售成本为4845万元,销售毛利169.50万元,年终该货仍在P公司未售出;②P公司账面应收账款有475万元,为S公司所欠货款。此笔应收账款,账面余额500万元,坏账准备25万元;S公司账面反映欠P公司此笔应付账款为500万元;③年底,P公司持有S公司3年期债券200万元,在“持有至到期投资”科目核算,当年

收到S公司债券利息20万元;④S公司当年实现除净损益以外其他收益75万元。

一、相关计算

1. 采用权益法确认2×12年P公司应享有S公司净利润份额=784×80%=627.2(万元,下同)。

2. 经调整后S公司股东权益总额=S公司个别财务报表股东权益合计+(调整后净利润-调整前净利润)=4 075+(784-1 000)=3 859;应确认少数股东权益=3 859×20%=771.8。

3. P公司应按权益法确认享有S公司当年其他综合收益金额=75×80%=60。

4. 调整后P公司对S公司长期股权投资余额=调整前余额+按权益法确认持股收益-分回的现金股利+按权益法确认其他综合收益=3 000+627.2-480+60=3 207.2。

表1 合并资产负债表调整、抵销分录 金额单位:万元

序号	摘要	借方	贷方
1	按权益法调整对S公司投资	长期股权投资 627.2	未分配利润 627.2
	调整从S公司分得股利	未分配利润 480	长期股权投资 480
3	抵销内部销售商品	未分配利润 169.5	存货 169.5
4	抵销内部债权债务并冲回坏账准备	应付账款 500	应收账款 475 未分配利润 25
5	抵销内部持有债券	应付债券 200	持有至到期投资 200
6	确认享有S公司其他收益份额	长期股权投资 60	资本公积 60
7	抵销对S公司投资及S公司股东权益,并确认商誉和少数股东权益	股本	2 000
		资本公积	1 675
		盈余公积	100
		未分配利润	84
		商誉	120
		长期股权投资	3 207.2
		少数股东权益	771.8

表 2

合并资产负债表工作底稿

金额单位:万元

报表项目	个别财务报表			调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
	P公司	S公司	合计	借方	贷方		
应收账款	1 800	760	2 560		(4)475		2085
存货	7 000	1 100	8 100		(3)169.5		7 930.5
可供出售金融资产		800	800				800
持有至到期投资	200		200		(5)200		0
长期股权投资	4 700		4 700	(1)627.2 (6)60	(2)480 (7)3 207.2		1 700
商誉				(7)120			120
资产总计	15 600	6 060	21 660	807.2	4 531.7		17 935.5
应付账款	3 000	500	3 500	(4)500			3 000
应付债券	600	200	800	(5)200			600
负债合计	8 600	1 985	10 585	700			9 885
股本	4 000	2 000	6 000	(7)2000			4 000
资本公积	800	1 675	2 475	(7)1675	(6)60		860
盈余公积	1 034.5	100	1 134.5	(7)100			1 034.5
未分配利润	1 165.5	300	1 465.5	(2)480 (3)169.5 (7)84	(1)627.2 (4)25		1 384.2
少数股东权益						(7)771.8	771.8
股东权益合计	7 000	4 075	11 075	4 508.5	712.2	771.8	8 050.5
负债和股东权益总计	15 600	6 060	21 660	5 208.5	712.2	771.8	17 935.5

5. 合并财务报表时应确认商誉=购买日初始投资成本-购买日S公司可辨认净资产公允价值×购买后持股比例=3 000-3 600×80%=120。

6. 归属于少数股东净利润=784×20%=156.8。

归属于P公司净利润=调整、抵销后净利润合并金额-归属于少数股东净利润=3 400.5-156.8=3 243.7。

表 3 合并利润表调整、抵销分录

金额单位:万元

序号	摘要	借方	贷方
1	按权益法确认持股收益	净利润	627.2
		投资收益	627.2
2	调整从S公司分回现金股利	投资收益	480
		净利润	480
3	抵销内部商品销售	营业收入	5 014.5
		营业成本	4845
		净利润	169.5
4	冲回坏账准备	净利润	25
		资产减值损失	25
5	抵销内部债券利息	投资收益	20
		财务费用	20
6	抵销内部持股收益	投资收益	627.2
		少数股东损益	156.8
		净利润	784

表 4

合并利润表工作底稿

金额单位:万元

报表项目	个别财务报表			调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
	P公司	S公司	合计	借方	贷方		
营业收入	8 700	6 140	14 840	(3)5 014.5			9 825.5
营业成本	4 425	4 570	8 995		(3)4 845		4150
财务费用	300	40	340		(5)20		320
资产减值损失	25		25		(4)25		0
投资收益	500		500	(2)480 (5)20 (6)627.2	(1)627.2		0
净利润	3 025	1 000	4 025	(3)4 845 (5)20 (4)25 (1)627.2	(3)5 014.5 (2)480 (5)20 (6)627.2		3 400.5 ^①
				5 517.2	6 141.7		
少数股东损益						(6)156.8	156.8
归属于P公司净利润							3 243.7
其他综合收益		75	75			(15)	75
综合收益总额	3 025	1 075	4 100	6 141.7 ^②	5 517.2 ^②		3 475.5
归属于P公司综合收益							3 303.7
归属于少数股东综合收益							171.8

7. 归属于少数股东的综合收益总额=少数股东损益+S公司其他综合收益×少数股东持股比例=156.8+75×20%=171.8

归属于P公司的综合收益总额=归属P公司的S公司净利润+P公司享有S公司当年其他综合收益份额=3243.7+60=3303.7

二、合并资产负债表

1. 编制调整、抵销分录(表1)。
2. 编制合并工作底稿(表2)。

三、编制合并利润表

1. 编制调账、抵销分录见表3。表3注:单独编制合并利润表时,凡涉及其他报表项目的,统一记入“净利润”项目。

2. 编制合并工作底稿(表4)。表4注:①单独编制合并利润表,涉及其他报表的对应项目发生额记入“净利润”项目,这时“净利润”项目借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少;②本表调整、抵销分录(不含“净利润”项目)发生合计转入。

四、合并所有者权益变动表

1. 编制调账、抵销分录(表5)。
2. 编制合并工作底稿(表6)。

五、处理时的注意事项

1. 就合并方法而言,多稿合并法仍然属权益合并法,即先采用权益法对母公司对子公司的长期股权投资采用权益法进行调整,而后再进行调整抵销。

2. 《讲解》例34-2调整后股东权益总额计算公式有误,原文为:调整后S公司股东权益总额=S公司个别财务报表股东权益合计+(调整后净利润-分配的现金股利-提取的盈余公积)-调整前的未分配。这公式中括号内项目,S公司均已作过账务处理且体现在个别财务报表中,还要减去“调整前未分配利润”,似乎有些说不通。因此,本文改为只按调减净利润数调整S公司股东权益。

表5 合并所有者权益变动表调整、抵销分录 金额单位:万元

序号	摘要	借方		贷方	
		项目	金额	项目	金额
1	抵销P公司向S公司投资	股本	2 000	本年年末余额 ^②	2000
2	抵销S公司未分配利润	未分配利润 ^② 少数股东损益	6 141.7 156.8	未分配利润 其中:合并利润表转 提取盈余公积 向股东分配利润 本年年末余额 ^③	6 217.2 5 517.2 100 600 81.3
3	抵销可供出售金融资产公允价值变动收益及影响	价值变动净额 ^④ 其他权益变动影响 ^④	75 60	其他权益变动影响 ^④ 价值变动净额 ^④	75 60
4	抵销资本公积	资本公积(年初) 资本公积(本年) ^⑥	1600 135	资本公积(本年) ^⑤ 本年年末余额 ^⑦	120 1 615
5	确认少数股东权益	本年年末余额 ^⑧	771.8	少数股东权益	771.8
6	抵销盈余公积	盈余公积(年末)	100	本年年末余额 ^⑨	100

注:①单独编制合并所有者权益变动表工作底稿时,凡遇到该表项目以外的对应项目,全部记入“本年年末余额”各栏(子目),本道分录应记入“股本”子目;②合并利润表底稿发生额合计直接转入;③“未分配利润”子目;④两项目全称分别为“可供出售金融资产公允价值变动净额”和“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”;⑤=60+60;⑥=75+60;⑦“资本公积”子目;⑧“少数股东权益”子目;⑨“盈余公积”子目。

表6 合并所有者权益变动表工作底稿 金额单位:万元

报表项目	个别财务报表			调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
	P公司	S公司	合计	借方	贷方		
利润分配	2 327.5	700	3 027.5		(2)100 (2)600		2 327.5
未分配利润——年末	1 165.5	300	1 465.5	(2)6 141.7	(2)6 217.2	(2)156.8	1 384.20
资本公积——年初	800	1600	2400	(4)1 600			800
金融资产价值变动		75	75	(3)75	(3)60		60
其他权益变动影响				(3)60	(3)75		15
资本公积——年末	800	1675	2475	(4)1 735	(4)120		860
盈余公积——年初	732		732				732
提取盈余公积	302.5	100	402.5		(2)100		302.5
对股东分配利润		600	600		(2)600		0
盈余公积——年末	1 034.5	100	1134.5	(6)100			1 034.5
所有者投入资本	4 000	2 000	6 000	(1)2 000			4 000
少数股东权益						(5)771.8	771.8
本年年末余额	股本	4 000	2 000	6 000		(1)2 000 ^[注]	4 000
	资本公积	800	1 675	2 475		(4)1 615	860
	盈余公积	1 034.5	100	1 134.5		(6)100	1 034.5
	未分配利润	1 165.5	300	1 465.5		(2)81.3	1 384.2
	少数股东权益				(5)771.8		771.8
总计	7 000	4 075	11 075	771.8	3 796.3		8 050.5

注:将对应项目发生额记入“本年年末余额”项目及子目时,该项目借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010