

成本法下企业合并财务报表直接编制的拓展

黄 骋 彭 卉

(广东工业大学管理学院 广州 510630)

【摘要】在我国现行合并财务报表编制准则的指导下,合并财务报表的编制模式主要采用权益模式,即对子公司长期股权投资核算从成本法调整为权益法的基础上进行合并财务报表的编制,但同时也允许在成本法下直接编制合并财务报表。本文拟运用非同一控制下企业合并案例,结合合并抵销过程中对内部交易和子公司盈余公积的处理的拓展思考,对成本法模式下合并财务报表编制的步骤进行探讨。

【关键词】成本法 合并财务报表 内部交易 盈余公积

一、引言

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算,而《企业会计准则第33号——合并财务报表》要求在合并工作底稿中先将子公司的长期股权投资调整为权益法下核算,这一过程就叫作权益模式下合并财务报表的编制。然而这样做会使得合并抵消程序变得十分麻烦,需要经过先还原权益法,再抵销,再还原的过程。

根据财政部《企业会计准则讲解》的解释,企业对于长期股权投资可以采用成本法核算,并直接编制合并财务报表。为了简化会计处理并同时达到同样的效果,本文介绍成本法模式下的合并财务报表的编制步骤。

二、成本法模式下合并报表编制详解

1. 总体思路。成本法下编制合并财务报表时,不需要调整母公司对子公司的长期股权投资,对母子公司的财务报表进行汇总后直接编制抵消分录,这样,能够比权益法更加简便快捷地编制合并财务报表。然而,由于成本法下对长期股权投资没有调整,母公司个别财务报表中长期股权投资反映的是初始投资成本,取得控制权后子公司的所有者权益变动归属母公司的部分并未反映在母公司报表的长期股权投资中,所以依据母子公司的个别财务报表为基础编制合并财务报表就会出现母公司长期股权投资与子公司所有者权益份额不匹配的问题。

如何解决这一问题呢?此时完成抵销的关键是将子公司的所有者权益分为两部分来处理:一部分是购买日子公司所有者权益;另一部分是购买日后新增的所有者权益。对于购买日子公司所有者权益,可以直接将长期股权投资进行抵销,并确认控制日的少数股东权益;对于控制日后的子公司所有者权益变动部分不做抵销处理,而

是按照持股比例将属于母公司的部分与母公司资产负债表中的股东权益相应项目相加,同时分离出少数股东享有的权益和少数股东损益的金额,以达到合并的效果。

2. 关于内部交易处理的拓展思考。在我国,对于母子之间内部交易形成未实现内部交易损益在不区分交易类型的情况下,准则规定统一进行全额抵销,本文认为需要区分不同交易类型来进行处理。顺流交易中产生的未实现的内部损益进入母公司个别利润表,基于子公司的少数股东只是被动地接受这一交易,这一内部交易类型不会影响少数股东损益的金额,所以该交易产生的未实现损益应当全额抵销。然而,在逆流交易情况下,未实现内部交易损益计入子公司个别报表净利润,体现在子公司的营业收入和营业成本项目中。由于子公司的少数股东对形成的净利润按照持股比例享有法定分享权,这一内部交易类型会对合并财务报表中少数股东损益和少数股东损益的金额造成影响,准则规定全额抵销略显不妥。本文建议,在抵销逆流交易形成未实现内部交易损益时,剔除少数股东应该承担的部分。

3. 关于盈余公积合并抵销的拓展思考。在合并财务报表的编制中,子公司盈余公积抵销后归属于母公司的金额是否还要恢复,一直以来是个争议较大的问题。笔者认为,子公司盈余公积抵销后不需要恢复归属于母公司部分。合并财务报表的编制强调的是经济主体,而非一个法律意义上的主体,在会计处理上需要突破法律主体概念的约束。母公司及其子公司应当视为单一亦即统一的经济主体,子公司作为一个分支机构或分部,不应存在所有者权益,即实收资本、资本公积和盈余公积等属于法律主体概念范畴的项目,编制合并财务报表时应将其全额抵销。如果恢复的话,这种在经济主体中同时强调法

律主体的做法使得合并财务报表的编制并没有真正体现其编制目的,违背了实质重于形式的原则。

三、成本法模式下合并财务报表的直接编制步骤

案例:A股份有限公司(简称“A公司”)于2012年12月31日以6 000万元购买并持有B公司80%的股份,能够对B公司实施控制。2012年12月31日,B公司股东权益总额为6 600万元,其中股本为1 000万元,资本公积为2 100万元,盈余公积为350万元,未分配利润为3 150万元。B公司固定资产为管理用设备,购买日账面价值为2 400万元,公允价值为3 200万元。除固定资产外,其余资产、负债的公允价值与账面价值相等。

2013年10月10日B公司将生产的产品销售给A公司(逆流交易),售价为65万元,成本为33万元,至2013年12月31日,A公司尚未将上述产品对外售出。除此之外,A、B公司之间不存在其他内部交易。2013年12月31日,B公司股东权益总额为8 980万元,其中股本为1 000万元,资本公积为2 500万元,盈余公积为548万元,未分配利润为4 932万元。2013年,B公司实现净利润1 980万元,并按净利润10%提取盈余公积198万元,其他资本公积增加400万元,B公司当年没有分配股利,不考虑相关税费的影响。

本例属于非同一控制下企业合并情形,结合对内部交易和子公司盈余公积的考虑,成本法下合并日后第一年未合并财务报表的直接编制程序如下:

1. 对子公司个别财务报表进行调整,将子公司财务报表的资产、负债从账面价值调整为购买日的公允价值,对应调整科目为“资本公积”反映购买法的处理原则。

借:固定资产	800(3 200-2 400)
贷:资本公积	800

2. 抵销购买日对子公司长期股权投资账户和子公司所有者权益项目,确认商誉和购买日少数股东权益。

借:股本	1 000
资本公积	2 900
盈余公积	350
未分配利润	3 150
商誉	80
贷:长期股权投资	6 000
非控制性权益	1 480

3. 确认子公司可辨认净资产公允价值和账面价值的差额的后续影响,即将子公司实现的账面净利润调整为以购买日公允价值为基础实现的净利润。

借:管理费用	133.33(800÷6)
贷:固定资产——累计折旧	133.33

4. 抵销内部交易的影响,本题属于逆流交易情况,只抵销母公司享有部分。

借:营业收入	52(65×80%)
--------	------------

贷:营业成本	26.4(33×80%)
存货	25.6

5. 从B公司调整后的净利润中分离出少数股东损益的账务处理。

调整后B公司净利润=1 980-25.6-133.33=1 821.07(万元),非控制性损益=1 821.07×20%=364.21(万元)。

借:归属于母公司净利润	364.21
贷:非控制性损益	364.21

6. 从购买日后B公司所有者权益新增部分分离出非控制性权益的账务处理。

从B公司合并日后增加的资本公积中分离的非控制性权益=账面价值变动总额×少数持股比例=(2 500-2 100)×20%=80(万元)。

从B公司合并日后增加的留存收益中分离的非控制性权益=子公司调整后净利润×持股比例=1 821.07×20%=364.21(万元)。由于子公司未分配股利,留存收益增加值为调整后实现净利润,同时抵消子公司当年计提的盈余公积。

借:资本公积	80
贷:非控制性权益	80
借:盈余公积	198
贷:未分配利润	198
借:未分配利润	364.21
贷:非控制性权益	364.21

四、结语

成本法下直接编制合并财务报表,关键在于正确计算出少数股东权益和少数股东损益,然后对计算出的数据直接进行抵消。该方法能够减少合并财务报表编制的工作量,比采用权益法更加简便快捷地编制合并财务报表。因此,笔者建议实务中加以推广。

编制企业合并财务报表还有一点要注意的就是,在抵销逆流交易未实现内部交易损益时,只抵销母公司享有的部分,这样处理,体现了平等地对待少数股权的精神。最后需要说明的是,合并财务报表强调的是经济主体,在抵销子公司盈余公积后不需要恢复归属于母公司部分,这样更符合实质重于形式的原则。

主要参考文献

1. 栾桂明.合并财务报表编制的抵销处理解析.财会月刊,2013;13
2. 毛新述,何玉润.成本法下合并报表的直接编制.财务与会计,2008;6
3. 李华.关于母子公司间未实现内部交易损益抵销的思考.中国商贸,2011;11
4. 黄电.编制合并报表时对子公司盈余公积抵销处理的新见解.财会月刊,2012;3