

成本法下直接编制合并财务报表的抵销处理

王宇长

(河北建投水务投资有限公司财务管理部, 石家庄 050051)

【摘要】 本文结合 Excel 的运用, 通过案例介绍成本法下直接编制合并财务报表时有关项目的抵销处理, 使合并财务报表的工作变得简化。

【关键词】 成本法; 合并财务报表; 合并抵销; 长期股权投资; Excel

2014年2月财政部发布了新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》, 新准则删除了原准则在编制合并财务报表时按照权益法调整对子公司长期股权投资的规定, 在编制合并财务报表时可以在成本法的基础上直接进行合并。笔者认为, 成本法下直接编制合并财务报表主要包括五种类型的抵销处理, 下面结合 Excel 表格的运用举例介绍。

一、长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

合并资产负债表实质上就是在合并日将被合并方有关资产和负债并入合并财务报表。根据“资产- 负债=所有者权益”这一恒等式, 在非全资情况下, 少数股东享有的那部分权益, 在合并资产负债表中被并入少数股东权益。归属合并方(母公司)的所有者权益, 其中一部分是投资日合并方享有的份额(假设被合并方按公允价值进行了调账或调表), 这部分需要与合并方长期股权投资相抵销, 如果有差额, 形成合并商誉或营业外收入(以后年度形成未分配利润); 另一部分是合并方享有投资日至合并日被合并方累计实现净损益的份额, 以及除损益外其他原因引起被合并方所有者权益累计变动的份额, 这部分相应地被并入合并资产负债表中的未分配利润和资本公积。

实务中操作相当简单, 只需运用 Excel 列表, 先对合并日被合并方的“所有者权益”项目按持股比例进行计算分配, 再编制抵销分录即可。

例1: 2×13年1月1日, A公司以银行存款6 000万元购得B公司60%的股份, 假定属于非同一控制下的合并, 当日B公司资产等账面价值和公允价值一致, 所有者权益总额为9 000万元, 其中实收资本10 000万元、未分配利润-1 000万元。2×13年B公司实现净利润1 200万元, 提取盈余公积金120万元, 当年未进行利润分配, 也无其他权益变动事项。

2×12年7月1日, A公司以银行存款5 600万元购得

C公司70%的股份, 假定属于同一控制下的合并。2×13年12月31日, C公司所有者权益10 000万元, 其中实收资本8 000万元、盈余公积200万元, 未分配利润1 800万元。2×13年C公司实现净利润1 000万元, 提取盈余公积金100万元, C公司2×12年、2×13年未分红。

步骤1: 计算分配合并日(2×13年12月31日)被合并方“所有者权益”项目金额, 如表1所示。

表1 单位: 万元

A	B	C	D	E	F	H
1	所有者权益项目(简化)	合并日账面金额	控股比例	归属母公司金额	合并差价	少数股东权益金额
2	B公司					
3	实收资本	10 000	60%	6 000		4 000
4	盈余公积	120				
5	未分配利润	80	60%	720	- 600	80
6	小计	10 200		6 720	- 600	4 080
7	C公司					
8	实收资本	8 000	70%	5 600		2 400
9	盈余公积	200				
10	未分配利润	1 800	70%	1 400		600
11	小计	10 000		7 000		3 000
12	B公司+C公司					
13	实收资本	18 000		11 600		6 400
14	盈余公积	320				
15	未分配利润	1 880		2 120	- 600	680
16	合计	20 200		13 720	- 600	7 080

填表方法: 以B公司为例, C列取个别报表中“所有者权益”项目期末金额, 对应单元格可建立 Excel 表外链接公式; 表内链接: $E3=C3*D3$, $H3=C3-E3$, $E5=(C4+C5)*D5-F5$, $H5=(C4+C5)*(1-D5)$; F5可直接计算填列(6 000-9 000×0.6=600), 商誉以负数表示。

步骤2: 编制抵销分录:

借:实收资本(C13)	18 000
盈余公积(C14)	320
未分配利润(C15)	1 880
商誉(F16)	600
贷:长期股权投资(E13)	11 600
未分配利润(E15)	2 120
少数股东权益(H16)	7 080

实务中,运用Excel在表1下方建立表内链接公式自动生成抵销分录数据,如F16为正数,生成抵销分录增加贷方未分配利润(同时利润表项目调增营业外收入)。

二、子公司累计净损益的抵销处理

从合并利润表的最终结果来看,就是在合并日将被合并方当期实现的累计收入、成本、费用、利润并入合并财务报表,累计实现的净损益在母公司和少数股东之间按持股比例进行分配,并分别在合并利润表的“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”项目里列示。

按前述资料,实务操作说明如下:

步骤1:分配合并日(2×13年12月31日)被合并方本期实现的净损益,如表2所示。

A	B	C	D	E
1	项 目	B公司	C公司	合计
2	净利润	1 200	1 000	2 200
3	归属于母公司所有者的净利润	1 200	1 000	2 200
4	控股比例	60%	70%	
5	计算归属于母公司所有者的净利润(合并角度)	720	700	1 420
6	计算少数股东损益(合并角度)	480	300	780

填表方法:以B公司为例,C列取个别报表中利润表项目本期金额,对应单元格可建立Excel表外链接公式;表内链接:C5=C3*C4,C6=C3-C5;D5=D3*D4,D6=D3-D5。

步骤2:编制抵销分录:

借:归属母公司所有者的净利润(E6)	780
贷:少数股东损益(E6)	780

三、子公司利润分配的抵销处理

子公司本期利润分配,从个别报表上减少了子公司的未分配利润。从合并角度分析,其中分配给母公司的部分,增加了母公司的未分配利润和投资收益,未流出合并财务报表范围,而实质上流出合并范围的是分配给少数股东的那部分。由于上述第一部分是按子公司分配后的期末权益的持股比例来抵销,所以这时合并资产负债表不需要另外进行抵销处理,只需在合并利润表中对母公司确认的投资收益进行抵销处理。

例2:承例1,假定C公司2×13年宣告发放现金股利800万元。

抵销分录如下:

借:投资收益	560(800×70%)
贷:归属母公司所有者的净利润	560

四、未实现内部销售损益的抵销处理

在权益法下编制合并财务报表,一般将对未实现的内部销售损益,先调整个别报表或计算抵销未实现的内部销售损益后子公司的净利润,再按照权益法调整对子公司的长期股权投资。在成本法下为减少调整个别报表的麻烦,可以按持股比例分别计算母公司和子公司所享有或分担的未实现内部销售损益,再分别调整合并资产负债表的“未分配利润”和“少数股东权益”项目及合并利润表的“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”项目。

例3:承例1,假定C公司2×13年向A公司销售商品200万元,销售成本160万元,A公司购进的该商品本年年末实现对外销售而形成年末存货。

抵销分录如下:

(1)合并资产负债表:

借:未分配利润	28(40×70%)
少数股东权益	12(40×30%)
贷:存货	40(200-160)

(2)合并利润表:

借:营业收入	200
贷:营业成本	160
借:归属于母公司所有者的净利润	28
借:少数股东损益	12

五、内部往来的抵销处理

本文旨在探讨成本法下合并财务报表的编制,上述抵销处理基本实现资产负债表和利润表的合并,合并现金流量表自成体系,不再赘述。合并所有者权益变动表可按照合并后利润表和本期合并范围内权益变动分析填列。合并财务报表生成后,还可以通过核对合并所有者权益变动表项目的本年年末余额是否与合并资产负债表相关项目一致,来检查合并财务报表编制的正确性。

实务中,将个别报表合并工作底稿存放到一个固定文件夹中,将上述分配计算表存放至其合并工作底稿中的表页,并在相应表页中做好合并抵销分录的自动生成链接,以及分录在合并抵销计算表页中的自动链接。每月编制合并财务报表时,先替换个别报表,上述第一、二部分所述抵销分录自动生成并自动抵销报表项目,再更新上述第三、四及五部分的抵销数据,合并财务报表就生成了。

主要参考文献

万红波,曹丽.合并财务报表编制思路梳理[J].财会月刊,2012(10).

财政部.关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知.财会[2014]10号,2014-02-17.