谈成本法下合并财务报表的直接编制

浙江温州职业技术学院　申屠新飞

目前会计准则和各类教材在介绍合并财务报表的编制过程时,都要求首先将母公司财务报表中的有关项目,从成本法下的余额调整为权益法下的余额，然后将子公司财务报表数据按母公司取得投资时的公允价值进行调整，最后再对母子公司之间、子公司之间的经济业务进行抵销,在此基础上编制合并财务报表。从上述规定可以看出,在会计准则中编制合并财务报表的过程是比较复杂的(以下称“传统核算方法”)。但会计准则也允许母公司根据成本法下长期股权投资余额直接编制合并财务报表(以下称“新方法”),然而在现有的教材和相关文献上并没有看到这方面的具体介绍。因此本文着重谈谈在成本法基础上直接编制合并财务报表的有关问题，不当之处,敬请各位同行批评指正。

一、成本法下的长期股权投资余额与子公司所有者权益之间的抵销

在传统核算方法下，编制合并财务报表时必须将成本法下的长期股权投资余额调整为权益法下的长期股权投资余额，权益法下的长期股权投资余额与所分享的子公司所有者权益份额进行抵销时应将差异计入商誉。在新方法下,成本法下的长期股权投资余额与所分享的子公司所有者权益份额进行抵销时所形成的差异计入哪里呢？这里首先需要分析成本法下的长期股权投资余额与权益法下的长期股权投资余额之间的差异,这个差异由三部分形成:一是成本上的差异,按照权益法的规定，初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应对长期股权投资的账面价值进行调整,差异计入取得投资当期的营业外收入,因此权益法下的长期股权投资成本总是大于或等于成本法下的成本。二是投资收益引起的差异,在权益法下,投资企业应根据被投资单位的净损益按投资比例调整增加长期股权投资余额,而成本法下的投资收益是根据收到的股利确定的，而不是根据被投资单位的净损益按投资比例确定的，因此两种方法下的长期股权投资余额之间差异的第二部分就是被投资单位接受投资后至本年度末止累计实现的损益中没有被分派的部分。三是被投资单位除净损益以外其他原因引起的所有者权益变动数中投资企业所分享的份额。按照权益法的规定,投资企业应根据被投资单位除净损益以外其他原因引起的所有者权益变动数中投资企业所分享的份额相应增加长期股权投资账面价值，但是成本法下的长期股权投资余额并不随着被投资单位所有者权益的变化而变化。因此两种方法下的长期股权投资余额之间差异的第三部分就是被投资单位接受投资后至本年度末止除净损益以外其他原因引起的子公司所有者权益累计变动数中投资企业所分享的份额。成本法下的长期股权投资与子公司所有者权益进行抵销时必须考虑上述差异对抵销过程的影响：

1. 由于权益法下的长期股权投资成本总是大于或等于成本法下的长期股权投资成本，两者的差异就是投资当期因对外投资而引起的营业外收入，因此当母公司长期股权投资取得成本小于所分享的子公司所有者权益公允价值的份额时，根据成本法下的长期股权投资余额与子公司按投资日公允价值经过调整的所有者权益进行抵销时应调整增加当期的营业外收入,以后年度应该直接调整母公司年初未分配利润。但是需要注意的是，如果权益法下的长期股权投资成本与成本法下的长期股权投资成本相等，这就意味着长期股权投资成本必然大于投资时所分享的子公司所有者权益公允价值的份额,在这样的情况下,在编制抵销分录时应将其差异数作为商誉处理。

2. 第二个差异和第三个差异都是由于成本法和权益法的核算差异引起的,考虑到在编制合并财务报表时,长期股权投资已经被抵销，因此调整第二个差异和第三个差异对合并财务报表的影响时,不需要调整长期股权投资余额。由于合并财务报表的编制依据是成本法下的长期股权投资余额和其他财务报表项目，合并财务报表中商誉的来源是长期股权投资余额大于所分享的子公司所有者权益公允价值份额的部分，相对于权益法而言,成本法下的长期股权投资余额是偏低的，导致了母公司长期股权投资余额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额两者之间的差异缩小，无形中减少了两者之间在抵销时产生的商誉。同时由于成本法下的投资收益通常会小于权益法下的投资收益，从而使得权益法下的留存收益应该大于成本法下的留存收益，因此根据成本法下的长期股权投资余额直接编制合并财务报表时应同时增加商誉和母公司的留存收益，其中留存收益的大小取决于成本法与权益法两种方法下投资收益的差异数。

为了便于理解和处理,笔者建议,在抵销长期股权投资和子公司所有者权益时,按以下步骤进行:第一步,判断长期股权投资初始成本与投资当日投资企业所分享的被投资单位所有者权益公允价值份额的大小。如果前者大于后者,则将其差异作为商誉处理,否则就作为营业外收入处理(以后年度编制抵销分录时应作为未分配利润处理，因这种情况在实际工作中几乎不存在,限于篇幅,本文不讨论长期股权投资初始成本

小于投资当日投资企业所分享的被投资单位所有者权益公允价值份额时的抵销处理)。第二步,直接将成本法下的长期股权投资余额与子公司所有者权益账面价值进行抵销,差异数根据第一步的判断计入商誉。第三步,根据成本法与权益法两种方法在投资收益上的差异,直接调整商誉和未分配利润。第四步,根据成本法与权益法两种方法在资本公积上的差异,直接调整商誉和资本公积。

二、子公司财务报表项目的调整对合并财务报表数据的影响

众所周知,子公司作为一个独立的法人,其会计业务和数据具有连贯性,并不随着投资方投资业务的出现而发生改变。在非同一控制的情况下,我们把控股合并看做是母公司购入子公司,因此在合并财务报表编制过程中,我们必须将子公司财务报表中的资产、负债按购入时的公允价值进行调整,资产、负债公允价值和账面价值的差额作为资本公积处理。需要注意的是,在合并财务报表编制过程中,子公司的所有者权益已经与母公司的长期股权投资和少数股东权益对冲,同时净资产公允价值一般比其账面价值大,因此子公司财务报表上的所有者权益是低估的,因而在将子公司所有者权益与母公司长期股权投资进行抵销时无形中增加了商誉,因此在编制合并工作底稿时,子公司财务报表中的资产、负债公允价值和账面价值的差额应直接调减或调增商誉。

三、子公司利润分配的抵销

在合并财务报表编制过程中,子公司利润分配的抵销通过编制如下抵销分录完成:借:投资收益,少数股东损益;贷:提取盈余公积,对所有者的分配,未分配利润。需要注意的是,这里的投资收益是指权益法下的投资收益。那么在成本法下直接编制合并财务报表时,子公司利润分配应该如何抵销呢?笔者认为,从母、子公司所形成的集团来看,母公司的收益是多计的,合并财务报表编制抵销分录的目的之一就是冲销母公司多计的收益。前文在调整两种方法下的投资收益差异引起的长期股权投资发生额和余额差异时增加了母公司的留存收益,因此在抵销子公司利润分配时应冲销上述留存收益,因此在抵销子公司利润分配时应编制如下抵销分录:借:投资收益(成本法下的投资收益),未分配利润(成本法下的投资收益与权益法下投资收益之差),少数股东损益;贷:提取盈余公积,对所有者的分配,未分配利润。

四、应用举例

现以《企业会计准则讲解2008》中的例子为例,具体分析在成本法下如何直接编制合并财务报表。

例:2007年1月1日,P公司用银行存款3 000万元购得S公司80%的股份(假定属于非同一控制下的合并),当日S公司资产等账面价值和公允价值的差异如右上表所示。当日S公司所有者权益账面价值为3 500万元,其中股本2 000万元,资本公积为1 500万元。

2007年S公司实现净利润为1 000万元,提取盈余公积100万元,分派现金股利600万元。S公司可供出售金融资产的公允价值变动计入资本公积100万元。2007年底P公司所有者权益为7 000万元,其中股本4 000万元,资本公积800万元,盈余公积为1 000万元,未分配利润为1 200万元。

项　目	2007年1月1日账面价值	2007年1月1日公允价值	备　注
固定资产——办公楼	600万元	700万元	剩余年限20年,直线法计提折旧
资本公积	1 500万元	1 600万元	评估增值

在本例中,参考资料提供的2007年12月31日合并财务报表中的商誉为120万元、少数股东权益为819万元、归属于母公司的所有者权益为7 210万元,其中股本4 000万元,资本公积880万元,盈余公积为1 080万元,未分配利润为1 250万元。如果采用成本法直接编制合并财务报表,则分析如下:

1. 相关账户余额。成本法下长期股权投资、投资收益分别为3 000万元和480万元;权益法下长期股权投资、投资收益分别为3 396万元(包括取得成本3 000万元、按比例计算分享的投资收益800万元、收到的股利480万元、按比例计算应分享的S公司因可供出售金融资产增值而增加的资本公积80万元、应扣除的S公司按公允价值计提折旧增加费用而减少的投资收益4万元)和800万元。S公司年末报表上的所有者权益为4 000万元,其中股本2 000万元,资本公积为1 600万元(因可供出售金融资产增值而增加100万元),盈余公积100万元(本年新提),未分配利润300万元。2007年1月1日,S公司所有者权益的公允价值为3 600万元,购入股份的买价为3 000万元,因此形成商誉120万元。

2. 子公司所有者权益和母公司长期股权投资的抵销。成本法下长期股权投资余额为3 000万元,S公司年末账面所有者权益为4 000万元,少数股东权益为800万元,抵销中形成的差异作为商誉处理,因此编制如下抵销分录:借:股本2 000万元,资本公积1 600万元,盈余公积100万元,未分配利润300万元,商誉-200万元;贷:长期股权投资3 000万元,少数股东权益800万元。

3. 调整子公司资本公积的变化和两种方法下投资收益的差异数对合并财务报表的影响。本年度S公司增加资本公积100万元、实现净利润1 000万元、派发股利600万元。由于P公司对长期股权投资采用成本法核算,因此P公司长期股权投资、资本公积的余额并没有因此而增加,确认投资收益480万元;如果采用权益法核算,P公司长期股权投资余额应增加400万元(按比例计算分享的利润800万元、收回的股利480万元以及按比例增加的资本公积80万元,暂不考虑子公司资产、负债调整对母公司的影响)、确认投资收益800万元、增加资本公积80万元,上述情况导致两种方法下的长期股权投资余额差异400万元、投资收益少计320万元、资本公积少计80万元。成本法下的长期股权投资余额少计400万元使得上述第一笔抵销分录中的商誉少计400万元、P公司未分配利润少计320万元,因此编制如下抵销分录:借:商誉80万元;贷:资本公积80万元。借:商誉320万元;贷:未分配利润320万元。

浅析增值税核算中“谁小取谁”原则的运用

山东烟台职业学院　耿秀珍

一、关于“出口抵减内销产品应纳税额”子目

这个子目实际反映的是出口产品的进项税额抵了多少内销产品的销项税额的一个参考数据，并不是税务机关实际要退的税金。

出口抵减内销产品应纳税额=当期免抵退税额-当期(实际)应退税额

其中:当期免抵退税额=出口产品离岸价×国家规定的该产品出口退税率。

而“当期(实际)应退税额”应该怎样确定呢?它取决于当期期末“应交税费——应交增值税”科目的借方余额与计算出的“当期免抵退税额”的金额的比较,“谁小取谁”。

但如果当期“应交税费——应交增值税”科目的余额在贷方,表示企业要实际缴税,就没有实际要退的税款了,这时,“当期(实际)应退税额”等于零,“出口抵减内销产品应纳税额”就等于“当期免抵退税额”。

“当期免抵退税额”即是“出口退税”的金额计入应交税费——应交增值税(出口退税),“当期(实际)应退税额”计入其他应收款——应收出口退税款。

例1:某企业外销产品离岸价20 000元,退税率13%。请按下面三种情况分别做会计处理:①“应交税费——应交增值税”科目期末余额为借方2 800元;②“应交税费——应交增值税”科目期末余额为借方2 000元;③“应交税费——应交增值税”科目期末余额为贷方1 000元。

处理思路:

1. 先计算“当期免抵退税额”=20 000×13%=2 600(元)。

2. 分别三种情况确定“当期(实际)应退税额”。

(1)当期末“应交税费——应交增值税”科目为借方余额2 800元时,2 800元大于计算出的“当期免抵退税额”2 600元,按“谁小取谁”的原则,故取2 600元,则“当期(实际)应退税额”为2 600元。那么“出口抵减内销产品应纳税额”=“当期免抵退税额”-“当期(实际)应退税额”=2 600-2 600=0。会计分录为:

借:其他应收款——应收出口退税款2 600;贷:应交税费——应交增值税(出口退税)2 600。

(2)当期末“应交税费——应交增值税”科目为借方余额2 000元时,2 000元小于计算出的“当期免抵退税额”2 600

---

4. 调整子公司利润分配。本年度S公司实现净利润1 000万元,提取盈余公积100万元,派发现金股利600万元。由于P公司采用成本法核算长期股权投资，因此确认的投资收益只有480万元,与权益法下的投资收益相差320万元,上述第二笔抵销分录已经将上述差异计入未分配利润，因此抵销子公司利润分配时编制如下抵销分录:借:投资收益480万元,未分配利润320万元,少数股东损益200万元;贷:提取盈余公积100万元，对所有者的分配600万元，未分配利润300万元。

5. 调整子公司公允价值和账面价值的差异数对子公司所有者权益和当期损益的影响。站在集团角度看,子公司财务报表上的数据都是未经调整的数字，然而合并的过程实际上就是一个购入企业的过程,因此按照购买法的观点,编制合并财务报表时应该将子公司财务报表上的数据以控股权取得日的公允价值并入合并财务报表。在本例中,子公司固定资产的公允价值比其账面价值高100万元，因此应增加子公司资本公积100万元。由于子公司资本公积已经被抵销,同时子公司所有者权益低估越多,商誉就虚增越多,因此应按投资比例调减商誉。同时由于子公司账面上固定资产少计100万元,导致本期折旧费用少计5万元、少数股东损益和少数股东权益各多计1万元。因此应该在合并财务报表中增加管理费用和累计折旧各5万元，减少少数股东权益和少数股东损益各1万元。那么母公司的投资收益、未分配利润以及合并引起的商誉是否也需要调整呢?在本例中,子公司利润虚增5万元后,导致子公司所有者权益虚增5万元，母公司长期股权投资虚增4万元、少数股东权益虚增1万元,因此这种虚增并没有引起商誉的虚增,不需要对商誉进行调整。至于投资收益,笔者认为,从合并角度看,投资收益已经被抵销,同时我们已经增加管理费用5万元,减少少数股东损益1万元,母公司的损益自然减少4万元,因此不需要调整投资收益和未分配利润,编制如下抵销分录:借:固定资产100万元;贷:商誉80万元,少数股东权益20万元。借:管理费用5万元;贷:固定资产5万元。借:少数股东权益1万元;贷:少数股东损益1万元。

通过上述抵销,合并财务报表中的商誉为120万元、资本公积为880万元、少数股东权益为819万元、少数股东损益199万元,与《企业会计准则讲解2008》提供的数字相符。需要注意的是,由于本文没有考虑母、子公司之间的内部交易,因此本文合并后的未分配利润与《企业会计准则讲解2008》提供的数字不相符合。另外,《企业会计准则讲解2008》提供的盈余公积本身有错误,因此本文不与其进行核对。○