



现行会计准则下合并财务报表实务例解

哈尔滨工业大学(威海)管理学院 张 华

编制合并财务报表的核心问题和难点就是母子公司之间内部投资业务的抵销,其主要包括两个方面:一是合并资产负债表中母公司调整后的长期股权投资和子公司调整后的所有者权益之间的抵销;二是合并利润表中母公司对子公司的长期股权投资按权益法调整的投资收益与子公司的本年利润分配项目的抵销。

上述内部投资业务的抵销分录的编制有两种思路:一是将资产负债表日按权益法调整后的母公司长期股权投资和子公司按公允价值调整后的所有者权益之间进行抵销以及合并利润表中母公司按权益法调整后的投资收益与子公司的本年利润分配项目进行抵销;二是先将每个合并财务报表期间内部投资相关会计业务全部抵销,再将期初的母公司长期股权投资和子公司期初所有者权益进行抵销。运用两种方法得出的合并财务报表结果应当一致。

例:2007年1月1日A公司以66万股普通股(面值1元、公允价值2.2元)换取B公司90%的股权,B公司的普通股总数为50万股,A公司为实现合并另支付法律费等6.27万元和股票登记和发行费8.73万元。合并日,B公司可辨认净资产的账面价值为124万元,其中股本50万元,资本公积29.35万元,盈余公积43.45万元,未分配利润1.2万元。B公司可辨认净资产中公允价值与账面价值不等的资产项目如下:存货,增值3.2万元;固定资产,增值17万元,其中房屋增值18万元(按20年折旧),设备减值1万元(按10年折旧);无形资产(特许权),增值3.6万元(按5年摊销)。2007年子公司(B公司)已经将其年初的存货全部对外出售,存货的成本转入“主营业务成本”科目。假设固定资产均采用直线法计提折旧,且2007年按全年计提折旧,折旧费计入管理费用。子公司当年实现净利润13.5万元,按净利润的10%提取盈余公积,分配现金股利6万元。2008年子公司实现净利润15万元,按净利润的10%提取盈余公积,分配现金股利8万元。

(一)

2007年A公司采用成本法核算长期股权投资的会计分录为:借:银行存款54000;贷:投资收益54000。

1. 编制2007年合并财务报表时的调整分录。

(1)将子公司相关资产的账面价值调整为公允价值:借:存货32000,固定资产——房屋180000,无形资产——特许权36000;贷:固定资产——设备10000,资本公积238000。

(2)将子公司的相关成本和费用按对应资产的公允价值进行调整:借:营业成本32000,管理费用15200,固定资

产——设备1000;贷:存货32000,固定资产——房屋9000,无形资产——特许权7200。

(3)子公司按照公允价值调整之后的当期净利润为87800元(135000-47200),以子公司可辨认净资产公允价值为基础,按权益法调整长期股权投资的账面价值:借:长期股权投资79020;贷:投资收益79020。借:投资收益54000;贷:长期股权投资54000。

2. 编制2007年合并财务报表的抵销分录。

(1)A公司2007年编制合并资产负债表的抵销分录。其中,调整后A公司长期股权投资的账面价值为1539720元(660000×2.2+62700+79020-54000);少数股东2007年末享有的B公司所有者权益公允价值的份额为150580元[(1240000+238000+135000-60000-47200)×10%]。会计分录为:借:股本500000,资本公积531500,盈余公积448000,未分配利润26300,商誉184500;贷:长期股权投资1539720,少数股东权益150580。

(2)A公司2007年编制合并利润表的抵销分录。其中少数股东损益等于8780元(87800×10%)。借:投资收益79020,少数股东损益8780,未分配利润——年初12000;贷:提取盈余公积13500,对所有者(或股东)的分配60000,未分配利润——年末26300。

3. 编制2008年合并财务报表的调整分录。

2008年A公司采用成本法核算长期股权投资的会计分录为:借:银行存款72000;贷:投资收益72000。

(1)编制上期子公司的相关成本和费用按对应资产的公允价值进行调整的分录。借:存货32000,固定资产——房屋180000,无形资产——特许权36000;贷:固定资产——设备10000,资本公积238000。借:未分配利润——年初47200,固定资产——设备1000;贷:存货32000,固定资产——房屋9000,无形资产——特许权7200。借:长期股权投资25020;贷:未分配利润——年初25020。

(2)将本期子公司的相关成本和费用按对应资产的公允价值进行调整。借:管理费用15200,固定资产——设备1000;贷:固定资产——房屋9000,无形资产——特许权7200。

(3)子公司调整之后的当期净利润为134800元(150000-15200),以子公司可辨认净资产公允价值为基础,按权益法调整长期股权投资的账面价值。借:长期股权投资121320;贷:投资收益121320。借:投资收益72000;贷:长期股权投资72000。

4. 编制 2008 年合并财务报表的抵销分录。

(1) A 公司 2008 年编制合并资产负债表时的抵销分录。
借: 股本 500 000, 资本公积 531 500, 盈余公积 463 000, 未分配利润——年末 66 100, 商誉 184 500; 贷: 长期股权投资 1 589 040, 少数股东权益 156 060。

(2) A 公司 2008 年编制合并利润表时的抵销分录。借: 投资收益 121 320, 少数股东损益 13 480 (134 800×10%), 未分配利润——年初 26 300; 贷: 提取盈余公积 15 000, 对所有者(或股东)的分配 80 000, 未分配利润——年末 66 100。

(二)

在实务中, 编制合并财务报表的抵销分录也可以采用以下方法:

1. 抵销 2007 年 A 公司与 B 公司内部投资和收益分配的相关会计业务。

(1) 抵销 B 公司向 A 公司分派的现金股利, 冲减少数股东权益 6 000 元 (60 000×10%): 借: 长期股权投资 54 000, 少数股东权益 6 000; 贷: 利润分配——股利分配 60 000。

(2) 抵销 2007 年 A 公司确认的投资收益: 借: 投资收益 79 020; 贷: 长期股权投资 79 020。

2. 抵销 B 公司 2007 年提取的盈余公积。借: 盈余公积 13 500; 贷: 提取盈余公积 13 500。

上述会计处理使得 2007 年 A 公司与 B 公司之间内部投资和收益分配的会计业务全部抵销, 有关项目恢复到期初数, 即合并日的状态, 这时将 A 公司“长期股权投资”科目期初余额 1 514 700 元 (660 000×2.2+62 700) 与 B 公司期初所有者权益有关项目抵销, 合并日少数股东享有的 B 公司可辨认净资产公允价值份额为 147 800 元 [(1 240 000+238 000)×10%]。借: 股本——B 公司 500 000, 资本公积——B 公司 531 500, 盈余公积——B 公司 434 500, 未分配利润——B 公司(年初)12 000, 商誉 184 500; 贷: 长期股权投资——A 公司 1 514 700, 少数股东权益 147 800。

最后, 由于存在少数股东权益, 还应当确认属于少数股东的子公司净利润和本年度增加的少数股东权益, 2007 年属于少数股东的净利润为 8 780 元 [(135 000-47 200)×10%], 相应增加的少数股东权益也为 8 780 元: 借: 少数股东损益 8 780; 贷: 少数股东权益 8 780。

3. 2008 年合并财务报表调整分录的编制方法与前述方法一致, 抵销分录可以按照以下思路进行:

(1) 抵销本期内投资和收益分配的相关会计业务。

抵销 2008 年 B 公司向 A 公司分派的现金股利, 冲减少数股东权益 8 000 元 (80 000×10%): 借: 长期股权投资 72 000, 少数股东权益 8 000; 贷: 利润分配——股利分配 80 000。

抵销本期确认的收益: 借: 投资收益 121 320; 贷: 长期股权投资 121 320。

(2) 抵销 B 公司本期提取的盈余公积: 借: 盈余公积 15 000; 贷: 提取盈余公积 15 000。

上述抵销的结果使得本期 A 公司与 B 公司之间内部投资和收益分配的会计业务全部抵销, 有关项目恢复到期初数,

即 2007 年末的状态, 这时将 A 公司“长期股权投资”科目期初余额 1 539 720 元 (660 000×2.2+627 00+79 020-54 000) 与 B 公司期初所有者权益有关项目抵销, 其中, 股本 500 000 元, 资本公积 531 500 元 (293 500+238 000), 盈余公积 448 000 元 (434 500+135 000×10%), 未分配利润 26 300 元 (12 000+135 000×90%-60 000-47 200), 少数股东权益 150 580 元 [(1 240 000+238 000+135 000-60 000-47 200)×10%], 商誉 184 500 元 [1 514 700-(1 240 000+238 000)×90%]: 借: 股本——B 公司 500 000, 资本公积——B 公司 531 500, 盈余公积——B 公司 448 000, 未分配利润——B 公司(年初)26 300, 商誉 184 500; 贷: 长期股权投资 1 539 720, 少数股东权益 150 580。

最后, 由于存在少数股东权益, 还应当确认属于少数股东的子公司净利润和本年度增加的权益, 本年度属于少数股东的净利润为 13 480 元 [(150 000-15 200)×10%], 相应增加的少数股东权益也为 13 480 元。借: 少数股东损益 13 480; 贷: 少数股东权益 13 480。

不考虑其他内部交易抵销的情况下合并财务报表相关项目为: 2007 年合并资产负债表中少数股东权益等于 150 580 元 [(1 240 000+238 000+135 000-60 000-47 200)×10%], 合并利润表中少数股东利润等于 8 780 元; 2008 年合并资产负债表中少数股东权益等于 156 060 元 (150 580+13 480-8 000), 合并利润表中少数股东利润等于 13 480 元。在上述两种思路下编制出的合并财务报表相关项目的数据一致。○

财政部 国家税务总局[2009]122 号文件

法规制度

非营利组织企业所得税 免税收入问题的规定

根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(国务院令第五 12 号)第八十五条的规定, 现将符合条件的非营利组织企业所得税免税收入范围明确如下:

一、非营利组织的下列收入为免税收入:

- (一) 接受其他单位或者个人捐赠的收入;
- (二) 除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入, 但不包括因政府购买服务取得的收入;
- (三) 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费;
- (四) 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入;
- (五) 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

二、本规定从 2008 年 1 月 1 日起执行。

(2009 年 11 月 11 日印发)