基于权益法和成本法编制合并财务报表初探

郑 垚

（江南大学商学院 江苏无锡 214044）

【摘要】在编制合并财务报表的方法中，权益法的思路是，先把母公司单独财务报表中按照成本法核算的“长期股权投资——对子公司投资”项目调整转移为按照权益法核算的项目，然后编制合并财务报表；成本法则是略过调整转换程序，直接在成本法基础上编制抵销调整分录。本文将对这两种不同的编制方法进行阐述。

【关键词】合并财务报表 权益法 成本法

《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称“长期股权投资准则”）规定：投资企业对子公司的长期股权投资，应当采用本准则规定的成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整。《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定：合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础，根据其他有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。这与旧会计准则下母公司单独的财务报表采用权益法核算，集团根据母公司单独的财务报表编制合并财务报表的方法有很大不同。笔者认为，尽管长期股权投资准则规定母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算，但是我们不妨直接根据母公司基于成本法核算的单独财务报表来编制抵销调整分录。

一、基于权益法编制合并财务报表

基于权益法编制合并财务报表时，先把母公司提供给集团的单独财务报表中按照成本法核算的“长期股权投资——对子公司投资”项目转换为按照权益法核算的“长期股权投资——对子公司投资”项目。调整转换后，再进行一系列的内部交易的抵销处理。下面举例说明。

例：P公司20×6年1月1日以800 000万元购买S公司全部普通股。购买日S公司净资产账面价值与公允价值见表1。假设S公司存货按照先进先出法核算，房屋的使用寿命尚有10年，设备的使用寿命尚有2年，经测试商誉本期发生减值11 000万元。S公司当年实现净利润100 000万元，分派股利40 000万元，未提取盈余公积。P公司对S公司投资采用成本法核算。

表 1 单位：万元

	账面价值	公允价值		账面价值	公允价值
现金	50 000	50 000	应付账款	200 000	200 000
应收账款(净)	130 000	130 000	股本	200 000	690 000
存货	120 000	160 000	资本公积	20 000	
房屋(净)	330 000	410 000	未分配利润	380 000	
设备(净)	170 000	140 000			
合计	800 000	890 000	合计	800 000	

合并工作底稿

表 2 20×6 年 12月 31 日 单位：万元

项 目	成本法	权 益 法		抵 销		合并财务报表数
	P公司	P公司	S公司	借 方	贷 方	
利润表						
收入	1 500 000	1 500 000	400 000			1 900 000
费用	900 000	900 000	300 000	44 000		1 244 000
投资收益	40 000	56 000		100 000	44 000	0
净收益	640 000	656 000	100 000			656 000
利润分配表						
上年未分配利润	840 000	840 000	380 000	380 000		840 000
净利润	640 000	656 000	100 000			656 000
股利分配	120 000	120 000	40 000		40 000	120 000
年末未分配利润	1 360 000	1 376 000	440 000			1 376 000
资产负债表						
现金	200 000	200 000	40 000			240 000
应收项目	260 000	260 000	100 000			360 000
存货	580 000	580 000	260 000	40 000	40 000	840 000
长期股权投资	800 000	816 000			800 000	
					100 000	
				44 000		0
				40 000		
房屋净值	370 000	370 000	288 000	80 000	8 000	730 000
设备净值	250 000	250 000	220 000	15 000	30 000	455 000
商誉				110 000	11 000	99 000
资产总计	2 460 000	2 476 000	908 000			2 724 000
应付账款	380 000	380 000	248 000			628 000
普通股	600 000	600 000	200 000	600 000		600 000
资本公积	120 000	120 000	20 000	120 000		120 000
未分配利润	1 360 000	1 376 000	440 000			1 376 000
权益总计	2 460 000	2 476 000	908 000			2 724 000

20×6年的有关报表见工作底稿(见表2)。

首先，将P公司按照成本法核算的财务报表调整为按照权益法核算的财务报表。

这项调整工作的对象是母公司的“长期股权投资”和“投资收益”项目。在成本法下，如果不考虑投资减值因素，母公司“长期股权投资”始终按照初始投资成本计量，“投资收益”反映被投资单位宣告分派的现金股利。根据权益法，母公司“长期股权投资”和“投资收益”需要按照应享有的被投资单位净资产的份额来调整。在本例中，成本法下母公司的“长期股权投资”和“投资收益”分别为800 000万元和40 000万元。按照权益法调整后，母公司的“长期股权投资”和“投资收益”分别为816 000万元和56 000万元。调整思路如下(利用三栏式账户结构，见表3)：

表 3　　对 S 公司投资收益　　单位：万元

项　目	成　本　法			权　益　法		
	借方	贷方	调整后	借方	贷方	调整后
股利		40 000				
净利润					100 000	
摊销股权投资差额				44 000		
调整后			40 000			56 000

本期分摊股权投资差额：存货摊销40 000万元，房屋摊销8 000万元，设备摊销15 000万元，商誉减值11 000万元，合计44 000万元。

表 4　　对 S 公司长期股权投资　　单位：万元

项　目	成　本　法			权　益　法		
	借方	贷方	余　额	借方	贷方	余　额
期初余额			800 000			800 000
净利润				100 000		
摊销股权投资差额					44 000	
股利					40 000	
期末余额			800 000			816 000

对比分析了成本法与权益法之间的差异，P公司可编制调整分录如下：

(1)按照权益法确认在子公司净利润中的金额：

借：长期股权投资　　100 000万元

　　贷：投资收益　　100 000万元

(2)按照权益法调整子公司的净利润：

借：投资收益　　44 000万元

　　贷：长期股权投资　　44 000万元

(3)调整按照成本法确认的子公司股利：

借：投资收益　　40 000万元

　　贷：长期股权投资　　40 000万元

经过上述调整，P公司的“长期股权投资”和“投资收益”分别为816 000万元和56 000万元，比成本法核算的金额多出16 000万元，属于子公司净资产净增加部分。因此，未分配利润从1 360 000万元变为1 376 000万元。

其次，将按照权益法编制的财务报表进行合并抵销。这里有诸多步骤：

第一步：抵销母公司“长期股权投资”账户期初余额。

借：股本　　200 000万元

　　资本公积　　20 000万元

　　未分配利润　　380 000万元

　　存货　　40 000万元

　　房屋(净)　　80 000万元

　　商誉　　110 000万元

　　贷：长期股权投资　　800 000万元

　　设备(净)　　30 000万元

在权益法下，这笔分录的金额在第二年和以后各年需要按照子公司的净资产变化数抵销，并非一成不变。

第二步：确认本年子公司可辨认净资产的摊销数和商誉的减值数。

借：管理费用　　44 000万元

　　设备(净)　　15 000万元

　　贷：存货　　40 000万元

　　房屋(净)　　－8 000万元

　　商誉　　11 000万元

第三步：抵销母公司“长期股权投资”账户借方发生额(子公司本期实现净利润对母公司“长期股权投资”及“投资收益”账户的影响)。

借：投资收益　　100 000万元

　　贷：长期股权投资　　100 000万元

第四步：抵销母公司“长期股权投资”账户贷方发生额(对子公司本期实现净利润的调整数)。

借：长期股权投资　　44 000万元

　　贷：投资收益　　44 000万元

第五步：抵销母公司“长期股权投资”账户贷方发生额(子公司本期宣告股利对母公司“长期股权投资”账户的影响)。

借：长期股权投资　　40 000万元

　　贷：股利　　40 000万元

经过上述抵销处理，内部股权交易消除。

二、基于成本法编制合并财务报表

基于权益法编制合并财务报表的方法不符合成本效益原则。企业首先将母公司个别财务报表进行调整转换，然后再编制合并财务报表。这不仅增加了编制合并财务报表的成本，而且增加了会计差错风险。因此，企业不妨在成本法基础上直接编制抵销调整分录，以下仍以上例说明(见表5)。

在成本法下，母公司“长期股权投资”始终按照对子公司投资时的初始投资成本入账，“投资收益” 则根据子公司每年宣告分派的现金股利入账。不论母公司如何记录对子公司投资的账务，母公司的长期股权投资始终由三部分组成：一是子公司可辨认净资产账面价值，二是子公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额，三是商誉。编制合并财务报表的关键

合并工作底稿

表 5　　20×6 年 12 月 31 日　　单位:万元

项　目	成本法		抵　销		合并财务报表数
	P公司	S公司	借方	贷方	
利润表					
收入	1 500 000	400 000			1 900 000
费用	900 000	300 000	44 000		1 244 000
投资收益	40 000		40 000		0
净收益	640 000	100 000			656 000
利润分配表					
上年未分配利润	840 000	380 000	380 000		840 000
净利润	640 000	100 000			656 000
股利分配	120 000	40 000		40 000	120 000
年末未分配利润	1 360 000	440 000			1 376 000
资产负债表					
现金	200 000	40 000			240 000
应收项目	260 000	100 000			360 000
存货	580 000	260 000	40 000	40 000	840 000
长期股权投资	800 000			800 000	0
房屋净值	370 000	288 000	80 000	8 000	730 000
设备净值	250 000	220 000	15 000	30 000	455 000
商誉			110 000	11 000	99 000
资产总计	2 460 000	908 000			2 724 000
应付账款	380 000	248 000			628 000
普通股	600 000	200 000	200 000		600 000
资本公积	120 000	20 000	120 000		120 000
未分配利润	1 360 000	440 000			1 376 000
权益总计	2 460 000	908 000			2 724 000

就是消除母、子公司之间的内部股权交易，也就是把母公司“长期股权投资”和“投资收益”抵销掉,使其在合并财务报表上不再出现。把握了合并财务报表编制的思路,问题自然就解决了。因此,抵销分录的编制可拆分为以下几个步骤:

第一步:抵销母公司“长期股权投资”账户余额(合并日子公司可辨认净资产账面价值及与公允价值之间的差额和商誉)。

借:股本　　200 000万元
　资本公积　　20 000万元
　未分配利润　　380 000万元
　存货　　40 000万元
　房屋(净)　　80 000万元
　商誉　　110 000万元
　贷:长期股权投资　　800 000万元
　设备(净)　　30 000万元

需要特别说明的是，这笔抵销分录每年都要按照这个金额抵销。该分录在形式上与权益法下的抵销分录一样,但是在金额上不同。权益法下“长期股权投资”每年余额会随着子公司股东权益的变动而变动,成本法下保持初始投资成本不变。

第二步：确认本年子公司可辨认净资产的摊销数和商誉的减值损失。

借:管理费用　　44 000万元
　设备(净)　　15 000万元
　贷:存货　　40 000万元
　　房屋(净)　　8 000万元
　　商誉　　11 000万元

如果在合并后第二年和以后各年，基于合并财务报表需要子公司当年资产、负债、费用的公允价值信息,上述分录微调为(假设商誉发生减值损失11 000元):

借:未分配利润——年初　44 000万元
　管理费用　　4 000万元
　设备(净)　　30 000万元
　贷:存货　　40 000万元
　　房屋(净)　　16 000万元
　　商誉　　22 000万元

第三步:抵销本期母公司投资收益(子公司宣告分派的现金股利)。

借:投资收益　　40 000万元
　贷:股利　　40 000万元

经过上述抵销处理,内部股权交易消除(见合并工作底稿表5)。

上面是编制合并财务报表的两种新方法。依笔者之见,采用直接编制法抵销分录省略了对母公司个别报表的调整,更加符合成本效益原则。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则2006. 北京：经济科学出版社,2006

2. 解忠东,吴金莲,姜春来.关于编制合并财务报表的浅析.农场经济管理,2008;4

3. 王素华.编制合并财务报表时子公司资产负债表的调整.财会月刊(会计),2007;7

4. 彭鹏翔,彭小慧.编制合并财务报表时的两项调整.财会月刊(会计),2008;10

5. 李占琳. 对集团公司编制合并财务报表的几点认识.煤矿现代化,2005;6

6. 潘婉霞.合并财务报表编制的并表法与并账法.财会月刊(会计),2007;10