

编制合并财务报表时的两项调整

南京审计学院 彭鹏翔(教授) 南京农业大学经济管理学院 彭小慧

编制合并财务报表时,在对企业集团内部交易项目进行抵销处理之前,先要进行两项极为重要的调整:其一,对子公司的个别报表进行调整;其二,按权益法调整母公司对子公司的长期股权投资。本文拟对这两项调整进行分析,以期对实务人员正确编制合并财务报表有所裨益。

一、对非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别报表以购买日确定的公允价值为基础的调整

按现行企业会计准则的规定,在编制合并财务报表时,首先应对各子公司进行分类,分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

对于同一控制下企业合并中取得的子公司,如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况,则不需要对该子公司的个别报表进行调整,即不需要将该子公司的个别报表调整为以公允价值反映的报表,只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

对于非同一控制下企业合并中取得的子公司,除应考虑会计政策、会计期间的差别,需要对子公司的个别报表进行调整外,还应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的个别报表进行调整,使子公

按照转换当日的公允价值计价,转换当日的公允价值小于原账面价值的,其差额计入当期损益;转换当日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入所有者权益。”

《企业会计准则讲解》、相关会计考试教材编写的例题及其会计处理来源于《企业会计准则——应用指南》“会计科目和主要账务处理”的规定,《企业会计准则——应用指南》“会计科目和主要账务处理”的规定来源于现行企业会计准则的规定。但是,现行企业会计准则没有损益类科目之间可以在期末相互结转而不向“本年利润”科目结转的规定。笔者认为,应当修改《企业会计准则——应用指南》“会计科目和主要账务处理”的相关规定和《企业会计准则讲解》及相关会计考试教材中的例题及其会计处理,对《企业会计准则第3号——投资性房地产》第十一条、第十五条和第十六条中公允价值与原账面价值的差额的处理重新进行规定。

三、对策分析

公允价值计量模式下,投资性房地产、交易性金融资产处置(含出售)经济业务的处理有两种思路:一是设置“公允价值变动损益”科目,期末将其本期发生额的累计净额结转到“本

司的个别报表反映在购买日公允价值基础上确定的各项可辨认资产、负债及或有负债在期末资产负债表日的价值。

对于同一控制下企业合并中取得的子公司,之所以不需要将该子公司的个别报表调整为以公允价值反映的报表,原因在于:对于同一控制下的企业合并财务报表的编制,我们所持的是权益结合观,所用方法类似于西方国家编制合并财务报表时采用的权益结合法。在权益结合观下编制合并财务报表时,母公司所拥有子公司的资产和负债等以其账面价值反映,即母公司所拥有子公司净资产不存在公允价值的确认问题,在母公司只拥有子公司多数股权时,子公司的少数股权部分也以账面价值反映。

在这两类子公司的个别报表调整中,对于非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别报表以购买日确定的公允价值为基础的调整,无疑是重点和难点所在。

为什么要进行这一调整呢?这是因为,对于非同一控制下的企业合并财务报表的编制,我们所持的是购买观,所用方法类似于西方国家编制合并财务报表时采用的购买法。在购买观下编制合并财务报表时,母公司所拥有子公司的各项可辨认资产、负债及或有负债必须以购买日的公允价值为基础进

“本年利润”科目,不允许跨年度向其他损益类科目结转;二是不设置“公允价值变动损益”科目,将公允价值变动损益在转换日和资产负债表日一律记入“资本公积——公允价值变动”科目,到最终处置时,再将“资本公积——公允价值变动”科目余额转入相关科目(如转入“其他业务收入”、“投资收益”等科目)。

沿用上例对第二种思路说明如下:①20×7年4月15日,借:投资性房地产——××写字楼(成本)410 000 000元,资本公积——公允价值变动40 000 000元;贷:开发产品450 000 000元。②20×7年12月31日,借:投资性房地产——××写字楼(公允价值变动)20 000 000元;贷:资本公积——公允价值变动20 000 000元。③20×8年6月,出售时,借:银行存款460 000 000元;贷:其他业务收入440 000 000元,资本公积——公允价值变动20 000 000元。借:其他业务成本430 000 000元;贷:投资性房地产——××写字楼(成本)410 000 000元、——××写字楼(公允价值变动)20 000 000元。④20×8年12月31日结转其他业务收支(假定只发生了此笔其他业务收支),借:其他业务收入440 000 000元;贷:其他业务成本430 000 000元,本年利润10 000 000元。○

行计量。但是,子公司呈报来的编表日的个别报表,除非特别说明是根据公允价值编制的以外,一般是根据账面价值编制的。这样,就必须对子公司个别报表以购买日确定的公允价值为基础进行调整。

这一调整包括两个方面的内容:将子公司各项可辨认资产、负债等由购买日的账面价值调整为购买日的公允价值;对购买日公允价值与账面价值之间的差额进行摊销。这一方法在西方国家被称为复杂权益法。如果用调整分录表示,那就是:

第一步,根据母公司备查簿记录,将子公司的各项可辨认资产、负债等由购买日的账面价值调整为公允价值。在工作底稿上的调整分录通常为:借:资产类项目(调增),负债类项目(调减),借或贷:合并价差(借贷方之差,用于过渡);贷:资产类项目(调减),负债类项目(调增)。例如,假设某项用于管理的固定资产,备查簿记录其购买日的账面价值小于其公允价值,差额为30万元,那么调整分录就是:借:固定资产——原值30万元;贷:合并价差30万元。

第二步,根据购买日至合并财务报表编制日期期间的会计事务记录及有关的会计政策,将公允价值与账面价值之差(第一步调整分录中的调增数或调减数)予以调整(摊销)。例如,假设上述某项用于管理的固定资产尚可使用十年,且采用年限平均法计提折旧,那么,调整分录就是:借:管理费用3万元;贷:固定资产——累计折旧3万元。

需要说明的是:在上面第一步调整分录中所用“合并价差”项目,只起过渡作用。在抵销母公司长期股权投资与其拥有子公司可辨认净资产公允价值份额时,第一步调整分录中形成的合并价差将被自动抵销。抵销母公司长期股权投资与其拥有子公司可辨认净资产公允价值份额的调整分录通常为:借:股本或实收资本,资本公积,盈余公积,年末未分配利润,商誉(存在正商誉时),贷或借:合并价差(第一步调整分录中形成的数额);贷:长期股权投资,少数股东权益,商誉(子公司原有商誉),营业外收入(存在负商誉时)。

二、按照权益法调整对子公司的长期股权投资

按现行企业会计准则的规定,投资企业对被投资单位能够实施控制的,长期股权投资采用成本法进行日常核算,控股权取得日后编制合并财务报表时,要按照权益法调整对子公司的长期股权投资。

为什么要进行这一调整呢?这是因为,权益法将投资企业与被投资单位作为一个整体对待,这符合编制合并财务报表时将企业集团看做同一个报告主体的理念。换言之,权益法核算是编制合并财务报表的基础。由于按现行企业会计准则的规定,母公司对子公司的长期股权投资的日常核算采用的是成本法,因此在编制合并财务报表时,就必须将成本法调整为权益法。

那么,如何将成本法调整为权益法呢?我们先看一看成本法与权益法的区别。在长期股权投资初始投资的核算中,成本法和权益法是没有区别的。长期股权投资初始投资的主要

会计分录为:①投资者用企业合并以外的方式对被投资者投资:借:长期股权投资——成本(付出资产或发行权益性证券的公允价值);贷:银行存款等。②同一控制下的控股合并:借:长期股权投资——成本(取得被合并方所有者权益账面价值),留存收益,借或贷:资本公积;贷:银行存款等。③非同一控制下的控股合并:借:长期股权投资——成本(付出资产或发行权益性证券的公允价值);贷:银行存款等。只是在长期股权投资后续计量的核算中,成本法和权益法才有区别。

成本法和权益法的区别如下表所示:

主要会计事项	成本法下会计分录	权益法下会计分录
1. 追加投资	与初始投资相同	与初始投资相同
2. 投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时	不编制会计分录	借:长期股权投资 贷:营业外收入
3. 被投资单位产生净损益	不编制会计分录	借或贷:长期股权投资 贷或借:投资收益
4. 收到被投资单位的非清算性现金股利或利润	借:银行存款等 贷:投资收益	借:银行存款等 贷:长期股权投资
5. 收到被投资单位的清算性现金股利或利润	借:银行存款等 贷:长期股权投资	借:银行存款等 贷:长期股权投资
6. 被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动	不编制会计分录	借或贷:长期股权投资 贷或借:资本公积
7. 收到被投资单位的股票股利	不编制会计分录, 作备查登记	不编制会计分录, 作备查登记

将上表中第2、3、4、6项会计事项下成本法和权益法的会计分录作比较,就可以列出将成本法调整为权益法的主要调整分录:①投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,借:长期股权投资;贷:营业外收入。②对于应享有被投资单位当期实现净利润的份额,借:长期股权投资;贷:投资收益。对于应承担被投资单位当期发生的亏损份额,借:投资收益;贷:长期股权投资。③对于当期收到被投资单位分派的现金股利或利润,借:投资收益;贷:长期股权投资。④在持股比例不变的情况下,对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,投资企业按照应享有或应承担的份额,借或贷:长期股权投资;贷或借:资本公积。

这里需要特别强调的是,我国现行企业会计准则在阐述成本法核算、权益法核算时,对成本法、权益法之间的“调整”或“改按”(转换)的措词还是比较严谨、明晰的。以上所说的“调整”是“按照权益法调整对子公司的长期股权投资”——投资企业对被投资单位能够实施控制的,长期股权投资采用成本法进行日常核算,控股权取得日后编制合并财务报表时,要按照权益法“调整”对子公司的长期股权投资;而不是由成本法核算“改按”权益法核算——投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施共同控制或重大影响但不构成控制的,应当“改按”权益法核算,并以成本法下长期股权投资的账面价值或按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的投资账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本。○