

从净资产合并角度解读合并财务报表编制

杨海蓉

(广东外语外贸大学国际工商管理学院 广州 510420)

【摘要】 本文拟从净资产合并的角度理清《国际会计准则第27号——合并财务报表和对附属公司投资的会计》(IAS27)与《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS33)中合并财务报表的抵销、调整与合并的思路。

【关键词】 合并财务报表 个别财务报表 净资产

一、国际会计准则中合并财务报表的编制

根据IAS27,所有企业合并均采用购买法进行会计处理,即子公司净资产及所有者权益按公允价值并入合并财务报表。IAS27中抵销、调整与合并的方法是:在母公司个别财务报表的基础上,消除集团内部交易,先并入子公司净资产期初余额,再并入子公司净资产本期发生额。

例:2006年1月1日母公司以银行存款100 000万元购买子公司80%的股权。控制权取得日子公司资产的账面价值为120 000万元,公允价值为135 000万元;负债的账面价值及公允价值均为20 000万元;股东权益的账面价值为100 000万元,其中:股本为90 000万元,盈余公积为2 000万元,未分配利润为8 000万元。子公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额(增值)采用直线法摊销,摊销期为5年,2006年年末合并商誉减值1 000万元。2006年子公司实现净利润8 000万元,提取盈余公积800万元,发放现金股利2 000万元。2006年母、子公司利润及利润分配表、资产负债表见合并财务报表工作底稿。控制权取得日后第一年(2006年12月31日)企业集团合并财务报表编制如下:

控制权取得日:子公司可辨认净资产公允价值=135 000-20 000=115 000(万元)。子公司可辨认净资产增值=115 000-(120 000-20 000)=15 000(万元),其中:母公司股东享有12 000万元(15 000×80%),少数股东享有3 000万元(15 000×20%)。商誉=合并成本-所购子公司可辨认净资产公允价值的份额=100 000-115 000×80%=8 000(万元),由于不确认推定损益,所以商誉均为母公司股东享有,少数股东不享有商誉。

1. 子公司期初净资产的并入。

(1)长期股权投资的核算由成本法调整为复杂权益法。控制条件下,母公司个别财务报表的“长期股权投资”项目是成本法下的核算结果,但合并财务报表的抵销、调整与合并是建立在长期股权投资按权益法核算的基础上的,因此应将母公司个别财务报表中的“长期股权投资”、“投资收益”项目由成本法调整为复杂权益法。复杂权益法是一种包含摊销子公司净资产增值因素的公允价值下的权益法,应调整金额=成本法与权益法的差额-子公司净资产增值摊销额=(8 000×

80%-2 000×80%)-(12 000÷5+1 000)=1 400(万元),调整分录为:借:长期股权投资1 400万元;贷:投资收益1 400万元(若调整前期投资收益,则贷记“未分配利润——年初”)。

(2)子公司期初净资产的并入。集团内部投资与接受投资形成的个别财务报表项目如下表:

	母公司个别财务报表	子公司个别财务报表(账面价值)	
资金去向	借方:长期股权投资(复杂权益法)期初数	借方:子公司净资产(各项资产、负债)期初数(80%+20%)	子公司净资产(各项资产、负债)增值(80%+20%)
资金来源	贷方:母公司股东权益各日期初数(部分金额)	贷方:子公司股东权益各日期初数(80%+20%)	

母公司的“长期股权投资”是集团内部投资,其账面价值部分与80%子公司净资产(各项资产、负债)重复,应将重复的“长期股权投资”的账面价值替换(具体化)为80%子公司净资产各项目账面价值,并入合并财务报表;将子公司个别财务报表中未列入的80%子公司各项净资产增值(含商誉)计入合并财务报表,因此按公允价值抵销“长期股权投资”。80%子公司股东权益是集团内部接受投资,与母公司股东权益重复,因为80%子公司股东权益是对80%子公司净资产的权益,也就是对“长期股权投资”账面价值的权益,包含在母公司股东权益中,所以按账面价值抵销80%子公司股东权益。抵销分录为:

借:股本
 资本公积
 盈余公积
 年初未分配利润
 ××资产
 商誉
 贷:长期股权投资 (80%子公司净资产期初数,公允价值)

 } (80%子公司股东权益期初数,账面价值)
 } (80%子公司净资产期初数,增值)

20%子公司净资产账面价值(无重复项目)并入合并财务报表,20%子公司净资产增值(不含商誉)计入合并财务报表。按账面价值抵销20%子公司股东权益,将对20%子公司净资产公允价值的权益结转为少数股东权益。根据实体理论,少数股东权益也是集团的股东权益。调整分录为:

借:股本
 资本公积
 盈余公积
 年初未分配利润
 } (20%子公司股东权益期初数,账面价值)
 ××资产
 商誉
 } (20%子公司净资产期初数,增值)

贷:长期股权投资 (20%子公司净资产期初数,公允价值)

上述分录可合并为抵销与调整分录:借:股本90 000万元,盈余公积2 000万元,年初未分配利润8 000万元,××资产15 000万元,商誉8 000万元;贷:长期股权投资100 000万元[(90 000+2 000+8 000)×80%+12 000+8 000],少数股东权益23 000万元(100 000×20%+3 000)。

2. 子公司本期净资产的并入。

(1)子公司本年利润。子公司取得收入导致银行存款等资产增加,结转成本导致库存商品等资产减少,发生费用导致银行存款等资产减少或预提费用等负债增加,期末结转后,本年净利润导致净资产增加。集团内部投资收益与本年利润形成的个别财务报表项目如下表:

	母公司个别财务报表	子公司个别财务报表(账面价值)	摊销子公司净资产增值
资金去向	借方:长期股权投资(复杂权益法)本期数	借方:子公司净资产(各项资产、负债)本期数(80%+20%)	借:××费用(80%+20%)
资金来源	贷方:投资收益(复杂权益法)	贷方:子公司本年利润(各项收入、费用)(80%+20%)	贷:××资产(80%+20%),商誉(80%+20%)

母公司对子公司的投资收益(账面价值),即80%子公司本年净利润;母公司来源于投资收益的长期股权投资本期数(账面价值),即子公司来源于本年净利润的80%净资产本期数,应将长期股权投资本期数及其投资收益的账面价值替换(具体化)为80%子公司净资产本期数及本年净利润(各项收入、费用),因此按公允价值抵销母公司的长期股权投资本期数及投资收益;按账面价值并入80%子公司净资产本期数及本年净利润、计入因80%子公司净资产增值摊销而减少的资产及增加的费用,也就是按公允价值并入与计入80%子公司净资产本期数及本年净利润。具体分录为:借:投资收益(80%子公司本年净利润,公允价值);贷:长期股权投资(80%子公司净资产本期数,公允价值)。借:××费用(80%子公司净资产增值摊销);贷:××资产,商誉。

按账面价值并入20%子公司净资产本期数及本年净利润(无重复项目)、计入因20%子公司净资产增值摊销而减少的资产及增加的费用,也就是按公允价值并入与计入20%子公司净资产本期数及本年净利润。按公允价值转出子公司本年净利润中少数股东应享有的净利,增加少数股东权益。具体分录为:借:××费用(20%子公司净资产增值摊销);贷:××资产,商誉。借:少数股东损益(20%子公司本年净利润,公允价值);贷:少数股东权益(20%子公司净资产本期数,公允价值)。

上述分录可合并为抵销与调整分录:借:投资收益 3 000

万元(8 000×80%-12 000÷5-1 000),少数股东损益1 000万元(8 000×20%-3 000÷5);贷:长期股权投资3 000万元,少数股东权益1 000万元。借:××费用4 000万元;贷:××资产3 000万元(15 000÷5),商誉1 000万元。

(2)子公司分配股利。集团内部分得股利与分配股利形成的个别财务报表项目如下表:

	母公司个别财务报表	子公司个别财务报表
资金去向	借方:银行存款	借方:利润分配——应付股利(80%+20%)
资金来源	贷方:长期股权投资(权益法)本期数	贷方:银行存款(80%+20%)

从集团角度看,母公司没有因投资分得股利而冲减投资,子公司也没有因接受母公司投资而对其分配股利。抵销分录为:借:长期股权投资;贷:利润分配——应付股利。

子公司对少数股东支付款项不是分配股利,而少数股东从子公司取走款项,应冲减少数股东权益。抵销分录为:借:少数股东权益;贷:利润分配——应付股利。

上述分录可合并为抵销分录:借:长期股权投资1 600万元,少数股东权益400万元;贷:利润分配——应付股利2 000万元。

(3)子公司提取盈余公积。子公司提取盈余公积不影响净资产,但由于80%子公司本年净利润已作为投资收益由母公司提取盈余公积,20%子公司本年净利润已转作少数股东权益不提取盈余公积,所以抵销子公司提取的盈余公积。抵销分录为:借:盈余公积800万元;贷:利润分配——提取盈余公积800万元。

二、我国新会计准则中合并财务报表的编制

根据CAS33及相关的企业合并准则,同一控制下的企业合并采用权益结合法,即子公司净资产及其所有者权益按其原账面价值并入合并财务报表;非同一控制下的企业合并采用购买法。CAS33中抵销、调整与合并的方法是:在母公司个别财务报表的基础上,消除集团内部交易,直接并入子公司净资产期末数,再并入子公司本期利润分配的来源与利润分配的去向及结果。以下说明非同一控制下控股合并的合并财务报表编制(同一控制下合并财务报表的抵销、调整分录与非同一控制下的账面价值部分相同):

1. 长期股权投资的核算由成本法调整为复杂权益法,调整分录与IAS27相同。

2. 子公司期末净资产的并入。按公允价值抵销母公司长期股权投资期末数(并入80%加20%子公司期末净资产账面价值),计入80%加20%子公司期末净资产增值;按账面价值抵销80%加20%子公司期末股东权益(80%包含在母公司期末股东权益中),将对20%子公司期末净资产公允价值的权益结转作为少数股东权益。抵销与调整分录为:借:股本90 000万元,盈余公积2 800万元,未分配利润——年末13 200万元,××资产12 000万元,商誉7 000万元;贷:长期股权投资101 400万元[(90 000+2 800+13 200+12 000)×80%+7 000],少数股东权益23 600万元[(106 000+12 000)×20%]。

3. 子公司本年利润分配来源的并入。子公司利润分配来源(未分配利润——年初+本年利润)=利润分配去向及结果(利润分配——提取盈余公积+利润分配——应付股利+未分配利润——年末)。抵销分录为:借:利润分配来源的重复或虚增项目;贷:利润分配去向的重复或虚增项目。

80%子公司期初未分配利润作为80%子公司上期利润即母公司上期投资收益,已结转为母公司上期期末即本期期初未分配利润、盈余公积期初数、应付股利期初数;20%子公司期初未分配利润作为上期少数股东损益已转作上期期末即本期期初少数股东权益,包含在期末少数股东权益中,因此按账面价值抵销子公司期初未分配利润。80%子公司本年净利润即母公司投资收益(集团内部投资收益),应将母公司这部分投资收益替换(具体化)为80%子公司本年净利润并入合并财务报表,因此按账面价值抵销母公司投资收益。20%子公司本年净利润是少数股东损益,已结转为期末少数股东权益,因此按账面价值抵销少数股东损益。80%子公司可供分配利润已作为母公司期初未分配利润、本期投资收益,由母公司进行利润分配。20%子公司可供分配利润作为期初少数股东权益、本期少数股东损益,已结转为期末少数股东权益综合项目,企业集团不分配。因此,抵销子公司利润分配的去向,抵销分录为:借:未分配利润——年初8 000万元,投资收益6 400万元,少数股东损益1 600万元;贷:利润分配——提取盈余公积800万元,利润分配——应付股利2 000万元,未分配利润——年末13 200万元。

将子公司净资产增值摊销为费用,同时将按账面价值抵销的“投资收益”与“少数股东损益”调整为按公允价值抵销。调整分录为:借:××费用4 000万元(15 000÷5+1 000);贷:投资收益3 400万元(12 000÷5+1 000),少数股东损益600万元(3 000÷5)。

上述分录可合并为抵销与调整分录:借:未分配利润——年初8 000万元,××费用4 000万元,投资收益3 000万元,少数股东损益1 000万元;贷:利润

分配——提取盈余公积800万元,利润分配——应付股利2 000万元,未分配利润——年末13 200万元。

两种方法下合并财务报表工作底稿见下表:

项 目	P公司	S公司	抵销分录(IAS27)			抵销分录(CAS33)		
	账面值	账面值	借方	贷方	合并数	借方	贷方	合并数
(利润及利润分配表)								
.....				
××费用			③4 000		4 000	③4 000		4 000
投资收益	1 600		③3 000	①1 400	0	③3 000	①1 400	0
净利润	20 000	8 000	7 000	1 400	22 400	7 000	1 400	22 400
少数股东损益			③1 000		1 000	③1 000		1 000
母公司股东:								
年初未分配利润	16 000	8 000	②8 000		16 000	③8 000		16 000
可供分配利润	36 000	16 000	16 000	1 400	37 400	16 000	1 400	37 400
提取盈余公积	2 000	800		⑤800	2 000		③800	2 000
应付股利	5 000	2 000		④2 000	5 000		③2 000	5 000
未分配利润	29 000	13 200	(移下)16 000	(移下)4 200	30 400	13 200	③13 200	
						29 200	17 400	30 400
(资产负债表)								
长期股权投资	100 000		①1 400	②100 000		①1 400	②101 400	0
——S公司			④1 600	③3 000	0			
投资以外的资产	215 000	126 000	②15 000	③3 000	353 000	②12 000		353 000
商誉			②8 000	③1 000	7 000	②7 000		7 000
资产总计	315 000	126 000	26 000	107 000	360 000	20 400	101 400	360 000
负债合计	100 000	20 000			120 000			120 000
股本——普通股	160 000	90 000	②90 000		160 000	②90 000		160 000
资本公积	20 000				20 000			20 000
盈余公积	6 000	2 800	②2 000			②2 800		6 000
			⑤800		6 000			
未分配利润	29 000	13 200	(承上)16 000	(承上)4 200	30 400	②13 200	1 400	30 400
母公司股东权益	215 000	106 000	108 800	4 200	216 400	106 000	1 400	216 400
少数股东权益			④400	②23 000			②23 600	23 600
				③1 000	23 600			
股东权益合计	215 000	106 000	109 200	28 200	240 000	106 000	25 000	240 000
负债及股东权益	315 000	126 000	109 200	28 200	360 000	106 000	25 000	360 000

注:表中数值下方的虚线、单线、双线分别表示小计、合计、总计。

通过上述分析可以看出,在合并财务报表的净资产并入方式上,在抵销、调整集团内部交易后,IAS27下先并入子公司净资产期初数,再并入本期数,而CAS33下直接并入子公司净资产期末数。但二者抵销、调整与并入的结果即合并数相同,合并后资产负债表的结构均为:合并净资产=母公司股东权益+少数股东权益;合并后利润表的结构均为:合并净利润=母公司股东应享有的利润+少数股东应享有的利润。

从净资产合并的角度解读集团内部交易的抵销与调整,可使合并财务报表的编制更加易于理解与操作,从而减少合并数确定的随意性。

主要参考文献

常勋.财务会计四大难题.上海:立信会计出版社,2002;4