

非同一控制下企业合并报表 编制：间接法和直接法

颜青 高峰

(西南大学经济管理学院 重庆 400030 西藏山南 77683 部队 西藏山南 856000)

【摘要】 现行会计准则对非同一控制下的企业合并财务报表编制的间接法做了详细规定。间接法是在权益法的基础上来处理合并财务报表的,从操作程序上来说比较复杂。本文结合实例提出一种更简便的方法——直接法,以供参考。

【关键词】 非同一控制 合并财务报表 间接法 直接法

《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)和《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)就非同一控制下企业合并的会计处理方法和合并财务报表的编制方法——间接法做了规定。但是在实际操作过程中,以权益法为基础既要做长期股权投资项目的抵销,又要冲回对应的投资收益,比较复杂。相反,以成本法为基础编制合并财务报表也即直接法,则可以简化核算过程并且达到同样的效果,因为母公司对子公司的长期股权投资和与其对应的投资收益最终都会被抵销。

一、非同一控制下企业合并财务报表的编制

1. 非同一控制下企业合并财务报表的合并范围。非同一控制下企业合并财务报表的合并范围应当以控制为基础确定。这里的控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益。CAS 33对“控制”的界定做了具体的解释:①母公司直接或通过子公司间接拥有其半数以上表决权的被投资单位纳入合并范围。②母公司没有拥有半数以上表决权但仍纳入合并范围的情况:通过与其他投资者之间的协议受托管理和控制被投

用导致审计师事务所审计成本和审计风险的增加,进而显著地推高了上市公司2006年之后的平均审计成本。刘奕均和胡奕明(2010)研究发现,机构表现出对公允价值计量资产的回避态度,公允价值计量收益减小了市场波动,而机构投资者的持股和交易却显著加剧了波动。

三、国内公允价值研究存在的问题

1. 公允价值规范研究存在的问题。首先,当前国内外对公允价值的研究还没有突破“就会计问题研究会计问题”的窠臼,少有文献利用其他学科的理论来分析公允价值问题。在当前学科交叉、综合已成为不可阻挡的巨大潮流的背景下,会计理论界迫切需要使用其他学科的知识来推动公允价值会计的研究。其次,相当大比例的研究把公允价值和历史成本当作完全对立的两个方面,单纯地比较两种计量方法孰好孰坏。事实上,对于整个会计系统来说,计量属性的选择只是其中的一个方面,抛开其他影响会计系统的因素单纯讨论采用何种计量方法更为合理可能都是有失偏颇的。只有在深刻理解会计系统运转的内部机制和外部制度环境的基础上,才能正确认识和处理公允价值和历史成本之间的关系。

2. 公允价值实证研究存在的问题。首先,价值相关性研究是以市场有效作为前提的。如果市场是无效的就会导致经验研究会有不同的解释,特别是一些被证实的公允价值与股票价格之间的相关关系并不能说明该计量属性是相关的。这是因为只要投资者认为公允价值是有信息含量的,人们就能

观察到这种相关关系,即使公允价值可能并没有反映公司的潜在经济状况。其次,价值相关性研究只是反映了股票价格对相关信息的反应,而股票价格是公司股东和潜在股东相互竞价的结果。某些信息具有价值相关性也仅仅说明了该信息对股东有用,而不能表明这些信息对财务报告的其他使用者也是有用的。最后,影响公司股票价格的因素是多种多样的,在无法控制其他影响因素的情况下,检验公允价值信息对股票价格的解释力是比较牵强的,其结论可能不具有说服力。

【注】 本文受到国家自然科学基金项目“现代企业管理层信息披露质量测评体系的国际比较研究”(编号:10CGL010)、国家自然科学基金项目“低碳经济背景下的碳会计问题研究”(编号:10BJY019)的资助。

主要参考文献

1. 邓传洲.公允价值的价值相关性:B股公司的证据.会计研究,2005;10
2. 葛家澍.关于在财务会计中采用公允价值的探讨.会计研究,2007;9
3. 黄世忠.公允价值会计的顺周期效应及其应对策略.会计研究,2009;11
4. 黄世忠.后危机时代公允价值会计的改革与重塑.会计研究,2010;6
5. 陆建桥.关于会计计量的几个理论问题.会计研究,2005;5

资单位;公司章程或协议明确母公司对其财务和经营政策能够实现控制;有权任免被投资单位的董事会或类似机构过半数以上的成员;在被投资单位董事会或类似机构拥有半数以上的表决权。

2. 间接法下非同一控制下企业合并财务报表的编制。在间接法下,首先建立合并工作底稿,将母子公司个别资产负债表、利润表、所有者权益变动表的各项数据录入合并工作底稿,在合并工作底稿中编制个别报表调整分录,再在合并工作底稿中编制抵销分录,将投资及内部交易对合并财务报表有关项目的影响予以抵销,最后计算合并财务报表各项目的合并金额并填列合并财务报表。

3. 直接法下非同一控制下企业合并财务报表的编制。在直接法下,首先也是建立合并工作底稿,将母子公司个别资产负债表、利润表、所有者权益变动表的各项数据录入合并工作底稿,然后在合并工作底稿中编制个别报表调整分录,最后直接根据公式填列合并财务报表。直接法下不用编制抵销分录,而直接在成本法的基础之上编制合并财务报表。这是因为母公司对子公司的长期股权投资和与其对应的投资收益最终都会被抵销。

二、例解非同一控制下企业合并财务报表编制的直接法和间接法

例:母子公司原先是无关联企业。2009年1月1日,母公司以银行存款3000万元取得子公司80%的股份,资料详见表1,其中,子公司固定资产公允价值比账面价值高出100万元,固定资产尚可使用20年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为0。2009年子公司实现净利润1000万元,子公司分配股利600万元。2009年子公司持有的可供出售金融资产的公允价值上升100万元,计入当期资本公积75万元。

表1 单位:万元

项目	2009年12月31日	2009年1月1日	2009年12月31日
	母公司报表	子公司账面价值(公允价值)	子公司报表
固定资产净值	3 100	1 300(1 400)	2 000
长期股权投资	4 700		
其他资产	200	2 700	2 475
资产合计	8 000	4 000(4 100)	4 475
负债	1 000	500	500
股本	4 000	2 000	2 000
资本公积	800	1 500(1 600)	1 575
盈余公积	1 034.5	0	100
未分配利润	1 165.5	0	300
负债及所有者权益合计	8 000	4 000(4 100)	4 475

1. 间接法下的会计处理。

(1)子公司个别报表调整分录:借:固定资产 100;贷:资本公积 100。借:管理费用 5;贷:固定资产 5。

(2)母公司个别报表调整分录:借:长期股权投资 796;贷:投资收益 796。借:投资收益 480;贷:长期股权投资 480。

借:长期股权投资 60;贷:资本公积 60。

(3)抵销分录:借:股本 2 000,资本公积——年初 1 600、——本年 75,盈余公积——本年 100,未分配利润——年末 295,商誉 120;贷:长期股权投资 3 376,少数股东权益 814。

合并工作底稿如表2所示:

表2 单位:万元

项目	2009年12月31日	2009年12月31日	调整抵销		2009年12月31日
	母公司报表	子公司报表	借	贷	合并报表
固定资产净值	3 100	2 000	100	5	5 195
长期股权投资	4 700		796+60	480+3 376	1 700
其他资产	200	2 475			2 675
商誉			120		120
资产合计	8 000	4 475	1 076	3 861	9 690
负债	1 000	500			1 500
股本	4 000	2 000	2 000		4 000
资本公积	800	1 575	1 675	60+100	860
盈余公积	1 034.5	100	100		1 034.5
未分配利润	1 165.5	300	5+295+480	796	1 481.5
少数股东权益				814	814
负债及所有者权益合计	8 000	4 475			9 690

2. 直接法下的会计处理。

(1)固定资产=母公司账面价值+合并日子公司公允价值与账面价值差额的折余价值=3 100+2 000+(100-5)=5 195(万元)。

(2)长期股权投资=母公司长期股权投资账面价值-对子公司自己的初始确认(成本法)=4 700-3 000=1 700(万元)。

(3)商誉=合并日商誉=120(万元)。

(4)股本=母公司股本=4 000(万元)。

(5)资本公积=母公司资本公积=800+60=860(万元)。

(6)盈余公积=母公司盈余公积=1 034.5(万元)。

(7)未分配利润=母公司未分配利润+按照合并日公允价值调整的子公司本期利润份额-子公司本期利润分配额=1 165.5+(1 000-5)×80%-480=1 481.5(万元)。

(8)少数股东权益=按照合并日公允价值调整的子公司权益份额=(2 000+1 675+100+300-5)×20%=814(万元)。

由此可以看出,采用不同的核算方法可以得出相同的结果。在间接法下,由于母公司日常采用成本法核算长期股权投资,没有正确反映其权益,抵销分录也编不平,所以必须转化为权益法。然而实质上抵销母公司投资和子公司所有者权益以后,合并财务报表上列示的所有者权益就是母公司自身权益与少数股东权益之和,所以就有了上面的直接法。总之,间接法在理论上为我们提供了有效的参考工具,而直接法则是实务中更为便利的非同一控制下企业合并财务报表的编制方法。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008