

合并财务报表时子公司净利润 调整问题之我见

刘慧敏

(徐州财经高等职业技术学校 江苏徐州 221008)

随着经济的发展和企业集团不断涌现,编制合并财务报表已成为一项非常普遍的会计实务。近两年来,全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》也加大了对这一方面内容的讲解,考核分值也从2008年的15分提高到2009年的18分。从2009年和2010年教材内容上可以看出其对合并财务报表的重视程度。财政部会计资格评价中心编制的《中级会计实务》第十九章“财务报告”组成内容的变化:2009年分为六节,分别是:财务报告概述、资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表、合并报表;2010年分为六节,分别是:财务报告概述、合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表、合并财务报表附注、合并财务报表综合举例。从本章内容调整上看,合并财务报表的编制内容在2010年教材中占比很大,体现了合并财务报表编制的重要性,这也与实践工作中的需要相一致。

编制合并财务报表中主要的任务是在母子公司个别报表的基础上进行调整和抵销内部交易对报表的影响项目。所以编制合并财务报表主要是进行调整和抵销处理,并将调整抵销的分录反映在工作底稿中,从而编制合并后的各种会计报表。

一、合并财务报表的主要内容

合并财务报表的编制工作主要包括以下几个方面的内容:①对子公司的个别财务报表进行调整;②编制合并工作底稿;③将母公司、子公司个别报表中的各项目过入到合并工作底稿,计算合并后各项目的合计金额;④在合并工作底稿中编制抵销分录和调整分录,将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销处理;⑤计算合并财务报表各项目的合并金额;⑥填列合并财务报表。

在整个合并财务报表的编制过程中抵销分录和调整分录

国家,如果不加限制地引入公允价值,有可能出现公允价值计量不可靠,甚至借机人为操纵利润的现象。因此,只有在存在活跃市场、公允价值能够可靠计量的情况下,才能采用公允价值计量。所以,鉴于我国还处在CERs交易的初级阶段,大量中外合作企业迄今尚不能获得CDM项目业主资格等现状,对CERs交易不宜采用公允价值计量属性。

CERs作为一种国有资产,是为执行销售合同而持有的,对于企业的意义并不在于其在历史成本上的价值增值,而是作为企业发展清洁能源的一种政府补助,其可变现净值与其历史成本从本质上来说应该是相等的。所以,CERs应当按照实际成本进行计量。

三、CERs的后续计量和出售

1. CERs的后续计量。笔者认为,CERs的后续计量亦可比照适用于无形资产准则以外的无形资产——投资性房地产和石油天然气矿区权益的后续计量方法进行计量。根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定,投资性房地产的后续计量可以采用公允价值模式和成本模式。前文已经提到,鉴于目前我国碳减排交易市场还不发达,为谨慎起见,其不宜采用公允价值模式计量。根据《企业会计准则第27号——石油天然气开采》规定,应当采用产量法或平均年限法对探明矿区权益计提折耗。鉴于企业从政府申请取得碳减排量转让权与取得探明矿区权的目的及各自给企业带来经济利益方式的

不同,碳减排量交易不宜采用产量法计提折耗。因此,CERs的后续计量也应参照采用投资性房地产中的成本模式和探明矿区权益中的平均年限法,即使用寿命确定的应当首先合理确定其使用年限,其次根据其经济利益的预期实现方式确定适当的摊销方法进行摊销;使用寿命不确定的不必摊销,但必须定期进行减值测试(鉴于CERs相对于投资性房地产的特殊性,笔者认为各减值测试期间不宜间隔太久)。

2. CERs的期末计量。在碳减排的每一核证期间,从确认CERs到找到买家,到卖家支付货款,再到交付CERs,各个环节都会有时间间隔,若各个环节之间横跨了企业的两个会计期间,需要对其进行期末计量,并反映在企业的财务报表中。参照《企业会计准则第3号——投资性房地产》中采用成本模式计量的投资性房地产和《企业会计准则第27号——石油天然气开采》中对探明矿区权益期末计量的相关规定,期末CERs应当按照成本与可变现净值孰低进行计量,出现减值时应计提减值准备。

3. CERs的出售。碳减排的出售即为执行销售合同,卖方交付持有的CERs,收到买方支付的货款,同时买方取得CERs并支付货款的过程。只是在此交易中,企业确认的收入与成本相等,没有确认利润。前文已经提及,CERs属于国有资产,企业将其出售之后,货款应当按一定比例归还国家,留存部分作为国家对企业发展清洁能源项目的一种政府补助。○

最为重要,也是关键点所在。本文所要阐述的是在调整处理中近两年教材的变化及笔者对这一变化的看法。

二、2009和2010年教材中合并财务报表部分的主要不同之处:对净利润的调整

编制合并财务报表中的调整处理主要包括以下几个方面:

1. 编制合并资产负债表时,首先需要将对子公司的长期股权投资按照权益法进行调整。

2009年《中级会计实务》的处理是先进行调整,直接根据母公司的投资份额进行调整,按照子公司实现的净利润确认母公司应享有的份额增加长期股权投资的账面价值,同时贷记“投资收益”科目。如果有其他资本公积的变动,同时进行调整。

借:长期股权投资——某公司(子公司个别报表净利润×母公司持股比例);贷:投资收益——某公司,资本公积——其他资本公积。

2010年的处理是:在编制合并财务报表时,首先应对子公司的个别财务报表进行调整;其次编制内部交易抵销分录、债权债务抵销分录、债券投资业务抵销分录;然后编制按照权益法调整长期股权投资的调整分录;最后编制母公司长期股权投资和子公司所有者权益抵销分录以及投资收益抵销分录。之所以在编制内部交易抵销分录之后编制按权益法调整长期股权投资的分录,是因为按照权益法确认子公司实现的净利润时,需要根据子公司个别报表以及内部交易抵销分录调整净利润。

对于应享有子公司当期实现净利润的份额的处理:

借:长期股权投资——某公司(子公司调整后净利润×母公司持股比例);贷:投资收益——某公司,资本公积——其他资本公积。

两年的处理中最主要的不同之处在于母公司对子公司的长期股权投资账面价值的调整依据上,2009年仅按照子公司的报表上实现的净利润乘以母公司的股份比重将成本法的长期股权投资进行调整,从而引起“投资收益”账户的变化。这一调整可以先进行,然后编制母子公司内部交易抵销的会计分录。2010年后是在对净利润进行调整后在调整长期股权投资的账面价值,必须先编制内部交易抵销分录,内部交易会利润有所影响,比如未对外销售的内部购销应该编制分录为:借:营业收入;贷:营业成本,存货。

这一抵销分录会对利润产生影响,需要调减利润,但是中级实务上直接调减子公司个别报表的净利润,然后再调整长期股权投资的账面价值。

2. 调整基数的变化引起的抵销分录的变化。

(1)长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销。

借:实收资本(子公司期末数),资本公积(子公司期末数),盈余公积(子公司期末数),未分配利润——年末(子公司期末数),商誉(长期股权投资的金额大于应享有子公司可辨认净资产公允价值份额);贷:长期股权投资(调整后的母公司金额),少数股东权益,营业外收入(长期股权投资的金额

小于应享有子公司可辨认净资产公允价值份额)。

(2)母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销。

借:投资收益(子公司调整后的净利润×母公司持股比例),少数股东损益(子公司调整后的净利润×少数股东持股比例),未分配利润——年初;贷:提取盈余公积,对所有者(或股东)的分配,未分配利润——年末。

(3)递延所得税的调整。调整投资时子公司资产的账面价值和公允价值不同导致的摊销或者折旧、所得税费用对净利润的影响;编制抵销调整分录使合并财务报表上资产的账面价值发生了变动,而计税基础不变,因而产生了暂时性差异,需确认递延所得税,但是在调整净利润时又不考虑。比如调整内部购销,应收应付账款的抵销处理:

2009年的处理:借:应付账款;贷:应收账款。借:应收账款——坏账准备;贷:资产减值损失。

2010年后的处理:借:应付账款;贷:应收账款。借:应收账款——坏账准备;贷:资产减值损失。借:所得税费用;贷:递延所得税资产。

变化之处在于对所得税费用进行了调整,但是调整净利润却是调整损益类账户发生额对利润的影响,而对所得税费用没有进行处理。

三、对合并财务报表净利润调整处理的思考

通过以上分析,笔者认为这一调整有所不妥,原因有二:一是增加了合并财务报表的编制难度。其实改变之后对整个合并财务报表的影响之处就在于合并财务报表中商誉的金额有所不同,其他的各项都会通过抵销处理。既然合并财务报表那么重要,现实生活中也很普遍,就没有必要把它搞得那么复杂,这一现象就如同10年前现金流量表的编制是一样的。1998年,会计制度规定大中型企业编制现金流量表,当时各级财政部门付出了大量的人力、物力进行财务主管人员的培训,结果还是很少有人真正精通现金流量表的间接编制方法,公式太多,太复杂,付出与收获不成正比,结果是好多单位对现金流量表的编制流于形式,经过10年的修订改革,现如今采用直接根据凭证编制现金流量表对一般会计人员来说已经很容易了。

二是对净利润的调整口径不一致。调整处理的主要内容是对长期股权投资的核算方法由成本法改为权益法,按照权益法核算的要求,对根据被投资单位的经营成果(实现的利润或发生的亏损)调整长期股权投资的账面价值,确认投资收益。而2010年后的处理是根据内部交易抵销处理中损益类账户的发生额调整被投资单位报表上的净利润,口径不一致。所谓净利润,是利润总额扣减所得税后的利润,在这里只对损益类账户的发生额调整而对所得税费用发生额却不进行调整,显示不符合净利润的含义。

综上所述,笔者认为编制合并财务报表没有必要对净利润进行这样的调整,2009年的处理更容易理解和掌握,2010年后对由于内部交易抵销的处理对所得税费用的调整可以继续沿用。○