

连续合并财务报表编制方法创新：账户法

李立成

(桂林电子科技大学商学院 广西桂林 541004)

【摘要】目前在相关的文献研究中对于连续合并财务报表的编制主要采用了注册会计师考试辅导教材《会计》上介绍的基于现行会计准则的方法(笔者将其称为“CPA方法”),该方法因为通过假设来编制连续合并财务报表的调整分录和抵销分录,令很多实务工作者感到很棘手。本文拟借鉴个别财务报表通过专用账簿体系来编制的方法,创新地提出连续合并财务报表也可以通过在合并工作底稿中建立自己的账簿体系来进行编制的新方法:账户法。通过账户法实现报表项目账户数据各期的自然转移,从而代替了CPA方法在连续编制合并财务报表时对上期调整分录和抵销分录的重复编制。

【关键词】合并财务报表 调整分录 抵销分录

一、账户法的设计理念

合并财务报表是由母公司编制的用来反映由母子公司构成的整个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量的报表。为了确保纳入合并范围的母子公司之间保持会计数据的可比性和消除内部交易造成的合并数据的重复,母公司在编制合并财务报表时需要编制调整分录和抵销分录。

目前常见的合并财务报表编制方法就是建立在《企业会计准则第33号——合并财务报表》基础上的CPA方法,即调整分录和抵销分录都在合并工作底稿中完成,各年的调整分录和抵销分录相互独立。CPA方法对于首次编制合并财务报表比较实用,但编制连续合并财务报表时对于如何实现前后期数据的衔接则存在一些问题。

CPA方法在建立一系列假设的基础上试图解决连续合并财务报表编制问题,但这种方法在理解上存在一些难度,给实务工作者带来了很大麻烦。为了解决这一难题,笔者在本文中提出编制连续合并财务报表的新方法:账户法,采用类似于个别财务报表在账簿体系中通过设置会计账户并以其汇总数据为基础的编制方法来进行连续合并财务报表的编制。

账户法的基本处理思路是首次编制合并财务报表时可分为三步:

第一步:根据实际情况编制调整分录和抵销分录。

第二步:根据分录中涉及的报表项目来开设账户(不同于个别财务报表根据会计科目来开设账户)。将工作底稿分成两大部分:一部分用来开设调整账户,另一部分用来开设抵销账户,如“固定资产——原价”账户、“存货”账户、“营业收入”账户和“营业成本”账户等。将当期编制的调整分录和抵销分录的发生额分别登记到各报表项目账户中,期末时结出各账户余额,并将其余额分别计入工作底稿中合并财务报表各项目对应的调整分录栏、抵销分录栏的借方或贷方,这样就不用像CPA方法那样需要将每一笔调整分录和抵销分

录的发生额多次记入对应报表项目的借方或贷方。

第三步:为了保证合并财务报表下期数据与上期数据的内在联系,需要将各账户的上期余额转移到下期合并工作底稿账户的借方或贷方。由于损益类报表项目在上期处理后已无余额,但会影响到下期的未分配利润年初数,因此凡是损益类的报表项目账户,均应用“未分配利润——年初”账户来替代,即将各损益类账户的上期余额记入下期合并工作底稿中开设的“未分配利润——年初”账户的借方或贷方,其他账户的名称不变,直接将其余额转移到下期工作底稿对应的账户中即可。通过这样处理后,上期工作底稿中的调整分录和抵销分录对下期合并财务报表的影响直接通过报表项目账户来完成,而不需要像CPA方法一样在以后期间连续编制合并财务报表时需要编制特殊的调整分录和抵销分录来反映上期调整和抵销数据对当期合并数据的影响。

第二期及以后各期连续编制合并财务报表时分两步:第一步对于上期的业务在下期发生的变化先进行处理,并将相关分录的数据登记到报表项目账户中,无变化的不需要处理;第二步:下期连续编制合并财务报表时,对于当期新发生的需要调整的项目或发生的集团内部交易业务所编制的调整分录和抵销分录的账户法处理与首次编制合并财务报表时的账户法处理完全一致。

二、账户法举例分析

为了直观地说明账户法的具体运用,笔者通过连续调整分录案例和连续抵销分录案例来进行分析。限于篇幅,笔者在进行案例分析时,重点介绍账户法的具体运用,未就案例进行账户法与CPA方法的详细比较,但两者的结果是完全一致的。

1. 连续调整分录案例。

例1:2008年1月1日,A公司用银行存款购买B公司80%的股份(非同一控制下的控股合并),购买日B公司一项管理用设备账面价值为210万元,公允价值为310万元,剩余

折旧年限 10 年,采用直线法计提折旧。

案例分析:

(1)2008 年 1 月 1 日(A 公司合并日首次编制合并财务报表,本文中所有分录数据的单位均为万元)。第一步:编制调整分录,借:固定资产 100;贷:资本公积 100。

第二步:在工作底稿中开设“固定资产”和“资本公积”账户分别进行登记并结出余额,将“固定资产”账户的借方余额 100 万元和“资本公积”账户的贷方余额 100 万元分别计入工作底稿合并财务报表固定资产和资本公积所属调整分录栏的借方和贷方,用于编制当期的合并财务报表。

第三步:在下期合并工作底稿中开设“固定资产”和“资本公积”报表项目账户,将本期的报表项目账户余额数进行转移。

(2)2008 年 12 月 31 日(A 公司第二期连续编制合并财务报表)。第一步:对上期调整业务在当期的变化进行处理,借:管理费用 10;贷:固定资产 10。该笔分录反映了在 2008 年 1 月 1 日编制合并财务报表时因为对子公司的固定资产账面价值调增了 100 万元,当期需要调增的该项固定资产的折旧额。

第二步:同首次编制一样分三步处理:①对于当期新发生的业务编制调整分录,当期若无新发生的业务,则不需要编制调整分录。②新开设“管理费用”账户登记借方数 10 万元,在“固定资产”账户的贷方登记 10 万元,同时结出各报表项目账户的期末余额,“固定资产”账户为借方余额 90 万元,“资本公积”账户为贷方余额 100 万元,“管理费用”账户为借方余额 10 万元,将各余额在合并工作底稿的报表项目中进行登记。③在下期合并工作底稿中开设对应的报表项目账户,其中的“管理费用”账户用“未分配利润——年初”账户替代,其他账户名称不变,将本期的报表项目账户余额数进行转移。

(3)2009 年 12 月 31 日(A 公司第三期连续编制合并财务报表)。第一步:对上期调整业务在当期的变化进行处理,借:管理费用 10;贷:固定资产 10。

第二步:同首次编制一样分三步处理:①对于当期新发生的业务编制调整分录,当期无新发生业务的,不需要编制调整分录。②、③步处理方法同 2008 年 12 月 31 日一样。

2. 连续抵销分录案例。

例 2:2008 年 X 公司投资于 Y 公司,占 Y 公司表决权资本的 60%,X、Y 公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%。假设不考虑所得税的影响,发出存货采用先进先出法计价。其他有关资料如下:

(1)2008 年,X 公司向 Y 公司销售甲产品 900 件,每件价款为 2.6 万元,成本为 1.4 万元,至 2008 年末已对外销售甲产品 750 件。

(2)2009 年,X 公司向 Y 公司销售甲产品 800 件,每件价款为 2.8 万元,成本为 1.5 万元,至 2009 年末已对外销售甲产品 140 件。

(3)2010 年,X 公司向 Y 公司销售甲产品 700 件,每件价款为 3.1 万元,成本为 2.5 万元,至 2010 年末甲产品全部对外销售。

案例分析:

(1)2008 年(X 公司首次编制合并财务报表)。第一步:编制抵销分录,借:营业收入 2 340;贷:营业成本 2 340(900×2.6)。借:营业成本 180;贷:存货 180[150×(2.6-1.4)]。

第二步:根据抵销分录开设对应的报表项目账户进行登记,并计入工作底稿中合并财务报表相关项目。

第三步:在下期合并工作底稿中开设对应的报表项目账户,其中的“营业收入”和“营业成本”账户用“未分配利润——年初”账户替代,将本期的报表项目账户余额数进行转移。

(2)2009 年(X 公司第二期连续编制合并财务报表)。第一步:对上期业务在本期的变化进行处理,借:存货 168;贷:营业成本 168[140×(2.6-1.4)]。因 2008 年的存货在本年销售了 140 件,该笔分录反映了 2008 年 140 件存货所包含的未实现利润 168 万元在本年已实现,该笔分录与未实现利润的抵销分录“借:营业成本;贷:存货”刚好相反。

第二步:对于本期新发生的内部交易同首次编制一样分三步处理:①编制抵销分录,借:营业收入 2 240;贷:营业成本 2 240(800×2.8)。借:营业成本 1 040[800×(2.8-1.5)];贷:存货 1 040(只包括本期内部购销形成的未实现损益)。②、③步处理方法同 2008 年一样。

(3)2010 年(X 公司第三期连续编制合并财务报表)。第一步:对上期业务在本期的变化进行处理,借:存货 1 052;贷:营业成本 1 052[(180-168)+1 040]。因为以前期间的存货在本年全部销售,该笔分录反映了 2008 年存货未实现利润 12 万元(180-168),以及 2009 年存货未实现利润 1 040 万元,合计为 1 052 万元。

第二步:对于本期新发生的内部交易同首次编制一样分三步处理:①编制抵销分录,借:营业收入 2 170;贷:营业成本 2 170(700×3.1)。②、③步处理方法同 2008 年的一样。

三、结论

通过以上案例分析,笔者认为用于连续合并账务报表编制的账户法主要有以下优点:①采用类似于个别财务报表的账簿体系方法,符合我国会计实务工作者的习惯,容易被接受和推广;②账户法的工作都在合并工作底稿中完成,不会影响母公司个别财务报表的账簿体系,不会对母公司原有会计核算工作造成任何影响;③账户法把各期需要调整的业务及需要抵销的内部交易分成上期业务和新业务进行处理,上期的业务对下期的影响通过工作底稿中的报表项目账户将数据转移到下期的合并财务报表中,而下期的业务按新业务处理,思路清晰;④账户法可以减少差错,容易查账,有利于合并财务报表的审计;⑤大多数公司已实现电算化,通过财务软件运用该方法更方便。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.2011 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2011
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006