

例解三大合并财务报表的重大变化

李 刚(副教授)

【摘要】 本文结合案例分析了2006版和2014版《企业会计准则第33号——合并财务报表》下的相关会计处理,说明了准则修订对三大合并财务报表的重大影响,以便于实务工作者更好地理解 and 掌握合并财务报表的编制方法。

【关键词】 合并财务报表;合并资产负债表;合并利润表;合并所有者权益变动表

【中图分类号】 F231

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0113-2

一、合并资产负债表的变化

(一)明确确认递延所得税资产与负债

2014版的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“2014版准则”)对母公司与子公司之间或子公司相互之间的内部购销及其对所得税的影响进行了明确的规范,而2006版的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“2006版准则”)并未提及对递延所得税进行确认。

2014版准则是站在企业集团的角度,将其内部交易产生的购销收入、成本等进行抵销,使得它们的账面价值与计税基础之间产生了暂时性差异,符合条件的暂时性差异应该确认递延所得税资产或递延所得税负债,从而影响所得税费用的确认,并因此对合并资产负债表和合并利润表产生影响。

(二)案例分析——递延所得税资产

2014年1月1日,P公司以银行存款购入S公司80%的股份,对S公司实施控制。2014年,S公司从P公司购进A商品400件,购买价格为每件2万元(不含增值税,下同)。P公司A商品每件成本为1.5万元。2014年,S公司对外销售A商品300件,每件销售价格为2.2万元。2014年年末结存A商品100件。2014年12月31日,A商品每件可变现净值为1.8万元;S公司对A商品计提存货跌价准备20万元。2015年,S公司对外销售A商品20件,每件销售价格为1.8万元。2015年12月31日,S公司年末存货中含有从P公司购进的A商品80件,A商品每件可变现净值为1.4万元。A商品存货跌价准备期末余额为48万元。P公司和S公司均采用资产负债表债务法核算所得税,税率为25%。编制P公司2014年和2015年与存货有关的抵销分录,如表1所示。

二、合并利润表的变化

(一)逆流、顺流交易的抵销

2006版准则中不对少数股东进行分配,而由母公司承担全部责任,体现的是所有权理论。而2014版准则是从企业集团的角度出发,发生顺流交易时对母公司未实现利润进行全部抵销;发生逆流交易或平流交易时,按照母公司与子公司的持股比例进行抵销,即少数股东也要承担责任,体现的是实体理论。

(二)案例分析——逆流交易

J公司拥有G公司80%的股权(G公司是J公司的非全资子公司,J公司为G公司的母公司)。2014年,G公司以30万元的价格购入商品A,以40万元的价格销售给J公司。2015年,J公司对外销售商品A取得价款45万元。2014年,G公司的净利润为135万元。2015年,G公司的净利润为185万元。

2006版准则和2014版准则抵销处理对比如下页表2所示。

少数股东权益的计算:①2014年。2006版准则:27万元(135×20%);2014版准则:25万元[(135-10)×20%]。②2015年。2006版准则:37万元(185×20%);2014版准则:39万元[(185+10)×20%]。

表 1 2014年和2015年内部商品销售抵销分录

单位:万元

	抵销内部存货交易中未实现的收入、成本和利润	抵销计提的存货跌价准备	调整合并财务报表中的递延所得税资产
2014年	借:营业收入 800 贷:营业成本 800 借:营业成本 50 贷:存货 50	借:存货——存货跌价准备 20 贷:资产减值损失 20	借:递延所得税资产 7.5 贷:所得税费用 7.5
2015年	借:期初未分配利润 50 贷:营业成本 50 借:营业成本 40 贷:存货 40	借:存货——存货跌价准备 20 贷:期初未分配利润 20 借:营业成本 4 贷:存货——存货跌价准备 4 借:存货——存货跌价准备 24 贷:资产减值损失 24	借:递延所得税资产 7.5 贷:期初未分配利润 7.5 借:所得税费用 7.5 贷:递延所得税资产 7.5

表 2 2006 版准则和 2014 版准则抵销处理对比

单位:万元		
	2014 年分录	2015 年分录
2006 版准则	借:主营业务收入 40 贷:主营业务成本 30 存货 10	借:未分配利润 10 贷:主营业务成本 10
2014 版准则	借:主营业务收入 40 贷:主营业务成本 30 存货 10	借:未分配利润 8 少数股东权益 2 贷:主营业务成本 10

三、合并所有者权益变动表的变化

(一)交叉持股合并报表处理的变化

2006 版准则主要采用的是交互分配法。2014 版准则主要是把子公司持有的母公司长期股权投资作为库藏股处理,列示在所有者权益项目下,采用库藏股法进行合并。

(二)案例分析——交叉持股合并报表处理

1. 2006 版准则——交互分配法。2014 年初,A 公司以 3300 万元买进 B 公司 80% 的股权,B 公司当日净资产公允价值为 4000 万元,其中股本 3000 万元,留存收益 1000 万元。2015 年初,B 公司以 400 万元买进 A 公司 10% 的股权,此时形成交叉持股;自身实现的净利润分别为:A 公司 1200 万元,B 公司 200 万元。

(1)计算 2015 年 A、B 公司净利润。设 A 公司(母公司)净利润为 X, $X=1200+80\%Y$, 设 B 公司(子公司)净利润为 Y, $Y=200+10\%X$ 。解得: $X=1478.26$ (万元), $Y=347.83$ (万元)。则属于 A 公司(母公司)的净利润为 1330.43 万元($1478.26 \times 90\%$); 属于 B 公司(子公司)的净利润为 69.57 万元($347.83 \times 20\%$)。

(2)编制合并财务报表,调整投资收益。①A 公司(母公司):投资收益为 278.26 万元($1478.26-1200$)。个别财务报表确认的投资收益(现金股利)为 32 万元($40 \times 80\%$)。需要调增投资收益 246.26 万元($278.26-32$);调增以前年度投资收益 160 万元[($300-100$) $\times 80\%$]。②B 公司(子公司):投资收益为 147.83 万元($347.83-200$)。个别财务报表确认的投资收益(现金股利)为 10 万元($100 \times 10\%$)。需要调增投资收益 137.83 万元($147.83-10$)。合并财务报表抵销处理如表 3 所示。

表 3 合并财务报表抵销处理(交互分配法)

抵销 A 公司与 B 公司的交易	
(1)将股权投资交易进行抵销	(2)抵销投资收益及利润分配
借:股本 3000 留存收益——期末 1507.83 商誉 100 贷:长期股权投资——B 公司 3706.26 少数股东权益 901.57	借:投资收益 278.26 少数股东本期损益 69.57 留存收益——期初 1200 贷:利润分配——现金股利 40 留存收益——期末 1507.83 借:投资收益——A 公司 147.83 贷:利润分配——现金股利 10 长期股权投资——A 公司 137.83
把 B 公司对 A 公司的长期股权投资视为赎回	
借:股本 478 贷:长期股权投资——A 公司 400 留存收益——期初 78	

(3)个别报表的会计处理。①A 公司(母公司)。借:长期股权投资——B 公司 406.26;贷:留存收益——期初 160,投资收益——B 公司 246.26。调整后 A 公司的个别报表中:长期股权投资——B 公司 3706.26 万元($406.26+3300$),投资收益——B 公司 139.13 万元($16+123.13$)。②B 公司(子公司)。借:长期股权投资——A 公司 137.83;贷:投资收益——A 公司 137.83。调整后 B 公司的个别报表中:长期股权投资——A 公司 537.83 万元($400+137.83$),投资收益——A 公司 147.83 万元($137.83+10$)。

2. 2014 版准则——库藏股法。

(1)调整投资收益。①2014 年:A 公司权益法下投资收益为 240 万元,成本法下投资收益为 80 万元;A 公司调增长期股权投资 296 万元,调增期初留存收益 160 万元,调增投资收益 136 万元。②2015 年:A 公司权益法下投资收益为 168 万元,成本法下投资收益为 32 万元;A 公司调增长期股权投资 296 万元,调增期初留存收益 160 万元,调增投资收益 136 万元。合并财务报表抵销处理如表 4 所示。

表 4 合并财务报表抵销处理(库藏股法)

将 A 公司的长期股权投资与 B 公司的所有者权益进行抵销	将 A 公司的投资收益与 B 公司的利润分配进行抵销,并确认少数股东损益
借:股本 3000 留存收益——期末 1370 商誉 100 贷:长期股权投资——B 公司 3596 少数股东权益 874	借:投资收益 168 少数股东本期损益 42 留存收益——期初 1200 贷:利润分配——现金股利 40 留存收益——期末 1370
将 B 公司持有的 A 公司股份视为库藏股,并与子公司对母公司的长期股权投资进行抵销	将 B 公司取得的 A 公司分派的现金股利视为内部损益的流通,因此要将子公司的投资收益进行抵销
借:库藏股 400 贷:长期股权投资——A 公司 400	借:投资收益 10 贷:利润分配——现金股利 10

(2)调整 A 公司长期股权投资。借:长期股权投资——B 公司 296;贷:留存收益——期初 160,投资收益 136。调整后 A 公司的个别报表中:长期股权投资——B 公司 3596 万元,投资收益——B 公司 168 万元。

主要参考文献:

王华.新出、新修订会计准则及补充规定对企业财务的影响[J].财会通讯,2014(6).

周俊义.对合并财务报表准则新变化的研究[J].财会月刊,2014(13).

梁爽.我国合并财务报表理论的探讨[J].东北财经大学学报,2001(5).

蔡丽娅.浅析企业合并财务报表三大理论[J].财经界,2013(7).

崔文礼.新会计准则下合并财务报表编制问题探讨[J].江苏商论,2009(29).

作者单位:首都经济贸易大学会计学院,北京 100120