合并财务报表编制成本法的原理及运用

索玲玲　张宏亮　杨克智

摘　要：长期以来，我国会计准则和会计实务中均采用权益法调整对子公司长期股权投资的方法编制合并财务报表。2014年财政部新修订的《企业会计准则》中首次允许采用成本法编制合并财务报表。本文结合2014年《企业会计准则》的最新变化，探讨长期股权投资成本法下直接编制合并财务报表的基本原理和具体编制方法。

关键词：合并财务报表；长期股权投资；成本法；权益法

一、成本法下合并财务报表直接编制的原理

成本法下，母公司并不确认子公司净利润或净亏损中的份额。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》（财会[2014]14号）的相关规定，投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。由于成本法下母公司只在子公司发放股利时才确认投资收益，长期股权投资的账面价值不会随着子公司所有者权益的变动而变动，因此，母公司个别财务报表中长期股权投资的账面价值与所享有的子公司所有者权益之间不会产生权责发生制下的对应关系，不能直接进行抵销。所以，在编制合并财务报表时，一般将母公司长期股权投资成本法下的账面价值调整为权益法下的账面价值，使得调整后的长期股权投资账面价值与母公司所享有的子公司所有者权益相等，从而实现抵销的目的。但是，根据复式记账的原理，人为调整长期股权投资的账面价值，必然会增加新的会计事项（或科目，如投资收益），新增的会计事项由于是虚拟的，起到过渡作用，在合并财务报表中需要对其进行抵销。可以看出：权益法下编制合并财务报表的一调一抵（调整长期股权投资的账面价值，抵销调整过程中新增的会计事项），增加了合并财务报表编制的复杂性。

成本法编制合并财务报表的基本原理是不增加新的会计事项，直接以成本法下母公司确认的长期股权投资账面价值抵销子公司合并日所有者权益，同时确认少数股东权益。合并日后续计量中，只要将少数股东权益进行确认即可。因为子公司所有者权益中扣除少数股东权益剩余的部分就是母公司所享有的权益。少数股东权益在合并财务报表中相对比较独立，不需要进行复杂的调整，可直接计算出。

二、成本法下合并日合并财务报表的编制

例（节选自应用指南合并财务报表综合案例）：2×13年1月1日，A公司以定向增发普通股的方式从非关联方处购买B公司70%的股权。A公司定向增发股票5 000万股，每股面值1元，每股市场价格2.95元。B公司2×13年1月1日资产负债表相关项目信息如下：股东权益总额为16 000万元。其中：股本10 000万元，资本公积4 000万元，盈余公积600万元，未分配利润为1 400万元。应收账款账面价值1 960万元，公允价值1 560万元，存货账面价值10 000万元，公允价值11 000万元，固定资产账面价值9 000万元，公允价值12 000万元，固定资产为办公楼，采用年限平均法计提折旧，剩余折旧年限为15年。购买日B公司其他资产和负债账面价值与公允价值相同，A公司和B公司适用的所得税税率均为25%。

合并日编制合并财务报表时抵销的是长期股权投资的初始投资成本，不涉及子公司所有者权益变动问题，因此合并日合并财务报表成本法与权益法的编制方法相同，具体会计处理如下（单位：万元，下同）：

1. 确认母公司长期股权投资的入账价值。

借：长期股权投资——B公司　14 750

　贷：股本　5 000

　　资本公积[(2.95-1)×5 000]　9 750

2. 调整子公司资产和负债的公允价值。

借：存货　1 000

　固定资产　3 000

　递延所得税资产[(1 960-1 560)×25%]　100

　贷：应收账款(1 960-1 560)　400

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved.　http://www.cnki.net

递延所得税负债[(11 000-10 000) ×25%
+(12 000-9 000) ×25%] 1 000
资本公积 2 700

3. 抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益。

借：股本 10 000
资本公积(4 000+2 700) 6 700
盈余公积 600
未分配利润 1 400
商誉([14 750-(10 000+6 700+600+1 400)×70%]
1 660
贷：长期股权投资——B公司 14 750
少数股东权益[(10 000+6 700+600+1 400) ×30%]
5 610

三、成本法下合并当期期末合并财务报表的编制

接上例：B公司2×13年12月31日实现净利润5 250万元，当年提取盈余公积1 000万元，年末向股东宣告分配现金股利2 250万元(股利尚未支付)，期末B公司股东权益总额为19 150万元，其中，股本为10 000万元，资本公积4 000万元，其他综合收益150万元(可供出售金融资产公允价值变动利得)，盈余公积1 600万元，未分配利润3 400万元。截止到2×13年12月31日，B公司购买日账面价值1 960万元的应收账款按照公允价值1 560万元收回，购买日评估增值的存货也全部实现对外销售。2×13年6月1日，B公司向A公司销售商品1 200万元，商品销售成本为800万元，A公司以支票支付全款。A公司购进该商品本期40%未实现对外销售。

成本法下后续合并财务报表的编制，不用对长期股权投资账面价值进行调整，直接使用合并日长期股权投资的抵销分录即可，成本法下的关键是确认合并日至期末新增的少数股东权益，具体会计处理如下：

4. 调整购买日子公司资产和负债的公允价值。该分录与业务2合并日的调整分录相同。

5. 抵销购买日母公司长期股权投资与子公司所有者权益。该分录与业务3合并日的抵销分录相同。

6. 调整子公司购买日可辨认资产公允价值与账面价值的差额对当年净利润的影响。

借：营业成本(11 000-10 000) 1 000
管理费用[(12 000-9 000)/15] 200
应收账款(1 960-1 560) 400
递延所得税负债(1 000×25%+200×25%) 300
贷：存货 1 000
固定资产 200
资产减值损失 400
递延所得税资产(400×25%) 100
所得税费用(300-100) 200

7. 确认子公司当年净利润中少数股东损益及增加的少数股东权益。

根据新合并报表准则，子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在归属于母公司所有者的净利润和少数股东损益之间分配抵销。因此，少数股东损益=(子公司已实现公允价值调整后的净利润-子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益)×少数股东持股比例=(5 250-600-120) ×30%=1 359(万元)。其中：600=400(应收账款减值调增利润) +1 000(存货调减利润) +200(固定资产折旧调减利润) -200(递延所得税调整利润)；120=(1 200-800) ×40%(子公司向母公司出售存货期末未实现损益) -160×25%(未实现损益递延所得税的影响)。

借：少数股东损益 1 359
贷：少数股东权益 1 359

8. 调整归属于少数股东的其他综合收益。

2014年1月财政部修订发布的《企业会计准则第30号——财务报表列报》中增加了其他综合收益科目，规定原计入资本公积的可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失等项目计入其他综合收益。因此，根据子公司当年其他综合收益项目，调整少数股东享有的部分。

借：其他综合收益(150×30%) 45
贷：少数股东权益 45

9. 抵销子公司当年计提的盈余公积。由于业务5抵销的盈余公积是合并日子公司的盈余公积，子公司当年计提的盈余公积没有抵销，因此抵销子公司当年计提的盈余公积。

借：盈余公积 1 000
贷：提取盈余公积 1 000

10. 抵销子公司当年分配的股利。

借：投资收益 1 575
少数股东权益 675
贷：对所有者(或股东)的分配 2 250

2×13年年末，成本法下编制的合并财务报表少数股东损益1 359万元，少数股东权益为6 339万元(5 610+1 359+45-675)，与新合并财务报表应用指南中根据权益法编制的金额一致。

(本文受国家社科重大项目<14ZDA027>、国家社科重点项目<14AJY005>的支持)

(作者单位：北京联合大学商务学院 北京工商大学商务学院)

责任编辑 武献杰

?1994-2015 China Academic Journal Electronic Publishing House. All rights reserved. http://www.cnki.net