混合控股之合并分录解析

黄 申（博士） 钱娟萍

（浙江财经大学会计学院 杭州 310018）

【摘要】混合控股是合并财务报表编制中较为困难的一种复杂控股结构。由于股权结构的不同，在实务中存在着准则形式法、逐级合并法与一次合并法三种不同的方法。本文从理论上解析了不同方法的分录差异，并通过示例进行了比较。

【关键词】混合控股 逐级合并法 一次合并法

复杂控股中除间接控股外，还有这样一类情况：母公司P控制着子公司A且投资于B公司，子公司A也投资于B公司，虽然A与P均未控制B但两者之和却能控制，故B属于P之孙公司。因P对B的控制来自于直接与间接之混合，故可称为混合控股。此时，合并财务报表编制会出现合并方的三种情况与合并财务报表的三种编制方法。

一、混合控股三种情况与合并的三种方法

作为集团，P最终要合并B公司，但直接合并方可能有三种：①当P直接控制A、A未控制B时，可因P混合控制B而由P直接合并。②当A直接控股B、P未控制B时，由A直接合并B。③虽然P混合控股了B，但其与A对B持股相同，此时直接合并方是P还是A公司？

三种情况下因直接合并方不尽相同，故产生了三种合并方法：①准则形式法。当P与A均因未控制B而不能直接合并时，先在个别报表中采用权益法核算，之后再由P或A合并B（此时底稿中无需进行权益法调整）。这是机械遵循准则形式之结果，故为准则形式法。②逐级合并法。即先由A合并B，再由P合并B的合并报表。与“间接控股”合并不同，此方法第二级合并需一组补充分录。因为第一级合并时B的所有者权益已被A的股权投资所抵销，在第二级抵销P对B的股权投资时已无B的所有者权益，故需补充分录来调整。准则形式法中也需进行该补充调整，因分录构成相同故不对其不单独介绍。③由P公司一次性直接编制最终报表的一次合并法，此时省略了A对B的合并环节。此方法虽然也需要补充调整分录，但原因与前者不同，故分录构成也不同。

合并报表编制关键在于合并抵销分录的编制，当长期股权投资采用成本法核算后，合并分录就包括权益法调整、股权投资与其他内部交易的抵销三类分录。因其他内部（存货、固定资产等）交易不一定存在，且不具有方法间差异，故本文不对其进行解析。股权投资抵销包括分期法与分段法，我们以财政部会计司所介绍的分段法为主解析。此时，合并抵销分录就只有股权投资权益法调整、资产负债表段抵销分录、利润表段的抵销三笔分录。

为使解析过程更加清晰，本文采用原理加示例的模式：以例题介绍方法差异，用公式表示出金额计算的原理。其中：EQ指所有者权益总额；PC指实收资本且金额通常不变；CR指资本公积；SR指盈余公积；UP指未分配利润；NP指净利润（损益）；CD指现金股利（分配）；下标0表示期初、下标1表示期末、无下标表示本期；长期股权投资的投资成本为CI；母公司控股比例为HP；少数股权比例为MP。

同时，因为同一控制合并相对复杂，且可以看作无商誉、账面价值与公允价值一致的非同一控制合并，故本文以非同一控制合并为例。

二、逐级合并法抵销分录解析

例：P公司于2011年12月31日用2 000万元购买了A公司80%股权，当日A公司所有者权益账面价值与公允价值均为2 500万元。A公司2012年度净利润为1 000万元，提取盈余公积200万元、分配现金股利500万元。2012年中P与A公司各用400万元投资设立B公司，各占公司注册资本的40%。B公司当年净利润500万元，提取盈余公积100万元、分配现金股利300万元，其所有者权益由成立时的1 000万元增至1 200万元。

1. 第一级，A合并B公司个别报表。

（1）A对B公司权益法调整分录（金额单位未标注时均为万元）。因B为新设立，故分录相对简单。

借：长期股权投资 80（EQ_1×HP−CI：1 200×40%−400）

贷：投资收益 80［（NP−CD）×HP：（500−300）×40%）］

（2）资产负债表段抵销分录：

借：实收资本 1 000（PC_1）

盈余公积 100（SR_1）

未分配利润——期末 100（UP_1）

贷：长期股权投资 480（CI_0+CI：400+80）

少数股东权益 720（EQ×MP：1 200×60%）

（3）利润表段的抵销分录：

借:投资收益　200(NP×HP:500×40%)
　少数股东损益　300(NP×MP:500×60%)
　贷:利润分配　400(CD+SR:100+300)
　　未分配利润——期末
　　100(UP_1:900−100−300=500)

2. 第二级,P合并A公司的合并报表。

(1)根据A公司2012年合并净利润1 080万元(1 000+80),进行权益法调整:

借:长期股权投资
　464(EQ_1×HP−CI:3 080×80%−2 000)
　贷:投资收益
　464[(NP−CD)×HP:(1 080−500)×80%]

(2)资产负债表段抵销分录:

借:实收资本　2 000(PC_1)
　盈余公积　500(SR_1)
　未分配利润——期末　580(UP_1)
　贷:长期股权投资　2 464(EQ×HP:3 080×80%)
　　少数股东权益　616(EQ×MP:3 080×20%)

(3)利润表段的抵销分录:

借:投资收益　864(NP×HP:1 080×80%)
　少数股东损益　216(NP×MP:1 080×20%)
　未分配利润——期初　200(UP_0)
　贷:利润分配　700(CD+SR:200+500)
　　未分配利润——期末　580(UP_1)

3. 补充调整分录。P在合并报表中还需将自己对B的投资抵销,但此时B的所有者权益已经被A在合并B时抵销,故此调整是将P对B公司权益自A合并报表中少数股东权益中恢复(冲销)回来。因持股比例与A相同,故权益法调整分录相同,此处略。此时,补充调整分录为:

借:少数股东权益　480(EQ×HP:1 200×40%)
　贷:长期股权投资　480(EQ×HP:1 200×40%)
借:投资收益　200(NP×HP:500×40%)
　贷:少数股东损益　200(NP×HP:500×40%)

三、一次合并法抵销分录解析

1. P合并A公司的抵销分录。

(1)根据A公司2012年度所有者权益变化,编制合并调整分录:

借:长期股权投资400(EQ_1×HP−CI:3 000×80%−2 000)
　贷:投资收益　400[(NP−CD)×HP:(1000−500)×80%]

(2)资产负债表段抵销分录:

借:实收资本　2 000(PC_1)
　盈余公积　500(SR_1)
　未分配利润——期末　500(UP_1)
　贷:长期股权投资　2 400(EQ×HP:3 000×80%)
　　少数股东权益　600(EQ×MP:3 000×20%)

(3)利润表段的抵销分录:

借:投资收益　800(NP×HP:1 000×80%)
　少数股东损益　200(NP×MP:1 000×20%)
　未分配利润——期初　200(UP_0)
　贷:利润分配　700(CD+SR:200+500)
　　未分配利润——期末　500(UP_1)

2. P与A一次性合并B公司的抵销分录。P一次性合并P与A对B的股权投资时,CI与HP计算各有两种思路。①相加计算时,CI=400+400=800(万元),且会被全额抵销,HP=40%+40%=80%,则会有"子公司MP×子对孙公司HP"的差异(即AP)。②比例计算时,HP=40%+40×80%=72%,且反映了对B的真实利益,但CI=400+400×80%=720(万元)会导致"子公司对孙公司CI×母公司对子公司MP"的差额。针对差额需补充调整,两两相乘共有四种情况,具体分录详见笔者有关"间接控股"时一次合并法补充分录介绍(参考文献3)。这里以两者相加为例解析,则P合并B公司分录为:

(1)长期股权投资的权益法调整分录,因B为新公司而相对简单:

借:长期股权投资160(EQ_1×HP−CI:1 200×80%−800)
　贷:投资收益　160[(NP−CD)×HP:(500−300)×80%]

(2)资产负债表段抵销分录:

借:实收资本　1 000(PC_1)
　盈余公积　100(SR_1)
　未分配利润——期末　100(UP_1)
　贷:长期股权投资　960(EQ×HP:1 200×80%)
　　少数股东权益　240(EQ×MP:1 200×20%)

(3)利润表段的抵销分录:

借:投资收益　400(NP×HP:500×80%)
　少数股东损益　100(NP×MP:500×20%)
　贷:利润分配　400(CD+SR:100+300)
　　未分配利润——期末　100(UP_1)

(4)因B为新公司而不涉及期初数据等,仅需调整本期损益中漏计的少数股权即可,且调整比例AP=20%×40%=8%。此类情况,补充调整如下:

借:少数股东损益16[(NP−CD)×AP:(500−300)×8%]
　贷:少数股东权益16[(NP−CD)×AP:(500−300)×8%]

比较少数股东数据:少数股东权益=720+616−480=856=600+240+16、少数股东损益=300+216−200=316=100+200+16,则可发现方法虽不同,但结果一致。两方法中,逐级合并法需要多级合并,但每一级难度不大,一次合并法看似简单,但补充分录较难理解。

主要参考文献

1. 邵毅平.高级财务会计.杭州:浙江人民出版社,2012

2. 财政部会计司.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010

3. 黄申,钱娟萍.间接控股时合并抵销的逐级合并法、一次合并法.财会月刊,2013;9