

直接获得合并所有者权益变动表方法解析

黄 申(副教授)

(西京学院会计学院, 西安 710123)

【摘要】 合并所有者权益变动表的直接编制,一直未见成熟方法。文章通过细化合并抵销分录内容,发现了直接获得所有者权益变动表的方法。该方法不但适用于合并抵销的分段法与分期法,也适用于直接法。

【关键词】 合并所有者权益变动表; 直接编制; 抵销分录

关于合并财务报表的编制,各类书籍均对资产负债表、利润表、现金流量表编制方法给予解析,而对所有者权益变动表多以“也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制”来表述。其实,所有者权益变动表仅反映了所有者权益各构成项目的变动信息,故只需将抵销分录中的期末金额用“期初余额+本期增加-本期减少”替代,即可根据合并工作底稿直接编制出合并所有者权益变动表。

一、原理解析

合并财务报表编制的关键是抵销分录的编制,其在实务中有分段法与分期法两种思路。为能解析原理,有关会计科目金额用如下字母代替:长期股权投资 CI、少数股东权益 MI、所有者权益合计 EQ、实收资本 PC、资本公积 CR、盈余公积 SR、未分配利润 UP、净利润 NP、现金股利 CD、母公司控股比例 CP、少数股权比例 MP($CP+MP=1$)。下标 0 为期初,本期无下标,下标 1 为期末。

(一)分段抵销法

分段抵销法,是将会计报表项目分为资产负债表段与利润表段并分别抵销的合并抵销分录编制方法,是我国会计实务中的主流方法。

1. 母公司对子公司股权投资由成本法向权益法的调整分录。这是分期法与分段法都需要完成的,该调整分录自合并日后每期都要编制,内容包括本期以及前期,这里将其合为一笔。

借:长期股权投资 $[(NP+CR-CD)'+(NP+CR-CD)]\times CP$

贷:投资收益 $(NP+CR-CD)\times CP$
 资本公积——期初 $CR'\times CP$
 ——本期 $CR\times CP$
 未分配利润——期初 $(NP-CD)'\times CP$

注意:①上述分录根据时间区间分为期初与本期两部分。其中,期初系对本期而言,包括合并日后至本期期初的整个期间,这里用加'来表示。因此,若为合并日后第

一期,则不涉及'部分。②对于期初数据,非同一控制下仅为合并日至本会计期间开始的期初、同一控制下为被最终控制方控制的期初。③所有者权益项目中,还包括专项储备、一般风险准备、其他综合收益,因其处理类似于资本公积,故本分录及后续分录均未列示出。

2. 资产负债表段的抵销。抵销长期股权投资与被投资公司的所有者权益期末金额,同时确认“商誉”、“少数股东权益”等项目金额。

借:实收资本——期末	PC ₀ +PC
资本公积——期末	CR ₀ +CR
盈余公积——期末	SR ₀ +SR
未分配利润——期末	UP ₁
资产类项目——期末	Δ ₁
商誉	GW ₁
贷:长期股权投资	CI ₁
少数股东权益——期初	MI ₀
——损益	NP×MP
——分配	-CD×MP
——其他	CR×MP

注意:①“未分配利润——期末”不用期初余额加减本期变化的方式列示,是为了与利润表段抵销分录的贷方金额直接对冲。②少数股东权益中“其他”仅以资本公积为例。现金股利此处用负数表示,以便加计出期末金额,但编制会计报表时则以正数反映。

3. 利润表段的抵销。抵销母公司针对子公司的投资收益与子公司的利润分配,同时确认少数股东损益。

借:投资收益	NP×HP
少数股东损益	NP×MP
营业成本、管理费用等	Δ ₂
未分配利润——期初	UP ₂
贷:利润分配	CD+SR
未分配利润——期末	UP ₁

上述两个分录中,Δ为非同一控制合并下合并日资产(含负债,分录中未列示)账面价值与公允价值差额,该差额会随着子公司经营分别在资产负债表(Δ₁)与利润表(Δ₂)体现,且在合并日后第一年有:Δ₁+Δ₂=Δ。此内容与本文解析关系不大,故后续解析中假定子公司合并日资产负债账面价值与公允价值均一致。

(二)分期抵销法

分期抵销法是将抵销内容分为本期变化与期初余额,先将子公司所有者权益变化调整至期初余额,再将母公司针对子公司的股权投资与子公司所有者权益期初金额进行抵销的合并抵销分录编制方法,是西方的传统方法。

1. 对子公司所有者权益变化的抵销。其中,涉及“现金股利”、“盈余公积”、“资本公积”等净利润项目,这里将其综合为一笔。

借:投资收益	NP×CP
少数股东损益	NP×MP
资本公积	CR
盈余公积	SR
贷:利润分配	CD +SR
长期股权投资	(NP+CR-CD)×CP
少数股东权益——损益	NP×MP
——分配	-CD×MP
——其他	CR×MP

2. 对已经恢复到期初的股权投资与子公司所有者权益进行抵销,同时确认少数股东权益。

借:子公司所有者权益	EQ ₀
贷:长期股权投资	CI ₀
少数股东权益	MI ₀

(三)直接编制法

分段法与分期法各有优劣,但两者均需要对股权投资进行权益法调整,而后续的抵销(分段法之利润表段抵销)或调整(分期法之子公司所有者权益本期变化的调整)恰是对该权益法调整的冲销,从结果看就是无效的重复。直接法则直接确认子公司所有者权益应增加至合并财务报表项目的金额,故合并分录仅有一笔。同时,因不需对长期股权投资权益法进行调整,故期初概念与其他方法有所不同。分段法或分期法下的期初是指本期的期初,即上期期末,是相对的期初;而直接法下的期初是指合并日,是绝对的期初。因此,对本期期末而言,还有本期之前、合并日后的期间,即本期的期初,这里用上标'表示,而合并日用下标0表示(不同于分期法、分段法)。

借:子公司所有者权益	EQ ₁
投资收益	CD×CP
贷:长期股权投资	CI ₀
资本公积——期初	CR'×CP
——本期	CR×CP

未分配利润——期初	(NP'-CD')×CP
——本期	NP×CP
少数股东权益——期初	[EQ ₀ +(NP'-CD'+CR')]×MP
——损益	(NP-CD+CR)×MP
——分配	-CD×MP
——其他	CR×MP

虽然不需进行权益法调整,但分录却相对复杂。①投资收益CD×CP是对子公司本期派现给母公司部分的抵销,因其已由母公司成本法处理了;但子公司本期之前的现金股利不需再在投资收益中抵销,而是包含在未分配利润期初金额中,即-CD'。②因为合并财务报表中子公司所有者权益所有项目均会被全额抵销(同一控制下被合并方合并日前留存收益转回例外),故其金额不需按照“期初+本期变化”的方式列示,而直接使用期末数据。

二、方法举例

例:假定2013年1月1日A公司以5 000万股普通股[市价2.95元/股,成本为:5 000×2.95=14 750(万元)]换取B公司70%的股份。此时,少数股东权益为4 800万元(16 000×30%)。假定B公司所有者权益账面价值与市场价相等,2013年度A、B公司间无股权外其他交易,B公司商誉(14 750-16 000×70%=3 550)未减值。相关数据见下页表(金额单位为万元)。

(一)分段法处理

1. A公司对B公司股权投资由成本法向权益法调整:

借:长期股权投资	3 675(5 250×70%)
投资收益	1 575(2 250×70%)
长期股权投资	105(150×70%)
贷:投资收益	3 675
长期股权投资	1 575
其他综合收益	105(150×70%)

注意:①本例仅涉及合并日后第一期,故分录相对简单。否则,会涉及“未分配利润——期初”等项目期初金额。②上述分录较原理解析处复杂,是因为将数据单列反映。此后,母公司针对子公司股权投资余额变为:14 750+3 675+105-1 575=16 955(元),以便抵销。

2. 资产负债表段的抵销分录:

借:实收资本——期初	10 000
资本公积——期初	4 000
其他综合收益——本期	150
盈余公积——期初	600
——本期	1 000
未分配利润——期末	3 400
商誉	3 550
贷:长期股权投资	16 955
少数股东权益——期初	4 800

项 目	个别报表		分段法		分期法		直接法		合并数
	A	B	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	
(利润表项目)									
个别报表——净利润	18 000	5 250							23 250
投资收益			5 250	3 675	5 250	3 675	1 575	3 675	-1 575
合并报表——净利润									21 675
少数股东损益			1 575		1 575				1 575
归属于母公司的净利润									20 100
(所有者权益变动项目)									
归属于母公司的所有者权益期初合计	35 000	16 000							35 000
未分配利润——期初	4 500	1 400	1 400		1 400				4 500
——净利润									20 100
——提取盈余公积	3 500	1 000		1 000		1 000			3 500
——现金股利	10 000	2 250		2 250		2 250			10 000
——期末	9 000	3 400	3 400	3 400			3 400		11 100
实收资本——期初	20 000	10 000	10 000		10 000				20 000
——本期	5 000								5 000
——期末	25 000	10 000					10 000		25 000
资本公积——期初	5 000	4 000	4 000		4 000				5 000
——本期	9 750								9 750
——期末	14 750	4 000					4 000		14 750
其他综合收益——期初									
——本期		150	150	105	150	105		105	105
——期末		150					150		105
盈余公积——期初	5 500	600	600		600				5 500
——本期	3 500	1 000	1 000		1 000				3 500
——期末	9 000	1 600					1 600		9 000
归属于母公司的所有者权益期末合计	57 750	19 150							59 955
少数股东权益——期初				4 800		4 800		4 800	4 800
——损益				1 575		1 575		1 575	1 575
——分配				-675		-675		-675	-675
——其他				45		45		45	45
——期末									7 095

——损益 1 575(5 250×30%)
 ——分配 -675(2 250×30%)
 ——其他 45(150×30%)

3. 利润表段的抵销分录:

借:投资收益 3 675
 少数股东损益 1 575
 未分配利润——期初 1 400
 贷:提取盈余公积 1 000
 现金股利 2 250
 未分配利润——期末 3 400

(二)分期法处理

1. 在进行权益法调整(此处略)后,再对子公司所有

者权益变化影响进行调整:

借:投资收益 3 675
 少数股东损益 1 575
 其他综合收益 150
 盈余公积 1 000
 贷:提取盈余公积 1 000
 现金股利 2 250
 长期股权投资——损益 3 675
 ——分配 -1 575
 ——其他 105
 少数股东权益——损益 1 575
 ——分配 -675
 ——其他 45

2. 对已恢复到期初的母公司对子公司的股权投资与子公司所有者权益项目抵销,同时,确认期初的少数股东权益:

借:实收资本——期初 10 000
 资本公积——期初 4 000
 盈余公积——期初 600
 未分配利润——期初 1 400
 商誉 3 550
 贷:长期股权投资 14 750
 少数股东权益——期初 4 800

(三)直接法处理

借:实收资本——期末 10 000
 资本公积——期末 4 000
 其他综合收益——期末 150
 盈余公积——期末 1 600
 未分配利润——期末 3 400
 商誉 3 550
 投资收益 1 575
 贷:长期股权投资 14 750
 其他综合收益 105
 未分配利润——损益 3 675
 少数股东权益——期初 4 800
 ——损益 1 575
 ——分配 -675
 ——其他 45

直接法下,少数股东损益缺乏直接数据,故要根据少数股东权益中的损益填列。从表中得出如下结论:①所有者权益变动表可根据合并工作底稿数据直接获取;②对合并抵销分录的编制,直接法最为简单。此时,资产负债表中的所有者权益信息则需要引用所有者权益变动表数据。

主要参考文献

黄中,屠梅影.合并报表编制直接法解析[J].财会月刊,2013(11).