

基于成本法的合并财务报表抵销分录编制

苏亚然¹(副教授), 牛习现², 聂艳萍¹

(1.河北科技大学经济管理学院, 石家庄 050018; 2.河北青年管理干部学院信息系, 石家庄 050018)

【摘要】采用成本法编制合并财务报表,只需对母公司长期股权投资与其在子公司所有者权益中的份额以及子公司的利润分配进行抵销。合并日后子公司股东权益变动中归属于母公司的部分计入合并财务报表权益类项目,归属于少数股东的部分确认为少数股东权益。采用成本法编制合并财务报表由于不需要对长期股权投资进行调整,从而大大简化了合并财务报表的编制。

【关键词】成本法; 合并报表; 抵销分录; 少数股东权益

一、问题的提出

合并财务报表(简称“合并报表”)是母公司以自身和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料而编制的财务报表。母公司在编制合并报表时,将整个企业集团视为一个会计主体,因此需要抵销母公司与子公司、子公司与子公司之间发生的内部交易对合并报表的影响。其中母公司长期股权投资与子公司股东权益项目抵销的方法有两类:第一类方法先按权益法对“长期股权投资”项目进行调整,然后再进行抵销(简称“权益法”);第二类方法不需要对“长期股权投资”项目进行调整,直接按照长期股权投资的合并成本进行抵销(简称“成本法”)。

由于第一类方法理论性、可理解性和逻辑性较强,会计准则解释、大中专教材以及其他相关书籍等都是以第一类方法为例介绍合并报表的编制,而且很多企业在编制合并报表时也采用第一类方法。然而,权益法需要对“长期股权投资”项目进行调整,使抵销分录更加复杂,而成本法不需要对“长期股权投资”项目进行调整,大大简化了抵销分录的编制。本文介绍成本法下合并报表抵销分录编制思路后,通过例题对两种方法下抵销分录的编制进行了对比。

二、成本法下合并报表抵销分录的编制思路

合并报表至少包括合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表(或合并股东权益变动表)、合并现金流量表和附注。编制合并报表时需要进行抵销的项目分为三类:第一类,母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者(股东)权益项目;第二类,子公司利润分配项目,包括子公司利润分配项目与母公司因此确认的投资收益项目、子公司提取的盈余公积项目;第三类,其他内部交易项目。第三类其他内部交易项目的抵销,无论是在权益法下还是成本法下,会计处理是一样的,所以本文

只讨论第一类和第二类项目的抵销。

(一)第一类项目的抵销

成本法下,“长期股权投资”账户余额反映母公司对子公司长期股权投资的合并成本,除增加或减少投资外,其余余额不随被投资企业所有者(股东)权益的变动而变动,所以第一类项目抵销时,只需将“长期股权投资”项目与投资时子公司所有者(股东)权益项目进行抵销,若是非全资子公司还要确认少数股东权益。这类项目的抵销实质上抵销的是合并日子公司的所有者(股东)权益,合并日后子公司所有者(股东)权益变动中归属于母公司的部分计入合并报表权益类项目,归属于少数股东的部分确认为少数股东权益。

(二)第二类项目的抵销

合并所有者(股东)权益变动表是反映母公司在一定时期内,包括经营成果分配在内的所有者(股东)权益增减变动的报表,是站在母公司的立场反映所有者在母公司中的权益变动情况,不反映子公司所有者(股东)权益的增减变动情况,所以需要子公司的利润分配项目进行抵销。利润分配项目包括分配利润和提取盈余公积两项内容。

子公司按照母公司持有其股权份额不同分为全资子公司和非全资子公司。全资子公司的股东只有一个即母公司,子公司分配的利润就是母公司的投资收益,两者在金额上相等,直接抵销即可。非全资子公司的股东除了母公司,还有少数股东,所以子公司分配的利润除了需要与母公司的投资收益进行抵销,还要确认少数股东权益的变动。

1. 全资子公司下第二类项目的抵销。如果子公司当年向股东分配了利润,编制如下抵销分录:借记“投资收益”项目,贷记“向股东分配利润”项目。该账务处理一方

面抵销了子公司的利润分配,另一方面抵销了母公司从子公司分得的利润(投资收益)。如果子公司当年不分配利润,则不进行抵销处理。

对于提取的盈余公积,编制如下抵销分录:借记“盈余公积”项目(合并日至报表编制日盈余公积的累计增加额),贷记“提取盈余公积”项目(当年提取的盈余公积)、“年初未分配利润”项目(合并日至报表编制日前累计提取的盈余公积)。此分录一方面抵销了合并日后子公司盈余公积的增加额,因为第一类分录只抵销了合并日子公司的盈余公积;另一方面还抵销了子公司提取的盈余公积,因为合并报表只反映母公司的利润分配,不反映子公司的利润分配。

全资子公司资本公积的增减变动额归属于母公司,需要在合并报表中进行全额反映,而编制合并报表时对资本公积进行了自然加总,其变动额已经反映在合并报表中了,所以不需做任何调整与抵销处理。

2. 非全资子公司下第二类项目的抵销。非全资子公司并非完全由唯一一家母公司拥有或控制,还存在少数股东,所以要确认少数股东权益。第一类项目的抵销分录中,少数股东权益仅仅按合并日的金额进行了确认,随着时间的推移,子公司的所有者(股东)权益会发生变化,少数股东权益也随之变化。

影响少数股东权益的项目有“资本公积”和“留存收益”。当子公司的资本公积增加时,少数股东权益也要相应增加,借记“资本公积”项目,贷记“少数股东权益”项目。这是由于从合并日到合并报表编制日子公司资本公积的增加额(包括属于少数股东权益的部分)已全部计入了合并报表权益类项目,导致合并报表中,多计了属于母公司的资本公积,所以应调减多计的金额。当子公司资本公积减少时,做相反的分录。留存收益是企业向股东分配利润后剩余的收益,当留存收益增加时,少数股东权益也要按持股比例相应增加,由此增加的少数股东权益在数量上等于归属于少数股东的净利润(少数股东损益)减去分配给少数股东的利润(少数股东投资收益),即:

少数股东权益增加额=少数股东损益-少数股东投资收益 (1)

母公司从子公司分得的利润(母公司投资收益)与少数股东从子公司分得的利润(少数股东投资收益)之和等于子公司向所有股东分配的利润,即:

母公司投资收益+少数股东投资收益=子公司向股东分配利润

移项后得:

少数股东投资收益=子公司向股东分配利润-母公司投资收益 (2)

把式(2)代入式(1)中可得:

母公司投资收益+少数股东损益=子公司向股东分配

利润+少数股东权益增加额 (3)

式(3)体现了母公司投资收益项目与子公司向股东分配利润项目的抵销,抵销分录如下:借记“投资收益”、“少数股东损益”项目,贷记“向股东分配利润”、“少数股东权益”项目。这个抵销分录一方面抵销了母公司确认的从子公司分得的现金利润,另一方面确认了由于留存收益增加而导致的少数股东权益的增加。如果子公司不分配现金利润,只确认少数股东权益的增加,借记“少数股东损益”项目,贷记“少数股东权益”项目。

在连续编制合并报表的情况下,公司应按从合并日到合并报表编制日前归属于少数股东的留存收益调减年初未分配利润,这是因为母子公司年初未分配利润的自然加总金额中包含了归属于子公司的年初未分配利润,而合并报表只反映归属于母公司的未分配利润。

提取盈余公积的抵销分录与全资子公司下会计处理一致,此处不再赘述。

此外,非全资子公司下,上市公司可以通过查看少数股东权益的账户余额来验证抵销分录的正确性,验证公式如式(4):

少数股东权益账户余额=少数股东占连续计算的子公司可辨认净资产公允价值的份额 (4)

三、应用举例

甲公司20×1年1月1日定向增发1 000万股的普通股,购买取得乙公司80%的股权,该合并为非同一控制下企业合并,该股票面值为每股1元,市场价格为每股2.6元。合并日乙公司股东权益账面价值为3 000万元,其中股本2 000万元、资本公积500万元、盈余公积300万元、未分配利润200万元。乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值相同。

20×1年乙公司实现净利润500万元,提取盈余公积100万元,向股东分配现金股利300万元,该年年末乙公司股东权益为3 200万元,其中股本2 000万元、资本公积500万元、盈余公积400万元、未分配利润300万元。20×2年乙公司实现净利润800万元,提取盈余公积200万元,未向股东分配现金股利,该年年末乙公司股东权益为4 000万元,其中股本2 000万元、资本公积500万元、盈余公积600万元、未分配利润900万元。假定不考虑企业所得税的影响。

不论是权益法还是成本法,合并日的调整与抵销分录相同。

20×1年1月1日甲公司会计处理如下:

(1)甲公司在个别报表确认长期股权投资。

借:长期股权投资	2 600
贷:股本	1 000
资本公积	1 600

(2)甲公司长期股权投资与乙公司股东权益的抵销。

权益法与成本法下调整与抵销分录

权 益 法	成 本 法
20×1年12月31日。 (1)按权益法对甲公司报表项目调整。 借:长期股权投资 160(500×80%-300×80%) 贷:投资收益 160 (2)长期股权投资与乙公司股东权益抵销。 借:股本 2 000 资本公积 500 盈余公积 400 未分配利润 300 商誉 200 贷:长期股权投资 2 760(2 600+160) 少数股东权益 640[600+(500-300)×20%] (3)乙公司利润分配与甲公司投资收益抵销。 借:投资收益 400(300×80%+160) 少数股东损益 100(500×20%) 年初未分配利润 200 贷:向股东分配利润 300 提取盈余公积 100 年末未分配利润 300	20×1年12月31日。 (1)长期股权投资与乙公司股东权益抵销分录与合并日相同。 (2)乙公司提取盈余公积的抵销。 借:盈余公积 100 贷:提取盈余公积 100 (3)甲投资收益与乙利润分配抵销。 借:投资收益 240(300×80%) 少数股东损益 100(500×20%) 贷:向股东分配利润 300 少数股东权益 40[(500-300)×20%] 验证:少数股东权益=600+40=640(万元) 少数股东权益份额=3 200×20%=640(万元),与少数股东权益账户余额一致
20×2年12月31日。 (1)按权益法对甲公司报表项目调整。 借:长期股权投资 800 贷:投资收益 640(800×80%) 年初未分配利润 160 (2)长期股权投资与乙公司股东权益抵销。 借:股本 2 000 资本公积 500 盈余公积 600 未分配利润 900 商誉 200 贷:长期股权投资 3 400(2 600+800) 少数股东权益 800(640+800×20%) (3)乙公司利润分配与甲公司投资收益抵销。 借:投资收益 640 少数股东损益 160(800×20%) 年初未分配利润 300 贷:提取盈余公积 200 年末未分配利润 900	20×2年12月31日。 (1)长期股权投资与乙公司股东权益抵销分录与合并日相同。 (2)乙公司提取盈余公积的抵销。 借:盈余公积 300(截至本年末增加) 贷:提取盈余公积 200(当年提取) 年初未分配利润 100(截至上年末提取) (3)确认少数股东权益增加。 借:少数股东损益 160(800×20%) 年初未分配利润 40(截至上年末增加) 贷:少数股东权益 200(截至本年末增加) 验证:少数股东权益=600+200=800(万元) 少数股东权益份额=4 000×20%=800(万元),与少数股东权益账户余额一致

借:股本 2 000
 资本公积 500
 盈余公积 300
 未分配利润 200
 商誉 200(2 600-3 000×80%)
 贷:长期股权投资 2 600
 少数股东权益 600(3 000×20%)

合并日后,成本法下与权益法下的调整与抵销分录不同,如上表所示(单位:万元)。

四、结论

采用成本法直接编制抵销分录有着不可替代的优势。首先该方法不需要按权益法对“长期股权投资”项目进行调整,按照合并日投资成本进行抵销即可,大大简化了合并报表的编制;其次成本法更容易理解,子公司的所有者(股东)权益分为两部分,一部分是合并日所有者(股

东)权益,通过第一类分录抵销,另一部分是合并日后由于资本公积及留存收益等项目变动引起的所有者(股东)权益的增减变动,其中归属于少数股东的部分确认为少数股东权益,归属于母公司的部分直接计入合并报表权益类项目,不需要进行调整;最后非全资子公司下编制合并报表可以通过少数股东权益进行验证。

由此可见,采用成本法直接编制合并报表相对于权益法更简单、更实用、更容易理解,实用性非常强。

主要参考文献

中国注册会计师协会.2015年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计[M].北京:中国财政经济出版社,2015.
 财政部.企业会计准则(2006)[M].北京:经济科学出版社,2006.

【基金项目】河北省科技厅软科学项目“网络交易环境下的税收征管问题研究”(项目编号:JB0014457675D)