

合并财务报表编制时必做的两类抵销分录

蒋季奎(副教授)

【摘要】 编制合并财务报表是为了更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,抵销分录的编制是合并财务报表编制的重点,其中有两类必做的抵销分录不易理解与掌握。本文对这两类抵销分录进行了全面、详细的解析,以便于广大会计工作者更好地编制合并财务报表。

【关键词】 合并财务报表; 工作底稿; 抵销分录

【中图分类号】 F231

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0125-2

合并财务报表工作底稿的编制中,即使母子公司之间没有发生任何内部交易,其他抵销分录都不需要编制,有两类抵销分录却是必不可少的,即母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销和母公司投资收益与子公司利润分配的抵销。然而,深入地理解这两类抵销分录比较困难,本文拟对其进行全面、详细地解析,以供实务界参考。

一、母公司长期股权投资与子公司所有者权益相抵销

1. 在母公司对子公司100%控股的情况下,母公司长期股权投资与子公司所有者权益正好能够相互抵销。之所以要将二者相互抵销,主要原因如下:

(1) 母公司长期股权投资对应于子公司净资产(子公司的各项资产减各项负债),由于子公司净资产已纳入合并财务报表,如果母公司长期股权投资不消除,也纳入合并财务报表,那么子公司净资产就会被重复计算。将二者抵销以后,合并财务报表中子公司的净资产就只表现为子公司的各项资产减各项负债。这样就没有重复计算,与事实相符。

(2) 子公司的所有者是母公司,但母公司本身只是母公司组成的集团的一个部分,集团的所有者直接拥有母公司,又通过母公司拥有子公司。在合并资产负债表中,所有者权益应该是母公司的所有者权益,如果不将子公司的所有者权益消除,而把它与母公司的所有者权益相加,作为整个集团的所有者权益,将造成错误的结果。

此外,从金额上来看,子公司所有者权益已经包含在母公司所有者权益内了。在合并日,母公司通过付出资产或增发股票来换取对子公司的所有权。以上两种情况都可以清楚地表明子公司所有者权益包含在母公司所有者权益之内。第一种情况下,母公司付出的资产,其金额是包含在母公司所有者权益内的,所以母公司通过付出的资产所换来的子公司所有者权益,其金额自然也包含在母公司所有者权益内。第

二种情况下,母公司增发股票,其所有者权益增加,而增加的金额恰好是子公司所有者权益的金额。

合并日以后,子公司所有者权益会在合并日金额的基础上增加或减少。尽管在母公司个别财务报表中不因此而调整所有者权益的金额,但在合并财务报表工作底稿中,要将母公司对子公司的长期股权投资按权益法进行调整,也就是根据子公司所有者权益在合并日金额基础上的增加额或减少额来调整母公司对子公司的长期股权投资,同时调整母公司所有者权益。这样,合并日以后子公司所有者权益的增加额或减少额也计入了母公司所有者权益。总之,任何时候,子公司所有者权益都包含在母公司所有者权益之内。因此,在编制合并财务报表时,子公司所有者权益必须消除,否则会造成重复计算。

2. 在母公司对子公司非100%控股的情况下,母公司长期股权投资不足以抵销子公司所有者权益的总额。子公司所有者权益总额中不能被母公司长期股权投资抵销的部分就是子公司少数股东(非控股股东)的权益。对此,合并财务报表处理方法是:将母公司长期股权投资与子公司所有者权益相抵销,将子公司所有者权益总额中不能被母公司长期股权投资抵销的部分转为少数股东权益。少数股东权益与母公司的所有者权益一起组成整个集团的所有者权益。

在母公司对子公司非100%控股的情况下,抵销分录①如下:

借:股本
 资本公积
 盈余公积
 未分配利润
贷:长期股权投资
 少数股东权益

□ 参考借鉴

二、母公司投资收益与子公司利润分配相抵销

1. 在母公司对子公司100%控股的情况下,之所以要将母公司投资收益与子公司利润分配相互抵销,主要原因如下:

(1)在合并利润表中,子公司的各项收入、费用都与母公司相应的收入、费用相加,作为集团的各项收入、费用,因此,子公司的利润已经包含在集团的利润里了。如果再将母公司的投资收益列入合并利润表,子公司的利润将被重复计算。

(2)子公司利润分配是子公司所有者权益的变动,而子公司的所有者权益不是集团的所有者权益,不应该出现在合并财务报表中,所以,子公司的利润分配也不应该出现在合并财务报表中。此外,还需要把子公司年初未分配利润和年末未分配利润也一并抵销,因为子公司年初未分配利润和年末未分配利润与子公司提取盈余公积和向股东分配利润等项目一起组成了子公司利润分配表(包含在子公司所有者权益变动表中),而子公司利润分配表所有项目都不能在集团的合并利润分配表(包含在集团所有者权益变动表中)中出现。

在母公司对子公司100%控股的情况下,抵销分录②如下:

借:年初未分配利润
投资收益
贷:提取盈余公积
向股东分配利润
年末未分配利润

抵销分录②登记好之后,母公司的投资收益、子公司的年初未分配利润、提取盈余公积和向股东分配利润都被消除了,唯独子公司的年末未分配利润却似乎不仅没有被消除,反而增加了。但事实上,子公司的年末未分配利润也被消除了。因为抵销分录②的前4行不仅会影响对应的每一个项目,还会影响年末未分配利润项目,具体为:

抵销分录②中的借记“年初未分配利润”科目,会影响年初未分配利润项目和年末未分配利润项目,因此要把这个金额从年初未分配利润和年末未分配利润中扣除。

抵销分录②中的借记“投资收益”科目,会影响投资收益项目和年末未分配利润项目,因此要把这个金额从投资收益和年末未分配利润中扣除。这是因为子公司年初未分配利润和母公司投资收益都是子公司年末未分配利润的来源,若子公司年初未分配利润和母公司投资收益被消除了,那么子公司年末未分配利润也要相应地减少。

抵销分录②中的贷记“提取盈余公积”和“向股东分配利润”科目,会影响提取盈余公积项目、向股东分配利润项目及年末未分配利润项目,因此要把提取盈余公积和向股东分配利润这两个项目的金额扣除,还要把这两个金额加到年末未分配利润中。这是因为子公司年初未分配利润和母公司投资收益不仅是子公司年末未分配利润的来源,也是子公司提取盈余公积和向股东分配利润的来源,也就是说,子公司年初未分配利润和母公司投资收益并没有全部进入子公司年末

未分配利润,它们中有一部分被用于提取盈余公积和向股东分配利润。但抵销分录②的前2行已经把子公司年初未分配利润和母公司投资收益这两个项目的金额从子公司年末未分配利润中扣除了,所以抵销分录②的第3、4行就要把子公司提取盈余公积和向股东分配利润的金额加回到子公司年末未分配利润中。

在登记了抵销分录②的前4行之后,恰好消除了子公司年末未分配利润,但抵销分录②的第5行贷记“年末未分配利润”,似乎又恢复了子公司的年末未分配利润,这就要与前面的抵销分录①联系起来看了。抵销分录①中的借记“未分配利润”科目和抵销分录②的前4行合起来将子公司年末未分配利润消除了2次,所以抵销分录②的第5行需要将它恢复一次。

2. 在母公司对子公司非100%控股的情况下,抵销分录③如下:

借:年初未分配利润
少数股东损益
投资收益
贷:提取盈余公积
向股东分配利润
年末未分配利润

在此情况下,年初未分配利润、少数股东损益和投资收益形成了子公司利润分配和年末未分配利润的来源。因此,抵销分录③的前5行会影响对应的项目和年末未分配利润项目,从而使子公司年初未分配利润、母公司投资收益、子公司提取盈余公积、子公司向股东分配利润和子公司年末未分配利润都被消除了。

值得注意的是,少数股东损益这个项目不是消除项,而是增项,因为合并财务报表工作底稿的起点是对母、子公司个别财务报表的抄录,而在子公司个别财务报表中,并没有少数股东损益这个项目,所以需要在合并财务报表工作底稿中增设一行,用于列示少数股东损益。在合并利润表中,除了反映集团的收入、费用和利润,还要列示归属于母公司股东的损益和少数股东损益。在合并所有者权益变动表中除了反映母公司股东的权益变动,还要反映少数股东的权益变动,主要通过列示年初少数股东权益,加上当年少数股东损益,减去当年向少数股东分配的利润,等于年末少数股东权益来反映。

主要参考文献:

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

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.

作者单位:上海外国语大学金融贸易学院,上海201600