

# 间接控股时合并抵销的逐级合并法、一次合并法

黄申(博士) 钱娟萍

(浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

**【摘要】**间接控股属于集团内较常见的控股形式,其合并报表的编制具有一定复杂性,在理论层面有逐级合并法与一次合并法两种。前者方法简单但合并次数相对较多,后者可以一次直接合并但计算相对复杂。本文从理论与示例层面,着重对一次合并法进行了详细说明。

**【关键词】**间接控股 逐级合并法 一次合并法

在企业集团中常有这样一种股权结构,母公司直接控制子公司、子公司又直接控制孙公司的父子孙结构。这种情况下,母公司虽然没有孙公司股份,但可通过其子公司来间接地控制孙公司,此结构又被称为间接控股。

在间接控制情况下,母公司合并报表的编制就有两种方法:一是逐级合并法,即先由子公司合并孙公司、再由母公司合并子公司逐级编制合并报表;二是一次合并法,即由母公司直接依据子公司与孙公司的个别报表,一次编制出合并报表。笔者拟对这两种方法进行详细探讨。

合并报表编制的技术核心是会计分录,而会计分录的核心是会计科目选择与计量金额的确定。为了清晰地解析合并抵销分录的编制过程,本文采用原理讲解结合示例的方法:即通过例题介绍逐级合并法与一次合并法,而针对其金额计算又列示出计算公式。

为便于论述,针对有关账户数字金额有以下指代关系: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,商誉为GW(且未减值),母公司控股比例为HP,少数股权比例为MP。

## 一、对逐级合并法的解析

当母公司对子公司股权投资采用成本法核算后,合并抵销分录就有长期股权投资权益法调整、内部交易合并抵销两个环节。对于后者,内部股权投资交易是必定存在的,而其他内部交易不一定有,故本文仅探讨股权投资的抵销。而股权投资的抵销又有“分段法”与“分期法”两种,因财政部会计司在《企业会计准则2010》中介绍的是分段法,故本文以此为标准来解析。

同时,因为同一控制合并可以看做无商誉、账面价值与公允价值一致的非同一控制合并,故本文主要以非同一控制合

并为例。

例:母公司P公司于2010年12月31日用2000万元购买了S1公司70%股权,当日S1公司所有者权益账面价值与公允价值均为2500万元。该合并符合非同一控制所有条件,则购买商誉为250万元( $2000-2500\times 70%$ )。S1公司2011年度净利润为1050万元,提取盈余公积200万元、分配现金股利500万元。

2011年S1公司用800万元投资设立S2公司,占公司注册资本的80%。当年S2公司净利润900万元,提取盈余公积100万元、分配现金股利300万元、资本公积因公允价值变动而增加100万元,其所有者权益由成立时的1000万元增至1700万元。

则在2011年末,S1公司及P公司需编制合并财务报表,其相关的合并抵销分录编制方法分别介绍如下:

### (一)第一级合并,S1公司合并S2公司的个别报表

1. 根据S2公司2011年度盈利情况,编制权益法调整分录:

借:长期股权投资  $560(EQ_1\times HP-CI; 1700\times 80%-800)$   
 贷:投资收益  $480[(NP-CD)\times HP; (900-300)\times 80%]$   
 资本公积  $80(CR\times HP; 100\times 80%)$

此调整分录教材中多为三笔,这里将其合并为一笔。因S2公司为新公司,故分录相对简单。一般情况下,则会包括以前年度调整的“未分配利润——期初”科目。

### 2. 资产负债表段抵销分录:

借:实收资本  $1000(PC_1)$   
 资本公积  $100(CR_1)$   
 盈余公积  $100(SR_1)$   
 未分配利润——期末  $500(UP_1)$   
 贷:长期股权投资  $1360(CI_0+CI; 800+560)$   
 少数股东权益  $340(EQ\times MP; 1700\times 20%)$

### 3. 利润表段的抵销分录:

借:投资收益 720(NP×HP;900×80%)  
 少数股东损益 180(NP×MP;900×20%)  
 贷:利润分配 400(CD+SR;100+300)  
 未分配利润——期末 500(UP<sub>1</sub>;900-100-300)

因 S2 公司新成立,故借方无“未分配利润——期初”科目。合并抵销的主要内容为子公司的所有者权益,故本文仅列示所有者权益部分的工作底稿,见表 1。

表 1 S1 公司合并 S2 公司之工作底稿  
 (所有者权益变动部分) 单位:万元

项 目	个别报表		抵销分录		合并数
	S1公司	S2公司	借方	贷方	
实收资本	2 000	1 000	1 000		2 000
资本公积		100	100	80	80
盈余公积	500	100	100		500
未分配利润——期初	200				200
提取盈余公积	200	100		100	200
现金股利	500	300		300	500
未分配利润——期末	550	500	500	500	1 030
归属于母公司的股东权益合计	3 050	1 700			3 610
少数股东权益				340	340
股东权益合计	3 050	1 700			3 950

注:“未分配利润——期末”需根据“未分配利润期初+本期净利润-提取盈余公积-现金股利”来计算。

(二)第二级合并,P 公司合并 S1 公司的合并报表

1. 根据 S1 公司 2011 年合并净利润为 1 530 万元(1 050+480),进行权益法调整:

借:长期股权投资 777(EQ<sub>1</sub>×HP-CI+GW;3 610×70%-2 000+250)

贷:投资收益 721[(NP-CD)×HP;(1 530-500)×70%]  
 资本公积 56(CR×HP;80×70%)

2. 资产负债表段抵销分录:

借:实收资本 2 000(PC<sub>1</sub>)

资本公积 80(CR<sub>1</sub>)

盈余公积 500(SR<sub>1</sub>)

未分配利润——期末 1 030(UP<sub>1</sub>)

商誉 250(GW<sub>1</sub>)

贷:长期股权投资 2 777(EQ×HP+GW;3 610×70%+250)

少数股东权益 1 083(EQ×MP;3 610×30%)

3. 利润表段的抵销分录:

借:投资收益 1 071(NP×HP;1 530×70%)

少数股东损益 459(NP×MP;1 530×30%)

未分配利润——期初 200(UP<sub>0</sub>)

贷:利润分配 700(CD+SR;200+500)

未分配利润——期末 1 030(UP<sub>1</sub>)

P 公司合并 S1 公司的工作底稿仅列示所有者权益变动部分,具体见表 2。

表 2 P 公司合并 S1 公司之工作底稿  
 (所有者权益变动部分) 单位:万元

项 目	个别报表		抵销分录		合并数
	P公司	S1公司	借方	贷方	
实收资本	3 500	2 000	2 000		3 500
资本公积		80	80	56	56
盈余公积	600	500	500		600
未分配利润——期初	500	200	200		500
提取盈余公积	200	200		200	200
现金股利	700	500		500	700
未分配利润——期末	1 300	1 030	1 030	1 030	2 021
归属于母公司的股东权益合计	5 400	3 610			6 177
少数股东权益		340		1 083	1 423
股东权益合计	5 400	3 950			7 600

二、对一次合并法的解析

(一)基础的三笔抵销分录

1. P 公司合并 S1 公司个别报表的抵销分录。

(1)根据 S1 公司 2011 年度所有者权益变化,编制合并调整分录:

借:长期股权投资 385(EQ<sub>1</sub>×HP-CI+GW;3 050×70%-2 000+250)

贷:投资收益 385[(NP-CD)×HP;(1 050-500)×70%]

(2)资产负债表段抵销分录:

借:实收资本 2 000(PC<sub>1</sub>)

盈余公积 500(SR<sub>1</sub>)

未分配利润——期末 550(UP<sub>1</sub>)

商誉 250(GW<sub>1</sub>)

贷:长期股权投资 2 385(EQ×HP+GW;3 050×70%+250)

少数股东权益 915(EQ×MP;3 050×30%)

(3)利润表段的抵销分录:

借:投资收益 735(NP×HP;1 050×70%)

少数股东损益 315(NP×MP;1 050×30%)

未分配利润——期初 200(UP<sub>0</sub>)

贷:利润分配 700(CD+SR;200+500)

未分配利润——期末 550(UP<sub>1</sub>)

2. P 公司合并 S2 公司个别报表的有关分录。因 P 公司未直接拥有 S2 公司股份,如何处理则有四种不同方法。其中,可将 S1 公司控股 S2 公司的情况全额移植到 P 公司身上(表 3 中的第一种情况),而不是按照 P 公司对 S1 公司的控股比例计算。此种情况下,CI 为 800 万元、HP 为 80%。

(1)根据 S2 公司 2011 年度盈利情况,P 公司编制以下合并调整分录:

借:长期股权投资 560(EQ<sub>1</sub>×HP-CI;1 700×80%-800)

贷:投资收益 480[(NP-CD)×HP;(900-300)×80%]

资本公积 80(CR×HP;100×80%)

(2)资产负债表段抵销分录:

借:实收资本 1 000(PC<sub>1</sub>)

资本公积 100(CR<sub>1</sub>)

盈余公积 100(SR<sub>1</sub>)

未分配利润——期末 500(UP<sub>1</sub>)

贷:长期股权投资 1 360(EQ×HP;1 700×80%)

少数股东权益 340(EQ×MP;1 700×20%)

(3)利润表段的抵销分录:

借:投资收益 720(NP×HP;900×80%)

少数股东损益 180(NP×MP;900×20%)

贷:利润分配 400(CD+SR;100+300)

未分配利润——期末 500(UP<sub>1</sub>)

(二)直接合并的补充分录

合并抵销实际上是用子公司具体的资产、负债、收入、费用替代母公司长期股权投资与投资收益的过程。因此,一方面要将母公司长期股权投资余额 CI 全部抵销,另一方面母公司仅能依据持股比例 HP 确认其所享有的利益。当母公司直接合并孙公司时,对 CI 的抵销要全额计算,即将子公司对孙公司的 CI 视为母公司对孙公司的 CI;但对于 HP 则按比例计算,即母公司对子公司之 HP 乘以子公司对孙公司之 HP。

CI 与 HP 两项目,或全额计算或比例计算,于是产生了四种情况。由于母公司并未直接控股孙公司,因此每种情况下仅依靠三笔基础分录难以足额抵销,会有所疏漏(未逐级合并所致),因此都需要进行补充调整。在计算过程中,全额计算对 CI 准确但对 HP 不准确,HP 差异为:子公司 MP×子公司对孙公司 HP(这里用 AP 表示);比例计算则结果相反,CI 差额为:子公司对孙公司 CI×母公司对子公司 MP(这里用 AA 表示)。

补充调整的内容,每种情况不尽相同,涉及 CI 与 UP<sub>0</sub>、少数股东权益中的 CR 与 CD 等内容。各种情况下的补充分录如表 3 所示。

因 S2 公司成立于 2011 年度,故不涉及期初数据,不涉及调整额 AA 与第一笔补充分录,此时的调整比例 AP 为:(1-70%)×80%=24%。

(1)针对孙公司资本公积属于少数股东权益部分,补充调整如下:

借:资本公积——母公司 24(CR×AP;100×24%)

贷:少数股东权益——其他 24

表 3 不同情况补充充分一览表

	投资成本全额计算	投资成本比例计算
持股比例全额计算	(1)期初数据的补充调整: 借:未分配利润——期初 AA <sub>3</sub> 贷:少数股东权益——期初 AA <sub>3</sub>	(1)期初数据的补充调整: 借:未分配利润——期初 AA <sub>1</sub> 贷:少数股东权益——期初 AA <sub>3</sub> 长期股权投资 AA <sub>2</sub>
	(2)资本公积的补充调整: 借:资本公积 AA <sub>4</sub> 贷:少数股东权益 AA <sub>4</sub>	(2)资本公积补充调整: 借:资本公积 AA <sub>4</sub> 贷:少数股东权益 AA <sub>4</sub>
	(3)本期损益补充调整: 借:少数股东损益 AA <sub>5</sub> 贷:少数股东权益——损益 AA <sub>5</sub>	(3)本期损益的补充调整: 借:少数股东损益 AA <sub>5</sub> 贷:少数股东权益——损益 AA <sub>5</sub>
持股比例比例计算	(1)期初数据的补充调整: 借:少数股东权益——期初 AA <sub>2</sub> 贷:未分配利润——期初 AA <sub>2</sub>	(1)期初数据的补充调整: 借:少数股东权益——期初 AA <sub>2</sub> 贷:长期股权投资 AA <sub>2</sub>
	(2)现金股利补充调整: 借:投资收益 AA <sub>6</sub> 贷:少数股东损益——损益 AA <sub>6</sub>	(2)现金股利的补充调整: 借:投资收益 AA <sub>6</sub> 贷:少数股东损益——损益 AA <sub>6</sub>
	(3)损益与分配补充调整: 借:少数股东权益——损益 AA <sub>6</sub> 贷:少数股东权益——分配 AA <sub>6</sub>	(3)损益与分配的补充调整: 借:少数股东权益——损益 AA <sub>6</sub> 贷:少数股东权益——分配 AA <sub>6</sub>

说明:AA<sub>1</sub>=(EQ-CR)<sub>0</sub>×AP;AA<sub>2</sub>=CI×MP;AA<sub>3</sub>=AA<sub>1</sub>-AA<sub>2</sub>;AA<sub>4</sub>=CR×AP,此部分需要分为期初与本期增加两部分;AA<sub>5</sub>=(NP-CD)×AP;AA<sub>6</sub>=CD×AP。上述项目均为孙公司或针对孙公司的。

表 4 合并工作底稿——所有者权益变动部分(一次合并法)

单位:万元

项 目	个别报表			抵销分录		合并数
	P公司	S1公司	S2公司	借方	贷方	
实收资本	3 500	2 000	1 000	3 000		3 500
资本公积			100	124	80	56
盈余公积	600	500	100	600		600
未分配利润——期初	500	200		200		500
提取盈余公积	200	200	100		300	200
现金股利	700	500	300		800	700
未分配利润——期末	1 300	550	500	1 050	1 050	2 021
归属于母公司的股东权益合计	5 400	3 050	1 700			6 177
少数股东权益					1 423	1 423
股东权益合计	5 400	3 050	1 700			7 600

(2)对子公司的少数股权在孙公司当期盈利中的份额,补充调整如下:

借:少数股东损益 144[(NP-CD)×AP;(900-300)×24%]

贷:少数股东权益——损益 144

对比少数股东权益与少数股东损益,即可发现两种方法结果一致。其中,逐级合并法要多级合并,但每级分录无难度;一次合并法看似简单,却要补充调整,稍有疏忽就易出错。因此,教材中未对其进行介绍有一定道理。

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