

合并报表编制直接法解析

黄申 屠梅影

(浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

【摘要】合并报表编制抵销分录有分期法、分段法两种,但都以股权投资权益法调整为前提。我国会计准则要求对子公司股权投资采用成本法,从而诞生了合并报表编制的直接法。本文以合并抵销一般过程为基础,介绍了直接法产生原因及其分录构成,并以我国实务中的分段法为基础对其抵销分录进行了推导。

【关键词】合并报表 抵销分录 直接法

一、合并报表编制一般过程

依据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第五条规定,母公司在其个别报表中对子公司的长期股权投资应采用成本法核算,于是合并报表编制的抵销分录就包括权益法核算(调整)、股权投资抵销与其他内部交易抵销三个环节。

第一环节,长期股权投资的权益法调整。我国会计准则将企业合并划分为同一控制下的与非同一控制下的企业合并;比较而言,非同一控制下的合并较为复杂且常见,故本文主要以非同一控制下的合并为主进行分析。此时的权益法调整分录有四类:①母公司对子公司当期净利润中应享有份额的调整。此处的净利润要基于集团视角,需要调整内部交易未实现损益,还要调整非同一控制下购买日子公司报表中公允价值与账面价值的差额(基于此差异不属于本文探讨之重点,故假定子公司报表公允价值与账面价值金额一致)。②母公司针对子公司派发现金股利享有份额的调整。实际上此部分调整既包括对成本法处理的冲销,又包括权益法调整两方面内容。③母公司对子公司净利润之外所有者权益的变化享有份额的调整。通常为资本公积,也涉及专项储备。④在连续编制合并报表时,对于之前长期股权投资的权益法调整也需要在本期的工作底稿中重复性体现。当然,对于前期权益法调整的反应通常不采用分项的三笔而是综合为一笔分录。

第二环节,母公司长期股权投资及其投资收益与子公司所有者权益及其利润分配的抵销。合并报表编制方法在此环节有所不同,并有“分期法”与“分段法”两种。其中,“分段法”是将抵销内容分为利润表段、资产负债表段两段,分段进行抵销以编制合并报表的方法。此方法下,合并抵销分录有两类:①母公司投资收益与子公司利润分配的抵销。抵销原因是因为用子公司具体收入、费用替代了母公司股权投资损益所致,从而导致了投资收益与利润分配在合并工作底稿中的重复而需要抵销。该抵销分录的逻辑关系则为:期初未分配利润+本期盈利(子公司净利润中归属于母公司的和少数股东的+非

同一控制下的公允价值调整额)=利润分配(现金股利+提取盈余公积)+期末未分配利润。②母公司长期投资与子公司所有者权益的抵销,并确认商誉、少数股东权益。抵销的原因在于用子公司具体的资产、负债代替了母公司对子公司的长期股权投资,结果导致了长期股权投资与子公司所有者权益在工作底稿中的重复,因此需要抵销。抵销分录的逻辑关系为:子公司所有者权益账面数+公允价值调整额=母公司的长期股权投资+少数股东权益。

而“分期法”是按照时间期限分类抵销,故抵销分录有两类:①对本期子公司所有者权益变化与母公司长期股权投资的权益法调整金额进行冲销,以使两者都恢复到期初数。子公司所有者权益变化内容包括当期盈利、派现股利、盈余公积与资本公积等项目的增加或减少,因此冲销性质的调整分录也应当包括这些变化;当然,还包括非同一控制下子公司资产负债中公允价值与账面价值差额的影响,少数股东损益与少数股东权益的调整,实务中分录较多。②针对已恢复到期初数的母公司长期股权投资与子公司所有者权益进行抵销,并确认商誉、少数股东权益。

第三环节,除长期股权投资外的其他内部(存货、固定资产等)交易及其债权债务等项目的抵销。此环节抵销分录包括两类:①内部交易本身的抵销,是对当期发生的内部交易的一次性、独立性的抵销,仅需本期抵销,之后不需再次抵销。②内部交易未实现损益的抵销,内部交易只要存在未实现损益就需要抵销,不论该未实现损益产生于前期还是本期。因此,此类抵销分录具有重复性与连带性,重复是指在其实现之前需要多次在合并报表编制的工作底稿中进行重复性抵销,连带是指其根源在于内部交易,此处因其未实现而连带产生。需要说明的是,此类抵销分录没有分期与分段之差异,但有母公司报表调整与工作底稿调整的差异:若母公司对子公司长期股权投资采用权益法核算,则因为对未实现内部交易毛利已经在母公司会计报表中调整了,此时的抵销会与成本法核算时

所涉及报表项目有所不同,具体参见陈信元老师书籍介绍。

仔细分析三环节分录作用,就可以发现:分期法中第二环节针对子公司所有者权益变化的抵销分录正是对第一环节中针对子公司所有者权益变化的权益法调整分录的冲销。因此,从结果一致性的视角来考虑,第一环节针对母公司长期股权投资的权益法调整实属多余:若不进行权益法调整则后期就不必抵销分录,这会导致合并分录的简化——此时,合并报表的编制就可根据成本法核算的结果来直接编制,即所谓的“合并报表编制的直接法”。

二、直接法下抵销分录解析

三种方法虽有差异,但比较少数股权信息即可验证其结果的一致性。基于财政部会计司讲解的权威性,导致我国实务界主要采用分段法,故本文以分段法为基础来推导出直接法。会计理论的核心是确认与计量,即为实务中的科目与金额。为了清晰地解析出直接法下抵销分录的产生过程,本文用英文字母指代有关会计科目之金额以解析其原理。其中,EQ指子公司所有者权益总额、PC指子公司实收资本(金额通常不变)、CR指子公司资本公积、SR指子公司盈余公积、UP指子公司未分配利润、NP指子公司净利润、CD指子公司的现金股利(分配);下标0表示期初、下标1表示期末,无下标为本期;母公司投资成本为CI,商誉为GD(且各期均未减值),母公司控股比例为HP、少数股权比例为MP。

1. 抵销分录之结果。与分期法、分段法相比,直接法下的合并抵销分录之差异仅体现在第一、二环节中,第三环节因无方法差异故此暂不涉及。在直接法下,合并抵销分录有两类:

第一类,本期子公司所有者权益所有变化的恢复性分录,即对子公司现金股利、盈余公积、资本公积等变化进行调整,调整后使得母公司长期股权投资恢复到期初。因不需要权益法过程,故此时的抵销分录与教材中所介绍的分期法有所不同。具体分录为:借:投资收益——分配($CD \times HP$),少数股东权益——分配($CD \times MP$),资本公积——本期增加($CR \times MP$),盈余公积——本期计提(SR),少数股东损益——损益($NP \times MP$);贷:利润分配($CD + SR$),少数股东权益——损益($NP \times MP$)、——其他($CR \times MP$)。

上述调整后,母公司针对子公司的长期股权投资已恢复到期初数,投资收益已经调整为零。而将少数股东权益变化内容分项列示是为了能够直接编制出所有者权益变动表。

第二类,母公司长期股权投资期初数与子公司所有者权益项目期初数的抵销(此分录与分期法的一致),同时确认少数股东权益:借:实收资本——期初(PC_0),资本公积——期初(CR_0),盈余公积——期初(SR_0),未分配利润——期初(UD_0),商誉(GD_0);贷:长期股权投资——期初(CI_0),少数股东权益——期初($EQ_0 \times MP$)。

说明:①期初一般指上期期末(年末)。若连续编制时也可指购买日,则此期间(即本期)则应从购买日开始计算。②若商誉发生减值时,则还需要另外进行减值处理。③若属于同一控

制下的企业合并,还有一笔子公司合并日留存收益的转回分录,此处略。

2. 抵销分录之来源。这里分两步进行:①列出第一、第二环节的合并抵销分录;②针对借贷方相同项目进行对冲抵销,对其结果整理后即可得到直接法的结论。

第一,长期股权投资的权益法调整。理论上净利润、现金股利、资本公积三笔调整分录,加上对母公司成本法处理的冲销,就有四笔调整分录,这里将其合为一笔:借:长期股权投资[($NP - CD$) $\times HP$];贷:投资收益($NP \times HP$),资本公积($CR \times HP$)。

若要包含前期的权益法调整,则贷方应有“未分配利润——期初”,其金额为[($EQ_0 - CR_0$) $\times HP - CI + GW$],该金额计量采用了“倒推法”,其优点在于能够将前期会计差错一并调整。当然,此时的长期股权投资金额亦有不同,为($EQ_1 \times HP - CI + GW$)。因本文是对直接法的原理解析,是基于首次编制合并报表而进行的,故后续解析不涉及这两项变化。

第二,资产负债表段的抵销分录。在权益法调整后,抵销金额均为期末数。借:实收资本——期末(PC_0),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(UD_1),商誉(GD_0);贷:长期股权投资——期末[$CI_0 + (NP - CD) \times HP$],少数股东权益——期末[$EQ_0 \times MP + (NP - CD + CR) \times MP$]。

这里的期末值均以“期初+本期变化”来表示,其优点有:①清晰过程、便于冲销;②可直接编制所有者权益变动表,而不必根据合并报表工作底稿来分析填列。

第三,利润表段的抵销分录,金额为本期数。这里假定账面价值与公允价值一致,否则就需要对子公司本期净利润进行非同一控制(集团)视角的调整。借:投资收益($NP \times HP$),少数股东损益($NP \times MP$),未分配利润——期初(UD_0);贷:利润分配($SR + CD$),未分配利润——期末(UD_1)。

上述分录中,投资收益、未分配利润的期末金额可直接对冲,资本公积、盈余公积冲销本期增加,少数股权部分无法对冲而均予以保留。借贷项目对冲调整后,剩余结果便是:借:实收资本——期初(PC_0),资本公积——期初(CR_0),盈余公积——期初(SR_0),未分配利润——期初(UD_0),商誉(GD_0),少数股东损益($NP \times MP$),资本公积($CS \times MP$),盈余公积(SR);贷:长期股权投资——期末(CI_0),少数股东权益——期末[($EQ_0 + NP - CD + CR$) $\times MP$],利润分配($CD + SR$)。

上述分录可分拆为两笔分录:①子公司所有者权益变化及其对投资公司影响的恢复性分录;②投资公司长期股权投资与子公司所有者权益项目期初的抵销分录。若如此拆分,其结果正好对应于前述直接给出的结论,其逻辑接近于分期法。

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. 陈信元.高级财务会计.上海:上海财经大学出版社,2009