

长期股权投资合并报表调整、抵销四要点

张卫丽

(郑州成功财经学院, 河南巩义 451200)

【摘要】 母公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的调整、抵销分录在合并报表的编制中非常重要, 并且有一定的难度, 本文对此调整、抵销分录归纳为四个要点进行分析, 便于初学者轻松掌握。

【关键词】 合并报表; 调整分录; 抵销分录; 长期股权投资; 所有者权益

一、合并报表编制中的难点

纳入合并报表的企业范围确定基础为控制, 具体界定为母公司的全部子公司, 所以合并报表业务的前续工作为企业合并中的控股合并。合并报表业务中的母公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的调整、抵销账务处理是难点, 分为同一控制下形成的企业合并和非同一控制下形成的企业合并。根据笔者多年的教学经验, 发现调整、抵销分录不同时间点的联系。本文以非同一控制下形成的企业合并情况下的调整、抵销分录为基础, 分为四个要点进行解析。

二、长期股权投资合并报表业务要点巧析

(一) 要点一: 编制合并报表的顺序性

编制合并报表必须理清两个关键的顺序: ①时间顺序: 股权取得日的会计分录→股权取得日的调整、抵销分录→股权取得日当年合并财务报表日的调整、抵销分录→股权取得日以后年度合并财务报表日的调整、抵销分录; ②某个时间点上编制合并报表的业务顺序: 股权取得日的会计分录→子公司个别报表的调整分录→母公司个别报表的调整分录→母子公司之间的两类抵销分录。

合并报表的编制从企业合并开始, 首先调整个别报表。个别报表的调整顺序为先子公司后母公司, 抵销分录以调整之后的母子公司个别报表为基础进行编制, 在某个时间点上的合并报表完成之后, 连续期间不同时间点上合并报表的编制以此为基础展开。理清时间顺序和业务顺序是成功编制合并报表的基础。

(二) 要点二: 调整分录的一次性

调整分录从股权取得日的合并报表开始, 股权取得日当年合并财务报表日, 股权取得日以后年度合并财务报表日, 一直都要进行下去。如下所示: 股权取得日的调整分录→股权取得日当年合并财务报表日的调整分录→股权取得日以后年度合并财务报表日的调整分录。调整分录的编制需要先调整子公司的个别财务报表, 而后以

调整后的数据为基础调整母公司的个别财务报表。需要强调的是调整分录具有一次性、暂时性, 所以每次编制合并报表都需要把以前的调整分录再现, 然后再做本期新的调整分录, 涉及损益类项目以期初未分配利润替换。具体调整分录如下:

1. 子公司个别财务报表的调整分录。非同一控制下企业合并取得的子公司, 合并日的资产负债的公允价值与账面价值不一致时, 应以合并日资产负债的公允价值为基础进行调整。

子公司完整的调整分录归纳如下, 根据不同合并报表的时间点做出的3个调整分录。

(1) 账面价值和公允价值的调整分录: 借: 固定资产, 无形资产; 贷: 资本公积。

此时, 根据调整的资本公积调整子公司所有者权益公允价值, 以此调整后的价值, 计算企业合并形成的商誉。

(2) 以前年度折旧和摊销的调整分录: 借: 期初未分配利润; 贷: 累计折旧, 累计摊销。

上述(1)(2)调整分录为以前年度调整分录的再现, 只是需要把“管理费用”以“期初未分配利润”替换。

(3) 本年度折旧和摊销的调整分录: 借: 管理费用; 贷: 累计折旧, 累计摊销。

由于管理费用进行了调整, 应相应调整子公司的净利润, 此调整后的净利润将直接影响母公司个别报表的调整分录和母子公司投资收益的抵销分录。

2. 母公司个别财务报表的调整分录。母公司调整分录的理论基础为把母公司长期股权投资的成本法调为权益法核算, 主要包含净利润的调整、现金股利的调整和其他所有者权益变动的调整三部分。可以归纳为根据不同时间点做出的6个调整分录。

(1) 以前年度净利润的调整: 借: 长期股权投资; 贷: 期初未分配利润。

(2)以前年度分配现金股利的调整:借:期初未分配利润;贷:长期股权投资。

(3)以前年度调整其他所有者权益变动的影响金额:借:长期股权投资;贷:资本公积——其他资本公积。

上述(1)(2)(3)调整分录为以前年度调整分录的再现,只是需要把“投资收益”以“期初未分配利润”替换。

(4)当年净利润的调整:借:长期股权投资(以子公司调整之后的净利润为基础乘以持股比例);贷:投资收益。

(5)当年分配现金股利的调整:借:投资收益;贷:长期股权投资。

(6)调整其他所有者权益变动的影响金额:借:长期股权投资;贷:资本公积——其他资本公积。

此时,需要做出长期股权投资的“T”型账户,从股权取得日开始,加减上述6个调整分录的金额,即可得到长期股权投资此时的账面价值,抵销分录中将用到此长期股权投资价值。

(三)要点三:抵销分录的表格法

该类业务涉及母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销、投资收益的抵销两类抵销分录。抵销分录编制是合并报表最终的关键环节,我们可以通过子公司所有者权益构成表和子公司利润表进行处理,使抵销分录中每项报表项目的数据一目了然,当报表项目间的数据关系非常清晰时,两类抵销分录就很容易做出来。两类表格如下表所示:

表1 子公司所有者权益构成

项目	合并财务报表日
股本	期末数
资本公积	期末数+调整数
盈余公积	期末数(累积数)
未分配利润	取自“子公司利润分配表2”中的“未分配利润年末”
所有者权益合计	股本+资本公积+盈余公积+未分配利润

表2 子公司利润分配

项目	合并财务报表年度	
未分配利润年初	上年的“未分配利润年末”	
净利润	投资收益	调整后净利润×母公司持股比例
	少数股东损益	调整后净利润×少数股东持股比例
提取盈余公积	本期盈余公积提取数	
发放现金股利	本期发放现金股利数	
未分配利润年末	未分配利润年初+净利润-提取盈余公积-发放现金股利	

1. 根据子公司所有者权益构成表1中数据,编制的母公司长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销分录为(抵销分录一):借:股本,资本公积,盈余公积,未分配

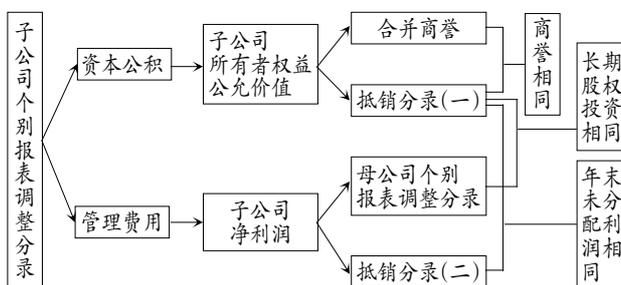
利润,商誉(借贷差额);贷:长期股权投资,少数股东权益(所有者权益合计×少数股东持股比例)。

此抵销分录中的商誉应和股权取得日形成的商誉金额相等,也就是说股权取得时产生的商誉只是在编制合并报表时进行了体现,同一商誉不会因为合并报表的编制而发生增减变化。通过商誉也是自身检验抵销分录正确与否的一项指标。

2. 根据子公司利润分配表2中数据,编制的投资收益的抵销分录为(抵销分录二):借:投资收益,少数股东损益,未分配利润年初;贷:提取盈余公积,向股东分配利润,未分配利润年末。

(四)要点四:数据之间的关联性

合并报表前后业务之间的关联性如下图所示:



1. 子公司个别报表的调整分录,涉及到调整子公司资本公积的价值,要相应调整子公司所有者权益的价值,据此调整之后的所有者权益的公允价值计算合并商誉的价值;同时在编制抵销分录中子公司资本公积的价值就是该调整之后的资本公积价值。

2. 子公司个别报表的调整分录,涉及到调整子公司管理费用,将相应调整子公司的净利润,母公司长期股权投资对净利润的调整分录和投资收益的抵销分录中将用到该调整之后的净利润。

3. 母公司长期股权投资和子公司所有者权益的抵销分录中的长期股权投资为经过母公司个别报表调整之后的长期股权投资账面价值。

4. 取得股权时形成的商誉应和日后合并报表中编制的抵销分录中的借贷差额形成的商誉价值相同,同一合并形成的商誉在合并报表中不会发生增减变化。

5. 长期股权投资与所有者权益、投资收益两类抵销分录中的年末未分配利润相等。

从企业合并开始,会计分录、调整分录、抵销分录的编制就是环环相扣的,每个环节以及不同环节数据之间的联系都必须牢牢把握。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京:人民出版社,2007.