

合并资产负债表中长期股权投资与子公司所有者权益抵销的会计处理

陈光

(烟台职业学院 山东烟台 264670)

【摘要】 将长期股权投资与子公司所有者权益相抵销是编制合并资产负债表工作中非常关键和核心的一环。本文将长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理归纳为三大步骤,按照此三个步骤进行合并资产负债表的编制,可使合并资产负债表编制工作更有章可循。

【关键词】 企业合并 长期股权投资 可辨认净资产 公允价值

在编制合并资产负债表时一项很重要的工作就是将母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益相抵销。母公司对子公司进行长期股权投资,一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少,另一方面反映为长期股权投资的增加。子公司接受这一投资时,一方面增加资产,另一方面作为实收资本(或股本,下同)处理。从企业集团整体来看,母公司对子公司的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付给下属单位,并不引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益的增减变动。因此在编制合并资产负债表时,应当在母公司与子公司财务数据简单相加的基础上,将母公司对子公司的长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。

要完成长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理,归纳起来可以分为三大步骤。第一步:调整子公司的个别报表。对于同一控制下的企业合并无需经过该步骤,此步骤是针对非同一控制下的企业合并而言的。对子公司个别报表的调整主要涉及两个环节:①要对购买日子公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额进行调整,计入资本公积;②对子公司的净利润进行调整。第二步:将长期股权投资由成本法调为权益法核算。此步的关键是确定权益法核算的长期股权投资与成本法核算的长期股权投资之间的差额。这个差额实际上由两部分组成:因对投资收益的确认不同形成的差额和对资本公积的确认不同形成的差额。第三步:将长期股权投资与子公司所有者权益相抵销。在经过了前两步的处理之后,这一步的处理是比较简单的。本文以同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并为例对此过程进行阐释。

一、同一控制下的企业合并

例1:A股份有限公司(以下简称“A公司”)于20×7年1月1日以货币资金7 100万元投资B公司,取得B公司90%的股权。A公司和B公司所得税均采用债务法核算。A公司和B公司属于同一控制下的两个公司,均按净利润的10%提取法定盈余公积。有关资料如下:

(1)20×7年1月1日,B公司股东权益总额为8 000万元,其

中股本为5 000万元,资本公积为1 000万元,盈余公积为200万元,未分配利润为1 800万元。20×7年1月1日A公司资本公积中的资本溢价为5 000万元。20×7年1月1日,B公司除一项固定资产和一项无形资产的公允价值与账面价值不同外,其他资产和负债的公允价值与账面价值相同。该项固定资产的公允价值为500万元,账面价值为300万元,预计尚可使用年限为10年,采用直线法计提折旧,无残值;该项无形资产的公允价值为300万元,账面价值为200万元,预计尚可使用年限为5年,采用直线法摊销,无残值。20×7年1月1日,B公司可辨认净资产的公允价值为8 300万元。

(2)20×7年和20×8年B公司有关资料如下:20×7年实现净利润300万元,分派20×6年现金股利100万元;20×8年实现净利润400万元,分派20×7年现金股利200万元;20×8年12月1日出租的一项投资性房地产采用公允价值进行后续计量,其公允价值大于账面价值的差额为100万元。除上述事项外,B公司的所有者权益未发生其他增减变化。

要求:分别编制20×7年和20×8年长期股权投资与子公司所有者权益相抵销的分录。

(一)20×7年度的调整抵销分录

1. 将长期股权投资由成本法调为权益法核算。由于这是同一控制下的企业合并,无需对子公司个别报表进行调整,所以直接进行第二步。如前所述,此步的关键是确定权益法核算的长期股权投资与成本法核算的长期股权投资之间的差额。一般而言,成本法和权益法在确认投资收益时的区别是:权益法在子公司实现净利润时确认投资收益;成本法在子公司分派股利时确认投资收益。

20×7年权益法核算应确认的投资收益=300×90%=270(万元),成本法核算确认的投资收益为0(因为分派的是20×6年的股利),20×7年权益法核算应调增投资收益270万元。权益法和成本法都不确认资本公积,无需调增资本公积。权益法核算20×7年12月31日长期股权投资的账面余额=8 000×90%+270-100×90%=7 380(万元),成本法核算20×7年12月31日长

期股权投资的账面余额=8 000×90%-100×90%=7 110(万元),则权益法下20×7年长期股权投资应调增=7 380-7 110=270(万元)。会计分录如下:

借:长期股权投资270万元;贷:投资收益270万元。

2. 将长期股权投资与子公司所有者权益相抵销。由于是同一控制下的企业合并,其基本原则是视同合并后形成的报告主体在购买日及以前期间一直存在,因此对于被合并方在合并前实现的留存收益归属于合并方的部分,应自合并方的资本公积转入留存收益。本例中盈余公积为180万元(200×90%),未分配利润为1 620万元(1 800×90%),然后再编制抵销分录,抵销分录中的长期股权投资为7 380万元(7 110+270)。

(1)核算购买日子公司的盈余公积和未分配利润。

借:资本公积1 800万元;贷:盈余公积180万元,未分配利润1 620万元。

(2)对B公司所有者权益项目的抵销。

借:股本5 000万元,资本公积1 000万元,盈余公积——年初200万元、——本年30万元,未分配利润——年末1 970万元;贷:长期股权投资7 380万元,少数股东权益820万元。

(二)20×8年度的调整抵销分录

1. 将长期股权投资由成本法调为权益法核算。20×8年权益法核算应确认的投资收益=400×90%=360(万元),成本法核算确认的投资收益=200×90%+恢复的长期股权投资成本100×90%=270(万元),20×8年权益法核算应调增投资收益=360-270=90(万元)。权益法核算应确认的资本公积=100×67%×90%=60.3(万元),成本法核算不确认资本公积,则权益法核算应调增资本公积60.3万元。权益法核算20×8年12月31日长期股权投资的账面余额=7 380+360-180+60.3=7 620.3(万元),成本法核算20×8年12月31日长期股权投资的账面余额=7 110+100×90%=7 200(万元),权益法下20×8年应调增长期股权投资=7 620.3-7 200=420.3(万元)。会计分录如下:

借:长期股权投资420.3万元;贷:投资收益90万元,资本公积60.3万元,未分配利润——年初243万元,盈余公积27万元。

2. 将长期股权投资与子公司所有者权益相抵销。与20×7年类似,先将A公司的资本公积转入留存收益,然后再编制抵销分录。

(1)核算购买日子公司的盈余公积和未分配利润。

借:资本公积1 800万元;贷:盈余公积180万元,未分配利润1 620万元。

(2)对B公司所有者权益项目的抵销。

借:股本5 000万元,资本公积——年初1 000万元、——本年67万元,盈余公积——年初230万元、——本年40万元,未分配利润——年末2 130万元;贷:长期股权投资7 620.3万元,少数股东权益846.7万元。

二、非同一控制下的企业合并

例2:20×7年1月1日,P公司用银行存款3 000万元购得S公司80%的股份(假定P公司与S公司属非同一控制)。20×7年1月1日,S公司可辨认净资产的公允价值为3 600万元,股东权益总额为3 500万元,其中股本2 000万元,资本公积1 500万元,盈余公积0元,未分配利润0元。20×7年S公司实现净利润1 000万元,提取法定公积金100万元,向股东分配股利600万元,未分配利润300万元。S公司因持有可供出售金融资产的公允价值变动计入当期资本公积的金额为100万元(假定不考虑所得税)。

购买日S公司可辨认净资产的公允价值与账面价值存在差异的只有一项,即A办公楼(用于总部管理)的公允价值高于账面价值100万元,按直线法计提折旧,折旧年限为20年。20×7年12月31日,S公司股东权益总额为4 000万元,其中股本2 000万元,资本公积1 600万元,盈余公积100万元,未分配利润300万元。要求:编制20×7年长期股权投资与子公司所有者权益相抵销的分录。

1. 对子公司个别报表进行调整。先将S公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额进行调整,计入资本公积,然后调整净利润。

(1)调整公允价值与账面价值间的差额:

借:固定资产100万元;贷:资本公积100万元。

(2)调整子公司的净利润:

借:管理费用5万元;贷:累计折旧5万元。

2. 将长期股权投资由成本法调为权益法核算。20×7年权益法核算应确认的投资收益=995×80%=796(万元),成本法核算确认的投资收益=600×80%=480(万元),20×7年权益法核算应调增投资收益316万元(796-480)。权益法核算应确认的资本公积=100×80%=80(万元),成本法核算不确认资本公积,则权益法核算应调增资本公积80万元。会计分录为:

借:长期股权投资396万元;贷:投资收益316万元,资本公积80万元。

3. 将长期股权投资与子公司所有者权益相抵销。抵销分录中的商誉为3 000-3 600×80%=120(万元),长期股权投资为3 396万元(3 000+396)。会计分录为:

借:股本2 000万元,资本公积——年初1 600万元、——本年100万元,盈余公积——年初0、——本年100万元,未分配利润——年末295万元,商誉120万元;贷:长期股权投资3 396万元,少数股东权益819万元。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 朱学义.中级财务会计.北京:机械工业出版社,2007
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2008