

长期股权投资合并抵销分录之比较

解秀兰

(山东农业管理干部学院 济南 250100)

【摘要】我国现行的合并财务报表准则在长期股权投资的合并程序和合并抵销分录的处理上与国际会计惯例的差异很大,较难理解,而合并抵销分录的编制一直是会计处理的难点。本文拟对长期股权投资的会计处理、合并抵销分录的编制程序和方法进行比较研究,以期更好地理解合并财务报表的编制理论和方法。

【关键词】成本法 权益法 合并抵销分录

《企业会计准则第33号——合并财务报表》填补了我国合并财务报表准则上的空白,但其在长期股权投资的合并程序和合并抵销分录的处理上与国际会计实务相比差异很大,较难理解。本文将我国长期股权投资的会计处理、合并抵销分录的编制程序和方法与国际会计处理程序和方法作了比较研究,发现我国长期股权投资的合并抵销分录比较简单,但合并会计处理程序和抵销分录的计算方面较难理解;就遵循的合并报表理论以及会计处理结果而言,已与国际趋同。

一、长期股权投资合并会计处理概述

企业的控股合并会计处理上有购买法和权益法两种方法。由于权益法能增加合并后的净利润,国际会计准则对其运用了严格的限制,购买法是当今国际会计流行的做法。

我国会计准则规定,非同一控制下的企业合并采用购买法。购买法是指,对一个企业购买另一个或多个企业股权或净资产的行为,交易对价以市价为基础。在购买法下,初始投资成本为购买成本,当购买方能够控制另一个企业的财务和经营政策并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益时,应当采用权益法。在非全资购买法下,对于少数股东权益的处理我国与国际会计准则一致,遵循的是实体理论。在实体理论下,少数股东权益在资产负债表中与母公司权益并列;合并净收益属于企业集团全体股东的收益,要在母公司股东和子公司少数股东之间分配;子公司的所有资产和负债均按公允价值计量,确认合并商誉;所有内部交易未实现利润,均应全额抵销。

二、长期股权投资的合并程序及合并抵销分录的比较

为了更好地说明长期股权投资合并抵销分录的编制原理,笔者将长期股权投资从初始投资至当期期末编制合并财务报表时母子公司编制的会计分录及母公司编制的集团公司的抵销分录列示出来,便于比较研究,下面举例说明。

例:甲公司2007年1月1日购买乙公司90%的股权,以银行存款出资1 500 000元。另发生购并直接费用14 700元。乙公司所有者权益账面价值为1 240 000元,其中:股本500 000元,资本公积398 000元,盈余公积330 000元,未分配利润

12 000元。经评估,乙公司存货增值32 000元,房屋增值180 000元,机器设备减值10 000元,租赁权增值36 000元。

(一)国际会计处理程序

国际会计处理程序为:确认初始投资成本,投资后按权益法核算,编制合并财务报表时,长期股权投资及投资收益与子公司的所有者权益及利润分配事项应当抵销。按国际会计准则的要求,有关会计处理为:

1. 2007年1月1日,甲公司投资时,借:长期股权投资1 514 700元;贷:银行存款1 514 700元。

2. 2007年12月31日按权益法核算:

乙公司2007年12月8日宣告每股现金股利0.12元,股利已于12月31日前发放完毕,共发放60 000元。乙公司当年实现净利润135 000元,乙公司提取盈余公积13 500元。乙公司会计处理为:借:利润分配——应付股利60 000元;贷:银行存款60 000元。借:利润分配——提取盈余公积13 500元;贷:盈余公积13 500元。

甲公司2007年12月31日确认投资收益121 500元(135 000×90%),现金股利54 000元(60 000×90%)。会计处理为:借:长期股权投资121 500元;贷:投资收益121 500元。借:银行存款54 000元;贷:长期股权投资54 000元。甲公司在编制合并财务报表时,计算商誉的价值:投资时公允价值=1 240 000+32 000+180 000-10 000+36 000=1 478 000(元)。商誉=1 514 700-1 478 000×90%=184 500(元)。

乙公司评估资产摊销额为:存货增值32 000元,2008年全部出售,摊销32 000元;房屋增值180 000元,尚可使用20年,当年摊销9 000元;机器设备减值10 000元,尚可使用10年,当年摊销-1 000元;租赁权增值36 000元,尚剩下6年,当年摊销6 000元,摊销共计46 000元,甲公司摊销41 400元(46 000×90%)。合并商誉在国际会计实务中是分期摊销的,为了作比较,假定其与我国的会计规定一致,不摊销,在期末进行减值测试。甲公司会计处理为:借:投资收益41 400元;贷:长期股权投资41 400元。

3. 甲公司编制2007年合并财务报表工作底稿时有关调

整和抵销分录如下:

(1)冲销长期股权投资在当年的增减变动数,使其恢复期初余额,以便与期初子公司股东权益相冲销;冲销已确认的投资收益,以便合并子公司利润表上的各项收入与费用;现金股利属于内部资金转移,应予冲销。借:投资收益 80 100 元,少数股东权益 6 000 元(60 000×10%);贷:利润分配——应付股利 60 000 元,长期股权投资 26 100 元。

(2)子公司提取的盈余公积,在编制合并工作底稿时应予冲销,以使盈余公积恢复到期初余额。借:盈余公积 13 500 元;贷:利润分配——提取盈余公积 13 500 元。

(3)子公司股东权益全部冲销,子公司资产、负债的公允价值与账面价值的差额要进行调整;合并成本超过子公司净资产公允价值的部分即商誉不能计入任何一方账簿,只能通过工作底稿调整。借:股本——年初 500 000 元,资本公积——年初 398 000 元,盈余公积——年初 330 000 元,未分配利润——年初 12 000 元,存货 32 000 元,固定资产 170 000 元,无形资产——租赁权 36 000 元,商誉 184 500 元;贷:长期股权投资——年初 1 514 700 元,少数股东权益——年初 147 800 元。

(4)存货按先进先出法计价,全部计入销售成本;房屋摊销额 50%计入管理费用,50%计入销售成本;机器的摊销计入销售成本;租赁权摊销计入管理费用。借:销售成本 35 500 元,管理费用 10 500 元;贷:存货 32 000 元,固定资产 8 000 元,无形资产——租赁权 6 000 元。

(5)由于存在着少数股权,还应当在工作底稿上确认属于少数股东的子公司净利润和本年增加的权益:(当年实现的净利润 135 000-资产增值摊销额 46 000)×10%=8 900(元)。借:少数股东损益 8 900 元;贷:少数股东权益 8 900 元。

经过以上会计处理后,工作底稿上调整与抵销分录有关的项目余额为:“盈余公积”贷方 343 500 元,“长期股权投资”借方 1 540 800 元,“少数股东权益”贷方 150 700 元,“未分配利润——年初”借方 12 000 元,“投资收益”借方 80 100 元,“少数股东损益”借方 8 900 元,其他科目略。

(二)我国会计处理程序

我国会计处理程序为:确认初始投资成本,后续计量按成本法核算,期末在编制合并财务报表时按权益法调整,长期股权投资及投资收益与子公司的所有者权益及利润分配事项应当抵销。有关会计处理为:

1. 2007 年 1 月 1 日,甲公司初始投资时的会计处理与国际会计处理方法相同。

2. 2007 年 12 月 8 日,甲公司按成本法核算现金股利 54 000 元(60 000×90%),借:应收股利 54 000 元;贷:投资收益 54 000 元。

3. 2007 年 12 月 31 日按权益法调整:甲公司在编制合并财务报表时,计算商誉的价值,并对乙公司评估资产摊销额进行会计处理,增值资产的摊销方法和金额与国际会计处理方法相同,合并商誉不摊销,在期末进行减值测试。乙公司当年实现净利润和提取盈余公积的会计处理同上。

2007 年 12 月 31 日,甲公司以乙公司 2007 年 1 月 1 日各项可辨认资产等的公允价值为基础,重新确定乙公司 2007 年的净利润为 80 100 元(135 000×90%-46 000×90%);确认从乙公司收到的现金股利,同时抵销原按成本法确认的投资收益 54 000 元。会计处理为:借:长期股权投资 80 100 元;贷:投资收益 80 100 元。借:投资收益 54 000 元;贷:长期股权投资 54 000 元。

4. 甲公司编制 2007 年合并财务报表工作底稿时有关调整和抵销分录如下:

(1)甲公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销:借:股本——年初 500 000 元,资本公积——年初 636 000 元,盈余公积——年初 330 000 元、——本年 13 500 元,未分配利润——年末 27 500 元,商誉 184 500 元;贷:长期股权投资——年末 1 540 800 元,少数股东权益——年末 150 700 元。

“长期股权投资——年末”为 1 540 800 元[1 514 700+(135 000-60 000-46 000)×90%],“少数股东权益——年末”为 150 700 元[147 800+(135 000-60 000-46 000)×10%],“资本公积——年初”为子公司期初资本公积与购并日资产增值部分之和 636 000 元(398 000+238 000)。

(2)母公司长期股权投资的投资收益与子公司利润分配的抵销,借:投资收益 80 100 元,少数股东损益 8 900 元,未分配利润——年初 12 000 元;贷:提取盈余公积 13 500 元,利润分配——应付股利 60 000 元,未分配利润——年末 27 500 元。“未分配利润——年末”为子公司该账户的期末余额减去本期资产增值摊销的部分 27 500 元(73 500-46 000)。

经过以上会计处理后,工作底稿上调整与抵销分录有关的项目余额为:“盈余公积”贷方 343 500 元,“长期股权投资”借方 1 540 800 元,“少数股东权益”贷方 150 700 元,“未分配利润——年初”借方 12 000 元,“投资收益”借方 80 100 元,“少数股东损益”借方 8 900 元,其他科目略。

我国的合并会计处理与国际会计处理都完全遵循着权益法,对子公司所有者权益的任何变动母公司都要及时反映,子公司的资产、负债均按公允价值进行初始和后续计量。但在具体处理上,我国与国际会计有两点不同:一是在合并商誉的处理上我国规定不摊销,在期末进行减值测试,而国际会计一般分期摊销。二是在合并抵销分录中子公司评估资产增值我国记入“资本公积——年初”项目,没有在抵销分录中体现出来,而是直接编入工作底稿中,而国际会计在抵销分录中直接列出来,编入工作底稿中,更显自然。评估资产增值后续摊销时,我国的抵销分录直接调整未分配利润,略显突兀。最终,我国的长期股权投资合并会计处理结果与国际会计趋同。

主要参考文献

1. 常勋. 财务会计三大难题. 上海:立信会计出版社, 1999
2. 陈信元. 合并会计报表. 上海:上海财经大学出版社, 2000
3. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京:经济科学出版社, 2006