

# 合并财务报表中子公司长期股权投资的权益法调整

杭州 黄平

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“投资准则”)规定,投资企业对其子公司的长期股权投资,应当采用成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。既然在合并财务报表中,企业集团间的投资业务最终应该予以抵销,那么这种调整的作用是什么呢?在具体的调整过程中,对同一控制下合并和非同一控制下合并的调整是否相同?如果在合并过程中不按权益法调整,如何编制抵销调整分录?本文对这些问题逐一分析,以期对大家有所帮助。

## 一、权益法调整的作用

投资准则要求母公司个别报表中对子公司长期股权投资按成本法核算,使得母公司个别报表中能反映初始投资成本的有用信息,这是新会计准则对子公司的投资按成本法核算的原因,也与国际惯例趋同。在合并财务报表的过程中,对子公司的投资按权益法调整的理解应把握以下三点:①该调整分录仅仅是合并调整分录,是在合并底稿中完成的,调整后的投资和投资收益最终还是应该抵销,并没有体现在合并财务报表中,也不会对母公司个别报表产生影响。②该调整的意义仅仅在于为下一步的抵销分录的编制提供某种平衡关系,便于抵销分录的编制。③在合并日(或购买日)的合并财务报表过程中,不涉及调整。

素有关,与应支付的相关税费无关。可见按照准则确定的损益与上文推导的公式确定的损益最终的结果是一致的,但准则为什么将简单问题复杂化呢?

## 二、对非货币性资产交换损益确认的疑问

应用指南关于非货币性资产交换的会计处理规定:“换出资产公允价值与其账面价值的差额,应当分别不同情况处理:换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。换出资产为固定资产、无形资产的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出。换出资产为长期股权投资的,换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入投资损益。”

这里的“换出资产公允价值与其账面价值的差额”就是在前文中推导出的以换出资产公允价值作为确定换入资产成本基础时确定的损益。应用指南对于损益的处理视换出非货币性资产而定,换出资产为固定资产、无形资产、长期股权投资的,损益直接记入相应的会计科目;对于换出资产为存货的,损益并不是直接记入相应的会计科目,而是以存货公允价值

由此可见,合并财务报表中权益法调整的核心是为了建立抵销调整分录的平衡关系。

按投资准则中权益法部分的规定,投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。而《企业会计准则第20号——企业合并》对同一控制和非同一控制下的合并子公司的资产和负债的计价有不同的要求,那么,在编制合并财务报表按照权益法进行调整时,两类不同合并的调整方法也有所不同。

## 二、同一控制下与非同一控制下企业合并的调整方法

1. 同一控制下的权益法调整——不需要按公允价值基础调整。《企业会计准则第20号——企业合并》规定,对于同一控制下的企业合并中的子公司资产和负债按原账面价值计量。笔者认为,对于同一控制下的企业合并,权益法调整时应该直接按子公司账面价值基础来调整,不应该按公允价值基础调整。理由如下:①同一控制下的企业合并,其性质是一种权益的联合,由于最终控制方的存在,合并过程不具有购买性质,所以,合并中对子公司资产和负债按原账面价值基础计量。通常也不需要确定被合并方资产、负债的公允价值。可见,按公允价值调整,首先存在公允价值取得的障碍。②按账面价

确认销售收入,同时以存货账面价值结转销售成本,损益是通过销售收入和销售成本两者的配比来体现的。按照准则的规定,确认损益时,未发生补价,“公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益”(准则第三条);发生补价,将“……差额,应当计入当期损益”(准则第七条)。这里的差额指的就是非货币性资产交换损益。可以将上述条款的内容理解为将损益直接记入有关会计科目。将准则与应用指南对损益确认的内容对比,不禁让人心生疑问:究竟是准则的语言不够准确,还是应用指南的解释出现偏差?

按照准则的规定,非货币性资产交换若同时具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量时,应确认损益。事实上也就是说,若非货币性资产交换具有商业实质,只要换入资产、换出资产其中一方的公允价值能够可靠计量,就应确认损益。应用指南应该分别按照换出资产公允价值能够可靠计量、换入资产公允价值能够可靠计量(换出资产公允价值不能够可靠计量)两种情况,对损益的确认做出规范。但应用指南只规范了前者的损益确认,对于后者的损益应如何确认未予规范,使得此种情况下的会计处理无指南可依。○

值进行调整能够建立起抵销项目间的平衡关系,比按公允价值基础调整更为简捷。③投资准则中权益法下要求按公允价值调整的规定主要针对个别法人报表核算的需要,使得长期股权投资项目能更公允、真实地反映在被投资单位中的权益份额。而合并底稿中的调整仅仅是为了抵销时的方便。

经调整后,以下项目间的等式关系得以建立:

等式一:应抵销的长期股权投资项目(调整后)+应在合并股东权益中确认的少数股东权益项目金额(全资时为0)=应抵销的子公司股东权益账面金额。

等式二:应抵销的投资收益项目(调整后)+应在合并利润表中确认的少数股东收益项目金额(全资时为0)=应抵销的子公司的现金股利+提取盈余+年末未分配利润-年初未分配利润。

在实务中,对母子公司间的股权投资的抵销通常采取“分段抵销”的办法,即将合并底稿的资产负债表段的项目和利润表(包括利润分配项目)段的项目分两步进行抵销,这种分段抵销的合理性在于利用了上述权益法下的两个平衡关系式。

必须指出的是,在这种“分段抵销”法下,两步抵销过程中分别借记和贷记了子公司的“年末未分配利润”项目,该项目在合并日后实际上是个间接计算确定的项目,不需要直接通过抵销来消除,但在抵销过程中起到了平衡过渡的作用。

2. 非同一控制下的权益法调整——需要按公允价值基础调整。对于非同一控制下的企业合并,应该按子公司被购买日资产和负债的公允价值基础来调整。因为非同一控制下的企业合并,本身合并的性质是购买交易,合并中对子公司资产和负债要求按公允价值基础计量。也只有按公允价值基础来调整,才能使母公司的长期股权投资和投资收益分别与子公司的相应股东权益和损益建立起平衡关系,便于编制抵销分录。这种经权益法调整后的平衡关系如下:

等式一:应抵销的长期股权投资项目(调整后)+应在合并股东权益中确认的少数股东权益项目金额(全资时为0)=应抵销的子公司股东权益账面金额+应在合并报表中调整确认的子公司可辨认的资产和负债的公允价值与账面价值的差额调整+商誉(或者对负商誉调整增加留存收益)

等式二:应抵销的投资收益项目(调整后)+应在合并利润表中确认的少数股东收益项目金额(全资时为0)=应抵销的子公司的现金股利+提取盈余+年末未分配利润-年初未分配利润+子公司资产和负债的公允价值与账面价值的差额摊销调整有关损益类项目。

可见,在非同一控制下的合并中,在合并财务报表中按子公司公允价值基础调整长期股权投资后,不仅建立起了“分段抵销”法下的平衡关系,而且符合非同一控制下合并财务报表中对子公司资产和负债按公允价值确认和计量的要求。

### 三、不进行权益法调整下的合并抵销调整分录

由前面的分析可知,合并财务报表中对股权投资权益法的调整是为了便于利用权益法下报表项目间固有的平衡关系进行“分段抵销”。实际上,合并抵销调整分录作为达到最后应得的正确合并结果的一种实现手段,其方法不止一种。下面通

过一个非同一控制下的非全资子公司合并的例子进行说明。

例:A公司和B公司为非同一控制下的两家独立公司。2006年12月31日,A公司用银行存款2900万元购得B公司80%的股份。合并后B公司继续保留法人资格。假定A公司与B公司在合并前采用的会计政策相同。假设在合并日,B公司只有某一办公楼的公允价值高于其账面价值100万元,该楼采用平均年限法计提折旧,剩余折旧年限为20年,其他资产和负债的公允价值与账面价值一致。2007年度,B公司实现净利润1000万元,提取法定公积金100万元,向A公司分派现金股利480万元,向其他股东分派现金股利120万元。B公司因持有的可供出售金融资产的公允价值变动计入2007年资本公积的金额为100万元。A公司个别报表中对B公司的投资采用成本法核算。合并前和合并一年后2007年12月31日A、B公司有关项目情况如下表所示(单位:万元):

A公司	2006年末 账面价值	2007年末 账面价值	B公司	2006年末 账面价值	2007年末 账面价值
资产:			所有者权益:		
.....			股本	2 000	2 000
长期股权投资	2 900	2 900	资本公积	1 000	1 100
损益:			盈余公积	300	400
.....			未分配利润	200	500
投资收益 (对B公司)	0	480	所有者权益 合计	3 500	4 000

在不调整的情况下,编制一笔抵销调整分录即可:借:股本(B)2000万元,资本公积(B)1100万元,盈余公积(B)400万元,未分配利润——年初(B)200万元,投资收益(A)480万元,少数股东损益199万元,管理费用5万元,固定资产95万元,商誉20万元;贷:长期股权投资(A)2900万元,少数股东权益819万元,提取盈余公积(B)100万元,对所有者(或股东)的分配(B)600万元,资本公积(A)80万元。

抵销调整过程中,有关项目的金额应结合非同一控制下合并会计处理原则按如下方法确定:少数股东损益=(子公司账面净利润-管理费用)×20%;管理费用=(子公司固定资产公允价值-账面价值)÷20;固定资产=(子公司固定资产公允价值-账面价值)-管理费用;商誉=合并成本-购买日子公司可辨认净资产公允价值(假设没有发生减值)。

少数股东权益=2007年年末子公司可辨认净资产公允价值×20%=(2007年年末子公司可辨认净资产账面价值+2007年年末固定资产公允价值与账面价值差额+2007年年末商誉)×20%;资本公积(A)=子公司2007年度可供出售金融资产的公允价值变动计入资本公积的金额×80%,调整确认归属于母公司的部分。

可见,这样的一步综合抵销调整方法不便于找到借贷项目间的平衡关系原理,编制难度相对较大,也不利于利用分段抵销法下的平衡关系发现抵销过程中的遗漏或错误。但是,在这种方法下,就无需借助于“分段抵销”法下的“年末未分配利润”项目了○