

# 非同一控制下企业合并财务报表的编制

陕西理工学院 郭收库

**【摘要】** 本文对非同一控制下企业合并财务报表的编制进行了举例分析,提出在采用合并还原抵销方法时企业合并财务报表抵销与调整应遵循的八个步骤。

**【关键词】** 企业合并 合并财务报表 非同一控制

2006年财政部发布的《企业会计准则第20号——企业合并》首次区分了同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。本文拟通过例证方式探讨非同一控制下企业合并财务报表编制中合并抵销的程序与方法,为《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“合并财务报表准则”)的具体实施提供参考。

## 一、合并日合并财务报表的编制

例1:母公司于2007年1月1日通过证券市场以190万元购买了与其不存在同一控制关系的N公司(以下称“子公司”)80%有表决权的股份。当日子公司所有者权益构成为:股本150万元、资本公积20万元、盈余公积20万元、未分配利润10万元,除固定资产(账面价值100万元,公允价值120万元)和存货(账面价值20万元,公允价值25万元)外,其余资产、负债的账面价值与公允价值相同。

合并抵销:按照《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称“企业合并准则”)的要求,非同一控制下企业合并应在购买日编制合并资产负债表,企业合并取得的被购买方各项可辨认净资产应按照公允价值列示。母公司合并成本大于合并中取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉,并按照《企业会计准则第8号——资产减值》进行商誉减值处理。本例中子公司可辨认净资产的账面价值为200万元,资产增值为25万元 $[(120-100)+(25-20)]$ ,合并商誉为10万元 $(190-225\times 80\%)$ 。按照经济实体理论,少数股东权益按照子公司可辨认净资产公允价值乘以少数股权比例计算,则本例中少数股东权益为45万元 $(225\times 20\%)$ 。在购买日,子公司所有者权益与母公司投资成本进行抵销并确认资产增值和合并商誉的分录为:借:股本150万元,资本公积20万元,盈余公积20万元,未分配利润10万元,固定资产20万元,存货5万元,商誉10万元;贷:长期股权投资190万元,少数股东权益45万元。

## 二、合并当年合并财务报表的编制

在合并抵销过程中可采取两种方法:一种是按照期末数抵销;另一种则采用还原抵销的方法,即将子公司相关项目还原为期初数后再进行合并抵销。本文采用还原抵销的方法进行合并抵销。

例2:续例1,子公司2007年实现净利润50万元,宣告分派股利30万元,按净利润的20%提取法定盈余公积和任意盈余公积10万元。通过商誉减值测试,发现商誉减值5万元。

合并抵销:

(1)成本法下,2007年母公司对子公司的长期股权投资和投资收益期末余额分别为190万元和24万元,按照权益法调整后,分别为206万元和40万元,应编制合并调整分录并在合并工作底稿中将成本法转换为权益法。调整分录为:借:长期股权投资16万元;贷:投资收益16万元。

本例中,长期股权投资和投资收益的调整额均为子公司本期净利润扣除子公司本期宣告分派的股利后与母公司持股比例的乘积,即调整额为16万元 $[(50-30)\times 80\%]$ 。在连续编制合并财务报表的情况下,调整分录为:借:长期股权投资 $[(\text{合并日至本期期末子公司累计净利润}-\text{合并日至本期期末子公司累计宣告分派的股利}+\text{合并日至本期期末子公司累计接受的捐赠等})\times \text{母公司持股比例}]$ ;贷:投资收益 $[(\text{子公司本期净利润}-\text{子公司本期宣告分派的股利})\times \text{母公司持股比例}]$ ,年初未分配利润 $[(\text{合并日至上期期末子公司累计净利润}-\text{母公司投资日至前期期末子公司累计宣告分派的股利})\times \text{母公司持股比例}]$ ,资本公积 $(\text{合并日至本期期末子公司累计接受的捐赠等增加的所有者权益}\times \text{母公司持股比例})$ 。

(2)按照企业合并准则和合并财务报表准则的规定,在子公司可辨认净资产按照公允价值列示后,应对其进行摊销,以便将子公司按照账面价值计量的损益转换为按照公允价值计量的损益。本例中,假设合并日的存货于年末全部销售,固定资产可使用年限为5年,采用直线法计提折旧。摊销子公司资产增值和调整损益的合并抵销分录为:借:销售成本5万元,管理费用4万元;贷:存货5万元,固定资产4万元。其中,固定资产的调整额是将其增值部分按照相应的折旧方法进行计算,即固定资产的摊销额为4万元 $(20\div 5)$ 。

(3)按照企业合并准则和合并财务报表准则的规定,对商誉进行减值测试后发现商誉减值5万元。商誉减值的合并抵销分录为:借:管理费用5万元;贷:商誉5万元。

(4)由于子公司账面利润是按照合并日净资产账面价值计算的,按照购买法的基本原理,调整抵销(2)在于将账面利

润调整为按照公允价值计量的利润,这一调整将会对少数股东损益和少数股东权益产生影响,就本例而言将会导致少数股东收益和少数股东权益减少。在抵销时,少数股东收益和少数股东权益应按照子公司可辨认净资产增值摊销额乘以少数股东持股比例进行调整。调整抵销分录为:借:少数股东权益 1.8 万元 $[(5+4)\times 20\%]$ ;贷:少数股东收益 1.8 万元。

(5)抵销子公司宣告分派股利、母公司确认投资收益所产生的影响,使母公司对子公司的长期股权投资还原为期初数(本例为合并日)。借:投资收益 40 万元,少数股东权益 6 万元;贷:应付股利 30 万元,长期股权投资 16 万元。

本例中,投资收益的抵销数是母公司按成本法确认的投资收益和考虑调整分录(1)的结果,即 40 万元 $(24+16)$ ;长期股权投资抵销数是调整分录(1)中的调整数,即 16 万元;少数股东权益抵销数是子公司本期宣告分派的股利与少数股东持股比例的乘积,即 6 万元 $(30\times 20\%)$ ;应付股利抵销数是子公司本期宣告分派的股利,即 30 万元。

(6)抵销子公司本期提取的盈余公积,将盈余公积还原为期初数。抵销时,除抵销子公司本期提取数外,还应考虑由于子公司净资产增值摊销和商誉减值而导致子公司利润减少而引起本期盈余公积的调整数,本例为 2.8 万元 $(14\times 20\%)$ 。因此,盈余公积合并抵销数为 12.8 万元 $(10+2.8)$ 。借:盈余公积 12.8 万元;贷:提取盈余公积 12.8 万元。

(7)按照子公司本期净损益和少数股东持股比例确认少数股东损益和少数股东权益,本例抵销数为 10 万元 $(50\times 20\%)$ 。借:少数股东收益 10 万元;贷:少数股东权益 10 万元。

(8)将母公司对子公司的长期股权投资期初数与子公司所有者权益期初数相抵销,合并抵销分录同合并日调整分录。

经过上述抵销,少数股东收益表现为子公司账面利润按合并日可辨认净资产公允价值计量调整后的损益,即少数股东收益 $=[50-(5+4)]\times 20\%=8.2$ (万元);少数股东权益表现为按照子公司期末可辨认净资产公允价值与少数股东持股比例的乘积,即少数股东权益 $=(220+16)\times 20\%=47.2$ (万元)。

### 三、合并以后年度合并财务报表的编制

例 3:续例 1、例 2,子公司 2008 年实现净利润 100 万元,宣告分派股利 60 万元,按净利润的 20%提取法定盈余公积和任意盈余公积 20 万元。对商誉进行减值测试后发现,商誉减值 2 万元。

合并抵销:

(1)按权益法调整母公司对子公司的长期股权投资和投资收益。成本法下,母公司对子公司的长期股权投资和投资收益 2008 年期末余额分别为 190 万元和 48 万元,按权益法调整后分别为 238 万元和 80 万元,应编制合并调整分录并在合并工作底稿中将成本法转换为权益法。调整分录为:借:长期股权投资 48 万元;贷:投资收益 32 万元,年初未分配利润 16 万元。其中,年初未分配利润为以前年度投资收益调整数的累计数;投资收益为本年调整数;长期股权投资的调整数可按照“(合并日至本期期末子公司累计净利润-合并日至本期期末子公司累计宣告分派的股利+合并日至本期期末子公司累计接

受的捐赠等) $\times$ 母公司持股比例”进行计算。

(2)摊销子公司资产增值,合并抵销分录为:借:管理费用 4 万元;贷:固定资产 4 万元。

(3)商誉减值的合并抵销,合并抵销分录为:借:管理费用 2 万元;贷:商誉 2 万元。

(4)调整抵销子公司按照可辨认净资产公允价值对损益进行调整对少数股东损益和少数股东权益产生的影响。调整抵销分录为:借:少数股东权益 0.8 万元;贷:少数股东收益 0.8 万元。

(5)抵销子公司宣告分派股利、母公司确认投资收益产生的影响,使母公司对子公司的长期股权投资还原为期初数(本例为合并日)。借:投资收益 80 万元,少数股东权益 12 万元;贷:应付股利 60 万元,长期股权投资 32 万元。

(6)抵销子公司本期提取的盈余公积,将盈余公积还原为期初数。在抵销过程中,提取盈余公积同样包括本年提取的 20 万元和本年对子公司损益进行调整而影响的盈余公积 1.2 万元 $[(4+2)\times 20\%]$ ;年初未分配利润则是指以前年度累计可辨认净资产增值摊销和商誉减值而影响的盈余公积,本例为 2.8 万元 $[(9+5)\times 20\%]$ 。借:盈余公积 24 万元;贷:提取盈余公积 21.2 万元,年初未分配利润 2.8 万元。

(7)按照子公司本期净损益和少数股东持股比例确认少数股东损益和少数股东权益,本例抵销数为 20 万元 $(100\times 20\%)$ 。借:少数股东收益 20 万元;贷:少数股东权益 20 万元。

(8)经过以上抵销,已将子公司所有者权益和母公司对子公司的长期股权投资还原为期初数。因此,应将母公司对子公司的长期股权投资期初数与子公司所有者权益期初数相抵销。合并抵销分录为:借:股本 150 万元,资本公积 20 万元,盈余公积 20 万元,未分配利润 20 万元,固定资产 16 万元,商誉 5 万元;贷:长期股权投资 193.8 万元,少数股东权益 37.2 万元。

本例中,股本、资本公积、盈余公积、未分配利润均为上年年末数;固定资产、商誉为上年年末尚未摊销子公司可辨认净资产和商誉的价值;少数股东权益按照子公司上年末可辨认净资产公允价值确定。

通过以上的举例分析可以看出,非同一控制下企业合并财务报表的编制主要有以下八个步骤:①将成本法下母公司的投资收益和长期股权投资按权益法进行调整;②摊销子公司资产增值;③商誉减值的合并抵销;④调整抵销子公司按照可辨认净资产公允价值对损益进行调整对少数股东损益和少数股东权益产生的影响;⑤抵销子公司宣告分派股利、母公司确认投资收益所产生的对有关账户的影响;⑥抵销子公司本期提取的盈余公积;⑦按照子公司本期净损益和少数股东持股比例确认少数股东损益和少数股东权益;⑧将母公司对子公司长期股权投资期初数与子公司所有者权益期初数相抵销。

### 主要参考文献

1. 于晓镭.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
2. 常勋.财务会计三大难题.上海:立信会计出版社,1999