

非同一控制下长期股权投资抵销分录的编制

江苏技术师范学院 费金华 强永革

《企业会计准则第 33 号——企业合并》规定了合并程序并对抵销项目作了明确规定,但对抵销方法却没有明确规定。在《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》中,对非同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始成本作了明确规定。购买方在购买日应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》(以下简称“企业合并准则”)确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。在非同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始成本确定后,不应对其初始成本进行调整。即投资时应借记“长期股权投资”,贷记“银行存款”等。投资成本大于或小于投资方在被投资单位所占有的可辨认净资产公允价值份额的部分不调整长期股权投资成本,因此在投资时不需要确认商誉等。企业合并准则中明确规定“购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉”。这一规定与投资准则的规定并不矛盾,形成的商誉应该在合并报表中确认而不是在投资方的个别报表中确认商誉或投资收益,在编制合并抵销分录时就应当反映商誉。

一、全资子公司的抵销

[例 1] 雨花公司 2007 年 1 月 1 日以 15000 万元购入与本公司无关的天地公司 100% 的股权,购买当日天地公司净资产为 10000 万元,其中股本 4000 万元,资本公积 1000 万元,盈余公积 3000 万元,未分配利润 2000 万元。可辨认净资产公允价值 12000 万元,其中存货增值为 1000 万元,固定资产增加 1000 万元,款已通过银行支付。

购买日雨花公司的会计处理为:

借:长期股权投资(投资成本) 150000000
贷:银行存款 150000000

购买日编制合并资产负债表时应将母公司的股权投资与子公司所有者权益抵销。企业合并准则规定企业合并形成母子公司关系的,母公司在编制购买日的合并资产负债表时,因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。母公司的合并成本与取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额,应按照企业合并准则规定列示。

(1) 将子公司报表中以账面价值反映的资产、负债及或有负债调整为按公允价值反映的资产、负债及或有负债,并相应调整长期股权投资的账面价值。同时反映合并成本大于投资方在被投资方享有的公允价值份额的部分即商誉。

借:存货 10000000
固定资产 10000000
商誉 30000000
贷:长期股权投资 50000000

(2) 将母公司的长期股权投资与子公司所有者权益抵销。

借:股本 40000000
资本公积 10000000

盈余公积 30000000
未分配利润 20000000
贷:长期股权投资 100000000

[例 2] 承例 1, 2007 年底天地公司实现利润 5000 万元,按 10% 提取盈余公积,宣告分配利润为 2000 万元。假设合并时取得的存货已全部出售,固定资产分 10 年折旧,不考虑净残值。

按现行准则的规定,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。

雨花公司在天地公司宣告分配利润时确认 2000 万元投资收益。

借:应收股利 20000000
贷:投资收益 20000000

在编制合并报表时,首先将其调整为按权益法核算的投资收益。

权益法下的投资收益 = 5000 - 1000 - 100 = 3900 (万元)

借:长期股权投资 19000000
贷:投资收益 19000000

编制合并抵销分录如下:

(1) 调整在购并时确认的子公司可辨认资产的未转销部分的增值及商誉

借:固定资产 9000000
商誉 30000000
贷:长期股权投资 39000000

(2) 将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借:股本 40000000
资本公积 10000000
盈余公积 35000000
未分配利润 45000000
贷:长期股权投资 130000000

(3) 将投资收益与子公司的利润抵销,同时调整在购并时确认的子公司可辨认资产的已转销部分的增值

借:投资收益 39000000
主营业务成本 10000000
管理费用 1000000
年初未分配利润 20000000
贷:提取盈余公积 5000000
应付利润 20000000
未分配利润 45000000

已转销部分的增值不能在第一步抵销,因为在确认投资收益时已经按可辨认净资产公允价值对子公司的会计利润进行了调整,按调整后会计利润确认投资收益与长期股权投资。但母公司在按公允价值调整子公司的净利润时并未对子公司的报表进行调整,合并日可辨认资产公允价值对净利润的影响应该调整利润表相关项目,使其按公允价值反应。

[例 3] 2008 年底天地公司实现利润 5000 万元,按 10% 提取盈

余公积,宣告分配利润 2000 万元。则会计处理及抵销分录如下:

母公司按成本法确认投资收益:

借:应收股利 20000000
贷:投资收益 20000000

在编制合并报表时,首先,将其调整为按权益法核算的投资收益,权益法下的投资收益 4900 万元(5000-100)。还要调整上年按权益法调整增加的投资收益对本年的影响。由于上年按权益法调整的投资收益未反映在母公司的账簿上,所以母公司“长期股权投资”账面余额不包括调整的数据,因此本年仍然应对上年数一起调整。上年增加的投资收益为 1900 万元,形成了 10%的盈余公积和 90%的未分配利润。

借:长期股权投资 68000000
贷:未分配利润——年初 19000000
投资收益 49000000

编制合并抵销分录如下:

(1) 调整在购并时确认的子公司可辨认资产的未转销部分的增值及商誉

借:固定资产 8000000
商誉 30000000
贷:长期股权投资 38000000

(2) 将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借:股本 40000000
资本公积 10000000
盈余公积 40000000
未分配利润 70000000
贷:长期股权投资 160000000

(3) 将投资收益抵销,同时调整在购并时确认的子公司可辨认资产的已转销部分的增值

借:投资收益 49000000
管理费用 1000000
年初未分配利润 20000000
贷:提取盈余公积 5000000
应付利润 20000000
未分配利润 45000000

二、非全资子公司的抵销

[例 4]雨花公司 2007 年 1 月 1 日以 15000 万元购入与本公司无关的天地公司 80%的股权,购买当日天地公司净资产为 15000 万元,其中股本 8000 万元,资本公积 1000 万元,盈余公积 4000 万元,未分配利润 2000 万元。可辨认净资产公允价值 17000 万元,其中存货增值为 1000 万元,固定资产增加 1000 万元,款已通过银行支付。

购买日雨花公司的会计处理如下:

借:长期股权投资(投资成本) 150000000
贷:银行存款 150000000

编制购买日合并报表的抵销分录如下:

(1) 借:存货 10000000
固定资产 10000000
商誉 14000000
贷:长期股权投资 30000000
少数股东权益 4000000

(2) 将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借:股本 80000000
资本公积 10000000
盈余公积 40000000
未分配利润 20000000
贷:长期股权投资 120000000
少数股东权益 30000000

[例 5]承例 4,2007 年底天地公司实现利润 5000 万元,按 10%提取盈余公积,宣告分配利润为 2000 万元。假设合并时取得的存货已全部出售,固定资产分 10 年折旧,不考虑净残值。

按现行准则的规定,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。

雨花公司在天地公司宣告分配利润时确认 1600 万元(2000×80%)的投资收益。会计分录为:

借:应收股利 16000000
贷:投资收益 16000000

在编制合并报表时,在合并工作底稿中,首先将其调整为按权益法核算的投资收益。

权益法下的投资收益=(5000-1000-100) ×80%=3120(万元)

借:长期股权投资 15200000
贷:投资收益 15200000

编制合并抵销分录如下:

(1) 调整在购并时确认的子公司可辨认资产的未转销部分的增值及商誉

借:固定资产 9000000
商誉 14000000
贷:长期股权投资 21200000
少数股东权益 1800000

(2) 将母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借:股本 80000000
资本公积 10000000
盈余公积 45000000
未分配利润 45000000
贷:长期股权投资 144000000
少数股东权益 36000000

(3) 将投资收益与子公司的利润抵销,同时调整在购并时确认的子公司可辨认资产的已转销部分的增值

借:投资收益 31200000
少数股东收益 7800000
主营业务成本 10000000
管理费用 1000000
未分配利润——年初 20000000
贷:提取盈余公积 5000000
应付利润 20000000
未分配利润 45000000

2008 年抵销分录与上述抵销方法相同。

参考文献:

- [1] 财政部:《企业会计准则 2006》,经济科学出版社 2006 年版。
(编辑 熊年春)