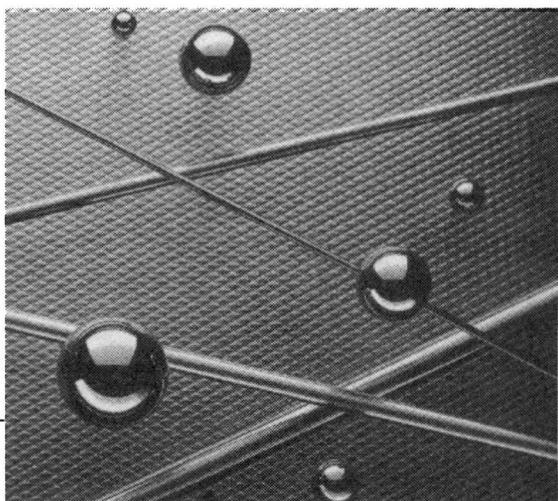


合并利润分配

表抵消分录

浅析

罗世堡



合并会计报表是一项较为复杂的工作，尤其是编制合并利润分配表抵消分录涉及项目多，对应关系复杂不易理解。在财政部颁发的《合并会计报表暂行规定》中有如下规定：“对于非全资子公司，应当将子公司利润分配表中年初未分配利润项目，子公司资产负债表中实收资本项目、资本公积项目、盈余公积项目和母公司损益表中投资收益项目、少数股东损益项目，与母公司对子公司权益性资本投资项目、少数股东权益项目，子公司利润分配表中提取盈余公积（或提取法定公积金、提取法定公益金、提取任意公积金、储备基金和生产发展基金）项目、应付利润（或已分配股利、应付股利、已分配优先股股利、已分配普通股股利）项目相互抵消。”

根据“规定”在合并会计报表的工作底稿中应编制如下抵消分录：

借：投资收益
少数股东损益
年初未分配利润
实收资本
资本公积
盈余公积
合并价差（或贷记）
贷：长期投资
提取盈余公积
应付利润
少数股东权益

这个分录涉及 11 个项目，不容易理解，而理解它的含义对正确编制抵消分录十分重要，笔者试对该分录作一剖析，以期对掌握、理解该抵消分录有所帮助。

我们知道，合并会计报表的本质是以整个企业集团作为一个会计主体来反映财务状况和经营成果。抛开

内部债权债务、内部交易等非必然发生的项目，其实质是母公司对子公司权益性资本项目（长期投资）与子公司的所有者权益项目（实收资本、资本公积、盈余公积、未分配利润）相抵消。

一、假设母公司只拥有一个全资子公司，但母公司不是通过第三者取得子公司股份的。在采用权益法核算的基础上，母公司的长期投资与子公司的所有者权益金额应当相等，用如下分录就可以完成有关资产负债表合并的抵消：

(1)借：实收资本
资本公积
盈余公积
未分配利润
贷：长期投资

二、如果母公司是通过第三者取得子公司股份的，母公司在取得子公司股份时很可能以高于（或低于）帐面净资产价值的价格购入，令母公司的长期投资大于（或小于）子公司所有者权益，从而产生了合并价差。为叙述方便，下文均在借方反映合并价差。在此情况下，抵消分录就演变为：

(2)借：实收资本
资本公积
盈余公积
未分配利润
合并价差
贷：长期投资

三、如果子公司不是全资子公司，子公司的所有者权益就得由母公司与其它股东（少数股东）的投资共同来抵消，抵消分录又演变为：

(3)借：实收资本

资本公积
盈余公积
未分配利润
合并价差
贷:长期投资

少数股东权益

四、如果仅仅合并资产负债表,经过上述抵消分录,合并就可以完成了。但问题是如果不对利润分配表作相应的抵消,只经过简单加总的“合并”利润分配表,其未分配利润项目的金额就会存在重复计算的情况(如子公司的净利润已作为母公司的投资收益包括在母公司的净利润内,两者的利润不应相加),就会与合并资产负债表上的金额不一致。因此,须对利润分配表的有关项目也作相应抵消。

利润分配表的基本结构是:

净利润
加:年初未分配利润
减:提取盈余公积
减:分配给投资者利润
年末未分配利润

子公司的净利润可分解为属母公司的投资收益及属其他股东的投资收益(少数股东损益),即:

投资收益
加:少数股东损益
加:年初未分配利润
减:提取盈余公积
减:应付利润(指当年分配给投资者的,无论是否提走)
年末未分配利润

最后一项是前5项的代数和,用前5项置换分录(3)中未分配利润项既不会影响原分录,又可解决利润分配表的重复计算问题,置换后的抵消分录与《合并会计报表暂行规定》一致。

(4)借:投资收益

少数股东损益
年初未分配利润
实收资本
资本公积
盈余公积
合并价差
贷:长期投资
提取盈余公积
应付利润
少数股东权益

上述分录也可以理解为两个抵消分录的合并,即分录(3)与以下分录(按子公司利润分配表编制)的合并:

(5)借:投资收益

少数股东损益
年初未分配利润
贷:提取盈余公积
应付利润
年末未分配利润

通过剖析可以看出,合并利润分配表的抵消分录是在简单分录的基础上,考虑了股份通过第三者取得、子公司非全资子公司等因素,并分解了子公司的年末未分配利润后形成的。

五、经过上述抵消,消除了全部重复因素,子公司个别利润分配表项目全被抵消,在不存在内部交易利润的情况下,合并后的利润分配表即母公司的利润分配表。但按有关规定子公司所提取的盈余公积虽属重提,为法律所允许,且已成事实,须在合并会计报表中予以反映,故还得恢复被抵消的盈余公积。应作调整分录如下:

(6)借:提取盈余公积
贷:盈余公积

应注意的是,所恢复的仅是相对于母公司投资收益的那部分盈余公积;对于以前年度提取的盈余公积应借记年初未分配利润。

责任编辑 宋军玲



流失 范汲集