

合并报表会计分录的

解析与简化

陈苑红 杜修铀

本文拟在对合并报表会计分录进行解析的基础上,介绍一种相对简单易解的方法,希望能对合并报表感到困难的会计专业学子和实际工作者有所帮助。

为便于说明,举一简例。19×6年12月31日,P公司以280 000元现金收购S公司80%股权,S公司的股本总额为100 000元,资本公积为50 000元,未分配利润为80 000元。在合并日,作为母公司的P公司在对这项投资作出会计记录的同时,可编制合并日的合并资产负债表^[注1],通常应作合并消除会计分录如下:

(A)借:普通股(S公司)^[注2] 100 000
资本公积(S公司) 50 000
未分配利润(S公司) 80 000
合并价差 96 000
贷:长期投资(P公司) 280 000
少数股权 46 000

假定截止1997年12月31日,S公司当期净收益为40 000元,提取盈余公积10 000元,已发放现金股利15 000元。合并调整分录一般是:

(B)借:普通股(S公司) 100 000
资本公积(S公司) 50 000
未分配利润(S公司) 80 000
投资收益(P公司)(40 000×80%) 32 000
少数股权应享收益(40 000×20%) 8 000
合并价差 96 000
贷:长期投资(P公司)(280 000+32 000-15 000×80%) 300 000
少数股权 51 000
现金股利(S公司)^[注3] 15 000

上述合并会计分录的问题在于借贷的项目多,且为多借多贷,帐户之间的相互关系不明晰,往往令初学者摸不着头脑,只有靠死记。由于缺乏实质性的理解,一旦情况发生变化就不知所措。如果依据合并报表的原理,将上述复杂分录分解为若干一借多贷或一贷多借的会计分录,即可化繁为简。

首先,合并会计分录(A)消除的是母公司对子公司

投资和母公司在子公司拥有的所有者权益项目。同时,由于母公司实际投资与取得子公司权益的帐面价值之间存在差异,这一分录还必须包括合并价差。此外,在非完全控股的情况下,有部分子公司权益不属于母公司,这部分权益在合并报表中要列为少数股权。分录(A)将这三方面因素包括在一个会计分录之中,自然比较复杂,对应关系也不可能十分清楚。据此,可按子公司权益的对应关系将分录(A)分解为:

(1)借:普通股(S公司)(100 000×80%) 80 000
资本公积(S公司)(50 000×80%) 40 000
未分配利润(S公司)(80 000×80%) 64 000
合并价差 96 000
贷:长期投资(P公司) 280 000
(2)借:普通股(S公司)(100 000×20%) 20 000
资本公积(S公司)(50 000×20%) 10 000
未分配利润(S公司)(80 000×20%) 16 000
贷:少数股权 46 000

分录(1)反映子公司的净资产中属于母公司权益的部分(按帐面值),母公司投资按实际数,二者之间的差额列为合并价差^[注4]。合并分录(2)则将子公司净资产中不属于母公司的部分在合并报表中列为少数股权。对应关系一目了然。

其次,分录(B)是通过一段时期经营后的合并分录。此时子公司股东权益中的未分配利润项目和母公司的有关投资帐户已发生变动。由于合并报表不具备日常会计记录的连续性,各项调整消除分录仅出现在合并报表的工作底稿中,不记入任何公司帐户,因此在以个别报表为基础编制期末合并报表时,合并分录不仅包括对当期变动的调整,还必须包括对期初数的重新调整。这使各项目间的对应逻辑关系很不清晰。

鉴于母、子公司报表的期末数均为会计记录的期初数加上本期变动数的结果,合并报表对期末数的调整可分解为对期初数和本期变动数的调整。也就是说,1997年末的合并分录(B)可按以下方式进行分解:

第一步,消除期初数:

(3)借:普通股(S公司)($100\,000 \times 80\%$) 80 000
 资本公积(S公司)($50\,000 \times 80\%$) 40 000
 未分配利润(S公司)($80\,000 \times 80\%$) 64 000
 合并价差 96 000^[5]

贷:长期投资(P公司) 280 000

(4)借:普通股(S公司)($100\,000 \times 20\%$) 20 000
 资本公积(S公司)($50\,000 \times 20\%$) 10 000
 未分配利润(S公司)($80\,000 \times 20\%$) 16 000
 贷:少数股权 46 000

这两笔消除分录实际上与合并日的消除分录(1)和(2)完全一样。目的是首先将母、子公司帐簿中未包括的期初合并会计分录予以重新调整,使之建立在期初数的基础上,然后再调整本期变动数。

第二步,消除本期变动数:

仍应划分为子公司本期实现净利润对母公司拥有权益和少数股权的影响,母公司利润中已包含了按权益法确认的对子公司投资收益,并将此收益和分配的股利调整了“长期投资”帐户。为避免与合并报表中按收入、成本、费用项目合并的子公司利润重复,须将权益法下帐务处理的结果消除如下:

(5)借:投资收益(P公司) 32 000
 贷:现金股利(S公司)($15\,000 \times 80\%$) 12 000
 长期投资(P公司) 20 000

子公司净利润中属于少数股权的部分,按规定应作为合并净利润的减项,同时增加“少数股权”(也应扣除已分配股利)。其会计分录为:

(6)借:少数股权应享收益($40\,000 \times 20\%$) 8 000
 贷:现金股利(S公司)($15\,000 \times 20\%$) 3 000
 少数股权 5 000

需说明的是,既然将有关项目分解为期初数和本期变动数,有关帐户的余额应与这两项的合计数相等。这实际上构成了数字之间的一种勾稽关系,有利于相互验证。例如,本例中母公司“长期投资”帐户期末余额与分录(3)、(5)贷记“长期投资”数字之和相等($300\,000 = 280\,000 + 20\,000$)。

至于再下一期期初净资产的合并消除分录,其原理与(3)、(4)两笔会计分录完全相同。不过数字须以子公司净资产在该会计期期初的实际金额为准。

如上例中,子公司1997年末普通股和资本公积期末余额保持不变,未分配利润期末余额为105 000元(期初数80 000加上本期净利润40 000减去现金股利15 000)。

再下一会计期末(1998年末)对期初净资产的合并消除分录即为:

(7)借:普通股(S公司)($100\,000 \times 80\%$) 80 000

资本公积(S公司)($50\,000 \times 80\%$) 40 000
 未分配利润(S公司)($105\,000 \times 80\%$) 84 000
 合并价差 96 000
 贷:长期投资(母公司) 300 000

(8)借:普通股(S公司)($100\,000 \times 20\%$) 20 000
 资本公积(S公司)($50\,000 \times 20\%$) 10 000
 未分配利润(S公司)($105\,000 \times 20\%$) 21 000
 贷:少数股权 51 000

注意这两笔分录综合了上期末4笔合并分录的结果,不是简单照搬。如少数股权为上期末合并分录(4)、(6)的合计数。

这一方法同样适用于内部交易形成的相应相反项目的抵销。实际上,现行有关合并报表的暂行规定和具体会计准则对内部交易的做法及其原理与上述方法是完全一致的。本文不再赘述。^[注6]

上述方法从合并报表的原理出发,先按期初数和本期变动数,再按分属母公司和少数股东的权益,将复杂的合并分录简化为若干个较为简单的会计分录,既有利于理解合并分录的本质,又有利于使用者和学习者在理解的基础上掌握合并分录。只需记住一条简单的规则:凡属于母公司的权益,以母公司拥有的子公司权益比例去乘有关项目,合并价差只属于母公司(且按目前我国有关规定基本是不发生变动的^[注7]);属于少数股东的权益,就以剩余比例去乘有关项目。

按照这样的思路去编制合并分录,虽然增加了几个会计分录,但由于数字之间存在着勾稽关系,编制过程中不容易出错,速度反而会提高。当然,这并不排斥在达到相当的熟练程度之后,使用多借多贷分录。

【注1】会计实务中对合并日的合并资产负债表通常没有提供的要求。但为方便会计期末的报表合并工作,企业可自行编制。

【注2】括号中的P公司或S公司表示该项目调整对象属于母公司或子公司的报表,并非要对P公司或S公司作出帐务处理。没有括号的项目则表示该项目只在合并报表中出现。下文同此。

【注3】按现行规定应采用“应付利润”帐户,但笔者认为该帐户系资产负债表中反映负债的帐户,而这里冲销的是对应的所有者权益,故应采用“现金股利”以示区别。

【注4】按照国际惯例,母公司投资超过子公司净资产帐面价值的合并价差,可分解为净资产按公平市价估价增值和商誉两部分。按照本文描述的方法,可先确定合并价差,再按其原因进行分配,这样做有利于理解其后有关资产增值和商誉摊销的分录。鉴于我国目前有关合并报表的有关规定和讨论中的具体会计准则中对合并价差的帐务处理未作要求,故本文未对此问题进一步展开讨论。

【注5】读者可能注意到合并分录(1)、(3)中合并价差的金

采取折扣方式 销售货物的 会计处理

刘永红

现行会计制度规定, 工业企业发生的销售折扣可冲减产品销售收入, 商品流通企业发生的销售折扣应通过“销售折扣与折让”科目进行核算, 其会计处理举例如下:

例: 甲纳税人为推销其产品(商品), 采取折扣方式销售冰柜 100 台, 不含税销售价 800 元/台, 折扣率为 5%, 会计处理应分别不同情况进行。

假定甲纳税人为工业企业, 其会计处理为:

(1) 折扣额和销售额在同一张发票上注明, 则计税销售额为 $800 \times 100 \times 95\% = 76\,000$ 元, 销项税额为 $76\,000 \times 17\% = 12\,920$ 元。

借: 银行存款 88 920

贷: 产品销售收入 76 000

应交税金—应交增值税(销项税额) 12 920

(2) 折扣额与销售额不在同一张发票上分别注明, 而是另开发票, 则计税销售额为 $800 \times 100 = 80\,000$ 元, 销项税额为 $80\,000 \times 17\% = 13\,600$ 元。

借: 银行存款 88 920

贷: 产品销售收入 75 320

应交税金—应交增值税(销项税额) 13 600

[折扣额与销售额不在同一张发票上, 纳税人应缴纳按折扣额计提的增值税, 本例为 $4\,000 \times 17\% = 680$ 元, 此税款如销货方负担, 会计分录如上。如由购货方

负担, 会计处理应为:

借: 银行存款 89 600

贷: 产品销售收入 76 000

应交税金—应交增值税(销项税额) 13 600

——编者注]

如果甲纳税人为商品流通企业, 其会计处理为:

(1) 折扣额和销售额在同一张发票上注明, 计税销售额为 $800 \times 100 \times 95\% = 76\,000$ 元, 销项税额为 $76\,000 \times 17\% = 12\,920$ 元。

借: 银行存款 88 920

销售折扣与折让 4 000

贷: 商品销售收入 80 000

应交税金—应交增值税(销项税额) 12 920

期末将“商品销售收入”和“销售折扣与折让”转入“本年利润”。

借: 商品销售收入 80 000

贷: 本年利润 80 000

借: 本年利润 4 000

贷: 销售折扣与折让 4 000

(2) 折扣额与销售额不在同一张发票上注明, 则计税销售额为 $800 \times 100 = 80\,000$ 元, 销项税额为 $80\,000 \times 17\% = 13\,600$ 元。

借: 银行存款 88 920

销售折扣与折让 4 680

贷: 商品销售收入 80 000

应交税金—应交增值税(销项税额) 13 600

[同上注, 如税款由购货方负担, 会计处理应为:

借: 银行存款 89 600

销售折扣与折让 4 000

贷: 商品销售收入 80 000

应交税金——应交增值税(销项税额) 13 600

——编者注]

期末将“商品销售收入”和“销售折扣与折让”科目转入“本年利润”。

借: 商品销售收入 80 000

贷: 本年利润 80 000

借: 本年利润 4 680

贷: 销售折扣与折让 4 680

责任编辑 许太谊

额是相同的。原因在于, 我国目前有关合并报表的暂行规定和有关具体准则的讨论稿中, 均未对合并价差是否应进一步分配到有关资产帐户中以及是否按相关资产的使用情况进行摊销作出规定, 因此将始终按合并日的金额反映在以后各期的合并报表中。

【注 6】见《会计制度补充规定及问题解答》(第二辑) 财政部会计司编。

【注 7】参见《合并会计报表暂行规定》以及有关具体会计准则的征求意见稿。

责任编辑 宋军玲