

# 试论合并报表抵销分录的特点

杨家亲

合并会计报表抵销分录虽然也是一种会计分录,但与企业通常编制的会计分录(以下简称普通分录)相比,具有明显不同,其特点笔者概括主要有:

## 一、编制抵销分录的单位是母公司

抵销分录只与合并会计报表有关,按照规定,合并会计报表由母公司编制,各子公司应向母公司报送个别会计报表及其他有关资料(包括内部业务资料),因此,抵销分录的编制者只能是母公司。这样,母公司既要编制自身的普通分录,又要编制企业集团的抵销分录,二者的编制依据、方法、目的等不尽相同。对于母公司以外的任何一个子公司,甚至对任何一个不需要编制合并会计报表的企业集团来说,均无需编制抵销分录。

## 二、编制抵销分录应遵循重要性原则

抵销分录的目的就是要将企业集团的内部业务予以抵销。从理论上讲,凡属于内部业务无论其金额大小,是否对企业集团造成重大影响,均应编制抵销分录。但从实务来看,应遵循重要性原则,对于那些在企业集团中的某一企业具有重要性,而对企业集团整体不具有重要性的内部业务,可以不编制抵销分录,从而简化母公司会计人员编制合并会计报表的工作量。

## 三、编制抵销分录的依据主要是个别会计报表和有关内部业务的资料

普通分录一般由各企业会计人员根据自身经济业务发生或完成时取得或填制的原始凭证来编制,如发货票、入库单等。抵销分录则是根据母公司和子公司的个别会计报表以及有关企业集团内部业务的资料编制的,这些依据除母公司的个别会计报表以外一般由子公司提供,如子公司提供的向母公司销售产品的发货票等。

## 四、编制抵销分录的时间为个别会计报表编报完成以后

普通分录一般于企业自身的经济业务发生或完成的当时或当月编制,但由于个别会计报表是合并会计报表的基础,加之年度内企业集团的内部业务只有待年度结束后才能知道,因此,抵销分录无法也无需在内部业务发生的当时编制,而只能待年度终了个别会计报表编报结束以后才能编制,时间通常在下年度的二、三月份。

## 五、编制抵销分录的顺序不以内部经济业务发生的先后顺序为依据

实际工作中,各企业应根据经济业务发生的先后顺序编制普通分录,但抵销分录并非如此。从母公司与子公司的关系看,一般先编制母公司与子公司之间有关业务的抵销分录,后编制子公司与子公司之间有关业务的抵销分录;从合并会计报表内容看,一般先编制与合并资产负债表有关的抵销分录,后编制与合并损益表及利润分配表有关的抵销分录。

## 六、抵销分录编制完成以后应据以过入合并会计报表工作底稿

根据会计核算组织程序的规定,各企业将其普通分录编制完成以后,应根据记帐凭证(其主要内容就是普通分录)登记有关帐簿,为编制个别会计报表打好基础。但由于合并会计报表是根据合并会计报表工作底稿编制的,因而,抵销分录编制完成以后,无需登记任何帐簿,而应据以过入合并会计报表工作底稿中。

## 七、编制抵销分录应设置专门的会计科目

编制抵销分录离不开会计科目,因此,母公司除了

设置一些与普通分录相同的科目以外,还应根据内部业务与合并会计报表的特点设置另一些科目。如“固定资产原价”、“存货”、“年初未分配利润”等科目,再如“合并价差”、“少数股东权益”等科目。

#### 八、抵销分录的类型较少

母公司主要应对以下几种事项编制抵销分录:1. 母公司权益性投资与子公司所有者权益的抵销;2. 母公司权益性投资收益与子公司利润分配的抵销;3. 企业集团内部债权投资与应付债券的抵销;4. 企业集团内部债券投资收益与费用的抵销;5. 企业集团内部债券投资的应收利息与应付利息的抵销;6. 企业集团内部债权债务的抵销;7. 企业集团内部坏帐准备的抵销;8. 企业集团内部存货中包含的未实现利润的抵销;9. 企业集团内部固定资产原价和固定资产折旧中分别包含的未实现利润的抵销;10. 子公司盈余公积的调整等。

#### 九、抵销分录中的科目对应关系比较固定

虽然抵销分录大多为复合分录,有的甚至为多借多贷的分录,但是,每类分录中科目的对应关系是比较固定的,通常只要知道借方科目,就会认定相对应的贷方科目。如:借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”时,一定应贷记“长期投资”;借记“应付帐款”时,贷记“应收帐款”;借记“提取盈余公积”时,贷记“盈余公积”;借记“投资收益”、“少数股东权益”、“年初未分配利润”时,贷记“提取盈余公积”、“应付利润”、“未分配利润”。

#### 十、第一年编制的抵销分录与以后各年编制的抵销分录不尽相同

如果连续编制合并会计报表,母公司则需要逐年编制抵销分录。由于每年的抵销分录均以当年的个别会计报表和内部业务资料为依据,而第一年的个别会计报表和内部业务资料与以后年度的个别会计报表和内部业务资料有着必然的连续性,如第一年未的存货即第二年初的存货;第一年的未分配利润即第二年的年初未分配利润;第一年的内部产品销售收入如果抵销了,第二年的年初未分配利润就必然应减少。因此,第一年编制抵销分录时,不需使用“年初未分配利润”科目,而以后各年均应使用该科目。再如以后各年编制抵销分录时,对以前年度固定资产多提的折旧应首先抵销,其次抵销当年多提的固定资产折旧。

责任编辑 许太谊

# 浅

## 议以前年度损益调整和所得税纳税调整

刘吉清

企业在会计核算过程中可能出现疏漏或错误,若这些疏漏或错误未在本年度结帐前发现而又影响到企业损益,则必须在以后发现的年度对以前年度损益进行调整。《国际会计准则第8号》规定这类前期项目“可作为非常项目列报”。财政部制定的《企业所得税会计处理的暂行规定》要求企业在损益类科目中单独设置“以前年度损益调整”进行核算。该科目借方发生额反映以前年度多计收益、少计费用而调整本年度损益的数额,贷方发生额反映以前年度少计收益、多计费用而调整本年度损益的数额。期末应将该科目余额全数转入“本年利润”科目。由此而影响企业交纳所得税的,可视为当年损益进行所得税会计处理。这个规定较为原则,而具体的经济事项千差万别,往往又和年度所得税纳税调整搅在一起,导致理论上的理解分歧和实务上的处理各异。笔者借此作一些简要探讨。

以前年度损益调整的客观标准是发现以前年度有关影响损益项目的会计记录有疏漏或错误。发现疏漏或错误的途径较多,大体有:企业内部会计检查发现或内部审计发现;企业外部财政部门、企业主管部门或上级公司决算