

合并报表中抵销内部非货币性交易的实例探讨

方芳

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

[摘要] 集团内部发生非货币性交易后, 在该交易的影响年度内编制集团的合并报表, 就必须剔除掉内部交易引起的资产价值变动和重复计算的因素, 以未发生交易、资产仍在原有公司为目标来编制抵销分录。本文以不涉及补价的固定资产与短期股票投资交易为例, 分析说明在编制合并报表时, 如何编制分录、抵消集团内部的非货币性交易。

[关键词] 非货币性交易; 固定资产; 短期投资

[中图分类号] F231.5

[文献标识码] A

[文章编号] 1008-875X(2003)05-0022-04

《企业会计准则——非货币性交易》中规定, 交易双方换入资产应以换出资产的账面价值作为入账价值(假设未支付相关税费)。因而在企业集团内部发生非货币性交易后, 母子公司各自编制的个别报表中所记录的交易资产账面价值已发生了变动, 但从集团角度而言, 所编制的合并报表应以母子公司组成的企业集团为报告主体。那么, 以母子公司的个别报表为基础编制合并报表, 就必须剔除掉内部交易引起的资产价值变动和重复计算的因素。所以, 在进行该部分抵销处理时, 应遵循的一个原则是以未发生交易, 资产仍在原有公司的情况为抵销目标。

为具体说明非货币性交易在合并报表编制时的抵销处理, 现举一不涉及补价的固定资产与短期股票投资交易为例进行探讨: 母公司以持有的某公司短期股票投资交换子公司的一台设备, 短期投资的账面余额为 67 000 元, 已计提的短期投资跌价准备为 4 000 元, 公允价值为 65 000 元, 设备的账面原值为 80 000 元, 已计提的累计折旧为 12 000 元, 公允价值为 65 000 元, 换入设备作为母公司管理部门的设备, 使用年限为 5 年, 不考虑净残值, 采用直线法计提折旧, 交易过程中未发生相关税费。

本例中, 这笔交易的发生对合并报表的影响可以分为以下三大部分: 一是短期投资和固定资产账面净值的增减变动; 二是固定资产价值变化引起的折旧计提的变动; 二是短期投资账面净值的变化引起的短期投资跌价准备计提的变动。对于这些影响, 我们在编制合并报表时均须——给予抵销。现就如何抵销这三部分影响分别进行说明。

一、交易资产账面价值的调整

本例中交易发生时, 母子公司的会计分录分别为:

母公司 借: 固定资产	63 000
短期投资跌价准备	4 000
贷: 短期投资	67 000
子公司 借: 固定资产清理	68 000
累计折旧	12 000
贷: 固定资产	80 000
借: 短期投资	68 000
贷: 固定资产清理	68 000

可以看出, 固定资产的账面净值由 68 000 元

[收稿日期 2003-06-14]

减为63 000元,短期投资净值由63 000元增为68 000元,因此在编制合并报表时应把这部分变动抵销。下面分情况讨论抵销处理的方法:

1. 在短期投资全未出售,固定资产未提完折旧的年度,抵销分录为:

借:固定资产原价 5 000
贷:短期投资 5 000

2. 在短期投资全售出,固定资产未提完折旧的年度,由于短期投资多计5 000元,售出成本也多计,从而使当年因出售短期投资的获利减少,所以抵销分录应调增当期的“投资收益”:

借:固定资产原价 5 000
贷:投资收益 5 000

3. 在短期投资已在以前年度全部售出,固定资产未提完折旧的年度内,由于短期投资成本多计的5 000元影响的是以前年度的利润,因此抵销分录应为:

借:固定资产原价 5 000
贷:年初未分配利润 5 000

4. 在短期投资分步售出,固定资产未提完折旧的情况下,应按前述的思路,根据短期投资在各年度的出售情况,一方面调增固定资产账面价值,另一方面调整“短期投资”、“投资收益”或“年初未分配利润”。以本期出售40%,期末仍有60%为例,抵销分录应为:

借:固定资产原价 5 000
贷:投资收益 2 000
短期投资 3 000

5. 若短期投资已售出,固定资产也已提完折旧,由于两者对利润的影响已相互抵销,因此从全部注销的下一年度起,无需编制抵销分录。至于固定资产价值变动对利润的影响是通过折旧计提反映出来,将在下一部分详细介绍。

值得一提的是,由于短期投资短期持有的主观和客观原因,发生固定资产已提完折旧,而短期投资尚未出售的情况极少。

二、连带业务——固定资产折旧额的抵销

从前述可以看出交易后固定资产的净值减

少5 000元,尽管在第一部分我们已将减值部分调回,但母公司报表中对固定资产计提的折旧是以63 000元为基础计算的,这比按原账面价值68 000元为基础计算的折旧额每年少计了1 000元,因此,每年编制合并报表时应补提这少提的折旧,分录为:(假设交易当年也按12个月计提折旧)

借:管理费用 1 000
贷:累计折旧 1 000

这里将累计折旧费用列入管理费用是以交易后该固定资产在管理部门使用为前提的。若该固定资产的使用部门为生产部门、销售部门或辅助生产部门等,则折旧费用也应相应列入“制造费用”、“营业费用”、“主营业务成本”、“存货”等。

连续年度内,除了应按上述方法作分录调整本年的累计折旧和管理费用外,也应考虑到以前年度子公司少提折旧而引起的本年度年初为分配利润多计。以第二年为例,还应作分录:

借:年初未分配利润 1 000
贷:累计折旧 1 000

按此思路,固定资产使用期限内,各年的折旧额调整如表1:

表1 固定资产折旧情况

会计分录	第一年	第二年	第三年	第四年	第五年
借:管理费用 1 000 贷:累计折旧 1 000	√	√	√	√	√
借:年初未分配利润 贷:累计折旧	/	1 000 1 000	2 000 2 000	3 000 3 000	4 000 4 000

从第六年开始由于固定资产已摊销完毕,其对利润的影响也恰好和短期投资账面净值变动对利润的影响相互抵销,所以不再编制抵销分录。

三、连带业务——短期跌价准备的抵销

非货币性交易后,短期投资账面净值的变动对利润的影响可分为两部分,一部分是原账面净值和后账面净值的差额对利润的影响,另一部分是分别按前后账面净值与市价差计算

的短期投资跌价准备不一致而产生的影响。前者已经在第一部分进行抵销,后者也应进行抵销处理,将按后账面净值和市价差额计提的跌价准备调整为按原账面净值和市价差额计提的数额,并抵销其对利润的影响。

(一)交易当年编制合并报表时的抵销处理

本例中,交易前短期投资账面净值为 63 000 元,交易后为 68 000 元,因而我们设置两种情况的期末市价进行讨论:(1)市价为 62 000 元,(2)市价为 64 000 元

1. 短期投资本期全部未售出。市价为 62 000 元,子公司提取了跌价准备 6 000 元,而若未发生交易,母公司只需提取 1 000 元跌价准备,因此必须抵销多提的 5 000 元。市价为 64 000 元,子公司提取的跌价准备为 4 000 元,而若未发生交易,母公司无需提取跌价准备,因此应全部抵销子公司提取的 4 000 元跌价准备。

借:短期投资跌价准备 5 000(4 000)

贷:投资收益 5 000(4 000)

2. 短期投资本期全部售出。因为期末无余额,母子公司均无须计提跌价准备,因而也不用作抵销处理。

3. 短期投资本期部分售出。若销售比例为 40%,则市价为 62 000 元时应抵销 3 000 元,市价为 64 000 元时应抵销 2 400 元。分录同 1 所示。

(二)连续编制合并报表时短期投资跌价准备的抵销处理

连续编制合并报表时抵销跌价准备,须考虑上期跌价准备的计提对本期的影响、市价波动以及短期投资在本期的销售情况。在作抵销处理时,首先抵销上期跌价准备对本期的影响,再按市价波动和出售情况抵销对本期跌价准备的影响。以下分短期投资在本期的销售情况讨论各种期末市价情况的抵销处理。

1. 前期内部交易的短期投资本期全部售出。从集团公司角度看,因子公司上期多提跌价准备而少计了上期利润,本期售出时又因冲销上期多提的跌价准备,从而多计了投资收益,本

期均应予以抵销,分录见表 2A 行。另外不管市价有无变动,对本期跌价准备计提已无影响,不用再作调整。

2. 前期内部交易的短期投资本期全部未售出。首先,从集团公司角度看,因子公司上期多提跌价准备而少计了上期利润,而本期账上又继续保留上期多提的跌价准备,因此应予抵销。分录见表 2 B 行。其次,还要根据市价变动的情况分别作处理:第一种情况,市价不变,即本期期末市价保持上期的 62 000 元或 64 000 元,此时不需另作调整。第二种情况,市价变动但不越界。这里的不越界是指对于上期末市价 62 000 元而言波动范围不超过 63 000 元,对于上期末市价 64 000 元而言,波动范围在 63 000 元和 68 000 元之间。(1)市价从 62 000 元下跌 500 元,即期末市价为 61 500 元。这时子公司会补提 500 元跌价准备,而从集团公司来看,方法相同,所以不需另作调整;市价上涨只要不越界,亦同理不作调整。

(2)市价从 64 000 元下跌 500 元,子公司会补提 500 元跌价准备,而从集团公司看,现市价仍高于其成本,无须作此会计分录,因此要抵销该部分跌价准备,分录见表 2 C.d 栏;市价若上涨 500 元,分录相反。第三种情况,市价变动越界。(1)市价从 62 000 元上涨到 64 000 元,子公司将冲回 2 000 元上期计提的跌价准备,而从集团公司看只须冲回 1 000 元,因此应抵销子公司多冲回的 1 000 元,分录见表 2 D.e 栏。(2)市价从 64 000 元下跌到 62 000 元,子公司将补提 2 000 元跌价准备,而从集团公司看只须提 1 000 元,因此应抵销子公司多提的 1 000 元,分录见表 2 C.f 栏。(3)市价从 64 000 元上涨到 69 000 元,子公司将冲回所有已提的跌价准备 4 000 元,而公司集团无须作此分录,因此应抵销子公司的这笔分录,分录见表 2 D.g 栏。

3. 期内部交易的短期投资本期部分售出。设售出比例为 40%,这时,应将短期投资分为已售和未售两部分,按上述思路理解。分录见 E、F、G 行。

表2 合并报表

会计分录	市价波动		市价不变		市价变动不越界		市价变动越界	
	上期末市价	62 000	64 000	62 000	64 000	62 000	64 000	64 000
本期末市价	62 000	62 000	64 000	61 500	63 500	64 000	62 000	69 000
		a	b	c	d	e	f	g
销全部	A借: 投资收益 贷: 年初未分配利润	5 000 5 000	4 000 4 000	5 000 5 000	4 000 4 000	5 000 5 000	4 000 4 000	4 000 4 000
全部未售	B借: 短期投资跌价准备 贷: 年初未分配利润	5 000 5 000	4 000 4 000	5 000 5 000	4 000 4 000	5 000 5 000	4 000 4 000	4 000 4 000
	C借: 短期投资跌价准备 贷: 投资收益	/	/	/	500 500	/	1 000 1 000	/
	D借: 投资收益 贷: 短期投资跌价准备	/	/	/	/	1 000 1 000	/	4 000 4 000
销售40%	E借: 投资收益 短期投资跌价准备 贷: 年初未分配利润	2 000 3 000 5 000	1 600 2 400 4 000	2 000 3 000 5 000	1 600 2 400 4 000	2 000 3 000 5 000	1 600 2 400 4 000	1 600 2 400 4 000
	F借: 短期投资跌价准备 贷: 投资收益	/	/	/	300 300	/	600 600	/
	G借: 投资收益 贷: 短期投资跌价准备	/	/	/	/	600 600	/	2 400 2 400

总的说来,编制合并报表时集团内部非货币性交易的抵销受各交易物的账面价值变动、市价波动以及其处置方式等等因素的影响,在作抵销处理时应掌握原则、全盘考虑、灵活运用,才不致出现错误。

[参 考 资 料]

[1] 常勋. 财务会计四大难题[M]. 上海:立信会计出版社.

- [2] 张维宾. 财务会计(新编)[M]. 上海:立信会计出版社.
 [3] 杨彩虹. 合并报表编制时存货跌价准备的抵销方法[J]. 财会通讯, 2002, (8).
 [4] 申屠新飞. 非货币性交易在合并报表中的抵销[J]. 财会通讯, 2002, (10).
 [5] 李敏. 财务会计报告规范与分析技术[M]. 上海:上海财经大学出版社.

[责任编辑:冰 之]

(上接第21页)然会计政策变更采用追溯调整法是通行做法,但是从一种会计政策改变为另一种会计政策也应允许采用未来适用法。正如在国际会计准则理事会(IASB,重组后的IASC的一部分)咨询委员会第一次会议中论及原准则向国际会计准则过渡时,对要不要追溯调整及如何进行追溯调整需要妥善处理。许多委员指出“固然要考虑会计信息的一贯性,但是这并不意味着过多地强调采用追溯调整法”。(冯淑萍,2001)尤其在我国目前会计信息不对称和市场发育程度不高,很难合理确定会计政策变更的累积影响数,同时企业会计人员专业素质有待提高情况下,应该允许采用未来适用法。这两方面的好处:一是减轻采用追溯调整法调整的成本;二是会计政策变更的累积影响数直观反映在当期利润表中(企业会计制度的“利润表”补充资料列示有“会计政策变更增加或减少利润总额”专栏),可以给会计报表使用者提供更多的相关信息。

4. 采用会计报表比较法。在采用追溯调整法的同时,要求企业提供采用未来适用法计算的对比报表,以给会计报表使用者相关的备考数据,如果由于编表工作量较大方面的原因,至少要求在会计报表附注中提供调整项目的采用追溯调整法和未来适用法计算的对比数据。这样协调报表与附注的关系,既能体现追溯调整法的优点,又能在报表中反映累积数额的影响,并能弥补追溯调整法在会计报表附注中披露过于简单的缺陷,也不失为一种简便易行的方法。

[参 考 文 献]

- [1] 吴江涛,肖松华. 会计政策变更准则的中外比较[J], 财会月刊, 2002, (3).
 [2] 孙建国,吴少平. 具体会计准则全书[M]. 广州:广东经济出版社, 2001.

[责任编辑:晓 燮]