

运用还原法编制和理解内部交易抵销分录

侯洪涛

(平顶山学院 河南平顶山 467001)

【摘要】 内部交易抵销分录的编制是合并财务报表编制中的重要工作。本文通过举例分析介绍了一种编制此类抵销分录的方法,以供参考。

【关键词】 抵销分录 还原法 合并财务报表

编制抵销与调整分录是编制合并财务报表中最关键的一步,而大量与此相关的工作又都集中在编制和内部交易有关的抵销分录上,此类抵销分录是要把企业集团内部交易产生的对合并财务报表的影响特别是一些与这些交易有关的未实现内部销售损益消除掉。笔者在教学中总结了一种较易理解和学习此类抵销分录编制的方法(可以称之为还原法),在这里介绍给大家,以供参考。

一、还原法的基本原理

企业集团的内部交易在企业集团合并财务报表使用者看来,通常不具有商业实质,且由这些交易而产生的损益是一些可以被操控的会计数据(由于母公司对子公司存在控制关系),因此在编制合并财务报表时必须将这些内部交易对报表所造成的影响消除掉。只有这样,合并财务报表才能成为反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。基于此,通过编制内部交易抵销分录其实要达到的效果是在合并财务报表中把交易后的资产还原到没有交易前的账面存在状态。在某些情况下,交易前后资产在资产负债表中的分类没有发生变化(比如,交易前后都是存货或者固定资产),这时,把交易后的资产直接还原到交易前的状态即可;在另外一些情况下,交易前后资产在资产负债表中的分类发生了变化(比如,交易前是存货,交易后作为固定资产管理),这时,不可能把交易后的资产完全还原到交易前的账面存在状态,变通的方法是用交易前的账面价值作为资产初始计量和后续计量的基础。笔者认为以上两种情况的实质是,内部交易在合并财务报表的使用者看来,仅仅是一种转账游戏,只能以账面价值来进行。这种理解内部交易的方法,笔者称之为还原法。下面用实例来说明怎样利用还原法编制和理解与内部交易有关的抵销分录。

二、应用举例

例1: 企业集团母公司将成本为100 000元的产品以120 000元的价格出售给其控股子公司,子公司将其作为固定资产管理,按120 000元入账,预计使用8年,用直线法计提折旧(折旧计入管理费用),预计残净值为零。假定交易发生在年初,直接用现金支付,同时,对固定资产当年计提12个月折旧。

对于交易发生的当年来说,与这项交易相关的会计记录包括母公司通过确认营业收入和营业成本而确认的利润20 000元,另外,这20 000元的利润正好是子公司在对固定资产入账时其价值超过产品未销售时的账面价值部分,所以,抵销分录就是:

借:营业收入120 000;贷:营业成本100 000,固定资产——原价20 000。

通过以上分录,合并财务报表中不再保留有母公司对此项交易记录的营业收入和营业成本,而固定资产也被还原到了交易前的产品自身账面价值。按交易前的账面价值,此固定资产只能以100 000元为基数计提折旧,累计折旧只需计提12 500元,但由于子公司是按照120 000元入账的,多计提了2 500元(15 000-12 500)折旧额。所以,关于折旧的抵销分录就是:

借:固定资产——累计折旧2 500;贷:管理费用2 500。

对于交易发生的第二年来说,我们在编制合并财务报表时首先要使固定资产原价还原到100 000元(即交易前的产品账面价值),同时,由于固定资产原价已经恢复到100 000元,因此,和这项交易有关的前期母公司报表中的留存收益应该一并抵销掉,即:

借:未分配利润——年初20 000;贷:固定资产——原价20 000。

按照100 000元的固定资产原价,两年的累计折旧额应该是25 000元,而子公司在其单独的财务报表中对此固定资产计提的累计折旧却是30 000元,我们要通过编制抵销分录把累计折旧还原到25 000元,即减少累计折旧5 000元,这5 000元中的2 500元是上年多计提的,已经转移到期初未分配利润中去了,剩下的2 500元通过冲减当年的管理费用进入当年的利润。所以,抵销分录就是:

借:固定资产——累计折旧5 000;贷:管理费用2 500,未分配利润——年初2 500。

可以看出,通过以上抵销分录的编制,此项固定资产在合并财务报表中的原价是100 000元,计提的累计折旧是25 000元,净值是75 000元(全部还原到了交易前的账面价值状态)。

使用期满前的以后各期的处理方法与上面相似,在使用期满又没有报废的情况下,此项固定资产仍在子公司的账面上存在,是以固定资产原价120 000元、累计折旧120 000元、净值0的方式存在的,为了抵销掉内部交易的痕迹,我们要让此固定资产以未出售前的账面价值保留。所以,相应的抵销分录就是:

借:固定资产——累计折旧20 000;贷:固定资产——原价20 000。

不难看出,通过以上抵销分录,此项固定资产在合并财务报表中以原价100 000元、累计折旧100 000元、净值0的方式存在,即还原到了交易前的账面价值状态。

例2:承上例,假设这项固定资产在使用的第五年年末子公司对其进行了提前清理。

在固定资产转入清理的情况下,未实现内部交易的损益都已经实现了(清理的过程是对外部而言的),但要还原到清理当期来实现。所以,编制如下抵销分录:

借:未分配利润——年初20 000;贷:营业外收入20 000。

即减少期初未分配利润20 000元,增加本年度营业外收入20 000元。但是,在处理和固定资产有关的内部交易时我们又认为一经计提折旧,未实现损益都变成了已实现损益。所以,又要编制如下分录:

借:营业外收入12 500(固定资产清理前已经实现的内部交易损益);贷:管理费用2 500(本年度实现的损益),未分配利润——年初10 000(前四年已经实现的内部交易损益)。

当然,以上两个分录也可以合并,合并后的分录为:借:未分配利润——年初10 000;贷:管理费用2 500,营业外收入7 500。

通过抵销分录的编制,最初的20 000元内部交易收益被还原成了三部分,即前四年通过计提折旧已经实现价值转移的10 000元(计入期初未分配利润)、本年度通过计提折旧实现价值转移的2 500元(通过减少管理费用转入本年度利润)和通过固定资产清理实现的7 500元(通过增加营业外收入转入本年度利润)。

例3:S公司是B公司的控股母公司,20×4年12月,S公司将一台账面原价为80 000元、累计折旧为10 000元的设备以65 000元的价格出售给B公司,B公司将其作为管理用固定资产,按5年以直线法计提折旧,预计残净值为0。请编制20×6年度合并财务报表中关于此项交易的抵销分录。

根据题意,交易前固定资产的账面价值为:80 000-10 000=70 000(元),交易后固定资产以65 000元的账面价值在子公司账上存在,子公司以此为基础计提折旧,每年计提的折旧额为13 000元。依据还原法,在20×6年年末,我们首先要将固定资产原价还原为70 000元,同时抵销掉这项交易带来的损益。所以,抵销分录为:

借:固定资产——原价5 000;贷:未分配利润——年初5 000。

按照70 000元的固定资产原价,20×5年和20×6年应该计提的累计折旧为:14 000×2=28 000(元),而实际上B公司计提的折旧额只有:13 000×2=26 000(元),少计提的2 000元应该分别减少20×5年和20×6年的利润各1 000元(因为资产价值

出现转移,内部交易的未实现损益变为实现损益)。其中:对20×5年可以直接冲减期初未分配利润;对20×6年采取增加管理费用的方式减少当年利润。所以,抵销分录为:

借:未分配利润——年初1 000,管理费用1 000;贷:固定资产——累计折旧2 000。

将抵销分录合并后,在合并财务报表中,此项固定资产被还原成了交易前的账面价值,并依据此账面价值计提折旧。

例4:母公司将一批账面价值为20 000元的存货于20×5年5月1日以24 000元卖给子公司,子公司依旧将其作为存货管理,当年未能将其销售出企业集团。年末,这批存货的可变现净值为21 000元,子公司计提了3 000元的存货跌价准备。20×6年存货仍未被售出企业集团,期末时,该批存货的可变现净值变为17 000元。请编制20×5年年末和20×6年年末合并财务报表中关于此项内部交易的抵销分录。

20×5年年末我们首先要抵销掉母公司由于这项业务记录的营业收入和营业成本(同时,也就是抵销掉了母公司对此项业务记录的利润):

借:营业收入24 000;贷:营业成本20 000,存货4 000。

通过以上分录,存货的账面价值被还原成了20 000元。合并前,此项存货在子公司的账面上以账面净值21 000元的状态存在,即由存货原价24 000元减去存货跌价准备3 000元。如果我们将其还原到没有交易的状态,根本就不应该计提任何的存货跌价准备,所以还要做一个抵销分录:

借:存货——跌价准备3 000;贷:资产减值损失3 000。

20×6年年末,编制合并财务报表时首先考虑上一年的度的情况,将存货还原到账面价值状态,相应的抵销分录为:

借:未分配利润——年初4 000;贷:存货4 000。

这样,存货的账面原价被还原到了20 000元,考虑在未被交易的情况下,存货应该以账面原价20 000元减去存货跌价准备3 000元即账面净值17 000元的状态存在,而现在存货是以账面原价24 000元减去存货跌价准备7 000元即账面净值17 000元的状态存在的,如果要将其还原到未被交易的状态,则存货的跌价准备应该比现在少计提4 000元。所以,抵销分录是:

借:存货——跌价准备4 000;贷:未分配利润——年初4 000。

以上两个分录也可以合并为一个分录:借:存货——跌价准备4 000;贷:存货4 000。

通过以上两个抵销分录,内部存货的未实现损益竟然实现了。其中的原因是,对存货计提跌价准备时,我们是以企业集团外部的价值(可变现净值)对存货重新计价的,所以,未实现的损益就变为实现损益。实际上,我们在编制20×5年的抵销分录时,已经通过减少当年的资产减值损失将一部分未实现损益变成了实现损益。

主要参考文献

1. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2007
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007