

所有者权益项目合并抵销中存在的问题与改进

江西农业大学经贸学院 林 斌 江西财经大学会计学院 吉伟莉

合并财务报表的编制一直是理论研究和实务工作中的一个热点、难点问题。笔者结合教学实践中的体会,对现行合并财务报表编制中合并抵销所有者权益及其他相关项目的具体做法所存在的问题进行了分析,并提出了改进建议。

例:由母公司全资控制的子公司在当年实现对集团以外的净利润(不包括内部交易利润)100万元,母公司与子公司均按净利润的10%提取盈余公积。除股权投资业务外,母公司与子公司未发生其他内部交易事项。其他相关数据如表1所示(假定母公司按权益法核算对子公司的长期股权投资)。

根据母公司与子公司的相关报表数据,按照目前通行的做法,母公司当期应当编制合并抵销分录如下:

抵销母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益项目(会计分录①):借:股本——年初 100万元,盈余公积——年初 10万元、——本年 10万元,未分配利润——年末 180万元;贷:长期股权投资 300万元。

抵销母公司的投资收益与子公司的利润分配项目(会计分录②):借:投资收益 100万元,未分配利润——年初 90万元;贷:提取盈余公积 10万元,未分配利润——年末 180万元。

根据上述合并抵销分录,完成合并工作底稿,见表1。

表1 合并工作底稿 单位:万元

报表项目	母公司	子公司	合计	借方	贷方	合并
货币资金	200	300	500			500
长期股权投资	300		300		300	0
股本——年初	300	100	400	100		300
股本——年末	300	100	400	100	0	300
投资收益	100		100	100		0
净利润	100	100	200	100	0	100
提取盈余公积	10	10	20		10	10
未分配利润——年初	90	90	180	90		
未分配利润——年末	180	180	360	180	180	180
				370	190	
盈余公积——年初	10	10	20	10		10
盈余公积——本年	10	10	20	10		10
盈余公积——年末	20	20	40	20	0	20

一、存在的问题

1. 关于“未分配利润——年末”项目的抵销。从某种意义上讲,所谓合并抵销就是对内部交易事项的个别会计处理进

行逆向操作,以达到抵销的目的。因此,对于以前年度内部交易事项对当期合并所产生的影响,可以通过抵销相关项目年初数的方式进行抵销;而对于当期内部交易事项对有关项目所产生影响的抵销,则应通过抵销当期会计处理中相关项目的发生额来实现。在会计分录①中,直接抵销“未分配利润——年末”项目的做法显然不妥。就报表项目的安排来看,“未分配利润——年末”项目只是个小计项目,其金额是“未分配利润——年初”项目与其他当期损益类项目及利润分配项目的本期发生额加减之后的结果。所以,对“未分配利润——年末”项目金额的抵销应该通过抵销“未分配利润——年初”项目及当期损益类项目(如“投资收益”项目)的发生额来实现。

同时,结合会计分录①和会计分录②,我们不难发现,这两个抵销分录中均出现了“未分配利润——年末”项目,而且是一借一贷,金额均为180万元,这充分说明在抵销分录中出现“未分配利润——年末”项目其实是多余的。而对于会计分录②,很多教材的解释是,借方代表当期可供分配利润、贷方代表当期利润分配的结果,因而两者之间具有平衡关系,一借一贷正好抵销。笔者认为,这种抵销思路没有以内部交易事项为抵销对象,有一种凑数字的感觉。

2. 关于“盈余公积”与“提取盈余公积”项目的抵销。“盈余公积——本年”和“提取盈余公积”这两个项目均为本期发生额,而且产生于同一会计事项。因此,对这两个项目的抵销最简洁、最合理的方法是做一笔与计提盈余公积相反的会计分录,这样的会计处理能很好地体现合并财务报表中抵销内部交易事项时逆向操作的思路,更容易被初学者接受。而现行的做法却是将这两个项目置于不同的抵销分录,人为地割断了这两个项目之间的内在联系,不容易理解。

3. 当前的处理方法使得合并工作底稿的编制显得较为复杂。根据长期的教学实践,笔者发现初学者在编制合并工作底稿时,对于如何填列“未分配利润——年末”项目的调整内容不能很好地理解和掌握。由于该项目属于小计项目,必须将调整分录中的“净利润”、“提取盈余公积”、“未分配利润——年初”等项目的借方及贷方调整金额分别累计到“未分配利润——年末”项目的借方和贷方。而该项目的借方和贷方在调整分录中也分别有发生额(本例中各有180万元的发生额),也必须重新累计到小计数中去,才可调整出正确的合并数,而这正是初学者难以理解和容易忽略的内容。

二、改进建议

笔者对上述抵销分录提出如下改进建议:一是抵销母公

固定资产更新方案下现金流量构成内容探讨

武汉 卢洁琼

一、固定资产更新方案下现金流量的构成内容

1. 初始现金流量。初始现金流量是指开始投资时的现金流量,一般包括以下几个部分:①固定资产上的投资,包括固定资产的购入或建造成本、运输成本和安装成本等;②流动资产上的投资,包括对材料、在产品、产成品和现金等流动资产的投资;③其他投资费用,指与长期股权投资有关的职工培训费、谈判费、注册费用等;④原有固定资产的变价收入,即将原有固定资产变卖所得的现金收入。

2. 营业现金流量。营业现金流量是指投资项目投入使用后,在其寿命期内由于生产经营所带来的现金流入和流出的数量。营业现金流量一般按年度计算。这里现金流入一般是指营业现金收入,现金流出是指营业现金支出和缴纳的税金。如果一个投资项目的每年销售收入等于营业现金收入,付现成本(指不含折旧成本)等于营业现金支出,则年营业净现金流量(NCF)可用下列公式计算:每年净现金流量=每年营业收入-付现成本-所得税;每年净现金流量=净利润+折旧;每

年净现金流量=每年税后营业收入-税后营业成本+非付现成本 $\times(1-\text{所得税税率})$ 。

3. 终结现金流量。终结现金流量是指投资项目完结时的现金流量,主要包括:①固定资产的残值或变价收入;②原来垫支在各种流动资产上的资金的收回;③停止使用的土地的变价收入。

二、初始现金流量是否包括固定资产更新时原有固定资产的变价收入

固定资产更新决策中,应继续使用原有固定资产方案(简称“旧方案”)与固定资产更新方案(简称“更新方案”)进行比较,在进行决策前正确计算方案的现金流量。当前,存在两种做法:一是现金流量构成中初始现金流量包括原有固定资产的变价收入(固定资产更新时将原有固定资产变卖所得的现金收入),即原有固定资产的变价收入直接冲减更新固定资产的购置成本;二是初始现金流量不包括原有固定资产的变价收入,即原有固定资产的变价收入不能冲减更新固定资产

公司的长期股权投资、投资收益与子公司的所有者权益项目(会计分录③):借:股本——年初 100 万元,盈余公积——年初 10 万元,未分配利润——年初 90 万元,投资收益 100 万元;贷:长期股权投资 300 万元。二是抵销子公司的盈余公积与提取盈余公积项目(会计分录④):借:盈余公积——本年 10 万元;贷:提取盈余公积 10 万元。

根据上述合并抵销分录,完成合并工作底稿,如表 2 所示。

表 2 改进后的合并工作底稿 单位:万元

报表项目	母公司	子公司	合计	借方	贷方	合并
货币资金	200	300	500			500
长期股权投资	300		300		300	0
投资收益	100		100	100		0
净利润	100	100	200	100	0	100
提取盈余公积	10	10	20		10	10
未分配利润——年初	90	90	180	90		90
未分配利润——年末	180	180	360	190	10	180
盈余公积——年初	10	10	20	10		10
盈余公积——本年	10	10	20	10		10
盈余公积——年末	20	20	40	20	0	20
股本——年初	300	100	400	100		300
股本——年末	300	100	400	100	0	300

上述的改进主要体现在将母公司的“长期股权投资”项目余额与子公司的资本类项目的年初数与本年数、留存收益项目的年初数及母公司确认的投资收益相抵销;同时,将“提取盈余公积”项目与“盈余公积——本年”项目相抵销,不再直接抵销“未分配利润——年末”项目,以体现该项目属于小计项目的本质。

改进后的抵销分录及合并工作底稿更好地体现了以事项为中心的抵销思路,体现了业务的完整性以及抵销项目之间的内在联系,合并工作底稿也变得更加简洁、易懂。比如长期股权投资项目的金额,一方面受子公司期初所有者权益项目的影响,另一方面受“股本”、“资本公积”本期发生额的影响,此外,还受子公司当期损益的影响。由于母公司按权益法核算时会根据持股比例重复确认子公司的损益(确认为“投资收益”),并调整长期股权投资的账面价值,所以,需要将相应的“投资收益”与“长期股权投资”一同抵销。这样,改进后的抵销分录就能很好地体现这些事项的内在联系,保证了业务的完整性。再如,将“盈余公积——本年”与“提取盈余公积”项目置于同一个抵销分录中,能更好地体现这一内部交易事项的独立性及抵销分录的逆向操作思维,更容易被初学者接受。最后,改进后的合并工作底稿中,“未分配利润——年末”项目只反映小计数而不再有发生数,这充分体现了“未分配利润——年末”项目的本质,更易于实务工作者理解和操作。○