



# 合并会计报表编制的分步比较法

昆明 罗斌元

合并会计报表主要难在编制合并抵销分录上,现介绍一种简单可行的编制合并抵销分录的方法——分步比较法。应用该方法能使编制抵销分录的思路更加具有逻辑性,尤其适用于要求编制连续几年的合并抵销分录的情况。

分步比较法分为三步:①站在纳入合并范围的子公司的立场上,分别编制各子公司内部交易业务的会计分录;②站在集团公司的立场上,编制相应的内部交易业务的会计分录;③将集团公司的会计分录与各子公司的会计分录相比较,其不同之处即为要编制的合并抵销分录。

例1:某母公司2004年向其子公司出售50 000元商品,毛利率为30%,当年全部未售出。年末清查时发现,其可变现净值为32 000元。2005年,母公司又向该子公司出售20 000元商品,毛利率为30%,上年购入的商品已经售出80%,本年购入的全部未售出。年末该商品的可变现净值为29 000元。2004年、2005年与存货跌价准备有关的合并抵销分录见下表。

| 步骤                             | 2004年   | 2005年  |
|--------------------------------|---|--|
| 第一步:<br>子公司<br>编制会<br>计分录      | 存货成本50 000元,可变现净值32 000元,故计提存货跌价准备18 000元。借:管理费用18 000元;贷:存货跌价准备18 000元。                | 存货成本=50 000×(1-80%)+20 000=30 000(元),可变现净值29 000元,应提存货跌价准备1 000元,已提跌价准备18 000元,故冲销跌价准备17 000元。借:存货跌价准备17 000元;贷:管理费用17 000元。 |
| 第二步:<br>集团公<br>司编制<br>会计分<br>录 | 存货成本=50 000×(1-30%)=35 000(元),可变现净值32 000元,故计提存货跌价准备3 000元。借:管理费用3 000元;贷:存货跌价准备3 000元。 | 存货成本=30 000×(1-30%)=21 000(元),可变现净值29 000元,应提存货跌价准备0,已提存货跌价准备3 000元,故冲销存货跌价准备3 000元。借:存货跌价准备3 000元;贷:管理费用3 000元。             |
| 第三步:<br>编制合<br>并抵销<br>分录       | 将第二步与第一步相比较:3 000-18 000=-15 000(元),冲销存货跌价准备15 000元。借:存货跌价准备15 000元;贷:管理费用15 000元。      | 将第二步与第一步相比较:<br>-3 000-(-17 000)=14 000(元),计提存货跌价准备14 000元。借:管理费用14 000元;贷:存货跌价准备14 000元。                                    |

注:在编制2005年与存货跌价准备有关的合并抵销分录时,还应将期初存货跌价准备予以抵销,借:存货跌价准备15 000元;贷:期初未分配利润15 000元。

例2:某母公司上期分别向其甲子公司、乙子公司出售10 000元商品,其销售成本为8 000元,子公司购进的该商品

当期全部未售出。两子公司期末清查时发现该存货已部分陈旧,其可变现净值降至9 200元。本期甲子公司从母公司购进15 000元商品,母公司销售该商品的销售成本为12 000元。甲子公司上期从母公司购进的商品本期全部售出,销售价格为13 000元;本期从母公司购进的商品销售了40%,销售价格为7 500元,另外剩余的60%形成期末存货;本期期末该内部购进存货的可变现净值为8 000元。乙子公司本期的商品购进及出售情况与甲子公司相同,只是在本期期末对存货清查时发现,其内部购进存货的可变现净值为6 500元。本期与存货跌价准备有关的合并抵销分录见下表。

| 步骤                             | 上期  | 本期   |
|--------------------------------|---|--|
| 第一步:<br>子公司<br>编制会<br>计分录      | 甲子公司: 存货成本10 000元,可变现净值9 200元。借:管理费用800元;贷:存货跌价准备800元。<br>乙子公司: 存货成本10 000元,可变现净值9 200元。借:管理费用800元;贷:存货跌价准备800元。  | 甲子公司: 存货成本=15 000×60%=9 000(元),可变现净值8 000元,应提跌价准备1 000元,已提跌价准备800元。借:管理费用200元;贷:存货跌价准备200元。<br>乙子公司: 存货成本=15 000×60%=9 000(元),可变现净值6 500元,应提跌价准备2 500元,已提跌价准备800元。借:管理费用1 700元;贷:存货跌价准备1 700元。 |
| 第二步:<br>集团公<br>司编制<br>会计分<br>录 | 与甲子公司的内部交易: 存货成本8 000元,可变现净值9 200元,未发生减值,无分录。<br>与乙子公司的内部交易: 存货成本8 000元,可变现净值9 200元,未发生减值,无分录。  | 与甲子公司的内部交易: 存货成本=12 000×60%=7 200(元),可变现净值8 000元,未发生跌价,无分录。<br>与乙子公司的内部交易: 存货成本=12 000×60%=7 200(元),可变现净值6 500元,应提跌价准备700元,已提跌价准备0。借:管理费用700元;贷:存货跌价准备700元。                                    |
| 第三步:<br>编制合<br>并抵销<br>分录       | 与甲子公司的内部交易: 将第二步与第一步相比较: 0-800=-800(元),冲销存货跌价准备800元。借: 存货跌价准备800元; 贷: 期初未分配利润800元。<br>与乙子公司的内部交易: 将第二步与第一步比较: 0-800=-800(元),冲销存货跌价准备800元。借: 存货跌价准备800元; 贷: 期初未分配利润800元。 | 与甲子公司的内部交易: 将第二步与第一步相比较: 0-200=-200(元),冲销存货跌价准备200元。借: 存货跌价准备200元; 贷: 管理费用200元。<br>与乙子公司的内部交易: 将第二步与第一步比较: 700-1 700=-1 000(元),冲销存货跌价准备1 000元。借: 存货跌价准备1 000元; 贷: 管理费用1 000元。                  |