

# 合并会计报表中内部存货交易产生资本公积的抵销

成都 马民伟 干胜道

母、子公司之间出售存货,根据《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》,对于交易价格显失公允的部分不确认收入,作为增加资本公积处理。母公司在期末编制合并会计报表时,根据《合并会计报表暂行规定》(以下简称《规定》),应对内部交易存货中包含的未实现内部销售利润进行抵销,但是《规定》中并没有对内部交易产生资本公积的处理进行说明。笔者认为,母、子公司之间出售存货,对于交易价格显失公允的部分确认了资本公积的,在期末编制合并会计报表时还应将增加的资本公积部分予以抵销。

1.当期内部购进商品并形成存货的抵销处理。按照集团内部销售企业确认的销售收入,借记“主营业务收入”项目,按照销售该商品时增加的资本公积,借记“资本公积”项目,按照其销售成本,贷记“主营业务成本”项目,按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售利润的数额,贷记“存货”项目。

2.连续编制合并会计报表时内部购进商品的抵销处理。

首先,将上期购进的存货价值中包含的未实现内部销售利润对本期期初未分配利润和资本公积的影响予以抵销。按照上期销售该商品增加的资本公积,借记“资本公积”项目,按上期购进的存货价值中包含的未实现内部销售利润,贷记“主营业务成本”项目,按两者之差额借记“年初未分配利润”项目。

其次,对于本期发生的内部购销活动,按照销售企业确认的销售收入,借记“主营业务收入”项目,涉及增加资本公积的,借记“资本公积”项目,按两者的和贷记“主营业务成本”项目。

最后,将期末内部购进的存货价值中包含的未实现内部销售利润抵销。即按照购买企业期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售利润的数额,借记“主营业务成本”项目,贷记“存货”项目。

3.存货跌价准备的抵销仍可按《规定》处理,资本公积的抵销与其无关。

例:某母公司2003年向子公司销售商品,商品总价值为12 000元,销售成本为8 000元,公允价值为10 000元,子公司2003年全部未实现对外销售而形成期末存货。在编制2003年合并会计报表时,借:主营业务收入10 000元,资本公积2 000元;贷:主营业务成本8 000元,存货4 000元。

2004年度,母公司向子公司销售商品,其总价值为15 000元,销售成本为10 500元,公允价值为13 000元。子公司当年实现对外销售收入25 000元,销售成本为20 000元,期末存货为7 000元,存货价值中包含的未实现内部销售利润为2 100元。则在编制2004年合并会计报表时,应进行如下抵销处理:①借:年初未分配利润2 000元,资本公积2 000元;贷:主营业务成本4 000元。②借:主营业务收入13 000元,资本公积2 000元;贷:主营业务成本15 000元。③借:主营业务成本2 100元;贷:存货2 100元。○

最低租赁付款额是从承租人角度定义的一个概念。我国《企业会计准则第21号——租赁》(以下简称《准则》)中指出:最低租赁付款额,是指在租赁期内,承租人应支付或可能被要求支付的款项(不包括或有租金和履约成本),加上由承租人或其有关的第三方担保的资产余值。承租人有购买租赁资产选择权,所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值,因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权的,购买价款应当计入最低租赁付款额。最低租赁付款额的构成可分为以下两种情况进行分析:

1.如果租赁合同没有规定优惠购买选择权,则承租人在租赁期内应支付或可能被要求支付的款项包括:①租赁期内承租人每期支付的租金;②租赁期届满时,由承租人或其有关的第三方担保的资产余值;③租赁期届满时,承租人未能续租或展期而造成的应由承租人支付的任何款项。

2.如果租赁合同规定了优惠购买选择权,则承租人在租赁期内应支付或可能被要求支付的款项包括:①自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日止,即整个租赁期内每期的租金;②行使优惠购买选择权而支付的任何款项。

笔者认为,最低租赁付款额应是在租赁开始日承租人能够合理确定的、将必须向出租人支付的最小金额,即承租人承担的最小债务。其定义应为:租赁期内承租人应该或必须支付的各种款项(不包括担保余值、违约金、或有租金和履约成本)。上述款项在租赁开始日即可确定,主要包括承租人在租赁期内各期支付的租金。在承租人拥有优惠购买选择权且预计其一定会行使这一权利时,所发生的支出也可以计入最低租赁付款额。《准则》所描述的最低租赁付款额中包括的承租人或其有关的第三方担保的资产余值,只有在租赁结束、租赁资产的公允价值低于担保余值时才会发生,因此对承租方而言,在租赁开始日,担保余值具有不确定性,仅仅是一笔或有负债。因未能续租或展期而造成的应由承租人支付的任何款项,只是在租赁期届满、承租人违背协议时才会发生,也是一笔或有负债。因此,将担保余值和违约金计入最低租赁付款额不符合负债的定义。○

## 关于最低租赁付款额的认识

郑州 孙长峰