

# 合并会计报表若干问题浅探

江苏镇江 熊春红 陈纪南

合并会计报表是综合反映企业集团整体财务状况、经营成果及现金流量的会计报表。投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时,长期股权投资应采用权益法核算,对以产权为纽带组建的企业集团应编制合并会计报表。我国合并会计报表采用的是母公司理论。该理论以法定控制为基础,把合并会计报表视为母公司会计报表的扩充和延伸,合并资产负债表中的股东权益和合并利润表中的净利润仅指母公司拥有和所得部分。笔者就工作和学习中发现的几个合并会计报表问题,在此作些探讨。

## 一、购买另一公司股权时存在未实现利润的抵销问题

若一家公司收购了另一家与其有业务往来的公司,在收购日可能存在未实现利润的抵销问题。按照合并会计报表的母公司理论,凡是纳入合并范围的公司交易均需予以抵销,以真实反映企业集团的财务状况和经营成果。

例:A公司原拥有B公司2.5%的股份,按成本法核算。2002年5月31日,A公司收购了B公司67.5%的股份,即截至收购日A公司共拥有B公司70%的股份。另外,B公司一直向A公司销售货物,2002年1~5月A公司从B公司购入的货物中尚有2 000万元未实现对外销售(B公司2002年1~5月销售该产品的平均毛利率为20%)。

根据有关规定,A公司需在2002年5月31日编制合并资产负债表,并抵销内部未实现利润。由于B公司2002年1~5月

(1)2003年该工程列基建支出预算100万元,8月转存建设银行款为80万元。借:结转自筹基建80万元;贷:银行存款80万元。

(2)2003年末承建单位报来工程进度结算报告,工程实际支出100万元,并要求补拨工程款20万元。借:结转自筹基建20万元;贷:银行存款20万元。同时,借:固定资产——未完工自筹基建100万元;贷:固定基金100万元。

(3)2003年末结转。借:事业结余100万元;贷:结转自筹基建100万元。

(4)2004年该工程列基建支出预算100万元,2月转存建设银行款为100万元。借:结转自筹基建100万元;贷:银行存款100万元。

(5)该工程于2004年9月完工,12月经审计部门确认,工程造价应为190万元,收回多拨款。借:银行存款10万元;贷:结转自筹基建10万元。同时,借:固定资产——××资产190万元;贷:固定资产——未完工自筹基建100万元,固定基金90万元。☐

的利润表不纳入合并会计报表范围,故不能直接抵销主营业务成本。笔者认为,上述未实现利润实际上是A公司收购B公司时产生的一种特殊形式的合并价差,可以作为“合并价差”处理。因此,A公司在2002年5月31日编制合并会计报表时,应作如下抵销分录:借:合并价差400万元(2 000×20%);贷:存货400万元。

根据有关规定,合并价差的借方差额可以在不超过10年的期限内平均摊销。考虑到存货的周转速度较快,在一年内摊销应该还是比较合理的。由于存货的销售成本将转入主营业务成本,摊销时记入“主营业务成本”科目较妥。上例中A公司按月摊销合并价差时,应作如下抵销分录:借:主营业务成本33.33万元(400÷12);贷:合并价差33.33万元。

假设上例中截至2002年12月31日,A公司从B公司购入的货物中尚有3 000万元未实现对外销售(B公司2002年销售该产品的平均毛利率为20%),则年底编制合并会计报表时,应作如下抵销分录:①抵销年末存货中未实现利润:借:合并价差400万元(2 000×20%),主营业务成本200万元;贷:存货600万元(3 000×20%)。②摊销6~12月的合并价差:借:主营业务成本233.33万元(400÷12×7);贷:合并价差233.33万元。截至2002年年底,合并资产负债表上合并价差的余额为166.67万元。

## 二、逆销时是否抵销少数股东权益的问题

编制合并会计报表,当合并抵销影响子公司利润时,是否抵销相应的少数股东权益就是一个值得探讨的问题。财政部颁布的《合并会计报表暂行规定》未对这一问题做出规定,即并未具体区分顺销和逆销。在实务中,有认为应该抵销少数股东权益的,也有认为可不作抵销的,会计处理不尽一致。

笔者认为,将逆销产生的未实现利润在多数股权和少数股权之间进行分摊更为合理。否则A公司持有B公司51%的股份和持有B公司99%的股份,其抵销分录将没有实质区别。特别是在母公司控股比例不太高而逆销产生的未实现利润金额又较大时,如果不调整少数股东权益,将不能公允反映合并损益。

## 三、以非货币性资产对外投资的合并抵销问题

原《股份有限公司会计制度》规定,合并价差的借方差额作为股权投资差额处理,并按不超过10年的期限摊销,贷方差额记入“资本公积——股权投资准备”科目,并于实现时转入“资本公积——其他资本公积”科目。《企业会计制度》规定,不论是借方差额还是贷方差额,均作为股权投资差额处理,并按规定的年限进行摊销(借差不超过10年,贷差不少于10年)。



# 借款费用资本化计算方法管见

江西赣州 袁太芳

## 一、问题的提出

借款费用的计算问题关键在于利息资本化金额的计算。根据《企业会计准则——借款费用》的规定,在利息应予资本化的每一会计期间内,利息的资本化金额按如下公式计算:每一会计期间利息的资本化金额=至当期末止购建固定资产累计支出加权平均数×资本化率。其中,累计支出加权平均数= $\Sigma$ (每笔资产支出金额×每笔资产支出实际占用的天数÷会计期间涵盖的天数);资本化率=专门借款当期实际发生的利息之和÷专门借款本金加权平均数×100%。

值得注意的是:①无论是累计支出加权平均数还是资本化率,都必须使用同一会计期间的数据,可以是月、季、半年或年;②每笔资产支出实际占用的天数应严格执行“算头不算尾”或“算尾不算头”的原则,否则核算的准确性就不能得到保证。

根据会计准则的规定,在资产支出笔数较少的情况下,采用上述公式计算自然比较简单;而在资产支出笔数较多的情况下,采用上述公式计算就较为复杂。为此,全国会计专业中级技术资格考试用书《会计实务(二)》中提供了一种简化计算方法,该方法适用于“企业按会计期间计算应予资本化的利息金额,且资产支出笔数较多,支出发生比较均衡”的情况。计算公式为:每一会计期间利息的资本化金额=(期初资产支出金额+当期资产支出总额÷2)×资本化率。

对此笔者有不同看法,为方便讨论,将会计准则规定的方法称为“准确计算”,将另一计算方法称为“简化计算”。那么,准确计算结果与简化计算结果的误差情况如何呢?本文

财政部2003年3月印发的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》,又肯定了原《股份有限公司会计制度》规定的做法。笔者认为,企业以非货币性资产出资设立子公司,若合并价差较大,编制合并会计报表时应作抵销处理,以准确反映整个企业集团的财务状况和经营成果。因为从广义上讲,对外投资也是一种内部交易,而根据合并会计报表的母公司理论,所有重大内部交易产生的影响均应予以抵销。试举下例予以说明。

例:2002年1月1日,C公司以一项账面价值为500万元、剩余使用年限为40年的土地使用权对D公司进行投资,双方协议作价960万元,占D公司的股权比例为96%(D公司注册资本为1 000万元)。D公司将上述土地使用权按剩余使用年限40年进行摊销,则有关分录如下:

C公司:对外投资时,借:长期股权投资——投资成本960

引用《会计实务(二)》中的例题(原题已作修改,题意不变)来说明此问题。

例:某企业于某年1月1日借入500万元三年期专门借款进行工程建设,年利率为6%,于当年3月31日完工。该企业1~3月的工程资金投入情况如下表(假设均满足利息资本化条件,单位:万元)。

1月						合计
日期	1日	6日	15日	20日	28日	
支出金额	35.1	20	46.8	2	32.76	136.66
2月						合计
日期	6日	8日	12日	20日	28日	
支出金额	4.51	2	1.17	2	0.51	10.19
3月						合计
日期	10日	20日	28日	31日		
支出金额	29.25	5	33.4	5.10		72.75

(1)以月为会计期间计算的利息资本化金额如下表:

月份	1月	2月	3月
准确计算(万元)	0.403 68	0.717 36	0.862 49
简化计算(万元)	0.341 7	0.708 8	0.916 2
误差率	15.35%	1.19%	6.23%

(2)以季为会计期间计算的利息资本化金额为:准确计算的结果为1.983 555万元;简化计算的结果为1.966 7万元,误

万元;贷:无形资产——土地使用权500万元,资本公积——股权投资准备460万元。

D公司:①接受投资时,借:无形资产——土地使用权960万元;贷:实收资本960万元。②按月摊销时(假设该项土地用于管理目的),借:管理费用——无形资产摊销2万元(960÷40÷12);贷:无形资产——土地使用权2万元。

2002年底,在编制合并会计报表时需作如下抵销分录:①抵销土地使用权增值部分,借:资本公积——股权投资准备460万元;贷:无形资产——土地使用权460万元。②抵销每年多摊的土地使用权,借:无形资产——土地使用权11.5万元(460÷40);贷:管理费用——无形资产摊销11.5万元。

经过上述抵销后,该项土地使用权在合并资产负债表上的摊余价值为487.5万元,已摊销金额为12.5万元,与该项资产在C公司会计报表上的摊销情况完全一致。☐