

# 企业合并抵销处理思路新探

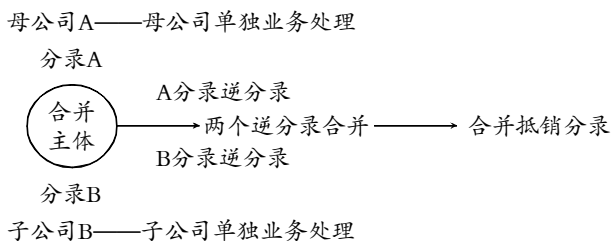
刘坤 靳晓超

(北京工商大学商学院 北京 100048)

合并财务报表的编制一直是财务会计中较为复杂的一项业务,在实务处理中抵销分录形式复杂,借贷方对应关系模糊,不容易发现其中存在的错误。针对上述问题,本文重点论述企业并购过程中长期股权投资,以及母子公司间内部交易业务的抵销处理原理,创造性地提出一个抵销分录编制的新思路,并采用逆推的分析方法,通过分析企业并购的交易实质,对企业合并中会计主体假设的适应性,以及合并商誉的实质问题进行探索性的思考。

企业合并的基本定义是将两个或者两个以上的企业合并成一个新的经济实体,这样参与合并的报告主体所做的业务就应该在期末编制合并财务报表时转换成基于新的合并后经济实体的业务处理,在合并处理时就需要将参与合并的企业在这之前所做的业务处理进行冲销,基于一个怎样的思路冲销是一个值得探讨的问题。现行会计准则直接以合并后的经济实体为会计主体分析合并造成的重复项目,然后进行相应的抵销处理,这种方法固然可以一步到位,但是容易造成抵销分录借贷方对应关系模糊,不能直接反映业务的实质过程,容易出错。

本文在以母公司、子公司和合并后的整体为会计主体的基础上,分析认为参与合并的单个报告主体之间发生的业务都应视作内部交易,其结果是从合并后报告主体的角度分析可以等同于单个报告主体之间并未发生相关业务处理。即需要将母公司和子公司单独的业务处理进行逆向处理后合并。例如,甲企业和乙企业发生合并,对双方业务往来双方都会分别进行基于以甲企业与乙企业为报告主体的账务处理,期末在编制合并财务报表时就可以将在这之前甲、乙企业做的会计分录分别逆做一遍,原来的借记贷,原来的贷记借,再将双方反做的分录合并,就是合并抵销分录,以上思路是建立在企业会计主体假设的基础之上的,即企业合并的业务处理并未突破会计主体的假设条件。其上述处理思路可以概括如下图所示:



## (一)

下面我们举例说明上述处理思路在股权交易业务抵销处理中的应用。

例1:A公司2010年1月1日采用控股合并的方式以货币资金900000元对B公司投资,取得其100%股权。其中B公司的资产账面价值合计为1500000元;负债账面价值合计为600000元;股本为800000元,资本公积为50000元,盈余公积为20000元,未分配利润30000元,假设其账面价值与公允价值相等,要求编制收购时的相关抵销分录。假设子公司的原股东用B标识,新股东用A标识。

下面我们按照上图所示的分析思路作相应的处理。

A公司购买B公司的会计分录(①)为:借:长期股权投资900000;贷:银行存款900000。

上述收购过程对B公司而言,就是将属于B公司股东的权益转变为属于A公司的权益,其单独业务处理可以分为:

B公司发行给A公司股票收到A公司的银行存款,会计分录(②)如下:

借:银行存款900000;贷:股本——A800000,资本公积——A50000,盈余公积——A20000,未分配利润——A30000。

B公司用银行存款回购B公司原股东在B公司中的权益,会计分录(③)为:借:股本——B800000,资本公积——B50000,盈余公积——B20000,未分配利润——B30000;贷:银行存款900000。

按照上文我们的分析需要做①②的逆分录,分录③是B公司与其原股东的回购业务,不属于我们上文分析的内部交易,所以不用考虑抵销,①②的逆分录分别为:借:银行存款900000;贷:长期股权投资900000。借:股本——A800000,资本公积——A50000,盈余公积——A20000,未分配利润——A30000;贷:银行存款900000。

将上述分录合并即为合并财务报表的抵销分录:

借:股本——A800000,资本公积——A50000,盈余公积——A20000,未分配利润——A30000;贷:长期股权投资900000。

这和直接分析合并后经济实体重复项目的抵销结果是一样的,而且符合会计主体的假设条件,但值得注意的是,基于A公司和B公司为报告主体,按照上述思路分析,所做出的抵销分录是不符合交易实质的,因为上述收购业务的实质是

# 再谈辅助生产成本分配之计划成本分配法

邹金伶<sup>1</sup> 李树战<sup>2</sup> 王东<sup>2</sup>

(1. 黔东南民族职业技术学院 贵州凯里 556000 2. 中南林业科技大学 长沙 410004)

## 一、现行计划成本分配法中存在的问题

计划成本分配法是指辅助生产车间为各车间、部门(包括受益的其他辅助生产车间在内)提供的劳务或产品,一律按劳务或产品的计划单位成本进行分配;辅助生产车间实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)与按计划单位成本分配的成本的差额,再分配给辅助生产车间以外的各受益单位负担。

问题一,从上述概念中“辅助生产车间实际发生的成本(包括辅助生产车间交互分配转入的成本在内)”可以看出,此处为交互分配法的使用。但教材中实际并没有这样分配,因而给人有混淆之感。

问题二,在其计算公式之二中:

某辅助生产车间实际总成本=该辅助生产车间归集的成

本(1)+其他辅助生产车间分配转来的计划成本(2)

从上述公式中,可以看出:等式的左边是某辅助生产车间实际总成本,即为某辅助生产车间实际应该归集的成本。

而等式的右边是该辅助生产车间归集的成本加上其他辅助生产车间分配转来的计划成本。也就是说等式右边的(1)式是该辅助生产车间归集实际耗用的成本,(2)式是其他辅助生产车间分配转来的计划成本。显然,等式的右边是实际耗用的成本加上计划成本。

笔者认为:“实际成本加计划成本”显然没有意义,并且等式右边的实际耗用的成本加上一个计划成本怎么能等于某辅助生产车间的实际总成本呢?

所以,笔者认为等式右边的(2)式应该为“其他辅助生产车间分配转来的实际成本”。

A公司和B公司原来的股东进行的股票买卖,此时的交易主体是A公司和B公司的股东,并非必须通过B公司实体的交易,因此说企业合并突破企业主体假设条件从现实交易主体的角度分析也是有道理的。但笔者认为从会计主体假设的角度分析,就应该以上文分析的路径来思考合并财务报表的抵销处理。只有这样才符合会计学的基本原理,思路会更清晰也更合理。

## (二)

下面我们结合案例说明上述分析路径在母、子公司内部非股权交易业务处理中的具体应用。

例2:A公司2010年1月1日采用控股合并的方式以货币资金1 000 000元对B公司投资,取得其100%股权。A公司向B公司销售其生产的商品100件,其销售价格为10元/件,生产成本为5元/件,B公司以银行存款支付,假设B公司并未对外销售,假设不考虑增值税的影响,要求编制抵销分录。

上述购销业务A公司的处理为:借:银行存款1 000;贷:营业收入1 000。借:营业成本500;贷:存货500。

上述购销业务B公司的处理为:借:存货1 000;贷:银行存款1 000。

按照上图所示的分析思路,作为合并主体的抵销分录应该是将上述分录的借记贷,贷记借,即将A、B公司单独的业务处理的分录反做为:借:营业收入1 000;贷:银行存款1 000。借:存货500;贷:营业成本500。借:银行存款1 000;

贷:存货1 000。

将上述分录合并得到合并后形成的新经济实体的抵销分录为:借:营业收入1 000;贷:营业成本500,存货500。

上述分析过程得出的抵销分录结果与直接按照会计准则的规定处理是一致的,我们发现基于上述思路的分析使得抵销分录的借贷方对应关系更加清晰,合并抵销分录更易理解,也更容易发现其中存在的问题。同理按照上述推理过程也可以分析其他任何内部交易业务的抵销处理,限于篇幅所限在此不再一一列举。

综上所述,在企业编制合并财务报表时关于抵销分录的处理都可以先还原单个报告主体的业务处理,再进行反向处理,即将其借记贷,贷记借,将上述反向分录合并成一个分录,就是我们所需要的抵销分录。相比现行会计准则中直接根据交易的实质编制抵销分录,思路更加清晰,更能使人了解企业会计处理的原理,在一定程度增加了会计信息的可理解性。本文通过举例验证了上述合并财务报表抵销分录的分析路径,得出的结果和直接基于重复项目的分析所作的抵销是一致的。另外,本文的另一处创新在于通过应用合并业务抵销处理的路径分析,我们发现有时新股东在子公司中的权益较合并前原股东在子公司中的权益的增加,其符合资产的定义应该确认为一项资产——商誉,如果没有这种效应单纯的不公平交易,就不会形成商誉。另外按照文章的分析,笔者认为目前对长期股权投资的确认也并非是完全合理的,值得进一步探讨。○