

同一控制下企业合并后续年度 内部交易抵销处理探讨

钱娟萍

(浙江财经学院 杭州 310018)

同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。在我国的高级财务会计教材及注册会计师考试辅导教材中一般将投资与被投资的抵销与其他内部交易分开章节介绍,并且一般假定没有税收的问题,所以很多学习者不了解在会计实务中该如何处理。

本文主要介绍在同一控制下的合并报表中,涉及母子公司间的以前年度的存货的顺逆销、固定资产的内部交易事项,在合并日后的后续年度,合并报表的工作底稿中抵销分录的处理,同时介绍了母公司的长期股权投资在工作底稿中由成本法调整到权益法的处理,最后,介绍投资与被投资的抵销,以使广大会计工作者有一个全面了解。

周转,因此叫做“周转性存款”。当由于销货款到账等原因存入款项时,活期存款余额最高,因此最高限额等于最低限额与周转性限额的和。大宗开支和零星现钞开支不同,不是天天发生,在未支付前保持原有水平,支付后大幅垂直下降,各种大宗开支在时间上是错开的,因此其图像呈梯形下降,见图3。

以上假定活期存款的收支、周转期都是固定的。但在实际经济生活中,这二者经常处在变动中。另外,活期存款和现钞还有一点不同:当企业生产经营多种产品时,各种产品的现金流入流出日期、金额和周转期不一致,从而活期存款资金运动不像上面说得那么有规律,因此,活期存款的实际运动图像应当是图4。

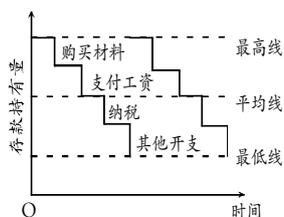


图3 理论活期存款最佳持有量

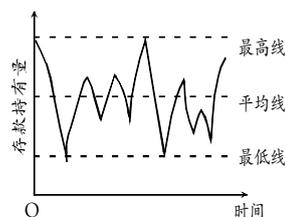


图4 实际活期存款最佳持有量

如果活期存款达到或低于最低限额,就得赶紧组织收入,如催收应收款。如果来不及,可紧急借款。如果活期存款余额高于最高限额,超出部分要不要买卖股票,要视股市行情、投资风险和收益决定,如果没有把握,可买卖债券或转为定期存

(一)

假定:子公司在合并日2008年12月31日的账面所有者权益总额为35 000 000元,其中:股本20 000 000元,资本公积10 000 000元,盈余公积3 000 000元,未分配利润2 000 000元。

母公司支付银行存款29 000 000元,取得子公司80%的控制权。

母公司在2009年度实现净利润20 000 000元。

子公司在2009年度实现净利润10 000 000元,提取法定公积金1 000 000元,向股东分派现金股利6 000 000元。子公司因持有的可供出售金融资产的公允价值变动计入资本公积的金额为10 000 000元。母公司对子公司的投资采用成本法

款。这样,就可以使活期存款经常保持在“够用不多余”的合理区间中。绝不可一有闲置立即买入股票。

3. 广义现金(即货币资金,包括活期存款)周转模式。如果把库存现钞和活期存款统一起来,整个货币资金最佳持有量区间应当是:

最低现金限额=最低现钞限额+最低活期存款限额

周转性现金限额=周转性现钞限额+周转性活期存款限额

最高限额=最低现金限额+周转性现金限额

平均限额=最低现金限额+周转性现金限额/2

图像也分为规则和不规则两种,分别见图5和图6。从这两个图像可以看出,现钞和活期存款周转期相差很大,变化也不一致,应当分别描述其曲线和图像。

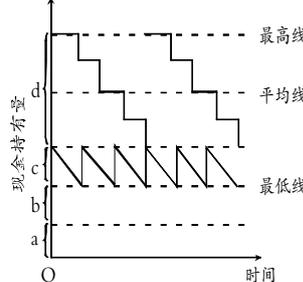


图5 理论货币资金最佳持有量

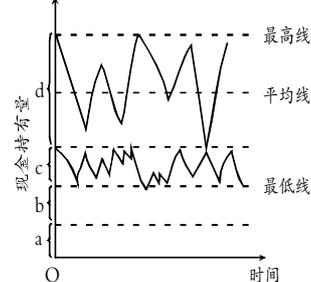


图6 实际货币资金最佳持有量

其中:a:现金保险储备;b:银行存款保险余额;c:周转性现钞持有量;d:周转性存款余额。

核算。

在 2009 年度母子公司间的内部交易有:

(1)母公司在 2009 年 1 月 1 日出售一台设备给子公司,子公司用作管理部门,其原始成本为 100 000 元,累计折旧为 40 000 元,出售给子公司的售价为 90 000 元,无残值,剩余使用年限为 10 年,子公司采用平均年限法计提折旧。(为了便于计算,假定子公司计提 12 个月的折旧,因为按我国会计准则规定应该计提 11 个月的折旧)。

(2)2009 年母公司出售商品 A 给子公司(顺销),售价为 140 000 元,成本为 100 000 元,期末有 20%子公司未对外销售。

(3)2009 年子公司将其商品 B 出售给母公司(逆销),售价为 250 000 元,成本为 200 000 元,期末有 30%母公司未对外销售。

假定母子公司均为增值税一般纳税人,所得税税率为 25%。

子公司 2009 年 12 月 31 日的账面所有者权益总额为 40 000 000 元,其中:股本 20 000 000 元,资本公积 11 000 000 元,盈余公积 4 000 000 元,未分配利润 5 000 000 元。

假定 2010 年母子公司没有其他内部交易,仅有 2009 年的内部交易存货在 2010 年全部对外出售,子公司在 2010 年继续使用固定资产。

子公司在 2010 年度实现净利润 8 000 000 元,提取法定公积金 1 000 000 元,向股东分派现金股利 5 000 000 元。

(二)

在 2010 年编制合并报表的工作底稿中,需要作下面共计 18 笔抵销分录:

一、内部交易固定资产在 2010 年的抵销

1. 将母公司对子公司的上年设备销售抵销。借:年初未分配利润(母)30 000;贷:固定资产(净)(子)30 000。

2. 将母公司上年确认的所得税费用冲销,但是母公司的应交所得税不变。借:递延所得税资产 7 500;贷:年初未分配利润(母)7 500。

3. 将子公司本年多计提的折旧冲销。借:固定资产(净)3 000;贷:管理费用(子)3 000。

4. 将子公司本年的所得税费用增加,但是应交所得税不变。因为母公司与子公司是单独纳税主体,而集团公司不是纳税主体。借:所得税费用 750;贷:递延所得税资产 750。

第 3 和第 4 笔分录使子公司 2010 年的净利润减少 2 250 元(3 000-750)。

5. 将子公司上年多计提的折旧冲销。借:固定资产(净)3 000;贷:年初未分配利润(子)3 000。

6. 将子公司上年的所得税费用增加,但是应交所得税不变。借:年初未分配利润(子)750;贷:递延所得税资产 750。

二、内部交易存货在 2010 年的抵销

7. 上年顺销在本年对外销售,年初未分配利润为 8 000 元(28 000-20 000)。借:未分配利润——年初(母)8 000;贷:营业成本 8 000。

8. 本年营业成本减少,所得税费用增加。借:所得税费用 2 000;贷:年初未分配利润(母)2 000。

9. 上年逆销在本年对外销售,年初未分配利润为 15 000 元(75 000-60 000)。借:未分配利润——年初(子)15 000;贷:营业成本 15 000。

10. 借:所得税费用 3 750;贷:年初未分配利润(子)3 750。借记的是由于本年营业成本减少而导致的所得税费用增加,贷记的是上年子公司个别利润表中的所得税费用。

三、将母公司对子公司的长期股权投资从成本法调整到权益法

11. 调整 2009 年的成本法到权益法。借:长期股权投资 3 989 200;贷:年初未分配利润(母)3 189 200,年初资本公积(母)800 000。

长期股权投资=9 986 500×80%-6 000 000×80%+1 000 000×80%=3 989 200(元)

年初未分配利润(母)=9 986 500×80%-6 000 000×80%=3 189 200(元)

年初资本公积(母)=1 000 000×80%=800 000(元)

子公司在 2010 年度个别利润表中实现净利润 8 000 000 元,在合并利润表中应该确认子公司的净利润=[8 000 000-(3 000-750)+(15 000-3 750)]×80%=8 009 000×80%=6 407 200(元)。

12. 调整 2010 年的成本法到权益法。借:长期股权投资 6 407 200;贷:投资收益 6 407 200。

13. 调整 2010 年的母公司收到股利 4 000 000 元(5 000 000×80%)。借:投资收益 4 000 000;贷:长期股权投资 4 000 000。

四、分期法抵销 2010 年的母公司长期股权投资与子公司的所有者权益

14. 抵销本年投资收益与长期股权投资的变动。借:投资收益 6 407 200;贷:长期股权投资 2 407 200,对所有者的股利分配(子)4 000 000。

15. 子公司净利润的 20%归少数股东部分=8 009 000×20%=1 601 800(元)。借:少数股东收益 1 601 800;贷:少数股东权益 1 601 800。

16. 子公司股利的 20%,使子公司所有者权益减少,所以少数股权减少。借:少数股东权益 1 000 000;贷:对所有者的股利分配(子)1 000 000。

17. 抵销子公司的本年盈余公积的提取。借:盈余公积年末(子)1 000 000;贷:提取盈余公积(子)1 000 000。

以上的 4 笔抵销分录是母子公司本年的变动金额。

18. 抵销母公司的年初长期股权投资与子公司的所有者权益。子公司年初未分配利润=5 000 000+(3 000-750)+(-15 000+3 750)=4 991 000(元)。借:股本 20 000 000,资本公积 11 000 000,盈余公积 4 000 000,年初未分配利润 4 991 000;贷:长期股权投资 31 992 800,少数股东权益 7 998 200。

通过以上 18 笔在合并工作底稿中的抵销分录,就将母子之间的内部交易与投资作了抵销,我们即可根据母子公司 2010 年个别报表的金额与 18 笔抵销分录,编制 2010 年的合并报表。○