高级财务会计学

主编　薛玉莲　方拥军

西南财经大学出版社

前　言

我国经过二十多年的改革开放，社会主义市场经济体制已初步建立。随着经济体制改革的不断深入和《公司法》、《证券法》等重要法律的出台以及经济法规的日趋完善，我国已出现了股票上市、期货、租赁、破产清算、企业合并和外币业务等新的经济现象和新的经济业务。同时，在建立现代企业制度过程中，又出现了独资、合伙和股份公司等企业组织形式。所有这些，既向会计界提出了挑战，也为会计的发展提供了机遇，尤其是近几年来中国会计准则体系建设的不断完善、具体会计准则的不断出台和《企业会计制度》的颁布，使得财务会计的内容越来越丰富，给会计工作和会计教学带来了压力和动力。因此，编写一本较为全面而系统阐述新会计问题的教材，就显得尤为必要。

应当看到，我国经济体制改革仍处于探索和发展阶段，许多业务尚未充分开展，经济法规制度还很不完备。为此，我们在编写本书时，既运用了国际通用的财务会计理论和方法，又尽可能考虑我国财务会计理论、方法和准则，作到“洋为中用”；既系统阐述了已成熟的有关会计理论、方法和技术，又充分考虑我国未来会计业务的发展方向，兼顾了现实性与前瞻性，力求使本书有一定的理论性、实践性和综合性。

大学教育的目的之一就是培养学生的独立思考能力、运用所学知识分析解决问题的能力。作为高级财务会计教材，一是要增加信息量，扩展知识面；二是要重视业务分析与实例演示。这也是本书编撰的两个重要指导思想。同时，为便于学生学习，各章后面均有复习思考题和练习题。本书既可作为会计专业、财务管理专业大学本科高年级学生使用，又可为会计实务工作者自学或继续教育作参考。

本书由薛玉莲、方拥军任主编，他们除编写部分初稿外，还主持大纲的设计和负责对全部初稿进行修改、补充和总纂。全书初稿编写的分工为：第一、二、八、九章由方拥军编写；第三、十一、十二章由郝秀琴编写；第四章由韩新宽编写；第五、六章由薛玉莲编写；第七章由薛玉莲、谢香兵编写；第十章由李献宗编写。

尽管我们编写一本高质量高级财务会计教材的愿望始终如一，但由于本书涉及的许多内容尚处于探索阶段，加之编者水平有限，又因编写任务较紧，仓促成稿付梓，书中缺点乃至错误恐难以避免，恳请读者匡正。

编　者

2001 年 5 月

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongboo

第七章 合并会计报表的编制(下)

第一节 企业集团内部交易的类型及抵消方法

一、企业集团内部交易损益的含义

由于合并会计报表的编制是以母公司对子公司在经营和财务决策方面具有控制权为前提,因此企业集团内部的母公司与子公司之间就会存在着非常密切的关系,很可能发生许多内部交易事项。这类交易包括母公司与子公司之间以及子公司相互之间的货物买卖、固定资产和无形资产的买卖等等。由这类交易事项所引起的损益,在有关资产转售给集团外之前,不得认为已经实现,因而在编制合并会计报表时必须将这些未实现损益予以冲销。这是因为从合并主体来看,这类交易只相当于企业资产在不同部门之间进行转移。当企业集团内部发生内部交易业务时,从发生内部经济业务的企业来看,发生经济业务的两方都会在其会计报表中进行反映。例如,集团内部母公司与子公司之间发生的赊购业务,对于赊购企业来说,一方面确认产品销售收入、结转产品销售成本并计算产品销售利润,另一方面在其

个别资产负债表中反映为应收账款;而对于赊购企业来说,在内部购入的存货未实现对外销售的情况下,则在其个别会计报表中反映为存货和应付账款。在这种情况下,资产、负债和所有者权益类各项目的加总数额中,必然包含有重复计算的因素。作为反映企业集团整体财务状况的合并会计报表,必须将这些重复计算的因素予以扣除。这些需要扣除的重复因素,就是合并会计报表编制时需要抵消的项目。

需要注意的是,集团内部往来业务的消除,只是为编制合并会计报表而反映在工作底稿上,母公司或子公司并不需要为此设立专门的账簿体系。为了更好理解企业集团内部公司间交易对合并会计报表的影响,我们需要对企业集团内部的往来业务进行适当的说明和分类。

二、企业集团内部往来业务的分类

集团内部的往来业务按其性质可以分为投资业务、借贷业务与购销业务。按照是否涉及公司间损益,则可以分为两类:不涉及公司间损益的业务;涉及公司间损益的业务。现对两类业务进行如下说明:

(一)不涉及公司间损益的内部往来业务

这类往来业务与母公司或子公司的损益确定无关。它又可以分为以下三类:

1. 涉及资产负债表的内部往来只业务。例如,不需要利息的集团内部资金转移业务,即集团内部的无息借贷业务。在编制合并会计报表时,这种内部债权、债务应该消除。

2. 只涉及利润表的内部往来业务。例如,集团内部按成本价进行的现销业务。在编制合并会计报表时,应该将销货方确认的销售收入与销售成本消除。因为从整个企业集团的角度来

看,这种销货业务是未实现的。

3. 既涉及资产负债又涉及利润表的内部往来业务。这种业务包括集团内部按成本价进行的赊销业务。例如,甲公司为乙公司的控股公司,甲公司按成本价对子公司赊销商品,无论乙公司是否将这些商品对外部进行销售,都不涉及公司间损益问题,因为甲公司对于这项销货业务没有确认销售毛利(确认的销售收入与销售成本相等)。在编制合并会计报表时,为了避免重复计算销售收入与销售成本,应该将此类业务予以消除。虽然消除销售收入与销售成本之后,销售毛利不变,但它可以使销售毛利率等指标能够更精确地反映企业集团的实际情况(销售毛利率提高)。此外,与此相关的内部应收应付款项也应予以消除,以免重复计算。这种消除虽然不影响营运资金总额,但在流动资产总额大于流动负债总额的情况下,会提高企业集团的流动比率。

(二)涉及公司间损益的内部往来业务

这类内部往来交易又可按照购货方是否将货物销售出集团外,分为已实现公司间损益的内部往来业务和未实现公司间损益的内部往来业务。

1. 已实现公司间损益的内部往来业务。它是指购货方按照高于或低于成本的价格购货向集团外销售的集团内部购销业务。如,母公司按照高于或低于成本的价格从子公司购进商品一批,当期将该批商品全部对集团外出售,则这部分内部销售业务所包含的内部销售利润,从整个集团来看也已得到实现。

2. 未实现公司间损益的内部往来业务。它是指购货方按照高于或低于成本的价格购货之后,所有或部分购货没有于当期向集团外销售的集团内部购销业务。如,母公司按照高于或低于成本的价格从子公司购进商品一批,当期该批商品全部或

有一部分没有对集团外销售。在这种情况下,从整个集团来看,就有一些内部销售利润没有得到实现,因此就产生了集团内部未实现损益的会计处理问题。

三、企业集团内部未实现损益的消除方法

企业集团内部公司间购销商品可以分为三种类型:当母公司出售商品给子公司时,称为向下销货,未实现利润要全部借记在母公司账上;当子公司出售商品给母公司时,称为向上销货;而同一母公司的两个子公司间的货品买卖,则称为横向销货。在后两种情况下,未实现利润必须在母公司和子公司之间进行分配。依据不同的合并理论,对于不同类型的销货要根据具体情况采用不同的处理方法。

1. 如果子公司为全资子公司,则不论是向下销货还是向上销货所形成的集团内部未实现损益,都应予以全部消除。因为在这种情况下,无论依据何种合并理论,这种内部销货的损益都没有实现,都不应在合并报表上确认。

2. 如果子公司为非全资子公司,则由于向下销货所形成的集团内部未实现损益,应当全部予以消除;由于向上销货所形成的集团内部未实现损益,依据不同的合并理论,有两种不同的消除方法,即全部消除法与部分消除法。

(1)全部消除法。这种方法在确定合并销售成本时,对集团内部销售所形成的未实现损益进行全部消除,因而合并净利润中不包括集团内部未实现损益。

(2)部分消除法。对向上销货所形成的集团内部未实现损益,只消除其中属于控股权益的份额;对属于少数股权的份额,只冲减少数股权。

显然,全部消除法是以实体理论为依据,而部分消除法是以

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongboo

母公司理论为依据。依据母公司理论，向上销货所形成的内部未实现损益，其中属于少数股东的部分，从母公司的角度来看，相当于对外部的销货，其损益应视为已实现。而依据实体理论，从整个企业集团的角度来看，属于少数股东的部分也没有实现，因而也应予以消除。

在部分消除法下，集团内部未实现损益的消除可归纳如下：

子公司类型	向下销货	向上销货
全资子公司	全部消除	全部消除
非全资子公司	全部消除	部分消除

第二节　存货交易及其抵消

合并会计报表应反映企业集团整体对外销售所实现的利润，因此公司间内部销售所取得的利润，在编制合并会计报表时要予以抵消。在合并报表工作底稿中，需要抵消的公司间存货交易包括母公司与子公司相互间的购货、销货和由此产生的应收、应付项目，以及存货上未实现的利润。因为，从一个经济实体来看，母公司和子公司正像一家企业内的两个部门，这时公司间的存货购销业务如同存货在部门与部门之间转移，自然不能确认其销售收入实现，也不会实现利润。如果集团内部存在存货交易事项，对于购货公司来说，购进的产品或商品则可能出现三种情况：①在当期全部对集团外销售；②当期全部未售出而形成期末存货；③部分售出部分形成期末存货。在第二和第三种情况下，内部购货所形成的子公司期末存货又成为下期的期初存货，从而影响下期合并报表的编制。因此，在编制合并会计报

表时,应当分别不同情况,将内部销售收入、内部销售成本及可能存在的未实现内部销售利润予以抵消。

为消除集团公司间内部存货交易对合并报表的影响,其抵消分录及方法如下:

一、抵消公司间存货交易当期购销额及未实现利润

1. 购买企业将内部购入的商品全部实现对外销售时的抵消处理

[例 7－1]A 公司与 B 公司为母子公司关系,2000 年 A 公司销给 B 公司产品 40 000 元,该产品成本为 30 000 元,B 公司已将该产品在本期内全部售出,售价为 50 000 元。

对于整个企业集团来说,这批商品的销售收入为 50 000 元,销售成本为 30 000 元,应确认销售毛利 20 000 元。由于在 A 公司的个别报表上确认了销售收入 40 000 元,销售成本 30 000元,同时在 B 公司的个别报表上又确认了销售收入 50 000元,销售成本 40 000 元。因而在编制合并会计报表时应将重复确认的销售收入 40 000 元和销售成本 40 000 元予以消除。故在合并报表工作底稿上编制如下抵消分录:

借:营业收入　　40 000

　贷:营业成本　　40 000

2. 购买企业将内部购入的商品全部未实现对外销售时的抵消处理

[例 7－2]假设例 7－1 中 A 公司销售给 B 公司的产品在报告期期末仍作为存货全部持有,即全部未实现对外销售。则在 A 公司的个别报表上仍然会确认销售收入 40 000 元,销售成本 30 000 元,而 B 公司在其个别报表上则确认了存货 40 000 元。从整个企业集团来看,只相当于存货在两个企业间的转移,没有

实现任何利润。因此在编制合并会计报表时应将 A 公司确认的销售收入和销售成本予以抵消，同时将 B 公司存货价值中的未实现利润部分 10 000 元也予以消除。

借：营业收入　　40 000
　贷：营业成本　　40 000
同时：借：营业成本　　10 000
　　贷：存货　　10 000
两笔分录也可以合并为：
借：营业收入　　40 000
　贷：营业成本　　30 000
　　存货　　10 000

至于第三种情况，即购买企业内部购入的商品部分实现对外销售，部分形成期末存货。在编制合并会计报表进行抵消处理时，可以将其分解为第一种情况与第二种情况的组合，然后分别按照第一种情况和第二情况进行抵消处理。

二、公司间存货购销次年，存货上未实现利润的抵消

如果公司间存货购销业务导致了期末存货上未实现利润的存在，其影响也会进入下一个报告期间，成为下一个报告期间的期初存货上的未实现利润。因而，企业在编制合并会计报表时，还需消除期初存货上的未实现利润。

其方法是：①应将上期编制合并报表时抵消的内部购进存货价值中包含的未实现内部利润对期初未分配利润的影响抵消，调整本期期初未分配利润。抵消时，其抵消分录为：借记“期初未分配利润”，贷记“营业成本”，其数额为上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售利润的数额。这一抵消分录，实际上可以理解为上期内部购进的存货价值中包含的未实现内部

销售利润在本期视同为实现利润,将未实现内部销售利润转为实现利润,冲减本期的合并销售成本。②本期如发生内部购销活动,其有关内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售利润的抵消,仍然采用上期相同的处理方法进行处理。本期期末内部购进的存货(包括上期结转形成的本期期末存货),则视同本期内部购进的存货,抵消其价值中包含的未实现内部销售利润,其抵消分录为:借记"营业成本",贷记"存货"。

[**例** 7－3]假设例 7－2 中,A 公司除 2000 年销售给 B 公司存货 40 000 元,B 公司于当期全部未实现利润。2001 年,A 公司又销给 B 公司 80 000 元存货,期末该存货余额为 20 000 元,假设 A 公司该存货的毛利率仍为 25%。则 2001 年末编制合并会计报表时,抵消分录为:

(1) 抵消期初存货上未实现利润

借:期初未分配利润　　10 000

　贷:营业成本　　10 000

(2) 消除当期存货交易额

借:营业收入　　80 000

　贷:营业成本　　80 000

(3) 消除本期期末存货上未实现的利润

未实现利润部分＝20 000×25%＝5000

借:营业成本　　5000

　贷:存货　　5000

当然,如果上期公司间存货交易全部对集团外销售,即上期期末没有未实现利润部分,则下期期末编制合并会计报表时,也就不用抵消期初存货上未实现利润,只需抵消本期公司间存货交易额及未实现利润。

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongboo

三、有关应收、应付项目的抵消

[例 7－4]假设例 3 中 A 公司和 B 公司 2001 年的公司间存货购销业务还有 30 000 元未结清。合并会计报表时，还应作如下抵消分录：

借：应付账款　　30 000
　贷：应收账款　　30 000

在应收账款采用备抵法计提坏账准备的情况下，母公司和子公司对其所有的应收账款都必须计提坏账准备，并在其个别会计报表上列示。因此，在编制合并会计报表时，随着内部应收账款的抵消，也必须相应地将内部应收账款计提的坏账准备予以抵消。假设例 7－4 中，A 公司与 B 公司间 30 000 元未结款项，A 公司按 5‰的坏账准备计提比例，则 A 公司对此款项计提了30 000×5‰＝150 元的坏账准备。随着内部应收账款的抵消，坏账准备的数额也应相应抵消，抵消分录为：

借：坏账准备　　150
　贷：管理费用　　150

由于内部应收账款计提的坏账准备的抵消与抵消当期的管理费用相对应，上期抵消的坏账准备的数额，即是上期管理费用抵减的数额，也就是上期合并净利润增加的数额。合并净利润因坏账准备抵消而增加的数额，最终将影响下一会计期间合并利润分配表中的期初未分配利润数额的增加。

因此，当需要连续编制合并会计报表时，首先应将上期抵消的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵消，其抵消分录为：借记“坏账准备”项目，贷记“期初未分配利润”项目，其数额为上期抵消的内部应收账款计提的坏账准备。

其次,对于本期内部应收账款在个别会计报表中补提或者冲消的坏账准备的数额(即本期对内部应收账款增减数额计提的坏账准备),也应予以抵消。当本期期末内部应收账款余额比上一期增加时,其抵消分录应为:借记"坏账准备"项目,贷记"管理费用"项目;当本期期末内部应收账款余额比上一会计期间减少时,则作相反分录。

[**例** 7－5]假设 A 公司与 B 公司为母子公司关系,2000 年 A 公司应收账款全部为对子公司 B 公司的内部应收账款,其数额为 40 000 元,A 公司按 5‰的比例计提坏账准备,2001 年 A 公司对 B 公司内部应收账款为 60 000 元,则 2001 年末应编制的抵消分录为:

①抵消内部债权债务

借:应付账款　　60 000

　贷:应收账款　　60 000

②将上期内部应收账款计提的坏账款准备予以抵消,调整期初未分配利润的数额。

上期计提的坏账准备＝40 000×5‰＝200

借:坏账准备　　200

　贷:期初未分配利润　　200

③将本期对 B 公司内部应收账款净增加的 20 000 元计提的坏账准备予以抵消。

B 公司本期应补提的坏账准备＝(60 000－40 000)×5‰＝100

借:坏账准备　　100

　贷:管理费用　　100

四、存货上未实现利润对少数股东权益的影响

企业在合并会计报表时，存货上未实现利润对少数股东权益的影响应分别按母公司销给子公司（向下销货）和母公司向子公司购货（向上销货）两种情况处理。

在母公司货销给子公司时，我们可以看作是母公司作出的销货行为，其产生的公司间销货毛利，即公司间存货上未实现的利润也记录反映在母公司的账上，因此，它们与子公司的其他股东，即少数股权无关。故母公司销货给子公司时，可以不考虑存货上未实现利润对少数股权的影响问题。

在子公司向母公司销货时，我们可以看作是子公司作出的销售行为，其产生的公司间销货毛利，即公司间存货上未实现的利润记录在子公司账上，它们与子公司的全体股东（包括其他少数股东）有关。因此，在企业编制合并会计报表时，计算少数股权收益应考虑存货上未实现的利润。

例如，假设母公司拥有子公司 80％的股权，当年子公司报告净利润为 600 000 元，此外子公司销售给母公司一批存货，在年度期末该批存货上未实现的利润为 100 000 元，假设再无其他公司间的交易，则少数股权收益计算为：

(600 000－100 000)×(1－70％)＝150 000(元)

下面举例说明当集团内部的销货为向上销货时，企业合并报表工作底稿的编制。

[**例** 7－6]假设 A 公司于 2000 年 1 月 1 日以银行存款 2 720 000元购买了 B 公司 80％的股权，此时 B 公司有普通股本 2 000 000 元，盈余公积 1 200 000 元，未分配利润 200 000 元。A 公司采用简单权益法核算对 B 公司的投资。

B 公司 2000 年实现净利润 250 000 元，宣告现金股利

40 000元;2001 年实现利润 280 000 元,宣告现金股利 120 000 元。

B 公司 2000 年对 A 公司销售商品售价为 1 400 000 元,年末 A 公司结存 800 000 元未对集团外销售;2001 年 B 公司对 A 公司销售商品售价为 2 000 000 元,该年末 A 公司共有 1 000 000元来自 B 公司的存货未对集团外销售。假定这两年 B 公司的销售毛利率为 25%。其余有关数据见表 7－1。

(一) 2000 年度有关账务处理

1. 2000 年 A 公司账上关于投资的分录

(1)记录对 B 公司的投资。

借:长期投资——B 公司　　2 720 000

　贷:银行存款　　2 720 000

(2)记录按简单权益法确认的投资收益(250 000×80%＝200 000)。

借:长期投资——B 公司　　200 000

　贷:投资收益　　200 000

(3)记录从 B 公司收到的现金股利(40 000×80%＝32 000)。

借:银行存款　　32 000

　贷:长期投资——B 公司　　32 000

2. 2000 年末合并会计报表工作底稿上的调整与抵消分录

①消除集团内部的销货及期末存货上的未实现利润。未实现利润＝800 000×25%＝200 000

借:营业收入　　1 400 000

　贷:营业成本　　1 200 000

　　存货　　200 000

②消除 A 公司按简单权益法确认的对 B 公司投资收益

借:投资收益 200 000

贷:长期投资——B公司 200 000

③消除B公司宣告的现金股利,其中属于A公司的部分冲减长期投资,属于B公司少数股东的部分冲减少股东权益。

借:长期投资——B公司 32 000

少数股东权益 8000

贷:已分配股利 40 000

④按母公司理论在计算合并净利润时扣除少数股东净利,将其转为少数股东权益。

借:少数股东净利 10 000

贷:少数股东权益 10 000

⑤消除B公司提取的盈余公积。

借:盈余公积 260 000

贷:提取盈余公积 260 000

⑥将B公司年初所有者权益中属于A公司的份额与A公司对B公司股票投资的年初余额对冲,将其属于少数股东的份额转为少数股东权益。

借:股本 2 000 000

盈余公积 1 200 000

未分配利润 200 000

贷:长期投资——B公司 2 720 000

少数股东权益 680 000

A公司2000年的合并报表工作底稿详见表7-1。

表 7－1　　A 公司合并报表工作底稿

2000 年 12 月 31 日结束的会计年度

项　　目	A 公司	B 公司	调整与抵消分录		合并数
			借方	贷方	
(利润及利润分配表)					
营业收入	6 208 000	4 400 000	①1 400 000		9 208 000
营业成本	3 400 000	2 720 000		①1 200 000	4 920 000
其他费用	2 248 000	1 430 000			3 678 000
投资收益	200 000		②200 000		
少数股东净利			④10 000		(10 000)
净利润	760 000	250 000	1 610 000	1 200 000	600 000
年初未分配利润	290 000	200 000	⑥200 000		290 000
可供分配的利润	1 050 000	450 000	1 810 000	1 200 000	890 000
提取盈余公积	(400 000)	(260 000)		⑤260 000	(400 000)
应付股利	(300 000)	(40 000)		③400 000	(300 000)
年末未分配利润(转下)	350 000	150 000	1 810 000	1 500 000	190 000
(资产负债表)					
存货	960 000	620 000		①200 000	1 380 000
长期投资——B公司	2 888 000		③32 000	②200 000	
				⑥2 720 000	
其他资产	6 100 000	3 640 000			9 740 000
资产总计	9 948 000	4 260 000			11 120 000
负债	1 598 000	650 000			2 248 000
股本	6 000 000	2 000 000	⑥2 000 000		6 000 000
盈余公积	2 000 000	1 460 000	⑤260 000		
			⑥1 200 000		2 000 000
未分配利润(承上)	350 000	150 000	1 810 000	1 500 000	190 000
少数股东权益			③8 000	④10 000	
				⑥680 000	682 000
负债与所有者权益总计	9 948 000	4 260 000	5 310 000	5 310 000	11 120 000

此为试读,需要完整PDF请访问: www.ertongboo