

# 逆流销售合并财务报表探讨

张瑜(副教授)

(重庆邮电大学经济管理学院 重庆 400065)

**【摘要】** 本文通过对逆流销售合并财务报表工作底稿调整与抵销分录的分析,认为长期股权投资项目余额从成本法调整为权益法时,采用完全权益法的思路更易理解,便于掌握。

**【关键词】** 逆流销售 合并财务报表 未实现损益 简单权益法 完全权益法

涉及集团内部存货逆流销售合并财务报表的编制一直是较为复杂的业务,其中,针对内部未实现损益的处理尤为关键。合并工作底稿的调整与抵销分录中长期股权投资项目余额从成本法调整为权益法时,针对集团内部未实现损益,简单权益法不需扣除内部交易形成的未实现损益,完全权益法则需扣除内部交易形成的未实现损益。简单权益法与完全权益法的处理有所不同,但最终合并金额是一致的。笔者认为采用完全权益法的思路更易理解,便于掌握。

例:甲公司于2011年年初以银行存款400万元购买了乙公司80%的普通股股份。此时乙公司有普通股股本300万元、资本公积60万元、盈余公积110万元、未分配利润30万元,且可辨认净资产公允价值与账面价值相等。乙公司2011年实现净利润35万元,提取盈余公积7万元;2012年实现净利润40万元,提取盈余公积10万元。

2011年10月乙公司将成本为80万元的商品销售给甲公司,不含增值税的售价为100万元,所得税税率为25%。甲公司当年实现对外销售50%,其余商品于2012年实现对外销售。

在进行母公司对子公司的长期股权投资与子公司的所有者权益相关项目抵销时,本文采用基于期初余额的抵销。

## 一、2011年合并工作底稿调整与抵销分录

(1)抵销内部存货交易及期末存货中的未实现损益。借:营业收入1 000 000;贷:营业成本900 000,存货100 000。

(2)调整内部存货交易的所得税影响。借:递延所得税资产25 000;贷:所得税费用25 000。

(3)抵销乙公司2011年度提取的盈余公积。借:盈余公积70 000;贷:提取盈余公积70 000。

(4)将甲公司对乙公司长期股权投资的年初余额与

乙公司年初所有者权益抵销,并确认少数股东权益。借:股本3 000 000,资本公积600 000,盈余公积1 100 000,未分配利润——年初300 000;贷:长期股权投资4 000 000,少数股东权益1 000 000。

(5)反映少数股东净利润及其对少数股东权益的影响 $(35-10) \times 20\% = 5$ (万元)。借:少数股东净利润50 000;贷:少数股东权益50 000。

## 二、2012年合并工作底稿调整与抵销分录

**方法一:**用简单权益法将长期股权投资项目余额从成本法调整为权益法的处理。

(1)将成本法下长期股权投资的年初余额400万元调整为简单权益法下年初余额428万元 $(400+35 \times 80\% = 428)$ 。借:长期股权投资280 000;贷:未分配利润——年初280 000。

(2)调整上年末存货中未实现损益及其对本年利润的影响。借:未分配利润——年初100 000;贷:营业成本100 000。

(3)调整上年末存货中未实现损益的所得税影响。借:所得税费用25 000;贷:未分配利润——年初25 000。

(4)抵销乙公司2012年度提取的盈余公积。借:盈余公积100 000;贷:提取盈余公积100 000。

(5)将甲公司对乙公司长期股权投资的年初余额与乙公司年初所有者权益抵销,并确认少数股东权益。借:股本3 000 000,资本公积600 000,盈余公积1 170 000,未分配利润——年初560 000;贷:长期股权投资4 280 000,少数股东权益1 050 000。

(6)反映少数股东净利润及其对少数股东权益的影响 $(40+10) \times 20\% = 10$ (万元)。借:少数股东净利润100 000;贷:少数股东权益100 000。

关注上述调整与抵销分录(1)和(5)。由于第(1)笔中按简单权益法调整长期股权投资年初余额为428万元,故

# “成本还原”四问

李克亮

(曲靖师范学院经济与管理学院 云南曲靖 655011)

**【摘要】**对于逐步综合结转分步法,一般教科书介绍了成本还原的方法,但对于为什么这样进行成本还原没有做出更多的解释,给学生的理解带来了很大困难。本文深入剖析了四个密切相关问题,以加深学生对“成本还原”的理解。

**【关键词】**分步法 成本还原 直接材料 半成品

成本还原是指将本月产成品成本中所耗上一步骤半成品的综合成本逐步进行分解,还原为按直接材料、直接人工、制造费用等原始成本项目反映的产成品成本资料。成本还原是逐步综合结转分步法的重点和难点,学生普遍认为还原的过程十分复杂,对为什么这样进行成本还原不理解,对一些数据的内在承接关系不明白。笔者认为,要想达到理想的教学效果,必须给学生讲清楚以下四个问题:

一、除了第一生产步骤外,其他步骤是否还会发生直接材料费用?如果其他步骤发生直接材料费用,该如何进行成本还原?

在目前成本教科书所举的例子中,都假设产品生产所需的直接材料或半成品在生产开始时一次投入,第一

第(5)笔抵销的甲公司长期股权投资也为428万元。同时,分录(5)中抵销的乙公司年初未分配利润为56万元。我们知道,乙公司个别报表上年初未分配利润为58万元(30+35-7),在此分录中抵销的56万元金额不易理解。如果在有合并价差的情况下,确认此分录中应抵销的乙公司年初未分配利润就更为复杂。

**方法二:**用完全权益法将长期股权投资项目余额从成本法调整为权益法的处理。

在此方法下,调整与抵销分录(2)、(3)、(4)、(6)同上。对(1)和(5)笔金额稍作变动。即:

将成本法下长期股权投资的年初余额调整为完全权益法下年初余额420万元 $[400+(35-10)\times 80\%]$ 。借:长期股权投资200 000;贷:未分配利润——年初200 000。

将甲公司对乙公司长期股权投资的年初余额与乙公司年初所有者权益抵销,并确认少数股东权益。借:股本3 000 000,资本公积600 000,盈余公积1 170 000,未分配

步骤外的生产步骤都是在上一步骤半成品的基础上加上本步骤的加工费用。很多学生质疑:为什么第一步骤外的其他步骤直接材料项下只有半成品,难道都不发生材料费用吗?

其实在实际生产中,除第一步骤外的其他步骤一般也会发生材料费用,例如饺子车间包好的饺子到了包装车间还要耗费大量包装材料。为了简化处理,如果耗费的是间接材料或虽然是直接材料但金额比较小的,企业根据重要性原则一般计入了制造费用。如果发生的直接材料金额比较大,那么也可以在成本计算单中单列“直接材料”一项,和“半成品”并列,最终用和直接人工、制造费用一样的方法进行成本还原。

现举例说明如下:

利润——年初480 000;贷:长期股权投资4 200 000,少数股东权益1 050 000。

由于第(1)笔调整分录按完全权益法调整长期股权投资年初余额为420万元,故第(5)笔抵销的甲公司长期股权投资也为420万元。同时,第(5)笔分录中抵销的乙公司年初未分配利润为48万元。乙公司个别报表上年初未分配利润为58万元,但在调整与抵销分录(2)中已经抵销了其中10万元年初未实现损益,剩下48万元刚好在分录(5)中抵销。

比较方法一与方法二可知,方法二的处理思路更清晰,不管在财务会计实务或教学中更利于理解和运用。

## 主要参考文献

1. 耿建新,戴德明.高级会计学.北京:中国人民大学出版社,2010
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007