

## 浅议合并会计报表 及其抵销分录

□ 厦门大学 高明华

合并会计报表在会计处理方法上存在以下缺陷:

1、在抵销内部交易事项时,并未完全抵销它们的间接影响。最典型的一个例子就是我国在合并报表上列示的所得税是各合并主体的所得税科目金额的简单加总,与合并报表上合并后的利润不配比。这是因为合并报表上的合并损益已经扣除了未实现内部交易损益的影响,而在合并所得税费用项目时则没有考虑未实现内部交易损益的影响,从而导致了不恰当的净损益的出现。我国《合并会计报表暂行规定》对公司间的内部交易损益规定的抵销处理只涉及到内部交易的税前影响,未涉及到这些交易对所得税的间接影响,使得合并会计报表所得税项目与利润总额不配比。

2、合并价差的处理存在不足。我国合并会计报表实务中并不计算由于企业合并而产生的商誉,而是设置“合并价差”这一科目。在合并实务中人们通常将合并价差看作是合并分录中的一个调整科目,我国的会计准则和会计制度并没有对合并价差具体包括哪些内容作出解释,从而使得合并价差这一科目的处理带有一定的随意性,合并价差似乎成了维持合并报表平衡的一个科目。另一方面,《合并会计报表暂行规定》中将合并价差长期保留在账面上不作摊销处理也不合理,因为合并价差中的资产增减值应随着资产的摊销而摊销,不宜永久保留在账上,而且随着时间的推移,被购买公司的超额获利能力也可能日渐衰退,所以合并价差中的商誉部分应该像其他无形资产那样进行摊销。

3、合并会计报表在某些方面存在着较强的主观性。以合并范围为例,我国《企业会计准则》第63条规定:“企业对外投资如占被投资企业资本总额半数以上,或者实质上拥有被投资企业控制权的,应当编制合并会计报表。特殊行业不宜合并的,可不予合并”,这条规定的许多方面在实际操作中需要会计师的职业判断,不可避免地会有主观因素在内。

笔者建议:

1、编制分部财务报告。分部财务报表是合并会计报表的一个有效补充。随着经济的持续发展与企业规模的日益扩大,社会公众对分部信息披露的需求将不断提高,分部信息披露对促进社会资源配置的积极作用必然会受到广大会计理论与实务工作者及证券监管部门的重视。特别应加强分部的确定、分部报告提供的

也有以前年度发生的,而分母仅仅是计算本年的应收账款平均余额,这造成了分子和分母在时间上的不配比,也可能产生应收账款周转率的计算错误。再从内容来看,分母既包括本年收回的应收账款也包括以后年度才能收回的应收账款,而分子只包括本年收回的应收账款,这造成了分子和分母在内容上的不配比,也可能产生应收账款周转率的计算错误。因为若本年应收账款收回额不变,本年赊销越多,分母就越大,周转率就会变得越小。而本年尚未收回的那部分应收账款根本就没有完成循环,尚没有导致形成分子的存量内容,还不属于计算周转率的计算范围。这样,考虑到分子和分母在时间与内容上的配比,以及应收账款周转率概念上的明晰,可把公式改为:

已收回应收账款周转率=本年应收账款收回额/

$$\left( \sum_{i=1}^m AR_i \times T_i \right) / n = n \times \text{本年应收账款收回额} / \sum_{i=1}^m AR_i \times T_i \quad (2)$$

其中:n表示本年共有的天数;

m表示本年收回的应收账款笔数;

AR<sub>i</sub>表示第i笔本年收回的应收账款金额;

T<sub>i</sub>表示第i笔本年收回的应收账款从发生到收回所经历的天数(即周转期)。

公式(2)计算得出的已收回应收账款周转率是表示一年内实现的周转次数。如果以本年收回的对应第一笔应收账款的周转期为权数,计算所有本年已收回的应收账款周转一次所需的天数,其公式为:

$$\text{已收回应收账款周转率} = \left( \sum_{i=1}^m AR_i \times T_i \right) / \sum_{i=1}^m AR_i \quad (3)$$

其中:m表示本年收回的应收账款笔数;

AR<sub>i</sub>表示第i笔本年收回的应收账款金额;

T<sub>i</sub>表示第i笔本年收回的应收账款从发生到收回所经历的天数(即周转期)。

4、应收账款回收情况的综合评价。由公式(2)或(3)计算得到的已收回应收账款周转率只考虑了本年收回的应收账款的回收速度的快慢,对尚未收回的应收账款没有进行评价。因此,可以设计应收账款回收率指标进行回收率评价,其公式为:

应收账款回收率=本年收回的应收账款金额/[期初应收账款余额+本年应收账款发生额] …… (4)

现在,可以利用这两个指标对应收账款的回收情况进行综合评价。已收回应收账款周转率反映应收账款的回收速度的快慢,应收账款回收率反映应收账款的回收百分比。那么,以两个指标的乘积(次数×百分比)可以进行应收账款回收情况的综合评价。

内容、集团内部交易转移价格的制定、特定费用和资产在分部的分配方法、分部报告的披露方式等方面的研究。

2、用适当的会计处理方法来弥补合并会计报表的缺陷。例如对上文中提到的没有抵销内部交易对所得税的间接影响的问题，可通过改进会计处理来寻求解决。以存货为例，可通过三笔分录进行抵销：

- (1)借：销售收入  
    贷：销售成本  
    (抵销本期发生的内部交易金额)
- (2)借：期初未分配利润(上期期末存货中的未实现损益)  
    贷：存货(本期存货中的未实现损益)  
        销售成本
- (3)借：递延税款(期末存货中未实现内部损益×所得税率)  
    贷：期初未分配利润(期初存货中未实现内部损益×所得税率)  
借或贷：所得税(本期净增加或减少的内部未实现损益×所得税率)

## 对修订后的非货币性交易准则的几点意见

□ 中南财经政法大学 彭亚玲

1、关于换入资产应如何计价入账问题。新准则规定，企业发生非货币性交易时，应以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。那么，当换入资产的公允价值小于换出资产的账面价值与支付的相关税费之和时，这种计价标准会导致企业虚计资产价值，而新准则中对这种情况的会计处理未作相关规定。笔者建议增设“营业外支出——非货币性交易损失”账户。在非货币性交易中，当换入资产的公允价值低于换出资产的账面价值时，换入资产应按换入资产的公允价值入账，这样不仅可以避免虚计资产价值，而且可以确认换入资产的公允价值与换出资产的账面价值之间的差额，并计入“营业外支出——非货币性交易损失”账户。

2、关于非货币性交易中增值税应如何进行会计处理问题。新准则目前只规定将非货币性交易中支付的相关税费，计入换入资产的入账价值，对有关增值税的具体会计处理未作相关规定，而在现实的交易中经常会涉及有关增值税的会计处理问题，笔者建议增设

“应交税金——应交增值税(非货币性交易差额)”账户，用以核算由于两档税率及计税价格不同造成的差额。增设的账户中，非货币性交易差额借贷相抵，期末余额不结转，待以后发生相关非货币性交易时进行相应抵销。在编制会计报表时其余额合并在“应交税金”中反映，在资产负债表中的“应交税金”下增设“应交增值税(非货币性交易差额)”，其贷方余额以正数列示，借方余额以负数列示。

3、关于非货币性交易与货币性交易应如何划分界限问题。根据修订前的《非货币性交易准则》，在非货币性交易中发生补价的，如果支付的补价占换入资产公允价值的比例(或占换出资产公允价值与支付的补价之和的比例)低于25%(含25%)，视为非货币性交易，如果这一比例高于25%，则视为货币性交易。新准则对这一界限划分问题未作规范，若沿用这种衡量标准，笔者认为这种做法太笼统。因为不同行业、不同类型的企业的具体情况千差万别，补价的细微差别以及对补价的不同理解，如补价中是否包含支付的增值税等价款，都会导致对交易类型作出不同的判断，从而做出不同的会计处理(称之为“临界点”现象)，以统一标准25%作为划分界限会给某些企业留下操纵利润的空间。为消除“临界点”现象，堵塞企业操纵利润的空间，笔者建议对不同行业、不同类型的企业的非货币性交易行为采用不同的标准，并对补价的内容作出明确规定。

## 资产减值准备在资产负债表中如何列示

□ 山东浪潮集团 李凯声  
    山东经济学院 潘秀芹

按照新的《企业会计制度》的要求，企业应按稳健原则的规定，对资产计提减值准备。并且，在资产负债表中，除了固定资产外，短期投资、应收账款、存货、长期投资、委托贷款、在建工程、无形资产等均以扣除减值准备后的净额列示，各项资产减值准备通过资产负债表附表——资产减值准备明细表单独反映。笔者认为，资产的上述列报方法有以下几方面弊端：

首先，资产负债表中资产按扣除减值准备后的净额反映，不利于报表使用者了解企业的资产管理水平。如通过存货及其跌价准备的对比，可以了解企业的存货管理水平及管理层把握市场的能力。保持既经济又能满足经营需要的存货量是存货管理的重点，提取过多的存货跌价准备，一方面说明企业存货量大，占用资