再谈联营、合营企业内部交易损益处理方法

申屠新飞

(温州职业技术学院财会系 浙江温州 325035)

《财会月刊》2011年10月上旬版发表了黄平同志《联营、合营企业内部交易损益之处理方法》一文(以下称黄文),黄文主要回答了投资企业个别报表和合并报表中对顺销和逆销的内部交易损益(未实现损益)进行调整的依据、目的和必要性等问题。笔者对黄文的个别观点有不同意见,与黄平同志进行商榷。

一、关于内部交易未实现损益在个别报表中的抵销依据和目的

黄文提出:"之所以要对联营或合营企业的内部交易损益在投资企业个别报表中进行抵销处理,是因为投资企业对被投资单位的经营决策具有重大影响,如果不抵销调整则投资企业可能利用其决策影响力进行内部交易从而达到操纵收益的目的。"笔者认为,《企业会计准则解释第1号》之所以提出"在权益法下,投资方对与联营或合营企业的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分,应当在投资企业个别报表中进行抵销处理",其根本原因在于确保收益计算理论上的合理性,避免重复计算收益,而不是为了防范投资企业操纵收益,下面分别从顺流和逆流两种交易说明理由。

1. *顺流交易*。投资方销售的货物构成被投资单位资产(即顺流交易)的情况下,投资方的销售利润构成了被投资单位资产的成本。在投资方看来,投资方的资产转移至被投资单位,只不过是变更了资产存放的地点,并没有发生价值增值的过程,这部分资产的价值是不可能发生变化的,因此被投资单位期末资产是多计的,多计的部分就是销售方的销售利润,期末资产多计的结果是销售成本或费用少计,导致了被投资单位本期利润多计。为了确保收益核算的可靠性,投资方在确认投资收益时有必要将被投资单位多计的利润予以剔除,剔除后对投资方投资收益的影响数就是投资方对与联营或合营企业的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分。以后年度,随着上述资产的出售或消耗,每年年初多计的资产价值转化为成本费用,导致以后年度被投资单位当期利润少计,因此为了确保收益核算的可靠性,投资方在确认以后年度投资收益时有必要调整增加被投资单位当期利润,由此可以看出,顺流交易情况下抵销调整投资收益是合理计算收益的前提条件。举例说明如下:

例1:甲公司于2009年1月初支付1 500万元取得乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响,当日乙公司所有者权益份额为7 000万元(账面价值和公允价值相同)。2009年12月甲公司将其成本为1 600万元的某商品以1 900万元的价格出售给乙公司,乙公司将取得的商品作为固定资产,预计使用寿命为5年,采用直线法计提折旧,乙公司2009年、2010年分别实现净利润1 600万元和2 000万元。

在本例中,乙公司固定资产入账价值为1 900万元,由于甲公司和乙公司是利益共同体,上述资产从甲公司转移至乙公司,其价值并没有发生变化,因此在甲公司看来,乙公司期末资产多计300万元,导致本期成本费用少计300万元、利润多计300万元。为了真实地反映甲公司的收益水平,甲公司在核算2009年度投资收益时,应扣除乙公司多计的300万元利润。甲公司投资收益=(1 600−300)×20%=260(万元)。需要注意的是,按照乙公司账面净利润和甲公司投资比例确定的投资收益为320万元,两者之差60万元实际上就是内部未实现交易损益中投资方按照持股比例应分享的部分,这部分差额在投资方即甲公司已经确认为收入,如果在确认投资收益时不进行抵销,就有重复确认收益的嫌疑,只不过这种重复确认收益的嫌疑不是投资方刻意操纵的,是会计核算方法本身存在的缺陷,因此为了确保个别报表中收入指标的真实、可靠,必须对"营业收入、营业成本"和"投资收益"这两者中的任何一个进行抵销。那么《企业会计准则解释第1号》为什么不直接调整投资方的营业收入和营业成本呢?笔者认为,甲公司和乙公司作为具有独立法人的个别企业而言,甲公司已经将上述资产所有权上的风险和报酬转移至乙公司,在甲公司个别报表上调整营业收入和营业成本缺乏理论依据,而调整"投资收益"项目在理论上也有足够的依据。

2010年乙公司计提折旧380万元(1 900÷5),而在甲公司看来,本年度乙公司应计提的折旧为320万元,乙公司因多提折旧而导致本年度少计利润60万元,为了真实地反映甲公司的收益水平,甲公司在核算2010年度投资收益时,应增加乙公司利润60万元。甲公司投资收益=(2 000+60)×20%=412(万元)。需要注意的是,按照乙公司账面净利润和甲公司投资比例确定的投资收益为400万元,两者之差12万元实际上就是本期实现的内部交易损益60万元中投资方按照持股比例应分享的部分,以后年度依此类推。如果将2009年度收益调整和以后年度的收益调整联系起来,我们不难发现,内部交易损益对投资收益的影响是随着内部交易损益在购买方分期转为成本费用而逐步实现的,与原会计准则中分期收款销售商品收入确认的原理相同,由此我们可以得出结论,内部交易发

生后对投资收益进行调整的目的并不是为了防范操纵收益，而是为了更加合理地进行收益的确认。

2. *逆流交易*。被投资单位销售的货物构成投资方资产的情况下，被投资单位的销售利润构成了投资方资产的成本。笔者认为，投资企业和被投资单位实际上是一个整体，资产从被投资单位转移至投资方，仅仅是存放地点发生变化，所有权上的风险和报酬并没有发生根本的转移，按照会计准则的规定，只有在上述资产所有权上的风险和报酬转移后才能确认收入实现，因此投资方出售该资产之时，也就是投资方承认被投资单位收入实现之时。如果投资方并没有出售该资产，而是自行使用，并通过计提折旧或摊销将该资产成本逐步转移至当期损益，那么我们可以将其视同销售收入为零的销售业务，同时分期确认被投资单位的收入。仍然以例 1 为例，假定上述业务的销售方为乙公司、购买方为甲公司，其他条件不变。处理如下：

2009 年甲公司应确认的投资收益=(1 600−300)×20%=260(万元)。

2010 年甲公司计提折旧 380 万元，将 1/5 的设备成本转入当期损益或生产成本，则甲公司确认乙公司内部交易损益 300 万元已经实现其中的 1/5，即 60 万元，而在乙公司 2010 年的利润额 2 000 万元中并没有包含上述利润 60 万元，因此甲公司确认 2010 年度投资收益=(2 000+60)×20%=412（万元)。其他年度依此类推。

通过对顺流交易和逆流交易的分析，笔者认为，《企业会计准则解释第 1 号》之所以提出“在权益法下，投资方对与联营或合营企业的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当在投资企业个别报表中进行抵销处理”，其根本原因在于确保收益计算理论上的合理性，避免重复计算收益，而不是为了防范投资企业操纵收益。因此笔者不认可黄文“抵销的目的在于防范投资方进行收益操纵”的观点。

同时应当说明的是，《企业会计准则讲解》在第三章长期股权投资中提出：投资企业与其联营企业及合营企业之间无论顺流交易还是逆流交易产生的未实现交易损失，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。这样做的根源在于，即使没有发生内部交易损失，销售方本身也应该计提减值准备，只不过现在以交易损失代替了减值准备，因此这种未实现交易损益对被投资单位当期损益没有产生影响，因此在确认投资收益时不予以抵销。这个规定也是为了确保收益核算的合理性，没有防范投资企业操纵收益的意图。

二、投资企业在合并报表中对内部交易损益的抵销调整

1. *在顺流交易中，投资方在合并工作底稿中编制调整分录的依据*。按照会计准则的规定，在顺流交易中，投资企业需要在合并工作底稿中编制如下调整分录：借：营业收入(内部售价×持股比例)；贷：营业成本(内部成本×持股比例)，借或贷：投资收益(借贷差额)。黄文提出“该分录体现了这样的抵销调整思路：从投资方与被投资方为一体的角度看，投资企业的‘营业收入’和‘营业成本’中包含的持股比例部分金额属于高估的，应该抵销；在对联营企业或合营企业采取比例合并的方法下，则该抵销分录中的‘投资收益’项目应该为内部交易持有方的‘存货’项目，因为存货未对外出售，其中投资企业持股比例部分的存货金额存在高估，需要进行抵销。因此在实际上不需要对联营企业或合营企业纳入合并范围的情况下，目前《企业会计准则讲解》中的采取贷记‘投资收益’项目属于无奈之举”，黄文认为，该调整分录的项目转换没有实际意义，从编制思路上说还容易引起误解。

笔者认为，在顺流交易情况下，如果投资方还有子公司就需要编制合并报表。从合并主体角度看，投资方对外出售的存货中有一部分货物所有权上的风险和报酬并没有转移，不能全部确认为销售，需要进行抵销。同时我们在前文分析内部交易未实现损益对个别报表的影响时指出：为了确保个别报表收入指标的可靠性，必须对“营业收入、营业成本”和“投资收益”这两者中的任何一个进行抵销，现行准则选择了对“投资收益”的调整。而在合并报表中，我们已经对“营业收入、营业成本”项目进行了调整，那么我们就必须恢复投资方少计的投资收益，否则就会造成集团净利润的人为少计，因此在编制合并报表工作底稿时必须编制如下调整分录：借：营业收入(内部售价×持股比例)；贷：营业成本(内部成本×持股比例)，借或贷：投资收益(借贷差额)。

下面仍然以例 1 为例，进一步说明上述问题：如果甲公司同时拥有丙公司 60%的股份，则甲公司和丙公司形成一个集团，甲公司应编制能够反映该集团财务状况和经营成果的合并报表，那么甲公司作为母公司，在编制合并报表过程中对甲公司与乙公司之间的交易应该如何调整呢?

(1)当年度的调整。从甲公司和丙公司所组成的集团角度看，集团拥有乙公司 20%的权益，因此 2009 年上述内部交易有 20%的报酬和风险并没有转移，因此甲的营业收入和营业成本分别多计 380 万元和 320 万元，应当在合并报表工作底稿中予以冲减。需要注意的是，为了避免在个别报表中重复计算收益，我们已经少计“投资收益”60 万元，如果不恢复甲公司少计的投资收益 60 万元，就会造成集团净利润的人为少计，因此在编制合并报表工作底稿时必须编制如下调整分录：借：营业收入 380 万元；贷：营业成本 320 万元，投资收益 60 万元。

从前文可以看出，上述调整分录的编制不是“无奈之举”，而是真实反映利润结构的前提条件，并不是可有可无的经济业务。

(2)以后年度的调整。从甲公司和丙公司所组成的集团角度看，上述设备的账面原价应该是 1 600 万元，当年应提折旧为 320 万元，而乙公司实际计提的折旧为 380 万元，因此2010 年乙公司实际上实现的净利润不是 2 000 万元而是 2 060 万元，甲公司应确认投资收益 412 万元，而甲公司个别报表上的投资收益也是 412 万元，因此在合并报表中不再需要进行调整，以后年度依此类推。需要注意的是，虽然乙公司少提折旧，但是乙公司不纳入合并范围，因此少提的折旧也不需要在合并工作底稿中进行调整。

2. *在逆流交易中,投资方在合并工作底稿中编制调整分录的依据。*按照会计准则的规定,在逆流交易中,投资企业需要在合并工作底稿中编制如下调整分录:借:长期股权投资;贷:存货等。黄文认为,该分录中的"长期股权投资"只是取代了在比例合并情况下本应抵销的被投资单位"营业收入"和"营业成本"项目的未实现份额,之所以不能用"投资收益"项目去取代,主要是因为被投资单位营业收入和营业成本的未实现份额在投资方个别报表中已经相应调整减少,如果再借记"投资收益"科目,将导致合并净利润的不正确。笔者认为,逆流交易发生后,内部交易损益中投资方按比例拥有的部分构成了投资方资产成本,因此站在集团的角度看,期末集团从被投资单位购入的资产多计了一部分成本。同时个别报表中的"长期股权投资"并没有反映内部交易损益中投资方按比例拥有的权益,从而使得"长期股权投资"并没有反映投资方真正的权益,因此在合并工作底稿中必须对"长期股权投资"和从被投资单位购入的资产进行调整,以正确反映资产结构。合并工作底稿调整分录中的"长期股权投资"并非是取代被投资单位"营业收入"和"营业成本"项目,而是为了正确反映集团在被投资单位的份额。

从所有权角度看,我们也可以将逆流交易分为两部分,一部分是被投资单位其他股东拥有的逆流交易,这部分交易是以市场为基础开展的交易;另一部分是投资方拥有的逆流交易,这部分交易是自我交易,这种交易的本质是不实现利润,因此这部分交易所包含的利润的本质是投资方对被投资单位的一种投资,但是这部分投资业务在投资方报表中没有体现,反而是以存货等资产的形式体现在个别报表中,因此一方面有必要在合并报表中反映这种投资关系,另一方面应当对投资方个别报表中多计的存货等资产予以调整,这是在合并工作底稿中编制"借:长期股权投资;贷:存货等资产"调整分录的主要原因。现以逆流交易的例子为例,说明在合并工作底稿中的抵销调整分录:

2009年甲公司与乙公司之间发生的逆流交易中,销售价为1 900万元,销售成本为1 600万元,甲公司拥有的内部交易损益份额为60万元,这部分权益构成了甲公司固定资产成本,因此从集团角度看固定资产多计60万元,但是在甲公司个别报表中的"长期股权投资"项目并没有反映这部分权益,因此在合并工作底稿中必须编制"借:长期股权投资 60万元;贷:固定资产60万元"的调整分录,这样才能正确反映集团的财务状况。

2010年年末的调整分录可以按以下思路进行调整:"固定资产" 账户余额由于包含了内部交易损益中甲公司拥有的份额而多计60万元,长期股权投资项目少计60万元;2010年折旧多计12万元导致个别报表中的"固定资产"项目少计12万元、"管理费用"项目多计12万元,而"长期股权投资"和"投资收益"多计12万元,因此2010年的合并工作底稿中应编制如下调整分录:借:投资收益12万元;贷:管理费用12万元。借:长期股权投资48万元;贷:固定资产48万元。其他年度依此类推。○

债务扣除的会计和税务处理解析

辽宁科技大学工商管理学院　吴彩英

债务扣除一般发生在两种情况下:一是在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或法院裁定,就债务人的债务作出部分或全部扣除,即债权人对债务人所欠债务通过债务重组予以减免;二是债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。对第一种债务扣除在会计和税务处理上基本不存在歧义和难以定性之处,本文不再赘述。本文主要对第二种债务扣除在性质上如何认定,在会计和税务上如何处理的相关规定予以归纳、汇总及说明。

首先,对于债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除按照《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)的规定,债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣,销售商品涉及现金折扣的,应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额,现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。可见在所得税上把第二种债务扣除认定为现金折扣。

其次,在会计处理上对于现金折扣有总价法和净价法两种处理方法,而按照我国《企业会计制度》的规定,企业应收账款的入账价值应按总价法确定。应收账款和销售收入以未扣减现金折扣前的实际价款作为入账价值,实际发生的债务扣除作为对客户提前付款的鼓励性支出,作财务费用处理。由此可见,该种债务扣除会计和税务处理相一致,两者之间不需要纳税调整。

最后,对于债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除在增值税上的处理依照《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发[1993]154号)的规定,纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。如果折扣额发生在开具发票之后,按照《增值税专用发票使用规定》(国税发[2006]156号)的规定,从2007年1月1日起,由购买方向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》,购买方作当期进项税额转出处理,销售方开具红字增值税专用发票作销项负数处理。○