

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1900万元,销售成本为1600万元,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。○