母公司与子公司或联营公司的内部销售调整抵销

智 瑾

(北京市西城经济科学大学经济管理系 北京 100035)

【摘要】笔者将母公司与子公司、母公司与联营或合营公司发生的内部销售调整抵销处理分为编制合并报表前和编制报表时,针对不同投资对象的内部销售处理进行了比较、分析,从调整目的出发,以现行会计准则为基础,归纳调整抵销的理论依据,明确其调整性质、调整方法以及分录,清晰地梳理了目前争议较大的内部销售调整与抵销处理的脉络。

【关键词】内部销售 子公司 联营或合营公司 调整处理 抵销处理

若母公司拥有两个不同性质的投资对象——子公司和联营或合营公司,其中与子公司发生的投资相关事项,在日常核算时应采用成本法,年末编制合并报表时调整为权益法;对其联营或合营公司发生的投资交易和后续事项均应直接采用权益法核算。对于这种有编制合并报表要求的母公司,年末需要针对与子公司和联营或合营公司发生的内部销售做出不同的调整抵销分录。

一、母公司与子公司发生的内部销售的抵销分析

例 1:甲公司以普通股对价发行取得 A 公司 60%的股份,能够对 A 公司实施控制;以现金投资取得 B 公司 45%的股份,能够对 B 公司财务和生产经营决策施加重大影响。甲公司向 A 公司销售产品一批,产品成本 160 万元,销售价格 200 万元。该产品经过近 1 年的销售,甲公司对集团外销售了 90%,至年末还有 10%尚未销售。假设 A 公司当年实现净利润 500 万元,两公司未发生其他内部销售,并且会计政策相同、投资日 A 公司公允价值与账面价值不存在差异。

(一)编制合并报表前的调整抵销

1. 理论分析。《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定,合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础,按照权益法调整对子公司的长期股权投资后,由母公司编制。换句话说,母公司与子公司发生的内部销售编制合并报表前的调整抵销是指成本法改为权益法时,对子公司当期实现的净利润所做的调整。作为非同一控制下合并取得的子公司,调整因素除会计政策、投资日公允价值与账面价值之差异外,就是对未实现内部销售损益的抵销调整;作为同一控制下合并取得的子公司,调整因素除会计政策差异外,只有未实现内部销售损益的抵销调整。需要注意的是,在编制合并财务报表时,将母公司的长期股权投资调整为权益法,只需要在合并工作底稿中通过编制调整分录予以调整,而不用改变母公司长期股权投资账面记录。

在具体调整时,应当将按持股比例计算的归属于母公司(投资企业)未实现内部销售损益的部分予以抵销,即采用比例抵销法。依据为《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定,采用权益法核算,在按持股比例计算确认应享有被投资单位的净损益时,投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部销售损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分,应当予以抵销,在此基础上确认投资损益。另外,《企业会计准则解释第 1 号》中提到,投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部销售损益,也应当按照上述原则进行抵销,在此基础上确认投资损益。

2. 案例分析及调整分录。先假设 A 公司到年末未对集团外出售该产品。这种情况下,整个内部销售的真正利润并未实现,由内部销售引起的未实现损益为 40 万元(200-160)。甲公司持有 60% A 公司股权,应予以抵销的部分为 24 万元(40×60%)。甲公司对应享有 A 公司当年净利润的调整分录为:借:长期股权投资 300(500×60%);贷:投资收益 300。借:投资收益 24(40×60%);贷:长期股权投资 24。或:借:长期股权投资 276[(500×60%)-(40×60%)];贷:投资收益 276。

在例 1 中,该产品经过近 1 年的销售,甲公司对集团外销售了 90%,至年末还有 10%尚未销售。其中 90%的产品由于对外出售,实现了真正的利润,剩余的 10%所对应的未实现损益为 4 万元[(200-160)×10%]。甲公司持有 60%A 公司股权,应予以抵销的部分为 2.4 万元(4×60%)。甲公司对应享有 A 公司当年净利润的调整分录为:借:长期股权投资 300(500×60%);贷:投资收益 300。借:投资收益 2.4(4×60%);贷:长期股权投资 2.4。或:借:长期股权投资 297.6[(500×60%)-(4×60%)];贷:投资收益 297.6。

(二)编制合并报表时的调整抵销

理论分析:编制合并工作底稿时的调整抵销只是在合并报表工作底稿上进行调整抵销,不需要在投资企业的账面上

反映。由于合并报表的主体是整个集团,合并报表中的所有者权益和损益最终要体现为母公司和少数股东两方面，并且在工作底稿上是母、子公司个别报表各项目金额的加总,所以重复加总的损益以及相关的未实现内部销售损益需要全额抵销。另外,母、子公司内部销售不用区分顺销(母公司向子公司销售)或逆销(子公司向母公司销售)。

针对例1,编制内部销售的抵销分录为:借:营业收入900;贷:营业成本896,存货4。

二、母公司与联营或合营公司发生内部销售的抵销分析

例2:承例1,甲公司向B公司销售产品一批,销售价格100万元,产品成本70万元,款项已经全部支付。至年末,B公司已将该批产品对外销售80%。假设B公司当年实现净利润500万元，两公司未发生其他内部销售，并且会计政策相同、投资日B公司公允价值与账面价值不存在差异。

(一)编制合并报表前的调整抵销

1. 理论分析。母公司(投资主体)按照权益法的核算要求,对应享有联营或合营公司(被投资公司)当期净利润份额确认投资损益时，需要对被投资公司当期实现的净利润做调整,除对会计政策、投资日公允价值与账面价值之差异进行调整外,还需要对未实现内部销售损益进行抵销调整。具体处理方法和母公司与子公司发生的内部销售编制合并报表前的调整抵销基本相同,不同之处仅仅体现为:母公司与子公司的抵销不在母公司账面上反映,是反映在合并工作底稿上的,而母公司与其联营或合营公司的抵销是反映在母公司账面上的,最终反映在母公司个别报表上。

2. 案例分析及抵销分录。内销产品中80%由于对外出售,实现了真正的利润,剩余的20%所对应的未实现损益为6万元[(100-70)×20%]。甲公司持有B公司45%的股权,应予以抵销的部分为2.7万元(6×45%)。甲公司对应享有B公司当年净利润的调整分录为:借:长期股权投资225(500×45%);贷:投资收益225。借:投资收益2.7(6×45%);贷:长期股权投资2.7。或:借:长期股权投资222.3(500×45%-6×45%);贷:投资收益222.3。

(二)编制合并报表时的调整抵销

1. 理论分析。我国会计准则规定投资企业对外编制合并财务报表的，应在合并财务报表中对长期股权投资以及包含未实现内部销售损益的资产账面价值进行调整，抵销有关资产账面价值中包含的未实现内部销售损益,并调整对联营、合营企业的长期股权投资。由于未实现内部销售损益体现在投资主体报表中的项目不同（产生的销售损益或持有的资产),编制抵销分录需要区分顺销和逆销，因顺流交易产生的未实现内部销售损益,在未对外部独立第三方出售之前,体现在投资主体实现的销售损益(营业收入和营业成本)中;因逆流交易产生的未实现内部销售损益，在未对外部独立第三方出售之前,体现在投资主体持有的资产(存货等)账面价值中。另外,之前母公司在确认被投资公司净利润时,已经对未实现内部销售损益进行了抵销调整，在合并财务报表抵销时应以此为基础，即将按照持股比例计算的归属于母公司（即投资主体)的部分予以抵销。对比母公司与子公司的全额合并抵销,母公司与其联营或合营公司是采用比例抵销的，主要因为合并主体的不同,前者以企业集团为合并主体,后者以母公司作为合并主体。

2. 案例分析及抵销分录。先假设B公司到年末未对集团外出售该产品。在分析时,可以先把甲公司销售给B公司的产品看做临时寄存在B公司的，然后又出售给了第三方。这样甲公司的营业收入和营业成本应为80万元（100×80%)和56万元(70×80%),分别多计了20万元和14万元。根据原题,甲公司持有B公司45%的股权,则甲公司在编制合并工作底稿时就未实现内部销售损益对甲公司影响的抵销分录为:借:营业收入9(100×20%×45%);贷:营业成本6.3(70×20%×45%),投资收益2.7。

如果将例题资料改为B公司向甲公司销售产品一批,其他不变。甲公司作为调整的主体,逆流销售业务影响其存货价值,未实现的内部损益使甲公司的存货价值虚增2.7万元。抵销分录应为:借:长期股权投资2.7;贷:存货2.7[(100-70)×20%×45%]。

三、结论

无论母公司与子公司，还是母公司与其联营或合营公司发生的内部销售的调整抵销，在合并报表编制前和编制时出于不同目的,都需要被考虑两次,具体调整性质、方法以及调整抵销分录见下表。而其中母公司与子公司发生的内部销售在成本法改权益法过程中对子公司当期实现的净利润所做的调整处理，以及母公司与其联营或合营公司发生的内部销售在合并报表中针对母公司应做的抵销处理往往容易被忽视。

投资关系 / 时间	母公司与子公司		母公司与联营或合营公司	
	调整性质	调整方法	调整性质	调整方法
编制合并报表前	成本法改权益法,调整在工作底稿上: 借:投资收益 贷:长期股权投资	比例抵销	权益法确认投资收益,调整在账面上: 借:投资收益 贷:长期股权投资	比例抵销
编制合并报表时	底稿上抵销(不区分顺销与逆销): 借:营业收入 贷:营业成本 存货	全额抵销	底稿上抵销(区分顺销与逆销) ①顺销抵销分录: 借:营业收入 贷:营业成本 投资收益 ②逆销抵销分录: 借:长期股权投资 贷:存货	比例抵销

主要参考文献

1. 毛新述,戴德明.权益法的目标与运用.财务与会计(综合版),2010;1

2. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2011