顺流、逆流和平流交易在合并报表中的抵销

李　莉(副教授)

(青岛理工大学商学院，青岛 266023)

【摘要】2014年我国对《企业会计准则第33号——合并财务报表》进行了修订,规定集团内部交易应区分顺流、逆流和平流不同情况分别进行处理。本文结合集团内部常见的存货、固定资产和无形资产业务,对如何按照新准则的规定,编制具体的抵销分录以及分配未实现内部交易损益进行了探索。

【关键词】顺流交易；逆流交易；平流交易；未实现内部交易损益

集团内部的顺流交易(顺销)指的是母公司向子公司出售资产,逆流交易(逆销)则是子公司向母公司出售资产。此外还有一种交易,即子公司与子公司之间的资产销售,本文称之为平流交易(平销)。2014年,我国对2006年版《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“2006准则”)进行了修订,要求集团内部的交易应区分顺流、逆流和平流的不同情况进行处理。

一、准则规定的变化

2006准则第十九条曾规定,母公司与子公司、子公司相互之间销售商品,期末全部实现对外销售的,应当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销;期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的,在抵销销售商品的营业成本和营业收入的同时,还应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。

2014年修订后准则(以下简称“2014准则”)第三十六条则规定,母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益,应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”;子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益,应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销;而子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益,应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

由上述规定可见,2006准则并没有区分集团内部的顺、逆流和平流交易,尽管对未实现内部交易损益全额抵销,但实质上完全由母公司承担,不分配给少数股东。进一步细分,顺流、逆流和平流交易又可以分为以下五种情况:①顺销;②全资子公司的逆销;③非全资子公司的逆销;④全资子公司作为出售方的平销;⑤非全资子公司作为出售方的平销。

第①、第②和第④三种情况,由于不涉及或根本不存在少数股东权益,因此并不存在未实现内部交易损益分配的问题。2006准则虽然对此没有详细规定,但却不与2014准则冲突,因此本文不作赘述。只有第③和第⑤两种情况才存在未实现内部交易损益在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配的问题。下文笔者通过集团内常见的存货、固定资产、无形资产业务,例证非全资子公司的逆销和平销交易如何编制抵销分录、如何分配未实现内部交易损益。

二、非全资子公司的逆销

1. 存货项目的逆销。

例1:P公司拥有S公司80%的股权。20×4年S公司以1 400万元购入存货,以2 000万元销售给P公司。P公司于20×5年以3 000万元销售给集团外企业。20×4、20×5年,S公司个别报表中净利润分别为10 000万元、15 000万元。假定S公司股权投资日可辨认净资产公允价值等于账面价值,下同。

(1)抵销的会计处理。20×4年编制合并财务报表时的抵销分录为:借:营业收入2 000;贷:营业成本1 400,存货600。

该笔抵销分录与按照2006准则处理的分录完全相同。不同的是在连续编制报表时如果按照2006准则,20×5年的抵销分录为:借:期初未分配利润600;贷:营业成本600。

而按照2014准则,未实现内部交易损益600万元在第二年对母公司期初未分配利润的影响为480万元(600×80%),对少数股东权益的影响为120万元(600×20%)。需要注意的是,抵销分录中运用的是“少数股东权益”项目,而非“少数股东损益”项目。因为“少数股东损益”是合并利润表项目,只反映当期的变动成果,不能结转下期。上

一期间少数股东损益的流量变化,结转到下期就是少数股东权益的存量结果。因此,20×5年的抵销分录为:借:期初未分配利润480,少数股东权益120;贷:营业成本600。

2014准则要求将未实现内部交易损益按照母公司对子公司的分配比例在"归属于母公司所有者的净利润"和"少数股东损益"之间进行分配。此次修订,使得归属于母公司和少数股东的利润都是基于子公司真正实现的利润基础上确认的,合并利润表中列示的项目之间更具可比性。但就实务操作而言,笔者认为只要正确计算出少数股东损益的金额,从合并净利润中扣除 ,就可以得出归属于母公司所有者的净利润。因此,未实现内部交易损益的分配问题实质上就转化为少数股东损益金额的确定问题。

按照2014准则,子公司的净利润除要对股权投资日可辨认净资产公允价值进行调整之外,还要考虑对未实现内部交易损益进行调整。承前例,由于S公司不存在股权投资日公允价值与账面价值不一致的情况,因此20×4年合并利润表中少数股东损益只需要根据少数股东享有S公司个别利润表中报告的利润10 000万元扣除逆销发生的未实现内部交易损益600万元的比例得出,即:(10 000-600)×20%=1 880(万元)。20×5年少数股东损益则按照少数股东享有S公司个别利润表的报告利润15 000万元加转回的已经对集团外部实现销售的交易损益600万元的比例得出,即:(15 000+600)×20%=3 120(万元)。

而按照2006准则,少数股东损益的计算并不需要扣除或转回该部分未实现交易损益的影响。因此,20×4年的少数股东损益为:10 000×20%=2 000(万元),20×5年的少数股东损益为:15 000×20%=3 000(万元)。新旧准则的差异在于每一年归属于母公司的净利润和少数股东损益的金额不相同,但当存货对外销售、未实现交易损益转变为已实现交易损益时,历年差异的影响互相抵销。

2. 固定资产项目的逆销。

例2:P公司拥有S公司80%的股权。假定S公司于20×4年12月31日将生产成本为12 000万元的商品以14 000万元销售给P公司作为管理用固定资产,使用年限为10年,残值为0。20×4、20×5年,S公司个别报表中净利润分别为10 000万元、15 000万元。

(1)抵销的会计处理 。20×4年的抵销分录为:借:营业收入14 000;贷:营业成本12 000,固定资产2 000。

20×5年的抵销分录为:借:期初未分配利润 1 600(2 000×80%),少数股东权益400(2 000×20%);贷:固定资产2 000。

同时对于当年多提的折旧进行抵销。借:固定资产200(2 000÷10);贷:管理费用200。

(2)少数股东损益的确定。20×4年少数股东损益为:(10 000-2 000)×20%=1 600(万元)。20×5年少数股东损益为:(15 000+200)×20%=3 040(万元)。

固定资产交易和存货交易确认少数股东损益时的不同在于,存货只要对集团外部实现销售,未实现的内部交易损益便视为实现,因此可以全额转回。而固定资产是通过折旧的计提分期实现未实现内部交易损益,因此需要按照折旧的进度按比例转回。

三、非全资子公司作为出售方的平销

非全资子公司作为出售方的平销与逆销的抵销原理完全相同,只要分清出售方子公司少数股东的持股比例,正确计算归属于少数股东的损益,所有问题都可以迎刃而解。

例3:假定P公司拥有S1公司90%股份、S2公司80%股份。S1公司于20×4年1月1日将某项专利权以14 000万元销售给S2公司,该专利权为3年前S1公司以18 000万元从集团外部购入,使用年限为10年,残值为0。不考虑相关税费。20×4、20×5年,S1公司个别报表中净利润分别为10 000万元、15 000万元。

(1)抵销的会计处理。该无形资产在20×4年1月1日账面价值为:18 000-18 000÷10×3=12 600(万元);因此处置时S1公司确认的营业外收入为:14 000-12 600=1 400(万元)。

20×4年的抵销分录为:借:营业外收入1 400;贷:无形资产1 400。

同时对于当年多提的摊销进行抵销。借:无形资产200(1 400÷7);贷:管理费用200。

20×5年的抵销分录为:借:期初未分配利润 1 260(1 400×90%),少数股东权益140 (1 400×10%);贷:无形资产1 400。

对于累计摊销的连续抵销:借:无形资产400(1 400÷7×2);贷:期初未分配利润180(200×90%),少数股东权益20(200×10%),管理费用200。

(2)少数股东损益的确定。20×4年少数股东损益为:(10 000-1 400+200)×10%=880(万元);20×5年少数股东损益为:(15 000+200)×10%=1 520(万元)。

主要参考文献

理查德·贝克等著.赵小鹿译.高级财务会计[M].北京:人民邮电出版社,2011.

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

【基金项目】2014年山东省高等学校青年骨干教师国内访问学者项目