

集团内部交易固定资产清理期间抵销原理推导

骆长琴

【摘要】 内部交易固定资产的抵销处理涉及交易当期、持有期间和清理期间,清理期间抵销处理较综合且复杂。本文结合案例,通过对比的方法来解析抵销分录,采用“还原—替换—抵销合并”的思路,将清理期间分为三个部分来推导其抵销原理。

【关键词】 内部交易; 固定资产; 清理期间; 还原—替换—抵销合并

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)16-0120-4

一、引言

针对集团内部交易的固定资产,成员企业(销售方)在销售时在其个别报表中确定损益,成员企业(购买方)在其个别报表中按照买价确认固定资产的入账价值。在固定资产使用寿命内,购买方按照新的买价来计提折旧。在编制集团的合并报表时,集团作为一个整体,需要抵销集团内部未实现的内部交易损益,即抵销虚增原价和多提的折旧(或者调增虚减原价和少提的折旧)。该抵销处理涉及固定资产交易当期、持有期间及清理期间。

本文将结合案例,采用对比的方法对固定资产交易当期及持有期间相关抵销处理进行解析。通过对内部交易固定资产在购买方个别报表中各年的数据(此项固定资产在个别报表中的原价、累计折旧及其净值)与集团作为一个整体计算的此项固定资产各年数据(此项固定资产在集团整体应有的原价、累计折旧及其净值)的比较,以集团整体数据为基础,抵销个别报表虚增(或者虚减)原价及多提(或者少提)折旧。由于固定资产清理阶段的抵销处理比较综合且复杂,本文按照“还原—替换—抵销合并”的思路,将固定资产清理期间的抵销处理分为三个部分进行推导分析,具体包括:清理期间年初虚增原价的抵销和处置时多转销原价的转回;清理期间年初虚增累计折旧的抵销和处置时多转销年初虚增折旧的转回;清理年度本期多提折旧的抵销和处置时多转销本年多提折旧的转回。

二、内部交易固定资产清理期间的抵销原理推导

针对内部交易固定资产清理期间的抵销账务处理,大多数教材是以分录形式呈现的:集团在编制合并报表时,按照内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售利润,调整期初未分配利润,借记“期初未分配利润”项目,贷记“营业外收入”项目;按以前会计期间因固定资产原价中包含的未实现

内部销售利润而多计提累计折旧的数额,调整期初未分配利润,借记“营业外收入”项目,贷记“期初未分配利润”项目;将本期因固定资产原价中包含的未实现内部销售利润而多计提的折旧额抵销,借记“营业外收入”项目,贷记“管理费用”项目。这些会计分录需要通过账户之间的对应关系进行理解,未能较好地解释其业务内涵。本文以“还原—替换—抵销合并”的思路来推导清理期间的抵销原理。

1. “还原”内部交易固定资产清理时处置方个别报表中原始账务处理。内部交易的固定资产处置时,处置方在个别报表中,按处置时的经济利益流入记入“固定资产清理”项目的贷方,同时将内部交易固定资产的账面价值转出,即将“固定资产——原价”、“累计折旧”项目转入“固定资产清理”项目的借方。若是处置净收益,净收益在“固定资产清理”账户的贷方余额,当固定资产处置完毕时将净收益从“固定资产清理”账户借方转入“营业外收入”账户的贷方。若是处置净损失,净损失在“固定资产清理”账户的借方余额,然后把净损失从“固定资产清理”账户的贷方转入“营业外支出”账户的借方。

2. 清理时期处置方个别报表“替换”后新的账务处理。“固定资产清理”账户只是固定资产处置期间的一个过渡性账户,固定资产处置净收益最终从“固定资产清理”账户转入“营业外收入”账户,处置净损失最终从“固定资产清理”账户转入“营业外支出”账户,固定资产处置结束后,此账户没有余额。以处置净收益为例,固定资产在处置过程中经济利益流入(处置收入)可以直接记入“营业外收入”账户贷方。处置的固定资产账面价值(固定资产减少,经济利益流出)可直接记入“营业外收入”账户借方。“固定资产的账面价值=原价-累计折旧”,固定资产原价转出,经济利益流出,记入“营业外收入”账户借方。累计折旧越多,固定资产价值越少,以前期

间计提的累计折旧余额从“累计折旧”账户借方转出,转入“营业外收入”账户贷方。所以,可以用“营业外收入”账户代替“固定资产清理”账户。

表1详细地描述了处置方固定资产清理期间的原始会计分录及替换后的会计分录,两种账务处理的实质含义是一样的。

表1 处置方个别报表的清理期间账务处理

	处置方个别报表清理期间原始分录	处置方个别报表替换后的清理期间的分录
处置收入	借:银行存款等 贷:固定资产清理	借:银行存款等 贷:营业外收入
转销原价	借:固定资产清理 贷:固定资产——原价	借:营业外收入 贷:固定资产——原价
转销累计折旧	借:累计折旧 贷:固定资产清理	借:累计折旧 贷:营业外收入
结转清理净收益	借:固定资产清理 贷:营业外收入	无需再结转清理净损益

3. 编制清理年度集团内部抵销合并分录。清理期间的合并抵销,可以分为三个部分:清理期间年初虚增原价的抵销和处置方多转销原价的转回;清理期间年初虚增累计折旧的抵销和处置时多转销年初虚增累计折旧的转回;清理期间本期多提折旧的抵销和处置时多转销本年多提累计折旧的转回。

(1)清理期间年初虚增原价的抵销和处置时多转销原价的转回。在编制清理年度合并报表的年初数据时,需要抵销处置方个别报表年初固定资产虚增的原价;处置方企业清理内部交易固定资产时按照其内部交易时的购买价格转销原价,所以在填写合并报表的年末数据时,需要转回多转销的原价。

(2)清理期间年初虚增累计折旧的抵销和处置时多转销年初虚增累计折旧的转回。在编制清理年度合并报表的年初数据时,不仅需要抵销固定资产虚增的原价,还需要抵销清理期间虚增的累计折旧年初余额。处置方企业清理固定资产时转销的累计折旧是清理期期末的累计折旧,等于清理期间本年初累计折旧额与本年提取的累计折旧额之和。在填写合并报表年末数据时,需要转回多转销的累计折旧,包括清理期间年初累计折旧和清理期间本年计提的累计折旧。本部分解析转回多转销的清理期间年初累计折旧。

(3)清理期间本年多提折旧的抵销和处置时多转销本年多提折旧的转回。在编制清理年度合并报表年初数据时,年初虚增的原价及年初虚增累计折旧需要抵销,在编制清理年度合并报表年末数据时,本年处置方多提的累计折旧也需要抵销。处置方企业清理固定资产时转销的累计折旧是清理期期末的累计折旧,等于清理期间本年初累计折旧额加本年提取的累计折旧,本部分解析转回多转销的清理期间本年多提的累计折旧。具体分录见表2。

表2 清理年度集团内部“抵销合并分录”

	内部交易发生当年处置	内部交易发生以后年度处置
抵消清理期间处置方个别报表年初虚增原价	借:营业收入;贷:营业成本,固定资产——原价	借:未分配利润——期初;贷:固定资产——原价
清理期间处置方个别报表多转销原价的转回	借:固定资产——原价;贷:营业业务收入	借:固定资产——原价;贷:营业业务收入
抵销分录合并	借:营业收入;贷:营业成本,营业外收入	借:未分配利润——期初;贷:营业业务收入
抵消清理期间处置方个别报表年初虚增累计折旧额	内部交易当年年初无累计折旧额	借:固定资产——期初累计折旧;贷:未分配利润——期初
转回清理期间处置方个别报表多转销的年初累计折旧额	内部交易当年年初无累计折旧额	借:营业外收入;贷:固定资产——期初累计折旧
抵销分录合并	无合并抵销分录	借:营业外收入;贷:未分配利润——期初
抵消处置方个别报表本期多提折旧额	借:累计折旧;贷:管理费用	借:累计折旧——本年;贷:管理费用
转回清理期间处置方个别报表多转销的本期累计折旧额	借:营业外收入;贷:累计折旧	借:营业外收入;贷:累计折旧——本年
抵销分录合并	借:营业外收入;贷:管理费用	借:营业外收入;贷:管理费用

三、案例解析

例1:X集团内部成员企业甲企业与乙企业进行固定资产交易,2×11年1月1日,甲企业将自己生产的A产品销售给乙企业。A产品的成本为1000万元,售价为1200万元。乙企业购入后将该资产作为管理用固定资产。该固定资产尚可使用寿命为4年,预计无净残值,采用直线法计提折旧。

购买方乙企业以新的买价1200万元作为固定资产入账价值,在固定资产持有期间,按照1200万元为基础计提折旧。集团作为一个整体,固定资产应按照原来在销售方(甲企业)的账面价值1000万元作为原价并以此为基础计提折旧。表3的数据清晰地显示了购买方(乙企业)和集团整体中此项固定资产的原价、累计折旧及其净值的差异。

表3 购买方与集团整体中固定资产原价、累计折旧、净值比较表 单位:万元

单位	固定资产科目	2×11年	2×12年	2×13年	2×14年
购买方(乙企业)	固定资产——原价	1200	1200	1200	1200
	固定资产——累计折旧年末余额	300	600	900	1200
	固定资产——年末净值	900	600	300	0
X集团整体	固定资产——原价	1000	1000	1000	1000
	固定资产——累计折旧年末余额	250	500	750	1000
	固定资产——年末净值	750	500	250	0

1. 交易当期及持有期间内部交易固定资产的抵销处理。

□ 参考借鉴

根据表3的数据,在编制合并报表时,交易当年(2×11年)需要将乙企业个别报表中虚增的原价200万元抵销,同时抵销甲企业虚增的当年收益。在固定资产持有期间(2×12~2×14年)同样需要将乙企业个别报表中虚增的原价200万元抵销,同时抵销甲企业年初的未分配利润(见表4)。

表4 内部交易固定资产交易当期及持有期间虚增原价的抵销 单位:万元

	2×11年抵销分录	2×12~2×14年抵销分录
抵销年初虚增原价	借:营业收入 1200 贷:营业成本 1000 固定资产——原价 200	借:未分配利润——期初 200 贷:固定资产——原价 200

集团作为一个整体,固定资产应以1000万元为基础计提折旧。乙企业以1200万元的原价作为基础计提折旧,每年要多提折旧50万元,所以在编制合并报表时,应将每年多提的累计折旧50万元冲销,同时冲销多计的管理费用50万元。在固定资产持有期间(2×12~2×14年),需要将乙企业年初多提的折旧冲销,同时调增乙企业因为以前年度多提折旧而减少的年初未分配利润。2×12年乙企业年初累计折旧余额为250万元,2×12年集团作为一个整体其年初累计折旧余额为200万元,所以2×12年年初应冲销乙企业多提的累计折旧50万元,同时调整乙企业因为以前年度多提折旧而减少的未分配利润,即调增乙企业2×12年的年初未分配利润50万元。其他年度原理相同,详见表5。

表5 内部交易固定资产交易当期及持有期间多提折旧的抵销 单位:万元

	抵销分录	2×11年	2×12年	2×13年	2×14年
抵销年初多计折旧	借:累计折旧 贷:未分配利润——期初	年初无 折旧余额	50 50	100 100	150 150
抵销本年多提折旧	借:累计折旧 贷:管理费用	50 50	50 50	50 50	50 50

通过比较内部交易固定资产在购买方个别报表中各年的数据与集团作为一个整体计算的此项固定资产的各年数据,在编制合并报表时,把虚增的数据抵销,这样有利于理解内部交易固定资产在交易当期及持有期间的抵销处理。对内部交易固定资产交易当期及持有期间抵销处理的理解是进行清理期间抵销处理的前提。

2. 清理期间内部交易固定资产的抵销处理。

(1) 处置方(乙企业)个别报表“还原”并“替换”后的内部交易固定资产清理时的账务处理。乙企业在处置内部交易固定资产时经济利益的流入记入“固定资产清理”项目的贷方(处置时收到的银行存款等经济利益的流入,在编制合并报表抵销分录时,不用考虑此部分经济利益的流入,因为内部交易固定资产已流出集团,由集团外部人承担),处置时经济利益的流出(如固定资产的账面价值)记入“固定资产清理”

项目的借方,处置净收益在“固定资产清理”账户的贷方余额。处置完毕后,将净收益从“固定资产清理”账户转入“营业外收入”账户,结转净收益后“固定资产清理”账户无余额。若乙企业清理期间发生在不同年度,表6描述了“替换”后的乙企业转销固定资产的账务处理。

表6 乙企业个别报表清理期间“替换”后的账务处理 单位:万元

	若2×11年至2×14年清理时的转销分录	2×11年	2×12年	2×13年	2×14年	超期清理
转销原价	借:营业外收入 贷:固定资产原价	1200 1200	1200 1200	1200 1200	1200 1200	1200 1200
转销清理期间年初累计折旧余额	借:累计折旧 贷:营业外收入	年初无 累计折旧	300 300	600 600	900 900	1200 1200
转销清理本年年计提累计折旧	借:累计折旧 贷:营业外收入	300 300	300 300	300 300	300 300	0 0

(2) 编制清理期间集团内部抵销合并分录。内部交易固定资产清理期间的抵销处理,分为三个部分:清理期间乙企业个别报表年初虚增原价的抵销和处置时多转销原价的转回;清理期间年初虚增累计折旧的抵销和处置时多转销年初虚增累计折旧的转回;清理期间本期多提折旧的抵销和处置时多转销本年多提折旧的转回。

第一部分:清理期间乙企业个别报表年初虚增原价的抵销和处置时多转销原价的转回。

若清理时间是2×11年年底,在2×11年年初时甲企业个别报表中确认营业利润200万元,乙企业个别报表固定资产原价虚增了200万元,故予以抵销,其抵销分录如下:借:营业收入1200;贷:营业成本1000,固定资产原价200。当乙企业处置该项固定资产时,借:营业外收入1200;贷:固定资产原价1200。从集团角度看此项固定资产原值为1000万元,多转销了200万元,故予以抵销,转回乙企业多转销的原值分录为:借:固定资产原价200;贷:营业外收入200。将两个抵销分录合并,借:营业收入1200;贷:营业成本1000,营业外收入200。

若清理时间是2×12年年底,2×12年年初甲企业在个别报表中确认集团内部交易未实现利润200万元,乙企业个别报表固定资产原价虚增了200万元,故予以抵销,其抵销分录如下:借:年初未分配利润200;贷:固定资产原价200。当乙企业处置该项固定资产时,将固定资产原值1200万元转销,多转销了200万元,故予以转回:借:固定资产原价200;贷:营业外收入200。将两个抵销分录合并,借:未分配利润——年初200;贷:营业外收入200。其他年度原理一致,详见表7。

第二部分:清理期间年初虚增累计折旧额的抵销和处置时多转销年初虚增累计折旧的转回。

若清理时间是2×11年年底,内部交易固定资产发生在2×11年年初,则2×11年年初无累计折旧余额,不用抵销。

表7 清理期间年初虚增原价的抵销和多转销原价的转回

单位:万元

	2011年	2012~2014年抵销分录	2×12年	2×13年	2×14年	超期清理
抵销清理期间年初虚增原价	借:营业收入1200 贷:营业成本1000 固定资产——原价200	借:未分配利润——期初 贷:固定资产——原价	200 200	200 200	200 200	200 200
转回清理期间销售方多转销的原价	借:固定资产——原价200 贷:营业外收入200	借:固定资产——原价 贷:营业外收入	200 200	200 200	200 200	200 200
抵销分录合并	借:营业收入1200 贷:营业成本1000 营业外收入200	借:未分配利润——期初 贷:营业外收入	200 200	200 200	200 200	200 200

表8 清理期间年初虚增累计折旧的抵销和多转销的年初折旧的转回

单位:万元

	2×11年	2×12~2×14年抵销分录	2×12年	2×13年	2×14年	超期清理
抵销清理期间年初虚增累计折旧	2×11年年初无累计折旧额	借:固定资产——累计折旧 贷:未分配利润——期初	50 50	100 100	150 150	200 200
转回清理期间多转销的年初折旧额	2×11年年初无累计折旧额	借:营业外收入 贷:固定资产——累计折旧	50 50	100 100	150 150	200 200
抵销分录合并	2×11年无合并抵销分录	借:营业外收入 贷:未分配利润——期初	50 50	100 100	150 150	200 200

表9 清理期间本年多提折旧的抵销和多转销本年多提折旧的转回

单位:万元

	2×11~2×14年抵销分录	2×11年	2×12年	2×13年	2×14年	超期清理
冲减本年多提折旧	借:累计折旧 贷:管理费用	50 50	50 50	50 50	50 50	0 0
转回清理期间多转销的本年折旧	借:营业外收入 贷:固定资产——累计折旧	50 50	50 50	50 50	50 50	0 0
抵销分录合并	借:营业外收入 贷:管理费用	5 50	50 50	50 50	50 50	0 0

若清理时间是2×12年年底,抵销2×12年以前年度(2×11年)乙企业多提的累计折旧50万元,其抵销分录为:借:固定资产——累计折旧50;贷:未分配利润——年初50。当乙企业处置该项固定资产时,转销2×12年年初的累计折旧300万元,借:固定资产——累计折旧300;贷:营业外收入300。乙企业多转销2×12年年初累计折旧50万元,故予以转回,其分录为:借:营业外收入50;贷:固定资产——累计折旧50。将两个分录合并,借:营业外收入50;贷:未分配利润——年初50。其他年度的会计处理原理一致,详见表8。

第三部分:清理期间本年多提折旧的抵销和处置时多转销本年多提折旧的转回。

若清理时间是2×11年年底,乙企业计提的折旧额为300万元(1200/4),集团作为一个整体应计提的折旧额为250万元(1000/4),故将多提的折旧50万元予以抵销,其抵销分录为:借:固定资产——累计折旧50;贷:管理费用50。当乙企业处置该项固定资产时,多转销了本年计提的折旧50万元,故予以抵销,其抵销分录为:借:营业外收入50;贷:固定资产——累计折旧50。将两个抵销分录合并,借:营业外收入50;贷:管理费用50。其他年度原理相同,详见表9。2×14年年度

以后,已提足折旧,不再计提折旧,也就没有抵销本期多提折旧及转回多转销折旧了。

本文通过对比集团整体数据与个别报表数据,分析内部交易固定资产交易当期及持有期间的合并抵销账务处理。针对清理期间合并抵销的综合性及复杂性,通过“还原—替换”个别报表的账务处理,清晰展示处置方处置内部交易固定资产的账务处理的实质数据。在编制合并报表时,首先抵销个别报表年初虚增的原价、年初虚增累计折旧及本年多提的累计折旧,然后转回处置方个别报表多转销的原价和累计折旧,最后把“抵销原价及累计折旧”的会计分录与“转回处置方多转销的原价和累计折旧”的会计分录合并,将清理期间抵销账务处理分为三个部分(年初虚增的原价、年初虚增累计折旧及本年多提累计折旧的“抵销—合并”)来推导分析。

主要参考文献:

中国注册会计师协会. 2015年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M]. 北京:中国财经经济出版社, 2015.

作者单位:郑州成功财经学院会计系,河南巩义451200