

投资企业与联营、合营企业间内部交易损益抵销之核算

山东经贸职业学院 史新浩

权益法下投资企业对联营、合营企业投资损益的核算较为复杂,一般要进行以下三个方面的调整才能予以确认:①被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业的会计政策及会计期间不一致的,应按投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。②投资企业以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额,以及以取得投资时的公允价值为基础计算确定的资产减值准备等对被投资单位净利润的影响。取得投资时有关资产、负债的公允价值与其账面价值不等的,未来期间在计算投资企业应享有的净利润或应承担的净亏损时,应以取得投资时的公允价值为基础计算确定,从而需要对被投资单位账面净利润进行必要的调整。在针对上述事项对被投资单位实现的净利润进行调整时,应考虑重要性原则,不具有重要性的项目可不予调整。③在确认投资损益时,除考虑公允价值的调整外,对于投资企业与其联营、合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。即投资企业与其联营、合营企业之间发生的未实现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予以抵销,在此基础上确认投资损益。

一、未实现内部交易损益抵销存在的问题及其核算

1. 未实现内部交易损益抵销存在的问题。投资企业与其联营、合营企业之间发生的内部交易,按照资产的流向可以分为顺流交易和逆流交易。在顺流交易中,投资企业将商品销售给联营、合营企业,由此产生的内部交易损益一方面全部确认在投资企业的净利润中,另一方面包含在联营、合营企业所购商品成本中;在逆流交易中,联营、合营企业将商品销售给投资企业,由此产生的内部交易损益一方面包含在投资企业所购商品成本中,另一方面确认在联营、合营企业的净利润中。

按照《企业会计准则解释第1号》(简称“1号解释”)的规定,无论是顺流交易还是逆流交易,投资企业对于存在的未实现内部交易损益都应当按照持股比例计算予以抵销。笔者认为此种处理不妥。就投资企业与其联营、合营企业之间产生的未实现内部交易损益而言,在逆流交易情况下,内部交易损益确认在被投资单位的利润表中,在投资企业期末还持有该资产时,投资企业应当按照持股比例抵销该资产中包含的未实现内部交易损益,这没有问题。但是在顺流交易情况下,由于内部交易损益全部确认在投资企业的利润表中,因此在被投资单位期末还持有该资产时,投资企业就应当将期末资产中包含的该部分未实现内部交易损益全部抵销,而不是仅仅按照持股比例抵销期末资产中包含的未实现内部交易损益。

投资企业与其联营、合营企业之间发生的内部交易可能存在如下三种情况:①当期购进,当期全部实现对外销售;②当期购进,当期全部未实现对外销售;③当期购进,当期部分实现对外销售,部分形成期末资产。在第一种情况下,内部交易损益已经实现,不存在确认投资损益时的抵销问题。在后两种情况下,存在未实现内部交易损益,投资企业在计算确认应享有联营、合营企业的投资损益时,应抵销该未实现内部交易损益的影响。具体来讲,在逆流交易中,投资企业应按持股比例抵销期末资产中包含的未实现内部交易损益;在顺流交易中,投资企业应全部抵销期末资产中包含的未实现内部交易损益。

2. 未实现内部交易损益抵销的核算。

(1)逆流交易中的核算。对于逆流交易,在投资企业将该资产出售给外部独立第三方之前,该内部交易损益确认在联营、合营企业当期实现的净利润或发生的净亏损中,同时也包含在投资企业该项资产的期末价值中。采用权益法核算时,投资企业不应确认联营、合营企业因该内部交易产生的未实现内部交易损益中本企业按持股比例计算应享有的部分,在计算确认应享有联营、合营企业的投资损益时,应按持股比例计算抵销该未实现内部交易损益的影响。

因逆流交易产生的未实现内部交易损益,在资产未对外部独立第三方出售之前,体现在投资企业持有资产的账面价值中。投资企业对外编制合并财务报表时,应在合并财务报表中对长期股权投资及包含未实现内部交易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交易损益,并相应调整对联营、合营企业的长期股权投资的账面价值。以后期间,投资企业对外出售了包含未实现内部交易损益的资产,该部分内部交易损益已经实现,因此在确认应享有联营、合营企业的投资损益时,应考虑将原来未确认的该部分内部交易损益计入投资收益。

(2)顺流交易中的核算。对于顺流交易,在资产未对外部独立第三方出售之前,由该资产产生的未实现内部交易损益一方面全部确认在投资企业的净利润中,另一方面计入联营、合营企业所购资产的成本中。投资企业在采用权益法计算确认应享有联营、合营企业的投资损益时,应全部抵销期末资产中包含的未实现内部交易损益,而不应按照持股比例计算抵销期末资产中包含的未实现内部交易损益。

如果投资企业拥有子公司,需要编制合并财务报表,那么在合并财务报表中,对该未实现内部交易损益应在个别报表

已确认投资损益的基础上进行相应调整。

以后期间,联营、合营企业对外出售了包含未实现内部交易损益的资产,该部分内部交易损益已经实现,因此投资企业在确认应享有联营、合营企业的投资损益时,应考虑将原来未确认的该部分内部交易损益计入投资收益。

二、举例说明

1. 逆流交易。

例1:甲企业于2008年1月以3000万元的成本取得乙公司30%的有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。假定甲企业取得该项投资时,乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等。2008年11月,乙公司将其成本为800万元的某商品以1000万元的价格出售给甲企业,甲企业将取得的商品作为存货。至2008年12月31日,甲企业将上述商品对外出售了40%,2009年甲企业将剩余商品全部对外出售。乙公司2008年实现净利润2000万元,2009年实现净利润2200万元。甲企业就这批存货于2008年末计提了100万元的存货跌价准备。假定企业所得税税率为25%,递延所得税资产和递延所得税负债均无期初余额,不考虑其他因素。

甲企业按照权益法确认应享有乙公司的投资损益时,应进行以下会计处理:

(1)2008年的会计处理。应确认的投资收益=2000×30%=600(万元);内部存货交易中未实现内部销售利润=(1000-800)×60%=120(万元);按持股比例应予抵销的投资收益=120×30%=36(万元)。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)600万元;贷:投资收益600万元。借:投资收益36万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)36万元。据此,在按持股比例计算抵销归属于甲企业的未实现内部交易损益之后,甲企业当期确认的投资收益为564万元。

年末,甲企业该项长期股权投资的账面价值为3564万元(3000+600-36),其计税基础为3000万元,产生应纳税暂时性差异564万元,应确认的递延所得税资产=564×25%=141(万元);该批存货的计税基础为600万元(1000×60%),其账面价值为500万元(1000×60%-100),产生可抵扣暂时性差异100万元,应确认的递延所得税负债=100×25%=25(万元)。借:递延所得税资产141万元;贷:递延所得税负债25万元,所得税费用116万元。

进行上述处理后,甲企业如有子公司,需要编制合并财务报表的,因该未实现内部交易损益体现在投资企业持有存货的账面价值当中,故应在合并财务报表中进行调整,调整金额=120×30%=36(万元)。同时,由于存货的可变现净值500万元高于内部存货成本480万元(800×60%),期末存货并未发生减值,因此甲企业计提的100万元存货跌价准备应当转回。在合并工作底稿中,编制如下调整分录:借:长期股权投资——乙公司(损益调整)36万元;贷:存货36万元。借:存货——存货跌价准备100万元;贷:资产减值损失100万元。借:所得税费用25万元;贷:递延所得税负债25万元。

(2)2009年的会计处理。该内部交易损益已经实现,甲企业应将原来未确认的该部分内部交易损益计入投资收益,应确

认的投资收益=2200×30%+120=780(万元)。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)780万元;贷:投资收益780万元。

在合并工作底稿中,还应编制如下调整分录:借:存货——存货跌价准备100万元;贷:未分配利润——年初75万元,递延所得税负债25万元。

2. 顺流交易。

例2:甲企业于2008年1月以2000万元的成本取得乙公司20%的有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。2008年11月,甲企业将其账面价值为600万元的商品以1000万元的价格出售给乙公司。至2008年资产负债表日,乙公司仍有60%的商品尚未售出,2009年乙公司将剩余商品对外全部售出。假定甲企业取得该项投资时,乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等,两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司2008年实现净利润2000万元,2009年实现净利润2200万元。假定企业所得税税率为25%,递延所得税资产无期初余额,不考虑其他因素。

甲企业按照权益法确认应享有乙公司的投资损益时,应进行以下会计处理:

(1)2008年的会计处理。应确认的投资收益=2000×20%=400(万元)。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)400万元;贷:投资收益400万元。

该项内部交易产生的损益400万元(1000-600)已记录在甲企业的利润表中,由于乙公司仍有60%的商品尚未售出,因此其中包含的未实现内部交易损益=400×60%=240(万元),应予全部抵销。借:投资收益240万元;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)240万元。

年末,该项长期股权投资的账面价值为2160万元(2000+400-240),其计税基础为2000万元,产生应纳税暂时性差异160万元,应确认的递延所得税资产=160×25%=40(万元)。借:递延所得税资产40万元;贷:所得税费用40万元。

如果甲企业拥有子公司,需编制合并财务报表,则在合并工作底稿中,对该未实现内部交易损益应进行如下调整:借:营业收入600万元(1000×60%);贷:营业成本360万元(600×60%),投资收益240万元。

(2)2009年的会计处理。该内部交易损益已经实现,甲企业应将原来未确认的该部分内部交易损益计入投资收益,应确认的投资收益=2200×20%+240=680(万元)。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)680万元;贷:投资收益680万元。

在合并工作底稿中,还应编制如下调整分录:借:未分配利润——年初240万元;贷:投资收益240万元。

应当注意的是,基于谨慎性原则,投资企业与被投资单位发生的内部交易损失,按照《企业会计准则第8号——资产减值》等规定属于资产减值损失的,应当全额确认。投资企业与联营、合营企业之间发生的无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失,属于所转让资产发生减值损失的,相关未实现内部交易损失不应予以抵销。

【注】本文得到山东省高等学校优秀青年教师国内访问学者项目经费资助。