



合并会计报表中 内部取得固定资产的抵销

河南周口 高洪义

企业从集团内部其他企业取得固定资产的方式多种多样,在编制合并会计报表时应如何将其影响抵销呢?现行《合并会计报表暂行规定》中只规范了内部购入固定资产抵销时的会计处理,没有涉及到其他方式下取得固定资产的抵销。下面就谈谈个人看法。

一、内部购入固定资产当期的抵销

内部购入固定资产的方式有两种:第一种是企业集团内部企业将企业集团内部的其他企业生产的产品购入后作为固定资产使用;第二种是企业集团内部企业将自己正在使用的固定资产变卖给企业集团内部的其他企业,作为固定资产使用。

第一种情况下,销售方在其个别利润表中按照向另一企业出售该产品的价款确认销售收入,并结转销售成本,计算出该产品的损益;购买方则以所支付的价款作为固定资产原价,并在其个别资产负债表中列示。从整个企业集团来看,内部购入固定资产相当于通过“在建工程”建造固定资产,由于固定资产原价只能反映其建造成本,因此在编制合并会计报表时,必须将销售方所确认的销售收入、结转的销售成本与购买方所确认的购入固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销,即借记“主营业务收入”项目,贷记“主营业务成本”、“固定资产原价”项目;若销售方发生未实现内部销售亏损,抵销分录中应借记“固定资产原价”项目,其余项目不变。

第二种情况下,销售方处置固定资产的变价收入大于该固定资产账面价值的差额,确认为营业外收入;销售方处置固定资产的变价收入小于该固定资产账面价值的差额,确认为营业外支出,并将处置损益反映在其个别利润表中。购买方所确定该固定资产的入账价值中包括销售方处置该固定资产未实现的内部处置损益。从整个企业集团来看,内部购入固定资产属于内部固定资产调拨,既不会产生收益,也不会发生损失;同时,该固定资产既不能增值,也不会减值。因此在编制合并会计报表时,必须将该固定资产原价中包含的未实现内部处置损益抵销。未实现内部处置收益的抵销分录为:借记“营业外收入”项目,贷记“固定资产原价”项目。未实现内部处置损失的抵销分录为:借记“固定资产原价”项目,贷记“营业外支出”项目。

内部购入固定资产投入使用当期,应将由于其入账价值中包含未实现内部销售利润而多计提的折旧与同时多确认的费用抵销,借记“累计折旧”项目,贷记“管理费用”项目;应将由于处置固定资产发生未实现内部处置损失而少计提的

折旧与同时少确认的费用抵销,借记“管理费用”项目,贷记“累计折旧”项目。

二、抵偿债务取得固定资产当期的抵销

债权人接受债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产或以应收债权换入的固定资产,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费作为入账价值。涉及补价时,分以下两种情况进行处理:①收到补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,作为所取得固定资产的入账价值;②支付补价的,按应收债权的账面价值加上补价和应支付的相关税费,作为所取得固定资产的入账价值。债务人应按账面价值结转应付债务,应付债务的账面价值大于用以清偿债务的固定资产的账面价值与应支付的相关税费之和的差额,计入资本公积;反之,应确认为损失并直接计入当期营业外支出。

从整个企业集团来看,债务人用固定资产清偿债务,只是固定资产的内部转移,既不能使企业集团的资产增加,也不能使固定资产价值增减;既不会增加企业集团的损失,也不会增加其资本公积,因此应将固定资产清偿过程中产生的损失或资本公积与固定资产增值抵销。偿债方产生资本公积时的抵销分录为:借记“资本公积”项目,贷记“固定资产原价”项目;偿债方发生偿债损失时的抵销分录为:借记“固定资产原价”项目,贷记“营业外支出”项目。若债权人已对该债权计提了坏账准备,则应将偿债时已结转的坏账准备抵销,抵销时在上述抵销分录的基础上贷记“坏账准备”项目即可。

三、关联方交易中取得固定资产当期的抵销

此处的关联方交易,是指财政部于2001年12月发布的《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》中限定的交易价格显失公允的关联方交易。关联方之间出售固定资产时,出售价格超过其账面价值的差额,应记入“资本公积——关联交易差价”科目,而不确认为处置收益。购买方按所支付的价款,确认固定资产的入账价值。就整个企业集团而言,关联方交易中取得固定资产实质上仍属于内部调拨性质,既不能使固定资产价值增加,也不会因此而增加资本公积。

在编制合并会计报表时应将销售方产生的资本公积与购买方多确认的固定资产价值抵销,借记“资本公积”项目,贷记“固定资产原价”项目。同时,应将由于该固定资产价值中包含未实现资本公积而多计提的折旧与多确认的费用抵销,借记“累计折旧”项目,贷记“管理费用”项目。

四、非货币性交易中取得固定资产当期的抵销

非货币性交易发生的前提是所交易资产的公允价值相

等,即等价交换,而现行会计制度中会计核算的基础是换出资产的账面价值。公允价值是交易各方共同确认的价值,账面价值却是交易各方各自所确认的价值,两者往往不一致,这就使得非货币性交易双方换入资产的入账价值不相等。对整个企业集团而言,此类交易只是固定资产及其他非货币性资产的内部流转或调拨,并不能因此使有关资产的价值发生增减,故在编制合并会计报表时应将非货币性交易中所涉及的非货币性资产的增减值抵销。

1.不涉及补价时。换入固定资产方应按换出非货币性资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。换入资产为固定资产及其他资产时,按各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例,对换出资产账面价值总额与应支付的相关税费之和进行分配,并以分配后各项资产的价值作为入账价值。换出固定资产方应按换出固定资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为换入非货币性资产的入账价值。

如果用存货换入固定资产,在存货的公允价值超过其账面价值时,会使存货换出方换入固定资产的入账价值低于原账面价值,同时使换出固定资产方换入存货的入账价值高于原账面价值,因此在编制合并会计报表时应将固定资产少确认的价值与存货多确认的价值抵销,抵销分录为:借记“固定资产原价”项目,贷记“存货”项目;反之,若存货的公允价值低于其账面价值,则借记“存货”项目,贷记“固定资产原价”项目。

例1:甲公司以其存货换入其母公司乙的一台设备,存货的成本为180 000元,市价为200 000元,未计提跌价准备。设备在乙公司的账面价值为234 000元,公允价值(含增值税)与账面价值相等。甲、乙均为增值税一般纳税人,适用增值税税率为17%。假设在交换中不考虑除增值税以外的相关税费,换入资产均不改变原来的用途。

甲公司换入固定资产的入账价值=180 000+200 000×17%=214 000(元);甲公司换入固定资产的入账价值比其账面价值(234 000元)低20 000元。

乙公司换入存货的入账价值=234 000-200 000×17%=200 000(元);乙公司换入存货的入账价值比其成本(180 000元)高20 000元,在编制合并会计报表时应将该差额抵销,抵销分录为:借:固定资产原价20 000元;贷:存货20 000元。

2.涉及补价时。支付补价方应以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为换入固定资产的入账价值;收到补价方应以换出资产的账面价值减去补价加上应确认的收益和应支付的相关税费,作为换入固定资产的入账价值。在编制合并会计报表时,应将此类非货币性交易的交易损益、交易双方换入资产的入账价值与原账面价值相比发生增减变化的部分抵销。

例2:假设甲公司存货的实际成本为170 000元,乙公司设备的公允价值为244 000元,甲公司另向乙公司支付10 000元的补价,其余均同例1。

甲公司换入固定资产的入账价值=170 000+200 000×17%+10 000=214 000(元),比该设备在乙公司的账面价值(234 000元)少20 000元。

乙公司换出该设备按税法规定应视同销售旧货处理,无论乙公司是否为增值税一般纳税人,一律按4%的征收率计算税额再减半征收增值税。乙公司换出该设备的计税价格、不含增值税的公允价值=244 000÷(1+4%)=234 615.4(元),为此乙公司应确认的收益=10 000-10 000÷244 000×234 615.4-10 000÷234 615.4×(234 615.4×4%×50%)=209.8(元)。

乙公司换入存货的入账价值=234 000+209.8-10 000-200 000×17%=190 209.8(元),比其在甲公司的账面成本(170 000元)高20 209.8元。

在编制合并会计报表时,应将甲公司对固定资产少确认价值20 000元、乙公司产生的交易收益209.8元与多确认存货的价值20 209.8元抵销,抵销分录为:借:固定资产原价20 000元,营业外收入209.8元;贷:存货20 209.8元。

若乙公司已将换入的存货全部对外出售,期末进行抵销时,将上述抵销分录中的“存货”项目换成“主营业务成本”项目即可。同时,还应将因甲公司对换入固定资产确认的价值低于原账面价值而少计提的折旧与同时少确认的费用抵销,借记“管理费用”项目,贷记“累计折旧”项目。

五、连续编制合并会计报表时的抵销

连续编制合并会计报表时,应将上期及以前从内部取得的固定资产价值中所包含的未实现内部销售利润、关联方交易产生的未实现资本公积等未实现项目对期初未分配利润、期初资本公积的影响抵销。同时应将由于固定资产价值中包含未实现销售利润而多计提的折旧费用等对期初未分配利润的影响抵销。

1.内部购入固定资产。①将固定资产价值中包含的未实现内部销售利润抵销,借记“期初未分配利润”项目,贷记“固定资产原价”项目;将未实现内部销售损失抵销,应与未实现内部销售利润抵销相反的分录。②将上期多计提折旧对期初未分配利润的影响抵销时,借记“累计折旧”项目,贷记“期初未分配利润”项目;将上期少计提折旧对期初未分配利润的影响抵销时,作相反分录。③若上期已计提固定资产减值准备,则应将其对期初未分配利润的影响抵销,借记“固定资产减值准备”项目,贷记“期初未分配利润”项目。

2.抵偿债务取得固定资产。将未实现偿债利益(资本公积)对期初未分配利润的影响抵销,借记“资本公积”项目,贷记“固定资产原价”项目;将未实现偿债损失对期初未分配利润的影响抵销,借记“固定资产原价”项目,贷记“期初未分配利润”项目。其他抵销分录同上述1中②、③。

3.关联方交易中取得固定资产。将未实现内部销售利润、未实现资本公积对期初权益的影响抵销,借记“期初未分配利润”、“资本公积”项目,贷记“固定资产原价”项目。其他抵销分录同上述1中②、③。

4.非货币性交易中取得固定资产。将非货币性交易中取得固定资产的增减值与其他非货币性资产的减增值抵销,涉及补价时还应将收到补价方所确认的非货币性交易损益对期初未分配利润的影响抵销。对于例2应作如下抵销分录:借记“固定资产原价”项目,贷记“主营业务成本”(假设本期可将存货全部外售)、“期初未分配利润”项目。其他抵销分录同上述1中②、③。○