

# 内部交易形成的固定资产 在清理期间抵销的思路巧析

祝利芳

(郑州成功财经学院, 河南巩义 451200)

**【摘要】**与内部固定资产交易相关的抵销涉及原值、折旧和清理阶段的抵销,其中清理阶段的抵销分录较综合,学生在学习过程中、会计实务工作者在实际操作过程中理解较困难。本文通过案例,采用“还原→替换”思路,未实现内部交易利润(亏损)通过两种途径实现的思路对内部交易形成的固定资产在清理阶段的抵销原理进行解析。

**【关键词】**内部交易; 固定资产; 清理; 抵销; 还原→替换

因编制合并财务报表一体性原则的需要,会计工作者应站在集团外部看待集团,将集团内部各个企业间发生的交易和事项予以抵销。当集团内部发生了与固定资产相关的交易时,往往涉及以下几个阶段的抵销:固定资产初始确认时对其原值的抵销、后续计量计提折旧时的抵销和固定资产清理阶段的抵销。这三个阶段的抵销紧密相连,勾稽关系明显。然而,因为会计准则和准则解释中对内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理是直接以分录形式呈现的,导致广大学生和会计工作者不能深入理解其实质。本文针对此问题,以两种思路,通过案例对内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销进行深入解析,使其复杂的会计处理变得更加清晰。

## 一、与内部固定资产交易相关的抵销处理原理

当集团内部发生了与固定资产相关的交易时,站在外部看集团的该交易,其本质是出售方将账上的固定资产以账面价值转移至购买方,购买方将银行存款划拨给出售方,其他项目均应予以抵销。所以,只要出售方出售标的资产时,售价不等于该标的资产的账面价值,即存在内部交易利润(或亏损),就需要予以抵销。该抵销涉及固定资产存在的整个期间(亦即内部交易利润或亏损未全额实现的整个期间),直至固定资产进行清理。包括固定资产原值的抵销、各期计提折旧的抵销,以及由原值和折旧的抵销衍生出来的清理期间的抵销。

需说明的是,内部交易形成固定资产时和固定资产离开集团进行清理过程中发生的相关税费,不属于抵销范畴,属于集团真正发生的税费,需要进行确认,故在下文的分析中不考虑发生的相关税费。

## 二、理解内部交易形成的固定资产在清理期间抵销的前提

如前所述,之所以固定资产在清理期间需要抵销,是

由于内部交易利润(或亏损)的存在使得固定资产原值和各期计提的折旧需要予以抵销。本部分将通过案例说明固定资产在清理前的抵销,以明确其与清理期间抵销的勾稽关系,为理解清理期间的抵销处理打下基础。

### (一) 固定资产存续期间的抵销处理

1. 固定资产原值中包含的未实现内部交易利润(亏损)的抵销。

(1) 出售方本身将该标的资产作为存货核算,购买方作为购入固定资产。此时抵销分录为:借:营业收入;贷:营业成本,固定资产——原值(包含的内部交易利润,若为亏损,则在借方)。

(2) 出售方本身将该标的资产作为固定资产核算,购买方作为购入固定资产。此时抵销分录为:借:营业外收入;贷:固定资产——原值(包含的内部交易利润)。或:借:固定资产——原值(包含的内部交易亏损);贷:营业外支出。

2. 固定资产折旧中包含的未实现内部交易利润(亏损)的抵销。借:固定资产——累计折旧(已计提折旧总额中包含的内部交易利润);贷:管理费用(当年计提的折旧中包含的内部交易利润),未分配利润——年初(以前年度计提的折旧中包含的内部交易利润)。若为内部交易亏损,则作相反的会计分录。

**例1:**2007年1月1日,甲企业将一机器设备X出售给同一集团内的乙企业。该机器设备在甲企业的个别报表中账面价值为800万元,出售给乙企业时售价为1000万元,乙企业将其作为管理用固定资产,以银行存款支付。该固定资产尚可使用寿命为5年,预计净残值为0,采用年限平均法计提折旧。

母公司在编制合并财务报表时,各年的抵销处理如表1所示:

表1 与内部交易形成固定资产有关的抵销分录

单位:万元

2007年抵销分录	2008~2011年抵销分录	2008	2009	2010	2011
借:营业收入 1000	借:未分配利润——年初	200	200	200	200
贷:营业成本 800	贷:固定资产——原值	200	200	200	200
固定资产——原值 200					
借:固定资产——累计折旧 40	借:固定资产——累计折旧	80	120	160	200
贷:管理费用 40	贷:未分配利润——年初	40	80	120	160
	管理费用	40	40	40	40

## (二) 固定资产存续期间抵销处理的逻辑关系

从表1看出,需将内部交易形成的固定资产在存续期间的原值和折旧中包含的内部交易利润予以抵销,这是因为站在集团的角度,该内部交易利润尚未实现。那么与固定资产交易相关的内部交易利润能否实现?如果能,通过怎样的渠道实现呢?从表1的抵销分录中可以看出答案。

根据表1的资料,我们可以将抵销分录对合并“未分配利润”的影响总结如表2所示:

表2 与内部交易形成的固定资产相关的抵销

对未分配利润的影响

单位:万元

	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
期初未分配利润	- 200	- 160	- 120	- 80	- 40
期末未分配利润	- 160	- 120	- 80	- 40	0

2007年初,当甲公司出售给乙公司该设备时,甲公司个别报表确认营业利润200万元,乙公司固定资产原值中多包含200万元,故予以抵销,抵销后使得合并的期初未分配利润减少200万元(-200万元)。因期末乙公司在个别报表中按照200万元(1000/5)计提折旧,而站在合并财务报表的角度应当按照160万元(800/5)计提折旧,所以抵销分录中又将当年折旧中包含的多提的40万元折旧予以抵销,抵销折旧费用时增加未分配利润,所以抵销完成后期末未分配利润总共减少160万元(-160)。以后各年原理相同。

这样的情况说明需要抵销的“未分配利润”金额在逐年减少,即未实现的内部交易利润在逐年实现,到固定资产使用寿命结束时则全额实现(2011年末需要抵销的期末未分配利润为0)。

之所以出现这样的情况,是由于内部交易形成的固定资产中包含的内部交易利润随着折旧的计提逐期实现。固定资产计提折旧时,折旧金额通常计入产品成本或当期损益。当折旧费用计入产品成本时,会随着产品的出售由集团外部人承担;当折旧费用计入当期损益时,根据配比原则,当期损益由当期收入弥补,从而亦将折旧费用转嫁于集团外部,由外部人负担,继而使内部交易利润得以实现。

## 三、内部交易形成的固定资产在清理期间抵销的两种理解思路

从本质上讲,内部交易形成的固定资产在清理期间抵销与否,对合并后的利润本身没有影响。因为固定资产清理后,其账面价值转销为零,流出集团外部,所以因内部交易形成的未实现的利润(或亏损)均已实现。但是,目前准则中强调编制合并财务报表的一体性原则,需要把集团看成一个整体,站在这个理念下,固定资产在清理期间的抵销则是必要的。固定资产在清理期间的抵销分为逾期清理、到期清理和提前清理三种情况,其中,逾期清理不需做抵销处理,因在固定资产的使用寿命结束时,即在清理之前固定资产的账面价值无论在个别报表的角度还是合并报表的角度均已为零。而到期清理和提前清理原理完全相同,故本文不加以区分。本部分,笔者以两种思路来巧妙解析固定资产在清理期间的抵销处理。

## (一)“还原→替换”思路

1. 该思路的理论基础。固定资产清理时,在清理企业的个别报表中,可能产生两种结果:清理收益(营业外收入)和清理损失(营业外支出)。清理收益的计算公式为:

$$\text{营业外收入} = \text{售价} - (\text{固定资产原值} - \text{累计折旧}) = \text{售价} - \text{固定资产原值} + \text{累计折旧}$$

售价是针对集团外部的,故与抵销处理不相关。“固定资产原值”与营业外收入呈反方向变动,即调减原值则增加营业外收入,“累计折旧”与营业外收入呈正向变动,即调减累计折旧则减少营业外收入。反之亦反是。

清理损失的计算公式为:

$$\text{营业外支出} = \text{固定资产原值} - \text{累计折旧} - \text{售价}$$

“固定资产原值”与营业外支出呈正向变动,即调减原值则减少营业外支出;“累计折旧”与营业外支出呈反向变动,即调减累计折旧则增加营业外支出。反之亦反是。

2. 该思路的应用步骤。

第一步,还原(将个别报表中的现状还原为合并后应有的本质)。当固定资产中包含了内部交易利润时,个别报表中虚增了固定资产的原值和累计折旧,所以在合并财务报表中需要抵减;同样,当固定资产中包含了内部交易亏损时,则个别报表中虚减了固定资产的原值和累计折旧,所以在合并财务报表中需要调增。该部分的抵销分录,与本文第二部分固定资产存续期间的抵销相同。

第二步,替换(将需要调整的固定资产原值和累计折旧项目替换为“营业外收入/支出”)。因固定资产清理后账面价值转销为零,需要调整的固定资产原值和累计折旧将会影响清理后仅留的清理收益或清理损失即“营业外收入”或“营业外支出”,所以将第一步“还原”过程中抵销的“固定资产——原值”和“固定资产——累计折旧”项目分别进行替换,结合其与清理损益之间的变动关系,具体替换方法为:

(1)当清理企业发生了清理收益时,替换为“营业外收入”。当内部交易形成固定资产时产生了内部交易利润,则将原本要调减的固定资产原值调增“营业外收入”,均在贷方;将原本要调减的固定资产累计折旧调减“营业外收入”,均在借方。同理,若内部交易形成固定资产时发生了内部交易亏损,则将原本要调增的固定资产原值调减“营业外收入”,均在借方;将原本要调增的固定资产累计折旧调增“营业外收入”,均在贷方。

(2)当清理企业发生了清理损失时,替换为“营业外支出”。当内部交易形成固定资产时产生了内部交易利润,则将原本要调减的固定资产原值调减“营业外支出”,均在贷方;将原本要调减的固定资产累计折旧调增“营业外支出”,均在借方。同理,若内部交易形成固定资产时发生了内部交易亏损,则将原本要调增的固定资产原值调增“营业外支出”,均在借方;将原本要调增的固定资产累计折旧调减“营业外支出”,均在贷方。

从(1)、(2)的分析中看出,将“固定资产”项目替换为“营业外收入”或“营业外支出”时可直接替换,因为无论哪种情况,其借贷方向均是相同的。

3. 该思路的应用举例。

例2:承例1,假设甲公司出售给乙公司的X设备是在各年末清理的,且假设乙公司实现清理收益。

采用该思路时,在各年末清理时先编制如表1所示的抵销分录,进而再还原,将表1抵销分录中的“固定资产——原值”和“固定资产——累计折旧”项目替换为“营业外收入”。具体的抵销分录见表3。

表3 各期末清理时的抵销分录 单位:万元

2007年末 清理抵销分录	2008年以后各年末 清理的抵销分录	2008	2009	2010	2011
借:营业收入 1 000	借:未分配利润——年初	200	200	200	200
贷:营业成本 800	贷:营业外收入	200	200	200	200
营业外收入 200	同时:				
同时:	借:营业外收入	80	120	160	200
借:营业外收入 40	贷:未分配利润——年初	40	80	120	160
贷:管理费用 40	管理费用	40	40	40	40

若假设乙公司在个别报表中处置该固定资产时发生清理损失,则将“固定资产——原值”和“固定资产——累计折旧”项目替换为“营业外支出”。

(二)未实现内部交易利润(亏损)通过两种途径实现的思路

1. 未实现内部交易利润(亏损)实现的两种途径。通过表2看到,在固定资产存续期间,随着乙公司计提折旧,固定资产中包含的未实现内部交易利润逐期实现。站在合并财务报表的抵销角度,其实现的方式为冲减乙公司多计提的折旧费用。若存在内部交易亏损则原理相同。当固定资产发生清理时,因清理完成后固定资产将转移至

集团外部,所以,清理之前未实现内部交易利润(亏损)将通过两种途径全额实现:①冲减(调增)清理当期计提的折旧;②清理时增加(减少)清理收益或减少清理损失。

2. 该思路下的应用步骤。

第一步,站在清理的时点确定清理当期期初未实现内部交易利润(或损失)。

第二步,计算从清理当期期初至清理时点应调减(或调增)的折旧金额,作为当期折旧费用调整。

第三步,计算剩余期间应当调减或调增的折旧费用,作为清理损益的调整金额。

则内部交易固定资产在发生清理当期的抵销分录为:

(1)当内部交易形成固定资产时出售方形成内部交易利润。借:未分配利润——年初(清理当期期初仍未实现的内部交易利润);贷:管理费用(清理当期应当调减的固定资产折旧费用),营业外收入(营业外支出)(清理当期尚需调减的至使用寿命结束时止的固定资产折旧费用)。

(2)内部交易形成固定资产时出售方发生内部交易损失。借:管理费用(清理当期应当调增的固定资产折旧费用),营业外收入(营业外支出)(清理当期尚需调增的至使用寿命结束时止的固定资产折旧费用);贷:未分配利润——年初(清理当期期初未实现内部交易亏损)。

3. 该思路的应用举例。

例3:承例1,假设甲公司出售给乙公司的X设备是在各年末清理的,且假设乙公司实现清理收益。

各年初与该固定资产交易有关的未实现利润的情况如图所示:



各年初未实现内部交易利润情况

对应的抵销分录见表4。

表4 各期末清理时的抵销分录 单位:万元

2007年末 清理抵销分录	2008年以后各年末 清理的抵销分录	2008	2009	2010	2011
借:营业收入 1 000	借:未分配利润——年初	160	120	80	40
贷:营业成本 800	贷:营业外收入	120	80	40	0
管理费用 40	管理费用	40	40	40	40
营业外收入 160					

(三)两种思路下抵销分录的联系

根据会计核算的原理,本文所述两种思路下的抵销分录应当是一致的,将表3中抵销分录进行合并即得到如表4中的抵销分录。这两种抵销分录从不同的思路解释了清理期间抵销分录的由来。

主要参考文献

刘永泽,傅荣.高级财务会计[M].大连:东北财经大学出版社,2010.