

# 完全权益法下顺(逆)流交易抵销的思考

——兼论新投资准则变化

魏春飞 秦嘉龙(教授)

(青海大学财经学院 西宁 810016)

**【摘要】**今年修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定未实现内部损益按照投资方持股比例计算归属于投资方的部分,应予以抵消,而这一直是长期股权投资后续计量的难点。本文针对顺流与逆流交易,分别从个别报表与合并后结果两方面分析,认为在顺流交易中,投资企业从收入与成本出发顺流调整损益;在逆流交易中,投资企业从投资收益出发逆流调整资产。

**【关键词】**完全权益法 顺流交易 逆流交易

为满足我国市场经济发展的需要,提高企业财务报表质量和会计信息透明度,财政部在2014年3月印发修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“新准则”),并于同年7月1日实施,同时废止2006年度颁发的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“旧准则”)。新旧准则有何不同,是广大会计人员急需明确的问题。而顺逆流交易下,未实现内部损益对长期股权投资后续计量的影响一直是其核算的难点。本文拟在对比新旧准则变化的基础上,阐述权益法在我国会计准则中的沿革,并进一步分析完全权益法下顺流与逆流交易的会计处理。

## 一、新准则的变化

将新准则与旧准则作对比,可以发现两个方面的变化。

在新增内容方面,主要有长期股权投资的定义(新准则第二条)、合并费用的处理(新准则第五条)、以企业合并以外的方式取得长期股权时发行权益性证券的发行费用的处理(新准则第六条)、投资方通过投资机构间接持有的联营或合营企业的权益性投资的处理(新准则第九条)、权益法确认投资收益时对未实现内部交易损益的处理(新准则第十三条)、权益法下对长期股权投资划分为持有待售资产的处理(新准则第十六条)等。

在删减内容方面,主要有投资者投入的长期股权投资初始成本的处理(旧准则第四条)、对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响且活跃市场没有报价、公允价值不能可靠取得的股权投资的处理相关内容(旧准则第五、十四条)、控制与共同控制的定义(旧准则第五条)、长期股权投资的披露(旧准则第十七条)等。

## 二、我国会计准则中权益法的沿革

尽管新旧准则有所不同,却都规定:投资方对联营与合营企业的长期股权投资采用权益法核算。而权益法又可分为简单权益法、购买权益法与完全权益法三种。

事实上,我国企业会计准则对联营与合营企业长期股权投资权益法后续计量经历了从购买权益法到完全权益法的历史沿革。旧准则第八条、第九条、第十二条所述的权益法就是指购买权益法。后来,财政部印发的《企业会计准则解释第1号》第七条要求要调整投资企业与联营或合营企业的未实现内部损益。这就使得购买权益法过渡到完全权益法,直到2014年3月修订后新准则将其写入准则第十三条。

完全权益法相对于其他两种方法,最大的优点就是可以合理避免投资企业通过与联营或合营企业频繁交易来虚增资产和收益,以提高会计信息的可靠性。

## 三、顺流、逆流交易会计处理解析

新准则第十三条规定:未实现内部损益按照投资方持股比例计算归属于投资方的部分,应予以抵消。对此,我国已有不少学者表达了自己的见解。但笔者通过整理相关文献发现,各个学者的分歧主要在于逆流与顺流交易下,如果投资企业拥有其他子公司需要编制合并报表时,未实现内部损益的处理,以及顺流交易下,未实现内部损益在投资企业个别报表中的处理。为此,笔者从新的角度并结合实例作进一步阐述。

完全权益法下,对联(合)营企业的长期股权投资后续计量要明确两个基本问题。第一,由于投资方不能将联(合)营企业纳入合并范围,所以投资方对顺逆流交易产生的未实现内部损益的影响要通过调整自己的报表项目

进行消除。第二,未实现内部损益虽然是针对所有的联(合)营方与联(合)营企业组成的整体而言,但针对投资企业本身,真正的未实现内部损益是其按持股比例计算归属于自己的那部分。所以需要抵销的是按持股比例计算的部分而不是整个未实现内部损益。这一点的处理与企业合并有所不同。

例:A企业于2013年1月取得B公司20%的股权,能够对B施加重大影响。假定,A取得该股权投资时,B的各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。同年8月,B将其成本为50万元的库存商品以100万元出售给A,A将取得的商品作为存货。截至2013年12月31日,A仍未将该批存货出售。同年12月,A将其成本为20万元的商品以40万元的价格出售给B。B将这批产品做管理用固定资产入账,预计使用年限5年,采用直线法折旧,净残值为零。假定,B公司2013年度实现的净利润为零,不考虑所得税因素。

由于A拥有B公司20%的股权,能够对B施加重大影响,所以B是A的联营企业。A公司对B的长期股权投资采用完全权益法后续计量。可以看出,本年度A与B之间既有顺流交易又有逆流交易,因此需要区别对待。

1. 顺流交易的会计处理与解析。12月份A向B销售商品为顺流交易。在A的个别报表中,抵销未实现内部损益20(40-20)万元后调整长期股权投资并确认投资收益。分录①:借:长期股权投资——损益调整-4(0-20×20%);贷:投资收益-4。

假设A公司有其他控股子公司,需要编制合并报表,还需要做调整分录。分录②:借:营业收入8(40×20%);贷:营业成本4(20×20%),投资收益4。

解析角度一:顺流交易虽然并不直接影响B的净利润,该笔交易使A的净利润增加了20万元,也即未实现内部损益为20万元。基于会计谨慎性,避免A与B通过大量顺流交易增加利润、粉饰报表,要对这部分未实现内部损益按持股比例做抵销处理。为此,账务处理上通过转移扣除的做法去实现。因此尽管是顺流交易,但仍要抵销未实现内部损益,也就有了分录①。对于分录②,A的报表项目中营业收入与营业成本包含未实现内部损益,所以要对这部分进行调整抵销。另外,因为B公司不能纳入A的合并范围,营业收入与营业成本的差额就不能抵销B的“固定资产”科目。事实上,该项交易使得A从B收到银行存款。从投资企业的视角看,该款项中按持股比例计算的未实现内部损益部分是一种利益输送,可以看作是B对A的“股利分配”,故而确认为投资收益。从而也就有了分录②的结果。

解析角度二:我们将分录①与分录②合并得到一个汇总的分录③,其结果即为顺流交易下,在A的合并报表

中该交易的最终影响数。分录③:借:长期股权投资——损益调整-4,营业收入8;贷:营业成本4,投资收益0。

从分录③可以看出,在A的合并报表中,并没有因为顺流交易而使A享有B的净损益份额发生变动。长期股权投资的调整,是A从营业收入与营业成本的角度来顺流调整损益的结果。

我们知道,A与B之间的未实现内部损益是通过B计提折旧逐年实现的。所以2014年,对该部分实现的内部损益在个别报表中,要调回。即分录④:借:长期股权投资——损益调整0.8;贷:投资收益0.8。

同时,在A的合并报表中,做相反的处理,即分录⑤:借:投资收益0.8;贷:长期股权投资0.8。

2. 逆流交易的会计处理与解析。8月份,B向A销售商品为逆流交易。在A的个别报表中,抵销未实现内部损益50(100-50)万元后调整长期股权投资并确认投资收益,即分录⑥:借:长期股权投资——损益调整-10(0-50×20%);贷:投资收益-10。

另,A在编制合并报表时,还要做以下调整分录,即分录⑦:借:长期股权投资10;贷:存货10。

解析角度一:在B对A的逆流交易中,B的净利润因为该项交易而增加50万元即为未实现内部损益。基于会计谨慎性,避免B对A通过大额频繁交易来增加净利润使A大量确认投资收益,所以要对这部分未实现内部损益按持股比例做抵销处理。因此也就有了分录⑥。而对于分录⑦的贷方,因为该项逆流交易使得A的存货报表项目含有未实现内部损益,所以要作抵销处理。而借方则因为该项逆流交易中,A支付给B的全额货款中按持股比例计算的未实现内部损益,也是一种利益输送,看作是B对A追加的投资,所以计入长期股权投资科目。

解析角度二:我们将分录⑥与分录⑦合并得到汇总的分录⑧,其结果即为该逆流交易在A的合并报表的最终影响数。分录⑧:借:长期股权投资0;贷:投资收益-10,存货10。

从分录⑧可以看出,在A的合并报表中,并没有因为该逆流交易的未实现内部损益而调整长期股权投资。存货的调整,是A从投资收益的角度来逆流调整资产的结果。

另外,我们不妨假设,如果截至2014年底,A将从B所购的存货全部出售,此时未实现内部损益为零。在A的个别报表中,需要做如下分录,即分录⑨:借:长期股权投资——损益调整10;贷:投资收益10。而在A的合并报表中,因为未实现内部损益为零,不需要再做调整分录。

#### 主要参考文献

财政部.企业会计准则第2号——长期股权投资.财会[2014]14号,2014-03-13