

# 权益法下逆流交易核算教学思考

张国永(副教授)

(中原工学院经济管理学院 郑州 450015)

**【摘要】**长期股权投资权益法核算中逆流交易的会计处理,虽然是按照现行企业会计准则完全权益法对未实现内部交易损益进行的抵消处理,但这样处理往往让初学者十分费解。本文从逆流交易在投资方和被投资方经济实质的角度,深入探讨了相关的会计分录形成的过程,应用于教学后收到了较好的效果。

**【关键词】**权益法 逆流交易 经济实质 教学

## 一、引言

在长期股权投资权益法的核算中,《企业会计准则解释第1号》规定:“投资企业与联营企业及合营企业之间发生的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。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益,也应当按照上述原则进行抵销,在此基础上确认投资损益。”

因此,在注册会计师考试教材中,对逆流交易的具体核算解释为:对于联营企业或合营企业向投资企业出售资产的逆流交易,在该交易存在未实现内部交易损益的情况下(即有关资产未对外部独立第三方出售),投资企业在采用权益法计算确认应享有联营企业或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。当投资企业自其联营企业或合营企业购买资产时,在将该资产出售给外部独立的第三方之前,不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。

在企业会计准则讲解或权威的会计教材中,都按照《企业会计准则解释第1号》的规定进行了举例或示例,但多数只是给出了相关的会计分录和简单的解释,并未讲清其中的来龙去脉,以致教师和学生对该会计事项的理解十分困难。本文在总结多年教学经验的基础上,从逆流交易经济实质的角度,深入探讨了相关的会计分录形成的原因,从而在教学中收到了较好的效果。

## 二、逆流交易会计处理及教学中的疑惑

为了能清楚地表达逆流交易的会计处理及教学中的疑惑,本文举例分析如下。

例1: M公司2012年1月1日购买N公司40%有表决权的股份,能够对N公司的生产经营决策施加重大影响。M公司和N公司于2012年10月发生了一笔内部交易,即

N公司将账面价值为700万元的存货以900万元的价格卖给了M公司。至2012年12月31日,M公司还未将这批存货向外部第三方售出。已知M公司在年初取得对N公司的股权投资时N公司可辨认净资产的公允价值与其账面价值相同。为便于理解,假设N公司2012年度会计净利润为0万元,并假定暂不考虑所得税等其他因素。那么,如何做该笔业务的账务处理?

分析:N公司卖给M公司的存货为内部逆流交易,N公司在该项交易中实现利润200万元(900-700),其中的80万元(200×40%)属于M公司持有的对N公司的权益份额,根据会计准则的规定,在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销,即M公司的账务处理如下:

分录1:

借:长期股权投资 -800 000[(900-700)×40%]  
贷:投资收益 -800 000

分录1是学习者最容易理解的,因为该部分内部逆流交易未实现的收益,就在N公司的利润表上,M公司在确认长期股权投资和投资收益时,当然需要将该部分未实现的内部交易收益按照份额从投资收益中减掉。

按照准则的要求,M公司在年末如果需编制合并财务报表(也就是有其他的子公司需要合并),在M公司的合并财务报表中对该内部交易未实现的损益在个别报表已确认存货的基础上进行以下调整:

分录2:

借:长期股权投资 800 000  
贷:存货 800 000

分录2会使学习者产生一些疑惑,贷记存货还好理解,因为该内部交易让M公司的存货多记了80万元,需要冲减掉,但为什么要借记长期股权投资80万元呢?有的学者解释说分录1中长期股权投资少记了80万元需要转

回,但少记不是由于内部交易未实现的损益需要调减的吗?为什么在合并报表中还需要转回?

基于以上对分录1和分录2的疑问,大多数学生很难想明白这两个分录全部的来龙去脉,这给教师的授课提出了新的更高的要求。

### 三、基于经济实质的逆流交易教学分析

例2:沿用上例,被投资单位N公司将账面价值为700万元的存货以900万元的价格卖给了投资企业M公司,如果N公司纳入M公司的合并范围,则抵销该内部交易的会计处理很容易理解。而实际上,N公司没有纳入M公司的合并范围,N公司和M公司的内部交易只能站在M公司的报表方面进行内部交易的抵销。这样,该逆流交易就会产生对M公司报表相关项目的其他影响。

那么,该逆流交易对M公司报表项目会产生哪些影响呢?从交易的经济实质来看,N公司700万元存货以900万元的价格卖给了M公司,说明M公司是拿900万元的货币资金(假设支付了货款)换取了N公司700万元的存货。由于内部交易的计价基础不变,其价差200万元(900-700)的40%部分(80万元)已经虚增了M公司的存货,其他的60%可视为与被投资单位其他股东的已实现交易。既然M公司虚增的80万元存货已对M公司产生了实质影响,也就是说M公司花了80万元买了一部分虚拟的存货,那么该虚增的存货会产生什么样的效果呢?

由于M公司和N公司是投资与被投资之间的关系,所以内部交易引起M公司虚增的80万元作为存货列示十分不妥。那么,这已支付的80万元是作为M公司投资成本的追加,还是作为M公司当期的投资损失呢?如果作为投资成本的追加,则该追加部分只能到处置时才能转化为投资损失,因此作为投资成本追加不符合会计的谨慎性原则;如果M公司将之作为投资损失,计入当期的损益,则符合会计的谨慎性原则。所以M公司额外支付的80万元作为投资损失计入当期损益比较合适。这就是M公司需要在合并报表层面达到的效果。

教师向学生进行以上的分析解释,需要学生有一定的会计理论基础。在向学生解释清楚了逆流交易的经济实质及对投资企业的影响后,还要向学生进一步解释逆流交易相关会计分录的来龙去脉。

在M公司的个别报表层面,该逆流交易发生后,由于货币资金80万元M公司实际已经支付。进一步分析,该80万元在交易发生后减少了货币资金,同时增加了存货金额80万元。综合起来考虑,逆流交易发生后,M公司相当于在其个别报表做了如下会计分录:

分录3:  
借:存货 800 000  
贷:货币资金 800 000

通过以上对逆流交易的解读可知,我们要在合并报表层面达到的最终效果就是:

分录4:  
借:投资收益 800 000(作为当期的投资损失)  
贷:货币资金 800 000

而在M公司个别报表的存货已经增加了80万元后,要达到分录4的综合效果,我们还需要在分录3的基础上做如下会计分录:

分录5:  
借:投资收益 800 000  
贷:存货 800 000

将分录3和分录5综合考虑,就达到了分录4的效果。再把分录5进行分解,分解为分录6和分录7,即:

分录6:  
借:长期股权投资 -800 000[(0-2 000 000)×40%]  
贷:投资收益 -800 000

分录7:借:长期股权投资800 000;贷:存货800 000。

由上分析可见,分录6和分录7,正好是例1的分录1和分录2。

当然,这里分录6是M公司个别报表期末确认投资收益的分录,分录7是假设M公司期末编制合并报表情况下的调整分录。这样,关于逆流交易,我们的分析与会计准则的规定也实现了完美的对接。不过,把分录5分解为分录6和分录7,也有些抽象,有些学生理解时还需要一个消化的过程。

用上述分析方法给学生讲授,可以让学生更容易地理解逆流交易的来龙去脉。

### 四、结束语

本文通过分析逆流交易在投资方和被投资方的经济实质,深入分析了在课堂中如何讲解准则关于逆流交易的会计处理。而在授课时,还会存在其他形式的内部交易需要讲解,比如顺流交易,以及投资方向合营企业投出非货币资产产生损益的处理等。无论内部交易形式如何变化,我们都可以用本文的分析方法对相关内部交易进行分析讲解。

另外,本文的分析同时阐明了一个道理,那就是在我们的会计教学中,要善于分析会计核算背后的经济实质,这样才能让学生真正掌握会计这门学科。

### 主要参考文献

1. 冷琳.权益法下顺流、逆流交易核算的三个问题.财会月刊,2012;25
2. 中国注册会计师协会.2012年度注册会计师全国统一考试辅导教材:会计.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则案例讲解.上海:立信会计出版社,2009