

权益法中的顺逆流交易及其连续处理

张 铮

(无锡商业职业技术学院 江苏无锡 214153)

【摘要】从经济联系程度的视角分析,权益法中的顺逆流交易是一种“内部交易”,投资企业在确认投资收益时应做剔除调整,且分别调整合并利润表项目或合并资产负债表项目。在以后的连续处理中,投资企业应根据“未实现内部交易损益”的实现与否确定是否做转回处理,同时调整有关合并财务报表的相关项目。

【关键词】权益法 顺流交易 逆流交易 个别财务报表 合并财务报表 连续处理

权益法中的顺逆流交易是指投资企业与其联营企业或合营企业之间发生的交易事项。其中,顺流交易是指投资企业向其联营企业或合营企业出售资产,逆流交易是指联营企业或合营企业向投资企业出售资产。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,采用权益法核算的长期股权投资,在确认投资损益时,除考虑会计政策、会计期间及公允价值等调整因素外,对于投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的“未实现内部交易损益”,投资企业应在其个别财务报表中予以剔除调整,即在扣除“未实现内部交易损益”的基础上计算确认投资收益。并且,如果投资企业存有子公司的,还应在其编制的合并财务报表中对相关资产或损益予以项目调整。

一、顺逆流交易调整的原理分析

权益法强调的是投资企业与联营企业或合营企业的经济关系,从经济联系程度上两者可以视同一个整体,从这个角度去分析,顺逆流交易就成为一种“内部交易”,只要交易的资产未向外部独立第三方出售,就会形成“未实现内部交易损益”。而按照相关准则的规定,联营企业或合营企业未纳入合并财务报表的范围,权益法中顺逆流交易的“未实现内部交易损益”无法在合并中得到抵销处理,所以要求投资企业确认投资收益时在其个别财务报表中进行剔除调整,以防止投资企业利用关联方交易虚计资产和利润。

同时,从投资企业与其子公司构成的合并报告主体角度,对投资企业在其个别财务报表中确认的相关资产或损益,在编制合并财务报表时还应进行项目调整,以体现实质重于形式这一会计信息质量要求。如果是逆流交易,应调整合并资产负债表相关项目;如果是顺流交易,则应调整合并利润表相关项目。

二、顺逆流交易的连续调整处理

所谓顺逆流交易的连续调整处理,即在发生顺逆流交易以后的期间所作出的调整处理。处理方法如下:第一,应根据

“未实现内部交易损益”在以后期间的实现与否,投资企业在其个别财务报表中决定是否作转回处理。第二,在投资企业与子公司的合并财务报表中,还应按照上述“原理分析”中的要求对相关合并项目进行调整。下面分别以存货、固定资产顺逆流交易作举例说明。

(一)逆流交易

例1:甲公司持有乙公司20%的股份并能对其施加重大影响,甲公司对A公司具有控制权,A公司为甲公司的子公司。2011年乙公司将一批成本为10万元的商品销售给甲公司,售价30万元。甲公司将在上述购入的商品作为存货管理,且2011年末未向外部独立第三方出售该商品。2012年甲公司仍未向外部独立第三方出售该商品。2013年甲公司将该批商品中的60%向外部独立第三方出售。为简化起见,假设乙公司每年实现的净利润均为1000万元,不考虑其他因素。相关处理如下:

(1)2011年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。甲公司应剔除“未实现内部交易损益”后确认投资收益,即: $[1000 - (30 - 10)] \times 20\% = 196$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整196;贷:投资收益196。②甲公司、A公司的合并资产负债表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,调整的不应是“长期股权投资”,而应调整虚计的“存货”,即: $(30 - 10) \times 20\% = 4$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整4;贷:存货4。

(2)2012年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2012年,“未实现内部交易损益”仍未实现,甲公司在其个别财务报表中不作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整200;贷:投资收益200($1000 \times 20\%$)。②甲公司、A公司的合并资产负债表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,“存货”依然虚计4万元,应作出调整: $(30 - 10) \times 20\% = 4$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整4;贷:存货4。

(3)2013年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收

益的处理。2013年,“未实现内部交易损益”中的2.4万元已经实现,应作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 202.4;贷:投资收益 202.4 $\{[1\ 000+(30-10)\times 60%]\times 20%\}$ 。②甲公司、A公司的合并资产负债表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,“存货”仍虚计1.6万元,应作出调整: $(30-10)\times 40%\times 20%=1.6$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 1.6;贷:存货 1.6。

再假设2013年甲公司将该批商品全部向外部独立第三方出售,其他条件不变,则甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的会计分录。借:长期股权投资——损益调整 204;贷:投资收益 204 $\{[1\ 000+(30-10)\times 100%]\times 20%\}$ 。

由于“存货”已全部向外部独立第三方出售,从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,“存货”不再虚记,合并资产负债表中不需编制调整分录。

如果是固定资产逆流交易,由于其“未实现内部交易损益”的实现是以折旧的形式完成的,相关处理则不同。

例2:甲公司持有乙公司20%的股份并能对其施加重大影响,甲公司对A公司具有控制权,A公司为甲公司的子公司。2011年初乙公司将成本为9万元的商品销售给甲公司,售价为15万元。甲公司将上述购入的商品作为固定资产管理,预计使用寿命3年,预计净残值为0,采用直线法折旧。为简化起见,假设乙公司2011年至2013年每年实现的净利润为1 000万元,不考虑其他因素。相关处理如下:

2011年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。甲公司应剔除“未实现内部交易损益”后确认投资收益,即: $\{1\ 000-[(15-9)-(15-9)/3]\}\times 20%=199.2$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 199.2;贷:投资收益 199.2。②甲公司、A公司的合并资产负债表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,调整的不应是“长期股权投资”,而应调整虚计的“固定资产”。借:长期股权投资——损益调整 0.8 $\{[(15-9)-(15-9)/3]\times 20%\}$;累计折旧 0.4 $\{[(15-9)/3]\times 20%\}$;贷:固定资产 1.2 $[(15-9)\times 20%\}$ 。

2012年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2012年,“未实现内部交易损益”以折旧形式实现0.4万元,应作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 200.4;贷:投资收益 200.4 $\{[1\ 000+(15-9)/3]\times 20%\}$ 。②甲公司、A公司的合并资产负债表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,“固定资产”还虚计0.4万元,应作调整。借:长期股权投资——损益调整 0.4 $\{[(15-9)-(15-9)\times 2/3]\times 20%\}$;累计折旧 0.8 $\{[(15-9)\times 2/3]\times 20%\}$;贷:固定资产 1.2 $[(15-9)\times 20%\}$ 。

2013年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2013年,“未实现内部交易损益”以折旧形式实现0.4万元,应作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 200.4;贷:投资收益 200.4 $\{[1\ 000+(15-9)/3]\times 20%\}$ 。②甲公司、A公司的合并资产负债表中,不需编制调整分

录。因为此时固定资产使用寿命期满,会计上作报废处理,从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,“固定资产”不再虚计,所以合并资产负债表中不需编制调整分录。

(二)顺流交易

例3:甲公司持有乙公司20%的股份并能对其施加重大影响,甲公司对A公司具有控制权,A公司为甲公司的子公司。2011年内甲公司将一批成本为10万元的商品销售给乙公司,售价30万元。乙公司将上述购入的商品作为存货管理,且2011年末向外部独立第三方出售该商品。2012年乙公司仍未向外部独立第三方出售该商品。2013年乙公司将该批商品中的60%向外部独立第三方出售。为简化起见,假设乙公司每年实现的净利润为1 000万元,不考虑其他因素。相关处理如下:

(1)2011年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。甲公司应剔除“未实现内部交易损益”后确认投资收益,即: $[1\ 000-(30-10)]\times 20%=196$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 196;贷:投资收益 196。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,调整的不应是“投资收益”,而应调整虚计的“营业收入”和“营业成本”。借:营业收入 6 $(30\times 20%)$;贷:营业成本 2 $(10\times 20%)$,投资收益 4 $[(30-10)\times 20%]$ 。

(2)2012年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2012年,“未实现内部交易损益”仍未实现,甲公司在其个别财务报表中不作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 200;贷:投资收益 200 $(1\ 000\times 20%)$ 。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,本期没有虚计的损益项目,故不作调整处理。

(3)2013年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2013年,“未实现内部交易损益”中的2.4万元已经实现,应作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 202.4;贷:投资收益 202.4 $\{[1\ 000+(30-10)\times 60%]\times 20%\}$ 。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,本期实现的不是“投资收益”,而是“营业收入”和“营业成本”,应作调整处理。借:投资收益 2.4 $[(30-10)\times 60%\times 20%]$,营业成本 1.2 $(10\times 60%\times 20%)$;贷:营业收入 3.6 $(30\times 60%\times 20%)$ 。

再假设2013年乙公司将该批商品全部向外部独立第三方出售,其他条件不变,则甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的会计分录:借:长期股权投资——损益调整 204;贷:投资收益 204 $\{[1\ 000+(30-10)\times 100%]\times 20%\}$ 。

由于“未实现内部交易损益”在本期已全部实现,从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,合并利润表中应反映全部“营业收入”和“营业成本”,而不是“投资收益”,调整分录如下:借:投资收益 4 $[(30-10)\times 100%\times 20%]$,营业成本 2 $(10\times 100%\times 20%)$;贷:营业收入 6 $(30\times 100%\times 20%)$ 。

如果是固定资产顺流交易,出于同样的原因,其“未实现

将境外子公司纳入 合并报表时的信息可比性思考

祝利芳

(郑州成功财经学院管理系 河南巩义 451200)

【摘要】当母公司存在境外经营子公司时,同一笔涉及外币项目的业务发生会在母公司的个别财务报表与境外经营子公司经折算后的个别财务报表中产生不同的列示结果。这些差异是否会影响母子公司会计信息的可比性?本文运用“连环替代法”、“定性分析法”对这些差异进行分析,并针对其中会导致会计信息不可比的差异提出改进建议。

【关键词】母公司 子公司 境外经营 合并财务报表 可比性

一、引言

母公司编制合并财务报表时,为实现合并抵销前的数据基础可比性,应当统一子公司所采用的会计政策和会计期间,使子公司的会计政策与母公司的保持一致。然而,当母公司有涉及外币项目的业务发生时,即使对境外经营子公司做了会计政策与会计期间的调整,因汇率波动对母子公司的影响不同,也仍然会与母公司同类项目的会计信息出现差异。

在母公司拥有境外经营子公司的情况下,编制合并财务报表之前,需对纳入合并范围的境外经营子公司以外币表示

内部交易损益”的实现是以折旧的形式完成的,相关处理也有所不同。

例4:甲公司持有乙公司20%的股份并能对其施加重大影响,甲公司对A公司具有控制权,A公司为甲公司的子公司。2011年初甲公司将成本为9万元的商品销售给乙公司,售价为15万元。乙公司将上述购入的商品作为固定资产管理,预计使用寿命3年,预计净残值为0,采用直线法折旧。为简化起见,假设乙公司2011年至2013年每年实现的净利润为1000万元,不考虑其他因素。相关处理如下:

2011年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。甲公司应剔除“未实现内部交易损益”后确认投资收益,即: $[1000 - (15 - 9) + (15 - 9) / 3] \times 20\% = 199.2$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 199.2;贷:投资收益 199.2。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,调整的不应是“投资收益”,而应调整虚计的“营业收入”和“营业成本”。借:营业收入 $2[(15 - 15 \times 1 / 3) \times 20\%]$;贷:营业成本 $1.2[(9 - 9 \times 1 / 3) \times 20\%]$,投资收益 0.8 (2-1.2)。

2012年:①甲公司在其个别财务报表中确认投资收益的处理。2012年,“未实现内部交易损益”以折旧形式实现0.4万

的财务报表折算为以母公司记账本位币表示的财务报表。针对外币报表折算方法国际上流行的主要有四种,按照国际会计准则委员会的要求,各国可从时态法和现行汇率法两种方法中选择一种应用。

我国企业会计准则中采用的方法实质上是现行汇率法。折算汇率选择如下:资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”外,其他项目采用发生时的即期汇率。利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算,也可以采用

元,应作转回处理。确认投资收益时:借:长期股权投资——损益调整 200.4;贷:投资收益 $200.4 \{ [1000 + (15 - 9) / 3] \times 20\% \}$ 。②甲公司、A公司的合并利润表中的处理。从甲公司、A公司构成的合并报告主体看,本期实现的不是“投资收益”,而是“营业收入”和“营业成本”,应作调整处理:借:投资收益 $0.4(1 - 0.6)$,营业成本 $0.6(9 \times 1 / 3 \times 20\%)$;贷:营业收入 $1(15 \times 1 / 3 \times 20\%)$ 。

2013年同2012年的处理。

三、小结

总之,对于权益法中顺逆流交易的相关处理,应分别从投资企业与联(合)营企业构成的整体、投资企业与其子公司构成的合并报告主体两个不同视角加以分析,围绕投资企业的个别财务报表与合并财务报表进行恰当的调整处理。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006