

# 顺流交易中未实现损益抵销的两种观点

罗玲 秦洪平

(重庆市财政局 重庆 401121 重庆丰都县财政局 重庆丰都 408200)

**【摘要】** 根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,投资企业与合营、联营企业之间顺流交易的未实现利润按股权比例计算应归属于本企业的份额应当予以抵销。对此问题从对权益法的不同观点出发,可能得到不同的报表结论,其主要取决于报表编制者的专业判断。

**【关键词】** 顺流交易 未实现损益 权益法

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)明确了对合营、联营企业采用权益法进行后续计量。而对于权益法的本质主要是长期股权投资的一种后续计量方法还是一种合并报表方法,却存在争议,CAS 2和《国际会计准则第28号——对联营企业的投资》(IAS 28)对此均未予以明确。对于投资企业与合营、联营企业之间顺流交易的未实现利润按股权比例计算应归属于本企业的份额高于长期股权投资账面价值进行抵销处理时,不同的判断将导致不同的处理结果。

## 一、两种观点下抵销处理的理论基础

1. 将权益法作为一项合并报表方法。根据《企业会计准则解释第1号》第七条的规定:“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。投资企业与被投资单位发生的内部交易损失,按照《企业会计准则第8号——资产减值》等规定属于资产减值损失的,应当全额确认。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”。这点在国际会计准则(IAS)体系中亦有所体现。因此,企业作为投资方和顺流交易中的销售方,应当抵销其在内部交易未实现损益中所占的份额,但对长期股权投资的冲减,应以账面价值冲减至零为限。企业应当把未实现利润中应予抵销的相应份额超过长期股权投资账面价值的部分确认为递延收益。

2. 将权益法作为一种后续计量方法。CAS 2第十一条和IAS 28第29段都要求投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。即当投资方在联营企业的亏损中应分担的份额达到或者超过其在该联营企业净资产中所占的权益份额时,投资方应当停止确认其在该联营企业的进一步亏损中应分担的份额。

如果将权益法看成长期股权投资的一种后续计量方法,则意味着认为IAS 28第29段中的相关要求优先于该准则第22段对于抵销投资者与联营企业之间的未实现交易损益的要求。全部抵销投资方在未实现交易损益中所占的份额,事实上导致投资方确认了一项“损失”。并且,通过将损失予以递延,投资方事实上确认了一个负数的投资余额,这在投资方并不承担与该项资产或联营企业相关的法定或推定义务的情况下,并不是CAS 2和IAS 28所允许或者所要求的做法。因此,如果将权益法看成长期股权投资的一种后续计量方法,则投资方在权益法核算中按比例抵销内部利润,以把长期股权投资的账面价值冲减至零为限。如果投资方并不承担与该项资产或联营企业相关的法定或推定义务,则不存在负债,也不应递延相应的收益。

无论是将权益法视为合并报表方法还是长期股权投资的后续计量方法,投资方将其资产出售给合营、联营企业后,如果存在持续涉入的情形,可能表明不符合相关会计准则所规定的资产处置损益确认条件。对于其出售给联营企业的资产还需有后续的持续涉入,则投资方需要非常谨慎,因为这种情形可能表明不符合相关会计准则所规定的资产处置损益确认条件。例如,如果该合营、联营企业借入借款用于向投资方支付该笔交易中的资产购买款,而该借款是由投资方提供担保的,则投资方就保留了对该项资产的继续涉入权,如果资产的最终可收回金额仅等于其原账面价值,则投资方将承担该项损失。根据《企业会计准则第14号——收入》所规定的销售商品收入的确认条件,此时投资方很可能不应确认任何资产处置收益。

## 二、相关案例解析

例:A公司持有B公司40%的股权,对B公司具有重大影响。A公司对B公司的长期股权投资账面价值为100万元。本年度内,A公司向B公司出售一处厂房,B公司将其作为固定资产核算。A公司在该交易中共确认收益500万元。于交易

# 基于房地产企业管理需求的会计服务

刘红红

(河北金融学院会计系 河北保定 071000)

**【摘要】** 会计准则在制定时大多将重点放在可靠性、相关性、可比性等要求上,这既导致了会计信息与税法的差异,也导致了生成的会计信息有时不能很好地满足企业管理要求。本文以房地产企业为例,分析如何解决这一问题。

**【关键词】** 会计信息 管理信息

在实务中,笔者发现按会计准则要求进行房地产企业会计处理取得的会计信息,远远不能满足决策要求。本文拟对会计信息与管理信息的差异进行探讨,并对房地产企业经营中所需要的管理信息进行补充说明。

## 一、会计处理不能满足管理需求的几类业务

**1. 房地产企业收入的确认。**由于房地产企业以开发项目为核算单位,其经营周期往往需要两三年甚至更长的时间,显然完全按照准则规定确认收入不现实。根据实质重于形式的原则,实务中可以采用以下条件作为房地产收入的确认标准:工程已经竣工并验收合格;具有经购买方认可的结算通

知书;履行了销售合同规定的义务,且价款已经取得或确信可以取得;成本能够可靠地计量。房地产开发项目投资巨大,多数房地产企业都是分批开发的。再加上企业预售的时间有可能比开工时间还要提前,此种情况下,就导致会计上“预收账款”在很长时间后才会转作主营业务收入。

日,按股权比例计算,该交易的收益中有200万元(500×40%)属于应归属于A公司的未实现利润。

案例分析及相关会计处理:

(1)若企业认为权益法主要是一种编制合并报表时所使用的,应当把未实现利润中应予抵销的相应份额超过长期股权投资账面价值的部分确认为递延收益。首先,在A公司个别报表层面,针对应予以抵销的内部利润份额的冲减,以确保长期股权投资余额不出现负数为限。借:投资收益100;贷:长期股权投资100。A公司如存在其他子公司,需编制合并报表的,则在编制合并报表时,应当在前述个别报表层面已做出的抵销处理的基础上,再做以下调整:借:营业外收入——固定资产处置损益200;贷:投资收益100,递延收益100。因此,A公司在合并报表层面所确认的内部交易利润为300万元(500-200)。A公司在以后年度,可随着B公司对标的固定资产计提折旧而将上述递延收益余额逐期转入损益。如果B公司处置该固定资产时,A公司合并报表中的递延收益尚有余额,或者在这部分递延收益实现之前A公司已处置了其

对B公司的长期股权投资,则该项递延收益的余额即应转入当期损益。

(2)若企业认为权益法主要是一种长期股权投资的后续计量方法,投资方在权益法核算中按比例抵销内部利润,以

把长期股权投资的账面价值冲减至零为限。由于企业对该标的资产不再负有进一步的义务,故不存在相关的负债,也不再进一步地将交易中所产生的利润予以递延。在A公司个别报表层面,账务处理与前一观点下的处理相同,均以确保长期股权投资余额不出现负数为限抵销内部利润份额。而在合并报表层面,应当在前述个别报表层面已做出的抵销处理的基础上,再做以下调整:借:营业外收入——固定资产处置损益100;贷:投资收益100。因此,在该观点下,A公司在合并报表层面所确认的内部交易利润为400万元(500-100)。在以后年度,A公司应当暂停按照权益法确认在该联营企业的净利润中所享有的份额,而仅做账外备查登记,直到累计的未确认的在该联营企业的净利润中所占的份额超过未确认的未实现利润(本例中未确认的未实现利润初始金额为100万元)为止。

由此可见,在权益法下,上述观点差异可能导致对某些交易和事项的处理采用不同的会计政策。无论选择何种会计政策,均应一贯地运用于与以权益法核算的合营、联营企业之间的所有同类交易或事项。

## 主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010