

权益法下顺流交易会计处理的教学思考

张国永(副教授)

(中原工学院经济管理学院 郑州 451191)

【摘要】长期股权投资权益法核算中顺流交易的会计处理,虽然是按照完全权益法对未实现内部交易损益进行的抵销,但现行准则的处理十分让人费解。由于权威的教材也没有给出便于理解的解释,教师在实际教学过程中总是不能给学生完全讲清楚。本文在多年教学经验的基础上,从投资方和被投资方的角度深入探讨了顺流交易相关会计分录形成的原因,以供参考。

【关键词】顺流交易 权益法 投资收益 长期股权投资 会计教学

关于长期股权投资权益法的核算,《企业会计准则解释第1号》规定:投资企业对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,对顺流交易的具体核算解释为:对于投资企业向联营企业或合营企业出售资产的顺流交易,在该交易存在未实现内部交易损益的情况下(即有关资产未向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,同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。即在顺流交易中,投资方投出资产或出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中,按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。

可见,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,均给出了相关的例题或示例。但多数例题或示例只是给出了相关的会计分录和简单的解释,不利于对该会计事项的理解。本文在多年教学经验的基础上,从投资方和被投资方的角度深入探讨了相关的会计分录形成的原因。

一、顺流交易会计处理及教学中的疑惑

为了能表达清楚顺流交易的会计处理及教学中的疑惑,我们以举例为基础进行分析。

例:假定A公司2012年1月1日购买B公司30%的有表决权的股份,能够对B公司的财务和生产经营决策施加重大影响。A公司和B公司之间于2012年10月发生了一

笔内部交易,A公司将其账面价值为700万元的存货以900万元的价格卖给了B公司。至2012年12月31日,B公司还未将这批存货向外部第三方售出。假定A公司在年初取得对B公司的投资时,B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B公司2012年度会计净利润为0万元。假定暂不考虑所得税等其他因素。

通过例题的描述可知,A公司卖给B公司的存货为内部顺流交易,A公司在该项交易中实现利润200万元(900万元-700万元),其中的60(200×30%)万元属于A公司持有的对联营企业(B公司)的权益份额,按会计准则的规定,在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销,即A公司的账务处理如下:

分录1:借:长期股权投资 600 000;投资收益 600 000。

在分录1中,A公司在计算2012年度的投资收益时,考虑到内部交易的影响,少确认了60万元的投资收益和长期股权投资。但多数学生认为该未实现的损益在A公司的报表上,并不在B公司的报表上,B公司2012年的利润并不受该内部交易的影响,为什么还要少确认60万元呢?

另外,按照准则的要求,A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A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投资损益的基础上进行以下调整:

分录2:借:营业收入 2 700 000;贷:2 100 000,投资收益 600 000。

在分录2中,由于营业收入和营业成本在A公司报表中,冲减营业收入和营业成本,学习者还能理解。但让学生更难理解的是,冲减营业收入和营业成本的同时,为什么要增加投资收益呢?有的学者解释说增加投资收益是由于在分录1中少确认了该部分投资收益,在合并报表中

需要转回,但分录1不是说该部分投资收益属于内部交易未实现的部分不需要考虑吗,为什么还要转回呢?

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,给老师的授课造成了很大的障碍。

二、顺流交易经济实质的课堂分析

为了能在课堂中能向学生解释清楚,我们还以上例为基础进行分析。

首先,我们应当向学生解释清楚例题中顺流交易的经济实质。A公司将账面价值为700万元的存货以900万元的价格卖给了B公司,如果B公司纳入A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,B公司没有纳入A公司的合并范围,A公司和B公司的内部交易只能站在A公司的报表方面进行内部交易的抵销。当然这里只能抵销A公司的营业收入和营业成本,在分录2中很容易看出来。所以,这里A公司和B公司的内部交易除了抵销掉A公司的营业收入和营业成本以外,还会产生对A公司报表相关项目的其他影响。

该顺流交易会对A公司报表项目产生哪些影响呢?我们这里用顺流交易的经济实质来分析。A公司700万元的存货以900万元的价格卖给了B公司,考虑抵销掉A公司的营业收入和营业成本以外,A公司实际上是拿700万元的存货换取了B公司900万元的货币资金(假设收到了货款)。由于是内部交易,考虑到存货的700万元计价基础不变,其价差200万元(900万元-700万元)已经增加了A公司的其他资产(货币资金),这200万元其中的30%部分(60万元),对A公司产生了实质的影响,其他的70%可视为与被投资企业其他股东的已实现交易。既然A公司额外获得了60万元(200万元×30%)的其他资产(货币资金),该资产的增加会产生什么样的效果呢?

由于A公司和B公司是投资和被投资关系,A公司额外获得了60万元的其他资产(货币资金),是作为A公司投资成本的收回呢,还是作为A公司从B公司获得的投资收益呢?A公司如果作为投资收益,计入当期的合并报表,不符合谨慎性原则;而作为投资成本的收回,冲减长期股权投资,到最后处置该投资时,还会转化为投资收益。所以A公司额外获得了60万元的其他资产(货币资金),作为投资成本的收回,冲减长期股权投资,相当于确认了一笔未实现的投资收益,这样处理符合会计的谨慎性原则。这就是A公司需要在合并报表层面达到的效果。

在课堂上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顺流交易的经济实质及对投资企业的的影响后,还要向学生进一步分析解释顺流交易相关会计分录的来龙去脉。

在A公司的个别报表层面,该顺流交易发生后,由于

货币资金60万元A公司实际已经收到,已计入了报表项目。进一步分析,该60万元在交易发生后,增加货币资金的同时,也增加了营业收入(900万元×30%)270万元和营业成本(700万元×30%)210万元,即A公司的所有者权益增加了60万元。综合考虑的话,顺流交易发生后,A公司相当于在其个别报表作了如下会计分录:

分录3:借:货币资金600 000,营业成本2 100 000;
贷:营业收入2 700 000。

通过以上我们对顺流交易的解读可知,我们要在合并报表层面达到的最终效果就是:

分录4:借:货币资金600 000;贷:长期股权投资600 000。

而在A公司个别报表的货币资金已经实际增加了60万元,要达到分录4的综合效果,我们还需要在分录3的基础上,作如下会计分录:

分录5:借:营业收入2 700 000;贷:2 100 000,长期股权投资600 000。

把分录3和分录5综合考虑,就达到了分录4的效果。

我们再把分录5进行分解,分解为分录6和分录7:

分录6:借:长期股权投资600 000;贷:投资收益600 000。

分录7:借:营业收入2 700 000;贷:营业成本2 100 000,投资收益600 000。

可见,分录6和分录7正好是前面的分录1和分录2。

当然,这里分录6是A公司个别报表期末确认投资收益的分录,分录7是如果A公司期末编制合并报表情况下的调整分录。这样,关于顺流交易,我们的分析就与准则的规定实现了完美的对接。不过,把分录5分解为分录6和分录7,也有些抽象,有些学生理解时需要个过程。

三、结束语

本文通过探讨顺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顺流交易的会计处理。而在授课时,还会存在其他形式的内部交易形式需要讲解,比如逆流交易,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,笔者将另外撰文论述。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。

本文的分析同时也阐明了另外一个问题,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. 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
2. 冷琳.权益法下顺流、逆流交易核算的三个问题.财会月刊,2012;9