

权益法下逆流交易抵销核算新探

白露珍(博士), 邱玉莲(教授)

(武汉科技大学管理学院, 武汉 430081)

【摘要】权益法下逆流交易抵销的会计核算问题一直是长期股权投资核算的难点之一。本文在阐述权益法分类的基础上,分析了逆流交易抵销的基本原理,并结合例题剖析了逆流交易抵销核算方法的深层次原因,探讨了相关会计分录的编制,以期帮助会计工作者更好地理解逆流交易抵销核算的经济实质。

【关键词】长期股权投资; 权益法; 逆流交易

为了适应社会主义市场经济的发展,提高企业财务报表质量和会计信息透明度,财政部于2014年3月13日修订了《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称“新准则”),并于2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行,2006年2月15日颁布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》同时废止。

关于长期股权投资权益法核算中逆流交易抵销的会计核算问题,不少学者已经表达了自己的见解。不过,笔者通过整理相关文献发现,各位学者对逆流交易会计处理的理解存在分歧,主要体现在逆流交易发生当期及以后期间,当投资方有子公司,需要编制合并财务报表时,相关报表项目的调整。为此,本文结合实例做进一步阐述和分析。

一、权益法的分类

新准则第九条规定,投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资,应当采用权益法核算。权益法,是指长期股权投资按初始投资成本计量后,在投资持有期间根据投资方享有被投资企业所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。

权益法可分为简单权益法、购买权益法和完全权益法三种。简单权益法按被投资单位账面净利润乘以投资方持股比例确认投资收益,相应调整长期股权投资的账面价值;购买权益法是在被投资单位账面净利润的基础上,考虑投资时被投资单位可辨认净资产公允价值与账面价值的差额对当期利润的影响,以被投资单位调整后的净利润乘以投资方持股比例确认投资收益,相应调整长期股权投资的账面价值;完全权益法,是在购买权益法的基础上,考虑投资方与被投资单位之间内部交易的影响,以进一步调整后的净利润乘以投资方持股比例确认投资收益,相应调整长期股权投资的账面价值。相对于其他两种方法,完全权益法最大的优点在于可以合理避免

投资方通过与被投资单位之间的关联方交易虚增利润和资产。

新准则第十三条规定,投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时,与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分,应当予以抵销,在此基础上确认投资收益。由此可见,我国现行企业会计准则采用的是完全权益法。

二、逆流交易抵销的原理

投资方与被投资单位之间发生的内部交易包括顺流交易和逆流交易。其中,逆流交易是指联营企业或合营企业向投资方出售资产的交易。当逆流交易发生时,作为独立的法人实体,投资方与被投资单位均会在其财务报表中予以反映。然而,如果投资方未向外部独立第三方出售逆流交易商品,就会形成未实现内部交易损益,进而对投资方和被投资单位的资产和损益项目产生影响,因此投资方需要在其个别财务报表和合并财务报表中抵销逆流交易的影响。

逆流交易抵销的依据是编制合并财务报表时采用的实体理论。按照实体理论,应将投资方与被投资单位视为同一整体,将逆流交易视为资产在同一整体内各个部分之间的转移。因此,逆流交易涉及未实现内部交易损益的情况下,投资方不能将未实现内部交易损益确认为投资收益,而应进行抵销处理,以防投资方利用关联交易虚计资产和利润。不过,根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,联营企业、合营企业并不属于合并财务报表的合并范围,不能抵销其报表项目,只能调整其对投资方报表项目的影响。另外,如果投资方有子公司,需要编制合并财务报表,这时应从投资方与其子公司组成的合并报告主体的角度,调整投资方个别财务报表中的资产或损益项目。也就是说,投资方一方面要消除逆流交易未实现内部交易损益对个别财务报表的影响;另一方

面也要消除其对合并财务报表的影响。

三、逆流交易当期会计处理

关于权益法下逆流交易的会计处理,2014年中国注册会计师协会编写的《会计》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”。同时,“投资企业需对外编制合并财务报表的,应在合并财务报表中对长期股权投资及包含未实现内部交易损益的资产账面价值进行调整,抵销有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益,并相应调整对联营企业或合营企业的长期股权投资”。接下来本文结合例题分析逆流交易当期投资企业在其个别财务报表和合并财务报表中的会计处理。

例:假设A公司持有B公司20%的股份,对B公司的生产经营和财务决策有重大影响。20×5年12月15日,B公司向A公司出售成本为600万元的商品,售价为1000万元。假定不考虑所得税的相关影响。

不难看出,B公司向A公司出售商品的交易属于逆流交易。A公司应在其个别财务报表和合并财务报表中,消除该逆流交易可能造成的未实现内部交易损益的影响。由于合并财务报表是以个别财务报表为基础编制的,因此,本文分情况探讨20×5年12月31日逆流交易抵销核算时,先分析A公司个别财务报表中逆流交易抵销的会计处理,再分析A公司合并财务报表中应调整的报表项目。

1. 假设截至20×5年12月31日,A公司未向外部独立第三方出售该批逆流交易商品。这种情况下,作为独立的法人实体,A、B公司均会在其个别财务报表中做出相应的会计处理。B公司在其个别财务报表中确认营业收入1000万元,结转营业成本600万元,进而确认营业利润400万元;A公司在其个别财务报表中按照1000万元列示该批逆流交易商品的账面价值,同时按照其享有B公司的持股比例20%计算确认投资收益80万元,并调整其对B公司的长期股权投资。然而,从A、B公司组成的整体来看,该逆流交易商品并未出售给外部独立第三方,价值增值尚未实现,形成了未实现内部交易损益,因此B公司不应确认400万元的营业利润,A公司不应确认80万元的投资收益,当然也就不应调整其对B公司的长期股权投资。据此,A公司应在其20×5年12月31日的个别财务报表中编制如下会计分录:借:投资收益80000;贷:长期股权投资80000。

然而,上述调整分录并非毫无问题。第一个问题是,站在A、B公司组成的整体的立场上,按1000万元列示逆流交易商品合适吗?本文认为,从A、B公司组成的整体来看,该批逆流交易商品应理解为80%是从B公司的其他投

资者那里购入的,应按其购买价800万元入账,剩余20%是从自己手中购入的,只是存放地点发生了变化,应按其成本120万元入账。也就是说,就A、B公司组成的整体而言,该批逆流交易商品应按照920万元入账。这时就会出现第二个问题,A公司的个别财务报表为什么未对虚计存货进行调整?本文认为,调整分录之所以将A公司确认的投资收益及其对B公司的长期股权投资调减80万元,是基于要使A公司个别财务报表中长期股权投资账面价值的增减变化与其确认的投资收益保持一致的考虑。不过应该注意的是,A公司按照其持股比例所享有的B公司的可辨认净资产并未实际减少。也就是说,经过上述调整之后,A公司个别财务报表中的长期股权投资少计80万元,正好与其个别财务报表中存货价值虚增80万元相抵销。因此,虽然A公司个别财务报表未调整该批逆流交易商品的入账价值,但这并未对A公司的资产总额产生影响。

如果A公司有子公司,20×5年12月31日需要编制合并财务报表,则应站在A公司及其子公司组成的合并报告主体的立场上,抵销存货账面价值中包含的未实现内部交易损益,相应调整对B公司的长期股权投资。这样一来,A公司合并财务报表中长期股权投资和存货的账面价值就可得以正确反映,上文提及的A公司个别财务报表中调整分录的问题亦可迎刃而解,从而提高会计信息质量。综上所述,A公司应在其合并工作底稿中编制如下会计分录:借:长期股权投资80000;贷:存货80000。

2. 假设截至20×5年12月31日,A公司将该批逆流交易商品全部出售给外部独立第三方。这种情况下,就A、B公司组成的整体而言,该批逆流交易商品全部实现价值增值,不存在未实现内部交易损益,因此A公司可以按照其享有B公司的持股比例确认投资收益,无需在其个别财务报表中编制抵销分录。

即便A公司有子公司,需要编制合并财务报表,由于A公司已经将该批逆流交易商品全部出售给外部独立第三方,存货价值中不包含未实现内部交易损益,因此A公司无需在其合并工作底稿中编制调整分录。

3. 假设截至20×5年12月31日,A公司将该批逆流交易商品的40%出售给外部独立第三方。此时,从A、B公司组成的整体来看,该批逆流交易商品中有40%实现了价值增值,剩余60%尚未实现价值增值,形成240万元的未实现内部交易损益。因此,A公司在采用权益法计算确认应享有B公司的投资损益时,应在其个别财务报表中抵销该未实现内部交易损益的影响,编制如下会计分录:借:投资收益480000;贷:长期股权投资480000。

此外,如果A公司有子公司,需要编制合并财务报表,则应站在A公司及其子公司组成的合并报告主体的立场上,抵销存货账面价值中包含的未实现内部交易损益,相应调整对B公司的长期股权投资账面价值。20×5年12月

31日,A公司个别资产负债表中按照600万元列示未向外部独立第三方出售的逆流交易商品。然而,从A、B公司组成的整体来看,该逆流交易商品可视为80%从B公司的其他投资者那里购入,应按其购买价480万元入账,剩余20%从自己手中购入,应按其成本72万元入账。通过比较可知,A公司个别财务报表中逆流交易商品600万元的账面价值包含了48万元的未实现内部交易损益。综上所述,A公司应在其合并工作底稿中编制如下会计分录:借:长期股权投资480 000;贷:存货480 000。

四、逆流交易后期会计处理

如前所述,逆流交易当期,投资企业应在其个别财务报表和合并财务报表中对未实现内部交易损益进行相应的会计处理。那么,逆流交易当期的未实现内部交易损益会对逆流交易后期投资企业的个别财务报表和合并财务报表产生什么影响?投资企业应该如何进行会计处理呢?下面仍然结合前例分情况予以分析。

1. 假设截至20×5年12月31日,A公司未向外部独立第三方出售该批商品,且截至20×6年12月31日,A公司仍然未向外部独立第三方出售该批商品。这种情况下,从A、B公司组成的整体来看,该批逆流交易商品仍未实现价值增值,未实现内部交易损益仍然存在。不过,由于A公司20×5年12月31日的个别财务报表中已经抵销了该部分未实现内部交易损益的影响,调减了投资收益和长期股权投资,且这一会计处理结果会体现在A公司20×6年个别财务报表的具体项目中,因此,A公司应在其20×6年12月31日的个别财务报表中无需进行调减处理。

如果A公司有子公司,需要编制合并财务报表,则A公司应在其20×6年12月31日的合并财务报表中抵销存货账面价值中包含的未实现内部交易损益,并相应调整对B公司的长期股权投资账面价值。原因在于,虽然A公司在20×5年12月31日的合并财务报表中调整了存货账面价值及长期股权投资账面价值,但该调整分录并未在其20×6年12月31日的个别财务报表中得以反映,而20×6年12月31日的合并财务报表是以20×6年12月31日的个别财务报表为基础进行编制的。也就是说,A公司20×6年12月31日的存货账面价值中仍包含未实现内部交易损益,因此,应在合并财务报表中对长期股权投资及存货的账面价值进行调整,编制如下会计分录:借:长期股权投资800 000;贷:存货800 000。

2. 假设截至20×5年12月31日,A公司未向外部独立第三方出售该批商品,且截至20×6年12月31日,A公司将该批商品全部出售给外部独立第三方。这种情况下,从A、B公司组成的整体来看,该批逆流交易商品在20×6年实现了价值增值,内部交易损益得以实现。如前所述,A公司应在其20×5年12月31日的个别财务报表中对当时存在的未实现内部交易损益进行了抵销处理。那么,随着该批

逆流交易商品价值增值的实现,A公司应在其20×6年12月31日的个别财务报表中将已经实现的内部交易损益再调整回来,转回其在20×5年12月31日的个别财务报表中抵销的投资收益和长期股权投资,编制如下会计分录:借:长期股权投资800 000;贷:投资收益800 000。

如果A公司有子公司,20×6年12月31日需要编制合并财务报表,则A公司无需在合并财务报表中编制任何调整分录。这是因为截至20×6年12月31日,该批逆流交易商品全部实现了价值增值,A公司存货账面价值中不存在未实现内部交易损益。

3. 假设截至20×5年12月31日,A公司未向外部独立第三方出售该批商品,且截至20×6年12月31日,A公司将该批商品的40%出售给外部独立第三方。

这种情况下,从A、B公司组成的整体来看,该批逆流交易商品中有40%在20×6年实现了价值增值,剩余60%仍然留在A公司,尚未实现价值增值。与第二种情况相似,A公司应在其20×6年12月31日的个别财务报表中,将20×6年实现的内部交易损益再调整回来,转回投资收益和长期股权投资,编制如下会计分录:借:长期股权投资320 000;贷:投资收益320 000。

由于截至20×6年12月31日,仍有60%的逆流交易商品尚未实现价值增值,A公司存货账面价值中仍然包含未实现内部交易损益。因此,如果A公司有子公司,20×6年12月31日需要编制合并财务报表,则应在其合并财务报表中抵销存货账面价值中包含的未实现内部交易损益,并相应调整对B公司的长期股权投资账面价值,编制如下会计分录:借:长期股权投资480 000;贷:存货480 000。

五、结论

综上所述,本文认为应该按照实体理论去理解权益法下逆流交易的经济实质,分别站在投资方与被投资单位构成的整体以及投资方及其子公司构成的报告主体两个不同的立场上进行分析,在投资方的个别财务报表和合并财务报表中进行恰当的会计处理,真实反映企业的财务状况和经营成果。

值得注意的是,本文分析的均为逆流交易涉及未实现内部交易收益的情况,如果投资方与被投资单位发生未实现内部交易损失,按照《企业会计准则第8号——资产减值》等相关规定属于资产减值损失的,有关未实现内部交易损失应当全额确认,不应予以抵销。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2014[M].北京:经济科学出版社,2014.

中国注册会计师协会.注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.

张瑜.逆流销售合并财务报表探讨[J].财会月刊,2014(5).