

# 顺流交易内部未实现损益抵销处理释疑

於流芳

(1.湖北汽车工业学院经济管理学院 湖北十堰 442002 2.南昌大学经济管理学院 南昌 330031)

**【摘要】** 由于逆流交易所产生的未实现内部销售利润包含在被投资企业中,因此投资企业确认投资收益时,将其从被投资企业个别报表利润中予以扣除,这在理解上是没有问题的。而顺流交易中由于该未实现内部销售利润并不包含在被投资企业个别报表利润中,这时还需要从被投资企业个别报表利润中予以扣除然后再确认投资方的投资收益么?本文将采用文献研究的方法为大家解答这个疑惑。

**【关键词】** 顺流交易 内部未实现交易损益 权益法

## 一、问题的提出

当我们处理权益法或者编制合并报表时,对投资企业和联营企业或者合营企业间的顺逆流内部交易未实现损益会做抵销或者抵销加调整的处理(若投资企业需要另外编制合并报表)。这是因为《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“2号准则”),要求对联营企业或者合营企业的投资应当采用权益法,即投资企业在个别报表中确认的投资收益应为联营企业或合营企业个别报表账面净利润扣除顺流或逆流交易中产生的还没有确认的内部损益之后乘以持股比例。投资企业在合并报表时需调整在个别报表中已确认的投资收益。而且2012年11月,财政部发布了《2号准则修订征求意见稿》,在总结2号准则解释和讲解的基础上,更加重视合并报表信息提供的相关性和完整性,这一点在权益法下未实现内部交易损益抵销的会计处理上有所体现。

通过2号准则的实施以及修订,未实现的交易损益应当进行抵销已经被我们顺手拈来。可是我们是否发现这样一个事实:逆流交易所产生的未实现内部销售利润,由于该利润包含在被投资企业中,因此投资企业确认投资收益时将其从被投资企业个别报表利润中予以扣除,这在理解上是没有问题的。可顺流交易中由于该未实现内部销售利润并不包含在被投资企业的个别报表利润中,这时还需要从被投资企业个别报表利润中予以扣除然后再确认投资收益么?这就令人产生疑惑。以下笔者用例题来描述一下该问题。

例:甲公司于2010年1月2日取得乙公司40%的有表决权股份,能够对乙公司实施重大影响,假定甲公司取得该项投资时,乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同,甲乙两公司所采用的会计政策和会计期

间也相同。2010年4月10日,甲公司将其成本为400万元的某商品以600万元的价格出售给乙公司,乙公司将取得的商品作为存货,截止到2010年12月31日,乙公司仍未对外出售该批存货,乙公司2010年全年实现净利润1000万元,如不考虑相关税费。

这属于顺流交易,在确定甲公司的年度投资收益时是否要将内部未实现的投资收益200万元(600-400)用以调整乙公司个别报表上的净利润1000万元?也就是说,甲公司应确定的投资收益是320万元 $[(1000-200) \times 40\%]$ 。我们深究一下,似乎对此处理会犹豫,原因在于:甲公司作为投资方将价值是400万元的商品卖到了600万元,因此获利200万元。乙公司投资600万元购买了这些商品并入账,被投资企业乙公司的损益并没有因此项交易受到影响,可为何要调整被投资企业乙公司个别报表上的净利润,并以调整后的净利润来确定投资企业甲公司的投资收益?

我们可以把以上的疑问推广到母子公司顺流交易当中去,是不是也有这样的疑惑呢?

## 二、文献解读

其实从现有的会计实务教材来看,针对以上的疑惑,大家的处理是相当一致的,这是因为2号准则对联营企业的投资应当采用权益法,没有将顺流和逆流交易区分对待区别解释,要求在确认投资收益时联营企业(被投资方)账面净利润扣除未实现的内部交易损益,然后按照持股比例确认投资收益。这是一个硬性的操作规定,没有解释为何这么操作。

张燕红和石子印(2012)详解了内部交易损益抵销处理实务如何做的问题。抵销关联方企业之间的未实现损益:借:投资收益;贷:长期股权投资。如果是编制合并报

表的投资企业,从集团角度看,顺流交易对于投资企业而言,再做一笔调整利润表项目的分录:借:营业收入;贷:营业成本,投资收益。但是并没有给我们解释第一笔分录中投资收益确定金额的问题。

王敏芳(2010)根据权益法的基本原理,投资企业向其合营企业或联营企业出售资产形成的未实现内部交易损益中包含了两部分内容:一部分是投资企业赚取的合营企业或联营企业中属于其他投资方份额的损益(属于可以确认的损益),另一部分是投资企业赚取的合营企业或联营企业中属于投资企业自己份额的损益。由于投资企业自己赚取自己的收益确认无意义,所以在顺流交易中投资企业不应当在个别报表中确认对于未实现内部交易损益按持股比例计算归属于投资企业的份额。王敏芳在此分析的是顺流交易当中若投资方需要另外编制合并报表,那调整处理只是针对投资方所有的比例,也就是要调整的是自己赚取自己的收益部分,因为它无意义的。这是为了对比联营企业或合营企业与母子公司之间顺流交易的合并抵销比例差异来谈的。

付春(2011)在《解读权益法下顺流逆流交易》一文中认为,可以从两个角度认识顺流交易,角度一:由于顺流交易处理与母子公司交易处理都源自“实体理论”,因此顺流交易处理应仿效母子交易处理的抵销分录。角度二:顺流交易是站在投资企业的“收入与成本”的角度来处理,顺流调整损益。

李莉(2013)在其论文《权益法顺逆流交易抵销探析》中认为,权益法核算时对投资企业与联营、合营企业之间的顺逆流交易的抵销也应如同母子公司之间的顺逆流交易的抵销。此观点同付春的观点。只不过权益法不是采用企业合并中的全额抵销,而只是抵销投资企业持股比例的部分。此观点同王敏芳的观点。这也是为了对比联营企业或合营企业与母子公司之间顺流交易的合并抵销比例差异来谈的。也没有解释顺流交易中投资方确认投资收益的问题。

江红(2013)认为,实体理论是长期股权投资顺逆流交易会计处理的理论基础。顺流交易中如果不调整收入与成本,企业集团中投资企业的净利润就会虚增。江红的观点是调整收入和成本是必需的,但是并没有提到调整收入和成本之前,顺流交易中投资方确认投资收益的问题,也即没有谈到我们今天讨论的问题。

### 三、疑惑解析

从以上文献资料来看,大家更多关注的是在顺流交易下未实现交易损益抵销处理如何做的问题,而对于为何要对顺流交易如同逆流交易那样调整被投资方个别报表净利润后确认投资收益的问题没有做出深入分析。笔者认为有必要在此对其中的缘由进行探讨。

**1. 实体理论基础。**实体理论认为,企业集团中所有成员企业所构成经济实体,按照经济实体理论编制的合并报表是为整个经济实体服务的。关联方交易需要站在整体的角度考虑,只要是未对整体以外实现的利润,投资企业就不能确认为投资收益,这也包括顺流交易形成的。投资收益是基于长期股权投资产生的,那不确认未实现的内部交易损益为投资收益,就需要对应调整长期股权投资。因此,基于实体理论,顺流交易形成的内部未实现损益应用以调整被投资方净利润。

**2. 长期股权投资在权益法下核算规则要求。**在顺流交易中,如前述例题,相当于被投资企业以600万元的资产换入成本为400万元的商品,从公平交易原则来看,该项内部交易必然导致被投资企业的所有者权益减少了200万元。

长期股权投资核算中,根据甲公司取得乙公司40%的有表决权股份,能够对乙公司实施重大影响,应当采取权益法进行核算,而被投资企业所有者权益经上述分析是减少了200万元,在权益法下长期股权投资的账面价值应当根据被投资企业所有者权益的增减而作相应增减。被投资方所有者权益减少200万元(600-400),根据持股比例40%,那长期股权投资就应当减少80万元(200×40%),同时权益法下投资企业确认的投资收益也因此调减80万元。因此,就权益法的要求而言,即使是顺流交易,也应当在确认投资收益时在投资企业个别报表的净利润上扣除未实现内部交易损益。

**3. 为了规避关联方交易粉饰利润。**比如前例,甲投资方会在报表上做600万元的营业收入、400万元的营业成本,利润有200万元。这200万元若因为是顺流交易形成,不在投资方确认投资收益时做抵销处理,又因为投资方不需要另外编制合并报表也不需要做调整,那么从投资企业和被投资企业的整体来看,这200万元到底该怎么处理?若不处理,投资方完全可以通过大量的类似业务向联营企业或合营企业销售商品以粉饰自身的利润或做避税处理。

基于以上考虑,顺流交易产生的内部未实现交易损益虽然不是出现在投资方个别报表上,但是还是应当借机一并处理的。另外,从处理形式上来讲,又可以与逆流交易的一致。

### 主要参考文献

1. 张燕红,石子印.投资企业与联营、合营企业间未实现内部交易损益的抵销.财会月刊,2012;6
2. 王敏芳.完全权益法下投资收益的确认与抵消处理.湖南社会科学,2010;5
3. 江红.权益法核算的长期股权投资顺逆流交易会计处理.中国集体经济,2013;5