

完全权益法下逆顺流交易 调整抵消的换位思考

沈亚娟

摘要：新的长期股权投资准则考虑了投资双方的未实现内部交易损益的抵消，是完全权益法的体现。投资方个别报表的长期股权投资核算易理解，但在投资方需要编制合并报表时的抵消分录是长期股权投资准则的难点。笔者通过实例立足个别报表和合并报表两个层面，先假定投资方与联（合）营企业构成的整体需要编制合并报表时的调整抵消，换位思考并厘清投资方逆顺流交易合并报表的调整抵消，以助广大会计从业者把握交易的经济实质。

关键词：完全权益法；长期股权投资；逆（顺）流交易；合并报表

一、完全权益法核算的投资方需要编制合并报表时的情形

采用完全权益法的长期股权投资在个别报表的核算比较简单，但当投资方存在子公司或与其他方存在控制关系时，投资方作为母公司需要编制合并报表时则比较复杂。笔者发现，根据投资方与被投资单位之间关系不同，内部逆顺流交易分为以下三种情形：一是投资方与存在控制关系的子公司之间的逆顺流内部交易；二是投资方与合营或联营企业之间的逆顺流内部交易；三是投资方既存在具有控制关系的子公司又存在联合营企业时其逆顺流内部交易。研究第三种情况的相关文献较少。鉴于此，笔者通过具体实例，针对存在联（合）营企业同时又存在子公司的投资方需要编制合并报表时的情形，先假定投资方与联（合）营企业之间需要编制合并报表时要做的调整抵消，换位思考、层层分析，厘清逆顺流交易合并报表抵消，进而过渡至投资方存在子公司需要编制合并报表时的顺逆流内部交易的调整抵消。

二、逆顺流交易在合并报表思路下调整抵消

（一）逆流交易合并报表角度的调整抵消

逆流交易是联（合）营企业向投资方的销售商品，由于该商品并未对独立的第三方销售，所产生的销售利润并未实

现，在投资方个别报表上的按投资方持股比例抵消内部未实现利润。而站在投资方需要编制合并报表的角度，其抵消分录从案例1着手进行分析。

案例1：甲公司于2015年1月取得乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2015年8月，乙公司将其成本为600万元的某商品以1000万元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为存货。至2015年资产负债表日，甲公司对第三方出售该存货的60%。乙公司2015年实现净利润为3200万元。假定不考虑所得税因素。若甲公司有子公司，需要编制合并财务报表。假定至2016年资产负债表日，甲公司将剩余的40%全部对第三方出售该存货。

2015年，站在个别报表角度，甲公司个别报表上应编制如下分录1和分录2（单位：万元，下同）；站在合并报表角度（甲公司与其子公司构成的整体），先假设甲公司与乙公司构成的整体需要编制合并报表。需要注意的是：合并报表的抵消思路是未实现利润全额抵消，少数股东权益，也应纳入合并报表范围，将其内部未实现损益进行全额抵消（见分录3）。但是，乙公司并未被甲公司控制，并不需纳入合并报表编制范围，因此，乙公司的营业收入和营业成本不能被抵消，而且乙公司的营业利润是按比例体现在甲公司个别报表的投

资收益中,故最终的抵消处理应为分录4。由于合并报表是在个别报表的基础上做的调整抵消分录,甲公司个别报表中已做调整未实现利润的分录(见分录2),为了得到准确(见分录4)结果,故应做基于甲公司与其子公司构成的整体合并报表的调整抵消分录(见分录5)。

1:借:长期股权投资——损益调整 (3 200×20%)	640	
贷:投资收益		640
2:借:投资收益 [(1 000-600) ×40%×20%]32		
贷:长期股权投资——损益调整		32
3:借:营业收入 (1 000×40%)	400	
贷:营业成本 (600×40%)		240
存货		160
4:借:投资收益 (160×20%)	32	
贷:存货		32
5:借:长期股权投资	32	
贷:存货		32

假定乙公司2016年实现净利润仍为3 200万元。至2016年资产负债表日,甲公司将剩余的40%全部对第三方出售该存货。站在个别报表上,需要将已实现的40%部分的利润加回来。

借:长期股权投资——损益调整 (3 200×20%)	640	
贷:投资收益		640
借:长期股权投资——损益调整 [(1 000-600) ×40%×20%]	32	
贷:投资收益		32

合并报表:由于全部向第三方售出,不存在未实现的内部损益,合并报表无需调整。

(二) 顺流交易合并报表角度的调整抵消

顺流交易是投资方向联(合)营企业销售商品,由于该商品并未对独立的第三方销售,所产生的销售利润并未实现,在投资方个别报表上按投资方持股比例抵消内部未实现利润。站在投资方需要编制合并报表的角度,从案例2着手展开分析。

案例2:甲公司于2015年1月取得乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时,乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2015年8月,甲公司将其成本为600万元的某商品以1 000万元的价格出售给乙公司。乙公司将取得的商品作为存货。至2015年资产负债表日,乙公司对第三方出售其60%。乙公司2015年实现净利润为3 200万元。假定不考虑所

得税因素。若甲公司有子公司,需要编制合并财务报表。

站在个别报表角度,甲公司的会计处理与上例相同。而站在合并报表角度(甲公司与其子公司构成的整体),为了便于理解,先假设甲公司与乙公司构成的整体需要编制合并报表,则要将其内部未实现损益进行全额抵消,分录与上例亦相同(见分录3)。但乙公司并未被甲公司控制,并不需纳入合并报表编制范围,因此乙公司存货不能被抵消,且乙公司的存货是按比例体现在甲公司个别报表的长期股权投资中的,则最终的处理见分录6。合并报表的抵消分录是在个别报表的基础上做出的,甲公司个别报表中已做调整未实现损益的分录(见分录2),为得到正确处理(见分录6)结果,应做合并报表抵消分录(见分录7)。

6:借:营业收入 (1 000×20%)	200	
贷:营业成本 (600×20%)		120
长期股权投资		80
7:借:营业收入 (1 000×20%)	200	
贷:营业成本 (600×20%)		120
投资收益		80

站在合并报表角度,对于顺流内部交易,无论是否对第三方出售,均应将内部销售收入及内部销售成本按照持股比例予以抵消。因此至2016年资产负债表日无需编制合并抵消分录。这是与逆流内部交易最大的区别。

三、总结

在个别报表上,由于投资方与被投资单位并未存在控制关系,逆流交易的抵消处理均需按持股比例抵消内部交易未实现利润。投资方与被投资单位之间存在逆流交易的内部未实现利润体现在个别报表的长期股权投资中。而投资方与被投资单位之间存在顺流交易的内部未实现利润反映在个别报表的投资收益中。在投资方的个别报表中,内部未实现利润的抵消分录(分录2)均相同。

在合并报表中,内部未实现利润都应抵消其具体科目,需要抵消投资方个别报表上的具体项目,而不能抵消联(合)营企业报表上的项目,因为两者之间并没有控制关系,不需要编制合并报表。但其区别是:在逆流交易中,按照未实现内部交易损益抵消对应存货等;而在顺流交易中,不管对外销售的比例是多少,抵消的都是内部所有的营业利润。□

(本文系广东省高等学校教学质量与教学改革工程建设项目<14913>及2015北方国际大学联盟教育研究课题<20140308003>的阶段性成果)

(作者单位:华南农业大学珠江学院)

责任编辑 王雅涵