

顺流交易下中外投资收益的差异分析



浙江温州职业技术学院 赵海鹰 申屠新飞

目前会计界通常把投资双方之间的交易称为内部交易,内部交易按流向可以分为两种:一种为顺流交易,即投资企业把资产销售给被投资企业,也称向下销售;另一种为逆流交易,即被投资企业向投资企业出售资产,也称向上销售。长期以来,我国会计准则和会计制度并没有对投资企业与被投资企业之间所发生的内部交易对投资收益影响的会计处理进行规范。但是财政部在《企业会计准则解释第1号》中对这个问题作出了规定,企业持有的对联营企业及合营企业的投资,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,应当采用权益法核算的,在按持股比例等计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时,应当考虑以下因素: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。

从上述规定可以看出,确定投资损益时应该考虑投资双方之间的交易对投资收益的影响,限于篇幅,本文只讨论顺流交易情况下投资企业的会计处理。

笔者认为,在权益法下,在投资企业将自身拥有的资产转让给被投资企业,被投资企业期末尚未处置的情况下,该资产的风险和收益由被投资企业的股东即投资企业和少数投资者共同承担。由此就产生了一个问题:从法律角度看,投资企业已经将货物和销售发票移交给被投资企业,完成了资产的转移,应该作为销售处理。按照双方之间的投资与被投资关系,该资产的一部分风险和报酬已经转移给少数投资者,其他风险和报酬则没有转移,仍然由投资企业承担。基于此,《企业会计准则解释第1号》提出: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。

但是西方会计认为,在顺流交易的情况下,如果购买方即被投资企业在当期仅仅是部分出售或没有出售内部购入的资产,那就意味着投资企业出售上述资产所确认的利润并没有全部得以实现,还有一部分利润以资产的形式体现在被投资企业的账上。对被投资企业而言,被收回的资本必须待对外出售资产或计提折旧后,才能从销售收入中得到补偿,如果从投资企业购入的资产不能对外出售,那就意味着被投资企业被收回的资本无法得到补偿,企业可以动用的资金就相应减少。因此国际会计准则主张,在顺流交易的情况下,投资企业在确

认投资收益时,对于内部交易所产生的利润,在会计处理上应视同收回资本处理,冲减投资成本和投资收益。当内部交易取得的资产计提了折旧或被处置时,被投资企业弥补了被收回的资本,因此也就应该增加投资企业的投资成本和投资收益,下面举例说明。

例:A公司拥有B公司20%的股权,2008年10月A公司将成本为38万元的货物作价50万元出售给B公司,B公司取得后将其作为固定资产处理,尚可使用年限为5年。B公司2008年度实现净利润40万元。假定投资时B公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2009年和以后年度B公司每年实现净利润50万元。

1. 国际会计准则规定的处理方法。

2008年A公司应确认的投资收益=40×20%-(50-38)+0.4=-3.6(万元);2009年A公司应确认的投资收益=50×20%+2.4=12.4(万元)。

需要说明的是,2008年A公司通过转让资产收回的资本为12万元,但是B公司通过计提折旧方式弥补的资本为0.4万元,因此2008年A公司通过转让资产最终实际收回的资本为11.6万元,年底应该调整并冲减的投资收益为11.6万元,按投资比例和B公司盈利数额应确认的投资收益为8万元,因此2008年度A公司利润表上的投资收益最终为-3.6万元。2009年B公司通过计提折旧方式弥补的资本为2.4万元,因此2009年应调增的投资收益为2.4万元,最终在2009年利润表上应确认的投资收益为12.4万元。

从本例也可以看出,国际会计准则关于内部交易对投资收益影响的处理原则为:①投资企业出售资产当年,一次性将内部交易业务未实现的利润从当期投资收益中扣除,并同时减少长期股权投资账面价值;②以后年度,每年将已经实现的内部交易利润全额增加当期长期股权投资账面价值和投资收益。

2. 我国会计准则规定的处理方法。

2008年A公司应确认的投资收益=(40-50+38+0.4)×20%=5.68(万元);2009年A公司应确认的投资收益=(50+2.4)×20%=10.48(万元)。

由此也可以看出,我国会计准则关于内部交易对投资收益影响的处理原则为:①投资企业出售资产当年,一次性将内部交易业务未实现的利润按照投资比例从当期投资收益中扣除,并同时减少长期股权投资账面价值;②以后年度,每年将已经实现的内部交易利润按照投资比例增加当期长期股权投

浅议汇兑损益结转调整的分别记账法

江苏无锡立信职教中心校 陆进

汇兑损益结转调整的分别记账法在丁豪梁主编的《外商投资企业会计》中是这样被界定的:分别记账法亦称分币记账法,它对月份内发生的外币业务,平时先把各项外币业务所涉及的外币账户按照外币金额单独记账;其中涉及到两种货币之间发生的兑换业务,设置货币兑换账户进行过渡账务处理;月份终了时,将本期发生的外币业务,分别按账户对应关系进行汇总,而后按期末市场汇率一次折算成记账本位币记账;对于月份内外币账户余额的减少数,按账面汇率折合的人民币金额与按记账汇率折合的人民币金额之间的差额,作为汇兑损益,计入当期财务费用;对货币兑换账户的本期各项发生额也应按期末市场汇率折合为记账本位币记账,月末结平货币兑换账户,其差额作为汇兑损益,计入当期财务费用;期末,再将各外币账户余额按期末市场汇率折合为人民币金额,其与账面人民币金额之间的差额,列作汇兑损益计入当期财务费用。

笔者认为,这种处理方法过于复杂,其将本期所产生的汇兑损益分成已经实现的汇兑损益和尚未实现的汇兑损益两种,并分别结转到当期的财务费用中。事实上,根据权责发生制原则的要求,本期所产生的汇兑损益无论是已经实现的还是尚未实现的,只要产生了,就要计入当期损益。因此,没有必要在结转时分清已经实现的汇兑损益和尚未实现的汇兑损益,只需要将本期已经发生的汇兑损益一次性结转到本期的财务费用中即可。所以笔者认为,分别记账法可以按下述方法来处理:

对本期发生的外币业务,先把各项外币业务所涉及的外币账户按外币金额单独记账。如果涉及两种货币之间的兑换,则设置货币兑换账户进行过渡账务处理,期末将本期发生的外币业务,分别按照账户对应关系进行汇总,然后按期末市场汇率一次性折合成记账本位币记账,结出外币余额和记账本位币账面余额。

因外币账户实际记录的是外币金额,它所对应的记账本位币金额应按期末市场汇率折算,其差额作为汇兑损益,调整资产账面价值和投资收益。

从上例可以看出,我国会计准则和国际会计准则采取了不同的方法来处理内部顺流交易对投资收益的影响,导致其核算结果存在较大的差异。两种处理方法的根本差异在于是否按照投资比例处理内部交易对投资收益的影响。需要注意的是,这两种方法下每年确认的投资收益虽然并不相同,但累计投资收益是趋于一致的。○

位币的金额应是按期末市场汇率折算的金额,因此期末应对记账本位币账面金额进行调整。具体方法是外币金额按期末市场汇率折合的记账本位币金额作为该账户的记账本位币期末余额,该余额与该账户原来的记账本位币账面金额的差额列为本期的汇兑损益计入财务费用,对于货币兑换账户的本期各项发生额也应按期末市场汇率折合为记账本位币金额,月末结平货币兑换账户,其差额亦作为汇兑损益,计入当期财务费用。

例:某企业以人民币作为记账本位币,期初“银行存款——美元”科目余额为10 000美元,汇率为8.27,折算的人民币余额为82 700元。本期发生如下业务:①5月8日企业收到客户归还的欠款5 000美元,存入银行。②5月10日企业采购一批材料,货款3 000美元(不考虑税金),用美元支付。③5月15日企业用100 000港元兑换美元,当天的美元买入价为8.25,卖出价为8.29,港元的买入价为1.06,卖出价为1.09。④5月20日企业销售一批产品,货款为10 000美元(不考虑税金),已存入银行。⑤5月29日企业用美元支付前欠的材料款8 000美元。⑥5月30日美元兑人民币的汇率为8.26。

平时发生业务时作如下会计分录:

(1)5月8日收到欠款时,借:银行存款——美元5 000;贷:应收账款——美元5 000。

(2)5月10日采购材料时,借:材料采购——美元3 000;贷:银行存款——美元3 000。

(3)可兑换的美元金额=100 000×1.06/8.29=12 786.49(美元)。借:货币兑换——港元100 000;贷:银行存款——港元100 000。借:银行存款——美元12 786.49;贷:货币兑换——美元12 786.49。

(4)5月20日销售产品并收到货款时,借:银行存款——美元10 000;贷:主营业务收入——美元10 000。

(5)5月29日支付欠款时,借:应付账款——美元(xx单位)8 000;贷:银行存款——美元8 000。

期末“银行存款——美元”科目余额为26 786.49美元(10 000+27 786.49-11 000),折合人民币为221 256.41元,账面人民币余额为221 356.41元(82 700+229 516.41-90 860),期末美元余额为26 786.49美元,按期末市场汇率折算的人民币金额为221 256.41元,该金额与人民币账面金额的差额为-100元(221 256.41-221 356.41)(-100表示汇兑损失)。期末编制如下会计分录:借:财务费用——汇兑损益100;贷:银行存款100。○