

# 逆流与顺流交易会计处理解析

许庆建

(河南经贸职业学院 郑州 450053)

逆流交易与顺流交易是投资企业与其联营企业或合营企业发生的资产交易行为。前者向后者出售资产的交易是顺流交易;反之,则为逆流交易。会计准则规定:当逆流交易与顺流交易产生的未实现内部交易损益(即有关资产未对外部独立第三方出售)体现在投资企业或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中时,相关的损益在计算投资损益时应予抵消。该规定是广大会计人员公认的难题,为破解这一难题,笔者从以下四个方面进行解析:

## 一、原理:完全权益法

权益法在进行长期股权投资会计核算的一种方法。完全权益法是权益法的一种,与其相对应的是简单权益法。完全权益法是以被投资单位净资产的公允价值为基础进行会计处理,且需要考虑投资双方未实现内部损益的抵消。而简单权益法是以被投资单位净资产的账面价值为基础进行核算,且不考虑投资双方的未实现内部损益。因此,逆流交易与顺流交易的会计处理是投资企业采用完全权益法进行长期股权投资会计核算的必然要求。

## 二、会计主体:投资企业

在逆流交易与顺流交易中,存在两个交易主体,一个是投资企业,另一个是其联营企业或合营企业。在进行会计处理时,会计人员所站的角度是投资企业,即进行逆流交易与顺流交易会计处理的会计主体是投资企业。站在投资企业角度审视逆流交易与顺流交易可以发现:在顺流交易中,投资企业可以通过向联营企业或合营企业出售商品增加其净利润;在逆流交易中,投资企业可以通过权益法下确认投资收益的方式增加其净利润。

## 三、会计处理:收益确认、合并调整与内部损益实现

投资企业长期股权投资在顺流交易、逆流交易中,需要进行三个会计处理:第一个会计处理是投资收益的确认,需要注意的是将未实现内部损益从净利润中扣除,该处理在投资企业的单个财务报表上得到反映。第二个会计处理是投资企业编制合并财务报表时,对未实现内部损益进行调整的会计处理,

将第一、第二两个分录合并,是最终在合并财务报表上反映的信息。第三个会计处理是内部损益实现时,对净利润的调整。

顺流交易、逆流交易的三个具体会计处理如表1所示:

表1 逆流交易与顺流交易的会计处理

	顺流交易	逆流交易
第一会计处理	借:长期股权投资——损益调整[(净利润-内部损益)×持股比例] 贷:投资收益[(净利润-内部损益)×持股比例]	
第二会计处理	借:营业收入(收入×持股比例) 贷:营业成本(成本×持股比例) 投资收益(内部损益×持股比例)	借:长期股权投资(内部损益×持股比例) 贷:存货(内部损益×持股比例)
分录合并	借:长期股权投资——损益调整[(净利润-内部损益)×持股比例] 营业收入(收入×持股比例) 贷:营业成本(成本×持股比例) 投资收益(净利润×持股比例)	借:(长期股权投资-净利润×持股比例) 贷:投资收益[(净利润-内部损益)×持股比例] 存货(内部损益×持股比例)
第三会计处理	借:长期股权投资[(净利润+内部损益)×持股比例] 贷:投资收益[(净利润+内部损益)×持股比例]	

通过表1反映的信息可以得知:逆流交易是站在投资收益的角度来处理的,如果不调整投资收益,母公司可以增加其个别会计报表中的净利润,上市公司可以通过增加投资收益作假来调整增加净利润;顺流交易是站在母公司的收入与成本的角度来处理的,如果不调整收入和成本,那么就会使母公司个别会计报表中的收入和成本增加,从而增加净利润,上市公司就可以通过增加收入和成本来调整增加净利润达到造假的目的。

现以2011年《中级会计实务》考试真题为例进行说明:

例:2010年1月1日,黔昆公司从乙公司股东处购入乙公司有表决权股份的30%,能够对乙公司实施重大影响。当日,乙公司可辨认资产的公允价值与账面价值相等,且两公司的会计政策相同。

(1)10月10日,黔昆公司将成本为200万元的商品,以300万元的价格出售给乙公司。至2010年12月31日,乙公司尚未对外出售该批商品。

(2)11月20日,乙公司向黔昆公司销售一批商品,实际成本为260万元,销售价格为300万元,增值税为51万元,款已收存银行。黔昆公司将该批产品确认为原材料,至年末该批原材料尚未领用。

乙公司2010年度实现的净利润为600万元。黔昆公司的相关会计处理为:①在个别财务报表中采用权益法确认投资收益180万元;②编制合并财务报表时抵消存货12万元。请判断黔昆公司的①、②会计处理是否正确?若不正确请写出正确的会计分录。

# 投资性房地产核算中的三个疑难问题

冷琳

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

一、投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式时,应作为会计政策变更采用追溯调整法进行调整,能否将其变更时公允价值与账面价值的差额全部调整计入变更当期期初留存收益?

按现行会计准则的规定,在房地产市场比较成熟、能够同时满足下列条件时,允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量,但要求其作为会计政策变更进行追溯调整:①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;②企业能够从活跃的房地产交易市场上获得同类或类似房地产的市场价格及相关信息。由于投资性房地产原采用成本模式计量时已经计提了折旧(或进行了摊销),甚至计提了减值准备,因此需要将其变更时的账面价值调整为变更时的公允价值。而按照权责发生制原则,这中间的差额笔者认为不能简单地全部调整计入变更当期期初留存收益,而应该区分变更当期期初及以前的差额和变更当期的差额分别计入期初留存收益和当期损益。另外,因为投资性房地产采用公允价值模式计量时,要设置“成本”、“公允价值变动”明细科目,因此需要将变更时账面价值与公允价值的差额调整还原成投资性房地产的初始投资成本和公允价值变动的差额。

具体分两步处理:①将投资性房地产变更前计提的折旧或摊销予以冲销,将以前年度的折旧或摊销冲销时计入变更当期期初留存收益(盈余公积和未分配利润),变更当年度的

折旧或摊销冲销时计入变更当期损益(其他业务成本),如果有减值准备冲销的可参照上述处理,这样就将投资性房地产的账面价值恢复为初始投资成本。②调整投资性房地产初始投资成本与变更时公允价值的差额,而这个差额要区分初始投资成本至变更当期期初公允价值的差额及变更当期期初公允价值至变更日公允价值的差额分别处理,前者计入期初留存收益,后者计入当期损益(公允价值变动损益)。

例1:2008年,甲企业将一栋A写字楼对外出租,采用成本模式进行后续计量。2011年6月1日,假设甲企业持有的投资性房地产满足采用公允价值模式条件,甲企业决定采用公允价值模式对该写字楼进行后续计量。2011年6月1日,该写字楼的原价为9000万元,已提折旧600万元(其中2011年以前计提折旧560万元,2011年计提折旧40万元),没有计提减值准备,公允价值为9200万元。2011年1月1日,该写字楼的公允价值为9100万元。甲企业按净利润的10%计提盈余公积,暂不考虑所得税的影响。

分析:当企业满足条件将投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式时,要将变更时投资性房地产的账面价值调整为公允价值,并且要区分为初始投资成本和公允价值变动,而相关差额则区分为变更当期和以前年度分别计入当期损益和期初留存收益。相关会计分录为:

1. 将投资性房地产的账面价值调整为初始投资成本:

解析:

此题考查的是长期股权投资中的顺流交易与逆流交易,第一个是顺流交易,未实现内部损益100万元;第二个是逆流交易,未实现内部损益40万元。黔昆公司是投资企业。正确的会计处理如表2所示:

表2

单位:万元

	顺流交易	逆流交易
第一会计处理	借:长期股权投资——损益调整 138[(600-100-40)×30%] 贷:投资收益 138	
第二会计处理	借:营业收入 90(300×30%) 贷:营业成本 60(200×30%) 投资收益 30(100×30%)	借:长期股权投资 12(40×30%) 贷:存货 12[(300-260)×30%]

故①的会计处理不正确,应确认投资收益138万,②的会计处理正确。

## 四、结论

1. 逆流交易与顺流交易的会计处理仅发生在权益法下,其基本原理是完全权益法。

2. 进行逆流交易与顺流交易会计处理的会计主体是投资企业。

3. 三个会计处理中,逆流交易与顺流交易的第一个与第三个分录是相同的;第二个分录,顺流交易是站在母公司的收入与成本的角度来处理的,逆流交易是站在投资收益的角度来处理的。

4. 顺流交易如果不调整收入和成本,就会使母公司个别会计报表中的收入和成本增加,从而增加净利润,上市公司就可以通过增加收入和成本来调整增加净利润达到造假的目的。逆流交易如果不调整投资收益,母公司就可以增加其个别会计报表中的净利润,上市公司可以通过增加投资收益做假来调整增加净利润。○