

# 权益法下投资收益核算改进思考

王晓军

(延安大学财经学院 陕西延安 716000)

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》及《企业会计准则讲解》(2010)的规定,在权益法下投资企业应当按照应享有或应分担被投资单位实现的净利润或发生的净亏损的份额,调整长期股权投资的账面价值,并确认为当期的投资收益。在确认应享有或分担被投资单位的净利润或净亏损时,要对被投资单位账面的净利润进行调整。调整的内容主要包括三部分:一是投资企业与被投资单位会计政策不一致时的调整;二是取得投资时被投资单位资产的账面价值与公允价值不一致时的调整;三是投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益的调整。对于前两部分的调整内容容易理解,但第三部分调整内容的处理规定值得探讨,下面主要介绍《企业会计准则讲解》(2010)对第三部分调整内容的处理规定中存在的问题。

## 一、存在的问题

1. 投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益不需要调整。投资企业对联营企业及合营企业的财务决策与生产经营决策只有共同控制权,它很难通过内部交易来操纵利润。投资企业想通过不合理的内部交易来操纵利润必然会受到联营企业及合营企业的其他投资者的反对。既然投资企业很难与联营企业及合营企业发生不公平的内部交易,那么它与联营企业及合营企业之间发生交易和对外发生的其他交易没有区别,也就不需要对它们之间发生的未实现内部交易损益进行调整。

2. 现行的会计处理规定在实务操作中难以执行。在顺流交易中投资企业如何知道联营企业及合营企业在会计期末是否将内部交易购进的存货售出,如果无法获得这一数据投资企业有怎样调整未实现内部交易损益呢?在逆流交易中投资企业如何知道会计期末的存货中哪些是从联营企业及合营企业购进的,而哪些又是外部购进的。企业一般是按品名规格设置明细账对存货等实物资产进行明细核算,在这种明细核算方式下,投资企业根本无法获得会计期末从联营企业及合营企业购进存货的库存量。另外,投资企业如何在以后年度对当年发生的未实现内部交易进行处理呢?如果没有大量的备查登记簿提醒的话,会计人员根本无法确定调整的范围与调整的金额。

3. 现行的会计处理规定更容易导致会计信息失真。在顺流交易中本来是投资企业多确认了收入、成本和利润,应该冲减投资企业的收入、成本和利润,而现行的会计处理规定是调

整被投资单位(联营企业及合营企业)的利润,从而调整投资企业的投资收益与长期股权投资。事实上被投资单位本期的利润是真实的,即使被投资单位在会计期末存在着包含内部未实现利润的资产,它只会影响被投资单位以后年度的利润,不会影响被投资单位本年的利润,所以被投资单位本年的利润是真实的,不需要调整,也不能调整投资企业的投资收益和长期股权投资。因此,现行的会计处理规定不仅没有把原来的错误信息更正过来,反而又增添了新的错误信息。

4. 现行的会计处理规定导致不同准则之间产生矛盾。《企业会计准则第34号——合并财务报表》指出,合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。凡是能被投资企业控制的被投资单位,不管投资企业的持股比例为多少,都应纳入投资企业的合并范围;反之凡是不能被投资企业控制的被投资单位,都不能纳入投资企业的合并范围。投资企业对联营企业与合营企业只有共同控制权,按照《企业会计准则第34号——合并财务报表》的规定是不能纳入合并范围的,但是《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,要将投资企业和联营企业与合营企业的内部交易中的未实现损益按比例纳入合并调整范围。

现行的会计处理规定要求投资企业在编制合并财务报表时应将对联营企业与合营企业内部交易的未实现损益进行调整,而不编制合并财务报表时不需要调整。笔者认为,这样的规定显然是难以理解的。首先,为什么在编制合并财务报表时要对联营企业与合营企业的内部交易未实现损益进行调整,主要是因为权益法下的调整处理所提供的会计信息是错误的,要通过编制合并财务报表的调整来更正。其次,既然编制合并财务报表时的调整是为了更正权益法下的调整,如果权益法下不调整的话,期末编制合并财务报表时自然就不用更正了。

## 二、解决对策

1. 当投资企业对联营企业与合营企业仅仅有共同控制权时,投资企业对联营企业与合营企业的长期股权投资采用权益法核算,期末确认投资收益时不需要调整它们之间发生的未实现内部交易损益。

2. 当投资企业对联营企业与合营企业具有实质控制权时,投资企业对联营企业与合营企业的长期股权投资采用成本法核算,期末要将联营企业与合营企业纳入合并范围,抵销内部交易编制合并报表。○