

## 第六章 长期股权投资与合营安排

### 专题四 权益法——投资损益的确定

#### 【例题 1】长期股权投资的权益法——逆流交易

甲企业于 20×7 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。假定甲企业取得该项投资时，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。20×7 年 8 月，乙公司将其成本为 600 万元的某商品以 1 000 万元的价格出售给甲企业，甲企业将取得的商品作为存货。至 20×7 年资产负债表日，甲企业仍未对外出售该存货。乙公司 20×7 年实现净利润为 3 200 万元。假定不考虑所得税因素。

#### 1. 个别财务报表

甲企业在按照权益法确认应享有乙公司 20×7 年净损益时，应进行以下账务处理：

乙公司经调整净利润=3 200-(1 000-600)=2 800 (万元)

借：长期股权投资—损益调整                                   560 (2 800×20%)  
    贷：投资收益   560

或：

借：长期股权投资—损益调整                                   640 (3 200×20%)  
    贷：投资收益   640

借：投资收益   80 [(1 000-600) ×20%]  
    贷：长期股权投资—损益调整                                   80

#### 2. 合并财务报表

进行上述处理后，投资企业有子公司，需要编制合并财务报表的，在合并财务报表中，因该未实现内部交易损益体现在投资企业持有存货的账面价值当中，应在合并财务报表中进行以下调整：

借：长期股权投资                                   80 [(10 00-6 00) ×20%]  
    贷：存货   80

【拓展 1】甲企业至 20×7 年末未出售上述存货，于 20×8 年将上述商品全部出售乙公司 20×8 年实现净利润为 3 600 万元。假定不考虑所得税因素。

个别报表应确认投资收益=(3 600+400) ×20%=800 (万元)

借：长期股权投资——损益调整                                   8 000 000  
    贷：投资收益   8 000 000

因甲企业 20×8 年将上述商品全部出售给外部独立第三方，甲企业与乙公司的该项交易损益已经全部实现，所以甲企业 20×8 年合并财务报表中不再编制调整分录。

【拓展 2】若甲企业 20×8 年将上述商品对外出售 80%，乙公司 20×8 年实现净利润为 3 600 万元。假定不考虑所得税因素。

个别报表应确认投资收益=(3 600+400×80%) ×20%=784 (万元)

借：长期股权投资——损益调整                                   7 840 000  
    贷：投资收益   7 840 000

因有 20%存货尚未出售，应调整合并报表中存货项目的金额=4 000 000×20%×20%=160 000 (元)

借：长期股权投资——损益调整                                   160 000  
    贷：存货   160 000

应说明的是，无论乙公司销售给甲企业的是何种资产，在甲企业个别财务报表中其产生的未实现内部销售利润的消除均反映在长期股权投资中；但从合并财务报表的角度，应消除具体报表项目（如存货、固定资产、无形资产等）的金额，本例应消除的是存货。

【结论】对与联营企业或合营企业之间的逆流交易业务，投资方在合并报表中的调整分录如下：

借：长期股权投资  
    贷：××资产（结存资产中的未实现内部销售利润×投资方持股比例）