例题 20

甲公司持有乙公司 20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2021 年 8 月，乙公司将其成本为 9 000 000 元的某商品以 15 000 000 元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为存货。至 2021 年 12 月 31 日,甲公司仍未对外出售该存货。乙公司 2021 年实现净利润 48 000 000 元。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，两者在以前期间未发生过内部交易。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

分析

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司 2021 年净损益时,应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——损益调整　　8 400 000

　　[(48 000 000-6 000 000)　×20%]

　　贷：投资收益　　8 400 000

假定 2022 年，甲公司将该商品以 18 000 000 元的价格出售给外部独立第三方，因该部分内部交易损益已经实现，甲公司在确认应享有乙公司 2022 年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资损益，即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基础上调整增加 1 200 000 元。假定乙公司 2022 年实现的净利润为 30 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——损益调整　　7 200 000

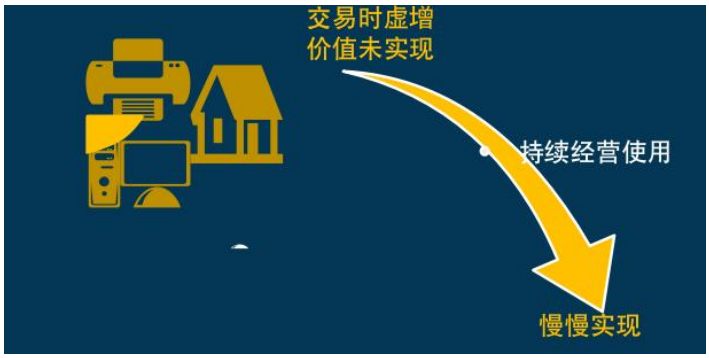
　　[(30 000 000+6 000 000)×20%]

　　贷：投资收益　　7 200 000

【讲原理】不同资产的未实现损益

固定资产是通过达到预定可使用状态后在使用期间计提折旧来体现价值的实现【持续经营使用，生产产品创造价值】；

【暂停键】在未开始计提折旧时，则体现为未实现内部损益；开始计提折旧，未实现损益慢慢转为已实现损益。



总结：基于“固定/无形资产内部交易”调整

<table>
<tr><td>项目</td><td colspan="3">顺流、逆流交易</td></tr>
<tr><td rowspan="3">固定/无形资产</td><td>交易当期</td><td>当年调减净收益、调增折旧/摊销</td><td rowspan="2">调整后净利润
=被投资单位账面净利润
-（内部售价-账面价值）
+（内部售价-账面价值）
÷预计使用年限÷12×当期折旧/摊销月份</td></tr>
<tr><td rowspan="2">后续期间</td><td>以后调增折旧/摊销</td></tr>
<tr><td>折旧/摊销完毕不再调整</td><td>调整后净利润
=被投资单位账面净利润
+（内部售价-账面价值）
÷预计使用年限÷12×当期折旧/摊销月份</td></tr>
</table>

例题 21

甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2021 年 9 月，甲公司将其账面价值为 8 000 000 元的商品以 12 000 000 元的价格出售给乙公司，乙公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用寿命为 10 年，净残值为 0。

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，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2021 年实现净利润为 20 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

分析

甲公司在该项交易中实现利润 4000000 元，其中的 800000 元（4000000×20%）是针对本公司持有的对联营企业的权益份额，在采用权益法计算确认投资收益时应予抵销，同时应考虑相关固定资产折旧对损益的影响，即甲公司应当进行以下账务处理：

借：长期股权投资——损益调整　　3 220 000

[（20 000 000-4 000 000+4 000 000÷10×3/12）×20%]

　　贷：投资收益　　3 220 000

乙公司 2022 年实现净利润为 30000000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司应当进行以下账务处理：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整　　6 080 000

（30 000000+4 000 000÷10）×20%]

　　贷：投资收益　　6 080 000

3.现金股利或利润的处理

按持股比例确认应享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润。

借：应收股利

　　贷：长期股权投资—损益调整

4.其他综合收益的处理

借：长期股权投资—其他综合收益

　　贷：其他综合收益

或作相反分录。

5.被投资单位所有者权益其他变动的处理

所有者权益其他变动主要包括：被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可转换公司债券中包含的权益成分、以权益结算的股份支付等。

按投资比例确认归属于本企业的部分：

借：长期股权投资—其他权益变动
　　贷：资本公积—其他资本公积
或作相反分录。

例题 22
【多选题】(2021 年）2×19 年 12 月 1 日，甲公司取得乙公司 30%的有表决权股份，对该股权投资采用权益法核算。2×20 年度，乙公司 实现净利润 6000 万元、资本公积增加 500 万元、其他综合收益减少 300 万元。不考虑其他因素，乙公司的上述业务对甲公司 2×20 年度财务报表影响的下列各项表述中，正确的有（　）。
A.资本公积增加 150 万元
B.长期股权投资增加 1 860 万元
C.其他综合收益减少 90 万元
D.投资收益增加 1 800 万元
分析
【答素】ABCD
【解析】相关会计分录如下：
借：长期股权投资一损益调整　　1 800(6000×30%)
　　—其他权益变动 150(500×30%)
　　贷：投资收益　　1 800
　　资本公积一其他资本公积　　150
借：其他综合收益　　90
　　贷：长期股权投资一其他综合收益　　90(300×30%)

例题 23
【单选题】(2020 年）　2×19 年甲公司的合营企业乙公司发生的下列交易或事项中，将对甲公司当年投资收益产生影响的是（　）。
A.乙公司宣告分配现金股利
B.乙公司当年发生的电视台广告费
C.乙公司持有的其他债权投资公允价值上升
D.乙公司股东大会通过发放股票股利的议案

分析
【答案】B
【解析】乙公司宣告分配现金股利，甲公司按照享有份额借记“应收股利”，贷记“长期股权投资——损益调整”，不影响投资收益，选项 A 错误；乙公司当年发生的电视台广告费通过影响乙公司的当期损益影响乙公司的净利润，进而影响甲公司的投资收益，选项 B 正确；乙公司持有的其他债权投资公允价值上升，甲公司按照享有份额借记“长期股权投资——其他综合收益”，贷记“其他综合收益”，选项 C 错误；乙公司　股东大会通过发放股票股利议案，属于乙公司所有者权益内部增减变动，不影响乙公司所有者权益总额，　甲公司不做账务处理，选项 D 错误。

例题 24
【多选题】(2019 年）2×18 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 3950 万元取得乙公司 30%的股份，另以银行存款 50 万元支付了与该投资直接相关的手续费，相关手续于当日完成，能够对乙公司施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产的公允价值为 14000 万元。各项可辨认资产、负债的公允价值均与其账面价值相同。乙公司 2×18 年实现净利润 2000 万元，其他债权投资的公允价值上升 100 万元。不考虑其他因素，下列各项中甲公司 2×18 年与该投资相关的会计处理中，正确的有(　　)。
A.确认投资收益 600 万元
B.确认财务费用 50 万元
C.确认其他综合收益 30 万元

D.确认营业外收入 200 万元

分析

【答案】ACD

【解析】对联营企业投资后续采用权益法核算；选项 D 正确，对初始投资成本的调整，初始投资成本 4000【3950+50】3950+50＜享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 14 000×30%，差额 200，调增长期股权投资账面价值，同时确认营业外收入 200 万元；选项 A 正确，乙公司 2×18 年实现净利润 2000 万元，其他债权投资的公允价值上升 100 万元，被投资单位实现其他综合收益 100 万元。按照应享有被投资单位实现净利润份额 2000×30%=600（万元），调增长期股权投资账面价值，同时确认投资收益 600 万元。选项 C 正确，按照应享有被投资单位实现其他综合收益份额 100×30%=30（万元），调增长期股权投资账面价值，同时确认其他综合收益 30 万元。

例题 25

【单选题】(2016 年）2015 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 2500 万元取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算;乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12000 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。乙公司 2015 年度实现的净利润为 1000 万元。不考虑其他因素，2015 年 12 月 31 日，甲公司该项投资在资产负债表中应列示的年末余额为（　　)万元。

A.2500　　B.2400　　C.2600　　D.2700

分析

【答案】D

【解析】2015 年 12 月 31 日，甲公司该项投资在资产负债表中应列示的年末=权益法核算长期股权投资账面价值=初始投资成本 2500+初始投资成本的调整，2500 大于 12000*0.2=2400，不需要调整+对被投资单位实现净利润的分享+1000*0.2=2700 万元

6.超额亏损的确认

被投资单位发生超额亏损时，应按顺序处理：

借：投资收益

　　贷：长期股权投资【先冲账面价值，冲减至零为限】

　　长期应收款【再冲其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益】

　　预计负债【仍需承担额外损失弥补义务的，确认预计负债】

上述处理完成后，还有未确认的应分担的投资损失，作账外备查。

以后期间被投资单位又实现盈利，反方向恢复。

例题 26

甲公司对乙公司持股比例为 40%，对乙公司能够施加重大影响，2016 年年末甲公司长期股权投资的账面价值为 8 400 万元，乙公司 2017 年度发生亏损 25 000 万元。

甲公司承担亏损 25 000×40%＝10 000（万元），即属于超额亏损。

2017 年 12 月 31 日

借：投资收益　　8 400

　　贷：长期股权投资—损益调整　　8 400

剩余 1 600 万元（10 000－8 400）备查登记。

总结长投后续计量

成本法
子公司分配现金股利
权益法
对初始投资成本调整
被投资单位净利润
分配现金股利
其他综合收益
其他所有者权益
超额亏损