



第四节 长期股权投资的核算

【计算分析】

第一种情形：当年全部结存，第二年全部出售

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。



第四节 长期股权投资的核算

解析：

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

借：长期股权投资——损益调整	5 600 000
	[(32 000 000 - 4 000 000) × 20%]
贷：投资收益	5 600 000



第四节 长期股权投资的核算

第二年全部出售：

假定甲企业于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

$$= (3\ 600 + 400) \times 20\% = 800 \text{ (万元)}$$

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



第四节 长期股权投资的核算

第二年部分出售：

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

$$= (3\ 600 + 400 \times 80\%) \times 20\% = 784 \text{ (万元)}$$

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



第四节 长期股权投资的核算

结论：

内部交易调结存，
全部出售不用动，
前期结存以后卖，
卖出多少往回加。



第四节 长期股权投资的核算

第二种情形：顺流交易（个别报表）

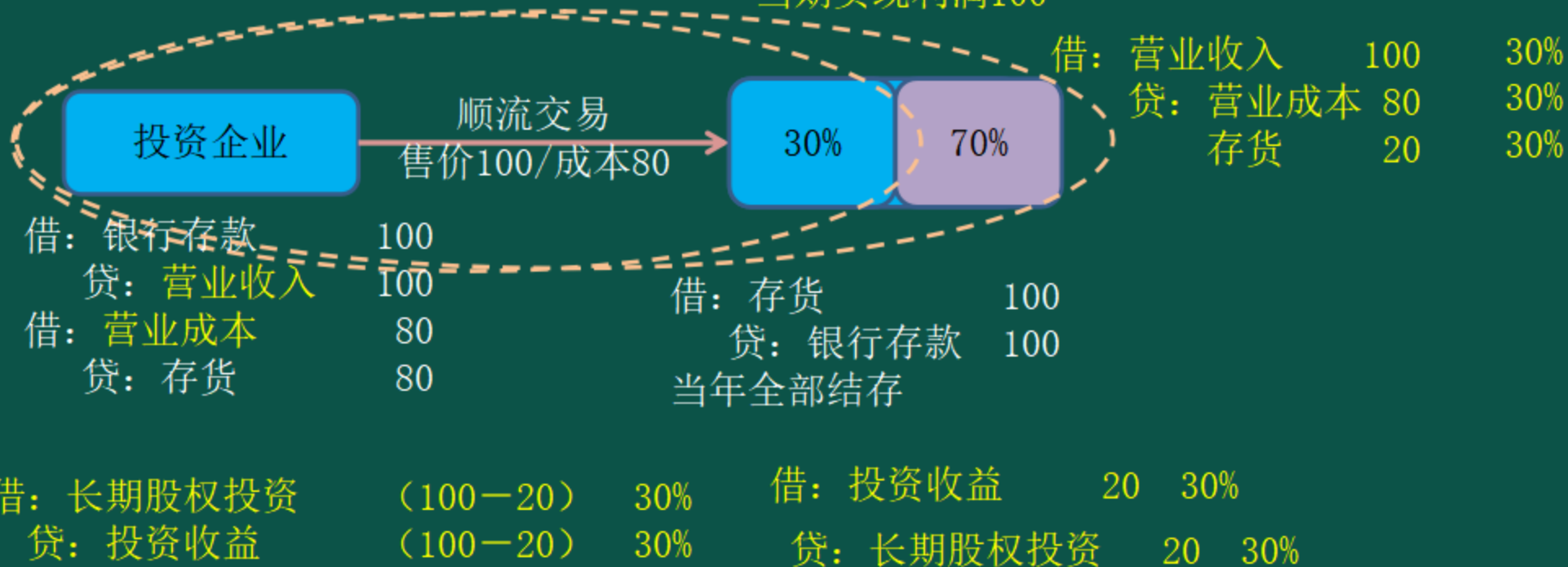
对于投资企业向联营企业或合营企业出售资产的顺流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下，投资企业在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资收益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值，即投资方投出资产或出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。



第四节 长期股权投资的核算

长期股权投资的权益法顺流交易内部交易抵销

当期实现利润100





第四节 长期股权投资的核算

【计算分析】 第一种情形：当年全部结存、第二年全部出售

甲企业持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司的财务和生产经营决策施加重大影响。20×7年，甲企业将其账面价值为600万元的商品以1 000万元的价格出售给乙公司。至20×7年资产负债表日，该批商品尚未对外部第三方出售。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，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司20×7年净利润为2 000万元。假定不考虑所得税因素。



第四节 长期股权投资的核算

解析：

甲企业在该项交易中实现利润400万元，其中的80（ $400 \times 20\%$ ）万元是针对本企业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损益时应予抵销，即甲企业应当在个别报表中进行的账务处理为：

借：长期股权投资——损益调整	3 200 000
	[(2 000万元 - 400万元) \times 20%]
贷：投资收益	3 200 000



第四节 长期股权投资的核算

第二年全部出售：

假定乙公司于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

$$= (3\ 600 + 400) \times 20\% = 800 \text{ (万元)}$$

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



第四节 长期股权投资的核算

第二种情形：当年部分结存

假定至20×7年资产负债表日，该批商品对外部第三方出售70%，30%形成期末存货。

甲企业应当进行的账务处理为（个别报表）：

借：长期股权投资——损益调整	3 760 000
	[(20 000 000 - 4 000 000 × 30%) × 20%]
贷：投资收益	3 760 000



第四节 长期股权投资的核算

结论：

内部交易调留存，
全部出售不用动，
前期结存以后卖，
卖出多少往回加。



第四节 长期股权投资的核算

提示：

1. 无论顺流还是逆流交易，个别报表的处理方式相同，均为扣除未实现内部交易损益以后确认损益金额，后期实现再加回即可。

2. 对于投资方与联营企业、合营企业之间发生顺流交易产生的未实现内部交易损益，因处置或视同处置联营企业、合营企业股权导致未实现内部交易损益得以实现，投资方应作为股权处置损益计入当期投资收益，前期在投资方合并财务报表中予以抵销的未实现内部交易相关收入、成本或资产处置损益等不予恢复。



第四节 长期股权投资的核算

【计算分析】 甲公司持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司生产经营决策施加重大影响。2×17年，甲公司将其账面价值为800万元的商品以640万元的价格出售给乙公司。至2×17年12月31日，该批商品尚未对外部第三方出售。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等，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司2×17年度实现净利润2 000万元，不考虑所得税等其他因素的影响。



第四节 长期股权投资的核算

解析：

上述甲公司在确认应享有乙公司2×17年净损益时，如果有证据表明交易价格640万元与甲公司该商品账面价值800万元之间的差额是该资产发生了减值损失，在确认投资损益时**不应予以抵销**。

甲公司应当进行的会计处理为：

借：长期股权投资——损益调整	(2
(800-640) × 20%) 400	
贷：投资收益	
400	



第四节 长期股权投资的核算

应当说明的是：

①投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失不应予以抵销，即资产的减值损失不应抵销。



第四节 长期股权投资的核算

②投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产**构成业务**的，有关会计处理如下：

a. 联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应**全额确认与交易相关的利得或损失**。

b. 投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此**取得长期股权投资但未取得控制权**的，应以**投出业务的公允价值**作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，**全额计入当期损益**。

投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额，**全额计入当期损益**。



第四节 长期股权投资的核算

③合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理

合营方向合营企业投出或出售非货币性资产的相关损益，

应当按照以下原则处理：

A. 符合下列情况之一的，合营方不应确认该类交易的损益：

a. 与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬没有转移给合营企业；

b. 投出非货币性资产的损益无法可靠计量；

c. 投出非货币性资产交易不具有商业实质。



第四节 长期股权投资的核算

B. 合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用的，应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得和损失。交易表明投出或出售的非货币性资产发生减值损失的，合营方应当全额确认该部分损失。（类似权益法顺流交易处理）



第四节 长期股权投资的核算

C. 在投出非货币性资产的过程中，合营方除了取得合营企业长期股权投资外，还取得了其他货币性资产或非货币性资产，应当确认该项交易中与所取得其他货币性、非货币性资产相关的损益。



第四节 长期股权投资的核算

总结：

项目	投资时点被投资方资产公允价值与账面价值差额对当期损益的影响	内部交易对当期损益的影响
存货	调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 - (投资时点存货公允价值 - 存货账面价值) 当期出售比例	①交易发生当期 调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 - (存货内部交易售价 - 存货账面价值) 结存比例
		②后续期间 调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 + (存货内部交易售价 - 存货账面价值) 当期出售比例 (即上期尚未出售部分, 在本期出售)



第四节 长期股权投资的核算

项目	投资时点被投资方资产公允价值与账面价值差额对当期损益的影响	内部交易对当期损益的影响
固定资产或无形资产 (以年限平均法为例)	调整后的净利润=被投资方当期实现净利润- (资产公允价值/尚可使用年限-资产原价/预计使用年限) (当期折旧、摊销月数/12) 或: 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润- (资产公允价值-资产账面价值)/尚可使用年限 (当期折旧、摊销月数/12)	①交易发生当期 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润- (资产售价-资产账面价值) + (资产售价-资产账面价值)/预计尚可使用年限 (当期折旧、摊销月数/12)



第四节 长期股权投资的核算

项目	投资时点被投资方资产公允价值与账面价值差额对当期损益的影响	内部交易对当期损益的影响
固定资产（无形资产）以年限平均法（直线法）为例		<p>②后续期间</p> <p>调整后的净利润=被投资方当期实现净利润+（资产售价-资产账面价值）/预计尚可使用年限（当期折旧、摊销月数/12）</p> <p>提示： 与固定资产（无形资产）相关的未实现内部交易损益的金额是通过在以后期间计提折旧予以实现的，所以在内部交易的以后期间该项资产的公允价值与账面价值的差额对应的折旧（或摊销）的金额应调整增加后续期间的净利润</p>