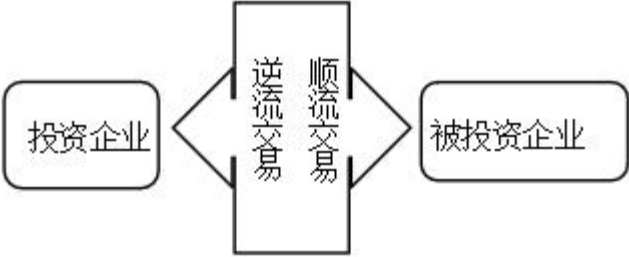


五是在确认投资收益时，除考虑公允价值的调整外，对于投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。

即，投资方与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益，按照**持股比例**计算归属于投资方的部分应当予以**抵销**，在此基础上确认投资损益。投资方与被投资单位发生的内部交易损失，按照《企业会计准则第8号——**资产减值**》等规定属于**资产减值损失**的，应当**全额确认**。

不构成业务的应当分别**顺流**交易和**逆流**交易进行会计处理。



原则：

未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中的，在计算确认投资损益时应予以抵销。

逆流交易：

A企业对B企业进行投资，持股30%，A企业能够对B企业产生重大影响，因此，B是A的联营企业。

A公司	30% →	B公司	净利润：500万 假设公允和账面相等
借：	长期股权投资—损益调整		1500000
贷：	投资收益		1500000

假设B企业将成本为80万元的商品以100万元的价款卖给A企业，商品未对外出售。

B公司销售商品的会计处理：

借：银行存款等1000000

贷：主营业务收入1000000

借：主营业务成本800000

贷：库存商品800000

A企业未将商品对外出售，将A、30%B看做一个整体，则可以看做将商品从集团内部的一个库房移至另一库房，所以在整体角度看此销售行为是不予认可的。

假设不考虑所得税，此笔业务为B企业增加净利润100-80=20万元，包括在净利润500万中，所以需要调减。

A企业调减投资收益=20×30%=6（万元）

借：投资收益60000

贷：长期股权投资——损益调整60000

A 企业账务处理	B 公司账务处理	调整抵销分录	权益法调整抵销分录
借：库存商品 100 贷：银行存款等 100	借：银行存款等 100 贷：主营业务收入 100 借：主营业务成本 80 贷：库存商品 80	借：营业收入 100 贷：营业成本 80 存货 20	借：投资收益 6 (20×30%) 贷：长期股权投资 ——损益调整 6

合并报表思路

抵销的长期股权投资代替抵销了存货，抵销的投资收益代替抵销了收入和成本，体现在A公司的个别报表中。由于是逆流交易，存货在A企业，存货实际价值并没有账面那么大，因此需要进行抵销，而代替存货抵销的是长期股权投资。

如果A企业还有自己的子公司C企业，A和C编制合并报表时，要将自己的存货真正抵销，但是当初在个别报表中长期股权投资已经代替存货在贷方抵销了6万元，因此在合并调整抵销分录中应该在借方恢复，同时抵销存货成本，所以A和C编制合并报表，应作如下调整抵销分录：

借：长期股权投资60000（20万元×30%）
贷：存货60000

【例题】甲企业于2×24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。2×24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2×24年资产负债表日，甲企业仍未对外出售该存货。乙公司2×24年实现净利润为3 200万元。假定不考虑所得税因素。

甲企业在按照权益法确认应享有乙公司2×24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（3 200×20%）640000
贷：投资收益640000

借：投资收益800000
贷：长期股权投资——损益调整（400×20%）800000

合在一起的分录为：

借：长期股权投资——损益调整560000
贷：投资收益560000

在合并财务报表中进行以下调整：

借：长期股权投资——损益调整800000
贷：存货800000

假定在2×25年，甲企业将该商品以1 000万元的价格向外部独立第三方出售，因该部分内部交易损益已经实现，

甲企业在确认应享有乙公司2×25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80万元。

- (1) 对于联营企业或合营企业向投资企业出售资产的逆流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下（即有关资产未对外部独立第三方出售），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损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响。当投资企业自其联营企业或合营企业购买资产时，在将该资产出售给外部独立的第三方之前，不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。