

(2) 对于投资方向联营企业或合营企业**投出或出售**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（即有关资产未对外部**独立第三方**出售或未被消耗），投资方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。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；投资方因**投出或出售**资产给其联营企业或合营企业而产生的损益中，应仅限于确认**归属于**联营企业或合营企业其他投资方的部分。

顺流交易：

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，在长期股权投资权益法下，我们将A和B看做一个整体。



假设A企业将成本为80万元的商品以100万元的价款卖给B企业。（假设不考虑相关税费等因素）

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：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：库存商品 100 贷：银行存款等 100	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

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。

另外，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，A和B的未实现内部交易损益需要在A与C合并报表中真正抵销，但是由于在个别报表中投资收益已经代替营业收入和营业成本在借方抵销了6万元，因此在合并调整抵销分录中应该在贷方恢复，同时抵销未实现的收入和成本，

所以A和C编制合并报表，应作如下调整抵销分录：

借：营业收入300000（100×30%）

贷：营业成本240000（80×30%）

投资收益60000

【例题】甲企业持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2×24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2×24年资产负债表日，该批商品尚未对外出售。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2×24年净利润为2 000万元。假定不考虑所得税因素。

甲企业应当进行的账务处理为：

借：长期股权投资——损益调整4000000

贷：投资收益4000000

借：投资收益800000

贷：长期股权投资——损益调整800000

合在一起的分录为：

借：长期股权投资——损益调整3200000

贷：投资收益3200000

甲企业如需编制合并财务报表，在合并财务报表中对该未实现内部交易损益应在个别报表已确认投资损益的基础上进行以下调整：

借：营业收入（1 000×20%）2000000

贷：营业成本（600×20%）1200000

投资收益800000

【单选题】甲公司持有乙公司30%的股权，能够对乙公司施加重大影响。20×2年度乙公司实现净利润8 000万元，当年6月20日，甲公司将成本为600万元的商品以1 000万元的价格出售给乙公司，乙公司将其作为管理用固定资产并于当月投入使用，预计使用10年，净残值为零，采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，甲公司在其20×2年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益为（ ）。

A. 2 100万元

B. 2 280万元

C. 2 286万元

D. 2 400万元

答案：C

解析：甲公司在其20×2年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益＝（8 000－400＋400/10×1/2）×30%＝7620×30%＝2 286（万元）。

【单选题】20×2年1月1日，甲公司持有乙公司30%的股权，能够对乙公司施加重大影响。投资当日，乙公司除有一批存货的公允价值大于账面价值100万元外，其他各项资产、负债的账面价值等于公允价值。20×2年度乙公司实现净利润8000万元，当年6月20日，甲公司将成本为600万元的商品以1000万元的价格出售给乙公司，乙公司将其作为管理用固定资产并于当月投入使用，预计使用10年，净残值为零，采用年限平均法计提折旧。当年甲公司

取得投资时的乙公司存货有80%对外出售。不考虑所得税等其他因素，甲公司在其20×2年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益为（ ）。

- A. 2 100万元 B. 2 280万元
C. 2 262万元 D. 2 400万元

答案：C

解析：甲公司在其20×2年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益=（8 000－400+400/10×1/2-100×80%）×30%=2 262（万元）。

【例题】甲公司、乙公司和丙公司共同出资设立丁公司，注册资本为5000万元，甲公司持有丁公司注册资本的38%，乙公司和丙公司各持有丁公司注册资本的31%，丁公司为甲、乙、丙公司的合营企业。甲公司以其固定资产（机器）出资，该机器的原价为1600万元，累计折旧为400万元，公允价值为1900万元，未计提减值；乙公司和丙公司以现金出资，各投资1550万元。假定甲公司需要编制合并财务报表，投出资产交易具有商业实质且与投出资产所有权相关的重大风险和报酬发生了转移。不考虑所得税影响。甲公司的账务处理如下：

甲公司在个别财务报表中，对丁公司的长期股权投资成本为1900万元，投出机器的账面价值与其公允价值之间的差额为700万元（1900-1200），确认损益（利得）：

借：长期股权投资——丁公司（投资成本）1 9000000

贷：固定资产清理1 9000000

借：固定资产清理1 2000000

累计折旧4000000

贷：固定资产1 6000000

借：固定资产清理7000000

贷：资产处置损益7000000

甲公司在个别财务报表中，按权益法计算确认丁公司当期实现净利润应享有的投资收益时，应当扣除归属于甲公司的利得部分266万元（700×38%）。

甲公司在合并财务报表中，对于上述投资所产生的利得，仅能够确认归属于乙、丙公司的利得部分，需要调整归属于甲公司的利得部分266万元。在合并财务报表中作如下调整分录：

借：资产处置收益 2660000

贷：投资收益 2660000

内部交易调整：

（1）存货

①交易发生当年

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）×（1－当期出售比例）

②后续期间

调整后的净利润=被投资方当期实现净利润+（内部交易存货售价－存货账面价值）×当期出售比例

(2) 固定资产、无形资产

①交易发生当年

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×（当年折旧、摊销月数/12）

②后续期间

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

3. 取得现金股利或利润的处理

①现金股利：

按照权益法核算的长期股权投资，投资企业自被投资单位取得的**现金股利**或利润，应抵减长期股权投资的账面价值。借记“应收股利”，贷记“长期股权投资——损益调整”科目；

②股票股利：

如果被投资单位分派的是**股票股利**，投资企业**不进行**账务处理，但应于除权日**注明**所增加的股数，以反映股份的变化情况。

取得的现金股利或利润——成本法VS权益法

成本法	权益法
借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
借：银行存款 贷：应收股利	

4. 其他综合收益的处理

在权益法核算下，被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照归属于本企业的部分，相应**调整长期股权投资的账面价值**，同时增加或减少其他综合收益。

【例题】甲公司持有乙公司25%的股份，并能对乙公司施加重大影响。当期，乙公司将作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值1500万元，计入了其他综合收益。不考虑其他因素，甲公司当期按照权益法核算应确认的其他综合收益的账务处理如下：

按权益法核算甲公司应确认的其他综合收益=1500×25%=375（万元）

借：长期股权投资——其他综合收益3750000

 贷：其他综合收益3750000