

### 第三节 长期股权投资的后续计量

【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1000万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3200万元。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（3200×20%）640000

    贷：投资收益 640000

借：投资收益 80000

    贷：长期股权投资——损益调整（400×20%）80000

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 80000

    贷：存货 80000

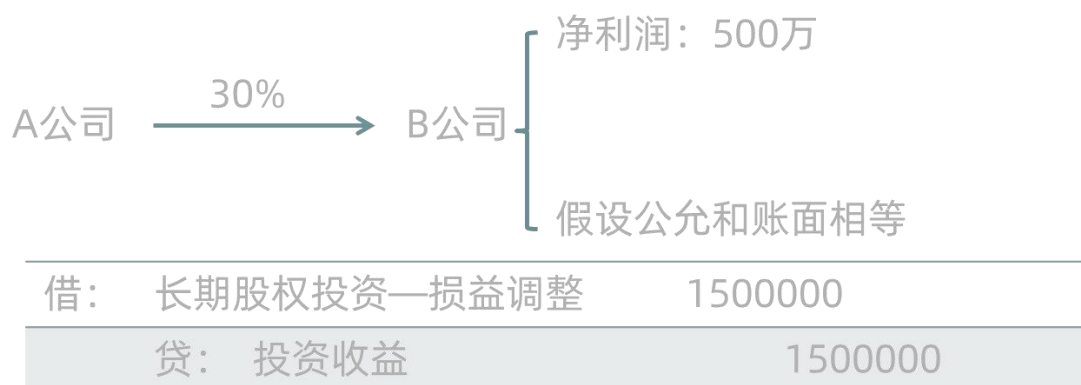
假定在2×25年，甲企业将该商品以1000万元的价格向外部独立第三方出售，因该部分内部交易损益已经实现，甲企业在确认应享有乙公司2×25年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资损益，即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基础上调整增加80万元。

（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。

(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。



顺流交易：

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

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。

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1000万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2000万元。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（ $1\ 000 \times 20\%$ ） 2000000

贷：营业成本（ $600 \times 20\%$ ） 1200000

投资收益 800000