



实例解析企业与合、联营公司的未实现内部 交易损益在合并报表中的账务处理

主讲人：刘晶

Tel:400-600-2148

Web:www.cfoclass.com

讲师是谁？

刘

晶



中国注册会计师，国际注册内部审计师，国际财务管理师、审计师，现任职于世界00强大型国企内部审计部/财务部，主要负责集团及下属公司的全面预算管理、内部控制体系建设，风险管理，领导干部经济责任审计、KPI考核和项目投资审计等，曾任职于“四大”会计师事务所多年，积累了丰富的上市公司的审计、税法等工作经验。主讲过“企业税收筹划”、“现代企业内控建设和管理”等专题等专题。

01

长期股权投资权益法核算的演进

02

企业与合、联营公司发生逆流交易时，
未实现内部交易损益在个别报表和合并
报表的账务处理

+

+

+

+

+

企业与合、联营公司发生顺流交易时，
未实现内部交易损益在个别报表和合
并报表的账务处理

合并报表进行此账务处理对企业
的意义和影响

03

04

长期股权投资收益法，是指投资企业“长期股权投资”的账面价值反映其在被投资企业所有者权益中所占有份额的一种会计核算方法。它和成本法构成了长期股权投资后续核算的两种主要方法。长期股权投资收益法也就是对合营和联营企业核算的后续方法。

用权益法进行后续核算企业的一般通俗的说法也叫做对被投资企业能实施“共同控制”或“重大影响”。



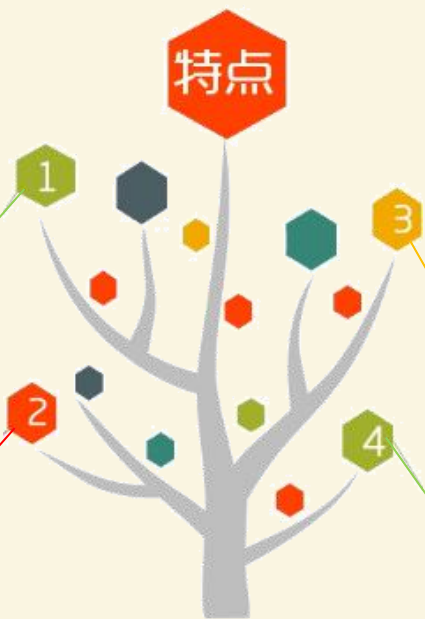
合营企业



联营企业

投资企业按照其占被投资企业的所有者权益的份额，将被投资企业所实现的净利润或所发生的净亏损确认为投资收益或投资损失。

被投资企业宣告发放股利时，按持股比例减少投资企业长期股权投资的账面价值。



投资企业根据被投资单位当年净损益确认投资收益前，需要调整投资时被被投资单位可辨认净资产公允价值和账面价值的差额对当期损益的影响，计算被投资单位调整后净损益，并相应调整投资企业“长期股权投资”的账面价值。

如果投资企业和被投资企业发生内部交易事项而存在未实现的损益，投资企业根据被投资单位当年净损益确认投资收益前，需要调整被投资企业的净利润或净亏损，并相应调整投资企业“长期股权投资”的账面价值；如投资企业需编制合并报表的，还需在合并报表中对此内部交易中未实现损益中占被投资单位所有者权益份额的部分进行相应调整

只具备（1）、（2）点的权益法，被称为简单权益法 $\Rightarrow$ 1 + 2 = 简单权益法

同时满足（1）（2）、（3）点则是购买法的权益法 $\Rightarrow$ 1 + 2 + 3 = 购买法的权益法

同时具备以上四个特点的，完全是权益法 $\Rightarrow$ 1 + 2 + 3 + 4 = 完全权益法

在财政部出版的《企业会计准则讲解2010》中，明确述及了该事项的处理原则
应该是按照**完全权益法**处理。



华宇公司于2014年1月取得汇仲公司30%股份，能够对汇仲公司施加重大影响。假定华宇公司取得该项投资时，汇仲公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2014年8月，汇仲公司将其成本为800万的存货以1200万元的价格出售给华宇公司，华宇公司将取得的商品作为存货。至2014年资产负债表日，华宇公司仍未对外出售该存货。汇仲公司2014年实现净利润为5000万元。

(1) 先假定华宇公司没有其他子公司，无需对外编制合并财务报表：

第一步，先不考虑内部未实现损益，进行正常处理：

借：长期股权投资1500万 ($5000 \times 30\%$)

贷：投资收益1500万 ($5000 \times 30\%$)

第二步，根据准则规定，抵消未实现内部交易损益：

借：投资收益1200万 ($400 \times 30\%$)

贷：长期股权投资120万 ($400 \times 30\%$)



为什么合并报表范围内的子公司合并抵消的账务处理不同，这里只抵消30%？

享有的份额

这里需要注意与子公司内部交易的抵消处理区别与子公司的内部交易在合并报表中时全额抵消的，这里容易混淆，需要分清楚！

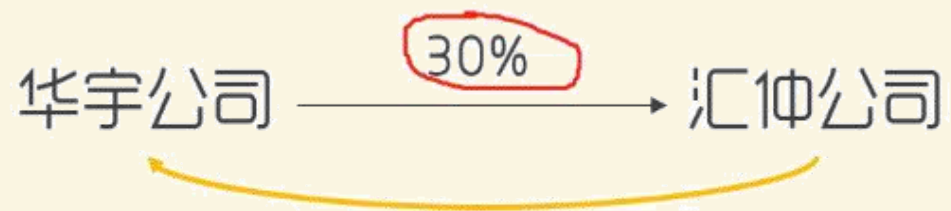
(1) 如果华宇公司没有其他子公司，需对外编制合并财务报表，在对华宇公司个别报表进行上述处理后，如果华宇公司有子公司，需要对外编制合并财务报表、应在合并财务报表中进行以下调整：

借：长期投资股权 120万

贷：存货 120万

2

与合、联营公司发生逆流交易的账务处理



借: 存货 1200

借: 银行存款 1200

借: 营业收入 360 (1200*30%)

贷: 银行存款 1200

贷: 营业收入 1200 $\Rightarrow$ 贷: 营业成本 240 (800*30%)

借: 营业成本 800

存货 120 (400*30%)

贷: 存货 800

可是一个棘手的问题出现了！

联营、合营公司现在并未纳入合并财务报表的范围，联营、合营公司的相关报表项目无法在合并财务报表上直接反映，而华宇公司是合并财务报表的母公司，华宇公司的报表项目可以在合并财务报表上进行反映。那么，对于上笔分录，存货的虚增部分也就体现在了合并财务报表中，可以按照“存货”项目进行抵消。

而对于汇仲公司虚增的营业收入和营业成本，无法在合并报表中进行体现，只能以华宇公司在合并财务报表中的“投资收益”减少来代替（这是不得已而为之，在经济业务本质上，确实应该抵消营业收入与营业成本而非投资收益）：

借：长期投资股权 120万（ $400 \times 30\%$ ）

贷：存货 120万（ $400 \times 30\%$ ）

合并报表中需要做的调整分录

借：投资收益 120

贷：存货 120

华宇公司单体报表中已做的分录

借：投资收益 120

贷：长期股权投资 120



借：长期股权投资 120

贷：存货 120

按照实体理论编制合并财务报表时，不仅仅是包含华宇公司与其子公司的合并财务报表，而是一个包含了华宇公司、汇仲公司、华宇公司子公司一个更大范围的“合并财务报表”，以反映整个实体更真实的资产、利润等情况。

在合并财务报表中，母公司应抵消与其子公司的内部交易，是资产或利润不会虚增，并且此时的抵消分录抵消的就是相应虚增项目（例如子公司把价值100万元的存货以120万元卖给母公司，站在集团整体角度看存货虚增20万，营业收入虚增120万，营业成本虚增100万，就直接抵消相应项目即可）。

现在为了使得对外报出的合并财务报表需具备内在一致性（跟合、联公司发生的内部交易未实现的损益应视同根子公司发生的内部交易未实现的损益按相同的会计方法处理），就要求把跟联、合营公司（汇仲公司）内部交易未实现损益导致的存货虚增的营业收入，营业成本就按照“营业收入”与“营业成本”进行抵消，由于合、联营公司的项目无法进入合并财务报表，故需用华宇公司的“投资收益”来代替。



华宇公司持有汇仲公司30%有表决权股份，能够对汇仲公司的财务和
生意经营决策施加重大影响。2014年，华宇公司将其账面价值为800
万元的商品以1200万元的价格出售给汇仲公司。至2014年资产负债表
日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定华宇公司取得该项投资时，
汇仲公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，汇仲
公司2014年净利润为5000万元。

(1) 先假定华宇公司没有其他子公司，无需对外编制合并财务报表：

第一步，先不考虑内部未实现损益，进行正常处理：

借：长期股权投资1500万 ($5000 \times 30\%$)

贷：投资收益1500万 ($5000 \times 30\%$)

第二步，根据准则规定，抵消未实现内部交易损益：

借：投资收益120万 (($1200 - 800$) $\times 30\%$)

贷：长期股权投资120万 (($1200 - 800$) $\times 30\%$)

(1) 如果华宇公司有其他子公司，需对外编制合并财务报表，在对华宇公司个别报表进行上述处理后，应在合并财务报表中进行以下调整：

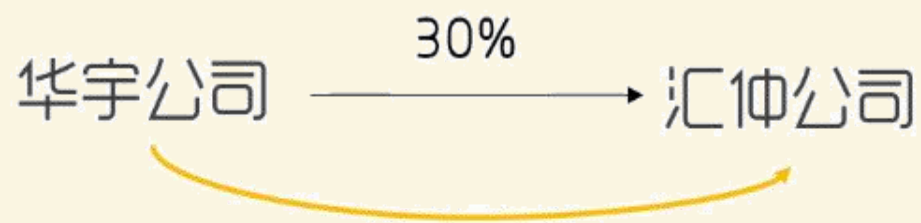
借：营业收入 360万 (1200万元 $\times$ 30%)

贷：营业成本 240万 (800万元 $\times$ 30%)

投资收益 120万 (400万元 $\times$ 30%)

3

与合、联营公司发生顺流交易的账务处理



借：银行存款 1200

贷：营业收入 1200

借：营业成本 800

贷：存货 800

借：存货 1200

贷：银行存款 1200



借：营业收入 360 (1200*30%)

贷：营业成本 240 (800*30%)

存货 120 (400*30%)

与逆流交易同样的问题出现了！

联营、合营公司现在并未纳入合并财务报表的范围，联营、合营公司的相关报表项目无法在合并财务报表上直接反映，而华宇公司是合并财务报表的母公司，华宇公司的报表项目可以在合并财务报表上进行反映。那么，对于上笔分录，“营业收入”和“营业成本”的虚增部分也就体现在了合并财务报表中，可以按照“营业收入”和“营业成本”项目进行抵消。

而对于汇仲公司虚增的“存货”项目，无法在合并报表中进行体现，只能以华宇公司在合并财务报表中的“长期股权投资”减少来代替（这是不得已而为之，在经济业务本质上，确实应该抵消存货而非长期股权投资）：

借：营业收入 360万 （ 1200万元 $\times$ 30% ）

贷：营业成本 240万 （ 800万元 $\times$ 30% ）

长期股权投资 120万 （ 400万元 $\times$ 30% ）

与合、联营公司发生顺流交易的账务处理

合并报表中需要做的调整分录

借：营业收入 360

贷：营业成本 240

长期股权投资 120

华宇公司单体报表中已做

借：投资收益 120

贷：长期股权投资



借：营业收入 360

贷：营业成本 240

投资收益 120

为了使得对外报出的合并财务报表具有内在一致性，以反映整个实体更真实的资产、利润等情况。那么同样，就要求把华宇公司与汇仲公司之间的未实现内部交易损益所导致的利润虚增120万部分就按照抵消“营业收入”与“营业成本”项目进行进行处理，对于汇仲公司虚增存货120万，就用华宇公司的“长期股权投资”项目进行代替抵消。

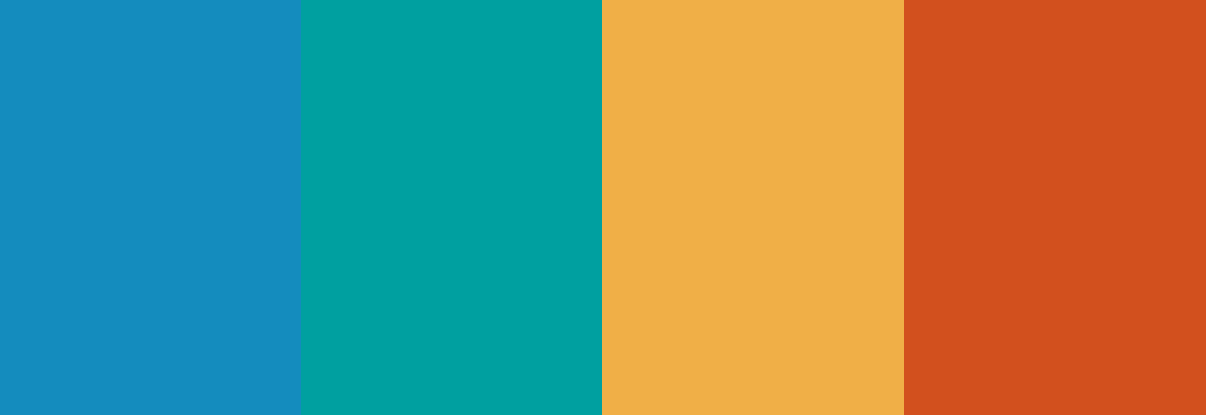
在合并报表中追加做调整记录的核心就是要将与母公司有关的合、联营公司、子公司等作为一个大整体来反映，合并财务报表是一整个企业集团为会计主体而编制的，它们应该是服务于企业集团的所有股东的，而不仅仅是母公司。在我国的《企业会计准则》中，虽然并没有规定要将合、联营公司纳入合并财务报表的范围，但是可以发现，通过对合、联营公司的投资进行权益法处理后，合、联营公司的净资产和净利润中归属于投资企业的部分已经进入了投资企业财务报表（相当于实质上与投资企业编制了投资企业层面的合并财务报表。

同时通过投资企业的财务报表计入了所属集团财务报表，相当于实质上合并入了集团层面的合并报表范围。那么，我们就可以明确，他们之间的交易也应该按照母子公司之间的交易一样进行抵消。我们都知道，之所以要求母子公司之间编制合并财务报表、抵消内部交易，就是为了防止母公司通过与子公司的内部关联交易来虚增或者隐瞒利润，粉饰财务报表。

因此可以分析得出，之所以要求抵消与合、联营公司内部交易中的未实现损益，也是为了真实反映包含了投资企业与合、联营公司的实体真实的财务状况，不然可能会虚增该实体的资产或利润。例如，在顺流交易中，投资企业可以通过向合、联营公司以非公允价格出售商品增加投资企业的净利润，但因为最终不需要与合、联营公司编制合并财务报表，这部分需增的利润并没有被抵消；

在逆流交易中，投资企业可以让被投资企业以非公允价格向自己出售商品，虚增合、联营公司个别财务报表上的利润，进而虚增投资企业的投资收益，也因为最终不需要与合、联营公司编制合并财务报表，从业可以虚增投资企业的净利润。

综上所述，之所以要求抵消对于投企业与其合、联营公司之间发生的未实现内部交易损益，其背后的一个根本出发点就是防止投资企业通过与合、联营公司之间的关联交易虚增利润，粉饰报表，使财务报表披露的信息更加真实、可靠。



感谢聆听

