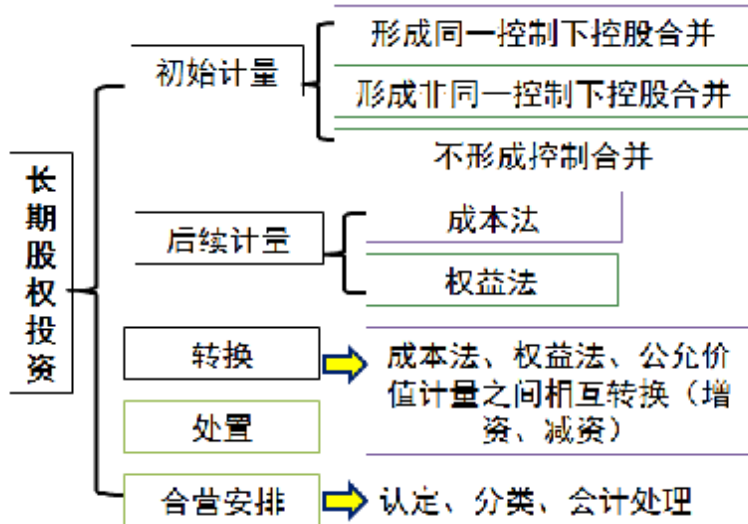


长期股权投资及合营安排

版权所有：常德市育才会计学校
内容框架

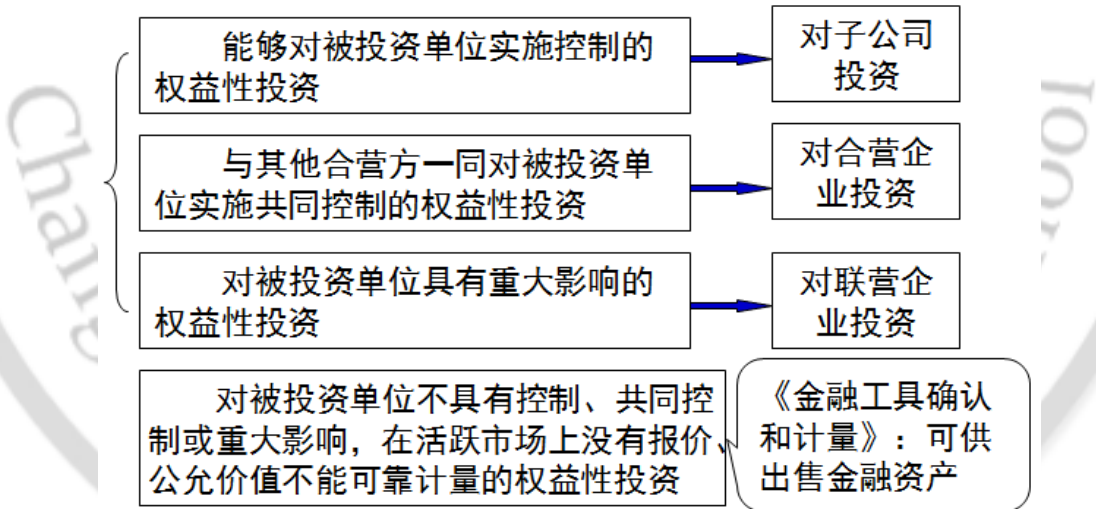
整理：万磊

整理时间：2017.4.1



第一节 长期股权投资的初始计量

长期股权投资的核算内容



控制 (持股比例 > 50%)	是指投资方拥有被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额
共同控制 (50% > 持股比例 > 20%)	按照约定对某项安排所共同的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。
重大影响 (50% > 持股比例 > 20%)	投资方对被投资方的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

重大影响

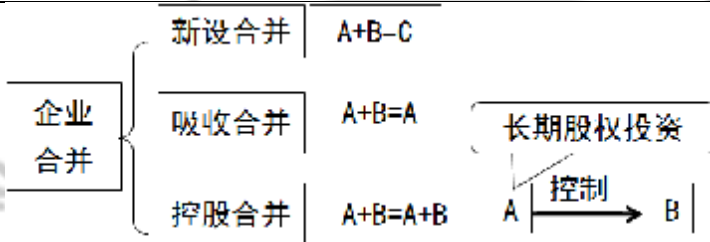
企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

- (1) 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表；
- (2) 参与被投资单位财务和经营政策制定过程，包括股利分配等的制定；
- (3) 与被投资单位之间发生重要交易；
- (4) 向被投资单位派出管理人员；
- (5) 向被投资单位提供关键技术资料。

一、长期股权投资的初始计量原则

长期股权投资在取得时，应按初始投资成本入账。分别形成控股合并和不形成控股合并两种情况确定。

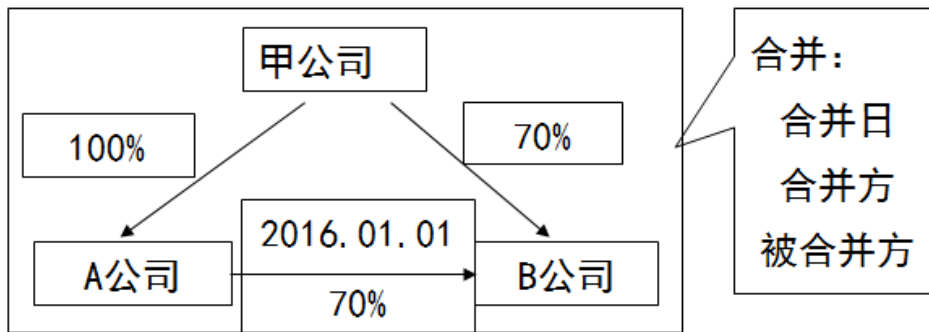
企业合并：指将两个或两个以上的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。



控股合并：

同一控制下控股合并：（以账面价值为基础计量）

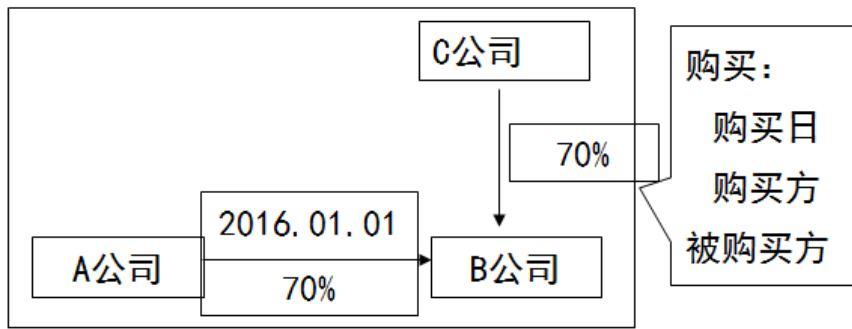
参与合并的各方在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。



特点：本质上是资产、负债的重新组合，作价往往不公允。

非同一控制下控股合并：（以公允价值为基础计量）

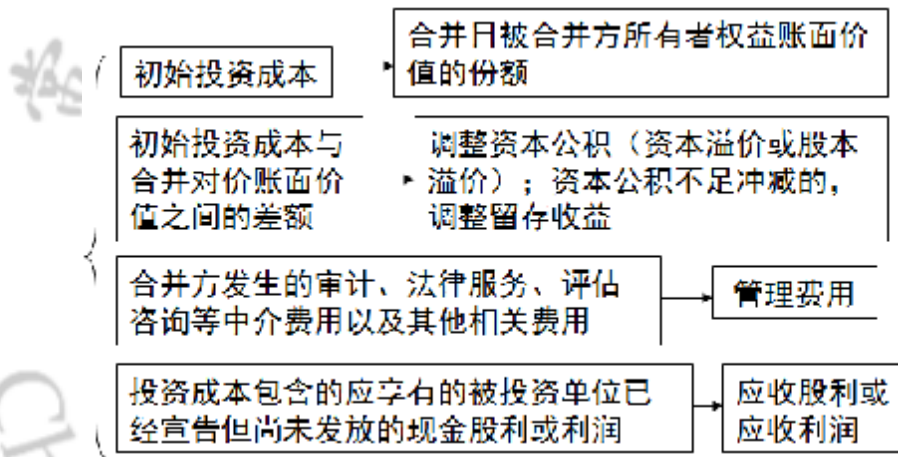
参与合并的各方在合并前后不属于同一方或相同的多方最终控制。



特点：非关联的企业之间进行的合并；交易作价相对公平合理。

二、形成同一控制下控股合并的长期股权投资

处理原则：



1. 以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价

【例题】2016年2月10日，乙公司以一批库存商品为合并对价，取得其母公司甲公司控制的丁公司80%股权。合并日，该库存商品账面余额5500万元，公允价值6000万元，增值税率17%。合并日，丁公司所有者权益账面价值为9000万元。2016年2月10日乙公司会计分录：

借：长期股权投资—丁公司	7 200	(9000×80%)
贷：库存商品	5 500	
应交税费—应交增值税（销项税额）	1 020	
资本公积—资本溢价	680	

假设合并日丁公司所有者权益账面价值为7000万元。乙公司“资本公积—资本溢价”余额为1020万元。

乙公司会计分录如下：

借：长期股权投资—丁公司	5600	(7000×80%=5600)
资本公积—资本溢价	920	
贷：库存商品	5500	
应交税费—应交增值税（销项税额）	1020	

借：长期股权投资
资本公积—资本溢价
盈余公积
利润分配—未分配利润
贷：……

【例题】2016年2月10日，乙公司以发行债券方式取得其母公司甲公司控制的丁公司80%股权。乙公司所发行的公司债券面值为7000万元，票面年利率为6%，每年末付息到期还本，乙公司另行支付发行费用10万元。合并日，丁公司所有者权益账面价值为9000万元。

2016年2月10日乙公司会计分录：

借：长期股权投资—丁公司	7 200
贷：应付债券—面值	7000
—利息调整	190
银行存款	10（债券发行费用计入“应付债券”）

2. 以发行权益性证券作为合并对价

合并方的一般会计分录：

借：长期股权投资
贷：股本（发行股份的面值）
资本公积—股本溢价（借方差额不够冲减的，调减留存收益）

提示：与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等**发行费用**，应自发行收入中扣减，有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，冲减盈余公积和未分配利润。

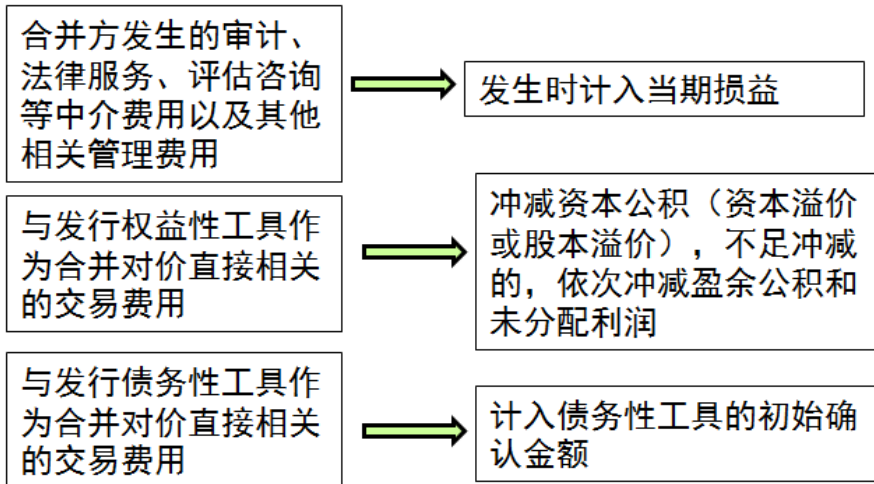
借：资本公积—股本溢价
贷：银行存款

【例题】2016年4月30日，A公司向其母公司发行1000万股普通股（每股面值1元），取得母公司拥有对S公司100%股权，并于当日起能够对S公司实施控制。当日每股的公允价值为5元。A公司支付资产评估费20万元，支付股票发行费30万元，款项均已支付。合并日乙企业净资产账面价值4000万元。

2016年4月30日乙公司会计分录：

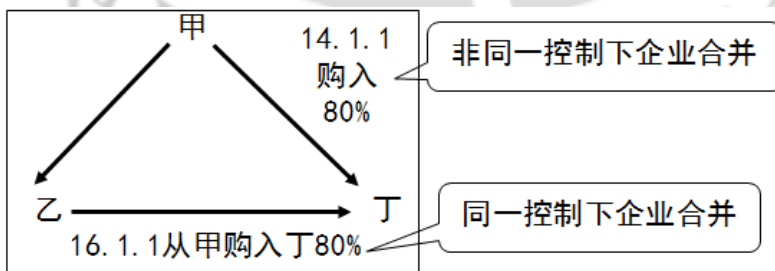
借：长期股权投资	4 000
管理费用	20
贷：股本	1 000
资本公积—股本溢价	2 970（4000-1000-30）
银行存款	50

合并费用及证券发行费用的会计处理（同一控制、非同一控制处理相同）



确定被合并方账面所有者权益时需注意	合并前合并方与被合并方会计政策、会计期间不同的，按照合并方的进行调整后确定被合并方账面所有者权益。
	被合并方账面所有者权益是指被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值。
	如果子公司按照改制时确定的资产、负债经评估确认的价值调整资产、负债账面价值的，合并方应当按照取得子公司经评估确认的净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本。
	如果被合并方本身编制合并财务报表的，被合并方的账面所有者权益的价值应当以其合并财务报表为基础确定。

【例题】甲公司为某一集团母公司，分别控制乙公司和丙公司。2014年1月1日，甲公司从本集团外部购入丁公司80%股权并能够控制丁公司的财务和经营政策，购买日，丁公司可辨认净资产的公允价值为5000万元，账面价值为3500万元。2016年1月1日，乙公司购入甲公司所持丁公司80%股权。



丁公司	账面口径	公允口径
2014年1月1日净资产	3500	5000
2014年1月1日至2015年12月31日净利润	1500	1200
无其他所有者权益变动		

2016年1月1日净资产	5000	6200
--------------	------	------

子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值

乙公司购入丁公司的初始投资成本=相于于最终控制方（甲公司）而言的账面价值×持股比例 80%=4960 万元

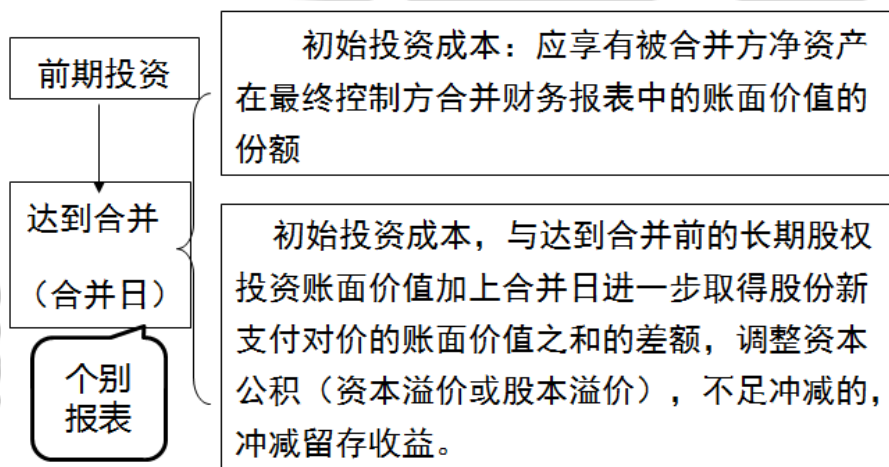
即合并日所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值的份额

其他需注意问题：

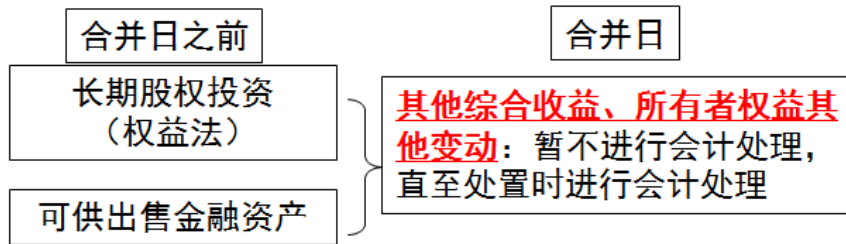
- Ø 被合并方在合并日的**净资产账面价值为负数**的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。
- Ø 如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的**商誉**金额。

可辨认净资产×持股比例+全部商誉

3. 同一控制下，通过**多次交易分步取得**股权，最终形成控股合并的（非一揽子交易）属于一揽子交易，合并方应将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。



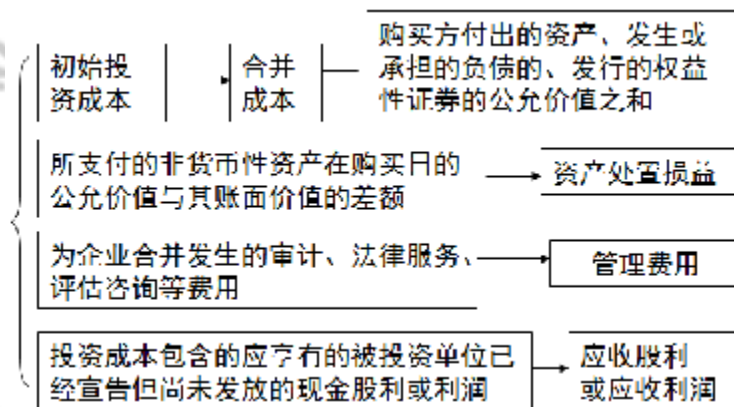
多次交易分步取得股权，最终形成同一控制下控股合并



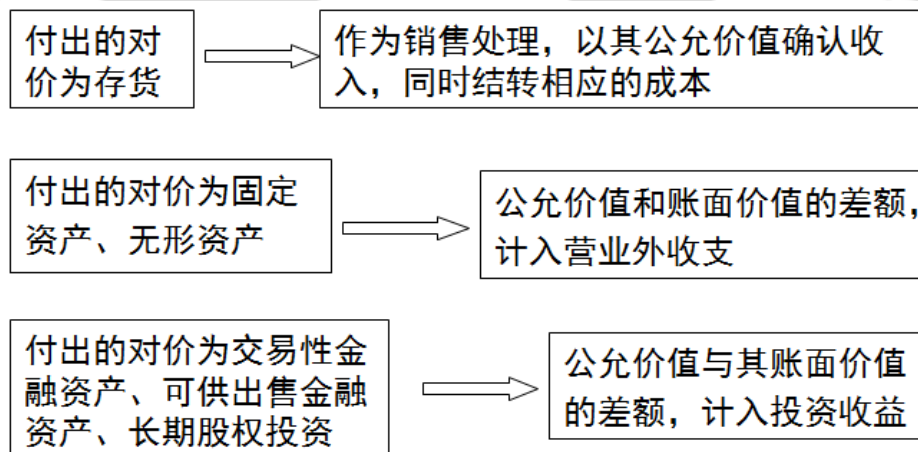
- 处置后的剩余股权按成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应**按比例结转**；
- 处置后的剩余股权改按金融工具核算的，其他综合收益和其他所有者权益应**全部结转**。

三、形成**非同一控制下控股合并**的长期股权投资

1、基本处理原则：



所支付的非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额应作为**资产处置损益**：



【例题】

A公司于2016年3月31日取得B公司70%的股权。为核实B公司的资产价值，A公司聘请专业资产评估机构对B公司的资产进行评估，支付评估费用300万元。合并中，A公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表所示。

2016年3月31日

单位：万元

项目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	6 000	9 600
专利技术	2 400	3 000
银行存款	2 400	2 400
合计	10 800	15 000

假定合并前 A 公司与 B 公司不存在任何关联方关系，A 公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为 9600 万元，至控股合并发生时已累计摊销 1200 万元。

→ **非同一控制下的控股合并**

借：长期股权投资 150 000 000（土地使用权公允价 9600+专利技术公允价值 3000+
银行存款 2400）

 累计摊销 12 000 000

 贷：无形资产 96 000 000

 银行存款 24 000 000

 营业外收入 42 000 000

借：管理费用 3 000 000[评估费用（合并费用）]

 贷：银行存款 3 000 000

以存货作为合并对价：

 借：长期股权投资

 贷：主营业务收入（其他业务收入）

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 借：主营业务成本（其他业务成本）

 存货跌价准备

 贷：库存商品（原材料）

以固定资产作为合并对价：

 • 固定资产账面价值转入“固定资产清理”

 • 借：长期股权投资

 贷：固定资产清理(固定资产的公允价值)

 应交税费

 • 结转“固定资产清理”至营业外收支

【例题】2016年4月30日，A公司发行1000万股普通股（每股面值1元），取得S公司100%股权，并于当日起能够对S公司实施控制。当日每股的公允价值为5元。A公司支付资产评估费20万元，支付股票发行费30万元，款项均已支付。A公司与S公司合并前没有关联关系。

2016年4月30日乙公司会计分录：

借：长期股权投资 5 000

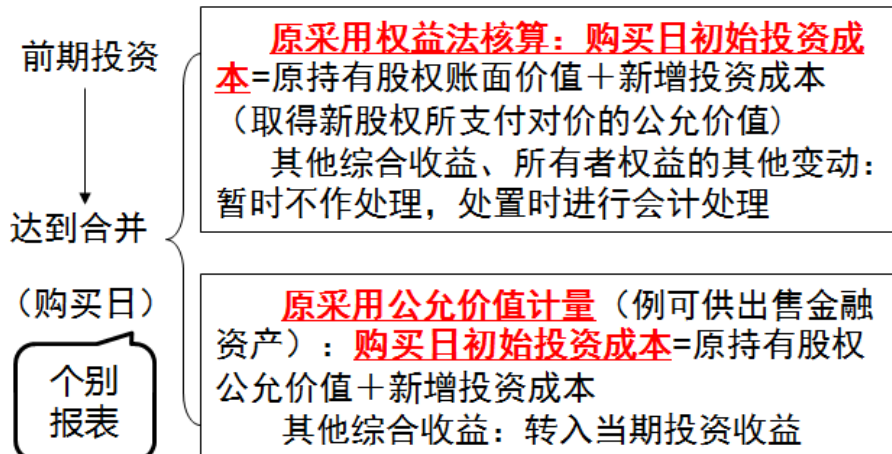
 管理费用 20

 贷：股本 1 000

 资本公积—股本溢价 3 970(5000-1000-30)

 银行存款 50

2、非同一控制下，通过**多次交易分步取得股权**，最终形成控股合并的



【例题】

A公司于2015年3月1日以2000万元取得B上市公司5%的股权，对B公司不具有重大影响，A公司将其分类为可供出售金融资产，按公允价值计量。2015年12月31日的公允价值为2500万。2016年4月1日，A公司又斥资25000万元自C公司取得B公司另外50%股权。假定A公司在取得对B公司的长期股权投资后，B公司未宣告发放现金股利。A公司原持有B公司5%的股权2016年4月1日的公允价值2700万元。A公司与C公司不存在任何关联方关系。

非同一控制下分步实现控股合并

A公司账务处理：

2015年3月1日购入5%股权

借：可供出售金融资产-成本 20 000 000
 贷：银行存款 20 000 000

2015年12月31日

借：可供出售金融资产-公允价值变动 5 000 000
 贷：公允价值变动损益 5 000 000

2016年4月1日账面价值：2500万元

公允价值：2700万元

2016年4月1日购买日

借：长期股权投资 277 000 000 (初始投资成本=5%股权公允价值2700+
 新增投资成本25000=27700万元)

其他综合收益 5 000 000

贷：可供出售金融资产-成本 20 000 000
 -公允价值变动 5 000 000

投资收益 7 000 000

银行存款 250 000 000

四、不形成控股合并的长期股权投资（联营企业、合营企业）

	初始投资成本	一般账务处理
以支付 现金取得	实际支付的 购买价款 + 直接相关费用	借：长期股权投资 应收股利 贷：银行存款

以发行 权益性证券取 得	发行权益性证券的 <u>公允价值</u> ，不 包括证券发行费用	借：长期股权投资 贷：股本 资本公积
投资者 投入取得	投资合同或协议约定的价值，不 公允的除外	借：长期股权投资 贷：实收资本 资本公积
债务重组、非货币性交易方式换入的：按相关规定		

【例题】2016年3月5日，A公司通过增发9000万股普通股（面值1元/股）取得B公司20%股权，该9000万股股份的公允价值为15600万元。为增发该部分股份，A公司向证券承销机构等支付了600万元的佣金和手续费。假定A公司取得该部分股权后能够对B公司施加重大影响。A公司账务处理：

借：长期股权投资—投资成本 15 600
 贷：股本 9 000
 资本公积—股本溢价 6 600
借：资本公积—股本溢价 600
 贷：银行存款 600

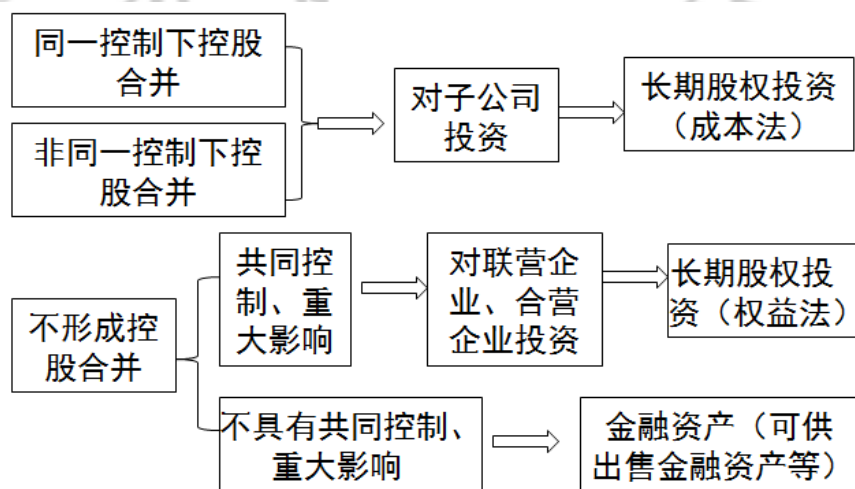
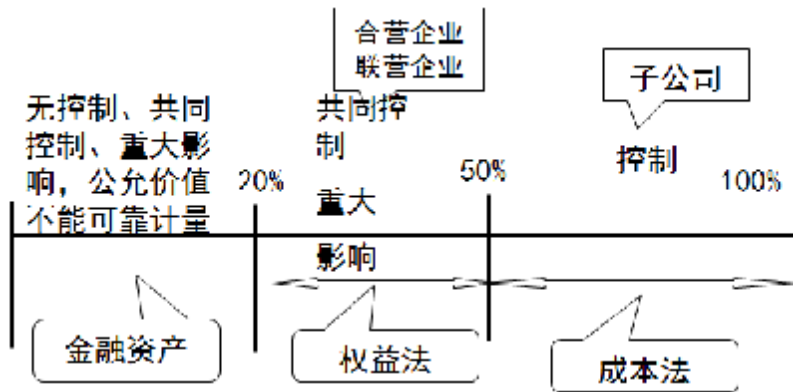
长期股权投资初始计量小结

		初始计量原则	<u>直接相关费用</u>	发行权益性证 券的 <u>发行费用</u>
控 股 合 并	同一控制下	取得的被合并 方净资产 <u>账面 价值</u> 的份额	管理 费用	从溢价收入中 扣除，无溢价或 溢价不足冲减 的，冲减留存收 益
	非同一控制 下	合并成本（付出 对价的 <u>公允价 值</u> ）		
非控股合并		付出对价的 <u>公 允价值+直接相 关费用</u>	计入 成本	计入应付债券 的初始确认金 额

账面价值是相对于最终控制方而言

第二节 长期股权投资的后续计量

后续计量原则：根据对被投资单位影响程度分别采用成本法或权益法进行核算。



一、成本法核算（对子公司在个别报表中的处理）

1、初始投资时的会计处理：“长期股权投资”

控股合并（同一控制，非同一控制）

2、后续计量

(1) 投资后，被投资单位宣告发放的现金股利或利润，按照应享有的份额确认投资收益。

宣告时：

借：应收股利

贷：投资收益

发放时：

(2) 考虑长期股权投资是否发生减值

考虑时间：投资企业在确认应分得的现金股利或利润后

减值迹象：长期股权投资的账面价值大于应享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额

减值测试：可收回金额 < 账面价值，计提减值准备

账务处理：

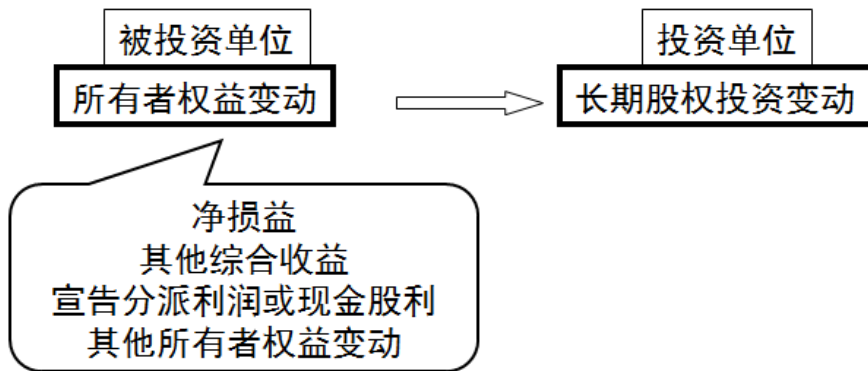
借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备（不能转回）

二、长期股权投资的权益法

权益法，是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间根据投资企业享有被投资单

位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。



权益法的核算

科目设置：长期股权投资—投资成本
—损益调整
—其他综合收益
—其他权益变动

业务内容

- Ø 初始投资调整
- Ø **投资损益确认**
- Ø 取得现金股利或利润
- Ø 其他综合收益、所有者权益其他变动

账面净利润调整
(重点、难点)

1、初始投资成本的调整

【例题】A企业于2015年1月取得B公司30%的股权，支付价款9000万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为22500万元（假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同）。

在B公司的生产经营决策过程中，所有股东均按持股比例行使表决权。A企业在取得B公司的股权后，派人参与了B公司的生产经营决策。（重大影响：权益法）

A公司投资成本：9000万元（多付的实质为商誉）
 享有B公司权益： $22500 \times 30\% = 6750$ 万元

取得投资时，A企业账务处理：

借：长期股权投资—投资成本 90000000
 贷：银行存款 90000000

长期股权投资 初始投资成本 = 9000万元

应享有B公司 可辨认净资产公允价值的份额 = 6750万元

→ 初始投资成本大于应享有的权益份额

→ **不调整**长期股权投资的账面价值

【例题】A企业于2015年1月取得B公司30%的股权，支付价款9000万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为36000万元（假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同）。

在B公司的生产经营决策过程中，所有股东均按持股比例行使表决权。A企业在取得B公司的股权后，派人参与了B公司的生产经营决策。

A公司投资成本：9000万元（少付的体现为转让方的让步）
 享有B公司权益： $36000 \times 30\% = 10800$ 万元

取得投资时，A 企业账务处理：

借：长期股权投资—投资成本 90 000 000
贷：银行存款 90 000 000

应享有 B 公司 **可辨认净资产公允价值的份额**=10 800 万元

→初始投资成本小于被投资单位可辨认净资产公允价值份额

→差额计入取得投资当期的**营业外收入**，同时调整长期股权投资账面价值

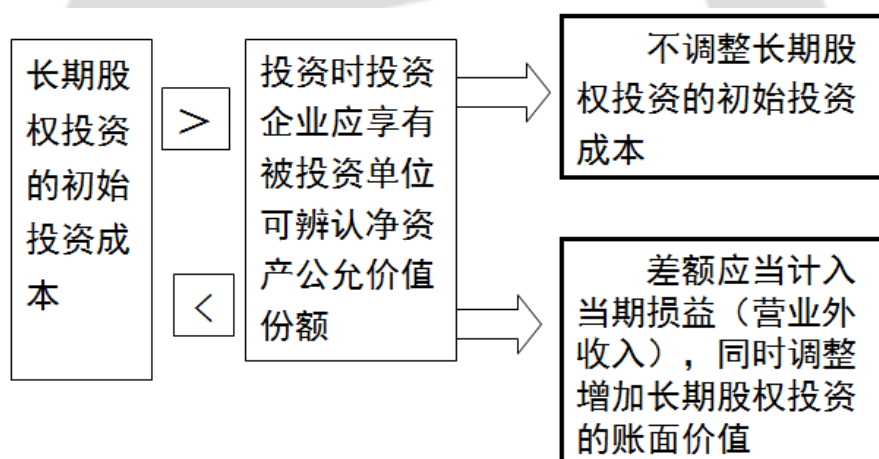
借：长期股权投资—投资成本 18 000 000
贷：营业外收入 18 000 000

本题编制一笔会计分录，即：

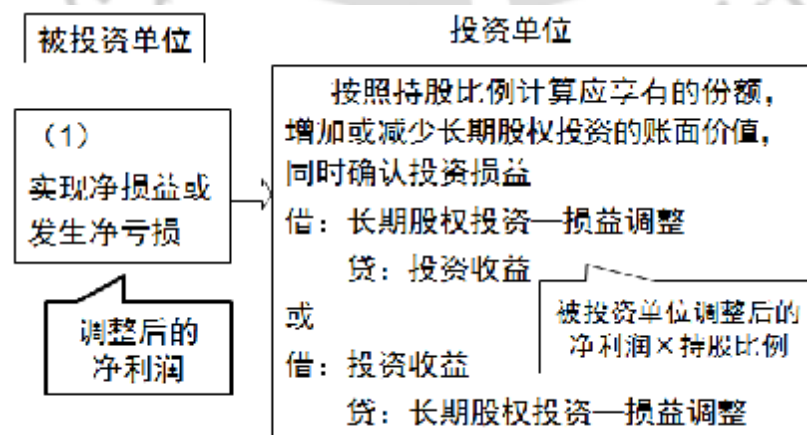
借：长期股权投资—投资成本 108 000 000
贷：银行存款 90 000 000
营业外收入 18 000 000

注：初始投资成本=9 000 万元
调整后的长期股权投资的入账价值=10 800 万元

1、初始投资成本的调整



2、投资损益的确认



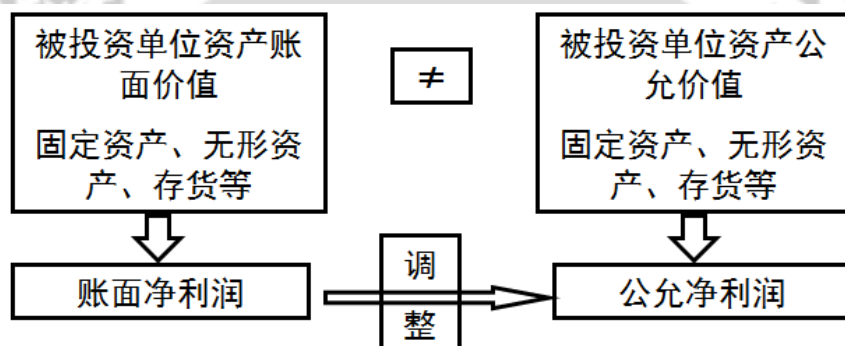
对被投资单位账面净利润进行调整应主要考虑的因素

内容	调整方法
会计政策、会计期间不一致	按投资企业的进行调整
取得投资时被投资单位净资产账面价值不等于公允价值	账面价值口径净利润调整为公允口径的净利润
之间发生内部交易	抵销未实现内部交易损益

注意：不考虑潜在表决权对应的权益份额；剔除不属于投资企业的净损益（例如分类为权益的可累积优先股的股利）。

对被投资单位账面净利润的调整

(2) 考虑以**取得投资时**被投资单位固定资产、无形资产等的**公允价值**为基础计提的折旧额或摊销额，以及有关资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。



【例题】

甲公司于2014年1月10日购入乙公司30%的股份，购买价款3300万元，并自取得投资之日起派人参与乙公司的财务和生产经营决策。取得投资当日，乙公司可辨认净资产账面价值7380万元，公允价值为9000万元，除下表所列项目外，乙公司其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

乙公司其他资产 差额1620万元

单位：万元

项目	账面原价	已提折旧或摊销	公允价值	乙公司预计使用年限	甲公司取得投资后剩余使用年限
存货	750		1050		
固定资产	1800	360	2400	20	16
无形资产	1050	210	1200	10	8
合计	3600	570	4650		

公允价值1050（评估增值300）

公允价值2400（评估增值960）

公允价值1200（评估增值360）

公允价值4650（增值额=公允价值4650-账面价值[750+(1800-360)+(1050-210)]
=1620万元）

假定乙公司于2014年实现净利润900万元，其中在甲公司取得投资时的**账面存货有80%对外出售**。甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同。固定资产、无形资产均按直

线法提取折旧或摊销，预计净残值均为 0。假定甲、乙公司间未发生任何内部交易，不考虑所得税影响。

分析：

项目	账面价值 口径下	公允价值 口径下	<u>调节账面净利润</u>
已售存货成本	$750 \times 80\%$ =600	$1050 \times 80\%=840$	-240
固定资产折旧	$1800/20$ =90	$2400/16$ =150	-60
无形资产摊销	$1050/10$ =105	$1\ 200/8$ =150	-45
合计			-345

调节账面净利润 -240（已售存货公允价值大而少结转的营业成本）

调节账面净利润 -60（评估增值 960/尚可使用年限 16）

调节账面净利润 -45（评估增值 360/尚可使用年限 8）

调节账面净利润 -60、-45（固定资产、无形资产公允价值大而少计提及摊销的费用）

2014 年调整后的净利润

$= 900 - 300 \times 80\% - (2400/16 - 1\ 800/20) - (1200/8 - 1050/10)$ （方法一）

或 $= 900 - 300 \times 80\% - 960/16 - 360/8$ （方法二）

$= 900 - 240 - 60 - 45 = 555$ （万元）

甲公司应享有份额 = $555 \times 30\% = 166.50$ （万元）

确认投资收益的账务处理为：

借：长期股权投资—损益调整 1 665 000
 贷：投资收益 1 665 000

接上例，假定乙公司于 2015 年发生净亏损 100 万元，其中在甲公司取得投资时的账面存货其余 20% 对外出售。假定甲、乙公司间未发生任何内部交易。

2015 年调整后的净利润

$= -100 - 300 \times 20\% - 60 - 45 = -265$ （万元）

甲公司应享有份额 $= -265 \times 30\% = -79.50$ （万元）

确认投资收益的账务处理为：

借：投资收益 795 000
 贷：长期股权投资—损益调整 795 000

对被投资单位账面净利润的调整

（3）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

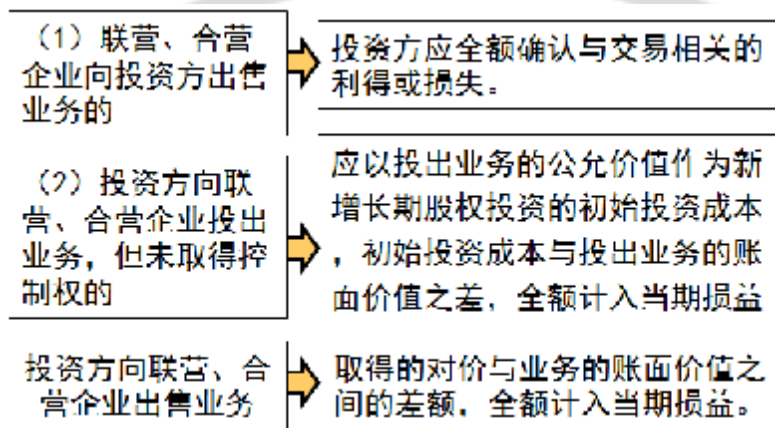
其本处理方法：按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。

注意：

Ø 投资企业与被投资单位发生的未实现内部交易损失，属于资产减值损失的，应当全额确认。

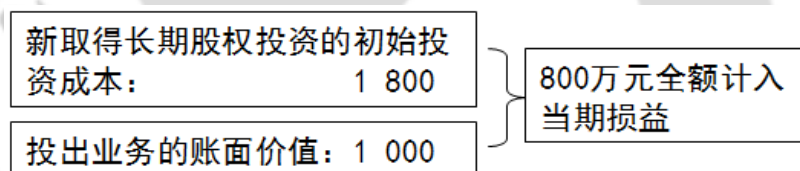
Ø 投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易区分：该资产构成业务/不构成业务

构成业务：

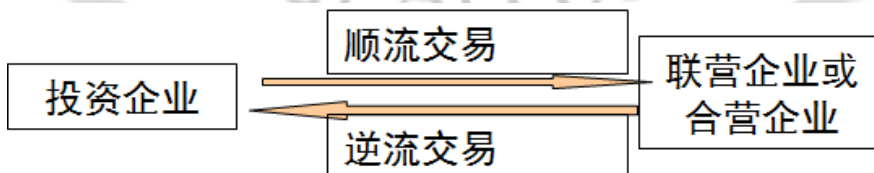


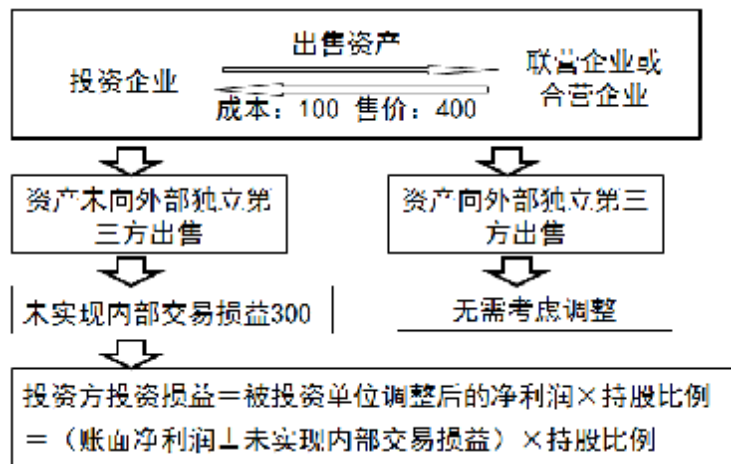
【例题】甲公司为某汽车生产厂商。2013年1月，甲公司以其所属的从事汽车配饰生产的一个分公司（构成业务），向其持股30%的联营企业乙公司增资。同时，乙公司的其他投资方（持有乙公司70%股权）也以现金4200万元向乙公司增资。增资后，甲公司对乙公司的持股比例不变，并仍能施加重大影响。上述分公司（构成业务）的净资产（资产与负债的差额，下同）账面价值为1000万元。该业务的公允价值为1800万元。不考虑相关税费等其他因素影响。（投资方向联营、合营企业投出业务，但未取得控制权）

甲公司



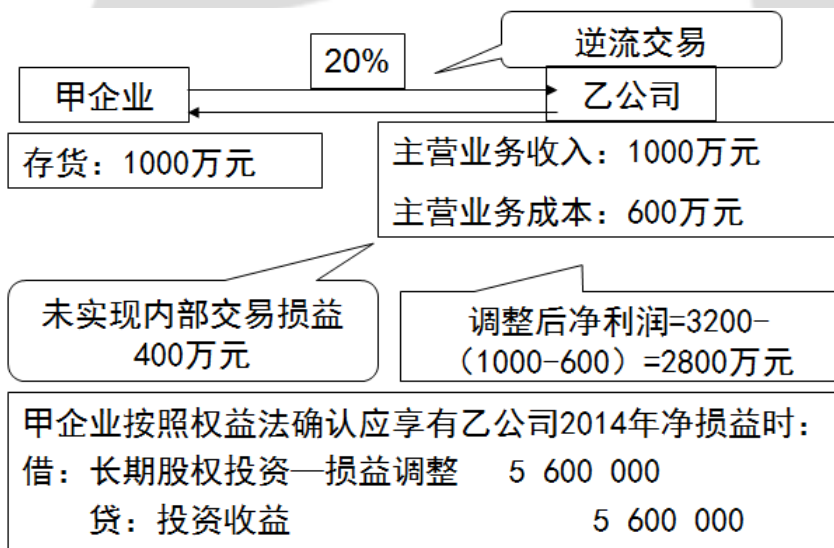
投出或出售的资产不构成业务的，应当分别顺流交易和逆流交易进行会计处理。未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中的，在计算确认投资损益时应予抵销。





【例题】

甲企业于 2014 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。2014 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 2014 年资产负债表日，甲企业仍未对外出售该存货。乙公司 2014 年实现净利润为 3 200 万元。假定不考虑所得税因素。



甲企业合并报表（若甲企业有子公司）：
借：长期股权投资—损益调整 800 000
贷：存货 800 000

接上例，假定在 2015 年，甲企业将该商品以 1 200 万元的价格向外部独立第三方出售。假定乙公司 2015 年实现净利润为 3000 万元。（全部出售）

甲公司按照权益法确认应享有乙公司 2015 年净损益时：

乙公司调整后的净利润 = 3 000 + 400 = 3400（万元）（未实现内部交易损益实现）

借：长期股权投资—损益调整 6800 000
 贷：投资收益 6800 000

假定在 2015 年，甲企业将该商品的 50% 对外部独立的第三方出售。乙公司 2014 年实现净利润为 3000 万元。

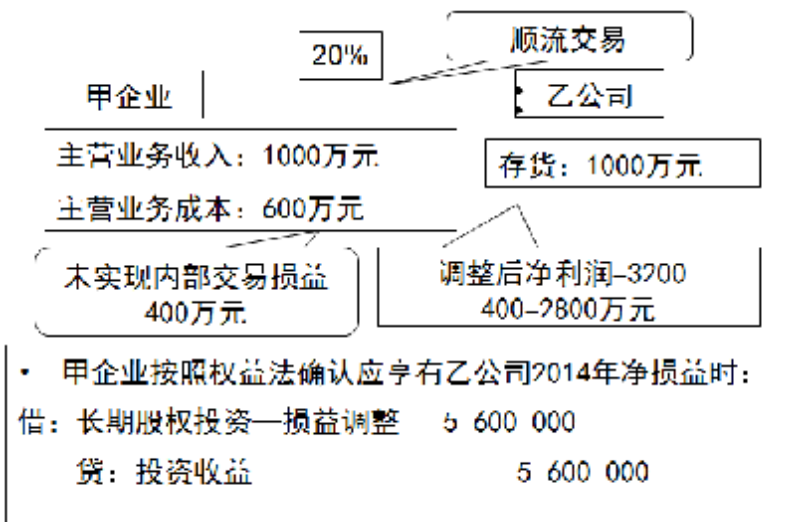
甲公司按照权益法确认应享有乙公司 2015 年净损益时：

乙公司调整后的净利润=3 000+400×50%=3 200（万元）（未实现内部交易损益实现）

借：长期股权投资—损益调整 6400 000
 贷：投资收益 6400 000

【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。2014 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 2014 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 2014 年净利润为 3 200 万元。假定不考虑所得税因素。



甲企业合并报表（若甲企业有子公司）：

借：营业收入 2 000 000
 贷：营业成本 1 200 000
 投资收益 800 000

【例题·单选题（2012 年考题）】

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（ ）。

调整内容
 减：出售损益
 加：固定资产折旧（注意起始月份）

- A. 2 100 万元 B. 2 280 万元
 C. 2 286 万元 D. 2 400 万元

【解析】

调整后的净利润=8 000－（1000-600）+400/10×1/2=7620

对乙公司投资的投资收益=7 620×30%=2 286（万元）

【答案】C

【解析】甲公司持有乙公司 30%的股权。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。

对被投资单位净利润进行调整的事项

	涉及内容	调整方式
取得投资时 净资产账面价值≠公允价值：以公允价值为基础调整（公允价值 > 账面价值）	存货（已对外销售部分）	调减
	固定资产	调减
	无形资产	调减
投资期间 内部交易（不构成业务）： 抵销未实现内部交易损益	存货（当年未对外销售）	调减
	存货（以后对外销售）	调增
	固定资产（当年未对外销售）	调减
	当年计提折旧	调增

二、长期股权投资的权益法

- 1、初始投资成本的调整
- 2、投资损益的确认

被投资单位盈利时：
借：长期股权投资—损益调整
贷：投资收益

3、取得现金股利或利润的处理

被投资单位宣告发放现金股利或利润时：

借：应收股利
贷：**长期股权投资—损益调整**

（注意：成本法？）

4、超额亏损的确认

投资方确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他**实质上构成对被投资单位净投资的长期权益**减记至零为限，投资方负有**承担额外损失义务**的除外。

投资方对被投资单位的长期债权（例**长期应收款**），该债权没有明确的收回计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。

按照或有事项准则的规定，符合确认条件的，确认**预计负债**

务必加QQ:1653690630验证是否一手资料，否则后续将没有更新

确认应分担被投资单位发生的亏损时冲减顺序：

借：投资收益
贷：长期股权投资—**损益调整**（账面价值减记至零）
长期应收款
预计负债

仍有未确认的亏损分担额，在账外备查登记

被投资单位以后期间实现盈利的，扣除未确认的亏损分担额后，按与上述顺序相反的顺序处理。

【例题】

甲企业持有乙企业 40% 的股权，能够对乙企业施加重大影响。2013 年 12 月 31 日，该项长期股权投资的**账面价值为 6 000 万元**。包括投资成本以及因乙企业期间实现净利润而确认的投资收益。假定甲企业在取得投资时，乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，双方采用的会计政策和会计期间也相同。

乙企业 2014 年的亏损额为 18000 万元。没有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目。

甲公司按其持股比例确认应分担的损失= 18000 × 40% = 7200 万元

（长期股权投资的账面价值为 6000 万元）

借：投资收益 60 000 000
贷：长期股权投资—损益调整 60 000 000

超额损失 1200 万元进行备查登记。

乙企业 2014 年的亏损额为 18000 万元。甲公司账上有应收乙公司的长期应收款 800 元（实质上构成对乙公司净投资）。按照投资协议，甲公司需要承担额外损失 50 万元。

甲公司按其持股比例确认应分担的损失=7 200 万元

借：投资收益 68 500 000
贷：长期股权投资—损益调整 60 000 000
长期应收款 8 000 000
预计负债 500 000

未确认损失 350 万元进行备查登记。

假设乙公司 2015 年实现净利润 4000 万元。

先减记账外备查登记 350 万元，再确认投资收益。

借：预计负债 500 000
长期应收款 8 000 000
长期股权投资—损益调整 4 000 000
贷：投资收益 12 500 000

5、**其他综合收益的处理**

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。

借：长期股权投资—其他综合收益

贷：**其他综合收益**

或做相反会计分录

投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，相关其他综合收益**采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础**进行会计处理；部分处置，剩余股权仍采用权益法核算的，按比例结转。

【例题】

A 企业持有 B 企业 30% 的股份，能够对 B 企业施加重大影响。当期 B 企业因持有的可供出售金融资产公允价值的变动计入其他综合收益的金额为 1 200 万元，除该事项外，B 企业当期实现的净损益为 6 400 万元。假定 A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同，

投资时 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同。不考虑其他因素。

借：长期股权投资—损益调整	1 920	(6400×30%)
—其他综合收益	360	(1200×30%)
贷：投资收益	1 920	
其他综合收益	360	

6、被投资单位所有者权益其他变动的处理

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记。

其他变动的因素主要包括：

- n 被投资单位接受其他股东的资本性投入；（例如母公司给予的捐赠）
- n 被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分；
- n 以权益结算的股份支付；
- n 其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变化等。

借：长期股权投资—其他权益变动

贷：资本公积—其他资本公积

或相反会计分录

在后续处置股权投资但仍采用权益法核算时，按处置比例将其转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，全部转入当期投资收益。

【例题】

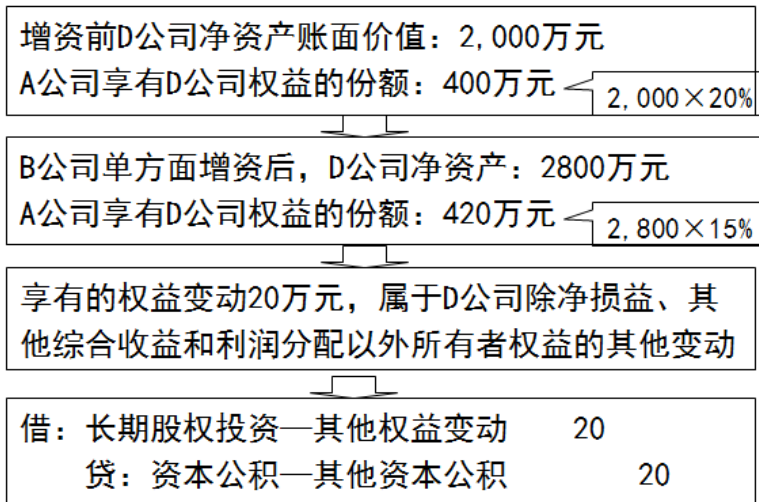
2010年3月20日，A、B、C公司分别以现金200万元、400万元和400万元出资设立D公司，分别持有D公司20%、40%、40%的股权。A公司对D公司具有重大影响，采用权益法对有关长期股权投资进行核算。D公司自设立日起至2012年1月1日实现净损益1000万元，除此以外，无其他影响净资产的事项。

A公司：

借：长期股权投资—投资成本	200
贷：银行存款	200
借：长期股权投资—损益调整	200 (1000×20%)
贷：投资收益	200

2012年1月1日，经A、B、C公司协商，B公司对D公司增资800万元，增资后D公司净资产为2800万元，A、B、C公司分别持有D公司15%、50%、35%的股权。相关手续于当日完成。A公司仍对D公司具有重大影响。假定A公司与D公司适用的会计政策、会计期间相同，双方在当期及以前期间未发生其他内部交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

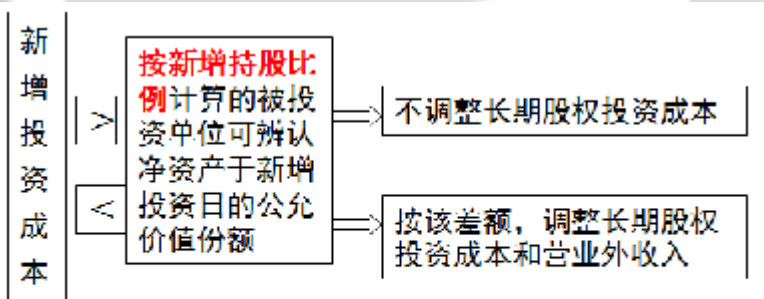
A公司对D公司持股比例：20%→15%
投资方持股比例减少（或被稀释）但仍采用权益法



7、股票股利的处理

被投资单位分派股票股利的，投资方不作会计处理，但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

8、投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理



进行上述调整时，应当**综合考虑**与原持有投资和追加投资相关的**商誉**或计入损益的金额。

【例题】

2010年1月1日，A公司以现金2 500万元向非关联方购买B公司20%的股权，并对B公司具有重大影响。当日，B公司可辨认净资产公允价值与账面价值相等，均为10 000万元。2010年1月1日至2013年1月1日期间，B公司实现净损益2 000万元，除此之外，无其他引起净资产发生变动的事项。2013年1月1日，A公司以现金1 200万元向另一非关联方购买B公司10%的股权，仍对B公司具有重大影响，相关手续于当日完成。当日，B公司可辨认净资产公允价值为1.5亿元。不考虑相关税费等其他因素影响。

A公司2010年1月1日购买B公司20%股权：

Ø 应享有B公司可辨认净资产公允价值份额为2 000万元（ $10\ 000 \times 20\%$ ）

Ø 支付对价的公允价值为2 500万元（正商誉500万元）

借：长期股权投资—投资成本 25 000 000

 贷：银行存款 25 000 000

长期股权投资的初始投资成本为2 500万元，其中含**500万元的内含商誉**。

A公司2013年1月1日购买B公司10%股权：

Ø 应享有B公司可辨认净资产公允价值份额1 500万元（ $15\ 000 \times 10\%$ ）

- Ø 支付对价的公允价值 1 200 万元（负商誉 300 万元）
- Ø A 公司确认的对第二次投资的初始投资成本仍为 1200 万元

借：长期股权投资—投资成本 12 000 000

贷：银行存款 12 000 000

在备查簿中记录两次投资各自产生的商誉和第二次投资时综合考虑两次投资产生的商誉后的调整情况

- | | |
|---|------------------|
| ü | 第一次投资：正商誉 500 万元 |
| ü | 第二次投资：负商誉 300 万元 |
| ü | 综合考虑后：正商誉 200 万元 |

第二次投资时不确认营业外收入

- | |
|------------------------------|
| ✓第一次投资：正商誉500万元 |
| ✓第二次投资：负商誉800万元 |
| ✓综合考虑后：负商誉300万元 |
| 第二次投资时调整长期股权投资，确认营业外收入300万元。 |

- | |
|-------------------------|
| ✓第一次投资：负商誉500万元，确认营业外收入 |
| ✓第二次投资：正商誉200万元 或正商誉800 |
| ✓综合考虑后：负商誉300万元 止商誉300 |
| 第二次投资时不调整 |

三、长期股权投资减值

1、对子公司投资、对合营企业投资、对联营企业投资的减值：
按资产减值准则规定，可收回金额小于账面价值时，计提减值。

2、账务处理

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

3、提取之后不允许转回。

成本法与权益法

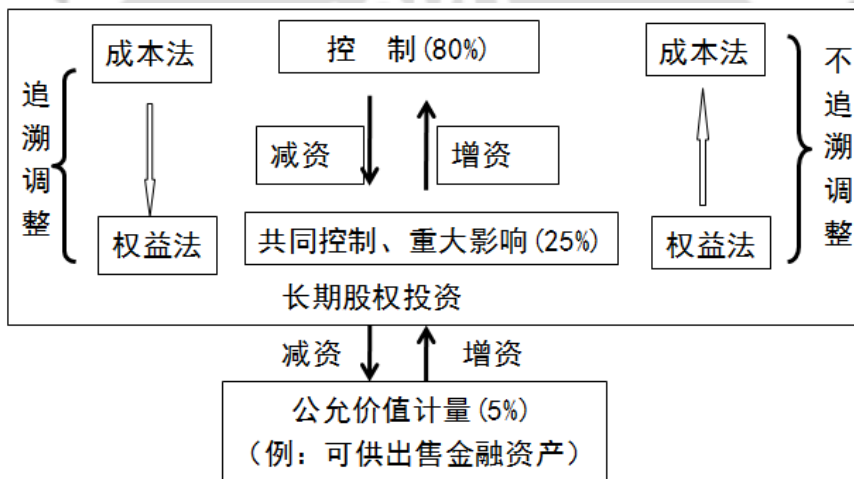
	成本法	权益法
适用范围	子公司	联营企业、合营企业
初始取得	同一控制下：在最终控制方合并财务报表中的净资产 <u>账面价值</u> 份额 非同一控制下：对价的 <u>公允价值</u>	对价的 <u>公允价值+直接相关税费</u>
对初始投资成本的调整	×	借：长期股权投资-成本 贷： <u>营业外收入</u>

被投资单位	成本法	权益法
实现净损益	×	借：长期股权投资- <u>损益调整</u> 贷：投资收益

		或相反
宣告分配现金股利	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
其他综合收益变动	×	借：长期股权投资-其他综合收益 贷： 其他综合收益 或相反
所有者权益的其他变动	×	借：长期股权投资-其他权益变动 贷： 资本公积-其他资本公积 或相反

第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

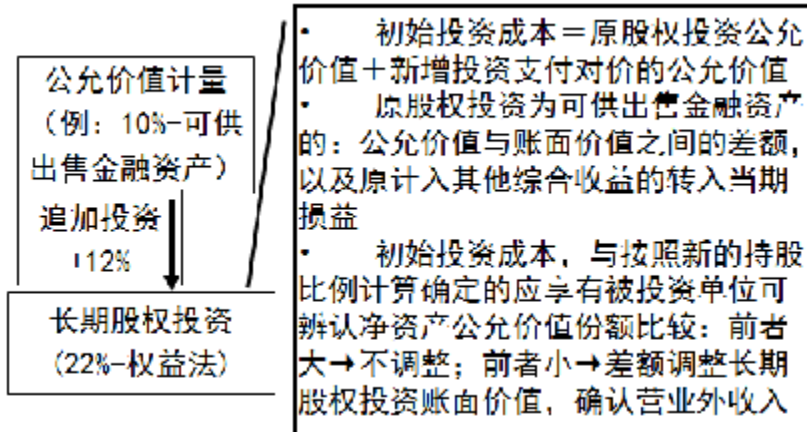
一、长期股权投资核算方法的转换



增资	<ul style="list-style-type: none"> (1) 公允价值计量转为权益法核算 (2) 公允价值计量转为成本法核算 (3) 权益法核算转为成本法核算
减资	<ul style="list-style-type: none"> (4) 权益法核算转为公允价值计量 (5) 成本法转为权益法 (6) 成本法核算转为公允价值计量
	(7) 因其他投资方增资导致股权被稀释

(一) **公允价值计量转换为权益法**

因追加投资等原因能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的



【例题】

甲公司于 2013 年 2 月取得乙公司 10% 股权, 对乙公司不具有重大控制、共同控制和重大影响, 甲公司将其分类为 可供出售金融资产, 投资成本为 900 万元, 取得时乙公司可辨认净资产公允价值总额为 8 400 万元 (假定公允价值与账面价值相同)。

2014 年 3 月 1 日, 甲公司又以 1800 万元 取得乙公司 12% 的股权, 当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为 12 000 万元。取得该部分股权后, 按照乙公司章程规定, 甲公司能够派人参与乙公司的财务和生产经营决策, 对该项长期股权投资转为采用权益法核算。

假定甲公司在取得对乙公司 10% 的股权后, 对方未发生任何内部交易。乙公司可通过生产经营活动实现的净利润为 900 万元, 未派发现金股利或利润。除所实现净利润外, 未发生其他所有者权益变动事项。2014 年 3 月 1 日, 甲公司对乙公司投资原 10% 股权的 公允价值为 1300 万元, 原计入其他综合收益的累计公允价值变动收益为 120 万元。

2014 年 3 月 1 日追加投资前	
可供出售金融资产—成本	900
—公允价值变动	120
可供出售金融资产账面价值:	1 020 万元

追加投资日 (2014 年 3 月 1 日):

- | | | |
|--|---|----------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> Ø 原 10% 股权的公允价值为 1 300 万元 Ø 账面价值为 1 020 万元 | } | 差额计入投资收益
结转其他综合收益 |
| <ul style="list-style-type: none"> • 追加投资 1800 万元后持股比例 22% Ø 初始投资成本为 3 100 万元 (1 300+1 800) Ø 应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额为 2 640 万元 (12 000×22%) | | |
| → 前者大于后者, 不调整长期股权投资的账面价值 | | |

甲公司对上述交易的会计处理:

借: 长期股权投资—投资成本	31 000 000
其他综合收益	1 200 000
贷: 银行存款	18 000 000
可供出售金融资产—成本	9 000 000
—公允价值变动	1 200 000
投资收益	4 000 000

原股权转换日公允价值与账面价值差额 280+其他综合收益结转 120

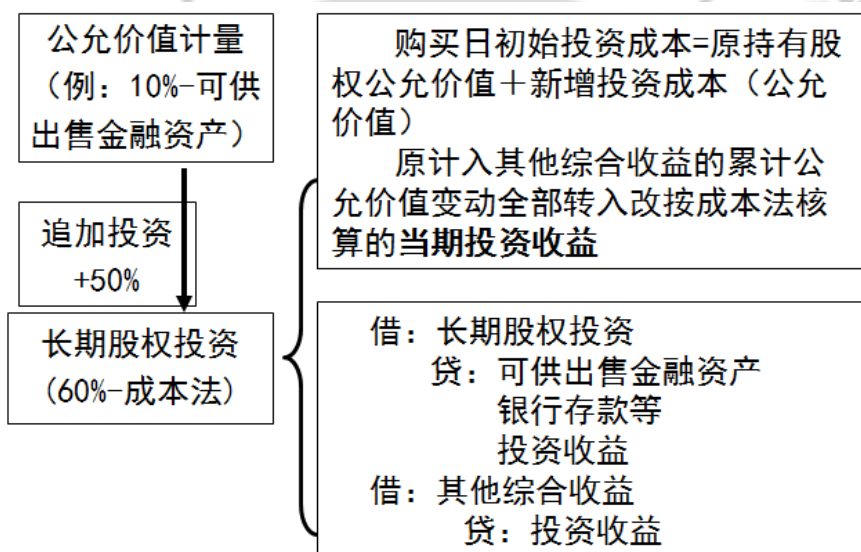
公允价值计量或权益法转换为成本法

因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的
(即通过多次交换交易, 分步取得股权最终形成控股
合并)

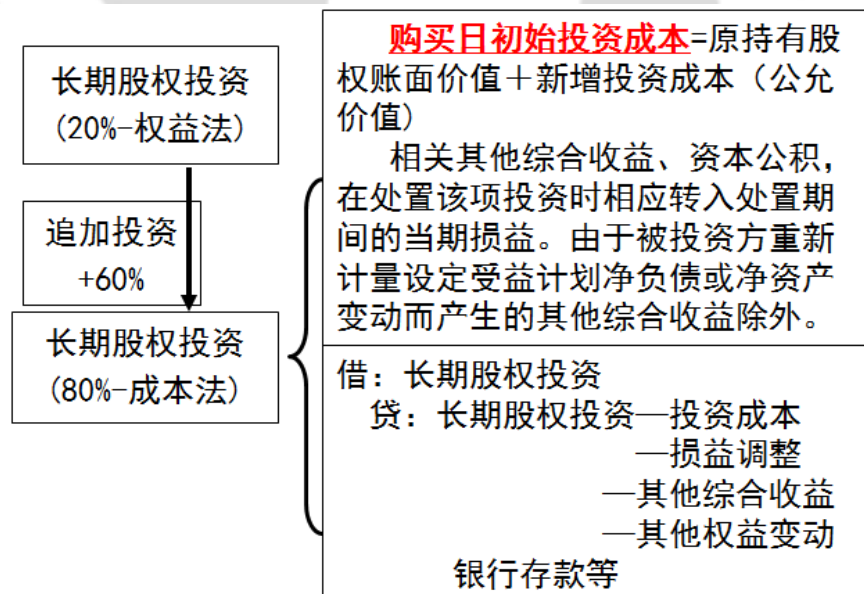
长期股权投资的初始计量

非同一控制下
且不构成一揽子交易

(二) 公允价值计量转换为成本法

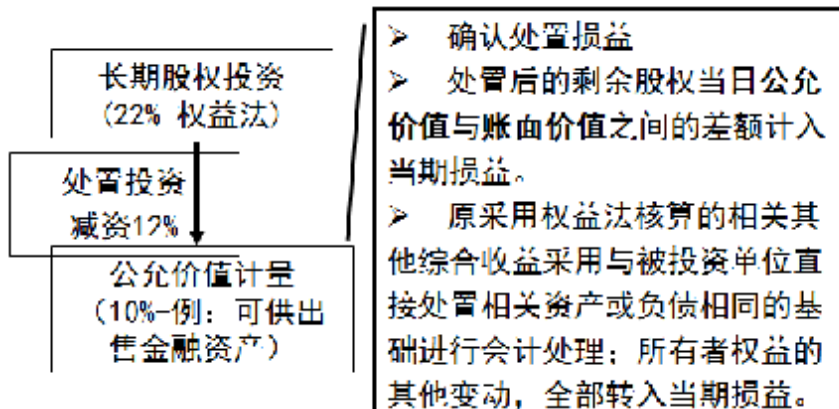


(三) 权益法转换为成本法



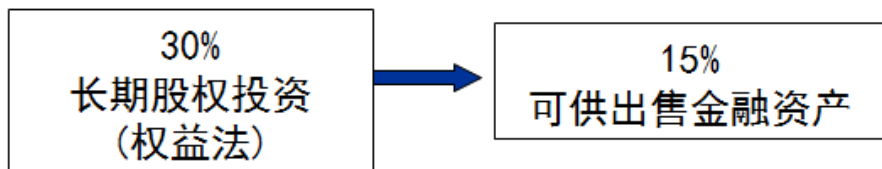
(四) 权益法转换为公允价值计量

因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的



【例题】

甲公司持有乙公司 30% 的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2015 年 10 月，甲公司将该项投资中的 50% 出售给非关联方，取得价款 1 800 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为可供出售金融资产。



出售时，该项长期股权投资的账面价值为 3 200 万元，其中投资成本 2 600 万元，损益调整为 300 万元，因被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动享有部分为 200 万元，除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为 100 万元。剩余股权当天公允价值为 1 800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

长期股权投资—投资成本	26 000 000	按比例结转
—损益调整	3 000 000	
—其他综合收益	2 000 000	
—其他权益变动	1 000 000	

(1) 甲公司确认有关股权投资的处置损益:

借：银行存款	18 000 000
贷：长期股权投资—投资成本	13 000 000
—损益调整	1 500 000
—其他综合收益	1 000 000
—其他权益变动	500 000
投资收益	2 000 000

甲公司持有乙公司 30% 股份。2015 年 10 月，甲公司将投资的 50% 出售给非关联方，取得价款 1 800 万元。出售时，该项股权投资的账面价值 3 200 万元。

(2) 由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益:

借：其他综合收益	2 000 000
贷：投资收益	2 000 000

(3) 由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益：

借：资本公积—其他资本公积 1 000 000
 贷：投资收益 1 000 000

出售时，该项投资的账面价值 3 200 万元，其中因被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动享有部分为 200 万元，其他所有者权益变动为 100 万元。

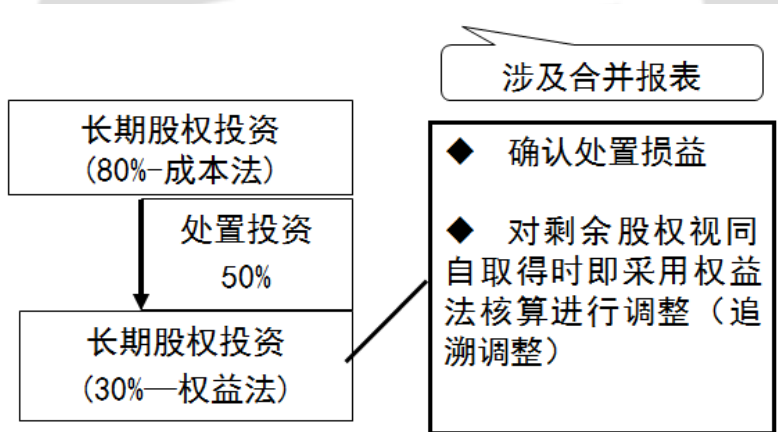
(4) 剩余股权投资转为可供出售金融资产

借：可供出售金融资产—成本 18 000 000
 贷：长期股权投资—投资成本 13 000 000
 —损益调整 1 500 000
 —其他综合收益 1 000 000
 —其他权益变动 500 000
 投资收益 2 000 000

出售时，该项股权投资的账面价值 3 200 万元。剩余股权当天公允价值为 1 800 万元。

(五) 成本法转换为权益法

因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制



	成本法	权益法
对初始投资成本的调整	-	借：长期股权投资—投资成本 贷：营业外收入
被投资企业实现净利润	-	借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益
被投资企业宣告分配现金股利	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
被投资单位其他综合收益变动	-	借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益
被投资单位所有者权益的其他变动	-	借：长期股权投资—其他权益变动 贷：资本公积

成本法→权益法
 借：投资收益

贷：长期股权投资—损益调整
 常与被投资单位净损益一并调整：
 (净利润-现金股利分配) × 剩余持股比例

【例题】

2014年1月1日，甲公司支付 **600万元** 取得乙公司 **100%** 的股权，投资当时乙公司可辨认净资产的公允价值为 500 万元，商誉 100 万元。2014年1月1日至 2015年12月31日，乙公司的净资产增加了 75 万元，其中按购买日公允价值计算实现的净利润 50 万元，持有可供出售金融资产的公允价值升值 25 万元。

2016年1月8日，甲公司 **转让乙公司 60%** 的股权，收取现金 480 万元存入银行，转让后甲公司对乙公司的持股比例为 40%，能对其施加重大影响。2016年1月8日，即甲公司丧失对乙公司的控制权日，乙公司剩余 40% 股权的公允价值为 320 万元。假定甲、乙公司提取盈余公积的比例均为 10%。假定乙公司未分配现金股利，并不考虑其他因素。

因处置投资导致丧失控制权，由成本法转换为权益法

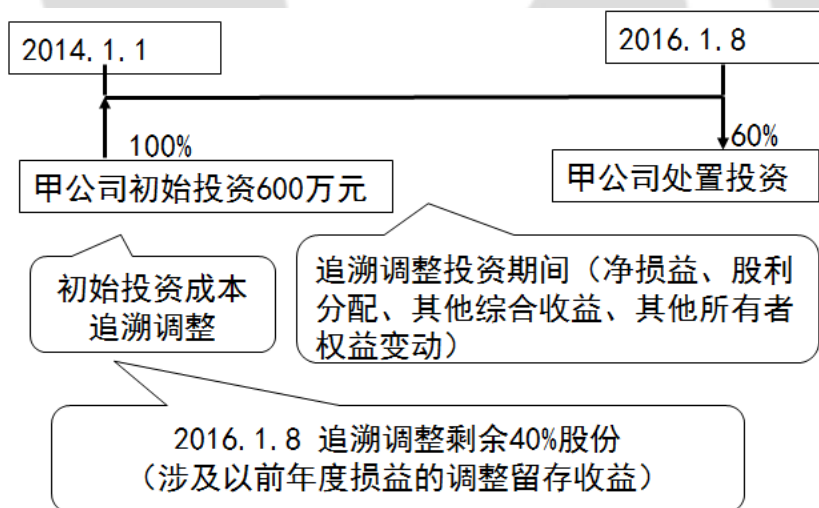
【例题】

(1) 确认部分股权处置收益

借：银行存款	4 800 000
贷：长期股权投资	3 600 000
投资收益	1 200 000

2014年1月1日，甲公司支付 **600万元** 取得乙公司 **100%** 的股权；
 2016年1月8日，甲公司 **转让乙公司 60%** 的股权，收取现金 480 万元存入银行

因处置投资导致成本法转换为权益法



(2) 剩余的长期股权投资投资成本的调整

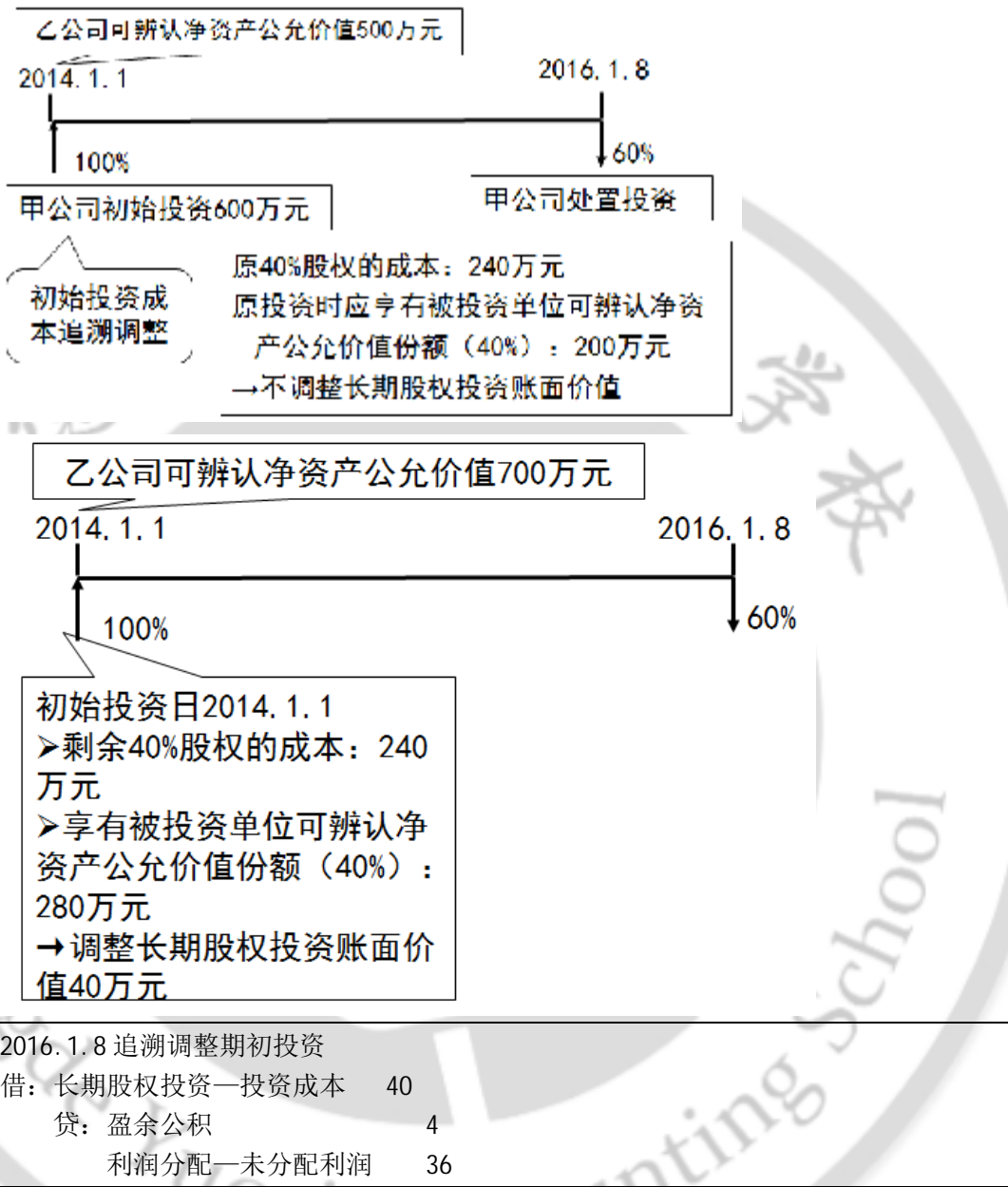
比较 **剩余** 长期股权投资的成本与 **按照剩余持股比例** 计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，

- ①前者大于后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整；
- ②前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。

借：长期股权投资—投资成本
 贷：盈余公积

调整以前年度“营业外收入”

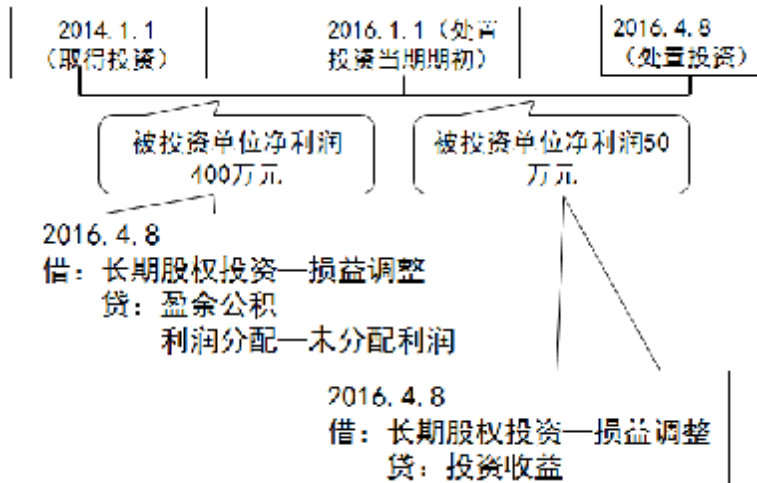
【例题】



(3) 原取得投资后至转变为权益法核算之间：

① 被投资单位实现净损益中投资方应享有的份额
 一方面调整长期股权投资账面价值，

同时，对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利和利润）中应享有的份额，调整留存收益，对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；



②在被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，计入其他综合收益；

③除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，计入资本公积（其他资本公积）。

借：长期股权投资—其他综合收益
 —其他权益变动
贷：其他综合收益
 资本公积—其他资本公积
或相反

【例题】

2014.1.1

2016.1.8

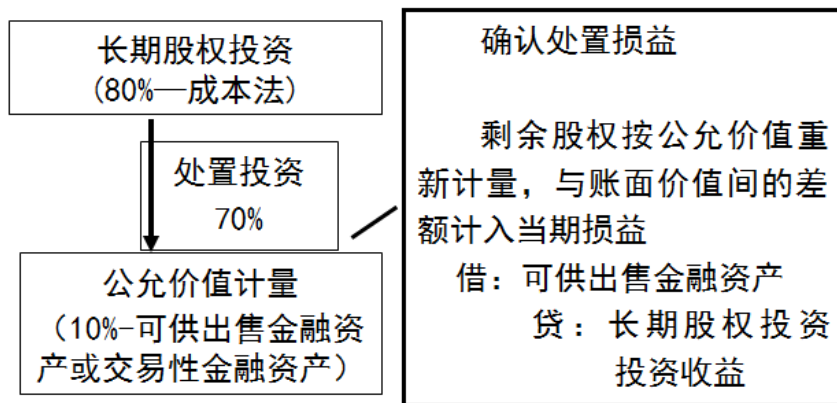
2014年1月1日至2015年12月31日，乙公司的净资产增加了75万元，其中按购买日公允价值计算实现的净利润50万元，持有可供出售金融资产的公允价值升值25万元。

2016.1.8（剩余40%股权追溯调整）

借：长期股权投资—损益调整	200 000
—其他综合收益	100 000
贷：盈余公积	20 000
利润分配—未分配利润	180 000
其他综合收益	100 000

（六）成本法转公允价值计量

因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制



【例题】甲公司持有乙公司 60% 股权并能控制乙公司，投资成本为 1200 万元，按成本法核算。

2015 年 5 月 12 日，甲公司出售所持乙公司股权的 90% 给非关联方，所得价款为 1 800 万元，剩余 6% 股权于丧失控制权日的公允价值为 200 万元，甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产中的交易性金融资产。假定不考虑其他因素。

甲公司在丧失控制权日的会计处理：

(1) 出售股权：

借：银行存款	18 000 000
贷：长期股权投资	10 800 000
投资收益	7 200 000

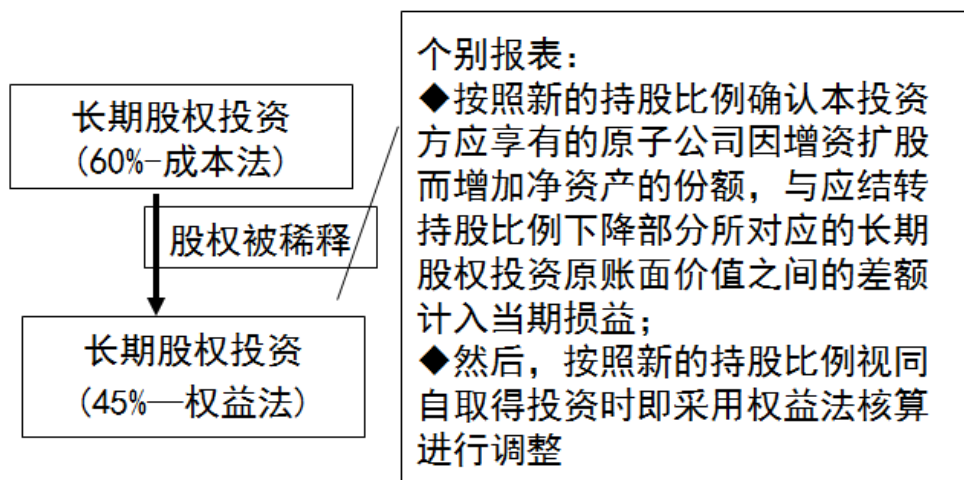
(2) 剩余股权转为交易性金融资产

借：交易性金融资产	2 000 000
贷：长期股权投资	1 200 000
投资收益	800 000

甲公司持有乙公司 60% 股权，投资成本 1200 万元。

甲公司出售所持乙公司股权的 90%，所得价款为 1 800 万元，剩余 6% 股权于丧失控制权日的公允价值为 200 万元。

(七) 投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的。



二、长期股权投资的处置

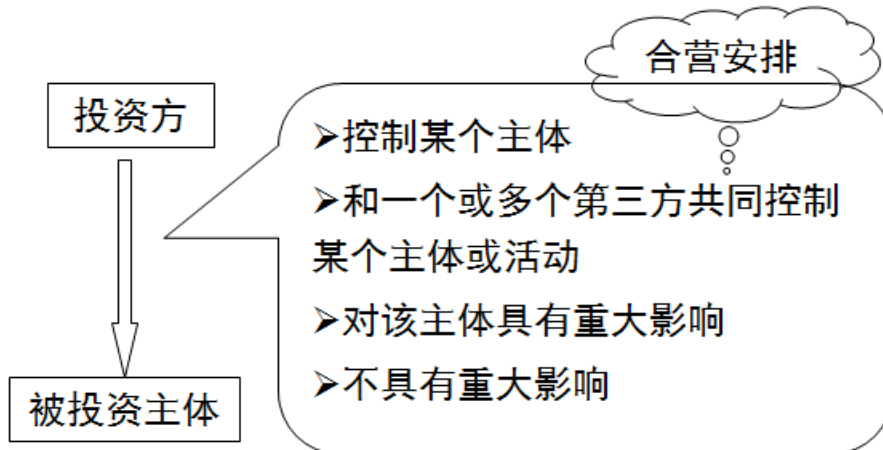
1、**结转长期股权投资的账面价值**，账面价值与实际取得价款的差额，计入当期损益（投资收益）

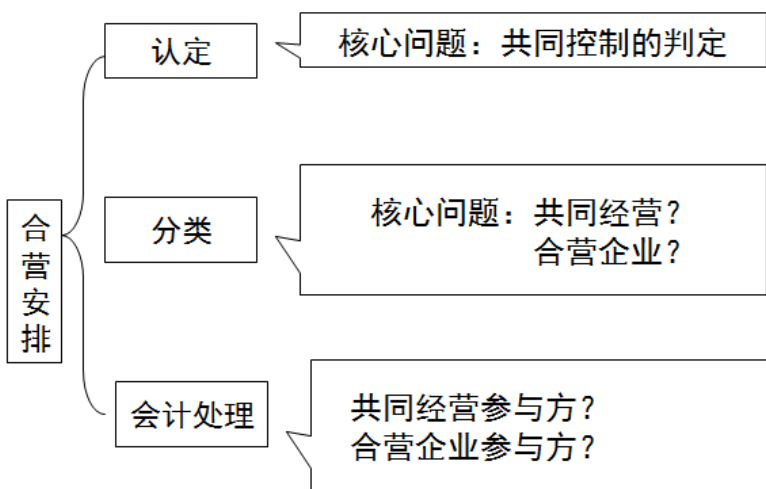
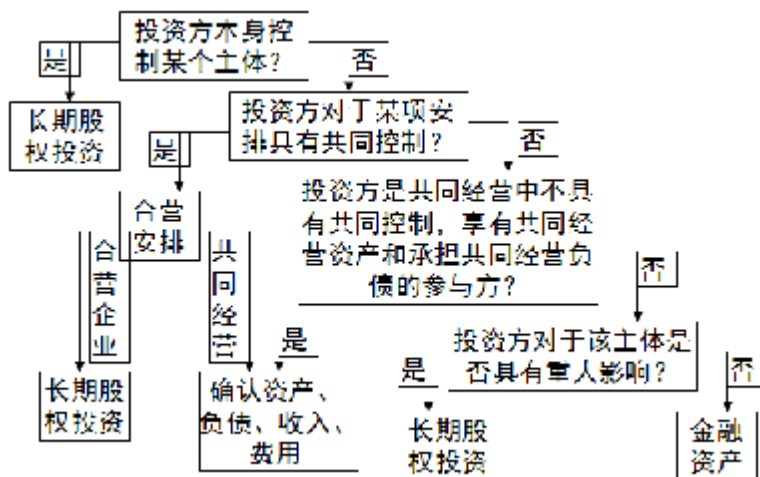
借：银行存款等 （实际收到的金额）
 长期股权投资减值准备 （已计提的减值准备）
 贷：长期股权投资 （账面余额）
 投资收益 （差额）（贷或借）

2、处置权益法核算的长期股权投资时

全部处置	<ul style="list-style-type: none"> 原计入“其他综合收益”的金额采用与被投资单位相同的基础进行会计处理。原计入“资本公积—其他资本公积”的金额全部转入当期投资收益。
部分处置	<ul style="list-style-type: none"> 剩余股权仍采用权益法核算的，原计入“其他综合收益”的金额采用与被投资单位相同的基础处理并按比例结转，原计入“资本公积—其他资本公积”的金额按比例结转入当期投资收益。

第四节 合营安排

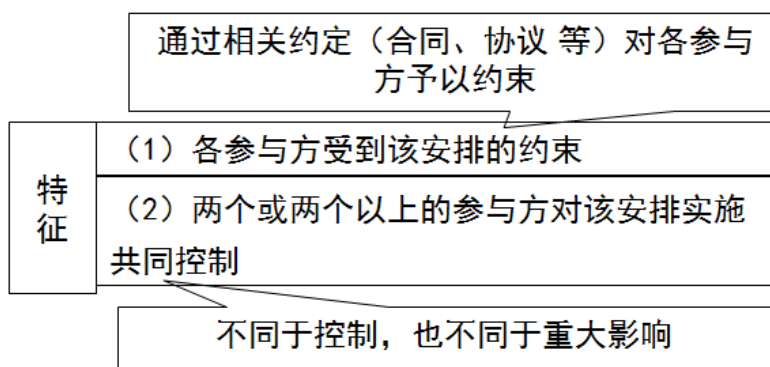




一、概念及合营安排的认定

(一) 概念

合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。



(二) 合营安排的认定

准确把握“共同控制”、“参与方”等概念。是否存在共同控制是判断一项安排是否为合营安排的关键。

1、共同控制

是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的**相关活动**必须经过分享控制权的参与方**一致同意**后才能决策。

相关活动——对某项安排的回报产生重大影响的活动

首先判断是否由所有参与方或参与方组合集体控制该安排

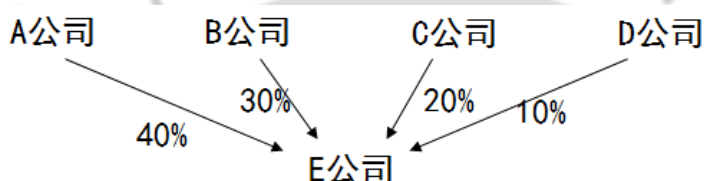
再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些参与方一致同意

(1) 集体控制

集体控制不是单独一方控制。

集体控制该安排的组合指的是那些既能联合起来控制该安排，又使得参与方数量最少的一个或几个参与方组合。

能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。

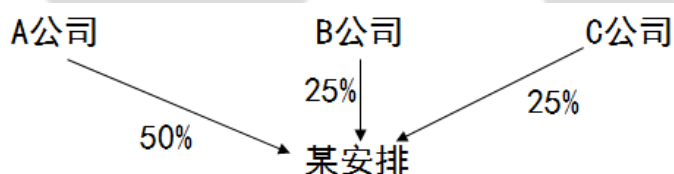


E公司相关活动的决策需要85%以上表决权通过方可做出。

E公司的表决权安排使得：

- A、B、C、D公司任何一方均不能单独控制E公司。
- 参与方组合可能的形式有多种，但A、B、C公司联合起来即可控制E公司，且是联合起来能够控制E公司的参与方数量最少的组合。

→A公司、B公司、C公司集体控制E公司



A公司、B公司、C公司之间的相关约定规定，该安排相关活动决策至少需要75%的表决权通过方可做出。

- A公司和B公司的组合或A公司和C公司的组合均可集体控制该安排。
- 存在多种参与方之间的组合能够达到75%表决权的要求。

- 该安排要成为合营安排，需要在相关约定中指明哪些参与方一致同意才能对相关活动做出决策。

(2) 相关活动的决策

当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。一致同意的规定保证了对合营安排具有共同控制的任何一个参与方均可以阻止其他参与方单方面做出决策（否决权）。

(3) 争议解决机制

注意如果在各方未就相关活动的重大决策达成一致意见的情况下，其中一方具备“一票通过权”或者潜在表决权等特殊权力，很可能具有特殊权力的一方实质上具备控制权。

(4) 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制

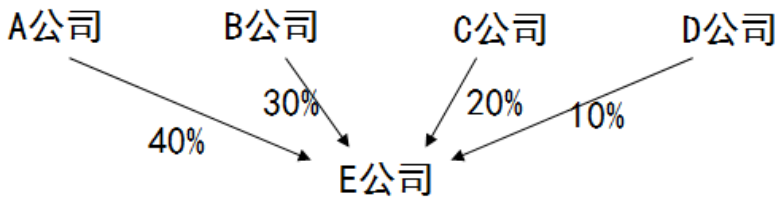
(5) 一项安排的不同活动可能分别由不同的参与方或参与方组合主导

相关参与方需要分别评估自身是否拥有主导对回报产生最重大影响的活动的权利，从而确定是否能够控制该项安排，而不是与其他参与方共同控制该项安排。

(6) 综合评估多项相关协议

2、合营安排中的不同参与方

对合营安排享有共同控制的参与方（分享控制权的参与方）被称为“**合营方**”；对合营安排不享有共同控制的参与方被称为“**非合营方**”。



A公司、B公司、C公司集体控制E公司，为合营方；D公司为E公司的非合营方。

二、关于合营安排的**分类**

合营安排分为共同经营和合营企业。

共同经营	是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。
合营企业	是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排

根据合营方在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务来确定。考虑该合营安排的结构、法律形式及合营安排中约定的条款、其他相关事实和情况等因素

在实务中，可以从合营安排是否通过**单独主体**达成为起点判断一项合营安排是共同经营

还是合营企业

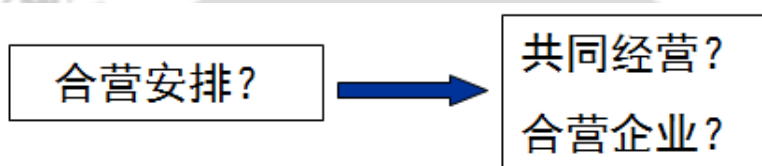
(一) 单独主体：是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律所认可的主体。

合营安排最常见的形式包括有限责任公司、合伙企业、合作企业等。某些情况下，信托、基金也可被视为单独主体。

(二) 当合营安排未通过单独主体达成时，该合营安排为共同经营。

【例题】

A 公司、B 公司、C 公司建立了一项共同制造汽车的安排。协议约定：该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出；A 公司负责生产并安装汽车发动机，B 公司负责生产汽车车身和底盘，C 公司负责生产其他部件并进行组装；A 公司、B 公司、C 公司负责各自部分的成本费用，如人工成本、生产成本等；汽车实现对外销售后，A 公司、B 公司、C 公司各自获得销售收入的 1/3。



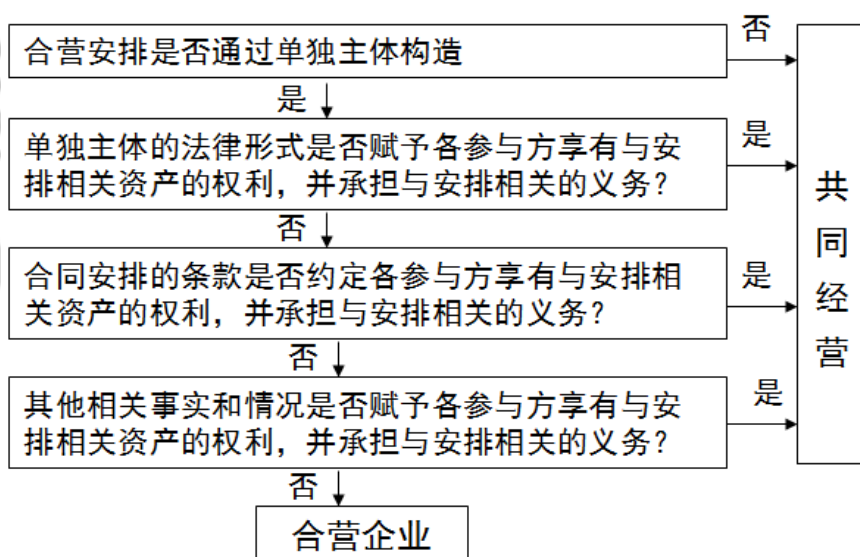
Ø 由于关于该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出，所以 A 公司、B 公司、C 公司 **共同控制** 该安排

→ 该安排为合营安排

Ø 由于 A 公司、B 公司、C 公司只是各自负责汽车制造的相应部分，并未成立一个单独主体

→ 该合营安排不可能是合营企业，只可能是 **共同经营**

合营安排分类



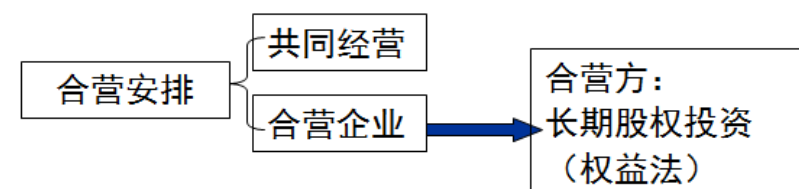
共同经营和合营企业对比表

对比项目	共同经营	合营企业
对负债的义务	参与方按照约定的比例分担合营安排的成本、费用、债务及义务。第三方对该安排提出的索赔要求,参与方作为义务人承担赔偿责任。	合营安排对自身的债务或义务承担责任。参与方仅以其各自对该安排认缴的投资额为限对该安排承担相应的义务。合营安排的债权方无权就该安排的债务对参与方法进行追索
收入、费用及损益	合营安排建立了各参与方按照约定的比例分配收入和费用的机制。	各参与方按照约定的份额比例享有合营安排产生的净损益
担保	参与方为合营安排提供担保(或提供担保的承诺)的行为本身并不直接导致一项安排被分类为共同经营	

三、关于重新评估

如果法律形式、合同条款等相关事实和情况发生变化,合营安排参与方应当对合营安排进行重新评估:

一是评估原合营方是否仍对该安排拥有共同控制权;二是评估合营安排的类型是否发生变化。



- 共同经营参与方的会计处理
 - 共同经营中合营方的会计处理
 - 对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理
- 合营企业参与方的会计处理

(一) 共同经营中合营方的会计处理

1、一般会计处理原则:

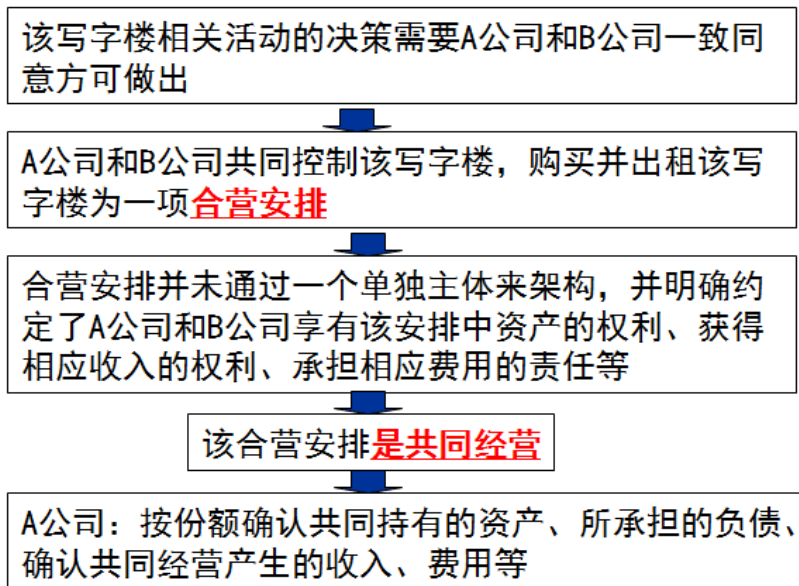
- Ø 确认单独所持有的资产,以及按其份额确认共同持有的资产;
- Ø 确认单独所承担的负债,以及按其份额确认共同承担的负债;
- Ø 确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入;
- Ø 按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入;

- 确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

【例题】

2013年1月1日，A公司和B公司共同出资购买一栋写字楼，各自拥有该写字楼50%的产权，用于出租收取租金。合同约定，该写字楼相关活动的决策需要A公司和B公司一致同意方可做出；A公司和B公司的出资比例、收入分享比例和费用分担比例均为各自50%。该写字楼购买价款为8 000万元，由A公司和B公司以银行存款支付，预计使用寿命20年，预计净残值为320万元，采用年限平均法按月计提折旧。

该写字楼的租赁合同约定，租赁期限为10年，每年租金为480万元，按月交付。该写字楼每月支付维修费2万元。另外，A公司和B公司约定，该写字楼的后续维护和维修支出（包括再装修支出和任何其他的大修支出）以及与该写字楼相关的任何资金需求，均由A公司和B公司按比例承担。假设A公司和B公司均采用成本法对投资性房地产进行后续计量，不考虑税费等其他因素影响。



A公司的相关会计处理如下：

- 出资购买写字楼时

借：投资性房地产	40 000 000	(8 000 万元×50%)
贷：银行存款	40 000 000	
- 每月确认租金收入时

借：银行存款	200 000
贷：其他业务收入	200 000 (480 万元×50%÷12)

写字楼购买价款为8 000万元。
每年租金为480万元，按月交付。

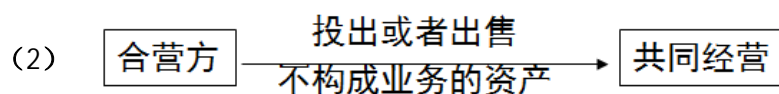
- 每月计提写字楼折旧时

借：其他业务成本	160 000
贷：投资性房地产累计折旧	160 000 (8 000—320) ÷ 20 ÷ 12 × 50% = 16 (万元)
- 支付维修费时

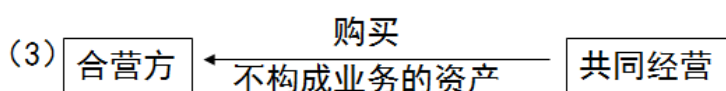
借：其他业务成本	10 000 (20 000×50%)
----------	---------------------

贷：银行存款 10 000

写字楼购买价款为 8 000 万元，预计使用寿命 20 年，预计净残值为 320 万元，采用年限平均法按月计提折旧。该写字楼每月支付维修费 2 万元。



- 在共同经营将相关资产出售给第三方或相关资产消耗之前（即未实现内部利润仍包括在共同经营持有的资产账面价值中时），应当**仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。**
- 交易表明投出或出售的资产发生符合规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。



在将该资产等出售给第三方之前（即，未实现内部利润仍包括在合营方持有的资产账面价值中时），不应确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。即，此时应当**仅确认**因该交易产生的损益中**归属于共同经营其他参与方的部分。**

(4) 合营方取得构成业务的共同经营的利益份额：
按照企业合并准则等相关准则进行相应的会计处理

(二) 对共同经营**不享有共同控制的参与方（非合营方）**的会计处理原则
参与方如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，比照合营方进行会计处理。

否则，按照相关企业会计准则的规定对其利益份额进行会计处理。例如，该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且具有重大影响，按照**长期股权投资**准则等相关规定进行会计处理；该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，按照**金融工具**确认和计量准则等相关规定进行会计处理；向共同经营投出构成业务的资产的，以及取得共同经营的利益份额的，按照**合并财务报表及企业合并**等相关准则进行会计处理。

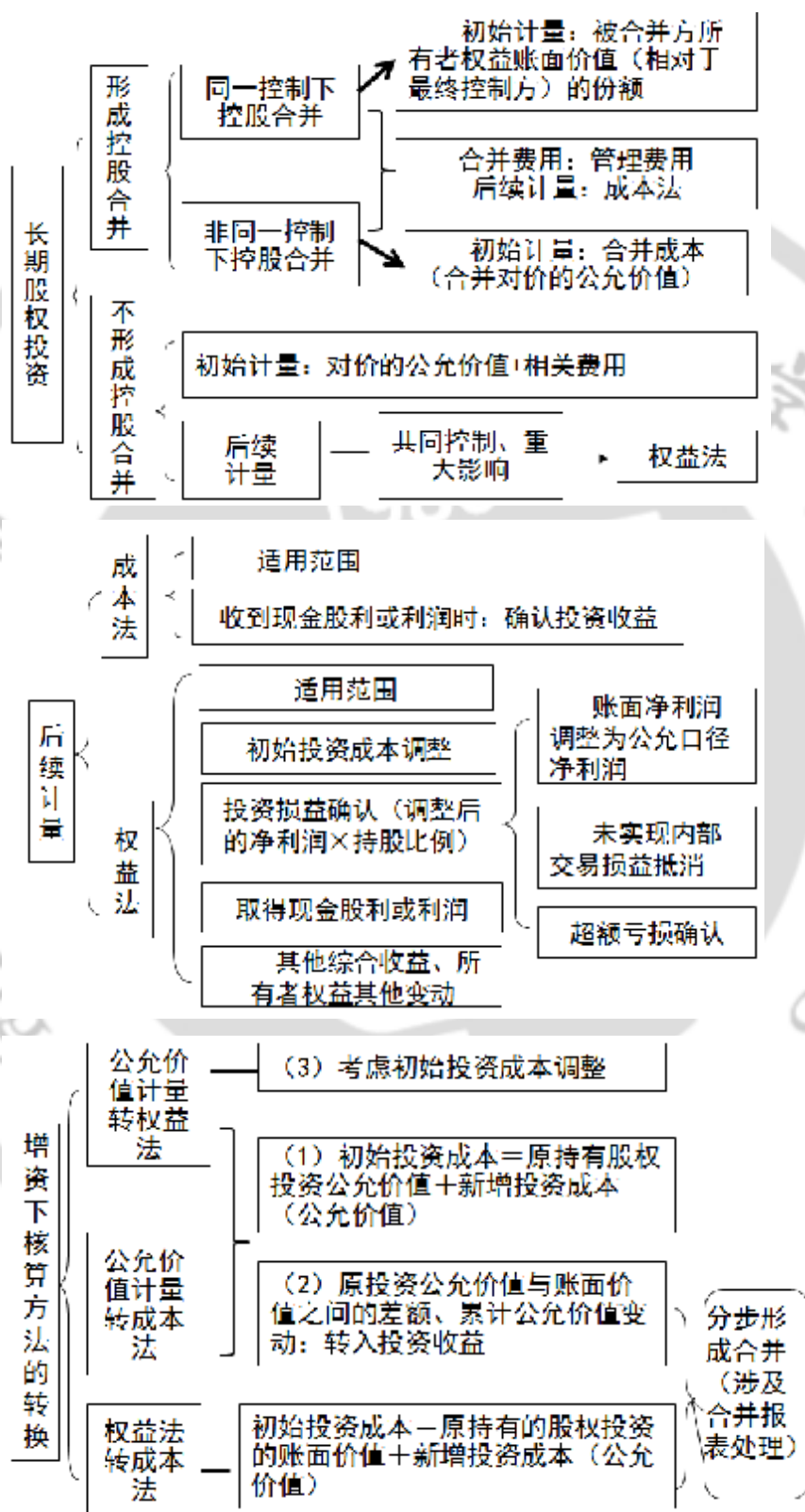
五、关于**合营企业参与方**的会计处理

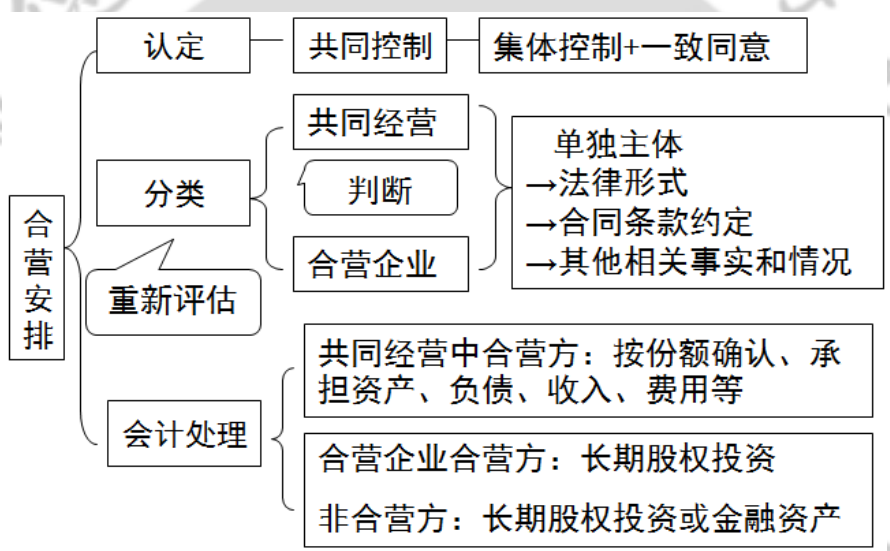
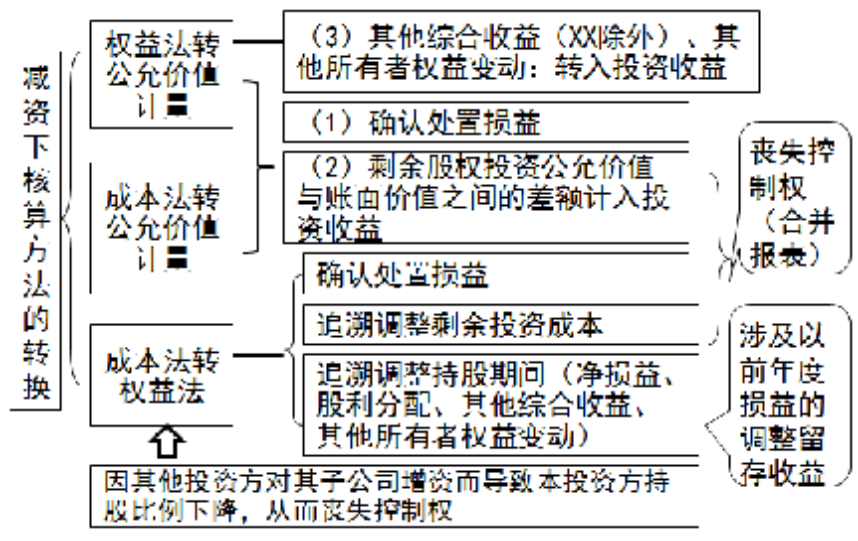
合营企业中，合营方应当按照长期股权投资准则的规定核算其对合营企业的投资。

对合营企业不享有共同控制的参与方（非合营方）应当根据其对该合营企业的影响程度进行相关会计处理：对该合营企业具有重大影响的，应当按照长期股权投资准则的规定核算其对合营企业的投资；对该合营企业不具有重大影响的，应当按照金融工具确认和计量准

则的规定核算其对该合营企业的投资。

重点内容回顾





随堂检测

1、甲公司定向增发股票的方式购买同一集团内另一企业持有的乙公司 80% 股权。为取得该股权，甲公司增发 2 000 万股普通股，每股面值为 1 元，每股公允价值为 6 元；支付承销商佣金 80 万元。取得该股权时，乙公司净资产账面价值为 8 000 万元，公允价值为 10 000 万元。假定甲公司和乙公司采用的会计政策相同，甲公司取得该股权时应确认的资本公积为（ ）万元。

- A. 4 320
- B. 10 000
- C. 7 950
- D. 4 450

2、甲公司持有乙公司 30% 的股权，能够对乙公司施加重大影响。20×3 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 20×3 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

3、下列各项涉及交易费用会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 购买子公司股权发生的手续费直接计入当期损益
- B. 定向增发普通股支付的券商手续费直接计入当期损益
- C. 购买交易性金融资产发生的手续费直接计入当期损益
- D. 购买持有至到期投资发生的手续费直接计入当期损益

4、采用权益法核算时，不会引起长期股权投资账面价值增减变动的事项有（ ）。

- A. 被投资单位实际发放股票股利
- B. 被投资单位的其他资本公积变动
- C. 被投资单位宣告分派股票股利
- D. 实际收到已宣告的现金股利

5、A 公司、B 公司、C 公司对 D 公司的表决权比例分别为 50%、40% 及 10%。D 公司的主要经营活动为医药产品的研发、生产、销售及相关健康产品服务，其最高权力机构为股东会，所有重大决策需要 75% 以上表决权通过方可做出。下列有关合营安排表述不正确的有（ ）。

- A. D 公司为合营安排，没有任何一方能够单独控制 D 公司
- B. A 公司与 B 公司对 D 公司实施共同控制，C 公司虽然作为 D 公司的股东，属于该合营安排的一方，但并不具有共同控制权
- C. A 公司、B 公司与 C 公司对 D 公司实施共同控制
- D. B 公司与 C 公司对 D 公司实施共同控制

【参考答案】

- 1、A

解析：发行权益性证券支付的手续费佣金应冲减资本溢价，所以应确认的资本公积= $(8000 \times 80\% - 2000) - 80 = 4320$ （万元）

2、C

解析：确认对乙公司投资的投资收益= $(8000 - 400 + 400/10 \times 1/2) \times 30\% = 2286$ （万元）

3、AC

解析：选项B，定向增发普通股支付的券商手续费冲减发行股票的溢价收入；选项D，购买持有至到期投资发生的手续费直接计入其初始投资成本。

4、ACD

解析：采用权益法核算时，会引起长期股权投资账面价值增减变动的事项包括：（1）投资企业在投资后被投资单位实现净利润和发生净亏损时，要相应调整投资的账面价值；（2）被投资单位其他综合收益变动的处理；（3）被投资单位除净损益、其他综合收益以外其他所有者权益变动的处理；（4）长期股权投资期末计提减值准备；（5）处置长期股权投资。

5、CD

解析：A公司、B公司合计拥有D公司90%的表决权，超过了75%的表决权要求，当且仅当A公司、B公司均同意时，D公司的重大决策方能表决通过，C公司的意愿并不能起到影响表决是否通过的决定性作用。因此D公司为一项合营安排，没有任何一方能够单独控制D公司，A公司与B公司对D公司实施共同控制，C公司虽然作为D公司的股东，属于该合营安排的一方，但并不具有共同控制权。

Changde Yucai Accounting School