

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA知识讲解

长期股权

第八讲 长期股权投资及合营安排（2）

讲师：Suki Zhou





第四章 长期股权投资及合营安排

1

长期股权投资的初始计量

2

长期股权投资的后续计量

3

长期股权投资核算方法的转换和处置

4

合营安排



第二节 长期股权投资的后续计量

一、长期股权投资的成本法

(一) 成本法的定义和核算范围

■ 定义

- 成本法，是指投资按成本计价的方法。

■ 核算范围

- 投资方能够对被投资单位实施**控制**的长期股权投资应当采用成本法核算。
- 控制，是指投资方拥有对被投资方的权力,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。



第二节 长期股权投资的后续计量

(二) 成本法核算

■ 取得时

- “长期股权投资”科目反映取得时的成本。

■ 被投资单位宣告发放现金股利

借：应收股利（享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润）

贷：投资收益

■ 计提减值准备

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

【提示】子公司将未分配利润或盈余公积转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，投资方并没有获得收取现金股利或者利润的权力，母公司不应确认相关的投资收益。



第二节 长期股权投资的后续计量

一、长期股权投资的权益法

(一) 权益法的定义和核算范围

■ 定义

- 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。

■ 核算范围

- 共同控制的合营企业；重大影响的联营企业。
- 共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共同的控制，并且该安排的相关活动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，是指投资方对被投资方的财务和经营政策有参与决策的权力，但不能控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。



第二节 长期股权投资的后续计量

(二) 权益法核算

■ 科目设置

长期股权投资——投资成本（投资时点）

——损益调整（被投资单位净损益及利润分配变动）

——其他综合收益（投资后其他综合收益变动）

——其他权益变动（投资后其他）

■ 提示

- 在持有投资期间，被投资单位编制合并财务报表的，应当以**合并财务报表中**净利润、其他综合收益和其他所有者权益变动中归属于被投资单位的金额为基础进行会计处理。
- 权益法核算下，长期股权投资代表的是享有被投资单位的**净资产的份额**，投资收益代表的是享有被投资单位**净损益的份额**。



第二节 长期股权投资的后续计量

1、初始投资成本的调整

■ 基本原则

- 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，**不调整**长期股权投资的初始投资成本；
- 长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额，借记“**长期股权投资——投资成本**”科目，贷记“**营业外收入**”科目。

■ 提示

- $\text{商誉} = \text{合并成本} - \text{被购买方可辨认净资产公允价值份额}$
- 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额，实际上是商誉，而**商誉**与整体有关，不能在个别报表中确认，只能体现在长期股权投资中。



第二节 长期股权投资的后续计量

2、投资损益的确认

■ 基本原则

- 投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。

■ 被投资单位实现净利润

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

■ 被投资单位发生净亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整



第二节 长期股权投资的后续计量

■ 调整项目

- 采用权益法核算的长期股权投资，在确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时，在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：
 - ①被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资不一致的，应按投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。
 - ②投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位**可辨认净资产的公允价值**为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。



第二节 长期股权投资的后续计量

■ 调整项目

- ③在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响，但在确认应享有的被投资单位实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时，潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。
- ④在确认应享有或应分担的被投资单位净利润（或净亏损）金额时，法规或章程规定不属于投资方的净损益应当予以剔除后计算，例如，被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配优先股股利，投资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。



第二节 长期股权投资的后续计量

【教材例4-7】甲公司于20×7年1月10日购入乙公司30%的股份，购买价款为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公允价值为9 000万元，除表4-2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。

假定乙公司于20×7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、无形资产均按年限平均法（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。

表 4-2

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		1 050		
固定资产	1 800	360	2 400	20	16
无形资产	1 050	210	1 200	10	8
合计	3 600	570	4 650		



第二节 长期股权投资的后续计量

甲公司在确定其应享有的投资收益时，应在乙公司实现净利润的基础上，根据取得投资时乙公司有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整（假定不考虑所得税影响）：

存货账面价值与公允价值差额应调减的利润 = $(1050 - 750) \times 80\% = 240$ （万元）

固定资产公允价值与账面价值的差额应调整增加的折旧额 = $2400 \div 16 - 1800 \div 20 = 60$ （万元）

无形资产公允价值与账面价值的差额应调整增加的摊销额 = $1200 \div 8 - 1050 \div 10 = 45$ （万元）

调整后的净利润 = $900 - 240 - 60 - 45 = 555$ （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如下：

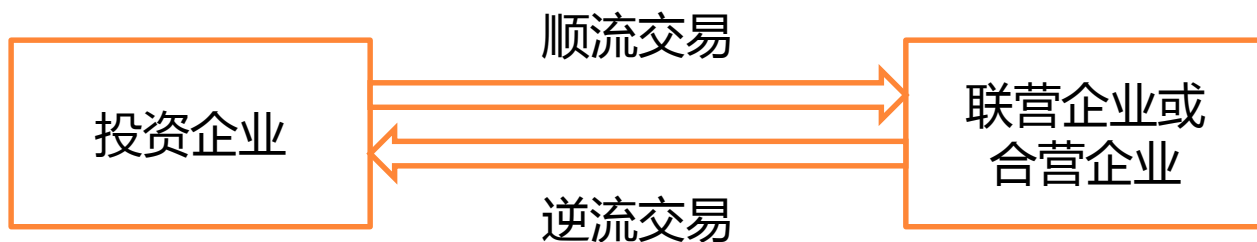
借：长期股权投资——损益调整	1 665 000
贷：投资收益	1 665 000



第二节 长期股权投资的后续计量

■ 调整项目

- ⑤对于投资方或纳入投资方合并财务报表范围的子公司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。





第二节 长期股权投资的后续计量

【提示】

- 投资企业与其联营企业及合营企业之间的未实现内部交易损益抵销与投资企业与子公司之间的未实现内部交易损益抵销有所不同，母子公司之间的未实现内部交易损益在合并财务报表中是**全额抵销**的，而投资企业与其联营企业及合营企业之间的未实现内部交易损益抵销仅仅是投资企业或是纳入投资企业合并财务报表范围的子公司享有联营企业或合营企业的**权益份额部分**。



第二节 长期股权投资的后续计量

【提示】

- 投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，有关会计处理如下：
 - ①联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。
 - ②投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。



第二节 长期股权投资的后续计量

【例题】甲公司为某汽车生产厂商。2016年1月，甲公司以其所拥有的从事汽车配饰生产的一个分公司（构成业务），向其持股40%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60%股权）也以现金6000万元向乙公司增资。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）账面价值为3000万元，公允价值为4000万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

【解答】

本例中，甲公司是将一项业务投给联营企业进行增资。甲公司应当按照所投出分公司（业务）的公允价值4000万元作为新取得长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与所投出业务的净资产账面价值3000万元之间的差额1000万元应全额计入当期损益。



第二节 长期股权投资的后续计量

- 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。

①逆流交易

【教材例4-8】甲企业于20×7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。20×7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20×7年资产负债表日，甲企业仍未对外出售该存货。乙公司20×7年实现净利润为3 200万元。假定不考虑所得税因素。



第二节 长期股权投资的后续计量

甲企业在按照权益法确认应享有乙公司20×7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	5 600 000
	(28 000 000×20%)
贷：投资收益	5 600 000

进行上述处理后，投资企业有子公司，需要编制合并财务报表的，在合并财务报表中，因该未实现内部交易损益体现在投资企业持有存货的账面价值当中，应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	800 000
	[(10 000 000-6 000 000)]×20%
贷：存货	800 000



第二节 长期股权投资的后续计量

假定至20×7年12月31日，甲企业已对外出售该存货的70%，30%形成期末存货。

经调整后的净利润=3 200-400×30%= 3 080 (万元)

借：长期股权投资——损益调整	6 160 000
	(30 800 000×20%)
贷：投资收益	6 160 000

合并财务报表中进行以下调整：

借：长期股权投资——损益调整	240 000
	(800 000×30%)
贷：存货	240 000



第二节 长期股权投资的后续计量

假定甲企业至20×7年末未出售上述存货，于20×8年将上述商品全部出售，乙公司20×8年实现净利润为3 600万元。假定不考虑所得税因素。

个别报表应确认投资收益 = $(3\,600 + 400) \times 20\% = 800$ (万元)

借：长期股权投资——损益调整	8 000 000
贷：投资收益	8 000 000

因甲公司将上述存货已全部出售，所以合并报表中无调整分录。

若甲企业20×8年将上述商品对外出售80%。

个别报表应确认投资收益 = $(3\,600 + 400 \times 80\%) \times 20\% = 784$ (万元)

借：长期股权投资——损益调整	7 840 000
贷：投资收益	7 840 000

20%存货尚未出售，合并报表中存货项目调整金额 = $400 \times 20\% \times 20\% = 16$ (万元)

借：长期股权投资——损益调整	160 000
贷：存货	160 000



第二节 长期股权投资的后续计量

②顺流交易

【教材例4-9】甲企业持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司的财务和生产经营决策施加重大影响。20×7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20×7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20×7年净利润为2 000万元。假定不考虑所得税因素。

甲企业在该项交易中实现利润400万元，其中的80（ $400 \times 20\%$ ）万元是针对本企业持有的对联营企业的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销，即甲企业应当进行的账务处理为：

借：长期股权投资——损益调整	3 200 000
	[(2 000-400) × 20%]
贷：投资收益	3 200 000



第二节 长期股权投资的后续计量

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	2 000 000 (10 000 000×20%)
贷：营业成本	1 200 000 (6 000 000×20%)
投资收益	800 000

【提示】

在甲企业的个别报表中，无论甲企业销售给乙公司的是何种资产，其产生的未实现内部销售利润的消除均反映在“投资收益”中；但从合并财务报表的角度，应**消除具体报表项目**（如营业收入、营业成本、营业外收入等）的金额，本例应消除的是营业收入和营业成本。



第二节 长期股权投资的后续计量

假定至20×7年资产负债表日，该批商品对外部第三方出售70%，30%形成期末存货。甲企业应当进行的账务处理为：

借：长期股权投资——损益调整	3 760 000
[(20 000 000-4 000 000×30%) ×20%]	
贷：投资收益	3 760 000

无论乙公司20×7年是否出售商品，或者出售多少，合并报表中均应编制下列调整分录：

借：营业收入	2 000 000 (10 000 000×20%)
贷：营业成本	1 200 000 (6 000 000×20%)
投资收益	800 000



第二节 长期股权投资的后续计量

假定乙公司于20×8年将上述商品全部出售，乙公司20×8年实现净利润为3 600万元。假定不考虑所得税因素。

个别报表应确认投资收益 = $(3\,600 + 400) \times 20\% = 800$ (万元)

借：长期股权投资——损益调整	8 000 000
贷：投资收益	8 000 000

合并报表中无调整分录。

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

谢谢！

