

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA知识讲解

长期股权

第九讲 长期股权投资及合营安排（3）

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

二、长期股权投资的权益法

2、投资损益的确认

■ 内部交易的调整

- 投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失**不应予以抵销**。



第二节 长期股权投资的后续计量

【例题】甲公司持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司生产经营决策施加重大影响。2016年，甲公司将其账面价值为800万元的商品以640万元的价格出售给乙公司。至2016年12月31日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司2016年度实现净利润2 000万元，不考虑所得税等其他因素影响。上述甲公司在确认应享有乙公司2016年净损益时，如果有证据表明交易价格640万元与甲公司该商品账面价值800万元之间的差额是该资产发生了减值损失，在确认投资损益时不应予以抵销。甲公司应当进行的会计处理为：

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



第二节 长期股权投资的后续计量

- 合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理
 - ①符合下列情况之一的，合营方不应确认该类交易的损益：与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬没有转移给合营企业；投出非货币性资产的损益无法可靠计量；投出非货币性资产交易不具有商业实质。
 - ②合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用，应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得损失。交易表明投出或出售的非货币性资产发生减值损失的，合营方应全额确认该部分损失。
 - ③在投出非货币性资产的过程中，合营方除了取得合营企业长期股权投资外还取得了其他货币性资产或非货币性资产，应当确认该项交易中与所取得其他货币性、非货币性资产相关的损益。



第二节 长期股权投资的后续计量

【例题·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（ ）。（2012年）

- 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= $[8\ 000 - (1\ 000 - 600) + (1\ 000 - 600) / 10 \times 6 / 12] \times 30\% = 2\ 286$ （万元）。



第二节 长期股权投资的后续计量

【例题·多选题】甲公司2016年1月2日取得乙公司30%的股权，并与其他投资方共同控制乙公司，甲公司、乙公司2016年发生的下列交易或事项中，会对甲公司2016年个别财务报表中确认对乙公司投资收益产生影响的有（ ）。

- A. 甲公司将成本为50万元的产品以80万元出售给乙公司作为固定资产
- B. 乙公司股东大会通过发放股票股利的议案
- C. 乙公司将账面价值200万元的专利权作价360万元出售给甲公司作为无形资产
- D. 投资时甲公司投资成本小于应享有乙公司可辨认净资产公允价值

【答案】 AC

【解析】 选项B，甲公司不做会计处理；选项A和选项C属于内部交易，会影响调整后的净利润；选项D，确认营业外收入，不影响投资收益。



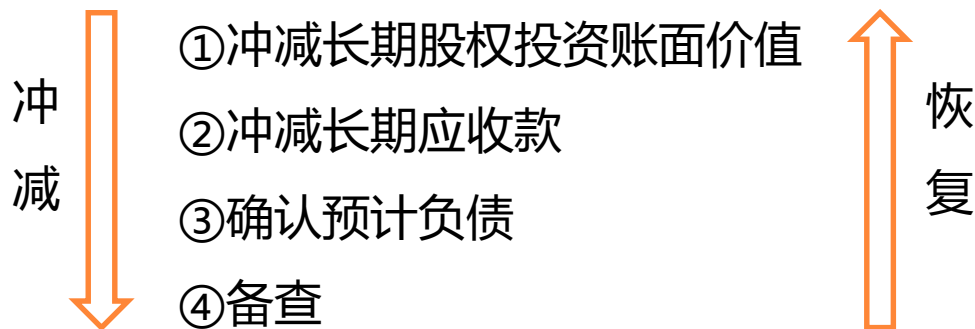
第二节 长期股权投资的后续计量

3、被投资单位宣告分配现金股利或利润的处理

- 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、超额亏损的确认

- 在确认应分担被投资单位发生的净亏损时，按以下顺序进行调整：





第二节 长期股权投资的后续计量

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

6、被投资单位所有者权益的其他变动处理

- 采用权益法核算时，投资企业对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，应按照持股比例与被投资单位所有者权益的其他变动计算的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**资本公积（其他资本公积）**。



第二节 长期股权投资的后续计量

6、被投资单位所有者权益的其他变动处理

- 被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，主要包括：被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转换公司债券中包含的权益成分、以权益结算的股份支付等。
- 借：长期股权投资——其他权益变动
 贷：资本公积——其他资本公积

7、股票股利的处理

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



第二节 长期股权投资的后续计量

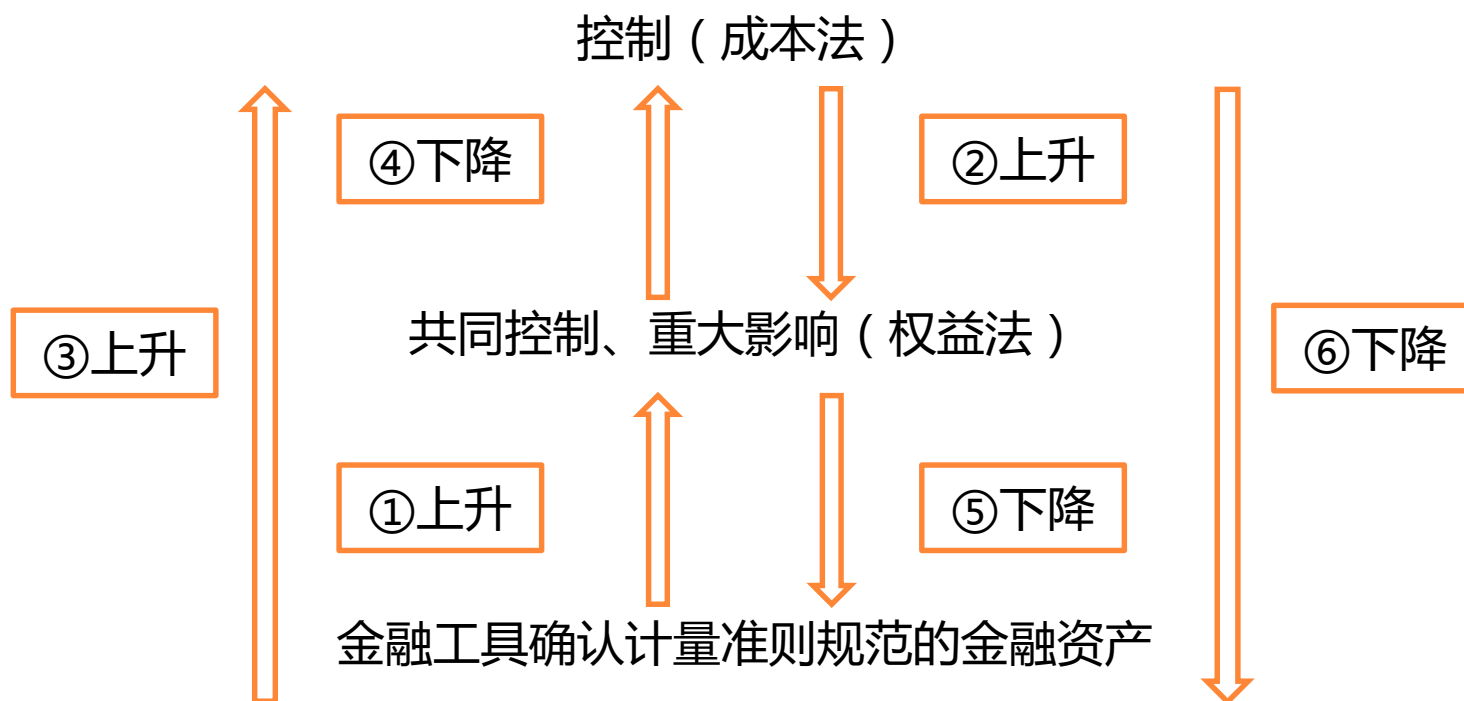
三、长期股权投资的减值

- 账面价值与**可收回金额**比较，账面价值低于可收回金额，发生减值。
- 可收回金额：公允价值减去处置费用后的净额和未来现金流量现值之间较高者。
- 借：资产减值损失
 贷：长期股权投资减值准备
- 长期股权投资减值准备一经计提，持有期间**不允许转回**。



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





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

转换形式	个别报表	合并报表
(1) 上升公允价值计量转换为权益法	原投资调整到公允价值	
(2) 上升权益法转换为成本法(非同一控制)	保持原投资账面价值	原投资调整到公允价值
(3) 上升公允价值计量转换为成本法(非同一控制)	购买日原投资账面价值与公允价值相等	因个别报表原投资公允价值与账面价值相等,所以无需调整
(4) 下降成本法转换为权益法	剩余投资追溯调整权益法账面价值	剩余投资调整到公允价值
(5) 下降权益法转换为公允价值计量	剩余投资调整到公允价值	
(6) 下降成本法转换为公允价值计量	剩余投资调整到公允价值	无需调整剩余投资价值



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

(一) 成本法转为权益法

1、个别财务报表

■ 关键点

- 剩余持股比例部分视同取得投资时点即采用权益法核算，即对剩余持股比例投资**追溯调整**，将其调整到权益法核算的结果。

■ 处置部分

- 按处置比例结转应终止确认的长期股权投资，出售部分售价与账面价值之间的差额，计入**投资收益**。
- 借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益（差额）



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

■ 剩余部分追溯调整

① 投资时点商誉的追溯

- 剩余的长期股权投资初始投资成本大于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份额的,属于投资作价中体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;
- 初始投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,在调整长期股权投资成本的同时,应调整留存收益。

② 投资后的追溯调整

- 对于应享有被投资单位原投资交易日至出售部分投资交易日之间账面所有者权益变动部分,在调整长期股权投资的同时,调整留存收益、投资收益和其他综合收益等。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

- 借：长期股权投资

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润（原投资时至处置投资当期期初被投资单位留存收益变动×剩余持股比例）

投资收益（处置投资当期期初至处置日被投资单位的净损益变动×剩余持股比例）

其他综合收益（被投资单位其他综合收益变动×剩余持股比例）

资本公积——其他资本公积（其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动×剩余持股比例）

- 提示：调整留存收益和投资收益时，应自被投资方实现的净损益中扣除已发放或已宣告发放的现金股利或利润。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

2、合并财务报表

■ 关键点

- 因控制权发生改变（由原控制转为不再控制），在合并财务报表中剩余股权投资要重新计量，即视为将投资全部出售，再将剩余部分投资按出售日的**公允价值回购**。
- 剩余股权，应当按照丧失控制权日的**公允价值进行重新计量**。
- 与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时一并**转入当期损益**。

■ 丧失控制权日合并财务报表中的投资收益

- 处置股权取得的对价和剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

■ 丧失控制权日合并财务报表中的调整分录

- 将剩余股权投资由个别财务报表中的**账面价值**在合并财务报表中调整到丧失控制权日的**公允价值**，其调整分录为：借记“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目，或作相反分录。
- 对个别财务报表中确认的投资收益的**归属期间进行调整**，其调整分录为：借记“投资收益”科目，贷记“盈余公积”、“未分配利润”、“其他综合收益”、“资本公积——其他资本公积”科目，或作相反分录。
- 将与原投资有关的其他综合收益（可转损益的部分）、其他所有者权益变动**转入投资收益**，其调整分录为：借记“其他综合收益”科目、“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“投资收益”科目，或作相反分录。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

【教材例4-14】20×7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。20×7年1月1日至20×8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。

20×9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%，能够对其施加重大影响。20×9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。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

(1) 甲公司个别财务报表的处理

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 (6 000 000×60%)
投资收益	1 200 000

② 对剩余股权改按权益法核算

借：长期股权投资	300 000
贷：盈余公积	20 000 (500 000×40%×10%)
利润分配	180 000 (500 000×40%×90%)
其他综合收益	100 000 (250 000×40%)

调整后，个别财务报表中剩余股权账面价值为270 (600×40%+30) 万。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

(2) 合并财务报表中应确认的投资收益 = $(480 + 320) - (500 + 75) - 100 + 25 = 150$ (万元)。在合并财务报表中作如下调整：

① 对剩余股权按丧失控制权日的公允价值重新计量的调整

借：长期股权投资	3 200 000
贷：长期股权投资	2 700 000 (6 750 000 × 40%)
投资收益	500 000

② 对个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益	450 000
贷：盈余公积	30 000 (500 000 × 60% × 10%)
未分配利润	270 000 (500 000 × 60% × 90%)
其他综合收益	150 000 (250 000 × 60%)

③ 将其他综合收益25万元转入投资收益：

借：其他综合收益	250 000
贷：投资收益	250 000

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

谢谢！

