

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA知识讲解

会 计

第十讲 长期股权投资及合营安排（4）

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

(二) 公允价值计量或权益法转换为成本法（非同一控制）

1、个别财务报表

■ 原投资采用权益法核算

- 追加投资日长期股权投资初始投资成本 = 原投资**账面价值** + 新增投资成本

■ 原投资按公允价值计量

- 追加投资日长期股权投资初始投资成本 = 原投资公允价值 + 新增投资成本

2、合并财务报表

- 参见通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并的处理。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

(三) 公允价值计量转换为权益法核算

- 追加投资日长期股权投资初始投资成本=转换日原投资公允价值+新增投资的公允价值
- 原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益（投资收益）。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

【教材例4-15】甲公司于20×5年2月取得乙公司10%股权，对乙公司不具有控制、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）。

20×6年3月1日，甲公司又以1 800万元取得乙公司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。假定甲公司在取得乙公司10%的股权后，双方未发生任何内部交易。乙公司通过生产经营活动实现的净利润为900万元，未派发现金股利和利润。除所实现净利润外，未发生其他所有者权益变动事项。20×6年3月1日，甲公司对乙公司投资原10%股权的公允价值为1 300万元，原计入其他综合收益的累计公允价值变动收益为120万元。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

本例中，甲公司对乙公司投资原10%股权的公允价值为1 300万元，账面价值为1 020万元，差额计入损益；同时，因追加投资改按权益法核算，原计入其他综合收益的累计公允价值变动收益120万元转入损益。

甲公司对乙公司股权增持后，持股比例改为22%，初始投资成本为3100万元（1 300+1 800），应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额2640万元（12 000×22%），前者大于后者，不调整长期股权投资账面价值。

借：长期股权投资——投资成本	31 000 000
贷：银行存款	18 000 000
投资收益	2 800 000
可供出售金融资产	10 200 000
借：其他综合收益	1 200 000
贷：投资收益	1 200 000



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

(四) 权益法转换为公允价值计量

1、处置部分

- 借：银行存款
 贷：长期股权投资
 投资收益（差额）

2、综合收益转入投资收益

- 将原权益法核算时确认的**全部**其他综合收益（假定被投资单位实现的其他综合收益均可结转到损益）转入投资收益。参见通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并的处理。
- 借：其他综合收益
 贷：投资收益（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

3、资本公积转入投资收益

- 将原权益法核算时确认的**全部**其他综合收益（假定被投资单位实现的其他综合收益均可结转到损益）转入投资收益。
- 借：资本公积—其他资本公积
 贷：投资收益（或作相反分录）

4、剩余部分

- 借：可供出售金融资产等（转换日**公允价值**）
 贷：长期股权投资（剩余投资**账面价值**）
 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

(五) 成本法转公允价值计量

1、确认有关股权投资的处置损益

- 借：银行存款

贷：长期股权投资（出售部分账面价值）

投资收益

2、剩余股权投资转为可供出售金融资产

- 借：可供出售金融资产等（剩余部分转换日公允价值）

贷：长期股权投资（剩余部分账面价值）

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

(六) 因其他投资方增资导致投资方投资由成本法改为权益法

- 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重大影响的，投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表分别进行会计处理。

1、个别报表

- 对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。
- 按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的原账面价值之间的差额计入当期损益。
- 按照新持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

2、合并报表

- 应当按照合并财务报表的有关规定进行会计处理。



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

【例题】2014年1月1日，甲公司支付600万元取得A公司100%的股权，形成非同一控制企业合并。投资当日，A公司可辨认净资产的公允价值为500万元（与账面价值相同）。2014年1月1日至2015年12月31日，A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上升25万元。2016年1月2日，A公司接受乙公司和丙投资投入货币资金1 200万元后，甲公司持有A公司股权比例下降至40%，对A公司不再控制，但具有重大影响。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积，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) 确认当期损益

按照新的持股比例确认甲公司应享有的A公司因增资扩股而增加净资产的份额 $=1200 \times 40\% = 480$ (万元), 甲公司应结转持股比例下降部分所对应的原账面价值 $=600 \times 60\% = 360$ (万元), 甲公司应确认投资收益 $=480 - 360 = 120$ (万元)。

借：长期股权投资	120
贷：投资收益	120

(2) 对剩余股权改按权益法核算

借：长期股权投资	30
贷：盈余公积	2 ($50 \times 40\% \times 10\%$)
利润分配—未分配利润	18 ($50 \times 40\% \times 90\%$)
其他综合收益	10 ($25 \times 40\%$)



第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

二、长期股权投资的处置

- 出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。
- 投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时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，因被投资方其他所有者权益变动而确认的资本公积—其他资本公积，应当在终止采用权益法核算时**全部**转入当期投资收益。
- 投资方部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余股权仍采用权益法核算的，原权益法核算的相关其他综合收益应采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并**按比例**结转，资本公积—其他资本公积应当**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) 合营安排

■ 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。

■ 特征

- 各参与方均受到该安排的约束；
- 两个或两个以上的参与方对该安排实施**共同控制**。



第四节 合营安排

(二) 共同控制及判断原则

■ 共同控制

- 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必须经过**分享控制权的参与方一致同意后**才能决策。
- **集体控制**：如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。
- **相关活动的决策**：主体应当在确定是由参与方组合集体控制该安排，再判断这些集体控制该安排的参与方是否共同控制该安排。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。如果**存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。**



第四节 合营安排

【例题·单选题】甲企业由A公司、B公司和C公司组成，协议规定，相关活动的决策至少需要75%表决权通过才能实施。假定A公司、B公司和C公司任意两方均可达成一致意见，但三方不可能同时达成一致意见。下列项目中属于共同控制的是（ ）。

- A. A、B、C公司在该甲企业中拥有的表决权分别为50%、35%和15%
- B. A、B、C公司在该甲企业中拥有的表决权分别为50%、25%和25%
- C. A、B、C公司在该甲企业中拥有的表决权分别为80%、10%和10%
- D. A、B、C公司在该甲企业中拥有的表决权分别为40%、30%和30%

【答案】A

【解析】选项B，A公司和B公司、A公司和C公司是能够集体控制该安排的两个组合，不构成共同控制；选项C，A公司可以对甲企业实施控制；选项D，任意两个投资者持股比例都达不到75%，不属于共同控制。



第四节 合营安排

■ 共同控制

- **争议解决机制**：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，则需要仔细分析，很可能**具有特殊权力的一方实质上具备控制权**，不构成合营安排。
- 仅享有**保护性权利**的参与方**不享有共同控制**。
- 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。
- **综合评估多项相关协议**：在单独考虑一份协议时，某参与方可能对合营安排具有共同控制，但在综合考虑所有情况时，该参与方实际上不一定对该安排并不具有共同控制。因此，在判断是否存在共同控制时，需要综合考虑该多项相关协议。



第四节 合营安排

■ 合营安排中的不同参与方

- 只要两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，一项安排就可以被认定为合营安排，并不要求所有参与方都对该安排享有共同控制。
- 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”。



第四节 合营安排

二、合营安排的分类

■ 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。

■ 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。单独主体并不一定具备法人资格，但须具有法律所认可的单独可辨认财务架构。
- 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。
- 如果合营安排通过单独主体达成，该合营安排可能是共同经营也可能是合营企业。

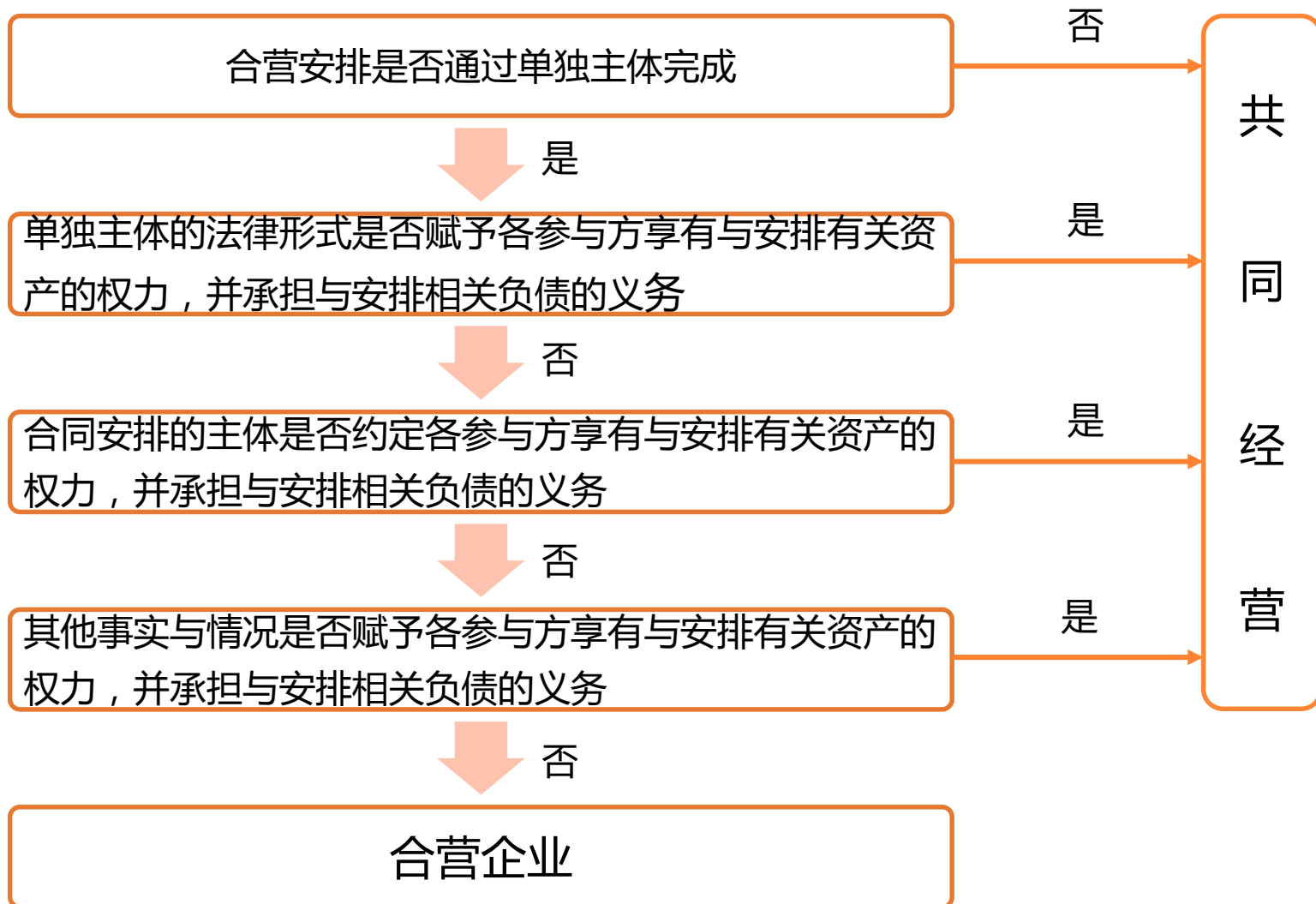


第四节 合营安排

对比项目	共同经营	合营企业
合营安排的条款	参与方对合营安排的相关资产享有权利并对相关负债承担义务。	参与方对与合营安排有关的净资产享有权利，单独主体（而不是参与方）享有与安排相关资产的权利并承担与安排相关负债的义务。
对资产的权利	参与方按照约定的比例分享合营安排的相关资产的全部利益（如权利、权属或所有权等）。	资产属于合营安排，参与方并不对资产享有权利
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索赔责任。	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。合营安排的债权人无权就该安排的债务对参与方进行追索。
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。某些情况下，参与方按约定的份额比例享有合营安排产生的净损益不会必然使其被分类为合营企业。	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。	



第四节 合营安排





第四节 合营安排

【例题】A公司和B公司均为房地产开发公司。A公司和B公司共同成立了一家从事项目管理的单独主体C,并投入一笔资金作为主体C的启动资金和土地竞拍资金。主体C相关活动的决策需要A公司和B公司一致同意方可做出。由主体C代表A公司和B公司建造一处商品房,并负责商品房的公开销售。假定主体C的法律形式使得主体C(而不是A公司和B公司)拥有与该安排相关的资产,并承担相关负债。主体C通过向银行借款来建造该商品房,商品房销售收入优先用于偿还银行债务,剩余利润按照出资比例向A公司和B公司进行分配。

判断主体C的性质。



第四节 合营安排

【解析】

(1) 本例中，A公司和B公司共同控制主体C，主体C是一项合营安排，而且是一项通过单独主体达成的合营安排。

(2) 该合营安排的法律形式和合同条款都不能赋予各参与方享有该主体的资产或负债的权利与义务。同时，尽管A公司和B公司是主体C构建时现金流的唯一来源，但是，主体C所建造的商品房对外销售，A公司和B公司并不会购买这些商品房，主体C建造商品房的资金通过外部借款获得，且A公司和B公司仅预期获取偿还负债后的净利润，因此，没有任何证据表明A公司和B公司对合营安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，该合营安排是合营企业。



第四节 合营安排

【例题·单选题】（2015年）下列关于合营安排的表述中，正确的是（ ）。

- A.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
- B.合营安排中参与方对合营安排提供担保的，该合营安排为共同经营
- C.两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排构成合营安排
- D.合营安排为共同经营的，参与方对合营安排有关的净资产享有权利

【答案】A

【解析】选项B,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；选项C，必须是具有唯一一组集体控制的组合，该安排才构成合营安排；选项D，合营安排划分为合营企业的，参与方对合营安排相关的净资产享有权利。



第四节 合营安排

三、重新评估

- 相关事实和情况的变化有时可能导致某一参与方控制该安排，从而使该安排不再是合营安排。
- 由于相关事实和情况发生变化，合营安排的分类可能发生变化，由合营企业转变为共同经营，或者由共同经营转为合营企业。

四、共同经营参与方的会计处理

（一）共同经营中合营方的会计处理

■ 一般会计处理原则

- 合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：
- 一是确认**单独**所持有的资产和单独所承担的负债；二是共同经营中的资产、负债、收入和费用**按比例**确定。



第四节 合营安排

【例题】A公司、B公司通过单独主体的形式共同达成了一项合营安排C公司，A公司和B公司享有C公司中资产的权利并承担其负债的义务，C公司属于共同经营。因此，A公司和B公司应当根据相关会计准则规定对与C公司相关的资产和负债的权利与义务进行会计处理。根据合营安排C公司的合同条款规定，A公司享有C公司资产中厂房相关的所有权利，并承担向第三方偿还与厂房相关负债的义务；A公司和B公司根据各自所占权益的比例（各50%）对C公司的所有其他资产享有权利，并对所有其他负债承担义务。以下是C公司的简化资产负债表： 单位：万元

资产		负债和权益	
货币资金	100	负债-与厂房相关的第三方负债	1000
固定资产-厂房	1000	其他负债	1100
其他资产	1800	权益	800
资产总额	2900	负债和权益总额	2900



第四节 合营安排

A公司应当在其财务报表中记录下列与C公司中资产和负债相关的信息：

单位：万元

资产		负债和权益	
货币资金	50	负债-与厂房相关的第三方负债	1000
固定资产-厂房	1000	其他负债	550
其他资产	900	权益	400
资产总额	1950	负债和权益总额	1950

注：（1）由于A公司享有与C公司的厂房相关的所有权利，所以A公司应记录该厂房的总金额；（2）合同规定，A公司承担向第三方偿还C公司与厂房相关的第三方负债的义务，所以应记录这笔负债的总金额。



第四节 合营安排

■ 合营方向共同经营投出或者出售不构成业务的资产的会计处理

- 合营方向共同经营投出或出售资产（该资产构成业务的除外），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。
- 如果投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第8号—资产减值》等规定的资产减值损失的，合营方应当**全额**确认该损失。

■ 合营方自共同经营购买不构成业务的资产的会计处理

- 合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），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），不应当确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。



第四节 合营安排

【例题】A公司和B公司共同设立一项安排C，假定该安排划分为共同经营，A公司和B公司对于安排C的资产、负债及损益分别享有50%的份额。2015年12月31日，A公司支付采购价款（不含增值税）200万元，购入安排C的一批产品，A公司将该批产品作为存货入账，尚未对外出售。该项产品在安排C中的账面价值为140万元。

【解析】本例中，安排C因上述交易确认了收益60万元。A公司对该收益按份额应享有30万元（ $60 \times 50\%$ ）。但由于在资产负债表日，该项存货仍未出售给第三方，因此该未实现内部损益30万元应当被抵销，相应减少存货的账面价值。但B公司对该收益应享有30万元，应当予以确认（ $60 \times 50\%$ ），B公司享有的30万元收益反映在A公司存货的期末账面价值中。



第四节 合营安排

■ 合营方取得构成业务的共同经营的利益份额的会计处理

- 企业应当按照企业合并准则的相关规定判断该共同经营是否构成业务。该处理原则不仅适用于收购现有的构成业务的共同经营中的利益份额，也适用于与其他参与方一起设立共同经营，且由于有其他参与方注入既存业务，使共同经营设立时即构成业务。
- 合营方增加其持有的一项构成业务的共同经营的利益份额时，如果合营方对该共同经营仍然是共同控制，则合营方之前持有的共同经营的利益份额不应按照新增投资日的公允价值重新计量。



第四节 合营安排

(二) 对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

- 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，应当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，如果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，则按照**长期股权投资**准则等相关规定进行会计处理；
- 如果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，则按照**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，则按照合并财务报表及企业合并等相关准则进行会计处理。



第四节 合营安排

五、合营企业参与方的会计处理

- 合营企业中，合营方应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》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该合营企业的投资；对该合营不具有重大影响的，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。



本章小结

■ 长期股权投资的初始计量

- 形成控股合并：同一控制（账面价值）、非同一控制（公允价值）
- 不形成控股合并
- 直接相关费用：计入成本（非控股合并）或管理费用（控股合并）

■ 长期股权投资的后续计量

- 成本法（控制）
- 权益法（共同控制或重大影响）
 - ✓ 初始投资成本的调整
 - ✓ 投资损益的确认（被投资单位资产账面和公允价值不一致的调整；内部交易损益抵消）
 - ✓ 其他综合收益、所有者权益其他变动



本章小结

■ 长期股权投资核算方法的转换和处置

- 转换：调整到公允价值（个别报表或合并报表）
- 处置：售价和账面价值差额计入当期损益；其他综合收益、资本公积等转入投资收益（全部/按比例）

■ 合营安排

- 重点概念：共同控制、集体控制、单独主体
- 共同经营和合营企业的区分
- 会计处理
 - ✓ 共同经营：单独部分单独确认、共同部分按比例
 - ✓ 合营企业：合营方-长期股权投资；非合营方-长期股权投资或金融工具

ACCAspace

Professional Accounting Education

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

谢谢！

