

以非货币性资产对合营企业投资的会计处理会计从业资格证考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/647/2021\\_2022\\_\\_E4\\_BB\\_A5\\_E9\\_9D\\_9E\\_E8\\_B4\\_A7\\_E5\\_c42\\_647176.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/647/2021_2022__E4_BB_A5_E9_9D_9E_E8_B4_A7_E5_c42_647176.htm) id="news\_con"

class="mar10"> 《国际会计准则第31号合营中的权益》（2008）（以下简称“合营中权益准则”）指出：“共同控制主体是一种涉及设立公司、合伙企业或其他主体的合营，其中每一个合营者都拥有一份权益。除在合营者之间以合同约定确立对该主体经济活动的共同控制以外，共同控制主体的经营方式与其他主体相同。”在我国，共同控制主体如果是设立公司的，称为合营企业，合营企业是由两个或两个以上的合营者（投资企业，下同）共同投资建立的实体，该实体的财务和经营政策按照各合营者之间合同约定而对其实施共同控制。对合营企业投资的会计处理，其初始计量和后续计量通常与联营企业相同。在后续计量时，对合营企业投资采用权益法核算投资企业在合营企业中的权益份额，并确认相应的收益或者损失，对于合营企业与其投资企业之间发生的未实现内部交易损益，按照持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵销，在此基础上确认投资损益，并且按照顺流、逆流、侧流交易，在个别和合并财务报表中分别进行处理。合营中权益准则同时指出：“当合营者向合营提供或出售资产时，对这类交易所产生的利得或损失的任何部分进行的确认，均应当反映交易的实质。”投资企业以转移资产的方式投入合营企业以换取对合营企业的权益时，可以非货币性资产作为换取合营权益的支付对价。在这种情况下需要解决的问题包括：（1）投资企业如何在财务报表中确认对其投入合

营企业中的非货币性资产以换取在合营企业中权益而产生的利得或损失？（2）如果存在额外获得的货币性或非货币性资产（指长期股权投资以外获得的资产），应当如何进行会计处理？（3）在财务报表中如何列报未实现利得或损失？通常情况下，投资企业投入合营企业的各项非货币性资产，在合营企业中按照公允价值计量，并在公允价值计量基础上确定投资各方应享有的权益比例。在投资企业的个别财务报表中，按投出的非货币性资产的公允价值确认为长期股权投资的初始计量金额，投出的非货币性资产的公允价值与其账面价值的差额，确认相应的利得计入损益。但在合并财务报表中，该部分利得中归属于投资企业的部分实质上是未实现内部交易损益，当投资企业以非货币性资产投入合营企业以换取其在合营企业中的权益时，投资企业应当在当期损益中确认归属于其他投资企业的利得或损失部分。即，投资企业将非货币性资产投入合营企业，在其个别财务报表中确认了投出非货币性资产的公允价值与其账面价值的差额所产生的损益并计入了当期损益，投资企业在其编制合并财务报表时，投出非货币性资产上的利得或损失仅能确认归属于其他投资企业的部分，确认的金额以归属于其他投资企业的权益为限，而不能够确认归属于投资企业的部分，归属于投资企业的部分应当在合并财务报表中予以抵销。但是，以下情况除外：

- （1）与投入的非货币性资产所有权相关的重大风险和报酬没有转移给合营企业；
- （2）以非货币性资产投入而换取合营企业中权益的相关利得或损失不能可靠计量；
- （3）投资交易不具有商业实质。

如果投资企业以非货币性资产交换其在合营中的权益且该资产留归合营企业使用的，除上述所指的例

外情况外，投资企业的会计处理如下：1. 投资企业对合营企业的投资按照《企业会计准则第2号长期股权投资》关于取得对合营企业投资的初始确认和计量的规定，确认和计量对合营企业的长期股权投资的价值。2. 在投资企业的个别财务报表中，确认以非货币性资产投入合营企业以换取其在合营企业中的权益所产生的利得或损失。如果有证据表明所转移的非货币性资产发生减值损失的，投资企业应当全额确认该项资产相关的损失。3. 在投资企业的合并财务报表中，对于以非货币性资产投入合营企业以换取其在合营企业中的权益所产生的利得或损失中归属于投资企业的部分予以抵销，冲减对合营企业投资的账面价值。4. 如果除了取得合营企业权益之外，投资企业还取得了除在合营中权益（长期股权投资）以外的货币性或非货币性资产，投资企业应当在损益中确认由此产生的利得或损失。即，如果投资企业获得除在合营中权益以外的货币性或非货币性资产的，在合并财务报表中确认与此相关的损益。

例1：甲公司、乙公司、丙公司共同出资设立丁公司，注册资本为5000万元，甲公司持有丁公司注册资本的38%，乙公司和丙公司各持有丁公司注册资本的31%，丁公司为甲、乙、丙公司的合营企业。甲公司以其固定资产（机器）出资，该机器的原价为1600万元，累计折旧为400万元，公允价值为1900万元，未计提减值；乙公司以一项无形资产作为出资，该项无形资产的账面原价为1300万元，累计摊销为300万元，公允价值为1550万元，未计提减值；丙公司以1550万元的现金出资。假定甲、乙公司均有子公司，各自都需要编制合并财务报表，不考虑其他相关税费和所得税影响。

1. 甲公司的会计处理（1）甲公司在

个别财务报表中的处理 甲公司上述对丁公司的投资，按照长期股权投资准则的原则确认初始投资成本；投出机器的账面价值与其公允价值之间的差额700万元（19001200）确认损益（利得），其账务处理如下（单位：元，以下同）： 确认投资成本 借：长期股权投资丁公司（成本）19000000 贷：固定资产清理 19000000 确认固定资产清理产生的利得 借：固定资产清理 12000000 累计折旧4000000 贷：固定资产 16000000 借：固定资产清理 7000000 贷：营业外收入 7000000 （2）甲公司在合并财务报表中的处理 甲公司在合并财务报表中，对于上述投资所产生的利得，仅能够确认归属于乙、丙公司的利得部分，因此，在合并财务报表中需要抵销归属于甲公司的利得部分266万元（ $700 \times 38\%$ ），应确认的上述甲公司投资利得434万元（ $700 \times 62\%$ ）。即，甲公司所获得的在丁公司投资中除自身投资外的权益份额为1178万元（ $1550 \times 2 \times 38\%$ ），与甲公司为此项投资所付出的成本744万元（ $1200 \times 62\%$ ）（相当于乙、丙公司获得或购买了甲公司投入资产的62%的份额，也表明甲公司为此放弃了该资产的62%的权利），甲公司为获得乙、丙公司投入合营企业中资产的公允价值份额1178万元而支付了744万元的对价之间的差额434万元，为在合并财务报表中应当确认的投资利得，归属于甲公司的利得部分266万元为未实现的利得，在合并财务报表中作如下抵销分录： 借：营业外收入 2660000 贷：长期股权投资丁公司 2660000 甲公司在以个别财务报表作为连续编制合并财务报表基础时，对于上述抵销应当调整年初未分配利润，其抵销分录为： 借：年初未分配利润 2660000 贷：长期股权投资丁公司 2660000 同时，对于原投入丁公司的固定资产利得上的折

旧在该资产使用期间内确认投资收益时作为内部交易损益进行后续处理。2009年咨询工程师考试特点分析2008年咨询工程师真题点评 2009年咨询工程师考前辅导 2009年咨询工程师网上培训精讲 2009年咨询工程师考试复习指导 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

[www.100test.com](http://www.100test.com)