



《长期股权投资会计准则讲解》

主讲教师：陆迎霞

1

长期股权投资的适用范围

2

长期股权投资的初始计量

3

长期股权投资的后续计量

4

长期股权投资核算方法的转换

5

长期股权投资的处置

长期股权投资会计准则讲解

股权投资，又称权益性投资。是指通过付出现金或非现金资产等取得被投资单位的股份或股权，享有一定比例的权益份额代表的资产。投资企业通过自被投资单位分得现金股利或利润以及待被投资单位增值后出售等获利。

会计准则将股权投资区分为**按金融工具准则进行核算**和**按照长期股权投资准则进行核算**两种情况。

长期股权投资是根据投资方在获取投资后，能够对被投资单位施加影响的程度来划分的，而不是一定要求持有投资期限的长短。



第一章

长期股权投资的 适用范围

长期股权投资会计准则讲解

根据准则规定，长期股权投资包括以下内容：

一、对子公司的投资

对子公司的投资，是指投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资。

控制，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。

二、对合营企业的投资

对合营企业的投资，是指投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资。

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。

三、对联营企业投资

对联营企业投资，是指投资方能够对被投资方施加重大影响的权益性投资。

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。

重大影响的判断：

投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%以上但低于50%的表决权股份，一般认为具有重大影响，除非有明确的证据证明不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。

投资企业拥有被投资单位表决权股份的比例低于20%，一般认为对被投资单位不具有重大影响。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. 参与被投资单位的政策制定过程，包括股利分配政策等的制定。
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。

【例题】

2×16年2月，甲公司取得乙公司15%的股权。按照投资协议约定，甲公司成为乙公司股东后，向乙公司董事会派出一名成员。乙公司章程规定：公司的财务和生产经营政策由董事会制定，董事会由7名成员组成，有关决策在提交董事会讨论后，以简单多数表决通过；公司的合并、分立，股东增减资等事项需由股东大会表决通过方可付诸实施。

分析：

甲公司在取得乙公司股权后，根据协议约定，能够向乙公司董事会派出1名成员，参与乙公司财务和生产经营决策，虽然只有发言权和1票表决权，但对乙公司具有重大影响，该投资应作为长期股权投资核算。

【例题】

甲公司取得A公司20%的股权，取得股权后向A公司董事会派出一名成员。A公司董事会由5名成员组成，除甲公司外，A公司另有2名其他投资者，并各持有A公司40%的股权，并分别向A公司董事会派出两名成员。A公司章程规定：公司的财务和生产经营政策由董事会成员简单多数通过后即可实施。

从实际运行情况看，除甲公司所派董事会成员外，其他董事会成员经常提议召开董事会，并且在甲公司派出董事会成员缺席的情况下作出决策。其提议基本上未提交到董事会正式议案中，且在讨论过程中，其意见和建议均被否决。

问题：甲公司是否对A公司构成重大影响？



第二章

长期股权投资的 初始计量

长期股权投资会计准则讲解

一、初始计量原则

长期股权投资取得时，应按初始投资成本入账。

初始投资成本，与取得投资的方式有关，应分别按企业合并和非企业合并两种情况来确定。

二、企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，应区分企业合并的类型，分别同一控制下控股合并和非同一控制下控股合并确定长期股权投资的初始投资成本。

(一) 同一控制下控股合并形成的长期股权投资

同一控制下的合并：是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同多方最终控制且该控制并非暂时性的。

从最终控制方的角度来看，企业合并不会造成企业集团整体经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源没有发生变化。合并涉及的交易事项不能作为出售或购买来处理。

1. 初始计量的原则

(1) 长期股权投资初始成本按照合并日享有被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额确定。不包含已宣告尚未发放的现金股利、利润。

按照合并日享有被合并方所有者权益账面价值的份额确定长期股权投资初始成本，前提是合并方与被合并方采用的会计政策、会计期间一致。

(2) 合并方为取得投资支付的对价原则上以账面价值结转或确认，无论其公允价值与账面价值是否相同，均不确认损益。

(3) 长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产、所承担债务账面价值以及发行权益性证券面值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价）。资本公积不足冲减，调整留存收益。按比例调整盈余公积和未分配利润（10%:90%）。

【例题】

2×17年3月20日，甲公司以银行存款1000万元及一项土地使用权取得其母公司控制的乙公司80%的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制，合并后乙公司仍维持其法人资格继续经营。合并日，该土地使用权的账面价值为3200万元，公允价值为4000万元；乙公司净资产的账面价值为6000万元，公允价值为6250万元。假定甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同，不考虑其他因素。

分析：

1.确定长期股权投资成本。合并日，甲公司应在其账簿和个别财务报表中确认对乙公司的长期股权投资，其成本为合并日享有乙公司所有者权益账面价值的份额，金额为：4800万元（6000万元×80%）。

2.确定付出对价的价值。支付的对价按照银行存款和无形资产的账面价值确定，金额为：4200（1000+3200）万元。

3.确定长期股权投资成本和付出对价之间的差额。差额为600万元，计入资本公积。

(4) 合并过程中发生的各项直接费用，包括：审计、评估、法律服务等费用，发生时确认为当期损益，计入“管理费用”。不包括发行股票的佣金、手续费。为取得长期股权投资而发行股票的佣金、手续费等，抵减发行股票的溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

(5) 形成同一控制下控股合并的长期股权投资，如果子公司按照改制时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。

(6) 通过多次交易，分步取得同一控制下被投资单位股权，最终形成企业合并的。

①多次交易属于“一揽子交易”的，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。

②多次交易不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，合并方应按以下步骤进行会计处理：

长期股权投资会计准则讲解

a.在合并日，根据合并日应享有被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

b.初始投资成本与原长期股权投资账面价值加上合并日为取得新的股份所支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

c.合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算而确认的其他综合收益和其他权益变动，或采用金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时按规定进行结转。

2. 会计处理

会计科目：“长期股权投资”

本科目核算企业持有的采用成本法和权益法核算的长期股权投资。属于资产类科目。

本科目应该按照被投资单位进行明细核算。长期股权投资核算采用权益法的，应当分别成本、损益调整、其他综合收益、其他权益变动进行明细核算。

本科目期末借方余额，反映企业持有的长期股权投资的价值。

长期股权投资会计准则讲解

(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取得长期股权投资的。

借：长期股权投资（子公司净资产账面价值×持股比例）

 应收股利（已宣告尚未发放的现金股利）

贷：银行存款等（转让资产的账面价）

 负债（承担的负债的账面价值）

 资本公积—资本溢价

资本公积—资本溢价，反映的是长期股权投资初始成本与为取得投资所支付对价账面价值的差额，若为借方差额，则依次借记：资本公积—资本溢价、盈余公积、利润分配—未分配利润。

长期股权投资会计准则讲解

接上例：

借：长期股权投资	4800
贷：银行存款	1000
无形资产	3200
资本公积——资本溢价	600



山西省会计网
www.sxacc.cn

长期股权投资会计准则讲解

转出固定资产取得长期股权投资的。

转出账面价值，借：固定资产清理
 累计折旧
 固定资产减值准备
 贷：固定资产

确认长期股权投资，借：长期股权投资
 贷：固定资产清理
 资本公积

(2) 以发行权益性证券作为合并对价取得长期股权投资的。

借：长期股权投资（子公司净资产账面价值×持股比例）
 应收股利

贷：股本（发行股票的数量×每股面值）
 资本公积—股本溢价

资本公积—股本溢价，反映的是长期股权投资初始成本与为取得投资所发行股票面值的差额；若为借方差额，则依次借记资本公积—股本溢价、盈余公积、利润分配—未分配利润。

发行股票的佣金、手续费等费用。

借：资本公积—股本溢价

 贷：银行存款

(3) 合并过程中发生的各项审计费、评估费、法律服务费等费用。

借：管理费用

贷：银行存款

【单选题】

2×17年3月20日，甲公司合并乙企业，该项合并属于同一控制下的企业合并。合并中，甲公司发行本公司普通股1000万股（每股面值1元，市价为2.1元），作为对价取得乙企业60%股权。合并日，乙企业的账面净资产为3200万元，公允价值为3 500万元。假定合并前双方采用的会计政策及会计期间均相同。不考虑其他因素，甲公司对乙企业长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

- A.1 920 B.2 100 C.3 200 D.3 500

答案：A

(二) 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

非同一控制下的合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的合并交易。

非同一控制下的企业合并，是参与合并的一方购买另一方或多方的交易，基本处理原则是购买法。

1. 初始计量的原则

(1) 非同一控制下合并取得的长期股权投资，购买方应当按照在购买日确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并成本包括：购买方付出的资产、承担的债务、发行权益性证券的公允价值之和。不包含已宣告尚未发放的现金股利、利润。

(2) 合并方为取得投资支付的非货币性资产，按照视同销售进行处理。支付非货币性资产的公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益。

以支付固定资产、无形资产为对价取得长期股权投资的，将固定资产、无形资产公允价值与账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。

以转让存货为对价取得长期股权投资的，按其公允价值确认为收入，同时结转相关的成本。

以转让金融工具为对价取得长期股权投资的，金融工具的公允价值与账面价值的差额计入投资收益，并结转其持有期间的其他综合收益等。

(3) 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，购买方应当以购买日之前所持被购买方股权投资账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本。

情形1：控股合并前对长期股权投资采用权益法核算的，购买日长期股权投资的初始成本，为权益法下的账面价值加购买日为取得新的股份所支付对价的公允价值之和。

购买日之前因权益法核算形成的其他综合收益或其他资本公积暂时不作处理，待处置该项投资时，再按规定处理。

长期股权投资会计准则讲解

情形2：控股合并前对股权投资采用公允价值计量的（例如，原分类为可供出售金融资产），长期股权投资在购买日的初始投资成本，为原公允价值计量的账面价值加购买日为取得新的股份所支付对价的公允价值之和。

购买日之前因对持有被购买方股权投资采用公允价值计量形成的其他综合收益，全部转入合并当期的投资收益。

(4) 合并过程中发生的各项直接费用，包括：审计费用、评估费用、法律服务费用等，发生时确认为当期损益，计入“管理费用”。不包括发行股票的佣金、手续费。

2. 会计处理

(1) 以支付资产方式取得长期股权投资

支付现金取得长期股权投资，

借：长期股权投资

贷：银行存款

支付存货取得长期股权投资

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）

借：主营业务成本、其他业务成本

贷：库存商品、原材料

【例题】

甲公司与乙公司为两个独立的法人企业，合并前不存在任何的关联关系。

2×17年8月31日，双方达成如下协议：甲公司以其产成品和银行存款为合并对价，取得乙公司70%的股权。甲公司产成品的实际成本为1200万元，公允价值为1500万元，增值税额为240万元，支付银行存款的金额为1300万元。2×17年9月10日，甲公司实际取得对乙公司的控制权。在合并过程中，甲公司支付审计费用、评估费用、咨询费用等共计90万元。

要求：作出甲公司取得长期股权投资的会计处理。

长期股权投资会计准则讲解

合并成本=1500+240+1300=3040 (万元)

借：长期股权投资	3040
贷：主营业务收入	1500
应交税费—应交增值税（销项税额）	240
银行存款	1300

借：主营业务成本	1200
贷：库存商品	1200

借：管理费用	90
贷：银行存款	90

支付固定资产取得长期股权投资

借：固定资产清理
 累计折旧
 固定资产减值准备
 贷：固定资产

借：固定资产清理
 贷：银行存款

借：长期股权投资
 贷：固定资产清理
 营业外收入（或借：营业外支出）

【例题】

甲公司与乙公司为两个独立的法人企业，合并前不存在任何的关联关系。2×17年8月31日，双方达成如下协议：甲公司以其固定资产为合并对价，取得乙公司70%的股权。甲公司固定资产的账面原值为6500万元，已计提累计折旧700万元，未计提减值准备，发生固定资产清理费用5万元，经评估，固定资产的公允价值为6000万元。2×17年9月10日，甲公司实际取得对乙公司的控制权。假定不考虑增值税等相关税费。

要求：作出甲公司取得长期股权投资的会计处理。

长期股权投资会计准则讲解

合并成本=6000万元

固定资产清理净损益=6000-5800-5=195 (万元)

借：固定资产清理 5800
 累计折旧 700
 贷：固定资产 6500

借：固定资产清理 5
 贷：银行存款 5

借：长期股权投资 6000
 贷：固定资产清理 5805
 营业外收入 195

长期股权投资会计准则讲解

支付可供出售金融资产取得长期股权投资

借：长期股权投资

 贷：可供出售金融资产——成本

借或贷：可供出售金融资产——公允价值变动

借或贷：投资收益

同时，

借：其他综合收益

 贷：投资收益

或相反的分录

(2) 以发行权益性证券方式取得长期股权投资

借：长期股权投资（股票公允价值）

贷：股本（股票面值）

 资本公积—股本溢价（股票发行价与面值差额）

(3) 多次交易实现控股合并的会计处理

【例题】

2×15年1月1日，甲公司以每股5元的价格购入乙公司发行在外的股票100万股，占乙公司表决权的比例为2%。甲公司和乙公司不存在关联关系。甲公司将对乙公司的股权投资作为可供出售金融资产核算。

2×17年1月1日，甲公司支付1.75亿元现金，向乙公司股东购买乙公司50%的股权，相关手续于当日完成，甲公司取得了对乙公司的控制权。

2×17年1月1日，乙公司股价为每股7元，可辨认净资产的公允价值为2亿元，不考虑相关税费的影响。

长期股权投资会计准则讲解

分析：甲公司是通过多次交易实现对乙公司的控制，购买日为2×17年1月1日。

购买日前，甲公司将**对乙公司的投资**作为可供出售金融资产核算，至购买日，其账面价值为700万元（100万股×7元/股）。

购买日取得新投资支付对价的公允价值为17500万元。

购买日长期股权投资的初始成本为18200（700+17500）万元。

购买日前，甲公司持有的可供出售金融资产确认的其他综合收益200（700-500）万元，转入购买日所属当期的投资收益。

长期股权投资会计准则讲解

会计分录

借：长期股权投资	18200	
贷：可供出售金融资产—成本		500
—公允价值变动		200
银行存款		17500
借：其他综合收益	200	
贷：投资收益		200

山西省会计网
www.sxacc.cn

三、合并以外其他方式取得的长期股权投资

1. 以支付现金取得的长期股权投资

以实际支付的购买价款作为投资的初始入账成本。购买价款包括买价、购买过程中支付的相关直接税费，但不包含已宣告尚未发放的现金股利、利润。

2. 以发行权益性证券取得长期股权投资

以发行权益性证券公允价值作为投资的初始入账成本，不包括被投资单位已宣告尚未发放的现金股利。

为发行权益性证券支付的佣金、手续费等，不构成长期股权投资成本，应自发行证券的溢价收入中扣除，不够扣除时，应依次冲减盈余公积、未分配利润。

【例题】

2×17年3月5日，甲公司通过定向增发9000万股普通股（每股面值1元）取得乙公司20%的股权，能够对乙公司的财务和经营决策施加重大影响。该9000万股股份的公允价值15600万元，为增发股票，甲公司向证券承销机构支付600万元佣金和手续费。

分析：

甲公司能够对乙公司财务和经营决策施加重大影响，作为对联营企业的投资进行会计处理。

长期股权投资的初始入账价值为发行股票的公允价值，金额为15600万元。

支付证券承销商的佣金、手续费600万元，冲减资本公积—股本溢价。

长期股权投资会计准则讲解

会计分录：

确认长期股权投资时，

借：长期股权投资 15600

贷：股本 9000

资本公积——股本溢价6600

支付佣金、手续费时，

借：资本公积——股本溢价600

贷：银行存款 600

通过非货币性资产交换、债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本按照非货币性资产交换和债务重组准则进行确定。



第三章

长期股权投资的 后续计量

长期股权投资会计准则讲解

长期股权投资在持有期间，根据投资方对被投资单位的影响程度分别采用成本法和权益法进行后续计量。

一、长期股权投资的成本法

(一) 成本法的定义

成本法，是指对投资按成本计价的方法。

特点：注重初始投资成本。

(二) 成本法的适用范围

企业持有的能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，即对子公司的投资，后续持有期间采用成本法核算。

(三) 成本法的会计处理

1. 账面价值的确定

成本法下，长期股权投资应当按初始投资成本计量，追加或收回投资时，按追加或收回投资的成本增加或减少长期股权投资的账面价值。

如果长期股权投资发生减值，应当计提减值准备，将长期股权投资的账面价值减记至可收回金额。

2. 投资收益的确认

被投资单位宣告分派现金股利或利润，投资企业按其享有的份额，确认为当期投资收益。取得投资时实际支付价款中包含已宣告尚未发放的现金股利除外。

被投资单位宣告分派股票股利，投资企业不确认投资收益。

二、长期股权投资的权益法

(一) 权益法的定义

权益法，是指长期股权投资以初始投资成本计量后，在持有期间，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。

特点：注重被投资企业所有者权益的变化。

影响企业所有者权益金额变动的因素主要有：

实现的净利润或发生的净亏损；

向股东分配现金股利或利润；

其他综合收益和其他权益变动，如可供出售金融资产公允价值变动导致其他综合收益变动。

长期股权投资会计准则讲解

(二) 权益法的适用范围

会计准则规定：对合营企业的投资和对联营企业的投资，后续持有期间采用权益法核算。

(三) 权益法下，长期股权投资明细科目的设置

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

(四) 权益法的会计处理

1. 初始投资成本的调整

投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后，对于取得投资时初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况处理：

(1) 初始投资成本大于取得投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，按初始投资成本作为长期股权投资的入账价值，不调整初始投资成本。该部分差额是投资企业在取得投资过程中通过购买作价体现出的与所得股权份额相对应的商誉及被投资单位不符合确认条件的资产的价值。

(2) 初始投资成本小于取得投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，需要调整长期股权投资的初始成本。该部分差额是双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入作为收益处理，计入取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资账面价值。

借：长期股权投资——投资成本
贷：营业外收入

【例题】

甲公司2×17年7月1日，购入乙公司股票1600万股，实际支付价款2350万元，占乙公司25%股份，并派人参与乙公司生产经营决策，因此能够对乙公司施加重大影响。甲公司采用权益法对该投资进行核算。

(1) 假定投资时，乙公司可辨认净资产公允价值为9000万元。

(2) 假定投资时，乙公司可辨认净资产公允价值为10000万元。

长期股权投资会计准则讲解

(1) 应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额 =
 $9000 \times 25\% = 2250$ 万元

初始投资成本2350万元大于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额2250万元，因此，不调整长期股权投资的成本，按实际支付的对价金额作为长期股权投资的初始入账金额。

借：长期股权投资—投资成本 2350
贷：银行存款 2350

长期股权投资会计准则讲解

(2) 应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额
= $10000 \times 25\% = 2500$ 万元

初始投资成本2350万元小于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额2500万元，因此，将其差额150万元计入营业外收入，同时调增长期股权投资的初始成本150万元。

借：长期股权投资—投资成本	2500
银行存款	2350
营业外收入	150

2. 投资损益的确认

投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担被投资单位实现的净利润或发生的净亏损的份额，调整长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资损益。如果被投资单位实现净利润，则按应享有的份额，调增长期股权投资账面价值，并确认为投资收益。

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

如果被投资单位发生亏损，一般按应分担的份额，调减长期股权投资的账面价值，并确认为投资损失。

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

长期股权投资会计准则讲解

(1) 对被投资单位账面净损益的调整（考虑可行性、重要性）

在确认投资损益之前，应对被投资单位的账面净损益进行以下调整：

①统一被投资单位和投资企业的会计政策与会计期间。

②把被投资单位账面价值为基础的净损益调整为以公允价值为基础的净损益。

③抵销投资企业和被投资单位之间发生的未实现内部交易损益（即有关资产未对外部独立第三方出售）。

长期股权投资会计准则讲解

投资企业在采用权益法确认应享有被投资单位的净损益时，应考虑投资时被投资单位有关资产、负债公允价值与账面价值的差额对被投资单位实现净损益的影响，计算确定属于投资企业的净损益。

资产、负债公允价值与账面价值的差额对净损益的影响主要有：

固定资产、无形资产公允价值和账面价值的差额，会影响计提的折旧额、摊销额，进而影响净利润。

相关资产公允价值与账面价值的差额，会影响计提的减值准备金额，进而影响净利润。

存货的公允价值与账面价值不同，会影响已销售存货的毛利，进而影响净利润。

【例题】

甲公司于2×17年1月10日购入乙公司30%的股份，支付价款2200万元，并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6000万元，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等。

假定乙公司2×17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%对外售出。

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计提折旧或摊销，预计净残值为0。

假定甲、乙公司未发生任何内部交易。

长期股权投资会计准则讲解

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		

甲公司在确认投资收益时，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账面价值与公允价值差额对净利润的影响进行如下调整（不考虑所得税影响）。

长期股权投资会计准则讲解

存货账面价值与公允价值的差额应调减净利润金额：

$$(1050-750) \times 80\% = 240 \text{ (万元)}$$

固定资产账面价值与公允价值的差额应调增折旧额：

$$2400 \div 16 - 1800 \div 20 = 60 \text{ (万元)}$$

无形资产账面价值与公允价值的差额应调增摊销额：

$$1200 \div 8 - 1050 \div 10 = 45 \text{ (万元)}$$

调整后的净利润 = $900 - 240 - 60 - 45 = 555$ (万元)

甲公司应享有净利润份额 = $555 \times 30\% = 166.5$ (万元)

甲公司确认投资收益的会计分录：

借：长期股权投资—损益调整 166.5

贷：投资收益 166.5

对于投资企业和被投资单位之间发生的未实现内部交易损益应予以抵销，即内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分予以抵销。

内部交易包括逆流交易和顺流交易。

逆流交易，是指被投资单位向投资企业出售资产。

顺流交易，是指投资企业向被投资单位出售资产。

逆流交易产生的未实现内部交易损益，是指被投资单位因该交易产生的损益中投资企业应享有的部分。

顺流交易产生的未实现内部交易损益，是指投资企业投出资产或出售资产给被投资单位产生的损益中，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分。

【例题】

甲公司于2×17年1月1日取得乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。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同。

2×17年8月，乙公司将其成本为900万元的某商品以1500万元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为存货。至2×17年12月31日，甲公司仍未对外出售该存货。乙公司2×17年实现净利润4800万元。假定不考虑所得税因素。

分析：甲公司采用权益法确认对乙公司的投资收益时，应抵销该逆流交易产生的损益中甲公司享有的部分，即未实现内部交易损益。

长期股权投资会计准则讲解

甲公司确认的投资收益金额为：

$$4800 \times 20\% - 600 \times 20\% = 840 \text{ (万元)}$$

会计分录：

借：长期股权投资——损益调整	840
贷：投资收益	840

【例题】

甲公司持有乙公司20%表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2×17年，甲公司将其账面价值为900万元的商品以1500万元的价格出售给乙公司。至2×17年12月31日，乙公司未将该批商品对外部独立第三方出售。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同。

乙公司2×17年实现净利润3000万元。假定不考虑所得税因素影响。

长期股权投资会计准则讲解

分析：甲公司采用权益法确认对乙公司的投资收益时，应抵销该顺流交易产生的损益中按持股比例计算归属于甲公司自己的部分，即未实现内部交易损益。

甲公司确认的投资收益金额为： $3000 \times 20\% - 600 \times 20\% = 480$ （万元）

会计分录：

借：长期股权投资——损益调整	480
贷：投资收益	480

以后期间，当内部交易资产出售给外部独立第三方时，再重新将未实现内部交易损益确认为投资收益。

3.取得现金股利或利润的处理

被投资企业宣告分配现金股利，投资企业按照其应享有的份额，抵减长期股权投资的账面价值。

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

若自被投资单位取得的现金股利或利润已超过确认损益调整的部分，应视同投资成本的收回，冲减长期股权投资账面价值。

借：应收股利

贷：长期股权投资——成本

4.超额亏损的确认

如果被投资方发生超额亏损，投资方确认投资损失时，按以下顺序处理：

第一，减记长期股权投资账面价值。

第二，当长期股权投资账面价值减记至零，对未确认的投资损失，冲减其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目。

第三，按合同约定，投资企业仍然需要承担额外损失弥补义务的，应按预计承担的义务金额确认为预计负债。

第四，除上述情况仍未确认的损失，应备查登记。

5.其他综合收益的处理

当被投资单位其他综合收益发生变动时，投资企业应当按照持股比例计算属于本企业的部分，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

或作相反的分录。

5.被投资单位其他权益变动的处理

当被投资单位发生除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，投资企业应当按照持股比例计算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）。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

或作相反的账务处理。



第四章

长期股权投资核算 方法的转换

长期股权投资会计准则讲解

投资企业在持有投资期间，因追加投资或处置投资，导致对被投资单位的影响程度发生变化，从而应按照变化了的情况，调整股权投资的后续计量方法，使投资企业对长期股权投资由一种方法转换为另外一种方法，或者由长期股权投资转换为金融资产，或者由金融资产转换为长期股权投资。

一、成本法转换为权益法

(一) 适用的情形

投资企业因处置投资，使对被投资单位由控制转为具有重大影响或与其他投资方一起实施共同控制，长期股权投资后续核算方法由成本法转换为权益法。

(二) 会计处理原则

对剩余股权视同自取得时即采用权益法核算，需要追溯调整。

- 1.按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。
- 2.对剩余的股权投资采用权益法核算并追溯调整。

(1) 按权益法要求调整剩余投资的初始投资成本。
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的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，判断是否需要调整剩余长期股权投资的成本。如果需要调整，应调整留存收益。

(2) 对剩余投资按权益法追溯调整。

对原取得投资至处置投资期间被投资单位所有者权益发生的变动，投资企业按照其应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，分别以下情况处理：

对原取得投资时至处置投资当期期初，被投资单位实现净损益（扣除已发放的现金股利）中应享有的份额，调整留存收益；

对处置投资当期期初至处置投资日，被投资单位实现净损益中应享有的份额，调整当期损益；

其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额，计入其他综合收益或资本公积。

【例题】

2×16年7月1日，甲公司支付现金600万元，取得乙公司60%股权，并取得对乙公司控制权。当日乙公司可辨认净资产公允价值800万元。2×16年7月-12月乙公司实现净利润50万元。2×17年6月30日，甲公司处置持有乙公司的40%股权，取得处置价款500万元，处置后甲公司对乙公司的持股比例降为20%，丧失了对乙公司的控制权，但仍对乙公司有重大影响。乙公司在2×16年7月1日至2×17年6月30日之间实现的净利润为150万元(其中，2×17年初至6月30日实现净利润100万元)。乙公司按照净利润的10%计提法定盈余公积。

长期股权投资会计准则讲解

甲公司会计处理：

1.2×16年7月1日对乙公司投资应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。

借：长期股权投资—投资成本 600
 贷：银行存款 600

2.2×17年6月30日，甲公司确认处置投资的损益：

借：银行存款 500
 贷：长期股权投资—投资成本 400
 投资收益 100

3.2×17年6月30日，甲公司处置40%股权投资后，长期股权投资由成本法转为权益法，要追溯调整。

长期股权投资会计准则讲解

(1) 剩余20%股权账面价值为200万元，大于原投资时享有可辨认净资产公允价值份额160 ($800 \times 20\%$) 万元，不调整长期股权投资账面价值。

(2) 剩余20%股权应享有乙公司自购买日至处置日期间实现的净损益份额30($150 \times 20\%$)万元，应调增长期股权投资账面价值，同时调增留存收益10万元，当期投资收益20万元。

借：长期股权投资—损益调整	30
贷：盈余公积	1
利润分配—未分配利润	9
投资收益	20

二、公允价值计量或权益法转换为成本法

(一) 适用的情形

投资企业因追加投资，使原持有的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或可供出售金融资产，以及对联营企业、合营企业的投资转变为对子公司的投资，该股权投资后续核算由公允价值计量或权益法转换为成本法。

(二) 会计处理原则

按照多次交易实现合并取得长期股权投资的初始计量要求进行会计处理。

三、公允价值计量转换为权益法

(一) 适用的情形

对原持有被投资单位的股权投资按照金融工具进行处理，因追加投资导致持股比例上升，使对被投资单位具有重大影响或与其他投资方一起实施共同控制，股权投资由原来作为金融资产按公允价值后续计量，转为长期股权投资按照权益法后续计量。

(二) 会计处理原则

1. 确定初始投资成本。

投资方按原股权在转换日的公允价值加上为取得新增投资而支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。

2.按权益法要求调整初始投资成本。

将上述长期股权投资的初始投资成本与应享有转换日被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较，判断是否需要调整长期股权投资的成本。如果需要调整，应将调整金额计入营业外收入。

3.原股权投资公允价值与账面价值差额，以及原持有期间累计公允价值变动的处理。

原来股权投资为可供出售金融资产的，公允价值与账面价值的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动转入改按权益法核算的当期损益。

长期股权投资会计准则讲解

【例题】 甲公司于2×17年7月1日以银行存款500万元购入乙公司5%的股权，将其作为可供出售金融资产。2×17年12月31日该项投资的公允价值为600万元，当日甲公司又对乙公司追加投资2000万元，取得乙公司20%股权，至此，甲公司对乙公司持股25%，对乙公司具有重大影响。

甲公司会计处理：

1.2×17年7月1日，对乙公司投资时

借：可供出售金融资产—成本500

贷：银行存款 500

2.2×17年12月31日，确认对乙公司投资公允价值变动

借：可供出售金融资产—公允价值变动100

贷：其他综合收益 100

长期股权投资会计准则讲解

3.2×17年12月31日，对乙公司追加投资并具有重大影响，由可供出售金融资产转换为采用权益法核算的长期股权投资。

长期股权投资的初始成本=2000+600=2600（万元）

将原计入其他综合收益的100万元公允价值变动转入投资收益。

借：长期股权投资—投资成本	2600
贷：可供出售金融资产—成本	500
	—公允价值变动100
银行存款	2000

借：其他综合收益	100
贷：投资收益	100

四、权益法转换为公允价值计量

(一) 适用的情形

投资企业原持有的被投资单位股权对其具有共同控制或重大影响，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应于失去共同控制或重大影响时，按照金融工具确认和计量准则的规定对剩余股权采用公允价值后续计量。

(二) 会计处理原则

1.按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资账面价值。

2.对剩余股权投资按公允价值计量。

剩余股权投资应当按金融工具准则确认为金融资产，其入账成本为丧失共同控制或重大影响之日的公允价值，公允价值与其原账面价值之间的差额计入当期损益。

3.终止权益法核算。

原来采用权益法核算确认的其他综合收益和其他权益变动，应在终止采用权益法时全部转入当期损益。

长期股权投资会计准则讲解

借：可供出售金融资产—成本（公允价值）

贷：长期股权投资（账面价值）

投资收益

借：其他综合收益

资本公积—其他资本公积

贷：投资收益

五、成本法转换为公允价值计量

(一) 适用的情形

投资企业原持有的被投资单位股权对其具有控制，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施控制，而且也不能对被投资单位具有共同控制或重大影响，应将剩余股权按照金融工具确认和计量准则的规定采用公允价值后续计量。

(二) 会计处理原则

- 1.按处置比例结转应终止确认的长期股权投资成本。
- 2.对剩余股权投资按公允价值计量。

剩余股权投资应当按金融工具准则确认为金融资产，其入账成本为丧失控制权之日的公允价值，公允价值与其原账面价值之间的差额计入当期损益。



第五章

长期股权投资的 处置

长期股权投资会计准则讲解

长期股权投资的处置损益=处置收入-长期股权投资的账面价值和已确认但尚未收到的现金股利之和

借：银行存款

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资—成本

借或贷：长期股权投资—损益调整

借或贷：长期股权投资—其他综合收益

借或贷：长期股权投资—其他权益变动

贷：应收股利

借或贷：投资收益

长期股权投资会计准则讲解

采用权益法核算的长期股权投资，原计入“其他综合收益”、“资本公积”的金额，处置时应转出其相应的部分，计入当期损益。

借：其他综合收益
 资本公积—其他资本公积
 贷：投资收益
或做相反的分录。

【课后练习】

甲公司2×17年发生了下列与长期股权投资有关的业务：

1. 2×17年1月10日从证券市场上购入乙公司发行在外30%的股份，对乙公司有重大影响，确认为长期股权投资。实际支付款项2000万元（含已宣告尚未发放的现金股利60万元），另支付相关税费10万元。

2. 2×17年1月10日，乙公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相同，金额为6600万元。

2. 2×17年3月20日，收到上述现金股利。

长期股权投资会计准则讲解

3. (1)2×17年10月8日，乙公司向甲公司销售一批商品，售价200万元，成本150万元，至2×17年12月31日，甲公司上述商品对外销售出了80%。

(2)2×17年乙公司实现净利润510万元。

(3)2×17年12月31日，乙公司持有的一项可供出售金融资产公允价值变动使乙公司其他综合收益增加了200万元。

4.2×18年3月10日，乙公司宣告分派现金股利100万元。

要求：作出甲公司与长期股权投资业务有关的会计处理（不考虑所得税等影响）。



长期股权投资会计准则讲解 | 结束

感谢您的聆听!

