



第5章 长期股权投资

考情分析

历年考试中，本章既是重点，也是难点，因为本章是学习合并财务报表的基础。本章内容在各类题型中均有可能出现，主要涉及长期股权投资初始投资成本的计算、权益法的会计处理以及核算方法的转换等知识点，考查形式有文字描述、金额计算和会计处理等。

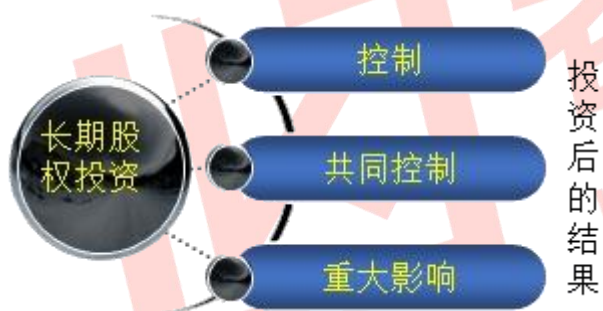
目录

1. 长期股权投资的范围和初始计量

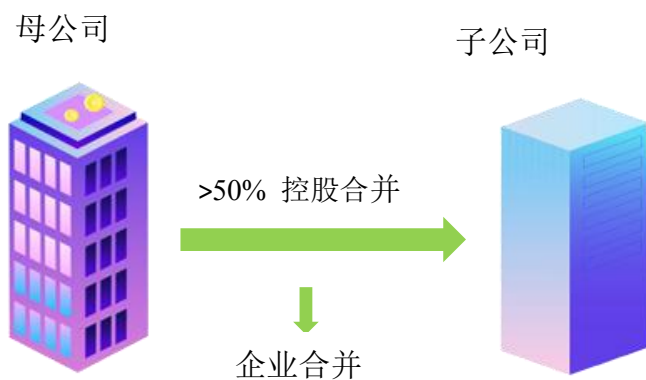
2. 长期股权投资的后续计量

长期股权投资的范围和初始计量 ★★

一、长期股权投资的范围



(1) 控制

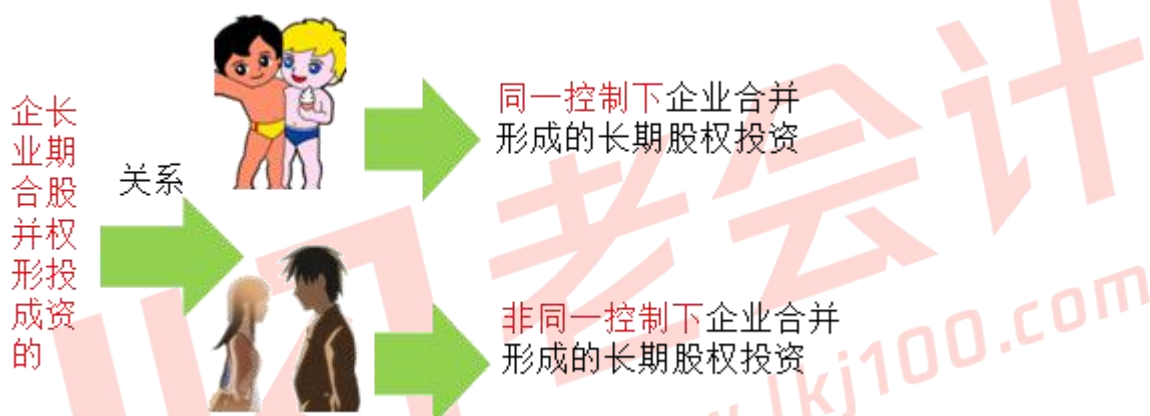




【解释】假设甲公司购入乙公司 80% 股份，大于 50%，超过了一半，即可以对乙公司形成控制。对于甲公司来说这项投资就属于形成控制的长期股权投资。那么乙公司就是被投资方，甲公司就是投资方。乙公司叫做甲公司的子公司，甲公司叫做乙公司的母公司。所以对于形成控制的股权投资也叫做企业合并形成的长期股权投资。这是通过购入股权的方式进行的合并，所以属于控股合并。

【问题】50% 以上的比例要求是绝对的吗？

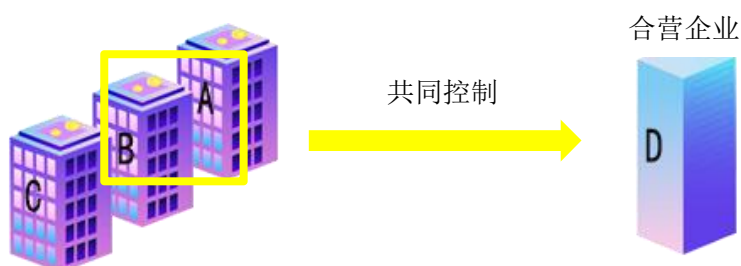
【答案】不一定。有些情况下，持股比例超过了 50% 但依然不能形成控制，也有些情况下，持股比例没有达到 50% 但可以对被投资方形成控制。能否形成控制要关注经济实质。这就体现了实质重于形式的要求。



【解释】企业合并形成的长期股权投资根据投资之前投资方与被投资方的关系进行分类。

如果甲公司在购入乙公司股份之前受一个母公司控制，那么就叫做同一控制下企业合并形成的长期股权投资。如果甲公司在购入乙公司股份之前分别受不同的公司控制，那么就叫做非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

(2) 共同控制



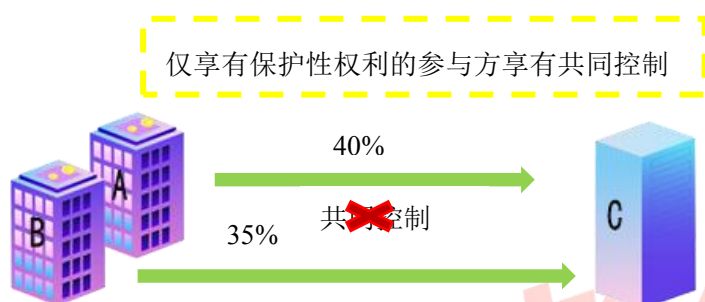


【解释】A、B、C 公司的持股比例都没有达到 50%以上，也就是说三个公司都不能对 D 形成控制。但协议约定：双方持股比例达到 70%以上，相关活动的决策才能够实施。可以看出 A 和 B 持股比例加一起超过了 70%，意味着 D 的相关活动需要经过 A 和 B 的一致同意才能进行。说明 A 和 B 能够对 D 实施共同控制。这种情况下被投资方叫做合营企业，形成共同控制的长期股权投资也可以叫做合营企业的股权投资。

【解释】如果协议改成：双方持股比例达到 60%，相关活动的决策才能够实施。

【问题】是否形成了多个共同控制吗？

【答案】不是！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。



【解释】假设 A 公司和 B 公司分别持有了 C 公司 40%和 30%的股份，协议约定：双方持股比例达到 60%，能够对 C 实施控制。A 和 B 股份加一起超过了 60%，那么 A 和 B 能够对 C 实施共同控制。但是如果还有一个条件：A 和 B 拥有的仅是保护性权利，那么 A 和 B 不能对 C 实施共同控制。因为仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

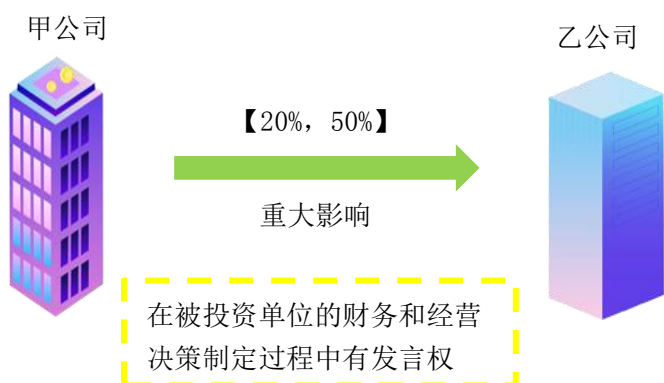
【例题·单选题】甲企业由投资者 A、B 和 C 组成，协议规定，相关活动的决策至少需要 75%表决权通过才能实施。假定 A、B 和 C 投资者任意两方均可达成一致意见，但三方不可能同时达成一致意见。下列项目中属于共同控制的是（ ）。

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

(3) 重大影响



【解释】假设甲公司持股比例在 20%—50% 之间，既没有达到 50% 以上，也没有其他方和甲公司对乙公司实施共同控制，这种情况下叫做形成重大影响的长期股权投资，乙公司叫做联营企业，即联营企业的股权投资。重大影响的意思是并不享有决策权，但在被投资单位的财务和经营决策制定过程中有发言权。

【问题】20% 的比例要求是绝对的吗？

【答案】不是！

- ① 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表；
- ② 参与被投资单位财务和经营政策制定过程；
- 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。



【解释】假设甲公司直接持有被投资方 15% 的股份，甲公司有一个全资子公司 A 公司，A 公司持有被投资方 20% 的股份，也就是甲公司间接持有被投资方 20% 的股份。说明甲公司可以对被投资方施加重大影响。

除了上述情况，还要考虑潜在表决权，比如被投资方发行的认股权证、股份期权、可转换公司债券。其中可转换公司债券的意思是将来可以转换成普通股的债券。转换成普通股以后会增加持股比例。



【总结】

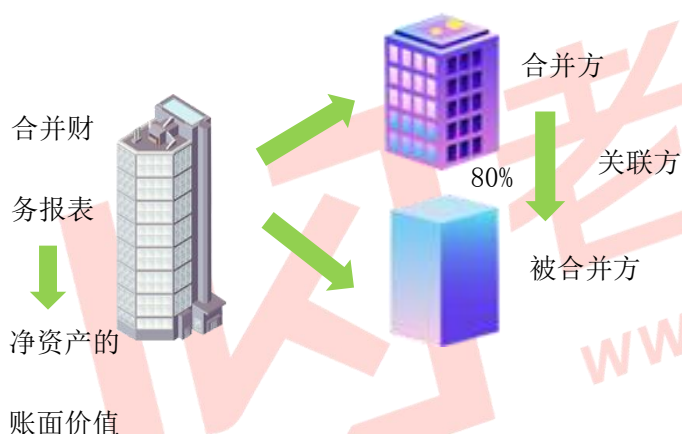
企业合并 → 对子公司的权益性投资 → 控制

非企业合并 → 对合营企业的权益性投资 → 共同控制
 非企业合并 → 对联营企业的权益性投资 → 重大影响

二、长期股权投资的初始计量

(一) 企业合并形成的长期股权投资

1. 同一控制



【解释】假设甲公司和乙公司受一个母公司控制，甲公司从母公司手里购入了母公司持有乙公司 80% 的股份。此时甲公司可以控制乙公司，甲公司形成的股权投资就是同一控制下企业合并形成的长期股权投资。现在母公司不再直接持有乙公司股份，但能间接控制乙公司。母公司叫做最终控制方，甲公司叫做合并方，乙公司叫做被合并方。

初始投资成本 = 被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值 × 持股比例
 负数，怎么办？

0 = 被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值 × 持股比例

【提示】合并方和被合并方会计政策不一致时，在按照合并方的会计政策对被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的初始投资成本。



(1) 支付现金，转让非现金资产及承担债务作为合并对价：

借：长期股权投资	最终控制方
资本公积（资本溢价/股本溢价）	合并财务报表中的净资产
盈余公积	的账面价值
利润分配——未分配利润	的份额
贷：付出的资产等（账面价值）	
资本公积（资本溢价/股本溢价）	

【例题】2×17年5月20日，甲公司一台生产设备作为合并对价，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。合并日，该设备的账面原价为700万元，已提折旧200万元，已提减值准备30万元，公允价值为800万元，转让动产适用的增值税税率为13%。最终控制方合并报表中的乙公司的净资产的账面价值为600万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。投资当日甲公司“资本公积——资本溢价”科目余额为50万元，“盈余公积”科目余额为20万元。甲公司对该项长期股权投资应如何处理？

【答案】

借：固定资产清理	470
累计折旧	200
固定资产减值准备	30
贷：固定资产	700
借：长期股权投资	480
资本公积	50
盈余公积	20
利润分配——未分配利润	24
贷：固定资产清理	470
应交税费——应交增值税（销项税额）	104

(2) 发行权益性工具作为合并对价：

【举例】甲公司要取得乙公司80%的股权，甲公司首先向乙公司的股东A公司发行自身股票以换取A公司持有乙公司80%的股权，这就是发行权益性工具作为合并对价取得长期股权投资。

长期股权投资→最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额

借：长期股权投资

 贷：股本

 资本公积——股本溢价

【例题】2×16年6月30日，A公司向其母公司P发行1000万股普通股（每股面值为1元，每股

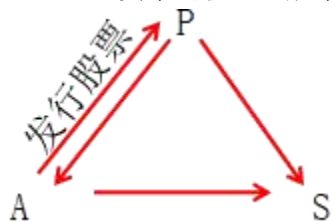


公允价值为 4.34 元)，取得母公司 P 拥有对 S 公司 100% 的股权，并于当日起能够对 S 公司实施控制。合并后 S 公司仍维持其独立法人地位继续经营。2×16 年 6 月 30 日，P 公司合并财务报表中的 S 公司净资产账面价值为 4 000 万元。假定 A 公司和 S 公司都受 P 公司最终同一控制，在企业合并前采用的会计政策相同。不考虑相关税费等其他因素影响。

【答案】

A 公司在合并日应确认对 S 公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有 S 公司在 P 公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额，账务处理为：

借：长期股权投资 4 000
 贷：股本 1 000
 资本公积——股本溢价 3 000



同一控制

合并费用	会计处理
中介费用及相关管理费用	计入管理费用
与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用	冲减资本公积，不足冲减，冲减盈余公积和未分配利润
与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用	计入债务性工具的初始确认金额

【例题·多选题】下列关于同一控制下企业合并形成的长期股权投资会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 合并方发生的评估咨询费用，应计入当期损益
- B. 与发行债务工具作为合并对价直接相关的交易费用，应计入债务工具的初始确认金额
- C. 与发行权益工具作为合并对价直接相关的交易费用，应计入当期损益
- D. 合并成本与合并对价账面价值之间的差额，应计入其他综合收益

【答案】AB

【解析】选项 C，与发行权益工具作为合并对价直接相关的交易费用，应冲减资本公积——股本溢价，资本公积不足冲减的，调整留存收益；选项 D，合并成本与合并对价账面价值之间的差额，应计入资本公积——资本溢价/股本溢价，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【例题·单选题】丙公司为甲、乙公司的母公司，2018 年 1 月 1 日，甲公司以其银行存款 7 000 万元取得乙公司 60% 有表决权的股份，另以银行存款 100 万元支付与合并直接相关的中介费用，当日办妥相关股权划转手续后，取得了乙公司的控制权；乙公司在丙公司合并财务报表中的净资产账面价值为 9 000 万元。不考虑其他因素，甲公司该项长期股权投资在合并日的初始投资成本为（ ）



万元。

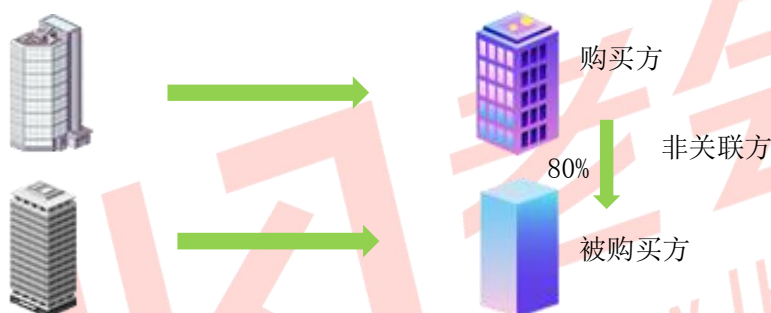
- A. 7 100
- B. 7 000
- C. 5 400
- D. 5 500

【答案】C

【解析】初始投资成本=9 000×60%=5 400（万元）

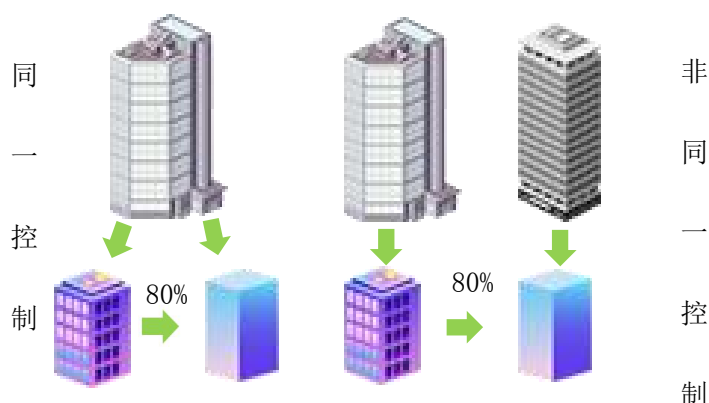
借：长期股权投资	5 400
资本公积（不足冲减，冲减盈余公积和未分配利润）	1 600
贷：银行存款	7 000
借：管理费用	100
贷：银行存款	100

2. 非同一控制



【解释】假设甲公司购入了乙公司 80% 的股份，购入之前，甲公司受 A 公司控制，乙公司受 B 公司控制。甲公司的投资属于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。甲公司叫做购买方，乙公司叫做被购买方。购买方与被购买方在投资之前是非关联方关系。

成本？合并成本！→付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具或债务性工具的公允价值之和
思考：为什么非同一控制和同一控制确定初始投资成本的方法不一样呢？



【解释】同一控制属于集团内部的合并，交易是不公允的，所以按照享有的被合并方的所有者权益的份额作为长期股权投资成本。非同一控制两方是非关联方关系，交易是公允的，所以按照支付对价的公允价值作为长期股权投资成本。

非同一控制

合并费用	会计处理
中介费用及相关管理费用	计入管理费用
作为合并对价发行的权益性工具或债务性工具的交易费用	计入权益性工具或债务性工具的初始确认金额

(1) 支付现金作为合并对价：

借：长期股权投资（合并成本）

贷：银行存款等

(2) 发行权益性工具作为合并对价：

借：长期股权投资（发行股票的公允价值）

贷：股本

资本公积——股本溢价

(3) 支付固定资产作为合并对价：

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：长期股权投资（固定资产公允+增值税）

贷：固定资产清理（公允价值）

应交税费——应交增值税（销项）

借：固定资产清理

贷：资产处置损益

借：资产处置损益

贷：固定资产清理



(4) 支付无形资产作为合并对价:

借: 长期股权投资 (无形资产公允+增值税)

 累计摊销

 无形资产减值准备

贷: 无形资产

 应交税费——应交增值税 (销项)

借或贷: 资产处置损益

(5) 支付存货作为合并对价:

借: 长期股权投资 (存货公允+增值税)

贷: 主营 (其他) 业务收入

 应交税费——应交增值税 (销项)

借: 主营 (其他) 业务成本

 存货跌价准备

贷: 库存商品、原材料等

【例题】2×16年3月31日, A公司取得B公司70%的股权, 并于当日起能够对B公司实施控制。合并中, A公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如下表所示。合并中, A公司为核实B公司的资产价值, 聘请专业资产评估机构对B公司的资产进行评估, 支付评估费用1 000 000元。假定合并前A公司与B公司不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素影响。

项目	账面价值	公允价值
土地使用权 (自用)	20 000 000 (成本为 30 000 000, 累计摊销 10 000 000)	32 000 000
专利技术	8 000 000 (成本为 10 000 000, 累计摊销 2 000 000)	10 000 000
银行存款	8 000 000	8 000 000
合计	36 000 000	50 000 000

本例中因A公司与B公司及其股东在合并前不存在任何关联方关系, 应作为非同一控制下的企业合并处理。

A公司对于合并形成的对B公司的长期股权投资, 应按支付对价的公允价值确定其初始投资成本。

A公司应进行账务处理:

借: 长期股权投资 42 000 000+8 000 000
 累计摊销 12 000 000
 贷: 无形资产 40 000 000
 银行存款 8 000 000
 资产处置损益 14 000 000
借: 管理费用 1 000 000
 贷: 银行存款 1 000 000

【例题·单选题】2015年12月31日, 甲公司以专利技术自非关联方乙公司换入70%股权, 取得控制权, 专利技术原值为1 200万元, 已摊销额为200万元, 公允价值为1 500万元, 乙公司可辨认净资产账面价值800万元, 公允价值900万元, 不考虑其他因素, 该业务对甲公司个别利润表中当



期利润总额的影响金额为（ ）万元。

- A. 减少 90
- B. 增加 500
- C. 增加 100
- D. 增加 300

【答案】B

【解析】非同一控制下通过企业合并取得长期股权投资，应将所付出专利技术的公允价值 1500 万元与账面价值 1 000 万元（1 200—200）的差额 500 万元，计入资产处置损益，从而增加当期利润。

【总结】

类别	关系	相同点	不同点
（一）非同一控制下企业合并	非关联方或者不存在最终控制方	1、交易费用 （审计、法律服务、资产评估等费用）计入管理费用	初始成本 =支付对价公允价值
（二）同一控制下企业合并	关联方或者存在最终控制方	2、发行股票的佣金、手续费 冲减资本公积——股本溢价	初始成本=享有被合并方在最终控制方合并报表中净资产账面价值份额

（1）2 个费用（同控和非同控账务处理相同）

如果发生审计、法律咨询、资产评估等交易费用：计入管理费用

如果因发行股份而支付的佣金、手续费：冲资本公积（股本溢价）

（2）长投的初始成本：

非同控：按公允价值计量，交易费用计入管理费用

同控制：按账面价值计量，交易费用计入管理费用

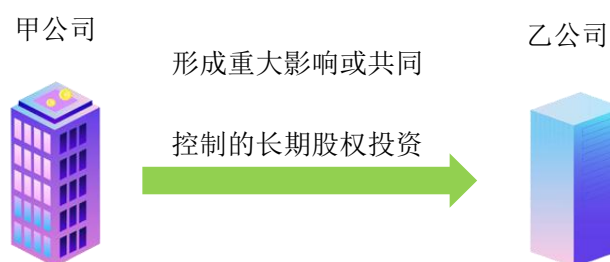


(3) 支付对价为非现金资产的

非同控：视同出售

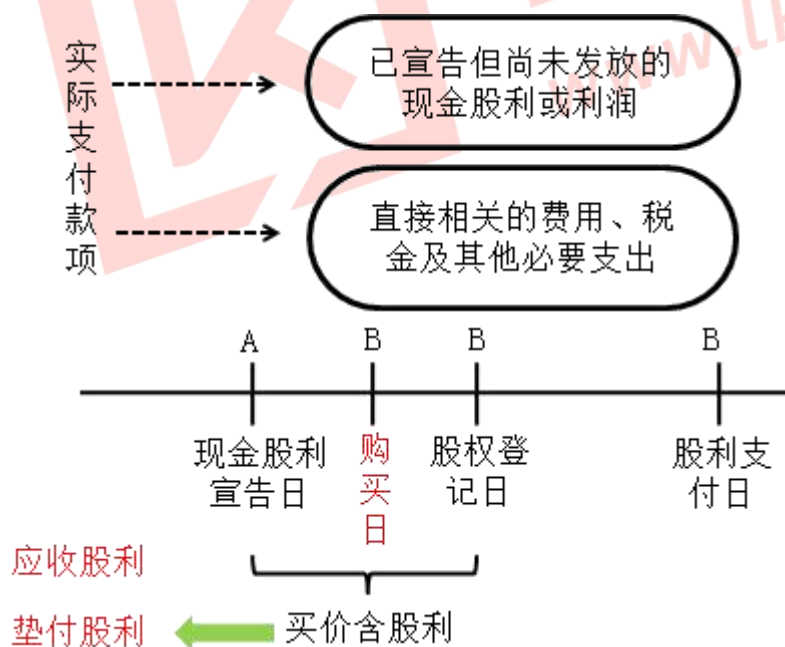
同控制：不视同出售，不产生资产处置的损益

(二) 非企业合并形成的长期股权投资



【提示】重大影响和共同控制的处理原则是一样的。

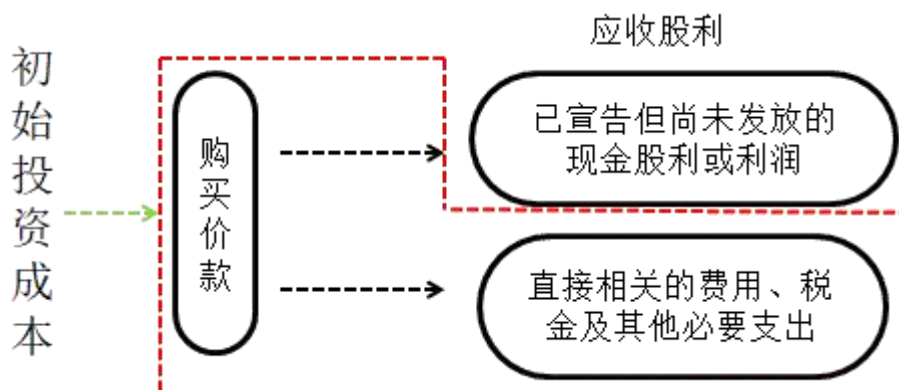
(1) 支付现金方式：



【举例】假定被投资方在宣告现金股利的这一天 A 持有 30% 的股权，在股权登记日之前 B 把 30% 的股权买过来。那么在股权登记日这一天 B 是在册股东，实际发放时将股利发放给 B。这种情况下，A 会要求



B 在购入股份时买价中要把未来即将拿到的股利垫付。所以买价中要包含已经宣告但尚未发放的现金股利，将垫付的股利计入应收股利。



【例题·判断题】增值税一般纳税人以支付现金方式取得联营企业股权的，所支付的与该股权投资直接相关的费用应计入当期损益。（ ）

【答案】×

【解析】以支付现金方式取得联营企业股权的，所支付的与该股权投资直接相关的费用应计入长期股权投资初始投资成本。

【例题】甲公司于 2×16 年 2 月 10 日自公开市场买入乙公司 20% 的股份，实际支付价款 8 000 万元。在购买过程中支付手续费等相关费用 100 万元。甲公司取得该部分股权后能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，乙公司已宣告但尚未发放现金股利，甲公司按其持股比例计算确定可分得 30 万元。

借：长期股权投资——投资成本 8 070

 应收股利 30

 贷：银行存款 8 100

【提示】形成重大影响和共同控制的长期股权投资在确认时需要增加明细科目“投资成本”。

(2) 发行权益性证券方式：



【例题】2×16 年 3 月，A 公司通过增发 3 000 万股（每股面值 1 元）本企业普通股为对价，从非关联方取得对 B 公司 20% 的股权。所增发股份的公允价值为 5 200 万元。为增发该部分普通股，A 公司支付了 200 万元的佣金和手续费。取得 B 公司股权后，A 公司能够对 B 公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。



本例中，A 公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的成本。

借：长期股权投资——投资成本	5 200
贷：股本	3 000
资本公积——股本溢价	2 200
借：资本公积——股本溢价	200
贷：银行存款	200

【例题·判断题】企业无论以何种方式取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，均应作为取得的长期股权投资的成本。（ ）

【答案】×

【解析】实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润应计入应收股利。

【总结】



【例题·单选题】2×10 年 7 月 21 日，A 公司以一项固定资产作为合并对价，取得 B 公司 60% 的股份，能够对 B 公司实施控制。合并当日，该项固定资产原值 3 000 万元，已计提折旧 1 200 万元，已计提减值准备 200 万元，公允价值为 2 000 万元。在合并过程中另发生审计费和法律服务费等相关中介费用 50 万元。2×10 年 7 月 21 日 B 公司所有者权益账面价值总额为 4 000 万元。A 公司与 B 公司此前不存在关联方关系，A 公司该项长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

- A. 2 050
- B. 2 000
- C. 2 400
- D. 1 650

【答案】B

【解析】非同一控制企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本为付出对价的公允价值 2000 万元。

借：固定资产清理	1 600
累计折旧	1 200
固定资产减值准备	200
贷：固定资产	3 000
借：长期股权投资	2 000



贷：固定资产清理 2 000
借：固定资产清理 400
 贷：资产处置损益 400

【例题·单选题】2015年7月1日，A公司将一项专利权转让给B公司，作为取得B公司持有C公司80%股权的合并对价。该无形资产成本为3 000万元，已累计摊销1 200万元，未计提减值准备，其公允价值为2 100万元。另发生评估、审计等中介费用20万元，已用银行存款支付。股权购买日C公司可辨认净资产公允价值与账面价值均为2 500万元。假定A、C公司在本次交易前不存在关联方关系，不考虑其他因素，A公司在购买日会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 合并成本为2 120万元
- B. 合并成本为2 100万元
- C. 发生的评估、审计等中介费用20万元应计入管理费用
- D. 无形资产处置利得为300万元

【答案】A

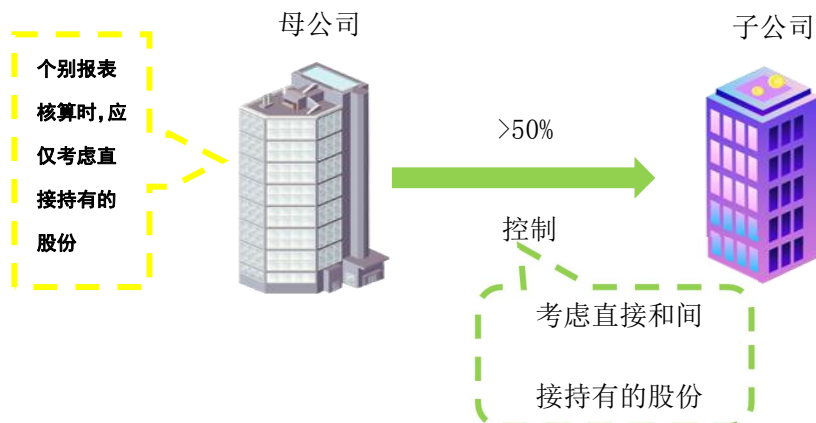
【解析】非同一控制企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本为付出对价的公允价值，即2 100万元。发生的评估、审计等中介费用20万元应计入管理费用。无形资产的处置利得为公允价值2 100万元与账面价值1 800万元的差额，即300万元。

长期股权投资的后续计量

核算方法

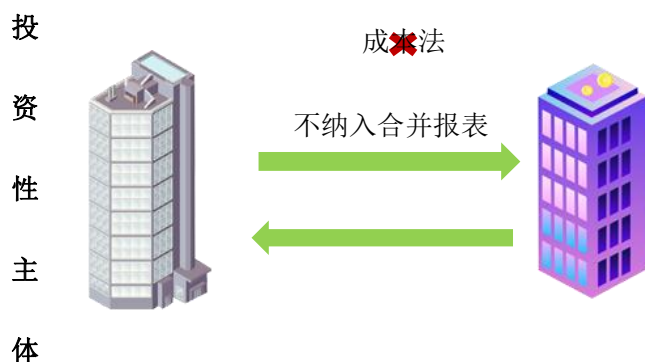
核算方法
-----> 成本法
-----> 权益法

一、成本法

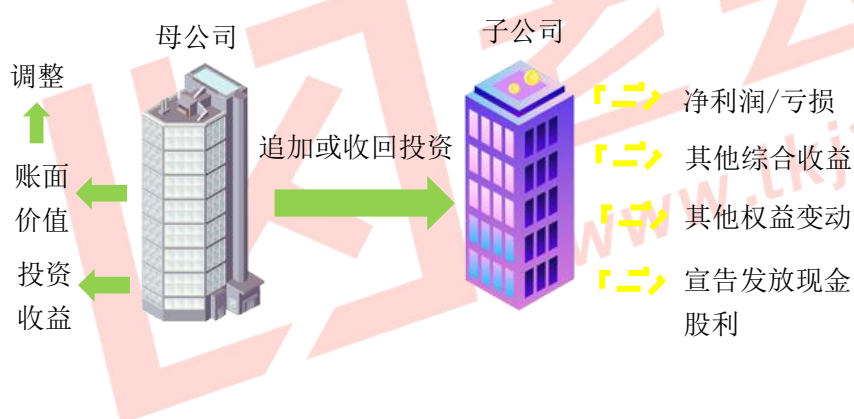




【解释】对于形成控制的长期股权投资适用的是成本法，根据持股比例判断是否形成控制时除了考虑直接持有的股份外，还要考虑间接持有的股份。但是在采用成本法进行具体的核算时仅考虑直接持有的股份。



【解释】如果母公司是投资性主体，子公司没有为母公司的投资活动提供服务，这种情况下子公司不纳入母公司的合并财务报表。



【解释】长期股权投资的账面价值就是初始投资成本。只有母公司追加投资或收回投资时，才需要对长期股权投资的账面价值进行调整。子公司所有者权益发生变动不调整账面价值。

子公司宣告发放现金股利时母公司的账务处理：

借：应收股利

贷：投资收益



【例题·多选题】企业采用成本法核算长期股权投资进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按持股比例计算享有被投资方实现净利润的份额调增长期股权投资的账面价值
- B. 按追加投资的金额调增长期股权投资的成本
- C. 个别报表核算时，应仅考虑直接持有的股份
- D. 按持股比例计算应享有被投资方宣告发放现金股利的份额确认投资收益

【答案】BCD

【解析】成本法核算下只有追加投资和收回投资才会调整长期股权投资的账面价值。

【例题】甲公司于2×15年4月10日自非关联方处取得了乙公司60%股权，成本为1 200万元，相关手续当日完成，并能够对乙公司实施控制。2×16年2月6日，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按照持股比例可取得10万元。乙公司于2×16年2月12日实际分派现金股利。不考虑相关税费等其他因素的影响。

甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司	1 200	
贷：银行存款		1 200
借：应收股利	10	
贷：投资收益		10
借：银行存款	10	
贷：应收股利		10

【例题·单选题】甲公司2014年4月1日定向发行10 000万股普通股股票给乙公司的原股东（A公司），以此为对价取得乙公司90%的有表决权股份，所发行股票面值为1元，公允价值为6元，当日办理完毕相关手续。当日乙公司所有者权益相对于集团最终控制方而言的账面价值为10 000万元，公允价值为15 000万元。在此之前甲公司和乙公司均为A公司的子公司，甲公司对该投资采用成本法核算。

乙公司2014年6月3日宣告分派2013年现金股利1 500万元，当年乙公司实现净利润6 000万元（假设每月均衡）。2015年5月6日，乙公司宣告分派2014年现金股利7 500万元；2015年乙公司实现利润9 000万元（假设每月均衡）。则根据上述资料，甲公司不正确的会计处理是（ ）。

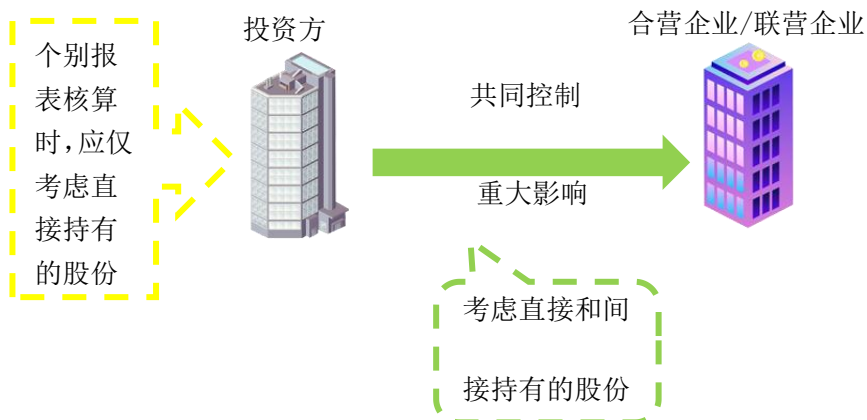
- A. 2014年4月1日初始投资成本为9 000万元
- B. 对乙公司2014年宣告分配的现金股利应确认投资收益1 350万元
- C. 对乙公司2015年宣告分配的现金股利应确认投资收益6 750万元
- D. 2015年12月31日长期股权投资的账面价值为14 400万元

【答案】D

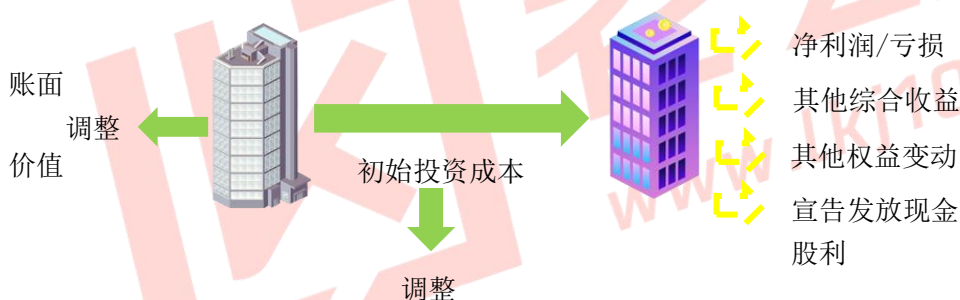
【解析】成本法下，长期股权投资按照初始投资成本计价，乙公司实现净利润和宣告分配股利时不调整长期股权投资的账面价值。



二、权益法



【解释】权益法适用于共同控制或重大影响的长期股权投资，在判断是否能够形成重大影响时，除了考虑直接持有的股份外，还要考虑间接持有的股份。但是在采用权益法进行具体的核算时仅考虑直接持有的股份。



【解释】权益法下被投资方发生所有者权益变动时，投资方要跟着调整长期股权投资的账面价值。

【例题·多选题】企业采用权益法核算长期股权投资时，下列各项中，影响长期股权投资账面价值的有（ ）。

- A. 被投资单位发行一般公司债券
- B. 被投资单位其他综合收益变动
- C. 被投资单位以盈余公积转增资本
- D. 被投资单位实现净利润

【答案】BD

【解析】选项 A，不影响被投资单位的所有者权益；选项 C，属于被投资单位所有者权益的内部变化，不影响所有者权益总额，所以投资单位均不做处理。



(一) 初始投资成本的调整



初始投资成本 — 享有可辨认净资产公允价值的份额



不调整



商誉



享有可辨认净资产公允价值的份额



初始投资成本

>



调整

【解释】将初始投资成本（即付出的对价）和享有的可辨认净资产的公允价值份额进行比较。

①初始投资成本 > 享有的可辨认净资产的公允价值份额，不需要调整账面价值。差额部分就是没有反映在被投资方个别报表上的商誉。

②初始投资成本 < 享有的可辨认净资产的公允价值份额，需要调整账面价值。差额部分计入营业外收入。

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

【例题·单选题】2015年1月2日，甲公司以银行存款2 000万元（含直接相关费用2万元）取得乙公司30%的股权，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。当日乙公司可辨认净资产公允价值总额及账面价值总额均为7 000万元，初始投资成本与记入“长期股权投资—投资成本”的金额分别是（ ）。

- A. 2 000; 2 000 B. 2 000; 2 100
C. 2 100; 2 100 D. 2 100; 100



【答案】B

【解析】取得长期股权投资时：

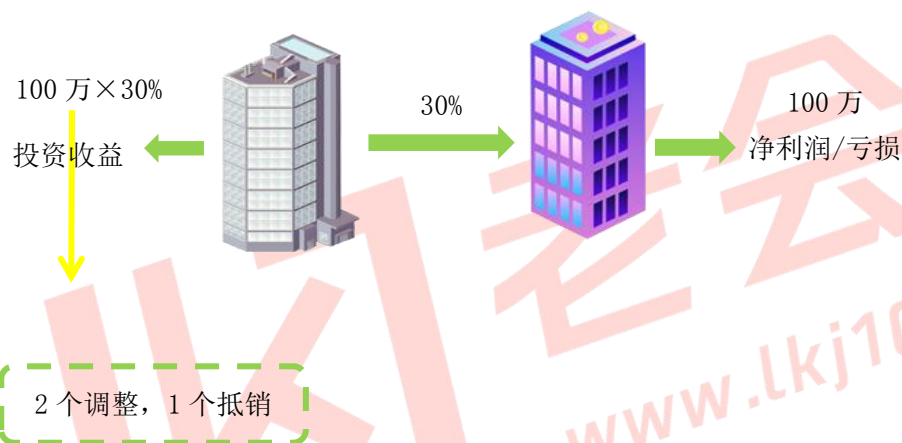
借：长期股权投资——投资成本 2 000（初始投资成本）
贷：银行存款 2 000

权益法下，比较初始投资成本与享有的可辨认净资产公允价值的份额， $2\,000 < 7\,000 \times 30\%$ ，前者小于后者：

借：长期股权投资——投资成本 100
贷：营业外收入 100

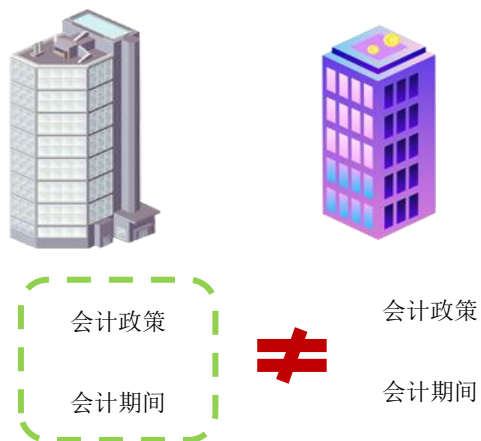
调整后，长期股权投资的入账价值 = $2\,000 + 100 = 2\,100$ （万元）。

（二）投资损益的确认



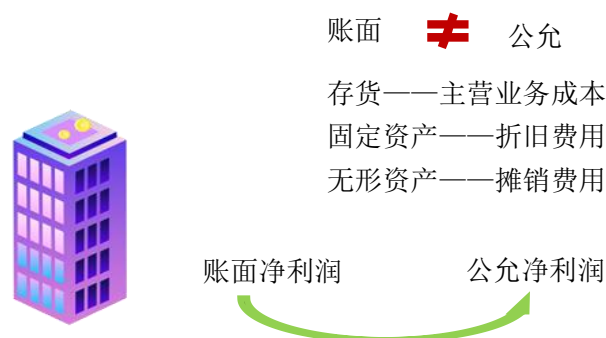
【解释】被投资方实现净利润/亏损时，投资方要确认投资收益/损失。

假设投资方购入被投资方 30% 的股份，能够施加重大影响，被投资方实现了 100 万元的净利润，但不能直接用 100 万计算投资收益，而是要经过调整抵消，用调整抵消后的净利润计算投资收益。





【解释】如果投资方和被投资方会计政策和会计期间不一致时，按照投资方的会计政策和会计期间去调整被投资方的财务报表，然后确定被投资方的净利润。



【解释】把账面净利润调整为公允净利润。

常见的调整涉及存货、固定资产、无形资产。比如存货卖掉要结转主营业务成本，会影响净利润。固定资产、无形资产计提折旧和摊销时也会影响净利润。



【提示】投资企业无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产、负债等公允价值的，或者投资时被投资单位可辨认资产、负债的公允价值与账面价值之间的差额不具有重要性的，可以按照被投资单位的账面净利润为基础，经调整未实现内部交易损益后，计算确认投资收益。

投资收益 = 被投资单位调整后的净利润 $\times$ 持股比例

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整



【例题·单选题】2015年1月1日，甲公司以银行存款2 500万元取得乙公司20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法计量；乙公司当日可辨认净资产的账面价值为12 000万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。乙公司2015年度实现的净利润为1 000万元。不考虑其他因素，2015年12月31日，甲公司该项投资在资产负债表中应列示的年末余额为（ ）万元。

- A. 2 400 B. 2 500
C. 2 600 D. 2 700

【答案】D

【解析】2015年12月31日，甲公司长期股权投资在资产负债表中应列示的年末余额=2 500+1 000×20%=2 700（万元）。相关会计分录为：

2015年1月1日：

借：长期股权投资——投资成本 2 500

贷：银行存款 2 500

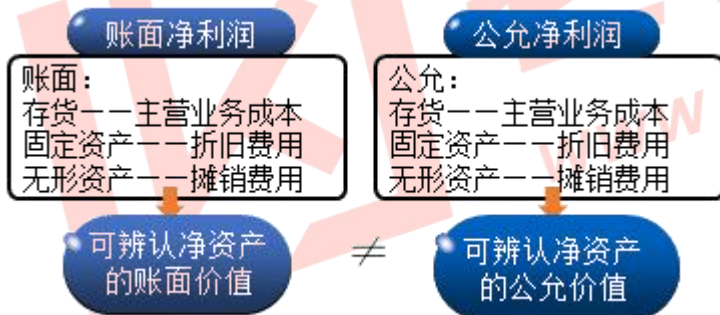
对乙公司具有重大影响，后续采用权益法计量，初始投资成本2 500万元大于享有的乙公司可辨认净资产公允价值份额2 400（12 000×20%）万元，不调整长期股权投资初始投资成本。

2015年12月31日：

借：长期股权投资——损益调整 200

贷：投资收益 200

投资损益的确认——调整：



【解释】当取得投资的时点，被投资单位可辨认净资产账面价值与公允价值不相等时，需要将账面净利润调整为公允净利润。在账面价值的基础上计算出来的被投资方的净利润就是账面净利润，在公允价值的基础上计算出来的被投资方的净利润就是公允净利润。

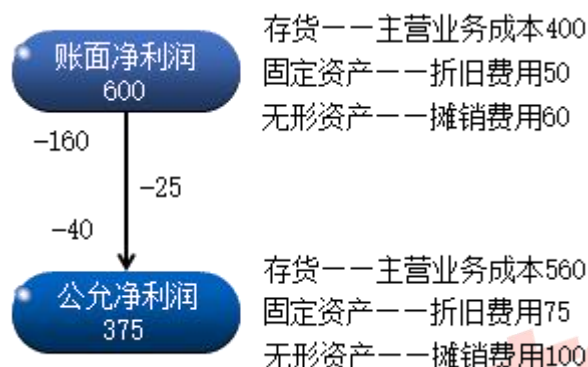
【例题】甲公司于2×16年1月2日购入乙公司30%的股份，购买价款2 000万元，自取得股份之日起派人参与乙公司的生产经营决策。取得投资日，乙公司可辨认净资产公允价值为6 000万元，除下列项目外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

项目	账面原价	已提折旧	公允价值	原预计使用年限	剩余使用年限
存货	500		700		
固定资产	1 000	200	1 200	20	16
无形资产	600	120	800	10	8



小计	2 100	320	2 700		
----	-------	-----	-------	--	--

假定乙公司 2×16 年实现净利润 600 万元，其中在甲公司取得投资时的账面存货 500 万元中有 80% 对外出售。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。固定资产、无形资产等均按直线法提取折旧或摊销，预计净残值均为 0。假定甲、乙公司间未发生其他任何内部交易。



【解释】按照存货的账面价值结转主营业务成本是 400 万，按照公允价值结转主营业务成本是 560 万，所以在账面净利润的基础上多减去 160 万的主营业务成本。固定资产和无形资产同理，固定资产相当于在账面净利润的基础上多减去 25 万的折旧费，无形资产相当于在账面净利润的基础上多减去 40 万的摊销费。

甲公司应享有的份额 = $375 \times 30\% = 112.5$ (万元)

借：长期股权投资——乙公司——损益调整 112.5

贷：投资收益 112.5

【扩展】甲公司于 2×16 年 7 月 1 日购入乙公司 30% 的股份，假定乙公司 2×16 年 7 月—12 月实现净利润 300 万元，只有固定资产的公允价值与账面价值不相同。

账面净利润：300 公允净利润：287.5

项目	账面原价	已提折旧	公允价值	原预计使用年限	剩余使用年限
固定资产	1 000	200	1 200	20	16
	25 万		37.5 万		

【例题·单选题】2011 年 1 月 1 日，甲公司持有的乙公司长期股权投资的账面价值为 3 000 万元，甲公司持有乙公司 35% 股权且具有重大影响，按权益法核算（此项投资是在 2009 年取得的）。取得长期股权投资时，乙公司一项无形资产的账面价值为 500 万元，公允价值为 800 万元，剩余使用



年限为 5 年，净残值为零，按照年限平均法计提摊销。

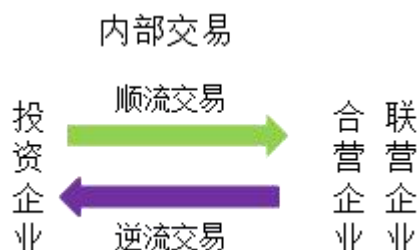
2011 年乙公司发生净亏损 1 000 万元，假设两个公司的会计期间和会计政策相同，投资双方未发生任何内部交易，不考虑所得税的影响。2011 年甲公司确认的投资损失为（ ）万元。

- A. 300 B. 329
C. 371 D. 350

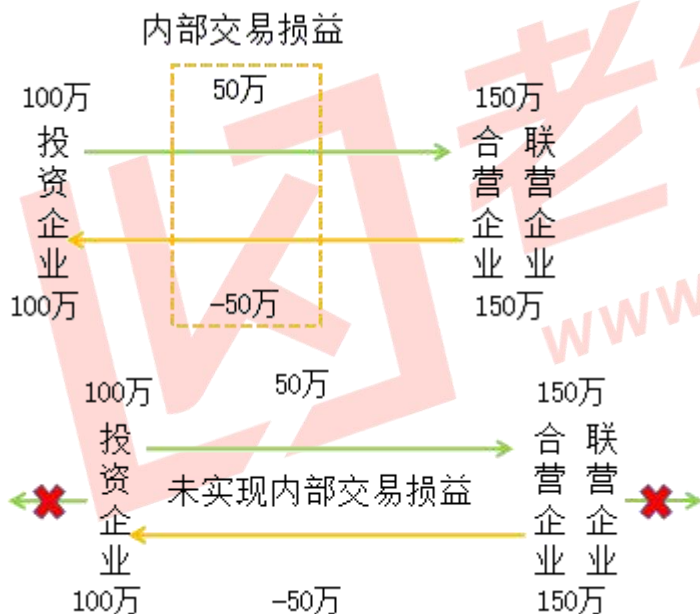
【答案】C

【解析】甲公司确认的投资损失 = $[-1\ 000 - (800/5 - 500/5)] \times 35\% = 371$

投资损益的确认——抵销（存货）：

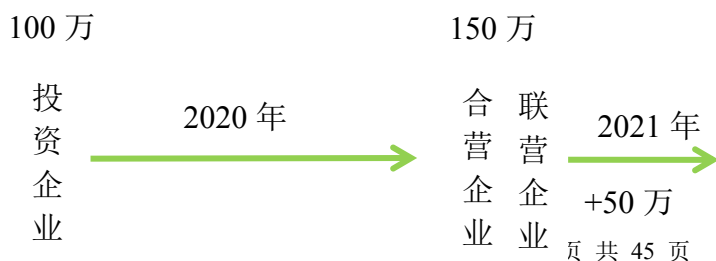


【解释】顺流交易是投资方向被投资方出售资产，逆流交易是被投资方向投资方出售资产。



【举例】假设投资方将成本为 100 万的存货以 150 万的价格出售给被投资方，实现利润 50 万，或者被投资方将成本为 150 万的存货以 100 万的价格出售给投资方，实现亏损 50 万。这 50 万都叫做内部交易损益。

如果投资方/被投资方购入存货后没有出售给第三方，这 50 就叫做未实现内部交易损益。





抵销未实现内部交易损益 50 万

【举例】假设在 2020 年，投资方将成本为 100 万的存货以 150 万的价格出售给被投资方，当年该存货没有出售给第三方，所以计算当年投资收益时在净利润的基础上抵销未实现内部交易 50 万，如果在 2021 年将该存货出售给了外部独立第三方，再把 50 万内部交易损益加回来。

处理原则相同



【解释】对于联营企业和合营企业，逆流交易和顺流交易的处理原则是相同的。

【例题】甲公司持有乙公司 20% 有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16 年 8 月，乙公司将其成本为 900 万元的某商品以 1 500 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 2×16 年 12 月 31 日，甲公司仍未对外出售该存货。乙公司 2×16 年实现净利润 4 800 万元。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同，两者在以前期间未发生过内部交易。假定不考虑相关税费等其他因素影响。甲公司在按照权益法确认应享有乙公司 2×16 年净损益时，应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整
(4 800 - 600) × 20% 840

贷：投资收益 840

思考：假定至 2×16 年 12 月 31 日，甲公司对外出售该存货的 40%。乙公司 2×16 年实现净利润 4 800 万元。

未实现内部交易损益 = 600 × 60% = 360 (万元)

借：长期股权投资——乙公司——损益调整
(4 800 - 360) × 20% 888

贷：投资收益 888

假定 2×17 年，甲公司将该商品以 1 800 万元的价格出售给外部独立第三方，因该部分内部交易损益已经实现，假定乙公司 2×17 年实现的净利润为 3 000 万元。

甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整
(3 000 + 600) × 20% 720

贷：投资收益 720

【例题】甲公司持有乙公司 20% 有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16 年，甲公司将其账面价值为 200 万元的商品以 160 万元的价格出售给乙公司。至 2×16 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同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×16 年实现净利润为 1 500 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

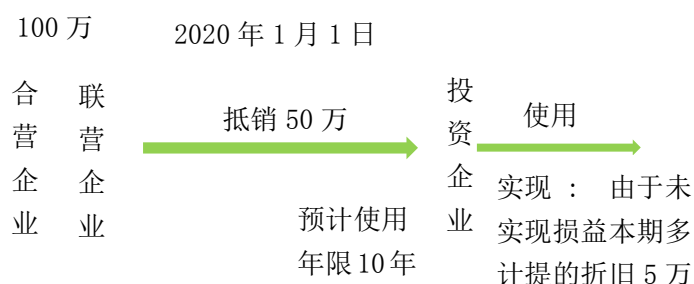


甲公司应当进行以下会计处理:

$$(1\ 500 \times 20\%) \quad 300$$

贷：投资收益	300
--------	-----

投资损益的确认——抵销（固定资产）：



【例题】甲公司持有乙公司 20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16 年 9 月，甲公司将其账面价值为 800 万元的商品以 1 200 万元的价格出售给乙公司。乙公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用年限为 10 年，净残值为 0。

假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×16 年实现净利润为 2 000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。甲公司应当进行以下账务处理：

$$[(2\ 000-400+10)] \times 20\% = 322$$

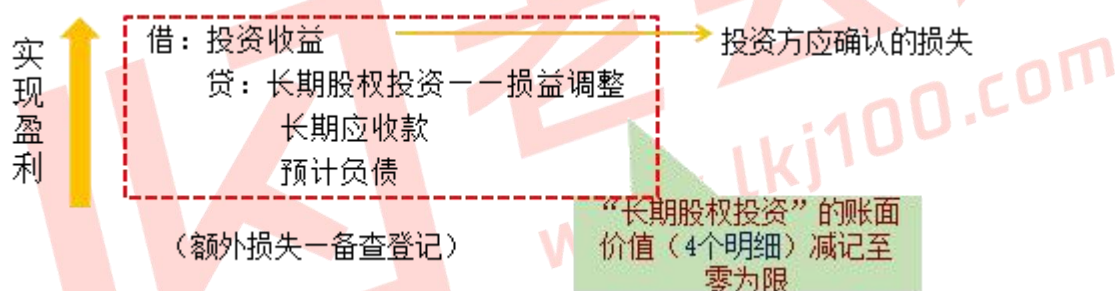
贷：投资收益 322



【总结】

	存货	固定资产、无形资产（直线法）
投资时点公允价值调整	调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-（投资时点存货公允价值-存货账面价值）×当期出售比例	调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-（资产公允价值-资产账面价值）/尚可使用年限×（当年折旧、摊销月数/12）
内部交易调整	①交易发生当年 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-（存货内部交易售价-存货账面价值）×（1-当期出售比例） ②后续期间 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润+（内部交易存货售价-存货账面价值）×当期出售比例	①交易发生当年 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-（资产售价-资产账面价值）+（资产售价-资产账面价值）/预计尚可使用年限×（当年折旧、摊销月数/12） ②后续期间 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润+（资产售价-资产账面价值）/预计尚可使用年限×（当期折旧、摊销月数/12）

（三）超额亏损



【提示】注意顺序：发生超额亏损时先冲长期股权投资的账面价值，再冲长期应收款，如果还有额外的赔偿义务再确认预计负债。最后的额外损失在备查簿登记。第二年实现盈利按照相反的方向恢复。

【例题·单选题】甲公司持有 F 公司 40% 的股权，2×15 年 12 月 31 日，长期股权投资的账面价值为 1 200 万元。F 公司 2×16 年发生净亏损 4 000 万元。甲公司账上有应收 F 公司长期应收款 300 万元（符合长期权益的条件），同时，根据投资合同的约定，甲公司需要承担 F 公司额外损失弥补义务 50 万元且符合预计负债的确认条件，假定取得投资时被投资单位各资产、负债的公允价值等于其账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。甲公司 2×16 年度应确认的投资损益为（ ）万元。

- A. -1 600 B. 1 200
C. -1 500 D. -1 550

【答案】D

【解析】甲公司有关会计处理如下：

借：投资收益	1 550
贷：长期股权投资—损益调整	1 200
长期应收款	300



C. 确认其他综合收益 30 万元

D. 确认投资收益 600 万元

【答案】ACD

【解析】甲公司取得长期股权投资的初始投资成本 $=3\,950+50=4\,000$ （万元），享有乙公司可辨认净资产公允价值份额 $=14\,000\times 30\%=4\,200$ （万元），前者小于后者，产生负商誉，差额计入营业外收入；2018 年末，甲公司确认乙公司实现的净利润份额 $=2\,000\times 30\%=600$ （万元），计入投资收益；2018 年末，甲公司确认乙公司其他综合收益变动份额 $=100\times 30\%=30$ （万元）。

（三）长期股权投资的处置

【举例】假设甲公司支付 1 000 万元购入乙公司 60% 的股份，可以对乙公司形成控制，甲、乙公司之前是非关联方关系。取得长期股权投资时的账务处理：

借：长期股权投资 1 000
贷：银行存款 1 000

持有期间对该长期股权投资计提减值准备 100 万，账务处理：

借：资产减值损失 100
贷：长期股权投资减值准备 100

甲公司决定卖掉 60% 股份，出售价款是 1 200 万，账务处理：

借：银行存款 1 200
长期股权投资减值准备 100
贷：长期股权投资 1 000
投资收益 300

一、成本法

借：银行存款等
长期股权投资减值准备
贷：长期股权投资
借或贷：投资收益（处置损益）

二、权益法

借：银行存款等
长期股权投资减值准备
贷：长期股权投资——投资成本
（或借）——损益调整
（或借）——其他综合收益
（或借）——其他权益变动
借或贷：投资收益（处置损益）（处置价款与账面价值之间的差额）

借：其他综合收益
资本公积——其他资本公积
贷：投资收益（或相反）



【提示】部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余部分仍采用权益法核算的，原持有期间相关的其他综合收益、其他权益变动，应按比例结转转入当期投资收益。

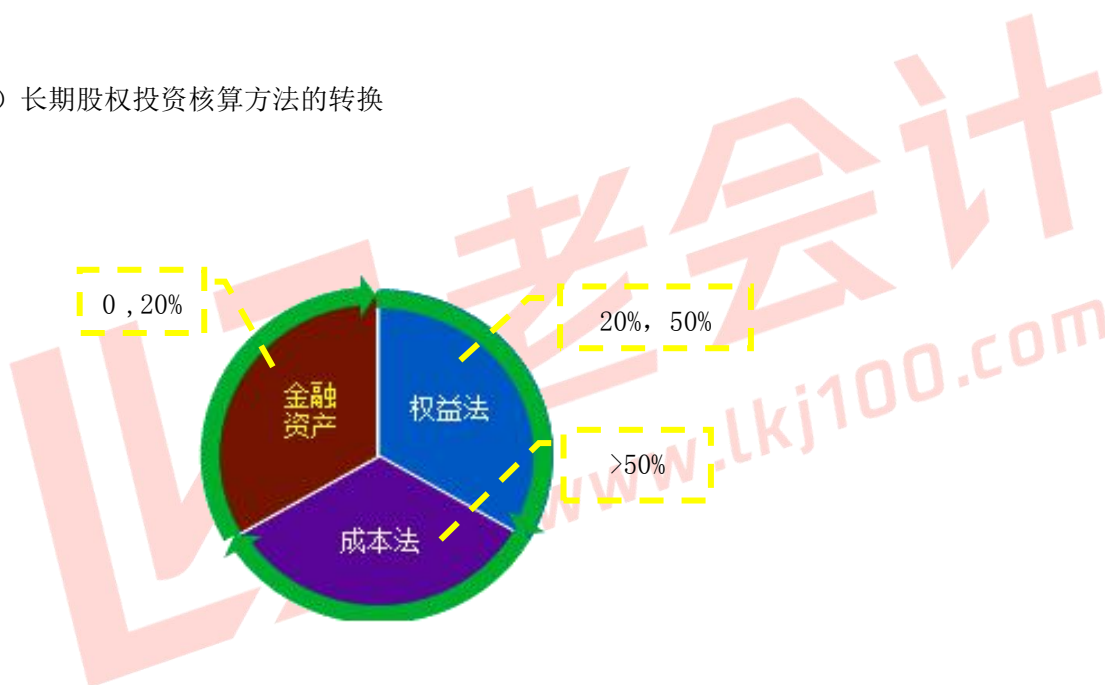
【例题·单选题】2017年5月10日，甲公司将其持有的一项以权益法核算的长期股权投资全部出售，取得价款1 200万元，当日办妥手续。出售时，该项长期股权投资的账面价值为1 100万元，其中投资成本为700万元，损益调整为300万元，可重分类进损益的其他综合收益为100万元，不考虑增值税等相关税费及其他因素，甲公司处置该项股权投资应确认的相关投资收益为（ ）万元。

- A. 100 B. 500
C. 400 D. 200

【答案】D

【解析】处置该项股权投资应确认的相关投资收益=1200-1100+100=200（万元）。

（四）长期股权投资核算方法的转换



	金融资产分类	会计科目
权益工具	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性金融资产
	非交易性权益工具投资可指定为： 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他权益工具投资

	转换类型
增资	公允价值计量→权益法
	公允价值计量→成本法



	权益法→成本法
减资	权益法→公允价值计量
	成本法→公允价值计量
	成本法→权益法

【提示】转换的核算原则：冲掉旧的资产，增加新的资产。

	交易性金融资产	其他权益工具投资
取得	借：交易性金融资产—成本 贷：银行存款	借：其他权益工具投资—成本 贷：银行存款
公允价值变动	借：交易性金融资产—公允价值变动 贷：公允价值变动损益（或相反）	借：其他权益工具投资—公允价值变动 贷：其他综合收益（或相反）
处置	借：银行存款 贷：交易性金融资产—成本 —公允价值变动（或借方） 投资收益	借：银行存款 贷：其他权益工具投资—成本 —公允价值变动（或借方） 留存收益（或借方） 借：其他综合收益 贷：留存收益（或相反）

（一）公允价值计量转权益法核算



交易性金融资产	长期股权投资
冲交易性金融资产—成本	初始投资成本：原股权公允价值+新增投资而支付对价的公允价值
冲交易性金融资产—公允价值变动	
处置差额计入投资收益	初始投资成本的比较



【例题】2×18年2月，甲公司以900万元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×20年1月2日，甲公司又以1800万元的现金自另一非关联方处取得乙公司15%的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为12000万元，甲公司对原持有乙公司10%的股权的公允价值1500万元。取得该部分股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

借：交易性金融资产——成本 900
贷：银行存款 900
借：交易性金融资产——公允价值变动 600
贷：公允价值变动损益 600

甲公司原持有10%股权的公允价值为1500万元，为取得新增投资而支付对价的公允价值为1800万元。因此甲公司对乙公司25%股权的初始投资成本为3300万元。

2×20年1月2日，甲公司应进行如下账务处理：

借：长期股权投资——投资成本 3300
贷：交易性金融资产——成本 900
——公允价值变动 600
银行存款 1800

甲公司对乙公司新持股比例为25%，应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为3000万元（12000×25%）。由于初始投资成本（3300万元）大于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额（3000万元），因此，甲公司无须调整长期股权投资的成本。

【扩展】2×18年2月10日，甲公司以900万元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×18年2月25日，甲公司又以1800万元的现金自另一非关联方处取得乙公司15%的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为12000万元，甲公司对乙公司的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值1500万元。取得该部分股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

借：交易性金融资产——成本 900
贷：银行存款 900
借：长期股权投资——投资成本 3300
贷：交易性金融资产——成本 900
银行存款 1800
投资收益 600

注意：若之前交易性金融资产未调整为公允价值，则将之前交易性金融资产的公允价值与账面价值的差额计入投资收益。



其他权益工具投资	长期股权投资
冲其他权益工具投资—成本	初始投资成本：原股权公允价值+新增投资而支付对价的公允价值
冲其他权益工具投资—公允价值变动	



处置差额计入留存收益	初始投资成本的比较
其他综合收益→留存收益	

【例题】2×18年2月，甲公司以900万元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×20年1月2日，甲公司又以1800万元的现金自另一非关联方处取得乙公司15%的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为12000万元，甲公司对原持有乙公司10%的股权的公允价值1500万元。取得该部分股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

借：其他权益工具投资——成本 900
 贷：银行存款 900
 借：其他权益工具投资——公允价值变动 600
 贷：其他综合收益 600
 借：长期股权投资——投资成本 3300
 贷：其他权益工具投资——成本 900
 ——公允价值变动 600
 银行存款 1800

甲公司对乙公司新持股比例为25%，应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为3000万元（12000×25%）。由于初始投资成本（3300万元）大于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额（3000万元），因此，甲公司无须调整长期股权投资的成本。

借：其他综合收益 600
 贷：留存收益 600

（二）权益法核算转公允价值计量

长期股权投资	交易性金融资产/其他权益工具投资
处置部分股权	剩余股权按公允价值计量
其他综合收益→投资收益	公允价值与账面价值的差额
资本公积→投资收益	计入投资收益

会计处理

①确认有关股权处置损益

借：银行存款

贷：长期股权投资（出售部分账面价值）

投资收益（或借方）

②原确认的全部其他综合收益（可转部分）/其他资本公积

借：其他综合收益/其他资本公积

贷：投资收益

或作相反分录。



③剩余股权投资转为金融资产等

借：交易性金融资产/其他权益工具投资（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（或借方）

【例题】甲公司持有乙公司 30% 的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×18 年 10 月，甲公司将该项投资中的 60% 出售给非关联方，取得价款 3 200 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 4 800 万元，其中投资成本 3 900 万元，损益调整为 450 万元，其他综合收益为 300 万元（为被投资单位其他债权投资的累计公允价值变动），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为 150 万元；剩余股权的公允价值为 2 100 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司的账务处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款	3200
贷：长期股权投资——投资成本（ $3900 \times 60\%$ ）	2340
——损益调整（ $450 \times 60\%$ ）	270
——其他综合收益（ $300 \times 60\%$ ）	180
——其他权益变动（ $150 \times 60\%$ ）	90
投资收益	320

（2）由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益。

借：其他综合收益	300
贷：投资收益	300

（3）由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	150
贷：投资收益	150

（4）剩余股权投资转为交易性金融资产，当日公允价值为 2 100 万元，账面价值为 1 920 万元，两者差异应计入当期投资收益。

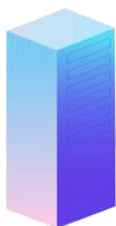
借：交易性金融资产	2100
贷：长期股权投资——投资成本	1 560
——损益调整	180
——其他综合收益	120
——其他权益变动	60
投资收益	180

[提示]长期股权投资（权益法）转为其他权益工具投资，同上述处理。

（三）公允价值计量转成本法核算



60%控制



关键：判断
多次交易是
否为一揽子
交易

【举例】假设甲公司购入乙公司 10%的股权，作为金融资产核算。后来甲又购入了乙公司 50%的股权，持股比例达到 60%，采用成本法核算。如果甲和乙受同一公司控制，这属于同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

1. 同一控制（“一揽子”交易）



【解释】如果是一揽子交易，那么在之前购入 10%股份时就打算将来要合并。因此合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。

“一揽子”交易判断：①这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；②这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；③一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；④一项交易单独看是不经济的，但和其他交易一并考虑时是经济的。

2. 同一控制（非“一揽子”交易）



交易性金融资产 其他权益工具投资	长期股权投资
其他综合收益暂不处理 (处置时结转)	初始投资成本：享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额
	初始投资成本与合并对价账面价值的差额调整资本公积（不足冲减的，冲减留存收益）



【例题】2×18年2月，甲公司以900万元现金取得同一集团乙公司10%的股权，通过其他权益工具投资或交易性金融资产核算。2×18年12月31日，该投资的公允价值为1 000万元。2×19年2月甲公司又以银行存款5 600万购入了乙公司50%的股份。合并日原股权投资的公允价值为1 100万元。合并当日乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值为10 000万元。甲公司在合并日资本公积余额为500万元，盈余公积余额为50万元。上述合并不属于一揽子交易。

借：其他权益工具投资（交易性金融资产）——成本	900
贷：银行存款	900
借：其他权益工具投资（交易性金融资产）——公允价值变动	100
贷：其他综合收益（公允价值变动损益）	100
借：长期股权投资	6 000
资本公积	500
盈余公积	50
利润分配——未分配利润	50
贷：其他权益工具投资（交易性金融资产）	1 000
银行存款	5 600

3. 非同一控制



交易性金融资产	长期股权投资
冲交易性金融资产——成本	初始投资成本：原股权公允价值+新增投资成本
冲交易性金融资产——公允价值变动	
处置差额计入投资收益	

其他权益工具投资	长期股权投资
冲其他权益工具投资——成本	初始投资成本：原股权公允价值+新增投资成本
冲其他权益工具投资——公允价值变动	
处置差额计入留存收益	
其他综合收益→留存收益	

【例题】2×19年1月1日，甲公司以每股6元的价格购入某上市公司B公司的股票200万股，并由此持有乙公司5%的股权。甲公司与乙公司不存在关联方关系。甲公司将对乙公司的投资作为指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（以下简称其他权益工具投资），并进行会计处理。2×21年1月1日，甲公司以现金15 000万元为对价，向乙公司大股东收购乙公司50%的股权，相关手续于当日完成。假设甲公司购买乙公司5%的股权和后续购买50%的股权不构成“一揽子”交易。



交易”，甲公司取得乙公司控制权之日为2×21年1月1日，乙公司当日股价为每股6.5元，乙公司可辨认净资产的公允价值为24 000万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

借：其他权益工具投资——成本 1 200
 贷：银行存款 1 200
 借：其他权益工具投资——公允价值变动 100
 贷：其他综合收益 100

本例中，购买日前，甲公司持有对乙公司的股权投资作为其他权益工具投资进行会计处理，购买日前甲公司原持有其他权益工具投资的账面价值为1 300万元（6.5×200）。本次追加投资支付对价的公允价值为15 000万元。购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为16 300万元（15 000+1 300）。

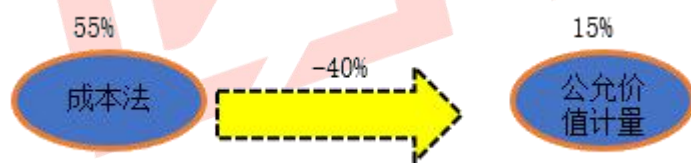
购买日前甲公司原持有其他权益工具投资相关的累计公允价值变动已计入其他综合收益的金额为100万元 $[(6.5-6) \times 200]$ ，购买日该其他综合收益转入留存收益。

借：长期股权投资 16 300
 贷：其他权益工具投资——成本 1 200
 ——公允价值变动 100
 银行存款 15 000
 借：其他综合收益 100
 贷：留存收益 100

若之前股权通过交易性金融资产核算：

借：长期股权投资 16 300
 贷：交易性金融资产——成本 1 200
 ——公允价值变动 100
 银行存款 15 000

（四）成本法核算转公允价值计量



长期股权投资	交易性金融资产/其他权益工具投资
处置部分股权	剩余股权按公允价值计量
公允价值与账面价值的差额计入投资收益	公允价值与账面价值的差额计入投资收益

会计处理

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（或借方）

②剩余股权投资转为交易性金融资产等

借：交易性金融资产/其他权益工具投资（剩余部分公允价值）

贷：长期股权投资（剩余部分账面价值）

投资收益（或借方）

【例题】甲公司持有乙公司 60% 的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权投资采用成本法核算。2×19 年 8 月，甲公司将该项投资中的 80% 出售给非关联方，取得价款 9 000 万元，相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能施加共同控制或重大影响，将剩余股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益（或其他综合收益）的金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 9 000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2 200 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款 9 000
贷：长期股权投资 7 200 (9 000 × 80%)
投资收益 1 800

（2）剩余股权投资转为其他权益工具投资或交易性金融资产。

借：交易性金融资产（其他权益工具投资） 2 200
贷：长期股权投资 1 800
投资收益 400

（五）权益法核算转成本法核算

1. 同一控制（非一揽子交易）



长期股权投资	长期股权投资
其他综合收益、资本公积暂不处理 (处置时结转)	初始投资成本：享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额
	初始投资成本与合并对价账面价值的差额调整资本公积 (不足冲减的，冲减留存收益)

【例题】2×16 年 1 月 1 日，甲公司取得同一控制下的乙公司 25% 的股份，实际支付款项 9 000 万元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 33 000 万元。2×16 年度及 2×17 年度，乙公司共实现净利润 1 500 万元，无其他所有者权益变动。2×18 年 1 月 1 日，甲公司以定向增发 3 000 万股普通股（每股面值为 1 元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的乙公司 35% 股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 34 500 万元。

假定甲公司和乙公司采用的会计政策与会计期间相同，均按照 10% 的比例提取法定盈余公积。甲公司和乙公司一直受同一最终控制方控制。上述交易不属于“一揽子交易”。不考虑相关税费等其他因素



影响。

(1) 确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后甲公司持有乙公司股权比例为 60% (25%+35%)。

合并日甲公司享有乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额为 20 700 万元 (34 500×60%)。

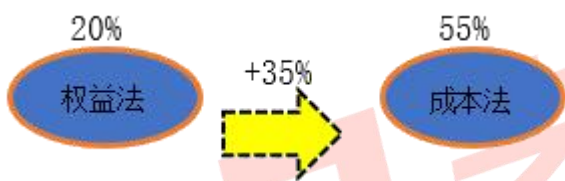
(2) 长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。

原 25% 的股权投资采用权益法核算，在合并日的原账面价值为 9 375 万元 (9 000+1 500×25%)。

合并日，甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	20 700
贷：长期股权投资——投资成本	9 000
——损益调整	375
股本	3 000
资本公积——股本溢价	8 325

3. 非同一控制



长期股权投资	长期股权投资
其他综合收益、资本公积暂不处理（处置时结转）	初始投资成本：原股权账面价值+新增投资成本

会计处理

①追加投资时

借：长期股权投资（原股权账面价值+新增投资成本

 贷：长期股权投资—投资成本

 —损益调整（或借记）

 —其他综合收益（或借记）

 —其他权益变动（或借记）

 银行存款等

② 购买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、其他资本公积，不作会计处理。

【例题】2×15 年 1 月 1 日，甲公司以现金 4 500 万元自非关联方处取得了乙公司 20% 股权，并能够对其施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 21 000 万元。2×17 年 7 月 1 日，甲公司另支付现金 12 000 万元，自另一非关联方处取得 B 公司 40% 股权，并取得对乙公司的控制权。购买日，A 公司原持有的对乙公司的 20% 股权的公允价值为 6 000 万元，账面价值为 5 250 万元，甲公司确认与乙公司权益法核算相关的累计投资收益为 300 万元，其他综合收益为 300 万元，其他所有者权益变动为



150 万元；乙公司可辨认净资产公允价值为 27 000 万元。假设甲公司购买乙公司 20%股权和后续购买 40%股权的交易不构成“一揽子”交易。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。

购买日前，甲公司持有乙公司的投资作为对联营企业的投资进行会计核算，购买日前甲公司原持有股权的账面价值为 5 250 万元（4 500+300+300+150）。

本次投资支付对价的公允价值为 12 000 万元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为 17 250 万元（5 250+12 000）。

购买日前甲公司原持有股权相关的其他综合收益 300 万元以及其他所有者权益变动 150 万元在购买日均不进行会计处理。

借：长期股权投资	17 250
贷：长期股权投资——投资成本	4 500
——损益调整	300
——其他综合收益	300
——其他权益变动	150
银行存款	12 000

（六）成本法核算转权益法核算

1. 主动减资：



长期股权投资	长期股权投资
处置部分股权	剩余股权按权益法追溯调整
公允价值与账面价值的差额计入投资收益	

追溯事项	追溯调整分录
初始投资成本调整	比较剩余股权的账面价值与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的份额，前者小于后者的： 借：长期股权投资——投资成本 贷：留存收益

取得原投资 2020 年

2021 年处置





说明：假设取得原投资 75%至处置 50%股权时点，被投资方实现净利润合计 1000 万元，其中从 2021 年初至处置时点，被投资方实现净利润 300 万元，而取得股权至 2020 年底，被投资方实现净利润 700 万元。

追溯事项	追溯调整分录
投资损益的确认	以前年度： 借：长期股权投资——损益调整 贷：留存收益（或相反） 当年： 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益（或相反）

被投资方宣告发放现金股利的追溯调整：

成本法：

借：应收股利

 贷：投资收益

权益法：

借：应收股利

 贷：长期股权投资——损益调整

当年发放现金股利调整：

借：投资收益

 贷：长期股权投资——损益调整

以前年度发放现金股利调整：

借：留存收益

 贷：长期股权投资——损益调整

追溯事项	追溯调整分录
被投资方分红	以前年度被投资方分红： 借：留存收益 贷：长期股权投资——损益调整
	当年被投资方分红： 借：投资收益 贷：长期股权投资——损益调整

追溯事项	追溯调整分录
被投资方其他综合收益或其他所有者权益变动	借：长期股权投资——其他综合收益 ——其他权益变动 贷：其他综合收益 资本公积——其他资本公积 （或相反）



【例题】甲公司原持有乙公司 60%的股权，能够对乙公司实施控制。2×18 年 11 月 6 日，甲公司对乙公司的长期股权投资账面价值为 3 000 万元，未计提减值准备，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联方，取得价款 1 800 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 8 000 万元。相关手续于当日完成，甲公司不再对乙公司实施控制，但具有重大影响。甲公司原取得乙公司 60%股权时，乙公司可辨认净资产公允价值总额为 4 500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。自甲公司取得对乙公司长期股权投资后至部分处置投资前，乙公司实现净利润 2 500 万元。其中，自甲公司取得投资日至 2×18 年年初实现净利润 2 000 万元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积的交易或事项。甲公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（1）确认长期股权投资处置损益

借：银行存款	1 800
贷：长期股权投资——乙公司	1 000 (3 000×1/3)
投资收益	800

（2）调整长期股权投资账面价值

比较：剩余账面价值 2 000>投资时 4 500×40%，不调整。

借：长期股权投资——损益调整	1000
贷：盈余公积——法定盈余公积	80
利润分配——未分配利润	720
投资收益	200

【例题·多选题】2017 年 1 月 1 日，甲公司对子公司乙的长期股权投资账面价值为 2 000 万元。当日，甲公司将持有的乙公司 80%股权中的一半以 1 200 万元出售给非关联方，丧失对乙公司的控制权但具有重大影响。甲公司原取得乙公司 80%股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为 2 500 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。自甲公司取得乙公司股权至部分处置投资前，乙公司实现净利润 1 500 万元，增加其他综合收益 300 万元。甲公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。不考虑增值税等相关税费及其他因素。下列关于 2017 年 1 月 1 日甲公司个别财务报表中对长期股权投资的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 增加未分配利润 540 万元
- B. 增加盈余公积 60 万元
- C. 增加投资收益 320 万元
- D. 增加其他综合收益 120 万元

【答案】ABD

【解析】相关会计分录如下：

出售时：

借：银行存款	1200
贷：长期股权投资	1000
投资收益	200

成本法转为权益法追溯调整：

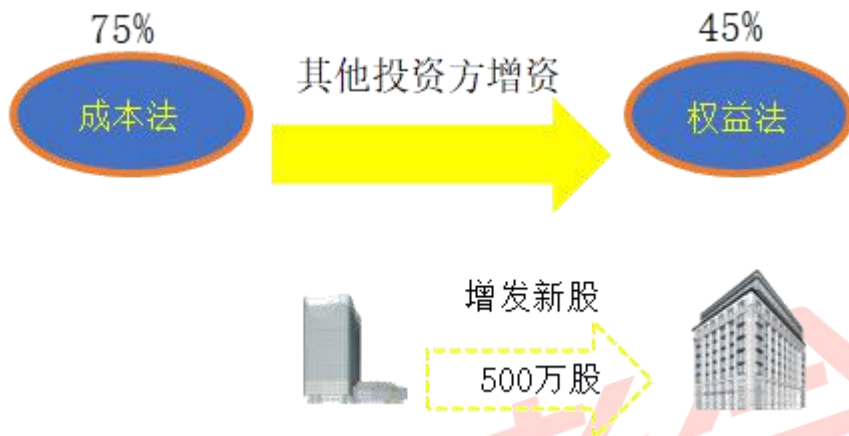
剩余部分的初始投资成本是 1 000 万元，享有的被投资方可辨认净资产公允价值份额=2 500



$\times 40\% = 1\,000$ (万元), 前者等于后者, 不调整初始投资成本。

借: 长期股权投资——损益调整	600 (1500 $\times$ 40%)
贷: 盈余公积	60
利润分配——未分配利润	540
借: 长期股权投资——其他综合收益	120 (300 $\times$ 40%)
贷: 其他综合收益	120

2. 被动减资:



【例题】2 $\times$ 17年1月1日, 甲公司以3 000万元现金取得乙公司60%的股权, 能够对乙公司实施控制; 当日, 乙公司可辨认净资产公允价值为4 500万元 (假定公允价值与账面价值相同)。2 $\times$ 19年10月1日, 乙公司向非关联方丙公司定向增发新股, 增资2 700万元, 相关手续于当日完成, 甲公司对乙公司持股比例下降为40%, 对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。

2 $\times$ 17年1月1日至2 $\times$ 19年10月1日期间, 乙公司实现净利润2 500万元; 其中, 2 $\times$ 17年1月1日至2 $\times$ 18年12月31日期间, 乙公司实现净利润2 000万元。假定乙公司一直未进行利润分配, 也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

2 $\times$ 19年10月1日, 甲公司有关账务处理如下:

(1) 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益

$2\,700 \times 40\% - 3\,000 \times (60\% - 40\%) / 60\% = 80$ (万元)

借: 长期股权投资	80
贷: 投资收益	80

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长期股权投资之间的差额计入当期损益。

(2) 对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

借: 长期股权投资——损益调整	1 000
贷: 盈余公积——法定盈余公积	80
利润分配——未分配利润	720
投资收益	200



	公允	账面	账面+公允
资产计量	①公允价值计量转成本法（非同一控制） ②公允价值计量转权益法 ③权益法转公允价值计量 ④成本法转公允价值计量	①公允价值计量转成本法（同一控制） ②权益法转成本法（同一控制） ③成本法转权益法	①权益法转成本法（非同一控制）

	结转	不结转
其他综合收益	①公允价值计量转成本法（非同一控制）（其他综合收益转入留存收益） ②公允价值计量转权益法（其他综合收益转入留存收益） ③权益法转公允价值计量（其他综合收益转入留存收益或投资收益）	①公允价值计量转成本法（同一控制）（其他综合收益不结转，处置时再结转） ②权益法转成本法（其他综合收益不结转，处置时再结转）
资本公积	①权益法转公允价值计量	①权益法转成本法（其他综合收益不结转，处置时再结转）

本章总结

知识点	考点
初始计量	初始投资成本的确定和核算，相关费用的处理
成本法	账务处理
权益法	入账价值的确定，投资损益的计算，账务处理
处置	处置损益的计算，账务处理
核算方法的转换	账务处理



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com