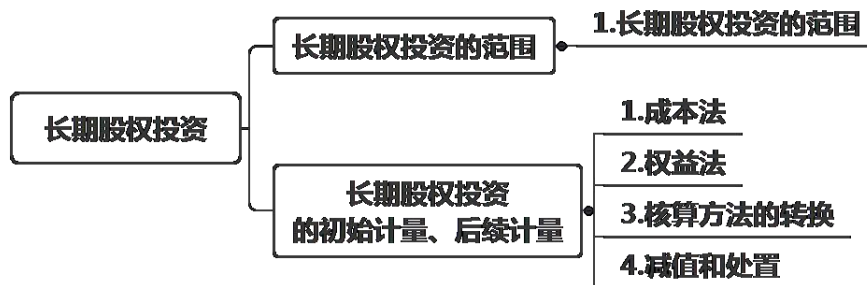




第五章 长期股权投资

【本章考点清单】



考点一：长期股权投资的范围

一、长期股权投资的确认——《长期股权投资准则》的适用范围

长期股权投资，是投资方对子公司、合营企业、联营企业的权益性投资。

（1）投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司的投资。

（2）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业的投资。

（3）投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。

考点二：长期股权投资的初始计量

（一）交易费用的会计处理

类别	交易费用的处理
非金融项目	资本化
交易性金融资产或金融负债	费用化——投资收益
其他金融资产或金融负债	资本化
形成合并的长期股权投资	费用化——管理费用
未形成合并的长期股权投资	资本化
证券发行费用（债券、股票）	资本化（冲减）

（二）应收项目的会计处理

应收项目，是指购买金融资产时，买价中有时包括发行方已宣告尚未发放的现金股利或已到期尚未领取的利息。

应收项目本质上属于一种债权，应当单独确认为“应收股利”或“应收利息”，不计入资产的初始成本。

（三）对联营企业、合营企业投资的初始计量

借：长期股权投资（支付对价公允价值+增值税销项税额+交易费用—应收股利）

 应收股利

 贷：银行存款等科目

（四）对子公司投资的初始计量

1. 同一控制控股合并取得长期股权投资

（1）同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。（控制状态在合并前和合并后要保持1年以上，含1年）



(2) 会计原则：合并方以被合并方在最终控制方合并报表中的可辨认净资产账面价值的份额确认初始投资成本，它与合并对价账面价值的差额调整资本公积——股本溢价，不够的按照 1: 9 的比例再调整留存收益；涉及或有对价时，应当按照《或有事项准则》的规定，判断是否需要确认预计负债或资产，如果确认，则后续或有对价的结算不得影响损益，应当调整资本公积和留存收益。即采用权益结合法理论，按账面价值计量，不确认损益。

借：长期股权投资（被合并方在最终控制方合并报表中的账面价值）

 应收股利（被合并方已宣告尚未发放的现金股利）

 资本公积——股本溢价

 盈余公积/利润分配——未分配利润（倒挤，借差）

 贷：银行存款

 资本公积——股本溢价（倒挤，贷差）

借：管理费用（交易费用）

 贷：银行存款

2. 非同一控制控股合并取得长期股权投资：

(1) 非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

(2) 确定企业合并成本

合并成本=合并对价的公允价值

提示：合并对价，包括支付的现金或非现金资产、权益性证券、承担的债务等等。

(3) 会计原则：采用购买法，按照公允价值计量。合并对价的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。

借：长期股权投资（合并成本—应收股利）

 应收股利

 贷：银行存款等科目

借：管理费用（交易费用）

 贷：银行存款

考点三：长期股权投资的后续计量—成本法

(一) 成本法，是指投资按成本计价的方法。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。

(二) 适用范围：投资方对子公司投资应当采用成本法核算，但投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。

(三) 会计处理

1. 持有期间被投资方宣告现金股利时，确认投资收益：

借：应收股利（不区分股利属于投资前还是投资后）

 贷：投资收益

2. 减值（不能转回）：

比如，投资方分得股利超过投资方投资后被投资方实现的净利润，需要考虑长期股权投资是否发生减值。因为长期股权投资对应被投资方的净资产份额，过度分配股利导致净资产价值减少，长期股权投资可能发生减值。

借：资产减值损失（账面价值—可收回金额，若小于 0 说明未减值）

 贷：长期股权投资减值准备

3. 处置：投资方应当将处置股权的账面价值与实际取得价款之间的差额计入当期损益。

借：银行存款



贷：长期股权投资

投资收益（倒挤）

提示：如果不是全部处置，情况就会变得复杂，可能涉及到股权投资转换的处理。

考点四：长期股权投资的后续计量—权益法

（一）权益法的概念，是指投资以初始投资成本计量后，在持有期间根据被投资方所有者权益的变动，投资方按照应享有或分担的份额对投资的账面价值进行调整的方法。

长期股权投资的后续计量的会计分录

	权益法
（1）对初始投资成本的调整	借：长期股权投资—投资成本 贷：营业外收入
（2）被投资企业实现净利润	借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益【调整后的净利润×持股比例】
（3）被投资单位宣告现金股利	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整
（4）被投资单位发生的净亏损	借：投资收益 贷：长期股权投资—损益调整 长期应收款 预计负债
（5）被投资单位其他综合收益发生变动	借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益
（6）被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动	借：长期股权投资—其他权益变动 贷：资本公积—其他资本公积

A. 对被投资方净利润进行四项调整：

（1）调整投资方取得投资时，被投资方的资产和负债的公允价值与账面价值的差额对损益的影响
 调整后净利润=被投资方账面净利润－（存货的公允价值－账面价值）×已出售比例－（固定资产按公允价值计算的折旧－按账面价值计算的折旧）－（无形资产按公允价值计算的摊销－按账面价值计算的摊销）－（公允价值下的减值准备－账面价值下的减值准备）
 注意：固定资产折旧时间从当月开始计算，不是从下月开始计算，因为这个固定资产是被投资方账面原来就有的，不是新购买的。

（2）在投资方与被投资方之间的内部交易不构成业务情况下，调整内部交易未实现损益对净利润的影响

调整后净利润=账面净利润－当年（存货的售价－成本）×未出售比例－当年（固定资产售价－成本）÷当年（固定资产售价－成本）/预计使用年限×当期折旧月份/12+当年已实现的以前年度未实现的内部交易毛利

提示：固定资产折旧时间从下月开始计算，因为这个固定资产是被投资方新购买的。

存货、固定资产、无形资产等内部交易，当年未实现的损益要调减利润，以后年度卖出了要调增利润。对于无形资产或固定资产，每年计提的折旧或摊销，视为已经实现的损益，每年都要调增利润。

**考点五：长期股权投资核算方法的转换**

（一）金融工具 10%——权益法 70%

1. 确认长期股权投资初始成本：

（1）交易性金融资产转换为长期股权投资：

借：长期股权投资——投资成本（原投资公允价值+新增投资成本）

贷：银行存款

交易性金融资产——成本（转销余额）

——公允价值变动（转销余额）

投资收益（倒挤）

提示：跨越重大经济界限，视同原股权全部出售，产生的利得或损失计入损益。对新股权按照公允价值重新计量。

2. 调整负商誉：将长期股权投资与追加投资日应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额相比较，若商誉大于 0 则不调整，若商誉小于 0 则调整：

借：长期股权投资—投资成本

贷：营业外收入

权益法核算的初始入账价值=原投资公允价值+新增投资成本+营业外收入

（二）权益法 30%——成本法 70%

1. 若形成非同一控制下企业合并：在个别报表中——1 步：

个别报表中购买日长期股权投资的初始成本

=原投资（截止至购买日的）账面价值+追加投资的成本

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和其他资本公积，应当在处置该项投资时转入当期损益。

同时将权益法下的明细账转销。

借：长期股权投资（原投资的账面价值+追加投资的成本）

贷：银行存款

长期股权投资——投资成本（转销余额）

——损益调整（转销余额）

——其他综合收益（转销余额）

——其他权益变动（转销余额）

2. 在合并报表中——1 步：

对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；被购买方的原股权涉及的其他综合收益和其他资本公积应当转为购买日所属当期投资收益。由于跨越重大经济界限，合并报表中对原股权按照视同销售处理。但个别报表中，按照法律关系对长期股权投资项目继续确认。

借：长期股权投资（购买日原股权的公允价值）

其他综合收益（转销原余额）

资本公积（转销余额）

贷：长期股权投资（转销原股权账面价值）

投资收益（倒挤）

合并成本=原投资在购买日的公允价值+追加投资的公允价值

商誉=合并成本—购买日子公司可辨认净资产公允价值份额

合并报表中的投资收益=原股权的处置损益=原持有股权在购买日的公允价值与其账面价值的差额+与原股权相关的其他综合收益和其他资本公积



(三) 公允价值 10%——成本法 70%

1. 形成非同一控制下企业合并：

购买日之前持有的股权投资，应当将其（截止至购买日的）公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。在合并报表中无需调整。

在个别报表中处理如下：

(1) 交易性金融资产转换为成本法：

借：长期股权投资（原股权截止至购买日的公允价值+追加投资的公允价值=合并成本）

贷：银行存款

交易性金融资产——成本（转销余额）

——公允价值变动（转销余额）

投资收益（倒挤）

(2) 其他权益工具投资转换为成本法：

借：长期股权投资（原股权截止至购买日的公允价值+追加投资的公允价值=合并成本）

其他综合收益（转销余额）

贷：银行存款

其他权益工具投资——成本（转销余额）

——公允价值变动（转销余额）

盈余公积

利润分配——未分配利润（倒挤）

(四) 成本法 70%——权益法 30%

提示：本转换也属于丧失控制权情形下处置子公司股权。

1. 个别报表中——3步：

处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行追溯调整；

因为剩下的股权只能按照权益法核算，减资以后不符合成本法核算的条件了，所以要追溯成权益法核算。

(1) 确认处置损益：

借：银行存款

贷：长期股权投资（按处置比例转销余额）

投资收益（倒挤）

(2) 按照权益法调整剩余股权的负商誉：

剩余投资商誉=剩余投资成本-原投资时被投资方可辨认净资产公允价值×剩余比例若剩余投资商誉>0，正商誉，则不调整；若剩余投资商誉<0，负商誉，则调整；

【提示】若原投资是正商誉，则剩余投资也一定是正商誉，那就无需调整了。

借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积（以前年度）

利润分配——未分配利润（以前年度）

营业外收入（当年）

(3) 按照权益法调整剩余股权享有的投资方所有者权益的变动：

①以前年度净损益变动=（被投资方以前年度调整后净利润-以前年度发放的现金股利）×剩余比例

②当年净损益变动=（被投资方当年调整后净利润-当年发放的现金股利）×剩余比例

③其他综合收益=从原投资时点持续计算的被投资方其他综合收益×剩余比例



④其他权益变动=从原投资时点持续计算的被投资方其他权益变动×剩余比例

【提示】涉及损益类项目，跨年度的需要分开计算。不是损益类项目，不用区分跨年度的问题，可以直接用累计数计算。现金股利是从净损益中发放的，所以两者可以一起计算。

借：长期股权投资——损益调整（累计数）

——其他综合收益（累计数）

——其他权益变动（累计数）

贷：盈余公积（以前年度）

利润分配——未分配利润（以前年度）

投资收益（当年）

其他综合收益（累计数）

资本公积——其他资本公积（累计数）

（五）权益法 30%—公允价值 10%——1 步

会计原则：投资方原持有被投资方的股权对其具有共同控制或重大影响的，因处置部分股权投资等原因丧失对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按公允价值计量，原股权投资的公允价值与账面价值的差额计入当期损益，原股权因采用权益法核算涉及的其他综合收益和其他权益变动，应当在终止采用权益法核算时全部计入当期损益（不能重分类计入损益的其他综合收益除外）。

借：银行存款

交易性金融资产—成本（转换日的公允价值）

其他综合收益（转销余额）

资本公积—其他资本公积（转销余额）

贷：长期股权投资—成本（转销余额）

——损益调整（转销余额）

——其他综合收益（转销余额）

——其他权益变动（转销余额）

投资收益（倒挤）

（六）成本法 70%——公允价值 10%

会计原则：投资企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理，剩余股权按公允价值计量，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

个别报表——1 步：

借：银行存款

交易性金融资产（转换日的公允价值）

贷：长期股权投资（转销余额）

投资收益（倒挤）

	类型	会计处理
追加投资	(1) 公允价值 10%—权益法 30%	跨越重大经济界限，视同出售原股权；
	(2) 权益法 30%—成本法 70%	属于多次交易形成合并，跨越重大经济界限，个别报表中不追溯调整；合并报表中，
	(3) 公允价值 10%—成本法 70%	控制权发生变化的应当区分形成同一控制下的合并和非同一控制下的合并分别进行调整。



减少投资	(4) 成本法 70%—权益法 30%	属于丧失控制权情况下处置部分股权，视同出售原股权，个别报表和合并报表中应当追溯调整。
	(5) 权益法 30%—公允价值 10%	跨越重大经济界限，视同出售原股权；
减少投资	(6) 成本法 70%—公允价值 10%	属于丧失控制权情况下处置部分股权，跨越重大经济界限，视同出售原股权，合并报表中要调整原股权收益的归属期间。



请关注公众号、听更多免费直播