



第五章 长期股权投资和合营安排

第二节 长期股权投资的后续计量

参照金融工具章节		长期股权投资（权益法）		长期股权投资（成本法）	
参股		20%	共同控制、重大影响	50%	控制
取得方式				后续计量	
企业合并方式		同一控制		成本法	
		非同一控制			
企业合并以外的方式		共同控制		权益法	
		重大影响			
【提示】控制、共同控制、重大影响的判断：					
①一般情形：持股比例；②实质重于形式：派出管理、董事人数					

一、成本法（见钱眼开）

取得投资	宣告发放 现金股利	计提减值	处置投资
借：长期股权投资 贷：银行存款等	借：应收股利 贷：投资收益	借：资产减值损失 贷：长期股权投资 减值准备	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（或借记）

↓

参见第一节长期股权投资的初始计量

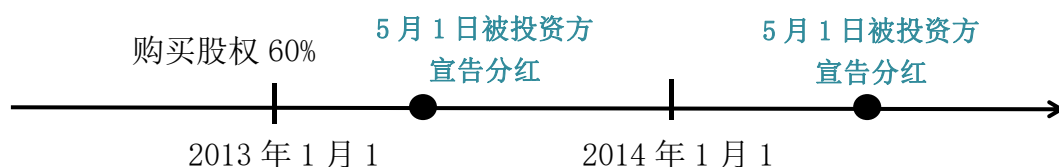
【提示】采用成本法核算的长期股权投资，应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。在追加投资时，按照追加投资支付的成本的公允价值及发生的相关交易费用增加长期股权投资的账面价值。

取得投资	宣告发放 现金股利	计提减值	处置投资
借：长期股权投资 贷：银行存款等	借：应收股利 贷：投资收益	借：资产减值损失 贷：长期股权投资 减值准备	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（或借记）

↓

被投资单位宣告分派现金股利或利润的，投资方根据应享有的部分确认当期投资收益。

【提示】投资企业在确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。



以前规定：

借：应收股利

贷：长期股权投资（分配投资前的现金股利）

投资收益（分配投资后的现金股利）

现在规定：

借：应收股利

贷：投资收益（分配投资前后的现金股利）

【解释】长期股权投资有可能虚高，故应当考虑长期股权投资是否发生减值

取得投资	宣告发放 现金股利	计提减值	处置投资
借：长期股权投资 贷：银行存款等	借：应收股利 贷：投资收益	借：资产减值损失 贷：长期股权投资 减值准备	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（或借记）



在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额等情况。出现类似情况时，企业应当按照《企业会计准则第8号—资产减值》的规定对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

取得投资	宣告发放 现金股利	计提减值	处置投资
借：长期股权投资 贷：银行存款等	借：应收股利 贷：投资收益	借：资产减值损失 贷：长期股权投资 减值准备	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（或借记）



参见长期股权投资的处置

【提示】被投资方实现净利润、其他综合收益变动和其他权益变动，投资方不做账务处理

【例 5-5】甲公司于 2020 年 4 月 10 日自非关联方处取得乙公司 60% 股权，成本为 1200 万元，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。2021 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 2021 年 2 月 12 日实际分派现金股利，2021 年度乙公司实现净利润 600 万元，不考虑相关税费等其他因素的影响。



老会计-用心传递温度

甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资—乙公司	1200	
贷：银行存款		1200
借：应收股利	10	
贷：投资收益		10
借：银行存款	10	
贷：应收股利		10

进行上述处理后，如相关长期股权投资存在减值迹象的，应当进行减值测试。

【例·单选题】2021年1月2日，甲公司一项无形资产作为对价自其母公司处取得乙公司60%的股权。甲公司该项无形资产的原价为1500万元，已累计摊销500万元，公允价值为1200万元。合并日，乙企业净资产在最终控制方合并报表上的账面价值为6400万元，公允价值为7000万元。合并过程中，甲公司另支付直接相关费用30万元。2021年4月23日，乙企业宣告分配现金股利200万元。2021年度，乙企业共实现净利润800万元。不考虑其他因素，则该项投资对甲公司2021年度损益的影响金额为（ ）万元。

A. 120 B. 90 C. 290 D. 770

【答案】B

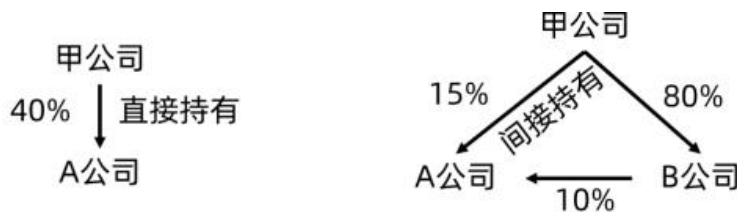
【解析】本题属于同一控制下的企业合并，并采用成本法进行后续计量，因此甲公司付出的对价，不确认处置损益，对于乙公司期末实现的净利润，甲公司不需要确认投资收益。因此该项投资对甲公司2021年度损益的影响金额 $= -30 + 200 \times 60\% = 90$ （万元），选项B正确。

二、权益法

【记忆口诀】月亮走我也走

【课外阅读·定义】权益法是指投资以初始投资成本计量后，在持有期间内，根据被投资单位所有者权益的变动，投资企业按应享有（或应分担）被投资企业所有者权益的份额调整其投资账面价值的方法。

投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响



在个别财务报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额；在合并财务报表中，投资方进行权益法核算时，应同时考虑直接持有和间接持有的份额。

间接持有

【提示1】值得注意的是，尽管在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响，但在确定应享有的被投资单位实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时，潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。



老会计-用心传递温度

【提示 2】明细科目设置

投资方长期股权投资明细科目	核算内容	被投资方所有者权益科目
投资成本	初始投资成本	实收资本（股本） 资本公积—资本（股本）溢价
损益调整	净利润、净亏损 分配现金股利	盈余公积 利润分配—未分配利润
其他综合收益	其他综合收益	其他综合收益
其他权益变动	除上述之外变动	资本公积—其他资本公积

【例·多选题】企业采用权益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

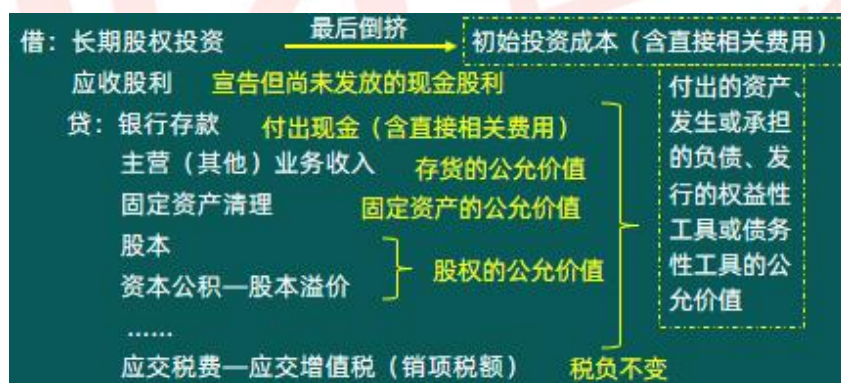
【答案】BD

【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

“投资成本”明细科目运用两步走：

第一步：【回顾】确认初始投资成本



第二步：初始投资成本的调整

①初始投资成本 > 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

【教材原文】该部分差额是投资方在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉价值，这种情况下不要求对长期股权投资的成本进行调整。

②初始投资成本 < 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

【教材原文】两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益的流入应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的账面价值。

借：长期股权投资—投资成本

 贷：营业外收入

【例 5-6 改编】A 公司于 2021 年 1 月 2 日取得 B 公司 30% 的股权，支付价款 3000 万元，另



老会计-用心传递温度

外发生手续费 500 万元。

情形 1：当日 B 公司可辨认净资产公允价值为 11000 万元

情形 2：当日 B 公司可辨认净资产公允价值为 12000 万元

【解析】情形 1：

借：长期股权投资—投资成本 3500
贷：银行存款 3500

初始投资成本 3500 万元 > 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 ($11000 \times 30\% = 3300$ 万元)

不调整长期股权投资初始投资成本

【解析】情形 2：

借：长期股权投资—投资成本 3500
贷：银行存款 3500

初始投资成本 3500 万元 > 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 ($12000 \times 30\% = 3600$ 万元)

借：长期股权投资—投资成本 100
贷：营业外收入 100

(二) 投资损益的确认

采用权益法核算的长期股权投资，在确认应享有（或分担）被投资单位的净利润（或净亏损）。

【案例】甲公司持有乙公司 30% 的股份，采用权益法核算，2021 年 12 月 31 日投资的账面价值 200 万元。取得投资时，乙公司所有者权益的账面价值与可辨认净资产的公允价值相同，不存在内部交易，双方采用的会计政策、会计期间相同。

乙公司 2021 年实现净利润 100 万	乙公司 2021 年发生净亏损 1000 万
借：长期股权投资—损益调整 30 贷：投资收益 30	借：投资收益 30 贷：长期股权投资—损益调整 30

乙公司 2021 年实现净利润 100 万	乙公司 2021 年发生净亏损 1000 万
借：长期股权投资—损益调整 30 贷：投资收益 30	借：投资收益 300 贷：长期股权投资—损益调整 300

【提示】超额亏损的处理

权益法下，投资方确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。

投资方在确认应分担被投资单位发生的损失时，应按照以下顺序处理：

借：投资收益	原理：有限责任公司承担有限责任
贷：①长期股权投资—损益调整	以长期股权投资的账面价值减至零为限
②长期应收款	其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益的账面价值减至零为限
③预计负债	投资企业承担额外损失义务的金额
④损失仍不足弥补：备查登记，不予确认	



老会计-用心传递温度

【提示】被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值，同时，投资方还应当重新复核预计负债的账面价值。

【例题】甲公司持有 A 公司 30% 的股权能够对被投资单位施加重大影响，2021 年 12 月 31 日投资的账面价值为 1500 万元。

投资成本借方	损益调整借方	其他综合收益借方	其他权益变动借方
1000 万	200 万	250 万	50 万

A 公司 2021 年发生净亏损 6000 万元。甲公司账上有应收 A 公司长期应收款 200 万元（符合长期权益的条件），假定取得投资时被投资单位各项资产公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同，甲公司与 A 公司之间未发生内部商品交易。

2021 年度甲公司应分担亏损的金额 = $6000 \times 30\% = 1800$ 万元

借：投资收益 1700
 贷：长期股权投资—投资成本 1000
 —损益调整 200
 —其他综合收益 250
 —其他权益变动 50
 长期应收款 200

2021 年度甲公司应分担亏损的金额 = $6000 \times 30\% = 1800$ 万元

借：投资收益 1700
 贷：长期股权投资—损益调整 1500
 长期应收款 200

还有 100 万损失仍不足弥补：备查登记，不予确认

2021 年度甲公司应分担亏损的金额 = $6000 \times 30\% = 1800$ 万元

借：投资收益 1700
 贷：长期股权投资—损益调整 1500
 长期应收款 200

还有 100 万损失仍不足弥补：备查登记，不予确认

【例题延伸】2022 年 A 公司实现净利润 2000 万元。

2022 年度甲公司应享有的份额 = $2000 \times 30\% = 600$ 万元

扣除备查簿登记的损失 100 万后：

借：长期应收款 200
 长期股权投资—损益调整（倒挤）300
 贷：投资收益 500

【重难点】在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：

1. 被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资方不一致的，应按投资方的会计政策和会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益。（略）
2. 取得投资时被投资单位各项资产公允价值 ≠ 账面价值（重点）
3. 内部交易（重点）

2. 取得投资时被投资单位各项资产公允价值 ≠ 账面价值（重点）



老会计-用心传递温度

【回顾】权益法初始投资成本的调整

①初始投资成本>应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额
不要求对长期股权投资的成本进行调整。

②初始投资成本<应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

借：长期股权投资—投资成本

贷：营业外收入

1. 长期股权投资入账金额≥取得的可辨认净资产公允价值份额

2. 被投资方的资产和负债在投资方眼里值多少钱

【例 5-8】甲公司于 2021 年 1 月 2 日购入乙公司 30% 的股份，购买价款为 2000 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 6000 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。假定乙公司 2021 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。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、乙公司的会计年度和采用的会计政策相同也未发生任何内部交易。（见下表，单位：万元）

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	1000	200	1200	20	16
无形资产	600	120	800	10	8
小计	2100	320	2700		

【记忆口诀】高减低加

项目	乙公司角度	甲公司角度	调整
营业成本	$500 \times 80\% = 400$	$700 \times 80\% = 560$	160
管理费用—折旧费	$1000/20 = 50$	$1200/16 = 75$	25
管理费用—摊销费	$600/10 = 60$	$800/8 = 100$	40
净利润	600 万元		

①调整后的净利润 = $600 - (700 - 500) \times 80\% - (1200/16 - 1000/20) - (800/8 - 600/10)$
= 375（万元）

②甲公司应享有份额 = $375 \times 30\% = 112.5$ （万元）

③借：长期股权投资—损益调整 112.5

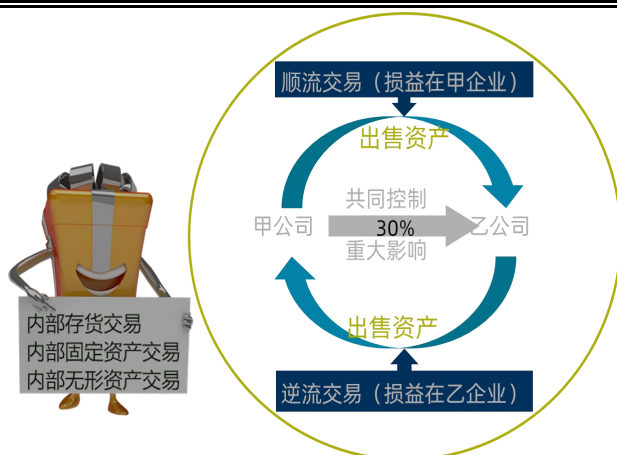
贷：投资收益 112.5

3、内部交易（重点）

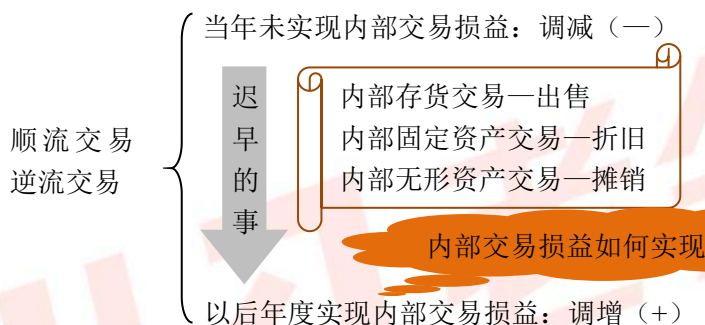
未实现内部交易损益的抵销，应当分别顺流交易和逆流交易进行会计处理。

- 顺流交易：是指投资方向其联营企业或合营企业投出或出售资产。
- 逆流交易：是指联营企业或合营企业向投资方出售资产。

【提示】对于联营企业或合营企业向投资方投出或出售资产的逆流交易，比照上述顺流交易处理。



【教材原文】在顺流交易（或逆流交易）存在未实现内部交易损益的情况下（即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗），投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。



【例 5-9 和 5-10 改编】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2021 年 9 月，甲、乙公司之间发生存货买卖交易，该存货的成本为 800 万元，售价为 1200 万元，乙公司 2021 年实现净利润为 2000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

【假设 1】（1）买方将取得的商品作为存货，至 2021 年年底，买方仍未对外出售，分别以下两种情形编制甲公司投资收益确认分录。

情形 1：上述内部交易中，商品为甲公司出售给乙公司。（顺流交易）

情形 2：上述内部交易中，商品为乙公司出售给甲公司。（逆流交易）

①2021 年调整后的净利润=2000-（1200-800）=1600（万元）

②甲公司应享有份额=1600×20%=320（万元）

③借：长期股权投资—损益调整 320
贷：投资收益 320

【延伸】（2）至 2022 年年底，买方将存货全部出售给独立的第三方，以下两种情形编制甲公司投资收益确认分录。

情形 1：上述内部交易中，商品为甲公司出售给乙公司。（顺流交易）

情形 2：上述内部交易中，商品为乙公司出售给甲公司。（逆流交易）

①2022 年调整后的净利润=3000+（1200-800）=3400（万元）

②甲公司应享有份额=3400×20%=680（万元）

③借：长期股权投资—损益调整 680



老会计-用心传递温度

贷：投资收益

680

【假设 2】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2021 年 9 月，甲、乙公司之间发生存货买卖交易，该存货的成本为 800 万元，售价为 1200 万元，买方将购入的存货分类为**管理用固定资产**，使用寿命为 5 年，净残值为 0，采用年限平均法计提折旧，假设乙公司 2021 年至 2026 年各年实现净利润均为 2000 万元，不考虑相关税费等其他因素影响，2021 年至 2026 年分别以下两种情形编制甲公司投资收益确认分录。

情形 1：上述内部交易中，商品为甲公司出售给乙公司。

情形 2：上述内部交易中，商品为乙公司出售给甲公司。

年度	调整后的净利润	甲公司应享有份额
2021	$2000 - (1200 - 800) + (1200 - 800) \times 3/12/5 = 1620$ 万元	$1620 \times 20\% = 324$ 万元
2022	$2000 + (1200 - 800) / 5 = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2023	$2000 + (1200 - 800) / 5 = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2024	$2000 + (1200 - 800) / 5 = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2025	$2000 + (1200 - 800) / 5 = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2026	$2000 + (1200 - 800) / 5 \times 9/12 = 2060$ 万元	$2060 \times 20\% = 412$ 万元

【例 5-11】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2021 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 2021 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 2021 年实现净利润为 1500 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

① 2021 年调整后的净利润 = $1500 - (160 - 200) = 1540$ (万元)

② 甲公司应享有份额 = $1540 \times 20\% = 308$ (万元)

③ 借：长期股权投资—损益调整 308

贷：投资收益 308

违背了谨慎性要求

【提示 1】投资方与其联营企业及合营企业之间发生的**无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失**，其中属于**所转让资产发生减值损失**的，有关未实现内部交易损失**不应予以抵销**。

甲公司在确认应享有乙公司 2021 年净损益时，如果有证据表明该商品交易价格 160 万元与其账面价值 200 万元之间的差额为减值损失的，不应予以抵销。

甲公司应当进行以下会计处理：

借：长期股权投资—损益调整 ($1500 \times 20\%$) 300

贷：投资收益 300

【提示 2】被投资单位宣告发放现金股利或利润

权益法下，投资单位分得的现金股利或利润，应抵减“长期股权投资—损益调整”明细科目。

在被投资单位宣告分派现金股利或利润时：

借：应收股利

贷：长期股权投资—损益调整

(三) 被投资单位其他综合收益变动的处理



老会计-用心传递温度

被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照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

或相反分录

【提示1】常考的“其他综合收益”

1. 【链接】投资性房地产的转换

非投资性房地产（固定/无形）转换投资性房地产（公允价值模式）

借：投资性房地产—成本【公允价值】

累计折旧（累计摊销）

固定（无形）资产减值准备

公允价值变动损益【借差】

贷：固定资产（无形资产）【原值】

其他综合收益【贷差】

2. 【链接】其他债权投资/其他权益工具投资公允价值的变动

3. 【链接】金融资产之间重分类

4. 【课外阅读】重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动

【提示2】投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分其他综合收益转入当期投资收益或留存收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分其他综合收益全部转入当期投资收益或留存收益。

借：其他综合收益

贷：投资收益 → 可转损益

留存收益 → 不可转损益

（或相反分录）

【课外阅读】重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动除外。→ 不可转

【例题】甲公司持有乙公司 25% 的股份，并能对乙公司施加重大影响。当期，乙公司将作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值 1500 万元，计入了其他综合收益。不考虑其他因素，甲公司当期按照权益法核算应确认的其他综合收益的会计处理如下：

甲公司应确认的其他综合收益 = $1500 \times 25\% = 375$ （万元）

借：长期股权投资—其他综合收益 375

贷：其他综合收益 375

（四）“其他权益变动”明细科目的处理

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的因素，主要包括：

- 被投资单位接受其他股东的资本性投入 资本公积—股本溢价
- 被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分 其他权益工具
- 以权益结算的股份支付 资本公积—其他资本公积
- 其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动 资本公积—股本溢价

投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记。



老会计-用心传递温度

借：长期股权投资—其他权益变动

贷：资本公积—其他资本公积（或相反分录）

投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按**处置比例**将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积**全部**转入当期投资收益。

借：资本公积—其他资本公积

贷：投资收益（或相反分录）

（五）长期股权投资的减值

投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照本书第六章的相关内容对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

投资账面价值高于可收回金额的，按其差额

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

上述长期股权投资的减值准备一经计提，不得转回。

【例·单选题】2020年初甲公司购入乙公司80%的股权，成本为60万元。2020年末长期股权投资的可收回金额为50万元，计提长期股权投资减值准备10万元。2021年末该项长期股权投资的可收回金额为70万元。2021年末甲公司对乙公司长期股权投资减值准备余额为（ ）万元。

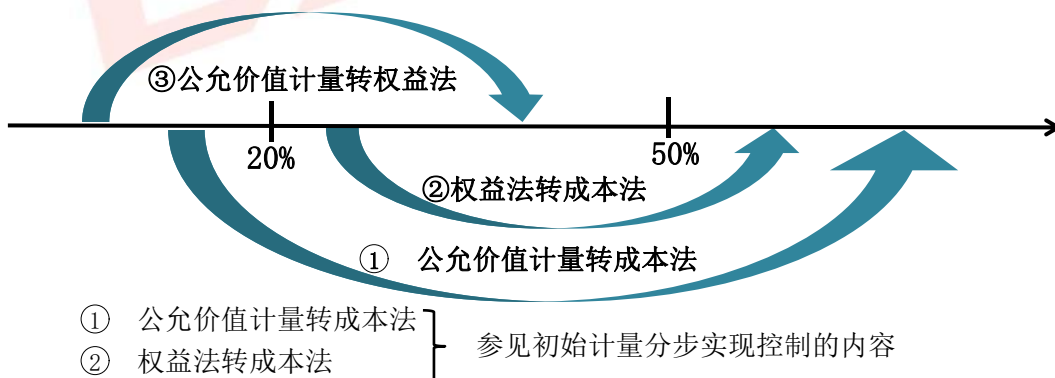
A. 10 B. 20 C. 30 D. 0

【答案】A

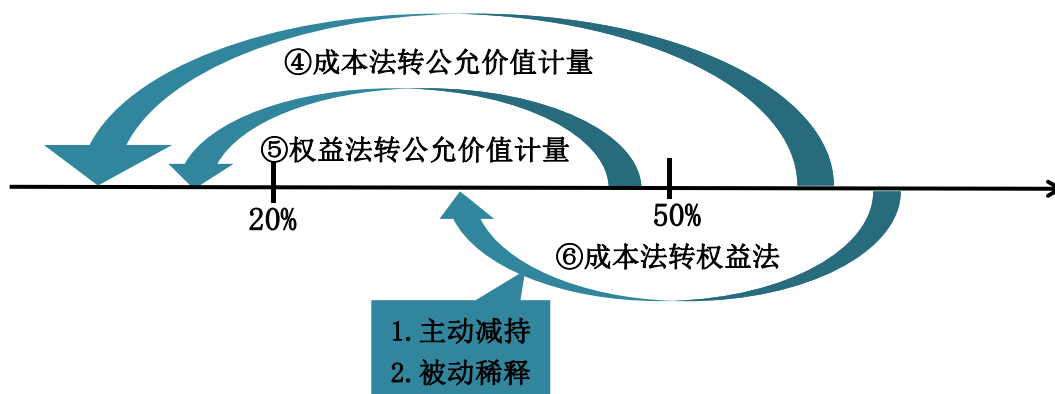
【解析】长期股权投资已计提的减值准备不得转回。2018年末即使甲公司长期股权投资的可收回金额高于账面价值，也不能恢复原来计提的10万元减值准备。

三、长期股权投资核算方法的转换

第一大类：持股比例上升情形



第二大类：持股比例下降情形



(一) 公允价值计量转换为权益法的核算

视同
处置

调整投资成本

借: 长期股权投资-投资成本 (倒挤)

贷: 其他权益工具投资-成本

-公允价值变动

投资方应当按照金融工具确认和计量准则确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应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

原股权的公允价值

利润分配-未分配利润

银行存款/主营业务收入等

新股权支付对价的公允价值

借: 其他综合收益

贷: 利润分配-未分配利润

原持有的股权投资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直接转入留存收益

(一) 公允价值计量转换为权益法的核算

视同
处置

调整投资成本

借: 长期股权投资-投资成本 (倒挤)

贷: 交易性金融资产-成本

-公允价值变动

投资方应当按照金融工具确认和计量准则确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应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

原股权的公允价值

投资收益

银行存款/主营业务收入等

新股权支付对价的公允价值

原持有的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 其公允价值与账面价值之间的差额应当转入改按权益法核算的当期损益

(一) 公允价值计量转换为权益法的核算

调整投资成本



老会计-用心传递温度

①初始投资成本>应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 不调整长期股权投资

②初始投资成本<应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额

需要调整，分录如下：

借：长期股权投资—投资成本

贷：营业收入（差额）

【例题】A 公司资料如下：

资料一：2020 年 6 月，A 公司以 4 000 万元现金自非关联方处取得 B 公司 5% 的股权。A 公司将其确认为其他权益工具投资。2020 年末该金融资产的公允价值为 5 000 万元。

借：其他权益工具投资—成本 4 000

贷：银行存款 4 000

借：其他权益工具投资—公允价值变动 1 000

贷：其他综合收益 (5 000-4 000) 1 000

资料二：2021 年 3 月 2 日，A 公司又以 16 500 万元的现金自另一非关联方处取得 B 公司 15% 的股权，相关手续于当日完成。当日，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 110 500 万元，至此持股比例达到 20%。取得该部分股权后，按照 B 公司章程规定，A 公司能够对 B 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。当日，原 5% 股权投资的公允价值为 5 500 万元。A 公司按净利润 10% 提取盈余公积。假定不考虑提取公积金等其他因素影响。

借：长期股权投资—投资成本 22 000

贷：其他权益工具投资—成本 4 000

—公允价值变动 1 000

利润分配—未分配利润 500

银行存款 16 500

借：其他综合收益 1 000

贷：利润分配—未分配利润 1 000

由于初始投资成本（22 000 万元）小于应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额（22 100 万元），因此，A 公司需调整长期股权投资成本 100 万元（22 100-22 000）。

借：长期股权投资—投资成本 100

贷：营业外收入 100

【例 5-15 改编】2020 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。2020 年年末该金融资产的公允价值为 1100 万元。

借：交易性金融资产—成本 900

贷：银行存款 900

2020 年年末

借：交易性金融资产—公允价值变动 200

贷：公允价值变动损益 200

【例 5-15 改编】2021 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



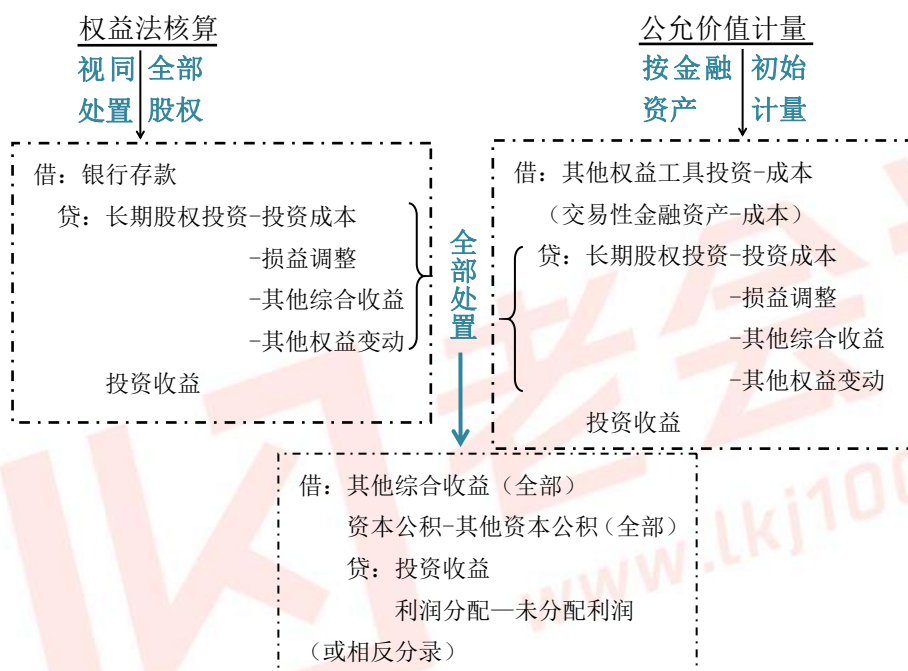
老会计-用心传递温度

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，不考虑相关税费等其他因素影响。

借：长期股权投资—乙公司—投资成本	3300
贷：交易性金融资产—成本	900
—公允价值变动	200
投资收益	400
银行存款	1800

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=12000×25%），因此，甲公司无须调整长期股权投资的成本。

（二）权益法核算转公允价值计量



【例 5-20】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。2021 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 3200 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交易性金融资产。出售时，**该项长期股权投资的账面价值为 48 00 万元**，其中投资成本 3900 万元，损益调整为 450 万元，其他综合收益为 300 万元（为被投资单位的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 2100 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

借：银行存款	3200
贷：长期股权投资—乙公司—投资成本（3900×60%）	2340
—损益调整（450×60%）	270
—其他综合收益（300×60%）	180
—其他权益变动（150×60%）	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
----------	-----



老会计-用心传递温度

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
借：交易性金融资产	2100	
贷：长期股权投资—乙公司—投资成本		1560
—损益调整		180
—其他综合收益		120
—其他权益变动		60
投资收益		180

(三) 成本法核算转公允价值计量

视同 处置	按金融 资产	初始 计量
借：银行存款 贷：长期股权投资 投资收益	借：其他权益工具投资-成本 (交易性金融资产-成本) 贷：长期股权投资 投资收益	

【教材原文】原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不再对被投资单位实施控制，共同控制或重大影响的，应改按金融工具确认和计量准则进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

【例 5-23】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。2021 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 9000 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，将剩余股权投资转为交易性金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 9000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2200 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	9000
贷：长期股权投资—乙公司	7200
投资收益	1800

(2) 剩余股权投资转为交易性金融资产

借：交易性金融资产—成本	2200
贷：长期股权投资—乙公司	1800
投资收益	400

(四) 成本法核算转权益法核算（难点）





老会计-用心传递温度

思路：遵循可比性原则，剩余持股比例部分应视同从取得投资时点即采用权益法核算，即对剩余部分投资追溯调整，将其调整到权益法核算的结果。

（四）成本法核算 转 权益法核算（难点）

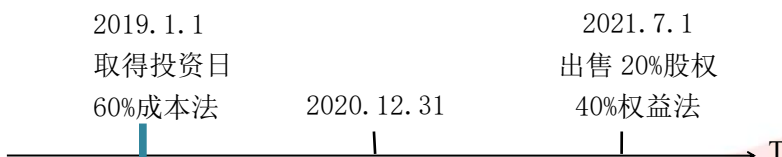
视同
处置

追溯调整（可比性原则）

借：银行存款
贷：长期股权投资
投资收益

1. 主动减持

因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。



1. 调整“取得时点”

① 剩余部分长期股权投资的成本 > 按剩余持股比例计算的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时，不调整长期股权投资账面价值

② 剩余部分长期股权投资的成本 < 按剩余持股比例计算的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时，调整留存收益或营业外收入

借：长期股权投资—投资成本

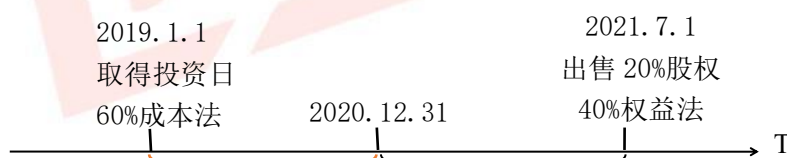
贷：营业外收入

盈余公积

利润分配—未分配利润

调本期

调以前期间



2. 调整“持有期间”（调整以前期间）

借：长期股权投资—损益调整

—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

盈余公积

利润分配—未分配利润

2. 调整“持有期间”（调整当期）

借：长期股权投资—损益调整

—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

投资收益

【例 5-21】甲公司原持有乙公司 60%的股权，能够对乙公司实施控制。2021 年 11 月 6 日，甲公司对乙公司的长期股权投资账面价值为 3000 万元，未计提减值准备，甲公司将其持有



老会计-用心传递温度

的对乙公司长期股权投资中的 $\frac{1}{3}$ 出售给非关联方，取得价款 1800 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 8000 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	18 00	
贷：长期股权投资—乙公司		10 00
投资收益		8 00

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 4500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。

(2) 调整“取得时点”

剩余长期股权投资的成本 2000 万元 $>$ 原投资时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 1800 万元（ $4500 \times 40\%$ ），不需要对长期股权投资的成本进行调整。

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 2500 万元。其中，自甲公司取得投资日至 2021 年年初实现净利润 2000 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。

(3) 调整“持有期间”（了解即可）

借：长期股权投资—乙公司—损益调整（ $2500 \times 40\%$ ） 1000

贷：盈余公积—法定盈余公积（ $2000 \times 40\% \times 10\%$ ） 80	} 调以前期间
利润分配—未分配利润（ $2000 \times 40\% \times 90\%$ ） 720	
投资收益（ $500 \times 40\%$ ） 200	

调本期

2. 被动稀释

【教材原文】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施加重大影响的，投资方在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。

(四) 成本法核算 转 权益法核算（难点）

视同
处置

追溯调整
(和主动减持一样)

然后，按照新的持股比例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（增资额 $\times$ 新的持股比例）【得到的好处】
贷：长期股权投资（下降部分的账面价值）【稀释的股权】
投资收益

首先，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长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益

借：长期股权投资
贷：投资收益



老会计-用心传递温度

【例 5-22】2019 年 1 月 1 日，甲公司以 3000 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 4500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。2021 年 10 月 1 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 2700 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。2019 年 1 月 1 日至 2021 年 10 月 1 日期间，乙公司实现净利润 2500 万元；其中，2019 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，乙公司实现净利润 2000 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。

2019 年 1 月 1 日

借：长期股权投资 3000
贷：银行存款 3000

2021 年 10 月 1 日

借：长期股权投资 得到的好处=2700×40%=1080
贷：长期股权投资 稀释的股权=3000×1/3=1000
投资收益 (倒挤) 80

借：长期股权投资 80
贷：投资收益 80

剩余部分长期股权投资的成本=3000+80=3080（万元）>按剩余持股比例计算的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=4500×40%=1800（万元），不调整长期股权投资账面价值

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

四、长期股权投资的处置（总结）

处置类型	成本法	权益法
全部处置	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（倒挤）	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资—投资成本 —损益调整 —其他权益变动 —其他综合收益 投资收益（倒挤） 借：资本公积—其他资本公积 其他综合收益 贷：投资收益 留存收益 (或相反分录)



老会计-用心传递温度

类型	成本法	权益法
部分处置	1. 不丧失控制权情况： 成本法→成本法 (80%) (60%) 2. 丧失控制权情况： ①一次交易即丧失控制权（已讲解） A. 成本法→权益法 (80%) (30%) B. 成本法→公允价值计量 (80%) (5%) ②多次交易才丧失控制权（62 页） 非一揽子交易；一揽子交易	1. 权益法→权益法（62 页） (40%) (30%) 原权益法核算的相关其他综合收益应当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，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当按 比例 结转入当期投资收益 2. 权益法→公允价值计量（已讲解） (40%) (5%)

【提示】企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于“一揽子交易”的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。



【例 5-24 改编】甲公司持有乙公司 40% 的股权并采用权益法核算。2021 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 20% 的股权出售给非关联的第三方，对剩余 20% 的股权仍采用权益法核算。出售时甲公司账面上对乙公司长期股权投资的构成为：投资成本 1800 万元，损益调整 400 万元，其他综合收益为 800 万元（为按比例享有的乙公司其他债权投资金融资产的公允价值变动），享有乙公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 200 万元。出售取得价款 1900 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

借：银行存款 1900

贷：长期股权投资—投资成本 900

—损益调整 200

—其他综合收益 400

—其他权益变动 100

投资收益 300

借：其他综合收益 400

资本公积—其他资本公积 100

贷：投资收益 500

【例 5-24 改编延伸】甲公司持有乙公司 40% 的股权并采用权益法核算。2021 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 30% 的股权出售给非关联的第三方，对剩余 10% 的股权指定为其他权益工具投资核算，当日剩余 10% 股权的公允价值为 1000 万元。出售时甲公司账面上对乙公司长期股权投资的构成为：投资成本 1800 万元，损益调整 400 万元，其他综合收益为 800 万元，其他权益变动为 200 万元。出售取得价款 2500 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。



老会计-用心传递温度

借：银行存款	2500	
贷：长期股权投资—投资成本		1350
—损益调整		300
—其他综合收益		600
—其他权益变动		150
投资收益		100
借：其他综合收益	800	
资本公积—其他资本公积	200	
贷：投资收益		1000

【例 5-24 改编延伸】甲公司持有乙公司 40%的股权并采用权益法核算。2021 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 30%的股权出售给非关联的第三方，对剩余 10%的股权指定为其他权益工具投资核算，当日剩余 10%股权的公允价值为 1000 万元。出售时甲公司账面上对乙公司长期股权投资的构成为：投资成本 1800 万元，损益调整 400 万元，其他综合收益为 800 万元，其他权益变动为 200 万元。出售取得价款 2500 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	1000	
贷：长期股权投资—投资成本		450
—损益调整		100
—其他综合收益		200
—其他权益变动		50
投资收益		200

【例·多选题】A 公司于 2021 年 1 月 1 日以银行存款 5190 万元购买 B 公司 40%的股权，并对 B 公司有重大影响，另支付相关税费 10 万元。同日，B 公司可辨认净资产公允价值 12500 万元，账面价值 10000 万元，其差额为一项无形资产所致，该无形资产尚可使用年限为 25 年，采用直线法进行摊销，无残值。2021 年 12 月 31 日 B 公司实现净利润 1000 万元，B 公司持有其他权益工具投资公允价值增加计入其他综合收益的金额 400 万元，2021 年 A 公司向 B 公司销售产品产生的未实现内部交易利润 300 万元，无其他所有者权益变动。2022 年 1 月 2 日 A 公司以 5800 万元将该项长期股权投资全部出售。下列说法中正确的有（ ）。

- A. 长期股权投资初始投资成本为 5200 万元
- B. 该项投资应采用权益法核算
- C. A 公司不需对初始投资成本进行调整
- D. 处置时应确认投资收益 360 万元

【答案】ABC

【解析】长期股权投资初始投资成本=5190+10=5200(万元)，选项 A 正确；因对 B 公司有重大影响，所以应采用权益法核算，选项 B 正确；因初始投资成本 5200 万元大于享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 5000 万元（12500×40%），所以不调整初始投资成本，选项 C 正确；2021 年 12 月 31 日该长期股权投资账面价值=5200+[1000-300-(12500-10000)÷25]×40%+400×40%=5600（万元），处置时应确认投资收益=5800-5600=200（万元），选项 D 正确。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com