



第4讲 长期股权投资和合营安排

考点一 长期股权投资的范围和初始计量

范围	控制/共同控制/重大影响 共同控制的判断：最小唯一组合；
----	---------------------------------

初始计量	非同一控制	①初始投资成本：含增值税的公允价值 ②审计、法律服务、评估咨询等中介费用：管理费用 ③企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金计入负债 初始确认金额：计入负债初始金额 ④发行权益性证券发生的手续费、佣金：冲减资本公积/留存收益 ⑤合并对价公允与账面差额： a. 固定/无形→资产处置损益； b. 长投或金融工具→投资收益 c. 存货→按公允价值确认收入，同时结转相应成本
	同一控制	①初始投资成本：合并日被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值份额 ②初始投资成本与支付资产账面价值差额计入资本公积/留存收益 ③审计、法律服务、评估咨询等中介费用计入管理费用 ④发行债券的手续费、佣金计入应付债券 ⑤发行股票的手续费、佣金计入资本公积/留存收益
	其他方式取得长投	①初始投资成本：支付资产或发行权益性证券的公允价值+支付的直接相关费用等必要支出 ②发行权益性证券发生的手续费、佣金：冲减资本公积/留存收益

【例题1·单选题】2018年1月1日，甲公司发行1 500万股普通股股票从非关联方取得乙公司80%股权，发行的股票每股面值1元，取得股权当日，每股公允价值6元，为发行股票支付给券商佣金300万元。相关手续于当日完成，甲公司取得了乙公司的控制权，该企业合并不属于反向购买。乙公司2018年1月1日所有者权益账面价值总额为12 000万元，可辨认净资产的公允价值与账面价值相同。不考虑其他因素，甲公司应确认的长期股权投资初始投资成本为（ ）万元。

- A.9 000
- B.9 600
- C.8 700
- D.9 300

【答案】A

【解析】非同一控制下企业合并，长期股权投资初始投资成本=支付对价公允价值=1 500×6=9 000（万元）；为发行股票支付的佣金、手续费冲减“资本公积——股本溢价”。

【例题2·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，投资当日甲公司“资本公积——股本溢价”科目余额为 2 000 万元，则取得长期股权投资时，甲公司应计入资本公积的金额为（ ）万元。

- A.100
- B.0
- C.1 600
- D.1 700

【答案】C

【解析】甲公司取得长期股权投资时：

借：长期股权投资 5 400
 资本公积——股本溢价 1 600
 贷：银行存款 7 000

考点二 长期股权投资的后续计量

成本法	被投资单位宣告发放现金股利或利润		
权益法	初始投资成本调整	初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额调整初始投资成本，计入营业外收入	
	对被投资方账面净利润的调整	①调整评估增值的后续变动；【调整已实现部分对损益影响】 ②调整内部交易损益【调整未实现交易损益】 a. 未实现是指：未销售的存货、固定/无形未提折旧/摊销部分 b. 调整后的公允净利润=考虑了评估增值后的公允净利润-未实现内部交易收益+未实现内部交易收益实现部分	
	超额 亏损	发生差额亏损	①冲减长期股权投资的账面价值（减记至零为限） ②冲减长期应收款（如有，减记至零为限） ③计入预计负债（如有，减记至零为限） ④备查簿登记，不再予以确认注意投资收益金额的计算
		后期实现利润	①冲减备查簿登记的未确认损失；②恢复预计负债；③恢复长期应收款；④恢复长期股权投资的账面价值。注意恢复的长期股权投资金额的计算
	被投资单位宣告发放现金股利或利润	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整	
	被投资单位其他综合收益变动	借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益（或相反）	



被投资单位 发生所有者 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（或相反）
-------------------------------	---

【例题 3·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元，除一项存货之外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。该存货成本 80 万元，已计提 20 万元减值准备，公允价值为 100 万元，至 2×22 年 12 月 31 日，该批存货已对外出售 70%。乙公司 2×22 年实现净利润 200 万元，本年未发生其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

A.37.2

B.37.6

C.34.4

D.40

【答案】C

【解析】本题中，乙公司经调整后的净利润=乙公司账面净利润－（投资日存货的公允价值－账面价值）×当期出售比例=200－[100－(80－20)]×70%=172（万元），甲公司按比例应确认的投资收益金额=172×20%=34.4（万元），故本题选项 C 正确。

【例题 4·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元，除一项固定资产之外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。该固定资产账面价值为 60 万元，原值 90 万元，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 15 年；公允价值为 120 万元，取得投资时其尚可使用年限为 10 年。乙公司 2×22 年实现净利润 200 万元，本年未发生其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

A.38.8

B.38.9

C.38.4

D.40

【答案】A

【解析】本题中，乙公司经调整后的净利润=账面净利润－（公允口径应计提的折旧－账面口径已经计提的折旧）=账面净利润－（资产的公允价值/尚可使用年限－资产的原值/原预计使用年限）=200－（120/10－90/15）=194（万元）。甲公司按比例应确认的投资收益金额=194×20%=38.8（万元），故本题选项 A 正确。

【例题 5·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，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。2×22 年 5 月 1 日，甲公司一项专利权以 120 万元的价格出售给乙公司，乙公司将其仍作为无形资产核算，该专利权



账面价值 60 万元，原值 90 万元，预计净残值为 0，预计尚可使用年限为 10 年；乙公司 2×22 年实现净利润 200 万元，本年未发生其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.40
- B.28.8
- C.28
- D.29.2

【答案】B

【解析】本题中，因内部交易形成的损益总额=120-60=60（万元），该内部交易发生于 2×22 年 5 月 1 日，应调整净利润的金额=60/10×（8/12）=4（万元），乙公司经调整后的净利润=200-（60-4）=144（万元），甲公司按比例应确认的投资收益金额=144×20%=28.8（万元），故本题选项 B 正确。

【例题 6·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，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。2×22 年 5 月 1 日，甲公司一批成本为 60 万元的存货以 100 万元的价格出售给乙公司，该存货未计提过减值准备，乙公司当期已对外出售 80%。2×22 年乙公司实现净利润 200 万元。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.33.6
- B.36
- C.40
- D.38.4

【答案】D

【解析】本题中，乙公司经调整后的净利润=公允净利润-未实现内部交易损益=200-（100-60）×（1-80%）=192（万元）。甲公司按比例应确认的投资收益金额=192×20%=38.4（万元），故本题选项 D 正确。

考点三 长期股权投资的减值与处置

减值	长期股权投资的减值准备一经计提，不得转回
权益法下处置	①处置价款与账面价值差额计入投资收益 ②其他综合收益（可重分类进损益部分）和其他资本公积转入投资收益 ③部分处置权益法核算的长投，剩余部分仍按权益法核算，其他综合收益和其他资本公积按处置比例转入投资收益。

考点四 长期股权投资核算方法转换

公允价值转权益法	初始投资成本 ①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 ②初始投资成本与在追加投资日可辨认净资产公允价值份额（新的持股比例）的差额比较，前者小于后者的，计入营业外收入
----------	--



	原投资的 处理	①交易性金融资产：公允与账面差额转入投资收益； ②其他权益工具投资：公允与账面差额及计入其他综合收益的 累计公允价值变动转入留存收益。
--	------------	---

公允价值 转成本法	非同一 控制	初始投资成本	原投资公允价值+新投资公允价值	
		原投资的处理	交易性金融资产	账面与公允差额转投资收益
			其他权益工具投资	①账面与公允差额转留存收益 ②其他综合收益转留存收益

权益法转 成本法	非同一 控制	初始投资成本	原投资账面价值+新投资公允价值
		原投资的处理	其他综合收益和其他资本公积合并日不转，处置时 再转投资收益

权益法转 公允价值	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①初始投资成本=剩余部分的公允价值 ②剩余部分的公允与账面的价额计入投资收益
	原投资	其他综合收益（可重分类进损益的部分）、其他资本公积转入投 资收益。

成本法转 公允价值	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①初始投资成本=剩余部分的公允价值 ②剩余部分的公允与账面的价额计入投资收益

成本法转 权益法	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①追溯调整 ②涉及损益类的处理： a. 当年的用原科目； b. 以前年度的损益调整留存收益

【例题 7· 单选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司定向发行每股面值为 1 元、公允价值为 5 元的普通股 1 000 万股作为对价取得乙公司 30%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。取得投资日，乙公司可辨认净资产的公允价值为 16 000 万元，与账面价值相同。2018 年度，乙公司实现的净利润为 6 000 万元，因其他权益工具投资公允价值变动增加其他综合收益 200 万元，未发生其他影响乙公司所有者权益变动的交易或事项。2019 年 1 月 1 日，甲公司将对乙公司股权投资的 60%出售给非关联方，取得价款 6 000 万元，相关手续于当日完成，剩余股份当日公允价值为 4 000 万元，出售部分股份后，甲公司对乙公司不再具有重大影响，将剩余股权投资转为其他权益工具投资。则甲公司处置部分股权投资交易对营业利润的影响额（ ）。

A.1 256

B.1 884

C.60



D.3 200

【答案】D

【解析】2018 年 1 月 1 日：

借：长期股权投资——投资成本	5 000
贷：股本	1 000
资本公积——股本溢价	4 000

2018 年 12 月 31 日：

借：长期股权投资——损益调整	1 800
贷：投资收益	1 800
借：长期股权投资——其他综合收益	60
贷：其他综合收益	60

2019 年 1 月 1 日：

借：银行存款	6 000
贷：长期股权投资——投资成本	3 000
——损益调整	1 080
——其他综合收益	36
投资收益	1 884
借：其他综合收益	60
贷：投资收益	60
借：其他权益工具投资——成本	4 000
贷：长期股权投资——投资成本	2 000
——损益调整	720
——其他综合收益	24
投资收益	1 256

所以，甲公司处置部分股权投资交易对营业利润的影响额 = 1 256 + 1 884 + 60 = 3 200 (万元)。

【例题 8·多选题】2018 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 3 000 万元。当日，甲公司将持有的乙公司 60% 股权中的 1/3 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 60% 股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为 4 000 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 2 000 万元，增加其他综合收益 200 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 2018 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 720 万元
- B. 增加盈余公积 80 万元
- C. 增加投资收益 800 万元
- D. 增加其他综合收益 80 万元

【答案】ABD

【解析】相关会计分录如下：

出售时：

借：银行存款	1 200
--------	-------



贷：长期股权投资 1 000
 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 2 000 万元，享有的被投资方可辨认净资产公允价值份额 = $4\,000 \times 40\% = 1\,600$ （万元），前者大于后者，不调整初始投资成本。

借：长期股权投资——损益调整 800（ $2\,000 \times 40\%$ ）

贷：盈余公积 80
 利润分配——未分配利润 720

借：长期股权投资——其他综合收益 80（ $200 \times 40\%$ ）

贷：其他综合收益 80

考点五 合营安排

具体类别	合营安排分为共同经营和合营企业
共同经营	是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排
合营企业	是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排

【例题 9·多选题】下列关于合营安排的说法中，正确的有（ ）。

- A. 合营安排要求所有参与方都对该安排实施共同控制
- B. 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排不构成共同控制
- C. 能够对合营企业达到重大影响的参与方，应对其投资采用权益法核算
- D. 合营安排为共同经营的，合营方按一定比例享有该安排相关资产且承担该安排相关负债

【答案】BCD

【解析】选项 A，合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排同时具有以下特征：（1）各参与方受到该安排的约束；（2）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，并不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com