

基础精讲班
中级会计实务
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

第五章 长期股权投资

本章考情分析

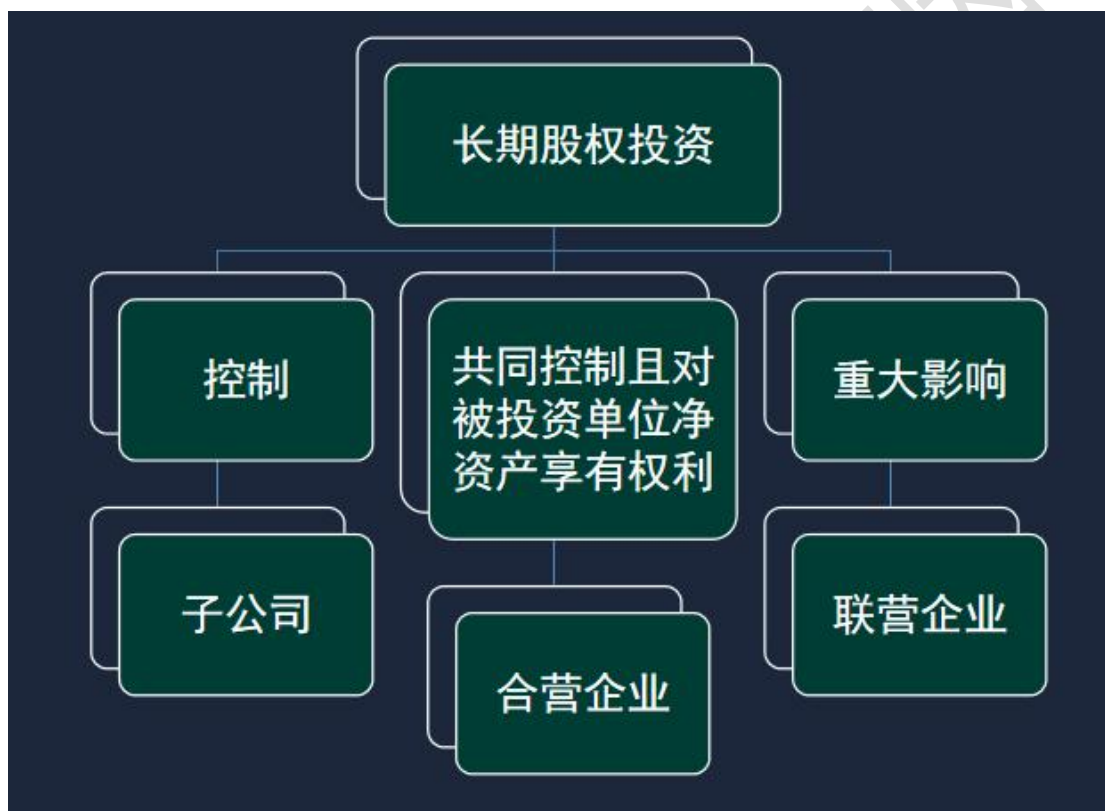
本章近三年考试中各种题型均有涉及，尤其要注意计算分析题及综合题。

本章主要考点：

企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本的核算；成本法和权益法的核算；成本法转为权益法的核算；权益法的会计处理（大题）。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

一、长期股权投资的范围



第一节 长期股权投资的范围和初始计量

重大影响：

（1）在被投资单位的董事会或类似权利机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。

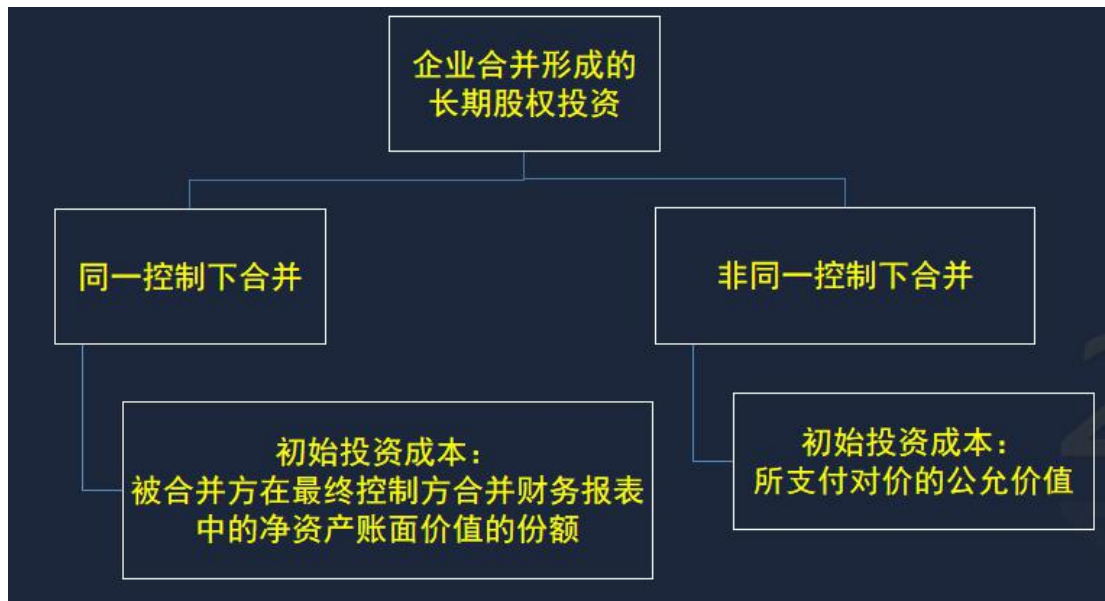
（2）20%—50%

（3）考虑当期可执行的潜在表决权：认股权证、股份期权、可转换公司债券

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

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



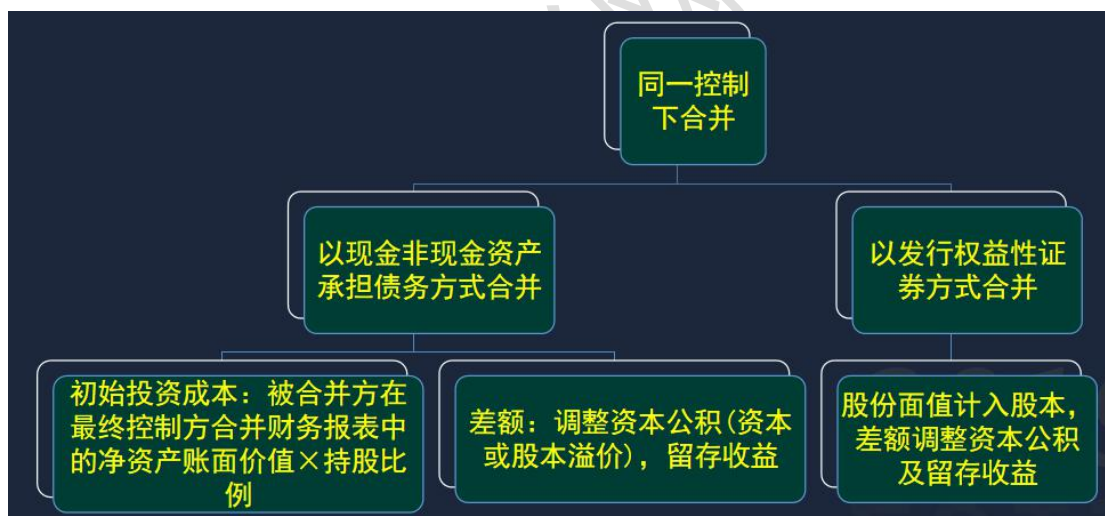
第一节 长期股权投资的范围和初始计量

1、同一控制下的企业合并形成的长期股权投资

原则：不以公允价值计量，不确认损益。

合并前双方会计政策不同的，要按合并方的会计政策调整统一后再确定初始投资成本。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量



第一节 长期股权投资的范围和初始计量

费用的处理：

- (1) 合并方发生的审计、法律、评估咨询等中介费计入当期损益（管理费用）；
- (2) 发行权益性工具的交易费用，冲减资本公积，不足冲减的，继续冲减盈余公积、未分配利润。
- (3) 发行债务性工具的的交易费用，计入债务性工具的初始确认金额。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【例 5-1】2×16 年 6 月 30 日，A 公司向其母公司 P 发行 100 000 000 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 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 S 公司

净资产的账面价值为 40 000 000 元。假定 A 公司和 S 公司在企业合并前采用的会计政策相同。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

借：长期股权投资——S 公司 40 000 000

贷：股本 10 000 000

资本公积——股本溢价 30 000 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【单选题】2×18 年 3 月 20 日，甲公司以银行存款 1 000 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。合并日，该土地使用权的账面价值为 3 200 万元，公允价值为 4 000 万元；乙公司净资产的账面价值为 6 000 万元，公允价值为 6 250 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，甲公司的下列会计处理中，正确的是（ ）

- A. 确认长期股权投资 5 000 万元，不确认资本公积
- B. 确认长期股权投资 5 000 万元，确认资本公积 800 万元
- C. 确认长期股权投资 4 800 万元，确认资本公积 600 万元
- D. 确认长期股权投资 4 800 万元，冲减资本公积 200 万元

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

答案：C

解析：同一控制下长期股权投资的入账价值

$= 6\,000 \times 80\% = 4\,800$ （万元）。应确认的资本公积

$= 4\,800 - (1\,000 + 3\,200) = 600$ （万元）。

分录如下：

借：长期股权投资 4 800

贷：银行存款 1 000

无形资产 3 200

资本公积——股本溢价 600

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应判断是否属于一揽子交易的。

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。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

不属于一揽子交易的，取得控制权日，按下列步骤进行会计处理：

（1）确定初始投资成本：合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并报表中的账面价值的份额

即：

长期股权投资 = 被合并方净资产在最终控制方合并报表中的账面价值 \times 持股比例

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

（2）长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值的差额的处理：合并日的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积，不足冲减的，调整留存收益。

如：

借：长期股权投资

贷：长期股权投资

股本

资本公积—股本溢价

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

(3) ①合并日之前持有的长期股权投资，因采用权益法核算或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采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的会计基础进行会计处理；②因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入投资收益。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

其中，a. 处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益按比例结转，b. 处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【例 5—2】2×16 年 1 月 1 日，A 公司取得同一控制下 B 公司 25% 的股份，实际支付款项 90 000 000 元，能够对 B 产生重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，B 公司可辨认净资产账面价值 330 000 000 元（假定与公允价值相等）。2×16 年及 2×17 年度，B 公司实现净利润 15 000 000 元，无其他所有者权益变动。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

2×18 年 1 月 1 日，A 公司以定向增发 30 000 000 股普通股（每股面值 1 元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的 B 公司 35% 股权，相关手续于当日办理完毕。进一步取得投资后，A 公司能够对 B 公司实施控制。当日，B 公司在最终控制方合并报表中的净资产账面价值为 345 000 000 元。假定 A 公司和 B 公司采用的会计政策和会计期间相同，均按 10% 提取法定盈余公积。A 公司和 B 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。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

解析：

①确定合并日长期股权投资的初始投资成本

A 公司持有 B 公司股权 60%

合并日 A 公司享有 B 公司在最终控制方合并报表中净资产账面价值为 207 000 000 元（345 000 000 × 60%）。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

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，在合并日的账面价值 93 750 000 元（90 000 000 + 15 000 000 × 25%）

追加 35% 投资所支付对价的账面价值为 30 000 000 元。

合并对价的账面价值为 123 750 000 元（93 750 000 + 30 000 000）

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

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为 83 250 000 元（207 000 000 - 123 750 000）

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

合并日账务处理：

借：长期股权投资 207 000 000

贷：长期股权投资—投资成本 90 000 000

—损益调整 3 750 000

股本	30 000 000
资本公积—股本溢价	83 250 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

2、非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

购买方以合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值之和。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

费用的处理：

(1) 购买方为进行企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用及其他相关管理费用，应当计入当期损益

(2) 企业合并发行的权益性工具或债务性工具的交易费用，应计入权益性工具或债务性工具的初始确认金额。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

会计处理：

【思路】看作将作为对价的资产出售了。

(1) 投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入资产处置损益。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

(2) 投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其成本结转主营业务成本或其他业务成本。

借：长期股权投资→公允价值+销项税

贷：主营业务收入

应交税费—应交增值税(销项税额)

借：主营业务成本

贷：库存商品

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

(3) 投出资产为金融资产等投资的，其差额计入投资收益。金融资产持有期间公允价值变动形成的“其他综合收益”应一并转入投资收益。

【总结】后面将要学习的非货币性资产交换及债务重组也按此思路进行处理。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【例 5-3】A 公司于 2×16 年 3 月 31 日取得了 B 公司 70% 的股权。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。本例中假定合并前 A 公司与 B 公司及其股东不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素影响。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

项目	帐面价值	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

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

借：长期股权投资	50 000 000
累计摊销	12 000 000
管理费用	1 000 000
贷：无形资产	40 000 000
银行存款	9 000 000
资产处置损益	14 000 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

多次交易形成的合并：

(1) 在个别报表中：

①按原持有的股权投资的账面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。

②购买日之前持有的股权采用权益法核算的，相关其他综合收益应在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，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，应在处置该项投资时转入处置期间的当期损益。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

其中，处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转，处置后的剩余股权不再属于长期股权投资核算范围的，按本课程第九章的相关内容进行处理。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

③购买日之前持有的股权投资，采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将按该准则确定的股权投资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，原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额转入改按成本法核算的当期投资收益。对于购买日前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积公允价值变动应当直接转入留存收益。

在合并报表中的处理，参见第十九章相关内容。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【例 5-4】2×15 年 1 月 1 日，A 公司以现金 45 000 000 元自非关联方取得 B 公司 20% 的股权，并能实施重大影响。当日，B 公司可辨认净资产公允价值为 210 000 000 元。2×17 年 7 月 1 日，A 公司另付现金 120 000 000 元，自另一非关联方处取得 B 公司 40% 股权，并取得对 B 公司的控制权。购买日，A 公司原持有的对 B 公司的 20% 股权的公允价值为 60 000 000 元，账面价值为 52 500 000 元，A 公司确认与 B 公司权益法核算相关的累计投资收益为 3 000 000 元，其他综合收益为 3 000 000 元，其他所有者权益变动为 1 500 000 元；B 公司可辨认净资产公允价值为 270 000 000 元。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

假设 A 公司购买 B 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。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

分析：

购买日前，A 公司持有 B 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 A 公司原持有股权的账面价值为 52 500 000 元（45 000 000 + 3 000 000 + 3 000 000 + 1 500 000）。

本次投资支付对价的公允价值 120 000 000 元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为 172 500 000 元(52 500 000+120 000 000)。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

购买日前 A 公司原持有股权相关的其他综合收益 3 000 000 元以及其他所有者权益变动 1 500 000 元在购买日均不进行会计处理。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【例 5-5】2×19 年 1 月 1 日, A 公司以每股 6 元的价格购入上市公司 B 公司股票 2 000 000 股, 并由此持有 B 公司 5% 股权。A 公司与 B 公司不存在关联关系。A 公司将对 B 公司投资作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)。2×21 年 1 月 1 日, A 公司以现金 150 000 000 元为对价, 向 B 公司大股东收购 B 公司 50% 股权, 相关手续于当日完成。假设 A 公司购买 B 公司 5% 股权和后续购买 50% 股权不构成一揽子交易, A 公司取得 B 公司控制权日为 2×21 年 1 月 1 日, B 公司当日股价为每股 6.5 元, B 公司可辨认净资产公允价值为 240 000 000 元, 不考虑相关税费等其他因素影响。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

分析:

购买日前, A 公司持有对 B 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 A 公司原持有其他权益工具投资账面价值为 13 000 000 元(6.5×2 000 000)。

本次追加投资支付对价的公允价值 150 000 000 元。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为

163 000 000 元(150 000 000+13 000 000)

购买日前 A 公司原持有其他权益工具投资相关的其他综合收益为 1 000 000 元=(6.5-6)×2 000 000。购买日该其他综合收益转入留存收益, 假定 A 公司按照 15% 的比例提取盈余公积。

借: 长期股权投资	163 000 000
贷: 其他权益工具投资—成本	12 000 000
—公允价值变动	1 000 000
银行存款	150 000 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

借: 其他综合收益 1 000 000

 贷: 盈余公积 150 000
 利润分配—未分配利润 850 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

(二) 除企业合并外其他方式取得的长期股权投资

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

1. 以支付现金取得的长期股权投资

【例 5-6】甲公司于 2×16 年 2 月 10 日, 自公开市场买入乙公司 20% 股权, 实际支付 80 000 000 元, 支付手续费等相关费用 1 000 000 元, 对乙公司有重大影响。甲公司取得投资时, 乙公司已宣告但尚未发放现金股利, 甲公司按持股比例可分得 300 000 元。

借: 长期股权投资—投资成本	80 700 000
应收股利	300 000
贷: 银行存款	81 000 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

2. 以发行权益性证券取得的长期股权投资, 应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。为发行权益性证券支付的手续费、佣金等应自权益性证券的溢价发行收入中扣除, 溢价收入不足的, 应冲减盈余公积和未分配利润。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

【例 5-7】2×16 年 3 月, A 公司通过增发 30 000 000 元(每股 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, 其公允价值为 52 000 000 元, 为增发该部分普通股, A 公司支付 2 000 000 元的佣金和手续费, A 公司对 B 公司产生重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

借: 长期股权投资——B 公司——投资成本	52 000 000
贷: 股本	30 000 000
资本公积——股本溢价	22 000 000
借: 资本公积——股本溢价	2 000 000
贷: 银行存款	2 000 000

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

3. 投资者投入的长期股权投资, 应当进行评估作价。如有确凿证据表明, 取得长期股权投资的公允价值比所发行证券的公允价值更加可靠的, 以投资者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。

4. 以非货币性资产交换、债务重组等取得, 参见相关章节内容。

第二节 长期股权投资的后续计量

第二节 长期股权投资的后续计量

对子公司的投资采用成本法核算。

合营企业、联营企业的长期股权投资采用权益法核算。

第二节 长期股权投资的后续计量

一、成本法

对子公司的投资采用成本法核算。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。

投资方在判断对被投资单位是否具有控制权时, 应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接控制的股权。在个别财务报表中, 投资方进行成本法核算时, 应仅考虑直接持有的股权份额。

第二节 长期股权投资的后续计量

(1) 按初始投资成本进行计量。追加或收回投资应调整长期股权投资的成本。追加投资时, 按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。

(2) 被投资单位宣告分派的现金股利或利润中, 投资企业享有的部分, 应确认为当期投资收益。会计处理是: 借记应收股利, 贷记投资收益。投资企业在确认应分得的现金股利或利润后, 应考虑长期股权投资是否发生减值。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-8】甲公司于 2×15 年 4 月 10 日取得乙公司 60% 股权, 成本为 12 000 000 元, 相关手续于当日完成, 并能对乙公司实施控制。2×16 年 2 月 6 日, 乙公司宣告分派现金股利, 甲公司按持股比例可取得 100 000 元。乙公司于 2×16 年 2 月 12 日实际分派现金股利。不考虑相关税费影响。

第二节 长期股权投资的后续计量

借: 长期股权投资——乙公司	12 000 000
贷: 银行存款	12 000 000

借：应收股利	100 000
贷：投资收益	100 000
借：银行存款	100 000
贷：应收股利	100 000

进行上述处理后，如相关长期股权投资存在减值迹象的，应进行减值测试。

第二节 长期股权投资的后续计量

二、权益法

对合营企业、联营企业的长期股权投资，应当采用权益法核算。

第二节 长期股权投资的后续计量

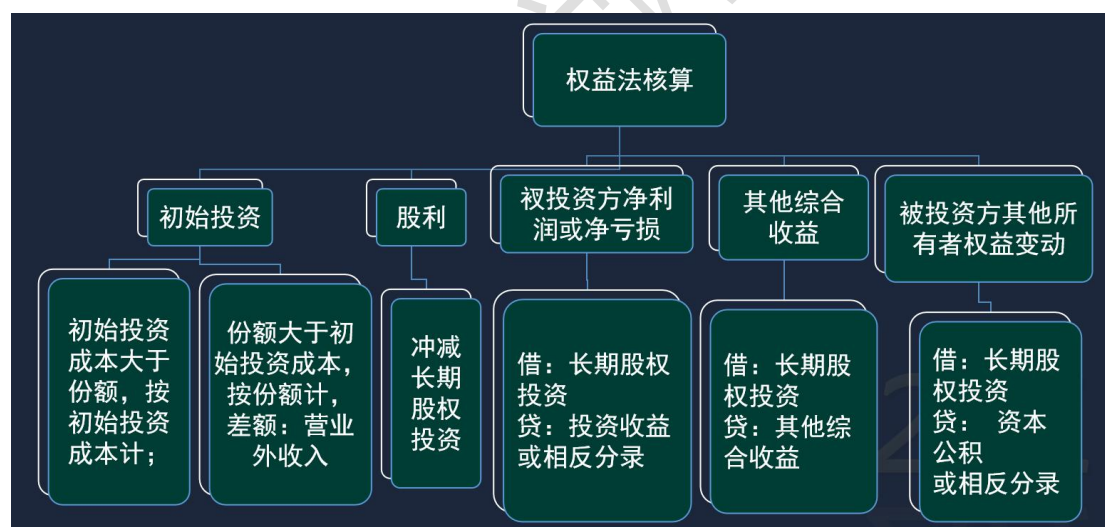
投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权（注：与控制的判断相同）。在综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权时后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响，在个别报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额（注：与成本法相同）；在合并报表中，投资方进行权益法核算时，应同时考虑直接持有和间接持有的股份。

第二节 长期股权投资的后续计量

会计科目：

长期股权投资—投资成本
 —损益调整
 —其他综合收益
 —其他权益变动

第二节 长期股权投资的后续计量



第二节 长期股权投资的后续计量

在持有投资期间，被投资方编制合并报表的，应以合并报表中净利润、其他综合收益、其他所有者权益变动中归属于被投资单位的金额为基础进行会计处理。

第二节 长期股权投资的后续计量

如果被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配优先股股利，投资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。

第二节 长期股权投资的后续计量

（一）初始投资成本的调整

【例 5-9】A 公司于 2×16 年 1 月 1 日取得 B 公司 30% 股权，实际支付价款 30 000 000 元。

取得时被投资单位账面所有者权益的构成如下(假定各项可辨认资产 / 负债的公允价值与其账面价值相同, 单位: 元):

第二节 长期股权投资的后续计量

实收资本	30 000 000
资本公积	24 000 000
盈余公积	6 000 000
未分配利润	15 000 000

所有者权益总额 75 000 000

A 公司对 B 公司产生重大影响, A 公司采用权益法核算。

A 公司的投资在 B 公司可辨认净资产所占份额

为 $75\,000\,000 \times 30\% =$

22 500 000 元。

第二节 长期股权投资的后续计量



第二节 长期股权投资的后续计量

借: 长期股权投资—投资成本 30 000 000

贷: 银行存款 30 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

假定上例中取得投资时 B 公司可辨认净资产公允价值 120 000 000 元, A 公司按持股比例计算应享有 36 000 000 元, 大于实际投资成本 30 000 000 元, 则:

借: 长期股权投资—投资成本 36 000 000

贷: 银行存款 30 000 000

营业外收入 6 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(二) 投资损益的确认

在确认应享有被投资单位的净利润或分担净亏损时, 在被投资单位账面净利润的基础上, 应考虑下列因素的影响进行适当调整:

(1) 将被投资方会计期间和会计政策调整得与投资方一致。

(2) 当投资时被投资方各项资产、负债的账面价值与公允价值不同, 投资方在计算投资收益时, 应对净利润进行两项调整, 按调整后的净利润计算投资收益: 一是固定资产折旧额、无形资产摊销额(有时还会涉及存货)。

第二节 长期股权投资的后续计量

二是被投资方有关长期资产以投资企业取得投资时的公允价值为基础计算确定的减值准备金额对被投资方净利润的影响。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-10】沿用例 9, 假定 A 公司长期股权投资的成本大于取得投资时 B 公司可辨认净资产公允价值份额的情况下, 2×16 年 B 公司实际净利润 8 000 000 元。A 公司、B 公司均以公历年作为会计年度, 两公司会计政策相同。由于投资时 B 公司各项资产、负债的账面价值与其公允价值相同, 不需对其净利润进行调整。

第二节 长期股权投资的后续计量

A 公司应确认的投资收益为 2 400 000 元

(8 000 000×30%)

借: 长期股权投资——损益调整 2 400 000

贷: 投资收益 2 400 000

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-11】甲公司于 2×16 年 1 月 2 日购入乙公司 30% 的股份, 购买价款为 20 000 000 元, 并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 60 000 000 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(单位: 元)。

第二节 长期股权投资的后续计量

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	5 000 000		7 000 000		
固定资产	10 000 000	2 000 000	12 000 000	20	16
无形资产	6 000 000	1 200 000	8 000 000	10	8
小计	21 000 000	3 200 000	27 000 000		

第二节 长期股权投资的后续计量

假定乙公司 2×16 年实现净利润 6 000 000 元, 其中在甲公司取得投资时的账面存货 5 000 000 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计提折旧或摊销, 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。

甲公司在确定其应享有乙公司 2×16 年的投资收益时, 应在乙公司实现净利润的基础上, 根据取得投资时有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整(不考虑相关税费等其他因素影响):

第二节 长期股权投资的后续计量

调整后的净利润

=6 000 000—(7 000 000—5 000 000)×80%—

(12 000 000÷16—10 000 000÷20)—

(8 000 000÷8—6 000 000÷10)=3 750 000 (元)

甲公司应享有份额=3 750 000×30%=1 125 000 (元)

借: 长期股权投资——乙公司——损益调整 1 125 000

贷：投资收益

1 125 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(3) 对于投资方与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应抵销。投资方与被投资单位发生的内部交易损失，按资产减值准则等规定属于资产减值损失的，应全额确认。

投资方出售商品给被投资方称为顺流交易，被投资方出售商品给投资方称为逆流交易。未实现内部交易损益，体现在投资方或联营企业、合营企业持有资产账面价值中，在计算确认投资收益时应抵销。

第二节 长期股权投资的后续计量

①顺流交易

【例 5-12】甲公司持有乙公司 20% 的表决权，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 8 000 000 元的商品以 12 000 000 元的价格出售给乙公司。乙公司将其作为管理用固定资产，预计使用年限 10 年，预计净残值为 0。甲公司取得该项投资时，乙公司可辨认资产、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 20 000 000 元。假定不考虑相关税费因素。

第二节 长期股权投资的后续计量

甲公司在该项交易中实现净利润 4 000 000 元，其中的 800 000 元（4 000 000×20%）是针对本公司持有的对联营企业份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销，同时考虑折旧对损益的影响：

借：长期股权投资——损益调整

3 220 000 [(20 000 000 - 4 000 000
+ 4 000 000 / 10 / 4) × 20%]

贷：投资收益

3 220 000

第二节 长期股权投资的后续计量

②逆流交易

对于逆流交易所产生的内部损益，投资方不应确认本企业享有的份额。

因逆流交易产生的未实现内部交易损益，在未对外出售前，体现在投资方持有的资产的账面价值中，在合并报表中也应对其进行调整。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-13】甲公司取得乙公司 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。2×16 年 8 月，乙公司将其成本为 9 000 000 元的某商品以 15 000 000 元的价格出售给甲公司，甲公司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 48 000 000 元。假定不考虑税费因素。

第二节 长期股权投资的后续计量

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司 2×16 年净损益时，应进行以下会计处理：

借：长期股权投资——损益调整 8 400 000

[(48 000 000 - 6 000 000) × 20%]

贷：投资收益

8 400 000

第二节 长期股权投资的后续计量

假定 2×17 年，甲公司将该商品以 18 000 000 元对外部独立第三方出售，因该部分内部交易损益已经实现，甲公司在确认应享有乙公司 2×17 年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资损益。乙公司 2×17 年实现的净利润为 30 000 000 元。甲公司的

会计处理如下：

第二节 长期股权投资的后续计量

借：长期股权投资——乙公司——损益调整 7 200 000
 [(30 000 000+6 000 000) ×20%]

 贷：投资收益 7 200 000

第二节 长期股权投资的后续计量

投资企业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，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-14】甲公司持有乙公司 20%有表决权股份，能对乙公司产生重大影响。2×16 年，甲公司将其账面价值为 2 000 000 元的商品以 1 600 000 元的价格出售给乙公司。至 2×16 年 12 月 31 日，该批商品尚未对外出售。假定甲公司对乙公司投资时，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 2×16 年实现的净利润为 15 000 000 元。不考虑相关税费。

第二节 长期股权投资的后续计量

如果有证据表明该商品交易价格 1 600 000 元与其账面价值 2 000 000 元的差额为减值损失的，不应抵销。

借：长期股权投资—损益调整 3 000 000 (15 000 000 ×20%)

 贷：投资收益 3 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，处理如下：

(1) 联营、合营企业向投资方出售业务的，按企业合并准则处理。投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

第二节 长期股权投资的后续计量

(2) 投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务，取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。

第二节 长期股权投资的后续计量

(三) 被投资单位其他综合收益变动的处理

借：长期股权投资—其他综合收益

 贷：其他综合收益

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-15】甲公司持有乙公司 30%股份，能对乙公司产生重大影响。当期乙公司因持有分类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（其他债权投资）。公允价值的变动计入其他综合收益的金额为 20 000 000 元，乙公司当期实现的净利润为 80 000 000 元。假定两者会计政策、会计期间均相同，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。不考虑相关税费等其他因素影响。

第二节 长期股权投资的后续计量

借：长期股权投资—损益调整 24 000 000
 —其他综合收益 6 000 000
 贷：投资收益 24 000 000
 其他综合收益 6 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(四) 取得现金股利或利润的处理

借: 应收股利

贷: 长期股权投资——损益调整

第二节 长期股权投资的后续计量

(五) 超额亏损的确认

借: 投资收益

贷: 长期股权投资→冲减至零为限

长期应收款

预计负债→额外损失赔偿义务

如果还存在未确认的亏损, 不再确认, 而应在备查簿中登记。

第二节 长期股权投资的后续计量

若下年度被投资方实现盈利, 那么应按与上述相反的方向进行恢复。按顺序借记预计负债、长期应收款、长期股权投资。

借: 预计负债

长期应收款

长期股权投资

贷: 投资收益

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-16】甲公司持有乙公司 40% 的股权, 2×15 年 12 月 31 日的账面价值为 20 000 000 元, 包括投资成本以及因乙公司期间实现净利润而确认的投资收益。乙公司 2×16 年由于一项主要经营业务市场条件发生骤变, 当年度发生亏损 30 000 000 元。假定甲企业在取得投资时, 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, 采用的会计政策和会计期间也相同。则甲公司 2×16 年应确认的投资损失为 12 000 000 元。确认上述投资损失后, 长期股权投资的账面价值变为 8 000 000 元。

第二节 长期股权投资的后续计量

如果乙公司 2×16 年的亏损额为 60 000 000 元, 甲公司按其持股比例确认应分担的损失为 24 000 000 元 ($60\,000\,000 \times 40\%$), 但期初长期股权投资的账面价值仅为 20 000 000 元, 如果没有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目, 由甲公司应确认的投资损失仅为 20 000 000 元, 超额损失在账外进行备查登记; 如果在确认了 20 000 000 元的投资损失后, 甲公司账上仍有应收乙公司的长期应收款 8 000 000 元 (实质上构成对乙公司净投资), 则在长期应收账款的账面价值大于 4 000 000 元的情况下, 应进一步确认投资损失 4 000 000 元, 甲公司应进行的账务处理为:

第二节 长期股权投资的后续计量

借: 投资收益 24 000 000

贷: 长期股权投资——乙公司

——成本、损益调整 20 000 000

长期应收款——乙公司——超额亏损 4 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(六) 被投资方发生除净利润、其他综合收益及利润分配以外其他权益变动, 包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。

投资方的处理:

第二节 长期股权投资的后续计量

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

或作相反分录。

处置时，将其他资本公积转入投资收益。

第二节 长期股权投资的后续计量

三、长期股权投资核算方法的转换

第一类，成本法与权益法的转换；第二类，金融资产与长期股权投资之间的转换。

（一）公允价值计量转权益法核算

初始成本的数额：原持股的公允价值+新增投资的对价的公允价值，与追加投资日可辨认净资产公允价值份额，孰大。

第二节 长期股权投资的后续计量

原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其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；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直接转入留存收益。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5—17】2×18 年 2 月，甲公司以 9 000 000 元现金自非关联方取得乙公司 10% 股权。将其作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 18 000 000 元现金自另一非关联方取得乙公司 15% 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 120 000 000 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 15 000 000 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权益法核算。不考虑其他因素。

第二节 长期股权投资的后续计量

答案：

25% 股权的初始投资成本 = 原 10% 股权的公允价值 15 000 000 + 新增股权对价的公允价值 18 000 000 = 33 000 000（元）

新的持股比例 25%，应享有可辨认净资产公允价值的份额为

30 000 000 元（120 000 000 × 25%），初始投资成本

33 000 000 元，无须调整长期股权投资成本。

第二节 长期股权投资的后续计量

借：长期股权投资——投资成本 33 000 000

贷：交易性金融资产 15 000 000

银行存款 18 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

（二）公允价值计量或权益法核算转成本法核算

按前述企业合并形成的长期股权投资的方法进行处理。

第二节 长期股权投资的后续计量

（三）权益法核算转公允价值计量

1、处置

（1）

借：银行存款

贷：长期股权投资——投资成本

——损益调整

——其他综合收益

—其他权益变动

投资收益

长期股权投资的明细账户按比例计算

第二节 长期股权投资的后续计量

借：其他综合收益

贷：投资收益

借：资本公积—其他资本公积

贷：投资收益

第二节 长期股权投资的后续计量

2、剩余股权投资转为可供出售金融资产，当日公允价值与账面价值的差额计入投资收益

借：可供出售金融资产

贷：长期股权投资—投资成本

—损益调整

—其他综合收益

—其他权益变动

投资收益

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5—18】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 32 000 000 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，将剩余股权转为以公允价值计量且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 48 000 000 元，其中投资成本 39 000 000 元，损益调整为 4 500 000 元，其他综合收益 3 000 000 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 1 500 000 元，剩余股权的公允价值为 21 000 000 元。不考虑相关税费等因素。

第二节 长期股权投资的后续计量

(1)

借：银行存款 32 000 000

贷：长期股权投资—投资成本 23 400 000→39 000 000×60%

—损益调整 2 700 000

—其他综合收益 1 800 000

—其他权益变动 900 000

投资收益 3 200 000

第二节 长期股权投资的后续计量

借：其他综合收益 3 000 000

贷：投资收益 3 000 000

借：资本公积—其他资本公积 1 500 000

贷：投资收益 1 500 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(2)

借：交易性金融资产 21 000 000

贷：长期股权投资—投资成本 15 600 000

—损益调整 1 800 000

—其他综合收益 1 200 000

—其他权益变动 600 000
 投资收益 1 800 000

第二节 长期股权投资的后续计量

（四）成本法转为权益法

分别对原持股部分和新增投资部分进行处理。

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、对剩余部分转为权益法核算。

第二节 长期股权投资的后续计量

核算方法	初始投资	现金股利	净损益	其他综合收益	其他资本公积变动
成本法	借：长期股权投资 贷：银行存款	借：应收股利 贷：投资收益	不核算	不核算	不核算
权益法	1. 借：长期股权投资 贷：银行存款 或：2. 借：长期股权投资 贷：银行存款 营业外收入	借：应收股利 贷：长期股权投资	借：长期股权投资 贷：投资收益 或相反分录	借：长期股权投资 贷：其他综合收益	借：长期股权投资 贷：资本公积 或相反分录
调整	1. 不调整 2. 借：长期股权投资 贷：营业外收入	借：投资收益 贷：长期股权投资	借：长期股权投资 贷：投资收益 或相反分录	借：长期股权投资 贷：其他综合收益	借：长期股权投资 贷：资本公积 或相反分录

第二节 长期股权投资的后续计量

（1）按比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

（2）比较剩余长期股权投资的成本与按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，前者大于后者不调整账面价值，后者大于前者，调整账面价值及留存收益。

第二节 长期股权投资的后续计量

（3）原取得投资时至处置投资之间被投资单位实现净损益中投资方应享有的份额，应调整长期股权投资的账面价值，同时，对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利和利润）中应享有的份额，调整留存收益。对于处置当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中应享有的份额，调整当期损益；对于被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应计入其他综合收益；除净利润、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额，调整长期股权投资账面价值的同时，计入资本公积（其他资本公积）。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5—19】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，甲公司对乙公司长期股权投资的账面价值为 30 000 000 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。出售取得价款 18 000 000 元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 80 000 000 元，相关手续已于当日完成，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 45 000 000 元（假定公允价值与账面价值相同）。

第二节 长期股权投资的后续计量

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 25 000 000 元，其中，自甲公司取得投资日至 2×18 年初实现净利润 20 000 000 元，假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资产公积的交易或事项，甲公司按净利润的 10% 提取盈余公积。不考虑相关税费等因素影响。

第二节 长期股权投资的后续计量

（1）确认长期股权投资处置损益

借：银行存款 18 000 000
贷：长期股权投资 10 000 000
投资收益 8 000 000

（2）调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资账面价值为 20 000 000 元，与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为 2 000 000 元（20 000 000—45 000 000×40%）为商誉，不需调整长期股权投资账面价值

第二节 长期股权投资的后续计量

处置投资后按持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置当期期初之间实现的净损益 8 000 000 元（20 000 000×40%），应调整增加长期股权投资账面价值，同时调整留存收益，处置期初至处置之间实现的净利润 2 000 000 元，应调整长期股权投资账面价值。

借：长期股权投资—损益调整 10 000 000
贷：盈余公积—法定盈余公积 800 000
利润分配—未分配利润 7 200 000
投资收益 2 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

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。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；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。

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5—20】2×17 年 1 月 1 日，甲公司以 30 000 000 元现金取得乙公司 60% 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 45 000 000 元（假定公允价值与账面价值相同）。2×19 年 10 月 1 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 27 000 000 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。2×17 年 1 月 1 日至 2×19 年 10 月 1 日期间，乙实现净利润 25 000 000 元，其中，2×17 年 1 月 1 日至 2×18 年 12 月 31 日期间，乙公司实现净利润 20 000 000 元。

第二节 长期股权投资的后续计量

假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生过计入其他综合收益和其他资本公积的事项。按 10% 计提法定盈余公积。不考虑相关税费等因素。

（1）27 000 000×40%—30 000 000×（60%—40%）/60%=800 000（元）

借：长期股权投资 800 000
贷：投资收益 800 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(2) 剩余部分视同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	10 000 000
贷：盈余公积	800 000
利润分配—未分配利润	7 200 000
投资收益	2 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

(五) 成本法转公允价值计量

因处置不再对被投资单位实施控制、共同控制、重大影响
丧失控制之日的公允价值与账面价值的差额计入投资收益

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5—21】甲公司持有乙公司 60% 的有表决权股份，能对乙公司实施控制，对该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 90 000 000 元，相关手续当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能产生共同控制和重大影响，将剩余投资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。出售时，该长期股权投资账面价值 90 000 000 元，剩余股权投资的公允价值 22 000 000 元。不考虑相关税费等相关因素影响。

第二节 长期股权投资的后续计量

(1)

借：银行存款	90 000 000
贷：长期股权投资	72 000 000
投资收益	18 000 000

(2)

借：交易性金融资产	22 000 000
贷：长期股权投资	18 000 000
投资收益	4 000 000

第二节 长期股权投资的后续计量

四、长期股权投资的减值

借：资产减值损失
贷：长期股权投资减值准备

五、长期股权投资的处置

借：银行存款
贷：长期股权投资——投资成本
——损益调整
——其他综合收益
——其他权益变动
投资收益

第二节 长期股权投资的后续计量

同时：

借：其他综合收益
资本公积—其他资本公积
贷：投资收益