

中级会计职称

中级会计实务

考点强化班

第四章 长期股权投资与合营安排

【考点】长期股权投资初始计量——按初始投资成本入账

取得方式	投资形式	初始投资成本确定	付出资产的处理
合并取得	同一控制下	按合并日享有被投资单位所有者权益在最终控制方合并报表的账面价值的份额+商誉（如存在）	付出资产账面价值与初始投资之间的差额，调整资本公积和资本公积不足冲减的，调整留存收益
	非同一控制下	初始投资成本=付出资产公允价值	付出资产的公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益
非合并取得	合并方式以外取得的	初始投资成本=付出资产公允价值+相关直接费用	

【小结】与投资有关的相关费用会计处理如下表所示：

项目	与投资直接相关	发行权益性证券支付的手续费、佣金等	发行债务性证券支付的手续费、佣金等
长期股权投资	同一控制	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	计入应付债券初始确认金额，通过“应付债券—利息调整”科目核算
	非同一控制		
不形成控股合并			
持有至到期投资			
可供出售金融资产	计入成本		
交易性金融资产	计入投资收益		

【考点】后续计量

一、长期股权投资的成本法核算（控制）

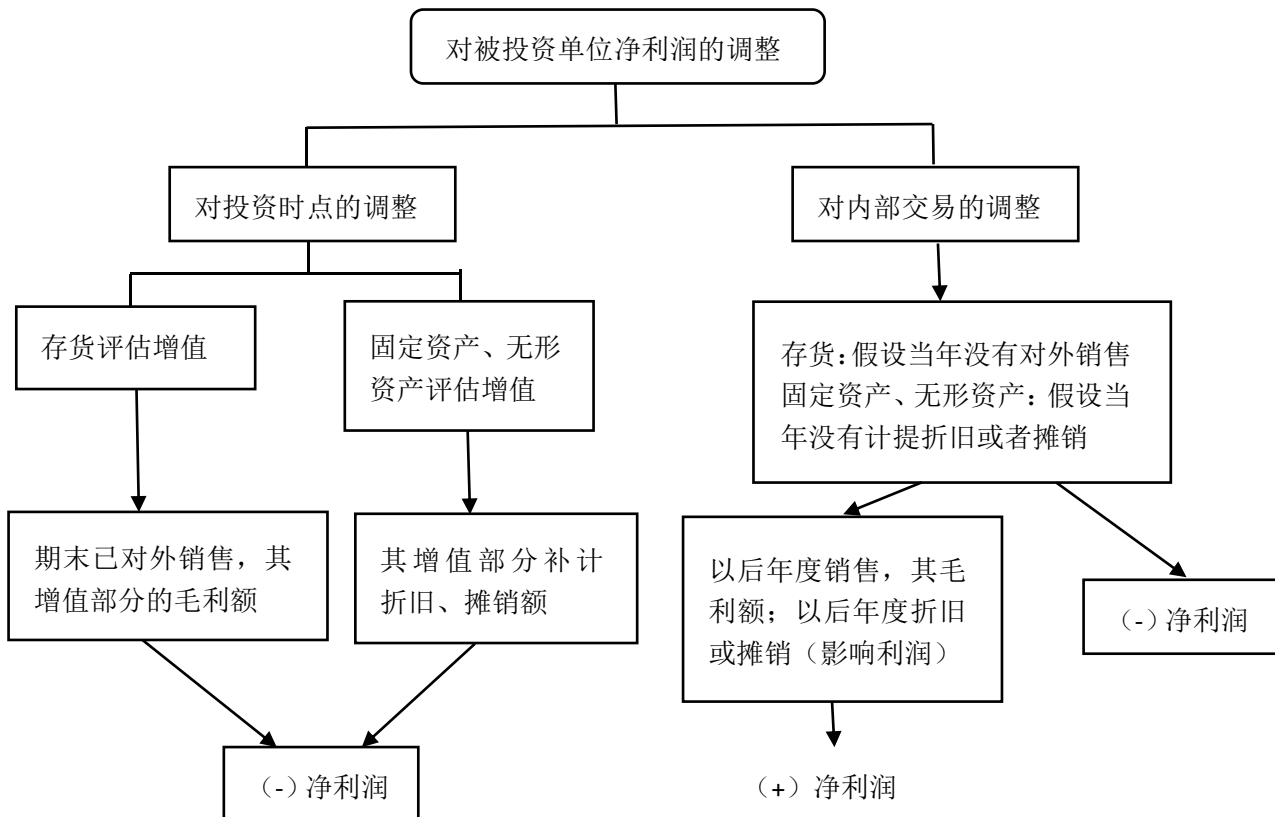
科目设置	长期股权投资（没有明细科目）、长期股权投资减值准备
初始投资成本调整	不需调整
持有期间	借：应收股利（被投资单位宣告分配现金股利或利润） 贷：投资收益

二、长期股权投资的权益法核算（共同控制、重大影响）

购入时	企业合并以外方式	
科目设置	长期股权投资——投资成本（投资时点及对初始投资成本的调整） ——损益调整（持有期间被投资单位净损益及利润分配变动） ——其他综合收益（持有期间被投资单位其他综合收益变动） ——其他权益变动（持有期间被投资单位其他权益变动） 长期股权投资减值准备	
初始投资成本调整	初始投资成本>应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额： 不调整	初始投资成本<应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额： 应当调整

	为长期股权投资中包含取得被投资方份额相对应的商誉	借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入
持有期间	<ol style="list-style-type: none"> 按照应享有或应分担的被投资单位实现净损益（经调整）的份额 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益（亏损作相反分录） 按照持股比例计算享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润 借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整 按照持股比例计算享有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（或相反分录） 按照持股比例计算享有被投资单位除净损益、其他综合收益及利润分配以外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（或相反分录） <p>【提示】主要包含：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</p>	
发生净损失和其他综合收益减少	<ol style="list-style-type: none"> 冲减长期股权投资账面价值 冲减长期应收款（实质净投资） 确认预计负债按顺序依次冲减 备查 	↓

【小结】对被投资单位净利润的调整



【考点】长期股权投资处置

1. 取得价款

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

2. 处置权益法核算的长期股权投资时，其他综合收益、其他资本公积的处理

借：其他综合收益（或贷记）

 资本公积——其他资本公积（或贷记）

贷：**投资收益**（或借记）

【提示】分录中其他综合收益指的是**可重分类进损益**的其他综合收益。

【考点】长期股权投资转换

1. 金融资产转换为权益法的核算[例如：5%（金融资产）→20%（权益法）]

（1）追加投资时

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本[原5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值]

 贷：交易性金融资产[原5%的股权账面价值]

投资收益 [原5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记]

 银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本[原5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值]

 贷：其他权益工具投资[原5%的股权账面价值]

盈余公积、利润分配 [原5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记]

 银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

借：其他综合收益[原计入其他综合收益的累计公允价值变动]

 贷：盈余公积、利润分配——未分配利润

或相反分录。

【注意】如果是非资产负债表日追加投资，金融资产转换为权益法核算的长期股权投资，则按上面思路进行会计处理；如果是资产负债表日（月末、季末、半年末、年末）追加投资使金融资产转换为权益法核算的长期股权投资，则追加投资日，先按当日公允价值对原金融资产确认公允价值变动，再作转换处理。

（2）比较上述计算所得的初始投资成本与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者**大于**后者的，**不调整**长期股权投资的账面价值；前者**小于**后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，同时计入当期**营业外收入**。

2. 金融资产转换为成本法的核算[例如：5%（金融资产）→60%（成本法）（非同一控制下企业合并）]

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资成本法核算。

借：长期股权投资 [原5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值]

 贷：交易性金融资产[原5%的股权账面价值]

投资收益 [原5%的股权的公允价值与账面价值的差额，或借记]

 银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资成本法核算。

借：长期股权投资 [原5%的股权公允价值+新增投资对价的公允价值]

 贷：其他权益工具投资[原5%的股权账面价值]

盈余公积、利润分配 [原5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记]

 银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

结转其他综合收益

借：其他综合收益[原计入其他综合收益的累计公允价值变动]

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润
或相反分录。

3. 权益法转换为金融资产的核算[例如：20%（权益法）→5%（金融资产）]

（1）确认处置投资的损益[例如：出售 15%的股权或出售股权的 75%]

借：银行存款

贷：长期股权投资 [账面价值×15%/20%；账面价值×75%]
投资收益[或借方]

（2）处置后的剩余股权改按金融工具核算

借：交易性金融资产/其他权益工具投资[剩余 5%的股权公允价值]

贷：长期股权投资[剩余 5%的股权账面价值]

投资收益[或借记]

（3）原采用权益法核算的相关其他综合收益、资本公积应当在终止采用权益法核算时，全部转入当期损益。

借：其他综合收益[可重分类进损益部分]

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或相反分录。

4. 成本法转换为金融资产的核算[例如：60%（成本法）→5%（金融资产）]

（1）母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权，即确认处置投资损益[出售 55%的股权或出售股权的 91.67%]

借：银行存款

贷：长期股权投资[账面价值×55%/60%；账面价值×91.67%]

投资收益[或借记]

（2）在丧失控制权之日剩余股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益

借：交易性金融资产/其他权益工具投资[剩余 5%的股权公允价值]

贷：长期股权投资[剩余 5%的股权账面价值]

投资收益[或借记]

5. 因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制（通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并）[例如：20%（权益法）→60%（成本法）]

（1）追加投资时

借：长期股权投资[原持有的 20%的股权账面价值+新增投资所付对价的公允价值]

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。

6. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权[例如：60%（成本法）→20%（权益法）]

（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

[例如：出售 40%的股权或出售股权的 66.67%]

借：银行存款

贷：长期股权投资 [账面价值×40%/60%或账面价值×66.67%]

投资收益[或借方]

(2) 原投资时点：追溯调整为权益法，比较剩余长期股权投资的**成本**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**大于**后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，**不调整**长期股权投资的账面价值；前者**小于**后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整**留存收益**。

借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

(3) 原投资时点与丧失控制权时点之间：追溯调整为权益法

借：长期股权投资——损益调整

——其他综合收益

——其他权益变动

贷：盈余公积、利润分配 [(以前年度调整后的净利润－现金股利) ×20%]

投资收益 [(本年度调整后的净利润－现金股利) ×20%]

其他综合收益

资本公积——其他资本公积