



第六章

长期股权投资与合营安排



考点：长期股权投资准则核算的范围

投资方与被投资方的关系		投资方的确认	后续计量	减值
控制	对子公司的投资	长期股权投资	成本法	减值一经计提不得转回
共同控制	对合营企业的投资		权益法	
重大影响	对联营企业的投资		权益法	
不具有控制、共同控制或重大影响	按《金融工具确认和计量》准则核算	其他债权投资、其他权益工具投资	公允价值	债务工具损失准备恢复时可以转回；权益工具不计提损失准备
		交易性金融资产		不计提减值准备



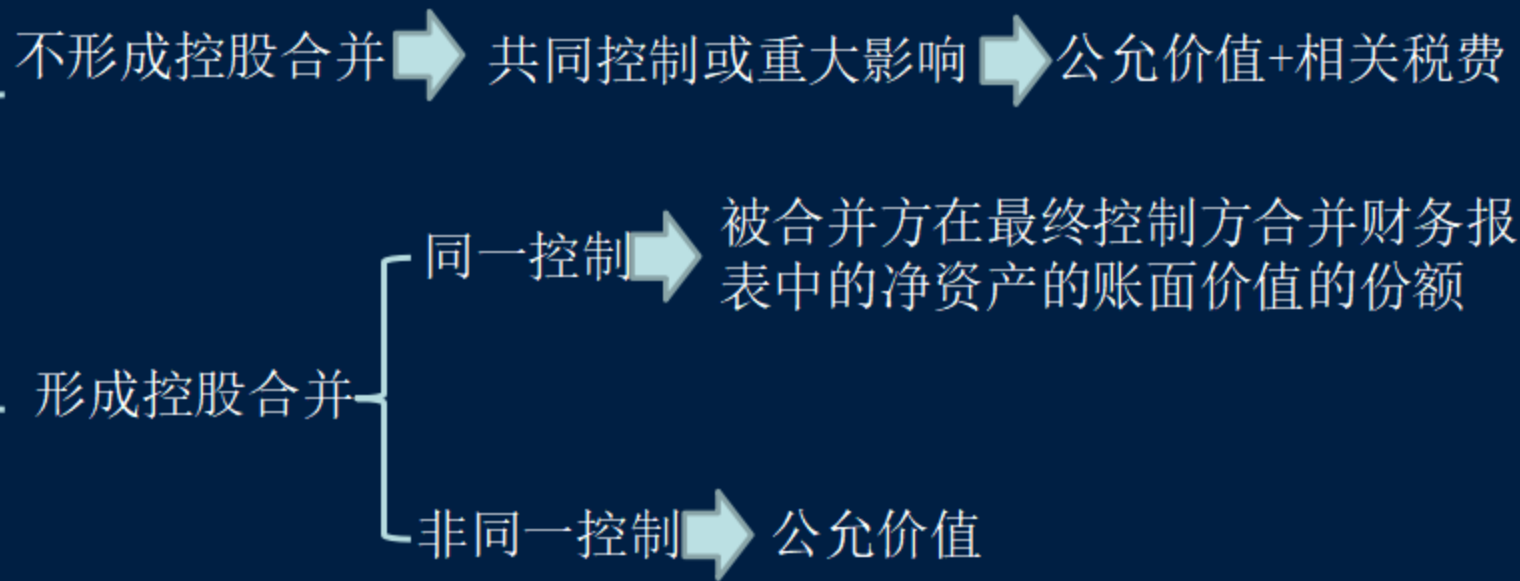
考点：对联营企业、合营企业投资的初始计量

(1)	以支付现金取得长期股权投资的，应当按照实际应支付的购买价款作为初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等必要支出。
(2)	以发行权益性证券取得长期股权投资的，应当按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本，支付给券商的直接相关费用不构成成本，该部分费用应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。
(3)	以债务重组、非货币性资产交换等方式取得长期股权投资的，其初始投资成本应按照有关准则规定来确定。
【关注】 所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核算，不构成取得长期股权投资的成本。	



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

长期股权投资
的初始计量





考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成控股合并	同一控制下控股合并	1. 长期股权投资的初始投资成本的确定 同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应当在合并日按照取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。 （1）若子公司（被合并方）为最终控制方企业集团内部注册设立 合并日长期股权投资的初始投资成本=合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值×合并方持股比例



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成控股合并	同一控制下控股合并	(2) 若子公司（被合并方）为最终控制方外部控股合并形成 合并日长期股权投资的初始投资成本=被合并方在合并日按购买日公允价值持续计算的应纳入最终控制方合并财务报表的可辨认净资产账面价值×合并方持股比例+购买日最终控制方收购被合并方时归属于最终控制方的商誉



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成 控股 合并	同一控制	2. 长期股权投资的初始投资成本与合并方支付合并对价的差额处理 (1) 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价
	下控股合并	长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益（盈余公积和未分配利润）。



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成控股合并	同一控制下控股合并	(2) 合并方以发行权益性工具作为合并对价的应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（溢价）；资本公积（溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成 控股 合并	同一	(3) 合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入当期损益（管理费用）。 另外，与发行权益工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。 与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。
	控制下控股合并	



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成控股合并	非同一控制下控股合并	非同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资 1. 购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。 企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和。 2. 支付的价款或对价中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收股利核算，不构成取得长期股权投资的成本。



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成控股合并	非同一控制下控股合并	3. 购买方投出非货币性资产作为合并对价时公允价值与其账面价值差额的处理 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。 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。 ③投出资产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，其差额计入留存收益；持有期间原计入其他综合收益的累计公允价值变动应转入留存收益。



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并		长期股权投资初始投资成本的确定
形成控股合并	非同一控制下控股合并	④投出资产为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其差额计入投资收益。 ⑤投出资产为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性金融资产作为合并对价的，其差额计入投资收益。原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。 3. 购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。 4. 购买方为发行权益性证券支付给证券承销机构的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的发行费用，应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。



考点：对子公司的长期股权投资初始投资成本的确定

长期股权投资初始计量——初始投资成本

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本之间的差额，调整 资本公积 ，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	



考点：长期股权投资的权益法核算

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



考点：长期股权投资的权益法核算

购入时	企业合并以外方式	
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： 不调整为长期股权投资中 包含取得被投资方份额相 对应的商誉	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： 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入



考点：长期股权投资的权益法核算

购入时	企业合并以外方式
持有期间	1. 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） 2. 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 3. 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）



考点：长期股权投资的权益法核算

购入时	企业合并以外方式
持有期间	4. 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） 【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 5. 被投资单位宣告发放股票股利，投资方不作处理，但应当备查登记增加的股数



考点：长期股权投资的权益法核算

购入时	企业合并以外方式
发生净损失和其他综合收益减少	1. 冲减长期股权投资账面价值 2. 冲减长期应收款（实质净投资） 3. 确认预计负债 4. 备查 ↓ 按顺序依次冲减



考点：长期股权投资的权益法核算

【注意】对被投资单位净利润的调整

对投资时点的调整	存货评估增值	期末已对外销售，其增值部分的利润	调减净利润
	固定资产、无形资产评估增值	其增值部分补计折旧、摊销额	
对内部交易的调整	存货：假设当年没有对外销售 固定资产、无形资产：假设当年没有计提折旧或摊销	调减净利润	
		以后年度销售的利润；以后年度折旧或摊销（影响利润）	调增净利润



考点：成本法转换为权益法

1. 处置部分股权

按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

会计分录：

借：银行存款等（处置价款）

贷：长期股权投资（处置部分的账面价值）

投资收益（差额，或借方）

比较剩余长期股权投资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份额（不调或调留存收益）。



考点：成本法转换为权益法

【提示】对于原取得投资后至转变为权益法之间被投资单位实现的净损益、其他综合收益、利润分配以及其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时调整相关项目。（损益分段考虑）



考点：成本法转换为权益法

2. 剩余部分股权（追溯调整）

比较剩余的长期股权投资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：

（若处置日与投资日在同一会计年度，则调整营业外收入）

会计分录：

借：长期股权投资—投资成本

贷：营业外收入（原投资为处置当年取得）

或 盈余公积（以前年度）

利润分配—未分配利润（以前年度）



考点：成本法转换为权益法

提示：成本法转换为权益法时，在合并报表中，

(1) 对于剩余股权应按其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

(2) 处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

(3) 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益（可重分类进损益），应当在丧失控制权时转为当期投资收益。



考点：权益法转换为成本法

情况一：能够对同一控制下的被投资单位实施控制的：

(1) 确定合并日长期股权投资的初始投资成本；

(2) 合并日长期股权投资的初始投资成本与达到合并前的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（溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益；

(3) 合并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权益变动，暂不处理。



考点：权益法转换为成本法

情况二：能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的：

(1) 应按照原持有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；

借：长期股权投资(原股权账面+新支付对价)

贷：长期股权投资(结转各明细)(账面价值)

银行存款等(新支付对价)

(2) 原权益法下形成的其他综合收益和因被投资单位除净损益、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，应当在**处置**该项投资时，再作处理。