

## 第六章 长期股权投资与合营安排

## 历年考情概况

考试年份	2024、2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	18 分左右
考查形式	客观题、主观题
预习考点	长期股权投资的初始计量、后续计量（权益法）、长期股权投资的转换、长期股权投资的处置、合营安排

## 【考点一】长期股权投资的初始计量(★★★)

## (一) 对联营企业、合营企业投资的初始计量

取得方式	处理原则
以付出资产方式取得	以 <u>所付对价的公允价值</u> 作为初始投资成本,包括购买过程中支付的 <u>手续费等必要支出</u>
相关费用	为取得长期股权投资发生的中介费用以及其他相关管理费用应于发生时计入 <u>初始投资成本</u>
以发行权益性证券方式取得	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 <u>不构成</u> 长期股权投资成本
以非货币性资产交换或债务重组方式取得	参照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》或《企业会计准则第 12 号——债务重组》的有关规定处理

【提示】在对长期股权投资进行初始计量时,不管采用何种方式取得长期股权投资,都应当将外购对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利单独确认为“应收股利”项目。

## (二) 对子公司投资的初始计量

## 1. 同一控制下控股合并形成的长期股权投资

项目	内容
初始投资成本	初始投资成本=合并日被合并方所有者权益 <u>在最终控制方合并财务报表中的账面价值总额</u> ×母公司持股比例+最终控制方合并财务报表中的 <u>商誉</u>
相关费用	为合并发生的中介费用以及其他相关管理费用应于发生时计入 <u>管理费用</u>
差额的处理	一次交易取得 初始投资成本与所支付合并对价的账面价值(或所发行股份面值总额)的差额,调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整盈余公积、利润分配——未分配利润
	多次交易分步取得(不构成一揽子交易) 初始投资成本与达到合并前的长期股权投资或金融资产 <u>账面价值</u> 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(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,冲减盈余公积、利润分配——未分配利润

【提示】(1) 多次交易分步实现同一控制下企业合并的情况下,合并日之前持有的股权投资在持有期间所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基础进行会计处理。

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其他变动,暂不进行会计处理,直至处置该项投资时转入当期损益。

(2) 同一控制下企业合并的会计处理中,除交易费用计入当期损益外,合并方不确认付出资产的处置损益(这是与非同一控制下企业合并会计处理的关键区别)

## 2. 非同一控制下控股合并形成的长期股权投资

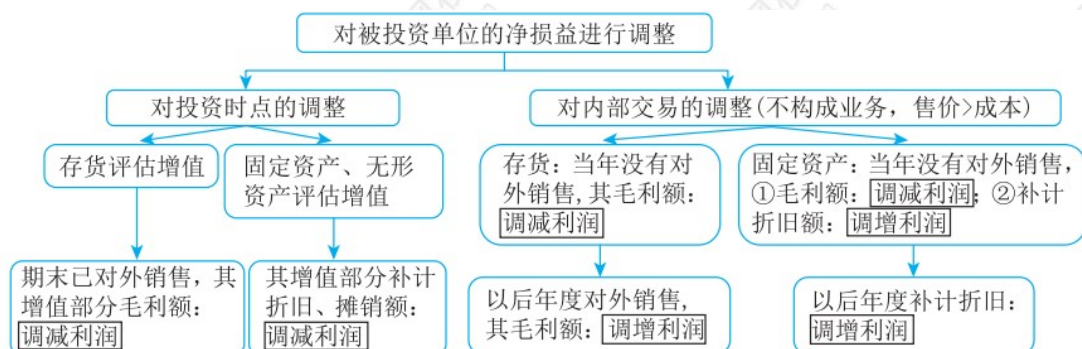
项目	内容	
一次交易取得	初始投资成本=企业合并成本= <u>合并对价的公允价值</u>	
	合并成本 <u>大于</u> 享有被投资方可辨认净资产公允价值份额的, 差额为商誉的价值, 体现在合并资产负债表中; 初始投资成本 <u>小于</u> 享有被投资方可辨认净资产公允价值份额的, 差额为负商誉, 体现为企业合并发生当期合并利润表的损益	
	为进行企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等费用, 应当于发生时计入当期损益 ( <u>管理费用</u> ), 这一做法与同一控制下企业合并处理相同	
	以存货作为合并对价	借: 长期股权投资 [初始投资成本] 贷: 主营业务收入/其他业务收入 [库存商品或原材料的公允价值] 应交税费——应交增值税 (销项税额) 结转成本的分录略
	以固定资产、无形资产等作为合并对价	固定资产账面价值转入固定资产清理的分录略。 借: 长期股权投资 [初始投资成本] 累计摊销等 贷: 无形资产/固定资产清理等 应交税费——应交增值税 (销项税额) 资产处置损益 [差额, 或借记]
多次交易分步取得	以所发行的权益性证券作为合并对价	借: 长期股权投资 [初始投资成本] 贷: 股本 资本公积——股本溢价 [所发行权益性证券的公允价值与股本的差额] 借: 资本公积——股本溢价 [发行权益性证券所支付的手续费、佣金等] 贷: 银行存款
	原投资采用权益法核算的, 应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的 <u>账面价值</u> 与购买日新增投资成本之和, 作为该项投资的初始投资成本。 原投资采用金融工具准则核算的, 应当将按照该准则确定的股权投资的 <u>公允价值</u> 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	
多次交易分步取得	购买日之前持有的股权投资涉及其他综合收益或其他资本公积的处理: ①购买日之前因权益法形成的其他综合收益或其他资本公积暂时不作处理, 待处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或其他资本公积采用与被购买方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。 ②购买日之前持有的股权投资按照金融工具准则的有关规定进行会计处理的, 原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入盈余公积、利润分配——未分配利润	

## 【考点二】长期股权投资的后续计量 (权益法) (★★★)

事项	账务处理
初始投资成本的调整	初始投资成本 $\leq$ 被投资单位可辨认净资产公允价值 $\times$ 持股比例的, 差额计入 <u>营业外收入</u> ,

	同时调整长期股权投资的金额： 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入
被投资方发生净损益	应根据被投资单位实现的 <u>经调整后的</u> （具体调整思路见本表后的提示）净利润计算应享有的份额，编制如下分录： 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 亏损时，编制相反分录。
被投资单位宣告分配利润或现金股利	借：应收股利 贷：长期股权投资
被投资方发生其他综合收益变动	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。
被投资单位发生其他权益变动	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】（1）权益法下，被投资单位的净损益的调整思路如下图所示。



（2）投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易时，如果相关资产构成业务，则《企业会计准则第20号——企业合并》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》的相关规定进行处理。

### 【考点三】长期股权投资的转换（★★★）

#### （一）成本法与权益法的转换

##### 1. 减资导致成本法转权益法

步骤	调整原则
初始投资成本的调整	剩余投资在初始投资时点的投资成本 <u>小于</u> 初始投资时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 贷：盈余公积、利润分配——未分配利润
初始投资时点至 <u>减少投资当期期初</u> 被投资单位实现净损益及分配现金股利	（1）实现净损益： 借：长期股权投资[或贷记] 贷：盈余公积、利润分配——未分配利润[或借记]



	(2) 分配现金股利： 借：盈余公积、利润分配——未分配利润 贷：长期股权投资
减少投资当期期初至 <u>减少投资时点</u> 被投资单位实现净损益及分配现金股利	(1) 实现净损益： 借：长期股权投资[或贷记] 贷：投资收益[或借记] (2) 分配现金股利： 借：投资收益 贷：长期股权投资
初始投资时点至减少投资时点，被投资单位的其他综合收益变动	借：长期股权投资[或贷记] 贷：其他综合收益[或借记]
初始投资时点至减少投资时点，被投资单位的其他权益变动	借：长期股权投资[或贷记] 贷：资本公积[或借记]

## 2. 增资导致权益法转成本法

增资导致权益法转成本法的处理思路，详见多次交易分步实现企业合并的相关讲解。

## (二) 金融资产转为长期股权投资

## 1. 金融资产转为权益法下的长期股权投资

原投资为交易性金融资产	原投资为其他权益工具投资
借：长期股权投资——投资成本 [ <u>原股权公允价值</u> + 新增投资对价公允价值] 贷：交易性金融资产 [原股权的账面价值] 投资收益 [原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]	借：长期股权投资——投资成本 [ <u>原股权的公允价值</u> + 新增投资对价的公允价值] 贷：其他权益工具投资 [原股权的账面价值] 盈余公积、利润分配——未分配利润 [原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] 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

【提示】做完上表中的处理后，还应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，同时计入营业外收入。

## 2. 金融资产转为成本法下的长期股权投资

增资导致金融资产转成本法的处理思路，详见多次交易分步实现企业合并的相关讲解。

## (三) 长期股权投资转为金融资产

## 1. 权益法下的长期股权投资转换为金融资产

步骤	账务处理
确认处置投资的损益	借：银行存款 贷：长期股权投资 [账面价值 × 长期股权投资的处置比例]

	<b>投资收益</b> [或借方]
剩余股权改按金融资产核算	借：交易性金融资产/其他权益工具投资 [剩余股权的公允价值] 贷：长期股权投资 [剩余股权的账面价值] 投资收益 [或借记]
原权益法下的相关其他综合收益、资本公积	借：其他综合收益 资本公积——其他资本公积 贷：投资收益 盈余公积、利润分配——未分配利润 [不能转入损益的其他综合收益部分] 或相反分录

## 2. 成本法下的长期股权投资转换为金融资产

步骤	账务处理
确认处置投资的损益	借：银行存款 贷：长期股权投资 [账面价值×长期股权投资的处置比例] 投资收益 [或借记]
剩余股权改按金融资产核算	借：交易性金融资产/其他权益工具投资 [剩余股权的公允价值] 贷：长期股权投资 [剩余股权的账面价值] 投资收益 [或借记]

## 【考点四】长期股权投资的处置 (★★)

项目	内容
一般原则	相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益
权益法下的相关其他综合收益和其他权益变动的处理	全部处置或部分处置导致权益法转金融资产 相关其他综合收益应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，因被投资方其他所有者权益变动而确认的资本公积，应当 <b>全部转入</b> 投资收益
	部分处置且剩余股权仍采用权益法核算 相关其他综合收益应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 <b>按比例结转</b> ，因被投资方其他所有者权益变动而确认的资本公积，应当 <b>按比例转入</b> 当期投资收益

## 【考点五】合营安排 (★★)

项目	内容
界定	合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方 <b>共同控制</b> 的安排。 合营安排的特征： (1) 各参与方均受到该安排的约束。 (2) 两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制
分类	合营安排分为 <b>共同经营</b> 和 <b>合营企业</b> 。 其中，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
共同经营中	合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照《企业会计准则》的相关规定进

合营方的一  
般处理原则

行会计处理：

- ①确认单独持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；
- ②确认单独承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；
- ③确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；
- ④按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；
- ⑤确认单独发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用