

233 网校中级会计师网址: www.233.com/zhongji/

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

2019 年《中级会计实务》学习笔记

第五章长期股权投资

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

长期股权投资, 是指投资方对被投资单位实施控制(又称控股合并形成的长期股权投资、企业合并形成的长期股权投资、对子公司投资)、重大影响的权益性投资, 以及对其合营企业的权益性投资。

(一)投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资, 即对子公司投资。控制, 是指投资方拥有对被投资单位的权力, 通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报, 并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。

(二)投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资, 即对合营企业投资。共同控制, 是指按照相关约定对某项安排所共有的控制, 并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

注意: 1. 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的, 不构成共同控制。即, 共同控制合营安排的参与方组合是唯一的。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

2. 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

(三) 投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资, 即对联营企业投资。

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企业合并, 是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并, 是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同多方最终控制且该控制并非暂时性的合并交易。

非同一控制下的企业合并, 是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的合并交易, 即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

(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

借: 长期股权投资(取得的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+最终控制方收购被合并方形成的商誉)

贷: 负债(承担债务账面价值)

资产(投出资产账面价值)

资本公积—资本溢价或股本溢价(差额, 可能在借方)

借: 管理费用(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)

贷: 银行存款

(2) 合并方以发行权益性证券作为合并对价



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

借: 长期股权投资(取得的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+最终控制方收购被合并方形成的商誉)

贷: 股本(发行股票的数量×每股面值)

资本公积—股本溢价(差额)

借: 资本公积—股本溢价(权益性证券发行费用等)

贷: 银行存款

注意: 1.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, 依次冲减盈余公积和未分配利润。

企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的, 应基于重要性原则, 统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方净资产的账面价值进行调整的基础上, 计算确定长期股权投资的初始投资成本。

(3)企业通过多次交换交易分步取得股权最终形成同一控制下企业合并

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, 应当判断多次交易是否属于“一揽子交易”。属于“一揽子交易”的, 合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于“一揽子交易”的, 取得控制权日, 应进行如下会计处理:

合并日长期股权投资的初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方可辨认净资产账面价值的份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉新增投资部分初始投资成本



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

= 合并日初始投资成本 - 原股权投资账面价值 - 新增投资部

分初始投资成本与为取得新增投资部分所支付对价的账面价值的差额, 差额整资本公积(资本溢价或股本溢价), 资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的, 冲减留存收益。

注意: 合并日之前持有的股权投资, 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将其转入当期损益(投资收益)。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权益变动应按处置比例结转; 处置后的剩余股权不再属于长期股权投资核算范围的, 改按本书第九章的相关内容进行会计处理。

2. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

非同一控制下的企业合并, 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。

(1) 一次交换交易实现的企业合并

合并成本包括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。

购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用应当计入当期损益(管理费用)。该直接相关费用通常是指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, 不包括为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等, 也不包括企业合



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。

注意: 1. 为企业合并发行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; 发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用冲减资本公积(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, 冲减留存收益。

2. 无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资, 实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润, 应作为应收项目处理。

(2) 多次交换交易分步实现的企业合并

在个别财务报表中:

a. 原投资为采用权益法核算的长期股权投资购买日初始投资成本 = 原投资账面价值 + 新增投资成本

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, 应当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; 因采用权益法核算确认的除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的其他所有者权益变动(其他权益变动), 应当在处置该项投资时转入处置当期投资收益。

b. 原投资为采用公允价值计量的金融资产购买日初始投资成本 = 原投资公允价值 + 新增投资成本

原投资为可供出售金融资产的, 持有期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当期损益(投资收益)。

在合并财务报表中: 详情请参见第十九章



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

(二) 除企业合并外其他方式取得的长期股权投资

1. 以支付现金方式取得: 实际支付的购买价款+直接相关费用 (审计、评估咨询费等)
2. 以发行权益性证券方式取得: 权益性证券的公允价值+直接相关费用 (审计、评估费用等)

以发行权益性证券方式取得的长期股权投资, 为发行权益性证券支付的手续费、佣金等费用冲减溢价发行收入, 溢价收入不足冲减的应依次冲减盈余公积和未分配利润, 不影响长期股权投资初始投资成本。

3. 以投资者投入方式取得: 一般以评估价作为初始投资成本
4. 以债务重组方式取得: 以其准则规定进行处理

第二节 长期股权投资的后续计量

一、成本法

投资方对持有的子公司采用成本法核算。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。

(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。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

会计处理方法: 借: 资产减值损失

贷: 长期股权投资减值准备

注意: 长期股权投资减值准备一经计提, 持有期间不得转回。

二、权益法

权益法, 是指投资以初始投资成本计量后, 在投资持有期间根据投资方享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。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。

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。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; 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。

(一) 初始投资成本的调整

长期股权投资的初始投资成本大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, 不调整长期股权投资的初始投资成本; 长期股权投资的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, 借记“长期股权投资—投资成本”科目, 贷记“营业外收入”科目。

会计处理如下:



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

借: 长期股权投资 - 投资成本

贷: 银行存款

营业外收入

(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)。 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。

在对净损益进行调整时, 考虑重要性原则, 不具有重要性的项目不予调整, 按账面净利润为基础, 经调整未实现内部交易损益后, 计算确认投资收益。

会计处理: 1. 被投资单位实现净利润

借: 长期股权投资—损益调整

贷: 投资收益

2. 被投资单位发生净亏损

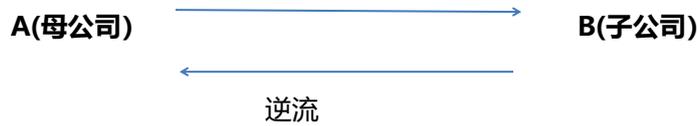
借: 投资收益

贷: 长期股权投资—损益调整



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

(3) 投资方在采用权益法核算确认投资收益时, 应抵销与其联营企业或合营企业之间发生的未实现内部交易损益。



①逆流交易

对于联营企业或合营企业向投资方出售资产的逆流交易, 在该交易存在未实现内部交易损益的情况下(即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗), 投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时, 应抵销该未实现内部交易损益的影响。即当投资方自其联营企业或合营企业购买资产时, 在将该资产出售给外部独立第三方之前, 不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中投资方应享有的部分。

②顺流交易

对于投资方向联营企业或合营企业投出或出售资产的顺流交易, 在该交易存在未实现内部交易损益的情况下(即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗), 投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时, 应抵销该未实现内部交易损益的影响, 同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。

注意: 1. 投资方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。

2. 投资方与联营企业、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, 应当按照《企业会计准则第 20 号—企业合并》、《企业会计准则第 33 号—合并财务报表》的有



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

关规定进行会计处理。有关会计处理如下:

(1) 联营企业、合营企业向投资方出售业务的, 投资方应按《企业会计准则第 20 号—企业合并》的规定进行会计处理。投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

(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。投资方向联营企业、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。

(三) 被投资单位其他综合收益变动的处理

被投资单位其他综合收益发生变动的, 投资方应当按照归属于本企业的部分, 相应调整长期股权投资的账面价值, 同时增加或减少其他综合收益。

会计处理:

借: 长期股权投资 - 其他综合收益

贷: 其他综合收益 (或相反)

(四) 取得现金股利或利润的处理

会计处理:

借: 应收股利

贷: 长期股权投资—损益调整

(五) 超额亏损的确认

投资方确认应分担被投资单位发生的净亏损, 应当以长期股权投资的账面价值以及其他实



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限, 投资方负有承担额外损失义务的除外。

其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益, 通常是指长期应收款项。比如, 投资方对被投资单位的长期债权, 该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的, 实质上构成对被投资单位的净投资, 但不包括投资方与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。

会计处理 (依次冲减) :

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。

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。

具体分录: 借: 预计负债

长期应收款

长期股权投资

贷: 投资收益

(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



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

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。

投资方的会计分录处理:

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)

处置时, 将其他资本公积转入投资收益。

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。

转换形式		个别财务报表	合并财务报表
上升	(1) 公允价值计量转换为权益法	原投资调整到公允价值	—
	(2) 权益法转换为成本法 (非同一控制)	保持原投资账面价值	原投资调整到公允价值
	(3) 公允价值计量转换为成本法 (非同一控制)	原投资调整到公允价值	因个别报表原投资已经调整为公允价值, 所以合并报表无须调整
下降	(4) 成本法转换为权益法	剩余投资追溯调整为权益法核算的账面价值	剩余投资调整到公允价值
	(5) 权益法转换为公允价值计量	剩余投资调整到公允价值	—
	(6) 成本法转换为公允价值计量	剩余投资调整到公允价值	无须调整剩余投资价值

四、长期股权投资的减值长 (期股权投资减值准备一经计提, 持有期间不得转回)

会计处理:

借: 资产减值损失

贷: 长期股权投资减值准备



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

五、长期股权投资的处置

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。投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时, 原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资

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、其他综合收益及利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的资本公积(其他资本公积), 应当在终止采用权益法核算时全部转入当期投资收益。

投资方部分处置权益法核算的长期股权投资, 剩余股权仍采用权益法核算的, 原权益法核算的相关其他综合收益应当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按比例结转, 因被投资方除净损益、其他综合收益及利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的资本公积(其他资本公积), 应当按比例转入当期投资收益。

具体账务处理:

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

同时:



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

借: 其他综合收益

资本公积

贷: 投资收益



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!