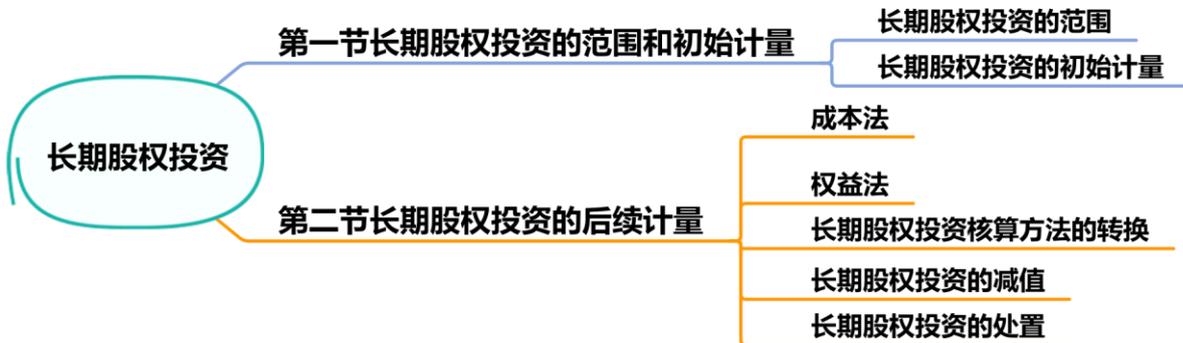


第五章 长期股权投资

【本章考情分析】

本章阐述长期股权投资的确认、计量和记录等内容。近三年考试题型为多项选择题、计算分析题和综合题。从近三年考题来看，本章属于非常重要的一章，考生应给予足够的关注。

【本章主要内容】



第一节 长期股权投资的范围和初始计量

- ◇长期股权投资的范围
- ◇长期股权投资的初始计量

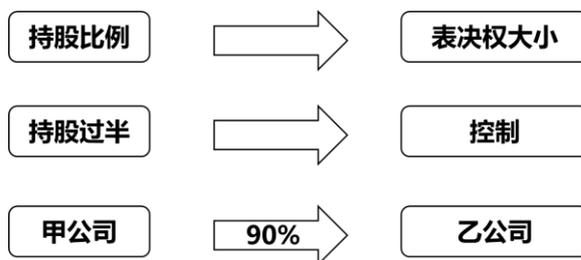
一、长期股权投资的范围

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。

项 目		适用准则
对外 投资	股权投资	控制、共同控制的合营企业和重大影响
		不具有控制、共同控制和重大影响
	其他投资	金融工具确认和计量

长期股权投资包括以下几个方面：

（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。关于控制的理解及具体判断，参见本书第十九章的相关内容。

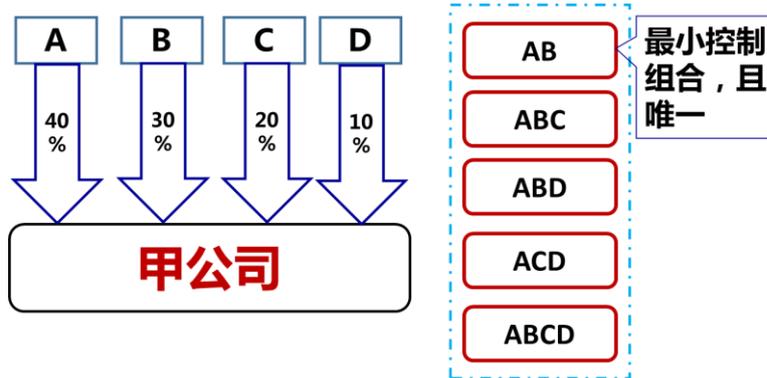


（二）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资。共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。

在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

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。仅享有保护性权利的参与

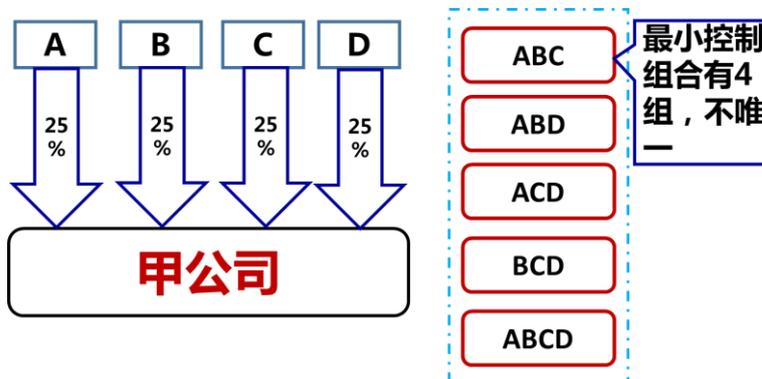
方不享有共同控制。



甲公司重大经营决策需由股东大会 2/3 或以上表决权通过方可执行。

结论一：A、B 共同控制甲公司；A、B 是甲公司的合营方，； 甲公司是 A、B 的合营企业。

结论二：C 重大影响甲公司；C 是甲公司的联营方； 甲公司是 C 的联营企业。



甲公司重大经营决策需由股东大会 $\geq 70\%$ 或以上表决权通过方可执行。

【例题·单选题】甲企业由投资者 A、B 和 C 组成，协议规定，相关活动的决策至少需要 75% 表决权通过才能实施。假定 A、B 和 C 投资者任意两方均可达成一致意见，但三方不可能同时达成一致意见。下列项目中属于共同控制的是（ ）。

- A. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 50%、35% 和 15%
- B. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 50%、25% 和 25%
- C. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 80%、10% 和 10%
- D. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 40%、30% 和 30%

【答案】 A

【解析】选项 A，A 公司和 B 公司是能够集体控制该安排的唯一组合，属于共同控制；选项 B，A 公司和 B 公司、A 公司和 C 公司是能够集体控制该安排的两个组合，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；选项 C，A 公司可以对甲企业实施控制，不属于共同控制范围；选项 D，任意两个投资者持股比例都达不到 75%，不属于共同控制。

【链接】《经济法》中关于保护性权利：异议股东回购请求权（保护小股东权益）

有下列情形之一的，对股东会该项决议“投反对票”的股东可以请求公司按照合理的价格收购其股权：

- (1) 公司“连续 5 年”不向股东分配利润，而公司该“5 年连续盈利”，并且符合法律规定的分配利润条件的；
- (2) 公司“合并、分立、转让主要财产”的；
- (3) 公司章程规定的营业期限届满或者章程规定的其他解散事由出现，股东会会议通过决议修改章程使公司存续的。

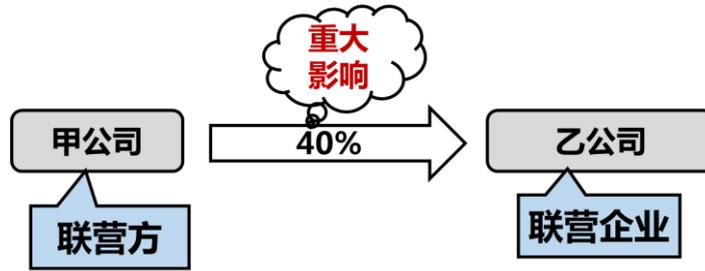
【思考】如果公司章程中规定：公司的生产经营活动由董事会决策，重大生产经营决策需经参加董事合成员半数以上通过后实施；涉及公司合并、分立、解散、清算等事项需经董事会全体成员一致通过。持有 90% 表决权的股东能享有控制权吗？

【解析】企业在持续经营过程中，涉及合并、分立、解散、清算等均为相对较为特殊事项，这些事项发生时，有关决策需董事会一致通过，并不影响投资方对被投资方日常经营相关活动的控制能力。

【提示 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。

【提示 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。



【提示】在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

【举例】A 公司持有 B 公司 15% 的股权，同时持有 B 公司发行的可转换公司债券，一旦转股会使 A 公司增加 B 公司 10% 的股权。则考虑 A 公司对 B 公司的影响程度时，要按 $15\% + 10\% = 25\%$ 分析，可达到重大影响。



特殊标准

企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

① 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并相应享有实质性的参与决策权，投资方可以通过该代表参与被投资单位财务和经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。

② 参与被投资单位财务和经营政策的制定过程。这种情况下，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议和意见，从而可以对被投资单位施加重大影响。

③ 与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。

④ 向被投资单位派出管理人员。在这种情况下，管理人员有权力主导被投资单位的相关活动，从而能够对被投资单位施加重大影响。

⑤ 向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资方的技术或技术资料，表明投资方对被投资单位具有重大影响。

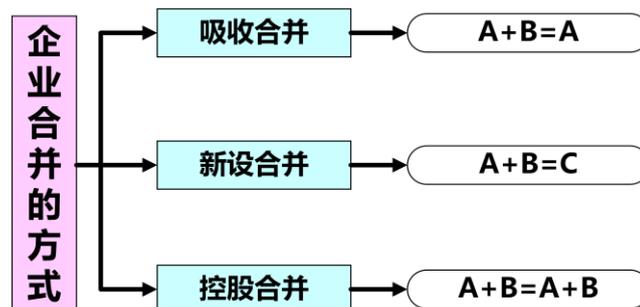
存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断。

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。

企业合并的方式



【注意】只有控股合并才会形成长期股权投资。

企业合并分为同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并。

(一) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

参与合并的各方在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。

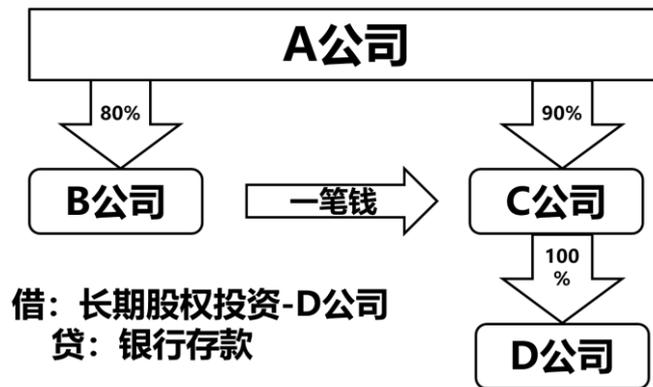
同一控制下企业合并的特点：

- ① 不属于交易，本质上是资产、负债的重新组合；
- ② 交易作价往往不公允。

非暂时性：



【举例】以货币为对价：



同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始计量

1) 以无形资产为代价：

【例题】2016年1月15日甲公司以账面原价150万元、累计摊销20万元、减值准备4万元、公允价值200万元的土地使用权作为对价，自同一集团内丙公司手中取得乙公司60%的股权。土地使用权转让适用的增值税率为9%，合并日乙公司账面净资产为120万元。合并当日甲公司“资本公积——资本溢价”10万元，盈余公积结存5万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。

- ① 长期股权投资入账价值=120×60%=72
- ② 无形资产账面价值=150-20-4=126
付出的账面代价=126+200×9%=144
- ③ 差额=72-144=-72
-72的差额，
冲减资本公积10万，
冲减盈余公积5万，
冲减利润分配——未分配利润57万(72-10-5)

④ 会计分录如下：

借：长期股权投资	72	
资本公积	10	
盈余公积	5	
利润分配——未分配利润	57	
累计摊销	20	
无形资产减值准备	4	
贷：无形资产——土地使用权	150	
应交税费——应交增值税（销项税额）	18	

2) 以固定资产为代价

【例题】2×19年5月20日，甲公司一台生产设备为合并对价，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，该设备的账面原价为700万元，已提折旧200万元，已提减值准备30

万元，公允价值为 800 万元，增值税率为 13%。乙公司净资产的账面价值为 600 万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。甲公司投资当日“资本公积——资本溢价”为 50 万元，盈余公积为 20 万元。

①长期股权投资的成本为 480 万元 ($600 \times 80\%$)；

②固定资产账面价值= $700-200-30=470$

付出的账面代价= $470+800 \times 13\%=574$

③差额= $480-574=-94$

-94 的差额，

冲减资本公积 50 万，

冲减盈余公积 20 万，

冲减利润分配——未分配利润 24 万 ($94-50-20$)

④会计分录如下：

借：固定资产清理	470	
累计折旧	200	
固定资产减值准备	30	
贷：固定资产		700
借：长期股权投资	480	
资本公积	50	
盈余公积	20	
利润分配——未分配利润	24	
贷：固定资产清理	470	
应交税费——应交增值税（销项税额）	104	($800 \times 13\%$)

3) 以存货为代价：

【例题】2017 年 7 月 25 日，甲公司以账面余额 800 万元、存货跌价准备 100 万元、公允价值 1000 万元的库存商品自同一集团的丁公司换取乙公司 70% 的股权，该商品的增值税率为 13%，消费税率为 5%。乙公司账面净资产为 800 万元。甲公司投资当日“资本公积——资本溢价”为 70 万元，“盈余公积”为 50 万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。

① 长期股权投资的成本为 560 万元 ($800 \times 70\%$)；

② 无形资产的账面价值= $800-100=700$

付出的账面代价= $700+1000 \times 13\%+1000 \times 5\%=880$

③差额= $560-920=-320$

-320 差额，

冲减资本公积 70，

冲减盈余公积 50，

冲减利润分配——未分配利润 200 ($320-70-50$)。

②会计分录如下：

借：长期股权投资	560	
资本公积	70	
盈余公积	50	
利润分配——未分配利润	200	
存货跌价准备	100	
贷：库存商品		800
应交税费——应交增值税（销项税额）	130	
——应交消费税	50	

3) 承担负债为代价：

【例题】2017 年 5 月 20 日，甲公司以代母公司偿还负债的方式取得母公司控制的乙公司 90% 的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。合并日此负债的债权人为丁公司，账面价值为 450 万元，乙公司净资产的账面价值为 600 万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。

①长期股权投资的入账成本= $600 \times 90\%=540$ (万元)；

②甲公司的会计分录如下：

借：长期股权投资——乙公司	540
贷：应付账款——丁公司	450
资本公积——股本溢价	90

结论：

(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，应当在合并日按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。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

合并方的一般分录如下：

借：长期股权投资——投资成本(取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉)

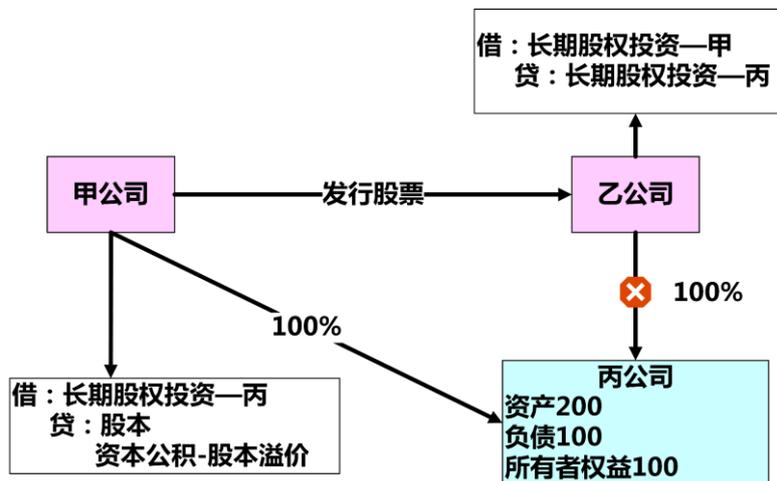
①资本公积(转让资产或代偿负债的账面价值高于长期股权投资初始成本的差额先冲资本公积)

②盈余公积

③利润分配——未分配利润(当资本公积不够冲时再冲盈余公积，如果仍不够抵最后冲未分配利润)

 贷：转让的资产或代偿的负债(账面价值)
 应交税费——应交增值税(销项税额)
 ——应交消费税

(2) 合并方以发行权益性证券作为合并对价的



借：长期股权投资——投资成本（取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额+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）

 贷：银行存款

【例题】甲、乙、丙三公司同属一个集团，丙公司持有乙公司 60% 的股权，甲企业发行 600 万股普通股(每股面值 1 元)作为对价自丙公司手中取得乙公司 60% 的股权，每股的公允价值为 10 元。甲公司为此支付给券商 8 万元的发行费用。合并日乙公司账面净资产总额为 1300 万元(在最终控制方合并报表中的金额)。

① 发行股票时：

借：长期股权投资	(1300×60%) 780
贷：股本	600
资本公积——股本溢价	180

② 支付发行费用时：

借：资本公积——股本溢价	8
贷：银行存款	8

【提示 1】被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。

【提示 2】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。

【提示 3】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。

合并直接费用及证券发行费用的会计处理原则：

①同一控制下的企业合并中，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直接费用，应当于发生时直接计入管理费用。

借：管理费用（审计、法律服务等相关费用）

贷：银行存款

②股票发行费用应冲减“资本公积——股本溢价”，如果溢价不够冲或无溢价时则冲减留存收益。

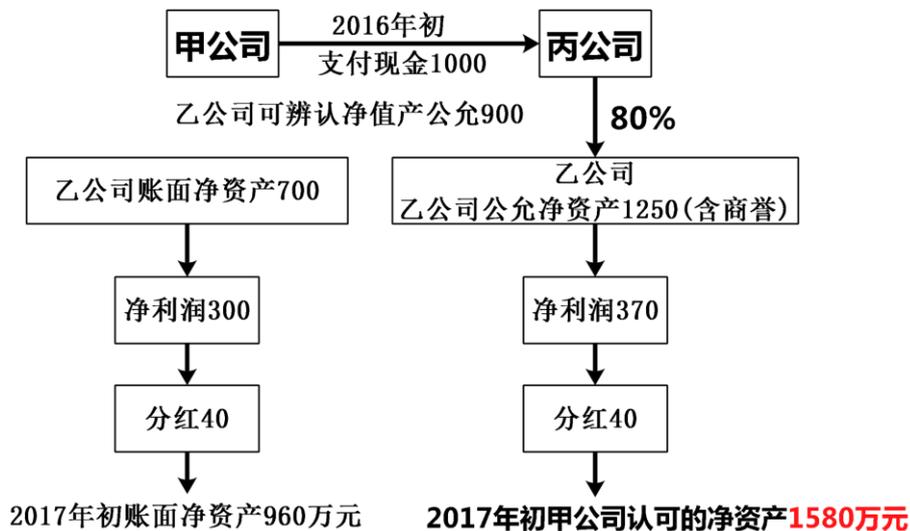
③债券发行费用应冲减“应付债券——利息调整”，即冲减溢价或追加折价。

对于被合并方账面所有者权益，应当在考虑以下几个因素的基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本：

①被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致。如果合并前合并方与被合并方的会计政策、会计期间不同的，应首先按照合并方的会计政策、会计期间对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，在此基础上计算确定被合并方的账面所有者权益，并计算确定长期股权投资的初始投资成本。

②被合并方账面所有者权益是指被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值。

【例题】甲公司 2016 年初自非关联方丙公司购入乙公司 80% 的股份，初始投资成本为 1000 万元，并于当日实质控制了乙公司。购买日乙公司的账面净资产为 700 万元，可辨认净资产的公允价值为 900 万元。2016 年乙公司实现账面净利润 300 万元，基于 2016 年初的可辨认净资产的公允价值口径推定的当年净利润为 370 万元，当年乙公司分配现金股利 40 万元，乙公司当年无其他所有者权益变动事项。2017 年初甲公司的另一子公司丁自甲公司手中购得乙公司 80% 的股份。



	乙公司账面口径	最终控制方甲公司认可的口径
乙公司 2016 年初净资产	700	$900 + (1000 - 900 \times 80\%) \div 80\%$ $= 900 + 350$ $= 1250$
乙公司 2016 年的净利润	300	370
乙公司 2016 年的分红	40	40
2017 年初乙公司净资产	960	1580
丁公司长期股权投资入账成本	不得采纳	$= 1580 \times 80\%$ $= 1264$

【教材例 5-1】2×16 年 6 月 30 日，甲公司向其母公司乙发行 10 000 000 股普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 4.34 元），取得母公司乙拥有对丙公司 100% 的股权，并于当日起能够对丙公司实施控制。合并后丙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2×16 年 6 月 30 日，乙公司合并财务报表中的丙公司净资产账面价值为 40 000 000 元。假定甲公司和丙公司都受乙公司最终同一控制，在企业合并前采用的会计政策相同。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在合并日应确认对丙公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有丙公司在乙公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额，账务处理为：

借：长期股权投资——丙公司	40 000 000
贷：股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	30 000 000

【例题·单选题】丙公司为甲、乙公司的母公司，2018 年 1 月 1 日，甲公司用银行存款 7 000 万元取得乙公司 60% 有表决权的股份，另以银行存款 100 万元支付与合并直接相关的中介费用，当日办妥相关股权划转手续，取得了乙公司的控制权；乙公司在丙公司合并财务报表中的净资产账面价值为 9 000 万元。不考虑其他因素，甲公司该项长期股权投资在合并日的初始投资成本为（ ）万元。（2018 年）

- A. 7 100
- B. 7 000
- C. 5 400
- D. 5 500

【答案】C

【解析】同一控制下企业合并，长期股权投资的初始投资成本=被投资方相对于最终控制方而言的可辨认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=9 000×60%+0=5 400（万元）。

【例题·单选题】2×19 年 6 月 30 日，甲公司用银行存款 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；2×19 年 6 月 30 日，母公司合并财务报表中的调整后乙公司净资产账面价值为 6 250 万元。乙公司个别报表净资产的账面价值为 6 000 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

【答案】B

【解析】同一控制下企业合并取得长期股权投资的入账价值=6 250×80%=5 000（万元），应确认的资本公积=5 000-（1 000+3 200）=800（万元）。

（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控股合并

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”。

多次交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；（3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；（4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

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：



①合并日初始投资成本=份额+商誉=合并日相对于最终控制方而言的被合并方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

②付出对价=账+账=合并前长期股权投资账面价值+合并日进一步取得股份支付对价的账面价值

③差额=合并日初始投资成本-（合并前长期股权投资账面价值+合并日进一步取得股份支付对价的账面价值），差额调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，冲减留存收益。

【提示】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转入当期损益。

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所有者权益应按比例结转，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。

【教材例 5-2】2×16 年 1 月 1 日，甲公司取得同一控制下的乙公司 25% 的股份，实际支付款项 90 000 000 元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 330 000 000 元（假定与公允价值相等）。2×16 年及 2×17 年度，乙公司共实现净利润 15 000 000 元，无其他所有者权益变动。2×18 年 1 月 1 日，甲公司以定向增发 30 000 000 股普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 4.5 元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的乙公司 35% 股权，相关手续于当日完成。

进一步取得投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 345 000 000 元。假定甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照 10% 的比例提取法定盈余公积。甲公司和乙公司一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

分析：

（1）确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后甲公司持有乙公司股权比例为 60%（25%+35%）

合并日甲公司享有乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额=345 000 000×60%=207 000 000（元）。

（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。

①原 25% 的股权投资采用权益法核算

合并日的原账面价值=90 000 000+15 000 000×25%=93 750 000（元）。

②追加投资（35%）所支付对价的账面价值为 30 000 000 元。

③合并对价账面价值=93 750 000+30 000 000=123 750 000（元）。

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），计入资本公积——股本溢价。

合并日，甲公司应进行的账务处理为：

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

【例题·单选题】2016 年 1 月 1 日，甲公司取得 A 公司 25% 的股份，实际支付款项 6 000 万元，能够对 A 公司施加重大影响，同日 A 公司可辨认净资产账面价值为 22 000 万元（与公允价值相等）。2016 年度，A 公司实现净利润 1 000 万元，无其他所有者权益变动。2017 年 1 月 1 日，甲公司以定向增发股票的方式购买同一集团内另一企业持有的 A 公司 40% 股权。

为取得该股权，甲公司增发 2 000 万股普通股，每股面值为 1 元，每股公允价值为 3.5 元；支付承销商佣金 50

万元。取得该股权时，相对于最终控制方而言的 A 公司可辨认净资产账面价值为 23 000 万元，甲公司所在集团最终控制方此前合并 A 公司时确认的商誉为 200 万元。进一步取得投资后，甲公司能够对 A 公司实施控制。假定甲公司和 A 公司采用的会计政策、会计期间相同。甲公司 2017 年 1 月 1 日进一步取得股权投资时应确认的资本公积为（ ）万元。

- A. 6 850
- B. 6 900
- C. 6 950
- D. 6 750

【答案】A

【解析】合并日长期股权投资的初始投资成本=23 000×65%+200=15 150（万元），原 25%股权投资账面价值=6 000+1 000×25%=6 250（万元），追加投资（40%）所支付对价的账面价值为 2 000 万元。

合并对价账面价值=6 250+2 000=8 250（万元）。

甲公司 2017 年 1 月 1 日进一步取得股权投资时应确认的资本公积=15 150-8 250-发行费用 50=6 850（万元）。

会计分录如下：

借：长期股权投资—投资成本	6 000	
贷：银行存款		6 000
借：长期股权投资—损益调整	250	
贷：投资收益		250
借：长期股权投资	15 150	
贷：长期股权投资—投资成本		6 000
—损益调整		250
股本		2 000
资本公积—股本溢价		6 900（15 150-6 000-250-2 000）
借：资本公积—股本溢价	50	
贷：银行存款		50

（二）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。

非同一控制下企业合并的特点：

- ① **非关联**的企业之间进行的合并
- ② 以**市价**为基础，交易作价相对公平合理
 - （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，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，也不包括企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。

【提示】企业合并发行的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（股本溢价），资本公积（股本溢价）不足冲减的，冲减留存收益。

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。

会计处理如下：

非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应在购买日按企业合并成本，借记“长期股权投资”科目，按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记负债科目，企业合并成本中包含的应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目进行核算。

非同一控制下的企业合并，投出资产为非货币性资产时，投出资产公允价值与其账面价值的差额应分不同资产进行账务处理：

- 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，按其账面价值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债权性金融资产，其公允价值与账面价值的差额计入投资收益，原持有期间以公允价值变动形成的“其他综合收益”应一并转入投资收益。交易性金融资产持有期间公允价值变动形成的“公允价值变动损益”也应一并转入“投资收益”。

④投出资产为投资性房地产的，应区分其后续计量模式：若采用成本模式进行后续计量的，应按公允价值确认其他业务收入，按其账面价值结转其他业务成本；若采用公允价值模式进行后续计量的，应按公允价值确认其他业务收入，按其账面余额结转其他业务成本，同时结转持有期间确认的公允价值变动损益和转换时形成的其他综合收益。

【教材例 5-3】2×16 年 3 月 31 日，甲公司取得了乙公司 70% 的股权。并于当日起，能够对乙公司实施控制。合并中，甲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 5-1 所示。

合并中，甲公司为核实乙公司的资产价值，聘请专业资产评估机构对乙公司的资产进行评估，支付评估费用 1 000 000 元。

本例中假定合并前甲公司与乙公司及其股东不存在任何关联方关系。

表 5-1 甲公司支付的有关资产购买日的账面价值与公允价值

项 目	2×16 年 3 月 31 日	
	账面价值	公允价值
土地使用权	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

分析：

本例中因甲公司与乙公司及其股东在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。

甲公司对于合并形成的对乙公司的长期股权投资，应按支付对价的公允价值确定其初始投资成本。甲公司应进行的账务处理为：

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
营业外收入	14 000 000

【例题】2×19 年 1 月 1 日，甲公司以一固定资产向乙公司投资（甲公司和乙公司不属于同一控制的两个公司），占乙公司注册资本的 60%，该固定资产的账面原价为 8 000 万元，已计提累计折旧 500 万元，已计提固定资产减值准备 200 万元，公允价值为 7 600 万元。不考虑其他相关税费。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	7 300
累计折旧	500
固定资产减值准备	200
贷：固定资产	8 000
借：长期股权投资	7 600
贷：固定资产清理	7 600
借：固定资产清理	300
贷：资产处置损益	300

【例题】2×19 年 5 月 1 日，甲公司以一项专利权向丙公司投资（甲公司和丙公司不属于同一控制的两个公司），占丙公司注册资本的 70%，该专利权的账面原价为 5 000 万元，已计提累计摊销 600 万元，已计提无形资产减值准备 200 万元，公允价值为 4 000 万元。不考虑其他相关税费。甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资	4 000
----------	-------

累计摊销	600
无形资产减值准备	200
资产处置损益	200
贷：无形资产	5 000

【例题】2×19年5月1日，甲公司一项其他债权投资向丙公司投资（甲公司和丙公司不属于同一控制下的两个公司），占丙公司注册资本的70%，该金融资产的账面价值为3 000万元（其中成本为3 100万元，公允价值变动为-100万元），公允价值为3 200万元。不考虑其他相关税费。甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资	3 200
其他债权投资——公允价值变动	100
贷：其他债权投资——成本	3 100
投资收益	200
借：投资收益	100
贷：其他综合收益	100

【例题·单选题】2×18年1月1日，甲公司定向增发1 500万股普通股（每股面值为1元、公允价值为6元）的方式取得乙公司80%股权，另以银行存款支付股票发行费用300万元，相关手续于当日完成，取得了乙公司的控制权，该企业合并不属于反向购买。当日，乙公司所有者权益的账面价值为12 000万元。本次投资前，甲公司与乙公司不存在关联方关系。不考虑其他因素，甲公司该长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。（2019年）

- A. 9 600
- B. 9 900
- C. 9 300
- D. 9 000

【答案】D

【解析】甲公司取得乙公司的股权属于非同一控制下的企业合并，长期股权投资的初始投资成本=付出对价的公允价值=1 500×6=9 000（万元）。

（2）企业通过多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并

①个别财务报表

1) 原投资为权益法核算的长期股权投资

购买日长期股权投资初始投资成本=原投资账面价值+新增股份公允价值=账+公

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转入处置期间的当期投资收益。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所有者权益应按处置比例结转；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。

2) 原投资为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

购买日长期股权投资初始投资成本=购买日原投资公允价值+新增投资公允价值=公+公

【提示】原投资因公允价值变动形成的公允价值变动损益应转入投资收益。

3) 原投资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的非交易性权益工具投资

购买日长期股权投资初始投资成本=购买日原投资公允价值+新增投资公允价值=公+公

【提示】原投资公允价值与账面价值的差额及因公允价值变动形成的其他综合收益应转入留存收益。

②合并财务报表

合并财务报表认可公+公，参见教材第二十章相关内容。

【教材例 5-4】2×15年1月1日，甲公司现金45 000 000元自非关联方处取得了乙公司20%股权，并能够对其施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产公允价值为210 000 000元。2×17年7月1日，甲公司另支付现金120 000 000元，自另一非关联方处取得乙公司40%股权，并取得对乙公司的控制权。

购买日，甲公司原持有的对乙公司的20%股权的公允价值为60 000 000元，账面价值为52 500 000元，甲公司确认与乙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；乙公司可辨认净资产公允价值为270 000 000元。假设甲公司购买乙公司20%股权和后续购

买 40% 的股权的交易不构成“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影响。

分析：

① 购买日甲公司原持有股权（权益法核算）的账面价值
=45 000 000+3 000 000+3 000 000+1 500 000=52 500 000（元）。

② 本次投资支付对价的公允价值为 120 000 000 元。

③ 购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本=52 500 000+120 000 000=172 500 000（元）。

购买日前甲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。

【教材例 5-5】2×19 年 1 月 1 日，甲公司以前每股 6 元的价格购入某上市公司乙公司的股票 2 000 000 股，并由此持有乙公司 5% 的股权。甲公司与乙公司不存在关联方关系。甲公司将对乙公司的投资作为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（以下简称其他权益工具投资）并进行会计处理。2×21 年 1 月 1 日，甲公司以前以现金 150 000 000 元为对价，向乙公司大股东收购乙公司 50% 的股权，相关手续于当日完成。假设甲公司购买乙公司 5% 的股权和后续购买 50% 的股权不构成“一揽子交易”，甲公司取得乙公司控制权之日为 2×21 年 1 月 1 日，乙公司当日股价为每股 6.5 元，乙公司可辨认净资产的公允价值为 240 000 000 元，不考虑相关税费等其他因素影响。

分析：

购买日前，甲公司持有对乙公司的股权投资作为其他权益工具投资进行会计处理，购买日前甲公司原持有其他权益工具投资的账面价值为 13 000 000 元（6.5×2 000 000）。

本次追加投资支付对价的公允价值为 150 000 000 元。

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）。

购买日前甲公司原持有其他权益工具投资相关的累积公允价值变动已计入其他综合收益的金额为 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。

借：长期股权投资——乙公司	163 000 000	
贷：其他权益工具投资——乙公司股票——成本	12 000 000	
——公允价值变动	1 000 000	
银行存款	150 000 000	
借：其他综合收益	1 000 000	
贷：留存收益	1 000 000	

【例题】2×18 年 1 月 1 日，甲公司以前每股 5 元的价格购入乙公司（上市公司）100 万股股票，取得乙公司 2% 的股权。甲公司将对乙公司的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金融资产核算。2×18 年 12 月 31 日，乙公司股价为每股 6 元。2×19 年 1 月 10 日，甲公司以前以银行存款 1.75 亿元为对价，向乙公司大股东收购乙公司 50% 的股权，相关手续于当日办理完成，形成非同一控制下企业合并。假设甲公司购买乙公司 2% 的股权和后续购买 50% 的股权不构成“一揽子交易”，甲公司取得乙公司控制权之日为 2×19 年 1 月 10 日，当日乙公司股价为每股 7 元，**甲公司按照净利润的 10% 计提法定盈余公积**，不考虑相关税费等其他因素影响。购买日，甲公司个别报表会计处理如下：

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本=7×100+17 500=18 200（万元）。

购买日前甲公司原持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产确认的其他综合收益为 100 万元 [(6-5) × 100]，购买日该其他综合收益转入留存收益。

借：长期股权投资	18 200	
贷：其他权益工具投资——成本	500	
——公允价值变动	100	
银行存款	17 500	
盈余公积	10	
利润分配——未分配利润	90	
借：其他综合收益	100	
贷：盈余公积	10	
利润分配——未分配利润	90	

(三) 投资成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润的处理

企业无论以何种方式取得股权投资, 也无论将取得的股权投资作为何种金融资产(长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产)核算, 取得投资时, 对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润, 均应确认为应收股利。

企业合并形成的长期股权投资总结:

事项	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并
1. 初始计量	按照享有被合并方所有者权益的账面价值(相对于 最终控制方 而言)的份额, 确认长期股权投资	按公允价值(合并成本), 确认长期股权投资
2. 支付对价的差额	支付对价的 账面价值 与长期股权投资的差额计入 资本公积、留存收益 等	付出资产公允价值与账面价值的差额 计入损益
3. 发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用	应当于发生时 计入当期损益(管理费用)	
4. 购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用	应当计入权益性证券或债务性证券的 初始确认金额	

(二) 企业合并外以其他方式取得的长期股权投资

取得方式	初始投资成本确定
以支付现金取得	实际支付的购买价款+直接相关费用(审计、评估咨询费等)
以发行权益性证券取得	权益性证券的公允价值+直接相关费用(审计、评估咨询费等)
投资者投入方式取得	一般以评估作价为基础确定其初始投资成本

1. 以支付现金取得的长期股权投资, 应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括购买过程中支付的手续费等必要支出。企业取得长期股权投资, 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。

【教材例 5-6】甲公司于 2×16 年 2 月 10 日自公开市场中买入乙公司 20% 的股份, 实际支付价款 80 000 000 元。在购买过程中支付手续费等相关费用 1 000 000 元。该股份取得后能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时, 乙公司已宣告但尚未发放现金股利, 甲公司按其持股比例计算确定可分得 300 000 元。

甲公司应当按照实际支付的购买价款扣减应收未收的现金股利后的余额作为取得长期股权投资的成本, 其账务处理为:

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

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, 但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。为发行权益性证券支付的手续费、佣金等与发行直接相关的费用, 不构成长期股权投资的初始投资成本。这部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除, 溢价收入不足冲减的, 应依次冲减盈余公积和未分配利润。

与投资有关的相关费用会计处理如下表所示:

项目	直接相关的税费	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	同一控制下	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, 其中债券如为 折价发行 的, 该部分费用增加折价的金额; 如为
	非同一控制下		
交易性金融资产	不形成控股合并		
	计入管理费用		
	计入初始投资成本		
	计入投资收益		

债权投资	计入初始确认金额	溢价发行的，应减少溢价的金额
其他债权投资	计入初始确认金额	
其他权益工具投资		

【教材例 5-7】2×16 年 3 月，甲公司通过增发 30 000 000 股（每股面值 1 元）本企业普通股为对价，从非关联方处取得对乙公司 20% 的股权，所增发股份的公允价值为 52 000 000 元。为增发该部分普通股，甲公司支付了 2 000 000 元的佣金和手续费。取得乙公司股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的成本。

借：长期股权投资——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

一般而言，投资者投入的长期股权投资应根据法律法规的要求进行评估作价，在公平交易当中，投资者投入的长期股权投资的公允价值与所发行证券（工具）的公允价值不应存在重大差异。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（工具）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。投资方通过发行债务性证券（债务性工具）取得长期股权投资的，比照通过发行权益性证券（权益性工具）处理。

第二节 长期股权投资的后续计量

- ◇ 成本法
- ◇ 权益法
- ◇ 长期股权投资核算方法的转换
- ◇ 长期股权投资的处置

一、成本法

投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算，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。

（一）“长期股权投资”科目反映取得时的成本

（二）被投资单位宣告发放现金股利

借：应收股利（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）
贷：投资收益

（三）计提减值准备

借：资产减值损失
贷：长期股权投资减值准备

【教材例 5-8】甲公司于 2×15 年 4 月 10 日自非关联方处取得乙公司 60% 股权，成本为 12 000 000 元，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。2×16 年 2 月 6 日，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按照持股比例可取得 100 000 元。乙公司于 2×16 年 2 月 12 日实际分派现金股利。不考虑相关税费等其他因素的影响。

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，应当进行减值测试。

子公司将未分配利润或盈余公积直接转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权

时, 母公司并没有获得收取现金股利或者利润的权力, 这通常属于子公司自身权益结构的重分类, 母公司不应确认相关的投资收益。

二、权益法

对合营企业和联营企业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, 在个别财务报表中, 投资方进行权益法核算时, 应仅考虑直接持有的股权份额; 在合并财务报表中, 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份额。

科目设置

- 长期股权投资——投资成本（投资时点）
 - 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）

【提示】

(1) 值得注意的是, 尽管在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时, 应当考虑潜在表决权的影响, 但在确定应享有的被投资单位实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时, 潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。

(2) 在持有投资期间, 被投资单位编制合并财务报表的, 应当以合并财务报表中净利润、其他综合收益和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。

(3) 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。

【例题·单选题】甲公司持有乙公司 30% 股份, 能够对乙公司施加重大影响。乙公司 2015 年度实现净利润为 200 000 万元。2015 年 1 月 1 日, 乙公司按票面金额平价发行 600 万股优先股, 优先股每股票面金额为 100 元。该批优先股股息不可累积, 即当年度未向优先股股东足额派发股息的差额部分, 不可累积到下一计息年度。2015 年 12 月 31 日, 乙公司宣告并以现金全额发放当年优先股股息, 股息率为 6%。根据该优先股合同条款规定, 乙公司将该批优先股分类为权益工具, 优先股股息不在所得税前列支。假定不考虑其他因素, 甲公司 2015 年应确认的投资收益为 () 万元。

- A. 58 920
- B. 60 000
- C. 61 080
- D. 0

【答案】A

【解析】乙公司调整后的净利润=200 000-100×600×6%=196 400 (万元), 甲公司应确认投资收益=196 400×30%= 58 920 (万元)。

(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。

【提示】

(1) 商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值份额

(2) 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, 实际上是商誉, 而商誉与整体有关, 不能在个别报表中确认, 只能体现在长期股权投资中

【教材例 5-9】A 公司于 2×16 年 1 月 2 日取得 B 公司 30% 的股权, 支付价款 30 000 000 元。取得投资时被投资单位账面所有者权益的构成如下 (假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同, (单位: 元):

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

假定在 B 公司的董事会中，所有股东均以其持股比例行使表决权。A 公司在取得对 B 公司的股权后，派人参与了 B 公司的财务和生产经营决策。因能够对 B 公司的生产经营决策施加重大影响，A 公司对该项投资采用权益法核算。取得投资时，A 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——投资成本 30 000 000
 贷：银行存款 30 000 000

长期股权投资的成本 30 000 000 元大于取得投资时应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 22 500 000 元（75 000 000×30%），不对其初始投资成本进行调整。

假定上例中取得投资时 B 公司可辨认净资产公允价值为 120 000 000 元，A 公司按持股比例 30% 计算确定应享有 36 000 000 元，则初始投资成本与应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额 6 000 000 元应计入取得投资当期的损益。

借：长期股权投资——投资成本 30 000 000
 贷：银行存款 30 000 000
借：长期股权投资——投资成本 6 000 000
 贷：营业外收入 6 000 000

（二）投资损益的确认

投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。

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. 被投资单位发生亏损

借：投资收益
 贷：长期股权投资——损益调整

【教材例 5-10】沿用【教材例 5-9】，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 公司实现净利润 8 000 000 元。A 公司、B 公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。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，不需要对 B 公司的净利润进行调整，A 公司应确认的投资收益为 2 400 000 元（8 000 000×30%），一方面增加长期股权投资的账面价值，另一方面作为利润表中的投资收益确认。

A 公司的会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 2 400 000
 贷：投资收益 2 400 000

【例题·单选题】甲公司 2015 年 1 月 1 日以 3 000 万元的价格购入乙公司 30% 的股份，另支付相关费用 10 万元。购入时乙公司可辨认净资产的公允价值为 11 000 万元（假定乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等）。乙公司 2015 年实现净利润 600 万元。甲公司取得该项投资后对乙公司具有重大影响。假定不考虑其他因素，该投资对甲公司 2015 年度利润总额的影响为（ ）万元。

- A. 470
- B. 180
- C. 290
- D. 480

【答案】A

【解析】该投资对甲公司 2015 年度利润总额的影响= [11 000×30%-（3 000+10）]+600×30%=470（万元）。

2. 采用权益法核算的长期股权投资，在确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时，在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：

（1）被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业的会计政策及会计期间不一致的，应按投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。

（2）以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整。

【教材例 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，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为 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）。

	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		

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。

甲公司在确定其享有乙公司 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（假定不考虑所得税影响）：

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——损益调整 1 125 000

贷：投资收益 1 125 000

【例题·单选题】某投资企业于 2015 年 1 月 1 日取得对联营企业 30% 的股权，能够对被投资单位施加重大影响。取得投资时被投资单位的固定资产公允价值为 500 万元，账面价值为 300 万元，固定资产的预计使用年限为 10 年，净残值为零，按照年限平均法计提折旧。被投资单位 2015 年度利润表中净利润为 1 000 万元。不考虑所得税和其他因素的影响，投资企业按权益法核算 2015 年应确认的投资收益为（ ）万元。

- A. 300
- B. 291
- C. 294
- D. 240

【答案】C

【解析】投资企业按权益法核算 2015 年应确认的投资收益= [1 000-（500÷10-300÷10）] ×30%=294（万元）。

3. 投资企业在采用权益法确认投资收益时，应抵销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。该未实现内部交易既包括顺流交易也包括逆流交易。

顺流交易和逆流交易图示如下：



逆流交易是指联营企业或合营企业向投资企业出售资产的交易；顺流交易是指投资企业向其联营企业或合营企业出售资产的交易。当该未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中时，相关的损益在计算确认投资损益时应予抵销。

（1）顺流交易

对于投资企业向联营企业或合营企业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被消耗），投资企业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。

【教材例 5-12】甲公司持有乙公司 20% 有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16 年 9 月，甲公司将其账面价值为 8 000 000 元的商品以 12 000 000 的价格出售给乙公司，乙公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用寿命为 10 年，净残值为 0。假定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，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×16 年实现净利润为 20 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在该项交易中实现利润 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的权益份额，在采用权益法计算确认投资收益时应予抵销，同时应考虑相关固定资产折旧对损益的影响，即甲公司应当进行以下账务处理：

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

【教材例 5-12 延伸】乙公司 2×17 年实现净利润为 30 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

借:长期股权投资——损益调整 6 080 000 [(30 000 000+4 000 000÷10) ×20%]

贷:投资收益 6 080 000

(2) 逆流交易

对于联营企业或合营企业向投资企业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被消耗),投资企业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。当投资企业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本企业应享有的部分。

【教材例 5-13】甲公司持有乙公司 20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。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,甲公司将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等,两者在以前期间未发生过内部交易。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

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

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

假定 2×17 年,甲公司将该商品以 18 000 000 元的价格出售给外部独立第三方,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,即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基础上调整增加 1 200 000 元。假定乙公司 2×17 年实现的净利润为 30 000 000 元。

甲公司的账务处理如下:

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

贷:投资收益 7 200 000

应当说明的是,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,其中属于所转让资产发生减值损失的,有关未实现内部交易损失不应予以抵销。

【教材例 5-14】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份,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 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,该批商品尚未对外部第三方出售。假定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,两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×16 年实现净利润为 15 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在确认应享有乙公司 2×16 年净损益时,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 元之间的差额为减值损失的,不应予以抵销。甲公司应当进行以下会计处理:

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

应当注意的是,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,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》的有关规定进行会计处理,本书不涉及相关内容。

【提示】调整被投资单位净利润时,应考虑投资时点被投资单位资产公允价值和账面价值的差额及内部交易对当期损益的影响,如下表所示(假定不考虑所得税):

项目	投资时点被投资方资产公允价值与账面价值差额对当期损益的影响	内部交易对当期损益的影响
存货	调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-(投资时点存货公允价值-存货账面价值)×当期出售比例 【提示】 不需要区分交易发生当期或后续期间	①交易发生当期 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-(存货内部交易售价-存货账面价值)×(1-当期出售比例)
		②后续期间 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润+(存货内部交易售价-存货账面价值)×当期出售比例(即上期尚未出售部

		分, 在本期出售)
固定资产 (无形资产以年限平均法(直线法)为例)	调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-(资产公允价值/尚可使用年限-资产原价/预计使用年限)×(当期折旧、摊销月数/12)	①交易发生当期 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-(资产售价-资产账面价值)+(资产售价-资产账面价值)/预计尚可使用年限×(当期折旧、摊销月数/12)
	或: 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润-(资产公允价值-资产账面价值)/尚可使用年限×(当期折旧、摊销月数/12) 【提示】 不需要区分交易发生当期或后续期间	②后续期间 调整后的净利润=被投资方当期实现净利润+(资产售价-资产账面价值)/预计尚可使用年限×(当期折旧、摊销月数/12) 【提示】 与固定资产(无形资产)相关的未实现内部交易损益的金额是通过在以后期间计提折旧予以实现的,所以在内部交易的以后期间该项资产的公允价值与账面价值的差额对应的折旧(或摊销)的金额应调整增加后续期间的净利润

【例题】2×18年1月1日,甲公司取得乙公司30%的股权,能够对乙公司施加重大影响。取得投资时乙公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相等。2×18年度乙公司实现净利润8 000万元,当年6月30日,甲公司将账面价值为600万元的商品以1 000万元的价格出售给乙公司,乙公司将其作为管理用固定资产并于当月投入使用,预计使用年限为10年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。不考虑所得税等其他因素。

2×18年度甲公司个别财务报表中因该项投资应确认的投资收益=[8 000-(1 000-600)+(1 000-600)/10×6/12]×30%=2 286(万元)。

若2×19年度乙公司实现净利润9 960万元,2×19年度甲公司个别财务报表中因该项投资应确认的投资收益=[9 960+(1 000-600)/10]×30%=3 000(万元)。

(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。

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。

【教材例 5-15】甲公司持有乙公司30%的股份,能够对乙公司施加重大影响。当期乙公司因持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值的变动计入其他综合收益的金额为20 000 000元,除该事项外,B企业当期实现的净利润为80 000 000元。假定甲公司与乙公司适用的会计政策、会计期间相同,两者在当期及以前期间未发生任何内部交易,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。

甲公司应进行以下账务处理:

借: 长期股权投资——损益调整	24 000 000 (80 000 000×30%)
——其他综合收益	6 000 000 (20 000 000×30%)
贷: 投资收益	24 000 000
其他综合收益	6 000 000

(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

(五) 超额亏损的确认

投资企业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,投资企业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，通常是指长期应收项目。比如，企业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，但不包括投资企业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。

在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应当按照以下顺序进行处理：

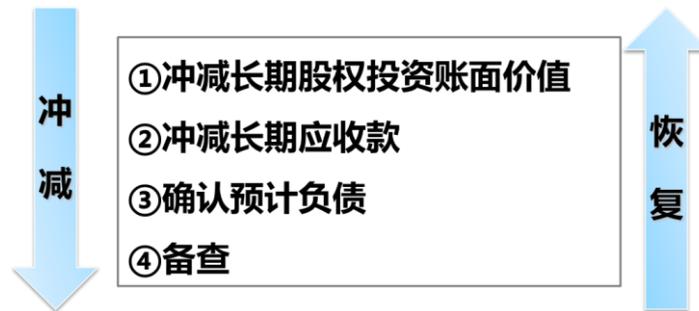
(1) 冲减长期股权投资的账面价值。

(2) 长期股权投资的账面价值不足以冲减的，应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

(3) 经过上述处理，按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的，应按预计承担的义务确认预计负债，计入当期投资损失。

除上述情况外仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。

被投资单位以后期间实现盈利的，应按与上述相反的顺序处理，减记账外备查登记的金额、已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。



【教材例 5-16】甲公司持有乙公司 40%的股权，能够对乙公司施加重大影响。2×15 年 12 月 31 日，该项长期股权投资的账面价值为 20 000 000 元。乙公司 2×16 年发生亏损 30 000 000 元。假定甲公司取得投资时，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，两公司采用的会计政策和会计期间也相同。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。

如果乙公司 2×16 年的亏损额为 60 000 000 元，则甲公司按其持股比例确认应分担的损失为 24 000 000 元，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，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的净投资），则在长期应收款的账面价值大于 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：

借：投资收益	24 000 000
贷：长期股权投资——损益调整	20 000 000
长期应收款——超额亏损	4 000 000

(六) 被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要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。

投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。确认被投资单位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

【例题】A 企业持有 B 企业 30%的股份，能够对 B 企业施加重大影响。B 企业为上市公司，当期 B 企业的母公司给予 B 公司捐赠 1 000 万元，该捐赠实质上属于资本性投入，B 公司将其计入资本公积（股本溢价）。不考虑其他因素，A 企业按权益法作如下会计处理：

A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的其他变动=1 000×30%=300（万元）

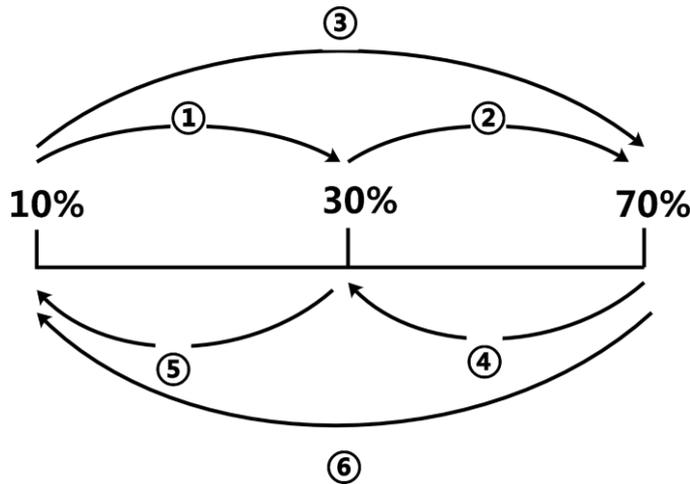
借：长期股权投资——其他权益变动	3 000 000
------------------	-----------

贷：资本公积——其他资本公积

3 000 000

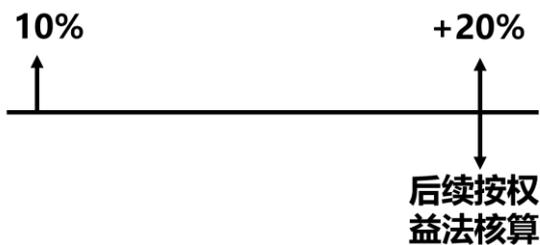
三、长期股权投资核算方法的转换

共 7 种转换：



增资	公允价值 5%→成本法 70%	多次交易、分步实现企业合并	同控	其他综合收益、资本公积：暂不处理；处置时，按比例或全部结转（★★★特殊：不视为跨界）
	权益法 30%→成本法 70%		非同控	原权益法核算：见同控 原金融工具核算：其他综合收益转当期损益（跨界、先卖后买）
	公允价值计量 5%→权益法 30%		跨界、先卖后买	
减资	权益法 30%→公允价值计量 5%			跨界、先卖后买
	成本法 70%→权益法 30%	丧失控制权（合并财务报表）		不跨界（追溯调整）
	成本法 70%→公允价值计量 5%			跨界、先卖后买

(一) 公允价值计量转权益法核算



1. 权益法核算的初始投资成本=原持有的股权投资的公允价值+新增投资成本（公允价值）；
2. 原持有的股权投资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，其公允价值与账面价值之间的差额转入留存收益，原计入其他综合收益的累计公允价值变动也应当转入留存收益；
3. 原持有的股权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，其公允价值与账面价值之间的差额转入投资收益，原计入公允价值变动损益的累计公允价值变动也应当转入投资收益；

会计处理：

(1) 原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入其综合收益的金融资产

①借：长期股权投资—投资成本（原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值）

贷：其他权益工具投资（原持有的股权投资的账面价值）

 盈余公积、利润分配（原持有的股权投资的公允价值与账面价值的差额）

 银行存款等（新增投资而应支付对价的公允价值）

②原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当全部转入留存收益

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

或作相反分录。

会计处理：

(2) 原持有的股权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

①借：长期股权投资——投资成本（原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值）

贷：交易性金融资产（原持有的股权投资的账面价值）

投资收益（原持有的股权投资的公允价值与账面价值的差额）

银行存款等（新增投资而应支付对价的公允价值）

②原计入公允价值变动损益的累计公允价值变动应当全部转入投资收益

借：公允价值变动损益（原计入公允价值变动损益的累计公允价值变动）

贷：投资收益

或作相反分录。

4. 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，并计入当期营业外收入。

【例题】A公司有关金融资产投资业务资料如下：

(1) 2×16年1月2日，A公司以银行存款300万元购入B公司10%的有表决权股份，A公司将其划分为其他权益工具投资。

借：其他权益工具投资——成本 300

贷：银行存款 300

(2) 2×16年12月31日，该股票的公允价值合计为400万元。

借：其他权益工具投资——公允价值变动 100

贷：其他综合收益 (400-300) 100

(3) 2×17年3月11日B公司宣告派发现金股利100万元。

借：应收股利 (100×10%) 10

贷：投资收益 10

(4) 2×17年7月1日，A公司又以900万元的价格从B公司其他股东处受让取得该公司20%的股权，至此持股比例达到30%，取得该部分股权后，按照B公司章程规定，A公司能够派人参与B公司的生产经营决策，对该项股权投资由其他权益工具投资转为采用权益法核算的长期股权投资。当日原持有的股权投资分类为其他权益工具投资的公允价值为450万元。2×17年7月1日B公司可辨认净资产公允价值总额为5000万元，不考虑所得税影响。假定A公司和B公司均按10%的比例计提盈余公积。

①2×17年7月1日追加投资时：

借：长期股权投资——投资成本 900

贷：银行存款 900

②2×17年7月1日对原股权投资账面价值的调整。原持有的股权投资分类为其他权益工具投资的，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当转入留存收益。

借：长期股权投资——投资成本 450

贷：其他权益工具投资——成本 300

——公允价值变动 100

盈余公积 5

利润分配——未分配利润 45

借：其他综合收益 100

贷：盈余公积 10

利润分配——未分配利润 90

改按权益法核算的初始投资成本=确定的原持有的股权投资的公允价值450+新增投资成本900=1350(万元)

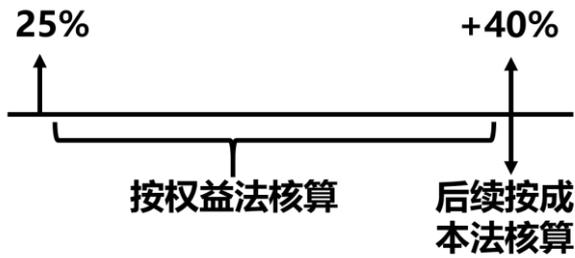
③追加投资时，初始投资成本(1350万元)小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额1500万元，其差额150万元入营业外收入，具体处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 150

贷：营业外收入 150

(二) 权益法核算转成本法核算

1、同一控制下企业合并



(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（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，**暂不进行会计处理**。

【例题】2017年1月1日，H公司取得同一控制下的A公司25%的股份，实际支付款项6000万元，能够对A公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，A公司可辨认净资产账面价值为22000万元（假定与公允价值相等）。2017年A公司实现净利润600万元，2017年末A公司因持有的其他权益工具投资增值形成“其他综合收益”400万元，无其他所有者权益变动。

2018年1月1日，H公司以定向增发2000万股普通股（每股面值为1元，每股公允价值为4.5元）的方式购买同一控制下另一企业所持有的A公司40%股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，H公司能够对A公司实施控制。

当日，A公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为23000万元。假定H公司和A公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照10%的比例提取盈余公积。H公司和A公司一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响。H公司有关会计处理如下：

①2017年初H公司的会计处理

借：长期股权投资——投资成本 6 000
贷：银行存款 6 000

②2017年A公司实现净利润600万元时

借：长期股权投资——损益调整 150
贷：投资收益 150

③2017年A公司形成其他综合收益时

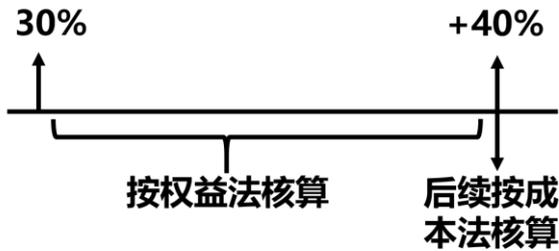
借：长期股权投资——其他综合收益 100
贷：其他综合收益 100

③2018年初合并日长期股权投资的余额应修正 14 950 万元，即合并日H公司享有A公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额 14 950 万元（23 000×65%）；

④H公司定向增发股份时会计处理

借：长期股权投资 14 950
贷：长期股权投资——投资成本 6 000
——损益调整 150
——其他综合收益 100
股本 2 000
资本公积——股本溢价 6 700

2、非同一控制下企业合并



(1) 应当将按照原股权投资的**账面价值**加上新增投资成本（**公允价值**）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（原持有的股权投资**账面价值**+新增投资**公允价值**）

贷：长期股权投资——投资成本
 ——损益调整（或借方）
 ——其他综合收益（或借方）
 ——其他权益变动（或借方）

银行存款等

(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，应当在**处置该项投资时**相应转入处置期间的当期损益（即购买日不需要进行会计处理）。

【例题】2013年1月1日，甲公司购入乙公司30%的股权。初始投资成本为1 000万元，当日乙公司可辨认净资产公允价值为3 000万元。2013年乙公司分红50万元，实现净利润200万元，其他综合收益100万元。2014年初甲公司以前1 300万元的代价自非关联方购入乙公司40%的股份完成对乙公司的控股合并，因甲公司与乙公司合并前不属于同一集团，因此该合并应定义为非同一控制下的企业合并，且此次合并过程不属于一揽子交易。

①2013年末权益法下长期股权投资余额为1 075万元，其中“投资成本”明细账为1 000万元；“损益调整”明细账为45万元；“其他综合收益”明细账为30万元。

②追加投资时

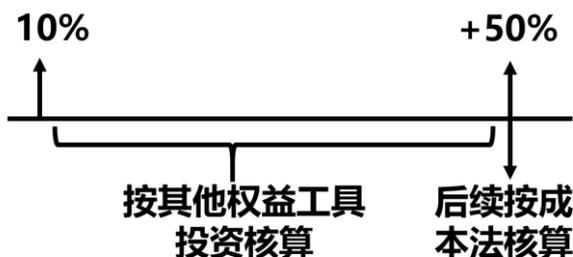
借：长期股权投资 1 300
 贷：银行存款 1 300

③原权益法转为成本法时

借：长期股权投资 1 075
 贷：长期股权投资——投资成本 1 000
 ——损益调整 45
 ——其他综合收益 30

(三) 公允价值计量转成本法核算

1. 同一控制下企业合并



(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金融资产**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**。

【例题】甲公司2×14年1月1日购买了同一集团乙公司10%的股份，初始取得成本为200万元，按其他权益工具投资核算，2×14年末该权益性投资的公允价值为210万元。2×15年5月1日甲公司又以银行存款购得乙公

司 50%的股份，初始成本为 386 万元，完成对乙公司的合并。合并日原股权投资的公允价值与上年年末一致。合并当日乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 860 万元。甲公司 2×15 年 5 月 1 日资本公积结余 35 万元，盈余公积结存 12 万元。上述合并不属于一揽子交易。

①2×14 年初甲公司购买乙公司 10%股份时

借：其他权益工具投资 200
 贷：银行存款 200

②2×14 年末甲公司持有的乙公司股份增值时

借：其他权益工具投资 10
 贷：其他综合收益 10

③2×15 年 5 月 1 日甲公司追加投资时：

借：长期股权投资 386
 贷：银行存款 386

④原 10%股份由其他权益工具投资转为长期股权投资

借：长期股权投资 210
 贷：其他权益工具投资 210

⑤合并当日甲公司长期股权投资的账面余额 = 210 + 386 = 596（万元）；

⑥合并当日甲公司在乙公司最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值中所占份额 = 860 × 60% = 516（万元）；

⑦甲公司基于⑤⑥作如下调整分录：

借：资本公积 35
 盈余公积 12
 利润分配——未分配利润 33
 贷：长期股权投资 80

2、非同一控制



(1) 应当将按照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；

(2) 原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入其综合收益的金融资产

原持有股权的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当全部转入留存收益。

会计处理：

①借：长期股权投资（原持有的股权投资公允价值+新增投资公允价值）
 贷：其他权益工具投资 银行存款等
 盈余公积
 利润分配——未分配利润

其中：留存收益的金额是原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额

②借：其他综合收益
 贷：盈余公积
 利润分配——未分配利润

或相反会计分录。

(3) 原持有的股权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

原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额以及原计入公允价值计量的累计公允价值变动应当全部转入成本法核算的当期投资收益。

会计处理：

借：长期股权投资（原持有的股权投资公允价值+新增投资公允价值）

贷：交易性金融资产

银行存款等

投资收益（原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额）

借：公允价值变动损益

贷：投资收益

或做相反会计分录。

【例题】甲公司2×14年初购入乙公司10%的股份，作为其他权益工具投资核算，初始成本为200万元，2×14年乙公司分红60万元，2×14年末此股份的公允价值为260万元。2×15年4月3日甲公司又自非关联方购入乙公司50%的股份，初始成本为1200万元，当日甲公司完成了对乙公司的控制，此次合并过程不属于一揽子交易，当日乙公司可辨认净资产的公允价值为2200万元，原10%股份的公允价值为270万元。

（1）甲公司2×14年账务处理如下：

①初始投资时

借：其他权益工具投资-成本	200	
贷：银行存款		200

②甲公司针对乙公司分红的会计处理

宣告分红时：

借：应收股利	6	
贷：投资收益		6

收到股利时：

借：银行存款	6	
贷：应收股利		6

③2×14年末其他权益工具投资增值时

借：其他权益工具投资-公允价值变动	60	
贷：其他综合收益		60

（2）甲公司2×15年4月3日的会计处理

①将其他权益工具投资按公允价值转为长期股权投资

借：长期股权投资	270	
贷：其他权益工具投资		260
盈余公积		1
利润分配-未分配利润		9

同时：

借：其他综合收益	60	
贷：盈余公积		6
利润分配——未分配利润		54

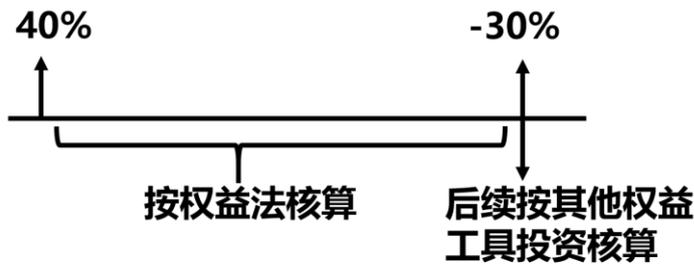
收到股利时：

借：银行存款	6	
贷：应收股利		6

②新购50%股份时

借：长期股权投资	1 200	
贷：银行存款		1 200

（四）权益法核算转公允价值计量



1. 投资方因**处置部分**股权投资等原因丧失对被投资单位的共同控制或重大影响的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

借：银行存款（处置部分的公允价值）
 贷：长期股权投资（处置部分的账面价值）
 投资收益（差额，或在借方）

2. 剩余部分在丧失共同控制或重大影响之日的**公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益**；

借：交易性金融资产或其他权益工具投资（剩余部分的公允价值）
 贷：长期股权投资（剩余部分账面价值）
 投资收益（差额，或在借方）

以上两笔分录合并为：

借：银行存款（处置部分的公允价值）
 交易性金融资产或其他权益工具投资（剩余部分的公允价值）
 贷：长期股权投资（处置前账面价值）
 投资收益（差额，或在借方）

3. 原采用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转入投资收益或留存收益。

借：其他综合收益
 贷：投资收益（可转损益）
 盈余公积（不可转损益）
 利润分配——未分配利润（不可转损益）

或做相反分录。

4. 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，应当在终止采用权益法核算时**全部转入**当期损益。

借：资本公积——其他资本公积
 贷：投资收益

或做相反分录。

【例题】

（1）2017年1月1日，甲公司以银行存款1 000万元购入A公司40%的股权，对A公司具有重大影响，A公司可辨认净资产的公允价值为2 000万元；

借：长期股权投资——投资成本 1 000
 贷：银行存款 1 000

（2）2017年A公司全年实现净利润500万元；

借：长期股权投资——损益调整 200
 贷：投资收益 200

（3）2017年末A公司其他权益工具投资增值了100万元；

借：长期股权投资——其他综合收益 40
 贷：其他综合收益 40

（4）2018年1月1日，甲公司出售其持有的A公司30%的股权，出售股权后甲公司持有A公司10%的股权，对原有A公司不具有重大影响，改按其他权益工具投资进行会计核算。出售取得价款为1 200万元，剩余10%的股权公允价值为400万元。

①出售时（出售时长期股权投资的账面价值构成为：投资成本1000万元、损益调整200万元、其他综合收益40万元）

借：银行存款 1 200
 贷：长期股权投资——投资成本 (1 000×30%/40%) 750
 ——损益调整 (200×30%/40%) 150
 ——其他综合收益 (40×30%/40%) 30
 投资收益 270

②在丧失共同控制或重大影响之日，剩余股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

借：其他权益工具投资 400
 贷：长期股权投资——投资成本 (1 000-750) 250
 ——损益调整 (200-150) 50
 ——其他综合收益 (40-30) 10
 投资收益 90

③原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。

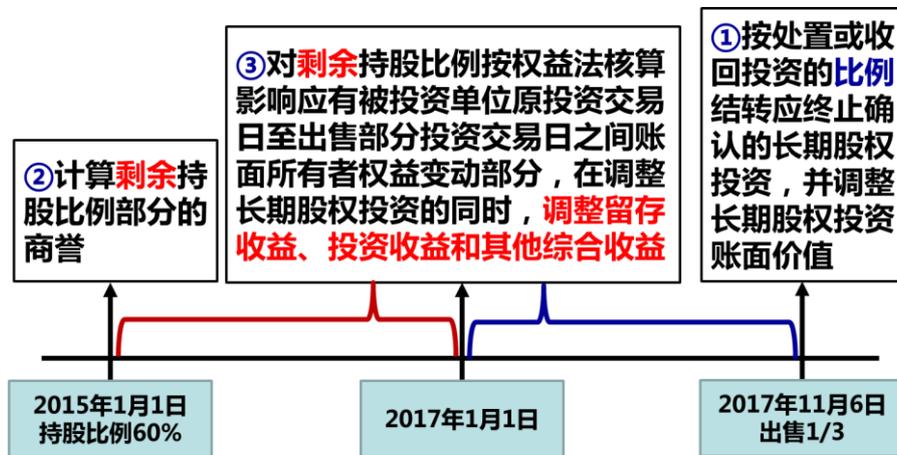
借：其他综合收益 40
 贷：投资收益 40

【总结】原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应改按金融工具确认和计量准则对剩余股权投资进行会计处理，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

原采用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，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

(五) 成本法转权益法

关键点：剩余持股比例部分应从取得投资时点采用权益法核算，即对剩余持股比例投资追溯调整，将其调整到权益法核算的结果。



(1) 处置部分

借：银行存款
 贷：长期股权投资
 投资收益（差额）

(2) 剩余部分追溯调整

①投资时点商誉的追溯

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，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；属于投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益。

【提示 1】若处置日与原投资交易日在同一会计年度，在调整长期股权投资成本的同时，应调整当期损益（营业外收入）。

②投资后的追溯调整

借：长期股权投资

贷：留存收益（盈余公积、利润分配—未分配利润）（原投资时至处置投资当期期初被投资单位留存收益变动×剩余持股比例）

投资收益（处置投资当期期初至处置日被投资单位的净损益变动×剩余持股比例）

其他综合收益（被投资单位其他综合收益变动×剩余持股比例）

资本公积——其他资本公积（其他原因导致被投资单位账面所有者权益变动×剩余持股比例）

【提示 2】调整留存收益和投资收益时，应自被投资方实现的净损益中扣除已发放或已宣告发放的现金股利或利润。

长期股权投资自成本法转为权益法后，未来期间应当按照准则规定计算确认应享有被投资单位实现的净损益、其他综合收益及所有者权益其他变动的份额。

【教材例 5-21】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，甲公司对乙公司的长期股权投资账面价值为 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，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）。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本公积的交易或事项。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（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——乙公司	10 000 000 (30 000 000×1/3)
投资收益	8 000 000

（2）调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资的账面价值为 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 2 000 000 元（20 000 000-45 000 000×40%）为商誉，该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资当期期初之间实现的净损益为 8 000 000 元（20 000 000×40%），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；处置期初至处置日之间实现的净损益 2 000 000 元（5 000 000×40%），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时计入当期投资收益。

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

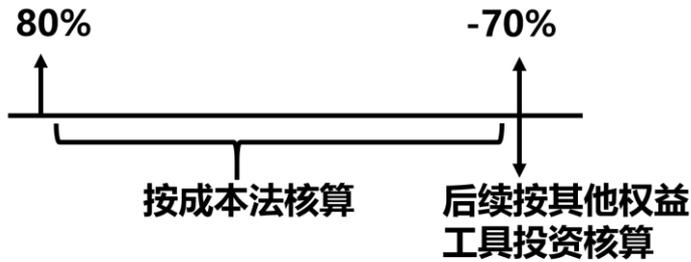
【例题·多选题】因部分处置长期股权投资，企业将剩余长期股权投资的核算方法由成本法转变权益法时进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按照处置部分的比例结转应终止确认的长期股权投资成本
- B. 剩余股权按照处置投资当期期初至处置投资日应享有的被投资单位已实现净损益中的份额调整当期损益
- C. 剩余股权按照原取得投资时至处置投资当期期初应享有的被投资单位已实现净损益中的份额调整留存收益
- D. 将剩余股权的账面价值大于按照剩余持股比例计算原投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，调整长期股权投资的账面价值

【答案】ABC

【解析】选项 D，不调整长期股权投资。

（六）成本法核算转公允价值计量



1. 因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为公允价值计量的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

借：银行存款（处置部分的公允价值）
 贷：长期股权投资（处置部分的账面价值）
 投资收益

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：交易性金融资产或其他权益工具投资（剩余部分公允价值）
 贷：长期股权投资（剩余部分账面价值）
 投资收益（差额）

【教材例 5-23】甲公司持有乙公司 60%的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权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，相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能施加共同控制或重大影响，将剩余股权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，该项长期股权投资的账面价值为 90 000 000 元，剩余股权投资的公允价值为 22 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款 90 000 000
 贷：长期股权投资——乙公司 72 000 000（90 000 000×80%）
 投资收益 18 000 000

（2）剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，当天公允价值为 22 000 000 元，账面价值为 18 000 000 元，两者差异应计入当期投资收益。

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

【例题】甲公司 2×14 年初自非关联方购入乙公司 80%的股份，初始投资成本为 1 000 万元，当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 900 万元。2×14 年 5 月 12 日乙公司宣告分红 30 万元，于 6 月 4 日发放。2×14 年乙公司实现净利润 200 万元，2×14 年末乙公司实现其他综合收益 100 万元。2×15 年 8 月 1 日甲公司将乙公司 70%的股份卖给了非关联方，售价为 900 万元，假定无相关税费。甲公司持有的乙公司剩余股份当日公允价值为 130 万元。

①2×14 年初甲公司购入乙公司 80%股份时

借：长期股权投资 1 000
 贷：银行存款 1 000

②2×14 年 5 月 12 日乙公司宣告分红时

借：应收股利 24
 贷：投资收益 24

③2×14 年 6 月 4 日乙公司发放红利时

借：银行存款 24
 贷：应收股利 24

④2×15 年 8 月 1 日甲公司处置乙公司股份时

借：银行存款 900
 贷：长期股权投资（1 000/8×7）875

投资收益 25

⑤准则规定，2×15年8月1日甲公司持有的乙公司剩余股份由长期股权投资转为其他权益工具投资，即假定先售出长期股权投资，再购入其他权益工具投资，剩余股份公允价值与账面价值的差额列入投资收益。

借：其他权益工具投资 130
贷：长期股权投资 (1 000/8×1) 125
投资收益 5

【总结】根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》准则规定，原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的，应改按金融工具确认和计量准则进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期**投资收益**。

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转入处置期间的当期投资收益。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所有者权益应按处置比例结转；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。

(七) 成本法转权益法核算的特殊情况（被动稀释）

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**；（好坏相抵）

（剩余后的股权×增资扩股的部分-应结转的长股价值）（视为卖股权未收到对价）

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。（追溯调整）

【教材例 5-22】2×17年1月1日，甲公司以前以30 000 000元现金取得乙公司60%的股权，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，乙公司实现净利润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。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

2×19年10月1日，甲公司有关账务处理如下：

(1) 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。 $27\ 000\ 000 \times 40\% - 30\ 000\ 000 \times (60\% - 40\%) / 60\% = 800\ 000$ （元）

借：长期股权投资—乙公司 800 000
贷：投资收益 800 000
(2) 对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整
借：长期股权投资—乙公司—损益调整 10 000 000
贷：盈余公积—法定盈余公积 800 000 (20 000 000×40%×10%)
利润分配—未分配利润 7 200 000 (20 000 000×40%×90%)
投资收益 2 000 000 (5 000 000×40%)

【例题】甲公司为一上市的集团公司，原持有乙公司30%股权，能够对乙公司施加重大影响。甲公司2016年及2017年发生的相关交易事项如下：

(1) 2016年1月1日，甲公司从乙公司的控股股东—丙公司处受让乙公司50%股权，受让价格为13 000万元，款项已用银行存款支付，并办理了股东变更登记手续。甲公司受让乙公司50%后，共计持有乙公司80%股权，能够对乙公司实施控制。甲公司受让乙公司50%股权时，所持乙公司30%股权的账面价值为5 400万元，其中投资成本4 500万元，损益调整870万元，其他权益变动30万元；公允价值为6 200万元。

(2) 2017年1月1日，甲公司向丁公司转让所持乙公司股权70%，转让价格为20 000万元，款项已经收到，并办理了股东变更登记手续。出售日，甲公司所持乙公司剩余10%股权的公允价值为2 500万元。转让乙公司70%股权后，甲公司不能对乙公司实施控制、共同控制和重大影响，改为交易性金融资产核算。

其他相关资料：

甲公司与丙公司、丁公司于交易发生前无任何关联方关系。甲公司受让乙公司 50% 股权后，甲公司与乙公司无任何关联方交易。

不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 计算甲公司 2016 年度个别报表中受让乙公司 50% 股权后长期股权投资的初始投资成本，并编制与取得该股权相关的会计分录。

(2) 根据上述资料，编制甲公司 2017 年度个别财务报表中因处置 70% 股权相关会计分录。

【答案】

(1)

长期股权投资的初始投资成本 = $5\,400 + 13\,000 = 18\,400$ (万元)。

借：长期股权投资	13 000	
贷：银行存款		13 000

【提示】其他权益变动 30 万元不转入投资收益。

(2)

借：银行存款	20 000	
贷：长期股权投资		16 100 ($18\,400 \times 7/8$)
投资收益		3 900
借：资本公积	30	
贷：投资收益		30
借：交易性金融资产	2 500	
贷：长期股权投资		2 300 ($18\,400 \times 1/8$)
投资收益		200

【提示】

(1) 若 2017 年 1 月 1 日，甲公司向丁公司转让所持乙公司股权 20%，剩余 60% 股权仍能对乙公司实施控制，则按比例将资本公积转入投资收益。

借：资本公积	7.5	
贷：投资收益		7.5

(2) 若 2017 年 1 月 1 日，甲公司向丁公司转让所持乙公司股权 40%，剩余 40% 股权能对乙公司实施重大影响，则按比例将资本公积转入投资收益。

借：资本公积	15	
贷：投资收益		15

四、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，应当按比例结转入当期投资收益。

【教材例 5-24】甲公司持有乙公司 40% 的股权并采用权益法核算。2×16 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 20% 的股权出售给非关联的第三方，对剩余 20% 的股权仍采用权益法核算。甲公司取得乙公司股权至 2×16 年 7 月 1 日期间，确认的相关其他综合收益为 8 000 000 元（为按比例享有的乙公司其他债券投资的公允价值变动），享有乙公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 2 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

由于甲公司处置后的剩余股权仍采用权益法核算，因此相关的其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益	4 000 000 ($8\,000\,000 \times 50\%$)
资本公积——其他资本公积	1 000 000 ($2\,000\,000 \times 50\%$)
贷：投资收益	5 000 000

假设，2×16年7月1日，甲公司将乙公司35%的股权出售给非关联的第三方，剩余5%股权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核算。由于甲公司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，因此相关的其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益	8 000 000
资本公积——其他资本公积	2 000 000
贷：投资收益	10 000 000

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时在一并转入丧失控制权的当期损益。

【例题】A公司主要从事机械产品的生产与销售，B公司为A公司的全资子公司，取得时长期股权投资成本为2 000万元。A公司主要从事化工产品的生产与销售。A公司计划整合集团业务、剥离辅业，集中发展机械产品的主营业务。2×18年11月30日，A公司与C公司签订不可撤销的转让协议，约定A公司向C公司转让其持有的B公司100%股权，对价总额为5 000万元。考虑到C公司的资金压力以及股权平稳过渡，双方在协议中约定，C公司应在2×18年12月31日之前支付2 000万元，以先取得B公司20%股权；

C公司应在2×19年12月31日之前支付3 000万元，以取得B公司剩余80%股权。2×18年12月31日至2×19年12月31日期间，B公司的相关活动仍然由A公司单方面主导，若B公司在此期间向股东进行利润分配，则后续80%股权的购买对价按C公司已分得的金额进行相应调整。

2×18年12月31日，按照协议约定，C公司向A公司支付2 000万元，A公司将其持有的B公司20%股权转让给C公司并已办理股权变更手续。

2×19年6月30日，C公司向A公司支付3 000万元，A公司将其持有的B公司剩余80%股权转让给C公司并已办理股权变更手续，自此C公司取得B公司的控制权。

本例中，A公司通过两次交易处置其持有的B公司100%股权，第一次交易处置B公司20%股权，仍保留对B公司的控制；第二次交易处置剩余80%股权，并于第二次交易后丧失对B公司的控制权。

首先，需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”：

1. A公司处置B公司股权的商业目的是出于业务整合，剥离辅业的考虑，A公司的目的是处置其持有的B公司100%股权，两次处置交易结合起来才能达到其商业目的；

2. 两次交易在同一转让协议中同时约定；

3. 第一次交易中，20%股权的对价为2 000万元，相对于100%股权的对价总额5 000万元而言，第一次交易单独看并不经济，和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响，此外，如果在两次交易期间B公司进行了利润分配，也将据此调整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综合上述，两次交易应作为“一揽子交易”，按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

2×18年12月31日，A公司转让持有的B公司20%股权

借：银行存款	20 000 000
贷：长期股权投资	4 000 000 (20 000 000×20%)
其他综合收益	16 000 000

2×19年6月30日，A公司转让B公司剩余80%股权，丧失对B公司控制权

借：银行存款	30 000 000
贷：长期股权投资	16 000 000 (20 000 000×80%)
投资收益	14 000 000

借：其他综合收益	16 000 000
----------	------------

贷：投资收益	16 000 000
--------	------------

【本章小结】

1. 长期股权投资的初始计量
2. 长期股权投资的后续计量

学习资源

课程视频	讲义下载	课后练习	答疑解惑
 <p>课程视频</p>	 <p>讲义下载</p>	 <p>课后作业</p>	 <p>答疑解惑</p>