第六章

长期股权投资

第一节 长期股权投资概述

第二节 长期股权投资的初始计量

第三节 长期股权投资的后续计量

第四节 长期股权投资的转换

第五节 长期股权投资的处置

学习目标

素养目标

- 培养学生严谨作风，激发学生的创造性思维；
- 树立投资风险意识和财产安全保护意识。

知识目标

- 了解长期股权投资的核算范围；
- 熟悉长期股权投资的初始计量；
- 掌握长期股权投资的成本法、权益法及长期股权投资处置和减值的核算。

能力目标

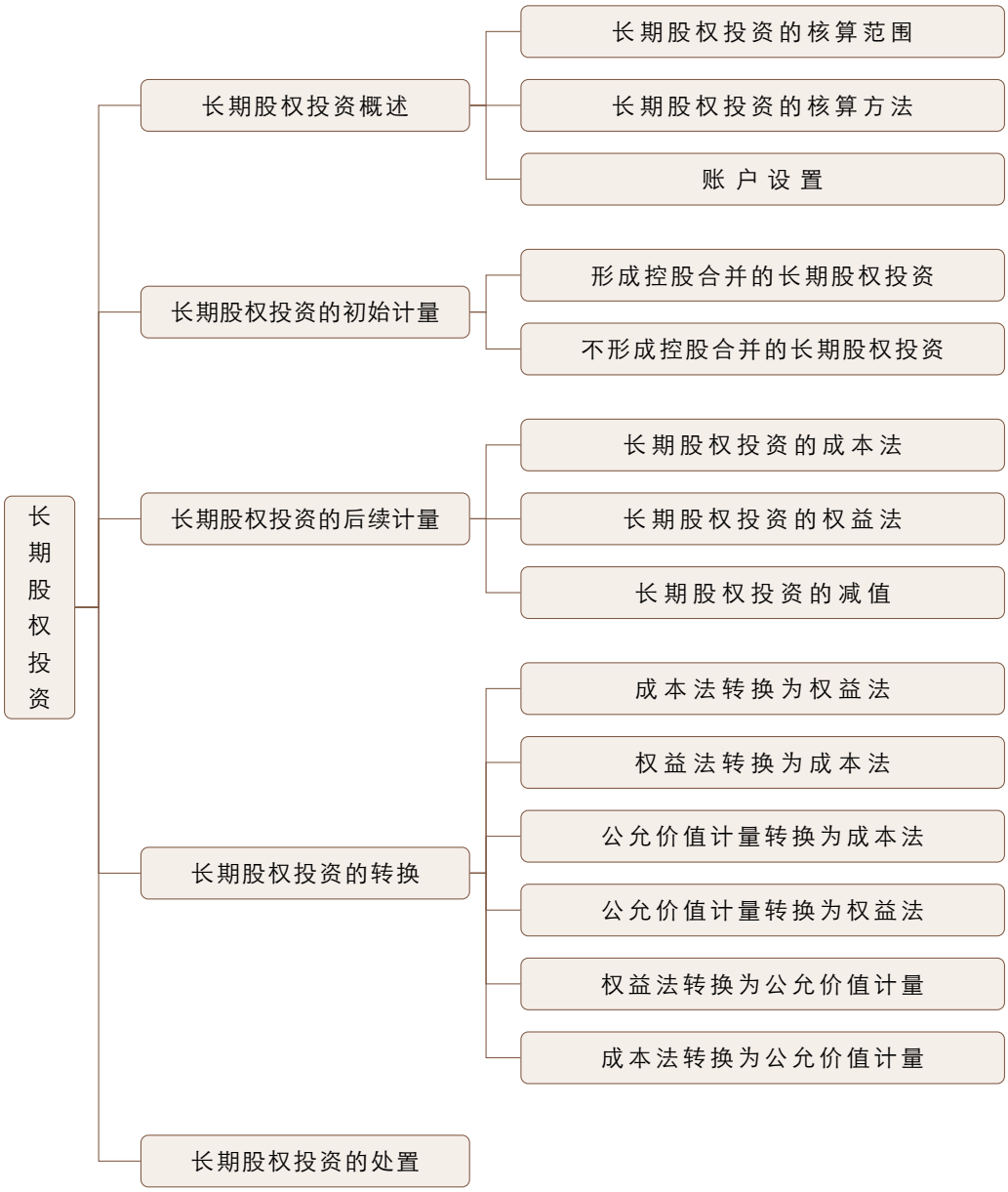
- 能简述不同企业合并形成长期股权投资核算方法的选择；
- 能做出长期股权投资初始计量的账务处理；
- 能做出长期股权投资后续计量的账务处理；
- 能进行长期股权投资减值的确认、计量及账务处理。

企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014）

章前引例

A 公司，作为地方国企的领军者，始终坚守服务实体经济、推动产业升级的初心与使命。在 2022 年 1 月及 2023 年 1 月，A 公司先后向生物科技领域的创新企业 B 公司投资了 1.5 亿元人民币，其中 B3 轮投资 4500 万元，B4 轮追加投资 1.05 亿元，投后合计股权占比达到 2.68%。这一系列投资决策的背后，不仅体现了 A 公司对 B 公司在生物科技领域创新实力的深度认可，更彰显了对 B 公司 PHA 新材料项目市场前景的乐观预期。A 公司通过长期持有 B 公司的股份，不仅获得了稳定的经济回报，而且与 B 公司共同推动了生物科技产业的升级和发展。这一合作模式，不仅为区域经济的高质量发展注入了新的活力，也为行业树立了合作共赢的典范。A 公司与 B 公司的合作，是企业长期股权投资实现共赢的生动实践。它告诉我们，只有坚持创新驱动，注重合作共赢，才能在激烈的市场竞争中立于不败之地，为区域经济的高质量发展贡献力量。

知识体系


长期股权投资
长期股权投资概述
长期股权投资的核算范围
长期股权投资的核算方法
账户设置
长期股权投资的初始计量
形成控股合并的长期股权投资
不形成控股合并的长期股权投资
长期股权投资的后续计量
长期股权投资的成本法
长期股权投资的权益法
长期股权投资的减值
长期股权投资的转换
成本法转换为权益法
权益法转换为成本法
公允价值计量转换为成本法
公允价值计量转换为权益法
权益法转换为公允价值计量
成本法转换为公允价值计量
长期股权投资的处置

第一节 长期股权投资概述

一、长期股权投资的核算范围

股权投资，又称权益性投资，是指通过付出现金或非现金资产等取得被投资单位的股份或股权，相应地享有被投资单位净资产有关份额，通过自被投资单位分得现金股利或利润以及待被投资单位增值后出售等方式获利。股权投资一方面形成投资方的金融资产，另一方面形成被投资单位的权益工具，原则上属于金融工具。在大的范畴属于金融工具的情况下，根据投资方在投资后对被投资单位能够施加影响的程度，企业会计准则将股权投资区分为按照金融工具确认和计量准则进行核算和按照长期股权投资准则进行核算两种情况。对被投资单位能实施控制、共同控制或者重大影响的权益性投资，应当按照长期股权投资准则进行核算。对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资，应当按照金融工具确认和计量准则进行核算。

（1）投资企业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方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处理、研究与开发活动以及融资活动等。投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。投资方属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。

（2）投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，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。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。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，该安排不构成共同控制。仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

（3）投资企业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。

重大影响是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

二、长期股权投资的核算方法

长期股权投资在持有期间，根据投资企业对被投资单位的影响程度进行划分，应当分别采用成本法和权益法进行核算。

（一）成本法的概念及其适用范围

成本法是指长期股权投资按成本计价的方法。长期股权投资的成本法适用于企业持有的能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，即对子公司的投资。

（二）权益法的概念及其适用范围

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企业享有（或应分担）被投资单位所有者权益的份额的变动对长期股权投资的账面价值进行调整的方法。投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，即对合营企业投资及对联营企业投资，应当采用权益法核算。

三、账户设置

为了核算长期股权投资，企业应设置“长期股权投资”账户。该账户属资产类账户，用来核算企业长期股权投资的价值。借方登记长期股权投资取得时的成本以及采用权益法核算时按被投资企业实现的净利润、其他综合收益和其他权益变动的增加计算的应分享的份额；贷方登记收回长期股权投资的价值或采用权益法核算时按被投资单位发生的净亏损、其他综合收益和其他权益变动的减少计算的应分担的份额，期末借方余额，反映企业持有的长期股权投资的价值。本账户可按投资单位进行明细分类核算。采用权益法核算的，还应当分别按“投资成本”“损益调整”“其他综合收益”“其他权益变动”进行明细核算。企业计提长期股权投资减值准备的，还应当设置“长期股权投资减值准备”账户。

第二节 长期股权投资的初始计量

长期股权投资在取得时应按初始投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本应分为形成控股合并和不形成控股合并两种情况确定。无论以何种方式取得长期股权投资，企业取得投资时，对于投资成本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应作为应收项目单独核算，不构成取得长期股权投资的初始投资成本。

一、形成控股合并的长期股权投资

形成控股合并的长期股权投资，初始投资成本的确定应按控股合并的类型，分为同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并两种情况确定形成长期股权投资的初始投资成本。企业合并是将两个或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。企业合并从合并方式划分，包括控股合并、吸收合并和新设合并。其中，合并方（或购买方）通过企业合并交易或事项取得对被合并方（或被购买方）的控制权，企业合并后能够通过所取得股权等主导被合并方的生产经营决策并自被合并方生产经营活动中获益，被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经营的，为控股合并。控股合并包括同一控制下的控股合并与非同一控制下的控

股合并。同一控制下的控股合并，是指参与合并的企业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；非同一控制下的控股合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除被判断为属于同一控制下控股合并的情况以外的其他的控股合并。

（一）同一控制下控股合并形成的长期股权投资

对于同一控制下的控股合并，从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化。合并方通过企业合并形成的对被合并方的长期股权投资，其成本代表的是在被合并方账面所有者权益中享有的份额。

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的，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。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；资本公积不足冲减的，调整留存收益。发生的各项直接相关费用计入当期损益。

具体进行会计处理时，合并方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，借记“长期股权投资”账户；按应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户；按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债账户；按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或者股本溢价”账户；如为借方差额，应借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”账户。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照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。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资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；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

具体进行会计处理时，在合并日应按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”账户，按应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户；按发行权益性证券的面值，贷记“股本”账户；按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户；如为借方差额，应借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”账户，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”账户。

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”。“一揽子交易”是指大规模的或无区别的交易或行为，各交易步骤是作为一个整体一并筹划和确定下来的，旨在实现同一交易目的、互为前提和条件。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，应按照以下步骤进行会计处理：① 确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。② 新增投资部分的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。新增投资部分长期股权投资的初始投资成本与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。

例 6-1

A、B 公司分别为 P 公司控制下的两家子公司。A 公司于 2024 年 3 月 10 日自母公司 P 处取得 B 公司 100% 的股权，合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并，A 公司发行了 1500 万股本公司普通股（每股面值 1 元）作为对价。合并日，A 公司及 B 公司的所有者权益构成见表 6-1。

表 6-1 所有者权益构成情况表 单位：元

A 公司 项目	A 公司 本年余额	B 公司 项目	B 公司 本年余额
股本	90 000 000	股本	15 000 000
资本公积	25 000 000	资本公积	5 000 000
盈余公积	20 000 000	盈余公积	10 000 000
未分配利润	50 000 000	未分配利润	20 000 000
合计	185 000 000	合计	50 000 000

本例中假定 A 公司自其母公司手中取得 B 公司 100% 的股权，为同一控制下的企业合并。则 A 公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	50 000 000
贷：股本	15 000 000
资本公积——股本溢价	35 000 000

（二）非同一控制下的控股合并形成的长期股权投资

非同一控制下的控股合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。采用购买法核算，采用公允价值计量，反映非货币性资产作对价的处置损益。

通过一次交换交易实现的控股合并，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。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券在购买日的公允价值之和。其中，支付非货币性资产为对价的，所支付的非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额应分别不同资产反映资产处置损益，计入企业合并当期损益。具体进行会计处理时，对于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（不含应自被投资单位收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资”账户，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”账户；按支付合并对价的账面价值，贷记付出的有关资产或借记有关负债账户；按其差额，贷记“资产处置损益”或“投资收益”等账户，或借记“资产处置损益”“投资收益”等账户；按发生的直接相关费用，借记“管理费用”账户，贷记“银行存款”等账户。投出的其他债权投资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，借记或贷记“其他综合收益”账户，贷记或借记“投资收益”账户。

企业合并涉及以库存商品或材料等作为合并对价的，应按库存商品或材料的公允价值，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”账户，并同时结转相关的成本。

通过多次交换交易，分步取得股权最终形成控股合并的，参见第四节权益法转换为成本法、公允价值计量转换为成本法。

例 6-2

A 公司于 2024 年 3 月 31 日取得了 B 公司 70% 的股权。合并中，A 公司支付的相关资产，在购买日的账面价值与公允价值见表 6-2。合并中，A 公司为核实 B 公

司资产价值，聘请有关机构对该项合并进行咨询，支付咨询费用 100 万元。本例中假定合并前 A 公司与 B 公司不存在任何关联方关系。

表 6-2 购买日资产账面价值与公允价值

2024 年 3 月 31 日 单位：元

	账面价值	公允价值
土地使用权	28 000 000	42 000 000
银行存款	8 000 000	8 000 000
合计	36 000 000	50 000 000

本例中因 A 公司与 B 公司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。A 公司对于合并形成的对 B 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。购买日 A 公司账务处理如下：

借：长期股权投资 50 000 000

　管理费用 1 000 000

　贷：无形资产 28 000 000

　银行存款 9 000 000

　资产处置损益 14 000 000

二、不形成控股合并的长期股权投资

除控股合并形成的长期股权投资外，其他方式取得的长期股权投资，取得时初始投资成本的确定应遵循以下规定。

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长期股权投资的初始投资成本，包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。但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，不构成初始投资成本。

例 6-3

甲公司于 2024 年 2 月 10 日，自公开市场中买入乙公司 30% 的股份，实际支付价款为 8000 万元。另外，在购买过程中支付手续费等相关费用为 200 万元。甲公

司取得该部分股权后，能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响。

购买日甲公司账务处理如下：

借：长期股权投资 82 000 000

　贷：银行存款 82 000 000

以发行权益性证券方式取得的长期股权投资，其成本为所发行权益性证券的公允价值，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给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，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。

例 6-4

2024 年 3 月，A 公司通过增发 9000 万股本公司普通股（每股面值 1 元）取得 B 公司 30% 的股权，按照增发前后的平均股价计算，该 9000 万股股份的公允价值为 15600 万元。为增发该部分股份，A 公司向证券承销机构等支付了 600 万元的佣金和手续费。假定 A 公司取得该部分股权后，能够对 B 公司的生产经营决策施加重大影响。

A 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，其账务处理如下：

借：长期股权投资 156 000 000

　贷：股本 90 000 000

　资本公积——股本溢价 66 000 000

发行权益性证券过程中支付的佣金和手续费，应冲减权益性证券的溢价发行收入，账务处理为：

借：资本公积——股本溢价 6 000 000

　贷：银行存款 6 000 000

以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定确定。

第三节 长期股权投资的后续计量

一、长期股权投资的成本法

采用成本法核算的长期股权投资，初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的成本增加长期股权投资的账面价值。采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时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外，投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益。长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润时，企业按应享有的部分确认为投资收益，借记“应收股利”账户，贷记“投资收益”账户。

例 6-5

甲公司 2024 年 1 月 10 日以 1000 万元购买长信股份有限公司 60% 的股权，款项已由银行存款支付。当年长信股份有限公司实现净利润 400 万元。2025 年 3 月 10 日长信股份有限公司宣告发放现金股利 300 万元。

（1）2024 年 1 月 10 日，甲公司取得长期股权投资时，账务处理如下：

借：长期股权投资 10 000 000

　贷：银行存款 10 000 000

（2）2025 年 3 月 10 日，长信股份有限公司宣告发放现金股利时，甲公司账务处理如下：

借：应收股利 1 800 000

　贷：投资收益 1 800 000

二、长期股权投资的权益法

（一）初始投资成本的调整

投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后，对于取得投资时投资成本与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，应区别情况分别处理。初始投资成本大于取得投资时，应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，

该部分差额从本质上是投资企业在取得投资过程中通过购买作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉及不符合确认条件的资产价值。因此，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的份额时，两者之间的差额不要求对长期股权投资的成本进行调整。而当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时，两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入应作为企业利得，借记“长期股权投资——投资成本”账户，贷记“营业外收入”账户。

例 6-6

A 企业于 2024 年 1 月取得 B 公司 30% 的股权，支付价款 9000 万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为 22500 万元（假定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）。因能够对 B 公司施加重大影响，A 企业对该投资应当采用权益法核算。

取得投资时，A 企业账务处理如下：

借：长期股权投资——成本 90 000 000

　贷：银行存款 90 000 000

长期股权投资的初始投资成本 9000 万元大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 6750（22500×30%）万元，两者之间的差额不调整长期股权投资的账面价值。如果本例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 36000 万元，A 企业按持股比例 30% 计算确定应享有 10800 万元，则初始投资成本与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 1800 万元应计入取得投资当期的营业外收入。A 企业的账务处理如下：

借：长期股权投资——成本 90 000 000

　贷：银行存款 90 000 000

借：长期股权投资——成本 18 000 000

　贷：营业外收入 18 000 000

（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被投资单位实现净利润或发生净亏损的份额，调整长期股权投资的账面价值，并确认当期投资损益。在确认应享有或应分担被投资单位实现净利润或发生净亏损时，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，在此基础上确定被投资单位的损益。

（2）应调整因取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额，以及以投资企业取得投资时的公允价值为基础计算确定的资产减值准备金额等对被投资单位净利润产生的影响。被投资单位个别利润表中的净利润是以其持有的资产、负债账面价值为基础持续计算的，而投资企业在取得投资时，是以被投资单位有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本，长期股权投资的投资损益所代表的是被投资单位资产、负债在公允价值计量的情况下在未来期间通过经营产生的损益中归属于投资企业的部分。取得投资时有关资产、负债的公允价值与其账面价值不同的，未来期间在计算归属于投资企业应享有的净利润或应承担的净亏损时，应以取得投资时的公允价值为基础计算确定。从而产生了需要对被投资单位账面净利润进行调整的情况。

在针对上述事项对被投资单位实现的净利润进行调整时，应考虑重要性原则，不具重要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的，投资企业可以以被投资单位的账面净利润为基础，计算确认投资损益，同时应在会计报表附注中说明不能按照准则中规定进行核算的原因：① 投资企业无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值；② 投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具重要性的；③ 其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料，不能按照准则中规定的原则对被投资单位的净损益进行调整的。

（3）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，潜在的表决权所对应的权益份额不应予以考虑。

（4）在确认应享有或应分担的被投资单位净利润（或亏损）额时，法规或章程规定不属于投资企业的净损益应予以剔除后计算。

（5）在确认投资收益时，除考虑公允价值的调整外，对于投资企业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应予抵消，即投资企业与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵消，在此基础上确认投资损益。投资企业与被投资单位发生的内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵消，在此基础上确认投资损益。应当注意的是，该未实现内部交易损益的抵消既包括顺流交易也包括逆流交易。

其中，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；逆流交易是指联营企业或合营企业向其投资企业出售资产。当该未实现内部交易损益体现在投资企业或其联营企业、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消。

根据被投资单位调整后的净利润计算应享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”账户，贷记“投资收益”账户。被投资单位发生净亏损作相反的会计分录。

例 6-7

甲公司于 2024 年 1 月 10 日购入乙公司 30% 的股份，购买价款为 3200 万元，并自取得投资之日起派人参与乙公司的财务和生产经营决策。取得投资当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 10000 万元，取得投资当年乙公司实现净利润 2400 万元。甲公司与乙公司均以公历年度作为会计年度，两者之间采用的会计政策相同。由于投资时乙公司固定资产的账面价值与其公允价值不相同，需要调减利润 200 万元，甲公司与乙公司之间发生的未实现内部交易损益 400 万元。

$$\text{调整后的净利润} = 2400 - 200 - 400 = 1800(\text{万元})$$

$$\text{甲公司应享有份额} = 1800 \times 30\% = 540(\text{万元})$$

甲公司确认投资收益的账务处理如下：

借：长期股权投资——损益调整	5 400 000	
贷：投资收益		5 400 000

（三）取得现金股利或利润的处理

按照权益法核算的长期股权投资，投资企业自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时，借记“应收股利”账户，贷记“长期股权投资——损益调整”账户。

（四）超额亏损的确认

按照权益法核算的长期股权投资，投资企业确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资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。这里所讲“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。投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，具体应按照以下顺序处理。

首先，减记长期股权投资的账面价值。

其次，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，对于未确认的投资损失，考虑除长期股权投资以外，账面上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，如果有，则应以其他长期权益的账面价值为限，继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

最后，经过上述处理，按照投资合同或协议约定，投资企业仍需要承担额外损失弥补等义务的，应按预计将承担的义务金额确认预计负债，计入当期投资损失。

企业在实务操作过程中，在发生投资损失时，应借记“投资收益”账户，贷记“长期股权投资——损益调整”账户。在长期股权投资的账面价值减记至零以后，考虑其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，继续确认的投资损失，应借记“投资收益”账户，贷记“长期应收款”账户；因投资合同或协议约定导致投资企业需要承担额外义务的，按照或有事项准则的规定，对于符合确认条件的义务，应确认为当期损失，同时确认预计负债，借记“投资收益”账户，贷记“预计负债”账户。除上述情况外仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外登记备查。

在确认了有关的投资损失以后，被投资单位于以后期间实现盈利的，应按以上相反顺序分别减记账外备查登记的金额、已确认的预计负债、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。即应当按顺序分别借记“预计负债”“长期应收款”“长期股权投资”等账户，贷记“投资收益”账户。

例 6-8

甲企业持有乙企业 40% 的股权，能够对乙企业施加重大影响。2024 年 12 月 31 日该项长期股权投资的账面价值为 6000 万元。假定甲企业在取得该投资时，乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，双方所采用的会计政策及会计期间也相同。乙企业 2025 年由于一项主要经营业务市场条件发生变化，当年度的亏损额为 18000 万元。则甲企业按其持股比例确认应分担的损失为 7200 万元，但长期股权投资的账面价值仅为 6000 万元，甲企业账上有应收乙企业的长期应收款 2500 万元。

若甲企业账上乙企业的长期应收款从目前情况看，没有明确的清偿计划（并非产生于商品购销等日常活动），应以长期应收款的账面价值为限进一步确认投资损失为 1200 万元。甲企业账务处理如下：

借：投资收益	60 000 000	
贷：长期股权投资——损益调整		60 000 000
借：投资收益	12 000 000	
贷：长期应收款		12 000 000

（五）其他综合收益的处理

在权益法核算下，被投资单位确认的其他综合收益及其变动，也会影响被投资单位所有者权益的总额，进而影响投资企业应享有被投资单位所有者权益的份额。因此当被投资单位其他综合收益发生变动时，投资企业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。

其他综合收益分为以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益和以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益。被投资单位的其他综合收益重分类进损益，投资方的其他综合收益也重分类进损益，被投资单位的其他综合收益不能重分类进损益，投资方的其他综合收益也不能重分类进损益。

例 6-9

甲企业持有乙企业 25% 的股份，并能对乙企业施加重大影响。当期乙企业将作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值 1000 万元，计入其他综合收益。

不考虑其他因素，甲企业当期按照权益法核算应确认的其他综合收益的会计处理如下：

借：长期股权投资——其他综合收益	2 500 000	
贷：其他综合收益		2 500 000

（六）被投资单位所有者权益的其他变动

采用权益法核算时，投资企业对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，应按照持股比例与被投资单位所有者权益的其他变动中归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积（其他资本公积）。被投资单位所有者权益的其他变动，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、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等。

例 6-10

A 企业持有 B 企业 30% 的股份，能够对 B 企业施加重大影响。当期 B 企业其他资本公积的金额增加 1800 万元，除该事项外，B 企业当期实现的净利润为 9600 万元。假定 A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时 B 企业有关资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同。

A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时，账务处理如下：

借：长期股权投资——损益调整	28 800 000	
——其他损益变动	5 400 000	
贷：投资收益		28 800 000
资本公积——其他资本公积		5 400 000

（七）股票股利的处理

被投资单位分派的股票股利，投资企业不作账务处理，但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

三、长期股权投资的减值

长期股权投在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，企业应对长期股权投资进行减值测试，其可收回金额低于账面价值的，应当将该长期股权投资的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

企业计提长期股权投资减值准备，应当设置“长期股权投资减值准备”账户核算。企业按应减记的金额，借记“资产减值损失——计提的长期股权投资减值准备”账户，贷记“长期股权投资减值准备”账户。长期股权投资的减值准备一经计提，在持有期间不得转回，需要等到长期股权投资处置时方可转出。

第四节 长期股权投资的转换

长期股权投资在持有期间，因各方面情况的变化，可能导致其核算需要由一种方法转换为另外的方法。

一、成本法转换为权益法

企业因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。成本法转化为权益法应当作为会计政策变更处理，采用追溯调整法。会计政策变更是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

首先，按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

其次，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（假定用权益法）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商誉部分的，不调整长期股权投资的账面价值；属于投资成本小于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账面价值的同时，应调整留存收益。

再次，对于原取得投资后至转变为权益法核算之间被投资单位实现净损益（扣除已发放及已宣告发放的现金股利和利润）中按照持股比例计算应享有的份额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益（原取得投资时至处置投资当期期初）和当期损益（处置投资当期期初至处置日）。

对于原取得投资后至因处置投资导致转变为权益法核算之间被投资单位实现的其他综合收益中应享有的份额，调整长期股权投资和其他综合收益。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，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当记入“资本公积——其他资本公积”。

例 6-11

2024 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 60000000 元取得乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制。2026 年 7 月 1 日，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资的 1/3 出售给丙公司，出售取得价款 36000000 元已存入银行。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 90000000 元（假定乙公司各项资产、负债的公允价值与账面价值均相同）。

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 50000000 元，其中 10000000 元系乙公司 2026 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实现的

净利润，其他综合收益为 100000 元（满足条件时可转入损益），其他所有者权益变动为 200000 元。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑其他因素的影响。

甲公司在部分出售乙公司的股权后，对乙公司的持股比例下降为 40%。此时，甲公司对乙公司具有重大影响。

（1）甲公司取得投资时的会计处理：

借：长期股权投资——成本	60 000 000
贷：银行存款	60 000 000

（2）甲公司部分处置投资时的会计处理：

借：银行存款	36 000 000
贷：长期股权投资——成本	20 000 000
投资收益	16 000 000

（3）甲公司长期股权投资核算方法转换时的会计处理：

借：长期股权投资——损益调整	20 000 000
——其他综合收益	40 000
——其他权益变动	80 000
贷：盈余公积——法定盈余公积	1 600 000
利润分配——未分配利润	14 400 000
投资收益	4 000 000
其他综合收益（权益法下可转损益的其他综合收益）	40 000
资本公积——其他资本公积	80 000

二、权益法转换为成本法

企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，不构成“一揽子交易”的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资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。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。

例 6-12

2024 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 300000000 元自非关联方处取得乙公司股票 30000000 股，占乙公司 30% 的股权，因其取得该投资时甲公司对乙公司具有重大影响，甲公司取得时分类为长期股权投资，采用权益法核算。2024 年 1 月 1 日，乙公司可辨认净资产的账面价值为 1000000000 元，不存在公允价值与账面价值不等的可辨认净资产。

至 2024 年 12 月 31 日，乙公司当年实现净利润为 100000000 元，其他综合收益为 100000 元（满足条件时可转入损益），其他所有者权益变动为 200000 元。2025 年 1 月 1 日，甲公司又以银行存款 375000000 元从另一非关联方处取得乙公司股票 30000000 股，占乙公司 30% 的股权。此时甲公司共计持有乙公司的股票占乙公司股权的 60%，对乙公司具有控制权。

甲公司购买乙公司的股权不构成“一揽子交易”。不考虑其他因素的影响。有关账务处理如下：

（1）甲公司取得投资时的会计处理（不调整初始投资成本）：

借：长期股权投资——成本	300 000 000
贷：银行存款	300 000 000

（2）权益法下在资产负债表日的会计处理：

借：长期股权投资——损益调整	30 000 000
——其他综合收益	30 000
——其他权益变动	60 000
贷：投资收益	30 000 000
其他综合收益	30 000
资本公积——其他资本公积	60 000

（3）甲公司长期股权投资核算方法转换时的会计处理：

借：长期股权投资——成本	705 090 000
贷：银行存款	375 000 000
长期股权投资——成本	300 000 000
——损益调整	30 000 000
——其他综合收益	30 000
——其他权益变动	60 000

三、公允价值计量转换为成本法

企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，不构成“一揽子交易”的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资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。购买日之前持有的股权投资按照金融工具确认和计量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留存收益。

例 6-13

2024 年 1 月 4 日，甲公司以银行存款 100000000 元取得乙公司股票 10000000 股，占乙公司 10% 的股权，准备长期持有，因其取得该项投资时甲公司对乙公司不具有控制、共同控制或重大影响，乙公司股票在活跃市场中公允价值能够可靠计量，因此甲公司取得时将其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。甲公司和乙公司不存在关联方关系。

2024 年 7 月 1 日，甲公司持有的乙公司的该项股票投资公允价值为 125000000 元。2024 年 7 月 1 日，甲公司又以银行存款 750000000 元取得乙公司股票 60000000 股，占乙公司 60% 的股权。此时甲公司共计持有乙公司的股票占乙公司股权的 70%，对乙公司具有控制权。甲公司购买乙公司的股权不构成“一揽子交易”。不考虑其他因素的影响。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。

（1）甲公司取得投资时的会计处理：

借：其他权益工具投资——成本 100 000 000

　贷：银行存款 100 000 000

（2）2024 年 7 月 1 日该项股票公允价值变动时的甲公司会计处理：

借：其他权益工具投资——公允价值变动 25 000 000

　贷：其他综合收益 25 000 000

转换时的会计处理：

借：长期股权投资——成本 875 000 000

　贷：银行存款 750 000 000

　其他权益工具投资——成本 100 000 000

　　——公允价值变动 25 000 000

借：其他综合收益 25 000 000

贷：盈余公积——法定盈余公积	2 500 000
利润分配——未分配利润	22 500 000

四、公允价值计量转换为权益法

企业因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照金融工具确认和计量确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。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积公允价值变动应当在改按权益法核算时转入留存收益。在此基础上，比较初始投资成本与追加投资后获得被投资单位共同控制或重大影响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，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，差额调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

例 6-14

2024 年 1 月 4 日，甲公司以银行存款 100000000 元自非关联方处取得乙公司股票 10000000 股，占乙公司 10% 的股权，准备长期持有，因其取得该项投资时甲公司对乙公司不具有控制、共同控制或重大影响，乙公司股票在活跃市场中公允价值能够可靠计量，因此甲公司取得时将其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。2024 年 6 月 30 日，甲公司持有的乙公司的该项股票投资公允价值为 125000000 元。

2024 年 6 月 30 日，甲公司又以银行存款 250000000 元自另一非关联方处取得乙公司股票 20000000 股，占乙公司 20% 的股权。甲公司共计持有乙公司的股票占乙公司股权的 30%，对乙公司具有重大影响。此时，乙公司可辨认净资产的账面价值为 1000000000 元，公允价值为 1100000000 元。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑其他因素的影响。

（1）甲公司取得投资时的会计处理：

借：其他权益工具投资——成本	100 000 000
贷：银行存款	100 000 000

（2）2024 年 6 月 30 日乙公司股票公允价值变动时甲公司的会计处理：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	25 000 000
贷：其他综合收益	25 000 000

（3）该项股票核算方法转换时甲公司的会计处理：

借：长期股权投资——成本	375 000 000
贷：银行存款	250 000 000
其他权益工具投资——成本	100 000 000
——公允价值变动	25 000 000
借：其他综合收益	25 000 000
贷：盈余公积——法定盈余公积	2 500 000
利润分配——未分配利润	22 500 000

五、权益法转换为公允价值计量

企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按金融工具确认和计量的有关规定核算，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。累计所有者权益其他变动转换日全部转入当期损益。

例 6-15

2024 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 375000000 元取得乙公司股票 30000000 股，占乙公司 30% 的股权，准备长期持有，因其取得该项投资时甲公司对乙公司具有重大影响，因此甲公司取得时分类为长期股权投资，采用权益法核算。2024 年 1 月 1 日，乙公司可辨认净资产的账面价值为 1000000000 元，不存在公允价值与账面价值不等的可辨认净资产。

至 2024 年 12 月 31 日，甲公司的该项投资未发生减值，乙公司当年实现净利润为 100000000 元，其他综合收益为 100000 元（满足条件时可转入损益），其他所有者权益变动为 200000 元。2025 年 1 月 1 日，甲公司将持有的乙公司的该项股票投资处置了 2/3，取得处置所得 300000000 元，剩余的 1/3 对乙公司的股票投资的公允价值为 150000000 元。

此时甲公司仅持有乙公司的股票占乙公司股权的 10%，不具有控制、共同控制或重大影响，乙公司股票在活跃市场中公允价值能够可靠计量，因此甲公司取得时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。不考虑其他因素的影响。有关账务处理如下：

（1）甲公司取得投资时的会计处理：

借：长期股权投资——成本 375 000 000

　贷：银行存款 375 000 000

（2）该项投资权益法下在资产负债表日甲公司的会计处理：

借：长期股权投资——损益调整 30 000 000

　　——其他综合收益 30 000

　　——其他权益变动 60 000

　贷：投资收益 30 000 000

　其他综合收益 30 000

　资本公积——其他资本公积 60 000

（3）该项投资部分处置时甲公司的会计处理：

借：银行存款 300 000 000

　贷：长期股权投资——成本 250 000 000

　　——损益调整 20 000 000

　　——其他综合收益 20 000

　　——其他权益变动 40 000

　投资收益 29 940 000

借：其他综合收益 30 000

　贷：投资收益 30 000

借：资本公积——其他资本公积 60 000

　贷：投资收益 60 000

（4）该项投资核算方法转换时的会计处理：

借：其他权益工具投资——成本 150 000 000

　贷：长期股权投资——投资成本 125 000 000

　　——损益调整 10 000 000

　　——其他综合收益 10 000

　　——其他权益变动 20 000

　投资收益 14 970 000

六、成本法转换为公允价值计量

企业因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按金融工具确认和计量的有关规定进行会计处理，按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本，并将其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

例 6-16

2024 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 60000000 元取得乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制。2026 年 7 月 1 日，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资的 5/6 出售给丙公司，出售取得价款 55000000 元已存入银行。

甲公司在部分出售乙公司的股权后，对乙公司的持股比例下降为 10%。此时，甲公司对乙公司不具有控制、共同控制或重大影响，乙公司股票在活跃市场中公允价值能够可靠计量，因此甲公司将其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。此时，剩余部分投资的公允价值为 11000000 元。不考虑其他因素的影响。

（1）甲公司取得投资时的会计处理：

借：长期股权投资——成本	60 000 000	
贷：银行存款		60 000 000

（2）该项投资部分处置时甲公司的会计处理：

借：银行存款	55 000 000	
贷：长期股权投资——成本		50 000 000
投资收益		5 000 000

（3）该项投资核算方法转换时甲公司的会计处理：

借：其他权益工具投资——成本	11 000 000	
贷：长期股权投资——投资成本		10 000 000
投资收益		1 000 000

第五节 长期股权投资的处置

企业处置长期股权投资时，应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，应计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，原计入其他综合收益（不能结转损益的除外）或资本公积（其他资本公积）中的金额，如果处置后因具有重大影响或共同控制仍然采用权益法核算的，在处置时亦应进行结转，将与所出售股权相对应的部分在处置时自其他综合收益或资本公积（其他资本公积）转入当期损益。如果处置后终止采用权益法核算的，则原计入“其他综合收益”（不能结转损益的除外）和“资本公积——其他资本公积”中的金额应全部结转。

例 6-17

甲企业原持有乙企业 40% 的股权，2024 年 12 月 20 日，甲企业决定出售 10%，核算方法不变。出售时甲企业账面上对乙企业长期股权投资的构成为投资成本 900 万元、损益调整 240 万元、可转入损益的其他综合收益 50 万、其他权益变动 100 万元以及出售取得价款 350 万元。

（1）甲企业确认处置损益时，编制如下会计分录：

借：银行存款	3 500 000	
贷：长期股权投资——成本		2 250 000
——损益调整		600 000
——其他综合收益		125 000
——其他权益变动		250 000
投资收益		275 000

（2）将原计入其他综合收益和资本公积的部分按比例转入当期损益时，编制如下会计分录：

借：资本公积——其他资本公积	250 000	
其他综合收益	125 000	
贷：投资收益		375 000

复习思考题

1. 如何确定长期股权投资的初始投资成本?
2. 长期股权投资成本法和权益法的区别有哪些?
3. 两种类型企业合并的会计处理的区别有哪些?
4. 成本法如何进行账务处理?
5. 权益法如何进行账务处理?
6. 长期股权投资核算方法的转换是否需要追溯调整?