

第五章 长期股权投资和合营安排

一、长期股权投资的初始计量

(一) 同一控制下形成控股合并的长期股权投资会计处理

1. 初始投资成本的确定

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，应当在合并日按照所取得的**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**作为长期股权投资的初始投资成本。

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**。

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**（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**。

3. 合并方发生的中介费用、交易费用的处理

(1) 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**。

(2) 与**发行权益性工具**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**。

(3) 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**。

(二) 非同一控制下形成控股合并的长期股权投资会计处理

1. 初始投资成本的确定

非同一控制下的企业合并中，购买方为了取得对被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券等均应按其在**购买日的公允价值计量**。基于上述原则，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。

2. 付出资产公允价值与账面价值的差额的处理

采用非同一控制下的企业控股合并时，支付合并对价的公允价值与账面价值的差额，分别不同情况处理：

情形	其差额的会计处理
合并对价为 固定资产、无形资产	公允价值与账面价值的差额，计入 资产处置损益
合并对价为 存货	以其公允价值 确认主营业务收入 ，同时 结转主营业务成本
合并对价为 长期股权投资或金融资产	公允价值与其账面价值的差额，计入 投资收益 （如为其他权益工具投资，计入 留存收益 ）
合并对价为 投资性房地产	以其公允价值 确认其他业务收入 ，同时 结转其他业务成本

3. 购买方发生的中介费用、交易费用的处理

(1) 非同一控制下的企业合并中，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，应当于发生时**计入当期损益（管理费用）**。

(2) 与发行权益性工具和债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，**处理原则与同一控制相同**。

(三) 非企业合并的长期股权投资——对联营、合营企业的投资

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和直接相关的费用、税金及其他必要支出**作为长期股权投资的初始投资成本。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。会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本【实际支付的购买价款—被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利+**相关税费**】

应收股利【被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利】

贷：银行存款

2. 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**。为发行权益性证券支付的**手续费、佣金**等应自权益性证券的溢价**发行收入中扣除**，溢价不足的，应冲减盈余公积和未分配利润。会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本【发行股票的公允价值】

贷：股本【发行股票的面值】

资本公积——股本溢价【差额】

借：资本公积——股本溢价【支付的佣金和手续费】

贷：银行存款

二、长期股权投资的后续计量

(一) 成本法

1. 成本法的适用范围

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。

2. 成本法的具体会计核算

采用成本法核算的长期股权投资，在追加投资时，按照追加投资支付的对价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。**被投资单位宣告分派现金股利或利润**的，投资方根据应享有的部分**确认当期投资收益**。

(二) 权益法

对**合营企业和联营企业的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后，如果认定投资方对被投资单位具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。

1. “投资成本”明细科目的会计核算

情形	会计分录
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，该部分差额是投资方在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉价值，这种情况下 不要求 对长期股权投资的成本进行 调整	借：长期股权投资——投资成本【实际支付的购买价款—被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利+相关税费】 应收股利【被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利】 贷：银行存款
初始投资成本 小于 取得投资时应享有被投资	(1) 会计分录同上

单位可辨认净资产公允价值份额的，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，该部分经济利益的流入应计入取得投资当期的营业外收入，同时**调整增加**长期股权投资的**账面价值**

(2) 借：长期股权投资——投资成本
贷：**营业外收入**

2. “损益调整”明细科目的会计核算

(1) 对被投资单位实现净损益的调整

①被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资方**不一致的**，应按投资方的会计政策和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净损益。

②以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产等的**公允价值为基础**计提的折旧额或摊销额，以及有关资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。

根据被投资单位实现的经调整后的净利润计算应享有的份额：

借：长期股权投资——损益调整【**调整后的净利润**×持股比例】

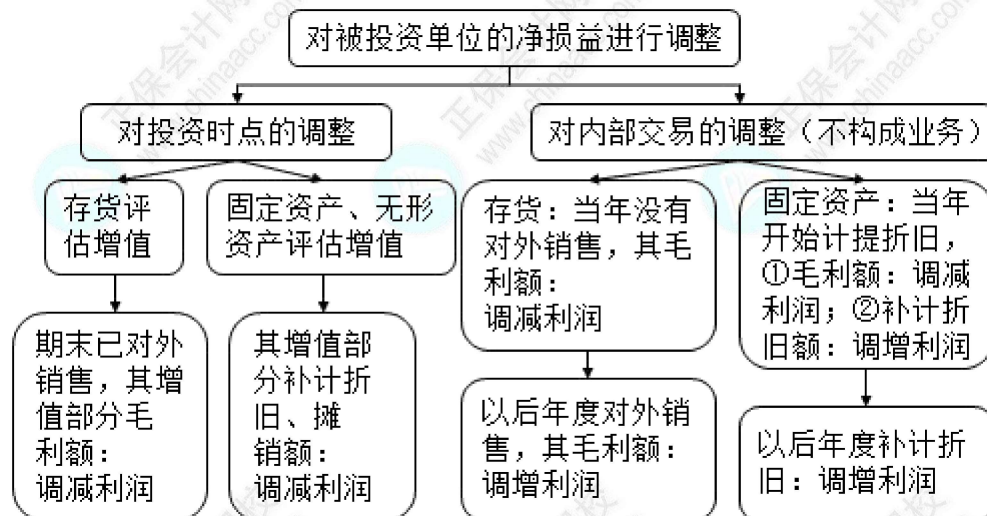
贷：**投资收益**

亏损时，编制相反会计分录。

(2) 对内部交易的调整

对于投资方与其联营企业及合营企业之间发生的**未实现内部交易**（包括顺流交易和逆流交易）**损益应予抵销**。即，投资方与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益，按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上**确认投资损益**。

【总结】



(3) 被投资单位宣告发放现金股利或利润

权益法下，投资单位分得的现金股利或利润，应**抵减“长期股权投资——损益调整”**明细科目。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时：

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

(4) 超额亏损的确认

投资企业确认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。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：

借：投资收益

贷：**长期股权投资——损益调整**

长期应收款

预计负债

除上述情况，仍未确认的应分担的被投资单位的损失，应在**账外备查登记**。被投资单位以后期间实现盈利的，扣除未确认的亏损分担额后，应按与上述顺序**相反的顺序**处理，先冲减备查登记的金额，然后减记已确认预计负债的账面余额、恢复长期应收款和长期股权投资的账面价值，同时**确认投资收益**。

3. “其他综合收益”明细科目的会计核算

(1) 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）

(2) 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**全部计入投资收益**；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按比例结转计入投资收益。但由于被投资方其他综合收益不能重分类进损益的除外。

借：其他综合收益

贷：投资收益（或相反分录）

4. “其他权益变动”明细科目的会计核算

(1) 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。

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）

(2) 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**。

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益（或相反分录）

三、长期股权投资的减值和处置

（一）长期股权投资的减值

长期股权投资的期末计价，应遵循可收回金额与账面价值孰低原则。长期股权投资账面价值高于可收回金额的，按其差额**借记“资产减值损失”**科目，贷记“长期股权投资减值准备”科目。

上述长期股权投资的减值准备一经计提，**不得转回**。

（二）长期股权投资的处置

1. 取得价款

借：银行存款

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资

投资收益

2. 处置权益法核算的长期股权投资时，其他综合收益、其他资本公积的处理

借：其他综合收益（或贷记）

资本公积——其他资本公积（或贷记）**贷：投资收益（或借记）****四、成本法、权益法、金融资产之间核算方法的转换****（一）金融资产转换为权益法的核算**

1. 追加投资时

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本[原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值]

贷：交易性金融资产[原 5%的股权账面价值]

投资收益[原 5%的股权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]

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本[原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值]

贷：其他权益工具投资[原 5%的股权账面价值]

盈余公积、利润分配——未分配利润[原 5%的股权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。

2. 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，同时**计入当期营业外收入**。

（二）金融资产转换为成本法的核算（非同一控制下企业合并）

1. 追加投资时

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资成本法核算。

借：长期股权投资 [原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值]

贷：交易性金融资产[原 5%的股权账面价值]

投资收益 [原 5%的股票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]

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资成本法核算。

借：长期股权投资 [原 5%的股权公允价值+新增投资对价的公允价值]

贷：其他权益工具投资[原 5%的股权账面价值]

盈余公积、利润分配——未分配利润[原 5%的股权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]

2. 结转其他综合收益

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

或相反分录。

（三）权益法转换为金融资产的核算

1. 确认处置投资的损益

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益[或借方]

2. 处置后的剩余股权改按金融工具核算

借：交易性金融资产/其他权益工具投资[剩余股权公允价值]

贷：长期股权投资[剩余股权账面价值]

投资收益[或借记]

3. 原采用权益法核算的相关其他综合收益、资本公积应当在终止采用权益法核算时，**全部转入当期损益**。

借：其他综合收益[可重分类进损益部分]

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或相反分录。

(四) 成本法转换为金融资产的核算

1. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权，即确认处置投资损益

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益[或借记]

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/其他权益工具投资[剩余股权公允价值]

贷：长期股权投资[剩余股权账面价值]

投资收益[或借记]

(五) 权益法转换为成本法的核算（非同一控制下企业合并）

1. 追加投资时

借：长期股权投资 [原持有的 20% 的股权账面价值 + 新增投资所付对价的公允价值]

贷：长期股权投资——投资成本

——损益调整[或借记]

——其他综合收益[或借记]

——其他权益变动[或借记]

银行存款等

2. 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、其他资本公积，**不作会计处理**。

(六) 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权（即成本法转换为权益法）

1. 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

贷：长期股权投资

投资收益[或借方]

2. 原投资时点：追溯调整为权益法，比较剩余长期股权投资的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，**前者大于后者**的，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；**前者小于后者**的，在调整长期股权投资成本的同时，**调整留存收益**。

借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

3. 原投资时点与丧失控制权时点之间：追溯调整为权益法

借：长期股权投资——损益调整
——其他综合收益
——其他权益变动

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润（以前年度的净利润—现金股利）
投资收益（本年度的净利润—现金股利）

其他综合收益
资本公积——其他资本公积

（七）子公司向非关联方定向增发新股，因持股比例下降母公司丧失控制权（即成本法转换为权益法）

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。

按照新的持股比例确认应享有的原子公司因增资扩股而增加的净资产的份额，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，应计入当期投资收益。

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

五、合营安排

（一）概念及合营安排的认定

1. 合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排的主要特征包括：

- （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。

2. 共同控制及其判断原则

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。

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

3. 合营安排中的不同参与方

只要两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，一项安排就可以被认定为合营安排，并不要求所有参与方都对该安排享有共同控制。对合营安排享有共同控制的参与方（分享控制权的参与方）被称为“合营方”；对合营安排不享有共同控制的参与方被称为“非合营方”。

4. 关于合营安排的分类

合营安排分为共同经营和合营企业。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。合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。合营方应当根据其其在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务，来确定合营安排的分类。

（二）共同经营中合营方的会计处理

1. 一般会计处理原则

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，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：

一是确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；

二是确认单独所承担的负债，以及**按其份额**确认共同承担的负债；

三是确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；

四是**按其份额**确认共同经营因出售产出所产生的收入；

五是确认单独所发生的费用，以及**按其份额**确认共同经营发生的费用

2. 合营方向共同经营投出或者出售**不构成业务**的资产的会计处理

合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在共同经营将相关资产出售给第三方或相关资产消耗之前（即，未实现内部利润仍包括在共同经营持有的资产账面价值中时），应当**仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失**。

3. 合营方自共同经营购买**不构成业务**的资产的会计处理

合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三方之前（即，未实现内部利润仍包括在合营方持有的资产账面价值中时），**不应当确认**因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。即，此时应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。

4. 合营方取得**构成业务**的共同经营的利益份额的会计处理

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同经营构成业务时，应当按照**企业合并准则**等相关准则进行相应的会计处理，但其他相关准则的规定不能与本准则的规定相冲突。企业应当按照企业合并准则的相关规定判断该共同经营是否构成业务。该处理原则不仅适用于收购现有的构成业务的共同经营中的利益份额，也适用于与其他参与方一起设立共同经营。

（三）对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

1. 对共同经营不享有共同控制的参与方（非合营方），如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，**比照合营方**进行会计处理。

2. 关于合营企业参与方的会计处理

合营企业中，合营方应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定核算其对合营企业的投资。

对合营企业不享有共同控制的参与方（非合营方）应当根据其对该合营企业的影响程度进行相关会计处理：对该合营企业**具有重大影响**的，应当按照**长期股权投资准则**的规定核算其对该合营企业的投资；对该合营企业**不具有重大影响**的，应当按照**金融工具确认和计量准则**的规定核算其对该合营企业的投资。