

## 第七章 长期股权投资与合营安排

序号	考点	考频
考点一	不形成控股合并的长期股权投资的初始计量	★★★
考点二	非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量	★★★
考点三	同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量	★★★
考点四	长期股权投资的成本法核算	★★★
考点五	长期股权投资的权益法核算	★★★★★
考点六	长期股权投资成本法转为权益法	★★★★★
考点七	长期股权投资权益法转为成本法	★★★★★
考点八	金融资产与长期股权投资权益法的转换	★★★★★
考点九	长期股权投资的减值与处置	★★★★★
考点十	合营安排	★★★

### 考点一

#### 2018《会计》高频考点：不形成控股合并的长期股权投资的初始计量

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：不形成控股合并的长期股权投资的初始计量。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第二节长期股权投资的初始计量的内容。

#### 【内容导航】

不形成控股合并的长期股权投资的初始计量

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。此内容在主观题、客观题中都容易出现。

#### 【高频考点】不形成控股合并的长期股权投资的初始计量

不形成控股合并的长期股权投资的初始计量，应该按照付出对价的公允价值与相关税费以及其他必要支出作为初始投资成本。

(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。

(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。与发行权益行证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定确定。

(3) 通过债务重组或非货币性资产交换方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》或《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的有关规定确定。

### 考点二

#### 2018《会计》高频考点：非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始

计量。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第二节长期股权投资的初始计量的内容。

**【内容导航】**

1. 一次交易形成的企业合并
2. 多次交易形成的企业合并

**【考频分析】**

考频：★★★

复习程度：熟悉掌握本考点。此内容在主观题、客观题中都容易出现。

**【高频考点】非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量**

1. 一次交换交易实现的企业合并

购买方应当按照确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本：合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和；为进行企业合并发生的审计费用、评估费计入管理费用。

2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并，个别报表中的处理：

购买日之前持有的股权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账面价值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，因权益法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。

购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的公允价值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。

**考点三**

**2018《会计》高频考点：同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量**

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第二节长期股权投资的初始计量的内容。

**【内容导航】**

1. 一次交易形成企业合并
2. 多次交易形成企业合并
3. 对被合并方账面所有者权益的考虑

**【考频分析】**

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。此内容在主观题、客观题中都容易出现

**【高频考点】同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量**

1. ①一次交换交易实现的企业合并，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，调整留存收益。

- ②一次交换交易实现的企业合并，合并方以发行权益性证券的方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。初始投资成本与所发行股份面值之间的差额调整资本公积，资本

公积不足冲减的，调整留存收益。

2. 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的，在个别财务报表中，应当以持股比例计算的合并日应享有被合并方账面所有者权益份额作为该项投资的初始投资成本。初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日取得进一步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. 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）在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下的会计处理  
企业会计准则第6号规定，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的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。

合并方编制财务报表时，被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后的报告主体自最终控制方开始实施控制时起一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础进行相关会计处理。

#### 考点四

##### 2018《会计》高频考点：长期股权投资的成本法核算

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：长期股权投资的成本法核算。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第三节长期股权投资的后续计量的内容。

##### 【内容导航】

1. 成本法的适用范围
2. 成本法的会计处理

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】长期股权投资的成本法核算

1. 适用范围：

投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，即对子公司的长期股权投资；

2. 成本法的会计处理：

①成本法下，长期股权投资应当按照初始投资成本计量。追加或收回投资应当调整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，按享有的部分确认为当期投资收益。

借：应收股利

贷：投资收益

③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。

#### 考点五

##### 2018《会计》高频考点：长期股权投资的权益法核算

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：长期股权投资的权益法核算。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第三节长期股权投资的后续计量的内容。

**【内容导航】**

1. 权益法的适用范围
2. 权益法的会计处理

**【考频分析】**

考频：★★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

**【高频考点】长期股权投资权益法核算**

1. 适用范围：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采用权益法核算，即权益法适用于：

- ①对联营企业投资；
- ②对合营企业投资。

2. 会计处理：

①初始投资成本的调整。

②投资单位取得长期股权投资后，被投资单位实现盈利或是发生亏损，直接反映为其所有者权益的增加或者减少，此时，投资单位应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额（法规或章程规定不属于投资企业的净损益除外），确认为投资收益并调整长期股权投资的账面价值。具体分录为：

借：长期股权投资——损益调整

    贷：投资收益

或做相反分录。

③被投资单位宣告分派利润或现金股利的处理

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；自被投资单位取得的现金股利或利润超过已确认的损益调整部分，应视同投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值。

借：应收股利

    贷：长期股权投资——损益调整

④被投资单位实现的其他综合收益

投资企业应该按照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的账面价值。

借：长期股权投资——其他综合收益

    贷：其他综合收益

⑤被投资单位实现除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动（资本公积的变动）

因增资扩股而增加的资本溢价等，投资企业应按享有的份额，调整增加或减少长期股权投资账面价值，并增加或减少资本公积（其他资本公积）。

借：长期股权投资——其他权益变动

    贷：资本公积——其他资本公积

或做相反分录。

**考点六**

**2018《会计》高频考点：长期股权投资成本法转为权益法**

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：长期股权投资成本法转为权益法权益法核算。本

考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第四节长期股权投资核算方法的转换及处置的内容。

**【内容导航】**

1. 减资由成本法转为权益法
2. 因少数股东增资导致成本法变为权益法

**【考频分析】**

考频：★★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

**【高频考点】长期股权投资成本法转为权益法**

1. 减资由成本法转为权益法

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，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中按照持股比例计算应享有份额，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）。

对于被投资单位在此期间实现的其他综合收益，在调整长期股权投资的账面价值的同时，调整记入“其他综合收益”。

对于被投资单位实现的除净损益、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应享有的份额，在调整长期股权投资的账面价值的同时，调整记入“资本公积——其他资本公积”。

在合并报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

2. 因少数股东增资导致成本法变为权益法

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应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（1）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；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。

（2）在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

**考点七**

**2018《会计》高频考点：长期股权投资权益法转为成本法**

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：长期股权投资权益法转为成本法核算。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第四节长期股权投资核算方法的转换及处置的内容。

**【内容导航】**

增资由权益法转为成本法

**【考频分析】**

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】长期股权投资权益法转为成本法**

因追加投资等导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司的投资——应将权益法改为成本法；长期股权投资在购买日的初始投资成本为原权益法下的账面价值加上购买日为取得进一步的股份新支付的对价的公允价值之和。

**考点八**

**2018《会计》高频考点：金融资产与长期股权投资权益法的转换**

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：金融资产与长期股权投资权益法的转换。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第四节长期股权投资核算方法的转换及处置的内容。

**【内容导航】**

1. 金融资产转换为权益法的核算
2. 权益法转换为金融资产的核算

**【考频分析】**

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】金融资产与长期股权投资权益法的转换**

1. 金融资产转换为权益法的核算

投资方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《企业会计准则第 22 号——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。计算公式：

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 + 新增投资成本  
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非交易性权益工具投资的，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改按权益法核算的当期留存收益。

2. 权益法转换为金融资产的核算

投资方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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》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。

**考点九**

**2018《会计》高频考点：长期股权投资的处置与减值**

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：长期股权投资的处置与减值。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第四节长期股权投资核算方法的转换及处置的内容。

**【内容导航】**

1. 长期股权投资的减值
2. 长期股权投资的处置

**【考频分析】**

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】长期股权投资的处置与减值

#### 1. 长期股权投资的减值

长期股权投资应按照账面价值与可收回金额或预计未来现金流量的差额确认减值，并相应计提减值准备。

#### 2. 长期股权投资的处置

①成本法下：处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。

即：处置损益 = 实际取得的价款 - 长期股权投资的账面价值

借：银行存款等（实际收到的金额）

    长期股权投资减值准备（已计提的减值准备）

    贷：长期股权投资（账面余额）

        （贷或借）投资收益（差额）

②权益法下：采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位其他综合收益和除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动而计入其他综合收益和资本公积的金额，在处置时亦应一并结转。将与所出售股权相对应的部分在处置时自其他综合收益和资本公积转入当期损益，因重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动金额除外。

借：其他综合收益

    资本公积——其他资本公积

    贷：投资收益

或做相反的分录。

【提示】如果上述其他综合收益是不能重分类进损益的部分，准则中并未进行相关的规定，此时尚不处理。

### 考点十

#### 2018《会计》高频考点：合营安排

我们一起来学习 2018《会计》高频考点：合营安排。本考点属于《会计》第七章长期股权投资与合营安排第五节合营安排的内容。

#### 【内容导航】

1. 合营安排的认定及分类
2. 共同控制的判断
3. 共同经营参与方的会计处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

#### 【高频考点】合营安排

#### 1. 合营安排的认定及分类

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。

合营安排具有以下特征：

- （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。

②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。

合营方应当根据其在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务确定合营安排的分类，在确定合营安排的分类时，具体包括：

(1) 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。

(2) 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。但有确凿证据表明满足下列任一条件并且符合相关法律法规规定的合营安排应当划分为共同经营：

①合营安排的法律形式表明，参与方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

②合营安排的合同条款约定，参与方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

③其他相关事实和情况表明，参与方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

## 2. 共同控制的判断

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，具体包括：

(1) 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。

在判断集体控制时，注意集体控制不是单独一方控制，能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。

当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。

(2) 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。

(3) 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

## 3. 共同经营参与方的会计处理

(1) 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：

A. 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；

B. 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；

C. 确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；

D. 按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；

E. 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。

合营方可能将其自有资产用于共同经营，如果合营方保留了对这些资产的全部所有权或控制权，则这些资产的会计处理与合营方自有资产的会计处理并无差别。

合营方也可能与其他合营方共同购买资产来投入共同经营，并共同承担共同经营的负债，此时，合营方应当按照企业会计准则相关规定确认在这些资产和负债中的利益份额。

### 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。交易表明投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称“资产减值损失准则”）等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

### 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。当这类交易提供证据表明购入的资产发生符合资产减值损失准则等规定的资产减值损失的，合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。

#### 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，且由于有其他参与方注入既存业务，使共同经营设立时即构成业务。

#### （2）对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

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。即，共同经营的参与方，不论其是否具有共同控制，只要能够享有共同经营相关资产的权利、并承担共同经营相关负债的义务，对在共同经营中的利益份额采用与合营方相同的会计处理。否则，应当按照相关企业会计准则的规定对其利益份额进行会计处理。例如，如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且具有重大影响，则按照长期股权投资准则等相关规定进行会计处理；如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照金融工具确认和计量准则等相关规定进行会计处理；向共同经营投出构成业务的资产的，以及取得共同经营的利益份额的，则按照合并财务报表及企业合并等相关准则规定进行会计处理。

