

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024 年中级/注会逐章刷题讲义 (长期股权投资与合营安排)

1. 长期股权投资分类

| | | |
|------|-------------|-----|
| 控制 | 母公司对子公司的投资 | 成本法 |
| 共同控制 | 合营方对合营企业的投资 | 权益法 |
| 重大影响 | 联营方对联营企业的投资 | 权益法 |

【拓展 1】

| | | | |
|---------------|------------|----------|----------|
| 达不到重大影响的权益性投资 | 被投资方是上市公司 | 短线操作 | 交易性金融资产 |
| | | 长线操作 | 其他权益工具投资 |
| | 被投资方是非上市公司 | 其他权益工具投资 | |

【拓展 2】投资性主体持有的股份按照金融工具确认和计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

2. 控股合并形成的长期股权投资的初始计量

| | 同一控制 | 非同一控制 |
|---------------------------|---|--|
| 初始计量原则 | 以被合并方在最终控制方角度下的账面所有者权益×持股比例 | 以公允合并对价作为入账成本 |
| 以支付现金、转让非现金或承担债务方式作为合并对价的 | 借：长期股权投资（合并当日被投资方账面净资产×合并方取得的股份比例） 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② 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， | ①如果换出的是无形资产，按正常转让方式处理： 借：长期股权投资（采用无形资产公允价税推定） 累计摊销 无形资产减值准备 贷：无形资产 应交税费——应交增值税（销项税额） 资产处置损益（或借记“资产处置损益”） ②如果换出的是固定资产，按正常转让固定资产处理： |



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

借: 固定资产清理
 累计折旧
 固定资产减值准备
 贷: 固定资产
 借: 长期股权投资 (采用固定资产公允价税推定)
 贷: 固定资产清理
 应交税费——应交增值税 (销项税额)
 借: 固定资产清理
 贷: 资产处置损益
 或:
 借: 资产处置损益
 贷: 固定资产清理
 ③如果换出的是存货则按正常销售收入处理:
 借: 长期股权投资 (优先选择换入股权的公允价值,
 其次才采用存货公允价税推定)
 贷: 主营业务收入
 应交税费——应交增值税 (销项税额)
 借: 主营业务成本
 存货跌价准备
 贷: 库存商品
 借: 税金及附加
 贷: 应交税费——应交消费税

【拓展】非同一控制背景下及非控股合并背景下以存
 货换入长期股权投资适用收入准则的非现金对价原则,即
 换出存货方应优先选择换入股权的公允价值入账,并以此
 推定“主营业务收入”,如果换入股权没有公允价值,再
 采用换出存货的公允价税推定。

【例题 1】2024 年 11 月 25 日甲公司以账面原价 800 万元、累计摊销 200 万元、减值准备
 50 万元、公允价值 1000 万元的一项土地使用权作为对价,自丙公司手中取得乙公司 70%的股权。
 转让土地使用权适用的增值税率为 9%。合并当日乙公司账面所有者权益为 700 万元。甲公司“资
 本公积——股本溢价”50 万元,“盈余公积”30 万元。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。

| 同一控制下 | | 非同一控制下 | |
|--------------------|-----|--------------------|------|
| 借: 长期股权投资 | 490 | 借: 长期股权投资 | 1090 |
| 资本公积 | 50 | 累计摊销 | 200 |
| 盈余公积 | 30 | 无形资产减值准备 | 50 |
| 利润分配——未分配利润 | 70 | 贷: 无形资产 | 800 |
| 累计摊销 | 200 | 应交税费——应交增值税 (销项税额) | 90 |
| 无形资产减值准备 | 50 | 资产处置损益 | 450 |
| 贷: 无形资产——土地使用权 | 800 | | |
| 应交税费——应交增值税 (销项税额) | 90 | | |

【例题 2】2024 年 2 月 25 日,甲公司以账面余额 80 万元、存货跌价准备 10 万元、公允价值
 1 00 万元的库存商品换取乙公司 80%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 90 万元。甲公司投资当日“资本公积——资本溢价”为 7 万元,“盈余公积”为 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，不考虑其他因素。

| 同一控制下 | 非同一控制下 |
|---|---|
| 借：长期股权投资 72 资本公积 7 盈余公积 5 利润分配——未分配利润 4 存货跌价准备 10 贷：库存商品 80 应交税费——应交增值税（销项税额） 13 ——应交消费税 5 | 借：长期股权投资 113 贷：主营业务收入 100 应交税费——应交增值税（销项税额） 13 借：主营业务成本 70 存货跌价准备 10 贷：库存商品 80 借：税金及附加 5 贷：应交税费——应交消费税 5 |

【例题3】2024年8月20日，甲公司以一栋厂房为合并对价，取得乙公司60%的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。合并日，该厂房的账面原价为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，转让不动产适用的增值税税率为9%。乙公司净资产的账面价值为600万元。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。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。

| 同一控制下 | 非同一控制下 |
|--|---|
| 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 360 资本公积 50 盈余公积 20 利润分配——未分配利润 112 贷：固定资产清理 470 应交税费——应交增值税（销项税额） 72 | 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 872 贷：固定资产清理 800 应交税费——应交增值税（销项税额） 72 借：固定资产清理 330 贷：资产处置损益 330 |

换股合并方式

借：长期股权投资（合并当日被投资方账面净资产×合并方取得的股份比例）
贷：股本或实收资本（发行股份的面值或新增的实收资本）
资本公积——股本溢价或资本溢价（当长期股权投资的入账成本大于股份面值时挤入贷方，反之挤入借方，如果资本公积不够冲减的则调减留存收益）
如果是定向增发股份，另行支付发行费用时：
借：资本公积——股本溢价（盈余公积、利润分配——未分

借：长期股权投资（按股份的公允价值入账）
贷：股本（按股票面值入账）
资本公积——股本溢价（倒挤）
在另付发行费用时：
借：资本公积——股本溢价
贷：银行存款

| | | |
|----------------------|--|---|
| | 配利润) 贷：银行存款 | |
| | 【例题】甲公司定向增发100万股普通股（每股面值1元）作为对价自丙公司手中取得乙公司70%的股权，每股的公允价为10元。甲公司为此支付给券商4万元的发行费用。合并当日乙公司账面净资产总额为1000万元。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。 | |
| | 同一控制下 | 非同一控制下 |
| | 借：长期股权投资 700 贷：股本 100 资本公积——股本溢价 600 借：资本公积——股本溢价 4 贷：银行存款 4 | 借：长期股权投资 1000 贷：股本 100 资本公积——股本溢价 900 借：资本公积——股本溢价 4 贷：银行存款 4 |
| 合并直接费用及证券发行费用的会计处理原则 | <p>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直接费用，应当于发生时直接计入管理费用。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> | |

【拓展一】同一控制下被合并方账面所有者权益的认定原则

| | | | | | | | | |
|--|------------------------------------|------------------------------------|-----------------|----------------------------------|--------------------------|---------------------------|----------------------|--------------------------------|
| 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2024年初自非关联方购入乙公司80%的股份，初始投资成本为3000万元，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2000万元，可辨认净资产的公允价值为3500万元。2024年乙公司实现账面净利润600万元，基于2024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540万元，当年乙公司分配现金股利80万元，乙公司当年无其他所有者权益变动事项。225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，不考虑其他因素。 【提问一】丁公司的长期股权投资入账成本是多少？ 【解析】 <table border="1"> <tr> <td>合并商誉</td> <td>$3000-3500 \times 80\% = 200$（万元）</td> </tr> <tr> <td>2024年初乙公司的公允净资产</td> <td>$3500+200 \div 80\% = 3750$（万元）</td> </tr> <tr> <td>2025年初乙公司在最终控制方角度下的账面净资产</td> <td>$3750+540-80 = 4210$（万元）</td> </tr> <tr> <td>2025年初丁公司长期股权投资的初始成本</td> <td>$4210 \times 80\% = 3368$（万元）</td> </tr> </table> 【提问二】如果丁公司只拿到乙公司的70%时，长期股权投资初始成本又会是多少呢？ 【解析】长期股权投资初始成本 = $(3500+540-80) \times 70\% + 200 = 2972$ （万元） | 合并商誉 | $3000-3500 \times 80\% = 200$ （万元） | 2024年初乙公司的公允净资产 | $3500+200 \div 80\% = 3750$ （万元） | 2025年初乙公司在最终控制方角度下的账面净资产 | $3750+540-80 = 4210$ （万元） | 2025年初丁公司长期股权投资的初始成本 | $4210 \times 80\% = 3368$ （万元） |
| 合并商誉 | $3000-3500 \times 80\% = 200$ （万元） | | | | | | | |
| 2024年初乙公司的公允净资产 | $3500+200 \div 80\% = 3750$ （万元） | | | | | | | |
| 2025年初乙公司在最终控制方角度下的账面净资产 | $3750+540-80 = 4210$ （万元） | | | | | | | |
| 2025年初丁公司长期股权投资的初始成本 | $4210 \times 80\% = 3368$ （万元） | | | | | | | |
| ③同一控制下企业合并形成的长期股权投资，如果子公司按照改制时确定的资产、负债经评估确认的价值调整资产、负债账面价值的，合并方应当按照取得子公司经评估确认的净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本。 | | | | | | | | |
| ④如果被合并方本身编制合并财务报表的，被合并方的账面所有者权益的价值应当以其合并财务报表为基础确定。 | | | | | | | | |

3. 非企业合并形成的长期股权投资的初始计量

| | |
|--------------|-------------------|
| 买股票方式 | 买价-已宣告未发放的股利+交易费用 |
| 定增股份方式 | 等同于非同一控制 |
| 债务重组、非货币交换方式 | 参照相关准则 |



4. 长期股权投资成本法核算

| | | |
|------|------------|--------------------------------|
| 适用范围 | 母公司对子公司投资 | |
| 会计处理 | 被投资方分配现金股利 | 宣告分配现金股利时： 借：应收股利 贷：投资收益 |
| | | 发放时： 借：银行存款 贷：应收股利 |
| | 被投资方分配股票股利 | 无账务处理 |

5. 长期股权投资权益法核算

| | | | | |
|--|-----------------------------|--|--|--|
| 初始投资时 | 初始投资成本大于投资当天被投资方公允可辨认净资产份额时 | 不调整 | | |
| | 初始投资成本小于投资当天被投资方公允可辨认净资产份额时 | 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入 | | |
| 被投资方净利润（亏损）时 | 一般分录 | 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 亏损则反之。 | | |
| | 无论盈亏都要调整成公允价值口径 | 投资当天的存货公账不一的，后续调整卖掉的，固定、无形资产公账不一的，后续调整少折或少摊（多折或多摊）。 | | |
| | 亏损冲抵顺序 | ①长期股权投资账面价值（长期股权投资-长期股权投资减值准备）； ②长期应收款； ③有亏损连带责任的，追“预计负债”； ④无亏损连带责任的，调整备查簿。 将来盈余时，反调整上述顺序。 | | |
| | 剔除未实现内部交易损益 | 被投资方净利润 | ①-未实现内部交易收益+未实现内部交易收益的本期实现部分； ②+未实现内部交易损失-未实现内部交易损失的本期实现部分。（必须剔除真正损失部分） | |
| | | | 如果投资方要编制合并报表，需针对此内部交易作如下抵销处理： | |
| | 存货逆销 | 借：长期股权投资 贷：存货 | 存货顺销 借：营业收入 贷：营业成本 投资收益 | |
| <p>【例题】2×22年初甲公司购买乙公司30%的股份，能够对其施加重大影响，2×22年乙公司实现净利润400万元，当年有四项业务：</p> <p>①2×22年初乙公司有一项专利权账面价值30万元，公允价值40万元，按直线法摊销，净残值为0，尚余摊销期5年；</p> <p>②2×22年初乙公司有商品账面价值20万元，公允价值50万元，当年留60%，卖40%；</p> <p>③当年甲公司卖商品给乙公司，售价20万元，成本10万元，乙公司留50%，卖50%；</p> <p>④当年乙公司卖商品给甲公司，售价60万元，成本30万元，甲公司购入后当作固定资产用于销售部门，折旧期5年，预计净残值为零，当年采用年限平均法提取了半年折旧；</p> | | | | |



| | | |
|----------------|---|--|
| | <p>根据上述资料，甲公司当年投资收益的推导过程如下： 【解析】 ①乙公司公允净利润=400-（40-30）/5-（50-20）×40%=386（万元）； ②剔除未实现内部交易损益的乙公司净利润=386-（20-10）×50%-〔（60-30）-（60-30）/5×6/12〕=354（万元）； ③甲公司的投资收益=354×30%=106.2（万元）。</p> | |
| 被投资方分红 | 分配现金股利 | 宣告时： 借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整 |
| | | 发放时： 借：银行存款 贷：应收股利 |
| | 被投资方发放股票股利 | 投资方无处理 |
| 被投资方其他综合收益波动时 | 一般分录 | 借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益 |
| | 将来处置投资时 | 基于被投资方如下其他综合收益的，投资方的其他综合收益转入留存收益： ①其他权益工具投资公允价值波动； ②重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值波动； ③交易性金融负债因企业信用风险波动形成的其他综合收益。 基于其他综合收益的，投资方的其他综合收益转投资收益。 |
| 被投资方其他所有者权益变动时 | 一般分录 | 借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 |
| | 将来处置投资时 | 借：资本公积——其他资本公积 贷：投资收益 |

【例题】甲公司是一家上市公司，2021年至2026年发生如下经济业务：

资料一：2021年4月1日，甲公司定增股份100万股自丙公司换入乙公司50%的股份，每股公允价为12元，另付发行费用4万元。取得该股权后，甲公司对乙公司能实施共同控制。当日，乙公司公允可辨认净资产为3000万元，其中有一批商品公允价值100万元，账面余额50万元，未计提存货跌价准备，截止当年末对外部第三方销售了70%，2022年售出了30%；另有一栋办公楼原价300万元，累计折旧100万元，公允价值为400万元，尚可使用年限5年，采用年限平均法计提折旧，无残值。除上述商品和办公楼外，乙公司其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值均相等。2021年乙公司全年账面净利润120万元，每月利润均等。

要求：根据上述业务编制相关账务处理。

【解析】

1. 2021年4月1日甲公司投资时：

借：长期股权投资——投资成本 1200
贷：股本 100
资本公积——股本溢价 1100

借：资本公积——股本溢价 4
贷：银行存款 4

2. 初始投资成本1200万元，低于投资当日所占的乙公司公允可辨认净资产份额1500万元（3000×50%），应认定负商誉300万元，账务处理如下：



借：长期股权投资——投资成本 300

贷：营业外收入 300

3. 基于乙公司当年净利润认定投资收益

(1) 将乙公司净利润调至公允

乙公司公允净利润 = $120 \times 9/12 - 50 \times 70\% - [400 - (300 - 100)] / 5 \times 9/12 = 25$ (万元)；

(2) 会计分录如下：

借：长期股权投资——损益调整 (25 × 50%) 12.5

贷：投资收益 12.5

资料二：2022年乙公司账面净利润240万元，2022年5月11日乙公司宣告分红80万元，于5月18日发放，2022年10月1日甲公司销售商品给乙公司，账面余额180万元，售价200万元，乙公司取得后作为存货核算，当年销售了一半，另一半于2023年售出。2022年6月30日乙公司卖商品给甲公司，账面余额200万元，售价300万元，甲公司当作固定资产用于管理部门，假定无残值，采用年限平均法折旧，折旧期5年。

【解析】

乙公司当年的公允净利润 = $240 - 50 \times 30\% - [400 - (300 - 100)] / 5 = 185$ (万元)；

剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $185 - (200 - 180) \times 50\% - [(300 - 200) - (300 - 200) / 5 \times 6/12] = 85$ (万元)；

基于乙公司净利润确认甲公司的投资收益42.5万元 (85 × 50%)：

借：长期股权投资——损益调整 42.5

贷：投资收益 42.5

乙公司分红时：

借：应收股利 (80 × 50%) 40

贷：长期股权投资——损益调整 40

借：银行存款 40

贷：应收股利 40

资料三：2023年乙公司亏损300万元，年末此投资的可收回价值为100万元。

【解析】

乙公司公允净利润 = $-300 - [400 - (300 - 100)] / 5 = -340$ (万元)；

剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $-340 + (200 - 180) \times 50\% + (300 - 200) / 5 = -310$ (万元)；

基于乙公司亏损确认的投资损失：

借：投资收益 155

贷：长期股权投资——损益调整 (310 × 50%) 155

年末长期股权投资的账面余额 = $1500 + 12.5 + 42.5 - 40 - 155 = 1360$ (万元)；

相比可收回价值100万元，应提减值准备1260万元：

借：资产减值损失 1260

贷：长期股权投资减值准备 1260

资料四：2024年乙公司亏损600万元，甲公司持有实质上构成对乙公司净投资的长期应收款50万元，无连带亏损责任。

【解析】

乙公司公允净利润 = $-600 - 200/5 = -640$ (万元)；

剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $-640 + (300 - 200) / 5 = -620$ (万元)；

基于乙公司亏损的会计处理：

甲公司应承担的份额 = $-620 \times 50\% = -310$ (万元)

借：投资收益 150

贷：长期股权投资——损益调整 100
 长期应收款 50

备查簿登记未入账亏损 160 万元。

资料五：2025 年乙公司实现净利润 600 万元，乙公司持有的其他债权投资增值 50 万元。

【解析】

乙公司公允净利润 = $600 - 200 / 5 = 560$ （万元）；

乙公司剔除未实现内部交易收益后的净利润 = $560 + (300 - 200) / 5 = 580$ （万元）；

基于乙公司净利润确认甲公司的投资收益：

甲公司享有的份额 = $580 \times 50\% = 290$ （万元）

首先冲减备查簿未入账亏损 160 万元；

然后再认定如下投资收益：

借：长期应收款 50
 长期股权投资——损益调整 80
 贷：投资收益 130

基于乙公司其他综合收益认定甲公司归属额：

借：长期股权投资——其他综合收益（ $50 \times 50\%$ ） 25
 贷：其他综合收益 25

资料六：2026 年初甲公司将所持有的乙公司股份售出，卖价为 600 万元，假定不考虑相关税费。

【解析】甲公司出售乙公司股份时：

借：银行存款 600
 长期股权投资减值准备 1260
 长期股权投资——损益调整（ $12.5 + 42.5 - 40 - 155 - 100 + 80$ ） 160
 贷：长期股权投资——投资成本 1500
 ——其他综合收益 25
 投资收益 495

同时：

借：其他综合收益 25
 贷：投资收益 25

【拓展 1】投资方与联营、合营企业之间发生的投出或出售资产的交易构成业务的，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》有关规定进行会计处理：

①联营、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，并能对联营、合营企业实施重大影响或共同控制的，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间的差额，全额计入当期损益；

③投资方向联营、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。

【拓展二】合营方向合营企业投出非货币性资产的会计处理原则

①符合下列情况之一的，合营方不应确认该类交易的损益：

与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬没有转移给合营企业；投出非货币性资产的损益无法可靠计量；投出非货币性资产交易不具有商业实质。

②合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用的，应在该项交易中确认属于合营企业其他合营方的利得和损失。交易表明投出或出售非货币性资产发生减值损失的，合营方

应当全额确认该部分损失。

③在投出非货币性资产的过程中，合营方除了取得合营企业的长期股权投资外还取得了其他货币性或非货币性资产的，应当确认该项交易中与所取得其他货币性、非货币性资产相关的损益。

【例题】甲公司、乙公司和丙公司共同出资设立丁公司，注册资本为1000万元，甲公司持有丁公司注册资本的40%，乙公司和丙公司各持有丁公司注册资本的30%，丁公司为甲、乙、丙公司的合营企业。甲公司以其厂房出资，原价为900万元，累计折旧为620万元，公允价值为400万元；乙公司和丙公司以银行存款出资，各投资300万元。甲公司需要编制合并财务报表，假定不考虑相关税费影响。

【解析】

| | |
|---|---|
| 甲公司个别报表的会计处理 | 借：长期股权投资——丁公司（投资成本） 400 贷：固定资产清理 400 借：固定资产清理 280 累计折旧 620 贷：固定资产 900 借：固定资产清理 120 贷：资产处置损益 120 |
| 甲公司合并报表角度的会计处理 | 借：资产处置收益 48 贷：投资收益（120×40%） 48 |
| 【拓展】如果投资时点为年初，则当年丁公司实现净利润600万元，厂房的尚可折旧期为10年，无残值，按年限平均法提取折旧。 | 则甲公司作如下收益认定： 借：长期股权投资——损益调整 196.4（600-120+12*11/12）×40% 贷：投资收益 196.4（6000-120+12*11/12）×40% |

【题目拓展】

【拓展三】持股比例变化但仍需按权益法核算的会计处理

| | |
|-----------|---|
| 增资后依然是权益法 | 在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。 |
| 减资后依然是权益法 | 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。 |

【拓展四】因被动稀释导致持股比例下降时，内含商誉的结转

| | |
|----|--|
| 原则 | 权益法下，因其他投资方对被投资单位增资而导致投资方的持股比例被稀释，且被稀释后投资方仍对被投资单位采用权益法核算的情况下，投资方在调整相关长期股权投资的账面价值时，面临是否应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”问题。其中，“内含商誉”是指长期股权投资的初始投资成本大于投资时享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额。投资方因股权比例被动稀释而“间接”处置长期股权投资的情况下，相关“内含商誉”的结转应当比照投资方直接处置长期股权投资处理，即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，并将相关股权稀释影响计入资本公积（其他资本公积）。 |
|----|--|

采用权益法核算的长期股权投资，若因股权被动稀释而使得投资方产生损失，投资方首先应将产生股权稀释损失作为股权投资发生减值的迹象之一，对该笔股权投资进行减值测试。投资方对该笔股权投资进行减值测试后，若发生减值，应先对该笔股权投资确认减值损失并调减长期股权投资账面价值，再计算股权稀释产生的影响并进行相应会计处理。

投资方进行减值测试并确认减值损失（如有）后，应当将相关股权稀释损失计入资本公积（其他资本公积）借方，当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应继续计入资本公积（其他资本公积）借方。

【例题】A上市公司2024年1月1日以1000万元购入B公司40%股权，购入时被投资单位可辨认净资产公允价值为2000万元，购入股权后A公司对B公司具有重大影响，将B公司作为联营企业采用权益法核算。2025年1月1日，因其他投资方向B公司增资400万元，导致A公司的持股比例被稀释为30%，股权稀释后A公司仍对B公司具备重大影响，采用权益法核算，2024年B公司实现净利润100万元，无其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素。

【前提数据】

(1) 初始投资时

借：长期股权投资——投资成本 1000
贷：银行存款 1000

(2) 初始投资形成的内含商誉为200万元【 $1000 - 2000 \times 40\%$ 】，无需账务处理。

(3) 2×20年B公司实现净利润时

借：长期股权投资——损益调整 40
贷：投资收益 40

【后续处理】

| | |
|-------------------------|--|
| <p>情形一：长期股权投资无减值</p> | <p>①首先计算股权稀释对资本公积的影响金额 = $(2000 + 100 + 400) \times 30\% - (2000 + 100) \times 40\% - 200/40\% \times 10\% = -140$（万元）；</p> <p>②由于股权被动稀释而使得投资方产生损失，所以A公司对B公司的股权投资出现了减值迹象，但是没有发生减值，所以不需要对长期股权投资计提减值损失；</p> <p>③借：资本公积——其他资本公积 140 贷：长期股权投资——其他权益变动 140</p> |
| <p>情形二：长期股权投资减值50万元</p> | <p>①首先计算股权稀释对资本公积的影响金额 = $(2000 + 100 + 400) \times 30\% - (2000 + 100) \times 40\% - 200/40\% \times 10\% = -140$（万元）；</p> <p>②由于股权被动稀释而使得投资方产生损失，所以A公司对B公司的股权投资出现了减值迹象，减值金额为50万元，所以需要为长期股权投资计提减值损失</p> <p>借：资产减值损失 50 贷：长期股权投资减值准备 50</p> <p>③因为长期股权投资中有内含商誉200万元，所以50万元的减值是首先冲减内含商誉的金额的，商誉剩余金额为 $200 - 50 = 150$（万元）</p> <p>重新计算股权稀释对资本公积的影响金额 = $(2000 + 100 + 400) \times 30\% - (2000 + 100) \times 40\% - 150/40\% \times 10\% = -127.5$（万元）</p> <p>④借：资本公积——其他资本公积 127.5 贷：长期股权投资——其他权益变动 127.5</p> |



6. 长期股权投资的减值

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

长期股权投资账面价值=长期股权投资-长期股权投资减值准备

7. 长期股权投资核算方法的转换

| 类型 | 原则 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|---|---|----------------|-------------------------------------|------------------------------|-----------------------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------|--------------------------|----------------------|--|---|---|---|---|--|---|--|----------------------------|--|--|--|
| 因增资形成的金融资产转权益法的核算 | <p>①金融资产的公允+追加投资的公允=权益法核算的初始投资成本；</p> <p>②原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；</p> <p>③原交易性金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额应计入投资收益。</p> <p>④权益法下初始投资成本，大于追加投资当日被投资方公允可辨认净资产份额的，不调整，反之追加“营业外收入”。</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | <p>【例题】A公司有关金融资产投资业务资料如下：</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | <table border="1"> <thead> <tr> <th>业务</th> <th>金融资产定义为其他权益工具投资</th> <th>金融资产定义为交易性金融资产</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2024年4月1日，A公司以银行存款100万元购入B公司10%的股份。</td> <td>借：其他权益工具投资 100 贷：银行存款 100</td> <td>借：交易性金融资产 100 贷：银行存款 100</td> </tr> <tr> <td>2024年12月31日，该股票的公允价值合计为150万元。</td> <td>借：其他权益工具投资 50 贷：其他综合收益 50</td> <td>借：交易性金融资产 50 贷：公允价值变动损益 50</td> </tr> <tr> <td>2025年3月1日B公司宣告派发现金股利80万元</td> <td>借：应收股利 8 贷：投资收益 8</td> <td></td> </tr> <tr> <td rowspan="5">2025年9月1日，A公司定增20万股自身普通股，每股面值1元，每股公允价为40元，自B公司其他股东处受让该公司20%的股权，至此持股比例达到30%，达到重大影响，当日原持有的股权投资的公允价值为250万元。2025年9月1日B公司可辨认净资产公允价值总额为4000万元。A公司另行支付发行费用2万元。</td> <td>借：长期股权投资——投资成本 250 贷：其他权益工具投资 150 盈余公积 10 利润分配——未分配利润 90</td> <td>借：长期股权投资——投资成本 250 贷：交易性金融资产 150 投资收益 100</td> </tr> <tr> <td>借：其他综合收益 50 贷：盈余公积 5 利润分配——未分配利润 45</td> <td></td> </tr> <tr> <td>借：长期股权投资——投资成本 800 贷：股本 20 资本公积——股本溢价 780</td> <td></td> </tr> <tr> <td>借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2">追加投资时，初始投资成本（1050万元）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1200万元（4000×30%），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</td> </tr> </tbody> </table> | 业务 | 金融资产定义为其他权益工具投资 | 金融资产定义为交易性金融资产 | 2024年4月1日，A公司以银行存款100万元购入B公司10%的股份。 | 借：其他权益工具投资 100 贷：银行存款 100 | 借：交易性金融资产 100 贷：银行存款 100 | 2024年12月31日，该股票的公允价值合计为150万元。 | 借：其他权益工具投资 50 贷：其他综合收益 50 | 借：交易性金融资产 50 贷：公允价值变动损益 50 | 2025年3月1日B公司宣告派发现金股利80万元 | 借：应收股利 8 贷：投资收益 8 | | 2025年9月1日，A公司定增20万股自身普通股，每股面值1元，每股公允价为40元，自B公司其他股东处受让该公司20%的股权，至此持股比例达到30%，达到重大影响，当日原持有的股权投资的公允价值为250万元。2025年9月1日B公司可辨认净资产公允价值总额为4000万元。A公司另行支付发行费用2万元。 | 借：长期股权投资——投资成本 250 贷：其他权益工具投资 150 盈余公积 10 利润分配——未分配利润 90 | 借：长期股权投资——投资成本 250 贷：交易性金融资产 150 投资收益 100 | 借：其他综合收益 50 贷：盈余公积 5 利润分配——未分配利润 45 | | 借：长期股权投资——投资成本 800 贷：股本 20 资本公积——股本溢价 780 | | 借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2 | | 追加投资时，初始投资成本（1050万元）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1200万元（4000×30%），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 | |
| | 业务 | 金融资产定义为其他权益工具投资 | 金融资产定义为交易性金融资产 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2024年4月1日，A公司以银行存款100万元购入B公司10%的股份。 | 借：其他权益工具投资 100 贷：银行存款 100 | 借：交易性金融资产 100 贷：银行存款 100 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2024年12月31日，该股票的公允价值合计为150万元。 | 借：其他权益工具投资 50 贷：其他综合收益 50 | 借：交易性金融资产 50 贷：公允价值变动损益 50 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2025年3月1日B公司宣告派发现金股利80万元 | 借：应收股利 8 贷：投资收益 8 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2025年9月1日，A公司定增20万股自身普通股，每股面值1元，每股公允价为40元，自B公司其他股东处受让该公司20%的股权，至此持股比例达到30%，达到重大影响，当日原持有的股权投资的公允价值为250万元。2025年9月1日B公司可辨认净资产公允价值总额为4000万元。A公司另行支付发行费用2万元。 | 借：长期股权投资——投资成本 250 贷：其他权益工具投资 150 盈余公积 10 利润分配——未分配利润 90 | 借：长期股权投资——投资成本 250 贷：交易性金融资产 150 投资收益 100 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 借：其他综合收益 50 贷：盈余公积 5 利润分配——未分配利润 45 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 借：长期股权投资——投资成本 800 贷：股本 20 资本公积——股本溢价 780 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 追加投资时，初始投资成本（1050万元）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1200万元（4000×30%），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 | |
| 因 减 资 造 成 的 成 本 法 转 权 益 法 的 核 算 | 初始投资的追溯 | ①初始投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额属于通过投资作价体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值； ②初始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差额，应调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。相应分录如下： 借：长期股权投资 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 （备注：如果追溯的是当年的贷差，则应贷记“营业外收入”） | | |
| | 追溯成本法期间被投资方盈亏影响 | 借：长期股权投资——损益调整 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润（追溯以前年度的损益调整） 投资收益（追溯当年的损益影响） 亏损则反之。 | | |
| | 追溯认定被投资方分红的影响 | 借：盈余公积 利润分配——未分配利润（追溯以前年度分红的影响） 投资收益（追溯当年的分红影响） 贷：长期股权投资——损益调整 | | |
| | 追溯成本法期间其他综合收益的影响 | 借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益 | | |
| | 追溯成本法期间其他所有者权益变动的影响 | 借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 | | |
| | 【例题】甲公司 2023 年初购入乙公司 80% 股份，初始投资成本为 600 万元，当日乙公司公允可辨认净资产 800 万元，2023 年 5 月 1 日乙公司宣告分配现金股利 50 万元，于 5 月 20 日发放，2023 年乙公司实现净利润 200 万元，因持有其他债权投资产生增值 90 万元。2024 年 4 月 1 日甲公司卖掉了乙公司 60% 的股份，卖价为 570 万元，余下的 20% 股份具备对乙公司的重大影响能力，后续改用权益法核算，2024 年第一季度乙公司实现净利润 100 万元。 【解析】 | | | |
| | 初始投资的追溯 | 借：长期股权投资——投资成本 | 10 (800*20%-150) | |
| | 贷：营业外收入 | 10 | | |
| 追溯盈余影响 | 借：长期股权投资——损益调整 | 60 | | |



| | | |
|---|---|--|
| | | 贷：盈余公积 4 利润分配——未分配利润 36 投资收益 20 |
| 追溯分红的影响 | | 借：盈余公积 1 利润分配——未分配利润 9 贷：长期股权投资——损益调整 10 |
| 追溯其他综合收益的影响 | | 借：长期股权投资——其他综合收益 18 贷：其他综合收益 18 |
| 追溯后长期股权投资的余额=150+10+60-10+18=228（万元）。 | | |
| 因减少造成的权益法转金融资产 | ①权益法的整体股份的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益； ②原采用权益法核算的相关其他综合收益全部转入“投资收益”或留存收益。 | |
| <p>【例题】甲公司2023年初以厂房为对价自丙公司换入乙公司50%的股份，完成共同控制，厂房的原价为800万元，累计折旧200万元，公允价为1000万元，增值税率为9%，投资当日乙公司公允可辨认净资产额为1500万元。当年乙公司实现净利润600万元，分配现金红利100万元，因持有其他权益工具投资而增值60万元，2024年初甲公司将此股份卖掉80%，卖价为1900万元，余下的持股比例不足以对乙公司重大影响，定义为其其他权益工具投资，公允价为500万元。</p> | | |
| | 2023年初厂房换股份时 | ①借：固定资产清理 600 累计折旧 200 贷：固定资产 800 ②借：长期股权投资——投资成本 1090 贷：固定资产清理 1000 应交税费——应交增值税（销项税额）90 ③借：固定资产清理 400 贷：资产处置损益 400 |
| | 2023年乙公司实现净利润时 | 借：长期股权投资——损益调整 300 贷：投资收益 300 |
| | 2023年乙公司分配现金股利时 | ①宣告时： 借：应收股利 50 贷：长期股权投资——损益调整 50 ②发放时： 借：银行存款 50 贷：应收股利 50 |
| | 2023年乙公司其他综合收益增加时 | 借：长期股权投资——其他综合收益 30 贷：其他综合收益 30 |
| | 2024年初卖掉股份时 | ①借：银行存款 1900 |



| | | | |
|--|--|---|--|
| | | <p>贷：长期股权投资---投资成本 872 (1090*80%) ---损益调整 200 (250*80%) ---其他综合收益 24 (30*80%) 投资收益 804</p> <p>②借：其他权益工具投资 500</p> <p>贷：长期股权投资---投资成本 218 (1090*20%) ---损益调整 50 (250*20%) ---其他综合收益 6 (30*20%) 投资收益 226</p> <p>③借：其他综合收益 30</p> <p>贷：盈余公积 3</p> <p>利润分配---未分配利润 27</p> | |
| <p>因 减 资 造 成 的 成 本 法 转 金 融 资 产</p> | <p>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，在丧失控制权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。</p> | | |



【例题】甲公司 2024 年初自非关联方购入乙公司 80% 的股份并能够对乙公司实施控制，初始投资成本为 1 000 万元，当日乙公司可辨认净资产额的公允价值为 900 万元。2024 年 5 月 6 日乙公司宣告分红 30 万元，于 6 月 4 日发放。2024 年乙公司实现净利润 200 万元，2024 年末乙公司实现其他综合收益 60 万元。2025 年 6 月 1 日甲公司将乙公司 70% 的股份卖给了非关联方，售价为 1000 万元，假定无相关税费。甲公司持有的乙公司剩余股份被界定为交易性金融资产当日公允价值为 150 万元。

| | |
|------------------|--|
| 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 |
| 乙公司宣告分红时 | 借：应收股利 24 贷：投资收益 24 |
| 甲公司处置乙公司股份时 | 借：银行存款 1000 贷：长期股权投资 (1000/8×7) 875 投资收益 125 |
| 余下股份的公允再认定 | 借：交易性金融资产 150 贷：长期股权投资 (1 000/8×1) 125 投资收益 25 |



| | | | | | | | |
|----------------------------------|----------------------------|--|-------------------|-----------------------|----------------------------------|--|--------------|
| 非“一揽子”交易的多次交易完成企业合并 | 金融资产转成本法 | | 原金融资产转长期股权投资的投资口径 | 原其他综合收益的处理 | | | |
| | 合并类型 | 成本法下长期股权投资初始成本的确认 | | | | | |
| | 同一控制 | <table border="1"> <tr> <td>被合并方账面净资产 × 持有比例</td> <td>金融资产的账面价值 + 追加投资的账面代价</td> </tr> <tr> <td colspan="2">其差额调整“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”</td> </tr> </table> | 被合并方账面净资产 × 持有比例 | 金融资产的账面价值 + 追加投资的账面代价 | 其差额调整“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润” | | 以账面口径转长期股权投资 |
| 被合并方账面净资产 × 持有比例 | 金融资产的账面价值 + 追加投资的账面代价 | | | | | | |
| 其差额调整“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润” | | | | | | | |
| 非同一控制 | 金融资产的公允价值 + 新增初始投资成本（公允代价） | 以公允口径转长期股权投资，公允与账面的差额入投资收益（或留存收益） | 购买日转留存收益 | | | | |



【例题】甲公司 2024 年初购入乙公司 10% 的股份，初始投资成本 500 万元，定义为其权益工具投资，2024 年末公允价值为 510 万元，2025 年 5 月 1 日甲公司以库存商品为对价换入乙公司 50% 的股份，完成控制，商品余额为 2000 万元，公允价值为 3000 万元，增值税率为 13%，当初 10% 的公允价值为 600 万元，合并当天乙公司账面净资产为 5000 万元。

| 同一控制下 | 非同一控制下 |
|---|---|
| 借：长期股权投资 3000 贷：其他权益工具投资 510 库存商品 2000 应交税费——应交增值税（销项税额） 390 资本公积——股本溢价 100 | ①借：长期股权投资 600 贷：其他权益工具投资 510 盈余公积 9 利润分配——未分配利润 81 ②借：其他综合收益 10 贷：盈余公积 1 利润分配——未分配利润 9 ③借：长期股权投资 3390 贷：主营业务收入 3000 应交税费——应交增值税（销项税额） 390 ④借：主营业务成本 2000 贷：库存商品 2000 |

权益法转成本法

| 合并类型 | 成本法下长期股权投资初始成本的确认 | | 原权益法转成本法的口径 | 原其他综合收益、资本公积的处理 |
|-------|----------------------------------|-----------------------|-------------|-------------------------------------|
| 同一控制 | 被合并方账面净资产 × 持有比例 | 权益法下的账面价值 + 追加投资的账面代价 | 以原账面口径结转 | 合并日（购买日）不转投资收益或留存收益，等到处置投资时再按相关准则处理 |
| | 其差额调整“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润” | | | |
| 非同一控制 | 权益法下的账面价值 + 新增初始投资成本（公允代价） | | | |



【例题】甲公司 2024 年初购入乙公司 40% 的股份，初始成本为 800 万元，当日乙公司公允可辨认净资产为 1500 万元，当年乙公司实现净利润 900 万元，分配现金股利 50 万元，因持有其他债权投资造成的其他综合收益增加 50 万元，2025 年 1 月 1 日甲公司定增股份 100 万股，每股面值 1 元，公允价值为 5 元，另行支付发行费用 7 万元，自丙公司换入乙公司 20% 的股份，自此完成控制，当日乙公司账面净资产为 1900 万元，当初 40% 的公允价值为 1000 万元，甲公司资本公积溢价结余 900 万元。

【解析】

| 同一控制下 | 非同一控制下 |
|--|--|
| 借：长期股权投资 1140 资本公积——股本溢价 120 贷：长期股权投资——投资成本 800 ——损益调整 340 ——其他综合收益 20 股本 100 | 借：长期股权投资 1660 贷：长期股权投资——投资成本 800 ——损益调整 340 ——其他综合收益 20 股本 100 资本公积——股本溢价 400 |
| 借：资本公积——股本溢价 7 贷：银行存款 7 | 借：资本公积——股本溢价 7 贷：银行存款 7 |

因其他投资人的注资造成的本投资方的持股比例下降，由控制转为共同控制或重大影响，相应将原成本法口径追溯为权益法

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。

【例题】2024 年 1 月 1 日，甲公司和乙公司分别出资 400 万元和 100 万元设立丁公司，丁公司成立当日实收资本为 500 万元，甲公司、乙公司的持股比例分别为 80% 和 20%，甲公司控制丁公司，乙公司对丁公司有重大影响。2024 年丁公司实现公允净利润 100 万元，截止年末因其他权益工具投资形成其他综合收益 80 万元。2025 年 1 月 1 日，乙公司对丁公司增资 600 万元，形成在丁公司追加资本额 300 万元，资本溢价 300 万元。至此，甲公司持股比例由 80% 下降为 50%，丧失控制权，但仍对丁公司有共同控制权。

假定甲公司按照净利润 10% 的比例计提盈余公积。不考虑其他因素。

【解析】

①甲公司按新的持股比例占有的净资产增值额=600*50%=300（万元）；

②甲公司减少部分对应的账面价值=400*3/8=150（万元）；

③甲公司因此增值 150 万元，分录如下：

借：长期股权投资 150

 贷：投资收益 150

④追溯净利润和其他综合收益

借：长期股权投资 90（50+40）

 贷：盈余公积 5

 利润分配——未分配利润 45

 其他综合收益 40

⑤追溯后的余额=400+150+90=640（万元）。

8. 长期股权投资的处置

| 成本法 | 权益法 |
|--|---|
| 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（倒挤）（或借） | ①借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资——投资成本 ——损益调整 ——其他权益变动（如为贷方余额则应在借方冲减） ——其他综合收益（如为贷方余额则应在借方冲减） 投资收益（或借） ②借：其他综合收益 贷：投资收益（源于被投资方其他债权投资的价值变动等） （或：盈余公积 利润分配——未分配利润）（源于被投资方其他权益工具投资的价值变动） 或反之 ③借：资本公积——其他资本公积 贷：投资收益 或反之 |

【拓展】多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的情形

| | |
|--------|---|
| 一揽子交易 | ①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； ②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，在个别报表中，应当先确认其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。 |
| 非一揽子交易 | ①每次交易独立处理； ②相关原则参照长期股权投资的转换处理。 |