

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》解释

为便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）本准则规范的长期股权投资的内容；（2）以投资者投入方式取得长期股权投资初始投资成本的确定；（3）长期股权投资的成本法核算；（4）长期股权投资的权益法核算。

一、本准则规范的长期股权投资的内容

本准则规范的长期股权投资的内容包括两个方面：一是企业持有的对子公司、联营企业及合营企业的投资；二是对被投资单位不具有共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

除上述情况以外，企业持有的其他权益性及债权性投资，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定核算，包括为交易目的持有的投资，以及对被投资单位在重大影响以下、且在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的权益性投资等。

二、以投资者投入方式取得长期股权投资初始投资成本的确定

本准则第四条（三）规定，投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。

投资者投入的长期股权投资，是指投资者将其持有的对第三方的投资投入企业形成的长期股权投资。企业应当确认对第三方的长期股权投资，同时确认该项出资形成的实收资本及资本公积（资本溢价）。

投资者在合同或协议中约定的价值明显不公允的，应当按照取得长期股权投资的公允价值作为其初始投资成本，所确认的长期股权投资初始投资成本与计入企业实收资本金额之间的差额，应调整资本公积（资本溢价）。长期股权投资存在活跃市场的，应当参照活跃市场中的价格确定其公允价值；不存在活跃市场、无法参照市场价格取得其公允价值的，应当按照一定的估价技术等合理的方法确定其公允价值。

企业无论以何种方式取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或利润，应作为应收项目单独核算，不作为取得的长期股权投资的成本。

三、长期股权投资的成本法核算

（一）企业对子公司投资，日常会计实务应采用成本法核算，编制合并财务报表时调整为权益法。除企业对子公司投资外，对被投资单位不具有共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资，也采用成本法核算。在成本法下，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为投资收益。

（二）本准则第七条规定，采用成本法核算的长期股权投资，投资企业确认投资收益，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。

通常情况下，投资企业在取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润应作为投资成本的收回；以后年度，被投资单位累计分派

的现金股利或利润超过投资以后至上年末止被投资单位累计实现净利润的，投资企业按照持股比例计算应享有的部分应作为投资成本的收回。

四、长期股权投资的权益法核算

（一）投资收益的确认

1. 根据本准则第十二条规定，企业持有的对联营企业或合营企业的投资，应享有被投资单位净利润的份额即投资收益，应当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，对被投资单位净利润进行调整后加以确定，不应仅按照被投资单位的账面净利润与持股比例计算的结果简单确定。基于重要性原则，通常应考虑的调整因素为：以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减值准备的金额对被投资单位净利润的影响。其他项目如为重要的，也应进行调整。

比如，某投资企业于 2007 年 1 月 1 日取得对联营企业 30% 的股权，取得投资时被投资单位的固定资产公允价值为 1200 万元，账面价值为 600 万元，固定资产的预计使用年限为 10 年，净残值为零，按照直线法计提折旧。被投资单位 2007 年度利润表中净利润为 500 万元，其中被投资单位当期利润表中已按其账面价值计算扣除的固定资产折旧费用为 60 万元，按照取得投资时固定资产的公允价值计算确定的折旧费用为 120 万元，不考虑所得税影响，按照被投资单位的账面净利润计算确定的投资收益应为 150（ $500 \times 30\%$ ）万元。按该固定资产的公允价值计算的净利润为 440（ $500 - 60$ ）万元，投资企业

按照持股比例计算确认的当期投资收益应为 132（ $440 \times 30\%$ ）万元。

2. 无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产公允价值的，或者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有重要性的，可以按照被投资单位的账面净利润与持股比例计算的结果确认投资收益，但应在附注中说明这一事实，以及无法合理确定被投资单位各项可辨认资产公允价值等原因。

（二）超额亏损的处理

本准则第十一条规定，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。

其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，通常是指长期性的应收项目，如企业对被投资单位的长期应收款，该款项的清偿没有明确的计划且在可预见的未来期间难以收回的，实质上构成长期权益。

企业存在其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目以及负有承担额外损失义务的情况下，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：

首先，减记长期股权投资的账面价值。

其次，长期股权投资的账面价值减记至零时，如果存在实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，应以该长期权益的账面价值为限减记长期股权投资的账面价值，同时确认投资损失。长期权益的账面

价值不作调整。

第三，长期权益的价值减记至零时，如果按照投资合同或协议约定需要企业承担额外义务的，应按预计承担的金额确认为投资损失，同时减记长期股权投资的账面价值。

被投资单位以后期间实现盈利的，应按以上相反顺序恢复长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

（三）被投资单位除净利润以外其他所有者权益的变动

企业对于被投资单位除净利润以外其他所有者权益的变动，在持股比例不变的情况下，按照持股比例与被投资单位除净利润以外其他所有者权益的变动额计算应享有或承担的部分，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）。