

## 第五章 长期股权投资

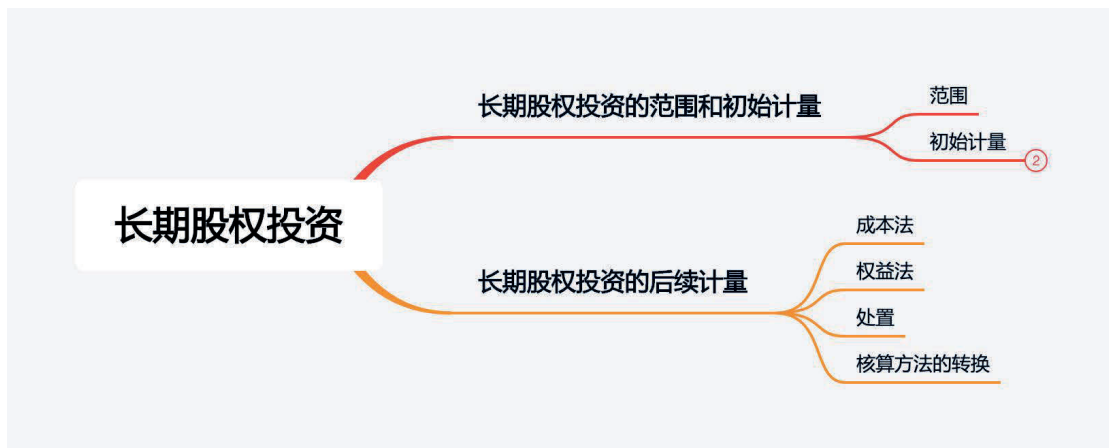
### 本章考情分析：

本章介绍了长期股权投资的**范围、初始计量和后续计量**，各种题型均可能出现，尤其容易结合金融资产、合并财务报表考核综合题（2015年、2018年、2019年），10分左右。

### 本章教材变化：

1. 删除“长期股权投资的减值”的内容；
2. 删除“投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务时”的具体会计处理。

### 本章结构框架：



### 第一节 长期股权投资的范围和初始计量

#### 一、长期股权投资的范围

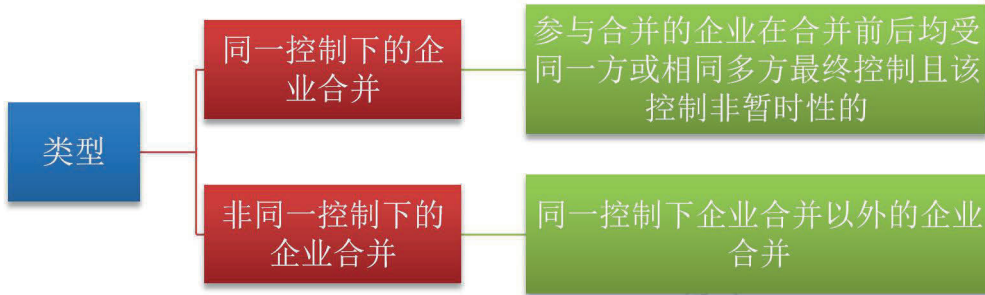
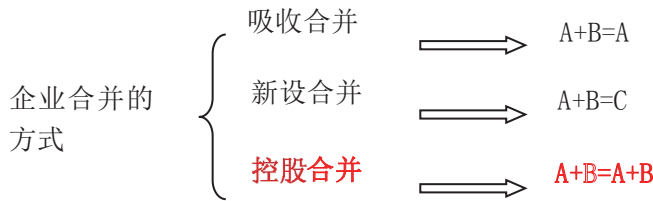
(1) 投资方能够对被投资单位实施 <b>控制</b> 的权益性投资，即对 <b>子公司</b> 投资。	控制，是指投资方拥有对被投资单位的权力，通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。
(2) 投资方与其他合营方一同对被投资单位实施 <b>共同控制</b> 且对被投资单位 <b>净资产享有权利</b> 的权益性投资，即对 <b>合营企业</b> 投资。	共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。 <b>【岛上解释】</b> 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的， <b>不构成</b> 共同控制；仅享有保护性权利的参与方 <b>不享有</b> 共同控制。
(3) 投资方对被投资单位具有 <b>重大影响</b> 的权益性投资，即对 <b>联营企业</b> 投资。	重大影响，是指对一个企业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。 <b>【岛上解释】</b> 较为常见的重大影响体现为 <b>在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表</b> 。直接或通过子公司间接持有被投资单位 20%以上低于 50%的表决权时，一般认为具有重大影响。

**【岛上解释】**风险投资机构、共同基金，以及类似主体持有的在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》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**以及其他权益性投资，投资性主体对**不纳入合并财务报表的子公司**的权益性投资，应当按照本书第八章的相关内容进行处理。

#### 二、长期股权投资的初始计量（★）

## （一）企业合并形成的长期股权投资

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。



### 1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

#### （1）初始投资成本

合并 支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性工具作为合并对价的，应当在**合并日**按照所取得的被合并 **控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额**作为长期股权投资的初始投资成本。被合并 合并日的净资产账面价值为**负数的**，长期股权投资成本**按零确定**，同时在备查簿中予以登记。

前提：合并前合并 被合并方采用的**会计政策应当一致**。如果不一致，应基于重要性原则，在按照合并方的会计政策**对被合并 控制方合并财务报表中的净资产的账面价值进行调整的基础上**，计算确定长期股权投资的初始投资成本；如果被合并方编制合并财务报表，则应当以合并日**被合并方的合并财务报表为基础**确认长期股权投资的初始投资成本。

#### （2）差额的处理

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、承担债务**账面价值或发行股份面值**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）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

#### （3）费用的处理

◆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（**管理费用**）。

◆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。

◆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。

会计分录如下：

借：长期股权投资 【被合并 最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值  $\times$  持股比例】

贷：负债 【承担债务账面价值】  
资产 【付出资产账面价值】

股本 【股票的面值总额】

资本公积——资本溢价或股本溢价【差额，如在借 账面价值为限，依次冲减“资本公积——资本溢价或股本溢价”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”】

借：管理费用 【为合并发生的审计、法律服务等相关费用】

贷：银行存款

借：资本公积——股本溢价 【权益性证券发行费用】

贷：银行存款

【例 1-多选题】甲公司 2019 年 1 月 1 日向母公司定向增发 200 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 10 元）自母公司取得乙公司 80% 股权，并于当日取得控制权，另支付承销商佣金 20 万元，合并中发生审计费用 12 万元。合并当日乙公司所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值为 700 万元，公允价值为 1 000 万元。甲公司和乙公司采用的会计政策会计期间相同，以下会计处理正确的有（ ）。

- A. 该合并属于同一控制下的企业合并
- B. 长期股权投资的初始投资成本为 560 万元
- C. 甲公司因此项合并，贷记“资本公积——股本溢价” 360 万元
- D. 支付承销商的佣金和合并中的审计费用均列入发生当期的管理费用

【答案】AB

【解析】

①换股合并：

借：长期股权投资 560  
    贷：股本 200  
        资本公积——股本溢价 360

②支付相关费用：

借：资本公积——股本溢价 20  
    管理费用 12  
    贷：银行存款 32

【例 2-2009 单选题】2008 年 3 月 20 日，甲公司用银行存款 1 000 万元及一项土地使用权取得其母公司控制的乙公司 80% 的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。合并日，该土地使用权的账面价值为 3 200 万元，公允价值为 4 000 万元；乙公司净资产的账面价值为 6 000 万元，公允价值为 6 250 万元。假定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，甲公司的下列会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 确认长期股权投资 5 000 万元，不确认资本公积
- B. 确认长期股权投资 5 000 万元，确认资本公积 800 万元
- C. 确认长期股权投资 4 800 万元，确认资本公积 600 万元
- D. 确认长期股权投资 4 800 万元，冲减资本公积 200 万元

【答案】C

【解析】同一控制下长期股权投资的入账价值=6 000×80%=4 800（万元）。应确认的资本公积=4 800-（1 000+3 200）=600（万元）。

相关分录如下：

借：长期股权投资 4 800  
    贷：银行存款 1 000  
        无形资产 3 200  
        资本公积——资本溢价 600

(4) 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

◆ **确定合并日初始投资成本**=合并日应享有被合并方净资产在最终控制方合并报表中的账面价值的份额。

◆ 初始投资成本与**原投资账面价值+新支付对价账面价值**之和的**差额**，调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，不足冲减的，冲减留存收益。

◆ 合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或按照本书第八章的相关内容核算而确认的**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。

【例 5-2】2×16 年 1 月 1 日，甲公司取得同一控制下的乙公司 25% 的股份，实际支付款项 90 000 000 元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 330 000 000 元。2×16 年度及 2×17 年度，乙公司共实现净利润 15 000 000 元，无其他所有者权益变动。

2×18 年 1 月 1 日，甲公司以定向增发 30 000 000 股普通股（每股面值为 1 元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的乙公司 35% 股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 345 000 000 元。

假定甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照 10% 的比例提取法定盈余公积。甲公司和乙公司一直受同一最终控制方控制。上述交易不属于“一揽子交易”。不考虑相关税费等其他因素影响。假定甲公司初次取得乙公司 25% 的股权，已按照规定进行了会计处理。

#### 【解析】

(1) 确定合并日长期股权投资的初始投资成本=345 000 000×60%=207 000 000 元

(2) 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。

原 25% 的股权投资采用权益法核算，在合并日的原账面价值为 93 750 000 元 (90 000 000+15 000 000×25%)。

追加投资 (35%) 所支付对价的账面价值为 30 000 000 元。

合并对价账面价值为 123 750 000 元 (93 750 000+30 000 000)。

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为 83 250 000 元 (207 000 000-123 750 000)，计入资本公积——股本溢价。

(3) 合并日，甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	207 000 000	
贷：长期股权投资——投资成本		90 000 000
——损益调整		3 750 000
股本		30 000 000
资本公积——股本溢价		83 250 000

## 2. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

### (1) 初始投资成本

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，包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具或债务性工具的**公允价值之和**。

### (2) 差额的处理

投出资产为非货币性资产时，投出资产的公允价值与其账面价值的差额应区分不同资产进行处理：

① 投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其账面价值结

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/036133214121011002>