

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA知识讲解

### 长期股权

#### 第七讲 长期股权投资及合营安排（1）

讲师：Suki Zhou





### ■ 主要考点

- 长期股权投资初始成本的计算；
- 与投资业务相关税费的会计处理；
- 权益法核算投资收益的计算；
- 合营安排的会计处理；
- 长期股权投资与企业合并、合并财务报表相结合的会计处理等。



## 第四章 长期股权投资及合营安排

1

长期股权投资的初始计量

2

长期股权投资的后续计量

3

长期股权投资核算方法的转换和处置

4

合营安排



# 第一节 长期股权投资的初始计量

## 一、长期股权投资的初始计量原则

### ■ 长期股权投资的概念

- 长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施**控制**（又称控股合并形成的长期股权投资、企业合并形成的长期股权投资、对子公司投资）、**重大影响**的权益性投资，以及对其**合营企业**的权益性投资。

### ■ 初始计量原则

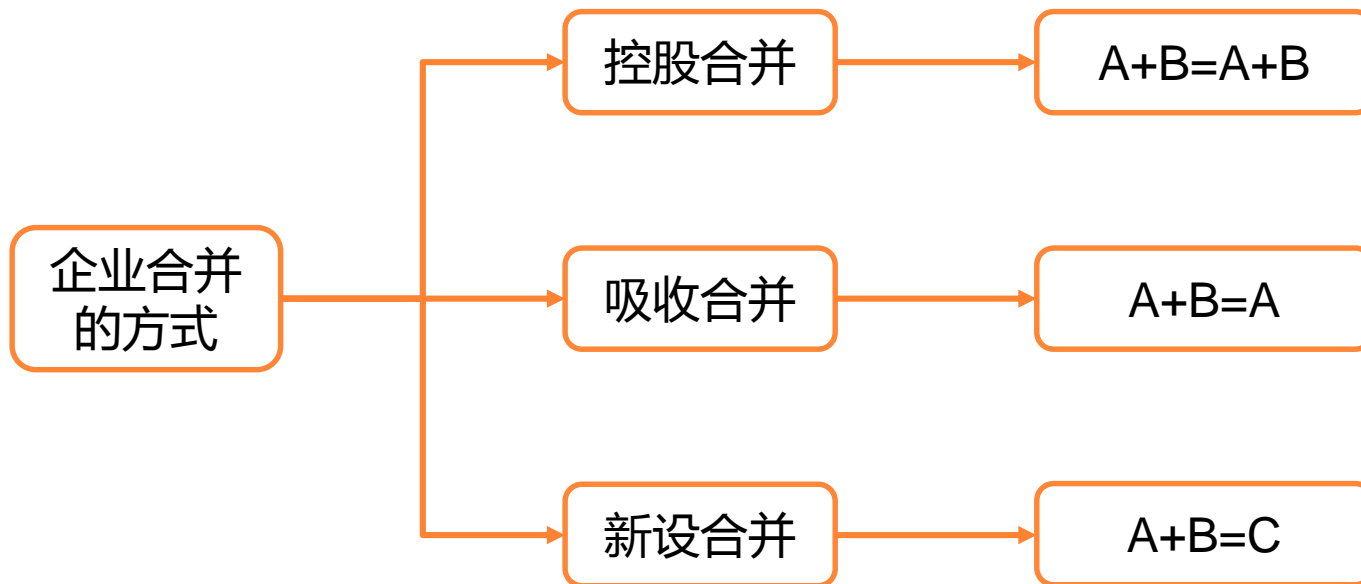
- 长期股权投资在取得时，应按**初始投资成本**入账。长期股权投资的初始投资成本，应分别形成控股合并和不形成控股合并两种情况确定。



# 第一节 长期股权投资的初始计量

## 二、形成控股合并的长期股权投资

### ■ 企业合并的方式





# 第一节 长期股权投资的初始计量

## 二、形成控股合并的长期股权投资

### ■ 控股合并的分类

- 控股合并形成的长期股权投资，初始投资成本的确定应区分形成控股合并的类型，分别**同一控制下控股合并**与**非同一控制下控股合并**两种情况确定长期股权投资的初始投资成本。
- 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并非暂时性的。
- 非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。



# 第一节 长期股权投资的初始计量

## （一）形成同一控制下控股合并的长期股权投资

### ■ 权益结合法

- 权益结合法，企业合并业务会计处理方法之一。与购买法基于不同的假设，即视企业合并为参与合并的双方，通过**股权的交换**形成所有者权益的联合，而非资产的交易。换言之，它是由两个或两个以上经营主体对一个联合后的企业或集团公司开展经营活动的资产贡献，即经济资源的联合。
- 在权益结合法中，原所有者权益继续存在，以前会计基础保持不变。参与合并的各企业的资产和负债继续按其原来的**账面价值**记录，合并后企业的利润包括合并日之前本年度已实现的利润；以前年度累积的留存利润也应予以合并。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 1. 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

- 借：长期股权投资（被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额+包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）

    贷：负债（承担债务账面价值）

        资产（投出资产账面价值）

        资本公积——资本溢价或股本溢价（差额，可能在借方）

- 审计、法律服务等相关费用计入管理费用。若计入长期股权投资成本，合并报表中会产生商誉，这种做法不合适。

借：管理费用

    贷：银行存款（审计、法律服务等相关费用）





## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 2. 合并方以发行权益性证券作为合并对价

- 借：长期股权投资（被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额+包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）

贷：股本（发行股票的数量×每股面值）

资本公积——股本溢价（差额）

- 权益性证券发行费用冲减资本公积-股本溢价，不计入管理费用。

借：资本公积——股本溢价（权益性证券发行费用）

贷：银行存款



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 【提示】

- 被合并方在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。
- 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）；资本公积的余额不足冲减的，依次冲减**盈余公积和未分配利润**。
- 企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，应基于重要性原则，统一合并方与被合并方会计政策。在按照合并方会计政策对被合并方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。
- 在商誉未发生减值的情况下，同一控制企业合并中，不同母公司编制合并财务报表时，合并财务报表中反映的**商誉是相同的**。
- 同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为**应收项目**处理，不计入企业合并成本。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

【例题】甲公司为乙公司的母公司。2014年1月1日，甲公司从集团外部取得丁公司80%股权（非同一控制企业合并），实际支付款项4 200万元，购买日丁公司可辨认净资产公允价值为5 000万元，账面价值为3 500万元，差额因一项无形资产导致。当日该无形资产公允价值为2 000万元，账面价值为500万元，剩余使用年限为10年，采用直线法摊销，无残值。除此之外丁公司其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等。2014年1月1日至2015年12月31日，丁公司账面净利润为1 500万元，无其他所有者权益变动。2016年1月1日，乙公司购入甲公司所持有丁公司的80%股权（同一控制企业合并），求初始投资成本。

至2015年12月31日，丁公司按购买日公允价值持续计算的净利润=1 500- (2 000-500) ÷10×2=1 200（万元）。

至2015年12月31日，丁公司按购买日公允价值持续计算的净资产价值=5 000+1 200=6 200（万元）。

2016年1月1日，乙公司购入甲公司所持有丁公司的80%股权，初始投资成本=6 200×80%+商誉（4 200-5 000×80%）=5 160（万元）。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 3. 企业通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并

- 合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值的份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉
- 新增投资部分初始投资成本=合并日初始投资成本-原股权投资于合并日的账面价值
- 新增投资部分初始投资成本与为取得新增部分投资所支付对价的账面价值的差额，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。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

【例题】2015年1月1日，甲公司取得A公司25%的股权，实际支付款项6 000万元，能够对A公司施加重大影响，同日A公司可辨认净资产公允价值为22 000万元（与账面价值相等）。2015年度，A公司实现净利润1 000万元，无其他所有者权益变动。2016年1月1日，甲公司以定向增发股票的方式购买同一集团内另一企业持有的A公司40%股权。为取得该股权，甲公司增发2 000万股普通股，每股面值为1元，每股公允价值为3.5元；另支付承销商佣金50万元。

取得该股权时，相对于最终控制方而言的A公司可辨认净资产账面价值为23000万元，甲公司所在集团最终控制方此前合并A公司时确认的商誉为200万元。进一步取得投资后，甲公司能够对A公司实施控制。假定甲公司和A公司采用的会计政策、会计期间相同。不考虑其他因素，求甲公司2016年1月1日进一步取得股权投资时应确认的资本公积。

【解析】合并日长期股权投资的初始投资成本 $=23\ 000\times 65\%+200=15\ 150$ ，原25%股权投资在合并日的账面价值 $=6\ 000+1\ 000\times 25\%=6\ 250$ ，新增部分长期股权投资成本 $=15\ 150-6\ 250=8\ 900$ ，甲公司2016年1月1日进一步取得股权投资时应确认的资本公积 $=8\ 900-股本2\ 000-发行费用50=6\ 850$ （万元）。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 4. 或有对价

- 同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始确认时可能存在或有对价。在这种情况下，同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照《企业会计准则第13号—或有事项》（以下简称“或有事项准则”）的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额。
- 确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当**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，调整留存收益。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

【例题】2016年12月31日，P公司向同一集团内S公司的原股东A公司定向增发2 000万股普通股（每股面值为1元，每股公允价值为5元），取得S公司100%的股权，相关手续于当日办理完毕，并能够对S公司实施控制。合并后S公司仍维持其独立法人资格继续经营。若S公司2017年获利超过1 000万元，P公司2017年12月31日需另向A公司支付500万元。S公司之前为A公司于2014年以非同一控制企业合并的方式收购的全资子公司。合并日，S公司财务报表中净资产的账面价值为4 400万元，A公司合并财务报表中的S公司净资产账面价值为8 000万元（含商誉1 000万元）。假定P公司和S公司都受A公司控制，S公司2017年很可能获利超过1 000万元。不考虑相关税费等其他因素影响。P公司会计处理如下：

借：长期股权投资	8 000
贷：股本	2 000
预计负债	500
资本公积——股本溢价	5 500



# 第一节 长期股权投资的初始计量

## (二) 形成非同一控制下控股合并的长期股权投资

### 1. 一次交易实现的控股合并

- 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。企业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。
- 相关费用的会计处理：与同一控制相同。
- 会计处理：在购买日按企业合并成本，借记“长期股权投资”科目，按付出的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记“营业外收入”或“投资收益”等科目，或借记“营业外支出”、“投资收益”等科目。按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等科目。企业合并成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收股利进行核算。





## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 【提示】

非同一控制下的控股合并，投出资产为非货币性资产时，投出资产公允价值与其账面价值的差额应分别不同资产进行会计处理（与出售资产影响损益的处理是相同）：

- 投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入**营业外收入或营业外支出**。
- 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**，按其账面价值结转**主营业务成本或其他业务成本**，若存货计提跌价准备的，应将存货跌价准备一并结转。
- 投出资产为可供出售金融资产等投资的，其差额计入**投资收益**。可供出售金融资产持有期间公允价值变动形成的“其他综合收益”应一并转入投资收益。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

【例题】2016年5月1日，甲公司以一项可供出售金融资产向丙公司投资（甲公司和丙公司不属于同一控制下的两个公司），取得丙公司70%有表决权股份，能够控制其生产经营决策。购买日，该可供出售金融资产的账面价值为3000万元（其中成本为3 200万元，公允价值变动为-200万元），公允价值为3 100万元。不考虑其他相关税费。甲公司会计处理如下：

借：长期股权投资	3 100
可供出售金融资产——公允价值变动	200
贷：可供出售金融资产——成本	3 200
投资收益	100
借：投资收益	200
贷：其他综合收益	200



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 2. 企业通过多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并

#### (1) 个别财务报表

- 原投资为长期股权投资：购买日长期股权投资初始投资成本=原投资**账面价值**+新增股份**公允价值**。购买日之前因权益法形成的其他综合收益或资本公积—其他资本公积**暂时不做处理**，待到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或资本公积—其他资本公积再按长期股权投资的规定进行处理。
- 原投资为可供出售金融资产或交易性金融资产：购买日长期股权投资初始投资成本=原投资**公允价值**+新增股份**公允价值**。原投资因公允价值变动形成的其他综合收益或公允价值变动损益应转入**投资收益**。

(2) 合并财务报表：合并财务报表中的处理参见企业合并章节的内容。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 三、不形成控股合并的长期股权投资

取得方式	初始投资成本确认
以支付现金取得	实际支付的购买价款（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）
以发行权益性证券取得	权益性证券的公允价值
以债务重组等方式取得	按《债务重组》等相关准则规定处理



## 第一节 长期股权投资的初始计量

### 四、投资成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润的处理

- 企业无论以何种方式取得股权投资，也无论将取得的股权投资作为何种金融资产（长期股权投资、交易性金融资产、可供出售金融资产）核算，取得投资时，对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润应确认为**应收股利**。
- 企业无论以何种方式取得债权投资，也无论将取得的债权投资作为何种金融资产（持有至到期投资、交易性金融资产、可供出售金融资产）核算，取得投资时，对于支付的对价中包含的已到付息期但尚未领取的利息应确认为**应收利息**。



## 第一节 长期股权投资的初始计量

- 与投资有关的相关费用会计处理如下表所示

项目		直接相关费用、税金	发行权益性证券支付的手续费、佣金等	发行债务性证券支付的手续费、佣金等
长期股权投资	同一控制	计入管理费用	应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润	计入应付债券初始确认金额（其中债券若为折价发行，该部分费用增加折价的金额；若为溢价发行应减少溢价的金额）
	非同一控制	计入管理费用		
	不形成控股合并	计入成本		
交易性金融资产	计入投资收益			
持有至到期投资	计入成本			
可供出售金融资产	计入成本			

# ACCAspace

Professional Accounting Education

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

谢谢！

