

# 解读长期股权投资初始取得时的业务核算

黄 玑

(广州番禺职业技术学院财经系 广州 514083)

**【摘要】** 对于长期股权投资核算的规定,人们一直存在着广泛的争议。本文针对《企业会计准则讲解2010》中的有关规定,通过案例对长期股权投资初始取得的业务核算规定进行了解读。

**【关键词】** 长期股权投资 初始取得 核算

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,长期股权投资包括:①对子公司的投资;②对合营企业的投资;③对联营企业的投资;④对不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且公允价值不能可靠计量的单位的投资。不同的投资有着不同的核算方法。由于对合营企业的投资和对联营企业的投资在初始取得时涉及初始成本的调整,因此本文内容涉及长期股权投资的初始计量与后续计量的部分内容,故被称为初始取得时的业务处理。

综合《企业会计准则》及《企业会计准则讲解》中的有关规定,长期股权投资初始取得时的核算包括如下几点:①长期股权投资初始投资成本的确定;②长期股权投资初始投资成本与投出资产及所承担的债务账面价值之间的差额的处理;③取得长期股权投资的费用处理;④投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理;⑤长期股权投资初始投资成本的调整。

## 一、长期股权投资初始取得业务的核算方法

### 1. 长期股权投资初始投资成本的确定,见表1。

表 1

类型	取得方式	初始投资成本
合并	同一控制 支付现金、转让非现金资产或承担债务 发行权益性证券	对方净资产账面价值×持股比例
	非同一控制 支付现金、转让非现金资产或承担债务 发行权益性证券	投出资产的公允价值 权益性证券的公允价值
非合并	无重大影响型投资以及 对合营、联营企业投资 支付现金	买价+相关税费
	发行权益性证券	权益性证券的公允价值
	投资者投入	合同或协议约定价(须公允)
	债务重组	放弃债权而享有股份的公允价值
	非货币性资产交换	公允价值(或换出资产的账面价值)+相关税费+支付的补价(-收到的补价)

### 2. 长期股权投资初始投资成本与投出资产及所承担的债务账面价值之间的差额处理,见表2。

表 2

形成方式		差额处理方法	
合并	同一控制	调整资本公积(资本溢价或股本溢价);资本公积(资本或股本溢价)不足冲减的,调整留存收益	
	非同一控制	投出固定资产或无形资产	营业外收入或营业外支出
		投出存货	存货视同销售确认收入与结转成本
	投出可供出售金融资产	投资收益	
非合并	无重大影响型投资以及 对合营、联营企业投资 发行权益性证券	资本公积	
	投资者投入	资本公积	
	债务重组	营业外支出	
	非货币性资产交换	营业外收入或营业外支出	

### 3. 取得长期股权投资的费用处理,见表3。

表 3

	合并(同一控制、非同一控制)	非合并
审计、评估、法律服务等直接费用	记入“管理费用”科目	计入长期股权投资成本
发行权益性证券的手续费、佣金等	按序冲减资本公积、盈余公积和未分配利润	

4. 投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理。企业无论是以何种方式取得长期股权投资,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项目,不构成取得长期股权投资的初始投资成本。

5. 长期股权投资初始投资成本的调整。合营企业和联营企业,采用权益法进行后续计量,在投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后,对于取得投资时点上投资成本与应

享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,应区别以下情况处理:①投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,该部分差额体现为投资企业在购入该项投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉,该部分差额不要求调整长期股权投资的成本。②投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,两者之间的差额体现为交易双方在作价过程中转让方对投资企业给予的让步或是出于其他方面的考虑给予投资企业的无偿经济利益流入,应计入取得投资当期的损益,同时调整增加长期股权投资的账面价值。即:投资成本 $\geq$ 对方净资产公允价值时,不调整初始投资成本;投资成本 $<$ 对方净资产公允价值时,以对方净资产公允价值所享份额作为初始入账价值。

## 二、长期股权投资初始取得业务的核算分析

### (一)企业合并形成的长期股权投资

#### 1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

##### (1)以支付现金方式取得。

**例1:**A、B公司同为甲集团的子公司。2012年4月15日,A公司以银行存款2 800万元取得B公司60%的股权,同日B公司所有者权益账面价值为5 000万元。为取得B公司的股权,A公司另支付了法律咨询服务费费用共计30万元。两公司在合并前采用的会计政策相同。

分析:此种情况为同一控制下的企业合并,初始成本为被合并方净资产账面价值的份额。借:长期股权投资——B公司30 000 000(50 000 000 $\times$ 60%),管理费用300 000;贷:银行存款28 300 000,资本公积——资本溢价2 000 000。此处,如果所付款项大于所享B公司净资产份额,应将差额冲减“资本公积——资本溢价”,如账面资本溢价不够冲减,则应按序调减盈余公积和未分配利润。

##### (2)以发行权益性证券作为合并对价取得。

**例2:**A公司和B公司为同一母公司所控制的两个子公司。2012年4月1日,A公司以增发2 500万股、每股面值1元的普通股股票的权益性证券作为合并对价取得B公司90%的股权,实际取得对B公司的控制权,当日B公司净资产总额为5 000万元。同时A公司发行股票时还支付佣金等共计80万元。

分析:此种情况为同一控制下的企业合并,初始投资成本为被合并方净资产账面价值的份额。借:长期股权投资——B公司45 000 000(50 000 000 $\times$ 90%);贷:股本25 000 000,银行存款800 000,资本公积——股本溢价19 200 000。

2. 非同一控制下的企业合并,分为一次交易实现的企业合并,以及多次交换交易实现的企业合并。多次交易分步实现的企业合并,在个别财务报表中,应当以购买日之前所持被购买方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。购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将其相关的其他综合收益转入当期投资收益。

#### (1)一次交易实现的企业合并。具体分为如下几种情况:

##### 第一种,以支付现金方式取得。

**例3:**2012年3月17日,甲公司支付现金8 000万元取得乙公司61%的股权,并于当日起能够对乙公司进行控制,发生相关税费20万元,两公司在合并前无关联关系,且在合并前后采用的会计政策相同。

分析:此为非同一控制下的企业合并,初始投资成本为投出资产的公允价值。借:长期股权投资——乙公司80 000 000,管理费用200 000;贷:银行存款80 200 000。

##### 第二种,以发行权益性证券作为合并对价取得。

**例4:**2012年4月12日,丙公司以定向增发股票的方式购买无关联方D公司56%的股权。为取得该股权,丙公司增发1 200万股普通股,每股面值1元,公允价值4.5元/股,另支付承销商佣金60万元。合并前两公司采用的会计政策及会计期间相同。

分析:此为非同一控制下的企业合并,初始投资成本为权益性证券的公允价值。借:长期股权投资——D公司54 000 000(4.5 $\times$ 12 000 000);贷:股本12 000 000,银行存款600 000,资本公积——股本溢价41 400 000。

##### 第三种,投出固定资产作为合并对价取得。

**例5:**2012年2月18日,A公司以一台设备向无关联关系的B公司投资,占B公司注册资本的51%,该设备的账面原价为3 500万元,已提折旧200万元,公允价值为3 400万元,暂不考虑增值税和其他税费的影响。合并前两公司采用的会计政策及会计期间相同。

分析:此为非同一控制下的企业合并,初始投资成本为投出资产的公允价值3 400万元,投资资产的公允价值与账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。借:固定资产清理33 000 000,累计折旧2 000 000;贷:固定资产35 000 000。借:长期股权投资——B公司34 000 000;贷:固定资产清理34 000 000。借:固定资产清理1 000 000;贷:营业外收入1 000 000。

##### 第四种,投出存货作为合并对价取得。

**例6:**2012年4月18日,甲公司以自产产品向乙公司投资(甲、乙公司此前无关联关系),占乙公司注册资本的70%,该产品的生产成本为6 500万元,公允价值为7 600万元,两公司适用的增值税税率为17%。暂不考虑其他税费的影响,合并前两公司采用的会计政策及会计期间相同。

分析:此为非同一控制下的企业合并,初始投资成本为投出资产的公允价值。确认投资成本,借:长期股权投资——乙公司88 920 000(76 000 000+12 920 000);贷:主营业务收入76 000 000,应交税费——应交增值税(销项税额)12 920 000。结转营业成本,借:主营业务成本65 000 000;贷:库存商品65 000 000。

##### 第五种,投出可供出售金融资产作为合并对价取得。

投出可供出售金融资产等金融资产,投出资产的公允价值与其账面价值的差额应计入投资收益,可供出售金融资产在此前持有期间公允价值变动形成的“资本公积——其他资

本公积”应一并转入“投资收益”。

例7:2012年4月8日,丙公司以一项可供出售金融资产向无关联关系乙公司投资,占乙公司注册资本的54%,该可供出售金融资产的账面价值为3 850万元(成本为3 800万元,公允价值变动为50万元),公允价值为4 000万元,暂不考虑其他税费影响,合并前两公司采用的会计政策及会计期间相同。

分析:此为非同一控制下的企业合并,初始投资成本为投出资产的公允价值4 000万元。确认投资成本,借:长期股权投资——乙公司40 000 000;贷:可供出售金融资产——成本38 000 000,可供出售金融资产——公允价值变动500 000,投资收益1 500 000。结转持有期间公允价值变动形成的“资本公积——其他资本公积”,借:资本公积——其他资本公积500 000;贷:投资收益500 000。

#### (2)多次交换交易实现的企业合并。

例8:A公司于2011年以1 800万元取得B上市公司3%的股权,对B公司无重大影响,A公司将其分类为可供出售金融资产,按公允价值计量。2012年4月12日,A公司又斥资30 000万元取得B公司另外的50%的股权,并于当日起能够对B公司进行控制。A公司在取得B公司的长期股权投资后,B公司未宣告发放现金股利。A公司原持有B公司3%股权于2012年3月31日的公允价值为2 000万元。A、B公司此前不存在关联关系。

分析:此为非同一控制下的合并,合并日,A公司的初始投资成本=购买日之前所持被购买方股权投资的账面价值+购买日新增投资成本。借:长期股权投资——B公司320 000 000(20 000 000+300 000 000);贷:银行存款300 000 000,可供出售金融资产——成本18 000 000,可供出售金融资产——公允价值变动2 000 000。

例9:甲公司于2011年1月以23 000万元取得乙公司30%的股权,并能对乙公司施加重大影响,采用权益法核算该项投资,当年度确认对乙公司的投资收益500万元。2012年1月,甲公司又斥资27 000万元取得乙公司另外33%的股权。甲公司对该项长期股权投资未计提减值准备。合并前双方无关联关系。

分析:甲公司通过分步购买最终对乙公司实施控制,形成非同一控制下的企业合并。购买日,长期股权投资的账面价值=23 000+500+27 000=50 500(万元)。购买日的账务处理:借:长期股权投资——乙公司505 000 000;贷:长期股权投资——成本230 000 000,长期股权投资——损益调整5 000 000,银行存款270 000 000。

#### (二)企业合并以外其他方式取得的长期股权投资

合并以外其他方式取得的长期股权投资,按投资额占被投资单位的股权比例,可分为无重大影响的投资和有共同控制或重大影响的投资两种。前者采用成本法进行后续计量,后者采用权益法进行后续计量,两者初始计量采用的方法一样,但是如前所述,后者还需要进行初始成本的调整。

##### 1. 无重大影响型投资。

(1)以支付现金方式取得。

例10:A公司2012年4月16日购入朝阳公司股份,实际支付价款8 000万元和手续费等费用200万元,所购股份对朝阳公司不形成重大影响,朝阳公司股份未上市交易,无市场报价。

分析:此为无重大影响型长期股权投资,初始投资成本=8 000+200=8 200(万元)。借:长期股权投资——朝阳公司82 000 000;贷:银行存款82 000 000。

(2)以发行权益性证券作为合并对价。以发行权益性证券取得长期股权投资,初始投资成本为权益性证券的公允价值。

例11:2012年1月8日,公司增发1 000万股(面值1元/股),发行的公允价值为1 500万元,另支付手续费等100万元,取得A公司6%的股份。借:长期股权投资——A公司15 000 000;贷:股本10 000 000,资本公积——股本溢价4 000 000,银行存款1 000 000。

##### 2. 对合营企业或联营企业的投资。

(1)当投资成本≥对方净资产公允价值时。

例12:A企业于2012年1月取得B公司30%的股权,支付价款6 500万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为15 000万元(假定被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同)。A企业在取得B公司的股权后,能够对B公司施加重大影响。

分析:长期股权投资的初始投资成本6 500万元大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额6 000万元(20 000×30%),该差额不调整长期股权投资的账面价值。借:长期股权投资——B公司——成本65 000 000;贷:银行存款65 000 000。

(2)当投资成本<对方净资产公允价值时。

例13:承上例,假定上例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为25 000万元。

分析:A企业按持股比例30%计算确定应享有7 500万元,则初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额1 000万元应计入取得投资当期的营业外收入。借:长期股权投资——B公司——成本65 000 000;贷:银行存款65 000 000。借:长期股权投资——B公司——成本10 000 000;贷:营业外收入10 000 000。

3. 投资者投入的投资。2012年12月16日,A公司接受B公司投资,B公司将持有的C公司的长期股权投资投入A公司。B公司的该长期股权投资账面余额为10 000万元,双方约定该投资价值为12 000万元,增资后A公司的注册资本和实收资本均为38 000万元,B公司的持股比例为30%。借:长期股权投资——B公司——成本120 000 000;贷:实收资本——B公司114 000 000,资本公积——资本溢价6 000 000。

#### 主要参考文献

1. 财政部会计司.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010
2. 财政部会计资格评价中心.2012年中级会计资格考试中级会计实务辅导教材.北京:经济科学出版社,2012