

注册会计师 教材精讲班 会计

第六章长期股权投资与合营安排

【考情分析】

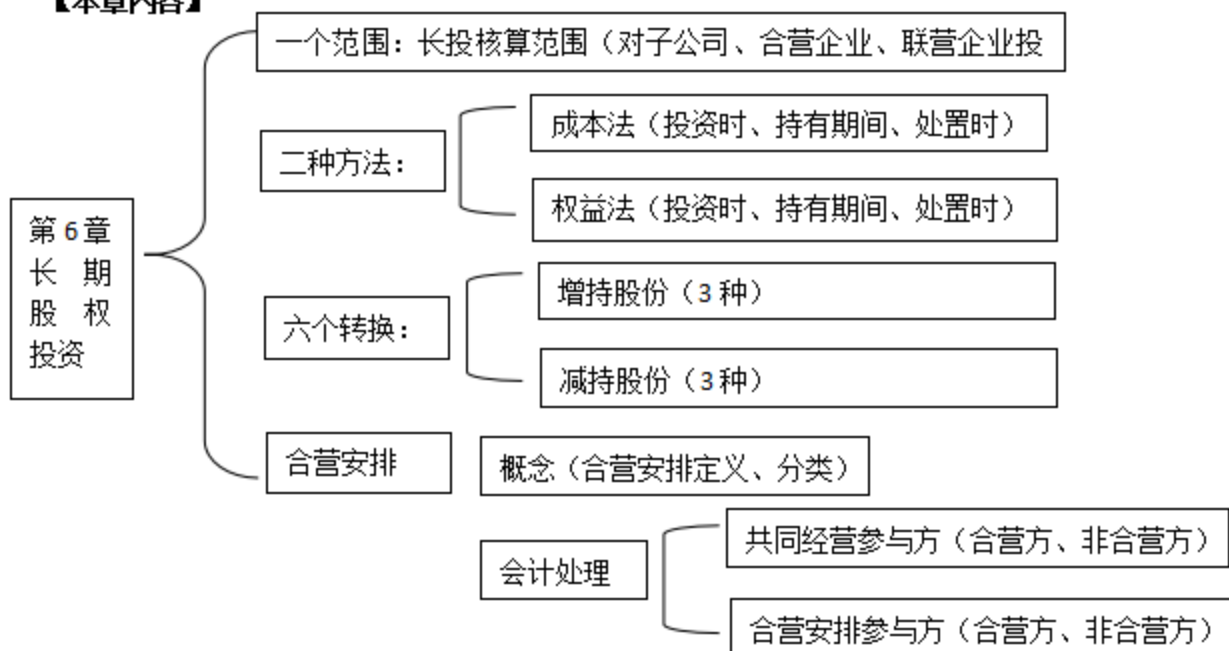
本章收录企业会计准则 2 号长期股权投资相关内容，属于非常重要的章节，每年计算分析题或综合题均有考查，需重点掌握。

【本章内容】

企业会计准则 2 号——长期股权投资【提示：以专题形式讲解】

1. 长期股权投资的范围
2. 长期股权投资的初始计量（重点）
3. 长期股权投资的后续计量（重点）
4. 长期股权投资的转换和处置（重点）
5. 合营安排

【本章内容】



专题一 长期股权投资的范围（确认）

一、股权投资

又称权益性投资，是指通过付出现金或非现金资产等取得被投资单位的股份或股权，享有一定比例的权益份额代表的资产。

对被投资单位的影响重要程度分类

股权投资分类	承担的风险	参与被投资方的程度	会计科目
长期股权投资 (2号准则)	经营风险	较深，通过参与被投资企业的董事会等权力机构，更关注企业的经营状况	长期股权投资
金融工具的确认和计量 (22号准则)	信用风险和价格变动风险	较浅，不参与被投资企业的权力机构，更关注所投资的金融工具价格的涨跌，关注短期的利益回报	交易性金融资产或其他权益工具投资

【提示 1】根据投资方在投资后对被投资单位的影响重要程度分类，分别按照金融工具确认和计量相关准则和长期股权投资准则进行核算。

【提示 2】对被投资单位具有重大影响及以上影响程度的，则按长期股权投资准则核算，如果达不到重大影响的程度，则划分为交易性金融资产或其他权益工具投资。

二、长期股权投资

1. 定义：指投资方对被投资单位实施控制（又称控股合并的长期股权投资、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。

【提示】长期股权投资，不是根据投资期限长短划分，而是对被投资方施加影响的程度以及风险和收益的特征来划分

2. 范围

- (1) 投资方能够对被投资单位实施**控制**的权益性投资，**即对子公司投资**。
- (2) 投资方与其他合营方一同对被投资单位实施**共同控制**且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，**即对合营企业投资**。
- (3) 投资方对被投资单位具有**重大影响**的权益性投资，**即对联营企业投资**。

【说明】投资方对子公司的投资，在个别报表中采用成本法核算；对合营企业和联营企业的投资，在个别报表中采用权益法核算。

三、重大影响的判断

1. 联营企业投资，是指投资方能够对被投资单位施加重大影响的股权投资。
2. 重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和生产经营决策有**参与决策**的权力，但并不能控制或与其他方一起共同控制这些政策的制定。（**是参与权，不是决策权**）

提示：重大影响形成的是联营企业。

理论标准	投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位 20%以上但低于 50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响 【提示】重大影响的判断关键是分析投资方是否有实质性的参与权而不是决定权。
判断情形	(1) 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表 (2) 参与被投资单位财务和经营政策制定过程 (3) 与被投资单位之间发生重要交易 (4) 向被投资单位派出管理人员 (5) 向被投资单位提供关键技术资料
值得注意	值得注意的是，重大影响为对被投资单位的财务和经营政策有“参与决策的权力”而非“正在行使的权力”

【例题 6-1·单选题】甲公司 2017 年 9 月以自有资金 15 亿元参股乙公司并占乙公司增资后总股本的 8%，为乙公司并列第三大股东，乙公司第一、第二大股东的持股比例分别为 13%和 10%。甲公司与乙公司的其他股东之间不存在关联方关系，乙公司的其他股东之间也不存在关联关系。乙公司董事会共有 9 名董事，甲公司自投资之日起即有权力向乙公司委派 1 名董事参与乙公司的生产经营决策。但是，出于多方面的考虑，自 2018 年 3 月才开始正式向乙公司委派了 1 名董事。

然而，除甲公司所派董事会成员外，其他董事会成员经常提议召开董事会，并且在甲公司所派董事会成员缺席情况下做出决策；为财务核算及管理需要，甲公司曾向乙公司索要财务报表，但是，该要求一直未得到满足。假定不考虑其他因素，下列说法正确的是（ ）。

- A. 甲公司自 2017 年 9 月起开始对乙公司股权投资采用权益法核算
- B. 甲公司自 2017 年 9 月起开始对乙公司股权投资按照金融工具准则核算
- C. 甲公司自 2018 年 3 月起开始对乙公司股权投资按照金融工具准则核算
- D. 甲公司自 2018 年 3 月起开始对乙公司股权投资采用权益法核算

【答案】 B

【解析】从实际运行情况来看，甲公司所派董事会成员无法实质性参与对乙公司的生产经营决策，不具有重大影响，因此，应当在投资日按照金融工具准则核算该项股权投资。

重大影响的判断小结：

1. 在被投资单位的董事会中派有代表；
2. 参与被投资单位财务和经营政策制定过程；
3. 与被投资单位之间发生重要交易；
4. 向被投资单位派出管理人员；
5. 向被投资单位提供关键技术资料。
6. 投资方直接或是通过子公司间接持有被投资单位 20%以上但低于 50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。
7. 在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响（如发行的可转债、认股权证）。
8. 值得注意的是，重大影响为对被投资单位的财务和经营政策有“参与决策的权力”而非“正在行使的权力”（例如，投资方已派驻董事并积极参与被投资方的经营管理），其判断的核心应当是投资方是否具备参与并施加重大影响的权力，而投资方是否正在实际行使该权力并不是判断的关键所在。
9. 投资方有权力向被投资单位委派董事，一般可认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明其不能参与被投资单位的财务和经营决策。投资方向被投资单位派驻了董事。但存在明确的证据表明其不能实际参与被投资单位的财务和经营决策时，不应认定为对被投资单位具有重大影响，例如，存在被投资单位控股股东等积极反对投资方对其施加影响的事实，可能表明投资方不能实质参与被投资单位的财务和经营决策。