

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

(2) 原投资为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

购买日长期股权投资初始投资成本

=购买日原投资公允价值+新增投资公允价值

(3) 原投资为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的非交易性权益工具投资

购买日长期股权投资初始投资成本

=购买日原投资公允价值+新增投资公允价值

【提示】原投资公允价值与账面价值的差额及因公允价值变动形成的其他综合收益应转入留存收益。

【例题】A公司于20×8年3月以2000万元取得B上市公司5%的股权，对B公司不具有重大影响，A公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，按公允价值计量。20×9年4月1日，A公司又斥资25000万元自C公司取得B公司另外50%股权。假定A公司在取得对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5%的股权于20×9年3月31日的公允价值为2500万元（与20×9年4月1日的公允价值相等），累计计入其他综合收益的金额为500万元。A公司与C公司不存在任何关联方关系。A公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

本例中，A公司是通过分步购买最终达到对B公司控制，因A公司与C公司不存在任何关联方关系，故形成非同一控制下企业合并。在购买日，A公司应进行如下账务处理：

借：长期股权投资	275 000 000	
贷：其他权益工具投资	25 000 000	
银行存款	250 000 000	
借：其他综合收益	5 000 000	
贷：盈余公积	500 000	
利润分配——未分配利润	4 500 000	

假定，A公司于20×8年3月以12000万元取得B公司20%的股权，并能对B公司施加重大影响，采用权益法核算该项股权投资，当年度确认对B公司的投资收益450万元。20×9年1月，A公司又斥资15000万元自C公司取得B公司另外30%的股权。A公司除净利润外，无其他所有者权益变动，按净利润的10%提取盈余公积。A公司对该项长期股权投资未计提任何减值准备。其他资料同上。购买日，A公司应进行以下账务处理：

借：长期股权投资	150 000 000
贷：银行存款	150 000 000

购买日对B公司长期股权投资的账面价值

= (12 000+450) +15 000=27 450 (万元)。

三、对联营企业、合营企业投资的初始计量

1.	以支付现金取得长期股权投资的，应当按照实际应支付的购买价款作为初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等必要支出。 长期股权投资的初始投资成本=购买价款+购买过程中支付的手续费等必要支出
2.	以发行权益性证券取得长期股权投资的，应当按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等必要支出。 长期股权投资的初始投资成本=发行证券的公允价值+购买过程中支付的手续费等必要支出 注意：发行股票的手续费冲减资本公积—股本溢价
【提示】被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润（计入应收股利）。	

【例题·单选题】2×10年2月10日，甲公司自公开市场中买入乙公司20%的股份，实际支付价款16 000万元，支付手续费等相关税费400万元，并于同日完成了相关手续。甲公司取得该部分股权后能够对乙公司施加重大影响。不考虑其他因素影响，甲公司长期股权投资的初始投资成本为（ ）。

- A. 16 000万元
- B. 16 400万元
- C. 15 600万元
- D. 17 000万元

【答案】B

【解析】初始投资成本=16 000+400=16 400（万元）

【例题·单选题】2×10年3月，A公司通过增发6 000万股普通股（面值1元/股），从非关联方处取得B公司20%的股权，所增发股份的公允价值为10 400万元。为增发该部分股份，A公司向证券承销机构等支付了400万元的佣金和手续费。相关手续于增发当日完成。假定A公司取得该部分股权后能够对B公司施加重大影响。B公司20%的股权的公允价值与A公司增发股份的公允价值不存在重大差异。不考虑相关税费等其他因素影响。A公司该项长期股权投资的初始投资成本为（ ）。

- A. 6 000万元
- B. 10 400万元
- C. 10 800万元
- D. 6 400万元

【答案】B

【解析】A公司的会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本	10 400	
贷：股本	6 000	
资本公积——股本溢价	4 400	
借：资本公积——股本溢价	400	
贷：银行存款	400	

小结：长期股权投资的初始计量

长期股权投资		计量方法	交易费用	证券发行费用
对子公司的投资	同一控制	账面价值	管理费用	冲资本公积—股本溢价
	非同一控制	公允价值		

对联营企业、合营企业的投资		公允价值	初始成本	
---------------	--	------	------	--

1. 同一控制企业合并形成长期股权投资：

初始投资成本=相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉

2. 非同一控制企业合并形成长期股权投资：

(1) 一次交易形成长期股权投资

初始投资成本（合并成本）=付出对价的公允价值

(2) 多次交易形成长期股权投资

①原投资为公允价值计量的金融资产：

初始投资成本=原投资于追加投资日的公允价值+付出对价的公允价值

②原投资为权益法核算的长期股权投资：

初始投资成本=原投资于追加投资日的账面价值+付出对价的公允价值

3. 对联营企业、合营企业的投资（共同控制、重大影响）

初始投资成本=付出对价的公允价值+初始直接费用