

税务师

财务与会计

教材精讲班

第十一章 非流动资产（二）

本章考情分析

1. 考试规律分析

本章是每年考试必考章节，近年考试平均分 20 分左右，各类题型均有涉及。

【重点内容】

1. 金融资产的分类；
2. 债权投资摊余成本的计算；
3. 债权投资投资收益的计算；
4. 其他债权投资及其他权益工具投资的的会计处理；
5. 长期股权投资的初始计量；
6. 长期股权投资成本法和权益法核算以及核算方法转换的会计处理；
7. 投资性房地产采用公允价值模式后续计量对利润总额的影响；
8. 投资性房地产的会计处理；
9. 投资性房地产的转换。

本章考点较多，且均属于重难点，因此需要考生分配较多的时间去听课，并通过自己总结做题来强化对知识点的掌握。其中债权投资和其他债权投资可以进行对比总结区分记忆；长期股权投资初始计量区分同一控制和非同一控制，以及共同控制、重大影响来总结记忆，后续计量区分成本法和权益法来总结记忆；投资性房地产主要把后续各种转换的会计处理熟练掌握。

第一节 以摊余成本计量的金融资产的核算

一、以摊余成本计量的金融资产的确认

项目	会计处理
确认	1. 业务模式：以收取合同现金流量为目标 2. 现金流量特征：本金和以未偿付本金金额为基础的利息（与基本借贷安排相一致）
初始计量	入账价值=取得时的公允价值-已到付息期但尚未领取的债券利息+相关交易费用 借：债权投资—成本（面值） —利息调整（倒挤可能在贷方） —应收利息（已到付息期但尚未领取的债券利息） 贷：银行存款等 【要点提示】初始入账价值为债权投资所有明细科目之和

二、以摊余成本计量的金融资产的计量

项目	会计处理
后续计量 （资产负债表日）	资产负债表日，以摊余成本计量的金融资产应当按摊余成本计量。 摊余成本：是指以摊余成本计量的金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：（1）扣除已偿还的本金。（2）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。（3）扣除累计计提的损失准备。

【2021·真题·单选题】丙公司 2020 年 1 月 3 日从证券市场按每张 1050 元（含交易费用）购入甲公司于 2020 年 1 月 1 日发行的期限为 5 年、面值为 1000 元、票面年利率为 12% 的债券 800 张，款项以银行存款付讫。该债券每年付息一次、到期还本并支付最后一期利息。丙公司将其划分为以摊余成本计量的金融资产核算，假设实际年利率为

借：应收利息 96000
 贷：债权投资——利息调整 6456
 投资收益 89544

收到利息时：

借：银行存款 96000
 贷：应收利息 96000

如果该债券以后年度未发生减值，则以后各年的会计分录可根据表 11-1 所列数据，比照 2×16 年 12 月 31 所作会计分录编制。

债券到期收回债券本金和最后一期利息时：

借：银行存款 896000
 贷：债权投资——成本 800000
 应收利息 96000

项目	会计处理	
(三) 处置	【要点提示】 将债权投资转销（出表），并核算损益 借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资—成本 —利息调整（或在借方） —应计利息 投资收益（倒挤）	
(四) 重分类	以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益（1 重分 3） 借：交易性金融资产 债权投资减值准备 公允价值变动损益 贷：债权投资 无减值	以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益（1 重分 2） 借：其他债权投资 其他综合收益—公允价值变动 贷：债权投资 借：债权投资减值准备 贷：其他综合收益—信用减值准备
(五) 减值	计提减值： 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备 转回：相反分录	

【例 11-3】仍以**【例 11-1】****【例 11-2】**资料为例，如果甲公司持有的乙公司债券在第 4 年，即 2×19 年 12 月 31 日经检查，该批债券已发生减值，预计到期只能收回本息 500000 元。

甲公司 2×19 年 12 月 31 日应作如下处理：

该批债券预计未来现金流量现值=500000÷（1+10.66%）=451834.45（元）；未提减值准备前债权投资的账面价值=809745.47（元）；

应计提减值准备=809745.47-451834.45=357911.02（元）

计提减值准备的会计处理：

借：信用减值损失 357911.02
 贷：债权投资减值准备 357911.02

2×19 年 12 月 31 日（第 5 年年末），应作如下处理：

应收利息=96000（元）

按实际利率计算的利息收益

=（809745.47-357911.02）×10.66%=48165.55（元）

差额=96000-48165.55=47834.45（元）

借：应收利息 96000
 贷：投资收益 48165.55

债权投资——利息调整 47834.45

此时，债权投资账面余额

=809745.47-47834.45=761911.02（元）

（同时，“债权投资减值准备”科目有余额 357911.02 元）。

实际收到本息 500000 元时：

借：银行存款	500000
债权投资减值准备	357911.02
债权投资——利息调整	38088.98
贷：债权投资——成本	800000
应收利息	96000

第二节 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核算

一、以公允价值计量变动计入其他综合收益的金融资产的确认

内容	债务工具
确认	1、业务模式：既以收取合同现金流量为目标又以出售 2、合同现金流量特征：收回本金和以未偿付本金金额为基础的利息（与基本借贷安排相一致）

二、以公允价值计量变动计入其他综合收益的金融资产的计量

内容	债务工具
初始计量	会计分录： 借：其他债权投资—成本（面值） —利息调整（倒挤） 应收利息 贷：银行存款 入账价值=买价+交易费-应收利息
减值	借：信用减值损失 贷：其他综合收益—信用减值准备 【要点提示 1】可以转回 【要点提示 2】指定到二分类的非交易性权益工具不计提减值
后续计量	借：应收利息（票面利息）（分期付息） 贷：其他债权投资—利息调整 投资收益 【要点提示】一次还本付息科目替换为“其他债权投资—应计利息”
	公允价值高于其账面余额的差额 借：其他债权投资—公允价值变动 贷：其他综合收益 或相反
处置	资产转销出表（冲账），核算处置损益 借：银行存款等 贷：其他债权投资 投资收益（或借方） 借：其他综合收益 贷：投资收益（或相反） 处置损益=售价-账面价值+其他综合收益
内容	指定非交易性权益工具
初始计量	会计分录： 借：其他权益工具投资—成本（取得金额，含交易费） 应收股利 贷：银行存款

	入账价值=买价+交易费-应收股利
后续计量	被投资单位已经宣告，尚未分配股利 借：应收股利 贷：投资收益 收到： 借：银行存款 贷：应收股利 公允价值高于其账面余额的差额 借：其他权益工具投资—公允价值变动 贷：其他综合收益 或相反
处置	资产转销出表（冲账），处置差额计入留存收益 借：银行存款等 贷：其他权益工具投资 盈余公积（或借方） 利润分配—未分配利润（或借方） 借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配—未分配利润（或相反）

重分类	以公允价值计量且其变动计入当期损益（2重分3）	以摊余成本计量的金融资产（2重分1）
重分类	借：交易性金融资产 贷：其他债权投资 借：公允价值变动损益 其他综合收益—信用减值准备 贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 【注】 没有减值	借：债权投资 贷：其他债权投资—成本 借：其他债权投资—公允价值变动 贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 （或者相反） 借：其他综合收益—信用减值准备 贷：债权投资减值准备

三、以公允价值计量变动计入其他综合收益的金融资产的账务处理

【例 11-4】泰达公司 2×19 年 1 月 1 日购入华发公司发行的 3 年期公司债券，票面金额为 500 万元，票面利率为 4%，实际利率为 3%，共支付价款 514.122 万元。利息每年支付，本金到期支付。初始确认时，泰达公司将该债券投资划分为其他债权投资。2×19 年 12 月 31 日，该债券的市价为 500.047 万元。

有关的会计处理如下：

（1）2×19 年 1 月 1 日购入时：

借：其他债权投资——成本 5000000
 ——利息调整 141220
 贷：银行存款 5141220

（2）2×19 年 12 月 31 日，计算该债券的票面利息、实际利息收入以及利息调整金额，并作相应的账务处理：

票面应收利息：5000000×4%=200000（元）
 实际利息收入：5141220×3%=154237（元）
 利息调整金额：200000-154237=45763（元）
 借：应收利息 200000
 贷：投资收益 154237
 其他债权投资——利息调整 45763
 借：银行存款 200000
 贷：应收利息 200000

(3) 2×19年12月31日, 计算该债券的摊余成本、公允价值变动, 作出相应的账务处理:

年末摊余成本: $5141220-45763=5095457$ (元)

公允价值变动: $5000470-5095457=-94987$ (元)

借: 其他综合收益 94987

贷: 其他债权投资——公允价值变动 94987

如果泰达公司 2×20年1月1日将该债券重分类为债权投资, 调整后的金额为 5095457 元, 则所作的账务处理为:

借: 债权投资——成本 5000000

——利息调整 95457

其他债权投资——公允价值变动 94987

贷: 其他债权投资——成本 5000000

——利息调整 95457

其他综合收益 94987

如果泰达公司 2×20年1月1日将该债券重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 则所作的账务处理为:

借: 交易性金融资产 5000470

其他债权投资——公允价值变动 94987

贷: 其他债权投资——成本 5000000

——利息调整 95457

借: 投资收益 94987

贷: 其他综合收益 94987

【例 11-5】其他权益工具投资

1. 其他权益工具投资的取得

(1) 2×19年5月6日, 甲公司支付价款 1 016 万元 (含交易费用 1 万元和已宣告发放现金股利 15 万元), 购入乙公司发行的股票 200 万股, 占乙公司有表决权股份的 0.5%。甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其综合收益的非交易性权益工具投资。

2×19年5月10日, 甲公司收到乙公司发放的现金股利 15 万元。

(1) 2×19年5月6日, 购入股票:

借: 其他权益工具投资——成本 10 010 000

应收股利 150 000

贷: 银行存款 10 160 000

(2) 2×19年5月10日, 收到现金股利:

借: 银行存款 150 000

贷: 应收股利 150 000

2. 其他权益工具投资收益与价值变动 (与其他债权投资相同)

【例 11-5】(2) 2×19年6月30日, 该股票市价为每股 5.2 元。

2×19年12月31日, 甲公司仍持有该股票; 当日该股票市价为每股 5 元。

2×20年5月9日, 乙公司宣告发放股利 4 000 万元。

2×20年5月13日, 甲公司收到乙公司发放的现金股利。

提示: 持有期间, 除了获得的股利收入 (明确作为投资成本部分收回的股利收入除外) 计入当期损益 (投资收益) 外, 其他相关的利得和损失 (包括汇总损益), 如与套期会计无关的, 均应计入 其他综合收益, 且后续 不得转入当期损益。

①2×19年6月30日, 确认股票价格变动:

借: 其他权益工具投资——公允价值变动 390 000

贷: 其他综合收益 390 000

②2×19年12月31日, 确认股票价格变动:

借: 其他综合收益 400 000

贷：其他权益工具投资——公允价值变动 400 000

③2×20年5月9日，确认应收现金股利：

借：应收股利 200 000

贷：投资收益 200 000

④2×20年5月13日，收到现金股利：

借：银行存款 200 000

贷：应收股利 200 000

3. 其他权益工具投资的减值与处置

被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值的后续变动计入其他综合收益，不需计提减值准备。

当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

【例 11—5】（3）2×20年5月20日，甲公司由于某特殊原因，以每股4.9元的价格将股票全部转让。

2×20年5月20日，出售股票：

①借：盈余公积——法定盈余公积 1 000
利润分配——未分配利润 9 000
贷：其他综合收益 10 000

②借：银行存款 9 800 000
其他权益工具投资——公允价值变动 10 000
盈余公积——法定盈余公积 20 000
利润分配——未分配利润 180 000
贷：其他权益工具投资——成本 10 010 000

【2019·真题·单选题】甲公司从二级市场购入乙公司发行在外的普通股股票15万股，划分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，支付的价款为235万元（其中包括已宣告但尚未发放的现金股利1元/股），另支付交易税费5万元。则甲公司该金融资产的入账价值为（ ）万元。

A. 225 B. 220 C. 240 D. 215

【答案】A

【解析】该金融资产的入账价值=235-1×15+5=225（万元）

第三节 长期股权投资的核算

一、长期股权投资取得的核算

相关概念

1. 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。

【注】投资企业取得被投资单位的股权，相应地享有被投资单位净资产有关份额，通过自被投资单位分得现金股利或利润以及待被投资单位增值后出售等获利。

2. 长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

【要点提示 1】

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。

【案例】

万达文旅的经济资源包括可辨认净资产和商誉

1. 可辨认净资产=资产-负债

2. 商誉：“商誉”一词最早出现在1571年英国一份法律文献记载的遗嘱中，从19世纪80年代商誉才被反映到会计账簿中，会计学对商誉的讨论涉及两个方面，一是商誉的本质是什么，二是如果确认，商誉应当如何进行后续计量。

（1）商誉本质：美国财务会计准则委员会于1999年7月首次提出核心商誉的概念，并被后来的国际会计准则理事会接受，其本质包括企业现有业务持续经营要素的公允价值和两个企业联合产生的预期协同效应和其他收益的公允

价值。

(2) 案例分析：融创中国收购万达文旅，万达文旅的商誉包括其表外资源（优秀管理团队、客户资源等）和融创中国与万达文旅两个企业联合产生的协同效应产生的收益。

核算范围

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。

要点提示：

CAS2 与 CAS22 区别

1. 投资风险、参与管理程度及投资特点区别

股权投资	风险	参与管理影响的程度	特点
长期股权投资 (2号准则)	经营风险	有经营权，参与经营管理活动	战略性投资
金融工具的确认和计量 (22号准则)	价格变动 风险 信用风险	无经营权，不参与经营管理活动，更关注金融工具价格的变动	财务性投资

2. 会计确认的区别

对被投资单位影响程度		投资方的确认
控制	对子公司的投资	长期股权投资（后续计量成本法）
共同控制	对合营企业的投资	长期股权投资（后续计量权益法）
重大影响	对联营企业的投资	长期股权投资（后续计量权益法）

除 2 号准则以外		确认金融资产 2 或 3 分类	
不具有控制、共同控制或重大影响	按《金融工具确认和计量》 准则核算	指定到 2 分类的非交易性权益工具 投资	其他权益工具投资
		划分为第 3 分类	交易性金融资产

(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。

构成企业合并至少包括两层含义

一是被合并的企业必须构成业务	业务定义	业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。 业务可以是法人企业、分公司或分支机构、生产车间或生产线。
	业务要素与判断条件（2020+）	投入、加工处理过程、产出； ①合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。 ②企业在判断组合是否构成业务时，应当从市场参与者角度考虑可以将其作为业务进行管理和经营，而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。
	集中度测试	判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试。 如果购买方取得的总资产的公允价值几乎相当于其中某一单独可辨认资产或一组类似可辨认资产的公允价值的，则该组合通过集中度测试，应判断为不构成业务；

二是取得对一个或多个业务 的控制权	①企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。
	②是否形成企业合并，除要看取得的组合是否构成业务外，还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。
	③合并后将形成同一个报告主体，这个报告主体可以是单个法人形成的个别报告主体，也可以是多个法人形成的合并报告主体。

概念 1：同一控制下控股合并取得长期股权投资

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。（控制状态在合并前和合并后要保持 1 年以上，含 1 年）

概念 2. 非同一控制下控股合并取得长期股权投资

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。

【了解】认缴制下尚未出资的股权投资【2022 新增】

对于认缴制下尚未出资的股权投资，投资方在未实际出资前是否应确认与所认缴出资相关的股权投资，应结合法律法规规定与具体合同协议确定：

若合同协议有具体约定	按照合同约定进行会计处理
若合同协议没有具体约定	则应根据《中华人民共和国公司法》等法律法规的相关规定进行会计处理

对于投资的初始确认：

若合同明确约定认缴出资的时间和金额，且投资方按认缴比例享有相应的股东权益	投资方应确认一项金融负债及相应的资产。 借：长期股权投资（或其他金融资产） 贷：其他应付款等
若合同没有明确约定	则属于一项未来的出资承诺，不确认金融负债及相应的资产

（一）企业合并形成的长期股权投资——初始计量总原则

业务	初始投资成本				
同一控制下	<p>会计原则：合并方以被合并方在最终控制方合并报表中的账面价值的份额确认初始投资成本，它与合并对价账面价值的差额调整资本公积—股本溢价，依次盈余公积和利润分配；涉及或有对价时，应当按照《或有事项准则》的规定，判断是否需要确认预计负债或资产，如果确认，则后续或有对价的结算不得影响损益，应当调整资本公积和留存收益。</p> <p>【注】采用权益结合法理论，按账面价值计量，不确认损益。</p> <p>初始投资成本 =按合并日享有被投资单位所有者权益在最终控制方合并报表的账面价值的份额+商誉</p> <p>借：长期股权投资（被合并方在最终控制方合并报表中的账面价值） 应收股利（被合并方已宣告尚未发放的现金股利） 资本公积—股本溢价/盈余公积/利润分配—未分配利润（倒挤，借差） 贷：银行存款</p> <p>借：管理费用（交易费用） 贷：银行存款</p> <p>【了解】长期股权投资的确认【2022 新增】 长期股权投资的确认，是指投资方能够在自身账簿和报表中确认对被投资单位股权投资的时点。</p>				
	<table border="1"> <tr> <td>企业会计准则体系中仅就对子公司投资的确认时点进行了明确规定</td> <td>【非同控】购买方应于购买日确认对子公司的长期股权投资</td> </tr> <tr> <td>企业会计准则体系中对于联营企业、合营企业投资的确认没有明确的规定</td> <td>【同控】合并方应于合并日确认对子公司的长期股权投资</td> </tr> </table>	企业会计准则体系中仅就对子公司投资的确认时点进行了明确规定	【非同控】购买方应于购买日确认对子公司的长期股权投资	企业会计准则体系中对于联营企业、合营企业投资的确认没有明确的规定	【同控】合并方应于合并日确认对子公司的长期股权投资
	企业会计准则体系中仅就对子公司投资的确认时点进行了明确规定	【非同控】购买方应于购买日确认对子公司的长期股权投资			
	企业会计准则体系中对于联营企业、合营企业投资的确认没有明确的规定	【同控】合并方应于合并日确认对子公司的长期股权投资			
<p>实务中，对于联营企业、合营企业等投资的持有一般会参照对子公司长期股权投资的确认条件进行</p>					
<p>合并成本=合并对价的公允价值+或有对价在购买日的公允价值</p> <p>【要点提示】合并对价，包括支付的现金或非现金资产、权益性证券、承担的债务等等。</p>					
非同控					

制下	<p>会计原则：采用购买法，按照公允价值计量；合并对价的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。</p> <p>借：长期股权投资（合并成本—应收股利） 应收股利</p> <p> 贷：银行存款等科目</p> <p>借：管理费用（交易费用）</p> <p> 贷：银行存款</p>
-----------	--

【要点提示 1】交易费的会计处理

1. 如果形成企业合并（同一控制或非同一控制），交易费用应当计入管理费用，即费用化处理；
2. 如果没有形成企业合并（共同控制或重大影响），交易费用计入长期股权投资的成本，即资本化处理。
3. 证券发行费用：证券发行费用应当计入证券的初始确认金额，即资本化处理，发行债券手续费，计入负债的初始入账金额（即应付债券—利息调整明细科目），发行股票手续费，冲减资本公积—股本溢价科目，不足冲减时冲减留存收益。

【要点提示 2】应收项目的会计处理

应收项目，是指购买金融资产时，买价中有时包括发行方已宣告尚未发放的现金股利或已到期尚未领取的利息。应收项目本质上属于一种债权，应当单独确认为“应收股利”或“应收利息”，不计入资产的初始成本。

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资会计处理

(1) 一次交换交易会计处理——合并方支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价

投资方式	具体处理
同一控制下企业合并	<p>借：长期股权投资（取得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+最终控制方收购被合并方形成的商誉）</p> <p> 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（股本溢价）</p>

(2) 一次交换交易会计处理——合并方以发行权益性证券作为合并对价

投资方式	具体处理
同一控制下企业合并	<p>借：长期股权投资（取得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+最终控制方收购被合并方形成的商誉）</p> <p> 贷：股本 资本公积——资本溢价（股本溢价）</p>
	<p>【要点提示】对子公司所有者权益账面价值应考虑如下因素</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致 2. 被合并方账面所有者权益是指被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值 3. 同一控制下控股合并形成的长期股权投资，如果子公司按照改制时的资产、负债经评估确认的价值调整资产、负债账面价值的，合并方应当按照取得子公司经评估确认的净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本 4. 如果被合并方本身编制合并财务报表的，被合并方的所有者权益账面价值应当以其合并财务报表为基础确定 5. 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。

【例 11—6】P、Q 两公司同为 S 集团控制下的全资子公司，两公司在合并前采用相同的会计政策，假设当年 6 月 30 日 P 公司通过定向发行 1000 万股普通股（每股面值为 1 元、市价为 11 元）作为合并对价，交换 Q 公司发行在外的全部股份，从而取得 Q 公司 100% 的股权，合并后 Q 公司仍维持其独立法人资格继续经营。不考虑合并费用。合并日，Q 公司所有者权益的总额（即在 S 集团合并财务报表中的账面价值）为 11000 万元。因 Q 公司在合并后维持其独立法人资格继续经营，则 P 公司在合并日应确认对 Q 公司的长期股权投资，其成本为合并日享有 Q 公司账面所有者权益的份额，账务处理为：

借：长期股权投资 110000000
 贷：股本 10000000
 资本公积——股本溢价 100000000

(3) 多次交换交易处理原则

投资方式	具体处理
同一控制下 企业合并	<p>多次交换交易处理原则：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 在个别报表中，应当以持股比例计算的合并日应享有被合并方所有者权益在最终控制方合并报表账面价值份额，作为该项投资的初始投资成本 2. 初始投资成本与其原股权投资账面价值加上合并日为取得新股份所支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减，冲减留存收益 <p>会计处理：</p> <p>借：长期股权投资（享有子公司账面所有者权益份额）</p> <p> 贷：长期股权投资（原投资合并日的账面价值）</p> <p> 交易性金融资产</p> <p> 其他权益工具投资</p> <p> 银行存款等（新增投资部分付出的账面价值）</p> <p> 资本公积——股本溢价（资本溢价）（差额，可能在借方，溢价收入不够冲减时，冲留存收益）</p>

2. 非同一控制下控股合并形成的长期股权投资

(1) 一次交易实现非同一控制企业合并

投资方式	具体处理
非同一控制下 企业合并	<p>一次交换交易：控股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</p> <p>付出资产的公允价值与其账面价值的差额：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入资产处置损益 2. 投出资产为存货，满足收入确认条件，按其公允价值确认主营业务收入，按其账面价值结转主营业务成本，若存货计提跌价准备的，应将存货跌价准备一并结转 3. 投出资产为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性金融资产等，其差额计入投资收益。持有期间公允价值变动形成的“其他综合收益”一并转入投资收益 <p>【提示】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会计处理相同）</p>

【2022 变化】非同一控制下的企业合并，是参与合并的一方购买另一方或多方的交易，基本处理原则是**购买法**，本质上是**市场化购买**。

【例 11-7】某年 7 月 1 日，A 公司定向向 B 公司原股东发行本公司股票 200 万股（每股面值 1 元，当前市价每股 5.5 元，不考虑股票发行费用）取得 B 公司 90% 的股权，取得该部分股权后能够控制 B 公司的生产经营决策。为核实 B 公司的资产价值，A 公司聘请资产评估机构对 B 公司的资产进行评估，支付评估费用 30 万元。合并日 B 公司资产负债表中的账面价值与公允价值如表 11-2 所示。

表 11-2 合并日 B 公司资产负债表中的账面价值与公允价值 单位：元

项目	账面价值	公允价值
存货	2000000	1500000
固定资产（净值）	5000000	8000000
无形资产-专利权	120000	150000
资产合计	7120000	9650000
短期借款	500000	500000
股本	5000000	
资本公积	1000000	
盈余公积	300000	
未分配利润	320000	
负债及所有者权益合计	7120000	

若本例中 A 公司与 B 公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。A 公司对于合并形成的对 B 公司的长期股权投资，应进行的账务处理为：

借：长期股权投资 11000000
 管理费用 300000
 贷：银行存款 300000
 股本 2000000
 资本公积——股本溢价 9000000

(2) 多次交换交易会计处理

投资方式	具体处理
非同一控制下企业合并	多次交换交易 个别报表：初始投资成本=原投资在购买日的账面价值+购买日新增投资成本
	【要点提示 1】原投资在购买日的账面价值： ①作为权益法核算的股权投资的账面价值； ②作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具的金融资产核算的，原账面价值为调整至购买日公允价值
	【要点提示 2】原投资作为权益法核算的长期股权投资，原权益法核算形成的其他综合收益和资本公积等暂不作处理，待处置该项投资时采用与被投资单位相同的基础进行会计处理

【例 11-8】 S 公司于 2×19 年 3 月以 9000 万元取得 Y 公司 40% 的股权，能够对 Y 公司施加重大影响，对所取得的长期股权投资采用权益法核算，于 2×19 年确认对 Y 公司的投资收益 500 万元。2×20 年 4 月，S 公司又斥资 11000 万元自 W 公司取得 Y 公司另外 40% 的股权。假定 S 公司在第 1 次取得 Y 公司的长期股权投资后，Y 公司并未宣告发放现金股利或利润。S 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。

S 公司对该项长期股权投资未计提任何减值准备。S 公司与 W 公司不存在任何关联关系。

本例中 S 公司是通过分步购买最终达到对 Y 公司实施控制，形成企业合并。

在购买日，S 公司单独报表应进行以下会计处理（假设不考虑所得税影响和合并相关费用）：

借：长期股权投资 110000000
 贷：银行存款 110000000
 借：长期股权投资 95000000
 贷：长期股权投资——投资成本 90000000
 ——损益调整 5000000

购买日 S 公司对 Y 公司长期股权投资的账面价值=9000+500+11000=20500（万元）

(二) 其他方式取得的长期股权投资

投资形式	初始投资成本确定	会计处理
1. 以支付现金取得	初始投资成本=付出资产公允价值+相关直接费用	借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款
2. 以支付现金取得	初始投资成本=权益性证券的公允价值+相关直接费用	借：长期股权投资——投资成本 贷：股本 资本公积——资本溢价
3. 投资者投入	初始投资成本=合同或协议约定价值+相关直接费用	借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款 股本 资本公积——资本溢价 【注】按投资合同或协议约定的价值，但合同或协议约定价值不公允的除外

【例 11-9】 育新公司当年 1 月 5 日以每股 1.4 元的价格购入 A 公司每股面值为 1 元的股票 400 万股，占 A 公司总股本的 40%，用银行存款实际支付价款 5650000 元，其中包括已宣告发放尚未支取的现金股利 50000 元。会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本（A 公司） 5600000
 应收股利 50000
 贷：银行存款 5650000

【例 11-10】育新公司当年 1 月 1 日用银行存款 15000000 元购入 1 年内不准备变现的 B 公司普通股股票 10000000 股，每股面值 1 元，占 B 公司总股本的 60%。

会计分录为：

借：长期股权投资——B 公司 15000000
 贷：银行存款 15000000

取得方式	初始投资成本确定	
以债务重组方式取得	按《债务重组》等相关准则规定处理	
公司制改造	根据被投资方的权益变动份额，调整长期股权投资和“资本公积”	
国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司	划入企业，取得控制权日 借：长期股权投资 贷：资本公积——资本溢价 实收资本（若批复作为 资本金投入） 当期期末： 借：长期股权投资 贷：资本公积——资本溢价（对被划拨期间的资产、负债以 批复的价值为基础进行调整，同时确定相关份额）	划出企业，丧失控制权 日，转出账面价值 借：资本公积——资本溢 价 （不足冲减的冲盈余公 积和未分配利润） 实收资本 贷：长期股权投资