

第三节 长期股权投资的后续计量

（三）风险投资机构对联营企业或合营企业投资的分类

风险投资机构、共同基金以及类似主体可以根据长期股权投资准则，将其持有的对联营企业或合营企业投资在初始确认时，确认为以公允价值计量且其变动计入**当期损益**的金融资产，以向财务报表使用者提供比权益法更有用的信息。此举仅是长期股权投资准则对于这种特定机构持有的联营企业或合营企业投资的特殊规定，**不能**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。

【单选题】甲公司（非投资性主体）控制乙公司，乙公司是投资性主体。乙公司控制丙公司和丁公司。其中仅有丙公司为乙公司的投资活动提供相关服务。乙公司持有联营企业戊公司 30% 股权。不考虑其他因素，下列表述中正确的是（ ）。 （2022 年）

- A. 乙公司个别财务报表中对持有的戊公司股权采用权益法核算
- B. 甲公司个别财务报表中对持有的乙公司股权采用公允价值计量
- C. 乙公司个别财务报表中对持有的丙公司股权采用公允价值计量
- D. 乙公司个别财务报表中对持有的丁公司股权采用公允价值计量

答案：D

解析：选项 A，乙公司个别财务报表中对持有的戊公司股权采用公允价值计量；选项 B，甲公司个别财务报表中对持有的乙公司股权采用成本法核算；选项 C，乙公司个别报表对持有丙公司股权采用成本法核算。

（四）因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转

权益法下，因其他投资方对被投资单位增资而导致投资方的持股比例被稀释，且稀释后投资方仍对被投资单位采用权益法核算的情况下，投资方在调整相关长期股权投资的账面价值时，面临是否应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”问题。

“内含商誉”是指长期股权投资的初始投资成本**大于**投资时享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额。

1. 投资方因股权比例被动稀释而“间接”处置长期股权投资的情况下，相关“内含商誉”的结转应当比照投资方直接处置长期股权投资处理，即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，并将相关股权稀释影响计入**资本公积（其他资本公积）**。

2. 采用权益法核算的长期股权投资，若因股权被动稀释而使得投资方产生**损失**，投资方首先应将产生股权稀释损失作为股权投资发生减值的迹象之一，对该笔股权投资进行**减值测试**。投资方对该笔股权投资进行减值测试后，若发生减值，应先对该笔股权投资确认减值损失并调减长期股权投资账面价值，再计算股权稀释产生的影响并进行相应会计处理。

投资方进行减值测试并确认减值损失（如有）后，应当将相关股权稀释损失计入**资本公积（其他资本公积）借方**，当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应**继续计入**资本公积（其他资本公积）借方。

【例题】甲企业出资 100 万元取得乙企业 20% 股权，能够对乙企业实施重大影响，采用权益法核算，并且在投资日甲企业应分享乙企业可辨认净资产公允价值的份额为 80 万元，即甲企业长期股权投资价值中有内含商誉 20 万元。如果因乙企业其他股东追加投资 100 万元，致使甲企业的持股比例被稀释为 15%，但是，仍能对乙企业施加重大影响，假设不考虑其他因素。

解析：（1）甲企业因乙企业其他股东追加投资 100 万元而增加权益份额（所得）=100 × 15% = 15（万元）。

（2）甲企业因股权比例被动稀释而“间接”处置长期股权投资（所失）=100/20% × 5% = 25（万元）。

（3）因股权被动稀释而使甲企业产生损失 = 25 - 15 = 10（万元）。

【假设】经测试，长期股权投资没有发生减值。

甲企业账务处理如下：

借：资本公积——其他资本公积 10

贷：长期股权投资——其他权益变动 10

（五）长期股权投资的减值

长期股权投资在按照规定进行核算确定其账面价值的基础上，如果存在减值迹象的，应当按照相关准则的规定计提减值准备。

长期股权投资的减值准备在提取以后，**不允许转回**。