

第四节 长期股权投资的核算

目录

PART1	基本概念
PART2	长期股权投资的确认和初始计量
PART3	长期股权投资的成本法
PART4	长期股权投资的权益法
PART5	长期股权投资核算方法的转换
PART6	长期股权投资的处置
PART7	长期股权投资期末计量

一、基本概念

（一）股权投资

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。

企业会计准则将股权投资区分为应当按照**金融工具**确认与计量准则进行核算和应当按照**长期股权投资**准则进行核算。

其中，

长期股权投资准则规范的股权投资，是根据投资方在获取投资以后，能够对被投资单位施加**影响的程度**来划分的，而不是根据持有投资的期限长短。

会计意义的长期股权投资包括投资方持有的对**联营企业、合营企业以及子公司**的投资。

（二）联营企业投资

1. 概念

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。

解释：

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。

提示：

投资单位**只要能够参与**被投资单位的生产经营决策即可，在此基础上不再衡量影响的重大程度如何，即投资方有关提议的接受程度或是在被投资单位的财务和生产经营决策过程中发言权的比重等。

2. 持股比例

从股权比例来看，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（并不绝对），除非有明确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。

3. 考虑因素

在以持有股权来判断投资方对被投资单位的影响程度时，应当**综合考虑**投资方自身持有的股权、通过子公司间接持有的股权以及投资方或其他方持有的可转换对被投资单位股权的其他潜在因素影响，如当期可转换的认股权证、股份期权及可转债等因素。

4. 表现形式

企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

- （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。

（三）合营企业投资

对合营企业投资，是指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。（共同控制——集体控制（组合唯一、数量最少、一致同意））

（四）对子公司投资

对子公司投资，是指投资方持有的能够对被投资单位施加**控制**的股权投资。

解释：

1. 控制，是指投资方拥有对被投资方的**权力**，通过**参与**被投资方的相关活动而享有**可变回报**，并且有能力运用对被投资方的权力**影响**其回报金额。

2. 控制三要素

- (1) 拥有对被投资方的**权力**；（**实质性权利**）
- (2) 因**涉入**被投资方而享有**可变回报**；
- (3) 有能力运用对被投资方的权力**影响其回报金额**。

3. 控制的具体情形

- (1) 投资企业**直接或通过子公司间接**拥有被投资单位**半数以上**的表决权。
- (2) 投资企业拥有被投资单位半数或以下的表决权，但能满足下列条件**之一**的，也视为投资企业能够控制被投资单位：

- ①通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上的表决权；
- ②根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策；
- ③有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员；
- ④在被投资单位的董事或或类似机构占多数表决权。

【多选·2020】合并报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，下列属于控制基本要素的有（ ）。

- A. 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额
- B. 投资方将被投资方纳入合并报表
- C. 投资方拥有被投资方 50%上的股权
- D. 因参与被投资方的相关活动而享有可变回报
- E. 投资方拥有对被投资方的权力

答案：ADE

解析：控制的定义包含以下三项基本要素：①投资方拥有对被投资方的权力；②因参与被投资方的相关活动而享有可变回报；③有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

二、长期股权投资的确认和初始计量

（一）长期股权投资的确认

1. 概念

长期股权投资确认，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。

2. 时点

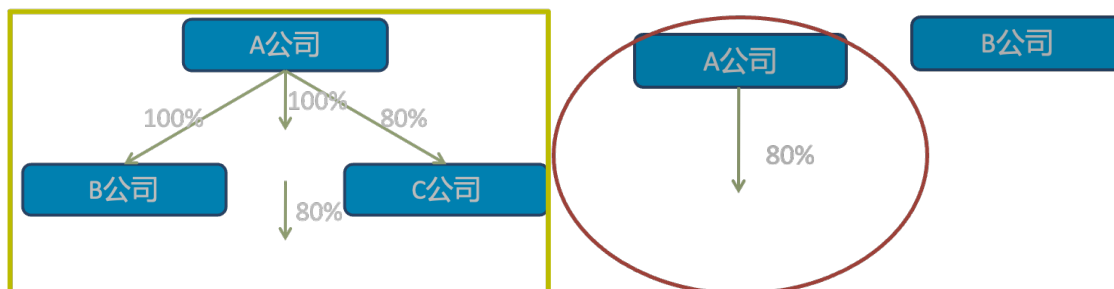
对子公司投资应当在企业合并的**合并日（或购买日）**确认，对联营、合营企业投资参照对子公司长期股权投资的确认条件进行。

解释：

(1) 合并日（或购买日）是指合并方（或购买方）实际**取得对被合并方（或被购买方）控制权**的日期。即投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，且有能力运用对被投资方的权力影响其可变回报金额时。

(2) 合并日、合并方、被合并方（**同一控制**）一个**集团内部**的企业并购行为。

购买日、购买方、被购买方（**非同一控制**）不**具有关联关系**的企业并购行为。



（3）企业合并

①概念

企业合并是将两个或两个以上单独的企业（主体）合并形成一个报告主体的交易或事项。

②判断

从会计角度，交易是否构成企业合并，进而是否能够按照企业合并准则进行会计处理，主要应关注两个方面：

A. 被购买方是否构成业务

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。即，要形成会计意义上的“企业合并”，前提是**被购买的资产或资产负债组合要形成“业务”**。

如果被购买方（或被合并方）**不构成业务**，则该交易或事项**不形成**企业合并。

解释：

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。

要构成业务不需要有关资产、负债的组合一定构成一个企业，或是具有某一具体法律形式。一般情况下，企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等**也能构成业务**。

B. 交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看取得的资产或资产、负债组合是否构成业务之外，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**。

报告主体的变化产生于控制权的变化。

对于合并日（或购买日）的判断，满足以下有关条件时，通常可认为实现了控制权的转移（5个条件）：（类比男女结婚）

- 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。（自己同意）
- 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。（上级同意）
- 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。（已经交接）
- 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。（已经支付）
- 购买方实际上已经**控制**了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。（已经控制）

③企业合并的方式和类型

企业合并按合并方式划分，包括**控股合并、吸收合并和新设合并**。

控股合并（ $A+B=A+B$ ）

吸收合并（ $A+B=A$ ）

新设合并（ $A+B=C$ ）

企业合并的类型分为**同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并**。

3. 认缴制下尚未出资的股权投资的处理

（1）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**有具体约定的**，按照合同约定进行会计处理；合同协议没有具体约定的，则应根据《公司法》等法律法规的相关规定进行会计处理。

（2）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，则投资方应确认一项金融负债及相应的资产；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。