

第四节 长期股权投资的核算

（二）对联营企业、合营企业投资的初始计量

对联营企业、合营企业投资，取得时初始投资成本的确定应遵循以下规定：

基本原则：**付出对价的公允价值+相关费用**

具体情形：

1. 以**支付现金**取得的长期股权投资，应当按照**实际支付的购买价款**作为长期股权投资的初始投资成本，包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出，但所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核算，**不构成**取得长期股权投资的成本。

账务处理：

借：长期股权投资（**实际支付价款+交易费用**）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利或利润）

 贷：银行存款

2. 以**发行权益性证券方式**取得的长期股权投资，其成本为所发行权益性证券的**公允价值**，但**不包括**被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润（单独做应收项目）。

注意：

为发行权益性证券支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用，**不构成**取得长期股权投资的成本（不属于增量费用）。

该部分费用自权益性证券的**溢价发行收入中扣除**，权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

账务处理：

借：长期股权投资（**权益性证券的公允价值+交易费用**）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利或利润）

 贷：股本（发行股票面值）

 资本公积——股本溢价

借：资本公积——股本溢价（**支付给券商的佣金手续费**）

 贷：银行存款

【计算分析】20×6年3月5日，A公司通过增发9 000万股本公司普通股（每股面值1元）取得B公司20%的股权，该9 000万股股份的公允价值为15 600万元。为增发该部分股份，A公司向证券承销机构等支付了600万元的佣金和手续费。假定A公司取得该部分股权后，能够对B公司的财务和生产经营决策施加重大影响。

解析：

A公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的成本，账务处理为：

借：长期股权投资 156 000 000

 贷：股本 90 000 000

 资本公积——股本溢价 66 000 000

发行权益性证券过程中支付的佣金和手续费，应冲减权益性证券的溢价发行收入，账务处理为：

借：资本公积——股本溢价 6 000 000

 贷：银行存款 6 000 000

3. 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应按照相关准则进行处理。

（三）对子公司投资的初始计量

对于形成控股合并的长期股权投资，应**区分**形成同一控制下控股合并与非同一控制下的控股合并两种情况确定长期股权投资的初始投资成本。

1. **非同一控制**下控股合并形成的对子公司长期股权投资（**公允价值**）

（1）特点

非同一控制的企业合并本质上为**市场化购买**，其处理原则与一般的单项资产购买有相同之处，同时也存在区别。

相同之处在于购买方在支付对价之后，对于自购买方取得的各项资产、负债应当按照其在**购买日的公允价值**计量。

不同之处主要在于企业合并是构成业务的多项资产及负债的整体购买，其交易的最终价格与通过交易取得被购买方持有的有关资产、负债的公允价值存在差异，其差异主要体现在两个方面：

一是付出成本**大于**取得的可辨认净资产公允价值份额，即**正商誉**的价值。

二是付出成本**小于**取得的可辨认净资产公允价值份额，即**负商誉**的价值（营业外收入）。

提示：

①正商誉**包含**在相关长期股权投资的初始投资成本中，**仅在编制合并报表时才会体现**。

②负商誉**不影响**母公司**个别报表**中持有的对子公司长期股权投资初始投资成本的确定，但在编制合并报表的时候，**体现为企业合并发生当期合并利润表的损益**。

(2) 具体形式

①一次交易实现的控股合并

A. 基本原则

购买方应当按照确定的企业**合并成本**作为长期股权投资的初始投资成本。

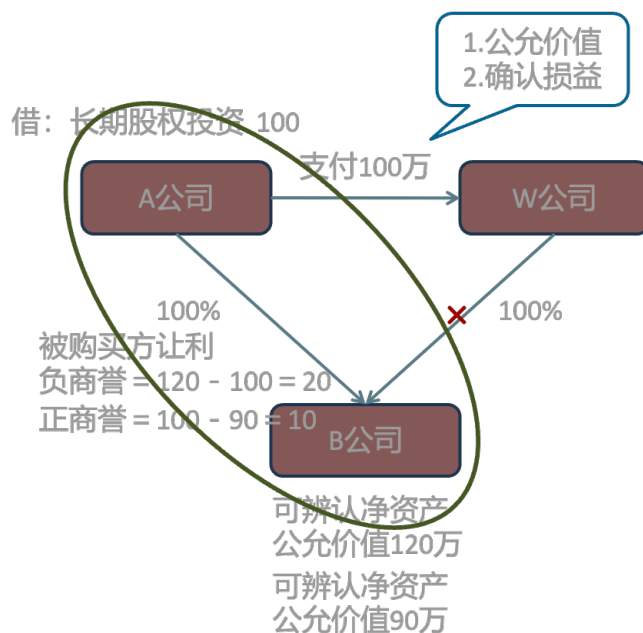
解释：

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券的**公允价值之和**。

B. 处理方式

a. 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债公允价值与账面价值的**差额计入当期损益**。（视同销售，区别于同一控制）

b. 相关费用的会计处理：**计入管理费用**。（与同一控制相同）



C. 账务处理

借：长期股权投资（付出对价**公允价值**）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利或利润）

 贷：负债（承担债务**公允价值**）

 资产（投出资产**公允价值**）

借：管理费用（**交易费用**）

 贷：银行存款

注意：付出的非货币性资产的账务处理

形成非同一控制下的控股合并，作为对价投出的资产为非货币性资产时，投出资产公允价值与其账面价值的差额应区分不同资产进行会计处理（**视同销售**）：

a. 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**；

- b. 投出资产为**存货**，按其公允价值**确认主营业务收入或其他业务收入**，按其账面价值**结转主营业务成本或其他业务成本**，若存货计提跌价准备的，应将存货跌价准备一并结转；
- c. 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**，其公允价值与账面价值的**差额计入投资收益**，原持有期间公允价值变动形成的“其他综合收益”应**一并转入投资收益**。

【计算分析】A公司于20×6年3月31日取得B公司70%的股权。为核实B公司的资产价值，A公司聘请专业资产评估机构对B公司的资产进行评估，支付评估费用300万元。合并中，A公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如下表所示。

假定合并前A公司与B公司不存在任何关联方关系，且B公司所持有的资产、负债构成业务，A公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为9 600万元，至企业合并发生时已累计摊销1 200万元。

20×6年3月31日 单位：万元

项目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	6 000	9 600
专利技术	2 400	3 000
银行存款	2 400	2 400
合计	10 800	15 000

解析：

本例中因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公司对于控股合并形成的对B公司的长期股权投资，应按确定的企业合并成本作为其初始投资成本。

A公司应进行如下账务处理：

借：长期股权投资 150 000 000
 累计摊销 12 000 000
 贷：无形资产 96 000 000
 银行存款 24 000 000
 资产处置损益 42 000 000
 (9 600—6 000) + (3 000—2 400)

借：管理费用 3 000 000
 贷：银行存款 3 000 000

提示：

购买方对于被购买方自身的财务报表中因政府补助确认的递延收益，如果相关政府补助款项不存在需要返还的现时义务，则购买方不应将该递延收益单独识别为一项可辨认负债，不能作为购买日取得的一项可辨认负债进行相应的会计处理。

②企业通过多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并（具体内容到“转换时”详细讲解）