

第三节 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。

（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类似机构占多数表决权。

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**

B. 交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移

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。

(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

【单选】2024年2月1日，甲公司以增发1 000万本公司普通股和一台大型设备为对价，取得乙公司25%的股权，其中，所发行的普通股面值为每股1元，公允价值为每股10元。为增发股份，甲公司向证券承销机构等支付佣金和手续费400万元，用作对价的设备账面价值为1 000万元，公允价值为1 200万元。当日乙公司可辨认净资产公允价值为45 000万元。假定甲公司能够对乙公司施加重大影响。不考虑其他因素，甲公司该项长期股权投资的初始投资成本是（ ）万元。

A. 11 250

B. 11 650

C. 11 200

D. 11 600

答案：C

解析：初始投资成本 $=10 \times 1\,000 + 1\,200 = 11\,200$ （万元）

提示：

初始投资成本与初始入账价值并不一定相等。