

2007年注册会计师考试《会计》学习讲义（十二）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/268/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c67_268462.htm

第八章 长期股权投资 这部分内容实际上来源于原《投资》中的“长期股权投资”内容。但此部分内容变化极大，应以新准则来进行学习。原教材内容不可再看了。这部分内容主要与会计准则第2号《投资》有关。

一、长期股权投资的初始计量 注意区分合并与非合并两种方式，其中合并方式又分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种。

（一）企业合并所形成的长期股权投资初始成本的确定

1、同一控制下的企业合并

（1）、初始成本确定：

A、合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始成本。

B、合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

（2）、差额处理：

A、初始成本与所支付的现金、转让非现金资产以及所承担的债务的账面价值之间的差额，应调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

B、按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益

【例题】甲、乙两家公司同属丙公司的子公司。甲公司于2006年3月1日以发行股票方式从乙公司的股东手中取得乙公司60%的股份。甲公司发行1500万股普通股股票，该股票每股面值为1元。乙公司在2006年3月1日所有者权益为2000万元。甲公司

在2006年3月1日资本公积为180万元，盈余公积为100万元，未分配利润为200万元。【答案】借：长期股权投资 1200 资本公积 180 盈余公积 100 未分配利润 20 贷：股本 1500 【分析】该股权投资的初始投资成本为 $2000 \times 60\% = 1200$ 万元，与该公司发行股票的面值1500万元之间有300万元差异。如前所述，先调资本公积180万元。还剩下120万元，再调留存收益。冲减盈余公积100万元，再冲未分配利润20万元。

2、非同一控制下的企业合并 购买方应在购买日按《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。注意两个问题：（1）、什么是合并成本：合并成本其实就是公允价值，是指购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债的公允价值。（2）、差额的处理 该公允价值与其付出的资产、发生或承担的负债的账面价值之间的差额，计入当期损益。【例题】A、B两家公司属于非同一控制下的独立公司。A公司于2006年7月1日以本企业的固定资产对B公司投资，取得B公司60%的股份。该固定资产原值1500万元，已计提折旧400万元，已提取减值准备50万元，7月1日该固定资产公允价值为1250万元。B公司2006年7月1日所有者权益为2000万元。【答案】借：长期股权投资 1250 固定资产减值准备 50 累计折旧 400 贷：固定资产 1500 营业外收入 200 【分析】该投资的初始投资成本为固定资产的公允价值1250万元，与固定资产账面价值1050万元（ $1500 - 400 - 50$ ）的差额为200万元，如前所述，应记入当期损益，计入“营业外收入”科目。（二）除合并方式之外所形成的长期股权投资初始投资成本的确定 1、以支付现金方式取得的长期股权投资 按实际支付的购买价款（含税金、手

续费等相关费用)作为初始投资成本,注意不包括已宣告但尚未领取的现金股利,也不包括评估、审计、咨询费用。2、以发行权益性证券取得的长期股权投资以其公允价值作为初始投资成本3、投资者投入的长期股权投资按合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但约定价值不公允的除外4、通过非货币性交易、债务重组而取得了投资成本按《企业会计准则第7号——非货币性交易》、《企业会计准则第12号——债务重组》确定。具体可通过下表来掌握:

二、长期股权投资的成本法

(一)成本法适用的条件 新准则这里有一定变化,主要是增加了投资企业能够对被投资企业实施控制的情况下,应适用成本法。而原来的规定是,控制情况下应采用权益法核算的。

(二)具体处理 被投资单位宣告分派的利润或现金股利,投资企业按应享有的部分,确认为当期投资收益,但投资企业确认的投资收益,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值

1、投资年度分得现金股利或利润

如果被投资单位当年实现的盈余在下年度发放现金股利或利润。在这种情况下,投资企业当年分得现金股利或利润,显然是由投资前被投资单位实现的利润分配得来的,则不确认为当期的投资收益,而应作为初始投资成本的收回,冲减投资账面成本价值。如果不能分清投资前和投资后的净利润,则按下列公式计算:

(1) 投资企业投资年度应享有的投资收益 = 投资当年被投资企业实现的净利润 × 投资企业持股比例 × 当年投资持有月份/全年月份

(2) 应冲减初始投资成本的

金额 = 被投资企业分派的利润或现金股利 × 投资企业持股比例 - (1) 2、投资年度以后分得现金股利或利润 (1) 应冲减初始投资成本的金额 = (投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润 - 投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益) × 投资企业的持股比例 - 投资企业已冲减初始投资成本 (2) 应确认的投资收益 = 投资企业当年获得的利润或现金股利 - (1) 具体运用“应冲减初始投资成本”的公式时，如果计算得数为正数则冲减初始投资成本；如果计算得数为零则不需要冲减初始投资成本；如果计算得数为负数则不但需要冲减初始投资成本，还需要恢复原冲减的初始投资成本，但恢复增加数不能大于原冲减数

三、长期股权投资的权益法 (一) 适用范围

投资企业对被投资企业具有共同控制或重大影响的长期股权投资应采用权益法。注意这里与成本法相对，把控制划去了。(二) 具体处理

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本。但应确认为商誉，商誉不摊销，但应在期末进行减值测试，按照会计准则第8号《资产减值》的规定处理。原有的“股权投资差额”科目取消。新增“商誉”科目。

长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。当投资单位有除净损益以外所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，借记或贷记“长期股权投资 - 其他权益变动”科目，贷记或借记“资本公积 - 其他权益变动”

小结：在对投资的计量中要注意发生了以下两个变化：1、公允价值的运用。在合并方式和非合

并方式下都涉及公允价值的运用问题。事实上新的会计准则与现准则比，对公允价值也更强调运用更广。

2、后续计量

当中，过去采用成本法权益法分成两个部分：如果投资对被投资企业具有控制、共同控制、重大影响的采用权益法；没有控制、共同控制、重大影响的采用成本法。而现在的准则分为三个部分：具有控制作用的采用成本法核算；不具有共同控制和重大影响的也采用成本法核算；具有共同控制和重大影响的采用权益法核算。

四、成本法与权益法之间的转换

（一）成本法转为权益法

成本法转权益法也有两种情况：一是原来投资额很少，不具有共同控制和重大影响，现不断增加投资，使得投资具有共同控制或重大影响，改用权益法核算；二是原来采用成本法核算，是因为具有控制关系，现不断减少投资，使得投资不再具有控制作用，而产生了共同控制或重大影响，改用权益法核算。

- 1、投资企业在中止成本法时，按长期股权投资的账面价值作为新的初使投资成本；
- 2、与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，则不作任何处理。

（二）权益法转为成本法

按照会计准则解释：“投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，应当改按成本法核算，并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本”。同样原理，追加投资使得现有投资逐渐增加而形成了控制关系，也应该采用成本法。

- 1、投资企业应在中止权益法时，按权益法下的长期股权投资的账面价值作为成本法下长期股权投资的初始投资成本。与该项投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理。
- 2、被投资企业宣告分派利润

或现金股利时，属于应记入投资账面价值的部分，作为新的投资成本的收回，冲减新的投资成本。在实际工作中，成本法与权益法之间的转化其实还有种种问题及争议。以上处理是否一定正确，还可以进一步讨论。

五、长期股权投资的处置

这部分内容变化不大，相应的处理主要如下

- 1、处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。
- 2、采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的，处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。
- 3、部分处置某项长期股权投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本，并按相应比例结转已计提的减值准备和资本公积项目。这里要注意一个小小变化，即第2点：“……处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。”这说明新准则规定处置时要将原计入资本公积准备的金额要转入投资收益，而不是从资本公积的“股权投资准备”明细科目转入“其他资本公积”明细科目。借或贷记“资本公积 - 其他资本公积”，对应科目记“投资收益”

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com