

2008年中级会计职称考试《中级会计实务》第七章讲义 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/339/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_339909.htm

第七章 长期股权投资

1、长期股权投资初始计量原则

长期股权投资的形成不同，其初始计量也不同。长期股权投资可能是同一控制下企业合并形成的，也可能是非同一控制下企业合并形成的，还有可能是非合并下形成的。

2、企业合并形成的长期股权投资的初始计量

企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

1.按合并方式不同，企业合并可以分为三大类：控股合并、吸收合并、新设合并。但只有控股合并才能形成股权投资，吸收合并和新设合并都与股权投资无关。

(1)吸收合并，是指合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。比如A企业把B企业吸收进来后，B企业就不存在了，B企业纳入A企业核算范围。合并后，被合并方注销法人资格，只存在合并方。

(2)新设合并，是指企业合并中注册成立一家新的企业，由其持有原参与合并各方的资产、负债在新的基础上经营。比如A企业和B企业合并成为C企业后，A企业和B企业都不存在，只有新成立的C企业。

(3)控股合并是指合并方(或购买方，下同)通过企业合并交易或事项取得对被合并方(或被购买方，下同)的控制权，能够主导被合并方的生产经营决策，从而将被合并方纳入其合并财务报表范围形成一个报告主体的情况。比如A企业合并B企业，A企业和B企业都还存在，A企业持有B企业绝大多数股权，A可以控制B的生产经营决策，A和B都存在，B的会计报表

要纳入A的合并范围内。 2.以是否在同一控制下进行企业合并为基础对企业合并的分类 以是否在同一控制下进行企业合并为基础，企业合并可分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。(1)同一控制下的企业合并 是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。比如A企业合并B企业，A企业和B企业都受甲集团公司控制，A企业和B企业是甲集团公司的两个子公司，这种合并就称为同一控制下的企业合并。合并后A企业和B企业还是甲集团公司的两个子公司。同一控制下的企业合并有多种形式，除上述统一集团下两个子公司的合并外，还有： 母公司将其持有的对某一子公司的控股权出售给另一子公司。 集团内某子公司自另一孙公司处取得对某一子公司的控制权。 在判别是否为同一控制下的企业合并时，要按照实质重于形式的原则。(2)非同一控制下的企业合并 参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。比如联想合并IBM。之所以要区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并，是因为两种合并下股权投资的入账价值不同： 1.同一控制下的企业合并形成的长期股权投资 同一控制下的企业合并，在确定其长期股权投资入账价值时，应当按照被合并方的账面价值进行计量，也就是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入账价值。 2.非同一控制下的企业合并，按照支付的资产、形成的负债或形成的权益资本的公允价值作为长期股权投资的入账价值。 注：公允价值计量在长期股权投资中的体现 长期股权投资除了同一控制下企业合并形成的长期股权投资，它的入账价

值不是按公允价值入账，在其他情况下形成的长期股权投资的初始入账价值都是按公允价值入账。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应按照购买方为了取得对被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值进行计量。例如：B企业并入A企业，A和B不受同一控制，A拿100万的固定资产把B合并了，A取得了B企业100万可辨认净资产的公允价值的90%。按放弃的资产的公允价值入账，只占到100万的90%，形成10万的商誉。如果发行的是权益性证券合并的也按照权益性证券的公允价值入账。如果是承担的负债就按负债的公允价值入账。如果不是合并时形成的长期股权投资，而是以支付现金取得的长期股权投资，支付多少现金，长期股权投资的入账价值就是多少。如果是发行权益性证券取得的长期股权投资，按发行权益性证券的公允价值，如果是投资者投资来的长期股权投资，就按合同或协议的价格(合同或协议的价格不公允的除外)入账。在同一控制下企业合并时，形成的长期股权投资合并计价是按照合并日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。投资支付的现金、转让的非现金资产或承担的债务与确认的初始投资成本之间的差额，要调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足以冲减的调整留存收益。长期股权投资不仅初始计量采用公允价值，后续计量也有采用公允价值。长期股权投资如果在采用权益法的情况下，受资企业有净利润，投资企业借记“长期股权投资”，贷记“投资收益”。新教材的重难点内容，受资企业宣告净利润100万元，投资企业占它30%的股份，确认投资收益30万元。借：长期股权投资 30 贷：投资收益 30

实际上，投资收益并不是30万，因为还要把受资企业的净利润按它的公允价值与账面价值不同进行调整。受资企业宣告净利润100万元，是按账面价值进行计算的，而投资入账价值是按公允价值入账的，还要把投资时账面价值与公允价值不同对受资企业利润的影响进行调整利润。假设利润中扣除固定资产的折旧是10万元，这是按固定资产的账面价值计提的折旧，如果固定资产的原值是100万元，按10年计提折旧，固定资产的公允价值是120万，如果按10年计提折旧，应该计提12万的折旧，会计处理中是按10万元计提的折旧，公允价值计提折旧和账面价值计提折旧有2万的差额，现在进行计算要对这2万的差额进行调整。受资企业的净利润实际上并不应该是100万元，而应该是100万减去2万。调整后的受资企业的净利润是98万，投资企业占30%，确认投资收益实际不是30万，而应该是29.4万。

3、同一控制下企业合并形成的长期股权投资

1.以支付现金、转让非现金资产或承担债务作为合并对价的 在同一控制下企业合并时形成的长期股权投资合并对价是按照合并日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。投资支付的现金、转让的非现金资产或承担的债务与确认的初始投资成本之间的差额，要调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足以冲减的调整留存收益。

例1.A企业合并B企业，合并前和合并后，都受甲企业控制。A企业支付75万元，获取B企业所有者权益100万元的70%，假设是控股合并。则A企业确认的长期股权投资入账价值为 $100 \times 70\% = 70$ (万元)，而投资支付了75万元，差额5万元应该调整资本公积：

借：长期股权投资 70 资本公积 5
贷：银行存款 75

如果资本公积只有3万元，则另2万元

调整留存收益(盈余公积和未分配利润)：借：长期股权投资 70 资本公积 3 盈余公积 2 贷：银行存款 75 如果盈余公积只有1.5万元，则：借：长期股权投资 70 资本公积 3 盈余公积 1.5 利润分配未分配利润 1.5 贷：银行存款 75 2.合并方以发行权益性证券作为合并对价的 还应当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。投资成本与发行股票的面值之间的差额，调整资本公积，资本公积不足以冲减的调整留存收益(盈余公积和未分配利润)。

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