

2011年会计职称中级会计实务新版辅导资料(13)中级会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022_2011_E5_B9_B4_E4_BC_9A_c44_645992.htm

第五章 长期股权投资第一节 长期股权投资的初始计量

本章涉及的长期股权投资是指应当按照《企业会计准则第2号长期股权投资》进行核算的权益性投资，主要包括两个方面：一是企业持有的对子公司、联营企业及合营企业的投资.二是企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，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。除以上两方面权益性投资以外，其他的权益性投资，包括为交易目的持有的权益性投资及投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的权益性投资，应当按照《企业会计准则第22号金融工具确认和计量》的规定核算。

一、企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，初始投资成本的确定应遵循《企业会计准则第20号企业合并》的相关原则，即应区分企业合并的类型，分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定形成长期股权投资的成本。

1. 同一控制下的企业合并

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投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积.资本公积不足冲减的，调整留存收益.合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应按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。具体进行会计处理时，合并方在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或负债科目，按其差额，贷记“资本公积资本溢价或股本溢价”科目。如为借方差额，应借记“资本公积资本溢价或股本溢价”科目，资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配未分配利润”科目。上述业务如以发行权益性证券方式进行的，应按发行权益性证券的面值总额，贷记“股本”科目。在确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资时，应注意企业合并前合并方与被合并方适用的会计政策不同的，在以被合并方的账面价值为基础确定形成的长期股权投资成本时，首先应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的初始投资成本。

【例5-1】20x9年6月30日，A公司向其母公司P发行1 000万股普通股(每股面值为1元，市价为4.34元)，取得母公司P拥有对S公司100%的股权，并于当日起能够对S公司实施控制。合并后S公司仍维持其独立法人地位继续经营。20x9年6月30日S公司净资产的账面价值为40 020 000元。假定A公司和S公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日，A公司与S公司所有者权益的构成如表5-1所示。表5-1 S公司在合并后维持其法人资格继续经营，合并日A公司在其账簿及个别财务报表中应确认对S公司的长期股

权投资，其成本为合并日享有S公司账面所有者权益的份额，账务处理为：借：长期股权投资S公司 40 020 000 贷：股本 10 000 000 资本公积股本溢价 30 020 000

2. 非同一控制下的企业合并中，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。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用。非同一控制下的企业合并，是将合并行为看作是一方购买另一方的交易，原则上，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、发行的权益性证券等均应按其在购买日的公允价值计量，所有为进行企业合并而支付对价的公允价值之和以及发生的各项相关费用作为合并中形成长期股权投资的成本。其中，支付非货币性资产为对价的，所支付非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额应作为资产处置损益，计入企业合并当期的利润表。

【例5-2】A公司于20x9年3月31日取得了B公司70%的股权。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表5-2所示。合并中，A公司为核实B公司的资产价值，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1 000 000元。本例中假定合并前A公司与B公司及其股东不存在任何关联方关系。A公司支付的有关资产购买日的账面价值和公允价值如表5-2所示。

表5-2 20x9年3月31日 单位：元

分析：本例中因A公司于B公司及其股东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公司对于合并形成的对B公司的长期股权投资，应按支付对价的公允价值确定其初始投资成本。A公司应进行的账务处理为：借：长期股权投资 51 000 000

累计摊销 12 000 000 贷：无形资产 40 000 000 银行存款 9 000 000 营业外收入 14 000 000 除了通过一次性的交换交易实现的企业合并外，如果企业合并中通过多次交换交易，分布取得股权最终形成企业合并的，在达到企业合并时点的合并成本为每一单项交换交易的成本之和。其中：形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用成本法核算的，其长期股权投资在购买日的成本应为原账面价值加上购买日为取得进一步的股份支付的对价公允价值之和。形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用权益法核算的，在购买日应对权益法下长期股权投资的账面价值进行调整，调整至其最初取得成本，在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。【例5-3】A公司于20x8年3月1日以40 000 000元取得B公司30%的股权，因能够派人参与B公司的财务和生产经营决策，对所取得的长期股权投资按照权益法核算并于20x8年确认对B公司的投资收益1 500 000元。20x9年1月2日，A公司又以50 000 000元现金取得B公司30%的股权。本例中假定A公司在取得对B公司的长期股权投资以后，B公司并未分派现金股利或利润。A公司按净利润的10%计提盈余公积。分析：本例中A公司是通过分步购买最终取得对B公司的控制权，形成企业合并。在购买日，A公司应进行以下账务处理：借：盈余公积 150 000 利润分配未分配利润 1 350 000 贷：长期股权投资B公司损益调整 1 500 000 借：长期股权投资B公司成本 50 000 000 贷：银行存款 50 000 000 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