

# 浅谈长期股权投资的会计核算

胡志明 朱洪涛

(武汉铁路职业技术学院 武汉 430205)

**【摘要】**本文在分析涉及长期股权投资的新会计准则和应用指南的基础上,从长期股权投资初始会计处理角度分别就长期股权投资初始投资成本的确定及主要账务处理等问题作了较完整的介绍和归纳,同时对准则和指南不太完善的地方提出了一些看法。

**【关键词】**长期股权投资 企业合并 会计处理

长期股权投资初始会计处理非常重要,是整个长期股权投资核算的起点,其涉及的会计准则较多,新旧会计准则变化大,规定十分复杂。

## 一、长期股权投资初始投资成本确定

### (一)企业合并形成的长期股权投资初始投资成本确定

企业合并是指两个或两个以上的单独企业合并形成一个报告主体的交易或事项,主要有三种形式:控股合并、新设合并和吸收合并。涉及长期股权投资初始计量的只有控股合并。

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本,根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,按取得被合并方所有者权益账面价值的份额确定。

这种情形下,在确定初始投资成本时不考虑公允价值,既不考虑被合并方所有者权益的公允价值,也不考虑合并方作为对价所支付的资产或承担的负债的公允价值。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,长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及承担债务账面价值之间的差额,以及以发行权益性证券作为合并对价的,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。

2. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本,根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南规定,最终按被购买方可辨认净资产公允价值份额确定。其确认分两个步骤进行:第一步,确定合并成本。合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值与发生的各项直接费用和能够可靠计量的预计费用之和。通过多次交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。第二步,对合并成本进行分配。分配的实质就是以被购买方可辨认净资产公允价值份额为准对合并成本进行调整:合并成本大于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉;合并成本小于被购买方可辨认净资产公允价值份额,经复核后其差额应当计入当期损益。以上两个步

骤的会计处理在会计实务中也可同时进行。因此,经过购买成本分配后,长期股权投资的初始投资成本并非合并成本而是被购买方可辨认净资产公允价值份额。

### (二)非企业合并形成的长期股权投资初始投资成本确定

非企业合并形成的长期股权投资是指除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式取得的长期股权投资。其初始投资成本的计价模式基本上是公允价值。

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初始投资成本。

2. 以发行权益性证券取得的长期股权投资初始投资成本,应当按照发行权益性证券的公允价值确定。

3. 投资者投入的长期股权投资初始投资成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

4. 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资初始投资成本,依《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》分别按两种方法进行确定。

5. 通过债务重组取得的长期股权投资初始投资成本,依《企业会计准则第12号——债务重组》按放弃债权而享有的股份的公允价值确定。

## 二、长期股权投资初始会计处理

长期股权投资初始会计处理的主要任务就是核算:①长期股权投资的初始投资成本;②为取得长期股权投资而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的价值;③取得时发生的各项直接费用和能够可靠计量的预计费用以及补价。新会计准则下长期股权投资初始投资成本确定方法发生变化,从而使长期股权投资初始计量的账务处理变得更加复杂。第一,“长期股权投资”账户的核算内容和明细账户发生变化;第二,初始投资成本确定的计价基础引进了公允价值,而且以公允价值为主;第三,新会计准则从初始计量角度对长期股权投资作了更加明细的分类,不同情况下初始投资成本的确定方法不同;第四,涉及不同的计价模式,同样的资产、负债和所有者权益由于投资类型不同,在确定初始投资成

本时要考虑的计价模式不同,不同计价模式之间的差额处理也有所不同。

掌握长期股权投资初始会计处理的关键是要弄清什么情况下用什么计价模式,即在何种情况下采用账面价值法,在何种情况下采用公允价值法。同时,要弄清取得长期股权投资与付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券所涉及的账面价值和公允价值、账面价值和账面价值、公允价值和公允价值之间的差额应该如何处理。

### (一)长期股权投资初始计量所涉及的计账价值及其差额的会计处理

长期股权投资初始计量所涉及的计账价值主要有:付出的现金、收到或支付补价(A);付出(转让或换出)资产的账面价值(FM);付出(转让或换出)资产的公允价值(包括付出现金)(FG);发生或承担债务的账面价值(ZM);发生或承担债务的公允价值(ZG);发行权益性证券的面值(QM);发行权益性证券的公允价值(QG);投资合同或协议约定的价值(HG);合并时被合并方所有者权益账面价值份额(SM);合并时被合并方所有者权益公允价值份额(SG);投资时被投资方净资产账面价值份额(JM);投资时被投资方净资产公允价值份额或享有股份的公允价值(JG)。

1. 不同取得方式所涉及的计账价值。为方便理解,以列表的形式加以归纳(见表1,不包含发生的相关税费和或有费用)。

2. 不同取得方式所涉及的计账价值之间差额及其会计处理。同样以列表的形式加以归纳(见表2)。

### (二)长期股权投资的初始账务处理

只要掌握了上述差额处理方法,也就基本掌握了长期股权投资的初始会计业务的账务处理。因篇幅所限,以下仅介绍非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始会计核算,同时对应用指南的相关规定提出不同看法。

应用指南在“1511 长期股权投资”科目说明中规定:非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,应在购买日按企业合并成本(不含自被投资单位收取的现金股利或利润),借记本科目,按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,按支付合并对价的账面价值,贷记有关资产或借记有关负债科目,按发生的直接相关费用,贷记“银行存款”等科目,按其差额,贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等科目。这个规定从表面上看和准则规定一致,其实不然。从以上分析我们得知这里有多种价值差额存在;长期股权投资的初始投资成本并非合并成本,而是被购买方可辨认净资产公允价值份额。不同差额所列支的科目是不一样的,当(FG,ZG,QG)>JG时会涉及商誉。正确的说明应该是:非同一控制下企业合并

表 1

| 取得方式              | SM | SG | JM | JG | QG | FM | FG | ZM | ZG | QM | HG | A |
|-------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|---|
| 同一控制下企业合并         | √  |    |    |    | √  | √  |    | √  |    | √  |    | √ |
| 非同一控制下企业合并*       |    |    |    | √  | √  |    | √  |    | √  |    |    | √ |
| 支付现金取得            |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | √ |
| 发行权益性证券取得         |    |    |    |    | √  |    |    |    |    | √  |    |   |
| 投资者投入             |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | √  |   |
| 非货币性资产交换取得(账面价值法) |    |    |    |    |    | √  |    |    |    |    |    | √ |
| 非货币性资产交换取得(公允价值法) |    |    |    |    |    | √  | √  |    |    |    |    | √ |
| 债务重组取得            |    |    |    | √  |    | √  |    |    |    |    |    | √ |

\*表示 FG、ZG、QG 与直接费用和或有费用组成合并成本。

表 2

| 取得方式              | 差额形成            | 会计处理                    |
|-------------------|-----------------|-------------------------|
| 同一控制下企业合并         | SM>FM+ZM+QM+A   | 调增资本公积                  |
|                   | SM<FM+ZM+QM+A   | 冲减资本公积,不足依次冲减盈余公积和未分配利润 |
| 非同一控制下企业合并        | FG>FM ZG<ZM     | 列营业外收入                  |
|                   | FG<FM ZG>ZM     | 列营业外支出                  |
|                   | QG>QM           | 增加资本公积                  |
|                   | QG<QM           | 减少资本公积                  |
|                   | FG、ZG、QG>JG     | 列商誉                     |
|                   | FG、ZG、QG<JG     | 列营业外支出,不列负商誉            |
| 支付现金取得            | 无差额             |                         |
| 发行权益性证券取得         | QG>QM           | 增加资本公积                  |
|                   | QG<QM           | 减少资本公积                  |
| 投资者投入             | HG不公允时          | 调整资本公积                  |
| 非货币性资产交换取得(账面价值法) | 无差额             |                         |
| 非货币性资产交换取得(公允价值法) | FG>FM+A或FG+A>FM | 列营业外收入——非货币性资产交换利得      |
|                   | FG<FM+A或FG+A<FM | 列营业外支出——非货币性资产交换损失      |
| 债务重组取得            | JG>FM           | 列营业外收入——债务重组利得          |
|                   | JG<FM           | 列营业外支出——债务重组损失          |

形成的长期股权投资,应在购买日被购买方可辨认净资产公允价值份额,借记本科目,按支付合并对价的账面价值,贷记有关资产或借记有关负债科目,按发生的直接相关费用,贷记“银行存款”等科目,按企业合并成本(不含自被投资单位收取的现金股利或利润)与合并方支付的资产、负债的账面价值以及直接相关费用的差额,借记“营业外支出”或贷记“营业外收入”科目,按企业合并成本与所获得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额借记“商誉”或贷记“营业外收入”等科目。企业合并成本中包含的自被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润作为应收股利核算。

### 主要参考文献

财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006