

Economics



Selections

经济活页文选

会计版

新会计准则下投资的 核算

中国财政经济出版社

2007.1
总第99

《经济活页文选（会计版）》

2007 年第 1 期（总第 99 期）

目

录

新准则下短期投资的核算 (3)

买入证券(3) 期末计价(3) 处置(3) 列报(4)

新准则下长期债权和委托贷款的核算 (5)

买入证券(5) 期末计价(5) 重分类(6) 减值(7)

处置(7)

新准则下企业合并的核算 (8)

企业合并的方式(8) 同一控制下与非同一控制下的

企业合并(9) 吸引合并与新设合并的核算(9)

新准则下长期股权投资的核算 (15)

初始计量(15) 后续计量(15) 同一控制下控股合并的

投资入账价值和后续核算(16) 非同一控制下控股合并

的投资入账价值和后续核算(17) 合并以外的其他方式

取得投资的入账价值和后续核算(19) 权益法的运用(21)

子公司的核算(23) 分次取得控制权的核算(29) 商

誉的三种形式(32)

特邀顾问(按姓氏笔画排列):

冯淑萍 李 勇 汤云为 朱祺珩
谷 祺 张为国 余绪纓 陈毓圭
孟 焰 秦荣生 黄世忠 谢志华
葛家澍 管一民

主 编: 贾 杰

副主编: 郭兆旭 郑宁军

编辑部成员: 郑宁军 蔡丽兰 褚爱军
王芝文 尉 敏 王大力
陈志伟

编 辑:《经济活页文选》编辑部

出 版: 中国财政经济出版社

总发行: 新理财杂志社

编辑部地址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号新知大厦 602 室

邮 编: 100036

电 话: (010)88190601 88190678

传 真: (010)88190947

E-mail: xlc@xinlicai.com.cn

新会计准则下投资的核算

—— 何宜军

在新企业会计准则下，企业核算投资，包括短期投资、长期债权和长期股权投资，最重要的变化是引入了公允价值。公允价值计量属性的引入使投资核算发生重大变化，从而对企业的财务报表产生重大影响。

新准则下短期投资的核算

在新准则下，短期投资在“交易性金融资产”科目核算。“交易性金融资产”科目下设“成本”、“公允价值变动”二级明细科目。

买入证券

买入股票、债券、基金时，按支付成本借记“交易性金融资产——成本”，按支付的交易费用借记“投资收益”。持有期间收到股利分红或应计利息，计入“投资收益”贷方(注意：按现行企业会计制度，交易费用计入短期投资成本，持有期间收到股利或应计利息，冲减投资成本)。

企业为进行证券交易而划入证券公司资金账户的资金，先计入“其他货币资金”，待买入证券时再计入“交易性金融资产”，按上述方法核算。证券公司采取包销形式承销发行股票时，可以按照持有股票目的，划分为“交易性金融资产”或者“可供出售金融资产”。

期末计价

期末按持有的股票、债券、基金等的市价与其账面价值的差额，借记或贷记“交易性金融资产——公允价值变动”，同时贷记或借记损益类科目——“公允价值变动损益”。由于以公允价值计量，公允价值变动计入当期损益，因此，现企业会计制度下的“短期投资跌价准备”不复存在。

处置

处置交易性金融资产时，收到价款与账面价值的差额计入当期投资收益，同时，原来的公允价值累计变动从“公允价值变动损益”科目转出，计入“投资收益”。

[例 1]: 假定企业 2006 年 11 月 28 日在证券公司开立账户进行股票投资, 划入资金 200 万元, 12 月 1 日买入某股票 20 万股, 每股买入价 5 元, 支付交易手续费 1 000 元, 12 月 31 日该股票收盘价为 8 元, 2007 年 1 月 15 日收到每股分红 0.1 元, 2 月 1 日卖出该股票, 卖出价 6.5 元。

会计分录如下:

11 月 28 日:

借: 其他货币资金	2 000 000
贷: 银行存款	2 000 000

12 月 1 日:

借: 交易性金融资产——成本	1 000 000(200 000×5)
贷: 其他货币资金	1 000 000
借: 投资收益	1 000
贷: 其他货币资金	1 000

12 月 31 日:

借: 交易性金融资产——公允价值变动	600 000[200 000×(8-5)]
贷: 公允价值变动	600 000

1 月 15 日:

借: 其他货币资金	20 000(200 000×0.1)
贷: 投资收益	20 000

2 月 1 日:

借: 其他货币资金	1 300 000
贷: 投资收益	3 00 000
借: 交易性金融资产——成本	1 000 000
交易性金融资产——公允价值变动	600 000
借: 公允价值变动损益	600 000
贷: 投资收益	600 000

该企业买卖该股票累计收益 30 万元, 但在 2006 年 12 月 31 日报表上反映投资该股票收益 60 万元(浮盈, 在“公允价值变动损益”反映), 2007 年 2 月 1 日卖出时体现真实盈利 30 万元(在“投资收益”反映)。

列报

交易性金融资产的期末账面价值, 在资产负债表中流动性资产列示。“公允价值变动损益”、“投资收益”均在利润表中单独列示(均属于营业利润)。

新准则下长期债权和委托贷款的核算

在新准则下，长期债权投资和委托贷款一般均作为“持有至到期投资”核算。“持有至到期投资”科目下设“成本”、“利息调整”、“应计利息”等二级明细科目。其中，分次付息、到期还本债券的每期应收票面利息计入“应收利息”，不增加“持有至到期投资”账面价值，到期一次还本付息债券的每期应收票面利息计入“持有至到期投资——应计利息”，增加“持有至到期投资”账面价值。

根据“金融工具确认和计量准则应用指南”，企业从二级市场上购入的固定利率国债、浮动利率公司债券等，符合“持有至到期投资”条件的，可以划分为“持有至到期投资”。购入的股权投资因其没有固定的到期日，不符合“持有至到期投资”的条件，不能划分为“持有至到期投资”。“持有至到期投资”通常具有长期性质，但期限较短(1年以内)的债券投资，符合“持有至到期投资”条件的，也可将其划分为“持有至到期投资”。

买入债券

企业买入债券时，应按不同投资持有目的，划分为“交易性金融资产”、“持有至到期投资”、“可供出售金融资产”等，按照不同金融资产核算方法进行核算。

持有至到期投资应当按取得时的公允价值和相关交易费用之和作为初始确认金额。支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应单独确认为应收项目。

期末计价

持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算利息收入，计入“投资收益”。实际利率应当在取得持有至到期投资时确定，在该持有至到期投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与票面利率差别较小的，也可按票面利率计算利息收入，计入投资收益。

[例 2]某企业于 2006 年 2 月 1 日以每份 1 105 元(其中 5 元为手续费)买入 1 000 份票面 1 000 元的企业债券，票面利率 8%，每年 2 月 1 日付息一次，5 年后的 1 月 31 日到期，该公司计划持有该债券至到期日。

计算实际利率：

$$1\,105 = 80 \times (P/A, I, 5) + 1\,000 \times (P/S, I, 5)$$

运用插补法可以计算得出 $I = 5.55\%$ 。

会计分录如下：

2 月 1 日：

借：持有至到期投资	1 105 000
贷：银行存款	1 105 000
以后每年 1 月 31 日：	
借：应收利息	80 000(1 000 000×8%)
贷：投资收益	55 500(1 000 000×5.55%)
持有至到期投资——利息调整	24 500(80 000-55 500)
以后每年 2 月 1 日：	
借：银行存款	80 000
贷：应收利息	80 000

重分类

根据金融工具确认和计量准则应用指南，企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资的账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

[例 3] 续上例，企业在 2007 年 2 月 10 日因投资目的发生变化，拟将该债券于近期内出售，该企业将该债券投资重分类为可供出售金融资产。该债券 2 月 10 日的账面价值为 1 080 500 元，当日该债券市价每份 950 元。

会计分录如下：

借：可供出售金融资产——成本	950 000(1 000×950)
资本公积——其他资本公积	130 500
持有至到期投资——利息调整	24 500
贷：持有至到期投资——成本	1 105 000

如果部分出售持有至到期投资，或者部分进行重分类，除出售或重分类是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项所引起或者出售日或重分类日距离该项投资到期日或赎回日较近(如到期前三个月内)等例外情况外，企业应将该投资的剩余部分全部重分类为“可供出售金融资产”，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

[例 4] 续上例，企业在 2007 年 2 月 10 日将该投资重分类为可供出售金融资产后，2 月 28 日该债券市价为每份 990 元，3 月 30 日该债券市价为每份 900 元。

2 月 28 日：

借：可供出售金融资产——公允价值变动

40 000[1 000×(990-950)]

贷：资本公积——其他资本公积

40 000

3月30日：

借：资本公积——其他资本公积

90 000[1 000×(900-990)]

贷：可供出售金融资产——公允价值变动

90 000

减值

持有至到期投资发生减值时，应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量现值，借记“资产减值损失”，贷记“持有至到期投资减值准备”。该减值可以转回。转回后投资账面价值不应超过假定不计提减值情况下该资产在转回日的摊余成本。

预计未来现金流量现值，应当按照该金融资产的原实际利率折现确定，原实际利率是初始确认该金融资产时计算确定的实际利率。

[例5]续上例，假定该企业未将该债券投资重分类为可供出售金融资产，继续计划持有至到期日，但发行债券的企业于2007年4月发生严重财务困难，发布公告称将无法继续按年支付该债券利息，但仍可于债券到期日偿还本金。由于该减值事项出现，企业需计算该债券的未来现金流量现值，现值为 $1\ 000 \times 1\ 000 / (1 + 5.55\%)^4 = 805\ 688$ 。

会计分录如下：

借：资产减值损失

274 812(805 688-1 080 500)

贷：持有至到期投资减值准备

274 812

如果该企业已将该债券投资重分类为可供出售金融资产，续前例，减值前该债券的账面价值是 $950\ 000 + 40\ 000 - 90\ 000 = 900\ 000$ ，原计入资本公积的公允价值变动为 $130\ 500 + 90\ 000 - 40\ 000 = 180\ 500$ ，该企业在确认减值损失时，需要将原计入资本公积的公允价值变动形成的累计损失转出，在确认减值损失时增加资本公积180 500，减少可供出售金融资产94 312。

会计分录如下：

借：资产减值损失

274 812

贷：资本公积——其他资本公积

180 500

可供出售金融资产——公允价值变动

94 312

处置

处置持有至到期投资时，应将所取得价款与该投资账面价值之间的差额计入“投资收益”。计提减值，同时结转“持有至到期投资减值准备”。

[例 6] 续上例, 假定该企业未将该债券投资重分类为可供出售金融资产, 该企业于 2007 年 5 月将该债券卖出, 卖出价为 700 000 元。

会计分录如下:

借: 银行存款	700 000
持有至到期投资减值准备	274 812
持有至到期投资——利息调整	24 500
投资收益	105 688
贷: 持有至到期投资——成本	1 105 000

从该企业投资该债券整体收益看, 投资该债券实际亏损为 700 000(卖出价) + 80 000(收到利息) - 1 105 000(买入成本) = -325 000, 账面核算投资收益为 55 500(利息调整) - 274 812(减值损失) - 105 688(卖出亏损) = -325 000, 实际亏损和账面累计亏损是一致的。

如果该企业已将该债券投资重分类为可供出售金融资产, 续前例, 出售前该债券投资账面价值为 950 000 + 40 000 - 90 000 - 94 312 = 805 688, 其中成本 950 000, 公允价值变动 -144 312, 资本公积由于发生减值转出已经结平。会计分录如下:

借: 银行存款	700 000
投资收益	105 688
可供出售金融资产——公允价值变动	144 312
贷: 可供出售金融资产——成本	950 000

可以看到, 卖出该债券, 无论是作为“持有至到期投资”还是“可供出售金融资产”, 会计核算的投资亏损是相同的。

新准则下企业合并的核算

企业合并的方式

1. 控股合并: 合并方在企业合并中取得对被合并方的控制权, 被合并方在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营, 合并方确认企业合并形成的对被合并方的投资。

2. 吸收合并: 合并方通过企业合并取得被合并方的全部净资产, 合并后注销被合并方的法人资格, 被合并方原持有的资产、负债, 在合并后成为合并方的资产、负债。

3. 新设合并: 参与合并的各方在合并后法人资格均被注销, 重新注册成立

一家新的企业。

同一控制与非同一控制下的企业合并

按照新准则的定义,所谓同一控制,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且非暂时性(1年以上)的控制。通常情况下,存在关联关系的企业之间的合并,尤其是同一企业集团内部企业之间的合并,应属于同一控制下的合并。相对而言,非同一控制是独立企业之间的合并。

按新准则,对同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并,应采取不同的处理原则:

1. 对同一控制下的企业合并,采用权益联合法,按合并日被合并方账面价值计量,不确认商誉,对被合并(购买方)在合并日(购买日)以前的利润视同自身利润进行合并。

2. 对非同一控制下的企业合并,采用购买法,按公允价值计量,可能产生商誉,对被合并(购买方)在合并日(购买日)以前的利润不能视同自身利润进行合并。

吸收合并与新设合并的核算

在新准则下,吸收合并与新设合并的核算方法上基本类似,但与作为长期股权投资的合并核算存在显著差异,下面分别同一控制与非同一控制进行简要介绍:

1. 同一控制下的吸收合并与新设合并。

(1) 合并资产负债的入账价值。如果属于同一控制,基本处理原则是按照双方资产负债的账面价值。

对于吸收合并,双方都不调整资产负债的账面价值,合并方将被合并方的全部资产负债按照其原来账面价值并入自己账内,视同自己的资产负债,支付给被合并方原股东的对价调整合并后资本公积和留存收益。以上处理方法,通俗地讲,就是直接并账。

新设合并的处理方法与吸收合并基本相同,只是吸收合并是一方将另一方并账,被合并方销账,而新设合并是双方都销账,并重新建账,但处理原则是一样的。

实务中,存在现金收购和换股合并两种形式。

现金收购举例:

[例7] A、B公司同为C公司控制下的子公司,2007年9月1日A公司以现金600万元的对价收购了B公司净资产,B公司净资产评估价值为500万元,收购后B公司注销法人资格。2007年8月31日,A、B两公司的资产负债表数据

如下(单位:万元):

有关会计科目	A 公司	B 公司	(B 公司公允价值)
现 金	100	20	20
应收账款	450	200	150
存 货	300	200	180
固定资产净值	1 000	350	400
短期借款	500	250	250
实收资本	1 000	500	
资本公积	50	10	
未分配利润	300	10	
净资产	<u>1 350</u>	<u>520</u>	<u>500</u>

由于属于同一控制下的吸收合并,取得的资产和负债按被合并方的账面价值入账,确认的净资产账面价值 520 万元与支付对价账面价值 600 万元的差额 80 万元,调整资本公积和留存收益。

根据以上分析,应作的会计处理如下:

借: 现金	200 000
应收账款	2 000 000
存货	2 000 000
固定资产净值	3 500 000
资本公积	500 000
未分配收益	300 000(资本公积不足冲减, 剩余 30 冲减未分配利润)
贷: 短期借款	2 500 000
银行存款	6 000 000

需要注意的是,以上处理没有考虑税收的影响。对于现金收购,在税收上是不免税的,被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产,计算资产的转让所得,依法缴纳所得税。被合并企业以前年度的亏损,不得结转到合并企业弥补。合并企业接受被合并企业的有关资产,计税时可以按经评估确认的价值确定成本。被合并企业的股东取得合并企业的股权视为清算分配。税收上不区分同一控制与非同一控制。

可以看到,如果考虑税收的影响,首先被合并企业需要先就全部资产负债的转让交纳企业所得税,会造成现金的减少,进而会造成合并方能合并入账现

金的减少, 并影响调整资本公积和留存收益的数额。同时, 合并资产负债按照其原账面价值入账, 但计税时可以按照经评估确认的价值确定成本, 进而会造成后续所得税差异。

换股合并举例:

[例 8] 续例 7, 如果 A 企业以向 B 企业原股东定向增发股票的方式进行吸收合并, 假定 A 企业发行 200 万股股票, 股票面值 1 元, 市价 3 元, 则合并分录如下:

借: 现金	200 000
应收账款	2 000 000
存货	2 000 000
固定资产净值	3 500 000
贷: 短期借款	2 500 000
股本	2 000 000(2 000 000×1)
资本公积	3 200 000(增发股本账面价值与对方净资产账面价值差额)

同时, 由于增发股本账面价值与对方净资产账面价值差额增加了资本公积, 将 B 企业原账面未分配利润自资本公积转入 A 企业的未分配利润, 视同自身留存收益。分录如下:

借: 资本公积	100 000
贷: 未分配利润	100 000

同样需要说明的是, 对于换股合并, 经税务机关审核, 可以免税。被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失, 不计算缴纳所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税纳税事项由合并企业承担, 以前年度的亏损, 如果未超过法定弥补期限, 可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。合并企业接受被合并企业全部资产的计税成本, 须以被合并企业原账面净值为基础确定。

(2) 合并费用的处理。按照新准则, 在同一控制下的企业合并产生的合并费用(合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用), 包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等, 应当于发生时计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等, 应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用, 应当抵减权益性证券溢价收入, 溢价收入不足冲减的, 冲减留存收益(即

先冲减资本公积，不足冲减的，冲减未分配利润和盈余公积)。

2. 非同一控制下的吸收合并与新设合并。

(1) 合并资产负债的入账价值。在非同一控制下，吸收合并和新设合并处理的基础是公允价值。

如果是吸收合并，合并方不调整自身资产负债账面价值，按对方资产负债的公允价值分解入账，支付给被合并方原股东的对价公允价值大于对方净资产的公允价值的差异的，计入“商誉”；反之，计入“营业外收入”。

支付现金方式。

[例 9] 续例 7，假定 A、B 企业是独立企业，A 支付现金 600 万元，B 企业净资产公允价值为 500 万元，差额 100 万元，应计入商誉。则 A 企业的会计分录是：

借：现金	200 000
应收账款	1 500 000
存货	1 800 000
固定资产净值	4 000 000
商誉	1 000 000
贷：短期借款	2 500 000
银行存款	6 000 000

假如 A 企业支付现金 400 万元，则与 B 企业净资产公允价值 500 万元的差额为 -100 万元，属于负商誉，新准则对负商誉不予确认，而是直接计入当期营业外收入。分录如下：

借：现金	200 000
应收账款	1 500 000
存货	1 800 000
固定资产净值	4 000 000
贷：短期借款	2 500 000
银行存款	4 000 000
营业外收入	1 000 000

需要注意的是，以上处理也没有考虑税收的影响，但在非同一控制下吸收合并的会计处理与税法差异没有同一控制下吸收合并与税法的差异大，主要是因为合并资产负债按公允价值入账，与税法规定是一致的，但对于商誉，新准则规定是不摊销，年末进行减值测试(不摊销的规定和税

法一致)。

支付非货币资产方式。

除支付现金收购外,企业可能以支付存货、固定资产等非货币资产方式进行吸收合并,此时,需要将支付非货币资产视同资产处置,处置收益计入当期损益,涉及存货的,视同销售。以上处理会对企业的当期收入、利润、商誉产生影响。

[例 10]续例 7,假设 A、B 企业是独立企业, A 企业以自己的一批存货支付对价, 存货账面价值 500 万元, 公允价值 600 万元, B 企业净资产公允价值为 500 万元。

借: 现金	200 000
应收账款	1 500 000
存货	1 800 000
固定资产净值	4 000 000
商誉	2 020 000
贷: 短期借款	2 500 000
主营业务收入	6 000 000
应交税金——增值税——销项税额	1 020 000(600×17%)
借: 主营业务成本	5 000 000
贷: 库存商品	5 000 000

所得税影响商誉认定成本。

需要特别注意的是,合并取得对方资产负债并按公允价值入账,但这些资产负债的入账价值与其计税基础可能存在差异,在合并日合并企业需要计算这些资产负债的入账价值与其计税基础存在差异产生的暂时性差异,确认这些暂时性差异影响商誉的认定成本,即商誉的入账价值。

由于新会计准则对所得税采取资产负债表债务法进行核算,需要计算各项资产负债的账面价值与其计税基础之间的差异。根据产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时,相关的递延所得税费用(或收益),通常应调整企业合并中所确认的商誉(注意,在通常情况下,确认递延所得税费用是进入利润表的,但在特殊事项下,如企业合并、递延所得税费用调整商誉、可供出售金融资产等变动计入权益的事项,递延所得税费用相应计入权益)。

[例 11]假定 A 企业发行 6 000 万元的股份购入 B 企业 100% 的净资产,该项

合并符合税法规定的免税改组条件，购买日各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下(单位：万元)：

有关会计科目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	2 700	1 550	1 150
应收账款	2 100	2 100	—
存货	1 740	1 240	500
其他应付款	(300)	0	(300)
应付账款	(1 200)	(1 200)	0
<u>不包括递延所得税的</u>			
<u>可辨认资产、负债的</u>			
<u>公允价值</u>	<u>5 040</u>	<u>3 690</u>	<u>1 350</u>

假定不考虑所得税的影响，本例中 A 企业应确认商誉 $6\ 000 - 5\ 040 = 960$ (万元)。

在考虑所得税影响情况下，假定 B 企业适用的所得税税率为 30%，则该项交易中应确认递延所得税负债及商誉金额如下(单位：万元)：

可辨认净资产公允价值：	5 040
递延所得税负债	$495[(1\ 150 + 500) \times 30\%]$
递延所得税资产	$90(300 \times 30\%)$
<u>包括递延所得税的</u>	
<u>可辨认资产、负债的公允价值</u>	$4\ 635(50\ 40 - 495 + 90)$
企业合并成本	6 000
确认递延所得税后的商誉	<u>$1\ 365(6\ 000 - 4\ 635)$</u>

A 企业分录：

借：固定资产	27 000 000
应收账款	21 000 000
存货	17 400 000
递延所得税资产	900 000
商誉	13 650 000
贷：其他应付款	3 000 000
应付账款	12 000 000
递延所得税负债	4 950 000
股本	60 000 000

可见,如果确认递延所得税,A企业应入账商誉1365,比不考虑所得税影响的情况下确认商誉多出405,正是递延所得税净额($495-90=405$)。

如果是新设合并,双方都调整资产负债的账面价值,按双方资产负债的公允价值重新建账。

2. 合并费用的处理。在非同一控制下企业合并,合并费用计入合并成本,而不是像同一控制下合并计入当期费用。比如,例11中如果A企业除支付收购对价现金600万外,还发生了审计、评估等各项直接费用50万元,则其合并成本为 $600+50=650$ (万元),需要确认的商誉是 $650-500=150$ (万元)。

有关控股合并的内容,我们将在长期股权投资核算中介绍。

新准则下长期股权投资的核算

初始计量

企业取得长期股权投资,需要区分是否属于企业合并,属于企业合并的,按《企业会计准则第20号——企业合并》确定初始投资成本,不属于企业合并,则按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条确定初始投资成本。因此,对长期股权投资的初始计量,应区分3种情况:

1. 取得同一控制下的子公司,属于控股合并。按照同一控制下企业控股合并成本作为初始投资成本,区分于非同一控制。

2. 取得非同一控制下的子公司,属于控股合并。按照非同一控制下企业控股合并成本作为初始投资成本。

3. 取得合营、联营、其他股权投资。一般按照支付对价的公允价值确定初始投资成本。

概括地讲,根据新准则,长期股权投资初始成本存在两种情况:

(1) 以占对方权益份额账面价值为初始投资成本,只有在同一控制下控股合并时出现;

(2) 以支付对价的公允价值为初始投资成本,在非同一控制下控股合并以及其他方式取得投资时出现。

后续计量

1. 成本法:对子公司不具有控制、共同控制、重大影响的投资。

2. 权益法:对合营企业、联营企业。

3. 对子公司日常采用成本法核算,合并报表时按权益法进行调整后合并。

4. 权益法下,按照支付对价公允价值确认初始投资成本后,需要对投资成

本进行调整。比较初始投资成本与占对方可辨认净资产公允价值份额，大于的，不调整；小于的，计入营业外收入。

5. 权益法下，对取得投资后被投资单位当年实现净利润，按投资时被投资单位各项可辨认净资产的公允价值为基础进行调整。需要注意的是，这里需要调整的事项主要是固定资产、无形资产等的折旧或摊销额以及资产减值准备的金额。

6. 权益法下，处置长期股权投资，前期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从资本公积转入，计入当期损益(投资收益)。

同一控制下控股合并的投资入账价值和后续核算

1. 初始计量。取得同一控制下子公司，即同一控制下控股合并，处理的基础依然是账面价值。合并方以占对方权益账面价值份额作为初始投资成本。

份额与支付对价的账面价值的差异调整资本公积和留存收益。

[例 12] 甲公司出资 1 000 万元，取得了乙公司 80% 的控股权，假如购买股权时乙公司的账面净资产价值为 1 500 万元，公允价值为 1 200 万元，甲、乙公司合并前后同受一方控制。

借：长期股权投资	12 000 000(15 000 000×80%)
贷：银行存款	10 000 000
资本公积	2 000 000

本例中如果甲公司出资为 1 500 万元，大于占对方权益份额账面价值 300 万元，冲减资本公积。如果资本公积不足冲减，剩余部分冲减留存收益。

2. 后续计量。采用成本法进行会计核算，被投资单位分配股利时计入投资收益；编制合并报表时按权益法调整。

3. 合并报表。控股合并，无论是同一控制还是非同一控制，都需要在购买日、合并当年年末分别编制合并报表(对于需要编制中报的公司而言，还包括中报期末)。

(1) 购买日合并报表。对于同一控制下的控股合并，合并方在报告期购买了一个子公司，合并方应当在购买日编制合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表，按权益联合合法的原则处理。

对于合并资产负债表，按照被合并方资产负债的账面价值合并，并调整合并资产负债表的期初数。

对于合并利润表，合并被合并方年初至合并日前的收入、费用、利润，然