

注册会计师 教材精讲班 会计

第六章 长期股权投资与合营安排

7. 多次交换交易形成非同一控制下企业合并

(1) 原投资为权益法核算的长期股权投资

购买日长期股权投资初始投资成本

=原投资账面价值+新增股份公允价值。

【提示】购买日之前因权益法形成的其他综合收益或资本公积——其他资本公积暂时不做处理，待到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或资本公积——其他资本公积采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

【例题】甲公司为一上市的集团公司，原持有乙公司 30% 股权，能够对乙公司施加重大影响。甲公司 2×19 年及 2×20 年发生的相关交易事项如下：

(1) 2×19 年 1 月 1 日，甲公司从乙公司的控股股东——丙公司处受让乙公司 50% 股权，受让价格为 13 000 万元，款项已用银行存款支付，并办理了股东变更登记手续。甲公司受让乙公司 50% 股权后，共计持有乙公司 80% 股权，能够对乙公司实施控制。甲公司受让乙公司 50% 股权时，所持乙公司 30% 股权的账面价值为 5 400 万元，其中投资成本 4 500 万元，损益调整 870 万元，其他权益变动 30 万元；公允价值为 6 200 万元。

(2) 2×20 年 1 月 1 日，甲公司向丁公司转让乙公司 70% 股权，转让价格为 20 000 万元，款项已经收到，并办理了股东变更登记手续。出售日，甲公司所持乙公司剩余 10% 股权的公允价值为 2 500 万元。转让乙公司 70% 股权后，甲公司不能对乙公司实施控制、共同控制和重大影响，改为交易性金融资产核算。

其他相关资料：

甲公司与丙公司、丁公司于交易发生前无任何关联方关系。

甲公司受让乙公司 50% 股权后，甲公司与乙公司无任何内部交易。

不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 计算甲公司 2×19 年度个别报表中受让乙公司 50% 股权后长期股权投资的初始投资成本，并编制与取得该股权相关的会计分录。

(2) 根据上述资料，编制甲公司 2×20 年度个别财务报表中因处置 70% 股权相关会计分录。

【答案】

(1) 长期股权投资的初始投资成本

=5 400+13 000 =18 400 (万元)

借：长期股权投资 13 000

贷：银行存款	13 000
借：长期股权投资	5 400
贷：长期股权投资——投资成本	4 500
——损益调整	870
——其他权益变动	30

【提示】持有 30%股权投资期间因被投资方其他权益变动确认的资本公积—其他资本公积 30 万元不转入投资收益。

(2)

借：银行存款	20 000
贷：长期股权投资	16 100 (18 400×70%/80%)
投资收益	3 900
借：资本公积	30
贷：投资收益	30

借：资本公积—其他资本公积	30
贷：投资收益	30

【提示 1】长期股权投资转为金融工具准则规范的金融资产时，将原权益法核算时确认的全部其他综合收益转入投资收益或留存收益，原权益法核算时确认的全部“资本公积—其他资本公积”转入投资收益。

借：交易性金融资产	2 500
贷：长期股权投资	2 300 (18 400×10%/80%)
投资收益	200

【提示 2】

①若 2×20 年 1 月 1 日，甲公司向丁公司转让所持乙公司股权 20%，剩余 60%股权仍能对乙公司实施控制，则按比例将资本公积转入投资收益。

借：资本公积—其他资本公积	7.5 (30×20%/80%)
贷：投资收益	7.5

②若 2×20 年 1 月 1 日，甲公司向丁公司转让所持乙公司股权 40%，剩余 40%股权能对乙公司实施重大影响，则按比例将资本公积转入投资收益。

借：资本公积—其他资本公积	15 (30×40%/80%)
贷：投资收益	15