

第六章 长期股权投资与合营安排

专题二 长期股权投资的初始计量

<p>2. 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（溢价）；资本公积（溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的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（溢价）；资本公积（溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。</p>
<p>3. 合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入当期损益（管理费用）。</p>
<p>4. 会计分录</p> <p>科目：长期股权投资</p> <p>（1）以支付现金方式作为合并对价的</p> <p>借：长期股权投资（合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额+最终控制方原来收购被合并方时的商誉）</p> <p> 盈余公积（再次冲）</p> <p> 利润分配——未分配利润（最后冲）</p> <p> 资本公积——资本溢价或股本溢价（倒挤或在贷方）（先冲减）</p> <p>贷：银行存款</p>
<p>（2）合并方以发行权益性证券作为合并对价的</p> <p>借：长期股权投资（合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额+最终控制方原来收购被合并方时的商誉）</p> <p> 盈余公积（再次冲）</p> <p> 利润分配——未分配利润（最后冲）</p> <p> 资本公积——资本溢价或股本溢价（倒挤或在贷方）（先冲减）</p> <p>贷：股本</p> <p>（3）支付审计、法律、评估费用：</p> <p>借：管理费用</p> <p> 贷：银行存款</p>

【例 1】 甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司。2019 年 6 月 30 日，甲公司向其母公司支付现金 43 400 000 元，取得母公司拥有乙公司 100% 的股权，于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2019 年 6 月 30 日母公司合并报表中乙公司的净资产账面价值为 40 000 000 元。在甲、乙公司合并前采用的会计政策相同。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

合并日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司	40 000 000
资本公积——股本溢价	3 400 000
贷：银行存款	43 400 000

【例 2】 甲公司和乙公司为同一母公司最终控制下的两家公司。2019 年 6 月 30 日，假定甲公司向其母公司发行 10 000 000 普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 4.34 元），取得母公司拥有乙公司 100% 的股权，于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2019 年 6 月 30 日母公司合并报表中乙公司的净资产账面价值为 40 000 000 元。在甲、乙公司合并前采用的会计政策相同。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

合并日，甲公司应作账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司	40 000 000
贷：股本	10 000 000

【单选题】甲公司和乙公司系同属丙集团的两家子公司，2019年5月1日，甲公司以无形资产和固定资产作为合并对价取得乙公司80%的表决权资本。无形资产原值为1000万元，累计摊销额为200万元，公允价值为2000万元；固定资产原值为300万元，累计折旧为100万元，公允价值为200万元。

合并日，乙公司所有者权益账面价值为2000万元，乙公司在丙集团合并财务报表中的净资产的账面价值为3000万元，发生审计评估费用10万元。乙公司是丙集团母公司在2017年以非同一控制下企业合并方式收购的全资子公司。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列各题。

(1) 甲公司对乙公司长期股权投资的初始投资成本是()。

- A. 2200万元 B. 2210万元 C. 2400万元 D. 1600万元

【答案】C

【解析】初始投资成本=乙公司在丙集团合并财务报表中的净资产账面价值3000万元×80%=2400(万元)

(2) 甲公司合并日因此项投资业务对当期损益产生的影响是()。

- A. 1200万元 B. 1190万元 C. -10万元 D. 0

【答案】C

【解析】同一控制下企业合并，付出的对价以账面价值反映，不确认资产转让损益，发生的审计评估费用10万元计入管理费用。

(3) 甲公司合并日因此项投资业务产生的资本公积(股本溢价)是()。

- A. 600万元 B. 1400万元 C. 0 D. -10万元

【答案】B

【解析】长期股权投资的账面价值=2400(万元)；付出对价账面价值=(1000-200)+(300-100)=1000(万元)；资本公积(股本溢价)=2400-1000=1400(万元)。

【计算分析题】2×19年6月30日，甲公司向同一集团内乙公司的原股东A公司定向增发1000万股普通股(每股面值为1元，市价为8.68元)，取得乙公司100%的股权，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人资格继续经营。乙公司为A公司于2×08年以非同一控制下企业合并的方式收购的全资子公司。

合并日，乙公司财务报表中净资产的账面价值为2200万元，A公司合并财务报表中的乙公司净资产账面价值为4000万元(含商誉500万元)。假定甲公司和乙公司都受A公司同一控制。不考虑相关税费等其他因素影响。

【解析】甲公司在合并日应确认对乙公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有乙公司在A公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额及相关商誉。

会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	40000000
	[(40000000-5000000) × 100% + 5000000]
贷：股本	10000000 [1 × 10000000]
资本公积——股本溢价	30000000 [倒挤]

【计算分析题】

1. 2018年1月1日，甲公司以银行存款6000万元从本集团外部购入丙公司100%股权(属于非同一控制下企业合并)并能够对丙公司实施控制，购买日，丙公司可辨认净资产的公允价值为5000万元，账面价值为4500万元。

2. 2020年1月1日，甲公司的子公司乙公司以银行存款4500万元购入甲公司所持丙公司的80%股权，2018年1月至2019年12月31日，丙公司按照购买日净资产公允价值计算实现的净利润为1200万元；按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为1500万元。无其他所有者权益变动。

要求：计算乙公司购入丙公司的长期股权投资的初始投资成本。

【解析】乙公司购入丙公司的长期股权投资初始投资成本 = (5000 + 1200) × 80% + 1000 (商誉) = 5960 (万元)

【单选题】甲公司 20×3 年 7 月 1 日自母公司（丁公司）取得乙公司 60% 股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为 3200 万元。该股权系丁公司于 20×1 年 6 月自公开市场购入，丁公司在购入乙公司 60% 股权时确认了 800 万元商誉。20×3 年 7 月 1 日，按丁公司取得该股权时乙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的乙公司可辨认净资产价值为 4800 万元。为进行该项交易，甲公司支付有关审计等中介机构费用 120 万元。不考虑其他因素，甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本是（ ）。

- A. 1920 万元 B. 2040 万元 C. 2880 万元 D. 3680 万元

【答案】D

【解析】甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本 = 4800 × 60% + 800 = 3680 (万元)

【考试】	被合并方在合并日净资产账面价值为负数时怎么处理？
【解答】	被合并方在合并日净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。合并方付出的对价与长期股权投资账面价值零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。

【计算分析题】甲公司和乙公司均为丙集团的控股子公司，丁公司为乙公司设立的全资子公司。2019 年 5 月 1 日，甲公司以 1000 万元的对价取得乙公司持有的丁公司 100% 股权，合并日，丁公司的账面净资产为 -2000 万元，其中实收资本 4000 万元，未弥补亏损 6000 万元。合并日丁公司净资产的评估价值为 1000 万元。假设甲公司合并日前资本公积（溢价）为 300 万元，盈余公积为 200 万元，不考虑其他因素。

【解析】甲公司购入丁公司的长期股权投资初始投资成本 = 0

借：长期股权投资 0 [可以不写此会计科目]

 资本公积——股本溢价 300
 盈余公积 200
 利润分配——未分配利润 500
贷：银行存款 1000