

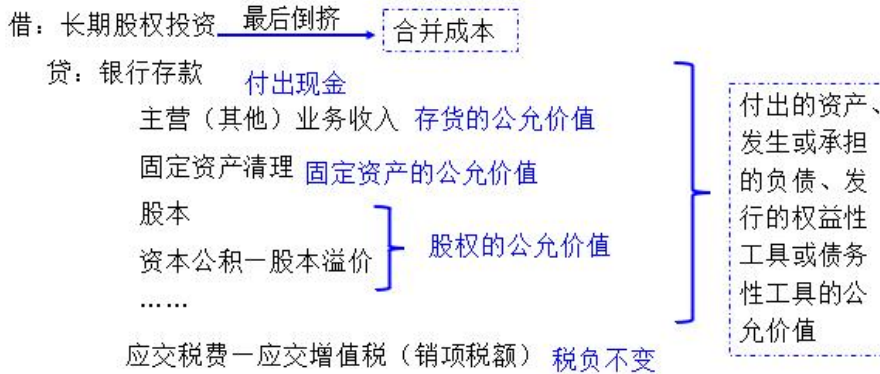
第一节 长期股权投资的适用范围和初始计量

2. 非同一控制下形成控股合并的长期股权投资会计处理



【理解】参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，交易作价相对公平合理，企业合并成本以公允价值为基础确认。

情形 1：一次交易形成非同一控制下的企业合并



【教材原文】初始投资成本的确定

非同一控制下的控股合并中，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、发行的权益性工具或债务性工具的公允价值之和。

【公式】长期股权投资的初始投资成本（合并成本）= 支付价款或付出资产的公允价值+发生或承担的负债的公允价值+发行的权益性工具的公允价值+增值税

【提示 1】付出资产公允价值与账面价值的差额的处理

合并对价类型	公允价值-账面价值
固定资产	计入资产处置损益
无形资产	
长期股权投资	计入投资收益
其他权益工具投资	留存收益
存货	以其公允价值确认收入 同时结转相应的成本
投资性房地产	以其公允价值确认其他业务收入 同时结转其他业务成本

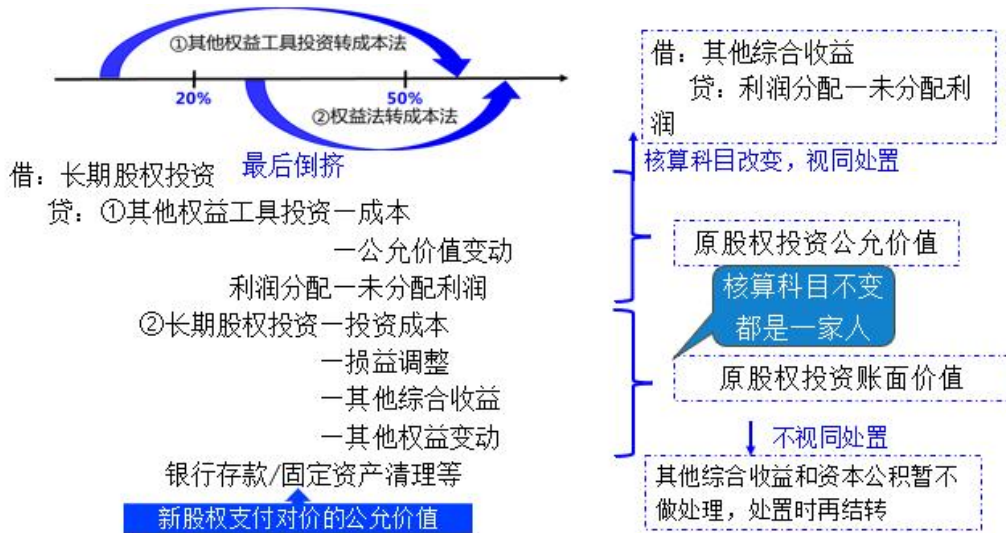
【例题】2021年3月31日，A公司取得B公司70%的股权，并于当日起能够对B公司实施控制。A公司为核实B公司的资产价值，聘请专业资产评估机构对B公司的资产进行评估，支付评估费用100万元。假定合并前双方不存在任何关联方关系。

支付银行存款 3510 万元取得该股权	借：长期股权投资 3 510 贷：银行存款 3 510
---------------------	--------------------------------

以库存商品为合并对价（该商品账面余额 3000 万元、已计提跌价准备 200 万元、公允价值 3000 万元，增值税税率 13%）	借：长期股权投资 3 390
	贷：主营业务收入 3 000
	应交税费—应交增值税（销项税额） 390
	借：主营业务成本 2 800
	存货跌价准备 200

	贷：库存商品	3 000
以自用土地使用权为合并对价（该土地使用权成本3000万元，累计摊销500万元，公允价值3510万元，不考虑相关税费）	借：长期股权投资 累计摊销 贷：无形资产 资产处置损益	3 510 500 3 000 1 010
以自用办公楼为合并对价（该办公楼原值3000万元，累计折旧500万元，公允价值3510万元，不考虑相关税费）	借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 借：长期股权投资 贷：固定资产清理 借：固定资产清理 贷：资产处置损益	2 500 500 3 000 3 510 3 510 1 010 1 010
以发行权益工具为合并对价（发行股票1000万股，面值1元/股，公允价值3.51元/股，为发行股票支付证券机构手续费50万元）	借：长期股权投资 贷：股本 资本公积—股本溢价 借：资本公积—股本溢价 贷：银行存款	3 510 1 000 2 510 50 50
上述合并支付的合并费用	借：管理费用 贷：银行存款	100 100

情形 2：多次交易形成非同一控制下的企业合并



【例 5-18】2019 年 1 月 1 日，A 公司以现金 4500 万元自非关联方处取得了 B 公司 20% 股权，并能够对其施加重大影响。当日，B 公司可辨认净资产公允价值为 21000 万元。2021 年 7 月 1 日，A 公司另支付现金 12000 万元，自另一非关联方处取得 B 公司 40% 股权，并取得对 B 公司的控制权。购买日，A 公司原持有的对 B 公司的 20% 股权的公允价值为 6000 万元，账面价值为 5250 万元，A 公司确认与 B 公司权益法核算相关的累计投资收益为 300 万元，其他综合收益为 300 万元，其他所有者权益变动为 150 万元；B 公司可辨认净资产公允价值为 27000 万元。假设 A 公司购买 B 公司 20% 股权和后续购买 40% 的股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。

2019 年 1 月 1 日

借：长期股权投资—投资成本 4 500

贷：银行存款 4 500

持有期间

借：长期股权投资—损益调整 300
 —其他综合收益 300
 —其他权益变动 150
 贷：投资收益 300
 其他综合收益 300
 资本公积—其他资本公积 150

2021年7月1日

借：长期股权投资 (最后倒挤) 17250

贷：长期股权投资—投资成本 4500
 —损益调整 300
 —其他综合收益 300
 —其他权益变动 150

银行存款 12000 → 新支付对价的公允价值
 原股权投资账面价值
 ↓ 不视同处置
 其他综合收益和资本公积暂不做处理，处置时再结转

【例 5-19 改编】2019 年 1 月 1 日，A 公司以每股 6 元的价格购入某上市公司 B 公司的股票 200 万股，并由此持有 B 公司 5% 的股权。A 公司与 B 公司不存在关联方关系。A 公司将对 B 公司的投资作为其他权益工具投资进行会计处理。2021 年 1 月 1 日，A 公司以现金 15000 万元为对价，向 B 公司大股东收购 B 公司 50% 的股权，相关手续于当日完成。假设 A 公司购买 B 公司 5% 的股权和后续购买 50% 的股权不构成“一揽子交易”，B 公司 2020 年 12 月 31 日股价为每股 6.2 元，A 公司取得 B 公司控制权之日为 2021 年 1 月 1 日，B 公司当日股价为每股 6.5 元，B 公司可辨认净资产的公允价值为 24000 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

2019 年 1 月 1 日

借：其他权益工具投资—成本 1 200
 贷：银行存款 1 200

2020 年 12 月 31 日

借：其他权益工具投资—公允价值变动 40=200×(6.2-6)
 贷：其他综合收益 40

假定不考虑提取公积金等其他因素影响

2021年1月1日

借：长期股权投资 (最后倒挤) 16300

贷：其他权益工具投资—成本 1200
 —公允价值变动 40
 利润分配—未分配利润 60
 银行存款 15000

借：其他综合收益 40
 贷：利润分配—未分配利润 40

↑ 视同处置

原股权投资公允价值

新支付对价的公允价值

(二) 企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

【提示】与非同一控制下的最大区别是将直接相关费用计入长期股权投资初始投资成本，其他两者一致。

取得方式	初始投资成本
支付现金	实际支付的价款+直接相关费用（审计、评估咨询费等） 不包括：宣告但尚未发放的现金股利或利润（应收项目）
发行权益性证券	权益性证券的公允价值+直接相关费用 不包括：①宣告但尚未发放的现金股利或利润（应收项目） ②为发行权益性证券支付的手续费、佣金等与发行直接相关的费用
投资者投入	一般以评估作价为基础确定（除非投资者投入的长期股权投资的公允价值更可靠）

