

## 长期股权投资和企业合并专题

**【习题-综合题】**甲上市公司（以下简称甲公司）20×7年起实施了一系列股权交易计划，具体情况如下：

（1）20×7年10月，甲公司与乙公司控股股东丁公司签订协议，协议约定：甲公司向丁公司定向发行1.2亿股本公司股票，以换取丁公司持有的乙公司60%的股权。甲公司定向发行的股票按规定确定为每股5元，双方确定的评估基准日为20×7年9月30日。

乙公司经评估确定20×7年9月30日的可辨认净资产公允价值（不含递延所得税资产和负债）为10亿元。

（2）甲公司该并购事项于20×7年12月10日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于20×7年12月31日发行，当日收盘价为每股5.5元。甲公司于12月31日起主导乙公司财务和生产经营决策。以20×7年9月30日的评估值为基础，乙公司可辨认净资产于20×7年12月31日的公允价值为10.5亿元（不含递延所得税资产和负债），其中公允价值与账面价值的差异产生于一项无形资产和一项固定资产：

①无形资产系20×5年1月取得，成本为8 000万元，预计使用10年，采用直线法摊销，预计净残值为零，20×7年12月31日的公允价值为8 400万元；

②固定资产系20×5年12月取得，成本为4 800万元，预计使用8年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，20×7年12月31日的公允价值为7 200万元。

上述资产均未计提减值，其计税基础与按历史成本计算确定的账面价值相同。

**【注：无形资产评估增值=8 400—（8 000—8 000/10×3）=2 800，尚可使用10—3=7；固定资产评估增值=7 200—（4 800—4 800/8×2）=3 600，尚可使用8—2=6；合计评估增值2 800+3 600=6 400】**

甲公司和丁公司在此项交易前不存在关联方关系。有关资产在该项交易后预计使用年限、净残值、折旧和摊销方法保持不变。甲公司向丁公司发行股份后，丁公司持有甲公司发行在外普通股的10%，不具有重大影响。

（3）20×8年12月31日，甲公司又支付5亿元自乙公司其他股东处进一步购入乙公司40%的股权，当日乙公司可辨认净资产公允价值为12.5亿元，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为11.86亿元，其中20×8年实现净利润为2亿元。

（4）20×9年10月，甲公司与其另一子公司（丙公司）协商，将持有的全部乙公司股权转让给丙公司。以乙公司20×9年10月31日评估值14亿元为基础，丙公司向甲公司定向发行本公司普通股7 000万股（每股面值1元），按规定确定为每股20元。有关股份于20×9年12月31日发行，丙公司于当日开始主导乙公司生产经营决策。当日，丙公司每股股票收盘价为21元，乙公司可辨认净资产公允价值为14.3亿元。乙公司个别财务报表显示，其20×9年实现净利润为1.6亿元。

其他有关资料：

①本题中各公司适用的所得税税率均为25%，除所得税外，不考虑其他因素。

②乙公司没有子公司和其他被投资单位，在甲公司取得其控制权后未进行利润分配，除所实现净利润外，无其他影响所有者权益变动的事项。

③甲公司取得乙公司控制权后，每年年末对商誉进行的减值测试表明商誉未发生减值。

④甲公司与乙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。

（5）要求：

1：根据资料（1）和（2），确定甲公司合并乙公司的类型，并说明理由；如为同一控制下企业合并，确定其合并日，计算企业合并成本及合并日确认长期股权投资应调整所有者权益的金额；如为非同一控制下企业合并，确定其购买日，计算企业合并成本、合并中取得可辨认净资产公允价值及合并中应予确认的商誉或计入当期损益的金额。

2：根据资料（3），计算确定甲公司在其个别财务报表中对乙公司长期股权投资的账面价值并编制相关会计分录；

计算确定该项交易发生时乙公司应并入甲公司合并财务报表的可辨认净资产价值及该交易对甲公司合并资产

负债表中所有者权益项目的影响金额。

3: 根据资料(4), 确定丙公司合并乙公司的类型, 说明理由; 确定该项合并的购买日或合并日, 计算乙公司应纳入丙公司合并财务报表的净资产价值并编制丙公司确认对乙公司长期股权投资的会计分录。

**【答案】**

1. 该项合并为非同一控制下企业合并。理由: 甲公司与乙公司在合并发生前后不存在同一最终控制方。或: 甲公司与丁公司在交易发生前不存在关联方关系。

购买日为20×7年12月31日。

企业合并成本=12 000×5.5=66 000(万元)

合并中取得可辨认净资产公允价值=105 000-6 400×25%=103 400(万元)

商誉=66 000-103 400×60%=3 960(万元)

2. 个别报表长期股权投资账面价值=66 000+50 000=116 000(万元)

乙公司应纳入甲公司合并报表中的可辨认净资产价值=购买日为20×7年12月31日已考虑递延所得税的可辨认净资产公允价值103 400+20×8年调整前净利润20 000-无形资产摊销2 800/7×75%-固定资产折旧3 600/6×75%=122 650(万元)

应当冲减合并报表资本公积金额=支付对价50 000-持续计算的可辨认净资产价值122 650×40%=940(万元)

3. 该项交易为同一控制下企业合并。理由: 乙、丙公司在合并前后均受甲公司最终控制, 且符合时间性要求。

乙公司应纳入丙公司合并报表的净资产价值=122 650+20×9年调整前净利润16 000-无形资产摊销2 800/7×75%-固定资产折旧3 600/6×75%+3 960=137 900+3 960=141 860(万元)

借: 长期股权投资 (137 900×100%+3 960) 141 860

贷: 股本 7 000

资本公积 134 860