

知识点 6: 长期股权投资取得的核算 (★★)

三、长期股权投资取得的方式

【例 11-6】P、Q 两公司同为 S 集团控制下的全资子公司，两公司在合并前采用相同的会计政策，假设当年 6 月 30 日 P 公司通过定向发行 1000 万股普通股（每股面值为 1 元、市价为 11 元）作为合并对价，交换 Q 公司发行在外的全部股份，从而取得 Q 公司 100% 的股权，合并后 Q 公司仍维持其独立法人资格继续经营。不考虑合并费用。合并日，Q 公司所有者权益的总额（即在 S 集团合并财务报表中的账面价值）为 11000 万元。因 Q 公司在合并后维持其独立法人资格继续经营，则 P 公司在合并日应确认对 Q 公司的长期股权投资。

其成本为合并日享有 Q 公司账面所有者权益的份额，账务处理为：

借：长期股权投资 110 000 000
 贷：股本 10 000 000
 资本公积——股本溢价 100 000 000

【提示】(1) 合并前合并方与被合并方采用的**会计政策、会计期间**应当一致。企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策、会计期间不同的，应基于重要性原则，首先按照**合并方**的会计政策、会计期间**对被合并方**资产、负债的账面价值进行调整，其次在此基础上计算确定被合并方的所有者权益账面价值，并计算确定长期股权投资的初始投资成本。

(2) 同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，如果被合并方按照改制时确定的资产、负债经评估确定了价值调整资产、负债账面价值的，合并方应当按照取得被合并方**经评估确认的净资产的份额**，作为长期股权投资的初始投资成本。

(3) 如果被合并方**本身编制合并财务报表**的，被合并方的所有者权益的账面价值应当以其合并财务报表为基础确定。

(4) 被合并方在合并日的**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。

(5) 通过多次交易，分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的。【分步到位】属于一揽子交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。

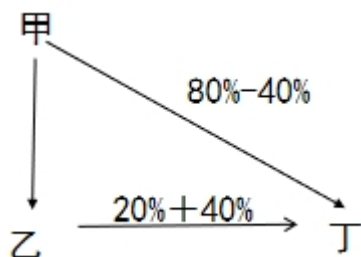
不属于一揽子交易的：

合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值的份额

新增投资部分初始投资成本=合并日初始投资成本-原股权投资于合并日的账面价值

新增投资部分初始投资成本与为取得**新增部分**投资所支付对价的**账面价值**的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

同一控制下，20%增加 40%，达到 60%。



借：长期股权投资（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×%）

 贷：交易性金融资产/长期股权投资（账面价值）
 银行存款（新支付的对价）
 资本公积（倒挤）

(6) 合并方除自最终控制方取得集团内企业的股权外，还会涉及**自外部独立第三方购买被合并方进一步的股权**。一般认为自集团内取得的股权能够形成控制的，相关股权投资成本的确定按照同一控制下企业合并的有关规定处理。(购买子公司少数股权的处理)

自外部独立第三方取得的股权则视为在取得对被投资单位的控制权、形成同一控制下企业合并后**少数股权的购买**，该部分少数股权的购买不管与形成同一控制下企业合并的交易是否同时进行，在与同一控制下企业合并不构成一揽子交易的情况下，**有关股权投资成本即应按照实际支付的购买价款确定**。
该种情况下，在合并方最终持有对同一被投资单位的股权中，不同部分的计量基础会存在差异。

(三) **投资者投入**的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外(即此时以公允价值作为初始投资成本)。

(四) 通过**非货币性资产交换**取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照非货币性资产交换准则的相关规定加以确定。

(五) **通过债务重组**方式取得长期股权投资，其初始投资成本应当按照债务重组准则的相关规定加以确定。

项目	同一控制企业合并(集团内部企业之间合并)		非同一控制企业合并(集团外部非关联方之间合并)		合并以外其他方式(对联营企业合营企业的投资)
初始计量	一次交易	初始投资成本=相对于最终控制方而言的被合并方 所有者权益账面价值份额 +最终控制方收购被合并方形成的商誉	一次交易	初始投资成本(合并成本)=付出对价的公允价值(含税)	初始投资成本=付出对价的公允价值+初始直接费用
	多次交易		多次交易		
	付出对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，不构成长期股权投资成本，单独作为应收项目处理，记入“应收股利”科目				
	差额	支付对价的账面价值与长期股权投资初始投资成本的差额计入资本公积、留存收益	①付出资产(比照处置相关资产处理) ②发行权益性证券公允价值与面值的差额计入资本公积		

【小结】交易费用的处理

项目	交易费用的处理	
长期股权投资	同一控制下	计入管理费用
	非同一控制下	计入管理费用
	企业合并以外的其他方式	计入初始投资成本
交易性金融资产	计入投资收益	
债权投资	计入初始投资成本	
其他债权投资	计入初始投资成本	
其他权益工具投资	计入初始投资成本	

【2015·多选题】关于取得长期股权投资，下列说法正确的有()。

- A. 企业合并时，与发行债券相关的交易费用，计入债券初始金额
- B. 非同一控制下一次交易实现的企业合并，长期股权投资初始投资成本以付出合并对价的公允价值为基础确定
- C. 同一控制下企业合并，合并方的评估咨询费计入管理费用
- D. 企业合并时与发行权益性证券相关的交易费用，在权益性证券发行溢价不足以抵减的，应冲减合并方资本公积

E. 以发行权益性证券直接取得联营企业的长期股权投资，按发行的权益性证券公允价值作为初始投资成本

【答案】ABCE

【解析】选项 D，为发行权益性证券支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润—冲减留存收益。

知识点回顾

