

第二节 长期股权投资的初始计量

(一) 同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资

(4) 通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并的，在个别财务报表中，应当以持股比例计算的合并日应享有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份额**，作为该项投资的初始投资成本。

初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日为取得新的股份所支付对价的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之利的差额，**调整资本公积**(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

(5) 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)**。另外，与发行权益工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减**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。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

简记：

中介费用+其他相关管理费用→管理费用

股票发行费用→冲减“资本公积——股本溢价”，如果溢价不够冲或无溢价时则冲减留存收益。

债券发行费用→冲减“应付债券——利息调整”，即冲减溢价或追加折价。

【例题】2×21年5月20日，甲公司发行公司债券的方式取得母公司控制的乙公司90%的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。甲公司所发行的公司债券的面值为500万元，票面年利率为6%，每年末付息到期还本，甲公司另行支付发行费用2万元。合并日，乙公司所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值为600万元。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。

解析：

①长期股权投资的入账成本=600×90%=540(万元)；

②甲公司的会计分录如下：

借：长期股权投资——乙公司	540
贷：应付债券——面值	500
——利息调整	40

同时，支付发行费用时：

借：应付债券——利息调整	2
贷：银行存款	2

【多选题】M公司以定向增发股票的方式购买同一集团内N公司持有的F公司80%股权。为取得该股权，M公司增发200万股普通股，每股面值为1元，每股公允价值为10元；支付承销商佣金20万元，合并中发生审计费用12万元。合并当日F公司所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值为700万元，公允价值为1000万元。M公司和F公司采用的会计政策相同，不考虑其他因素，下列选项中表述正确的有()。

- A. 该合并属于同一控制下的换股合并
- B. 长期股权投资入账成本为560万元
- C. 承销商的佣金和合并中的审计费用均列入发生当期的管理费用
- D. M公司因此合并贷记“资本公积——股本溢价”360万元

答案：AB

解析：①换股合并时：

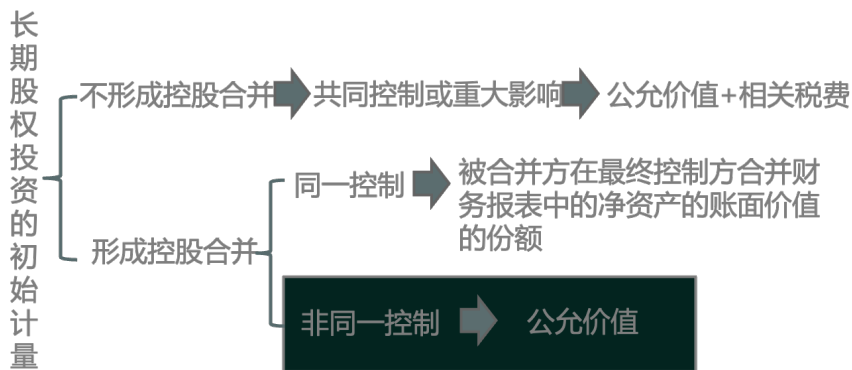
借：长期股权投资	560
贷：股本	200
资本公积——股本溢价	360

②支付承销商佣金时：

借：资本公积——股本溢价	20
贷：银行存款	20

③支付审计费用时：

借：管理费用 12
贷：银行存款 12



(二) 非同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资

非同一控制下企业合并本质上为市场化购买。

(1) 非同一控制下的控股合并中，购买方应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**。

购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关**管理费用**，应于发生时计入**当期损益**；

购买方作为合并对价发行的权益性工具或债务性工具的交易费用，与形成同一控制下控股合并的长期股权投资的会计处理原则相同。

付出对价的处理：

付出对价	公允价值与账面价值的差额
固定资产、无形资产	资产处置损益
长期股权投资或金融资产	投资收益等
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】A公司于20x6年3月31日取得B公司70%的股权。为核实B公司的资产价值，A公司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300万元。合并中，A公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表6-1所示。

项目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	6000	9600
专利技术	2400	3000
银行存款	2400	2400
合计	10800	15000

假定合并前A公司与B公司不存在任何关联方关系，且B公司所持有资产、负债构成业务，A公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为9600万元，至控股合并发生时已累计摊销1200万元。

分析：本例中因A公司与B公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的控股合并处理。

A公司对于控股合并形成的对B公司的长期股权投资，应按确定的企业合并成本作为其初始投资成本。

A公司应进行如下账务处理：

【分录】

借：长期股权投资 150 000 000
 累计摊销 12 000 000
贷：无形资产 96 000 000
 银行存款 24 000 000

资产处置损益 42 000 000
借：管理费用 3 000 000
贷：银行存款 3 000 000

事项	同一控制下	非同一控制下
初始计量	在 合并日 按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的 账面价值 的份额作为长期股权投资的初始投资成本	按 公允价值（合并成本） ，作为长期股权投资的初始投资成本
支付对价的差额	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；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；均应当调整资本公积（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	付出资产公允价值与账面价值的差额计入 损益

事项	同一控制下	非同一控制下
发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用	应当于发生时计入 当期损益	
合并方或购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用	与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（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。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的 初始确认金额	

（2）通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资的**账面价值**或**公允价值**加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的**初始投资成本**。

原来为权益法

购买日之前持有的股权采用权益法核算的，购买日长期股权投资的初始投资成本为原权益法下的**账面价值**加上购买日为取得新的股份所支付对价的**公允价值**之和。

购买日之前因权益法形成的其他综合收益或其他资本公积暂时不作处理。待到**处置**该项投资时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。

原为金融资产

长期股权投资在购买日的初始投资成本为原公允价值计量的**账面价值**加上购买日取得新的股份所支付对价的**公允价值**之和，购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，计入**留存收益**，不得转入当期损益。

（三）一项交易中同时涉及自最终控制方购买股权形成控制及自其他外部独立第三方购买股权的会计处理
某些股权交易中，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。在这种情况下，在合并方最终持有对同一被投资单位的股权中，**不同部分**的计量基础可能会存在差异。

1	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。
2	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。这部分 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，有关股权投资成本即应按照 实际支付 的购买价款确定。