

第四节 长期股权投资的核算

2. 同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资（账面价值）

（1）基本原则

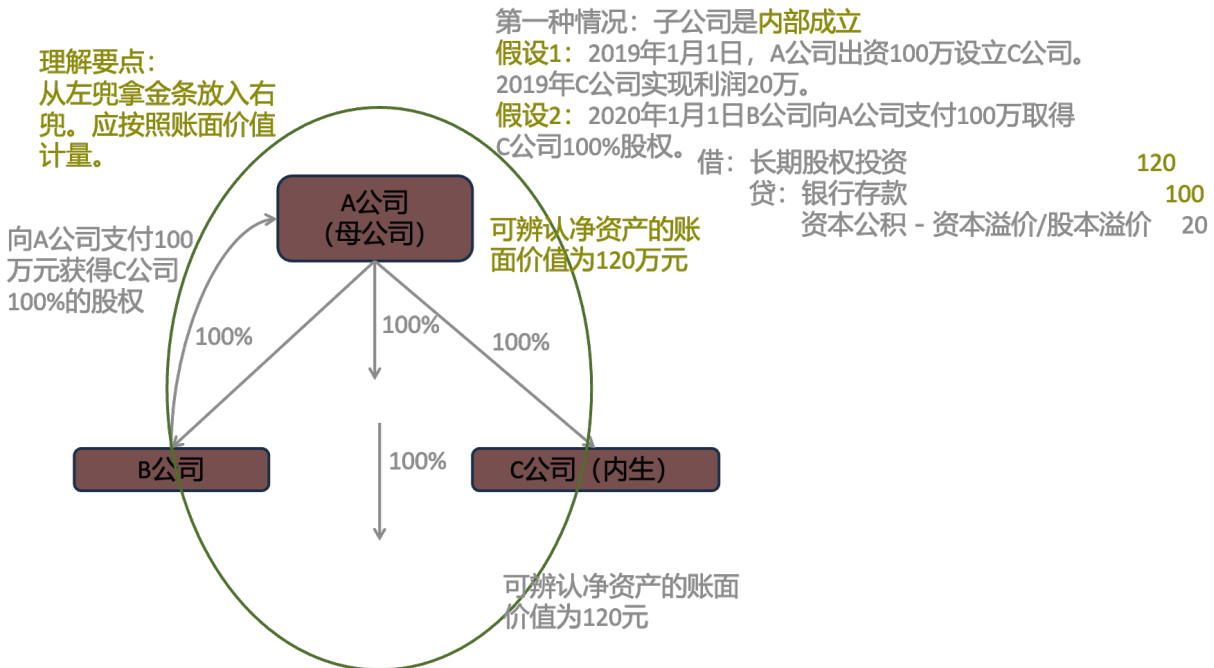
a. 同一控制下企业合并中，考虑到构成同一控制下企业合并的有关条件，即交易发生前后合并方、被合并方均在相同的最终控制方控制之下。从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产**并没有发生变化**，只是由于合并方的加入，其所控制子公司**相互的层级、直接或间接关系的变化**。

b. 从能够实施控制一方的角度，不管其在某些交易事项发生前后，对被投资方实施的是直接控制还是通过中间层次间接控制，只要能够实施控制，其所能够支配和运用的经济资源即是不变的，一般**不能改记相关资产、负债的价值**。

c. 我国企业会计准则体系中将合并方取得被合并方股权的交易作为企业集团内资产和权益的重新整合处理，不管交易本身是否是按照公平的市场价格作价，也不管交易本身是否是在最终控制方的主导下进行，只要符合同一控制下企业合并的界定，合并方通过交易取得对被合并方的长期股权投资即应按照通过该项交易取得的被合并方**账面净资产的份额**确认。

提示：

账面净资产**并非**是指被合并方个别财务报表中体现的有关资产、负债的价值，而是从**最终控制方的角度**，被合并方自其被最终控制方开始控制时开始，其所持有的资产、负债确定**对于最终控制方的价值持续计算至合并日的账面价值**。（2种情况）



第二种情况：子公司是外购的（先非同控后同控，略）

（2）具体方式

①一次交易形成控制

A. 合并方以**支付现金、转让非现金资产或承担债务方式**作为合并对价

借：长期股权投资（被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的**账面价值的份额** + 包括最终控制方收购被合并方而形成的**商誉**）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

 贷：负债/资产（投出资产、承担负债的**账面价值**）

 资本公积——资本溢价/股本溢价（差额，可能在借方，如在借方不足冲减，调整留存收益）

B. 合并方以发行权益性证券作为合并对价

借：长期股权投资（被合并方**可辨认净资产**在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额 + 包括最终控制方收购被合并方而形成的**商誉**）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

贷：股本（发行股票的数量×每股面值）

资本公积——股本溢价（长投初始投资成本与权益性证券面值的差额，并非溢价收入）

借：资本公积——股本溢价（权益性证券发行费用）

贷：银行存款

提示：

- 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。
- 企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，应基于重要性原则，**统一**合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方净资产的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的初始投资成本。
- 在商誉未发生减值的情况下，同一控制企业合并中，不同母公司编制合并财务报表时，合并财务报表中反映的**商誉是相同的**。（商誉随控制权转移，完全转移）
- 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**。
- 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**。

C. 审计、法律服务等相关费用的处理（**同控和非同控处理相同**）

借：管理费用

贷：银行存款

解释：为什么不能将相关费用计入成本？

合并报表中母公司长期股权投资与子公司所有者权益要相互抵销。若将审计、法律服务等相关费用计入长期股权投资成本，合并报表中会产生商誉，存在虚增资产的问题。

【计算分析】甲公司于2015年4月1日自其母公司（P公司）取得B公司100%股权并能够对B公司实施控制。该项交易中，以2014年12月31日为评估基准日，B公司全部股权经评估确定的价值为15亿元，其个别财务报表中净资产账面价值为6.4亿元，以P公司取得B公司时点确定的B公司有关资产、负债价值为基础，考虑B公司后续有关交易事项的影响，2015年4月1日，B公司净资产价值为9.2亿元（在最终控制方合并报表中的账面价值）。

甲公司用以支付购买B公司股权的对价为其账面持有的一项土地使用权，成本为7亿元，已摊销1.5亿元，评估价值为10亿元，同时该项交易中甲公司另支付现金5亿元。当日，甲公司账面所有者权益项目构成：股本6亿元，资本公积3.6亿元，盈余公积2.4亿元，未分配利润8亿元。

问题：

甲公司应确认对B公司长期股权投资的成本及其会计处理？

解析：

本例中甲公司对B公司的合并属于同一控制下企业合并。按照会计准则规定，该类合并中投资方应当按照合并取得应享有被合并方账面净资产的份额确认对被合并方的长期股权投资。该长期股权投资与所支付对价账面价值之间的差额应当调整资本公积，资本公积余额不足冲减的，应当依次冲减盈余公积和未分配利润。

对B公司长期股权投资为9.2亿元，甲公司应进行的会计处理为（单位：亿元）：

借：长期股权投资	9.2
累计摊销	1.5
资本公积	1.3
贷：无形资产	7
银行存款	5

②企业通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并（具体内容到“转换时”详细讲解）

借：长期股权投资（被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额+包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）

贷：长期股权投资（原持股比例的账面价值）

 负债（承担债务账面价值）

资产（投出资产账面价值）

资本公积——资本溢价/股本溢价（差额，可能在借方，如在借方不足冲减，调整留存收益）

3. 投资成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润的处理

企业无论以何种方式取得股权投资，也无论将取得的股权投资作为何种金融资产（长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产）核算，取得投资时，对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，均应确认为**应收股利**。

4. 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它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。该类交易中，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，

而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。即**内部取得股权是按照账面价值核算，外部取得股权按照公允价值核算**。

5. 公司制改造

企业进行公司制改造时，对资产、负债的账面价值按照评估价值调整的，被投资单位的评估价值与原账面价值的**差额应记入“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目**。

投资方长期股权投资应以**评估价值作为改制时的认定成本**，并将其与原账面价值的**差额记入“资本公积——其他资本公积”**。（借鉴权益法的处理方式）

6. 国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司

（1）划入企业的会计处理

借：长期股权投资

贷：资本公积——资本溢价（国资监管部门批复金额，若批复明确作为资本金投入的，计入实收资本科目）

（2）划出企业的会计处理

借：资本公积——资本溢价（若批复明确冲减资本金的，应借记实收资本科目）

 盈余公积

 利润分配——未分配利润

贷：长期股权投资

总结：长期股权投资初始计量的处理

具体项目	同一控制	非同一控制	联营（重大影响） 合营（共同控制）
入账价值 （一次交易）	相对于最终控制方而言的被合并方可辨认净资产的账面价值份额+商誉（最初的商誉）	付出对价的公允价值	付出对价的公允价值+相关税费
付出对价的处理	按照账面价值	按照公允价值（视同销售处理）	
包含的股利	做应收项目		
交易费用	计入“管理费用”		计入成本
	发行权益性证券的佣金手续费冲减资本公积，不足部分冲减盈余公积和未分配利润		
差额的处理	计入“资本公积——资本溢价或股本溢价”，不足冲减，冲减留存收益	不涉及	

总结：金融资产（股权投资）初始计量的处理

具体项目	其他权益工具投资	交易性金融资产
入账价值	付出对价的公允价值+交易费用	付出对价的公允价值
包含的股利	做应收项目	

交易费用	计入成本	计入“投资收益”
	发行权益性证券的佣金、手续费冲减资本公积，不足冲减部分冲减盈余公积和未分配利润	

【单选·2013】甲公司和乙公司为非关联企业。2012年5月1日，甲公司按每股4.5元增发每股面值1元的普通股股票2 000万股，并以此为对价取得乙公司70%的股权并达到控制；甲公司另以银行存款支付审计费、评估费等共计30万元。乙公司2012年5月1日可辨认净资产公允价值为12 000万元。甲公司取得乙公司70%股权时的初始投资成本为（ ）万元。

- A. 8 400
- B. 8 430
- C. 9 000
- D. 9 030

答案：C

解析：非同一控制下企业合并下长期股权投资的初始投资成本=4.5×2 000=9 000（万元）；支付的审计、评估费用计入管理费用，不计入长期股权投资的成本。

甲公司取得长期股权投资会计分录（万元）：

借：管理费用	30
贷：银行存款	30
借：长期股权投资	9 000
贷：股本	2 000
资本公积	7 000

【多选·2015】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：ABC

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，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。

选项E，以发行权益性证券直接取得的长期股权投资，形成同一控制下企业合并的，是以被合并企业所有者权益账面价值所享有的份额作为初始投资成本。