

第二节 长期股权投资的初始计量

(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

①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。

②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。

有关费用的总结：

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，甲公司以发行公司债券的方式取得母公司控制的乙公司80%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625万元。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=625×80%=500（万元）；

②甲公司的会计分录如下：

借：长期股权投资——乙公司 500
 贷：应付债券——面值 500

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

同一控制下企业合并	
一次交易	多次交换交易
借：长期股权投资（最终控制方认可的被投资方账面净资产×%+商誉） 借差依次冲减 贷：XXX（账面价值）	借：长期股权投资（最终控制方认可的被投资方账面净资产×%+商誉） 借差依次冲减 贷：XXX（原来的账面价值） 本次支付的（账面价值）

应交税费——应交增值税（销项税额） 资本公积(如果贷差)	资本公积(如果贷差)
---------------------------------	------------

经典例题

【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1 000万元。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：

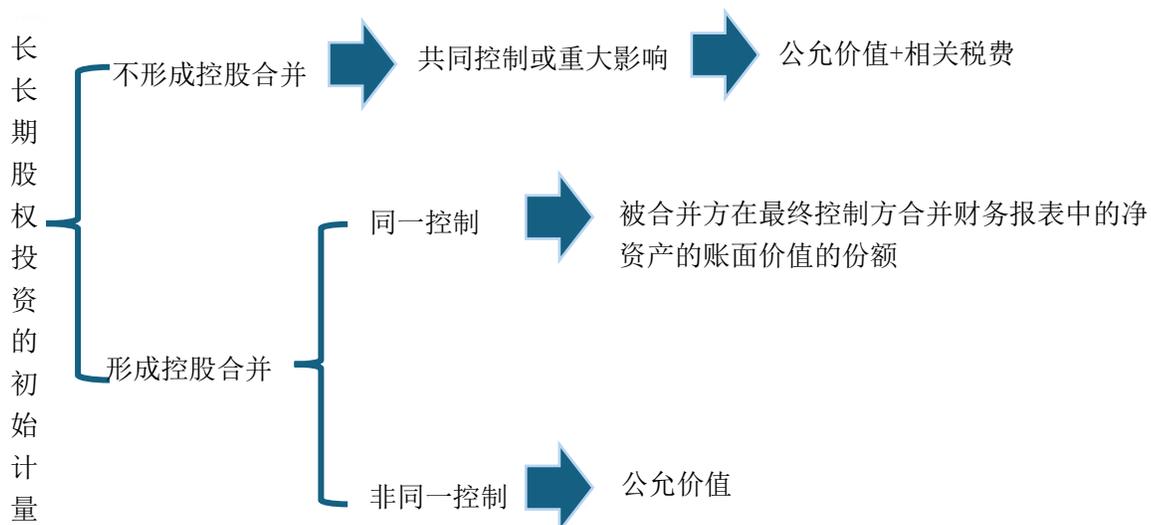
借：长期股权投资	560
贷：股本	200
资本公积——股本溢价	360

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**。

有关费用：

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

(1) 以固定资产作为合并对价：

借：固定资产清理（账面价值）

 累计折旧

 固定资产减值准备

贷：固定资产

借：长期股权投资（公允价值：含税价）

 应收股利

 资产处置损益（公允价值<账面价值）

贷：固定资产清理（账面价值）

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 资产处置损益（公允价值>账面价值）

【例题】A公司和B公司为独立的企业，不存在任何关联关系。2×24年4月1日，A公司以账面原价1 000万元、累

计折旧300万元的一台设备作为对价，取得B公司100%的股权，能够对B公司实施控制。该设备的公允价值为1200万元。A公司与B公司的会计年度和采用的会计政策相同，不考虑增值税相关税费和其他因素。

答案：

借：固定资产清理	700
累计折旧	300
贷：固定资产	1 000
借：长期股权投资	1 200
贷：固定资产清理	700
资产处置损益	500 (1 200-700)

(2) 以长期股权投资、交易性金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性金融资产（其他债权投资）等作为合并对价

借：长期股权投资（公允价值）

 应收股利

 投资收益（公允价值<账面价值）

 贷：交易性金融资产/其他债权投资/长期股权投资（其他公司的）（账面价值）

 投资收益（公允价值>账面价值）

同时：

借：其他综合收益/资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益

或者相反的会计分录

(3) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益性金融资产（其他权益工具投资）作为合并对价

借：长期股权投资（公允价值）

 应收股利

 贷：其他权益工具投资（账面价值）

 盈余公积(差额，或借方)

 利润分配——未分配利润(差额，或借方)

借：其他综合收益（或者贷）

 贷：盈余公积

 利润分配——未分配利润

(4) 以存货作为合并对价

借：长期股权投资（公允价值——含税价）

 应收股利

 贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：库存商品/原材料