

第二节 长期股权投资的初始计量

(5) 以投资性房地产作为合并对价

成本模式	公允价值模式
①借：长期股权投资（公允价值） 应收股利 贷：其他业务收入	①借：长期股权投资（公允价值） 应收股利 贷：其他业务收入
②借：其他业务成本（倒挤） 投资性房地产累计折旧（摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	②借：其他业务成本 贷：投资性房地产—成本 —公允价值变动 （可借可贷） 同时： ③借：公允价值变动损益（或相反） 贷：其他业务成本 借：其他综合收益 贷：其他业务成本

经典例题

【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9 600万元，至控股合并发生时已累计摊销1 200万元。

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
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（股本溢价），资本公积（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。

（1）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。

(2) 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：

①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，在购买日需要将原股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

②原持有的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入**留存收益**。

(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。