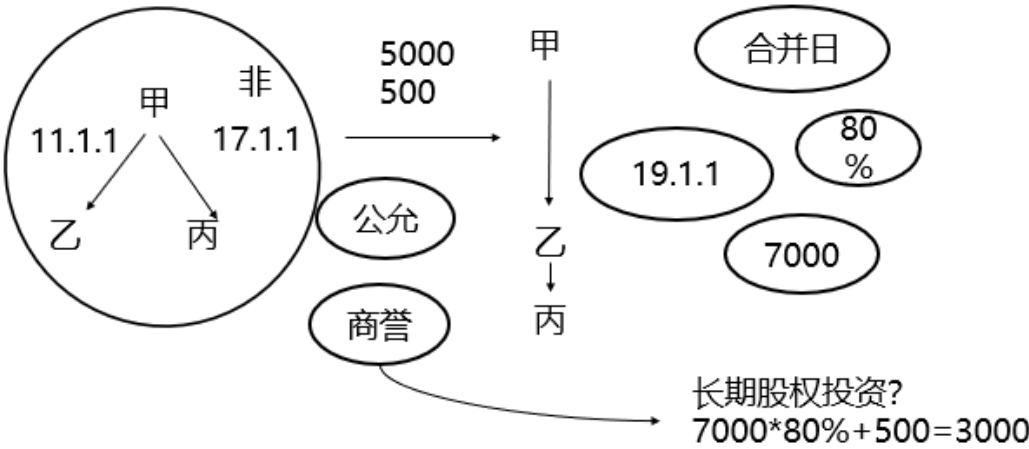


第二节 长期股权投资的初始计量

如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的**商誉金额**。

即从最终控制方的角度，被合并方自其被最终控制方控制时开始，其所持有的资产、负债(包括最终控制方收购被合并方所形成的商誉)对于最终控制方的价值持续计算至合并日的账面价值。



经典例题

【例题】（1）2×14年1月1日，甲公司以银行存款4200万元从本集团外部购入丙公司80%股权（属于非同一控制下企业合并）并能够对丙公司实施控制，购买日，丙公司可辨认净资产的公允价值为5 000万元，账面价值为4 500万元。（2）2×16年1月1日，甲公司的子公司乙公司以银行存款4 500万元购入甲公司所持丙公司的80%股权。2×14年1月至2×15年12月31日，丙公司按照购买日净资产公允价值计算实现的净利润为1 200万元（调整后的净利润）；按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为1 500万元。无其他所有者权益变动。

要求：计算乙公司购入丙公司的长期股权投资的初始投资成本。

解析：甲公司购买日的会计处理：

借：长期股权投资——丙公司 4 200
 贷：银行存款 4 200

甲公司购买日确认的合并商誉=4 200-5 000×80%=200（万元）

乙公司购入丙公司的长期股权投资初始投资成本＝

（5 000+1 200）×80%+200（商誉）＝5 160（万元）。

借：长期股权投资——丙公司 5 160
 贷：银行存款 4 500

【单选题】甲公司20×3年7月1日自母公司（丁公司）取得乙公司60%股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为3 200万元。该股权系丁公司于20×1年6月自公开市场购入，丁公司在购入乙公司60%股权时确认了800万元商誉。20×3年7月1日，按丁公司取得该股权时乙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的乙公司可辨认净资产价值为4 800万元。为进行该项交易，甲公司支付有关审计等中介机构费用120万元。不考虑其他因素，甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本是（ ）。

- A. 1 920万元 B. 2 040万元
C. 2 880万元 D. 3 680万元

答案：D

解析：甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本=4 800×60%+800=3 680（万元）。

【简记】当被合并方是母公司通过非同一控制下企业合并取得时，长期股权投资的初始投资成本=合并日子公司在最终控制方合并报表中的净资产的账面价值×母公司的持股比例+原合并报表中的商誉=以当初购买日的子公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算到合并日的金额×母公司的持股比例+原合并报表中的商誉
以当初购买日的子公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算到合并日的金额=购买日子公司可辨认净资产公允价值+子公司调整后的净利润-子公司分配的现金股利±逆流交易未实现内部交易损益±子公司其他综合收益±子公司其他权益变动

（3）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，应当调整资本公积（溢价）；资本公积（溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

借：长期股权投资（取得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的份额+最终控制方收购被合并方而形成的商誉）

 资本公积——股本溢价①

 盈余公积②

 利润分配——未分配利润③

贷：股本

 资本公积——股本溢价（贷差）

【例题】甲公司和乙公司同为A股份有限公司的子公司。2×24年4月1日，甲公司发行13 000万股普通股（每股面值1元）作为对价，自A股份公司处取得了乙公司80%的控股权。

甲公司购买乙公司股权时，乙公司所有者权益在其最终控制方合并财务报表中的账面价值为15 000万元。

甲公司在合并日“资本公积——股本溢价”科目的贷方余额为1 500万元。

借：长期股权投资 12 000 (15 000×80%)

 资本公积——股本溢价 1 000

贷：股本 13 000

同控下合并方的一般分录如下：

借：长期股权投资（合并当日最终控制方认可的被投资方账面净资产×合并方取得的股份比例+商誉）

 ①资本公积-资本溢价/股本溢价

 ②盈余公积

 ③利润分配——未分配利润

贷：银行存款/相关资产/相关债务（账面价值）

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 资本公积-资本溢价/股本溢价（如果贷差）