

(2) 具体方式

①一次交易形成企业合并

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（**被合并方在最终控制方合并财务报表中的可辨认净资产的账面价值份额+最终控制方合并被合并方时的商誉**）

 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**）

 应交税费——应交增值税（销项税额）【视同销售】

 资本公积——资本溢价或股本溢价（差额，可能在借方，如在借方不足冲减，调整留存收益（盈余公积和未分配利润））

提示：

a. 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。

b. 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。

c. 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）

d. 如果被合并方本身编制合并财务报表的，被合并方的账面所有者权益应当以其在最终控制方合并财务报表中的账面价值为基础确定。

e. 以非现金资产进行投资的，**不确认**非现金资产的处置损益。（不是出售行为，是存放地点变换）

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（**被合并方在最终控制方合并财务报表中的可辨认净资产的账面价值份额+最终控制方合并被合并方时的商誉**）

 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（差额，可能在借方，如在借方不足冲减，调整留存收益（盈余公积和未分配利润））

借：资本公积——股本溢价（权益性证券发行费用）

贷：银行存款

【计算分析·教材例题 6-1】2025 年 6 月 30 日，甲公司向其母公司乙发行 10 000 000 股普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 4.34 元），取得母公司乙拥有对丙公司 100% 的股权，并于当日起能够对丙公司实施控制。合并后丙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2025 年 6 月 30

日，乙公司合并财务报表中的丙公司净资产账面价值为 40 000 000 元。假定甲公司和丙公司都受乙公司最终同一控制，在企业合并前采用的会计政策相同。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在合并日应确认对丙公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有丙公司在乙公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额，账务处理为：

借：长期股权投资——丙公司

(40 000 000×100%) 40 000 000

贷：股本

10 000 000

资本公积——股本溢价

30 000 000

C. 交易费用处理

a. 合并方发生的审计费、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）**。

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。

b. 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。

c. 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。

【单选·2023】甲公司和乙公司均为丙公司创立的子公司，2022年1月5日甲公司以其银行存款800万元和一项账面价值为1200万元、公允价值为1500万元的固定资产作为合并对价，获得乙公司80%的有表决权股份。该合并为同一控制下的企业合并，甲公司能够对乙公司实施控制。2022年1月5日，乙公司可辨认净资产的公允价值为4600万元，其所有者权益在最终控制方丙公司的合并财务报表中的账面价值为4500万元。不考虑其他因素，甲公司2022年1月5日购入该长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

A. 2 000

B. 2 300

C. 3 680

D. 3 600

答案：D

解析：甲公司2022年1月5日购入该长期股权投资的初始投资成本=4500×80%=3600（万元）。

②企业通过多次交易分步取得股权最终形成同一控制下控股合并
具体内容详见第二节长期股权投资转换的内容

（四）企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

基本原则：**付出对价的公允价值+交易费用**

1. 以支付现金取得的长期股权投资

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”，注意区分发行权益性证券的处理	计入长投成本
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。	