

(二) 公允价值计量或权益法转换为成本法(多次交易实现企业合并)

1. 属于“一揽子交易”的,合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。

(不涉及转换处理)

2. 不属于“一揽子交易”的,取得控制权日,应按照以下步骤进行会计处理:

(1) 权益法转成本法(30%→60%) (非同控)

①处理原则

a. 按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和(原账面+新公允),作为改按成本法核算的初始投资成本。

即,

追加投资日长期股权投资初始投资成本=原投资账面价值+新增投资成本

b. 其他综合收益:暂不处理,应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理(当期损益或留存收益)。

c. 资本公积——其他资本公积:暂不处理,因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益,应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益。

②账务处理

借:长期股权投资(原账面+新公允)

贷:长期股权投资——投资成本

——损益调整(可借可贷)

——其他综合收益(可借可贷)

——其他权益变动(可借可贷)

银行存款等(新公允)

【计算分析·教材例题6-18】2023年1月1日,A公司以现金45 000 000元自非关联方处取得了B公司20%股权,并能够对其施加重大影响。当日,B公司可辨认净资产公允价值为210 000 000元。

2024年7月1日,A公司另支付现金120 000 000元,自另一非关联方处取得B公司40%股权,并取得对B公司的控制权。

购买日,A公司原持有的对B公司的20%股权的公允价值为60 000 000元,账面价值为52 500 000元,A公司确认与B公司权益法核算相关的累计投资收益为3 000 000元,其他综合收益为3 000 000元,其他所有者权益变动为1 500 000元;B公司可辨认净资产公允价值为270 000 000元。

假设A公司购买B公司20%股权和后续购买40%的股权的交易不构成“一揽子交易”。

以上交易的相关手续均于当日完成。

不考虑相关税费等其他因素影响。

解析：

①购买日前，A公司持有B公司的投资作为对联营企业的投资进行会计核算，购买日前A公司原持有股权的账面价值为52 500 000元。（原账面）

②本次投资支付对价的公允价值为120 000 000元。（新公允）

③购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为172 500 000元（52 500 000+120 000 000）。

④购买日前A公司原持有股权相关的其他综合收益3 000 000元以及其他所有者权益变动1 500 000元在购买日均不进行会计处理。

账务处理：

借：长期股权投资	17 250
贷：长期股权投资——投资成本	4 500
——损益调整	300
——其他权益变动	150
——其他综合收益	300
银行存款	12 000

（2）原公允价值计量转为成本法计量（即购买日之前持有的股权投资作为金融资产处理）（5%→60%）（非同控）

①处理原则（**先卖后买**）

a. 按照该准则确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和（**原公允+新公允**），作为改按成本法核算的初始投资成本。即，

追加投资日长期股权投资初始投资成本=原投资公允价值+新增投资成本

b. 对于购买日前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**计入留存收益**。

c. 对于购买日前持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额转入改按成本法核算的当期**投资收益**。

②账务处理

借：长期股权投资（**原公允+新公允**）

 贷：**交易性金融资产——成本**

——公允价值变动

投资收益（可借可贷）

其他权益工具投资——成本

——公允价值变动

盈余公积/利润分配——未分配利润

银行存款等

借：其他综合收益

贷：盈余公积/利润分配——未分配利润

【计算分析·教材例题6—19改】2023年1月1日，A公司以每股6元的价格购入某上市公司B公司的股票2 000 000股，并由此持有B公司5%的股权。A公司与B公司不存在关联方关系。A公司将B公司的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（以下简称其他权益工具投资）进行会计处理。

2025年1月1日，A公司以现金150 000 000元为对价，向B公司大股东收购B公司50%的股权，相关手续于当日完成。

假设A公司购买B公司5%的股权和后续购买50%的股权不构成“一揽子交易”，A公司取得B公司控制权之日为2025年1月1日，B公司当日股价为每股6.5元（补充：假定与2024年12月31日公允价值相同），B公司可辨认净资产的公允价值为240 000 000元，不考虑相关税费等其他因素的影响。假定盈余公积的计提比例为15%。

提示：

教材不考虑盈余公积计提不太合适，考试根据题目信息。

解析：2023年1月1日购入时

借：其他权益工具投资——成本 1 200

贷：银行存款 1 200

2024年12月31日，确认公允价值变动

借：其他权益工具投资——公允价值变动 100

贷：其他综合收益 100

①购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为163 000 000元（150 000 000+13 000 000）。

②购买日前A公司原持有其他权益工具投资相关的累计公允价值变动已计入其他综合收益的金额为1 000 000元 $[(6.5-6) \times 2 000 000]$ ，购买日该其他综合收益转入留存收益。

借：长期股权投资——B公司 16 300

贷：其他权益工具投资——成本 1 200

——公允价值变动 100

银行存款 15 000

借：其他综合收益 100

贷：盈余公积 15

（3）同一控制下多次交易形成企业合并的处理

属于“一揽子交易”的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理；不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

①确定初始投资成本

合并日，根据合并后应享有被合并方的净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本；（注意是否包含相应商誉）

②长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理

合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

③其他综合收益：合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；（区别非同控的处理方式）

④资本公积——其他资本公积：因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动（资本公积——其他资本公积），暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。

提示：

A. 处置后的剩余股权根据本准则采用成本法或权益法核算的（仍为长投），其他综合收益（可转损益）和其他所有者权益应按比例结转；

B. 处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

【计算分析·教材例题6—17】2023年1月1日，甲公司取得同一控制下的乙公司25%的股份，实际支付款项90 000 000元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为330 000 000元（假定与公允价值相等）。

2023年及2024年度，乙公司共实现净利润15 000 000元，无其他所有者权益变动。

2025年1月1日，甲公司定向增发30 000 000股普通股（每股面值为1元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的乙公司35%股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。

当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为345 000 000元。假定甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照10%的比例提取法定盈余公积。甲公司和乙公司一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素

权益法 转 成本法	同一控制	被合并方在最终控制方合并报表中净资产的账面价值份额	待到处置时再行结转
		合并对价（原账面+新账面）与长投初始成本的差额调整资本公积，不足部分冲减留存收益	
	非同一控制	原账面+新公允	

转换类型	长投初始成本	涉及其他综合收益的处理
金融资产 转 权益法	原公允+新公允 比较正负商誉	购买日全部结转（先卖后买）