

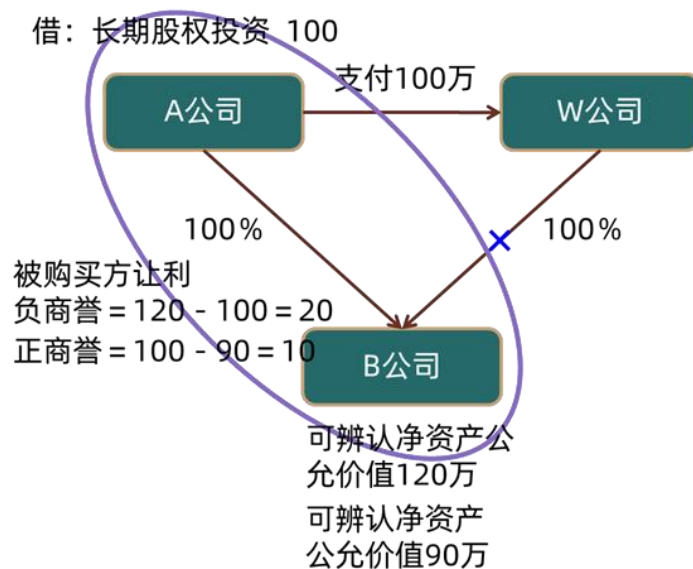
（三）企业合并形成的长期股权投资的初始计量

1. 非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资（基本原则：**公允价值**）

（1）理解

非同一控制的企业合并本质上为**市场化购买**，其处理原则与一般的单项资产购买有相同之处，同时也存在区别。

相同之处在于购买方在支付对价之后，对于自购买方取得的各项资产、负债应当按照其在购买日的**公允价值**计量。



提示：

①正商誉**包含**在相关长期股权投资的初始投资成本中，仅在编制合并报表时才会体现。

②负商誉**不影响**母公司个别报表中持有的对子公司长期股权投资初始投资成本的确定，但在编制合并报表的时候，体现为企业合并发生当期合并利润表的损益。

【判断·2023】非同一控制下的控股合并，合并方合并成本高于合并中取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的差额，应在合并方个别报表中以商誉列示。（ ）

答案：×

解析：非同一控制下的控股合并，购买方合并成本高于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应在合并财务报表中以商誉列示，不是在个别财务报表中列示。

（2）具体处理方式

①一次性交换交易实现的企业合并

A. 处理原则

a. 非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业**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、发行的权益性证券的**公允价值之和**。

b. 非同一控制下的企业合并中，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，应当于发生时计入当期损益（管理费用），**不计入**企业合并成本。

c. 无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为**应收项目**处理。

B. 账务处理

第一种情形：付出对价为现金

借：长期股权投资（**付出对价的公允价值**）

 管理费用（**交易费用**）

 应收股利（**已宣告未发放的现金股利**）

 贷：银行存款等

第二种情形：付出对价为非货币性资产（**视同销售**）

形成非同一控制下的控股合并，作为对价投出的资产为非货币性资产时，投出资产公允价值与其账面价值的差额应分别不同资产进行会计处理（与出售资产影响损益的会计处理相同）：

A. 投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入资产处置损益；

账务处理：

借：固定资产清理

 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+销项税**）

 应收股利

 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（可借可贷）

B. 投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其账面价值结转主营业务成本或其他业务成本，若存货计提跌价准备的，应将存货跌价准备一并结转；

账务处理：

借：长期股权投资（**公允价值+销项税**）

 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

C. 投出资产为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，其公允价值与账面价值的差额计入投资收益，原持有期间以公允价值变动形成的“其他综合收益”应一并转入投资收益；

账务处理：

借：长期股权投资（公允价值）

 应收股利

 贷：其他债权投资

 投资收益（可借可贷）

同时：

借：其他综合收益

 贷：投资收益

或反向。

D. 投出资产为投资性房地产，应区分其后续计量模式。

成本模式：

借：长期股权投资（公允价值）

 应收股利

 贷：其他业务收入

借：其他业务成本

 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

公允价值模式：

借：长期股权投资（公允价值）

 应收股利

 贷：其他业务收入

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：

借：公允价值变动损益（可借可贷）

 贷：其他业务成本

借：其他综合收益

 贷：其他业务成本

注意：

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（佣金、手续费），**应当计入权益性工具（冲减资本公积——股本溢价）或债务性工具的初始确认金额。**

【计算分析·教材例题 6-2】2025 年 3 月 31 日，甲公司取得了乙公司 70% 的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。合并中，甲公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如下表所示。合并中，甲公司为核实乙公司的资产价值，聘请专业资产评估机构对乙公司的资产进行评估，支付评估费用 1 000 000 元。假定合并前甲公司与乙公司及其股东不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素影响。

2025 年 3 月 31 日 单位：元

项 目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	20 000 000（成本 30 000 000，累计摊销 10 000 000）	32 000 000
专利技术	8 000 000（成本 10 000 000，累计摊销 2 000 000）	10 000 000
银行存款	8 000 000	8 000 000
合 计	36 000 000	50 000 000

解析：甲公司应进行的账务处理为：

```

借：长期股权投资——乙公司——投资成本      50 000 000
    累计摊销                                  12 000 000
    贷：无形资产                                40 000 000
        银行存款                                8 000 000
        资产处置损益                            14 000 000
借：管理费用                                1 000 000
    贷：银行存款                                1 000 000
    
```

②通过多次交易分步实现的企业合并

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，应当区分是否构成“一揽子交易”，然后在进行会计处理。（后续内容介绍）