

（三）对子公司投资的初始计量

对于形成控股合并的长期股权投资，应区分形成同一控制下控股合并与非同一控制下的控股合并两种情况确定长期股权投资的初始投资成本。

1. 非同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资（基本原则：公允价值）

（1）特点

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。

不同之处主要在于企业合并是构成业务的多项资产及负债的整体购买，其交易的最终价格与通过交易取得被购买方持有的有关资产、负债的公允价值存在差异，其差异主要体现在两个方面：

一是付出成本大于取得的可辨认净资产公允价值份额，即正商誉的价值。

二是付出成本小于取得的可辨认净资产公允价值份额，即负商誉的价值（营业外收入）。

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。

（2）具体形式

①一次交易实现的控股合并

A. 基本原则

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。

解释：

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券的公允价值之和。

B. 处理方式

a. 购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债公允价值与账面价值的差额计入当期损益。（视同销售，区别于同一控制）

b. 相关费用的会计处理：计入管理费用。（与同一控制相同）

C. 账务处理

借：长期股权投资（付出对价公允价值）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利或利润）

 贷：负债（承担债务公允价值）

资产（投出资产公允价值）

借：管理费用（交易费用）

贷：银行存款

注意：付出的非货币性资产的账务处理

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区分不同资产进行会计处理（视同销售）：

- 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；
- 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；
- 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，原持有期间公允价值变动形成的“其他综合收益”应一并转入投资收益。

②企业通过多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并（具体内容到“转换时”详细讲解）

2. 同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资（基本原则：账面价值）

（1）基本原则

a. 同一控制下企业合并中，考虑到构成同一控制下企业合并的有关条件，即交易发生前后合并方、被合并方均在相同的最终控制方控制之下。

从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化，只是由于合并方的加入，其所控制子公司相互的层级、直接或间接关系的变化。

b. 从能够实施控制一方的角度，不管其在某些交易事项发生前后，对被投资方实施的是直接控制还是通过中间层次间接控制，只要能够实施控制，其所能够支配和运用的经济资源即是不变的，一般不能改记相关资产、负债的价值。

c. 我国企业会计准则体系中将合并方取得被合并方股权的交易作为企业集团内资产和权益的重新整合处理，不管交易本身是否是按照公平的市场价格作价，也不管交易本身是否是在最终控制方的主导下进行，只要符合同一控制下企业合并的界定，合并方通过交易取得对被合并方的长期股权投资即应按照通过该项交易取得的被合并方账面净资产的份额确认。

提示：

账面净资产并非是指被合并方个别财务报表中体现的有关资产、负债的价值，而是从最终控制方的角度，被合并方自其被最终控制方开始控制时开始，其所持有的资产、负债确定对于最终控制方的价值持续计算至合并日的账面价值。

（2）具体方式

①一次交易形成控制

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（被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额＋包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）

 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）

 资本公积——资本溢价/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）

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（被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额＋包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）

 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（长投初始投资成本与权益性证券面值的差额，并非溢价收入）

借：资本公积——股本溢价（权益性证券发行费用）

 贷：银行存款

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）

C. 审计、法律服务等相关费用的处理（同控和非同控处理相同）

借：管理费用

 贷：银行存款

②企业通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并（具体内容到“转换时”详细讲解）

3. 投资成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润的处理

企业无论以何种方式取得股权投资，也无论将取得的股权投资作为何种金融资产（长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综

合收益的金融资产)核算,取得投资时,对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润,均应确认为**应收股利**。

4. 公司制改造

企业进行公司制改造时,对资产、负债的账面价值按照评估价值调整的,被投资单位的评估价值与原账面价值的**差额应记入“资本公积——资本溢价(或股本溢价)”科目**。

投资方长期股权投资应**以评估价值作为改制时的认定成本**,并将其与原账面价值的**差额记入“资本公积——其他资本公积”**。(借鉴权益法的处理方式)

5. 国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司

(1) 划入企业的会计处理

借: 长期股权投资

贷: 资本公积——资本溢价(国资监管部门批复金额,若批复明确作为资本金投入的,计入实收资本科目)

(2) 划出企业的会计处理

借: 资本公积——资本溢价(若批复明确冲减资本金的,应借记实收资本科目)

盈余公积

利润分配——未分配利润

贷: 长期股权投资

【单选】甲公司和乙公司为非关联企业。2024年5月1日,甲公司按每股4.5元增发每股面值1元的普通股股票2 000万股,并以此为对价取得乙公司70%的股权并达到控制;甲公司另以银行存款支付审计费、评估费等共计30万元。乙公司2024年5月1日可辨认净资产公允价值为12 000万元。甲公司取得乙公司70%股权时的初始投资成本为()万元。

A. 8 400

B. 8 430

C. 9 000

D. 9 030

答案: C

解析:非同一控制下企业合并下长期股权投资的初始投资成本 $=4.5 \times 2\,000 = 9\,000$ (万元);支付的审计、评估费用计入管理费用,不计入长期股权投资的成本。

甲公司取得长期股权投资会计分录(万元):

借: 管理费用 30

贷: 银行存款 30

借: 长期股权投资 9 000

贷：股本	2 000
资本公积	7 000