

特殊情形下长期股权投资初始投资成本的确定会计从业资格
考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/534/2021_2022__E7_89_B9_E6_AE_8A_E6_83_85_E5_c42_534314.htm

一、控股合并 新准则将企业合并区分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并，每一种合并类型下又有三种合并方式，即控股合并、吸收合并和新设合并。能够形成长期股权投资的只是控股合并。

1. 同一控制下的控股合并 合并方以支付现金、转让非现金资产、承担债务方式或者发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产、所承担债务账面价值或者所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润。合并方发生的各项相关费用均不得计入初始投资成本：审计费用、评估费用、法律服务费用等直接费用，计入当期损益；发行债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，计入所发行债券及其他债务的初始计量金额；发行权益性证券发生的手续费、佣金等手续费，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减盈余公积和未分配利润。 [例1] 大华集团内的广东木业公司以原价1500万元，已提折旧600万元的固定资产取得同一集团内的江西木业公司70%的股权，广东木业公司因此发生的审计和评估两项费用合计5万元，合并日江西木业公司的账面净资产为1200万元。广东木业公司账面资本公积（股本溢价）有贷方余额80万元，盈余公积贷方余额200万元，则合并方的会计

处理为借：累计折旧6000000 固定资产清理9000000 贷：固定资产15000000 借：长期股权投资江西木业8400000 资本公积股本溢价600000 贷：固定资产清理9000000 借：管理费用审计评估费用50000 贷：银行存款50000 [例2]例1中如果作为对价的不是固定资产，而是发行面值1000万元、票面利率为5%（发行时的市场利率为4%）、每届满1年时支付利息、到期还本、为期3年的债券，为此支付佣金、手续费等发行费用10万元，其他条件不变。应付债券的未来现金流量现值经计算后可知为10177550元，则应付债券的初始计量金额为10277550元。合并方的会计分录变为：借：长期股权投资江西木业8400000 资本公积股本溢价800000 盈余公积1077550 贷：应付债券10277550 [例3]假定例1中广东木业公司以发行500万股普通股（每股面值1元）作为对价，支付的佣金和手续费12万元，则合并方应作的会计处理为：借：长期股权投资江西木业8400000 贷：股本5000000 资本公积股本溢价3280000

（8400000 - 5000000 - 120000）银行存款120000 2. 非同一控制下的控股合并 初始投资成本即合并成本，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以及为进行企业合并发生的各项直接费用之和，但不包括发行债券、承担其他债务或发行权益性证券支付的手续费、佣金等费用，也不包括实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润。此外，对未来事项作出约定且购买日估计未来事项很可能发生、对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应将该预计负债计入初始投资成本。如果合并成本的公允价值大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额（简称借方差额），购买方的个别资产负

债表中差额不作商誉处理，但在编制合并资产负债表时应确认商誉，即调表不调账。如果合并成本的公允价值小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额（简称贷方差额），在经过复核后计入合并当期的合并利润表中，也不影响购买方的个别利润表。也就是说，无论是借方差额还是贷方差额都不影响长期股权投资初始投资成本的确定。这与产生共同控制或重大影响时（权益法核算）的处理明显不同，产生共同控制或重大影响时如果出现贷方差额，应调增长期股权投资的初始投资成本，既调表也调账。

[例4]湖湘人造板股份有限公司以账面价值500万元、公允价值560万元的原材料一批收购人和租赁公司70%的股份，收购日人和租赁公司账面净资产的公允价值是1000万元，湖湘公司适用17%的增值税率，购买前双方不存在任何关联方关系，则购买方应作的会计处理为：

借：长期股权投资人和公司6552000 贷：主营业务收入5600000 应交税费应交增值税（销项税额）952000

借：主营业务成本5000000 贷：库存商品5000000

对于合并成本小于合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值的份额，应在合并利润表中确认营业外收入448000元（ $10000000 \times 70\% - 6552000$ ）。

[例5]如果例4中收购日人和租赁公司的账面净资产的公允价值不是1000万元而是800万元，则长期股权投资的初始投资成本即合并成本仍然是6552000元，合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额5600000元（ $8000000 \times 70\%$ ）的差额，应在合并资产负债表中确认商誉952000元。

[例6]2006年4月1日湖湘人造板股份有限公司通过定向增发普通股2000万股（每股面值1元，公允价值2元）收购人和租赁公司80%的股权，发行过程中向证券承销机构

支付佣金和手续费80万元。除发行股份外，还在协议中约定，如人和租赁公司在合并后的两年内年均实现净利润超过400万元，湖湘人造板股份有限公司应在原购买出价的基础上另付100万元（未来现金流量现值）给人和公司（在购买日估计实现的可能性为70%）。取得投资时人和公司股东大会已通过利润分配方案，决定分派现金股利250万元。人和公司在合并日账面净资产的公允价值为4000万元。购买之前双方不存在任何关联方关系。

借：长期股权投资人和公司39000000 应收股利人和公司2000000 贷：股本20000000 资本公积股本溢价19200000 银行存款800000 预计负债1000000

说明：应收股利应从长期股权投资成本中剔除；支付的手续费和佣金应从股本溢价中扣减；很可能实现的未来事项应确认预计负债；母公司在个别报表中不确认商誉，但在合并报表中应按合并成本3900万元与所占人和公司净资产公允价值的份额3200万元（ $40000000 \times 80\%$ ）之间的差额确认商誉700万元。

3. 因追加投资由原来的共同控制或重大影响变为控股合并 因追加投资由原来的共同控制或重大影响变为控股合并，必然导致由权益法向成本法的转换。当实现的是同一控制下的控股合并时，长期股权投资在合并日的初始投资成本仍然是享有被合并方账面净资产的份额，该份额与原账面余额加上合并日为取得进一步的股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积，资本公积不足冲减的调整留存收益；当实现的是非同一控制下的控股合并时，购买日应首先将长期股权投资的账面余额追溯调整至最初取得成本，长期股权投资在购买日的初始投资成本为最初取得成本加上购买日为取得进一步的股份新支付对价的公允价值之和，被追溯部分相应调整留存

收益。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细
请访问 www.100test.com