

长期股权投资

长期股权投资，包括以下内容：（注意核算范围的变化，“三无”除外）

提示：按照修订后的长期股权投资准则，“三无”投资应作为金融资产核算。

- 1.（成本法）投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资；
- 2.（权益法）投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的权益性投资，即对合营或联营企业的投资。

一、初始计量

（一）形成控股合并的长期股权投资

1. 同一控制下的企业合并，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的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的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、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

2、非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《[企业会计准则第20号——企业合并](#)》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

3、合并方（或购买方）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管理费用。

借：管理费用

贷：银行存款

提示：

- 1 不再区分是同控还是非同控，均费用化。
- 2 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等（支付给券商），即与发行权益性证券相关的费用，不管其是否与企业合并直接相关，均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

案例：

D公司系李亚新于2019年1月1日投资设立的电子元器件加工公司，主要为亚新公司提供产品的配套加工服务，另有少量对外加工业务。李亚新及其配偶分别持有D公司75%和25%的股权。2019年7月1日，李亚新将其持有的D公司的75%的股权转让给李亚新控制的亚新公司。亚新公司为完成此项企业合并发生了共计100万元的审计、评估费用，并将其计入当期损益。此外，2019年度，D公司对亚新公司的销售收入为9600万元，销售成本为9000万元(其中：2019年上半年D公司对亚新公司的销售收入为4000万元，销售成本为3680万元)，亚新公司已在2019年内将从D公司购入的产品全部售出。除此以外，亚新公司与D公司未发生其他关联交易。亚新公司在编制合并利润表时，将D公司2019年7月至12月的利润表并入其2019年度合并利润表，并将2019年7月至12月D公司对亚新公司的销售收入和亚新公司相应的销售成本进行抵消。

问题：亚新公司与长期股权投资和合并财务报表。(如果涉及)相关的会计处理是否恰当，并简要说明理由。

分析：亚新公司将合并D公司发生的审计评估费用计入当期损益的账务处理正确。亚新公司并购D公司属于同一控制下的企业合并。同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用，应于发生时计入当期损益。

编制合并财务报表时将D公司2019年7月至12月的利润表并入其2019年度合并利润表，并将2019年7月至12月D公司对亚新公司的销售收入和亚新公司相应的销售成本进行抵消的会计处理不正确。亚新公司并购D公司属于同一控制下的企业合并。合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初(2009年1月1日)至合并日实现的净利润，双方在当期(自2009年1月1日至2009年12月31日)所发生的交易，应当予以抵消。

注意问题解答6：

根据《企业会计准则第20号——企业合并》，在同一控制下的企业合并中，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方在编制财务报表时，应如何确定被合并方资产、负债的账面价值？

答：同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债

(包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础,进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

本解释发布前同一控制下的企业合并未按照上述规定处理的,应当进行追溯调整,追溯调整不切实可行的除外。

案例：

B、C同受母公司A控制,现在B将C合并,C成为母公司A的二级子企业,B的个别报表里形成很多资本公积,这些资本公积可以转增成B的股本?

分析：

如果B的合并成本小于C在A合并报表层面的净资产账面价值,导致形成“资本公积——资本溢价”的,这部分资本公积可以用于转增B的实收资本。

案例：

集团公司新设股份A公司,在设立时将所属B公司(分公司)、对C公司(为全资子公司)股权资产作为出资。股份公司A根据评估公司出具的评估报告按照B公司和对C公司股权评估价值分别为40亿元予以入账,并增加了实收资本60亿元、资本公积20亿元。假设B公司资产和持有C公司股权分别被评估增值10亿元。

问题：A股份公司是否应按照《企业合并》“同一控制下的企业合并,被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表”,在合并报表时对于母公司层面确认的评估增值部分予以冲销,即:借记资本公积10亿元,贷记长期股权投资-C公司10亿元?

分析：可以这样理解。即使在A的个别报表层面因为按B、C净资产的公允价值确定注册资本和实收资本金额,为了避免资本公积出现负数而对B、C的净资产和股权投资按评估值入账,到了A的合并报表层面也应完整体现同一控制下合并的处理原则。

引申：集团公司报表如何处理?

(二) 不形成控股合并的长期股权投资 (如收购少数股权)

1. 以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

2. 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益行证券直接相关的费用，应当按照《[企业会计准则第37号——金融工具列报](#)》的有关规定确定。

3. 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《[企业会计准则第7号——非货币性资产交换](#)》的有关规定确定。

说明：与同一控制下企业合并同时完成的收购少数股权交易基本原则是：

1、购自同一集团内母公司或子公司的股权，按合并日对应的最终控制方合并报表层面的净资产价值（以原购买日公允价值为基础持续计算到现合并日的金额，含商誉）作为投资成本；

2、购自本企业所属企业集团以外的少数股东的股权，以实际收购价款作为长期股权投资成本。

案例：

同一控制下多次交易实现合并（假定不属于“一揽子交易”且不考虑相关税费），如果首次购入被合并方5%股权，成本1000万，作为交易性金融资产核算；后续在购入被合并方55%股权，支付银行存款7500万元。合并日，合并方享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额（即60%股权的账面价值）10000万元，当日5%股权的公允价值1500万元。

分析：合并日关于长期股权投资的分录：

借：长期股权投资	10 000
贷：交易性金融资产	1 500
银行存款	7 500
资本公积	1 000

二、后续计量

(一) 基本原则

成本法	权益法
1.适用范围： 控制（结合合并财务报表的合并范围）	1.适用范围： 共同控制或重大影响
2.账务处理： ① 购入时：（可能涉同一控制下企业合并或非同一控制下企业合并）	2.账务处理： ① 购入时 借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款等

成本法	权益法
	<p>注：</p> <p>初始投资成本的调整</p> <p>初始投资成本与取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 (二者孰高计入“长期股权投资”)</p> <p>a.不利差额：不调整。</p> <p>b.有利差额：调整计入“营业外收入。</p> <p>借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入</p>
<p>② 持有期间：（被投资单位宣告分配现金股利或利润）</p> <p>借：应收股利 贷：投资收益</p>	<p>3 持有期间：</p> <p>第一部分：投资损益的确认</p> <p>a.被投资单位赚钱获赔钱时，投资方按比例</p> <p>借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益 (或反向)</p> <p>第二部分：取得现金股利或利润的处理（相应减少长期股权投资的账面价值）</p> <p>借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整</p> <p>第三部分：被投资单位实现的其他综合收益 被投资单位其他综合收益增加或减少时，投资方按比例：</p> <p>借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益 (或反向)</p> <p>提示：</p> <p>a.投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算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；</p> <p>投资方部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余股权仍采用权益法核算的，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投</p>

成本法	权益法
	<p>资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转。</p> <p>b.属于被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动额部分，投资方按比例进行确认：</p> <p>借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益 (或反向)</p> <p>处置时，按照被投资单位处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。（不结转损益）</p> <p>第四部分：被投资单位所有者权益其他变动的处理（其他权益变动）</p> <p>（1）总体原则</p> <p>采用权益法核算时，投资企业对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动，应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积——其他资本公积，并在备查簿中予以登记。</p> <p>借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 (或反向)</p> <p>（2）后续处理</p> <p>投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；</p> <p>剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。</p>
<p>③ 计提减值时</p> <p>总原则：投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。</p> <p>出现类似情况时，投资方应当按照《资产减值》准则对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。</p>	

成本法	权益法
借：资产减值损失 贷：长期股权投资减值准备 计提减值后不允许转回	

案例：

A 公司对 B 持股比例 51%，具有重大影响。2018 年 1 月 31 日其他股东增资 120 万，导致 A 的持股比例下降到 40.8%，但仍具有重大影响。

问题：A 如何进行权益法核算？

分析：这种情况应按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》第十一条规定处理，差额全部调整资本公积而不是确认投资收益。

调整资本公积的金额：首先按原股权比例（51%）进行权益法核算直到股权被稀释日，在此基础上：调整资本公积的金额 =（新股东增资完成后被投资企业净资产*新股权比例） -（新股东增资前被投资企业净资产*原股权比例） - 按比例转销的原投资成本中隐含商誉金额。

说明：前段时间财政部会计司技术联络小组会议中明确在计算调整资本公积的金额时需按比例转销隐含商誉。

税务处理：对联营企业按权益法核算确认的投资收益不计入当期应纳税所得额。

关于递延所得税：企业会计准则 18 号

第十二条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：

- （一）投资企业能够控制暂时性差异转回的时间
- （二）该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回

第十四条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相应的递延所得税资产：

- （一）暂时性差异在可预见的未来很可能转回
- （二）未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额

（二）权益法下涉及的几种特殊情况

1. 确认投资损益时，对净利润的调整

（1）取得投资时，被投资方的有关资产公允价值与账面价值不相等的，按下列原则调整净利润：（投资时点的调整）

项目	投资时被投资方公允价值与账面价值不相等
1 存货	调整后的净利润 = 账面净利润 - 【（投资日存货的公允价值 - 账面价值）× 当期出售比例】 ×（1 - 25%）
2 固定资产（无形资	调整后的净利润

产)	= 账面净利润 - 【(资产的公允价值/资产尚可使用年限 - 资产的原值/资产使用年限)】 × (1 - 25%)
③ 被投资方对相关的资产计提了减值	应当以投资时资产的公允价值为基础确定应计提的减值损失，并据以调整被投资单位的净利润

(2) 发生的未实现内部交易损益的抵销

以存货为例：

逆流交易	顺流交易
<p>① 个别财务报表的处理 (假设持股 20%)</p> <p>发生交易当年，投资企业应进行的账务处理 (不论逆流交易还是顺流交易)：</p> <p>未实现的内部交易损益 = (内部销售收入 - 内部销售成本) × 未对外售出的比例</p> <p>举例：</p> <p>成本 400 万元的库存商品，以 600 万元的售价出售给联营企业 (或投资方)，本期有 60% 出售给第三方，则：</p> <p>a. 未实现的内部交易损益 = (600-400) × (1-60%) = 80 (万元)</p> <p>b. 调整后的净利润 = 被投资方账面净利润-80 万</p> <p>借：长期股权投资——损益调整 (调整后的净利润×持股比例)</p> <p>贷：投资收益</p>	<p>② 发生交易当年，投资方编制合并财务报表时：(无论是否售出，或售出的比例，均应编制此分录)</p> <p>借：营业收入【内部销售收入×持股比例】</p> <p>贷：营业成本【内部销售成本×持股比例】</p> <p>投资收益 (倒挤)</p>
<p>② 发生交易当年，投资方编制合并财务报表时：</p> <p>借：长期股权投资 80×20%</p> <p>贷：存货 80×20%</p> <p>(未实现的内部交易损益×持股比例)</p>	

提示：

① 投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。

② 投资方与联营、合营企业之间发生的投出或出售资产的交易构成业务 (如以分公司进行投资) 的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》有关规定进行会计处理：

案例：

2017 年 12 月 31 日，天宇能源以其所属的从事焦炭生产的一个分公司 (该分公司具有独立的投入、产出、加工能力) 向 D 公司投资，并占 20% 的股权比例。其账面价值为

600 万元，公允价值 1000 万元，并占 D 公司 20% 的股权比例。除此以外，天宇能源与 D 公司未发生其他关联交易。天宇能源抵消了因出售分公司产生的未实现内部交易损益 80 万元。

问题：天宇能源长期股权投资相关的会计处理是否恰当？

答案：天宇能源对 D 公司的投资收益核算不正确，未实现内部交易损益 80 万不应抵消。

在确认投资收益时，对于投资企业与其联营企业之间发生的构成业务的未实现的内部交易损益不应予以抵消。其公允价值与账面价值的差额 400 万元应全额计入当期损益。

案例：

A 持有 B 公司 30% 股份，具有重大影响。本期 A 向 B 公司销售产品 100 元，成本为 120 元。假设存货可变现净值为 110 元，B 公司购入作为存货，未对外销售。

问题：A 对 B 公司投资采用按照权益法，B 公司不纳入合并报表。A 公司自身需要编制合并报表。A 公司个别和合并报表如何抵消？

答案：

应确认的损失部分是成本低于可变现净值的差额 10 (120-110)，但对于内部交易价格 100 低于可变现净值 110 的差额 10，仍作为顺流交易损益予以抵销。抵销比例为 30%。

个别报表层面权益法调整分录：

借：长期股权投资——损益调整 3
 贷：投资收益 3

合并报表层面调整分录（在个别报表已做调整基础上）：

借：营业收入 30
 资产减值损失 3
 投资收益 3
 贷：营业成本 36

三、跨越会计界限理论专题讲解

CAS (2014) 全面应用跨越会计界限理论，并下推至个别财务报表。是否跨越会计处理界限，相应的分类转换中原股权或剩余股权投资的计量及对原持有股权投资相关的其他综合收益或享有的其他所有者权益变动份额而确认的所有者权益的处理则不同。

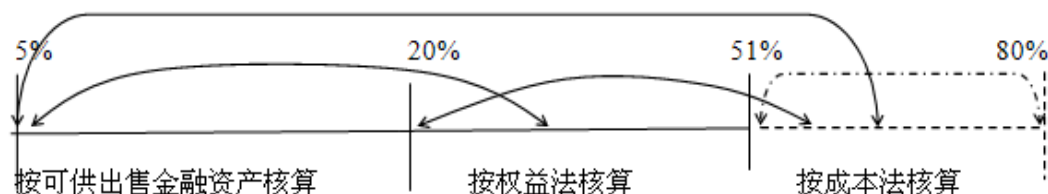
假定条件如下：5%（金融资产）；20%（权益法）；51%（成本法）

(1) 5%（金融资产）→20%（权益法）

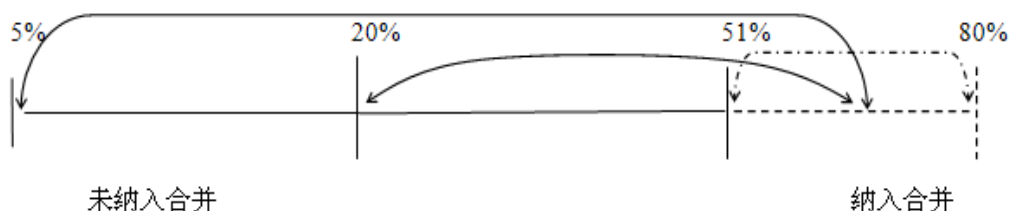
(2) 5%（金融资产）→51%（成本法）【涉及个别和合并报表】

- (3) 20% (权益法) → 51% (成本法) 【涉及个别和合并报表】
- (4) 20% (权益法) → 5% (金融资产)
- (5) 51% (成本法) → 20% (权益法) 【涉及个别和合并报表】
- (6) 51% (成本法) → 5% (金融资产) 【涉及个别和合并报表】

个别会计报表：



合并会计报表：



“跨越重大会计界限理论”的基本处理原则是：

因追加投资或减少投资，导致投资方对被投资方个别报表在三无投资、具有重大影响（含共同控制）或控制中变化，或者合并报表中在是否纳入合并范围之间变化时，应将原持有投资（追加投资时）或剩余投资（减少投资时）视同按公允价值处置并立即按同一公允价值回购进行会计处理，原投资形成的累积其他综合收益（不含重新计量设定受益计划导致净资产或净负债变动）及商誉，也在转换日视同处置进行处理。

相反，如果未跨越控制、共同控制或重大影响，或者三者皆无的“重大经济界限”，则不对原持有投资或剩余投资以转换日的公允价值进行重新计量，仍然以原账面价值继续承接，原投资形成的累积其他综合收益，也不会再在转换日进行处理。

“跨越会计处理界线”原则可能产生的影响：

（个别报表层面）：

因追加投资或减少投资，导致投资方对被投资方在具有重大影响（含共同控制）或控制，与三无投资之间变动时，应将原持有投资（追加投资时）或剩余投资（减少投资时）视同按公允价值处置并立即按同一公允价值回购进行会计处理，原投资形成的累积其他综合收益（不含重新计量设定受益计划导致净资产或净负债变动），也在转换日视同处置进

行处理。

相反，如果未跨越会计处理界限，则不对原持有投资或剩余投资以转换日的公允价值进行重新计量，仍然以原账面价值继续承接，原投资形成的累积其他综合收益，也不会转换日进行处理。

(合并报表层面)：

原先不具有控制、共同控制或者重大影响的权益性投资（按成本法或作为以公允价值计量的金融资产核算）（如，10%）在通过企业合并增加为控制性权益（如，75%）后，该先前持有的权益应按购买日（取得控制权之日）的公允价值重新计量，所产生的任何利得应计入损益。同样，先前计入其他综合收益的利得应按相关准则的要求重分类至损益。

原先按权益法核算的对联营企业或合营企业的长期股权投资（如，40%），在通过企业合并增加为控制性权益（如，75%）后，该先前持有的权益应按公允价值重新计量，所产生的任何利得应计入损益。

个别报表与合并报表比较主要的差异包括两种情况：

(1) 因追加投资导致从权益法转换为成本法时，在个别财务报表中以原账面价值对原先持有股权持续计量，且个别财务报表中的累计其他综合收益也不在转换日结转计入损益；只有在合并报表层面，才以转换日的公允价值进行重新计量，并结转累计其他综合收益。

(2) 因减少投资从成本法转为权益法时，需要对剩余投资追溯适用权益法，视同自始即采用权益法对该投资进行核算。

提示：按公允价值重新计量原有权益或剩余权益，仅限于发生“跨越会计处理界线”时的情形，如果未“跨越会计处理界线”（例如：对联营企业的持股比例变动后仍为联营企业对子公司的持股比例变动后仍为子公司），则不能运用这一原则对原有权益或剩余权益进行重新计量。

个人财务报表的跨越会计界限的范围限于跨越会计报表项目	合并财务报表的跨越会计界限的范围，包括控制权发生变化、跨越会计报表项目。 涉及取得控制权时，限于非同一控制下企业合并的处理。如系同一控制下的企业合并，则不涉及跨越会计界限，有关股权无需公允价值计量、其他综合收益无需转出。
----------------------------	---

跨越会计处理界限下对投资核算方法转换的具体会计处理原则

变动原因	对原先/剩余股权的计量		累计其他综合收益的处理		新增投资或处置部分投资的处理
	个别财务报表	合并财务报表	个人财务报表	合并财务报表	
1.因追加投资等原因导致的转换					
(1) 金融工具模式 权益法	以公允价值重新计量	不适用	转换日结转计入当期损益	不适用	以追加对价的公允价值计量
(2) 金融工具模式 成本法	非同一控制企业合并： 以公允价值重新计量； 同一控制企业合并：不适用	以公允价值重新计量	转换日结转计入当期损益	转换日结转计入当期损益	
(3) 权益法 成本法	非同一控制企业合并： 以账面价值计量； 同一控制企业合并：不适用	以公允价值重新计量	转换日不结转，实际处置股权时结转	与被投资方对该类其他综合收益处理原则一致，于转换日进行处理	
2.因减少投资等原因导致的转换					
(1) 权益法 金融模式	以公允价值重新计量	不适用	与被投资方对该类其他综合收益处理原则一致，于转换日进行处理	不适用	以收到对价公允价值与减少部分账面价值的差额确认处置损益
(2) 成本法 权益法	追溯适用权益法	以公允价值重新计量	不适用	与被投资方对该类其他综合收益处理原则一致，于转换日进行处理	
(3) 成本法 金融	以公允价值重新计量	以公允价值重新计量	不适用	与被投资方对该类其他综合	

变动原因	对原先/剩余股权的计量		累计其他综合收益的处理		新增投资或 处置部分投 资的处理
	个别财务报 表	合并财务报 表	个人财务报表	合并财务报表	
工具模式				收益处理原则 一致，于转换 日进行处理	

注：金融资产—成本法由于新 22 号准则颁布，目前和跨界理论产生准则理念冲突，财政部目前最新意见是暂时维持各自处理不变。

案例：

A 公司于 20×2 年初投资 500 万元设立一家全资子公司——F 公司。20×3 年 1 月 31 日，A 公司将所持有的 F 公司股权的 75% 作价 450 万元出售给 G 公司(非关联公司)，A 公司所持有 F 公司剩余 25 % 股权于该日的公允价值为 150 万元。上述股权出售于 20×3 年年 1 月 31 完成后，A 公司仍能对 F 公司的财务和经营决策加重大压力。F 公司自设立之日起至 20×3 年 1 月 31 日累计实现净利润 50 万元(其中 20×2 年度实现净利润 45 万元)，从未进行利润分配，除净利润的影响外，也无其他净资产变动。F 公司自设立之日起至 20×3 年 1 月 31 日与 A 公司没有任何交易。针对上述股权出售交易，分别计算其在 20 × 3 年 1 月个别财务报表及合并财务报表中应确认的投资收益金额。

答：(1) 个别财务报表：A 公司应按处置投资的比例结转终止确认的长期股权投资成本(500 万元×75 % = 375 万元)，收到的对价(450 万元)大于终止确认长期股权投资成本的部分(450 万元-375 万元=75 万元)确认为投资收益。同时，在对剩余的所持 F 公司 25 % 股权采用权益法核算时，将 F 公司自 20×3 年 1 月 1 日至转变为按权益法核算(20×3 年 1 月 31 日)之间应享有 F 公司实现的净利润的份额[(50 万元-45 万元) × 25 % = 1.25 万元]确认为投资收益。

合并财务报表：对于所持 F 公司剩余 25 % 股权，按照其在丧失控制权日(20×3 年 1 月 31 日)的公允价值(150 万元)进行重新计量。处置股权取得的对价(450 万元)与 剩余股权公允价值之和(450 万元+150 万元=600 万元)，减去按原持股比例计算应享有 F 公司自成立日开始持续计算的净资产份额的差额[600 万元-(500 万元+50 万元)×100 % = 50 万元]，确认为投资收益。

注：跨越会计处理界线的例外情形：

通过多次交易分步实现同一控制下企业合并中个别报表和合并报表的处理参见企业合并专题

案例：

2016年12月31日，天星公司以银行存款1000万元投资于无关联关系的C公司，持股比例为10%，对C公司不具有重大影响，天星公司将其分类为公允价值变动且计入其他综合收益的金融资产核算。当日C公司可辨认净资产的公允价值为10000万元。2017年6月30日，天星公司以银行存款6000万元从C公司其他股东处购买了C公司50%的股权。至此能够控制C公司的财务和经营决策。

2017年6月30日C公司可辨认净资产公允价值为11000万元，原持有10%的股权投资的公允价值为1500万元。除在账面记录的各项资产外，C公司还拥有一项经评估确认公允价值为100万元的授予许可。该授予许可源于一项合同性权利，能够从被购买方划分出来，并能单独用于出售、转移、授予许可。该授予许可由购买方拥有，但因无需支付对价，故在其财务报表中未确认为无形资产。天星公司个别报表按照两次投资之和7000万确认长期股权投资，合并报表按照 $6000+1000-11000\times 60\%=400$ 万确认商誉。

判断天星公司的会计处理是否存在不当之处。

天星公司在个别财务报表中的会计处理和合并报表的商誉计算均不正确。企业应确认长期股权投资金额 $1500+6000=7500$ 万元，同时将其其他综合收益500万元结转至投资收益科目

商誉金额应为 $7500-(11000+100)\times 60\%=840$ 万元

说明：新22号准则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，除了获得的股利（明确代表投资成本部分收回的股利除外）计入当期损益外其他相关的利得和损失（包括汇兑损益）均应当计入其他综合收益，且后续不得转入当期损益。当其终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。因此和跨界理论产生冲突。

金融资产与长期股权投资转换具体文字表述总结归纳

（一）金融资产——长期股权投资（权益法）

投资企业对原持有的被投资单位的股权不具有控制、共同控制或重大影响，按照金融工具确认和计量准则进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例增加，使其能够对被投资单位实施共同控制或重大影响而转按权益法核算的：

1.应在转换日，按照原股权的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。

2.原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差距，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动转入改按权益法核算的当期损益。

3.在此基础上，比较初始投资成本与获得被投资单位共同控制或重大影响应享有被投资单位可辨认资产公允价值份额之间的差额，

（1）前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；

（2）前者小于后者的，差额调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

提示：只涉及个别报表

(二) 长期股权投资（权益法）——金融资产

投资企业原持有的被投资单位的股权对其具有共同控制或重大影响，因部分处置等原因导致持股比例下降，不再能对投资单位实施共同控制或重大影响的，应于失去共同控制或重大影响时，改按金融工具确认和计量准则的规定对剩余股权进行会计处理。

1.对剩余股权在改按公允价值计量时，公允价值与其原账面价值之间的差额计入当期损益。

2.原采用权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时，采取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。

3.因被投资单位除净损益、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，应当在终止采用权益法时全部转入当期损益。

提示：只涉及个别报表

(三) 金融资产——长期股权投资（成本法）

1.个别报表

(1) 购买日之前持有的股权投资，采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将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，作为改按成本法核算的初始投资成本。（两部分之和）

(2) 原持有股权的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全部转入改按成本法核算的当期投资收益。

2.合并报表

(1) 购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益

(2) 购买日的合并成本与合并商誉（或计入营业外收入）

① 合并财务报表中的合并成本 = 购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值

② 购买日的合并商誉（或计入营业外收入） = 按上述计算的合并成本 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额

(四) 长期股权投资（权益法）——长期股权投资（成本法）

1.个别报表

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

(2) 购买日之前持有的股权采用权益法核算的：暂不作处理，处置时再结转。

① 相关其他综合收益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。

② 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（资本公积）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。

其中处置后的剩余股权：

a. 采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转；

b. 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。

2. 合并报表

(1) 购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。

(2) 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益。

注：被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

(3) 购买日的合并成本与合并商誉（或计入营业外收入）（与金融资产转为成本法相同）

① 合并财务报表中的合并成本 = 购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值

② 购买日的合并商誉（或计入营业外收入） = 按上述计算的合并成本 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额

(五) 长期股权投资（成本法）——长期股权投资（权益法）

1. 个别报表

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。

2. 合并报表

(1) 终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。

(2) 对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

(3) 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。

(4) 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动（资本公积）（被投资单位重新计量设定受益计划净资产或净负债的变动而产生的其他综合收益除

外)，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。（个别财务报表不结转，处置时结转）

(5) 合并报表当期的处置投资收益（合并财务报表层面）= [（处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值）- 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 × 原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益、其他所有者权益变动 × 原持股比例

（六）长期股权投资（成本法）——金融资产

1. 个别报表

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，也不能实施共同控制或重大影响的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

2. 合并报表

(1) 终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。

(2) 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。

(3) 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动（资本公积）（被投资单位重新计量设定受益计划净资产或净负债的变动而产生的其他综合收益除外），应当在丧失控制权时转为当期投资收益。（个别财务报表不结转，处置时结转）

(4) 合并报表当期的处置投资收益（合并财务报表层面）= [（处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值）- 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 × 原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益、其他所有者权益变动 × 原持股比例

注：母公司购买子公司少数股东股权和在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资会计处理文字内容见合并会计报表专题内容

四、关于投资的涉税处理

第一部分 企业所得税

（一）计税基础的确定

在税收上，企业取得长期股权投资的计税基础应当以取得该项投资所付出的全部代价确定。当会计按实际支付的购买价款或付出资产的公允价值或发行权益性证券的公允价值确定成本时，与税法没有差异；否则，会产生差异。

（二）权益法下的长期股权投资的涉税政策

长期股权投资的初始投资成本无论大于还是小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，都不调整长期股权投资的计税基础。

(三) 持有期间相关损益的确认

股利相关的总原则：除另有规定外，应当以被投资方做出利润分配或转股决定的时间确认收入的实现，符合条件的可以免税。

(四) 对外投资收回或转让收益

1. 股权转让所得

(1) 企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。

(2) 转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。

企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

2. 投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中

(1) 相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；

(2) 相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；

(3) 其余部分确认为投资资产转让所得。

(五) 发行权益性证券的手续费等

1. 会计处理：

发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等，即与发行权益性证券相关的费用，不管其是否与企业合并直接相关，均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减留存收益。

2. 税法处理：

企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

但如取得专票，则增值税进项可以抵扣

(六) 非货币性资产投资企业所得税处理

非货币性资产：是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

1. 居民企业(以下简称企业)以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

2. 企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

3.企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

4.企业在对外投资 5 年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按本通知第三条第一款规定将股权的计税基础一次调整到位。

企业在对外投资 5 年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

5.此处所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

6.企业发生非货币性资产投资，符合《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税【2009】59号）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。

第二部分 个人所得税

（一）个人非货币性资产投资有关个人所得税处理

1.个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。

2.个人以非货币性资产投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为[应纳税所得额](#)。

个人以非货币性资产投资，应于非货币性资产转让、取得被投资企业股权时，确认非货币性资产转让收入的实现。

3.个人应在发生上述应税行为的次月 15 日内向主管税务机关申报纳税。纳税人一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后，自发生上述应税行为之日起不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税。

4.个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的，现金部分应优先用于缴税；现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。

个人在分期缴税期间转让其持有的上述全部或部分股权，并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

5.本通知所称非货币性资产，是指现金、银行存款等货币性资产以外的资产，包括股

权、不动产、技术发明成果以及其他形式的非货币性资产。

本通知所称非货币性资产投资，包括以非货币性资产出资设立新的企业，以及以非货币性资产出资参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。

6.本通知规定的分期缴税政策自 2015 年 4 月 1 日起施行。对 2015 年 4 月 1 日之前发生的个人非货币性资产投资，尚未进行税收处理且自发生上述应税行为之日起期限未超过 5 年的，可在剩余的期限内分期缴纳其应纳税款。

五：企业合并准则疑难案例解析

案例 1：A 公司投资 120 万元给 B 公司，持股 30%。A 公司出资是以货币资金 40 万元和专用技术及商标、工艺等无形资产出资 80 万元。其中无形资产出资部分：无商标权和专用技术的账面价值为 0。

问题：A 公司的长期股权投资的成本如何进行账务处理？

分析：假设用于出资的无形资产本身不单独构成“业务”，A 公司的长投资成本为： $40+80*(1-30\%)=96$ ，需抵销的顺流交易损益= $80*30\%=24$ 。确认资产处置损益= 56 。

注：对应于本企业持股比例的 30%部分的未实现损益作为顺流交易予以抵销处理，相应调整投资成本。

案例 2：

A、B 公司共同投资成立了 C 公司注册资本 100 万，双方合同约定 A 公司应于 2017 年 10 月 31 日出资 70 万元，B 公司应于 2017 年 10 月 31 日出资 30 万元。至 2017 年 12 月 31 日，A、B 双方都未实缴出资。

问题：在 2017 年 12 月 31 日，A 公司是否应确认长期股权投资 70 万，金融负债 70 万？

分析：一般理解需要与股东之间享有表决权和收益的比例与实缴出资比例对照起来看。

如果各股东实缴比例和实际享有股东权利的比例一致，则对各股东而言，已认缴但未实缴的出资均属于待执行合同，除非该被投资企业有超额亏损，且很可能在近期清算，导致股东需在已认缴但尚未实缴的出资的限度内对其无力偿还的负债承担责任，否则不需要确认负债，也不需要就尚未实缴的出资确认长期股权投资成本。

提示注意：但是，如果实缴出资比例低于享有股东权利的比例，特别是收益分享比例，表明本股东对其他股东承担了一项补足对被投资企业出资的现时义务（注意该义务严格来说是针对其他股东的，不是对被投资企业的，是对其他股东让渡一部分收益权给本股东的对价），此时需就尚未实缴的出资确认负债并调整投资成本。

案例 3：

被投资单位对子公司用未分配利润转增资本，投资单位需要进行账务处理？税务处理如何考虑？

会计处理分析：被投资企业以所有者权益内部结转的方式增加其实收资本，对投资方

而言，其拥有或者控制的经济资源，以及这些经济资源的风险报酬特征均未因此发生变化，因此无论是权益法还是成本法核算都不能做帐务处理（对权益法而言，“投资成本”明细科目核算的是本企业的初始投资成本），更不应确认收益。

税务处理分析：一般可以理解为先分回现金股利再增资，这两项交易也是互相关联、互为前提的，因此一般理解可以增加投资方的计税成本。

注意对比国税函 2010 年 79 号：被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

企业合并

第一部分 同一控制下的企业合并

一、同一控制下企业合并的处理原则

1. 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

合并中不产生新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产进行确认。

2. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

注：被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，首先统一会计政策，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，应首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减留存收益。

4. 对于同一控制下的控股合并，合并方在编制合并财务报表时，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的，参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。

二、同一控制下控股合并财务报表的编制

（一）同一控制下的控股合并：合并日的报表编制

1. 合并资产负债表

被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表（合并方与被合并方采用会计政策和会计期间不同的，应当按照合并方会计政策和会计期间对被合并方资产、负债经调整后的账面价值确定）。

账面价值：是指被合并方的有关资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值。

企业会计准则解释第6号规定：在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方编制财务报表时，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。

合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

2.合并利润表

对于同一控制下的控股合并，编制合并财务报表时，无论该项合并发生在报告期的哪一时点，合并利润表反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流量情况

提示：与合并有关的相关直接费用在长期股权投资专题列示。

在同一控制下的控股合并中，如果被合并方自其设立日开始就一直处于目前的最终控制方的控制下，且最终控制方享有权益的比例未发生过变化，则在编制合并报表追溯重述前期比较数据时，可以采用以下简化方法：

(1) 将合并方和被合并方的报表中的资产、负债、损益类各报表项目按“相同项目简单加总”的方法直接加总；

(2) 对于被合并方的权益类项目，首先根据合并日持有的购自最终控制方及同一控制下实体的股权比例，计算出每个权益项目中归属母公司股东的部分和归属于少数股东的部分，将归属于少数股东部分的权益合计数计入合并资产负债表中的少数股东权益，将实收资本、资本公积中的归属于母公司股东的部分与合并方的资本公积相加，将盈余公积、未分配利润中的归属于母公司股东的部分与合并方的未分配利润相加，将其他综合收益中归属于母公司股东的部分与合并方的其他综合收益相加。

(3) 根据被合并方各期净利润和其他综合收益发生额乘以（1 - 合并日持有的购自最终控制方及同一控制下实体的股权比例）得出少数股东损益和归属于少数股东的其他综合收益金额，其余为归属于母公司股东的净利润和其他综合收益金额。

(4) 按常规方法抵销合并方与被合并方之间的内部往来和内部交易。

(5) 于合并日，在合并报表层面应将除了合并方自身股权以外的其他形式的合并对价的账面价值冲减资本公积（本案例中为零），将以合并方自身增发股份方式支付的合并对价中对应的实收资本或股本金额从资本公积转入实收资本或资

案例：

20×2年1月31日，A公司以现金8亿元向母公司P公司购入其所持C公司的全部股权，并在个别财务报表中将其全额计入对C公司的长期股权投资。20×2年1月31日（股权收购完成日），C公司净资产账面价值为6亿元，可辨认净资产公允价值为7亿元。A公司在20×2年1月合并财务报表中确认商誉1亿元。

问题：A公司在个别财务报表层面的会计处理是否正确？

答：A公司个别财务报表层面的会计处理不正确。该企业合并为同一控制下企业合并，长期股权投资成本应按C公司于股权收购完成日（合并日）的账面净资产确定。

长期股权投资成本应为C公司于合并日的账面净资产6亿元，其与支付的对价8亿元之间的差额2亿元，应调整资本公积（资本公积的余额不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润）。

注：CPA教材和准则有差异。CPA教材是比例冲减，而37号准则是冲减为0后，再逐步向下冲减。

A公司合并财务报表层面的会计处理不正确。企业合并为同一控制下企业合并。

C公司的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表，同一控制下的企业合并不确认商誉。

案例：

天星公司12月31日以定向增发股票的方式购买同一集团内兄弟公司乙持有的A公司80%股权。为取得该股权，天星公司增发2000万股普通股，每股面值为1元，每股公允价值为5元；另支付股票发行承销商佣金50万元。取得该股权时，A公司净资产账面价值为8000万元，评估的公允价值为12000万元。当日，A公司在集团公司合并报表中的净资产账面价值为9000万元（未含商誉金额）。A公司是乙公司2014年通过非同一控制下企业合并取得其80%控股权，并确认了商誉200万元，至2017年末商誉未发生减值。甲公司和A公司采用的会计政策相同，天星公司本期个别报表确认的资本公积金额为 $12000 \times 0.8 - 2000 = 7600$ 万元。

问题：天星公司本期报表处理是否正确？

分析：天星公司的会计处理不正确。

天星公司本期应确认的资本公积金额为5350万元

$9000 \times 80\% + 200 - 2000 - 50 = 5350$ 万

注：A公司净资产账面价值应包含商誉200万元，支付股票发行承销商佣金50万元可以冲减资本公积。

《企业会计准则解释第6号》第二条：

二、根据《企业会计准则第20号——企业合并》，在同一控制下的企业合并中，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，合并方在编制财务报表时，应如何确定被合并方资产、负债的账面价值？

答：同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债(包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

第二部分 非同一控制下企业合并

一、基本知识介绍

(一) 确定购买方(控制)

购买方：是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。

(二) 确定购买日

1. 购买日：是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。

2. 购买日的确认原则

同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。

有关的条件包括：

- (1) 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。
- (2) 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。
- (3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。
- (4) 购买方已支付了购买价款的大部分(一般应超过50%)，并且有能力支付剩余款项。
- (5) 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益和风险。

注意：企业合并涉及一次以上交换交易的，企业应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。

案例：如实际交割日是 11 月 15 日，如果以 11 月 15 日为购买日，是不是要编一套当天的财务报表，从而确定当天的净资产账面价值？

分析：实际操作中，基于重要性原则，可以以距离购买日最近的月初或月末日的财务状况来近似模拟合并日的财务状况，据此进行合并日的账务处理和合并报表处理。条件是从该月初（末）日至合并日期间除正常经营损益外无重大变化。

（三）确定企业合并成本

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、发行的权益性证券等在购买日的公允价值。

特殊情况：

某些情况下，当企业的合并合同或协议中规定视未来或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追回合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》以及其他相关准则的规定：或有对价符合金融负债或权益工具定义的，购买方应当将拟支付的或有对价确认为一项负债或权益；相应增加商誉的金额（或减少负商誉的金额）

案例：

A 公司与 20×3 年 1 月 31 日以 1700 万元的现金向 H 公司（非关联公司）购买其全资子公司—I 公司的全部股权。20×3 年 1 月 31 日（购买日），I 公司可辨认净资产账面价值为 900 万元，可辨认净资产公允价值为 1 650 万元。此外，A 公司与 H 公司约定，若 I 公司 20×3 年净利润达到预定目标，A 公司需向 H 公司追加支付现金 200 万元，该或有对价于购买日的公允价值为 120 万元。

① 合并成本 = 1700 万元 + 120 万元 = 1820 万元

② 收购的可辨认净资产公允价值 = 1 650 万元

③ 商誉 = 1820 万元 - 1 650 万元 = 170 万元

案例

A公司于20×2年出资500万元与P公司共同设立C公司，持有C公司25%股权，能够对C公司施加重大影响。20×4年12月31日（购买日），A公司支付现金5000万元购入P公司所持C公司75%股权。于购买日，A公司原持有C公司25%股权账面价值为1000万元。根据A公司聘请的资产评估机构出具的评估报告，A公司原持有C公司25%股权于购买日公允价值为1500万元，C公司于购买日可辨认净资产公允价值为5800万元。

在20×4年度个别财务报表中，A公司以购买日前所持C公司25%股权账面价值1000万元与购买日新取得C公司75%股权所支付对价5000万元之和6000万元作为对C公司长期股权投资的初始成本，从购买日开始采用成本法核算。在20×4年度合并财务报表中，A公司以原所持C公司25%股权账面价值1000万元与新取得C公司75%股权所支付对价5000万元之和6000万元作为合并成本，将其与C公司于购买日可辨认净资产公允价值5800万元的差额200万元确认为商誉。

问题：判断A公司在个别财务报表层面和合并财务报表层面的会计处理是否正确？

答：

个别财务报表层面正确

合并财务报表层面不正确。应将原所持C公司25%股权按购买日的公允价值1500万元重新计量，并将其与新取得C公司75%股权所支付对价5000万元之和6500万元作为合并成本，减去C公司于购买日可辨认净资产公允价值5800万元的差额700万元确认为商誉。

计算过程：商誉 = $(1500 + 5000) - 5800 = 700$ (万元)

(四) 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配 (不含商誉)

以下4点需要注意，涉及到确认新的资产、负债问题（区别于：同一控制下企业合并）

1. 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：

(1) 合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。

(2) 合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

2. 企业合并中取得的无形资产的确认（不强调经济利益很可能流入企业，能确认的尽可能确认，为的是减少商誉的确认）

非同一控制下的企业合并中，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形

资产进行充分辨析和合理判断，满足下列条件之一的，应当确认为无形资产：

(1) 源于合同性权利或其他法定权利

(2) 能够从被购买方分离或划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移或授予以许可、租赁或交换。(可辨认)

3.对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在其公允价值能够可靠计量的情况下，应作为合并中取得的负债单独确认。(不特意强调经济利益很可能流出企业)

4.企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。

案例：

20×7年12月31日，A公司以现金800万元购买了某非关联公司的全资子公司——D公司的全部股权。20×7年12月31日(购买日)，D公司净资产账面价值为600万元，D公司账面记录的各项资产和负债的账面价值均与经评估确认的公允价值相等，除在账面记录的各项资产外，D公司还拥有一项经评估确认公允价值为120万元的专有技术。A公司认为该项专有技术并非源于合同性权利或其他法定权利，不能单独确认，故在20×7年度合并财务报表中确认了对D公司的合并商誉200万元。

问题：判断A公司20×7年投资相关事项的会计处理是否正确？

答：在合并财务报表中确认商誉200万元不正确。

专有技术虽然并非源于合同性权利或其他法定权利，但是它是能够从被购买方中分离或划分出来，并能单独用于出售、转移、授权许可、租赁或交换的资产，是需要区别于商誉单独确认的无形资产。在确定D公司的合并商誉前，应将该专有技术单独确认为一项无形资产120万元。

(五) 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理

1.企业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份额的差额应确认为商誉。

2.企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分，应计入合并当期损益。(计入合并当期的营业外收入)

二、通过多次交易分步实现的企业合并(非同一控制下的企业合并)(第一次投资没有达到50%以上)(不构成“一揽子交易”)

该部分讲解请参阅《长期股权投资》专题讲解(跨越会计处理界限内容)

个别财务报表	合并财务报表
(1) 按公允价值计量转换为成本法(原	(1) 按公允价值计量转换为成本法(原持

<p>持股 5%变更为 55%)</p> <p>① 购买日之前持有的股权投资，采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将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，作为改按成本法核算的初始投资成本。（两部分之和）</p> <p>② 原持有股权的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全部转入改按成本法核算的当期投资收益。</p>	<p>股 5%变更为 55%)</p> <p>① 购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益</p> <p>② 购买日的合并成本与合并商誉（或计入营业外收入）</p> <p>a.合并财务报表中的合并成本 = 购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值</p> <p>b.购买日的合并商誉（或计入营业外收入） = 按上述计算的合并成本 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额</p>
<p>(2) 权益法转换为成本法</p> <p>① 应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。</p> <p>② 购买日之前持有的股权采用权益法核算的：暂不作处理，处置时再结转</p> <p>a.相关其他综合收益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；（其他综合收益）</p> <p>b.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。（资本公积）</p> <p>其中： 处置后的剩余股权：</p> <p>i.采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转；</p> <p>ii.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。</p>	<p>(2) 权益法转换为成本法</p> <p>① 购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；</p> <p>注：合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权。</p> <p>② 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益。注：被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。</p> <p>③ 购买日的合并成本与合并商誉（或计入营业外收入）（与金融资产转为成本法相同）</p> <p>a.合并财务报表中的合并成本 = 购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值</p> <p>b.购买日的合并商誉（或计入营业外收入） = 按上述计算的合并成本 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额</p>

特别提示：

按照修订后的长期股权投资准则，“三无”投资应作为金融资产核算。因持股比例发生变化达到“控制”，“共同控制”或“重大影响”，在个别报表和合并报表中相互转换问题的会计处理，在长期股权投资专题中进行专门讲解。

案例：

20×8年3月，A公司以现金1000万元购入B上市公司250万股普通股股票，占B公司总股本的5%。A公司将该投资确认为公允价值变动且计入其他综合收益的金融资产，以公允价值计量。20×8年9月1日，A公司以向B公司的母公司（非关联公司）定向增发2300万股A公司普通股作为对价，另外收购B公司50%的股权，从而获得了对B公司的控制权。20×8年9月1日（购买日），A公司股票价格为每股5元，B公司股票价格为每股4.2元。A公司定向增发股票过程中发生审计费100万元、律师费100万元、佣金及手续费500万元。

20×8年9月1日，A公司在其个别财务报表中，将之前所持B公司5%股权（公允价值变动且计入其他综合收益的金融资产）于20×8年9月1日的公允价值1050万元和追加收购B公司50%股权时所增发股票的公允价值11500万元之和（即12550万元）作为对B公司长期股权投资的初始投资成本，并将上述公允价值变动且计入其他综合收益的金融资产公允价值变动累计计入其他综合收益的50万元转入当期投资收益，同时，将定向增发股票过程中发生的各项费用共计700万元全部冲减了股票溢价发行收入。

问题：判断A公司20×3年投资相关事项的会计处理是否正确？

答案：

（1）通过多次交易，分步取得股权最终形成非同一控制下控股合并的，在其个别财务报表中，购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的（如本题目中可供出售金融资产公允价值变动金额），购买日对这部分其他综合收益应转入当期投资收益。累计计入其他综合收益的可供出售金融资产公允价值变动50万元应转入当期投资收益。

说明：实施新22号准则后，按2018年6月财政部技术专家工作小组会议的精神，目前该问题的口径是暂时维持现状，即处置时转入留存收益；跨界时计入当期损益。

（2）定向增发股票过程中发生的各项费用合计700万元全部抵减股票的溢价发行收入存在不当之处。合并方为进行企业合并发生的审计费用、评估费用、法律咨询费用等，应于发生时费用化计入当期损益。为进行企业合并发行的权益性证券相关的手续费、佣金等应抵减权益性证券的溢价发行收入。定向增发股票过程中发生的审计费100元、律师费100万元计入管理费用，佣金及手续费500万元抵减股票的溢价发行收入。

说明：如取得律师、审计、佣金手续费等为增值税专用发票，则进项可以抵扣。

根据《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》，用于下列项目的增值税进

项税应该转出：

- 1) 用于非应税项目的购进货物或应税劳务；
 - 2) 用于免税项目的购进货物或应税劳务；
 - 3) 用于集体福利或个人消费的购进货物或者应税劳务；
 - 4) 非正常损失的购进货物；
 - 6) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。
- 6) 企业出口货物实行免抵退税办法的，其不得免征和抵扣税额部分应该转出。外贸企业出口实行先征后退办法的，其征、退税之差应该转出。转出部分计入成本。

案例：

A公司于20×3年出资5 000万元从非关联方购入其所持全资子公司——B公司全部股权。于购买日，B公司可辨认净资产公允价值为4 500万元，A公司在合并财务报表中确认了与B公司相关的商誉500万元。20×4年12月31日，A公司将所持B公司股权的90%出售给另一非关联方，所得价款为5 500万元，剩余10%股权于丧失控制权日（20×4年12月31日）公允价值为600万元，A公司将其分类为可供出售金融资产。自A公司购买B公司股权日至丧失控制权日，B公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算累计实现净利润400万元，从未进行利润分配，除净利润的影响外，无其他净资产变动。B公司与A公司没有任何交易。

在20×4年度个别财务报表中，A公司将处置B公司股权价款5 500万元与所处置长期股权投资账面价值4 500万元（5 000万元×90%）之间的差额1 000万元计入投资收益；同时将处置后的剩余股权于丧失控制权日的公允价值600万元与该剩余股权账面价值500万元（5 000万元×10%）之间的差额100万元计入其他综合收益。在20×4年度合并财务报表中，A公司将处置B公司股权价款5 500万元与处置后的剩余股权于丧失控制权日的公允价值600万元之和6 100万元，减去B公司于该日按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值4 900万元（4 500万元+400万元）后的差额1 200万元计入投资收益。

问题：A公司在个别财务报表层面和合并财务报表层面的会计处理是否正确？

答：

个别财务报表层面不正确。剩余股权于丧失控制权日的公允价值与账面价值的差额100万元应当计入投资收益。

合并财务报表层面不正确。计算投资收益时还应扣除合并财务报表中与B公司相关的商誉500万元。处置投资收益=5 500 + 600 - (4 500 + 400 + 500) = 700（万元）

第三部分：企业合并准则疑难案例解析

案例 1：

3年前，本公司收购了一家高速公司 100%的股权，该高速公司的资产就是一条 A 市到 B 市的高速公路，当时本公司收购时，这条高速公路刚刚通车，在做合并报表时应将成交价高于评估价部分全部调整到高速公路的资产上，作为单一资产对待？

本年度，本公司收购了另一家高速公司 51%的股权，该高速公司的资产就是一条 B 市到 C 市的高速公路，这条高速公路通车已有 10 年。在合并报表时将成交价高于评估价部分全部调整到高速公路的资产上，作为单一资产对待，还是作为资产组，计入商誉处理？

分析：涉及“单一资产实体”的收购时，对于其中核心资产的收购，不构成一项业务合并。该项收购交易中不应存在独立于可辨认资产而单独存在的商誉。取得控制权时支付的对价在扣除其他可辨认资产的公允价值后，剩余金额全部应归属于该项特定的可辨认资产，如房地产开发项目或矿业权等，并随着该项特定可辨认资产经济利益的逐步消耗而转入损益。对此类“单一资产实体”的收购在合并报表层面不确认递延所得税负债。

合并报表层面，购买方支付的收购对价加上或减去该项目公司除了该项目以外的其他资产、负债的账面价值后的差额全部作为相关资产项目在合并报表层面的计量金额。

即本年度的收购项目，公司股权不产生商誉，收购溢价全部计入该单一资产在合并报表层面的账面价值。

案例 2：

甲公司收购乙公司达到非同一控制下控股合并，由于乙公司有下属子公司，乙公司合并报表有自带的商誉，在编制甲公司购买日合并报表计算商誉时，是否应将乙公司合并报表原自带的商誉合并计算？即甲公司购买日合并报表应确认的商誉=甲公司合并成本付出对价-（乙公司购买日合并报表可辨认净资产公允价值+乙公司购买日合并报表自带的商誉）？

分析：在编制非同一控制下合并的购买方合并报表时，对被购买方自身合并报表中的商誉和递延所得税资产/负债都是不予考虑的，而应站在购买方的立场上重新计算。即根据准则规定的公式重新计算购买日合并报表层面应确认的商誉和递延所得税资产/负债，而不考虑被购买方自身账面上这些项目的原有金额。

案例 3：

某公司本期拟将其经营业务相关的资产、负债整体无偿划转至全资子公司。

问题：是否应进行评估？如何进行会计处理？税务问题如何考虑？

分析：因为这是母公司划转到全资子公司，不涉及对外部第三方的交易，可以无需评估。但如果增加子公司注册资本和实收资本的，则应按照公司法中以非货币财产出资的规

定进行评估，但可以不按评估值作价，只要作价金额不高于评估值即可。

会计处理，母公司按划出净资产账面价值计入对子公司的长期股权投资成本（如划出资产小于划出负债则减少对该子公司的长期股权投资成本），不确认损益、其他综合收益或者资本公积变动。子公司按同一控制下合并原则处理。该事项不影响母公司的合并报表。

税务处理：参见国税 2014 年 109 号和国税 2015 年 40 号公告

对 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

1、划出方企业和划入方企业均不确认所得

2、划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定

3、划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除

上述所称“100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产”，限于以下情形：

（一）100%直接控制的母子公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司 100%的股权支付。母公司按增加长期股权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定。

合并财务报表

一、合并财务报表的合并范围

（一）以“控制”为基础，确定合并范围

1.合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

控制：是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

投资方要实现控制，必须具备两项基本要素：

（1）因涉入被投资方而享有可变回报；

（2）拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

投资方只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

可变回报：是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以仅是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

可变回报的形式：投资方在评价其享有被投资方的回报是否可变以及可变的程度时，需基于合同安排的实质，而不是法律形式。

例如：投资方持有固定利息的债券投资时，由于债券存在违约风险，投资方需承担被投资方不履约而产生的信用风险，因此投资方享有的固定利息回报也可能是一种可变回报。

又如：投资方管理被投资方资产而获得的固定管理费也是一种变动回报，因为投资方是否能获得此回报依赖于被投资方能否获得足够的收益已支付该固定管理费。

2. 投资方在判断能否控制被投资方时，具体判断如下：

(1) 判断通过涉入被投资方的活动享有的是否为可变回报

(2) 判断投资方是否对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

①权力的定义：

投资方能够主导被投资方的相关活动时，称投资方对被投资方享有“权力”。

在判断投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：

i权力只表明投资方主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求投资方实际行使其权力。

如果投资方拥有主导被投资方相关活动的现时能力，即使这种能力尚未被实际行使，也视为该投资方拥有对被投资方的权力。

ii权力是一种实质性权利，而不是保护性权利。

iii权力是为自己行使的，而不是代其他方行使。

iv权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。

②“权力”是一种实质性权利

在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应区分投资方及其他方享有的权利是实质性权利还是保护性权利，仅实质性权利才应当被加以考虑。

i实质性权利：是指持有人在对相关活动进行决策时，有实际能力行使的可执行权利。

通常情况下，实质性权利应当是当前可执行的权利，但某些情况下，目前不可行使的权利也可能是实质性权利，如某些潜在表决权。

ii保护性权利：旨在保护持有这些权利的当事方的权益，而不赋予当事方对这些权利所涉及的主体的权力。

③权力的一般来源——来自表决权

i通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力

当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方表决决定，或者主导相关活动的权力机构的多数成员由持有半数以上表决权的投资方指派，而且权力机构的决策由多数成员主导时，持有半数以上表决权的投资方拥有对被投资方的权力。

ii持有被投资方半数以上表决权但并无权力

A. 确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力，关键在于该投资方是否拥有主导

被投资方相关活动的现时能力。

B. 在被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方无法凭借其拥有的表决权主导被投资方的相关活动，因此，投资方此时即使持有被投资方过半数的表决权，也不拥有对被投资方的权力。（如：破产清算的子公司）

C. 如果投资方虽然持有被投资方半数以上表决权，但这些表决权并不是实质性权利时，则投资方并不拥有对被投资方的权力。

D. 当其他方拥有现时权利使其可以主导被投资方的相关活动，且该其他方不是投资方的代理人时，则投资方不拥有对被投资方的权力。

E. 当投资方所拥有的表决权并非实质性权利时，即使持有多数表决权，投资方也不拥有对被投资方的权力。

例如，由于无法获得必要的信息或法律法规方面的障碍，投资方虽持有半数以上表决权但无法行使，则该投资方不拥有对被投资方的权力。

F. 半数以上表决权通过，只是作出决策的通常做法，有些情况下，根据相关章程、协议或其他法律文件，主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一方持有的表决权比例。例如，被投资方的公司章程规定，与相关活动有关的决策必须由出席会议的投资方所持 $2/3$ 以上的表决权通过。这种情况下，持有半数以上但不足 $2/3$ 表决权的投资方，虽然表决权比例超过半数，但该表决权本身不足以赋予投资方权力，应结合其他因素进行进一步的分析与判断。（有章程或协议的，从章程或协议）

iii 直接或间接结合，也只拥有半数或半数以下表决权，但仍然可以通过表决权判断拥有权力。

持有半数或半数以下表决权的投资方（或者虽持有半数以上表决权，但仅凭自身表决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的投资方），应综合考虑下列事实和情况，以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否可以赋予投资方对于被投资方的权力：

A. 考虑投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。

a. 与其他方持有的表决权比例相比，投资方持有的表决权比例越高，越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。

b. 为否决投资方而需要联合一致的行动方越多，投资方越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。

B. 考虑与其他表决权持有人的协议。

投资方自己拥有的表决权不足，但通过与其他表决权持有人的协议使其可以控制足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有被投资方的权力。

该类协议需确保投资方能够主导其他表决权持有人的表决，即，其他表决权持有人按照投资方的意愿进行表决，而不是与其他表决权持有人协商根据双方协商一致的结果进行

表决。

C. 考虑其他合同安排产生的权利

投资方可能通过拥有的表决权和其他决策权相结合的方式使其目前有能力主导被投资方的相关活动。

例如：

a. 合同安排赋予投资方在被投资方的权力机构中指派若干成员的权利，而该等成员足以主导权力机构对相关活动的决策。

b. 投资方可能通过表决权和合同安排给予的其他权利，使其目前有能力主导被投资方的生产活动，或主导被投资方的其他经营和财务活动，从而对被投资方的回报产生重大影响。

④权力与回报之间的联系

只有当投资方不仅拥有对被投资方的权力、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力来影响其回报的金额时，投资方才控制被投资方。

案例：

G公司是从事家用电器连锁销售的公司，注册资本5 000万元，近年来经营业绩不佳。A公司为了扩大销售网络，目前正在与G公司协商合作事宜，并计划在20×4年下半年与G公司签订合作协议。A公司考虑在合作协议中约定：A公司向G公司提供10 000万元委托贷款，贷款期限10年；在10年贷款期内，G公司利用其全部连锁销售网络专营A公司品牌家用电器，相关经营策略和销售计划均遵从A公司指令；A公司派遣销售人员担任G公司各个连锁销售店的经理；G公司除了每年向A公司支付委托贷款利息外，还需将每年营业利润的60%作为管理费支付给A公司。

问题：相关合作协议生效后A公司是否拥有对G公司的控制权？

答：在考虑相关合作协议生效后A公司是否拥有对G公司的控制权时，需考虑三个要素：

(1) 权力

G公司是从事家用电器连锁销售的公司，合作协议签订后G公司的全部连锁销售网络专营A公司品牌的家用电器，故G公司的相关活动为销售A公司品牌的家用电器。

协议约定G公司相关的经营策略和销售计划均遵从A公司的指令，故G公司相关活动基于合同协议的约定由A公司来主导。A公司派遣销售人员担任G公司各个连锁销售店的经理，说明A公司有能力主导G公司的相关活动。故A公司对G公司拥有权力。

(2) 可变回报

A公司从G公司取得的回报除委托贷款利息收入外，还有管理费收入（G公司每年营业利润的60%），这些回报是随着G公司业绩而变化的回报。故A公司承担G公司的可变回报。

(3) 权力与回报之间的联系

A公司通过合同协议的约定主导G公司的相关活动，享有对G公司的权力，该权力的实际行使情况直接影响到G公司的业绩，进而影响A公司从G公司可获得的可变回报。故A公司承担的可变回报与其对G公司所拥有的权力密切相关。

综合来看，相关合作协议生效后A公司享有对G公司的控制权。

案例：

A公司于20×4年与两家非关联方公司共同出资设立E公司（有限责任公司），A公司持有E公司60%股权，另两家非关联方公司各持有E公司20%股权。E公司主要从事日用化学品生产和销售。

根据E公司章程规定，E公司设股东会和董事会，股东会根据持股比例享有表决权。董事会共5名成员，其中A公司选派3名董事（包括董事长），另外两家非关联方公司各选派1名董事。E公司总经理和财务总监均由A公司选派人员担任。

E公司章程部分内容摘录如下：

“……

以下事项须经股东会三分之二以上表决权通过：

(1) 决定公司的经营方针和投资计划；(2) 审议董事会报告；(3) 审议批准公司的年度财务预算、决算方案；(4) 审议批准公司的利润分配方案和弥补亏损方案；……

以下事项须经三分之二以上董事表决同意方可通过：

(1) 决定公司的经营计划和投资方案；(2) 制定公司的年度财务预算方案、决算方案；(3) 制定公司的利润分配方案和弥补亏损方案；(4) 决定公司内部管理机构的设置；……”。

A公司认为，由于A公司所持E公司股权比例超过50%，并在E公司董事会中拥有超过半数席位，且E公司董事长、总经理和财务总监均由A公司选派人员担任，因此，A公司将E公司纳入A公司20×4年度合并财务报表合并范围。

问题：A公司将E公司纳入其20×4年度合并财务报表合并范围是否正确？

答：不正确。E公司主要从事日用化学品的生产和销售，E公司相关活动按企业章程规定主要由其权力机构（股东会和董事会）会议上的表决权主导。而A公司在上述权力机构中所拥有的表决权或者席位（均不足三分之二）均不足以单方面主导E公司的相关活动。因此A公司不控制E公司，不应将其纳入合并范围。

案例：

20×2年12月31日，A公司以现金900万元将其所持E公司的40%股权转让给Z公司，当日E公司可辨认净资产公允价值为2200万元，A公司所持E公司剩余60%股

权的公允价值为 1500 万元。20 x 2 年 12 月 31 日，A 公司和 Z 公司分别向 E 公司委派了 1 名董事(E 公司董事会共 2 名董事)。根据 E 公司变更后的章程，E 公司所有重大财务和经营决策须经全体董事一致同意方可通过。E 公司 20x1 年实现净利润 200 万元，20x 2 年实现净亏损 50 万元，除按净利润的 10%提取盈余公积外，E 公司于 20x1 年和 20 x 2 年均未进行利润分配，并且除净损益的影响外，E 公司也无其他所有者权益的变动。20x1 年和 20x 2 年 A 公司与 E 公司没有任何交易。20 x 2 年 12 月 31 日，A 公司在个别财务报表中将出售上述股权所收到的 900 万元全额冲减了长期股权投资成本，并对剩余的所持 E 公司长期股权投资继续采用成本法核算。在 A 公司 20 x 2 年度合并财务报表中，A 公司继续将 E 公司作为子公司纳入合并范围。

问题：A 公司的会计处理是否正确？

答案：A 公司合并财务报表层面的会计处理不正确。20x2 年 12 月 31 日 A 公司和 z 公司分别向公司委派了 1 名董事。根据 E 公司变更后的章程，E 公司所有重大财务和经营决策须经全体董事一致同意方可通过，意味着 A 公司处置对 E 公司的 40%股权投资后，A 公司丧失了对 E 公司的控制权，E 公司成为 A 公司的合营公司，不应再将其纳入 A 公司的合并范围。

对 A 公司所持 E 公司剩余 60%应按照其在 20x2 年 12 月 31 日的公允价值 1 500 万元进行重新计重，处置股权所得对价 900 万元与剩余股权公允价值 1 500 万元之和(900 万元+1 500 万元=2 400 万元)减去按原持股比例计算应享有 E 公司自成立日开始持续计算的净资产的份额(2 000 万元+200 万元—50 万元=2 1 50 万元)之间的差额(2400 万元—21 50 万元=250 万元)，在合并利润表中确认为投资收益 250 万元。

二、长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）

（一）同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制归纳

案例：

甲公司 20x2 年 1 月 1 日以 28600 万元的价格取得 A 公司 80%的股权，A 公司净资产的公允价值为 35000 万元。甲公司在购买 A 公司过程中发生审计、法律服务等相关费用 120 万元。上述价款均以银行存款支付。甲公司与 A 公司均为同一控制下的企业。A 公司采用的会计政策与甲公司一致。A 公司 20x2 年 1 月 1 日的资产负债表数据略。

由于 A 公司与甲公司均为同一控制下的企业，按同一控制下企业合并的规定进行处理。根据 A 公司资产负债表，A 公司股东权益总额为 32000 万元，其中，股本为 20000 万元，资本公积为 8000 万，盈余公积为 1200 万，未分配利润为 2800 万元。合并后，甲

公司在 A 公司股东权益中所拥有的份额为 2560 万元。甲公司对 A 公司长期股权投资的初始投资成本为 25600 万元。至于购买该股权过程中发生的审计、估值等相关费用，则直接计入当期损益，即计入当期管理费用。

个别财务报表 (成本法, 80%)	合并财务报表 (合并日)
借：长期股权投资 (所有权账面价值×80%) 资本公积——股本溢价 贷：银行存款 (见专题二、长期股权投资)	只需抵销子公司的所有者权益和长期股权投资 借：股本 20 000 资本公积 8 000 盈余公积 1 200 未分配利润 2 800 贷：长期股权投资 25600 少数股东权益 6400 (32000×20%) 还应该编制如下内容： 借：资本公积 3 200 (注意上限) 贷：盈余公积 960 (1200×80%) 未分配利润 2240 (2800×80%)

三、长期股权投资与所有者权益的合并处理 (非同一控制下企业合并)

(一) 非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制

案例

甲公司 20x1 年 1 月 1 日以定向增发公司普通股票的方式，购买取得 A 公司 70% 的股权。甲公司当日资产负债表和 A 公司当日资产负债表及估值确认的资产负债数据略。甲公司定向增发普通股票 10 000 万股 (每股面值为 1 元)，甲公司普通股票面值每股为 1 元，市场价格每股为 2.95 元。甲公司并购 A 公司属于非同一控制下的企业合并，假定不考虑所得税、甲公司增发该普通股票所发生的审计以及发行等相关的费用。

购买日举例：

母公司：个别财务报表 (成本法, 70%)	合并财务报表 (购买日)
1 长期股权投资—A 公司 29 500 (公允价值) (2.95×10 000 万股) 贷：股本 10 000 (面	1 子公司在购买日的评估增值或评估减值的项目调整为公允价值 借：存货 1 100 固定资产 3 000

值) 资本公积 - 股本溢价 19 500 (倒 挤)	贷：应收账款 100 资本公积 4000 (倒挤) ② 将子公司的所有者权益与母公司的长期股权投资进行抵销 (抵权益) 借：股本 20000 资本公积 12000 (8000 + 4 000) 盈余公积 1200 未分配利润 2800 商誉 4300 (计算得出) 贷：长期股权投资 - A公司 29500 少数股东权益 10800 (36000×30%) 其中：调整后的项目如下： ① 调整后资本公积 = 8000 + 4000 = 12000 万元 ② 调整后所有者权益 = 32000 + 4000 = 36000 万元 2 合并商誉 = 29500 - 36000×70% = 4300 万元 ④ 少数股东权益 = 36000×30% = 10800 万元
--	--

四、内部抵销交易处理

(一) 内部商品交易的抵销处理

(二) 内部债权债务的抵销处理

在编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的内部债权债务项目主要包括：

1. 应收账款与应付账款；
2. 应收票据与应付票据；
3. 预付账款与预收账款；
4. 应收股利与应付股利；
5. 其他应收款与其他应付款。

(三) 内部固定资产交易的抵销处理

(四) 内部无形资产交易的抵销处理

(五) 基本抵消原则：

1. 母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应

的减值准备。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。

3. 母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。

4. 因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

案例：

甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)20×2 及 20×3 年发生了以下交易事项：

(1)20×2 年 4 月 1 日，甲公司定向发行本公司普通股 2000 万股为对价，自乙公司取得 A 公司 30% 股权，并于当日向 A 公司派出董事，参与 A 公司生产经营决策。当日，甲公司发行股份的市场价格为 5 元/股，另支付中介机构佣金 1000 万元；A 公司可辨认净资产公允价值为 30 000 万元，除一项固定资产公允价值为 2 000 万元、账面价值为 800 万元外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。A 公司增值的固定资产原取得成本为 1 600 万元，原预计使用年限为 20 年，自甲公司取得 A 公司股权时起仍可使用 10 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

A 公司 20×2 年实现净利润 2 400 万元，假定 A 公司有关损益在年度中均衡实现；20×2 年 4 月至 12 月产生其他综合收益 600 万元。

甲公司与乙公司及 A 公司在发生该项交易前不存在关联方关系。

(2)20×3 年 1 月 2 日，甲公司追加购入 A 公司 30% 股权并自当日起控制 A 公司。购买日，甲公司用作合并对价的是本公司一项土地使用权及一项专利技术。土地使用权和专利技术的原价合计为 6 000 万元，已累计摊销 1 000 万元，公允价值合计为 12 600 万元。

购买日，A 公司可辨认净资产公允价值为 36 000 万元；A 公司所有者权益账面价值为 26 000 万元，具体构成为：股本 6 667 万元、资本公积(资本溢价)4 000 万元、其他综合收益 2 400 万元、盈余公积 6 000 万元、未分配利润 6 933 万元。

甲公司原持有 A 公司 30% 股权于购买日的公允价值为 12 600 万元。

(3)20×3 年 6 月 20 日，甲公司将其生产的某产品出售给 A 公司。该产品在甲公司的成本为 800 万元，销售给 A 公司的售价为 1 200 万元(不含增值税市场价格)。

A 公司将取得的该产品作为管理用固定资产，预计可使用 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

截至 20×3 年 12 月 31 日，甲公司应收 A 公司上述货款尚未收到。甲公司对 1 年以内应收账款(含应收关联方款项)按照期末余额的 2%计提坏账准备。

甲公司应收 A 公司货款于 20×4 年 3 月收到，A 公司从甲公司购入的产品处于正常使用中。

其他资料：本题不考虑所得税等相关税费。

问题：

(1)确定甲公司 20×2 年 4 月 1 日对 A 公司 30%股权投资成本，说明甲公司对该项投资应采用的核算方法及理由，编制与确认该项投资相关的会计分录。

(2)计算甲公司 20×2 年因持有 A 公司 30%股权应确认的投资收益，并编制 20×2 年与调整该项股权投资账面价值相关的会计分录。

(3)确定甲公司合并 A 公司的购买日、企业合并成本及应确认的商誉金额，分别计算甲公司个别财务报表、合并财务报表中因持有 A 公司 60%股权投资应计入损益的金额，确定购买日甲公司个别财务报表中对 A 公司 60%股权投资的账面价值并编制购买日甲公司合并 A 公司的抵销分录。

(4)编制甲公司 20×3 年合并财务报表时，与 A 公司内部交易相关的抵销分录。

(5)编制甲公司 20×4 年合并财务报表时，与 A 公司 20×3 年内部交易相关的抵销分录。

答案：

(1)甲公司对 A 公司初始投资成本为 10 000 万元，该项投资应采用权益法核算，理由是甲公司向 A 公司董事会派出成员，参与其生产经营决策，能够施加重大影响。

借：长期股权投资——投资成本	10 000
贷：股本	2 000
资本公积——股本溢价	8 000
借：资本公积——股本溢价	1 000
贷：银行存款	1 000

(2)甲公司因持有 A 公司股权投资应确认的投资收益 = [2 400 - (2 000 ÷ 10 - 800 ÷ 10)] × 9 ÷ 12 × 30% = 513(万元)。

借：长期股权投资——损益调整	513
——其他综合收益	180
贷：投资收益	513
其他综合收益	180

(3)购买日为 20×3 年 1 月 2 日，
企业合并成本 = 12 600 + 12 600 = 25 200(万元)，

商誉=25 200-36 000×60%=3 600(万元),

个别财务报表应确认的损益为7 600万元。

借：长期股权投资	12 600
累计摊销	1 000
贷：无形资产	6 000
营业外收入	7 600

合并财务报表应确认的损益=7 600+[12 600-(10 000+693)]+180=9 687(万元)

甲公司在个别财务报表中长期股权投资的账面价值=(10000+693)+12600=23 293(万元)

购买日合并抵销分录：

借：股本	6 667
资本公积	14 000(4 000+10 000)
其他综合收益	2 400
盈余公积	6 000
未分配利润	6 933
商誉	3 600
贷：长期股权投资	25 200
少数股东权益	14 400(36 000×40%)

(4)借：营业收入	1200
贷：营业成本	800
固定资产	400
借：固定资产(累计折旧)	20
贷：管理费用	20
借：应付账款	1 200
贷：应收账款	1 200
借：应收账款(坏账准备)	24
贷：资产减值损失	24

(5)

借：年初未分配利润	400
贷：固定资产	400
借：固定资产(累计折旧)	20
贷：年初未分配利润	20
借：固定资产(累计折旧)	40
贷：管理费用	40

或：

借：固定资产(累计折旧)	60
贷：年初未分配利润	20
管理费用	40
借：资产减值损失	24
贷：年初未分配利润	24

五、特殊交易在合并财务报表中的会计处理

(一) 母公司购买子公司少数股东股权 (实质上是权益性交易)

专题理论讲解部分参见长期股权投资专题

个别财务报表	合并财务报表
自子公司少数股东处新取得的长期股权投资应当按照实际支付的价款或公允价值计入长期股权投资 (特别提示：不属于企业合并)	1 合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）所确定的净资产价值开始持续计算的金额反映。 ② 因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整母公司个别报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。 提示： a. 因控制权未发生改变，商誉只反映原投资部分，新增持股比例在合并财务报表中不确认商誉。 b. 与再次购买时可辨认净资产的公允价值无关 c. 合并资产负债表应确认资本公积 = 支付价款 - 新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产份额

案例：

A公司于20×2年1月1日与T公司共同出资100万元投资设立U公司，其中A公司出资70万元，持股比例为70%；T公司出资30万元，持股比例为30%。A公司能够对U公司实施控制，对U公司的长期股权投资采用成本法核算。A公司于20×4年1月1日购买了T公司持有的U公司30%股权，购买价款为100万元。截至20×3年12月31日，U公司累计实现留存收益100万元，无其他所有者权益变动。20×4年1月1日，U公司可辨认净资产公允价值为250万元。

问题：针对20×4年1月1日购买U公司30%股权的交易，A公司在编制其20×4年1月1日合并财务报表时，应如何确定新取得的U公司长期股权投资成本与享有U公司30%可辨认净资产份额之间差额的金额？

答案：

(1) 差异 = 100 - 200 * 30% = 40

(2) 合并报表中该差额应调整为资本公积—股本溢价

(二) 本期增加子公司时如何编制合并财务报表

具体内容参见企业合并专题讲解

(三) 在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资 (注意区分：是否为一揽子交易：资本公积或留存收益、其他综合收益)

个别财务报表	合并财务报表
作为长期股权投资的处置，确认有关处置损益。即出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额，应作为投资收益或损失计入处置投资当期母公司的个别财务报表。	因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当纳入母公司合并财务报表。因此，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，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，调整留存收益。（借差可能不够冲减）

提示：

1. 在合并财务报表中，在不丧失控制权的情况下，商誉除了发生减值外，不会因增加或减少投资而改变。
2. 该交易从合并财务报表角度属于权益性交易，合并财务报表中不确认投资收益。
3. 剩余股权部分仍构成子公司的投资，不涉及价值的重新调整。

案例：

亚新公司 2018 年度部分长期股权投资持股比例变动情况及相关关联交易情况摘录如下：

被投资企业	亚新公司持股比例			
	2018 年 1 月 1 日	本年增加	本年减少	2018 年 12 月 31 日
B 公司	80%	-	20%	60%

B 公司是亚新公司于 2016 年通过非同一控制下企业合并取得的子公司，投资成本为 2200 万元，持股比例为 80%，购买日 B 公司可辨认净资产的公允价值总额为 2600 万元。2018 年 3 月，亚新公司以 580 万元的价格向其他投资者出让其持有的 B 公司的 20% 股权，该项交易完成后，亚新公司仍能够控制 B 公司的财务和经营政策。在股权转让日，B 公司自亚新公司取得其 80% 股权之日起持续计算的净资产总额为 3 000 万元。亚新公司在其 2018 年度个别财务报表及合并财务报表中就上述股权转让确认了 30 万元的投资收益。亚

新公司与 B 公司未发生关联交易。

问题：亚新公司与长期股权投资和合并财务报表(如果涉及)相关的会计处理是否正确？

答案：亚新公司处置 B 公司 20% 的股权，亚新公司在其个别财务报表中的账务处理方法正确。

合并财务报表中的处理不正确。企业持有对子公司投资后，如将对子公司部分股权出售，但出售后仍然保留对被投资单位的控制权，被投资单位仍然为其子公司的情况下，在母公司个别财务报表中应按出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额，计入处置当期的投资收益或投资损失；在合并财务报表中，应按处置长期股权投资取得的价款或对价的公允价值与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额，计入资本公积(股本溢价)。资本公积(股本溢价)的余额不足冲减的，应当调整留存收益。

亚新公司取得 B 公司 20% 股权的成本为 550 万元($2\ 200 \div 80\% \times 20\%$)，股权转让价款为 580 万元，因此，按股权转让价款大于投资成本的金额 30 万元在其个别财务报表中确认投资收益是正确的。

对于亚新公司的合并财务报表，因 B 公司于股权转让日按其自亚新公司取得其 80% 股权之日起连续计算的净资产总额计算的亚新公司转让的 20% 股权应享有的净资产金额为 600 万元($3\ 000 \times 20\%$)，应冲减合并财务报表中资本公积 20 万元($600 - 580$)，而不是确认投资收益 30 万元。

(四) 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，分两种情况：

(理论部分讲解参见长期股权投资专题内容)

1. 成本法转换为权益法

因处置投资导致被投资单位的影响能力下降，由控制转为具有重大影响，或是与其他投资方一起实施共同控制的情况下：

个别财务报表	合并财务报表（一次交易处置子公司）
① 应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。	① 终止确认长期股权投资、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。
② 原投资时点：在此基础上，应当比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：	② 对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。
a. 属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；	③ 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产
b. 属于投资成本小于应享有被投资单位可	

辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益。

③ 原投资时点至处置当日之间：对于原取得投资后转变为权益法核算之间被投资单位实现的净损益中应享有的份额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时：

a.对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已发放及已宣告发放的现金股利及利润）中应享有的份额，调整留存收益；

b.对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；

c.在被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入其他综合收益；（注意2015年变化）

d.除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入资本公积——其他资本公积。

产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。

④ 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动（资本公积）

（被投资单位重新计量设定受益计划净资产或净负债的变动而产生的其他综合收益除外），应当在丧失控制权时转为当期投资收益。（个别财务报表不结转，处置时结转）

⑤ 合并报表当期的处置投资收益（合并财务报表层面）

= [（处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值） - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 × 原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益、其他所有者权益变动 × 原持股比例

案例：

2014年6月30日，天宇能源以3500万元收购C公司80%股权，收购日C公司可辨认净资产公允价值为4000万。2017年6月30日，天宇能源以3000万元的对价将其持有的C公司60%的股权出售给第三方公司，处置后对C公司的剩余持股比例降为20%，能够对C公司产生重大影响。处置日剩余20%股权的公允价值为1000万元。当日，C公司净资产账面价值为4520万元，自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为4235万元。企业在个别报表中确认投资收益375万元，并对账面金额为875万元的剩余20%股权按照公允价值1000万元进行后续计量，差额125万元计入投资收益。在合并报表层面天宇能源将原确认的商誉300万元按照股权处置比例75%进行结转，合并报表层面保留75万商誉金额未结转。

问题：天宇能源长期股权投资和合并财务报表(如果涉及)相关的会计处理是否正确？

答案：天宇能源在个别财务报表中的会计处理和合并报表层面的商誉计算均不正确。

个别财务报表处置时的投资收益金额计算正确，但需按以下原则+进行追溯调整。

80% (成本法) → 20% (权益法) 【注意：追溯调整】。

合并财务报表的会计处理不正确：企业应全额结转商誉，不应按比例结转。同时剩余20%股权应按公允价值 1000 万元进行后续计量。合并口径投资收益 (3000+1000) - (4235×80%) - 300=312 万元

合并报表当期的处置投资收益 = [(处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值) - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产×原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益、其他所有者权益变动×原持股比例

2.成本法转公允价值计量：100% (成本法) → 10% (金融资产)

个别财务报表	合并财务报表
<p>投资企业原持有被投资单位的股份达到控制，其后因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施控制的，应将剩余股权按金融工具确认和计量准则的要求进行会计处理，并于丧失控制权日将剩余股权按公允价值重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。</p>	<p>① 终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。</p> <p>② 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。</p> <p>③ 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动（资本公积）（被投资单位重新计量设定受益计划净资产或净负债的变动而产生的其他综合收益除外），应当在丧失控制权时转为当期投资收益。（个别财务报表不结转，处置时结转）</p> <p>④ 合并报表当期的处置投资收益（合并财务报表层面）</p> <p>= [(处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值) - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产×原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益、其他所有者权益变动×原</p>

	持股比例
--	------

案例：

A公司于20×3年出资5 000万元从非关联方购入其所持全资子公司——B公司全部股权。于购买日，B公司可辨认净资产公允价值为4 500万元，A公司在合并财务报表中确认了与B公司相关的商誉500万元。20×4年12月31日，A公司将所持B公司股权的90%出售给另一非关联方，所得价款为5 500万元，剩余10%股权于丧失控制权日（20×4年12月31日）公允价值为600万元，A公司将其分类为可供出售金融资产。自A公司购买B公司股权日至丧失控制权日，B公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算累计实现净利润400万元，从未进行利润分配，除净利润的影响外，无其他净资产变动。B公司与A公司没有任何交易。

在20×4年度个别财务报表中，A公司将处置B公司股权价款5 500万元与所处置长期股权投资账面价值4 500万元（5 000万元×90%）之间的差额1 000万元计入投资收益；同时将处置后的剩余股权于丧失控制权日的公允价值600万元与该剩余股权账面价值500万元（5 000万元×10%）之间的差额100万元计入其他综合收益。在20×4年度合并财务报表中，A公司将处置B公司股权价款5 500万元与处置后的剩余股权于丧失控制权日的公允价值600万元之和6 100万元，减去B公司于该日按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值4 900万元（4 500万元+400万元）后的差额1 200万元计入投资收益。

问题：A公司在个别财务报表层面和合并财务报表层面的会计处理是否正确？

答：个别财务报表层面不正确。剩余股权于丧失控制权日的公允价值与账面价值的差额100万元应当计入投资收益。

合并财务报表层面不正确。计算投资收益时还应扣除合并财务报表中与B公司相关的商誉500万元。处置投资收益=5 500 + 600- (4 500 + 400 + 500) = 700（万元）

（五）母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权（构成“一揽子交易”）

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

1. 这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。
2. 这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。
3. 一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。
4. 一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

提示：一揽子交易的最本质特征是：其中的各交易步骤是作为一个整体一并筹划和确定下来的，旨在实现同一交易目的、互为前提和条件。而非一揽子交易就是说各项交易都是独立的，每一项交易之间都不会有任何关系。

一揽子交易会计处理原则：

将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

问题：实务中，多次交易分步实现企业合并与一揽子交易的区别，两者在协议安排，交易实质上有什么区别？

分析：在实际操作中，很重要的一个区别是交易参与者的意图是否在各个步骤之间发生过改变。如果原先最初进行第一步交易时，交易的意图为 A，后来由于内外部情况变化导致意图变为 B，并且修改交易条件或补充后续交易，从而最终实现目标 B，则不能称为一揽子交易。如果始终以实现目标 A 为目的，从一开始就对各步骤进行了系统的筹划，各步骤之间互相关联，互为前提和条件，旨在实现同一个目标的，则属于一揽子交易。

案例：

天恒公司出于业务整合，剥离辅业的考虑，于 2015 年与非关联方华晨公司签订不可撤销的转让协议，约定天恒公司向华晨公司转让其持有的 G 公司 60% 全部股权，合同对价总额为 2500 万元。考虑到资金压力以及股权平稳过渡，双方在协议中约定通过多次交易分步处置 G 公司的股权。华晨公司在 2015 年 6 月 30 日先支付 1250 万元，取得了 G 公司 20% 股权；在 2016 年 1 月 1 日再支付 1250 万元，以取得 G 公司剩余 40% 股权。华晨公司在 2015 年 6 月 30 日支付了 1250 万元，同日双方完成股权交割手续及工商变更，当日 G 公司自购买日持续计算的可辨认净资产公允价值为 3000 万元。2016 年 1 月 1 日，G 公司自购买日持续计算的可辨认净资产公允价值为 3500 万元。协议同时约定，2015 年 G 公司的相关活动仍然由天恒公司单方面主导，若 G 公司在此期间向股东进行利润分配，则后续 40% 股权的购买对价按天恒公司已分得的金额进行相应调减。天恒公司认为该业务属于一揽子交易，因此在编制 2015 年合并报表时将收到的 1250 万元作为预收账款，并按 60% 持股比例合并 G 公司。

问题：天恒公司相关的会计处理是否正确？

答案：首先，需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”：

(1) 天恒公司处置 G 公司股权的商业目的是出于业务整合，剥离辅业的考虑；整体来

看是处置其持有的 G 公司 60% 股权，两次处置交易结合起来才能达到其商业目的。

(2) 两次交易在同一转让协议中同时约定；第一次交易中 20% 股权的对价为 1250 万元，相对于 60% 股权的对价总额 2500 万元而言，第一次交易单独看并不经济，和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响，此外，如果在两次交易期间 G 公司进行了利润分配，也将据此调整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

在合并财务报表中，两次交易应作为“一揽子交易”，并按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

在编制 2015 年合并报表时不将收到的 1250 万元作为预收账款，也不应按照 60% 持股比例合并 G 公司。2015 年 G 公司的相关活动仍由天恒公司单方面主导，但华晨公司已取得了 20% 股权，因此只能按照 40% 的股权比例合并 G 公司。

合并财务报表：分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

合并报表的整体处理效果：

第一次

借：银行存款 1250

贷：少数股东权益 600

其他综合收益 650

第二次

因已经丧失控制权，转入投资收益： $1250 - 3500 \times 40\% = -150$ 万

同时将第一次的其他综合收益也转入投资收益，合计转入投资收益金额 500 万元

注意：如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照“母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资”的有关规定进行会计处理，（科目是资本公积—股本溢价，而不是其他综合收益）。

特别提示：个别报表的会计处理与合并报表总体处理原则一致。

(六) 因子公司少数股东增资导致母公司股权被稀释

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资，导致母公司股权稀释，母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

案例：

2×12年1月1日，甲公司和乙公司分别出资800万元和200万元设立A公司，甲公司、乙公司的持股比例分别为80%和20%。A公司为甲公司的子公司。

2×13年1月1日，乙公司对A公司增资400万元，增资后占A公司股权比例为30%。增资完成后，甲公司仍控制A公司。

A公司自成立日至增资前实现净利润1000万元，除此以外，不存在其他影响A公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

问题：合并报表应如何处理？

答案：

甲公司持股比例原为80%，由于少数股东乙公司增资而变为70%。增资前，甲公司按照80%的持股比例享有的A公司净资产账面价值为1600万元（2000×80%）；增资后，甲公司按照70%持股比例享有的净资产账面价值为1680万元（2400×70%），两者之间的差额80万元，在甲公司合并资产负债表中应调增资本公积。

（七）逆流交易的合并处理

如果母子公司之间发生逆流交易，即子公司向母公司出售资产，则所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

情形	发生的未实现内部交易损益	会计处理	
1.顺流交易	母公司向子公司出售资产	应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”	
2.逆流交易	子公司向母公司出售资产	应当按照母公司对该子公司的分配比例	在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销

案例：

B公司是天恒公司于2010年通过非同一控制下企业合并取得的子公司，投资成本为2000万元，持股比例为80%。B公司2015年被认定为高新技术企业，所得税率为15%（假设双方未来期间可以产生足够的应纳税所得额）。天恒公司本年度向B公司采购存货一批，该批存货在B公司的账面价值为800万元，出售价格为1000万元；同时本年度天恒公司还向B公司出售不同种类的其他存货一批，账面价值800元，出售价格1200万元。这两批存货当年均未销售。

天恒公司合并口径会计抵销分录：

借：营业收入 1000
 贷：营业成本 800
 存货 200

借：营业收入 1200

贷：营业成本 800

存货 400

同时，天恒公司按照原存货出售方的所得税税率分别确认了递延所得税资产 30 万元和 100 万，合计 130 万元。

问题：天恒公司长期股权投资和合并财务报表应如何进行相关的会计处理？

答：

在存货逆流交易的抵消处理上，还应抵消少数股东未实现的内部交易损益，即在归属母公司与少数股东之间进行分配。增加一笔调整：

借：少数股东权益 40

贷：少数股东损益 40

天恒公司合并财务报表层面的递延所得税会计处理存在不当之处。相关内部交易形成的存货应按照买方的所得税税率计算递延所得税资产。

应计算的递延所得税资产 = $200 \times 25\% + 400 \times 15\% = 110$ 万元。

提示：顺流交易形成的未实现内部交易损益无需在母公司与少数股东之间分配。

(八) 其他特殊交易

对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，在编制合并财务报表时，应站在企业集团角度对该特殊交易事项予以调整。

例如，母公司将借款作为实收资本投入子公司用于长期资产的建造，母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。

再如，子公司作为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为固定资产反映。

六、实务疑难案例解析

案例 1:

如收购一家公司，在资产负债表日时尚未支付股权转让款，但股权转让协议已经签署，收购的公司是否该并进合并报表呢？

分析：按照准则的要求，合并的起始点是企业合并日，而合并日的确定则是购买方实际取得对被购买方控制权的日期。所以理论上有没有付款，有没有签协议这些都不是决定合并日的条件，只是作出会计判断的依据之一。决定合并日只能看发生控制权转移的时点。

按照应用指南的要求，“同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：

(一) 企业合并合同或协议已获股东大会等通过。

(二) 企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准。

(三) 参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。

(四) 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。

(五) 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。”

即“付款 50% 以上”的条件在购买日/合并日判断五项标准中反而是较为次要的条件。实际上应用指南只是给出一个参考，它说的是同时满足以下条件时通常认为发生了转移，但没有说以下条件如果没满足就没发生控制权转移，所以不应该教条地拿来生搬硬套。

案例 2：

某自然人李某于 2013 年 3 月 1 日投资 100 万元成立了 C 公司（与黄海集团非关联方），李某持有 C 公司 100% 的股权。2018 年 2 月黄海集团通过定向增发的方式以 8 元/股（公告日前 60 天黄海集团普通股的平均市价的 90%）的价格向李某购买其持有的 C 公司全部股权，李某取得 200 万股黄海集团的股票（李某未达到重大影响）。双方签订的并购合同中约定对标的资产 C 公司的评估基准日为 2017 年 9 月 30 日，以评估确定的该时点 C 公司的评估价值为基础。根据独立评估机构的评估报告显示，当日 C 公司可辨认净资产公允价值为 1200 万元。并购合同中同时约定，在评估基准日至黄海集团取得 C 公司股权之日期间内 C 公司实现的净利润均由黄海集团享有或承担，C 公司自 2016 年 10 月 1 日至 2017 年 4 月 30 日止，每月产生的净利润均为 50 万元。2017 年 3 月 1 日，黄海集团对 C 公司董事会进行改组，在 C 公司 7 名董事会成员中，派出 5 名。同时，买卖双方于当日办理了 C 公司有关财产的交接手续。C 公司章程规定：公司的生产经营活动由董事会决策，重大生产经营决策需经参加董事会成员半数以上通过后实施；涉及公司合并、分立、解散、清算等事项需经董事会全体成员一致通过。2017 年 4 月 1 日，工商局变更了营业执照。

问题 1：在黄海集团购买 C 公司 100% 股权交易中，应在哪一时点确认对 C 公司长期股权投资，该业务是否构成非同一控制下企业合并？

问题 2：如该业务构成非同一控制下企业合并，应如何计算商誉金额？（不考虑其他事项）

解答 1：黄海集团应于 2017 年 3 月 1 日确认对 C 公司长期股权投资。该业务构成非同一控制下企业合并。确定黄海集团对 C 公司长期股权投资的确认时点，实际上需要根据交易进行过程中的相关情况，判断该项非同一控制下企业合并的购买日。

解答 2：商誉金额应为 $8 \times 200 - (1200 \times 100\% + 50 \times 5) = 150$ 万元

说明：如过渡期损益由卖方承担，不影响标的资产的净资产金额，也不影响商誉的价值。如过渡期损益由买方承担，会影响买方商誉金额。

案例 3：

非同一控制下企业合并中，原股东方的业绩补偿未达到给被投资企业的金额，被投资企业作为权益交易处理计入资本公积还是营业外收入？

同一控制下企业合并，原股东方的业绩补偿未达到给被投资企业的金额，被投资企业作为权益交易处理计入资本公积还是营业外收入？

分析：业绩对赌补偿在一般情况下应当是交易双方（新老股东）之间的交易，即老股东补偿给新股东，理论上与收购标的无关。如果老股东将补偿款支付给收购标的，则应理解为相当于老股东先将补偿款支付给新股东（购买方），新股东再将所收到的款项作为资本性投入，投入到收购标的。所以该款项对收购标的而言属于权益性交易，应计入资本公积。但在收购方的合并报表层面，仍计入损益。

非同一控制下企业合并中，如业绩补偿是新老股东之间交易，不涉及被投资企业，则收购方（新股东）合并报表层面应体现非同一控制下合并中对或有对价的一般处理原则，即构成一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产或金融负债。

同一控制下企业合并中，业绩补偿均不应影响损益，个别报表和合并报表均应将业绩补偿款计入资本公积对应，母公司个别报表应作为对子公司的资本性投入，增加对子公司的长期股权投资成本。

附：证监会会计部《会计监管工作通讯 2016 年第 3 期》对于该问题的表述：

并购重组实务中以金融工具结算的或有对价安排最为普遍，具体分为以权益结算的安排和以金融资产、金融负债结算的安排。购买日初始分类时，对于划分为权益结算的或有对价，后续不需要重新计量及确认其公允价值变动。划分为以金融资产、金融负债结算的或有对价，按照现行会计准则规定，可以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或金融负债，其公允价值的变化将对后续期间的损益产生影响；或者分类为可供出售金融资产，后续公允价值变动计入其他综合收益。需要注意的是，实务中容易将通过返还股份结算的或有对价安排误认为是权益性质的或有对价。或有对价是否为权益性质，应按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定来判断。从目前资本市场并购重组交易的或有对价安排来看，或有对价的总体金额、需返还的股份数量等均随着标的企业实际实现业绩。