

2007年中级会计考试《中级会计实务》讲义（四）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/261/2021\\_2022\\_2007\\_E5\\_B9\\_B4\\_E4\\_B8\\_AD\\_c44\\_261853.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/261/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c44_261853.htm) 会计专题四 长期股权投资与企业合并报表

以前年度，长期股权投资都是作为重点内容。而今年长期股权投资内容发生了比较大的、本质的变化，所以，仍然可能作为考试中的重点内容。长期股权投资可能会形成控股的情况，需要编制合并报表。合并报表又是今年中级职称考试新增加的内容，也是考试中非常容易出现的问题。

一、长期股权投资的入账价值 长期股权投资可能是合并中形成的，也可能是非合并形成的；合并中形成的长期股权投资又分为同一控制下企业合并形成的长期股权投资和非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。（一）只有在同一控制下有一个特殊的问题，投资的入账价值是按照被合并方所有者权益的账面价值的份额来确定。其他如非同一控制下企业合并或非合并情况下形成的股权投资，都是按照公允价值入账。（二）与合并报表的联系 1.同一控制下，投资是按照被合并方所有者权益的账面价值的份额来入账。等受资企业宣告净利润时，也是按照账面价值计算的。所以合并报表时，不涉及调整问题。只有受资企业（子公司）会计政策与母公司会计政策不一致时，子公司会计政策要按照母公司进行调整，这一点知到即可。 2.非同一控制下，投资是按照转出资产的公允价值入账，还要按照占被投资企业可辨认净资产公允价值的份额进行调整。受资企业宣告净利润时，净利润是按照账面价值计算的。所以，应该根据母公司在购买日设置的备查账簿中登记的子公司有关可辨认净资产、负债的公允

价值，对子公司的个别会计报表进行调整。使子公司会计报表反映为在购买日以公允价值为基础确认的可辨认净资产、负债，在本期期末资产负债表日应有的金额。也就是说，在购买日用的是公允价值，期末子公司宣告净利润时，净利润是账面价值。要把净利润按照购买日的公允价值调整为资产负债表日的公允价值。考试时，会给出提示：合并时，可辨认资产和负债的公允价值和账面价值是相等的。如果没有这句话，就需要调整。相关内容在教材P132和P405，以及P409例19-9。

## 二、长期股权投资的后续计量

### （一）新准则成本法和权益法适用的范围发生了变化：控制情况下要求采用成本法。

### （二）与合并报表的联系：控制情况下，平时采用成本法；而编制合并报表时，其前提是采用权益法核算。因此，要把成本法按照权益法的方法，在合并底稿中调整为按照权益法核算的长期股权投资。这样才能与子公司的所有者权益相抵销。

### （三）长期股权投资的核算

#### 1.成本法下，受资企业所有者权益变动，不影响投资企业投资，注重的是投资成本。受资企业分配利润，如果是用投资前的利润分配的，冲减投资成本。如果是用投资以后分配的利润，确认为投资收益。冲减多少成本，确认多少收益，前面已经重点讲过。

#### 2.权益法 受资企业所有者权益发生变动，投资企业投资随之变化。

#### （1）受资企业实现净利润 假如A企业对B企业投资，达到30%。B企业本期实现净利润10万元，则A企业应确认增加长期股权投资3万元，确认投资收益3万元。借：长期股权投资 30000 贷：投资收益 30000

#### （2）受资企业宣告发放股利或分配利润 投资企业要冲减长期股权投资：借：应收股利 贷：长期股权投资

#### （3）受资企业发生亏损 投资企业要按比例确

认投资损失：借：投资收益 贷：长期股权投资（4）其他原因导致受资企业所有者权益的发生变动如受资企业资本公积变化，也会导致投资企业投资发生变化。假如B企业资本公积增加20万元，投资企业投资也会增加 $20 \times 30\%$ ：借：长期股权投资 60000 贷：资本公积 60000 3.教材P134,以下两点应当注意：（1）形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用成本法核算的，其长期股权投资在购买日的账面价值应为原账面价值加上购买日为取得进一步的股份支付的对价公允价值之和；形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用权益法核算的，在购买日应对权益法下长期股权投资的账面价值进行追溯调整，将有关长期股权投资的账面价值调整至其最初取得成本，在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的账面价值。第一种情况，合并前采用成本法核算：例1.A企业对B企业投资，达到B企业有表决权资本的10%。A企业采用成本法核算。现在，A企业追加对B企业投资，增加持有B企业发行在外股数的45%，达到55%。假如A企业原来投资10万元，B企业有表决权资本100万元，A企业追加投资50万元。则A企业投资账户上反映60万元。第二种情况，合并前采用权益法核算：假如A企业对B企业投资，达到30%。A企业采用权益法核算。现在，A企业追加对B企业投资，取得另外的30%，一共拥有60%份额，则A企业应采用成本法核算。问：追加投资后，则A企业投资账面价值是多少？答：应该在购买日，对权益法下长期股权投资的账面价值进行追溯调整，将其调整为最初投资成本，在此基础上加上购买日新增加投资所支付的公允价值，两者之和作为长期股权投资的入账价值。

例2.教材P134例7-6。20×5年3月投资时A公司账务处理：借：长期股权投资 4000 贷：银行存款 4000 20×5年12月31日B企业宣告净利润时，A企业账务处理：借：长期股权投资 150 贷：投资收益 150 补充例7-6：追加投资后，A对B投资达到60%，对B实施控制。所以A公司在2006年期末需要编合并报表。而编合并报表时，投资企业对被投资企业的投资要采用权益法，但刚才已调整为成本法，所以要计算权益法下的长期股权投资。权益法下的长期股权投资为9150万元（4000+150+5000），则抵销分录为：借：实收资本 资本公积 盈余公积 未分配利润年末数 商誉（借方差额） 贷：长期股权投资 9150（按权益法计算） 少数股东权益（合并日子公司所有者权益×少数股东比例40%） 营业外收入（贷方差额） 还有一个抵销分录，即投资收益与净利润的抵销：借：投资收益（按权益法调整后） 少数股东损益（子公司净利润\*少数股东比例） 未分配利润年初 贷：本年利润分配提取盈余公积 应付股利 未分配利润年末 这样的问题，容易出综合题。在学习时务必要引起特别注意。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](http://www.100test.com)