

2008备考CPA辅导第五章长期股权投资第五节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/352/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_352481.htm

第五节 长期股权投资总结 一、长期股权投资初始计量1、投资形成合并的：因为后续计量采用成本法，那么初始投资的处理比较简单。但是需要区分两种情况：同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并。同一控制下企业合并的，长期股权投资是按照被合并方所有者权益的分额入帐，也就是说和企业的实际合并成本没有多少关系，那么合并成本和长期股权投资入帐价值的差额就作为资本公积确认。这种做法主要是考虑了同一控制下其实是属于内部交易的本质，那么同一个集团内部的合并本质上不增加整个集团的利益，那么资产、负债等都是按照账面价值入帐，因此这里强调的是所有者权益的分额。对于非同一控制下企业合并的，长期股权投资是按照付出的实际的合并成本入帐的，处理类似于具有商业实质的非货币性资产:)。如果是吸收合并的，取得被合并方的资产、负债等都是按照公允价值入帐的，那么付出资产公允价值大于取得资产、负债的公允价值之和的要确认为商誉；小于的部分要确认为营业外收入；其中在合并中付出的资产的公允价值大于账面价值的部分确认营业外收入，这个营业外收入是单项资产的损益，处理类似于非货币性资产:)中公允价值大于账面价值部分确认为非货币性资产处置损益。对于存货或者是原材料的还是应该确认为主营业务收入和其他业务收入的。另外关于企业合并中的相关费用的处理需要特别注意一下：非同一控制下企业合并，购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用

也应当计入企业合并成本。该直接相关费用不包括为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，也不包括企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。企业合并发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，首先冲减资本公积——股本溢价，不够冲减的，冲减留存收益。

同一控制下的企业合并：合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。非企业合并的手续费等也计入到成本中，发行权益性证券取得的则其手续费等要从溢价收入中扣除，溢价不足冲减的，则冲减盈余公积和未分配利润。

2、合并方式以外取得的长期股权投资：重点是权益法后续计量的处理：按照初始投资成本和应享有的被投资方辨认净资产公允价值的份额两者的较高者入帐。当公允价值份额比较高的时候，大于初始投资成本的部分确认为营业外收入；当初始投资成本比较高的时候，高于公允价值份额的部分是相当于商誉的部分，不做处理。如果付出的资产是非货币性资产的，可以参照非货币性资产:)的准则来处理。

二、长期股权投资后续计量

1、成本法后续计量：（1）确认投资收益：投资收益仅限于投资以后实现的净利润份额部分范围内的股利分配。比如投资以后累计实现净利润1000万，股份比例10%，那么在 $1000 \times 10\% = 100$ 的范围内的股利分配要确认投资收益。会计处理：被投资单

位宣告发放现金股利1000，按照持股比例10%计算应该享有的部分确认投资收益：借：应收股利 $1000 \times 10\% = 100$ 贷：投资收益 100 收到现金股利：借：银行存款 100 贷：应收股利 100

(2) 确认成本冲减：如果累计分配的现金股利超过了投资以后到上年度累计实现的净利润的分额，超过部分确认为成本冲回；如之前已冲减了成本，要把多冲减的成本冲回。比如投资以后累计实现净利润1000万，股份比例10%，累计分配的股利 = 200万，累计冲减成本 = $200 - 1000 \times 10\% = 100$ ，之前多冲减的部分应该冲回。会计处理：被投资单位宣告发放现金股利1000，按照持股比例10%计算应该享有部分，超过净利润部分50冲减成本：借：应收股利 100 贷：长期股权投资 50（超过账面净利润部分）投资收益 50 如果之前冲减了投资成本 100，要把多冲减的部分50冲回，确认投资收益150：借：应收股利 100 长期股权投资 50（之前多冲减部分） 贷：投资收益 150

2、权益法后续计量 (1) 冲减损益调整：损益调整的冲减仅仅限于小于已经确认的投资收益部分的股利分配。比如投资以后确认的投资收益200万，那么累计小于200万的股利分配应该作为损益调整明细的冲减处理。会计处理：被投资单位宣告发放现金股利1000，按照持股比例25%计算应享有部分，小于已经确认的投资收益：借：应收股利 $1000 \times 25\% = 250$ 贷：长期股权投资 - 损益调整 250 收到现金股利：借：银行存款 250 贷：应收股利 250

(2) 确认投资收益：累计收到的现金股利超过投资以后累计实现的账面净利润分额的部分确认成本明细的冲减，小于账面净利润大于确认投资收益的确认投资收益；小于确认的投资收益部分确认为损益调整明细冲减。比如投资以后累计实现净利

润1000万，股份比例25%，收到股利300万，那么超过250万部分的50万确认成本冲减。会计处理：被投资单位宣告发放现金股利1000，按照持股比例25%计算的应该享有的250，超过投资以后实现的净利润200的分额的冲减投资成本，之前确认投资收益180 借：应收股利 250 贷：长期股权投资 - 成本 50
长期股权投资 - 损益调整 180 投资收益 20（收到股利大于确认投资收益小于账面净利润份额部分）收到现金股利：借：银行存款 250 贷：应收股利 250（3）损益调整处理：投资单位按照被投资单位实现的净利润，按照持股比例计算的分额调整长期股权投资 - 损益调整明细科目。会计处理：被投资单位实现的净利润1000，按照持股比例25%计算应该享有的部分确认投资收益：借：长期股权投资 - 损益调整 $1000 \times 25\% = 250$ 贷：投资收益 250（4）调整净利润：如果被投资单位可辨认净资产公允价值和账面价值不一致的，投资单位需要按照被投资单位的公允价值为基础调整被投资单位账面净利润，然后按照持股比例计算应享有的分额。比如固定资产公允价值和账面价值不一致影响了折旧摊销，公允价值大于账面价值的，应该多计算折旧才对，因此调减净利润。会计处理：比如：投资单位持股25%，被投资单位实现净利润1000万，固定资产账面价值为1000，公允价值为1500，尚可使用年限5年，影响净利润 = $-(1500 - 1000) / 5 \times 25\% = -25$ ；无形资产账面价值1000万，公允价值800万，尚可使用年限5年，影响净利润 = $(1000 - 800) / 5 \times 25\% = 10$ 调整后被投资单位净利润分额 = $1000 \times 25\% - 25 + 10 = 235$ 万注意：这里调整净利润不需要考虑所得税影响。原因是资产评估增值变化不被税法承认，不存在所得税问题。（5）其他权益变

动处理：被投资单位资本公积发生变化的，投资单位应该按照持股比例计算应该享有的份额确认对长期股权投资的调整。比如被投资单位可供出售金融资产公允价值变动的，需要考虑所得税的影响。会计处理：被投资单位资本公积发生变化，投资单位按照持股比例计算应该享有的部分确认其他权益变动，调整长期股权投资。比如被投资单位可供出售金融资产公允价值上升1000，那么考虑递延所得税影响后记入资本公积 $1000 \times 67\% = 670$ ，投资单位按照持股比例计算：借：长期股权投资 - 其他权益变动 $670 \times 25\%$ 贷：资本公积 - 其他资本公积 $670 \times 25\%$ （6）亏损确认与调整：关于亏损的确认和调整可以参照净利润的确认和调整方法，道理是一致的，不过净利润是负的亏损，用这样的角度理解亏损的处理就比较容易了。另外如果长期股权投资确认减值的，应该是账面价值减至零为限。如果是超额亏损的依次冲减长期应收款和确认预计负债，在实现净利润后反方向冲回各个科目的金额。会计处理：被投资单位发生净亏损1000万，按照持股比例25%确认应该享有的份额：借：投资收益 贷：长期股权投资 - 损益调整 长期股权投资账面价值减到零后：借：投资收益 贷：长期应收款 如果按照投资协议规定需要承担额外义务的，需要确认预计负债：借：投资收益 贷：预计负债

三、关于成本法转为权益法核算的处理

1、关于成本法转换为权益法核算的，应该采用追溯调整法来处理。首先需要明确一点，长期股权投资由于投资变化导致的长期股权投资核算方法改变的不属于政策变更，因为由于投资方法变化导致了长期股权投资的实质发生变化，不属于政策变更中规定的对于同一个事项执行不同的政策的规定。严格的说核算方法的转换

属于新的事项，理解上可以按照政策变更理解，因为处理方法是一样的。

2、具体追溯调整的处理：关于追溯调整：

除了要掌握追溯调整的要领之外，就是对于成本法和权益法各自的处理了，因为追溯调整实际上就是把权益法和成本法互相结合，在实际做的时候就是两种方法算下来长期股权投资的账面价值是多少，还可以看看处理的差异在哪里，那么追溯调整其实就很简单了。首先是成本法转为权益法。追加投资的情况，原来投资部分是要把两次投资期间的被投资单位可辨认净资产的公允价值变动全部确认调整，对于净利润和现金股利影响部分确认投资收益和“长期股权投资 - 损益调整”和“长期股权投资 - 成本”的调整，对于净利润之外的部分，按照应该享有的份额确认为“长期股权投资 - 其他权益变动”。这里需要说明一下：关于权益法下现金股利的处理，教材上在追溯调整分录中根本没有涉及到，而实际上新教材对于权益法做了调整：增加了冲减成本、损益调整和确认投资收益的处理，这个处理复杂程度远大于旧教材中的处理，这里是否应该考虑新教材的处理方式，老师们的理解都不一样。徐经长老师在讲课的时候肯定了教材的说法，对于考试来说应该说是比较慎重的。虽然从学术上可以相互争论，但是对于考试培训来说按照教材处理还是比较稳妥的办法。

例题1、07年初投资5000万持股10%，被投资单位可辨认净资产公允价值48000万，07年发放股利1000万，实现净利润4000万，08年初发放股利2000万，之后追加投资8000万，取得15%的股份，被投资单位可辨认净资产公允价值50000万。要求成本法转为权益法核算的调整分录。分析：权益法追溯调整对于两次投资之间的公允价值变动的份额 = (50000

- 48000) \times 10% = 200 要确认为追溯调整：净损益影响部分 = (4000 - 1000 - 2000) = 1000 \times 10% = 100，剩余的部分100万作为“资本公积 - 其他资本公积”追溯调整。其中权益法下对于两次现金股利的处理如下：07年收到的股利1000 \times 10% = 100万，因为是收到投资以前年度的股利，所以冲减长期股权投资的投资成本；收到第二年股利2000 \times 10% = 200，累计收到股利 = 300，投资以后到上年度应该享有被投资单位实现的净利润份额 = 4000 \times 10% = 400万，累计股利小于净利润份额，所以第二次收到的股利全部作为损益调整明细冲减。因此可以得出这样的结论：权益法下到再投资时候“长期股权投资 - 成本”明细 = 5000 - 1000 \times 10% = 4900；“长期股权投资 - 损益调整”明细 = (4000 - 2000) \times 10% = 200；“长期股权投资 - 其他权益变动”明细科目 = 100，调整分录如下：调整分录：借：长期股权投资 - 成本 5000 - 1000 \times 10% = 4900 长期股权投资 - 损益调整 200 长期股权投资 - 其他权益变动 100 贷：长期股权投资 5000 利润分配 - 未分配利润 90 盈余公积 10 资本公积 - 其他资本公积 100 其次是成本法转为权益法中减少投资的情况。对于减少投资情况下，剩余权益法核算的投资部分要按照权益法追溯调整，那么对于持有期间的被投资单位所有者权益的账面价值的变动进行调整，也就是说仅仅对于净损益影响部分和资本公积影响部分进行调整，对于之外的原因导致的可辨认净资产公允价值变动不做调整。调整分录类似于上面给出的。对于净损益的分析类似于上面的例子，对于资本公积的调整仅仅对于被投资方资本公积的变化来进行追溯调整。这里需要对于被投资单位可辨认净资产公允价值变动的组成部分进行一下明确：净损益影

响部分、资本公积变动影响、净资产资产评估价值变化的影响部分。如果是追加投资成本法转为权益法核算的，对于上述三个组成部分全部追溯调整；如果是减少投资成本法转为权益法的，仅仅对于净损益影响部分和资本公积影响部分这两个部分进行追溯调整。这个区别一定要记住。例题2、甲乙非同一控制。甲03年初1350W投资乙，占5%股份，当日乙净资产公允价值为24500W。03年甲收到乙分配的02年股利40W，03年乙净利润1000W，乙资本公积增加200W。04年甲收到乙分配的03年股利48W，04年净利润200W。05年1月1日甲4550收购20%乙的股份，达到重大影响，此时可辨认净资产公允价值为24140，05年收购时的会计分录呢？分析（一）：初始投资的人时候入帐价值为1350，可辨认净资产公允价值份额 = $24500 \times 5\% = 1225$ ，相当于商誉部分 = 125；关于现金股利的处理：收到02年股利40的是作为成本明细冲减的，收到03年股利48的时候，累计收到股利 = $40 + 48 = 88$ ，投资以后到上年度的时候实现的净利润的份额 = $1000 \times 5\% = 50$ ，那么应该冲减成本 = $88 - 50 = 38$ ，也就是说38是属于清算性股利，因为之前已经确认了40的清算性股利，所以收到的48的股利都是投资收益的确认和收回，所以应该是作为“长期股权投资 - 损益调整”冲减，那么对于长期股权投资 - 损益调整明细影响金额 = $50 + 200 \times 5\% - 48 = 12$ 。初始投资5%的投资持有期间可辨认净资产公允价值变动的份额 = $(24140 - 24500) \times 5\% = -18$ ，在-18的公允价值份额变动中：净损益影响部分 = $50 + 10 - 40 - 48 = -28$ ，资本公积影响部分 = 10，那么资产评估增值 = $-18 - (-28 + 10) = 0$ ：调整分录如下：借：长期股权投资 - 成本 1310 长期股权投资 - 损益调整 12 长期股

股权投资 - 其他权益变动 10 贷：长期股权投资 1312 资本公积 - 其他资本公积 10 盈余公积 1 利润分配 - 未分配利润 9 再次投资的时候公允价值份额 = 4828，投资成本 = 4550，初始投资商誉125，那么再次投资时候确认营业外收入 = 4828 - 4550 - 125 = 153 借：长期股权投资 - 成本 4703 贷：银行存款 4550 营业外收入 153 分析（二）：如果不考虑长期股权投资的明细科目的情况下，初始投资成本为1350，公允价值变动的份额 = - 18，在 - 18的公允价值份额变动中：净损益影响部分 = 50 + 10 - 40 - 48 = - 28，资本公积影响部分 = 10，那么资产评估增值 = - 18 - (- 28 + 10) = 0，成本法下长期股权投资余额 = 1312，权益法下长期股权投资账面余额 = 1350 - 18 = 1332，调整分录如下：借：长期股权投资 20 贷：资本公积 - 其他资本公积 10 盈余公积 1 利润分配 - 未分配利润 9 再次投资的时候公允价值份额 = 4828，投资成本 = 4550，初始投资商誉125，那么再次投资时候确认营业外收入 = 4828 - 4550 - 125 = 158 借：长期股权投资 4703 贷：银行存款 4550 营业外收入 153 再次：关于权益法转为成本法追溯调整。增加投资的情况的处理比较简单：把权益法下的投资要追溯调整到初始取得时候的成本，然后对于持有期间的交易或者事项的处理完全按照成本法的处理进行。然后对于追加投资当年收到的股利，不能作为收到投资以前年度股利处理。因为权益法转换为成本法追溯调整，调整的意思就是说对于初始投资就按照成本法处理，而不是说追加投资时候才按照成本法处理。所以对于追加投资当年收到的股利要结合之前的股利累计以后完全按照成本法的处理进行。对于减少投资的情况，不追溯调整，在减少投资的时点把权益法核算下的账面价值作

为成本法核算的初始确认金额。然后对于之后收到的股利以之前权益法确认的“长期股权投资 - 损益调整”为限进行账面价值冲减，实际上是变相进行了追溯调整，只是一个时间早晚的问题，但是这个追溯调整还不是彻底的，因为对于资本公积的变动部分没有调整。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