

2008备考CPA辅导第五章长期股权投资第四节 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/455/2021\\_2022\\_2008\\_E5\\_A4\\_87\\_E8\\_80\\_83\\_c45\\_455298.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/455/2021_2022_2008_E5_A4_87_E8_80_83_c45_455298.htm)

第四节 权益法转换为成本法的处理 [例题考点提示] 长期股权投资增加投资和减少投资由权益法转换为成本法的核算与会计处理。 [经典例题] 例题：甲公司06年初投资A公司1000万，取得30%股权，对A公司产生重大影响，投资当日被投资公司可辨认净资产公允价值为3000万。06年3月A公司发放05年股利500万，当年实现净利润600万，按照净资产公允价值调整后的净利润为500万；06年持有的可供出售金融资产公允价值上升500，所得税税率30%；07年3月发放股利600万，07年实现净利润800万，当年可辨认净资产公允价值和账面价值一致；（1）08年初甲公司继续投资1500万取得被投资单位30%股权，当年分配现金股利600万。要求做出权益法下长期股权投资的相关分录和形成控制后的追溯调整分录。（2）如果08年初甲公司出售15%的股权，剩余投资进行成本法计量，当年发放股利600万。请做出权益法下投资分录和权益法转换为成本法核算后的调整分录。 [例题答案] 1、权益法下分录：投资持有30%股权，形成重大影响，应该采用权益法来核算。初始投资：借：长期股权投资 - 成本 1000 贷：银行存款 1000 取得06年股利  $500 \times 30\% = 150$ ：借：应收股利 150 贷：长期股权投资 - 成本 150 06年净利润份额 =  $500 \times 30\% = 150$  借：长期股权投资 - 损益调整 150 贷：投资收益 150 取得07年股利  $600 \times 30\% = 180$ ，累计收到股利 =  $150 + 180 = 330$ ，投资以后实现的账面净利润份额 =  $600 \times 30\% = 180$ ，累计应该冲减成本 =  $330 - 180 = 150$

, 因为之前已经冲减了成本150 , 所以收到的股利确认投资收益 =  $180 - 500 \times 30\% = 30$  , 冲减损益调整 =  $180 - 30 = 150$  : 借 : 应收股利 180 贷 : 长期股权投资 - 损益调整 150 投资收益 30  
 对于可供出售金融资产影响资本公积的分额 =  $500 \times (1 - 30\%) \times 30\% = 105$  , 分录如下 : 借 : 长期股权投资 - 其他权益变动 105 贷 : 资本公积 - 其他资本公积 105  
 07年实现净利润份额 =  $800 \times 30\% = 240$  : 借 : 长期股权投资 - 损益调整 240 贷 : 投资收益 240  
 2、追加投资形成合并的情况 , 应该追溯调整 : 成本法下长期股权投资账面价值 =  $1000 - 150 = 850$  , 因此调整分录如下 : 借 : 长期股权投资 850 资本公积 - 其他资本公积 105 利润分配 - 未分配利润 216 盈余公积 24 贷 : 长期股权投资 - 成本 850 长期股权投资 - 损益调整 240 长期股权投资 - 其他权益变动 105  
 新增加投资部分 : 借 : 长期股权投资 1500 贷 : 银行存款 1500  
 追加投资当年收到股利 =  $600 \times 60\% = 360$  , 累计收到股利 =  $150 + 180 + 360 = 690$  , 投资以后到上年度实现的账面净利润份额 =  $(600 + 800) \times 30\% = 420$  , 应该冲减成本 =  $690 - 420 = 270$  , 之前冲减成本 = 150 , 那么应该继续冲减成本 = 120 : 借 : 应收股利 360 贷 : 长期股权投资 120 投资收益 240  
 3、减少投资情况下的会计处理 : 借 : 长期股权投资 597.5 贷 : 长期股权投资 - 成本 425 长期股权投资 - 损益调整 120 长期股权投资 - 其他权益变动 52.5  
 当年收到股利  $600 \times 15\% = 90$  , 追加投资时点应该享有的被投资单位账面留存收益份额 =  $(600 - 500 - 600 + 800) \times 15\% = 45$  , 因此分录 : 借 : 应收股利 90 贷 : 长期股权投资 45 投资收益 45 [例题总结与延伸] 权益法转换为成本法的处理着重掌握一下增加投资形成控制的情况 , 因为这种情况很容易和后面的内容相互

联系，比如在合并财务报表中的调整分录相互结合，所以也是核算方法变更的重点内容。教材中关于这点介绍的比较少，也没有涉及到现金股利的处理，作为我们学员来说要懂得适当延伸一下。需要注意的是减少投资由权益法转换为成本法核算的是不需要进行追溯调整额，但是之后收到股利的时候是根据之前权益法下确认的损益调整明细的金额为限，那么实际上也是变相进行了追溯调整。另外本题中涉及到了教材中关于权益法下现金股利的处理，处理方法谨慎考虑还是按照教材中给出的方法处理；不管学术上有多少争论，教材始终是我们可以参照的基本和考试的蓝本。而且教材不至于出现重大失误，不至于全盘否定教材的处理，所以对于我们学员来说更应该尽量理解教材中的处理，培养自己对于教材改动的感知能力和理解问题的角度，另外对于权益法的处理逐渐有自己的认识和把握。 [知识点理解与总结] 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。关于权益法下现金股利的处理：（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份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的份额的冲减投资成本，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 [容易犯错的地方] 1、关于未来现金流量发生变化后调整摊余成本还是调整折现率的心得：一种方法是调整折现率，另外一种方法是调整摊余成本。调整折现率的方法是比较合适的处理方法，因为未来现金流的时间发生变化，风险也发生变化，那么投资者要求的报酬率也

会发生变化，所以调整折现率是比较合适的处理方式。教材中的处理方法是假定折现率不变而是调整例题摊余成本，本身是脱离实际的，但是考试的时候调整摊余成本比较容易一些。因此此处是调整摊余成本的方法。

2、关于持有至到期投资实际利率法摊销，需要区分一次还本付息还是分期付息两种。两种计算方法的原理是一致的，期初摊余成本 + 实际利率确认的投资收益 - 票面利率计算的现金流入，如果是一次还本付息的，这个票面利率计算的现金流入是不存在的，所以摊余成本中不扣除这部分。

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)