

2009年注册会计师会计复习总结第五章注册会计师资格考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/538/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_538201.htm

长期股权投资的初始计量与企业合并 一.长期股权投资的核算范围 新准则下长期股权投资的核算范围包括： 对子公司的投资； 对联营企业、合营企业的投资； 不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且公允价值不能可靠计量的权益性投资。对于不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上有报价且公允价值能够可靠计量的权益性投资，按交易性金融资产或可供出售金融资产来核算。 二、长期股权投资的初始计量 （一）企业合并形成的长期股权投资（后续计量用成本法） 1. 同一控制下（权益法结合法） 同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后（合并前后实时控制的持续时间至少要达到1年）均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。 （1）同一控制下的控股合并 1）长期股权投资的确认和计量 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，应当在合并日按照取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；资本公积不足的冲减的，调整留存收益； 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 如为借方差额：借：长期股权投资（取得被合并方所有者权益账面价值的份额） 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利或利润） 资本公积股本溢价或资本溢价（

差额) 盈余公积 (“资本公积股本溢价或资本溢价”不足冲减的差额) 利润分配未分配利润 (“资本公积股本溢价或资本溢价”和“盈余公积”不足冲减的差额) 贷: 银行存款等 (支付的合并对价的账面价值) 如为贷方差额: 借: 长期股权投资 (取得被合并方所有者权益账面价值的份额) 应收股利 (已宣告但尚未发放的现金股利或利润) 贷: 银行存款等 (支付的合并对价的账面价值) 资本公积股本溢价或资本溢价 (差额) 合并方以发行权益性证券作为合并对价的 如为借方差额: 借: 长期股权投资 (取得被合并方所有者权益账面价值的份额) 应收股利 (已宣告但尚未发放的现金股利或利润) 资本公积股本溢价或资本溢价 (差额) 盈余公积 (“资本公积股本溢价或资本溢价”不足冲减的差额) 利润分配未分配利润 (“资本公积股本溢价或资本溢价”和“盈余公积”不足冲减的差额) 贷: 股本等 (发行权益性证券的面值) 如为贷方差额: 借: 长期股权投资 (取得被合并方所有者权益账面价值的份额) 应收股利 (应享有被投资单位已宣告尚未发放的现金股利) 贷: 股本等 (发行权益性证券的面值) 资本公积股本溢价 (差额) 2) 合并日合并财务报表的编制 (一般包括编制合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表) 合并资产负债表基本处理原则: 视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在, 在合并资产负债表中, 对于被合并方在企业合并前实现的留存收益 (盈余公积和未分配利润之和) 中归属于合并方的部分, 应按一下的规定, 自合并方的资本公积转入留存收益: a. 合并方账面资本公积 (资本溢价或股本溢价) 贷方余额 > 被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分 借: 资本公积 (倒

挤) 贷：盈余公积(合并日子公司的账面盈余公积) 未分配利润(合并日子公司的账面未分配利润) 【理解】做这笔分录是因为企业在合并日编制合并财务报表时，做了如下抵销分录：借：股本 资本公积 盈余公积 未分配利润 贷：长期股权投资 少数股东权益 这样被合并方的留存收益被抵销了，此时在合并财务报表中体现的都是合并方的留存收益，但同一控制下的控股合并是合并方与被合并方在合并日及以前期间一直存在，应该在合并财务报表中体现出母子公司的留存收益，所以要做上面恢复留存收益的分录。

b.合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额 < 被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分 此时贷方的盈余公积和未分配利润的金额按照子公司的留存收益的比例来分配合并方账面资本公积的贷方余额。借：资本公积(合并方账面资本公积贷方余额) 贷：盈余公积(合并方账面资本公积贷方余额 × 合并日子公司的账面盈余公积/合并日子公司的留存收益) 未分配利润(合并方账面资本公积贷方余额 × 合并日子公司的账面未分配利润/合并日子公司的留存收益) 【例题1计算分析题】(A与B合并，A的资本公积大于B的留存收益) A、B公司分别为甲公司控制下的两家子公司。A公司于2008年3月10日自母公司P处取得B公司100%的股权，A公司发行了1500万股本公司普通股(每股面值1元)作为对价。假定A、B公司采用的会计政策相同。合并日，A公司及B公司的所有者权益构成如下：A公司：股本9000万元，资本公积2500万元，盈余公积2000万元，未分配利润5000万元，合计18500万元。B公司：股本1500万元，资本公积500万元，盈余公积1000万元，未分配利润2000万元，合计5000万元。 【答案

】A公司在合并日应进行的账务处理为（个别报表中）：借：长期股权投资 5000 贷：股本 1500 资本公积 3500 进行上述处理后，A公司还需要编制合并报表。A公司在合并日编制合并资产负债表时，对于企业合并前B公司实现的留存收益中归属于合并方的部分（3000万元）应恢复为留存收益。在合并工作底稿中的抵销分录为：借：股本 1500 资本公积 500 盈余公积 1000 未分配利润 2000 贷：长期股权投资 5000 借：资本公积 3000 贷：盈余公积 1000 未分配利润 2000 【例题2 计算分析题】（A与B合并，A的资本公积小于B的留存收益）A公司以一项账面价值为280万元的固定资产（原价400万元，累计折旧120万元）和一项账面价值为1420万元的无形资产为对价取得同一集团内另一家全资企业B公司100%的股权。合并日，A公司和B公司所有者权益构成如下：A公司：股本3600万元，资本公积100万元，盈余公积800万元，未分配利润2000万元，合计6500万元。B公司：股本600万元，资本公积300万元，盈余公积300万元，未分配利润900万元，合计2100万元。【答案】A公司在合并日确认对B公司的长期股权投资，进行以下账务处理：借：长期股权投资 2100 累计折旧 120 贷：固定资产 400 无形资产 1420 资本公积 400 进行上述处理后，A的资本公积小于B的留存收益，应以账面资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额为限，将B公司在合并前实现的留存收益中归属于A公司的部分相应转入留存收益。合并工作底稿中的抵销分录为：借：股本 600 资本公积 300 盈余公积 300 未分配利润 900 贷：长期股权投资 2100 借：资本公积 500（100 400） 贷：盈余公积 125（500/1200×300） 未分配利润 375（500/1200×900） 合并利润表 包含合并方及被合

并方自合并当期期初至合并日实现的净利润；双方在当期所发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销；合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，反映因同一控制下企业合并规定的编表原则，导致由于该项企业合并自被合并方在合并当期代入的损益情况。合并现金流量表应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日产生的现金流量。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量，应当按照合并财务报表准则规定的有关原则进行抵销。

(2) 同一控制下的吸收合并（不编制合并报表）

1) 合并中取得资产、负债入账价值的确定 按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。

2) 合并差额的处理 以发行权益性证券方式进行的合并： $差额 = 净资产入账价值 - 发行股票面值总额$ 计入资本公积（资本公积或股本溢价），资本公积（资本公积或股本溢价）的余额不足冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润。

借：相关资产（子公司资产账面价值） 贷：相关负债（子公司负债账面价值） 股本 资本公积 股本溢价或资本溢价（贷方差额） 或：借：相关资产（子公司资产账面价值） 资本公积 股本溢价或资本溢价（差额） 盈余公积（“资本公积股本溢价或资本溢价”不足冲减的差额） 利润分配未分配利润（“资本公积股本溢价或资本溢价”和“盈余公积”不足冲减的差额） 贷：相关负债（子公司负债账面价值） 股本 以支付现金、非现金资产方式进行的合并 $差额 = 净资产入账价值 - 支付的现金、非现金资产账面价值$ 调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本公积或股本溢价）的余额不足冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润。借：相

关资产（子公司资产账面价值）贷：相关负债（子公司负债账面价值）银行存款等（支付的现金、非现金资产的账面价值）资本公积股本溢价或资本溢价（差额）或：借：相关资产（子公司资产账面价值）资本公积股本溢价或资本溢价（差额）盈余公积（“资本公积股本溢价或资本溢价”不足冲减的差额）利润分配未分配利润（“资本公积股本溢价或资本溢价”和“盈余公积”不足冲减的差额）贷：相关负债（子公司负债账面价值）银行存款等（支付的现金、非现金资产的账面价值）【例题3计算分析题】甲公司于2008年3月31日对同一集团内某全资乙公司进行了吸收合并，支付合并对价2000万元。合并日，乙公司资产的账面价值为3000万元，负债账面价值为800万元，净资产账面价值为2200万元。则合并日甲公司应将乙公司的资产、负债并入账内。甲公司的账务处理是：借：相关资产 3000（账面价值）贷：相关负债 800 银行存款 2000 资本公积资本溢价 200

2.非同一控制下（购买法）非同一控制下的企业合并，是参与合并的一方购买另一方或多付的交易，基本处理原则是购买法。（1）非同一控制下的控股合并非同一控制下的控股合并购买日只需要编制合并资产负债表，不需要编制合并利润表和合并现金流量表，资产负债表日，企业编制合并利润表和合并现金流量表时，应将购买日至资产负债表日实现的利润或产生的现金流量纳入合并范围。1）长期股权投资的初始投资成本确定一次交易实现的企业合并非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，购买方按照购买方付出的资产、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合并发生的各项直接费用之和确定的合并成本作为长期股权投资的初始

投资成本。 a.以现金作为合并对价 借：长期股权投资（购买日的合并成本） 应收股利（享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利） 贷：银行存款 b.以存货作为合并对价 借：长期股权投资（购买日的合并成本） 应收股利（享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利） 贷：主营业务收入（库存商品的公允价值） 应交税费应交增值税（销项税额） 同时： 借：主营业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品 c.以固定资产、无形资产等作为合并对价 借：长期股权投资（购买日的合并成本） 应收股利（享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利） 贷：无形资产（固定资产清理）等 营业外收入（或借：营业外支出）（差额）

多次交易分步实现的企业合并

a.达到企业合并前对持有的长期股权投资采用成本法核算的，长期股权投资在购买日的成本应为原账面余额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； b.达到企业合并前对持有的长期股权投资采用权益法核算的，购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行调整，将有关长期股权投资的账面余额调整为最初成本，在此基础上加上购买日为取得进一步的股份新支付的对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。

2) 企业合并成本与合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理 当企业合并成本 > 合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额时： 控股合并：该差额是列示在合并资产负债表中的商誉 吸收合并：该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

当企业合并成本 < 合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额时： 控股合并：该差额应体现在合并当期的合并利润表中，不影响购买方的个别利润表 吸收合并：该差额应计

入购买方的合并当期的个别利润表。3) 编制抵销分录：借：存货（合并日资产的公允价值减去账面价值，下同）长期股权投资 固定资产 无形资产等 贷：资本公积 借：实收资本 资本公积 盈余公积 未分配利润 商誉 贷：长期股权投资 少数股东权益

(2) 非同一控制下的吸收合并（不编制合并报表）

购买方在购买日将合并中取得的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与账面价值差额，应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表；合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。具体处理类似非同一控制下的控股合并，不同点在于非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认净资产和负债作为个别报表中的项目列示。借：相关资产 商誉（借方差额） 贷：相关负债 银行存款等（合并对价） 营业外收入（贷方差额）

(二) 企业以合并以外的方式取得的长期股权投资

1. 支付现金的，以支付的长期股权投资的购买价款、直接相关的费用、税金及其他必要支出作为初始成本。借：长期股权投资（实际支付的价款） 应收股利（享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利） 贷：银行存款

2. 发行权益性证券的，以发行权益性证券的公允价值作为初始成本，不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润（应作为应收股利处理）以及为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费、佣金等与发行权益性证券发行直接相关的费用（该部分费用应在权益性证券的溢价发行收入中扣除，权益性证券溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利

润)。借：长期股权投资（发行权益性证券的公允价值）应收股利（享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利）贷：股本 资本公积 股本溢价 借：资本公积 股本溢价（发行权益性证券支付的手续费、佣金等）贷：银行存款

3.投资者投入的长期股权投资，以投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议不公允的除外；借：长期股权投资（投资合同或协议约定的价值/公允价值）贷：股本（或实收资本）资本公积 股本溢价

4.以债务重组、非货币性资产交换取得的长期股权投资以《企业会计准则第12号债务重组》和《企业会计准则第7号非货币性资产交换》中的有关规定确定。

【注】按照上面列举的情况分别确定初始投资成本，初始投资成本金额确定以后，不考虑其他实质上对被投资企业形成控制的因素：如果后续计量是权益法下的（重大影响、共同控制，20% 持股比例 50%），要对初始投资成本进行调整：如果初始投资成本大于享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不进行调整。如果初始投资成本小于享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，差额计入营业外收入。重大影响以下的（持股比例 < 20%）后续计量采用成本法核算，不需对初始投资成本进行调整。

【例题单选题】2008年1月1日，正保公司购入A公司40%的普通股权，对A公司有重大影响，正保公司支付买价1800万元，同时支付相关税费40万元，购入的A公司股权准备长期持有。A公司2008年1月1日的所有者权益的账面价值为4 000万元，公允价值为5000万元。正保公司长期股权投资的初始投资成本和入账价值分别为()万元。 A.1840，2000 B.1800，2000 C.1840，1600 D.2000，1840 【答案】A 【解析】企业会计准则规定

，除同一控制下的企业合并外其他方式取得的长期股权投资，其中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。甲公司长期股权投资的初始投资成本 = 1800 + 40 = 1840(万元)。正保公司对A公司有重大影响，长期股权投资的后续计量采用权益法核算，长期股权投资的初始投资成本1840万元小于享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 $5000 \times 40\% = 2000$ 万元，差额计入营业外收入。借：长期股权投资 2000 ($5000 \times 40\%$) 贷：银行存款 1840 营业外收入 160 可以看出长期股权投资的入账价值是2000万元。对于本题而言长期股权投资的初始成本为1840，长期股权投资的入账价值为2000，不同的问法答案是不一样的，这种情况只有在长期股权投资后续计量采用权益法核算时才可能出现。采用权益法核算的长期股权投资，长期股权投资的初始投资成本和入账价值的金额可能相等也可能不相等：初始投资成本大于享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，入账价值等于初始投资成本，差额为商誉，商誉不在个别报表中单独确认；初始投资成本小于享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，按照享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额作为长期股权投资的入账价值，差额确认为营业外收入。要注意区分初始计量和后续计量：1、初始计量时，初始投资成本：借：长期股权投资 1840 贷：银行存款 1840 2、根据享有的被投资方辨认净资产公允价值份额，调整长期股权投资的账面价值 借：长期股权投资 160 贷：营业外收入 160 一般的处理是将两笔分录合并，但是合并后的分录实际上并不仅

仅是初始计量，还包括了对长期股权投资初始投资成本的调整，针对本单选题来说，要分开来理解才能选出正确的答案。

【识记要点】 一般情况下，长期股权投资的初始投资成本和其入账价值是一致的，只有长期股权投资后续计量采用权益法核算时初始投资成本和入账价值才可能不同。

同一控制下的控股合并：合并日需要编制合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

非同一控制下的控股合并：购买日只需要编制合并资产负债表，不需要编制合并利润表和合并现金流量表，资产负债表日，企业编制合并利润表和合并现金流量表时，应将购买日至资产负债表日实现的利润或产生的现金流量纳入合并范围。

在资产负债表日，同一控制下和非同一控制下的控股合并都需要编制合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表。

同一控制下和非同一控制下的吸收合并都不编制合并报表。

同一控制下的企业合并采用权益结合法，是以账面价值为基础；非同一控制下的企业合并采用购买法，是以公允价值为基础。

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