

2009年注册会计师会计第五章知识点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_ti2020/540/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_540456.htm

第五章 长期股权投资第一节 长期股权投资核算方法的转换 [经典例题] 甲公司2004年1月1日投资A公司5000万元，取得10%股权，投资当日A公司可辨认净资产公允价值为60000万元（假定公允价值与账面价值相同）。因对A公司不具有重大影响且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量，甲公司对该投资采用成本法进行核算。甲公司按照净利润的10%提取盈余公积。2005年7月1日，甲公司又以16500万元的价格取得A公司20%的股权，当日A公司可辨认净资产公允价值总额为75000万元。取得该部分投资后，甲公司能够派人参与A公司的生产经营决策，从而对A公司具有重大影响。假定甲公司在取得A公司10%股权后至新增投资日，A公司的净利润为10000万元（其中2004年实现净利润6000万元，2005年实现净利润4000万元），未派发现金股利或利润。除所实现净利润外，未发生其他记入所有者权益的交易或事项。2006年1月1日，甲公司又以25000万元的价格取得A公司30%的股权，当日A公司可辨认净资产公允价值总额为80000万元。取得该部分股权后，甲公司能够控制A公司。假定甲公司在上次取得A公司20%股权后至此次新增投资日，A公司的净利润为4000万元。未派发现金股利或利润。除所实现净利润外，未发生其他记入所有者权益的交易或事项。2006年A公司实现净利润12000万元。2007年1月1日，甲公司将该投资的50%对外出售，出售以后，无法对A公司进行控制，仅对A公司具有重大影响。出售时取得价款30000万元

。2007年A公司实现净利润10000万元。2008年1月1日，甲公司又继续将剩余投资中的50%对外出售，出售后，对A公司不具有重大影响。出售时取得价款17000万元。2008年3月15日，甲公司取得A公司分派的现金股利9600万元。请对以上的交易为甲公司作分录。 [例题答案] 1. 2004年1月1日取得10%股权，因不具有重大影响，故采用成本法核算 借：长期股权投资 5000 贷：银行存款 5000 2. 2005年7月1日取得20%股权，因对A公司具有重大影响，转为权益法核算 1) 在增资使长期股权投资的核算由成本法转为权益法时，应以成本法下长期股权投资的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本，并在此基础上比较该初始成本与享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定是否需要调整长期股权投资的账面价值。首先，成本法下对2005年7月1日的投资帐务处理为 借：长期股权投资 16500 贷：银行存款 16500 其次，进行比较，两次投资成本 $5000 + 16500 = 21500$ （万元），两次投资可享受的公允价值为 $60000 * 10\% + 75000 * 20\% = 21000$ （万元），因投资额大于享有的公允价值，故而在权益法下无需对投资成本进行调整。 2) 追溯调整应享有的净利润份额 借：长期股权投资 1000 ($10000 * 10\%$) 贷：盈余公积 60 ($6000 * 10\% * 10\%$) 利润分配未分配利润 540 ($6000 * 10\% - 60$) 投资收益 400 ($4000 * 10\%$) 3) 追溯调整应享有的其他股东权益变动 A公司2004年1月1日净资产60000万元，至2005年7月1日为75000万元，其中包括该段时间的净利润10000万元和其他权益变动5000万元。 借：长期股权投资-其他权益变动 500 ($5000 * 10\%$) 贷：资本公积-其他资本公积 500 4) 2005年年末，按权益法核算应享有的净利润份额 借：长期股权投资-损

益调整 1200 (4000*30%) 贷：投资收益 1200 3 . 2006年1月1日，继续投资取得30%股权，因对A公司具有控制权，改为成本法核算因追加投资原因导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资时，长期股权投资账面价值的调整应按企业合并形成的长期股权投资的方法处理，以成本入账，故而需要把权益法下确认的相关损益、权益调整冲回

1) 2006年1月1日新投资应确认 借：长期股权投资 25000 贷：银行存款 25000 2) 追溯调整确认的损益 借：盈余公积 220 利润分配未分配利润 1980 贷：长期股权投资 2200 (1000 1200) 3) 追溯调整确认的资本公积 借：资本公积 500 贷：长期股权投资-其他权益变动 500 至此，长期股权投资-成本 账面金额为 $5000 + 16500 + 25000 = 46500$ 万元。

4 . 2007年1月1日出售股权，对A公司失去控制，仅具有重大影响，改为权益法核算 1) 出售股权时 借：银行存款 30000 贷：长期股权投资 23250 投资收益 6750 2) 权益法下追溯调整以前期间应确认的利润 第一次投资10%剩下的5%的调整，借：长期股权投资-损益调整 $(10000 + 4000 + 12000) * 5\% = 1300$ 贷：盈余公积 130 利润分配未分配利润 1170 第二次投资20%剩下的10%的调整 借：长期股权投资-损益调整 $(4000 + 12000) * 10\% = 1600$ 贷：盈余公积 160 利润分配未分配利润 1440 第三次投资30%剩下的15%的调整 借：长期股权投资-损益调整 $12000 * 15\% = 1800$ 贷：盈余公积 180 利润分配未分配利润 1620 3) 年末调整应享有的净利润份额 借：长期股权投资-损益调整 $10000 * 30\% = 3000$ 贷：投资收益 3000 至此，长期股权投资的账面明细如下：长期股权投资-成本 23250 -损益调整 1300 1600 1800 3000 = 7700 5 . 2008年1月1日出售股权，对A公司不再具有重大影响，改为成本法核

算因收回投资等原因导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法的，应以转换时长期股权投资的账面机制作为按照成本法核算的基础。继后期间，自被投资单位分得的现金股利或利润未超过转换时被投资单位账面未分配利润中本企业享有份额的，应冲减长期股权投资的成本，超过部分作为投资收益处理。

1) 出售股权借：银行存款 17000 贷：长期股权投资-成本 11625 -损益调整 3850 投资收益 1525

2) 结转长期股权投资借：长期股权投资 15475 贷：长期股权投资-成本 11625 -损益调整 3850

3) 收到现金股利 在出售时点，甲公司应享有的被投资单位未分配利润的份额= $(\frac{6000}{12000} + \frac{4000}{10000}) \times 2.5\% + (\frac{4000}{12000} + \frac{10000}{10000}) \times 5\% + (\frac{12000}{10000}) \times 7.5\% = 3850$

借：银行存款 9600 贷：长期股权投资 3850 投资收益 5750

[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有限，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。权益法下收到现金股利总体是要冲减长期股权投资账面价值的，至于是冲减“成本”明细科目还是“损益调整”明细科目需要计算，总体情况是这样：如果分配的股利是投资以后实现的净利润，那么就应该冲减“损益调整”明细；如果分的股利是投资以前实现的净利润，那么就应该冲减“成本”明细。

1、如果是收到投资以前年度现金股利的是冲减“长期股权投资 - 成本”明细科目。例题1：正保公司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，06年3月A公司发放05年股利500万，当年实现净利润500万。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

2、投资以后年度收到股利的，应该冲减“成本”明细科目金额 = 累计收到的现金股利 - 投资以后都上年度被投资单位实现的净利润份额 - 之前已经冲减的成本，如果结果大于0的，对结果继续冲减成本，剩余部分要冲减“损益调整”明细；如果结果小于0的，收到的股利全部冲减“损益调整”明细科目。

例题2、接上面的题目，07年3月发放股利600万。要求做出权益法下长期股权投资的相关分录。取得07年股利 $600 \times 30\% = 180$ ，累计收到股利 = $150 + 180 = 330$ ，投资以后确认的投资收益金额 = $500 \times 30\% = 150$ 万，累计应该冲减成本 = $330 - 150 = 180$ 万，因为之前已经冲减了成本150，所以收到的股利继续冲减成本 = $180 - 150 = 30$ ，冲减损益调整 = $180 - 30 = 150$ ：借：应收股利 180 贷：长期股权投资 - 成本 30 长期股权投资 - 损益调整 150

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