

2009年注册会计师原制度下会计第五章注册会计师考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/644/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_644361.htm 欢迎进入：2009年注册会计师

报套餐班，享受五折优惠！更多信息访问：百考试题注册会计师论坛疑难略记 1、不要忘记本章的长期股权投资也属金融资产；一个联系密切的点：“三不”与“两不”分别归属本章与第三章核算。“三不”指：不具有控制、共同控制和重大影响、在活跃市场没有报价、公允价值不能可靠计量。

“两不”指不具有控制、共同控制和重大影响、在活跃市场没有报价但公允价值能可靠计量。图示如下：2、四大类两种

后续计量方法最好是摆好顺序：控制、共同控制、重大影响与“三不”，两头成本，中间权益。这样更容易理解成本与权益法相互转换的曲线路径。3、同一控制下企业合并借

贷方均按面值计算，差额确认权益不确认损益。其他（非同一控制下企业合并及非合并）仅以贷方公允价值加费用确认借方余额。公允价值与账面价值的差额区别不同情况计入损益。库存商品做收入转成本，差额自动计入本年利润；固定资产与无形资产差额计入营业外收收（支）；投资资产计入投资收益。4、“合并成本”很重要：除同一控制下企业合并外，其他均要用到。合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。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。（发行权益性证券支付的手续费、佣金等应自权益性证券溢价发行收入中扣除，不足的冲减盈余公积和未分配利润。5、“成本法核算”只需掌握适用及“三点稳定式分录”即可。抛开教材繁杂的公式，直接确定分录，提高解题速度：根据当年数确定“应收股利”、根据上年数确定“投资收益”，倒挤“长期股权投资”，时刻注意转回数不得超过冲减数，超过原冲减数，同步减少“投资收益”。6、“完全权益法”：在购买法的基础上，消除内部交易的影响。调整主要是公允价值与账面价值差的影响、未实现内部交易的影响。调整的时候一定要有全面的观点，如固定资产折旧的差别，题目在某年度给出折旧情况，以后年度同样要考虑，不要漏掉；另外就是内部交易的中未确认销售利润不要忘了下一年度再转回来。7、记住三个明细科目基本解决问题：长期股权投资（成本、损益调整、其他权益变动），在被投资单位资本公积发生变动时，要注意金融资产涉及企业所得税处理时，由于确认递延所得税负债，所以资本公积数额其实受所得税的影响。8、权益法投资成本核算：用被投资单位可辨认净资产公允价值份额与投出的初始投资成本比较，“吃亏”是因为购买了商誉（不单独确认，吃哑巴亏），“沾光”视为接受捐赠，计入营业外收入。9、损益调整是核心内容：一是掌握基本原则：根据被投资单位实现的“净损益”份额调整增加，根据分配数调整减少；二是净损益调整：也即确认“净损益”数额，以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认；三是内部交易调整：未实现的内部交易损益予以抵消；四是净亏损处理：以账面价值为限

减记，注意一个顺序（长期股权投资账面价值-长期应收项目账面价值-预计负债-账外备查）；五是政策调整：以投资企业为主调整被投资企业。10、其他权益变动：除净损益变动外的，通过“其他资本公积”核算。11、减值由于不能转回，省了很多麻烦。12、成本转权益是本章重点，权益转成本在合并一章为重点。13、持股比例由低到高而成本转权益法（2-1法）：对原来的进行两步调整（商誉不确认，损益要调整），对新增部分进行“吸收”调整。要体现一个“综合考虑应确认的……”。14、持股比例由高到低而权益法转成本（1-2法）：先处置减少部分；两步调整（商誉不确认，损益要调整）。要有一个“时光逆转”的感觉。重要提示：持股比例由低到高的时候：属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入“资本公积其他资本公积”。而因持股比例下降由成本法改为权益法时，不按此方法调整“两点”公允价值变动影响，要分具体原因，如果是损益影响的要调，如果指明影响资本公积的要调整，未指明由于资本公积所形成的公允价值变动不得调“资本公积-其他资本公积”）15、长期股权处置时有一个“尾巴分录”，就是将原计入“资本公积-其他资本公积”的转为损益。16、成本转权益的两种情况（持股比例上升、下降）均要进行追溯调整；而权益转成本的情况下，持股比例上升由合营、联营转为子公司时，要追溯调整，由持股比例下降不需进行追溯调整。

一、长期股权投资初始计量原则 按新准则规定，长期股权投资核算的范围包括：控制、共同控制、施加重大影响、企业对被投资单位不具有控制、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。（应说明的是，企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上有报价、公允价值能够可靠计量的权益性投资，应按《企业会计准则金融工具确认和计量》准则相关规定进行会计核算：作为交易性金融资产或可供出售金融资产核算。）注意：1.长期股权投资也属于金融资产2.要考虑持有的目的和意图，只要持有的目的是为了控制、共同控制或重大影响，不管有没有报价，就要作为长期股权投资来计量，而不是作为金融工具。长期股权投资应按初始投资成本入账。

二、企业合并形成的长期股权投资 企业合并的三种形式：吸收合并、控股合并、新设合并，本章所涉及的是控股合并。

（一）同一控制下的企业合并形成的长期股权投资 不以公允价值计量，不确认损益。合并方应当在合并日按照取得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投资成本。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(资本溢价或股本溢价)不足冲减的，调整留存收益。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得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投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整“资本公积-资本溢价”；资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的，调整留存收益。

（二）非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当区别下列情况确定合并成本,并将其作为长期股权投资的初始投资成本。

1．一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买

方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目处理。会计处理如下：非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应在购买日按企业合并成本，借记“长期股权投资”科目，按支付合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等科目，投出资产公允价值与其账面价值的差额应分别不同资产进行会计处理：

（1）投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入营业外收入或营业外支出。（2）投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其成本结转主营业务成本或其他业务成本。（3）投资资产为可供出售金融资产等投资的，其差额计入投资收益。企业合并成本中包含的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，应作为应收股利进行核算。

2．通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。其中：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。达到企业合并前对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至最初取得成本，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成本。

3．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。4. 在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

三、以企业合并以外的方式取得的长期股权投资 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：（一）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。企业取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目处理。（二）以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。为发行权益性证券支付的手续费、佣金等应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足的，应冲减盈余公积和未分配利润。（三）投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。（四）以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应按照《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》的规定确定。

四、投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理 通过“应收股利”科目

四、长期股权投资的后续计量 企业合并以外的方式

（1）不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报

价、公允价值不能可靠计量：成本法核算；（2）共同控制或重大影响：权益法核算。

五、长期股权投资的成本法

（一）成本法的定义及其适用范围 成本法，是指投资按成本计价的方法。企业应运用成本法核算长期股权投资：1. 投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资 定量：（1）直接拥有超过50%的股份；（2）间接拥有超过50%的股份（传递）；（3）直接和间接合计超过50%股份。投资企业能够对被投资单位实施控制，被投资企业为投资企业的子公司，投资企业对子公司的长期股权投资，应当采用成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整，否则不能与子公司对冲。（控制采用成本法核算原因：一是为了企业可持续发展，防止超利润分配；二是为了减化企业会计工作量。）

2. 投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。（能可靠计量在“交易性金融资产”核算）共同控制与合营企业相联系。定量是大于20%。

题目：单选题1、某投资企业于2008年1月1日取得对联营企业30%的股权，取得投资时被投资单位的固定资产公允价值为600万元，账面价值为400万元，固定资产的预计使用年限为10年，净残值为零，按照直线法计提折旧。被投资单位2008年度利润表中净利润为1000万元，适用的所得税税率为25%。假定不考虑投资单位和被投资单位的内部交易，投资企业按权益法核算2008年应确认的投资收益为（ ）万元。 A . 300 B . 294 C . 295.5 D . 210

多选题2、下列项目中，投资企业不应确认为投资收益的有（ ）。 A . 成本法核算的被投资企业净损益以外其他所有者权益变动 B . 权益法核算的被投资企业净损益以外其他所

有者权益变动C．成本法核算的被投资企业宣告发放现金股利D．权益法核算的被投资企业宣告发放股票股利E．成本法核算的投资企业收到现金股利

计算题：A公司2007年和2008年有关资料如下：（1）A公司2007年1月1日以一组资产交换甲公司持有B公司60%的股份作为长期股权投资。该组资产包括银行存款、库存商品、一台设备、一项无形资产和一项可供出售金融资产。该组资产的公允价值和账面价值有关资料如下：

项目	公允价值（万元）	账面价值（万元）
银行存款	100	100
库存商品	1000	800
固定资产	2000	1500（原价2000，累计折旧500）
无形资产	1000	800
可供出售金融资产	500	400
合计	4600	3600

换入长期股权投资的公允价值4770万元。（2）2007年1月1日，B公司可辨认净资产公允价值为8000万元，假定B公司除一项固定资产外，其他资产的公允价值与账面价值相等。该固定资产的账面价值为500万元，公允价值为400万元，预计尚可使用年限为5年，采用年限平均法计提折旧，无残值。（3）2007年度B公司实现净利润980万元。（4）2007年B公司因自用房地产改为投资性房地产使资本公积增加120万元。（5）2008年1月2日，A公司将其持有的对B公司长期股权投资中的1/2出售给乙公司，收到2750万元存入银行。同日，B公司可辨认净资产公允价值为9200万元。（6）2008年度B公司实现净利润880万元。（7）2008年B公司分配现金股利500万元。假定A公司适用的增值税税率为17%，按净利润的10%提取法定盈余公积。要求：（1）编制A公司2007年1月1日取得B公司60%股权投资的会计分录。（2）编制A公司2008年1月2日出售B公司1/2股权投资的会计分录。（3）编制A公司2008年1月2日长期股权投资由成本法改为权益法核算的会

计分录。(4) 编制A公司2008年度与长期股权投资有关的会计分录。(金额单位用万元表示) 答案: 1、C、投资企业按权益法核算2008年应确认的投资收益= $[1000 - (600 \div 10 - 400 \div 10) \times (1 - 25\%)] \times 30\% = 295.5$ 万元。2、ABDE AB项净损益以外其他所有者权益变动何种方法下都不确认投资收益; D项权益法核算被投资单位实现净利润而不是宣告分配时确认投资收益; E项成本法核算宣告发放而不是收到现金股利时确认投资收益。3、(1) 借: 固定资产清理 1500 累计折旧 500 贷: 固定资产 2000 借: 长期股权投资B公司 4770 贷: 银行存款 100 固定资产清理 1500 无形资产 800 可供出售金融资产 400 主营业务收入 1000 应交税费 应交增值税(销项税额) 170 营业外收入 700 (200 500) 投资收益 100 借: 主营业务成本 800 贷: 库存商品 800 (2) 借: 银行存款 2750 贷: 长期股权投资B公司 2385 (4770 \times 1/2) 投资收益 365 (3) 剩余长期股权投资的账面价值为2385万元, 与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额15万元(8000 \times 30% - 2385), 调整长期股权投资和留存收益。借: 长期股权投资B公司(成本) 15 贷: 盈余公积 1.5 利润分配未分配利润 13.5 借: 长期股权投资B公司(成本) 2385 贷: 长期股权投资B公司 2385 处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期间实现的净损益为300万元[(980 20) \times 30%], 应调整增加长期股权投资的账面价值, 同时调整留存收益。企业应进行以下账务处理: 借: 长期股权投资B公司(损益调整) 300 贷: 盈余公积 30 利润分配未分配利润 270 处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期间资本公积变动为36万元(120 \times 30%), 应调

整增加长期股权投资的账面价值，同时调整资本公积。企业应进行以下账务处理：借：长期股权投资B公司（其他权益变动）36 贷：资本公积其他资本公积 36（4）借：长期股权投资B公司（损益调整）270 $[(880-20) \times 30\%]$ 贷：投资收益 270 借：应收股利 150 贷：长期股权投资B公司（损益调整）150 借：银行存款 150 贷：应收股利 150

相关链接:2009年注册会计师会计各章节总结新东方名师解读：2009年新制度《会计》考试大纲热点关注：09年CPA考试全方位解读-会计篇2009年注册会计师（新制度）专业阶段考试《会计》样题2009年注册会计师免费试听! 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