

安越网络研讨会课堂练习

成本法与权益法的转换

郭大刚老师

2011/8/25 (周四) 19:30~21:30

例题 1:猪背头为一非上市公司,在 2018/1/1 净资产账面价值与公允价值均为 1,000 万。猪投三在当日以现金形式向猪背头投资 100 万获得了后者 10% 股权。由于对猪背头不具有共同控制或重大影响,因此按成本法核算该笔长期股权投资。1) 如 2018 年猪背头获得净利 30 万,宣布发放现金股利 20 万,且当年猪背头有一可供出售金融资产公允价值增加了 15 万;2) 如 2018 年猪背头亏损 40 万。(不考虑递延所得税影响)

1) 猪背头盈利

- 猪背头获得净利 30 万
- 宣布发放股利 20 万
- 可供出售金融资产公允价值增加

2) 猪背头亏损

例题 2:猪背头为一非上市公司,在 2018/1/1 净资产账面价值与公允价值均为 1,000 万。猪投三在当日以现金形式向猪背头投资 100 万获得了后者 10% 股权。由于对猪背头的经营管理可以产生重大影响,因此对猪背头(作为其联营企业)按权益法核算。1) 如 2018 年猪背头获得净利 30 万,宣布发放现金股利 20 万,且当年猪背头有一可供出售金融资产公允价值增加了 15 万;2) 如 2018 年猪背头亏损 40 万。(不考虑递延所得税的影响)

1) 猪背头盈利

- 猪背头获得净利 30 万
- 宣布发放股利 20 万
- 可供出售金融资产公允价值增加
- 籍此,长期股权投资科目余额为

猪背头在 2018/1/1 净资产公允价值
2018 年净资产的变化
2018/12/31 连续计算的净资产公允价值

2) 猪背头亏损

在以上例题 2 (权益法核算) 中:猪背头为一非上市公司,在 2018/1/1 净资产账面价值与公允价值均为 1,000 万。猪投三在当日以现金形式向猪背头投资 100 万获得了后者 10% 股权

- 如果猪投三付出的投资是银行存款 110 万
- 如果猪投三付出的投资是银行存款 80 万
- 结论:

例题 3:猪投三于 2015 年 1 月 1 日取得猪背头 10%的股权,成本为 600 万元,取得投资时猪背头可辨认净资产公允价值总额为 5,600 万元(假定公允价值与账面价值相同)。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值,猪投三对其采用成本法核算。本例中猪投三按照净利润的 10%提取盈余公积。

2016 年 6 月 1 日,猪投三又以 1,200 万元的价格取得猪背头 12%的股权,当日猪背头可辨认净资产公允价值总额为 8,000 万元。取得该部分股权后,按照猪背头章程规定,猪投三能够派人参与猪背头的生产经营决策,因此对该项长期股权投资转为采用权益法核算。

猪背头在 2015 年实现净利润为 600 万元,未派发现金股利。截止 2016 年 5 月底实现净利润 400 万元,除所实现净利润外,未发生其他计入资本公积的交易或事项。请完成相关会计分录

Step1: 第二次初始投资的确认和计量

- 累计投资成本大于累计获得被投资方净资产 FV
 - * 商誉或负商誉:
两次投资支付对价 FV 合计
减去:取得猪背头净资产 FV 份额合计

商誉
 - * 会计分录
借:长期股权投资—成本
贷:银行存款
 - * 长期股权投资—成本账面余额:
- 累计投资成本大于累计获得被投资方净资产的公允价值共分三种情形
 - X1:第一次投资成本
 - Y1:第一次取得被投资方净资产的公允价值
 - X2:第二次投资成本
 - Y2:第二次取得被投资方净资产的公允价值
 - * 情形 1: $X1 > Y1; X2 > Y2; X1 + X2 > Y1 + Y2$: 第二次取得投资时的“长期股权投资 - 成本”,以投资成本进行计量,不进行任何调整
 - * 情形 2: $X1 > Y1; X2 < Y2; X1 + X2 > Y1 + Y2$:
 - * 情形 3: $X1 < Y1; X2 > Y2; X1 + X2 > Y1 + Y2$

Step2: 由于被投资单位可辨认净资产在原投资日至新增投资交易日之间 FV 的变动而对长期股权投资账面价值进行调整

- 猪背头 FV 变化归属于猪投三的份额为
 $(8,000 - 5,600) \times 10\% = 240$ 万
共分成三部分,应分别处理:
 - A. 属于以前年度实现的净利润 60 万元 ($600 \times 10\%$)
 - B. 属于当年实现的净损益 40 万元 ($400 \times 10\%$)
 - C. 其他原因(比如猪背头的固定资产 FV 上升)导致的增加额 140 万元 ($240 - 60 - 40$)

- 累计投资成本小于累计获得被投资方净资产的公允价值。共分三种情形
 - X1: 第一次投资成本
 - Y1: 第一次取得被投资方净资产的公允价值
 - X2: 第二次投资成本
 - Y2: 第二次取得被投资方净资产的公允价值
- * 情形 1: $X1 < Y1; X2 < Y2; X1 + X2 < Y1 + Y2$ 。如: $X1=800, Y1=1,000; X2=2,000, Y2=2,100$
 - » 第一次投资成本的调整
 - » 第二次投资的确认
 - » 长期股权投资—成本账面余额
- * 情形 2: $X1 < Y1; X2 > Y2; X1 + X2 < Y1 + Y2$ 。如: $X1=800, Y1=1,000; X2=1,800, Y2=1,700$
 - » 第一次投资成本
 - » 第二次投资的确认
 - » 长期股权投资—成本账面余额
- * 情形 3: $X1 > Y1, X2 < Y2; X1 + X2 < Y1 + Y2$ 。如: $X1=800, Y1=700; X2=2,300, Y2=2,500$
 - » 第一次投资成本
 - » 第二次投资的确认
 - » 长期股权投资—成本账面余额

例题 4、猪投三自 2013 年初持有猪背头 60% 的股权，其账面余额为 6,000 万元，未计提减值准备。猪投三原取得猪背头 60% 股权时，猪背头可辨认净资产公允价值总额为 9,000 万元（假定公允价值与账面价值相同）。2016 年末，猪投三将其持有的对猪背头长期股权投资中的 1/3 以 3,600 万元的价格出售，出售当日猪背头可辨认净资产公允价值总额为 12,000 万元。自 2013 年年初至 2015 年底，猪背头共实现净利润 1,500 万元；2016 年猪背头实现净利润 1,000 万元，其他计入资本公积 500 万元，假定猪背头一直未进行利润分配。除所实现净损益外，猪背头未发生其他计入资本公积的交易或事项。本例中猪投三按净利润的 10% 提取盈余公积。

在出售 20% 的股权后，猪投三对猪背头的持股比例降为 40%，在被投资单位董事会中派有代表，但不能对猪背头生产经营决策实施控制。因此对猪背头长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。（不考虑递延所得税的影响）

- 确认长期股权投资处置损益
- 剩余长期股权投资账面价值
- * 减少投资后，长期投资股权投资账面价值为 4,000 万（6,000 万减去 2,000 万）
- * 对于处置后猪投三持有的猪背头 40% 股权投资 4,000 万，对猪投三而言，可能存在以下三种情形：

情形 A：对猪背头不具有控制、共同控制和重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量

情形 B：对猪背头不具有控制、共同控制和重大影响，并且在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量

情形 C：能够对猪背头实施共同控制或重大影响，属于因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为共同控制或者具有重大影响的情形，应当先按成本法转为权益法的相关规定调整长期股权投资账面价值，再用权益法核算。按照以下三步处理

- » Step1：剩余长期股权投资的账面价值为 4,000 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 400 万元 ($4,000 - 9,000 \times 40\%$) 为隐含商誉
- » Step2：处置投资以后按照持股比例计算享有猪背头自购买日至处置投资日期间猪背头公允价值增加 3,000 万元 ($12,000 - 9,000$)。包括以下三部分：
 - 1) 2013-2015 年实现净利润 1,500 万元
 - 2) 2016 年实现净利润 1,000 万元
 - 3) 其他计入资本公积 500 万元

借：长期股权投资—损益调整
 长期股权投资—其他权益变动
 贷：盈余公积
 利润分配—未分配利润
 投资收益
 资本公积—其他资本公积

2016 年末，猪投三调整后长期股权投资余额与猪背头公允价值的对应关系如下：

猪投三长期股权投资账面余额
 减：隐含商誉
 对应的猪背头净资产份额
 猪投三取得投资日时猪背头的公允价值
 从 2013 年初至 2016 年末公允价值的增额
 2016 年末的公允价值
 根据猪投三的持股比例 40% 确定的金额

- » Step3：在以后期间采用权益法核算

例题 5、猪投三于 2015 年 3 月以 8,000 万元银行存款取得猪背头 30% 的股权（其公允价值及账面价值均为 8,000 万元），因能够对猪背头公司施加重大影响，对所取得的长期股权投资采用权益法核算。在 2016 年 4 月确认对猪背头公司的投资收益 300 万元。于 2016 年 5 月收到现金股利 100 万元。猪投三对该项长期股权投资未计提任何减值准备。猪投三按净利润的 10% 提取盈余公积。

- 股权变动之前的会计处理
 - * 2015 年 3 月取得投资

借：长期股权投资—成本	8,000 万	
贷：银行存款		8,000 万
 - * 2016 年 4 月确认投资收益（计入 2015 年会计账）

借：长期股权投资—损益调整	300 万	
贷：投资收益		300 万

* 2016 年 5 月收到现金股利

借：银行存款

100 万

贷：长期股权投资—损益调整

100 万

情形 1、2016 年 10 月，猪投三又斥资 10,000 万元取得猪背头公司另外 30% 的股权，并能够决定猪背头公司的财务和经营控制。购买日猪背头的净资产公允价值为 30,000 万元。

- 通过分步购买形成企业合并

* 在猪投三的个别财务报表中，2016 年 10 月之前所持猪背头的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本

追加投资后，长期投资股权投资账面价值为

* 在猪投三的合并财务报表中，对于 2016 年 10 月之前所持猪背头的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值（包括可能的其他综合收益）的差额计入当期投资收益

在本例中，差额 = $30,000 \times 30\% - 8,200 = 800$ 万

在合并报表中，长期投资股权投资账面价值为

情形 2、2016 年 10 月，猪投三以 4,500 万元的价格出售了其中一半的股权，出售以后，无法再对猪背头施加重大影响，且该项投资不存在活跃市场，公允价值无法确定。

- 减少投资导致对长期股权投资的核算由权益法转换为成本法

处置投资后，长期投资股权投资账面价值为

浏览本次研讨会详情，请访问：

<http://www.easyfinance.com.cn/Event/Html/Event26.aspx>

关注更多安越网络研讨会信息，抢占报名先机，请浏览：

<http://www.easyfinance.com.cn/Event/EventList.aspx?type=3>

活动咨询热线：021-58362000-849