

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 习题精析班

【知识点】公允价值计量转权益法核算

【例题·计算题】2018年2月，甲公司900万元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，将其作为交易性金融资产。2020年1月2日甲公司又以1800万元的现金自另一非关联方处取得乙公司15%的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为12000万元，甲公司原持有乙公司10%的股权公允价值1500万元。取得该部分股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算；不考虑相关税费等其他因素影响。

长期股权投资初始投资成本=原公允+新公允=1500+1800=3300（万元）

被投资方可辨认公允价值份额=12000×25%=3000（万元）；无需调整

借：长期股权投资——投资成本	3300
贷：交易性金融资产——成本	900
——公允价值变动	600
银行存款	1800

假设：承上例，甲公司将以900万元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，指定为其他权益工具投资，其他条件均未改变。

甲公司原持有10%的股权的公允价值为1500万元，取得成本为900万元，因此在2020年1月2日产生的公允价值变动600万元应计入其他综合收益，并在改按权益法核算时转入留存收益。假设甲公司盈余公积计提比例为10%。

甲公司应进行如下账务处理：

（1）其他权益工具投资累计公允价值变动

借：其他权益工具投资——公允价值变动	600
贷：其他综合收益	600

（2）支付1800万元增加股权

借：长期股权投资——投资成本	3300
贷：其他权益工具投资——成本	900
——公允价值变动	600
银行存款	1800

（3）结转原投资确认的其他综合收益

借：其他综合收益	600
贷：盈余公积	60（600×10%）
利润分配——未分配利润	540

【知识点】公允价值计量或权益法核算转成本法核算（多次交易分步实现企业合并）

【例题·计算题】2019年1月1日，A公司取得同一控制下的B公司25%的股份，实际支付款项9000万元，能够对B公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，B公司可辨认净资产账面价值为33000万元。2019年及2020年度，B公司共实现净利润1500万元，无其他所有者权益变动。2021年1月1日，A公司以定向增发3000万股普通股（每股面值为1元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的B公司35%股权，相关手续于当日完成。

进一步取得投资后，A公司能够对B公司实施控制。当日，B公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为34500万元。假定A公司和B公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照10%的比例提取法定盈余公积。A公司和B公司一直受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

- ①确定长期股权投资初始投资成本
- ②确定原投资在转换日的账面价值
- ③计算差额及科目

(1) 确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后 A 公司持有 B 公司股权比例=25%+35%=60%。

合并日 A 公司享有 B 公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额=34500×60%=20700 (万元)。

(2) 计算长期股权投资在转换日的账面价值

①25%股权的初始投资成本为 9000 万元，大于当日可辨认净资产公允价值份额 8250 (33000×25%)，不需要调整。

②被投资方实现净利润 1500，调增长期股权投资的账面价值=1500×25%=375 (万元)

③至转换日 (合并日)，长期股权投资账面价值=90000+375=9375 (万元)。

(3) 长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。

长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额=20700-9375-3000=8325 (万元)，计入资本公积—股本溢价。

(4) 合并日，A 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	20700
贷：长期股权投资—投资成本	9000
—损益调整	375
股本	3000
资本公积—股本溢价	8325

#### 【知识点】权益法核算转公允价值计量

**【例题·计算题】**甲公司持有乙公司 30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2018 年 10 月，甲公司将该项投资中的 60%出售给非关联方，取得价款 3200 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为交易性金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 4800 万元，其中投资成本 3900 万元，损益调整为 450 万元，其他综合收益为 300 万元，除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为 150 万元；剩余股权的公允价值为 2100 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

(1) 处置 60%股权的损益

借：银行存款	3200
贷：长期股权投资—投资成本	2340 (3900×60%)
—损益调整	270 (450×60%)
—其他综合收益	180 (300×60%)
—其他权益变动	90 (150×60%)
投资收益	320 (倒挤差额)

(2) 剩余 40%股权转入交易性金融资产

借：交易性金融资产	2100
贷：长期股权投资—投资成本	1560 (3900×40%)
—损益调整	180 (450×40%)
—其他综合收益	120 (300×40%)
—其他权益变动	60 (150×40%)
投资收益	180 (倒挤差额)

或将两分录合并：

借：银行存款	3200
交易性金融资产	2100
贷：长期股权投资—投资成本	3900
—损益调整	450
—其他综合收益	300

—其他权益变动	150
投资收益	500
(3) 结转其他综合收益和资本公积	
借：其他综合收益	300（全部）
资本公积—其他资本公积	150（全部）
贷：投资收益	450

【知识点】成本法核算转公允价值计量

【例题·计算题】甲公司持有乙公司 60% 的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权投资采用成本法核算。2019 年 8 月，甲公司将该项投资中的 80% 出售给非关联方，取得价款 9000 万元，相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能施加共同控制或重大影响，将剩余股权投资转为交易性金融资产。出售时该项长期股权投资的账面价值为 10000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2250 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

(1) 确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款	9000
贷：长期股权投资—乙公司	8000（10000×80%）
投资收益	1000

(2) 剩余股权投资转为交易性金融资产

借：交易性金融资产	2250
贷：长期股权投资—乙公司	2000（10000×20%）
投资收益	250

或将两分录合并：

借：银行存款	9000
交易性金融资产	2250
贷：长期股权投资—乙公司	10000
投资收益	1250

【知识点】成本法核算转权益法核算

【例题·计算题】甲公司原持有乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制。2018 年 11 月 6 日，甲公司对乙公司的长期股权投资账面价值为 3000 万元，未计提减值准备，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联方，取得价款 1800 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 8000 万元。相关手续于当日完成，甲公司不再对乙公司实施控制，但具有重大影响。

甲公司原取得乙公司 60% 股权时，乙公司可辨认净资产公允价值总额为 4500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。自甲公司取得对乙公司长期股权投资后至部分处置投资前，乙公司实现净利润 2500 万元。其中，自甲公司取得投资日至 2018 年年初实现净利润 2000 万元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积的交易或事项。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

(1) 确认长期股权投资处置部分损益

借：银行存款	1800
贷：长期股权投资—乙公司	1000
投资收益	800

(2) 剩余部分追溯调整

① 调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资的账面价值为 2000 万元，

原投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额 =  $4500 \times 40\% = 1800$ （万元），无需调整。

② 调整净损益

a. 2018 年初之前的净损益应调整长期股权投资账面价值  $2000 \times 40\% = 800$ （万元）

借：长期股权投资—损益调整	800
---------------	-----

贷：盈余公积—法定盈余公积	80 (800×10%)
利润分配—未分配利润	720 (800-80)

b. 2018 年净损益应调整长期股权投资账面价值=500×40%=200 (万元)

借：长期股权投资—损益调整	200
贷：投资收益	200

【知识点】长期股权投资的处置的会计处理（以全部处置为例）

【例题·单选题】2019 年 5 月 10 日，甲公司将其持有的一项以权益法核算的长期股权投资全部出售，取得价款 1200 万元，当日办妥手续。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 1100 万元，其中投资成本为 700 万元，损益调整为 300 万元，可重分类进损益的其他综合收益为 100 万元，不考虑增值税等相关税费及其他因素，甲公司处置该项股权投资应确认的相关投资收益为（ ）万元。

- A. 100
- B. 500
- C. 400
- D. 200

【答案】D

【解析】确认的投资收益=1200-1100+100=200 (万元)

借：银行存款	1200
贷：长期股权投资—投资成本	700
—损益调整	300
—其他综合收益	100
投资收益	100

借：其他综合收益	100
贷：投资收益	100

假设 1：原投资为成本法核算的长期股权投资，出售日账面价值为 1100 万元，处置价款为 1200 万元。

借：银行存款	1200
贷：长期股权投资	1100
投资收益	100

假设 2：原投资为权益法核算的长期股权投资，卖掉 50%后剩余股权仍按权益法核算。

借：银行存款	1200
贷：长期股权投资—投资成本	350 (700/2)
—损益调整	150 (300/2)
—其他综合收益	50 (100/2)
投资收益	650

借：其他综合收益	50 (100/2)
贷：投资收益	50 (100/2)

假设 3：原投资为权益法核算的长期股权投资，卖掉 50%后剩余股权按交易性金融资产核算。

借：银行存款	1200
贷：长期股权投资—投资成本	350 (700/2)
—损益调整	150 (300/2)
—其他综合收益	50 (100/2)
投资收益	650

借：其他综合收益	100 (全部结转)
贷：投资收益	100

### 第三节 合营安排

【知识点】共同控制及其判断原则

【例题·单选题】甲企业由投资者 A、B 和 C 组成，协议规定，相关活动的决策至少需要 75%表决权通过才能实施。假定 A、B 和 C 投资者任意两方均可达成一致意见，但三方不可能同时达成一致意见。下列项目中属于共同控制的是（ ）。

- A. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 50%、35%和 15%
- B. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 50%、25%和 25%
- C. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 80%、10%和 10%
- D. A 公司、B 公司、C 公司在该甲企业中拥有的表决权分别为 40%、30%和 30%

【答案】A

【解析】选项 A，A 公司和 B 公司是能够集体控制该安排的唯一组合，属于共同控制；选项 B，A 公司和 B 公司、A 公司和 C 公司是能够集体控制该安排的两个组合，如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制；选项 C，A 公司可以对甲企业实施控制，不属于共同控制范围；选项 D，任意两个投资者持股比例都达不到 75%，不属于共同控制。

【知识点】合营安排的分类

【例题·多选题】不考虑其他因素，下列关于合营安排的表述中，正确的有（ ）。

- A. 合营安排要求所有参与方都对该安排实施共同控制
- B. 能够对合营企业施加重大影响的参与方，应当对其投资采用权益法核算
- C. 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排不构成共同控制
- D. 合营安排为共同经营的，合营方按一定比例享有该安排相关资产且承担该安排相关负债

【答案】BC

【解析】选项 A，合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排，共同控制的前提是集体控制，集体控制的组合是指能够联合起来控制某项安排，又使得参与方数量最少的组合，所以并不要求所有参与方都对该安排实施共同控制；选项 D，合营安排为共同经营的，合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债，但并不一定是按比例享有资产或承担负债。