

第六章长期股权投资与合营安排

(三) 成本法转换为权益法 (考试为客观题) (考试为主观题, 与合并报表结合)

【例 6】20×7 年 1 月 1 日, 甲公司支付 600 万元取得乙公司 100% 的股权, 投资当时乙公司可辨认净资产的公允价值为 500 万元, 商誉 100 万元。20×7 年 1 月 1 日至 20×8 年 12 月 31 日, 乙公司的净资产增加了 75 万元, 其中按购买日公允价值计算实现的净利润 50 万元, 持有非交易性权益工具投资以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值升值 25 万元。

20×9 年 1 月 8 日, 甲公司转让乙公司 60% 的股权, 收取现金 480 万元存入银行, 转让后甲公司对乙公司的持股比例为 40%, 能够对其施加重大影响。

20×9 年 1 月 8 日, 即甲公司丧失对乙公司的控制权日, 乙公司剩余 40% 股权的公允价值为 320 万元。假定甲、乙公司提取盈余公积的比例均为 10%。假定乙公司未分配现金股利, 并不考虑其他因素。

甲公司在其个别和合并财务报表中的处理分别如下:

(1) 甲公司个别财务报表的处理

① 确认部分股权处置收益

借: 银行存款	4 800 000
贷: 长期股权投资	3 600 000
投资收益	1 200 000

小利润表

售价	4800000
除价	6 000 000×60%=3 600 000
差额	1 200 000

② 对剩余股权采用权益法核算

思考 1: 初始投资成本是否小于可辨认净资产公允价值? 即正商誉还是负商誉?

思考 2: 权益法会计处理

借: 长期股权投资	300 000
贷: 盈余公积	20 000
利润分配——未分配利润	180 000
其他综合收益	100 000

长期股权投资账面价值=600×40%+30=270

(2) 合并财务报表中应确认的投资收益=(480+320) - (500+75) -100=125 (万元)。由于个别财务报表中已经确认了 120 万元的投资收益, 在合并财务报表中调整处理:

思考:

净利润 50

20×7.1.1 长投 600 ————— 20×8.12.31 长投 675, 20×9.1.1 出售

其他综合收益 25

合并报表中确认的投资收益=(480+320) -675=125

注意: 其他综合收益转入留存收益

① 剩余股权按丧失控制权日的公允价值重新计量的调整

借: 长期股权投资	3 200 000
贷: 长期股权投资	2 700 000
(6 750 000×40%)	
投资收益	500 000

②对个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益	450 000	(750 000×60%)
贷：盈余公积	30 000	(500 000×60%×10%)
未分配利润	270 000	(500 000×60%×90%)
其他综合收益	150 000	(250 000×60%)

③将其他综合收益 25 万元转入留存收益：

借：其他综合收益	250 000
贷：盈余公积	25 000 (250 000×10%)
利润分配—未分配利润	225 000 (250 000×90%)

个别报表投资收益 120 万元+剩余股权按丧失控制权日的公允价值重新计量调整 50 万元-对个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整 45 万元=合并财务报表中应确认的投资收益 125 万元。