

注册会计师 会计 习题精析班

长期股权投资和企业合并专题

【习题1·计算题】甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）2X16年发生的有关交易或事项如下：

（1）1月2日，甲公司支付3600万元银行存款取得丙公司30%股权，当日丙公司可辨认净资产公允价值为14000万元，有关可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。甲公司取得该股权后，向丙公司董事会派出一名成员，参与丙公司的日常生产经营决策。

2X16年丙公司实现净利润2000万元，持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的金融资产当年度市价下跌300万元。

2X16年12月31日，丙公司引入新投资者，新投资者向丙公司投入4000万元。新投资者加入后，甲公司持有丙公司的股权比例降至25%，但仍能够对丙公司施加重大影响。

（2）6月30日，甲公司将原作为公用房的一栋房产对外出租，该房产原价为3000万元，至租赁期开始日已计提折旧1200万元，未计提减值准备。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，当日根据租金折现法估计该房产的公允价值为1680万元，2X16年12月31日，周边租赁市场租金水平上升，甲公司估计该房产的公允价值为1980万元。

（3）8月20日，甲公司以一项土地使用权为对价，自母公司购入其持有的一项对乙公司60%的股权（甲公司的母公司自2X14年2月起持有乙公司股权），另以银行存款向母公司支付补价3000万元，当日，甲公司土地使用权成本为12000万元，已摊销1200万元，未计提减值准备，公允价值为19000万元；乙公司可辨认净资产的公允价值为38000万元，所有者权益账面价值为8000万元（含原吸收合并时产生的商誉1200万元）。取得乙公司60%股权后，甲公司能够对乙公司实施控制。当日，甲公司与母公司办理完成了相关资产的所有权转让及乙公司工商变更登记手续，并控制乙公司。

其他有关资料：除上述交易或事项外，甲公司2×16年未发生其他可能影响其他综合收益的交易或事项。本题中不考虑所得税等相关税费影响以及其他因素。

要求：（1）就甲公司2X16年发生的有关交易或事项，分别说明是否影响甲公司2X16年利润表中列报的其他综合收益，并编制与所发生交易或事项相关的会计分录。

（2）计算甲公司2X16年利润表中其他综合收益总额。

【答案】（1）资料一，甲公司取得丙公司30%股权，向丙公司董事会派出一名成员，参与丙公司的日常生产经营决策，对丙公司构成重大影响，应确认为长期股权投资，并采用权益法后续计量。丙公司持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的金融资产当年度市价下跌300万元，使其他综合收益减少300万元，甲公司长期股权投资后续权益法计量，2×16年利润表中的其他综合收益金额= $-300 \times 30\% = -90$ （万元）。

| | | |
|----------------|---------------------|------|
| 借：长期股权投资——投资成本 | | 3600 |
| 贷：银行存款 | | 3600 |
| 借：长期股权投资——投资成本 | 600（14000×30%-3600） | |
| 贷：营业外收入 | | 600 |
| 借：长期股权投资——损益调整 | 600（2000×30%） | |
| 贷：投资收益 | 600 | |

借：其他综合收益 90
 贷：长期股权投资——其他综合收益 90 (300×30%)
 借：长期股权投资——其他权益变动 215
 贷：资本公积——其他资本公积 215
 [(14000+2000-300+4000) ×25%- (14000+2000-300) ×30%]

资料二，甲公司将自用房地产转换为采用公允价值模式后续计量的投资性房地产，转换日公允价值 1680 万元，账面价值为 1800 万元 (3000-1200)，差额计入公允价值变动损益借方，不影响甲公司 2×16 年利润表中的其他综合收益。

借：投资性房地产 1680
 累计折旧 1200
 公允价值变动损益 120
 贷：固定资产 3000
 借：投资性房地产——公允价值变动 300
 贷：公允价值变动损益 300

资料三，甲公司以一土地使用权为对价，自母公司购入其持有的一项对乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制，形成同一控制下企业合并。合并日，付出对价账面价值与长期股权投资初始投资成本之间的差额计入资本公积，不影响甲公司 2×16 年利润表中的其他综合收益。

借：长期股权投资 4800 (8000×60%)
 资本公积——股本溢价 9000
 累计摊销 1200
 贷：无形资产 12000
 银行存款 3000

(2) 甲公司 2×16 年利润表中其他综合收益总额=-300×30%=-90 (万元)。

【成转权 (主动处置)-2012 年 (改编)】甲公司为我国境内的上市公司，该公司 20×7 年经股东大会批准处置部分股权，其有关交易或事项如下：

(1) 甲公司于 20×7 年 1 月 7 日出售其所持子公司 (乙公司) 股权的 60%【注：原持股比例 70%，出售其 42% 的股权】，所得价款 10 000 万元收存银行，同时办理了股权划转手续。当日，甲公司持有乙公司剩余股权的公允价值为 6 500 万元。甲公司出售乙公司股权后，仍持有乙公司 28% 股权并在乙公司董事会中派出 1 名董事。

甲公司原所持乙公司 70% 股权系 20×6 年 1 月 1 日以 11 000 万元从非关联方购入，购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为 15 000 万元，除办公楼的公允价值大于账面价值 4 000 万元外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。上述办公楼按 20 年、采用年限平均法计提折旧，自购买日开始尚可使用 16 年，预计净残值为零。

20×6 年 1 月 1 日至 20×6 年 12 月 31 日，乙公司按其资产、负债账面价值计算的净资产增加 2 400 万元，其中：净利润增加 2000 万元，其他债权投资公允价值增加 300 万元；所有者权益其他变动 100 万元。

其他有关资料：

- ① 甲公司实现净利润按 10% 提取法定盈余公积后不再分配；
- ② 本题不考虑税费及其他因素。

要求：根据资料：

- ① 说明甲公司出售乙公司股权后对乙公司的投资应当采用的后续计量方法，并说明理由；
- ② 计算甲公司出售乙公司股权在其个别财务报表中应确认的投资收益，并编制相关会计分录；
- ③ 编制甲公司持有剩余乙公司股权个别财务报表相关的会计分录；
- ④ 计算甲公司出售乙公司股权在其合并财务报表中应确认的投资收益，并编制相关的调整分录；

【答案】

①甲公司出售乙公司股权后对乙公司的投资采用权益法进行后续计量。

理由：甲公司出售乙公司股权后在乙公司董事会中派出一名代表，对乙公司的财务和经营决策具有重大影响。

②甲公司出售乙公司股权在其个别报表中应确认的投资收益=10 000-6 600 (11 000×60%或 11 000×42%/70%)=3 400 (万元)

| | |
|---------------|--------|
| 借：银行存款 | 10 000 |
| 贷：长期股权投资——乙公司 | 6 600 |
| 投资收益 | 3 400 |

③剩余 28%进行追溯调整

| | |
|----------------|-----------------------------|
| 借：长期股权投资——损益调整 | 490 |
| ——其他综合收益 | 84 |
| ——其他权益变动 | 28 |
| 贷：盈余公积 | 49 【(2000-4000/16)×28%×10%】 |
| 利润分配——未分配利润 | 441 |
| | 【(2000-4000/16)×28%×90%】 |
| 其他综合收益 | 84 |
| 资本公积 | 28 |

追溯之后 28%的股权在个别财务报表的账面价值=5002 万元