

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 教材精讲班

#### 知识点3 长期股权投资核算方的转换

**【例4-22】**2019年1月1日，甲公司以30 000 000元现金取得乙公司60%的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为45 000 000元（假定公允价值与账面价值相同）。2021年10月1日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资27 000 000元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。2019年1月1日至2020年10月1日期间，乙公司实现净利润25 000 000元；其中，2019年1月1日至2020年12月31日期间，乙公司实现净利润20 000 000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和其他综合收益的交易或事项。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。

2021年10月1日，甲公司有关账务处理如下：

按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。

$27\,000\,000 \times 40\% - 30\,000\,000 \times (60\% - 40\%) \div 60\% = 800\,000$ （元）

借：长期股权投资—乙公司 800 000  
    贷：投资收益 800 000

（2）对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整

借：长期股权投资—乙公司—损益调整 10 000 000  
    贷：盈余公积—法定盈余公积 800 000（ $20\,000\,000 \times 40\% \times 10\%$ ）  
        利润分配—未分配利润 7 200 000（ $20\,000\,000 \times 40\% \times 90\%$ ）  
        投资收益 2 000 000（ $5\,000\,000 \times 40\%$ ）

**【例题·多选题】**2017年1月1日，甲公司长期股权投资账面价值为2 000万元。当日，甲公司将持有的乙公司80%股权中的一半以1 200万元出售给非关联方，剩余对乙公司的股权投资具有重大影响。甲公司原取得乙公司股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为2 200万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。自甲公司取得乙公司股权投资至处置投资日，乙公司实现净利润1 500万元，增加其他综合收益300万元。假定不考虑增值税等相关税费及其他因素。下列关于2017年1月1日甲公司个别财务报表中对长期股权投资的会计处理表述中，正确的有（ ）。  
（2017年）

- A. 增加盈余公积60万元
- B. 增加未分配利润540万元
- C. 增加投资收益320万元
- D. 增加其他综合收益120万元

**【答案】**ABD

**【解析】**会计分录如下：

借：银行存款 1 200  
    贷：长期股权投资 1 000（ $2\,000/2$ ）  
        投资收益 200  
借：长期股权投资 720  
    贷：盈余公积 60（ $1\,500 \times 40\% \times 10\%$ ）  
        利润分配—未分配利润 540（ $1\,500 \times 40\% \times 90\%$ ）  
        其他综合收益 120（ $300 \times 40\%$ ）

#### （五）成本法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的，应按照本书第八章相关内容进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益

1. 确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款  
    贷：长期股权投资（出售部分账面价值）

投资收益

2. 剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（或者其他权益工具投资）

借：交易性金融资产/其他权益工具投资（转换日公允价值）

贷：长期股权投资（剩余投资账面价值）

投资收益（差额）

**【例 4-23】**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。2021 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 90 000 000 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，将剩余股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 90 000 000 元，剩余股权投资的公允价值为 22 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款 90 000 000  
贷：长期股权投资—乙公司 72 000 000（90 000 000×80%）  
投资收益 18 000 000

（2）剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，当天公允价值为 22 000 000 元，账面价值为 18 000 000 元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产 22 000 000  
贷：长期股权投资—乙公司 18 000 000  
投资收益 4 000 000



#### 知识点 4 长期股权投资的处置

出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。

#### 【提示】

1. 方法：画小利润表
2. 其他综合收益应当按比例结转当期投资收益或留存收益
3. 资本公积应当按比例结转当期投资收益
4. 会计分录

（1）成本法长期股权投资的处置

借：银行存款  
长期股权投资减值准备  
贷：长期股权投资  
投资收益

（2）权益法长期股权投资的处置

①借：银行存款

长期股权投资减值准备  
贷：长期股权投资——投资成本  
——损益调整  
——其他综合收益  
——其他权益变动

投资收益

②其他综合收益、其他资本公积的处理转投资收益

借：其他综合收益  
资本公积——其他资本公积  
贷：投资收益（或借记）

③其他综合收益转留存收益

借：其他综合收益  
贷：盈余公积  
利润分配——未分配利润

**【例 4-24】**甲公司持有乙公司 40%的股权并采用权益法核算。2021 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 20%的股权出售给非关联的第三方，对剩余 20%的股权仍采用权益法核算。甲公司取得乙公司股权至 2021 年 7 月 1 日期间，确认的相关其

他综合收益为 8 000 000 元（为按比例享有的乙公司其他债权投资的公允价值变动），享有乙公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 2 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

由于甲公司处置后的剩余股权仍采用权益法核算，因此相关的其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益 4 000 000（8 000 000×50%）  
 资本公积——其他资本公积 1 000 000（2 000 000×50%）  
 贷：投资收益 5 000 000

假设甲公司 2021 年 7 月 1 日将乙公司 35% 的股权出售给非关联的第三方，剩余 5% 股权作为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产核算。由于甲公司处置后的剩余股权按照本书第八章相关内容进行会计处理，因此相关的其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益 8 000 000  
 资本公积——其他资本公积 2 000 000  
 贷：投资收益 10 000 000

### 【小结】 长期股权投资成本法与权益法会计处理

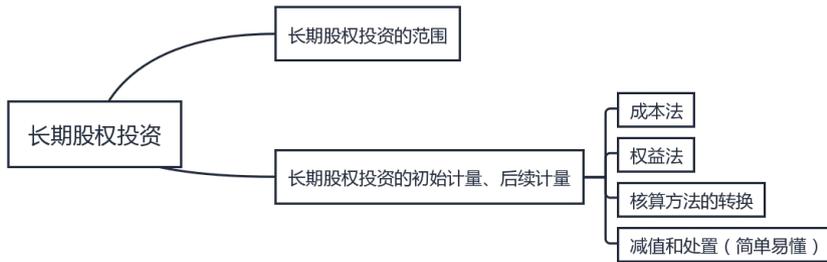
项目	成本法	权益法
适用范围	对被投资单位实施控制	对联营企业、合营企业投资
初始投资成本的调整	×	a. 初始投资成本 <b>小于</b> 取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额： 借：长期股权投资—投资成本 贷：营业外收入 b. 初始投资成本 <b>大于</b> 取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，无须调整
被投资单位实现净损益	×	借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益 （或上述相反会计分录）
被投资单位宣告发放现金股利	借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整
被投资单位宣告发放股票股利	×	×
被投资单位其他综合收益变动	×	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 （或上述相反会计分录）
被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动	×	借：长期股权投资—其他权益变动 贷：资本公积—其他资本公积 （或上述相反会计分录）
减值	借：资产减值损失 贷：长期股权投资减值准备	借：资产减值损失 贷：长期股权投资减值准备
处置	出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益（投资收益）	出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益（投资收益） 原计入其他综合收益或资本公积（其他资本公积）中的金额： （1）如处置后因具有重大影响或共同控制仍然采用权益法核算的，在处置时亦应进行结转，将与所出售股权相对应的部分在处置时自其他综合收益 <b>转入</b>

当期损益或留存收益；同时将与所出售股权相关的资本公积转入当期损益（按处置比例结转）

（2）如处置后对有关投资终止采用权益法的，则原计入其他综合收益中的金额全部转入当期损益或留存收益，同时将原计入资本公积（其他资本公积）中的金额全部转入当期损益（全部结转）

【本节小结】

1. 掌握权益法的会计处理
2. 掌握长期股权投资转换的会计处理



人类的精髓，是心愿和希望。——齐佩尔