

注册会计师 教材精讲班 会计

专题五 长期股权投资核算方法的转换

（二）公允价值计量或权益法转换为成本法（多次交换交易分步实现同一控制下控股合并）

1. 若原股权投资为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资

长期股权投资成本=合并日应享有被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时确认的商誉

合并日前形成的其他综合收益暂不进行处理，待以后处置投资时，转入留存收益。

付出对价的账面价值与长期股权投资初始投资成本之间的差额调整资本公积（资本溢价或股本溢价，不足冲减，依次冲减盈余公积、利润分配——未分配利润）

会计分录：

借：长期股权投资

 资本公积——股本溢价

 盈余公积（若资本公积（股本溢价）不足冲减）

 利润分配——未分配利润（若盈余公积不足冲减）

贷：其他权益工具投资（账面价值）

 银行存款

【提示】其他权益工具投资合并日前形成的其他综合收益在合并日不转入留存收益，不作账务处理，等到处置长期股权投资时，转入留存收益：①若处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益应按处置比例转入留存收益；②若处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益应全部转入留存收益。

借：其他综合收益

 贷：盈余公积

 利润分配——未分配利润

或上述相反会计分录。

2. 若原股权投资为以公允价值计量且其变动计入当期损益的交易性金融资产

长期股权投资成本=合并日应享有被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时确认的商誉

付出对价的账面价值与长期股权投资初始投资成本之间的差额调整资本公积（资本溢价或股本溢价，不足冲减，依次冲减盈余公积、利润分配——未分配利润）

会计分录：

借：长期股权投资

 资本公积——股本溢价

 盈余公积（若资本公积（股本溢价）不足冲减）

 利润分配——未分配利润（若盈余公积不足冲减）

贷：交易性金融资产（账面价值）

 银行存款

【提示】交易性金融资产合并日前形成的公允价值变动损益在合并日不作账务处理，不结转计入投资收益，等到处置长期股权投资时，也不作账务处理。

3. 原股权投资为权益法下的长期股权投资

长期股权投资成本=合并日应享有被合并方可辨认净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时确认的商誉

合并日前形成的其他综合收益、资本公积——其他资本公积暂不进行处理，待以后处置投资时，按照相关规定进行会计处理。

付出对价的账面价值与长期股权投资初始投资成本之间的差额调整资本公积（资本溢价或股本溢价，不足冲减，依次冲减盈余公积、利润分配——未分配利润）

会计分录：

借：长期股权投资

 资本公积——股本溢价

 盈余公积（若资本公积（股本溢价）不足冲减）

 利润分配——未分配利润（若盈余公积不足冲减）

贷：长期股权投资（账面价值）

 银行存款

【提示】原权益法下的长期股权投资合并日前形成的其他综合收益、资本公积（其他资本公积）在合并日不作账务处理，等到处置长期股权投资时，再按照相关规定进行处理：

①若处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益按处置比例结转计入留存收益或当期损益；若处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益应全部结转计入留存收益或当期损益。

借：其他综合收益

 贷：盈余公积（不可转损益部分）

 利润分配——未分配利润（不可转损益部分）

 投资收益（可转损益部分）

或上述相反会计分录。

②若处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，资本公积（其他资本公积）按处置比例结转计入当期损益；若处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，资本公积（其他资本公积）应全部结转计入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益

或上述相反会计分录。

（三）公允价值计量或权益法转换为成本法（多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并）

1. 原股权投资为权益法下的长期股权投资

长期股权投资成本=原投资账面价值+新增投资成本

原股权购买日之前形成其他综合收益和资本公积——其他资本公积暂不进行会计处理，待以后处置投资时，按照相关规定处理。

【提示】原权益法下的长期股权投资合并日前形成的其他综合收益、资本公积（其他资本公积）在合并日不作账务处理，等到处置长期股权投资时，再按照相关规定进行处理：

①若处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益按处置比例结转计入留存收益（盈余公积、未分配利润）或当期损益（投资收益）；若处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益应全部结转计入留存收益（盈余公积、未分配利润）或当期损益（投资收益）。

②若处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，资本公积（其他资本公积）按处置比例结转计入当期损益（投资收益）；若处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，资本公积（其他资本公积）应全部结转计入当期损益（投资收益）。

【例2】甲公司于2020年1月1日以2000万元取得乙公司30%的股权，因能够对乙企业施加重大影响，采用权益法核算。取得投资时，乙公司可辨认净资产公允价值为6000万元。

①2020年1月1日投资时：

借：长期股权投资——乙公司（投资成本） 2000
贷：银行存款 2000

因初始投资成本2000万元大于取得的“份额”1800万元（6000×30%），不调整初始投资成本。

②2020年乙公司实现净利润400万元，其他权益工具投资合并日前形成的其他综合收益增加100万元。假设不考虑净利润的调整，甲公司账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司（损益调整） 120
贷：投资收益（400×30%） 120
借：长期股权投资——乙公司（其他综合收益） 30
贷：其他综合收益（100×30%） 30

③2021年1月1日，甲公司又支付3000万元取得乙公司另外40%的股权。则甲公司账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司 3000
贷：银行存款 3000
借：长期股权投资——乙公司 2150
贷：长期股权投资——乙公司（投资成本） 2000
——乙公司（损益调整） 120
——乙公司（其他综合收益） 30

即再投资后持股比例为70%，长期股权投资账面价值为5150万元（2000+120+30+3000）

2. 若形成控股合并前对股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益金融资产（非交易性权益工具投资）

长期股权投资成本=购买日之前所持有被购买方的股权投资的（购买日）公允价值+购买日新增投资成本

原股权购买日公允价与原账面价值之间的差额计入留存收益；购买日之前形成其他综合收益全部转入留存收益。

3. 若形成控股合并前对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

长期股权投资成本=购买日之前所持有被购买方的股权投资的（购买日）公允价值+购买日新增投资成本

原股权购买日公允价值与原账面价值之间的差额计入投资收益；购买日之前形成公允价值变动损益不转入投资收益。

【例 3】A 公司于 20×8 年 3 月以 2000 万元取得 B 上市公司 5% 的股权，对 B 公司不具有重大影响，A 公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，按公允价值计量。20×9 年 4 月 1 日，A 公司又斥资 25000 万元自 C 公司取得 B 公司另外 50% 股权。假定 A 公司在取得对 B 公司的长期股权投资后，B 公司未宣告发放现金股利。A 公司原持有 B 公司 5% 的股权于 20×9 年 3 月 31 日的公允价值为 2500 万元（与 20×9 年 4 月 1 日的公允价值相等），累计计入其他综合收益的金额为 500 万元。A 公司与 C 公司不存在任何关联方关系。

本例中，A 公司是通过分步购买最终达到对 B 公司控制，因 A 公司与 C 公司不存在任何关联方关系，故形成非同一控制下控股合并。在购买日，A 公司应进行如下账务处理（以万元为单位）：

借：长期股权投资	27500	
贷：其他权益工具投资	2500	
银行存款	25000	
借：其他综合收益	500	
贷：盈余公积	50	
利润分配——未分配利润	450	

【业务变形】假定，A 公司于 20×8 年 3 月以 12000 万元取得 B 公司 25% 的股权，并能对 B 公司施加重大影响，采用权益法核算该项股权投资，当年度确认对 B 公司的投资收益 450 万元。20×9 年 1 月，A 公司又斥资 15000 万元自 C 公司取得 B 公司另外 30% 的股权，自取得该股权起控制 B 公司。A 公司除净利润外，无其他所有者权益变动，按净利润的 10% 提取盈余公积。A 公司对该项长期股权投资未计提任何减值准备。其他资料同上。

购买日，A 公司应进行以下账务处理：

借：长期股权投资	15000
贷：银行存款	15000

购买日对 B 公司长期股权投资的账面价值 = (12000 + 450) + 15000 = 27450 (万元)