

注册会计师 教材精讲班 会计

专题三 长期股权投资的后续计量及处置

【知识点 3】长期股权投资的减值

与可收回金额比较，发生减值时，借记“资产减值损失”科目，贷记“长期股权投资减值准备”科目。长期股权投资减值准备一经计提，持有期间不允许转回。

借：资产减值损失

 贷：长期股权投资减值准备

【知识点 4】长期股权投资的处置

一、成本法下长期股权投资的处置

处置长期股权投资，应将长期股权投资账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益（投资收益）。

【例 7】说明成本法核算的全过程

有关甲公司投资于 c 公司的情况如下：

（1）2019 年 1 月 1 日甲公司支付货币资金 800 万元给 B 公司，受让 B 公司持有的 c 公司 100% 的股权（属于非同一控制下企业合并），采用成本法核算。则甲公司账务处理如下：

借：长期股权投资——c 公司 800

 贷：银行存款 800

（2）2019 年 4 月 1 日，c 公司宣告分配 2018 年实现的净利润，分配现金股利 10 万元。甲公司于 4 月 20 日收到现金股利 10 万元。甲公司账务处理是：

宣告发放时：

借：应收股利（10×100%） 10

 贷：投资收益 10

实际收到时：

借：银行存款 10

 贷：应收股利 10

（3）2019 年，c 公司实现净利润 300 万元，甲公司采用成本法核算，不作账务处理。

（4）2020 年 3 月 12 日，c 公司宣告分配 2019 年净利润，分配现金股利为 8 万元。甲公司的账务处理是：

借：应收股利（8×100%） 8

 贷：投资收益 8

借：银行存款 8

 贷：应收股利 8

（5）2020 年 c 公司发生巨额亏损，该投资出现减值迹象，2020 年末甲公司对 c 公司的投资预计可收回金额为 750 万

元，长期投资的账面价值为 800 万元，需计提 50 万元减值准备：

借：资产减值损失 50
 贷：长期股权投资减值准备 50

(6) 2021 年 1 月 20 日，甲公司经协商，将持有的 c 公司的全部股权转让给丁企业，收到股权转让款 760 万元。

借：银行存款 760
 长期股权投资减值准备 50
 贷：长期股权投资——c 公司 800
 投资收益 10

二、权益法下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。

投资方**全部处置权益法核算的长期股权投资**时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的资本公积—其他资本公积，应当在终止采用权益法核算时**全部转入**当期投资收益。

投资方**部分处置权益法核算的长期股权投资**，若**剩余股权仍采用权益法核算的**，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理，并**按比例结转**，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的资本公积—其他资本公积，应**按处置比例**转入当期投资收益；

若**剩余股权终止采用权益法核算**，即作为公允价值计量的金融资产核算，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并**全部结转**，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的资本公积—其他资本公积，**应当全部**转入当期投资收益。

【例 8】说明权益法核算的全过程

甲公司投资于 D 公司，有关投资的情况如下：

(1) 2019 年 1 月 1 日甲公司支付现金 1000 万元给 B 公司，受让 B 公司持有的 D 公司 20% 的股权（具有重大影响），采用权益法核算。受让股权时 D 公司的可辨认净资产公允价值为 4000 万元。则甲公司账务处理如下：

借：长期股权投资——D 公司（投资成本）1000
 贷：银行存款 1000

因初始投资成本 1000 万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 $=4000 \times 20\% = 800$ （万元），不调整长期股权投资的初始投资成本。

(2) 2019 年 12 月 31 日，D 公司当年实现的净利润为 600 万元（假设不考虑对净利润的调整）；本年度增加其他综合收益 150 万元（投资性房地产业务引起），没有其他所有者权益的变动。甲公司账务处理是：

借：长期股权投资——D 公司（损益调整） 120
 贷：投资收益（ $600 \times 20\%$ ） 120
借：长期股权投资——D 公司（其他综合收益）30
 贷：其他综合收益（ $150 \times 20\%$ ） 30

(3) 2020 年 3 月 1 日，D 公司宣告分配现金股利 200 万元；甲公司于 4 月 15 日收到。

借：应收股利（ $200 \times 20\%$ ） 40
 贷：长期股权投资——D 公司（损益调整） 40

借：银行存款	40	
贷：应收股利		40

(4) 2020年D公司发生亏损2000万元，假设不考虑对净利润的调整，甲公司确认投资损失：

借：投资收益 (2000×20%)	400	
贷：长期股权投资——D公司 (损益调整)		400

由于出现减值迹象，假设2020年末甲公司对D公司的投资可收回金额经测算为700万元。计提减值准备前长期股权投资账面余额=投资成本1000+损益调整(-320)(120-40-400)+其他综合收益30=710(万元)，而可收回金额为700万元，需计提10万元减值准备：

借：资产减值损失	10	
贷：长期股权投资减值准备		10

(5) 2021年1月20日，甲公司经协商，将持有的D公司的全部股权转让给丁企业，收到股权转让款710万元。处置时账务处理如下：

借：银行存款	710	
长期股权投资减值准备	10	
长期股权投资——D公司 (损益调整)	320	
贷：长期股权投资——D公司 (成本)	1000	
——D公司 (其他综合收益)	30	
投资收益		10

借：其他综合收益	30	
贷：投资收益		30

【例9】A企业原持有B企业40%的股权，20×6年12月20日，A企业决定出售10%的B企业股权，剩余股权采用权益法核算。出售时A企业账面上对B企业长期股权投资的构成为：投资成本1800万元，损益调整480万元，可转入损益的其他综合收益100万元，其他权益变动200万元。出售取得价款705万元。

(1) A企业确认处置损益的账务处理为：

借：银行存款	7 050 000	
贷：长期股权投资	6 450 000	
[(1 800+480+100+200) ÷ 40% × 10%]		
投资收益		600 000

(2) 除应将实际取得价款与出售长期股权投资的账面价值进行结转，确认出售损益以外，还应将原计入其他综合收益或资本公积的部分按比例转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	500 000	
其他综合收益	250 000	
贷：投资收益		750 000

【例题·多选题】2×18年1月1日，甲公司出售所持联营企业(乙公司)的全部30%股权，出售所得价款1800万元。出售当日，甲公司对乙公司股权投资的账面价值为1200万元，其中投资成本为850万元，损益调整为120万元，因乙公司持有的非交易性权益工具投资公允价值变动应享有其他综合收益的份额为50万元，因乙公司所持丙公司股权被

稀释应享有的资本公积份额为 180 万元。不考虑税费及其他因素，下列各项关于甲公司出售乙公司股权会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 投资方出售长期股权投资售价与账面价值之间的差额计入留存收益
- B. 因乙公司所持丙公司股权被稀释应享有资本公积份额 180 万元从资本公积转入出售当期的投资收益
- C. 因乙公司非交易性权益工具投资公允价值变动应享有其他综合收益份额 50 万元从其他综合收益转入出售当期的留存收益
- D. 确认出售乙公司股权投资的转让收益 600 万元

【答案】 BC

【解析】 选项 A 不正确，应计入投资收益；出售乙公司股权投资转让收益=1 800-1 200+180=780（万元），选项 D 不正确。