

第六章 长期股权投资与合营安排

专题五：长期股权投资核算方法的转换

二、长期股权投资核算方法的转换会计处理举例

【真题·多选题】甲公司持有乙公司 3% 股权，对乙公司不具有重大影响。甲公司在初始确认时将对乙公司股权投资指定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。2×18 年 5 月，甲公司对乙公司进行增资，增资后甲公司持有乙公司 20% 股权，能够对乙公司施加重大影响。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对乙公司股权投资会计处理的表述中，正确的有（ ）。(2020 年)

- A. 增资后原持有 3% 股权期间公允价值变动金额从其他综合收益转入增资当期损益
- B. 原持有 3% 股权的公允价值与新增投资而支付对价的公允价值之和作为 20% 股权投资的初始投资成本
- C. 增资后 20% 股权投资的初始投资成本小于应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额的差额计入增资当期损益
- D. 对乙公司增资后改按权益法核算

【答案】BCD

【解析】以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产转为权益法核算的长期股权投资，视同原股权出售，原资产持有期间的公允价值变动金额应转入留存收益，不影响当期损益，20% 股权投资初始投资成本为原股权投资公允价值与新增对价之和，选项 A 错误，选项 B 正确；

增资后 20% 股权投资的初始投资成本小于应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额的差额计入增资营业外收入，影响当期损益，选项 C 正确；对乙公司增资后能够对其施加重大影响，应按照权益法进行核算，选项 D 正确。

(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。