

知识点 9：长期股权投资核算方法的转换（★★）

三、权益法核算转换公允价值计量

1. 准则原文：（先卖后买）

投资企业原持有的被投资单位的股权对其具有共同控制或重大影响，因部分处置等原因导致持股比例下降，不再能对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应于失去共同控制或重大影响时，改按金融工具确认和计量准则的规定对剩余股权进行会计处理。

（1）处置部分股权的账面价值转销，公允价值与其原账面价值之间的差额计入当期损益。

借：银行存款

贷：长期股权投资——投资成本
——损益调整（可借可贷）
——其他权益变动（可借可贷）
——其他综合收益（可借可贷）
投资收益（可借可贷）

（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以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的非交易性权益工具投资

借：交易性金融资产或其他权益工具投资（余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，可能在借方）

【注意】也可以把第（1）和第（2）笔分录合并。

（3）原采用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，采取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；（能转损益则转到投资收益，不能转损益则转留存收益）

借：其他综合收益

贷：投资收益（可转损益部分）
盈余公积（本可转损益部分）
利润分配——未分配利润（不可转损益部分）

或作相反分录。

（4）因被投资单位除净损益、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所有者权益，应当在终止采用权益法时全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益
或作相反分录

【例 11-21】甲公司持有乙公司 30% 的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。当年 10 月，甲公司将该项投资中的 50% 出售给非关联方，取得价款 1 800 万元。相关股权划转手续于当日完成。甲公司持有乙公司剩余 15% 股权，无法再对乙公司施加重大影响，转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。股权出售日，剩余股权的公允价值为 1 800 万元。

出售该股权时，长期股权投资的账面价值为 3 200 万元，其中投资成本 2 600 万元，损益调整为 300 万元，因被投资单位发生可重分类进损益的其他综合收益而享有部分为 200 万元，除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为 100 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司的会计处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款 18 000 000

贷：长期股权投资 16 000 000
 投资收益 2 000 000

(2) 由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益

借：其他综合收益 2 000 000
 贷：投资收益 2 000 000

(3) 由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益

借：资本公积——其他资本公积 1 000 000
 贷：投资收益 1 000 000

(4) 剩余股权投资转为其他权益工具投资，当天公允价值为 1 800 万元，账面价值为 1 600 万元，两者差异计入当期投资收益。

借：其他权益工具投资 18 000 000
 贷：长期股权投资 16 000 000
 投资收益 2 000 000

借：银行存款 18 000 000
 其他权益工具投资 18 000 000
 贷：长期股权投资——投资成本 26 000 000
 ——损益调整 3 000 000
 ——其他综合收益 2 000 000
 ——其他权益变动 1 000 000
 投资收益 4 000 000

借：其他综合收益 2 000 000
 资本公积——其他资本公积 1 000 000
 贷：投资收益 3 000 000

四、成本法核算转换公允价值计量

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，不能再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的，应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本；

借：银行存款
 贷：长期股权投资(出售部分账面价值)
 投资收益

同时应改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定对剩余股权投资进行会计处理，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。

借：其他权益工具投资、交易性金融资产(公允价值)
 贷：长期股权投资(剩余部分账面价值)
 投资收益

或者两笔分录合并：

借：银行存款
 其他权益工具投资、交易性金融资产(公允价值)
 贷：长期股权投资(账面价值)
 投资收益

【例 11-23】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。当年 10 月，甲公司将该项投资中的 80%出售给非关联方，取得价款 8 000 万元。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，将剩余股权投资转为交易性金融资产。

出售时，该项长期股权投资的账面价值为 8 000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2 000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

(1) 确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款 80 000 000
 贷：长期股权投资 64 000 000
 投资收益 16 000 000

(2) 剩余股权投资转为交易性金融资产，当天公允价值为 2000 万元，账面价值 1600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产 20 000 000
 贷：长期股权投资 16 000 000
 投资收益 4 000 000

会计分录整合：

借：银行存款 80 000 000
 交易性金融资产 20 000 000
 贷：长期股权投资 80 000 000
 投资收益 20 000 000

【2019·单选题】甲公司持有乙公司 70%有表决权股份，可以实施控制并采用成本法核算。2019 年 6 月 3 日，甲公司出售该项投资的 90%并取得价款 6 000 万元，相关手续已于当日办妥；甲公司将持有的剩余股份转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。出售时该项长期股权投资账面价值为 3 000 万元，剩余股权投资的公允价值为 1 000 万元。假设不考虑相关税费，甲公司当月应确认的投资收益为（ ）万元。

- A. 4 000 B. 3 300
C. 3 000 D. 6 000

【答案】A

【解析】投资收益

= (6 000 + 1 000) - 3 000 = 4 000 (万元)

五、权益法转成本法

追加投资日长期股权投资初始投资成本 = 原投资账面价值 + 新增投资成本

【理解方法】会计科目不变，认可原账面价值。

【注意】购买日之前因权益法形成的其他综合收益或资本公积——其他资本公积暂时不做处理，待到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或资本公积——其他资本公积，再按长期股权投资的规定进行处理。

借：长期股权投资(原持有的股权投资账面价值+新增投资成本)

 贷：长期股权投资——投资成本
 ——损益调整(或借记)
 ——其他综合收益(或借记)
 ——其他权益变动(或借记)

 银行存款等

【例 11-20】甲公司 2×20 年 1 月 1 日对乙公司投资，占乙公司注册资本的 20%。甲公司采用权益法对乙公司进行核算。至 2×20 年 12 月 31 日，甲公司对乙公司投资的账面价值为 300 万元，其中，投资成本为 200 万元(假定投资成本即计税基础)，其他综合收益为 100 万元。2×21 年 1 月 5 日，甲公司又用银行存款对乙公司追加投资 600 万元，取得乙公司 40%的股权。自此，甲公司持有乙公司 60%的股份，改为成本法核算。2×21 年 3 月 1 日，乙公司宣布分派 2×19 年度的现金股利 80 万元。

(1) 将权益法下长期股权投资的账面价值，加上新增投资成本转为成本法下的初始投资成本。甲公司作如下会计处理：

借：长期股权投资—乙公司	9 000 000
贷：长期股权投资—投资成本	2 000 000
—其他综合收益	1 000 000
银行存款	6 000 000

原确认的其他综合收益 100 万元，不作会计处理。

(2) 乙公司宣布分派现金股利时：

借：应收股利	480 000 (800 000×60%)
贷：投资收益	480 000