

知识点 9：长期股权投资核算方法的转换（★★）

六、成本法转权益法

因处置部分投资导致对被投资单位的影响能力下降，由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的，投资企业进行以下账务处理：

1. 处置部分投资

借：银行存款等

贷：长期股权投资（处置部分的账面价值）
投资收益

2. 调整剩余股权的投资成本

关键点：

剩余持股比例部分应视同取得投资时点即采用权益法核算，即对剩余持股比例投资追溯调整，将其调整到权益法核算的结果。

（1）投资时点商誉的追溯调整：

比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：

①属于商誉的，不调整长期股权投资的账面价值：

②属于负商誉的，调整长期股权投资账面价值，同时应调整留存收益（跨期）。

【解释】处置日与原投资交易日在同一个会计年度记入营业外收入，不在时记入留存收益。

（2）被投资单位净损益的变动

①原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利或利润）中应享有的份额，调整留存收益：

借：长期股权投资—损益调整

贷：盈余公积

利润分配—未分配利润

或作相反账务处理。

【解析】

①成本法下宣告分配现金股利

借：应收股利

贷：投资收益

②权益法下宣告分配现金股利

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

成本法转换为权益法时的调整分录

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

②处置投资当期期初至处置投资之日被投资实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利或利润）中应享有的份额，调整当期损益：

借：长期股权投资—损益调整

贷：投资收益

或作相反账务处理。

（3）被投资单位其他综合收益的变动

借：长期股权投资—其他综合收益

贷：其他综合收益

或作相反账务处理。

(4) 被投资单位除净损益、其他综合收益及利润分配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

或作相反账务处理。

【总结】

借：长期股权投资——投资成本

——损益调整（净利润-现金股利）×比例

——其他综合收益

——其他权益变动

贷：留存收益（跨期）

投资收益（当期）

其他综合收益（被投资单位其他综合收益变动×剩余持股比例）

资本公积——其他资本公积（其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动×剩余持股比例）

【例 11-22】A 公司原持有 B 公司 60% 的股权，能够对 B 公司实施控制。2×19 年 11 月 6 日，A 公司对 B 公司的长期股权投资的账面价值为 6000 万元，未计提减值准备，A 公司将其持有的对 B 公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联方，取得价款 3600 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 16000 万元。相关手续于当日完成，A 公司不再对 B 公司实施控制，但具有重大影响。

A 公司原取得 B 公司 60% 股权时，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 9000 万元（假定公允价值与账面价值相同）。自 A 公司取得对 B 公司长期股权投资后至部分处置投资前，B 公司实现净利润 5000 万元。其中，自 A 公司取得投资日至 2×19 年年初实现净利润 4000 万元。假定 B 公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外，B 公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。A 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，在出售 20% 的股权后，A 公司对 B 公司的持股比例为 40%，能对 B 公司施加重大影响。对 B 公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。有关会计处理如下：

(1) 确认长期股权投资处置损益

会计分录：

借：银行存款	36 000 000
贷：长期股权投资	20 000 000
投资收益	16 000 000

(2) 调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资的账面价值为 4000 万元，与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 400 万元（4000-9000×40%）为商誉，该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期初之间实现的净损益为 1600 万元（4000×40%），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；处置期初至处置日之间实现的净损益为 400 万元，应调整增加长期股权投资的账面价值，同时计入当期投资收益。

会计分录：

借：长期股权投资—损益调整	20 000 000
贷：盈余公积	1 600 000
利润分配—未分配利润	14 400 000
投资收益	4 000 000

