

第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置

2. 权益法 公允价值计量的金融资产

投资企业原持有的对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，不能再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。即，对剩余股权在改按公允价值计量时，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

同时，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所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

【补充知识点】如果其他综合收益是因被投资单位重新计量设定受益计划形成的，则转入**未分配利润**；如果是被投资单位其他权益工具投资形成的，或企业自身信用风险引起的公允价值变动形成的，则转入**留存收益**；如果是被投资单位其他原因形成的，则全额转入**当期损益**。

1. 处置部分

借：银行存款

 贷：长期股权投资

 投资收益

2. 将原权益法核算时确认的全部其他综合收益转入投资收益或留存收益

借：其他综合收益

 贷：投资收益（可转损益部分）

 盈余公积（不可转损益部分）

 利润分配——未分配利润（不可转损益部分）

或作相反分录。

3. 原权益法核算时确认的全部“资本公积——其他资本公积”转入投资收益

借：资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益

或作相反分录。

4. 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（剩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）

【例题】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。20×8年10月，甲公司将该项投资中的50%对外出售，取得价款1800万元。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非交易性权益工具投资的金融资产核算。股权出售日，剩余股权的公允价值为1800万元。出售该股权时，长期股权投资的账面价值为3200万元，其中投资成本2600万元，损益调整为300万元，因被投资单位的非交易性权益工具投资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累计公允价值变动享有部分为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：

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——投资成本	13 000 000	
	——损益调整	1 500 000
	——其他综合收益	1 000 000
	——其他权益变动	500 000

投资收益 2 000 000

(2) 因与对乙公司投资相关的其他综合收益为被投资公司持有的非交易性权益工具投资的公允价值变动，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留存收益。

借：其他综合收益 2 000 000
贷：盈余公积 200 000
利润分配——未分配利润 1 800 000

(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) 剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，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——投资成本 13 000 000
——损益调整 1 500 000
——其他综合收益 1 000 000
——其他权益变动 500 000
投资收益 2 000 000

(二) 公允价值计量与成本法之间的互相转换

1. 公允价值计量 成本法

同一控制：

(1) 确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

(2) 合并日长期股权投资的初始投资成本与达到合并前的金融资产**账面价值**加上合并日进一步取得股份新支付对价的**账面价值**之和的差额，调整**资本公积（溢价）**，资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

(3) 合并日之前持有的股权投资，因采用金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理。

非同一控制：

情况一：如果是公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

购买日之前持有的股权投资，采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将按照该准则确定的股权投资的**公允价值**加上**新增投资成本**之和，作为改按成本法核算的初始投资成本，原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额转入改按成本法核算的当期投资收益。

【计算分析题】2×17年6月1日，A公司以每股5元的价格购入某上市公司B公司的股票1 000万股，并由此持有B公司5%的股权。A公司与B公司不存在关联方关系。A公司将对B公司的投资根据其管理B公司股票的业务模式和B公司股票的合同现金流量特征，将B公司股票划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行会计处理。2×17年12月31日该股票的收盘价格为每股7元。

A公司的会计处理如下：

借：交易性金融资产——成本（1 000×5）5 000 000
贷：银行存款 5 000 000
借：交易性金融资产——公允价值变动 2 000 000
贷：公允价值变动损益（1 000×2）2 000 000

2×18年4月1日，A公司以银行存款105 600万元为对价，向B公司大股东收购B公司55%的股权，相关手续于当日完成。假设A公司购买B公司5%的股权和后续购买55%的股权不构成“一揽子交易”，A公司取得B公司控制权之日为2×18年4月1日，原5%股权的公允价值为9 600万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

A公司的会计处理如下：

①购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本=购买日前原金融资产的公允价值9 600+追加投资应支付

对价的公允价值 105 600 万元=115 200 (万元)

影响 2×18 年个别财务报表投资收益=原持有 5%股权的公允价值与账面价值的差额 2 600 (万元)

借：长期股权投资 115 2000000

贷：交易性金融资产——成本 5 0000000

——公允价值变动 2 0000000

投资收益 2 6000000

银行存款 105 6000000