



第四节 长期股权投资的核算

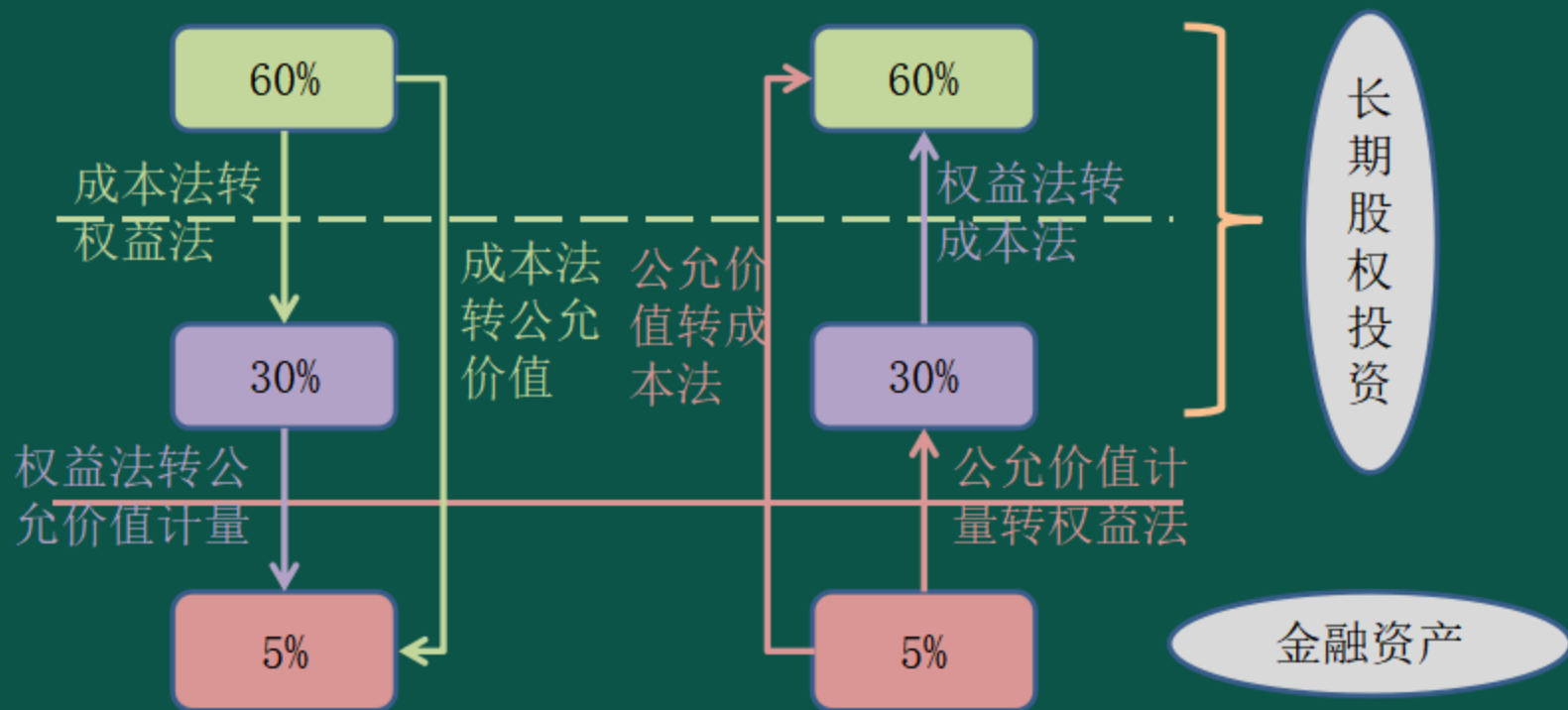
五、长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资在持有期间，因各方面情况的变化，可能导致其核算需要由一种方法转换为另外一种方法，或者某些情况下因出售股权等原因对被投资单位丧失了控制、共同控制或重大影响时，会由长期股权投资转换为金融资产核算。



第四节 长期股权投资的核算

股权投资转换涉及六种情形。如下所示：





第四节 长期股权投资的核算

（一）成本法转换为权益法（60%→30%）

1. 个别财务报表处理步骤

（1）按处置投资的比例**结转**应终止确认的长期股权投资成本。

账务处理：

借：银行存款

贷：长期股权投资（处置部分的账面价值）

投资收益（差额，可借可贷）



第四节 长期股权投资的核算

(2) 追溯调整

①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。

a. 属于投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的账面价值。（正商誉）

b. 属于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益（跨年）或营业外收入（当年）。（负商誉）



第四节 长期股权投资的核算

②对于原取得投资后至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益中应享有的份额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时对于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（扣除已发放及已宣告发放的现金股利及利润）中应享有的份额调整留存收益。（跨年）

③对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中应享有的份额，调整当期损益（投资收益）。（当年）



第四节 长期股权投资的核算

④其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入“其他综合收益”或“资本公积——其他资本公积”。



第四节 长期股权投资的核算

账务处理：

a. 初始计量

成本法核算结果	权益法核算结果
借：长期股权投资 贷：银行存款等	借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入 银行存款等
追溯调整分录	
借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入 } 当年 盈余公积 利润分配——未分配利润 } 跨年	



第四节 长期股权投资的核算

b. 损益确认

成本法核算结果	权益法核算结果
无需处理	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 或反向分录
追溯调整分录	
借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 } 当年 盈余公积 利润分配——未分配利润 } 跨年 或反向分录	



第四节 长期股权投资的核算

c. 现金股利

成本法核算结果	权益法核算结果
借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
追溯调整分录	
借：投资收益 } 当年 盈余公积 利润分配——未分配利润 } 跨年 贷：长期股权投资——损益调整	



第四节 长期股权投资的核算

d. 其他综合收益和其他权益变动

成本法核算结果	权益法核算结果
无需处理	借：长期股权投资——其他综合收益 ——其他权益变动 贷：其他综合收益 资本公积——其他资本公积 或反向分录
追溯调整分录	
借：长期股权投资——其他综合收益 ——其他权益变动 贷：其他综合收益 资本公积——其他资本公积 或反向分录	



第四节 长期股权投资的核算

处理步骤图示：

⑤除净损益以外的变动调整长投价值，并计入资本公积—其他资本公积或其他综合收益

③按照权益法调整长投价值，并调整留存收益

④按照权益法调整长投价值，并调整投资收益

原投资日

处置当期期初

处置日

②比较剩余持股比例，注意如是负商誉，应调整留存收益

①终止处置比例的长投



第四节 长期股权投资的核算

提示：

为什么成本法转为权益法需要进行追溯调整？

因为成本法下，需编制合并报表，合并报表以权益法为基础进行调整，但是调表不调账，即账面上不体现被投资单位的所有者权益的变化。

如果丧失控制权，应采用权益法核算，但是原投资采用成本法核算不能反应被投资单位的所有者权益的变化，所以需要进行追溯调整。



第四节 长期股权投资的核算

2. 合并财务报表处理步骤（略）



第四节 长期股权投资的核算

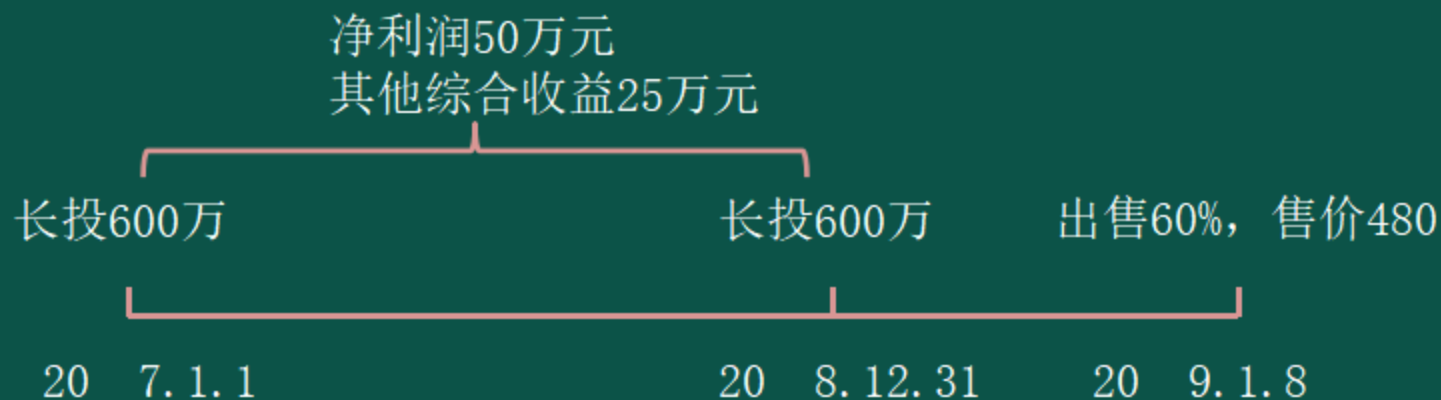
【计算分析】 20×7年1月1日，甲公司支付600万元取得乙公司100%的股权，投资当时乙公司可辨认净资产的公允价值为500万元，商誉100万元。20×7年1月1日至20×8年12月31日，乙公司的净资产增加了75万元，其中按购买日公允价值计算实现的净利润50万元，持有非交易性权益工具投资以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值升值25万元。

20×9年1月8日，甲公司转让乙公司60%的股权，收取现金480万元存入银行，转让后甲公司对乙公司的持股比例为40%，能够对其施加重大影响。

假定甲、乙公司提取盈余公积的比例均为10%。假定乙公司未分配现金股利，并不考虑其他因素。



第四节 长期股权投资的核算



个别报表

借：银行存款	480		
贷：长期股权投资	600	60%	
投资收益	120		
借：长期股权投资		30	
贷：盈余公积	50	40%	10%
利润分配——未分配利润	50	40%	90%
其他综合收益		25	40%



第四节 长期股权投资的核算

解析：

甲公司在其个别财务报表中的处理如下：

①确认部分股权处置收益

借：银行存款	4 800 000
贷：长期股权投资	3 600 000
	(6 000 000×60%)
投资收益	1 200 000



第四节 长期股权投资的核算

②对剩余股权改按权益法核算（追溯调整）

借：长期股权投资	300 000
贷：盈余公积	20 000
	(500 000×40%×10%)
利润分配——未分配利润	180 000
	(500 000×40%×90%)
其他综合收益	100 000
	(250 000×40%)

经上述调整后，在个别财务报表中，剩余股权的账面价值为270万元（ $600 \times 40\% + 30$ ）。



第四节 长期股权投资的核算

（二）权益法转公允价值计量的金融资产（30%→5%）

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。



第四节 长期股权投资的核算

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（投资收益）。

。



第四节 长期股权投资的核算

账务处理：

1. 处置部分

借：银行存款

 贷：长期股权投资

 投资收益



第四节 长期股权投资的核算

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。



第四节 长期股权投资的核算

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。



第四节 长期股权投资的核算

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/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）



第四节 长期股权投资的核算

【计算分析】 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%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核算。股权出售日，剩余股权的公允价值为1 800万元。



第四节 长期股权投资的核算

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以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。假定甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。



第四节 长期股权投资的核算

解析：

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



第四节 长期股权投资的核算

(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



第四节 长期股权投资的核算

(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	16 000 000
投资收益	2 000 000



第四节 长期股权投资的核算

(三) 成本法转公允价值计量的金融资产 (60%→5%)

1. 确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款

贷：长期股权投资 (出售部分账面价值)

投资收益



第四节 长期股权投资的核算

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，公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。

账务处理：

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）



第四节 长期股权投资的核算

【计算分析】 甲公司持有乙公司60%股权并能控制乙公司，投资成本为1 200万元，按成本法核算。20×8年5月12日，甲公司出售所持乙公司股权的90%给非关联方，所得价款为1 800万元，剩余6%股权于丧失控制权日的公允价值为200万元，甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。假定不考虑其他因素。



第四节 长期股权投资的核算

解析：

甲公司于丧失控制权日的会计处理如下：

(1) 出售股权

借：银行存款	18 000 000
贷：长期股权投资	10 800 000
投资收益	7 200 000

(2) 剩余股权的处理

借：交易性金融资产	2 000 000
贷：长期股权投资	1 200 000
投资收益	800 000



第四节 长期股权投资的核算

总结：持股比例下降引起的转换

转换类型	个表
成本法 转 权益法	<p>1. 确认处置损益</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：长期股权投资（处置部分）</p> <p> 投资收益</p> <p>2. 追溯调整</p> <p>借：长期股权投资</p> <p> 贷：其他综合收益</p> <p> 资本公积——其他资本公积</p> <p> 盈余公积</p> <p> 利润分配——未分配利润</p>



第四节 长期股权投资的核算

总结：持股比例下降引起的转换

转换类型	个表
成本法 转 金融资产	<p>1. 确认处置损益</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：长期股权投资</p> <p> 投资收益</p> <p>2. 剩余股权按照公允价值计量</p> <p>借：交易性金融资产/其他权益工具投资</p> <p> 贷：长期股权投资</p> <p> 投资收益</p>
权益法 转 金融资产	<p>1. 确认处置损益</p> <p>2. 剩余股权按照公允价值计量</p> <p>3. 结转其他综合收益和资本公积</p>



第四节 长期股权投资的核算

【单选·2019】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分类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



第四节 长期股权投资的核算

答案：A

解析：投资收益 = $(6\ 000 - 3\ 000 \times 90\%) + (1\ 000 - 3\ 000 \times 10\%) = 4\ 000$ （万元）

（1）确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款	6 000
贷：长期股权投资	2 700
投资收益	3 300

（2）剩余股权投资转为交易性金融资产

借：交易性金融资产	1 000
贷：长期股权投资	300
投资收益	700