

第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置

2. 成本法 公允价值计量的金融资产

(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

(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）

经典例题

【例题】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。2×24 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，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 |

(三) 权益法与成本法之间的互相转换

1. 权益法 成本法

情况一：能够对同一控制下的被投资单位实施控制的：

(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股权投资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，因采用权益法核算而确认的其他综合收益和其他权益变动，暂不处理。

情况二：能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的：

(1) 改按成本法核算的初始投资成本=原账面+新增投资公允

(2) 原权益法下形成的其他综合收益和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，应当在处置该项投资时，再作处理。

【计算分析题】2×15年12月31日，A公司与甲、乙、丙和丁公司出资设立B公司，各方共同控制B公司。A公司与甲、乙、丙和丁公司持股比例分别为20%。A公司以公允价值为2500万元的一条生产线出资，该设备系A公司于1年前自行建造取得，至投资设立B公司时账面价值为500万元，尚可使用10年，采用直线法计提折旧。A公司开出增值税专用发票，增值税销项税额为325万元。此外A公司另支付相关税费75万元。

A公司会计处理如下：

长期股权投资初始投资成本=2500+325+75=2900（万元）

借：长期股权投资—投资成本 29000000

 贷：固定资产清理 5000000

 资产处置损益 20000000

 应交税费—应交增值税（销项税额） 3250000

 银行存款 750000

（承上例）2×16年11月，A公司将其账面价值为600万元的商品以840万元的价格出售给B公司，B公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用寿命为10年，净残值为0，采用直线法计提折旧。B公司自2×16年初至2×18年6月30日期间，累计实现净利润3162万元，债务工具分类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的公允价值变动增加750万元，其他所有者权益变动增加250万元。

2×18年6月30日A公司会计处理如下：

调整后的净利润=3162-2000+2000/10×2.5-240+240/10×(1+12+6)/12=1460（万元）

借：长期股权投资—损益调整 2920000

 —其他综合收益 1500000

 —其他权益变动 500000

 贷：投资收益（1460×20%） 2920000

 其他综合收益（750×20%） 1500000

 资本公积—其他资本公积（250×20%） 500000

至2×18年6月30日长期股权投资的账面价值=2900+292+150+50=3392（万元）

（承上例）2×18年7月1日，A公司另支付银行存款8000万元，自甲、乙公司处取得B公司40%股权，并取得对B公司的控制权。购买日，A公司原持有的对B公司的20%股权的公允价值为4000万元；B公司可辨认净资产公允价值为18000万元。假设A公司购买B公司20%股权和后续购买40%的股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。

不考虑相关税费等其他因素影响。

(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 A 公司原持有股权的账面价值为 3 392+本次投资应支付对价的公允价值为 8 000=11 392 (万元)

(2) 影响 2×18 年 7 月个别财务报表投资收益=0

借：长期股权投资 11 3920000

 贷：长期股权投资—投资成本 2 9000000

 —损益调整 2920000

 —其他综合收益 1500000

 —其他权益变动 500000

 银行存款 8 0000000

【注意】购买日前 A 公司原持有股权相关的其他综合收益 150 万元以及其他所有者权益变动 50 万元在购买日均不进行会计处理。