

第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置

2. 成本法 权益法（个别报表）

- (1) 按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。
- (2) 比较剩余长期股权投资成本与按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份额（不调或调留存收益）。
- (3) 对于原取得投资后至转变为权益法之间被投资单位实现的净损益、其他综合收益、利润分配以及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，调整长期股权投资的账面价值，同时调整相关项目。（损益分段考虑）

总结：

第一步：处置股权导致丧失控制权

(1) 处置部分

借：银行存款（处置价款）

贷：长期股权投资（处置部分的账面价值）

差额：投资收益

第二步：剩余部分追溯调整



调整“取得时点”

① 剩余部分长期股权投资的成本 > 按剩余持股比例计算的原投资时（2017.1.1 时点）应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，不调整长期股权投资账面价值。

② 剩余部分长期股权投资的成本 < 按剩余持股比例计算的原投资时（2017.1.1 时点）应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益

2017.1.1 购买 100% 2018.1.1 2018.7.1 卖 70%

以前期间（留存收益） 当年（营业外收入）

（若处置日与投资日在同一会计年度，则调整营业外收入）

借：长期股权投资-投资成本

贷：营业外收入（当年）

或 盈余公积（以前年度）

利润分配-未分配利润（以前年度）



经典例题

【计算分析题】A公司原持有B公司60%的股权，能够对B公司实施控制。2×12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6 000万元，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3 600万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为16 000万元。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9 000万元（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5 000万元。其中，自A公司取得投资日至2×12年年初实现净利润4 000万元；B公司实现其他综合收益700万元。

假定B公司一直未进行利润分配。除所实现净损益和其他综合收益外，B公司未发生计入其他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。

解析：A公司在出售20%的股权后，对B公司的持股比例为40%，对B公司施加重大影响，因此，对B公司的长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。

（1）确认长期股权投资处置损益：

借：银行存款 3 600 000

 贷：长期股权投资 2 000 000

 投资收益 1 600 000

（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4 000万元（6 000－2 000），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（4 000－9 000×40%）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。

（3）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当期期初之间实现的净损益份额为1 600万元（4 000×40%）应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；处置投资当期期初至处置日之间实现的净损益份额400万元（1 000×40%）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。

借：长期股权投资 2 000000

贷：盈余公积 1600000

利润分配—未分配利润 1 4400000

投资收益 4000000

借：长期股权投资 2800000

贷：其他综合收益 2800000

长期股权投资账面价值=4 000+2 000+280=6 280（万元）

提示：成本法转换为权益法时，在合并报表中，

- (1) 对于剩余股权应按其在丧失控制权日的公允价值进行**重新计量**。
- (2) 处置股权取得的对价与**剩余股权公允价值**之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的**投资收益**。
- (3) 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益（可重分类进损益），应当在丧失控制权时转为当期**投资收益**。

企业会计准则解释第7号	投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的处理	(一) 在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从 成本法转为权益法核算 。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入 当期损益 ；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用 权益法核算进行调整 。
		(二) 在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第33号—合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

知识点：长期股权投资的处置

企业处置长期股权投资时，应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。

采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理。

原计入其他综合收益（不能结转损益的除外）或资本公积（其他资本公积）的金额，如处置后因具有重大影响或共同控制仍然采用权益法核算的，在处置时亦应进行结转，将与所出售股权相对应的部分在处置时自其他综合收益或资本公积转入当期损益。如处置后对有关投资终止采用权益法的，则原计入其他综合收益（不能结转损益的除外）或资本公积（其他资本公积）的金额应全部结转。

其中，权益法下不能结转损益的其他综合收益包括：

- (1) 投资方按持股比例计算确认的因被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产变动导致的权益变动份额；
- (2) 投资方按持股比例计算确认的被投资方其他权益工具投资公允价值变动计入其他综合收益的部分。

【例题】A企业原持有B企业40%的股权，对B企业具有重大影响。20×6年12月20日，A企业决定出售10%的B企业股权，出售时A企业账面上对B企业长期股权投资的构成为：投资成本1800万元，损益调整480万元，可转入损益的其他综合收益100万元，其他权益变动200万元。出售取得价款705万元。出售后，A企业持有B企业30%的股权，对B企业仍具有重大影响。

(1) A企业确认处置损益的账务处理为：

借：银行存款 7050000

贷：长期股权投资 [(1800+480+100+200) ÷ 40% × 10%] 6450000

投资收益 600000

(2) 除应将实际取得价款与出售长期股权投资的账面价值进行结转，确认出售损益以外，还应将原计入其他综合收益或资本公积的部分按比例转入当期损益。

借：资本公积—其他资本公积 500000

其他综合收益 250000

贷：投资收益 750000