

第四节 长期股权投资核算方法的转换及处置

情况二：如果是直接指定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

改按成本法核算的初始投资成本=原公允价值+新增投资公允

原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当全部转入留存收益。

经典例题

【计算分析题】2×24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公司股票直接指定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进行会计处理。2×24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：其他权益工具投资——成本（1 000×5）5 0000000

贷：银行存款 5 0000000

借：其他权益工具投资——公允价值变动 2 0000000

贷：其他综合收益（1 000×2）2 0000000

2×25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2×25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2×25年个别财务报表投资收益=0

影响2×25年个别财务报表留存收益=原持有5%股权的公允价值与账面价值的差额2 600（9 600-7 000）+其他综合收益2 000=4 600（万元）

借：长期股权投资 115 2000000

贷：其他权益工具投资——成本 5 0000000

——公允价值变动 2 0000000

利润分配——未分配利润 2 6000000

银行存款 105 6000000

②购买日前原持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产相关的其他综合收益为 2 000 万元，购买日该其他综合收益转入购买日留存收益。

借：其他综合收益 2 0000000

贷：利润分配——未分配利润 2 0000000

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）

【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 = $2\,500 + 325 + 75 = 2\,900$ （万元）

借：长期股权投资——投资成本 2 900 000

 贷：固定资产清理 500 000

 资产处置损益 2 000 000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 325 000

 银行存款 750 000

（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 3 162 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 = $3\,162 - 2\,000 + 2\,000/10 \times 2.5 - 240 + 240/10 \times (1 + 12 + 6) / 12 = 1\,460$
（万元）

借：长期股权投资——损益调整 292 000

 ——其他综合收益 150 000

 ——其他权益变动 50 000

 贷：投资收益（ $1\,460 \times 20\%$ ） 292 000

 其他综合收益（ $750 \times 20\%$ ） 150 000

 资本公积——其他资本公积（ $250 \times 20\%$ ） 50 000

至 2×18 年 6 月 30 日长期股权投资的账面价值 = $2\,900 + 292 + 150 + 50 = 3\,392$ （万元）

（承上例）2×18 年 7 月 1 日，A 公司另支付银行存款 8 000 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

