

(四) 公允价值计量或权益法转换为成本法 (多次交易形成企业合并)

1. 个别报表 (非同控)

(1) 权益法转为成本法 (30%→60%)

①处理原则

a. 按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和 (原账面+新公允), 作为改按成本法核算的初始投资成本。即,

追加投资日长期股权投资初始投资成本=原投资账面价值+新增投资成本

b. 其他综合收益: 暂不处理, 应当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进行会计处理 (损益或留存收益)。

c. 资本公积——其他资本公积: 暂不处理, 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, 应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益。

②账务处理

借: 长期股权投资 (原账面+新公允)

贷: 长期股权投资——投资成本

——损益调整 (可借可贷)

——其他综合收益 (可借可贷)

——其他权益变动 (可借可贷)

银行存款等 (新公允)

【计算分析】2023年1月1日, A公司以现金45 000 000元自非关联方处取得了B公司20%股权, 并能够对其施加重大影响。当日, B公司可辨认净资产公允价值为210 000 000元。

2025年7月1日, A公司另支付现金120 000 000元, 自另一非关联方处取得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60 000 000元, 账面价值为52 500 000元, A公司确认与B公司权益法核算相关的累计投资收益为3 000 000元, 其他综合收益为3 000 000元, 其他所有者权益变动为1 500 000元; B公司可辨认净资产公允价值为270 000 000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。

解析:

①购买日前, A公司持有B公司的投资作为对联营企业的投资进行会计核算, 购买日前A公司原持有股权的账面价值为52 500 000元。

②本次投资支付对价的公允价值为120 000 000元。

③购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为172 500 000元（52 500 000+120 000 000）。

④购买日前A公司原持有股权相关的其他综合收益3 000 000元以及其他所有者权益变动1 500 000元在购买日均不进行会计处理。

账务处理：

借：长期股权投资	17 250
贷：长期股权投资——投资成本	4 500
——损益调整	300
——其他权益变动	150
——其他综合收益	300
银行存款	12 000

（2）公允价值计量转为成本法（5%→60%）

①处理原则（**先卖后买**）

a. 按照金融工具准则确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和（**原公允+新公允**），作为改按成本法核算的初始投资成本。即，

追加投资日长期股权投资初始投资成本=原投资公允价值+新增投资成本

b. 对于购买日前持有的股权投资指定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的，其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直接**计入留存收益**。

c. 对于购买日前持有的股权投资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的，其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**。

②账务处理

借：长期股权投资（**原公允+新公允**）

贷：**交易性金融资产——成本**

——公允价值变动（可借可贷）

投资收益（可借可贷）

其他权益工具投资——成本

——公允价值变动（可借可贷）

盈余公积/利润分配——未分配利润（可借可贷）

银行存款等

借：**其他综合收益**

贷：盈余公积/利润分配——未分配利润（或相反分录）

【**计算分析**】2023年1月1日，A公司以每股6元的价格购入某上市公司B公司的股票2 000 000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公司的投资指定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（以下简称其他权益工具投资）进行会计处理。

2025年1月1日，A公司以现金150 000 000元为对价，向B公司大股东收购B公司50%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50%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2025年1月1日，B公司当日股价为每股6.6元，假定2024年12月31日公允价值为每股6.5元，B公司可辨认净资产的公允价值为240 000 000元，不考虑相关税费等其他因素的影响。

解析：

2023年1月1日购入时

借：其他权益工具投资——成本	1 200	
贷：银行存款		1 200

2024年12月31日，确认公允价值变动

借：其他权益工具投资——公允价值变动	100	
贷：其他综合收益		100

- ①购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为163 200 000元（150 000 000+13 200 000）。
②购买日前A公司原持有其他权益工具投资相关的累计公允价值变动已计入其他综合收益的金额为1 000 000元 $[(6.5-6) \times 2 000 000]$ ，购买日该其他综合收益转入留存收益，假定A公司按照15%的比例提取盈余公积。

借：长期股权投资——B公司	16 320	
贷：其他权益工具投资——成本	1 200	
——公允价值变动	100	
盈余公积		3
利润分配——未分配利润	17	
银行存款	15 000	
借：其他综合收益	100	
贷：盈余公积	15	
利润分配——未分配利润	85	

【计算分析】A公司于2023年3月以2 000万元取得B上市公司5%的股权，对B公司不具有重大影响，A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。

2024年4月1日，A公司又斥资25 000万元自C公司取得B公司另外50%股权。

假定A公司在取得对B公司的长期股权投资后，B公司未宣告发放现金股利。

A公司原持有B公司5%的股权于2024年3月31日的公允价值为2 500万元（与2024年4月1日的公允价值相等），累计公允价值变动的金额为500万元。

A公司与C公司不存在任何关联方关系。A公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

解析：

本例中，A公司是通过分步购买最终达到对B公司控制，因A公司与C公司不存在任何关联方关系，故形成非同一控制下企业合并。在购买日，A公司应进行如下账务处理：

借：长期股权投资	275 000 000	
贷：交易性金融资产——成本	20 000 000	
	——公允价值变动	5 000 000
银行存款	250 000 000	

假定，A公司于2023年3月以12 000万元取得B公司20%的股权，并能对B公司施加重大影响，采用权益法核算该项股权投资，当年度确认对B公司的投资收益450万元。

2024年1月，A公司又斥资15 000万元自C公司取得B公司另外30%的股权。

A公司除净利润外，无其他所有者权益变动，按净利润的10%提取盈余公积。

A公司对该项长期股权投资未计提任何减值准备。其他资料同上。

解析：

购买日，A公司应进行以下账务处理：

借：长期股权投资	150 000 000
贷：银行存款	150 000 000

购买日对B公司长期股权投资的账面价值

$= (12\,000 + 450) + 15\,000 = 27\,450$ （万元）。

2. 个别报表（**同控**）

（1）属于“一揽子交易”的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。

（2）不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

①确定初始投资成本

合并日，根据合并后应享有被合并方的净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。（**注意是否包含相应商誉**）

②长期股权投资初始投资成本与**合并对价账面价值**之间的**差额**的处理

合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资**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（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。**

③其他综合收益：合并日之前持有的股权投资，因采用**权益法核算**或**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，直至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进行会计处理。（区别非同控的处理方式）

④资本公积——其他资本公积：因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动（资本公积——其他资本公积），暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。

【计算分析】2023年1月1日，甲公司取得同一控制下的乙公司25%的股份，实际支付款项90 000 000元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为330 000 000元（假定与公允价值相等）。

2023年及2024年度，乙公司共实现净利润15 000 000元，无其他所有者权益变动。

2025年1月1日，甲公司定向增发30 000 000股普通股（每股面值为1元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的乙公司35%股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。

当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为345 000 000元。假定甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照10%的比例提取法定盈余公积。甲公司和乙公司一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。

不考虑相关税费等其他因素影响。

解析：

1. 确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后甲公司持有乙公司股权比例为60%（25%+35%）。

合并日甲公司享有乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额为207 000 000元（345 000 000×60%）。

2. 长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。

①原25%的股权投资采用权益法核算，在合并日的原账面价值为93 750 000元（90 000 000+15 000 000×25%）。

②追加投资（35%）所支付对价的账面价值为30 000 000元。

③合并对价账面价值为123 750 000元（93 750 000+30 000 000）

④长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额为83 250 000元（207 000 000-123 750 000）。

⑤合并日，甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	207 000 000
	（345 000 000×60%）
贷：长期股权投资——投资成本	90 000 000

——损益调整	3 750 000
股本	30 000 000
资本公积——股本溢价	83 250 000

3. 合并报表（非同控和同控，略）

（五）公允价值计量转换为权益法核算（5%→30%）

追加投资日长期股权投资初始投资成本=转换日原投资公允价值（**原公允**）+新增投资的成本（**新公允**）

在此基础上，比较初始投资成本与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**。

前者**大于**后者，**不调整**长期股权投资的账面价值；

前者**小于**后者，**调整**长期股权投资的账面价值，并**计入营业外收入**。

提示：

1. 原投资为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

追加投资日，原投资公允价值与账面价值的**差额计入投资收益**。

2. 原投资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非交易性权益工具投资

追加投资日，原投资公允价值与账面价值的**差额计入留存收益**，且原投资因公允价值变动形成的其他综合收益应**转入留存收益**。

【计算分析】甲公司于2024年2月取得乙公司10%股权，对乙公司不具有控制、共同控制和重大影响，甲公司将其指定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的金融资产，投资成本为900万元。

2025年3月1日，甲公司又以1 800万元取得乙公司12%的股权，当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为12 000万元。

取得该部分股权后，按照乙公司章程规定，甲公司能够派人参与乙公司的财务和生产经营决策，对该项长期股权投资转为采用权益法核算。

2025年3月1日，甲公司对乙公司投资原10%股权的公允价值为1 300万元，因追加投资改按权益法核算，原计入其他综合收益的累计公允价值变动收益为400万元。

假定甲公司在取得乙公司10%的股权后，双方未发生任何内部交易，未派发现金股利和利润。除所实现利润外，未发生其他所有者权益变动事项。甲公司按照10%的比例提取法定盈余公积。

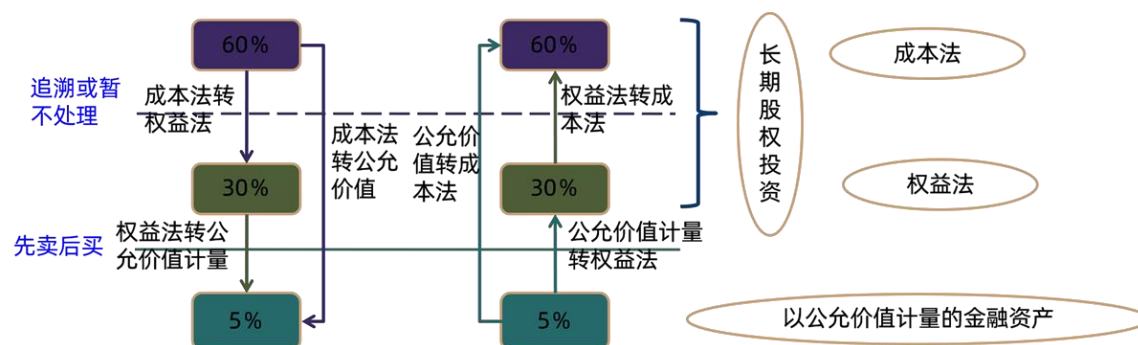
解析：

甲公司对乙公司股权增持后，持股比例改为22%，初始投资成本为3 100万元（1 300+1 800），应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额为2 640万元（12 000×22%）前者大于后者460万元，不调整长期股权投资的账面价值。

甲公司对上述交易的会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	31 000 000
贷：银行存款	18 000 000
其他权益工具投资	13 000 000
借：其他综合收益	4 000 000
贷：盈余公积	400 000
利润分配——未分配利润	3 600 000

股权投资转换涉及六种情形。如下所示：（不考虑同控）



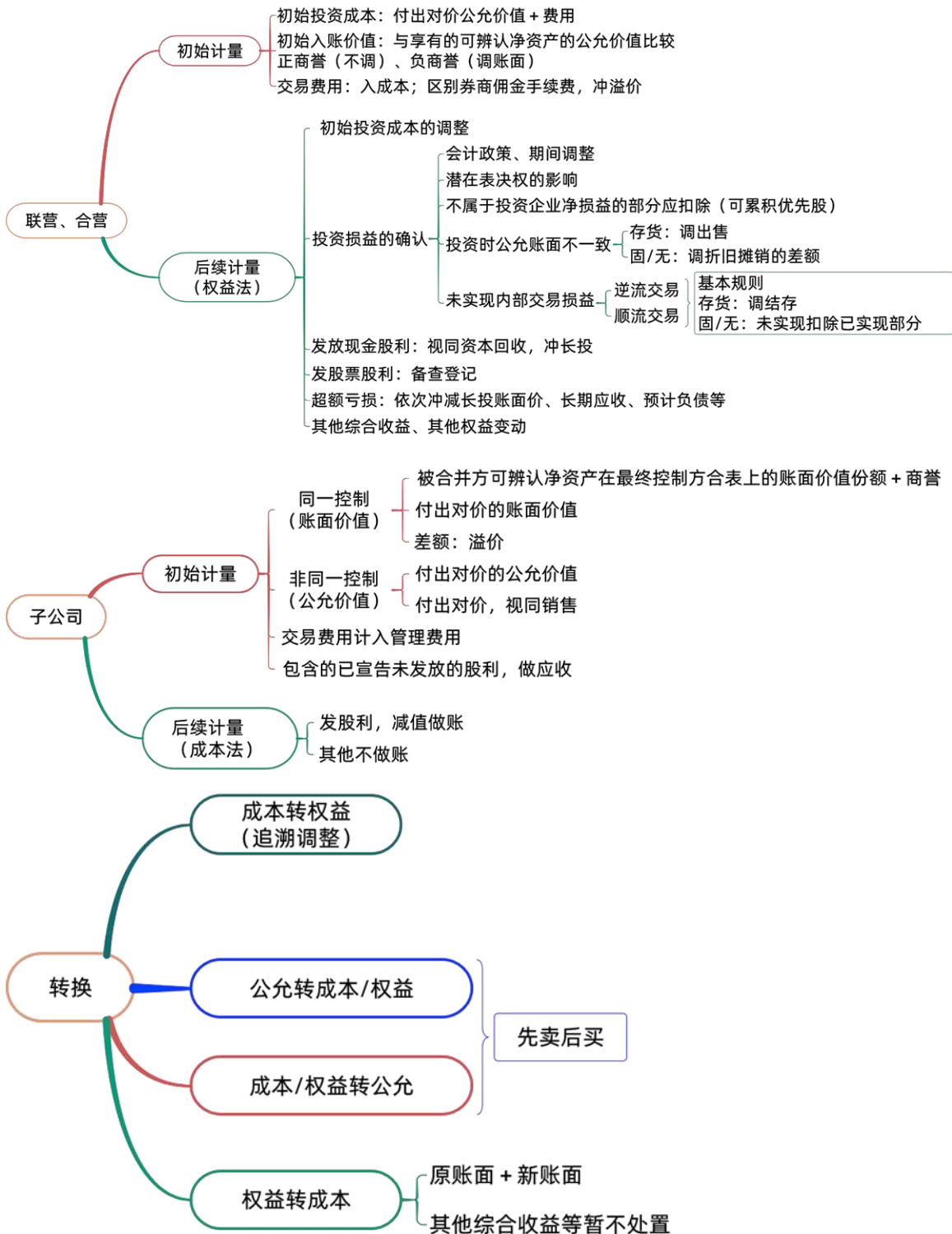
六、长期股权投资的处置

1. 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**。
2. 投资方**全部处置**权益法核算的长期股权投资时，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资本公积——其他资本公积，应当在终止采用权益法核算时**全部转入当期投资收益**。
3. 投资方**部分处置**权益法核算的长期股权投资，**剩余股权仍采用权益法核算的**，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债**相同的基础**处理并**按比例结转**，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资本公积——其他资本公积，应当**按比例结转入当期投资收益**。
4. 在长期股权投资处置的核算中，如企业处置原通过同一控制下企业合并取得的子公司并丧失控制权时，无论交易对手方是企业的关联方还是非关联方，原合并日因长期股股权投资成本与合并对价账面价值差额调整的资本公积，在个别财务报表和合并财务报表中**不得**转出至当期损益或留存收益。

七、长期股权投资期末计量

参考《资产减值》准则的相关规定。

总结



第四节 投资性房地产的核算

（第九章已讲）