

第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

一、长期股权投资核算方法的转换

(一) 成本法转换为权益法 ($60\% - 40\% = 20\%$)

因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的，投资企业应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

1. 个别财务报表

(1) 外置部分的会计处理

在投资企业的个别财务报表中，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

(2) 剩余部分的会计处理

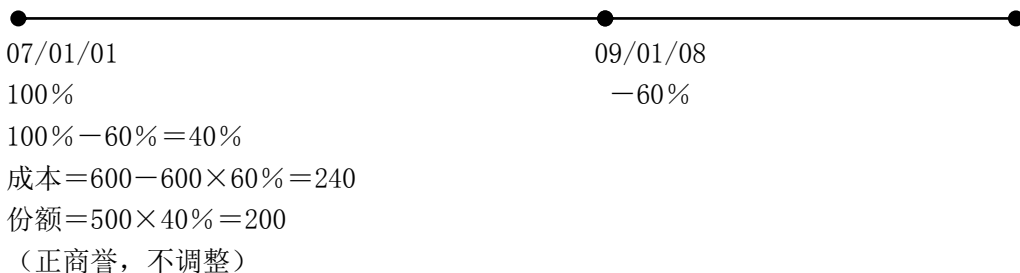
①在此基础上,应当比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,属于投资作价中体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;属于投资成本小于应享被投资单位可辨认净资产公允价值的份额的,在调整长期股权投资成本的同时,应该调整留存收益。

②对于原取得投资后至转换为权益法核算之间被投资单位实现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，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享有的份额，调整当期损益；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“资本公积——其他资本公积”。

●教材【例 4—14】

【板书】

成本法转换为权益法后，
该点为权益法投资起始点



【归纳】“控制”－“处置投资”＝重大影响（共同控制）

处置的股权		借：银行存款 贷：长期股权投资 投资收益
剩余的股权	(1) 调整剩余股权的投资成本	①若剩余股权的投资成本 > 原取得投资时公允价值份额，不调整长期股权投资的成本
		②若剩余股权的投资成本 < 原取得投资时公允价值份额，应调整股权投资的账面价值，同时调整留存收益 借：长期股权投资——成本 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润

	(2) 确认自取得投资后至新取得投资时所有者权益变动的金额	①净损益变动 借：长期股权投资——损益调整 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 投资收益 ②资本公积变动（表外升值原因不考虑） 借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积
--	-------------------------------	---

2. 合并财务报表

(1) 在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照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子公司自购买日开始按公允价值持续计算的净资产（含总商誉）的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

丧失控制权日合并报表中确认的投资收益

=（丧失控制权日处置股权取得的对价+丧失控制权日剩余股权的公允价值）

—按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始按公允价值持续计算的净资产（含总商誉）的份额

+与原有子公司股权投资相关的其他综合收益

(3) 企业应当在合并财务报表附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

●教材【例 4-14】甲公司合并财务报表中的会计处理如下：

合并财务报表中应确认的投资收益 = $(480 + 320) - [(500 + 75) + 100] \times 100\% + 25 \times 100\% = 150$ （万元）

或 = $(480 + 320) - \text{可辨认净资产份额 } (500 + 75) \times 100\% - \text{归属于母公司的商誉 } 100 + 25 \times 100\% = 150$ （万元）

由于个别财务报表中已经确认了 120 万元的投资收益，在合并财务报表中作如下调整：

①对剩余股权按丧失控制权日的公允价值重新计量的调整

（说明：甲公司个别报表中剩余股权的账面价值为 270 万元，剩余股权按丧失控制权日的公允价值为 320 万元）

借：长期股权投资	320	
贷：长期股权投资		270
投资收益		50

②对个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益	45	
贷：盈余公积		$(50 \times 60\% \times 10\%) 3$
未分配利润		$(50 \times 60\% \times 90\%) 27$
资本公积		$(25 \times 60\%) 15$

【分析】

	20×7 年至 20×8 年	20×9 年 1 月 8 日
个	借：长期股权投资 30	借：银行存款 480
别	贷：盈余公积 2 $(50 \times 40\% \times 10\%)$	贷：长期股权投资 360 $(600 \times 60\%)$
报	利润分配 18 $(50 \times 40\% \times 90\%)$	投资收益 120
表	资本公积 10 $(25 \times 40\%)$	

合 并 报 表	借：长期股权投资 75 贷：盈余公积 5 ($50 \times 100\% \times 10\%$) 未分配利润 45 ($50 \times 100\% \times 90\%$) 资本公积 25 ($25 \times 100\%$)	借：银行存款 480 贷：长期股权投资 405 [$(600 + 75) \times 60\%$] 投资收益 75
调 整 分 录	借：长期股权投资 45 贷：盈余公积 3 ($50 \times 60\% \times 10\%$) 未分配利润 27 ($50 \times 60\% \times 90\%$) 资本公积 15 ($25 \times 60\%$)	借：投资收益 45 贷：长期股权投资 45 ($675 \times 60\% - 600 \times 60\%$)
	合并为： 借：投资收益 45 贷：盈余公积 ($50 \times 60\% \times 10\%$) 3 未分配利润 ($50 \times 60\% \times 90\%$) 27 资本公积 ($25 \times 60\%$) 15	

【说明】

上述调整分录也可以理解为：甲公司处置 60% 股权在 20×9 年个别财务报表中确认投资收益 120 万元，而 20×9 年合并财务报表应确认投资收益 = 处置价款 480 万元 - 合并财务报表角度的长期股权投资成本 $(600 + 75 \times 100\%) \times 60\% = 75$ (万元)。所以甲公司 20×9 年合并财务报表的投资收益冲减 45 万元。

同时，在合并报表角度应通过“盈余公积”和“未分配利润”科目追加确认 20×7 年~20×8 年的投资收益 30 万元（“合并报表角度应确认的投资收益 50 万元” - “个别财务报表中在成本法转换为权益法时已追溯确认的投资收益 20 万元”）和资本公积 15 万元（“合并报表角度应确认的资本公积 25 万元” - “个别财务报表中在成本法转换为权益法时已追溯确认的资本公积 10 万元”）。

【提示】设“投资收益”项目调整数为 X，则：

20×9 年个别财务报表投资收益 120 + 合并报表调整 $(50 + X + 25) =$ 合并财务报表投资收益 150，计算出 $X = -45$

③从资本公积转出原计入资本公积的其他综合收益 25 万元，重分类转入投资收益：

借：资本公积	25
贷：投资收益	25

从以上①②③的会计处理可以看出，合并财务报表中应确认的投资收益 = 个别财务报表中已确认的投资收益 120 万元 + ①50 - ②45 + ③25 = 150 (万元)

【习题 13】20×1 年 1 月 1 日，甲公司支付 800 万元取得乙公司 100% 的股权。购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为 600 万元。20×1 年 1 月 1 日至 20×2 年 12 月 31 日期间，乙公司以购买日可辨认净资产公允价值为基础计算实现的净利润为 50 万元（未分配现金股利），持有可供出售金融资产的公允价值上升 20 万元，除上述外，乙公司无其他影响所有者权益变动的事项。20×3 年 1 月 1 日，甲公司转让所持有乙公司 70% 的股权，取得转让款项 700 万元；甲公司持有乙公司剩余 30% 股权的公允价值为 300 万元。转让后，甲公司能够对乙公司施加重大影响。要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第（1）题至第（2）题。（2011 年单选题）

（1）甲公司因转让乙公司 70% 股权在 20×3 年度个别财务报表中应确认的投资收益是（ ）万元。

- A. 91 B. 111 C. 140 D. 160

（2）甲公司因转让乙公司 70% 股权在 20×3 年度合并财务报表中应确认的投资收益是（ ）万元。

- A. 91 B. 111 C. 140 D. 150

【习题 14】丙公司 2×12 年 6 月 30 日从非关联方取得了丁公司 60% 的股权，支付的现金为 9000

万元；取得股权当日，丁公司可辨认净资产账面价值为 9500 万元，可辨认净资产公允价值为 10000 万元。其中一项无形资产账面价值为 2000 万元，公允价值为 2500 万元（该无形资产尚可使用寿命 5 年，直线法摊销，净残值为零），其余可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。丙公司取得丁公司 60% 股权后，能够对丁公司的财务和经营政策实施控制。

2×14 年 6 月 30 日，丙公司处置了对丁公司的一部分股权（占丁公司股份的 40%），取得处置价款为 8000 万元，处置后对丁公司的持股比例降为 20%（处置日剩余 20% 股权的公允价值为 4000 万元），丧失了对丁公司的控制权，但能够对丁公司实施重大影响；处置股权当日，丁公司可辨认净资产账面价值为 10200 万元，可辨认净资产公允价值为 11000 万元。

丁公司在 2×12 年 7 月 1 日至 2×14 年 6 月 30 日之间实现的净利润为 800 万元（其中 2×14 年 1 月 1 日至 2×14 年 6 月 30 日为 200 万元），未分配现金股利，其他综合收益增加 100 万元。

其他资料如下：

- （1）丙公司因继续控制其他子公司，2×14 年需要编制合并财务报表。
- （2）丙公司实现净利润按 10% 提取法定盈余公积后不再分配；
- （3）本题不考虑税费及其他因素；
- （4）丙公司与丁公司之间未发生内部交易。

要求：

- （1）计算丙公司因转让丁公司 40% 股权在 2×14 年度个别财务报表中应确认的投资收益。
- （2）编制丙公司 2×14 年度个别财务报表中与长期股权投资业务有关的会计分录。
- （3）计算丙公司因转让丁公司 40% 股权在 2×14 年度合并财务报表中应确认的投资收益。
- （4）编制丙公司因转让丁公司 40% 股权在 2×14 年度合并财务报表中的有关调整分录。

（二）权益法转换为成本法

因追加投资原因导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资的，长期股权投资账面价值的调整应当按照本章第一节的相关规定处理。

1. 多次交换交易分步实现同一控制下控股合并

企业通过多次交换交易分步取得股权最终形成同一控制下控股合并的，在个别财务报表中，应当以持股比例计算的合并日应享有被合并方账面所有者权益份额作为该项投资的初始投资成本。初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日为取得新的股份所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（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，冲减留存收益。

2. 多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并

通过多次交换交易分步取得股权最终形成非同一控制下控股合并的，在个别财务报表中，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本。

购买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，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。

（三）金融资产与长期股权投资之间的转换（补充内容）

1. 投资企业因追加投资等原因将金融资产转换为长期股权投资

（1）投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。

原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，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转入改按权益法核算的当期损益。

（2）投资企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

【例题 20】甲公司于 2×13 年 1 月 1 日以银行存款 4 000 万元自公开市场购入 1000 万股乙公司股票,占乙公司表决权股份的 10%。当日,乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为 48 000 万元,甲公司在取得该项投资后,对乙公司不具有重大影响,乙公司股份在活跃市场有报价且公允价值能够可靠计量,甲公司董事会对该部分股权没有随时出售的计划,将其分类为可供出售金融资产。2×13 年 4 月 26 日,乙公司宣告分派现金股利 3 500 万元。乙公司 2×13 年度实现净利润 6 000 万元,无其他所有者权益变动。2×13 年 12 月 31 日乙公司股票收盘价为每股 6 元。

2×14 年 4 月 1 日,甲公司又以银行存款 10100 万元自公开市场再次购入乙公司 20%有表决权股份。当日,乙公司股票收盘价为每股 5 元。2×14 年 4 月 1 日,乙公司净资产账面价值为 50 500 万元,可辨认净资产公允价值为 53 000 万元,其差额全部源自乙公司存货的公允价值高于其账面价值。甲公司取得乙公司该部分有表决权股份后,按照乙公司章程有关规定,派人参与乙公司的财务和生产经营决策。2×14 年 4 月 28 日,乙公司宣告分派现金股利 4 000 万元。乙公司 2×14 年度实现净利润 9 000 万元(其中 2×14 年 1 至 3 月份实现净利润 2 000 万元),无其他所有者权益变动。截至 2×14 年 12 月 31 日,乙公司持有的上述存货已向外部独立的第三方出售了 60%。2×14 年 12 月 31 日乙公司股票收盘价为每股 8 元。

其他资料如下:

- ①甲公司在取得乙公司的股权投资前与其相关各方不存在任何关联方关系;
- ②甲公司对乙公司的股权投资在 2×13 年度和 2×14 年度均未出现减值迹象;
- ③甲公司投资乙公司期间,乙公司股本未发生增减资变化;
- ④本题不考虑税费及其他因素。

要求:

- (1) 编制甲公司 2×14 年 4 月 1 日与乙公司股权投资有关的会计分录。
- (2) 计算甲公司持有的乙公司股权对甲公司 2×14 年度利润表利润总额项目的影响金额。
- (3) 计算 2×14 年 12 月 31 日甲公司对乙公司股权投资的账面价值。

【答案】

- (1) 编制甲公司 2×14 年 1 月 1 日与股权投资有关的会计分录。

借: 长期股权投资——成本	10100	
贷: 银行存款		10100
借: 长期股权投资——成本	(1000×5) 5000	
投资收益	1000	
贷: 可供出售金融资产		(1000×6) 6000
借: 资本公积——其他资本公积	(1000×6-4000) 2000	
贷: 投资收益		2000
借: 长期股权投资——成本	[53000×30%-(10100+5000)] 800	
贷: 营业外收入		800

(2) 甲公司持有的乙公司股权对甲公司 2×14 年度利润表利润总额项目的影响金额 = -1000 + 2000 + 800 + [(9000 - 2000) - (53000 - 50500) × 60%] × 30% = 3450 (万元)。

(3) 2×14 年 12 月 31 日甲公司对乙公司股权投资的账面价值 = 10100 + 5000 + 800 + [(9000 - 2000 - 4000) - (53000 - 50500) × 60%] × 30% = 16350 (万元)。

2. 投资企业因处置部分股权投资等原因将长期股权投资转换为金融资产

(1) 投资企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的,处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算,其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,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。

(2) 投资企业因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的, 在编制个别财务报表时, 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的, 应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理, 其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

【例题 21】甲公司于 2×14 年 1 月 4 日出售其所持联营企业丁公司 28% 的股权 (丁公司为上市公司), 所得价款 4000 万元收存银行, 同时办理了股权划转手续。甲公司出售丁公司 28% 的股权后, 对丁公司不再具有重大影响。剩余股权在 2×14 年 1 月 4 日的公允价值为 1000 万元, 甲公司董事会对该部分股权没有随时出售的计划, 将其划分为可供出售金融资产。

甲公司所持丁公司 35% 股权系 2×10 年 1 月 5 日购入, 初始投资成本为 2700 万元。投资日丁公司可辨认净资产公允价值为 8000 万元, 除某项无形资产的公允价值大于账面价值的金额 900 万元外, 其他各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。上述无形资产自取得投资起按 5 年, 并采用直线法摊销, 预计净残值为零。

2×13 年 12 月 31 日, 按原投资日丁公司各项资产、负债账面价值持续计算的丁公司净资产为 12320 万元, 其中: 2×10 年 1 月至 2×13 年 12 月累计实现净利润 5520 万元, 可供出售金融资产公允价值下降减少资本公积 300 万元, 无其他所有者权益变动。

其他资料如下:

①甲公司在取得丁公司的股权投资前与其相关各方不存在任何关联方关系;

②甲公司对乙公司的股权投资在 2×13 年度未出现减值迹象;

③不考虑税费及其他因素。

要求:

(1) 计算甲公司对丁公司投资于出售日前的账面价值;

(2) 计算甲公司 2×14 年 1 月 4 日出售丁公司股权时在其个别财务报表中应确认的投资收益;

(3) 编制甲公司 2×14 年 1 月 4 日与出售丁公司股权有关的会计分录。

【答案】

(1) 甲公司对丁公司投资于出售日前的账面价值 = $2700 + (8000 \times 35\% - 2700) + (5520 - \frac{900}{5} \times 4) \times 35\% - 300 \times 35\% = 4375$ (万元)。

(2) 甲公司出售丁公司股权应确认的投资收益 = $(4000 - 4375 \times \frac{28\%}{35\%}) - (300 \times 35\%) \times \frac{28\%}{35\%} + (1000 - 4375 \times \frac{7\%}{35\%}) = 541$ (万元)

(3) 编制甲公司出售丁公司股权相关的会计分录:

借: 银行存款	4000
贷: 长期股权投资	$(4375 \times \frac{28\%}{35\%})$ 3500
投资收益	500
借: 可供出售金融资产	1000
贷: 长期股权投资	$(4375 \times \frac{7\%}{35\%})$ 875
投资收益	125
借: 投资收益	$(300 \times 35\% \times \frac{28\%}{35\%})$ 84
贷: 资本公积——其他资本公积	84

【归纳】长期股权投资核算方法转换及金融资产与长期股权投资之间转换的会计处理

	转换类型	会计处理
增持	$10\% + 20\% = 30\%$	投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的, 应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和, 作为改按权益法核算的初始投资成本。 原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的, 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转入改按权益法核算的当期损益。
	$30\% + 30\% = 60\%$	投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的, 在编制个别财务报表时, 应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和, 作为改按成本法核算的初始投资成本。 ①购买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, 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。
	$10\% + 50\% = 60\%$	②购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的, 原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。
减持	$30\% - 20\% = 10\%$	投资企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的, 处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算, 其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。 原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益, 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。
	$60\% - 40\% = 20\%$	投资企业因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的, 在编制个别财务报表时: ①处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的, 应当改按权益法核算, 并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整;
	$60\% - 50\% = 10\%$	②处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的, 应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理, 其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

二、长期股权投资的处置

处置长期股权投资, 其账面价值与实际取得价款之间的差额, 应当计入当期损益。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。

【补充】

对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的, 投资企业应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的有关规定处理; 对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资, 应当采用权益法进行会计处理。已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资, 不再符合持有待售资产分类条件的, 应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整。