



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第五章 长期股权投资

第二节 长期股权投资的后续计量

三、长期股权投资核算方的转换

情形	转换类型类型	会计处理
追加投资	公允价值 10%—权益法 30%	跨界处理
	权益法 30%—成本法 70%	属于多次交易形成合并，个别报表中不追溯调整
	公允价值 10%—成本法 70%	追溯调整
减少投资	成本法 70%—权益法 30%	属于丧失控制权情况下处置部分股权
	权益法 30%—公允价值 10%	跨界处理
	成本法 70%—公允价值 10%	属于丧失控制权情况下处置部分股权

(一) 公允价值计量转权益法核算

	转换的类型	会计处理
转换的会计处理	公允价值计量转权益法核算 10%—30%	<p>1. 长期股权投资初始投资成本=转换日原投资公允价值+新增投资的公允价值</p> <p>2. 原持有的股权投资分类为以公允价值计量变动计入当期损益的金融资产，其公允价值与账面价值之间的差额应当转入改按权益法核算的当期损益</p> <p>借：长期股权投资——投资成本 贷：交易性金融资产 ——成本 ——公允价值变动(或者在借方)</p> <p> 投资收益</p> <p>3. 对初始投资成本进行调整：初始投资成本与按被投资可辨认净资产公允价值份额之间的差额，负商誉计入营业外收入，正商誉不单独做账。</p> <p>负商誉： 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入</p> <p>4. 原持有的股权划分为其他权益工具投资，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留存收益</p> <p>借：长期股权投资——投资成本 其他综合收益 贷：其他权益工具投资——成本 ——公允价值变动</p> <p> 银行存款 盈余公积 利润分配——未分配利润</p> <p>负商誉：</p>



		借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入
--	--	---------------------------

【例 5-18】2×18 年 2 月，甲公司以前 9 000 000 元现金自非关联方处取得乙公司 10% 的股权，将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×20 年 1 月 2 日，甲公司又以 18 000 000 元的现金自另一非关联方处取得乙公司 15% 的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为 120 000 000 元，甲公司原持有乙公司 10% 的股权（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产）公允价值 15 000 000 元（假定其公允价值在 2×18 年末未发生改变）。取得该部分股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司原持有 10% 股权的公允价值为 15 000 000 元，取得成本为 9 000 000 元，由于其公允价值在 2×18 年末未发生改变，因此，在 2×20 年 1 月 2 日产生的公允价值变动为 6 000 000 元（15 000 000-9 000 000），应当计入当期损益。由于为取得新增投资而支付对价的公允价值为 18 000 000 元，因此，甲公司对乙公司 25% 股权的初始投资成本为 33 000 000 元。

甲公司对乙公司新持股比例为 25%，应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为 30 000 000 元（120 000 000×25%）。由于初始投资成本（33 000 000 元）大于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额（30 000 000 元），因此，甲公司无须调整长期股权投资的成本。

2×20 年 1 月 2 日，甲公司应进行如下账务处理：

借：交易性金融资产——公允价值变动	6 000 000	
贷：公允价值变动损益	6 000 000	
借：长期股权投资——乙公司——投资成本	33 000 000	
贷：交易性金融资产	15 000 000	
银行存款		18 000 000

【例 5-19】沿用【例 5-18】，如果甲公司将以 9 000 000 元现金自非关联方处取得乙公司



老会计-用心传递温

10%的股权，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，其他条件均未改变。

本例中，甲公司原持有10%股权的公允价值为15 000 000元，取得成本为9 000 000元，因此，在2×20年1月2日产生的公允价值变动6 000 000元应当计入其他综合收益，并在改按权益法核算时转入留存收益。

2×20年1月2日，甲公司应进行如下账务处理：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	6 000 000
贷：其他综合收益	6 000 000
借：长期股权投资——乙公司——投资成本	33 000 000
贷：其他权益工具投资	15 000 000
银行存款	18 000 000
借：其他综合收益	6 000 000
贷：留存收益	6 000 000

（二）公允价值计量或权益法核算转成本法核算（参见第一节相关内容）

第一节【例5-2；5-4；5-5】

（三）权益法核算转公允价值计量

1. 处置部分

借：银行存款
贷：长期股权投资
投资收益

2. 原权益法核算确认的全部其他综合收益（假定被投资单位实现的其他综合收益均可结转至损益）

借：其他综合收益
贷：投资收益

或相反分录

3. 原权益法核算确认的全部资本公积

借：资本公积——其他资本公积
贷：投资收益

或相反分录

4. 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

借：交易性金融资产（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）

【教材例5-20】甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×18年10月，甲公司将该项投资中的60%出售给非关联方，取得价款32 000 000元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将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。

出售时，该项长期股权投资的账面价值为48 000 000元，其中投资成本39 000 000元，损益调整为4 500 000元，其他综合收益为3 000 000元（为被投资单位的其他债权投资的累计公允价值变动），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为1 500 000元；剩余股权的公允价值为21 000 000元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司的账务处理如下：



老会计-用心传递温

(1) 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款	32 000 000
贷：长期股权投资——投资成本	23 400 000
——损益调整	2 700 000
——其他综合收益	1 800 000
——其他权益变动	900 000
投资收益	3 200 000

(2) 由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益。

借：其他综合收益	3 000 000
贷：投资收益	3 000 000

(3) 由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	1 500 000
贷：投资收益	1 500 000

(4) 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，当日公允价值为 21 000 000 元，账面价值为 19 200 000 元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产	21 000 000
贷：长期股权投资——投资成本	15 600 000
——损益调整	1 800 000
——其他综合收益	1 200 000
——其他权益变动	600 000
投资收益	1 800 000

(四) 成本法核算转权益法核算

剩余持股比例部分应从取得投资时点采用权益法核算，即对剩余持股比例投资追溯调整，将其调整到权益法核算的结果。

1. 处置分录

借：银行存款	
长期股权投资减值准备	
贷：长期股权投资	
投资收益	

2. 追溯调整分录

(1) 原投资时点，调负商誉：

如果处置日与原投资交易日不在同一会计年度，则调留存收益

借：长期股权投资——投资成本	
贷：利润分配——未分配利润	
盈余公积	

若处置日与原投资交易日在同一会计年度，调负商誉计入营业外收入

借：长期股权投资——投资成本	
贷：营业外收入	

(2) 考虑原投资时点至处置当日的净资产引起的变动

调以前年度净损益（扣除分配股利）

借：长期股权投资——损益调整	
贷：利润分配——未分配利润	



盈余公积

调当年度净损益（扣除分配股利）

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

调除净损益、利润分配以外的权益变动引起的（不区分年份）

借：长期股权投资——其他权益变动

——其他综合收益

贷：资本公积——其他资本公积

其他综合收益

【教材例 5-21】甲公司原持有乙公司 60%的股权，能够对乙公司实施控制。2×18 年 11 月 6 日，甲公司对乙公司的长期股权投资账面价值为 30 000 000 元，未计提减值准备，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联方，取得价款 18 000 000 元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 80 000 000 元。相关手续于当日完成，甲公司不再对乙公司实施控制，但具有重大影响。

甲公司原取得乙公司 60%股权时，乙公司可辨认净资产公允价值总额为 45 000 000 元（假定公允价值与账面价值相同）。自甲公司取得对乙公司长期股权投资后至部分处置投资前，乙公司实现净利润 25 000 000 元。其中，自甲公司取得投资日至 2×18 年年初实现净利润 20 000 000 元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积的交易或事项。甲公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（1）确认长期股权投资处置损益

借：银行存款	18 000 000
贷：长期股权投资—乙公司	10 000 000
	(30 000 000×1/3)
投资收益	8 000 000

（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 20 000 000 元（30 000 000×2/3），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 2 000 000 元（20 000 000-45 000 000×40%）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。

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为 8 000 000 元（20 000 000×40%），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；处置期初至处置日之间实现的净损益 2 000 000 元（5 000 000×40%），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—损益调整	10 000 000
贷：盈余公积—法定盈余公积	800 000
利润分配—未分配利润	7 200 000
投资收益	2 000 000

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够实施共同控制或施加重大影响的，投资方在个别财务报表中，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；



老会计-用心传递温

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。

【教材例 5-22】2×17 年 1 月 1 日，甲公司以 30 000 000 元现金取得乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 45 000 000 元（假定公允价值与账面价值相同）。2×19 年 10 月 1 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 27 000 000 元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为 40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。

2×17 年 1 月 1 日至 2×19 年 10 月 1 日期间，乙公司实现净利润 25 000 000 元；其中，2×17 年 1 月 1 日至 2×18 年 12 月 31 日期间，乙公司实现净利润 20 000 000 元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

2×19 年 10 月 1 日，甲公司有关账务处理如下：

(1) 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。 $27\,000\,000 \times 40\% - 30\,000\,000 \times (60\% - 40\%) / 60\% = 800\,000$ (元)

借：长期股权投资—乙公司 800 000
 贷：投资收益 800 000

(2) 对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整

借：长期股权投资—乙公司—损益调整 10 000 000
 贷：盈余公积—法定盈余公积 800 000
 (20 000 000 × 40% × 10%)
 利润分配—未分配利润 7 200 000
 (20 000 000 × 40% × 90%)
 投资收益 2 000 000
 (5 000 000 × 40%)

【例题·多选题】2017 年 1 月 1 日，甲公司长期股权投资账面价值为 2 000 万元。当日，甲公司将持有的乙公司 80% 股权中的一半以 1 200 万元出售给非关联方，剩余对乙公司的股权投资具有重大影响。甲公司原取得乙公司股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为 2 200 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。自甲公司取得乙公司股权投资至处置投资日，乙公司实现净利润 1 500 万元，增加其他综合收益 300 万元。

假定不考虑增值税等相关税费及其他因素。下列关于 2017 年 1 月 1 日甲公司个别财务报表中对长期股权投资的会计处理表述中，正确的有（ ）。(2017 年)

- A. 增加盈余公积 60 万元
- B. 增加未分配利润 540 万元
- C. 增加投资收益 320 万元
- D. 增加其他综合收益 120 万元

【答案】ABD

【解析】会计分录如下：

借：银行存款 1 200
 贷：长期股权投资 1 000 (2 000/2)
 投资收益 200
借：长期股权投资 720
 贷：盈余公积 60 (1 500 × 40% × 10%)
 利润分配—未分配利润 540



老会计-用心传递温

【教材例 5-24】甲公司持有乙公司 40%的股权并采用权益法核算。2×18 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 20%的股权出售给非关联的第三方，对剩余 20%的股权仍采用权益法核算。甲公司取得乙公司股权至 2×18 年 7 月 1 日期间，确认的相关其他综合收益为 8 000 000 元（为按比例享有的乙公司其他债权投资的公允价值变动），享有乙公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 2 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。由于甲公司处置后的剩余股权仍采用权益法核算，因此相关的其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转。甲公司有关账务处理如下：

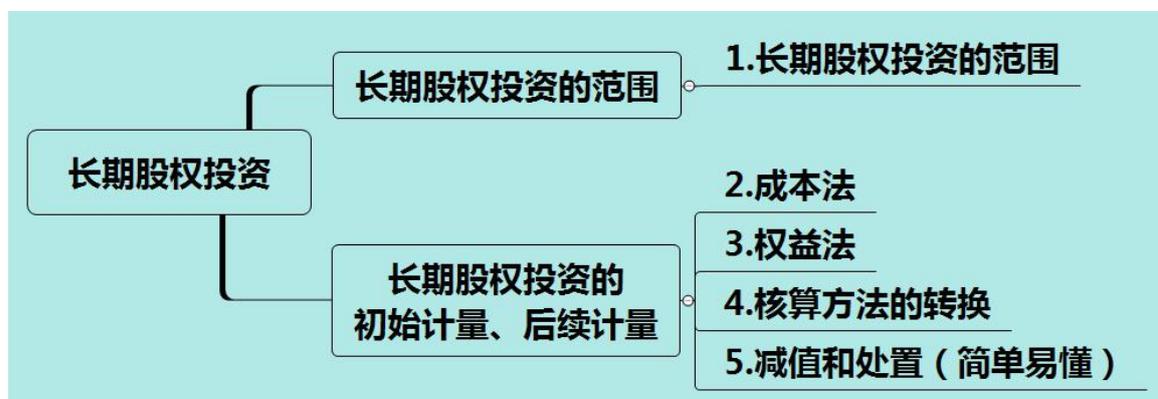
借：其他综合收益 4 000 000
 (8 000 000×50%)
 资本公积——其他资本公积 1 000 000
 (2 000 000×50%)
 贷：投资收益 5 000 000

假设，2×18 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 35%的股权出售给非关联的第三方，剩余 5%股权作为以公允价值计量变动计入当期损益的金融资产核算。由于甲公司处置后的剩余股权改按本书第八章相关内容进行会计处理，因此相关的其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益 8 000 000
 资本公积——其他资本公积 2 000 000
 贷：投资收益 10 000 000

本节小结

1. 掌握权益法的会计处理
2. 掌握长期股权投资转换的会计处理





请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com