

一、账务处理

1.范围

对于被投资单位除 **净损益**、**其他综合收益** 以及 **利润分配** 以外的所有者权益的其他变动。

- (1) 被投资单位接受 **其他股东** 的资本性投入;
- (2) 被投资单位发行 **可分离交易** 的可转换公司债券中包含的权益成分;
- (3) 以 **权益结算** 的股份支付;
- (4) **其他股东** 对被投资单位 **增资导致** 投资方 **持股比例变化** (**稀释股权**) 等。

2.分录

借:长期股权投资——其他权益变动
贷:资本公积——其他资本公积

二、结转

借:资本公积——其他资本公积

贷:投资收益

三、被动稀释 (权益法-权益法)

1.内含商誉的处理

(1) 所在科目:长期股权投资-投资成本

(2) 原则:**比照** 投资方 **直接处置** 长期股权投资处理

结转的内含商誉= (原持股比例-稀释后持股) /原持股比例 * 总的内含商誉

总的内含商誉=长期股权投资的初始投资成本
-投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

借:资本公积-其他资本公积 (结转的内含商誉)

贷：长期股权投资-投资成本（结转的内含商誉）

2. 股权稀释损失的处理（损失收益-享有的净资产的变动）

（1）定义：

股权稀释损失/收益

= 稀释前享有的以购买日被投资方**可辨认净资产**公允价值为基础持续计算的账面价值 $\square \square$ 稀释前持股比例 - （稀释前享有的以购买日被投资方**可辨认净资产**公允价值为基础持续计算的账面价值 + 其他方增资额） $\square \square$ 稀释后持股比例

（2）考虑是否计提减值

股权稀释损失系减值的迹象，对该笔股权投资**进行减值测试**。
发生减值则确认减值损失并**调减**长期股权投资账面价值：

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

（3）账务处理

借：资本公积——其他资本公积（资本公积**不足冲减**，仍计入资本公积借方）

贷：长期股权投资——其他权益变动（贷方：股权稀释损失，借方：股权稀释收益）

3. 例题

甲公司于20x0年1月1日以银行存款支付1100万元取得乙公司25%的股权，甲公司能够对乙公司施加重大影响。

取得投资当日，乙公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相等，均为4000万元。

【内含商誉 = $1100 - 4000 \square \square 25\% = 100$ 万元】

20x0年乙公司实现净利润800万元。

20x1年1月1日（第二年年初），乙公司对丙公司定向增发股票400万股（每股面值1元），每股发行价为5元，此次增发股票完成后，甲公司对乙公司的持股比例变为20%，假设甲公司仍能对乙公司施加重大影响，不考虑其他因素。

答案：

甲公司账务处理

1.投资时（20x0年1月日）

借：长期股权投资-投资成本 1100

贷：银行存款 1100

初始投资成本1100万元>应享有的取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额1000万元（ $4000 \times 25\%$ ），两者的差额不调整长期股权投资的账面价值。（即内含商誉100万元）

2.乙公司实现净利润800万元

借：长期股权投资-损益调整 200

贷：投资收益 200

3.至此长期股权投资账面价值=1100+200=1300

4.丙公司增资时，甲公司不需要编制会计分录

5.丙公司增资后，甲公司持股比例下降，应进行如下会计处理：

注：稀释比例= $(25\% - 20\%) / 25\% = 20\%$

（1）内含商誉的减少

= $100 \times 20\% = 20$ 万元

借：资本公积-其他资本公积 20

贷：长期股权投资-投资成本 20

(2) 计算甲公司享有被投资方净资产份额的变动

100增资前享有的净资产份额

$$= (4000 + 800) \times 25\% = 1200 \text{ 万元}$$

200增资后享有的净资产份额

$$= (4000 + 800 + 5 \times 400) \times 20\% = 1360 \text{ 万元}$$

100与200的差额160万元

借：长期股权投资-其他权益变动 160

贷：资本公积-其他资本公积 160