中级会计职称 中级会计实务 教材精讲班

知识点 2 权益法

(三)被投资单位其他综合收益变动的处理

被投资单位其他综合收益发生变动的,投资方应当按照归属于本企业的部分,相应调整长期股权投资的账面价值,同时增加或减少其他综合收益。

借:长期股权投资——其他综合收益

贷: 其他综合收益

或相反分录。

【例 4-12】甲公司持有乙公司 30%的股份,能够对乙公司施加重大影响。当期乙公司因持有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(其他债权投资)。公允价值变动计入其他综合收益金额为 20 000 000,除该事项外,乙公司当期实现的净利润为 80 000 000 元。假定甲公司与乙公司适用的会计政策、会计期间相同,两者在当期 及以前期间未发生任何内部交易,投资时乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。不考虑相关税 费等其他因素影响。

甲公司应进行以下账务处理:

借: 长期股权投资——乙公司——损益调整 24 000 000 (80 000 000×30%)

——其他综合收益 6 000 000 (20 000 000×30%)

 贷: 投资收益
 24 000 000

 其他综合收益
 6 000 000

(四)取得现金股利或利润的处理

借: 应收股利

贷:长期股权投资——损益调整

【例题·多选题】2X18年1月1日,甲公司以银行存款3950万元取得乙公司30%的股份,另以银行存款50万元支付了与该投资直接相关的手续费,相关手续于当日完成,能够对乙公司施加重大影响。当日,乙公司可辨认净资产的公允价值为14000万元。各项可辨认资产、负债的公允价值均与其账面价值相同。乙公司2X18年实现净利润2000万元,其他债权投资的公允价值上升100万元。

不考虑其他因素,下列各项中甲公司 2X 18 年与该投资相关的会计处理中,正确的有()

- A. 确认投资收益 600 万元
- B. 确认财务费用 50 万元
- C. 确认其他综合收益 30 万元
- D. 确认营业外收入 200 万元

【答案】ACD

【解析】采用权益法核算的长期股权投资,投资方对于被投资方的净资产的变动应调整长期股权投资的账面价值。相关账务处理如下:

借: 长期股权投资一投资成本 4200(3950+50+[14000×30% -(3950+50)]}

贷:银行存款 4000 (3950+50)

营业外收入 200 借:长期股权投资一损益调整 600 (2000×30%)

贷: 投资收益 600 (2000×30%)

借:长期股权投资一其他综合收益 30

贷: 其他综合收益 30

所以,选项A、C和D正确。

(五) 超额亏损的确认

投资企业确认应分担被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净

投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。

其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益,通常是指长期应收项目。比如,企业对被投资单位的长期债权,该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的,实质上构成对被投资单位的净投资,但不包括投资企业与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。

在确认应分担被投资单位发生的亏损时,应当按照以下顺序进行处理:

- (1) 冲减长期股权投资的账面价值。
- (2)长期股权投资的账面价值不足以冲减的,应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失,冲减长期应收项目等的账面价值。
- (3)经过上述处理,按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的,应按预计承担的义务确认预计负债,计入当期投资损失。

除上述情况外仍未确认的应分担被投资单位的损失,应在账外备查登记。

被投资单位以后期间实现盈利的,应按与上述相反的顺序处理,减记账外备查登记的金额、已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益。

【例 4-13】甲公司持有乙公司 40%的股权,能够对乙公司施加重大影响。2020 年 12 月 31 日,该项长期股权投资的账面价值为 20 000 000 元。乙公司 2021 年发生亏损 30 000 000 元。假定甲公司取得投资时,乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同,两公司采用的会计政策和会计期间也相同。甲公司 2021 年应确认的投资损失为 12 000 000 元。确认上述投资损失后,长期股权投资的账面价值变为 8 000 000 元。

本例中,如果乙公司 2021 年的亏损额为 60 000 000 元,则甲公司按其持股比例确认应分担的损失为 24 000 000 元,但期初长期股权投资的账面价值仅为 20 000 000 元,如果没有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目,甲公司应确认的投资损失仅为 20 000 000 元,超额损失在账外进行备查登记;如果在确认了 20 000 000 元的投资损失后,甲公司账上仍有应收乙公司的长期应收款 8 000 000 元(实质上构成对乙公司的净投资),则在长期应收款的账面价值大于 4 000 000 元的情况下,应进一步确认投资损失 4 000 000 元。

甲公司应进行的账务处理为:

借: 投资收益 24 000 000

贷:长期股权投资——乙公司——损益调整20 000 000长期应收款——乙公司——超额亏损4 000 000