

税务师

财务与会计

教材精讲班

第十一章 非流动资产（二）

第三节 长期股权投资的核算

二、长期股权投资的成本法核算

（一）成本法的适用范围

| 成本法含义 | 适用范围 |
|---------------------|---|
| 成本法是指投资按初始投资成本计价的方法 | 长期股权投资的成本法适用于投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资 |
| 科目设置 | 长期股权投资（没有明细科目） 长期股权投资减值准备 |
| 初始投资成本调整 | 【提示 1】初始投资时，长期股权投资按照初始投资成本计量，除追加投资和收回投资外不得调整长期股权投资的账面价值。 【提示 2】追加投资时，按照确认初始投资成本的方法确定追加投资的成本，并相应地调增长期股权投资的账面价值 |
| 持有期间 | 借：应收股利（被投资单位宣告分配现金股利或利润） 贷：投资收益 【提示 2】子公司宣告发放股票股利，投资方不作处理 【提示 3】子公司将未分配利润或盈余公积转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润选择权的情况下，投资方不确认投资收益 |

【教材例 11—11】承【教材例 11—10】育新公司购入乙公司股票，采用成本法核算股票投资。如果乙公司于当年 3 月 20 日宣告发放年度现金股利，每股分派现金股利 0.55 元，共 5 500 000 元。则育新公司当年 3 月 20 日的会计处理如下：

借：应收股利 5 500 000
 贷：投资收益 5 500 000

三、长期股权投资的权益法核算

（一）适用范围

| | |
|------|--|
| 权益法 | 含义：权益法是指投资最初以初始投资成本计量，在投资持有期间根据投资方享有被投资单位所有者权益的份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。 |
| | 核算特点：在权益法下，长期股权投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的变动而变动，包括被投资单位实现的净利润或发生的净亏损以及其他综合收益及其他权益项目的变动。 |
| | 适用范围：长期股权投资的权益法适用于投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资。 |
| 联营企业 | 是指投资方能够对其施加重大影响的被投资单位 |
| 合营企业 | 合营企业，是指合营方仅对合营安排的净资产享有权利的合营安排。 |

（二）权益法下的账务处理

1. 初始投资成本的调整

| 购入时 | 企业合并以外方式 |
|------|-----------------------------------|
| 科目设置 | 长期股权投资 ——投资成本（投资时点及对初始投资成本的调整） |

| | |
|--|---|
| | ——损益调整（持有期间被投资单位净损益及利润分配变动） ——其他综合收益（持有期间被投资单位其他综合收益变动） ——其他权益变动（持有期间被投资单位其他权益变动） 长期股权投资减值准备 |
|--|---|

| 项目 | 权益法 |
|---|--|
| (1) 对初始投资成本的调整 | 借：长期股权投资—投资成本 贷：营业外收入 |
| (2) 被投资企业实现净利润 | 借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益【调整后的净利润×持股比例】 |
| (3) 被投资单位宣告现金股利 | 借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整 |
| (4) 被投资单位发生的净亏损 | 借：投资收益 贷：长期股权投资—损益调整 长期应收款 预计负债 |
| (5) 被投资单位其他综合收益发生变动 | 借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益 |
| (6) 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 | 借：长期股权投资—其他权益变动 贷：资本公积—其他资本公积 |

| 购入时 | 企业合并以外方式 | |
|----------|---|--|
| 初始投资成本调整 | 初始投资成本 > 应享有被投资方辨认净资产公允价值份额： 不调整 为长期股权投资中包含取得被投资方份额相对应的商誉 | 初始投资成本 < 应享有被投资方辨认净资产公允价值份额： 应当调整，为负商誉 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入 |

【2019·真题·单选题】2019年6月1日，甲公司以银行存款150万元投资乙公司，持有乙公司有表决权股份的40%，能够对乙公司经营和财务施加重大影响。乙公司2019年6月1日经确认可辨认净资产的账面价值360万元、公允价值400万元，则甲公司的下列会计处理中正确的是（ ）。

- A. 确认投资收益10万元
- B. 确认长期股权投资初始投资成本144万元
- C. 确认投资收益6万元
- D. 确认营业外收入10万元

【答案】D

【解析】甲公司取得该股权投资的初始投资成本为150万元，应享有净资产公允价值的份额160万元（ $400 \times 40\%$ ），因此应确认长期股权投资入账价值160万元，确认营业外收入10（ $160 - 150$ ）万元，选项D正确

【点拨】

长期股权投资初始投资成本与长期股权投资入账价值

长期股权投资入账价值=长期股权投资初始投资成本+营业外收入

【教材例 11-12】华通公司于2×21年6月1日以银行存款1450000元投资华联公司普通股，占华联公司普通股的40%，华通公司按权益法核算对华联公司的投资。华联公司2×21年5月31日经确认可辨认净资产的公允价值为

3350000 元，则初始投资时，华通公司应享有华联公司可辨认净资产公允价值的份额为 1340000 元（3350000×40%）。本例中，初始投资成本 1450000 元大于应享有华联公司可辨认净资产公允价值的份额 1340000 元，差额为 110000 元。华通公司 2×21 年 6 月 1 日投资时，应编制的会计分录如下：

借：长期股权投资——投资成本（华联公司） 1450000
 贷：银行存款 1450000

长期股权投资初始投资成本=长期股权投资入账价值=1450000（元）

【教材例 11-13】承【教材例 11-12】，如果华联公司 2×21 年 5 月 31 日的可辨认净资产公允价值为 4000000 元，华通公司对华联公司的初始投资成本、持股比例均不变，则华通公司 2×21 年 6 月 1 日长期股权投资入账时的会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本（华联公司） 1450000
 贷：银行存款 1450000

借：长期股权投资——投资成本（华联公司） 150000
 贷：营业外收入 150000

长期股权投资初始投资成本=1450000（元）

长期股权投资入账价值=1450000+150000=1600000（元）

2. 投资损益的确认

| 项目 | 内容 |
|------------------|---|
| 会 计 处 理 | 1. 按照应享有或应分担的被投资单位实现净利润或发生净亏损（经调整）的份额 借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益 亏损作相反处理 调整时应考虑以下因素： |
| | （1）应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益 |
| | （2）以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产等的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额，以及有关资产以取得时的公允价值为基础计算的资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响进行调整后确认调整后净利润 =被投资方账面净利润－（存货的公允价值-账面价值）×已出售比例－（固定资产按公允价值计算的折旧-按账面价值计算的折旧）－（无形资产按公允价值计算的摊销-按账面价值计算的摊销）－（公允价值下的减值准备-账面价值下的减值准备） |
| | （3）在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响 （4）在确认应享有或应分担的被投资单位净利润（或亏损）金额时，法规或章程规定不属于投资企业的净损益应当予以剔除后计算 （5）投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，对于投资方与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收 |
| | 调整后净利润 =账面净利润－当年（存货的售价-成本）×未出售比例－当年（固定资产售价-成本）+当年（固定资产售价-成本）/预计使用年限×当期折旧月份/12+当年已实现的以前年度未实现的内部交易毛利 |

【教材例 11-14】甲公司于 2×21 年 1 月 1 日取得对联营企业乙公司 30%的股权，取得投资时被投资单位的固定资产公允价值为 1000 万元，账面价值为 600 万元，固定资产的预计使用年限为 10 年，净残值为 0，按照直线法计提折旧。乙公司 2×21 年度利润表中净利润为 500 万元，其中乙公司当期利润表中已按其账面价值计算扣除的固定资产折旧费用为 60 万元。甲公司采用权益法核算该项长期股权投资。

根据直线法，按照取得投资时固定资产的公允价值计算确定的折旧费用为 100 万元，不考虑所得税影响，按该固定资产的公允价值计算的净利润为 460 万元 (500-40)，因此甲公司应确认的投资收益为 138 万元 (460×30%)。

未实现内部交易损益的抵销既包括顺流交易也包括逆流交易。

其中，顺流交易是指投资方向其联营企业或合营企业出售资产；逆流交易是指联营企业或合营企业向投资方出售资产。当该未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中时，相关的损益在计算确认投资损益时应予抵销。

①对于联营企业或合营企业向投资方出售资产的逆流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下 (即有关资产未对外部独立第三方出售)，投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响。当投资方自其联营企业或合营企业购买资产时，在将该资产出售给外部独立的第三方之前，不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。

因逆流交易产生的未实现内部交易损益，在未对外部独立第三方出售之前，体现在投资方持有资产的账面价值当中。

【教材例 11-15】甲公司于 2×20 年 1 月取得乙公司 20% 有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，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。2×20 年 8 月，乙公司将其成本为 300 万元的某商品以 700 万元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为存货。至 2×20 年末资产负债表日，甲公司仍未对外出售该存货。乙公司 2×20 年实现的净利润为 3000 万元。假定不考虑所得税因素。

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司 2×18 年净损益时，应作如下处理：

(1) 乙公司 2×20 年抵销未实现内部交易损益后的净利润=3000-(700-300)=2600 (万元)

(2) 作会计处理。

借：长期股权投资——损益调整 5 200 000 (26 000 000×20%)

 贷：投资收益 5 200 000

假定在 2×21 年，甲公司将该商品以 700 万元的价格向外部独立第三方出售，因该部分内部交易损益已经实现，甲公司在确认应享有乙公司 2×21 年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资损益，即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基础上调整增加 80 万元 (400×20%)。

②对于投资方向联营企业或合营企业出售资产的顺流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下 (即有关资产未向外部独立第三方出售)，投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。

当投资方向联营企业或合营企业出售资产，同时有关资产由联营企业或合营企业持有时，投资方因出售资产应确认的损益仅限于与联营企业或合营企业其他投资者交易的部分。即在顺流交易中，投资方出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。

【教材例 11-16】甲公司持有乙公司有表决权股份的 30%，能够对乙公司生产经营施加重大影响。2×20 年 11 月，甲公司将其账面价值为 600 万元的商品以 900 万元的价格出售给乙公司，乙公司将取得的商品作为管理用固定资产核算，预计其使用寿命为 10 年、净残值为 0。假定甲公司取得该项投资时，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，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×20 年实现净利润为 1000 万元。假定不考虑所得税影响。

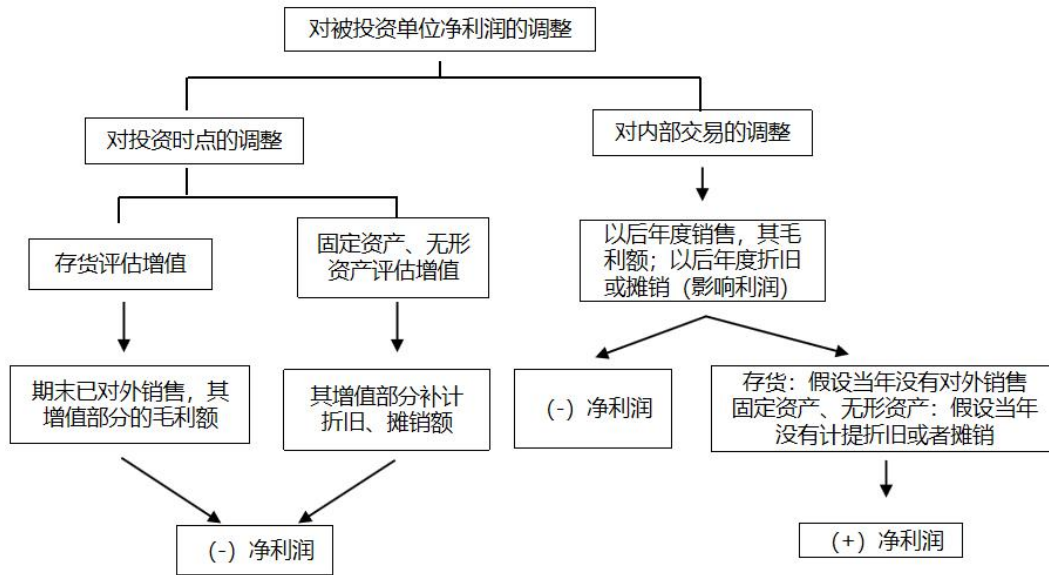
甲公司在该项交易中实现利润 300 万元 (900-600)，其中的 90 万元 (300×30%) 是针对本公司持有的对联营企业乙公司的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销，同时应考虑相关固定资产折旧对损益的影响。乙公司取得的该项固定资产在 2×20 年度因计提折旧而对投资损益产生的影响为 2.5 万元 (300÷10÷12×1)，因此甲公司应当进行的会计处理为：

借：长期股权投资——损益调整 2 107 500 [(10 000 000-3 000 000+25 000)×30%]

 贷：投资收益 2 107 500

注意：投资方与联营企业、合营企业之间发生投出或出售资产的交易构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

小结：权益法核算对被投资单位净利润的调整



3. 取得现金股利或利润的处理

投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目；自被投资单位取得的现金股利或利润超过已确认损益调整的部分，应视同投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值。

【教材例 11-17】承【教材例 11-9】，育新公司对 A 公司股票投资采用权益法核算。

若 A 公司上年实现净利润 120 万元，当年 1 月 20 日宣告发放现金股利 80 万元。育新公司应作如下会计处理：

(1) 根据 A 公司上年度实现净利润，计算确定投资收益 48 万元 (120×40%)，并调整长期股权投资账户。会计分录为：

借：长期股权投资——损益调整 480 000
 贷：投资收益 480 000

(2) 当年 1 月 20 日，当 A 公司宣告发放现金股利时，计算应收股利为 32 万元 (80×40%)。会计分录为：

借：应收股利 320 000
 贷：长期股权投资——损益调整 320 000

4. 投资企业在被投资单位发生净亏损和其他综合收益减少时的处理

(1) 投资企业确认被投资单位发生的净亏损和其他综合收益减少净额，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。

这里，其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，通常是指长期性的应收项目。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，实质上构成对被投资单位的净投资，但不包括投资方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和其他综合收益减少净额时，应当按照以下顺序进行处理：

第一，冲减长期股权投资的账面价值。

第二，如果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。

第三，在进行上述处理后，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损失，应在账外备查簿登记。

【教材例 11-18】华联公司 2×18 年 1 月 2 日以土地使用权向运通公司投资，占运通公司有表决权股份的 40%，其初始投资成本与应享有的运通公司可辨认净资产的公允价值份额相等。华联公司投资时，该项土地使用权的入账成本为 1300000 元；账面价值和公允价值相等，均为 1100000 元；已累计摊销 200000 元，未计提减值准备，假设不考虑相关税费。2×18 年运通公司全年实现净利润 600000 元；2×19 年 2 月宣告分派现金股利 400000 元；2×19 年运通公司全年净亏损 3000000 元；2×20 年运通公司全年实现净利润 800000 元。投资合同约定，如果运通公司发生亏损，华联公司无须承担额外损失义务。

根据上述资料，华联公司对运通公司投资的有关会计处理如下：

2×18 年 1 月 2 日，投资时：

借：长期股权投资——投资成本 1 100 000
 累计摊销——土地使用权 200 000
 贷：无形资产——土地使用权 130 0000

2×18 年 12 月 31 日，根据运通公司实现的净利润，华联公司确认投资收益时：

借：长期股权投资——损益调整 240 000
 贷：投资收益 240 000

2×19 年运通公司宣告分派现金股利时：

借：应收股利 160 000
 贷：长期股权投资——损益调整 160 000

宣告分派现金股利后，华联公司“长期股权投资”科目的账面余额为 1 180 000 元。

2×19 年 12 月 31 日，运通公司全年净亏损 3 000 000 元，华联公司按持股比例计算应承担的亏损额为 1 200 000 元(3 000 000×40%)，但因对运通公司“长期股权投资”科目的账面余额为 118 0000 元，而长期股权投资的账面价值只能减记至零为限，未确认的亏损分担额为 20 000 元(1 200 000-1 180 000)，该部分未确认的亏损分担额，应在备查簿中进行登记。

借：投资收益 1 180 000
 贷：长期股权投资——损益调整 1 180 000

2×20 年 12 月 31 日，因运通公司实现净利润 800 000 元，按持股比例计算华联公司可享有 320 000 元，按规定可享有的投资收益首先应当减去以前未确认的亏损分担额 20 000 元，差额部分 300 000 元，才可恢复长期股权投资的账面价值。

借：长期股权投资——损益调整 300 000
 贷：投资收益 300 000

5. 被投资单位其他综合收益变动的处理

其他综合收益是指根据《企业会计准则》规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。主要情形有：

- ① “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公允价值变动；
- ②其他权益工具投资——外币非货币性项目的汇兑差额；
- ③存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产形成的利得或损失；
- ④金融资产重分类形成的利得或损失。

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。

6. 被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益其他变动的处理

被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益其他变动的主要情形有：

- ①被投资单位增资扩股等原因而增加资本溢价或股本溢价；
- ②被投资单位资产评估等所引起的所有者权益变动；
- ③被投资单位收到专项拨款形成资本公积；
- ④被投资单位因以权益结算的股份支付形成资本公积；
- ⑤被投资单位发行可转换公司债券中包含的权益成分形成所有者权益；

⑥被投资单位与上述类型事项相关的计入所有者权益项目的所得税影响形成资本公积。

投资企业对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，按照持股比例计算应享有或承担的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积(其他资本公积)，并在备查簿中予以登记。

即投资企业按其持股比例计算应享有或承担的份额，借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目，并在备查簿中予以登记。投资方在后续处置股权投资，但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

四、长期股权投资核算方法的转换

(一) 公允价值计量转权益法核算

| 增资 | 个别报表 |
|--------------------------------|---|
| 公允价值计量转权益法 (10%-30%) | 借：长期股权投资 [(原 10%部分公允价值+新增 20%的投资成本) > 占被投资单位可辨认净资产份额] 贷：交易性金融资产等 (账面价值) 银行存款等 (新增投资成本) 投资收益 (原 10%部分的公允价值-账面价值) 借：长期股权投资 [(原 10%部分公允价值+新增 20%的投资成本) < 占被投资单位可辨认净资产份额] 贷：营业外收入 (负商誉) |
| 公允价值计量转权益法 (10%-30%) | 【要点提示】 (1) 长期股权投资的入账价值需核算负商誉 (2) 原 10%部分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，因公允价值变动形成的其他综合收益转入留存收益 (3) 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：因公允价值变动形成的公允价值变动损益不转入投资收益 |

【教材例 11-19】2×20 年 2 月，A 公司以 600 万元现金自非关联方处取得 B 公司 10%的股权。A 公司根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定将其划分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。2×21 年 1 月 2 日，A 公司又以 1200 万元的现金自另一非关联方处取得 B 公司 12%的股权，相关手续于当日完成。

当日，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 8000 万元，A 公司对 B 公司的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账面价值 (等于公允价值) 为 1000 万元，计入其他综合收益的累计公允价值变动为 400 万元。取得该部分股权后，按照 B 公司章程规定，A 公司能够对 B 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，2×21 年 1 月 2 日，A 公司原持有 10%股权的公允价值为 1000 万元，为取得新增投资而支付对价的公允价值为 1200 万元，因此，A 公司对 B 公司 22%股权的初始投资成本为 2200 万元。

A 公司对 B 公司新持股比例为 22%，应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 1760 万元 (8000×22%)。由于初始投资成本 (2200 万元) 大于应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 (1760 万元)，因此，A 公司无须调整长期股权投资的成本。

2×21 年 1 月 2 日，A 公司确认对 B 公司的长期股权投资时，作如下会计处理：

借：长期股权投资——投资成本 22 000 000
 贷：其他权益工具投资 10 000 000
 银行存款 12 000 000
 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 3600 000

(二) 公允价值计量或权益法转成本法核算

| 增资 | 个别报表 |
|-------------------------|---|
| 公允价值计量转成本法 (10%-60%) | 借：长期股权投资（原 10%公允价值+新增 50%投资成本） 贷：交易性金融资产等（原 10%的账面价值） 银行存款等 投资收益（原 10%的公允价值-账面价值） |
| 公允价值计量转成本法 (10%-60%) | 【要点提示】 1. 原 10%部分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： (1) 因公允价值变动形成的其他综合收益应转入留存收益 (2) 公允价值与账面价值的差额计入留存收益。 2. 原 10%部分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：因公允价值变动形成的公允价值变动损益不应转入投资收益 |

【教材例 11-20】甲公司 2×20 年 1 月 1 日对乙公司投资，占乙公司注册资本的 20%。甲公司采用权益法对乙公司进行核算。至 2×20 年 12 月 31 日，甲公司对乙公司投资的账面价值为 300 万元，其中，投资成本为 200 万元（假定投资成本即计税基础），其他综合收益为 100 万元。2×21 年 1 月 5 日，甲公司又用银行存款对乙公司追加投资 600 万元，取得乙公司 40%的股权。自此，甲公司持有乙公司 60%的股份，改为成本法核算。2×21 年 3 月 1 日，乙公司宣布分派 2×19 年度的现金股利 80 万元。

(1) 将权益法下长期股权投资的账面价值，加上新增投资成本转为成本法下的初始投资成本。作如下会计处理：

借：长期股权投资——乙公司 9000000
贷：长期股权投资——投资成本（乙公司） 2000000
——其他综合收益（乙公司） 1000000
银行存款 6000000
原确认的其他综合收益 100 万元，不作会计处理。

(2) 乙公司宣布分派现金股利时：

借：应收股利 480000 (800000×60%)
贷：投资收益 480000

| 增资 | 个别报表 |
|-----------------------|--|
| 权益法转为成本法 (30%-60%) | 1. 借：长期股权投资（原 30%部分账面价值+新增 30%的投资成本） 贷：长期股权投资（账面价值） 银行存款等（新增投资成本） 2. 原投资持有期间确认的其他综合收益、资本公积等不结转（处置时采用与被投资单位直接处置该项资产相同的基础进行处理） |

(三) 权益法核算转公允价值计量

| | |
|----------------------|---|
| 权益法转公允价值计量 (30%-10%) | 借：银行存款 交易性金融资产/其他权益工具投资（10%部分公允价值） 贷：长期股权投资（30%部分账面价值） 投资收益（差额） 【提示】 将原权益法核算时确认的全部其他综合收益等转入投资收益或留存收益 |
|----------------------|---|

【例 11-21】 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。当年 10 月，甲公司将该项投资中的 50% 出售给非关联方，取得价款 1800 万元。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其他综合收益的金融资产。

出售时，该项长期股权投资的账面价值为 3200 万元，其中投资成本为 2600 万元，损益调整为 300 万元，其他综合收益为 200 万元（性质为被投资单位的债务工具，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 100 万元。剩余股权的公允价值为 1800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。则甲公司应作如下会计处理：

(1) 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款 18000000
 贷：长期股权投资 16000000
 （投资成本、损益调整、其他综合收益、其他权益变动）
 投资收益 2000000

【修改】

借：银行存款 18000000
 贷：长期股权投资——投资成本 1300 (2600×50%)
 ——损益调整 150 (300×50%)
 ——其他综合收益 100 (200×50%)
 ——其他权益变动 50 (100×50%)
 投资收益 2000000

(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 2000000
 贷：投资收益 2000000

(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益。

借：资本公积——其他资本公积 1000000
 贷：投资收益 1000000

(4) 剩余股权投资转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，当天公允价值为 1800 万元，账面价值为 1600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：其他权益工具投资——成本 18000000
 贷：长期股权投资 16000000
 （投资成本、损益调整、其他综合收益、其他权益变动）
 投资收益 2000000

【修改】

借：其他权益工具投资——成本 18000000
 贷：长期股权投资——投资成本 1300 (2600×50%)
 ——损益调整 150 (300×50%)
 ——其他综合收益 100 (200×50%)
 ——其他权益变动 50 (100×50%)
 投资收益 2000000

(四) 成本法转权益法核算

| 增资 | 个别报表 |
|----------------------|--|
| 成本法转权益法 (60%-30%) | 1. 终止确认出售部分 借：银行存款（出售 30% 部分的公允价） 贷：长期股权投资（出售 30% 部分的账价） 投资收益（可能在借方） 2. 对剩余股权按照权益法追溯调整 |

| | |
|--|--|
| | <p>(1) 调整剩余股权投资的投资成本</p> <p>借：长期股权投资——投资成本</p> <p> 贷：盈余公积</p> <p> 利润分配——未分配利润（取得投资的以后年度处置）</p> <p> 营业外收入（取得当年处置）</p> |
| | <p>(2) 确认自取得投资后至处置投资时所有者权益变动的金额</p> <p>借：长期股权投资</p> <p> 贷：盈余公积（以前年度实现利润×剩余持股比例×10%）</p> <p> 利润分配——未分配利润（以前年度实现利润×剩余持股比例×90%）</p> <p> 投资收益（处置当年实现利润×剩余持股比例）</p> <p> 资本公积——其他资本公积（其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动×剩余持股比例）</p> <p> 其他综合收益（被投资单位其他综合收益变动×剩余持股比例）</p> |

【教材例 11-22】A 公司原持有 B 公司 60% 的股权，能够对 B 公司实施控制。2×19 年 11 月 6 日，A 公司对 B 公司的长期股权投资的账面价值为 6000 万元，未计提减值准备，A 公司将其持有的对 B 公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联方，取得价款 3600 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 16000 万元。相关手续于当日完成，A 公司不再对 B 公司实施控制，但具有重大影响。

A 公司原取得 B 公司 60% 股权时，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 9000 万元（假定公允价值与账面价值相同）。自 A 公司取得对 B 公司长期股权投资后至部分处置投资前，B 公司实现净利润 5000 万元。其中，自 A 公司取得投资日至 2×18 年年初实现净利润 4000 万元。假定 B 公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外，B 公司未发生其他计入所有者权益的交易或事项。A 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。

不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，在出售 20% 的股权后，A 公司对 B 公司的持股比例为 40%，能对 B 公司施加重大影响。对 B 公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。有关会计处理如下：

(1) 确认长期股权投资处置损益。

借：银行存款 36000000

 贷：长期股权投资 20000000

 投资收益 16000000

(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 4000 万元，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 400 万元（4000-9000×40%）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年期初之间实现的净损益为 1600 万元（4000×40%），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为 400 万元，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。企业应进行以下会计处理：

借：长期股权投资——损益调整 20000000

 贷：盈余公积 1600000

 利润分配——未分配利润 14400000

 投资收益 4000000

(五) 成本法核算转公允价值计量

| 增资 | 个别报表 |
|---------------------|--|
| 成本法转公允价值计量（60%-10%） | <p>借：银行存款</p> <p> 交易性金融资产/其他权益工具投资 （10%部分公允价值）</p> <p> 贷：长期股权投资（60%部分账面价值）</p> <p> 投资收益（差额）</p> |

【教材例 11-23】甲公司持有乙公司 60%的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权投资采用成本法核算。当年 10 月，甲公司将该项投资中的 80%出售给非关联方，取得价款 8000 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能施加共同控制或重大影响，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 8000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

(1) 确认有关股权投资的处置损益：

借：银行存款 80000000
 贷：长期股权投资 64000000
 投资收益 16000000

(2) 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，当天公允价值为 2000 万元，账面价值为 1600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产 20000000
 贷：长期股权投资 16000000
 投资收益 4000000

七、长期股权投资的处置

| 处理原则 | 分录 |
|--|---|
| 处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益（投资收益） | 借：银行存款（出售的价款） 长期股权投资减值准备（计提的减值准备） 投资收益（差额，也可能在贷方） 贷：长期股权投资（账面余额） |
| 采用权益法核算的长期股权投资的处置，除上述规定外，还应结转原计入资本公积和其他综合收益（可转损益）的相关金额，借记或贷记“资本公积—其他资本公积”、“其他综合收益”科目，贷记或借记“投资收益”科目①；若与原投资相关的其他综合收益（可转留存收益的部分）转入留存收益② | ①借：资本公积—其他资本公积 其他综合收益 贷：投资收益（或做相反分录） ②借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配—未分配利润（或做相反分录） |

【教材例 11-24】甲公司拥有乙公司有表决权股份的 30%，对乙公司有重大影响。当年 12 月 30 日，甲公司出售乙公司的全部股权，所得价款 2300 万元存入银行。截至当年年底，该项长期股权投资的账面价值为 2000 万元，其中投资成本为 1500 万元（假定投资成本即计税基础），损益调整为 400 万元，其他综合收益为 100 万元（按比例享有的乙公司自用房地产转换为投资性房地产时确认的其他综合收益），其他权益变动为 200 万元，长期股权投资减值准备为 200 万元。

假设不考虑相关税费，则甲公司应作如下会计处理：

借：银行存款 23000000
 长期股权投资减值准备 2000000
 贷：长期股权投资——投资成本（乙公司）15000000
 ——损益调整（乙公司）4000000
 ——其他综合收益（乙公司）1000000
 ——其他权益变动（乙公司）2000000
 投资收益 3000000

同时将原记入“其他综合收益”“资本公积——其他资本公积”科目的金额转入投资收益。

借：其他综合收益 1000000
 资本公积——其他资本公积 2000000
 贷：投资收益 3000000

第四节 投资性房地产的核算

一、投资性房地产的范围

| 项目 | 内容 | |
|-----------|---|---|
| 投资性房地产的定义 | 投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产 | |
| 投资性房地产的范围 | 1. 已出租的建筑物和已出租的土地使用权，是指从租赁期开始日以经营租赁方式出租的建筑物和土地使用权，包括自行建造或开发完成后用于出租的房地产。 | 【要点提示】 1. 用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物； 2. 用于出租的土地使用权是指企业通过出让和转让方式取得的土地使用权。 3. 通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。 |
| 投资性房地产的范围 | 2. 持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值的土地使用权。 | |
| | 3. 一项房地产，部分用于赚取租金或资本增值，部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，用于赚取租金或资本增值的部分能够单独计量和出售的，可以确认为投资性房地产。 | |
| | 4. 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产。例如，企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务。 | |

二、投资性房地产的确认

投资性房地产同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业。
2. 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

三、投资性房地产的计量

（一）投资性房地产的计量分为初始计量

| 项目 | 内容 | 财务处理 |
|-------------|---|---|
| 投资性房地产的初始计量 | 1. 外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。 | （1）成本模式下： 借：投资性房地产 贷：银行存款 （2）公允模式下： 借：投资性房地产——成本 贷：银行存款 |
| | 2. 自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。 | 借：投资性房地产 贷：在建工程 |
| 投资性房地产的初始计量 | 3. 以其他方式取得的投资性房地产的成本，按照相关《企业会计准则》的规定确定。 | |
| | 4. 与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本；不满足确认条件的，应当在发生时计入当期损益。 | （1）满足资本化条件的： 借：投资性房地产——在建 贷：银行存款 （2）不满足资本化条件的： 借：其他业务成本 贷：银行存款 |

（二）投资性房地产的后续计量

| 项目 | 内容 | 财务处理 |
|-------------|---|---|
| 投资性房地产的后续计量 | <p>1. 成本模式</p> <p>企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行计量。对已出租的建筑物或土地使用权进行计量，并计提折旧或摊销；如果存在减值迹象的，计提相应的减值准备。</p> | <p>(1) 提折旧或摊销</p> <p>借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧（摊销）</p> <p>(2) 取得的租金收入</p> <p>借：银行存款 贷：其他业务收入</p> <p>(3) 计提减值</p> <p>借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备</p> |
| | <p>2. 公允价值模式</p> <p>有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足以下条件：</p> <p>(1) 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场，意味着投资性房地产可以在房地产市场中直接交易。</p> <p>(2) 企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。</p> | <p>(1) 公允价值下降：</p> <p>借：公允价值变动损益 贷：投资性房地产——公允价值变动</p> <p>(2) 公允价值上升：</p> <p>借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益</p> <p>(3) 取得的租金收入</p> <p>借：银行存款 贷：其他业务收入</p> |
| | <p>【要点提示】 (1) 所在地，一般是指投资性房地产所在的城市，对于大中城市，应当具体化为投资性房地产所在的城区。</p> <p>(2) 活跃市场，是指同时具有下列特征的市场：</p> <p>① 市场内交易对象具有同质性；</p> <p>② 可随时找到自愿交易的买方和卖方；</p> <p>③ 市场价格信息是公开的。</p> <p>(3) 企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更；已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。</p> | |

四、投资性房地产的转换

（一）投资性房地产的转换条件

| 项目 | 内容 |
|-------------|--|
| 投资性房地产转换的条件 | <p>企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 投资性房地产开始自用。 2. 作为存货的房地产，改为出租。 3. 自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值。 4. 自用建筑物停止自用，改为出租。 5. 投资性房地产转换为存货。 |
| 转换日的确定 | <ol style="list-style-type: none"> 1. 投资性房地产开始自用，转换日是指房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。 2. 作为存货的房地产改为出租，或者自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租，转换日应当为租赁期开始日。租赁期开始日是指承租人有行使其使用租赁资产权利的日期。 3. 自用土地使用权停止自用，改为用于资本增值，转换日是指停止将该项土地使用权用于生产商品、 |

| | |
|--|---|
| | 提供劳务或经营管理，且该土地使用权能够单独计量和转让的日期。 4. 房地产开发企业将用于经营租出的房地产重新开发用于对外销售的，从投资性房地产转换为存货。在这种情况下，转换日为租赁期届满、企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。 |
|--|---|

五、投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入和账面价值分别计入当期损益，涉及公允价值变动损益、其他综合收益一并结转。

投资性房地产的核算

会计分录如下：

（1）公允模式下：

借：银行存款

 贷：其他业务收入

借：其他业务成本

 贷：投资性房地产——成本
 ——公允价值变动（可能在借方）

借：公允价值变动损益（可能在借方）

 其他综合收益

 贷：其他业务成本（可能在借方）

（2）成本模式下：

借：银行存款

 贷：其他业务收入

借：其他业务成本

 投资性房地产累计折旧（摊销）

 投资性房地产减值准备

 贷：投资性房地产

【要点提示】需要注意的是，对于将投资性房地产作为企业主营业务的，应通过“主营业务收入”“主营业务成本”科目核算相关的损益。

【教材例 11-29】承【教材例 11-28】，假设 2×21 年 2 月公司将该建筑物出售，实得款项为 3000000 元。不考虑相关税收问题，编制会计分录如下：

| | | | | | |
|---------------------|---------|--|--|--|--|
| 借：银行存款 | 3000000 | | | | |
| 贷：其他业务收入 | 3000000 | | | | |
| 借：其他业务成本 | 2800000 | | | | |
| 贷：投资性房地产——成本（××建筑物） | 2500000 | | | | |
| ——公允价值变动（××建筑物） | 300000 | | | | |

同时，将该项投资性房地产的公允价值变动和在转换日计入其他综合收益的金额转为其他业务收入。

| | | | | | |
|------------|--------|--|--|--|--|
| 借：公允价值变动损益 | 300000 | | | | |
| 其他综合收益 | 550000 | | | | |
| 贷：其他业务成本 | 850000 | | | | |

【教材例 11-25】2×20 年 1 月 2 日，甲公司购入一幢建筑物用于出租，取得时实际支付的价款为 1500000 元，已支付。假定该建筑物的预计净残值率为 4%，预计使用年限为 50 年，采用平均年限法计提折旧。不考虑相关税收问题。

（1）购入建筑物时，作如下会计分录：

| | | | | | |
|-----------------|---------|--|--|--|--|
| 借：投资性房地产——××建筑物 | 1500000 | | | | |
| 贷：银行存款 | 1500000 | | | | |

(2) 2×20年2月底应计提折旧2400元 $\{[1500000 \times (1-4\%)] \div 50 \div 12\}$ ，作如下会计分录：

借：其他业务成本 2400
贷：投资性房地产累计折旧（摊销） 2400

在计提投资性房地产的减值准备时，借记“资产减值损失——计提的投资性房地产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

【教材例 11-26】承【教材例 11-25】，假设2×20年底，该建筑物的可收回金额为1350000元，账面净额为1473600元 $(1500000-2400 \times 11)$ ，应计提123600元的减值准备，作会计分录如下：

借：资产减值损失——计提的投资性房地产减值准备 123600
贷：投资性房地产减值准备——××建筑物 123600

【教材例 11-27】2×20年1月2日，某房地产开发企业将一自用建筑物转为投资性房地产，并打算采用公允价值的计量模式。该建筑物的原值为2200000元，累计计提折旧余额为200000元，已计提减值准备50000元，在转换日公允价值为2500000元。不考虑相关税收问题。

根据以上资料编制会计分录如下：

借：投资性房地产——成本（××建筑物） 2500000
 累计折旧 200000
 固定资产减值准备 50000
贷：固定资产 2200000
 其他综合收益 550000

【教材例 11-28】承【教材例 11-27】，假定在2×20年12月31日该建筑物的公允价值为2800000元，根据公允价值的变动作会计分录如下：

借：投资性房地产——公允价值变动（××建筑物） 300000
贷：公允价值变动损益 300000

本章**【重点内容】**回顾

摊余成本计量金融资产会计处理

长期股权投资会计处理

投资性房地产会计处理