

第十一章 非流动资产（二）

考点：投资性房地产的核算

一、投资性房地产的性质和范围

项目	说明
投资性房地产的性质	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。
属于投资性房地产	（1）已出租的土地使用权（产权、经营出租）； 【提示】 计划出租的土地使用权，不属于投资性房地产 （2）持有并准备增值后转让的土地使用权； 【提示】 被认定为闲置土地，不属于投资性房地产
属于投资性房地产	（3）已出租的建筑物（建造中将用于出租）； 【提示】 ①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会发生变化的，即使未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。 ②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。 ③一房三产：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或者作为存货出售，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

二、后续计量

项目	成本模式	公允价值模式
原则	要折旧、摊销、减值	不折旧、摊销、减值，每个资产负债表日按照公允价值计量
会计处理	（1）取得时： 借：投资性房地产 贷：银行存款 （2）折旧摊销减值： 借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧/摊销 借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备（不得转回） （3）确认租金收入 借：银行存款 贷：其他业务收入	（1）取得时： 借：投资性房地产——成本 贷：银行存款 （2）确认公允价值变动： 借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益（或相反分录） （3）确认租金收入： 借：银行存款 贷：其他业务收入
模式变更	（1）原则：企业选应当对其所有投资性房地产采用一种模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。 （2）企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。 （3）成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。	
	借：投资性房地产——成本【变更日的公允价值】 投资性房地产减值准备 投资性房地产累计折旧/摊销 贷：投资性房地产 盈余公积【倒挤】 未分配利润【倒挤】	

【提示】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

考点：投资性房地产的核算

后续支出	说明
原则	<p>(1) 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，即后续支出资本化；</p> <p>(2) 不满足确认条件的，应当在发生时计入当期损益，即后续支出费用化。</p> <p>【提示】企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产（转入“投资性房地产——在建”），再开发期间不计提折旧或摊销。</p>

三、投资性房地产的转换

成本模式计量的投资性房地产与非投资性房地产的转换	
原则：账面转账面，科目互转，无差额。	
<p>1. 固定资产（非转投）建筑物 100，折旧 80，减值 5</p> <p>借：投资性房地产 100</p> <p style="padding-left: 20px;">累计折旧 80</p> <p style="padding-left: 20px;">固定资产减值准备 5</p> <p>贷：固定资产 100</p> <p style="padding-left: 20px;">投资性房地产累计折旧 80</p> <p style="padding-left: 20px;">投资性房地产减值准备 5</p>	<p>2. 投资性房地产（投转非）原值 100，折旧 80，减值 5</p> <p>借：固定资产 100</p> <p style="padding-left: 20px;">投资性房地产累计折旧 80</p> <p style="padding-left: 20px;">投资性房地产减值准备 5</p> <p>贷：投资性房地产 100</p> <p style="padding-left: 20px;">累计折旧 80</p> <p style="padding-left: 20px;">固定资产减值准备 5</p>
1. 公允价值模式下投资性房地产转为非投资性房地产	
2. 非投资性房地产转换为公允价值模式下投资性房地产	
原则：借贷均公允。	
原则：借公允贷其他。	
<p>借：固定资产/开发产品【转换日的公允价值】</p> <p>贷：投资性房地产——成本</p> <p style="padding-left: 20px;">——公允价值变动</p> <p style="padding-left: 40px;">公允价值变动损益【公允价值与原账面价值的差额，或借方】</p>	<p>(1) 如果转换日的公允价值小于原账面价值，其差额计入当期损益（公允价值变动损益）；</p> <p>借：投资性房地产——成本【转换日的公允价值】</p> <p style="padding-left: 20px;">公允价值变动损益【公允价值<原账面价值的差额】</p> <p style="padding-left: 20px;">累计折旧</p> <p style="padding-left: 20px;">固定资产减值准备</p> <p>贷：固定资产</p> <p>(2) 如果转换日的公允价值大于原账面价值，其差额计入其他综合收益。</p> <p>借：投资性房地产——成本【转换日的公允价值】</p> <p style="padding-left: 20px;">累计折旧</p> <p style="padding-left: 20px;">固定资产减值准备</p> <p>贷：固定资产</p> <p style="padding-left: 40px;">其他综合收益【公允价值>原账面价值的差额】</p> <p>【提示】当投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益（其他业务成本）。</p>

四、投资性房地产的处置

项目	会计处理
成本模式的处置	<p>(1) 借：银行存款【处置价款】</p> <p style="padding-left: 20px;">贷：其他业务收入</p> <p>(2) 借：其他业务成本</p> <p style="padding-left: 20px;">投资性房地产累计折旧/摊销</p>

	<p>投资性房地产减值准备</p> <p>贷：投资性房地产</p>
公允价值模式的处置	<p>(1) 借：银行存款【处置价款】</p> <p> 贷：其他业务收入</p> <p>(2) 借：其他业务成本【账面价值】</p> <p> 贷：投资性房地产——成本</p> <p> ——公允价值变动</p> <p>(3) 借：公允价值变动损益</p> <p> 贷：其他业务收入【或相反分录，准则：其他业务成本】</p> <p>(4) 借：其他综合收益</p> <p> 贷：其他业务收入【只有一个方向，准则：其他业务成本】</p>

考点：以摊余成本计量的金融资产的核算

现金流量特征	业务模式	分类	会计科目
满足本金加利息合同现金流量	模式一：收取合同现金流量	以摊余成本计量的金融资产	应收账款、应收票据、债权投资【债券】
	模式二：收取合同现金流量和出售两者兼而有之	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【债券】
	模式三：其他（出售）	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性金融资产
不满足本金加利息合同现金流量	1. 2. 3		
	非交易性权益工具	特殊：指定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，该指定一经做出，不得撤销。	其他权益工具投资

（一）债权投资的会计处理

债权投资的处理	处理原则	账务处理
初始计量	<p>(1) 初始确认金额=取得时的公允价值（不含已到付息期但尚未领取的利息）和相关交易费用之和。</p> <p>(2) 企业取得金融资产所支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收项目处理。</p>	<p>借：债权投资——成本【面值】</p> <p> ——利息调整【差额，也可能在贷方】</p> <p> 应收利息【实际支付的款项中包含的利息】</p> <p> 贷：银行存款</p> <p>【提示1】“债权投资—成本”科目只反映债券面值总额。“债权投资—利息调整”科目不仅包括取得时发生的相关的交易费用，还包括债券溢价、折价。</p> <p>【提示2】交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。</p>
后续计量	<p>以实际利率进行摊销：</p> <p>实际利息收入=期初摊余成本×实际利率，计入“投资收益”</p> <p>应收利息=票面金额×票面利率</p> <p>倒挤“债权投资——利息调整”</p>	<p>借：应收利息（面值×票面利率）</p> <p> 债权投资——利息调整（折价摊销）</p> <p> 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率）</p> <p> 债权投资——利息调整（溢价摊销）</p> <p>或：</p> <p>借：债权投资——应计利息（到期一次还本付息债券按票面利率</p>

		计算的利息) 贷：投资收益(期初摊余成本×实际利率) 债权投资——利息调整(或借方)
期末 计量	资产负债表日，以预期信用损失为基础，对以摊余成本计量的金融资产进行减值会计处理并确认损失准备，同时将减值损失或减值利得计入当期损益	(1) 计提减值准备： 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备 (2) 已计提损失准备的以摊余成本计量的金融资产价值得以恢复，应在原已计提的损失准备金额内，按恢复增加的金额 借：债权投资减值准备 贷：信用减值损失
处置	收到的处置价款与结转的账面价值确认投资收益	借：银行存款【收到的价款】 债权投资减值准备 贷：债权投资——成本 ——利息调整 ——应计利息 投资收益【倒挤，或借方】

考点：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核算

一、其他债权投资的处理

其他债权投资的处理	处理原则	账务处理
初始 计量	初始确认金额=取得该金融资产的公允价值和相关交易费用之和(不含已到付息期但尚未领取的利息) 【提示】企业取得金融资产所支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收项目处理。	购入时： 借：其他债权投资——成本 ——利息调整 贷：银行存款
后续 计量	(1) 以实际利率进行摊销	借：应收利息 贷：投资收益 其他债权投资——利息调整
	(2) 以公允价值计量，且公允价值的变动应计入其他综合收益。	借：其他综合收益 贷：其他债权投资——公允价值变动
减值	资产负债表日，企业应当按照准则的规定，以预期信用损失为基础，在其他综合收益中确认减值准备，同时将减值损失或减值利得计入当期损益，且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。	借：信用减值损失 贷：其他综合收益——信用减值准备
处置	(1) 收到的价款与结转的账面价值确认“投资收益” (2) 结转之前因公允价值变动形成的其他综合收益，转入“投资收益” (3) 已经计提的减值，转入“投资收益”	(1) 借：银行存款【处置价款】 贷：其他债权投资——成本 ——公允价值变动

		<p style="text-align: right;">投资收益</p> <p>【倒挤】</p> <p>(2)之前因公允价值变动确认的其他综合收益，转入“投资收益”</p> <p>借：其他综合收益</p> <p> 贷：投资收益【或相反分录】</p> <p>(3)已经计提的减值，转入“投资收益”</p> <p>借：其他综合收益——信用减值准备</p> <p> 贷：投资收益</p>
--	--	---

二、指定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核算

其他权益工具投资的处理	处理原则	账务处理
初始计量	初始确认金额=取得该金融资产的公允价值和相关交易费用之和。	借：其他权益工具投资——成本 应收股利 贷：银行存款
后续计量	以公允价值计量，公允价值变动计入“其他综合收益”	借：其他权益工具投资——公允价值变动 贷：其他综合收益【或相反分录】
股利	正常的股利计入投资收益	借：应收股利 贷：投资收益
减值	不考虑减值问题	——
处置	(1)收到的价款与结转的账面，差额计入“留存收益” (2)之前计入其他综合收益的累计利得或损失，应当从其其他综合收益中转出，计入留存收益	(1) 借：银行存款 盈余公积——法定盈余公积 利润分配——未分配利润 贷：其他权益工具投资——成本 ——公允价值变动 (2) 借：盈余公积——法定盈余公积 利润分配——未分配利润 贷：其他综合收益【或相反分录】

考点：长期股权投资的核算

一、长期股权投资的概念和分类

项目	说明
概念	指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营

		企业的权益性投资		
对被投资单位的影响程度	名称	投资方	被投资单位	准则
(1)投资方对被投资单位实施控制【>50%】	对子公司投资、企业合并（控股合并）形成的长期股权投资	母公司	子公司	长期股权投资
(2)投资方与其他方共同控制（合营企业）【20%~50%】	对合营企业的投资	投资单位	合营企业	长期股权投资
(3)投资方对被投资单位有重大影响【20%~50%】	对联营企业的投资	投资单位	联营企业	
(4)三无情况【0~20%】	——	投资单位	被投资企业	金融工具【交易性金融资产/其他权益工具投资】

二、长期股权投资初始计量

(一) 非企业合并方式取得长期股权投资：对联营企业、合营企业投资的初始计量（共同控制、重大影响）

取得方式	初始计量
总原则：初始投资成本=以付出对价公允价值+直接相关税费。 【提示】直接相关税费指取得投资时，支付的税金、审计、咨询、法律评估等中介费用。	
以支付现金方式取得	实际支付的 购买价款 （包括与取得长期股权投资 直接相关的费用、税金及其他必要支出 ）
以发行权益性证券方式取得	按照所发行证券的 公允价值 作为初始投资成本，为发行权益性证券支付的 手续费、佣金等与发行直接相关的费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除 （不构成长投成本）
【提示】取得投资时，被投资单位 已宣告但尚未发放的现金股利或利润 ，单独作为“ 应收股利 ”处理，不计入初始投资成本。	
(1) 支付现金方式的会计分录：	(2) 发行权益性证券方式会计分录：
借：长期股权投资——投资成本【付出对价公允价值+直接相关税费】 应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利或利润】 贷：银行存款【支付现金方式】	借：长期股权投资——投资成本【付出对价公允价值+直接相关税费】 应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利或利润】 贷：股本【面值】 资本公积——股本溢价 银行存款【直接相关税费】 发行权益性证券的佣金手续费： 借：资本公积——股本溢价 贷：银行存款【佣金手续费】
(3) 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资	
长期股权投资的初始投资成本应按照《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定确定。	

(二) 企业合并形成的长期股权投资

1. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始计量

处理原则：购买法，认可公允价值，会产生新的商誉，差额确认处置损益。	
投资企业（母公司）个别财务报表	A: 长期股权投资的初始投资成本=企业合并成本=购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和。（含税公允价） 【提示1】合并成本中不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润。已宣告但尚未发放的现金股利或利润，按照享有的份额，单独确认为“应收股利”。 【提示2】商誉（合并财务报表）=企业合并成本-购买日被购买方可辨认净资产公允价

	<p>值的份额</p> <p>B: 付出的对价视同处置: 企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债公允价值与账面价值的差额计入当期损益(或留存收益)。</p> <p>借: 长期股权投资【付出对价的公允价值(含税)】 应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利或利润】 累计摊销 无形资产减值准备</p> <p>贷: 银行存款【付出现金作为对价】 主营业务收入/其他业务收入【存货作为对价】 应交税费——应交增值税(销项税额) 无形资产 资产处置损益(或借方)【公允价值账面价值的差额】 交易性金融资产/其他权益工具投资 投资收益/留存收益(或借方)【公允价值账面价值的差额】 股本【面值总额】 资本公积——股本溢价【股票公允价值与面值总额的差额】</p> <p>【提示】购买方发行权益性证券作为对价, 支付给证券承销机构的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的发行费用, 冲减资本公积——股本溢价, 不足冲减的, 应冲减盈余公积和未分配利润。</p> <p>借: 资本公积——股本溢价 贷: 银行存款【支付给证券承销机构的手续费、佣金】</p> <p>C: 购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用, 应当于发生时计入当期损益(管理费用);</p> <p>借: 管理费用 贷: 银行存款</p>
--	---

2. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始计量

处理原则: 认账面, 不会产生新的商誉, 不会产生损益。	
投资企业(母公司)在个别报表的处理	<p>(1) 长期股权投资的初始投资成本 = 被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额 + 包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉【如果被合并方当初是最终控制方从外面买来的】</p> <p>【提示 1】得到股权, 看得到股权的账面。</p> <p>【提示 2】初始投资成本中不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润。已宣告但尚未发放的现金股利或利润, 按照享有的份额, 确认“应收股利”。</p> <p>(2) 付出的对价按照付出的账面价值结转</p> <p>(3) 合并方取得的净资产账面价值份额与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额, 应当调整资本公积(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, 调整留存收益。</p> <p>会计分录:</p> <p>借: 长期股权投资【被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额 + 当初外购形成的商誉】 贷: 银行存款 有关资产或负债(支付的合并对价的账面价值) 股本【面值】 资本公积——股本溢价【倒挤】</p> <p>【提示 1】合并方为发行权益性证券支付给证券承销机构的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的发行费用, 应冲减“资本公积——股本溢价”, 不足冲减的, 应冲减盈</p>

	<p>余公积和未分配利润。</p> <p>借：资本公积——股本溢价</p> <p>贷：银行存款。</p> <p>【提示2】合并方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。</p> <p>借：管理费用</p> <p>贷：银行存款</p>
--	---

二、长期股权投资的后续计量

（一）成本法核算的长期股权投资

项目	说明
成本法的适用范围	<p>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。</p> <p>【提示】控制三要素： 投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。</p>
核算原则	成本法，是指投资按初始投资成本计价的方法。
会计处理	<p>(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。</p>
	<p>(2) 除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资方应将按照享有被投资单位宣告分派的现金股利或利润（不管是取得投资前还是取得投资后实现的），确认为当期投资收益。</p> <p>借：应收股利 贷：投资收益</p>
	<p>(3) 长期股权投资减值： 借：资产减值损失 贷：长期股权投资减值准备</p>
	<p>(4) 被投资方实现净利润、其他综合收益变动时，投资企业不做账务处理；被投资方宣告分配股票股利时，投资企业无须做账务处理，只需对增加的股数做备查登记。</p>

（二）长期股权投资的权益法核算

项目	说明
权益法的适用范围	<p>投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，即对合营企业投资及联营企业投资，应当采用权益法核算。</p>
核算原则（8件事）	<p>是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间，根据被投资单位所有者权益的变动，投资企业按应享有（或应分担）被投资企业所有者权益的份额调整其投资账面价值的方法。【跟着被投资单位的所有者权益变动而变动】</p>
1. 初始投资成本的调整【第一件事】	
<p>取得权益法长期股权投资（合营、联营企业——非企业合并）时： 初始投资成本=付出对价的公允+直接相关税费</p> <p>借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款</p> <p>【提示】无论以何种方式取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或利润，应作为应收项目单独核算，不作为取得的长期股权投资的成本。</p> <p>比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：</p> <p>①大于：不调整已确认的初始投资成本； ②小于： 借：长期股权投资——投资成本</p>	

<p>贷：营业外收入</p>
<p>2. 投资损益的确认【第二件事】</p> <p>被投资单位赚了亏了，投资方按照持股比例分享或承担份额： 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益【被投资单位实现净利润×持股比例】 【提示】对被投资单位实现净利润的调整： (1) 取得投资时点，被投资单位资产负债的账面价值、公允价值不符（一般：资产公允价值>账面价值），对账面净利润的调整： 存货评估增值对净利润的调整： 调整后的净利润=净利润-（投资日公允价值-账面价值）×当期出售比例 固定资产或无形资产评估增值对净利润的调整： 调整后的净利润=净利润-（投资日公允价值-账面价值）/尚可使用年限 (2) 投资企业和被投资单位发生内部交易，对账面净利润进行调整 原则： 发生内部交易的当期：调减未实现的内部交易损益； 以后年度：未实现的变成已实现，要调增。</p>
<p>3. 被投资单位宣告发放现金股利的核算【第三件事】</p> <p>借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整【被投资单位宣告的现金股利×持股比例】</p>
<p>4. 承担投资亏损的核算【第四件事】</p> <p>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：（假设：承担亏损 4800 万元） 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，上述处理后，按照投资合同或协议约定企业仍需承担额外义务的，按预计承担义务确认预计负债，计入当期投资损失； 第四，仍未确认的应分担损失，应在账外备查簿登记。</p> <p>被投资单位以后实现净利润的，投资企业在将其收益分享额弥补账外备查簿登记的未确认的损失分担额后，按与上述相反的顺序处理，恢复确认收益分享额，即：【反向恢复】 依次减记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； 恢复长期股权投资的账面价值。 会计分录： 借：预计负债 长期应收款 长期股权投资 贷：投资收益</p>
<p>5. 分享其他综合收益的变动【第五件事】</p> <p>当被投资单位其他综合收益发生变动时，投资企业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</p>
<p>6. 分享所有者权益的其他变动【第六件事】</p> <p>被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动投资企业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所有者权益的其他变动，按照持股比例计算应享有或应承担的份额，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），并在备查簿中登记。 借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积</p>
<p>7. 长期股权投资减值【第七件事】</p>

长期股权投资减值测试，其可收回金额低于账面价值的，应当将该长期股权投资的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提资产减值准备。

借：资产减值损失

 贷：长期股权投资减值准备

【提示】长期股权投资减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

8. 被投资单位宣告发放股票股利投资方不做会计处理。**【第八件事】**