

第二节 长期股权投资的后续计量

【例 5-9 和 5-10 改编】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，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。2021 年 9 月，甲、乙公司之间发生存货买卖交易，该存货的成本为 800 万元，售价为 1200 万元，乙公司 2021 年实现净利润为 2000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

【假设 1】（1）买方将取得的商品作为存货，至 2021 年年底，买方仍未对外出售，分别以下两种情形编制甲公司投资收益确认分录。

情形 1：上述内部交易中，商品为甲公司出售给乙公司。

顺流交易

情形 2：上述内部交易中，商品为乙公司出售给甲公司。

逆流交易

①2021 年调整后的净利润 = 2000 - (1200 - 800) = 1600 (万元)

②甲公司应享有份额 = 1600 × 20% = 320 (万元)

③借：长期股权投资—损益调整 320
 贷：投资收益 320

【延伸】（2）至 2022 年年底，买方将存货全部出售给独立的第三方，以下两种情形编制甲公司投资收益确认分录。

情形 1：上述内部交易中，商品为甲公司出售给乙公司。

顺流交易

情形 2：上述内部交易中，商品为乙公司出售给甲公司。

逆流交易

①2022 年调整后的净利润 = 3000 + (1200 - 800) = 3400 (万元)

②甲公司应享有份额 = 3400 × 20% = 680 (万元)

③借：长期股权投资—损益调整 680
 贷：投资收益 680

【假设 2】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，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。2021 年 9 月，甲、乙公司之间发生存货买卖交易，该存货的成本为 800 万元，售价为 1200 万元，买方将购入的存货分类为管理用固定资产，使用寿命为 5 年，净残值为 0，采用年限平均法计提折旧，假设乙公司 2021 年至 2026 年各年实现净利润均为 2000 万元，不考虑相关税费等其他因素影响，2021 年至 2026 年分别以下两种情形编制甲公司投资收益确认分录。

情形 1：上述内部交易中，商品为甲公司出售给乙公司。

情形 2：上述内部交易中，商品为乙公司出售给甲公司。

年度	调整后的净利润	甲公司应享有份额
2021	$2000 - (1200 - 800) + \frac{1200 - 800}{5} \times \frac{3}{12} = 1620$ 万元	$1620 \times 20\% = 324$ 万元
2022	$2000 + \frac{1200 - 800}{5} = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2023	$2000 + \frac{1200 - 800}{5} = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2024	$2000 + \frac{1200 - 800}{5} = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元
2025	$2000 + \frac{1200 - 800}{5} = 2080$ 万元	$2080 \times 20\% = 416$ 万元

2026	$2000 + \frac{1200 - 800}{5} \times \frac{9}{12} = 2060 \text{ 万元}$	$2060 \times 20\% = 412 \text{ 万元}$
------	---	-------------------------------------

【例 5-11】甲公司持有乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2021 年，甲公司将其账面价值为 200 万元的商品以 160 万元的价格出售给乙公司。至 2021 年 12 月 31 日，该批商品尚未对外部第三方出售。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 2021 年实现净利润为 1500 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

违背了谨慎性要求

【提示 1】投资方与其联营企业及合营企业之间发生的**无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失**，其中属于**所转让资产发生减值损失的**，有关未实现内部交易损失**不应予以抵销**。

甲公司在确认应享有乙公司 2021 年净损益时，如果有证据表明该商品交易价格 160 万元与其账面价值 200 万元之间的差额为减值损失的，不应予以抵销。

甲公司应当进行以下会计处理：

借：长期股权投资—损益调整（1500×20%）	300	
贷：投资收益		300

【提示 2】被投资单位宣告发放现金股利或利润

权益法下，投资单位分得的现金股利或利润，应抵减“长期股权投资—损益调整”明细科目。

在被投资单位宣告分派现金股利或利润时：

借：应收股利	
贷：长期股权投资—损益调整	

（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

【提示 1】常考的“其他综合收益”

1. **【链接】**投资性房地产的转换

非投资性房地产（固定/无形）转换投资性房地产（公允价值模式）

借：投资性房地产—成本【公允价值】	
累计折旧（累计摊销）	
固定（无形）资产减值准备	
公允价值变动损益【借差】	
贷：固定资产（无形资产）【原值】	
其他综合收益【贷差】	

2. **【链接】**其他债权投资/其他权益工具投资公允价值的变动

3. **【链接】**金融资产之间重分类

4. **【课外阅读】**重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动

【提示 2】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**将这部分其他综合

收益转入当期投资收益或留存收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分其他综合收益**全部**转入当期投资收益或留存收益。

借：其他综合收益

 贷：投资收益 ——> 可转损益

 留存收益 ——> 不可转损益

（或相反分录）

【课外阅读】重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动除外。

【例题】甲公司持有乙公司 25%的股份，并能对乙公司施加重大影响。当期，乙公司将作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值 1500 万元，计入了其他综合收益。不考虑其他因素，甲公司当期按照权益法核算应确认的其他综合收益的会计处理如下：

甲公司应确认的其他综合收益=1500×25%=375（万元）

借：长期股权投资—其他综合收益 375

 贷：其他综合收益 375

（四）“其他权益变动”明细科目的处理

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的因素，主要包括：

- 被投资单位接受其他股东的资本性投入 **资本公积—股本溢价**
- 被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分
其他权益工具
- 以权益结算的股份支付 **资本公积—其他资本公积**
- 其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动
资本公积—股本溢价

投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，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。

借：长期股权投资—其他权益变动

 贷：资本公积—其他资本公积（或相反分录）

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。

借：资本公积—其他资本公积

 贷：投资收益（或相反分录）

（五）长期股权投资的减值

投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照本书的相关内容对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

投资账面价值高于可收回金额的，按其差额

借：资产减值损失

 贷：长期股权投资减值准备

上述长期股权投资的减值准备一经计提，不得转回。

【例·单选题】2020年初甲公司购入乙公司 80%的股权，成本为 60 万元。2020年末长期股权投资的可收回金额为 50 万元，计提长期股权投资减值准备 10 万元。2021年末该项长期股权投资的可收回金额为 70 万元。

2021 年末甲公司对乙公司长期股权投资减值准备余额为（ ）万元。

A.10

B.20

C.30

D.0

【答案】A

【解析】长期股权投资已计提的减值准备不得转回。2018 年末即使甲公司长期股权投资的可收回金额高于账面价值，也不能恢复原来计提的 10 万元减值准备。