

第三节 长期股权投资的后续计量

4. 其他综合收益的处理

在权益法核算下，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。

【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账务处理如下：

按权益法核算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 3750000

 贷：其他综合收益 3750000

5. 被投资单位所有者权益其他变动的处理

采用权益法核算时，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的所有者权益的其他变动，应按所持股权比例与被投资单位所有者权益的其他变动计算的归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资账面价值，同时增加或减少资本公积（其他资本公积）。

提示：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、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、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。

【例题】A 企业持有 B 企业 30% 的股份，能够对 B 企业施加重大影响。B 企业为上市公司，当期 B 企业的母公司捐赠 B 企业 1 000 万元，该捐赠实质上属于资本性投入，B 企业将其计入资本公积（股本溢价）。不考虑其他因素，A 企业按权益法作如下会计处理：A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的其他变动=1 000×30%=300（万元）

借：长期股权投资——其他权益变动 3 000 000

 贷：资本公积——其他资本公积 3 000 000

【例题】2×23年3月20日，A公司、B公司和C公司分别以现金200万元、400万元和400万元出资设立D公司，分别持有D公司20%、40%和40%的股权。A公司对D公司具有重大影响，采用权益法对有关长期股权投资进行核算。D公司自设立日起至2×25年1月1日实现净损益1000万元，除此以外，无其他影响净资产的事项。

2×25年1月1日，经A公司、B公司和C公司协商，B公司对D公司增资800万元，增资后D公司净资产为2800万元，A公司、B公司和C公司分别持有D公司15%、50%和35%的股权。相关手续于当日完成。假定A公司与D公司适用的会计政策、会计期间相同，双方在当期及以前期间未发生其他内部交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

解析：2×25年1月1日，经A公司、B公司和C公司协商，B公司对D公司增资800万元，增资后D公司净资产为2800万元，A公司、B公司和C公司分别持有D公司15%、50%和35%的股权。相关手续于当日完成。假定A公司与D公司适用的会计政策、会计期间相同，双方在当期及以前期间未发生其他内部交易。不考虑相关税费等其他因素影响。A公司对D公司长期股权投资的账面价值应调增20万元，并相应调整“资本公积——其他资本公积”。

借：长期股权投资——其他权益变动 200000

 贷：资本公积——其他资本公积 200000

【提示】 $800 \times 15\% - 400/20\% \times 5\% = 20$ （万元）

6. 超额亏损确认

| | |
|--------------------|---|
| <p>亏损</p> | <p>(1) 减记长期股权投资的账面价值；</p> <p>(2) 冲减长期应收项目等的账面价值；（具有投资性质的长期权益项目）</p> <p>(3) 按预计将承担的义务金额确认预计负债；（按照投资合同或协议约定，投资企业需要承担额外损失弥补等义务的）</p> <p>(4) 除上述仍未确认的应分担损失备查登记。</p> |
| <p>被投资单位净资产增加的</p> | <p>进行相反顺序处理。即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值，同时，投资方还应当重新复核预计负债的账面价值</p> |

恢复时有关会计处理

(1) 投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的, 根据登记的未确认投资净损失的类型, 弥补前期未确认的应分担的被投资单位净亏损或其他综合收益减少净额等投资净损失。

(2) 投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的, 应先按照以上(1)的规定弥补前期未确认投资净损失; 对于前者大于后者的差额部分, 依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值, 同时按权益法确认该差额。即按顺序分别借记“长期应收款”“长期股权投资”等, 贷记“投资收益”或“其他综合收益”。

【例题】甲企业持有乙企业40%的股权, 能够对乙企业施加重大影响。2×23年12月31日, 该项长期股权投资的账面价值为6000万元。乙企业2×24年由于一项主营业务市场条件发生变化, 当年度亏损9000万元。假定甲企业在取得该投资时, 乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等, 双方所采用的会计政策及会计期间也相同。则甲企业当年度应确认的投资损失为3600万元。确认上述投资损失后, 长期股权投资的账面价值变为2400万元。

如果乙企业当年度的亏损额为18000万元, 则甲企业按其持股比例确认应分担的损失为7200万元, 但长期股权投资的账面价值仅为6000万元, 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, 则甲企业应确认的投资损失仅为6000万元, 超额损失在账外进行备查登记; 在确认了6000万元的投资损失, 长期股权投资的账面价值减记至零以后, 如果甲企业账上仍有应收乙企业的长期应收款2400万元, 该款项从目前情况看, 没有明确的清偿计划(并非产生于商品购销等日常活动), 则在长期应收款的账面价值大于1200万元的情况下, 应以长期应收款的账面价值为限进一步确认投资损失1200万元。

甲企业应进行的账务处理如下:

借: 投资收益 60000000

 贷: 长期股权投资——损益调整 60000000

借: 投资收益 12000000

贷：长期应收款 12000000

【例题】甲公司持有乙公司 20%的股权，能够对乙公司施加重大影响。2×23 年因乙公司持续亏损，甲公司对乙公司按权益法核算应承担的 10 万元超额亏损仅在账外备查登记（假设不存在额外义务）。2×24 年，乙公司实现其他综合收益 40 万元，除此之外，无其他净资产变动。不考虑其他因素，2×24 年度甲公司按照权益法进行的账务处理如下：

借：长期股权投资——其他综合收益 80000

贷：其他综合收益 80000

借：投资收益 80000

贷：长期股权投资——损益调整 80000