



第五章 长期股权投资

第二节 长期股权投资的后续计量

长期股权投资的后续计量包括权益法和成本法。

权益法认为，长期股权投资本质上是投资人在被投资方所拥有的净资产量，投资价值会随着被投资方净资产量的波动而波动。

成本法认为，长期股权投资就是一项普通资产，其与投资人在被投资方所拥有的净资产量无任何关系，其投资价值不会随着被投资方净资产量的波动而波动。当被投资方分红时确认投资收益。

一、长期股权投资核算的成本法

（一）成本法的适用范围

投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。

（二）成本法核算

1. 初始投资时的会计处理

2. 成本法下收到现金股利的会计处理

（1）原则规定

成本法核算的长期股权投资，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，投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益，不再划分是否属于投资前和投资后被投资单位实现的净利润。

（2）被投资方分配现金股利

①宣告时：

借：应收股利

贷：投资收益

②发放时：

借：银行存款

贷：应收股利



二、长期股权投资核算的权益法

（一）权益法的适用范围

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，应当采用权益法核算。

（二）权益法核算

1. 初始投资成本与被投资方公允可辨认净资产中属于投资方的部分之间的差额处理

（1）投资方拥有的被投资方公允可辨认净资产份额与初始投资成本之间的差额的处理原则

①长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；

②长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的账面价值。

（2）股权投资差额的账务处理

①当初始投资成本大于在被投资方所拥有的可辨认净资产公允价值份额时

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款等

②当初始投资成本小于在被投资方所拥有的可辨认净资产公允价值份额时先确认初始投资成本：

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款等

再将差额作如下处理：

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

2. 被投资方发生盈亏时投资方的会计处理

（1）被投资方实现盈余时投资方的会计处理

①当被投资方实现盈余时，首先将此盈余口径调整为公允口径，再根据公允口径后的净利润乘以投资方的持股比例即为投资收益额，具体分录如下：

借：长期股权投资——损益调整（被投资方实现的公允净利润×投资方的持股比例）

贷：投资收益



【随堂练习】甲公司于2×19年1月1日取得乙企业30%的股权，取得投资时被投资单位的固定资产公允价值为1 200万元，账面价值为600万元，固定资产的预计尚可使用年限为10年，净残值为零，按照直线法计提折旧。被投资单位2×19年度利润表中净利润为500万元。

【解析】①被投资方的公允折旧口径= $1\,200 \div 10 = 120$ （万元）；

②被投资方的账面折旧口径= $600 \div 10 = 60$ （万元）；

③因折旧造成的差异为60万元（ $120 - 60$ ）；

④由此调整的被投资方公允净利润= $500 - 60 = 440$ （万元）；

⑤投资方由此认定的投资收益= $440 \times 30\% = 132$ （万元）；

⑥会计分录如下：

借：长期股权投资——损益调整 132

 贷：投资收益 132

②符合如下条件之一的，可按被投资方账面净利润认定投资收益：

第一，投资企业无法合理确定取得投资时被投资方各项可辨认资产等的公允价值；

第二，投资时被投资方可辨认净资产的公允价值与账面价值相差无几；

第三，其他原因导致无法取得被投资方的相关资料，不能按照准则中规定的原则对被投资方的净损益进行调整的。

③如果被投资方采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的，应当按照投资企业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，并据以确认投资损益。

④在评估投资方对被投资方是否重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响，但在确定应享有的被投资方实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时，潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。

⑤在确认应享有或应分担的被投资方净利润（或亏损）时，法规或章程规定不属于投资方的净损益应当予以剔除后计算。

（2）被投资方发生亏损时投资方的会计处理



【随堂练习】甲公司2×09年初取得乙公司40%的股权，初始投资成本为2 000万元，投资当日乙公司各项资产、负债公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同，乙公司2×09年初公允可辨认净资产金额为4 000万元。

(1) 初始投资时甲公司的会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 2 000
贷：银行存款等 2 000

(2) 2×09年乙公司实现净利润500万元，甲公司账务处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 200
贷：投资收益 200

(3) 乙公司2×10年亏损6 000万元，甲公司同时拥有对乙公司“长期应收款”120万元，且甲公司对乙公司亏损不负连带责任，甲公司账务处理如下：

借：投资收益 2 320
贷：长期股权投资——损益调整 2 200
长期应收款 120

同时，在备查簿中登记未入账亏损80万元。

(4) 假如乙公司2×10年亏损6 000万元，甲公司同时拥有对乙公司“长期应收款”120万元，且甲公司对乙公司亏损承担连带责任时，甲公司账务处理如下：

借：投资收益 2 400
贷：长期股权投资——损益调整 2 200
长期应收款 120
预计负债 80

(5) 乙公司2×11年实现净利润900万元时：

①甲公司对乙公司亏损不负连带责任，首先冲减备查簿登记的未入账亏损80万元；然后再作如下会计处理：

借：长期应收款 120
长期股权投资——损益调整 160
贷：投资收益 280

②甲公司对乙公司亏损负连带责任，

借：预计负债 80
长期应收款 120
长期股权投资——损益调整 160
贷：投资收益 360



总结:

①被投资方发生亏损时投资方的会计处理原则

投资企业确认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(长期应收款)减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。因此,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:

- A. 冲减长期股权投资的账面价值。
- B. 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,冲减长期权益的账面价值。
- C. 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。

被投资单位以后期间实现盈利的,扣除未确认的亏损分担额后,应按与上述顺序相反的顺序处理,减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他长期权益以及长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益。

投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,均应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。

②被投资方亏损时一般会计分录

借: 投资收益

贷: 长期股权投资——损益调整(以长期股权投资的账面价值为冲抵上限)

长期应收款(如果投资方拥有被投资方的长期债权时,超额亏损应视为此债权的减值,冲抵长期应收款)

预计负债(如果投资方对被投资方的亏损承担连带责任的,需将超额亏损列入预计负债,如果投资方无连带责任,则应将超额亏损列入备查簿。)

将来被投资方实现盈余时,先冲备查簿中的亏损额,再作如下反调分录:

借: 预计负债(先冲当初列入的预计负债)

长期应收款(再恢复当初冲减的长期应收款)

长期股权投资——损益调整(最后再恢复长期股权投资)

贷: 投资收益



(3) 在确认投资收益时, 除考虑公允价值的调整外, 对于投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。

【随堂练习】甲企业于20×9年1月取得乙公司20%有表决权股份, 具备重大影响能力。投资当日, 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。20×9年8月, 乙公司将其成本为300万元的商品以400万元的价格卖给甲公司, 甲企业将取得的商品作为存货, 至20×9年12月31日, 甲企业将该批存货的40%卖给了外部独立第三方。乙公司20×9年实现净利润1 000万元。假定不考虑所得税因素。

【答案解析】

①乙公司销售商品给甲公司, 而甲公司当年并未售出其中的60%, 应界定逆销形成的未实现内部收益60万元;

②甲公司在按照权益法确认应享有乙公司20×9年净损益时:

借: 长期股权投资——损益调整 188 $[1\ 000 - (400 - 300) \times 60\%] \times 20\%$

贷: 投资收益 188

③假定2×10年, 甲公司将余下的存货出售给了外部独立第三方, 则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2×10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。乙公司2×10年实现的净利润为800万元。甲公司的会计处理如下:

借: 长期股权投资——损益调整 172 $[(800 + 60) \times 20\%]$

贷: 投资收益 172

3. 被投资方分红时

(1) 被投资方分派现金股利时

直接根据总的分红额乘以持股比例认定投资方享有的现金股利额, 作如下会计处理:

①宣告时:

借: 应收股利

贷: 长期股权投资——损益调整

②发放时:

借: 银行存款

贷: 应收股利

(2) 被投资方分派股票股利时

由于股票股利仅是将被投资方的未分配利润转化为股本, 其本质是对现有所有者权益结构进行再调整, 该业务既不会增加企业的资产, 也不会增加企业的负债, 更不会增加业主权益。



因此，作为投资方，无论成本法还是权益法，均不能将其认定为投资收益，只需在备查簿中登记由此而增加的股份额即可。

【随堂练习一单选】2×18年4月1日甲公司以账面价值1 400万元、公允价值1 500万元的一幢房产换得丁公司持有的乙公司30%的普通股，达到对乙公司的重大影响能力。投资当日乙公司的账面净资产和可辨认净资产的公允价值均为3 500万元。甲公司另行支付相关税费20万元。2×18年4月21日，乙公司宣告分派现金股利200万元，并于5月10日发放。2×18年乙公司实现公允净利润600万元（其中1～3月份公允净利润为200万元）。

2×19年4月25日，乙公司宣告分派现金股利300万元，并于5月20日发放红利。2×19年乙公司实现公允净利润500万元。则2×19年末甲公司长期股权投资账面余额为（ ）。

- A. 1 640万元 B. 1 720万元
C. 1 520万元 D. 1 840万元

【正确答案】A

- ①甲公司持有的长期股权投资的初始投资成本 $=1\,500+20=1\,520$ （万元），由于甲公司按权益法核算投资，而当天乙公司公允可辨认净资产中属于甲公司的额度为 $1\,050$ 万元（ $=3\,500\times 30\%$ ），产生商誉470万元，在账上不予确认；
- ②2×18年甲公司收到乙公司发放的红利应冲减账面价值60万元（ $=200\times 30\%$ ）；
- ③2×18年末甲公司因乙公司实现盈余而增加的长期股权投资账面价值 $=(600-200)\times 30\%=120$ （万元）；
- ④2×19年乙公司宣告发放的红利时甲公司应冲减的长期股权投资账面价值 $=300\times 30\%=90$ （万元）；
- ⑤2×19年末甲公司因乙公司实现盈余而增加的长期股权投资账面价值 $=500\times 30\%=150$ （万元）；
- ⑥甲公司2×19年末长期股权投资的账面余额 $=1\,520-60+120-90+150=1\,640$ （万元）。

4. 被投资方发生其他综合收益时

（1）其他综合收益的界定

- ①其他权益工具投资、其他债权投资价值的波动；
- ②权益法下被投资方其他综合收益变动时投资方“长期股权投资”价值的相应调整；
- ③债权投资重分类为其他债权投资时价值的波动；
- ④自用房产、存货转为公允价值模式下的投资性房地产时形成的增值额；
- ⑤重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动。



(2) 会计分录

借：长期股权投资——其他综合收益
 贷：其他综合收益

或反之。

(3) 后续处理

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；

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。

会计分录为：

借：其他综合收益
 贷：投资收益

或反之。

说明：

- ①如果此其他综合收益源于被投资方其他权益工具投资的公允价值变动所致，则将来转入留存收益而非投资收益。
- ②如果此其他综合收益源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值波动所致，则将来不转损益。

5. 被投资单位除净损益、利润分配以及其他综合收益外的所有者权益的其他变动时

(1) 被投资方其他所有者权益变动的内容

- ①被投资单位接受其他股东的资本性投入；
- ②被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分；
- ③以权益结算的股份支付；
- ④其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变化等。

(2) 会计分录

借：长期股权投资——其他权益变动
 贷：资本公积——其他资本公积
或反之。

(3) 后续处理



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。

会计分录为：

借：资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益

或反之。





请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com