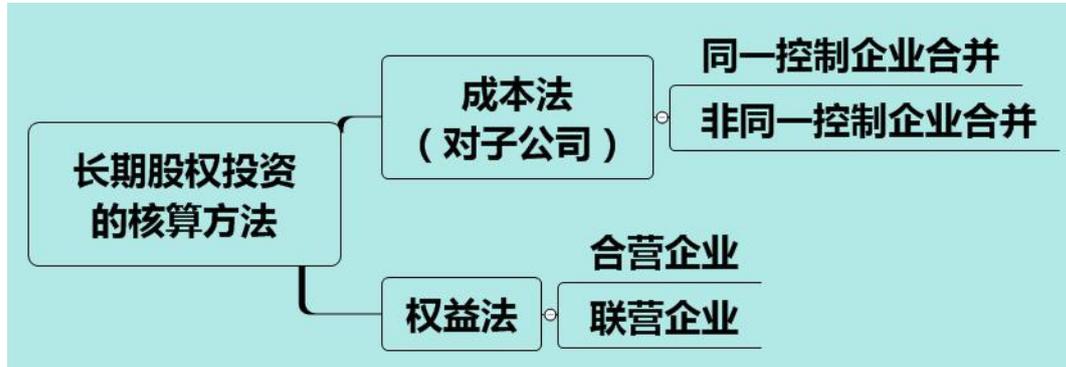




长期股权投资的后续计量核算方法：采用成本法及权益法



### 一、成本法

1. 采用成本法核算的长期股权投资，应当按照初始投资成本计价；追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算

2. 被投资单位宣告分配现金股利或利润会计处理

借：应收股利

贷：投资收益

3. 会计科目

长期股权投资

应收股利

#### 【教材例 5-8】

甲公司于 2×15 年 4 月 10 日自非关联方处取得乙公司 60% 股权，成本为 12 000 000 元，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。2×16 年 2 月 6 日，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按照持股比例可取得 100 000 元。乙公司于 2×16 年 2 月 12 日实际分派现金股利。不考虑相关税费等其他因素的影响。

借：长期股权投资——乙公司 12 000 000

贷：银行存款 12 000 000

借：应收股利 100 000

贷：投资收益 100 000

借：银行存款 100 000

贷：应收股利 100 000

### 二、权益法

1. 对合营企业和联营企业的投资采用权益法核算

2. 权益法在初始投资成本确定后，在投资持有期间根据投资企业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。

3. 权益法的会计处理

会计科目：长期股权投资——投资成本

——损益调整

——其他综合收益



## ——其他权益变动

经济业务	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

## (一) 初始投资成本的调整

	相关内容	
	会计科目	长期股权投资——投资成本
初始 计量	会计处理	<p>1. 初始投资时 初始投资成本确定：按照初始投资成本或追加投资的投资成本，增加长期股权投资的账面价值。</p> <p>2. 初始投资成本的调整（后续计量） 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不调整长期股权投资的初始投资成本 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 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入</p>
	提示	<p>1. 术语： (1) 初始投资成本=买价+相关税费 (2) 入账价值：切记初始投资成本不一定等于入账价值，入账价值是调整后的金额。</p> <p>2. (1) 商誉=合并成本-应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额 (2) 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，实际上是商誉，而商誉与整体有关，不能在个别报表中确认，只能体现在长期股权投资中。</p>



	<p><b>被投资单位所有者权益的其他变动的业务主要包括：</b></p> <p>(1) 被投资单位接受其他股东的资本性投入；</p> <p>(2) 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；</p> <p>(3) 以权益结算的股份支付；</p> <p>(4) 其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等</p>
--	---

【例题·判断题】增值税一般纳税人支付现金方式取得联营企业股权的，所支付的与股权投资直接相关的费用应计入当期损益（ ）。

【答案】错误

【解析】取得联营企业股权投资支付的直接相关费用，应计入其初始投资成本。

【教材例 5-9】甲公司于 2×16 年 1 月 2 日取得乙公司 30%的股权，支付价款 30 000 000 元。取得投资时被投资单位账面所有者权益的构成如下（假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，单位：元）

实收资本	30 000 000
资本公积	24 000 000
盈余公积	6 000 000
未分配利润	15 000 000
所有者权益总额	75 000 000

假定在乙公司的董事会中，所有股东均以其持股比例行使表决权。甲公司在取得对乙公司的股权后，派人参与了乙公司的财务和生产经营决策。因能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响，甲公司对该项投资采用权益法核算。取得投资时，甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——投资成本 30 000 000  
 贷：银行存款 30 000 000

长期股权投资的成本 30 000 000 元大于取得投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额 22 500 000 元（75 000 000×30%），不对其初始投资成本进行调整。

假定上例中取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值为 120 000 000 元，甲公司按持股比例 30%计算确定应享有 36 000 000 元，则初始投资成本与应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额 6 000 000 元应计入取得投资当期的损益。

借：长期股权投资——投资成本 30 000 000  
 贷：银行存款 30 000 000

借：长期股权投资——投资成本 6 000 000  
 贷：营业外收入 6 000 000

**（二）投资损益的确认**

采用权益法核算的长期股权投资，在确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时，在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：

(1) 被投资单位采用的会计政策及会计期间与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。

(2) 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。

会计科目：长期股权投资——损益调整



## 老会计-用心传递温

会计分录

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

【教材例题 5-10】沿用【教材例题 5-9】，假定甲公司长期股权投资的成本大于取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值份额的情况下，2×16 年乙公司实现净利润 8 000 000 元。甲公司、乙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。由于投资时乙公司各项资产、负债的账面价值与其公允价值相同，不需要对乙公司的净利润进行调整，甲公司应确认的投资收益为 2 400 000 元（8 000 000×30%），一方面增加长期股权投资的账面价值，另一方面作为利润表中的投资收益确认。

【解析】甲公司的会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整	2 400 000
贷：投资收益	2 400 000

### 【考试 1：第一类调整】

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认

【教材例题 5-11】甲公司于 2×16 年 1 月 2 日购入乙公司 30% 的股份，购买价款为 20 000 000 元，自取得股份之日起派人参与乙公司的生产经营决策。取得投资日，乙公司可辨认净资产公允价值为 60 000 000 元，除下列项目外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相同（单位：元）。

	账面原价	已提折旧	公允价值	原预计 使用年限	剩余 使用年限
存货	5 000 000		7 000 000		
固定资产	10 000 000	2 000 000	12 000 000	20	16
无形资产	6 000 000	1 200 000	8 000 000	10	8
小计	21 000 000	3 200 000	27 000 000		

假定乙公司 2×16 年实现净利润 6 000 000 元，其中在甲公司取得投资时的账面存货 5 000 000 元中有 80% 对外出售。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。

甲公司在确定其享有乙公司 2×16 年的投资收益时，应在乙公司实现净利润的基础上，根据取得投资时有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整（假定不考虑所得税影响）：

【解析】调整后的净利润=6 000 000-（7 000 000- 5 000 000）×80% -（12 000 000/16-10 000 000/20）-（8 000 000/8-6 000 000/10）=3 750 000（元），

甲公司应享有份额=3 750 000×30%=1 125 000（元）。

借：长期股权投资——损益调整	1 125 000
贷：投资收益	1 125 000

### 【考试 2：第二类调整】

投资企业在采用权益法确认投资收益时，应抵销与其联营企业或合营企业之间发生的未实现内部交易损益。该未实现内部交易既包括顺流交易也包括逆流交易。同时，未实现内部交易损失，如果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





## 老会计-用心传递温

投资企业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。

【教材例 5-13】甲公司持有乙公司 20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。

2×16 年 8 月，乙公司将其成本为 9 000 000 元的某商品以 15 000 000 元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为存货。至 2×16 年 12 月 31 日，甲公司仍未对外出售该存货。乙公司 2×16 年实现净利润 48 000 000 元。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等，两者在以前期间未发生过内部交易。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

幻灯片 44

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司 2×16 年净损益时，应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——损益调整     8 400 000  
    [ (48 000 000-6 000 000) ×20% ]

    贷：投资收益                             8 400 000

假定 2×17 年，甲公司将该商品以 18 000 000 元的价格出售给外部独立第三方，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 2×17 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 6 000 000 元。假定乙公司 2×17 年实现的净利润为 30 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——损益调整             7 200 000  
    [ (30 000 000+6 000 000) ×20% ]

    贷：投资收益                             7 200 000

应当说明的是，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。

【教材例 5-14】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。

2×16 年，甲公司将其账面价值为 2 000 000 元的商品以 1 600 000 元的价格出售给乙公司。至 2×16 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 2×16 年实现净利润为 15 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在确认应享有乙公司 2×16 年净损益时，如果有证据表明该商品交易价格 1 600 000 元与其账面价值 2 000 000 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     3 000 000  
    (15 000 000×20%)

    贷：投资收益                             3 000 000

### (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。

【教材例 5-15】甲公司持有乙公司 30%的股份，能够对乙公司施加重大影响。当期乙公司因





## 老会计-用心传递温

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的，实质上构成对被投资单位的净投资，但不包括投资企业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时，应当按照以下顺序进行处理：**

(1) 冲减长期股权投资的账面价值。

(2) 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。

**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：**

(3) 经过上述处理，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被投资单位的损失，应在账外备查登记。

**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：**

被投资单位以后期间实现盈利的，应按与上述相反的顺序处理，减记账外备查登记的金额、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及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

**【教材例 5-16】**甲公司持有乙公司 40% 的股权，能够对乙公司施加重大影响。2×15 年 12 月 31 日，该项长期股权投资的账面价值为 20 000 000 元。乙公司 2×16 年发生亏损 30 000 000 元。假定甲公司取得投资时，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，两公司采用的会计政策和会计期间也相同。甲公司 2×16 年应确认的投资损失为 12 000 000 元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为 8 000 000 元。

如果乙公司 2×16 年的亏损额为 60 000 000 元，则甲公司按其持股比例确认应分担的损失为 24 000 000 元，但期初长期股权投资的账面价值仅为 20 000 000 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，甲公司应确认的投资损失仅为 20 000 000 元，超额损失在账外进行备查登记；

如果在确认了 20 000 000 元的投资损失后，甲公司账上仍有应收乙公司的长期应收款 8 000 000 元（实质上构成对乙公司的净投资），则在长期应收款的账面价值大于 4 000 000 元的情况下，应进一步确认投资损失 4 000 000 元。

甲公司应进行的账务处理为：

借：投资收益	24 000 000	
贷：长期股权投资——损益调整	20 000 000	
长期应收款——超额亏损	4 000 000	

(六) 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债中包含的权益成分、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。

幻灯片 68

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，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。确认被投资单位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	



或相反分录

【例题】甲企业持有乙企业 30%的股份，能够对乙企业施加重大影响。乙企业为上市公司，当期乙企业的母公司给予 B 公司捐赠 1 000 万元，该捐赠实质上属于资本性投入，乙公司将其计入资本公积（股本溢价）。不考虑其他因素，甲企业按权益法作如下会计处理：

甲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

【教材例 5-17】2×18 年 3 月 20 日，甲、乙、丙三家公司分别以现金 200 万元、400 万元和 400 万元出资设立丁公司，分别持有丁公司 20%、40%、40%股权，甲公司对于丁公司具有重大影响，采用益法对长期股权投资进行核算，丁公司自设立日起至 2×20 年 1 月 1 日实现净利润 1 000 万元，除此以外，无其他影响净资产的事项。

2×20 年 1 月 1 日，甲、乙、丙公司协商，乙分司对于丁公司增资 800 万，增资后丁公司净资产为 2 800 万元，甲、乙、丙公司分别持有丁公司 15%、50%、35%的股权。相关手续当日完成。假定甲公司与丁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。

分析：2×20 年 1 月 1 日，乙公司增资前，丁公司的净资产账面价值为 2 000 万元，甲公司应享有丁公司权益份额为 400 万元(2 000×20%)。乙公司单方面增资后，丁公司的净资产增加 800 万元，甲公司应享有丁公司权益份额为 420 万(2 800×15%)。

甲公司享有的权益变动 20 万(420-400)，属于丁公司除净利润、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。甲公司对丁公司的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 200 000

贷：资本公积——其他资本公积 200 000

【例·单选题】2021 年 1 月 2 日，甲公司用银行存款 2 000 万元取得乙公司 30%的股权，投资时乙公司可辨认净资产公允价值及账面价值的总额均为 8 000 万元。甲公司取得投资后可派人参与乙公司生产经营决策，但无法对乙公司实施控制。2021 年 5 月 9 日，乙公司宣告分配现金股利 400 万元。2021 年度，乙公司实现净利润 800 万元。不考虑所得税等因素，该项投资对甲公司 2021 年度损益的影响金额为（ ）万元。（2020 年）

- A. 240
- B. 640
- C. 860
- D. 400

【答案】B

【解析】该项投资对甲公司 2021 年度损益的影响金额=（8 000×30%-2 000）+800×30%=640（万元）。甲公司账务处理如下：

(1) 2021 年 1 月 2 日取得乙公司 30%股权时：

借：长期股权投资——投资成本 2 000

贷：银行存款 2 000

初始投资成本 2 000 万元小于应享有的被投资方可辨认净资产公允价值份额 2 400 万元(8 000×30%)，差额 400 万元应调整长期股权投资初始投资成本：

借：长期股权投资——投资成本 400

贷：营业外收入 400

(2) 2021 年 5 月 9 日乙公司宣告分配现金股利时：

借：应收股利 (400×30%) 120

贷：长期股权投资——损益调整 120



## 老会计-用心传递温

(3) 2021 年度乙公司实现净利润时:

借: 长期股权投资——损益调整

(800×30%) 240

贷: 投资收益

240



请关注公众号、听更多免费直播

老会计  
www.lkj100.com