



## 第十一章 非流动资产（二）

## 一、债权投资

企业为核算以摊余成本计量的金融资产，应设置“债权投资”科目进行核算，设置“成本”“利息调整”“应计利息”三个明细科目。

业务情况	账务处理	
购入时	初始入账成本=买价-已到付息期但尚未领取的利息+交易费用 借：债权投资——成本【面值】 ——利息调整【倒挤差额，或贷方】 应收利息【已到付息期但尚未领取的债券利息】 贷：银行存款	
期末产生的利息收入	分期付息、一次还本的债券投资	借：应收利息【债券面值×票面利率】 贷：投资收益【期初摊余成本×实际利率】 债权投资——利息调整（或借记）【差额】
	一次还本付息的债券投资	借：债权投资——应计利息【债券面值×票面利率】 贷：投资收益【期初摊余成本×实际利率】 债权投资——利息调整（或借记）【差额】
实际收到利息	借：银行存款 贷：应收利息	
期末减值	借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备	
处置	借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资——成本 ——应计利息 ——利息调整（可能借记） 投资收益（或借记）【差额】	

【提示 1】金融资产或金融负债的摊余成本，是指该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果确定：

- （1）扣除已偿还的本金；
- （2）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；
- （3）扣除累计计提的损失准备。

【提示 2】债权投资的摊余成本与其账面价值相等。不考虑减值的影响，则：

分期付息债券，其摊余成本=期初摊余成本×（1+实际利率）-票面利息

到期一次还本付息债券，其摊余成本=期初摊余成本×（1+实际利率）

## 二、其他债权投资

分类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，应设置“其他债权投资”科目进行核算，设置“成本”“利息调整”“应计利息”“公允价值变动”四个明细科目。

## 1. 购入债券投资时

初始入账成本=买价-已到付息期但尚未领取的利息+交易费用

借：其他债权投资——成本【面值】

    ——利息调整【倒挤差额，或贷方】

    应收利息

    贷：银行存款



## 2. 资产负债表日确认利息收入

借：应收利息/其他债权投资——应计利息【面值×票面利率】

贷：投资收益【**期初摊余成本×实际利率**】

其他债权投资——利息调整【倒挤差额，或借方】

【提示】其他债权投资的**摊余成本不受公允价值变动的影响**，其计算思路与“债权投资”相同。

## 3. 实际收到利息

借：银行存款

贷：应收利息

## 4. 资产负债表日发生公允价值上升

借：其他债权投资——公允价值变动

贷：**其他综合收益**

下降时作相反分录。

【提示】分期付息债券，当年公允价值变动额 = **本年末的公允价值 - (上年末的公允价值 ± 本年计提利息时的利息调整额)**

## 5. 计提减值

借：信用减值损失

贷：**其他综合收益**

【提示】其他债权投资的减值**不影响其他债权投资的账面价值**。

## 6. 出售其他债权投资时

借：银行存款

贷：其他债权投资——成本

——公允价值变动【或借方】

——利息调整【或借方】

——应计利息

**投资收益**【倒挤额】

借：其他综合收益【持有期间累计确认额，或相反分录】

贷：**投资收益**

## 三、其他权益工具投资

**被指定**为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的**非交易性权益工具投资**，应在“其他权益工具投资”科目核算，设置“成本”“公允价值变动”两个明细科目。

## 1. 取得其他权益工具投资时

初始入账成本 = 买价 - 已宣告但尚未发放的股利 + **交易费用**

借：其他权益工具投资——成本【初始入账成本】

应收股利

贷：银行存款

## 2. 被投资方宣告分配现金股利时，投资方

借：应收股利

贷：**投资收益**

## 3. 收到现金股利时

借：银行存款

贷：应收股利

## 4. 期末公允价值上升时

借：其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

下降时作相反分录。

【提示】其他权益工具投资 **不计提减值**。

5. 出售其他权益工具投资

借：银行存款

贷：其他权益工具投资——成本

——公允价值变动

**盈余公积、利润分配——未分配利润**

同时将持有期间累计确认的其他综合收益结转入留存收益

借：其他综合收益

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润

【提示】其他权益工具投资 **不可以重分类**；债权投资、其他债权投资、交易性金融资产（**债券**）三者之间可以两两重分类。

#### 四、长期股权投资

##### （一）取得

1. 企业合并形成的长期股权投资（持股比例大于 50%、可以对子公司施加控制）

		同一控制下的企业合并	非同一控制下的企业合并
长期股权投资的初始投资成本		= 合并日按照所取得的 <b>被合并方所有者权益</b> 在最终控制方合并财务报表中的 <b>账面价值的份额</b>	= 支付资产对价的含税公允价值、发行股票的发行价格 = <b>原金融资产的公允价值</b> + 新支付对价的公允价值 = <b>原权益法的账面价值</b> + 新支付对价的公允价值
	思路	按账面价值结转支付对价， <b>不确认资产处置损益</b> 。 支付对价与长期股权投资的差额，调整资本公积（股本溢价）；若资本公积（股本溢价）不够冲减，则 <b>依次冲减盈余公积、未分配利润</b>	支付资产对价按处置思路核算
	账务处理	借：长期股权投资 贷： <b>库存商品</b> 应交税费——应交增值税（销项税额） 资本公积——股本溢价【倒挤差额，或借记】	借：长期股权投资 贷： <b>主营业务收入</b> 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品
	以发行权益性证券作为合并对价	借：长期股权投资 贷：股本 资本公积——股本溢价	借：长期股权投资 贷：股本 资本公积——股本溢价
相关税费的处理		为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等中介费用以及其他相关管理费用，应当与发生时计入当期损益（ <b>管理费用</b> ）	
		发行权益性证券作为合并对价的，发生的相关佣金、手续费等发行费用应 <b>计入权益性工具的初始确认金额</b> ，即应 <b>冲减溢价发行收入</b> ，溢价收入不足或无溢价的，应冲减盈余公积和未分配利润	



发行债务性工具作为合并对价的，发生的相关佣金、手续费等发行费用应 <b>计入债务性工具的初始确认金额</b>
---

## 2.其他方式取得的长期股权投资

### (1) 以支付现金取得的长期股权投资

借：长期股权投资【**包含为取得长期股权投资发生的相关税费**】

    应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】

    贷：银行存款

### (2) 以发行权益性证券方式取得的长期股权投资

借：长期股权投资【发行价格】

    应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】

    贷：股本

        资本公积——股本溢价

发行权益性证券支付的手续费、佣金等，不构成长期股权投资的初始投资成本；该部分费用应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

借：资本公积——股本溢价①

    盈余公积②

    利润分配——未分配利润③

    贷：银行存款

(3) 以债务重组、非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本按《债务重组》、《非货币性资产交换》相关准则处理。

## (二) 成本法

成本法，是指投资按初始投资成本计价的方法。

### 1. 适用情形

当投资方可以**控制**被投资方时，应对长期股权投资采用成本法核算。

当且仅当投资方具备以下三要素时，才能表明投资方能够控制被投资方：①**拥有**对被投资方的**权力**；②因参与被投资方的相关活动而**享有可变回报**；③**有能力**运用对被投资方的权力**影响**其回报金额。

### 2. 账务处理

(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。

(2) 被投资方宣告发放现金股利时，投资方应作分录：

借：应收股利

    贷：**投资收益**

实际收到现金股利时：

借：银行存款

    贷：应收股利

【提示】被投资方宣告分配股票股利时，投资方无须作账务处理，只需对增加的股数做备查登记。

## (三) 权益法

权益法，是指投资最初以初始投资成本计量，在投资持有期间根据投资方享有被投资方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。

长期股权投资的权益法适用于投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资。

### 1. 初始投资成本的调整



长期股权投资的初始投资成本**大于**取得投资时应享有被投资方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**小于**取得投资时应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额：调增长期股权投资，并确认营业外收入。

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

## 2. 投资损益的确认

投资方应当按照应享有或应分担的被投资方实现的净利润或发生净亏损的份额，确认为当期投资收益，同时调整长期股权投资的账面价值。

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

### (1) 对被投资方实现净利润的调整

投资方在确认应享有被投资方净损益份额时，应当按照调整后的被投资方净利润来确认，在对被投资方净利润进行调整时，主要考虑两点：

项目	存货	固定资产、无形资产等（直线法）
投资时被投资方资产公允价值和账面价值不等	调整后的净利润 = 净利润 - (投资日资产公允价值 - 账面价值) × 当期出售比例	调整后的净利润 = 净利润 - (投资日资产公允价值 - 账面价值) / 尚可使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12)
内部交易	交易发生当年，调整后的净利润 = 净利润 - (内部售价 - 账面价值) × 当期出售比例 以后年度，调整后的净利润 = 净利润 + (内部售价 - 账面价值) × 当期出售比例	交易发生当年，调整后的净利润 = 净利润 - (内部售价 - 账面价值) + (内部售价 - 账面价值) / 预计使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12) 以后年度，调整后的净利润 = 净利润 + (内部售价 - 账面价值) / 预计使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12)

### (2) 超额亏损

投资方确认被投资方发生的净亏损，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方净投资的长期权益**减记至零为限**，投资方负有承担额外损失义务的除外。在确认应分担被投资方发生的亏损时，应当按照以下顺序进行处理：

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

除上述情况，仍未确认的应分担的被投资方的损失，应在**账外备查登记**。被投资方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，先冲减备查登记的金额，然后减记已确认预计负债的账面余额、恢复长期应收款和长期股权投资的账面价值，同时**确认投资收益**。

【提示】在长期股权投资的账面价值减记至零以后，继续确认的投资损失中，属于因顺流交易产生的未实现内部交易损益的抵销部分，确认为**递延收益**，待后续相关损益实现时再结转至损益。

## 3. 取得现金股利或利润的处理

被投资方宣告分配现金股利或利润，投资方根据应享有的份额调减长期股权投资：

借：应收股利



贷：长期股权投资——损益调整

实际收到时：

借：银行存款

贷：应收股利

#### 4. 其他综合收益和资本公积的确认

(1) 被投资方其他综合收益发生改变时，投资方应按持股比例确认长期股权投资：

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）

(2) 被投资方除净损益、利润分配、其他综合收益以外的其他所有者权益发生改变时，投资方应按持股比例确认长期股权投资：

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）

#### （四）减值和处置

##### 1. 减值

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

长期股权投资的减值准备一经计提，不得转回。

##### 2. 处置

借：银行存款

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资

投资收益

借：其他综合收益

贷：投资收益【根据被投资方可重分类进损益的其他综合收益变动确认的份额】

盈余公积、利润分配——未分配利润【根据被投资方不能重分类进损益的其他综合收益变动确认的份额】

或相反分录。

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益（或相反分录）

#### （五）转换

##### 1. 金融资产→权益法（10%+20%=30%）（思路：先卖再买）

(1) 长期股权投资的初始投资成本 = 原 10% 的股权公允价值 + 新增投资支付的公允对价

① 原股权投资为其他权益工具投资

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款等【新支付对价的公允价值】

其他权益工具投资

盈余公积、利润分配——未分配利润

【原 10% 股权公允价值与账面价值之差，或借记】

借：其他综合收益

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润

【或反向】

② 原股权投资为交易性金融资产

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款等【新支付对价的公允价值】

交易性金融资产

投资收益【原 10% 股权公允价值与账面价值之差，或借记】

(2) 对初始投资成本进行调整：

长期股权投资的初始投资成本 < 增资当日被投资方可辨认净资产公允价值 × 新持股比例





(30%)

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

2. 金融资产→成本法（10%+50%=60%）

(1) 形成非同一控制下企业合并。（思路：先卖再买）

长期股权投资的初始投资成本=原 10%的股权公允价值+新增投资支付的公允对价

①原股权投资为其他权益工具投资

借：长期股权投资

贷：银行存款等【新公允对价】

其他权益工具投资

盈余公积、利润分配——未分配利润【或借】

借：其他综合收益

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润

【或反向】

②原股权投资为交易性金融资产

借：长期股权投资

贷：银行存款等【新公允对价】

交易性金融资产

投资收益【倒挤，或借】

(2) 形成同一控制下的企业合并。

长期股权投资的初始投资成本=合并日按照所取得的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

借：长期股权投资

贷：其他权益工具投资、交易性金融资产【账面价值】

库存商品等【支付对价的账面价值】

资本公积——股本溢价（或资本溢价）【倒挤，或借记】

3. 权益法→成本法（30%+25%=55%）

(1) 形成非同一控制下企业合并。

长期股权投资的初始投资成本=原 30%股权的账面价值+新增投资支付的公允对价

借：长期股权投资

贷：银行存款等【新公允对价】

长期股权投资——投资成本

——损益调整【可借可贷】

——其他综合收益【可借可贷】

——其他权益变动【可借可贷】

之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益、其他资本公积，不作会计处理

(2) 形成同一控制下的企业合并。

长期股权投资的初始投资成本=合并日按照所取得的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

借：长期股权投资

贷：库存商品等【支付对价的账面价值】

长期股权投资——投资成本





——损益调整【可借可贷】

——其他综合收益【可借可贷】

——其他权益变动【可借可贷】

资本公积——股本溢价（或资本溢价）【倒挤，或借记】

## 4. 成本法→权益法（70%－40%＝30%）

(1) 处置部分(40%)终止确认	借：银行存款 贷：长期股权投资 投资收益【倒挤差额，或借】
(2) 剩余股权(30%)按权益法追溯调整	<p>①对初始投资成本的调整： 剩余长期股权投资的成本&lt;按照<b>剩余持股比例</b>计算<b>原投资时点</b>应享有被投资方<b>可辨认净资产公允价值</b>的份额： 借：长期股权投资——投资成本 贷：盈余公积、利润分配——未分配利润</p> <p>②被投资单位实现净利润： 借：长期股权投资——损益调整 贷：<b>投资收益</b> 【<b>处置当年年初至处置时点</b>】 盈余公积、利润分配——未分配利润【原投资时点至处置当年年初】</p> <p>③被投资单位宣告分派现金股利： 借：<b>投资收益</b> 【<b>处置当年年初至处置时点</b>】 盈余公积、利润分配——未分配利润【原投资时点至处置当年年初】 贷：长期股权投资——损益调整</p> <p>④被投资单位其他综合收益、其他所有者权益发生变动： 借：长期股权投资——其他综合收益 ——其他权益变动 贷：其他综合收益 资本公积——其他资本公积</p>

## 5. 成本法→金融资产（60%－50%＝10%）（思路：先卖再买）

(1) 确认处置部分(50%)的损益： 借：银行存款 贷：长期股权投资 投资收益【倒挤差额，或借】
(2) 剩余股权(10%)按公允价值转金融资产： 借：其他权益工具投资/交易性金融资产【 <b>剩余股权公允价值</b> 】 贷：长期股权投资 投资收益【倒挤差额，或借】

## 6. 权益法→金融资产（30%－20%＝10%）（思路：先卖再买）

(1) 确认处置部分(20%)的损益： 借：银行存款 贷：长期股权投资
---





投资收益【倒挤差额，或借】
(2) 剩余股权投资(10%)按公允价值转为金融资产： 借：其他权益工具投资/交易性金融资产【 <b>剩余股权的公允价值</b> 】 贷：长期股权投资【 <b>剩余股权的账面价值</b> 】 投资收益【倒挤差额，或借】
(3) 原权益法核算确认的其他综合收益、资本公积(其他资本公积)全部转投资收益(不允许转损益的其他综合收益除外)： 借：其他综合收益 贷：投资收益【可重分类进损益的其他综合收益份额】 盈余公积、利润分配——未分配利润【不能重分类进损益的其他综合收益份额】 借：资本公积——其他资本公积 贷：投资收益 或相反分录

## 五、投资性房地产

### (一) 投资性房地产的范围

包括	(1) <b>已出租</b> 的建筑物 (2) <b>已出租</b> 的土地使用权； (3) <b>持有并准备增值后转让的土地使用权</b>
不包括	(1) 按照国家有关规定认定的闲置土地； (2) <b>持有并准备增值后转让的建筑物</b> ； (3) 租入再转租的土地使用权或建筑物； (4) 自用房地产( <b>含出租给职工的建筑物</b> )； (5) <b>房地产开发企业销售的或为销售而正在开发的商品房和土地</b>

### (二) 投资性房地产的初始计量

	成本模式	公允价值模式
初始计量	处理一致：达到预定可使用状态前的处理均计入资产成本	
折旧或摊销	借： <b>其他业务成本</b> 贷：投资性房地产累计折旧(摊销)	×
计提减值	借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备 一经计提， <b>不可转回</b>	×
确认公允价值变动	×	借：投资性房地产——公允价值变动 贷： <b>公允价值变动损益</b> 或编制相反分录
租金	借：银行存款等 贷： <b>其他业务收入</b>	
投资性房	无差额	差额记入“ <b>公允价值变动损益</b> ”科目



地 产 转 为 固 定 资 产 等		
固 定 资 产 转 为 投 资 性 房 地 产	无差额	差额 <b>借记“公允价值变动损益”科目或贷记“其他综合收益”科目</b>
处 置	收 取 价 款	借：银行存款 贷：其他业务收入
	结 转 成 本	借：其他业务成本 投资性房地产累计折旧（摊 销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产  借：其他业务成本 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动  借：公允价值变动损益 贷：其他业务成本  借：其他综合收益 贷：其他业务成本

【提示 1】投资性房地产通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时可以采用公允价值模式计量。但是，**同一企业**只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，**不得同时采用两种计量模式**。

【提示 2】投资性房地产从成本模式计量转为公允价值模式，应当作为**会计政策变更**处理，并追溯调整。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**。