

第三章 长期股权投资

一、总体要求

投资是企业为了获得收益或实现资本增值向被投资单位投放资金的经济行为。企业对外进行的投资，可以有不同的分类。从性质上划分，可以分为债权性投资与权益性投资等。权益性投资按对被投资单位的影响程度划分，可以分为对子公司投资、对合营企业投资和对联营企业投资等。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范了符合条件的权益性投资的确认和计量。其他投资的会计处理，适用第二十二章金融工具确认和计量等相关章。

本章中的权益性投资不包括风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连结保险产品）持有的、在初始确认时以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，这类金融资产即使符合持有待售条件，也应继续按第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理。投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，应按照公允价值计量且其变动计入当期损益。长期股权投资的披露，详见第四十一章在其他主体中权益的披露。

一般而言，企业对外投资的法律形式要件都体现了其实质的投资意图和性质。然而，在当前市场经济条件下，企业投资模式日趋多元化，除传统的纯粹债权或者纯粹权益投资外，不少企业的投资模式同时具备债权性投资和权益性投资的特点，增大了识别和判断的难度。例如，A公司于2×21年1月出资1.2亿元对B合伙企业进行增资，增资后A公司持有B合伙企业30%的权益，同时约定B合伙企业在2×21年12月31日、2×22年12月31日两个时点分别以固定价格6000万元和1.2亿元向A公司赎回10%、20%的权益。上述交易从表面形式看为权益性投资，A公司办理了正常的出资手续，符合法律上出资的形式要件。然而，从投资的性质而言，该投资并不具备权益性投资的普遍特征。上述A公司的投资在其出资之日，就约定了在固定的时间以固定的金

额退出，全部退出日距初始投资日时间较短（仅有 2 年）。从风险角度分析，A 公司实际上仅承担了 B 合伙企业的信用风险而不是 B 合伙企业的经营风险，其交易实质更接近于 A 公司接受 B 合伙企业的权益作为质押物，向其提供资金并收取资金占用费，该投资的实质为债权性投资，应按照第二十二章金融工具确认和计量等进行会计处理。

二、适用范围

明确界定长期股权投资的范围，是对长期股权投资进行正确确认、计量和报告的前提。长期股权投资包括以下几个方面：

（一）投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。控制，是指投资方拥有对被投资单位的权力，通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。关于控制和相关活动的理解及具体判断，详见第三十四章合并财务报表的相关内容。

（二）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资。共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。关于共同控制和合营企业的理解及具体判断，详见第四十章合营安排的相关内容。

（三）投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位 20% 以上但低于 50% 的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。相反，如果投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位 20% 以下的表决权，一般认为对被投资单位不具有重大影响，除非能够明确证明存在这种影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及

可转换公司债券等的影响。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对长期股权投资的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

(一) “长期股权投资”

1. 本科目核算企业持有的长期股权投资。

2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。长期股权投资核算采用权益法的，应当分别“投资成本”、“损益调整”、“其他综合收益”、“其他权益变动”进行明细核算。

3. 长期股权投资的主要账务处理。

(1) 企业合并形成的长期股权投资。

同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应在合并日按取得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，借记本科目（投资成本），按支付的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照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，借记本科目（投资成本），按照发行股份的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式等作为合并对价的，应在购买日按照第二十章企业合并确定的合并成本，借记本科目（投资成本），按付出的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记或借记“资产处置损益”、“投资收益”等科目；如涉及以库存商品等作为合并对价的，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”科目，并同时结转相关的成本。购买方以发行权益性证券作为合并对价的，应在购买日按照发行的权益性证券的公允价值，借记本科目（投资成本），按照发行的权益性证券的面值总额，贷记“股

本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目。

企业为企业合并（包括同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并）发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（2）以非企业合并方式形成的长期股权投资。

以支付现金、非现金资产等其他方式取得的长期股权投资，应按现金、非现金货币性资产的公允价值或按照第八章非货币性资产交换、第十三章债务重组确定的初始投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目，贷记或借记“资产处置损益”、“投资收益”等处置非现金资产相关的科目。

（3）采用成本法核算的长期股权投资的处理。

长期股权投资采用成本法核算的，应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于本企业的部分，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

（4）采用权益法核算的长期股权投资的处理。

企业的长期股权投资采用权益法核算的，应当分别下列情况进行处理：

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，不调整已确认的初始投资成本；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的，应按其差额，借记本科目（投资成本），贷记“营业外收入”科目。

②资产负债表日，企业应按被投资单位实现的净利润（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计算）或其他综合收益增加净额中企业享有的份额，借记本科目（损益调整或其他综合收益），贷记“投资收益”或“其他综合收益”科目。被投资单位发生净亏损或其他综合收益减少净额时做相反的会计分录，但以本科目的账面价值减记至零为限；还需承担的投资损失，应将其他实质上构成对被投资单位净投资的“长期应收款”等的账面价值减记至零为限；除按照以上步骤已确认的损失外，按照投资合同或协议约定将承担的损失，确认为预计负债。除上述情况仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。发生损失的被投资单位以后实现净利润或其他综合收益增加净额的，应按与上述相反的顺序进行处理。

取得长期股权投资后，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，企业计算应分得的部分，借记“应收股利”科目，贷记本科目（损益调整）。

收到被投资单位发放的股票股利，不进行账务处理，但应在备查簿中登记。

③投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合

收益减少净额，如果将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失，被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额的，企业计算应享有的份额，如有前期未确认投资净损失的，应先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，弥补损失后仍有余额的，依次借记“长期应收款”科目和本科目（损益调整或其他综合收益），贷记“投资收益”或“其他综合收益”科目。

④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，企业按持股比例计算应享有的份额，借记或贷记本科目（其他权益变动），贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目。

（5）处置长期股权投资的处理。

处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，原已计提减值准备的，借记“长期股权投资减值准备”科目，按其账面余额，贷记本科目，按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。按照上述原则可以转入当期损益的其他综合收益，应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“其他综合收益”科目的金额，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，还应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业长期股权投资的价值。

（二）“长期股权投资减值准备”

1. 本科目核算企业长期股权投资的减值准备。
2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。
3. 长期股权投资减值准备的主要账务处理。

资产负债表日，企业根据第九章资产减值确定长期股权投资发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置长期股权投资时，应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的长期股权投资减

值准备。

（三）“应收股利”

1. 本科目核算企业应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。
2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。
3. 应收股利的主要账务处理。

（1）被投资单位宣告发放现金股利或利润，按应归本企业享有的金额，借记本科目，贷记“投资收益”或“长期股权投资——损益调整”科目。

（2）收到现金股利或利润，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业尚未收回的现金股利或利润。

（四）“投资收益”

1. 本科目核算企业确认的投资收益或投资损失。
2. 本科目应当按照投资项目进行明细核算。
3. 长期股权投资涉及的投资收益的主要账务处理。

（1）长期股权投资采用成本法核算的，企业应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于本企业的部分，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

（2）长期股权投资采用权益法核算的，资产负债表日，应按被投资单位实现的净利润（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计算）中企业享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记本科目。

被投资单位发生亏损、分担亏损份额未超过长期股权投资账面价值或分担亏损份额超过长期股权投资账面价值而冲减实质上构成对被投资单位长期净投资的，借记本科目，贷记“长期股权投资——损益调整”、“长期应收款”科目。除按照上述步骤已确认的损失外，按照投资合同或协议约定企业将承担的损失，借记本科目，贷记“预计负债”。发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，企业计算的应享有的份额，如有未确认投资损失的，应先弥补未确认的投资损失，弥补损失后仍有余额的，借记“预计负债”、“长期应收款”、“长期股权投资——损益调整”等科目，贷记本科目。

（3）处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，原已计提减值准备的，借记“长期股权投资减值准备”科目，按其账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按其差额，贷记或借记本科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。按照上述

原则可以转入当期损益的其他综合收益，应按结转长期股权投资的投资成本比例结转原记入“其他综合收益”科目的金额，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记本科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，还应按结转长期股权投资的投资成本比例结转原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记本科目。

4. 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。

四、重大影响的判断

企业通常可以通过下列一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

（一）在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并相应享有实质性的参与决策权，投资方通过该代表参与被投资单位财务和经营政策的制定，从而可能对被投资单位施加重大影响。

（二）参与被投资单位财务和经营政策制定过程。这种情况下，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议和意见，从而可能对被投资单位施加重大影响。

（三）与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可能影响到被投资单位的生产经营决策。

（四）向被投资单位派出管理人员。在这种情况下，管理人员有权力主导被投资单位的相关活动，从而可能对被投资单位施加重大影响。

（五）向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资方的技术或技术资料，表明投资方可能对被投资单位施加重大影响。

存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来作出恰当的判断。例如，企业不应仅仅以撤回或委派董事、委派监事、增加或减少持有被投资单位的股份等个别事实为依据作出判断。

五、长期股权投资的初始计量

（一）企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

长期股权投资可以通过不同的方式取得，除企业合并形成的长期股权投资

外,通过其他方式取得的长期股权投资,应当按照下列要求确定初始投资成本。

1. 以支付现金取得长期股权投资。

以支付现金取得长期股权投资的,应当按照实际应支付的购买价款作为初始投资成本,包括购买过程中支付的手续费等必要支出,但所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润作为应收项目核算,不构成取得长期股权投资的成本。

【例 3-1】2×20 年 2 月 10 日,甲公司自公开市场中买入乙公司 20% 的股份,实际支付价款 16 000 万元,支付手续费等相关费用 400 万元,并于同日完成了相关手续。甲公司取得该部分股权后能够对乙公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司应当按照实际支付的购买价款及相关交易费用作为取得长期股权投资的成本,有关会计处理如下:

借:长期股权投资——投资成本	164 000 000
贷:银行存款	164 000 000

2. 以发行权益性证券取得长期股权投资。

以发行权益性证券取得长期股权投资的,应当按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本,但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。

投资方通过发行权益性证券(权益性工具)取得长期股权投资的,所发行工具的公允价值,应按第三十九章公允价值计量等相关内容确定。为发行权益性工具支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与工具发行直接相关的费用,不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除,溢价收入不足冲减的,应依次冲减盈余公积和未分配利润。

一般而言,投资者投入的长期股权投资应根据法律法规的要求进行评估作价,在公平交易当中,投资者投入的长期股权投资的公允价值,与所发行证券(工具)的公允价值不应存在重大差异。如有确凿证据表明,取得长期股权投资的公允价值比所发行证券(工具)的公允价值更加可靠的,以投资者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。投资方通过发行债务性证券(债务性工具)取得长期股权投资的,比照通过发行权益性证券(权益性工具)处理。

【例 3-2】2×20 年 3 月,A 公司通过增发 6 000 万股普通股(面值 1 元/

股), 从非关联方处取得 B 公司 20% 的股权, 所增发股份的公允价值为 10 400 万元。为增发该部分股份, A 公司向证券承销机构等支付了 400 万元的佣金和手续费。相关手续于增发当日完成。假定 A 公司取得该部分股权后能够对 B 公司施加重大影响。B 公司 20% 股权的公允价值与 A 公司增发股份的公允价值不存在重大差异。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中, 由于 B 公司 20% 股权的公允价值与 A 公司增发股份的公允价值不存在重大差异, A 公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的初始投资成本, 有关会计处理如下:

借: 长期股权投资——投资成本	104 000 000
贷: 股本	60 000 000
资本公积——股本溢价	44 000 000

发行权益性证券过程中支付的佣金和手续费, 应冲减权益性证券的溢价发行收入, 会计处理如下:

借: 资本公积——股本溢价	4 000 000
贷: 银行存款	4 000 000

【例 3-3】 非上市企业 A 公司在成立时, H 公司以其持有的对 B 公司的长期股权投资作为出资投入 A 公司。B 公司为上市公司, 其权益性证券有活跃市场报价。投资合同约定, H 公司作为出资的长期股权投资作价 4 000 万元 (该作价与其公允价值相当)。交易完成后, A 公司注册资本增加至 16 000 万元, 其中 H 公司的持股比例为 20%。A 公司取得该长期股权投资后能够对 B 公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中, H 公司向 A 公司投入的长期股权投资具有活跃市场报价, 而 A 公司所发行的权益性工具的公允价值不具有活跃市场报价, 因此, A 公司应采用 B 公司股权的公允价值来确认长期股权投资的初始成本。A 公司应进行的会计处理为:

借: 长期股权投资——投资成本	40 000 000
贷: 实收资本	32 000 000
资本公积——资本溢价	8 000 000

3. 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得长期股权投资。其初始投资成本应按照第十三章债务重组和第八章非货币性资产交换的有关内容确定。

4. 企业进行公司制改建。此时, 对资产、负债的账面价值按照评估价值调整的, 长期股权投资应以评估价值作为改制时的认定成本, 评估值与原账面

价值的差异应计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

（二）企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，应分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定其初始投资成本。

通过多次交易分步实现的企业合并，各项交易是否属于“一揽子交易”，应按第三十四章合并财务报表进行判断。

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入当期损益。与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

在按照合并日应享有被合并方净资产的账面价值的份额确定长期股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方净资产的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的初始投资成本。如果被合并方编制合并财务报表，则应当以合并日被合并方的合并财务报表为基础确认长期股权投资的初始投资成本。

【例3-4】2×20年6月30日，P公司向同一集团内S公司的原股东A公司定向增发1000万股普通股（每股面值为1元，市价为8.68元），取得S公司100%的股权，相关手续于当日完成，并能够对S公司实施控制。合并后S公司仍维持其独立法人资格继续经营。S公司之前为A公司于2×18年以非同一控制下企业合并的方式收购的全资子公司。合并日，S公司财务报表中净资产的账面价值为2200万元，A公司合并财务报表中的S公司净资产账面价值为4000万元（含商誉500万元）。假定P公司和S公司都受A公司同一控制。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，P公司在合并日应确认对S公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有S公司在A公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额及相关商誉，会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	40 000 000
贷：股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	30 000 000

企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断多次交易是否属于“一揽子交易”。属于一揽子交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照下列步骤进行会计处理：

（1）确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

（2）长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

（3）合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或按第二十二章金融工具确认和计量核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。其中，处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转，处置后的剩余股权改按第二十二

章金融工具确认和计量进行会计处理的,其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

(4) 编制合并财务报表。合并方应当按照第二十章企业合并和第三十四章合并财务报表编制合并财务报表。合并方在达到合并之前持有的长期股权投资,在取得日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日与合并日之间已确认有关损益、其他综合收益和其他所有者权益变动,应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

【例 3-5】 2×20 年 1 月 1 日, H 公司取得同一控制下的 A 公司 25% 的股份, 实际支付款项 6 000 万元, 能够对 A 公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日, A 公司可辨认净资产账面价值为 22 000 万元 (假定与公允价值相等)。2×20 年及 2×21 年度, A 公司共实现净利润 1 000 万元, 无其他所有者权益变动。2×22 年 1 月 1 日, H 公司以定向增发 2 000 万股普通股 (每股面值为 1 元, 每股公允价值为 4.5 元) 的方式购买同一控制下另一企业所持有的 A 公司 40% 股权, 相关手续于当日完成。进一步取得投资后, H 公司能够对 A 公司实施控制。当日, A 公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 23 000 万元。假定 H 公司和 A 公司采用的会计政策和会计期间相同, 且一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

H 公司有关会计处理如下:

1. 确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后 H 公司持有 A 公司股权比例为 65% (25% + 40%)。

合并日 H 公司享有 A 公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额为 14 950 万元 (23 000 × 65%)。

2. 长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。

原 25% 的股权投资采用权益法核算, 在合并日的原账面价值为 6 250 万元 (6 000 + 1 000 × 25%)。

追加投资 (40%) 所支付对价的账面价值为 2 000 万元。

合并对价账面价值为 8 250 万元 (6 250 + 2 000)。

长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额为 6 700 万元 (14 950 - 8 250)。

借: 长期股权投资——投资成本	149 500 000
贷: 长期股权投资——投资成本	60 000 000

——损益调整	2 500 000
股本	20 000 000
资本公积——股本溢价	67 000 000

2. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

非同一控制下的控股合并中，购买方应当以第二十章企业合并确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具或债务性工具的公允价值之和。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性工具或债务性工具的交易费用，应当计入权益性工具或债务性工具的初始确认金额。

【例 3-6】2×22 年 3 月 31 日，A 公司取得 B 公司 70% 的股权，取得该部分股权后能够对 B 公司实施控制。为核实 B 公司的资产价值，A 公司聘请资产评估机构对 B 公司的资产进行评估，支付评估费用 50 万元。合并中，A 公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表 3-1 所示。假定合并前 A 公司与 B 公司不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素影响。

表 3-1

2×22 年 3 月 31 日

单位：元

项目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	40 000 000	64 000 000
专利技术	16 000 000	20 000 000
银行存款	16 000 000	16 000 000
合计	72 000 000	100 000 000

注：A 公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为 6 400 万元，至企业合并发生时已累计摊销 800 万元。

本例中，因 A 公司与 B 公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。A 公司对于合并形成的对 B 公司的长期股权投资，会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	100 000 000
管理费用	500 000

累计摊销	8 000 000
贷：无形资产	64 000 000
银行存款	16 500 000
资产处置损益	28 000 000

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资的账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

购买日之前持有的股权采用权益法核算的，相关其他综合收益应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益。其中，处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转，处置后的剩余股权改按第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

购买日之前持有的股权投资，采用第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理的，应当将按照该章确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本，原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时采用与处置原持有的股权投资相同的基础进行会计处理。

原持有的股权投资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的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。

【例 3-7】2×20 年 1 月 1 日，A 公司以每股 5 元的价格购入某上市公司 B 公司的股票 100 万股，并由此持有 B 公司 2% 的股权。A 公司与 B 公司不存在关联方关系。A 公司将对 B 公司的投资指定为以公允价值计量且变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（以下在本章例题中简称其他权益工具投资）进行会计处理。2×23 年 1 月 1 日，A 公司以现金 1.75 亿元为对价，向 B 公司大股东收购 B 公司 50% 的股权，相关手续于当日完成。假设 A 公司购买 B 公司 2% 的股权和后续购买 50% 的股权不构成“一揽子交易”，A 公司取得 B 公司控制权之日为 2×23 年 1 月 1 日，B 公司当日股价为每股 7 元，B 公司可辨认净资产的公允价值为 2 亿元，不考虑相关税费等其他因素影响。

购买日前，A 公司持有对 B 公司的股权投资作为其他权益工具投资进行会

计处理，购买日前 A 公司原持有其他权益工具投资的账面价值为 700 万元（ 7×100 ）。

本次追加投资应支付对价的公允价值为 17 500 万元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为 18 200 万元（ $17\,500 + 700$ ）。

购买日前 A 公司原持有其他权益工具投资相关的其他综合收益为 200 万元 [$(7 - 5) \times 100$]，购买日该其他综合收益转入购买日所属当期留存收益。

借：长期股权投资——投资成本	182 000 000
贷：其他权益工具投资	7 000 000
银行存款	175 000 000
借：其他综合收益	2 000 000
贷：利润分配——未分配利润	2 000 000

此处转出之前计入其他综合收益的公允价值变动时均计入未分配利润。实务中，影响盈余公积计提的，企业还应对盈余公积作相应调整。以下在本章例题中如影响盈余公积计提的，也应按此原则处理。

A 公司合并财务报表的会计处理参见第三十四章合并财务报表。

【例 3-8】 2×20 年 1 月 1 日，A 公司以现金 3 000 万元自非关联方处取得了 B 公司 20% 股权，并能够对其施加重大影响。当日，B 公司可辨认净资产公允价值为 1.4 亿元。 2×22 年 7 月 1 日，A 公司另支付现金 8 000 万元，自另一非关联方处取得 B 公司 40% 股权，并取得对 B 公司的控制权。购买日，A 公司原持有的对 B 公司 20% 股权的公允价值为 4 000 万元，账面价值为 3 500 万元，A 公司确认与 B 公司权益法核算相关的累计其他综合收益为 400 万元，其他所有者权益变动 100 万元；B 公司可辨认净资产公允价值为 1.8 亿元。假设 A 公司购买 B 公司 20% 股权和后续购买 40% 股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。

购买日前，A 公司持有 B 公司的投资作为联营企业进行会计核算，购买日前 A 公司原持有股权的账面价值为 3 500 万元（ $3\,000 + 400 + 100$ ）。

本次投资应支付对价的公允价值为 8 000 万元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为 11 500 万元（ $8\,000 + 3\,500$ ）。

购买日前 A 公司原持有股权相关的其他综合收益 400 万元以及其他所有者权益变动 100 万元在购买日均不进行会计处理。

A 公司合并财务报表的会计处理, 见第三十四章合并财务报表的相关内容。

3. 初始投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理。

企业无论是以何种方式取得长期股权投资, 取得投资时, 对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润应确认为应收项目, 不构成取得长期股权投资的初始投资成本。

【例 3-9】承【例 3-1】, 假定甲公司取得该项投资时, 乙公司已经宣告但尚未发放现金股利, 甲公司按其持股比例计算确定可分得 60 万元。不考虑所得税影响。

甲公司在确认该长期股权投资时, 应将包含的现金股利部分单独进行以下会计处理:

借: 长期股权投资——投资成本	163 400 000
应收股利	600 000
贷: 银行存款	164 000 000

4. 或有对价。

(1) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价。同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资, 初始投资时, 应按照第十四章或有事项的有关内容, 判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产, 以及应确认的金额; 确认预计负债或资产的, 该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益, 而应当调整资本公积 (资本溢价或股本溢价), 资本公积 (资本溢价或股本溢价) 不足冲减的, 调整留存收益。

(2) 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价, 参照第二十章企业合并和第二十二章金融工具确认和计量的有关内容进行会计处理。

六、长期股权投资的后续计量

长期股权投资在持有期间, 根据投资方对被投资单位的影响程度分别采用成本法及权益法进行核算。

在个别财务报表中, 投资性主体对子公司的会计处理应与合并财务报表原则一致, 即只应对那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司的投资作为长期股权投资并按照成本法核算, 对其他子公司的投资应按公允价值计量且其变动计入当期损益。关于投资性主体的理解及具体判断, 见第三十四章合并财务报表的相关内容。

风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连接保险产品）持有的、在初始确认时按照第二十二章金融工具确认和计量的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照第二十二章金融工具确认和计量进行后续计量。

除上述以外，对子公司的长期股权投资应当按成本法核算，对合营企业、联营企业的长期股权投资应当按权益法核算，不允许选择按照第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理。

（一）成本法

1. 成本法的适用范围。

投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算，投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。投资方在判断对被投资单位是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。

要求投资方对子公司的长期股权投资采用成本法核算，主要是为了避免在子公司实际宣告发放现金股利或利润之前，母公司垫付资金发放现金股利或利润等情况，解决了原来权益法核算下投资收益不能足额收回导致超分配的问题。

2. 成本法下长期股权投资账面价值的调整及投资损益的确认。

采用成本法核算的长期股权投资，在追加投资时，按照追加投资支付的成本的公允价值及发生的相关交易费用增加长期股权投资的账面价值。被投资单位宣告分派现金股利或利润的，投资方根据应享有的部分确认当期投资收益。

【例3-10】2×22年1月，甲公司自非关联方处以现金800万元取得对乙公司60%的股权，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。2×23年3月，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按其持股比例可取得10万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

2×22年1月：

借：长期股权投资——投资成本	8 000 000
贷：银行存款	8 000 000

2×23年3月：

借：应收股利	100 000
贷：投资收益	100 000

企业按照上述规定确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。

需要注意的是，子公司将未分配利润或盈余公积直接转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，母公司并没有获得收取现金股利或者利润的权力，上述交易通常属于子公司自身权益结构的重分类，母公司不应确认相关的投资收益。

（二）权益法

企业对合营企业和联营企业投资应当采用权益法核算。投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响，在个别财务报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额；在合并财务报表中，投资方进行权益法核算时，应同时考虑直接持有和间接持有的份额。

按照权益法核算的长期股权投资，一般会计处理为：

（1）初始投资或追加投资时，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。

（2）比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，不调整长期股权投资账面价值；前者小于后者的，应当按照二者之间的差额调增长期股权投资的账面价值，同时计入取得投资当期损益。

（3）持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值，并分别下列情况处理：

对于因被投资单位实现净损益和其他综合收益而产生的所有者权益的变动，投资方应当按照应享有的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认投资损益和其他综合收益；

对于被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；

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因素导致的其他所有者权益变动，相应调整长期股权投资的账面价值，同时确认资本公积（其他资本公积）。

在持有投资期间，被投资单位编制合并财务报表的，应当以合并财务报表

中净利润、其他综合收益和其他所有者权益变动中归属于被投资单位的金额为基础进行会计处理。

1. 初始投资成本的调整。

投资方取得对联营企业或合营企业的投资以后，对于取得投资时初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况处理。

(1) 初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额是投资方在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉价值，这种情况下不要求对长期股权投资的成本进行调整。被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照第二十章企业合并的有关内容确定。

(2) 初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入应计入取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资的账面价值。

【例 3-11】 2×21 年 1 月，A 公司取得 B 公司 30% 的股权，支付价款 6 000 万元。取得投资时，被投资单位净资产账面价值为 15 000 万元（假定被投资单位各项可辨认净资产的公允价值与其账面价值相同）。A 公司在取得 B 公司的股权后，能够对 B 公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，应对该投资采用权益法核算。取得投资时，A 公司有关会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	60 000 000
贷：银行存款	60 000 000

长期股权投资的初始投资成本 6 000 万元大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 4 500 万元（15 000×30%），该差额 1 500 万元不调整长期股权投资的账面价值。

假定本例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 24 000 万元，A 企业按持股比例 30% 计算确定应享有 7 200 万元，则初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 1 200 万元应计入取得投资当期的营业外收入。有关会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	72 000 000
----------------	------------

贷：银行存款	60 000 000
营业外收入	12 000 000

2. 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，应考虑下列因素的影响进行适当调整：

（1）被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资方不一致的，应按投资方的会计政策和会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益。

权益法下，是将投资方与被投资单位作为一个整体对待，作为一个整体其所产生的损益，应当在一致的会计政策基础上确定，被投资单位采用的会计政策与投资方不同的，投资方应当基于重要性原则，按照本企业的会计政策对被投资单位的损益进行调整。

（2）以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产等的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额，以及有关资产减值准备金额等对被投资单位净利润进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益。

被投资单位利润表中的净利润是以其持有的资产、负债账面价值为基础持续计算的，而投资方在取得投资时，是以被投资单位有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本，取得投资后应确认的投资收益代表的是被投资单位资产、负债在公允价值计量的情况下在未来期间通过经营产生的损益中归属于投资方的部分。投资方取得投资时，被投资单位有关资产、负债的公允价值与其账面价值不同的，未来期间，在计算归属于投资方应享有的净利润或应承担的净亏损时，应考虑对被投资单位计提的折旧额、摊销额以及资产减值准备金额等进行调整。

需要注意的是，尽管在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响，但在确定应享有的被投资单位实现的净损益、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。

此外，如果被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配优先股股利，投资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。

【例 3-12】 2×23 年 1 月 10 日，甲公司购入乙公司 30% 的股份，购买价

款为 2 200 万元，自取得投资之日起能够对乙公司施加重大影响。取得投资当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 6 000 万元，除表 3-2 所列项目外，乙公司其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

表 3-2

单位：万元

项目	账面原价	已提折旧 或摊销	公允价值	乙公司预计 使用年限	甲公司取得投资 后剩余使用年限
存货	500		700		
固定资产	1 200	240	1 600	20	16
无形资产	700	140	800	10	8
小计	2 400	380	3 100		

假定乙公司于 2×23 年实现净利润 600 万元，其中在甲公司取得投资时的账面存货有 80% 对外出售。甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同。固定资产、无形资产等均按直线法提取折旧或摊销，预计净残值均为 0。假定甲、乙公司间未发生其他任何内部交易。

2×23 年 12 月 31 日，甲公司在确定其应享有的投资收益时，应在乙公司实现净利润的基础上，根据取得投资时乙公司有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整（假定不考虑所得税及其他税费等因素影响）：

存货账面价值与公允价值的差额应调减的利润为 160 万元 $[(700 - 500) \times 80\%]$ 。

固定资产公允价值与账面价值差额应调整增加的折旧额为 40 万元 $(1\,600 \div 16 - 1\,200 \div 20)$ 。

无形资产公允价值与账面价值差额应调整增加的摊销额为 30 万元 $(800 \div 8 - 700 \div 10)$ 。

调整后的净利润为 370 万元 $(600 - 160 - 40 - 30)$ 。

按照甲公司应享有份额为 111 万元 $(370 \times 30\%)$ 。

确认投资收益的相关会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 1 110 000
 贷：投资收益 1 110 000

(3) 对于投资方或纳入投资方合并财务报表范围的子公司与其联营企业

及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。即，投资方与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益，按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资方与被投资单位发生的内部交易损失，按照第九章资产减值等属于资产减值损失的，应当全额确认。

投资方与其联营企业和合营企业之间的未实现内部交易损益抵销与投资方与子公司之间的未实现内部交易损益抵销有所不同，母子公司之间的未实现内部交易损益在合并财务报表中是全额抵销的（无论是全资子公司还是非全资子公司），而投资方与其联营企业和合营企业之间的未实现内部交易损益抵销仅仅是投资方（或是纳入投资方合并财务报表范围的子公司）享有联营企业或合营企业的权益份额。

需要注意的是，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照第二十章企业合并、第三十四章合并财务报表的有关内容进行会计处理；其中，该资产是否构成业务应当按照第二十章企业合并的有关内容进行判断。有关会计处理如下：

①联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应按第二十章企业合并进行会计处理。投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

②投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务，取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。

【例 3-13】 甲公司为某汽车生产厂商。2×23 年 1 月，甲公司以其所属的从事汽车配件生产的一个分公司（构成业务），向其持股 30% 的联营企业乙公司增资。同时，乙公司的其他投资方（持有乙企业 70% 股权）也以现金 4 200 万元向乙公司增资。增资后，甲公司对乙公司的持股比例不变，并仍能施加重大影响。上述分公司（构成业务）的净资产（资产与负债的差额，下同）账面价值为 1 000 万元。该业务的公允价值为 1 800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司是将一项业务投给联营企业作为增资。甲公司应当按照所投出分公司（业务）的公允价值 1 800 万元作为新取得长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与所投出业务的净资产账面价值 1 000 万元之间的差额

800 万元应全额计入当期损益。

投出或出售的资产不构成业务的，应当分别顺流交易和逆流交易进行会计处理。顺流交易是指投资方向其联营企业或合营企业投出或出售资产。逆流交易是指联营企业或合营企业向投资方出售资产。未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中的，在计算确认投资损益时应予以抵销。

①对于投资方向联营企业或合营企业投出或出售资产的顺流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下（即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗），投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值；投资方因投出或出售资产给其联营企业或合营企业而产生的损益中，应仅限于确认归属于联营企业或合营企业其他投资方的部分。即在顺流交易中，投资方投出资产或出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中，按照应享有比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。

【例 3-14】 2×20 年 1 月，甲公司取得了乙公司 20% 有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×23 年 11 月，甲公司将其账面价值为 600 万元的商品以 900 万元的价格出售给乙公司，乙公司将取得的商品作为存货。至 2×23 年 12 月 31 日，该批存货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 2×23 年实现净利润为 1 000 万元。不考虑所得税及其他相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司在该项交易中实现利润 300 万元，其中的 60 万元（ $300 \times 20\%$ ）是针对本公司持有的对联营企业的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予以抵销，即甲公司应当进行以下会计处理：

借：长期股权投资——损益调整

1 400 000 [$(10\,000\,000 - 3\,000\,000) \times 20\%$]

贷：投资收益

1 400 000

甲公司如存在子公司需编制合并财务报表，在合并财务报表中对该未实现内部交易损益应在个别报表已确认投资损益的基础上进行以下调整：

借：营业收入

1 800 000 $(9\,000\,000 \times 20\%)$

贷：营业成本

1 200 000 $(6\,000\,000 \times 20\%)$

投资收益 600 000 (3 000 000 × 20%)

②对于联营企业或合营企业向投资方投出或出售资产的逆流交易，比照上述顺流交易处理。

需要注意的是，对于投资方与其联营企业或合营企业之间发生投出或出售资产交易而产生的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分，投资方在编制合并财务报表时，应当在个别财务报表抵销的基础上进行调整。对于投资方对联营企业或合营企业投出或出售资产的顺流交易而产生的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分，投资方在编制合并财务报表时，在个别财务报表处理的基础上，应当对有关未实现的收入和成本或资产处置损益等中归属于投资方的部分予以抵销，并相应调整相关投资收益；对于联营企业或合营企业向投资方投出或出售资产的逆流交易而产生的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分，投资方在编制合并财务报表时，在个别财务报表处理的基础上，应当对有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分予以抵销，并相应调整长期股权投资的账面价值。

此外，需要说明的是，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在个别财务报表和合并财务报表中均不应予以抵销。

【例 3-15】2×20 年 1 月，甲公司取得乙公司 20% 有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×23 年，甲公司将其账面价值为 400 万元的商品以 320 万元的价格出售给乙公司。2×23 年资产负债表日，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 2×23 年净利润为 1 000 万元。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 2×23 年净损益时，如果有证据表明该商品交易价格 320 万元与其账面价值 400 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

2 000 000 (10 000 000 × 20%)

贷：投资收益

2 000 000

3. 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。

【例 3-16】 A 企业持有 B 企业 30% 的股份，能够对 B 企业施加重大影响。当期 B 企业因持有的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（以下在本章例题中简称其他债权投资）公允价值的变动计入其他综合收益的金额为 1 200 万元，除该事项外，B 企业当期实现的净损益为 6 400 万元。假定 A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同。双方在当期及以前期间未发生任何内部交易。不考虑所得税影响因素。

A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时：

借：长期股权投资——损益调整

19 200 000 (64 000 000 × 30%)

——其他综合收益

3 600 000 (12 000 000 × 30%)

贷：投资收益

19 200 000

其他综合收益

3 600 000

4. 取得现金股利或利润的处理。

按照权益法核算的长期股权投资，投资方自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

5. 超额亏损的处理。

(1) 投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位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。

这里所讲的“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”通常是指长期应收项目，比如，投资方对被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。需要说明的是，该类长期权益不包括投资方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。

投资方在确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额时，应将长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目的账面价值综合起来考虑，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应以其他长期权益的账面价值为基础继续确

认。另外，投资方在确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额时，除应考虑长期股权投资及其他长期权益的账面价值以外，如果在投资合同或协议中约定将履行其他额外的损失补偿义务，还应按第十四章或有事项确认预计将承担的损失金额。

需要注意的是，在合并财务报表中，子公司发生超额亏损的，子公司少数股东应当按照持股比例分担超额亏损。即在合并财务报表中，子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余部分应当冲减少数股东权益。

(2) 在确认了有关的投资损失以后，被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，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，有关会计处理如下：

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”等科目，贷记“投资收益”或“其他综合收益”科目。

投资方应当按照第十四章或有事项的有关内容，对预计负债的账面价值进行复核，并根据复核后的最佳估计数予以调整。

【例3-17】甲企业持有乙企业40%的股权，能够对乙企业施加重大影响。2×22年12月31日，该项长期股权投资的账面价值为4 000万元。2×23年，乙企业由于一项主要经营业务市场条件发生变化，当年亏损6 000万元。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。因此，甲企业当年度应确认的投资损失为2 400万元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为1 600万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

如果乙企业 2×23 年的亏损额为 12 000 万元，甲企业按其持股比例确认应分担的损失为 4 800 万元，但长期股权投资的账面价值仅为 4 000 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 4 000 万元，超额损失在账外进行备查登记；在确认了 4 000 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 1 600 万元，该款项从目前情况看，没有明确的清偿计划，且在可预见的未来期间不准备收回（并非产生于商品购销等日常活动），则甲企业应进行以下会计处理：

借：投资收益	40 000 000
贷：长期股权投资——损益调整	40 000 000
借：投资收益	8 000 000
贷：长期应收款	8 000 000

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。

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。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。

【例 3-18】 2×20 年 3 月 20 日，A、B、C 公司分别以现金 300 万元、300 万元和 400 万元出资设立 D 公司，分别持有 D 公司 30%、30%、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 2×22 年 1 月 1 日实现净损益 1 000 万元，除此以外，无其他影响净资产的事项。2×22 年 1 月 1 日，经 A、B、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 2 800 万元，A、B、C 公司分别持有 D 公司 22%、48%、30% 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。

本例中，2×22 年 1 月 1 日，B 公司增资前，D 公司的净资产账面价值为

2 000 万元, A 公司应享有 D 公司权益的份额为 600 万元 ($2\,000 \times 30\%$)。B 公司单方面增资后, D 公司的净资产增加 800 万元, A 公司应享有 D 公司权益的份额为 616 万元 ($2\,800 \times 22\%$)。A 公司享有的权益变动 16 万元 ($616 - 600$), 属于 D 公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。A 公司对 D 公司的长期股权投资的账面价值应调增 16 万元, 并相应调整“资本公积——其他资本公积”。

7. 投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理。

投资方因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加, 但被投资单位仍然是投资方的联营企业或合营企业时, 投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日, 如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额, 不调整长期股权投资成本; 如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额, 应按该差额, 调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时, 应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

【例 3-19】 2×20 年 1 月 1 日, A 公司以现金 2 500 万元向非关联方购买 B 公司 20% 的股权, 并对 B 公司具有重大影响。当日, B 公司可辨认净资产公允价值与账面价值相等, 均为 10 000 万元。2×20 年 1 月 1 日至 2×23 年 1 月 1 日期间, B 公司实现净损益 2 000 万元, 除此以外, 无其他引起净资产发生变动的事项。2×23 年 1 月 1 日, A 公司以现金 1 200 万元向另一非关联方购买 B 公司 10% 的股权, 仍对 B 公司具有重大影响, 相关手续于当日完成。当日, B 公司可辨认净资产公允价值为 1.5 亿元。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中, A 公司于 2×20 年 1 月 1 日第一次购买 B 公司股权时, 应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额为 2 000 万元 ($10\,000 \times 20\%$), A 公司支付对价的公允价值为 2 500 万元, 因此 A 公司 2×20 年 1 月 1 日确认对 B 公司的长期股权投资的初始投资成本为 2 500 万元, 其中含 500 万元的内含商誉。

借: 长期股权投资——投资成本	25 000 000
贷: 银行存款	25 000 000

A 公司 2×23 年 1 月 1 日第二次购买 B 公司股权时, 应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额为 1 500 万元 ($15\,000 \times 10\%$), A 公司支付对价的公允价值为 1 200 万元, A 公司本应调整第二次投资的长期股权投资成本为 1 500 万

元，并将300万元的负商誉确认300万元的营业外收入，然而，由于A公司第一次权益法投资时确认了500万元的内含正商誉，两次商誉综合考虑后的金额为正商誉200万元，因此，A公司2×23年1月1日确认的对第二次投资的长期股权投资的初始投资成本仍为1200万元，并在备查簿中记录两次投资各自产生的商誉和第二次投资时综合考虑两次投资产生的商誉后的调整情况。

借：长期股权投资	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

（三）长期股权投资的减值

长期股权投资如果存在减值迹象的，应当按照第九章资产减值进行减值有关会计处理。在判断长期股权投资是否存在减值迹象时，企业应当密切关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额，以及是否存在第九章资产减值中有关减值迹象等类似情况。出现类似情况时，企业应当按照第九章资产减值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。

【例3-20】上市公司乙公司是甲公司的联营企业，甲公司对乙公司的长期股权投资采用权益法核算。乙公司股价于2×22年出现明显下跌，2×22年12月31日，乙公司股票价值远低于乙公司净资产的账面价值。

本例中，按照第九章资产减值有关内容，资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌时，表明资产存在减值迹象。因此，甲公司对乙公司的该项长期股权投资存在减值迹象。此时，甲公司应当对该项长期股权投资估计可收回金额，可收回金额应当根据该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额与该项长期股权投资预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。如果估计的可收回金额低于长期股权投资账面价值，则甲公司应当对乙公司的该项长期股权投资计提减值准备。

七、长期股权投资核算方法的转换

（一）公允价值计量转权益法核算

原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按照第二十二章金融工具确认和计量确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益

法核算的初始投资成本。原持有的股权投资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的,其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。

然后,比较上述计算所得的初始投资成本,与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额,前者大于后者的,不调整长期股权投资的账面价值;前者小于后者的,两者之间的差额应调整长期股权投资的账面价值,并计入当期营业外收入。

【例 3-21】2×22 年 2 月, A 公司以 600 万元现金自非关联方处取得 B 公司 10% 的股权。A 公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产(以下在本章例题中简称交易性金融资产)。2×23 年 1 月 2 日, A 公司又以 1 200 万元的现金自另一非关联方处取得 B 公司 12% 的股权,相关手续于当日完成。当日, B 公司可辨认净资产公允价值总额为 8 000 万元, A 公司对 B 公司的交易性金融资产的账面价值 1 000 万元。取得该部分股权后,按照 B 公司章程规定, A 公司能够对 B 公司施加重大影响,对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中, 2×23 年 1 月 2 日, A 公司原持有 10% 股权的公允价值为 1 000 万元,为取得新增投资而支付对价的公允价值为 1 200 万元,因此, A 公司对 B 公司 22% 股权的初始投资成本为 2 200 万元。

A 公司对 B 公司新持股比例为 22%, 应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 1 760 万元(8 000×22%)。由于初始投资成本(2 200 万元)大于应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额(1 760 万元),因此, A 公司无需调整长期股权投资的成本。

2×23 年 1 月 2 日, A 公司确认对 B 公司的长期股权投资,进行会计处理如下:

借: 长期股权投资——投资成本	22 000 000
贷: 交易性金融资产	10 000 000
银行存款	12 000 000

(二) 公允价值计量或权益法核算转成本法核算

投资方原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资,或者原持有对联营企业、合营企业的长期股权投资,因追加投资等原因,能够对被投资单位实施控制的,应按本章有关企业合并形成的长期股权投资的指引进行会计处理。

（三）权益法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应改按第二十二章金融工具确认和计量对剩余股权投资进行会计处理，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。剩余股权投资如果满足指定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的条件，企业可以选择将其指定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。原采用权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

【例3-22】甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×22年10月，甲公司将该项投资中的50%出售给非关联方，取得价款1800万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为交易性金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为3200万元，其中投资成本2600万元，损益调整为300万元，其他综合收益为200万元（性质为被投资单位的其他权益工具投资的累计公允价值变动），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为100万元。剩余股权的公允价值为1800万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

1. 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款	18 000 000
贷：长期股权投资	16 000 000
投资收益	2 000 000

2. 由于终止采用权益法核算，将原确认的与被投资单位的其他权益工具投资相关的其他综合收益全部转入留存收益。

借：其他综合收益	2 000 000
贷：利润分配——未分配利润	2 000 000

3. 由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	1 000 000
贷：投资收益	1 000 000

4. 剩余股权投资转为交易性金融资产，当天公允价值为 1 800 万元，账面价值为 1 600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产	18 000 000
贷：长期股权投资	16 000 000
投资收益	2 000 000

(四) 成本法转权益法

因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本，其与处置对价之间的差额计入当期损益。

然后，比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整期初留存收益。

对于原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）之间被投资单位实现净损益中投资方应享有的份额，一方面应当调整长期股权投资的账面价值，同时，对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利和利润）中应享有的份额，调整期初留存收益，对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；在被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入其他综合收益；除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入资本公积（其他资本公积）。长期股权投资自成本法转为权益法后，未来期间应当计算确认应享有被投资单位实现的净损益、其他综合收益和所有者权益其他变动的份额。

上述转换时需要调整的留存收益在报表所有者权益变动表中列示于“上年年末余额”到“本年年初余额”之间的“其他”项目中，从而对本年年初的留存收益进行调整，无需追溯调整比较期间数据。

【例 3-23】A 公司原持有 B 公司 60% 的股权，能够控制 B 公司。2×22 年 11 月 6 日，A 公司对 B 公司的长期股权投资的账面价值为 6 000 万元，未计提减值准备，A 公司将其持有的对 B 公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联

方,取得价款3 600万元,当日被投资单位B公司可辨认净资产公允价值总额为16 000万元。相关手续于当日完成,A公司不再控制B公司,但具有重大影响。A公司原取得B公司60%股权时,B公司可辨认净资产公允价值总额为9 000万元(假定公允价值与账面价值相同)。自A公司取得对B公司长期股权投资后至部分处置投资前,B公司实现净利润5 000万元。其中,自A公司取得投资日至2×22年年初实现净利润4 000万元。假定B公司一直未进行利润分配。除实现净损益外,B公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中,在出售20%的股权后,A公司对B公司的持股比例为40%,对B公司具有重大影响。对B公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。有关会计处理如下:

1. 确认长期股权投资处置损益。

借:银行存款	36 000 000
贷:长期股权投资	20 000 000
投资收益	16 000 000

2. 调整长期股权投资账面价值。

剩余长期股权投资的账面价值为4 000万元,与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额400万元($4\,000 - 9\,000 \times 40\%$)为商誉,该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期初之间实现的净损益为1 600万元($4\,000 \times 40\%$),应调整增加长期股权投资的账面价值,同时调整期初留存收益;处置期初至处置日之间实现的净损益400万元 $[(5\,000 - 4\,000) \times 40\%]$,应调整增加长期股权投资的账面价值,同时计入当期投资收益。企业应进行以下会计处理:

借:长期股权投资	20 000 000
贷:利润分配——未分配利润	16 000 000
投资收益	4 000 000

因其他投资方对子公司增资而导致投资方的持股比例下降,由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的,首先应按照新的持股比例确认应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额,与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益。然后,按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,前者大于后者的,属于投资作价中体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;前者小于后者的,在调整长期股权投资成本的同时,调整期初留存收益。

上述转换时需要调整的留存收益在报表所有者权益变动表中列示于“上年年末余额”到“本年年初余额”之间的“其他”项目中,从而对本年年初的留存收益进行调整,无需追溯调整比较期间数据。

【例 3-24】2×20 年 1 月 1 日,甲公司以 3 000 万元现金取得乙公司 60% 的股权,能够对乙公司实施控制;当日,乙公司可辨认净资产公允价值为 4 500 万元(假定公允价值与账面价值相同)。2×22 年 10 月 1 日,乙公司向非关联方丙公司定向增发新股,增资 2 700 万元,相关手续于当日完成,甲公司对乙公司持股比例下降为 40%,对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。

2×20 年 1 月 1 日至 2×22 年 10 月 1 日期间,乙公司实现净利润 2 500 万元;其中,2×20 年 1 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日期间,乙公司实现净利润 2 000 万元。假定乙公司一直未进行利润分配,也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。不考虑相关税费等其他因素影响。

2×22 年 10 月 1 日,甲公司有关账务处理如下:

(1) 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益: $2\,700 \times 40\% - 3\,000 \times (60\% - 40\%) \div 60\% = 80$ (万元)。

借: 长期股权投资——乙公司	800 000
贷: 投资收益	800 000

(2) 对剩余股权投资同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

剩余长期股权投资的账面价值为 2 000 万元,与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 200 万元 ($2\,000 - 4\,500 \times 40\%$) 为商誉,该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期初之间实现的净损益为 800 万元 ($2\,000 \times 40\%$),应调整增加长期股权投资的账面价值,同时调整期初留存收益;处置当期期初至处置日之间实现的净损益 200 万元 ($500 \times 40\%$),应调整增加长期股权投资的账面价值,同时计入当期投资收益。

借: 长期股权投资——损益调整	10 000 000
-----------------	------------

贷：利润分配——未分配利润	8 000 000 (20 000 000 × 40%)
投资收益	2 000 000 (5 000 000 × 40%)

(五) 成本法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的，应改按第二十二章金融工具确认和计量进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

【例 3-25】 甲公司持有乙公司 60% 的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权投资采用成本法核算。2×22 年 10 月，甲公司将该项投资中的 80% 出售给非关联方，取得价款 8 000 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再控制乙公司，也不能施加共同控制或重大影响，将剩余股权投资转为交易性金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 8 000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2 000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

1. 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款	80 000 000
贷：长期股权投资	64 000 000
投资收益	16 000 000

2. 剩余股权投资转为交易性金融资产，当天公允价值为 2 000 万元，账面价值为 1 600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产	20 000 000
贷：长期股权投资	16 000 000
投资收益	4 000 000

八、股票股利的处理

被投资单位分派股票股利的，投资方不作会计处理，但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

九、投资性主体转变时的会计处理

当企业由非投资性主体转变为投资性主体时，其对自转变日起不再纳入合并财务报表范围的子公司采用公允价值计量且其变动计入当期损益，转变日公

允价值和原账面价值的差额计入所有者权益。

当企业由投资性主体转变为非投资性主体时，其自转变日起开始纳入合并财务报表范围的子公司采用成本法进行后续计量。转变日的公允价值为成本法核算的初始成本。

十、长期股权投资的处置和划分为持有待售的长期股权投资

(一) 长期股权投资的处置

企业持有长期股权投资的过程中，由于各方面的考虑，决定将所持有的对被投资单位的股权全部或部分对外出售时，应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，一般情况下，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。

投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期投资收益。投资方部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余股权仍采用权益法核算的，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转，因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当按比例结转入当期投资收益。

【例 3-26】 A 公司持有 B 公司 40% 的股权并采用权益法核算。2×23 年 7 月 1 日，A 公司将 B 公司 20% 的股权出售给第三方 C 公司，对剩余 20% 的股权仍采用权益法核算。A 公司取得 B 公司股权至 2×23 年 7 月 1 日期间，确认的相关其他综合收益为 400 万元，其中 350 万元为按比例享有的 B 公司其他债权投资的公允价值变动，50 万元为按比例享有的 B 公司其他权益工具投资的公允价值变动；享有 B 公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 100 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

A 公司原持有股权相关的其他综合收益和其他所有者权益变动应按如下方法进行会计处理：

1. 其他综合收益。

(1) 转入当期损益。

350 万元的其他综合收益属于被投资单位其他债权投资的公允价值变动，由

于剩余股权仍继续采用权益法进行核算，因此，应按处置比例 50%（20% ÷ 40%）相应结转计入当期投资收益 $350 \times 50\% = 175$ （万元）。

借：其他综合收益	1 750 000
贷：投资收益	1 750 000

（2）转入其他的权益科目。

50 万元的其他综合收益属于被投资单位其他权益工具投资的公允价值变动，由于剩余股权仍继续采用权益法进行核算，因此，应按处置比例 50%（20% ÷ 40%）相应结转计入留存收益 $50 \times 50\% = 25$ （万元）。

借：其他综合收益	250 000
贷：利润分配——未分配利润	250 000

2. 其他所有者权益变动。

由于剩余股权仍继续采用权益法进行核算，因此应按处置比例 50%（20% ÷ 40%）相应结转计入当期投资收益 $100 \times 50\% = 50$ （万元）。

借：资本公积——其他资本公积	500 000
贷：投资收益	500 000

再假设，2×23 年 12 月，A 公司再向第三方公司处置 B 公司 15% 的股权，剩余 5% 股权作为交易性金融资产进行会计处理。A 公司原持有股权相关的其他综合收益和其他所有者权益变动应按以下方法进行会计处理：

1. 其他综合收益。

（1）转入当期损益。

处置后的剩余股权改按交易性金融资产进行会计处理，其他综合收益 175 万元属于被投资单位其他债权投资的公允价值变动，应在转换日全部结转，同时计入当期投资收益。

借：其他综合收益	1 750 000
贷：投资收益	1 750 000

（2）转入其他的权益科目。

处置后的剩余股权改按交易性金融资产进行会计处理，其他综合收益 25 万元属于被投资单位其他权益工具投资的公允价值变动，应在转换日全部结转，同时计入留存收益。

借：其他综合收益	250 000
贷：利润分配——未分配利润	250 000

2. 其他所有者权益变动。

由于剩余股权改按交易性金融资产进行会计处理，因此，应在转换日全部结转，计入当期投资收益 50 万元。

借：资本公积——其他资本公积	500 000
贷：投资收益	500 000

企业部分处置持有的长期股权投资仍持有剩余股权时，在转换日的会计处理应参见本章关于长期股权投资核算方法的转换的内容。

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。

（二）划分为持有待售的长期股权投资

处置长期股权投资时，如果满足划分为持有待售类别的非流动资产或资产组的条件，应当按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营中关于计量和列报的有关内容进行会计处理。

十一、衔接规定

1. 企业在首次执行日以前已经持有的对子公司长期股权投资，视同该子公司自取得时即采用变更后的会计政策，对其原账面核算的成本、原摊销的股权投资差额、按照权益法确认的损益调整及股权投资准备等进行追溯调整，视同子公司自最初即采用成本法核算。

对子公司长期股权投资，其账面价值在公司设立时已折合为股本或实收资本等资本性项目的，有关追溯调整应以公司设立折股时为限，即对于公司设立时长期股权投资的账面价值已折成股份或折成资本的不再进行追溯调整。

首次执行日之前持有的对子公司长期股权投资进行追溯调整不切实可行的，应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的相关规定，在首次执行日对其账面价值进行调整。

2. 首次执行日企业持有的对联营企业及合营企业长期股权投资，应当按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，对其账面价值进行调整。即存在股权投资借方差额的，应当将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。对于该股权投资借方差额，执行企业会计准则后计

算确认投资收益时，应当在享有或分担被投资单位净损益的基础上，扣除按原股权投资差额的剩余摊销年限直线摊销的股权投资借方差额；存在股权投资贷方差额的，应冲销贷方差额，调整留存收益，并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。

3. 原采用成本法核算的长期股权投资应当在首次执行日按照企业会计准则有关规定进行重新分类，如果属于本章规定应采用权益法进行核算的，应当视同从符合企业会计准则下权益法核算条件之日起按照权益法进行追溯调整，不切实可行的除外。

4. 企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其公允价值与账面价值的差额，在首次执行日应当追溯调整，计入资本公积。

第四章 投资性房地产

一、总体要求

房地产通常是土地和房屋及其权属的总称。在我国，土地归国家或集体所有，企业只能取得土地使用权。因此，房地产中的土地是指土地使用权。房屋是指土地上的房屋等建筑物及构筑物。在市场经济条件下，房地产市场日益活跃，企业持有的房地产除了用作自身管理、生产经营活动场所和对外销售之外，出现了将房地产用于赚取租金或增值收益的活动，甚至是个别企业的主营业务。用于出租或增值的房地产就是投资性房地产。投资性房地产在用途、状态、目的等方面与企业自用的厂房、办公楼等作为生产经营场所的房地产和房地产开发企业用于销售的房地产是不同的。《企业会计准则第3号——投资性房地产》（以下简称投资性房地产准则）规范了投资性房地产的确认、计量和相关信息的披露。

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。投资性房地产的主要形式是出租建筑物、出租土地使用权，这实质上属于一种让渡资产使用权行为。房地产租金就是让渡资产使用权取得的使用费收入，属于企业日常活动（日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动）形成的经济利益总流入。投资性房地产的另一种形式是持有并准备增值后转让的土地使用权，尽管其增值收益通常与市场供求、经济发展等因素有关，但目的是为了增值后转让以赚取增值收益，也是企业日常活动形成的经济利益总流入。在我国实务中，持有并准备增值后转让的土地使用权这种情况较少。

投资性房地产应当按照成本进行初始确认和计量。在后续计量时，通常应当采用成本模式，存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更，按照第二十九章会计政策、

会计估计变更和差错更正处理。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。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进行后续计量。

二、适用范围

(一) 本章的投资性房地产包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物

1. 已出租的土地使用权。

已出租的土地使用权是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场上以交纳土地出让金的方式取得的土地使用权，也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。例如，甲公司与乙公司签署了土地使用权租赁协议，甲公司以年租金720万元租赁使用乙公司拥有的40万平方米土地使用权。那么，自租赁协议约定的租赁期开始日起，这项土地使用权属于乙公司的投资性房地产。

对于租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

2. 持有并准备增值后转让的土地使用权。

持有并准备增值后转让的土地使用权是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。这类土地使用权很可能给企业带来资本增值收益，符合投资性房地产的定义。

按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权，也就不属于投资性房地产。

3. 已出租的建筑物。

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。例如，甲公司将其拥有的某栋厂房整体出租给乙公司，租赁期2年。对于甲公司而言，自租赁期开始日起，该栋厂房属于投资性房地产。企业在判断和确认已出租的建筑物时，应当把握下列要点：

(1) 用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物。企业租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。例如，甲企业与乙企业签订租赁合同，乙企业将其持有产权的一栋办公楼出租给甲企业，为期5年，乙企业将其分类为经营租赁。甲企业一开始将该办公楼改装后用于自行经营餐馆。2年后，由于连续亏损，甲企业将餐馆转租给丙企业，以赚取租金差价。这种情况下，对于甲企业

而言,该栋楼不属于其投资性房地产。对于乙企业而言,该栋楼则属于其投资性房地产。

(2) 已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议,以经营租赁方式出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起,经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下,对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物,如董事会或类似机构作出书面决议,明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的,即使尚未签订租赁协议,也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物,是指企业新购入、自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物,以及不再用于日常活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。

(3) 企业将建筑物出租,按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的,应当将该建筑物确认为投资性房地产。企业将其办公楼出租,同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务,企业应当将其确认为投资性房地产。例如,甲企业在中关村购买了一栋写字楼,共12层。其中1层出租给某家大型超市,2~5层出租给乙企业,6~12层出租给丙企业。甲企业同时为该写字楼提供保安、维修等日常辅助服务。本例中,甲企业将写字楼出租,同时提供的辅助服务不重大。对于甲企业而言,这栋写字楼属于甲企业的投资性房地产。

(二) 本章不适用于自用房地产和作为存货的房地产

1. 自用房地产。

自用房地产是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产,如企业生产经营用的厂房和办公楼属于固定资产,企业生产经营用的土地使用权属于无形资产。自用房地产的特征在于服务于企业自身的生产经营,其价值会随着房地产的使用而逐渐转移到企业的产品或服务中去,通过销售商品或提供服务为企业带来经济利益,在产生现金流量的过程中与企业持有的其他资产密切相关。

例如,企业出租给本企业职工居住的宿舍,虽然也收取租金,但间接为企业自身的生产经营服务,因此具有自用房地产的性质。又如,企业拥有并自行经营的旅馆饭店。旅馆饭店的经营者在向顾客提供住宿服务的同时,还提供餐饮、娱乐等其他服务,其经营目的主要是通过向客户提供服务取得服务收入,因此,企业自行经营的旅馆饭店是企业的经营场所,应当属于自用房地产。

2. 作为存货的房地产。

作为存货的房地产通常是指房地产开发企业在日常活动中销售的或为销售而正在开发的商品房。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，其生产、销售构成企业的主营业务活动，产生的现金流量也与企业其他资产密切相关。因此，具有存货性质的房地产不属于投资性房地产。

从事房地产经营开发的企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于房地产开发企业的存货，即使房地产开发企业决定待增值后再转让该企业开发的土地，也不得将其确认为投资性房地产。

实务中，存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形。如某项房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当分别确认为固定资产（或无形资产、存货）和投资性房地产。例如，甲开发商建造了一栋商住两用楼盘，一层出租给一家大型超市，已签订经营租赁合同；其余楼层均为普通住宅，正在公开销售中。这种情况下，如果一层商铺能够单独计量和出售，应当确认为甲企业的投资性房地产，其余楼层为甲企业的存货，即开发产品。

另外，企业代建的房地产，适用第十五章收入；投资性房地产租金收入和售后租回的确认、计量和披露适用第二十一章租赁。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对投资性房地产的会计处理，一般需要设置“投资性房地产”科目（以下简称本科目）。

1. 本科目核算企业采用成本模式计量的投资性房地产的成本。企业采用公允价值模式计量投资性房地产的，也通过本科目核算。

采用成本模式计量的投资性房地产的累计折旧或累计摊销，可以单独设置“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，比照“累计折旧”等科目进行处理。

采用成本模式计量的投资性房地产发生减值的，可以单独设置“投资性房地产减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”等科目进行处理。

2. 本科目可按投资性房地产类别和项目进行明细核算。采用公允价值模式计量的投资性房地产，还应当分别“成本”和“公允价值变动”进行明细核算。

3. 采用成本模式计量投资性房地产的主要账务处理。

(1) 企业外购、自行建造等取得的投资性房地产，按应计入投资性房地

产成本的金额，借记本科目，贷记“银行存款”、“在建工程”等科目。

(2) 将作为存货的房地产转换为投资性房地产的，应按其在转换日的账面余额，借记本科目，贷记“开发产品”等科目。已计提跌价准备的，还应同时结转跌价准备。

将自用土地使用权或建筑物转换为以成本模式计量的投资性房地产的，按该项土地使用权或建筑物在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入本科目、“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”科目。按其账面余额，借记本科目，贷记“固定资产”或“无形资产”科目；按已计提的折旧或摊销，借记“累计折旧”或“累计摊销”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目；原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

(3) 按期（月）对投资性房地产计提折旧或进行摊销，借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

(4) 将投资性房地产转换为自用房地产的，按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧（摊销）、减值准备等，分别转入“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目。按投资性房地产的账面余额，借记“固定资产”或“无形资产”科目，贷记本科目；按已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目。

将投资性房地产转换为存货的，按该项投资性房地产在转换日的账面价值，借记“开发产品”科目，按已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，贷记本科目。

(5) 处置投资性房地产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。按该项投资性房地产的累计折旧或累计摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目；按该项投资性房地产的账面余额，贷记本科目，按其差额，借记“其他业务成本”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

4. 采用公允价值模式计量投资性房地产的主要账务处理。

(1) 企业外购、自行建造等取得的投资性房地产，按应计入投资性房地

产成本的金额，借记本科目（成本），贷记“银行存款”、“在建工程”等科目。

(2) 将作为存货的房地产转换为投资性房地产的，按其在转换日的公允价值，借记本科目（成本）；原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目；按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

将自用土地使用权或建筑物转换为投资性房地产的，按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值，借记本科目（成本），按已计提的累计摊销或累计折旧，借记“累计摊销”或“累计折旧”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”或“固定资产减值准备”科目；按其账面余额，贷记“无形资产”或“固定资产”科目。同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

(3) 资产负债表日，投资性房地产的公允价值大于其账面余额的差额，借记本科目（公允价值变动），贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值小于其账面余额的差额作相反的会计分录。

取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

(4) 将投资性房地产转换为自用的，按其在转换日的公允价值，借记“固定资产”或“无形资产”科目，按该项投资性房地产的成本，贷记本科目（成本）；按该项投资性房地产已确认的累计公允价值变动，贷记或借记本科目（公允价值变动）；按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

将投资性房地产转换为存货的，按其在转换日的公允价值，借记“开发产品”等科目，按该项投资性房地产的成本，贷记本科目（成本）；按该项投资性房地产已确认的累计公允价值变动，贷记或借记本科目（公允价值变动）；按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

(5) 处置投资性房地产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，贷记本科目（成本）、贷记或借记本科目（公允价值变动）；同时，按该项投资性房地产已确认的累计公允价值变动，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“其他业务成本”科目。按该项投资性房地产在转换日记入其他综合收益的金额，借记“其他综合收益”科目，

贷记“其他业务成本”科目。

5. 投资性房地产作为企业主营业务的，应通过“主营业务收入”和“主营业务成本”科目核算相关的损益。

6. 本科目期末借方余额，反映企业采用成本模式计量的投资性房地产成本；企业采用公允价值模式计量的投资性房地产，反映投资性房地产的公允价值。

四、采用成本模式计量的投资性房地产

(一) 外购或自行建造的投资性房地产

外购采用成本模式计量的土地使用权和建筑物，应当按照取得时的实际成本进行初始计量，其成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。企业购入的房地产，部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予以单独确认的，应按照国家不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行合理分配。

自行建造的采用成本模式计量的投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失直接计入当期损益，不计入建造成本。

【例 4-1】 2×22 年 3 月，甲企业计划购入一栋写字楼用于对外出租。3 月 15 日，甲企业与乙企业签订了租赁合同，约定自写字楼购买日起将这栋写字楼出租给乙企业，为期 5 年，甲企业将其分类为经营租赁。4 月 5 日，甲企业实际购入写字楼，支付价款共计 1 200 万元，假设不考虑其他因素，甲企业采用成本模式对其投资性房地产进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

【例 4-2】 2×22 年 3 月 15 日，甲企业按照公允价值 30 000 万元购入一栋写字楼，部分自用、部分对外出租，这栋写字楼的各楼层均能够单独计量和出售。当日，甲企业与乙企业签订了租赁合同，约定自当日起将这栋写字楼的 5~10 层出租给乙企业，为期 5 年，出租部分的公允价值占这栋写字楼公允价值总额的比例为 1/2，甲企业将其分类为经营租赁。其余楼层由甲企业自用。假设不考虑其他因素，甲企业采用成本模式对其投资性房地产进行后续计量。

甲企业对出租部分的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼 150 000 000 (300 000 000 × 1/2)
 贷：银行存款 150 000 000

(二) 非投资性房地产转换为投资性房地产

房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。企业必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将投资性房地产转换为非投资性房地产或者将非投资性房地产转换为投资性房地产。这里的确凿证据包括两个方面：一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议，二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。

1. 作为存货的房地产转换为投资性房地产。

作为存货的房地产转换为投资性房地产，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产。这种情况下，转换日通常为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。一般而言，如果企业自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，且企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自行建造或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的，应视为存货转换为投资性房地产，转换日为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。

【例 4-3】甲企业是从事房地产开发业务的企业，2×22 年 3 月 10 日，甲企业与乙企业签订了租赁协议，将其开发的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始日为 2×22 年 4 月 15 日，甲企业将其分类为经营租赁。2×22 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 55 000 万元，未计提存货跌价准备。假设甲企业采用成本模式对其投资性房地产进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼 550 000 000
 贷：开发产品 550 000 000

2. 自用房地产转换为投资性房地产。

企业将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的房地产改用于出租，通常应于租赁期开始日，将相应的固定资产或无形资产转换为投资性房地产。对不再用于日常活动且经整理后达到可经营出租状态的房地产，如果企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自用房地产用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，应视为自用房地产转换为投资性房地产，转换日

为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。例如，企业将自用房地产转换为投资性房地产的，应当结合业务实质严格判断，必须有确凿证据表明房地产从自用状态改为出租状态发生了实际状态上的改变，通常该房地产应有诸如功能、性能变化等实质性的变化和重大的结构性调整。

【例 4-4】甲企业拥有一栋办公楼，用于本企业总部办公。2×22 年 3 月 10 日，甲企业与乙企业签订了租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙企业使用，租赁期开始日为 2×22 年 4 月 15 日，为期 5 年，甲企业将其分类为经营租赁。2×22 年 4 月 15 日，该栋办公楼的账面余额 55 000 万元，已计提折旧 300 万元。假设甲企业采用成本模式对其投资性房地产进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	550 000 000
累计折旧	3 000 000
贷：固定资产	550 000 000
投资性房地产累计折旧	3 000 000

（三）投资性房地产的后续计量

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照第五章固定资产或第七章无形资产的有关规定，按期（月）计提折旧或摊销。

投资性房地产存在减值迹象的，还应当适用第九章资产减值的有关规定。经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备。如果已经计提减值准备的投资性房地产的价值又得以恢复，不得转回。

【例 4-5】2×22 年 7 月，甲企业将一栋办公楼出租给乙企业使用，租赁期 2 年，已确认为投资性房地产，采用成本模式进行后续计量，甲企业将其分类为经营租赁。假设该栋办公楼的成本为 1 800 万元，按照直线法计提折旧，使用寿命为 20 年，预计净残值为零。按照租赁合同约定，乙企业每月支付甲企业租金 8 万元。2×22 年 12 月，这栋办公楼发生减值迹象，经减值测试，其可收回金额为 1 200 万元，此时办公楼的账面价值为 1 500 万元，以前未计提减值准备。

甲企业的账务处理如下：

① 计提折旧。

每月计提折旧 $1\,800 \div 20 \div 12 = 7.5$ （万元）。

借：其他业务成本	75 000
贷：投资性房地产累计折旧	75 000

②确认租金。

借：银行存款（或其他应收款）	80 000
贷：其他业务收入	80 000

③计提减值准备。

借：资产减值损失	3 000 000（15 000 000 - 12 000 000）
贷：投资性房地产减值准备	3 000 000

（四）与投资性房地产有关的后续支出

1. 资本化的后续支出。

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的应当计入投资性房地产成本。例如，企业为了提高投资性房地产的使用效能，往往需要对投资性房地产进行改建、扩建而使其更加坚固耐用，或者通过装修而改善其室内装潢，改扩建或装修支出满足确认条件的，应当将其资本化。企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。

【例 4-6】2×22 年 3 月，甲企业与乙企业的一项厂房租赁合同即将到期，该厂房按照成本模式进行后续计量，原价为 2 000 万元，已计提折旧 600 万元。为了提高厂房的租金收入，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业，甲企业将其分类为经营租赁。3 月 15 日，与乙企业的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。12 月 15 日，厂房改扩建工程完工，共发生应当予以资本化的支出 150 万元，并以银行存款支付，即日按照租赁合同出租给丙企业。

甲企业的账务处理如下：

①2×22 年 3 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程。

借：投资性房地产——厂房（在建）	14 000 000
投资性房地产累计折旧	6 000 000
贷：投资性房地产——厂房	20 000 000

②2×22 年 3 月 15 日—12 月 15 日

借：投资性房地产——厂房（在建）	1 500 000
贷：银行存款	1 500 000

③2×22 年 12 月 15 日，改扩建工程完工。

借：投资性房地产——厂房	15 500 000
贷：投资性房地产——厂房（在建）	15 500 000

2. 费用化的后续支出。

与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

【例 4-7】甲企业对其某项投资性房地产（厂房）进行日常维修，发生维修支出 1.5 万元。

本例中，日常维修支出属于费用化的后续支出，应当计入当期损益。

甲企业的账务处理如下：

借：其他业务成本	15 000
贷：银行存款	15 000

（五）投资性房地产转换为非投资性房地产

1. 投资性房地产转换为自用房地产。

企业将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管理，投资性房地产相应地转换为固定资产或无形资产。例如，企业将出租的厂房收回，并用于生产本企业的产品。在此种情况下，转换日为房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

【例 4-8】2×22 年 8 月 1 日，甲企业将出租在外的厂房收回，开始用于本企业生产商品。该项房地产在转换前采用成本模式计量，其账面价值为 2 800 万元，其中，原价 5 000 万元，累计已提折旧 2 200 万元。

甲企业的账务处理如下：

借：固定资产	50 000 000
投资性房地产累计折旧	22 000 000
贷：投资性房地产——厂房	50 000 000
累计折旧	22 000 000

2. 投资性房地产转换为存货。

房地产开发企业将用于经营租出的房地产重新开发用于对外销售的，从投资性房地产转换为存货。这种情况下，转换日为租赁期届满、企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。例如，房地产开发企业将投资性房地产转换为存货的，应当结合业务实质严格把握重新开发的判断，必须有确凿证据表明用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，通常该房地产应有诸如功能、性能变化等实质性的变化和重大的结构性调整。

（六）投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

企业可以通过对外出售或转让的方式处置投资性房地产取得收益。对于那些由于使用而不断磨损直到最终报废，或者由于遭受自然灾害等非正常原因发生毁损的投资性房地产应当及时进行清理。此外，企业因其他原因，如非货币性资产交换等而减少投资性房地产也属于投资性房地产的处置。企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

【例 4-9】 甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产，采用成本模式计量。租赁期届满后，甲公司将该栋写字楼出售给乙公司，合同价款为 30 000 万元，乙公司已用银行存款付清。出售时，该栋写字楼的成本为 28 000 万元，已计提折旧 3 000 万元。假设不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下：

借：银行存款	300 000 000
贷：其他业务收入	300 000 000
借：其他业务成本	250 000 000
投资性房地产累计折旧	30 000 000
贷：投资性房地产——写字楼	280 000 000

五、采用公允价值模式计量的投资性房地产

企业存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量投资性房地产，应当同时满足下列两个条件：（1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；（2）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出科学合理的估计。这两个条件必须同时具备，缺一不可。采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，对于在建投资性房地产（包括企业首次取得的在建投资性房地产），如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的，应当以成本计量该在建

投资性房地产，其公允价值能够可靠计量时或其完工后（两者孰早），再以公允价值计量。在极少情况下，采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明，当企业首次取得某项非在建投资性房地产时（或某项现有房地产在完成建造或开发活动或改变用途后首次成为投资性房地产时），该投资性房地产的公允价值不能持续可靠取得的，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至处置，并且假设无残值。但是，上述采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的企业，即使有证据表明，企业首次取得某项投资性房地产时，该投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得，该企业仍应对该项投资性房地产采用成本模式进行后续计量。

投资性房地产的公允价值，是指在有序交易中，市场参与者进行房地产交换的价格。确定投资性房地产的公允价值时，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格（市场公开报价）；无法取得同类或类似房地产现行市场价格的，可以参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计；也可以基于预计未来获得的租金收益和有关现金流量的现值计量。

上述所述“同类或类似”的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近，可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

（一）外购或自行建造的投资性房地产

外购或自行建造的采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当按照取得时的实际成本进行初始计量，其实际成本的确定与外购或自行建造的采用成本模式计量的投资性房地产一致。

（二）非投资性房地产转换为投资性房地产

1. 作为存货的房地产转换为投资性房地产。

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值作为投资性房地产的成本，公允价值大于原账面价值的差额计入其他综合收益，小于原账面价值的差额计入公允价值变动损益。待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。

2. 自用房地产转换为投资性房地产。

企业将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当

按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值，作为投资性房地产的成本，公允价值大于原账面价值的差额计入其他综合收益，小于原账面价值的差额计入公允价值变动损益。待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。

【例 4-10】 2×22 年 6 月，甲企业打算搬迁至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁华地段，甲企业准备将其出租，以赚取租金收入。2×22 年 10 月 30 日，甲企业完成了搬迁工作，原办公楼停止自用，并与乙企业签订了租赁协议，将其原办公楼租赁给乙企业使用，租赁期开始日为 2×22 年 10 月 30 日，租赁期限为 3 年，甲企业将其分类为经营租赁。2×22 年 10 月 30 日，该办公楼的公允价值为 35 000 万元，其原价为 50 000 万元，已计提折旧 14 250 万元。假设甲企业对投资性房地产采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	350 000 000
公允价值变动损益	7 500 000
累计折旧	142 500 000
贷：固定资产	500 000 000

【例 4-11】 沿用【例 4-10】，但假定 2×22 年 10 月 30 日，该办公楼的公允价值为 36 000 万元。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	360 000 000
累计折旧	142 500 000
贷：固定资产	500 000 000
其他综合收益	2 500 000

（三）投资性房地产的后续计量

投资性房地产采用公允价值模式计量的，不计提折旧或摊销，应当以资产负债表日的公允价值计量。

【例 4-12】 甲公司为从事房地产经营开发的企业。2×22 年 8 月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司开发的一栋精装修的写字楼于开发完成并达到预定可使用状态的同时开始租赁给乙公司使用，租赁期为 10 年，甲公司将其分类为经营租赁。当年 10 月 1 日，该写字楼开发完成并开始起租，写字楼的造价为 9 000 万元。2×22 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 9 200 万元。假设甲公司对投资性房地产采用公允价值模式计量。

甲公司的账务处理如下:

①2×22年10月1日,甲公司开发完成写字楼并出租。

借: 投资性房地产——成本	90 000 000
贷: 开发产品	90 000 000

②2×22年12月31日,按照公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

借: 投资性房地产——公允价值变动	2 000 000
贷: 公允价值变动损益	2 000 000

(四) 投资性房地产的后续支出

1. 资本化的后续支出。

与投资性房地产有关的后续支出,满足投资性房地产确认条件的应当计入投资性房地产成本。

【例 4-13】2×22年3月,甲企业与乙企业的一项厂房租赁合同即将到期。为了提高厂房的租金收入,甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建,并与丙企业签订了租赁合同,约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业,甲企业将其分类为经营租赁。3月15日,与乙企业的租赁合同到期,厂房随即进入改扩建工程。11月10日,厂房改扩建工程完工,共发生应当予以资本化的支出150万元,并以银行存款支付,即日按照租赁合同出租给丙企业。3月15日厂房账面余额为1200万元,其中成本1000万元,累计公允价值变动200万元。假设甲企业对投资性房地产采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下:

①2×22年3月15日,投资性房地产转入改扩建工程。

借: 投资性房地产——厂房(在建)	12 000 000
贷: 投资性房地产——成本	10 000 000
——公允价值变动	2 000 000

②2×22年3月15日—11月10日

借: 投资性房地产——厂房(在建)	1 500 000
贷: 银行存款	1 500 000

③2×22年11月10日,改扩建工程完工。

借: 投资性房地产——成本	13 500 000
贷: 投资性房地产——厂房(在建)	13 500 000

2. 费用化的后续支出。

与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

(五) 投资性房地产转换为非投资性房地产

1. 投资性房地产转换为自用房地产。

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

【例 4-14】 2×22 年 11 月 30 日，甲企业因租赁期满，将出租的写字楼收回，准备作为办公楼用于本企业的行政管理。2×22 年 12 月 1 日，该写字楼正式开始自用，相应由投资性房地产转换为自用房地产，当日的公允价值为 4 800 万元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为 4 750 万元，其中，成本为 4 500 万元，公允价值变动为增值 250 万元。

甲企业的账务处理如下：

借：固定资产	48 000 000
贷：投资性房地产——成本	45 000 000
——公允价值变动	2 500 000
公允价值变动损益	500 000

2. 投资性房地产转换为存货。

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为存货时，应当以其转换当日的公允价值作为存货的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

【例 4-15】 甲房地产开发企业将其开发的部分写字楼用于对外租赁，将其分类为经营租赁。2×22 年 10 月 15 日，因租赁期满，甲企业将出租的写字楼收回，并作出书面决议，将该写字楼重新开发用于对外销售，即由投资性房地产转换为存货，当日的公允价值为 5 800 万元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为 5 600 万元，其中，成本为 5 000 万元，公允价值变动为增值 600 万元。

甲企业的账务处理如下：

借：开发产品	58 000 000
贷：投资性房地产——成本	50 000 000
——公允价值变动	6 000 000

公允价值变动损益

2 000 000

(六) 投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置,或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时,应当终止确认该项投资性房地产。处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时,要同时结转投资性房地产累计公允价值变动。若存在原转换日计入其他综合收益的金额,也一并结转。

【例 4-16】甲企业与乙企业签订租赁协议,将其原先自用的一栋写字楼出租给乙企业使用,租赁期开始日为 2×21 年 4 月 15 日,将其分类为经营租赁。2×21 年 4 月 15 日,该写字楼的账面余额原价为 50 000 万元,已计提折旧 5 000 万元,公允价值为 47 000 万元。2×21 年 12 月 31 日,该项投资性房地产的公允价值为 48 000 万元。2×22 年 6 月租赁期届满,甲企业收回该项投资性房地产,并以 55 000 万元出售,出售款项已收讫。假设甲企业采用公允价值模式计量投资性房地产,不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下:

①2×21 年 4 月 15 日,自用房地产转换为投资性房地产:

借: 投资性房地产——成本	470 000 000
累计折旧	50 000 000
贷: 固定资产	500 000 000
其他综合收益	20 000 000

②2×21 年 12 月 31 日,公允价值变动:

借: 投资性房地产——公允价值变动	10 000 000
贷: 公允价值变动损益	10 000 000

③2×22 年 6 月,收回并出售投资性房地产:

借: 银行存款	550 000 000
公允价值变动损益	10 000 000
其他综合收益	20 000 000
其他业务成本	450 000 000
贷: 投资性房地产——成本	470 000 000
——公允价值变动	10 000 000
其他业务收入	550 000 000

六、投资性房地产后续计量模式的变更

为保证会计信息的可比性,企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不

得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。

成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更按照第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正处理，并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。

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。

七、列示与披露

（一）列示

企业应当在资产负债表上单独列示“投资性房地产”项目。对投资性房地产采用成本模式进行后续计量的，应根据“投资性房地产”科目的期末余额扣减相关的累计折旧（摊销）填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的投资性房地产减值准备；对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。

（二）披露

因投资性房地产涉及成本模式和公允价值模式的后续计量，以及不同计量模式之间的转换，为了全面反映投资性房地产情况，企业应当在附注中披露与投资性房地产有关的下列信息：（1）投资性房地产的种类、金额和计量模式；（2）采用成本模式的，披露投资性房地产的折旧或摊销，以及减值准备的计提情况；（3）采用公允价值模式的，披露公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响；（4）房地产转换情况、理由，以及对损益或所有者权益的影响；（5）当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。

八、衔接规定

首次执行投资性房地产准则时，应当根据投资性房地产的定义对资产进行重新分类，凡是符合投资性房地产定义和确认条件的建筑物和土地使用权应当归类为投资性房地产。

采用公允价值模式的，按照首次执行日的公允价值作为投资性房地产入账价值，公允价值与原资产账面价值之间的差额调整期初留存收益。

首次执行日后，应当按照本章进行会计处理。