

项目 6 投 资

学习目标

- ◎ 理解投资的含义与类型；
- ◎ 掌握交易性金融资产、持有至到期投资、长期股权投资的核算方法。

企业除了从事自身的生产经营活动外,还可以通过对外投资获得利益。投资是指企业为通过分配来增加财富,或为谋求其他利益而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。对外投资是企业资产存在的一种特殊形式,与企业正常生产经营中资产等生产要素有明显的区别。我国《企业会计准则》按照投资目的将投资分为交易性金融资产、持有至到期投资和长期股权投资等。

6.1 交易性金融资产

6.1.1 交易性金融资产的含义

交易性金融资产是指企业为了在近期内出售而持有的金融资产,包括企业以赚取差价为目的的从证券市场上购入的股票、债券和基金等。

交易性金融资产的特征是企业以交易为目的,而不以控制被投资单位为目的,一般有活跃的交易市场,很容易变现,其投资的公允价值能够随时获得。在会计核算上,交易性金融资产的初始计量和后续计量基础均为公允价值,且其变动差额计入当期损益。

为了核算交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、处置等业务,企业应设置以下账户。

(1)“交易性金融资产”账户。该账户用以核算企业为交易所持有的债券投资、股票投资、基金投资等交易性金融资产的公允价值。企业持有的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产也在该账户核算。该账户的借方登记交易性金融资产的取得成本、资产负债表日其公允价值高于账面余额的差额等;贷方登记资产负债表日其公允价值低于账面余额的差额,以及企业出售交易性金融资产时结转的成本和公允价值变动损益。企业应当按照交易性金融资产的类别和品种,分别设置“成本”“公允价值变动”等明细账户

进行核算。

(2) “公允价值变动损益”账户。该账户用以核算企业交易性金融资产等公允价值变动而形成的应计入当期损益的利得或损失。该账户的借方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值低于账面余额的差额;贷方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值高于账面余额的差额。

(3) “投资收益”账户。该账户用以核算企业确认的投资收益或投资损失。该账户贷方登记企业实现的投资收益;借方登记企业发生的投资损失;期末该账户的余额应转入“本年利润”账户,期末结转后,该账户应无余额。该账户可按交易性金融资产、持有至到期投资等投资项目进行明细核算。

6.1.2 交易性金融资产的初始计量

企业取得交易性金融资产时,应当按照该金融资产取得时的公允价值作为其初始确认金额,借记“交易性金融资产——成本”账户。取得的交易性金融资产所支付价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利,或已到付息期但尚未领取的债券利息的,应当单独确认为应收项目,借记“应收股利”或“应收利息”科目;取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时借记“投资收益”账户。交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用,包括支付给代理机构、咨询公司、证券公司等的手续费、佣金及其他必要支出。

【例 6-1】金立建筑公司 2013 年 1 月 1 日从证券市场购入甲公司 2012 年 7 月 1 日发行的期限为 3 年、一次还本、半年付息一次、票面利率为 8% 的债券,面值为 400 000 元。购买价款为 416 000 元(其中包括已到付息期但尚未领取的利息 16 000 元),相关交易费用 1 000 元,款项已通过银行存款支付,债券的利息也于 2 月 10 日收到并存入银行。

(1) 1 月 1 日购入债券,编制会计分录如下。

| | |
|----------------------|---------|
| 借:交易性金融资产——甲公司债券(成本) | 400 000 |
| 应收利息——甲公司 | 16 000 |
| 投资收益——交易性金融资产收益 | 1 000 |
| 贷:银行存款 | 417 000 |

(2) 2 月 10 日收到利息,编制会计分录如下。

| | |
|-------------|--------|
| 借:银行存款 | 16 000 |
| 贷:应收利息——甲公司 | 16 000 |

【例 6-2】金立建筑公司 2012 年 3 月 1 日,从证券市场购买 A 公司股票 6 000 股,当日购买的公允价值为每股 10 元,支付交易费用 900 元,股票购买价格中包含每股 0.20 元已宣告但尚未发放的现金股利。款项已通过企业“其他货币资金——存出投资款”账户支付。

(1) 3 月 1 日购入股票,编制会计分录如下。

| | |
|-----------------------|--------|
| 借:交易性金融资产——A 公司股票(成本) | 58 800 |
| 投资收益——交易性金融资产收益 | 900 |
| 应收股利——A 公司 | 1 200 |
| 贷:其他货币资金——存出投资款 | 60 900 |



(2) 4月20日收到股利,编制会计分录如下。

| | |
|-------------|-------|
| 借:银行存款 | 1 200 |
| 贷:应收股利——A公司 | 1 200 |

6.1.3 交易性金融资产持有收益的确认

企业交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放现金股利,或分期付息的债券在资产负债表日按债券票面利率计算利息时,应当确认为投资收益,借记“应收股利”或“应收利息”账户,贷记“投资收益”账户。收到上述现金股利或债券利息时,借记“其他货币资金”账户,贷记“应收股利”或“应收利息”账户。

【例 6-3】承【例 6-1】,金立建筑公司 6 月 30 日计提半年利息 16 000 元,编制会计分录如下。

| | |
|-------------------|--------|
| 借:应收利息——甲公司 | 16 000 |
| 贷:投资收益——交易性金融资产收益 | 16 000 |

【例 6-4】承【例 6-2】,2012 年 8 月 30 日 A 公司宣告半年度利润分配方案,每股分派现金股利 0.16 元,于 9 月 8 日发放。

(1) 8 月 30 日,A 公司宣告发放现金股利,金立建筑公司编制会计分录如下。

| | |
|-------------|-----|
| 借:应收股利——A公司 | 960 |
| 贷:投资收益 | 960 |

(2) 9 月 8 日,收到现金股利,金立建筑公司编制会计分录如下。

| | |
|-------------|-----|
| 借:银行存款 | 960 |
| 贷:应收股利——A公司 | 960 |

6.1.4 交易性金融资产的期末计量

交易性金融资产在取得时是按公允价值入账的,反映了企业取得交易性金融资产的 实际成本。但交易性金融资产的公允价值是不断变化的,根据《企业会计准则》的规定,交易性 金融资产的价值应按资产负债表日的公允价值反映,公允价值与账面余额之间的差额计入 当期损益。企业应当在资产负债表日按照交易性金融资产公允价值与其账面余额的差额, 借记或贷记“交易性金融资产——公允价值变动”账户,贷记或借记“公允价值变动损益” 账户。

【例 6-5】承【例 6-2】,2012 年 6 月 30 日,金立建筑公司购买的 A 公司股票每股市价为 13 元。公允价值大于账面价值的差额为 19 200 元,应确认为公允价值变动收益,编制会计 分录如下。

| | |
|--------------------------|--------|
| 借:交易性金融资产——A公司股票(公允价值变动) | 19 200 |
| 贷:公允价值变动损益——交易性金融资产损益 | 19 200 |

【例 6-6】承【例 6-2】,2012 年 12 月 31 日,金立建筑公司购买的 A 公司股票每股市价为 8 元。公允价值小于账面价值的差额为 10 800 元,应确认为公允价值变动损失,编制会计分 录如下。

| | |
|---------------------------|--------|
| 借:公允价值变动损益——交易性金融资产损益 | 10 800 |
| 贷:交易性金融资产——A 公司股票(公允价值变动) | 10 800 |

6.1.5 交易性金融资产处置的账务处理

企业处置交易性金融资产时,其损益已经实现,实现的损益通过“投资收益”账户核算。企业出售交易性金融资产时,应当将该金融资产出售时的公允价值与其账面余额之间的差额确认为投资收益,同时调整公允价值变动损益,如果交易性金融资产是部分处置的,应按处置的交易性金融资产占该项交易性金融资产总额的比例计算调整公允价值变动损益。

企业应按实际收到的金额,借记“其他货币资金”或“银行存款”等账户;按该金融资产的账面余额,贷记“交易性金融资产”账户;按其差额,贷记或借记“投资收益”账户。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动损益转出,借记或贷记“公允价值变动损益”账户,贷记或借记“投资收益”账户。

【例 6-7】承【例 6-2】、【例 6-5】、【例 6-6】,2013 年 2 月 5 日,金立建筑公司通过证券市场将持有的 A 公司股票 6 000 股全部卖出,每股价格 14.50 元,出售价款已存入银行。相关会计分录如下。

| | |
|-------------------------|--------|
| 借:银行存款 | 87 000 |
| 贷:交易性金融资产——A 公司股票(成本) | 58 800 |
| 交易性金融资产——A 公司股票(公允价值变动) | 8 400 |
| 投资收益——交易性金融资产收益 | 19 800 |

同时,将原计入该金融资产的公允价值变动损益转出。

| | |
|-----------------------|-------|
| 借:公允价值变动损益——交易性金融资产损益 | 8 400 |
| 贷:投资收益——交易性金融资产收益 | 8 400 |

6.2 持有至到期投资

6.2.1 持有至到期投资的含义

持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定,并且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。持有至到期投资通常具有长期性,一般情况下,主要是债权性投资,如企业从二级市场上购入的固定利率国债、浮动利率公司债券等。

企业持有至到期投资并不意味必须将该债券持有至到期,如果持有条件发生变化,可以重新确认为可供出售金融资产或出售。企业应设置以下账户核算持有至到期投资。

(1)“持有至到期投资”账户。该账户核算企业持有至到期投资的价值变动和摊余成本。该账户的借方登记企业取得持有至到期投资的成本,以及一次还本付息债券投资期末计提的应计利息;贷方登记到期收回持有至到期投资结转的本金、利息调整和应计利息;该



账户期末余额在借方,反映企业持有至到期投资的摊余成本。该账户按照持有至到期投资的类别和品种,分别按“成本”“利息调整”“应计利息”等进行明细核算。

(2)“持有至到期投资减值准备”账户。该账户用以核算企业持有至到期投资发生减值时计提的减值准备。该账户的贷方登记持有至到期投资发生的减值;借方登记已计提减值准备的持有至到期投资价值在原已计提减值准备的金额内得以恢复的金额;该账户期末余额在贷方,反映企业已计提但尚未转销的持有至到期投资的减值准备。该账户可按持有至到期投资的类别和品种进行明细核算。

6.2.2 持有至到期投资的初始计量

企业取得持有至到期投资,应按投资的面值借记“持有至到期投资——成本”账户,按实际支付的价款(不包括已到付息期但尚未领取的利息)与债券面值的差额借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”账户,按支付价款中包括已到付息期但尚未领取的利息借记“应收利息”账户。

【例 6-8】2014 年 1 月 1 日,金立建筑公司购入红星股份有限公司当日发行的面值为 500 000 元、期限为 5 年、票面利率为 6%、每年 12 月 31 日付息、到期还本的债券作为持有至到期投资,实际支付购买价款 500 000 元,账务处理如下。

| | |
|-----------------------|---------|
| 借:持有至到期投资——红星公司债券(成本) | 500 000 |
| 贷:银行存款 | 500 000 |

【例 6-9】承【例 6-8】,假设其他因素不变的情况下,金立建筑公司实际支付的购买价款为 528 000 元,账务处理如下。

| | |
|-----------------------|---------|
| 借:持有至到期投资——红星公司债券(成本) | 500 000 |
| ——红星公司债券(利息调整) | 28 000 |
| 贷:银行存款 | 528 000 |

【例 6-10】承【例 6-8】,假设其他因素不变的情况下,金立建筑公司实际支付的购买价款为 516 000 元,该价款中包括已到付息期但尚未支付的利息 30 000 元,账务处理如下。

| | |
|-----------------------|---------|
| 借:持有至到期投资——红星公司债券(成本) | 500 000 |
| 应收利息 | 30 000 |
| 贷:银行存款 | 516 000 |
| 持有至到期投资——红星公司债券(利息调整) | 14 000 |

6.2.3 持有至到期投资利息收入的确认

持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入,计入投资收益,即以持有至到期投资期初账面摊余成本乘以实际利率(持有至到期投资未来收回的利息和本金的现值正好等于持有至到期投资取得成本的折现率)作为当期利息收入,以当期利息收入与当期按票面利率计算确定的应收未收利息的差额作为当期账面成本摊销额。实际利率与票面利率差别较小的,也可按票面利率计算利息收入。

资产负债表日,企业按票面利率计算确认的应收未收利息,借记“应收利息”账户(分期

付息,一次还本)或“持有至到期投资——应计利息”(一次还本付息)账户;按持有至到期投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入,贷记“投资收益”账户;按其差额,借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”账户。

【例 6-11】承【例 6-9】,2014 年 12 月 31 日,金立建筑公司通过计算确定债券实际利率为 4.72%,采用实际利率法确认利息收入为 24 922 元,账务处理如下。

| | |
|-----------------------|--------|
| 借:应收利息 | 30 000 |
| 贷:投资收益 | 24 922 |
| 持有至到期投资——红星公司债券(利息调整) | 5 078 |

6.2.4 持有至到期投资减值

在资产负债表中,企业对持有至到期投资通常按账面摊余成本列示其价值。但有客观依据表明其发生了减值,应当根据其账面摊余成本与预计未来现金流量现值之间的差额计算确认减值准备。

资产负债表日,企业持有至到期投资发生减值的,计提减值准备,借记“资产减值损失”账户,贷记“持有至到期投资减值准备”账户。已计提减值准备的持有至到期投资价值以后又得以恢复,应在原已计提的减值准备金额内,按恢复增加的金额,借记“持有至到期投资减值准备”账户,贷记“资产减值损失”账户。

【例 6-12】2013 年 12 月 31 日,金立建筑公司对持有宏达股份有限公司发行的面值为 800 000 元、期限为 5 年、票面利率为 8%、到期一次还本付息的公司债券进行减值测试,确认预计未来现金流量现值为 760 000 元,确认减值损失 40 000 元,账务处理如下。

| | |
|-----------------------|--------|
| 借:资产减值损失——持有至到期投资减值损失 | 40 000 |
| 贷:持有至到期投资减值准备 | 40 000 |

6.2.5 持有至到期投资处置的账务处理

企业持有至到期投资处置是指出售和收回持有至到期投资。在处置时,企业应将所取得的价款与该投资账面价值之间的差额计入投资收益。其中,投资的账面价值是指投资的账面余额减去已计提的减值准备后的差额。

【例 6-13】2013 年 12 月 31 日,金立建筑公司收回 2008 年 1 月 1 日购买的甲公司发行面值为 300 000 元、期限为 4 年、票面利率为 6%、一次还本付息的到期债券,通过银行收到本金和利息 372 000 元,该债券利息 72 000 元已计提,账务处理如下。

| | |
|----------------------|---------|
| 借:银行存款 | 372 000 |
| 贷:持有至到期投资——甲公司债券(成本) | 300 000 |
| 持有至到期投资——甲公司债券(应计利息) | 72 000 |

【例 6-14】承【例 6-9】,2014 年 5 月 1 日,金立建筑公司将持有的红星股份有限公司的债券提前出售取得转让收入为 550 000 元,转让日的债券账面摊余成本为 517 604 元,账务处理如下。

| | |
|--------|---------|
| 借:银行存款 | 550 000 |
|--------|---------|



| | |
|-----------------------|---------|
| 贷:持有至到期投资——红星公司债券(成本) | 500 000 |
| 持有至到期投资——红星公司债券(利息调整) | 17 604 |
| 投资收益 | 32 396 |

6.3 长期股权投资

6.3.1 长期股权投资概述

1. 长期股权投资的含义

长期股权投资是指企业准备长期持有的权益投资,包括企业持有的对其子公司、合营企业及联营企业的权益性投资,以及企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

企业能够对被投资单位实施控制的,被投资单位为本企业的子公司。控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

企业与其他方对被投资单位实施共同控制的,被投资单位为本企业的合营企业。共同控制是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制,仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

企业能够对被投资单位施加重大影响的,被投资单位为本企业的联营企业。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。

2. 长期股权投资的核算方法

长期股权投资的核算方法有成本法和权益法。

(1) 成本法。成本法是指长期股权投资的价值通常按初始成本计量,除追加或收回投资外,一般不对长期股权投资的账面价值进行调整的一种会计处理方法。成本法核算的长期股权投资的范围如下。

① 企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资,即企业对子公司的长期股权投资,企业对子公司的长期股权投资应当采用成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

② 企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

(2) 权益法。权益法是指长期股权投资最初以投资成本计量,以后则要根据投资企业享有被投资单位所有者权益的变动,对长期股权投资的账面价值进行相应调整的一种会计处理方法。权益法核算的长期股权投资的范围如下。

① 企业对被投资单位具有共同控制的长期股权投资,即企业对其合营企业的长期股权投资。

② 企业对被投资单位具有重大影响的长期股权投资,即企业对其联营企业的长期股权

投资。

为了核算企业的长期股权投资,企业应当设置“长期股权投资”“长期股权投资减值准备”等账户。

“长期股权投资”账户用以核算企业持有的采用成本法和权益法核算的长期股权投资。该账户的借方登记长期股权投资取得时的成本,以及采用权益法核算时按被投资企业实现的净利润等计算的应分享的份额;贷方登记收回长期股权投资的价值,或采用权益法核算时被投资单位宣告分派现金股利或利润时企业按持股比例计算应享有的份额,以及按被投资单位发生的净亏损等计算的应分担的份额;期末借方余额,反映企业持有的长期股权投资的价值。

“长期股权投资减值准备”账户用以核算计提的长期股权投资减值准备。该账户的贷方登记企业发生长期股权投资减值时,计提的长期股权投资减值准备;借方登记处置长期股权投资时,结转的已计提的长期股权投资减值准备;期末余额在贷方,反映已计提但尚未转销的长期股权投资减值准备。

6.3.2 长期股权投资成本法的核算

长期股权投资可以通过企业合并形式,也可以通过支付现金、发行权益证券、投资者投入、非货币性交换、债务重组等企业合并以外的其他方式取得。

1. 长期股权投资初始成本的计量

除企业合并形成的长期股权投资以外,以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。企业所发生的与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出应计入长期股权投资的初始投资成本。此外,企业取得长期股权投资,实际支付的价款或对价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润作为应收项目处理,不构成长期股权投资的成本。

【例 6-15】金立建筑公司 2011 年 1 月 5 日购买兴达股份有限公司发行的股票 60 000 股准备长期持有,从而拥有其公司 4% 的股份。每股买入价为 8 元,另外购买该股票时发生有关税费 6 240 元,款项已由银行存款支付。根据有关信息,编制会计分录如下。

| | |
|----------|---------|
| 借:长期股权投资 | 486 240 |
| 贷:银行存款 | 486 240 |

2. 长期股权投资持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润

企业持有被投资单位长期股权投资期间,如果被投资单位宣告分派现金股利,应确认为投资收益,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目。属于被投资单位在取得本企业投资前实现净利润的分配额,该部分应作为投资成本的收回,借记“应收股利”,贷记“长期股权投资”账户。

【例 6-16】承【例 6-15】,2011 年 7 月 10 日,金立建筑公司收到兴达股份有限公司宣告发放 2010 年度现金股利 12 000 元的通知。根据有关信息,编制会计分录如下。

| | |
|----------|--------|
| 借:应收股利 | 12 000 |
| 贷:长期股权投资 | 12 000 |



【例 6-17】承【例 6-15】，2012 年 2 月 10 日，兴达股份有限公司宣布分派现金股利每股 0.30 元。2012 年 3 月 15 日，金立建筑公司收到股利 180 000 元存入银行。根据有关信息，编制会计分录如下。

(1) 宣布分派股利。

| | |
|------------------|---------|
| 借：应收股利 | 180 000 |
| 贷：投资收益——长期股权投资收益 | 180 000 |

(2) 收到现金股利。

| | |
|--------|---------|
| 借：银行存款 | 180 000 |
| 贷：应收股利 | 180 000 |

3. 长期股权投资的处置

处置长期股权投资时，按实际取得的价款与长期股权投资账面价值的差额确认为投资损益，并应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。企业处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等账户；按原已计提的减值准备，借记“长期股权投资减值准备”账户；按该项长期股权投资的账面余额，贷记“长期股权投资”账户；按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”账户；按其差额，贷记或借记“投资收益”账户。

【例 6-18】金立建筑公司将列作长期股权投资的宏达公司的股权转让，该股权的账面余额为 3 050 000 元，没有计提减值准备，转让价款为 3 200 000 元，相关税费为 41 600 元，款项已通过银行收到。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|----------------|-----------|
| 借：银行存款 | 3 158 400 |
| 贷：长期股权投资——宏达公司 | 3 050 000 |
| 投资收益——长期股权投资收益 | 108 400 |

6.3.3 长期股权投资权益法的核算

投资企业对被投资企业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。

1. 长期股权投资初始成本的计量

企业取得长期股权投资时，按照确定的初始投资成本入账。如果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单位可辨认净资产公允价值份额的，二者的差额是通过投资作价所体现的高誉部分，不调整已确认的初始投资成本，按初始投资成本借记“长期股权投资——成本”账户，贷记“银行存款”账户；如果长期股权投资的初始投资成本小于取得投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应当按享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额借记“长期股权投资——成本”账户，按实际支付的价款贷记“银行存款”账户，按其差额贷记“营业外收入”账户。

【例 6-19】2011 年 1 月 5 日，金立建筑公司向华商公司投资，支付价款 650 万元，享有其 40% 的股权。金立建筑公司投资时，华商公司净资产账面价值为 2 000 万元，与可辨认净资产的公允价值相同。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|--------------------|-----------|
| 借：长期股权投资——华商公司(成本) | 8 000 000 |
|--------------------|-----------|

| | |
|--------|-----------|
| 贷:银行存款 | 6 500 000 |
| 营业外收入 | 1 500 000 |

2. 持有长期股权投资期间投资收益的确定

企业取得长期股权投资后,资产负债表日应按照被投资单位实现的净利润或发生的净亏损计算出企业应享有或应分担的份额,确认投资损益,同时相应调整长期股权投资的账面价值。被投资单位实现盈利时,根据被投资单位实现的净利润计算应享有的份额,借记“长期股权投资——损益调整”账户,贷记“投资收益”账户。被投资单位发生净亏损时,借记“投资收益”账户,贷记“长期股权投资——损益调整”账户,但以“长期股权投资——对该单位投资”账户的账面价值减记至零为限。

被投资单位以后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”账户,贷记“长期股权投资——损益调整”账户。企业收到被投资单位宣告发放的股票股利,不进行账务处理,但应在备查簿中登记股份变化的情况。

【例 6-20】承【例 6-19】,2011 年年末,华商公司实现净利润 280 万元,金立建筑公司分得宣告发放的现金股利为 28 万元。根据相关信息编制会计分录如下。

(1) 按持股比例计算确认投资收益时。

| | |
|----------------------|-----------|
| 借:长期股权投资——华商公司(损益调整) | 1 120 000 |
| 贷:投资收益——长期股权投资收益 | 1 120 000 |

(2) 登记宣告发放的现金股利时。

| | |
|----------------------|---------|
| 借:应收股利——华商公司 | 280 000 |
| 贷:长期股权投资——华商公司(损益调整) | 280 000 |

【例 6-21】承【例 6-19】,2012 年 12 月 31 日,华商公司 2012 年度发生净亏损 45 万元,没有进行利润分配,金立建筑公司应承担亏损额 18 万元。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|----------------------|---------|
| 借:投资收益——长期股权投资收益 | 180 000 |
| 贷:长期股权投资——华商公司(损益调整) | 180 000 |

3. 被投资单位所有者权益的其他变动

采用权益法核算时,投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,如增资扩股、接受捐赠等,在持股比例不变的情况下,应按照持股比例与被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动中归属于本企业的部分,借记或贷记“长期股权投资——其他权益变动”账户,贷记或借记“资本公积——其他资本公积”账户。

【例 6-22】承【例 6-19】,华商公司因 2011 年增发股份产生股本溢价 250 000 元,金立建筑公司按持股比例计算应享有的份额为 100 000(即 250 000×40%)元。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|------------------------|---------|
| 借:长期股权投资——华商公司(其他权益变动) | 100 000 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 100 000 |

【例 6-23】华商公司接受宏达企业捐赠设备一台,该设备的公允价值为 23 万元,宏达企业按持股比例计算应享有的份额为 9.2 万元。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|------------------------|--------|
| 借:长期股权投资——华商公司(其他权益变动) | 92 000 |
| 贷:资本公积——其他资本公积 | 92 000 |



4. 处置长期股权投资

长期股权投资的处置主要是指通过证券市场出售股权,也包括抵偿债务转让、非货币性交换转出,以及因被投资企业破产清算而被迫清算股权等。

处置长期股权投资时,按实际取得的价款与长期股权投资账面价值的差额确认为投资损益,并应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。企业处置长期股权投资时,应按实际收到的金额,借记“银行存款”等账户;按原已计提的减值准备,借记“长期股权投资减值准备”账户;按该长期股权投资的账面余额,贷记“长期股权投资”账户;按尚未领取的现金股利或利润,贷记“应收股利”账户;按其差额,贷记或借记“投资收益”账户。同时,还应结转原计入资本公积的相关金额,借记或贷记“资本公积——其他资本公积”账户,贷记或借记“投资收益”账户。

【例 6-24】金立建筑公司将持有长期股权投资的兴达公司的股权转让,收到转让价款 4 500 万元,其中包括兴达公司已宣告但尚未发放的现金股利 300 万元。转让日,该项股权投资的账面价值为 3 650 万元,其中,成本 2 200 万元,损益调整 1 200 万元,其他权益变动 250 万元。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|--------------------|------------|
| 借:银行存款 | 45 000 000 |
| 贷:长期股权投资——兴达公司(成本) | 22 000 000 |
| ——兴达公司(损益调整) | 12 000 000 |
| ——兴达公司(其他权益变动) | 2 500 000 |
| 应收股利 | 3 000 000 |
| 投资收益——长期股权投资收益 | 5 500 000 |
| 借:资本公积——其他资本公积 | 2 500 000 |
| 贷:投资收益 | 2 500 000 |

6.3.4 长期股权投资减值

每年年末,企业应对长期股权投资的账面价值进行检查,如有客观证据表明该项长期股权投资的预计可收回金额小于其账面价值时,应当确认减值损失,计提减值准备。长期股权投资减值损失一经确认,在以后期间不得转回。企业计提长期股权投资减值准备时,应按减值的金额借记“资产减值损失——长期股权投资减值准备”账户,贷记“长期股权投资减值准备”账户。

【例 6-25】资产负债表日,金立建筑公司持有的列作长期股权投资的东方股份公司股权存在减值迹象,该长期股权投资账面余额为 1 250 万元,没有计提减值准备,经测试,预计可收回金额为 950 万元,确认减值损失为 300 万元。根据资料编制会计分录如下。

| | |
|----------------------|-----------|
| 借:资产减值损失——长期股权投资减值准备 | 3 000 000 |
| 贷:长期股权投资减值准备——东方股份公司 | 3 000 000 |



一、单项选择题

- 采用成本法核算,某企业投资当年被投资单位就实现利润,则投资企业应该()。
 - 按照投资收益处理
 - 不做任何账务处理
 - 收回投资成本处理
 - 按照资本公积处理
- 不属于金融资产的项目是()。
 - 库存现金
 - 应收账款
 - 固定资产
 - 普通股票
- 长期股权投资发生的评估费计入企业的()。
 - 管理费用
 - 财务费用
 - 投资收益
 - 股权成本
- 投资企业对受资单位有重大影响,则与被投资单位属于()关系。
 - 联营企业
 - 合营企业
 - 母子公司
 - 参股企业
- 成本法核算下投资企业于投资当年分得的上年利润或现金股利应作为()。
 - 企业投资收益
 - 冲减财务费用
 - 投资成本收回
 - 企业资本公积
- 交易性金融资产科目的借方登记()。
 - 支付宣告但尚未发放的现金股利
 - 支付取得资产时的相关交易费用
 - 公允价值低于账面价值余额的差额
 - 公允价值高于账面价值余额的差额
- 采用成本法核算长期股权投资的情况下,被投资企业发生盈利时,投资企业应当()。
 - 增加投资收益
 - 增加资本公积
 - 增加投资成本
 - 不做账务处理
- 企业发生交易性金融资产事项中,影响投资收益的是()。
 - 持有期间收到的不属于包含在买价中的现金股利
 - 期末交易性金融资产的公允价值大于其账面余额
 - 期末交易性金融资产的公允价值小于其账面余额
 - 交易性金融资产持有期收到包含在买价中的现金股利
- 甲公司以前以 1 500 万元取得乙公司 25% 的股权,并且甲公司能够对乙公司施加重大影响,取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 6 400 万元,则甲公司长期股权投资成本的账面价值是()万元。
 - 1 500
 - 1 600
 - 1 875
 - 1 650
- 某公司 6 月 5 日购买甲股份有限公司发行的股票 300 万股准备长期持有,占甲公司股份的 30%。每股买入价为 10 元,同时发生相关税费 30 万元,款项已由银行存款支付。同



日,甲股份有限公司所有者权益账面公允价值为 9 500 万元,则股权投资成本为()万元。

- A. 3 000
- B. 3 030
- C. 2 850
- D. 2 880

11. 甲公司 2011 年年初对乙公司按投资份额出资 150 万元,占乙公司股权比例的 40%,当年乙公司亏损 100 万元。2012 年乙公司亏损 300 万元。2013 年乙公司实现净利润 40 万元。2013 年甲公司计入投资收益的金额为()万元。

- A. 40
- B. 16
- C. 6
- D. 20

12. 某公司以银行存款 28 000 元(其中含有已宣告但尚未发放的现金股利 2 000 元)购入 B 公司股票作为交易性金融资产,另支付税费 150 元,则股票入账初始成本为()元。

- A. 28 000
- B. 26 150
- C. 28 150
- D. 26 000

13. 某公司提前出售面值为 10 万元的 4 年期债券,收款 11 万元,出售日持有至到期投资成本明细为 10 万元,利息调整明细贷方为 2 万元,则该债券出售收益是()万元。

- A. 3
- B. -1
- C. 1
- D. -3

14. A 公司以银行存款支付 260 万元(包括宣告但尚未发放的现金股利 8 万元)取得一项交易性金融资产,另支付交易佣金 1 万元,则该项交易性金融资产的入账价值为()万元。

- A. 260
- B. 252
- C. 261
- D. 253

15. A 企业期初购入甲公司发行在外的股票 500 万股作为交易性金融资产,每股支付价款 8 元,另支付相关费用 26 万元,该股票期末的公允价值为 4 900 万元,则应确认的公允价值变动收益为()万元。

- A. -874
- B. 900
- C. 874
- D. -900

二、多项选择题

1. 企业购入交易性金融资产除成本外涉及借方会计科目的有()。

- A. 应收股利
- B. 应收利息
- C. 财务费用
- D. 投资收益

2. 权益法核算下影响长期股权投资总账金额的事项有()。

- A. 被投资企业宣告分派现金股利
- B. 被投资企业宣告分派股票股利
- C. 购入长期股权投资发生手续费
- D. 购入长期股权投资发生咨询费

3. 企业购入股票作为长期股权投资,采用权益法核算的情况下,长期股权投资的初始投资成本包括()。

- A. 购入时实际支付的价款

- B. 宣告尚未领取的现金股利
 C. 购入时支付的相关费用
 D. 购入时发生的直接相关费用
4. 下列各项中,会引起交易性金融资产账面价值发生变化的有()。
- A. 期末发生公允价值变动损益
 B. 出售持有交易性金融资产
 C. 确认分期付息债券的利息
 D. 被投资单位宣告发放现金股利
5. 下列项目中,投资企业应确认为投资收益的有()。
- A. 成本法核算下被投资单位实现净利
 B. 成本法核算下被投资单位发生亏损
 C. 权益法核算下被投资单位实现净利
 D. 权益法核算下被投资单位发生亏损
6. 用权益法核算长期股权投资时,企业对被投资单位具有()。
- A. 共同控制
 B. 重大影响
 C. 实施控制
 D. 不具影响
7. 权益法核算初始投资成本小于受资单位净资产公允价值份额核算时直接涉及()。
- A. 长期股权投资
 B. 营业外收入
 C. 投资收益
 D. 资本公积
8. 权益法下会导致长期股权投资账面发生变动的项目有()。
- A. 确认长期股权投资减值
 B. 被投资单位实现净利润
 C. 被投资单位提取盈余公积
 D. 受资方宣布发放现金股利
9. 金融工具的构成包括()。
- A. 金融资产
 B. 金融负债
 C. 权益工具
 D. 购销合同
10. 下列各项不应该计入交易性金融资产成本的是()。
- A. 到期尚未领取的利息
 B. 宣告尚未领取的股利
 C. 实际支付的买入价款
 D. 支付金融机构的手续费
11. 下列各项中会引起交易性金融资产账面价值发生变化的有()。
- A. 账面与公允价值的差额
 B. 企业出售交易性金融资产
 C. 确认分期付息债券的利息
 D. 受资单位宣告发放现金股利
12. 持有至到期投资具有()的特点。
- A. 约定利率收息
 B. 到期收回本金
 C. 无权经营分配
 D. 投资风险较小
13. 长期股权投资可以通过()形成。
- A. 企业合并
 B. 支付现金
 C. 债务重组
 D. 购买债券
14. 成本法核算投资年度受资方分配现金股利时,投资单位按()。



- A. 投资收益处理
 - B. 资本公积处理
 - C. 营业外收入处理
 - D. 不做账务处理
15. 投资企业应当披露与长期股权有关的信息包括()。
- A. 企业双方状况和股权比重
 - B. 主要财务状况的基本信息
 - C. 企业资金转移的控制能力
 - D. 与投资相关联的或有负债

三、判断题

1. 交易性金融资产持有期对被投资单位宣告发放现金股利按持股比例确认投资收益。 ()
2. 长期股权投资初始成本大于受资单位可辨认净资产公允价值份额的差额计入营业外支出。 ()
3. 交易性金融资产初始和后续成本均按公允价值计量。 ()
4. 债券溢价是购入企业以后多得利息预先付出的代价。 ()
5. 投资企业采用权益法核算长期股权投资,被投资单位的资本公积转增资本时,投资企业不需要做账务处理。 ()
6. 取得交易性金融资产时发生的佣金计入企业财务费用。 ()
7. 持有至到期投资在资产负债表中以面值列示。 ()
8. 以支付现金方式取得长期股权投资发生的交易费应计入当期投资收益。 ()
9. 成本法下长期股权投资持有期间所取得的现金股利应冲减长期股权投资成本。 ()
10. 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成本法核算。 ()
11. 出售交易性金融资产最终确认的投资收益应为取得款项与其初始成本间的差额。 ()
12. 企业以后会计期间可以转回计提的长期股权投资减值损失。 ()
13. 投资企业对被投资单位具有控制和重大影响的股权投资采用权益法核算。 ()

四、简答题

1. 如何计量交易性金融资产?
2. 简述持有至到期投资的核算方法。
3. 简述长期股权投资的概念及其特征。
4. 长期股权投资成本法和权益法核算的主要区别是什么?
5. 如何确认各类投资的处置收益?
6. 如何判断长期股权投资是否发生减值?

技能实训

实训 1

一、实训目的

练习交易性金融资产的核算。

二、实训资料

胜利建筑工程公司 2012 年发生了下列投资业务。

(1) 2 月 10 日,在证券市场购入 A 公司于 2011 年 1 月 1 日发行的 3 年期债券,面值为 100 000 元,票面利率为 5%,半年支付利息一次,实际支付价款为 83 000 元(包含到期尚未领取的 2011 年下半年利息 2 500 元和手续费 500 元)。

(2) 2 月 25 日,收到 A 公司债券的利息 2 500 元,存入银行。

(3) 6 月 30 日,计提利息收入 2 500 元。

(4) 6 月 30 日,该债券的市值为 106 000 元。

(5) 7 月 18 日,收到上半年利息 2 500 元,存入银行。

(6) 12 月 31 日,确定该债券公允价值为 105 000 元。

三、实训要求

编制以上各项债券业务的会计分录。

实训 2

一、实训目的

练习长期股权投资的核算。

二、实训资料

甲公司的投资业务如下。

2011 年 3 月 1 日,甲公司购进乙公司股票 3 000 万元作为长期股权投资,占乙公司有表决权股份的 40%。同日,乙公司净资产公允价值为 9 000 万元。乙公司于 2011 年 5 月 26 日宣布分配 2010 年股利 400 万元。2011 年乙公司实现净利润 1 600 万元,2012 年 5 月 8 日宣告分派股利 700 万元。2012 年乙公司发生亏损 3 000 万元,2013 年 5 月 18 日宣告分派股利 200 万元。2013 年 6 月 7 日乙公司接收捐赠 100 万元。

三、实训要求

编制甲公司各个时间点投资关联的会计分录。

实训 3

一、实训目的

综合练习投资的核算。

二、实训资料

2012 年红星股份有限公司(以下简称红星公司)对外投资的有关资料如下。

(1) 1 月 1 日,购进 B 公司当日发行的面值为 600 000 元、期限为 5 年、票面利率为 6%、每年 12 月 31 日付息、到期还本的债券作为持有至到期投资,实际支付的价款为 625 000 元。

(2) 1 月 10 日,红星公司以银行存款购买甲公司发行的股票 850 万元准备长期持有,同时支付相关税费 11 万元,对甲公司有重大影响并占其表决权股份的 30%,投资时甲公司可辨认净资产公允价值为 3 000 万元。

(3) 5 月 15 日,公司从二级市场购入 A 公司股票作为短期投资,支付价款 400 万元(其



中包含宣告但尚未发放的现金股利 10 万元),另支付相关交易费用 3 万元,均以存款支付。

- (4) 6 月 10 日,公司收到 A 公司发放的现金股利 10 万元并存入银行。
- (5) 6 月 30 日,公司持有 A 公司股票的公允价值下跌了 20 万元。
- (6) 8 月 15 日,公司出售 A 公司全部股票,售价为 365 万元,款项存入银行。
- (7) 甲公司 2012 年实现净利润 500 万元。
- (8) 甲公司 2012 年年末股本溢价,增加资本公积 70 万元。

三、实训要求

根据上述资料逐笔编制红星公司相关会计分录。