



2023 年注会母仪天下第二季——长期股权投资与金融工具

【专题一：债券类投资对比训练】

【资料】甲公司 2023 年 1 月 1 日购入乙公司当日发行的公司债券，面值 1000 万元，票面年利率 6%，期限 4 年，每年末付息，到期还本，买价 980 万元，交易费用 10 万元，内含报酬率 6.29%，2023 年末公允价值 900 万元，2024 年末（2025 年初）公允价值 700 万元，假定该项金融资产已发生信用减值（属于金融资产减值第三阶段），可收回价值（甲公司预期能收到的现金流量的现值）为 750 万元，假定减值后实际利率依然是 6.29%，2025 年末公允价值 800 万元，可收回价值（甲公司预期能收到的现金流量的现值）为 780 万元，2026 年初甲公司将此债券卖掉，卖价 970 万元，交易费用 2 万元。

【要求】分别交易性金融资产、债权投资和其他债权投资作出相应的会计处理。

【解析】

| 时点 | 交易性金融资产 | 债权投资 | 其他债权投资 |
|---------------|----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 2023 年初 | 借：交易性金融资产 980 投资收益 10 贷：银行存款 990 | 借：债权投资——成本 1000 贷：债权投资——利息调整 10 银行存款 990 | 借：其他债权投资——成本 1000 贷：其他债权投资——利息调整 10 银行存款 990 |
| 2023 年末计提利息 | 借：应收利息 60 贷：投资收益 60 | 借：应收利息 60 债权投资——利息调整 2.27 贷：投资收益 62.27 (990×6.29%) | 借：应收利息 60 其他债权投资——利息调整 2.27 贷：投资收益 62.27 (990×6.29%) |
| | | 年末摊余成本=990+2.27=992.27 (万元) | |
| 2023 年末调整公允价值 | 借：公允价值变动损益 80 贷：交易性金融资产 80 | 期末不确认公允价值变动 | 借：其他综合收益 92.27 (992.27-900) 贷：其他债权投资——公允价值变动 92.27 |
| 2024 年末计提利息 | 借：应收利息 60 贷：投资收益 60 | 借：应收利息 60 债权投资——利息调整 2.41 贷：投资收益 | 借：应收利息 60 其他债权投资——利息调整 2.41 贷：投资收益 |



| | | | |
|--------------------|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | 62.41 | 62.41 |
| | | 年末摊余成本 = 992.27 + 2.41 = 994.68 (万元) | |
| 2024 年末调整公允价值及计提减值 | 借：公允价值变动损益 200 贷：交易性金融资产 200 | 计提减值准备： 借：信用减值损失 244.68 贷：债权投资减值准备 244.68 | ①期末应累计确认公允价值下降 294.68 万元 (994.68 - 700)，已经确认过下降 92.27 万元，应追加下调 202.41 万元： 借：其他综合收益 202.41 贷：其他债权投资——公允价值变动 202.41 ②再确认信用减值损失 244.68 万元： 借：信用减值损失 244.68 贷：其他综合收益 244.68 |
| 2025 年末计提利息 | 借：应收利息 60 贷：投资收益 60 | 借：应收利息 60 贷：投资收益 47.175 (750 × 6.29%) 债权投资——利息调整 12.825 【提示】因该项金融资产已发生信用减值，属于第三阶段减值，所以采用摊余成本乘以实际利率计算实际利息收益。 | 借：应收利息 60 贷：投资收益 47.175 (750 × 6.29%) 其他债权投资——利息调整 12.825 【提示】因该项金融资产已发生信用减值，属于第三阶段减值，所以采用摊余成本乘以实际利率计算实际利息收益。 |
| | | 年末摊余成本 = 750 - 12.825 = 737.175 (万元) | |
| 2025 年末调整公允价值及计提减值 | 借：交易性金融资产 100 贷：公允价值变动损益 100 | 减值恢复： 借：债权投资减值准备 42.825 贷：信用减值损失 42.825 | ①先认定公允价值的调整，即期末累计应调整至 62.825 万元 (800 - 737.175)，再根据已确认过的 50 万元的价值下浮，应追回增值 112.825 万元： 借：其他债权投资——公允价值 |



| | | | |
|----------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | 变动 112.825 贷：其他综合收益 112.825 ②再恢复已确认的减值损失： 借：其他综合收益 42.825 贷：信用减值损失 42.825 |
| 2026 年初处置债权投资时 | 借：银行存款 968 贷：交易性金融资产 168 投资收益 800 | 借：银行存款 968 债权投资减值准备 201.855 债权投资——利息调整 18.10 贷：债权投资——成本 1000 投资收益 188 | 借：银行存款 968 其他债权投资——利息调整 18.145 ——公允价值 181.855 变动 181.855 贷：其他债权投资——成本 1000 投资收益 168 同时： 借：其他综合收益 20 贷：投资收益 20 |

【专题二：金融资产重分类对比】

【资料】续前题。

【要求】如果 2025 年初上述金融资产出现了相互转化，又当如何处理？

【解析】相关转化处理如下：

| 2025 年初 | 会计处理 |
|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| 交易性金融资产重分类为债权投资 | 借：债权投资 700 贷：交易性金融资产 700 |
| 债权投资重分类为交易性金融资产 | 借：交易性金融资产 700 公允价值变动损益 50 债权投资减值准备 244.68 债权投资——利息调整 5.32 贷：债权投资——成本 1000 |



| | |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 债权投资重分类为其他债权投资 | 借：其他债权投资 700 其他综合收益 50 债权投资减值准备 244.68 债权投资——利息调整 5.32 贷：债权投资——成本 1000 |
| 其他债权投资重分类为交易性金融资产 | 借：交易性金融资产 700 其他债权投资——公允价值变动 294.68 ——利息调整 5.32 贷：其他债权投资——成本 1000 借：公允价值变动损益 294.68 贷：其他综合收益 294.68 |
| 交易性金融资产重分类为其他债权投资 | 借：其他债权投资 700 贷：交易性金融资产 700 |
| 其他债权投资重分类为债权投资时 | 借：债权投资——成本 1000 贷：其他债权投资——成本 1000 借：其他债权投资——利息调整 5.32 贷：债权投资——利息调整 5.32 借：其他综合收益 244.68 贷：债权投资减值准备 244.68 借：其他债权投资——公允价值变动 294.68 贷：其他综合收益 294.68 |

【专题三：权益类投资对比训练】

【资料】甲公司 2023 年 5 月 1 日以银行存款方式购入丁公司 100 万股普通股，每股买价为 10 元，其中包含已宣告而未发放的红利 0.1 元，另付交易费用 2 万元，

6 月 30 日每股股价为 12 元，8 月 1 日丁公司宣告分红，每股红利为 0.3 元，于 9 月 1 日发放，12 月 31 日每股股价为 15 元。2024 年 2 月 1 日甲公司将此股票处置，每股卖价为 20 元，交易费用 6 万元。

【要求】分别交易性金融资产、其他权益工具投资和长期股权投资成本法作出相应的会计处理。

【解析】



| 时点 | 交易性金融资产 | 其他权益工具投资 | 成本法下的长期股权投资 (非同控) |
|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| 2023 年 5 月 1 日购入股票时 | 借: 交易性金融资产 990 [100 × (10 - 0.1)] 应 收 股 利 投 资 收 益 贷 : 银 行 存 款 1002 | 借: 其他权益工具投资 992 [100 × (10 - 0.1) + 2] 应 收 股 利 10 贷: 银 行 存 款 1002 | 借: 长期股权投资 992 [100 × (10 - 0.1) + 2] 应 收 股 利 10 贷: 银 行 存 款 1002 |
| 6 月 30 日股票市场报价为每股 12 元 | 借: 交易性金融资产 210 贷: 公允价值变动损益 210 | 借: 其他权益工具投资 208 贷: 其他综合收益 208 | 无账务处理 |
| 8 月 1 日丁公司宣告分红时 | | 借: 应收股利 30 贷: 投资收益 30 | |
| 9 月 1 日发放时 | | 借: 银行存款 30 贷: 应收股利 30 | |
| 12 月 31 日股票市场报价为每股 15 元 | 借: 交易性金融资产 300 贷: 公允价值变动损益 300 | 借: 其他权益工具投资 300 贷: 其他综合收益 300 | 无账务处理 |
| 2024 年 2 月 1 日甲公司将此股票卖掉 | 借: 银行存款 1994 (20 × 100 - 6) 贷: 交易性金融资产 1500 投资收益 494 | 借: 银行存款 1994 (20 × 100 - 6) 贷: 其他权益工具投资 1500 盈 余 公 积 49.4 利润分配——未 分配利润 444.6 同时: | 借: 银行存款 1994 (20 × 100 - 6) 贷: 长期股权投资 992 投 资 收 益 1002 |



| | | | |
|--|--|------------------------------------------------------|--|
| | | 借：其他综合收益 508 贷：盈余公积 50.8 利润分配——未 分配利润 457.2 | |
|--|--|------------------------------------------------------|--|

【拓展】长期股权投资有减值提取的可能，交易性金融资产和其他权益工具投资不提减值。

【专题四：长期股权投资权益法】

【资料】甲公司是一家上市公司，2021 年至 2026 年发生如下经济业务（相关业务不考虑所得税等因素）：

资料一：2021 年 7 月 1 日，甲公司定增股份 100 万股自丙公司换入乙公司 50% 的股份，每股公允价值为 10 元，另付发行费用 2 万元。取得该股权后，甲公司对乙公司能实施共同控制。当日，乙公司公允可辨认净资产为 2100 万元，其中有一批商品公允价值 100 万元，账面余额 50 万元，未计提存货跌价准备，截止当年末对外部第三方销售了 70%，2022 年售出了 30%；另有一栋办公楼原价 300 万元，累计折旧 100 万元，公允价值为 400 万元，尚可使用寿命 5 年，采用年限平均法摊销，无残值。除上述商品和办公楼外，乙公司其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值均相等。2021 年乙公司全年账面净利润 240 万元，每月利润均等。

【要求】编制甲公司的会计分录。

【解析】

1. 2021 年 7 月 1 日甲公司投资时：

借：长期股权投资——投资成本 1000

贷：股本 100

资本公积——股本溢价 900

借：资本公积——股本溢价 2

贷：银行存款 2

2. 初始投资成本 1000 万元，低于投资当日所占的乙公司公允可辨认净资产份额 1050 万元（2100×50%），应认定负商誉 50 万元：

借：长期股权投资——投资成本 50

贷：营业外收入 50

3. 基于乙公司当年净利润认定投资收益：

（1）将乙公司净利润调至公允：

乙公司公允净利润 = $240 \times 6/12 - 50 \times 70\% - 200/5 \times 6/12 = 65$ （万元）；



(2) 会计分录如下:

借: 长期股权投资——损益调整 (65×50%) 32.5

贷: 投资收益 32.5

资料二: 2022 年乙公司账面净利润 300 万元, 2022 年 5 月 11 日乙公司宣告分红 80 万元, 于 5 月 18 日发放, 2022 年 10 月 1 日甲公司销售商品给乙公司, 账面余额 180 万元 (未计提存货跌价准备), 售价 200 万元, 乙公司取得后作为存货核算, 当年销售了一半, 另一半于 2023 年售出。2022 年 6 月 30 日乙公司卖商品给甲公司, 成本 200 万元 (未计提存货跌价准备), 售价 300 万元, 甲公司当作固定资产用于管理部门, 假定无残值, 采用年限平均法折旧, 折旧期 5 年。

【解析】

1. 乙公司当年的公允净利润 = $300 - 50 \times 30\% - 200/5 = 245$ (万元);

2. 剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $245 - (200 - 180) \times 50\% - [(300 - 200) - (300 - 200) / 5 \times 6/12] = 145$ (万元);

3. 基于乙公司净利润确认甲公司的投资收益 72.5 万元 ($145 \times 50\%$):

借: 长期股权投资——损益调整 72.5

贷: 投资收益 72.5

4. 乙公司分红时:

借: 应收股利 (80×50%) 40

贷: 长期股权投资——损益调整 40

借: 银行存款 40

贷: 应收股利 40

【拓展】 如果甲公司需要编制合并报表, 则甲公司针对此内部交易应作如下抵销处理:

| | |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 存货内部交易的抵销 | 借: 营业收入 100 ($200 \times 50\% \times 50\% + 200 \times 50\% \times 50\%$) 贷: 营业成本 95 ($180 \times 50\% \times 50\% + 200 \times 50\% \times 50\%$) 投资收益 5 |
| 固定资产内部交易的抵销 | 借: 长期股权投资 45 投资收益 5 贷: 固定资产 45 管理费用 5 |



资料三：2023 年乙公司亏损 120 万元，年末此投资的可收回金额为 200 万元。

【解析】

1. 乙公司公允净利润 = $-120 - 200/5 = -160$ (万元)；

2. 剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $-160 + (200 - 180) \times 50\% + (300 - 200) / 5 = -130$ (万元)；

3. 基于乙公司亏损确认的投资损失：

借：投资收益 65

 贷：长期股权投资——损益调整 $(130 \times 50\%)$ 65

4. 年末长期股权投资的账面余额 = $1000 + 50 + 32.5 + 72.5 - 40 - 65 = 1050$ (万元)；

5. 相比可收回金额 200 万元，应提减值准备 850 万元：

借：资产减值损失 850

 贷：长期股权投资减值准备 850

资料四：2024 年乙公司亏损 500 万元，甲公司持有实质上构成对乙公司净投资的长期应收款 10 万元，无额外损失弥补义务。

【解析】

1. 乙公司公允净利润 = $-500 - 200/5 = -540$ (万元)；

2. 剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $-540 + (300 - 200) / 5 = -520$ (万元)；

3. 基于乙公司亏损的会计处理：

甲公司应承担的份额 = $520 \times 50\% = 260$ (万元)

借：投资收益 210

 贷：长期股权投资——损益调整 200

 长期应收款 10

备查簿登记未入账亏损 50 万元。

资料五：2025 年乙公司实现净利润 600 万元，乙公司持有的其他债权投资增值 50 万元。

【解析】

1. 乙公司公允净利润 = $600 - 200/5 = 560$ (万元)；

2. 乙公司剔除未实现内部交易收益后的净利润 = $560 + (300 - 200) / 5 = 580$ (万元)；

3. 基于乙公司净利润确认甲公司的投资收益：

甲公司享有的份额 = $580 \times 50\% = 290$ (万元)；



首先冲减备查簿未入账亏损 50 万元；

然后再认定如下投资收益：

借：长期应收款 10

 长期股权投资——损益调整 230

 贷：投资收益 240

4. 基于乙公司其他综合收益认定甲公司归属额：

借：长期股权投资——其他综合收益 $(50 \times 50\%)$ 25

 贷：其他综合收益 25

资料六：2026 年初甲公司将所持有的乙公司股份售出，卖价为 450 万元，假定不考虑相关税费。

【解析】甲公司出售乙公司股份时：

借：银行存款 450

 长期股权投资减值准备 850

 贷：长期股权投资——投资成本 1050

 ——损益调整 $(32.5 + 72.5 - 40 - 65 - 200 + 230)$ 30

 ——其他综合收益 25

 投资收益 195

同时：

借：其他综合收益 25

 贷：投资收益 25

【专题五：长期股权投资转化】

【转换一：金融资产转长期股权投资权益法+长期股权投资权益法转金融资产】

甲公司是一家上市公司，法定盈余公积按净利润的 10% 提取，不提取任意盈余公积，不考虑所得税等因素，2021 年至 2025 年发生如下经济业务：

【资料一】2021 年 8 月 1 日，甲公司定增股份 10 万股，换入乙公司 10% 的股份，无法达到重大影响，每股市价为 20 元，另支付发行费用 10 万元。2021 年 10 月 1 日，乙公司宣告分红 20 万元，于 10 月 20 日发放，2021 年末甲公司所持乙公司股份的公允价值为 300 万元；

【要求】编制甲公司会计分录。

【解析】



| 时点 | 如果金融资产被界定为其他权益工具投资 | 如果金融资产被界定为交易性金融资产 |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|
| 2021 年 8 月 1 日甲公司定增股份换入乙公司股份时 | ①借：其他权益工具投资 200 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 190 ②借：资本公积——股本溢价 10 贷：银行存款 10 | ①借：交易性金融资产 200 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 190 ②借：资本公积——股本溢价 10 贷：银行存款 10 |
| 2021 年 10 月 乙公司分红 | | ①借：应收股利 2 贷：投资收益 2 ②借：银行存款 2 贷：应收股利 2 |
| 2021 年末调整所持股份的公允价值 | 借：其他权益工具投资 100 贷：其他综合收益 100 | 借：交易性金融资产 100 贷：公允价值变动损益 100 |

【资料二】2022 年 4 月 1 日，甲公司以定增 20 万股方式自丙公司换得乙公司 20% 的股份，每股市价为 30 元，另付发行费用 5 万元，至此甲公司所持有乙公司股份达到 30%，具备重大影响程度，当日乙公司账面净资产为 4000 万元，其中有一台销售部门使用的设备公允价值比账面价值高 100 万元，尚可摊销期为 5 年，无残值，乙公司采用直线法摊销。当日，甲公司原先所持有的乙公司 10% 的股份的公允价值为 320 万元。

【解析】

| 时点 | 如果金融资产被界定为其他权益工具投资 | 如果金融资产被界定为交易性金融资产 |
|--------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 2022 年 4 月 1 日甲公司增持乙公司股份 20% 时 | 借：长期股权投资——投资成本 600 贷：股本 20 资本公积——股本溢价 580 另付发行费用 5 万元时： 借：资本公积——股本溢价 5 贷：银行存款 5 | |



| | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| 2022 年 4 月 1 日原金融资产转为长期股权投资 | ①借：长期股权投资——投资成本 320 贷：其他权益工具投资 300 盈 余 公 积 2 利润分配——未分配利润 18 ②原其他综合收益 100 万元转留存收益： 借：其他综合收益 100 贷：盈余公积 10 利润分配——未分配利润 90 | 借：长期股权投资——投资成本 320 贷：交易性金融资产 300 投 资 收 益 20 |
| 2022 年 4 月 1 日长期股权投资权益法下的初始投资成本 = 320 + 600 = 920 (万元)； | | |
| 相比当日公允可辨认净资产份额 1230 万元 $[(4000 + 100) \times 30\%]$ ，形成负商誉 310 万元，相关分录如下： 借：长期股权投资——投资成本 310 贷：营业外收入 310 | | |

资料三：乙公司 2022 年发生如下经济业务：

- ①全年实现净利润 240 万元，每月利润均等；
- ②年末所持有的其他债权投资增值了 20 万元；
- ③5 月 2 日宣告分红 90 万元，于 6 月 1 日发放；

【解析】

1. 甲公司针对乙公司净利润确认投资收益：

- ①先将乙公司净利润调整至公允口径 = $240 \times 9/12 - 100/5 \times 9/12 = 165$ (万元)；
- ②再确认甲公司投资收益 = $165 \times 30\% = 49.5$ (万元)；
- ③会计分录如下：

借：长期股权投资——损益调整 49.5
 贷：投资收益 49.5

2. 甲公司针对乙公司发生的其他综合收益作如下处理：

借：长期股权投资——其他综合收益 6



贷：其他综合收益 6

3. 乙公司分红时：

①宣告分红时：

借：应收股利 27

贷：长期股权投资——损益调整 27

②发放时：

借：银行存款 27

贷：应收股利 27

4. 年末长期股权投资账面余额 = $1230 + 49.5 + 6 - 27 = 1258.5$ （万元）。

资料四：2023 年 1 月 1 日，甲公司将其持有的乙公司股份卖掉了 80%，余下的 20% 已经无法达到重大影响，定义为其其他权益工具投资，80% 股份的卖价为 1000 万元，交易费用 2 万元，余下 20% 的公允价值为 260 万元。

【解析】

1. 2023 年 1 月 1 日甲公司卖掉 80% 的所持乙公司股份时：

借：银行存款 998

投资收益 8.8

贷：长期股权投资——投资成本 984 ($1230 \times 80\%$)

——损益调整 18 ($22.5 \times 80\%$)

——其他综合收益 4.8 ($6 \times 80\%$)

2. 余下所持乙公司股份的 20% 股份转为其他权益工具投资：

借：其他权益工具投资（或交易性金融资产） 260

贷：长期股权投资——投资成本 246 ($1230 \times 20\%$)

——损益调整 4.5 ($22.5 \times 20\%$)

——其他综合收益 1.2 ($6 \times 20\%$)

投资收益 8.3

3. 权益法下的其他综合收益 6 万元转投资收益：

借：其他综合收益 6

贷：投资收益 6

资料五：乙公司 2023 年发生如下经济业务：



- ①全年实现净利润 240 万元，每月利润均等；
②6 月 11 日宣告分红 20 万元，于 7 月 1 日发放；
③年末所持有的其他债权投资增值了 20 万元；

【解析】甲公司只有在乙公司分红时需要作如下会计处理：

| 事项 | 金融资产界定为其他权益工具投资 | 金融资产界定为交易性金融资产 |
|----|-------------------------------------------------------------------------|----------------|
| 分红 | ①宣告分红时 借：应收股利 1.2 贷：投资收益 1.2 ②发放时： 借：银行存款 1.2 贷：应收股利 1.2 | |

【提示】甲公司在 2023 年 1 月 1 日将所持有的对乙公司股权投资出售 80% 后，剩余股权占乙公司总股权的比例 = $30\% \times 20\% = 6\%$ 。

资料六：2023 年末甲公司所持有的乙公司股份公允价值为 210 万元；

【解析】

| 事项 | 金融资产界定为其他权益工具投资 | 金融资产界定为交易性金融资产 |
|----------------------|------------------------------|-------------------------------|
| 甲公司确认 2023 年末的公允价值变动 | 借：其他综合收益 50 贷：其他权益工具投资 50 | 借：公允价值变动损益 50 贷：交易性金融资产 50 |

资料七：甲公司于 2024 年 2 月 3 日将所持有的乙公司股份卖掉，卖价为 100 万元，交易费用 2 万元。

【解析】

| 事项 | 金融资产界定为其他权益工具投资 | 金融资产界定为交易性金融资产 |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 甲公司 2024 年 2 月 3 日出售金融资产 | ①借：银行存款 98 盈余公积 11.2 利润分配——未分配利润 100.8 贷：其他权益工具投资 210 同时： ②借：盈余公积 5 利润分配——未分配利润 45 | 借：银行存款 98 投资收益 112 贷：交易性金融资产 210 |



| | | | |
|--|----------|----|--|
| | 贷：其他综合收益 | 50 | |
|--|----------|----|--|

【转换二：权益法转成本法+成本法转金融资产】

【资料一】甲公司 2023 年初购买了丙公司 50% 的股份，买价为 800 万元，另付交易费用 10 万元。甲公司取得丙公司股权后对丙公司具有重大影响，丙公司当日公允可辨认净资产 1500 万元，投资当日被投资方账面口径与公允口径一致。2023 年丙公司实现净利润 200 万元，分红 50 万元，因其他债权投资增值导致其他综合收益增加 60 万元。

【要求】编制甲公司会计分录。

【解析】

| 时点 | 会计处理 |
|----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 初始投资时 | 借：长期股权投资——投资成本 810 贷：银行存款 810 与当日所占被投资方公允可辨认净资产份额 750 万元相比，形成商誉 60 万元，无需账务处理。 |
| 丙公司实现净利润时 | 借：长期股权投资——损益调整 100 贷：投资收益 100 |
| 丙公司分红时 | 宣告时： 借：应收股利 25 贷：长期股权投资——损益调整 25 发放时： 借：银行存款 25 贷：应收股利 25 |
| 丙公司其他债权投资增值时 | 借：长期股权投资——其他综合收益 30 贷：其他综合收益 30 |
| 2023 年末长期股权投资账面余额 = 810 + 100 - 25 + 30 = 915 (万元) | |

【资料二】2024 年初甲公司定增股份 10 万股，自丁公司换入丙公司 10% 股份，完成对丙公司的控制，当日甲公司股票的每股公允价值为 15 元每股，另付发行费用 5 万元，支付合并中的审计咨询费 2 万元，合并当日丙公司账面净资产为 1600 万元，公允可辨认净资产为 1700 万元。原 50% 股份当日公允价值为 1000 万元。（分别同一控制下、非同一控制下作出会计处理）

【解析】



| | 非同一控制下 | 同一控制下 |
|----------------------|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| 原 50%股份由权益法按账面口径转成本法 | | 借：长期股权投资 915 贷：长期股权投资——投资成本 810 ——损益调整 75 ——其他综合收益 30 |
| 定增股份时 | 借：长期股权投资 150 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 140 | 借：长期股权投资 45 (1600×60% - 915) 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 35 |
| 支付发行费用时 | | 借：资本公积——股本溢价 5 贷：银行存款 5 |
| 支付审计咨询费时 | | 借：管理费用 2 贷：银行存款 2 |

【拓展】在非同一控制前提下，合并当日合并报表的相关指标计算：

- ①合并成本=1000+150=1150（万元）；
②合并商誉=1150-1700×60%=130（万元）；
③合并当日编制合并资产负债表时需要编制的准备分录：

借：长期股权投资 85 (1000-915)
贷：投资收益 85

借：其他综合收益 30
贷：投资收益 30

即合并当日集团口径需确认投资收益 115 万元。

【资料三】2024 年丙公司实现净利润 100 万元，分红 60 万元，持有的其他债权投资增值了 80 万元。

【解析】当丙公司分红时：

①宣告时：

借：应收股利 36
贷：投资收益 36

②发放时：

借：银行存款 36



贷：应收股利 36

【资料四】2025 年 6 月 1 日甲公司处置了所持丙公司股份的 80%，卖价为 800 万元，余下的丙公司股份达不到重大影响，公允价值为 200 万元，甲公司将其界定为其他权益工具投资。丙公司 1 月 1 日至 6 月 1 日实现净利润为 200 万元，无其他所有者权益变动。

| 非同一控制下 | 同一控制下 |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| ①处置股份时： 借：银行存款 800 投资收益 52 贷：长期股权投资 852（1065×80%） | ①处置股份时： 借：银行存款 800 投资收益 32 贷：长期股权投资 768（960×80%） |
| ②余下股份转为其他权益工具投资： 借：其他权益工具投资 200 投资收益 13 贷：长期股权投资 213（1065×20%） | ②余下股份转为其他权益工具投资： 借：其他权益工具投资 200 投资收益 8 贷：长期股权投资 192（960×20%） |
| ③结转原权益法下确认的其他综合收益： 借：其他综合收益 30 贷：投资收益 30 | ③结转原权益法下确认的其他综合收益： 借：其他综合收益 30 贷：投资收益 30 |

【转换三：金融资产转成本法+成本法转权益法】

【资料一】甲公司 2021 年 10 月 1 日购买了丁公司 10% 的股份，买价为 200 万元，另付交易费用 10 万元，甲公司所持股份达不到对丁公司的重大影响，年末该股份的公允价值为 230 万元。2022 年 7 月 1 日甲公司定增股份 200 万股，自 M 公司换入丁公司 70% 的股份，完成对丁公司非同一控制下的控股合并，甲公司股票的每股公允价 8 元，另付发行费用 11 万元，并支付合并审计费 20 万元。原 10% 股份当日公允价值为 240 万元。2022 年 7 月 1 日丁公司公允可辨认净资产 2500 万元。

【要求】编制甲公司会计分录。

【解析】

| 时点 | 当初买入的丁公司 10% 股份定义为交易性金融资产 | 当初买入的丁公司 10% 股份定义为其其他权益工具投资 |
|------------------------------|---------------------------|------------------------------|
| 2021 年 10 月 1 日买入丁公司 10% 股份时 | 借：交易性金融资产 200 投资收益 10 | 借：其他权益工具投资 210 贷：银行存款 210 |



| | | |
|---------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | 贷：银行存款 210 | |
| 2021 年末调整公允价值变动时 | 借：交易性金融资产 30 贷：公允价值变动损益 30 | 借：其他权益工具投资 20 贷：其他综合收益 20 |
| 2022 年 7 月 1 日定增股份时 | ①借：长期股权投资 1600 贷：股本 200 资本公积——股本溢价 1400 ②借：资本公积——股本溢价 11 贷：银行存款 11 ③借：管理费用 20 贷：银行存款 20 | |
| 当初 10%股份转为长期股权投资 | 借：长期股权投资 240 贷：交易性金融资产 230 投资收益 10 | 借：长期股权投资 240 贷：其他权益工具投资 230 盈余公积 1 利润分配——未分配利润 9 同时： 借：其他综合收益 20 贷：盈余公积 2 利润分配——未分配利润 18 |

【资料二】2022 年下半年丁公司实现净利润 240 万元，分红 100 万元，所持有的其他债权投资增值 60 万元。

2023 年丁公司实现净利润 300 万元，分红 40 万元，所持有的其他债权投资增值 20 万元。2024 年 4 月 1 日甲公司卖掉了 50%丁公司股份，卖价为 1300 万元，余下的 30%丁公司股份具备重大影响，后续核算采用权益法，其公允价值为 800 万元。2024 年丁公司前三个月的净利润为 60 万元。甲公司按 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。

【要求 1】编制甲公司个别报表的会计分录。

【解析】

| 时点 | 会计处理 |
|-------------|------|
| 2022 年丁公司分红 | 宣告时： |



| | | |
|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 时 | 借：应收股利 80 贷：投资收益 80 发放时： 借：银行存款 80 贷：应收股利 80 | |
| 2023 年丁公司分红时 | 宣告时： 借：应收股利 32 贷：投资收益 32 发放时： 借：银行存款 32 贷：应收股利 32 | |
| 2024 年 4 月 1 日卖掉 50% 丁公司股份时 | 借：银行存款 1300 贷：长期股权投资 1150 (1840×50%/80%) 投资收益 150 【提示】 “甲公司卖掉了 50% 丁公司股份”是指甲公司卖掉的股份占丁公司总股份的 50%，原持有的股份占丁公司总股份的 80%，因此甲公司该项长期股权投资的出售比例为 50%/80%。 | |
| 2024 年 4 月 1 日针对余下的 30% 股份由成本法转为权益法追溯丁公司净利润的影响 | 初始投资时，形成负商誉 60 万元 [2500×30% - (1840×30%/80%)] | 借：长期股权投资——投资成本 60 贷：盈余公积 6 利润分配——未分配利润 54 |
| | | 借：长期股权投资——损益调整 180 [(240 + 300 + 60) × 30%] 贷：盈余公积 16.2 [(240 + 300) × 30% × 10%] 利润分配——未分配利润 145.8 [(240 + 300) × 30% × 90%] 投资收益 18 (60 × 30%) 【提示】 对于甲公司所享有的丁公司在以前年度 (2022 年、2023 年) 实现的净利润份额，追溯调整时需要通过留存收益类 |



| | | |
|----------------------------------------------------------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | 科目进行调整。 |
| | 追溯丁公司分红的影响 | 借：盈余公积 4.2 利润分配——未分配利润 37.8 贷：长期股权投资 42[(100+40)×30%] 【提示】 对于丁公司的分红，成本法下计入投资收益，权益法下冲减长期股权投资，因此按权益法追溯时，将成本法下确认的投资收益 【用留存收益类科目替代】 冲掉，同时调减长期股权投资即可。 |
| | 追溯丁公司其他综合收益的影响 | 借：长期股权投资——其他综合收益 24[(60+20)×30%] 贷：其他综合收益 24 |
| 追溯后长期股权投资余额 = 1840 × 30% / 80% + 60 + 180 - 42 + 24 = 912 (万元) | | |

【要求 2】编制合并报表角度的调整分录。

【解析】

| | |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 合并报表角度的观点 | <p>①80%的股权投资一直是按权益法处理的；</p> <p>②假定先卖掉 80%的股份再购入 30%的股份；</p> <p>③当初 80%核算期间的“其他综合收益”全部转入投资收益。</p> |
| 合并报表的调整分录 | <p>①先补齐卖掉的 50%部分的权益法：</p> <p>借：长期股权投资 370</p> <p>贷：年初未分配利润 300</p> <p>投资收益 30</p> <p>其他综合收益 40</p> <p>②再调整处置 50%股份的投资收益：</p> <p>借：投资收益 370</p> <p>贷：长期股权投资 370</p> <p>③公允再认定剩余 30%股份：</p> <p>借：投资收益 112</p> <p>贷：长期股权投资 112</p> |



④结转 80%股份权益法核算期间的“其他综合收益”转入“投资收益”：

借：其他综合收益 64

贷：投资收益 64