

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024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2024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8%，期限4年，每年末付息，到期还本，买价1010万元，另外支付交易费用2万元，内含报酬率7.64%，2024年末公允价值1020万元，2025年末（2026年初）公允价值800万元，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850万元，2026年末公允价值990万元，可收回价值（甲公司预期能收到的现金流量的现值）为900万元，2027年初甲公司将此债券卖掉，卖价1002万元，交易费用2万元。

【要求】分别交易金融资产、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
2024年初	借：交易性金融资产 1010 投资收益 2 贷：银行存款 1012	借：债权投资——成本 1000 ——利息调整 12 贷：银行存款 1012	借：其他债权投资——成本 1000 ——利息调整 12 贷：银行存款 1012
2024年末计提利息	借：应收利息 80 贷：投资收益 80	借：应收利息 80 贷：投资收益（ $1012 \times 7.64\%$ ） 77.32 债权投资——利息调整 2.68	借：应收利息 80 贷：投资收益（ $1012 \times 7.64\%$ ） 77.32 其他债权投资——利息调整 2.68
年末摊余成本 = $1012 - 2.68 = 1009.32$ （万元）			



2024年末调整公允价值	借：交易性金融资产 10 贷：公允价值变动损益 10	期末不确认公允价值变动	借：其他债权投资——公允价值变动 10.68 贷：其他综合收益 (1020-1009.32) 10.68
2025年末计提利息	借：应收利息 80 贷：投资收益 80	借：应收利息 80 贷：投资收益 77.11 债权投资——利息调整 2.89	借：应收利息 80 贷：投资收益 77.11 其他债权投资——利息调整 2.89
		年末摊余成本=1009.32-2.89=1006.43 (万元)	
2025年末调整公允价值	借：公允价值变动损益 220 贷：交易性金融资产 220	计提减值准备： 借：信用减值损失 156.43 贷：债权投资减值准备 156.43	①期末应累计确认公允价值下降206.43万元 (1006.43-800)，已经确认过上升10.68万元，应追加下调217.11万元： 借：其他综合收益 217.11 贷：其他债权投资——公允价值变动 217.11 ②再确认信用减值损失156.43万元： 借：信用减值损失 156.43 贷：其他综合收益 156.43
2026年末计提利息	借：应收利息 80 贷：投资收益 80	借：应收利息 80 贷：投资收益 (850×7.64%) 64.94 债权投资——利息调整 15.06 【提示】 因该项金融资产已发生信用减值，说明属于第三阶段减值，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 80 贷：投资收益 (850×7.64%) 64.94 其他债权投资——利息调整 15.06 【提示】 因该项金融资产已发生信用减值，说明属于第三阶段减值，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=850-15.06=834.94 (万元)	
2026年末调整公允价值	借：交易性金融资产 190 贷：公允价值变动损益 190	减值恢复： 借：债权投资减值准备 (900-834.94) 65.06 贷：信用减值损失 65.06	①先认定公允价值的调整，即期末累计应调整至155.06万元 (990-834.94)，再根据已确认过的50万元的价值下浮，应追回增值205.06万元： 借：其他债权投资——公允价值变动 205.06 贷：其他综合收益 205.06 ②再恢复已确认的减值损失： 借：其他综合收益 65.06 贷：信用减值损失 65.06

2027年初处置债权投资时	借：银行存款 1000 贷：交易性金融资产 990 投资收益 10	借：银行存款 1000 债权投资减值准备 (156.43-65.06) 91.37 债权投资——利息调整 (12-2.68-2.89-15.06) 8.63 贷：债权投资——成本 1000 投资收益 100	借：银行存款 1000 其他债权投资——利息调整 8.63 ——公允价值变动 1.37 贷：其他债权投资——成本 1000 投资收益 10 同时： 借：其他综合收益 90 贷：投资收益 90
---------------	---	---	--

【专题二：金融资产重分类对比】

【资料】 续前题。

【要求】 如果 2026 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：

2026 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 800 贷：交易性金融资产 800
债权投资重分类为交易性金融资产	借：交易性金融资产 800 公允价值变动损益 50 债权投资减值准备 156.43 贷：债权投资——成本 1000 ——利息调整 (12-2.68-2.89) 6.43
债权投资重分类其他债权投资	借：其他债权投资 800 其他综合收益 50 债权投资减值准备 156.43 贷：债权投资——成本 1000 ——利息调整 6.43
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 800 其他债权投资——公允价值变动 206.43 贷：其他债权投资——成本 1000 ——利息调整 6.43 借：公允价值变动损益 50 贷：其他综合收益 50
交易性金融资产重分类为其他债权投资	借：其他债权投资 800 贷：交易性金融资产 800
其他债权投资重分类为债权投资	借：债权投资——成本 1000 贷：其他债权投资——成本 1000 借：债权投资——利息调整 6.43 贷：其他债权投资——利息调整 6.43 借：其他综合收益 156.43



	贷：债权投资减值准备 156.43 借：其他债权投资——公允价值变动 206.43 贷：其他综合收益 206.43
--	---

【专题三：权益类投资对比训练】

【资料】甲公司于 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，丁公司股票每股股价为 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，丁公司股票每股股价为 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 [100×(10-0.1)]990 应收股利 10 投资收益 2 贷：银行存款 1002	借：其他权益工具投资 [100×(10-0.1)+2]992 应收股利 10 贷：银行存款 1002	借：长期股权投资 [100×(10-0.1)+2]992 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 (20×100-6)1994 贷：交易性金融资产 1500 投资收益 494	借：银行存款 (20×100-6)1994 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：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	借：银行存款 (20×100-6)1994 贷：长期股权投资 992 投资收益 1002

【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，所发行股票每股公允价值为10元，另付发行费用2万元。取得该股权后，甲公司能对乙公司实施共同控制。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=240×6/12-50×70%-200/5×6/12=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=300-50×30%-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）×50%-〔（300-200）-（300-200）/5×6/12〕=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（145×50%）：

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

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, 每月利润均等, 2025 年 6 月 30 日甲公司与丙公司签订协议, 决定于 2026 年初卖出所持对乙公司股权投资的 80%, 合同价为 200 万元, 预计处置费用 10 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. 乙公司上半年净利润为 290 万元。
4. 上半年权益法核算如下:

①首先冲减备查簿未入账亏损 50 万元。

②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 85

贷: 投资收益 95

1. 6 月 30 日所持乙公司股份的 80% 定义为持有待售状态, 由于其公允处置净额为 190 万元, 而其目前的账面价值为 68 万元, 所以以 68 万元结转入持有待售状态, 分录如下:

借: 持有待售资产——长期股权投资 68

 长期股权投资减值准备 680

 长期股权投资——损益调整 $[(32.5 + 72.5 - 40 - 65 - 200 + 85) \times 80\%]$ 92

贷: 长期股权投资——投资成本 840 $(1050 \times 80\%)$

2. 所持对乙公司股权投资的 80% 于 6 月 30 日被定义为持有待售状态, 剩下 20% 仍应按权益法核算:

借: 长期股权投资——损益调整 58 $(580 \times 10\%)$

 贷: 投资收益 58

资料六: 2026 年初甲公司将所持有的乙公司股份的 80% 售出, 卖价为 200 万元, 处置费用为 10 万元。

【解析】 甲公司出售乙公司股份时:

借：银行存款 190

贷：持有待售资产——长期股权投资 68
投资收益 122

资料七：剩余股份达不到重大影响，按其他权益工具投资核算，2026年初公允价值为50万元。

借：其他权益工具投资 50

长期股权投资减值准备 170

长期股权投资——损益调整 $[(32.5+72.5-40-65-200+85) \times 20\%]$ 23

贷：长期股权投资——投资成本 $(1050 \times 20\%)$ 210
投资收益 33

【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2024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】分别交易性金融资产、其他权益工具投资，编制甲公司2021年会计分录。

【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，尚可使用年限为5年，无残值，乙公司采用直线法计提折旧。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 20% 的股份时	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 300 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) × 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，定义为金融资产（其他权益工具投资或交易性金融资产），80%部分的卖价为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（1230×80%）
 ——损益调整 18（22.5×80%）
 ——其他综合收益 4.8（6×80%）

2. 余下20%股份转为其他权益工具投资（或交易性金融资产）：

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（1230×20%）
 ——损益调整 4.5（22.5×20%）
 ——其他综合收益 1.2（6×20%）
 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本的比例=30%×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 贷：其他综合收益 50	借：银行存款 98 投资收益 112 贷：交易性金融资产 210

【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，以银行存款支付买价为 800 万元，另付交易费用 10 万元，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 2023 年会计分录。

【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 15 元，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（与相对于最终控制方的净资产账面价值相等），公允可辨认净资产为 1700 万元。原 50% 股份当日公允价为 1000 万元。

【要求】分别同一控制、非同一控制作出甲公司会计处理。

【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 2025 年 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。

【解析】

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 贷：长期股权投资 768 (960×80%) 投资收益 32
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 贷：长期股权投资 192 (960×20%) 投资收益 8
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。甲公司按照 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。

【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 贷：银行存款 210	借：其他权益工具投资 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 年丁公司分红时	宣告时： 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	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
	追溯丁公司净利润的影响	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	①80%的股权投资一直是按权益法处理的； ②假定先卖掉 80%的股份再购入 30%的股份； ③当初 80%核算期间的“其他综合收益”全部转入投资收益。	
合并报表的调整分录	①先补齐卖掉的 50%部分的权益法：	



	<p>借：长期股权投资 370</p> <p>贷：年初未分配利润 $300[2500 \times 50\% - (1840 \times 50\%/80\%) + (240 - 100 + 300 - 40) \times 50\%]$</p> <p> 投资收益 30 $(60 \times 50\%)$</p> <p> 其他综合收益 40 $[(60 + 20) \times 50\%]$</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 $(912 - 800)$</p> <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”：</p> <p>借：其他综合收益 64</p> <p> 贷：投资收益 64</p>
--	---