

长按识别下方二维码关注“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：2025 年《中级会计实务》母仪天下第二季

—长期股权投资与金融工具（题目+答案）

【专题一】金融资产

【债券类投资的金融工具】甲公司 2025 年 1 月 1 日购入乙公司于 2024 年年初发行的公司债券，面值 1000 万元，票面年利率为 6%，剩余期限 4 年，每年年末结息，到期还本。买价为 1010 万元，另付交易费用 10 万元，乙公司本应于 2024 年年末结算的利息因资金困难，延至 2025 年 2 月 1 日才偿付。甲公司意图持有至到期，则此投资的内含报酬率为 7.19%。此债券投资 2025 年 12 月 31 日的公允价值为 900 万元，年末利息如约结算，2026 年 12 月 31 日此债券投资的公允价值为 810 万元，年末利息如约结算，2027 年 1 月 3 日甲公司将乙公司债券抛售，售价为 1100 万元，并发生交易费用 5 万元。假定不考虑相关税费。

要求：请根据上述资料，完成如下账务处理。

- （1）如果甲公司将此债券投资定义为交易性金融资产，作出其相应的账务处理；
- （2）如果甲公司将此债券投资定义为债权投资，又当如何账务处理？
- （3）如果甲公司将此债券投资定义为其他债权投资，又该如何账务处理呢？
- （4）假如 2026 年年末此债券投资出现事实贬值，可收回价值为 820 万元，公允价值依然是 810 万元，则债权投资背景下和其他债权投资背景下的账务处理是怎样的？

【解析】甲公司的相关账务处理如下：

业务内容	定义为交易性金融资产	定义为债权投资	定义为其他债权投资
2025 年 1 月 1 日	借：交易性金融资产 950 (1010-1000×6%) 应收利息 60 投资收益 10 贷：银行存款 1020	借：债权投资——成本 1000 应收利息 60 贷：债权投资——利息调整 40 银行存款 1020	借：其他债权投资——成本 1000 应收利息 60 贷：其他债权投资——利息调整 40 银行存款 1020
2025 年 2 月 1 日收到利息	借：银行存款 60 贷：应收利息 60	借：银行存款 60 贷：应收利息 60	借：银行存款 60 贷：应收利息 60
2025 年 12 月 31 日利息到期时	借：交易性金融资产——应计利息 60 贷：投资收益 60 借：银行存款 60	借：债权投资——应计利息 60 ——利息调整 9.02	借：其他债权投资——应计利息 60 ——利息调整 9.02 贷：投资收益 69.02 借：银行存款 60



	贷：交易性金融资产——应计利息 60 借：交易性金融资产——应计利息 60 期末摊余成本 = 960 + 9.02 = 969.02	贷：投资收益 69.02 借：银行存款 60 贷：债权投资——应计利息 60 期末摊余成本 = 960 + 9.02 = 969.02	贷：其他债权投资——应计利息 60 期末摊余成本 = 960 + 9.02 = 969.02
2025 年 12 月 31 日公允价值变动时	借：公允价值变动损益 50 贷：交易性金融资产 50	不认定	借：其他综合收益 69.02 贷：其他债权投资——公允价值变动 69.02 (969.02 - 900)
2026 年 12 月 31 日利息到期时	借：交易性金融资产——应计利息 60 贷：投资收益 60 借：银行存款 60 贷：交易性金融资产——应计利息 60	借：债权投资——应计利息 60 债权投资——利息调整 9.67 贷：投资收益 69.67 借：银行存款 60 贷：债权投资——应计利息 60 期末摊余成本 = 969.02 + 9.67 = 978.69	借：其他债权投资——应计利息 60 其他债权投资——利息调整 9.67 贷：投资收益 69.67 借：银行存款 60 贷：其他债权投资——应计利息 60 期末摊余成本 = 969.02 + 9.67 = 978.69
2026 年 12 月 31 日公允价值变动时	借：公允价值变动损益 90 贷：交易性金融资产 90	不认定	借：其他综合收益 99.67 贷：其他债权投资——公允价值变动 99.67【(978.69 - 810) - 69.02】
2027 年 1 月 3 日卖掉此债券时	借：银行存款 1095 贷：交易性金融资产 810 投资收益 285	假定出售该债券时，剩余存续期末发生预期信用损失。 借：银行存款 1095 债权投资——利息调整 21.31 (40 - 9.02 - 9.67) 贷：债权投资——成本 1000 投资收益 116.31	假定出售该债券时，剩余存续期末发生预期信用损失。 借：银行存款 1095 其他债权投资——利息调整 21.31 (40 - 9.02 - 9.67) 其他债权投资——公允价值变动 168.69 (69.02 + 99.67) 贷：其他债权投资——成本 1000 投资收益 285 同时： 借：投资收益 168.69 贷：其他综合收益 168.69 (69.02 + 99.67)
如果 2026 年末出现了事实贬值，其可收回价值为 820 万元	不认定减值，只认定公允价值变动损益	借：信用减值损失 158.69 贷：债权投资减值准备 158.69 (978.69 - 820)	先认定公允价值变动： 借：其他综合收益 99.67 贷：其他债权投资 99.67【(978.69 - 810) - 69.02】 借：信用减值损失 158.69 贷：其他综合收益 158.69



【分析】（1）对交易性金融资产（债券投资）、债权投资、其他债权投资取得时，支付对价中所包含的已到付息期但尚未领取的利息，均记入“应收利息”科目。取得投资后持有期间确认的票面利息，都分别计入各自的“应计利息”明细科目。

（2）交易性金融资产处置时投资收益的计算：处置收到的净额=售价 1100—交易费用 5=1095（万元），处置时交易性金融资产的账面价值=上期末的公允价值=810（万元），投资收益=1095—810=285（万元）。

（3）2025 年末债权投资摊余成本的理解（其他债权投资的摊余成本计算同理）：

2025 年末分录如下：

借：债权投资——应计利息 60
——利息调整 9.02

贷：投资收益 69.02

借：银行存款 60

贷：债权投资——应计利息 60

期末摊余成本=期初摊余成本（1020—60）+60+9.02—60=969.02（万元），票面利息记入“债权投资——应计利息”，同时在年末又进行了结算，所以“债权投资——应计利息”一计提一结算，这个明细科目就抵销没有余额了，即债权投资为分期付息时，票面利息不影响债权投资的摊余成本。

如果债券投资是到期一次还本付息债券，则 2025 年末分录如下：

借：债权投资——应计利息 60
——利息调整 9.02

贷：投资收益 69.02

期末摊余成本=期初摊余成本（1020—60）+60+9.02=1029.02（万元），这时票面利息只计提了，没有结算，所以“债权投资——应计利息”明细科目有余额，进而会增加债权投资的摊余成本。

（4）2025 年末其他债权投资的公允价值变动的计算分析：

2025 年末，其他债权投资的公允价值是 900 万元，账面价值是其他债权投资各明细科目的合计余额，即 1000—40+60+9.02—60=969.02（万元），969.02 与 900 的差额 69.02 万元就是 2025 年末公允价值下降金额。

2026 年末，其他债权投资的公允价值是 810 万元，账面价值=1000—40+60+9.02—60—69.02+60+9.67—60=909.67（万元），所以公允价值变动=909.67—810=99.67（万元），即公允价值下降 99.67 万元。

答案的计算方法：2026 年末，其他债权投资的公允价值是 810 万元，摊余成本=1000—40+60+9.02—60+60+9.67—60=978.69（万元），所以自取得至现在累计的公允价值变动=810—978.69=—168.69（万元），即总的公允价值下降了 168.69 万元，2025 年末已确认了公允价值下降金额 69.02 万元，所以 2026 年末确认公允价值下降金额=168.69—69.02=99.67（万元），即公允价值下降 99.67 万元。

【权益类投资的金融工具】甲公司 2025 年 5 月 1 日购入乙公司股票 100 万股，每股买价为 20 元，另付交易费用 2 万元，乙公司于 4 月 20 日宣告分红，每股红利为 0.7 元，于 5 月 11 日发放。2025 年 6 月 30 日每股乙公司股票的公允价值为 21 元，12 月 31 日乙公司股价为每股 30 元，2026 年 2 月 1 日乙公司宣告发放红利，每股红利 1 元，于 3 月 11 日发放。2026 年 5 月 3 日甲公司将乙公司股票抛售，每股售价为 40 元，交易费用 15 万元。甲公司按照净利润的 10%计提法定盈余公积。

要求：请根据上述资料，完成如下账务处理。

（1）如果甲公司将此股权投资定义为交易性金融资产，作出其相应的账务处理；

（2）如果甲公司将此股权投资定义为其权益工具投资，又当如何进行账务处理？

【解析】甲公司相关账务处理如下：

业务内容	定义为交易性金融资产	定义为其他权益工具投资
2025 年 5 月 1 日	借：交易性金融资产 1930 应收股利 70 投资收益 2	借：其他权益工具投资 1932 应收股利 70 贷：银行存款 2002

	贷：银行存款 2002	
2025 年 5 月 11 日	借：银行存款 70 贷：应收股利 70	借：银行存款 70 贷：应收股利 70
2025 年 6 月 30 日	借：交易性金融资产 170 贷：公允价值变动损益 170	借：其他权益工具投资 168 贷：其他综合收益 168
2025 年 12 月 31 日	借：交易性金融资产 900 贷：公允价值变动损益 900	借：其他权益工具投资 900 贷：其他综合收益 900
2026 年 2 月 1 日	借：应收股利 100 贷：投资收益 100	
2026 年 3 月 11 日	借：银行存款 100 贷：应收股利 100	
2026 年 5 月 3 日	借：银行存款 3985 贷：交易性金融资产 3000 投资收益 985	借：银行存款 3985 贷：其他权益工具投资 3000 盈余公积 98.5 利润分配——未分配利润 886.5 同时： 借：其他综合收益 1068 贷：盈余公积 106.8 利润分配——未分配利润 961.2

【分析】（1）交易费用处理的区分

交易性金融资产取得时的交易费用计入投资收益借方，不计入金融资产初始确认金额。其他权益工具投资取得时的交易费用要计入初始确认金额。

（2）取得时对价中包含的已宣告但未发放现金股利的处理

交易性金融资产、其他权益工具投资，取得时对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，都是单独记入“应收股利”，不确认投资收益。

（3）交易性金融资产处置时投资收益的计算：处置收到的净额=售价 40×100 —交易费用 $15=3985$ （万元），处置时交易性金融资产的账面价值=成本 1930 +公允价值变动 170 +公允价值变动 $900=3000$ （万元），这个账面价值也可以直接理解为是上年末的公允价值 3000 万元。投资收益 $=3985-3000=985$ （万元），为正数，所以是贷记投资收益 985 万元。另外注意，交易性金融资产处置时，不结转公允价值变动损益。

（4）其他权益工具投资处置：处置收到的净额=售价 40×100 —交易费用 $15=3985$ （万元），处置时其他权益工具投资的账面价值=成本 1932 +公允价值变动 168 +公允价值变动 $900=3000$ （万元），这个账面价值也可以直接理解为是上年末的公允价值 3000 万元。其他权益工具投资处置时差额计入留存收益，不是投资收益，即 $3985-3000=985$ 万元计入留存收益。另外注意，其他权益工具投资处置时，要将持有期间产生的其他综合收益也转出来，转入留存收益。

【专题二】长期股权投资权益法

甲公司是一家上市公司，2021 年至 2026 年发生如下经济业务：

资料一：2021 年 7 月 1 日，甲公司定增 100 万股普通股自丙公司换入乙公司 50% 的股份，每股面值 1 元，公允价 11 元，另行支付发行费用 11 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 2000 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，尚可使用年限 5 年，采用年限平均法计提折旧，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 120 万元，每月利润均等。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【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 1100

贷: 股本 100

资本公积——股本溢价 1000

借: 资本公积——股本溢价 11

贷: 银行存款 11

2. 初始投资成本 1100 万元, 高于投资当日所占的乙公司公允可辨认净资产份额 1000 万元 ($2000 \times 50\%$), 无需账务处理。

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 = $120 \times 6/12 - (100 - 50) \times 70\% - [400 - (300 - 100)] / 5 \times 6/12 = 5$ (万元);

(2) 会计分录如下:

借: 长期股权投资——损益调整 ($5 \times 50\%$) 2.5

贷: 投资收益 2.5

【分析】乙公司公允净利润的计算分析

$120 \times 6/12$: 乙公司 2021 年 7—12 月实现的账面净利润。

— $(100 - 50) \times 70\%$: 投资时点乙公司账上一批商品的公允价值与账面价值不同, 当年对外销售 70%, 乙公司按账面价值结转营业成本, 但站在甲公司角度, 应按公允价值结转营业成本, 所以站在甲公司角度, 乙公司对外销售的商品少结转了营业成本, 也就多算了净利润, 所以按对外销售的商品的评估增值金额 $50 \times 70\%$, 调减净利润。

— $[400 - (300 - 100)] / 5 \times 6/12$: 投资时点乙公司账上一项固定资产账面价值是 $300 - 100 = 200$ (万元), 评估公允价值是 400 万元, 乙公司对其按账面价值计提折旧, 甲公司认为按公允价值计提折旧, 所以站在甲公司角度, 乙公司少计提了折旧, 也就多算了净利润, 所以按评估增值对应的折旧费用影响调减净利润。答案的计算中 $400 - (300 - 100)$ 是固定资产总的评估增值额, 5 是尚可使用年限, 2021 年从 7 月份开始调整折旧的影响, 共调整 6 个月折旧影响, 所以调减净利润的金额是 $[400 - (300 - 100)] / 5 \times 6/12$ 。

资料二: 2022 年乙公司账面净利润 240 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, 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, 账面余额 200 万元, 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。

要求: 根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

乙公司当年的公允净利润 = $240 - (100 - 50) \times 30\% - [400 - (300 - 100)] / 5 = 185$ (万元);

剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $185 - (200 - 180) \times 50\% - [(300 - 200) - (300 - 200) / 5 \times 6/12] = 85$ (万元);

基于乙公司净利润确认甲公司的投资收益 42.5 万元 ($85 \times 50\%$):

借: 长期股权投资——损益调整 42.5

贷: 投资收益 42.5

乙公司分红时:

借: 应收股利 ($80 \times 50\%$) 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

【分析】乙公司净利润的调整分析



240: 乙公司 2022 年实现的账面净利润。

— $(100-50) \times 30\%$: 投资时点乙公司账上的商品, 2022 年对外销售 30%, 乙公司按账面价值结转营业成本, 但站在甲公司角度, 应按公允价值结转营业成本, 所以站在甲公司角度, 乙公司对外销售的商品少结转了营业成本, 也就多算了净利润, 所以按对外销售的商品的评估增值金额 $50 \times 30\%$, 调减净利润。

— $[400 - (300 - 100)] / 5$: 投资时点乙公司账上评估增值的固定资产, 2022 年有一整年的折旧影响, 因此调减净利润的金额是 $[400 - (300 - 100)] / 5$ 。

— $(200 - 180) \times 50\%$: 这是 2022 年甲公司向乙公司销售商品的调整, 此交易属于合营企业内部交易, $200 - 180 = 20$ 是总的未实现内部交易, 因当年对外销售了一半, 所以年末未实现内部交易损益是 $20 \times 50\% = 10$, 要调减净利润。

— $[(300 - 200) - (300 - 200) / 5 \times 6 / 12]$: 这是 2022 年发生的内部固定资产交易的调整, $300 - 200 = 100$ 是总的内部未实现交易损益, $(300 - 200) / 5 \times 6 / 12$ 是通过计提折旧得以实现的内部交易损益, 所以 2022 年末未实现内部交易损益是 $(300 - 200) - (300 - 200) / 5 \times 6 / 12$, 按此调减净利润。

资料三: 2023 年乙公司亏损 300 万元, 年末此投资的可收回价值为 100 万元。

要求: 根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

乙公司公允净利润 = $-300 - [400 - (300 - 100)] / 5 = -340$ (万元);

剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $-340 + (200 - 180) \times 50\% + (300 - 200) / 5 = -310$ (万元);

基于乙公司亏损确认的投资损失:

借: 投资收益 155

贷: 长期股权投资——损益调整 $(310 \times 50\%)$ 155

年末长期股权投资的账面余额 = $1100 + 2.5 + 42.5 - 40 - 155 = 950$ (万元);

相比可收回价值 100 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

【分析】乙公司净亏损的调整分析

-300: 乙公司 2023 年实现的账面净亏损。

— $[400 - (300 - 100)] / 5$: 投资时点乙公司账上评估增值的固定资产, 2023 年有一整年的折旧影响, 因此调减净利润 (调增净亏损) 的金额是 $[400 - (300 - 100)] / 5$ 。

+ $(200 - 180) \times 50\%$: 这是 2022 年的内部交易存货, 在 2023 年对外销售了 50%, 所以这一半对应的内部交易损益在 2023 年得以实现, 因此要调增净利润 (调减净亏损)。

+ $(300 - 200) / 5$: 这是 2022 年发生的内部固定资产交易的调整, 2023 年通过折旧实现的内部交易损益是 $(300 - 200) / 5$, 因此要调增净利润 (调减净亏损)。

资料四: 2024 年乙公司亏损 600 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 50 万元, 无连带亏损责任。

要求: 根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

乙公司公允净利润 = $-600 - [400 - (300 - 100)] / 5 = -640$ (万元);

剔除未实现内部交易收益的乙公司净利润 = $-640 + (300 - 200) / 5 = -620$ (万元);

基于乙公司亏损的会计处理:

甲公司应承担的份额 = $-620 \times 50\% = -310$ (万元)

借: 投资收益 150

贷: 长期股权投资——损益调整 100

长期应收款 50



备查簿登记未入账亏损 160 万元。

【分析】贷方“长期股权投资——损益调整 100”的调整分析：

基于乙公司亏损的会计处理：

甲公司应承担的调整后的净利润份额 $= -620 \times 50\% = -310$ （万元），至 2024 年末长期股权投资的账面价值 $= 1100 + 2.5 + 42.5 - 40 - 155 - 850 = 100$ （万元），小于承担的净亏损份额，所以只能冲减长期股权投资的账面价值 100 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。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

乙公司公允净利润 $= 600 - [400 - (300 - 100)] / 5 = 560$ （万元）；

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）；

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 160 万元；

然后再认定如下投资收益：

借：长期应收款 50

 长期股权投资——损益调整 80

 贷：投资收益 130

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 600 万元，假定不考虑相关税费。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】甲公司出售乙公司股份时：

借：银行存款 600

 长期股权投资减值准备 850

 长期股权投资——损益调整 $(2.5 + 42.5 - 40 - 155 - 100 + 80)$ 170

 贷：长期股权投资——投资成本 1100

 ——其他综合收益 25

 投资收益 495

同时：

借：其他综合收益 25

 贷：投资收益 25

【分析】长期股权投资处置时，售价为 600 万元，处置时长期股权投资的账面价值 $=$ 长期股权投资各明细科目的合计余额 $-$ 长期股权投资减值准备 $= 1100 + 2.5 + 42.5 - 40 - 155 - 100 + 80 + 25 - 850 = 105$ （万元），差额 495 万元 $(600 - 105)$ 计入投资收益，另外，还要考虑持有期间产生的其他综合收益 25 的结转，所以处置时投资收益 $= 600 - 105 + 25 = 520$ （万元）。

【专题三：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，2022 年至 2026 年发生如下经济业务：

资料一：2022 年 9 月 1 日，甲公司定向增发股票 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 30 元，另支付发行费用 2 万元。2022 年 10 月 1 日，乙公司宣告分红 20 万元，于 10 月 20 日发放，2022 年末甲公司所持乙公司股份的公允价值为 400 万元；

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

	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 9 月 1 日	①借：其他权益工具投资 300 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 290 ②借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2	①借：交易性金融资产 300 贷：股本 10 资本公积——股本溢价 290 ②借：资本公积——股本溢价 2 贷：银行存款 2
2022 年 10 月	①10 月 1 日宣告分红时： 借：应收股利 2 贷：投资收益 2 ②10 月 20 日发放时： 借：银行存款 2 贷：应收股利 2	
2022 年末	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

资料二：2023 年 7 月 1 日，甲公司以前述方式购入乙公司 20% 的股份，初始成本 954 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，当日乙公司可辨认净资产公允价值和账面价值均为 5100 万元。当日，甲公司原持有的乙公司 10% 的股份的公允价值为 450 万元。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

	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
2023 年 7 月 1 日甲公司增持乙公司 20% 股份时	借：长期股权投资——投资成本 954 贷：银行存款 954	
2023 年 7 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 450 贷：其他权益工具投资 400 盈余公积 5 利润分配——未分配利润 45 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 450 贷：交易性金融资产 400 投资收益 50
2023 年 7 月 1 日长期股权投资权益法下的初始投资成本 = 450 + 954 = 1404 (万元)；		
相比当日公允可辨认净资产份额 1530 万元 (5100 × 30%)，形成负商誉 126 万元，相关分录如下： 借：长期股权投资——投资成本 126 贷：营业外收入 126		

【分析】

(1) 金融资产 (其他权益工具投资或交易性金融资产) 转为权益法核算的长期股权投资时，长期股权投资的初始投资成本 = 原股权公允价值 + 新增投资对价公允价值 = 450 + 954 = 1404 (万元)。

(2) 其他权益工具投资转为权益法核算的长期股权投资时，其他权益工具投资在转换日的公允价值 450 与账面价



值 400 的差额，计入留存收益，持有期间的其他综合收益 100 转出来，也转入留存收益。

(3) 交易性金融资产转为权益法核算的长期股权投资时，交易性金融资产在转换日的公允价值 450 与账面价值 400 的差额，计入投资收益 50，持有期间的公允价值变动损益不作结转处理。

资料三：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；
 - ②年末所持有的其他债权投资增值了 20 万元；
 - ③8 月 2 日宣告分红 90 万元，于 9 月 1 日发放；
- 要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【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（本题不需要调整） $=240 \times 6/12=120$ （万元）；

【分析】2023 年 7 月 1 日，乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值均为 5100 万元，而且不存在内部交易，所以不需要对乙公司的净利润进行调整。

②再确认甲公司投资收益 $=120 \times 30\%=36$ （万元）；

③会计分录如下：

借：长期股权投资——损益调整 36

贷：投资收益 36

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 $=1530+36+6-27=1545$ （万元）。

资料四：2024 年 1 月 1 日，甲公司将其持有的乙公司股份卖掉了一半，卖价为 900 万元，交易费用 2 万元，余下的 15% 持股已经无法达到重大影响，定义为其其他权益工具投资（或交易性金融资产），其公允价值为 900 万元。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

1. 2024 年 1 月 1 日甲公司卖掉 15% 乙公司股份时：

借：银行存款 898

贷：长期股权投资——投资成本 765（ $1530 \times 50\%$ ）

——损益调整 4.5（ $9 \times 50\%$ ）

——其他综合收益 3（ $6 \times 50\%$ ）

投资收益 125.5

2. 余下 15% 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） 900

贷：长期股权投资——投资成本 765（ $1530 \times 50\%$ ）

——损益调整 4.5（ $9 \times 50\%$ ）



——其他综合收益 3 (6×50%)

投资收益 127.5

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

【分析】(1) 根据题目条件“甲公司将其持有的乙公司股份卖掉了一半”可知, 甲公司是出售的持有的 30% 股权中的 50%, 所以计算出售的股权投资的账面价值时, 直接用 30% 股权投资的账面价值乘以 50% 即是出售股权投资的账面价值。

(2) 上面第 1 和 2 的分录可以合并处理, 这样不涉及复杂的计算, 更简单:

借: 银行存款 898

其他权益工具投资 (或交易性金融资产) 900

贷: 长期股权投资——投资成本 1530

——损益调整 9

——其他综合收益 6

投资收益 253

注意, 这里的投资收益, 是处置长期股权投资产生的, 其他权益工具投资 (交易性金融资产) 是新增加的, 并不是处置, 所以这里处置差额是计入投资收益, 不涉及留存收益的情况。

(3) 第 3 分录的理解, 权益法核算的长期股权投资部分处置, 剩余股权转为金融资产, 对于原权益法核算的长期股权投资来说是全部结转了, 所以原持有期间产生的其他综合收益 6 万元, 也要全部转出来, 转入投资收益。

资料五: 乙公司 2024 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;

要求: 根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

	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
甲公司只有在乙公司分红时需要作如下会计处理:	①宣告分红时 借: 应收股利 3 贷: 投资收益 3 ②发放时: 借: 银行存款 3 贷: 应收股利 3	

【分析】甲公司持有乙公司 15% 股权, 按其他权益工具投资 (或交易性金融资产) 核算, 因此针对被投资单位实现的净利润、其他综合收益变动等, 甲公司不作处理。只对持有期间的分红确认投资收益 3 万元 (20×15%)。

资料六: 2024 年末甲公司所持有的乙公司股份公允价值为 800 万元;

要求: 根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

	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 2024 年末的公允价值变动	借: 其他综合收益 100 贷: 其他权益工具投资 100	借: 公允价值变动损益 100 贷: 交易性金融资产 100

资料七: 甲公司于 2025 年 2 月 3 日将所持有的乙公司股份卖掉, 卖价为 700 万元, 交易费用 2 万元;



要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

	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 2025 年 2 月 3 日出售金融资产时	①借：银行存款 698 盈余公积 10.2 利润分配——未分配利润 91.8 贷：其他权益工具投资 800 同时： ②借：盈余公积 10 利润分配——未分配利润 90 贷：其他综合收益 100	借：银行存款 698 投资收益 102 贷：交易性金融资产 800

【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 1 月 1 日购买了丙公司 50% 的股份，能够对丙公司实施共同控制。甲公司以银行存款支付购买价款 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，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。此交易前甲公司不持有丙公司股权，甲公司与丙公司的会计政策和会计期间相同。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

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（ $1500 \times 50\%$ ）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（ $200 \times 50\%$ ）
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）	

【分析】2023 年末长期股权投资的账面余额，是指 2023 年末长期股权投资各明细科目的合计余额，即 = 投资成本明细科目 810 + 损益调整明细科目（ $100 - 25$ ）+ 其他综合收益明细科目 30 = 915（万元），这里没有计提减值准备，所以 915 万元也是长期股权投资的账面价值。

资料二：2024 年初甲公司定向增发普通股 10 万股，自非关联方丁公司换入丙公司 10% 股份，当日办妥相关手续，至此甲公司总共持有丙公司 60% 股权，完成对丙公司的控制，当日甲公司增发普通股的公允价值为每股 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。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

原 50% 股份由权益法按账面口径转成	借：长期股权投资 915
---------------------	--------------



本法	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
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

【分析】

(1) 权益法核算的长期股权投资增资达到非同一控制下的企业合并时，增资日个别财务报表中长期股权投资的成本 = 原股权账面价值 + 新增投资所付对价的公允价值 = $915 + 10 \times 15 = 1065$ (万元)。

(2) 发行费用 5 万元的理解：这是为发行股票发生的发行费用，应计入股票的初始确认金额，具体是冲减资本公积——股本溢价，如果资本公积不够冲减，则调整留存收益。

(3) 审计咨询费 2 万元的理解：这是为取得企业合并中的长期股权投资而发生的费用，所以应计入当期损益，具体是计入管理费用。

资料三：2024 年丙公司实现净利润 100 万元，宣告分红 60 万元，已实际发放，持有的其他权益工具投资增值了 80 万元。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【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

【分析】这是非同一控制下的企业合并的长期股权投资后续核算，个别财务报表中采用成本法核算，所以对被投资单位实现净利润、其他权益工具投资增值导致其他综合收益变动等，不确认相应份额。在持有期间分红时，要确认投资收益。

资料四：2025 年 6 月 1 日甲公司处置了所持丙公司股份中的 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。

假定不考虑其他因素。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

①处置股份时

借：银行存款 800
 投资收益 52
 贷：长期股权投资 $852[(915 + 150) \times 80\%]$

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 $[(915+150) \times 20\%]$

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

【分析】

(1) 上面第①和②的分录可以合并处理，如下列示：

借：银行存款 800

其他权益工具投资 200

投资收益 65

贷：长期股权投资 $(915+150)$ 1065

注意，这里的投资收益，是处置长期股权投资产生的，其他权益工具投资是新增加的，并不是处置，所以这里处置差额是计入投资收益，不涉及留存收益的情况。

(2) 第③分录的理解，权益法核算的长期股权投资增资达到非同一控制下的企业合并时，原权益法核算期间产生的其他综合收益、资本公积——其他资本公积等是不作结转处理，待股权投资处置时再做处理。所以这里成本法核算的长期股权投资部分处置，剩余股权投资转为金融资产核算了，原权益法持有期间产生的其他综合收益 30 万元要全部转出来，转入投资收益。

【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，2021 年年末该股份的公允价值为 230 万元。2022 年 7 月 1 日甲公司定向增发普通股 200 万股，自 M 公司换入丁公司 70% 的股份，完成对丁公司的控制，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（与账面价值相等）。上述交易发生前，甲公司与 M 公司、丁公司不存在关联方关系。假定各公司会计期间和会计政策均相同。甲公司按 10% 计提法定盈余公积。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

项目	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 年末调整公允价值波动时	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
--	--	--

【分析】

(1) 金融资产（其他权益工具投资或交易性金融资产）转为非同一控制下的企业合并时，增资日长期股权投资的成本=原股权公允价值+新增投资对价公允价值=240+1600=1840（万元）。

(2) 发行费用 11 万元的理解：这是为发行股票发生的发行费用，应计入股票的初始确认金额，具体是冲减资本公积——股本溢价，如果资本公积不够冲减，则调整留存收益。

(3) 合并审计费 20 万元的理解：这是为取得企业合并中的长期股权投资而发生的费用，所以应计入当期损益，具体是计入管理费用。

(4) 增资的分录可以合并处理，但合并处理比较复杂，分开处理更好理解和容易得分：

比如原股权投资作为交易性金融资产核算，增资时处理：

借：长期股权投资 1840

贷：股本 200

资本公积——股本溢价 1400

交易性金融资产 230

投资收益 10

再比如，原股权投资作为其他权益工具投资核算，增资时处理：

借：长期股权投资 1840

贷：股本 200

资本公积——股本溢价 1400

其他权益工具投资 230

盈余公积 1

利润分配——未分配利润 9

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 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。2024 年丁公司前三个月的净利润为 60 万元。假定不考虑其他因素。

要求：根据上述业务编制甲公司相关账务处理。

【解析】

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〔（1600+240）×50%/80%〕 投资收益 150	
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%－ （1600 + 240）× 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 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%）
	追溯丁公司分红的影响	借：盈余公积 4.2〔（100+40）×30%×10%〕 利润分配——未分配利润 37.8〔（100+40）×30%×90%〕 贷：长期股权投资——损益调整 42〔（100+40）×30%〕
	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 贷：其他综合收益 24〔（20+60）×30%〕
追溯后长期股权投资余额＝（1600+240）×30%/80%+60+180－42+24＝912（万元）		

【分析】(1) 根据题目条件“甲公司卖掉了50%丁公司股份”可知，甲公司出售的是丁公司50%股权，即是出售的丁公司100%股权中的50%股权，而不是甲公司所持80%股权中的50%。因此用长期股权投资的账面价值 $(1600+240)/80\%$ ，计算出丁公司100%股权的账面价值，再乘以50%，就是计算的出售的股权投资的账面价值。

(2) 2024年4月1日卖掉50%丁公司股份时：售价1300万元，出售的股权投资的账面价值是 $(1600+240) \times 50\%/80\% = 1150$ (万元)，所以处置投资收益 = $1300 - 1150 = 150$ (万元)。

(3) 2024年4月1日针对余下的30%股份由成本法转为权益法时，进行的追溯调整如下：

① 初始投资成本的调整：剩余股权的初始投资成本是 $(1600+240) \times 30\%/80\% = 690$ (万元)，享有被投资单位2022年7月1日可辨认净资产公允价值份额是 $2500 \times 30\% = 750$ 万元，所以差额要调增长期股权投资，因是跨年调整了，所以调整留存收益，不能直接计入营业外收入。

② 净利润的调整：自2022年7月1日至2024年4月1日，丁公司共计实现净利润 $240+300+60=600$ (万元)，其中 $240+300=540$ (万元)是以前年度实现的，追溯调整时要调整留存收益，60是2024年当年前三个月实现的，这部分净利润份额直接调整投资收益。

③ 分红的调整：自2022年7月1日至2024年4月1日，丁公司共计分红 $100+40=140$ (万元)，成本法下原来将享有份额 $140 \times 30\% = 42$ (万元)都计入了投资收益，权益法不认可，所以冲掉成本法下确认的投资收益，跨年度了所以要调留存收益，然后改为冲减长期股权投资——损益调整。

④ 其他综合收益份额的调整：自2022年7月1日至2024年4月1日，丁公司共计增加其他综合收益 $60+20=80$ (万元)，原来成本法下没有确认享有份额，权益法下要补确认，金额 = $80 \times 30\% = 24$ (万元)。