

2020年 注册会计师全国统一考试

# 会计分录大全

■ 王艳龙 主编    ■ 中华会计网校 编

感恩20年相伴 助你梦想成真

责任编辑：薛岸杨

特邀编辑：胡继元

### 图书在版编目(CIP)数据

注册会计师会计分录大全 / 王艳龙主编；中华会计  
网校编. —北京：人民出版社，2019. 4(2020. 3 重印)  
ISBN 978-7-01-020432-1

I. ①注… II. ①王… ②中… III. ①注册会计师-  
资格考试-自学参考资料 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 030825 号

## 注册会计师会计分录大全 ZHUCE KUAIJISHI KUAJI FENLU DAQUAN

中华会计网校 编

**人民出版社** 出版发行

(100706 北京市东城区隆福寺街 99 号)

定州启航印刷有限公司印刷 新华书店经销

2019 年 4 月第 1 版 2020 年 3 月第 2 次印刷

开本：710×1000 1/32 印张：10

字数：195 千字

ISBN 978-7-01-020432-1 定价：29.00 元

**版权所有 侵权必究**

邮购地址 100706 北京市东城区隆福寺街 99 号

人民东方图书销售中心 电话：010-65250042 65289539

中华会计网校财会书店 电话：010-82318888

## 正保远程教育



发展：2000—2020年：感恩20年相伴，助你梦想成真

理念：学员利益至上，一切为学员服务

成果：18个不同类型的品牌网站，涵盖13个行业

奋斗目标：构建完善的“终身教育体系”和“完全教育体系”

## 中华会计网校



发展：正保远程教育旗下的第一品牌网站

理念：精耕细作，锲而不舍

成果：每年为我国财经领域培养数百万名专业人才

奋斗目标：成为所有会计人的“网上家园”

## “梦想成真”书系



发展：正保远程教育主打的品牌系列辅导丛书

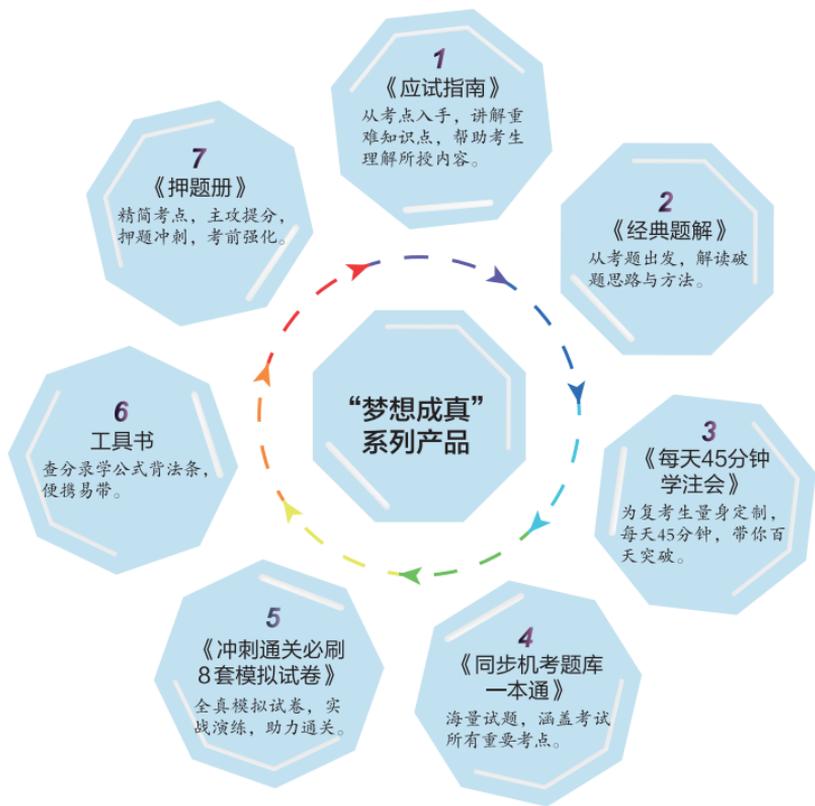
理念：你的梦想由我们来保驾护航

成果：图书品类涵盖会计职称、注册会计师、税务师、经济师、财税、实务等多个专业领域

奋斗目标：成为所有会计人实现梦想路上的启明灯

## ❁ 图书特色

汇集不同事项下的会计处理，拓宽复习思路，扫清知识盲点，针对各类分录进行专项训练，方便考生学习查阅、强化记忆，实现知识的无缝衔接。





# CONTENTS 目录

## 第一篇

### 资产类业务

001

- 第1讲 金融资产业务 ..... 001
- 第2讲 存货类业务 ..... 018
- 第3讲 长期股权投资业务 ..... 026
- 第4讲 固定资产业务 ..... 053
- 第5讲 无形资产业务 ..... 065
- 第6讲 投资性房地产业务 ..... 071
- 第7讲 资产减值业务 ..... 080

## 第二篇

### 负债类业务

084

- 第1讲 流动负债业务 ..... 084
- 第2讲 非流动负债业务 ..... 107

## 第三篇

## 所有者权益类业务

113

- 第1讲 权益工具与金融负债的区分及复合  
金融工具的分拆 ..... 113
- 第2讲 实收资本、其他权益工具、资本公积、  
其他综合收益和留存收益 ..... 120

## 第四篇

## 收入、费用和利润类业务

134

- 第1讲 收入 ..... 134
- 第2讲 费用和利润 ..... 142

## 第五篇

## 特殊业务

147

- 第1讲 或有事项 ..... 147
- 第2讲 非货币性资产交换 ..... 154
- 第3讲 债务重组 ..... 162
- 第4讲 政府补助 ..... 167



第5讲	借款费用	173
第6讲	股份支付	176
第7讲	所得税	187
第8讲	外币折算	191
第9讲	租赁	199
第10讲	持有待售的非流动资产、处置组和 终止经营	209

**第六篇****会计调整业务****214**

第1讲	会计政策变更和会计估计变更的处理	214
第2讲	差错更正的处理	217
第3讲	资产负债表日后调整事项的处理	220

**第七篇****企业合并业务****224**

第1讲	同一控制下企业合并长期股权投资与 所有者权益的合并处理	224
-----	--------------------------------	-----

- 第2讲 非同一控制下企业合并长期股权投资与  
所有者权益的合并处理 ..... 231
- 第3讲 内部商品交易的抵销处理 ..... 240
- 第4讲 内部固定资产/无形资产交易的抵销处理 ..... 246
- 第5讲 内部债权债务的抵销处理 ..... 255
- 第6讲 合并现金流量表相关的抵销处理 ..... 259
- 第7讲 特殊交易的会计处理 ..... 262

## 第八篇

## 政府及民间非营利组织业务

269

- 第1讲 政府单位国库集中支付业务 ..... 269
- 第2讲 非财政拨款收支业务 ..... 274
- 第3讲 政府单位预算结转结余及分配业务 ..... 279
- 第4讲 政府单位资产、负债、净资产业务 ..... 287
- 第5讲 民间非营利组织特定业务 ..... 303



正保文化官微

关注正保文化官微，  
回复“勘误表”，  
获取本书勘误内容。

## 第一篇

# 资产类业务

## 第1讲 金融资产业务

### 分录锦囊

#### 一 以摊余成本计量的金融资产

##### 1. 取得时

(1) 分期付息、到期一次还本的债券投资：

借：债权投资——成本【面值】

    应收利息【支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】

    债权投资——利息调整【按其差额，或在贷方】

贷：银行存款【按实际支付的金额】

(2) 到期一次还本付息的债券投资：

借：债权投资——成本【面值】

——应计利息【支付的价款中包含的已计提利息】

——利息调整【按其差额，或在贷方】

贷：银行存款【按实际支付的金额】

## 2. 持有期间确认利息收益

借：应收利息【分期付息，票面利息 = 面值 × 票面利率】

    债权投资——应计利息【到期一次还本付息，票面利息 = 面值 × 票面利率】

    贷：投资收益【实际利息 = 期初账面余额 × 实际利率（未出现预期信用损失及减值模型前两个阶段），或实际利息 = 期初摊余成本 × 经信用调整的实际利率（减值模型的第三个阶段）】

        债权投资——利息调整【倒挤摊销额，或在借方】

借：银行存款

    贷：应收利息

## 3. 出售

借：银行存款【应按实际收到的金额】

    贷：债权投资——成本

        ——利息调整【或在借方】

        ——应计利息【上述明细科目金额之和为其账面余额】

        投资收益【差额，或在借方】

## 二 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

### 1. 取得时

#### (1) 债务工具投资。

##### ①如果为分期付息、到期一次还本：

借：其他债权投资——成本【债券面值】  
       ——利息调整【按差额，或贷记】  
       应收利息【购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】  
 贷：银行存款【按实际支付的金额】

##### ②如果为到期一次还本付息：

借：其他债权投资——成本【债券面值】  
       ——利息调整【按差额，或贷记】  
       ——应计利息【支付的价款中包含的已计提利息】  
 贷：银行存款【按实际支付的金额】

#### (2) 权益工具投资：

借：其他权益工具投资——成本【公允价值+交易费用】  
       应收股利【购买价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利】  
 贷：银行存款【按实际支付的金额】

**【说明】**权益工具投资通常不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，但可以将非交易性权益工具投资指定为该类金融资产，且指定一经作出，不得撤销。

## 2. 持有期间确认利息或股利收益

(1) 确认权益工具的股利收益:

借: 应收股利

贷: 投资收益

(2) 确认债务工具的利息收益。

借: 应收利息【分期付款, 票面利息 = 面值 × 票面利率】

其他债权投资——应计利息【到期一次还本付息, 票面利息 = 面值 × 票面利率】

贷: 投资收益【实际利息 = 期初账面余额 × 实际利率 (未出现预期信用损失及减值模型前两个阶段), 或实际利息 = 期初摊余成本 × 经信用调整的实际利率 (减值模型的第三个阶段)】

其他债权投资——利息调整【倒挤摊销额, 或在借方】

借: 银行存款

贷: 应收利息

## 3. 资产负债表日的公允价值变动

(1) 公允价值高于账面价值:

借: 其他债权投资——公允价值变动

(或) 其他权益工具投资——公允价值变动

贷: 其他综合收益



(2) 公允价值低于账面价值:

借: 其他综合收益

贷: 其他债权投资——公允价值变动

(或) 其他权益工具投资——公允价值变动

#### 4. 处置

(1) 债务工具投资:

借: 银行存款【应按实际收到的金额】

贷: 其他债权投资——成本

——应计利息【到期一次还本付息的债券】

——利息调整【按其余额, 或借记】

——公允价值变动【按其余额, 或借记】

投资收益【差额, 或借记】

借: 其他综合收益【转出的公允价值累计变动额】

贷: 投资收益【或做相反分录】

(2) 权益工具投资:

借: 银行存款【应按实际收到的金额】

贷: 其他权益工具投资——成本

——公允价值变动【按其余额, 或  
借记】

盈余公积、利润分配——未分配利润【差额, 或借记】

借: 其他综合收益【转出的公允价值累计变动额】

贷: 盈余公积、利润分配——未分配利润【或做相反分录】



## 交易性金融资产

### 1. 取得时

借：交易性金融资产——成本【公允价值】

    投资收益【交易费用】

    应收利息【已到付息期但尚未领取的利息】

    应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】

贷：银行存款【按实际支付的金额】

### 2. 持有期间确认利息或股利收益

(1) 股票：被投资单位宣告发放现金股利：

借：应收股利

    贷：投资收益

(2) 债券：资产负债表日计算利息：

借：应收利息【面值 × 票面利率】

    贷：投资收益

### 3. 资产负债表日的公允价值变动

(1) 资产负债表日，公允价值高于账面余额：

借：交易性金融资产——公允价值变动

    贷：公允价值变动损益

(2) 资产负债表日，公允价值低于账面余额：

借：公允价值变动损益

    贷：交易性金融资产——公允价值变动



#### 4. 出售

借：银行存款【应按实际收到的金额】

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动【或在借方】

投资收益【或在借方】

### 四 金融资产减值

#### 1. 减值准备的计提

借：信用减值损失

贷：债权投资减值准备

贷款损失准备

坏账准备

合同资产减值准备

应收融资租赁款减值准备

预计负债（用于贷款承诺及财务担保合同）

其他综合收益——信用减值准备【用于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资】

若转回，做相反会计分录。

#### 2. 已发生信用损失金融资产的核销

借：贷款损失准备等

信用减值损失【差额】

贷：贷款、应收账款、合同资产等

## 五 金融资产重分类

### 1. 以摊余成本计量→以公允价值计量且其变动计入当期损益

借：交易性金融资产——成本【取得成本】  
       ——公允价值变动【重分类日的公允价值 - 取得成本】

贷：债权投资——成本/利息调整等【余额结平】  
       公允价值变动损益【差额，或借记】

### 2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益→以摊余成本计量

借：债权投资——成本【面值】  
       ——应计利息  
       ——利息调整【重分类日的公允价值 - 面值 - 应计利息】

贷：交易性金融资产  
       公允价值变动损益【重分类日的公允价值 - 原账面价值，或借记】

### 3. 以摊余成本计量→以公允价值计量且其变动计入其他综合收益

借：其他债权投资——成本【面值】  
       ——利息调整  
       ——应计利息  
       ——公允价值变动【重分类日公允价值 - 成

本 - 利息调整 - 应计利息】

贷：债权投资——成本/利息调整/应计利息【余额结平】

其他综合收益【倒挤差额，或借】

借：债权投资减值准备

贷：其他综合收益——信用减值准备

#### 4. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益→以摊余成本计量

(1) 成本、利息调整、应计利息明细科目对应结转：

借：债权投资——成本

——利息调整

——应计利息

贷：其他债权投资——成本

——利息调整

——应计利息

(2) 将重分类前确认的公允价值变动冲回：

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

贷：其他债权投资——公允价值变动

或相反。

(3) 如果重分类前该金融资产计提了减值准备，则结转其减值准备：

借：其他综合收益——信用减值准备

贷：债权投资减值准备

### 5. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益→以公允价值计量且其变动计入当期损益

借：交易性金融资产

贷：其他债权投资

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或编制相反分录。

### 6. 以公允价值计量且其变动计入当期损益→以公允价值计量且其变动计入其他综合收益

借：其他债权投资

贷：交易性金融资产

## 六 金融资产转移

### 1. 不附追索权的应收债权出售

借：银行存款【实际收到的款项】

坏账准备【若计提了坏账准备，则同时转出】

投资收益【差额】

其他应收款【预计发生的销售退回金额】

贷：应收账款【按应收账款的账面余额】

### 2. 附追索权的应收债权出售

借：银行存款【实际收到的款项】

短期借款——利息调整【差额】

贷：短期借款——成本【按应收账款的账面余额】

### 3. 不附追索权的应收票据贴现

借：银行存款【按企业贴现获得的现金净额】

投资收益【贴现息】

贷：应收票据【按应收票据的到期值】

### 4. 附追索权的应收票据贴现

借：银行存款【按企业贴现获得的现金净额】

短期借款——利息调整【差额】

贷：短期借款——成本【按应收票据的到期值】

**【说明】**记入“短期借款——利息调整”的金额贴现息，应在票据贴现期间采用实际利率法确认为利息费用。

### 5. 不附追索权的贷款出售

借：存放同业/存放中央银行款项【实际收到的款项】

贷款损失准备【按其余额】

贷款处置损益【差额，或在贷方】

贷：贷款【按其账面余额】

### 6. 通过财务担保方式继续涉入的金融资产转移（以贷款为例）

借：存放中央银行款项

继续涉入资产

贷款处置损益

贷：贷款  
继续涉入负债

## 七 套期保值

### 1. 公允价值套期

(1) 签订期货合同时：

指定被套期项目：

借：被套期项目

贷：库存商品

**【说明】**套期工具初始公允价值为0，不做处理。

(2) 期末：

确认套期工具公允价值变动：

借：套期工具【或贷记】

贷：套期损益【或借记】

确认被套期项目公允价值变动：

借：套期损益【或贷记】

贷：被套期项目【或借记】

(3) 结算时：

确认存货销售收入：

借：应收账款 / 银行存款

贷：主营业务收入



结转存货销售成本：  
借：主营业务成本  
    贷：被套期项目

结算期货合同：  
借：银行存款  
    贷：套期工具  
或编制相反分录。

## 2. 现金流量套期

(1) 签订期货合同时，不作账务处理。

(2) 期末确认现金流量套期储备：

借：套期工具【或贷记】  
    贷：其他综合收益【套期有效部分，或借记】  
        套期损益【套期无效部分，或借记】

(3) 被套期项目为预期交易，随后确认一项非金融资产：

借：原材料等  
    应交税费——应交增值税（进项税额）  
    贷：银行存款  
借：其他综合收益  
    贷：原材料等

(4) 其他现金流量套期：

被套期项目影响损益的期间将“其他综合收益”转损益。



【例题2·单选题】企业根据金融工具确认和计量准则规定将非交易性权益工具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金融资产的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入（ ）。

- A. 投资收益
- B. 财务费用
- C. 公允价值变动损益
- D. 留存收益

【答案】D

【解析】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，当其终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

【例题3·单选题】企业购入B股票20万股，将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，支付的购买价款为103万元，其中包含已宣告但尚未发放的现金股利3万元和交易费用2万元。假定不考虑其他因素，该企业此项金融资产的入账价值为（ ）。

- A. 103万元
- B. 98万元
- C. 102万元
- D. 105万元

【答案】B

【解析】取得以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产时，支付的交易费用应计入投资收益，购买价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利应计入应收股利。所以，此项金融资产的入

账价值 =  $103 - 3 - 2 = 98$  (万元)。

**【例题4·单选题】**关于以摊余成本计量的金融资产的重分类，下列表述中不正确的是（ ）。

A. 以摊余成本计量的金融资产重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的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量

B. 以摊余成本计量的金融资产重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的，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益

C. 以摊余成本计量的金融资产重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的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量

D. 以摊余成本计量的金融资产重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的，原账面价值和公允价值之间的差额计入当期损益

**【答案】**D

**【解析】**选项D，以摊余成本计量的金融资产重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的，原账面价值和公允价值之间的差额计入其他综合收益。

**【例题5·单选题】**下列关于公允价值套期表述不正确的是（ ）。

A. 公允价值套期是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承



诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期

B. 公允价值套期中，其公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益

C. 公允价值套期中，影响其他综合收益的情形，仅限于企业对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公允价值变动风险敞口进行的套期

D. 对确定承诺的外汇风险进行的套期，企业不能作为公允价值套期处理

**【答案】**D

**【解析】**选项D，对确定承诺的外汇风险进行的套期，企业可以将其作为公允价值套期或现金流量套期处理。

## 第2讲 存货类业务

### 分录锦囊

#### 一 存货的初始计量

##### 1. 外购存货

借：原材料/库存商品等

    应交税费——应交增值税（进项税额）【可以抵扣的增值税进项税额】

贷：应付账款/银行存款【含税价款+相关税费+运输费+装卸费+保险费等】

**【说明】**（1）计入存货成本的相关税费包括进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税等。另外，采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、仓储费用、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等也计入存货采购成本。

（2）在采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益，要与在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用相区别。

（3）企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。



## 2. 自行生产加工的存货

借：生产成本

贷：原材料【按发生的直接材料费用】

应付职工薪酬【按发生的直接人工费用】

银行存款【按支付的燃料动力等费用】

制造费用【分配的制造费用】

**【说明】**非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用，应计入当期损益。

产品生产完工入库时：

借：库存商品

贷：生产成本

## 3. 委托加工取得的存货

(1) 发出委托加工的原材料：

借：委托加工物资

贷：原材料

(2) 支付加工费用：

借：委托加工物资

应交税费——应交增值税（进项税额）【可以抵扣的增值税进项税额】

贷：银行存款

(3) 委托加工应税消费品，受托方代收代缴的消费税。

①收回后用于对外出售（售价不高于受托方的计税价格）：

借：委托加工物资【受托方代收代缴的消费税不得抵扣，计入  
存货成本】

贷：银行存款/应付账款等

②收回后用于对外出售（售价高于受托方的计税价格）：

借：应交税费——应交消费税【受托方代收代缴的消费税可予  
抵扣】

贷：银行存款/应付账款等

③收回后继续生产应税消费品：

借：应交税费——应交消费税【受托方代收代缴的消费税可予  
抵扣】

贷：银行存款/应付账款等

④收回后继续生产非应税消费品：

借：委托加工物资【受托方代收代缴的消费税不得抵扣，计入  
存货成本】

贷：银行存款/应付账款等

(4) 加工完成后收回：

借：库存商品

贷：委托加工物资【上述三个步骤中委托加工物资科目的  
金额之和】



#### 4. 接受投资者投入的存货

借：原材料/库存商品等【按存货的公允价值】

    应交税费——应交增值税（进项税额）【可以抵扣的增值税进项税额】

    贷：实收资本（股本）【按投资方享有注册资本或股本的份额】

        资本公积——资本溢价（股本溢价）【差额】

#### 5. 盘盈的存货

批准处理前：

借：原材料/库存商品等【按其重置成本】

    贷：待处理财产损溢

批准处理后：

借：待处理财产损溢

    贷：管理费用

## 二 发出存货的计量

发出存货成本的结转

借：主营业务成本/其他业务成本

    存货跌价准备【已计提存货跌价准备的，应同时结转】

    贷：库存商品/原材料【按确定的发出存货成本】

**【说明】** 确定发出存货成本的方法包括先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法。

### 三 存货的期末计量

#### 1. 存货减值

(1) 计提存货跌价准备：

借：资产减值损失【减值前存货的账面价值 - 可变现净值】  
贷：存货跌价准备

**【说明】**(1) 存货采用成本与可变现净值孰低进行期末计量，但要注意成本与可变现净值比较得出的差额是存货跌价准备的期末余额，而不是当期发生额。当期应计提的存货跌价准备 = 计提减值前存货的账面价值 - 可变现净值。

(2) 注意产品和材料两者的可变现净值的确定方法存在区别。

(2) 存货跌价准备转回：

借：存货跌价准备  
贷：资产减值损失

(3) 存货跌价准备的结转：

借：存货跌价准备  
贷：主营业务成本/其他业务成本



## 2. 存货盘亏、毁损的处理

批准处理前：

借：待处理财产损益

贷：原材料/库存商品等

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

**【说明】**当进项税额不得抵扣时会贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”，若进项税额仍可以抵扣，则贷方不涉及该科目。

批准处理后：

借：管理费用【差额，因收发计量差错、管理不善、自然损耗等造成】

营业外支出【差额，因自然灾害等非常原因造成】

原材料【收回的残料价值】

其他应收款【可以收回的保险赔偿或过失人赔偿】

贷：待处理财产损益

### 典型例题

**【例题1·单选题】**A公司为增值税一般纳税人，2×19年5月30日，A公司自甲公司购入一批M商品，该批商品共计500件，开出的增值税专用发票注明的价款为5000万元，增值税金额为650万

元，在运输途中发生了运输费200万元，发生保险费20万元，入库前挑选整理费5万元。此外还发生损耗5件，经检查，全部属于合理损耗。根据上述资料计算该批存货的初始入账金额为（ ）。

- A. 5225 万元
- B. 6075 万元
- C. 5200 万元
- D. 5211 万元

**【答案】** A

**【解析】** 该批存货的初始入账金额 =  $5000 + 200 + 20 + 5 = 5225$  (万元)。

**【例题2·单选题】** 甲公司主要从事X产品的生产和销售，生产X产品使用的主要材料Y材料全部从外部购入，2×17年12月31日，甲公司库存Y材料成本为5600万元。若将全部库存Y材料加工成X产品，预计尚需投入1800万元；预计所生产的X产品的销售价格为7000万元，估计X产品销售费用及税金为300万元；Y材料如果单独销售，其销售价格为5000万元。2×17年12月31日Y材料的可变现净值为（ ）。

- A. 4900 万元
- B. 5000 万元
- C. 5300 万元
- D. 6700 万元

**【答案】** A

【解析】本题中由于Y材料是专门用来生产X产品的，所以Y材料的可变现净值 = X产品的预计售价 - 销售X产品的预计销售费用 - 用Y材料加工成X产品尚需投入的成本，因此Y材料的可变现净值 =  $7000 - 1800 - 300 = 4900$ （万元）。

## 第3讲 长期股权投资业务

### 分录锦囊

#### 一 长期股权投资的初始计量

##### 1. 同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资

(1) 以支付现金作为合并对价：

借：长期股权投资

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    管理费用【发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用】

贷：银行存款

    资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

**【说明】** 计入长期股权投资的金额为享有被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益账面价值的份额；若形成借方差额，资本公积——股本溢价不足冲减的，依次冲减“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。



(2) 以支付非现金资产作为合并对价。

①以存货作为合并对价：

借：长期股权投资

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    存货跌价准备【已计提存货跌价准备的，应同时结转】

    贷：库存商品等【按库存商品等的账面余额】

        应交税费——应交增值税【销项税额】

        资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

②以固定资产作为合并对价：

借：固定资产清理【账面价值】

    累计折旧【累计计提的折旧】

    固定资产减值准备【已计提的固定资产减值准备】

    贷：固定资产【账面余额】

借：长期股权投资

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    贷：固定资产清理【固定资产的账面价值】

        资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

③以无形资产、成本模式计量的投资性房地产作为合并对价：

借：长期股权投资

应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

累计摊销/投资性房地产累计折旧（摊销）

无形资产减值准备/投资性房地产减值准备

贷：无形资产/投资性房地产

资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

④以金融资产、公允价值模式计量的投资性房地产作为合并对价：

借：长期股权投资

应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

贷：其他权益工具投资等/投资性房地产【按其账面价值】

资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

以上四种不同情况针对审计、法律服务、评估咨询等中介费用的处理相同。

借：管理费用

贷：银行存款

(3) 以发行权益性证券作为合并对价：

借：长期股权投资

应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

贷：股本

    资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

与发行权益性证券相关的手续费和佣金：

借：资本公积——股本溢价

    贷：银行存款

**【说明】**权益性证券的溢价发行收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润，下同。

借：管理费用【发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用】

    贷：银行存款

## 2. 通过多次交易分步实现同一控制下控股合并（不属于一揽子交易）

（1）达到合并前的股权作为长期股权投资，采用权益法核算：

借：长期股权投资

    贷：银行存款等

合并日：

借：长期股权投资

    贷：长期股权投资——投资成本、损益调整、其他综合收益、其他权益变动

    银行存款或非现金资产类科目等【新取得股份支付对价的账面价值】

    资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

**【说明】**借方长期股权投资的金额 = 享有被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益账面价值的份额；贷方长期股权投资下的几个明细科目之和表示原股权投资采用权益法核算的账面价值；若形成借方差额，且资本公积——股本溢价不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润；原股权核算时确认的其他综合收益及其他资本公积金额此时不结转，下同。

(2) 达到合并前的股权作为金融资产核算（以其他权益工具投资为例）：

借：其他权益工具投资

    贷：银行存款等

合并日：

借：长期股权投资

    贷：其他权益工具投资——成本

                                    ——公允价值变动【或在借方】

    银行存款或非现金资产类科目等【新取得股份支付对价的账面价值】

    资本公积——股本溢价【贷方差额，或借记】

**【说明】**通过多次交易实现同一控制下企业合并属于一揽子交易的，应将各项交易作为一项取得控制权的交易，并按同一控制下企业合并的原则进行会计处理。



### 3. 非同一控制下控股合并形成对子公司的长期股权投资

(1) 以支付现金作为合并对价：

借：长期股权投资【差额，即合并成本】

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    贷：银行存款

借：管理费用【发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用】

    贷：银行存款

(2) 以支付非现金资产作为合并对价。

①以存货作为合并对价：

借：长期股权投资【合并成本】

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    贷：主营业务收入/其他业务收入【按收入准则确定的交易价格】

        应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本【按结转存货的账面价值】

    存货跌价准备【已计提存货跌价准备的，应同时结转】

    贷：库存商品/原材料等【按存货的账面余额】

②以固定资产作为合并对价：

- 借：固定资产清理【账面价值】  
     累计折旧【累计计提的折旧】  
     固定资产减值准备【已计提的固定资产减值准备】  
 贷：固定资产【账面余额】
- 借：长期股权投资【合并成本】  
     应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】  
 贷：固定资产清理【账面价值】  
     资产处置损益【差额，或借记】

【说明】贷方资产处置损益的金额 = 固定资产的公允价值 - 账面价值，表示固定资产的处置净收益。若为借方差额，则借记“资产处置损益”。

### ③以无形资产作为合并对价：

- 借：长期股权投资【合并成本】  
     应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】  
     累计摊销  
     无形资产减值准备  
 贷：无形资产  
     资产处置损益【差额，或借记】

**【说明】**贷方资产处置损益的金额 = 无形资产的公允价值 - 账面价值，表示无形资产的处置净收益。若为借方差额，则借记“资产处置损益”。

④以金融资产作为合并对价（以其他权益工具投资为例）：

借：长期股权投资

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    贷：其他权益工具投资【按其账面价值】

        盈余公积、利润分配——未分配利润【处置价款 - 账面价值，或借记】

借：其他综合收益

    贷：盈余公积、利润分配——未分配利润【或做相反分录】

⑤以投资性房地产作为合并对价：

借：长期股权投资【合并成本】

    应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    贷：其他业务收入【投资性房地产的公允价值】

借：其他业务成本

    投资性房地产累计折旧（摊销）

    投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产【适用于成本模式计量】

借：其他业务成本

其他综合收益【投资性房地产转换时产生的金额】

公允价值变动损益【或贷记】

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动【或借记】【适用于  
公允价值模式计量】

以上五种不同情况针对审计、法律服务、评估咨询等中介费用的处理相同。

借：管理费用

贷：银行存款

(3) 以发行权益性证券作为合并对价：

借：长期股权投资【合并成本】

应收股利【享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或  
利润】

贷：股本【面值】

资本公积——股本溢价【权益性证券的公允价值 -  
面值】

与发行权益性证券相关的手续费和佣金：

借：资本公积——股本溢价

贷：银行存款

借：管理费用【发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用】

贷：银行存款

#### 4. 通过多次交易实现非同一控制下控股合并（不属于一揽子交易）

（1）达到合并前的股权作为长期股权投资，采用权益法核算：

借：长期股权投资

贷：银行存款等

购买日：

借：长期股权投资【原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和】

贷：长期股权投资——投资成本、损益调整、其他综合收益、其他权益变动

银行存款或非现金资产类科目等【新取得股份支付对价的公允价值】

**【说明】**贷方长期股权投资下的几个明细科目之和表示原股权投资采用权益法核算的账面余额；若新取得股份以非现金资产作为对价，则非现金资产按公允价值计量，确认非现金资产的处置损益，具体分录可参考本讲3.（2）中的几种情况。

（2）达到合并前的股权作为金融资产核算（以其他权益工具投