



- 分录锦囊
- 真题精选
- 典型例题

第一部分

分录 × 真题

第一篇 资产类业务

第二篇 负债类业务

第三篇 所有者权益类业务

第四篇 收入、费用和利润类业务

第五篇 特殊业务

第六篇 会计调整业务

第七篇 企业合并业务

第八篇 政府及民间非营利组织业务

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【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应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，且指定一经做出，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【分期付息，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【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【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】

三、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【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

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【重分类日的公允价值-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，或借记】

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

或编制相反分录。

(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

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”的金额为贴现息，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：

100=268(万元)。

【例题2·单选题】(2016年)2×15年6月,甲公司与乙公司签订股权转让框架协议,协议约定:将甲公司持有的丁公司20%的股权转让给乙公司,转让价款为7亿元,乙公司分三次支付,2×15年支付了第一笔款项2亿元。为了保证乙公司的利益,甲公司于2×15年11月将其持有的丁公司的5%的股权过户给乙公司,但乙公司暂时并不拥有与该5%的股权对应的表决权和利润分配权。假定甲公司和乙公司不存在关联方关系。不考虑其他因素,下列关于甲公司2×15年会计处理的表述中,正确的是()。

- A. 将实际收到的价款确认为负债
- B. 将甲公司与乙公司签订的股权转让协议作为或有事项在财务报表附注中披露
- C. 将实际收到价款与所对应的5%股权投资账面价值的差额确认为股权转让损益
- D. 将转让总价款与对丁公司20%股权投资账面价值的差额确认为股权转让损益,未收到的转让款确认为应收款

【答案】 A

【解析】名义上甲公司将5%的股权转让给乙公司,但是实质上乙公司并没有取得这部分股权的表决权和利润分配权利,也就是甲公司保留了收取金融资产现金流量的权利,且没有承诺将收取的现金流量支付给乙公司的义务,所以实际上该资产并未转移,不符合资产终止确认的条件,不能确认处置损益。

【例题3·多选题】(2018年)下列各项中,能够作为公允价值套期的被套期项目的有()。

- A. 已确认负债
- B. 已确认资产的组成部分
- C. 极有可能发生的预期交易
- D. 尚未确认的确定承诺

【答案】 ABD

【解析】公允价值套期,是指对已确认的资产或负债、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。极可能发生的预期交易属于现金流量套期的被套期项目。

【例题4·计算分析题】(2018年)甲公司20×7年、20×8年发生如下业务:

(1)甲公司20×7年1月1日以银行存款2600万元购买丙公司2%股权,持有时将其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,至20×7年12月31日,该项股权的公允价值为2800万元,当日丙公司宣告分配当年现金股利500万元,20×8年1月1日甲公司收到该现金股利。20×8年12月31日该项股权的公允价值为3200万元。

(2)甲公司20×7年7月1日以银行存款2200万元购买丁公司10%股权,取得股权时另发生的交易费用为1万元,将其划分为以公允价值计量且其变动计入当期损

益的金融资产。20×7年12月31日，该项股权的公允价值为2 700万元，20×8年12月31日该股权的公允价值为2 400万元。

20×9年4月1日甲公司将对丙公司的股权进行出售，取得价款3 300万元，同时将对丁公司的股权进行处置，取得价款为2 450万元。

甲公司盈余公积计提比例为净利润的10%。

要求：

(1)编制甲公司取得丙公司股权至处置时的会计分录；

(2)编制甲公司取得丁公司股权至处置时的会计分录；

(3)计算甲公司处置对丙、丁公司的股权对20×9年度净利润和20×9年12月31日所有者权益的影响。

【答案】

(1)取得对丙公司股权：

借：其他权益工具投资——成本	2 600
贷：银行存款	2 600

20×7年确认公允价值变动的增加额=2 800-2 600=200(万元)：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	200
贷：其他综合收益	200

确认现金股利收入：

借：应收股利	10
贷：投资收益	10

收到时：

借：银行存款	10
贷：应收股利	10

20×8年应确认公允价值变动的增加额=3 200-2 800=400(万元)：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	400
贷：其他综合收益	400

20×9年4月1日甲公司将对丙公司的股权进行出售：

借：银行存款	3 300
贷：其他权益工具投资——成本	2 600
——公允价值变动	600
盈余公积	10
利润分配——未分配利润	90
借：其他综合收益	600
贷：盈余公积	60
利润分配——未分配利润	540

(2)取得对丁公司股权:

借: 交易性金融资产——成本	2 200
投资收益	1
贷: 银行存款	2 201

20×7年年末确认公允价值变动的增加额=2 700-2 200=500(万元):

借: 交易性金融资产——公允价值变动	500
贷: 公允价值变动损益	500

20×8年年末确认公允价值变动的增加额=2 400-2 700=-300(万元), 即公允价值下降300万元:

借: 公允价值变动损益	300
贷: 交易性金融资产——公允价值变动	300

20×9年4月1日处置对丁公司股权时, 处置价款与处置时账面价值的差额=2 450-2 400=50(万元):

借: 银行存款	2 450
贷: 交易性金融资产——成本	2 200
——公允价值变动	200
投资收益	50

(3)企业处置对丙公司股权不影响20×9年的净利润, 增加20×9年12月31日所有者权益总额100万元(3 300-3 200)。

企业处置对丁公司股权增加20×9年净利润50万元(2 450-2 400), 进而增加20×9年12月31日的所有者权益总额50万元。

故甲公司处置对丙、丁公司的股权对20×9年度净利润的影响金额为50万元, 对20×9年12月31日所有者权益的影响金额为150万元。

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，向客户预付的货款，未取得商品时，应作为预付账款处理；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)【按投资方享有的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：待处理财产损溢

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：待处理财产损溢

真题精选

【例题 1·单选题】 (2017 年)下列各项中，应计入存货成本的是()。

A. 超定额的废品损失

B. 季节性停工损失

C. 采购材料入库后的存储费用

D. 新产品研发人员的薪酬

【答案】 B

【解析】 选项 A，计入当期损益；选项 C，属于仓库管理支出，一般计入管理费用；选项 D，研发人员的薪酬中费用化的金额计入当期管理费用，资本化的金额计入无形资产成本。

【例题 2·单选题】 (2016 年)2×15 年 12 月 31 日，甲公司收到向乙公司订购的印有甲公司标志、为促销宣传准备的卡通毛绒玩具及相关购货发票，50 万元货款已经支付。该卡通毛绒玩具将按计划于 2×16 年 1 月向客户及潜在客户派发。不考虑相关税费及其他因素，下列关于甲公司 2×15 年对订购卡通毛绒玩具所发生支出的会计处理中，正确的是()。

A. 确认为库存商品

B. 确认为当期销售成本

C. 确认为当期管理费用

D. 确认为当期销售费用

【答案】D

【解析】企业采购用于广告营销活动的特定商品，预付货款在未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时，计入当期损益(销售费用)。甲公司购买毛绒玩具派发给客户，属于为了销售活动购入的特定商品，计入销售费用，因此选项D正确。

【例题3·单选题】(2019年)甲公司20×8年年末库存乙材料1 000件，单位成本为2万元。甲公司将乙原材料加工成丙产品对外销售，每2件乙原材料可加工成1件丙产品，20×8年12月31日，乙原材料的市场售价为1.8万元/件，用乙原材料加工的丙产品市场售价为4.7万元/件，将2件乙原材料加工成1件丙产品的过程中预计发生加工费用0.6万元，预计销售每件丙产品发生销售费用的金额为0.2万元。20×9年3月，在甲公司20×8年度财务报表经董事会批准对外报出日前，乙原材料市场价格为2.02万元/件。

不考虑其他因素，甲公司20×8年年末乙原材料应当计提的存货跌价准备是()。

A. 50万元 B. 0 C. 450万元 D. 200万元

【答案】A

【解析】计算原材料减值前先判断产品是否减值，产品的成本=2×1 000+0.6×1 000/2=2 300(万元)，产品的可变现净值=4.7×1 000/2-0.2×1 000/2=2 250(万元)，成本大于可变现净值，说明该产品减值了。乙原材料的成本=2×1 000=2 000(万元)，乙原材料的可变现净值=产品的估计售价(4.7×1 000/2)-进一步加工费(0.6×1 000/2)-估计产品的销售税费(0.2×1 000/2)=1 950(万元)，因此20×8年年末乙原材料应当计提的存货跌价准备=2 000-1 950=50(万元)。

【速算技巧】产品的减值即为材料的减值=2 300-2 250=50(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】

以上四种不同情况下，对审计、法律服务、评估咨询等中介费用的处理方式相同。

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】

以上五种不同情况下，对审计、法律服务、评估咨询等中介费用的处理方式相同。

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(以其他权益工具投资为例)

借：其他权益工具投资

贷：银行存款等

购买日：

借：长期股权投资【原持有的股权投资公允价值加上新增投资成本之和】

贷：其他权益工具投资——成本
——公允价值变动【或借方】

银行存款或非现金资产类科目等【新取得股份支付对价的公允价值】

盈余公积【原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额×盈余公积计提比例，或借方】

利润分配——未分配利润【原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额×(1-盈余公积计提比例)，或借方】

借：其他综合收益

贷：盈余公积【原股权持有期间确认的累计公允价值变动×盈余公积计提比例】

利润分配——未分配利润【原股权持有期间确认的累计公允价值变动×(1-盈余公积计提比例)】

或做相反分录。

【说明】 通过多次交易实现非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，并按非同一控制下企业合并的原则进行会计

处理。

5. 对联营企业、合营企业的投资

(1) 以支付现金的方式取得

借：长期股权投资【一般为实际支付的购买价款】

 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【实际支付的购买价款】

(2) 以发行权益性证券的方式取得

借：长期股权投资【一般为发行权益性证券的公允价值】

 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

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

(3) 投资者投入的长期股权投资

借：长期股权投资【按其公允价值】

 贷：实收资本(股本)

 资本公积——资本溢价(股本溢价)

二、长期股权投资的后续计量

1. 成本法核算

被投资方宣告分配现金股利时：

借：应收股利

 贷：投资收益【被投资方宣告分配的现金股利×持股比例】

发生资产减值：

借：资产减值损失

 贷：长期股权投资减值准备

2. 权益法核算

(1) 取得投资时

借：长期股权投资——投资成本【按初始投资成本】

 贷：银行存款等

借：长期股权投资——投资成本

 贷：营业外收入

【说明】 这笔分录的金额为初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时二者之差。若初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可

辨认净资产公允价值的份额，体现为商誉，则不调整初始投资成本，不需要编制此笔分录。

(2)被投资方实现净损益

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益【被投资方调整后的净利润×持股比例】

或做相反分录。

【说明】 (1)投资方计算投资收益时，应对被投资方的净利润进行调整后确认。对被投资方净利润的调整包括按公允价值的调整、未实现内部交易损益的调整等。

(2)对未实现内部交易损益进行调整时，若投资方还涉及其他子公司，则投资方需要编制合并财务报表。合并财务报表中还涉及两笔调整分录：

①逆流交易(以内部存货交易为例)

借：长期股权投资

贷：存货【(内部交易收入-内部交易成本)×(1-出售比例)×持股比例】

②顺流交易(以内部存货交易为例)

借：营业收入【内部交易收入×持股比例】

贷：营业成本【内部交易成本×持股比例】

投资收益【差额】

(3)投资方与联营、合营企业之间投出或出售资产交易的处理

①投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照企业合并和合并财务报表准则的有关规定进行会计处理。

具体会计处理方式如下：

a. 联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应按企业合并准则的规定进行会计处理，投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

b. 投资方向联营、合营企业投出业务，投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与投出业务的账面价值之差，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。

借：长期股权投资【按投出业务的公允价值】

贷：相关资产、负债类科目【投出业务中各项资产、负债的账面价值】

损益类科目

②投出或出售的资产不构成业务的，应当按照顺流交易或逆流交易的原则进行会计处理。

(3)被投资方发生超额亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

长期应收款

预计负债

【说明】 投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，冲减长期股权投资和长期应收款的账面价值。若投资企业负有承担额外损失的义务，则继续确认投资损失同时确认预计负债。除上述情况，仍未确认的应分担的被投资单位的损失，应在账外备查登记。被投资单位以后期间实现盈利的，扣除未确认的亏损分担额后，应按与上述顺序相反的顺序处理，减记已确认预计负债的账面余额，恢复长期应收款、长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

借：预计负债

 长期应收款

 长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

(4) 被投资方宣告分配现金股利或利润

借：应收股利

 长期股权投资——损益调整

(5) 被投资方发生其他综合收益变动

借：长期股权投资——其他综合收益【被投资方其他综合收益变动×持股比例】

 贷：其他综合收益【或做相反分录】

(6) 被投资方发生除上述以外的其他权益变动

借：长期股权投资——其他权益变动

 贷：资本公积——其他资本公积【或做相反分录】

3. 长期股权投资减值

借：资产减值损失【账面价值-可收回金额】

 贷：长期股权投资减值准备

【说明】 长期股权投资减值准备一经计提，持有期间不得转回。

三、长期股权投资成本法、权益法与金融资产之间的转换

1. 金融资产转换为权益法

(1) 原投资为交易性金融资产

借：长期股权投资——投资成本

 贷：银行存款等

借：长期股权投资——投资成本【按增资日原投资的公允价值】

 贷：交易性金融资产——成本

 ——公允价值变动【或借记】

投资收益【差额，或借记】

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入【如果涉及】

(2)原投资为其他权益工具投资

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款等

借：长期股权投资——投资成本【按增资日原投资的公允价值】

贷：其他权益工具投资——成本

——公允价值变动【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

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润【或做相反分录】

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入【如果涉及】

2. 权益法转换为金融资产

(1)出售原权益法核算的长期股权投资

借：银行存款

贷：长期股权投资——投资成本

——损益调整【或借记】

——其他综合收益【或借记】

——其他权益变动【或借记】

投资收益【差额，或借记】

(2)在丧失共同控制或重大影响之日，剩余股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

借：其他权益工具投资等【转换日的公允价值】

贷：长期股权投资——投资成本

——损益调整【或借记】

——其他综合收益【或借记】

——其他权益变动【或借记】

投资收益【差额，或借记】

(3)原股权投资因采用权益法核算而确认的可重分类进损益的其他综合收益、资本公积——其他资本公积，应转出至当期损益

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益【或做相反分录】

【说明】 此处的“其他综合收益”不包括因被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动而确认的其他综合收益、直接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持有期间的公允价值变动所引起的增减部分。上述两部分金额属于以后期间不能够重分类进损益的其他综合收益，在转换时不转入当期损益，其中，后者应转入留存收益。

3. 成本法转为权益法

(1) 确认长期股权投资处置损益

借：银行存款

 贷：长期股权投资

 投资收益【差额，或借记】

(2) 对剩余长期股权投资按权益法进行追溯调整

①比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于商誉，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益等。

借：长期股权投资——投资成本

 贷：盈余公积

 利润分配——未分配利润

②借：长期股权投资——损益调整

 ——其他综合收益

 ——其他权益变动

 贷：盈余公积

 利润分配——未分配利润

 投资收益

 其他综合收益

 资本公积——其他资本公积【或做相反分录】

4. 成本法转为金融资产

(1) 确认长期股权投资处置损益

借：银行存款

 贷：长期股权投资

 投资收益【差额，或借记】

(2) 丧失控制权之日，剩余股权的公允价值与账面价值之差计入当期损益。

借：其他权益工具投资等

 贷：长期股权投资

 投资收益【差额，或借记】

5. 权益法转换为成本法

(1) 初始投资时

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款等

营业外收入【初始投资成本小于享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额】

(2) 被投资单位所有者权益发生变动

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益【或做相反分录】

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益【或做相反分录】

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积【或做相反分录】

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

(3) 追加投资日

借：长期股权投资【追加投资支付对价的公允价值】

贷：银行存款等

借：长期股权投资

贷：长期股权投资——投资成本

——损益调整【或借记】

——其他综合收益【或借记】

——其他权益变动【或借记】

6. 金融资产转换为成本法

参考通过多次交易分步实现同一控制下或非同一控制下企业合并的情况下的会计处理方式。

四、长期股权投资的处置

1. 处置采用成本法核算的长期股权投资

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益【差额，或借记】

2. 处置采用权益法核算的长期股权投资

借：银行存款

贷：长期股权投资——投资成本

- 损益调整【或借记】
- 其他综合收益【或借记】
- 其他权益变动【或借记】

投资收益【差额，或借记】

借：其他综合收益【可重分类进损益的部分】

 资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益【或做相反分录】

【说明】 此处的“其他综合收益”不包括因被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动而确认的其他综合收益、直接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持有期间的公允价值变动所引起的增减部分，后者应转入留存收益。

真题精选

【例题1·单选题】 (2014年)甲公司2×18年7月1日自母公司(丁公司)取得乙公司60%股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为3 200万元。该股权系丁公司于2×16年6月自公开市场购入，丁公司在购入乙公司60%股权时确认了800万元商誉。2×18年7月1日，以丁公司取得该股权时乙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的乙公司可辨认净资产价值为4 800万元。为进行该项交易，甲公司支付有关审计等中介机构费用120万元。不考虑其他因素，甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本是()。

- A. 1 920万元 B. 2 040万元 C. 2 880万元 D. 3 680万元

【答案】 D

【解析】 该题属于同一控制下企业合并，被合并方乙公司是最终控制方丁公司两年前从集团外收购进来的，因此应该按照乙公司可辨认净资产相对于最终控制方丁公司而言的账面价值(在最终控制方丁公司合并财务报表中的账面价值，或者以最终控制方丁公司取得被合并方乙公司股权时乙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的账面价值)份额，再加上最终控制方丁公司收购被合并方乙公司形成的商誉，作为甲公司对乙公司长期股权投资的初始投资成本。

甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本=4 800×60%+800=3 680(万元)。

【例题2·多选题】 (2017年)甲公司为境内上市的非投资性主体，其持有其他企业股权或权益的情况如下：(1)持有乙公司30%股权并能对其施加重大影响；(2)持有丙公司50%股权并能与丙公司的另一投资方共同控制丙公司；(3)持有丁公司5%股权且对丁公司不具有控制、共同控制和重大影响；(4)持有戊结构化主体的权益并能对其施加重大影响。下列各项关于甲公司持有其他企业股权或权益会计处理的表

述中,正确的有()。

- A. 甲公司对丙公司的投资采用成本法进行后续计量
- B. 甲公司对乙公司的投资采用权益法进行后续计量
- C. 甲公司对戊公司的投资采用公允价值进行后续计量
- D. 甲公司对丁公司的投资采用公允价值进行后续计量

【答案】 BD

【解析】 一般来说,对联营企业的股权投资和对合营企业的股权投资采用权益法核算,但如果投资方是投资性主体,那么即便其对被投资方有重大影响,也可能按照公允价值计量。对子公司的股权投资应采用成本法核算。投资企业对被投资方不具有重大影响的,一般作为金融资产按照公允价值计量。本题的“陷阱”为事项(4),在该事项中,由于投资方不是投资性主体,所以应该采用权益法核算。

甲公司与丙公司的另一个投资方共同控制丙公司,说明丙公司是甲公司的合营企业,甲公司对丙公司的投资应当采用权益法核算,选项 A 错误。甲公司对戊公司(结构化主体)投资由于有重大影响,甲公司本身不是投资性主体,所以采用权益法核算,选项 C 错误。

【例题 3·单选题】 (2018 年)2×16 年 1 月 1 日,甲公司以 1 500 万元的价格购入乙公司 30% 股权,能对乙公司施加重大影响。当日,乙公司可辨认净资产的公允价值为 4 800 万元,与其账面价值相同。2×16 年度,乙公司实现净利润 800 万元,其他综合收益增加 300 万元;乙公司从甲公司购入某产品并形成年末存货 900 万元(未发生减值),甲公司销售该产品的毛利率为 25%。2×17 年度,乙公司分派现金股利 400 万元,实现净利润 1 000 万元,上年度从甲公司购入的 900 万元产品全部对外销售。

甲公司投资乙公司前,双方不存在关联方关系。不考虑税费及其他因素,甲公司对乙公司股权投资在其 2×17 年年末合并资产负债表中应列示的金额是()。

- A. 1 942.50 万元
- B. 2 062.50 万元
- C. 2 077.50 万元
- D. 2 010.00 万元

【答案】 D

【解析】 甲公司对乙公司股权投资在其 2×17 年年末合并资产负债表中应列示的金额 = 1 500 + [(800 - 900 × 25%) + 300] × 30% + [(1 000 + 900 × 25%) - 400] × 30% = 2 010 (万元)。

【例题 4·单选题】 (2016 年)甲公司 2×13 年 7 月以 860 万元取得 100 万股乙公司普通股,占乙公司发行在外普通股股份的 0.5%,作为其他权益工具投资核算。乙公司股票 2×13 年年末收盘价为每股 10.2 元。2×14 年 4 月 1 日,甲公司又出资 27 000 万元取得乙公司 15% 的股份,按照乙公司章程规定,自取得该股份之日起,甲公司有权向乙公司董事会派出成员;当日,乙公司股票价格为每股 9 元。2×15 年 5 月,乙公司经股东大会批准进行重大资产重组(接受其他股东出资),甲公司在该