

模块一 资产类业务

第一讲 金融资产业务

分录速递

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【其差额，或在贷方】

贷：银行存款【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【差额，或在贷方】

贷：银行存款【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×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】

【说明】 特殊情形：如果是购买或源生时已发生信用减值的金融资产，则应按其摊余成本和经信用调整的实际利率计算利息收入。

借：银行存款

贷：应收利息

3. 出售

借：银行存款【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

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：

a. 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【差额，或贷记】

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】

贷：银行存款【实际支付的金额】

b. 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【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【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【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，且该指定一经作出，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×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】

【说明】 特殊情形：如果是购买或源生时已发生信用减值的金

融资产，则应按其摊余成本和经信用调整的实际利率计算利息收入。

借：银行存款

贷：应收利息

3. 期末确认公允价值变动

(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. 出售

(1) 债务工具投资：

借：银行存款【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【余额，或借记】

——公允价值变动【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【实际收到的金额】

贷：其他权益工具投资——成本

——公允价值变动【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【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. 期末确认公允价值变动

(1) 公允价值高于账面价值：

借：交易性金融资产——公允价值变动

 贷：公允价值变动损益

(2) 公允价值低于账面价值：

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【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. 减值准备的计提与转回

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

 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】

借：资产减值损失

 贷：合同资产减值准备

若转回，做相反会计分录。

2. 已发生信用损失的金融资产的核销

借：贷款损失准备/坏账准备等

 信用减值损失【差额】

 贷：贷款/应收账款等

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【公允价值】

 债权投资减值准备

 贷：债权投资【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【或贷记】

 ——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【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【或贷记】
 ——应计利息

贷：其他债权投资——成本
 ——利息调整【或借记】
 ——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。

存在减值准备的，应转回：

借：其他综合收益——信用减值准备

贷：公允价值变动损益

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，则予以转出】

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【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【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【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【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【应收票据的到期值】

【说明】 记入“短期借款——利息调整”科目的金额为贴现息，

一般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【余额】
 贷款处置损益【差额，或在贷方】
 贷：贷款【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【差额，或在贷方】
 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/银行存款等

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：银行存款等

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，不做账务处理。

(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

* 本书分录中涉及增值税时，如无特殊说明，均默认相关会计主体为一般纳税人。

或编制相反分录。

借：银行存款等

贷：套期工具

或编制相反分录。

(4) 如不属于上述(3)所涉及的现金流量套期，则原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额，应在被套期的预期现金流量影响损益时，转入当期损益。

借：应收账款/银行存款等

贷：主营业务收入等

结转成本的分录略。

借：其他综合收益

贷：主营业务收入等

或编制相反分录。

借：银行存款等

贷：套期工具

3. 境外经营净投资套期

按照类似于现金流量套期会计的规定处理。

热题精选

【例题 1 · 单选题】 ☆* 20×4 年 2 月 5 日，甲公司以 7 元/股的价格购入乙公司股票 100 万股，支付手续费 1.4 万元。甲公司将该股票投资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。20×4 年 12 月 31 日，乙公司股票价格为 9 元/股。20×5 年 2 月 20 日，乙公司分配现金股利，甲公司获得现金股利 8 万元。20×5 年 3

* 标记“☆”的题目为经典题目。

- (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。

【答案及解析】

(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。

第二讲 存货类业务

分录速递

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【直接材料费用】

 应付职工薪酬【直接人工费用】

 银行存款【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：

a. 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

b. 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

c. 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

d. 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【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)【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【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/其他业务成本等

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【发出的存货成本】

【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【计提减值前存货的账面价值-可变现净值】

贷：存货跌价准备

【说明】 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。

注意产品和材料可变现净值的确定方法存在区别。

(2) 存货跌价准备的转回：

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/其他业务成本等

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】 盘亏或毁损的存货的进项税额不能抵扣的，应贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目，若进项税额仍可以抵扣，则分录贷方不涉及该科目。

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，因自然灾害等非正常原因造成】

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

热题精选

【例题 1·单选题】 ☆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】☆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】☆甲公司 20×8 年年末库存乙原材料 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= $2 \times 1\,000 + 0.6 \times 1\,000 / 2 = 2\,300$ (万元)，产品的可变现净值= $4.7 \times 1\,000 / 2 - 0.2 \times 1\,000 / 2 = 2\,250$ (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= $2 \times 1\,000 = 2\,000$ (万元)，乙原材料的可变现净值=产品的估计售价($4.7 \times 1\,000 / 2$) - 进一步加工费($0.6 \times 1\,000 / 2$) - 估计产品的销售税费($0.2 \times 1\,000 / 2$) = $1\,950$ (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)。

第三讲 长期股权投资业务

分录速递

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】

* 此处假设投资方为股份有限公司，故下面的分录中所涉及的资本公积的明细科目均为“股本溢价”，若为有限责任公司等，则使用“资本溢价”明细科目即可。

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”科目不足冲减的，依次冲减“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。

(2)以非现金资产作为合并对价：

a. 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【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】

b. 以固定资产作为合并对价(不考虑增值税等因素)：

借：固定资产清理【账面价值】

累计折旧【已计提的折旧】

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】

c. 以无形资产、成本模式计量的投资性房地产作为合并对价

(不考虑增值税等因素):

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】

d. 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(不考虑增值税等因素):

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【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, 均为:

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】

借: 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】

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）实现企业合并前所持有的股权投资为采用权益法核算的长期股权投资的：

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【新取得股份所付对价的账面价值】

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”科目不足冲减的，应依次冲减“盈余公积”科目和“利润分配——未分配利润”科目；原股权此前所确认的其他综合收益及其他资本公积金额在合并时不结转，下同。

（2）实现企业合并前所持有的股权投资为金融资产的（以其他权益工具投资为例）：

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【新取得股份所付对价的账面价值】

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) 以非现金资产作为合并对价：

a. 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【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【账面余额】

b. 以固定资产作为合并对价(不考虑增值税等因素)：

借：固定资产清理【账面价值】

 累计折旧【已计提的折旧】

 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【或借记】

c. 以无形资产作为合并对价(不考虑增值税等因素)：

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【或借记】

d. 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【账面价值】

 盈余公积、利润分配——未分配利润【公允价值-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】

e. 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，均为：

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) 实现企业合并前所持有的股权投资为采用权益法核算的长期股权投资的：

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【新取得股份所付对价的公允价值】

【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) 实现企业合并前所持有的股权投资为金融资产的(以其他权益工具投资为例)：

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【新取得股份所付对价的公允价值】

盈余公积【原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额 \times 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 \times (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 \times 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 \times (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【一般为所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】