

全国注册会计师统一考试 配套资料

会计分录大全

赠阅

会计分录大全

专题一 存货

事项	账务处理	
外购	借：库存商品 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款	
加工	借：生产成本 制造费用 贷：原材料 应付职工薪酬 银行存款等	
减值	计提减值： 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	减值转回： 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失
销售商品	确认收入： 借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）	结转成本： 借：主营业务成本 贷：库存商品 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本
盘盈盘亏	盘盈： 批准前： 借：库存商品等 贷：待处理财产损溢 批准后： 借：待处理财产损溢 贷：管理费用	盘亏： 批准前： 借：待处理财产损溢 贷：库存商品等 批准后： 借：管理费用【计量差错或管理不善】 营业外支出【自然灾害】 其他应收款【残料价值、赔偿款】 贷：待处理财产损溢

专题二 固定资产

事项	账务处理	
正常购入	无需安装： 借：固定资产 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等	需安装： 借：在建工程 贷：银行存款/应付职工薪酬等 借：固定资产 贷：在建工程
分期购买	购入固定资产时： 借：固定资产/在建工程 【各期付款额现值之和】 未确认融资费用 【差额】 贷：长期应付款 【各期付款额之和】	每期期末： 借：财务费用 【固定资产完工后】 在建工程 【在建期间】 贷：未确认融资费用 【期初应付本金×实际利率】
弃置费用	期初： 借：固定资产 贷：在建工程 【实际发生的成本】 预计负债 【弃置费用的现值】	各期： 借：财务费用 【每期期初预计负债的摊余成本×实际利率】 贷：预计负债 借：预计负债 贷：银行存款 【发生弃置费用支出时】
提取安全 生产费	提取时确认专项储备： 借：生产成本 【或当期损益】 贷：专项储备 费用性支出： 借：专项储备 贷：银行存款	资本性支出，形成固定资产，达到预定可使用状态： 借：固定资产 贷：在建工程 同时： 借：专项储备 贷：累计折旧
折旧	借：制造费用/管理费用/销售费用/在建工程等 贷：累计折旧	
减值	借：资产减值损失 贷：固定资产减值准备	
处置	借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产	借：银行存款等 资产处置损益 【出售损失】 营业外支出 【毁损报废损失】 贷：固定资产清理 资产处置损益 【出售收益】 营业外收入 【毁损报废收益】
盘亏	报经批准前： 借：待处理财产损益 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产	报经批准后： 借：其他应收款 营业外支出 贷：待处理财产损益

(续表)

事项	账务处理
盘盈	借：固定资产 贷：以前年度损益调整

专题三 无形资产

事项	账务处理
自行研发	费用化部分，资产负债表日： 借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出 资本化部分，达到预定可使用状态： 借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出
分期付款外购	借：无形资产 【购买价款现值】 未确认融资费用 【未付的利息】 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：长期应付款 【未付的本息和】 银行存款
	达到预定可使用状态后摊销 借：财务费用 贷：未确认融资费用
	每期期末支付款项 借：长期应付款 贷：银行存款
摊销	借：管理费用/制造费用/在建工程/其他业务成本等 贷：累计摊销
处置	借：银行存款 无形资产减值准备 累计摊销 贷：无形资产 应交税费——应交增值税（销项税额） 资产处置损益（或借方）
报废	借：营业外支出 【报废损失】 累计摊销 无形资产减值准备 贷：无形资产 营业外收入 【报废收益】

专题四 投资性房地产

事项		账务处理	
		成本模式	公允价值模式
外购		借：投资性房地产 贷：银行存款	借：投资性房地产——成本 贷：银行存款
在建	转为在建	借：投资性房地产——在建 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	借：投资性房地产——在建 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动
	资本化	借：投资性房地产——在建 贷：银行存款等	
	费用化	借：其他业务成本 贷：银行存款	
后续计量		借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧 借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备	借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益 (或相反分录)
		取得租金收入： 借：银行存款 贷：其他业务收入	
模式变更		借：投资性房地产——成本 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产 盈余公积（或借方） 利润分配——未分配利润（或借方）	【变更日公允价值】 【原价】

(续表)

事项	账务处理	
	成本模式	公允价值模式
转换	投资性房地产（成本）→固定资产： 借：固定资产 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：累计折旧 固定资产减值准备 投资性房地产	固定资产→投资性房地产（成本）： 借：投资性房地产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备
	投资性房地产（成本）→存货： 借：开发产品 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	存货→投资性房地产（成本）： 借：投资性房地产 存货跌价准备 贷：开发产品
	投资性房地产（公允价值）→固定资产： 借：固定资产 【转换日公允价值】 公允价值变动损益 【借方差额】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益 【贷方差额】	固定资产→投资性房地产（公允价值）： 借：投资性房地产——成本【转换日公允价值】 公允价值变动损益 【借方差额】 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 其他综合收益 【贷方差额】
	投资性房地产（公允价值）→存货： 借：开发产品 【转换日公允价值】 公允价值变动损益 【借方差额】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益 【贷方差额】	存货→投资性房地产（公允价值）： 借：投资性房地产——成本【转换日公允价值】 公允价值变动损益 【借方差额】 存货跌价准备 贷：开发产品 其他综合收益 【贷方差额】
处置	成本模式： 借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：其他业务成本 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	公允价值模式： 借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：其他业务成本 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 借：其他综合收益 公允价值变动损益（或贷方） 贷：其他业务成本（或借方）

专题五 资产减值

事项	账务处理
相关资产减值	借：资产减值损失 贷：固定资产减值准备 在建工程减值准备 无形资产减值准备 投资性房地产减值准备 商誉减值准备 长期股权投资减值准备

专题六 负债

事项	一般公司债券	可转换公司债券
发行	借：银行存款 贷：应付债券——面值 ——利息调整（或借方）	借：银行存款 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或贷方） 贷：应付债券——可转换公司债券（面值） 其他权益工具
期末计息	借：在建工程/财务费用等 应付债券——利息调整（或贷方） 贷：应付利息 【分期付息】 应付债券——应计利息 【到期一次还本付息】	借：在建工程/财务费用等 贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或借方） 应付利息 【分期付息】 应付债券——可转换公司债券（应计利息） 【到期一次还本付息】
	当期实际确认利息费用=期初摊余成本×实际利率 期末摊余成本=期初摊余成本×（1+实际利率）-支付的利息	
到期	到期归还本金及利息： 借：应付债券——面值 ——应计利息 应付利息 【分期付息债券的最后一次利息】 贷：银行存款	转股时： 借：应付债券——可转换公司债券 【账面余额】 其他权益工具 应付利息 贷：股本 【股票面值×转换的股数】 资本公积——股本溢价 【差额】

专题七 借款费用

事项	账务处理
借款费用	借：在建工程 【资本化利息】 应收利息 【闲置资金投资收益】 财务费用 【费用化利息】 贷：应付利息 应付债券——利息调整（或借方）

专题八 职工薪酬

事项	账务处理	
货币性短期薪酬	借：生产成本 【生产工人】 制造费用 【车间管理人员】 管理费用 【管理人员】 销售费用 【销售人员】 在建工程 【基建人员】 研发支出 【研发人员】 贷：应付职工薪酬——工资 ——社会保险费等	
自产产品/外购商品发放给职工	自产产品发放给职工作为福利	外购商品发放给职工作为福利
	(1) 决定发放时： 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 (2) 实际发放时： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品	(1) 购入时： 借：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 (2) 决定发放非货币性福利时： 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 (3) 实际发放时： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）
拥有房屋/租赁住房无偿提供给职工	拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用	租赁住房无偿提供给职工使用
	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：累计折旧	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：其他应付款

(续表)

事项	账务处理
提供包含补贴的住房	(1) 购入住房时: 借: 固定资产 贷: 银行存款 (2) 出售住房时: 借: 银行存款 长期待摊费用 贷: 固定资产 (3) 摊销长期待摊费用时: 借: 管理费用等 贷: 应付职工薪酬——非货币性福利 借: 应付职工薪酬——非货币性福利 贷: 长期待摊费用

专题九 股份支付

一、股份支付的账务处理

事项	账务处理	
	权益结算	现金结算
等待期资产负债表日	借: 管理费用等 贷: 资本公积——其他资本公积	借: 管理费用等 贷: 应付职工薪酬
可行权日之后	不作账务处理	借: 公允价值变动损益 贷: 应付职工薪酬 (或相反分录)
行权日	发行股份结算: 借: 银行存款 【企业收到的股票价款】 资本公积——其他资本公积 【等待期内资本公积累计确认的金额】 贷: 股本 资本公积——股本溢价	借: 应付职工薪酬 贷: 银行存款
回购股份	回购股份结算: (1) 回购股份: 借: 库存股 贷: 银行存款 (2) 等待期内: 借: 管理费用等 贷: 资本公积——其他资本公积 (3) 行权: 借: 银行存款 资本公积——其他资本公积 贷: 库存股 资本公积——股本溢价	

二、限制性股票的账务处理

时间	账务处理					
授予日	借：银行存款 【职工缴纳的实际认股款】 贷：股本 【发行的股本金额】 资本公积——股本溢价 【差额】 同时，就回购义务确认负债（作回购库存股处理）： 借：库存股 【发行限制性股票的数量×相应的回购价格】 贷：其他应付款——限制性股票回购义务					
等待期内	(1) 与限制性股票有关的会计处理： 按权益结算的股份支付确认与计量原则处理，在等待期内每个资产负债表日，企业应将职工提供的服务计入成本费用，金额按照授予日权益工具的公允价值为基础计量。 (2) 分配现金股利的会计处理，宣告发放时：					
	现金股利可撤销	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">预计未来可解锁</th> <th style="width: 50%;">预计未来不可解锁</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> 借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利——限制性股票股利 同时，按分配的现金股利金额冲销回购义务： 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股 </td> <td> 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：应付股利——限制性股票股利 </td> </tr> </tbody> </table>	预计未来可解锁	预计未来不可解锁	借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利——限制性股票股利 同时，按分配的现金股利金额冲销回购义务： 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股	借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：应付股利——限制性股票股利
	预计未来可解锁	预计未来不可解锁				
	借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利——限制性股票股利 同时，按分配的现金股利金额冲销回购义务： 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股	借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：应付股利——限制性股票股利				
现金股利不可撤销	<table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">预计未来可解锁</th> <th style="width: 50%;">预计未来不可解锁</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td> 借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利——限制性股票股利 </td> <td> 借：管理费用等 贷：应付股利——限制性股票股利 </td> </tr> </tbody> </table>	预计未来可解锁	预计未来不可解锁	借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利——限制性股票股利	借：管理费用等 贷：应付股利——限制性股票股利	
预计未来可解锁	预计未来不可解锁					
借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利——限制性股票股利	借：管理费用等 贷：应付股利——限制性股票股利					
实际发放时： 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款						
解锁日	达到解锁条件（无需回购股票）	未达到解锁条件（需回购股票）				
	借：其他应付款——限制性股票回购义务 【按照解锁股票相对应的负债的账面价值】 贷：库存股 【按照解锁股票相对应的库存股的账面价值】 资本公积——股本溢价 【差额】 借：资本公积——其他资本公积 贷：资本公积——股本溢价	借：其他应付款——限制性股票回购义务 【应支付的金额】 贷：银行存款 同时： 借：股本 【按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额】 资本公积——股本溢价 【差额】 贷：库存股 【注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值】 借：资本公积——其他资本公积 贷：资本公积——股本溢价				

三、集团股份支付的账务处理

主体	账务处理	
	母公司自身权益工具	其他方式
母公司 (结算企业)	以权益结算： 借：长期股权投资 贷：资本公积——其他资本公积	以现金结算： 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬
子公司 (接受服务企业)	以权益结算： 借：管理费用等 贷：资本公积——其他资本公积	以权益结算： 借：管理费用等 贷：资本公积——其他资本公积
合报调整分录	借：资本公积 贷：长期股权投资	借：资本公积 贷：管理费用等 【差额，或贷方】 长期股权投资

专题十 或有事项

事项	账务处理	
未决诉讼	资产负债表日能够合理预计损失： 借：管理费用 【预计诉讼费】 营业外支出 【预计赔偿支出】 贷：预计负债	以后期间根据实际情况调整： 借：预计负债 贷：其他应付款 【实际诉讼损失】 营业外支出 【差额，或借方】
债务担保	已判决，无异议： 借：营业外支出 贷：其他应付款	已判决，有异议上诉/尚未判决，符合确认条件： 借：营业外支出 贷：预计负债
产品质量保证	借：销售费用——产品质量保证 贷：预计负债——产品质量保证	
亏损合同	存在标的资产： 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备 如有超出部分： 借：营业外支出 【超出部分金额】 贷：预计负债	不存在标的资产： 借：营业外支出 贷：预计负债

(续表)

事项	账务处理
重组义务	自愿遣散/强制遣散 (确认预计负债): 借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬
	不再使用的厂房租赁撤销违约金 (确认预计负债): 借: 营业外支出 贷: 预计负债
	特定的不动产、厂房和设备减值损失 (不确认预计负债): 借: 资产减值损失 贷: 固定资产减值准备

专题十一 政府补助

一、政府补助的账务处理

交易	账务处理	
	总额法	净额法
与资产相关	取得政府补助时: 借: 银行存款 贷: 递延收益	
	按资产使用寿命按合理方法分摊: 借: 递延收益 贷: 其他收益 【日常活动】 营业外收入 【非日常活动】	借: 递延收益 贷: 固定资产等 借: 管理费用等 贷: 累计折旧 【冲减后成本为基础计算】
与收益相关	取得政府补助时: 借: 银行存款 贷: 递延收益	
	暂时无法确定能否满足所附条件时: 借: 银行存款 贷: 其他应付款	
	待满足条件后再转入“递延收益”科目	
补偿以后	借: 递延收益 贷: 其他收益 【日常活动】 营业外收入 【非日常活动】	借: 递延收益 贷: 营业外支出/管理费用等
补偿以前	借: 银行存款/其他应收款 贷: 其他收益 【日常活动】 营业外收入 【非日常活动】	借: 银行存款/其他应收款 贷: 营业外支出/管理费用等

二、政策性优惠贷款贴息的账务处理

事项	账务处理	
拨付给银行	优惠利率法： 借：银行存款 贷：长期借款——本金 借：在建工程 贷：应付利息 【本金×优惠利率】	实际利率法： 借：银行存款 长期借款——利息调整 贷：长期借款——本金 递延收益 借：在建工程 贷：应付利息 长期借款——利息调整 借：递延收益 贷：在建工程
拨付给企业	借：银行存款 贷：长期借款——本金 借：在建工程 贷：应付利息 借：其他应收款 贷：在建工程	

专题十二 金融工具

一、金融资产的分类

分类	账务处理	
债权投资	投资时点	借：债权投资——成本 贷：银行存款 债权投资——利息调整（或借方） 【面值】
	持有期间	确认利息收入 借：应收利息 债权投资——利息调整 贷：投资收益 【账面余额/摊余成本×实际利率】 【面值×票面利率】 【差额，或贷方】
		汇兑差额 借：财务费用 贷：债权投资 （或相反分录）
		减值 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备
	处置时点	借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资——成本 ——利息调整（或借方） 投资收益 【差额，或借方】

(续表)

分类		账务处理	
其他债权投资	投资时点	借：其他债权投资——成本 贷：银行存款 其他债权投资——利息调整（或借方） 【面值】	
	持有期间	确认利息收入	借：应收利息 其他债权投资——利息调整 贷：投资收益 【面值×票面利率】 【差额，或贷方】 【账面余额/摊余成本×实际利率】
		公允价值变动	借：其他债权投资——公允价值变动 贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 (或相反分录)
		汇兑差额	借：财务费用 贷：其他债权投资 (或相反分录)
		减值	借：信用减值损失 贷：其他综合收益——信用减值准备
处置时点	借：银行存款 贷：其他债权投资——成本 ——公允价值变动（或借方） ——利息调整（或借方） 投资收益（或借方） 借：其他综合收益 贷：投资收益 (或相反分录)		
其他权益工具投资	投资时点	借：其他权益工具投资——成本 贷：银行存款 【公允价值+交易费用】	
	持有期间	确认股利收入	借：应收股利 贷：投资收益
		公允价值变动/汇兑差额	借：其他权益工具投资——公允价值变动 贷：其他综合收益 (或相反分录)
处置时点	借：银行存款 贷：其他权益工具投资——成本 ——公允价值变动（或借方） 盈余公积（或借方） 利润分配——未分配利润（或借方） 借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 (或相反分录)		

(续表)

分类		账务处理	
交易性 金融资产	投资时点	借：交易性金融资产——成本 投资收益 贷：银行存款	【公允价值】 【交易费用】
	持有期间	确认利息/股利收入	借：应收股利/应收利息 贷：投资收益
		公允价值变动/汇兑差额	借：交易性金融资产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益 (或相反分录)
	处置时点	借：银行存款 贷：交易性金融资产——成本 ——公允价值变动（或借方） 投资收益（或借方）	

二、金融资产的重分类

重分类前	重分类后	相关处理
债权投资	其他债权投资	借：其他债权投资 债权投资减值准备 贷：债权投资 其他综合收益（或借方）
	交易性金融资产	借：交易性金融资产 债权投资减值准备 贷：债权投资 公允价值变动损益（或借方）
交易性金融资产	债权投资	借：债权投资 贷：交易性金融资产 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备
	其他债权投资	借：其他债权投资 贷：交易性金融资产 借：信用减值损失 贷：其他综合收益——信用减值准备
其他债权投资	债权投资	借：债权投资——成本 ——利息调整（或贷方） 贷：其他债权投资——成本 ——利息调整（或借方） 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 (或相反分录) 借：其他综合收益——信用减值准备 贷：债权投资减值准备
	交易性金融资产	借：交易性金融资产 贷：其他债权投资 借：公允价值变动损益 贷：其他综合收益 (或相反分录)

专题十四 所得税

事项	账务处理	
确认递延	发生可抵扣暂时性差异且满足确认条件时： 借：递延所得税资产 贷：所得税费用/其他综合收益等	转回： 借：所得税费用/其他综合收益等 贷：递延所得税资产
	发生应纳税暂时性差异且满足确认条件时： 借：所得税费用/其他综合收益等 贷：递延所得税负债	转回： 借：递延所得税负债 贷：所得税费用/其他综合收益等
确认所得税	借：所得税费用 递延所得税资产（或贷方） 贷：递延所得税负债（或借方） 应交税费——应交所得税	【当期所得税+递延所得税费用】 【应纳税所得额×适用所得税税率】

专题十五 企业合并与合并财务报表

一、同一控制下企业合并处理

（一）合并日

1 抵 1 恢复（抵权益，恢复留存收益）。

合并日	账务处理	
1 抵 抵权益	借：股本（或实收资本） 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润 贷：长期股权投资 少数股东权益	【子公司所有者权益账面价值】
1 恢复 恢复留存收益 （以合并方股本溢价的余额为限）	借：资本公积 贷：盈余公积 未分配利润	【子公司盈余公积×母公司持股比例】 【子公司未分配利润×母公司持股比例】

(二) 合并日后

1 调 3 抵 1 恢复 (成本调权益; 抵权益, 抵损益, 抵股利; 恢复留存收益)。

合并日后		第 1 年	第 2 年
1 调 成本调权益 (以权益的增加为例, 减少作相反分录)		借: 长期股权投资 贷: 投资收益【(净利润-子公司分红) ×母公司持股比例】 其他综合收益 资本公积	借: 长期股权投资 贷: 年初未分配利润【上期】 投资收益【本期】 其他综合收益【上期+本期】 资本公积【上期+本期】
3 抵	(1) 抵权益	借: 股本(或实收资本) 资本公积【期初+本期变化】 其他综合收益【期初+本期变化】 盈余公积【期初+本期提取】 未分配利润【期初+本期净利润-分红-提取盈余公积】 贷: 长期股权投资 少数股东权益	
	(2) 抵损益	借: 年初未分配利润【子公司已知】 投资收益【子公司净利润×母公司持股比例】 少数股东损益【子公司净利润×少数股东持股比例】 贷: 提取盈余公积【子公司提取盈余】 向股东分配利润【子公司全部分红】 年末未分配利润【子公司】	
	(3) 抵股利	借: 其他应付款 贷: 其他应收款	
1 恢复 恢复留存收益		(照抄合并日时恢复留存收益的会计处理) 借: 资本公积 贷: 盈余公积 未分配利润	

二、非同一控制下企业合并处理

(一) 购买日

1 调 1 抵 (账面调公允, 抵权益)。

购买日	账务处理
1 调 账面调公允	借: 存货、固定资产等 【公允价值-账面价值】 贷: 资本公积 (或相反分录) (若考虑所得税) 借: 递延所得税资产 资本公积 (或贷方) 贷: 递延所得税负债
1 抵 抵权益 (以正商誉为例)	借: 股本 (实收资本) } 资本公积 } 其他综合收益 } 【子公司所有者权益公允价值】 可辨认净资产公允价值 } 盈余公积 } 未分配利润 } 商誉 } 贷: 长期股权投资 【合并成本=可辨认净资产公允价值×母公司持股比例+商誉】 少数股东权益 【可辨认净资产公允价值×少数股东持股比例】

(二) 购买日后

2 调 3 抵有后续 (账面调公允, 成本调权益; 抵权益, 抵损益, 抵股利)。

购买日后		第 1 年	第 2 年
2 调	(1) 账面调公允	(照抄购买日时会计处理) 借: 存货、固定资产等 贷: 资本公积 (或相反分录) 借: 递延所得税资产 资本公积 (或贷方) 贷: 递延所得税负债 【公允价值-账面价值】	
		调公允后续: 借: 管理费用 贷: 固定资产 (或相反分录) 借: 营业成本 贷: 存货 【本期对外出售】 (或相反分录) 借: 递延所得税负债 所得税费用 (或贷方) 贷: 递延所得税资产	调公允后续——照抄上年 借: 年初未分配利润 贷: 固定资产 【上期】 (或相反分录) 借: 年初未分配利润 贷: 存货 【上期已出售】 (或相反分录) 借: 递延所得税负债 年初未分配利润 【上期】 贷: 递延所得税资产
	(2) 成本调权益 (以权益的增加为例, 减少作相反分录)	借: 长期股权投资 贷: 投资收益 【(子公司调整后 净利润-分红) × 持股比例】 其他综合收益 资本公积	借: 长期股权投资 贷: 年初未分配利润 【上期】 投资收益 【本期】 其他综合收益 【上期+本期】 资本公积 【上期+本期】

(续表)

购买日后		第1年	第2年
3 抵	(1) 抵权益	借：股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润 商誉 贷：长期股权投资 少数股东权益	【期初+本期】 【期初+评估增值+本期】 【期初+本期】 【期初+本期提取】 【期初+本期调整后净利润-分红-提取盈余公积】 【仍为购买日金额】 【按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产× 母公司持股比例+商誉】
	(2) 抵损益	借：投资收益 少数股东损益 年初未分配利润 贷：提取盈余公积 向股东分配利润 年末未分配利润	【子公司调整后净利润×母公司持股比例】 【子公司调整后净利润×少数股东持股比例】
	(3) 抵股利	借：其他应付款 贷：其他应收款	

三、内部交易

(一) 内部交易商品的合并处理

事项	第1年	第2年
假设存货全部对外出售	借：营业收入 贷：营业成本【内部交易售价】	借：年初未分配利润【上期未实现部分】 贷：营业成本
未实现部分调整营业成本	借：营业成本 贷：存货【本期未实现部分】	借：营业成本 贷：存货【最终未实现部分】
考虑存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备 贷：资产减值损失 因销售存货结转： 借：营业成本 贷：存货——存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备 贷：年初未分配利润【上期】 借：年初未分配利润【上期销售结转】 贷：存货——存货跌价准备 借：存货——存货跌价准备 贷：资产减值损失【本期】 借：营业成本【本期销售结转】 贷：存货——存货跌价准备

(续表)

事项	第1年	第2年
考虑所得税	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用	借: 递延所得税资产 贷: 年初未分配利润 【上期】 借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用 【本期】 (或相反分录)

(二) 内部固定资产、无形资产交易以及债权、债务的合并处理

事项	第1年	第2年
存货→固定资产	借: 营业收入 贷: 营业成本 固定资产——原价 借: 固定资产——累计折旧 贷: 管理费用等	借: 年初未分配利润 贷: 固定资产——原价 借: 固定资产——累计折旧 贷: 年初未分配利润 借: 固定资产——累计折旧 贷: 管理费用等
固定资产→固定资产	借: 资产处置收益 贷: 固定资产——原价 借: 固定资产——累计折旧 贷: 管理费用等	借: 年初未分配利润 贷: 固定资产——原价 借: 固定资产——累计折旧 贷: 年初未分配利润 借: 固定资产——累计折旧 贷: 管理费用等
无形资产→无形资产	借: 资产处置收益 贷: 无形资产 借: 无形资产——累计摊销 贷: 管理费用等	借: 年初未分配利润 贷: 无形资产——原价 借: 无形资产——累计摊销 贷: 年初未分配利润 借: 无形资产——累计摊销 贷: 管理费用等
债权债务 (以应收应付为例)	借: 应付账款 贷: 应收账款 借: 应收账款——坏账准备 贷: 信用减值损失	借: 应付账款 【期末余额】 贷: 应收账款 借: 应收账款 贷: 年初未分配利润 借: 信用减值损失 【本期】 贷: 应收账款——坏账准备 (或相反分录)
考虑所得税	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用 (或相反分录)	借: 递延所得税资产 贷: 年初未分配利润 【上期】 借: 所得税费用 贷: 递延所得税资产 (或相反分录)

四、特殊交易

(一) 追加投资

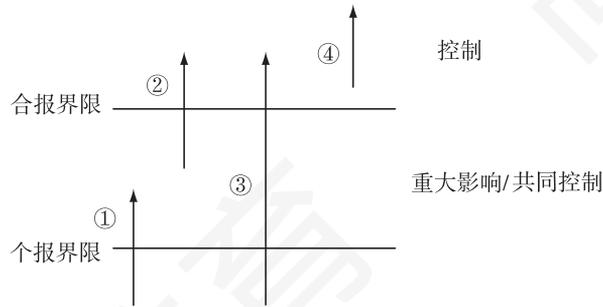


图1 追加投资的四种情形

注：表格中金融资产以“其他权益工具投资”为例，交易性金融资产核算同理；以下分步交易均不属于“一揽子交易”。

追加投资	个别财务报表	合并财务报表
①公→权	<p>跨界，视同处置，先卖后买：</p> <p>借：长期股权投资 【原股权公允+新支付对价公允】</p> <p>贷：其他权益工具投资 【账面价值】 盈余公积（或借方） 利润分配——未分配利润（或借方） 银行存款等</p> <p>借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润</p> <p>（或相反分录）</p>	无合报

(续表)

追加投资		个别财务报表	合并财务报表
②权→成 (以持有期间各项权益均增加为例)	同一	<p>直接计算, 只认账面:</p> <p>借: 长期股权投资【被合并方在最终控制方合并财务报表净资产账面价值份额+商誉(若有)】</p> <p>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</p> <p>支付对价账面价值 资本公积——股本溢价</p> <p>【以合并成本低于长期股权投资入账价值为例】</p>	<p>合并报表以不早于合并方与被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为限进行追溯调整</p>
	非同一	<p>未跨界, 不视同处置; 其他综合收益、资本公积不转出, 处置时再转出:</p> <p>借: 长期股权投资【原股权账面+新支付对价公允价值】</p> <p>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</p> <p>银行存款等</p>	<p>形成控制, 视同处置, 先卖后买, 其他综合收益、资本公积转出。</p> <p>合并成本=原股权公允价值+新支付对价公允价值</p> <p>合并商誉=合并成本-购买日可辨认净资产公允价值的份额</p> <p>调整抵销分录:</p> <p>借: 长期股权投资【原股权公允+新支付对价公允】</p> <p>贷: 长期股权投资【原股权账面+新支付对价公允】</p> <p>投资收益(或借方)</p> <p>借: 其他综合收益【假设均可转损益】</p> <p>资本公积</p> <p>贷: 投资收益</p>
③公→成	同一	<p>直接计算, 只认账面:</p> <p>借: 长期股权投资【被合并方在最终控制方合并财务报表净资产账面价值份额+商誉(若有)】</p> <p>贷: 其他权益工具投资【账面价值】</p> <p>新支付对价账面价值 资本公积——股本溢价</p> <p>【以合并成本低于长期股权投资入账价值为例】</p>	<p>合并报表以不早于合并方与被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为限进行追溯调整</p>
	非同一	<p>跨界, 视同处置, 先卖后买:</p> <p>借: 长期股权投资【原股权公允+新支付对价公允】</p> <p>贷: 其他权益工具投资【账面价值】 盈余公积(或借方) 利润分配——未分配利润(或借方) 银行存款等</p> <p>借: 其他综合收益</p> <p>贷: 盈余公积 利润分配——未分配利润</p> <p>(或相反分录)</p>	<p>形成控制, 视同处置, 先卖后买; 与个报认定一致, 无需调整。</p> <p>合并成本=原股权公允价值+新支付对价公允价值</p> <p>合并商誉=合并成本-购买日可辨认净资产公允价值的份额</p>

(续表)

追加投资	个别财务报表	合并财务报表
④成→成	不属于企业合并： 借：长期股权投资 【支付对价公允价值】 贷：银行存款等	权益性交易，商誉不变。 合报调增资本公积 = 自购买日/合并日持续计算净资产账面价值 × 新增份额 - 支付对价

(二) 处置投资

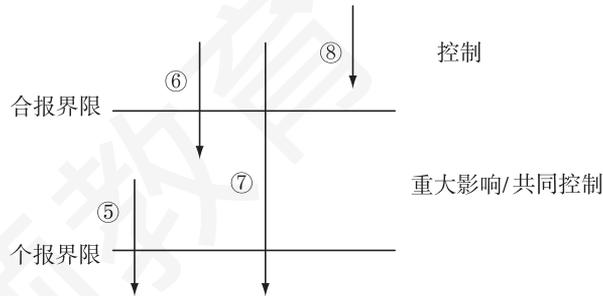


图 2 处置投资的四种情形

处置投资	个别财务报表	合并财务报表
⑤权→公 (以持有期间各项权益均增加为例)	视同全部处置，先卖后买，其他综合收益，资本公积全部转出 借：银行存款 其他权益工具投资【剩余股权公允价值】 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 投资收益 借：其他综合收益 【全部转出，假设均可转损益】 资本公积 【全部转出】 贷：投资收益	无合报

(续表)

处置投资	个别财务报表	合并财务报表
⑥成→权 (以持有期间 各项权益均增 加为例)	<p>处置部分股权:</p> <p>个别报表确认的投资收益=处置部分售价- 个报中处置部分账面价值</p> <p>借: 银行存款</p> <p> 贷: 长期股权投资</p> <p> 【个报处置部分账面价值】</p> <p> 投资收益① (或借方)</p> <p>剩余部分股权追溯调整:</p> <p>借: 长期股权投资——损益调整</p> <p> 【剩余部分股权】</p> <p> ——其他综合收益</p> <p> ——其他权益变动</p> <p> 贷: 盈余公积 【(往期调整后净利润 -分配股利)×剩余部分比例 ×10%】</p> <p> 利润分配——未分配利润</p> <p> 投资收益</p> <p> 其他综合收益</p> <p> 资本公积——其他资本公积</p> <p>注: 剩余部分初始投资成本小于形成控制 时可辨认净资产公允价值。</p> <p>借: 长期股权投资——投资成本</p> <p> 贷: 盈余公积</p> <p> 利润分配——未分配利润</p>	<p>丧失控制权, 视同全部处置, 先卖后买。</p> <p>合并财务报表确认的投资收益= (处置部分售价 +剩余股权公允价值) - (子公司按购买日可辨 认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值× 原持股比例+商誉) ±其他综合收益 (可转损 益)、其他权益变动×原持股比例=①+②-③+④</p> <p>借: 长期股权投资 【剩余部分公允价值】</p> <p> 贷: 长期股权投资</p> <p> 【个报剩余部分追溯调整后账面价值】</p> <p>投资收益②</p> <p>(或相反分录)</p> <p>借: 投资收益③</p> <p> 贷: 盈余公积【(往期调整后净利润-分配股 利)×处置部分比例×10%】</p> <p> 未分配利润</p> <p> 其他综合收益 【期间其他综合收益× 处置部分比例】</p> <p> 资本公积 【期间其他权益变动× 处置部分比例】</p> <p>借: 其他综合收益【期间其他综合收益×总比例, 假设均可转损益】</p> <p> 资本公积 【期间其他权益变动×总比例】</p> <p> 贷: 投资收益④</p>

(续表)

处置投资		个别财务报表	合并财务报表
⑦成→公 (以持有期间各项权益均增加为例)		<p>视同处置, 先卖后买:</p> <p>借: 银行存款 其他权益工具投资【剩余股权公允价值】 贷: 长期股权投资 投资收益① (或借方)</p>	<p>丧失控制权, 视同处置, 先卖后买, 处置部分调整归属期间。(该分录较难, 无需过多关注)</p> <p>合并财务报表确认的投资收益 = (处置部分售价 + 剩余股权公允价值) - (子公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值 × 原持股比例 + 商誉) ± 其他综合收益 (可转损益)、其他权益变动 × 原持股比例 = ① - ② + ③</p> <p>借: 投资收益② 贷: 盈余公积【(往期调整后净利润 - 分配股利) × 总比例 × 10%】 未分配利润 其他综合收益【期间其他综合收益 × 总比例】 资本公积【期间其他权益变动 × 总比例】 借: 其他综合收益【期间其他综合收益 × 总比例, 假设均可转损益】 资本公积【期间其他权益变动 × 总比例】 贷: 投资收益③</p>
⑧成 →成	主动 减资	<p>借: 银行存款【处置部分售价】 贷: 长期股权投资【处置部分账面价值】 投资收益</p>	<p>权益性交易, 商誉不变。</p> <p>合报中确认的资本公积 = 处置价款 - 自购买日/合并日开始持续计算的净资产账面价值 × 处置比例</p>
	被动 稀释	<p>不作账务处理</p>	<p>合报中确认的资本公积 = 增资后子公司账面净资产 × 增资后持股比例 - 增资前子公司账面净资产 × 增资前持股比例</p>

子公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值 = 购买日子公司可辨认净资产公允价值 + 子公司调整后净利润 - 子公司分配的现金股利 ± 子公司其他综合收益、其他权益变动
 子公司调整后净利润 = 子公司账面净利润 ± 评估增值或减值对净损益的影响

(三) 权益法内部交易在合报中的处理

权益法顺流交易合报处理	权益法逆流交易合报处理
<p>借: 营业收入 贷: 营业成本 投资收益</p>	<p>借: 长期股权投资 贷: 存货</p>

专题十六 收入、费用和利润

事项		账务处理
附有销售退回条款	发出时	借：应收账款等 贷：主营业务收入 【估计不会退的部分】 预计负债——应付退货款 【估计会退的部分】 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 【差额】 应收退货成本 【估计退回部分-相应的价值减损】 贷：库存商品 【全部成本】
	重新评估	借：预计负债——应付退货款 贷：主营业务收入 (或相反分录) 借：主营业务成本 贷：应收退货成本 (或相反分录)
	退货期满	借：应交税费——应交增值税（销项税额） 预计负债——应付退货款 【全部冲销】 银行存款 【退货款】 主营业务收入 【多退在借方，少退在贷方】 借：库存商品 【实际收到的退货】 主营业务成本（或贷方） 贷：应收退货成本 【全部冲销】
附有客户额外购买选择权的销售	取得价款时	借：银行存款 贷：主营业务收入 合同负债
	符合确认收入条件	借：合同负债 贷：主营业务收入
建造工程合同	实际发生工程成本	借：合同履约成本 贷：原材料 应付职工薪酬等
	合同结算	借：合同结算——收入结转 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本 借：应收账款 贷：合同结算——价款结算 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：银行存款 贷：应收账款

专题十七 所有者权益

事项	分录
接受现金资产投资	借：银行存款 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价（股本溢价）

(续表)

事项	分录	
接受非现金资产投资	借：固定资产/原材料/无形资产 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价（股本溢价）	
资本公积转增资本	借：资本公积——资本溢价（股本溢价） 贷：实收资本/股本	
盈余公积转增资本	借：盈余公积 贷：实收资本/股本	
回购股票并注销	回购公司股票时： 借：库存股 贷：银行存款	注销股票时： 借：股本 【注销股票的面值总额】 资本公积——股本溢价 【差额先冲股本溢价， 剩余冲减留存收益】 贷：库存股【注销库存股的账面余额】 当回购价格低于回购股票的面值总额时： 借：股本 【注销股票的面值总额】 贷：库存股【注销库存股的账面余额】 资本公积——股本溢价 【差额】
提取盈余公积	借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积 ——任意盈余公积	
分配股利	宣告分配现金股利： 借：利润分配——应付现金股利或利润 贷：应付股利	宣告分配股票股利： 不作账务处理
	实际分配现金股利： 借：应付股利 贷：银行存款	实际分配股票股利： 借：利润分配——转作股本的股利 贷：股本

专题十八 债务重组

事项	债权人	债务人
以金融资产清偿债务（假设以其他债权投资清偿，债权人仍作为其他债权投资核算）	借：其他债权投资【金融资产公允价值+交易费用】 坏账准备 投资收益（或贷方） 贷：应收账款 银行存款【交易费用】	借：应付账款 【债务账面价值】 贷：其他债权投资【偿债金融资产账面价值】 投资收益（或借方） 借：其他综合收益 贷：投资收益 （或相反分录）
以非金融资产清偿债务（假设以无形资产清偿，债权人仍作为无形资产核算）	借：无形资产【放弃债权公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益（或贷方） 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款 无形资产减值准备 累计摊销 贷：无形资产 其他收益——债务重组收益（或借方）
将债务转为权益工具（假设形成非同一控制下的企业合并）	借：长期股权投资 投资收益（或贷方） 坏账准备 贷：应收账款	借：应付账款 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价/股本溢价 投资收益（或借方）

专题十九 租赁

事项		承租人账务处理	
初始计量		借：使用权资产 银行存款 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款 <div style="float: right; text-align: right;"> 【成本】 【租赁激励】 【未未付款额】 【初始直接费用】 </div>	
后续计量		使用权资产	租赁负债
		借：管理费用 使用权资产累计折旧 借：资产减值损失 使用权资产减值准备 贷：使用权资产	借：租赁负债——租赁付款额 银行存款 借：财务费用等 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——未确认融资费用
实际行使购买选择权		借：固定资产 使用权资产累计折旧 租赁负债——租赁付款额 贷：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用 银行存款	
事项		出租人账务处理——融资租赁	
初始计量（租赁期开始日）		借：应收融资租赁款——租赁收款额 银行存款 贷：融资租赁资产 资产处置损益 应收融资租赁款——未实现融资收益 银行存款	
涉及保证金		收到租赁保证金	借：银行存款 贷：其他应收款——租赁保证金
		以保证金抵作租金	借：其他应收款——租赁保证金 贷：应收融资租赁款
		没收保证金	借：其他应收款——租赁保证金 贷：营业外收入
后续计量		借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：租赁收入	
事项		售后租回	
资产转让不属于销售		卖方兼承租人	买方兼出租人
		借：银行存款 贷：长期应付款	借：长期应收款 贷：银行存款
资产转让属于销售（以销售对价高于市场价格为例）	初始计量	与额外融资相关： 借：银行存款 贷：长期应付款 与租赁相关： 借：银行存款 使用权资产 累计折旧 租赁负债——未确认融资费用 贷：固定资产 租赁负债——租赁付款额 资产处置损益	借：固定资产 长期应收款 贷：银行存款
	后续计量	借：租赁负债——租赁付款额 长期应付款 财务费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 银行存款	借：银行存款 贷：租赁收入 利息收入 长期应收款