

# CPA 会计分录整理

[Wengsway](#) 20180921

## CPA 会计分录整理

- [Chapter 3 存货](#)
- [Chapter 4 固定资产](#)
- [Chapter 5 无形资产](#)
- [Chapter 6 投资性房地产](#)
- [Chapter 7 长期股权投资与合营安排](#)
- [Chapter 8 资产减值](#)
- [Chapter 9 负债](#)
- [Chapter 10 职工薪酬](#)
- [Chapter 11 借款费用](#)
- [Chapter 12 股份支付](#)
- [Chapter 13 或有事项](#)
- [Chapter 14 金融工具](#)
- [Chapter 15 所有者权益](#)
- [Chapter 17 政府补助](#)
- [Chapter 19 债务重组](#)
- [Chapter 20 所得税](#)
- [Chapter 22 租赁](#)
- [Chapter 26 企业合并](#)
- [Chapter 27 合并财务报表](#)
- [Chapter 28 每股收益](#)

## Chapter 3 存货

### 1. 对外销售商品结转成本

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品

### 2. 对外销售材料结转成本

借：其他业务成本

存货跌价准备

贷：原材料

### 3. 包装物的会计处理

- 生产领用的包装物

借：制造费用等

贷：周转材料——包装物

- 出借包装物及随同产品出售**不单独计价**的包装物

借：销售费用

贷：周转材料——包装物

- 出租包装物及随同产品出售**单独计价**的包装物

借：其他业务成本

贷：周转材料——包装物

#### 4. 存货跌价准备的转回

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

#### 5. 存货跌价准备的结转

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本（或其他业务成本）

## Chapter 4 固定资产

### 1. 外购固定资产

- 购入不需要安装的固定资产

- 外购动产

借：固定资产

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

- 外购不动产

借：固定资产

应交税费——应交增值税（进项税额）（档期抵扣部分，60%）

——待抵扣进项税额（以后期间抵扣部分，第13个月40%）

贷：银行存款等

- 购入需要安装的固定资产

- 购入在建工程

借：在建工程

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

- 购入在建不动产

借：在建工程

应交税费——应交增值税（进项税额）（档期抵扣部分，60%）

——待抵扣进项税额（以后期间抵扣部分，第13个月40%）

贷：银行存款等

- 安装固定资产

- 借：在建工程
- 贷：应付职工薪酬等
- 达到预定可使用状态后转入固定资产
- 借：固定资产
- 贷：在建工程

## 2. 领用原材料用于不动产建造

- 借：在建工程
- 贷：原材料
- 借：应交税费——待抵扣进项税额
- 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）（原外购原材料确认的增值税进项税额的40%）
- 自领用日起第13个月时：
- 借：应交税费——应交增值税（进项税额）
- 贷：应交税费——待抵扣进项税额

## 3. 提取安全生产费

- 提取安全生产费时
  - 借：生产成本、制造费用（或当期损益）
  - 贷：专项储备
- 使用提取的安全生产费时
  - 属于费用性支出，直接冲减专项储备
    - 借：专项储备
    - 贷：银行存款
  - 形成固定资产的
    - 发生支出时
      - 借：在建工程
      - 应交税费——应交增值税（进项税额）
      - 贷：银行存款或应付职工薪酬等
    - 达到预定可使用状态时
      - 借：固定资产
      - 贷：在建工程
      - 借：专项储备
      - 贷：累计折旧（按固定资产入账金额一次性计提折旧）

## 4. 存在弃置费用的固定资产

- 借：固定资产
- 贷：在建工程（实际发生的建造成本）
- 预计负债（弃置费用的现值）
- 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：银行存款等（发生弃置费用支出时）

#### 5. 固定资产折旧的会计处理

借：制造费用（生产车间计提折旧）

管理费用（管理部门、未使用的固定资产计提折旧）

销售费用（企业专设销售部门计提折旧）

其他业务成本（企业出租固定资产或动产计提折旧）

研发支出（企业研发无形资产时使用的固定资产计提折旧）

在建工程（在建工程中使用的固定资产计提折旧）

贷：累计折旧

#### 6. 出售转让固定资产的会计处理

借：银行存款

贷：固定资产清理

应交税费——应交增值税（销项税额）

资产处置损益（差额，或借方）

#### 7. 固定资产的清理

- 固定资产盈盈

借：固定资产（按重置成本）

贷：以前年度损益调整

- 固定资产盈亏

项目	原因	处理
存货	计量差错、管理不善的净损失	计入管理费用
工程物资	建设期间盈亏、报废毁损（非自然灾害导致）的净损失	计入工程成本
工程物资	完工后发生盈亏、报废毁损的净损失	计入营业外支出
固定资产	当期清查中盈亏净损失	计入营业外支出
上述资产	自然灾害等导致的意外净损失	计入营业外支出

## Chapter 5 无形资产

#### 1. 外购无形资产（以分期付款购入无形资产为例）

借：无形资产

未确认融资费用

贷：长期应付款

银行存款

## 2. 无形资产的摊销

- 通常情况下

借：管理费用

贷：累计摊销

- 若属于直接费用（只用于生产一种产品）

借：生产成本

贷：累计摊销

- 若属于间接费用（用于生产多种产品）

借：制造费用

贷：累计摊销

## 3. 无形资产的处置

- 无形资产的出售

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（差额，或借方）

- 无形资产的出租

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：累计摊销

银行存款等

- 无形资产的报废

借：营业外支出

累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

# Chapter 6 投资性房地产

## 1. 转为改扩建时的处理

- 成本模式

借：投资性房地产——在建

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

- 公允价值模式

借：投资性房地产——在建

——公允价值变动（或贷方）

贷：投资性房地产——成本

## 2. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

- 计提折旧或摊销

借：其他业务成本

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

- 计提减值准备

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

- 取得租金收入

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）

## 3. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

- 公允价值上升

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

- 公允价值下降

借：公允价值变动损益

贷：投资性房地产——公允价值变动

- 取得租金收入

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）

## 4. 投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式

借：投资性房地产（变更日公允价值）

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（原价）

利润分配——未分配利润（或借方）

盈余公积（或借方）

## 5. 投资性房地产的处置

- 采用成本模式计量

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（摊销）  
投资性房地产减值准备  
贷：投资性房地产
- 采用公允价值模式计量

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（或借方）  
借：其他综合收益  
贷：其他业务成本  
借：公允价值变动损益  
贷：其他业务成本  
或作相反分录

## Chapter 7 长期股权投资与合营安排

### 1. 同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资

- 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价

借：长期股权投资（取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉）  
贷：负债（承担债务账面价值）  
资产（投出资产账面价值）  
资本公积——资本溢价或股本溢价（差额，可能在借方）  
借：管理费用（审计、法律服务、评估咨询等中介费用）  
贷：银行存款
- 合并方以发行权益性证券作为合并对价

借：长期股权投资（取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉）  
贷：股本（发行股票数量\*每股面值）  
资本公积——股本溢价（差额）

借：资本公积——股本溢价（权益性证券发行费用）

贷：银行存款

○ 企业通过多次交换交易分布取得股权最终形成同一控制下控股合并

- 合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言被合并方所有者权益账面价值的份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉
- 新增投资部分初始投资成本=合并日初始投资成本-原股权投资于合并日的账面价值
- 新增投资部分初始投资成本与为取得新增投资部分所支付对价账面价值的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或者股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

2. 非同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资

○ 一次交易实现的企业合并

- 投出资产为固定资产或无形资产，其公允价值与账面价值的差额计入资产处置损益。
- 投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按账面价值结转主营业务成本或者其他业务成本，若有存货跌价准备的，应将存货跌价准备一并结转。
- 投出资产为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性金融资产，其公允价值和账面价值的差额计入投资收益，原持有期间形成的其他综合收益也一并转入投资收益。

○ 企业通过多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并

- 原投资为权益法核算的长期股权投资

购买日长期股权投资初始投资成本=购买日原投资账面价值+新增投资公允价值

- 原投资为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

购买日长期股权投资初始投资成本=购买日原投资的公允价值+新增投资公允价值

3. 长期股权投资的成本法

○ 被投资单位宣告发放现金股利或者利润

借：应收股利（按照持股比例计算）

贷：投资收益

○ 计提减值准备

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

4. 长期股权投资的权益法

○ 长期股权投资的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

按其差额，借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

○ 被投资单位实现净利润

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

○ 被投资单位发生净亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

○ 涉及未实现内部交易时

- 逆流交易
  - 投资方
 

借：长期股权投资——损益调整[ (被投资方实现净利润-为实现内部收益) \*投资方持股比例]

贷：投资收益
  - 合并报表中
 

借：长期股权投资

贷：xx资产 (结存资产中的未实现内部销售利润\*投资方持股比例)
- 顺流交易
  - 投资方
 

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益
  - 合并报表中 (不论被投资方是否出售商品或者出售多少)
 

借：营业收入

贷：营业成本

投资收益

#### 5. 被投资单位宣告分配现金股利或利润的处理

借：应收股利  
贷：长期股权投资——损益调整

#### 6. 其他综合收益的处理

借：长期股权投资——其他综合收益  
贷：其他综合收益

或相反分录

#### 7. 被投资单位所有者权益其他变动的处理

借：长期股权投资——其他权益变动  
贷：资本公积——其他资本公积  
或相反分录

#### 8. 长期股权投资发生减值时的处理

借：资产减值损失  
贷：长期股权投资减值准备

#### 9. 成本法转换为权益法

- 个别财务报表
  - 处置部分
 

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益 (差额，可能在借方)
  - 剩余部分追溯调整

- 投资时点商誉的追溯：初始投资成本小于应享有原投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，通常应调整留存收益。
- 投资后的追溯调整
 

借：长期股权投资

贷：留存收益（原投资时至处置投资当期期初被投资单位留存收益变动\*剩余持股比例）

投资收益（处置投资当期期初至处置日被投资单位的净损益变动\*剩余持股比例）

其他综合收益（被投资单位其他综合收益变动\*剩余持股比例）

资本公积——其他资本公积（其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动\*剩余持股比例）
- 合并财务报表
  - 投资收益=（处置股权取得的对价+剩余股权公允价值）-（按原持股比例计算的净资产份额+商誉）+其他综合收益（可转损益部分）+其他所有者权益变动
 

借：长期股权投资

贷：投资收益
  - 对个别财务报表中确认的投资收益的归属期间进行调整
 

借：投资收益

贷：盈余公积

未分配利润

其他综合收益

资本公积——其他资本公积

或相反分录
  - 将与原投资有关的其他综合收益（可转损益部分）、其他所有者权益变动转入投资收益
 

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或相反分录
  - 若与原投资有关的其他综合收益（可转留存收益）
 

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

## 10. 成本法转为公允价值计量的金融资产

- 确认有关股权投资的处置损益
 

借：银行存款

贷：长期股权投资（出售部分账面价值）

投资收益（差额，可能在借方）

- 剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益或者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非交易性权益工具  
借：交易性金融资产或其他权益工具投资（剩余投资转换日公允价值）  
贷：长期股权投资（剩余投资账面价值）  
投资收益（差额，可能在借方）

## Chapter 8 资产减值

---

### 1. 资产减值损失

借：资产减值损失

贷：xx减值准备

### 2. 商誉减值的会计处理

- 吸收合并（个别报表）

借：资产减值损失

贷：商誉减值准备

- 控股合并（合并报表）

借：资产减值损失

贷：商誉——商誉减值准备

## Chapter 9 负债

---

### 1. 购销业务的会计处理

- 采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理

借：库存商品等

应交税费——应交增值税（进项税额）（当月已认证的可抵扣增值税额）

——待认证进项税额（当月未认证的可抵扣增值税额）

贷：银行存款等

- 购进不动产或不动产在建工程按规定进项税额分年抵扣

借：固定资产等

应交税费——应交增值税（进项税额）（当期可抵扣的增值税额，当月抵扣60%）

——待抵扣进项税额（以后期间可抵扣的增值税额，第13个月抵扣40%）

贷：银行存款等

第13个月抵扣时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应交税费——待抵扣进项税额

- 销售业务

借：应收账款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

——简易计税（采用简易计税方法计算的应纳税增值税额）

## 2. 发生非正常损失或改变用途

借：待处理财产损益

应付职工薪酬

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

## 3. 交纳增值税

- 当月交纳当月的增值税

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

- 当月交纳以前各期未交的增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

- 预交增值税

借：应交税费——预交增值税

贷：银行存款

月末时：

借：应交增值税——未交增值税

贷：应交税费——预交增值税

## 4. 其他应交税费

- 土地增值税

- 转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物

借：固定资产清理、在建工程

贷：应交税费——应交土地增值税

- 转让的土地使用权通过无形资产科目核算

借：银行存款

累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

应交税费——应交土地增值税

资产处置损益（或借方）

- 房产税、土地使用税、车船税

借：税金及附加

贷：应交税费——应交房产税、土地使用税、车船税

- 印花税

借：税金及附加

贷：银行存款（支付的印花税）

- 城市建设维护税、应交教育费附加

借：税金及附加

贷：应交税费——应交城市建设维护税、应交教育费附加

- 耕地占用税

借：在建工程

贷：银行存款

## 5. 应付股利

- 审议批准时

借：利润分配

贷：应付股利

- 实际支付现金股利或利润时

借：应付股利

贷：银行存款等

## 6. 采用售后回购方式融入资金

- 实际收到资金时

借：银行存款

贷：其他应付款

应交税费

借：财务费用（回购价格与原销售价格之间的差额）

贷：其他应付款

- 按合同约定回购该项商品时

借：其他应付款

应交税费

贷：银行存款

## 7. 长期借款

- 借入长期借款

借：银行存款

长期借款——利息调整

贷：长期借款——本金

- 资产负债表日

借：在建工程、制造费用、财务费用、研发支出等

贷：应付利息

长期借款——利息调整（一次还本付息的长期借款其利息通过长期借款——应计利息核算）

- 归还长期借款

借：长期借款——本金

在建工程、制造费用、财务费用、研发支出等

贷：银行存款

长期借款——利息调整

## 8. 公司债券

### ○ 一般公司债券

#### ■ 发行债券

借：银行存款

贷：应付债券——面值（债券面值）

——利息调整（差额，或借方）

#### ■ 期末计提利息

借：在建工程、制造费用、财务费用等

应付债券——利息调整（或贷方）

贷：应付利息（分期付息债券按票面利率计算确定的利息）

应付债券——应计利息（到期一次还本付息债券按票面利率计算确定的利息）

#### ■ 到期归还本金和利息

借：应付债券——面值

——应计利息（到期一次还本付息债券利息）

应付利息（分期付息债券最后一次利息）

贷：银行存款

### ○ 可转换公司债券

#### ■ 发行可转换公司债券

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（权益成分的公允价值）

#### ■ 转换股份前

与一般公司债券相同，按照实际利率和摊余成本确认利息费用，按面值和票面利率确认应付利息，差额作为利息调整进行摊销。

#### ■ 转换股份时

借：应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整、应计利息）（账面余额）

其他权益工具（转换部分权益成分的公允价值）

应付利息（分期付息可转换公司债券转股时尚未支付的利息）

贷：股本（股票面值\*转股的股数）

资本公积——股本溢价（差额）

# Chapter 10 职工薪酬

### 1. 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（行政管理人员）

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

——职工福利

——社会保险费

——住房公积金

——工会经费

——职工教育经费等

### 2. 以自产品发放给职工作为福利

- 决定发放时

借：生产成本

管理费用

在建工程

研发支出等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

- 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

### 3. 以外购商品发放给职工作为福利

- 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

- 决定发放时

借：生产成本

管理费用

在建工程

研发支出等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

- 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）

#### 4. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

- 将拥有的房屋等资产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

- 将租赁住房等资产供职工无偿使用

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：其他应付款

#### 5. 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务（以提供包含补贴的住房为例）

- 购入住房时

借：固定资产

贷：银行存款

- 出售住房时

借：银行存款

长期待摊费用（规定了职工购得住房后的服务年限，职工若提前离开应退回的差价）

贷：固定资产

- 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

#### 6. 设定提存计划

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：其他应付款等

#### 7. 提供辞退福利

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

## Chapter 11 借款费用

### 1. 专门借款

- 资本化期间的借款费用全部资本化，费用化期间的借款费用全部费用化。
- 资本化金额或费用化金额=利息费用-利息收入或投资收益

### 2. 一般借款

- 一般借款利息费用资本化金额=累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数\*所占用一般借款的资本化率
- 资产支出加权平均数=  $\Sigma$  (每笔资产支出金额\*该笔资产支出在当期所占用的天数/当期天数)
- 所占用一般借款的资本化率=所占用一般借款利息之和/所占用一般借款本金之和
- 一般借款费用化金额=全部利息费用-资本化金额-利息收入或投资收益

## Chapter 12 股份支付

### 1. 等待期内每个资产负债表日

- 权益结算的股份支付  
借：管理费用等  
贷：资本公积——其他资本公积
- 现金结算的股份支付  
借：管理费用等  
贷：应付职工薪酬

### 2. 可行权日之后

- 权益结算的股份支付  
不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整
- 现金结算的股份支付
  - 不再确认成本费用
  - 负债公允价值的变动计入当期损益（公允价值变动损益）  
借：公允价值变动损益  
贷：应付职工薪酬  
或相反分录

### 3. 回购股份进行职工期权激励

- 回购股份  
借：库存股  
贷：银行存款
- 确认成本费用  
借：成本费用类科目  
贷：资本公积——其他资本公积

◦ 职工行权

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：库存股（实际交付给职工的库存股成本）  
资本公积——股本溢价（差额）

4. 限制性股票的会计处理

◦ 授予日

借：银行存款  
贷：股本  
资本公积——股本溢价  
◦ 就回购义务确认负债  
借：库存股（按发行限制性股票的数量及相应的回购价格计算确定的金额）  
贷：其他应付款——限制性股票回购义务

5.

项目	预计未来可解锁	预计未来不可解锁
现金股利 可撤销	借：利润分配——应付现金股利或利润 贷：应付股利——限制性股票股利 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款	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 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款
现金股利 不可撤销	借：利润分配——应付现金股利或利润 贷：应付股利——限制性股票股利 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款	借：管理费用等 贷：应付股利——限制性股票股利 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款

6. 解锁日

◦ 对未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票

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  
借：股本  
资本公积——股本溢价（差额）  
贷：库存股（按照注销的限制性股票数量对应的库存股的账面价值）

◦ 对达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票

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）

6. 结算企业（母公司）以其本身权益工具结算，接受服务企业（子公司）没有结算义务

◦ 结算企业

借：长期股权投资

贷：资本公积——其他资本公积

- 接受服务企业

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

- 合并财务报表中应编制的抵消分录

借：资本公积

贷：长期股权投资

#### 7. 结算企业（母公司）不是以其本身权益工具结算，接受服务企业（子公司）没有结算义务

- 结算企业

借：长期股权投资

贷：应付职工薪酬

- 接受服务企业

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

- 合并报表中应编制的抵消分录

借：资本公积

管理费用等（差额，或贷方）

贷：长期股权投资

#### 8. 结算企业和接受服务企业均为母公司，且授予本公司职工的是其本身权益工具（按权益结算股份支付原则）

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

#### 9. 结算企业和接受服务企业均为母公司，且不是以其本身权益工具结算（按现金结算股份支付原则）

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

## Chapter 13 或有事项

### 1. 或有事项确认负债

借：营业外支出等

贷：预计负债

### 2. 或有事项确认资产

借：其他应付款

贷：营业外支出

- ### 3.
- 诉讼费计入管理费用
  - 赔偿及担保支出计入营业外支出
  - 产品质量保证费用计入销售费用
  - 弃置费用现值计入固定资产

# Chapter 14 金融工具

## 1. 以摊余成本计量的金融资产的重分类

- 以摊余成本计量的金融资产 → 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

借：交易性金融资产（该资产在重分类日的公允价值）

债权投资损失准备

投资收益

贷：债权投资

- 以摊余成本计量的金融资产 → 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

借：其他债权投资（该资产在重分类日的公允价值）

其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

贷：债权投资

借：债权投资损失准备

贷：其他综合收益——损失准备

## 2. 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重分类

- 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 → 以摊余成本计量的金融资产

借：债权投资

贷：其他债权投资

借：债权投资

贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

借：其他综合收益——损失准备

贷：债权投资损失准备

- 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 → 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

借：交易性金融资产

贷：其他债权投资

借：投资收益

其他综合收益——损失准备

贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

## 3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类

- 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 → 以摊余成本计量的金融资产

借：债权投资

贷：交易性金融资产

借：资产减值损失

贷：债权投资损失准备

- 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 → 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

借：其他债权投资

贷：交易性金融资产

借：资产减值损失

贷：其他综合收益——损失准备

#### 4. 以摊余成本计量的金融资产的会计处理

- 债权投资的初始计量

借：债权投资——成本（面值）

——利息调整（差额，可能在贷方）

应收利息（实际支付的款项中包含的利息）

贷：银行存款等

- 债权投资的后续计量

借：应收利息（分期付息债券按票面利率计算的利息）

债权投资——应计利息（到期一次还本付息债券按票面利率计算的利息）

贷：投资收益（债权投资期初账面余额或期初摊余成本乘以实际利率计算的利息收入）

债权投资——利息调整（差额，可能在借方）

- 出售债权投资

借：银行存款等

债权投资损失准备

贷：债权投资——成本

——利息调整

——应计利息

投资收益（差额，可能在借方）

#### 5. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

- 取得交易性金融资产

借：交易性金融资产——成本（公允价值）

投资收益（发生的交易费用）

应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

应收利息（已到付息期但尚未领取的利息）

贷：银行存款等

- 持有期间的股利或利息

借：应收股利（被投资单位宣告发放的现金股利\*投资持股比例）

应收利息（资产负债表日计算的应收利息）

贷：投资收益

- 资产负债表日公允价值变动

- 公允价值上升

借：交易性金融资产——公允价值变动

- 贷：公允价值变动损益

    - 公允价值下降
      - 借：公允价值变动损益
      - 贷：交易性金融资产——公允价值变动
    - 出售交易性金融资产
      - 借：银行存款（出售净价，价款扣除手续费）
      - 贷：交易性金融资产——成本
      - 公允价值变动（或借方）
      - 投资收益（差额，可能在借方）
      - 借：公允价值变动损益（持有期间该金融资产累计确认的公允价值变动）
      - 贷：投资收益
    - 或相反分录
6. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）的会计处理
- 取得金融资产
    - 借：其他债权投资——成本（面值）
    - 利息调整（差额，可能在贷方）
    - 应收利息（分期付息债券）/其他债权投资——应计利息到（期一次还本付息债券）
    - 贷：银行存款等
  - 资产负债表日计算利息
    - 借：应收利息（分期付息债券按票面利率计算的利息）
    - 其他债权投资——应计利息（到期一次还本付息债券按票面利率计算的利息）
    - 贷：投资收益（其他债权投资期初账面余额或期初摊余成本乘以实际利率计算的利息收入）
  - 资产负债表日公允价值正常变动
    - 公允价值上升
      - 借：其他债权投资——公允价值变动
      - 贷：其他综合收益
    - 公允价值下降
      - 借：其他综合收益
      - 贷：其他债权投资——公允价值变动
  - 出售其他债权投资
    - 借：银行存款等
    - 贷：其他债权投资（账面价值）
    - 投资收益（差额，可能在借方）
    - 借：其他综合收益
    - 贷：投资收益
  - 或相反分录

## 7. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（权益工具）的会计处理

- 取得金融资产

借：其他权益工具投资——成本（公允价值和交易费用之和）

应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

贷：银行存款等

- 资产负债表日公允价值正常变动

- 公允价值上升

借：其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

- 公允价值下降

借：其他综合收益

贷：其他权益工具投资——公允价值变动

- 持有期间被投资单位宣告发放现金股利

借：应收股利

贷：投资收益

- 出售其他权益工具投资

借：银行存款等

贷：其他权益工具投资（账面价值）

盈余公积（差额，或借方）

利润分配——未分配利润（差额，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

# Chapter 15 所有者权益

## 1. 实收资本增加的会计处理

- 企业增加实收资本的一般途径

- 将资本公积转增实收资本或股本

借：资本公积——资本溢价（或股本溢价）

贷：实收资本（或股本）

- 将盈余公积转增实收资本或股本

借：盈余公积

贷：实收资本（或股本）

- 所有者投入

借：银行存款等

- 贷：实收资本（或股本）  
    资本公积——资本溢价（或股本溢价）
- 股份有限公司发行股票股利  
        借：利润分配——转作股本的股利  
        贷：股本
  - 可转换公司债券持有人行使权利  
        借：应付债券  
        其他权益工具  
        应付利息（尚未支付的应付利息）  
        贷：股本  
        资本公积——股本溢价
  - 企业将重组债务转为资本  
        借：应付账款  
        贷：实收资本（或股本）  
        资本公积——资本溢价（或股本溢价）  
        营业外收入
  - 以权益结算的股份支付的行权  
        借：资本公积——其他资本公积（等待期内累计确定的金额）  
        银行存款（企业收到的股票价款）  
        贷：实收资本（或股本）  
        实收资本——资本溢价（或股本溢价）
2. 实收资本减少的会计处理
- 一般企业减资  
        借：实收资本（或股本）  
        贷：银行存款等
  - 股份有限公司采用回购本企业股票减资
    - 回购本公司股票时  
            借：库存股（实际支付的金额）  
            贷：银行存款
    - 注销库存股时
      - 回购价格高于回购股票的面值总额时  
            借：股本（注销股票的面值总额）  
            资本公积——股本溢价（差额先冲减股本溢价）  
            盈余公积（股本溢价不足冲减时，冲减盈余公积）  
            利润分配——未分配利润（股本溢价和盈余公积仍不足的部分）  
            贷：库存股（注销库存股的账面余额）

- 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）

### 3. 发行的金融工具归类为权益工具

借：银行存款  
贷：其他权益工具——优先股、永续债等  
在存续期间分派股利：  
借：利润分配——应付优先股股利、永续债利息等  
贷：应付股利——优先股股利、永续债利息等

### 4. 权益工具和金融负债的重分类

- 权益工具重分类为金融负债  
借：其他权益工具——优先股、永续债等（账面价值）  
贷：应付债券——优先股、永续债等（面值）  
——优先股、永续债等（利息调整）（或借方）  
资本公积——资本溢价（或股本溢价）（或借方）
- 金融负债重分类为权益工具  
借：应付债券——优先股、永续债等（面值）  
——优先股、永续债等（利息调整）（或贷方）  
贷：其他权益工具——优先股、永续债等

### 5. 发行方按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工具

- 回购  
借：库存股——其他权益工具  
贷：银行存款
- 注销  
借：其他权益工具  
贷：库存股——其他权益工具  
资本公积——资本溢价（或股本溢价）（或借方）

### 6. 发行方按合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具

借：应付债券（该工具赎回日的账面价值）  
贷：银行存款（该工具的赎回价格）  
财务费用（差额，可能在借方）

### 7. 发行方按合同条款约定将发行的除普通股以外的金融工具转为普通股

借：应付债券（账面价值）  
其他权益工具（账面价值）  
贷：实收资本（或股本）（面值）

资本公积——资本溢价（或股本溢价）（差额）

银行存款（不足1股，差额以现金支付）

## 8. 其他资本公积的会计处理

- 以权益结算的股份支付

- 等待期内每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

- 行权日

借：银行存款（按行权价收取的金额）

资本公积——其他资本公积（等待期内累计确认的金额）

贷：实收资本（或股本）

资本公积——资本溢价（或股本溢价）

- 采用权益法核算的长期股权投资

- 被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配之外的所有者权益的其他变动

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

或相反分录

- 处置采用权益法核算的长期股权投资

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或相反分录

## 9. 资本公积转增资本（或股本）的会计处理

借：资本公积

贷：实收资本（或股本）

## 10. 以后会计期间满足规定时将重分类进损益的其他综合收益

- 采用权益法核算的长期股权投资

- 被投资单位其他综合收益增加，按持股比例应享有的份额

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

或相反分录

- 处置采用权益法核算的长期股权投资

借：其他综合收益

贷：投资收益

或相反分录

- 存货或自用房地产转为投资性房地产

- 企业将作为存货的房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值

- 借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值）  
存货跌价准备（如果涉及的话）  
贷：开发产品等  
其他综合收益（差额）
- 企业将自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大于账面价值  
借：投资性房地产——成本（转换日的公允价值）  
累计折旧  
固定资产减值准备  
贷：固定资产  
其他综合收益（差额）
  - 处置该项房地产时，因转换计入其他综合收益的金额应转入当期其他业务成本)  
借：其他综合收益  
贷：其他业务成本

## 11. 盈余公积

- 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

外商投资企业提取储备基金、企业发展基金

借：利润分配——提取储备基金  
——提取企业发展基金  
贷：盈余公积——储备基金  
——企业发展基金

外商投资企业提取职工奖励及福利基金

借：利润分配——提取职工奖励及福利基金  
贷：应付职工薪酬

- 盈余公积的用途

- 弥补亏损

借：盈余公积  
贷：利润分配——盈余公积补亏

- 转增资本

借：盈余公积  
贷：实收资本（或股本）

- 用盈余公积派送新股

借：盈余公积

贷：股本

## 12. 未分配利润

- 弥补亏损

企业以当年实现的利润弥补以前年度亏损时，不需要进行专门的会计处理。

- 分配股利或利润

- 宣告分配现金股利或利润

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

- 实际分配股利

- 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

# Chapter 17 政府补助

## 1. 与资产相关的政府补助

- 总额法

- 取得时

借：银行存款（或XX资产）

贷：递延收益

- 摊销时

借：递延收益

贷：其他收益

- 净额法

将政府补助直接冲减相关资产账面价值

## 2. 与收益相关的政府补助

- 用于补偿企业以后期间的相关成本或费用

- 收到时暂时无法判断是否满足所附条件

借：银行存款

贷：其他应付款

确认满足所附条件后：

借：其他应付款

- 贷：递延收益
- 收到时判断能满足所附条件
- 借：银行存款
- 贷：递延收益
- 用于补偿企业已发生的相关成本或费用
- 将政府补助直接计入当期损益或者冲减相关成本
- 
- ## Chapter 19 债务重组
- 
1. 以资产清偿债务
    - 以现金清偿债务
      - 债务人的会计处理

借：应付账款等

贷：银行存款

营业外收入——债务重组利得（差额）

      - 债权人的会计处理

借：银行存款

坏账准备

营业外支出——债务重组损失（借方差额）

贷：应收账款等

资产减值损失（贷方差额）
    - 以非现金资产清偿债务
      - 债务人的会计处理（以固定资产和库存商品作为抵债为例）

借：固定资产清理

累计折旧

贷：固定资产

借：应付账款

贷：固定资产清理

资产处置损益（固定资产公允价值和账面价值的差额）

营业外收入——债务重组利得

主营业务收入

应付账款——债务重组

借：主营业务成本

贷：库存商品
      - 债权人的会计处理

借：xx资产（取得资产的公允价值+为取得资产发生的相关税费）

应交税费——应交增值税（进项税额）

营业外支出——债务重组损失（借方差额）

贷：应收账款等

资产减值损失（贷方差额）

银行存款（取得资产产生的相关税费）

## 2. 债务转为资本

- 债务人的会计处理

借：应付账款等

贷：股本（实收资本）

资本公积——股本溢价（资本溢价）

营业外收入——债务重组利得

- 债权人的会计处理

借：交易性金融资产等

坏账准备

营业外支出——债务重组损失（借方差额）

贷：应收账款等

资产减值损失（贷方差额）

## 3. 修改其他债务条件

- 债务人的会计处理

借：应付账款等

贷：应付账款——债务重组（公允价值）

预计负债（或有应付金额）

营业外收入——债务重组利得

- 债权人的会计处理

借：应收账款——债务重组（公允价值）

坏账准备

营业外支出——债务重组损失（借方差额）

贷：应收账款等

资产减值损失（贷方差额）

# Chapter 20 所得税

## 1. 资产的计税基础

- 固定资产

▪ 账面价值 = 实际成本 - 会计累计折旧 - 固定资产减值准备

▪ 计税基础 = 实际成本 - 税法累计折旧

- 无形资产

▪ 如果会计摊销方法、摊销年限和预计净残值均符合税法规定，那么每期纳税调减的金额均为会计计入费用的50%，形成无形资产的计税基础 = 账面价值 \* 150%

- 使用寿命有限的无形资产
    - 账面价值 = 实际成本 - 会计累计摊销 - 无形资产减值准备
    - 计税基础 = 实际成本 - **税法**累计摊销
  - 使用寿命不确定的无形资产
    - 账面价值 = 实际成本 - 无形资产减值准备
    - 计税基础 = 实际成本 - **税法**累计摊销
  - 以公允价值计量的金融资产
    - 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
 

账面价值 = 期末按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）  
计税基础 = 取得时的成本
    - 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
 

账面价值 = 期末按公允价值计量，公允价值变动计入其他综合收益
  - 其他资产
    - 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产
 

账面价值 = 期末按照公允价值计量  
计税基础 = 以历史成本为基础确定（与固定资产或无形资产类似）
    - 将债券作为以摊余成本计量的金融资产
 

账面价值：期末摊余成本 = 期初摊余成本 + 本期计提利息（期初摊余成本\*实际利率） - 本期收回本金和利息 - 本期计提的损失准备  
计税基础 = 在不计提减值准备的情况下与账面价值相等
2. 负债的计税基础
- 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债
 

计税基础 = 0
  - 预收账款
    - 预收账款计入当期应纳税所得额，计税基础 = 0
    - 预收账款未计入当期应纳税所得额，计税基础 = 账面价值
  - 应付职工薪酬
    - 假定按照适用税法规定，当计入成本费用的xx万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为xx万元  
计税基础 = 账面价值 = 工资总额
    - 假定按照适用税法规定，工资总额中合理部分在**实际支付**的当期可予税前扣除，当期计入成本费用的xx万元工资支出中的合理部分为xx万元  
账面价值 = 工资总额  
计税基础 = 工资总额 - 可抵扣的合理部分
    - 以现金结算的股份支付形成的应付职工薪酬，在未来**实际支付**时可予税前扣除，计税基础 = 0
  - 递延收益
    - 确认为递延收益的政府补助，若该政府补助为免税收入，则不会产生递延所得税的影响。
    - 确认为递延收益的政府补助，若应作为当期的应纳税所得额计缴企业所得税，则计税基础 = 0.
  - 其他负债
    - 行政性的罚款和滞纳金不得税前扣除，计税基础 = 账面价值

### 3. 特殊交易或事项形成的资产和负债的计税基础的确定

- 以控股合并方式完成的非同一控制下企业合并中，账面价值按购买日的公允价值计量，但这些资产的计税基础未发生变化。通常情况下，资产的公允价值大于其计税基础，产生应纳税暂时性差异，确认为递延所得税负债。
- 以吸收合并方式进行的同一控制下企业合并中，合并方取得的被合并方资产的计税基础应调整为该资产的公允价值。通常情况下，资产的公允价值大于其账面价值，产生可抵扣暂时性差异，确认为递延所得税资产。

### 4. 记忆方法

- 对于资产，只要判断从其计税基础调整到账面价值是**加还是减**。

如果是加，说明计税基础小了，加的部分以后要纳税，所以是**应纳税暂时性差异**。

如果是减，说明计税基础大了，减的部分以后要抵扣，所以是**可抵扣暂时性差异**。

- 对于负债，只要判断从其计税基础调整到账面价值是**加还是减**，但得到的结果与资产中的判断相反。

如果是加，说明计税基础小了，加的部分以后要抵扣，所以是**可抵扣暂时性差异**。

如果是减，说明计税基础大了，减的部分以后要纳税，所以是**应纳税暂时性差异**。

通常情况下，由“资产”衍生出来的收入、收益等都是使利润增加的项目，所以其计税基础如果小了，加上的部分会使得所得税增加，所以在目前来看就是**应纳税暂时性差异**。

通常情况下，由“负债”衍生出来的利息、成本等都是使利润减小的项目，所以其计税基础如果小了，就会加上“更多的使利润减少”的项目，所以在目前看来就是**可抵扣暂时性差异**。

## Chapter 22 租赁

### 1. 担保余值

- 承租人担保余值 = 承租人担保的金额 + 与承租人有关的第三方担保的金额
- 出租人担保余值 = 承租人担保余值 + 与承租人和出租人无关的第三方担保的金额
- 未担保余值 = 资产余值 - 出租人担保余值

### 2. 最低租赁付款额

- 租赁合同没有规定优惠购买选择权时

最低租赁付款额 = 各期租金之和 + 承租人担保余值

- 租赁合同规定有优惠购买选择权时

最低租赁付款额 = 各期租金之和 + 承租人行使优惠购买选择权而支付的款项

### 3. 最低租赁收款额 = 最低租赁付款额 + 与承租人和出租人无关的第三方担保的金额

### 4. 租赁内含利率：使最低租赁收款额的现值和未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与**出租人的初始直接费用之和**的折现率。

### 5. 承租人对融资租赁的会计处理

- 租赁期开始日的会计处理

借：固定资产（或在建工程）（租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值的较低者+初始直接费用）

未确认融资费用（差额）

贷：长期应付款（最低租赁付款额）

银行存款（初始直接费用）

- 未确认融资费用的分摊

借：财务费用

在建工程（满足资本化条件时）

贷：未确认融资费用

每期末未确认融资费用的摊销额 = 期初应付本金余额×实际利率 = (期初长期应付款余额 - 期初未确认融资费用余额) × 实际利率

○ 折旧的计提

■ 折旧总额

■ 没有规定优惠购买选择权

应计提的折旧总额 = 融资租入固定资产的入账价值 - 承租人担保余值

■ 规定有优惠购买选择权

应计提的折旧总额 = 融资租入固定资产的入账价值 - 行使优惠购买选择权的情况下估计的预计净残值

○ 租赁期届满时的会计处理

■ 返还租赁资产

■ 存在承租人担保余值

借：长期应付款（担保余值）

累计折旧

贷：固定资产——融资租入固定资产

■ 不存在承租人担保余值

借：累计折旧

贷：固定资产——融资租入固定资产

■ 支付违约金

借：营业外支出

贷：银行存款

■ 留购租赁资产

借：长期应付款（购买价款）

贷：银行存款

借：固定资产——生产用固定资产等

贷：固定资产——融资租入固定资产

## 6. 出租人对融资租赁的会计处理

○ 租赁债权的确认

借：长期应收款（最低租赁收款额+初始直接费用）

未担保余值

贷：融资租赁资产（租赁资产原账面价值）

银行存款（初始直接费用）

资产处置损益（租赁资产公允价值和原账面价值的差额，或借方）

未实现融资收益

- 未实现融资收益分配的会计处理

借：银行存款

贷：长期应收款

借：未实现融资收益

贷：租赁收入

- 租赁期届满时的会计处理

- 收回租赁资产

- 存在担保余值，不存在未担保余值

借：融资租赁资产

贷：长期应收款（担保余值）

如果收回租赁资产的价值低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金

借：其他应收款

贷：营业外收入

- 存在担保余值，同时存在未担保余值

借：融资租赁资产

贷：长期应收款（担保余值）

如果收回租赁资产的价值扣除未担保余值后的余额低于担保余值，则收取价值损失补偿金

借：其他应收款

贷：营业外收入

- 存在未担保余值，不存在担保余值

借：融资租赁资产

贷：未担保余值

- 担保余值和未担保余值均不存在

不作会计处理，只需作相应的备查登记。

- 留够租赁资产

借：银行存款

贷：长期应收款（优惠购买价）

如果存在未担保余值

借：资产处置损益

贷：未担保余值

## 7. 售后租回交易形成的经营租赁

- 按照公允价值达成交易

售价和账面价值的差额计入当期损益

- 不是按照公允价值达成交易

- 售价低于公允价值

▪ 售价大于账面价值

## 确认利润

- 售价小于账面价值（损失）
  - 损失不能得到补偿的，确认损失
  - 损失能够得到补偿的，确认递延收益，以后摊销
- 售价高于公允价值

高出的部分应予递延，并在预计的资产使用期限内摊销，公允价值和账面价值的差额计入当期损益

# Chapter 26 企业合并

## 1. 同一控制下企业合并的处理

### ○ 长期股权投资的确认和计量

借：长期股权投资（合并日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+最终控制方收购被合并方形成的商誉）

应收股利（享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利）

贷：有关资产、负债（支付的合并对价的账面价值）

实收资本或股本（发行股票面值总额）

资本公积——资本溢价或股本溢价

### ○ 合并日合并资产负债表的处理

借：股本

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

对于被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应冲减资本公积的贷方余额

借：资本公积（以母公司资本溢价或股本溢价的贷方余额为限）

贷：盈余公积（归属于现行母公司部分）

未分配利润（归属于现行母公司部分）

### ○ 合并利润表

应包含合并方和被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润，双方在当期发生的交易按照合并财务报表的有关原则进行抵消。

### ○ 合并现金流量表

同合并利润表的编制原则

## 2. 非同一控制下企业合并的处理

按合并时的**公允价值**计量被购买企业的资产，将投资成本（购买价格）超过净资产公允价值的差额确认为商誉的会计方法。

# Chapter 27 合并财务报表

## 1. 同一控制下企业合并中长期股权投资与所有者权益的合并处理

### ○ 合并日合并财务报表的编制

借：股本（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

对于被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应冲减资本公积的贷方余额

借：资本公积（以母公司资本溢价或股本溢价的贷方余额为限）

贷：盈余公积（归属于现行母公司部分）

未分配利润（归属于现行母公司部分）

### ○ 合并日后合并财务报表的编制

#### ■ 长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果

##### ■ 投资当年

###### (1) 调整子公司盈利

借：长期股权投资

贷：投资收益

###### (2) 调整子公司亏损

借：投资收益

贷：长期股权投资

###### (3) 调整子公司宣告分派现金股利

借：投资收益

贷：长期股权投资

###### (4) 调整子公司其他综合收益的增加

借：长期股权投资

贷：其他综合收益——本年

###### (5) 调整子公司其他综合收益的减少

借：其他综合收益——本年

贷：长期股权投资

###### (6) 调整子公司除净损益、其他综合收益以及利润分配之外的所有者权益的其他变动的增加

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

- (7) 调整子公司除净损益、其他综合收益以及利润分配之外的所有者权益的其他变动的减少
- 借：资本公积——本年
- 贷：长期股权投资
- 连续编制合并财务报表
- (1) 调整**以前年度**子公司盈利
- 借：长期股权投资
- 贷：年初未分配利润
- (2) 调整**以前年度**子公司亏损
- 借：年初未分配利润
- 贷：长期股权投资
- (3) 调整子公司**本年**盈利
- 借：长期股权投资
- 贷：投资收益
- (4) 调整子公司**本年**亏损
- 借：投资收益
- 贷：长期股权投资
- (5) 调整子公司**以前年度**分派现金股利
- 借：年初未分配利润
- 贷：长期股权投资
- (6) 调整子公司**以前年度**其他综合收益的增加
- 借：长期股权投资
- 贷：其他综合收益——年初
- (7) 调整子公司**以前年度**其他综合收益的减少
- 借：其他综合收益——年初
- 贷：长期股权投资
- (8) 调整子公司**本年**其他综合收益的增加
- 借：长期股权投资
- 贷：其他综合收益——本年
- (9) 调整子公司**本年**其他综合收益的减少
- 借：其他综合收益——本年
- 贷：长期股权投资
- (10) 调整子公司**以前年度**除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的增加
- 借：长期股权投资
- 贷：资本公积——年初
- (11) 调整子公司**以前年度**除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的减少

借：资本公积——年初

贷：长期股权投资

(12) 调整子公司**本年**除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的增加

借：长期股权投资

贷：资本公积——本年

(13) 调整子公司**本年**除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的减少

借：资本公积——本年

贷：长期股权投资

■ 合并抵销处理

- 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

年末未分配利润

贷：长期股权投资（母公司）

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东持股比例）（可以出现负数）

- 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销

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

对所有者（或股东）的分配

年末未分配利润

被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应自资本公积转入留存收益。

借：资本公积

贷：盈余公积

未分配利润

## 2. 非同一控制下企业合并中长期股权投资与所有者权益的合并处理

○ **购买日**的合并财务报表的编制

- 按公允价值对非同一控制下取得子公司的财务报表进行调整（以固定资产为例）

借：固定资产——原价（调增固定资产价值）

贷：资本公积

借：资本公积

贷：递延所得税负债

- 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资

少数股东权益

盈余公积（贷方差额）

未分配利润（贷方差额）

- 购买日后合并财务报表的编制

- 对子公司个别财务报表进行调整（以管理用固定资产为例，假设其公允价值大于账面价值）

- 投资当年

借：固定资产——原价

贷：资本公积

借：资本公积

贷：递延所得税负债

借：管理费用（当年按公允价值应补提的折旧）

贷：固定资产——累计折旧

借：递延所得税负债

贷：所得税费用

- 连续编制合并财务报表

借：固定资产——原价

贷：资本公积——年初

借：资本公积——年初

贷：递延所得税负债

借：年初未分配利润

贷：固定资产——累计折旧

借：递延所得税负债

贷：年初未分配利润

借：管理费用（当年按公允价值应补提的折旧）

贷：固定资产——累计折旧

借：递延所得税负债

贷：所得税费用

- 长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果

与同一控制下该部分的处理相同

若内部逆流交易抵销减少了子公司的净利润，相应减少少数股东损益，进而相应减少少数股东损益。

借：少数股东权益

贷：少数股东损益

若内部逆流交易抵销增加了子公司的净利润，相应增加少数股东损益，进而相应增加少数股东损益。

借：少数股东损益

贷：少数股东权益

■ 合并抵销处理

■ 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

年末未分配利润

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资（母公司）

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东投资持股比例）

营业外收入（投资当年年末抵销分录贷方差额，母公司）

盈余公积

年初未分配利润（非投资当年抵销分录贷方差额，母公司）

■ 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销

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

对所有者（或股东）的分配

年末未分配利润

逆流交易中，在计算少数股东损益时应当考虑未实现内部交易损益。

顺流交易中，在计算少数股东损益时不需要考虑未实现内部交易损益。

子公司之间发生内部交易：

将购买方子公司和母公司看成一个整体，则从销售方角度来看，属于逆流交易；

将销售方子公司和母公司看成一个整体，则从购买方角度来看，属于顺流交易。

### 3. 内部商品交易的合并处理

○ 不考虑存货跌价准备情况下内部商品销售业务的抵销

借：年初未分配利润（年初存货中包含的未实现内部销售利润）

营业收入（本期内部销售商品的收入）

贷：营业成本（倒挤）

存货（期末存货中包含的未实现内部销售利润）

○ 存货跌价准备的抵销

■ 首先抵销存货跌价准备期初数

借：存货——存货跌价准备

贷：年初未分配利润

■ 然后抵销因本期销售存货结转的存货跌价准备

借：营业成本

贷：存货——存货跌价准备

■ 最后抵消存货跌价准备期末数与上述余额的差额，但以存货中未实现内部销售利润为限。

借：存货——存货跌价准备

贷：资产减值损失

个别财务报表中若为减值转回，则作相反分录。

#### 4. 内部债权债务的合并处理

○ 内部债权债务项目本身的抵销

借：债务类科目

贷：债券类科目

○ 内部投资收益和利息费用的抵销

借：投资收益

贷：财务费用（在建工程）等

○ 内部应收账款计提坏账准备的抵销

■ 首先抵销坏账准备的期初数

借：应收账款——坏账准备

贷：年初未分配利润

■ 然后将本期计提（或冲回）的坏账准备数额抵销，抵消分录与计提（或冲回）分录借贷方向相反。

借：应收账款——坏账准备

贷：资产减值损失

或做相反分录

#### 5. 内部固定资产交易的合并处理

○ 未发生变卖或者报废的内部交易固定资产的抵销（以高于账面价值的金额出售）

■ 将期初固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销

借：年初未分配利润

贷：固定资产——原价（期初固定资产原价中包含的未实现内部销售利润）

■ 将期初累计多提折旧抵销

借：固定资产——累计折旧

贷：年初未分配利润

- 将本期购入的固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销

    ■ 一方销售的商品，另一方购入后作为管理用固定资产核算。

        借：营业收入

        贷：营业成本

        固定资产——原价

    ■ 一方的固定资产，另一方购入后仍作为管理用固定资产核算。

        借：资产处置收益

        贷：固定资产——原价

- 将本期多提折旧抵销

        借：固定资产——累计折旧

        贷：管理费用

- 因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理的内部固定资产交易的抵销

- 将期初固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销

        借：年初未分配利润

        贷：营业外收入等

- 将期初累计多提折旧抵销

        借：营业外收入

        贷：年初未分配利润

- 将本期多提折旧抵销

        借：营业外收入等

        贷：管理费用

## 6. 内部无形资产交易的合并处理

- 未发生变卖的内部无形资产交易的抵销

- 将期初管理用无形资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销

        借：年初未分配利润

        贷：无形资产——原价

- 将期初累计多提摊销抵销

        借：无形资产——累计摊销

        贷：年初未分配利润

- 将本期购入的无形资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销

        借：资产处置收益

        贷：无形资产——原价

- 将本期多提摊销抵销

        借：无形资产——累计摊销

        贷：管理费用

- 发生变卖情况下的内部无形资产交易的抵销
  - 将期初管理用无形资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销
 

借：年初未分配利润

贷：资产处置收益
  - 将期初累计多提摊销抵销
 

借：资产处置收益

贷：年初未分配利润
  - 将本期多提摊销抵销
 

借：资产处置收益

贷：管理费用

## 7. 所得税会计相关的会计处理

- 内部应收账款相关所得税会计的合并处理
  - 首先抵销期初坏账准备对递延所得税的影响
 

借：年初未分配利润（期初坏账准备余额×所得税税率）

贷：递延所得税资产
  - 然后确认个别财务报表中递延所得税资产期初、期末余额的差额
 

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

或相反分录
- 内部交易存货相关所得税会计的合并处理
  - 若内部存货未计提存货跌价准备
 

递延所得税资产的期末余额 = 期末存货中未实现内部销售利润（可抵扣暂时性差异）×所得税税率
  - 若内部存货已计提存货跌价准备
    - 确认本期合并财务报表中递延所得税资产期末余额
 

**账面价值**为集团内部**销售方**存货成本与可变现净值孰低的结果

**计税基础**为集团内部**购货方**期末结存存货的成本
    - 调整合并财务报表中本期末递延所得税资产
 

本期末递延所得税资产的调整金额 = 合并财务报表中递延所得税资产的期末余额 - 购货方个别财务报表中已确认的递延所得税资产期末余额

      - (1) 调整期初数
 

借：递延所得税资产

贷：年初未分配利润
      - (2) 调整期初期末差额
 

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

或相反分录
- 内部交易固定资产等相关所得税会计的合并处理

- 确认本期合并财务报表中递延所得税资产期末余额（即列报金额）
 

递延所得税资产的期末余额 = 期末合并财务报表中因内部交易固定资产形成的可抵扣暂时性差异余额 × 所得税率

**账面价值**为集团内部销售方期末固定资产的账面价值

**计税基础**为集团内部购货方期末按税法规定确定的账面价值
- 调整合并财务报表中本期递延所得税资产
 

本期期末递延所得税资产的调整金额 = 合并财务报表中递延所得税资产的期末余额 - 购货方个别财务报表中已确认的递延所得税资产期末余额

  - (1) 调整期初数
 

借：递延所得税资产  
贷：年初未分配利润
  - (2) 调整期初期末差额
 

借：递延所得税资产  
贷：所得税费用  
或相反分录

## Chapter 28 每股收益

### 1. 基本每股收益

- 基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷ 当期实际发行在外普通股的加权平均数
- 当期实际发行在外普通股的加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间

### 2. 稀释每股收益

- 可转换公司债券

$$\text{稀释每股收益} = (\text{净利润} + \text{假设转换时增加的净利润}) \div (\text{发行在外普通股加权平均数} + \text{假设转换时所增加的普通股股数的加权平均数})$$

### 3. 认股权证和股份期权

$$\text{增加的普通股股数} = \text{拟行权时转换的普通股股数} - \text{行权价格} \times \text{拟行权时转换的普通股股数} \div \text{当期普通股平均市价}$$

### 4. 限制性股票

- 等待期内基本每股收益的计算

- 现金股利可撤销

分子应扣除当期分配给预计未来可解锁限制性股票的现金股利，分母不包含限制性股票的股数。

- 现金股利不可撤销

分子应扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润，分母不包含限制性股票的股数。

- 等待期内稀释每股收益的计算

- 解锁条件仅为服务期限条件

行权价格 = 限制性股票的发行价格 + 资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值

稀释每股收益 = 当期净利润 ÷ [普通股加权平均数 + (限制性股票股数 - 行权价格 × 限制性股票股数 ÷ 当期普通股平均市场价格)]

限制性股票若为当期发行的，还需考虑时间权重。

■ 解锁条件包含业绩条件

若满足业绩条件，参照[解锁条件仅为服务期限条件]的处理方法；

若不满足业绩条件，计算稀释每股收益时不考虑限制性股票的影响。

5. 企业承诺回购其股份的合同

- 对于盈利企业，回购价格 > 当期普通股平均市场价格时，应考虑其稀释性。

增加的普通股股数 = 回购价格 × 承诺回购的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

- 对于亏损企业，上述情况则具有反稀释作用。

6. 配股的影响

- 每股理论除权价格 = (行权前发行在外普通股的公允价值总额 + 配股收到的款项) ÷ 行权后发行在外的普通股股数
- 调整系数 = 行权前发行在外普通股的每股公允价值 ÷ 每股理论除权价格
- 因配股重新计算的上年度基本每股收益 = 上年度基本每股收益 ÷ 调整系数
- 本年度基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷ (配股前发行在外普通股股数 × 调整系数 × 配股前普通股发行在外的时间权重 + 配股后发行在外普通股加权平均数)