

一、资产处置相关分录

（一）资产直接出售业务

1. 出售固定资产

（1）将固定资产转入清理

借：固定资产清理

 固定资产减值准备

 累计折旧

贷：固定资产

（2）结转处置损益

借：银行存款/原材料/其他应收款等

 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【或借记】

2. 出售无形资产

借：银行存款【收到的出售价款】

 无形资产减值准备【已计提的减值准备】

 累计摊销【累计计提的摊销】

贷：无形资产【原值】

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 资产处置损益【或借记】

3. 出售投资性房地产

（1）确认收入

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）

（2）结转成本

①成本模式下

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

②公允价值模式下

借：其他业务成本

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动【或借记】

借：公允价值变动损益

贷：其他业务成本【或做相反分录】

借：其他综合收益【转换日计入其他综合收益的金额】

贷：其他业务成本

(二) 以资产抵偿债务

1. 以固定资产/无形资产清偿债务

借：应付账款【账面余额】

累计摊销【无形资产已计提的累计摊销额】

无形资产减值准备

贷：固定资产清理/无形资产

应交税费——应交增值税（销项税额）

资产处置损益【或借记】

营业外收入——债务重组利得【差额】

固定资产清理结转的分录，同直接出售的处理。

2. 以投资性房地产清偿债务

借：应付账款【账面余额】

贷：其他业务收入【投资性房地产的公允价值】

营业外收入——债务重组利得【差额】

投资性房地产结转成本分录，同直接出售的处理。

(三) 资产进行非货币性资产交换

1. 公允价值计量的情况

(1) 换出固定资产、无形资产时

固定资产账面价值转入“固定资产清理”账户的分录略。

借：库存商品/在建工程等【换入资产的入账价值】

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 银行存款【涉及补价的，或贷记】

 无形资产减值准备

 累计摊销

贷：固定资产清理
 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，或借记】

（2）换出投资性房地产时

借：库存商品/在建工程等【换入资产的入账价值】

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：其他业务收入

结转成本分录，同直接出售的处理。

2. 以账面价值计量的会计处理

（1）换出固定资产、无形资产时

固定资产账面价值转入“固定资产清理”账户的分录略。

借：库存商品/在建工程等【换入资产的入账价值】

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 银行存款【涉及补价的，或贷记】

 无形资产减值准备

 累计摊销

贷：固定资产清理【换出固定资产的账面价值】

 无形资产【换出无形资产的账面余额】

 应交税费——应交增值税（销项税额）

（2）换出投资性房地产时

此时换出的投资性房地产一般采用成本模式计量。

借：库存商品/在建工程等【换入资产的入账价值】

 应交税费——应交增值税（进项税额）

银行存款【涉及补价的，或贷记】

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【账面余额】

二、差错更正和日后调整事项相关分录

（一）基本会计分录

1. 更正会计处理

需要根据具体的业务，将错误的处理进行更正，基本思路是：错误分录+更正分录=正确分录。涉及损益的，需要通过“以前年度损益调整”科目处理。不涉及损益的，直接调整相关科目。

一般分录是：

借：相关项目

贷：以前年度损益调整——代替相关项目【或反向分录】

提示：题目一般要求是做调整或更正分录，即在错误处理基础上作出更正和调整。但也要注意审题，要求做正确分录的，直接按照准则要求作出正确处理即可。

2. 结转以前年度损益调整

该步骤需要注意：题目要求是各业务逐笔结转，还是最后合并一起结转。

借：以前年度损益调整

贷：利润分配——未分配利润【或反向分录】

3. 调整盈余公积

该步骤需要注意：题目给出的盈余公积计提比例是多少。

借：利润分配——未分配利润

贷：盈余公积【或反向分录】

提示：涉及所得税的，还需要考虑递延所得税或应交所得税的调整。

（二）常见业务

1. 未决诉讼

（1）资产负债表日已经按照当时情况准确估计，日后期间发生新的改变：日后调整事项。

①日后期间实际判决，并服从判决：

借：以前年度损益调整

 预计负债

 贷：其他应付款

借：以前年度损益调整

 贷：递延所得税资产

借：应交税费——应交所得税

 贷：以前年度损益调整

②日后期间实际判决，但不服从判决：

借：以前年度损益调整

 贷：预计负债【按照新预计的赔偿金额调整原确认的预计负债，或反向
分录】

借：递延所得税资产

 贷：以前年度损益调整【或反向分录】

(2) 资产负债表日应确认但未确认预计负债，或按照当时情况所估计的金
额错误：差错更正。

借：以前年度损益调整

 贷：预计负债【按照应确认的金额与已确认金额的差额调整，或反向分
录】

借：递延所得税资产

 贷：以前年度损益调整【或反向分录】

2. 资产减值

按照减值准则规范的资产项目，需要比较账面价值与可收回金额计算减值应
计提的金额，且计提后不得转回。

(1) 本应计提减值未计提：差错更正

借：以前年度损益调整/资产减值损失

 贷：相关资产减值准备【按照应补提减值的金额】

(2) 计提减值金额计算错误（多计或少计）：差错更正

借：以前年度损益调整/资产减值损失

贷：相关资产减值准备【按差额调整，或相反分录】

(3) 不得转回的减值准备做了转回处理：差错更正

借：以前年度损益调整/资产减值损失

贷：相关资产减值准备【冲销转回减值准备的处理】

三、长期股权投资业务相关分录

长期股权投资业务是注会会计中非常重要的一部分，考试中常涉及的考点有初始成本计算、后续账面价值计算、权益法后续计量、合营安排相关概念、长期股权投资处置等。从分录角度需要重点掌握下列处理。

(一) 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

同时比较初始投资成本与投资时点应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额，前者大于后者，体现为商誉，则不调整初始投资成本；前者小于后者，则需要调整长期股权投资账面价值。分录为：

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

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（或做相反分录）【被投资方调整后的净利润×持股比例】

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

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：

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

贷：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】

（二）成本法核算

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】

（2）以支付非现金资产作为合并对价。（以存货为例）

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】

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】

（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。

2. 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。（以存货为例）

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】

（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

（三）金融资产与长期股权投资的转换

1. 公允价值计量转换为权益法的核算

（1）投资方应当按照金融工具确认和计量准则确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。

第一种情况：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的转换

借：长期股权投资——投资成本【原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值】

贷：交易性金融资产【原持有的股权投资的账面价值】

投资收益【原持有的股权投资的账面价值与公允价值的差额】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

第二种情况：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转换

借：长期股权投资——投资成本【原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值】

贷：其他权益工具投资【原持有的股权投资的账面价值】

盈余公积、利润分配【原持有的股权投资的账面价值与公允价值的差额】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

（2）原金融资产公允价值变动的结转

第一种情况：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

无需结转

第二种情况：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

借：其他综合收益【原计入其他综合收益的累计公允价值变动】

贷：盈余公积（或相反分录）

利润分配——未分配利润（或相反分录）

（3）比较上述计算所得的初始投资成本与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

2. 公允价值计量转换为成本法（假定不构成“一揽子交易”）：

（1）将按照该准则确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本（公允价值）之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

第一种情况：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的转换

借：长期股权投资【原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值】

贷：交易性金融资产【原持有的股权投资的账面价值】

投资收益【原持有的股权投资的账面价值与公允价值的差额】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

第二种情况：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转换

借：长期股权投资【原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值】

贷：其他权益工具投资【原持有的股权投资的账面价值】

盈余公积、利润分配【原持有的股权投资的账面价值与公允价值的差额】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

（2）原金融资产公允价值的变动的结转

第一种情况：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

无需结转

第二种情况：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

借：其他综合收益【原计入其他综合收益的累计公允价值变动】

贷：盈余公积（或相反分录）

利润分配——未分配利润（或相反分录）

3. 权益法核算转公允价值计量

（1）按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

（2）剩余股权公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

借：交易性金融资产、其他权益工具投资【原持有的股权投资的公允价值】

贷：长期股权投资【原持有的股权投资的账面价值】

投资收益

（3）结转权益法核算时确认的其他综合收益（但由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外）和资本公积。

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

【提示】如果原采用权益法核算时相关的其他综合收益是由于被投资单位其他权益工具投资公允价值变动确认的，那么此时的其他综合收益在终止采用权益法核算时结转入留存收益。

4. 成本法转换为金融资产

（1）按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

（2）在丧失控制权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投资收益。

借：其他权益工具投资、交易性金融资产【公允价值】

贷：长期股权投资【账面价值】

投资收益

（四）其他方增资导致股权稀释

1. 因其他投资方增资导致本投资方的持股比例下降，由成本法转为权益法核算

(1) 按照新的持股比例计算应享有原子公司因增资扩股而增加的净资产份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额，计入当期损益。

借：长期股权投资
贷：投资收益

(2) 按权益法追溯调整。

2. 因其他投资方增资导致本投资方的持股比例下降，原投资方采用权益法，稀释后仍采用权益法核算

投资方应享有被投资单位增资后的所有者权益×被稀释后持股比例，与投资方应享有被投资单位增资前的所有者权益×被稀释前持股比例的差额计入资本公积（其他资本公积）。

借：长期股权投资——其他权益变动
贷：资本公积——其他资本公积（或反分录）

(五) 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
——长期股权投资减值准备
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
——长期股权投资减值准备
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【差额，或借记】

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】

【提示】①此处的其他综合收益不包括重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动以及由于其他权益工具投资公允价值变动而确认的其他综合收益。

②由于其他权益工具投资公允价值变动产生的其他综合收益要结转至盈余公积以及利润分配——未分配利润。

四、金融资产业务相关分录

(一)以摊余成本计量的金融资产与以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之间重分类

1. 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

借：其他债权投资——成本【面值】

 ——应计利息

 ——利息调整

贷：债权投资——成本/利息调整/应计利息

 其他综合收益【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

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重分类为以摊余成本计量的金融资产

(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——公允价值变动

贷: 其他债权投资——公允价值变动

【如果重分类前公允价值曾向下波动但并不存在预期信用损失, 则做上面分录的相反分录; 如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备, 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

(二) 以摊余成本计量的金融资产与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产之间重分类

1. 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

借: 交易性金融资产——成本
——公允价值变动

债权投资减值准备

贷: 债权投资——成本/利息调整/应计利息

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的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产

借: 债权投资——成本【面值】

——应计利息

——利息调整

贷: 交易性金融资产

公允价值变动损益

【注】从重分类日开始适用金融资产减值的相关规定

(三) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产之间重分类

1. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益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

借：交易性金融资产

贷：其他债权投资

借：其他综合收益——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：信用减值损失

2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益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

借：其他债权投资

贷：交易性金融资产

【注】从重分类日开始适用金融资产减值的相关规定

五、职工薪酬相关分录

（一）累积带薪缺勤的处理

假定未使用的假期只能向后结转一个日历年度，超过1年未使用的权利作废。

1. 确认当年职工累积未使用的带薪休假权利预期支付的追加金额

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤

2. 次年职工已实际休假部分

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤

贷：银行存款

3. 次年职工未休假部分，上年未休完的权利作废

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤

贷：管理费用等

（二）非货币性福利

1. 以自产产品发放给职工作为福利

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：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

存货跌价准备

贷：库存商品

2. 以外购商品发放给职工作为福利

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：银行存款

3. 将自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：累计折旧等

4. 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

借：其他应付款

贷：银行存款

5. 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务（以房地产企业为例）

（1）出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限，且职工提前离开则应退回部分差价

出售住房时：

借：银行存款

长期待摊费用

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：开发产品

出售住房后，每年公司按照直线法在服务期限内摊销长期待摊费用

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：长期待摊费用

(2) 出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

银行存款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：开发产品

(三) 辞退福利

1. 计提时

借：管理费用

贷：应付职工薪酬——辞退福利【补偿额】

2. 实际支付时

借：应付职工薪酬——辞退福利

贷：银行存款

六、收入业务相关分录

(一) 附有销售退回条款的销售

能够合理估计退货率的，应当在发出商品时确认收入。

1. 发出商品时，确认收入、结转成本

借：应收账款

贷：主营业务收入【按照扣除退货率后预期有权收取的对价金额】

预计负债——应付退货款【按照预期因销售退回将退还的金额】

借：主营业务成本【倒挤】

应收退货成本【按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额】

贷：库存商品【按照所转让商品转让时的账面价值】

2. 资产负债表日，对退货率进行了重新评估

借：预计负债——应付退货款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

3. 退货期满

借：库存商品【按照实际退货数量计算的入账金额】

预计负债——应付退货款【结转该科目余额】

贷：应收退货成本

主营业务收入

银行存款

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

（二）附有客户额外购买选择权的销售

1. 销售商品时

借：银行存款

贷：主营业务收入【按照分摊至商品的交易价格】

合同负债【按照分摊至积分的交易价格】

2. 实际兑换积分时

借：合同负债

贷：主营业务收入【以客户兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认的收入】

（三）附有质量保证条款的销售

企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务进行会计处理。

1. 销售商品时

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债 【按照质量保证服务的市价】

借：主营业务成本

贷：库存商品【按照产品成本】

2. 提供质量保证服务的期间

应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入

借：合同负债

贷：主营业务收入

（四）售后回购

当回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

1. 销售商品时

借：银行存款

贷：其他应付款

应交税费——应交增值税（销项税额）

2. 回购期间计提利息费用

借：财务费用

贷：其他应付款

3. 回购商品时

借：财务费用

贷：其他应付款

借：其他应付款

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

七、股份支付业务相关分录

（一）一次授予、一次行权的股份支付的一般会计处理

1. 权益结算的股份支付

(1) 授予日

①立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：资本公积——股本溢价

②除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

(2) 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【按授予日的公允价值为基础计量】

(3) 可行权日之后

不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。

(4) 行权日

借：银行存款

资本公积——其他资本公积

贷：股本

资本公积——股本溢价

2. 现金结算的股份支付

(1) 授予日

①立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

②除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

(2) 等待期资产负债表日

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬【按每个资产负债表日的公允价值为基础计量】

(3) 可行权日之后

不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

借：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬【按资产负债表日公允价值为基础计量】

(4) 行权日

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

(二) 对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

1. 授予限制性股票的会计处理

(1) 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，收到职工缴纳的认股款时：

借：银行存款【按照职工缴纳的认股款】

贷：股本

资本公积——股本溢价

同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）。

借：库存股【按照发行限制性股票的数量以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【包括未满足条件而须立即回购的部分】

(2) 等待期内股份支付相关的会计处理

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照股份支付准则相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。

(3) 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【按照应支付的金额】

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【按其差额】

贷：库存股【按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值】

(4) 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】

资本公积——股本溢价【如有差额】

2. 等待期内发放现金股利的会计处理

(1) 现金股利可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理：

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

同时：

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按分配的现金股利金额】

贷：库存股

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债：

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

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

(2) 现金股利不可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理：

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

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用：

借：管理费用

贷：应付股利——应付限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

八、政府补助业务相关分录

（一）与收益相关的政府补助

1. 用于补偿以后期间的相关费用或损失的

（1）收到补偿资金时

借：银行存款

贷：其他应付款（未满足政府补助的附加条件时，先入其他应付款，待满足后转入递延收益）

递延收益（满足政府补助的附加条件时）

（2）实际按规定用途使用补助资金时

借：递延收益

贷：其他收益/管理费用（日常活动）

营业外收入/营业外支出（非日常活动）

2. 用于补偿企业已发生的相关费用或损失的

借：银行存款或其他应收款

贷：其他收益/管理费用（日常活动）

营业外收入/营业外支出（非日常活动）

（二）与资产相关的政府补助

1. 总额法

（1）企业收到补助资金时

借：银行存款

贷：递延收益


（2）在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入损益

借：递延收益

贷：其他收益

(3) 相关资产在使用寿命结束时和结束前被处置，尚未分摊的递延收益余额，应当一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。

借：递延收益

 贷：营业外收入【资产报废】
资产处置损益【资产正常处置】

【说明】可以先将未分摊的递延收益转入“固定资产清理”科目，最终再由“固定资产清理”科目转入“营业外收入”科目或者“资产处置损益”科目。

2. 净额法

(1) 企业收到补助资金时

借：银行存款

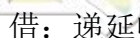
贷：递延收益

(2) 将补助冲减相关资产账面价值

借：固定资产、无形资产

贷：银行存款

同时：（在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时，冲减资产的账面价值）

 借：递延收益

贷：固定资产、无形资产

九、持有待售业务的相关分录

(一) 划分为持有待售时的处理

1. 将持有待售非流动资产或处置组中资产、负债账面价值分别转为持有待售资产、持有待售负债

借：持有待售资产

累计折旧/累计摊销

固定资产减值准备/无形资产减值准备等

贷：固定资产/无形资产等

借：应付账款等

贷：持有待售负债

2. 比较持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值与其公允价值减去出售费用后的净额。前者高于后者的，企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备

（二）划分为持有待售后的处理

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失。

借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备

如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

借：持有待售资产减值准备

贷：资产减值损失

（三）终止确认的处理

企业出售持有待售非流动资产或处置组时，应当分情况确认处置损益：

持有待售非流动资产为金融工具或长期股权投资的，应将相关处置损益记入“投资收益”科目或盈余公积。

其一般会计分录为：

借：银行存款【取得的价款—相关税费】

持有待售资产减值准备

贷：持有待售资产

投资收益（或盈余公积、未分配利润）【或借记】

持有待售非流动资产为投资性房地产的，应将相关处置损益通过“其他业务

收入”和“其他业务成本”科目进行反映。其一般会计分录为：

借：银行存款【取得的价款－相关税费】

贷：其他业务收入等

借：其他业务成本等

持有待售资产减值准备

贷：持有待售资产

除此之外的持有待售非流动资产或处置组（子公司和业务除外）在出售时所产生的利得或损失，应当记入“资产处置损益”科目。其一般会计分录为：

借：银行存款【取得的价款－相关税费】

持有待售负债【结平余额】

持有待售减值准备【结平余额】

贷：持有待售资产【结平余额】

应交税费

资产处置损益【或借记】

企业终止确认持有待售的非流动资产或处置组时，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益：

借：其他综合收益等

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润/其他业务成本/资产处置损益等

或编制相反分录。

十、合并报表相关调整抵销分录

（一）按公允价值的调整

1. 将购买日子公司的账面价值调整为公允价值

借：存货【评估增值】

固定资产【评估增值】

无形资产【评估增值】

递延所得税资产【资产评估减值确认】

贷：应收账款【评估减值】

递延所得税负债【资产评估增值确认】

资本公积【差额】

2. 期末调整其账面价值

借：营业成本【购买日评估增值的存货对外销售】

管理费用【评估增值固定资产补提折旧、无形资产补提摊销】

应收账款

贷：固定资产——累计折旧

无形资产——累计摊销

存货

资产减值损失【应收账款按评估确认的金额收回，坏账已核销】

借：递延所得税负债

贷：所得税费用【或借记】

递延所得税资产

(二) 按权益法的调整

1. 净损益的调整

借：长期股权投资【子公司调整后净利润×母公司持股比例】

贷：投资收益【或做相反分录】

【提示】同一控制企业合并按照被投资方实现的账面净利润乘以持股比例计算应确认投资收益的金额；非同一控制企业合并则按照被投资方实现的账面净利润按公允价值调整后的金额乘以母公司持股比例确认；注意未实现内部交易损益不再调整净利润。

2. 分配现金股利的调整

借：投资收益

贷：长期股权投资

3. 其他综合收益变动的调整

借：长期股权投资

贷：其他综合收益【或做相反的分录】

4. 除上述外其他权益变动的调整

借：长期股权投资

贷：资本公积【或做相反分录】

5. 连续编制合并财务报表时

借：长期股权投资

贷：年初未分配利润【或借记】

其他综合收益【或借记】

资本公积【或借记】

（三）母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

借：实收资本（股本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

年末未分配利润

商誉【合并成本－子公司购买日可辨认净资产公允价值×母公司持股比

例】

贷：长期股权投资

少数股东权益

营业外收入【负商誉】

【提示】当企业合并成本小于应享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额时，产生负商誉，贷记营业外收入，此时借方不再有商誉项目。

（四）投资收益与子公司利润分配项目的抵销

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

向股东分配利润

年末未分配利润

（五）内部商品交易的抵销处理

1. 抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益

借：营业收入【内部销售企业的售价】

贷：营业成本【倒挤】

存货【未实现内部交易损益】

2. 抵销存货跌价准备

借：存货——存货跌价准备【内部购入方计提数－企业集团应提数】

贷：资产减值损失

3. 递延所得税的抵销

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

4. 逆流交易的情况下，还需要做：

借：少数股东权益

贷：少数股东损益【或反向分录】

【说明】上述抵销处理均假设为内部交易收益，下同。

(六) 内部固定资产交易的抵销处理

1. 交易发生当期

(1) 抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益

①一方销售固定资产给另一方作为固定资产使用

借：资产处置收益

贷：固定资产——原价

②一方销售存货给另一方作为固定资产使用

借：营业收入【内部销售的售价】

贷：营业成本【内部销售的成本】

固定资产——原价【内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益】

(2) 抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧

借：固定资产——累计折旧【内部交易固定资产当期多计提的折旧】

贷：管理费用等

(3) 抵销当期多计提的减值准备

借：固定资产——固定资产减值准备【内部购入方计提数－企业集团应提数】

贷：资产减值损失

(4) 递延所得税的抵销

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

【提示】递延所得税资产的金额＝（前面抵销分录中固定资产项目的贷方发生额－借方发生额）×所得税税率

2. 内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理

借：年初未分配利润【固定资产原值中包括的未实现内部交易损益】

贷：资产处置收益

借：资产处置收益 【以前年度多提的折旧】

贷：年初未分配利润

借：资产处置收益 【清理、出售当期多提的折旧】

贷：管理费用等

借：递延所得税资产

贷：年初未分配利润

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

（七）内部无形资产交易的抵销处理

1. 将无形资产价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销

借：资产处置收益

贷：无形资产

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

2. 将内部交易无形资产多摊销的金额予以抵销

借：无形资产——累计摊销【购买企业当期多摊销额】

贷：管理费用

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

（八）应收账款与应付账款的抵销

1. 抵销内部应收账款和应付账款

借：应付账款【期末数】

贷：应收账款【期末数】

2. 抵销根据内部应收账款计提的坏账准备

借：应收账款——坏账准备

贷：信用减值损失

3. 递延所得税资产的抵销

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

