

目录

目录.....	1
第一章 资产类业务会计分录大全.....	6
一、存货类业务.....	6
（一）存货的初始计量.....	6
（二）存货的期末计量.....	8
二、固定资产业务.....	9
（一）固定资产的初始计量.....	9
（二）固定资产的后续计量.....	12
（三）固定资产的处置.....	13
（四）固定资产的清查.....	14
三、投资性房地产业务.....	14
（一）投资性房地产的初始计量.....	14
（二）投资性房地产的后续计量.....	16
（三）投资性房地产的转换.....	17
（四）投资性房地产的处置.....	19
四、长期股权投资业务.....	19
（一）长期股权投资的初始计量.....	19
（二）长期股权投资的后续计量.....	26
（三）长期股权投资成本法、权益法与金融资产之间的转换.....	28
五、无形资产业务.....	33
（一）无形资产的初始计量.....	33
（二）无形资产的后续计量.....	34
（三）无形资产的处置.....	35
六、金融资产业务.....	35
（一）交易性金融资产.....	35
（二）持有至到期投资.....	36
（三）贷款和应收款项.....	37

(四) 可供出售金融资产.....	39
(五) 金融资产减值.....	40
七、资产减值业务.....	42
(一) 单项资产减值.....	42
(二) 资产组减值.....	43
(三) 总部资产减值.....	43
(四) 商誉减值.....	43
第二章 负债类业务会计分录大全.....	44
一、职工薪酬.....	44
二、长期借款.....	46
三、应付债券.....	47
(一) 一般公司债券.....	47
(二) 可转换公司债券.....	48
(三) 分离交易的可转换公司债券.....	49
四、长期应付款.....	49
(一) 应付融资租入固定资产的租赁费.....	49
(二) 具有融资性质的延期付款购买资产.....	51
第三章 收入类业务会计分录大全.....	51
一、销售商品收入.....	51
(一) 商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回.....	51
(二) 委托代销收入的核算.....	54
二、提供劳务收入.....	62
三、让渡资产使用权收入.....	65
四、建造合同收入.....	66
第四章 特殊业务的会计分录大全.....	67
一、非货币性资产交换.....	67
二、借款费用.....	70
三、债务重组.....	71
(一) 以现金资产清偿债务的处理.....	71
(二) 以非现金资产清偿债务的处理.....	72

(三) 债务转为资本的处理.....	74
(四) 修改其他债务条件的处理.....	74
(五) 混合重组的处理.....	77
四、或有事项.....	77
(一) 一般分录.....	77
(二) 未决诉讼或未决仲裁.....	78
(三) 债务担保.....	79
(四) 产品质量保证.....	79
(五) 亏损合同.....	80
(六) 重组义务.....	80
五、政府补助.....	81
(一) 与收益相关的政府补助.....	81
(二) 与资产相关的政府补助.....	81
(三) 退还已计入损益的政府补助.....	82
六、所得税.....	83
(一) 递延所得税资产的确认.....	83
(二) 递延所得税负债的确认.....	83
(三) 所得税的确认.....	83
七、外币折算.....	84
(一) 外币交易的会计处理.....	84
(二) 外币财务报表折算.....	87
第五章 会计调整业务的会计分录大全.....	88
一、会计政策变更的处理.....	88
二、会计估计变更的处理.....	88
三、差错更正的处理.....	88
(一) 不重要的差错.....	88
(二) 重要的差错.....	88
四、资产负债表日后调整事项的处理.....	89
第六章 企业合并业务会计分录大全.....	89
一、同一控制下企业合并长期股权投资与所有者权益的合并处理.....	89

（一）按权益法的调整（合并日不涉及）	89
（二）母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理（合并日涉及）	90
（三）投资收益与子公司利润分配项目的抵销（合并日不涉及）	91
（四）留存收益的恢复（合并日涉及）	91
二、非同一控制下企业合并长期股权投资与所有者权益的合并处理	91
（一）按公允价值的调整	91
（二）按权益法的调整（购买日不涉及）	93
（三）母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理（购买日涉及）	94
（四）投资收益与子公司利润分配项目的抵销（购买日不涉及）	94
三、内部商品交易的抵销处理（假设为顺流交易）	95
（一）内部商品购销当期	95
（二）连续编制合并财务报表	96
四、内部固定资产交易的抵销处理（假设为顺流交易）	97
（一）交易发生当期	97
（二）连续编制	98
（三）内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理	98
五、内部无形资产交易的抵销处理（假设为顺流交易）	99
（一）发生内部无形资产交易当期的抵销处理	99
（二）内部交易的无形资产使用期间的抵销处理	100
六、内部债权债务的抵销处理	100
（一）应收账款与应付账款的抵销	100
（二）持有至到期投资与应付债券的抵销	101
七、所得税相关的抵销处理	102
八、合并现金流量表相关的抵销处理	102
九、报告期内增减子公司的会计处理	103
（一）通过多次交易形成企业合并的处理	103
（二）购买子公司少数股权的处理	104
（三）不丧失控制权情况下处置子公司部分投资的处理	104
（四）丧失控制权情况下处置子公司部分投资的处理	104
（五）通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的处理	104

(六) 因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释.....	104
(七) 交叉持股的合并处理.....	105
第七章 事业单位业务会计分录大全.....	105
一、国库集中支付业务的核算.....	105
(一) 财政直接支付方式.....	105
(二) 财政授权支付方式.....	106
二、长期投资的核算.....	107
(一) 长期投资的取得(双分录).....	107
(二) 长期投资持有期间的收益.....	108
(三) 长期投资的处置.....	108
三、固定资产的核算.....	108
(一) 固定资产的取得(双分录).....	108
(二) 计提固定资产折旧.....	110
(三) 固定资产的处置.....	110
四、无形资产的核算.....	110
(一) 无形资产的取得.....	110
(二) 计提无形资产摊销.....	111
(三) 无形资产的处置.....	111
五、结转结余和结余分配的核算.....	111
(一) 财政补助结转结余的核算.....	111
(二) 非财政补助结转的核算.....	112
(三) 非财政补助结余的核算.....	112
第八章 民间非营利组织业务会计分录大全.....	114
(一) 受托代理业务的核算.....	114
(二) 捐赠收入的核算.....	115
(三) 会费收入的核算.....	115
(四) 业务活动成本的核算.....	116
(五) 净资产的核算.....	116

第一章 资产类业务会计分录大全

一、存货类业务

(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）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，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款处理，待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，受托方代收代缴的消费税

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）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注意产品和材料可变现净值的确定方法。

（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】因管理不善造成存货盘亏时，存货原进项税额不得抵扣，需要做进项税额转出，因此贷记“应交税费—应交增值税（进项税额转出）”，其他情况的盘亏不涉及进项税额转出，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、管理不善等造成的净损失】

营业外支出【差额，因自然灾害等非常原因造成的净损失】

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

二、固定资产业务

（一）固定资产的初始计量

1. 外购固定资产

借：固定资产

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款

提示：如果是 2016 年 5 月 1 日后购入固定资产（不动产）或在建工程（不动产），增值税进项税额需分两年抵扣，第一年抵扣 60%，第二年抵扣 40%。

借：固定资产/在建工程

 应交税费—应交增值税（进项税额）（60%）

 —待抵扣进项税额 （40%）

 贷：银行存款

【说明】（1）外购固定资产的成本包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

（2）如果需要安装应先通过“在建工程”核算，然后安装完毕达到预定可使用状态时转入“固定资产”科目。

（3）购进固定资产支付的运输费，取得运输业增值税专用发票的，运输费的 11%可以作为进项税额抵扣。

2. 一揽子购入多项没有单独标价的固定资产

借：固定资产—甲

 —乙

 —丙

 —丁

 贷：银行存款【支付的价款总额】

【说明】此时应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。比如，甲固定资产的成本=甲固定资产的公允价值/各项固定资产的公允

价值之和×支付的价款总额，依此类推。

3. 自营方式建造固定资产

①外购工程物资

借：工程物资

 应交税费—应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款等

如果是为自建不动产购入的，则是：

借：工程物资

 应交税费—应交增值税（进项税额）（60%）

 —待抵扣进项税额（40%）

 贷：银行存款等

②领用自产产品

借：在建工程

 贷：库存商品

③领用原材料

借：在建工程

 贷：原材料

如果是用于自建不动产的建造，则还需要做以下分录：

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）（40%）

④领用工程物资及其他成本

借：在建工程

 贷：工程物资

 应付职工薪酬【在建工程人员薪酬】

 应付利息【资本化的利息费用等】

⑤达到预定可使用状态时

借：固定资产

 贷：在建工程

4. 出包方式建造固定资产

借：在建工程—待摊支出

贷：银行存款等

【说明】预付工程款项不通过在建工程科目，应通过“预付账款”科目核算。

达到预定可使用状态时，分配待摊支出：

借：在建工程—××工程

贷：在建工程—待摊支出

借：固定资产

贷：在建工程—××工程

5. 经营租入固定资产

①预付租金

借：预付账款

贷：银行存款

②确认当期租金费用

借：管理费用

贷：预付账款

③补付租金

借：管理费用

贷：银行存款

【说明】承租人应当将经营租赁的租金在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益。承租人确认的租金费用，借记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

6. 存在弃置费用的固定资产

(1) 确定固定资产成本时，按照弃置费用现值确认预计负债

借：固定资产【弃置费用的现值】

贷：预计负债

(2) 每期期末，计算利息费用

借：财务费用

贷：预计负债

(3) 固定资产使用期满，企业实际支付弃置费用

借：预计负债

贷：银行存款

（二）固定资产的后续计量

1. 计提固定资产折旧

借：制造费用【生产车间计提折旧】

管理费用【企业管理部门、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【企业出租固定资产计提折旧】

研发支出【企业研发无形资产时使用固定资产计提折旧】

在建工程【在建工程中使用固定资产计提折旧】

专项储备【提取的安全生产费形成固定资产】

应付职工薪酬【非货币性薪酬】

贷：累计折旧

【说明】（1）计提的折旧金额需要根据企业固定资产的原价、净残值、预计使用寿命等因素，选择使用年限平均法、工作量法、双倍余额递减法或年数总和法计算。

（2）当会计年度与折旧年度不一致时，需要考虑分段计算折旧。

2. 固定资产资本化的后续支出

（1）转入改扩建

借：在建工程

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

（2）发生改扩建支出

借：在建工程

贷：应付职工薪酬/原材料等

（3）结转被替换部分的账面价值

借：营业外支出等

贷：在建工程

（4）达到预定可使用状态时

借：固定资产

贷：在建工程

3. 固定资产费用化的后续支出

借：管理费用【其他固定资产日常修理费用】

销售费用【专设销售机构的固定资产发生的日常修理费用】

贷：银行存款等

(三) 固定资产的处置

(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) 发生相关清理费用

借：固定资产清理

贷：银行存款/应付职工薪酬等

(3) 取得变价收入、残值收入、保险赔偿收入

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）

(4) 清理完毕，结转固定资产清理净损益

① 固定资产清理完成后的净损失

借：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

【说明】资产处置损益，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。

② 固定资产清理完成后的净收益

借：固定资产清理

贷：资产处置损益【出售收益】

（四）固定资产的清查

1. 固定资产盘亏

发生时：

借：待处理财产损溢

 累计折旧

 固定资产减值准备

贷：固定资产

批准处理时：

借：营业外支出等

 贷：待处理财产损溢

2. 固定资产盘盈

借：固定资产【按其重置成本】

 贷：以前年度损益调整

借：以前年度损益调整

 贷：利润分配—未分配利润

借：利润分配—未分配利润

 贷：盈余公积

三、投资性房地产业务

（一）投资性房地产的初始计量

1. 外购的投资性房地产

（1）采用成本模式进行后续计量

借：投资性房地产

 贷：银行存款

（2）采用公允价值模式进行后续计量

借：投资性房地产—成本

 贷：银行存款

【说明】外购成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

2. 自行建造的投资性房地产

(1) 发生建造成本时:

借: 投资性房地产—在建

贷: 银行存款等

(2) 建造完工时:

借: 投资性房地产【适用于成本模式计量】

投资性房地产—成本【适用于公允价值模式计量】

贷: 投资性房地产—在建

【说明】建造成本包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失直接计入当期损益, 不计入建造成本。

3. 投资性房地产资本化的后续支出

(1) 采用成本模式进行后续计量

① 投资性房地产转入改扩建工程

借: 投资性房地产—在建

投资性房地产累计折旧 (累计摊销)

投资性房地产减值准备

贷: 投资性房地产

② 发生改扩建或装修支出

借: 投资性房地产—在建

贷: 银行存款等

③ 改扩建工程或装修完工

借: 投资性房地产

贷: 投资性房地产—在建

(2) 采用公允价值模式进行后续计量

① 投资性房地产转入改扩建工程

借: 投资性房地产—在建

贷: 投资性房地产—成本

—公允价值变动

② 发生改扩建或装修支出

借: 投资性房地产—在建

贷：银行存款等

③改扩建工程或装修完工

借：投资性房地产—成本

贷：投资性房地产—在建

4. 投资性房地产费用化的后续支出

借：其他业务成本

贷：银行存款

(二) 投资性房地产的后续计量

1. 投资性房地产的成本模式计量

(1) 按期(月)计提折旧或进行摊销

借：其他业务成本

贷：投资性房地产累计折旧(累计摊销)

(2) 取得的租金收入

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) 发生减值时

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

2. 投资性房地产的公允价值模式计量

(1) 取得的租金收入

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)

(2) 确认公允价值的变动

借：投资性房地产—公允价值变动

贷：公允价值变动损益【或做相反分录】

3. 投资性房地产后续计量模式的变更

借：投资性房地产—成本【公允价值】

投资性房地产累计折旧（摊销）【已计提的折旧或摊销】

投资性房地产减值准备【已计提的减值准备】

贷：投资性房地产【账面余额】

递延所得税负债【若涉及，或借记递延所得税资产】

盈余公积【或借记】

利润分配—未分配利润【或借记】

（三）投资性房地产的转换

1. 成本模式下的转换

（1）投资性房地产转为非投资性房地产

①投资性房地产转换为自用房地产

借：固定资产（无形资产）

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

累计折旧（累计摊销）

固定资产减值准备（无形资产减值准备）

②投资性房地产转换为存货

借：开发产品

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）非投资性房地产转为投资性房地产

①自用房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产

累计折旧（累计摊销）

固定资产减值准备（无形资产减值准备）

贷：固定资产（无形资产）

投资性房地产累计折旧（摊销）

投资性房地产减值准备

②作为存货的房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产

 存货跌价准备

 贷：开发产品【存货的账面余额】

2. 公允价值模式下的转换

 (1) 投资性房地产转为非投资性房地产

 ①投资性房地产转换为自用房地产

 借：固定资产（无形资产）【公允价值】

 贷：投资性房地产—成本

 —公允价值变动【或借记】

 公允价值变动损益【或借记】

 ②投资性房地产转换为存货

 借：开发产品【公允价值】

 贷：投资性房地产—成本

 —公允价值变动【或借记】

 公允价值变动损益【或借记】

 (2) 非投资性房地产转为投资性房地产

 ①公允价值<原账面价值

 借：投资性房地产—成本【公允价值】

 累计折旧（累计摊销）

 固定资产减值准备（无形资产减值准备、存货跌价准备）

 公允价值变动损益【借方差额】

 贷：固定资产（无形资产、开发产品）

 ②公允价值>原账面价值

 借：投资性房地产—成本【公允价值】

 累计折旧（累计摊销）

 固定资产减值准备（无形资产减值准备、存货跌价准备）

 贷：固定资产（无形资产、开发产品）

 其他综合收益【贷方差额】

（四）投资性房地产的处置

1. 成本模式下

①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

①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】

③借：公允价值变动损益

贷：其他业务成本【或做相反分录】

④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

四、长期股权投资业务

（一）长期股权投资的初始计量

1. 同一控制下企业合并取得长期股权投资

（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】

 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：可供出售金融资产等/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】

以上四种不同情况针对审计、法律服务、评估咨询等中介费用的处理相同，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】

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利润分配—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企业合并（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（以可供出售金融资产为例）

借：可供出售金融资产

贷：银行存款等

合并日：

借：长期股权投资

贷：可供出售金融资产—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. 非同一控制下企业合并取得长期股权投资

(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【按存货的公允价值】

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【或借记】

【说明】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损益；若为贷方差额，表示净收益；若为借方差额，表示净损失。

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

【说明】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损益。若为贷方差额，表示净收益；若为借方差额，表示净损失。

④以金融资产作为合并对价

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：可供出售金融资产/交易性金融资产/持有至到期投资【按其账面价值】

投资收益【处置价款-账面价值，或借记】

借：其他综合收益

贷：投资收益【可供出售金融资产涉及，或做相反分录】

借：公允价值变动损益

贷：投资收益【交易性金融资产涉及，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】

以上五种不同情况针对审计、法律服务、评估咨询等中介费用的处理相同，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企业合并（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 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（以可供出售金融资产为例）

借：可供出售金融资产

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：可供出售金融资产—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公允价值】

投资收益【可供出售金融资产公允价值与账面价值的差额】

借：其他综合收益

贷：投资收益【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. 以企业合并以外的方式取得长期股权投资

（1）以支付现金取得

借：长期股权投资【支付对价的公允价值和直接相关费用之和】

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

（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）

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

【说明】此笔分录与（一）5. 下面的分录处理原则相同，不过这里加了权益法核算的明细科目。

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（或做相反分录）【被投资方调整后的净利润×持股比例】

【说明】（1）投资方计算投资收益时，应对被投资单位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。

（2）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，首先冲减备查登记的损失，其次依次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

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】

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

转换中涉及金融资产的，以可供出售金融资产为例：

1. 金融资产转换为权益法

①取得金融资产时

借：可供出售金融资产—成本

贷：银行存款等

②可供出售金融资产公允价值变动

借：可供出售金融资产—公允价值变动

贷：其他综合收益【或做相反分录】

③被投资方宣告派发现金股利

借：应收股利

贷：投资收益

④追加投资时

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：可供出售金融资产—成本

—公允价值变动【或借记】

投资收益【差额，或借记】

借：其他综合收益

贷：投资收益【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

—其他综合收益

—其他权益变动

投资收益【差额，或借记】

② 在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益

借：可供出售金融资产【转换日的公允价值】

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【差额，或借记】

③ 原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益、资本公积—其他资本公积，应转出计入当期损益

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的份额，这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。

3. 成本法转为权益法

(1) 因减资导致持股比例下降

① 初始投资时

借：长期股权投资

贷：银行存款

② 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

③对剩余长期股权投资按权益法进行追溯调整

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

(2) 因其他投资方增资导致本投资方的持股比例下降

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，同“(1) 因减资导致持股比例下降”中的③。

4. 成本法转为金融资产

①初始投资时

借：长期股权投资

贷：银行存款

②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

③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：可供出售金融资产

贷：长期股权投资

投资收益

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【初始投资成本小于应享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额】

②被投资单位实现净损益、分配现金股利、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：应收股利

贷：长期股权投资—损益调整

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】

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

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

6. 金融资产转换为成本法

①初始投资时

借：可供出售金融资产—成本

贷：银行存款

②可供出售金融资产公允价值变动

借：可供出售金融资产—公允价值变动

贷：其他综合收益【或做相反分录】

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

借：长期股权投资【原股权投资公允价值】

贷：可供出售金融资产【原股权投资账面价值】

投资收益【差额，或借记】

借：其他综合收益

贷：投资收益【或做相反分录】

【说明】权益法因增资转换为成本法，权益法下确认的其他综合收益与资本公积无需转出计入当期损益；而金融资产因增资转换为成本法，金融资产原确认的其他综合收益应在转换为成本法时转出计入当期损益。

（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

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】

【说明】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而确认的其他综合收益。

五、无形资产业务

（一）无形资产的初始计量

1. 外购无形资产

借：无形资产

贷：银行存款等

【说明】成本包括购买价款、相关税费及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费（计入销售费用）、管理费用及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

2. 分期付款购买无形资产，且具有融资性质的

借：无形资产【按购买价款的现值】

未确认融资费用【差额】

贷：长期应付款【按应支付的金额】

银行存款【已支付的金额】

以后各期支付款项并分摊未确认融资费用时：

借：长期应付款

贷：银行存款

借：在建工程/财务费用【资本化的/费用化的】

贷：未确认融资费用【期初应付本金余额×实际利率】

【说明】期初应付本金余额＝期初长期应付款科目余额－期初未确认融资费用科目余额

3. 接受投资者投入的无形资产

借：无形资产【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）

4. 企业取得的土地使用权的处理

（1）一般企业

借：无形资产【购入后自用】

无形资产【同时取得自用土地使用权和建筑物，且价款可以在二者之间合理分配】

固定资产【同时取得自用土地使用权和建筑物，且价款不能在二者之间合理分配】

投资性房地产【购入后用于出租或准备增值后转让】

贷：银行存款等

(2) 房地产开发企业

借：无形资产【购入后自用】

无形资产【同时取得自用土地使用权和建筑物，且价款可以在二者之间合理分配】

固定资产【同时取得自用土地使用权和建筑物，且价款不能在二者之间合理分配】

投资性房地产【购入后用于出租】

开发产品【购入后准备增值后转让】

开发成本【购入时决定建造完成后对外出售】

贷：银行存款等

5. 内部研究开发费用的处理

(1) 企业自行开发无形资产发生的研发支出

借：研发支出—费用化支出【不满足资本化条件】

研发支出—资本化支出【满足资本化条件】

贷：原材料/银行存款/应付职工薪酬等

(2) 期（月）末，应将费用化支出金额转入“管理费用”科目

借：管理费用

贷：研发支出—费用化支出【不满足资本化条件】

(3) 研究开发项目达到预定用途形成无形资产

借：无形资产

贷：研发支出—资本化支出【满足资本化条件】

(二) 无形资产的后续计量

1. 计提无形资产摊销

借：管理费用【企业管理部门计提摊销】

制造费用【生产车间计提摊销】

销售费用【企业专设销售部门计提摊销】

其他业务成本【企业出租无形资产计提摊销】

研发支出【企业研发无形资产时使用无形资产计提摊销】

贷：累计摊销

【说明】计提的摊销额需要根据企业无形资产的原价、净残值、使用年限及摊销方法来决定；无形资产摊销方法有直线法、产量法等。

（三）无形资产的处置

1. 无形资产的出售

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】

2. 无形资产的出租

借：银行存款

贷：其他业务收入【当期确认的租金收入】

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【当期计提的摊销】

3. 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

六、金融资产业务

（一）交易性金融资产

1. 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【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. 交易性金融资产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. 交易性金融资产的公允价值变动

(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. 出售交易性金融资产

借：银行存款【应按实际收到的金额】

贷：交易性金融资产—成本

—公允价值变动【或在借方】

投资收益【差额，或借方】

借：公允价值变动损益

贷：投资收益【或做相反分录】

(二) 持有至到期投资

1. 取得持有至到期投资

(1) 分期付息、到期一次还本的债券投资

借：持有至到期投资—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】

持有至到期投资—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：持有至到期投资—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. 持有至到期投资持有期间确认利息收益

(1) 分期付息、到期一次还本的债券投资

借：应收利息【债券面值×票面利率】

贷：投资收益【期初债券摊余成本×实际利率】

持有至到期投资——利息调整【差额，或在借方】

(2) 到期一次还本付息的债券投资

借：持有至到期投资——应计利息【债券面值×票面利率】

贷：投资收益【期初债券摊余成本×实际利率】

持有至到期投资——利息调整【差额，或在借方】

3. 出售持有至到期投资

借：银行存款【应按实际收到的金额】

持有至到期投资减值准备【如果已计提减值准备，应同时结转】

贷：持有至到期投资—成本

——利息调整

——应计利息【上述明细科目金额之和为其账面余额】

投资收益【贷方差额，若为借方差额则借记投资收益】

4. 持有至到期投资重分类

借：可供出售金融资产【重分类日的公允价值】

持有至到期投资减值准备【如果已计提减值准备，应同时结转】

贷：持有至到期投资【按其账面余额】

其他综合收益【贷方差额，或借记】

(三) 贷款和应收款项

1. 贷款

(1) 发放贷款

借：贷款—本金【本金】

贷：吸收存款/存放中央银行款项【实际支付的金额】

贷款—利息调整【差额】

(2) 资产负债表日确认贷款利息收入

借：应收利息【按贷款的合同本金×合同利率】

贷款—利息调整【差额】

贷：利息收入【按贷款的摊余成本×实际利率】

若同日收到利息：

借：存放同业

贷：应收利息

(3) 收回贷款

借：吸收存款/存放中央银行款项【按客户归还的金额】

贷：应收利息【按收回的应收利息金额】

贷款—本金【按归还的贷款本金】

利息收入【贷方差额】

2. 应收款项

(1) 销售商品、提供劳务等发生的应收款项

借：应收账款/应收票据

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

收回应收款项时

借：银行存款

贷：应收账款/应收票据

(2) 应收票据贴现的处理

①不附追索权

借：银行存款【应按实际收到的金额（即减去贴现息后的净额）】

财务费用【按贴现息部分】

贷：应收票据【按商业汇票的票面金额】

②附追索权

借：银行存款【应按实际收到的金额（即减去贴现息后的净额）】

 财务费用【按贴现息部分】

贷：短期借款【按商业汇票的票面金额】

（3）票据背书转让的处理

借：材料采购/原材料/库存商品等

 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：应收票据【按其票面金额】

 银行存款【差额，或借记】

（四）可供出售金融资产

1. 取得可供出售金融资产

（1）如果为股票投资

借：可供出售金融资产—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】

（2）如果为债券投资

①如果为分期付息、到期一次还本

借：可供出售金融资产—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：可供出售金融资产—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. 资产负债表日，确认利息或股利收益

（1）确认可供出售权益工具的股利收益

借：应收股利

 贷：投资收益

(2) 确认可供出售债务工具的利息收益

①如果为分期付息、到期一次还本的债券投资

借：应收利息【面值×票面利率】

贷：投资收益【期初摊余成本×实际利率】

可供出售金融资产—利息调整【按其差额，或借记】

②如果为到期一次还本付息的债券投资

借：可供出售金融资产—应计利息【面值×票面利率】

贷：投资收益【期初摊余成本×实际利率】

可供出售金融资产—利息调整【按其差额，或借记】

3. 可供出售金融资产公允价值变动

(1) 公允价值高于账面价值

借：可供出售金融资产—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：可供出售金融资产—公允价值变动

4. 可供出售金融资产的处置

借：银行存款【应按实际收到的金额】

贷：可供出售金融资产—成本

—应计利息【到期一次还本付息的债券利息】

—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】

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】

(五) 金融资产减值

1. 持有至到期投资减值

(1) 计提减值损失

借：资产减值损失【减值前账面价值—预计未来现金流量现值】

贷：持有至到期投资减值准备

(2) 减值转回

借：持有至到期投资减值准备

贷：资产减值损失

【说明】注意转回后的持有至到期投资账面价值不得超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的摊余成本。

2. 贷款减值

(1) 计提减值损失

借：资产减值损失【减值前账面价值－预计未来现金流量现值】

贷：贷款减值准备

(2) 减值转回

借：贷款减值准备【新预计的未来现金流量现值－贷款摊余成本】

贷：资产减值损失

3. 应收款项减值

(1) 计提减值损失

借：资产减值损失【账面价值－预计未来现金流量现值】

贷：坏账准备

【说明】一般来说，应收款项采用账面余额与预计未来现金流量现值孰低进行期末计量，当期应计提的坏账准备＝账面价值－预计未来现金流量现值。在具体操作中，需要看企业采用哪种坏账准备计提方法，比如采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，则企业期末应计提的坏账准备＝期末应收账款余额×计提比例－计提准备前坏账准备已有余额；若采用账龄分析法计提坏账准备，则企业期末应计提的坏账准备＝1年以内应收账款金额×对应计提比例＋1～2年应收账款金额×对应计提比例＋……－计提准备前坏账准备已有余额，依此类推。

(2) 减值转回

借：坏账准备

贷：资产减值损失

4. 可供出售金融资产减值

(1) 计提减值损失

①可供出售债务工具计提减值损失

借：资产减值损失【减值前摊余成本－公允价值】

贷：其他综合收益【或借记】

可供出售金融资产—减值准备【减值前账面价值－公允价值】

②可供出售权益工具计提减值损失

借：资产减值损失【初始投资成本－公允价值】

贷：其他综合收益【或借记】

可供出售金融资产—减值准备【上期末公允价值－本期末公允价值】

【说明】贷方其他综合收益表示原公允价值暂时性变动的累计损失，若为累计收益则在分录借方反映。

(2) 减值转回

①可供出售债务工具减值转回

借：可供出售金融资产—减值准备

贷：资产减值损失

②可供出售权益工具减值转回

借：可供出售金融资产—减值准备

贷：其他综合收益

【说明】在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与原减值损失确认相关的因素完全消失，则应将原确认的减值损失全部转回；若公允价值仍然高于转回减值后金融资产的账面价值（摊余成本），则高出的部分再进行正常的公允价值上升处理；若原减值损失未全部转回，则转回资产减值损失的金额＝公允价值－转回减值前金融资产的账面价值（摊余成本）。

七、资产减值业务

(一) 单项资产减值

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

在建工程减值准备

投资性房地产减值准备【成本模式后续计量】

无形资产减值准备

商誉减值准备

长期股权投资减值准备

【说明】以上资产计提的减值准备在持有期间不得转回。

（二）资产组减值

资产组减值损失金额应根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备—机器甲

—机器乙

—机器丙

【说明】抵减后的各单项资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：

- ①该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）；
- ②该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）；
- ③零。

（三）总部资产减值

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备等【总部资产应分摊的减值】

【说明】总部资产能按照合理和一致的基础分摊至资产组的：

（1）先将总部资产分摊到各个资产组中去，按照账面价值所占比重分摊。如果各资产组使用寿命不同，还要考虑时间权重。

（2）计算各个资产组（含分摊进的总部资产的账面价值）的减值损失。

（3）再将各个资产组的资产减值损失在总部资产和各个资产组之间按照账面价值的比例进行分摊。

（四）商誉减值

借：资产减值损失

贷：商誉减值准备【个别报表】

商誉—商誉减值准备【合并报表】

【说明】控股合并的情况下，合并财务报表中确认的商誉减值损失为母公司享有的部分。

第二章 负债类业务会计分录大全

一、职工薪酬

1. 一般短期薪酬

(1) 分配短期薪酬

借：生产成本【生产工人薪酬】

 制造费用【生产车间管理人员薪酬】

 管理费用【行政人员薪酬】

 销售费用【销售人员薪酬】

 研发支出【研发人员薪酬】

 在建工程【工程建设人员薪酬】

贷：应付职工薪酬

(2) 发放时

借：应付职工薪酬

 贷：银行存款

 应交税费—应交个人所得税

(3) 企业代扣代缴个人所得税时

借：应交税费—应交个人所得税

 贷：银行存款

(4) 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

2. 非货币性福利

非货币性福利	会计处理
以自产产品发放给职工作为福利	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） 借：主营业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品
以外购商品发放给职工作为福利	借：应付职工薪酬—非货币性福利 贷：银行存款
将自有的房屋等资产无偿提供给职工使用	借：应付职工薪酬—非货币性福利 贷：累计折旧等
租赁住房等资产供职工无偿使用	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

3. 离职后福利

（1）设定提存计划

①预期在年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，不折现

借：生产成本/管理费用等

贷：应付职工薪酬—设定提存计划

支付时：

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

②预期不会在年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，应折现

借：生产成本/管理费用等【现值】

未确认融资费用

贷：应付职工薪酬【按提存计划应缴存金额】

期末确认利息费用：

借：财务费用

贷：未确认融资费用

支付时：

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

4. 辞退福利

(1) 一年内支付补偿的，不折现

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

(2) 超过一年支付补偿的，应考虑折现

①计提时

借：管理费用【补偿额现值】

未确认融资费用【差额，表示利息】

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

借：财务费用

贷：未确认融资费用【期初应付本金余额×折现率】

二、长期借款

1. 取得长期借款

借：银行存款【实际收到的款项】

长期借款—利息调整【差额】

贷：长期借款—本金【借款本金】

2. 计提并支付利息

借：财务费用【长期借款期初摊余成本×实际利率，费用化利息】

 在建工程等【长期借款期初摊余成本×实际利率，资本化利息】

贷：应付利息【借款本金×合同利率，分期付息】

 长期借款—应计利息【借款本金×合同利率，到期一次付息】

 长期借款—利息调整【差额】

支付利息时：

借：应付利息

 贷：银行存款

3. 归还长期借款

借：长期借款—本金

 长期借款—应计利息【到期一次付息债券的利息】

 财务费用/在建工程等【差额】

贷：长期借款—利息调整【按其余额】

 银行存款【实际归还的款项】

三、应付债券

（一）一般公司债券

1. 发行一般公司债券

借：银行存款【实际收到的金额】

 应付债券—利息调整【差额，或贷记】

贷：应付债券—面值【票面金额】

2. 持有期间的利息

（1）分期付息、一次还本的情况

借：财务费用/在建工程/制造费用等【期初摊余成本×实际利率】

贷：应付利息【债券面值×票面利率】

 应付债券—利息调整【差额，或借记】

每期支付利息时：

借：应付利息

贷：银行存款

(2) 到期一次还本付息的情况

借：财务费用/在建工程/制造费用等【期初摊余成本×实际利率】

贷：应付债券—应计利息【债券面值×票面利率】

—利息调整【差额，或借记】

3. 到期偿还时

(1) 分期付息、到期还本的债券

借：应付债券—面值

应付利息【最后一期利息】

贷：银行存款

(2) 到期一次还本付息的债券

借：应付债券—面值

—应计利息

贷：银行存款

(二) 可转换公司债券

1. 发行可转换公司债券时

借：银行存款【实际收到的款项】

应付债券—可转换公司债券（利息调整）【差额，或贷记】

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】

2. 转换股份前

会计处理与一般公司债券相同。

3. 转换股份时

借：应付债券—可转换公司债券（面值）

其他权益工具【原确认的权益成分的金额】

贷：应付债券—可转换公司债券（利息调整）【或借记】

股本【股票面值×转换的股数】

资本公积—股本溢价【差额】

库存现金【以现金支付的不足转换 1 股的部分】

（三）分离交易的可转换公司债券

1. 债券发行时

借：银行存款【实际收到的款项】

 应付债券—可转换公司债券（利息调整）【或贷记】

 贷：应付债券—可转换公司债券（面值）

 其他权益工具【差额，权益工具的公允价值】

【说明】应付债券—可转换公司债券（利息调整）的金额＝不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值－债券面值，若金额为正，则该明细科目在贷方，若金额为负，则在借方。

2. 对于应付债券部分计提利息的处理，与一般可转换公司债券的处理相同。

3. 认股权证持有人行权时

借：银行存款【认股权证份数×行权价格×行权部分比例】

 其他权益工具【行权部分权益工具的公允价值】

 贷：股本【认股权证份数×股票认购比例】

 资本公积—股本溢价【差额】

借：其他权益工具【剩余权益工具的公允价值】

 贷：资本公积—股本溢价

【说明】（1）认股权持有人到期没有行权的，企业应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积（股本溢价）。

（2）可转换公司债券与分离交易的可转换公司债券的区别，主要在于转股时的处理，可转换公司债券转股时，需要同步转销对应的应付债券，而分离交易的可转换公司债券不需要转销应付债券。

四、长期应付款

（一）应付融资租入固定资产的租赁费

这里主要讲解的是承租人对融资租赁的会计处理。

1. 租赁期开始日的会计处理

借：固定资产—融资租入固定资产

 未确认融资费用【差额】

贷：长期应付款—应付融资租赁款【按最低租赁付款额】

银行存款【按发生的初始直接费用】

【说明】固定资产的入账价值=租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者孰低+初始直接费用。

2. 各期支付租金并分摊未确认融资费用

借：长期应付款—应付融资租赁款

贷：银行存款

借：财务费用

贷：未确认融资费用

【说明】每期分摊额=期初应付本金余额×分摊率=（长期应付款科目期初余额—未确认融资费用科目期初余额）×分摊率

3. 融资租入资产折旧的计提

借：制造费用/生产成本/管理费用等

贷：累计折旧

4. 履约成本：发生时通常计入当期损益

借：管理费用

贷：银行存款

5. 或有租金：实际发生时计入当期损益

借：财务费用【按物价指数计算】

销售费用【按销售量等计算】

贷：银行存款等

6. 租赁期届满返还租赁资产

（1）存在承租人或其有关第三方担保余值

借：累计折旧

长期应付款—应付融资租赁款

贷：固定资产—融资租入固定资产

（2）不存在承租人或其有关第三方担保余值

借：累计折旧

贷：固定资产—融资租入固定资产

7. 租赁期届满承租人优惠续租租赁资产

(1) 承租人行使优惠续租选择权，视同该项租赁一直存在而作出相应的会计处理。

(2) 承租人没有续租并支付违约金

① 返还资产

借：累计折旧

贷：固定资产—融资租入固定资产

② 支付违约金

借：营业外支出

贷：银行存款

8. 租赁期届满承租人留购租赁资产

(1) 支付购买价款时

借：长期应付款—应付融资租赁款

贷：银行存款

(2) 结转资产所有权

借：固定资产—生产用固定资产

贷：固定资产—融资租入固定资产

(二) 具有融资性质的延期付款购买资产

借：固定资产/无形资产等【按购买价款的现值】

未确认融资费用【差额】

贷：长期应付款【按应支付的价款总额】

第三章 收入类业务会计分录大全

一、销售商品收入

(一) 商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回

1. 商业折扣

企业应按照扣除商业折扣后的金额确认收入

借：应收账款等

贷：主营业务收入【不含税售价—商业折扣】

应交税费—应交增值税（销项税额）【扣除折扣后的价格×增值税税率】

借：主营业务成本

贷：库存商品

2. 现金折扣

收入确认时不考虑现金折扣，按合同总价款全额确认收入。购买方实际享受现金折扣时，销售方计入财务费用。

（1）销售方的处理

①确认收入时

借：应收账款

贷：主营业务收入【不含税销售总价】

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

②实际收到价款时

借：银行存款【差额】

财务费用【销售价款×享受的现金折扣率】

贷：应收账款【按应收的价款】

（2）购买方的处理

①购入商品时

借：库存商品

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：应付账款

②实际支付价款时

借：应付账款【按应付的价款】

贷：银行存款【差额】

财务费用【商品买价×享受的现金折扣率】

【说明】计算现金折扣金额时，用含税价款或是不含税价款计算取决于题目条件要求。按照含税价款计算现金折扣的，计入财务费用的金额=不含税售价×1.17×享受的现金折扣率；按照不含税价款计算现金折扣的，计入财务费用的金额=不含税售价×享受的现金折扣率。

3. 销售折让

(1) 销售折让发生在销售收入确认之前，按照商业折扣处理方法核算。

(2) 销售折让发生在销售收入已经确认之后（非日后期间），应直接冲减折让当期销售商品收入。

借：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 贷：应收账款等

(3) 销售折让发生在销售收入已经确认之后（日后期间），应冲减报告年度的销售收入。

借：以前年度损益调整—主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 贷：应收账款等

4. 销售退回

(1) 未确认收入的售出商品发生销售退回的

借：库存商品

 贷：发出商品【做与发出商品时的反向分录】

(2) 已确认收入的售出商品发生销售退回的（非日后期间）

借：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 贷：应收账款等

借：库存商品

 贷：主营业务成本

【说明】如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财务费用的金额。

借：主营业务收入

 应交税费—应交增值税（销项税额）

 贷：银行存款

 财务费用【现金折扣额】

借：库存商品

 贷：主营业务成本

(3) 已确认收入的售出商品发生销售退回的（日后期间）

借：以前年度损益调整—主营业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

贷：应收账款等

借：库存商品

贷：以前年度损益调整—主营业务成本

（二）委托代销收入的核算

1. 视同买断方式

不附退回条款时（即包销），企业一般可在发货时直接确认收入，结转成本。

附退回条款时（非包销），委托方在发出商品时不确认收入，应在收到代销清单时确认收入，具体处理如下：

（1）委托方的处理

①交付商品时

借：发出商品

贷：库存商品

②委托方收到代销清单时

借：应收账款—受托方

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：发出商品

③结算货款时

借：银行存款

贷：应收账款—受托方

（2）受托方的处理

①收到代销商品时

借：受托代销商品

贷：受托代销商品款

②受托方实际对外售出时

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）

借：主营业务成本

贷：受托代销商品

借：受托代销商品款

应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：应付账款—委托方

③ 结算货款时

借：应付账款—委托方

贷：银行存款

2. 收取手续费方式

（1）委托方的处理

① 交付商品时

借：发出商品（或委托代销商品）

贷：库存商品

② 委托方收到代销清单时

借：应收账款—受托方

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：发出商品

③ 结算货款时

借：销售费用【手续费】

贷：应收账款—受托方

借：银行存款

贷：应收账款—受托方

（2）受托方的处理

① 收到代销商品时

借：代理业务资产（或受托代销商品）

贷：代理业务负债（或受托代销商品款）

② 受托方实际对外售出时

借：银行存款

贷：应付账款—委托方

应交税费—应交增值税（销项税额）

借：应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：应付账款—委托方

借：代理业务负债（或受托代销商品款）

贷：代理业务资产（或受托代销商品）

③ 结算货款时

借：应付账款—委托方

贷：银行存款

主营业务收入/其他业务收入【手续费收入】

（三）其他特殊销售业务

1. 采用托收承付方式销售商品

（1）发出商品时

借：发出商品

贷：库存商品

借：应收账款

贷：应交税费—应交增值税（销项税额）

（2）购买方承诺付款时

借：应收账款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：发出商品

（3）收到款项时

借：银行存款

贷：应收账款

2. 预收款销售商品

（1）预收货款时

借：银行存款

贷：预收账款

(2) 发出商品时

借：预收账款

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. 具有融资性质的分期收款销售商品

(1) 符合收入确认条件时

借：长期应收款【合同价款】

贷：主营业务收入【应收合同或协议价款的公允价值】

应交税费—待转销项税额（收款时分次开具增值税发票）

未实现融资收益【差额】

如果是发出商品时一次性开具增值税专用发票，则此处直接贷记“应交税费—应交增值税（销项税额）”即可，后续收款时不再做增值税的处理。

【说明】应收合同或协议价款的公允价值通常按照未来现金流量现值或现销价格确定。

借：主营业务成本

贷：库存商品

同日收到首期款

借：银行存款

应交税费—待转销项税额

贷：长期应收款

应交税费—应交增值税（销项税额）

(2) 以后各期收款并按实际利率法摊销未实现融资收益

借：银行存款

应交税费—待转销项税额

贷：长期应收款

应交税费—应交增值税（销项税额）

借：未实现融资收益

贷：财务费用【（长期应收款期初余额—未实现融资收益期初余额）×实际利率】

【说明】按照应收款项的摊余成本和实际利率进行摊销与采用直线法进行摊销结果相差

不大的，也可以采用直线法进行摊销。

4. 附有销售退回条件的商品销售

(1) 发货时，可以合理估计退货率

① 通常在发出商品时全额确认收入

借：银行存款

贷：主营业务收入【全部不含税销售价款】

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

② 期末时针对预计退货部分作确认销售退回的处理

借：主营业务收入【收入×预计退货率】

贷：主营业务成本【成本×预计退货率】

预计负债【差额】

③ 实际发生退回时

a. 实际退回小于预计退回

借：库存商品【退回商品的成本】

应交税费—应交增值税（销项税额）【实际退回部分应冲销的销项税额】

主营业务成本【未退货部分应结转的成本】

预计负债【冲减原确认的预计负债金额】

贷：银行存款【差额】

主营业务收入【未退货部分应确认的收入】

b. 实际退回等于预计退回

借：库存商品【退回商品的成本】

应交税费—应交增值税（销项税额）【实际退回部分应冲销的销项税额】

预计负债【冲减原确认的预计负债金额】

贷：银行存款

c. 实际退回大于预计退回

借：库存商品【退回商品的成本】

应交税费—应交增值税（销项税额）【实际退回部分应冲销的销项税额】

主营业务收入【多退货部分应冲减的收入】

预计负债【冲减原确认的预计负债金额】

贷：主营业务成本【多退货部分应冲减的成本】

银行存款【差额】

④若没有发生退货，冲减②的处理

借：主营业务成本

预计负债

贷：主营业务收入

(2) 发货时，不能合理估计退货率，不确认收入；在商品退货期满时再确认收入

①发出商品时

借：发出商品

贷：库存商品

借：银行存款【收到的含税价款】

贷：预收账款【预收的货款】

应交税费—应交增值税（销项税额）

②退货期满前发生销售退回

借：预收账款【退货的数量×单价】

应交税费—应交增值税（销项税额）【退回部分对应的销项税额】

贷：银行存款

借：库存商品【退货的数量×单位成本】

贷：发出商品

③退货期满，根据发生的总的销售退回考虑收入的确认

借：预收账款

应交税费—应交增值税（销项税额）

贷：主营业务收入

银行存款

借：库存商品

主营业务成本

贷：发出商品

5. 售后回购

(1) 交易价格不公允时，属于融资交易，不应确认收入，收到的款项应确认为负债，

回购价与销售价之间的差额作为融资费用计入财务费用。

①销售时

借：银行存款【实际收到的款项】

贷：其他应付款

应交税费—应交增值税（销项税额）

若商品已经发出，同时编制：

借：发出商品

贷：库存商品

②回购期间按期计提利息

借：财务费用【（回购价—原售价）/回购期】

贷：其他应付款

③回购商品时

计提当期利息

借：财务费用

贷：其他应付款

借：其他应付款【回购价】

应交税费—应交增值税（进项税额）【回购价×增值税税率】

贷：银行存款

同时：

借：库存商品

贷：发出商品

（2）交易价格公允，不具有融资性质，按照正常购销商品原则处理。

6. 售后租回（形成经营租赁）

①有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，即售价等于公允价值，售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。

将固定资产账面价值转入固定资产清理的分录略。

借：银行存款【收到的售价】

贷：固定资产清理【账面价值】

资产处置损益

各期支付租金费用时：

借：管理费用等

贷：银行存款

②售价低于公允价值且未来租赁付款额不低于市价，有关损益（售价与资产账面价值的差额）应于当期确认；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期内。

a. 售价 < 公允价值，且无补偿

将固定资产账面价值转入固定资产清理的分录略。

借：银行存款【收到的售价】

贷：固定资产清理【账面价值】

资产处置损益

b. 售价 < 公允价值，有补偿

将固定资产账面价值转入固定资产清理的分录略。

借：银行存款【收到的售价】

贷：固定资产清理【账面价值】

递延收益【差额，或借记】

以后各期支付租金费用并分摊递延收益时：

借：管理费用等

贷：银行存款

借：递延收益【按照与确认租金费用相一致的方法分摊】

贷：管理费用等【或做相反分录】

③售价高于公允价值的，其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的资产使用期限内摊销。

将固定资产账面价值转入固定资产清理的分录略

借：银行存款【收到的售价】

贷：固定资产清理【账面价值】

递延收益【售价－公允价值】

资产处置损益【公允价值－账面价值】

以后各期支付租金费用并分摊递延收益时

借：管理费用等

贷：银行存款

借：递延收益

贷：管理费用等【按照与确认租金费用相一致的方法分摊】

7. 以旧换新销售

销售的商品按商品销售的方法确认收入，回收的商品作为购进存货处理。

借：银行存款

原材料等【回购的旧商品】

贷：主营业务收入【未扣除旧商品的公允价值】

应交税费—应交增值税（销项税额）

8. 房地产销售

（1）自行开发自行销售的，等同于一般商品的销售；如果通过建造合同方式来实现销售的，则参照建造合同方法来确认收入。

（2）房产所有权上的风险和报酬不随法定所有权转移的，不能确认收入。

二、提供劳务收入

（一）提供劳务收入的一般分录

1. 提供劳务交易结果能够可靠估计

借：劳务成本【实际发生的劳务成本】

贷：原材料/应付职工薪酬等

借：银行存款

贷：预收账款【预收的款项】

借：预收账款

贷：主营业务收入【确认提供劳务收入】

借：主营业务成本【结转提供劳务成本】

贷：劳务成本

【说明】提供劳务交易结果能够可靠估计的，应采用完工百分比法确认提供劳务收入。

本期确认的收入=劳务总收入×本期末止劳务的完工进度—以前期间已确认的收入

本期确认的费用=劳务总成本×本期末止劳务的完工进度—以前期间已确认的费用

2. 提供劳务交易结果不能可靠估计

（1）已发生的劳务成本预计能够全部得到补偿

借：应收账款/预收账款等

贷：主营业务收入【按已经发生的劳务成本】

借：主营业务成本【等于确认的收入金额】

贷：劳务成本

(2) 已发生的劳务成本预计只能部分得到补偿

借：应收账款/预收账款等

贷：主营业务收入【按能够得到补偿的劳务成本】

借：主营业务成本

贷：劳务成本【按已经发生的劳务成本】

(3) 已发生的劳务成本预计全部不能得到补偿

借：主营业务成本

贷：劳务成本【按已经发生的劳务成本】

不确认劳务收入。

(二) 同时销售商品和提供劳务交易

1. 销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的

企业应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。

借：银行存款

贷：主营业务收入【销售商品部分收入】

应交税费—应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本【销售商品部分成本】

贷：库存商品

借：应收账款

贷：主营业务收入【提供劳务部分收入】

借：主营业务成本【提供劳务部分成本】

贷：劳务成本

2. 销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的

借：银行存款

预收账款

贷：主营业务收入【两部分收入总额】

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

劳务成本

【说明】企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品进行会计处理。

（三）授予客户奖励积分业务

1. 授予积分时

借：库存现金/银行存款等

贷：主营业务收入【取得的货款或应收的货款减奖励积分公允价值】

递延收益【奖励积分的公允价值】

2. 兑换积分时

借：递延收益

贷：主营业务收入

【说明】兑换积分时应确认收入的金额=递延收益科目余额×（本期实际兑换的积分数额/预期将兑换的积分总数）

结转成本的分录略。

（四）特许权费收入

1. 属于提供设备和其他有形资产的部分

①收到款项时

借：银行存款

贷：预收账款

②确认设备和其他有形资产的特许权费收入并结转成本

借：预收账款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：库存商品

【说明】相关资产应在其所有权转移时，确认为收入。

2. 属于提供初始及后续服务的部分

①提供初始服务时

借：劳务成本

贷：应付职工薪酬/银行存款等

借：预收账款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：劳务成本

②提供后续服务时

借：劳务成本

贷：应付职工薪酬/银行存款等

借：预收账款

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：劳务成本

三、让渡资产使用权收入

（一）利息收入

借：应收利息/贷款/银行存款等

贷：利息收入/其他业务收入等【计算确定的利息收入金额】

（二）使用费收入

1. 合同或协议规定一次性收取使用费

（1）不提供后续服务，应当视同销售该项资产一次性确认收入

借：银行存款【一次性收取的金额】

贷：主营业务收入

（2）提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入

借：银行存款【一次性收取的金额】

贷：预收账款

借：预收账款

贷：主营业务收入【一次性收取的金额/合同或协议规定的期间】

2. 合同或协议规定分期收取使用费

每年末确认使用费收入时

借：银行存款

贷：其他业务收入

【说明】应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

四、建造合同收入

1. 实际发生合同成本时

借：工程施工—合同成本

贷：原材料/应付职工薪酬/机械作业等

2. 结算合同价款时

借：应收账款

贷：工程结算

3. 实际收到合同价款时

借：银行存款

贷：应收账款

4. 确认每年的合同收入和费用

借：主营业务成本

工程施工—合同毛利【或在贷方】

贷：主营业务收入

【说明】(1) 建造合同结果能可靠估计的，企业应采用完工百分比法确认合同收入和合同费用。

当期确认的合同收入 = 合同总收入 × 当期末止的完工进度 - 以前会计期间累计已确认的收入

当期确认的合同费用 = 合同预计总成本 × 当期末止的完工进度 - 以前会计期间累计已确认的费用

当期确认的合同毛利 = 当期确认的合同收入 - 当期确认的合同费用

(2) 建造合同结果不能可靠估计的，应区别两种情况进行会计处理：合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认；合同成本不能收回的，应在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

5. 计提合同预计损失

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

【说明】如果建造合同的预计总成本超过合同总收入，则形成合同预计损失，应计提存货跌价准备，并确认为当期费用。

确认的合同预计损失 = (合同预计总成本 - 合同总收入) × (1 - 完工百分比)

6. 工程完工

将已提取的损失准备冲减合同费用，同时将“工程施工”科目余额与“工程结算”科目余额相对冲。

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本

借：工程结算

贷：工程施工—合同成本

—合同毛利

第四章 特殊业务的会计分录大全

一、非货币性资产交换

(一) 以公允价值计量的会计处理

1. 换出存货时

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）

银行存款【涉及补价的，或贷记】

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费—应交增值税（销项税额）

结转成本的分录略。

2. 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】

3. 换出长期股权投资、金融资产时

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）

银行存款【涉及补价的，或贷记】

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资/可供出售金融资产等

投资收益【差额，或借记】

借：其他综合收益

贷：投资收益【或做相反分录】

借：资本公积—其他资本公积【针对权益法下的长期股权投资来说】

贷：投资收益【或做相反分录】

4. 换出投资性房地产时

（1）确认收入

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

（2）结转成本

①换出前采用成本模式计量的

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换出前采用公允价值模式计量的

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：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【持有期间的累计公允价值变动金额，或贷记】

贷：其他业务成本

【说明】（1）非货币性资产交换以公允价值计量时，换出资产作为处置核算，公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

（2）除增值税销项税额外，为换出资产而发生的相关税费，计入换出资产的处置损益；为换入资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本。

（3）①换入资产成本=换出资产不含税公允价值+支付的不含税补价（-收到的不含税补价）+为换入资产发生的相关税费（方法一）

其中，不含税补价=换入与换出资产的不含税公允价值之差。

②换入资产成本=换出资产含税公允价值+支付的银行存款（-收到的银行存款）-可抵扣的增值税进项税额+为换入资产发生的相关税费（方法二）

其中，支付或收到的银行存款（含税的补价）=换入与换出资产的含税公允价值之差。

（4）非货币性资产交换同时换入多项资产的，在确定各项换入资产的成本时，应当分别下列情况处理：①按照与单项资产类似的处理原则确定换入资产的成本总额；②按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，分别确定各项资产的成本。

（二）以账面价值计量的会计处理

1. 换出存货时

借：库存商品/在建工程等【换入资产的入账价值】

银行存款【涉及补价的，或贷记】

存货跌价准备【换出存货已计提的跌价准备】

贷：库存商品等【换出存货的账面余额】

2. 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）

3. 换出长期股权投资、金融资产时

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）

银行存款【涉及补价的，或贷记】

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资/可供出售金融资产等

4. 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】

【说明】（1）非货币性资产交换以账面价值计量时，对本身换出资产不确认资产的处置损益。

（2）换入资产成本=换出资产账面价值+支付的银行存款（-收到的银行存款）+增值税销项税额-可抵扣的增值税进项税额+支付的相关税费（包括为换入资产发生和为换出资产发生）。

二、借款费用

（一）借款利息费用的核算

1. 取得长期借款筹资

借：在建工程【资本化的借款利息】

财务费用【费用化的借款利息】

应收利息/银行存款【专门借款闲置资金取得的利息收入】

贷：应付利息【当期应付利息总额】

2. 发行债券筹资

借：在建工程【资本化的借款利息】

财务费用【费用化的借款利息】

应收利息/银行存款【专门借款闲置资金取得的利息收入】

贷：应付债券—利息调整【或借记】

应付利息【当期应付利息总额，债券面值×票面利率】

【说明】专门借款利息资本化金额=资本化期间的实际利息费用—资本化期间的存款利息收入或投资收益

专门借款利息费用化金额=费用化期间的实际利息费用—费用化期间的存款利息收入或投资收益

一般借款利息资本化金额=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

（二）外币借款汇兑差额的核算

借：在建工程【资本化的汇兑差额，或贷记】

财务费用【费用化的汇兑差额，或贷记】

贷：长期借款【外币借款本金的汇兑差额，或借记】

应付债券【外币债券本金的汇兑差额，或借记】

应付利息【外币借款利息或外币债券利息的汇兑差额，或借记】

【说明】（1）在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产成本。

（2）外币一般借款本金及利息的汇兑差额，应当予以费用化。

（3）对于负债类项目，计算出的汇兑差额结果为正，表示汇兑损失；若计算出的汇兑差额结果为负，则表示汇兑收益。

三、债务重组

（一）以现金资产清偿债务的处理

1. 债务人

借：应付账款【账面余额】

贷：银行存款/库存现金【清偿的现金】

营业外收入—债务重组利得【差额】

2. 债权人

借：银行存款/库存现金

坏账准备【已计提的坏账准备】

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款【账面余额】

（二）以非现金资产清偿债务的处理

1. 以存货清偿债务

（1）债务人

借：应付账款【账面余额】

贷：主营业务收入/其他业务收入【存货的公允价值】

应交税费—应交增值税（销项税额）

营业外收入—债务重组利得【差额】

借：主营业务成本/其他业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品等

（2）债权人

借：库存商品等【公允价值】

应交税费—应交增值税（进项税额）

坏账准备

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款

2. 以金融资产/长期股权投资清偿债务

（1）债务人

借：应付账款【账面余额】

贷：交易性金融资产/长期股权投资等【账面价值】

投资收益【金融资产账面价值与公允价值的差额，或借记】

营业外收入—债务重组利得【差额】

【说明】抵债资产按账面价值转出，若持有至到期投资、长期股权投资等已计提了减值准备，则分录中还应借记持有至到期投资减值准备、长期股权投资减值准备等，表示按照资产的账面价值结转。对于交易性金融资产和可供出售金融资产，持有期间确认的公允价值变动损益、其他综合收益的金额需要转出计入投资收益。对于长期股权投资，持有期间确认的其他综合收益或其他权益变动（资本公积），一般应转入投资收益。

（2）债权人

借：交易性金融资产/长期股权投资等【公允价值】

坏账准备【已计提的坏账准备】

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款【账面余额】

3. 以固定资产/无形资产清偿债务

(1) 债务人

固定资产账面价值结转至“固定资产清理”的处理略。

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】

【说明】资产处置损益=资产公允价值—资产账面价值—清理费等处置费用，若金额为正，表述处置非流动资产收益，在贷方反映；若金额为负，表示处置非流动资产损失，在借方反映。

(2) 债权人

借：固定资产/无形资产【公允价值】

应交税费—应交增值税（进项税额）

坏账准备

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款

4. 以投资性房地产清偿债务

(1) 债务人

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】

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【适用于采用成本模式计量的情况】

借：其他业务成本

公允价值变动损益【或贷记】

其他综合收益【投资性房地产转换时产生的金额】

贷：投资性房地产—成本

—公允价值变动【或借记】【适用于采用公允价值模式计量的情

况】

(2) 债权人

借：投资性房地产【公允价值】

坏账准备

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款

(三) 债务转为资本的处理

1. 债务人

借：应付账款【账面余额】

贷：实收资本（股本）【面值】

资本公积—资本溢价（股本溢价）

营业外收入—债务重组利得【差额】

银行存款【发行权益性证券支付的手续费和佣金】

【说明】计入资本公积—股本溢价的金额=股份的公允价值—面值—发行权益性证券支付的手续费和佣金

2. 债权人

借：长期股权投资/可供出售金融资产等【股份的公允价值】

坏账准备

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款

银行存款【支付的应计入受让资产成本的交易费用】

(四) 修改其他债务条件的处理

1. 不附或有条件

(1) 债务人

借：应付账款【重组债务的账面余额】

贷：应付账款—债务重组【重组后债务的公允价值】

营业外收入—债务重组利得【差额】

借：财务费用【计提延期支付期间的应付利息，如果涉及】

贷：银行存款/应付利息

借：应付账款—债务重组【重组后债务的公允价值】

财务费用【计提延期期间最后一期的利息，如果涉及】

贷：银行存款【到期实际支付的金额】

(2) 债权人

借：应收账款—债务重组【重组后债权的公允价值】

坏账准备【重组债权已计提的坏账准备】

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款【重组债权的账面余额】

借：银行存款/应收利息【计提延期期间的应收利息，如果涉及】

贷：财务费用

借：银行存款【到期实际收到的金额】

贷：应收账款—债务重组【重组后债权的公允价值】

财务费用【计提延期期间最后一期的利息，如果涉及】

2. 附或有条件

(1) 债务人

①借：应付账款【重组债务的账面余额】

贷：应付账款—债务重组【重组后债务的公允价值】

预计负债【或有应付金额确认的预计负债】

营业外收入—债务重组利得【差额】

②债务延期期间或有应付金额没有发生时

借：财务费用【计提延期期间的应付利息，如果涉及】

贷：银行存款/应付利息

借：预计负债【或有应付金额】

贷：营业外收入—债务重组利得

债务延期期间或有应付金额实际发生时

借：财务费用【计提延期期间的应付利息，如果涉及】

贷：银行存款/应付利息

借：预计负债【或有应付金额】

贷：银行存款

③延期债务到期偿还时（包含或有应付金额的处理）

a. 或有应付金额实际发生

借：应付账款—债务重组

财务费用【计提延期期间最后一期的利息，如果涉及】

预计负债【或有应付金额】

贷：银行存款

b. 或有应付金额未发生

借：应付账款—债务重组

财务费用【计提延期期间最后一期的利息，如果涉及】

预计负债【或有应付金额】

贷：银行存款【到期实际支付的金额】

营业外收入

（2）债权人

①重组日

借：应收账款—债务重组【重组后债权的公允价值】

坏账准备

营业外支出—债务重组损失【借方差额，或贷记“资产减值损失”】

贷：应收账款【重组债权的账面余额】

②债务延期期间或有应收金额实际收到时

借：银行存款/应收利息【计提延期期间的应收利息，如果涉及】

贷：财务费用

借：银行存款【收到的或有应收金额】

贷：营业外支出

【说明】债权人收到的或有应收金额先冲减营业外支出，营业外支出不足冲减的，再确认营业外收入。

债务延期期间或有应收金额未发生

借：银行存款/应收利息【计提延期期间的应收利息，如果涉及】

贷：财务费用

③延期债务到期偿还时（包括或有应收的处理）

a. 或有应收金额实际发生

借：银行存款

贷：应收账款—债务重组

财务费用【收到延期期间最后一期的利息，如果涉及】

营业外支出【收到的或有应收金额】

b. 或有应收金额未发生

借：银行存款

贷：应收账款—债务重组

财务费用【收到延期期间最后一期的利息，如果涉及】

【说明】对债权人而言，以修改其他债务条件进行债务重组，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，不应当确认该或有应收金额。只有在其实际发生时，才计入当期损益。

（五）混合重组的处理

混合重组也就是上述几种债务重组方式的组合，首先判断是采用哪几种债务重组方式的组合，然后可以作出相应的混合重组分录。

债务重组利得=重组前债务的账面余额—支付的现金—转让的非现金资产公允价值（若债权人不单独支付增值税，则含增值税）—债权人享有股份的公允价值—重组后债务的账面余额—重组中确认的预计负债

债务重组损失=重组前债权的账面余额—收到的现金—接受的非现金资产公允价值（若债权人不单独支付增值税，则含增值税）—债权人享有股份的公允价值—重组后债权的账面余额—坏账准备（若计算结果为负数，应冲减原确认的资产减值损失）

四、或有事项

（一）一般分录

1. 确认预计负债

借：营业外支出【罚款、赔款等】

管理费用【诉讼费用等】

销售费用【产品质量保证等】

贷：预计负债【按最佳估计数】

【说明】最佳估计数的确定：（1）所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上、下限金额的平均数确定。

（2）所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同。此时或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生的金额确定；或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

2. 涉及第三方补偿的

（1）预期可获得的补偿额小于原确认的预计负债

借：其他应收款【按预期可获得的补偿】

贷：营业外支出

（2）预期可获得的补偿额大于原确认的预计负债

借：其他应收款【按原确认的预计负债金额】

贷：营业外支出

【说明】第三方的补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认，且确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值。

（二）未决诉讼或未决仲裁

1. 确认预计负债

借：营业外支出【诉讼损失】

管理费用【诉讼费用】

贷：预计负债

2. 未决诉讼实际发生，与预计负债的差额处理

假定不再上诉，赔偿已经支付。

借：预计负债【原确认的预计负债】

营业外支出【借方差额，或贷记】

贷：银行存款【实际支付赔偿】

【说明】（1）企业在前期资产负债表日所作的估计与当时的事实严重不符，应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

（2）企业在前期资产负债表日确实无法合理预计诉讼损失，因而未确认预计负债，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出。

借：营业外支出

贷：银行存款

(3) 资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼，按照资产负债表日后事项的有关规定进行处理。

(三) 债务担保

1. 未判决，合理估计预计负债

借：营业外支出

贷：预计负债

2. 已判决并服从

借：预计负债【原确认的预计负债】

贷：其他应付款【按照判决金额】

营业外支出【差额，或借记】

3. 不服判决继续上诉，根据判决结果合理估计预计负债

借：营业外支出【判决结果与原估计的差额调整，或贷记】

贷：预计负债【或借记】

(四) 产品质量保证

1. 计提产品质量保证费用

借：销售费用—产品质量保证

贷：预计负债—产品质量保证

2. 发生产品质量保证费用（维修费）

借：预计负债—产品质量保证

贷：银行存款/原材料等

【说明】如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整。

3. 针对特定批次产品在保修期结束时冲销预计负债余额

借：预计负债【按其余额】

贷：销售费用

4. 企业不再生产的产品在产品质量保证期满后冲销预计负债余额

借：预计负债

贷：销售费用

（五）亏损合同

1. 存在标的资产

（1）选择执行合同

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备【按合同价测算是否减值，确认减值损失】

借：营业外支出

贷：预计负债【预计亏损超出减值损失的部分】

（2）选择不执行合同

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备【按市价测算是否减值，确认减值损失】

借：营业外支出

贷：预计负债【按违约金确认】

2. 不存在标的资产

（1）选择执行合同

借：营业外支出

贷：预计负债【预计的存货跌价损失】

产品完工后，将确认的预计负债冲减产品成本

借：库存商品

贷：生产成本

借：预计负债

贷：库存商品

（2）选择不执行合同

借：营业外支出

贷：预计负债【按违约金确认】

实际支付违约金时

借：预计负债

贷：银行存款

（六）重组义务

1. 确认自愿遣散费和强制遣散费

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

2. 确认不再使用厂房等设施的租赁撤销费

借：管理费用

贷：预计负债

3. 确认特定固定资产的减值损失

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

五、政府补助

（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

【说明】新准则这里规定按合理系统的方法分期计入损益，即并不一定采用直线法。

(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

资产处置损益

【说明】资产报废，则计入营业外收入；资产出售，则计入资产处置损益。

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

【说明】企业对某项经济业务，选择总额法或净额法后，应当对该业务一贯的运用该方法，不得随意变更。

(三) 退还已计入损益的政府补助

1. 总额法

借：递延收益

资产处置损益/管理费用/营业外收入

贷：银行存款

2. 净额法

借：固定资产

资产处置损益/管理费用/营业外支出

贷：银行存款

累计折旧

六、所得税

（一）递延所得税资产的确认

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

转回以前期间发生的可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产

借：所得税费用/其他综合收益等

贷：递延所得税资产

【说明】（1）确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

（2）确认递延所得税资产时，应以转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。

（3）资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。

（4）企业发生的不属于企业合并的交易或事项，且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，所得税准则规定该项交易中产生的可抵扣暂时性差异不确认相应的递延所得税资产。

（二）递延所得税负债的确认

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

转回以前期间发生的应纳税暂时性差异确认的递延所得税负债

借：递延所得税负债

贷：所得税费用/其他综合收益等

【说明】不确认递延所得税负债的特殊情况：

（1）商誉的初始确认。

（2）企业发生的不属于企业合并的交易或事项，如果该交易或事项发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，所得税准则规定该项交易中产生的应纳税暂时性差异不确认相应的递延所得税负债。

（三）所得税的确认

借：所得税费用【应交所得税+计入所得税费用的递延所得税负债-计入所得税费用的递延所得税资产】

递延所得税资产【或贷记】

其他综合收益【或贷记】

贷：递延所得税负债【或借记】

应交税费—应交所得税【应纳税所得额×适用所得税税率】

【说明】计入所得税费用中的递延所得税负债和递延所得税资产是指递延所得税的当期发生额扣除计入所有者权益或商誉的递延所得税负债和递延所得税资产后的金额。

七、外币折算

（一）外币交易的会计处理

1. 外币兑换业务

（1）卖出外币时

借：银行存款—人民币【外币金额×银行买入价】

财务费用【差额】

贷：银行存款—××外币【外币金额×即期汇率】

（2）买入外币时

借：银行存款—××外币【外币金额×即期汇率】

财务费用【差额】

贷：银行存款—人民币【外币金额×银行卖出价】

【说明】不管买入外币还是卖出外币，银行一定会产生汇兑收益，对于企业来讲一定是产生汇兑损失。

2. 接受外币资本投资

（1）交易发生日，不产生外币资本折算差额

借：银行存款—××外币【外币金额×交易发生日即期汇率】

贷：实收资本（股本）

资本公积—资本溢价（股本溢价）

（2）资产负债表日核算汇兑差额

借：银行存款—××外币【外币金额×（资产负债表日即期汇率—交易发生日即期汇率）】

贷：财务费用【汇兑差额，或借记】

3. 购入资产形成应付账款外币账户

（1）交易发生日

借：库存商品/固定资产等【外币货款×交易发生日即期汇率】

贷：应付账款— $\times\times$ 外币【外币货款 \times 交易发生日即期汇率】

(2) 资产负债表日

借：财务费用—汇兑差额

贷：应付账款— $\times\times$ 外币【或做相反分录】

【说明】应付账款外币账户的汇兑差额=外币货款 \times (资产负债表日即期汇率—交易发生日即期汇率)，若金额为正，表示汇兑损失；若金额为负，则表示汇兑收益。

(3) 结算日

①以外币结算

借：应付账款— $\times\times$ 外币【按其账面余额】

财务费用—汇兑差额【差额，或贷记】

贷：银行存款— $\times\times$ 外币【外币货款 \times 结算日即期汇率】

②以人民币结算

借：应付账款— $\times\times$ 外币【按其账面余额】

财务费用【差额，或贷记】

贷：银行存款—人民币【外币货款 \times 结算日银行卖出价】

4. 销售货物形成应收账款外币账户

(1) 交易发生日

借：应收账款— $\times\times$ 外币【外币货款 \times 交易发生日即期汇率】

贷：主营业务收入【外币货款 \times 交易发生日即期汇率】

(2) 资产负债表日

借：财务费用—汇兑差额

贷：应收账款— $\times\times$ 外币【或做相反分录】

【说明】应收账款外币账户的汇兑差额=外币货款 \times (资产负债表日即期汇率—交易发生日即期汇率)，若金额为正，表示汇兑收益；若金额为负，则表示汇兑损失。

(3) 结算日

①以外币结算

借：银行存款— $\times\times$ 外币【外币货款 \times 结算日即期汇率】

财务费用—汇兑差额【差额，或贷记】

贷：应收账款— $\times\times$ 外币【按其账面余额】

②收到货款兑换成人民币后直接存入银行

借：银行存款—人民币【外币货款×结算日银行买入价】

财务费用【差额，或贷记】

贷：应收账款—××外币【按其账面余额】

5. 取得外币借款

(1) 交易发生日

借：银行存款—××外币【外币借款本金×交易发生日即期汇率】

贷：短期借款/长期借款—××外币【同借方】

(2) 资产负债表日

借：短期借款/长期借款—××外币

贷：财务费用—汇兑差额【或做相反分录】

【说明】短期借款/长期借款外币账户的汇兑差额=外币账户余额×(资产负债表日即期汇率—交易发生日即期汇率)，若金额为正，表示汇兑损失；若金额为负，则表示汇兑收益。

(3) 结算日

①以人民币归还

借：短期借款/长期借款—××外币【按其账面余额】

财务费用—汇兑差额【或贷记】

贷：银行存款—人民币【外币账户余额×结算日银行卖出价】

②以外币归还

借：短期借款/长期借款—××外币【按其账面余额】

财务费用—汇兑差额【或贷记】

贷：银行存款—××外币【外币账户余额×结算日即期汇率】

6. 购入外币金融资产

(1) 购入交易性金融资产

交易性金融资产的公允价值变动和因汇率变动产生的汇兑差额不进行区分，均计入当期损益。

借：公允价值变动损益【包含公允价值变动和汇率变动两方面的影响】

贷：交易性金融资产—公允价值变动【或做相反分录】

(2) 购入可供出售金融资产

①外币可供出售债务工具，公允价值变动计入其他综合收益，因汇率变动产生的汇兑差

额计入财务费用。

借：可供出售金融资产—公允价值变动

贷：其他综合收益【或做相反分录】

借：可供出售金融资产—成本

贷：财务费用【或做相反分录】

②外币可供出售权益工具，公允价值变动和因汇率变动产生的汇兑差额均计入其他综合收益。

借：可供出售金融资产—公允价值变动

贷：其他综合收益【或做相反分录】

（二）外币财务报表折算

1. 境外经营财务报表的折算

产生的外币财务报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目类“其他综合收益”项目中列示，无需编制会计分录。

2. 特殊项目的处理

（1）少数股东应分担的外币财务报表折算差额

借：其他综合收益

贷：少数股东权益

（2）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目

①以母公司或子公司的记账本位币反映，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“其他综合收益”。

借：其他综合收益

贷：财务费用【或做相反分录】

②以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额记入“其他综合收益”。

母公司：

借：长期应收款

贷：财务费用

子公司：

借：财务费用

贷：长期应付款

借：财务费用【上面两笔分录的财务费用差额】

贷：其他综合收益【或做相反分录】

第五章 会计调整业务的会计分录大全

一、会计政策变更的处理

会计政策变更没有固定的分录模板，应根据具体的业务来编制会计分录。总体原则是：能够进行追溯调整的，计算出的对税后净利润的影响，应调整期初留存收益，在分录中通过“盈余公积”和“利润分配—未分配利润”科目体现。会计政策变更的累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

- ①根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；
- ②计算两种会计政策下的差异；
- ③计算差异的所得税影响金额（是指对递延所得税的影响）；
- ④确定前期中每一期的税后差异；
- ⑤计算会计政策变更的累积影响数。

二、会计估计变更的处理

会计估计变更采用未来适用法处理，实际上它不需要单独编制会计分录，企业在发生会计估计变更的当期正常编制相应的会计分录即可。

三、差错更正的处理

差错更正业务也没有固定的分录模板，主要看企业发现的是关于何种具体业务的差错，我们对比正确的处理与企业错误的处理，差异之处即为我们在进行差错更正时需要做的调整处理。差错更正的会计处理原则如下：

（一）不重要的差错

对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。如果是发现当期的差错，直接调整当期相关项目即可。

（二）重要的差错

- （1）本年发现本年重要差错，直接调整本年相应科目。

（2）本年发现以前年度的重要差错（非日后期间），应采用追溯重述法更正。影响损益的，先通过“以前年度损益调整”科目进行调整，最终转入发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；不影响损益的，应调整财务报表相关项目的期初数。

确定前期差错累积影响数不切实可行的,可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额,财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整,也可以采用未来适用法。

(3) 资产负债表日后期间发现报告年度的会计差错,按照资产负债表日后事项的处理原则处理。

四、资产负债表日后调整事项的处理

日后调整事项的处理既需要调整报告年度报表相关项目,又需要调整相关账务处理。总的处理思路分为四步:

1. 税前调整

(1) 涉及损益的事项,通过“以前年度损益调整”科目核算。

(2) 涉及利润分配调整的事项,直接在“利润分配—未分配利润”科目核算。

(3) 不涉及损益及利润分配的事项,直接调整相关科目。

2. 所得税调整

所得税既可能有对“应交税费”的影响,也可能有对“递延所得税”的影响。所得税的调整原则是:若日后调整事项引起纳税义务发生变动,且在所得税汇算清缴前,则可以调整报告年度的应交所得税;若在所得税汇算清缴后,则不调整报告年度的应交所得税,此时不涉及所得税的调整。若日后调整事项引起暂时性差异变动,应确认或转回递延所得税。

3. 税后调整

通过上述账务处理后,将“以前年度损益调整”科目的余额转入“利润分配—未分配利润”科目,同时相应调整“盈余公积”科目。

4. 报表项目的调整

(1) 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数;

(2) 当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数;

(3) 上述调整涉及报表附注内容的,还应当调整财务报表附注相关项目的数字。

第六章 企业合并业务会计分录大全

一、同一控制下企业合并长期股权投资与所有者权益的合并处理

(一) 按权益法的调整(合并日不涉及)

1. 净损益的调整

借: 长期股权投资

贷: 投资收益【或做相反的分录】

【说明】一般情况下，此处调整的投资收益＝被投资方实现的相对于最终控制方而言的
账面净利润×持股比例。

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. 除上述外其他所有者权益变动的调整

借：长期股权投资

贷：资本公积【或做相反的分录】

5. 连续编制合并财务报表时

借：长期股权投资

贷：未分配利润一年初【或借记】

其他综合收益【或借记】

资本公积【或借记】

（二）母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理（合并日涉及）

1. 子公司为全资子公司

借：实收资本（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【按权益法调整后的账面余额】

2. 子公司为非全资子公司

借：实收资本（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【按权益法调整后的账面余额】

少数股东权益【借方子公司所有者权益合计×少数股东持股比例】

【说明】同一控制下的企业合并中，抵销分录一般不会出现商誉。

（三）投资收益与子公司利润分配项目的抵销（合并日不涉及）

1. 子公司为全资子公司

借：投资收益【子公司调整后的净利润×100%】

未分配利润一年初

贷：提取盈余公积【子公司调整前的净利润×提取比例】

对所有者（或股东）的分配

未分配利润 一年末

2. 子公司为非全资子公司

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

未分配利润一年初

贷：提取盈余公积【子公司调整前的净利润×提取比例】

对所有者（或股东）的分配【子公司本期分配的股利】

未分配利润一年末

（四）留存收益的恢复（合并日涉及）

同一控制下被合并方留存收益的恢复，将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。

借：资本公积【以合并方的“资本公积—股本溢价或资本溢价”为限】

贷：盈余公积

未分配利润

二、非同一控制下企业合并长期股权投资与所有者权益的合并处理

（一）按公允价值的调整

1. 第一年

（1）将购买日子公司的账面价值调整为公允价值（购买日涉及）

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

2. 第二年

(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【评估增值】

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：未分配利润—年初【评估增值存货上年对外出售的部分】

未分配利润—年初【上年固定资产、无形资产折旧摊销调整额】

应收账款

贷：存货

固定资产—累计折旧

无形资产—累计摊销

未分配利润—年初【上年抵销的应收账款坏账准备】

借：递延所得税负债

贷：未分配利润—年初【或借记】

递延所得税资产

调整本年：

借：营业成本【评估增值存货本年对外销售的部分】

管理费用【固定资产、无形资产补提折旧或摊销】

贷：存货

固定资产—累计折旧

无形资产—累计摊销

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（购买日不涉及）

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】

【说明】此处调整的投资收益=被投资方实现的账面净利润按公允价值调整后的金额×母公司持股比例，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：未分配利润一年初【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（购买日涉及）

1. 子公司为全资子公司

借：实收资本（股本）【子公司期末数】

资本公积【子公司期初数+评估增值+本期增加】

其他综合收益【子公司期末数】

盈余公积【子公司期初数+本期计提的盈余公积】

未分配利润一年末【子公司期初数+调整后的净利润-提取的盈余公积-分配的现金股利】

商誉【合并成本-子公司购买日可辨认净资产公允价值×100%】

贷：长期股权投资【按权益法调整后的账面余额】

营业外收入【负商誉】

2. 子公司为非全资子公司

借：实收资本（股本）【子公司期末数】

资本公积【子公司期初数+评估增值+本期增加】

其他综合收益【子公司期末数】

盈余公积【子公司期初数+本期计提的盈余公积】

未分配利润一年末【子公司期初数+调整后的净利润-提取的盈余公积-分配的现金股利】

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【按权益法调整后的账面余额】

少数股东权益【借方子公司所有者权益合计×少数股东持股比例】

营业外收入【负商誉】

【说明】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（购买日不涉及）

1. 子公司为全资子公司

借：投资收益【子公司调整后的净利润 \times 100%】

未分配利润一年初

贷：提取盈余公积【子公司调整前的净利润 \times 提取比例】

对所有者（或股东）的分配

未分配利润一年末

2. 子公司为非全资子公司

借：投资收益【子公司调整后的净利润 \times 母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润 \times 少数股东持股比例】

未分配利润一年初

贷：提取盈余公积【子公司调整前的净利润 \times 提取比例】

对所有者（或股东）的分配

未分配利润一年末

三、内部商品交易的抵销处理（假设为顺流交易）

（一）内部商品购销当期

（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【期末内部购入存货的成本 \times 销售企业的毛利率】

（2）抵销存货跌价准备（抵销差额 \leq 内部销售的毛利）

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

【说明 1】确认递延所得税时，只需看前面（1）、（2）步所做抵销分录中，“存货”项目（不需考虑其明细项目的差异）账面价值增减变动金额，因抵销分录不影响存货的计税基础，所以“存货”项目账面价值减少金额，就产生了相应的可抵扣暂时性差异，以该差异乘以税率，即为应确认的递延所得税资产。

【说明 2】按照《企业会计准则——合并财务报表》应用指南（2014）的讲解，内部交易的抵销处理应区分顺流交易与逆流交易。顺流交易下编制上述分录即可，若为逆流交易，

还应将未实现内部销售损益在归属于母公司和少数股东的未实现内部销售损益之间进行分摊,同时应抵销因抵销逆流交易发生的递延所得税对少数股东权益的份额。即在上述分录(1)

(2)(3)的基础上再增加如下三笔分录(连续编报与此处情况一致)。

借: 少数股东权益【分录(1)中存货的金额 \times 少数股东持股比例】

贷: 少数股东损益

借: 少数股东损益【分录(2)中资产减值损失的金额 \times 少数股东持股比例】

贷: 少数股东权益

借: 少数股东损益【分录(3)中递延所得税的金额 \times 少数股东持股比例】

贷: 少数股东权益

【说明3】上述抵销处理均假设为内部交易收益,下同。

(二) 连续编制合并财务报表

(1) 抵销期初结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益

借: 未分配利润一年初

贷: 营业成本

【说明】这笔分录实际是将上期所做抵销分录中的损益类项目换成“未分配利润一年初”,同时假定上期期末存货已全部售出,因此贷记“营业成本”,截至本期期末实际未售出的存货中包含的未实现内部销售损益在下面第(3)步中统一抵销。

(2) 抵销本期发生的内部存货销售收入和内部销售成本

借: 营业收入(本期销售企业内部销售收入的金额)

贷: 营业成本

(3) 抵销期末结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益

借: 营业成本

贷: 存货

(4) 抵销根据内部购入存货计提的存货跌价准备

① 抵销上期内部购入存货多提的存货跌价准备

借: 存货—存货跌价准备(以前多提数)

贷: 未分配利润一年初

② 抵销本期内部购入存货多提的存货跌价准备

借: 存货—存货跌价准备(当期多提数)

贷: 资产减值损失

③抵销本期内部购入存货多冲销的存货跌价准备

借：资产减值损失（期末结存存货多转回的跌价准备）

 营业成本（本期已销存货多转销的跌价准备）

 贷：存货—存货跌价准备（当期多冲销数）

（5）递延所得税的抵销

借：递延所得税资产

 贷：未分配利润—年初

借：递延所得税资产

 贷：所得税费用

【说明】借方递延所得税资产的金额=前面抵销分录中的存货项目累计增减变动额×所得税税率—递延所得税资产期初余额。看前面各抵销分录使“存货”项目账面价值增减变动金额，因计税基础不受抵销分录影响，因此该账面价值变动额即本期期末可抵扣暂时性差异余额，以该余额乘以税率，即递延所得税资产期末余额，再以期末余额减期初余额，即为本期应确认的递延所得税资产。如为负数，即转回，编制相反分录。

四、内部固定资产交易的抵销处理（假设为顺流交易）

（一）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

【说明 1】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

【说明 2】以上抵销处理均假设为内部交易收益，下同。

(二) 连续编制

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

借：未分配利润—年初

贷：固定资产—原价

2. 抵销内部交易固定资产以前期间多计提的折旧、减值准备

借：固定资产—累计折旧

—固定资产减值准备

贷：未分配利润—年初

(3) 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

贷：管理费用等

(4) 递延所得税的抵销

借：递延所得税资产【以前期间确认】

贷：未分配利润—年初

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

【说明 1】该分录中递延所得税资产的金额 = 前面抵销分录中的固定资产项目累计增减变动额 × 所得税税率 - 递延所得税资产期初余额

【说明 2】若为内部固定资产逆流交易，同样涉及少数股东损益和少数股东权益的抵销处理，原理同“三、内部商品交易的抵销处理”中逆流交易的抵销思路。内部其他资产逆流交易同理。

(三) 内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理

(1) 期满清理

借：未分配利润—年初【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：未分配利润一年初

借：资产处置收益 【清理当期多提的折旧】

贷：管理费用等

【说明】上述三笔分录可以合并做一笔分录，即

借：未分配利润一年初【清理当期多提折旧金额】

贷：管理费用等

借：递延所得税资产

贷：未分配利润一年初

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

(2) 超期清理

不做抵销分录。

(3) 提前清理、出售

借：未分配利润一年初

贷：资产处置收益 【原价中包含的未实现内部销售损益】

借：资产处置收益【以前期间多计提的折旧】

贷：未分配利润一年初

借：资产处置收益 【清理、出售当期多计提的折旧】

贷：管理费用等

借：递延所得税资产

贷：未分配利润一年初

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

五、内部无形资产交易的抵销处理（假设为顺流交易）

（一）发生内部无形资产交易当期的抵销处理

（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

(二) 内部交易的无形资产使用期间的抵销处理

(1) 将期初无形资产价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销

借：未分配利润—年初【未实现内部销售损益】

贷：无形资产

借：递延所得税资产

贷：未分配利润—年初

(2) 将以前会计期间多摊销的金额抵销

借：无形资产—累计摊销【以前各期累计多摊销的金额】

贷：未分配利润—年初

借：未分配利润—年初

贷：递延所得税资产

(3) 将本期多摊销的金额予以抵销

借：无形资产—累计摊销【本期多摊销的金额】

贷：管理费用

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

【说明】以上抵销分录均假设为内部交易收益。

六、内部债权债务的抵销处理

(一) 应收账款与应付账款的抵销

1. 当年编制合并报表的抵销

(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：资产减值损失

(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

2. 连续编制合并报表的抵销

(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) 抵销期初

借：应收账款—坏账准备

贷：未分配利润—年初

借：未分配利润—年初

贷：递延所得税资产

(3) 抵销本期计提或冲销的坏账准备及递延所得税资产

借：应收账款—坏账准备

贷：资产减值损失【或做相反分录】

借：所得税费用

贷：递延所得税资产【或做相反分录】

(二) 持有至到期投资与应付债券的抵销

1. 当年编制合并财务报表的抵销

(1) 抵销持有至到期投资和应付债券

借：应付债券【发行方期末数×内部购买比例】

投资收益【或贷记财务费用】

贷：持有至到期投资【购买方期末数】

(2) 抵销内部债券的利息收益和利息支出（二者孰低）

借：投资收益

贷：财务费用【费用化的利息】

在建工程（固定资产）【资本化的利息】

(3) 应收、应付利息的抵销（分期付款、到期还本的情况）

借：应付利息

贷：应收利息

2. 连续编制合并财务报表的抵销

(1) 期初抵销

借：应付债券

未分配利润一年初【或贷记】

贷：持有至到期投资

借：未分配利润一年初

贷：在建工程（固定资产）【资本化的利息】

(2) 本期抵销

略。

七、所得税相关的抵销处理

在编制合并财务报表时，由于需要对企业集团内部交易进行合并抵销处理，由此可能导致在合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与其计税基础不一致，存在着差异。为了使合并财务报表全面反映所得税相关的影响，特别是当期所负担的所得税费用的情况，应当进行所得税会计核算，在计算确定资产、负债的账面价值与计税基础之间差异的基础上，确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

递延所得税的合并抵销处理思路主要是，分别站在内部购买方与合并报表角度分析资产的账面价值与计税基础，判断个别报表与合并报表层面各自产生的暂时性差异及应确认的递延所得税，两者之间的差异即为需要进行的合并抵销处理。

八、合并现金流量表相关的抵销处理

在以母公司和子公司个别现金流量表为基础编制合并现金流量表时，需要进行抵销的内容主要有：

1. 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销

借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额

贷：吸收投资收到的现金

2. 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金，应当与分配股利、

利润或偿付利息支付的现金相互抵销

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金

贷：取得投资收益收到的现金

3. 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销

(1) 发行和购买债券

借：投资支付的现金

贷：取得借款收到的现金

(2) 兑付债券

借：偿还债务支付的现金

贷：收回投资收到的现金

4. 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销

借：购买商品、接受劳务支付的现金

贷：销售商品、提供劳务收到的现金

九、报告期内增减子公司的会计处理

(一) 通过多次交易形成企业合并的处理

1. 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

(1) 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。

(2) 不属于“一揽子交易”的，编制合并财务报表时，合并方在达到合并之前持有的长期股权投资，在取得日与合并方、被合并方同处于同一方最终控制之日的孰晚日与合并日之间已确认有关损益、其他综合收益和其他所有者权益变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

2. 通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并

(1) 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。

(2) 不属于“一揽子交易”的，在合并财务报表中，购买日之前持有的被购买方的股权应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值之差计入当期投资收益。购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值，与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和，作为合并财务报表中的合并成本，并在此基础上确定购买日的商誉。购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，应当转为购买日所属当期损益。

（二）购买子公司少数股权的处理

母公司购买子公司少数股东拥有的对子公司的股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（三）不丧失控制权情况下处置子公司部分投资的处理

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（四）丧失控制权情况下处置子公司部分投资的处理

企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有的原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额以及与该子公司相关的商誉后的金额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益及其他权益变动，应当在丧失控制权时按照相关资产或负债被处置时所采用的方法进行相应的会计处理。

（五）通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的处理

企业若不是一次性处置子公司部分投资丧失控制权，而是通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，应当分别以下情况进行处理：

（1）分步交易不属于“一揽子交易”的，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照本章上述“不丧失控制权情况下处置子公司部分投资”的有关规定进行会计处理。

（2）分步交易属于“一揽子交易”的，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益（个别财务报表中也先确认为其他综合收益），在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

（六）因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，在这种情况下，应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（七）交叉持股的合并处理

对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。

对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理。子公司将所持有的母公司股权分类为可供出售金融资产的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

第七章 事业单位业务会计分录大全

一、国库集中支付业务的核算

（一）财政直接支付方式

1. 由财政直接支付的支出，事业单位收到“财政直接支付入账通知书”时：

（1）对于由财政直接支付的工资

借：事业支出

贷：财政补助收入

（2）对于由财政直接支付的购买材料的款项

借：存货

贷：财政补助收入

（3）对于由财政直接支付的购置固定资产的款项

借：事业支出

贷：财政补助收入

同时：

借：固定资产

贷：非流动资产基金—固定资产

2. 年终预算结余资金的核算

（1）年终依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额

借：财政应返还额度—财政直接支付

贷：财政补助收入

(2) 下年度恢复财政直接支付额度后，事业单位在使用预算结余资金时

借：事业支出等

贷：财政应返还额度—财政直接支付

(二) 财政授权支付方式

设置“零余额账户用款额度”科目。

1. 收到“授权支付到账通知书”后，根据通知书所列数额

借：零余额账户用款额度

贷：财政补助收入

2. 支用额度时

(1) 事业单位购买物品、服务等支用额度时

借：存货

事业支出

贷：零余额账户用款额度

(2) 属于购入固定资产的

借：事业支出

贷：零余额账户用款额度

借：固定资产

贷：非流动资产基金—固定资产

3. 财政授权支付年终结余资金的账务处理

(1) 年终，事业单位依据代理银行提供的对账单注销额度时（已经下达的用款额度）

借：财政应返还额度—财政授权支付

贷：零余额账户用款额度

(2) 下年初恢复额度时，事业单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度—财政授权支付

(3) 如果事业单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，根据两者的差额（未下达的用款额度）

借：财政应返还额度—财政授权支付

贷：财政补助收入

如果下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度：

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度—财政授权支付

二、长期投资的核算

（一）长期投资的取得（双分录）

长期投资增加时，应当相应增加非流动资产基金。

1. 以货币资金取得的长期投资

借：长期投资【实际支付的价款+税金、手续费等】

贷：银行存款

同时，按照投资成本金额：

借：事业基金

贷：非流动资产基金—长期投资

2. 以固定资产取得的长期投资

借：长期投资【按照评估价值+相关税费】

贷：非流动资产基金—长期投资

同时，按发生的相关税费：

借：其他支出

贷：银行存款/应缴税费等

同时，按照投出固定资产对应的非流动资产基金

借：非流动资产基金—固定资产

累计折旧【已计提折旧】

贷：固定资产【按投出固定资产的账面余额】

3. 以无形资产取得的长期投资

（1）以已入账无形资产取得的长期投资，与固定资产核算基本相同。

（2）以未入账无形资产取得的长期投资，按照评估价值加上相关税费作为投资成本

借：长期投资

贷：非流动资产基金—长期投资

按发生的相关税费：

借：其他支出

贷：银行存款/应缴税费等

（二）长期投资持有期间的收益

事业单位长期投资在持有期间应采用成本法核算，除非追加（或收回）投资，否则其账面价值一直保持不变。事业单位收到利润或者利息时：

借：银行存款【按照实际收到的金额】

贷：其他收入—投资收益

（三）长期投资的处置

1. 事业单位对外转让或到期收回长期债券投资时

借：银行存款【实际收到的金额】

贷：长期投资【按照收回长期投资的成本】

其他收入—投资收益【按照其差额，贷记或借记】

同时：

借：非流动资产基金—长期投资

贷：事业基金

2. 事业单位转让或核销长期股权投资时，应将长期投资转入待处置资产

借：待处置资产损溢【按照长期股权投资账面余额】

贷：长期投资

实际转让或报经批准予以核销时

借：非流动资产基金—长期投资

贷：待处置资产损溢

【说明】转让长期股权投资过程中取得的净收入，应当按照国家有关规定处理。

三、固定资产的核算

（一）固定资产的取得（双分录）

固定资产增加时，应当相应增加非流动资产基金。

1. 购入固定资产未扣留质量保证金的会计处理

借：固定资产【按照确定的实际成本】

贷：非流动资产基金—固定资产

【说明】购入的固定资产，其成本包括购买价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装调试费和专业人员服务费等。

同时，按照实际支付金额：

借：事业支出/经营支出/专用基金—修购基金

贷：财政补助收入【财政直接支付方式】

零余额账户用款额度【财政授权支付方式】

银行存款【未执行国库集中支付业务】

2. 购入固定资产扣留质量保证金的会计处理

(1) 事业单位购入固定资产扣留质量保证金的，应当在取得固定资产时

借：固定资产【按照确定的固定资产成本】

贷：非流动资产基金—固定资产

(2) 如取得固定资产全款发票的，应当同时按照构成资产成本的全部支出金额

借：事业支出等科目

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款【按照实际支付金额】

其他应付款【扣留的质量保证金扣留期在1年以内（含1年）】

长期应付款【扣留的质量保证金扣留期超过1年】

质保期满支付质量保证金时：

借：其他应付款/长期应付款

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

(3) 取得的发票金额不包括质量保证金的，应当同时按照不包括质量保证金的支出金额

借：事业支出

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

质保期满支付质量保证金时

借：事业支出等

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

3. 融资租入固定资产的会计处理

事业单位以融资租赁租入的固定资产，其成本按照租赁协议或者合同确定的租赁价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、途中保险费、安装调试费等确定。

借：固定资产（不需安装）/在建工程（需安装）【按照确定的成本】

贷：长期应付款【按照租赁协议或合同确定的租赁价款】

非流动资产基金—固定资产/在建工程【差额】

同时，按照实际支付的相关税费、运输费、保险费、安装调试费

借：事业支出/经营支出

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

定期支付租金时：

借：事业支出/经营支出

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

借：长期应付款

贷：非流动资产基金—固定资产

（二）计提固定资产折旧

事业单位应当按照《事业单位财务规则》或相关财务制度的规定确定资产计提折旧（文物和陈列品、图书、档案；动植物等不计提折旧）。对固定资产计提折旧的，应当按月计提：

借：非流动资产基金—固定资产

贷：累计折旧

（三）固定资产的处置

1. 固定资产转入待处置资产

事业单位应将其账面余额和相关的累计折旧转入“待处置资产损溢”科目。

借：待处置资产损溢

累计折旧

贷：固定资产

2. 报经批准处置时

借：非流动资产基金—固定资产

贷：待处置资产损溢

【说明】对处置过程中取得的收入、发生的相关费用通过“待处置资产损溢”科目核算，处置净收入根据国家有关规定处理。

四、无形资产的核算

（一）无形资产的取得

1. 无形资产增加时，应当相应增加非流动资产基金：

借：无形资产【购买价款+相关税费+其他支出】

贷：非流动资产基金—无形资产

2. 按照实际支付金额

借：事业支出

贷：财政补助收入/零余额账户用款额度/银行存款

【说明】(1) 委托软件公司开发软件视同外购无形资产进行会计处理，在支付开发费用时，按照实际支付的金额作为无形资产成本入账。

(2) 自行开发并按照法律程序申请取得的无形资产，按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用作为无形资产的成本入账，依法取得前所发生的研究开发支出不作为无形资产成本，应于发生时直接计入当期支出。

(二) 计提无形资产摊销

事业单位应当按照《事业单位财务规则》或相关财务制度的规定确定是否对无形资产计提摊销。对无形资产计提摊销的，应当按月计提，计提时：

借：非流动资产基金—无形资产

贷：累计摊销

(三) 无形资产的处置

无形资产的处置具体包括转让、无偿调出、对外捐赠无形资产。具体核算与固定资产基本相同。

五、结转结余和结余分配的核算

(一) 财政补助结转结余的核算

1. 财政补助结转的核算

“财政补助结转”科目下设置“基本支出结转”、“项目支出结转”两个明细科目。下面以“基本支出结转”明细科目为例说明其账务处理：

(1) 期末，结转本期财政补助收入

借：财政补助收入—基本支出【本期发生额】

贷：财政补助结转—基本支出结转【类似于本年利润】

(2) 期末，结转本期财政补助支出

借：财政补助结转—基本支出结转【类似于本年利润】

贷：事业支出—财政补助支出—基本支出【本期发生额】

2. 财政补助结余的核算

(1) 年末，将符合财政补助结余性质的项目余额转入财政补助结余

借：财政补助结转—项目支出结转【余额为正数】

贷：财政补助结余【类似于利润分配】

如果余额为负数，则做相反分录。

(2) 按规定上缴财政补助结转资金或注销财政补助结转额度

借：财政补助结余【实际上缴资金数额或注销的资金额度数额】

贷：财政应返还额度、零余额账户用款额度、银行存款等科目

【说明】取得主管部门归集调入财政补助结余资金或额度的，做相反会计分录。

(二) 非财政补助结转的核算

(1) 期末，将除财政补助收支以外的各专项资金收支结转至“非财政补助结转”科目

借：事业收入

上级补助收入

附属单位上缴收入

其他收入

贷：非财政补助结转

【说明】上述处理主要根据事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入本期发生额中的专项资金收入编制。

借：非财政补助结转

贷：事业支出—非财政专项资金支出

(或) 事业支出—项目支出(非财政专项资金支出)

其他支出

【说明】上述处理主要根据事业支出、其他支出本期发生额中的非财政专项资金支出编制。

(2) 年末，将已完成项目的项目剩余资金区分以下情况处理：

① 缴回原专项资金拨入单位时：

借：非财政补助结转

贷：银行存款

② 留归本单位使用时：

借：非财政补助结转

贷：事业基金

(三) 非财政补助结余的核算

1. 事业结余

① 期末，结转本期事业收支

借：事业收入

上级补助收入

附属单位上缴收入

其他收入

贷：事业结余

【说明】上述处理主要根据事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、其他收入本期发生额中的非专项资金收入编制。

借：事业结余

贷：事业支出—其他资金

（或）事业支出—基本支出（其他资金支出）

—项目支出（其他资金支出）

其他支出

对附属单位补助支出

上缴上级支出

【说明】上述处理主要根据事业支出、其他支出本期发生额中的非财政、非专项资金支出，以及对附属单位补助支出、上缴上级支出的本期发生额编制。

②年末，将“事业结余”科目余额结转至“非财政补助结余分配”科目

借：事业结余

贷：非财政补助结余分配【或做相反分录】

2. 经营结余

（1）结转经营收入：

借：经营收入【经营收入本期发生额】

贷：经营结余

（2）结转经营支出：

借：经营结余

贷：经营支出【经营支出本期发生额】

（3）年末，结转“经营结余”科目贷方余额：

借：经营结余【贷方余额】

贷：非财政补助结余分配

【说明】如为借方余额，表示经营亏损，不予结转。

3. 非财政补助结余分配

(1) 年末, 将“事业结余”科目余额和“经营结余”科目贷方余额结转至“非财政补助结余分配”科目后, 要按照规定进行结余分配。

(2) 有企业所得税缴纳义务的事业单位:

借: 非财政补助结余分配

贷: 应缴税费—应缴企业所得税

(3) 提取职工福利基金:

借: 非财政补助结余分配

贷: 专用基金—职工福利基金【提取数】

(4) 将“非财政补助结余分配”科目余额结转至事业基金:

借: 非财政补助结余分配【科目余额】

贷: 事业基金【或做相反分录】

第八章 民间非营利组织业务会计分录大全

(一) 受托代理业务的核算

(1) 收到受托代理资产为非现金资产时

借: 受托代理资产

贷: 受托代理负债

【说明】受托代理资产的入账价值应当按照以下方法确定: 如果委托方提供了有关凭据, 应当按照凭据上标明的金额作为入账价值; 如果标明的金额与受托代理资产的公允价值相差较大, 受托代理资产应当以公允价值作为入账价值; 如果委托方没有提供有关凭据的, 受托代理资产应当按照其公允价值作为入账价值。

在转赠或者转出受托代理资产时:

借: 受托代理负债

贷: 受托代理资产【按其账面余额】

(2) 收到的受托代理资产为现金、银行存款或其他货币资金时

借: 现金—受托代理资产

银行存款—受托代理资产

其他货币资金—受托代理资产

贷: 受托代理负债

在转赠或者转出时:

借：受托代理负债

贷：现金—受托代理资产

银行存款—受托代理资产

其他货币资金—受托代理资产

（二）捐赠收入的核算

（1）接受的捐赠

借：现金、银行存款、短期投资、存货、长期股权投资、固定资产等

贷：捐赠收入—限定性收入

—非限定性收入

【说明】对于接受的附条件捐赠，如果存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时（比如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠款退还给捐赠人时），按照需要偿还的金额，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目。

（2）如果限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除，应当将其转为非限定性捐赠收入。

借：捐赠收入—限定性收入

贷：捐赠收入—非限定性收入

（3）期末，将本科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产。

借：捐赠收入—限定性收入

贷：限定性净资产

借：捐赠收入—非限定性收入

贷：非限定性净资产

【说明】这笔分录可以比照一般企业的“本年利润”科目进行理解。期末结转后，捐赠收入科目应无余额。

（三）会费收入的核算

1. 向会员收取会费，在满足收入确认条件时

借：现金、银行存款、应收账款等

贷：会费收入—非限定性收入

—限定性收入

【说明】民间非营利组织应根据收到的非限定性会费收入或限定性会费收入，分别明细科目进行核算。同时，还应当按照会费种类（如团体费、个人会费等），在“非限定性收

入”或“限定性收入”科目下设置明细科目，进行明细核算。

2. 期末，结转“会费收入”科目的余额

借：会费收入—非限定性收入

贷：非限定性净资产

借：会费收入—限定性收入

贷：限定性净资产

期末结转后，该科目应无余额。

（四）业务活动成本的核算

（1）发生的业务活动成本

借：业务活动成本

贷：现金、银行存款、存货、应付账款

（2）期末，将本科目的余额转入非限定性净资产

借：非限定性净资产

贷：业务活动成本

期末结转后，业务活动成本科目应无余额。

（3）如果民间非营利组织接受政府提供的专项资金补助，则收到补助款项时：

借：银行存款

贷：政府补助收入—限定性收入—专项补助收入

支出时：

借：业务活动成本—专项补助成本

贷：银行存款

（五）净资产的核算

1. 限定性净资产

（1）期末，将各收入类科目所属“限定性收入”明细科目的余额转入“限定性净资产”科目。

借：捐赠收入—限定性收入

政府补助收入—限定性收入

贷：限定性净资产

（2）如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

借：限定性净资产

贷：非限定性净资产

2.非限定性净资产

(1) 期末，将各收入类科目所属“非限定性收入”明细科目的余额转入“非限定性净资产”科目。

借：捐赠收入—非限定性收入

会费收入—非限定性收入

提供服务收入—非限定性收入

政府补助收入—非限定性收入

商品销售收入—非限定性收入

投资收益—非限定性收入

贷：非限定性净资产

(2) 将各成本费用科目的期末余额转入“非限定性净资产”科目。

借：非限定性净资产

贷：业务活动成本

管理费用

筹资费用

其他费用

(3) 如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

借：限定性净资产

贷：非限定性净资产

(4) 如果因调整以前期间收入、费用项目而涉及调整非限定性净资产的，应当就调整的金额，借记或贷记有关科目，贷记或借记“非限定性净资产”科目。

借：资产等相关科目

贷：非限定性净资产【或做相反分录】