

《中级会计实务》必备分录

第二章 存货

【存货期末的会计处理】（★★）

1. 计提存货跌价准备

借：资产减值损失

 贷：存货跌价准备

2. 转回

以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应在原已计提的存货跌价准备金额内予以转回：

借：存货跌价准备

 贷：资产减值损失

3. 结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转已对其计提的存货跌价准备。

借：主营业务成本等

 存货跌价准备

 贷：库存商品等

第三章 固定资产

【固定资产的处置】（★★★）

1. 固定资产转入清理

借：固定资产清理

 累计折旧

 固定资产减值准备

 贷：固定资产

2. 发生的清理费用

借：固定资产清理

 贷：银行存款

3. 结转处置损益

借：银行存款/原材料/其他应收款等

营业外支出[生产经营期间由于自然灾害等非正常原因报废损失]

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[生产经营期间正常报废或出售损益，或借记]

第四章 无形资产

【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]

第五章 长期股权投资和合营安排

【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]

【长期股权投资后续核算方法的转换】（★★★）

1. 公允价值计量转换为权益法的核算

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]

【提示】该金融资产终止确认时，之前计入公允价值变动损益的累计金额不再转入投资收益。

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]

同时之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

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

 利润分配——未分配利润

或编制相反分录。

2. 公允价值计量转换为成本法（非同一控制下企业合并）（假定不构成“一揽子交易”）：

第一种情况：交易性金融资产转换为成本法。

借：长期股权投资 [原持有股权投资的公允价值+新增投资所付对价的公允价值]

 贷：交易性金融资产 [原持有股权投资的账面价值]

 投资收益 [原持有股权投资的账面价值与公允价值的差额]

 银行存款等 [新增投资所付对价的公允价值]

【提示】之前计入公允价值变动损益的累计金额不再转入投资收益。

第二种情况：其他权益工具投资转换为成本法。

借：长期股权投资 [原持有股权投资的公允价值+新增投资所付对价的公允价值]

 贷：其他权益工具投资 [原持有股权投资的账面价值]

 盈余公积、利润分配 [原持有股权投资的账面价值与公允价值的差额]

 银行存款等 [新增投资所付对价的公允价值]

同时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

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

利润分配——未分配利润

或编制相反分录。

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

5. 成本法核算转换为权益法核算

因部分处置股权导致丧失控制权的，对剩余部分，视同初始取得时就按权益法核算，参考

“权益法核算”进行追溯调整，对于跨年的“投资收益”，换成“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”。

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的，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

然后按权益法追溯调整。

【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[或借记]

 ——其他综合收益[或借记]

 ——其他权益变动[或借记]

 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]

第六章 投资性房地产

【投资性房地产的处置】（★★★）



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

第七章 资产减值

【资产减值损失的计提】（★★）

借：资产减值损失

 贷：固定资产减值准备

 无形资产减值准备

 长期股权投资减值准备等

【提示】上述资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，在将来处置时转出资产减值准备金额。

第八章 金融资产和金融负债

【以摊余成本计量的金融资产】（★★★）

1. 取得债券投资时：



借：债权投资——成本[面值]
 ——利息调整[差额，或贷方]
 应收利息[购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息]
贷：银行存款[实际支付金额]

2. 期末计息：

借：应收利息[分期付息]
 债权投资——应计利息[到期一次还本付息]
贷：投资收益[摊余成本×实际利率]
 债权投资——利息调整[摊销额，或借方]

收到分期支付的利息时：

借：银行存款
 贷：应收利息

3. 发生预期信用减值损失

借：信用减值损失
 贷：债权投资减值准备

4. 到期收到利息和本金：

借：银行存款
 贷：应收利息[分期付息]
 债权投资——应计利息[到期一次付息]
 ——成本

已计提信用减值准备的，还应同时结转信用减值准备。

【以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产】（★★★）

1. 取得债券投资时：

借：其他债权投资——成本[面值]
 ——利息调整[差额，或贷方]
 应收利息[购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息]
贷：银行存款[实际支付金额]

2. 期末计息：

借：应收利息[分期付息]



其他债权投资——应计利息[到期一次还本付息]

贷：投资收益[摊余成本×实际利率]

其他债权投资——利息调整[摊销额，或借方]

收到分期支付的利息时：

借：银行存款

贷：应收利息

3. 期末确认公允价值变动：

借：其他债权投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

或相反会计分录。

4. 发生预期信用减值损失

借：信用减值损失

贷：其他综合收益——信用减值准备

5. 处置时：

借：银行存款

其他综合收益[或贷方]

贷：其他债权投资——成本

——应计利息

——利息调整[或借方]

——公允价值变动[或借方]

投资收益[差额，或借方]

【以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产】（★★★）

1. 取得投资

借：交易性金融资产——成本[公允价值]

投资收益[交易费用]

应收股利/应收利息[支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到期但尚未支付的利息]

贷：银行存款

2. 公允价值变动



借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或相反分录

3. 宣告发放现金股利或期末计提利息

借：应收股利/应收利息

贷：投资收益

实际收到现金股利或利息：

借：银行存款

贷：应收股利/应收利息

4. 处置

借：银行存款

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动[或借方]

投资收益[或借方]

【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】（★★）

1. 取得股票或股权投资

借：其他权益工具投资——成本[公允价值+交易费用]

应收股利[支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利]

贷：银行存款

2. 公允价值变动

借：其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

或相反分录

3. 宣告发放现金股利

借：应收股利

贷：投资收益

实际收到现金股利：

借：银行存款

贷：应收股利

4. 处置

借：银行存款

其他综合收益

贷：其他权益工具投资——成本

——公允价值变动[或借方]

盈余公积[或借方]

利润分配——未分配利润[或借方]

【金融资产的重分类】（★★）

（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

(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

第十二章 收入

【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]

应交税费——应交增值税（销项税额）

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[或相反分录]

借：主营业务成本

贷：应收退货成本[或相反分录]

3. 退货期满



①如果退货率与预计相同：

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]

 应交税费——应交增值税（销项税额）

贷：银行存款

 应收退货成本

②如果退货率低于预计标准

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]

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 主营业务成本

贷：应收退货成本

 主营业务收入

 银行存款

③如果退货率高于预计标准

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]

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 主营业务收入

贷：银行存款

 应收退货成本

 主营业务成本

【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]

【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

【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

第十三章 政府补助

【与资产相关的政府补助】（★★★）

1. 总额法

（1）实际收到政府补助时。

借：银行存款

贷：递延收益

（2）取得资产时。

借：固定资产

贷：银行存款[外购资产实际支付的款项]

应付职工薪酬等[自建资产发生的职工薪酬等]

应付利息[资本化的借款利息]

（3）取得的资产按期计提折旧，同时分配递延收益。

借：管理费用等

贷：累计折旧

借：递延收益

贷：其他收益[日常活动]

营业外收入[非日常活动]

【说明】①与日常活动相关：政府补助补偿的成本费用是营业利润中的项目、或该补助与日常销售行为密切相关，则认为该补助与日常活动相关。

②总额法下递延收益分配的起点是“相关资产可供使用时”，对于应计提折旧或摊销的长期资产，即为资产开始折旧或摊销的时点。递延收益分配的终点是“资产使用寿命结束或资产被处置时（孰早）”。

（4）资产处置时，转销递延收益余额。

①将固定资产账面价值转入固定资产清理：

借：固定资产清理

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

②转销递延收益余额：

借：递延收益

贷：固定资产清理

③结转固定资产清理科目余额：

借：银行存款

贷：固定资产清理

 资产处置损益[出售、转让时]

 营业外收入[报废、毁损时]

2. 净额法

(1) 实际收到政府补助时。

借：银行存款

 贷：递延收益

(2) 取得资产时。

借：固定资产/无形资产等

 贷：银行存款[外购资产实际支付的款项]

 应付职工薪酬等[自建资产发生的职工薪酬等]

 应付利息[资本化的借款利息]

借：递延收益

 贷：固定资产/无形资产等

【说明】①企业取得的非货币性政府补助应按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（即 1 元）计量。

②对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应分别进行核算。难以区分的，将其整体归为与收益相关的政府补助。

【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：递延收益



(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/营业外收入[总额法]

 管理费用/营业外支出[净额法]

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/营业外收入[总额法]

 管理费用/营业外支出[净额法]

第十四章 非货币性资产交换

【以公允价值计量的非货币性资产交换】（★★★）

1. 如果换出的是固定资产、无形资产

固定资产账面价值转入“固定资产清理”账户的分录略。

借：固定资产/无形资产/在建工程等[换入资产的初始计量金额]

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 银行存款[收到的含税补价，若为支付补价，则在贷方]

 累计摊销

 无形资产减值准备

 贷：固定资产清理

 无形资产[账面余额]

 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. 如果换出长期股权投资、金融资产

借：固定资产/无形资产/在建工程等[换入资产的初始计量金额]

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 银行存款[收到的含税补价，若为支付补价，则在贷方]

 长期股权投资减值准备

 贷：长期股权投资/其他债权投资等[账面余额]

 投资收益[差额，或借记]



借：其他综合收益

贷：投资收益[或相反分录]

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益[或相反分录]

3. 如果换出的是存货

借：固定资产/无形资产/在建工程等[换入资产的初始计量金额]

应交税费——应交增值税（进项税额）

银行存款[收到的含税补价，若为支付补价，则在贷方]

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）

借：主营业务成本/其他业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品/原材料[账面余额]

借：税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

4. 如果换出的是投资性房地产

(1) 确认收入：

借：固定资产/无形资产/在建工程等[换入资产的初始计量金额]

应交税费——应交增值税（进项税额）

银行存款[收到的含税补价，若为支付补价，则在贷方]

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[账面余额]

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[非投资性房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产时产生的贷差]

公允价值变动损益[或贷记]

贷：其他业务成本[或借记]

第十五章 债务重组

【债权人的会计处理】（★★★）

1. 以资产清偿债务或将债务转为权益工具

（1）债权人受让金融资产

借：银行存款/交易性金融资产等

贷：应收账款等

投资收益[倒挤差额，或借]

（2）债权人受让非金融资产

借：库存商品/长期股权投资/投资性房地产/固定资产/无形资产等

应交税费——应交增值税（进项税额）

坏账准备等

贷：应收账款等

银行存款

投资收益[倒挤差额，或借记]

（3）债权人受让多项资产

借：交易性金融资产[按公允价值直接确认]

库存商品[分配确认]

固定资产[分配确认]

坏账准备

投资收益[放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额]

贷：应收账款

银行存款 [相关税费]

2. 修改其他条款

借：应收账款等[新债权]

贷：应收账款等[旧债权]

投资收益[倒挤差额，或借记]

3. 组合方式

借：交易性金融资产等[公允价值]

应收账款等[新债权的公允价值]

固定资产等[分配计入]

贷：应收账款等[旧债权的账面价值]

投资收益[倒挤差额，或借记]

【债务人的会计处理】（★★★）

1. 债务人以金融资产清偿债务

（1）债务人以金融资产清偿债务

借：应付账款[账面价值]

贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等[账面价值]

投资收益[债务的账面价值—偿债金融资产账面价值]

同时

借：其他综合收益

贷：投资收益[其他债权投资清偿债务]

盈余公积、利润分配[其他权益工具投资清偿债务]

借：应付账款

贷：交易性金融资产

投资收益

（2）债务人以非金融资产清偿债务

借：应付账款[账面价值]

贷：库存商品、无形资产、固定资产清理[账面价值]

其他收益——债务重组收益[债务账面价值与转让资产账面价值的差额]

2. 债务人将债务转为权益工具

借：应付账款等

贷：股本

 资本公积——股本溢价

 银行存款

 投资收益[倒挤差额，或借]

3. 修改其他条款

借：应付账款[旧债务账面价值冲销]

 贷：应付账款[新债务公允价值]

 投资收益[倒挤差额，或借]

4. 组合方式

借：应付账款等[旧债务的账面价值]

 贷：银行存款/交易性金融资产/库存商品/固定资产清理/股本、资本公积——资本溢价等

 应付账款[新债务的公允价值]

 其他收益——债务重组收益

第十八章 租赁

【承租人的一般会计处理】（★★★）

1. 租赁期开始日

借：使用权资产[成本]

 租赁负债——未确认融资费用

 贷：租赁负债——租赁付款额[尚未支付的租赁付款额]

 银行存款[初始直接费用+租赁期开始日支付的租金-租赁激励]

 预计负债[为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本的现值]

2. 确认租赁负债的利息

借：财务费用/在建工程等

 贷：租赁负债——未确认融资费用

3. 支付租赁付款额

借：租赁负债——租赁付款额

 贷：银行存款

4. 使用权资产的折旧

自租赁期开始日起按月计提使用权资产累计折旧。

借：制造费用/管理费用等

贷：使用权资产累计折旧

5. 计提使用权资产减值准备（不得转回）

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

6. 租赁期开始日后，承租人按变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债

（1）当租赁负债增加时：

借：使用权资产[租赁付款额现值的增加额]

租赁负债——未确认融资费用[差额]

贷：租赁负债——租赁付款额[租赁付款额的增加额]

（2）当租赁负债减少且不属于租赁范围缩小或租赁期缩短的情形时：

借：租赁负债——租赁付款额[租赁付款额的减少额]

贷：使用权资产/管理费用等[租赁付款额现值的减少额]

租赁负债——未确认融资费用[差额]

【提示】使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

（3）当租赁负债减少且属于租赁范围缩小或租赁期缩短的情形时：

借：租赁负债——租赁付款额

使用权资产累计折旧

使用权资产减值准备

贷：使用权资产

租赁负债——未确认融资费用[差额]

资产处置损益[或借记]

7. 租赁期满返还租赁资产时

借：使用权资产累计折旧

贷：使用权资产

【出租人的会计处理】（★★）

1. 出租人对融资租赁的会计处理

(1) 租赁期开始日

借：应收融资租赁款——租赁收款额[尚未收到的租赁收款额]
——未担保余值

银行存款[已经收到的租赁款—初始直接费用，或贷记]

贷：融资租赁资产[账面价值]

资产处置损益[公允价值—账面价值]

应收融资租赁款——未实现融资收益[差额]

(2) 确认各期利息收入时

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：租赁收入

(3) 收到租赁款时

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

(4) 对应收融资租赁款计提减值

借：信用减值损失

贷：应收融资租赁款减值准备

2. 出租人对经营租赁的会计处理

(1) 按照直线法或其他更合理的方法确认租金收入

借：银行存款等

贷：租赁收入/其他业务收入等

(2) 计提折旧和减值

借：其他业务成本等

贷：累计折旧等

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备等

(3) 确认未计入租赁付款额的可变租赁付款额

借：银行存款等

贷：租赁收入/其他业务收入等

第十九章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

【持有待售的非流动资产、处置组划分为持有待售类别时的计量】（★★）

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

 长期股权投资减值准备等

贷：固定资产

 无形资产

 长期股权投资

 应收账款

 商誉

借：应付账款

 应付职工薪酬等

贷：持有待售负债

企业在将非流动资产或处置组划分为持有待售类别时，如果相关非流动资产或处置组的账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应当按照差额计提减值准备：

借：资产减值损失

 贷：持有待售资产减值准备

第二十一章 财务报告

【对子公司的个别财务报表进行调整】（★★★）

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

信用减值损失[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

【按权益法调整对子公司的长期股权投资】（★★★）

1. 对净损益和分配现金股利的调整

借：长期股权投资[（子公司调整后净利润—宣告分配的现金股利）×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：未分配利润——年初[或借记]

其他综合收益[或借记]

资本公积[或借记]

【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

未分配利润——年末

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。

【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

未分配利润——年初

贷：未分配利润——年末

提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配

【内部存货交易的抵销处理】（★★★）



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。**【内部固定资产交易的抵销处理】（★★★）**

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. 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

【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

【内部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：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

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：未分配利润——年初

信用减值损失[或借记]

(3) 递延所得税资产的抵销。

借：未分配利润——年初

所得税费用[或贷记]

贷：递延所得税资产

第二十三章 资产负债表日后事项

【追溯调整分录的编制思路】（★★★）

日后调整事项和差错更正为每年的高频知识点。这一知识点像是一口大锅，可以包纳全书大部分的知识点，以此知识点为“锅”，给其他知识点一个沸腾的平台。比如企业漏记一项折旧，表面是差错更正，但实际考查折旧的计算和账务处理。

(一) 基本会计分录如下：

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。涉及损益金额的，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：盈余公积

利润分配——未分配利润[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/信用减值损失

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/信用减值损失

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/信用减值损失

贷：相关资产减值准备[冲销转回减值准备的处理]

