



## 注册会计师《会计》分录大全

## 一、资产处置相关分录（★★）

资产处置是资产业务核算的最后一个环节，在考试中，从考查角度看，可以直接考查处置业务，也可与合并财务报表等结合考查；从考查方式看，可以直接考查会计处理，也可以与差错更正结合，在错误处理基础上考查更正分录。

## （一）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】

## （二）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】

## （三）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、差错更正和日后调整事项相关分录（★★★）

日后调整事项和差错更正是每年的高频知识点。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

#### 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：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，没有给的话按 10% 计提。

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（假设判决金额大于预计金额）：

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】

### 三、长期股权投资业务相关分录（★★★）

长期股权投资业务是注册会计师考试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、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）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

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】【或借方】

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】【或借方】

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】【或借方】

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】【或借方】

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【出售部分股权投资的账面价值】

投资收益【或借方】

（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【剩余部分股权投资的公允价值】

贷：长期股权投资【剩余部分股权投资的账面价值】

投资收益【或借方】

（3）结转权益法核算时确认的其他综合收益和资本公积。

借：其他综合收益



资本公积——其他资本公积

贷：投资收益【或做相反分录】

#### 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【出售部分股权投资的账面价值】

投资收益【或借方】

(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【剩余部分股权投资的账面价值】

投资收益【或借方】

(三) 长期股权投资权益法与长期股权投资成本法之间转换

1. 因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制(通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并)

(1) 追加投资时

借：长期股权投资【原持有的股权账面价值 + 新增投资所付对价的公允价值】

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】

银行存款等

(2) 购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益、其他资本公积，不作会计处理。

2. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

(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【账面价值 × 出售股权比例 / 原持有股权比例】

投资收益【或借方】

(2) 原投资时点：追溯调整为权益法，比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于投资作价中体现的



商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。

借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

（3）原投资时点与丧失控制权时点之间的差额：追溯调整为权益法

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【（以前年度调整后的净利润－现金股利）×剩余股权比例】

投资收益【（本年度调整后的净利润－现金股利）×剩余股权比例】

其他综合收益

资本公积——其他资本公积

（四）其他方增资导致股权稀释

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。

（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【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】

#### 四、金融工具业务相关分录（★★★）

（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【或做相反分录】

【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【或借方】

【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：公允价值变动损益

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

#### （四）套期会计

##### 1. 公允价值套期

（1）公允价值套期——签订期货合同

借：被套期项目

贷：库存商品

套期工具初始公允价值为 0，不作处理。

（2）公允价值套期——期末

确认套期工具公允价值变动：

借：套期工具【或贷记】

贷：套期损益【或借记】

确认被套期项目公允价值变动：

借：套期损益【或贷记】

贷：被套期项目【或借记】

（3）公允价值套期——结算

确认存货销售收入：

借：应收账款/银行存款

贷：主营业务收入

结转存货销售成本：

借：主营业务成本

贷：被套期项目

结算期货合同：



借：银行存款

贷：套期工具

或编制相反分录。

## 2. 现金流量套期

(1) 现金流量套期——期末

借：套期工具【或贷记】

贷：其他综合收益【套期有效部分，或借记】

套期损益【套期无效部分，或借记】

(2) 现金流量套期——结算时

确认存货销售收入：

借：应收账款/银行存款

贷：主营业务收入

结转存货销售成本：

借：主营业务成本

贷：库存商品

结算期货合同：

借：银行存款【或贷记】

贷：套期工具【或借记】

借：其他综合收益【或贷记】

贷：主营业务收入【或借记】

## 五、股份支付业务相关处理（★★）

(一) 以现金结算的股份支付

1. 授予日，除立即可行权外不作处理

2. 在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用/销售费用等

贷：应付职工薪酬【以每个资产负债表日公允价值为基础计量】

3. 可行权日之后

借：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬【以资产负债表日的公允价值为基础计量】

或编制相反分录





## 4. 行权日

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

## (二) 以权益结算的股份支付

1. 授予日，除立即可行权外不作处理

2. 在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用/销售费用等

贷：资本公积——其他资本公积【以授予日的公允价值为基础计量】

3. 可行权日之后，不作处理。

## 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

(三) 集团股份支付的处理——结算企业授予其自身的权益工具（假定结算企业是接受服务企业的投资者）

1. 结算企业作为权益结算的股份支付

借：长期股权投资

贷：资本公积

2. 接受服务企业作为权益结算的股份支付

借：管理费用等

贷：资本公积

3. 合并报表中抵销分录

借：资本公积

贷：长期股权投资

(四) 集团股份支付的处理——结算企业授予现金股票增值权或授予接受服务企业的权益工具（假定结算企业是接受服务企业的投资者）

1. 结算企业作为现金结算的股份支付

借：长期股权投资

贷：应付职工薪酬



## 2. 接受服务企业作为权益结算的股份支付

借：管理费用等

贷：资本公积

## 3. 合并报表中抵销分录

借：资本公积

管理费用等【差额】

贷：长期股权投资

## (五) 授予限制性股票的会计处理——收到职工缴纳的认股款

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】

## (六) 授予限制性股票的会计处理——等待期内

借：管理费用/销售费用等

贷：资本公积——其他资本公积

## 1. 未达到限制性股票解锁条件，回购股票

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】

## 2. 达到限制性股票解锁条件，无需回购股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照解锁股票相对应的负债的账面价值】

贷：库存股【按照解锁股票相对应的库存股的账面价值】

资本公积——股本溢价【如有差额】

## 3. 限制性股票在等待期内发放现金股利（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

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

#### 4. 限制性股票在等待期内发放现金股利（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

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——限制性股票股利

### 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】

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

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

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）

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

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





## （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

1. 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

2. 当回购价低于原售价的，应当视为租赁处理。

## 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回购期间确认租赁收入

借：其他应付款

贷：其他业务收入等

## ③回购商品时

借：其他应付款

贷：其他业务收入等

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、持有待售的非流动资产业务相关处理（★）

1. 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

2. 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：

（1）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。

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**【或借记】

（2）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。

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

## 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）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

A. 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

B. 转销递延收益余额：

借：递延收益

    贷：固定资产清理

C. 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。

九、合并报表相关调整抵销分录（★★★）



合并报表是考试的重点，也是难点，在考试中，通常在主观题考查非同一控制下按公允价值调整子公司净资产、长期股权投资权益法调整分录、长期股权投资与所有者权益抵销分录、投资收益与利润分配抵销分录、内部交易抵销分录等相关调整抵销分录的编制。

### （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

    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

### （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：年末未分配利润

提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配

#### （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

(1) 期满清理

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：年初未分配利润【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：年初未分配利润

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：年初未分配利润

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：年初未分配利润

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：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. 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) 抵销期初

借：应收账款——坏账准备

贷：年初未分配利润

借：年初未分配利润

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：信用减值损失【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】

## 十、非货币性资产交换相关分录(★★)

(一) 以公允价值计量的会计处理

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】

（二）以账面价值计量的会计处理

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【换出固定资产的账面价值】

无形资产【账面余额】

应交税费——应交增值税（销项税额）

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】

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：库存商品/原材料【账面余额】





应交税费——应交增值税（销项税额）

——应交消费税

#### 4. 如果换出的是投资性房地产

此时换出的投资性房地产一般采用成本模式后续计量。

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】

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】

### 十一、债务重组相关分录（★★）

#### （一）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】

###### （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

(1) 导致全部债权终止确认

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】

(2) 未导致债权终止确认

借：应收账款等【重新计算的账面余额与原账面余额的差额，或相反】

贷：**投资收益**

## 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】

(二) 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**【所清偿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

### （1）导致债权终止确认

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】

### （2）未导致债务终止确认

借：应付账款等

贷：**投资收益**

## 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**

## 十二、租赁相关的会计分录（★★★）

### （一）承租人的会计处理

#### 1. 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

2. 承租人对短期租赁和低价值资产租赁的简化处理

(1) 按照直线法或其他更合理的方法确认租金费用

借：制造费用/销售费用/管理费用等

贷：银行存款

(2) 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

(二) 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

## (三) 特殊业务的会计处理

### 1. 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

#### ① 确认收入

借：应收融资租赁款——租赁收款额

贷：主营业务收入/其他业务收入【租赁资产公允价值与租赁收款额的现值两者中的较低者】

应收融资租赁款——未实现融资收益【差额】

#### ② 结转成本

借：主营业务成本【租赁资产的账面价值—未担保余值的现值】

应收融资租赁款——未担保余值【未担保余值的现值】

贷：库存商品等

#### ③ 确认取得租赁的相关费用

借：销售费用【为取得该租赁发生的相关成本】

贷：银行存款

### 2. 售后租回交易

(1) 售后租回交易中的资产转让属于销售

#### ① 卖方兼承租人

a. 针对与额外融资相关的部分



借：银行存款等【实际售价－交易当日的公允价值】

贷：长期应付款

针对与租赁相关的部分

借：银行存款等【销售当日的公允价值】

使用权资产

累计折旧等【账面余额】

租赁负债——未确认融资费用

贷：固定资产【账面余额】

租赁负债——租赁付款额

资产处置损益【或借记】

b. 后续期间期末

借：租赁负债——租赁付款额

长期应付款

利息费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

银行存款

②买方兼出租人（假定将其分类为经营租赁）

a. 租赁期开始日

借：固定资产【销售当日的公允价值】

长期应收款【实际售价－交易当日的公允价值】

贷：银行存款等【实际售价】

b. 后续期间

借：银行存款【每年总的年收款额，一般为名义上的年租金】

贷：租赁收入【与租赁相关的年收款额】

利息收入【（实际售价－销售当日的公允价值）×租赁内含利率】

长期应收款【差额】

（2）售后租回交易中的资产转让不属于销售

①卖方兼承租人

借：银行存款等

贷：长期应付款



## ②买方兼出租人

借：长期应收款

贷：银行存款等

## 十三、政府及民间非营利组织业务（★）

## （一）财政直接支付方式

## 1. 收到“财政直接支付入账通知书”的核算

财务会计分情况进行处理：

## （1）用于支付工资、津贴补贴等薪酬

借：业务活动费用、单位管理费用、在建工程、加工物品、研发支出、经营费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：财政拨款收入

## （2）用于支付日常活动费用

借：业务活动费用、单位管理费用等

贷：财政拨款收入

## （3）用于购入库存物品、固定资产等

借：库存物品、固定资产等

贷：财政拨款收入

同时预算会计：

借：行政支出、事业支出等

贷：财政拨款预算收入

## 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大于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：财政拨款收入

同时：

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

## （2）政府单位在下年度使用以前年度财政直接支付额度支付款项时

借：业务活动费用、单位管理费用等



贷：财政应返还额度——财政直接支付

同时：

借：行政支出、事业支出等

贷：资金结存——财政应返还额度

## （二）财政授权支付方式

财政授权支付方式下，政府单位应设置“零余额账户用款额度”科目进行核算。

### 1. 收到“授权支付到账通知书”的核算

借：零余额账户用款额度（通知书所列数额）

贷：财政拨款收入

同时：

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：财政拨款预算收入

### 2. 支用额度时的核算

财务会计分情况进行处理：

#### （1）用于支付日常活动费用

借：业务活动费用、单位管理费用等

贷：零余额账户用款额度

#### （2）用于购入库存物品、固定资产等

借：库存物品、固定资产等

贷：零余额账户用款额度

#### （3）从零余额账户提取现金

借：库存现金

贷：零余额账户用款额度

同时预算会计：

借：行政支出、事业支出

贷：资金结存——零余额账户用款额度

### 3. 财政授权支付年终结余资金的账务处理

#### （1）年终，政府单位依据代理银行提供的对账单注销额度时：

借：财政应返还额度——财政授权支付

贷：零余额账户用款额度



借：资金结存——财政应返还额度

贷：资金结存——零余额账户用款额度

下年初恢复额度时，政府单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书做相反的分录，即：

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度——财政授权支付

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：资金结存——财政应返还额度

（2）政府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（即未下达的用款额度）：

借：财政应返还额度——财政授权支付

贷：财政拨款收入

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

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，单位应作如下处理：

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度——财政授权支付

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：资金结存——财政应返还额度

（三）以非现金资产置换取得的存货

借：库存物品【换出资产的评估价值+支付的补价（-收到的补价）+为换入资产发生的其他相关支出】

固定资产累计折旧/无形资产累计摊销

资产处置费用【换出资产评估贬值】

贷：固定资产/无形资产

银行存款【支付的补价+置换过程中发生的其他相关支出】

其他收入【换出资产评估增值】

（四）政府单位固定资产的处置

1. 报经批准出售、转让固定资产

借：资产处置费用

固定资产累计折旧





贷：固定资产

借：银行存款等【出售或转让价款—处置过程中发生的相关费用】

贷：应缴财政款

## 2. 报经批准对外捐赠固定资产

借：资产处置费用【差额】

固定资产累计折旧

贷：固定资产

银行存款等【捐赠过程中发生的归属于捐出方的相关费用】

借：其他支出

贷：资金结存

## 3. 报经批准无偿调出固定资产

借：固定资产累计折旧

无偿调拨净资产

贷：固定资产

借：资产处置费用

贷：银行存款等【无偿调出过程中发生的归属于调出方的相关费用】

借：其他支出

贷：资金结存

## 4. 盘亏、毁损或报废固定资产

借：待处理财产损溢【账面价值】

固定资产累计折旧

贷：固定资产

借：库存现金、银行存款、其他应收款等【残值变价收入、保险理赔和过失人赔偿等】

库存物品【残值】

贷：待处理财产损溢

借：待处理财产损溢

贷：库存现金、银行存款等【处理过程中发生的相关费用】

处理收支结清：

借：待处理财产损溢

贷：应缴财政款



或者：

借：资产处置费用

贷：待处理财产损溢

#### （五）自行研发取得的无形资产

##### 1. 研究阶段的支出

借：研发支出——研究支出

贷：财政拨款收入、零余额账户用款额度、银行存款等

期末：

借：业务活动费用等

贷：研发支出——研究支出

##### 2. 开发阶段的支出

借：研发支出——开发支出

贷：财政拨款收入、零余额账户用款额度、银行存款、固定资产累计折旧、应付职工薪酬等  
达到预定用途时：

借：无形资产

贷：研发支出——开发支出

财政拨款收入、零余额账户用款额度、银行存款等【注册费、聘请律师费等费用】

#### （六）民间非营利组织捐赠业务

##### 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

#### （七）民间非营利组织受托代理业务

##### 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

##### 2. 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】

##### 3. 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

##### 4. 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

#### （八）民间非营利组织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