

注册会计师《会计》冲刺必背会计分录

一、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（能转损益）

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益【或做相反分录】

借：其他综合收益（不能转损益）

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润【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【或借方】

(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（能转损益）

资本公积——其他资本公积

贷：**投资收益**【或做相反分录】

借：其他综合收益（不能转损益）

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润【或做相反分录】

二、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

——公允价值变动（公允价值—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〕

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 [销售商品]

(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 [销售商品]

(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】

三、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（合并层面作为权益结算的股份支付）

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（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（合并层面作为现金结算的股份支付）

借：资本公积

 管理费用等【差额】

 贷：长期股权投资

（五）集团股份支付的处理——结算企业授予本集团内部企业的权益工具（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（合并层面作为权益结算的股份支付）

借：应付职工薪酬

贷：长期股权投资

（六）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】

（七）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**等

贷：应付股利——限制性股票股利

（八）企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付（新增）

在修改日，企业应当按照当日所授予权益工具的公允价值计量以权益结算的股份支付，将截至修改日已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。

借：应付职工薪酬

管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

四、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【按照分摊至商品的交易价格】

合同负债【按照分摊至服务的交易价格】

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（一般为经营租赁）。

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

五、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

 贷：库存商品等

 应收融资租赁款——未实现融资收益

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

六、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】

七、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、同一控制下恢复留存收益及其他综合收益、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）恢复留存收益及其他综合收益

【提示】本分录为同一控制下企业合并特有的。

借：资本公积

 贷：盈余公积

 利润分配——未分配利润

（三）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】

（四）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。

（五）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

（六）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。

(七) 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【固定资产原值中包含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

(八) 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

(九) 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】

