

第二十一章 外币折算

一、外币交易的会计处理

(一) 交易发生日

1. 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用近似的汇率折算。
2. 企业收到投资者以外币投入的资本，采用交易日即期汇率折算。

(二) 资产负债表日及结算日

1. 货币性项目，资产负债表日：

汇兑差额 = (外币账户期初 + 本期增加 - 本期减少) × 期末汇率 - (人民币账户期初 + 本期增加 - 本期减少)

结算日：

汇兑差额 = 债权债务科目余额 - 结算的货币金额 × 结算日汇率

【提示 1】汇兑差额一般计入财务费用，但符合资本化条件时，应计入在建工程等科目。

【提示 2】对于资产，汇兑差额 > 0 表示汇兑收益，汇兑差额 < 0 表示汇兑损失；负债相反。

2. 非货币性项目。资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

3. 金融资产的汇兑差额

【总结】

交易性金融资产	外币交易性金融资产的公允价值变动、汇兑损益均计入公允价值变动损益。
债权投资	汇兑差额计入财务费用
其他债权投资	外币货币性金融资产（债权投资） 汇兑差额计入财务费用；公允价值变动损益计入其他综合收益
其他权益工具投资	外币非货币性金融资产（权益工具） 汇兑差额、公允价值变动损益均计入其他综合收益。

4. 货币兑换交易的会计处理

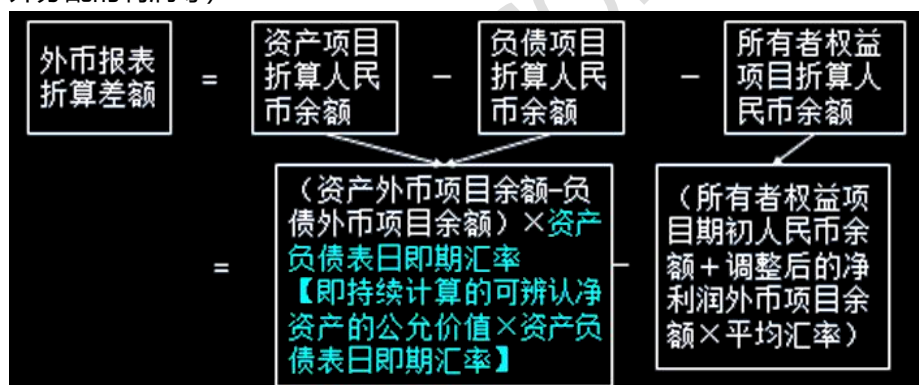
货币 兑换交易	企业 买入外币	借：银行存款—××外币（外币金额×即期汇率） 财务费用-汇兑差额 贷：银行存款—人民币（外币金额×卖出价）
	企业 卖出外币	借：银行存款—人民币（外币金额×买入价） 财务费用—汇兑差额 贷：银行存款—××外币（外币金额×即期汇率）

二、外币报表折算

（一）境外经营财务报表的折算

资产和负债	采用资产负债表日的即期汇率折算
所有者权益	除未分配利润外，均采用发生时的即期汇率折算
收入和费用	采用交易发生日的即期汇率或其近似汇率折算
外币财务报表折算 差额	在编制合并报表时，应在合并资产负债表中所有者权益的“其他综合收益”项目中列示（以记账本位币反映的净资产减去以记账本位币反映的实收资本、资本公积、累计盈余公积和累计未分配利润后的余额）。

【提示】未分配利润=期初未分配利润+（本期利润表折算后的净利润-本期计提的盈余公积-对外分配的利润等）



（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1. 在企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

借：其他综合收益

 贷：少数股东权益

2.母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“外币报表折算差额”；

借：其他综合收益
 贷：财务费用

第二十二章 租赁

一、承租人对经营租赁的会计处理

1.租金费用的处理

- (1) 在租赁期内各个期间按照直线法确认的租金费用。
- (2) 免租期内，仍然确认租金费用。
- (3) 出租人承担了承租人某些费用的，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

2.初始直接费用的处理

对于承租人在经营租赁中发生的初始直接费用，应计入当期损益。

3.或有租金的处理

在实际发生时计入当期损益。

二、售后租回交易

融资租赁	借：银行存款 贷：固定资产清理 递延收益 【提示】按折旧进度进行分摊递延收益			
经营租赁	按照公允价值达成	售价与账面价值的差额应当计入当期损益（资产处置损益）		
	售后租回交易不是按照公允价值达成	售价低于公允价值	售价大于账面价值	应确认利润
			售价小于账面价值（损失）	损失不能得到补偿，确认损失。 损失能够得到补偿，确认递延收益，以后摊销。
		售价高于公允价值	其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的使用期限内摊销，公允价值与账面价值的差额计入当期损益。	

三、承租人（企业）对融资租赁的会计处理

租赁期开始日	借：固定资产/在建工程（租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者+初始直接费用）
--------	--

	未确认融资费用 贷：长期应付款 银行存款
未确认融资费用	承租人应当采用实际利率法进行分摊。 借：财务费用等 贷：未确认融资费用 【提示】 每期摊销额=（长期应付款科目余额-未确认融资费用科目余额）×折现率

续上表

租赁资产折旧	承租人应采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策。 【关注】 折旧期限和净残值的确定 借：生产成本等 贷：累计折旧 【提示】 折旧总额：没有承租人或与其有关的第三方对资产的担保余值，应计折旧总额为固定资产入账价值；否则，为固定资产入账价值-担保余值为应计折旧额。
履约成本	借：管理费用 贷：银行存款
或有租金	借：管理费用/销售费用 贷：银行存款
初始直接费用	作为租入资产的入账价值

四、出租人对融资租赁的会计处理

（一）租赁债权的确认

借：长期应收款——应收融资租赁款（最低租赁收款额）

未担保余值

贷：融资租赁资产（租赁资产原账面价值）

银行存款（初始直接费用）

资产处置损益（租赁资产公允价值与原账面价值的差额，或借方）

未实现融资收益

（二）未实现融资收益分配的会计处理

未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配。出租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资收益和租金收入。

借：银行存款

贷：长期应收款——应收融资租赁款

借：未实现融资收益

贷：租赁收入

（三）应收融资租赁款坏账准备的计提

对应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额部分合理计提坏账准备。

（四）未担保余值发生变动的会计处理

出租人至少应当于每年年度终了，对未担保余值进行复核。

未担保余值增加的，不作调整。

有证据表明未担保余值已经减少的，应当重新计算租赁内含利率，将由此引起的租赁投资净额（租赁投资净额是指最低租赁收款额及未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额）的减少，计入当期损失；以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认租赁收入。

已确认损失的未担保余值得以恢复，应当在原已确认的损失金额内转回，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认融资收入。

（五）或有租金的会计处理

或有租金应当在实际发生时确认为当期收入。

（六）租赁期届满时的会计处理

1.收回租赁资产

（1）存在担保余值，不存在未担保余值

借：融资租赁资产

贷：长期应收款（担保余值）

如果收回租赁资产的价值低于担保余值，则应向承租人收取价值损失的补偿金。

借：其他应收款

贷：营业外收入

（2）存在担保余值，同时存在未担保余值

借：融资租赁资产

贷：长期应收款（担保余值）

未担保余值（未担保余值）

如果收回租赁资产的价值扣除未担保余值后的余额低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金。

借：其他应收款

贷：营业外收入

(3) 存在未担保余值，不存在担保余值

借：融资租赁资产

贷：未担保余值（未担保余值）

(4) 担保余值和未担保余值均不存在

无需作会计处理，只需作相应的备查登记。

2. 优惠续租租赁资产

(1) 如果承租人行使优惠续租选择权，则出租人应视同该项租赁一直存在而作相应的会计处理。

(2) 如果租赁期届满承租人没有续租，承租人向出租人返还租赁资产时，其会计处理同收回租赁资产的会计处理。

3. 留购租赁资产

租赁期届满时，承租人行使了优惠购买选择权。

借：银行存款

贷：长期应收款（优惠购买价）

如果存在未担保余值。

借：资产处置损益

贷：未担保余值

第二十三章 财务报告

一、以下三种情况不属于抵销，可以以净额列示：

- (1) 一组类似交易形成的利得和损失以净额列示，但具有重要性的除外；
- (2) 资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示；
- (3) 非日常活动的发生具有偶然性，并非企业主要的业务。

二、列报要求

(一) 资产负债表列报项目

1. 资产负债表日起一年内到期的负债

对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，从资产负债表日来看，此项负债仍应当归类为流动负债。

2.如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，企业能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿时，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

【提示】“长期应收款”项目，应当根据“长期应收款”总账科目余额，减去“未实现融资收益”总账科目余额，再减去所属相关明细科目中将于一年内到期的部分填列；“长期应付款”项目，应当根据“长期应付款”总账科目余额，减去“未确认融资费用”总账科目余额，再减去所属相关明细科目中将于一年内到期的部分填列。

【提示】“合同资产”和“合同负债”项目，应根据“合同资产”科目和“合同负债”负债科目的明细科目期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”和“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相应的期末余额后的金额填列，其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”和“其他非流动负债”项目中填列。

(二) 利润表的填列方法（报表中主要项目的计算）

项目	计算过程
营业收入 (成本)	营业收入（成本）=主营业务收入（成本）+其他业务收入（成本）
营业利润	营业利润=营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-研发费用-财务费用-资产减值损失-信用减值损失+其他收益±投资收益（损失）±净敞口套期收益（损失）±公允价值变动收益（损失）±资产处置收益（损失）
利润总额	利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出
净利润	净利润=利润总额-所得税费用
其他综合收益的 税后净额	反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额
综合收益总额	反映企业净利润与其他综合收益的税后净额的合计金额

【提示】企业如存在终止经营，还应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失或转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报；终止经营的减值损失或转回金额等经营损益和处置损益应当作为终止经营损益列报。

【注意】其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报：

(1) 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目, 主要包括: 重新计量设定受益计划变动额、权益法下不能转损益的其他综合收益、其他权益工具投资公允价值变动、企业自身信用风险公允价值变动等。

(2) 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目, 主要包括: 权益法下可转损益的其他综合收益、其他债权投资公允价值变动、金融资产重分类计入其他综合收益的金额、其他债权投资信用减值准备、现金流量套期储备、外币财务报表折算差额等。

(三) 现金流量表补充资料

1. 将净利润(权责发生制)调节为经营活动现金流量(收付实现制)

(1) 间接法: 是指以本期净利润为起点, 通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动, 调整不属于经营活动的现金收支项目, 据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法。

(2) 在我国, 现金流量表补充资料应采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况, 以对现金流量表中采用直接法反映的经营活动现金流量进行核对和补充说明。

(3) 采用间接法列报经营活动产生的现金流量时, 需要对四大类项目进行调整;

- ①实际没有支付现金的费用;(原来减, 现在加)
- ②实际没有收到现金的收益;(原来加, 现在减)
- ③不属于经营活动的损益;(有加有减)
- ④经营性应收应付项目的增减变动。(有加有减)

2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动(选择题)

企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动, 主要包括:

- (1) 债务转为资本;
- (2) 一年内到期的可转换公司债券;
- (3) 融资租入固定资产。

3. 现金及现金等价物的构成

三、报告分部的确定

企业以经营分部为基础确定报告分部时, 应满足下列三个条件之一:

- (1) 该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10%或者以上;
- (2) 该分部的分部利润(亏损)的绝对额, 占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10%或者以上;
- (3) 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10%或者以上。

四、不构成关联方关系的情况

- 1.与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。
- 2.与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。
- 3.仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系。
- 4.受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。

五、中期财务报告的确认与计量

1.中期财务报告的确认与计量的基本原则

- (1) 中期财务报告中各会计要素确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。
- (2) 在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础。
- (3) 企业在中期不得随意变更会计政策。

2.季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量

对于季节性、周期性或者偶然性取得的收入，除了在会计年度末允许预计或者递延的之外，企业都应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延。

3.会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

对于会计年度中不均匀发生的费用，除了在会计年度末允许预提或者待摊的之外，企业均应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预提或者待摊。

4.在中期财务报告中，企业应当提供以下比较财务报表：

- (1) 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；
- (2) 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表（其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表）；
- (3) 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。

第二十四章 资产负债表日后事项

一、调整事项与非调整事项判断

主要取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

二、资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行处理：

- 1.涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算，调整完成后，应将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”科目。
- 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.不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。
- 4.调表。

三、日后调整事项的相关所得税调整

	资产负债表日	日后期间	所得税调整
日后 诉讼 案件 结案	借：营业外支出 A 贷：预计负债 A 账面价值=A 计税基础=0 可抵扣暂时性差异=A	借：预计负债 A 以前年度损益调整 C 贷：其他应付款 B 账面价值=0 计税基础=0 可抵扣暂时性差异=0	(1) 递延所得税资产： 调减 $A \times 25\%$ (2) 应交所得税： 调减 $B \times 25\%$ 【注】如果是汇算清缴之后，则通过递延所得税资产调整。
日后 调整 减值 准备	借：资产减值损失 A 贷：坏账准备 A 账面价值=成本-A 计税基础=成本 可抵扣暂时性差异=A	借：以前年度损益调整 B 贷：坏账准备 B 账面价值=成本-A-B 计税基础=成本 可抵扣暂时性差异=A+B	(1) 递延所得税资产： 调增 $B \times 25\%$ (2) 应交所得税： 不调整

三、日后调整事项的相关所得税调整

日后 销售 退回、 折让	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费—增 借：主营业务成本 贷：库存商品 没有暂时性差异	借：以前年度损益调整 A 应交税费——增 贷：应收账款 借：库存商品 贷：以前年度损益调整 B 没有暂时性差异	(1) 递延所得税资产： 不调整 (2) 应交所得税： 调减 $(A-B) \times 25\%$ 【注】如果是汇算清缴之后，则通过递延所得税资产调整。
-----------------------	---	--	---

第二十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

一、持有待售的条件

1.可立即销售	当前状况下即可立即出售
---------	-------------

2.出售极可能发生	(1) 作出决议 (2) 获得确定的购买承诺 (3) 预计出售将在一年内完成
-----------	--

二、持有待售的长期股权投资

举例情形	处理结果
甲企业集团拥有子公司 100%的股权，拟出售 55%的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。	甲企业集团应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司全部股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。
甲企业集团拥有子公司 100%的股权，拟出售 25%的股权，仍然拥有对子公司的控制权。	应当将拟处置的部分股权划分为持有待售

续上表

举例情形	处理结果
甲企业集团拥有子公司 55%的股权，拟出售 6%的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。	甲企业集团应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 55%的股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。
甲企业集团拥有合营企业 35%的股权，拟出售 30%的股权，甲公司持有剩余的 5%的股权，且对被投资方不具有重大影响。	甲企业集团应将拟出售的 30%股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余 5%的股权在前述 30%的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理，在前述 30%的股权处置后，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

三、划分为持有待售时的计量

持有待售 非流动资产 或处置组	整体账面低于其公允价值-处置费用的净额	不需要对 账面价值 进行调整	借：持有待售资产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产
	整体账面高于其公允价值-处置费用的净额	应当将账面价值减至公允价值-处置费用后的净额，减计的金额确认为资产减值损失	借：持有待售资产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 借：资产减值损失

			贷：持有代售资产减值准备
--	--	--	--------------

【提示】出售费用包括出售发生的特定法律服务等中介费用，也包括消费税、城建税、土地增值税、印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。

四、持有待售非流动资产的后续计量

- 1.持有待售非流动资产不应计提折旧或摊销（负债的利息和其他费用继续确认）。
- 2.企业在后续资产负债表日重新计量时，其账面价值高于公允价值-处置费用后的净额的，差额计提减值准备。
- 3.后续资产负债表日，持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回。

【提示】划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

五、不再继续划分为持有待售类别的计量

从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

- （1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；
- （2）可收回金额。

这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

六、持有待售资产终止确认

金融工具或长期股权投资	投资性房地产	非流动资产或处置组 (除子公司和业务外)
借：银行存款（取得价款-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 (或借方)	借：银行存款（取得价款-相关税费） 贷：其他业务收入 借：其他业务成本 持有待售资产减值准备 贷：持有待售资产	借：银行存款（取得价款-相关税费） 持有待售负债 持有待售资产减值准备 贷：持有待售资产 应交税费 资产处置损益

一、合并的分类

一、企业合并的界定	<p>1.企业合并的含义：是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。</p> <p>2.构成企业合并的因素：</p> <p>(1) 被购买方构成业务；</p> <p>(2) 交易前后，控制权发生转移。</p>
二、企业合并的方式	<p>1.控股合并：合并后，投资方和被投资方继续存在；</p> <p>2.吸收合并：合并后，被投资方不存在；</p> <p>3.新设合并：合并后，投资方和被投资方都不存在，新设一个公司。</p>
三、企业合并类型的划分	<p>1.同一控制下的企业合并：是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。</p> <p>2.非同一控制下的企业合并：是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。</p>

二、同一控制下的企业合并

具体内容	
一、含义	是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的
二、初始投资成本	合并日被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值×持股比例 + 原最终控制方在合并财务报表中确认的商誉

续上表

具体内容	
三、会计处理	<p>原则：</p> <p>1.支出按账面价值；</p> <p>2.不产生新的资产、负债和商誉；</p> <p>3.会计政策一致。</p> <p>借：长期股权投资</p> <p> 应收股利（已宣告但尚未发放的股利）</p> <p> 贷：相关资产（账面价值）</p> <p> 股本（发行权益性工具）</p> <p> 资本公积——股本溢价（差额）</p> <p>借：管理费用（审计、法律服务等相关费用）</p> <p> 资本公积——股本溢价（权益发行费用）</p> <p> 贷：银行存款</p>

续上表

具体内容	
四、通过多次交易实现同一控制下的企业合并	<p>“一揽子”交易，按一次合并处理；不属于“一揽子”交易：</p> <p>借：长期股权投资（合并日被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值×持股比例+原最终控制方在合并财务报表中确认的商誉）</p> <p>贷：长期股权投资/金融资产（原投资的账面价值） 相关资产（进一步取得股份支付的资产的账面价值） 资本公积——股本溢价（差额）</p>
五、同时涉及从最终控制方和独立第三方购买	<p>1.从最终控制方购买——按同一控制下企业合并的原则处理；</p> <p>2.从独立第三方购买——视同形成同一控制下企业合并后购买少数股东权益，即按实际支付的购买价款来确定。</p>

三、非同一控制下企业合并

具体内容	
一、含义	是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。
二、初始投资成本	按照支付对价的公允价值

续上表

具体内容	
三、会计处理	<p>借：长期股权投资（支付对价的公允价值） 应收股利（已宣告但尚未发放的股利） 贷：相关资产或其对应的损益科目</p> <p>借：管理费用（审计、法律服务等相关费用） 贷：银行存款</p> <p>支付对价的资产，按出售或处置处理：</p> <p>1.存货——按公允价值确认收入，同时结转成本及跌价准备；</p> <p>2.固定资产/无形资产——公允价值与账面价值的差额计入资产处置损益；</p> <p>3.其他债权投资——原计入其他综合收益的，转入投资收益。</p>

续上表

具体内容	
四、通过多次交易实现非同一	<p>“一揽子”交易，按一次合并处理；</p> <p>不属于“一揽子”交易：</p>

控制下的企业合并	<p>1.合并后，科目未发生变化，即原来按长期股权投资权益法核算： $\text{购买日的初始投资成本} = \text{购买日原投资的账面价值} + \text{新增投资的公允价值}$；</p> <p>2.合并后，科目发生了变化，即原来按照金融工具计量： $\text{购买日的初始投资成本} = \text{购买日原投资的公允价值} + \text{新增投资的公允价值}$。</p>
----------	---

四、企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并的或有对价	<p>不影响损益，差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p> <p>借：长期股权投资</p> <p> 贷：相关资产（账面价值）</p> <p> 预计负债</p> <p> 资本公积——股本溢价（差额）</p>
----------------	---

续上表

非同一控制下企业合并的或有对价	<p>1.或有对价：某些情况下，企业合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。</p> <p>2.购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本：</p> <p> (1) 或有对价符合权益工具和金融负债定义的，确认为一项权益或负债。</p> <p> (2) 符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。</p> <p>3.或有对价的调整：</p> <p> (1) 购买日 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；</p> <p> (2) 其他情况下：</p> <p> ①或有对价为权益性质的，不进行会计处理；</p> <p> ②或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定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。</p>
-----------------	---

五、反向购买

一、合并成本	<p>法律上的子公司（购买方）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上</p>
--------	--

	的母公司（被购买方）的股东发行的权益性 证券数量乘以其公允价值计算的结果。
--	--

续上表

二、 合并 财务 报表 的编制	<p>1.编制主体：法律上母公司（被购买方）。</p> <p>2.合并报表中，法律上子公司（购买方）的资产、负债，按账面价值确认和计量；法律上的母公司（被购买方）的资产、负债按照购买日的公允价值合并。合并成本大于法律上的母公司（被购买方）净资产公允价值的份额体现为商誉，小于法律上的母公司（被购买方）净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。</p> <p>3.合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。</p> <p>4.合并财务报表中的权益工具的金额，反映法律上子公司（购买方）合并前发行在外的股份面值及假定在企业合并中新发行的权益工具的金额。但是，数量和种类，要反映法律上母公司（被购买方）。</p> <p>5.比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。</p> <p>6.法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。另外，对于法律上母公司的所有股东，虽然该项合并中其被认为被购买方，但其享有合并形成报告主体的净资产及损益，不应作为少数股东权益列示。</p>
-----------------------------	---

续上表

三、每股 收益的 计算	<p>发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：</p> <p>（1）自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量；</p> <p>（2）自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。</p> <p>反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收益，应以法律上子公司的每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法律上母公司向法律上子公司股东发行的</p>
-------------------	--

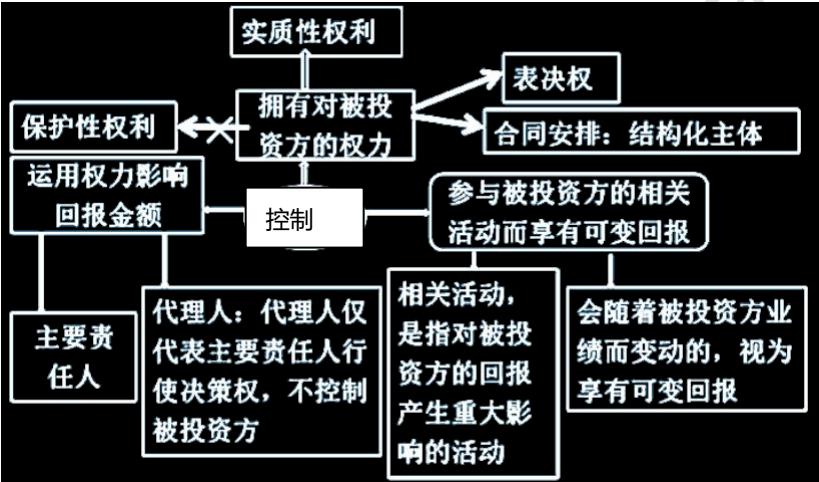
	普通股股数计算确定。
--	------------

续上表

四、非上市公司购买上市公司股权实现间接上市	<p>非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司编制合并财务报表时还应当区别以下情况处理：</p> <p>1.交易发生时，上市公司未持有任何资产负债或仅持有现金、金融资产等不构成业务的资产或负债的，上市公司在编制合并财务报表时，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或计入当期损益。</p> <p>2.交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，对于形成非同一控制下企业合并的，企业合并成本与取得的上市公司可辨认净资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。</p>
-----------------------	---

第二十七章 合并财务报表

一、合并范围的判断



二、编制合并报表的准备

注意对子公司个别报表进行调整

分类	需要调整的项目
同一控制下的企业合并	<p>1.母子公司会计政策、会计期间不一致。</p> <p>2.长期股权投资由成本法调整为权益法。</p>
非同一控制下的企业合并	<p>1.母子公司会计政策、会计期间不一致。</p> <p>2.子公司购买日可辨认资产、负债及或有负债公允和账面价值的差额。</p> <p>3.长期股权投资由成本法调整为权益法。</p>

三、长期股权投资与金融工具转换

(一) 公允价值计量转为长期股权投资 (个别+合并)

第二类金融工具转为长期股权投资成本法	第三类金融工具转为长期股权投资成本法
个别报表	个别报表
借：长期股权投资 贷：银行存款 其他权益投资 盈余公积 利润分配—未分配利润	借：长期股权投资 贷：银行存款 交易性金融资产 投资收益
借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配—未分配利润 【或相反】	借：公允价值变动损益 贷：投资收益【或相反】
合并报表： 1.购买日持有的被投资方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。 2.购买日计算合并成本和商誉 合并成本=购买日持有的被投资方的股权于购买日的公允价值+购买日新购入股所支付对价的公允价值 商誉=合并成本-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额	

(二) 长期股权投资权益法转为成本法 (个别+合并)

个别报表	合并报表
1.原账面价值+新增投资成本=成本法入账价值 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 2.其他综合收益暂不作处理	1.购买日持有的被投资方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。公允价值与账面价值的差计入投资收益。 借：长期股权投资 (购买日公允价值) 贷：长期股权投资 (原账面价值) 投资收益 2.购买日之前的其他综合收益等要转入投资收益 借：资本公积/其他综合收益 贷：投资收益/留存收益 【或相反】 3.购买日计算合并成本和商誉 合并成本=购买日持有的被投资方的股权于

	购买日的公允价值+购买日新购入股权所支付对价的公允价值 商誉=合并成本-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额
--	---

(三) 长期股权投资成本法转为权益法

个别报表	合并报表
【复习】 成本法—权益法	<ul style="list-style-type: none"> ● 终止确认相关资产、负债等账面价值，并终止确认少数股东权益的账面价值； ● 按照丧失控制权日的公允价值重新计量剩余股权（差额计入投资收益）； ● 对个别报表中的部分剩余权益归属期间进行调整； ● 与原子公司股权相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，丧失控制权时转入当期损益（留存收益）； 借：资本公积（剩余比例） 借：其他综合收益（剩余比例） 贷：投资收益 贷：投资收益/留存收益 5.合并报表中投资收益=【(处置股权取得的对价+剩余股权公允价值)-按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产×原持股比例】-按原持股比例计算的商誉+与原有子公司股权投资相关的其他综合收益（可转损益的部分）、其他所有者权益变动×原持股比例。

四、同一控制下企业合并形成长期股权投资—合并报表

合并日合并财务报表的编制	
<ul style="list-style-type: none"> ● 合并日抵销母公司长期股权投资与子公司的所有者权益 借：股本（实收资本） 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（母公司） 少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东持股比例）	<ul style="list-style-type: none"> ● 对于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转入留存收益 借：资本公积（以合并方资本公积—股本或资本溢价贷方余额为限） 贷：盈余公积（归属于现行母公司部分） 未分配利润（归属于现行母公司部分）

续上表

合并日后合并财务报表的编制	
1.成本法—权益法	
投资当年	以后年度
(1) 调整被投资单位盈利 借：长期股权投资 贷：投资收益 若亏损则相反分录 (2) 调整被投资单位分派现金股利 借：投资收益 贷：长期股权投资 (3) 调整子公司其他综合收益变动（假定其他综合收益增加） 借：长期股权投资 贷：其他综合收益—本年 反之亦反	(1) 调整以前年度被投资单位盈亏 借：长期股权投资 贷：年初未分配利润 （注：若为亏损则做相反分录） (2) 调整被投资单位本年盈利 借：长期股权投资 贷：投资收益 若亏损相反 (3) 调整被投资单位以前年度分派现金股利 借：年初未分配利润 贷：长期股权投资

续上表

投资当年	以后年度
(4) 调整子公司除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加） 借：长期股权投资 贷：资本公积—本年 反之亦反	(4) 调整被投资单位当年分派现金股利 借：投资收益 贷：长期股权投资 (5) 调整子公司以前年度其他综合收益变动（假定其他综合收益增加） 借：长期股权投资 贷：其他综合收益—年初 反之亦反 (6) 调整子公司本年其他综合收益变动（假定其他综合收益增加） 借：长期股权投资 贷：其他综合收益—本年 反之亦反 (7) 调整子公司以前年度除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加） 借：长期股权投资 贷：资本公积—年初 反之亦反 (8) 调整子公司本年除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动（假定所有者权益增加） 借：长期股权投资

	贷:资本公积—本年	反之亦反
--	-----------	------

2.母公司与子公司内部交易等对合并财务报表的影响予以抵销

3.合并抵销处理

(1) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借: 股本 (实收资本)

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 (母公司)

少数股东权益 (子公司所有者权益×少数股东持股比例)

(2) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销

借: 投资收益

少数股东损益

年初未分配利润

贷: 提取盈余公积

对所有者 (或股东) 的分配

年末未分配利润

(3)

借: 资本公积 (以合并方资本公积—股本或资本溢价贷方余额为限)

贷: 盈余公积 (归属于现行母公司部分)

未分配利润 (归属于现行母公司部分)

五、非同一控制下企业合并取得子公司购买日合并财务报表的编制

(一) 按公允价值对非同一控制下取得子公司的财务报表进行调整【编制调整分录】

调整分录 (以固定资产为例, 假定固定资产公允价值大于账面价值) 如下:

借: 固定资产——原价 (调增固定资产价值)

贷: 资本公积

借: 资本公积

贷: 递延所得税负债

(二) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理【编制抵销分录】

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资

少数股东权益

六、非同一控制下取得子公司购买日后合并财务报表的编制

（一）对子公司个别财务报表进行调整【编制调整分录】

对于非同一控制下企业合并中取得的子公司，应当根据母公司在购买日设置的备查簿中登记的该子公司有关可辨认资产、负债的公允价值，对子公司的个别财务报表进行调整，使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。

（二）长期股权投资由成本法调整为权益法【编制调整分录】

长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果的会计处理与同一控制原理相同。

（三）抵销分录

1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借：股本（实收资本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资（母公司）

少数股东权益

（子公司所有者权益×少数股东投资持股比例）

2. 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销

借：投资收益

少数股东损益

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配
未分配利润

七、抵销分录—未实现内部销售利润的抵销

1.内部债权、债务的抵销—内部应收账款、应付账款的抵销

初次编报：根据期末应收账款的账面余额	借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款——坏账准备 贷：资产减值损失
连续编报： 1.根据期初应收账款账面余额×坏账估计百分比	借：应收账款 贷：年初未分配利润
2.若当期内部应收账款如追提坏账准备	借：应收账款 贷：资产减值损失
若当期内部应收账款如冲回多提坏账准备	借：资产减值损失 贷：应收账款

2.存货内部交易抵销

	个别财务报表		合并财务报表抵销处理
	内部销售方	内部购买方	
第一年	借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费—应交增值税 借：主营业务成本 贷：库存商品	借：库存商品 贷：银行存款 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	(1) 抵销本期未实现内部交易损益 借：营业收入 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货 (2) 抵销本期多计提的存货跌价准备 借：存货-存货跌价准备 贷：资产减值损失

续上表

	个别财务报表		合并财务报表抵销处理
	内部销售方	内部购买方	
第二年	当年新的内部交易： 借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费—应交增 值税 借：主营业务成本	上一年对外出售 30%： 借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费— 应交增值税	先将上一年抵销分录 抄一遍： 借：未分配利润-年初 贷：营业成本 (期初未实现) 借：存货-存货跌价准

	贷：库存商品	借：主营业务成本 贷：库存商品 借：存货跌价准备 贷：主营业务成本 当年： 借：库存商品 贷：银行存款 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	备 贷：未分配利润-年初 (1)抵销本期未实现内部交易损益 借：营业收入 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（期末未实现） (2)抵销本期因销售而多结转的存货跌价准备 借：营业成本 贷：存货-存货跌价准备 (3)抵销本期多计提的存货跌价准备 借：存货-存货跌价准备 贷：资产减值损失
--	--------	---	--

3.固定资产内部交易抵销

固定资产 内部交易 当年的抵销	如果售出方将自己的存货售出，买方当作固定资产时： 借：营业收入（内部交易售价） 贷：营业成本（内部交易成本） 固定资产（内部交易的利润）
	如果售出方售出的是固定资产则此公式修正如下： 借：营业外收入（内部交易收益） 贷：固定资产（内部交易收益） 借：固定资产（内部交易收益造成的当期折旧的多计额） 贷：管理费用（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）
固定资产 内部交易	借：年初未分配利润（内部交易的利润） 贷：固定资产（内部交易的利润）

以后年度的抵销	借：固定资产（内部交易收益在以前年度造成的折旧多计额） 贷：年初未分配利润（内部交易收益在以前年度造成的折旧多计额） 借：固定资产（内部交易收益造成的当期折旧的多计额） 贷：管理费用（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）
---------	---

续上表

固定资产到期清理时的抵销	借：年初未分配利润（内部交易收益造成的当期折旧的多计额） 贷：管理费用（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）
固定资产提前清理时相关抵销	借：年初未分配利润（内部交易的利润） 贷：营业外收入或营业外支出（内部交易的利润） 借：营业外收入或营业外支出 （内部交易收益在以前年度造成的折旧多计额） 贷：年初未分配利润 （内部交易收益在以前年度造成的折旧多计额） 借：营业外收入或营业外支出 （内部交易收益造成的当期折旧的多计额） 贷：管理费用（内部交易收益造成的当期折旧的多计额）

第二十八章 每股收益

一、基本每股收益

基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润/发行在外普通股的加权平均数

发行在外普通股加权平均数=期初发行在外普通股股数+当期新发行普通股股数×已发行时间/报告期时间-当期回购普通股股数×已回购时间/报告期时间

【提示】公司库存股不属于发行在外的普通股。

二、稀释每股收益

【提示】潜在普通股当期转换为普通股，如果会减少持续经营每股收益或增加持续经营每股亏损，表明具有稀释性，否则，具有反稀释性。

【提示】认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，对盈利企业具有稀释性，对亏损企业具有反稀释性。对于企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，对于盈利企业的具有稀释性，对于亏损企业具有反稀释性。

可转换公司债券	认股权证、股份期权	企业承诺将回购其股份的合同	存在多项稀释性潜在普通股
稀释每股收益=（净利润+假设转换时增	增加的普通股股数=拟行权时转换的普通	增加的普通股股数=回购价格×承诺回购	稀释性潜在普通股应当按照其稀释程度从

加的净利润) / (发行在外普通股加权平均数+假设转换所增加的普通股股数加权平均数)	股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数/当期普通股平均市场价格	的普通股股数/当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数	大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。
--	-----------------------------------	-------------------------------	-------------------------------

第二十九章 公允价值计量

一、估值技术

市场法	利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。
收益法	企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。包括现金流量折现法、期权定价模型。
成本法	反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术，通常是指现行重置成本法。

二、公允价值层次

企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次，并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价（第一层次输入值），最后使用不可观察输入值（第三层次输入值）。

第一层次输入值	企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。
第二层次输入值	除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值： (1) 活跃市场中类似资产或负债的报价； (2) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价； (3) 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等； (4) 市场验证的输入值等。
第三层次输入值	相关资产或负债的不可观察输入值。包括：不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。

第三十章 政府及民间非营利组织会计

一、国库集中支付业务的账务处理

1.直接支付业务

业务事项	预算会计	财务会计
------	------	------

(1) 收到“财政直接支付入账通知书”时。	借：行政支出、事业支出等 贷：财政拨款预算收入	借：库存物品、固定资产、 应付职工薪酬、 业务活动费用、 单位管理费用等 贷：财政拨款收入
(2) 年末，根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：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入	借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入
(3) 下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时。	借：行政支出、事业支出等 贷：资金结存——财政应返还额度	借：库存物品、固定资产、 应付职工薪酬、 业务活动费用、 单位管理费用等 贷：财政应返还额度

2.授权支付业务

业务事项	预算会计	财务会计
(1) 收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时。	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入
(2) 按规定支用额度时，按照实际支用的额度。	借：行政支出、事业支出等 贷：资金结存——零余额账户用款额度	借：库存物品、固定资产、 应付职工薪酬、业务活动费用、 单位管理费用等 贷：零余额账户用款额度
(3) 年末，依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理。	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	借：财政应返还额度 贷：零余额账户用款额度

续上表

业务事项	预算会计	财务会计
(4) 下年年初恢复额度时。	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授

	政应返还额度	权支付
(5) 年末, 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的, 根据未下达的用款额度。	借: 资金结存——财政应返还额度 贷: 财政拨款预算收入	借: 财政应返还额度 贷: 财政拨款收入
(6) 下年度收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度时。	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	借: 零余额账户用款额度 贷: 财政应返还额度

二、非财政拨款收支业务

(一) 事业(预算)收入

业务事项		财务会计	预算会计
采用 财政专户 返还方式	实际收到或应收应上缴财政专户的事业收入时	借: 银行存款/应收账款等 贷: 应缴财政款	--
	向财政专户上缴款项时	借: 应缴财政款 贷: 银行存款等	--
	收到从财政专户返还的时	借: 银行存款等 贷: 事业收入	借: 资金结存—货币资金 贷: 事业预算收入
采用 预收款 方式	实际收到款项时	借: 银行存款等 贷: 预收账款	--
	按合同完成进度确认收入时	借: 预收账款 贷: 事业收入	--
采用 应收款 方式	根据合同完成进度计算本期应收的款项	借: 应收账款 贷: 事业收入	--
	实际收到款项时	借: 银行存款等 贷: 应收账款	借: 资金结存—货币资金 贷: 事业预算收入
其他方式下		借: 银行存款/库存现金等	借: 资金结存——货币资金

	贷：事业收入	贷：事业预算收入
--	--------	----------

(二) 捐赠（预算）收入和支出

业务事项		财务会计	预算会计
接受捐赠的货币资金	按照实际收到的金额	借：银行存款/库存现金 贷：捐赠收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——捐赠收入
接受捐赠的存货、固定资产等	按照确定的成本	借：库存物品/固定资产等 贷：银行存款等[相关税费支出] 捐赠收入	借：其他支出[支付的相关税费等] 贷：资金结存
	如按照名义金额入账	借：库存物品/固定资产等 贷：捐赠收入 借：其他费用 贷：银行存款等[相关税费支出]	借：其他支出[支付的相关税费等] 贷：资金结存

(三) 债务预算收入和债务还本支出

业务事项	财务会计	预算会计
取得借款	借：银行存款 贷：短期借款、长期借款——本金	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
计提利息	借：在建工程等（资本化的专门借款利息） 其他费用（费用化利息） 贷：应付利息（短期借款、分期付息） 长期借款——应计利息（到期一次还本付息）	--
支付利息	借：应付利息 贷：银行存款	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
偿还借款	借：短期借款、长期借款——本金 长期借款——应计利息 贷：银行存款	借：债务还本支出（支付的本金金额） 其他支出（支付利息金额） 贷：资金结存——货币资金

(四) 投资支出

业务事项	财务会计	预算会计
以货币资金	借：短期投资、长期股权投资、	借：投资支出

对外投资		长期债券投资等 贷：银行存款等	贷：资金结存——货币资金
利息或股利	收到价款中包含	借：银行存款 贷：短期投资、应收股利、 应收利息等	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出
	持有股权投资期间	借：银行存款 贷：应收股利、应收利息	借：资金结存——货币资金 贷：投资预算收益

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
出售、对外转让或到期收回	借：银行存款 贷：短期投资、长期股权投资、长期债券投资 (对外投资的账面余额) 应收股利或应收利息 (尚未领取的现金股利、 利润或尚未收取的利息) 银行存款 (发生的相关税费等支出) 投资收益 (差额，也可能在借方)	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出 (当年) 或其他结余 (以前年度) (取得投资时“投资支出”科目的发生额) 投资预算收益 (差额，也可能在借方)

三、预算结转结余及分配业务

(一) 财政拨款结转结余的核算

1. 财政拨款结转的核算

业务事项	财务会计	预算会计
年末	--	借：财政拨款预算收入 (财政拨款收入本年发生额) 贷：财政拨款结转——本年收支结转 借：财政拨款结转——本年收支结转 (各项支出中的财政拨款支出本年发生额) 贷：各项支出 (财政拨款支出)
从其他单位调入财政拨款结转资金	借：零余额账户用款额度、 财政应返还额度等 贷：累计盈余	借：资金结存——财政应返还额度、 零余额账户用款额度、货币资金 贷：财政拨款结转——归集调入
按规定上缴 (或注销)、调出财政拨款结转资金	借：累计盈余 贷：零余额账户用款额度、 财政应返还额度等	借：财政拨款结转——归集上缴、归集调出 贷：资金结存——财政应返还额度、 零余额账户用款额度、 货币资金

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
差错调整	借：零余额账户用款额度、 银行存款 贷：以前年度盈余调整 或相反分录	借：资金结存——财政应返还额度、 零余额账户用款额度、货币资金 贷：财政拨款结转—— 一年初余额调整 或相反分录
财政拨款结余资金改变用途	--	借：财政拨款结余——单位 内部调剂 贷：财政拨款结转—— ——单位内部调剂
年末，冲销有关明细科目余额。	--	将“财政拨款结转——本年 收支结转、年初余额调整、归 集调入、归集调出、归集上缴、 单位内部调剂”余额转入“财 政拨款结转——累计结转”。
年末，将符合财政拨款结余 性质的项目余额转入财政拨 款结余。		借：财政拨款结转——累计 结转 贷：财政拨款结余—— ——结转转入

第三十章 政府及民间非营利组织会计

2.财政拨款结余的核算

业务事项	财务会计	预算会计
年末，将符合财政拨款结余 性质的项目余额转入财政拨 款结余。	--	借：财政拨款结转——累计结转 贷：财政拨款结余——结转转入
财政拨款 结余资金改变用途	--	借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
上缴或注销	借：累计盈余	借：财政拨款结余——归集上缴

	贷：零余额账户用款额度、 财政应返还额度等	贷：资金结存——财政应返 还额度、 零余额账户用款额度、 货币资金
差错调整	借：零余额账户用款额度、 银行存款 贷：以前年度盈余调整 或相反分录	借：资金结存——财政应返还额 度、 零余额账户用款额度、 货币资金 贷：财政拨款结余——年 初余额调整 或相反分录
年末， 冲销有关明 细科目余额。		将本科目（年初余额调整、归集上 缴、 单位内部调剂、结转转入）余额转 入本科目 （累计结余）。

（二）非财政拨款结转的核算

业务事项	财务会计	预算会计
年末	--	借：财政拨款预算收入（财政 拨款收入本年发生额） 贷：财政拨款结转—— ——本年收支结转 借：财政拨款结转——本年 收支结转 （各项支出中的财政 拨款支出本年发生额） 贷：各项支出（财政拨 款支出）
从其他单位调入财政拨款结 转资金	借：零余额账户用款额度、 财政应返还额度等	借：资金结存——财政应返 还额度、

	贷：累计盈余	零余额账户用款额度、货币资金 贷：财政拨款结转——归集调入
按规定上缴（或注销）、调出财政拨款结转资金。	借：累计盈余 贷：零余额账户用款额度、 财政应返还额度等	借：财政拨款结转——归集上缴、归集调出 贷：资金结存——财政应返还额度、 零余额账户用款额度、 货币资金

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
差错调整	借：零余额账户用款额度、 银行存款 贷：以前年度盈余调整 或相反分录	借：资金结存——财政应返还额度、 零余额账户用款额度、货币资金 贷：财政拨款结转——年初余额调整 或相反分录
财政拨款结余资金改变用途	--	借：财政拨款结余——单位内部调剂 贷：财政拨款结转——单位内部调剂
年末，冲销有关明细科目余额。	--	将“财政拨款结转——本年收支结转、年初余额调整、归集调入、归集调出、归集上缴、单位内部调剂” 余额转入“财政拨款结转——累计结转”
年末，将符合财政拨款结余性质的项目余额转入财政拨		借：财政拨款结转——累计结转

款结余。		贷：财政拨款结余——结转转入
------	--	----------------

(三) 非财政拨款结余的核算

业务事项	财务会计	预算会计
年末，将留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）。	--	借：非财政拨款结转——累计结转 贷：非财政拨款结余——结转转入
按照规定从科研项目预算收入中提取项目管理费或间接费时	借：单位管理费用 贷：预提费用——项目间接费或管理费	借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费 贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费
实际缴纳企业所得税	借：其他应缴税费——单位应交所得税 贷：银行存款等	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：资金结存——货币资金
差错更正	借：银行存款等 贷：以前年度盈余调整或相反分录	借：资金结存——货币资金 贷：非财政拨款结余——年初余额调整或相反分录

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
年末，冲销有关明细科目余额。	--	将“非财政拨款结余——年初余额调整、项目间接费用或管理费、结转转入”科目余额结转入“非财政拨款结余——累计结余”科目。结转后，本科目除“累计结余”明细科目外，其他明细科目应无余额。
年末，事业单位将“非财政拨款结余分配”科目余额转入非财政拨款结余。	--	“非财政拨款结余分配”科目为借方余额的，借记“非财政拨款结余——累计结余”科目，贷记“非财政拨款结余分配”科目；“非财政拨款结余分配”科目为贷方余额的，借记“非财政拨款结余分配”科目，贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。
年末，行政单位将“其他结余”科目余额转入非财政拨款结余。	--	“其他结余”科目为借方余额的，借记“非财政拨款结余——累计结余”科目，贷记“其他结余”科目；“其他结余”科目为贷方余额的，借记“其他结余”科目，贷记“非财政拨款结余——累计结余”科目。

四、固定资产

1. 取得固定资产

业务事项	财务会计	预算会计
购入不需安装的固定资产	借：固定资产（按照确定的固定资产成本） 贷：财政拨款收入、零余额账户用款额度、应	借：行政支出、事业支出、经营支出等 （按照实际支付的款

验收合格时	付账款、 银行存款等 购入需要安装的固定资产,在安装完毕交付使用前通过“在建工程”科目核算,安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目。	项) 贷:财政拨款预算收入、 资金结存
自行建造的 固定资产 交付使用时	借: 固定资产 (按照在建工程成本) 贷: 在建工程 已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产,按照估计价值入账,待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。	--

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
融资租赁 取得的 固定资产	借: 固定资产[不需安装]或在建工程[需安装] (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) 贷: 长期应付款 (按照租赁协议或者合同确定的租赁付款额) 财政拨款收入、零余额账户用款额度、银行存款等 (按照支付的运输费、途中保险费、安装调试费等金额)	借: 行政支出、事业支出、 经营支出等 (按照实际支付的税费等金额) 贷: 财政拨款预算收入、 资金结存

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
接受捐赠的 固定资产	借: 固定资产[不需安装]或在建工程[需安装]	借: 其他支出 贷: 资金结存

	(按照确定的固定资产成本) 贷：零余额户用款额度、银行存款 (按照发生的相关税费、 运输费等) 捐赠收入 (差额) 接受捐赠的以名义金额计量的固定资产， 其会计处理参照库存物品。	(按照实际 支付的税费、 运输费 等金额)
无偿调入的 固定资产	借：固定资产[不需安装]或在建工程[需安 装] (按照确定成本) 贷：零余额账户用款额度、银行存 款等 (按照发生的相关税费、运 输费等) 无偿调拨净资产 (差额)	借：其他支出 贷：资金结存 (按照实际支付的税 费、 运输费等金额)

2.固定资产后续支出

借：在建工程

固定资产累计折旧

贷：固定资产

3.处置固定资产

业务事项	财务会计	预算会计
报经批准 出售、转让 固定资产	借：资产处置费用 (按照被出售、转让固定资产的账面价值) 固定资产累计折旧 贷：固定资产 同时 借：银行存款 (按照收到的价款) 贷：银行存款 (按照处置过程中发生的相关费用) 应缴财政款 (差额)	--
报经批准 对外捐赠 固定资产	借：资产处置费用 (按照被出售、转让固定资产的账面价值) 固定资产累计折旧 贷：固定资产	借：其他支出 贷：资金结存 (按照实际支付的相关费用金额)

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
报经批准	借：固定资产累计折旧	借：其他支出

无偿调出 固定资产	无偿调拨净资产（差额） 贷：固定资产 借：资产处置费用 贷：银行存款等 （按照无偿调出过程中发生的 归属于调出方的相关费用）	贷：资金结存
转入待处置 资产时	借：待处理财产损益—待处理财产价值 固定资产累计折旧 贷：固定资产[账面余额]	--

续上表

业务事项	财务会计	预算会计
报经批准 予以处置	借：资产处置费用 贷：待处理财产损益—待处理财产价值	--
支付清理费用	借：待处理财产损益--处理净收入 贷：银行存款	--
收到残料 变价收入	借：银行存款 贷：待处理财产损益--处理净收入	--
结转处置 固定资产净收入	借：待处理财产损益--处理净收入 贷：应缴财政款	--