

必过！

《中级会计实务》

冲刺串讲课





第二十一章 企业合并与合并 财务报表



一、合并财务报表的相关概念

项目	具体内容
概念	合并财务报表是指反映 母公司 和 其全部子公司 形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表
与个别财务报表相比，合并财务报表具有的特点	<p>(1) 反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体；</p> <p>(2) 编制者是母公司，但所对应的会计主体是企业集团；</p> <p>(3) 合并财务报表是站在合并财务报表主体的立场上，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的</p>

二、合并财务报表编制的原则、前期准备事项及编制程序

编制原则	<ol style="list-style-type: none">(1) 以个别财务报表为基础编制；(2) 一体性原则；(3) 重要性原则
编制的前期准备事项	<ol style="list-style-type: none">(1) 统一母子公司的会计政策；(2) 统一母子公司的资产负债表日及会计期间；(3) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算；(4) 收集编制合并财务报表的相关资料
编制程序	<ol style="list-style-type: none">(1) 设置合并工作底稿；(2) 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿；(3) 编制调整分录与抵销分录；(4) 计算合并财务报表各项目的合并数额；(5) 填列合并财务报表

合并报表调整 抵销分录的编制

合并日

- 将子公司的资产、负债调整为购买日的公允价值
- 将母公司长投从成本法调整为权益法
- 抵销母公司长投与子公司所有者权益

合并后第一年

- 将子公司的资产、负债调整为购买日的公允价值
- 将母公司长投从成本法调整为权益法
- 抵销母公司长投与子公司所有者权益
- 抵销母公司投资收益与乙公司利润分配
- 抵销内部交易未实现损益

合并后第二年

- 同合并后第一年
- 注意：涉及以前年度的损益，要用“未分配利润——年初”代替

内部交易抵销

内部商品交易的抵销

- 内部销售收入和内部销售成本抵销处理
- 存货跌价准备的合并处理

内部债权债务的抵销

- 内部债权债务项目本身的抵销
- 内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销
- 内部应收账款计提坏账准备的抵销

内部固定资产交易的抵销

- 抵销期初固定资产原价中未实现内部损益
- 抵销期初累计多计提折旧
- 抵销本期购入的固定资产原价中未实现内部交易损益
- 抵销本期多提折旧

内部无形资产交易的抵销

- 同内部固定资产抵销流程

二、调整分录

①对子公司的个别财务报表进行调整（账面→公允）

项目	会计分录
购买日	①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
投资当年年末	①同上 ②借：管理费用（评估增值当年补提折旧） 贷：固定资产——累计折旧 借：递延所得税负债 贷：所得税费用

非同一控制控股合并下对子公司的个别财务报表进行的调整
(以管理用固定资产为例, 假定固定资产公允价值大于账面价值,
若考虑所得税的影响), 如下表:

项目	会计分录
购买日	①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
投资当年 年末	①同上 ②借: 管理费用 (评估增值当年补提折旧) 贷: 固定资产——累计折旧 借: 递延所得税负债 贷: 所得税费用

项目	会计分录
以后年度 连续编报	<p>(投资当年年末① + ②中损益类用“未分配利润——年初”替换)</p> <p>借：固定资产——原价 (调增固定资产价值) 贷：资本公积——年初</p> <p>借：资本公积——年初 贷：递延所得税负债</p> <p>借：未分配利润——年初 (年初累计补提折旧) 贷：固定资产——累计折旧</p> <p>借：递延所得税负债 贷：未分配利润——年初</p> <p>借：管理费用 (当年补提折旧) 贷：固定资产——累计折旧</p> <p>借：递延所得税负债 贷：所得税费用</p>

调整分录

②按权益法调整对子公司的长期股权投资（成本法→权益法）

调整事项	第一年年末	连续编制
被投资单位实现净利润/净亏损	借：长期股权投资 贷：投资收益 (净亏损做相反分录)	借：长期股权投资 贷：未分配利润——年初（以前年度实现的） 投资收益（本年实现的） (净亏损做相反分录)
子公司宣告发放现金股利	借：投资收益 贷：长期股权投资	借：未分配利润——年初（以前年度宣告发放） 投资收益（本年宣告发放） 贷：长期股权投资

调整事项	第一年年末	连续编制
被投资单位其他综合收益变动	借：长期股权投资 贷：其他综合收益——本年 (减少做相反分录)	借：长期股权投资 贷：其他综合收益——年初 (以前年度变动) 其他综合收益——本年 (本年变动) (减少做相反分录)
被投资单位除净损益、其他综合收益	借：长期股权投资 贷：资本公积——本年	借：长期股权投资 贷：资本公积——年初 (以前年度变动) 资本公积——本年 (本年变动) (减少做相反分录)

三、抵消分录

①长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

项目	分录
合并日（购买日）的抵销分录（只编制母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录）	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（子公司按照购买日公允价值调整后所有者权益 × 少数股东投资持股比例）（若为全资子公司则无此项目）

项目		分录
<p>购买日后的抵销分录（资产负债表日暂不考虑内部交易等因素的影响）</p>	<p>母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销</p>	<p>借：股本（实收资本）（期初+本期） 资本公积（期初+评估增值+本期） 其他综合收益（期初+本期） 盈余公积（期初+本期） 未分配利润（期初+本期） 商誉（借方差额）【仍为购买日金额】 贷：长期股权投资（按权益法调整后的长期股权投资的账面价值） 少数股东权益（子公司按照购买日公允价值持续计算的所有者权益 × 少数股东投资持股比例）（若为全资子公司则无此项目）</p>

②抵销投资收益

项目		分录
购买日后的抵销分录 (资产负债表日暂不考虑内部交易等因素的影响)	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（子公司调整后净利润 × 母公司的持股比例） 少数股东损益（子公司调整后净利润 × 少数股东的持股比例） 未分配利润——年初（源自上年“未分配利润——年末”） 贷：提取盈余公积（子公司当年实际计提的盈余公积） 对所有者（或股东）的分配（子公司当年实际宣告发放的现金股利或利润） 未分配利润——年末（源自上一组抵销分录“未分配利润——年末”）

③内部债权与债务的抵销处理

第一年年末（不考虑所得税因素）	连续编制（不考虑所得税因素）
<p>(1) 将内部应收账款与应付账款予以抵销</p> <p>借：应付账款（本期期末余额） 贷：应收账款（本期期末余额）</p>	<p>(1) 将内部应收账款与应付账款予以抵销</p> <p>借：应付账款（本期期末余额） 贷：应收账款（本期期末余额）</p>
<p>(2) 抵销因应收账款确认的坏账准备</p> <p>借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失</p>	<p>(2) 抵销以前年度应收账款确认的坏账准备</p> <p>借：应收账款——坏账准备 贷：未分配利润——年初</p>

第一年年末（不考虑所得税因素）	连续编制（不考虑所得税因素）
---	<p>(3) 抵销本期因应收账款确认坏账准备增减变动的金额（与个别财务报表的账务处理反向）</p> <p>①本期个别财务报表补提时 借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失</p> <p>②本期个别财务报表冲回时 借：信用减值损失 贷：应收账款——坏账准备</p>

④内部商品销售业务的抵销处理

第一年年末（不考虑所得税因素）	连续编制（不考虑所得税因素）
(1) 抵销本期内部销售收入与内部销售成本 借：营业收入 贷：营业成本	(1) 上期未实现内部交易损益，本期实现了 借：未分配利润——年初（上期未实现内部交易损益） 贷：营业成本 (2) 上期未实现内部交易损益，本期仍未实现 借：未分配利润——年初（上期未实现内部交易损益） 贷：存货
(2) 抵销本期未实现的内部交易损益 借：营业成本（未实现内部交易损益） 贷：存货	(3) 上期未实现内部交易损益，本期部分实现 借：未分配利润——年初（上期未实现内部交易损益） 贷：营业成本（上期未实现内部交易损益 × 本期对外实现部分） 存货（上期未实现内部交易损益 × 本期期末仍未实现部分）

二、存货跌价准备的抵销处理

第一年年末（不考虑所得税因素）	连续编制（不考虑所得税因素）
抵销本期存货跌价准备（以存货中未实现内部销售利润为限） 借：存货——存货跌价准备 贷：资产减值损失	(1) 首先抵销存货跌价准备期初数 借：存货——存货跌价准备 贷：未分配利润——年初
	(2) 抵销因本期销售存货结转的存货跌价准备 借：营业成本 贷：存货——存货跌价准备
	(3) 抵销存货跌价准备期末数与上述余额的差额（以存货中未实现内部销售利润为限） 借：存货——存货跌价准备 贷：资产减值损失（或做相反分录）

【花花说】顺流交易与逆流交易

情形	发生的未实现内部交易损益	会计处理	
顺流交易	母公司向子公司出售资产	应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”	
逆流交易	子公司向母公司出售资产	应当按照母公司对该子公司的分配比例	在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销
平流交易	子公司之间出售资产	应当按照母公司对出售方子公司的分配比	

⑤内部固定资产交易的合并抵销处理

⑥内部无形资产交易（同上）

项目	会计分录（不考虑所得税因素）	
第一年年末	存货→固定资产 借：营业收入（内部交易收入） 贷：营业成本（内部交易成本） 固定资产（内部交易的利润）	固定资产→固定资产 借：资产处置收益 贷：固定资产 （或相反分录）
	合并角度当年多提折旧的抵销 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用（内部交易当期多提折旧） （如果是内部交易损失，做相反分录）	

项目	会计分录（不考虑所得税因素）
连续编制	借：未分配利润——年初 贷：固定资产（内部交易的利润） 借：固定资产——累计折旧（期初累计多提折旧） 贷：未分配利润——年初 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等（当期多提折旧）



第二十二章

会计政策、会计估计变更和差错更正

会计政策 变更

定义

企业对相同的交易或事项由原来采用会计政策改用另一会计政策的行为

要点：相同事项（事不变）+政策变

不属于

①本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别（事变+政策变）

例如：自用办公楼改为出租，从固定资产改为投资性房地产核算；

因处置子公司部分股权对剩余股权变为金融资产核算

②对初次发生或不重要的交易或事项采用新会计政策

例如：对低值易耗品的摊销从一次摊销改为分次摊销（不需要的事项）

变更原因

法定变更（国家修改准则）

自主变动（企业在准则允许范围内变更）

会计政策 变更

常考情形

- ①投资性房地产后续计量：成本模式→公允模式
- ②存货发出计价方法改变
- ③政府补助会计处理方法：总额法→净额法
- ④国家修改收入、金融资产等准则

会计处理

- 法定变更按国家相关规定处理
- 自主变更
 - 追溯调整法
 - 未来适用法

会计估计 变更

定义

由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整

变更原因

- ① 赖以估计的基础发生变化
- ② 取得新信息，积累更多经验

常考情形

特征：与金额的估计有关

- ① 固定资产预计使用寿命、净残值、折旧方法的调整
- ② 无形资产预计使用寿命、净残值、摊销方法的调整
- ③ 公允价值的重新估计
- ④ 履约进度的重新估计

会计处理

未来适用法

前期差错更正

```
graph LR; A[前期差错更正] --- B[不重要的]; A --- C[重要的]; B --- D[未来适用法  
不追溯调整，只调整发现当期相关项目]; C --- E[追溯重述法  
涉及损益科目：以前年度损益调整];
```

不重要的

未来适用法
不追溯调整，只调整发现当期相关项目

重要的

追溯重述法
涉及损益科目：以前年度损益调整



第二十三章 资产负债表日后 事项



资产负债表 日后事项1

定义

资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项

调整事项

定义

对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项
(日后期间对旧事情取得新信息)

情形

- ① 资产负债表日后诉讼案件结案
- ② 资产负债表日后取得证据，证明某资产在资产负债表日发生了减值或需要调整的减值准备
- ③ 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产
- ④ 资产负债表日后发现了财务报表的舞弊或差错

会计处理

应当调整资产负债表日的财务报表

损益科目：用“以前年度损益调整”科目代替，最后转留存收益

资产负债表类科目：直接调相关科目

所得税调整

税会处理一致：调应交所得税

税会处理不一致：调递延所得税

资产负债表日后事项2

非调整事项

定义

在资产负债表日后发生的情况的事项
(日后期间发生新情况)

情形

日后期间发生的这些大事：

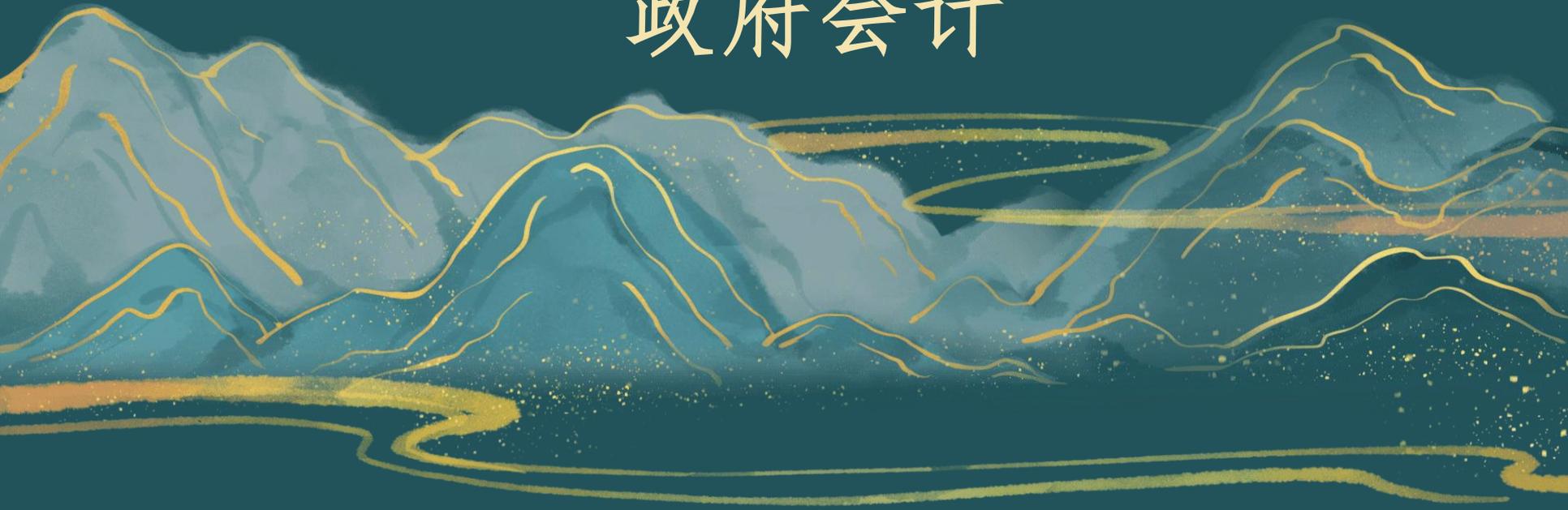
- ①发生重大诉讼、仲裁、承诺
- ②资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化
- ③因自然灾害导致资产发生重大损失
- ④发行股票和债券以及其他巨额举债
- ⑤资本公积转增资本
- ⑥发生巨额亏损
- ⑦发生企业合并或处置子公司
- ⑧宣告发放的现金股利

会计处理

- ①不调整资产负债表日的财务报表
- ②属于重大事项的，应在附注中加以披露



第二十四章 政府会计



一、政府会计概述

项目	具体内容
核算模式	(1) “双功能”：政府会计应当实现 预算会计 和 财务会计 双重功能 (2) “双基础”：预算会计实行 收付实现制 ；财务会计实行 权责发生制 (3) “双报告”：政府会计主体应当编制 决算报告 和 财务报告
政府会计要素	政府 预算会计要素 包括 预算收入 、 预算支出 与 预算结余
	政府 财务会计要素 包括 资产 、 负债 、 净资产 、 收入和费用
政府资产的计量属性	包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和 名义金额 等
政府报告	预算会计报表至少包括 预算收入支出表 、 预算结转结余变动表 和 财政拨款预算收入支出表
	政府财务会计报表至少应当包括 资产负债表 、 收入费用表 和 净资产变动表 ，政府单位可根据实际情况自行选择编制 现金流量表

项目	具体内容
预算会计	<p>(1) 预算会计恒等式 $\text{预算收入} - \text{预算支出} = \text{预算结余}$</p> <p>(2) 政府单位预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的从其规定</p>
财务会计	<p>(1) 财务会计的等式</p> <p>①反映财务状况的等式为“$\text{资产} - \text{负债} = \text{净资产}$”；</p> <p>②反映运行情况的等式为“$\text{收入} - \text{费用} = \text{本期盈余}$”；</p> <p>③本期盈余经分配后最终转入净资产。</p> <p>(2) 政府单位财务会计实行权责发生制</p>

二、财政拨款收支业务——财政直接支付

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

三、财政拨款收支业务——财政授权支付

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

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——财政应返还额度	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付
(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

四、非财政拨款收支业务

1.事业（预算）收入

业务事项		财务会计	预算会计
(1) 采用财政专户返还方式	实现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事业收入时	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

业务事项		财务会计	预算会计
(2) 采用预收款方式	实际收到预收款项时	借：银行存款等 贷：预收账款	借：资金结存—货币资金 贷：事业预算收入
	以合同完成进度确认收入时	借：预收账款 贷：事业收入	—
(3) 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
(4) 其他方式下		借：银行存款、库存现金等 贷：事业收入	借：资金结存—货币资金 贷：事业预算收入

3. 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	实际 收到	借：银行存款、库存现金等 贷：捐赠收入	借：资金结存—货币资金 贷：其他预算收入—捐赠预 算收入
业务事项		财务会计	预算会计
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（相关税费、 运输费等） 捐赠收入（差额）	借：其他支出 贷：资金结存—货币资金

业务事项	财务会计	预算会计
对外捐赠现金资产	借：其他费用 贷：银行存款、库存现金 等	借：其他支出 贷：资金结存—货币资 金
对外捐赠的存货、固 定资产等非现金资产	将资产的账面价值转入“资 产处置费用”科目	如未支付相关费用，预算 会计下不做账务处理

五、预算结转结余及分配业务

年末，单位在预算会计中的结转流程：

1. 各项收支资金来自同级财政——财政拨款结转——财政拨款结余

2. 各项收支资金来自非同级专项资金——非财政拨款结转——非财政拨款结余

3. 经营收支——经营结余——（贷方余额）非财政拨款结余分配
（借方余额不结转）

4. 其他收支——其它结余——

行政单位：非财政拨款结余

事业单位：非财政拨款结余分配

六、净资产业务

年末，单位在财务会计中的结转流程：

各项收入费用——本期盈余——本年盈余分配——**提取专用基金**——
——累计盈余



第二十五章 民间非营利组织 会计



特定业务
核算

受托代理业务
(中介业务)

- 收到时 — 借：受托代理资产
贷：受托代理负债
- 转出时 — 借：受托代理负债
贷：受托代理资产
- 非现金资产的入账价值 — ①有凭据按凭据
②无凭据或凭据不公允的按公允

捐赠收入

- 收到时 — 借：银行存款 贷：捐赠收入——限定性收入 ——非限定性收入
- 注意 — ①捐赠收入分为限定性和非限定性，限制解除可以重分类
②捐赠承诺、劳务捐赠不能确认捐赠收入
- 期末结转 — 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

特定业务核算

业务活动成本

发生时 —— 借：业务活动成本 贷：银行存款等

期末结转 —— 借：非限定性净资产 贷：业务活动成本

净资产

限定性收入、费用：转入限定性净资产

非限定性收入、费用：转入非限定性净资产

条件改变时可以重分类

必
过
!

考试顺利

