

CPA 三色笔记-会计

第一章总论

【知识点 1】会计主体

- 企业会计确认、计量和报告的空间范围。
- 法律主体必然是会计主体，会计主体不一定是法律主体。

【知识点 2】持续经营

- 可预见的未来将会继续经营下去。注：会计分期的前提。

【知识点 3】会计分期

- 划分为一个个连续的、间隔相同的期间。

【知识点 4】货币计量

- 以货币尺度进行计量。

【知识点 5】会计人员职业道德

- 坚持诚信，守法奉公
 减值准则，守则敬业
 坚持学习，守正创新

第二节会计基础

【知识点 1】权责发生制

- 凡是当期实现的收入和发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表。
- 例：企业财务会计、政府财务会计和民间非营利组织会计。

【知识点 2】收付实现制

- 以收到或支付的现金作为确认收入和费用的依据。
- 例：政府预算会计。

第三节会计信息质量要求

【知识点 1】可靠性

- 以实际发生的交易或者事项为依据。

【知识点 2】相关性

- 提供信息与财务报告使用者的经济决策相关。

【知识点 3】可理解性

- 要求提供的信息清晰明了，便于理解和使用。

【知识点 4】可比性

- 同一企业不同时期可比，例：投资性房地产成本模式后续计量转换为公允价值模式后续计量需要追溯调整。
- 不同企业相同会计期间可比。

【知识点 5】实质重于形式

- 按照经济实质而非法律形式为依据。
- 例：具有融资性质的售后回购不确认收入、附有追索权的票据出售作为短期借款

【知识点 6】重要性

- 反映所有重要交易或者事项。
- 例：不重要前期差错不需要进行追溯重述、低值易耗品简化摊销方法。

【知识点 7】谨慎性

- 不应高估资产或收入、低估负债或费用。
- 例：资产减值准备的计提、无法估计销售退回可能性的商品销售不确认收入

【知识点 8】及时性

- 及时进行确认、计量和报告。
- 对相关性和可靠性起着制约作用。

第四节 会计要素

【知识点 1】资产

1、定义

- 是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

2、确认条件（同时满足）：

- 与该资源有关的经济利益很可能（即： $50% < \text{发生概率} \leq 95\%$ ）流入企业。
- 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

【知识点 2】负债

1、定义

- 是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

2、确认条件（同时满足）：

- 与该义务有关的经济利益很可能流出企业。
- 未来流出经济利益的金额能够可靠地计量。

【知识点 3】所有者权益

1、定义

➤ 是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益，公司所有者权益又称为股东权益。

2、确认条件：主要依赖资产和负债的确认。

3、主要来源：

➤ 所有者投入的资本。

➤ 直接计入所有者权益的利得和损失：其他综合收益。

➤ 留存收益：盈余公积、未分配利润。

【知识点 4】收入

1、定义

➤ 是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

2、确认条件：履行了合同中的履约义务，客户取得相关商品控制权时确认收入。

【知识点 5】费用

1、定义

➤ 是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

2、确认条件：

➤ 与费用相关的经济利益应当很可能流出企业。

➤ 经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或负债的增加。

➤ 经济利益的流出额能够可靠计量。

【知识点 6】利润

1、定义：是指企业在一定会计期间的经营成果。

2、确认条件：依赖于收入和费用以及利得和损失的确认。

3、来源：

➤ 收入减去费用后的净额。

➤ 直接计入当期利润的利得和损失（营业外支出、营业外收入等）。

第五节 计量属性

【知识点 1】历史成本

➤ 资产按照其购置或制造时支付的现金或者现金等价物的金额；负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或资产的金额。

➤ 例：购置固定资产、无形资产、存货的计量。

【知识点 2】重置成本

➤ 资产按照当前市场条件，重新取得一项资产需要支付的现金或现金等价物的金额计量；负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或现金等价物的金额计量。

➤ 例：盘盈存货、盘盈固定资产的入账成本采用重置成本计量。

【知识点 3】可变现净值

- 可变现净值=预计售价-进一步加工成本-销售费用。
- **例：存货期末计量按成本与可变现净值孰低计量。**

【知识点 4】现值

- 对未来现金流量以恰当折现率进行折现后的价值。
- 例：分期购入固定资产的入账价值以未来付款总额的现值计量、固定资产中的弃置费用采用现值计量、资产可收回金额可以以未来现金流量的现值计量。

【知识点 5】公允价值

- 是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或转移一项负债所需支付的价格。
- 例：交易性金融资产的期末计量口径、投资性房地产后续计量口径之一。

第六节财务报告

【知识点 1】构成

- 1、财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。
- 2、财务报表包括：
 - (1) 资产负债表
 - (2) 利润表
 - (3) 现金流量表
 - (4) 所有者权益变动表
 - (5) 附注

第二章存货

第一节存货的概念和初始计量

【知识点 1】存货的概念

- 1、存货定义
 - 日常活动中以备出售的产成品或商品、处于生产过程中的在产品、在生产过程中或提供劳务过程中耗用的材料、物资等。
- 2、确认条件
 - 与该存货有关的经济利益很可能流入企业。
 - 该存货的成本能够可靠地计量。

【知识点 2】初始计量

- 1、外购取得
 - **存货成本=购买价款+相关税费+其他相关费用（运输费、装卸费、保险费、包装费、运输途中合理损耗、入库前挑选整理费）**

2、加工取得

- 自行加工存货的成本=直接材料+直接人工+制造费用
- 委托加工存货的成本=实际耗用的原材料等成本+加工费+运杂费+相关税费

3、其他方式取得

- 投资者投入：约定价公允：按约定价。
- 约定价不公允：按公允价。
- 非货币性资产交换、债务重组、企业合并：分别按相关规定。
- 盘盈：详见本章第四节知识点 1。

4、提供劳务取得

- 存货成本=发生的直接人工+其他直接费用+可归属于存货的间接费用

5、不计入存货成本

- 非正常消耗的费用。
- 入库后的仓储费用（除在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用）。
- 用于广告营销活动的特定商品或服务的支出。

第二节发出存货的计量

【知识点 1】发出存货成本的计量方法

1、先进先出法

计算方法:按购入顺序对发出存货进行计价。

影响：物价上升→高估利润

物价下降→低估利润

2、移动加权平均法

计算方法：单位成本=
$$\frac{\text{原库存成本}+\text{本次购进成本}}{\text{原库存数量}+\text{本次购进数量}}$$

本次发出存货成本=本次发货数量×本次发货前存货单位成本

月末库存存货成本=月末库存存货数量×月末存货单位成本

3、月末一次加权平均法

计算方法：单位成本=
$$\frac{\text{月初库存成本}+\text{本月购进成本合计}}{\text{月初库存数量}+\text{本月购进数量合计}}$$

本月发出成本=单位成本×本月发出数量合计

月末库存成本=月初成本+购进成本合计-发出成本合计=库存数量×单位成本

4、个别计价法

计算方法：逐一计算。

例：不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务。

【知识点 2】存货成本的结转

1、销售商品	2、销售材料
借：主营业务成本 存货跌价准备（如有） 贷：库存商品	借：其他业务成本 存货跌价准备（如有） 贷：原材料

3、包装物的处理

➤ 生产领用：

借：制造费用等

 贷：周转材料——包装物

➤ 随同产品出售不单独计价：

借：销售费用

 贷：周转材料——包装物

➤ 随同产品出售单独计价：

借：其他业务成本

 贷：周转材料——包装物

4、持有用于继续生产的存货的处理

➤ 原材料领用时

借：生产成本（生产部门耗用的直接材料）

 制造费用（生产部分耗用的间接材料）

 研发支出（研发部门耗用的材料）

 销售费用（销售部门耗用的材料）

 管理费用（管理部门耗用的材料）

 存货跌价准备（如有）

 贷：原材料等

第三节 期末存货的计量

【知识点 1】存货期末计量及存货跌价准备计提原则

按照成本与可变现净值孰低计量。

【知识点 2】可变现净值的确定

1、影响因素

➤ 确凿证据。

➤ 持有存货的目的。

➤ 日后事项的影响。

2、持有以备出售的存货

➤ 有合同部分→可变现净值=合同价-销售费用及相关税费

➤ 无合同部分→可变现净值=估计售价（市场价）-销售费用及相关税费

3、继续用于生产的存货

产成品未减值→存货按成本计量

产成品发生减值→可变现净值=产成品估计售价-至完工将发生的成本-产成品销售费用及相关税费

产成品有合同部分：估计售价为合同价

产成品无合同部分：估计售价为市场价

【知识点3】计提存货跌价准备的方法

- 通常→单个存货项目
- 数量多、单价低→按类别计提
- 在同一地区生产和销售的产品，系列相关、用途目的相同、难以分开计量→合并计提

➢ 分录处理

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

【知识点4】存货跌价准备转回的处理

- 减记存货价值的因素消失：

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

【知识点5】存货跌价准备结转的处理

借：存货跌价准备

贷：主营/其他业务成本

第四节存货的清查盘点

【知识点1】盘盈

➢ 批准前： 借：库存商品等（重置成本） 贷：待处理财产损溢	➢ 批准后： 借：待处理财产损溢 贷：管理费用
--------------------------------------	-------------------------------

【知识点2】盘亏或毁损

情形	批准前	批准后
自然灾害	借：待处理财产损溢 贷：原材料、库存商品等	借：银行存款（残料变现） 原材料（残料入库） 其他应收款（应收的赔款） 营业外支出（差额） 贷：待处理财产损溢
计量收发差错	借：待处理财产损溢 贷：原材料、库存商品等	借：银行存款（残料变现） 原材料（残料入库） 其他应收款（应收的赔款） 管理费用（差额） 贷：待处理财产损溢
管理不善	借：待处理财产损溢 贷：原材料、库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）	

第三章 固定资产

第一节 初始计量

【知识点 1】外购

1、不需安装

➤ 入账成本=购买价款+相关税费+其他相关费用

2、需要安装

➤ 入账成本=取得成本+安装成本

➤ 通过“在建工程”结转到“固定资产”。

3、一次购入多项没有单独标价

➤ 按各固定资产公允价值比例分配，即： A 入账成本 = $\frac{A}{A+B+C+\dots} \times \text{总成本}$ 。

4、分期购买

➤ 入账成本=购买价款的现值+相关费用

➤ 摊销额=（期初长期应付款余额-期初未确认融资费用余额）×实际利率

购入时：	摊销时：	付款时：
借：固定资产 未确认融资费用 贷：长期应付款	借：财务费用/在建工程 贷：未确认融资费用	借：长期应付款 贷：银行存款

【知识点 2】自行建造

1、自营建造

(1) 计入“在建工程”

- 工程物资、原材料、库存商品等。
- 建设期间的盘亏、盘盈。
- 符合资本化条件的借款费用。

(2) 达到预定可使用状态，未办理竣工结算

- 暂估入账并计提折旧。
- 办理竣工结算时：调整暂估值，不调原折旧。

(3) 安全生产费

计提时	使用时	
	费用性支出	形成固定资产
借：生产成本等 贷：专项储备	借：专项储备 贷：银行存款等	达到预定可使用状态时，一次性计提折旧： 借：专项储备 贷：累计折旧

2、出包方式

➤ 在建工程=建筑工程支出+安装工程支出+待摊支出

➤ 待摊支出分配率 = $\frac{\text{累计待摊支出}}{\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出}}$

【知识点 3】其他方式

- 盘盈固定资产 → 前期会计差错（重置成本）
- 投资者投入：约定价公允：按约定价。
- 约定价不公允：按公允价。

【知识点 4】弃置费用

确认	借：固定资产 贷：预计负债
摊销	借：财务费用 贷：预计负债
增加或减少	增加 借：固定资产 贷：预计负债 减少 借：预计负债 贷：固定资产 管理费用等（账面不足抵减）
实际支付	借：预计负债 贷：银行存款

【知识点 5】试运行销售

- 日常活动 → 在“营业收入”和“营业成本”项目列示
- 非日常活动：在“资产处置收益”等项目列示

第二节后续计量

【知识点 1】折旧

1、年限平均法

$$\text{年折旧额} = \frac{\text{原价} - \text{预计净残值}}{\text{预计使用年限}}$$

2、工作量法

$$\text{单位工作量} = \frac{\text{原价} - \text{预计净残值}}{\text{预计总工作量}}$$

3、双倍余额递减法

$$\text{年折旧额} = \text{期初固定资产净值} \times \frac{2}{\text{预计使用年限}}$$

最后两年改为年限平均法计算

4、年数总和法

$$\text{年折旧额} = (\text{原价} - \text{预计净残值}) \times \frac{\text{尚可使用年限}}{\text{从1加到预计使用年限}}$$

【知识点 2】后续支出

1、资本化

➤ 计成本→更新改造，扣除替换部分账面价值。

2、费用化

➤ 计当期损益→除了与存货生产加工相关的修理费。

【知识点 3】减值

➤ 可收回金额小于账面价值，确认“资产减值损失”。

➤ 固定资产一旦减值，不可转回。

第三节 处置

【知识点 1】账务处理

步骤	账务处理
(1) 将固定资产转入清理	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) 发生清理费用	借：固定资产清理 贷：银行存款
(3) 应由保险公司或过失人赔偿的损失	借：其他应收款 贷：固定资产清理
(4) 企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入	借：银行存款等（出售价款、变价收入） 原材料（残料） 贷：固定资产清理
(5) 结转处置净损益	①属于正常出售、转让所产生的损失或利得： 借：资产处置损益（利得在贷方） 贷：固定资产清理 ②属于正常报废、因自然灾害等非正常原因毁损所产生的利得或损失： 借：营业外支出（利得在贷方） 贷：固定资产清理

【知识点 2】清查

盘盈	盘亏
借：固定资产 贷：以前年度损益调整 借：以前年度损益调整	批准前： 借：待处理财产损益 累计折旧

贷：盈余公积 利润分配—未分配利润	固定资产减值准备 贷：固定资产 批准后： 借：营业外支出 其他应收款（保险赔偿、责任人赔偿） 贷：待处理财产损益
----------------------	---

第四章无形资产

第一节确认和初始计量

【知识点 1】确认

1、特征

- 企业拥有或控制并能带来未来经济利益。
- 不具有实物形态。
- 具有可辨认性。
- 非货币性资产。

2、内容

- 专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

【知识点 2】初始计量

1、外购

- **成本=购买价款+相关税费，包括为达到预定状态发生的专业服务费用、测试费用。**

2、其他方式取得

- 投资者投入：约定价公允：按约定价。
- 约定价不公允：按公允价。
- 非货币性资产、债务重组、企业合并等：按照相关规定处理。
- 政府补助取得：公允价或名义金额。

3、土地使用权

- **房地产开发企业：作为存货（用于建造对外出售商品房的）。**
- **用于建造对外出租房地产或持有以备增值转让土地：作为投资性房地产。**
- **企业外购房屋建筑物：将房屋与土地合理分配，难以分配的全部作为固定资产处理。**

第二节内部研究开发支出的确认和计量

【知识点 1】研究阶段

- 全部费用化，计当期损益。
- 达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再调整。

【知识点 2】开发阶段

1、研究失败

- 全部支出计当期损益。

2、研究成功

- 不符合资本化条件→计当期损益。
- 符合资本化条件→计成本。

【知识点 3】无法区分

- 无法区分研究阶段支出还是开发阶段支出，全部费用化。

【知识点 4】会计处理

	资本化	费用化
支出	借：研发支出——资本化支出 贷：原材料/银行存款/应付职工薪酬等	借：研发支出——费用化支出 贷：原材料/银行存款/应付职工薪酬等
结转	达到预定可使用状态 借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出	借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出
列报科目	达到预定可使用状态→无形资产 达到之前→开发支出	研发费用

第三节后续计量

【知识点 1】使用寿命有限

1、摊销原则

- 当月增加，当月计提；当月减少，当月不提。

2、摊销方法

一般为直线法，无法确定其经济利益预期消耗方式的用直线法摊销。

3、残值确定

- 一般为零，除非第三方承诺寿命结束后购买或有活跃市场残值信息且使用寿命结束时该市场可能存在。

4、会计处理科目

一般计当期损益，专门用于生产产品的计成本。

【知识点2】使用寿命不确定

持有期间不需摊销，但必须减值测试。

第四节处置

【知识点1】出售

1、出售分录

借：银行存款
 无形资产减值准备
 累计摊销
 贷：无形资产
 应交税费——应交增值税（销项税额）
 资产处置损益（或借方）

【知识点2】出租

➢ 收租金

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）

➢ 计提折旧/发生支出

借：其他业务成本
 贷：累计摊销
 银行存款等

【知识点3】报废

➢ 分录处理

借：营业外支出
 累计摊销
 无形资产减值准备
 贷：无形资产

第五章投资性房地产

第一节特征与范围

【知识点1】定义与范围

1、定义

➢ 为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。

2、范围

(1) 属于投资性房地产

- 已出租的土地使用权
- 持有并准备增值后转让的土地使用权
- 已出租的建筑物

(2) 不属于投资性房地产

- 自用房地产
- 作为存货的房地产

【知识点 2】确认和初始计量

1、确认时点

- 已出租的土地使用权、建筑物→租赁期开始日。
- 持有并准备增值后转让的土地使用权→停止自用，准备增值后转让的日期。
- 持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物→董事会或类似机构作出书面决议日期。

2、初始计量

- 外购：购买价款+相关税费+直接归属的相关支出
- 自建：土地开发费+建筑安装成本+资本化借款费用+其他相关费用

3、账务处理

	成本模式	公允价值模式
购入	借：投资性房地产 贷：银行存款等	借：投资性房地产——成本 贷：银行存款等
自建	借：投资性房地产——在建 贷：银行存款等	

第二节后续支出

【知识点 1】资本化支出

- 再开发期间作为投资性房地产，不提折旧

成本模式	公允价值模式
借：投资性房地产——在建 投资性房地产减值准备 投资性房地产累计折旧（摊销） 贷：投资性房地产	借：投资性房地产——在建 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 (或借方)

【知识点 2】费用化支出

- 借：其他业务成本
- 贷：银行存款等

第三节后续计量

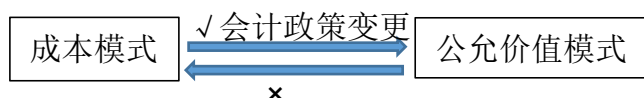
【知识点 1】账务处理

	成本模式	公允价值模式
收到租金	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）	
计提折旧	借：其他业务成本	—

	贷：投资性房地产累计折旧 (摊销)	
期末计量	—	公允价值↑ 借：投资性房地产——公允价值 变动 贷：公允价值变动损 公允价值↓ (相反分录)
减值	借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备	—

【知识点 2】计量模式变更

- 同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量。
- 计量模式一经确定，不得随意变更。



借：投资性房地产——成本（公允价）
 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
 利润分配——未分配利润（或借）
 盈余公积（或借）

第四节 转换

【知识点 1】成本模式

- 固定资产与投资性房地产转换（一一对应，按账面价值计量，无形资产同理）

固定资产→投资性房地产	投资性房地产→固定资产
借：投资性房地产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备	借：固定资产 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产 累计折旧 固定资产减值准备

- 存货与投资性房地产转换（按账面价值计量）

存货→投资性房地产	投资性房地产→存货
借：投资性房地产 存货跌价准备 贷：开发产品	借：开发产品 投资性房地产累计折旧 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产

【知识点 2】公允价值模式

➤ 投资性房地产→非投资性房地产(公允价值计量; 差计“公允价值变动损益”)

投资性房地产→固定资产(无形资产同理)	投资性房地产→存货
借: 固定资产 贷: 投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益(或借)	借: 开发产品 贷: 投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益(或借)

➤ 非投资性房地产→投资性房地产

➤ (公允价值计量; 借差“公允价值变动损益”, 贷差“其他综合收益”)

固定资产→投资性房地产(无形资产同理)	存货→投资性房地产
借: 投资性房地产——成本 累计折旧 固定资产减值准备 公允价值变动损益(借差) 贷: 固定资产 其他综合收益(贷差)	借: 投资性房地产——成本 存货跌价准备 公允价值变动损益(借差) 贷: 开发产品 其他综合收益(贷差)

第五节处置

	成本模式	公允价值模式
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)	
结转成本	借: 其他业务成本 投资性房地产累计折 旧 投资性房地产减值准 备 贷: 投资性房地产	借: 其他业务成本 贷: 投资性房地产——成本 ——公允价值 变动(或借)
结转损益	—	借: 其他综合收益 贷: 其他业务成本 借: 公允价值变动损益 贷: 其他业务成本

第六章长期股权投资与合营安排

第一节基本概念

【知识点 1】股权投资

1、股权投资的含义

➤ 股权投资, 是指通过付出现金或非现金资产等取得被投资单位的股份或股权, 享有一定比例的权益份额代表的资产。

2、股权投资类型

按照长期股权投资 准则核算	对联营企业投资
	对合营企业投资
	对子公司的投资
按照金融工具确认 和计量准则核算	以公允价值计量且其变动计入当期损益的股权投资
	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的股权投资

【知识点 2】联营企业投资

- 联营企业投资，是指投资方能够对被投资单位施加重大影响的股权投资。
- 重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和生产经营决策有参与决策的权力，但并不能控制或与其他方一起共同控制这些政策的制定。

【知识点 3】合营企业投资

- 合营企业投资，是指投资方持有的对构成合营企业的合营安排的投资。

【知识点 4】对子公司的投资

对子公司的投资，是指投资方持有的能够对被投资单位施加控制的股权投资。

第二节长期股权投资的初始计量

【知识点 1】长期股权投资的确认

长期股权投资的确认，是指投资方能够在自身账簿和报表中确认对被投资单位股权投资时点。

【知识点 2】对联营企业、合营企业投资的初始计量

- **初始投资成本=实际支付的购买价款+直接相关费用（审计、法律费用等）+税金+其他必要支出**

【知识点 3】对子公司投资的初始计量

- 1、同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资
 - (1) 同一控制概念
 - 同一控制下企业合并，即交易发生前后合并方、被合并方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（指 1 年以上）。
 - (2) 初始投资成本的确定
 - 长期股权投资初始投资成本=取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中可辨认净资产的账面价值的份额+原最终控制方收购被合并方而形成的商誉。
 - (3) 会计处理
 - ①一次交易取得股权，形成同一控制下企业合并

支付现金、转让非 现金资产	借：长期股权投资 贷：相关资产（账面价值） 资本公积——资本溢价/股本溢价（差额，或借）
------------------	---

	借：管理费用（合并方发生的审计等中介费用） 贷：银行存款
发行权益性证券	借：长期股权投资 贷：股本（面值） 资本公积——股本溢价（差额） 借：资本公积——股本溢价（发行证券佣金手续费等） 贷：银行存款 借：管理费用（合并方发生的审计等中介费用） 贷：银行存款

②多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并（非一揽子交易）

- 确定初始投资成本
- 合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值的份额+原最终控制方收购被合并方而形成的商誉
- 确定合并对价
- 合并对价=原股权投资于合并日的账面价值+为取得新增投资所支付的对价的账面价值
- 处理差额

合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股权新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

- 因采用权益法核算而确认的其他综合收益、其他资本公积等的处置
- 合并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、其他资本公积等不予结转，在实际处置时再进行结转。

2、非同一控制下控股合并形成的对子公司长期股权投资

（1）非同一控制概念

- 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制。

（2）初始投资成本的确定

- 初始投资成本=支付对价的公允价值之和

（3）会计处理

①一次交易取得股权，形成非同一控制下企业合并

固定资产为例	借：长期股权投资 贷：固定资产清理 资产处置损益 借：管理费用（合并方发生的审计等中介费用） 贷：银行存款
发行权益性工具	借：长期股权投资 贷：股本 资本公积——股本溢价 借：资本公积——股本溢价（发行证券佣金手续费等） 贷：银行存款

②多次交换交易，分步取得股权最终形成非同一控制下控股合并（非一揽子交易）

➤ 原投资为采用权益法核算的长期股权投资

购买日长期股权投资的初始成本=原投资账面价值+新增对价公允价值

➤ 原投资为以金融工具准则计量的金融资产

购买日长期股权投资的初始成本=原投资公允价值+新增对价公允价值

具体会计处理见本章第4节知识点2。

3、投资成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润的处理

➤ **支付对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润应单独作为应收项目处理**

4、一项交易中同时涉及自最终控制方购买股权形成控制及自其他外部独立第三方购买股权的会计处理

➤ **该类交易中，一般认为自集团内取得的股权能够形成控制的，相关股权投资成本的确定按照同一控制下企业合并的有关规定处理，而自外部独立第三方取得的股权则视为在取得对被投资单位的控制权（不构成一揽子交易时），有关股权投资成本即应按照实际支付的购买价款确定。**

第三节长期股权投资的后续计量

【知识点1】长期股权投资的成本法

➤ 对子公司的长期股权投资的后续计量，应按成本法核算

➤ 会计处理

被投资单位宣告分 配现金股利	借：应收股利
	贷：投资收益

【知识点2】长期股权投资的权益法

1、权益法的定义及其适用范围

➤ 对合营企业、联营企业的长期股权投资的后续计量，应当按权益法核算。

2、权益法的核算

(1) 初始投资成本的调整

①**初始投资成本>投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额
不调整长期股权投资账面价值**

②**初始投资成本<投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额
需要将差额部分调增长期股权投资账面价值：**

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

(2) 投资损益的确认

①**投资时点，被投资单位净资产公允价值与账面价值的差额影响**

➤ **存货**

调整后的净利润=账面净利润-[（投资日存货的公允价值-账面价值）×当期出售比例]

➤ **固定资产/无形资产**

调整后的净利润=账面净利润-（按公允价值计算的折旧/摊销-账面价值计算的折

旧/摊销)

时间权重：与购买股权时点一致，固定资产不需要延后一个月

②内部交易的调整（以存货为例）

个别报表	合并报表	
不分顺流逆流： 当年调整后的净利润=账面净利润-未实现交易损益 第二年调整后的净利润=账面净利润+当年已实现的内部交易损益 借：投资收益 贷：长期股权投资	顺流交易： 借：营业收入 贷：营业成本 投资收益	逆流交易： 借：长期股权投资 贷：存货

③现金股利的处理

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

(3) 其他综合收益的处理

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

(4) 被投资单位所有者权益其他变动的处理

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

3、长期股权投资的减值

➤ 会计处理

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

➤ 以后期间不得转回。

第四节长期股权投资核算方法的转换及处置

【知识点 1】成本法转换为权益法

1、终止确认长期股权投资成本

借：银行存款

贷：长期股权投资（出售部分的账面价值）
投资收益

2、追溯调整剩余部分股权投资

➤ 调整剩余股权的初始投资成本

①剩余长期股权投资的成本 > 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：不调整。

②剩余长期股权投资的成本 < 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：调增长期股权投资成本，同时调整营业外收入或留存收益。

➤ 调整取得投资后至处置投资时所有者权益变动

实现的净损益	处置投资当期期初至处置投资之日	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益
	取得投资时至处置投资当期期初	借：长期股权投资——损益调整 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润
其他综合收益：从取得投资时到至处置投资之日		借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益
其他所有者权益变动：从取得投资时到至处置投资之日		借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积

【知识点 2】公允价值计量或权益法转换为成本法

1、同一控制

➤ 见前文

2、非同一控制

(1) 公允价值计量→成本法

类型	原投资为交易性金融资产	原投资为其他权益工具投资
转换	借：长期股权投资（原投资公允+新增对价公允） 贷：交易性金融资产 投资收益 银行存款等	借：长期股权投资（原投资公允+新增对价公允） 贷：其他权益工具投资 盈余公积 利润分配 银行存款等
结转	/	借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配

(2) 权益法→成本法

①长期股权投资成本的确定

➤ 按原持有的股权投资账面价值+新增投资成本公允价值

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或其他资本公积，在转换日暂时不处理。

【知识点 3】公允价值计量转为权益法核算

类型	原投资为交易性金融资产	原投资为其他权益工具投资
转换	借：长期股权投资（原投资公允+新增对价公允） 贷：交易性金融资产 投资收益 银行存款等	借：长期股权投资（原投资公允+新增对价公允） 贷：其他权益工具投资 盈余公积 利润分配 银行存款等
结转	/	借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配
初始投资成本调整	<p>(1) 初始投资成本 > 被投资单位可辨认净资产公允价值份额：不调整</p> <p>(2) 初始投资成本 < 被投资单位可辨认净资产公允价值份</p>	

	<p>额：</p> <p>借：长期股权投资</p> <p>贷：营业外收入</p>
--	--

【知识点 4】权益法转公允价值计量的金融资产

类型	原投资为权益法计量的长期股权投资
终止确认部分	<p>借：银行存款</p> <p>贷：长期股权投资（处置部分账面价值）</p> <p>投资收益</p>
剩余部分	<p>借：其他权益工具投资/交易性金融资产（剩余部分公允）</p> <p>贷：长期股权投资（剩余部分账面）</p> <p>投资收益</p>
结转	<p>借：其他综合收益</p> <p>资本公积——其他资本公积</p> <p>贷：投资收益</p> <p>盈余公积</p> <p>利润分配</p>

} 不可结转进损益的其他综合收益

【知识点 5】成本法转公允价值计量的金融资产

类型	原投资为成本法计量的长期股权投资
终止确认部分	<p>借：银行存款</p> <p>贷：长期股权投资</p> <p>投资收益</p>
剩余部分	<p>借：其他权益工具投资/交易性金融资产（剩余部分公允）</p> <p>贷：长期股权投资（剩余部分账面）</p> <p>投资收益</p>

【知识点 6】长期股权投资的处置

➤ 会计处理

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

第五节 合营安排

【知识点 1】概念及合营安排的认定

1、合营安排

(1) 合营安排的概念

➤ 合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。

(2) 合营安排的特征

➤ 各参与方均受到该安排的约束；

➤ 两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。

2、共同控制及其判断原则

(1) 共同控制的定义

➤ 共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

(2) 共同控制的判断

- 首先，判断是否所有参与方或参与方组合集体控制该安排。
- 然后，判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些参与方一致同意。
- 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。

3、合营安排的分类

- 合营安排分为合营企业和共同经营。
- 共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。
- 合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

【知识点 2】共同经营中合营方的会计处理

- 略

第七章 资产减值

第一节 资产减值概述

【知识点 1】核算范围

- 长期股权投资、固定资产、无形资产、投资性房地产（成本模式）、商誉、生产性生物资产、探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。
- 存货减值适用《企业会计准则第 1 号——存货》；由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》所规范的金融资产的减值，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，本章不涉及有关内容

【知识点 2】减值测试

1、计量原则

- 账面价值与可收回金额孰低。

2、每年进行减值测试的资产

- 企业合并商誉。
- 使用寿命不确定的无形资产。
- 尚未达到预定用途的无形资产。

第二节 资产可收回金额的计量

【知识点 1】公允价值减去处置费用净额估计

- 出售收回的净收入。

【知识点 2】预计未来现金流量的现值

1、内容

- 持续使用的现金流入。
- 为持续使用必须的现金流出。
- 处置产生的净流量。

2、应当考虑的因素

- 以当前状况为基础预计未来现金流量。
- 不包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。
- 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率一致。
- 涉及内部转移价格的需要作调整。

3、折现率的预计

- 反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。

4、计算公式

- 资产未来现金流量的现值 $PV = \sum \left[\frac{\text{第 } t \text{ 年预计资产未来现金流量 } NCF_t}{(1 + \text{折现率 } R)^t} \right]$

5、外币未来现金流量及其现值的预计（先折现，再折算）

- 外币现值 = 外币现金流 × 外币折现率
- 记账本位币现值 = 外币现值 × 减值测试当日的即期汇率
- 现值与净额比较 → 可收回金额与账面价值比较

第三节 资产减值损失的账务处理

- 借：资产减值损失
 贷：XX 减值准备
- 适用本章规定的资产减值一经计提，不得转回。

第四节 资产组的认定及减值处理

【知识点 1】资产组认定因素（不得随意变更）

- 能否独立产生现金流入。
- 对生产经营活动的管理或监控方式。
- 对资产的持续使用或处置的决策方式。

【知识点 2】资产组减值测试

1、减值损失的计算

- 减值损失金额 = 资产组的账面价值 - 资产组的可收回金额

2、损失分摊的顺序

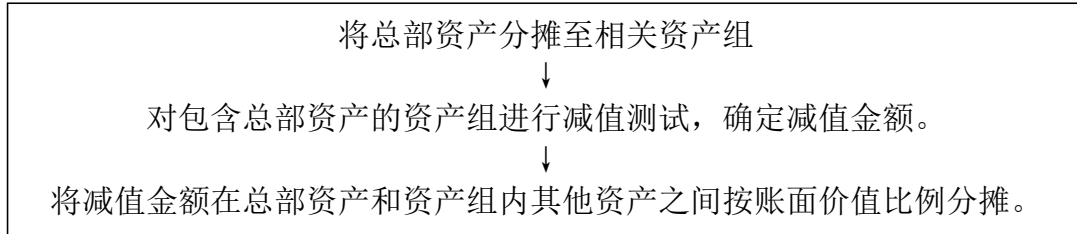
- 先抵减分摊至资产组的商誉。

- 再按扣除商誉的资产组账面价值比重进行分摊损失。

【知识点 3】总部资产减值测试

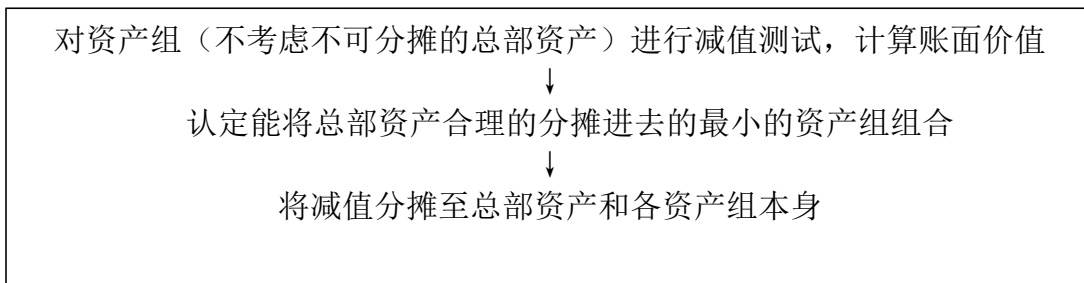
1、可以合理分摊

步骤：



2、不可以合理分摊

步骤：



第五节商誉减值测试与处理

【知识点 1】基本要求

- 企业合并形成的商誉无论是否出现减值迹象，每年末都要减值测试。
- 商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。
- 先对不包含商誉的资产组（组合）减值测试，确认减值；后对包含商誉的资产组（组合）减值测试，确认的减值优先抵减商誉部分。

【知识点 2】商誉减值的步骤

- 第一步：不含商誉的资产可收回金额与账面价值比较，可以直接得到资产减值损失的金额。
- 第二步：计算包含商誉的资产进行减值测试，得到资产减值损失和商誉减值损失汇总数后，减去资产减值损失金额（第一步骤），得到商誉减值金额。
- 第三步：根据第一步和第二步得到的资产减值损失，总资产减值金额按账面价值（除商誉外）比例在各资产之间分摊抵减其他各项资产的账面价值。

【知识点 3】计算过程

- 子公司账面价值=持续计算的可辨认净资产公允价值+ $\frac{\text{商誉}}{\text{母公司持股比例}}$
- 子公司减值损失=子公司账面价值-可收回金额
- 商誉列式金额：【商誉-子公司减值损失×母公司持股比例】与零孰高。

- 可辨认资产承担的减值【子公司减值损失 - $\frac{\text{商誉}}{\text{母公司持股比例}}$ 】与零孰高。

第八章 负债

第一节 流动负债

【知识点 1】应付账款

- 应付票据到期不能收回，转入“应付账款”。
- 应付账款一般按应付金额入账，不按现值入账。

【知识点 2】应交税费

1、增值税

(1) 购进抵扣

借：库存商品、固定资产等
 应交税费——应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款

(2) 销售商品

借：银行存款
 贷：主营业务收入
 应交税费——应交增值税（销项税额）

(3) 视同销售（自产产品发放给职工）

借：应付职工薪酬
 贷：主营业务收入
 应交税费——应交增值税（销项税额）

(4) 转出进项税

借：待处理财产损溢[因管理不善盘亏存货]
 应付职工薪酬[外购商品发放给职工]
 贷：库存商品等
 应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(5) 差额计税

➤ 总额法

借：银行存款
 贷：主营业务收入
 应交税费——应交增值税（销项税额）
借：主营业务成本[允许扣除成本]
 应交税费——应交增值税（销项税额抵减）
 贷：应付账款[实际支付金额]

➤ 净额法

借：银行存款
 贷：主营业务收入[差额确认收入]
 应交税费——应交增值税（销项税额）
 应付账款[实际支付金额]

(6) 月末转出多交增值税和未交增值税

➤ 转出当月应交未交的增值税

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费——未交增值税

➤ 转出当月多交的增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

(7) 交纳增值税

➤ 当月交纳当月的增值税

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

➤ 当月交纳以前各期未交的增值税

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

(8) 增值税税款系统专用设备和计税维护费用抵减增值税额

➤ 初次购买增值税税控系统专用设备

借：固定资产（购买价款+增值税）

贷：银行存款/应付账款

借：应交税费——应交增值税（减免税款）（一般纳税人使用科目）

应交税费——应交增值税（小规模纳税人使用科目）

贷：管理费用（金额为购买价款+增值税）

➤ 企业缴纳技术维护费

借：管理费用

贷：银行存款

借：应交税费——应交增值税（减免税款）（一般纳税人使用科目）

应交税费——应交增值税（小规模纳税人使用科目）

贷：管理费用（金额为缴纳的技术维护费）

(9) 减免增值税

➤ 当期直接减免的增值税

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

贷：其他收益

➤ 即征即退的增值税（属于政府补助）

借：银行存款等

贷：其他收益

2、消费税

(1) 销售应税消费品

➤ 出售时：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

➤ 缴纳时：

借：应交税费——应交消费税

贷：银行存款

(2) 在建工程领用

借：在建工程

贷：库存商品

应交税费——应交消费税

(3) 委托加工

➤ 收回委托加工应税消费品用于连续生产应税消费品：

借：委托加工物资
 应交税费——应交消费税
 ——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

➤ 收回委托加工应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，不再缴纳消费税：

借：委托加工物资（消费税计入成本）
 应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

(4) 进口

借：库存商品等（消费税计入成本）

贷：银行存款

3、其他应交税费

税种		会计处理
资源税（销售资源税应税产品）		借：税金及附加 贷：应交税费——应交资源税 （收购未税矿产品代收代缴的资源税计入相关资产成本）
土地增值税	转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物一并通过“固定资产清理”或“在建工程”科目核算的	借：固定资产清理、在建工程 贷：应交税费——应交土地增值税
	转让土地使用权通过“无形资产”核算的	借：银行存款 累计摊销 无形资产减值准备 贷：无形资产 应交税费——应交土地增值税 资产处置损益（或借）
城市维护建设税、教育费附加		借：税金及附加 贷：应交税费——应交城市维护建设税、教育费附加
房产税、土地使用税、车船税和印花税		借：税金及附加 贷：应交税费——应交房产税、土地使用税、车船税 借：税金及附加 贷：银行存款（支付的印花税）
耕地占用税		借：在建工程 贷：银行存款

【知识点3】应付股利

➤ 批准（宣告）时：
借：利润分配
贷：应付股利

➤ 支付时：
借：应付股利
贷：银行存款

第二节非流动负债

【知识点1】长期借款

➤ 取得：
借：银行存款
 长期借款——利息调整（倒挤）[相关费用计入初始成本]
贷：长期借款——本金

➤ 计提利息：
借：财务费用等[期初摊余成本×实际利率]
贷：应付利息/长期借款——应计利息[本金×合同利率]
 长期借款——利息调整

➤ 归还借款：
借：长期借款——本金
 ——应计利息[到期一次还本付息]
 财务费用
贷：银行存款
 长期借款——利息调整

【知识点2】公司债券

1、一般公司债券

➤ 发行债券：
借：银行存款[实际发行价格]
贷：应付债券——面值
 ——利息调整（或借）[发行费用计入初始成本]

➤ 计提利息：
借：在建工程、制造费用、财务费用等
 应付债券——利息调整（或贷）
贷：应付利息[分期付息]
 应付债券——应计利息[到期一次还本付息]

➤ 归还本金及利息：
借：应付债券——面值
 ——应计利息
 应付利息[分期付息最后一期利息]
贷：银行存款

2、可转换公司债券

(1) 无交易费用

发行时	<p> 负债部分公允=利息按市场利率折现+本金按市场利率折现 权益部分公允=发行价格-负债部分公允 借：银行存款[发行价格] 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或贷）[面值-负债公允] 贷：应付债券——可转换公司债券（面值）[面值] 其他权益工具[权益公允] </p>
计提利息	<p> 借：财务费用[期初摊余成本×市场利率] 贷：应付利息[面值×票面利率] 应付债券——可转换公司债券（应计利息） 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或借） </p>
转股	<p> 借：应付债券——可转换公司债券（面值） 其他权益工具 应付利息 应付债券——可转换公司债券（应计利息） 贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或借） 股本[股数] 资本公积——股本溢价[倒挤] </p>

(2) 有交易费用

发行时	<p> 负债部分公允=利息按市场利率折现+本金按市场利率折现 权益部分公允=发行价格-负债部分公允 分摊交易费用：按负债和权益的公允比例分摊各自应承担的交易费用，并调减入账金额。 实际利率：插值法计算，即：负债公允-分摊的交易价格=利息折现+本金折现 借：银行存款[发行价格——交易费用] 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或贷） [面值-负债公允±负债分摊的交易费] 贷：应付债券——可转换公司债券（面值）[面值] 其他权益工具[权益公允-权益分摊的交易费] </p>
计提利息	<p> 借：财务费用[期初摊余成本×实际利率] 贷：应付利息[面值×票面利率] 应付债券——可转换公司债券（应计利息） 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或借） </p>
转股	<p> 借：应付债券——可转换公司债券（面值） 其他权益工具 应付利息 应付债券——可转换公司债券（应计利息） 贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）（或借） 股本[股数] 资本公积——股本溢价[倒挤] </p>

第九章职工薪酬

第一节职工基本概念

➤ 是指与企业订立劳务合同的所有人员，含全职、兼职、临时职工，也包括虽未与企业订立劳务合同但由企业正式任命的人员。

第二节短期薪酬的确认与计量

【知识点 1】货币性短期薪酬

➤ 包括：工资、职工福利、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费等

➤ 不包括：养老保险、失业保险（属于离职后福利）

借：生产成本（生产工人）

 制造费用（车间管理人员）

 管理费用（行政管理人员）

 销售费用（销售人员）

 在建工程（基建人员）

 研发支出（研发人员）

贷：应付职工薪酬——工资

 ——职工福利

 ——社会保险费

 ——住房公积金

 ——工会经费

 ——职工教育经费

【知识点 2】带薪缺勤

1、累计带薪缺勤

➤ 应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与之相关的职工薪酬，并以累计未行使权利而增加的预期支付金额计量。

➤ 当期确认职工薪酬=预计使用人数×预计使用天数×日工资

2、非累计带薪缺勤

➤ 实际缺勤时确认相关薪酬。

【知识点 3】短期利润分享计划

➤ 因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

➤ 长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

【知识点 4】非货币性福利

1、给职工发放商品

自产产品	外购商品
—	购入商品：

	借：库存商品 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
决定发放： 借：生产成本/管理费用/在建工程/研发费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利	
实际发放： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品	实际发放： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：库存商品 应交税费——应交增值税（进项税额转出）

2、无偿提供给员工使用

自有房屋	租来房屋
借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：累计折旧	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：其他应付款

3、低于成本出售给职工

规定了服务年限	未规定服务年限
购入住房： 借：固定资产 贷：银行存款	
出售住房： 借：银行存款 贷：长期待摊费用[差额] 固定资产	出售住房： 借：银行存款 贷：管理费用[差额] 固定资产
摊销时： 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：长期待摊费用	—

第三节 离职后福利的确认与计量

【知识点 1】设定提存计划

- 向独立的基金缴存费用后，企业不再承担进一步支付义务。
- 在资产负债表日确认一笔提存金，作为费用列入当期损益或相关资产成本。

【知识点 2】设定受益计划

1、定义：除设定提存计划以外的离职后福利计划。

计入当期损益	计入其他综合收益
<p>(1) 当期或过去服务成本。 (2) 结算利得和损失。 (3) 设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括： ①计划资产的利息收益。 ②设定受益计划义务的利息费用。 ③资产上限影响的利息。</p>	<p>(1) 精算利得和损失。 (2) 计划资产回报，扣除利息净额。 (3) 资产上限影响的变动，扣除利息净额。</p>

第四节辞退福利的确认与计量

【知识点 1】确认日期

两者孰早 { 企业不能单方面撤回辞退福利时
企业确认重组相关的成本或费用时

【知识点 2】会计处理

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

第五节其他长期职工福利

- 其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。其他长期职工福利包括以下各项（假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 12 个月内不会全部结算）：长期带薪缺勤，如其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划，以及递延酬劳等。
- 企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：
 - (1) 服务成本；
 - (2) 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额；
 - (3) 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。
- 为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

第十章股份支付

第一节股份支付概述

【知识点 1】股份支付的概念

- 股份支付：企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

【知识点 2】股份支付的四个主要环节

- 授予日：股份支付协议获得批准的日期。
- 可行权日：可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或

现金权利日期。

- 行权日：职工和其他方行使权利、获得现金或权益工具日期。
- 出售日：股票的持有人将行使期权所取得的期权股票出售日期。

【知识点 3】股份支付工具的主要类型

1、权益结算的股份支付：企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。最常用的工具有两类：限制性股票和股票期权。

- 限制性股票：职工或其他方按照股份支付协议规定的条款和条件，从企业获得一定数量的本企业股票。
- 股票期权：企业授予职工或其他方在未来一定期限内以预先确定的价格和条件购买本企业一定数量股票的权利。

2、现金结算的股份支付：企业为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础计算的交付现金或其他资产的义务的交易。

第二节 股份支付的确认和计量

【知识点 1】股份支付的确认和计量原则

1、权益结算股份支付的确认和计量原则

时点		权益结算的股份支付
授予日	立即行权	按授予日权益工具公允价值，将取得服务计入成本费用，同时计入资本公积 借：管理费用等 贷：资本公积—股本溢价
	不立即行权	不做处理
等待期内，确认成本费用		借：管理费用等 贷：资本公积——其他资本公积 按授予日权益工具公允价值计算
可行权之后		不再确认成本费用
行权时		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

2、现金结算股份支付的确认和计量原则

时点		现金结算的股份支付
授予日	立即行权	按企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬
	不立即行权	不做处理
等待期内，确认成本费用		借：管理费用等

用	贷：应付职工薪酬 按资产负债表日权益工具的公允价值计算
可行权之后、结算前的资产负债表日和结算日	借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬
行权时	借：应付职工薪酬 贷：银行存款

【知识点 2】可行权条件的种类、处理和修改

1、市场条件和非市场条件及其处理

(1) 业绩条件：职工或其他方完成规定服务期限且已达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。

➤ **市场条件：行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件。**

➤ **非市场条件：除市场条件之外的其他业绩条件。**

2、可行权条件修改

有利于职工的修改	增加所授予的权益工具的公允价值	企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加
	增加所授予的权益工具的数量	企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加
不利于职工的修改	如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具	
取消或结算	(1) 将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。 (2) 在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。	

【知识点 3】权益工具公允价值的确定（略）

【知识点 4】股份支付的处理

1、回购股份支付进行职工期权激励的处理

回购时	企业回购股份时，应按回购股份的全部支出作为库存股处理 借：库存股 贷：银行存款
等待期内每个资产负债表日	按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加资本公积 借：管理费用 贷：资本公积——其他资本公积
行权时	借：银行存款 资本公积——其他资本公积 贷：库存股 资本公积——股本溢价（差额）

2、限制性股票的处理

授予日	收到认股款 借：银行存款 贷：股本 资本公积——股本溢价	回购义务确认负债 借：库存股 贷：其他应付款——限制性股票回购义务
现金股利可撤销	预计未来可解锁	预计未来不可解锁
	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 借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股 实际支付 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款	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 实际支付 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款
现金股利不可撤销	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 实际支付 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款	借：管理费用等 贷：应付股利——限制性股票股利 实际支付 借：应付股利——限制性股票股利 贷：银行存款
解锁日	借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：库存股	借：其他应付款——限制性股票回购义务 贷：银行存款 借：股本 资本公积——股本溢价 贷：库存股

【知识点 5】集团股份支付的处理

1、结算企业的会计处理

- 结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。
- 结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

2、接受服务企业的会计处理

- 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。
- 接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

3、集团内股份支付具体事项的会计处理

- 母公司向子公司高管授予股份支付，在合并财务报表中计算子公司少数股东

损益时，虽然子公司的股权激励全部是由母公司结算，子公司少数股东损益中应包含按照少数股东持股比例分享的子公司股权激励费用。

➤ 如果受到激励的高管在集团内调动导致接受服务的企业变更，但高管人员应取得的股权激励并未发生实质性变化，则应根据受益情况，在等待期内按照合理标准（例如按服务时间在原接受服务）的企业与新接受服务的企业间分摊该高管的股权激励费用。

➤ 集团内股份支付，包括集团内任何主体的任何股东，并未限定结算的主体为控股股东，非控股股东授予职工公司的权益工具满足股份支付条件时，也应当视同集团内股份支付进行处理。

第十一章借款费用

第一节借款费用概述

【知识点 1】借款费用的范围

1、借款费用：企业因借入资金所付出的代价，它包括借款利息费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

（1）因借款而发生的利息

➤ 包括企业向银行或其他金融机构等借入资金发生的利息、发行公司债券发生的利息已经为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的带息债务所承担的利息等。

（2）因借款而发生的折价或溢价的摊销

➤ 是发行债券等所发生的折价或者溢价，发行债券中的折价或溢价，其实质是对债券票面利息的调整。

（3）因外币借款而发生的汇兑差额

➤ 是由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。

（4）借款发生的辅助费用

➤ 企业在借款过程中发生的租入手续费、佣金、印刷费等费用。

【知识点 2】借款的范围

➤ 专门借款：为购建或生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。

➤ 一般借款：专门借款之外的借款，相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的构建或者生产。

【知识点 3】符合资本化条件的资产

➤ 符合资本化条件的资产：需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

第二节借款费用的确认

【知识点 1】借款费用开始资本化的时点

➤ 资产支出已经发生：企业已经发生了支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式所发生的支出。

- 借款费用已经发生：企业已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入款项的借款费用或者所占用的一般借款的借款费用。
- 为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始：符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始，但不包括仅仅持有资产但没有发生为改变资产形态而进行的实质上的建造或者生产活动。

【知识点 2】借款费用暂停资本化的时间

- 非正常中断：通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。
- 正常中断：通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。

【知识点 3】借款费用停止资本化的时间

- 符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成；
- 所构建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售；
- 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

第三节借款费用的计量

【知识点 1】借款利息资本化金额的确定

1、专门借款

- 专门借款资本化金额=资本化期间总利息-闲置资金的投资收益
=专门借款本金×利率×资本化期间时间权重-资本化期间尚未使用的本金×投资收益率×时间权重
- 专门借款费用化金额=费用化期间总利息-闲置资金的投资收益
=专门借款本金×利率×费用化期间时间权重-费用化期间尚未使用的本金×投资收益率×时间权重

2、一般借款

- (1) 一般借款资本化金额=累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数×所占用一般借款的资本化率
- 所占用一般借款的资本化率=所占用一般借款当期实际利息之和/所占用一般借款本金加权平均数
- 所占用一般借款本金加权平均数=∑（所占用每笔一般借款本金×每笔一般借款在当期所占用天数/当期天数）
- (2) 一般借款费用化金额=全部利息费用-资本化金额

【知识点 2】外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

- 在借款费用资本化期间内，为购建固定资产而专门借入的外币借款所产生的汇兑差额，应当予以资本化。

- 除外币专门借款之外的其他外币借款本金及利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，计入当期损益。
- **外币专门借款资本化金额=外币专门借款本金×利率×时间权重×计息日汇率+（本金和未支付利息）×（计息日汇率-上一计息日汇率）**

第十二章或有事项

第一节或有事项概述

【知识点 1】或有事项的概念和特征

- 或有事项：过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

【知识点 2】或有负债和或有资产

- 或有负债：过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。
- 或有资产：过去的交易或事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

第二节或有事项的确认和计量

【知识点 1】或有事项的确认

- 或有事项确认为预计负债的条件：
 - （1）该义务是企业承担的现时义务，而不是潜在义务。
 - （2）履行该义务很可能导致经济利益流出企业。
 - （3）该义务的金额能够可靠地计量。
- 履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性

项目	发生的概率区间
基本确定	95% < 发生的可能性 < 100%
很可能	50% < 发生的可能性 ≤ 95%
可能	5% < 发生的可能性 ≤ 50%
极小可能	0 < 发生的可能性 ≤ 5%

- 现实义务：包括法定义务和推定义务
 - （1）法定义务：因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。
 - （2）推定义务：因企业的特定行为而产生的义务。

【知识点 2】预计负债的计量

1、最佳估计数的确定

- 存在一个连续期间，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值。
- 不存在一个连续期间

涉及单个项目	最佳估计数按照最可能发生金额确定
涉及多个项目	最佳估计数按照各自可能结果及相关概率计算确定

2、预期可获得补偿的处理

➤ 预期可获得补偿金额只有基本确定才能单独确认，确认金额不应超过预计负债的账面价值。

第三节或有事项会计的具体应用

【知识点 1】未决诉讼或未决仲裁

➤ 未决诉讼不同情况的处理

情形		处理原则
非资产负债表日后调整事项	前期已合理预计并计提	直接计入或冲减当期营业外支出
	前期未合理预计错误计提	按重大差错更正处理
	前期无法合理预计而未计提	在该损失实际发生的当期，直接计入营业外支出
资产负债表日后调整事项	资产负债表日后事项期间发生调整事件需要调整	按资产负债表日后调整事项处理

【知识点 2】担保债务

借：营业外支出

-贷：预计负债

【知识点 3】产品质量保证

计提时	借：销售费用 贷：预计负债
发生时	借：预计负债 贷：银行存款或原材料等
保修期满时	将预计负债余额全部冲销，预计负债的期末余额=期初余额+当期计提-当期发生

【知识点 4】亏损合同

有标的	首先确认资产减值	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备
	预计损失超过减值部分确认预计负债	借：营业外支出 贷：预计负债
无标的	借：营业外支出 贷：预计负债	

【知识点 5】重组义务

重组事项	出售或终止企业的部分业务； 对企业的组织结构进行较大调整； 关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。
承担重组义务	有详细、正式的重组计划 该重组计划已对外公告

第四节或有事项的列报

【知识点 1】或有负债的披露

- 除非或有负债极小可能导致经济利益流出企业，否则企业应当在附注中披露有关信息。
- 在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按相关规定披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

【知识点 2】或有资产的披露

- 企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

第十三章 金融工具

第一节 金融工具概述

【知识点 1】金融工具

- 1、金融工具
 - 形成一方的金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。
- 2、金融资产
 - 从其他方收取现金或其他金融资产的权利。
 - 在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利。
 - 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。
 - 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。

【知识点 2】衍生工具

- 衍生工具：包括远期合同、期货合同、互换合同和期权合同等。

第二节金融资产和金融负债的分类和重分类

【知识点 1】金融资产的分

分类	条件	科目
以摊余成本计量的金融资产（第 1 类）	同时满足：（1）企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。	银行存款、贷款、应收账款、债权投资
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（第 2 类）	同时满足：（1）企业管理该金融资产的业务模式是既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。	其他债权投资、其他权益工具投资
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（第 3 类）	除上述以外的其他金融资产，常见的有股票、基金、可转换公司债券等。	交易性金融资产、衍生工具

【知识点 2】金融负债的分类

- 以摊余成本计量的金融负债。
- 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。
- 金融资产转移所形成的金融负债（了解）。
- 部分财务担保合同和以低于市场利率贷款的贷款承诺（了解）。

【知识点 3】金融工具的重分类

1、金融工具重分类的原则

- 企业对所有金融负债均不得进行重分类。
- **重分类日是导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。**

2、金融资产重分类的计量

重分类前	重分类后	重分类日计量原则	相关处理
以摊余成本计量的金融资产	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	按公允价值计量	原账面价值与公允价值差额计入当期损益
	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	按公允价值计量	原账面价值与公允价值差额计入其他综合收益
	以摊余成本计量的金	原其他综合收益	不影响实际利率

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	融资产	转出，调整重分类日的公允价值，视为一直以摊余成本计量	和预期信用损失
	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	继续按公允价值计量	原其他综合收益转出到当期损益
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	以摊余成本计量的金融资产	重分类日公允价值作为新的账面余额	—
	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	继续以公允价值	—

第三节金融负债和权益工具的区分

【知识点1】金融负债和权益工具的区分

1、金融负债和权益工具区分的总体要求

(1) 金融负债

- 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。
- 在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。
- 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同（以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外）。

(2) 权益工具：是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具

- 应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- 将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。

2、金融负债和权益工具区分的基本原则

是否存在无条件交付现金或其他金融资产的合同义务	存在无条件交付现金的合同义务	金融负债	
	不存在无条件交付现金的合同义务	权益工具	
是否通过交付固定数量的自身权益工具结算	自身权益工具为非衍生工具	固定数量	权益工具
		可变数量	金融负债
	自身权益工具的衍生工具	固定数量 + 固定金额	权益工具
		其他	金融负债

3、其他情形

以外币计价的配股权、期权或认股权证	一般结算外币须折算成记账本位币，由于汇率变动，导致金额可变	金融负债
	按固定比例结算，且任何货币交换固定数量的该企业自身权益工具的	权益工具
或有结算条款	不能无条件地避免交付现金	金融负债
	结算条款几乎不可能发生；只有在清算才发生；特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具；	权益工具
结算选择权	以现金或者规定金额结算	金融负债
	以固定权益结算	权益工具
合并财务报表中金融负债和权益工具的区别	从合并报表角度看是否交承担了交付现金或其他金融资产的义务，一般为金融负债	

特殊金融工具	可回售工具	一般为金融负债
	发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其他净资产的金融工具	一般为权益工具
	特殊金融工具在母公司合并财务报表中的处理	子公司个报：权益工具 母公司对应少数股东部分：金融负债
发行金融工具的重分类	权益工具重分类金融负债：重分类之日按公允价值	
	金融负债重分类权益工具：重分类之日按账面价值	
收益的处理	金融负债：相关利息、股利、利得或损失计入当期损益	
	权益工具：发行、回购、出售或注销时，发行方作为权益的变动处理；发行方不应当确认权益工具的公允价值变动；发行方对权益工具持有方的分配应作利润分配处理	

【知识点 2】复合金融工具

- 复合金融工具是指企业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分，如企业发行的可转换公司债券。
- **初始计量价值的确定：先确定金融负债成分的公允价值，再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。**

【知识点 3】永续债等类似金融工具的会计处理

- 1、永续债等类似金融工具发行方会计分类应当考虑的因素
 - 关于到期日

	初始期限仅约定为发行方清算日	通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产
--	----------------	----------------------

无固定到期日且同时规定了未来赎回时间		的合同义务
	清算确定将会发生且不受发行方控制, 或清算发生与否取决于永续债的持有方	发行方具有交付现金或其他金融资产的合同义务
	初始期限不是发行方清算期且发行方能自主决定是否赎回永续债	发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地决定不行事赎回权
	初始期限不是发行方清算期且发行方不能自主决定是否赎回永续债	通常表明发行方具有交付现金或其他金融资产的合同义务
无固定到期日且持有方在任何情况下无权要求发行方赎回或清算	通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务	

➤ 关于清偿顺序

永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务	通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务
永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的	审慎考虑

➤ 关于利率跳升和间接义务

前提	<p>(1) 没有固定到期日</p> <p>(2) 规定了未来赎回时间</p> <p>(3) 发行方有权自主决定未来是否赎回且发行方觉得不赎回</p> <p>(4) 永续债票息率上浮</p>	发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务
可能不构成间接义务	<p>(1) 跳升次数有限、有最高票息限制且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平</p> <p>(2) 跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平</p>	通常将永续债分类为权益工具
构成间接义务	规定了票息封顶, 但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均利率水平	通常将永续债分类为金融负债

➤ 关于永续债持有方会计分类的要求

持有方持有的永续债	金融资产的分类
属于权益工具投资的永续债	<p>(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产</p> <p>(2) 在符合条件时对非交易性权益工具投资初始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>
不属于权益工具投资的永续债	<p>(1) 以摊余成本计量的金融资产</p> <p>(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</p> <p>(3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产</p>

第四节金融工具的计量

【知识点 1】金融资产和金融负债的初始计量

- 交易费用：可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。
- 增量费用：企业没有发生购买、发行或处置相关金额工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

项目		直接相关费用的处理
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性金融资产	计入投资收益
以摊余成本计量的金融资产	债权投资	计入资产初始金额
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他债权投资 其他权益工具投资	

【知识点 2】金融资产的后续计量

- 实际利率法：计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入给会计期间的方法。
- 实际利率：将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量折现该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率。
- 经信用调整的实际利率：将购入或源生的已发生信用减值的金融资产在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产摊余成本的利率。
- 金融资产的会计处理

以摊余成本计量的金融资产	
情形	会计处理
取得时	借：债权投资——成本（面值） ——利息调整（差额，可在贷方） 应收利息（实际支付的款项中包含的已到付息期但尚未领取的利息） 贷：银行存款等（实际支付的金额）
资产负债表日 （两种计息方式）	（1）分期付息、一次还本： 借：应收利息（面值×票面利率） 贷：债权投资——利息调整（差额，可在借方） 投资收益（期初摊余成本×实际利率） （2）一次还本付息： 借：债权投资——应计利息（面值×票面利率） 贷：投资收益（摊余成本×实际利率） 债权投资——利息调整（差额，可在借方） 减值时 借：信用减值损失

	<p>贷：债权投资减值准备（若有）</p>
出售时	<p>借：银行存款 债权投资减值准备（若有） 贷：债权投资——成本 ——应计利息 ——利息调整（或借方） 投资收益（差额，可在借方）</p>

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债权类）	
情形	会计处理
取得时	<p>借：其他债权投资——成本（面值） ——利息调整（差额，可在贷方） 应收利息（实际支付的款项中包含已宣告但尚未领取的利息） 贷：银行存款等（实际支付的金额）</p>
资产负债表日	<p>（1）分期付息、一次还本： 借：应收利息（面值×票面利率） 其他债权投资——利息调整（差额，可在贷方） 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率） （2）一次还本付息： 借：其他债权投资——应计利息（面值×票面利率） ——利息调整（差额，可在贷方） 贷：投资收益（摊余成本×实际利率） 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——其他债权投资公允价值变动（或相反分录） 发生减值： 借：信用减值损失 贷：其他综合收益——信用减值准备</p>
出售时	<p>借：银行存款等（实际收到的金额） 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动（应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，或贷方） 其他综合收益——信用减值准备 贷：其他债权投资——成本 ——应计利息 ——公允价值变动（或借方） ——利息调整（或借方） 投资收益（差额，可在借方）</p>

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	
情形	会计处理
	<p>借：交易性金融资产——成本（公允价值） 投资收益（发生的交易费用）</p>

取得时	<p>应收股利/应收利息（实际支付的款项中含有的已宣告尚未发放的现金股利或已到付息期尚未领取的利息）</p> <p>贷：银行存款等（实际支付的价款）</p>
持有期间的股利或利息	<p>借：应收股利（被投资单位宣告发放的现金股利×投资持股比例）</p> <p> 应收利息（资产负债表日计算的应收利息）</p> <p> 贷：投资收益</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收股利/应收利息</p>
资产负债表日公允价值变动	<p>借：交易性金融资产——公允价值变动</p> <p> 贷：公允价值变动损益（或相反分录）</p>
出售时	<p>借：银行存款（实际收到的金额）</p> <p> 贷：交易性金融资产——成本</p> <p> ——公允价值变动（或借方）</p> <p> 投资收益（差额，也可能在借方）</p>

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	
情形	会计处理
取得时	<p>借：其他权益工具投资——成本（公允价值+交易费用）</p> <p> 应收股利（实际支付的款项中包含已宣告但尚未发放的现金股利）</p> <p> 贷：银行存款等（实际支付的金额）</p>
资产负债表日	<p>借：其他权益工具投资——公允价值变动</p> <p> 贷：其他综合收益（或相反分录）</p>
出售时	<p>借：银行存款等（实际收到的金额）</p> <p> 贷：其他权益工具投资——成本</p> <p> ——公允价值变动（或借方）</p> <p> 留存收益（差额，或借方）</p> <p>将持有期间确认的其他综合收益转出：</p> <p>借：其他综合收益</p> <p> 贷：留存收益（或相反分录）</p>

【知识点3】金融负债的后续计量

对于按照公允价值进行后续计量的金融负债，其公允价值变动形成利得或损失应当计入当期损益	<p>借：公允价值变动损益</p> <p> 贷：交易性金融负债——公允价值变动</p> <p>借：财务费用</p> <p> 贷：应付利息</p> <p>借：交易性金融负债</p> <p> 应付利息</p> <p> 贷：银行存款</p> <p> 公允价值变动损益</p>
--	---

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债所产生的利得或损失,应当在终止确认时计入当期损益	借: 财务费用等 (期初摊余成本×实际利率) 应付债券——利息调整 (或在贷方) 贷: 应付利息 (债券面值×票面利率) 应付债券——应计利息 (债券面值×票面利率) 借: 应付债券——面值 ——应计利息 (到期一次还本付息) 应付利息 (分期付息最后一次利息) 贷: 银行存款
--	--

【知识点 4】金融工具的减值

1、金融工具减值概述

基本原则	资产负债表日, 采用预期信用损失法对金融工具计提减值。
适用范围	债权投资、其他债权投资、应收账款、租赁应收款、部分贷款承诺和财务担保合同等。

- 损失准备: 对按照以摊余成本计量的金融资产、租赁应收款和合同资产的预期信用损失计提的准备, 按照以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的累计减值金额已经针对贷款承诺和财产担保合同的预期信用损失计提的准备。
- 预期信用损失: 以发生违约风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。
- 信用损失: 企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额, 即现金短缺的现值。

2、金融工具减值的一般处理原则

项目	减值模型
购买或源生时未发生信用减值的金融工具 (三阶段模型)	第一阶段 特征: 信用风险自初始确认后未显著增加 处理原则: 应当按照未来 12 个月的预期信用损失计量损失准备 利息计算: 实际利息=账面余额 (即未扣除减值准备) × 实际利率
	第二阶段 特征: 信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值 处理原则: 企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备 利息计算: 实际利息=账面余额 (即未扣除减值准备) × 实际利率
	第三阶段 特征: 初始确认后发生信用减值 处理原则: 企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内信用损失的金额计量其损失准备 实际利息=摊余成本 (账面余额减已计提减值准备, 也即账面

	价值) × 实际利率
购买或源生时已发生信用减值的金融工具	应当仅将初始确认后整个存续期内预期信用损失的变动确认为损失准备。 实际利息=摊余成本×经信用调整的实际利率

第五节 金融资产转移

【知识点 1】金融资产终止确认的一般原则

- 收取该金融资产现金流量的合同权利终止。
- 该金融资产已转移，且该转移满足本节关于终止确认的规定。

【知识点 2】金融资产终止确认的判断流程

- 确认使用金融资产终止确认规定的报告主体层面
- 确认金融资产是部分还是整体适用终止确认原则
- 收取金融资产现金流量的合同权利是否终止
- 企业是否已转移金融资产现金流量的权利
- 企业是否承担将收取的现金流量支付给最终收款方的义务且满足金融资产转移的条件
- 企业是否已转移金融资产所有权上几乎所有的风险与报酬
- 企业是否保留了金融资产所有权上几乎所有的风险与报酬
- 企业是否对被转移金融资产保留了控制
- 按企业继续深入金融资产的程度继续确认被转移金融资产

【知识点 3】金融资产转移的会计处理

整体转移	已转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬	终止确认
部分转移	转移的部分, 如果已转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬	终止确认
	未转移的部分	保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬 确认金融资产收到的对价确认金融负债
不转移	既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬	继续涉入
	保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬	确认金融资产, 收到的对价确认金融负债
金融资产继续涉入		
财务担保	担保金额与账面价值孰低, 确认继续涉入资产	

	担保金额+财务担保合同的公允价值，确认继续涉入负债
金融资产部分转移继续涉入	对于未转移的部分相当于提供了抵押担保，使其信用增级

第六节套期会计

【知识点 1】套期会计概述

1、套期概述

➤ 企业为管理外汇风险、利率风险、价格风险、信用风险等特定风险引起的风险敞口，指定金融工具为套期工具，以使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵消被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动的风险管理活动。

2、套期的分类

(1) 公允价值套期

➤ 对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益。

(2) 现金流量套期

➤ 对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。

(3) 境外经营净投资套期

➤ 对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。

➤ 境外经营净投资套期中的被套期风险：境外经营的记账本位币与母公司的记账本位币之间的折算差额。

3、套期会计方法

➤ 企业将套期工具和被套期项目产生的利得或损失站在相同会计期间计入当期损益以反映风险管理活动影响的方法。

【知识点 2】套期工具和被套期项目

1、套期工具

➤ 企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵消被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具。

(1) 符合条件的套期工具

➤ 以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生工具，但签出期权除外。企业只有再对购入期权进行套期时，签出期权才可以作为套期工具。嵌入在混合合同中单位分拆的衍生工具不能作为单独的套期工具。

➤ 以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产或非衍生金融负债，但指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益、且其自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益的金融负债除外。

➤ 对于外汇风险套期，企业可以将非衍生金融资产（选择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除外）或非衍生金融负债的外汇

风险成分指定为套期工具。

(2) 对套期工具的指定 (略)

(3) 使用单一套期工具对多种风险进行套期 (略)

2、被套期项目

(1) 符合条件的被套期项目

- 已确认资产或负债
- 尚未确定的确定承诺
- 极可能发生的预期交易
- 境外经营净投资

(2) 项目组成部分作为被套期项目的规定和要求 (略)

(3) 汇总风险敞口作为被套期项目的规定和要求 (略)

(4) 被套期项目的组合 (略)

【知识点 3】套期关系评估 (略)

【知识点 4】确认和计量

1、公允价值套期

利得或损失	套期工具	被套期项目 (应被套期风险敞口形成)
一般情况	应当计入当期损益	
特殊情况 (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或其组成部分)	选择为此类金融资产进行套期的, 应当计入其他综合收益	被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益, 同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。如果被套期项目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的, 其账面价值已经按公允价值计量, 不需要调整。

2、现金流量套期

	套期工具形成的利得或损失
有效套期部分	<p>(1) 作为现金流量套期储备, 应当计入其他综合收益。</p> <p>(2) 现金流量套期储备的金额, 应当按照下列两项的绝对额中较低者确定: 套期工具自套期开始的累计利得或损失; 被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。</p> <p>(3) 每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为现金流量套期储备的变动额。</p>
无效套期部分 (即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失)	应当计入当期损益

3、境外经营净投资套期

	套期工具形成的利得或损失
有效套期部分	(1) 应当计入其他综合收益

	(2) 全部或部分处理境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益
无效套期部分	应当计入当期损益

【知识点 5】信用风险敞口的公允价值选择权（略）

第七节金融工具的披露（略）

第十四章 租赁

第一节 租赁概述

【知识点 1】租赁的识别

1、租赁的定义

- 租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同
- **租赁三要素：存在一定期间、存在已识别资产、资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。**

2、已识别资产

对资产的指定	已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。
物理可区分	（1）如果资产的部分产能在物理上可区分，则该部分产能属于已识别资产。 （2）如果资产的某部分产能与其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能。
实质性替换权	（1）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力。 （2）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

3、客户是否控制已识别资产使用权的判断

- 客户是否有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益。
- 客户是否有权主导资产的使用。

【知识点 2】租赁的分拆与合并

1、租赁的分拆

（1）同时符合以下条件，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

- 承租人可从单独使用该资产或者将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；
- 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或者高度关联关系。

（2）租赁分拆的会计处理原则

承租人	采用简化处理	全部按照租赁准则处理
	不采用简化处理	1.将交易价格在租赁部分和非租赁部分分摊 2.租赁部分按照租赁准则进行处理；非租赁部分按照其他相应准则进行处理
出租人	1.将交易价格在租赁部分和非租赁部分分摊	

	2.租赁部分按照租赁准则进行处理；非租赁部分按照其他相应准则进行处理
--	------------------------------------

2、租赁的合并（略）

【知识点3】租赁期

1、租赁期开始日

➤ **租赁期开始日，出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。**

2、不可撤销期间

(1) 双方均有权终止

➤ 承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁期应包括不可撤销期间。

(2) 单方有权终止

只有承租人有权终止租赁	承租人合理确定会行使时，则该租赁期应不包括不可撤销期间
只有出租人有权终止租赁	不可撤销期间应包括在租赁期内

3、续租选择权和终止租赁选择权

承租人有续租选择权	合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包括续租选择权涵盖的期间。
承租人有终止租赁选择权	合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。
简单记： (1) 续租选择权+将行使=包括续租选择权涵盖期间 (2) 终止租赁选择权+不会行使=包含终止租赁选择权涵盖期间	

4、对租赁期和购买选择权的重新评估（略）

第二节承租人会计处理

【知识点1】初始计量

1、租赁负债的初始计量

➤ 租赁负债，应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

	具体内容	特别说明
租 赁 付 款 额 包 括 的 内 容	固定付款额及实质固定付款额	存在租赁激励的，扣除租赁激励相关款项
	取决于指数或比率的可变租赁付款额	非取决于指数或比率的可变租赁付款额，不计入租赁负债的初始计量，应当在实际发生时计入当期损益或相关资产成本。
	购买选择权的行权价格	前提是承租人合理确定将行使该选择权。
	行使终止租赁选择权需支付的款项	前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。
	根据承租人提供的担保余	与出租人无关的一方向出租人提供担保：

	值预计应支付的款项	即承租人+承租人有关的一方。
折现率	采用租赁内含利率作为折现率； 无法确定租赁内含利率的，采用承租人增量借款利率作为折现率	

- 简单记：关于租赁付款额 5 个内容“221”
- 2 代表“两个付款额”和“两个选择权”；1 代表“一个担保余值”

2、使用权资产的初始计量

使用权资产初始计量	(1) 租赁负债的初始计量金额	简单记： (1)(2) 项，即为租赁付款额现值 (3)(4) 项，可简记为成本费用
	(2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额	
	(3) 承租人发生的初始直接费用	
	(4) 承租人预计的拆除复原成本	

3、会计处理

借：使用权资产

 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（初始直接费用等）

 预计负债（拆除复原成本等）

尚未支付的租赁付款额现值

【知识点 2】后续计量

1、租赁负债的后续计量

(1) 计量基础

后续计量内容	会计处理
确认租赁负债的利息，增加租赁负债的账面金额	借：财务费用/在建工程 贷：租赁负债——未确认融资费用
支付租赁付款额，减少租赁负债的账面金额	借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款

(2) 租赁负债的重新计量

租赁负债重新计量的情形	承租人采用的折现率	
实质固定付款额发生变动	折现率不变	
担保余值预计的应付金额发生变动	折现率不变	
用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动	浮动利率	修订后的折现率
	除浮动利率外	折现率不变
购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际使用情况发生变化	修订后的折现率	

➤ **简单记：三权浮动折现变，其他统统都不变。**

➤ 其中，三权指“购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权”的变动，浮动指“浮动利率”的变动。这两种情况，需要用修订后的折现率。其他情况，折现

率不变。

2、使用权资产的后续计量

后续计量	内容
计量基础	成本模式后续计量
计提折旧开始时间	(1) 应自租赁期开始的当月计提折旧； (2) 当月有困难，可次月。
折旧方法	直线法
折旧年限	(1) 能合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧。 (2) 无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。
减值	借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备 一经计提后续期间不得转回
改良支出	计入“长期待摊费用”

3、租赁变更的会计处理

(1) 租赁变更作为一项单独租赁处理

➤ 同时符合以下条件：该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

(2) 租赁变更未作为一项单独租赁处理

重新计量租赁负债	采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。
调整使用权资产账面价值	租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入资产处置损益； 其他租赁变更，承租人相应调整使用权资产的账面价值。

【知识点 3】短期租赁和低价值资产租赁

➤ 短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。租赁期应包括续租选择权所涵盖的期间。

➤ **包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过 12 个月，也不属于短期租赁。**

➤ 低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。

➤ 对于短期租赁和低价值租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

第三节出租人会计处理

【知识点 1】出租人的租赁分类

1、融资租赁和经营租赁

➤ 一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。除此以外的其他租赁应当分类为经营租赁。

2、融资租赁的分类标准

<p>一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁</p>	<p>(1) 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人； (2) 承租人有购买租赁资产的选择权，而且在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权； (3) 租赁期占租赁资产使用寿命的大部分（75%以上）； (4) 租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值（90%以上）； (5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。</p>
<p>一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁</p>	<p>(1) 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。 (2) 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。例如，租赁结束时，出租人以相当于资产销售收益的绝大部分金额作为对租金的退还，说明承租人承担了租赁资产余值的几乎所有风险和报酬。 (3) 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。</p>

➤ 简单记：

租期届满所有（权）转，将要行使购选权（购买选择权），租赁期长价值高，两个比例要记牢（75%、90%），他人使用要改造（承租人专用）。

【知识点 2】出租人对融资租赁的会计处理

1、初始计量

➤ 在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

➤ 租赁投资总额=在融资租赁下出租人应收的租赁收款额+未担保余值（出租人未来收到的资产总额）；

➤ 租赁投资净额在金额上=租赁资产租赁期开始日公允价值+出租人发生的租赁初始直接费用（出租日出租人付出的资产总额）。

➤ 租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和，即租赁投资净额=租赁投资总额折现，未实现融资收益=租赁投资总额-租赁投资净额。

<p>租 赁 收 款 额 包 括 的</p>	<p>固定付款额及实质固定付款额</p>	<p>存在租赁激励的，扣除租赁激励相关款项</p>
	<p>取决于指数或比率的可变租赁付款额</p>	<p>与资产的未来绩效或使用情况挂钩的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期</p>

内容	损益（租赁收入或其他业务收入）
购买选择权的行权价格	前提是承租人合理确定将行使该选择权。
行使终止租赁选择权需支付的款项	前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。
由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。	即承租人+承租人有关的一方+独立第三方

➤ 会计处理

借：应收融资租赁款——租赁收款额（尚未收到的租赁款项）

——未担保余值（预计租赁期结束时的未担保余值）

贷：应收融资租赁款——未实现融资收益（租赁投资总额-租赁投资净额）

银行存款（初始直接费用）

融资租赁资产（出租资产的账面价值）

资产处置损益（出租资产的公允价值-账面价值）

➤ 涉及租赁保证金的会计处理

（1）若某融资租赁合同必须以收到租赁保证金为生效条件，出租人收到承租人交来的租赁保证金：

借：银行存款

贷：其他应收（付）款——租金保证金

（2）如果承租人到期不交租金，以保证金抵作租金时：

借：其他应收（付）款——租金保证金

贷：应收融资租赁款

（3）如果承租人违约，按租赁合同或协议规定没收到保证金时：

借：其他应收（付）款——租金保证金

贷：营业外收入

2、融资租赁的后续计量

➤ 会计处理

借：银行存款（收到每期租金）

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：租赁收入/其他业务收入（租赁投资净额期初摊余成本×折现率）

3、融资租赁变更的会计处理

（1）融资租赁变更部分作为一项单独的融资租赁

同时符合以下条件：

①该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限。（扩范围延期限）

②增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。（增加对价且相当）

（2）租赁变更未作为一项单独租赁

该变更在租赁开始日被分类为经营租赁	<p>终止应收融资租赁款，并转入固定资产</p> <p>借：固定资产</p> <p> 应收融资租赁款——未实现融资收益</p> <p>贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p>
-------------------	--

该变更在租赁开始日被分类为融资租赁	调整应收融资租赁款，并计入当期损益 借：租赁收入 应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：应收融资租赁款——租赁收款额
-------------------	---

【知识点3】出租人对经营租赁的会计处理

租金的处理	采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。
出租人对经营租赁提供激励措施	1.将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配； 2.免租期内应当确认租金收入。
初始直接费用	1.应当资本化至租赁标的资产的成本； 2.在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。
折旧和减值	出租人对经营租出的资产正常计提折旧和减值。
可变租赁付款额	1.与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额； 2.除此之外的，应当在实际发生时计入当期损益。
经营租赁的变更	应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。

第四节特殊租赁业务的会计处理

【知识点1】转租赁

1、转租赁的分类基础

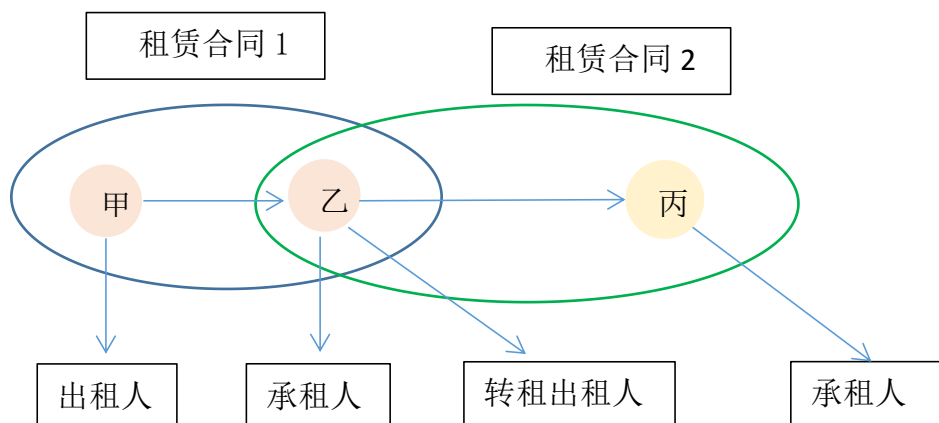
➤ 承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产。

2、转租赁的分类原则

➤ **如果一项转租赁实质上转移了与该项使用权资产有关的几乎全部风险和报酬，转租出租人将该项转租赁分类为融资租赁。**

➤ **原租赁为短期租赁，且转租出租人作为承租人已经按照租赁准则采用简化会计处理方法的，应将转租赁分类为经营租赁。**

➤ 转租赁图解



【知识点2】生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

确认收入	按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入 借：应收融资租赁款——租赁收款额 贷：主营业务收入（租赁资产公允价值与租赁收款额现值孰低者） 应收融资租赁款——未实现融资收益
结转成本	按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。 借：主营业务成本（租赁资产账面价值——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 应收融资租赁款——未实现融资收益
取得融资租赁所发生成本的处理	借：销售费用 贷：银行存款

【知识点3】售后租回交易的会计处理

①出售

➤ 卖方兼承租人

➤ 买方兼出租人

1、售后租回交易中的资产转让属于销售

(1) 卖方兼承租人

销售对价 ≠ 资产的公允价值

① 售价 > 公允价值

- 差额作为额外融资进行会计处理。
- 公允价值与账面价值差额部分计入销售损益。

② 售价 < 公允价值

- 差额作为预付租金进行会计处理。
- 公允价值与账面价值差额部分计入销售损益。

销售对价 = 资产的公允价值：

- （售价 - 账面价值）差额计入销售损益。

(2) 买方兼出租人

- 按照市场价格调整租金收入。

(3) 会计处理（**卖方兼承租人，存在额外融资为例**）

初始计量

(1) 与额外融资相关：

	借：银行存款 贷：长期应付款 (2) 与租赁相关 借：银行存款 使用权资产（资产账面价值×租赁付款额现值/含融资部分的付款额现值） 累计折旧 租赁负债——未确认融资费用 贷：固定资产 租赁负债——租赁付款额 资产处置损益（出售的全部利得——使用权相关的利得） 使用权相关利得=出售全部利得×（租赁付款额现值/资产公允价值） 出售全部利得=资产公允价值-资产账面价值
后续计量每期期末	借：租赁负债——租赁付款额 财务费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 银行存款 借：长期应付款 财务费用（长期应付款的利息费用） 贷：银行存款 借：管理费用 贷：使用权资产累计折旧

2、售后租回交易中的资产转让不属于销售

- 卖方兼承租人不终止确认所转让的资产，而应当将收到的现金作为金融负债（长期应付款），并按照新金融工具准则进行会计处理。
- 买方兼出租人不确认被转让资产，而应当将支付的现金作为金融资产（长期应收款），并按照新金融工具准则进行会计处理。

第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

第一节 持有待售的非流动资产和处置组

【知识点 1】持有待售类别的分类

1、持有待售类别分类的基本要求

同时满足	(1) 可立即出售（有能力、有意图） (2) 出售极可能发生（决议加承诺、经批准、一年内完成）
延长一年期限的例外条款	非关联交易中： (1) 意外设定条件：企业已采取措施应对，且预计自设定条件起一年内化解； (2) 发生罕见情况：企业已采取措施重新满足持有待售条件。
不应划分为持有待售类别	(1) 拟结束使用而非出售的非流动资产或资产组 (2) 暂停使用的非流动资产或资产组

2、某些特定持有待售类别分类的具体应用

(1) 专为转售而取得的非流动资产或处置组

➤ 在取得日满足“预计出售将在一年内完成”，且短期（通常为3个月）内很可能满足持有待售类别其他条件，在取得日应当划分为持有待售类别。

(2) 持有待售的长期股权投资

类型	出售导致结果	会计处理	
		个别报表	合并报表
子公司	未丧控	不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别	
	丧控	将子公司全部股权划分为持有待售类别	将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别
联营、合营企业	不具有共同控制或重大影响	(1) 划分为持有待售的部分：出售前停止权益法 (2) 未划分为持有待售的部分：出售前继续权益法	

【知识点2】持有待售类别的计量

1、划分为持有待售类别前的计量

➤ 划分前，各项非流动资产或处置组，应当分别按照相对应的企业会计准则核算账面价值（即该计提折旧（摊销）的计提折旧（摊销），该计提减值的计提减值）。

2、划分为持有待售类别时的计量

➤ 在划分日，根据持有待售非流动资产或处置组的账面价值，与其公允价值减去出售费用后的净额的高低，判断其是否发生减值，如果发生减值需要确认资产减值损失，同时对账面价值进行调整。

➤ 出售费用包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询费以及相关的税费，不包括财务费用和所得税费用。

➤ 会计处理

转入持有待售	借：持有待售资产——XX资产 贷：XX资产（账面价值）
如果发生减值时	借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备（可转回）

3、划分为持有待售类别后的计量

(1) 企业在资产负债表日，需要重新计量持有待售的非流动资产：

➤ 如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

(2) 划分为持有待售类别后，持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

(3) 发生减值时，如果处置组包含商誉，首先冲减商誉的账面价值（商誉减值不可转回），根据剩余各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

(4) 会计处理

借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备（可转回）

4、不再继续划分为持有待售类别的计量

➤ 假定从未划分为持有待售类别继续折旧摊销减值后的账面价值与可收回金额孰低计量，差额计入资产减值损失。

5、终止确认

➤ 持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时，企业应当分情况确认处置损益，将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

【知识点 3】持有待售类别的列报

- 持有待售资产和负债不得抵销，应当分别作为流动资产和流动负债列示；
- 非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露相关信息。

第二节 终止经营

【知识点 1】终止经营的定义

1、终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

2、终止经营的定义包含以下三方面含义：

- 终止经营应当是企业能够单独区分的组成部分；
- 终止经营应当具有一定的规模；
- 终止经营应当满足一定的时点要求：组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售、结束使用（如关停或报废等）；组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。

【知识点 2】终止经营的列报

1、企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

2、终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。

3、终止经营损益包括：

(1) 终止经营的经营活动损益，如销售商品、提供服务的收入、相关成本和费用等；

(2) 初始计量或期末重新计量符合终止经营定义的持有待售处置组确认及转回的相关资产减值损失；

(3) 终止经营的处置损益及其调整金额，最终确定处置条款，如与买方商定交

易价格调整额和补偿金；消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；履行与处置相关的职工薪酬支付义务等；

(4) 处置终止经营的过程中产生的增量费用。

4、可比性

- 今年终止经营列报——将上一年持续经营改为终止经营列报。
- 今年不再满足终止经营——将上一年终止经营改为持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

【知识点3】特殊事项的列报

1、企业专为转售而取得的持有待售子公司的列报

合并资产负债表	子公司全部资产和负债分别作为“持有待售资产”、“持有待售负债”列报
合并利润表	子公司净利润与其他终止经营净利润合并列示在“终止经营净利润”

2、不再继续划分为持有待售类别的列报

- 对于非流动资产或处置组，如果其不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除，在资产负债表中，企业应当将原来分类为持有待售类别的非流动资产或处置组重新作为固定资产、无形资产等列报，并调整其账面价值。在当期利润表中，企业应当将账面价值调整金额作为持续经营损益列报。

第十六章所有者权益

第一节实收资本

【知识点1】实收资本增加的会计处理

实收资本增加的情形	会计处理
资本公积转增股本	借：资本公积——资本溢价（或股本溢价） 贷：实收资本（或股本）
盈余公积转增	借：盈余公积 贷：实收资本（或股本）
所有者投入	借：银行存款、固定资产等 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价）
发放股票股利	借：利润分配——转作股本的股利 贷：股本
可转换公司债券持有人行使转换权利	借：应付债券 应付利息 其他权益工具 贷：股本 资本公积——股本溢价
重组债务转增资本	借：应付账款

	贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价） 投资收益
权益结算的股份支付	借：银行存款 资本公积——其他资本公积 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价）

【知识点2】实收资本减少的会计处理

实收资本减少的情形	会计处理
有限公司减资	借：实收资本 贷：银行存款、库存现金等
股份公司回购股票减资	（1）回购股票时 借：库存股 贷：银行存款 （2）注销库存股 ①若回购价格 > 回购股票面值总额： 借：股本 资本公积——股本溢价（差额先冲减股本溢价） 盈余公积（股本溢价不足冲减，冲减盈余公积） 利润分配——未分配利润（股本溢价与盈余公积仍不足冲减的部分） 贷：库存股 ②若回购价格 < 回购股票面值总额： 借：股本 贷：库存股 资本公积——股本溢价（差额）

第二节其他权益工具

【知识点1】发行方的会计处理

情形	会计处理
发行的金融工具归类为权益工具	借：银行存款 贷：其他权益工具——优先股/永续债等
发行的金融工具为复合金融工具（可转债）	发行时： 借：银行存款 贷：应付债券——优先股/永续债等 其他权益工具——优先股/永续债等 转股时： 借：应付债券 其他权益工具 贷：股本 资本公积——股本溢价（差额）
权益工具与金融负债重	权益工具重分类为金融负债

分类	<p>借：其他权益工具——优先股/永续债等（账面价值） 贷：应付债券——优先股/永续债等（公允价值） 资本公积——股本溢价（差额）</p> <p>金融负债重分类为权益工具</p> <p>借：应付债券——优先股/永续债等 贷：其他权益工具——优先股/永续债等（账面价值）</p>
----	---

【知识点 2】投资方的会计处理（略）

第三节资本公积和其他综合收益

【知识点 1】资本公积确认与计量

情形		会计处理
资本溢价或股本溢价	企业接受投资	借：银行存款/固定资产等 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价） 发生手续费、佣金等交易费用 借：资本公积——股本溢价 贷：银行存款
	同一控制下控股合并形成长期股权投资	借：长期股权投资（相对于最终控制方而言的所有者权益账面价值份额+商誉） 贷：XX 资产等（付出对价的账面价值） 资本公积——资本溢价（或股本溢价）
其他资本公积	权益结算的股份支付	借：管理费用等 贷：资本公积——其他资本公积 在行权日： 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
	权益法下所有者权益的其他变动时投资方的会计处理	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 或相反分录

【知识点 2】其他综合收益的确认与计量及会计处理

分类	具体业务事项
能重分类进损益的其他综合收益	权益法下可转损益的其他综合收益； （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（债务工具）产生的其他综合收益； （2）金融资产重分类计入其他综合收益的金额；

	(3) 存货或自用房地产转换为以公允价值计量的投资性房地产； (4) 其他债权投资信用减值准备； (5) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分； (6) 外币财务报表折算差额
不能重分类进损益的其他综合收益	(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动； (2) 权益法下不能转损益的其他综合收益； (3) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产(权益工具)公允价值变动及外汇利得和损失； (4) 企业自身信用风险公允价值变动。

【知识点3】留存收益

情形		会计处理
盈余公积	提取盈余公积	借：利润分配——提取法定（或任意） 盈余公积 贷：盈余公积——法定（或任意）盈余公积
	以盈余公积弥补亏损	借：盈余公积 贷：利润分配——盈余公积补亏
利润分配	期末结转	借：本年利润 贷：利润分配——未分配利润
	宣告分配现金股利或利润	经股东大会或类似机构决议： 借：利润分配——应付现金股利或利润 贷：应付股利

第十七章收入、费用和利润

第一节收入

【知识点1】收入的定义及其分类

➤ 收入：是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

【知识点2】收入的确认和计量

1、识别与客户订立的合同

(1) 企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- 该合同明确了合同各方与所转让的商品相关的权利和义务；
- 该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款；
- 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。
- 简单记：

合同批准将履行，权利义务要分明，支付条款要明确，商业实质有才行，对价必须能收回。

(2) 不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同，企业只有同时满足下列两

个条件时，才能将已收取的对价确认为收入，否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。这两个条件是：

- 不再负有向客户转让商品的剩余义务；
- 已向客户收取的对价无需退回时。

(3) 合同的合并（略）

(4) **合同的变更**

情形	适用条件	会计处理原则
合同变更部分作为单独合同	同时满足两个条件： ①合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款 ②新增合同价款反映了新增商品单独售价	合同变更部分作为单独合同进行会计处理
合同变更部分作为原合同终止及新合同订立	新增合同价款不能反映新增商品的单独售价，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分	新合同的交易价格应当为下列两项金额之和： ①原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（原合同剩余部分） ②合同变更中客户已承诺的对价金额（新合同部分）
合同变更部分作为原合同的组成部分	新增合同价款不能反映新增商品的单独售价，且合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分	在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本

2、识别合同中的单项履约义务

(1) 企业向客户转让可明确区分商品的承诺；

- 企业向客户承诺的商品同时满足以下两个条件的，应当作为可明确区分商品：
- 客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分；（商品能区分）
- 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。（合同层面可区分）

(2) **下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：**

企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户；

该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制；

该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性，即合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

(3) **企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。**

- 转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足本节在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。
- 如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。

3、确定交易价格

(1) 可变对价

① 可变对价最佳估计数的确定

- 合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。
- 对可变对价进行估计时，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

类型	计算方法	适用情况
期望值	按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额	如果企业拥有大量具有类似特征的业务，并估计可能产生多个结果时，通常按照期望值估计可变对价金额
最可能发生金额	一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果	当合同仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额

② 计入交易价格的可变对价金额的限制：

- 包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入“极可能”不会发生重大转回的金额。“极可能”发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过 50%）”，但不要求达到“基本确定（即，可能性超过 95%）”。
- 每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

(2) 重大融资成分

- 当合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即现销价格）确定交易价格。
- 会计处理

客户提供融资	收到货款	借：银行存款 未确认融资费用 贷：合同负债
	期末确认利息费用	借：财务费用 贷：未确认融资费用
	合同负债转做收入	借：合同负债 贷：主营业务收入
企业提供融资	收到货款	借：长期应收款 贷：主营业务收入 未确认融资收益
	分摊未确认融资收益	借：未确认融资收益 贷：财务费用
	每期收到款项时	借：银行存款 贷：长期应收款

(3) 非现金对价

非现金对价公允价值是否能够合理估计	能够估计	按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格
	不能够估计	参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格

非现金对价的公允价值变动	合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格
	合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理

(4) 应付客户对价

- 企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。
- 企业应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的，取得的可明确区分商品公允价值能合理估计的，应将应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的部分冲减交易价格。
- 应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的，取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的将应付客户对价全额冲减交易价格。
- 在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

4、将交易价格分摊至各单项履约义务

(1) 分摊合同折扣

- 当履约合同中存在合同折扣时，企业应当将合同折扣在各单项履约义务之间按比例分摊。
- 除非有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

(2) 分摊可变对价

可变对价与整个合同相关	将可变对价及可变对价的后续变动额分摊至合同中的各单项履约义务
可变对价仅与合同某一特定组成部分有关	将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务
	将可变对价及可变对价的后续变动额分摊至构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品

(3) 交易价格的后续变动

- 交易价格发生后续变动的，企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务
- 合同变更导致的交易价格后续变动

合同变更属于合同变更情形一	应判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理
合同变更属于合同变更情形二，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关	当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊
合同变更属于合同变更情形一、二以外的	应将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行（或部分未履行）的履约义务。

5、履行每一单项履约义务时确认收入

①在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

②在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

履约进度可以合理估计的企业可以采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。

产出法	主要是根据已转移给客户商品对于客户的价值确定履约进度，主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。
投入法	主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，主要包括以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。 在确定履约进度时，施工中尚未安装、使用的商品（不包括服务），采用成本法时需要扣除，并按照其成本确认收入。 成本法是，按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度的方法。即： 履约进度 = $\frac{\sum \text{实际发生的成本}}{\text{总成本}} \times 100\%$

③在某一时点内履行的履约义务

➤ 当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，则应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。

➤ 取得商品控制权的迹象

➤ 企业角度

- (1) 企业就该商品享有现时收款权利；
- (2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户；
- (3) 企业已将该商品实物转移给客户；
- (4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户。

➤ 客户角度

- (1) 客户就该商品负有现时付款义务；
- (2) 客户已拥有该商品的法定所有权；
- (3) 客户已实物占有该商品；
- (4) 客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬；
- (5) 客户已接受该商品。

售后代管商品安排控制权转移，需同时满足以下几个条件：

该安排必须具有商业实质；

属于客户的商品必须能够单独识别；

该商品可以随时交付给客户；

企业不能自行使用该商品，或将该商品提供给其他客户。

【知识点 3】合同资产和合同负债

1、合同资产

(1) 概念

➤ 合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。

(2) 合同资产 VS 应收账款

/	概念	区别		
合同资产	企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利	①取决于时间流逝之外的其他因素,如履行合同中的其他履约义务	②并不是一项无条件收款的权利	③除信用风险之外,还可能承担其他风险
应收账款	企业无条件收取合同对价的权利	①企业仅仅随着时间的流逝即可收款	②无条件收取合同对价的权利	③仅承担信用风险

2、合同负债

(1) 概念

合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。

3、列报

(1) 合同资产，按照金融资产准则进行减值，列报。

(2) 合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。

合同资产：根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；

合同负债：根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目

(3) 同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。

“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；

期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目

【知识点 4】合同成本

1、合同履约成本

确认为合同履约成本的支出	<p>企业为履行合同可能会发生各种成本，不属于其他章节规范范围且同时满足下列条件时，应当确认为一项资产，计入“合同履约成本”：</p> <p>(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用、明确由客户承担的成本，以及仅因该</p>
--------------	--

	合同而发生的其他成本； (2) 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源； (3) 该成本预期能够收回。
不能确认为合同履约成本的支出	企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益，而不能确认为合同履约成本： (1) 管理费用，除非这些费用明确由客户承担； (2) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中； (3) 与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关； (4) 无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

2、合同取得成本

- 合同取得成本：企业为取得合同发生的预期能够收回的增量成本。实务简化处理，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。
- 增量成本：是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。
- 不计入合同取得成本的其他支出：无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

3、与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

(1) 摊销

- 对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

(2) 减值

减值的计算	合同履约成本和合同取得成本的账面价值-（企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价-为转让该相关商品估计将要发生的成本）
减值的转回	条件： （企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价-为转让该相关商品估计将要发生的成本）>合同履约成本和合同取得成本的账面价值。 但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

4、建造合同

归集实际发生的合同成本	借：合同履约成本 贷：原材料/应付职工薪酬等
确认收入	借：合同结算——收入结转 贷：主营业务收入
结转成本	借：主营业务成本 贷：合同履约成本

结算合同价款	借：应收账款 贷：合同结算——价款结算
实际收到款项	借：银行存款 贷：银行存款

【知识点 5】关于特定交易的会计处理

1、附有销售退回条款的销售

初始确认时	借：应收账款 贷：主营业务收入 预计负债——应付退货款（预计销售退回的金额） 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 应收退货成本（预计销售退回的成本） 贷：库存商品
退货率的重新估计	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 或上述相反分录
实际退回发生	借：库存商品 应交税费——应交增值税（销项税额） 预计负债——应付退货款 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

2、附有质量保证条款的销售

（1）服务型质量保证 VS 保证型质量保证

类型	概述	举例
服务型质量保证	企业向客户保证所销售的商品符合既定标准之外，提供了一项单独的服务。	客户有单独购买质保的选择权
保证型质量保证	企业为了向客户保证所销售的商品符合既定标准，而作出的保证。	提供的“三包”服务

（2）会计处理

构成单项履约义务（服务型质量保证）	对于质量保证构成单项履约义务的，将交易价格分摊至该项履约义务。
不构成单项履约义务（保证型质量保证）	质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。

3、主要责任人和代理人

类型	特点	处理
----	----	----

主要责任人	在向客户转让商品前拥有对该商品的控制权	按总额确认收入
代理人	在向客户转让商品前不拥有对该商品的控制权	按预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入（净额法）

下列情形通常表明企业

- 在交易中的身份是主要责任人；
- 企业自从第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；
- 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务，说明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务；
- 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。
- 企业承担向客户转让商品的主要责任；
- 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；
- 企业有权自主决定所交易商品的价格；
- 其他相关事实和情况。

4、附有客户额外购买选择权的销售

- 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。
- 重大权利，是客户只有在签订合同的情况下才能取得的折扣。并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣。
- 企业提供重大权利的，应作为单项履约义务，并将交易价格分摊至购买的商品和额外购买选择权，并在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

5、授予知识产权许可

(1) 会计处理

构成单项履约义务	作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入	同时满足以下条件： ①合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动； ②该活动对客户将产生有利或不利影响； ③该活动不会导致向客户转让商品。
	作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入	不满足上述条件的
不构成单项履约义务	企业应当将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理。	

- (2) 企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：
客户后续销售或使用行为实际发生；
企业履行相关履约义务。

6、售后回购

因存在远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的	回购价格 < 原售价	租赁交易	
	回购价格 > 原售价	融资交易	
应客户要求而负有回购义务	客户具有行使该要求权重大经济动因	回购价格 < 原售价	租赁交易
		回购价格 > 原售价	融资交易
	客户不具有行使该要求权重大经济动因	作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理	

7、客户未行使的权利

- 如果企业预计将有权获得客户未行使的合同权利金额，企业应当根据客户行使合同权利的模式按比例将预计未使用的权利金额确认为收入。
- 如果企业预计无权获得未使用的合同权利金额，则企业应在客户行使其剩余权利的履约义务可能性极低时将预计未使用的权利金额确认为收入。

8、无需退回的初始费

初始费与向客户转让已承诺的商品相关	该商品构成单项履约义务	在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入
	该商品不构成单项履约义务	在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入
初始费与向客户转让已承诺的商品不相关	初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入	

【知识点 6】PPP 项目合同会计处理

1、PPP 合同项目的特征和条件

(1) 双特征

- 站在社会资本方的角度来讲，社会资本方需满足双特征：
- 社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务；
- 社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿。

(2) 双控制

- 站在政府方来讲，政府方需满足双控制：
- 政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；
- PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权等形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益

2、PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用

- 对于确认为无形资产的部分，满足资本化条件时，应当将其予以资本化，并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，结转至无形资产；
- 除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方均应予以费用化。

3、会计处理

(1) 无形资产模式

建造期间	确认建造服务收入和成本	借：合同资产 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	确认资本化的借款费用	借：PPP 借款支出 贷：应付利息、长期借款——应计利息
	PPP 项目资产达到预定可使用状态	借：无形资产 贷：合同资产 PPP 借款支出
运营期间	确认运营服务收入和成本	借：银行存款 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	无形资产进行摊销	借：主营业务成本 贷：累计摊销

(2) 金融资产模式

建造期间	确认建造服务收入和成本	借：合同资产 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	确认融资成分	借：合同资产 贷：财务费用/利息收入等
运营期间	确认运营服务收入和成本	借：合同资产 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：应付职工薪酬等 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	确认融资成分	借：合同资产 贷：财务费用/利息收入等
	拥有收取对价的权利	借：应收账款 贷：合同资产

	从政府方收到款项	借：银行存款 贷：应收账款
其他服务	确认路面翻修服务收入和成本	借：合同资产 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等 借：主营业务成本 贷：合同履约成本

(3) 混合模式

建造期间	确认建造服务收入和成本	借：合同资产 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	确认融资成分	借：合同资产 贷：财务费用/利息收入等
	确认资本化的借款费用	借：PPP 借款支出 贷：长期借款——应计利息
	PPP 项目资产达到预定可使用状态	借：无形资产 贷：合同资产 PPP 借款支出
运营期间	拥有收取对价的权利,收到款项	借：应收账款 贷：合同资产 借：银行存款 贷：应收账款
	确认融资成分	借：合同资产 贷：财务费用/利息收入等
	确认运营服务收入和成本	借：合同资产 贷：主营业务收入 借：合同履约成本 贷：应付职工薪酬等 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	无形资产进行摊销	借：主营业务成本 贷：累计摊销

第二节 费用

【知识点 1】费用的确认

➤ 费用：是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

【知识点 2】期间费用

1、管理费用

- 定义：是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用。
- 内容：包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费、工会经费、董事会费、诉讼费、业务招待费、技术转让费、研究费用、排污费以及行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。

2、销售费用

- 定义：是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用。
- 内容：包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、装卸费以及为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费用等费用。

3、财务费用

- 定义：是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。
- 内容：包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

第三节利润

【知识点 1】利润的构成

1、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-财务费用-研发费用-信用减值损失-资产减值损失+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）+投资收益（-投资损失）+其他收益+资产处置收益（-资产处置损失）+净敞口套期收益（-净敞口套期损失）

3、利润总额

- 利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

4、净利润

- 净利润=利润总额-所得税费用

【知识点 2】营业外收支的会计处理

- 营业外收入，是指企业发生的营业利润以外的收益。营业外收入主要包括：非流动资产毁损报废利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。
- 营业外支出，是指企业发生的营业利润以外的支出，主要包括：非流动资产毁损报废损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

【知识点 3】本年利润的会计处理（略）

【知识点 4】综合收益总额

- 综合收益总额=净利润+税后其他综合收益净额

第十八章政府补助

第一节政府补助概述

【知识点 1】政府补助定义

- 定义：是企业从政府无偿取得货币资产或非货币资产。
- 包括：无偿拨款、税收返还（如先征后返、即征即退）、财政贴息、无偿给予非货币型资产等。
- 不包括：政府与企业间的债务豁免、直接减征、免征、增加计税递减额、抵免部分税额。

【知识点 2】政府补助的特征

- 来源于政府的经济资源。
- 政府补助是无偿的。
- 要点提示：
政府以投资者身份投入资本，享有所有权权益，不属于政府补助。政府给企业的经济资源是企业销售商品对价的组成部分，则不属于政府补助，按《企业会计准则第 14 号—收入》正常确认收入。

【知识点 3】政府补助的分类

- 1、与资产相关的政府补助
 - 定义：企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。
- 2、与收入相关的政府补助
 - 定义：除资产相关的政府补助。

第二节政府补助的会计处理

【知识点 1】会计处理方法

- 总额法：在确认政府补助时将政府补助全额确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者费用的扣减。
- 净额法：将政府补助作为相关资产账面价值或所补偿费用的扣减。

【知识点 2】与资产相关的政府补助

业务	会计处理方法	
	总额法	净额法
企业取得政府补助	借：银行存款 贷：递延收益	借：银行存款 贷：递延收益
相关资产达到预定可使用状态或预定用途时	相关资产在计提折旧或摊销期间，将递延收益分期计入损益 借：递延收益 贷：其他收益 (与日常活动相关)	将递延收益冲减相关资产账面价值 借：递延收益 贷：有关资产

	营业外收入 (与日常活动无关)	
资产提前处置或报废, 应将尚未分摊完的递延收益一次性转入当期损益	借: 递延收益 贷: 资产处置损益 (出售转让) 营业外收入 (毁损报废)	无需处理

【知识点 3】与收益相关的政府补助

满足政府补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本费用

业务		总额法	净额法
补偿以后期间的成本费用	收到政府补助时	借: 银行存款等 贷: 递延收益	借: 银行存款等 贷: 递延收益
	成本费用发生时	借: 递延收益 贷: 其他收益 (与日常活动相关) 营业外收入 (与日常活动无关)	借: 递延收益 贷: 生产成本、管理费用、 营业外支出等
补偿已发生的成本费用		借: 银行存款等 贷: 其他收益 (与日常活动相关) 营业外收入 (与日常活动无关)	借: 银行存款等 贷: 生产成本、管理费用、 营业外支出等

【知识点 4】政府补助的退回

- 冲减相关资产账面价值。
- 冲减相关递延收益账面余额, 超出部分计入当期损益。
- 其他情况, 计入当期损益, 属于前期差错的, 按前期差错更正进行追述调整。

【知识点 5】特定业务的会计处理

- 1、综合性项目政府补助
 - 进行分解分别进行会计处理
 - 难以区分的, 企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理
- 2、政策性优惠贷款贴息

	政府将贴息资金拨付给贷款银行	财政将贴息资金直接拨付给收益企业
方法一	借: 银行存款 贷: 长期借款——本金 借: 在建工程/财务费用 (按优惠利率计算) 贷: 应付利息	借: 银行存款 贷: 长期借款——本金 借: 在建工程/财务费用 (按优惠利率) 贷: 应付利息
方法二	借: 银行存款	

<p style="text-align: center;">长期借款——利息调整</p> <p>贷：长期借款——本金 递延收益</p> <p>借：在建工程/财务费用 (按实际利率计算)</p> <p>贷：应付利息 (按优惠利率计算)</p> <p style="text-align: center;">长期借款——利息调整</p> <p>借：递延收益</p> <p>贷：在建工程/财务费用等</p>	<p>借：其他应收款等</p> <p>贷：在建工程/财务费用等 (按优惠利率)</p>
---	---

第三节政府补助的列报

- 1、政府补助在利润表上的列示
 - 其他收益
 - 冲减相关成本费用
 - 营业外收支
- 2、政府补助的附注披露

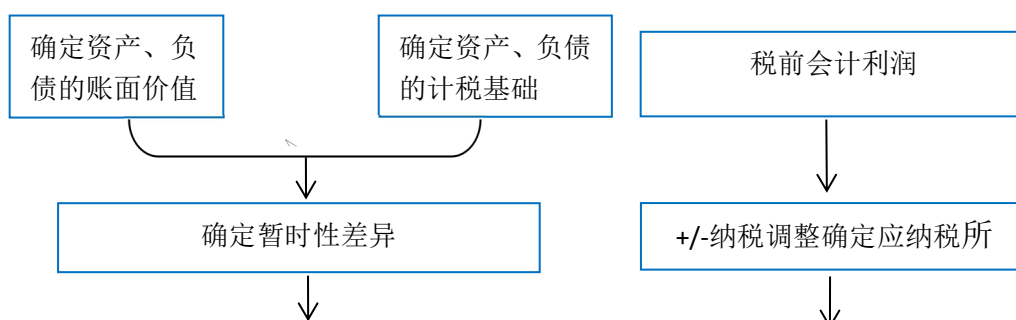
第十九章所得税

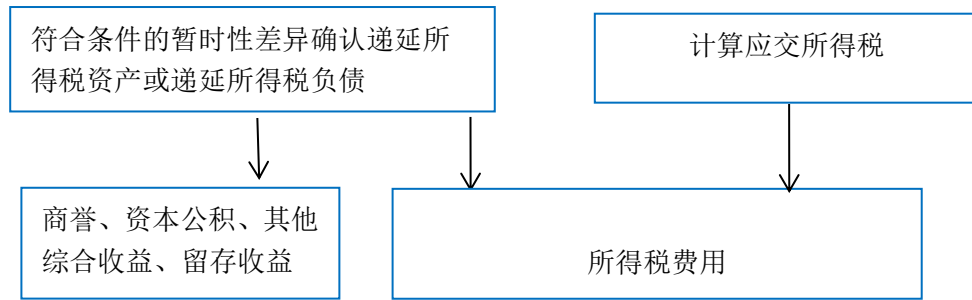
第一节所得税核算的基本原理

【知识点 1】资产负债表债务法

- 资产负债表债务法是基于资产负债表中所列示的资产、负债账面价值和计税基础经济含义的基础上，分析按照会计原则列报的账面价值与税法规定的差异，并就有关差异确定相关所得税影响的会计方法。

【知识点 2】所得税会计的一般程序





第二节 资产、负债的计税基础

【知识点 1】资产的计税基础

- 1、在取得时：入账价值=计税基础
- 2、后续计量中会计税法规定不同，可能造成账面价值与计税基础的差异

(1) 固定资产

- 账面价值=取得成本-会计累计折旧-累计减值准备
- 计税基础=取得成本-税法累计折旧

(2) 外购的无形资产

类别	账面价值	计税基础
使用寿命有限的	取得成本-会计累计摊销-累计减值准备	取得成本-税法累计摊销
使用寿命不确定的	取得成本-累计减值准备	取得成本-税法累计摊销

(3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

类别	账面价值	计税基础
交易性金融资产	期末的公允价值	取得成本（即不考虑持有期间公允价值的波动）

(4) 其他资产

类别	账面价值	计税基础
应收账款	账面余额-坏账准备	账面余额（在发生实质性损失之前，预计的减值损失不允许税前扣除）
存货	账面余额-存货跌价准备	
其他债权投资	期末的公允价值	取得成本（即不考虑持有期间公允价值的波动）
投资性房地产	成本模式：原值-会计累计折旧/摊销-累计减值准备 公允价值模式：期末公允价值	原值-税法累计折旧/摊销

【知识点 2】负债的计税基础

负债科目	会税处理 无差异	会税处理有 差异	差异原因
合同负债、预收账款、递延收益	账面价值	0	税法提前确认为应税收入，会计确认为收入时可税前扣除。
预计负债、应付职工薪酬、其他负债等	账面价值	0	实际发生时予以扣除，计提时不可税前扣除。

【知识点 3】特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定（略）

第三节暂时性差异

【知识点 1】税法与会计的差异可以分为永久性差异和暂时性差异

➤ **永久性差异**：指会计与税法在核算口径上存在差异，且该差异一旦发生不会消除。

➤ **暂时性差异**：是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差异，此类差异的最大特点是可以逆转（转回）。此外，按照税法规定可结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，也视同可抵扣暂时性差异处理。

考试中常见的永久性差异和暂时性差异：

永久性差异	研发支出的加计扣除（费用化部分）	
	应付职工薪酬规定税前扣除标准的，且不得结转以后年度扣除的超标部分	
	国债利息收入，居民企业之间取得的股息、红利	
	政府职能部门的行政性罚款	
	是暂时性差异，但可视同永久性差异进行处理的项目	商誉的初始计量（免税合并） 长期是暂时性差异，但可视同永久性差异进行处理的项目股权投资权益法（准备长期持有） 无形资产加计摊销（内部研发资本化部分）
暂时性差异	计提减值	
	以公允价值为计量属性	
	以历史成本为计量属性（比如会计和税法的折旧摊销不同）	
	预计负债	
	广告费和业务宣传费支出 税前弥补亏损	

【知识点 2】应纳税暂时性差异

- 资产的账面价值 > 计税基础
- 负债的账面价值 < 计税基础

【知识点 3】可抵扣暂时性差异

- 资产的账面价值 < 计税基础
- 负债的账面价值 > 计税基础

【知识点 4】特殊项目产生的暂时性差异

特殊项目	举例	暂时性差异
未作为资产、负债确认的项目	符合条件的广告费和业务宣传费支出	实际费用-当年销售收入×15%
可抵扣亏损及税款抵减	可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减	未来有足够的应纳税所得额可以抵扣的亏损金额

第四节递延所得税资产及负债的确认和计量

【知识点 1】递延所得税资产、负债的确认与计量的一般原则

- 除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。
- 确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，应当以未来期间的应纳税所得额为限。
- 无论应纳税/可抵扣暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债/资产都不要折现。

【知识点 2】递延所得税资产的减值

- 如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额，减记“递延所得税资产”账面价值。以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额，恢复递延所得税的账面价值。

	递延所得税负债	递延所得税资产
期末余额	应纳税暂时性差异的期末余额×未来转回时的所得税税率	可抵扣暂时性差异的期末余额×未来转回时的所得税税率
本期发生额	期末余额—期初余额	

【知识点 3】特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量

1、与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

- (1) 影响其他综合收益：
 - 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值的变动金额；
 - 同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益；
 - 自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益等。
- (2) 影响留存收益：
 - 会计政策变更追溯调整或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益；
 - 投资性房地产后续计量模式变更；

2、与企业合并相关的递延所得税[非同控吸收合并（免税合并）]

业务发生时点	会计处理	分录
购买日后 12 个月内，取得新的或进一步信息表明购买日的相关情况已存在	确认相关递延所得税资产，减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益	借：递延所得税资产 贷：商誉 所得税费用
除上述情况外	确认企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益	借：递延所得税资产 贷：所得税费用

3、与股份支付相关的当期及递延所得税

根据税法规定，对于附有业绩条件或者服务条件股份激励计划，企业按照会计准则的相关规定确认的成本费用在等待期内不得税前抵扣，待股权激励计划可行权时方可抵扣，可抵扣的金额为实际行权时股票公允价值与激励对象支付的行权金额的差额。

因此，企业未来可以在税前抵扣的金额与等待期内确认的成本费用金额很可能存在差异，企业应该根据期末的股票价格估计未来可以税前抵扣的金额，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产。此外，如果未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用，超出部分形成的递延所得税资产应该直接计入所有者权益，而不是当期损益。

【知识点 4】不确认递延所得税负债、资产的特殊情况

1、商誉

➤ 在免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。

2、长期股权投资

如果企业拟长期持有该项资产，则一般不确认相关递延所得税：

➤ 因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；

➤ 因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；

➤ 因确认享有被投资单位其他综合收益和其他权益变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下，预计未来期间也不会转回。

3、内部研究开发形成的无形资产

➤ 除企业合并以外的交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税。

【知识点 5】适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

➤ 已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。

第五节所得税费用的确认和计量

【知识点 1】当期所得税

应纳税所得额=税前会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

应纳税税额=应纳税所得额×当期所得税税率

账务处理：

借：所得税费用

 贷：应交税费—应交所得税

【知识点 2】递延所得税

递延所得税=(递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额)-(递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额)=Δ 递延所得税负债-Δ 递延所得税资产

借：所得税费用

 其他综合收益

 商誉、留存收益等

 贷：递延所得税负债【或相反】

借：递延所得税资产

 贷：所得税费用

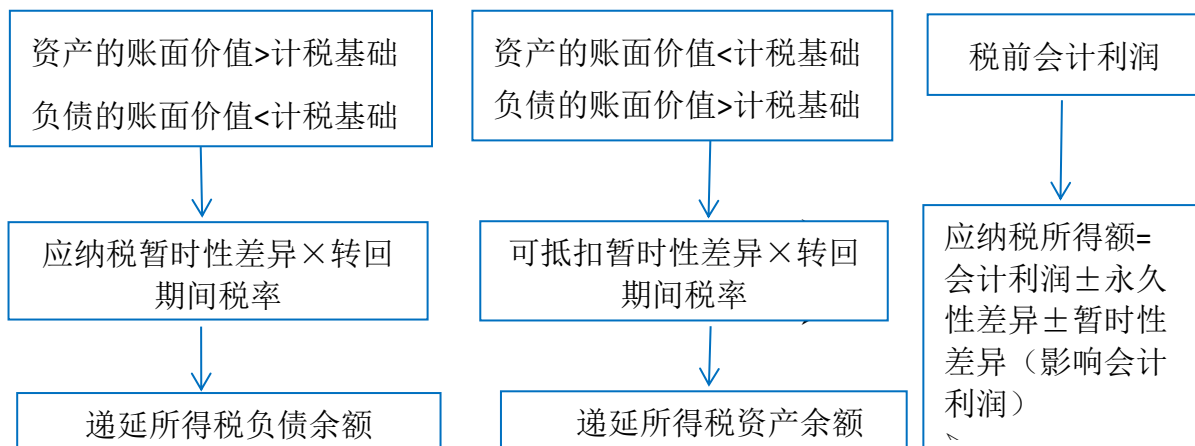
 其他综合收益

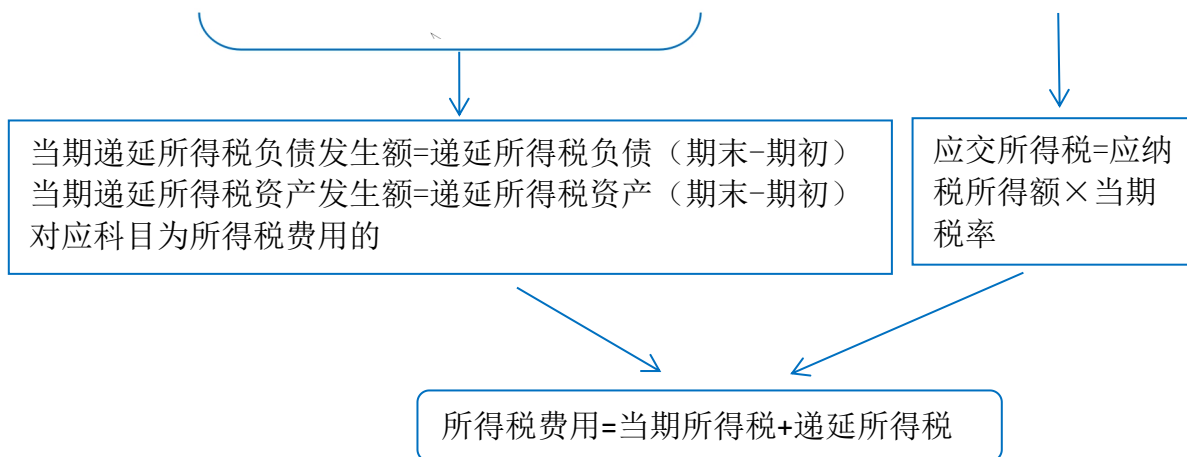
 商誉、留存收益等

【知识点 3】所得税费用

所得税费用=当期所得税+递延所得税

资产负债表债务法小结（图）





第六节 所得税列报（略）

第二十章 非货币性资产交换

第一节 非货币性资产交换的概念

【知识点 1】非货币性资产交换的相关概念

1、货币性资产和非货币性资产的区别

项目	定义	举例
货币性资产	企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利	现金、银行存款、应收账款、应收票据、债权投资、其他应收款等
非货币性资产	货币性资产以外的资产	固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资、预付账款等

2、非货币性资产交换的概念

➤ 非货币性资产交换是指交易双方主要以非货币性资产进行的交换，该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

3、非货币性资产交换的认定

交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）；

涉及少量的货币性资产交换，当补价÷整个资产交换金额（不含增值税）<25%时，属于非货币性资产交换。

【知识点 2】非货币性资产交换不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
换出资产为存货的非货币性资产交换	《企业会计准则第 14 号——收入》
非货币性资产交换中涉及的企业合并	《企业会计准则第 20 号——企业合并》 《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》

	《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》
非货币性资产中涉及的金融资产	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款	《企业会计准则第 21 号——租赁》
非货币性资产交换构成权益性交易	应当适用权益性交易的有关会计处理规定。
企业从政府无偿取得非货币性资产	适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》
企业将非流动资产或处置组分配给所有者的	适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

第二节非货币性资产交换的确认和计量

【知识点 1】非货币性资产交换的确认原则

1、确认原则

项目	确认时点
换入资产	符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认
换出资产	满足资产终止确认

2、换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点不一致的会计处理

交易事项	会计处理原则
换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件	在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债
换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件	在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产

【知识点 2】非货币性资产交换的计量原则

1、公允价值

(1) 适用条件（同时满足）：

该项交换具有商业实质

换出资产或换入资产的公允价值能够可靠地计量

(2) 具体原则：

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产的公允价值计量；

但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加公允可靠的除外。

2、账面价值

(1) 适用条件（满足其一）：

➤ 不具有商业实质

➤ 交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量

(2) 具体原则：

➤ 对于换入资产，企业应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本；

- 对于换出资产，终止确认时不确认损益。

【知识点 3】商业实质的判断

- 满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：
 - 换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同；
 - 使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

第三节非货币性资产交换的会计处理

【知识点 1】以公允价值为基础计量的会计处理

1、以换出资产的公允价值计量

适用情况	换入资产的入账价值	终止确认换出资产时的损益
不涉及补价	换入资产成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费	换出资产的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益： 固定资产、无形资产：资产处置损益 长投（成本法）：投资收益 长投（权益法）：投资收益，同时其他综合收益和其他资本公积转投资收益或留存收益 投资性房地产（成本计量）：确认其他业务收入、其他业务成本 投资性房地产（公允价值计量）：确认其他业务收入、其他业务成本，同时公允价值变动损益和其他综合收益转其他业务成本。
涉及相关补价	换入资产成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的货币性资产（或-收到货币性资产）的公允价值	其他债权投资：投资收益，同时其他综合收益转投资收益 其他权益工具投资：留存收益，同时其他综合收益转投资收益 交易性金融资产：投资收益

2、以换入资产的公允价值计量

- 换入资产入账价值=换入资产公允价值+相关成本费用
- 换出资产处置损益=换入资产公允价值+进项税额-销项税额-换出资产账面价值

【知识点 2】以账面价值为基础计量的会计处理

适用情况	换入资产的入账价值	终止确认换出资产时的损益
不涉及补价	换入资产成本=换出资产账面价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费	不确认损益

涉及补价	换入资产成本=换出资产账面价值+换出资产增值税销项-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的货币性资产 (-收到的货币性资产)	
------	--	--

【知识点 3】涉及多项非货币性资产交换的会计处理

	换入多项资产入账价值		终止确认换出资产时的损益
公允价值计量	以换出资产的公允价值为计量	金融资产：公允价值计量	确认终止损益
		非金融资产：换入非金融资产总成本×该资产公允/非金融资产总公允+与其相关的税费	
以换入资产的公允价值为计量	换入资产公允价值+相关税费		
账面价值计量	各项资产的入账价值=该资产公允/换入资产总公允×换入资产的总入账价值+相关税费		不确认损益

换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊；
换入资产的总入账价值=换出资产账面价值总额+支付补价或-收到补价

第二十一章 债务重组

第一节 债务重组的定义和方式

【知识点 1】债务重组的定义和方式

1、债务重组的定义

➤ 指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

2、债务重组的方式

- 债务人以资产清偿债务
- 债务人将债务转为权益工具
- 修改其他条款如：调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等
- 组合方式

【知识点 2】债务重组不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
通过债务重组形成企业合并	《企业会计准则第 20 号——企业合并》
债务重组中涉及的债权、重组权、债务、重组债务和其他金融工具确认、计量和列报	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
债务重组构成权益性交易	应当适用权益性交易的有关会计处理规定
	特殊情况：相同比例豁免，计入投资收益；超出部分计入资本公积。

第二节 债务重组的会计处理

【知识点 1】债权和债务的终止确认

- 债权人：收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权
- 债务人：债务的现时义务解除时终止确认债务

【知识点 2】以资产清偿债务

项目	债权人	债务人
以金融资产清偿清偿债务	借：银行存款 其他债权投资（公允） 其他权益工具投资等（公允） 坏账准备 投资收益（差额） 贷：应收账款（账面）	借：应付账款（账面） 贷：银行存款 其他债权投资（账面） 其他权益工具投资等（账面） 投资收益（差额） 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——未分配利润（其他权益工具投资清偿债务）
以非金融资产清偿债务	借：库存商品、固定资产等（放弃债权的公允价值+相关税费） 坏账准备 投资收益（差额） 贷：应收账款 银行存款（相关税费）	借：应付账款（账面） 贷：库存商品、无形资产、固定资产清理（账面） 其他收益——债务重组收益（差额）
多项资产清偿债务	按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配 借：交易性金融资产（公允） 库存商品（分配确认） 固定资产（分配确认） 坏账准备	借：应付账款（账面） 贷：交易性金融资产、库存商品、固定资产清理（账面） 其他收益——债务重组收益（差额）

	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)	
处置组清偿债务	(1) 比照受让多项金融资产 (2) 债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别: 债权人比较假定其不划分为持有待售的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额, 以两者孰低, 划入持有待售类别	比照受让多项金融资产

- 债权人: 无论接受金融资产还是非金融资产, 差额都计入投资收益;
- 债务人: 只是纯粹的金融资产偿债, 差额计入投资收益; 一旦涉及金非金融资产偿债(部分或全部), 差额都计入其他收益。

【知识点 3】将债务转为权益工具

债权人	债务人
借: 长期股权投资(放弃债权的公允价值+相关税费) 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)	借: 应付账款 贷: 股本/实收资本 资本公积——股本溢价 (或资本溢价) 银行存款(支付的证券发行费用等) 投资收益(清偿债务账面价与权益工具金额的差额)

- 债权人债务人在债务转为权益中差额均计入投资收益。
- 债务人初始确认权益工具时, 按照权益工具的公允价值计量; 公允价值不能可靠计量的, 按照所清偿债务的公允价值计量。

【知识点 4】修改其他条款

		债权人	债务人
修改其他条款	实质性修改	一般情况 确认新债权: 公允价值 借: 应收账款等(公允) 坏账准备等 贷: 应收账款等 (旧债权账面) 投资收益(新债权公允-原债权账面)	适用: (原债权现值——新债权现值)/原债权现值>10%的(按原实际利率折现) 借: 应付账款等(旧债务账面) 贷: 应付账款等(新债务公允) 投资收益(倒挤)
	非实质性修改	适用: 题目明确告知该情况为非实质性修改 继续确认原债权(以摊余成本计量的债权除外), 确认	适用: 原债权现值——新债权现值)/原债权现值≤10%的(按原实际利率折现) 继续确认原债务(以摊余成本计量)

	投资收益 借：应收账款等 贷：投资收益（修改后的现值-原债权账面价值）	的债权），确认投资收益 借：应付账款等 贷：投资收益（原债务账面价值-修改后债务的现金流量现值）
--	--	---

- 对于以摊余成本计量的债权，债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计量该重组债权的账面余额，并将相关利得或损失计入“投资收益”科目。
- 债务人，实质性修改的判断，需要考虑 10%的标准。债权人没有 10%的标准（依题目判定）。

【知识点 5】组合方式

	债权人	债务人
组合方式	一般认为做了实质性修改 借：金融资产（取得当天公允价值为基础） 应收账款等（新债务的公允价值） 非金融资产（分配确认） 坏账准备等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应收账款等（旧债务账面价值） 银行存款（相关税费） 投资收益（倒挤）	涉及修改条款时需要判断是否构成实质性修改 借：应付账款等（旧债务账面价值） 贷：相关资产（账面价值） 银行存款等 应付账款（新债务公允价值） 其他收益——债务重组收益（涉及非金融资产） 投资收益（仅涉及金融资产时） 应交税费——应交增值税（销项税额）

第三节 债务重组的相关披露（略）

第二十二章 外币折算

第一节 记账本位币的确定

【知识点 1】记账本位币的确定

1、记账本位币的确定

- （1）指企业经营所处的主要经济环境中的货币。
- （2）记账本位币一经确定不得随意变更。
- （3）记账本位币的确定选定，应当考虑下列因素：
 - 从日常活动收入的角度看，该货币能够对商品和劳务的销售价格起主要作用，通常以该货币进行商品和劳务的计价及结算。
 - 从日常活动支出的角度看，该货币能够对商品和劳务所需人工、材料和其他费用产生主要影响，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。
 - 融资活动获取的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。

【知识点 2】境外经营记账本位币的确定

1、境外经营的含义

➤ 境外经营是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。企业在境内的子公司合营企业、联营企业或者分支机构采用不同于企业的记账本位币的，也视同境外经营。

2、境外经营记账本位币的确定

- 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。
- 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。
- 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。
- 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

【知识点 3】记账本位币变更的会计处理

- 企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。由于采用同一即期汇率进行折算，因此，不会产生汇兑差额。
- 企业记账本位币发生变更的，其比较财务财务报表应当以其可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

第二节外币交易的会计处理

【知识点 1】汇率

- 买入价：银行买入其他货币的价格。
- 卖出价：银行出售其他货币的价格。
- 中间价：买入价或卖出价的平均价。
- 即期汇率：一般指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价。
- 即期汇率的近似汇率：通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等

【知识点 2】外币交易的记账方法（略）

【知识点 3】外币交易的会计处理

1、初始确认

- 企业发生外币交易的，应当在初始确认时，采用交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额。
- 企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易日即期汇率折算，这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币折算差额。

2、期末调整或结算

（1）外币交易期末调整或结算的处理原则

项目	范围	处理原则
货币性项目	货币性资产：库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款、债权投资、其他债权投资等；	汇兑差额计入当期损益（费用化）或成本（资本化）。

	货币性负债：短期借款、应付账款、其他应付款、应付债券、长期借款、长期应付款等	
非货币性项目	历史成本计量：预付账款、预收账款、合同资产、合同负债、长期股权投资、固定资产、无形资产等	不产生汇兑差额
	存货	期末汇率折算可变现净值，与成本孰低计量，产生减值则计提存货跌价准备。
	交易性金融资产	汇兑差额=期末公允价值×期末汇率-期初公允价值×期初汇率，计入“公允价值变动损益”科目
	其他权益工具投资	其他综合收益（不需要区分汇率变动和公允价值变动）

金融资产的汇兑损益及公允价值变动处理

金融资产的类型	汇率变动计入的科目	公允价值变动计入的科目
以摊余成本计量的金融资产（债权投资）	财务费用	不涉及
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（权益工具投资形成的交易性金融资产）	汇率变动和公允价值变动不区分，均计入公允价值变动损益	
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他权益工具投资	汇率变动和公允价值变动不区分均计入其他综合收益
	其他债权投资	财务费用 其他综合收益

第三节外币财务报表折算

【知识点1】境外经营财务报表的折算

1、对外币报表的折算

常见的四种方式

流动和非流动法	流动资产和流动负债项目按资产负债表日现行汇率折算，非流动资产和非流动负债项目及实收资本等项目按历史汇率折算，留存收益为倒算数。 利润表上折旧与摊销费用按相应资产取得时的历史汇率折算，其他收入和费用项目按报告期的平均汇率折算，销货成本根据“期初存货+本期购货-期末存货”的关系确定。形成的折旧损失计入报告企业的合并损益中，形成的折算收益，已实现部分予以确认，未实现部分予以递延。
货币性和非货币性法	货币性资产和负债按期末现时汇率折算，非货币性资产和负债按历史汇率折算。
时态法	资产负债表各项目以过去价值计量的，采用历史汇率；以现

	在价值计量的，采用现时汇率，产生的折算损益计入当年的合并净损益。
现实汇率法	资产和负债项目均按现时汇率折算，实收资本按历史汇率折算；利润各项目按当期平均汇率折算，产生的折算损益作为所有者权益项目予以列示。

2、我国会计准则采用的折算方法

(1) 我国外币折算准则基本采用现时汇率法。

(2) 首先调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，然后根据调整后的会计政策及会计期间编制相应货币的财务报表，最后按照以下方式对境外经营财务报表进行折算：

资产负债表：资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

所有者权益项目		折算方法
实收资本（或股本）		实际发生时的即期汇率
资本公积		实际发生时的即期汇率
盈余公积	期初盈余公积	以前年度盈余公积结转
	当期计提的盈余公积	当期平均汇率折算
未分配利润	期初未分配利润	以前年度未分配利润结转
	本期净利润转入的未分配利润	当前平均汇率折算
其他综合收益		外币报表折算差额，倒挤数

利润表：收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。

外币财务报表折算差额：在编制合并财务报表时，列示在合并资产负债表的“其他综合收益”项目。

外币财务报表折算，不区分货币性项目和非货币性项目，统一按报表中的项目采用上述方法进行折算。

3、特殊项目的处理

(1) 企业境外经营为其子公司，少数股东应分担的外币财务报表折算差额，应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（或相反分录）

(2) 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额

实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”。

实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵消，差额计入“其他综合收益”项目。

在合报中最终计入“其他综合收益”。

【知识点 2】境外经营的处置

企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该

境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

处置的境外经营为子公司的，将已列入其他综合收益的外币财务报表折算差额中归属于少数股东的部分，视全部处置或部分处置分别予以终止确认或转入少数股东权益。

➤ 财务报表折算差额产生的其他综合收益，在未来期间可以重分类进损益。

第二十三章财务报告

第一节财务报表概述

【知识点 1】财务报表的定义和构成

1、定义

➤ 企业对外提供的反映企业某特定日期的财务状况和某会计期间的经营成果现金流量等会计信息的文件。

2、构成（至少包括）

- 资产负债表
- 利润表
- 现金流量表
- 所有者权益（或股东权益）变动表
- 附注

【知识点 2】财务报表列报的基本要求（财务报表项目金额间的相互抵销）

1、基本要求

- 应当以总额列报
- 不得以净额列报

2、不属于抵销，可以以净额列示的种情形：

- 一组类似交易形成的利得和损失以净额列示；
- 资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示；
- 非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质。

第二节资产负债表

【知识点 1】资产和负债按流动性列报

1、流动资产（满足其一）

- 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；
- 主要为交易目的而持有；
- 预计在资产负债表日起一年内（含一年）变现；
- 自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

2、流动负债（满足其一）

- 预计在一个正常营业周期中清偿；
- 主要为交易目的而持有；
- 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；
- 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

【知识点2】资产负债表的填列方法

1、根据总账科目的余额填列

货币资金项目	包括库存现金、银行存款、其他货币资金合计数填列
其他应付款项目	其他应付款、应付利息、应付股利合计数填列

2、根据明细账科目的余额分析计算填列

开发支出项目	研发支出—资本化支出明细科目期末余额填列
应付账款项目	应付账款和预付账款期末贷方余额合计数填列
预收款项项目	预收账款和应收账款期末贷方余额合计数填列
交易性金融资产项目	自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产在“其他非流动金融资产”项目列报
其他债权投资科目	自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资，在“一年内到期的非流动资产”项目列报
	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资，在“其他流动资产”项目中填列

3、根据总账科目和明细账科目的余额分析计算填列

长期借款项目	长期借款总账科目余额扣除长期借款科目所属的明细科目将在资产负债表日起一年内到期，且企业不能自主地将清偿义务展期的部分后的金额计算填列
应付债券项目	应付债券总账科目余额扣除长期借款科目所属的明细科目将在资产负债表日起一年内到期，且企业不能自主地将清偿义务展期的部分后的金额计算填列

4、根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列

长期应收款项目	长期应收款科目期末余额-未实现融资收益科目余额-坏账准备科目余额
长期应付款项目	长期应付款科目余额+专项应付款科目余额-未确认融资费用科目余额

5、综合运用上述填列方法分析填列

合同资产项目和合同负债项目	同一个合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示
	净额为借方余额，根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列
	净额为贷方余额，根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列

第三节 利润表

【知识点 1】利润表的填列方法

研发费用项目	管理费用科目下的研发费用明细科目的发生额
	管理费用科目下的无形资产摊销明细科目的发生额
营业收入项目	主营业务收入+其他业务收入
营业利润项目	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+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）-信用减值损失-资产减值损失±资产处置收益（损失）
利润总额项目	利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出
净利润项目	净利润=利润总额-所得税费用
其他综合收益的税后净额项目	直接反应在所有者权益的利得和损失的税后净额

第四节 现金流量表

【知识点 1】现金流量表的填列方法

1、经营活动产生的现金流量

经营活动定义	投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项
一般包括	销售商品、提供劳务收到的现金
	收到的税费返还
	收到其他与经营活动有关的现金
	购买商品、接受劳务支付的现金
	支付给职工以及为职工支付的现金
	支付的各项税费
	支付其他与经营活动有关的现金

2、投资活动产生的现金流量

投资活动定义	长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动
一般包括	收回投资收到的现金
	取得投资收益收到的现金
	处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额
	处置子公司及其他营业单位收到的现金净额
	收到其他与投资活动有关的现金
	购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金
	投资支付的现金
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	

	支付其他与投资活动有关的现金
--	----------------

3、筹资活动产生的现金流量

筹资活动定义	导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动
一般包括	吸收投资收到的现金
	取得借款收到的现金
	收到其他与筹资活动有关的现金
	偿还债务支付的现金
	分配股利、利润或偿付利息支付的现金
	支付其他与筹资活动有关的现金

4、现金流量表补充资料

- (1) 将净利润调节为经营活动现金流量，需要对四大类项目进行调整
- 实际没有支付现金的费用
 - 实际没有收到现金的收益
 - 不属于经营活动的损益
 - 经营性应收应付项目的增减变动

【知识点 2】现金流量表的编制方法及程序

1、直接法和间接法（列报经营活动现金流量的方法）

(1) 直接法

- 以利润表中的营业收入为起算点
- 调节与经营活动有关的项目的增减变动
- 计算出经营活动产生的现金流量

(2) 间接法

将净利润调节为经营活动现金流量

影响事项	调整净利润
实际没有支付现金的费用	调增
实际没有收到现金的收益	调减
不属于经营活动的收益	调减
不属于经营活动的损失	调增
经营性应收项目的增加、应付项目的减少	调减
经营性应收项目的减少、应付项目的增加	调增

第五节所有者权益变动表

【知识点 1】所有者权益变动表的内容及结构

1、所有者权益变动表的内容

(1) 至少应当单独列示反映的项目

- 综合收益总额
- 会计政策变更和前期差错更正的累计影响金额
- 所有者投入资本和向所有者分配利润等
- 提取盈余公积

- 所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况

第六节财务报表附注披露

【知识点 1】附注的主要内容

- 企业的基本情况
- 财务报表的编制基础
- 遵循企业会计准则的声明
- 重要会计政策和会计估计
- 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
- 报表重要项目的说明
- 其他需要说明的重要事项
- 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标政策及程序的信息

【知识点 2】分部报告

1、经营分部的认定

(1) 同时满足

- 该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；
- 企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以及决定向其配置资源、评价其业绩；
- 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

2、报告分部的确定

(1) 重要性标准的判断：

该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10%或者以上；
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。
该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10%或者以上。

(2) 低于 10%重要性标准的选择

- 企业管理层认为披露该经营分部信息对会计信息使用者有用的，可以将其确定为报告分部。
- 将该经营分部与一个或一个以上的具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的其他经营分部合并，作为一个报告分部。
- 不将该经营分部直接指定为报告分部，也不将该经营分部与其他未作为报告分部的经营分部合并为一个报告分部的，企业在披露分部信息时，应当将该经营分部的信息与其他组成部分的信息合并，作为其他项目单独披露。

【知识点 3】关联方披露

1、关联方关系的认定

该企业的母公司
该企业的子公司
与该企业受同一母公司控制的其他企业
对该企业实施共同控制的投资方
对该企业施加重大影响的投资方
该企业的合营企业

该企业的联营企业
该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员
该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员
该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业
该企业关键管理人员提供服务的提供方与服务接受方
企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业
该企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业

2、不构成关联方关系的情况

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、经销商或代理商之间；

与该企业共同控制合营企业的合营者之间；

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；

两方或两方以上受同一方重大影响的企业之间。

第七节中期财务报告

【知识点 1】中期财务报告的定义及其构成

1、中期财务报告的定义

➤ 中期财务报告，是指以中期为基础编制的财务报告，包括月报、季报、半年报，也包括年初至本中期末的财务报告。

2、中期财务报告的构成

➤ 中期财务报告至少应当包括以下部分：资产负债表、利润表、现金流量表、附注。

【知识点 2】中期财务报告的编制要求

1、中期财务报告编制应遵循的原则

➤ 与年度财务报告相一致的会计政策

➤ 重要性原则：重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础。

➤ 及时性原则

2、比较财务报表编制要求

本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；

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；

年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比中期末的现金流量表。

➤

第二十四章会计政策、会计估计及其变更和差错更正

第一节会计政策及其变更的概述

【知识点 1】会计政策的概述

1、会计政策的定义：企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会

计处理方法。

2、应当披露的重要会计政策包括但不限于：

发出存货成本的计量：先进先出法，移动加权平均法
长期股权投资的后续计量：成本法，权益法
投资性房地产的后续计量：成本模式，公允价值模式
固定资产的初始计量：以购买价款或其现值入账
生物资产的初始计量
无形资产的确认：内部研究开发是否确认为无形资产
非货币性资产交换的计量：公允价值，账面价值
借款费用：资本化，费用化
合并政策：母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则

【知识点 2】会计政策变更的概述

➤ 会计政策变更的定义：企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

第二节会计估计及其变更的概述

【知识点 1】会计估计的概述

1、会计估计的定义：是指财务报表中具有计量不确定性的货币金额。

2、应当披露的重要会计估计

可变现净值的确定
采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定
固定资产的预计使用寿命与净残值，折旧方法
生产性生物资产的预计使用寿命与净残值，折旧方法
使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值
可收回金额：确定公允价值减去处置费用后的净额的方法，预计未来现金流量的确定
投入法或产出法的确定
权益工具公允价值的确定
债务人债务重组中的非现金资产的公允价值、由债务转为权益工具的公允价值和修改其他条款后债务的公允价值的确定
债权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定。
预计负债初始计量的最佳估计数的确定
金融资产公允价值的确定
承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未确认融资收益的分配
探明矿区权益、井及相关设施的折耗方法；与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法
非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定
其他重要会计估计

【知识点 2】会计估计变更的概述

➤ 会计估计变更的定义：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。

第三节会计政策与会计估计及其变更的划分

【知识点 1】会计政策与会计估计及其变更的划分

➤ 企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

➤ 当至少涉及上述一项划分基础变更时，该事项是会计政策变更；不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更。

第四节会计政策和会计估计变更的会计处理

【知识点 1】会计政策变更的会计处理

1、追溯调整法

(1) 追溯调整法定义：对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

(2) 追溯调整法步骤

计算会计政策变更的累积影响数：

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。（不考虑由于损益变化而应当补分的利润或股利）；

编制相关项目的调整分录（涉及以前年度损益调整的通过“利润分配—未分配利润”及“盈余公积”调整）；

调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额；

附注说明。

2、未来适用法

➤ 未来适用法定义：将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

➤ 在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无需重新编制以前年度的财务报表。

3、会计政策变更会计处理方法的选择

被动变更：法律、行政、法规或者国家统一的会计制度等要求变更
主动变更：提供更可靠、更相关的会计信息
若追溯调整法不切实可行的，采用未来适用法

4、会计政策变更的披露

(1) 企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息：

➤ 会计政策变更的性质、内容和原因；

➤ 当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额；

➤ 无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

(2) 在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的会计政策变更的信息。

【知识点 2】会计估计变更的会计处理

1、企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。

会计估计变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

2、会计估计变更的披露

企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

- 会计估计变更的内容和原因；
- 会计估计变更对当期和未来期间的影响数；
- 会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

第五节前期差错及其更正

【知识点 1】前期差错概述

1、前期差错：由于没有运用或错误运用信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

- 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；
- 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息；
- 前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。

【知识点 2】前期差错更正的会计处理

分类	调整方法	会计处理
不重要的前期差错的会计处理	未来适用法	视同当期差错，不调整财务报表相关项目的期初数
重要的前期差错的会计处理	追溯重述法	追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额；如影响损益，通过“以前年度损益调整”科目进行调整。

【知识点 3】前期差错更正的披露

1、企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：

- 前期差错的性质；
 - 各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额；
- 2、无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。
- 3、在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的前期差错更正的信息。

第二十五章资产负债表日后事项

第一节资产负债表日后事项概述

【知识点 1】资产负债表日后事项的定义

1、资产负债表日后事项定义：是指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。

(1) 资产负债表日：资产负债表日指会计年度末和会计中期期末，中期包括半年度、季度和月度。

(2) 财务报告批准报出日：对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告对外公布的日期。

(3) 有利事项和不利事项

- 对企业财务状况、经营成果等具有一定影响的事项；
- 不属于有利事项或不利事项，不属于资产负债表日后事项。

【知识点 2】资产负债表日后事项涵盖的期间

- 资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。

【知识点 3】资产负债表日后事项的内容

1、调整事项

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通常包括：

资产负债表日后诉讼案件结案,法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务,需要调整原先确认的预计负债,或确认一项新负债;
--

资产负债表日后取得确凿证据,表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额;
--

资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入;

资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

2、非调整事项：资产负债表日后发生的情况的事项。

3、调整事项与非调整事项的区别：

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

第二节调整事项的会计处理

【知识点 1】调整事项的处理原则

- 1、涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算；
- 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、不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目；
- 4、同时调整财务报表相关的数字；

资产负债表日编制财务报表相关项目的期末数或本年发生数；
当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；
如涉及报表附注内容的，还应作出相应调整。

【知识点 2】资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

- 资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；
- 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；
- 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

第三节非调整事项的会计处理

【知识点 1】非调整事项的处理原则

- 不应当调整资产负债表日的财务报表；
- 对财务报告使用者有重大影响，在附注中披露。

【知识点 2】非调整事项的具体会计处理方法

1、在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容及其对财务状况和经营成果的影响；无法做出估计的，说明原因。

2、主要例子

资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁和承诺
资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化
资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失
资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债
资产负债表日后资本公积转增资本
资产负债表日后发生巨额亏损
资产负债表日后发生企业合并或处置子公司
资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的现金股利或利润

第二十六章企业合并

第一节企业合并概述

【知识点 1】企业合并的界定

1、被购买方是否构成业务

- 企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。

2、交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移

- 交易或事项发生以后，子公司纳入母公司合并财务报表的范围，从合并财务

报告角度形成报告主体的变化。

【知识点 2】企业合并的方式

- 控股合并：被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经营。形式比如 $A+B=A+B$ 。
- 吸收合并：被合并方在合并发生后被注销。形式比如 $A+B=A$ 。
- 新设合并：参与合并各方在企业合并后法人资格被注销，重新注册成立一家新的企业。形式比如 $A+B=C$ 。

【知识点 3】企业合并类型的划分（略）

【知识点 4】业务的判断（略）

第二节企业合并的会计处理

【知识点 1】同一控制下企业合并的处理

- 合并各方在合并前后受同一方或相同的多方共同控制，该最终控制并非暂时（通常一年以上）；取得的被合并方各项资产、负债维持原账面价值不变。

【知识点 2】非同一控制下企业合并的处理

- 参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方共同控制；参考“长期股权投资与合营安排”章节。

【知识点 3】企业合并涉及的或有对价

1、同一控制下或有对价（或有事项准则）：确认长期股权投资的同时确认预计负债或其他应收款，后续结算差额影响资本公积。

借：长期股权投资

 其他应收款（收取或有对价）

 贷：股本

 资本公积——股本溢价

 预计负债（支付或有对价）

非同一控制下或有对价：

（1）基本规定：

- 符合金融负债或权益工具定义的（金融工具准则），将拟支付的或有对价确认为负债或权益：

借：长期股权投资

 贷：银行存款

 交易性金融负债

 其他权益工具

- 符合资产定义的，将已支付的合并对价中可收回部分的权利确认为一项资产：

借：长期股权投资

交易性金融资产
贷：银行存款

(2) 细节规定：

购买日后 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调整（可以调整长投和商誉）。

借：长期股权投资

贷：交易性金融负债（商誉自动重算）

其他情况（如出现了新事项，12 个月后的证据等），不调整原长期股权投资金额和商誉。或有对价为资产或负债性质，其后续金额的变动应调整当期损益；或有对价属于权益性质，不做账务处理。

借：公允价值变动损益

贷：交易性金融负债

【知识点 4】反向购买的处理

1、相关概念：发行权益性证券的一方为购买方，即法律上的母公司，会计上的子公司；被购买方是法律上的子公司、会计上的母公司。

2、企业合并成本：法律上子公司应发行股数×市场公允股价。

3、合并商誉：合并成本减去会计上子公司可辨认净资产的 100%公允价值份额。

4、合并财务报表编制：

举例	A（会计子公司）、B（会计母公司）
项目	合并列报金额
资产、负债	B 账面价值+A 公允价值
股本	B 合并前股数×A 公司持股 B 比例+B 新发行股数
资本公积	差额
盈余公积、未分配利润	B 合并前盈余公积、未分配利润×A 持股 B 的比例

5、每股收益：合并净利润/加权平均股数；

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被购买方向购买方股东发行的普通股数量

自购买日至期末发行在外的普通股数量为被购买方实际发行在外的普通股股数

【知识点 5】被购买方的会计处理（略）

第二十七章合并财务报表

第一节合并范围的确定

【知识点 1】以“控制”为基础，确定合并范围

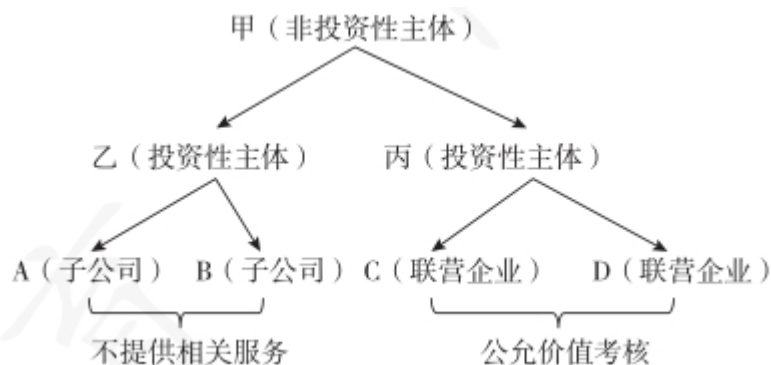
➤ 判断享有的是否为可变回报：可变回报是不固定且可能随被投资方业绩变化的回报，需基于合同安排的实质判断是否可变及可变程度。

➤ 判断投资方是否能运用权力影响回报金额：权力是一种实质性权利，非保护性权利，权力为自己行使，多表现为表决权。

【知识点 2】特殊情况一对被投资方可分割部分的控制（略）

【知识点 3】合并范围的豁免—投资性主体

➤ 豁免规定：母公司应将其全部子公司纳入合并范围，如果母公司是投资性主体，只应将其为其提供服务的公司纳入合并范围，而对其他子公司，按照金融工具核算。



➤ 甲公司应该将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并范围。投资性主体主要目的是通过资本增值，投资收益获得回报。

【知识点 4】控制的持续评估

➤ 控制的评估是持续的，对被投资方的权力和可变回报发生变化时，投资方要重新评估对被投资方是否具有控制。

第二节合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序

【知识点 1】合并财务报表的编制原则

➤ 编制者为母公司，以个别报表为基础，一体性原则，重要性原则。

【知识点 2】合并财务报表的构成

➤ 合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表、附注。

【知识点 3】合并财务报表编制的前期准备事项

➤ 统一母子公司会计政策，统一会计期间，统一计量本位币。

【知识点 4】合并财务报表的编制程序

➤ 设置工作底稿—母子个别报过入底稿—编制调整抵销分录—计算合并数额—填报表。

【知识点 5】编制合并财务报表需要调整抵销的项目

➤ 集团内部发生的交易业务，需要抵销，影响资产负债表、利润表和现金流量表。

【知识点 6】合并财务报表的格式（略）

第三节长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）

【知识点 1】同一控制合并日合并报表的编制

两件事：抵权益、一体化存续。

抵权益：将母公司长期股权投资与子公司股东权益抵销。

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（子公司权益账面价值×母公司持股比例）

 少数股东权益

➤ 一体化存续：被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应当从贷方恢复，借方冲减母公司的资本公积（以母公司的资本公积贷方余额为限）。

借：资本公积（母公司的）

 贷：盈余公积（子公司的）

 未分配利润（子公司的）

【知识点 2】直接投资及同一控制合并日后合并报表的编制

四件事：成本调权益、抵权益、抵损益、一体化存续。

➤ 成本调权益法：将母公司个报中长期股权投资成本法调整为合报中权益法，并计算调整后长投账面价值。

借：长期股权投资

 贷：年初未分配利润（连续编报抄上年投资收益）

 投资收益（当年净利润份额）

 其他综合收益（按比例分享的其他综合收益）

 资本公积（按比例分享的其他权益变动）

➤ 抵权益：将母公司长期股权投资余额与子公司股东权益余额抵销。

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

 少数股东权益

➤ 抵损益：对子公司的投资收益与子公司当年利润分配相抵销，使合并财务报表反映母公司股东权益变动的情况；

借：年初未分配利润（子公司已知）

 投资收益（子公司当年净利润×母公司持股比例）

少数股东损益（子公司当年净利润×少数股东持股比例）

贷：提取盈余公积（子公司提取盈余公积）

 向股东分配利润（子公司全部分红）

 年末未分配利润（子公司年末未分配利润）

➤ 一体化存续（连续编报要抄一遍）

借：资本公积（母公司的）

 贷：盈余公积（子公司的）

 未分配利润（子公司的）

第四节长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）

【知识点1】非同一控制合并日合并报表的编制

两件事：资产、负债调公允；抵权益。

➤ 调公允：将子公司资产、负债的账面价值调整为公允价值，差额计入资本公积（连续编报后续通过出售存货或资产折旧摊销转回差异，对应所得税费用）。

借：存货、固定资产、无形资产（评估增值部分）

 贷：资本公积

借：资本公积（若考虑所得税）

 贷：递延所得税负债

➤ 抵权益：将母公司长期股权投资与子公司股东权益抵销。

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

 贷：长期股权投资（子公司权益账面价值×母公司持股比例）

 少数股东权益

【知识点2】非同一控制合并日后合并报表的编制

四件事：调公允、成本调权益、抵权益、抵损益。

➤ 调公允：上年的抄写一遍，再调整当年。

借：存货、固定资产、无形资产

 贷：资本公积

借：资本公积（若考虑所得税）

 贷：递延所得税负债

借：营业成本/管理费用

 贷：存货/固定资产/无形资产

借：递延所得税负债

 贷：所得税费用

➤ 成本调权益法：将母公司个报中长期股权投资成本法调整为合报中权益法，并计算调整后长投账面价值。

借：长期股权投资

贷：年初未分配利润（连续编报抄上年投资收益）

投资收益（当年调整后净利润份额）

其他综合收益（按比例分享的其他综合收益）

资本公积（按比例分享的其他权益变动）

➤ 抵权益：将母公司长期股权投资与子公司股东权益抵销。

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

贷：长期股权投资

少数股东权益

➤ 抵损益：对子公司的投资收益与子公司当年利润分配相抵销，使合并财务报表反映母公司股东权益变动的情况；

借：年初未分配利润（子公司已知）

投资收益（子公司当年调整后净利润×母公司持股比例）

少数股东损益（子公司当年净利润×少数股东持股比例）

贷：提取盈余公积（子公司提取盈余公积）

向股东分配利润（子公司全部分红）

年末未分配利润（子公司年末未分配利润）

第五节内部商品交易的合并处理

【知识点1】内部销售收入和成本的抵销处理

1、内部购进商品当期全部对外销售：抵销重复的收入和成本。

借：营业收入

贷：营业成本

2、内部购进商品当期未全部对外销售：抵销重复的收入和成本和虚增的存货。

借：营业收入

贷：营业成本

存货（剩余的虚增部分）

借：递延所得税资产（出售后转回）

贷：所得税费用

3、购进商品作为固定资产的抵销处理：抵销重复的收入和成本和虚增的固定资产。

借：营业收入

贷：营业成本

固定资产

4、内部购销涉及土地增值税和增值税的抵销处理：

（1）集团内转让房地产缴纳的土地增值税

销售企业的个报角度，因转让房地产而缴纳的土地增值税计入当期损益（税金及附加）。合报角度，集团层面没有实现房地产增值，已缴纳的土地增值税不应

确认为当期损益，在出售给外部第三方之前，确认为一项资产列示，待房地产从集团出售给第三方，集团利润表实现增值利得后，再将已缴纳的土地增值税转入当期损益。

(2) 集团内交易中产生的单方计提的增值税

集团内企业销售自产产品免征增值税，购买企业属于增值税应税项目的，购买企业可以计算增值税进项税额用于抵扣。但集团内部商品交易时，进项税额可抵扣的权利已存在，不应被抵消，应在合报层面体现为一项资产，在抵消内部有关未实现内部交易损益时，此进项税差额可以确认为递延收益，并在后续出售给外部第三方时转入当期损益。

【知识点 2】连续编报销售商品的合并报表处理

➤ (先抄写上一期的分录，把损益类项目替换为年初未分配利润，分录同上)

借：年初未分配利润

贷：存货（营业成本）

借：营业收入

贷：营业成本

借：营业成本

贷：存货

【知识点 3】存货跌价准备处理

➤ 个报与合报可变现净值一致，分别比较成本和可变现净值，抵销（调整）个报的多（少）计提的存货跌价准备。

借：存货

贷：资产减值损失（或相反分录）

借：所得税费用

贷：递延所得税资产（或相反分录）

➤ 连续编报（先抄上年分录，再编制当年的）

借：存货

贷：年初未分配利润（或相反分录）

借：年初未分配利润

贷：递延所得税资产（或相反分录）

第六节 内部债权债务合并处理

【知识点 1】内部债权债务抵销概述

借：应付账款/应付票据

贷：应收账款/应收票据

【知识点 2】内部债权债务及坏账准备：抵销债权债务和坏账准备

借：应付账款/应付票据

贷：应收账款/应收票据

借：应收账款/应收票据

贷：信用减值损失

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

【知识点 3】连续编报内部债权债务处理：（先抄写上年分录，再抵销当期分录）

➤ 连续编报涉及到当期坏账余额等于、大于或者小于上期余额，抵销原理不变，类似于多退少补。

借：应付账款/应付票据
 贷：应收账款/应收票据
借：应收账款/应收票据
 贷：年初未分配利润
借：年初未分配利润
 贷：递延所得税资产

第七节内部固定资产交易的合并处理

【知识点 1】概述（略）

【知识点 2】内部固定资产当期会计处理

➤ 抵销固定资产中的未实现损益及折旧（如当期需要计提折旧）
借：资产处置收益
 贷：固定资产
借：固定资产
 贷：管理费用

【知识点 3】持有期间的固定资产会计处理（抄写上期分录，再编制当期分录）

借：年初未分配利润
 贷：固定资产
借：固定资产
 贷：年初未分配利润
借：固定资产
 贷：管理费用

【知识点 4】内部交易清理期间的合并处理：参考连续编报，抄写上一期分录，替换未分配利润。

➤ 使用期满清理和提前清理（把固定资产替换为资产处置收益）
借：年初未分配利润
 贷：资产处置收益
借：资产处置收益
 贷：年初未分配利润
借：资产处置收益
 贷：管理费用
➤ 超期清理（参考正常的连续编报抵销分录）
借：年初未分配利润
 贷：固定资产

借：固定资产
 贷：年初未分配利润
借：固定资产
 贷：管理费用

第八节内部无形资产交易合并处理

【知识点1】内部无形资产交易当期处理：（与固定资产同理）

借：资产处置收益
 贷：无形资产
借：无形资产
 贷：管理费用

【知识点2】内部无形资产持有期间的合并处理：（抄写上期，再抵销本期）

借：年初未分配利润
 贷：无形资产
借：无形资产
 贷：年初未分配利润
借：无形资产
 贷：管理费用

【知识点3】内部无形资产摊销完毕期间的处理（略）

第九节特殊交易在合并报表中的处理

【知识点1】追加投资的会计处理

1、母公司购买子公司少数股东股权：

合并资产负债表调整的资本公积=支付对价公允价值-新增长期股权投资应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算净资产公允价值份额（不形成新的商誉）。

借：资本公积（多掏钱时借方资本公积，少掏钱时分录相反）
 贷：长期股权投资

2、追加投资达到非同一控制企业合并的处理：

（1）权益法长投到成本法控制：其他步骤同上述购买日分录

➤ 两件事：调原股权+结转其他综合收益

借：长期股权投资（原股权转换日的公允价值）
 贷：长期股权投资（原股权权益法下账面价值）
 投资收益

借：其他综合收益/资本公积
 贷：投资收益（原股权在权益法下的）
 留存收益（不能转损益的其他综合收益）

（2）公允价值计量上升为成本法：无需调整原股权，其他步骤同上述购买日分录

3、多次交易实现同一控制下企业合并（略）

4、本期增加子公司时合并报表的编制（略）

【知识点2】处置对子公司投资的会计处理

1、不丧失控制权的情况下部分处置股权（联系购买少数股权一起记忆）

➤ 处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积。

借：投资收益（个报的抵销）

 贷：资本公积（合报）

 长期股权投资（差额）

2、母公司因处置子公司股权丧失控制权：

➤ 合并财务报表当期的处置投资收益=（处置股权取得的对价+剩余股权公允价值）-全部股权在权益法下账面价值+转出的其他综合收益、资本公积。

（1）成本法转为公允价值计量：

➤ 两件事：追溯调整出售部分股权利润归属期+结转其他综合收益和资本公积。

借：投资收益

 贷：其他综合收益

 资本公积

 未分配利润

 盈余公积

借：其他综合收益

 资本公积

 贷：投资收益

（2）成本法转为权益法计量：

➤ 三件事：调整剩余股权、追溯出售部分股权利润归属期、结转其他综合收益和资本公积

借：长期股权投资（剩余股权公允价值）

 贷：长期股权投资（个别报表中剩余股权经调整后的账面价值）

 投资收益

借：投资收益

 贷：其他综合收益

 资本公积

 未分配利润

 盈余公积

借：其他综合收益

 资本公积

 贷：投资收益

 留存收益（不能转损益的其他综合收益）

3、本期减少子公司编制合并报表（略）

【知识点3】因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

资本公积=增资后享有份额-增资前享有份额

借：长期股权投资

 贷：资本公积

【知识点 4】交叉持股的合并处理（了解）

- 母公司持有的子公司股权，按照正常合并抵销处理
- 对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示：
借：库存股
 贷：长期股权投资

【知识点 5】逆流交易的合并处理

- 如果存在逆流交易（子公司向母公司出售资产），在正常内部交易抵销时，再单独做一笔分录：
借：少数股东权益（或相反分录）
 贷：少数股东损益（子公司未实现内部交易损益×少数股东持股比例）

【知识点 6】其他特殊交易（略）

第十节所得税会计相关的合并处理（参考上述分录）

第十一节合并现金流量表的编制

【知识点 1】合并现金流量表概述（略）

【知识点 2】编制合并现金流量表需要抵销的项目（略）

第二十八章每股收益

第一节每股收益的基本概念

【知识点 1】基本概念

- 每股收益是普通股股东每持有 1 股普通股所能享有的净利润或者需承担的净亏损。包括基本每股收益和稀释每股收益，基本每股收益只考虑当前实际发行在外的股数，稀释每股收益要考虑带有稀释性的股数。

第二节基本每股收益

基本每股收益等于归属于普通股股东的净利润除以当前实际发行在外的普通股加权平均股数。

【知识点 1】分子确定

- 净利润是当期实现的可供普通股股东分配的净利润或分担的净亏损，合报分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，扣除少数股东损益。

【知识点 2】分母的确定

➤ 股数为实际发行在外普通股的算数加权平均数，普通股加权平均数=期初发行在外股数+当期新发行股数×已发行时间÷报告期时间-当期回购股数×已回购时间÷报告期时间。

第三节 稀释每股收益

【知识点 1】基本计算原则

- 1、以基本每股收益为基础，分别调整当期净利润和普通股的加权平均数。
 - 稀释性潜在普通股：假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股，常见有可转换公司债券、认股权证、股份期权等。
 - 分子的调整：常见的是调整当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息，如可转换公司债券。
 - 分母的调整：基本每股收益的基础上，增加具有稀释性的股数，并根据发行在外的时间考虑时间权重。

【知识点 2】可转换公司债券

➤ 假设可转债在期初（或发行日）即已转换为普通股，一方面增加了发行在外的普通股股数（分母调整增加），一方面节约了债券的利息费用（分子调整增加），增量每股收益（增加的分子÷增加的分母）小于原每股收益即具有稀释性。

【知识点 3】认股权证、股份期权

- 盈利企业，行权价格低于普通股市价即具有稀释性，亏损企业相反产生反稀释作用。无需调整净利润，但应对分母进行调整。
- 增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数—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

【知识点 4】限制性股票

- 1、等待期基本每股收益的计算：
 - （1）现金股利可撤销
 - 分子扣除当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利，分母不包含限制性股票的股数。
 - （2）现金股利不可撤销
 - 分子扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润，分母不包含限制性股票的股数。
- 2、等待期稀释每股收益的计算：
 - 假设尚未解锁的限制性股票用于期初（或授予日）全部解锁，并参照以下公式计算。

行权价格=限制性股票发行价格+资产负债表日尚未取得的服务的公允价值
增加的股数=限制性股票股数—行权价格×限制性股票股数÷当期普通股市价
稀释每股收益=当期净利润÷（普通股加权平均数+调整增加的加权股数）

【知识点 5】企业承诺将回购其股份的合同

- 1、假设期初（或合同日）已履行，计算调整增加的股数：
 - 增加的股数=回购价格×承诺回购的普通股数÷当期普通股市价-承诺回购的普通股数；
 - 稀释每股收益=净利润÷（普通股加权平均股数+调整增加的加权平均股数）。

【知识点 6】多项潜在普通股

- 企业对外发行多项不同潜在普通股的，为了反映最大的稀释作用，应当按照各项潜在普通股的稀释程度从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。

【知识点 7】子公司、合联营企业发行的潜在普通股

- 分子是归属于母公司普通股股东的净利润+子公司净利润中由母公司享有的部分，分母是归属于母公司股东的加权平均股数。

第四节每股收益的列报

【知识点 1】重新计算

- 1、派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股
 - 以上几项会增加或减少发行在外的普通股或潜在普通股数量，但不影响所有者权益金额，为了保持会计指标可比性，企业应当重新计算各列报期间的每股收益。
- 2、配股
 - 向全部现有股东以低于当期股票市价的价格发行普通股，计算基本每股收益时，应考虑配股中的送股因素，需要计算调整系数；
 - 每股理论除权价格=(行权前发行在外普通股的公允价值总额+配股收到的款项)÷行权后发行在外的普通股股数
 - 调整系数=行权前发行在外普通股的每股公允价值÷每股理论除权价格
 - 因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益÷调整系数
 - 本年度基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷(配股前发行在外普通股股数×调整系数×配股前普通股发行在外的时间权重+配股后发行在外普通股加权平均数)
- 3、以前年度损益的追溯调整或追溯重述

【知识点 2】列报（略）

第二十九章公允价值计量

第一节公允价值概述

【知识点 1】公允价值的定义

- 1、定义
 - 定义：市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。

2、常见公允价值计量资产和负债：

- 以公允价值进行后续计量的投资性房地产
- 以公允价值进行后续计量的生物资产
- 可收回金额中公允价值减去处置费用后的净额
- 以非货币性资产形式取得的政府补助
- 非同控企业合并取得的可辨认资产和负债
- 非同控企业合并作为合并对价发行的权益工具、以公允价值计量的金融资产和金融负债等

3、不遵循公允价值计量规定的有：

- 存货的可变现净值
- 未来现金流量现值等

【知识点2】公允价值计量的基本要求

1、相关资产或负债

(1) 特征：

- 资产状况及所在位置
- 对资产出售或使用的限制

(2) 计量单元：

- 相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位；
- 可以是单项资产或负债，也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合。

2、有序交易：

(1) 在计量日一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易（不包括被迫清算和抛售）；

(2) 存在下列情况，不应作为有序交易：

- 在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动；
- 在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易；
- 资产出售方或负债转移方处于或者接近于破产或托管状态，即资产出售方或负债转移方已陷入财务困境；
- 资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫抛售；
- 与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价格是一个异常值。

3、主要市场或最有利市场：

➤ 应当假定有序交易在该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行；

➤ **主要市场：**能够在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场；

➤ **最有利市场：**在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场；

➤ 企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用。交易费用不属于相关资产或负债的特征，在确定公允价值时不予考虑。

4、市场参与者：企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易，采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

第二节公允价值计量要求

【知识点 1】公允价值初始计量

- 1、大多数情况下，相关资产或负债的进入价格等于其脱手价格。
- 2、不应将交易价格作为公允价值的情形：
 - 关联方交易；
 - 被迫进行的交易；
 - 交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元；
 - 进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

【知识点 2】估值技术

- 1、市场法：是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；
- 2、收益法：是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术；
- 3、成本法：是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。
- 4、估值技术的选择：企业在公允价值计量中使用的估值技术一经确定，不得随意变更。除非变更估值技术或其应用方法能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值，包括但不限于下列情况：
 - 出现新的市场；
 - 可以取得新的信息；
 - 无法再取得以前使用的信息；
 - 改进了估值技术；
 - 市场状况发生变化等。

企业变更估值技术及其应用方法的，应当按照会计估计变更处理，并对估值技术及其应用方法的变更进行披露。

【知识点 3】输入值

- 公允价值计量中相关的溢价和折价；
- 以出价和要价为基础的输入值。

【知识点 4】公允价值层次

- **第一层次输入值：是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：是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接（几乎整个期限内）可观的输入值；**
- **第三层次输入值：是相关资产或负债的不可观输入值；**
- **公允价值计量结果所属的层次：由对公允价值计量整体而言重要的输入值所**

属的最低层次决定。

- 第三方报价机构的估值。
-

第三节公允价值计量的具体应用（略）

【知识点 1】非金融资产的公允价值计量

- 非金融资产的最佳用途；
- 非金融资产的估值前提。

【知识点 2】负债和企业自身权益工具的公允价值计量

- 确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法；
- 不履约风险；
- 负债或企业自身权益工具转移受限；
- 具有可随时要求偿还特征的金融负债。

【知识点 3】市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

- 金融资产和金融负债组合计量的条件；
- 金融资产和金融负债的市场风险敞口；
- 金融资产和金融负债的信用风险敞口。

第三十章政府及民间非营利组织会计

第一节政府会计概述

【知识点 1】政府会计标准体系（略）

【知识点 2】政府会计核算模式

1、政府预算会计和财务会计的“适度分离”。

- “双功能”。政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能。预算会计应准确完整反映政府预算收入、预算支出和预算结余等预算执行信息，财务会计应全面准确反映政府的资产、负债、净资产、收入、费用等财务信息。
- “双基础”。预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定；财务会计实行权责发生制。
- “双报告”。政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准；政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

2、政府预算会计和财务会计的“相互衔接”。

【知识点 3】政府会计要素及其确认和计量

1、政府预算会计要素

(1) 预算收入：

- 政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入；
- 预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

(2) 预算支出：

- 政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出；
- 预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

(3) 预算结余：

- 政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额；
- 预算结余包括结余资金和结转资金；
- 结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金；
- 结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

➤ 2、政府财务会计要素

(1) 资产：

- 政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源；
- 计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额（人民币 1 元）。

(2) 负债：

- 政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务；
- 计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

(3) 净资产

(4) 收入

(5) 费用

【知识点 4】政府财务报告和决算报告

- 政府财务报告：反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。
- 政府决算报告：是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。

第二节 政府单位特定业务的会计核算

【知识点 1】单位会计核算一般原则

1、单位预算会计

- 实行收付实现制
- 恒等式：预算收入-预算支出=预算结余

2、单位财务会计

- 权责发生制

- 恒等式 1: 资产-负债=净资产
- 恒等式 2: 收入-费用=本期盈余



【知识点 2】财政拨款收支业务

- 1、财政直接支付的程序
 - 2、财政授权支付的程序
 - 3、财政拨款收支业务的账务处理
- 直接支付业务

业务事项	预算会计	财务会计
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：库存商品、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
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
下年度使用以前年度财政直接支付额度支付款项时	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

➤ 授权支付业务

业务事项	预算会计	财务会计
收到“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
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
年末，依据对账单注销额度	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	借：财政应返还额度 贷：零余额账户用款额度
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
年末，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	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

达的用款额度		
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

【知识点3】非财政拨款收支业务

1、事业（预算）收入

➢ 事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

2、捐赠（预算）收入和支出

➢ 捐赠收入指单位接受其他单位或者个人捐赠取得的收入，包括现金捐赠和非现金捐赠收入。捐赠预算收入指单位接受的现金资产。

1、捐赠（预算）收入

捐赠收入	财务会计	预算会计
现金捐赠	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——捐赠预算收入
非现金捐赠	借：库存物品、固定资产等（成本） 贷：银行存款等（税费） 捐赠收入	借：其他支出（税费） 贷：资金结存——货币资金
	借：库存商品、固定资产等（名义金额） 贷：捐赠收入 借：其他费用 贷：银行存款等（税费）	借：其他支出（税费） 贷：货币结存——货币资金

2、捐赠（支出）费用

捐赠（支出）费用	财务会计	预算会计
现金捐赠	借：其他费用 贷：银行存款、库存现金	借：其他支出 贷：资金结存——货币资金
非现金捐赠	借：资产处置费用 贷：库存物品、固定资产等	若不涉及现金，不做账务处理

3、债务预算收入和债务还本支出

债务预算收入/债务还本支出	财务会计	预算会计
借入款项	借：银行存款 贷：短期借款、长期借款	借：资金结存——货币资金 贷：债务预算收入
按期计提借款利息	借：其他费用、在建工程 贷：应付利息、长期借款——应计利息	——

支付利息	借：应付利息、长期借款——应计利息 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 贷：银行存款	借：债务还本支出 贷：资金结存——货币资金

4、投资支出

投资支出	财务会计	预算会计
对外投资时	借：短期投资、长期股权投资、长期债券投资等 贷：银行存款等	借：投资支出 贷：资金结存——货币资金
收到已宣告尚未发放的股利或已到付息期但尚未领取的利息	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
收到持有期间发放的股利或利息	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
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 应收股利、应收利息 银行存款 投资收益（差额，可能在借方）	借：资金结存——货币资金 贷：投资支出（当年） 其他结余（以前年度） 投资预算收益（差额，可能在借方）

【知识点 4】预算结转结余及分配业务

对财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余单位应当严格区分。

1、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（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 贷：各项支出（财政拨款支出）（各项支出中的财政拨款支出本年发生额）
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
年末，冲销有关明细科目余额	——	借：财政拨款结转——本年收支结转/归集调入（出）/年初余额调整 贷：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

（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
上缴或注销	借：累计盈余 贷：零余额账户用款额度/财政应返还额度等	借：财政拨款结余——归集上缴 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
年末，冲销有关明细科目余额	——	将本科目（年度余额调整/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）

（3）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：事业预算收入/上级补助预算收入/附属单位上缴预算收入/非同级财政拨款预算收入/债务预算收入/其他预算收入（各专项资金收入） 贷：非财政拨款结转——本年收支结转 借：非财政拨款结转——本年收支结转 贷：行政支出/事业支出/其他支出（各非财政拨款专项资金支出）
年末，冲销有关明细科目	——	借：非财政拨款结转——本年收支结转

余额		/项目间接费用或管理费/缴回资金/年初余额调整 贷：非财政拨款结转——累计结转
年末，留归本单位使用的非财政拨款专项（项目已完成）剩余资金转入非财政拨款结余	——	借：非财政拨款结转——累计结转 贷：非财政拨款结余——结转转入

（4）非财政拨款结余的核算

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”科目余额转入“非财政拨款结余——累计结余”科目
年末，事业单位账务处理	——	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：非财政拨款结余分配 或相反分录
年末，行政单位账务处理	——	借：非财政拨款结余——累计结余 贷：其他结余 或相反分录

4、经营结余、其他结余及非财政拨款结余分配（略）

- 专用结余的核算
- 经营结余的核算
- 其他结余的核算
- 非财政拨款结余分配的核算

【知识点 5】净资产业务

科目	内容
本年盈余	反映单位本期各项收入、费用相抵后的余额
本年盈余分配	反映单位本年度盈余分配的情况和结果
专用基金	事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产
无偿调拨净资产	核算无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额。
权益法调整	事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额
以前年度盈余调整	单位本年度发生的调整以前年度盈余的事项，包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项
累计盈余	反映单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额

【知识点 6】资产业务

1、资产业务的几个共性内容

取得方式	入账成本
外购	包括购买价款、相关税费(不包括按规定可抵扣的增值税进项税额)以及使得资产达到目前场所和状态或交付使用前所发生的归属于该项资产的其他费用。
自行加工或自行建造的资产	包括该项资产至验收入库或交付使用前所发生的全部必要支出。
接受捐赠的非现金资产	有关凭据/资产评估/比照同类或类似资产的市场价格/名义金额
无偿调入的资产	按照调出方账面价值加上相关税费
置换取得的资产	按照换出资产的评估价值, 加上支付的补价或减去收到的补价, 加上为换入资产发生的其他相关支出确定

处置方式	会计处理
出售、出让、转让	应当将被处置资产账面价值转销计入资产处置费用, 并按照“收支两条线”将处置净收益上缴财政。如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的, 应将净收益计入当期收入。
无偿调出的资产	在转销被处置资产账面价值时冲减无偿调拨净资产。
资产盘盈、盘亏、报废或毁损	在报经批转前将相关资产账面价值转入“待处理财产损溢”, 待报经批准后再进行资产处置。
置换换出的资产	应当与换入资产一同进行相关会计处理。

2、应收账款(略)

- 收回后不需上缴财政
- 收回后需上缴财政

3、库存物品(略)

- 取得
- 发出

4、固定资产(略)

- 取得
- 后续支出
- 计提折旧
- 处置

5、自行研发取得的无形资产(略)

6、公共基础设施和政府储备物资(略)

- 公共基础设施
- 政府储备物资

7、受托代理资产(略)

【知识点 7】 负债业务

1、应缴财政款

➤ 单位取得或应收按照规定应缴财政财政的款项时：

借：银行存款、应收账款等

贷：应缴财政款

➤ 单位上缴应缴纳财政的款项时

借：应缴财政款（按照实际上缴的金额）

贷：银行存款

（2）应付职工薪酬

➤ 单位的应付职工薪酬是指按照有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括：

基本工资
国家统一规定的津贴补助
规范津贴补助（绩效工资）
改革性补贴
社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）
住房公积金等

【知识点 8】 PPP 项目合同

1、政府方确认 PPP 项目资产的条件

（1）与该资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入；

（2）该资产的成本或者价值能够可靠地计量。

2、账务处理

取得时：

取得资产形式	入账价值	会计处理
社会资本方投资建设形成的 PPP 项目资产	自建造开始至验收合格交付使用前所发生的全部必要支出	借：PPP 项目资产 贷：PPP 项目净资产
	对于已交付使用但尚未办理竣工财务的，政府方应当按暂估价值入账；待办理结算后按照实际成本与暂估价进行调整	借：PPP 项目资产 贷：PPP 项目净资产
社会资本方从第三方购买形成的 PPP 项目资产	包括购买价款、相关税费以及验收合格交付使用前发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等	借：PPP 项目资产 贷：PPP 项目净资产
使用社会资本方现有资产形成的 PPP 项目资产	资产的评估价值	借：PPP 项目资产 贷：PPP 项目净资产
使用政府方现有资产形成的 PPP 项目资产	无须进行资产评估的，按照该资产的账面价值	借：PPP 项目资产 公共基础设施累计折旧（摊销）

		贷：公共基础设施
	按照相关规定需要进行资产评估的，按照资产评估价值	借：PPP项目资产 公共基础设施累计折旧（摊销） 其他费用（借差） 贷：公共基础设施 其他收入（贷差）
社会资本方对政府方原有资产进行改建、扩建形成的PPP项目资产	按照资产改建、扩建前的账面价值加上改建、扩建发生的支出，再扣除资产被替换部分账面价值后的金额	借：PPP项目资产 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施 PPP项目净资产

（2）运营期间

业务事项	会计处理
日常维修、养护等后续支出	不计入PPP项目资产的成本
大修、改建、扩建等后续支出	借：PPP项目资产 贷：PPP项目净资产
计提折旧摊销（按月计提） 折旧额=PPP项目资产金额/使用寿命	（1）PPP项目净资产=PPP项目资产 借：PPP项目净资产 贷：PPP项目资产累计折旧（摊销） （2）PPP项目净资产<PPP项目资产 借：PPP项目净资产 业务活动费用 贷：PPP项目资产累计折旧（摊销）

【知识点9】部门（单位）合并财务报表

1、合并范围

部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。除满足一般原则的会计主体外，以下会计主体也应当纳入部门（单位）合并财务报表范围：

- （1）部门（单位）所属的未纳入部门预决算管理的事业单位。
- （2）部门（单位）所属的纳入企业财务管理体系执行企业类会计准则制度的事业单位。
- （3）财政部规定的应当纳入部门（单位）合并财务报表范围的其他会计主体。

以下会计主体不纳入部门（单位）合并财务报表范围：

- （1）部门（单位）所属的企业，以及所属企业下属的事业单位。
- （2）与行政机关脱钩的行业协会商会。
- （3）部门（单位）财务部门按规定单独建账核算的会计主体，如工会经费、党费、团费和土地储备资金、住房公积金等资金（基金）会计主体。
- （4）挂靠部门（单位）的没有财政预算拨款关系的社会组织以及非法人性质的学术团体、研究会等。

2、合并程序

- （1）合并资产负债表：

➤ 部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合

上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别资产负债表或合并资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

(2) 合并收入费用表

➤ 部门（单位）合并收入费用表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别收入费用表或合并收入费用表为基础，在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。

第三节民间非营利组织会计

【知识点 1】民间非营利组织会计概述

1、民间非营利组织的概念和特征

➤ 民间非营利组织是指通过筹集社会民间资金举办的、不以营利为目的，从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益事业，提供公共产品的社会服务组织。

2、民间非营利组织会计的特点

- 以权责发生制为会计核算基础；
- 在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础；
- 由于民间非营利组织资源提供者既不享有组织的所有权，也不取得经济回报，因此，其会计要素不应包括所有者权益和利润，而是设置了净资产这一要素。

3、民间非营利组织的会计要素

- 反映财务状况的会计要素及其会计等式为：资产-负债=净资产
- 反映业务活动情况的会计要素及其会计等式为：收入-费用=净资产变动额

4、民间非营利组织财务会计报告

- 由会计报表、会计报表附注和财务情况说明书组成；
- 会计报表至少应当包括资产负债表、业务活动表和现金流量表三张基本报表，附注侧重披露编制会计报表所采用的会计政策、已经在会计报表中得到反映的重要项目的具体说明和未在会计报表中得到反映的重要信息的说明等内容；
- 民间非营利组织的财务会计报告分为年度财务会计报告和中期财务会计报告。

【知识点 2】民间非营利组织特定业务的会计核算

➤ 1、捐赠业务

(1) 捐赠的概念和特征

➤ 概念：捐赠属于非交换交易的一种，通常是指某个单位或个人（捐赠人）自愿地将现金或其他资产无偿地转让给另一单位或个人（受赠人），或者无偿地清偿或取消该单位或个人（受赠人）的负债。

➤ 特征：无偿性、自愿性、捐赠交易中资产或劳务的转让不属于所有者的投入或向所有者的分配。

(2) 捐赠资产的确认和计量

捐赠资产	确认金额
现金	实际收到的金额入账
非现金资产，如接受捐赠的短期投资、存货、长期投资、固	有关票据/公允价值/发生的应归属于非现金资产的相关税费、运输费等，应当计入当期费用

定资产和无形资产等	
劳务	不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露

(3) 捐赠收入的核算

业务	分录
接受捐赠时	借：银行存款等 贷：捐赠收入——限定性收入
如果限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除	借：捐赠收入——限定性收入 贷：捐赠收入——非限定性收入
期末	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

2、受托代理业务

(1) 受托代理业务的概念

➤ 受托代理业务是指民间非营利组织从委托方收到受托资产，并按照委托人的意愿将资产转赠给指定的其他组织或者个人的受托代理过程。

(2) 受托代理业务的界定（略）

(3) 受托代理业务的核算

业务	分录
收到受托代理资产时	借：受托代理资产 贷：受托代理负债
在转赠或转出受托代理资产时	借：受托代理负债 贷：受托代理资产

3、会费收入

业务	分录
收到当期会费	借：银行存款等 贷：会费收入——非限定性收入 ——限定性收入
收到以后年度会费	借：银行存款等 贷：预收账款
期末	借：会费收入——限定性收入 贷：限定性净资产 借：会费收入——非限定性收入 贷：非限定性净资产

4、业务活动成本

业务	分录
发生的业务活动成本	借：业务活动成本 贷：银行存款等
会计期末，结转业务活动成本	借：非限定性净资产 贷：业务活动成本

5、净资产

业务	分录
期末结转限定性收入	借：捐赠收入——限定性收入 政府补助收入——限定性收入等

	贷：限定性净资产
限定性净资产的重分类	借：限定性净资产 贷：非限定性净资产
期末结转非限定性收入和成本费用项目	借：捐赠收入/会费收入/商品销售收入等 贷：非限定性净资产 借：非限定性净资产 贷：业务活动成本/管理费用/筹资费用等