



【基础考点 1】会计信息质量要求

1. 可靠性：可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据的进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

2. 相关性：相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

3. 可理解性：可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用。

4. 可比性：可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性。具体包括下列要求：同一企业对于不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更；不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，即对于相同或者相似的交易或者事项，不同企业应当采用一致的会计政策，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告基础提供有关会计信息。

5. 实质重于形式：实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。如果企业仅仅以交易或者事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告，那么就容易导致会计信息失真，无法如实反映经济现实和实际情况。

6. 重要性：重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

7. 谨慎性：谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

8. 及时性：及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。

【基础考点 2】会计要素

资产	定义	资产是指企业 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。
	确认条件	1. 符合资产的定义； 2. 与该资源有关的经济利益 很可能 流入企业；



		3. 该资源的 成本或者价值 能够 可靠地计量 。
负债	定义	负债是指企业 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。
	确认条件	1. 符合负债的定义; 2. 与该义务有关的经济利益 很可能 流出企业; 3. 未来流出经济利益的金额能够 可靠地计量 。
所有者权益	定义	所有者权益指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。
	来源	包括: 1. 所有者投入的资本 (实收资本或股本 、资本溢价或股本溢价); 2. 资本公积 (其他资本公积); 3. 直接计入所有者权益的利得和损失 (其他综合收益) ; 4. 留存收益 (盈余公积和未分配利润) 等; 5. 其他权益工具等。
	确认条件	所有者权益体现的是所有者在企业中的 剩余权益 , 其确认和计量主要依赖于资产、负债等其他会计要素的确认和计量。
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 。	
利得	是指由企业 非日常活动所形成 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 流入 。包括直接计入 所有者权益 的利得和直接计入 当期利润 的利得两类。	
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 。	
损失	是指由企业 非日常活动 所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无	

		关的经济利益的流出。包括直接计入 所有者权益 的损失和直接计入 当期利润 的损失两类。
利润	定义	利润是指企业在一定会计期间的 经营成果 。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。
	构成	收入减去费用后的净额反映的是企业 日常活动 的业绩,直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业 非日常活动 的业绩。

【基础考点 3】会计要素计量属性及应用

1. 会计要素计量属性

(1) 会计要素计量属性

①历史成本

在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量;负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

②重置成本

在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者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者现金等价物的金额计量。

③可变现净值

在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

④现值

在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量;负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

⑤公允价值



在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

2. 计量属性的应用

(1) 历史成本：购置固定资产、无形资产、购买存货、承担债务等的计量。

(2) 重置成本：盘盈存货、盘盈股东能够资产的入账成本均采用重置成本计量。

(3) 可变现净值：存货的期末计量基础——采用成本与可变现净值孰低计量。

(4) 现值：应用比较广泛，包括具有融资性质的分期付款购买固定资产、无形资产的入账价值的计算、合同中存在重大融资成分的履约义务中收入的确认、可收回金额确定的计量原则之一、弃置费用计入固定资产成本的计量等。

(5) 公允价值：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末计量、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期末计量、交易性金融负债的期末计量、投资性房地产的期末计量原则之一等。

【基础考点 4】存货的初始计量

1. 外购存货的成本

存货的采购成本 = 购买价款 + 相关税费 + 运输费 + 装卸费 + 保险费 + 其他可归属于存货采购成本的费用

(1) 相关税费：包括计入存货的进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等。

(2) 运输费：对于增值税一般纳税人购进存货支付的运输费，按取得的运输增值税专用发票上注明的运输费金额计入存货成本，其增值税的进项税额，也可以抵扣。

(3) 其他可归属于存货采购成本的费用：包括入库前的仓储费用、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。

(4) 商品流通企业，在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等，应当计入存货采购成本。

【提示】企业通过外购方式取得确认为存货的数据资源，其采购成本包括购买价款、相关税费、保险费，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等所发生的其他可归属于存货采购成本的费用。

2. 加工取得的存货成本



(1) 自行生产的存货

自行生产的存货，其成本包括直接材料、直接人工和制造费用。

(2) 委托外单位加工的存货

委托外单位加工完成的存货，计入存货成本的内容包含：

(1) “三项”一定计入收回委托加工物资的成本：①实际耗用的原材料或者半成品成本；②加工费；③运杂费。

(2) “两项”不一定计入收回存货的成本：①消费税：支付的用于连续生产应税消费品的消费税应记入“应交税费——应交消费税”科目的借方；支付的收回后直接用于销售委托加工应税消费品的消费税，应计入委托加工物资成本。②增值税进项税额。

【提示】企业通过数据加工取得确认为存货的数据资源，其成本包括采购成本，数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

3. 不计入存货成本的相关费用

下列费用不应当计入存货成本，而应当在其发生时计入当期损益：

(1) **非正常消耗**的直接材料、直接人工及制造费用应计入当期损益，不得计入存货成本。

【提示】此处所说的“应计入当期损益”，具体是指计入管理费用、营业外支出。

(2) 在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用则应计入存货成本，例如，酒庄所生产的年份酒（窖藏时间长的酒），为达到特定年份而必须发生的窖藏（仓储）费用，应计入酒的成本。

(3) 企业采购用于**广告营销活动**的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（**销售费用**）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

【基础考点 5】发出存货的计量

方法	假设前提	掌握具体计算过程
先进先出法	假设先购进的先发出	按先进先出的假定流转顺序来选择发出计价及期末结存存货的计价
个别计价法	假设实物流转与价值流转一	逐一辨认发出存货和期末存货所属的购进、生产批别，分别按其购进、生产时确定的单位成本，计算发出存货和期末存



	致	货成本
月末一次加权平均法	略	$\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月各批进货实际成本之和}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月各批进货数量之和})$ $\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{存货单位成本}$
移动加权平均法	略	$\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量})$ $\text{本次发出存货成本} = \text{本次发货数量} \times \text{本次发货前存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{月末存货单位成本}$

【基础考点 6】存货的期末计量

1. 可变现净值的确定

(1) 产成品、商品等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为：

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费

(2) 需要经过加工的材料存货，需要判断：

a. 用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本（材料的成本）计量；

b. 材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照成本与可变现净值孰低（材料的成本与材料的可变现净值孰低）计量。其可变现净值为：

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 估计销售费用和相关税费

2. 存货跌价准备的计提

存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提。但是，对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

期末对存货进行计量时，如果同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分则不存在合同价格，在这种情况下，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的存货，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而分别确定是否需计提存货跌价准备。



3. 存货跌价准备的转回

企业应在每一资产负债表日，比较存货成本与可变现净值，计算出应计提的存货跌价准备，再与已提数进行比较，若应提数大于已提数，应予补提。企业计提的存货跌价准备，应计入当期损益（资产减值损失）。

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

当以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益（资产减值损失）。

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

【提示】当存货可变现净值小于存货成本时，“存货跌价准备”科目贷方余额=存货成本-存货可变现净值

4. 存货跌价准备的结转

对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本，实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转至主营业务成本或其他业务成本。企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

企业因非货币性资产交换、债务重组等转出的存货，应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》规定进行会计处理。

【基础考点 7】存货的盘亏或毁损

存货发生的盘亏或毁损，应作为“待处理财产损溢”进行核算，按照管理权限报经批准后，根据造成存货盘亏或毁损的原因，分情况进行处理：

(1) 属于计量收发差错或管理不善造成的存货短缺，应该将扣除残料价值和保险赔偿或过失人赔偿金额之后的净损失计入当期管理费用；

(2) 属于自然灾害等非正常原因导致的存货毁损，应该扣除处置收入以及保险赔偿或过失人赔偿之后的净损失金额计入当期营业外支出。

【提示】因管理不善造成的存货短缺，进项税额不可以抵扣，应该作进项税额转出的处理。

【基础考点 8】固定资产的初始计量



1. 初始计量的一般原则：固定资产应当按照成本进行初始计量。

2. 不同方式取得固定资产的初始计量：

①企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所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。

②企业通过自营方式建造的固定资产，其入账价值应当按照该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出确定。

③采用出包工程方式的企业，固定资产成本包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

④投资者投入固定资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

⑤非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产的成本，应当分别按照非货币性资产交换及债务重组准则的有关规定确定。

⑥盘盈固定资产，作为前期差错更正处理。

【基础考点 9】固定资产的折旧

1. 折旧的范围：除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：已提足折旧仍继续使用的固定资产；按照规定单独估价作为固定资产入账的土地。

2. 折旧方法：

①年限平均法

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) ÷ 预计使用年限 = 原价 × (1 - 预计净残值 / 原价) ÷ 预计使用年限 = 原价 × 年折旧率

②工作量法

单位工作量折旧额 = (固定资产原价 - 预计净残值) ÷ 总工作量

每期折旧额 = 单位工作量折旧额 × 固定资产该期实际工作量

③双倍余额递减法

年折旧额 = 期初固定资产净值 × 2 / 预计使用年限

最后两年改为直线法。

④年数总和法

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) × 年折旧率

年折旧率用递减分数来表示，将逐期年数相加作为递减分数的分母，将逐期年数倒转顺



序分别作为各年递减分数的分子。

【基础考点 10】固定资产的后续支出

1. 资本化的后续支出：与固定资产有关的更新改造等后续支出，符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。

2. 费用化的后续支出：与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本确定原则进行处理，其他部分（行政管理部门、企业专设的销售机构等）发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用或销售费用；企业固定资产更新改造支出不满足资本化条件的，在发生时直接计入当期损益。

【基础考点 11】固定资产的处置

1. 终止确认固定资产的账务处理

企业处置固定资产时通常是通过“固定资产清理”进行核算的。固定资产清理完成后的净收益或净损失记入“资产处置损益”科目。

2. 固定资产盘亏的处理

固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益。企业在财产清查中盘亏的固定资产，按盘亏固定资产的账面价值转入“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目，按管理权限报经批准后处理时，按可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目同时结转“待处理财产损溢”科目，将净损失金额记入“营业外支出”。

【基础考点 12】固定资产的盘亏、盘盈

盘盈	盘亏	
按 前期差错 处理，盘盈当时	当时	处理时
借：固定资产 贷：以前年度损益调整	借：待处理财产损溢 累计折旧 贷：固定资产	借：其他应收款（保险赔款或责任人赔款） 营业外支出



		贷：待处理财产损益
--	--	-----------

【基础考点 13】无形资产的确认和初始计量

1. 常见的无形资产：专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权。

【提示】商誉属于不可辨认资产，不属于企业的无形资产。

2. 无形资产的初始计量

(1) 一般无形资产

企业通常是按实际成本计量，即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出，作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。

(2) 土地使用权

企业取得土地使用权，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

①房地产开发企业取得土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

②企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法(例如，公允价值比例)在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产，按照固定资产确认和计量的规定进行处理。

(3) 自行研发无形资产

企业应该将研究阶段的支出以及开发阶段符合资本化条件之前发生的支出在“研发支出——费用化支出”中进行归集，在期末或完工时转入管理费用；对于符合资本化条件的支出应该在“研发支出——资本化支出”中进行归集，在研发完工时转入“无形资产”。可直接归属于无形资产的成本包括：开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销，以及按照借款费用的处理原则可资本化的利息支出。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用、无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的开发成本。



(4) 企业通过外购方式取得确认为无形资产的数据资源，其成本包括购买价款，相关税费，直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用。企业通过外购方式取得数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等服务所发生的有关支出，不符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定的无形资产确认条件的，应当根据用途计入**当期损益**。

【基础考点 14】无形资产的后续计量

1. 使用寿命确定的无形资产

①从可供使用时起至终止确认时止，计提摊销；当月增加的无形资产，当月开始计提摊销，当月减少的无形资产，当月不计提摊销；摊销方法应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期消耗方式；出现减值迹象时才进行减值测试。

②企业应该采用直线法或产量法对无形资产进行摊销。

③无形资产的残值一般为零，但是下列情况除外：

A. 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该项无形资产；

B. 可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息，并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

2. 使用寿命不确定的无形资产：不计提摊销，至少于每个会计期间进行减值测试。

【基础考点 15】无形资产的处置

1. 无形资产的出售：应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益（资产处置损益）。

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

2. 无形资产的报废：无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销，其账面价值转作当期损益（**营业外支出**）。



【基础考点 16】投资性房地产的确认和初始计量

确认和初始计量：投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

①外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

②自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

【基础考点 17】投资性房地产的后续支出

后续支出：

①资本化：满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。

注意：科目使用

借：投资性房地产——厂房（在建）

 投资性房地产累计折旧

 贷：投资性房地产——厂房

资本化期间仍为投资性房地产，但不再计提折旧和进行摊销

②费用化：不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

注意：科目使用

借：其他业务成本

 贷：银行存款等

【基础考点 18】投资性房地产的后续计量

1. 成本模式：采用成本模式计量的建筑物的后续计量：按固定资产的有关规定进行后续计量，按期（月）计提折旧，存在减值迹象的，按照资产减值的有关规定处理；采用成本模式计量的土地使用权的后续计量：按无形资产的有关规定进行后续计量，按期（月）摊销，存在减值迹象的，按照资产减值的有关规定处理。

2. 公允价值模式：不对投资性房地产计提折旧或进行摊销；以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）；会计处理如下：

借：投资性房地产——公允价值变动

 贷：公允价值变动损益



或做相反分录。

3. 计量模式的变更

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，不得同时采用两种计量模式。

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。

(1) 成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理。将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（盈余公积和未分配利润）。

借：投资性房地产——成本

——公允价值变动

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

递延所得税资产或负债（或借记）

盈余公积（或借记）

利润分配——未分配利润（或借记）

(2) 已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

【基础考点 19】投资性房地产的转换

(表一)		成本模式后续计量
非投资性房地 产转投资性房 地产	将存货转换为投资性房 地产	借：投资性房地产 存货跌价准备 贷：开发产品
	自用房地产转投资性房 地产	借：投资性房地产 固定资产减值准备（无形资产减值准备） 累计折旧（摊销） 贷：固定资产（无形资产） 投资性房地产累计折旧（摊销） 投资性房地产减值准备
(表二)		公允价值模式后续计量

非投资性房地 产转投资性房 地产	存货转换投资 性房地产	借：投资性房地产——成本 公允价值变动损益 存货跌价准备 贷：开发产品 其他综合收益 如果产生的是贷方差额，公允价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异，需要确认递延所得税负债，对方科目是其他综合收益。
	自用房地产转 换为投资性房 地产	借：投资性房地产——成本 公允价值变动损益 固定资产减值准备（ 无形资产减值准备 ） 累计折旧（摊销） 贷：固定资产（无形资产） 其他综合收益
（表三）		成本模式后续计量
投资性房地产转非 投资性房地产	投资性房地产转换 需重新开发的存货	借：开发成本 投资性房地产累计折旧（摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产
	投资性房地产转换 为自用房地产	借：固定资产（无形资产） 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 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备）
（表四）		公允价值模式后续计量
投资性房地产转非 投资性房地产	投资性房地 产转换需重 新开发的存	借：开发成本 公允价值变动损益 投资性房地产——公允价值变动（或贷记）



	货	贷：投资性房地产——成本 公允价值变动损益
	投资性房地 产转换为自 用房地产	借：固定资产（无形资产） 公允价值变动损益 投资性房地产——公允价值变动（或贷记） 贷：投资性房地产——成本 公允价值变动损益

【基础考点 20】投资性房地产的处置

1. 采用成本模式计量的投资性房地产的处置

①出售或转让的：

借：银行存款（实际收到的金额）

贷：其他业务收入

借：其他业务成本

投资性房地产累计折旧（摊销）

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

②报废或毁损的：

借：待处理财产损益

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

报经批准后处理：

借：工程物资或银行存款（按残料价值或变价收入）

其他应收款（可收回的赔偿款）

其他业务成本（按差额）

贷：待处理财产损益

2. 采用公允价值模式计量的投资性房地产的处置

①出售或转让的：

借：银行存款（实际收到的金额）



贷：其他业务收入

借：其他业务成本

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动（或借记）

借：公允价值变动损益

贷：其他业务成本（或相反分录）

若存在原转换日计入其他综合收益的金额，则：

借：其他综合收益

贷：其他业务成本

②报废或毁损的：

借：待处理财产损溢

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动（或借记）

报经批准后处理：

借：工程物资或银行存款（按残料价值或变价收入）

其他应收款（可收回的赔偿款）

其他业务成本（按差额）

贷：待处理财产损溢

【基础考点 21】不形成控股合并的长期股权投资的初始计量

不形成控股合并的长期股权投资的初始计量，应该按照付出对价的公允价值与相关税费以及其他必要支出作为初始投资成本。

（1）以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

（2）以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益行证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定确定。

（3）通过债务重组或非货币性资产交换方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》或《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的有关规定确定。



【基础考点 22】非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

1. 一次交换交易实现的企业合并

购买方应当按照确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本：合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和；为进行企业合并发生的审计费用、评估费计入管理费用。

2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并，个别报表中的处理：

购买日之前持有的股权投资采用权益法核算的，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日为取得新的股份所支付的公允价值之和，作为该项投资的初始投资成本，因权益法确认的其他综合收益，暂不做处理，待到处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的（例如其他权益工具投资），应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的公允价值与购买日取得的新的股份所支付对价的公允价值之和，作为该项投资的初始投资成本，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入留存收益。

【基础考点 23】同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

1. ①一次交换交易实现的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

②一次交换交易实现的企业合并，合并方以发行权益性证券的方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。初始投资成本与所发行股份面值之间的差额调整资本公积，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

2. 通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下企业合并的，在个别财务报表中，应当以持股比例计算的合并日应享有被合并方账面所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额作为该项投资的初始投资成本。初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日为取得新的股份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，依次冲减盈余公积和未分配利润。



3. 对于被合并方账面所有者权益，应当在考虑以下几个因素的基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本：

(1) 被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致。如果合并前合并方与被合并方的会计政策、会计期间不同的，应首先按照合并方的会计政策、会计期间对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，在此基础上计算确定被合并方的账面所有者权益，并计算确定长期股权投资的初始投资成本。

(2) 在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下的会计处理
企业会计准则第 6 号规定，同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。

合并方编制财务报表时，被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后的报告主体自最终控制方开始实施控制时起一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础进行相关会计处理。

【基础考点 24】长期股权投资的成本法核算

1. 适用范围：

投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，即对子公司的长期股权投资；

2. 成本法的会计处理：

①成本法下，长期股权投资应当按照初始投资成本计量。追加或收回投资应当调整长期股权投资的账面价值。

②被投资单位宣告分派的现金股利或利润，按享有的部分确认为当期投资收益。

借：应收股利

贷：投资收益

③投资企业在确认应分得的现金股利或利润后，应考虑长期股权投资是否发生减值。

【基础考点 25】长期股权投资权益法核算

1. 适用范围：投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资采用权益法核算，即权益法适用于：

①对联营企业投资；



②对合营企业投资。

2. 会计处理：

①初始投资成本的调整。

②投资单位取得长期股权投资后，被投资单位实现盈利或是发生亏损，直接反映为其所有者权益的增加或者减少，此时，投资单位应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额（法规或章程规定不属于投资企业的净损益除外），确认为投资收益并调整长期股权投资的账面价值。具体分录为：

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

或做相反分录。

③被投资单位宣告分派利润或现金股利的处理

投资企业自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值；自被投资单位取得的现金股利或利润超过已确认的损益调整部分，应视同投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值。

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

④被投资单位实现的其他综合收益

投资企业应该按照被投资单位实现的其他综合收益中应享有的份额调整长期股权投资的账面价值。

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

⑤被投资单位实现除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动（资本公积的变动）

因增资扩股而增加的资本溢价等，投资企业应按享有的份额，调整增加或减少长期股权投资账面价值，并增加或减少资本公积（其他资本公积）。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

或做相反分录。

3. 因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转

权益法下，因其他投资方对被投资单位增资而导致投资方的持股比例被稀释，且稀释后投资方仍对被投资单位采用权益法核算的情况下，投资方在调整相关长期股权投资的账面价值时，面临是否应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”问题。

其中，“内含商誉”是指长期股权投资的初始投资成本大于投资时享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额。投资方因股权比例被动稀释而“间接”处置长期股权投资的情况下，相关“内含商誉”的结转应当比照投资方直接处置长期股权投资处理，即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，并将相关股权稀释影响计入资本公积（其他资本公积）。

采用权益法核算的长期股权投资，若因股权被动稀释而使得投资方产生损失，投资方首先应将产生股权稀释损失作为股权投资发生减值的迹象之一，对该笔股权投资进行减值测试。投资方对该笔股权投资进行减值测试后，若发生减值，应先对该笔股权投资确认减值损失并调减长期股权投资账面价值，再计算股权稀释产生的影响并进行相应会计处理。

投资方进行减值测试并确认减值损失（如有）后，应当将相关股权稀释损失计入资本公积（其他资本公积）借方，当资本公积贷方余额不够冲减时，仍应继续计入资本公积借方。

【基础考点 26】长期股权投资成本法转为权益法

1. 减资由成本法转为权益法

首先，按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

其次，比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时（假定用权益法）应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：属于投资作价中体现商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资账面价值的同时，应调整留存收益。

再次，对于原取得投资后至转变为权益法核算之间被投资单位实现净损益中按照持股比例计算应享有份额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益（原取得投资时至处置投资当期期初）和当期损益（处置投资当期期初至处置日）。

对于被投资单位在此期间实现的其他综合收益，在调整长期股权投资的账面价值的同时，调整计入“其他综合收益”。

对于被投资单位实现的除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动应享有的份额，在调整长期股权投资的账面价值的同时，调整计入“资本公积——其他资本公积”。



在合并报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

2. 因少数股东增资导致成本法变为权益法

投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

(1) 在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

(2) 在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

【基础考点 27】长期股权投资权益法转为成本法

因追加投资等导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对非同一控制下子公司的投资——应将权益法改为成本法；长期股权投资在购买日的初始投资成本为原权益法下的账面价值加上购买日为取得进一步的股份新支付的对价的公允价值之和。

【基础考点 28】金融资产与长期股权投资权益法的转换

1. 金融资产转换为权益法的核算

投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。计算公式：

改按权益法核算的初始投资成本 = 确定的原持有的股权投资的公允价值 + 新增投资成本

原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期留存收益。





2. 权益法转换为金融资产的核算

投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

【基础考点 29】长期股权投资的处置与减值

1. 长期股权投资的减值

长期股权投资应按照账面价值与可收回金额或预计未来现金流量的差额确认减值，并相应计提减值准备。

2. 长期股权投资的处置

①成本法下：处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。

即：处置损益 = 实际取得的价款 - 长期股权投资的账面价值

借：银行存款等（实际收到的金额）

 长期股权投资减值准备（已计提的减值准备）

 贷：长期股权投资（账面余额）

 （贷或借）投资收益（差额）

②权益法下：采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位其他综合收益和除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动而计入其他综合收益和资本公积的金额，在处置时亦应一并结转。将与所出售股权相对应的部分在处置时自其他综合收益和资本公积转入当期损益，因重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动金额除外。

借：其他综合收益

 资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益

或做相反的分录。

【提示】如果上述其他综合收益是因被投资单位其他权益工具投资公允价值变动而确认的，则应转入留存收益；如果是因被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动而确认的，准则中并未进行相关的规定，此时尚不处理。





【基础考点 30】资产减值的范围和迹象

1. 资产减值的范围：

- (1) 长期股权投资；
- (2) 成本模式后续计量的投资性房地产；
- (3) 固定资产；
- (4) 生产性生物资产；
- (5) 油气资产（探明矿区权益、井及相关设施）；
- (6) 无形资产；
- (7) 商誉。

2. 资产减值的迹象

从企业外部信息来源来看，如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响；市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；企业所有者权益的账面价值远高于其市值等，均属于资产可能发生减值的迹象。

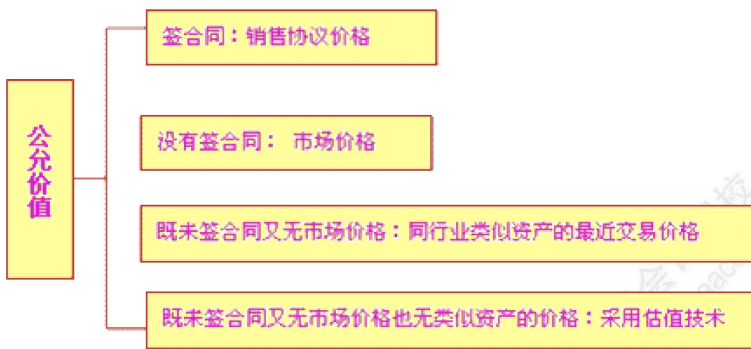
从企业内部信息来源来看，如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营，或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等，均属于资产可能发生减值的迹象。

【基础考点 31】可收回金额的计量

资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产未来现金流量的现值，取其**较高者**作为资产的可收回金额。

1. 公允价值减去处置费用的预计：

- (1) 公允价值的确定



(2) 处置费用是指可以直接归属于资产处置的相关费用，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是，财务费用和所得税费用等不包括在内。

2. 预计未来现金流量现值的预计：

①单一法：预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。它使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率。

②期望现金流量法：资产未来每期现金流量，应当根据每期现金流量期望值进行预计。每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量与其发生概率加权计算。

【基础考点 32】单项资产减值损失的确认和计量

(1) 单项资产减值确认和计量的一般原则：当资产可收回金额低于账面价值时，计提资产减值准备。财务报表中反映资产净值；资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销金额，应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）；本章涉及的七类非流动资产计提的减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，只有在处置时才能转出。

(2) 单项资产减值的会计处理：

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

无形资产减值准备

长期股权投资减值准备

商誉减值准备

【基础考点 33】资产组减值损失的确认

(1) 资产组的认定：资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。资产组的认定应当以



资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据；应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

（2）资产组减值的确认：

第一步：首先计算出整个资产组的减值损失；

第二步：将资产组的减值损失进行分配。分配顺序如下：

A. 首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；

B. 然后根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

【基础考点 34】总部资产的减值

（1）可以按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产的减值：

①首先要计算账面价值的比例，如果下面各个资产组使用年限不一致，那么就要用使用年限对各资产组账面价值进行加权，计算加权账面价值的比例，再进行分配；

②然后按照资产组减值损失处理顺序和方法进行处理。

（2）不能按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产的减值：

①在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照资产组减值损失处理顺序和方法进行处理。

②认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合可以负担不能按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产。

③比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已承担的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照资产组减值损失处理顺序和方法进行处理。

【基础考点 35】商誉减值

1. 吸收合并方式下的减值：

首先，对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。

其次，对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。



再次，减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值。再根据资产组或资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

2. 控股合并方式下的减值：

控股合并下，商誉是在合并财务报表中反映的，而且，如果是非全资子公司，合并财务报表中的商誉仅仅是大股东的（即母公司的），这个与吸收合并不同，其他处理同吸收合并。

【基础考点 36】应交税费

1. 应交增值税的处理

（1）取得资产、接受应税劳务或应税服务等账务处理。

①一般纳税人采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理。

借：在途物资、原材料、生产成本、无形资产、固定资产

 应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：银行存款、应付账款

②一般纳税人采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应计入相关成本费用，不通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目核算。

（2）销售等业务的账务处理。

①销售业务的账务处理

借：应收账款、银行存款

 贷：主营业务收入、固定资产清理

 应交税费——应交增值税（销项税额）

②视同销售的账务处理

借：应付职工薪酬、利润分配

 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

（3）出口退税的账务处理，出口产品按规定退税的

借：其他应收款

 贷：应交税费——应交增值税（出口退税）



(4) 月末转出多交增值税和未交增值税的账务处理。

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。

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【对于当月应交未交的增值税】

借：应交税费——未交增值税【对于当月多交的增值税】

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

(5) 交纳增值税的账务处理。

① 交纳当月应交增值税的账务处理

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

② 交纳以前期间未交增值税的账务处理

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

③ 预缴增值税的账务处理

借：应交税费——预交增值税

贷：银行存款

月末，企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——预交增值税

2. 应交消费税的处理

(1) 企业对外销售产品应交的消费税，记入“税金及附加”科目；

(2) 在建工程领用自产产品，应交的消费税计入固定资产成本；

(3) 企业委托加工应税消费品，委托加工的应税消费品收回后直接用于销售的，其消费税计入委托加工应税消费品成本；委托加工收回后用于连续生产应税消费品按规定准予抵扣的，记入“应交税费——应交消费税”科目的借方。

【基础考点 37】应付债券

一般公司债券的处理

(1) 企业发行债券



借：银行存款【实际收到的金额】

 应付债券——利息调整【差额】

 贷：应付债券——面值【债券票面金额】

 ——利息调整【差额】

【注意】发行债券发生的手续费、佣金，计入负债的初始入账金额，体现在利息调整明细科目中。溢、折价也是包含在利息调整明细科目中的。

(2) 资产负债表日，对于分期付款、一次还本的债券

借：在建工程、制造费用、研发支出、财务费用【期初摊余成本×实际利率】

 应付债券——利息调整

 贷：应付利息【面值×票面利率】

 应付债券——利息调整

对于到期一次还本付息的债券，按票面利率计算确定的利息，应通过“应付债券——应计利息”科目核算。

(3) 长期债券到期，支付债券本息，借记“应付债券——面值、应计利息”科目、“应付利息”等科目，贷记“银行存款”等科目。同时，存在利息调整余额的，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目，贷记或借记“在建工程”“制造费用”“财务费用”“研发支出”等科目。

【基础考点 38】职工薪酬的概念

1. 职工的概念及范围

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

未与企业订立劳动合同或未由企业正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的员工。

2. 职工薪酬的范围

职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

(1) 短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬主要包括：



- ①职工工资、奖金、津贴和补贴。
- ②职工福利费。
- ③医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费。（为职工缴纳的养老、失业保险费属于离职后福利）
- ④住房公积金。
- ⑤工会经费和职工教育经费。
- ⑥短期带薪缺勤（长期带薪缺勤属于其他长期职工福利）。
- ⑦短期利润分享计划（长期利润分享计划属于其他长期职工福利）。
- ⑧非货币性福利。
- ⑨其他短期薪酬。

（2）离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

（3）辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

（4）其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

【基础考点 39】短期薪酬的确认与计量

1. 货币性短期薪酬

项目	计量
职工工资、奖金、津贴和补贴	将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本
医疗、工伤、生育等社会保险费和住房公积金，以及工会经费和职工教育经费	应在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本

2. 带薪缺勤

①企业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，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

②企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。



3. 非货币性福利

(1) 以自产产品发放给职工作为福利

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

 存货跌价准备

贷：库存商品

(2) 以外购商品发放给职工作为福利

购买时：

借：库存商品

 应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

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）

(3) 向职工提供企业支付两补贴的商品或服务

① 合同规定职工应提供服务的年限

借：银行存款

 长期待摊费用

贷：固定资产等

同时提供服务期间内分摊

借：应付职工薪酬——非货币性福利

 长期待摊费用

借：管理费用等

 贷：应付职工薪酬——非货币性福利

② 合同没有规定职工应提供服务的年限

借：银行存款

 应付职工薪酬



贷：固定资产等

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

【基础考点 40】离职后福利的确认与计量

企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

类别	会计处理原则
设定提存计划	<p>企业应当根据资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。</p> <p>根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当按规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。</p> <p>借：管理费用等【现值】 未确认融资费用 贷：应付职工薪酬【提存计划应缴存金额】</p> <p>期末确认利息费用： 借：财务费用 贷：未确认融资费用</p> <p>支付时： 借：应付职工薪酬 贷：银行存款</p>
设定受益计划	<p>设定受益计划是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。</p> <p>设定受益计划的核算涉及四个步骤：</p> <p>(1) 企业应当根据预期累计福利单位法，按照规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本；</p> <p>(2) 设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产；</p> <p>(3) 根据设定受益计划产生的职工薪酬成本，确定应当计入当期损益的金额；</p> <p>(4) 根据设定受益计划产生的职工薪酬成本重新计量设定受益计划净负债或净资产所</p>



产生的变动，确定应当计入其他综合收益的金额。

【提示】因重新计量设定受益计划的净变动确认的其他综合收益，以后会计期间不能重分类进损益，但企业可以在权益范围内转移这些金额

【基础考点 41】辞退福利的确认与计量

企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

1. 企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。
2. 企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

【提示】辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定，具体处理如下表。

时点	十二个月内完全支付的	十二个月内不能完全支付的
计提时	借：管理费用 贷：应付职工薪酬——辞退福利	借：管理费用(现值) 未确认融资费用 贷：应付职工薪酬——辞退福利
摊销时	无	借：财务费用(按折现率计算的摊销金额) 贷：未确认融资费用
实际支付时	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款

【基础考点 42】其他长期职工福利的确认与计量

1. 其他长期职工福利的概念

其他长期职工福利，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、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。

2. 其他长期职工福利的会计处理原则



项目	具体内容
长期残疾福利	长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。
递延酬劳	递延酬劳包括按比例分期支付或者经常性定额支付的递延奖金等。这类福利应当按照奖金计划的福利公式来对费用进行确认，或者按照直线法在相应的服务期间分摊确认。

【基础考点 43】股份支付的概述

1. 股份支付的定义和特征

①定义：股份支付是指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。

②特征：

- 股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易；
- 股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易；
- 股份支付交易的对价与其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。

2. 股份支付工具的主要类型

(1) 以权益结算的股份支付，包括换取职工服务的权益结算的股份支付和换取其他方服务的权益结算的股份支付，以权益结算的股份支付最常见的工具有两类：限制性股票和股票期权。

(2) 现金结算的股份支付最常见的工具包括：模拟股票和现金股票增值权。

【基础考点 44】权益结算的股份支付的确认和计量

权益结算的股份支付主要包括限制性股票和股票期权。主要会计处理如下：

①授予日

a. 立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：资本公积——股本溢价（按授予日权益工具的公允价值计量）



b. 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

②在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积（按授予日公允价值为基础计量）

③可行权日之后：对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。

④行权日

发行新股进行股权激励：

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

⑤回购股份进行职工期权激励

回购股份：

借：库存股

贷：银行存款

同时进行备查登记。

在等待期内每个资产负债表日：确认成本费用（同上）。

职工行权：

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

【提示】涉及对可行权条件修改对股份支付的处理原则：简单来讲，就是对于有利修改，需要自修改当期开始考虑该修改后的条件进行处理；对于不利修改，不予考虑；如果是修改减少了权益工具数量，修改减少的部分作为加速行权处理。

【基础考点 45】现金结算的股份支付的确认和计量

现金结算的股份支付工具主要包括模拟股票和现金股票增值权。一般的账务处理如下：

①授予日



a. 立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬（按授予日企业承担负债的公允价值计量，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益）

b. 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

②在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬（按每个资产负债表日公允价值为基础计量）

③可行权日之后：对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

借：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬（按资产负债表日公允价值为基础计量）

④行权日

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

注意问题：

①确定等待期长度。

②等待期长度确定后，在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权权益工具的数量一致。

③计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

【基础考点 46】将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付

企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的，在修改日，企业应当按照当日所授予权益工具的公允价值计量以权益结算的股份支付，将截至修改日已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理。上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后的情形。如果企业在以权益结算的股份支付中授予权益工具，并在授予日认定授予的权益工具是



用来替代已取消的以现金结算的股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，适用上述规定。（本年新增内容，注意掌握）

【基础考点 47】对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

1. 授予限制性股票的会计处理

（1）向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，收到职工缴纳的认股款时

借：银行存款【按照职工缴纳的认股款】

贷：股本

资本公积——股本溢价

同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）

借：库存股【按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额】

贷：其他应付款——限制性股票回购义务【包括未满足条件而须立即回购的部分】

（2）等待期内

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理

（3）未达到限制性股票解锁条件，回购股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照应支付的金额】

贷：银行存款

同时：

借：股本【按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额】

资本公积——股本溢价【按其差额】

贷：库存股【按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值】

（4）达到限制性股票解锁条件（无需回购股票）

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照解锁股票相对应的负债的账面价值】

贷：库存股【按照解锁股票相对应的库存股的账面价值】

资本公积——股本溢价【如有差额】

2. 在等待期内发放现金股利的会计处理

（1）现金股利可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金



股利应当作为利润分配进行会计处理

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

同时：

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按分配的现金股利金额】

贷：库存股

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

借：其他应付款——限制性股票回购义务

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

(2) 现金股利不可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用

借：管理费用

贷：应付股利——应付限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

【提示】等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致；后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

【基础考点 48】集团股份支付的处理

1. 结算企业以其本身权益工具结算的处理

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. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的处理

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。

母公司向子公司高管授予股份支付，在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。即谁受益、谁确认费用。

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。

【基础考点 49】借款费用的确认

企业只有发生在资本化期间内的有关借款费用，才允许资本化，资本化期间的确定是借款费用确认和计量的重要前提。借款费用资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

开始资本化时点 (同时满足)	<ul style="list-style-type: none"> ①资产支出已经发生（支付现金、转移非现金资产、承担带息债务）； ②借款费用已经发生； ③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生产活动已经开始
暂停资本化的时间	<p>在购建或者生产过程中发生非正常中断，且中断时间连续超过 3 个月</p> <p>【举例】①非正常中断：</p> <ul style="list-style-type: none"> a. 不可预见的不可抗力（火灾、地震）导致施工中断； b. 企业管理决策上的原因（资金短缺、资金周转困难；发生重大安全事故；发生劳动纠纷、质量纠纷；缺乏工程物资等）导致的施工中断。 <p>②正常中断：</p> <ul style="list-style-type: none"> a. 可预见的不可抗力因素（雨季的大雨、北方冬季冰冻、沿海台风等）导致的中断； b. 工程建造所必要的程序（质量或者安全检查等）。
停止资本化时点	<p>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：</p> <ul style="list-style-type: none"> ①实体建造（包括安装）或生产全部完成或实质上已完成； ②与设计要求、合同规定或生产要求相符或者基本相符，即使有极个别不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售； ③继续发生的支出金额很少或者几乎不再发生； ④试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业； ⑤所购建或者生产的资产分别建造、分别完工的，如果已完工部分能可供使用或者可对外销售，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化；如果已完工部分须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

【基础考点 50】借款费用的核算



专门借款	<p>①资本化期间的利息费用=资本化期间的利息支出-资本化期间闲置资金的利息收入</p> <p>②费用化期间的利息费用=费用化期间的利息支出-费用化期间闲置资金的利息收入</p>
一般借款	<p>①一般借款利息费用资本化金额=一般借款的资本化率×累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数</p> <p>其中：</p> <p>一般借款资本化率计算（不考虑暂停资本化期间）=所占用一般借款当期实际发生的利息之和÷所占用一般借款本金加权平均数</p> <p>累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数（考虑暂停资本化期间）=Σ（所占用每笔一般借款本金×每笔一般借款在当期所占用的天数/当期天数）</p> <p>【提示】只有一笔一般借款时，其利率即一般借款资本化率。</p> <p>②一般借款利息费用化金额=一般借款总利息支出-一般借款利息费用资本化金额</p>
外币借款汇兑差额	<p>在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本；除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。</p>

【基础考点 51】或有事项的确认和计量

（1）预计负债的确认和计量：

企业因或有事项很可能发生且金额可以可靠计量时可以予以确认，确认的金额应是清偿该债务所需支出的最佳估计数。

（2）或有资产确认和计量

或有资产，是潜在资产，不符合资产的确认条件，因而不能确认，只有在很可能导致经济利益流入企业时才能在附注中披露。

（3）或有事项会计的具体应用



- ①未决诉讼或未决仲裁；
- ②产品质量保证；
- ③待执行合同变为亏损合同；
- ④重组义务。

【基础考点 52】未决诉讼或未决仲裁

未决诉讼的会计处理原则

因未决诉讼或未决仲裁形成的现时义务，符合确认条件的应确认为预计负债。相关会计分录为：

借：营业外支出
 管理费用
 贷：预计负债

【基础考点 53】产品质量保证

符合预计负债确认条件的，按照权责发生制原则，在销售成立时确认预计负债。相关的会计分录为：

借：主营业务成本/其他业务成本
 贷：预计负债

【注意】

- ①如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整；
- ②如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额；
- ③已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额。

【基础考点 54】亏损合同

亏损合同的会计处理原则

待执行合同变为亏损合同的，需要将该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件时，确认为预计负债。

- (1) 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义

务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在了现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债。

(2) 待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。确认日常经营活动相关的亏损合同涉及的预计负债，在确认并记入“预计负债”科目贷方的同时，确认并记入“主营业务成本”科目的借方。

【基础考点 55】重组义务

1. 重组义务的确认条件

下列情况同时存在时，表明企业承担了重组义务（现时义务）：

①有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；

②该重组计划已对外公告。

2. 重组义务的会计处理：企业承担的重组义务满足或有事项确认条件的，应当确认为预计负债；企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。

与重组有关支出的判断如下表所示：

支出项目	是否属于与重组有关的支出	是否确认预计负债	会计处理
自愿遣散	√	√	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
强制遣散	√	√	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
不再使用厂房的租赁撤	√	√	借：营业外支出



销费			贷：预计负债
将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂、剩余职工再培训费、新经理的招聘成本、推广公司新形象的营销成本、对新营销网络的投资、未来可辨认经营损失	×	×	尚未发生费用，实际支出再编分录
特定固定资产的减值损失	×	×	借：资产减值损失 贷：固定资产减值准备

【基础考点 56】金融资产的分类

1. 金融资产的定义

金融资产，是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：

- (1) 从其他方收取现金或其他金融资产的权利。
- (2) 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。
- (3) 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。

(4) 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。其中，企业自身权益工具不包括应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

2. 金融资产的分类



企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，对金融资产进行分类（三类），具体见下面表格：

三类		会计科目
以摊余成本计量的金融资产	业务模式目标：收取合同现金流量； 合同现金流量特征：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。	债权投资
		应收账款
以公允价值计量且其变动计入当期其他综合收益的金融资产	业务模式目标：既收取合同现金流量又出售该金融资产； 合同现金流量特征：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：其他		交易性金融资产

【基础考点 57】金融资产的重分类

1. 金融工具重分类的原则

企业改变其管理金融资产的**业务模式**时，应当按照规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。企业对所有金融负债均不得进行重分类。所以，金融资产（即非衍生债权资产）可以在以摊余成本计量、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益和以公允价值计量且其变动计入当期损益之间进行重分类。

企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。重分类日，是指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. 金融工具重分类的计量

类型	会计处理
以摊余成本计量→以公允价值计量且其变动计入当期损	按该资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。一般会计分录为：



益	借：交易性金融资产（公允价值） 债投资减值准备（余额结平） 贷：债权投资——成本/利息调整等（余额结平） 公允价值变动损益（倒挤差额，或借记）
以公允价值计量且其变动计入当期损益→以摊余成本计量	应以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。一般会计分录为： 借：债权投资——成本（面值） ——应计利息 ——利息调整（重分类日的公允价值—面值—应计利息） 贷：交易性金融资产 公允价值变动损益（倒挤差额，或借）
以摊余成本计量→以公允价值计量且其变动计入其他综合收益	按该金融资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。一般会计分录为： 借：其他债权投资——成本 ——利息调整 ——应计利息 ——公允价值变动（重分类日公允价值—成本—利息调整—应计利息） 贷：债权投资——成本/利息调整/应计利息（余额结平） 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动（倒挤差额，或借） 借：债权投资减值准备 贷：其他综合收益——信用减值准备



<p>以公允价值计量且其变动计入其他综合收益→以摊余成本计量</p>	<p>应将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。一般分录为：</p> <p>①成本、利息调整明细科目对应结转：</p> <p>借：债权投资——成本</p> <p style="padding-left: 40px;">——利息调整</p> <p style="padding-left: 40px;">——应计利息</p> <p> 贷：其他债权投资——成本</p> <p style="padding-left: 40px;"> ——利息调整</p> <p style="padding-left: 40px;"> ——应计利息</p> <p>②将重分类前确认的公允价值变动冲回：</p> <p> 借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动</p> <p> 贷：其他债权投资——公允价值变动</p> <p> 或相反。</p> <p>③结转减值准备：</p> <p> 借：其他综合收益——信用减值准备</p> <p> 贷：债权投资减值准备</p>
<p>以公允价值计量且其变动计入其他综合收益→以公允价值计量且其变动计入当期损益</p>	<p>应继续以公允价值计量该金融资产，同时应将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。一般会计分录为：</p> <p> 借：交易性金融资产</p> <p> 贷：其他债权投资</p> <p> 借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动</p> <p> 贷：公允价值变动损益</p>



	<p>或相反。</p> <p>将信用减值准备转入损益：</p> <p>借：其他综合收益——信用减值准备</p> <p>贷：公允价值变动损益</p>
以公允价值计量且其变动计入当期损益→以公允价值计量且其变动计入其他综合收益	<p>应继续以公允价值计量该金融资产。</p> <p>一般会计分录为：</p> <p>借：其他债权投资</p> <p>贷：交易性金融资产</p>

【基础考点 58】金融负债和权益工具的区别

金融负债和权益工具区分的基本原则

条件		类型	
1. 不能无条件避免以交付现金或其他金融资产来履行合同义务，包括不能无条件避免的赎回和强制付息		金融负债（如普通公司债券、强制付息的优先股和永续债等）	
2. 能够无条件地避免交付现金或其他金融资产（无到期日且无回售权、无限期递延、自主决定是否支付股利）		权益工具（如普通股、符合条件的永续债等）	
3. 用自身权益工具结算	(1) 非衍生工具（如：优先股）	固定数量	权益工具
		非固定数量	金融负债

	(2) 衍生工具（如：认股权证）	固定换固定	权益工具
		其他	金融负债

【基础考点 59】以摊余成本计量的金融资产的会计处理

1. 以摊余成本计量的金融资产的初始计量

企业初始确认金融资产时，应当按照公允价值计量，为购入该金融资产发生的相关交易费用应当计入初始确认金额。购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当在初始确认时计入应收项目。

2. 以摊余成本计量的金融资产的后续计量

① 分期付息债券利息收入的确认

债权投资如为分期付息、一次还本的债券，企业应当于付息日或资产负债表日计提债券利息，计提的利息通过“应收利息”科目核算，同时确认利息收入。付息日或资产负债表日，以债权投资面值和票面利率计算确定应收利息，以债权投资摊余成本和实际利率计算确定利息收入，按其差额确定利息调整额。收到上列应收未收的利息时，确认银行存款。

② 到期一次还本付息债券利息收入的确认

债权投资如为到期一次还本付息的债券，企业应当于计息日或资产负债表日计提债券利息，计提的利息通过“债权投资——应计利息”科目核算，同时按实际利率法确认利息收入并摊销利息调整。资产负债表日，以债权投资面值和票面利率计算确定应收利息，以债权投资摊余成本和实际利率计算确定利息收入，按其差额确定利息调整额。

【提示】本期期初摊余成本即为上期期末摊余成本。

期末摊余成本 = 期初摊余成本 + 本期计提的利息费用 - 本期收回的利息和本金 - 本期计提的减值准备

就债权投资来说，摊余成本即为其账面价值。

3. 以摊余成本计量的金融资产的处置（差额进损益）

借：银行存款等

 债权投资减值准备

 贷：债权投资——成本



——应计利息

——利息调整【或在借方】

投资收益（差额，也可能在借方）

【基础考点 60】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会计处理

1. 初始计量

①股票投资：如果不是以交易为目的的，可直接指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资

借：其他权益工具投资——成本（公允价值与交易费用之和）

 应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

 贷：银行存款等

②债券投资

借：其他债权投资——成本（面值）

 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）

 其他债权投资——利息调整（差额，或贷记）

 贷：银行存款等

2. 后续计量

（1）该金融资产持有期间取得的利息或现金股利，应当确认为投资收益。

其他债权投资应采用实际利率法计算利息，并计入当期损益。

债券为分期付息、一次还本：

借：应收利息（债券面值×票面利率）

 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率）

 其他债权投资——利息调整（差额，或借记）

债券为一次还本付息：

借：其他债权投资——应计利息（面值×票面利率）

 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率）

 其他债权投资——利息调整（差额，或借记）

其他权益工具投资应当根据被投资单位宣告分配的现金股利份额确认投资收益：

借：应收股利

 贷：投资收益



(2) 资产负债表日，应当以公允价值进行后续计量，公允价值变动计入所有者权益（其他综合收益）。

借：其他债权投资/其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

或相反的处理。

3. 金融资产的处置

(1) 债券投资

出售（终止确认）时，售价和账面价值的差额计入投资收益；同时，将“其他综合收益”转出，计入当期损益。

借：银行存款等（实际收到的金额）

贷：其他债权投资——成本

——公允价值变动（或借记）

——应计利息

——利息调整（或借记）

投资收益（差额，或借记）

借：其他综合收益（公允价值累计变动额）

贷：投资收益

或相反分录。

(2) 股票投资

出售（终止确认）时，售价与账面价值之间的差额计入留存收益；同时，将累计计入其他综合收益的公允价值变动金额转出，计入留存收益。

借：银行存款等（实际收到的金额）

贷：其他权益工具投资——成本

——公允价值变动（或借记）

盈余公积、利润分配——未分配利润（差额，或借记）

借：其他综合收益（公允价值累计变动额）

贷：盈余公积、利润分配——未分配利润

或相反分录。

【基础考点 61】以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理



1. 初始计量

(1) 按公允价值进行初始计量，交易费用计入当期损益（记入“投资收益”科目的借方）。

交易费用——是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用。

注意：三类金融资产中，只有第三类金融资产的交易费用是计入当期损益的。

(2) 支付的买价中包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息——应当单独确认为应收项目（分别记入“应收股利”和“应收利息”科目）。

会计分录：

借：交易性金融资产——成本（公允价值）

 应收股利或应收利息（买价中所含的现金股利或已到付息期尚未领取的利息）

 投资收益（交易费用）

 贷：银行存款等（实际支付的金额）

2. 后续计量

(1) 在持有期间取得的现金股利或利息，应当确认为投资收益。

借：应收股利或应收利息

 贷：投资收益

(2) 资产负债表日，按公允价值进行后续计量，公允价值变动计入当期损益。

借：交易性金融资产——公允价值变动

 贷：公允价值变动损益

或相反的处理。

3. 金融资产的处置

处置金融资产时，售价与账面价值之间的差额确认为投资收益。

借：银行存款（实际收到的金额）

 贷：交易性金融资产——成本

 ——公允价值变动

 投资收益（差额，或借方）

【基础考点 62】金融资产减值

1. 金融工具减值的范围

金融工具减值的范围包括：

(1) 以摊余成本计量的金融资产。



(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。但将其他企业的权益工具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的，不能计提损失准备。

(3) 租赁应收款。

(4) 合同资产。

(5) 贷款承诺。但分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的除外。

(6) 财务担保合同。

2. 金融工具损失准备的计量

(1) 金融工具减值的三阶段

一般情况下，企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加，可以将金融工具发生信用减值的过程分为三个阶段，并按照下列情形分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动：

① 第一阶段：信用风险自初始确认后未显著增加

对于处于该阶段的金融工具，企业应当按照未来 12 个月的预期信用损失计量损失准备，并按其账面余额（即未扣除减值准备）和实际利率计算利息收入。

② 第二阶段：信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值

对于处于该阶段的金融工具，企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备，并按其账面余额和实际利率计算利息收入。

③ 第三阶段：初始确认后发生信用减值

对于处于该阶段的金融工具，企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备，但对利息收入的计算不同于处于前两阶段的金融资产。对于已发生信用减值的金融资产，企业应当按其摊余成本（账面余额减已计提减值准备，也即账面价值）和实际利率计算利息收入。

【提示】上述三阶段的划分，适用于购买或源生时未发生信用减值的金融工具。对于购买或源生时已发生信用减值的金融资产，企业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，并按其摊余成本和经信用调整的实际利率计算利息收入。

(2) 预期信用损失的计量

① 对于金融资产，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。

② 对于租赁应收款项，信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量



之间差额的现值。

③对于未提用的贷款承诺，信用损失应为在贷款承诺持有人提用相应贷款的情况下，企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。

④对于财务担保合同，信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值。

⑤对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生已发生信用减值的金融资产，信用损失应为该金融资产账面余额与按原实际利率折现的估计未来现金流量的现值之间的差额。

（3）金融工具减值的账务处理

①减值准备的计提和转回

企业应当在资产负债表日计算金融工具预期信用损失。如果该预期信用损失大于该工具当前减值准备的账面金额，企业应当将其差额确认为减值损失：

借：信用减值损失

 贷：贷款损失准备

 债权投资减值准备

 坏账准备

 合同资产减值准备

 租赁应收款减值准备

 预计负债（用于贷款承诺及财务担保合同）

 其他综合收益——信用减值准备

如果资产负债表日计算的预期信用损失小于该工具当前减值准备的账面金额（例如，从按照整个存续期预期信用损失计量损失准备转为按照未来 12 个月预期信用损失计量损失准备时，可能出现这一情况），则应当将差额确认为减值利得，做相反的会计分录。

②已发生信用损失的金融资产的核销

企业实际发生信用损失，认定相关金融资产无法收回，经批准予以核销的，应当根据批准的核销金额：

借：贷款损失准备

 债权投资减值准备



坏账准备
合同资产减值准备
租赁应收款减值准备
预计负债（用于贷款承诺及财务担保合同）
其他综合收益——信用减值准备
贷：贷款
 债权投资
 应收账款
 合同资产
 应收租赁款
 其他债权投资

若核销金额大于已计提的损失准备，还应按其差额借记“信用减值损失”科目。

【基础考点 63】金融资产转移

1. 关于金融资产终止确认的判断流程

企业在判断金融资产是否应当终止确认以及在多大程度上终止确认时，应当遵循以下步骤：

- (1) 确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面。
- (2) 确定金融资产是部分还是整体适用终止确认原则。

当且仅当金融资产（或一组金融资产，下同）的一部分满足下列三个条件之一时，终止确认的相关规定适用于该金融资产部分，否则，适用于该金融资产整体：

- ①该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。
 - ②该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。
 - ③该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。
- (3) 确定收取金融资产现金流量的合同权利是否终止。
 - (4) 判断企业是否已转移金融资产。

企业在判断是否已转移金融资产时，应分以下两种情形作进一步地判断：

- ①企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方。

②企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务。

(5) 分析所转移金融资产的风险和报酬转移情况。

企业在判断金融资产转移是否导致金融资产终止确认时，应当评估其在多大程度上保留了金融资产所有权上的风险和报酬，即比较其在转移前后所承担的、该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险，并分别以下情形进行处理：

①企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

②企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产。

③企业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的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据是否保留了控制分别进行处理。

(6) 分析企业是否保留了控制。

2. 满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理

(1) 金融资产整体转移的会计处理

金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：

①被转移金融资产在终止确认日的账面价值。

②因转移金融资产而收到的对价，与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额之和。具体计算公式如下：

金融资产整体转移形成的损益 = 因转移收到的对价 - 所转移金融资产账面价值 + / - 原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计利得（或损失）

因转移收到的对价 = 因转移交易实际收到的价款 + 新获得金融资产的公允价值 + 因转移获得的服务资产的价值 - 新承担金融负债的公允价值 - 因转移承担的服务负债的公允价值

(2) 金融资产部分转移的会计处理

企业转移了金融资产的一部分，且该被转移部分满足终止确认条件的，应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分（在此种情形下，所保留的服务资产应当视同继续确认金融资产的一部分）之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

①终止确认部分在终止确认日的账面价值。

②终止确认部分收到的对价（包括获得的所有新资产减去承担的所有新负债），与原计



入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额之和。

【基础考点 64】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。

(1) 租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容：

① 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。存在租赁激励的，承租人在确定租赁付款额时，应扣除租赁激励相关金额。

② 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。

③ 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。

④ 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。

⑤ 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。如果承租人提供了对余值的担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项，它反映了承租人预计将支付的金额，而不是承租人担保余值下的最大敞口。

(2) 折现率

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。在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

【基础考点 65】使用权资产的初始计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。该成本包括下列四项：



(1) 租赁负债的初始计量金额。

(2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额。

(3) 承租人发生的初始直接费用。

(4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

【提示】承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当计入“长期待摊费用”科目。

【基础考点 66】租赁负债的后续计量

(1) 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

①确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；即：

借：财务费用——利息费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，但按照借款费用等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

此处的周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

②支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；即：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

③因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

(2) 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至



零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

- ①实质固定付款额发生变动。
- ②担保余值预计的应付金额发生变动。
- ③用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。
- ④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行使情况发生变化。

【基础考点 67】使用权资产的后续计量

（1）计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

承租人按照租赁准则有关规定重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值。

（2）使用权资产的折旧

承租人应当参照固定资产有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益。

承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期实现方式做出决定。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧，其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期实现方式的，应采用其他折旧方法。

承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循以下原则：承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当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。如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。

（3）使用权资产的减值

在租赁期开始日后，承租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备



使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

【基础考点 68】租赁变更的会计处理

【提示】注意与“租赁负债的重新计量”区别。

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

(1) 租赁变更作为一项单独租赁处理

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

①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或延长了租赁期限；

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。

(2) 租赁变更未作为一项单独租赁处理

承租人应当在租赁变更生效日进行下列会计处理：

①按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；

②确定变更后的租赁期；

③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。

④在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。

⑤就上述租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：

a. 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，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。

b. 其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。



【基础考点 69】出租人的会计处理

融资租赁	初始 计量	<p>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【现值】作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>租赁收款额【终值】，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括五项内容：</p> <p>①承租人需支付的固定付款额或实质固定付款额；存在租赁激励的，应当扣除租赁激励相关金额；</p> <p>②取决于指数或比率的可变租赁付款额；</p> <p>③承租人行使购买选择权的行权价格；</p> <p>④承租人行使终止租赁选择权支付的款项；</p> <p>⑤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。</p> <p>账务处理：</p> <p>借：应收融资租赁款——租赁收款额【5 项内容】 应收融资租赁款——未担保余值</p> <p> 贷：融资租赁资产【账面价值】 资产处置损益【公允价值－账面价值】 银行存款【初始直接费用】 应收融资租赁款——未实现融资收益【租赁收款额和未担保余值的终值与现值的差额】</p> <p>其中：应收融资租赁款＝租赁投资净额＝未担保余值现值＋租赁收款额现值＝租赁资产公允价值＋出租人初始直接费用</p>
	后续 计量	<p>①确认利息收入</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p> <p>借：应收融资租赁款——未实现融资收益</p> <p> 贷：租赁收入</p>

		<p>②确认可变租赁付款额 借：银行存款 贷：租赁收入</p> <p>③租赁期满，承租人行使购买权 借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p> <p>④租赁期满，承租人归还资产 借：融资租赁资产 贷：应收融资租赁款——未担保余值</p>
	<p>租 赁 变 更</p>	<p>①变更作为单独租赁（同承租人的判断原则）</p> <hr/> <p>② 变 更 未 作 为 单 独 租 赁</p> <p>原租赁变更为经营租赁： a. 确定变更日应收融资租赁款账面价值； b. 应收融资租赁款账面价值结转至固定资产等科目。 借：固定资产 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 应收融资租赁款——未担保余值</p> <hr/> <p>原融资租赁变更为新的融资租赁： 确定变更后的新应收融资租赁款（变更后现金流量根据原或修订后折现率折现）与原应收融资租赁款比较，调整原应收融资租赁款的账面价值。【调整租赁收入】 借：租赁收入【现值减少额】 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，或反向。</p>
<p>经营租赁</p>		<p>①租金的处理 在租赁期内各个期间，出租人应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。 借：银行存款 贷：预收账款</p>



	借：预收账款 贷：租赁收入
	②出租人对经营租赁提供激励措施 出租人提供免租期的，出租人应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，免租期内应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。
	③初始直接费用 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，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。

【基础考点 70】售后租回的会计处理

若企业（卖方兼承租人）将资产转让给其他企业（买方兼出租人），并从买方兼出租人租回该项资产，则卖方兼承租人和买方兼出租人均应按照售后租回交易的规定进行会计处理。企业应当按照新收入准则的规定，评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，并区别进行会计处理。

如果承租人在资产转移给出租人之前已经取得对标的资产的控制，则该交易属于售后租回交易。然而，如果承租人未能在资产转移给出租人之前取得对标的资产的控制，那么即便承租人在资产转移给出租人之前先获得标的资产的法定所有权，该交易也不属于售后租回交易。

1. 售后租回交易中的资产转让属于销售

（1）卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得或损失。

（2）买方兼出租人根据其他适用的《企业会计准则》对资产购买进行会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，企业应当进行以下调整：

（1）销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理；



(2) 销售对价高于市场价格的款项作为买方兼出租人向卖方兼承租人提供的额外融资进行会计处理。

同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按市场价格调整租金收入。

在进行上述调整时，企业应当按以下二者中较易确定者进行：①销售对价的公允价值与资产的公允价值的差异；②合同付款额的现值与按市场租金计算的付款额的现值的差异。

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，并按照新金融工具进行会计处理。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，并按照新金融工具进行会计处理。

【基础考点 71】持有待售类别的分类

1. 持有待售类别的范畴

企业主要通过出售而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。但是，下列资产不能划分为持有待售类别：

- (1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产；
- (2) 采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产；
- (3) 职工薪酬形成的资产；
- (4) 递延所得税资产；
- (5) 适用金融工具相关准则的金融资产；
- (6) 由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利等。

2. 持有待售类别的分类原则

企业的非流动资产或处置组同时满足下列条件时，一般应认定为持有待售的非流动资产或处置组：

(1) 可立即出售，即根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；

(2) 出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

3. 不再继续符合划分条件的处理

持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将



其划分为持有待售类别。部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件的，企业应当将新组成的处置组划分为持有待售类别，否则应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

【基础考点 72】持有待售类别的计量

1. 划分为持有待售类别时的计量

(1) 对于持有待售的非流动资产或处置组

企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债。

①如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业不需要对账面价值进行调整；

②如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业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。

出售费用是企业发生的可以直接归属于出售资产或处置组的增量费用。

企业应当按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的有关规定确定非流动资产或处置组的公允价值。

(2) 对于转售而取得的非流动资产或处置组

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

按照上述原则，在合并报表中，非同一控制下的企业合并中新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量；同一控制下的企业合并中非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照合并日在被合并方的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。

除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由以公允价值减去出售费用后的净额作为非流动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

借：持有待售资产【孰低计量】

 资产减值损失



贷：银行存款

2. 划分为持有待售类别后的计量

(1) 持有待售的非流动资产或处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销。但是，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认。

(2) 后续资产负债表日，企业在重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应按照两者的差额计提减值准备。

(3) 后续资产负债表日，持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。相关会计分录为：

借：持有待售资产减值准备

贷：资产减值损失

【提示】划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

(4) 后续资产负债表日，持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加的，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后所确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益（资产减值损失）。已抵减的商誉账面价值以及上述非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

【基础考点 73】终止经营

1. 终止经营的认定条件

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：

①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；②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；③该组成部分是专为转售而取得的子公司。

2. 终止经营的列报

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。下列不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组所产生的相关损益，应当在利润表中作为持续经营损益列报：

(1) 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。



(2) 后续资产负债表日持有待售的非流动资产或处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。

(3) 持有待售的非流动资产或处置组的处置损益。

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。

相关损益具体包括：

(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) 企业初始计量或在资产负债表日重新计量符合终止经营定义的持有待售的处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。

(3) 后续资产负债表日符合终止经营定义的持有待售处置组的公允价值减去出售费用后的净额增加，因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。

(4) 终止经营的处置损益。

(5) 终止经营处置损益的调整金额可能引起调整的情形包括：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。

企业在处置终止经营的过程中可能附带产生一些增量费用，如果不进行该项处置就不会产生这些费用，企业应当将这些增量费用作为终止经营损益列报。

【基础考点 74】实收资本（股本）和其他权益工具的核算

1. 实收资本的确认和计量

实收资本，是投资者投入资本形成法定资本的价值，所有者向企业投入的资本，在一般情况下无需偿还，可以长期周转使用；投资者可以用现金投资，也可以用现金以外的其他有形资产投资，符合国家规定比例的，还可以用无形资产投资。

2. 实收资本的增减变动

① 实收资本增加的方式：资本公积转增资本、盈余公积转增资本、投资者追加投资等；

② 实收资本减少的方式：股东收回投资、回购库存股减资。

3. 其他权益工具的确认和计量

企业除发行普通股股票之外，按照金融负债和权益工具的区分原则分类的权益工具应该作为“其他权益工具”进行核算。



项目	会计处理
发行金融工具归类为权益工具	借：银行存款等 贷：其他权益工具——优先股/永续债等
发行复合金融工具	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
其他权益工具重分类为金融负债	借：其他权益工具——优先股/永续债等 资本公积——资本溢价(股本溢价)【差额】 贷：应付债券——优先股/永续债等【公允价值】 资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润
金融负债重分类为其他权益工具	借：应付债券——优先股/永续债等【账面价值】 贷：其他权益工具——优先股/永续债等
除普通股以外的其他权益工具的回购与注销	回购 借：库存股——其他权益工具 贷：银行存款等
	注销 借：其他权益工具 资本公积——资本溢价/股本溢价【差额】 贷：库存股——其他权益工具 资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润
其他权益工具转股	借：应付债券 其他权益工具 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价/股本溢价 如果转股时账面价值不足转股 1 股普通股，还需按支付的现金或其他金融资产的金額，贷记“银行存款”科目

【基础考点 75】资本公积和其他综合收益的核算

1. 股本溢价（资本溢价）的核算

企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本溢价。企业接受投资者投入的资本、可转换公司债券持有人行使转换权利、将债务转为资本等形成的资本公积，借记有关科目，贷记“实收资本”或“股本”“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目等。与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用，借记“资本公积——股本溢价”等科目，贷记“银行存款”等科目。

2. 其他资本公积的核算内容

- ① 权益结算的股份支付在等待期内确认的成本费用金额（参照“股份支付”章节）；
- ② 权益法核算的长期股权投资中，投资方应享有被投资单位实现的除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动金额的份额。（参照第 7 章“长期股权投资及合营安排”章节）。

3. 其他综合收益的核算

其他综合收益是企业会计准则规定的直接计入当期所有者权益的利得或损失。

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的公允价值变动形成的利得和损失。

② 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非货币性项目的汇兑差额形成的利



得和损失。

- ③ 存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产形成的利得和损失。
- ④ 权益法核算的长期股权投资，投资方应享有被投资单位实现的其他综合收益的份额。
- ⑤ 套期保值（现金流量套期和境外经营净投资套期）形成的利得或损失。
- ⑥ 外币报表折算差额。
- ⑦ 重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动。

此外，与上述事项相关的所得税影响也是计入其他综合收益的。

其中，④中，如果是被投资单位实现的不能重分类进损益的其他综合收益，投资方因享有该部分其他综合收益的份额也不能重分类进损益；⑦不能重分类进损益。

【基础考点 76】留存收益的核算

1. 盈余公积的核算

A. 提取盈余公积：

借：利润分配——提取法定盈余公积
 ——提取任意盈余公积

贷：盈余公积——法定盈余公积
 ——任意盈余公积

B. 用盈余公积弥补亏损或转增资本：

借：盈余公积

贷：利润分配——盈余公积补亏
 实收资本/股本

2. 未分配利润的核算

（1）未分配利润：未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润，包括期初未分配利润，加上本期实现的净利润，减去提取的各种盈余公积和分配利润后的余额。

（2）企业弥补亏损的渠道：①用以后年度税前利润弥补。按照现行制度规定。企业发生亏损时，可以用以后五年内实现的税前利润弥补，即税前利润弥补亏损的期间为五年。②用以后年度税后利润弥补。企业发生的亏损经过五年期间未弥补足额的，尚未弥补的亏损应用所得税后的利润弥补。③以盈余公积弥补亏损。企业以提取的盈余公积弥补亏损时，应当由公司董事会提议，并经股东大会批准。

注：以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的账务处理。

【基础考点 77】识别与客户订立的合同

1. 收入确认的原则

取得商品控制权包括以下三个要素：

(1) 能力，即客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。

(2) 主导该商品的使用。

(3) 能够获得几乎全部的经济利益。

2. 合同成立的条件

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：

(1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；

(2) 该合同明确了合同各方与所转让的商品（或提供的服务，以下简称转让的商品）相关的权利和义务；

(3) 该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款；

(4) 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；

(5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

3. 合同变更

对于合同变更，企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

合同变更的情形	合同变更的具体内容	合同变更的会计处理
合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形	增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的	将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理
合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形	合同变更不属于上述情形，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的	视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。 新合同的交易价格 = 原



		合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额）+ 合同变更中客户已承诺的对价金额
合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形	合同变更不属于上述第一种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的	将该合同变更部分作为原合同的组成部分，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等

【提示】 企业应当区分交易价格的变动是属于合同变更还是可变对价。

【基础考点 78】识别合同中的单项履约义务

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。如果满足下列条件，则作为单项履约义务：

(1) 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

① 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。

② 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

③ 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

【提示】 在企业向客户销售商品的同时，约定企业需要将商品运送至客户指定的地点的情况下，企业需要根据相关商品的控制权转移时点判断该运输活动是否构成单项履约义务。

(2) 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。企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。

【基础考点 79】确定交易价格

1. 可变对价

(1) 可变对价最佳估计数的确定。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。



(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。企业确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应满足限制条件，即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。

2. 合同中存在的重大融资成分

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。

未包含重大融资成分的情形：

(1) 客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间，如企业向客户出售其发行的储值卡、企业向客户授予奖励积分等；

(2) 客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制，如按照实际销量收取的特许权使用费；

(3) 合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的，如合同约定的支付条款目的是向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务。

此外，在某些交易中企业向客户转让商品或服务的时间与收款的时间间隔可能较长，而导致该时间间隔的主要原因是国家有关部门需要履行相关的审批程序，且该时间间隔是履行上述程序所需经历的必要时间，其性质并非是提供融资利益。例如，企业从事光伏发电业务，作为发电收入对价组成部分的可再生能源上网电价补贴款收取时间与企业并网发电并确认发电收入的时间间隔可能超过一年；又如，企业从事新能源汽车的生产与销售，作为汽车销售对价组成部分的新能源汽车补贴款的收取时间与企业销售新能源汽车并确认收入的时间间隔可能超过一年等。这种情况下，可以认为企业取得的可再生能源电价补贴款和新能源汽车补贴款等款项不存在重大融资成分。

3. 非现金对价

通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当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可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），也可能会因为其形式以外的原因而发生变动。



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；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。

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。

企业应付客户对价应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业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，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当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（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

【基础考点 80】将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 分摊合同折扣

企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。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

同时满足下列条件的，企业应当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，或者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：①可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力（或者是履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所导致的特定结果）；②企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

对于不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

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。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

【基础考点 81】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

- (1) 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。
- (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。
- (3) 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

(1) 产出法。产出法是按照已完成的产出直接计算履约进度，通常能够客观地反映履约进度。当产出法所需要的信息可能无法直接通过观察获得，企业为获得这些信息需要花费很高的成本时，可能需要采用投入法。

(2) 投入法。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。

实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度。企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：①已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。如果企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法时需要进行适当调整。

3. 在某一时点履行的履约义务的收入确认

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。

在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑下列迹象：

- (1) 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。
- (2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- (3) 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该物品。
- (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，即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。



(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

【基础考点 82】合同成本

1. 合同履约成本

合同履约成本确认为资产的条件：一是，该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。二是，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。三是，该成本预期能够收回。

【提示】企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用）。三是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。四是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

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。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。为简化实务操作，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。

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。合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：①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；②为转让该相关商品估计将要发生的成本。

以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款①减②的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，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。

【基础考点 83】特定交易会计处理

1. 附有销售退回条款的销售

对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户



转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

2. 附有质量保证条款的销售

对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本章内容进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。

企业提供的质量保证同时包含上述两类的，应当分别对其进行会计处理，无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。

3. 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。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，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。

企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项列示为合同负债。合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。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。

4. 授予知识产权许可

（1）不构成单项履约义务。对于不构成单项履约义务的，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）构成单项履约义务。对于构成单项履约义务的，应当进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获益之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，不应确认收入。



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：一是客户后续销售或使用行为实际发生；二是企业履行相关履约义务。

5. 售后回购

售后回购的会计处理具体见下表所示：

项目		会计处理		
企业因存在与客户的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 < 原售价的	租赁交易	按照第 22 章租赁进行会计处理
		回购价格 ≥ 原售价的	融资交易	收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因	客户具有行使该要求权重大经济动因的	回购价格 < 原售价的	租赁交易	按照第 22 章租赁进行会计处理
		回购价格 ≥ 原售价的	融资交易	收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
	客户不具有	作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理		



	行使该要求 权重大经济 动因的	
--	-----------------------	--

【基础考点 84】PPP 项目合同的相关会计处理

社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建）或发包给其他方等，应当确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。如果社会资本方根据 PPP 项目合同约定，提供多项服务（如既提供 PPP 项目资产建造服务，又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。

在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照借款费用准则的规定进行会计处理。对于下述确认为无形资产的部分，社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时，应当将其予以资本化，记入“PPP 借款支出”科目，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，计入财务费用。

社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产，并按照无形资产准则的有关规定进行会计处理（“无形资产”模式）。PPP 项目资产达到预定可使用状态后，社会资本方应当按照收入准则的规定确认与运营服务相关的收入。

社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项，并按照金融工具的规定进行会计处理（“金融资产模式”）。社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产（“混合模式”）。

【基础考点 85】期间费用

1. 管理费用的核算



管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理企业生产经营活动而发生的各种费用。主要包括：企业在筹建期间内发生的开办费、公司经费、工会经费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费以及企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费等。

2. 销售费用的核算

销售费用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，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、装卸费等（不包括构成合同约定成本从而应当计入主营业务成本的情形），以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费用等费用。

3. 财务费用的核算

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。主要包括：利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关手续费、企业发生的现金折扣或取得的现金折扣等。

【基础考点 86】利润

1. 利润的构成与核算

（1）利润的构成：利润是指企业在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

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

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

（2）利润的核算：期末（月末），应将各项收入转入“本年利润”的贷方，将有关费用损失转入“本年利润”的借方，“本年利润”的贷方余额为当期实现的净利润，借方余额为当期发生的亏损。年末，将“本年利润”的余额（净利润或净亏损）转入“利润分配”账户。“本年利润”账户年末应无余额。

2. 营业外收入的处理



营业外收入主要包括：非流动资产毁损报废产生的清理收益、盘盈利得、政府补助（与日常活动无关的）、捐赠利得等。

3. 营业外支出的处理

营业外支出主要包括：非流动资产毁损报废产生的清理损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

【基础考点 87】政府补助概述

1. 政府补助的定义

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。

政府补助的主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。

【提示】下列情况不属于政府补助：

(1) 通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则；

(2) 增值税出口退税不属于政府补助；

(3) 政府与企业间的债务豁免，不属于政府补助；

(4) 政府作为企业所有者投入的资本，不属于政府补助。

2. 政府补助的特征

(1) 政府补助是来源于政府的经济资源；

(2) 政府补助是无偿的。

【提示】企业收到来源于其他方的补助，如有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只是起到代收代付的作用，则该补助也属于来源于政府的经济资源。

3. 政府补助的分类

(1) 与资产相关的政府补助；

(2) 与收益相关的政府补助。

【基础考点 88】与收益相关的政府补助的会计处理

对于与收益相关的政府补助，企业应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。选择总额法的，应当计入其他收益或营业外收入。选择净额法的，应当冲减相关成本费用或营业外支出。



1. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当将补助确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本。

2. 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

企业取得针对综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助，视情况不同计入当期损益，或者在项目期内分期确认为当期收益。

【基础考点 89】与资产相关的政府补助的会计处理

定义：与资产相关的政府补助是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

会计处理原则：

(1) 总额法。企业取得与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益，自相关资产可供使用时起，在该资产剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入损益。

相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。具体处理为：

借：递延收益

贷：固定资产清理

最后随同固定资产清理结转掉，出售的最终计入资产处置损益，报废坏损的最终计入营业外支出。

(2) 净额法。将补助冲减相关资产账面价值，企业按照扣减了政府补助后的资产价值对相关资产计提折旧或进行摊销。

【基础考点 90】政策性优惠贷款贴息

企业应当区分财政将贴息资金拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给受益企业两种情况：

(1) 财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向受益企业提供贷款，企业可以选择下列方法之一进行会计处理：

①以实际收到的贷款金额作为贷款的入账价值，按照该政策性优惠利率计算借款费用；

②以贷款的公允价值（根据同类贷款市场利率计算）作为贷款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与贷款入账价值之间的差额确认为递延收益。递延收益



在贷款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

(2) 财政将贴息资金直接拨付给受益企业，受益企业应以实际收到的贷款金额作为贷款的入账价值，按照贷款合同利率计算借款费用，将对应的财政贴息冲减相关借款费用。

【基础考点 91】资产、负债的计税基础及暂时性差异

1. 资产、负债的计税基础

① 资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

资产的计税基础 = 未来期间按照税法规定可以税前扣除的金额

资产负债表日资产的计税基础 = 取得成本 - 以前期间按照税法规定已累计税前扣除的金额

② 负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。用公式表示即为：

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

2. 暂时性差异

① 应纳税暂时性差异（当期不交税，未来多交税）：

a. 资产账面价值大于计税基础

b. 负债账面价值小于计税基础

② 可抵扣暂时性差异（当期交税，未来少交税）：

a. 资产账面价值小于计税基础

b. 负债账面价值大于计税基础

3. 特殊情况举例：

内部研究开发形成的无形资产。（“研发支出”科目的核算应重点关注）

会计规定：成本为开发阶段符合资本化条件以后发生的支出，除此之外，研究开发过程中发生的其他支出应予费用化计入损益。

税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的（费用化部分），在按照规定据实扣除的基础上，按研究开发费用的 75% 加计扣除；形成无形资产的，按无形资产成本的 175% 摊销。

差异：对于形成无形资产的（资本化部分），其计税基础应在会计入账价值的基础上加计 75%，因而会产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异。



注意：对于这类无形资产计税基础与账面价值形成的差异不确认其所得税影响。

原因：该无形资产的确认不是产生于企业合并交易、同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则按照所得税会计准则的规定，不确认有关暂时性差异的所得税影响。

【基础考点 92】递延所得税负债及递延所得税资产的确认

1. 递延所得税负债的确认：

①递延所得税负债确认的几种情况

a. 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。

b. 除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

②不确认递延所得税负债的特殊情况

a. 商誉的初始确认

非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，会计确认为商誉。在按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，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。

【提示】免税合并下，后续商誉计提减值的，也不确认递延所得税；

如果是应税合并，则商誉初始确认时账面价值与计税基础相等，不产生暂时性差异；但后续发生的减值要确认相应的递延所得税影响。

b. 除企业合并以外的其他交易或事项中，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，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

c. 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：

一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；

二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

2. 递延所得税资产的确认

①递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。

②确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得



额为限。

③对与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回；二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

④对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。

3. 与单项交易相关的递延所得税对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损），且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（包括承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及因固定资产等存在弃置义务而确认预计负债并计入相关资产成本的交易等，以下简称单项交易），不适用关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该单项交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

4. 发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响对于企业（指发行方）按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》等规定分类为权益工具的金融工具（如分类为权益工具的永续债等）相关股利支出按照税收政策相关规定在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，确认与股利相关的所得税影响。该股利的所得税影响通常与过去产生可供分配利润的交易或事项更为直接相关，企业应当按照与过去产生可供分配利润的交易或事项时所采用的会计处理相一致的方式，将股利的所得税影响计入当期损益或所有者权益项目（含其他综合收益项目）。对于所分配的利润来源于以前产生损益的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入当期损益；对于所分配的利润来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入所有者权益项目。

【基础考点 93】所得税费用的确认

1. 当期所得税的确认

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。

当期所得税（即应交所得税）= 当期应纳税所得额 × 所得税税率

当期所得税不是利润表中的所得税费用，而是当期确认的应交所得税。

应纳税所得额 = 会计利润 + 按照会计准则规定计入利润表但计税时不允许税前扣除的费





用+（一）计入利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的金额之间的差额+（一）计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得的收入之间的差额-税法规定的不征税收入+（一）其他需要调整的因素

2. 递延所得税的确认

递延所得税是指按照所得税准则规定当期应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额，即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。用公式表示即为：

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）

该公式计算结果如果是正数，表示形成递延所得税费用，该公式计算结果如果是负数，表示形成递延所得税收益。

3. 所得税费用的确认

所得税费用=当期所得税+递延所得税

【基础考点 94】非货币性资产交换的认定

1. 货币性资产和非货币性资产的定义、范围和区别

货币性资产：是指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，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据等。

非货币性资产：是指货币性资产以外的资产。（如在建工程、生产性生物资产、投资性房地产、固定资产、无形资产等）

2. 非货币性资产交换的判断标准

在涉及少量补价的情况下，以补价占整个资产交换金额的比例低于 25%（注意不含 25%）作为参考。如果高于 25%（含 25%），则视为以货币性资产取得非货币性资产，适用收入准则等其他一些准则。

①收到补价的企业

收到的补价÷换出资产公允价值<25%

②支付补价的企业

支付的补价÷（支付的补价+换出资产公允价值）<25%

【提示】分子和分母，均不含增值税。

**【基础考点 95】以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理**

1. 以公允价值计量的会计处理原则

条件：非货币性资产交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量。

换入资产成本的确定：

方法一：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 支付不含税补价的公允价值（- 收到不含税补价的公允价值）+ 应支付的相关税费

提醒问题：不含税补价的公允价值 = 换入与换出资产的不含税公允价值之差

方法二：

换入资产成本 = 换出资产含税公允价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）- 可抵扣的增值税进项税额 + 应支付的相关税费

提醒问题 1：支付或收到的银行存款（含税的补价）= 换入与换出资产的含税公允价值之差

提醒问题 2：如果题目中，没有给对方换出资产的公允价值情况下，则用“方法二”公式计算换入资产成本。

2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理：

对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

【基础考点 96】以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

1. 以账面价值计量的会计处理原则

条件：不具有商业实质或换入资产和换出资产的公允价值均不能够可靠计量

方法一：

换入资产成本 = 换出资产的账面价值 + 支付补价的账面价值 + 应支付的相关税费 = 换出资产的账面价值 - 收到补价的公允价值 + 应支付的相关税费

方法二：

换入资产成本 = 换出资产的账面价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）+ 应支付



的相关税费（包含增值税销项税额）—可以抵扣的增值税进项税额

【注意】

①此类非货币性资产交换，对换出资产不确认资产的处置损益。

②此类非货币性资产交换中，应支付的相关税费处理方法如下：

a. 增值税进项税额若可抵扣的，则不计入换入资产的成本；增值税的销项税额计入换入资产的成本。

b. 除增值税的销项税额以外的，为换入资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本；为换出资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本。

2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

对于同时换入的多项资产，按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。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原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。

对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

【基础考点 97】债务重组的定义和方式

1. 债务重组的定义

债务重组，是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

以资产清偿债务（包括以现金资产和非现金资产偿还债务）、债务转为权益工具（债转股）、修改其他条款、以上三种方式组合方式的债务重组。

【基础考点 98】债务重组的定义和方式

1. 以资产清偿债务：

①以金融资产清偿债务

债务人的会计处理：

借：应付账款（账面价值）

贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等（账面价值）



投资收益（债务的账面价值—偿债金融资产账面价值）

同时：

借：其他综合收益

贷：投资收益（其他债权投资清偿债务）

盈余公积、利润分配（其他权益工具投资清偿债务）

债权人的会计处理：

借：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等（金融资产公允价值）

坏账准备

投资收益（金融资产公允价值与债权账面价值的差额）

贷：应收账款（账面余额）

②以非金融资产清偿债务

债务人的会计处理：

借：应付账款（账面价值）

贷：库存商品、无形资产、固定资产清理（账面价值）

其他收益——债务重组收益（所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额）

债权人的会计处理：

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（放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额）

贷：应收账款

银行存款（相关税费）

2. 债务转为权益工具

债务人：债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本公积（资本或股本溢价）、盈余公积、未分配利润等。

会计处理为：

借：应付账款



贷：实收资本

 资本公积——资本溢价（或股本溢价）

 银行存款（支付相关税费）

 投资收益（清偿债务账面价值－权益工具金额）

债权人：将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照前述以资产清偿债务方式进行债务重组的规定计量其初始投资成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

会计处理为：

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）

3. 修改其他条款

债务人的会计处理：

借：应付账款

 贷：应付账款——债务重组（公允价值）

 预计负债（附或有条件）

 投资收益（差额）

或有应付金额没有发生时：

借：预计负债

 贷：投资收益

债权人的会计处理：

借：应收账款——债务重组（公允价值）

 坏账准备

 投资收益（差额）

贷：应收账款

或有应收金额实际收到时：



借：银行存款

贷：投资收益

4. 以上三种方式组合方式的债务重组

①债务人的会计处理：应当按照前述的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具时）科目。

②债权人的会计处理：一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改，债权人应当按照修改后的条款，以公允价值初始计量新的金融资产和受让的新金融资产，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和重组债权当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

【基础考点 99】外币交易的会计处理

1. 外币交易的初始确认

企业发生外币交易的，应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。

2. 外币交易的期末调整或结算

①货币性项目：

货币性项目是企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。

期末或结算货币性项目时，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于该项目初始入账时或前一期末即期汇率而产生的汇率差额计入当期损益。

②非货币性项目：

非货币性项目是货币性项目以外的项目，如：存货、预付账款、预收账款、合同负债、长期股权投资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产等。

A. 对于以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。

B. 对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映的存货成



本进行比较。

C. 对于以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目，如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，其差额作为公允价值变动损益，计入当期损益。

D. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币货币性金融资产汇兑差额，应当计入当期损益；外币非货币性金融资产形成的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益。但是，采用实际利率法计算的金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益，非交易性权益工具投资的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。

【基础考点 100】外币财务报表折算

1. 境外经营财务报表的折算方法

(1) 资产负债表中的资产和负债项目，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，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。

(2) 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。

(3) 产生的外币报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中“其他综合收益”项目列示。

2. 特殊项目的处理：

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

借：其他综合收益——外币报表折算差额

贷：少数股东权益

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的处理。母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：

A. 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——外币报表折算差额”项目。即会计处理为：

借：其他综合收益——外币报表折算差额



贷：财务费用——汇兑差额（或相反）

B. 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，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转入“其他综合收益——外币报表折算差额”。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述编制相应的抵销分录。

【基础考点 101】资产负债表项目的填列

1. 资产负债表的概念和结构

①概念：资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的会计报表。它反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。（静态的时点报表）

②结构：账户式；左方列示资产，右方列示负债和所有者权益。

2. 资产负债表项目的填列方法

①根据总账科目余额填列：“其他权益工具投资”“递延所得税资产”“长期待摊费用”“短期借款”“持有待售负债”“交易性金融负债”“递延收益”“递延所得税负债”“实收资本（或股本）”“其他权益工具”“库存股”“资本公积”“其他综合收益”“专项储备”“盈余公积”等项目。

有些项目应根据几个总账科目的期末余额计算填列。如“货币资金”项目。

②根据有关科目减去其备抵科目余额后的净额填列：“持有待售资产”“长期股权投资”“商誉”等。

③根据总账科目和明细科目余额分析计算填列：“长期借款”“应付债券”“其他流动资产”“其他流动负债”和“其他非流动负债”项目

④根据有关明细科目余额分析计算填列。

开发支出：根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列；

预收款项：根据“应收账款”和“预收账款”所属明细科目贷方余额之和填列；

交易性金融资产：根据“交易性金融资产”科目的明细科目期末余额分析填列，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”项目中填列；

其他债权投资：根据“其他债权投资”科目的明细科目余额分析填列，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”项目中填列，购入的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；

应交税费：根据“应交税费”科目的明细科目期末余额分析填列，其中的借方余额，应当根据其流动性在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列；

应付职工薪酬：根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末余额分析填列；

预计负债：根据“预计负债”科目的明细科目期末余额分析填列；

未分配利润：根据“利润分配”科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列；

其他如“一年内到期的非流动资产”“一年内到期的非流动负债”等。

⑤综合运用上述填列方法。

存货：应根据“材料采购”“在途物资”“原材料”“发出商品”“库存商品”“周转材料”“委托加工物资”“生产成本”“受托代销商品”“消耗性生物资产”等科目的期末余额及“合同履约成本”科目的明细科目中初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的期末余额合计，减去“受托代销商品款”“存货跌价准备”“消耗性生物资产跌价准备”等科目期末余额及“合同履约成本减值准备”科目中相应的期末余额后的金额填列，材料采用计划成本核算，以及库存商品采用计划成本核算或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

应收票据、应收账款：根据“应收票据”“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关坏账准备期末余额后的金额分别填列；

其他应收款：根据“其他应收款”“应收利息”“应收股利”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关坏账准备期末余额后的金额填列。

【基础考点 102】现金流量表项目的填列

1. 现金流量表的概念、内容和结构

①现金流量表是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。（时期报表）

②现金流量表的内容包括：经营活动产生的现金流量、筹资活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和汇率变动对现金及现金等价物的影响。

2. 现金流量表的填列方法

采用直接法对主表各项目进行填列，采用间接法对附表各项目进行填列。





现金流量表补充资料调整的思路：

采用间接法列报经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整：a. 实际没有支付现金的费用；b. 实际没有收到现金的收益；c. 不属于经营活动的损益；d. 经营性应收应付项目的增减变动。

经营活动产生的现金流量净额 = 净利润 + 不影响经营活动现金流量但减少净利润的项目 - 不影响经营活动现金流量但增加净利润的项目 + 与净利润无关但增加经营活动现金流量的项目 - 与净利润无关但减少经营活动现金流量的项目

记忆诀窍：对于资产类项目，增就记减；减就记增。

对于负债类项目，增就记增；减就记减。

对于损益类项目，减少利润的就调增，增加利润的就调减。

【基础考点 103】关联方披露

1. 关联方关系的认定

- (1) 该企业的母公司。
- (2) 该企业的子公司。
- (3) 与该企业受同一母公司控制的其他企业。
- (4) 对该企业实施共同控制的投资方。
- (5) 对该企业施加重大影响的投资方。
- (6) 该企业的合营企业。
- (7) 该企业的联营企业。
- (8) 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。
- (9) 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。

关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似决策职能的人员等。

(10) 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、共同控制或施加重大影响的其他企业。

(11) 该企业关键管理人员提供服务的提供方与服务接受方。

(12) 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。



(13) 企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。

(14) 该企业设立的企业年金基金。

2. 不构成关联方关系的情况

(1) 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。

(2) 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。

(3) 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系。

(4) 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。

【基础考点 104】中期财务报告

1. 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。

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

A. 遵循与年度财务报告相一致的会计政策原则

B. 遵循重要性原则

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；重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息；重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断。

C. 遵循及时性原则

(2) 中期合并财务报表和母公司财务报表编报要求

企业上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告除了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。

(3) 比较财务报表编制要求

在中期财务报告中，企业应当提供以下比较财务报表：（1）本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；（2）本中期的利润表年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表（其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表）；（3）年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的



现金流量表。

(4) 中期财务报告的确认与计量

A. 中期财务报告的确认与计量的基本原则

中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。

在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础。

企业在中期不得随意变更会计政策。

B. 季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量

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

C. 会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

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

(5) 中期会计政策变更的处理

企业在中期如果发生了会计政策的变更，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理，并按照准则规定在财务报表附注中作相应披露。

【基础考点 105】会计政策变更的处理

1. 会计政策的含义

①会计政策的含义：会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。其中：

原则，是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的具体会计原则：如预计负债的确认条件；收入的确认条件等。

基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础：如交易性金融资产等用公允价值计量；投资性房地产采用成本计量或公允价值计量；资产减值中的公允价值减去处置费用或未来现金流量现值计量等。

会计处理方法，是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法：如发出存货的计价方法；长期股权投资核算的成本法和权益法；研发支出的处理方法；借款费用的处理方法等。

②会计政策变更举例：



2007 年 1 月 1 日上市公司开始首次执行《企业会计准则》：

- A. 对子公司的长期股权投资由权益法改为成本法核算。（属于会计政策变更）
- B. 已计提固定资产减值准备不允许转回。（属于会计政策变更）
- C. 商业企业购买商品过程中发生的运杂费计入存货成本。（属于会计政策变更）
- D. 一般借款费用符合条件时也可以资本化。（属于会计政策变更）

③不属于会计政策变更的举例：

- A. 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。
- B. 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

2. 会计政策变更的会计处理

①追溯调整法：是指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。

A. 计算会计政策变更的累积影响数：

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。会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得：

- a. 根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；
- b. 计算两种会计政策下的差异；
- c. 计算差异的所得税影响金额；（是指对递延所得税影响，不涉及对应交所得税影响）
- d. 确定前期中每一期的税后差异；
- e. 计算会计政策变更的累积影响数。

B. 相关的账务处理：涉及损益的通过“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目核算。

C. 调整报表相关项目

D. 报表附注说明

②未来适用法：是指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。

【基础考点 106】会计估计变更的处理

1. 会计估计的含义

会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。



会计估计变更事项举例：

- A. 存货可变现净值的确定，非流动资产可收回金额的确定。
- B. 公允价值的确定。
- C. 固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。
- D. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、残值、摊销方法。
- E. 预计负债金额的确定。
- F. 合同完工进度的确定。
- G. 一般借款资本化金额的确定。
- I. 与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融资产减值损失的确定。

2. 会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

第一，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。

第二，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。

【基础考点 107】会计政策和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。

(1) 以会计确认和列报项目是否发生变更作为判断基础。会计要素的确认标准，是会计处理的首要环节。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。同时以列报项目是否发生变更作为判断基础，一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

2. 以计量基础是否发生变更作为判断基础。历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值 5 项会计计量属性，是会计处理的计量基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

3. 根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的金额或数值（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

【基础考点 108】会计差错更正的处理



1. 前期差错概述

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：

- ①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；
- ②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以及固定资产盘盈等。

2. 前期差错更正的会计处理

不重要的前期差错，不需要调整财务报表相关项目的期初数，直接调整发现当期的相关项目。

重要的前期差错，采用追溯重述法更正。

- ①本年发现本年的差错，直接调整相应科目，涉及损益的，直接调整相关科目；
- ②财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错，按照资产负债表日后事项处理原则处理。

【基础考点 109】资产负债表日后事项的概念

1. 资产负债表日后事项的定义及涵盖期间

(1) 资产负债表日后事项，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资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。

②财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期，通常是指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。

(2) 资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自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。

2. 资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

(1) 调整事项

资产负债表日后调整事项，是指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。



如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。

企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：①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；②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；③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；④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

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；②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；③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；⑤资产负债表日后资本公积转增资本；⑥资产负债表日后发生巨额亏损；⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

（3）调整事项与非调整事项的区别

资产负债表日后发生的某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

【基础考点 110】调整事项的会计处理

1. 调整事项的定义

资产负债表日后调整事项，是指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。

注意：调整事项在资产负债表日已经存在，当时证据不全面，进行了会计处理；但后面提供了新的进一步的证据，变成了确定的事项，需要进一步作账务处理。

2. 调整事项的会计处理

按照权责发生制，日后事项的处理既需要调整报告年度报表相关项目，又需要调整相关账务处理。但报告年度的损益类账户在 12 月 31 日已经结平，所以在日后调整时需要通过“以



前年度损益调整”科目来处理。

【基础考点 111】非调整事项的会计处理

1. 非调整事项的定义：资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

非调整事项举例：

- ①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；
- ②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；
- ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；
- ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；
- ⑤资产负债表日后资本公积转增资本；
- ⑥资产负债表日后发生巨额亏损；
- ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；
- ⑧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股利或利润。

2. 非调整事项的会计处理

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。

但是，有的非调整事项对财务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将不利于财务报告使用者作出正确估计和决策，因此，应在附注中加以披露。

【基础考点 112】同一控制下企业合并的处理

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。同一控制下企业合并的定义包含两个核心要素：一是合并方与被合并方在合并前后受同一方或相同的多方最终控制；二是该最终控制并非暂时性的（通常指一年以上）。

1. 同一控制下控股合并的处理

①个别报表：合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为形成长期股权投资的初始投资成本；按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，以支付现金、非现金资产方式进行的，该初始投资成本与支付的现金、非现金资产的差额，



相应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，相应调整盈余公积和未分配利润。

以发行权益性证券方式进行的，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的差额，应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，相应调整盈余公积和未分配利润。

②合并报表：编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

【提示】编制合并报表时应该恢复留存收益、其他综合收益，该留存收益、其他综合收益的恢复金额以母公司报表中的资本公积为限。

③合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理：

同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用，应于发生时费用化计入当期损益。注意：以下两种情况除外：

a. 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

b. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中。

2. 同一控制下吸收合并的处理

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。

【基础考点 113】非同一控制下企业合并的处理

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

1. 非同一控制下控股合并的处理

①非同一控制下的企业合并中，在购买日应当按照确定的企业合并成本，作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按享有投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目；按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按其差额，贷记或借记有关损益类科目（资产处置损益）。

②购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在



购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。

③按发生的直接相关费用，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

注意：以下两种情况除外：

a. 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

b. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应计入负债的初始计量金额中。

2. 非同一控制下吸收合并的处理：

①购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；

②作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额（实为资产处置损益），应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表；

③确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。

【基础考点 114】企业合并涉及的或有对价

1. 同一控制下企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

2. 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

非同一控制下企业合并涉及或有对价时长期股权投资成本的计量。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。同时，购买日 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处





理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产或金融负债的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。

【基础考点 115】反向购买的处理

1. 反向购买的定义

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方（即会计上的子公司，下同），该类企业合并通常称为“反向购买”。

2. 反向购买的处理

合并报表由法律上的母公司（上市公司）编制；始终根据“实质重于形式”的理念理解和编制：把对方看作母公司，把自己看作子公司。反向购买后，法律上的母公司应当遵从以下原则编制合并财务报表：

①合并财务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

②合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。

③合并财务报表中的权益性工具的金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。

④法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。

⑤合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。



⑥法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

【提示】反向购买中，被购买方(即上市公司)构成业务的，购买方应按照非同一控制下企业合并的原则进行处理。被购买方不构成业务的，购买方应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或当期损益。

【基础考点 116】合并范围的确定

1. 合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应以控制为基础确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

2. 控制的判断

(1) 控制的二要素：

①因涉入被投资方而享有可变回报。

②拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(2) 在判断控制时，投资方应首先考虑被投资方设立的目的及其设计，以识别：①相关活动；②如何对相关活动进行决策；③哪一方拥有现时能力主导这些活动；④哪一方从这些活动中获得回报。

注：此处内容比较晦涩，建议通读了解基本的概念思路即可。

【基础考点 117】长期股权投资与所有者权益的合并处理

1. 同一控制下企业合并的合并处理

(1) 这种情况下，不会产生新的商誉。

借：股本

 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



(2) 在合并日后，企业编制合并报表时除了需要编制上述分录之外，还需要编制投资收益与利润分配的抵销分录：

借：投资收益

 少数股东损益

年初未分配利润

贷：提取盈余公积

 向股东分配利润

 年末未分配利润

(3) 同时，被合并方在企业合并前实现的留存收益、其他综合收益中归属于合并方的部分，自资本公积转入留存收益、其他综合收益。（教材今年变动部分，注意掌握）

借：资本公积

 贷：盈余公积

 未分配利润

 其他综合收益

2. 非同一控制下企业合并的合并处理

这种情况下，应该将企业合并成本与应享有子公司可辨认净资产公允价值的份额之间的差额确认为商誉或者负商誉（营业外收入）。

借：股本

 资本公积

 其他综合收益

 盈余公积

 未分配利润

 商誉（或贷方的营业外收入）

贷：长期股权投资

 少数股东权益

【基础考点 118】内部商品交易的合并处理

1. 交易当期的处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入(内部销售企业的售价) 贷：营业成本(倒挤) 存货(期末内部购入存货的成本×销售企业的毛利率)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录存货贷方减借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益
(2)抵销存货跌价准备(抵销差额≤内部销售的毛利)	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益
(3)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产[(前面抵销分录中的存货项目贷方发生额—借方发生额)×所得税税率] 贷：所得税费用 ◆确认递延所得税时，只需看前面(1)、(2)步所做抵销分录中，“存货”项目(不需考虑其明细项目的差异)账面价值增减变动金额，因抵销分录不影响存货的计税基础，所以“存货”项目账面价值减少金额，就产生了相应的可抵扣暂时性差异，以该差异乘以税率，即为应确认的递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东权益(贷方所得税费用金额×少数股东持股比例)

2. 连续编制合并报表的处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销期初结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益	借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ◆这笔分录实际是将上期所做抵销分录中的损益类项目换成“未分配利润——年初”，同时假定上期期末存货已全部售出，因此贷记“营业成本”，截至本期期末实际未售出的存货中包含的未实现内部销售损益在下面第(3)步中统一抵销	
(2)抵销本期发生的内部存货销售收入和内部销售成本	借：营业收入(本期销售企业内部销售收入的金额) 贷：营业成本	
(3)抵销期末结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益	借：营业成本 贷：存货	同左，同时增加： 对期初的抵销： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 (以上分录为上年分录金额照抄，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”)
(4)抵销根据内部购入存货计提的存货跌价准备	抵销上期内部购入存货多提的存货跌价准备 借：存货——存货跌价准备(以前多提数) 贷：未分配利润——年初	对本期的抵销： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(左方分录中损益类项目贷方减借方金额之差×少数股东持股比例，若差额为负，则做反向分录)
	抵销本期内部购入存货多提的存货跌价准备 借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	
	抵销本期内部购入存货多冲销的存货跌价准备 借：资产减值损失(内部购入方转回的准备—企业集团应转回的准备) 营业成本(内部购入方结转的准备—企业集团应结转的准备) 贷：存货——存货跌价准备	
(5)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 ◆这一步是将上期递延所得税资产余额抄下来，相当于递延所得税资产本期期初余额 借：递延所得税资产(前面抵销分录中的存货项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额) 贷：所得税费用 ◆看前面各抵销分录使“存货”项目账面价值增减变动金额，因计税基础不受抵销分录影响，因此该账面价值变动额即本期期末可抵扣暂时性差异余额，以该余额乘以税率，即递延所得税资产期末余额，以期末余额减期初余额，即为本期应确认的递延所得税资产(如为负数，即转回，编制相反分录)	



注意：确认递延所得税时，以买方税率为基础计算（教材本年新增部分）。

【基础考点 119】内部债权债务的合并处理

1. 应付票据、应付账款和应收票据、应收账款的抵销处理

①交易发生当期的处理

内部应收票据、应收账款抵销时

借：应付票据/应付账款

贷：应收票据/应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应付票据/应收账款

贷：信用减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

②连续编制合并报表的处理

内部应收票据、应收账款抵销时

借：应付票据/应付账款

贷：应收票据/应收账款

内部应收票据、应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应付票据/应收账款

贷：未分配利润——年初

借（或贷）：应收票据/应收账款

贷（或借）：信用减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：未分配利润——期初

所得税费用（或在贷方）

贷：递延所得税资产

2. 债权投资与应付债券的抵销处理

①债权投资与应付债券抵销

借：应付债券 [期末摊余成本]



投资收益 [借方差额]

贷：债权投资 [期末摊余成本]

财务费用 [贷方差额]

②投资收益与财务费用抵销（孰低）

借：投资收益 [期初摊余成本×实际利率]

贷：财务费用

③应付利息与应收利息抵销

借：应付利息

贷：应收利息

【基础考点 120】内部交易固定资产和无形资产的合并处理

1. 内部固定资产交易的合并处理：

(1) 交易发生当期的处理：

抵销事项		会计处理	
		顺流交易	逆流交易
①抵销内部交易 固定资产原价中 包含的未实现销 售损益	一方销售固 定资产给另 一方作为固 定资产核算	借：资产处置收益 [或贷 记] 贷：固定资产——原 价	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东 损益
	一方销售存 货给另一方 作为固定资 产核算	借：营业收入 [内部销售 企业的不含税收入] 贷：营业成本 [内部 销售企业的成本] 固定资产——原价 [内部购进企业多计的 原价]	[少数股东权 益的金额 = 左方 抵销分录固定资 产贷方与借方差 额 × 少数股东持 股比例]
②将内部交易形成的固定资产上 期多计提的折旧费予以抵销		借：固定资产——累计折 旧 贷：管理费用	

③抵销当期多计提的减值准备	借：固定资产——固定资产减值准备(内部购入方计提数—集团应提数) 贷：资产减值损失	
④递延所得税的抵销	借：递延所得税资产[(前面抵销分录中固定资产贷方发生额减去借方发生额)×购入方所得税税率] 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益 [左方分录中贷记所得税金额×少数股东持股比例] 贷：少数股东权益

(2) 交易后续期间的处理:

抵销事项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	借：未分配利润——年初 贷：固定资产——原价(固定资产原价中包含的未实现内部销售损益)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录固定资产贷方金额与借方金额之差×少数股东持股比例)
(2)抵销内部交易固定资产以前期间多计提的折旧、减值准备	借：固定资产——累计折旧/固定资产减值准备 贷：未分配利润——年初	贷：未分配利润——年初
(3)抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧	借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(左方分录借记固定资产金额×少数股东持股比例)
(4)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产(前面抵销分录中的固定资产项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额)	同左，同时增加： 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益(左方分录贷方未分配利润——年初金额×少数股东持股比例) 借：少数股东权益(左方借记所得税费用金额×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益

(3) 内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理

事项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易



①期满清理	借：未分配利润——年初（清理当期多提的折旧） 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益
②超期清理	不做抵销分录	同左
③提前清理，出售	借：未分配利润——年初（原价中包含的未实现内部销售损益） 贷：资产处置损益 借：资产处置损益（以前期间多提折旧） 贷：未分配利润——年初 借：资产处置损益（清理、出售当期多计提折旧） 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益

2. 内部无形资产交易的合并处理

内部无形资产交易的合并处理与内部固定资产交易的合并处理是相同的原则。

3. 集团内部商品购销交易抵销土地增值税和增值税的处理

(1) 集团内转让房地产缴纳的土地增值税土地增值税是按照纳税人转让房地产所取得的增值额和对应税率计算缴纳的，土地增值税的确认应与房地产增值的实现相对应。因此，在销售企业的个别财务报表中，应在转让房地产取得增值额的当期，将土地增值税计入损益。集团为了出售目的而持有房地产的，在合并财务报表中，集团内部转让房地产的期间，由于



内部交易未实现损益已被抵销，集团层面没有实现房地产增值，因而合并利润表中没有反映该项转让交易的利得。相应地，集团内公司缴纳的土地增值税也不应确认为当期损益，而应在合并资产负债表中将其作为一项资产列示；待房地产从该集团出售给第三方，在集团合并利润表中实现增值利得时，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成员企业将自产产品销售给其他成员企业，如按照税法规定，销售企业属增值税免税项目，销售自产产品免征增值税，而购买企业属增值税应税项目，其购入产品过程中可以计算相应的增值税进项税额用于抵扣。由于税项是法定事项，在集团内部企业间进行产品转移时，进项税抵扣的权利已经成立，原则上不应抵销，在合并财务报表层面应体现为一项资产。另外，在内部交易涉及的产品出售给第三方之前，对合并财务报表而言，该交易本身并未实现利润。因此，在编制合并财务报表并抵销销售企业对有关产品的未实现内部销售损益与购买企业相应的存货账面价值时，该部分因增值税进项税额产生的差额在合并财务报表中可以确认为一项递延收益，并随着后续产品实现向第三方销售时再转入当期损益。

【基础考点 121】购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理

1. 母公司购买子公司少数股权的处理

①个别报表：应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，确定长期股权投资的入账价值。即按照实际支付价款或公允价值确认长期股权投资。

②合并报表：母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算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（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

合并资产负债表确认资本公积 = 支付价款 - 新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额

注：购买子公司少数股权不属于企业合并。

2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

①个别报表：从母公司个别报表角度，应作为处置长期股权投资的处置，确认处置损益。

②合并报表：母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，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（资本溢价或股本溢价），资本公积不足



冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。上述情形下确定子公司净资产份额时按照如下原则考虑商誉：母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，在合并财务报表中，可以把子公司净资产分为两部分，一是归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）；二是少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）。母公司购买或出售子公司部分股权时，为两类所有者之间的交易。当母公司购买少数股权时，按比例把少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）的账面价值调整至归属于母公司的所有者权益。反之，当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）的账面价值调至少数股东权益。

【基础考点 122】多次交易分步实现企业合并的处理

1. 多次交易实现同一控制下企业合并的处理（不构成一揽子交易）

①个别报表的会计处理

在合并日，应当按照被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，合并日长期股权投资初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日取得进一步股份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，依次冲减盈余公积和未分配利润。合并日之前持有的被合并方的股权涉及其他综合收益、资本公积的，暂不进行账务处理。

如果通过多次交易分步取得同一控制下吸收合并，按照上述原则进行会计处理。

②合并财务报表的会计处理

通过多次交易分步取得同一控制下企业合并，合并日原所持股权采用权益法核算、按被投资单位实现净利润和原持股比例计算确认的损益、其他综合收益、资本公积，以及净资产变动部分，在合并报表中予以冲回，即冲回原权益法下确认的损益、其他综合收益、资本公积等，并转入资本公积（股本溢价）。

2. 多次交易实现非同一控制下企业合并的处理（不构成一揽子交易）

（1）个别报表的会计处理

①投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照下面原则处理：

a. 购买日之前采用权益法核算的，投资方应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

b. 购买日之前采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将原股权投资的公允



价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

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，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

(2) 合并报表的处理：企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。

【基础考点 123】处置子公司部分股权丧失控制权的处理

1. 一次交易处置子公司

(1) 个别报表的处理

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

①处置股权的会计处理

借：银行存款【收到的价款】

贷：长期股权投资【按照比例冲减账面价值】

投资收益【差额】

②处置后剩余股权的会计处理

A. 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

B. 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。



(2) 合并报表的处理

① 剩余股权按丧失控制权日的公允价值计量；

② 处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，计入当期投资收益；

③ 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期损益；

④ 一揽子交易：应将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行处理；丧失控制权之前，每一次出让的差额在合并报表中应确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入当期损益。

2. 多次交易分步处置子公司

(1) 不属于一揽子交易的处理

如果是不属于一揽子交易，应该在丧失对子公司的控制权以前的各项交易中，按照“处置部分股权不丧失控制权的处理”的相关原则进行账务处理。

(2) 属于一揽子交易的处理

如果是属于一揽子交易的，应该将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行账务处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，在个别报表中应该将处置价款与处置部分的账面价值的差额计入其他综合收益；在合并报表中，处置价款与处置投资对应的享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的份额之间的差额，应当计入其他综合收益。在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

【基础考点 124】基本每股收益

基本每股收益仅考虑当期实际发行在外的普通股股份，按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。而稀释每股收益的计算和列报主要是为了避免每股收益虚增可能带来的信息误导。例如，一家公司发行可转换公司债券融资，就需要考虑可转换公司债券的影响计算和列报稀释每股收益。

(1) 分子的确

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。

【注意】以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。



(2) 分母的确定

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的数量。

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

其中，作为权数的已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算；在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法，如按月计算。

【基础考点 125】稀释每股收益

1. 可转换公司债券对稀释每股收益的影响

可转换公司债券是指发行公司依法发行、在一定期间内依据约定的条件可以转换成股份的公司债券。

对于可转换公司债券，可以采用假设转换法判断其稀释性，并计算稀释每股收益。

要领：计算增量每股收益。

首先，假设这部分可转换公司债券在当期期初（或发行日）即已转换成普通股，从而一方面增加了发行在外的普通股股数，另一方面节约了公司债券的利息费用，增加了归属于普通股股东的当期净利润。

其次，用增加的净利润除以增加的普通股股数，得出增量股的每股收益，与原来的每股收益比较。如果增量股的每股收益小于原每股收益，则说明该可转换公司债券具有稀释作用，应当计入稀释每股收益。

2. 认股权证、股份期权对稀释每股收益的影响

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整分子净利润金额，只需要按照下列步骤对分母普通股加权平均数进行调整：

(1) 假设这些认股权证、股份期权在当期期初（或发行日）已经行权，计算按约定行权价格发行普通股将取得的股款金额。

(2) 假设按照当期普通股平均市场价格发行股票，计算需发行多少普通股能够带来上述相同的股款金额。

(3) 比较行使股份期权、认股权证将发行的普通股股数与按照平均市场价格发行的普通股股数，差额部分相当于无对价发行的普通股，作为发行在外普通股股数的净增加。

(4) 将净增加的普通股股数乘以其假设发行在外的时间权数，据此调整稀释每股收益的分母。



计算公式：

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

其中，普通股平均市场价格的计算，理论上应当包括该普通股每次交易的价格，但实务操作中通常对每周或每月具有代表性的股票交易价格进行简单算术平均即可。

当期发行认股权证或股份期权的，普通股平均市场价格应当自认股权证或股份期权的发行日起计算。

3. 授予员工的限制性股票和股份期权对稀释每股收益的影响

(1) 限制性股票

① 等待期内基本每股收益的计算。基本每股收益仅考虑发行在外的普通股，按照归属于普通股股东的当期净利润除以发行在外普通股的加权平均数计算。限制性股票由于未来可能被回购，性质上属于或有可发行股票，因此在计算基本每股收益时不应当包括在内。上市公司在等待期内基本每股收益的计算，应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法：

a. 现金股利可撤销，等待期内计算基本每股收益时，分子应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；分母不应包含限制性股票的股数。

b. 现金股利不可撤销，等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润；分母不应包含限制性股票的股数。

② 等待期内稀释每股收益的计算。上市公司在等待期内稀释每股收益的计算，应视解锁条件不同采取不同的方法：

a. 解锁条件仅为服务期限条件的，

行权价格 = 限制性股票的发行价格 + 资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值

稀释每股收益 = 当期净利润 ÷ (普通股加权平均数 + 调整增加的普通股加权平均数) = 当期净利润 ÷ [普通股加权平均数 + (限制性股票股数 - 行权价格 × 限制性股票股数 ÷ 当期普通股平均市场价格)]

分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的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或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。

b. 解锁条件包含业绩条件的，若满足业绩条件的，应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益；若不满足业绩条件的，计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。



(2) 股份期权

企业授予员工股份期权的，也应区分行权条件仅为服务条件，还是同时包含业绩条件，根据上述原则判断是否需要考虑其稀释性，如果需要考虑稀释性，其计算原则与限制性股票一致。对于股份期权而言，分子通常不涉及股利的调整。分母计算稀释性潜在普通股时使用的行权价格为期权的行权价与资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值之和。

4. 企业承诺将回购其股份的合同对稀释每股收益的影响

企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相反，具体步骤为：

①假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股，以募集足够的资金来履行回购合同；合同日晚于期初的，则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股平均市场价格发行足量的普通股。

在该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，每股收益金额不变。

②假设回购合同已于当期期初（或合同日）履行，按照约定的行权价格回购本企业股票。

③比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数，差额部分作为净增加的发行在外普通股股数，再乘以相应的时间权重，据此调整稀释每股收益的计算分母。

计算公式：

增加的普通股股数 = 回购价格 × 承诺回购的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

【基础考点 126】每股收益的重新计算

每股收益的重新计算

(1) 派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股

企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但并不影响所有者权益的总金额，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。因此，为了保持会计指标的前后期可比性，企业应当在相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算



各列报期间的每股收益。

（2）配股

配股在计算每股收益时比较特殊，因为它是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数增加的同时，却没有相应的经济资源流入。因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素，将这部分无对价的送股（不是全部配发的普通股）视同列报最早期间期初就已发行在外，并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，计算各列报期间的每股收益。

为此，企业首先应当计算出一个调整系数，再用配股前发行在外普通股的股数乘以该调整系数，得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

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）企业存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

（4）以前年度损益的追溯调整或追溯重述

按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

【基础考点 127】公允价值的相关概念

1. 公允价值的概念

①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者



转移一项负债所需支付的价格。

②计量单元，是指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。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量，取决于该资产或负债的计量单元。

③企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或转移负债的交易，是当前事项情况下的有序交易。当存在下列情况时，相关资产或负债的交易活动通常不应作为有序交易：

a. 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；

b. 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；

c. 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；

d. 资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫出售；

e. 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。

2. 主要市场或最有利市场

项目	概念	识别及应用
主要市场	是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场	(1)通常情况下，企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场(或最有利市场)；(2)企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值；
最有利市场	是指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	(3)不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值
交易费用	是指在相关资产或负债的主要市场(或最有利市场)中，发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用	交易费用直接由交易引起，并且是企业进行交易所必需的，企业应当根据其他相关会计准则对交易费用进行会计处理。交易费用不包括运输费用
运输费用	是指将资产从当前位置运抵主要市场(或最有利市场)发生的费用	企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场(或最有利市场)的运输费用调整主要市场(或最有利市场)的价格

3. 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。

【基础考点 128】公允价值计量要求

1. 公允价值初始计量





相关资产或负债在初始确认时的公允价值通常与其交易价格相等，但在下列情况中两者可能不相等：

- (1) 关联方之间的交易。但企业有证据表明该关联方交易是按照市场条款进行的除外。
- (2) 被迫进行的交易。
- (3) 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。
- (4) 进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场(或最有利市场)。

其他相关会计准则要求或者允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，且其交易价格与公允价值不相等的，企业应当将相关利得或损失计入当期损益，但其他相关会计准则另有规定的除外。

【提示】通常是结合第一章总论中的“会计计量属性”的“公允价值”计量属性进行考查。

2. 估值技术

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。企业不考虑优先使用何种估值技术，除非在活跃市场上存在相同资产或负债的公开报价。

(1) 市场法

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。企业在使用市场法时，应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。企业在应用市场法时，除直接使用相同或类似资产或负债的公开报价外，还可以使用市场乘数法等估值方法。

(2) 收益法

收益法，是将未来金额转换成单一现值的估值技术。企业使用的收益法包括现金流量折现法、多期超额收益折现法、期权定价模型等估值方法。

A. 现金流量折现法

a. 传统法。传统法是使用在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的折现率的一种折现方法。

b. 期望现金流量法。是使用风险调整的期望现金流量和无风险利率，或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率的一种折现方法。

企业在应用期望现金流量法时，有两种方法调整相关资产或负债期望现金流量的风险溢价：

a. 企业从以概率为权重计算的期望现金流量中扣除风险溢价，得到确定等值现金流量，并按照无风险利率对确定等值现金流量折现，从而估计出相关资产或负债的公允价值。

b. 企业在无风险利率之上增加风险溢价，得到期望回报率，并使用该期望回报率对以概率为权重计算的现金流量进行折现，从而估计出相关资产或负债的公允价值。

B. 期权定价模型

企业可以使用布莱克—斯科尔斯模型、二叉树模型、蒙特卡洛模拟法等期权定价模型估计期权的公允价值。

(3) 成本法

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法。

3. 输入值

输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。企业在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

(1) 公允价值计量中相关的溢价和折价

估值技术计量公允价值时，企业应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中会考虑的，且与该资产或负债特征相一致的输入值。

(2) 以出价和要价为基础的输入值

当相关资产或负债具有出价和要价时，企业可以使用出价要价价差中在当前市场情况下最能代表该资产或负债公允价值的价格计量该资产或负债。出价是经纪人或做市商购买一项资产或处置一项负债所愿意支付的价格，要价是经纪人或做市商出售一项资产或承担一项负债所愿意收取的价格。

4. 公允价值层次

(1) 企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

(2) 第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。例如交易性金融资产中同种股票，采用收盘价计量。第二层次次之，第三层次最次。输入值的来源决定了公允价值的层次。在一般情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量。

**【基础考点 129】国库集中支付业务**

1. 财政直接支付

(1) 对于由财政直接支付的支出，政府单位在收到“财政直接支付入账通知书”时进行会计处理：

财务会计分情况进行处理：

①用于支付工资、津贴补贴等薪酬

借：业务活动费用、单位管理费用、在建工程、加工物品、研发支出、经营费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：财政拨款收入

②用于支付日常活动费用

借：业务活动费用、单位管理费用等

贷：财政拨款收入

③用于购入库存物品、固定资产等

借：库存物品、固定资产等

贷：财政拨款收入

同时预算会计：

借：行政支出、事业支出等

贷：财政拨款预算收入

(2) 年终预算结余资金的核算

①年终依据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际支出数的差额

借：财政应返还额度——财政直接支付

贷：财政拨款收入

同时：

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

②政府单位在下年度使用以前年度财政直接支付额度支付款项时

借：业务活动费用、单位管理费用等

贷：财政应返还额度——财政直接支付



同时：

借：行政支出、事业支出等

贷：资金结存——财政应返还额度

2. 财政授权支付

财政授权支付方式下，政府单位应设置“零余额账户用款额度”科目进行核算。

(1) 收到“授权支付到账通知书”时：

借：零余额账户用款额度（通知书所列数额）

贷：财政拨款收入

同时：

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：财政拨款预算收入

(2) 支用额度时，财务会计分情况进行处理：

①用于支付日常活动费用

借：业务活动费用、单位管理费用等

贷：零余额账户用款额度

②用于购入库存物品、固定资产等

借：库存物品、固定资产等

贷：零余额账户用款额度

③从零余额账户提取现金

借：库存现金

贷：零余额账户用款额度

同时预算会计：

借：行政支出、事业支出

贷：资金结存——零余额账户用款额度

(3) 财政授权支付年终结余资金的账务处理：

①年终，政府单位依据代理银行提供的对账单注销额度时：

借：财政应返还额度——财政授权支付

贷：零余额账户用款额度

借：资金结存——财政应返还额度



贷：资金结存——零余额账户用款额度

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

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度——财政授权支付

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：资金结存——财政应返还额度

②政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，根据两者的差额（即未下达的用款额度）：

借：财政应返还额度——财政授权支付

贷：财政拨款收入

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

如果下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度，单位应作如下处理：

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度——财政授权支付

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：资金结存——财政应返还额度

【基础考点 130】民间非营利组织受托代理资产业务的核算

1. 受托代理业务的界定

《民间非营利组织会计制度》规定的受托代理业务，是指有明确的转赠或者转交协议，或者虽然无协议但同时满足以下条件的业务：

(1) 民间非营利组织在取得资产的同时即产生了向具体受益人转赠或转交资产的现时义务，不会导致自身净资产的增加。

(2) 民间非营利组织仅起到中介而非主导发起作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人，并且没有权利改变受益人，也没有权利改变资产的用途。

(3) 委托人已明确指出了具体受益人个人的姓名或受益单位的名称，包括从民间非利组织提供的名单中指定一个或若干个受益人。

2. 受托代理业务的核算

民间非营利组织应设置“受托代理资产”和“受托代理负债”科目以核算受托代理业务。



①收到的受托代理资产为非现金资产时

借：受托代理资产

贷：受托代理负债

②在转赠或者转出受托代理资产时

借：受托代理负债

贷：受托代理资产

【提示】收到的受托代理资产为现金、银行存款或其他货币资金时：

借：现金——受托代理资产

银行存款——受托代理资产

其他货币资金——受托代理资产

贷：受托代理负债

在转赠或者转出时

借：受托代理负债

贷：现金——受托代理资产

银行存款——受托代理资产

其他货币资金——受托代理资产

民间非营利组织从事受托代理业务时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等应当记入当期费用，借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目。