

2020 注会会计·必会 100 个知识点

主讲：中华会计网校李小薇老师

知识点 1：存货的减值

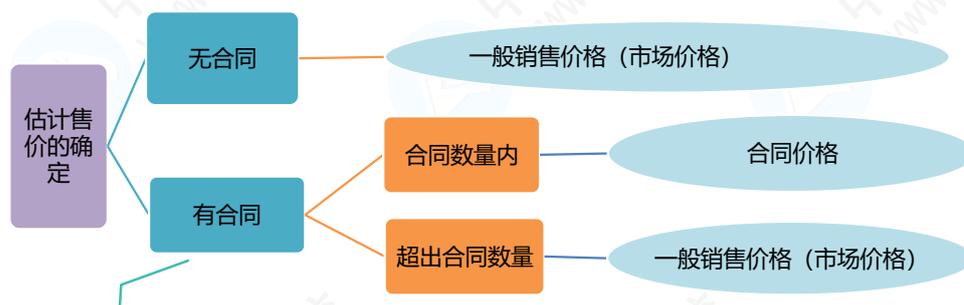
资产负债表日，存货应当按照成本和可变现净值孰低计量，其实质体现的是会计信息质量要求的谨慎性原则。

① **直接用于出售的存货**

可变现净值 = 存货的估计售价 - 估计销售费用和税费

② **准备加工成产品后再出售的原材料**

可变现净值 = 产成品的估计售价 - 进一步加工成本 - 估计销售费用和税费



【薇提示】 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，另一部分没有合同价格，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。

知识点 2：固定资产的初始计量

固定资产应当按照成本进行初始计量。

固定资产的成本，是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。

固定资产 **截止资本化时点**：固定资产 **达到预定可使用状态日**；

固定资产的验收合格日、固定资产投入使用日与会计核算无关。



1. 外购固定资产的入账成本 = 买价 + 装卸费 + 运输费 + 安装费 + 相关税费 + **专业人员服务费**等；

【薇提示 1】 **专业人员培训费**不构成固定资产入账成本，在发生时计入当期损益（管理费用）。

2. 自建固定资产领用原材料或自产产品

【薇总结】	一般情况	用于集体福利设施
领用原材料	借：在建工程 100 贷：原材料 100	借：在建工程 113 贷：原材料 100 应交税费—应交增值税（进项税额转出） 13
领用产品	借：在建工程 80 贷：库存商品 80	借：在建工程 93 贷：库存商品 80 应交税费—应交增值税（销项税额） 13

3.分期付款购买固定资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件（通常在三年以上）时，实质上具有融资性质，购入固定资产的成本不能以各期付款额之和确定，而应以各期付款额的折现值入账。

借：固定资产或在建工程【购买价款的现值】

未确认融资费用【差额，在信用期内采用实际利率法摊销】

贷：长期应付款【实际支付价款】

每期付款并摊销未确认融资费用

借：财务费用或在建工程【每期确认的利息费用】

贷：未确认融资费用

借：长期应付款【相当于分期支付的本息】

贷：银行存款

公式：

未确认融资费用摊销 = 期初应付本金余额 × 实际利率

= (期初长期应付款余额 - 期初未确认融资费用余额) × 实际利率

4. 高危行业企业计提安全生产费的会计处理

(1) 提取	计入相关产品成本或当期损益并计入专项储备科目。 借：生产成本（或当期损益） 贷：专项储备	
(2) 使用	①属于费用性支出，直接冲减专项储备 借：专项储备 贷：银行存款	②形成固定资产的 借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 应付职工薪酬等 借：固定资产 贷：在建工程 借：专项储备 贷：累计折旧

【**微提示**】“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“其他综合收益”和“盈余公积”项目之间增设“专项储备”项目反映。

4. 存在弃置费用的固定资产

对于石油、天然气、核电站核设施等，弃置费用的金额较大，应按照现值计算确定应计入固定资产原价的金额和相应的预计负债。

【**微提示**】一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产的处置费用处理。

(1) 取得固定资产时，按预计弃置费用的现值

借：固定资产【以弃置费用的折现值入账】

贷：预计负债

(2) 在固定资产的使用寿命内，计算确定各期按市场利率应负担的利息费用

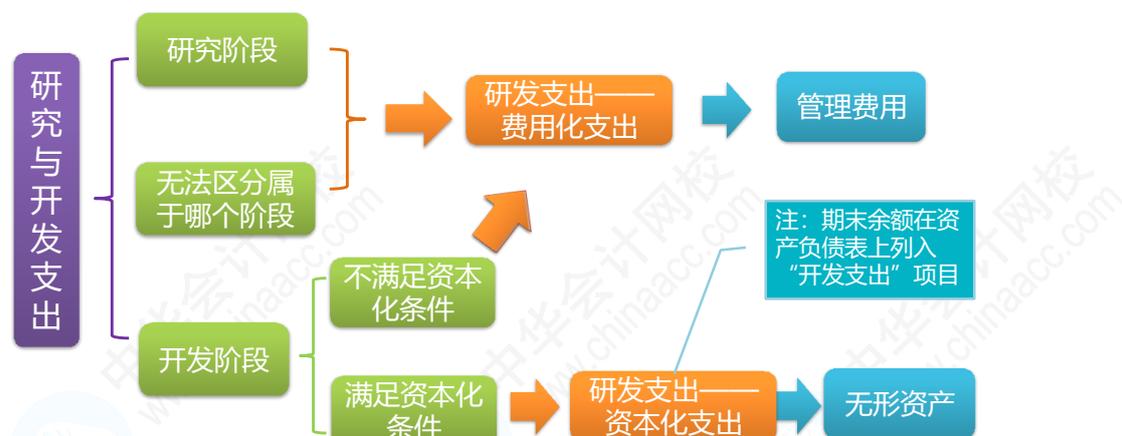
借：财务费用

贷：预计负债

(3) 固定资产使用期满，企业实际支付弃置费用时

借：预计负债

贷：银行存款

知识点 3: 自行研究开发无形资产**知识点 4: 无形资产的摊销**

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命

使用寿命有限的无形资产应进行摊销。

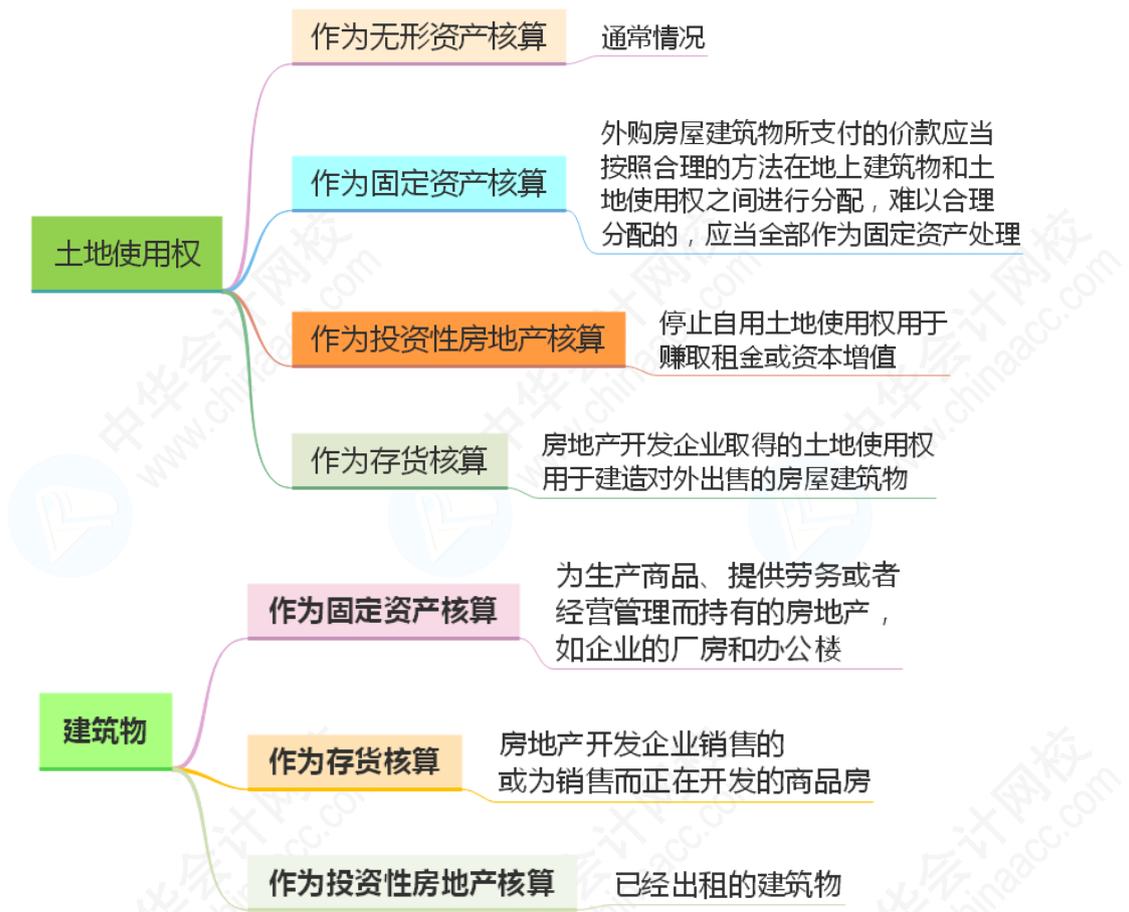
使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

【微提示】无形资产使用寿命的确定——遵循孰短原则。

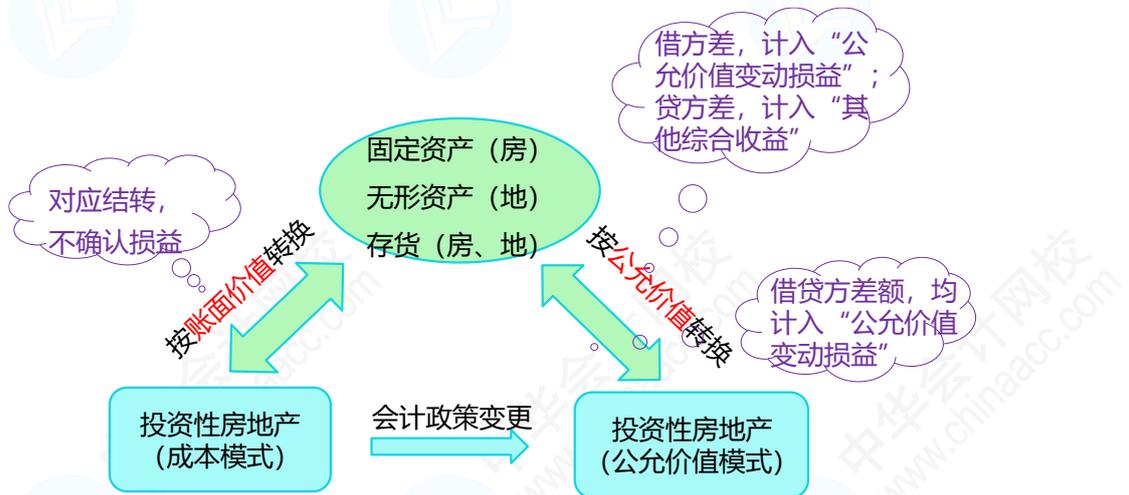
知识点 5: 投资性房地产的辨析

序号	辨析：属于投资性房地产吗？	
1	房地产企业开发的已出租的房屋	√
2	房地产开发企业持有以备增值后出售的房屋、用于开发后出售的土地使用权以及持有的准备建造商品房的土地使用权	×
3	企业持有的准备建造办公楼的土地使用权	×
4	企业自用的办公楼	×
5	企业拥有并自行经营的旅馆或饭店	×
6	企业以租赁方式租入的建筑物	×
7	企业以租赁方式租入后再转租的建筑物或土地使用权	×
8	企业自有房地产免费或收取租金出租给企业职工	×
9	已出租的房屋租赁期届满，收回后继续用于出租但暂时空置	√

知识点 6: 土地使用权、建筑物的确认



知识点 7: 投资性房地产的转换



知识点 8: 投资性房地产的出售

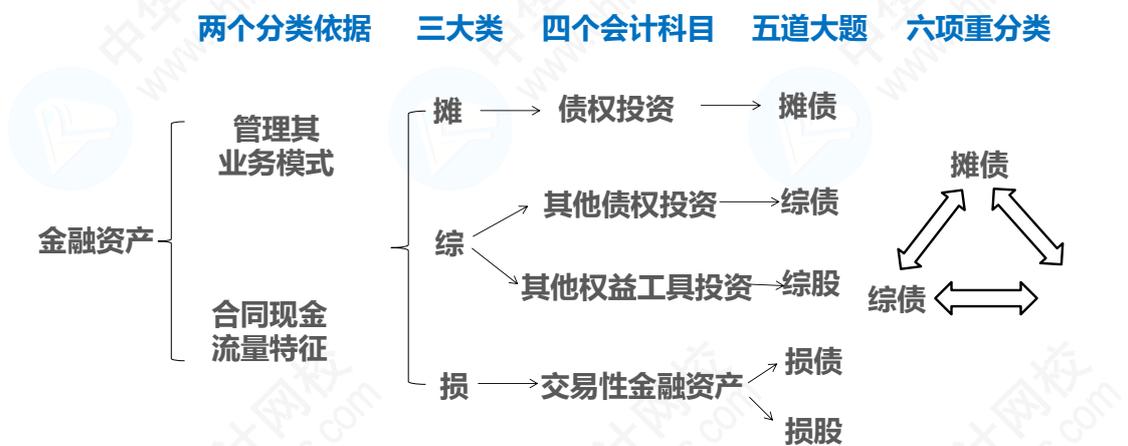
成本模式下的处置	公允价值模式下的处置
借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税 (销项税额)	借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税 (销项税额)

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	借：其他业务成本 贷：投资性房地产——成本 公允价值变动 借：公允价值变动损益 贷：其他业务成本【或反向】 借：其他综合收益 贷：其他业务成本
---	---

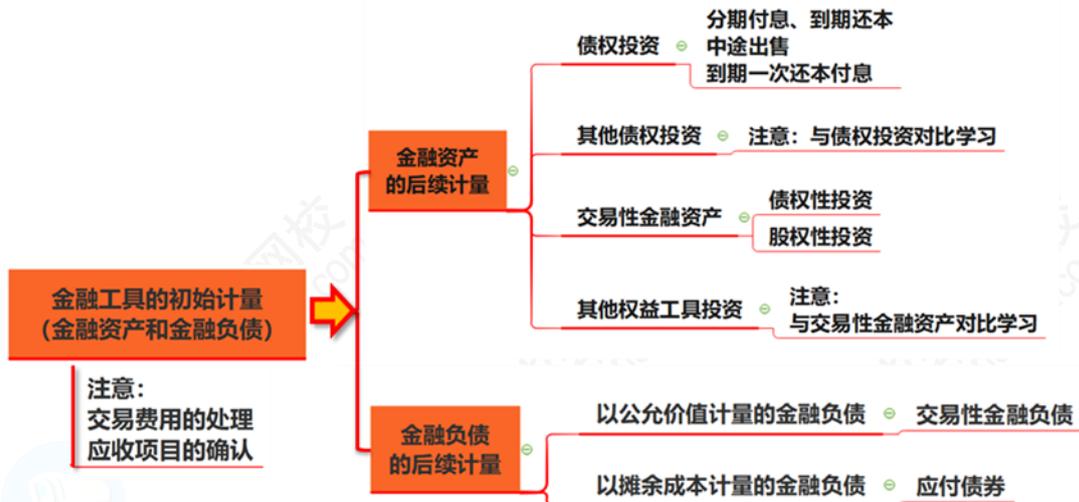
知识点 9：金融负债和权益工具的区别



知识点 10：金融资产的二三四五六



知识点 11：金融工具的计量



知识点 12：金融工具的减值

(1) 减值范围

企业应当以预期信用损失为基础，对四类项目进行减值会计处理并确认损失准备

A 分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

B 租赁应收款

C 合同资产（《企业会计准则第 14 号——收入》定义 的合同资产）

D 部分贷款承诺和财务担保合同

(2) 金融工具减值的预期损失模型（三阶段）

	第一阶段	第二阶段	第三阶段
特点	初始确认后信用风险并未显著增加(包括在资产负债表日信用风险较低)	初始确认后信用风险显著增加但不存在表明发生信用损失的客观证据(无减值迹象)	在资产负债表日(含购买或衍生)存在已发生信用减值的客观证据(有减值迹象)
损失准备的计量	<u>相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额</u>	<u>相当于整个存续期预期信用损失的金额</u>	<u>相当于整个存续期预期信用损失</u>
利息收入计算	<u>账面余额×实际利率(总额法)</u>	<u>账面余额×实际利率(总额法)</u>	<u>摊余成本×实际利率或经信用调整的实际利率(净额法)</u>

(3) 金融工具减值的账务处理

借：信用减值损失

贷：债权投资减值准备

贷款损失准备

坏账准备

合同资产减值准备

应收融资租赁款减值准备

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【用于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资】

【薇提示】对于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他债权投资），应当在其他综合收益中确认其损失准备，并将减值损失或利得计入当期损益，且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。

知识点 13：金融资产的重分类

类型	会计处理
1.以摊余成本计量 →以公允价值计量 且其变动计入当期 损益	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： 借：交易性金融资产——成本【取得成本】 ——公允价值变动【重分类日公允价值-取得成本】 债权投资减值准备【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【差额，或借记】
2.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【重分类日公允价值 - 原账面价值，或借】
3.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【面值】 ——应计利息 ——利息调整【重分类日公允价值 - 面值 - 应计利息】 贷：债权投资【余额结平】 其他综合收益【差额，或借记】 借：债权投资减值准备 贷：其他综合收益——信用减值准备
4.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：不影响 实际利率和预期信 用损失的计提	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： ①成本、利息调整、应计利息明细科目对应结转： 借：债权投资——成本 ——利息调整 ——应计利息 贷：其他债权投资——成本 ——利息调整 ——应计利息
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：不影响实 际利率和预期信用	②将重分类前确认的公允价值变动冲回： 借：其他综合收益——公允价值变动 贷：其他债权投资——公允价值变动 如果重分类前公允价值曾向下波动但并不存在预期信用损失，则做上面分录的相反分录。

损失的计提	③如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备，则结转其减值准备： 借：其他综合收益——信用减值准备 贷：债权投资减值准备
5.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	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： 借：交易性金融资产 贷：其他债权投资 借：其他综合收益——公允价值变动 贷：公允价值变动损益【或反向】 存在减值准备的： 借：其他综合收益——信用减值准备 贷：公允价值变动损益
6.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	应继续以公允价值计量该金融资产。 一般会计分录为： 借：其他债权投资 贷：交易性金融资产

知识点 14：金融资产转移≠终于确认

金融资产终止确认的判断流程

- (一) 确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面
- (二) 确定金融资产是部分还是整体适用终止确认原则
- (三) 确定收取金融资产现金流量的合同权利是否终止
- (四) 判断企业是否已转移金融资产
- (五) 分析所转移金融资产的风险和报酬转移情况
- (六) 分析企业是否保留了控制

知识点 15：套期会计

【精华总结之套期会计】考前一周，套期会计要放弃吗？必须不能够！

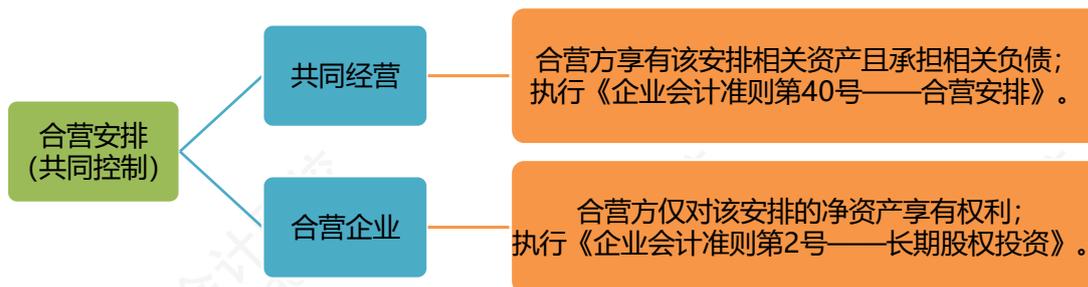


李小薇讲注会 | 2019-10-13 | 删除 | 编辑

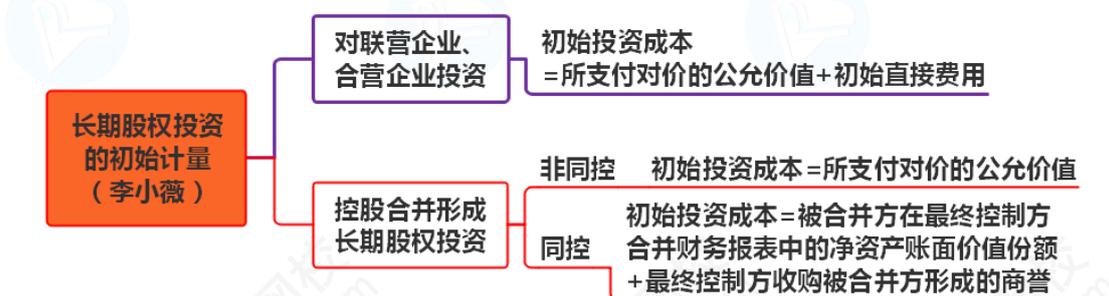
阅读数：57267

考前一周，套期会计要放弃吗？必须不能够！【套期会计精华总结】套期会计原来如此简单

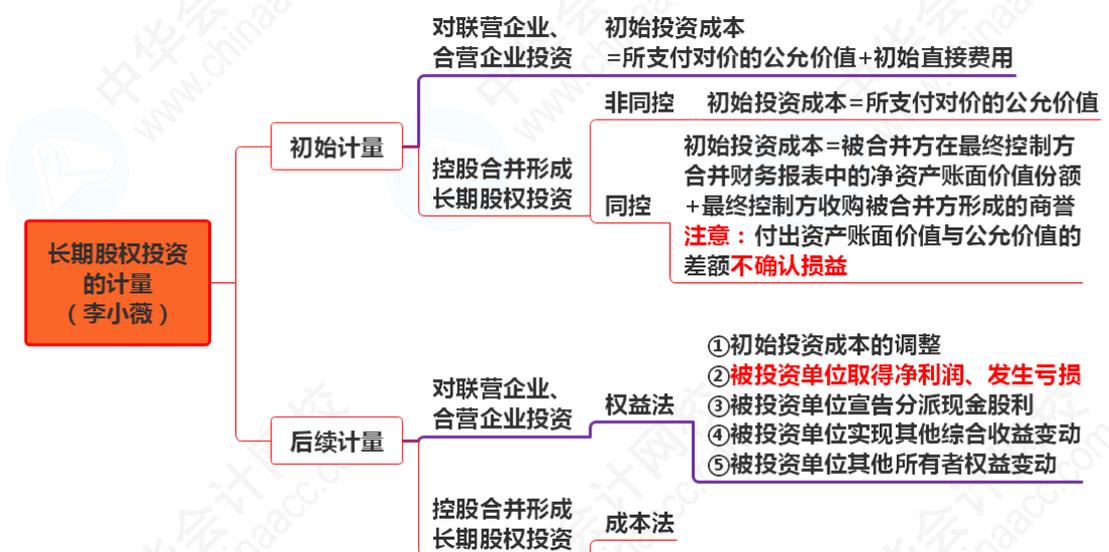
知识点 16：合营安排、共同控制、共同经营、合营企业



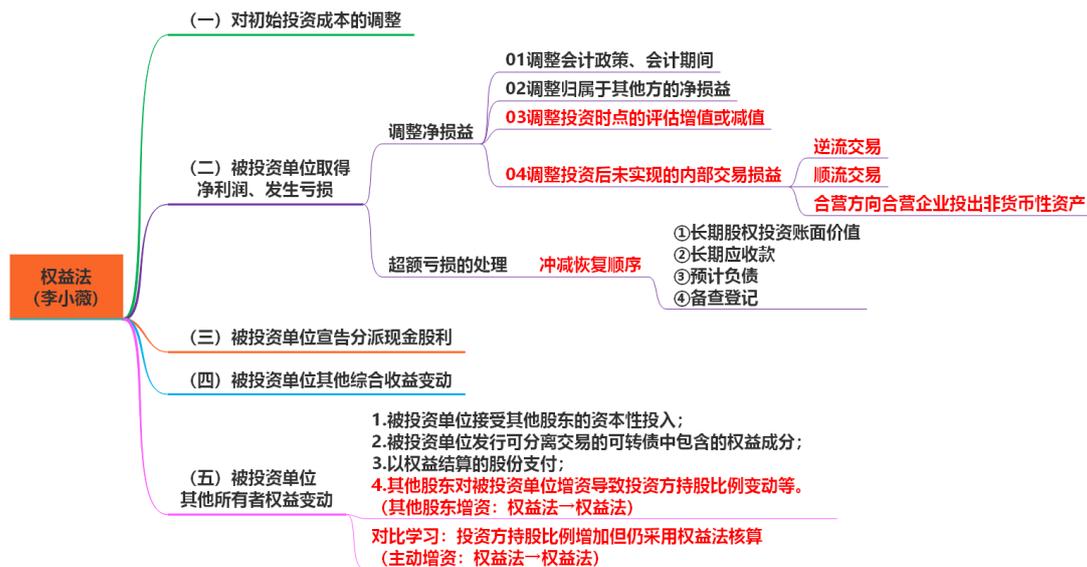
知识点 17: 长期股权投资的初始计量



知识点 18: 长期股权投资的后续计量



知识点 19: 权益法

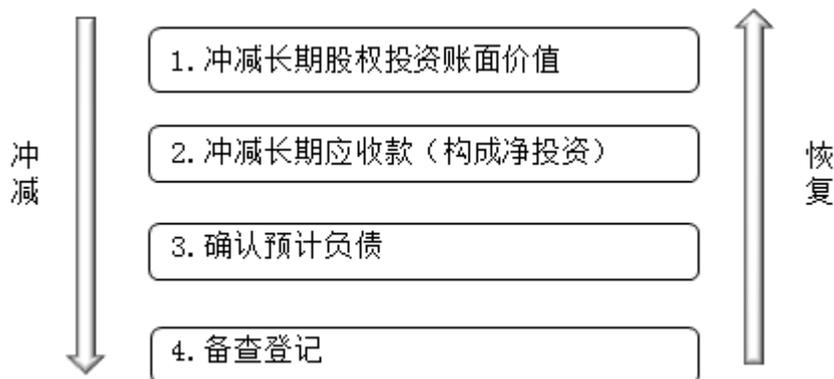


【薇总结】对被投资单位净损益的调整:

	存货	固定资产、无形资产 (直线法折旧)
投资时点 评估增值 或减值	调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 - (投资时点存货公允价值 - 存货账面价值) × 当期出售比例	调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 - (资产公允价值 - 资产账面价值) / 尚可使用年限 × (当年折旧、摊销月数/12)
内部交易 损益调整	①交易发生当年 调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 - (存货内部交易售价 - 存货账面价值) + (存货内部交易售价 - 存货账面价值) × 当期出售比例 ②后续期间 调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 + (内部交易存货售价 - 存货账面价值) × 当期出售比例	①交易发生当年 调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 - (资产售价 - 资产账面价值) + (资产售价 - 资产账面价值) / 预计尚可使用年限 × (当年折旧、摊销月数/12) ②后续期间 调整后的净利润 = 被投资方当期实现净利润 + (资产售价 - 资产账面价值) / 预计尚可使用年限 × (当期折旧、摊销月数/12)

【注意】超额亏损的处理

会计处理顺序



知识点 20: 投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

(主动增资: 权益法→权益法)

投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。

在新增投资日, 如果新增投资成本小于按新增持股比例计算享有的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额, 应按该差额, 调整长期股权投资成本和营业外收入, 否则, 不调整长期股权投资成本。进行上述调整时, 应当综合考虑与原投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

【薇总结】追加投资继续采用权益法情况

情况	初始投资	追加投资	综合考虑	增资时调整思路
1	正商誉 100	正商誉 100	正商誉 200	不调整
2	正商誉 100	负商誉 160	负商誉 60	调整长期股权投资和营业外收入 60
3	正商誉 100	负商誉 80	正商誉 20	不调整
4	负商誉 100	负商誉 80	负商誉 180	调整长期股权投资和营业外收入 80
5	负商誉 100	正商誉 80	负商誉 20	<u>不调整</u>
6	负商誉 100	正商誉 150	正商誉 50	不调整

知识点 21: 长期股权投资核算方法的转换

增 资	(一) 金融资产→权益法	思路: 先卖再买	多次交易、分步实现企业合并: (1) 非同一控制: 长投成本 = 原金融资产公允 + 新公允 或长投成本 = 原长投账面 + 新公允 (2) 同一控制: 【特殊】 长投成本 = 账面价值 × 持股比例 + 原商誉
	(二) 金融资产→成本法		
	(三) 权益法→成本法	原权益法 核算: 暂不处理	
减 资	(四) 成本法→权益法	追溯调整	丧失控制权 (合并财务报表)
	(五) 成本法→金融资产	思路:	
	(六) 权益法→金融资产	先卖再买	

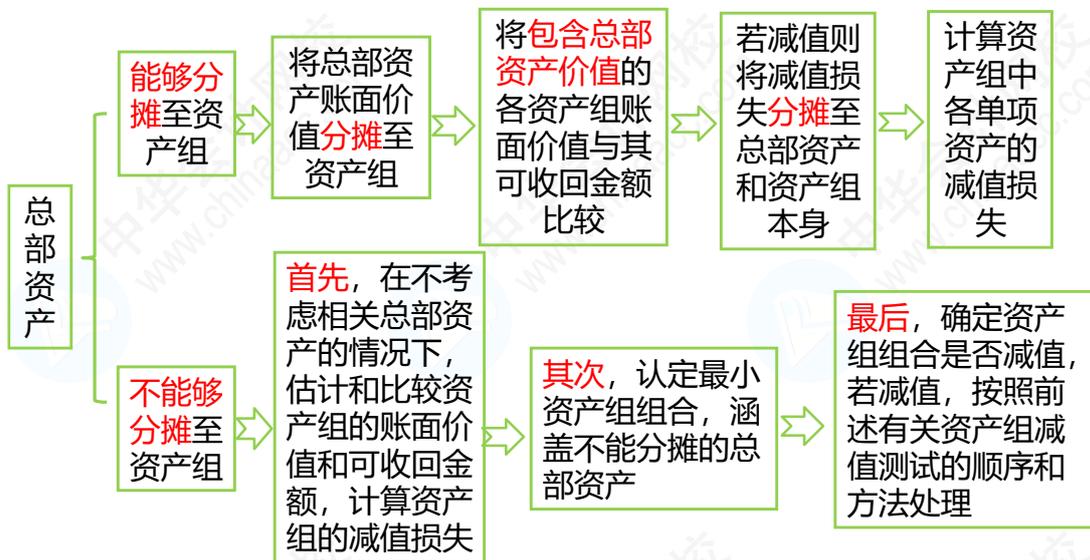
知识点 22: 资产减值的范围

资产减值包括所有资产的减值, 因特性不同, 减值会计处理存在差异, 适用的企业会计准则也有所不同。		适用的准则
1. 存货	可以转回	1 号存货准则
2. 金融资产	可以转回	22 号金融工具准则
3. 对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资	不得转回	8 号资产减值准则
4. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产	不得转回	
5. 固定资产 (在建工程)	不得转回	
6. 生产性生物资产	不得转回	
7. 无形资产 (开发支出)	不得转回	
8. 商誉	不得转回	
9. 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施	不得转回	

知识点 23: 至少应当于每年年度终了进行减值测试的三类资产

- (1) 因企业合并形成的商誉
- (2) 使用寿命不确定的无形资产
- (3) 尚未达到预定可使用状态的无形资产 (开发支出)

知识点 24: 总部资产的减值



知识点 25: 非同一控制下控股合并形成的商誉 (合并报表)

- 第一步 (合) 计算子公司持续计算的可辨认净资产, 将少数股东对应商誉补充到资产组账面价值中
- 第二步 (算) 计算资产组减值总额, 先冲减商誉, 然后在可辨认资产中分配
- 第三步 (分) 将少数股东对应的商誉减值剔除, 使合并报表只反映母公司的商誉减值。

知识点 26: 可转换公司债券的会计处理

1.发行时	<p>总原则:</p> <p>(1) 初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆, 将负债成分确认为应付债券, 将权益成分确认为其他权益工具。</p> <p>(2) 在进行分拆时, 应当先对负债成分的未来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额, 再按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。</p> <p>(3) 可转换公司债券发生的交易费用, 应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。</p> <p>借: 银行存款</p> <p style="padding-left: 20px;">贷: 应付债券——可转换公司债券 (面值)</p> <p style="padding-left: 40px;">——可转换公司债券 (利息调整) 【可借可贷】</p> <p style="padding-left: 40px;">其他权益工具【权益成分】</p>
2.转换股份前	<p>可转换公司债券的负债成分, 在转换为股份前, 其会计处理与一般公司债券相同, 即按照实际利率和摊余成本确认利息费用, 按面值和票面利率确认应付利息, 差额作为利息调整进行摊销。</p> <p>借: 财务费用等</p> <p style="padding-left: 20px;">应付债券——可转换公司债券 (利息调整) 【倒挤, 或贷】</p> <p style="padding-left: 20px;">贷: 应付利息</p>
3.转换股份时	<p>借: 应付债券——可转换公司债券 (面值)</p> <p style="padding-left: 20px;">应付债券——可转换公司债券 (利息调整) 【可贷】</p>

	(【账面余额】) 其他权益工具【权益成分的公允价值】 应付利息【如果涉及】 贷: 股本【面值】 资本公积——股本溢价【倒挤】 【注意】 如果不是全部一次性转股, 则应按比例进行账务处理。
--	---

知识点 27: 累积带薪缺勤

【单选】甲公司自 2×19 年开始实行累积带薪缺勤制度, 按照公司规定, 其 500 名职工每人可享有 10 个工作日的带薪年假, 未使用的休假只能向后结转一个日历年度, 超过 1 年未使用的权利作废, 不能在职工离开公司时获得现金补偿。至 2×19 年末, 平均每个职工未使用带薪休假为 3 天; 甲公司预计 2×20 年 500 名职工中, 将有 300 名享受了 13 天假期, 剩余 200 名将只享受了 10 天假期。至 2×20 年末, 上述 300 名职工中, 实际 200 名享受了 13 天假期, 并随同工资支付, 剩余 100 名只享受了 10 天假期。假定甲公司平均每名职工每个工作日工资 300 元 (每月工作日 26 天)。不考虑其他因素, 甲公司会计处理不正确的是 ()。

- A. 甲公司 2×19 年末应确认累积带薪缺勤 27 万元
- B. 甲公司 2×19 年末应实际支付职工薪酬 4680 万元
- C. 甲公司 2×20 年末应实际支付职工薪酬 4698 万元
- D. 甲公司 2×20 年末应冲减累积带薪缺勤 27 万元

【答案】C

【解析】2×19 年末, 甲公司 500 名职工应确认并实际支付的工资金额 = $500 \times 26 \times 300 \times 12 / 10000 = 4680$ (万元), 由于预计 300 名累计未行使权利而增加的预计支付金额 (即确认的累积带薪缺勤) = $300 \times 3 \times 300 / 10000 = 27$ (万元), 选项 AB 正确; 2×20 年应确认并支付职工工资 = $300 \times 300 \times 26 \times 12 / 10000 + 200 \times 300 \times (26 \times 12 - 3) / 10000 = 4662$ (万元), 应随同工资支付的带薪缺勤 = $200 \times 300 \times 3 / 10000 = 18$ (万元), 因此应实际支付职工薪酬 = $4662 + 18 = 4680$ (万元), 选项 C 不正确; 应冲减累积带薪缺勤 27 万元 (其中银行存款支付而冲减 18 万元, 作废而反向冲减 9 万元), 选项 D 正确; 相关会计分录为:

2×19 年末, 计提并支付工资:

借: 管理费用等 4680
 贷: 应付职工薪酬——工资 4680
 借: 应付职工薪酬——工资 4680
 贷: 银行存款 4680

确认累积带薪缺勤:

借: 管理费用等 27
 贷: 应付职工薪酬——带薪缺勤 27

2×20 年末, 计提并支付工资:

借: 管理费用等 4662
 贷: 应付职工薪酬——工资 4662
 借: 应付职工薪酬——工资 4662
 贷: 银行存款 4662

200 名享受了 13 天假期, 会计分录为:

借: 应付职工薪酬——累积带薪缺勤 18
 贷: 银行存款 (200×3 天×0.03) 18

100 名只享受了 10 天假期, 上年未享受的权利应作废, 会计分录为:

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 9

贷：管理费用等 (100×3 天×0.03) 9

知识点 28：非货币性福利

(一) 以自产或外购商品发放给职工作为福利

1. 以自产产品作为非货币性福利提供给职工	按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收入的确认、成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。		
	(1) 决定发放非货币性福利时： 借：生产成本 管理费用 在建工程 研发支出等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利	(2) 实际发放时： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品	
2. 以外购商品作为非货币性福利提供给职工	按照该商品的公允价值和相关税费计入成本费用。		
	(1) 外购商品时： 借：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款	(2) 决定发放非货币性福利时： 借：生产成本 管理费用 在建工程 研发支出等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利	(3) 实际发放时： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(二) 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

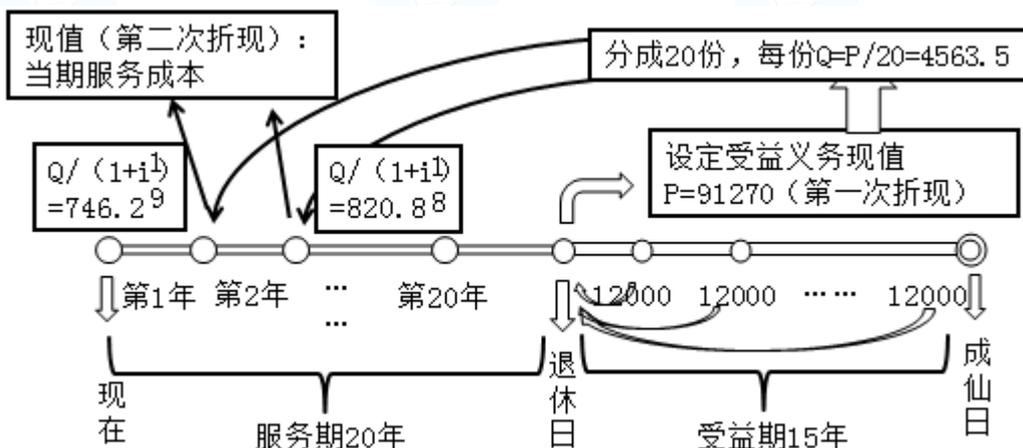
1. 将自有房屋等资产无偿提供给职工使用	根据受益对象，确认应付职工薪酬。 【薇提示】代价是固定资产的折旧。	
	(1) 确认职工薪酬时： 借：生产成本 管理费用 在建工程 研发支出等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利	(2) 计提折旧时： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：累计折旧
2. 租赁住房等资产供职工无偿使用	根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。 【薇提示】代价是所支付的租金。	
	(1) 确认职工薪酬时： 借：生产成本 管理费用 在建工程 研发支出等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利	(2) 计提或支付租金时： 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：其他应付款/银行存款

(三) 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务（以提供包含补贴的住房为例）

1. 如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限，且如果职工提前离开则应退回部分差价，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

(1) 购入住房时： 借：固定资产 贷：银行存款	(2) 出售住房时： 借：银行存款【向职工收取价款】 长期待摊费用【差额】 贷：固定资产【原购置价款】	(3) 出售住房后，每年摊销： 借：生产成本/管理费用等 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 借：应付职工薪酬——非货币性福利 贷：长期待摊费用
2.如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，企业应当将该项差额直接计入出售住房当期相关资产成本或当期损益。		
(1) 购入住房时： 借：固定资产 贷：银行存款	(2) 出售住房时： 借：银行存款【向职工收取价款】 生产成本/管理费用等【差额】 贷：固定资产【原购置价款】	

知识点 29：设定收益计划



【薇总结】 计入当期损益的金额和计入其他综合收益的金额 (选择题)

计入当期损益 (或资产成本) 金额	计入其他综合收益的金额
①当期服务成本; ②过去服务成本; ③结算利得和损失; ④设定受益计划净负债或净资产的利息净额	①精算利得和损失; ②计划资产回报, 扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额; ③资产上限影响的变动, 扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额

知识点 30：辞退福利的确认

确认时点：企业向职工提供辞退福利的，应当在以下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（注意：不按照受益原则分配，计入管理费用）：

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

会计分录：

借：管理费用
 贷：应付职工薪酬

知识点 31：借款费用的范围

借款利息

外币借款汇兑差额

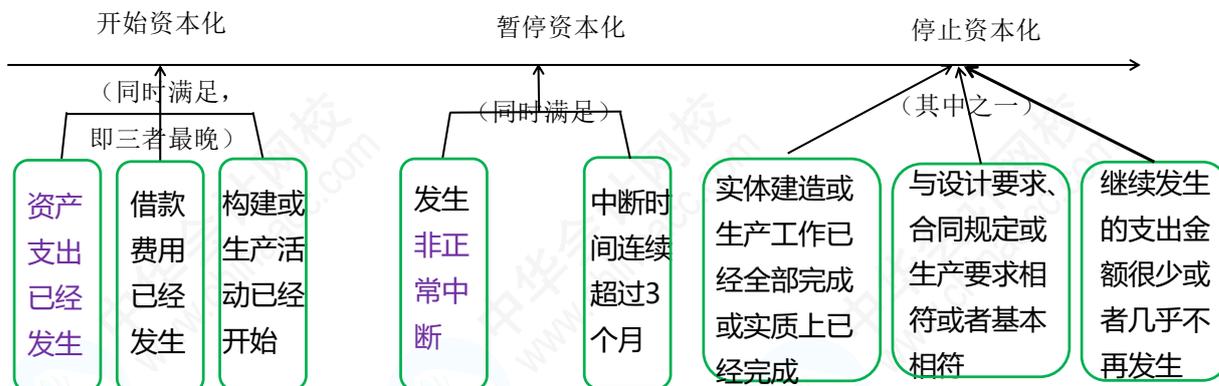
辅助费用（如长期借款的手续费、债券发行的佣金）

折价或溢价摊销【注意：折溢价不是】

【微提示 1】发生的**权益性融资费用**，如发行股票的佣金，不属于借款费用。

【微提示 2】分期付款**具有融资性质购买长期资产发生的融资费用**属于借款费用。

知识点 32：资本化期间的判断



【微提示】资产支出已经发生包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务形式发生的支出。

非正常中断	通常是由于企业在管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断； (1) 企业与施工方发生了质量纠纷； (2) 工程、生产用料没有及时供应； (3) 资金周转发生了困难； (4) 施工、生产发生了安全事故； (5) 发生了劳动纠纷等。
正常中断	仅限于购建中必要程序或者事先可预见的不可抗力因素。 (1) 正常测试、调试停工； (2) 因质量、安全检查而停工； (3) 北方因冰冻季节停工； (4) 南方因梅雨季节停工。

知识点 33：借款费用的计量

内容	处理原则
专门借款	$\text{资本化金额} = \text{全部专门借款资本化期间的利息费用} - \text{尚未动用资金资本化期间存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益}$ $\text{费用化金额} = \text{全部专门借款费用化期间的利息费用} - \text{尚未动用资金费用化期间存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益}$
外币本金和利息汇兑差额	资本化期间的 资本化 ，非资本化期间的 费用化
一般借款	$\text{资本化金额} = \text{①} \times \text{②}$ ① 所占用一般借款本金的加权平均数 = $\sum (\text{累计支出超过专门借款部分金额} \times \frac{\text{每笔支出占用天数}}{\text{会计期间涵盖天数}})$ ② 所占用一般借款的资本化率 = $\frac{\text{一般借款当期实际发生利息之和}}{\sum (\text{每笔一般借款} \times \frac{\text{每笔一般借款实际占用天数}}{\text{会计期间涵盖天数}})}$ $\text{费用化金额} = \text{全部利息费用} - \text{资本化金额}$
外币本金和利息汇兑差额	费用化

知识点 34：权益结算的股份支付和现金结算的股份支付

知识点 35：分配现金股利的会计处理

A. 现金股利可撤销	B. 现金股利不可撤销
------------	-------------

①预计未来可解锁	分配的现金股利应当作为利润分配, 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, 按分配的现金股利金额 借: 其他应付款——限制性股票回购义务 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	分配的现金股利应当作为利润分配, 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预计未来不可解锁	分配的现金股利应当冲减相应的负债, 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	分配的现金股利应当计入当期成本费用, 借: 管理费用等 贷: 应付股利——限制性股票股利 实际支付时, 借: 应付股利——限制性股票股利 贷: 银行存款

知识点 36: 集团股份支付的会计处理

(一) 结算企业(母公司)以其自身权益工具结算, 接受服务企业(子公司)没有结算义务

例如: 母公司授予子公司高管 10 万份股票期权, 满足 XX 可行权条件时, 乙公司高管有权以每股 X 元购买母公司 XX 股股票。

结算企业(母公司)	接受服务企业(子公司)	合并报表抵销分录	合并报表最终结果
作为权益结算的股份支付处理, 借: 长期股权投资 贷: 资本公积	作为权益结算的股份支付处理, 借: 管理费用等 贷: 资本公积	借: 资本公积 贷: 长期股权投资	站在集团层面, 作为权益结算的股份支付处理, 借: 管理费用等 贷: 资本公积

(二) 结算企业(母公司)以其他企业权益工具结算, 接受服务企业(子公司)没有结算义务

例如: 母公司授予子公司高管 10 万份股票期权, 满足 XX 可行权条件时, 子公司高管有权以每股 X 元购买子公司 XX 股股票。

结算企业(母公司)	接受服务企业(子公司)	合并报表抵销分录	合并报表最终结果
作为现金结算的股份支付处理, 借: 长期股权投资 贷: 应付职工薪酬	作为权益结算的股份支付处理, 借: 管理费用等 贷: 资本公积	借: 资本公积 管理费用等【差额, 或贷】 贷: 长期股权投资	站在集团层面, 作为现金结算的股份支付, 借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬

(三) 结算企业(母公司)以现金结算, 接受服务企业(子公司)没有结算义务

例如: 母公司授予子公司高管 10 万份现金股票增值权, 满足 XX 可行权条件时, 乙公司高管可以从甲公司获得相当于行权当日甲公司股票每股市场价格的现金。

结算企业(母公司)	接受服务企业(子公司)	合并报表抵销分录	合并报表最终结果
作为现金结算的股份支付处理, 借: 长期股权投资 贷: 应付职工薪酬	作为权益结算的股份支付处理, 借: 管理费用等 贷: 资本公积	借: 资本公积 管理费用等【差额, 或贷】 贷: 长期股权投资	站在集团层面, 作为现金结算的股份支付, 借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬

(四) 接受服务企业(子公司)具有结算义务, 授予的是母公司(或集团内其他企业)的权益工具

例如: 子公司授予子公司高管 10 万份股票期权, 满足 XX 可行权条件时, 乙公司高管有权从子公司以每股

X 元购买母公司 XX 股股票。

母公司	结算企业（子公司） 接受服务企业（子公司）
无	子公司需要购入母公司的权益工具再授予本企业职工，所以作为现金结算的股份支付处理， 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬

知识点 37：或有负债和或有资产

或有负债	1.过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实； 或者： 2.过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能（≤50%）导致经济利益流出企业或者该义务的金额不能可靠计量。	【薇提示 1】确认： 无论是或有负债，还是或有资产，均不符合确认条件，不能在报表中予以确认。 【薇提示 2】披露： 或有负债导致经济利益可能流出企业时应当进行披露，或有资产导致经济利益很可能流入企业时应当进行披露。
或有资产	过去的交易或事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。	

知识点 38：预计负债的确认和计量

（一）预计负债的确认

与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时确认为负债，作为预计负债进行确认和计量：

- 1.或有事项产生的义务是企业的现时义务（包括法定义务和推定义务）；
- 2.义务的履行很可能导致经济利益的流出；
- 3.该义务的金额能够可靠地计量。

（二）预计负债的计量

	内容				
1.预计负债最佳估计数的确定	等概率连续区间：取中间值（算术平均数）				
	<table border="1"> <tr> <td>涉及单个项目的</td> <td>最可能发生的金额</td> </tr> <tr> <td>涉及多个项目的</td> <td>按照各种可能结果及相关概率加权平均（期望值）</td> </tr> </table>	涉及单个项目的	最可能发生的金额	涉及多个项目的	按照各种可能结果及相关概率加权平均（期望值）
	涉及单个项目的	最可能发生的金额			
	涉及多个项目的	按照各种可能结果及相关概率加权平均（期望值）			
	应考虑因素：风险和不确定性、时间价值、未来事项（如技术进步、相关法规等）； 【薇提示】 不考虑预期处置相关资产形成的利得。 企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，有确凿证据表明账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应作相应调整。				
会计核算					
借：销售费用【产品质量保证费用】 管理费用【诉讼费等】 固定资产【弃置费用现值】 投资收益【权益法超额亏损、承担额外义务】 应收账款等【估计退货率部分对应的商品价款】 营业外支出【罚款、担保支出、赔偿支出等】 贷：预计负债					

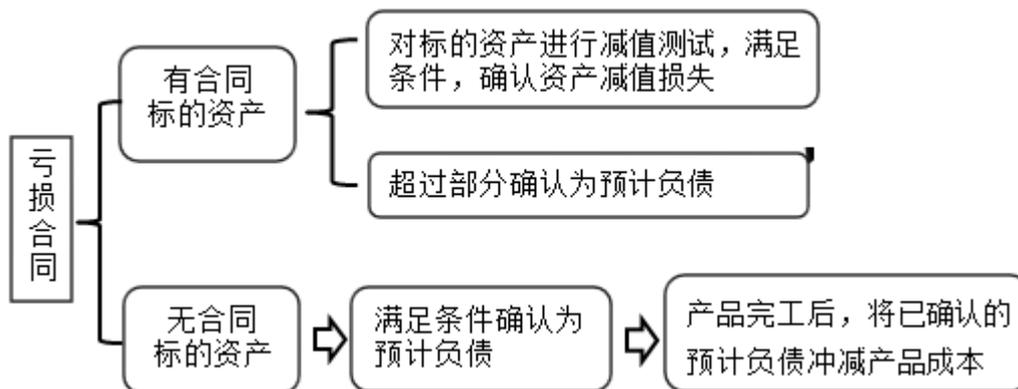
	内容
2. 预期可能获得补偿的处理	预期可能获得补偿的情况通常有： ①在某些索赔诉讼中，企业可对索赔人或第三方另行提出赔偿要求； ②在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可向被担保企业提出追偿要求。
	或有事项确认为资产必须同时满足 2 个条件： ①相关义务已确认为预计负债； ②基本确定可从第三方得到补偿。 【微提示 1】应作为资产（其他应收款）单独确认，不能作为预计负债的扣减项目； 【微提示 2】确认的金额不能超过所确认负债的账面价值。
	会计核算
	借：其他应收款 贷：营业外支出

知识点 39：亏损合同

待执行合同变为亏损合同，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件的，应当确认为预计负债。预计负债的金额应是①和②中的较低者。

- ① **执行**合同发生的亏损；
- ② **撤销**合同的损失（不履行该合同而发生的补偿或处罚）。

执行合同的损失处理：



知识点 40：重组义务的确认和计量

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债的三项确认条件时，才能确认预计负债。

同时满足下列情况的，表明企业承担了重组义务：（2 个条件）

- (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、预计重组支出、计划实施时间等）；
- (2) 该重组计划已对外公告。

重组义务的计量：

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。

其中：

直接支出：是企业重组必须承担的直接支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。（因为这些支出与未来经营活动有关，在资产负债表日不是重组义务）

与重组有关支出的判断表：

支出项目	包括	不包括	备注
------	----	-----	----

自愿遣散	√		
强制遣散 (如果自愿遣散目标未满足)	√		借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬
将不再使用的厂房的租赁撤销费 (租赁合同撤销损失)	√		借: 营业外支出 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		√	支出与继续进行的活动相关(实际发生时进行账务处理)
剩余职工的再培训		√	
新经理的招募成本		√	
推广公司新形象的营销成本		√	支出与继续进行的活动相关 (实际发生时进行账务处理)
对新分销网络的投资		√	
重组的未来可辨认经营损失(最新预计值)		√	
特定不动产、厂场和设备的减值损失		√	减值准备应当按照《企业会计准则第8号—资产减值》进行评估,并作为资产的抵减项。 借: 资产减值损失 贷: 固定资产减值准备

知识点 41: 资本公积**(一) 资本(股本)溢价**

1. 投资者投入的资本超过按投资比例计算的部分, 记入“资本公积——资本溢价”科目; 股票溢价部分计入“资本公积——股本溢价”科目, 发行费用冲减股本溢价;
2. 同一控制下控股合并形成的长期股权投资, 合并价差计入“资本公积——资本(股本)溢价”科目;
3. 股份有限公司回购本公司股票并注销, 回购价与股票面值的差额计入“资本公积——股本溢价”科目;
4. 企业接受控股股东(或控股股东的子公司)或非控股股东(或非控股股东的子公司)直接或间接代为偿债, 债务豁免或捐赠, 经济实质表明属于控股股东或非控股股东对企业的资本性投入, 应当将相关的利得计入所有者权益(资本公积);
5. 企业发生破产重整, 其非控股股东或控股股东因执行人民法院批准的破产重整计划, 通过让渡所持有的该企业部分股份向企业债权人偿债的, 企业应将股东所让渡股份按照其在让渡之日的公允价值计入所有者权益(资本公积), 减少所豁免债务的账面价值, 并将让渡股份公允价值与被豁免的债务账面价值之间的差额计入当期损益。

(二) 其他资本公积**1. 权益法核算的其他权益变动**

- (1) 被投资单位发生所有者权益的其他变动, 投资方按持股比例计算应享有的份额

借: 长期股权投资——其他权益变动

贷: 资本公积——其他资本公积【或反向】

- (2) 处置长期股权投资时

借: 资本公积——其他资本公积

贷：投资收益【或反向】

2. 以权益结算的股份支付

(1) 等待期每个资产负债表日的处理

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

(2) 行权日的处理

借：银行存款【按行权价收取的金额】

资本公积——其他资本公积【等待期内累计确定的金额】

贷：股本【增加股份的面值】

资本公积——股本溢价【差额】

知识点 42：其他综合收益

(一) 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目

1 重新计量设定受益计划导致净负债或净资产变动

2 非交易性权益工具投资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，持有期间的公允价值变动

3 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且其自身信用风险变动引起的公允价值变动

4 由于被投资方出现上述情况，投资方按照权益法调整长期股权投资账面价值确认的其他综合收益

(二) 以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目

1 第二类金融资产（债务工具投资）的公允价值变动

2 第一类金融资产重分类为第二类金融资产的差额

3 第二类金融资产计提的信用减值准备

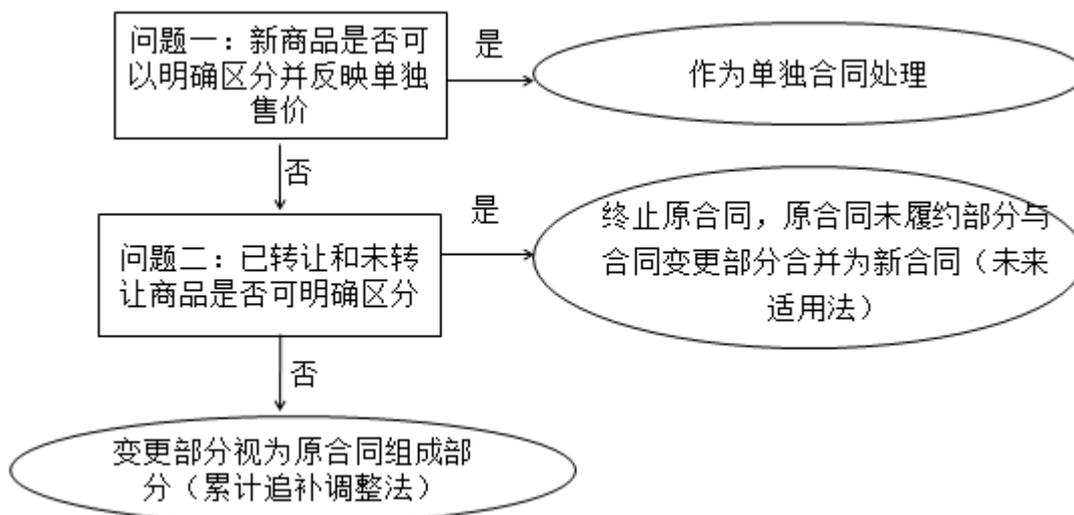
4 权益法下因被投资方可以重分类进损益的其他综合收益变动而确认的金额

5 非投资性房地产转换为公允模式下的投资性房地产的贷方差额

6 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分

7 外币财务报表折算差额

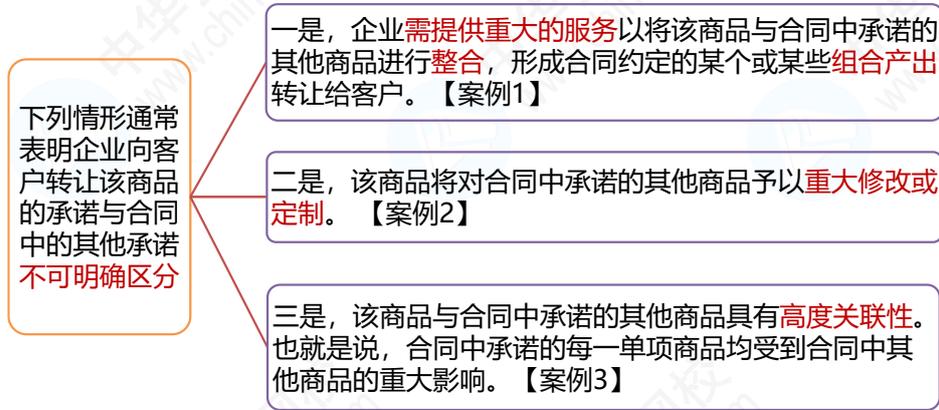
知识点 43：合同变更的三种情形



知识点 44：单项履约义务的辨识



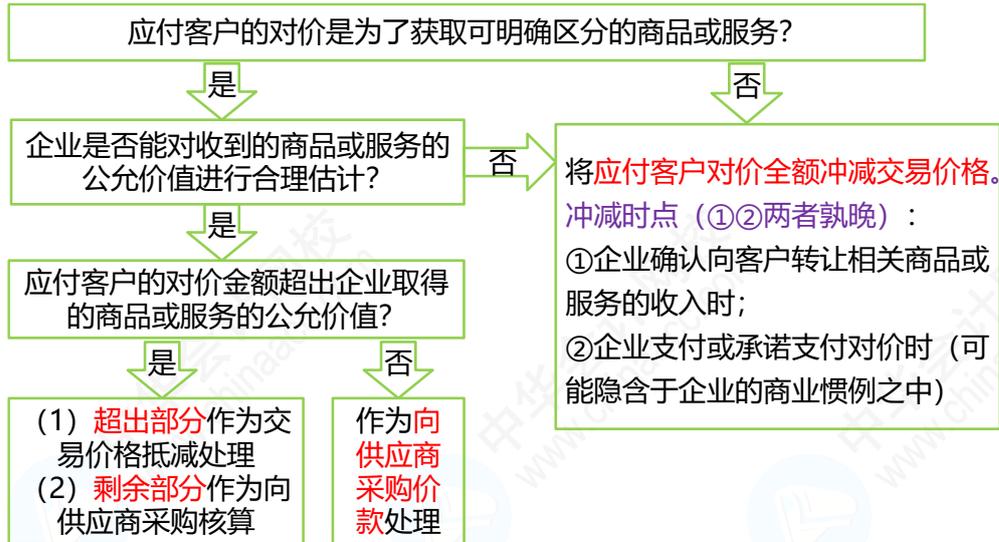
【提示】企业确定了**商品本身**能够明确区分后, 还应当在**合同层面**继续评估转让该商品 (或提供该服务, 以下简称**转让该商品**) 的承诺是否与合同中其他承诺彼此之间**可明确区分**。



知识点 45: 重大融资成分

客户先付款+客户后付款

知识点 46: 应付客户对价



知识点 47: 时段履行 or 时点履行的履约义务的判断

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

- (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 (假定履约中途，客户更换由另一家企业继续履行剩余履约义务，另一家企业无需重新执行企业累计至今已经完成的工作)；【案例 1】
- (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品；【案例 2】
- (3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途 (①)，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合格收款权：成本+合理利润)。【案例 3】

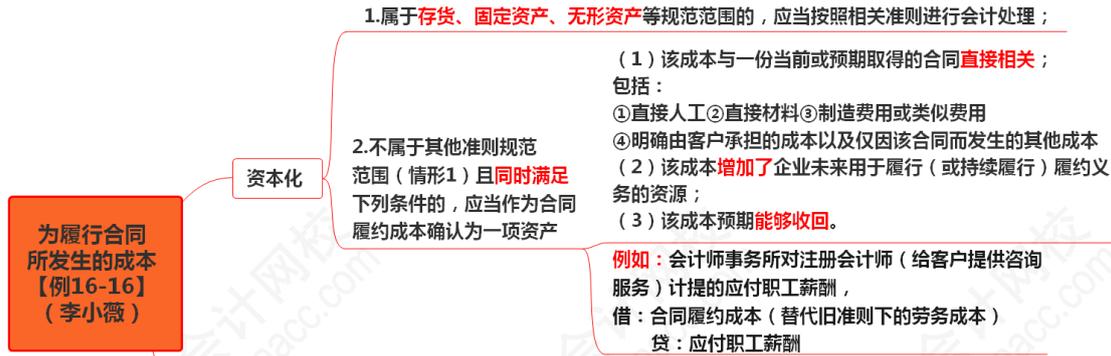
知识点 48: 控制权转移的六条迹象

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商品； 【薇提示】客户占有了某项商品的实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然。例如，采用支付手续费方式委托代销安排 (①) 和售后代管商品安排 (②)。
	(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；【薇提示】判断客户的验收是否仅仅是一个形式？)
	(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

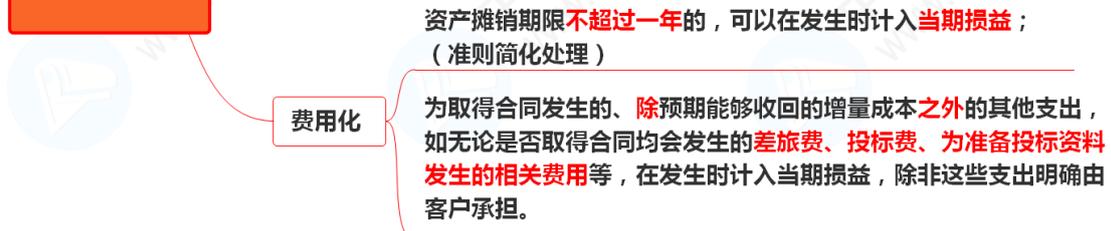
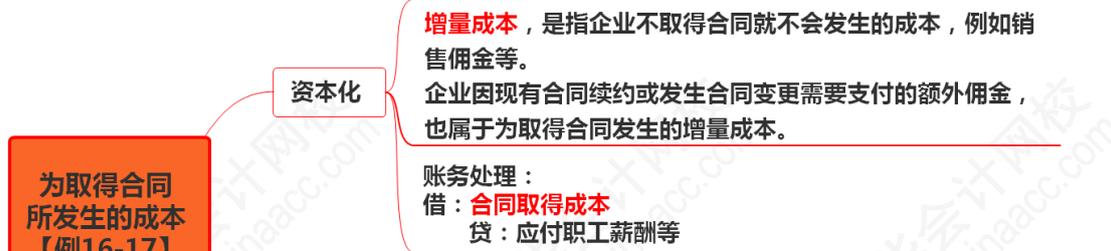
知识点 49: 合同资产和应收账款的区分

	含义	权利的决定因素	承担的风险	减值
合同资产	企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素	该权利取决于时间流逝之外的其他因素，例如，履行合同中的其他履约义务	除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等	减值的计量、列报和披露应当按照相关金融工具准则的要求进行会计处理
应收账款	企业无条件收取合同对价的权利	无条件收取合同对价的权利，企业仅仅随着时间的流逝即可收款	仅承担信用风险	

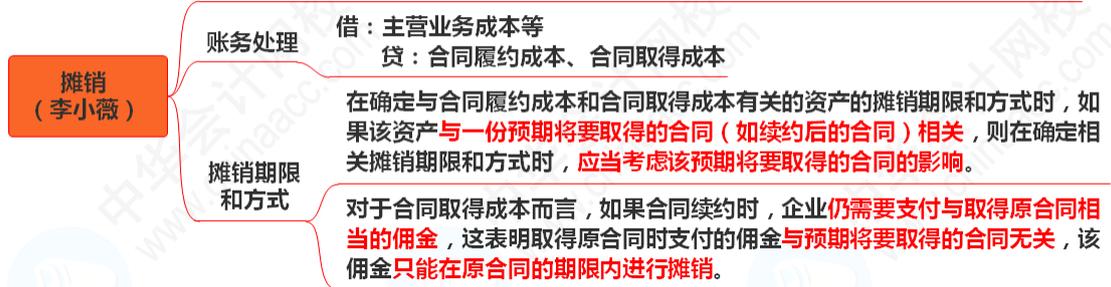
知识点 50: 合同履约成本和合同取得成本

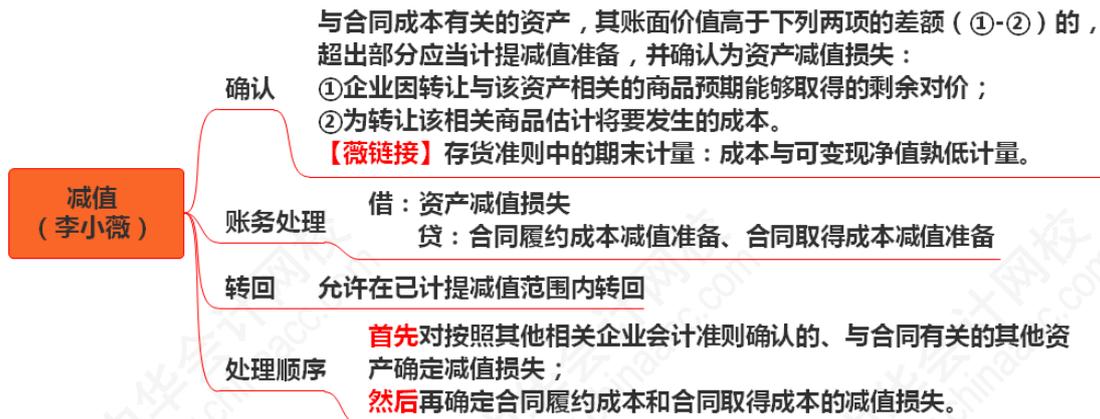


企业为取得合同发生的**①增量成本②预期能够收回的**，应当作为合同取得成本确认为一项资产。



与合同成本有关的资产，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。





知识点 51:附销售退回条款的销售

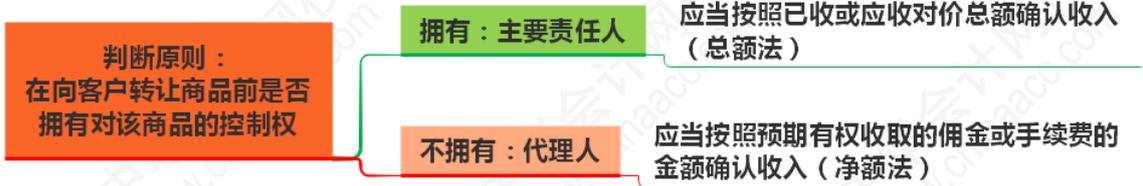
1.能估计退货率	<p>会计处理：</p> <p>①在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入；</p> <p>②按照预期因销售退回将退还的金额（价款）确认为一项负债；</p> <p>③按照预期将退回商品在转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产（应收退货成本）；</p> <p>④按照所转让商品在转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。</p>
	<p>借：应收账款、银行存款等</p> <p>贷：主营业务收入</p> <p> 预计负债——应付退货款</p> <p> 应交税费——应交增值税（销项税额）</p> <p>借：主营业务成本</p> <p> 应收退货成本</p> <p>贷：库存商品</p> <p>【微提示】 每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。</p>
2.不能估计退货率	<p>退货期满时确认收入。</p>

知识点 52:附有质量保证条款的销售

	法定要求	质量保证期限	企业承诺履行任务的性质	是否构成单项履约义务
服务型质保	无法定要求	保证期限长（质量保证期限越长，越可能是单项履约义务）	可履行，也可不履行	是

保证型 质保	有法定 要求	保证期限短	必须履行 (例如企业 负责运输被客户退 回的瑕疵商品)	否
-----------	-----------	-------	-----------------------------------	---

知识点 53:主要责任人和代理人



知识点 54:附有客户额外购买选择权的销售

- ①评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利;
- ②企业提供重大权利的,应当作为单项履约义务,将交易价格分摊至该履约义务;
- ③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。

借: 银行存款

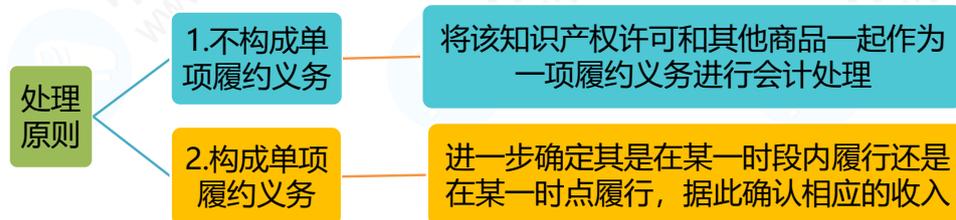
贷: 主营业务收入

合同负债

借: 合同负债

贷: 主营业务收入

知识点 55:授予知识产权许可



知识点 56:售后回购

1.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

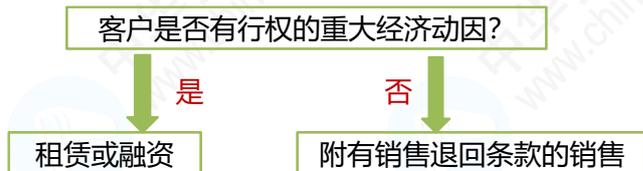
表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权,企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

<u>企业负有回购义务或享有回购权利</u>	
(1) 回购价格 <u>低于</u> 原售价 (按 <u>租赁</u> 处理)	(2) 回购价格 <u>不低于</u> 原售价 (按 <u>融资</u> 处理)
①出售时, 借: 银行存款等 贷: 其他应付款	①出售时, 借: 银行存款等 贷: 其他应付款
②确认租赁收入,	②确认利息费用

借：其他应付款 贷： 其他业务收入等	借： 财务费用 贷：其他应付款
③回购 借：其他应付款 贷：银行存款	③回购 借：其他应付款 贷：银行存款

2.企业负有应客户要求回购商品义务

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**。



知识点 57:三种利润指标的计算

知识点 58:政府补助的概念

知识点 59:与资产、收益相关的政府补助

知识点 60:所得税核算原理



知识点 61：不确认递延所得税的情况——商誉的初始确认

会计：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，按照会计准则规定应确认为商誉。

商誉 = 合并成本 - 被购买方可辨认净资产公允价值份额

税法：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（商誉作为资产账面价值大于计税基础），准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。（提示：**承认应纳税暂时性差异，但是差异不记账**）

知识点 62：不确认递延所得税的情况——长期股权投资

对于采用权益法核算的长期股权投资，其计税基础与账面价值产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图：

- (1) 在**准备长期持有**的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投

资企业一般不确认相关的所得税影响;

(2) 在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下, 因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异, 均应确认相关的所得税影响。

知识点 63: 不确认递延所得税资产的特殊情况

如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并, 并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同, 产生可抵扣暂时性差异的, 准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

例如: 内部研究开发形成无形资产的, 按照无形资产成本的 175% 摊销。

知识点 64: 外币非货币性项目资产负债表日及结算日的会计处理

项目	具体核算
(1) 以历史成本计量的固定资产、无形资产等	按照交易发生日即期汇率确定历史成本, 资产负债表日不改变其原记账本位币金额, <u>不产生汇兑差额</u> 。
(2) 以成本与可变现净值孰低计量的存货	可变现净值以外币确定, 应先将其以资产负债表日汇率折算为记账本位币金额, 再与以记账本位币反映的存货成本比较, 以确定是否减值, 成本高于可变现净值的差额确认为 <u>资产减值损失</u> 。
(3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的股票、基金等非货币性项目 (交易性金融资产)	期末公允价值以外币确定, 应先将其以资产负债表日即期汇率折算为记账本位币反映的公允价值, 再与原记账本位币反映的账面价值进行比较, 差额计入 <u>公允价值变动损益</u> 。
(4) 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 (其他权益工具投资)	期末公允价值以外币确定, 应先将其以资产负债表日即期汇率折算为记账本位币反映的公允价值, 再与原记账本位币反映的账面价值进行比较, 差额计入 <u>其他综合收益</u> 。

【薇总结】与金融资产相关的汇兑差额的处理

项目	具体核算
货币性项目	债权投资、应收账款、其他债权投资 财务费用
非货币性项目	交易性金融资产 公允价值变动损益
	其他权益工具投资 其他综合收益

【记忆技巧】非货币性项目不单独反映汇兑差额, 汇率变动的影响与公允价值变动产生的利得损失处理保持一致。

【薇提示】其他权益工具投资只有现金股利产生的汇兑差额计入当期损益 (投资收益), 其他利得损失均计入权益 (其他综合收益或留存收益)。

知识点 65: 外币财务报表折算

资产负债表	资产、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, 其他项目采用业务发生时的即期汇率折算。
利润表	收入和费用项目按照交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。	

外币报表折算差额	<p>①外币报表折算差额=净资产-实收资本-资本公积-其他权益工具-其他综合收益-累计盈余公积和未分配利润</p> <p>②外币报表折算差额，在合并资产负债表中所有者权益项目下的“其他综合收益”单独列示。</p>
----------	--

【**微提示 1**】当期计提的盈余公积采用当期平均汇率折算，期初盈余公积为以前年度计提的盈余公积按相应**年度平均汇率**折算后金额的累计；

期末盈余公积=期初盈余公积+本期按照当期平均汇率计提盈余公积

【**微提示 2**】期初未分配利润记账本位币金额为以前年度未分配利润记账本位币金额的累计。

期末未分配利润=期初未分配利润+当期利润表折算净利润-本期按照当期平均汇率计提的盈余公积

知识点 66：少数股东应分担的外币报表折算差额

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

借：其他综合收益

贷：**少数股东权益**【或反向】

知识点 67：货币性资产和非货币性资产的区分

	货币性资产	非货币性资产
定义	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	货币性资产以外的资产
内容	库存现金、银行存款、应收账款和应收票据以及债权投资等	预付账款、存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资、交易性金融资产、其他权益工具投资等
区别	资产在将来为企业带来的经济利益是固定或可确定的	资产在将来为企业带来经济利益不固定或不可确定的

知识点 68：非货币性资产交换的认定

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

补价占整个资产交换金额的比例低于 25% 才能认定为非货币性资产交换。

支付补价的企业

收到补价的企业

支付的补价/(换出资产公允价值+支付的补价) < 25%
或者
支付的补价/换入资产公允价值 < 25%

判断标准

收到的补价/换出资产的公允价值 < 25%
或者
收到的补价/(换入资产的公允价值+收到的补价) < 25%

【**微提示**】此处的补价均为公允价值，且应当**不考虑**交换双方支付的增值税差额，即分子、分母均**不考虑**增值税。

知识点 69：非货币性资产交换不涉及的交易和事项

- (1) **换出资产为存货**的非货币性资产交换；
- (2) 在**企业合并**中取得的非货币性资产；
- (3) 交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 22 号——**金融工具**确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——**金融资产转移**》；

- (4) 非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款的, 适用《企业会计准则第 21 号——租赁》;
- (5) 非货币性资产交换构成权益性交易;
- (6) 其他不适用非货币性资产交换准则的交易和事项。

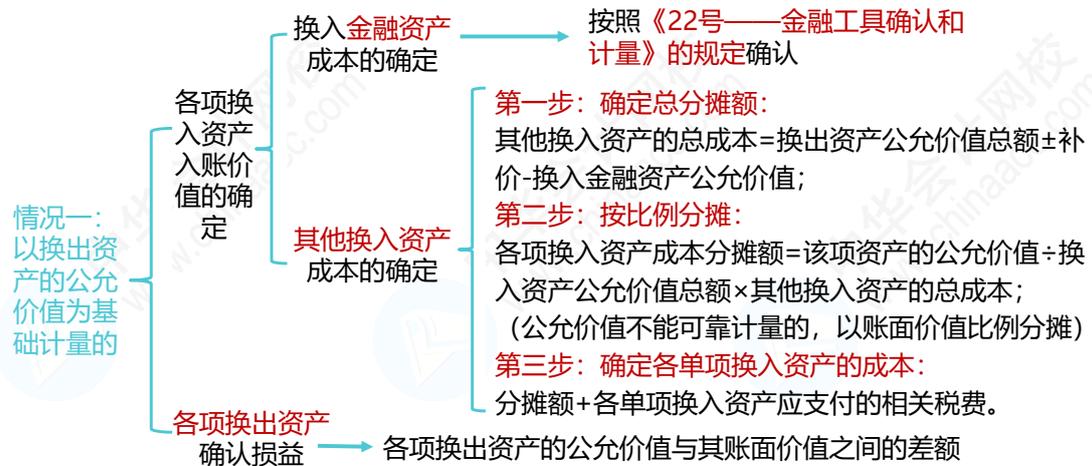
- ①企业从政府无偿取得的非货币性资产;
- ②企业将非流动资产或处置组分配给所有者;
- ③企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利;
- ④企业以发行股票形式取得的非货币性资产;
- ⑤企业用于非货币性资产交换的非货币性资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件, 且作为资产列报于资产负债表上。

知识点 70: 非货币性资产交换的会计处理

	公允价值计量		账面价值计量
(一) 换入资产入账价值的确定	<u>优先考虑</u>	<u>换出资产的公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付补价的公允价值(-收到补价的公允价值)</u>	<u>换出资产的账面价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付补价的公允价值(-收到补价的公允价值)</u>
	如果有确凿证据表明换入资产的公允价值 <u>更加可靠</u> 的	<u>换入资产的公允价值+支付的应计入换入资产成本的相关税费</u>	<u>换入资产的账面价值(-收到补价的公允价值)</u>
(二) 换出资产的账务处理	投资性房地产	<u>确认其他业务收入、</u> <u>结转其他业务成本</u>	
	固定资产/无形资产/在建工程	<u>公允价值与账面价值的差额计入资产处置损益</u>	<u>按账面价值结转, 不确认损益</u>
	长期股权投资	<u>公允价值与账面价值的差额计入投资收益</u>	

知识点 71: 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

(一) 以公允价值为基础计量的情况





(二) 以账面价值为基础计量的情况

1. 对于换入的多项资产，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），按照各项换入资产的公允价值的相对比例（换入资产的公允价值不能够可靠计量的，也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），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。

2. 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。

知识点 72：债务重组的概念

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。

债务重组四种方式：

以资产清偿债务

将债务转为权益工具

修改其他条款

组合方式

【提示 1】债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否做出让步，也就是说，无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组定义。

例如，债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息，或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等均属于债务重组。

【提示 2】准则适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：

(1) 债务重组涉及的债权和债务，是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的债权和债务，不包括合同资产、合同负债、预计负债，但包括租赁应收款和租赁应付款。

债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量、终止确认和列报，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

(2) 通过债务重组形成企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

债务人以股权投资清偿债务或者将债务转为权益工具，可能对应导致债权人取得被投资单位或债务人控制权，在合并财务报表层面，债权人取得资产和负债的确认和计量适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定。

知识点 73: 债务重组的会计处理**(一) 以资产清偿债务****1. 以金融资产清偿债务**

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借: 银行存款/其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产等【公允价值】 投资收益【债权账面价值与金融资产公允价值的差额】 坏账准备 贷: 应收账款等	借: 应付账款等【账面余额】 贷: 银行存款/其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产等【账面价值】 投资收益/留存收益【债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额】 借: 其他综合收益 贷: 投资收益/留存收益【或反向】

【微提示】对于债权人, 交易性金融资产初始取得时发生的交易费用, 也要计入到投资收益。

2. 以非金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借: 库存商品/固定资产/无形资产等 应交税费——应交增值税(进项税额) 投资收益【倒挤差额】 坏账准备 贷: 应收账款等	借: 应付账款等【账面余额】 累计摊销 存货跌价准备/无形资产减值准备 贷: 库存商品/固定资产清理/无形资产等 应交税费——应交增值税(销项税额) 其他收益——债务重组收益 【微提示】固定资产账面价值结转至固定资产清理的分录略。

(二) 将债务转为权益工具

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借: 长期股权投资【放弃债权的公允价值+相关税费】 其他权益工具投资等【权益工具的公允价值】 投资收益【倒挤差额】 坏账准备 贷: 应收账款等	借: 应付账款等【账面余额】 贷: 股本/实收资本【面值】 资本公积——股本溢价/资本溢价【权益工具的公允与股本差额】 投资收益【倒挤差额】 发行权益工具支付的相关税费, 依次冲减资本公积和留存收益。 借: 资本公积——股本溢价 贷: 银行存款

【微提示】权益工具的公允价值不能可靠计量的, 按照所清偿债务的公允价值计量。

(三) 修改其他条款

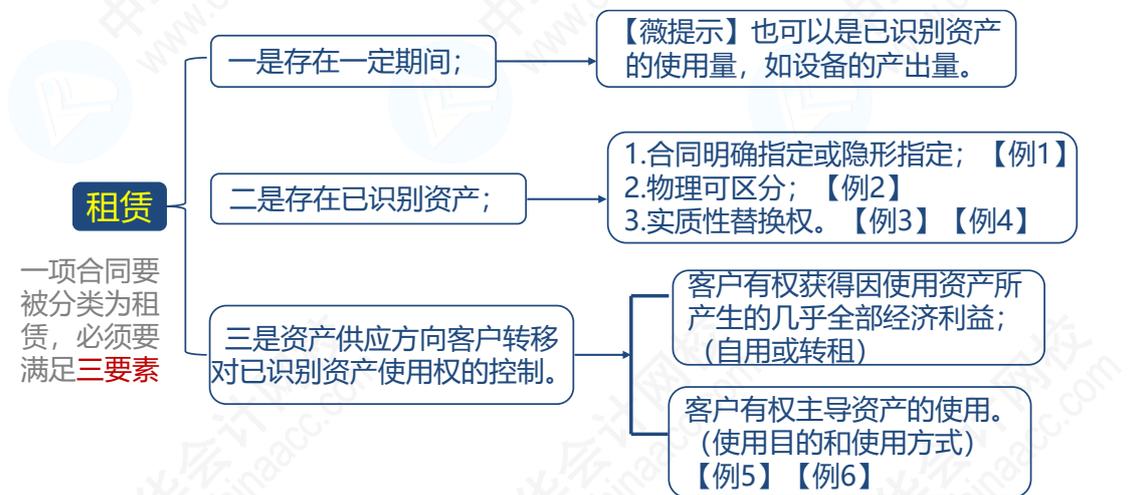
债权人的会计处理	债务人的会计处理
情况一: 修改其他条款导致全部债权终止确认, 债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产, 新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额, 记入“投资收益”科目。	情况一: 修改其他条款导致债务终止确认, 债务人应当按照公允价值计量重组债务, 终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额, 计入“投资收益”科目。 借: 应付账款等【账面余额】

借：应收账款——债务重组 投资收益【差额】 坏账准备 贷：应收账款等	贷：应付账款——债务重组 投资收益
债权人的会计处理	债务人的会计处理
情况二：修改其他条款未导致债权终止确认，债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。	情况二：修改其他条款未导致债务终止确认，或者仅导致部分债务终止确认，对于未终止确认的部分债务，债务人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

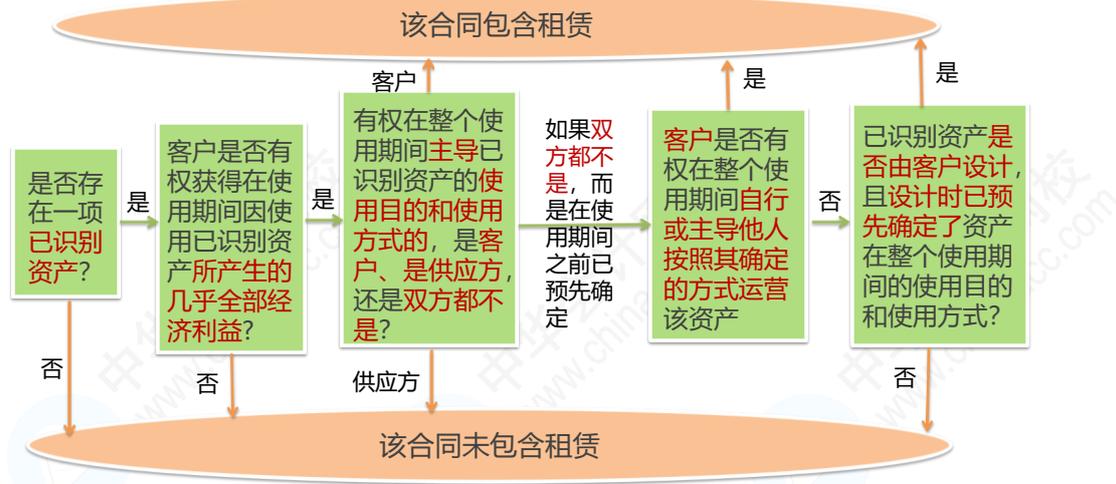
(四) 以上三种方式的组合方式

债权人的会计处理	债务人的会计处理
<p>①债权人应当按照修改后的条款，以公允价值确认和计量受让的金融资产和重组债权，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。</p> <p>②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。</p>	<p>①以组合方式进行债务重组的，债务人应当按照前述的规定确认和计量权益工具和重组债务；</p> <p>②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，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。</p>

知识点 74：租赁的识别



评估合同是否为租赁或是否包含租赁评估流程



知识点 75: 承租人的会计处理

在租赁期开始日, 承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债, 应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

(一) 初始计量

1. 租赁负债	2. 使用权资产
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。 【薇提示】折现率的选择： 承租人应当采用租赁内含利率 (①) 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 (②) 作为折现率。 (1) 租赁内含利率：出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率； (2) 增量借款利率，是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。	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。
借：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款	

(二) 后续计量

1. 租赁负债	2. 使用权资产
(1) 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： 借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 【薇提示】周期性利率，是指承租人对租赁负债进	(1) 计提折旧，自租赁期开始的当月计提折旧，当月开始确有困难的，可以选择从下月开始： 借：管理费用等 贷：使用权资产累计折旧 (2) 计提减值：

<p>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。</p> <p>(2) 支付租赁付款额时:</p> <p>借: 租赁负债——租赁付款额 贷: 银行存款</p>	<p>借: 资产减值损失 贷: 使用权资产减值准备</p> <p>【微提示 1】使用权资产减值准备一旦计提, 不得转回。</p> <p>【微提示 2】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。</p>
---	--

知识点 76: 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。

- (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) 发生承租人 **可控范围内的重大事件或变化**, 且使得承租人购买选择权、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。

知识点 77: 租赁变更的会计处理

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。

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。

【微提示】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 (①)** 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 (②)** 作为折现率。

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:

① 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。

② 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**。

知识点 78: 出租人对融资租赁的会计处理

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作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。</p> <p>借: 应收融资租赁款——租赁收款额 贷: 银行存款 融资租赁资产 资产处置损益</p>
------	---

	应收融资租赁款——未实现融资收益
后续计量	<p>(1) 按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入： 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：租赁收入</p> <p>(2) 收取各期租金时： 借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额</p>

知识点 79：融资租赁变更的会计处理

1. 租赁变更作为一项单独租赁处理：

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

- (1) 该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限；
- (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——**被分类为经营租赁**【计算分析题 4-情况一】

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁条件的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产（如固定资产）的账面价值。

3. 租赁变更未作为一项单独租赁处理——**被分类为融资租赁**【计算分析题 4-情况二】

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁条件的，出租人修改或重新议定租赁合同，未导致应收融资租赁款终止确认，但导致未来现金流量发生变化的，应当重新计算该应收融资租赁款的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益（如租赁收入）。

知识点 80：出租人对经营租赁的会计处理

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**。

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**。

知识点 81：转租赁

转租情况下，原租赁合同和转租赁合同通常都是单独协商的，交易对手也是不同的企业，准则要求转租出租人对原租赁合同和转租赁合同分别**根据承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理**。

承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产，而不是租赁资产（如作为租赁对象的不动产或设备）进行分类。原租赁资产**不归转租出租人所有**，原租赁资产也**未计入其资产负债表**。因此，转租出租人**应基于其控制的资产（即使用权资产）**进行会计处理。

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

知识点 82：生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

生产商或经销商通常为客户提供购买或租赁其产品或商品的选择。如果生产商或经销商出租其产品或商品构成**融资租赁**，则该交易产生的损益应当于按照考虑适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售标的资产所产生的损益。

①在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入（**主**

营业收入) ;

②按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本 (主营业务成本) ;

③收入和销售成本的差额为销售损益;

④由于取得融资租赁所发生的成本主要与生产商或经销商赚取的销售利得相关, 生产商或经销商出租人应当在租赁期开始日将其计入损益 (销售费用) 。

【微提示】与其他融资租赁出租人不同, 生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用, 不计入租赁投资净额。

知识点 83: 售后租回交易

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《企业会计准则第 14 号——收入》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。

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 (①②) 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

(1) 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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理。

(2) 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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理。

知识点 84 资产负债表的填列

知识点 85 现金流量表的填列 (经、投、筹)

知识点 86 关联方关系的判定

知识点 87: 不构成关联方关系的情况

①与该企业共同控制合营企业的合营者之间;

②与该企业发生日常业务往来的资金提供者、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、特许商和代理商之间;

③仅仅受同一方重大影响的企业之间;

④仅仅受国家控制而不存在其他关联方关系的企业。

知识点 88: 会计政策和会计估计变更的区分

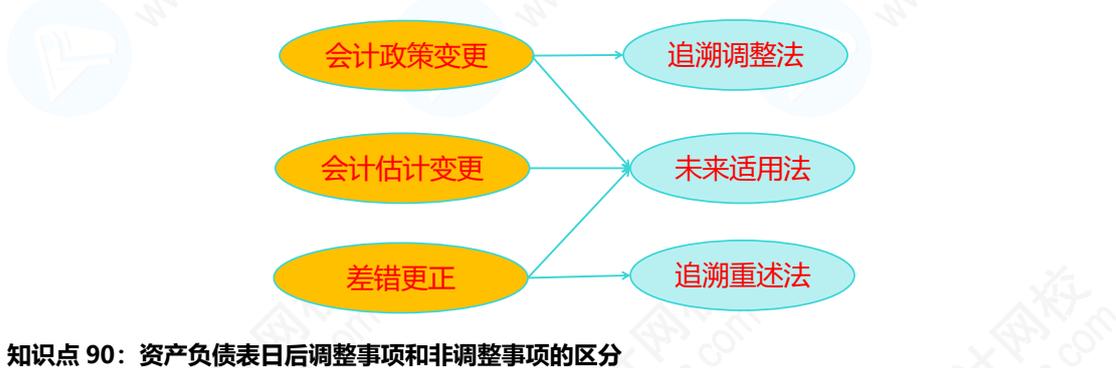
会计政策变更	会计估计变更
① <u>法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更;</u>	① <u>赖以进行估计的基础发生变化;</u> 例: 企业的某项无形资产摊销年限原定为 10 年, 以后

<p>例：收入、金融工具、租赁准则变化</p> <p>② <u>会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。</u></p> <p>例：A. 投资性房地产后续计量由成本模式转为公允价值模式；</p> <p>B. 发出存货计价方法的变更。</p>	<p>发生的情况表明该资产的受益年限已不足 10 年，相应调减摊销年限。</p> <p>② <u>取得新的信息，积累了更多的经验</u></p> <p>例：企业对应收账款计提坏账准备比例为 5%，后来根据新得到的信息，对方财务状况恶化，发生坏账的可能性为 20%，则企业需要按照 20% 的比例计提坏账准备。</p>
--	--

【微提示】 不属于变更的情形（既不属于政策变更，也不属于估计变更）

- (1) 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。
- (2) 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。

知识点 89：会计政策变更、会计估计变更和差错更正的会计处理方法



知识点 90：资产负债表日后调整事项和非调整事项的区分

	调整事项	非调整事项
概念	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。	是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。
特点	①在资产负债表日或以前已经存在，在资产负债表日后得以证实的事项； ②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。	①资产负债表日并未发生或存在，完全是资产负债表日后才发生的事项； ②对报表使用者理解和分析财务报告有重大影响的事项。
典型事例	<p><u>(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；</u></p> <p><u>(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；</u></p> <p><u>(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（资产负债表日后发生销售退回）；</u></p> <p><u>(4) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错；</u></p> <p><u>(5) 董事会提出的法定盈余公积分配方案。</u></p>	<p><u>(1) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；</u></p> <p><u>(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；</u></p> <p><u>(3) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；</u></p> <p><u>(4) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；</u></p> <p><u>(5) 资产负债表日后资本公积转增资本；</u></p> <p><u>(6) 资产负债表日后发生巨额亏损；</u></p> <p><u>(7) 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；</u></p> <p><u>(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现金股利或利润。</u></p>

知识点 91：划分为持有待售类别的条件

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件：

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**。

【薇提示】确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的**具有法律约束力的购买协议**，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的**违约惩罚**等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的**可能性极小**。。

知识点 92：持有待售类别的计量

- (一) 划分为持有待售类别**前**的计量 (**正常提折旧、摊销和减值**)
- (二) 划分为持有待售类别**时**的计量 (**是否提减值?**)

1. 对于持有待售的非流动资产或处置组

(1) 企业在将非流动资产或处置组划分为持有待售类别时，应将非流动资产或处置组中的资产的账面价值转入持有待售资产，同时将处置组中的负债的账面余额转入持有待售负债；

(2) 企业在将非流动资产或处置组划分为持有待售类别时，如果相关非流动资产或处置组的账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应当按照差额确认资产减值损失，同时计提持有待售资产减值准备。

类别	会计处理 (1)	会计处理 (2)
将固定资产/无形资产划分为持有待售资产	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 贷：固定资产/无形资产	借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备
将长期股权投资划分为持有待售资产	借：持有待售资产 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资	
将处置组划分为持有待售类别	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备/长期股权投资减值准备等 贷：固定资产/无形资产/长期股权投资/应收账款、商誉等 借：应付账款/应付职工薪酬等 贷：持有待售负债	

- (三) 划分为持有待售类别**后**的计量 (继续提减值? 转回?)

1. 持有待售的非流动资产的后续计量

(1) 账面价值 > 公允价值减去出售费用后的净额 (计提减值)	借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备
(2) 已计提减值的，公允价值减去出售费用后的净额增加的 (减值转回)	借：持有待售资产减值准备 贷：资产减值损失 【薇提示】划分为持有待售类别前确认的资产减值损失 不得转回 。

【薇提示】持有待售的非流动资产**不应计提折旧或摊销**。

2.划分为持有待售类别后的持有待售的处置组的计量	计提减值——如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。
	减值转回——根据处置组中除商誉外的各项持有待售非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。 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。

(四) **不再继续划分**为持有待售类别的计量

非流动资产或处置组因不再继续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。企业将其从持有待售非流动资产或处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

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

②可收回金额。

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

(五) 终止确认

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

知识点 93:持有待售的长期股权投资

情况一：对子公司的投资（丧失控制权：整体划分为持有待售）			
企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，无论企业是否保留非控制的权益性投资，应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时：	个别财务报表（母公司）	将对子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的投资划分为持有待售类别；	
	合并财务报表	①将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的投资对应的资产和负债划分为持有待售类别； ②无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别，企业始终应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定确定合并范围，编制合并财务报表。	
企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资：	如果企业对被投资企业施加共同控制或重大影响：	个别财务报表（母公司）	应当按照《企业会计准则 2 号——长期股权投资》有关成本法转权益法的规定进行会计处理；
		合并财务报表	应当按照《企业会计准则 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理；
	如果企业对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响	应当按照《企业会计准则 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理。	
情况二：对联营企业或合营企业投资（丧失重大影响或共同控制）			
拟出售部分	对于已划分为持有待售资产的部分权益性投资，应当停止权益法核算；		
剩余部分	对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前，继续采用权益法进行会计处理；出售后丧失重大影响或共同控制时，按照权益法转金融资产进行会计处理。		

知识点 94: 终止经营的定义

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。

知识点 95：企业合并涉及的或有对价

(一) 同一控制下企业合并涉及的或有对价

初始投资时，应按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》（以下简称“或有事项准则”）的规定，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不影响当期损益，而应当调整资本公积（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，调整留存收益。

	或有对价涉及负债的确认	或有对价涉及资产的确认
确认或有对价	借：长期股权投资 贷：银行存款等 预计负债 资本公积——资本（股本）溢价【倒挤差额，或借】	借：长期股权投资 其他应收款 贷：银行存款等 资本公积——资本（股本）溢价【倒挤差额，或借】
结算或有对价	借：预计负债 贷：银行存款 资本公积——资本（股本）溢价【倒挤差额，或借】	借：银行存款 贷：其他应收款 资本公积——资本（股本）溢价【倒挤差额，或借】

(二) 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

1. 购买日或有对价的处理

某些情况下，当企业合并合同或协议中规定根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。

会计准则规定，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。

(1) 或有对价符合权益工具和金融负债定义及确认条件	(2) 或有对价符合金融资产定义及确认条件
购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项负债或权益。	购买方应当将符合合并协议约定条件的、对已支付的合并对价中可收回部分的权利确认为一项资产。
借：长期股权投资 贷：其他权益工具、交易性金融负债 银行存款等	借：长期股权投资 交易性金融资产 贷：银行存款等

2. 购买日后或有对价的处理

1 购买日 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并调整合并成本和商誉。

2 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（不调整合并成本和商誉）：
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

属于金融工具：应当按照公允价值计量，其公允价值变动计入当期损益。

知识点 96：反向购买的会计处理

合并成本=被购买方的价值

合并商誉=合并成本 - A 公司可辨认净资产公允价值（如为负数应反映在留存收益中）

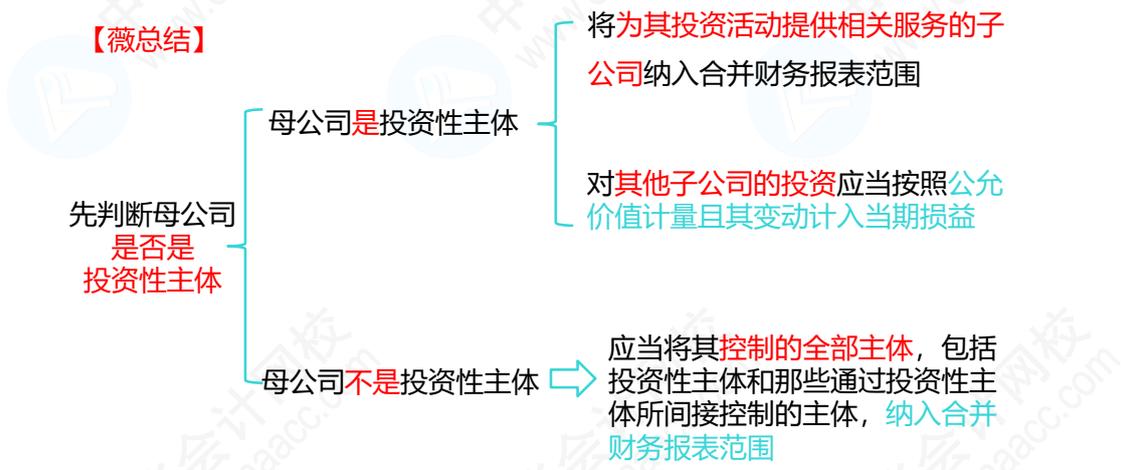
【薇提示 1】反向购买一定是非同一控制，同一控制下不涉及。

【薇提示 2】实质重于形式原则。

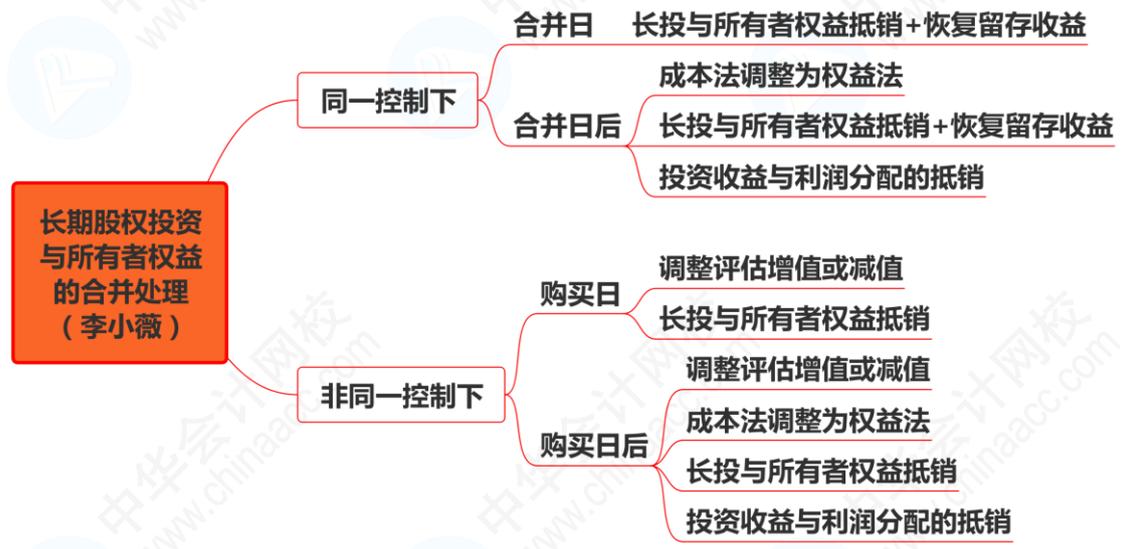
【薇提示 3】反向购买的会计处理原则仅适用于合并财务报表的编制。

【薇提示 4】反向购买合并报表只编制资产负债表，因为非同一控制下购买日只编制资产负债表，并且以法律上母公司的名义编制。

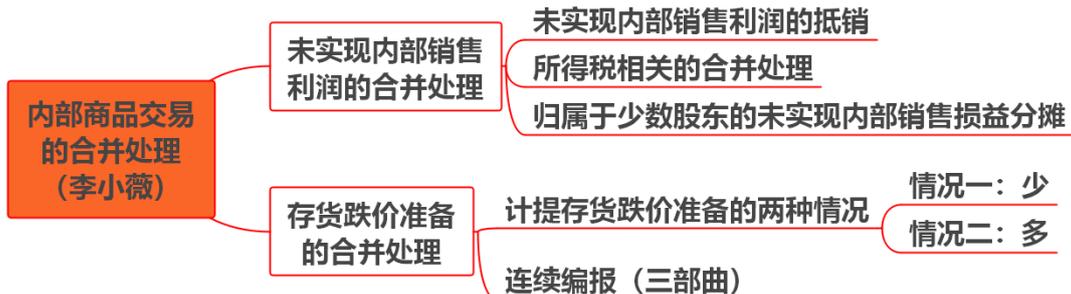
知识点 97：合并范围的确定



知识点 98：长投与所有者权益的合并抵销



知识点 99：内部交易的抵销处理

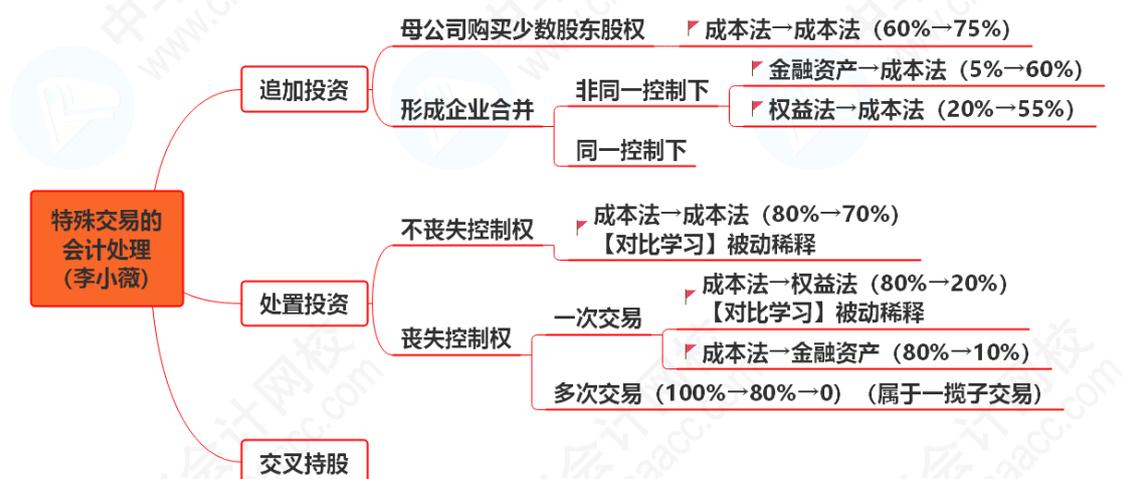


第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润 借: 营业收入【内部销售方售价】 贷: 营业成本【倒挤】 存货【留存部分存货虚增价值】	(1) ①针对上期末未实现内部销售商品 借: 年初未分配利润【上期末存货中包含的未实现内部销售利润】 贷: 营业成本 存货【本期留存部分存货虚增价值】
	②针对本期末未实现内部销售商品 借: 营业收入【内部销售方售价】 贷: 营业成本【倒挤】 存货【留存部分存货虚增价值】
(2) 确认递延所得税资产 借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用 【抵销分录中(存货贷方发生额 - 借方发生额) × 25%】	(2) 确认递延所得税资产 借: 递延所得税资产 贷: 年初未分配利润 借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用【或反向】
(3) 如果是逆流交易, 在存货中包含的未实现内部销售损益中, 归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊 借: 少数股东权益 贷: 少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额 × 少数股东持股比例】	(3) 如果是逆流交易, 在存货中包含的未实现内部销售损益中, 归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊 借: 少数股东权益 贷: 年初未分配利润 借: 少数股东权益 贷: 少数股东损益【本期损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额 × 少数股东持股比例】

存货跌价准备的合并处理

出售商品 (成本80万、售价100万) 	
情况一: 乙公司计提 5 万元存货跌价准备	
乙公司个别报表	合并报表抵销
借: 资产减值损失 5 贷: 存货跌价准备 5	借: 存货——存货跌价准备 5 贷: 资产减值损失 5
借: 递延所得税资产 1.25	借: 递延所得税资产 3.75

贷：所得税费用 1.25	贷：所得税费用 3.75
情况二：乙公司计提 30 万元存货跌价准备	
乙公司个别报表	合并报表抵销
借：资产减值损失 30 贷：存货跌价准备 30	借：存货——存货跌价准备 20 贷：资产减值损失 20
借：递延所得税资产 7.5 贷：所得税费用 7.5	

知识点 100：特殊交易的合并处理

加油吧！少年！您就在通向光明的未来！

 李小薇讲注会