



长按识别下方二维码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



2025 年注会《会计》救命稻草

第一版块 总论专题

1. 可比性、谨慎性、重要性、实质重于形式的实务应用

会计信息质量要求	实务应用	
可比性	会计政策变更的追溯调整	①母公司对子公司长期股权投资由权益法转为成本法并进行追溯调整； ②所得税核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法并进行追溯调整； ③投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式并进行追溯调整；
	前期重大差错的追溯重述	固定资产盘盈
	合并报表准备工作中的币种统一、会计政策统一、会计期间统一；	
	权益法下投资方据以计算投资收益的被投资方净利润，应在统一至投资方的会计政策口径、会计期间口径前提下认定；	
	资产组的认定口径一经确定，不得随意更改；	
实质重于形式	①分期收款销售商品的会计处理； ②售后回购的会计处理； ③合并报表的编制。	
谨慎性	①资产减值的计提； ②加速折旧的会计处理； ③或有事项的会计处理。	



重要性	①合并报表抵销内容的选择； ②长期股权投资后续计量方法的选择； ③中期财报没有年报那么详尽。
-----	--

2. 利得与损失的界定

项目	举例	
计入当期损益的利得和损失	“资产处置损益”（贷记为利得、借记为损失）	①出售固定资产形成的损益； ②出售无形资产所有权形成的损益；
	“营业外收入”（利得）	①罚款收入； ②现金盘盈； ③权益法下初始投资成本小于投资当日所占的被投资方公允可辨认净资产份额的差额； ④无法支付的应付账款
	“营业外支出”（损失）	①罚没支出； ②盘亏固定资产的净损失； ③盘亏存货时的非常损失； ④报废固定资产、无形资产损失
直接计入所有者权益的利得和损失	1) 其他权益工具投资的公允价值调整；	处置时转入“留存收益”
	2) 其他债权投资的公允价值调整；	处置时转入“投资收益”
	3) 权益法下被投资方其他综合收益造成的投资价值调整；	①源于被投资方其他权益工具投资公允价值变动的，其他综合收益将来转留存收益； ②源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值变动，其他综合收益将来不转损益； ③源于被投资方可以转损益的其他综合收益，投资方确认的其他综合收益将来转投资收益。
	4) 债权投资重分类为其他债权投资形成的增减值；	处置时转入“投资收益”
	5) 自用房产、存货转为公允模式的投资性房地产形成的增值； （增值为利得，贬值计入“公允价值变动损益”不是损失）	房产处置时转入“其他业务成本”



	6) 重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值变动;	将来不得转入损益
--	------------------------------	----------

3. 会计要素计量属性的确认

计量属性	适用范围
历史成本	一般在会计要素计量时均采用历史成本
重置成本	盘盈存货、盘盈固定资产的入账成本均采用重置成本
可变现净值	① 存货采用成本与可变现净值孰低进行期末计量, 可变现净值作为存货期末计价口径的一种选择; ② 资产减值准则所规范的资产在认定其可收回价值时, 公允处置净额是备选口径之一。
现值	① 当固定资产以分期付款方式取得时, 其入账成本选择未来付款总额的现值口径; ② 当无形资产以分期付款方式取得时, 其入账成本选择未来付款总额的现值口径; ③ 弃置费在计入固定资产成本时采取现值口径; ④ 资产减值准则所规范的资产在认定其可收回金额时, 未来现金流量现值是备选口径之一;
公允价值	① 交易性金融资产的期末计量口径选择; ② 投资性房地产的后续计量口径选择之一; ③ 其他债权投资、其他权益工具投资的期末计量口径选择; ④ 交易性金融负债的期末计量口径选择;

4. 会计职业道德

会计人员的职业道德	注册会计师职业道德
① 坚持诚信, 守法奉公; ② 坚持准则, 守责敬业; ③ 坚持学习, 守正创新。	① 诚信; ② 客观公正; ③ 独立性; ④ 专业胜任能力和勤勉尽责; ⑤ 保密; ⑥ 良好职业行为。

5. 可持续信息披露★

可持续信息的定义	可持续信息是指企业环境、社会和治理方面的可持续议题相关风险、机遇和影响的信息。
可持续信息披露的质量要求	① 可靠性; ② 相关性; ③ 可比性; ④ 可验证性; ⑤ 可理解性; ⑥ 及时性。



可持续信息披露的主要
内容

①治理；②战略；③风险和机遇管理；④指标和目标

第二版块 常规非现金资产专题

一、《存货》关键知识点解析

1. 存货入账成本的推算，主要测试购入方式、非货币性资产交换方式、债务重组方式和委托加工方式。

方式	成本构成因素		
购入方式	买价+进口关税+运费+采购转运环节的仓储费+装卸费+保险费		
	【注】 ①仓储费（存货转运环节的仓储费应计入存货成本，生产过程中达到下一环节必须的仓储费列入“制造费用”）通常计入当期损益； ②合理损耗计入存货成本。		
	采购过程中物资毁损、短缺的会计处理		
	合理损耗	计入存货成本	
	供货单位、外部运输机构的责任部分	计入其他应收款，不得归入存货成本	
委托加工方式	自然灾害损失部分	计入“营业外支出”	
	管理不善导致部分	计入“管理费用”	
	委托加工的材料+加工费+运费+装卸费	如果收回后直接出售	受托方代收代缴的消费税一般应计入成本；
		收回后用于非应税消费品的再加工而后再出售的	
非货币性资产交换方式	公允价值计量模式	收回后用于应税消费品的再加工而后再出售的	受托方代收代缴的消费税计入“应交税费——应交消费税”的借方，不列入委托加工物资的成本。
		组成计税价格	$\frac{\text{材料成本} + \text{加工费}}{1 - \text{消费税税率}}$



	账面价值计量模式	换出资产的账面价值+销项税+消费税+支付的补价（或-收到的补价）-换入存货的进项税额+相关税费	
债务重组方式	以合同生效日放弃债权的公允价值-换入存货的进项税+相关税费		
盘盈	重置成本 （①收发计量差错，冲“管理费用”；②如果属于自然溢余，则无账务处理；③意外导致的，追加“营业外收入”；④重大差错的，追溯重述调整。）		
自行生产方式 自行生产方式	成本因素构成	直接材料+直接人工+制造费用	
		非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用应计入当期损益（自然灾害类损失列支于“营业外支出”，管理不善所致的损失列支于“管理费用”），不得计入存货成本。	
	产品成本计算方法	按产品品种归集生产费用	品种法
		按产品批次归集生产费用	分批法
		按产品生产步骤归集生产费用	分步法
数据资源类存货的取得成本	购入的数据资源	买价+相关税费+保险费+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	
	加工取得的数据资源	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+使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。	

2. 存货的发出计价

方法	掌握角度
先进先出法	发出成本和结存成本的计算
加权平均法	
移动加权平均法	
个别计价法	

3. 存货的期末计价

（1）可变现净值的计算

可变现净值的计算	完工待售品	预计售价-预计销售税金-预计销售费用 其中：合同订货部分按合同价作预计售价，非合同订货部分按市价作预计售价，二者共存时分开测算。
	用于生产的原材料	终端品的预计售价-终端品的预计销售税金-终端品的预计销售费用-追加成本 其中：合同订货部分按合同价作预计售价，非合同订货部分按市价作预计售价，二者共存时分开测算。



	用于出售的原材料	预计售价-预计销售税金-预计销售费用
会计分录	计提时： 借：资产减值损失 贷：存货跌价准备 反冲时： 反之即可，不得超过计提数。	
存货跌价准备的结转	存货跌价准备需同步同比例结转	
	借：主营业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品	

二、《固定资产》关键知识点解析

1. 固定资产入账成本的确认

方式	入账成本的构成因素	
购入方式	买价+场地整理费+装卸费+运输费+安装费+专业人员服务费（员工培训费列入当期损益，不得计入固定资产成本。） 其中增值税环节有四个关键考点： ①买价匹配的增值税通常可以抵扣； ②运费的增值税通常可以抵扣； ③在建工程（除集体福利设施外）挪用原材料的进项税可以抵扣、无需转出； ④在建工程（除集体福利设施外）挪用产品时不作视同销售。	
	一揽子购入多项固定资产的分拆标准——公允价值所占比例	
	固定资产在分期付款方式下入账成本的计算、每期财务费用的计算及每期期初长期应付款的现值计算（长期应付款的列报）；	
非货币性资产交换方式 换入	公允价值模式	①换出资产的公允价值+销项税+支付的补价（或-收到的补价）-换入固定资产的进项税额； ②如果换出存货对应换入固定资产的，直接按固定资产公允价值入账；
	账面价值模式	换出资产的账面价值+销项税+消费税+支付的补价（或-收到的补价）-换入固定资产的进项税
债务重组方式换入	以合同生效日应收债权的公允价值-换入固定资产的进项税+相关税费	
自营工程方式	①达到预定可使用状态日即入固定资产，如未办理竣工决算则暂估入账，并于次月计提折旧，等到竣工决算完成时，直接修正原暂估原价，但已提折旧不追调。	
	②试车形成产品的，按收入准则处理，试车必要支出归入工程成本；	



盘盈方式	按前期重大差错处理，以重置成本为入账口径。		
弃置费	折现入成本，通过“预计负债”核算		
	预计负债的后续调整		
	预计负债的减少	以固定资产账面价值为限扣减固定资产成本	
	预计负债的增加	增加固定资产的成本	
	固定资产使用寿命结束后发生的预计负债价值调整	确认为当期损益	

2. 固定资产后续计量

1) 加速折旧法下年折旧额的计算

双倍余额递减法	$\text{年折旧} = (\text{固定资产原价} - \text{已提折旧}) \times \frac{2}{\text{折旧年限}}$ 【备注】倒数第二年改成直线法
年数总和法	$\text{年折旧} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \frac{\text{尚可折旧年限}}{\text{年数总和}}$

2) 固定资产减值计提额及后续折旧额的计算

① 固定资产可收回价值应选择公允处置净额与预计未来现金流量折现额的较高者；

② 固定资产账面价值 = 固定资产 - 累计折旧 - 固定资产减值准备；

③ 固定资产减值后，以最新可收回价值为新的原价，对后续折旧指标重新估计，认定后续折旧；

④ 固定资产减值后不得恢复；

3) 固定资产使用寿命、预计净残值及折旧方法应至少每年末要复核一次，如出现指标修正则界定为会计估计变更；

4) 固定资产改扩建后新原价的计算及后续折旧额的计算

① 固定资产改良后新原价 = 改良时的账面价值 + 改良支出 - 拆下旧零件的账面价值；

② 固定资产改良后，按全新固定资产重新认定折旧指标，计算后续折旧。

5) 固定资产改良和修理的会计处理对比

改良支出	一般资本化		失败的改良支出则费用化
修理支出	一般费用化	行政环节设备计入管理费用 销售环节设备计入销售费用	大修理费用如果符合资本化条件则计入固定资产成本

		生产设备的日常修理费计入制造费用	
--	--	------------------	--

6) 固定资产处置损益的科目归属及金额计算

出售	计入“资产处置损益”
报废、毁损	计入“营业外支出”或“营业外收入”

三、《无形资产》关键知识点解析

1. 无形资产在分期付款方式下入账成本的计算、每期财务费用的计算及每期期末长期应付款现值的计算——类似于固定资产；

2. 非货币性资产交换及债务重组方式下无形资产入账成本的计算

非货币性资产交换方式	公允价值计量模式	①换入无形资产入账成本=换出资产的公允价值+销项税+支付的补价（或-收到的补价）-换入无形资产的进项税； ②如果换出的是存货，则匹配收入准则的非现金对价处理原则，即以换入的非现金公允价值入账。
	账面价值计量模式	换入无形资产的入账成本=换出资产的账面价值+销项税+消费税+支付的补价（或-收到的补价）-换入无形资产的进项税
债务重组方式	以合同生效日应收账款的公允价值-换入无形资产的进项税+相关税费	

3. 土地使用权的会计处理原则

自用状态	土地使用权计入“无形资产”，地上建筑物计入“固定资产”，如果无法分清，则统一计入“固定资产”。
出租或持有以备增值后转让的情形	土地使用权计入“投资性房地产”
用于开发商品房	计入“开发成本”，完工后转入“开发产品”

4. 无形资产研究开发支出的会计处理原则

	研究费用	直接核销入当期“管理费用”
开发费用	不符合资本化条件	直接核销入当期“管理费用”
	符合资本化条件	①完工转入“无形资产”； ②未完工形成“研发支出”借方余额，列报于“开发支出”项目，定期检测减值。

5. 开发阶段有关支出资本化条件的确认

同时满足下列条件的，才可资本化：

- ①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；
- ②具有完成该无形资产并使用或出售的意图；



③无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

④有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；

⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

6. 无形资产使用寿命的确认原则

①法定期限、有效使用期限和合同期限三者最短；

②如续注成本小则并入整个摊销期摊销，如续注成本大则单列无形资产核算；

③无期限的无形资产不摊销（税法规定，按不低于10年期摊销），但需定期检测是否减值。

7. 无形资产减值的提取和后续摊销额的计算——类似于固定资产；

8. 无形资产出售时损益额的计算及科目归属；

9. 无形资产转让

转让所有权	计入“资产处置损益”
转让使用权	计入“其他业务收入”、“其他业务成本”
报废	计入“营业外支出”

四、《投资性房地产》关键知识点解析

1. 投资性房地产的界定

①用于出租、保值增值或二者兼有；

②对于空置建筑物，只要管理当局作出正式书面决议，打算租出，则决议当日即定义为投资性房地产；

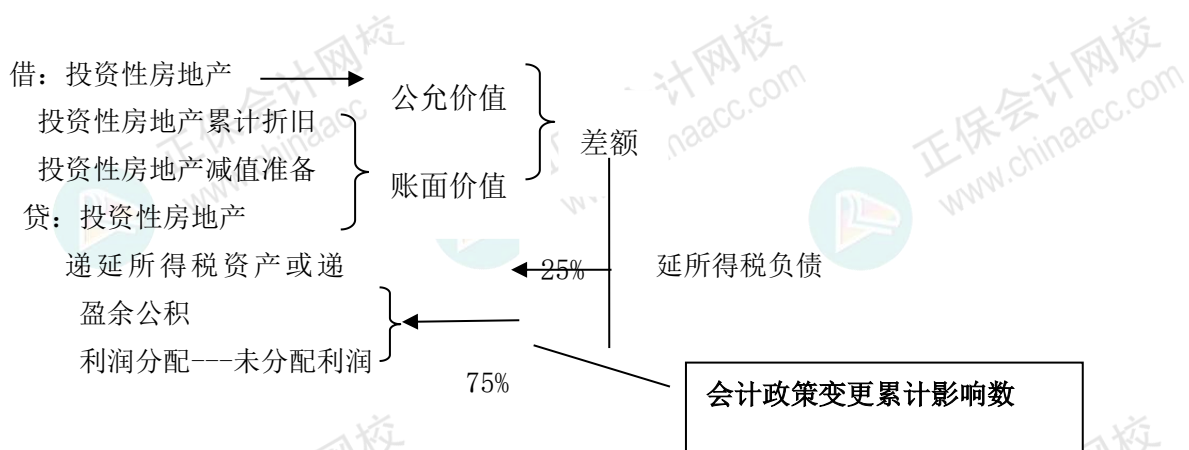
③对于在建房产，只要管理当局作出正式书面决议，拟在房产完工后出租使用，则决议当日即定义为投资性房地产。

2. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的会计处理原则

①不折旧、不摊销、不提减值；

②期末公允价值的变动部分计入“公允价值变动损益”，在房产处置时转入“其他业务成本”；

3. 投资性房地产成本计量模式转为公允价值计量模式的会计处理原则及关键核算指标的计算；



4. 公允价值计价的投资性房地产转化为自用房地产或存货时的会计处理原则，以及自用房地产或存货转换为以公允价值计价的投资性房地产时的会计处理原则：



自用房产、存货	 增值计入“其他综合收益”； 贬值计入“公允价值变动损益”	公允价值计量模式的投资性房地产
	 增贬值计入“公允价值变动损益”	

5. 投资性房地产在处置时的损益额的计算。

(1) 成本计量模式下投资性房地产处置时损益的计算

①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）

②借：其他业务成本

投资性房地产累计折旧

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

③成本模式下处置投资性房地产的损益影响（或营业利润影响）

=其他业务收入—其他业务成本

(2) 公允价值计价模式下投资性房地产处置时损益的计算

①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）

②借：其他业务成本

贷：投资性房地产

③借：公允价值变动损益

贷：其他业务成本（或反向）

④借：其他综合收益

贷：其他业务成本

⑤公允模式下处置投资性房地产的损益影响（或营业利润影响）

=①其他业务收入—②其他业务成本+④其他业务成本的冲减

五、《资产减值》关键知识点解析

1. 资产减值准则规范的资产及不纳入资产减值准则规范的资产减值处理

类型	具体内容	减值的恢复
《资产减值》准则规范的资产	①长期股权投资； ②固定资产； ③生产性生物资产； ④油气资产（探明矿区权益、井及相关设施）；	减值后不得恢复



	⑤成本模式计量的投资性房地产； ⑥无形资产； ⑦商誉； ⑧使用权资产	
不纳入《资产减值》准则规范的资产	①存货 ②应收款 ③债权投资 ④其他债权投资 } 信用减值损失	①其他债权投资减值幅度内恢复时贷记“信用减值损失”； ②其他权益工具投资不提减值

2. 定期测试减值的三项资产

- 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尚未达到可使用状态的无形资产。

3. 可收回金额的确认

①资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

②预计资产未来现金流量应当考虑的因素。

a. 以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量；不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

b. 预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

c. 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

d. 涉及内部转移价格的需要作调整。即调整成公平交易中的公允价格。

③外币未来现金流量及其现值的预计。

a. 以结算货币为基础预计其未来现金流量，并按其适用的折现率计算资产的现值；

b. 将此现值按计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折现成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值；

c. 在此基础上，比较资产公允价值减去处置费用后的净额以及资产的账面价值，以确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

4. 固定资产、无形资产减值计提及之后的折旧、摊销的会计处理

5. 资产组减值的会计处理

6. 商誉减值的会计处理。

六、《非货币性资产交换》关键知识点解析

1. 有补价的非货币性资产交换的界定

①收补价方的判断标准：

补价额 ÷ 收到补价方换出资产的公允价值 < 25%



②支付补价方的判断标准：

补价额 ÷ (支付补价方换出资产的公允价值 + 支付的补价) < 25%

【提示】如果补价的增值税无法明确分拆，则以含增值税的补价计算所占比重。

2. 公允价值计量模式下的会计处理原则

	通常情况	换入资产的公允价值更可靠时
换入资产入账成本	= 换出资产公允价值 + 换出资产匹配的销项税 + 支付的含税补价 (或 - 收到的含税补价) - 换入资产对应的进项税 + 为换入资产支付的相关税费	= 换入资产公允价值 + 为换入资产支付的相关税费
交易损益	= 换出资产的公允价值 - 换出资产的账面价值 - 相关税费 (价内税, 如消费税)	= 换入资产公允价值 + 换入资产的进项税额 - 换出资产的销项税额 + 收到的补价 (或 - 支付的补价) - 换出资产账面价值 - 相关税费 (比如消费税)
多项资产的非货币性资产交换时	①金融资产单独按公允价值 + 为换入该金融资产支付的相关税费 (交易性金融资产除外) 确认; ②余下非货币性资产, 按其公允价值所占比例 (如公允不可靠, 也可用账面价值所占比例) 瓜分如下价值: 换出资产的公允价值之和 + 销项税额 + 支付的补价 (或 - 收到的补价) - 换入的金融资产公允价值 - 进项税额 ③余下非货币性资产入账价值 = 瓜分价值 + 为换入资产支付的相关税费 ④交易损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产的账面价值 - 相关税费 (价内税, 如消费税)	通常不考

4. 账面价值计量模式下的会计处理原则

①换入资产的入账成本 = 换出资产账面价值 + 换出资产匹配的销项税额 + 换出资产匹配的价内税 + 支付的补价 (或 - 收到的补价) - 换入资产对应的进项税额 + 应支付的相关税费;

②不确认换出资产公允价值与账面价值的差额损益;

③如果是多项资产的非货币性交换, 则据上述原理推算出换入资产总的待分配价值后, 首先选择按换入各项资产的公允价值占全部换入资产公允价值的比例来分配其入账成本, 如果换入资产的公允价值不能可靠计量, 再按其账面价值所占比例进行瓜分。

七、《持有待售》关键知识点解析

1. 持有待售类别的界定

界定	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, 应界定为持有待售类
----	--



原则	别。	
界定条件	可立即出售	企业具备在当前状态下出售此非流动资产或处置组的意图和能力；
	出售极可能发生	已经签署协议，一年内完成
特殊情况	延长一年的例外	①关联方交易不允许放松一年期限条件； ②非关联方交易因为无法控制的原因且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组，则允许放松一年期限的条件。
	专为转售而取得的非流动资产或处置组	取得日满足“预计出售将在一年内完成”且短期（3个月内）很可能满足划分为持有待售的其他条件。

续表

特殊情况	持有待售长期股权投资	①对子公司的投资	丧失控制权的，个别报表上将投资整体划分为持有待售，且合并报表中将子公司所有资产负债定义为持有待售类别。
			未丧失控制权的，不定义为持有待售。
		②对联营、合营企业的投资	拟出售部分定义为持有待售且停止权益法，其他部分在正式处置前依然按权益法核算。
	拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组，不定义为持有待售。		

2. 持有待售类别的计量

准则管辖范围	不受规范的资产	①公允模式的投资性房地产； ②采用公允处置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金融资产； ⑥保险合同产生的权利。
	规范的资产	①上述范围外的非流动资产； ②处置组中只要包括此类非流动资产就应界定为持有待售处置组，但其中的其他资产和所有负债则适用对应准则。
划分为持有待售前的计量	①该提的折旧摊销提足； ②处置组中的减值该提足的提足	
划分为持有待售时的计量	①处置中不归入此准则规范的资产和所有负债按其相应准则处理； ②持有待售的账面价值大于公允处置净额的，应提减值准备（先转再提）； ③持有待售的账面价值小于公允处置净额的，不需要对账面价值调整。 ④取得日划分为持有待售的，按账面价值与公允处置净额孰低口径计量，差额计入“资产减值损失”。	
划分为持有待	持有待售	①期末账面价值高于公允处置净额的，计提



售后的计量	非流动资产	减值： ②定义为持有待售前的减值不得恢复，持有待售的减值可以恢复（商誉除外）； ③不折旧、不摊销。
	持有待售处置组	①组内的流动资产和所有负债不受此准则规范的项目按相应准则处理； ②在此基础上，如果账面价值大于公允处置净额，计提减值：先冲商誉；再按非流动资产的账面价值相对比例分摊减值；将来恢复时，商誉减值不恢复，按非流动资产的账面价值所占比例恢复减值。

3. 不再继续划分为持有待售类别的计量

按孰低计量	假定不划分为持有待售此时的账面价值
	可收回价值
差额计入“资产减值损失”	

4. 终止确认

长期股权投资计入“投资收益”
其他情况计入“资产处置损益”

5. 持有待售类别的列报

列入流动资产	持有待售资产
列入流动负债	持有待售负债
首次定为持有待售，同期比较报表无需追调	
资产负债表日后期间界定为持有待售的，定义为非调整事项。	

第三版块 长期股权投资与金融工具专题

一、《长期股权投资与合营安排》关键知识点解析

1. 长期股权投资的初始计量

(1) 控股合并形成的长期股权投资的初始计量。

同一控制	非同一控制
合并日认定标准与购买日基本相同，考试中一般都是判断非同一控制下购买日的确定	a. 购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期（本质）； b. 通常以法律手续办妥日或款项结清日为准（表现形式）； c. 题中常用表述方式： ……于×年×月×日，改组了董事局，完成了控



	制.....
长期股权投资初始成本 = 合并日被投资方账面所有者权益 × 持股比例。 【注】被投资方的账面价值需在如下前提下认定： a. 被投资方的会计政策、会计期间调整为投资方标准。 b. 站在最终控制方角度认定被投资方的账面价值。 c. 如果被投资方需编制合并报表，则此账面价值是站在合并报表角度认定	长期股权投资初始成本 = 现金、非现金资产和代偿负债等合并对价方式的公允口径

业务	同一控制	非同一控制
以现金、非现金资产和代偿负债方式为合并对价	合并对价的账面口径加上价内、价外税大于长期股权投资初始成本的差额，先冲“资本公积——股本（资本）溢价”，再冲留存收益。反之则贷记“资本公积——股本（资本）溢价” 不确认非现金资产转让损益	确认非现金资产的转让损益
以换股合并方式为合并对价	长期股权投资初始成本大于股本时，贷记“资本公积——股本溢价”；反之则先冲“资本公积——股本溢价”，再冲留存收益	按公允发行价减去股本后确认资本公积——股本溢价
合并直接费用	计入“管理费用”	
股票发行费用	先冲“资本公积——股本溢价”，再冲留存收益	
债券发行费用	借记“应付债券——利息调整”，即冲减溢价或追加折价	

(2) 非合并背景下长期股权投资的初始计量。

取得方式	处理原则
买股票方式	买价 - 已经宣告未发放的红利 + 交易费用
股份制有限责任公司以定向增发股份方式换入长期股权	与非同一控制下的换股合并的处理原则基本



投资	一致
以非现金方式换入长期股权投资	按非货币性资产交换原则处理
债务重组方式换入长期股权投资	以放弃债权的公允价值口径入账

【特别提示】非合并背景下的长期股权投资是不分同一控制和非同一控制的，其会计处理采取市场交易原则，类似于非同一控制下控股合并的会计处理。

2. 长期股权投资的后续计量

(1) 成本法与权益法适用范围的确认。

计量方法	适用范围
成本法	对子公司的长期股权投资（控制）
权益法	对联营企业（重大影响）、合营企业（共同控制）的长期股权投资

(2) 成本法下投资方将被投资方宣告发放的现金股利确认为投资收益。

(3) 权益法下的会计处理。

初始投资时	初始投资成本	大于	投资当日享有被投资方净资产公允价值中的份额	差额属于商誉，无需作账
		小于		差额计入“营业外收入”（负商誉）

被投资方盈亏时	被投资方净利润需调整为公允口径、剔除未实现内部销售损益的影响，再认定投资收益	
	被投资方亏损时的冲抵顺序： a. 长期股权投资账面价值（长期股权投资—长期股权投资减值准备）； b. 长期应收款（实质上构成净投资）； c. 如需要承担额外义务，贷记“预计负债”； d. 除此之外仍未确认的应分担被投资单位的损失，在备查簿登记。 被投资方以后实现盈余时，反调以上顺序	
	顺销形成的未实现内部交易收益	逆销形成的未实现内部交易收益
	投资收益=（被投资方公允口径的净利润－未实现内部交易收益＋未实现内部交易收益的本期实现部分）×持股比例	
	【备注】 未实现内部交易损失则反之，但属于内部交易的资产自身真正损失的部分，不需要调整	
被投资方宣告分红时	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整	
	【备注】 如为股票股利则不需要做账	



被投资方出现其他综合收益时	其他综合收益的内容	①其他权益工具投资、其他债权投资价值的波动； ②权益法下被投资方其他综合收益变动时投资方所享有的份额； ③债权投资重分类为其他债权投资时价值的波动； ④自用房产、存货转为公允价值模式下的投资性房地产时形成的增值额； ⑤重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动等 ⑥交易性金融负债因企业自身信用风险变动引起的公允价值的变动
	借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益（或反之）	
	通常，将来处置投资时此其他综合收益转投资收益（不能转损益的除外）。 【备注】 a. 如果此其他综合收益源于被投资方其他权益工具投资的公允价值变动等，则将来转入留存收益而非投资收益。 b. 如果此其他综合收益源于被投资方交易性金融负债的信用风险变动引起的公允价值变动，则将来不转损益 c. 如果此其他综合收益源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值波动，则将来不转损益	
被投资方出现其他所有者权益变动时	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积（或反之）	将来处置投资时此资本公积（其他资本公积）转投资收益

(4) 长期股权投资减值的会计处理。

会计分录	借：资产减值损失 贷：长期股权投资减值准备
长期股权投资账面价值 = 长期股权投资 - 长期股权投资减值准备	
长期股权投资减值一经计提，不得恢复	

3. 长期股权投资的转换处理

(1) 因减资造成的成本法转权益法。

a. 减资部分。

借：银行存款

贷：长期股权投资



投资收益

b. 剩余股份具备重大影响或共同控制能力，应将以前的成本法追溯为权益法：

项目	会计处理
初始投资时的追溯	如为商誉，不需要追溯； 如为负商誉，则追溯如下： 借：长期股权投资 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 营业外收入 } 追溯以前年度负商誉。 } 追溯当年的负商誉：
被投资方盈亏的追溯	盈余时： 借：长期股权投资 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 投资收益 } 追溯以前年度的盈余 } 追溯当年的盈余 亏损时，则反之
被投资方分红的追溯	借：盈余公积 利润分配——未分配利润 投资收益 贷：长期股权投资 } 追溯以前年度的分红 } 追溯当年的盈余
被投资方其他综合收益变动的追溯	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 或反之
被投资方其他所有者权益的变动的追溯	借：长期股权投资 贷：资本公积——其他资本公积 或反之

(2) 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，在投资企业的个别财务报表中，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。

(3) 金融资产转权益法。

a. 原股份的公允价值+新增初始投资成本（公允价值）+相关税费=权益法下初始投资成本；

b. 原交易性金融资产公允价值与账面价值的差额列投资收益，原其他权益工具投资公允价值与账面价值的差额列留存收益；

c. 因其他权益工具投资产生的其他综合收益转留存收益。

(4) 因减资造成的权益法转金融资产。

a. 转让部分的股份按权益法下处置投资处理；

b. 剩余股份的公允价值与账面价值的差额入投资收益；



c. 权益法期间认定的其他综合收益、资本公积——其他资本公积全部转入投资收益或留存收益。

(5) 不属于“一揽子交易”的多次交易完成的企业合并。

a. 金融资产转成本法。

合并类型	成本法下长期股权投资初始成本的确认		原金融资产转长期股权投资的口径	原其他综合收益的处理
同一控制	最终控制方认可的被合并方账面净资产×持股比例	金融资产的账面价值+追加投资的账面价值	以账面口径转长期股权投资	合并日不转留存收益，等到处置投资再转
	差额调整“资本公积”“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”			
非同一控制	金融资产的公允价值+新增初始投资成本（公允价值）		以公允口径转长期股权投资，其差额入留存收益或投资收益	购买日转留存收益

b. 权益法转成本法。

合并类型	成本法下长期股权投资初始成本的确认		原权益法转成本法的口径	原其他综合收益、资本公积的处理
同一控制	最终控制方认可的被合并方账面净资产×持股比例	权益法下的账面价值+追加投资的账面价值	以原账面口径结转	合并日或购买日不转投资收益或留存收益，等到处置投资时再按相关准则处理
	其差额调整“资本公积”“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”			
非同一控制	权益法下的账面价值+新增初始投资成本（公允价值）			

(6) 因减资造成的成本法转金融资产。

a. 减少部分按成本法处置投资处理；

b. 剩余部分按公允口径转金融资产，与账面价值的差额入投资收益。

4. 长期股权投资处置的会计处理

处置长期股权投资时，应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，一般情况下，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。

权益法下需将对应于“长期股权投资——其他权益变动”的“资本公积——其他资本公积”转入“投资收益”，将对应于“长期股权投资——其他综合收益”的“其他综合收益”转入“投资收益”或“留存收益”。

5. 合营安排

(1) 合营安排的界定。



- (2) 合营企业与共同经营的区分
(3) 共同经营的会计处理——各儿算各儿的。

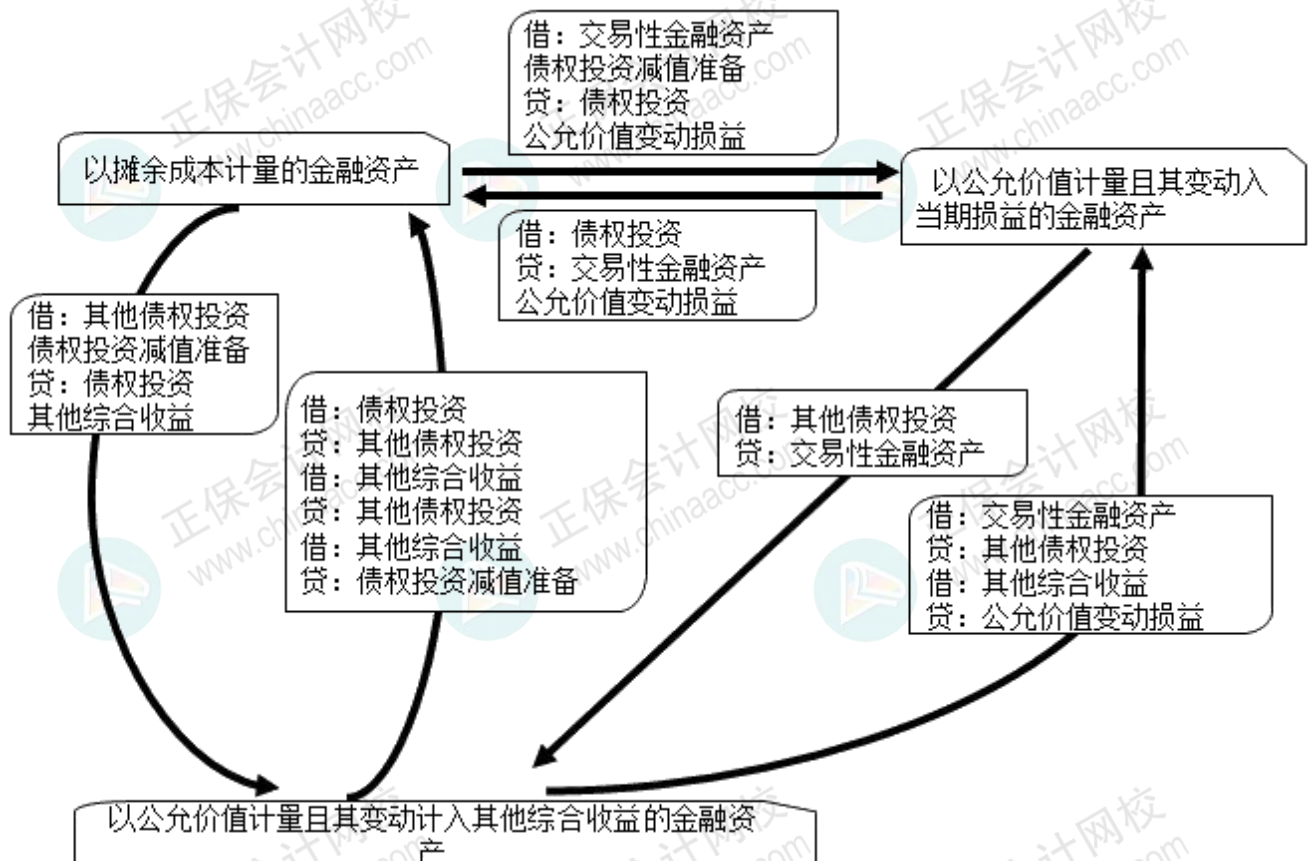
二、《金融工具》关键知识点解析

1. 金融资产分类和重分类

(1) 金融资产分类

业务模式+合同现金流量特征	类型	科目
(以收取合同现金流量为目标的业务模式) + (合同现金流量为本金加利息)	以摊余成本计量的金融资产	“银行存款”“贷款”“应收账款”“债权投资”等科目
(以收取合同现金流量和出售金融资产为目标的业务模式) + (合同现金流量为本金加利息)	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”科目
其他业务模式 (以出售金融资产为目标) 或合同现金流量特征不是“本金+利息”	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。 【备注】 如下投资产品通常定性为此类金融资产： ①股票；②基金；③可转换债券；④结构性存款	“交易性金融资产”科目
持有上市公司股份未达到重大影响且不作短线运作的股权投资、持有非上市公司股份未达到重大影响的股权投资	人为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	“其他权益工具投资”科目

(2) 金融资产重分类



【备注】金融负债之间不允许重分类。

2. 权益工具和金融负债的区分原则

(1) 是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务	(2) 是否通过交付固定数量的自身权益工具结算
①如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。 ②如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，例如能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息（即无支付股息的义务），同时所发行的金融工具没有到期日且持有方没有回售权、或虽有固定期限但发行方有权无限期递延（即无支付本金的义务），则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。	①基于自身权益工具的非衍生工具。 对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；否则，该非衍生工具是权益工具。 ②基于自身权益工具的衍生工具。 对于衍生工具，如果发行方只能通过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进行结算（即“固定换固定”），则该衍生工具是权益工具。

3. 金融工具和权益工具之间的重分类

权益工具重分类为金融负债	以重分类日该工具的公允价值计量，权益工具账面价值和金融负债的公允价值之间的差额计入权益。
--------------	--



金融负债重分类为权益工具

以重分类日金融负债的账面价值转权益工具，无差额可认定。

4. 交易性金融资产

(1) 入账成本

= 买价 - 已宣告但未发放的红利（或 - 到期未收的利息）；

(2) 处置时的投资收益

= 处置时的损益影响 = 净售价 - 处置时的账面余额；

(3) 累计投资收益

= 持有期间的分红或利息

+ 处置时的投资收益

- 取得投资时的交易费用。

5. 债权投资

(1) 初始计量。

项目	内容
入账成本	入账成本 = 买价 - 到期未收利息 + 交易费用
会计分录	借：债权投资——成本（面值） ——应计利息（已计提但未到期的利息） ——利息调整（溢价在借方，折价在贷方） 应收利息（购入时包含的到期未收利息） 贷：银行存款

(2) 后续计量。

项目	内容
每期投资收益	每期投资收益 = 期初摊余成本 × 实际利率
会计分录	借：债权投资——应计利息（票面利息） ——利息调整（折价摊销在借方，溢价摊销在贷方） 贷：投资收益

续表

项目	内容
规律	分次付息到期还本的债券
	折价 ①每年的实际利息收益大于票面利息，其差额追加本金，使其本金最终等于面值； ②摊余成本和投资收益呈上升态势 溢价 ①每年的实际利息收益小于票面利息，其差额冲减本金，使其本金最



	价	终等于面值； ②摊余成本和投资收益呈下降态势
到期一次还本付息的 债券		摊余成本和投资收益呈上升态势

(3) 债权投资减值处理。

项目	内容
会计分录	①计提时： 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备 ②恢复时： 借：债权投资减值准备 贷：信用减值损失 减值恢复应以所计提的减值准备为上限。 ③减值准备的计提以未来可能的违约事件造成的损失期望值来计量； ④减值后投资收益 = 期初账面余额 × 实际利率 【第1、2阶段】 或者 = 期初摊余成本 × 实际利率 【第3阶段】
债权投资账面价值	债权投资账面价值 = 债权投资科目余额 - 债权投资减值准备 = 摊余成本

(4) 债权投资重分类为其他债权投资。

项目	内容
会计分录	借：其他债权投资 债权投资减值准备 贷：债权投资 其他综合收益（贬值则借记）
此“其他综合收益”在将来金融资产处置时转入“投资收益”	

6. 其他债权投资

(1) 初始计量。

项目	内容
入账成本	入账成本 = 买价 - 到期未收利息 + 交易费用
会计分录	借：其他债权投资——成本（面值） ——利息调整（溢价在借方、折价在贷方） ——应计利息（到期一次还本付息情形下已计提的利息） 应收利息（购入时包含的到期未收利息） 贷：银行存款



(2) 后续计量。

项目	内容
每期投资收益	每期投资收益 = 其他债权投资科目的期初余额（不含公允价值变动明细）× 实际利率【第1、2阶段】 或者 = 期初摊余成本 × 实际利率【第3阶段】 【备注】公允价值的调整不影响后续投资收益的计算
会计分录	借：其他债权投资——应计利息（票面利息） ——利息调整（折价摊销在借方，溢价摊销在贷方） 贷：投资收益
期末公允价值调整的计算原理	①先比对摊余成本与公允价值，计算出累计应调增或累计应调减的金额标准； ②再对比已调整的标准，倒挤出应追回调增或追回调减的金额
期末公允价值的调整	①增值时： 借：其他债权投资——公允价值变动 贷：其他综合收益 ②贬值时： 编制相反分录。 ③“其他综合收益”在金融资产处置时转“投资收益”

(3) 其他债权投资减值处理。

项目	内容
计提减值	①先确认公允价值下降 借：其他综合收益 贷：其他债权投资 ②再确认其中的减值损失 借：信用减值损失 贷：其他综合收益
减值恢复	①先确认公允价值的上升 借：其他债权投资 贷：其他综合收益 ②再确认减值恢复 借：其他综合收益 贷：信用减值损失

(4) 其他债权投资的处置。

借：银行存款

其他综合收益（可能列借方也可能列贷方）



贷：其他债权投资——成本

——公允价值变动（持有期间公允价值的调整额可能列贷方也可能列借方）

——利息调整（可能列借方也可能列贷方）

——应计利息

投资收益（倒挤额，可能列借方也可能列贷方）

7. 其他权益工具投资

（1）初始计量。

项目	内容
入账成本	入账成本 = 买价 - 已经宣告但未发放的红利 + 交易费用
会计分录	借：其他权益工具投资 应收股利 贷：银行存款

（2）持有期内被投资方分配现金股利。

项目	内容
宣告分红时	借：应收股利 贷：投资收益
发放时	借：银行存款 贷：应收股利
如此处理的有三种金融资产：一是交易性金融资产，二是成本法核算的长期股权投资，三是其他权益工具投资	

（3）期末公允价值调整。

项目	内容
公允价值上升时	借：其他权益工具投资 贷：其他综合收益
公允价值下降时	借：其他综合收益 贷：其他权益工具投资

（4）处置时。

项目	内容
会计分录	借：银行存款 （盈余公积、利润分配——未分配利润） 贷：其他权益工具投资 盈余公积 利润分配——未分配利润



结转“其他综合收益”	借：其他综合收益 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 或反之
------------	--

第四版块 负债及所有者权益专题

一、《负债》关键知识点解析

1. 应交增值税的特殊会计处理

(1) 视同销售的会计处理

业务范围	会计处理
①将自产的、委托加工的物资和购买的物资用于分红； ②将自产的、委托加工的物资和购买的物资用于对外投资； ③将自产的、委托加工的物资和购买的物资用于捐赠； ④将自产的、委托加工的物资用于集体福利或个人消费； ⑤将自产的、委托加工的物资用于其他非应税项目	a. 业务①②④的会计分录： 借：应付股利等① 长期股权投资等② 应付职工薪酬④ 贷：主营业务收入或其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额）
	同时结转成本： 借：主营业务成本或其他业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品或原材料
	如果涉及消费税的还需如下分录： 借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税
	b. 当自产的、委托加工的和购买的物资用于捐赠时： 借：营业外支出 存货跌价准备 贷：库存商品（账面余额） 应交税费——应交增值税（销项税额）（按计税价计算销项税额） ——应交消费税（按计税价计算消费税额）
	c. 当自产的、委托加工的物资用于在建工程时： 借：在建工程



	存货跌价准备 贷：库存商品（账面余额） 应交税费——应交消费税（按计税价计算消费税额）
--	--

(2) 进项税额不予抵扣的会计处理

业务范围	会计处理
①将购买的物资或接受的劳务用于集体福利或个人消费； ②将购买的物资或接受的劳务用于其他非应税项目； ③因企业管理不善造成存货盘亏时其进项税额不予抵扣	借：应付职工薪酬① 待处理财产损益③ 存货跌价准备 贷：库存商品（按账面余额结转）或原材料等 应交税费——应交增值税（进项税额转出）

2. 应交消费税的会计处理

(1) 视同销售的会计处理，等同于增值税；

(2) 委托加工应税消费品的会计处理。

情形	会计处理
如果收回后直接销售或用于非应税消费品的再加工	由受托方代交的消费税计入加工物资的成本： 借：委托加工物资 贷：银行存款或应付账款
如果收回后再加工应税消费品然后再出售	a. 由受托方代交的消费税先计入“应交税费——应交消费税”的借方： 借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款等 b. 最终产品出售时，按总的应交消费税计入“应交税费——应交消费税”的贷方： 借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税 c. 最后，再补交其差额即可

3. 其他应交税费的费用归属

税费种类	费用归属
资源税	(1) 将应税资源作为产品销售时，资源税计入“税金及附加”； (2) 将应税资源自产自用，资源税计入：

	①生产成本。 ②制造费用。 (3) 收购未税矿产品时，代扣代缴的资源税计入“材料采购”
土地增值税	(1) 税金及附加（房地产业）。 (2) 固定资产清理（连同土地使用权一并清理房屋建筑物）。 (3) 计入“资产处置损益（处置土地使用权）”
房产税、车船税、印花税、 土地使用税	计入“税金及附加” 印花税按次缴纳直接计入损益，不通过“应交税费”；按期申报或核定征收时需通过“应交税费”计提
城市维护建设税和教育费附加的比较	作为流转税的附加税计入“税金及附加”
耕地占用税	在建工程 【注】 不通过“应交税费”核算
所得税	见所得税章节讲解

4. 其他应付款的范围界定

其他应付款是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利息、应付股利、应交税费、长期应付款等以外的其他各项应付、暂收的款项，主要包括如下内容：

- (1) 应付包装物租金；
- (2) 存入保证金；
- (3) 形成事实的预计负债；
- (4) 售后回购中回购价高于售价形成融资行为而计提的利息费用。

5. 应付债券的常见客观题关键考点

- (1) 应付债券发行价与市率的关系：

条件	当市率大于面率时	当市率小于面率时	当市率等于面率时
发行价格	折价	溢价	平价

- (2) 应付债券发行时：

借：银行存款（发行价－发行费用）

贷：应付债券——面值

——利息调整（溢价在贷、折价在借）

- (3) 后续计量：

①每期利息费用＝期初摊余成本×实际利率。

②会计分录：

借：财务费用（或在建工程）

贷：应付债券——应计利息

——利息调整（折价摊销在贷、溢价摊销在借）



6. 可转换公司债券的会计处理

(1) 负债成分与权益成分的拆分：

- ① 未来现金流量按市率折现认定负债成分；
- ② 以发行价扣除负债成分认定权益成分，计入“其他权益工具”。

(2) 资本公积——股本溢价的计算。

二、《职工薪酬》关键知识点解析

1. 职工薪酬的内容

类型	内容
短期薪酬	a. 职工工资、奖金、津贴和补贴； b. 职工福利费 c. 医疗保险费、工伤保险费等社会保险费； d. 住房公积金； e. 工会经费和职工教育经费； f. 短期带薪缺勤 g. 短期利润分享计划 h. 非货币性福利； i. 其他短期薪酬
离职后福利	a. 设定提存计划； b. 设定受益计划
	辞退福利
	其他长期职工福利

2. 短期薪酬的费用归属

借：生产成本（一线工人薪酬）

制造费用（生产管理人员薪酬）

管理费用（行政人员薪酬）

销售费用（销售人员薪酬）

研发支出（从事研发人员的薪酬）

在建工程（从事工程建设人员的薪酬）

贷：应付职工薪酬

3. 非货币性职工福利的会计处理

项目	内容
企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照	①借：生产成本等 贷：应付职工薪酬 ②借：应付职工薪酬 贷：主营业务收入



该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬	应交税费——应交增值税（销项税额） ③借：主营业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品 ④借：税金及附加 贷：应交税费——应交消费税
无偿向职工提供住房和汽车的，以折旧额（自有的）或租金（外租的）计入成本费用	①借：生产成本等 贷：应付职工薪酬 ②借：应付职工薪酬 贷：累计折旧（自有的） 或其他应付款（外租的）
难以认定受益对象的非货币性福利，直接计入当期损益和应付职工薪酬	
向职工提供企业支付了补贴的商品或服务	①如果合同规定职工在取得住房等商品或服务后至少应提供服务的年限，企业应将出售商品或服务的价格与其成本间的差额，作为长期待摊费用处理，在合同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
	②如果合同没有规定职工在取得住房等商品或服务后至少应提供服务的年限，企业应将出售商品或服务的价格与其成本间的差额，作为对职工过去提供服务的一种补偿，直接计入向职工出售商品或服务当期的损益

4. 带薪缺勤的会计处理

类型	内容	账务处理
累积带薪缺勤	年休假	期末预计下一年将会使用的累积带薪缺勤： 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬
非累积带薪缺勤	年休假、婚假、产假、丧假、探亲假等	当年未使用的带薪缺勤直接作废，无需处理

5. 设定提存计划的会计处理

与短期薪酬相同。

6. 设定受益计划的基本原理

7. 辞退福利的费用归属——管理费用

三、《借款费用》关键知识点解析

1. 各项借款费用资本化条件的界定

项目	内容
辅助费用	截止资本化日前的所有辅助费用均资本化
汇兑差额	①外币专门借款的汇总差额才可以资本化； ②自开始资本化之日起至截止资本化之日止的所有汇兑差额均资本化



专门借款利息费用	资本化期内的所有专门借款利息费用-资本化期间专门借款的闲置资金收益
一般借款利息费用	资本化期内的、用于工程建造的借款，其滋生的利息费用才可以资本化

2. 开始资本化日、停止资本化日及暂停资本化的认定原则

项目	内容
开始资本化日应选择三者最晚（同时满足）	①借款费用发生日； ②开工日； ③第一笔资产支出日
停止资本化日	达到预定可使用状态日或预定可销售状态之日
暂停资本化的条件	同时具备如下条件方可暂停资本化： ①非正常停工； ②连续停工超过三个月

3. 专门借款利息费用资本化金额=资本化期内的所有利息费用-闲置资金收益；

4. 一般借款利息费用资本化的计算

①资产支出的累计加权平均数

$$= \sum \text{每笔资产支出额} \times \frac{\text{工程占用月数}}{\text{期间总月数}};$$

$$\text{②加权平均资本化率} = \frac{\text{本期一般借款的利息费用之和}}{\text{一般借款的加权本金}} \times 100\% ;$$

③一般借款利息费用资本化金额=累计支出加权平均数×加权平均资本化率；

5. 既有专门借款又有一般借款方式下利息费用资本化的计算：

先解决专门借款利息费用资本化，再解决一般借款利息费用资本化。

四、《或有事项》关键知识点解析

1. 或有事项的确认条件——预计负债的确认条件

①现时义务；

②很可能；

③金额能可靠计量。

2. 预计负债金额的确认及费用的归属方向

金额确认	费用归属
①上下限平均数	①主营业务成本——保证类产品质量担保费用
②最可能发生额	②管理费用——诉讼费用
③概率加权平均数	③营业外支出——赔偿支出

3. 第三方补偿的会计处理原则

①基本确定时；



- ②以“其他应收款”核算；
- ③金额不能超过预计负债。

4. 或有负债及或有资产的披露原则

- ①除可能性极小的或有负债不披露，其他的应该披露；
- ②很可能的或有资产才够格披露。

5. 待执行合同变为亏损合同的会计处理

- ①不存在标的资产的：

借：主营业务成本

贷：预计负债

- ②产品未生产出来就已经亏损的：

借：主营业务成本

贷：预计负债

待产品生产出来后：

借：预计负债

贷：库存商品

- ③标的资产已经存在的：

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

超过的金额计入预计负债：

借：主营业务成本

贷：预计负债

6. 重组中构成预计负债的项目内容

- ①强制遣散费；
- ②自愿遣散费；
- ③将不再使用的厂房的租赁撤销费。

五、《债务重组》关键知识点解析

- 1. 债务重组的界定——只要在不改变交易对手的前提下，修改了条款即为债务重组，不论谁吃亏。
- 2. 债务重组所涉债权债务不包括合同资产、合同负债和预计负债。
- 3. 债务重组构成权益性交易的，适用权益性交易原则，不确认债务重组损益。
- 4. 债务重组方式

- (1) 资产抵债；
- (2) 债务转权益工具方式；
- (3) 修改偿债本金、利息及期限；
- (4) 混合重组。

5. 以金融资产抵债

- (1) 会计处理原则

债务人	债权人
①以金融资产清偿债务的，债务人应当将重组	以金融资产清偿债务的，债权人应当将重组债权的账面



债务的账面价值与转让金融资产账面价值之间的差额，计入当期投资收益。 ②金融资产的其他综合收益转入投资收益或留存收益。	价值与收到的金融资产债务重组日公允价值之间的差额，计入当期损益（投资收益）。
---	--

（2）账务处理

债务人	债权人
借：应付账款 债权投资减值准备 贷：银行存款/交易性金融资产/债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资等 投资收益【或借】 借：其他综合收益 贷：投资收益/盈余公积、利润分配——未分配利润 或相反分录	借：××金融资产（公允价值） 投资收益（债务重组损益）【或贷】 坏账准备（已提准备） 贷：应收账款（账面余额）

6. 以非金融资产抵债

（1）会计处理原则

债务人	①以非金融资产（长期股权投资除外）清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让非金融资产账面价值之间的差额，计入当期“其他收益”。 ②债务人以包含非金融资产的处置组（处置组中的资产均为长期股权投资的除外）清偿债务的，应当将【债务账面价值－（处置组中的资产账面价值－负债账面价值）】的差额计入“其他收益”，转出的处置组的账面价值应包括分摊至处置组的商誉。 ③债务人以单项或多项长期股权投资清偿债务的，债务的账面价值与偿债长期股权投资账面价值的差额，计入“投资收益”科目
债权人	①以合同生效日放弃债权的公允价值加上直接归属于该资产的相关税费，推定非金融资产的入账价值； ②受让多项非金融资产，或包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，以非金融资产在债务重组合同生效日公允价值所占比例来分拆放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额； ③债务人以处置组抵债的，债权人应按如下顺序处理： a. 先按公允价值确认处置组中的金融资产和负债； b. 再按【放弃债权的公允价值－（处置组中金融资产公允价值－负债的公允价值）】的差额，以各项非金融资产债务重组合同生效日公允价值所占比例为标准，推定各项非金融资产成本； ④放弃债权的公允价值与账面价值的差额，计入“投资收益”； ⑤债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别的，在初始计量时，应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，公允价值减去出售费用后的净额低于不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额的差额记入“资产减值损失”科目。

(2) 账务处理

债务人	借：应付账款 ××准备 贷：××资产 应交税费——应交增值税（销项税额） ——应交消费税 其他收益（或借）
债权人	借：换入的非金融资产（放弃债权的公允价值－换入非金融资产的进项税额＋相关税费） 应交税费——应交增值税（进项税额） 坏账准备 投资收益（应收账面价值－应收的公允价值）（或贷） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（相关税费）

7. 债转股方式

(1) 会计处理原则

债务人	① 首选权益工具的公允价值计量； ② 如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； ③ 所偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入“投资收益”科目； ④ 发行费用应依次冲减“资本公积——股本溢价（或资本溢价）”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”。
债权人	① 股权比例达不到重大影响，参照受让金融资产的会计处理； ② 达到了重大影响或者共同控制，入账价值是放弃债权的公允价值加相关税费； ③ 形成企业合并，参照合并的相关准则进行处理。

(2) 一般账务处理

债务人	借：应付账款 贷：股本或实收资本 资本公积——股本溢价或资本溢价（权益工具确认金额－股本额－发行费用） 银行存款（发行费用） 投资收益（所偿债务的账面价值与权益工具的确认金额之间的差额）（或借）
债权人	借：交易性金融资产/其他权益工具投资/长期股权投资



	坏账准备 投资收益（或贷） 贷：应收账款
--	----------------------------

8. 修改其他债务条件的会计处理原则

9. 组合方式的会计处理原则

债权人	①以公允价值初始计量新的金融资产和受让的新金融资产； ②确定重组债权的公允价值； ③按非金融资产的公允价值所占比例分拆合同生效日放弃债权公允价值扣除①②后的差额； ④放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额计入“投资收益”。
债务人	①对于权益工具，按其公允价值计量，如不可靠计量时，应以所偿债务的公允价值计量； ②确定重组债务额； ③所偿债务的账面价值－①－②－转让资产的账面价值＝其他收益或投资收益（仅涉及金融工具时）

六、《所有者权益》关键知识点解析

1. 实收资本增减变动的会计处理

(1) 实收资本增加的会计处理。

资本公积转增

盈余公积转增

所有者投入

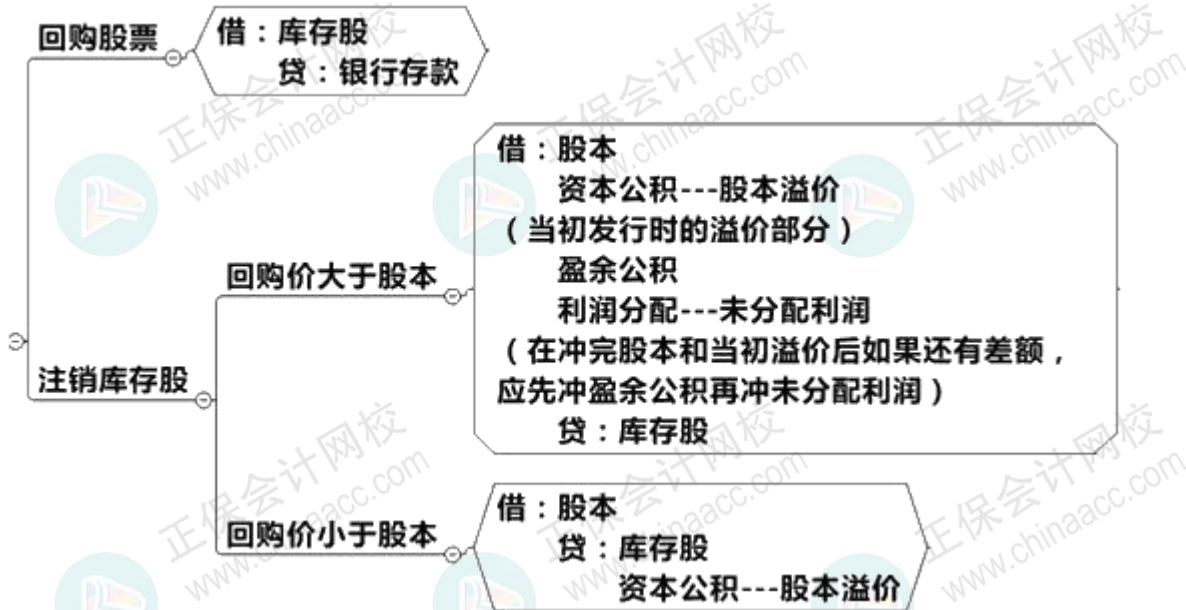
权益结算股份支付的行权

股票股利的发放

可转换公司债券的转股

债转股

(2) 股份制公司回购股票的会计处理。



2. 其他权益工具的会计处理原则
3. 资本公积的构成内容及会计处理
4. 其他综合收益的会计处理
5. 留存收益的会计处理

七、《股份支付》关键知识点解析

1. 股份支付的工具类型

结算方式	类型
权益结算股份支付	限制性股票
	股票期权
现金结算股份支付	现金股票增值权
	模拟股票

2. 权益结算股份支付的会计处理

(1) 换取职工服务的股份支付。

- ① 等待期内的每个资产负债表日；
- ② 以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础；
- ③ 按照权益工具在授予日的公允价值；
- ④ 将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入“资本公积——其他资本公积”；
- ⑤ 授予后立即可行权的，按授予日权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的其他资本公积。

(2) 换取其他方服务的股份支付。

- ① 按照服务取得日的公允价值，将取得的服务的公允价值计入相关资产成本或费用；
- ② 其他方服务的公允价值不能可靠计量，而权益工具的公允价值能可靠计量的，应按照权益工具在服务取得日

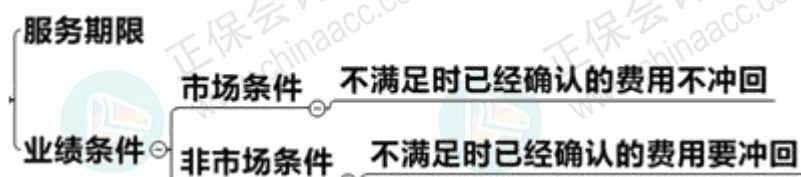


的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用。

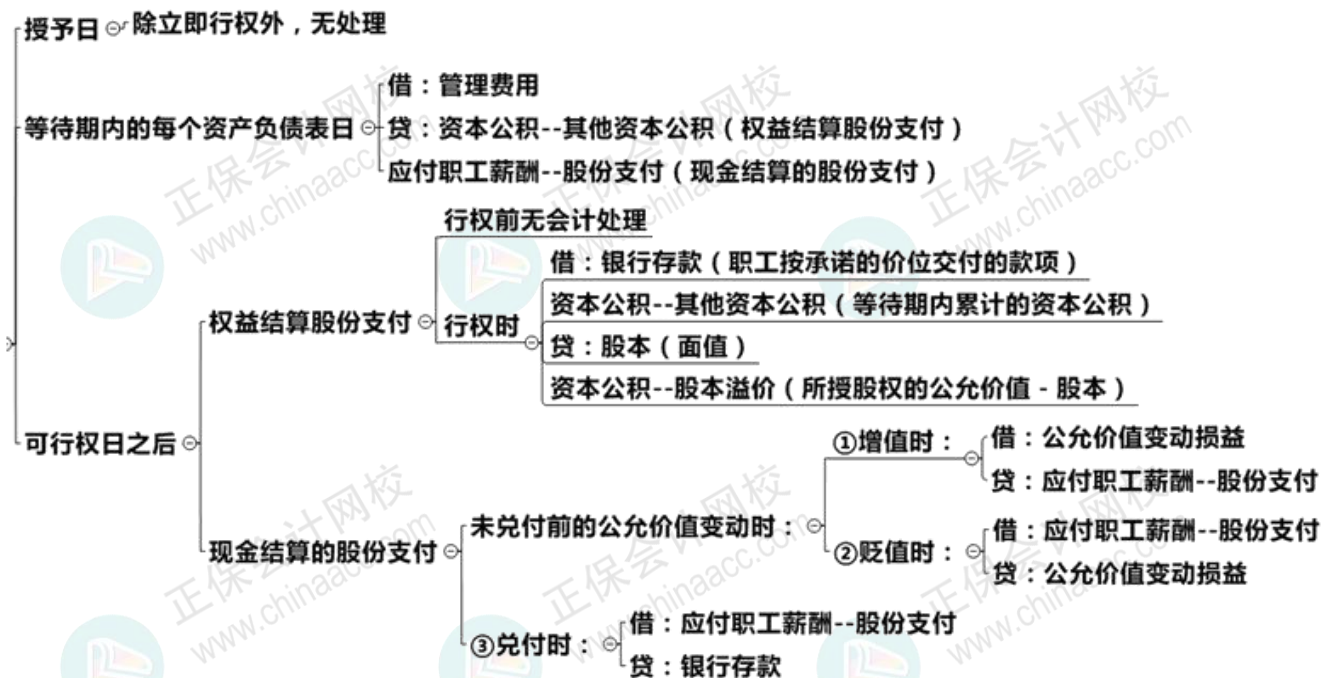
3. 现金结算股份支付的会计处理

- ① 等待期内的每个资产负债表日；
- ② 以对可行权情况的最佳估计为基础；
- ③ 按照企业承担负债的公允价值；
- ④ 将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债；
- ⑤ 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；
- ⑥ 授予后立即可行权的，按授予日企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债，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。

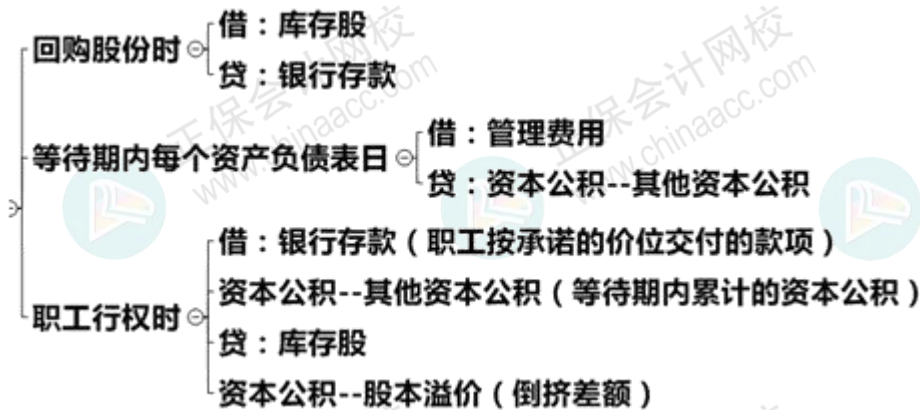
4. 可行权条件的种类



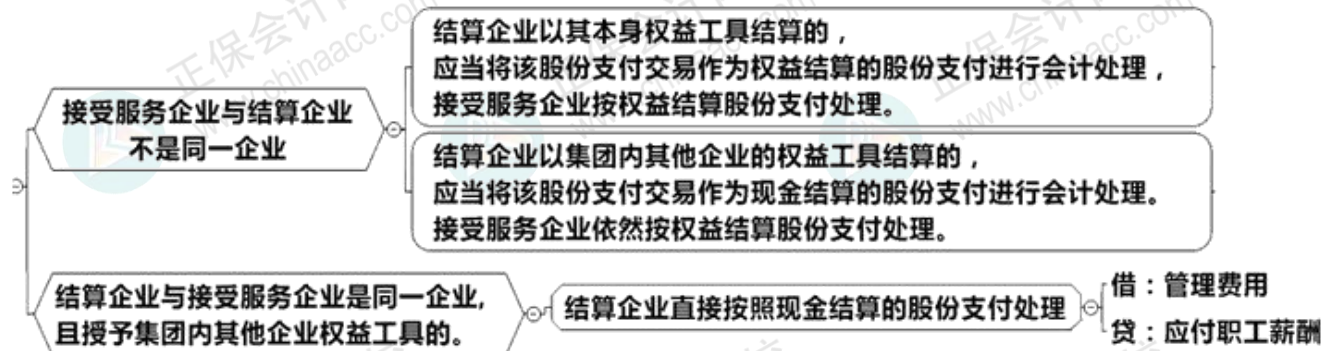
5. 股份支付的一般会计处理



6. 回购股份用于职工期权激励的会计处理



7. 集团股份支付的会计处理



8. 限制性股票的会计处理



八、《外币折算》 关键知识点解析

1. 记账本位币的选择

企业选定记账本位币，应当考虑的因素	①该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算； ②该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算； ③融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。
企业选定境外经营的记账本位币，应当考虑的因素	①境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性——没有自主性则选择与境内企业相同的记账本位币，有自主性的应根据所处的主要经济环境选择记账本位币； ②境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重——占较大比重的，选择与境内企业相同的记账本位币，不占较大比重的应根据所处的主要经济环



	境选择记账本位币； ③境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回——直接影响且可随时汇回的应选择与境内企业相同的记账本位币，否则应根据所处的主要经济环境选择记账本位币； ④境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务——不足以偿还的，应选择与境内企业相同的记账本位币，反之，应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。
--	---

2. 特殊外币业务的会计处理

①外币兑换时财务费用的计算；

②接受外币资本注资时只能采用投资当日的市场汇率折算；

3. 期末外币账户的汇兑损益归属

①资本化

②筹建期计入“管理费用”

③正常经营期计入“财务费用”

4. 外币非货币性项目期末汇率调整的处理

①存货可变现净值的计算中采用的预计售价如为外币表达，则需根据期末现行汇率折算为记账本位币认定；

②交易性金融资产的投资对象如为外币标价，则期末依据最新市价匹配当日市场汇率认定其记账本位币价值，并以此推定其公允价值变动损益；

③以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

外币非货币性项目（其他权益工具投资）	期末外币标价×现行汇率－调整前的账面余额=“其他综合收益”调整额
外币货币性项目（其他债权投资）	（期末外币标价－上期末外币标价）×现行汇率=“其他综合收益”调整额
	上期末外币标价×（期末现行汇率－上期末现行汇率）=“财务费用”调整额

5. 企业境外经营为子公司的情况下，企业在编制合并报表时，对于境外经营财务报表的折算差额，归属于母公司应分担的部分在合并资产负债表和合并所有者权益变动表中所有者权益项目下单独作为“其他综合收益”项目列示，属于子公司少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示。

6. 企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

九、《租赁》关键知识点解析

1. 租赁的界定

项目	内容
租赁界定三要素	一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素：



	①存在一定期间（或已识别资产的使用量）； ②存在已识别资产； ③资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制
已识别资产	①对资产的指定； ②物理可区分； ③实质性替换权
客户是否控制已识别资产使用权的判断	①客户是否有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益； ②客户是否有权主导资产的使用

2. 承租人会计处理

(1) 初始计量

①租赁负债的初始计量

项目	内容		
处理原则	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		
租赁付款额	A. 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。	付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质	此类付款额即为实质固定付款额
		承租人有多套付款额方案，但其中仅有一套是可行的	承租人应采用该可行的付款额方案作为租赁付款额
		承租人有多套可行的付款额方案，但必须选择其中一套	承租人应采用总折现金额最低的一套作为租赁付款额
	B. 取决于指数或比率的可变租赁付款额； C. 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； D. 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； E 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项		
折现率	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		

②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：

- 租赁负债的初始计量金额；
- 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；
- 承租人发生的初始直接费用；



D. 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。

(2) 后续计量。

①租赁负债的后续计量。

项目	内容		
计量基础	确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额		
	支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额		
	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		
租赁负债的重新计量	实质固定付款额发生变动（采用租赁开始日确定的折现率）		
	担保余值预计的应付金额发生变动（采用租赁开始日确定的折现率）		
	用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动（因浮动利率而改变的，采用修订后的折现率，其他情况采用原折现率）		
	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	发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估	上述选择权的评估结果发生变化的，承租人应当根据新的评估结果重新确定租赁期和租赁付款额。前述选择权的实际行使情况与原评估结果不一致等导致租赁期变化的，也应当根据新的租赁期重新确定租赁付款额
	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	发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的	承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。评估结果发生变化的，承租人应根据新的评估结果重新确定租赁付款额
	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		上述情形下，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，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，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为折现率

②使用权资产的后续计量。

项目	内容
计量基础	①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。 ②承租人按照新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



使用权资产的折旧	①承租人应当参照《企业会计准则第4号——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。 ②租赁期开始的当月计提折旧确有困难的，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。 ③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。 ④承租人通常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消耗方式的，应采用其他折旧方法。 ⑤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。
使用权资产的减值	①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。 ②使用权资产减值的提取分录 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备 ③使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。 ④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。

③租赁变更的会计处理。

A. 租赁变更作为一项单独租赁处理。

B. 租赁变更未作为一项单独租赁处理。

(3) 短期租赁和低价值资产租赁。

承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

3. 出租人会计处理

(1) 出租人的租赁分类。

项目	内容
融资租赁和经营租赁的分类原则	如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。出租人应当将除融资租赁以外的其他租赁分类为经营租赁。
融资租赁的界定标准	一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁 ①在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。即，如果在租赁协议中已经约定，或者根据其他条件，在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有权转移给承租人，那么该项租赁通常分类为融资租赁。 ②承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资



	产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。
	③资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。实务中，这里的“大部分”一般指租赁期占租赁开始日租赁资产剩余使用寿命的 75%以上（含 75%）。如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的 75%以上时，则这条判断标准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类。
	④在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。实务中，这里的“几乎相当于”，通常掌握在 90%以上。
	⑤租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用
	【拓展】一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁： ①若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担； ②资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人； ③承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。 此经济激励政策与购买选择权类似，如果续租选择权行权价远低于市场水平，可以合理确定承租人将继续租赁至下一期间

(2) 出租人对经营租赁的会计处理。

项目	内容
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。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法
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
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
折旧和减值	①对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧； ②对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。 ③出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理
可变租赁付款额	出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额；除此之外的，应当在实际发生时计入当期损益
经营租赁的	经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，



变更	与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额
----	------------------------------

4. 特殊租赁业务的会计处理

(1) 转租赁

①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。
②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。
③原租赁为短期租赁，且转租出租人作为承租人已按照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。

(2) 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

①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。
②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相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。
③构成融资租赁的，生产商或经销商出租人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孰低确认收入，并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，收入和销售成本的差额作为销售损益。
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。即，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。

(3) 售后租回交易的会计处理

项目	内容
会计处理原则	①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》（2017）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。 ②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。
售后租回交易中的资产	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。



转让属于销售	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,并根据新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: a. 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; b. 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
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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017)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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017)进行会计处理

第五版块 收入专题

一、《收入、费用和利润》关键知识点解析

1. 收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容	本质
第一步	识别与客户订立的合同	收入确认
第二步	识别合同中的单项履约义务	
第三步	确定交易价格	收入计量
第四步	将交易价格分摊至各单项履约义务	
第五步	履行各单项履约义务时确认收入	收入确认

2. 识别与客户订立的合同

项目	内容
收入确认原则	企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品控制权时确认收入
取得控制权的三个要素	①能力; ②主导该商品的使用; ③能够获得几乎全部的经济利益

收入确认的一般条件	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	
收入确认的特殊情况	①对于不能同时满足上述收入确认五个条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务（例如，合同已完成或取消），且已向客户收取的对价（包括全部或部分对价）无需退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。 ②企业向客户收取无需退回的对价的，应当在已经将该部分对价所对应的商品的控制权转移给客户，并且已不再向客户转让额外的商品且不再负有此类义务时，将该部分对价确认为收入；或者，在相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入。 ③对于在合同开始日即满足上述收入确认条件的合同，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。 ④对于不满足上述收入确认条件的合同，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足这些条件。企业如果在合同满足相关条件之前已经向客户转移了部分商品，当该合同在后续期间满足相关条件时，企业应当将在此之前已经转移的商品所分摊的交易价格确认为收入。 ⑤没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入	
合同合并	企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足如下条件之一时，应当合并为一份合同处理： ①该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成“一揽子交易”，如一份合同在不考虑另一份合同对价的情况下将会发生亏损； ②该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况，如一份合同如果发生违约，将会影响到另一份合同的对价金额； ③该两份合同或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务	
合同变更	原合同继续， 新合同创立	增加了可明确区分的商品及合同价款
		新合同价款反映了新增商品的单独售价
	原合同终止， 新合同创立	原合同未执行部分与已执行部分可明确区分 新合同价款未反映新增商品的单独售价（优惠价）
	合同变更部分 作为原合同的	原合同未执行部分与已执行部分无法明确区分 新增合同与原合同无法明确区分



	组成部分进行 会计处理
--	----------------

3. 识别合同中的单项履约义务

项目	内容
原则	合同开始日，识别合同中的单项履约义务，并确定是期间履约还是时点履约
可确认为单项履约义务的承诺	企业向客户承诺转让可明确区分商品的承诺
	同时满足如下条件，可定义为可明确区分商品： ①客户能够从商品本身或从商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。 ②此商品承诺与合同中其他承诺可单独区分
	【备注】下列情形通常表明此商品的承诺与其他承诺不可明确区分： a. 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； b. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制； c. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性
	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

4. 确定交易价格

(1) 可变对价

项目	内容
处理原则	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
计入交易价格的可变对价金额的限制	包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额

(2) 合同中存在重大融资成分。

项目	内容
分期收款销售商品	会计处理原则
	①以现销价或收款折现值列收入
	②每期利息收益 = 长期应收款的年初现值 × 实际利率
分期收款销售商品	③长期应收款的账面价值 = 长期应收款 - 未实现融资收益（不考虑减值）
	账务处理 ①发货时： 借：长期应收款 贷：主营业务收入 未实现融资收益



先收款再发货的重大融资行为	收款时	借：主营业务收入 贷：库存商品
	期末	②期末： 借：未实现融资收益 贷：财务费用 借：银行存款 贷：长期应收款 借：银行存款 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
	交付商品时	借：合同负债 贷：主营业务收入
不属于融资的情况	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（例如储值卡的发行）
	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（例如，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（例如，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）

（3）非现金对价。

①按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格；

②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。

③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，其变动金额不应计入交易价格；

④合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理。

（4）应付客户对价

①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；

②企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，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；

③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；

④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；

⑤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。

5. 将交易价格分摊至各单项履约义务

项目	内容	
会计处理原则	合同中包含多项履约义务时，应按各单项履约义务的单独售价相对比例标准分摊交易价格	
单独售价的确认	市场价	
	估计价	市场调整法
		成本加成法
		余值法

6. 履行每一单项履约义务时确认收入

项目	内容	
会计处理原则	时点履约的	按控制权转移确认收入
	期间履约的	按履约进度确认收入
期间履约	满足如下条件之一，即可界定为期间履约：	①客户在企业履约的同时取得并消耗企业履约所带来的经济利益
		②客户能控制企业履约过程中在建的商品
		③产出商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间有权就累计至今已完成的履约部分收取款项
	履约进度的确认方法	①产出法
		②投入法
	完工百分比法	①当期收入=总收入×履约进度-确认过的收入
		②当期成本=总成本×履约进度-确认过的成本
	特殊情况	①履约进度不能合理确认时，已发生的成本预计能够补偿，则以发生的成本额确认收入；
		②每个资产负债表日，重估履约进度，出现变化按会计估计变更处理
时点履约	控制权的转移的	①企业就该商品享有现时收款权利
		②企业已将商品的法定所有权转移给了客户



	迹象	③企业已将商品的实物转移给了客户
		④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，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

【备注】商品实物转移不一定意味着控制权转移的情况。

项目	内容	
委托代销安排	收取手续费	①委托方收到代销清单确认收入
		②受托方无定价权
		③受托方有权收取手续费时确认收入
售后代管商品安排	企业除了考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列条件，才表明客户取得了该商品的控制权： a. 该安排必须具有商业实质，例如该安排是应客户的要求而订立的； b. 属于客户的商品必须能够单独识别，例如将属于客户的商品单独存放在指定地点； c. 该商品可以随时应客户要求交付给客户； d. 企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户	

7. 合同成本

项目	内容	
合同履约成本	企业履行合同发生的成本如果形成存货、固定资产和无形资产的，按相关准则处理；	
	不属于其他准则规范的，在同时满足如下条件时，应作为合同履约成本确认为一项资产	①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关； ②该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源； ③该成本预期能够收回
	如下支出，列当期损益	①管理费用； ②非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用； ③与履约义务中已履行部分相关的支出； ④无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的支出
	合同履约成本中不超过一年或一个正常营业周期的期末余额合计，减去“合同履约成本减值准备”，列为存货项目	
	合同履约成本中超过一年或一个正常营业周期的期末余额合计，减去“合同履约成本减值准备”，列为非流动资产项目	
合同	企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应确认为合同取得成本	



取得成本	合同取得的增量成本以外的支出，列当期损益	①差旅费； ②投标费； ③尽职调查费； ④律师费
	摊销期在一年内的	减去“合同取得成本减值准备”，列其他流动资产或采用简化处理计入当期损益
	摊销期超过一年的	减去“合同取得成本减值准备”，列其他非流动资产
合同成本的摊销	借：销售费用、主营业务成本 合同取得成本减值准备、合同履约成本减值准备 贷：合同取得成本、合同履约成本	

项目	内容	
合同成本的减值	合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于如下两项的差额的，计提减值准备	转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价 为转让该相关商品估计将要发生的成本
	会计分录	借：资产减值损失 贷：合同履约成本减值准备 合同取得成本减值准备
	此减值可以恢复，但不得超过计提数	
建造合同的账务处理	借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬	
	借：合同结算 贷：主营业务收入	
	借：主营业务成本 贷：合同履约成本	
	借：应收账款 贷：合同结算 应交税费——应交增值税（销项税额）	
	借：银行存款 贷：应收账款	
	借：主营业务成本 贷：预计负债	



8. 特殊商品销售的会计处理

(1) 附有退货条件的商品销售的一般账务处理

时点	会计处理
赊销实现收入时	借：应收账款（全部价税） 贷：主营业务收入（总售价×预计不会退货的比率） 预计负债（总售价×预计退货率） 应交税费——应交增值税（销项税额） 同时： 借：主营业务成本（总成本—应收退货成本） 应收退货成本（总成本×预计退货率—预计发生的成本） 贷：库存商品（总成本）
到期收款时	借：银行存款 贷：应收账款
预计退货率调整时	如果调低退货率 借：预计负债 贷：主营业务收入 同时： 借：主营业务成本 贷：应收退货成本
	如果调高退货率，则反之
退货期满时	如果退货率与预计相同： 借：库存商品 预计负债 应交税费——应交增值税（销项税额） 贷：银行存款 应收退货成本
	如果退货率低于预计标准： 借：库存商品 预计负债 应交税费——应交增值税（销项税额） 主营业务成本 贷：银行存款 应收退货成本 主营业务收入
	如果退货率高于预计标准：

	借：库存商品 预计负债 应交税费——应交增值税（销项税额） 主营业务收入 贷：银行存款 应收退货成本 主营业务成本
--	---

(2) 附有质量保证条款的销售

时点	会计处理
销售商品时 (服务类质量保证)	借：银行存款 贷：主营业务收入 $\left[\text{合同售价} \times \frac{\text{商品单独售价}}{\text{商品单独售价} + \text{延保单独售价}} \right]$ 合同负债 $\left[\text{合同售价} \times \frac{\text{延保单独售价}}{\text{商品单独售价} + \text{延保单独售价}} \right]$
法定质保	借：主营业务成本 贷：预计负债
延保发生时	延保服务发生时： 借：合同负债 贷：主营业务收入 并结转相关成本

(3) 主要责任人和代理人

项目	内容
原则	企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其身份是主要责任人还是代理人
转让商品前能够控制该商品的	①主要责任人； ②按照已收或应收对价确认收入
转让商品前不能够控制该商品的	①代理人； ②按照预期有权收取的佣金或手续费确认收入

(4) 售后回购方式

情形	会计处理
----	------



回购价高于售价	本质是抵押借款
	账务处理： ①出售时： 借：银行存款 贷：其他应付款 应交税费——应交增值税（销项税额） ②计提利息费用： 借：财务费用 贷：其他应付款 ③回购时： 借：其他应付款 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
回购价低于售价	本质是出租

(5) 储值卡业务的会计处理

时点	会计处理
销售储值卡时	借：银行存款 贷：合同负债（ $\frac{\text{储值卡金额}}{1 + \text{增值税税率}}$ ） 应交税费——待转销项税额 【 $\left(\frac{\text{储值卡金额}}{1 + \text{增值税税率}}\right) \times \text{增值税税率}$ 】
顾客刷卡时	①借：合同负债（ $\frac{\text{刷卡金额} + \text{预计不会消费额} \times \frac{\text{刷卡额}}{\text{有效储值卡额}}}{1 + \text{增值税税率}}$ ） 贷：主营业务收入 ②借：应交税费——待转销项税额 【 $\left(\frac{\text{刷卡金额}}{1 + \text{增值税税率}} \times \text{增值税税率}\right)$ 】 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

(6) 授予奖励积分的会计处理

时点	会计处理
销售商品并授予奖励积分	借：银行存款 贷：主营业务收入



分时	$\left(\text{合同售价} \times \frac{\text{商品单独售价}}{\text{商品单独售价} + \text{有效奖励积分价值}} \right)$ 合同负债 $\left(\text{合同售价} \times \frac{\text{有效奖励积分价值}}{\text{商品单独售价} + \text{有效奖励积分价值}} \right)$
奖励积分使用时	借：合同负债 $\left[\left(\text{合同售价} \times \frac{\text{有效奖励积分价值}}{\text{商品单独售价} + \text{有效奖励积分价值}} \right) \times \frac{\text{奖励积分使用部分}}{\text{有效奖励积分部分}} \right]$ 贷：主营业务收入

(7) 无须退回的初始费（俱乐部的入会费、接驳费和初装费等）。

①企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费应当计入交易价格。

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

②企业收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，例如，企业为履行会员健身合同开展了一些行政管理性质的准备工作，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动。

③企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

9. 营业外收入和营业外支出的界定

10. 期间费用的界定

二、《所得税》关键知识点解析

1. 有关资产的暂时性差异

资产类别	暂时性差异			
固定资产	折旧方法不同、折旧期限不同、减值提取形成差异			
无形资产	摊销期不同、摊销方法不同、减值提取、使用寿命不确定的无形资产造成差异			
	无形资产 研发支出	研究 费用	永久性差异	
	在税务上 允许追扣	开发 费用	费用 化部	永久性差异

	100% 的 会 计处理	分	
		资 本 化 部 分	形成可抵扣差异，但按永久性差异处理
投资性房 地 产	成本模式	参照固定资产和无形资产的会计处理	
	公允模式	税务上按固定资产等正常提折旧，会计上以公允口径进行期末计价，不提折旧和减值，由此形成的差异属于暂时性差异，但性质不确定	
存货、应 收款项	减值提取形成可抵扣暂时性差异		
交易性金 融资产	税务上按成本口径计量，会计上以公允价值口径计量，由此形成性质不确定的暂时性差异		
其他债权 投资、其 他权益工 具投资	税务上按成本口径计量，会计上以公允价值口径计量，由此形成性质不确定的暂时性差异，但此暂时性差异不调整所得税费用，而调整其他综合收益		
长期股权 投资	①成本法下分红收益属于永久性差异（前提是被投资方所得税率不低于投资方标准）； ②权益法下如果投资有明确回收计划，则差异按暂时性差异处理，否则按永久性差异处理； ③减值提取在有明确回收计划时作可抵扣暂时性差异认定		
债权投资	减值提取形成可抵扣差异		

2. 有关负债的暂时性差异

负债类别	暂时性差异	
预计负债	产品质量保证金、违约金形成的	可抵扣暂时性差异
	罚款、担保义务形成的	永久性差异
合同负债	税务上与会计上均以发出商品为收入确认点	无差异
	税务上将预收定金视为收入实现时	可抵扣暂时性差异

3. 不形成资产或负债也匹配暂时性差异的情况

- ①超标广告费用匹配可抵扣暂时性差异；
- ②可在 5 年内税前补亏的亏损匹配可抵扣暂时性差异。

4. 特殊资产匹配的暂时性差异

- ①商誉相关差异的认定。

情形	相关差异
非同一控制+应税合并	①商誉初始账面价值与计税基础相同； ②商誉减值作可抵扣暂时性差异认定



非同一控制+免税合并	①商誉初始计税基础为零； ②所有商誉相关差异一概不确认
------------	--------------------------------

②与资产相关的政府补助，税法认定在收到资产当期确认“其他收益”或“营业外收入”，计入当年应税所得，而会计则摊入各服务期认定，由此形成可抵扣暂时性差异。

5. 常见永久性差异

原因	具体内容
会计认定为收入税务不认定	国债利息收入、成本法下分红收益等
税务认定为支出会计上不认定	内部研发中费用化支出的追扣
会计认定为支出税务上不认定	①罚没支出； ②担保支出； ③超标招待费用； ④超标利息负担； ⑤非公益性捐赠支出
	【备注】超标公益性捐赠支出，属于可抵扣差异
税务认定为收入会计上不认定	视同销售在会计上不作销售处理

6. 资产负债表债务法计算原理

项目	内容					
税前利润	—					
永久性差异	+	会计认定为支出，税务上不认定				
		税务认定为收入，会计上不认定				
	—	会计认定为收入，税务上不认定				
		税务认定为支出，会计上不认定				
可抵扣暂时性差异	+	新增可抵扣暂时性差异	资产	账面价值	小于	可抵扣差异
	—	转回可抵扣暂时性差异			大于	应纳税差异
应纳税暂时性差异	—	新增应纳税暂时性差异	负债	价值	大于	可抵扣差异
	+	转回应纳税暂时性差异			小于	应纳税差异

项目	内容
----	----

应税所得			
应交所得税 = 应税所得 × 25%			
递延所得税资产	借	新增可抵扣暂时性差异 × 税率	递延所得税收益
	贷	转回可抵扣暂时性差异 × 税率	递延所得税费用
递延所得税负债	贷	新增应纳税暂时性差异 × 税率	递延所得税费用
	借	转回应纳税暂时性差异 × 税率	递延所得税收益

税率修改时：
期末暂时性差异余额 × 新税率 - 期初暂时性差异 × 旧税率 = 本期递延所得税资产（负债）的发生额

所得税费用

三、《政府补助》关键知识点解析

1. 与资产相关的政府补助的会计处理

项目	总额法	净额法
取得资产时	借：××资产 贷：递延收益 银行存款	借：××资产 贷：递延收益 银行存款
	【备注】公允价值不可靠计量时以名义金额计量	同时： 借：递延收益 贷：××资产
摊销时	借：××费用 贷：累计折旧等 同时： 借：递延收益 贷：其他收益	按净额标准摊销： 借：××费用 贷：累计折旧等
处置时	需将未摊完的递延收益转入处置损益	正常处置即可

2. 与收益相关的政府补助的会计处理

情形	会计处理
----	------



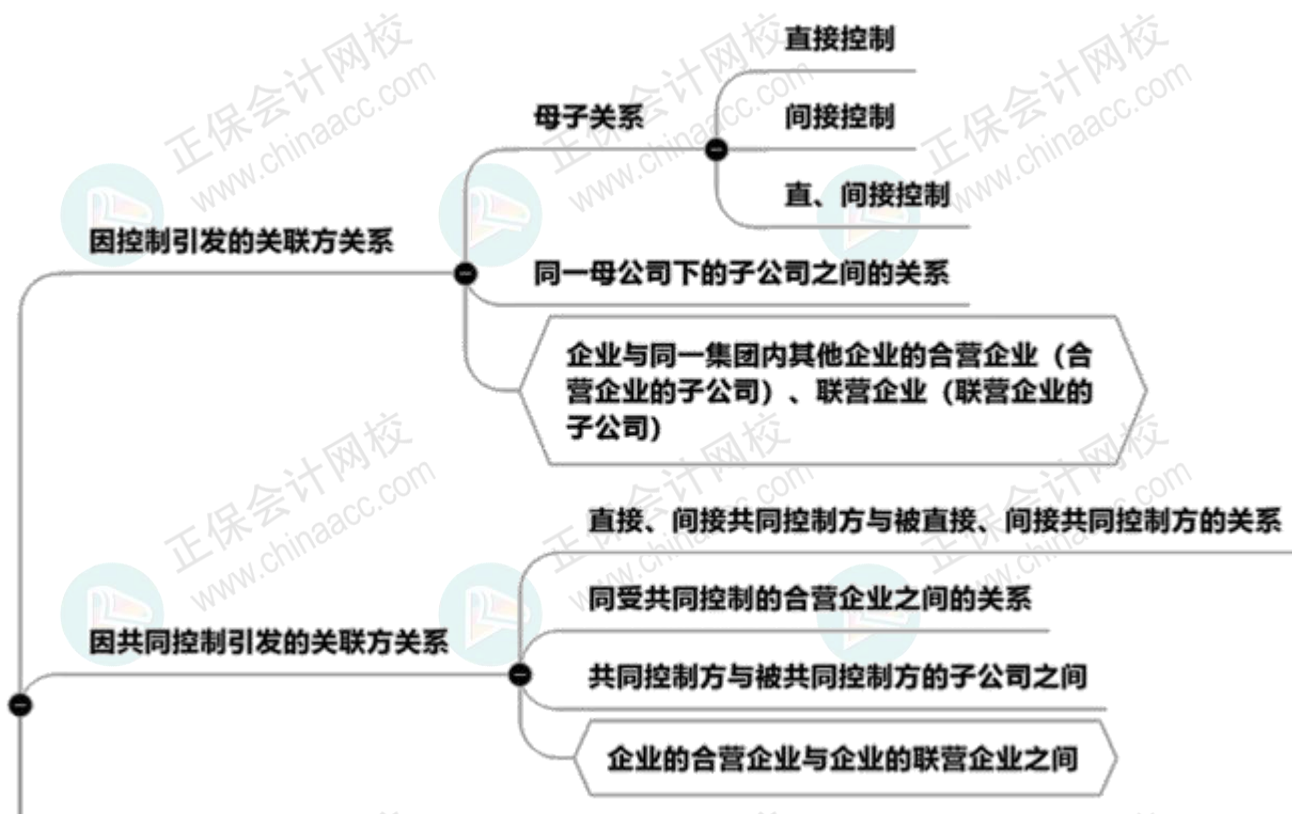
补偿以后期间的相关成本费用或损失的	借：银行存款 贷：递延收益
	借：递延收益 贷：其他收益或××费用或营业外收入、营业外支出
补偿已发生的费用或损失的	借：银行存款 贷：其他收益或××费用或营业外收入、营业外支出

第六版块 财务报告专题

一、《财务报告》关键知识点解析

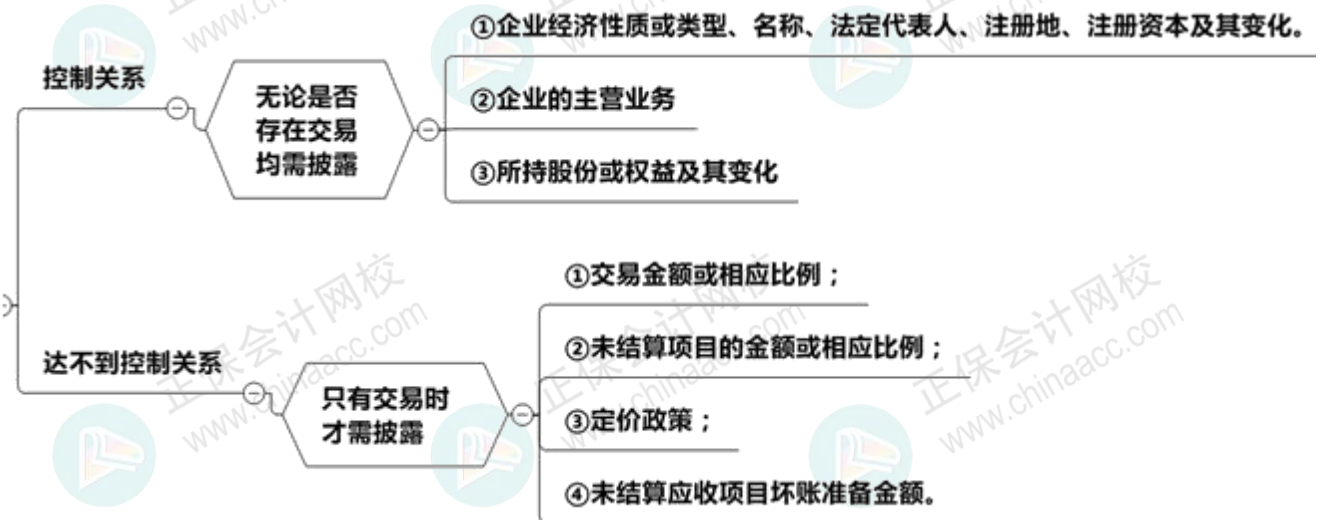
1. 关键资产负债表项目编制方法
2. 利润表各项指标编制方法
3. 现金流量表的编制方法
4. 关联方的界定及关联方交易的披露

(1) 关联方关系的界定

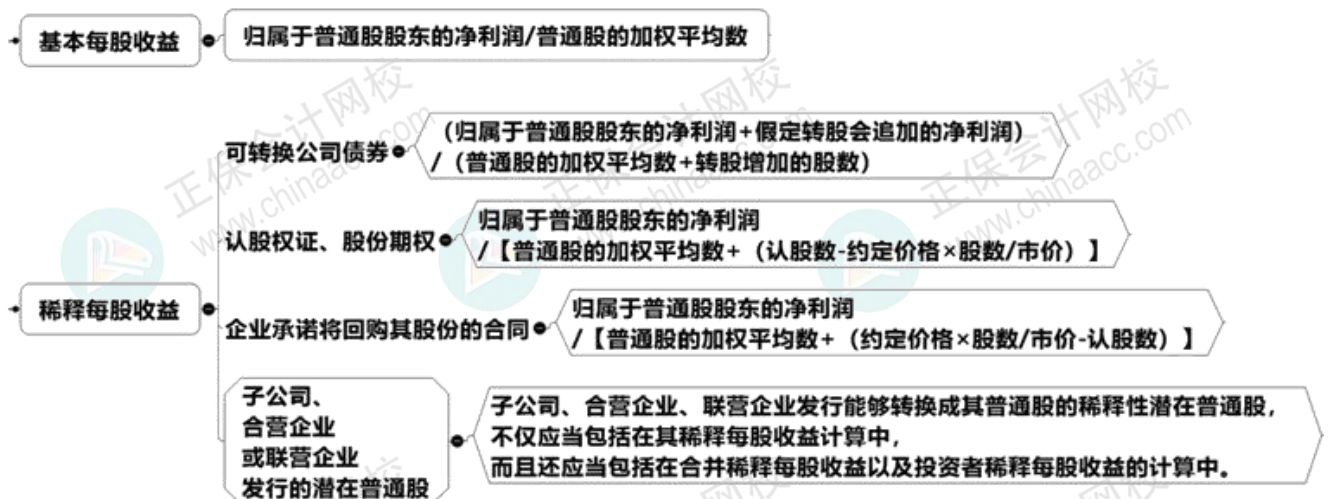




(2) 关联方交易的披露原则



二、《每股收益》关键知识点解析





一、《会计政策变更、会计估计变更及前期差错更正》关键知识点解析

1. 会计政策变更与会计估计变更的界定

	会计政策变更		会计估计变更
界定	会计具体准则的变更		估计指标的变更
衔接方法	①追溯调整法； ②未来适用法。		未来适用法
会计处理原则	追溯调整法	未来适用法	①在当期和以后各期直接用新的估计即可； ②估计变更当年需在报表附注比对出新政策换旧政策对当年净利润的影响数。
	将以前年度的旧政策核算口径全部更新为新口径；	①在当期和以后各期直接用新的政策即可； ②估计变更当年需在报表附注比对出新政策换旧政策对当年净利润的影响数。	

2. 会计政策变更核算方法的选择标准

官方推行的政策变更	①按官方要求的衔接方法去改； ②官方未公布衔接方法的，按追溯调整法进行会计处理。
自主变更会计政策的	追溯调整法
如果无法计算出累计影响数	只能采用未来适用法

3. 前期差错更正的追溯重述法

二、《资产负债表日后事项》关键知识点解析

1. 调整事项与非调整事项的辨认

调整事项	在资产负债表日或以前已经存在，资产负债表日后得以证实的事项	对按资产负债表日存在状况编制的会计报表产生重大影响的事项
非调整事项	资产负债表日并未发生或存在，完全是期后发生的事项	对理解和分析财务会计报告有重大影响的事项

2. 常见的调整事项

- ①年报差错在资产负债表日后期间被发现；
- ②年报销售在资产负债表日后期间被退货或折让；
- ③年报减值损失在资产负债表日后期间修正；
- ④年报或有事项在资产负债表日后期间有了结论。

第八版块 企业合并专题

1. 合并报表的前期准备工作



(1) 母公司的长期股权投资成本法转权益法

追溯一：初始投资的追溯	如为商誉，无需追溯； 如为负商誉，则追溯如下： 借：长期股权投资 贷：未分配利润（追当年的，则贷“营业外收入”）
追溯二：被投资方分红的追溯	借：投资收益（当年分红的追溯） 未分配利润（以前年度分红的追溯） 贷：长期股权投资
追溯三：被投资方盈亏的追溯	借：长期股权投资 贷：投资收益（当年盈余的追溯） 未分配利润（以前年度盈余的追溯） 如为亏损，则反之。 如果是非同一控制的背景，需以子公司公允后的净利润为调整依据；
追溯四：被投资方其他综合收益的影响	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 或反之。
追溯五：被投资方其他所有者权益变动的影响	借：长期股权投资 贷：资本公积 或反之。

(2) 统一母、子公司的会计政策

(3) 统一母、子公司的会计期间

(4) 对子公司以外币表示的财务报表进行折算

(5) 收集编制合并财务报表的相关资料

(6) 如果属于非同一控制下的企业合并，还需将子公司的资产、负债调整至公允价值口径

调增公允价值	借：××资产、负债 贷：资本公积
调整少摊的费用	借：未分配利润——年初数（以前年度少摊的费用） ××费用（当年少摊的费用） 贷：××资产

2. 合并报表中关键抵销分录的编制

(1) 母公司的长期股权投资与子公司所有者权益的抵销



借：实收资本（股本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润——年末

商誉

抄自于子公司修正后的所有者权益（如果是非同一控制，应以公允口径修正后的标准抵销）

贷：长期股权投资（母公司对该子公司投资的账面余额+成本法转权益法的调整数）

少数股东权益（用子公司的所有者权益×少数股东持股比例）

（2）母公司的投资收益与子公司利润分配的抵消

借：投资收益〔子公司净利润（非同一控制下需调整至公允口径）×母公司的持股比例〕 少数股东收益〔子公司净利润（非同一控制下需调整至公允口径）×少数股东比例〕

未分配利润——年初

贷：提取盈余公积

对所有者（或股东）的分配

未分配利润——年末

抄自于子公司所有者权益变动表

（3）内部债权、债务的抵销

——内部应收账款、应付账款的抵销

根据期末应收账款的账面余额	借：应付账款 贷：应收账款
根据期初应收账款账面余额×坏账估计百分比	借：应收账款 贷：年初未分配利润
当期内部应收账款如追提坏账准备	借：应收账款 贷：信用减值损失
当期内部应收账款如冲回多提坏账准备	借：信用减值损失 贷：应收账款

（4）存货内部交易抵销

内部交易的买方当年购入存货当年并未售出时	借：营业收入 贷：营业成本 存货
内部交易的买方当年购入存货当年全部售出	借：营业收入 贷：营业成本
当年购入的存货，留一部分卖一部分	先假定都卖出去： 借：营业收入 贷：营业成本 再对留存存货的虚增价值进行抵销：



	借：营业成本 贷：存货
上年购入的存货，本年全部留存	借：年初未分配利润 贷：存货
上年购入的存货，本年全部售出	借：年初未分配利润 贷：营业成本
上年购入的存货，本年留一部分，卖一部分	先假定都售出： 借：年初未分配利润 贷：营业成本 再对留存存货的虚增价值作如下抵销： 借：营业成本 贷：存货
存货跌价准备在存货内部交易中的处理	先对上期多提的跌价准备进行反冲： 借：存货 贷：年初未分配利润 再对于本期末存货跌价准备的处理，先站在个别公司角度认定应提或应冲额，然后站在总集团角度再认定应提或应冲额，两相比较，补差即可。 分录如下： 借：存货 贷：资产减值损失 或：借：资产减值损失 贷：存货

(5) 固定资产内部交易抵销

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



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

（6）无形资产内部交易抵销

类似于固定资产内部交易抵销处理

（7）集团内部现金流量的抵销处理

借：抵销现金流出

贷：抵销现金流入

（8）集团角度所得税的会计处理

3. 非“一揽子”交易的多次交易完成企业合并的会计处理原则

（1）金融资产转成本法

合并类型	成本法下长期股权投资初始成本的确认		原金融资产转长期股权投资的口径	原其他综合收益的处理	合并报表的会计处理原则
同一控制	被合并方账面净资产×持有比例	金融资产的账面价值+追加投资的账面代价	以账面口径转长期股权投资	合并日不转留存收益，等到处置投资时转留存收益。	合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。
	其差额调整“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”				
非同一控制	金融资产的公允价值+新增初始投资成本（公允代价）		以公允口径转长期股权投资，公允与账面的差额入投资收益（或留存收益）	购买日转留存收益	同个别报表角度



(2) 权益法转成本法

合并类型	成本法下长期股权投资初始成本的确认	原权益法转成本法的口径	原其他综合收益、资本公积的处理	合并报表会计处理原则
同一控制	被合并方账面净资产 × 持有比例 权益法下的账面价值 + 追加投资的账面代价 其差额调整“资本公积”、“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”	以原账面口径结转	合并日(购买日)不转投资收益或留存收益,等到处置投资时再按相关准则处理	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,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,并转入资本公积(股本溢价)。 合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。
非同一控制	权益法下的账面价值 + 新增初始投资成本(公允价值)	以原账面口径结转	合并日(购买日)不转投资收益或留存收益,等到处置投资时再按相关准则处理	① 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权,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,如果为权益法核算的长期股权投资则计入当期投资收益,如果是其他权益工具投资则计入留存收益。合并报表层面,视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权。 ② 合并成本 合并财务报表中的合并成本 = 购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值 ③ 合并商誉 购买日的合并商誉 = 按上述计算的合并成本 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额 ④ 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(假定属于未来可重分类进损益的其他综合收益)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。 ⑤ 合并利润表中投资收益 = 原持有股权在购



			买日的公允价值与其账面价值的差额+与原持有股权相关的其他综合收益
--	--	--	----------------------------------

4. 购买子公司少数股权的处理

(1) 个别财务报表

母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定，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) 合并财务报表

在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日开始持续计算的金额反映。母公司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（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

6. 企业因处置部分股权投资丧失了对原有子公司的控制权

(1) 个别财务报表

1) 对于处置的股权，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

2) 对于剩余股权，作如下处理：

① 剩余股权转按交易性金融资产或其他权益工具投资核算的，需将剩余股份的账面价值调整至公允价值，差额入投资收益；

② 剩余股权按长期股权投资权益法核算，此时应作成本法转权益法的追溯调整。

(2) 合并财务报表

① 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与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

② 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转为当期投资收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益等不能重分类进损益的其他综合收益除外。

5. 不丧失控制权处置子公司的处理

(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) 合并财务报表

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的差额应当计入资本公积（股本溢价）。资本公积如果不够冲的，应冲减留存收益。

6. 因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例

子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，在这种情况下，应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资

后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

7. 交叉持股的合并处理

(1) 交叉持股，是指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份，能够对其实施控制，同时子公司也持有母公司一定比例股份，即相互持有对方股份。

(2) 合并报表的处理原则

母公司持有的子公司股份	子公司持有的母公司股份
与子公司所有者权益抵销处理	①按初始成本列于合并资产负债表的“库存股”； ②权益法下确认的投资收益应予抵销； ③按其他权益工具投资核算的，冲销公允价值变动的处理。
子公司相互持有的长期股权投资参照上述原则处理	

8. 企业在报告期内出售或购买子公司，在编制合并会计报表时应遵循的原则

(1) 在合并资产负债表时需遵循的原则

①母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，视同该子公司从设立时就被母公司控制，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数；相应地，合并资产负债表的留存收益项目应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。

②因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当从购买日开始编制合并资产负债表，不调整合并资产负债表的期初数；

③母公司在报告期内处置子公司，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

(2) 在合并利润表时需遵循的原则

①母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；

②因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；

③母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

(3) 在合并现金流量表时需遵循的原则

①母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表；

②因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入；

③母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

第九版块 其他专题（鸡肋章节，放弃）

一、《公允价值计量》

二、《政府及民间非营利组织会计》