

小编推荐：[2018 中级会计新教材变化对比解析](#) | [考试大纲下载（三科）](#)

看书不懂？做题不会？怕考试不通过吗？名师直击 2018 中级会计新版教材核心考点，[立即报名>>](#)

中级会计实务考试大纲

目 录

第一章 总论	(165)
第一节 财务报告目标	(165)
第二节 会计信息质量要求	(165)
第三节 会计要素及其确认与计量原则	(166)
第二章 存货	(168)
第一节 存货的确认和初始计量	(168)
第二节 存货的期末计量	(168)
第三章 固定资产	(170)
第一节 固定资产的确认和初始计量	(170)
第二节 固定资产的后续计量	(171)
第三节 固定资产的处置	(172)
第四章 投资性房地产	(173)
第一节 投资性房地产概述	(173)
第二节 投资性房地产的确认和初始计量	(173)
第三节 投资性房地产的后续计量	(174)
第四节 投资性房地产的转换和处置	(175)
第五章 长期股权投资	(176)
第一节 长期股权投资的范围和初始计量	(176)
第二节 长期股权投资的后续计量	(177)
第六章 无形资产	(179)
第一节 无形资产的确认和初始计量	(179)
第二节 内部研究开发支出的确认和计量	(180)
第三节 无形资产的后续计量	(181)
第四节 无形资产的处置	(182)
第七章 非货币性资产交换	(184)
第一节 非货币性资产交换特征和认定	(184)
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	(184)
第八章 资产减值	(187)
第一节 资产减值概述	(187)



第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定

(188)

161



第三节 资产组减值的处理	(189)
第九章 金融资产	(191)
第一节 金融资产的分类	(191)
第二节 金融资产的计量	(192)
第三节 金融资产的减值	(195)
第十章 负债及借款费用	(197)
第一节 应付职工薪酬	(197)
第二节 长期负债	(199)
第三节 借款费用	(201)
第十一章 债务重组	(203)
第一节 债务重组方式	(203)
第二节 债务重组的会计处理	(203)
第十二章 或有事项	(206)
第一节 或有事项概述	(206)
第二节 或有事项的确认和计量	(206)
第三节 或有事项会计处理原则的应用	(207)
第十三章 收入	(209)
第一节 销售商品收入的确认和计量	(209)
第二节 提供劳务收入的确认和计量	(209)
第三节 让渡资产使用权收入的确认和计量	(210)
第四节 建造合同收入的确认和计量	(211)
第十四章 政府补助	(213)
第一节 政府补助概述	(213)
第二节 政府补助的会计处理	(213)
第十五章 所得税	(215)
第一节 计税基础与暂时性差异	(215)
第二节 递延所得税负债和递延所得税资产	(215)
第三节 所得税费用的确认和计量	(217)
第十六章 外币折算	(219)
第一节 外币交易的会计处理	(219)
第二节 外币财务报表折算	(220)
第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(222)
第一节 会计政策及其变更	(222)
第二节 会计估计及其变更	(223)
第三节 前期差错更正	(223)
第十八章 资产负债表日后事项	(224)
第一节 资产负债表日后事项概述	(224)
第二节 资产负债表日后调整事项	(224)

第三节 资产负债表日后非调整事项	(225)
第十九章 财务报告	(226)
第一节 财务报告概述	(226)
第二节 合并财务报表概述	(230)
第三节 合并资产负债表	(232)
第四节 合并利润表	(233)
第五节 合并现金流量表	(233)
第六节 合并所有者权益变动表	(234)
第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理	(234)
第八节 合并财务报表附注	(237)
第二十章 政府会计	(238)
第一节 政府会计概述	(238)
第二节 事业单位特定业务的核算	(238)
第二十一章 民间非营利组织会计	(240)
第一节 民间非营利组织会计概述	(240)
第二节 民间非营利组织特定业务的核算	(241)
第三节 民间非营利组织的财务会计报告	(242)

第一章 总论

[基本要求] (一) 掌握会计要素的确认条件

(二) 掌握会计信息质量要求

(三) 掌握会计计量属性及其应用原则

(四) 熟悉财务报告目标

(五) 了解会计基本假设

[考试内容]

第一节 财务报告目标

一、财务报告目标

财务报告的目标，是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。

二、会计基本假设

会计基本假设，是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理假定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

三、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

第二节 会计信息质量要求

会计信息质量要求，是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告中所提供的会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

第三节 会计要素及其确认与计量原则

一、资产的定义及其确认条件

(一) 资产的定义

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

(二) 资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：（1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业；（2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

二、负债的定义及其确认条件

(一) 负债的定义

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

(二) 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

（1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；

（2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

三、所有者权益的定义及其确认条件

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，其确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；其金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

四、收入的定义及其确认条件

(一) 收入的定义

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

(二) 收入的确认条件收入的确认至少应当符合以下条件：

(1) 与收入相关的经济利益应当很可能流入企业；(2) 经济利益流入企业的结果会导致资产的增加或者负债的减少；

166

(3) 经济利益的流入额能够可靠地计量。

五、费用的定义及其确认条件

(一) 费用的定义

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

(二) 费用的确认条件费用的确认至少应当同时满足以下条件：

(1) 与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；(2) 经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；(3) 经济利益的流出额能够可靠计量。

六、利润的定义及其确认条件

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

七、会计要素计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。会计计量反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

第二章 存货

[基本要求] (一) 掌握存
货的确认条件

- (二) 掌握存货初始计量的核算
- (三) 掌握存货可变现净值的确定方法
- (四) 掌握存货期末计量的核算
- (五) 熟悉存货的构成
- (六) 熟悉存货发出的计价方法

[考试内容]

第一节 存货的确认和初始计量

一、存货的确认条件

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (1) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该存货的成本能够可靠地计量。

二、存货的初始计量

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

第二节 存货的期末计量

一、存货期末计量原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。其中，可变现净值是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

二、存货期末计量方法

（一）可变现净值的确定

企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

1 产成品、商品等直接用于出售的商品存货，没有销售合同约定的，其可变现净值应当在正常生产经营过程中，产成品或商品的一般销售价格减去估计的销售费用和相关税费等后的金额。

2 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为在正常生产经营过程中，该存货的市场价格减去估计的销售费用和相关税费后的金额。

3 需要经过加工的材料存货，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照可变现净值计量，其可变现净值为在正常生产经营过程中，以该材料所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、销售费用和相关税费后的金额。

4 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础，而不是估计售价，减去估计的销售费用和相关税费等后的金额确定。

企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，应分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。超出合同部分的存货的可变现净值，应当以一般销售价格为基础计算。

（二）存货跌价准备的计提与转回

1 存货跌价准备的计提。

资产负债表日，存货的成本高于可变现净值，企业应当计提存货跌价准备。

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

2 存货跌价准备的转回。

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

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

3 存货跌价准备的结转。

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。

对于因债务重组、非货币性交换转出的存货，应同时结转已计提的存货跌价准备，按债务重组和非货币性交换的原则进行会计处理。

按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

169

第三章 固定资产

[基本要求] (一) 掌握固定资产的确认条件

- (二) 掌握固定资产初始计量的核算
- (三) 掌握固定资产后续支出的核算
- (四) 掌握固定资产处置的核算
- (五) 熟悉固定资产折旧方法

[考试内容]

第一节 固定资产的确认和初始计量

一、固定资产的确认

固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：

- (1) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；
- (2) 使用寿命超过一个会计年度。

一项资产如要作为固定资产加以确认，除需要符合固定资产的定义，还要同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (1) 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该固定资产的成本能够可靠地计量。

固定资产的各组成部分如果具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供服务经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用中获得未来经济利益或者获得更多的未来经济利益，也应确认为固定资产。

二、固定资产的初始计量

(一) 固定资产初始计量原则

固定资产应当按照成本进行初始计量。对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时还应考虑弃置费用。

(二) 不同方式取得固定资产的初始计量

1 外购固定资产。

170

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费（此处的“相关税费”不包括允许抵扣的增值税进项税额）、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和购入需要安装的固定资产两类。以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

2 自行建造固定资产。

自行建造的固定资产，按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出作为入账价值。企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。

3 租入固定资产。

租赁有两种形式：一种是经营租赁；另一种是融资租赁。融资租赁参见本大纲第十章的相关内容。

4 其他方式取得的固定资产。

(1) 接受固定资产投资的企业，在办理了固定资产移交手续之后，应按投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值，但合同或协议约定价值不公允的除外；

(2) 非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产的成本，分别参见本大纲第七章、第十一章的相关内容。

第二节 固定资产的后续计量

一、固定资产折旧

企业应当对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。固定资产应当按月计提折旧，并根据其用途计入相关资产的成本或者当期损益。

企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

后续支出的处理原则为：符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

171

第三节 固定资产的处置

固定资产处置，包括固定资产的出售、转让、报废和毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

一、固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：（1）该固定资产处于处置状态；（2）该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

二、固定资产处置的会计处理

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值，是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因产生的固定资产报废清理净损益应计入营业外收支；因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置收益。

172

第四章 投资性房地产

[基本要求]

- （一）掌握投资性房地产的特征和范围
- （二）掌握投资性房地产的确认条件

(三) 掌握投资性房地产初始计量的核算

(四) 掌握与投资性房地产有关的后续支出的核算

(五) 掌握投资性房地产后续计量的核算

(六) 掌握投资性房地产转换的核算

(七) 熟悉投资性房地产处置的核算

[考试内容]

第一节 投资性房地产概述

一、投资性房地产的特征

投资性房地产，是为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

投资性房地产具有以下特征：

(1) 投资性房地产是一种经营性活动；(2) 投资性房地产在用途、状态、目的等方面

区别于作为生产经营场所的房地产

和用于销售的房地产。

二、投资性房地产的范围

投资性房地产，主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。

下列各项不属于投资性房地产：

(1) 自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产；(2) 作为

存货的房地产，通常指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销

售而正在开发的商品房和土地。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

一、投资性房地产的确认条件和初始计量

将某个项目确认为投资性房地产，首先应当符合投资性房地产的定义，其次要同

时满足投资性房地产的两个确认条件：

- (1) 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

二、与投资性房地产有关的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本；不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

第三节 投资性房地产的后续计量

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，满足特定条件时也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

一、采用成本模式计量的投资性房地产

在成本模式下，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，对投资性房地产进行后续计量、计提折旧或进行摊销，取得的租金收入，确认为其他业务收入；投资性房地产存在减值迹象的，还应当按照资产减值的有关规定进行处理，经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备，已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后的会计期间不得转回。

二、采用公允价值模式计量的投资性房地产

(一) 采用公允价值模式的条件采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

- 1 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；
- 2 企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

(二) 采用公允价值模式进行后续计量的会计处理企业采用公允价值模式进行后续计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，

应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益。投资性房地产取得的租金收入，确认为其他业务收入。

三、投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。从成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。

174

已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

第四节 投资性房地产的转换和处置

一、房地产的转换

（一）房地产的转换形式及转换日房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。企业有确凿证据表明房地产的用途发生改变，且满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

1 投资性房地产开始自用。转换日为房地产达到自用状态，企业开始将其用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

2 作为存货的房地产改为出租。转换日为房地产的租赁期开始日。

3 自用建筑物停止自用改为出租。转换日为租赁期开始日。

4 自用土地使用权停止自用改用于资本增值。转换日为自用土地使用权停止自用后，确定用于资本增值的日期。

5 房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转为存货。转换日为租赁期满，企业董事会或类似权力机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。

（二）房地产转换的会计处理

1 在成本模式下，房地产转换时，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

2 采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产或存货的账面价值，公允价值与原账面价值的差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益。

3 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量。转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额确认为资本公积（其他资本公积），计入所有者权益。

二、投资性房地产的处置

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益，即，将实际收到的处置收入计入其他业务收入，所处置投资性房地产的账面价值计入其他业务成本。

175

第五章 长期股权投资

[基本要求]

- (一) 掌握同一控制下的企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定方法
- (二) 掌握非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定方法
- (三) 掌握以非企业合并方式取得的长期股权投资初始投资成本的确定方法
- (四) 掌握长期股权投资成本法核算
- (五) 掌握长期股权投资权益法核算
- (六) 掌握长期股权投资核算方法转换的处理
- (七) 熟悉长期股权投资处置的核算

[考试内容]

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

本章涉及的长期股权投资，是指应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行核算的权益性投资，即投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。除上述以外其他的权益性投资，包括风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第2号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，应当按照《企业会计准则第2号——金融工具确认和计量》的规定核算。

一、企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，应分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定其初始投资成本。

同一控制下的企业合并，合并方在合并日应当按照被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——

企业合并》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并方或购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

176

二、企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

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

2 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。

3 以非货币性资产交换、债务重组等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本的确定分别参照本大纲第七章和第十一章的相关内容。

企业无论是以何种方式取得长期股权投资，取得投资时，对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成长期股权投资成本。

第二节 长期股权投资的后续计量

投资方应根据对被投资单位的影响程度等情况的不同，对长期股权投资分别采用成本法和权益法核算。

一、成本法

投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。

采用成本法核算的长期股权投资，应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。投资企业在确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。有迹象表明相关长期股权投资发生减值的，应进行减值测试，长期股权投资可收回金额低于账面价值的，应当计提减值准备。

二、权益法

投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资应当采用权益法核算。采用权益法核算的长期股权投资，一般的会计处理为：

一是初始投资或追加投资时，按照初始投资成本或追加投资的投资成本，增加长期股权投资账面价值。

二是比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，不调整长期股权投资账面价值；前者小于后者的，应当按照两者之间的差额调增长期股权投资的账面价值，同时计入当期损益。

三是持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整长期股权投资的账面价值，并分别以下情况处理：对于因被投资单位实现净损益和其他综合收益而产生的所有者权益的变动，投资方应当按照应享有或应分担的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益和其他综合收益；对于被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；对于被投资单位除

177

净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值，同时计入所有者权益。

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。

投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

三、长期股权投资核算方法的转换

投资方在持有权益性投资期间，因各方面情况的变化，可能导致按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》核算的长期股权投资与按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算的金融资产之间的转换，也可能导致长期股权投资核算方法的转换。具体包括公允价值计量转权益法核算，公允价值计量或权益法核算转成本法核算，权益法核算转公允价值计量，成本法转权益法，成本法核算转公允价值计量。

四、长期股权投资的减值

投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照本大纲第八章的相关内容对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

五、长期股权投资的处置

处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，全部或按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理；因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当全部或按相应比例转入当期损益。

178

第六章 无形资产

[基本要求] (一) 掌握无形资产的确认条件

- (二) 掌握无形资产初始计量的核算
- (三) 掌握研究与开发支出的确认条件
- (四) 掌握无形资产使用寿命的确定原则
- (五) 掌握无形资产摊销原则
- (六) 熟悉无形资产处置的核算

[考试内容]

第一节 无形资产的确认和初始计量

一、无形资产的特征和内容

(一) 无形资产的特征

无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

(1) 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独用于出售或转让等，而不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产，表明无形资产可辨认。在某些情况下，无形资产可能需要与有关的合同一起用于出售转让等，此类无形资产也视为可辨认。

(2) 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

(二) 无形资产的内容

无形资产通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不符合无形资产的定义。客户关系、人力资源等，由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义。

二、无形资产的确认条件

无形资产应当在符合定义的前提下，同时满足以下两个确认条件时，才能予以确认：

(1) 与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；

(2) 该无形资产的成本能够可靠地计量。

三、无形资产的初始计量

无形资产通常按照实际成本进行初始计量。

(一) 外购无形资产的成本

外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

(二) 投资者投入无形资产的成本 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

(三) 通过非货币性资产交换和债务重组等方式取得无形资产的成本 通过非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产的成本，分别参见本大纲第七章、第十一章的相关内容。

(四) 土地使用权的处理

企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

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

(2) 企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和建筑物的价值的，应当对实际支付的价款按照合理的方法在土地使用权与地上建筑物之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。

企业改变土地使用权的用途，停止自用土地使用权而用于赚取租金或资本增值时，应按其账面价值转为投资性房地产。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

一、研究与开发阶段的区分

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识等进行的独创性的有计划调查。研究阶段基本上是探索性的，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已经进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

开发，是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

180

二、研究与开发阶段支出的确认

企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。

企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

- (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；
- (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。

无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时作为管理费用，全部计入当期损益。

三、内部开发的无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产成本，由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。其成本仅包括自满足无形资产确认条件后至达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

第三节 无形资产的后继计量

一、无形资产使用寿命的确定

无形资产的后续计量以其使用寿命为基础。

(一) 估计无形资产使用寿命应考虑的因素

企业估计无形资产的使用寿命，通常应考虑《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定的各项因素

(二) 无形资产使用寿命的确定

1 源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产，其使用寿命通常不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，则仅当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时，续约期才能够包括在使用寿命的估计中。

2 没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。

经过上述努力确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将其作为使用寿命不确定的无形资产。

181

(三) 无形资产使用寿命的复核

企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命进行复核。无形资产的使用寿命与以前估计不同的，应当改变摊销期限。

企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当作为会计估计变更进行处理，并按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

二、使用寿命有限的无形资产摊销

使用寿命有限的无形资产，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销。

(一) 应摊销金额

无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。无形资产的残值一般为零，但下列情况除外：

1 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；

2 可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

（二）摊销期和摊销方法

企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。

企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期消耗方式。无法可靠确定预期消耗方式的，应当采用直线法摊销。企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核，使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销年限和摊销方法。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或其他资产的，其所包含的经济利益是通过转入所生产的产品或其他资产中实现的，则该无形资产的摊销金额应当计入相关资产的成本。

三、使用寿命不确定的无形资产减值测试

使用寿命不确定的无形资产，在持有期间不需要进行摊销，但应当至少在每年年度终了进行减值测试，如经减值测试表明已发生减值的，应计提相应的减值准备。

第四节 无形资产的处置

无形资产的处置，主要是无形资产对外出租、出售，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予转销并终止确认。

182

一、无形资产出租

企业让渡无形资产使用权并收取租金，在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入和费用。

二、无形资产出售

企业出售无形资产，表明企业放弃该无形资产的所有权，应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失，计入当期损益。但值得注意的是，企业出售无形资产确认其利得的时点，应按照收入确认中的相关原则进行确定。

三、无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，应将其报废并予以转销，其账面价值转作当期损益。

183

第七章 非货币性资产交换

[基本要求]

- (一) 掌握非货币性资产交换的特征和认定
- (二) 掌握非货币性资产交换具有商业实质的条件
- (三) 掌握换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量的情形
- (四) 掌握不涉及补价情况下的非货币性资产交换的核算
- (五) 掌握涉及补价情况下的非货币性资产交换的核算
- (六) 熟悉涉及多项资产的非货币性资产交换的核算

[考试内容]

第一节 非货币性资产交换特征和认定

一、非货币性资产交换的特征

非货币性资产交换，是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等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）。其中，货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、银行存款、

应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。

二、非货币性资产交换的认定

认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于 25% 作为参考比例。支付的货币性资产占换入资产公允价值（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例，或者收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于 25% 的，视为非货币性资产交换；高于 25%（含 25%）的，视为货币性资产交换。

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

一、非货币性资产交换具有商业实质的判断

认定某项非货币性资产交换具有商业实质，必须满足下列条件之一：

（1）换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同；

184

（2）换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在，可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

二、公允价值能否可靠计量的判断

属于以下三种情形之一的，换入资产或换出资产的公允价值视为能够可靠计量：（1）

换入资产或换出资产存在活跃市场，以市场价格为基础确定公允价值；（2）换入资产

或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场，以

同类或类似资产市场价格为基础确定公允价值；

（3）换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，采用估值技术确定公允价值。该公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。

三、非货币性资产交换的确认和计量原则

（一）以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

1 非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：

(1) 该项交换具有商业实质；(2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

2 在以公允价值计量的情况下，无论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，就通常会涉及损益的确认，非货币性资产交换的会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别。

3 发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分别情况处理：

(1) 支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（或换入资产的公允价值）和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

(2) 收到补价方：应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

(二) 以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

1 非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

2 发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分别情况处理：

(1) 支付补价方：应当以换出资产的账面价值，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的成本；不确认损益；

185

(2) 收到补价方：应当以换出资产的账面价值，减去收到的补价，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本；不确认损益。

3 非货币性资产交换同时换入多项资产的，在确定各项换入资产的成本时，应当分别按下列情况处理：

(1) 非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产的公允价值能够可靠计量的，应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本；

(2) 非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的，应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。

186

第八章 资产减值

[基本要求]

- (一) 掌握认定资产可能发生减值的迹象
- (二) 掌握资产可收回金额的计量方法
- (三) 掌握资产减值损失的确定原则
- (四) 掌握资产组的认定方法及其减值的处理
- (五) 熟悉资产减值的特征

[考试内容]

第一节 资产减值概述

一、资产减值的特征和范围

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本章所指资产，除特别说明外，包括单项资产和资产组。

本章涉及的资产减值对象主要包括以下资产：对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资，采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，固定资产，生产性生物资产，无形资产以及探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

本章不涉及下列资产减值的会计处理：存货、消耗性生物资产、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产、建造合同形成的资产、递延所得税资产、融资租赁中出租人未担保余值、未探明石油天然气矿区权益，以及本大纲第九章所涉及的金融资产等。

二、资产可能发生减值的迹象

资产可能发生减值的迹象主要包括以下方面：

- 1 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。
- 2 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。
- 3 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。
- 4 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

5 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

6 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。

7 其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

此外，采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益后，应当考虑长期股权投资是否发生了减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额等类似情况。

第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定

一、资产可收回金额计量的基本要求

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。

在估计资产的可收回金额时，应当遵循重要性要求。

二、资产的公允价值减去处置费用后净额的确定

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金流入。其中，处置费用，是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

三、资产预计未来现金流量现值的确定

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

四、资产减值损失的确定

企业在对资产进行减值测试并计算确定资产的可收回金额后，如果资产的可收回金额低于账面价值，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。

188

资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。但是，遇到资产报废、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、通过债务重组抵偿债务等情况，同时符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

第三节 资产组减值的处理

一、资产组的认定

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入。

资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。在认定资产组产生的现金流入是否基本上独立于其他资产或资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并在报表附注中作出说明。

二、资产组可收回金额和账面价值的确定

资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

三、资产组减值测试

企业在对资产组（包括资产组组合，下同）进行减值测试并计算确定资产组的可收回金额后，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，应当按照差额确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

1 抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；

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

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导

致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

四、总部资产减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或者资产组

189

组合进行。资产组组合是由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

在资产负债表日，如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别情况进行处理。190

第九章 金融资产

[基本要求]

- (一) 掌握金融资产的特征和分类
- (二) 掌握金融资产初始计量的核算
- (三) 掌握采用实际利率确定金融资产摊余成本的方法
- (四) 掌握各类金融资产后续计量的核算
- (五) 掌握金融资产减值损失的核算
- (六) 熟悉金融资产之间重分类的核算
- (七) 了解公允价值的确定

[考试内容]

第一节 金融资产的分类

金融资产，主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、垫款、其他应收款、应收股利、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。

企业应当在初始确认金融资产时，将其划分为四类：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产。金融资产的分类一经确定，不得随意改变。

一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

此类金融资产可以进一步划分为交易性金融资产和直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

金融资产满足下列条件之一的，应当划分为交易性金融资产：

- (1) 取得该金融资产的目的，主要是为了近期内出售；
- (2) 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理；
- (3) 属于衍生工具。

但是，被指定为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具，与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。

只有在满足下列条件之一时，企业才能将某项金融资产直接指定为以公允价值计

191

量且其变动计入当期损益的金融资产：

- (1) 该指定可以消除或明显减少由于该金融资产的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况；
- (2) 企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合等，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

二、持有至到期投资

持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。通常情况下，企业持有的、在活跃市场上有公开报价的国债、企业债券、金融债券等，可以划分为持有至到期投资。

三、贷款和应收款项

贷款和应收款项，是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。通常情况下，一般企业因销售商品或提供劳务形成的应收款项、商业银行发放的贷款等，由于在活跃市场上没有报价，回收金额固定或可确定，从而可以划分为此类。

四、可供出售金融资产

可供出售金融资产，是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及没有划分为持有至到期投资、贷款和应收款项、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。通常情况下，划分为此类的金融资产应当在活跃市场上有报价，企业从二级市场上购入的有报价的债券投资、股票投资、基金投资等，没有划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，可以划分为可供出售金融资产。

五、不同类金融资产之间的重分类

1 企业在初始确认时将某金融资产划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产后，不能重分类为其他类金融资产；其他类金融资产也不能重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

2 持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产三类金融资产之间，也不得随意重分类。

3 企业因持有意图或能力的改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产。

第二节 金融资产的计量

一、金融资产的初始计量

企业初始确认的金融资产，应当按照公允价值计量。

192

交易费用是否应计入金融资产的初始入账金额，取决于其分类。如果企业在初始确认某项金融资产时将其划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，发生的相关交易费用应直接计入当期损益（投资收益），不计入该金融资产的初始入账金额。如果企业将该金融资产划分为其他三类，发生的相关交易费用应当计入初始确认金额。交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。

企业取得金融资产支付的价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目，不构成金融资产的初始入账金额。

二、公允价值的确定

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

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

三、金融资产的后续计量

金融资产的后继计量，主要是在资产负债表日对金融资产的计量。（一）

金融资产的后继计量原则企业应当按照以下原则对金融资产进行后继计量：

1 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当按照公允价值计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。

2 持有至到期投资，应当采用实际利率法，按摊余成本计量。

3 贷款和应收款项，应当采用实际利率法，按摊余成本计量。

4 可供出售金融资产，应当按照公允价值计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。

（二）实际利率法及摊余成本

1 实际利率法。

实际利率法，是指按照金融资产或金融负债（含一组金融资产或金融负债）的实际利率计算其摊余成本及各期利息收入或利息费用的方法。

2 摊余成本。

金融资产或金融负债的摊余成本，是指该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果：

（1）扣除已偿还的本金；

（2）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；

（3）扣除已发生的减值损失（仅适用于金融资产）。

对于要求采用实际利率法摊余成本进行后继计量的金融资产或金融负债，如果有客观证据表明该金融资产或金融负债的实际利率计算的各期利息收入或利息费用与名义利率计算的相差很小，也可以采用名义利率摊余成本进行后继计量。

193

（三）金融资产相关利得或损失的处理

1 对于按照公允价值进行后继计量的金融资产，其公允价值变动形成利得或损失，除与套期保值有关外，应当按照下列规定处理：

（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产公允价值变动形成的利得或损失，应当计入当期损益；

（2）可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益，在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益。

可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益。采用实际利率法计算的可供出售金融资产的利息收入，应当计入当期损益；可供出售权益工具投资的现金股利，应当在被投资单位宣告发放股利时计入当期损益。

2 以摊余成本计量的金融资产，在发生减值、摊销或终止确认时产生的利得或损失，应当计入当期损益。但是，该金融资产被指定为被套期项目的，相关的利得或损失的处理，适用《企业会计准则第 24 号——套期保值》。

四、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当以公允价值进行后续计量，公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）。

企业持有该金融资产期间取得的债券利息或现金股利，应当在计息日或现金股利宣告发放日确认为投资收益。

五、持有至到期投资的会计处理

持有至到期投资应当以摊余成本进行后续计量。持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入，计入投资收益。实际利率应当在取得持有至到期投资时确定，在该持有至到期投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与票面利率差别较小的，也可按票面利率计算利息收入，计入投资收益。

处置持有至到期投资时，应将所取得价款与该投资账面价值之间的差额计入投资收益。

六、贷款和应收款项的会计处理

贷款和应收款项应当以摊余成本进行后续计量。贷款持有期间所确认的利息收入，应当根据实际利率计算。实际利率应在取得贷款时确定，在该贷款预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与合同利率差别较小的，也可按合同利率计算利息收入。

企业收回或处置贷款和应收款项时，应将取得的价款与该贷款和应收款项账面价值之间的差额计入当期损益。

七、可供出售金融资产的会计处理

可供出售金融资产应当以公允价值进行后续计量。公允价值变动形成的利得或损

失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益（其他综合收益），在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益（投资收益）。

可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益（财务费用等）。采用实际利率法计算的可供出售金融资产的利息收入，应当计入当期损益（投资收益等）；可供出售权益工具投资的现金股利，应当在被投资单位宣告发放股利时计入当期损益（投资收益等）。

八、金融资产之间重分类的处理

1 企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资的账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

2 持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大且不属于例外情况，使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的，企业应当将该投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

第三节 金融资产的减值

一、金融资产减值损失的确认

企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查，有客观证据表明该金融资产发生减值的，应当计提减值准备。

表明金融资产发生减值的客观证据，包括下列各项：

- （1）发行方或债务人发生严重财务困难。
- （2）债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等。
- （3）债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步。
- （4）债务人很可能倒闭或进行其他财务重组。

（5）因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易。

（6）无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等。

(7) 发行方经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本。

195

(8) 权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌。

(9) 其他表明金融资产发生减值的客观证据。

二、金融资产减值损失的计量

(一) 持有至到期投资、贷款和应收款项减值损失的计量

1 持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产发生减值时，应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量（不包括尚未发生的未来信用损失）现值，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益。

短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小的，在确定相关减值损失时，可不对其预计未来现金流量进行折现。

2 对于存在大量性质类似且以摊余成本后续计量金融资产的企业，在考虑金融资产减值测试时，应当先将单项金额重大的金融资产区分开来，单独进行减值测试。如有客观证据表明其已发生减值，应当确认减值损失，计入当期损益。对单项金额不重大的金融资产，可以单独进行减值测试，或包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。实务中，企业可以根据具体情况确定单项金额重大的标准。该项标准一经确定，应当一致运用，不得随意变更。

单独测试未发现减值的金融资产（包括单项金额重大和不重大的金融资产），应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试。已单项确认减值损失的金融资产，不应包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

(二) 可供出售金融资产减值损失的计量

1 可供出售金融资产发生减值时，即使该金融资产没有终止确认，原直接计入所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失，也应当予以转出，计入当期损益。该转出的累计损失，为可供出售金融资产的初始取得成本扣除已收回本金和已摊销金额、当前公允价值和原已计入损益的减值损失后的余额。

2 对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的，应在原确认的减值损失范围内按已恢复的金额予以转回，计入当期损益（资产减值损失）。

3 可供出售权益工具投资发生的减值损失，不得通过损益转回。但是，在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，或与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产发生的减值损失，不得转回。

第十章 负债及借款费用

[基本要求]

- (一) 掌握职工薪酬的定义和内容
- (二) 掌握职工薪酬的确认和计量
- (三) 掌握长期借款、应付债券和长期应付款的会计处理
- (四) 掌握承租人对融资租赁的会计处理
- (五) 掌握借款费用的范围和确认原则
- (六) 掌握借款费用资本化期间和资本化金额的确定
- (七) 熟悉借款费用应予资本化的借款范围

[考试内容]

第一节 应付职工薪酬

一、职工薪酬的内容

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。这里所称的职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的员工。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关

197

系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

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

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

二、职工薪酬的确认和计量

（一）短期薪酬

1 一般短期薪酬的确认和计量。

企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期薪酬，应当根据职工提供服务情况和工资标准等计算计入职工薪酬的工资总额，并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相关负债，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

2 短期带薪缺勤的确认和计量。

带薪缺勤，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累计缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。

3 短期利润分享计划的确认和计量。

短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

(1) 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；(2) 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。属于下列三种情

形之一的，视为义务金额能够可靠估计：①在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；②该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；③过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。如果企业预期在职工为其提供相关服务的年度报告期

198

间结束后 1 2 个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用其他长期职工福利的有关规定。

(二) 离职后福利

设定提存计划，是指企业向独立的基金缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后 1 2 个

月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

(三) 辞退福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

对于职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，如发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理。

(四) 其他长期职工福利

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。符合设定受益计划条件的，应当按照设定受益计划的有关规定进行会计处理。

第二节 长期负债

一、长期借款

长期借款，是指企业从银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上（不含 1 年）的借款。

在资产负债表日，企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定长期借款的利息费用。

二、应付债券

（一）一般公司债券

利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。

资产负债表日，企业应按应付债券的摊余成本和实际利率计算确定债券利息费用，按票面利率计算确定应付未付利息。

199

（二）可转换公司债券

企业发行的可转换公司债券，既含有负债成分又含有权益成分，应当在初始确认时将负债和权益成分进行分拆，分别进行处理。企业在进行分拆时，应当先确定负债成分的公允价值并以此作为其初始确认金额，确认为应付债券；再按照该可转换公司债券整体的发行价格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，确认为其他权益工具。

需要注意的是，企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券（以下简称“分离交易可转换公司债券”），其认股权符合《企业会计准则第 2 2 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 3 7 号——金融工具列报》有关权益工具定义的，应当按照分离交易可转换公司债券发行价格，减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的差额，确认为一项权益工具（其他权益工具）。认股权持有人到期没有行权的，企业应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积（股本溢价）。

三、长期应付款

长期应付款，是指企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括应付融资租赁租入固定资产的租赁费、具有融资性质的延期付款购买资产发生的应付款项等。

（一）应付融资租入固定资产的租赁费在租赁开始日，承租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁，并确定在租赁期

开始日应确认的金额。满足下列标准之一的，应认定为融资租赁：

1 在租赁期届满时，资产的所有权转移给承租人。

2 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计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合理地确定承租人将会行使这种选择权。

3 租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。

4 就承租人而言，租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公允价值。

5 租赁资产性质特殊，如果不做较大改造，只有承租人才能使用。

在租赁期开始日，承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行初始确认。

企业采用融资租赁方式租入的固定资产，应在租赁期开始日，将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用，作为租入资产的入账价值。企业在计算最低租赁付款额的现值时，能够取得出租人租赁内含利率的，应当采用租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。企业无法取得出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

在融资租赁下，承租人向出租人支付的租金中，包含了本金和利息两部分。在分摊未确认融资费用时，承租人应当采用实际利率法。

承租人发生的履约成本通常应计入当期损益。或有租金在实际发生时，计入当期损益。

（二）具有融资性质的延期付款购买资产企业购买资产有可能延期支付有关价款。如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本应当以延期支付购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，符合资本化条件的，计入相关资产成本，否则计入当期损益。

第三节 借款费用

一、借款费用的范围

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本，包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

对于企业发生的权益性融资费用，不应包括在借款费用中。但是，承租人确认的融资租赁发生的融资费用属于借款费用。

二、借款费用的确认

（一）确认原则

企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

（二）借款费用应予资本化的借款范围借款费用应予资本化的借款范围既包括专门借款，也可包括一般借款。专门借款

是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。只有在购建或者生产某项符合资本化条件的资产占用了一般借款时，才应与该部分一般借款相关的借款费用资本化；否则，所发生的借款费用应当计入当期损益。

（三）借款费用资本化期间的确定只有发生在资本化期间内的有关借款费用才允许资本化。资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

1 借款费用开始资本化的时点。

借款费用开始资本化必须同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

2 借款费用暂停资本化的时间。

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

3 借款费用停止资本化的时点。

201

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

三、借款费用的计量

（一）借款利息资本化金额的确定

1 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金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后的金额，确定专门借款应予资本化的利息金额。

2 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

3 每一会计期间的利息资本化金额不应超过当期相关借款实际发生的利息金额。

（二）借款辅助费用资本化金额的确定对于企业发生的专门借款辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产

达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化；否则，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额是按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际

利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额。

(三) 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入

符合资本化条件的资产的成本；除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。

202

第十一章 债务重组

[基本要求]

(一) 掌握债务人对债务重组的会计处理

(二) 掌握债权人对债务重组的会计处理

(三) 熟悉债务重组方式

[考试内容]

第一节 债务重组方式

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。其中，债务人发生财务困难，是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他原因，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。债权人作出让步，是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。

债务重组主要有以下几种方式：

(1) 以资产清偿债务，即债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式；

(2) 将债务转为资本，即债务人将债务转为资本，同时债权人将债权转为股权的

债务重组方式；

(3) 修改其他债务条件，即修改不包括上述第一种、第二种情形在内的债务条件进行债

务重组的方式；

(4) 以上三种方式的组合，即采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组方式。

第二节 债务重组的会计处理

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

一、以资产清偿债务

（一）以现金清偿债务

1 以现金清偿债务的，债务人应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务，并将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额计入当期损益（营业外收入）。

2 以现金清偿债务的，债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，终止确认重组债权，并将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额计入当期损益（营业外支

203

出）。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入营业外支出（债务重组损失）；冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。

（二）以非现金资产清偿债务

1 以非现金资产清偿债务的，债务人应当在符合金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务，并将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益。

2 以非现金资产清偿债务的，债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，终止确认重组债权，并对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入当期损益（营业外支出）。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入营业外支出（债务重组损失）；冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。

二、将债务转为资本

1 将债务转为资本的，债务人应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务，并将债权人放弃债权而享有股份的面值总额（或者股权份额）确认为股本（或者实收资本），股份（或者股权）的公允价值与股本（或者实收资本）之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额（或者股权的公允价值）的差额计入当期损益（营业外收入）。

2 将债务转为资本的，债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，终止确认重组债权，并将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额计入当期损益（营业外支出）。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，作为债务重组损失计入营业外支出。

三、修改其他债务条件

1 修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值，重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，计入当期损益（营业外收入）。

修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额，计入当期损益（营业外收入）。

2 修改其他债务条件的，债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额计入当期损益（营业外支出）。如债权人已对该债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，作为债务重组损失计入营业外支出。

204

修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。

四、以上三种方式的组合方式

1 债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按照修改其他债务条件的债务重组会计处理规定进行处理。

2 债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产的公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按照修改其他债务条件的债务重组会计处理规定进行处理。

205

第十二章 或有事项

[基本要求] (一) 掌握预计负债的确认条件

(二) 掌握预计负债的计量原则

(三) 掌握亏损合同和重组形成的或有事项的处理

(四) 熟悉或有事项的特征和常见或有事项

[考试内容]

第一节 或有事项概述

一、或有事项的概念及其特征

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

常见的或有事项有：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、环境污染整治、承诺、亏损合同、重组义务等。

二、或有负债和或有资产

或有负债，是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

第二节 或有事项的确认和计量

一、或有事项的确认

与或有事项相关的义务同时满足以下条件的，应当确认为预计负债：（1）

该义务是企业承担的现时义务；（2）履行该义务很可能导致经济利益流出

企业；（3）该义务的金额能够可靠地计量。

206

二、或有事项的计量

（一）最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。所需支出不存在一个连续范围，或者虽存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不同的，应分别以下情况处理：若或有事项仅涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定；若或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率加权计算确定。

（二）预期可获得补偿的处理

企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值。

（三）预计负债的计量需要考虑的其他因素企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。

三、资产负债表日对预计负债账面价值的复核

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，有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

第三节 或有事项会计处理原则的应用

一、未决诉讼或未决仲裁

诉讼，是指当事人不能通过协商解决争议，因而在人民法院起诉、应诉，请求人民法院通过审判程序解决纠纷的活动。诉讼尚未裁决之前，对于被告来说，可能形成一项或有负债或者预计负债；对于原告来说，则可能形成一项或有资产。

仲裁，是指经济法的各方当事人依照事先约定或事后达成的书面仲裁协议，共同选定仲裁机构并由其对争议依法做出具有约束力裁决的一种活动。作为当事人一方，仲裁的结果在仲裁决定公布以前是不确定的，会构成一项潜在义务或现时义务，或者潜在资产。

二、债务担保

债务担保在企业中是较为普遍的现象。作为提供担保的一方，在被担保方无法履行合同的情况下，常常承担连带责任。

207

三、产品质量保证

产品质量保证，通常指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的一种承诺。在约定期内（或终身保修），若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之相关的其他属于正常范围的问题，企业负有更换产品、免费或只收成本价进行修理等责任。为此，企业应当在符合确认条件的情况下，于收入实现时确认相关预计负债。

四、亏损合同

亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。亏损合同存在标的资产的，应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。企业不应就未来经营亏损确认预计负债。

五、重组义务

重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：

- （1）出售或终止企业的部分经营业务；
- （2）对企业的组织结构进行较大调整；
- （3）关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

企业承担的重组义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额，直接支出是企业重组必须承担的、与主体继续进行的活动无关的支出，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。同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：

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

（2）该重组计划已对外公告，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

第十三章 收入

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

[基本要求]

- (一) 掌握销售商品收入的确认和计量
- (二) 掌握提供劳务收入的确认和计量
- (三) 掌握让渡资产使用权收入的确认和计量
- (四) 掌握建造合同收入和费用的确认和计量
- (五) 熟悉现金折扣、商业折扣、销售折让和销售退回的处理

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

[考试内容]

第一节 销售商品收入的确认和计量

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

一、销售商品收入的确认

商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品。销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
- (2) 企业既没有保留

通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品

实施有效控制；

- (3) 收入的金额能够可靠地计量；

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

- (4) 相关的经济利益很可能流入企业；
- (5) 相关的

已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

二、销售商品收入的计量

通常情况下，企业应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额。销售商品收入的计量具体涉及托收承付方式销售商品、预收款销售商品、委托代销商品、商品需要安装和检验销售、订货销售、以旧换新销售、销售退回及附有销售退回条件的销售商品、房地产销售、具有融资性质的分期收款销售商品、售后回购、售后租回等不同情况下的收入计量，以及现金折扣、商业折扣、销售折让等方面。

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

第二节 提供劳务收入的确认和计量

一、提供劳务交易结果能够可靠估计的处理

企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比

209

法确认提供劳务收入。

提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

(1) 收入的金额能够可靠地计量；(2) 相关的经济利益很可能流入企业；(3) 交易的完工进度能够可靠地确定；

(4) 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入和费用的方法。

二、提供劳务交易结果不能可靠估计的处理

1 已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，应按已经发生的能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。

2 已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

三、同时销售商品和提供劳务的处理

企业与其他企业签订的合同或协议，有时既包括销售商品又包括提供劳务，如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，企业应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理；如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品进行会计处理。

四、特殊劳务交易的处理

下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入，主要涉及安装费、宣传媒介收费、为特定客户开发软件收费、包括在商品售价内可区分的服务费、艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费、申请入会费和会员费、特许权费、长期收费等特殊劳务交易。

五、授予客户奖励积分的处理

企业存在授予客户奖励积分的，在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的部分确认为收入、奖励积分的公允价值确认为递

延收益。在客户兑换奖励积分时，授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入。

第三节 让渡资产使用权收入的确认和计量

210 让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等。企业对外出租资产收取的租

金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利等，也构成让渡资产使用权收入，具体内容分别参见本大纲有关租赁、金融资产、长期股权投资等相关章节。

让渡资产使用权收入同时满足下列条件时，才能予以确认：

(1) 相关的经济利益很可能流入企业；(2) 收入的金额能够可靠地计量。

一、利息收入的处理

企业应在资产负债表日，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利息收入金额。

二、使用费收入的处理

使用费收入应当按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入；提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同或协议规定分期收取使用费的，通常应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

第四节 建造合同收入的确认和计量

一、建造合同的类型

建造合同，是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

二、合同的分立与合并

(一) 合同分立

一项包括建造数项资产的建造合同，同时满足下列条件的，每项资产应当分立为单项合同：

(1) 每项资产均有独立的建造计划；(2) 与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合

同条款；(3) 每项资产的收入和成本可以单独辨认。

(二) 合同合并

一组合同无论对应单个客户还是多个客户，同时满足下列条件时，应当合并为单项合同：

(1) 该组合同按“一揽子”交易签订；(2) 该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；(3) 该组合同同时或依次履行。

211

(三) 追加资产的建造

追加资产的建造，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：

(1) 该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异；

(2) 议定该追加资产的造价时，不需要考虑原合同价款。

三、建造合同收入和成本的内容

(一) 建造合同收入

建造合同收入，包括合同规定的初始收入以及因合同变更、索赔、奖励等形成的收入两部分。

(二) 建造合同成本

建造合同成本，包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

因订立合同而发生的有关费用，如差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足相关条件的，应当直接计入当期损益。

合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益，应当冲减合同成本。

四、合同结果能够可靠估计时的处理

在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠地估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。

企业应当区分固定造价合同和成本加成合同，分别判断建造合同结果是否能够可靠地估计。

企业确定合同完工进度可以选用下列方法：

- (1) 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例；
- (2) 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例；
- (3) 实际测定的完工进度。

五、合同结果不能够可靠估计时的处理

1 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用。

2 合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

六、合同预计损失的处理

建造承包商正在建造的资产，类似于工业企业的在产品，性质上属于建造承包商的存货，期末应当对其进行减值测试。如果建造合同的预计总成本超过合同总收入，则形成合同预计损失，应提取损失准备，并计入当期损益。合同完工时，将已计提的损失准备冲减合同费用。

212

第十四章 政府补助

[基本要求]

- (一) 掌握政府补助的定义和分类
- (二) 掌握政府补助的会计处理

[考试内容]

第一节 政府补助概述

一、政府补助的定义及其特征

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。

政府补助具有下列特征：(1) 政府补助是来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。(2) 政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。

二、政府补助的分类

政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

第二节 政府补助的会计处理

一、会计处理方法

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。

与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

二、与资产相关的政府补助

总额法下，企业应当将与资产相关政府补助确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。净额法下，企业应当将与资产相关的政府补助冲减相关资产的账面价值，按照扣减了政府补助后的资产价值对相关资产计提折

旧或进行摊销。

三、与收益相关的政府补助

总额法下，与收益相关政府补助应当计入其他收益或营业外收入。净额法下，与收益相关政府补助应当冲减相关成本费用或营业外支出。

与收益相关的政府补助用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

四、综合性项目政府补助的会计处理

对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

五、政府补助退回的会计处理

已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：（1）初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；（2）存在相关递延收

益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；（3）属于其他情况的，直接计入当期损益。

214

第十五章 所得税

[基本要求]

- （一）掌握资产、负债计税基础的确定
- （二）掌握应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定
- （三）掌握递延所得税资产和递延所得税负债的确认
- （四）掌握所得税费用的确认和计量
- （五）熟悉所得税会计处理程序

[考试内容]

第一节 计税基础与暂时性差异

一、资产、负债的计税基础

（一）资产的计税基础

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

（二）负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予以抵扣的金额。

二、暂时性差异

暂时性差异，是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。按照该差额对未来期间应纳税所得额的影响，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

第二节 递延所得税负债和递延所得税资产

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

一、递延所得税负债的确认和计量

(一) 确认递延所得税负债的情况除明确规定不应确认递延所得税负债的情况以外，企业应当确认所有应纳税暂时

215

性差异产生的递延所得税负债，并计入所得税费用。

非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成应纳税暂时性差异的，应确认相应的递延所得税负债，同时调整合并中应予确认的商誉；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的应纳税暂时性差异，相应的递延所得税负债应计入所有者权益，如因可供出售金融资产公允价值上升而应确认的递延所得税负债。

(二) 不确认递延所得税负债的情况

不确认递延所得税负债的情况包括：

1 商誉的初始确认。

2 除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异的，相应的递延所得税负债不予确认。

3 企业对与子公司、联营企业、合营企业等的投资相关的应纳税暂时性差异，在投资企业能够控制暂时性差异转回的时间并且预计有关的暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回时，不确认相应的递延所得税负债。

需要指出的是，企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

(三) 递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。但是，无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。适用税率是指按照税法规定，在暂时性差异预计转回期间执行的税率。

二、递延所得税资产的确认和计量

(一) 确认递延所得税资产的情况企业对于可抵扣暂时性差异可能产生的未来经济利益，应以很可能取得用来抵扣

可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，并减少所得税费用。在估计未来期间可能取得的应纳税所得额时，除正常生产经营所得外，还应考虑将于未来期间转回的应纳税暂时性差异导致的应税金额等因素。

下列交易或事项中产生的可抵扣暂时性差异，应根据交易或事项的不同情况确认相应的递延所得税资产：

1 企业对于能够结转以后年度的未弥补亏损，应视同可抵扣暂时性差异，以很可能获得用来抵扣该部分亏损的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

2 对于与子公司、联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，如果有关的暂时性差异在可预见的未来很可能转回，并且企业很可能获得用来抵扣该可抵扣暂时性差异的应纳税所得额时，应确认相关的递延所得税资产。

216

3 非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，同时调整合并中应予确认的商誉。

4 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。

(二) 不确认递延所得税资产的情况除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所

得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异的，相应的递延所得税资产不予确认。

(三) 递延所得税资产的计量

确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。递延所得税资产不要求折现。

资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

递延所得税资产的账面价值因上述原因减记以后，继后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

三、适用所得税税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，以反映所得税税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下产生的调整金额应确认为当期所得税费用（或收益）。

第三节 所得税费用的确认和计量

一、当期所得税

资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照税法规定计算的预期应缴纳（或返还）的所得税金额计量。

企业在确定当期所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税法的规定进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

二、递延所得税费用（或收益）

递延所得税费用（或收益）是按照会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延

217

所得税负债在会计期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产和递延所得税负债的当期发生额，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

如果某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

非同一控制下的企业合并中因资产、负债的入账价值与其计税基础不同产生的递延所得税资产或递延所得税负债，其确认结果直接影响购买日确认的商誉或计入利润表的损益金额，不影响购买日的所得税费用。

三、所得税费用

计算确定了当期应交所得税及递延所得税费用（或收益）以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用} \text{（或收益）}$$

四、合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

五、所得税的列报

递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

同时满足以下条件时，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示：

- (1) 企业拥有以净额结算的法定权利；
- (2) 意图以净额

结算或取得资产、清偿负债同时进行。

同时满足以下条件时，企业应当将递延所得税资产与递延所得税负债以抵销后的净额列示：

- (1) 企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；
- (2) 递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征

收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及递延所得税负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和当期所得税负债或是同时取得资产、清偿负债。

218

第十六章 外币折算

[基本要求] (一) 掌握外币交

易的会计处理

(二) 掌握非恶性通货膨胀条件下外币财务报表的折算方法

(三) 掌握境外经营处置的会计处理

(四) 熟悉记账本位币的确定方法

[考试内容]

第一节 外币交易的会计处理

外币交易，是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。外币是企业记账本位币以外的货币。

一、记账本位币的确定

记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

(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，除考虑上述因素外，还应当考虑下列因素：(1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；(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；

(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；

(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。企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，

219

应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

二、外币交易的会计处理原则

对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。企业通常应当采用即期汇率进行折算。汇率变动不大的，为简化核算，也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

在资产负债表日，应当分别对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

(1) 外币货币性项目，采用资产负债表日或结算当日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，作为财务费用处

理。可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益。结算外币货币性项目时，因汇率波动而形成的汇兑差额应当计入当期损益。

(2) 以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，确定存货资产负债表日价值时应当考虑汇率变动的影响。

(3) 以公允价值计量的外币非货币性项目，期末公允价值以外币反映的，采用公允价值确定当日的即期汇率折算，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额进行比较，属于以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产（股票、基金等）的，其差额应作为公允价值变动损益（含汇率变动），计入当期损益；属于可供出售金融资产的，其差额应计入其他综合收益。

第二节 外币财务报表折算

一、外币财务报表折算的一般原则

企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：

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

(2) 利润表中的收入和费用项目，可以采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。按照上述规定折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

企业编制合并财务报表涉及境外经营的，如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目，因汇率变动而产生的汇兑差额，也应列入所有者权益“外币报表折算差额”项目。比较财务报表的折算比照上述规定处理。

企业选定的记账本位币不是人民币的，应当按照境外经营财务报表折算原则将其财务报表折算为人民币财务报表。

220

二、境外经营的处置

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

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

第十七章 会计政策、会计估计

233网校
www.233.com

变更和差错更正

233网校
www.233.com

[基本要求] (一) 掌握会计政策变更的条件

(二) 掌握会计政策变更的会计处理

(三) 掌握会计估计变更的会计处理

(四) 掌握前期差错更正的会计处理

(五) 熟悉会计估计变更的条件

[考试内容]

233网校
www.233.com

第一节 会计政策及其变更

233网校
www.233.com

一、会计政策的特征

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

233网校
www.233.com

二、会计政策变更及其条件

233网校
www.233.com

企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

1 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更；

2 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

会计政策变更，是企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。以下各项不属于会计政策变更：

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。

233网校
www.233.com

三、会计政策变更的会计处理

233网校
www.233.com

1 企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。

2 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理。追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发

222

生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

3 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

第二节 会计估计及其变更

一、会计估计变更的特征

会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。

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

如果以前期间的会计估计是错误的，则属于差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。

二、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

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

第三节 前期差错更正

一、前期差错的特征

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

- 1 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；
- 2 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实和舞弊产生的影响等。

二、前期差错更正的会计处理

企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

223

第十八章 资产负债表日后事项

[基本要求]

- (一) 掌握资产负债表日后事项的内容
- (二) 掌握资产负债表日后事项涵盖的期间
- (三) 掌握资产负债表日后调整事项的处理方法
- (四) 掌握资产负债表日后非调整事项的处理方法

[考试内容]

第一节 资产负债表日后事项概述

一、资产负债表日后事项

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。财务报告批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间，是指自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。

三、资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

第二节 资产负债表日后调整事项

企业发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表：（1）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算；（2）涉及利润分配的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；（3）不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目；

（4）通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字。

224

第三节 资产负债表日后非调整事项

资产负债表日后发生的非调整事项，不应调整资产负债表日的财务报表，但应在财务报表附注中对其性质、内容及对财务状况和经营成果的影响加以披露。无法作出估计的，应当说明原因。

225

第十九章 财务报告

[基本要求]

- （一）掌握现金流量表的作用、内容、结构及其编制方法
- （二）掌握终止经营的确认条件
- （三）掌握合并财务报表的概念、构成和合并财务报表合并范围的确定原则
- （四）掌握合并资产负债表的内容、格式和编制方法
- （五）掌握合并利润表的内容、格式和编制方法
- （六）掌握合并现金流量表的内容、格式和编制方法
- （七）掌握合并所有者权益变动表的内容、格式和编制方法
- （八）掌握追加投资、处置对子公司投资、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释、交叉持股等特殊交易在合并财务报表中的会计处理
- （九）熟悉编制合并财务报表的编制原则、前期准备事项和程序
- （十）了解财务报表的构成、分类和列报的基本要求
- （十一）了解终止经营列报的基本要求
- （十二）了解财务报表附注的主要披露内容

[考试内容]

233网校 第一节 财务报告概述

一、财务报表概述

财务报表，是会计要素确认、计量的结果和综合性描述，会计准则中对会计要素确认、计量过程中所采用的各项会计政策被企业实际应用后将有助于企业可持续发展，反映企业管理层受托责任的履行情况。

(一) 财务报表的构成

财务报表由报表本身及其附注两部分构成。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益，下同）变动表以及附注。

(二) 财务报表的分类

财务报表可以按照不同的标准进行分类。按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表；按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表。

226

二、财务报表列报的基本要求

(一) 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循基本准则、各项具体会计准则及解释

的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量。

(二) 列报基础

持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时，应当利用其所有可获得的信息。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。

(三) 权责发生制

除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

(四) 列报的一致性

财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更。

(五) 重要性和项目列报

重要性是判断项目是否单独列报的重要标准。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断。总体而言，如果某项目单个看不具有重要性，则

可将其与其他项目合并列报；如具有重要性，则应当单独列报。对于同一项目而言，其重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。

（六）财务报表项目金额间的相互抵销财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的

利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。

一组类似交易形成的利得和损失以净额列示、资产扣除备抵项目、非日常活动产生的损益应当以同一交易或一组类似交易形成的收入扣减费用后的净额列示这几种情况不属于抵销。

（七）比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的相关比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明。

（八）财务报表表首的列报要求

财务报表一般分为表首、正表两部分，其中，在表首部分企业应当概括说明编报企业的名称、资产负债表日或报表涵盖的会计期间、货币名称和单位等基本信息。

（九）报告期间

企业至少应当编制年度财务报表。根据《会计法》的规定，会计年度自公历1月1日起至12月31日止。因此，在编制年度财务报表时，可能存在年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况，在这种情况下，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其

227

短于一年的原因，并应当说明由此引起财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

三、现金流量表

（一）现金流量表的内容和结构

现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。从内容上看，现金流量表被划分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分。

1 经营活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：销售商品、提供劳务收到的现金；收到的税费返还；收到其他与经营活动有关的现金；购买商品、接受劳务支付的现金；支付给职工以及为职工支付的现金；支付的各项税费；支付其他与经营活动有关的现金。

2 投资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：收回投资收到的现金；取得投资收益收到的现金；处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额；处置子公司及其他营业单位收到的现金净额；收到其他与投资活动有关的现金；购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金；投资支付的现金；取得子公司及其他营业单位支付的现金净额；支付其他与投资活动有关的现金。

3 筹资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：吸收投资收到的现金；取得借款收到的现金；收到其他与筹资活动有关的现金；偿还债务支付的现金；分配股利、利润或偿付利息支付的现金；支付其他与筹资活动有关的现金。

（二）现金流量表的填列方法

1 经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。各类企业由于行业特点不同，对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付职工薪酬、支付税费等。

在我国，企业经营活动产生的现金流量应当采用直接法填列。

2 投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个正常营业周期以上的资产。

3 筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，既包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。

4 汇率变动对现金及现金等价物的影响编制现金流量表时，应当将企业外币现金流量以及

境外子公司的现金流量折算成

记账本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

汇率变动对现金的影响，指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记

228

账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

5 现金流量表补充资料

除现金流量表反映的信息外，企业还应在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及现金等价物净变动情况等信息。

（三）现金流量表的编制方法和程序

1 直接法和间接法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：一是直接法；二是间接法。在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

2 工作底稿法、T 型账户法和分析填列法企业在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或 T 型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

（1）工作底稿法。

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。

（2）T 型账户法。

采用 T 型账户法编制现金流量表是以 T 型账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。

（3）分析填列法。

分析填列法是直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录，分析计算出现金流量表各项目的金额，并据以编制现金流量表的一种方法。

四、终止经营

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。

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

除了在利润表中对终止经营净利润进行列报外，企业还应当在附注中披露终止经营的下列信息：（1）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润；（2）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；（3）终止经营的处置损益

总额、所得税费用（收益）和处置净损益；（4）终止经营的经营、投资和筹资活动现金流量净额；（5）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报，并按照上述（1）、（2）、（3）、（5）的规定披露可比会计期间的信息。

企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，并按照上述（1）至（5）的规定进行披露。

企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报，并在附注中披露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括：（1）最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金；（2）消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；（3）履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

第二节 合并财务报表概述

一、合并财务报表概念

合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

- （1）合并资产负债表；
- （2）合并利润表；
- （3）合并现金流量表；

（4）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；

（5）附注。

二、合并财务报表合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

（一）控制的定义和判断

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

因此，投资方要实现控制，必须具备两项基本要素：一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。投资方只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

实际工作中，投资方在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的这两个要素。

从控制的定义中可以发现，要达到控制，投资方需要满足以下要求：

1 通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

230

可变回报，是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

2 对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额投资方能够主导被投资方的相关活动时，称投资方对被投资方享有“权力”。在判

断投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：

(1) 权力只表明投资方主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求投资方实际行使其权力；

(2) 权力是一种实质性权利，而不是保护性权利；

(3) 权力是为自己行使的，而不是代其他方行使；

(4) 权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。

值得注意的是，在分析能否实施控制时，投资方不仅需要考虑直接表决权，还需要考虑其持有的潜在表决权以及其他方持有的潜在表决权的影响，进行综合考量，以确定其对被投资方是否拥有权力。

(二) 母公司与子公司

企业集团是由母公司和其全部子公司构成的。母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

子公司，是指被母公司控制的主体。不论子公司的规模大小、子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，只要是能够被母公司施加控制的，都应纳入合并范围。但是，已宣告被清理整顿的或已宣告破产的原子公司，不再是母公司的子公司，不纳入合并财务报表范围。

(三) 纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下，如果有确

凿证据表明同时满足一定条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分视为被投资方可分割的部分，进而判断是否控制该部分（可分割部分）。

(四) 合并范围的豁免——投资性主体母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构

化主体）纳入合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

（五）控制的持续评估

控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的基本要素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的基本要素中的一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

231

三、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除在遵循财务报表编制的一般原则和要求，如真实可靠、内容完整之外，还应当遵循以个别财务报表为基础编制、一体性、重要性等原则。

四、合并财务报表编制的前期准备事项

为了使编制的合并财务报表准确、全面地反映企业集团的真实情况，必须做好一系列的前期准备事项，主要包括统一母子公司的会计政策、统一母子公司的资产负债表日及会计期间、对子公司以外币表示的财务报表进行折算、收集编制合并财务报表的相关资料等。

五、合并财务报表的编制程序

合并财务报表编制程序大致如下：

（1）设置合并工作底稿；
（2）将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总；

（3）编制调整分录与抵销分录；（4）计算合

并财务报表各项目的合并数额；（5）填列合并财务报表。

编制抵销分录时，母公司向子公司出售资产（顺流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”；子公司向母公司出售资产（逆流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在

“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销；子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

第三节 合并资产负债表

一、按照权益法调整对子公司的长期股权投资

企业应当按照权益法调整对子公司的长期股权投资，在合并工作底稿中编制调整分录。企业也可以采用成本法直接编制合并财务报表。

二、编制合并资产负债表时应抵销的项目

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目主要有：

（1）母公司对子公司股权投资项目与子公司所有者权益项目；（2）母

公司与子公司、子公司相互之间发生的内部债权债务项目；

232

（3）存货项目，即内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益；（4）固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧），即内部购进固定资产价值中

包含的未实现内部销售损益；（5）无形资产项目，即内部购进无形资产价值包含的未实现内部销售损益；

（6）与抵销的长期股权投资、应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

三、子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映

子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。

第四节 合并利润表

编制合并利润表时需要进行抵销处理的项目主要有：

（1）内部营业收入和内部营业成本项目；

（2）内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等项目中包含的未实现内部销售损益；

（3）内部销售商品形成固定资产、无形资产等项目折旧额及摊销额中包含的未实现内部销售损益；

（4）内部应收款项计提的坏账准备以及内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等计提的资产减值准备中包含的未实现内部销售损益；

（5）内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内部股权投资的投资收益项目等。

第五节 合并现金流量表

一、编制合并现金流量表时应抵销的项目

编制合并现金流量表时需要进行抵销处理的项目主要有：

(1) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量；

(2) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金；

(3) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量；

(4) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量；(5) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金等。

233

二、合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性资本投资，在合并现金流量表中应在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下设置“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下设置“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

第六节 合并所有者权益变动表

编制合并所有者权益变动表时需要进行抵销处理的项目主要有：(1) 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中享有的份额；(2) 母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益等。

第七节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理

一、追加投资的会计处理

(一) 母公司购买子公司少数股东股权
母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(二) 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制企业因追加投资等原因，通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，首先应判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动的，与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期收益，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除外。

(三) 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并对于分步实现的同一控制下企业合并，在编制合并财务报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，

以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

(四) 本期增加子公司时如何编制合并财务报表同一控制下企业合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体

自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。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，合并资产负债表的留存收益项目应当反映母子公司视同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，同时应当对比较报表的相关项目进行调整；编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自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，而不是从合并日开始纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。由于这部分净利润是因企业合并准则所规定的同一控制下企业合并的编表原则所致，而非母公司管理层通过生产经营活动实现的净利润，因此，应当在合并利润表中单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目进行反映；编制合并现金流量表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初到报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。

非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司或业务，应当从购买日开始编制合并财务报表，在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数，企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表；在编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；在编制合并现金流量表时，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

二、处置对子公司投资的会计处理

（一）在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资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的，处置价款

与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（二）母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

1 一次交易处置子公司。

母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，应当进行如下会计处理：终止确认长期股权投资、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值；按照丧失控

235

制权日的公允价值进行重新计量剩余股权，按剩余股权对被投资方的影响程度，将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行核算；处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，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账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益；与原有子公司的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入当期损益，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除外。

2 多次交易分步处置子公司。

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，在合并财务报表中，首先判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照本节中“（一）在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资”的规定进行会计处理。

如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

(三) 本期减少子公司时如何编制合并财务报表在本期出售转让子公司部分股份或全部股份，丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下，应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

在编制合并资产负债表时，不需要对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并。但为了提高会计信息的可比性，应当在合并财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表财务状况以及对前期相关金额的影响。

编制合并利润表时，则应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础，将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳入合并利润表。同时为了提高会计信息的可比性，在合并财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表的经营成果以及对前期相关金额的影响。

在编制现金流量表时，应将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量的信息纳入合并现金流量表，并将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额，在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的现金”项目反映。

三、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资，导致母公司股权稀释，母公司应当按照增资前的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。

236

四、交叉持股的合并处理

母子公司有交互持股情形的，在编制合并财务报表时，对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理。子公司将所持有的母公司股权分类为可供出售金融资产的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

第八节 合并财务报表附注

合并财务报表附注，是对合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表等合并财务报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

企业应当按照规定披露合并财务报表附注信息，主要包括企业集团的基本情况、财务报表的编制基础、遵循企业会计准则的声明、重要会计政策和会计估计、会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明、报表重要项目的说明、或有事项、资产负债表日后事项、关联方关系及其交易、有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标和政策及程序的信息、终止经营相关信息、资产负债表日至财务报告批准报出日期间提议或宣布发放的股利总额和每股股利金额、母公司和子公司信息等内容。

237

第二十章 政府会计

[基本要求] (一) 熟悉政府会计标准体系

(二) 熟悉事业单位会计的特征

(三) 掌握事业单位特定业务的核算

[考试内容]

第一节 政府会计概述

一、政府会计改革概述

政府会计改革的总体目标和要求是实现政府财务会计和预算会计适度分离并相互衔接，建立“双功能”“双基础”“双报告”的政府会计核算体系。

二、政府会计标准体系

政府会计标准体系由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

三、现行事业单位会计概述

事业单位会计是预算会计体系的重要组成部分。事业单位会计核算一般采用收付实现制，但部分经济业务或者事项的核算采用权责发生制。

事业单位的会计要素分为五大类，即资产、负债、净资产、收入和支出。

事业单位的资产应当按照取得时的实际成本进行计量；负债应当按照合同金额或实际发生额进行计量。事业单位的收入一般应当在收到款项时予以确认，并按照实际收到的金额进行计量；支出一般应当在实际支付时予以确认，并按照实际支付金额进行计量。

第二节 事业单位特定业务的核算

一、国库集中支付业务的核算

实行国库集中支付的事业单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

238

在财政直接支付方式下，事业单位应按“财政直接支付入账通知书”中标明的金额确认财政补助收入，同时计入相关支出或增记相关资产。

在财政授权支付方式下，事业单位应按照“授权支付到账通知书”标明的额度确认财政补助收入，并增记零余额账户用款额度，支用额度时作冲减零余额账户用款额度的会计处理。

二、长期投资的核算

长期投资，是指事业单位依法取得的，持有时间超过1年（不含1年）的股权和债权性质的投资。事业单位依法取得长期投资时，应当按照其实际成本作为投资成本。事业单位长期投资增加或减少时，应当相应增加或减少非流动资产基金，长期投资账面余额应与对应的非流动资产基金账面余额相等。

三、固定资产的核算

固定资产，是指事业单位持有的使用期限超过1年（不含1年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产。事业单位取得固定资产时，应当按照其实际成本入账。在计提折旧时，逐期减少固定资产对应的非流动资产基金。处置固定资产时，相应减少非流动资产基金。

事业单位取得融资租入固定资产时，应当按照确定的成本确认固定资产，按照租赁协议或者合同确定的租赁价款确认长期应付款，按照其差额贷记非流动资产基金。在支付租金时，按照实际支付的金额，增加非流动资产基金，列作当期支出，并冲减长期应付款和银行存款等。

四、无形资产的核算

无形资产，是指事业单位持有的没有实物形态的可辨认非货币性资产。事业单位取得无形资产时，应当按照其实际成本入账。事业单位无形资产增加或减少时，应当相应增加或减少非流动资产基金。无形资产在计提摊销时，逐期减少无形资产对应的非流动资产基金。

五、结转结余和结余分配的核算

事业单位应当严格区分财政补助结转结余和非财政补助结转结余。财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配、不转入事业基金，单独设置“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目核算。非财政补助结转结余通过设置“非财政补助结转”“事业结余”“经营结余”“非财政补助结余分配”等科目核算。事业单位当年实现的非财政补助结余可以按照规定进行分配。

239

第二十一章 民间非营利组织会计

[基本要求]

- (一) 掌握民间非营利组织的特征
- (二) 掌握民间非营利组织特定业务的核算
- (三) 熟悉民间非营利组织的概念
- (四) 熟悉民间非营利组织会计的基本原则和会计要素
- (五) 熟悉民间非营利组织财务会计报告的重要意义和构成

[考试内容]

第一节 民间非营利组织会计概述

一、民间非营利组织的特征

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

二、民间非营利组织会计的特征

民间非营利组织会计，是对民间非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合地记录、计量和报告，以价值指标客观地反映业务活动过程，从而为业务管理和其他相关的管理工作提供信息。

三、民间非营利组织的一般会计原则

民间非营利组织的一般会计原则包括：客观性原则、相关性原则、实质重于形式原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则、可理解性原则、配比性原则、历史成本原则、谨慎性原则、划分费用性支出与资本性支出原则以及重要性原则。

四、民间非营利组织的会计要素

民间非营利组织的会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。其会计等式为：

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{净资产收入}$$

$$- \text{费用} = \text{净资产变动额}$$

240

第二节 民间非营利组织特定业务的核算

一、受托代理业务的核算

受托代理业务，是指民间非营利组织从委托方收到受托资产，并按照委托人的意愿将资产转赠给指定的其他组织或者个人的受托代理过程。受托代理业务与捐赠活动存在本质差异。

对于受托代理业务，民间非营利组织应当比照接受捐赠资产的原则确认和计量受托代理资产，同时应当按照其金额确认相应的受托代理负债。

二、捐赠收入的核算

捐赠收入，是指民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入。捐赠承诺不满足非交换收入确认条件，不应予以确认，可在会计报表附注中披露。

对于捐赠收入，民间非营利组织应按照捐赠人对捐赠资产是否设置了限制，分别按照限定性和非限定性收入进行核算。

三、会费收入的核算

会费收入，是民间非营利组织根据章程等向会员收取的会费，通常作为非交换交易收入和非限定性收入核算。

四、业务活动成本的核算

民间非营利组织应当根据本单位业务活动开展的实际情况，在“业务活动成本”项目下设置明细项目进行核算。

五、净资产的核算

按照净资产是否受到限制，民间非营利组织净资产分为限定性净资产和非限定性净资产。

（一）限定性净资产的核算

民间非营利组织限定性净资产的主要来源是获得了限定性收入，主要包括限定性捐赠收入和政府补助收入。期末，应当将当期限定性收入的贷方余额转为限定性净资产。

当限定性净资产的限制已经解除时，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

（二）非限定性净资产的核算

如果资源提供者对所提供的资产及资产所产生的经济利益的使用没有设置限制，由此形成的净资产就属于非限定性净资产。期末，民间非营利组织应当将各项收入中非限定性收入明细科目的期末余额转入非限定性净资产。

241

如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

第三节 民间非营利组织的财务会计报告

一、民间非营利组织编制财务会计报告的重要意义

民间非营利组织应当依法定期编制财务会计报告，其重要意义主要表现在：

（1）如实反映民间非营利组织的经济资源、债务情况、收入、成本费用和现金流量情况。

（2）解脱民间非营利组织管理层的受托责任。

（3）为捐赠人、会员、债权人、政府监管部门和民间非营利组织自身等会计信息使用者提供决策的有用信息。

（4）提高民间非营利组织的透明度，增强其社会公信力。

二、民间非营利组织财务会计报告的构成

233网校
www.233.com

民间非营利组织的财务会计报告包括资产负债表、业务活动表和现金流量表三张基本报表，以及会计报表附注和财务情况说明书。

242

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com

233网校
www.233.com