全国会计专业技术资格考试

中级会计专业技术资格考试大纲

中级会计实务

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室　制定

说　　明

根据财政部、人事部联合印发的《会计专业技术资格考试暂行规定》(财会［2000］11号）和财政部办公厅、人事部办公厅联合印发的《关于调整会计专业技术资格考试科目及有关问题的通知》(财办会［2004］25号）的规定，从2005年起，会计专业技术中级资格考试科目调整为中级会计实务、财务管理、经济法3个科目；初级资格考试科目仍为初级会计实务、经济法基础2个科目。按照财政部2006年发布的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》以及相关经济法律制度的规定，全国会计专业技术资格考试领导小组办公室组织专家全面修订了初级和中级会计资格考试大纲，并经人事部审定。

初级和中级会计资格考试大纲，是国家对会计人员专业技术资格等级进行评价的全国统一标准，是全国会计专业技术资格考试命题的依据。初级会计资格考试大纲包括“初级会计实务考试大纲”和“经济法基础考试大纲”；中级会计资格考试大纲包括“中级会计实务考试大纲”、“财务管理考试大纲”和“经济法考试大纲”。

初级和中级会计资格考试大纲由“基本要求”和“考试内容”组成。“基本要求”部分，主要介绍应试人员对考试内容的应知程度，包括掌握、熟悉和了解三个层次。掌握的内容，要求应试人员对相关知识点能够全面、系统掌握，并能够分析、判断和处理实务中相关的问题；熟悉的内容，要求应试人员对相关知识点能够准确理解，并能够解决和处理实务中相关的问题；了解的内容，要求应试人员对相关知识点能够一般性理解。“考试内容”部分，主要确定考试范围，介绍应试知识点和相关法律制度规定，并对一些知识点进行必要的解释。应试人员在复习备考中，应当在考试大纲确定的考试范围内全面掌握“考试内容”，同时应当熟悉“考试内容”中涉及的法律、法规、准则、制度以及相关规定等。

初级和中级会计资格考试大纲介绍的考试内容适用于全国会计专业技术资格考试。应试人员应以考试大纲为准，对与考试大纲不一致的观点，概不参与讨论。

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室

二〇〇六年十二月

目　　录

第一章　总论 ……（ 1 ）
　第一节　财务报告目标 ……（ 1 ）
　第二节　会计基本假设 ……（ 1 ）
　第三节　会计信息质量要求 ……（ 2 ）
　第四节　会计要素及其确认 ……（ 3 ）
　第五节　会计计量 ……（ 6 ）
　第六节　财务报告 ……（ 6 ）
第二章　存货 ……（ 7 ）
　第一节　存货的确认和初始计量 ……（ 7 ）
　第二节　存货发出的计价 ……（ 7 ）
　第三节　存货的期末计量 ……（ 8 ）
第三章　固定资产 ……（ 10 ）
　第一节　固定资产的确认和初始计量 ……（ 10 ）
　第二节　固定资产的后续计量 ……（ 12 ）
　第三节　固定资产处置 ……（ 13 ）
第四章　无形资产 ……（ 14 ）
　第一节　无形资产的确认和初始计量 ……（ 14 ）
　第二节　无形资产的后续计量 ……（ 16 ）
　第三节　无形资产处置和报废 ……（ 17 ）
第五章　投资性房地产 ……（ 18 ）
　第一节　投资性房地产的确认和初始计量 ……（ 18 ）
　第二节　投资性房地产的后续计量 ……（ 19 ）
　第三节　投资性房地产的转换和处置 ……（ 19 ）
第六章　金融资产 ……（ 21 ）
　第一节　金融资产的分类 ……（ 21 ）
　第二节　金融资产的计量 ……（ 24 ）
　第三节　金融资产减值的处理 ……（ 26 ）
第七章　长期股权投资 ……（ 29 ）
　第一节　长期股权投资的初始计量 ……（ 29 ）
　第二节　长期股权投资的后续计量 ……（ 31 ）
第八章　非货币性资产交换 ……（ 34 ）
　第一节　非货币性资产交换的认定 ……（ 34 ）

第二节　非货币性资产交换的确认和计量 …… （34）
第九章　资产减值 …… （36）
第一节　资产可能发生减值的认定 …… （36）
第二节　资产可收回金额的计量和减值损失的确定 …… （37）
第三节　资产组的认定及减值的处理 …… （40）
第四节　商誉减值的处理 …… （42）
第十章　负债 …… （43）
第一节　应付职工薪酬 …… （43）
第二节　应付债券 …… （45）
第三节　其他负债 …… （46）
第十一章　债务重组 …… （49）
第一节　债务重组方式 …… （49）
第二节　债务重组的会计处理 …… （49）
第十二章　或有事项 …… （52）
第一节　或有事项的特征 …… （52）
第二节　或有事项的确认和计量 …… （52）
第十三章　收入 …… （55）
第一节　销售商品收入的确认和计量 …… （55）
第二节　提供劳务收入的确认和计量 …… （56）
第三节　让渡资产使用权收入的确认和计量 …… （58）
第四节　建造合同收入的确认和计量 …… （58）
第十四章　借款费用 …… （61）
第一节　借款费用的确认 …… （61）
第二节　借款费用资本化金额的确定 …… （64）
第十五章　所得税 …… （65）
第一节　计税基础和暂时性差异 …… （65）
第二节　递延所得税资产和递延所得税负债的确认 …… （67）
第三节　所得税费用的确认和计量 …… （69）
第十六章　会计政策、会计估计变更和差错更正 …… （71）
第一节　会计政策变更 …… （71）
第二节　会计估计变更 …… （72）
第三节　前期差错更正 …… （73）
第十七章　资产负债表日后事项 …… （74）
第一节　资产负债表日后事项概述 …… （74）
第二节　资产负债表日后调整事项 …… （74）
第三节　资产负债表日后非调整事项 …… （75）
第十八章　外币折算 …… （76）
第一节　外币交易的会计处理 …… （76）

第二节　外币财务报表折算 …… （77）

第一章　总　　论

[基本要求]

(一 ）掌握会计要素概念及其确认条件

(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 ）熟悉财务报告的构成

(六 ）了解会计基本假设

[考试内容]

第一节　财务报告目标

我国财务报告目标，主要包括以下两个方面：

(一 ）向财务报告使用者提供决策有用的信息

企业编制财务报告的主要目的是为了满足财务报告使用者的信息需要，有助于财务报告使用者作出经济决策。因此，向财务报告使用者提供决策有用的信息是财务报告的基本目标。

(二 ）反映企业管理层受托责任的履行情况

在现代公司制下，企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产，负有受托责任，即企业管理层所经营管理的各项资产基本上均为投资者投入的资本 (或者留存收益作为再投资 ）或者向债权人借入的资金所形成的，企业管理层有责任妥善保管并合理、有效地使用这些资产。因此，财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况，以有助于评价企业的经营管理责任以及资源使用的有效性。

第二节　会计基本假设

一、会计主体

会计主体，是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。

在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确

认、计量和报告工作的重要前提。

二、持续经营

持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。

在持续经营假设下，企业进行会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。明确这一基本假设，就意味着会计主体将按照既定的用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员就可以在此基础上选择会计政策和估计方法。

三、会计分期

会计分期，是指将一个企业持续经营的生产经营活动期间划分为若干连续的、长短相同的期间。

在会计分期假设下，会计核算应划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。

会计期间分为年度和中期。年度和中期均按公历起讫日期确定。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

四、货币计量

货币计量，是指会计主体在进行财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。

第三节　会计信息质量要求

一、可靠性

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

二、相关性

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

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性。

五、实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

六、重要性

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

企业会计信息的省略或者错报会影响使用者据此作出经济决策的，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面来判断其重要性。

七、谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。但是，谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备。

八、及时性

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

第四节　会计要素及其确认

一、会计要素概念

会计要素，是指按照交易或事项的经济特征所作的基本分类，分为反映企业财务状况的会计要素和反映企业经营成果的会计要素。

二、反映企业财务状况的会计要素及其确认

反映企业财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益。

(一）资产

1.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。根据资产的定义，资产具有以下几个方面的特征：

(1）资产预期会给企业带来经济利益；

(2）资产应为企业拥有或者控制的资源；

(3）资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

2.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，并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

1.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。根据负债的定义，负债具有以下几个方面的特征：

（1）负债是企业承担的现时义务；

（2）负债的清偿预期会导致经济利益流出企业；

（3）负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

2.负债的确认条件

将一项义务确认为负债，需要符合负债的定义，并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

1.所有者权益的定义

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。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权。

2.所有者权益的来源构成

所有者权益按其来源主要包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

所有者投入的资本，是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价。

直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中，利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入；损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

留存收益，是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括计提的盈余公积和未分配利润。

3.所有者权益的确认条件

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

三、反映企业经营成果的会计要素及其确认

反映企业经营成果的会计要素包括收入、费用和利润。

[redacted]

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、损失金额的计量。

第五节　会 计 计 量

一、会计计量基本要求和会计计量属性的构成

企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表时，应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定其金额。

会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。

二、会计计量属性的应用原则

企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本。在某些情况下，为了提高会计信息质量，实现财务报告目标，企业会计准则允许采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量，如果这些金额无法取得或者可靠地计量的，则不允许采用其他计量属性。

第六节　财 务 报 告

一、财务报告的构成

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

二、财务报表的组成

财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表及其附注。小企业编制的财务报表可以不包括现金流量表。

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。

利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。

附注是对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

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认方法

(四 ）掌握存货期末计量的核算

(五 ）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：

(一 ）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；

(二 ）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。

原材料、商品、低值易耗品等通过购买而取得的存货的成本由采购成本构成；产成品、在产品、半成品、委托加工物资等通过进一步加工而取得的存货的成本由采购成本、加工成本以及为使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成。

第二节　存货发出的计价

企业发出的存货，可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算，但资产负债表日均应调整为按实际成本核算。

企业应当采用先进先出法、加权平均法 (包括移动加权平均法和月末一次加权平均法 ）或者个别计价法确定发出存货的实际成本。对于企业在正常生产经营过程中多次使用的、逐渐转移其价值但仍保持原有形态、不确认为固定资产的周转材料等存

货，如包装物和低值易耗品，可以采用一次转销法、五五摊销法进行摊销；建造承包企业的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等，可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

商品流通企业发出的存货，通常还可以采用毛利率法或售价金额核算法等方法进行核算。

第三节　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；存货成本，是指期末存货的实际成本。如企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，则成本应为经调整后的实际成本。

企业应以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值。存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

二、存货期末计量方法

（一）存货减值迹象的判断

存货存在下列情况之一的，表明存货的可变现净值低于成本：

1.该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；

2.企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格；

3.企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本；

4.因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；

5.其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

存货存在下列情形之一的，表明存货的可变现净值为零：

1.已霉烂变质的存货；

2.已过期且无转让价值的存货；

3.生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；

4.其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

(二）可变现净值的确定

1.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。

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，该存货的估计售价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计算。

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。

(三）存货跌价准备的核算

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.存货跌价准备的确认和回转

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

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

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、非货币性交易转出的存货，应同时结转已计提的存货跌价准备，但不冲减当期的管理费用，按债务重组和非货币性交易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。

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、固定资产的确认条件

固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：

(一) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；

(二) 使用寿命超过一个会计年度。

固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

(一) 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；

(二) 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具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，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。

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。

固定资产的成本，是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。这些支出包括直接发生的价款、运杂费、包装费和安装成本等，也包括间接发生的，如应承担的借款利息、外币借款折算差额以及应分摊的其他间接费用。

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。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站核设施等的弃置和恢复环境等义务。对于这些

特殊行业的特定固定资产，企业应当按照弃置费用的现值计入相关固定资产成本。石油天然气开采企业应当按照油气资产的弃置费用现值计入相关油气资产成本。在固定资产或油气资产的使用寿命内，按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，应当在发生时计入财务费用。一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用，不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

(二）不同方式取得固定资产的初始计量

1.外购固定资产

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费①、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。

购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以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，摊销金额除满足借款费用资本化条件应当计入固定资产成本外，均应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。

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。其中，“建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出”，包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。企业为在建工程准备的各种物资，应按实际支付的购买价款、增值税税额、运输费、保险费等相关税费，作为实际成本，并按各种专项物资的种类进行明细核算。应计入固定资产成本的借款费用，应当按照本书“第十四章　借款费用”的有关规定处理。

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。

(1)企业为在建工程准备的各种物资，应当按照实际支付的买价、不能抵扣的增值税税额、运输费、保险费等相关税费，作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。

工程完工后剩余的工程物资，如转作本企业库存材料，按其实际成本或计划成本转作企业的库存材料。存在可抵扣增值税进项税额的，应按减去增值税进项税额后的实际成本或计划成本，转作企业的库存材料。

盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分后的差额，工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本；工程已经完工的，计入当期营业外收支。

---

①　《财政部关于印发〈东北地区扩大增值税抵扣范围有关会计处理规定〉的通知》(财会［2004］11号）对特殊情况下的增值税会计处理有专门规定，本考试大纲不涉及此内容。

（2）在建工程应当按照实际发生的支出确定其工程成本，并单独核算。

第一，企业的自营工程，应当按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量；采用出包工程方式的企业，按照应支付的工程价款等计量。设备安装工程，按照所安装设备的价值、工程安装费用、工程试运转等所发生的支出等确定工程成本。

第二，工程达到预定可使用状态前因进行负荷联合试车所发生的净支出，计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前所取得的负荷联合试车过程中形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本，计入在建工程成本，销售或转为库存商品时，按其实际销售收入或预计售价冲减工程成本。

第三，在建工程发生单项或单位工程报废或毁损，减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，工程项目尚未达到预定可使用状态的，计入继续施工的工程成本；工程项目已达到预定可使用状态的，属于筹建期间的，计入管理费用，不属于筹建期间的，计入营业外支出。如为非正常原因造成的报废或毁损，或在建工程项目全部报废或毁损，应将其净损失直接计入当期营业外支出。

第四，所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按估计价值转入固定资产，并按有关计提固定资产折旧的规定，计提固定资产折旧。待办理了竣工决算手续后再作调整。

3.租入的固定资产

融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。在融资租赁方式下，承租人应于租赁开始日将租赁开始日租入固定资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入固定资产入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。

4.其他方式取得的固定资产

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

（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，应当分别按照本书“第八章　非货币性资产交换”、“第十一章　债务重组”的有关规定确定。

第二节　固定资产的后续计量

一、固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，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。

当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起停止计提折旧。固定资产提足折旧后，不管能否继续使用，均不再提取折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

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。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。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、固定资产后续支出

固定资产后续支出，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。

与固定资产有关的更新改造等后续支出，符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。固定资产发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。待固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。

第三节　固定资产处置

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：

（一）该固定资产处于处置状态；

（二）该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

二、固定资产处置的处理

（一）企业持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整。

（二）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。

（三）企业将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的，应当终止确认被替换部分的账面价值。

第四章　无 形 资 产

[基本要求]

(一) 掌握无形资产的确认条件

(二) 掌握研究与开发支出的确认条件

(三) 掌握无形资产初始计量的核算

(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) 熟悉无形资产处置和报废

[考试内容]

第一节　无形资产的确认和初始计量

一、无形资产的确认条件

(一) 无形资产的概念

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，并能够单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

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。

无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于本章所指无形资产。

(二) 无形资产的确认

无形资产同时满足下列条件的，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。

企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

(三) 土地使用权

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应当在地上建筑物与土地使用权之间进行分配；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，应将其账面价值转为投资性房地产。

二、研究与开发支出

(一）研究与开发阶段的区分

项目的研究开发区分为研究阶段与开发阶段。企业应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

1.研究阶段

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。研究阶段是探索性的，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。

2.开发阶段

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。

(二）研究与开发支出的确认

1.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）。

2.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，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。

3.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、无形资产的初始计量

无形资产应当按照成本进行初始计量。

（一）自行开发的无形资产，其成本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。

（二）其他方式取得的无形资产，参照本书“第三章　固定资产”的有关要求确定。

第二节　无形资产的后续计量

一、判断无形资产的使用寿命是否确定

无形资产的使用寿命有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。

（一）企业持有的无形资产，通常来源于合同性权利或是其他法定权利，而且合同或法律规定有明确的使用年限。

来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，且有证据表明企业续约不需要付出大额成本的，续约期应当计入使用寿命。

（二）合同或法律没有规定使用寿命的，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。

经过上述方法仍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。

二、确定无形资产使用寿命应考虑的因素

企业确定无形资产的使用寿命，通常应考虑以下因素：

（一）运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；

（二）技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计；

（三）以该资产生产的产品或提供的服务的市场需求情况；

（四）现在或潜在的竞争者预期将采取的行动；

（五）为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；

（六）对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制，如特许使用期、租赁期等；

（七）与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

三、无形资产摊销

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。使用寿命有限的无形资产，其

残值应当视为零，但下列情况除外：

（一）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；

（二）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。

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实现方式。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益（管理费用、其他业务成本等）。某项无形资产所包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。

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。无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限和摊销方法。

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，应当估计其使用寿命，按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

第三节　无形资产处置和报废

企业让渡无形资产使用权形成的租金收入和发生的相关费用，分别确认为其他业务收入和其他业务成本。

企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益（营业外收入或营业外支出）。

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

第五章　投资性房地产

[基本要求]

(一 ）掌握投资性房地产概念和范围

(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 ）掌握投资性房地产后续计量的核算

(五 ）掌握投资性房地产转换的核算

(六 ）熟悉投资性房地产处置的核算

[考试内容

第二节　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，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、采用成本模式进行后续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；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。

二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

（一）采用公允价值模式的前提条件

企业只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得，才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择采用公允价值计量模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

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计入当期损益（公允价值变动损益）。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。

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。

第三节　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。即将投资性房地产转为自用房地产。在此种情况下，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。通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期。

3.自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租。即企业将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的房地产改用于出租，固定资产或土地使用权相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，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。即企业将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的土地使用权改用于资本增值，该土地使用权相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，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。

(二）房地产转换的会计处理

1.在成本模式下，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时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益 (公允价值变动损益)。

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，其差额计入当期损益 (公允价值变动损益)；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额作为资本公积 (其他资本公积)，计入所有者权益。处置该项投资性房地产时，原计入所有者权益的部分应当转入处置当期损益 (其他业务收入)。

二、投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

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 (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)。

第六章　金 融 资 产

[基本要求]

(一) 掌握金融资产的分类

(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) 掌握不同类金融资产转换的核算

(六) 掌握金融资产减值损失的核算

[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、应收账款、应收票据、贷款、垫款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。

一、金融资产分类的原则

企业应当在初始确认金融资产时，将其划分为下列四类：（1）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；（3）贷款和应收款项；（4）可供出售金融资产。金融资产的分类一旦确定，不得随意改变。以下对各类金融资产的分类原则予以说明：

(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。

1.交易性金融资产，主要是指企业为了近期内出售的金融资产。衍生工具不作为有效套期工具的，也应当划分为交易性金融资产或金融负债。

2.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，主要是指企业基于风险管理、战略投资需要等而将其直接指定为以公允价值计量且其公允价值变动计入当期损益的金融资产。

(二) 持有至到期投资

此类金融资产是指到期日固定、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。

1.到期日固定、回收金额固定或可确定

到期日固定、回收金额固定或可确定，是指相关合同明确了投资者在确定的期间内获得或应收取现金流量（例如，投资利息和本金等）的金额和时间。因此，从投资者角度看，如果不考虑其他条件，在将某项投资划分为持有至到期投资时可以不考虑可能存在的发行方重大支付风险。其次，由于要求到期日固定，从而权益工具投资不能划分为持有至到期投资。再者，如果符合其他条件，不能由于某债务工具投资是浮动利率投资而不将其划分为持有至到期投资。

2.有明确意图持有至到期

有明确意图持有至到期，是指投资者在取得投资时意图就是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件，否则将持有至到期。存在下列情况之一的，表明企业没有明确意图将金融资产投资持有至到期：

（1）持有该金融资产的期限不确定；

（2）发生市场利率变化、流动性需要变化、替代投资机会及其投资收益率变化、融资来源和条件变化、外汇风险变化等情况时，将出售该金融资产。但是，无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项引起的金融资产出售除外；

（3）该金融资产的发行方可以按照明显低于其摊余成本的金额清偿；

（4）其他表明企业没有明确意图将该金融资产持有至到期的情况。

3.有能力持有至到期

有能力持有至到期，是指企业有足够的财务资源，并不受外部因素影响将投资持有至到期。

存在下列情况之一的，表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期：

（1）没有可利用的财务资源持续地为该金融资产投资提供资金支持，以使该金融资产投资持有至到期；

（2）受法律、行政法规的限制，使企业难以将该金融资产投资持有至到期；

（3）其他表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期的情况。

企业应当于每个资产负债表日对持有至到期投资的意图和能力进行评价。发生变化的，应当将其重分类为可供出售金融资产进行处理。

4.到期前处置或重分类对所持有剩余非衍生金融资产的影响

企业将持有至到期投资在到期前处置或重分类，通常表明其违背了将投资持有到期的最初意图。如果处置或重分类为其他类金融资产的金额相对于该类投资（即企业全部持有至到期投资）在出售或重分类前的总额较大，则企业在处置或重分类后应立即将其剩余的持有至到期投资（即全部持有至到期投资扣除已处置或重分类的部分）重分类为可供出售金融资产。

需要说明的是，遇到以下情况时可以例外：

（1）出售日或重分类日距离该项投资到期日或赎回日较近（如到期前三个月内），且市场利率变化对该项投资的公允价值没有显著影响；

（2）根据合同约定的偿付方式，企业已收回几乎所有初始本金；

⑧ （3）出售或重分类是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件所引起。此种情况主要包括：

因被投资单位信用状况严重恶化，将持有至到期投资予以出售；

因相关税收法规取消了持有至到期投资的利息税前可抵扣政策，或显著减少了税前可抵扣金额，将持有至到期投资予以出售；

因发生重大企业合并或重大处置，为保持现行利率风险头寸或维持现行信用风险政策，将持有至到期投资予以出售；

因法律、行政法规对允许投资的范围或特定投资品种的投资限额作出重大调整，将持有至到期投资予以出售；

因监管部门要求大幅度提高资产流动性，或大幅度提高持有至到期投资在计算资本充足率时的风险权重，将持有至到期投资予以出售。

(三）贷款和应收款项

此类金融资产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，由于在活跃的市场上没有报价，回收金额固定或可确定，从而可以划分为此类。

但是，企业不应当将下列非衍生金融资产划分为贷款和应收款项：

1.准备立即出售或在近期出售的非衍生金融资产；

2.初始确认时被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产；

3.初始确认时被指定为可供出售的非衍生金融资产；

4.因债务人信用恶化以外的原因，使持有方可能难以收回几乎所有初始投资的非衍生金融资产。

企业所持证券投资基金或类似基金，不应当划分为贷款和应收款项。

(四）可供出售金融资产

此类金融资产是指可供出售金融资产，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的市场上有报价，因此，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，可以划分为可供出售金融资产。

二、不同类金融资产之间的重分类

(一）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。

(二）持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产等三类金融资产之间，也不得随意重分类。

第二节　金融资产的计量

一、金融资产的初始计量

企业初始确认金融资产，应当按照公允价值计量。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，那么发生的相关交易费用应直接计入当期损益，不计入该金融资产的初始入账金额。但是，如果企业将该金融资产划分为其他三类，那么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新增的外部费用。新增的外部费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用。

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、金融资产的后续计量

金融资产的后续计量主要是指资产负债表日对金融资产的计量。不同类别的金融资产，其后续计量采用的计量基础也不完全相同。

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，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。

处置该金融资产时，其公允价值与初始入账金额之间的差额应当确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。

（二）持有至到期投资

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。

1.摊余成本

金融资产的摊余成本，是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：

（1）扣除已收回的本金；

（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。

2.实际利率

实际利率，是指将金融资产在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产当前账面价值所使用的利率。

在确定实际利率时，应当在考虑金融资产所有合同条款（包括提前还款权、看涨期权、类似期权等）的基础上预计未来现金流量，但不应当考虑未来信用损失。

金融资产合同各方之间支付或收取的、属于实际利率组成部分的各项收费、交易费用及溢价或折价等，应当在确定实际利率时予以考虑。金融资产的未来现金流量或存续期间无法可靠预计时，应当采用该金融资产在整个合同期内的合同现金流量。

（三）贷款和应收款项

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。

（四）可供出售金融资产

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（资本公积——其他资本公积），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，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）。

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、可供出售金融资产等四类金融资产因价值变动形成的利得或损失，与套期保值有关的，应当按照套期保值会计方法处理。

（五）不同类金融资产之间转换

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（资本公积——其他资本公积），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（投资收益）。

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（资本公积——其他资本公积），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（投资收益）。

3.对于按规定应以公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量的金融资产，企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量。

4.因持有意图或能力发生改变，或公允价值不再能够可靠计量，或持有期限已超过“两个完整的会计年度”，使金融资产不再适合按照公允价值计量时，企业可以将该金融资产改按成本或摊余成本计量，该成本或摊余成本为重分类日该金融资产的公允价值或账面价值。与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失，应当按照下列规定处理：

（1）该金融资产有固定到期日的，应当在该金融资产的剩余期限内，采用实际利率法摊销，计入当期损益。该金融资产的摊余成本与到期日金额之间的差额，也应当在该金融资产的剩余期限内，采用实际利率法摊销，计入当期损益。该金融资产在随后的会计期间发生减值的，原直接计入所有者权益的相关利得或损失，应当转出计入当期损益。

（2）该金融资产没有固定到期日的，仍应保留在所有者权益中，在该金融资产被处置时转出，计入当期损益。该金融资产在随后的会计期间发生减值的，原直接计入所有者权益的相关利得或损失，应当转出计入当期损益。

第三节　金融资产减值的处理

一、金融资产减值测试

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：

(一）发行方或债务人发生严重财务困难；

(二）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；

(三）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；

(四）债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；

(五）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；

(六）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；

(七）债务人经营所处的技术、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；

(八）权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌；

(九）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会计处理

(一）持有至到期投资、贷款和应收款项

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。

预计未来现金流量现值，应当按照该金融资产的原实际利率折现确定，并考虑相关担保物的价值（取得和出售该担保物发生的费用应当予以扣除）。原实际利率是初始确认该金融资产时计算确定的实际利率。对于浮动利率贷款、应收款项或持有至到期投资，在计算未来现金流量现值时可采用合同规定的现行实际利率作为折现率。

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。

3.对持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等），原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。但是，该转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

4.持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产确认减值损失后，利息收入应当按照确定减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率作为利率计算确认。

(二）可供出售金融资产

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，等于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，原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益 (资产减值损失)。

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。

3.可供出售金融资产发生减值后，利息收入应当按照确定减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率作为利率计算确认。

第七章　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成本的确定方法

(四) 掌握长期股权投资权益法核算

(五) 掌握长期股权投资成本法核算

(六) 熟悉长期股权投资处置的核算

[考试内容]

第一节　长期股权投资的初始计量

一、长期股权投资初始计量原则

长期股权投资在取得时，应按初始投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本，应分别企业合并和非企业合并两种情况确定。

本章所指长期股权投资，包括：(1) 企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资；(2) 企业持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营企业投资；(3) 企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资，即对联营企业投资；(4) 企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且公允价值不能可靠计量的权益性投资。

二、企业合并形成的长期股权投资的初始计量

(一) 企业合并概述

企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并可分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

1.同一控制下的企业合并。

参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。对于同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

2.非同一控制下的企业合并。

参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

(二）企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

1.同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积 (资本溢价或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，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。

2.非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当区别下列情况确定企业合并成本，并将其作为长期股权投资的初始投资成本。

(1）一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

(2）通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。

(3）购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本，该直接相关费用不包括为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，也不包括企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。

(4）在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，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，应作为应收项目处理。

三、非企业合并形成的长期股权投资的初始计量

除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

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

(二）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。

（三）投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。

（四）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当参照本书“第八章　非货币性资产交换”有关规定处理。

（五）通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本参照本书“第十一章　债务重组”有关规定确定。

第二节　长期股权投资的后续计量

一、长期股权投资后续计量原则

长期股权投资应当分别不同情况采用成本法或权益法确定期末账面余额。

二、长期股权投资核算的成本法

（一）成本法的适用范围

成本法，是指投资按成本计价的方法。

下列情况下，企业应运用成本法核算长期股权投资：

1.投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。投资企业能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司，投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。

投资企业对子公司的长期股权投资，应当采用成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

2.投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。投资企业与其他方对被投资单位实施共同控制的，被投资单位为其合营企业。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。投资企业能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

企业在确定能否对被投资单位实施控制或施加重大影响时，应当考虑投资企业和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。

（1）投资企业在当前情况下，根据已持有股份及现行可实施潜在表决权转换后的综合持股水平，有能力对另外一个企业的生产、经营决策施加重大影响或共同控制的，不应当对长期股权投资采用成本法核算，而应采用权益法核算。

（2）在考虑现行被投资单位发行在外可执行潜在表决权的影响时，不应考虑企

业管理层对潜在表决权的持有意图及企业在转换潜在表决权时的财务承受能力，但应注重潜在表决权的经济实质。

（3）考虑现行可执行的潜在表决权在转换为实际表决权后能否对被投资单位形成控制或重大影响时，应综合考虑本企业及其他企业持有的被投资单位潜在表决权的影响。

（4）考虑现行可执行被投资单位潜在表决权的影响仅为确定投资企业对被投资单位的影响能力，而不是用于确定投资企业享有或承担被投资单位净损益的份额。在确定了投资企业对被投资单位的影响能力后，如果投资企业对被投资单位具有共同控制、重大影响的，应按照权益法核算，但在按照权益法确认投资收益或投资损失时，应以现行实际持股比例为基础计算确定，不考虑可执行潜在表决权的影响。

（二）成本法核算

在成本法下，长期股权投资应当按照初始投资成本计量。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。

通常情况下，投资企业在取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润应作为投资成本的收回；以后年度，被投资单位累计分派的现金股利或利润超过投资以后至上年末止被投资单位累计实现净利润的，投资企业按照持股比例计算应享有的部分应作为投资成本的收回。

三、长期股权投资核算的权益法

（一）权益法的适用范围

权益法，是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。

投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，应当采用权益法核算。

（二）权益法核算

1.长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

2.投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。

3.投资企业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，投资企业负有承担额外损失义务的除外。

其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，通常是指长期性的应收项目，如企业对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。

企业存在其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目以及负有承担额外损失义务的情况下，在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应当按照以下顺序进行处理：

（1）冲减长期股权投资的账面价值。

（2）如果长期股权投资的账面价值不足以冲减的，应当以其他实质上

第八章　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) 掌握不涉及补价情况下的非货币性资产交换的核算

(四) 掌握涉及补价情况下的非货币性资产交换的核算

(五) 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　非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换，是指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债券投资等。非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。

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低于 25%作为参考。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) 的比例低于 25% (不含 25%) 的，视为非货币性资产交换；高于 25% (含 25%) 的，则视为以货币性资产取得非货币性资产。

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

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

(一) 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。

(二) 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、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，且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量的，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。

企业在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，发生补价的，应当分别下列情况处理：

1.支付补价的，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。

2.收到补价的，应当以换出资产的公允价值减去补价 (或换入资产的公允价值）加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本。

3.换出资产公允价值与其账面价值的差额，应当分别不同情况处理：

(1）换出资产为存货的，应当作为销售处理，根据本书“第十三章　收入”相关内容的规定，按其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。

(2）换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

(3）换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入投资损益。

(二）非货币性资产交换不具有商业实质，或换入资产或换出资产的公允价值不能可靠计量的，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，不确认损益。

企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，发生补价的，应当分别下列情况处理：

1.支付补价的，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。

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

(三）涉及多项资产的非货币性资产交换

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。

第九章　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

(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) 了解商誉减值的会计处理

[考试内容]

第一节　资产可能发生减值的认定

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，商誉，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、以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，以及本书 “第六章　金融资产 ” 所涉及的金融资产等。

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象；对于存在减值迹象的资产，应当进行减值测试，计算可收回金额，可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的金额，计提减值准备。

资产可能发生减值的迹象主要包括以下方面：

(一) 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；

(二) 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；

(三) 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；

(四) 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；

(五) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；

(六) 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；

（七）其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

需要指出的是，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

第二节　资产可收回金额的计量和减值损失的确定

资产存在可能发生减值迹象的，应当估计其可收回金额。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。

一、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收入。其中，资产的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换的金额；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。

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时，应当按照下列顺序进行：

首先，应当根据公平交易中资产的销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。

其次，在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下，应当根据该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定。如果难以获得资产在估计日的买方出价的，企业可以以资产最近的交易价格作为其公允价值减去处置费用后的净额的估计基础，其前提是资产的交易日和估计日之间，有关经济、市场环境等没有发生重大变化。

最后，在既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场的情况下，企业应当以可获取的最佳信息为基础，根据在资产负债表日如果处置资产的话，熟悉情况的交易双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格减去资产处置费用后的金额，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。在实务中，该金额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

如果企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

二、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，主要应考虑以下三个方面的因素：（1）资产的预计未来

现金流量；（2）资产的使
资产、无形资产准则等规定
（一）资产未来现金流
1.预计资产未来现金流
为了预计资产未来现金
余使用寿命内整个经济状况
企业管理层批准的最近财务预
面的考虑，建立在该预算或者
如能证明更长的期间是合理的
如果资产未来现金流量的
企业应当以该预算或者预测期
业管理层如能证明递增的增长率
使用的增长率除了企业能够证明
产品、市场、所处的行业或者所
市场的长期平均增长率。在恰当

4.资产未来现金流量预计的方法

预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。它使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量的现值。如果影响资产未来现金流量的因素较多，不确定性较大，使用单一的现金流量可能并不能如实反映资产创造现金流量的实际情况。在这种情况下，采用期望现金流量法更为合理的，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。在期望现金流量法下，资产未来每期现金流量应当根据每期可能发生情况的概率及其相应的现金流量加总计算求得。

（二）折现率的预计

计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。如果企业在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整，折现率的估计不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后，应当将其调整为税前的折现率，以便于与资产未来现金流量的估计基础相一致。

折现率的确定，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的市场利率无法从市场上获得，可以使用替代利率估计折现率。

替代利率可以根据企业加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。

企业在估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率。但是，如果资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感，企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

（三）资产未来现金流量现值的预计

在预计资产的未来现金流量和折现率的基础上，企业将该资产的预计未来现金流量按照预计折现率在预计期限内予以折现后，即可确定该资产未来现金流量的现值。

（四）外币未来现金流量及其现值的预计

企业使用资产所收到的未来现金流量为外币的，应当按照下列顺序确定资产未来现金流量的现值：

首先，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产的现值。

其次，将该外币现值按照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。

最后，在该现值基础上，将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，确定其可收回金额，根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

三、资产减值损失的确定

资产可收回金额确定后，如果可收回金额低于其账面价值，企业应当将资产的账

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。资产的账面价值是指资产成本扣减累计折旧（或累计摊销）和累计减值准备后的金额。

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）。

资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。但是，遇到资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等情况，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　资产组的认定及减值的处理

有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。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。

一、资产组的认定

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组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等创造收入、产生现金流量，或者其创造的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位的，并且属于可认定的最小的资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入，应当将这些资产的组合认定为资产组。

资产组一经确定，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，并在附注中说明。

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。资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确认资产组可

收回金额的除外。

资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

三、资产组减值损失的会计处理

根据减值测试的结果，资产组（包括资产组组合）的可收回金额如低于其账面价值的，应当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：

（一）抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；

（二）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、涉及总部资产的减值损失的会计处理

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。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。因此，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组合进行。资产组组合，是指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下列情况处理：

（一）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组的减值损失处理顺序和方法处理。

（二）对于相关总部资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回

金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失的处理顺序和方法处理。

第四节　商誉减值的处理

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了时进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于企业所确定的报告分部。

对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，不论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试。

一、商誉账面价值的分摊

企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

二、商誉减值损失的会计处理

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当按照下列步骤处理：

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

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

减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。相关减值损失的处理顺序和方法与本章第三节有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。

第十章　负　　债

[基本要求]

(一) 掌握一般纳税企业应交增值税的核算

(二) 掌握职工薪酬、长期借款、应付债券和长期应付款的核算

(三) 熟悉应付股利的核算

(四) 了解应交消费税和应交营业税的核算

(五) 了解小规模纳税企业增值税的核算

[考试内容]

负债主要包括：应付票据、应付账款、短期借款、长期借款、应付债券、应付职工薪酬、应付股利、应付利息、递延所得税负债、应交税费、预付账款、预计负债等。

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而给予各种形式的报酬以及其他相关支出，包括职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性福利。企业提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等，也属于职工薪酬。

二、职工薪酬的确认和计量

(一) 职工薪酬确认的原则

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将除辞退福利外的应付的职工薪酬确认为负债，并根据职工提供服务的受益对象，分别下列情况处理：

1.应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬，计入产品成本或劳务成本。

2.应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬，计入建造固定资产或无形资产成本。

3.上述两项之外的其他职工薪酬，计入当期损益。

(二) 职工薪酬的计量标准

1.货币性职工薪酬

计量应付职工薪酬时，国家规定了计提基础和计提比例的，应当按照国家规定的

标准计提。没有规定计提基础和计提比例的，企业应当根据历史经验数据和实际情况，合理预计当期应付职工薪酬。当期实际发生金额大于预计金额的，应当补提应付职工薪酬；当期实际发生金额小于预计金额的，应当冲回多提的应付职工薪酬。

对于在职工提供服务的会计期末以后一年以上到期的应付职工薪酬，企业应当选择恰当的折现率，以应付职工薪酬折现后的金额计入相关资产成本或当期损益；应付职工薪酬金额与其折现后金额相差不大的，也可按照未折现金额计入相关资产成本或当期损益。

2.非货币性职工薪酬

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。

企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。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。

（三）辞退福利的确认和计量

辞退福利包括：一是职工劳动合同到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是职工劳动合同到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权选择继续在职或接受补偿离职。辞退福利通常采取在解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准，或者将职工工资支付至辞退后未来某一期间的方式。辞退福利同时满足下列条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债，同时计入当期损益：

1.企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施。

该计划或建议应当包括拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量；根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额；拟解除劳动关系或裁减的时间。

2.企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

正式的辞退计划或建议应当经过批准。辞退工作一般应当在一年内实施完毕，但因付款程序等原因使部分款项推迟至一年后支付的，视为符合应付职工薪酬（辞退福利）的确认条件。满足辞退福利确认条件、实质性辞退工作在一年内完成、但付款时间超过一年的辞退福利，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应付职工薪酬。

企业应当严格按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据辞退计划条款规定的拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿标准等，计提应付职工薪酬。企业对于自愿接受裁减的建议，应当预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿标准等，计提应付职工薪酬。

(四）以现金结算的股份支付

对职工以现金结算的股份支付，应当按照企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。除授予后立即可行权的以现金结算的股份支付外，授予日一般不进行会计处理。授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。其中，获得批准是指企业与职工就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。

等待期，是指可行权条件得到满足的期间。可行权条件分为市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件；非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件。等待期长度确定后，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整等待期长度，应对前期确定的等待期长度进行修改；业绩条件为市场条件的，不应因此改变等待期长度。对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。

完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照资产负债表日企业承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值重新计量，将当期取得的服务计入相关资产成本或费用，同时确认应付职工薪酬；在资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量，计算截止当期累计应确认的成本费用金额，减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额，同时确认应付职工薪酬。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权数量一致。

在可行权日之后，企业不再调整等待期内确认的成本费用，应付职工薪酬的公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）。可行权日，是指可行权条件得到满足、职工具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

第二节　应付债券

一、一般公司债券

企业发行的一般公司债券，无论是按面值发行，还是溢价发行或折价发行，均按债券面值记入“应付债券”科目的“面值”明细科目，实际收到的款项与面值的差额，记入“利息调整”明细科目。企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”、“库存现金”等科目，按债券票面价值，贷记“应付债券——面值”科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券——利息调整”科目。

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，对于分期付息、一次还本的债券，企业应按应付债券的摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”

等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记 “应付利息 ”科目，按其差额，借记或贷记 “应付债券——利息调整 ”科目。对于一次还本付息的债券，应于资产负债表日按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记 “在建工程 ”、“制造费用 ”、“财务费用 ”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记 “应付债券——应计利息 ”科目，按其差额，借记或贷记 “应付债券——利息调整 ”科目。

二、可转换公司债券

企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆，将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为资本公积 (其他资本公积)。在进行分拆时，应当先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

对于可转换公司债券的负债成份，在转换为股份前，其会计处理与一般公司债券相同，即按照实际利率和摊余成本确认利息费用，按照面值和票面利率确认应付债券，差额作为利息调整。可转换公司债券持有者在债券存续期间内行使转换权利，将可转换公司债券转换为股份时，对于债券面额不足转换 1股股份的部分，企业应当以现金偿还。

第三节　其 他 负 债

其他负债，包括应付票据、应付账款、短期借款、应交税费、应付股利、长期借款、长期应付款、专项应付款等。

一、应交税费

应交税费，包括企业依法交纳的增值税、消费税、营业税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等税费，以及在上缴国家之前，由企业代扣代缴的个人所得税等。

(一) 应交增值税

一般纳税企业应在 “应交税费 ”科目下设置 “应交增值税 ”明细科目进行核算。“应交税费——应交增值税 ”明细账内，分别设置 “进项税额 ”、“已交税金 ”、“销项税额 ”、“出口退税 ”、“进项税额转出 ”等专栏。

小规模纳税企业的增值税，应当在 “应交税费 ”科目下设置 “应交增值税 ”明细科目进行核算，不需要再设置专栏。

(二) 应交消费税

消费税实行价内征收，企业交纳的消费税记入 “营业税金及附加 ”科目，按规定应交的消费税，在 “应交税费 ”科目下设置 “应交消费税 ”明细科目核算。

对于需要交纳消费税的委托加工物资，委托方提货时，受托方应代收代缴税款

(除受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税外)。委托加工物资收回后，委托方直接用于销售的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本；委托加工物资收回后委托方用于连续生产，按规定准予抵扣消费税的，应记入 “应交税费——应交消费税 ” 科目。

(三) 应交营业税

营业税是对提供劳务、出售无形资产或者销售不动产的单位和个人征收的一种税。企业按规定应交的营业税，在 “应交税费 ” 科目下设置 “应交营业税 ” 明细科目核算。

(四) 其他税费

企业转让土地使用权应交的土地增值税，土地使用权与地上建筑物及其附着物一并在 “固定资产 ” 等科目核算的，借记 “固定资产清理 ” 等科目，贷记 “应交税费——应交土地增值税 ” 科目。土地使用权在 “无形资产 ” 科目核算的，按实际收到的金额，借记 “银行存款 ” 科目，按摊销的无形资产金额，借记 “累计摊销 ” 科目，按已计提的无形资产减值准备，借记 “无形资产减值准备 ” 科目，按无形资产账面余额，贷记 “无形资产 ” 科目，按应交的土地增值税，贷记 “应交税费——应交土地增值税 ” 科目，按其差额，借记 “营业外支出 ” 科目或贷记 “营业外收入 ” 科目。

企业按规定计算应交的房产税、土地使用税、车船使用税、矿产资源补偿费，借记 “管理费用 ” 科目，贷记 “应交税费 ” 科目。

二、应付股利

应付股利，是指企业经股东大会或类似机构审议批准分配的现金股利或利润。企业股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案、宣告分派的现金股利或利润，在实际支付前，形成企业的负债。

企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不应确认为负债，但应在附注中披露。

三、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) 的各项借款。

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的利息费用，借记 “在建工程 ”、“财务费用 ”、“制造费用 ” 等科目，按借款本金和合同利率计算确定的应付未付利息，贷记 “应付利息 ” 科目，按其差额，贷记 “长期借款——利息调整 ” 科目。

四、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，包括应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项、

采用补偿贸易方式引进国外设备发生的应付款项等。

企业采用融资租赁方式租入的固定资产，应按最低租赁付款额，确认长期应付款。

企业延期付款购买资产，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，计入相关资产成本或当期损益。

企业采用补偿贸易方式引进国外设备时，应按设备、工具、零配件等的价款以及国外运杂费的外币金额和规定的汇率折合为人民币确认长期应付款。

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方面的原因等，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。“债权人作出让步 ”的情形主要包括：债权人减免债务人部分债务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等。

债务重组主要有以下几种方式：

(一) 以资产清偿债务，是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。

(二) 将债务转为资本，是指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。

(三) 修改其他债务条件，是指修改不包括上述第一、第二种情形在内的债务条件进行债务重组的方式，如减少债务本金、减少债务利息等。

(四) 以上三种方式的组合，是指采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组形式。

第二节　债务重组的会计处理

一、以现金清偿债务

(一) 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)。

(二) 以现金清偿债务的，债权人应当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，冲减后尚有余额的，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

(一) 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 (营业外收入)。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。

非现金资产公允价值与账面价值的差额，应当分别下列情况进行处理：

1.非现金资产为存货的，应当视同销售处理，根据本书 “第十三章　收入 ”相关规定，按非现金资产的公允价值确认销售商品收入，同时结转相应的成本。

2.非现金资产为固定资产、无形资产的，其公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

3.非现金资产为长期股权投资的，其公允价值和账面价值的差额，计入投资损益。

(二) 以非现金资产清偿债务的，债权人应当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，在满足金融资产终止确认条件时，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，冲减后尚有余额的，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。

三、将债务转为资本

(一) 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确认为股本 (或者实收资本)，股份的公允价值总额与股本 (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之间的差额，计入当期损益 (营业外收入)。

(二) 将债务转为资本的，债权人应当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，比照以非现金资产清偿债务的债务重组会计处理规定进行处理。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，冲减后尚有余额的，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。

四、修改其他债务条件

(一) 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。例如，债务重组协议规定，债务人在债务重组后一定期间内，其业绩改善到一定程度或者符合一定要求（如扭亏为盈、摆脱财务困境等），应向债权人额外支付一定款项，当债务人承担的或有应付金额符合预计负债确认条件时，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）。

或有应付金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。或有应付金额在随后会计期间没有发生的，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

（二）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，比照以现金清偿债务的债务重组会计处理规定进行处理。

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

或有应收金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应收金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。

五、混合重组

（一）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。

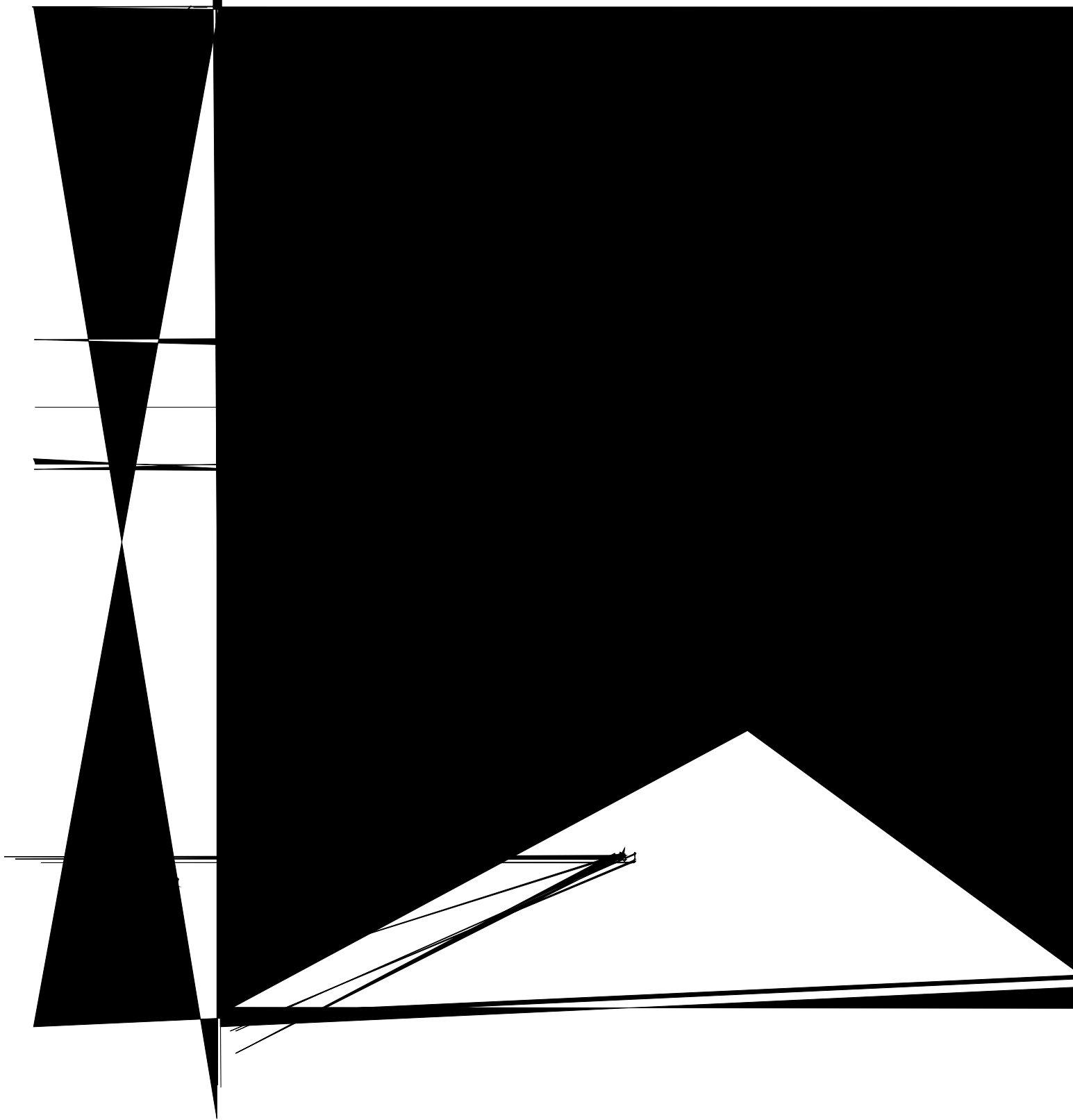
（二）债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、将债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按照修改其他债务条件的债务重组会计处理规定进行处理。

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



2.“很可能”指发生的可能性大于 50%但小于或等于 95%；

3.“可能”指发生的可能性大于 5%但小于或等于 50%；

4.“极小可能”指发生的可能性大于 0但小于或等于 5%。

(三）该义务的金额能够可靠地计量。

二、或有事项的计量

或有事项的计量主要涉及两方面：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。

(一）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。

在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：

1.或有事项涉及单个项目的，按最可能发生金额确定。

2.或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

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、不确定性和货币时间价值等因素。

(二）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。

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。

三、待执行合同、重组事项形成的或有事项的确认和计量

(一）待执行合同

待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的尚未履行任何合同义务或部分地履行了同等义务的商品买卖合同、劳务合同、租赁合同等，均属于待执行合同。

企业在履行合同义务过程中，发生的成本预期将超过与合同相关的未来流入的经济利益，待执行合同即变成了亏损合同。该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。

待执行合同变成亏损合同时，企业拥有合同标的资产的，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。无合同标的资产的，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。

(二）重组事项

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或有事项确认条件的，应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

下列情况同时存在时，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及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；

2.该重组计划已对外公告。

第十三章　收　　入

[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成本的确认和计量

(五) 熟悉商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回的处理

[考试内容]

第一节　销售商品收入的确认和计量

一、销售商品收入的确认

(一) 销售商品收入的确认条件

销售商品收入只有同时满足以下条件时，才能加以确认：

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；

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。

(二) 销售商品收入确认条件的具体运用

1.下列商品销售，通常按规定的时点确认为收入，有证据表明不满足收入确认条件的除外：

(1) 销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。

(2) 销售商品采用预收款方式的，在发出商品时确认收入，预收的货款应确认为负债。

(3) 销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕前，不确认收入，待安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。

(4) 销售商品采用以旧换新方式的，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

(5) 销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。

2.采用售后回购方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；回购价格大于原售价的，差额应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

3.采用售后租回方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；售价与资产账面价值之间的差额，应当采用合理的方法进行分摊，作为折旧费用或租金费用的调整。有确凿证据表明认定为经营租赁的售后租回交易是按照公允价值达成的，销售的商品按售价确认收入，并按账面价值结转成本。

二、销售商品收入的计量

企业应当按照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，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。

从购货方已收或应收的合同或协议价款，通常为公允价值。某些情况下，合同或协议价款的收取采用递延方式，如分期收款销售商品，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，冲减财务费用。

销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

三、现金折扣、销售折让和销售退回的处理

(一) 现金折扣在实际发生时计入当期损益。

(二) 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让的，应当在发生时冲减当期的销售商品收入。销售折让属于资产负债表日后事项的，适用《企业会计准则第 29号——资产负债表日后事项》。

(三) 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。销售退回属于资产负债表日后事项的，适用《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》。

第二节　提供劳务收入的确认和计量

一、提供劳务收入的确认

(一) 提供劳务收入的确认条件

1.在资产负债表日，提供劳务交易的结果能够可靠估计

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法确认提供劳务收入。

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与费用的方法。

提供劳务的交易结果能否可靠估计，依据以下条件进行判断。如同时满足下列条件，则表明提供劳务交易的结果能够可靠地估计：

（）收入的金额能够可靠地计量；

额，但已收或应收的合同或协议价款不[redacted]

在采用完工百分比法确认提供[redacted]入和相关成本应按以下公式计算：

本期确认的提供劳务收入 = [redacted]收入总额 × 进度 − 提供劳务收入

一、合同收入的内容

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。

（一）合同的初始收入，即建造承包商与客户在双方签订的合同中最初商定的合同总金额，它构成合同收入的基本内容。

（二）因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商定的合同总金额，而是在执行合同过程中由于合同变更、索赔、奖励等原因而形成的收入。建造承包商不能随意确认这些收入，只有在符合收入确认条件时才能构成合同总收入。

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。

直接费用，是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出。直接费用包括四项费用：耗用的人工费用、耗用的材料费用、耗用的机械使用费和其他直接费用（指可直接计入合同成本的费用）。

间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织生产和管理施工生产活动所发生的费用，包括临时设施摊销费用和施工、生产单位管理人员薪酬、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

直接费用在发生时直接计入合同成本；间接费用应在期末按系统、合理的方法分摊计入合同成本。常见的用于间接费用分摊的方法有人工费用比例法和直接费用比例法。

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。

合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用。因订立合同而发生的有关费用，应当直接计入当期损益。

三、合同收入和合同费用的确认和计量

在确认和计量建造合同的收入和费用时，首先应当判断建造合同的结果能否可靠地估计。

（一）在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠地估计

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。

根据完工百分比法确认建造合同收入和费用的公式如下：

当期合同收入 =合同总收入 ×

当期确认的毛利 =(合同总收入 −合同预计总成本)×完工进度
−以前会计期间累计已确认毛利

其中，完工进度是指累计完工进度。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。

在采用方法 （1）的情况下，累计实际发生的合同成本不包括施工中尚未安装或使用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本，以及在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

(二 ）在资产负债表日，建造合同的结果不能可靠地估计

在资产负债表日，建造合同的结果不能可靠估计的，应当分别下列情况处理：

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，在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

需要指出的是，使建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在时，应当改按完工百分比法确认合同收入和合同费用。

如果合同预计总成本超过合同预计总收入，应将预计损失确认为当期费用。

第十四章　借 款 费 用

[基本要求]

(一 ）掌握借款费用的确认

(二 ）掌握借款费用资本化金额的确定

(三 ）掌握借款费用开始资本化的条件

(四 ）掌握借款费用暂停资本化的条件

(五 ）掌握借款费用停止资本化的条件

[考试内容]

第一节　借款费用的确认

一、借款费用的组成

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。

借款费用包括借款利息、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。

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

折价或者溢价的摊销，包括发行公司债券等所发生的折价或者溢价在每期的摊销金额。

辅助费用，包括企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金、印刷费等交易费用。

因外币借款而发生的汇兑差额，是指由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。

二、借款费用的确认原则

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的购建或者生产的，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产成本。其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为财务费用，计入当期损益。

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

符合借款费用资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机器设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。其中“相当长时间”，是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。企业购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

三、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。专门借款应当有明确的专门用途，即为购建或者生产某项符合资本化条件的资产而专门借入的款项，通常应当有标明专门用途的借款合同。

一般借款，是指除专门借款之外的借款，一般借款在借入时，通常没有特指必须用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

四、借款费用资本化期间的确定

借款费用资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但借款费用暂停资本化的期间不包括在内。只有发生在资本化期间内的借款费用，才允许资本化。

（一）借款费用开始资本化时点的确定

借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

1.资产支出已经发生。资产支出只包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出；

2.借款费用已经发生；

3.为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，有关借款费用才可开始资本化，只要其中有一个条件没有满足，借款费用就不能开始资本化。

（二）借款费用暂停资本化时间的确定

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。在中断期间所发生的借款费用，应当计入当期损益，直至购建或者生产活动重新开始。但是，如果中断是使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必要的程序，中断期间所发生的借款费用应当继续资本化。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。

正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者

可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素 （如雨季或冰冻季节等原因 ）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

（三 ）借款费用停止资本化时间的确定

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。

资产达到预定可使用或者可销售状态，是指所购建或者生产的符合资本化条件的资产已经达到建造方、购买方或者企业自身等预先设计、计划或者合同约定的可以使用或者可以销售的状态。企业在确定借款费用停止资本化的时点时需要运用职业判断，应当遵循实质重于形式的原则。依据经济实质判断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的时点，具体可从以下几个方面进行判断：

1.符合资本化条件的资产的实体建造 （包括安装 ）或者生产活动已经全部完成或者实质上已经完成。

2.所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

3.继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

在符合资本化条件的资产的实际购建或者生产过程中，如果所购建或者生产的资产分别建造、分别完工，企业也应当遵循实质重于形式的原则，区别下列情况，界定借款费用停止资本化的时点：

1.所购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

2.购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经分别完工，也不能认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，企业只能在所购建或者生产的资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用才可停止资本化。

第二节　借款费用资本化金额的确定

一、借款利息资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，每一会计期间的利息（包括折价或溢价的摊销）资本化金额，应当按照下列方法确定：

（一）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。

（二）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。有关计算公式如下：

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率

= 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

所占用一般借款本金加权平均数 = $\sum$（所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 ÷ 当期天数）

（三）借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额，调整每期利息金额。在资本化期间，每一会计期间的利息资本化金额，不应当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

专门借款发生的辅助费用，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，计入符合资本化条件的资产的成本；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后发生的，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，是指根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，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并进行处理。

三、因外币专门借款而发生的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。

[基本要
(一）掌
(二）掌
(三）掌
(四）掌
(五）掌

[考试

所得税
企业会计
差额分别
所得税资

一、

资产
照税法规
的计税基
负
法规定

二

暂
价值是
的金额
偿负

资

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。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在该暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税负债。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

1.资产的账面价值大于其计税基础。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用及最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，产生应纳税暂时性差异。

2.负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异。

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在该暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

1.资产的账面价值小于其计税基础，从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，形成可抵扣暂时性差异。

2.负债的账面价值大于其计税基础，负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额。一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，产生可抵扣暂时性差异。

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认

与其相关的递延所得税资产。

第二节　递延所得税资产和递延所得税负债的确认

一、递延所得税资产的确认

（一）一般原则

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当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，确认相关的递延所得税资产。

1.递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认；企业有明确的证据表明其于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能够产生足够的应纳税所得额，进而利用可抵扣暂时性差异的，则应以可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

考虑到可抵扣暂时性差异转回的期间内可能取得应纳税所得额的限制，因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在附注中进行披露。

2.按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同。

3.企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得的各项可辨认资产、负债的入账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，并调整合并中应予确认的商誉等。

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的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特殊情况

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

（三）递延所得税资产的计量

1.适用税率的确定。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。无论相关的可抵扣暂时

性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

2.递延所得税资产账面价值的复核。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。

二、递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，导致企业经济利益的流出，从其发生当期看，构成企业应支付税金的义务，应作为递延所得税负债确认。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应增加或减少所有者权益；企业合并产生的，相关的递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入当期损益的金额。

(一）一般原则

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

1.商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为零，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。但是，确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着将进一步增加商誉的价值。因商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，确认递延所得税负债进一步增加其账面价值会影响到会计信息的可靠性，而且增加了商誉的账面价值以后，可能很快就要计提减值准备，同时其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。因此，对于企业合并中产生的商誉，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，企业会计准则中规定不确认相关的递延所得税负债。

2.除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响

会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。该规定主要是考虑到由于交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认负债的账面价值，使得资产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息的可靠性。

3.与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异不会转回，从而无须确认相应的递延所得税负债。

（二）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。在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用税率为基础计算确定，递延所得税负债的确认不要求折现。

第三节　所得税费用的确认和计量

采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税。

一、当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。

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，按照适用税收法规的要求进行调整，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

递延所得税，是指企业在某一会计期间确认的递延所得税资产及递延所得税负债的综合结果。即按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及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及企业合并的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税 =当期递延所得税负债的增加 +当期递延所得税资产的减少
−当期递延所得税负债的减少 −当期递延所得税资产的增加

如果某项交易或事项按照企业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）。

三、所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：

所得税费用 =当期所得税 +递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。

所得税费用应当在利润表中单独列示。

第十六章　会计政策、会计估计变更和差错更正

[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]

第一节　会计政策变更

一、会计政策变更的条件

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。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。

企业应当对相同或者相似的交易或事项采用相同的会计政策进行处理，另有规定的除外。企业会计实务中某项交易或事项的会计处理，具体会计准则或应用指南未作规范的，应当根据 《企业会计准则——基本准则 》规定的原则、基础和方法进行处理；待作出具体规定时，从其规定。

会计政策变更，是指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。

满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

(一 ）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。

(二 ）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

以下各项不属于会计政策变更：

(一 ）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。

(二 ）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。

二、会计政策变更的会计处理

(一 ）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。

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，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。留存收益包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。调整期初留存收益是指对期初未分配利润和盈余公积两个项目进行调整。

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

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

（二）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　会计估计变更

一、会计估计变更条件

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作的判断。会计估计变更，是指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。例如，固定资产折旧方法由年限平均法改为年数总和法。

企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。

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。

（一）会计估计的变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。

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

（三）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

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：

（一）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；

（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响，以及存货、固定资产盘盈等。

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。前期差错的重要程度，应根据差错的性质和金额加以具体判断。

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。追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同。

确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

第十七章　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概念

(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概念及处理方法

(四 ）掌握资产负债表日后非调整事项的概念及处理方法

[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的概念

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。它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。

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所涵盖的期间是资产负债表日后至财务报告批准报出日之间。

董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期至实际对外公布日之间发生的与资产负债表日后事项有关的事项，影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

三、持续经营基础上的财务报告编制

通常情况下，企业会计核算应当建立在持续经营基础上，其对外提供的财务报告也应当以持续经营为基础进行编制。如果资产负债表日后事项表明持续经营不再适用，则企业不应当在持续经营基础上编制财务报告。

第二节　资产负债表日后调整事项

一、资产负债表日后调整事项的概念

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。

以下是资产负债表日后调整事项：

（一）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

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

（三）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

（四）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

二、资产负债表日后调整事项的处理

资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，并对资产负债表日已经编制的财务报表进行调整。这里的财务报表包括资产负债表、利润表及所有者权益变动表等内容，但不包括现金流量表。

第三节　资产负债表日后非调整事项

一、资产负债表日后非调整事项的概念

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。

以下是资产负债表日后非调整事项：

（一）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

（二）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。

（三）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。

（四）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。

（五）资产负债表日后资本公积转增资本。

（六）资产负债表日后发生巨额亏损。

（七）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

二、资产负债表日后非调整事项的处理

资产负债表日后发生的非调整事项，是资产负债表日后才发生或存在的事项，不影响资产负债表日存在状况，不应当调整资产负债表日的财务报表。但由于事项重大，如不加以说明，将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策，因此，应在报表附注中加以披露。

资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露。

第十八章　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经济中外币财务报表的折算方法

(三) 熟悉境外经营处置的会计处理

(四) 熟悉记账本位币的确定方法

(五) 了解恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算方法

[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，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

（一）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。

（二）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，也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额。

（三）在资产负债表日，应当按照下列规定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，计入当期损益。

另外，结算外币货币性项目时，因汇率波动而形成的汇兑差额也应当计入当期损益。

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。

3.以公允价值计量的外币非货币性项目，如交易性金融资产（股票、基金等），采用公允价值确定日的即期汇率折算，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额，作为公允价值变动（含汇率变动）处理，计入当期损益。

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

境外经营，是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用的记账本位币不同于企业的记账本位币的，也视同境外经营。

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：

（一）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。

（二）利润表中的收入和费用项目，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；处置境外经营时，计入处置当期损益。

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。

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。

三、恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算

（一）企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表，应当按照下列规定进行折算：

1.对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述，对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述，再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。

2.在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

（二）恶性通货膨胀经济，通常按照以下特征进行判断：

1.3年累计通货膨胀率接近或超过 100%；

2.利率、工资和物价与物价指数挂钩；

3.一般公众不是以当地货币，而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础；

4.一般公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富，持有的当地货币立即用于投资以保持购买力；

5.即使信用期限很短，赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。

第十九章　财 务 报 告

[基本要求]

(一) 掌握资产负债表的内容、格式和编制方法

(二) 掌握利润表的内容、格式和编制方法

(三) 掌握现金流量表的内容、格式和编制方法

(四) 掌握所有者权益变动表的内容、格式和编制方法

(五) 掌握每股收益的计算方法

(六) 掌握合并财务报表的概念和合并财务报表范围的确定原则

(七) 掌握合并资产负债表的内容、格式和编制方法

(八) 掌握合并利润表的内容、格式和编制方法

(九) 掌握合并现金流量表的内容、格式和编制方法

(十) 掌握合并所有者权益变动表的内容、格式和编制方法

(十一) 掌握分部报告的内容、结构和编制方法

(十二) 掌握关联方的判断原则和披露要求

(十三) 熟悉附注的概念和报表重要项目的说明

[考试内容]

第一节　财务报表列报的基本要求

财务报表列报应遵循如下基本要求:

(一) 企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照企业会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量。

企业管理层应当评价企业的持续经营能力，对持续经营能力产生重大怀疑的，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。

企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，表明其处于非持续经营状态，应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露未以持续经营为基础的原因和财务报表的编制基础。

(二) 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，但下列情况除外:

1.会计准则要求改变财务报表项目的列报。

2.企业经营业务的性质发生重大变化后，变更财务报表项目的列报能够提供更

可靠、更相关的会计信息。

（三）性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

重要性，是指财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。

判断项目的重要性，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动等因素；判断项目金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定。

（四）财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，但满足抵销条件的除外。

资产项目按扣除减值准备后的净额列示，不属于抵销。

非日常活动产生的损益，以收入扣减费用后的净额列示，不属于抵销。

（五）当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

财务报表项目的列报发生变更的，应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项目金额。对上期比较数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。

（六）企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：

1.编报企业的名称；

2.资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间；

3.人民币金额单位；

4.财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

（七）企业至少应当按年编制财务报表。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间，以及短于一年的原因。

第二节　资产负债表

一、资产负债表的格式

资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。金融企业的各项资产或负债，按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以按照其流动性顺序列示。

对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应归类为流动负债。

企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，企业能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿，该项负债应当归类为非流动负债。

二、资产负债表的编制

企业应以日常会计核算记录的数据为基础进行归类、整理和汇总，加工成报表项目，形成资产负债表。

(一）“年初余额”的填列方法

“年初余额”栏内各项目数字，应根据上年末资产负债表 “期末余额”栏内所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，按调整后的数字填入本表 “年初余额”栏内。

(二）“期末余额”的填列方法

“期末余额”是指某一资产负债表日的数字，即月末、季末、半年末或年末的数字。资产负债表各项目 “期末余额”的数据来源，可以通过以下几种方式取得：

1.直接根据总账科目的余额填列；

2.根据几个总账科目的余额计算填列；

3.根据有关明细科目的余额计算填列；

4.根据总账科目和明细科目的余额分析计算填列；

5.根据总账科目与其备抵科目抵销后的净额填列。

第三节　利　润　表

一、利润表的格式

在利润表中，费用应当按照功能分类，分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等。

二、利润表的编制

(一）“本期金额”栏反映各项目的本期实际发生数。如果上年度利润表的项目名称和内容与本年度利润表不相一致，应对上年度利润表项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入报表的 “上期金额”栏。

(二）报表中各项目主要根据各损益类科目的发生额分析填列。

三、每股收益

企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。

(一）基本每股收益

企业应当按照归属于普通股股东的当期净利润，除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。

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

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

(二) 稀释每股收益

企业存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。

稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。潜在普通股，是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同，包括可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

1.计算稀释每股收益，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整 (应考虑相关的所得税影响): (1) 当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息；(2) 稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

2.计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

3.计算稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数时，以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换。

4.认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

增加的普通股股数 =拟行权时转换的普通股股数 −行权价格
×拟行权时转换的普通股股数 ÷当期普通股平均市场价格

5.稀释性潜在普通股应当按照其稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。

(三) 每股收益的列报

发行在外普通股或潜在普通股的数量因派发股票股利、公积金转增资本、拆股而增加或因并股而减少，但不影响所有者权益金额的，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

按照企业会计准则的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益，并在附注中披露下列相关信息：

1.基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程；

2.列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股；

3.在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

第四节　现金流量表

一、现金流量表的分类

现金流量，是指现金和现金等价物的流入和流出，可以分为三类，即经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。其中，现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资等。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

二、现金流量表的结构

现金流量表采用报告式的结构，分类反映经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量，最后汇总反映企业现金及现金等价物净增加额。在有外币现金流量及境外子公司的现金流量折算为人民币的企业，还应单设“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目。

企业应当在附注中披露与现金流量表有关的补充资料：（1）将净利润调节为经营活动现金流量；（2）不涉及现金收支的重大投资和筹资活动；（3）现金及现金等价物净变动情况。

三、现金流量表的编制

企业可根据业务量的大小及复杂程度，选择采用工作底稿法、T形账户法，或直接根据有关科目的记录分析填列现金流量表。

第五节　所有者权益变动表

一、所有者权益的内容

所有者权益变动表应当反痈a鞁迷籏哟斡藯釩鏗#鈳漾讟觾萎稑耘灨霙蒴鹼丙笃儩誸侑挦だ蕑ル诊＝び薩

（二）直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额；

（三）会计政策变更和差错更正的累积影响金额；

（四）所有者投入资本和向所有者分配利润等；

（五）按照规定提取的盈余公积；

（六）实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

二、所有者权益变动表的格式

所有者权益变动表格式参见本章“第六节　合并财务报表”。

第六节　合并财务报表

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。其中，母公司是指有一个或一个以上子公司的企业；子公司是指被母公司控制的企业。

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。

一、合并财务报表范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

（一）母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权，表明母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

（二）母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，且满足下列条件之一的，视为母公司能够控制被投资单位，但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外：

1.通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上的表决权。

2.根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策。

3.有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。

4.在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。

（三）在确定能否控制被投资单位时，应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。

母公司应当将其全部子公司，无论是小规模的子公司还是经营业务性质特殊的子公司，均纳入合并财务报表的合并范围。

二、合并资产负债表

合并资产负债表是反映企业集团在某一特定日期财务状况的报表，由合并资产、

负债和所有者权益各项目组成。

(一）将对子公司的长期股权投资调整为权益法

按照权益法调整对子公司的长期股权投资，在合并工作底稿中应编制的调整分录为：对于应享有子公司当期实现净利润的份额，借记“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目；按照应承担子公司当期发生的亏损份额，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资”等科目。对于当期收到子公司分派的现金股利或利润，应借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资”科目。

对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，按母公司应享有或应承担的份额，借记或贷记“长期股权投资”科目，贷记或借记“资本公积”科目。

(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；（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利润；（4）固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧项目），即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售利润；（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利润；（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。

1.长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

编制合并财务报表时应当在母公司和子公司财务报表数据（或经调整的数据）简单相加的基础上，将母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。

（1）在子公司为全资子公司的情况下，母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益各项目的金额应当全额抵销。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润”项目，贷记“长期股权投资”项目。

当母公司对子公司长期股权投资的金额大于子公司所有者权益总额时，其差额作为商誉处理，应按其差额，借记“商誉”项目；母公司对子公司长期股权投资的金额小于子公司所有者权益总额时，其差额在企业合并当期应作为利润表中的损益项目，合并以后期间应调整期初未分配利润。

（2）在子公司为非全资子公司的情况下，应当将母公司对子公司长期股权投资的金额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵销。子公司所有者权益中不属于母公司的份额，即子公司所有者权益中抵销母公司所享有的份额后的余额，在合并财务报表中作为“少数股东权益”处理。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润”项目，贷记“长期股权投资”和“少数股东权益”项目。

“少数股东权益”项目，反映子公司所有者权益中不属于母公司（包括通过子公司间接享有的）的份额，即除母公司外的其他投资者在子公司所有者权益中所享有的

⑵额。

当母公司对子公司长期股权投资的金额与在子公司所有者权益中享有的份额不一致时，其差额应比照全资子公司的情况处理。

2.内部债权与债务项目的抵销

在编制合并资产负债表时，需要进行抵销处理的内部债权债务项目主要包括：（1）应收账款与应付账款；（2）应收票据与应付票据；（3）预付账款与预收账款；（4）持有至到期投资（假定该项债券投资，持有方划归为持有至到期投资，也可能作为交易性金融资产等，原理相同）与应付债券；（5）应收股利与应付股利；（6）其他应收款与其他应付款。

（1）应收账款与应付账款的抵销

初次编制合并财务报表时的抵销处理

内部应收账款抵销时，其抵销分录为：借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目；内部应收账款计提的坏账准备抵销时，其抵销分录为：借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“资产减值损失”项目。

连续编制合并财务报表时内部应收账款坏账准备的抵销处理

在连续编制合并财务报表进行抵销处理时，首先，将内部应收账款与应付账款予以抵销，即按内部应收账款的金额，借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目。其次，应将上期资产减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期资产减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备的金额，借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“未分配利润——年初”项目。再次，对于本期个别财务报表中内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额也应予以抵销，即按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的增加额，借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“资产减值损失”项目，或按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的减少额，借记“资产减值损失”项目，贷记“应收账款——坏账准备”项目。

（2）应收票据与应付票据、预付账款与预收账款等的抵销处理

对于其他内部债权债务项目的抵销，应当比照应收账款与应付账款的相关规定处理。在进行抵销时，借记“应付票据”、“预收账款”等科目，贷记“应收票据”、“预付账款”等科目。

某些情况下，企业内部一个企业对另一企业进行的债券投资不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上购进的。这种情况下，一方持有至到期投资（或划分为其他类别的金融资产，原理相同）中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时，可能会出现差额，该差额应当计入合并利润表的投资收益项目。

3.存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

（1）当期内部购进商品并形成存货情况下的抵销处理

在企业集团内部购进并且在会计期末形成存货的情况下，编制合并财务报表时，一方面将销售企业实现的内部销售收入及其相对应的销售成本予以抵销，另一方面将内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。进行抵销处理时，

销售收入的金额，借记 “营业收入 ” 项目，贷记 “营业成本 ” 项目；同时
内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记 “营业
目，贷记 “存货 ” 项目 (或按照内部营业收入形成期末存货的金额，借记
入 ” 项目，按照其对应的销售成本的金额，贷记 “营业成本 ” 项目，按照内
入与其对应的内部营业成本的差额，贷记 “存货 ” 项目)。

连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理

续编制合并财务报表的情况下，首先必须将上期抵销的存货价值中包含的未
销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润
然后再对本期内部购进存货进行抵销处理，其具体抵销处理程序和方法

润。即按照以前会计期间抵销该内部交易固定资产多计提的累计折旧额，借记 “固定资产——累计折旧 ”项目，贷记 “未分配利润——年初 ”项目。

将本期由于该内部交易固定资产的使用而多计提的折旧费用予以抵销，并调整本期计提的累计折旧额。即按照本期该内部交易的固定资产多计提的折旧额，借记 “固定资产——累计折旧 ”项目，贷记 “管理费用 ”等项目。

从集团内部购入的无形资产，其抵销处理方法与固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销基本相似，可比照进行抵销处理。

(三) 母公司在报告期增减子公司在合并资产负债表的反映

1.母公司在报告期内增加子公司在合并资产负债表的反映

母公司在报告期内增加子公司的，合并当期编制合并资产负债表时，应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下企业合并增加的子公司两种情况。

(1) 因同一控制下企业合并增加的子公司，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。

(2) 因非同一控制下企业合并增加的子公司，不应调整合并资产负债表的期初数。

2.母公司在报告期内处置子公司在合并资产负债表的反映

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。

(四) 合并资产负债表的格式

合并资产负债表格式在个别资产负债表基础上，主要增加了三个项目：一是在 “开发支出 ”项目之下增加了 “商誉 ”项目，用于反映企业合并中取得的商誉，即在控股合并下母公司对子公司的长期股权投资与其在子公司所有者权益中享有份额之间抵销后的借方差额。二是在所有者权益项目下增加了 “少数股东权益 ”项目，用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。三是在 “未分配利润 ”项目之后， “归属于母公司所有者权益合计 ”项目之前，增加了 “外币报表折算差额 ”项目，用于反映境外经营的资产负债表折算为母公司记账本位币表示的资产负债表时所发生的折算差额。

合并资产负债表

会合 01表

编制单位：　　_____年_____月_____日　　单位：元

资　　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益(或股东权益)	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
结算备付金			向中央银行借款		
拆出资金			吸收存款及同业存放		
交易性金融资产			拆入资金		

续表

资　　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
应收票据			交易性金融负债		
应收账款			应付票据		
预付款项			应付账款		
应收保费			预收款项		
应收分保账款			卖出回购金融资产款		
应收分保合同准备金			应付手续费及佣金		
应收利息			应付职工薪酬		
其他应收款			应交税费		
买入返售金融资产			应付利息		
存货			其他应付款		
一年内到期的非流动资产			应付分保账款		
其他流动资产			保险合同准备金		
流动资产合计			代理买卖证券款		
非流动资产：			代理承销证券款		
发放贷款及垫款			一年内到期的非流动负债		
可供出售金融资产			其他流动负债		
持有至到期投资			流动负债合计		
长期应收款			非流动负债：		
长期股权投资			长期借款		
投资性房地产			应付债券		
固定资产			长期应付款		
在建工程			专项应付款		
工程物资			预计负债		
固定资产清理			递延所得税负债		
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计		
无形资产			负债合计		
开发支出			所有者权益（或股东权益）：		
商誉			实收资本（或股本）		
长期待摊费用			资本公积		
递延所得税资产			减：库存股		
其他非流动资产			盈余公积		
非流动资产合计			一般风险准备		
			未分配利润		
			外币报表折算差额		
			归属于母公司所有者权益合计		
			少数股东权益		
			所有者权益合计		
资产总计			负债和所有者权益总计		

三、合并利润表

(一）编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

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。

1.内部营业收入和内部营业成本项目的抵销处理

对内部销售收入和内部销售成本进行抵销时，应分别不同的情况进行处理。

（1）母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售

在这种情况下，对于同一购销业务，在销售企业和购买企业的个别利润表中都作了反映。但从企业集团整体来看，这一购销业务只是实现了一次对外销售，其销售收入只是购买企业向企业集团外部企业销售该产品的销售收入，其销售成本只是销售企业向购买企业销售该商品的成本。在编制合并财务报表时，必须将重复反映的内部营业收入与内部营业成本予以抵销。编制的抵销分录为：借记 “营业收入 ”等项目，贷记 “营业成本 ”等项目。

（2）母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货的抵销处理

在内部购进的商品未实现对外销售的情况下，销售企业是按照一般的销售业务确认销售收入，结转销售成本，计算销售损益，并在其个别利润表中列示。在编制合并财务报表时，应当将销售企业由此确认的内部销售收入和内部销售成本予以抵销。对于这一内部交易，购买企业是以支付的购货价款作为存货成本入账，并在其个别资产负债表中作为资产列示。编制合并利润表时，应将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

（3）对于内部购进的商品部分实现对外销售、部分形成期末存货的情况，可以将内部购买的商品分解为两部分来理解：一部分为当期购进并全部实现对外销售；另一部分为当期购进但未实现对外销售而形成期末存货。

2.购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理

在企业集团内母公司与子公司、子公司相互之间将自身的产品销售给其他企业作为固定资产 (作为无形资产等的处理原则类似）使用的情况下，编制合并利润表时，应将销售企业由于该内部交易产生的销售收入和销售成本予以抵销；并将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。在对销售商品形成的固定

资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

3.内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理

编制合并资产负债表时，需要将内部应收账款与应付账款相互抵销，与此相适应，需要将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。编制合并财务报表将资产减值损失中包含的本期内部应收账款计提的坏账准备抵销时，应减少当期资产减值损失，同时减少坏账准备等余额，即按照当期内部应收账款计提的坏账准备的金额，借记“应收账款——坏账准备”等项目，贷记“资产减值损失”项目。

4.内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销

企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间可能发生持有对方债券等内部交易。编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和持有至到期投资等内部债权债务的同时，将内部应付债券和持有至到期投资相关的利息费用与投资收益（利息收入）相互抵销。应编制的抵销分录为：借记“投资收益”项目，贷记“财务费用”项目。

5.母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

内部投资收益是指母公司对子公司或子公司对母公司、子公司相互之间的长期股权投资的收益，实际上就是子公司当期营业收入减去营业成本和期间费用、所得税后的余额与其持股比例相乘的结果。持有全资子公司的情况下，母公司对某一子公司投资收益实际上就是该子公司当期实现的净利润（假定不存在有关的调整因素）。编制合并利润表时，必须将集团内投资产生的投资收益予以抵销。

由于合并所有者权益变动表中的本年利润分配项目是站在整个企业集团角度，反映对母公司股东和子公司的少数股东的利润分配情况，因此，子公司的个别所有者权益变动表中本年利润分配各项目的金额，包括提取盈余公积、分派利润和期末未分配利润的金额都必须予以抵销。

将上述项目抵销时，持有全资子公司的情况下，应当编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“未分配利润——年初”项目，贷记“本年利润分配——提取盈余公积”、“应付股利”（包括转作股本的股利，下同）、“未分配利润——年末”项目；在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“少数股东损益”、“未分配利润——年初”项目，贷记“本年利润分配——提取盈余公积”、“应付股利”、“未分配利润——年末”项目。

（二）母公司在报告期增减子公司在合并利润表的反映

1.母公司在报告期内增加子公司在合并利润表的反映

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。在合并当期编制合并利润表时，应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

（1）因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并利润表时，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，在编制合并利润表时，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。

2.母公司在报告期内处置子公司在合并利润表的反映

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。

（三）合并利润表基本格式

合并利润表的格式在个别利润表的基础上，主要增加了两个项目，即在“净利润”项目下增加“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”两个项目，分别反映净利润中由母公司所有者享有的份额和非全资子公司当期实现的净利润中属于少数股东权益的份额。在属于同一控制下企业合并增加子公司当期的合并利润表中，还应在“净利润”项目之下增加“其中：被合并方在合并日以前实现的净利润”项目，用于反映同一控制下企业合并中取得的被合并方在合并当期期初至合并日实现的净利润。

合并利润表

会合 02表

编制单位：　　_____年____月　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、营业总收入		
其中：营业收入		
利息收入		
已赚保费		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本		
其中：营业成本		
利息支出		
手续费及佣金支出		
退保金		
赔付支出净额		
提取保险合同准备金净额		
保单红利支出		
分保费用		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“－”号填列）		
投资收益（损失以“－”号填列）		

续表

项　　目	本期金额	上期金额
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
汇兑收益 (损失以 “－”号填列)		
三、营业利润 (亏损以 “－”号填列)		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
其中：非流动资产处置损失		
四、利润总额 (亏损总额以 “－”号填列)		
减：所得税费用		
五、净利润 (净亏损以 “－”号填列)		
归属于母公司所有者的净利润		
少数股东损益		
六、每股收益		
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

注：(1) 合并利润表收入、费用项目按照各类企业利润表的相同口径填列。

(2) 同一控制下企业合并的当期，还应单独列示被合并方在合并前实现的净利润。

四、合并现金流量表

合并现金流量表是综合反映母公司及其子公司组成的企业集团，在一定会计期间现金流入、现金流出数量以及其增减变动情况的会计报表。现金流量表要求按照收付实现制反映企业经济业务引起的现金流入和流出，其编制方法有直接法和间接法两种。我国明确规定企业对外报送的现金流量表采用直接法编制。

(一) 编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

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。

1.企业集团内部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的抵销处理

母公司直接以现金对子公司进行的长期股权投资或以现金从子公司的其他所有者 (即企业集团内的其他子公司) 处收购股权，表现为母公司现金流出，在母公司个别现金流量表中作为投资活动现金流出列示。子公司接受这一投资 (或处置投资) 时，表现为现金流入，在其个别现金流量表中反映为筹资活动的现金流入 (或投资活动的

现金流入)。从企业集团整体来看，编制合并现金流量表时，应当予以抵销。

2.企业集团内部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的抵销处理

母公司对子公司进行的长期股权投资和债权投资，在持有期间收到子公司分派的现金股利 (利润) 或债券利息，表现为现金流入，在母公司个别现金流量表中作为取得投资收益收到的现金列示。子公司在其个别现金流量中反映为分配股利、利润或偿付利息支付的现金。编制合并现金流量表时，应当予以抵销。

3.企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理

母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金结算应收账款或应付账款等债权与债务，表现为现金流入或现金流出，在母公司个别现金流量表中作为收到其他与经营活动有关的现金或支付其他与经营活动有关的现金列示，在子公司个别现金流量中作为支付其他与经营活动有关的现金或收到其他与经营活动有关的现金列示。编制合并现金流量表时，应当予以抵销。

4.企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理

母公司向子公司当期销售商品 (或子公司向母公司销售商品或子公司相互之间销售商品

2.母公司在报告期内处置子公司在合并现金流量表的反映

母公司在报告期内处置子公司，应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。

(三）合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

合并现金流量表编制与个别现金流量表相比，一个特殊的问题是在子公司为非全资子公司的情况下，涉及子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

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当在“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”项目下单设“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

(四）合并现金流量表格式

合并现金流量表

会合 03表

编制单位：　　_____年_____月　　单位：元

项　　目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金		
客户存款和同业存放款项净增加额		
向中央银行借款净增加额		
向其他金融机构拆入资金净增加额		
收到原保险合同保费取得的现金		
收到再保险业务现金净额		
保户储金及投资款净增加额		
处置交易性金融资产净增加额		
收取利息、手续费及佣金的现金		
拆入资金净增加额		
回购业务资金净增加额		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
客户贷款及垫款净增加额		
存放中央银行和同业款项净增加额		
支付原保险合同赔付款项的现金		
支付利息、手续费及佣金的现金		

续表

项　　目	本期金额	上期金额
支付保单红利的现金		
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		
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量：		
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		
投资活动现金流入小计		
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		
质押贷款净增加额		
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		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
发行债券收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
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		
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

五、合并所有者权益变动表

合并所有者权益变动表是反映构成企业集团所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的财务报表。

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相互抵销；（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应当抵销等。

(一）编制合并所有者权益变动表时应进行抵销的项目

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相互抵销

母公司对子公司进行的长期股权投资，并不引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益的增减变动。编制合并财务报表时，应当在母公司与子公司财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。

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应当抵销

合并所有者权益变动表中的利润分配项目是站在整个企业集团角度，反映对母公司股东和子公司的少数股东的利润分配情况，因此，子公司的个别所有者权益变动表中利润分配各项目的金额，包括提取盈余公积、分派利润和期末未分配利润的金额都必须予以抵销。

进行抵销时，在子公司为全资子公司的情况下，应当编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“未分配利润——年初”项目，贷记“利润分配——提取盈余公积”、“应付股利”(包括转作股本的股利，下同)、“未分配利润——年末”项目；在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：借记“投资收益”、“少数股东损益”、“未分配利润——年初”项目，贷记“利润分配——提取盈余公积”、“应付股利”、“未分配利润——年末”项目。

(二）合并所有者权益变动表格式及相关项目列示说明

合并所有者权益变动表的格式与个别所有者权益变动表的格式基本相同。在存在少数股东的情况下，合并所有者权益变动表增加“少数股东权益”栏目，用于反映少数股东权益变动的情况。

合并所有者权益变动表有关项目的列示说明：

1.“上年年末余额”栏，反映企业上年资产负债表中实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润的年末余额。

2.“会计政策变更”和“前期差错更正”栏，反映企业采用追溯调整法处理的会计政策变更的累积影响金额和采用追溯重述法处理的会计差错更正的累积影响金额。

3.“本年增减变动额”栏下相关项目反映的内容：

(1)“净利润”项目，反映企业当年实现的净利润（或净亏损）金额，并对应列在“未分配利润”栏。

(2)“可供出售金融资产公允价值变动净额”项目，反映企业持有的可供出售金融资产当年公允价值变动的金额，并对应列在“资本公积”栏。

合并所有者权益变动表

会合：04表

编制单位：　　_____年度　　单位：元

项　　目	本年金额									上年金额								
	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他		
一、上年年末余额																		
加：会计政策变更																		
前期差错更正																		
二、本年年初余额																		
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）																		
（一）净利润																		
（二）直接计入所有者权益的利得和损失																		
1.可供出售金融资产公允价值变动净额																		
2.权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响																		
3.与计入所有者权益项目相关的所得税影响																		
4.其他																		
上述（一）和（二）小计																		
（三）所有者投入和减少资本																		

续表

项　　目	本年金额									上年金额								
	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益							少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	盈余公积	一般风险准备	未分配利润	其他		
1.所有者投入资本																		
2.股份支付计入所有者权益的金额																		
3.其他																		
（四）利润分配																		
1.提取盈余公积																		
2.提取一般风险准备																		
3.对所有者（或股东）的分配																		
4.其他																		
（五）所有者权益内部结转																		
1.资本公积转增资本（或股本）																		
2.盈余公积转增资本（或股本）																		
3.盈余公积弥补亏损																		
4.其他																		
四、本年年末余额																		

（3）“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”项目，反映企业对按照权益法核算的长期股权投资，在被投资单位除当年实现的净损益以外其他所有者权益当年变动中应享有的份额，并对应列在“资本公积”栏。

（4）“与计入所有者权益项目相关的所得税影响”项目，反映企业根据《企业会计准则第 18号——所得税》规定应计入所有者权益项目的当年所得税影响金额，并对应列在“资本公积”栏。

（5）“净利润”项目和“直接计入所有者权益的利得和损失”项目，反映企业当年实现的净利润（或净亏损）金额和当年直接计入所有者权益的利得和损失金额的合计额。

（6）“所有者投入资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本，包括实收资本和资本溢价，并对应列在“实收资本”和“资本公积”栏。

（7）“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额，并对应列在“资本公积”栏。

（8）“利润分配”下各项目，反映当年对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额和按照规定提取的盈余公积金额，并对应列在“未分配利润”和“盈余公积”栏。

（9）“所有者权益内部结转”下各项目，反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动，包括资本公积转增资本（或股本）、盈余公积转增资本（或股本）、盈余公积弥补亏损等项金额。

第七节　附　　注

企业应当按照规定披露附注信息，主要包括下列内容：

一、企业的基本情况

(一）企业注册地、组织形式和总部地址。

(二）企业的业务性质和主要经营活动。

(三）母公司以及集团最终母公司的名称。

(四）财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。

二、财务报表的编制基础

三、遵循企业会计准则的声明

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

四、重要会计政策和会计估计

企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。在披露重要会计政策和会计估计时，应当披露重要会计政策的确定依据和

财务报表项目的计量基础，以及会计估计中所采用的关键假设和不确定因素。

五、会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

企业应当按照《企业会计准则第 28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其应用指南的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。

六、报表重要项目的说明

企业对报表重要项目的说明，应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。

(一）交易性金融资产

企业应当披露交易性金融资产的构成及期初、期末公允价值等信息。

(二）应收款项

企业应当披露应收款项的账龄结构和客户类别以及期初、期末账面余额等信息。

(三

3.采用公允价值模式的，公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响；

4.房地产转换情况、理由，以及对损益或所有者权益的影响；

5.当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。

(八）固定资产

企业应当披露下列信息：

1.固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法；

2.各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率；

3.各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额；

4.当期确认的折旧费用；

5.对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值；

6.准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

(九）无形资产

企业应当披露下列信息：

1.无形资产的期初和期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额；

2.使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据；

3.无形资产的摊销方法；

4.用于担保的无形资产账面价值、当期摊销额等情况；

5.计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

(十）交易性金融负债

企业应当披露交易性金融负债的构成以及期初、期末公允价值的信息等。

(十一）职工薪酬

企业应当披露下列信息：

1.应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴，及其期末应付未付金额；

2.应当为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，及其期末应付未付金额；

3.应当为职工缴存的住房公积金，及其期末应付未付金额；

4.为职工提供的非货币性福利，及其计算依据；

5.应当支付的因解除劳动关系给予的补偿，及其期末应付未付金额；

6.其他职工薪酬。

(十二）应交税费

企业应当披露应交税费的构成及期初、期末账面余额等信息。

(十三）短期借款和长期借款

企业应当披露短期借款、长期借款的构成及期初、期末账面余额等信息。

对于期末逾期借款，应分别贷款单位、借款金额、逾期时间、年利率、逾期未偿还原因和预期还款期等进行披露。

(十四）应付债券

企业应当披露应付债券的构成及期初、期末账面余额等信息。

(十五）长期应付款

企业应当披露长期应付款的构成及期初、期末账面余额等信息。

(十六）营业收入

企业应当披露营业收入的构成及本期、上期发生额等信息。

(十七）公允价值变动收益

企业应当披露公允价值变动收益的来源及本期、上期发生额等信息。

(十八）投资收益

企业应当披露投资收益的来源及本期、上期发生额等信息。

(十九）减值损失

企业应当披露各项资产的减值损失本期、上期发生额等信息。

(二十）营业外收入

企业应当披露营业外收入的构成及本期、上期发生额等信息。

(二十一）营业外支出

企业应当披露营业外支出的构成及本期、上期发生额等信息。

(二十二）所得税

企业应当披露下列信息：

1.所得税费用 (收益）的主要组成部分；

2.所得税费用 (收益）与会计利润关系的说明；

3.未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额 (如果存在到期日，还应披露到期日）；

4.对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据；

5.未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

(二十三）政府补助

企业应当披露下列信息：

1.政府补助的种类及金额；

2.计入当期损益的政府补助金额；

3.本期返还的政府补助金额及原因。

(二十四）非货币性资产交换

企业应当披露下列信息：

1.换入资产、换出资产的类别。

2.换入资产成本的确定方式。

3.换入资产、换出资产的公允价值及换出资产的账面价值。

(二十五）股份支付

1.当期授予、行权和失效的各项权益工具总额。

2.期末发行在外股份期权或其他权益工具行权价的范围和合同剩余期限。

3.当期行权的股份期权或其他权益工具以其行权日价格计算的加权平均价格。

4.股份支付交易对当期财务状况和经营成果的影响。

(二十六）债务重组

债权人应当披露下列信息：

1.债务重组方式；

2.确认的债务重组损失总额；

3.债权转为股份所导致的投资增加额及该投资占债务人股份总额的比例；

4.或有应收金额；

5.债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定方法及依据。

债务人应当披露下列信息：

1.债务重组方式；

2.确认的债务重组利得总额；

3.将债务转为资本所导致的股本（或者实收资本）增加额；

4.或有应付金额；

5.债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定方法及依据。

(二十七）借款费用

企业应当披露下列信息：

1.当期资本化的借款费用金额；

2.当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。

(二十八）外币折算

企业应当披露下列信息：

1.计入当期损益的汇兑差额；

2.处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

(二十九）企业合并

企业合并发生当期的期末，合并方应当披露与同一控制下企业合并有关的下列信息：

1.参与合并企业的基本情况；

2.属于同一控制下企业合并的判断依据；

3.合并日的确定依据；

4.以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例；

5.被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况；

6.合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况；

7.被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明；

8.合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

企业合并发生当期的期末，购买方应当披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息：

1.参与合并企业的基本情况；

2.购买日的确定依据；

3.合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法；

4.被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值；

5.合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况；

6.被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况；

7.商誉的金额及其确定方法；

8.因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额；

9.合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

(三十）或有事项

企业应当披露下列信息：

1.预计负债。

(1) 预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。

(2) 各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。

(3) 与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

2.或有负债 (不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债)。

(1) 或有负债的种类及其形成原因，包括未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。

(2) 经济利益流出不确定性的说明。

(3) 或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

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

4.在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按相关规定披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

(三十一）资产负债表日后事项

企业应当披露下列信息：

1.每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

2.资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

七、分部报告

企业存在多种经营或跨地区经营的，应当按照企业会计准则规定披露分部信息。但是，法律、行政法规另有规定的除外。企业应当以对外提供的财务报表为基础披露分部信息。

对外提供合并财务报表的企业，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。

（一）区分业务分部和地区分部

企业披露分部信息，应当区分业务分部和地区分部。

业务分部，是指企业内可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。

地区分部，是指企业内可区分的、能够在一个特定的经济环境内提供产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于在其他经济环境内提供产品或劳务的组成部分的风险和报酬。

两个或两个以上的业务分部或地区分部同时满足下列条件的，可以予以合并：（1）具有相近的长期财务业绩，包括具有相近的长期平均毛利率、资金回报率、未来现金流量等；（2）确定业务分部或地区分部所考虑的因素类似。

（二）确定报告分部

企业应当以业务分部或地区分部为基础确定报告分部。业务分部或地区分部的大部分收入是对外交易收入，且满足下列条件之一的，应当将其确定为报告分部：

1.该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10%或者以上。

2.该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10%或者以上。

3.该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10%或者以上。

报告分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重未达到 75%的，应当将其他的分部确定为报告分部（即使它们未满足上述规定的条件），直到该比重达到 75%。

企业的内部管理按照垂直一体化经营的不同层次来划分的，即使其大部分收入不通过对外交易取得，仍可将垂直一体化经营的不同层次确定为独立的报告业务分部。

对于上期确定为报告分部的，企业本期认为其依然重要，即使本期未满足上述规定条件的，仍应将其确定为本期的报告分部。

（三）披露分部信息

1.企业应当区分主要报告形式和次要报告形式披露分部信息。

（1）风险和报酬主要受企业的产品和劳务差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

（2）风险和报酬主要受企业在不同的国家或地区经营活动影响的，披露分部信息的主要形式应当是地区分部，次要形式是业务分部。

（3）风险和报酬同时较大地受企业产品和劳务的差异以及经营活动所在国家或地区差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

在确定主要报告形式和次要报告形式时，应当以企业的风险和报酬的主要来源和性质为依据，同时结合企业的内部组织结构、管理结构以及向董事会或类似机构的内部报告制度。企业的风险和报酬的主要来源和性质，主要与其提供的产品或劳务，或者经营所在国家或地区密切相关。企业的内部组织结构、管理结构以及向董事会或类似机构内部报告制度的安排，通常会考虑或结合企业风险和报酬的主要来源和性质等相关因素。

2.对于主要报告形式，企业应当在附注中披露分部收入、分部费用、分部利润（亏损）、分部资产总额和分部负债总额等。

分部收入，是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。分部收入主要由可归属于分部的对外交易收入构成，通常为营业收入。下列项目不包括在内：

（1）利息收入和股利收入，如采用成本法核算的长期股权投资的股利收入（投资收益）、债券投资的利息收入、对其他分部贷款的利息收入等。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。

（2）采用权益法核算的长期股权投资在被投资单位实现的净利润中应享有的份额以及处置投资产生的净收益。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。

（3）营业外收入，如处置固定资产、无形资产等产生的净收益。

分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部费用主要由可归属于分部的对外交易费用构成，通常包括营业成本、营业税金及附加、销售费用等。下列项目不包括在内：

（1）利息费用，如发行债券、向其他分部借款的利息费用等。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。

（2）采用权益法核算的长期股权投资在被投资单位发生的净损失中应承担的份额以及处置投资发生的净损失。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。

（3）与企业整体相关的管理费用和其他费用。但是，企业代所属分部支付的、与分部经营活动相关的、且能直接归属于或按合理的基础分配给该分部的费用，属于分部费用。

（4）营业外支出，如处置固定资产、无形资产等发生的净损失。

（5）所得税费用。

分部利润（亏损），是指分部收入减去分部费用后的余额。在合并利润表中，分部利润（亏损）应当在调整少数股东损益前确定。

分部资产，是指分部经营活动使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资产。分部资产的披露金额应当按照扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额确定。披露分部资产总额时，当期发生的在建工程成本总额、购置的固定资产和无形资产的成本总额，应当单独披露。

分部负债，是指分部经营活动形成的可归属于该分部的负债，不包括递延所得税负债。

分部的日常活动是金融性质的，利息收入和利息费用应当作为分部收入和分部费用进行披露。

企业披露的分部信息，应当与合并财务报表或企业财务报表中的总额信息相衔接。

分部收入应当与企业的对外交易收入（包括企业对外交易取得的、未包括在任何分部收入中的收入）相衔接；分部利润（亏损）应当与企业营业利润（亏损）和企业净利润（净亏损）相衔接；分部资产总额应当与企业资产总额相衔接；分部负债总额应当与企业负债总额相衔接。

3.次要报告形式的分部信息

分部信息的主要报告形式是业务分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：

（1）对外交易收入占企业对外交易收入总额 10%或者以上的地区分部，以外部客户所在地为基础披露对外交易收入。

（2）分部资产占所有地区分部资产总额 10%或者以上的地区分部，以资产所在地为基础披露分部资产总额。

分部信息的主要报告形式是地区分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：

（1）对外交易收入占企业对外交易收入总额 10%或者以上的业务分部，应当披露对外交易收入。

（2）分部资产占所有业务分部资产总额 10%或者以上的业务分部，应当披露分部资产总额。

八、关联方披露

(一）关联方及其判断

1.关联方的定义。

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。关联方关系则指有关联的各方之间的关系。

2.下列各方构成企业的关联方：

（1）该企业的母公司；

（2）该企业的子公司；

（3）与该企业受同一母公司控制的其他企业；

（4）对该企业实施共同控制的投资方；

（5）对该企业施加重大影响的投资方；

（6）该企业的合营企业；

（7）该企业的联营企业；

（8）该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员；

（9）该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员；

（10）该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。

3.仅与企业存在下列关系的各方，不构成企业的关联方：

（1）与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构；

（2）与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、

经销商

（ 共同控制合营企业的合营者。

4. 家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。

5. 关联方关系判断标准时，应当遵循实质重于形式的原则。

(二 易及其判断

关 指在关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。

关 型通常包括下列各项：

1. 商品；

2. 商品以外的其他资产；

3. 务；

4.

5. 款或股权投资)；

6.

7.

8. 目的转移；

9.

10 由企业代表另一方进行债务结算；

11 员薪酬。

(三 露

1. 发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列

（1 公司的名称。

母 业最终控制方的，还应当披露最终控制方名称。

母 制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对 表的母公司名称。

（2 公司的业务性质、注册地、注册资本 (或实收资本、股本 ）及其变化

（3 企业或者该企业对子公司的持股比例和表

2. 发生关联交易的

易类型

）交易的金额

第二十章　行政事业单位会计

[基本要求]

(一) 掌握行政事业单位资产和负债的核算

(二) 掌握行政事业单位净资产的核算

(三) 掌握行政事业单位收入和支出的核算

(四) 掌握国库集中收付制度

(五) 熟悉行政事业单位会计报表

[考试内容]

第一节　资产和负债

一、资产

(一) 资产的内容

行政单位的资产，是指行政单位占有或者使用的、能以货币计量的经济资源，包括流动资产和固定资产。

事业单位的资产，是指事业单位占有或者使用的、能以货币计量的经济资源，包括财产、债权和其他权力。

(二) 资产的计价和核算

1.货币资金

行政事业单位的货币资金包括现金和银行存款等，应当按照实际收入和支出数额记账。

2.应收及预付款项

行政单位的应收及预付款项，是指行政单位在业务活动中与其他单位、所属单位或本单位职工发生的临时性待结算款项，应当按照实际发生数额记账。

事业单位的应收及预付款项包括应收票据、应收账款、其他应收款、预付账款等，应当按照实际发生数额记账。

行政事业单位的应收及预付款项一般不计提坏账准备。

3.存货

行政单位的存货主要是行政单位大宗购入、需要库存的物资材料。行政单位的存货在取得时，应当按照实际成本记账。即，行政单位购入的材料，以购价作为入账价格。材料采购、运输过程中发生的差旅费、运杂费等不计入库存材料价格，直接列入

有关支出科目核算。行政单位的存货发出时，可以根据实际情况选择先进先出法、加权平均法等方法，确定当期发出存货的实际成本。

行政单位的库存材料，每年至少盘点一次。对于发生的盘盈、盘亏等情况，应当查明原因，属于正常的溢出或损耗，作为减少或增加当期支出处理；属于非正常性的毁损，应按规定的程序报经批准后处理。

事业单位的存货是指事业单位在开展业务活动及其他活动中为耗用或者为销售而储存的各种资产，包括材料、产成品等。事业单位的存货应当按照取得时的实际成本记账。各项存货发出时，可以根据实际情况选择先进先出法、加权平均法等方法，确定当期发出存货的实际成本。

4.对外投资

行政单位的对外投资，是指行政单位用结余资金购买的国债。行政单位的有价证券，按照取得时的实际成本入账。兑付、转让有价证券取得的收入与其账面价值的差额，计入当期收入；有价证券的利息在实际收到时确认为其他收入。

事业单位的对外投资包括债券投资和其他投资。事业单位的对外投资在取得时，应当以实际支付的款项（以货币资金的方式对外投资）或者所转让非现金资产的评估确认价值（以实物或无形资产的方式对外投资）作为入账价值。投资期内取得的利息、红利等各项投资收益，不予预计，应当在实际收到时计入当期收入。转让债券取得的价款或债券到期收回的本息与其账面成本的差额，应当计入当期收入。

5.固定资产

（1）固定资产的标准。

行政事业单位固定资产的价值标准为：一般设备单位价值在 500元以上，专用设备价值在 800元以上。单位价值虽然不足规定标准，但耐用时间在一年以上的大批同类资产，应当作为固定资产核算。

（2）固定资产的核算。行政单位的固定资产应当按照取得或购建时的实际成本记账。

行政单位对其占有或使用的固定资产，每年应当盘点一次。转让、毁损、报废及盘亏的固定资产，应当按照所减少固定资产的账面价值，同时冲减固定资产和固定基金。有偿转让、变卖、清理报废或毁损固定资产取得的变价收入，作为其他收入处理；清理固定资产发生支出，作为当期支出。出租固定资产取得的价款，应当计入其他收入。

事业单位的固定资产应当按照取得或购建时的实际成本记账，其入账价值的确定与行政单位固定资产的入账价值基本相同。固定资产借款利息和有关费用，以及外币借款的汇兑差额，在固定资产办理竣工决算之前发生的，应当计入固定资产价值；在竣工决算之后发生的，计入当期支出或费用。

事业单位应当对固定资产定期进行清查盘点。转让、报废、毁损及盘亏的固定资产，按照所减少固定资产的原价，同时冲减固定资产和固定基金。出售、清理报废或毁损固定资产取得的变价收入，增加专用基金中的修购基金；清理费用减少专用基金中的修购基金。

6.无形资产

事业单位的无形资产，是指不具有实物形态而能为事业单位提供某种权利的资产，包括专利权、土地使用权、非专利技术、著作权、商标权、商誉等。

事业单位购入的无形资产，应当以实际成本作为入账价值。事业单位自行开发的无形资产，应当以开发过程中实际发生的支出作为入账价值。

事业单位的无形资产应当予以合理摊销。不实行内部成本核算的事业单位，应当在取得无形资产时，将其成本予以一次性摊销，减少无形资产的账面余额并计入当期支出；实行内部成本核算的事业单位，应当在无形资产的受益期内分期平均摊销，按照摊销额减少无形资产的账面余额并计入当期支出。

二、负债

(一）负债的内容

行政单位的负债，是指行政单位承担的能以货币计量、需要以资产偿付的债务，包括应缴预算款、应缴财政专户款、应付工资 (离退休费)、应付地方 (部门 ）津补贴、应付其他个人收入、暂存款等。

事业单位的负债，是指事业单位承担的能以货币计量、需要以资产偿付的债务，包括借入款项、应付票据、应付账款、应付工资 (离退休费)、应付地方 (部门 ）津补贴、应付其他个人收入、预收账款、其他应付款、应缴预算款、应缴财政专户款和应交税金等。

(二 ）负债的计量和核算

行政事业单位的负债应当按照实际发生数额记账。行政事业单位代收的应缴入国家预算的款项和应上缴财政专户的预算外资金，在实际收到但尚未上缴时，应当作为负债入账。

1.应缴款项

应缴款项包括应缴预算款和应缴财政专户款。其中，应缴预算款是指行政事业单位按规定应缴入国家预算的款项，主要包括代收的纳入预算管理的政府性基金、行政性收费、罚没收入、无主财物变价款、赃款和赃物变价款以及其他按预算管理规定应上缴预算的款项。应缴财政专户款是指行政事业单位按规定代收的应上缴财政专户的预算外资金。

2.应付及预收款项

行政单位的应付及预收款项，是指行政单位在业务活动中与其他单位和个人发生的待结算款项。暂存款应及时清理并按规定办理结算，不得长期挂账。

事业单位的应付及预收款项，包括应付票据、应付账款、其他应付款和预收账款。

3.应付工资和津贴补贴

行政事业单位发放给职工的工资 (离退休费)、地方 (部门 ）津贴补贴及其他个人收入应当按规定设立专门账簿，进行明细核算。使用工会经费发放给职工的相关收入应当由单位工会单独记账，另行反映。

4.应交税金

应交税金，是指事业单位按照税法规定应交纳的各种税金，主要包括营业税、增值税、城市维护建设税、资源税以及所得税等。

事业单位计算应交纳税金（除一般纳税人交纳的增值税）时，应交纳的营业税、城市维护建设税、资源税等，列入销售税金，应交纳的所得税，列入结余分配；同时计入应交税金。有关应交增值税的核算原理与企业会计中应交增值税的处理基本相同。

5.借入款项

事业单位的借入款项，包括从财政部门、上级主管部门、金融机构借入的有偿使用的款项。其核算特点在于：一般不预计利息支出；实际支付利息时，为开展专业业务活动及其辅助活动而借入的款项所发生的利息，计入事业支出，为开展经营活动而借入的款项所发生的利息，计入经营支出。

第二节　净　资　产

一、净资产的内容

行政单位的净资产，是指行政单位资产减负债和收入减支出的差额，包括固定基金、结余等。

事业单位的净资产，是指资产减去负债的差额，包括事业基金、固定基金、专用基金、结余等。其中，专用基金是指事业单位按规定提取设置的具有专门用途的基金，主要包括职工福利基金、医疗基金、修购基金、住房基金等。

二、净资产的计量和核算

（一）净资产的计量

行政事业单位的净资产，应当按照实际发生数额记账。

（二）净资产的核算

1.固定基金

固定基金，是指行政事业单位固定资产所占用的基金。购建固定资产时，按发生的实际成本入账；接受捐赠固定资产时，按同类资产的市场价格或者有关凭据注明价值以及接受捐赠时发生的相关费用入账；盘盈固定资产时，按重置完全价值入账；融资租入固定资产时，按实际支付的租金入账；盘亏、处置固定资产时，按固定资产的账面原价，冲减固定基金。

固定基金的具体账务处理可以参见固定资产的有关核算内容。

2.事业基金

事业基金是对于事业单位而言的，指事业单位拥有的非限定用途的净资产，分为一般基金和投资基金两部分内容。事业基金按照当期实际发生数额记账。

事业单位的一般基金是指事业单位滚存的结余资金。

事业单位的投资基金是指事业单位对外投资所占用的基金。用货币资金对外投资时，按实际支付的金额入账；用固定资产、无形资产对外投资时，按评估价或合同、协议确定的价值入账；用材料对外投资时，按合同协议确定的价值（以及一般纳税人应交的增值税销项税额）入账；转让对外投资或对外投资到期兑付时，按对外投资的账面金额，冲减投资基金，转入一般基金。投资基金的具体账务处理可以参见对外投资的有关核算内容。

3.专用基金

专用基金是对于事业单位而言的，指事业单位按规定提取、设置的有专门用途的资金。主要包括修购基金、职工福利基金、医疗基金以及其他基金等。

专用基金增加应按当期实际提取转入的数额记账；减少应按当期实际支出数额记账。

4.结余

行政单位的结余，是指行政单位各项收入与支出相抵后的余额。行政单位的正常经费结余与专项资金结余应当分别核算。

事业单位的结余，是指事业单位在一定期间各项收入和支出相抵后的余额，包括事业结余和经营结余。

（1）事业结余，是指事业单位在一定期间内除经营收支外各项收支相抵后的余额。用公式表示为：

$$\begin{aligned}\text{事业结余} = {} & \text{财政补助收入} + \text{上级补助收入} + \text{附属单位缴款} + \text{事业收入} + \text{其他收入} \\ & - \text{拨出经费} + \text{事业支出} + \text{上缴上级支出} + \text{非经营业务负担的销售税金} + \text{对附属单位补助}\end{aligned}$$

年度终了，事业结余应当全数转入结余分配。

（2）经营结余，是指事业单位在一定期间内各项经营收入与支出相抵后的余额。用公式表示为：

$$\text{经营结余} = \text{经营收入} - (\text{经营支出} + \text{经营业务负担的销售税金})$$

年度终了，经营结余通常应当转入结余分配，但如为亏损，则不予结转。

（3）事业单位当年实现的结余，应当按照规定进行分配。结余分配的内容主要有两项：一是有所得税交纳业务的事业单位计算应交所得税；二是事业单位计提专用基金。进行上述分配后，结存的当年未分配结余，转入事业基金（一般基金）。

第三节　收入和支出

一、收入

（一）收入的内容

行政单位的收入，是指行政单位为开展业务活动，依法取得的非偿还性资金，包括拨入经费、预算外资金收入、其他收入等。

事业单位的收入，是指事业单位为开展业务活动，依法取得的非偿还性资金，包括财政补助收入、上级补助收入、事业收入、经营收入、附属单位缴款、其他收入和基本建设拨款收入等。

（二）收入的确认和计量

1.行政单位收入的确认和计量

行政单位的收入应当采用收付实现制核算，即在实际收到款项时予以确认。行政单位的各项收入应当按照实际发生数额记账。

2.事业单位收入的确认和计量

事业单位的收入通常应当采用收付实现制核算，即在实际收到款项时予以确认；事业单位的经营收入，可以采用权责发生制核算，即在提供劳务或者发出商品，同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时予以确认。事业单位对于长期项目的收入，应当根据年度完成进度予以合理确认。事业单位取得收入为实物时，应当根据有关凭据确认其价值；没有凭据可供确认的，参照其市场价格确定。

二、支出

（一）支出的内容

行政单位的支出，是指行政单位为开展业务活动所发生的各项资金耗费及损失。行政单位的支出根据资金管理要求分为经常性支出和专项支出。

事业单位的支出，是指事业单位为开展业务活动或其他活动所发生的各项资金耗费及损失，以及用于基本建设项目的开支，包括事业支出、经营支出、对附属单位补助、上缴上级支出、基本建设支出等。

（二）支出的计量和核算

行政单位的各项支出，应当按照实际支出数额记账。

事业单位的各项支出，应当按照实际支出数或实际发生数记账。从事经营活动的事业单位，应当正确归集经营支出和事业支出；无法直接归集的，应当按照一定的标准予以合理的分摊。

三、拨出（入）专款、专款支出

事业单位的拨入专款，是指事业单位收到财政部门、上级单位或其他单位拨入的有指定用途、并需要单独报账的专项资金。

拨出专款，是指拨给所属单位的需要单位报账的专项资金。

专款支出，是指由财政部门、上级单位和其他单位拨入的指定项目或用途，并需要单位报账的专项资金的实际支出数。

年终结账时，对已完工的项目，应当将拨入专款账户的余额与拨出专款和专款支出账户的相应余额对冲；对冲后的余额应当按照拨款单位的规定处理：按规定上缴部分，冲减拨入专款，按规定留归本单位部分，将拨入专款转入事业基金（一般基金）。

第四节　国库集中收付制度

一、国库单一账户体系

(一）国库单一账户体系的构成

1.财政部门在中国人民银行开设的国库单一账户 (简称国库单一账户);

2.财政部门在商业银行开设的零余额账户 (简称财政部门零余额账户);

3.财政部门在商业银行为预算单位开设的零余额账户 (简称预算单位零余额账户);

4.财政部门在商业银行开设的预算外资金财政专户 (简称预算外资金专户);

5.经国务院或国务院授权财政部批准为预算单位在商业银行开设的特殊专户 (简称特设专户)。

(二）财政性资金银行账户的设立

预算单位 (包括使用财政性资金的行政单位和事业单位）使用财政资金，应当按照规定的程序和要求，向财政部门提出设立零余额账户、特设专户等银行账户的申请，财政部门审核同意后，书面通知代理银行，为预算单位开设预算单位零余额账户，但需要开设特设专户的预算单位，需经财政部审核并报国务院批准或经国务院授权财政部批准后，由财政部在代理银行为预算单位开设。一个基层预算单位开设一个预算单位零余额账户。

(三）各账户的功能

1.国库单一账户

国库单一账户用于记录、核算、反映财政预算资金和纳入预算管理的政府性基金的收入和支出。国库单一账户在财政总预算会计中使用，行政单位和事业单位会计中不设置该账户。

2.财政部门零余额账户

财政部门零余额账户用于财政直接支付和与国库单一账户清算。财政部门零余额账户在国库会计中使用。

3.预算单位零余额账户

预算单位零余额账户用于财政授权支付和清算。预算单位零余额账户可以办理转账、提取现金等结算业务，可以向本单位按账户管理规定保留的相应账户划拨工会经费、住房公积金及提租补贴，以及经财政部门批准的特殊款项，不得违反规定向本单位其他账户和上级主管单位、所属下级单位账户划拨资金。预算单位零余额账户在行政单位和事业单位会计中使用。

4.预算外资金专户

预算外资金专户用于记录、核算和反映预算外资金的收入和支出活动，并用于预算外资金日常收支清算。预算外资金专户在财政部门设立和使用。

5.特设专户

特设专户用于记录、核算和反映预算单位的特殊专项支出活动，并用于与国库单

一账户清算。特设专户在按规定申请设置了特设专户的预算单位使用。

二、支付程序

财政性资金的支付方式实行财政直接支付和财政授权支付两种方式。其中，财政直接支付是指由财政部门向中国人民银行和代理银行签发支付指令，代理银行根据支付指令通过国库单一账户体系将资金直接支付到收款人（即商品或劳务的供应商等，下同）或用款单位（即具体申请和使用财政性资金的预算单位，下同）账户；财政授权支付是指预算单位按照财政部门的授权，自行向代理银行签发支付指令，代理银行根据支付指令，在财政部门批准的预算单位的用款额度内，通过国库单一账户体系将资金支付到收款人账户。

（一）财政直接支付程序

预算单位实行财政直接支付的财政性资金包括工资支出、工程采购支出、物品和服务采购支出。财政直接支付的申请由一级预算单位汇总，填写“财政直接支付汇总申请书”，报财政部门国库支付执行机构。

财政部门国库支付执行机构审核一级预算单位提出的支付申请无误后，开具“财政直接支付汇总清算额度通知单”和“财政直接支付凭证”，经财政部门国库管理机构加盖印章签发后，分别送中国人民银行和代理银行。代理银行根据“财政直接支付凭证”及时将资金直接支付给收款人或用款单位。代理银行依据财政部门国库支付执行机构的支付指令，将当日实际支付的资金，按一级预算单位分预算科目汇总，附实际支付清单与国库单一账户进行资金清算。代理银行根据“财政直接支付凭证”办理支出后，开具“财政直接支付入账通知书”发给一级预算单位和基层预算单位。“财政直接支付入账通知书”作为一级预算单位和基层预算单位收到或付出款项的凭证。一级预算单位有所属二级或多级预算单位的，由一级预算单位负责向二级或多级预算单位提供收到和付出款项的凭证。预算单位根据收到的支付凭证做好相应会计核算。

（二）财政授权支付程序

财政授权支付程序适用于未纳入工资支出，工程采购支出，物品、服务采购支出管理的购买支出和零星支出，包括单件物品或单项服务购买额不足 10万元人民币的购买支出；年度财政投资不足 50万元人民币的工程采购支出；特别紧急的支出和经财政部门批准的其他支出。

财政部门根据批准的一级预算单位用款计划中月度授权支付额度，每月 25日前以“财政授权支付汇总清算额度通知单”、“财政授权支付额度通知单”的形式分别通知中国人民银行、代理银行。

代理银行在收到财政部门下达的“财政授权支付额度通知单”时，向相关预算单位发出“财政授权支付额度到账通知书”。

基层预算单位凭据“财政授权支付额度到账通知书”所确定的额度支用资金；代理银行凭据“财政授权支付额度通知单”受理预算单位财政授权支付业务，控制预算单位的支付金额，并与国库单一账户进行资金清算。

预算单位支用授权额度时，填制财政部门统一制定的“财政授权支付凭证”（或

新版银行票据和结算凭证，下同）送代理银行，代理银行根据“财政授权支付凭证”，通过零余额账户办理资金支付。

（三）预算结余资金的处理

预算结余资金，是指实行国库集中支付的预算单位在预算年度内，按照财政部门批复的部门预算，当年尚未支用并按有关规定应留归预算单位继续使用的资金。预算单位结余资金的数额按照财政部门批复的部门预算数额加上年预算结余数额减当年财政国库已支付数额（包括财政直接支付数额和财政授权支付数额）和应缴回财政部门数额后的余额计算。

预算单位的预算结余资金应按规定程序由财政部门核定。财政部门核定下达预算结余后，预算单位根据财政部门核定的上一年度预算结余和下年度预算，按规定的程序申请使用资金。

三、国库集中支付业务的核算

（一）财政直接支付的核算

1.财政直接支付方式下的收入确认和计量

在财政直接支付方式下，行政事业单位对于财政直接支付的资金，应于收到财政国库支付执行机构委托代理银行转来的“财政直接支付入账通知书”时，按入账通知书中标明的金额确认收入。

2.账务处理

对于由财政直接支付的工资，行政单位的账务处理是，借记“经费支出”科目，贷记“拨入经费”科目；事业单位的账务处理是，借记“事业支出”科目，贷记“财政补助收入”科目。

对于由财政直接支付的购买材料、服务的款项，行政单位的账务处理是，借记“经费支出”科目，贷记“拨入经费”科目；事业单位的账务处理是，借记“材料”等科目，贷记“财政补助收入”科目。

对于由财政直接支付的购置固定资产的款项，行政单位的账务处理是，借记“经费支出”科目，贷记“拨入经费”科目，同时，借记“固定资产”科目，贷记“固定基金”科目；事业单位的账务处理是，借记“事业支出”科目，贷记“财政补助收入”科目，同时，借记“固定资产”科目，贷记“固定基金”科目。

（二）财政授权支付的核算

1.财政授权支付方式下的收入确认和计量

在财政授权支付方式下，行政事业单位应于收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时，按到账通知书标明的额度确认收入。

2.账务处理

行政事业单位应设置“零余额账户用款额度”科目。收到“授权支付到账通知书”后，根据通知书所列数额，借记“零余额账户用款额度”科目，贷记“拨入经费”科目或“财政补助收入”科目。行政事业单位购买物品、服务等支用额度时，借记“经费支出”或“事业支出”、“材料”等科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；属于购

借记“固定资产”科目 记“固定基

，借记“现金”科 记“零余额账

余资金的核算

年终结余资 务处理

终依据本 政直接支付预算指标数

目应 理：

报、季报

1.资

资产

事业

式编排：

资产和收

2.收

收入

二、

(一)

收入账目

度结账，

(二)

数与领拨

(三)

前汇达对

月 25日，

(四)