

会计

EconNerd

2024 年 3 月 13 日

目录

1	基础知识	10
1.1	利率相关	10
1.2	每章和费用相关	10
1.3	能转回的减值准备	10
2	存货	11
2.1	存货的确认和初始计量	11
2.2	发出存货的计量	11
2.3	期末存货的计量	12
2.4	存货的清查盘点	13
3	固定资产	14
3.1	确认和初始计量	14
3.2	后续计量	16
3.2.1	折旧	16
3.3	处置	17
3.3.1	固定资产的清查	17
4	无形资产	20
4.1	确认与初始计量	20
4.2	内部研究开发支出的确认和计量	20
4.3	后续计量	20
4.4	处置	20

4.4.1	出售	21
4.4.2	出租	21
4.4.3	报废	21
5	投资性房地产	22
5.1	确认与初始计量	22
5.2	后续计量	22
5.2.1	成本模式	22
5.2.2	公允价值模式	23
5.2.3	模式改变	23
5.3	转换与处置	23
5.3.1	转换	23
5.3.2	处置	23
6	长期股权投资与合营安排	25
6.1	基本概念	25
6.2	初始计量	25
7	资产减值	26
7.1	资产减值概述	26
7.2	资产可收回金额的计量	27
7.2.1	资产公允价值减去处置费用	27
7.2.2	未来现金流量的现值	28
7.3	资产减值损失的确认与计量	29
7.4	资产组的认定及减值处理	29
7.5	商誉减值测试与处理	30
7.6	小结	31
8	负债	32
8.1	流动负债	32
8.1.1	短期借款	32
8.1.2	应付票据	32
8.1.3	应付账款	33
8.1.4	应交税费	33
8.1.5	应付股利（现金股利）	37

8.1.6	其他应付款	38
8.2	非流动负债	38
8.2.1	长期借款	38
8.2.2	公司债券	39
8.2.3	长期应付款	41
8.3	小结	41
9	职工薪酬	42
9.1	职工和职工薪酬的范围及分类	42
9.2	短期薪酬的确认与计量	43
9.2.1	货币性短期薪酬	43
9.2.2	带薪缺勤	43
9.2.3	短期利润分享计划	44
9.2.4	非货币性福利	44
9.3	离职后福利的确认与计量	46
9.3.1	设定提存计划	47
9.3.2	设定收益计划	47
9.4	辞退福利的确认与计量	48
9.5	其他长期职工福利的确认与计量	50
10	股份支付	51
10.1	股份支付概述	51
10.1.1	股份支付的含义和特征	51
10.1.2	股份支付的四个主要环节	51
10.1.3	股份支付工具的主要类型	52
10.2	股份支付的确认和计量	53
10.2.1	股份支付工具的确认和计量原则	53
10.2.2	可行权条件的种类、处理和修改	54
10.2.3	权益工具的公允价值的确定	56
10.2.4	股份支付的处理	57
10.2.5	集团股份支付的处理	60
10.3	应用举例	61
10.3.1	附带服务年限条件的权益结算的股份支付	61
10.3.2	附带市场业绩条件的权益结算的股份支付	61

10.3.3 现金结算的股份支付	61
11 借款费用	62
11.1 借款费用概述	62
11.1.1 借款费用的范围	62
11.1.2 借款的范围	62
11.1.3 符合资本化条件的资产	62
11.2 借款费用的确认	63
11.2.1 借款费用开始资本化的时点	63
11.2.2 借款费用暂停资本化的时间	63
11.2.3 借款费用停止资本化的时点	64
11.3 借款费用的计量	65
11.3.1 借款利息资本化金额的确认	65
11.3.2 借款辅助费用资本化金额的确认	66
11.3.3 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定	66
12 或有事项	67
12.1 或有事项概述	67
12.1.1 或有事项的概念和特征	67
12.1.2 或有资产和或有负债	67
12.2 或有事项的确认和计量	68
12.2.1 或有事项的确认	68
12.2.2 预计负债的计量	68
12.2.3 对预计负债账面价值的复核	70
12.3 或有事项会计处理的具体应用	70
12.3.1 未决诉讼或未决仲裁	70
12.3.2 债务担保	70
12.3.3 产品质量保证	71
12.3.4 亏损合同	71
12.3.5 重组义务	72
12.4 或有事项的列报	73
12.4.1 预计负债的列报	73
12.4.2 或有负债的披露	73
12.4.3 或有资产的披露	73

13 金融工具	74
13.1 金融工具概述	74
13.1.1 金融资产和金融负债的含义	74
13.1.2 衍生工具	75
13.2 金融资产和金融负债的分类	75
13.2.1 金融资产的分类	76
13.2.2 金融负债的分类	79
13.3 金融负债和权益工具的区分	80
13.3.1 金融负债和权益工具的区分	80
13.3.2 复合金融工具	85
13.3.3 永续债等类似金融工具的会计处理	86
13.4 金融工具的计量和重分类	86
13.4.1 金融资产和金融负债的初始计量	86
13.4.2 金融资产的后续计量	87
13.4.3 金融负债的后续计量	93
13.4.4 金融工具的减值	93
13.4.5 金融工具的重分类	95
13.5 金融资产转移	96
13.5.1 金融资产终止确认的一般原则	96
13.5.2 金融资产终止确认的判断流程	97
13.5.3 金融资产转移的会计处理	100
13.6 套期会计	102
13.6.1 套期会计概述	102
13.6.2 套期工具和被套期项目	103
13.6.3 套期关系评估	105
13.6.4 确认和计量	106
13.6.5 信用风险敞口的公允价值选择权	109
13.7 金融工具的披露	109
13.7.1 金融工具一般信息披露要求	109
13.7.2 资产负债表相关信息的披露	109
13.7.3 利润表相关信息的披露	109
13.7.4 公允价值相关信息的披露	109
13.7.5 金融工具风险信息披露	109

14 租赁	110
14.1 租赁概述	110
14.1.1 适用范围	110
14.1.2 租赁的识别	110
14.1.3 租赁构成要素的具体判断	111
14.1.4 租赁的分拆与合并	111
14.1.5 租赁期	112
14.2 承租人会计处理	114
14.2.1 基本处理原则	114
14.2.2 相关概念	114
14.2.3 初始计量	115
14.2.4 后续计量	116
14.2.5 短期租赁和低价值资产租赁	119
14.3 出租人会计处理	120
14.3.1 出租人的租赁分类	120
14.3.2 出租人对融资租赁的会计处理	121
14.3.3 出租人对经营租赁的会计处理	123
14.4 特殊租赁业务的会计处理	124
14.4.1 转租赁	124
14.4.2 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理	124
14.4.3 售后租回交易的会计处理	125
15 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	127
15.1 持有待售的非流动资产和处置组	127
15.1.1 持有待售类别的分类	127
15.1.2 持有待售类别的计量	129
15.1.3 持有待售类别的列报	131
15.2 终止经营	131
15.2.1 终止经营的定义	132
15.2.2 终止经营的列报	132
15.2.3 特殊事项的列报	133
16 所有者权益	135
16.1 实收资本	135

16.1.1 实收资本概述	135
16.1.2 实收资本增减变动的会计处理	135
16.2 其他权益工具	136
16.2.1 其他权益工具会计处理的基本原则	136
16.2.2 科目设置	136
16.2.3 主要账务处理	137
16.3 资本公积、其他综合收益及留存收益	137
16.3.1 资本公积确认和计量	137
16.3.2 其他综合收益的确认与计量基础	137
16.3.3 盈余公积	138
16.3.4 未分配利润	138
17 收入、费用和利润	139
17.1 收入	139
17.1.1 收入的定义及分类	139
17.1.2 收入的确认和计量	139
17.1.3 关于合同成本	148
17.1.4 关于特定交易的会计处理	149
17.1.5 社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理	155
17.2 费用	157
17.2.1 费用的确认	157
17.2.2 期间费用	157
17.3 利润	158
17.3.1 利润的构成	158
17.3.2 营业外收支的会计处理	158
17.3.3 本年利润的会计处理	159
17.3.4 综合收益总额	159
18 政府补助	160
18.1 政府补助的概述	160
18.1.1 政府补助的定义	160
18.1.2 政府补助的特征	160
18.1.3 政府补助的分类	160
18.2 政府补助的会计处理	161

18.2.1	会计处理方法	161
18.2.2	与资产相关的政府补助	162
18.2.3	与收益相关的政府补助	162
18.2.4	政府补助的退回	163
18.2.5	特定业务的会计处理	163
18.3	政府补助的列报	164
18.3.1	政府补助在利润表上的列示	164
18.3.2	政府补助的附注披露	164
19	所得税	165
19.1	所得税核算的基本原理	165
19.1.1	资产负债表债务法	165
19.1.2	所得税会计的一般程序	165
19.2	资产、负债的计税基础	165
19.2.1	资产的计税基础	165
19.2.2	负债的计税基础	167
19.2.3	特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定	168
19.3	暂时性差异	168
19.3.1	暂时性差异的含义和种类	168
19.3.2	特殊项目产生的暂时性差异	169
19.4	递延所得税资产及负债的确认和计量	169
19.4.1	递延所得税负债的确认和计量	169
19.4.2	递延所得税资产的确认和计量	171
19.4.3	特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量	172
19.4.4	适用税率变化对已确认递延所得税	173
19.4.5	资产和递延所得税负债的影响	173
19.5	所得税费用的确认和计量	173
19.5.1	当期所得税	174
19.5.2	递延所得税	174
19.5.3	所得税费用	174
19.6	所得税的列报	174
19.6.1	列报的基本原则	174
19.6.2	所得税费用（收益）与会计利润关系的说明	175

20 非货币性资产交换	176
20.1 非货币性资产交换的概念	176
20.1.1 非货币性资产交换的相关概念	176
20.1.2 涉及的特殊交易和事项的处理原则	176
20.2 非货币性资产交换的确认和计量	177
20.2.1 非货币性资产交换的确认原则	177
20.2.2 非货币性资产交换的计量原则	178
20.2.3 商业实质的判断	178
20.3 非货币性资产交换的会计处理	179
20.3.1 以公允价值为基础计量的会计处理	179
20.3.2 以账面价值为基础计量的会计处理	180
20.3.3 涉及多项非货币性资产交换的会计处理	180
21 债务重组	182
21.1 债务重组的定义及方法	182
21.1.1 债务重组的定义	182
21.1.2 债务重组的方式	182
21.2 债务重组的会计处理	183
21.2.1 债权和债务的终止确认	183
21.2.2 债权人和债务人的具体账务处理原则	184
21.3 债务重组的相关披露	189
21.3.1 信息披露的基本要求	189
21.3.2 应当披露的信息	190
22 外币折算	191
22.1 记账本位币的确定	191
22.1.1 记账本位币的确定	191
22.1.2 境外经营记账本位币的确定	191
22.1.3 记账本位币变更的会计处理	192
22.2 外币交易的会计处理	192
22.2.1 汇率	192
22.2.2 外币交易的记账方法	192
22.2.3 外币交易的会计处理	193
22.3 外币财务报表折算	194

22.3.1 境外经营财务报表的折算	194
22.3.2 境外经营的处置	196
23 财务报告	197
23.1 财务报表概述	197
23.1.1 财务报表的定义和构成	197
23.1.2 财务报表列报的基本要求	197
23.2 资产负债表	198
23.2.1 资产负债表的内容及结构	198
23.2.2 资产和负债按流动性列报	198
23.2.3 资产负债表的填列方法	200
23.3 利润表	204
23.3.1 利润表的内容及结构	204
23.3.2 利润表的填列方法	204
23.4 现金流量表	204
23.4.1 现金流量表的内容及结构	204
23.4.2 现金流量表的填列方法	205
23.4.3 现金流量表的编制方法及程序	206
23.4.4 现金流量表编制示例	206
23.5 所有者权益变动表	206
23.5.1 所有者权益变动表的内容及结构	206
23.5.2 所有者权益变动表的填列方法	206
23.6 财务报表附注披露	206
23.6.1 附注披露的总体要求	206
23.6.2 附注的主要内容	207
23.6.3 分部报告	207
23.6.4 关联方披露	210
23.7 中期财务报表	211
23.7.1 中期财务报告的定义及其构成	211
23.7.2 中期财务报告的编制要求	211
23.7.3 中期财务报告附注的编制要求	213
24 会计政策、会计估计及其变更和差错更正	214
24.1 会计政策及其变更的概述	214

24.1.1	会计政策的概述	214
24.1.2	会计政策变更的概述	215
24.2	会计估计及其变更的概述	215
24.2.1	会计估计的概述	215
24.2.2	会计估计变更的概述	216
24.3	会计政策与会计估计及其变更的划分	216
24.4	会计政策和会计估计变更的会计处理	216
24.4.1	会计政策变更的会计处理	216
24.4.2	会计估计变更的会计处理	219
24.5	前期差错及其更正	219
24.5.1	前期差错概述	219
24.5.2	前期差错更正的会计处理	219
24.5.3	前期差错更正的披露	219
25	资产负债表日后事项	219
25.1	资产负债表日后事项概述	219
25.1.1	资产负债表日后事项的定义	219
25.1.2	资产负债表日后事项涵盖的期间	219
25.1.3	资产负债表日后事项的内容	219
25.2	调整事项的会计处理	219
25.2.1	调整事项的处理原则	219
25.2.2	资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法	219
25.3	非调整事项的会计处理	219
25.3.1	非调整事项的处理原则	219
25.3.2	非调整事项的具体会计处理办法	219
26	企业合并	219
26.1	企业合并概述	219
26.1.1	企业合并的界定	219
26.1.2	企业合并的方式	219
26.1.3	企业合并类型的划分	219
26.2	企业合并的会计处理	219
26.2.1	同一控制下的企业合并的处理	219
26.2.2	非同一控制下的企业合并的处理	219

26.2.3 同一控制下企业合并涉及的或有对价	219
26.2.4 非同一控制下企业合并涉及的或有对价	219
26.2.5 反向购买的处理	219
26.2.6 被购买方的会计处理	219
27 合并财务报表	219

1 基础知识

会计科目众多分可为四类，资产负债类、损益类、所有者权益类、成本类。

损益类科目：主营业务成本、其他业务成本、税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失、信用减值损失、营业外支出、所得税费用。

主营业务收入、其他业务收入、公允价值变动损益、投资收益、资产处置损益、其他收益、营业外收入、以前年度损益调整。除了以前年度损益调整外的所有科目就是**当期损益**。

1.1 利率相关

在利率中经常出现年金现值系数 (P/A) 和复利现值系数 (P/F) 。

其中 P 代表现在， F 代表未来， A 代表年金。通常这些系数都会给出。结合终值，我们就可以计算出现值。

实际利率、经信用调整的实际利率

1.2 每章和费用相关

无形资产开发中的费用化计入管理费用

借：固定资产

无形资产

贷：银行存款

应付票据

1.3 能转回的减值准备

1. 存货跌价准备
2. 信用减值损失。具体包括债权投资减值准备、其他综合收益-信用减值准备、坏账准备
3. 合同资产减值准备。包括合同取得成本、合同履约成本
4. 应收融资租赁款
5. 持有待售
6. 递延所得税资产

2 存货

2.1 存货的确认和初始计量

什么是存货 存货的概念：日常活动中持有以备出售的。确认条件：1. 经济利益很可能流入企业 2. 可以可靠计量

初始计量 总体来说以成本进行计量，根据取得方式不同采用不同的计量方式。（包括低值易耗品，合理损耗计入成本，季节性停工的制造费用计入成本，入库无发票或发票无入库都算存货，摊销期不超过一年的确认为资产，的合同履约成本，生产成本余额，以发出但不符合收入确认条件的存货）

不同的取得方式：

1. 外购所得。外购成本包括**购买价款、相关税费**（不可抵扣的税费）、**其他相关费用**（入库前的合理损耗）。**商品流通企业进货金额较小**可以直接计入**当期损益**（销售费用）
2. 加工所得。存货的加工成本，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。
3. 其他方式。收投资者投资，按照公允价值入账，差额计资本溢价或股本溢价。剩余方式按照其他准则来确定。
4. 劳务取得。劳务人员的直接人工和其他费用计入成本。

确认损益，不计入成本的情况

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。运输过程中因自然灾害发生的损失。
2. 存货在采购入库后领用前所发生的仓储费用，应计入当期损益（管理费用）
3. 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出
4. 企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理

2.2 发出存货的计量

发出的计量 发出的计量主要有四种不同的方法：先进先出、移动加权平均、月末一次加权平均、个别计价法。

1. 先进先出。字面意思。
2. 移动加权平均。每次进货计算成本，加权计算存货的成本来运用到下次进货前发出存货中。
3. 月末一次加权平均。月末计算成本，以库存和本月来进行加权计算，并运用到本月的发出存货中。
4. 个别计价法。字面意思。

成本的结转 有几种不同的情况，会计分录如下

1. 对外销售商品，结转成本。借：主营业务成本、存货跌价准备。贷：库存商品
2. 对外销售材料，结转成本。借：其他业务成本、存货跌价准备。贷：原材料
3. 包装物的会计处理。生产领用的计入**制造费用**；出借或不单独计价的计入**销售费用**；出租或单独计价的计入**其他业务成本**。

2.3 期末存货的计量

期末存货与可变现净值进行比较，若小于可变现净值，则需要计提存货跌价准备，并计入当期损益。

期末计量 如果**存货直接售卖**，则按**有无合同**进行区分。无合同则按市场价计算，有合同在合同数量内的按合同价计算，合同外的数量按市场价计算。**两部分分开算跌价准备**

材料直接出售，可变现净值为预计售价-相关销售费用和税费。

材料用于生产，则需要看**最终产品是否发生减值**。不发生减值则不做处理，发生减值则需要按照可变现净值进行处理，且可变现净值为估计售价-达到产品状态所需成本-相关销售费用和税费。

跌价准备 主要涉及计提、转回和结转三个方面。

可变现净值较低时就需要计提跌价准备，通常按照单个存货项目计提。种类繁多、单价较低可以按照类别进行计提。计提的存货跌价准备应当计入当期损益 (资产减值损失)。

当以前减计存货价值的影响因素消失时，可以在已计提的跌价准备金额内转回，转回金额计入当期损益。

结转方面，存货跌价准备结转至主营业务成本或其他业务成本。此时存货已经销售。

2.4 存货的清查盘点

主要分为盘盈与盘亏，还要考虑所得税的因素。无论盘盈还是盘亏，首先都要通过“待处理财产损溢”科目。

盘盈 批准前按照**重置成本**作为入账价值，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理。批准后冲减管理费用。

盘亏 盘亏可能存在着不同的原因，但是在批准前都是计入“待处理财产损溢”科目。

1. 自然灾害等非常原因。残料入库计原材料、残料变现计银行存款、应收的赔款计其他应收款、差额计入**营业外支出**。
2. 计量收发差错和管理不善。残料入库计原材料、残料变现计银行存款、应收的赔款计其他应收款、差额计入**管理费用**。

增值税相关 因**管理不善或违反法律**造成的盘亏，不能抵扣的进项税额应当转出。

3 固定资产

固定资产的概念：使用寿命超过一个会计年度的，为生产商品等目的而持有的。

3.1 确认和初始计量

整体来说，固定资产应当按照取得成本进行初始计量。

取得成本为达到预定可使用状态前所发生的所有合理必要的支出，如借款利息资本化的部分。根据取得方式不同有着不同的成本计算。

- 1. 外购固定资产。如果需要安装，先计入在建工程，最后转入固定资产。不需要安装则直接转入固定资产。如果一次购买了多个固定资产，则将成本以公允价值进行分配。

企业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格的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，采用实际利率法进行摊销。满足资本化计入成本，其他计入损益 (财务费用)。

简单来说，如果以融资方式购买了 1000 万的资产，那么虽然公司在未来的几期内总共支付了 1000 万，但是其中并不是所有都算入成本，而是有一部分算入利息。

因此在入账的时候要区分所有的支付款 (长期应付款) 和利息 (未确认融资费用)。在每次支付款项的时候都进行利息的摊销。

- 2. 自营方式自行建造的固定资产。以直接材料、直接人工等进行计量。

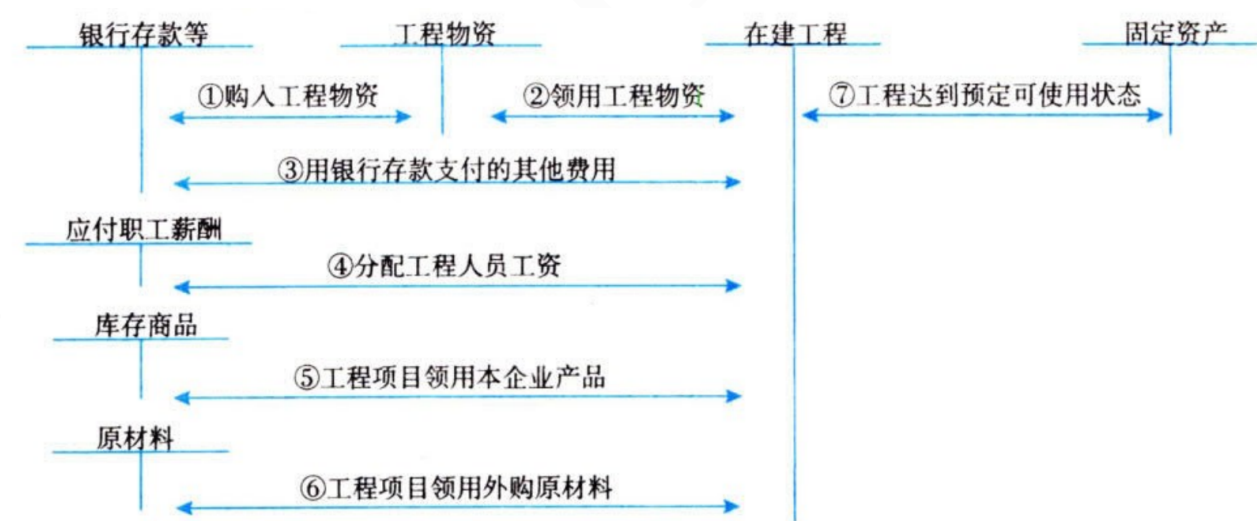


图 3.1: Caption

建设期间盘亏、报废、损坏计入成本；盘盈冲减成本。完工后计入当期损益。

已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工的。以暂时估值转入固定资产，并计提折旧。办理竣工后调整估值，但是不调整已经计提的折旧。

3. 出包方式建造固定资产。出包方式建造中有额外的一项待摊支出。**待摊支出**是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值、而应由所建造固定资产共同负担的相关费用。

待摊支出分配率=累计发生的待摊支出/（建筑工程支出+安装工程支出+在安装设备支出）

A 工程应分配的待摊支出 =（A 工程的建筑工程支出 +A 工程的安装工程支出 +A 工程的在安装设备支出）* 待摊支出分配律

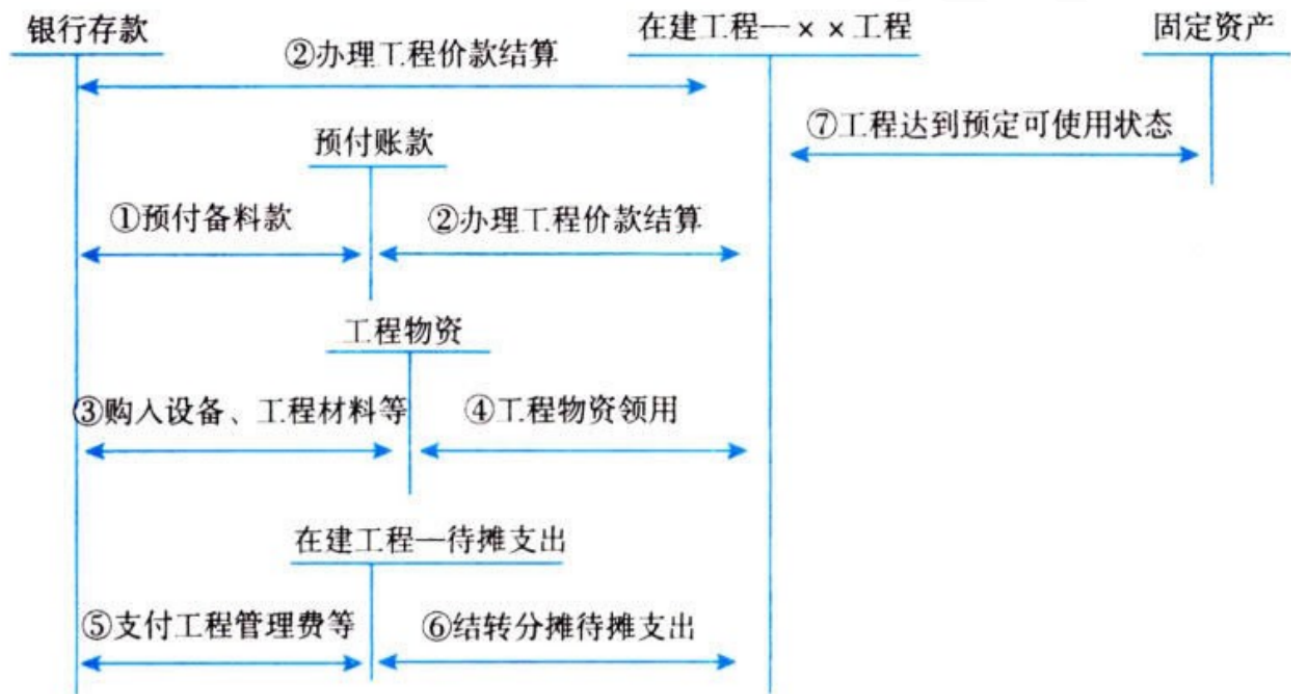


图 3.2: Caption

保险费用如何计量？

设备维修费用如何计量？

高危行业需要提取安全生产费，处理如下

提取安全生产费时

借：生产成本、制造费用（或当期损益）

贷：专项储备

使用提取的安全生产费时，费用性支出

借：专项储备

贷：银行存款

形成固定资产的支出

发生支出时

借：在建工程

贷：银行存款或应付职工薪酬

达到预定可使用状态

借：固定资产

贷：在建工程

借：专项储备

贷：累计折旧（按照固定资产入账金额一次性计提折旧）

3.2 后续计量

固定资产的后续计量主要包括两方面：固定资产的折旧、固定资产的后续支出。

3.2.1 折旧

注意事项：1. 转入在建工程后不计提折旧 2. 大修期间计提折旧 3. 季节性修理需要计提折旧 4. 达到可使用状态前的出售产品，试验计入成本。

折旧方法主要包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。折旧方法确定后不得随意更改。

1. 年限平均法。以年来平均提折旧。
2. 工作量法。以工作量来平均提折旧。
3. 双倍余额递减法。年折旧额 = 期初固定资产净值 * 2 / 预计使用年限。最后两年改为年限平均法。
4. 年数总和法。年折旧额 = (原价 - 预计净残值) * 年折旧额。年折旧额 = 年数之和做分母，年数倒转顺序作为分子

会计处理为：

借：制造费用（生产车间计提折旧）、管理费用、销售费用、其他业务成本、研发支出、在建工程。

贷：累计折旧

固定资产在后期可能会进行更新改造或修理，存在后续支出。资本化的后续支出计入成本，并将被替换部分的账面价值扣除。会计分录为

固定资产账面价值转入在建工程

借：在建工程、累计折旧、固定资产减值准备

贷：固定资产

扣除被替换部分价值

借：银行存款、营业外支出（差额）

贷：在建工程

发生资本化后续支出

借：在建工程

贷：应付职工薪酬、原材料等

达到预定可使用状态

借：固定资产

贷：在建工程

费用化的后续支出计入当期管理费用或销售费用。

3.3 处置

处置包括固定资产的出售、转让、报废或损毁、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

固定资产的处置方式不同，适用不同的处理方法。

1. 生产期间正常报废清理，借：营业外支出-非流动资产报废，贷：固定资产清理
2. 自然灾害造成的，借：营业外支出-非常损失，贷：固定资产清理
3. 因出售或转让产生的利得或损失计入资产处置损益，产生净损失的，借：资产处置损益，贷：固定资产清理

3.3.1 固定资产的清查

清查可能出现盘盈或盘亏。

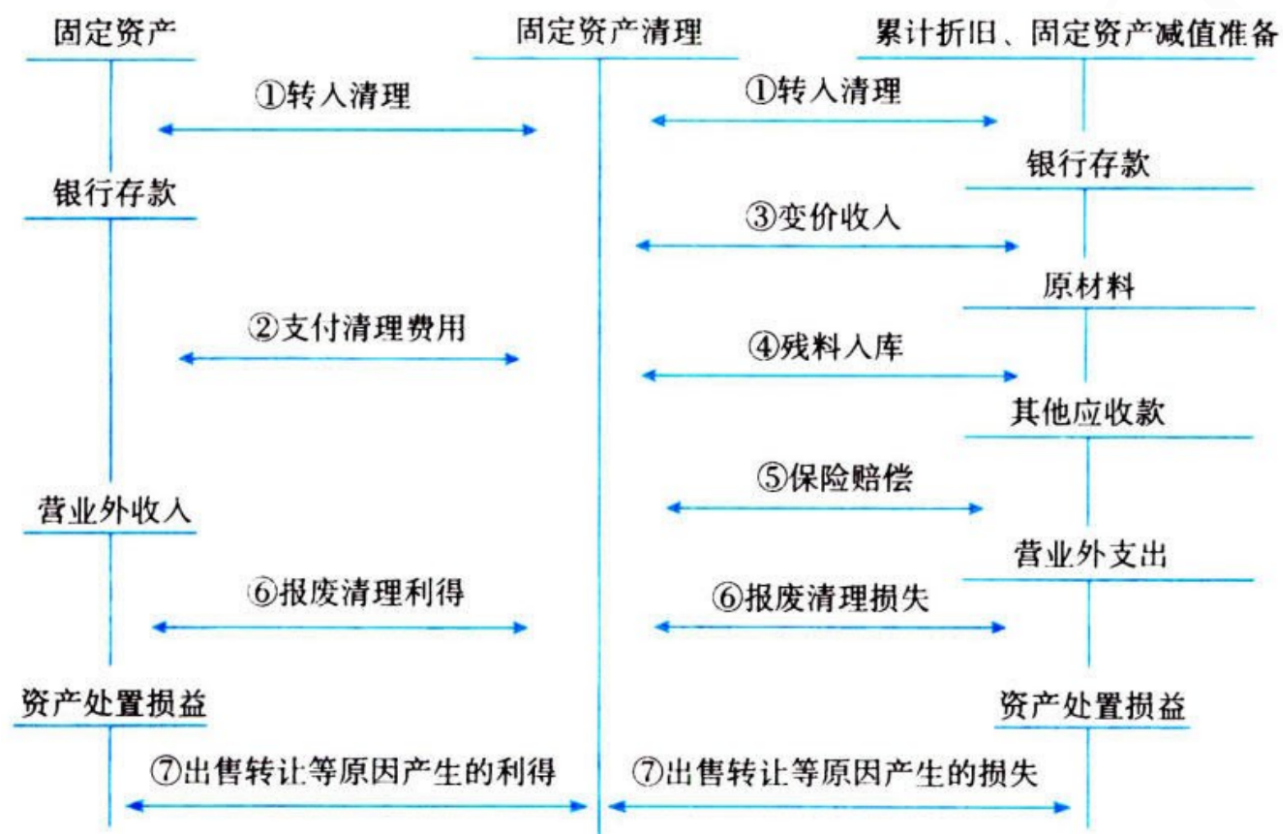


图 3.3: Caption

盘盈情况下作为前期差错处理。借：固定资产（重置成本），贷：以前年度损益调整。
盘亏情况计入营业外支出

项目	原因	处理
存货	计量差错、管理不善的净损失	计入管理费用
工程物资	建设期间盘亏、报废毁损（非自然灾害导致）的净损失	计入在建工程成本
	完工后发生盘亏、报废毁损的净损失	计入营业外支出
	⚡【易错易混点】无论是建设期间，还是完工后，自然灾害导致的工程物资净损失，均计入营业外支出	
固定资产	当期清查中盘亏净损失	计入营业外支出
上述资产	自然灾害等意外净损失	计入营业外支出

图 3.4: Caption

4 无形资产

无形资产：没有实物形态的可辨认货币性资产。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。

4.1 确认与初始计量

按照实际成本进行初始计量。不同的取得方式有着不同的计量方法。

1. 外购获得。达到预定可使用状态前的费用。具有融资性质的，以现值为基础进行摊销，需要摊销。
2. 投资者投入。根据投资合同或协议确定成本。
3. 非货币性资产交换、债务重组。根据另外两个细分准则进行确定。
4. 政府补助。按公允价值进行计量。无公允价值按照名义金额。
5. 土地使用权。可能作为不同的资产进行核算。固定资产、无形资产、投资性房地产、存货。

4.2 内部研究开发支出的确认和计量

研发支出可以可能资本化计入无形资产，也可能费用化计入管理费用。

一般来说开发阶段支出进行资本化、研究阶段以及无法资本化的开发阶段支出进行费用化。如果无法区分两个阶段则全部计入管理费用。

4.3 后续计量

后续计量主要考虑摊销，分为寿命确定与不确定两种情况。

寿命确定的情况下需要进行摊销，方法与经济利益预期消耗方式有关。摊销一般计入当期损益，如果用于生产产品则会计入生产成本或制造费用。

寿命不确定的情况下需要在每期期末进行减值测试。

这里需要注意无形资产摊销和固定资产折旧的**区别**。无形资产摊头不摊尾，固定资产摊尾不摊头。

4.4 处置

处置主要包括三种情况：出售、出租、报废。

4.4.1 出售

差额计入**资产处置损益**。

借：银行存款、无形资产减值准备、累计摊销

贷：无形资产、应交税费-应交增值税（销项税额）、资产处置损益

4.4.2 出租

确认收入

借：银行存款

贷：其他业务收入、应交税费-应交增值税（销项税额）

相关费用计入成本

借：其他业务成本

贷：累计摊销、银行存款

4.4.3 报废

不能带来价值，以账面价值计入**当期损益**

借：营业外支出、累计摊销、无形资产减值准备

贷：无形资产

5 投资性房地产

投资性房地产：为**赚取租金或资本增值**而持有的房地产。

主要包括已出租的土地使用权（计划但尚未的不算）、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物（转租不算、管理层决定出租的也算）。

房地产可以有很多用途，如果无法区分则不确认为投资性房地产。

5.1 确认与初始计量

投资性房地产按成本计量。不同方式有着不同的计量方式。

1. 外购。外购直接用于投资和增值则计入无形资产，否则先计入固定资产和无形资产，后续开始租赁或用于增值则转换为投资性房地产。
2. 自行建造。非正常损失计入当期损益，不计入建造成本。

后续支出满足资本化的计入成本，在改扩建期间不进行折旧或摊销。后续费用化的支出计入当期损益（其他业务成本）。

5.2 后续计量

投资性房地产的后续计量可以分为**成本模式**或**公允价值模式**。两者的科目设置不同，会计处理也不同。

5.2.1 成本模式

成本模式下科目为：投资性房地产、投资性房地产累计折旧（摊销）、投资性房地产减值准备。会计处理如下。

1. 计提折旧或摊销

借：其他业务成本

贷：投资性房地产累计折旧（摊销）

2. 计提减值准备

借：资产减值损失

贷：投资性房地产减值准备

3. 取得租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入、应交税费-应交增值税（销项税额）

值得注意的是，投资性房地产中土地使用权与建筑物的折旧和摊销和无形资产与固定资产的摊销方式相同。

5.2.2 公允价值模式

只有公允价值可以可靠获得时才可以使用公允价值模式。

科目设置：投资性房地产-成本、投资性房地产-公允价值变动、公允价值变动损益。

1. 公允价值上升

借：投资性房地产-公允价值变动

贷：公允价值变动损益

2. 公允价值下降

借：公允价值变动损益

贷：投资性房地产-公允价值变动

3. 取得租金收入

借：银行存款

贷：其他业务收入，应交税费-应交增值税

5.2.3 模式改变

可以由成本模式转为公允价值模式，反之不行。此时作为会计政策变更处理，根据公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。会计处理如下。

借：投资性房地产（变更日公允价值）、投资性房地产累计折旧（摊销）投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产（原价）、利润分配-未分配利润、盈余公积（或借方）

5.3 转换与处置

5.3.1 转换

转换上可能存在“自用房地产与存货”和“投资性房地产”之间的转换。

在成本模式下，两者之间按照账面价值进行互相转换。

公允价值模式下，投资性房地产转非投资性，差额计入公允价值变动损益。非投资性转投资性，借方差额计入公允价值变动损益，贷方差额计入其他综合收益。

5.3.2 处置

成本模式下 1. 确认收入

借：银行存款

贷：其他业务收入、应交税费-应交增值税（销项税额）

2. 确认成本

借：其他业务成本、投资性房地产累计折旧、投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

公允价值模式下 1. 确认收入

借：银行存款

贷：其他业务收入、应交税费-应交增值税

2. 确认成本

借：其他业务成本

贷：投资性房地产-成本、-公允价值变动

借：其他综合收益

贷：其他业务成本

借：公允价值变动损益

贷：其他业务成本

6 长期股权投资与合营安排

6.1 基本概念

首先对外投资来说可以分为股权投资和其他投资。而股权投资又包括了长期股权投资以及《金融工具确认与计量》所规定的股权投资。

只有投资方对被投资方实施控制、重大影响的权益性投资才能被叫做长期股权投资。

6.2 初始计量

7 资产减值

主要内容：什么是资产减值、资产可收回金额的计量、资产减值损失的确认和计量、资产组的认定及减值处理、商誉减值测试与处理

7.1 资产减值概述

什么是资产减值 资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值（账面余额减备抵项目）。整体思路和存货的跌价准备类似。

但是资产减值使用范围是 8 号准则，主要适用于**非流动资产**。具体来说包括

1. 对子公司（控制）、联营企业（重大影响）和合营企业（共同控制）的长期股权投资
2. 成本模式后续计量的投资性房地产
3. 固定资产
4. 生产性生物资产
5. 无形资产
6. 商誉
7. 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施

资产减值要在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。如果存在减值几项，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。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差额计提减值准备，确认减值损失。

特殊情况 资产减值还存在着以下三种特殊情况，无论如何至少每年需要进行减值测试：

1. 因企业合并所形成的商誉
2. 使用寿命不确定的无形资产
3. 对于尚未达到预定用途的无形资产（研发支出-资本化支出：因其价值通常有较大不确定性）

企业存在以下情况的，可以不估计其可收回金额：

1. 前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额远高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，企业在资产负债表日可以不需重新估计该资产的可收回金额。
2. 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额对于资产减值准则中所列示的一种或者多种减值迹象反应不敏感（出现的减值迹象对本企业没有影响），在本报告期间又发生了这些减值迹象的，在资产负债表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。

7.2 资产可收回金额的计量

什么是资产可收回金额：公允价值减处置费用和未来现金流量现值两者的较高值。（为数不多的较高者）

资产可收回金额存在着以下特殊情况：

1. 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，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，。
2. 没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。（如：持有待售的非流动资产）
3. 资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的，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。

7.2.1 资产公允价值减去处置费用

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。但是财务费用（筹资活动不是经营活动）和所得税费用（我们用的是税前的金额）不包括在内。

公允价值应当按照以下顺序进行：

1. 公平交易中资产的销售协议价格（有协议）
2. 该资产的市场价格（无协议，市场价）
3. 熟悉情况的交易双方资源进行公平交易愿意提供的交易价格（无协议、无市场）

以上三种情况都不存在，则公允价值无法可靠估计，按照未来现金流量的现值进行估计

7.2.2 未来现金流量的现值

考虑持续使用过程中和最终处置时产生的现金流量。因此考虑因素包括三个：资产的预计未来现金流量（现金流入、流出、处置资产得到的现金流量）、资产的预计使用寿命、折现率（计算难度大于未来现金流量，因此宁可确认公允价值减处置费用）

预测现金流量应在剩余使用寿命内，最多涵盖 5 年，除非存在更多证据，可以进行延长。在建工程和开发中的无形资产，还需要考虑达到预定可使用状态的现金流出。

接下来我们考虑如何预计资产未来现金流量。预计资产未来现金流量需要考虑以下因素

1. 以资产当前状况为基础预计资产未来现金流量。不考虑未来可能发生、尚未做出承诺的重组事项或资产改良相关的未来现金流量。

已经承诺重组的，应当反应重组所节约的费用或者其他利益，以及相关的未来现金流出数。

2. 预计未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量（不包括财务费用与所得税，和公允价值方法类似）
3. 对通货膨胀的考虑应当与折现率一致
4. 内部转移价格应当予以调整

预计资产未来现金流量有两种方法

1. 传统法：根据资产未来每期最有可能产生现金流量进行预测
2. 期望现金流量法：概率加权平均

针对折现率，也有不同的预计方法。

1. 由于现金流量也是税前的概念，因此折现率也是税前利率。折现率时企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。
2. 企业确定这些率时，应当以该资产的市场利率作为依据，无法获得时使用替代利率。（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）
3. 通常使用单一折现率，如果未来现金流量现值对不同旗帜的风险差异或者利率的期限结构反应敏感，企业应当采用不同的折现率。

当存在外币的未来现金流量时，遵循原则（先折现、后折算），按照当日的即期汇率进行折算

7.3 资产减值损失的确认与计量

资产可收回金额低于账面价值，计提资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

资产减值损失确认后，资产的折旧或摊销应在未来旗舰作相应调整。

关于转回 资产减值损失确认一经确认，在以后会计期间**不得转回**。以前期间计提的资产减值准备，需要等到资产处置时才可转出。（准备减少记方）

可以转回的占少数（存货跌价准备，对应的信用减值损失（22号准则（金融工具的减值）坏账准备、债券投资减值准备、综债、应收融资租赁款），递延所得税资产发生减值，持有待售的减值准备）

合同资产减值准备用的对应科目是资产减值损失，原本用的信用减值损失，也可以转回。

账务处理 资产减值的账务处理如下：

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备、在建工程减值准备、投资性房地产减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备、长期股权投资减值准备、生产性生物资产减值准备

7.4 资产组的认定及减值处理

单项可以计提减值的，以单项进行减值。不行就以资产组进行减值。或者以资产组组合。基本思路是以资产组进行减值，然后以账面价值分摊到单个资产上。

资产组：是指企业可以认定的最小资产组合，期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（能产生共同的现金流入，必须放在一起才能赚钱，各项资产没有单独的收入）

资产组的认定应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式。

资产组确认后，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。

如果由于企业重组、变更资产用途等原因导致需要变更，需要在附录中作相应说明。

资产组减值测试 资产组的可收回金额也使用公允价值-处置费用和预计未来现金流量的现值较高者。并将可收回金额和账面价值进行比较，确认是否减值

资产组的账面价值包括各个单个资产的账面价值，不包括已经确认负债的账面价值。其中包括一个特殊情况**弃置费用**：一部分固定资产会将弃置费用的现值计入资产，并确定为预计负债，进行资产组的计算时要把这一部分值删除。（口径一致）

资产组减值的会计处理 减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊。首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。（商誉理解为炮灰，所有减值先让商誉背）。然后根据其他各项资产的账面价值所占比重，按比例递减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的递减应当作为各单项资产的减值损失处理，计入当期损益。各个资产减值也要考虑公允价值-处置费用和未来现金流量的现值，**可收回金额不能低于前两者的最高值**，因此可能出现二次分配。尚未分摊的减值损失在剩下的单个资产中进行分摊。

总部资产的减值测试 总部资产的显著特征：难以脱离其他资产或者资产组来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。（如：集团或事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心）

总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他资产组或资产组组合进行测试。企业对某一资产组进行减值测试，应当先认定所有于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。

如果能够按照合理和一致的基础进行分摊的，先把总部资产账面价值进行分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值和可收回，进行减值测试。

如果不能进行分摊的，首先再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测试的顺序和方法处理。其次再对资产组组成的最小资产组组合进行减值测试，分摊到各个资产组上。（计算分摊比例时使用寿命不一致考虑账面价值时需要考虑）

7.5 商誉减值测试与处理

商誉是不可辨认的。商誉是在企业合并时形成的（非同控），控制带来商誉。无论是否存在减值迹象，都应当至少于每年年度终了进行减值测试。商誉难以独立产生现金流量，因此商誉应当结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试。商誉是炮灰，有减值先让商誉全额背负。

商誉减值测试的方法与会计处理 商誉主要来源于吸收合并和控股合并，只有非同一控制才有可能形成商誉。在测试中，首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试（起到一个判断的作用）。其次对包含商誉的资产组和资产组的组合进行测试。如果发生减值，先递减商誉的账面价值，剩余价值按照比例进行递减。

如果持股不是 100，那么减值就减自己持股的部分。吸收合并不需要合并报表，控股合并就需要根据控股比例来减值相应的商誉。

7.6 小结

1. 理解资产减值的范围
2. 掌握资产可收回金额的计量（两者高：资产的公允价值减去处置费用后的净额、资产预计未来现金流量的现值）
3. 掌握资产减值损失的会计处理
4. 掌握资产组的认定及其减值处理
5. 掌握总部资产减值处理
6. 熟悉商誉减值测试的方法与会计处理

8 负债

主要包括两个内容：流动负债和非流动负债。流动负债包括了短期借款、应付票据、应付账款、应交税费、应付股利、其他应付款。非流动负债包括了长期借款、公司债券、长期应付款。其中应交税费和公司债券是重点内容。

8.1 流动负债

8.1.1 短期借款

定义：企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年一下的各种借款。在账务处理中包含了借入款项、计提利息、支付利息三个流程。

借入款项

借：银行存款

贷：短期借款

计提利息

借：财务费用/利息支出（金融企业）

贷：应付利息/银行存款

支付利息

借：应付利息（已经计提部分）

财务费用/利息支出（金融企业）（未计提部分）

贷：银行存款

8.1.2 应付票据

应付票据可以分为带息和不带息。带息票据利息计入财务费用，账务处理和短期借款类似。不带息面值就是应付金额。

如果票据到期不能如期支付，商业承兑汇票改为应付账款，银行承兑汇票改为短期借款。账务处理如下

商业承兑汇票

借：应付票据

贷：应付账款

银行承兑汇票

借：应付票据

贷：短期借款

增值税-视同销售的情况 视同销售（东西没了，也可以视同销售）的会计处理分为两类：

不确认收入

借：销售费用（市场推广、样品）

管理费用（交际应酬）等

贷：库存商品（成本价）

应交税费-应交增值税（销项税额）（按计税价格计税）

确认收入

借：长期股权投资（用于投资：同一控制下企业合并除外）、应付职工薪酬（用于职工福利）、应付股利（用于分红）

贷：主营业务收入、应交税费-应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

增值税-进项税额不予抵扣的情况 进项税额不予抵扣及抵扣情况发生变化的会计处理：

1. 一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于**简易计税方法计税项目、免征增值税项目、计提福利或个人消费等**，其进项税额不得从销项税额中抵扣的，应当计入**有关成本费用**。
2. 因发生非正常损失或改变用途等，导致原已计入进项税额但按现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应当将进项税额转出。
3. 原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目的，应当在改变用途的次月调整相关账面价值，并按调整后的扎根面价值计提折旧或摊销。

上述 2 可以用用原材料损毁 100 万的例子来说明，此时的会计处理为

借：待处理财产损益 113

贷：原材料 100

应交税费-应交增值税（进项税额转出）13

增值税-差额征税 差额征税时有着不同的会计处理。一般纳税人提供应税服务，按照营业税改征增值税相关规定允许从销售额中扣除其支付给其他单位个人价款的，有两种方法：总额法和净额法。

1. 一般纳税人采用总额法。减少的销项税额：借：应交税费-应交增值税（销项税额抵减）

2. 一般纳税人采用净额法。按规定确认的销售额计算的销项税额：计入应交税费-应交增值税（销项税额）
3. 小规模纳税人采用总额法。减少的销项税额：借：应交税费-应交增值税。

增值税-多交与未交 多交增值税和未交增值税的会计处理如下。

应交未交的情况下，1. 首先计算出应交未交的增值税

借：应交税费-应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费-未交增值税

应交未交情况下 2. 下期缴纳

借：应交税费-未交增值税

贷：银行存款

当月多交的情况下，月份终了，企业计算出当月多交的增值税（注意区别留抵税额、当期实际多缴）

借：应交税费-未交增值税

贷：应交税费-应交增值税

增值税-缴纳增值税 缴纳增值税的会计处理如下，不同类型的纳税人也有不同的会计处理

一般纳税人当月交纳当月的增值税

借：应交税费-应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

小规模纳税人当月交纳当月的增值税

借：应交税费-应交增值税

贷：银行存款

预缴增值税在预交时

借：应交税费-预缴增值税

贷：银行存款

预缴增值税在月末时

借：应交税费-未交增值税

贷：应交税费-预交增值税

增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的会计处理 这块有两种情况需要考虑，一个是购入设备时，另一个是设备的维护费用支出。购置设备或维护支出都可以递减增值税，从而增加企业的利润。

购入增值税税控系统专用设备-初次购买时

借：固定资产

贷：银行存款/应付账款

-按规定递减的增值税应纳税额

借：应交税费-应交增值税（减免税额）（小规模纳税人没有减免税额）

贷：管理费用

发生技术维护费

借：管理费用

贷：银行存款

-按规定递减的增值税应纳税额

借：应交税费-应交增值税（减免税额）（小规模纳税人没有减免税额）

贷：管理费用

减免增值税的处理 对于当期直接减免的增值税

借：应交税费-应交增值税（减免税款）

贷：其他收益

消费税 并不是所有东西都要交消费税，科目为应交税费-应交消费税。

产品对外销售时，确认收入后应计算应交消费税

借：税金及附加

贷：应交税费-应交消费税

企业用应税消费品用于在建工程、非生产机构等其他方面，按规定缴纳的消费税计入成本

借：在建工程

贷：库存商品

应交税费-应交消费税

委托加工应税消费品的会计处理，受托方代收代缴消费税。对于委托方，有着两种情况，如果委外加工的商品用于连续生产，可以抵税

借：应交税费-应交消费税

如果直接出售，不再缴纳消费税

借：委托加工物资（高于受托方的计税价格出售的需要补税）

委外加工完成的存货，存货成本包括：1. 实际耗用的原材料或半成品 2. 加工费 3. 运杂费

4. 收回时以不高于受托方计税价格出售的应税消费品支付的由受托方代收代缴的消费税。

进出口产品的会计处理一般不通过应交税费核算。

资源税 销售产品相关的资源税

借：税金及附加

贷：应交税费-应交资源税

土地增值税 正常情况下

借：固定资产清理/在建工程（房地合一）/税金及附加（兼营房地产业务）

贷：应交税费-应交土地增值税

预交的情况下，记借方，竣工后退回做相反分录

借：应交税费-应交土地增值税

贷：银行存款

房产税、土地使用税、车船税和印花税 交房产税、土地使用税、车船税计算时

借：税金及附加

贷：应交税费-应交房产税（或土地使用税、车船税）

上交时

借：应交税费-应交房产税（或土地使用税、车船税）

贷：银行存款

印花税不用通过应交税费核算

借：税金及附加

贷：银行存款

城市维护建设税 和房产税等三小税类似

所得税 19 章

耕地占用税 缴纳时不用通过应交税费核算

借：在建工程

贷：银行存款

不需要通过应交税费核算的税金包括印花税、耕地占用税、关税、进口时的消费税。

8.1.5 应付股利（现金股利）

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。

会计处理如下

计提时

借：利润分配-应付现金股利或利润

贷：应付股利

实际支付时

借：应付股利

贷：银行存款

8.1.6 其他应付款

前面没涉及的负债计入其他应付款

8.2 非流动负债

8.2.1 长期借款

和短期借款对应，向金融机构借的期限超过一年的借款。长期借款可以分为两种，分次付息和一次还本付息的。两者在借入款项时的会计处理相同，但是每年年末时的会计处理不同。（需要明确哪些科目会影响摊余成本，摊余成本影响借款费用的计算）

借入款项时

借：银行存款

长期借款-利息调整（倒挤）

贷：长期借款-本金

分次付息情况下-每年年末 借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等（也叫做借款费用，根据摊余成本与实际利率计算）

贷：应付利息（账面规定利息）

长期借款-利息调整

借：应付利息

贷：银行存款

到期一次还本付息-每年年末

借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等（也叫做借款费用，根据摊余成本与实际利率计算）

贷：长期借款-应计利息（账面规定利息）

长期借款-利息调整

分次付息-到期时

借：长期借款-本金

贷：银行存款

到期一次还本付息-到期时

借：长期借款-本金

贷：银行存款

借：长期借款-应计利息

贷：银行存款

8.2.2 公司债券

处理原则和长期借款相同，不同在于科目不同。应付债券-面值（对应长期借款的本金）、利息调整（倒挤、可能在借方或贷方）、应计利息

公司债券的发行有着以下三种情况：

1. 面值发行/平价发行（以票面价格发行）：债券的票面利率 = 同期银行存款利率
2. 折价发行（低于债券票面价格发行）：债券的票面利率 < 同期银行存款利率
3. 溢价发行（高于债券票面价格发行）：债券的票面利率 > 同期银行存款利率

会计处理上还是可以分为两种，分次付息、到期一次还本付息。

发行债券时

借：银行存款（实际收款）

应付债券-利息调整（倒挤，可借可贷）

贷：应付债券-面值

发行债券的发行费用应计入发行债券的初始成本，反映在利息调整明细科目中。

分次付息情况下-资产负债表日

借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等（也叫做借款费用，根据摊余成本与实际利率计算）

贷：应付利息（账面规定利息）

应付债券-利息调整

分次付息情况下-资产负债表日，支付利息时

借：应付利息

贷：银行存款

分次付息情况下-债券偿还时

借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等

贷：应付利息

应付债券-利息调整（先算）

借：应付债券-面值

应付利息

贷：银行存款

也可以把上述的两个会计分录合起来

到期一次还本付息-资产负债表日

借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等

贷：应付债券-应计利息

应付债券-利息调整

到期一次还本付息-债券偿还时

借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等（倒挤）

贷：应付债券-应计利息

应付债券-利息调整（先算）

借：应付债券-面值

应付债券-应计利息

贷：银行存款

可转换公司债券 债券可以转换成股票。等于花了一笔钱买了债券和可以转换为股票的选择权。可转换公司债券在应付债券科目下设置可转换公司债券明细科目。

账务处理原则是在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行拆分，负债成分却认为应付债券，权益成分确认为其他权益工具。

在进行拆分时，先对负债成分的未来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。

交易费用应当再负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

会计分录处理如下

发行时

借：银行存款

贷：应付债券-可转换公司债券（面值）

应付债券-可转换公司债券（利息调整）（可借可贷，倒挤）

其他权益工具

转股前，负债成分处理方法与一般公司债券相同

转股时

借：应付债券-可转换公司债券（面值、利息调整）（账面余额）

其他权益工具

贷：股本

资本公积-股份溢价

如果不是全部一次性转股，则按比例进行账务处理

企业发行附有赎回选择权的可转换公司债券，其再赎回日可能支付的利息补偿金，即债券约定赎回期届满日应当支付的利息减去应付债券票面利息的差额，应当在债券发行日至债券约定赎回届满日期间计提应付利息，计提的应付利息，分别计入相关资产成分或财务费用。

8.2.3 长期应付款

延期付款购买资产，购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，用实际利率进行摊销。（3/4 章讲过如何摊销未确认融资费用）

8.3 小结

1. 熟悉短期借款、应付票据、应付账款、其他应付款、长期应付款、应付股利、长期借款的会计处理
2. 掌握应付债券的账务处理

9 职工薪酬

9.1 职工和职工薪酬的范围及分类

职工是订立劳动合同的所有人员以及企业正式任命人员。

职工薪酬指为获得职工提供的福利或终止劳动合同而基于的各种形式的报酬。主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和长期职工福利。（给职工相关人员的福利也算入职工薪酬）

分类

1. 短期薪酬：年度报告期间结束后 12 月内需要全部支付的职工薪酬。
 - (a) 职工工资、奖金、津贴和补贴
 - (b) 职工福利费
 - (c) 医疗保险、工伤保险费（两险，养老保险和失业保险作为离职后福利）
 - (d) 住房公积金
 - (e) 工会经费和职工教育经费
 - (f) 短期带薪缺勤：指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。
 - (g) 短期利润分享计划：是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议（考试重点，长期利润分享计划属于其他长期职工福利）
 - (h) 非货币性福利
 - (i) 其他短期薪酬
2. 离职后福利：是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。离职后福利计划按其特征可以分为**设定提存计划**和**设定受益计划**
3. 辞退福利：是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动合同关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。（强制或自愿）
4. 长期职工福利：是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等

9.2 短期薪酬的确认与计量

总的原则是将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入**当期损益**，其他会计准则要求或允许的计入**资产成本**的除外。

9.2.1 货币性短期薪酬

包括工资、福利费、二险一金、三项经费。根据收益对象不同，进行不同的会计处理

借：生产成本（生产工人）

制造费用（车间管理人员）

管理费用（行政管理人员）

销售费用（销售人员）

在建工程（基建人员）

研发支出-资本化支出/费用化支出（研发人员）

贷：应付职工薪酬-工资

应付职工薪酬-职工福利费

应付职工薪酬-社会保险费

应付职工薪酬-住房公积金

应付职工薪酬-工会经费

应付职工薪酬-职工教育经费等

9.2.2 带薪缺勤

分为累积与非累积两类。

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

企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。（今年确认明年的）

今年确认明年的

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

如果明年未享受年假，则做反向分录

非累积带薪缺勤 非累积带薪缺勤：是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。

1. 企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。
2. 通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必作额外的账务处理。

9.2.3 短期利润分享计划

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

1. 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务
2. 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计（满足负债的条件）

属于以下三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

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

经常和差错更正一起考，出现差错先做反向分录，然后写正确的分录。

企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照利润分享计划进行处理

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当考虑反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性

9.2.4 非货币性福利

基本原则按照公允价值计量，公允价值无法获得按成本计量。产品可以分为自己生产与外购两种情况

自产产品 企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。

会计处理如下，注意是含税价格，经常考插座更正。

借：应付职工薪酬-非货币性福利

贷：主营业务收入

应交税费-应交增值税

借：主营业务成本

贷：库存商品

外购产品 以外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费计入成本费用。

外购时会计处理

借：库存商品

应交税费-应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

发放时会计处理

借：应付职工薪酬-非货币性福利

贷：库存商品

应交税费-应交增值税（进项税额转出）

自有住房无偿给员工使用 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，将住房每期应计提的折旧计入当期损益或相关资产成本，同时确认应付职工薪酬。公允价值无法可靠取得的，可以按照成本计量。（代价是折旧）

会计处理如下

借：管理费用

贷：应付职工薪酬-非货币性福利

借：应付职工薪酬-非货币性福利

贷：累积折旧

租赁住房无偿给员工使用 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。（代价是租金）

会计处理如下

借：管理费用

贷：应付职工薪酬-非货币性福利

借：应付职工薪酬-非货币性福利

贷：其他应付款/银行存款

提供支付了补贴的商品或服务 需要分为两种情况：规定了服务年限和未规定服务年限两种情况

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

出售住房时

借：银行存款（向职工收取的款项）

长期待摊费用（企业补贴的金额）

贷：固定资产（购置价款、公允价值）

出售住房后，每年摊销

借：生产成本/管理费用

贷：应付职工薪酬-非货币性福利

借：应付职工薪酬-非货币性福利

贷：长期待摊费用

未规定服务年限情况下，如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，企业应当将该项差额直接计入出售住房当期相关资产成本或当期损益。

会计处理如下

借：银行存款（向职工收取的款项）

生产成本/管理费用等（企业补贴金额）

贷：固定资产（购置价款、公允价值）

9.3 离职后福利的确认与计量

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

离职后福利计划分类为**设定提存计划**和**设定受益计划**两种类型。

9.3.1 设定提存计划

设定提存计划：是指企业向单独主体（如：独立的基金）缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。（如养老保险和失业保险等）这里精算风险和投资风险由职工负担。

确认原则如下

1. 企业应在资产负债表日确认为换取职工在会计期间内为企业提供的服务而应付给设定提存计划的提存金，并作为一项费用计入当期损益或相关资产成本。
2. 设定提存计划的会计处理比较简单，因为企业在每一期间的义务取决于该期间将要提存的金额。因此，在计量义务或费用时不需要精算假设，通常也不存在精算利得或损失。

会计处理如下计提

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

缴存

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

9.3.2 设定收益计划

设定提存计划以外的是设定收益计划

设定收益计划中，企业向独立基金缴费金额要以满足未来养老金给付义务的顺利进行为限，负有进一步支付义务。与基金有关风险由企业承担，不由员工承担。

当企业通过以下方式负有法定义务时，该计划就是一项设定收益计划

1. 计划福利公式不仅仅与提存金金额相关，且要求企业在资产不足以满足该共识的福利时提供进一步的提存金。
2. 通过计划间接地或直接地对提存金的特定回报做出担保。

在这里，企业实际上承担着与计划相关的精算风险和投向。因此，设定收益计划所确认的费用并不一定是本期应付的提存金额。

设定收益计划的核算步骤如下所示

1. 确定设定收益义务现值和当期服务成分

- (a) 根据预期累积福利单位法,采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量(如职工离职率和死亡率)和财务变量(如未来薪金和医疗费用的增加)等做出估计,计量设定收益计划所产生的义务,并确定相关义务的归属期间
- (b) 根据资产负债表日与设定收益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率,将设定收益计划所产生的义务予以折现,以确定设定收益计划有无的现值和当期服务成本

2. 确定设定收益计划净负债或净资产

- (a) 设定收益计划存在知产的,企业应当将设定收益计划义务现值减去设定收益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。
- (b) 设定受益计划净负债或净资产 = 设定受益计划义务现值-设定受益计划资产公允价值。

3. 确定应当计入当期损益的金额,分为两部分来核算

- (a) 服务成本。服务成本包括当期服务成本、过去服务成本、结算利得或损失。
- (b) 设定收益净资产或净负债的利息净额。计入财务费用。

4. 确定应当计入其他综合收益的金额。基本原则是设定受益计划净负债或净资产的重新计量应当计入其他综合收益,且在后续期间不应重分类计入损益,但是企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。内容包括

- (a) 1. 精算利得和损失。由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少。
- (b) 2. 计划资产回报,扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额。其中:计划资产的回报:指计划资产产生的利息、股利和其他收入,以及计划资产已实现和未实现的利得或损失。
- (c) 3. 资产上限影响的变动,扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额。

重点区分计入当期损益和其他综合收益的金额。

9.4 辞退福利的确认与计量

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

主要内容 辞退福利主要包含三方面的内容

1. 在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定接触与职工的劳动关系而给予的补偿。
2. 在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职
3. 辞退福利还包括当公司控制权发生变动时，对辞退的管理层人员进行补偿的情况。

内退比照辞退福利来处理

确认日期 企业向职工提供辞退福利的，应当在以下两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益

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

当企业同时存在下列情况时，表明承担了重组义务

1. 企业有详细、正式的重组计划，其中包括重组涉及的业务、需要补偿的员工人数及其岗位性质、预计重组支出等
2. 该重组计划已对外公告。

由于被辞退的职工不再为企业带来未来经济利益，因此，对于所有辞退福利，均应当于辞退计划满足负债确认条件的当期一次计入管理费用，不计入资产成本。

计量 计量根据职工有无选择权而有所不同

1. 强制辞退: 对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。
2. 自愿接受裁减: 对于自愿接受裁减的建议，因接受裁减的职工数量不确定，企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定，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等计提应付职工薪酬。

其他注意事项

1. 辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后 12 个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定
2. 对于辞退福利预期在年度报告期间期末后 12 个月内不能完全支付的，企业应当适用其他长期职工福利的相关规定。

9.5 其他长期职工福利的确认与计量

其他长期职工福利：指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。

其他长期职工福利包括以下各项（假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 12 个月内不会全部结算）：1. 长期带薪缺勤，如其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划；2. 递延酬劳等。

设定提存计划 符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。

设定受益计划 符合设定受益计划条件的，应当按照设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。

在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：1. 服务成本。2. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。3. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。（与设定受益计划不同：其他综合收益）为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

10 股份支付

10.1 股份支付概述

10.1.1 股份支付的含义和特征

股份支付：是“以股份为基础支付”的简称，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具（资本公积）或者承担以权益工具为基础确定的负债（应付职工薪酬）的交易。

1. 股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易（不包括：企业和股东之间、合并方与被合并方之间、以股票抵偿债务等情形）
2. 股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易
3. 股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关

10.1.2 股份支付的四个主要环节

以薪酬性股票期权为例，典型的股份支付通常涉及四个主要环节：**授予、可行权、行权和出售**

1. 授予日是指股份支付协议获得批准的日期【特别提示】实务中，常见上市公司股东大会审议通过股权激励方案，并确定了授予价格，但未确定拟授予股份的激励对象及股份数量，股东大会授权董事会后续确定具体激励对象及股份数量。在此情况下，授予日为董事会后续确定具体激励对象及股份数量，并将经批准的股权激励方案的具体条款或条件与员工进行沟通并达成一致的日期。
2. 可行权日是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利 的日期
3. 等待期是从授予日至可行权日的时段，是可行权条件得到满足的期间，因此称为“等待期”，又称“行权限制期”
4. 行权日是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期
5. 出售日是指股票的持有人将行使期权所取得的期权股票出售的日期。应在行权日与出售日之间设立禁售期，其中国有控股上市公司的禁售期不得低于两年

一次授予、分期行权 “一次授予、分期行权”：在授予日一次授予员工若干权益工具，之后每年分批达到可行权条件。每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的，即每一期是否达到可行权条件并不会直接影响其他几期是否能够达到可行权条件。

处理原则如下

1. 应将其作为同时授予的几个独立的股份支付计划。
2. 企业应根据每个计划在授予日的公允价值估计股份支付费用，在其相应的等待期内，按照各计划在某会计期间内等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

在一次授予、分三年行权的股份支付计划中，应当将其视同为三个独立的股份支付计划，分别确定每个计划的等待期。

10.1.3 股份支付工具的主要类型

主要类型分为两种：权益结算和现金结算

1. 权益结算。是指企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。常见工具为限制性股票和股票期权（在未来以某预先确定的价格和条件购买本企业一定数量股票的权利，更常见）
2. 现金结算。是指企业为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础计算的交付现金或其他资产的义务的交易。常见工具为模拟股票和现金股票增值权（与股票挂钩，以现金支付）其中：模拟股票与限制性股票类似，现金股票增值权与股票期权类似

权益结算的账务处理，在等待期进行处理

借：管理费用

贷：资本公积-其他资本公积（除立即可行权外）

权益结算的账务处理，在等待期进行处理

借：管理费用（可行权到失效日之前使用公允价值变动损益）

贷：应付职工薪酬

实务中存在着第二类限制性股票。激励对象在授予日无须出资购买限制性股票；待满足可行权条件后，激励对象可以选择按原授予价格购买股票，也可以选择不缴纳认股款，放弃取得相应股票。

此类安排的实质是公司赋予员工在满足可行权条件后以约定价格（授予价格）购买公司股票的权利，员工可获取行权日股票价格高于授予价格的上行收益，但不承担股价下行风险，实质上也是一项股票期权。

10.2 股份支付的确认和计量

10.2.1 股份支付工具的确认和计量原则

原则根据支付工具不同也有着不同的原则。

权益结算 对于换取职工服务的股份支付，企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量（不确认后续公允价值变动）。我们分别考虑有等待期、无等待期的情况。

1. 如果有等待期，企业应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具在授予日的公允价值（始终不变），将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的其他资本公积
2. 如果没有等待期，对于授予后立即可行权（没有等待期）的换取职工提供服务的权益结算的股份支付（例如授予限制性股票的股份支付），应在授予日按照权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的股本溢价

有等待期的会计处理

借：管理费用等

贷：资本公积-其他资本公积

无等待期的会计处理

借：管理费用等

贷：资本公积-股本溢价

对于不是获取职工服务，而是换取其他服务的股份支付，根据公允价值是否可靠计量分为两种情况

1. 可以可靠计量的，企业应当按照其他方服务在取得日的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用
2. 如果其他方服务的公允价值不能可靠计量，但权益工具的公允价值能够可靠计量时，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用

权益工具公允价值无法可靠计量时，企业应在获取服务的时点、后续的每一个资产负债表日和结算日，以内在价值计量该权益工具，内在价值的变动应计入当期损益。

内在价值是指交易对方有权认购或取得的股份的公允价值，与其按照股份支付协议应当支付的价格间的差额。

现金结算 现金结算也分为两种情况

1. 有等待期，企业应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值（随时可能变），将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益
2. 没有等待期，对于授予后立即可行权（没有等待期）的现金结算的股份支付（例如授予虚拟股票或业绩股票的股份支付），企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益

有等待期的会计分录如下

借：管理费用（公允价值变动损益）等

贷：应付职工薪酬

无等待期的会计分录如下

借：管理费用（公允价值变动损益）等

贷：应付职工薪酬

10.2.2 可行权条件的种类、处理和修改

可行权条件 可行权条件：是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件【特别提示】在满足这些条件之前，职工或其他方无法获得股份

可行权条件包括服务期限条件和业绩条件

1. 服务期限条件：是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件（如：连续服务 3 年）
2. 业绩条件：是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件
 - (a) 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，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平职工可相应取得多少股份的规定（与股价有关的）（如：最低股价增长率、股东报酬率）
 - (b) 非市场条件：是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定（如：销售指标的实现情况、最低利润指标的实现）

权益工具在授予日的公允价值取决于市场条件和非可行权条件。可行权情况的最佳估计取决于非市场条件和服务期限条件。公允价值决定了权益工具的价格（例如给多少股）、可行权情况的最佳估计决定了权益工具的量（给多少员工股份）

公司关注的是要给多少量，而职工关注的是是否可以行权，两者的关注点存在不同。

根据公司和职工的关注点不同，股份支付的会计处理也存在着不同。以权益结算为例，会计处理如下

每个资产负债表日确认成本费用

借：管理费用

贷：资本公积-其他资本公积

如果企业能够保住量，即满足非市场条件与服务期限条件，那么不做会计处理

如果企业不能够保住量，反向冲减

借：资本公积-其他资本公积

贷：管理费用

最后判断是否可以行权，如果正常行权

借：银行存款

资本公积-其他资本公积

贷：股本

资本公积-股本溢价

如果不可以行权（企业没保住量必然不能行权）

借：资本公积-其他资本公积

贷：资本公积-股本溢价

特殊情况处理 实务中，部分股权激励计划约定员工须服务至企业成功完成首次公开募股，否则其持有的股份将以原认购价回售给企业或其实际控制人。

1. 员工须完成规定的服务期限方可从股权激励计划中获益，属于可行权条件中的服务期限条件；
2. 企业成功完成首次公开募股属于可行权条件中业绩条件的非市场条件。

企业应当合理估计未来成功完成首次公开募股的可能性及完成时点，将授予日至该时点的期间作为等待期。

在等待期内每个资产负债表日对预计可行权数量作出估计，确认相应的股权激励费用，等待期内企业估计其成功完成首次公开募股的时点发生变化的，应当根据重估时点确定等待期。

股份支付条件和条款的修改 条款的修改可以分为两种，有利于职工的修改和不利于职工的修改。

有利于职工的修改形式主要包含增加所授予的权益工具的公允价值以及增加所授予权益工具的数量。企业按照有利于职工的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

有利修改 如果修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。

如果修改发生在可行权日之后，企业应当立即确认权益工具公允价值的增加。

如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具，则企业应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。

权益工具数量的增加，原理同上。

不利修改 如果企业以减少股份支付公允价值总额或其他不利于职工的方式修改条款和条件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括以下几种情形：

1. 修改减少了授予的权益工具的公允价值；（不应考虑权益工具公允价值的减少）
2. 修改减少了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理

企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件。

两种修改情况插入例题。

10.2.3 权益工具的公允价值的确定

1. 股份支付中权益工具公允价值的确定，应当以市场价格为基础。2. 如果没有活跃的交易市场，应当考虑估值技术。

对于股份来说 1. 对于授予职工的股份，企业应按照其股份的市场价格计量。2. 如果其股份未公开交易，则应考虑其条款和条件估计其市场价格。

对于股票期权来说 1. 对于授予职工的股票期权，因其通常受到一些不同于交易期权的条款和条件的限制，因而在许多情况下难以获得其市场价格。2. 如果不存在条款和条件相似的交易期权，就应通过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值。

10.2.4 股份支付的处理

首先考虑股份支付的基础账务处理，股份支付的会计处理以完整、有效的股份支付协议为基础。在不同时期有着不同的处理方法。

授予日 无等待期，立即进行账务处理。有等待期，授予日不做处理，等待期内的每个资产负债表日进行账务处理。

等待期内每个资产负债表日 总原则：（1）企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用（借方），同时按相同金额确认所有者权益或负债（贷方）（2）在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额【特别提示】对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务

权益结算。应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和“资本公积——其他资本公积”后，不确认其后续公允价值变动

现金结算。应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬

可行权日之后 权益结算在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况，确认股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积——其他资本公积

借：银行存款

 资本公积-其他资本公积

贷：股本

 资本公积-股本溢价

现金结算。企业在可行权日之后不再确认成本费用（并非不记账，而不再用“管理费用”），负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（“公允价值变动损益”）

回购股份进行职工期权激励 （1）企业回购股份时，应按回购股份的全部支出作为“库存股”处理。

借：库存股

 贷：银行存款

(2) 企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付。按照对职工的权益结算股份支付规定，在等待期内每个资产负债表日：

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

(3) 在职工行权购买本企业股份收到价款时，转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积（股本溢价）

借：银行存款

资本公积——其他资本公积

贷：库存股（交付给职工的库存股成本）

资本公积——股本溢价（倒挤）

注：如果库存股未全部进行激励，则按比例进行结转，剩余的库存股作注销处理。

限制性股票的股权激励的账务处理 对于此类授予限制性股票的股权激励计划，向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册等级等增资手续的，上市公司应当根据受到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价）同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）会计处理如下

借：银行存款等（职工缴纳的认股款）

贷：股本

资本公积-股本溢价

借：库存股（发行限制性股票的数量 * 回购价格）

贷：其他应付款-限制性股票回购义务（包括未满足条件而需立即回购的部分）

等待期内

借：管理费用

贷：资本公积-其他资本公积

需回购股票的后续账务处理

借：其他应付款-限制性股票回购义务（应支付的金额）

贷：银行存款

借：股本

资本公积-股本溢价（倒挤）

贷：库存股

无需回购股票的后续账务处理

借：其他应付款-限制性股票回购义务

贷：库存股

发放现金股利的处理原则 我们要考虑现金股利是否可撤销，根据是否可撤销以及预计未来是否解锁可以分为四种情况进行讨论。

现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利

现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利

现金股利可撤销、预计未来可解锁

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

借：其他应付款——限制性股票回购义务（分配的现金股利金额）

贷：库存股

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款等

现金股利可撤销、预计未来不可解锁

借：其他应付款——限制性股票回购义务（不能作为“利润分配”）

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款等

现金股利不可撤销、预计未来可解锁

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款等

现金股利不可撤销、预计未来不可解锁

借：管理费用等（不作“利润分配”或“冲减负债”）

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款等

可撤销的情况下可以冲减其他应付款。二者相同点：后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的

数量与实际未解锁限制性股票的数量一致

10.2.5 集团股份支付的处理

母公司拿自己的股票（或其他公司股票）奖励子公司的高管。根据结算方式不同有着不同的会计处理方法。

以自身权益工具进行结算 结算企业（母公司）以其本身权益工具结算的，母公司是接受服务企业子公司的投资者，作为权益结算的股份支付进行会计处理 注：接受服务的企业没有结算义务

母公司会计分录

借：长期股权投资

贷：资本公积—其他资本公积

子公司会计分录

借：管理费用等

贷：资本公积—其他资本公积

合并报表抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积。注：合并报表抵销的是各年累计数
借：资本公积（子公司）

贷：长期股权投资（母公司）

以其他权益工具进行结算 结算企业（母公司）不是以其本身权益工具而是以集团内其他企业的权益工具结算的，母公司是接受服务企业的投资者，作为现金结算的股份支付进行会计处理

注：接受服务的企业没有结算义务

母公司会计分录

借：长期股权投资

贷：应付职工薪酬

子公司会计分录

借：管理费用等

贷：资本公积—其他资本公积

合并报表第二年以后抵销时，将“管理费用”换为“期初未分配利润”

借：资本公积（子公司）

管理费用等（倒挤差额，可借可贷）

贷：长期股权投资（母公司）

子公司有结算义务，拿其他子公司权益工具进行支付 视为子公司进行现金结算

子公司会计分录

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

特殊情况

1. 母公司向子公司高管授予股份支付，在合并财务报表中计算子公司少数股东损益时，虽然子公司的股权激励全部是由母公司结算，子公司少数股东损益中应包含按照少数股东持股比例分享的子公司股权激励费用。（注意：计算少数股东损益时，不需要对子公司的净利润进行调整，即无需剔除股权激励费用，直接按照子公司的净利润进行计算即可）
2. 如果受到激励的高管在集团内调动导致接受服务的企业变更，但高管人员应取得的股权激励并未发生实质性变化，则应根据受益情况，在等待期内按照合理的标准（例如按服务时间）在原接受服务的企业与新接受服务的企业间分摊该高管的股权激励费用。即谁受益、谁确认费用。
3. 集团内股份支付，包括集团内任何主体的任何股东，并未限定结算的主体为控股股东，非控股股东授予职工公司的权益工具满足股份支付条件时，也应当视同集团内股份支付进行处理。

10.3 应用举例

主要就是分析三个例题

10.3.1 附带服务年限条件的权益结算的股份支付

10.3.2 附带市场业绩条件的权益结算的股份支付

10.3.3 现金结算的股份支付

11 借款费用

11.1 借款费用概述

借款费用是指企业因借入资金所付出的代价

11.1.1 借款费用的范围

借款费用主要包含以下四类

1. 因借款而发生的利息。
 - (a) 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
 - (b) 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（带息应付票据）所承担的利息等
2. 发行债券中的折价或者溢价的摊销。其实质是对债券票面利息的调整（即将债券票面利率调整为实际利率）属于借款费用的范畴
3. 辅助费用。包括企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金（发行债券产生的，不包括发行股票产生的）、印刷费等交易费用
4. 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

11.1.2 借款的范围

借款费用应予资本化的借款范围既包括专门借款，也可包括一般借款

专门借款是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。

一般借款是指除专门借款之外的借款。相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

处理原则上先处理专门借款，后一般借款。

11.1.3 符合资本化条件的资产

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。

建造合同成本、确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。

符合资本化条件的存货，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械设备等，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。

“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必要的时间，通常为 1 年以上（含 1 年）。

在实务中，如果由于人为或故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。

11.2 借款费用的确认

确认原则。借款费用只能资本化或费用化，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（在建工程等）。其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益（财务费用）。

企业只有发生在资本化期间内的有关借款费用，才允许资本化。

借款费用资本化期间：是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

11.2.1 借款费用开始资本化的时点

开始资本化必须同时满足以下三个条件

1. 资产支出已经发生（开始占用资金）

(a) 支付现金：是指用货币资金支付符合资本化条件的资产的购建或生产支出

(b) 转移非现金资产：是指企业将自己的非新鲜劲资产直接用于符合资本化条件的资产的购建或生产（将自己的产品用于工程）

(c) 承担带息债务：是指企业为了购建或生产符合资本化条件的资产所需用物资等而承担的带息应付款项（如：带息应付票据）

2. 借款费用已经发生（开始计息）

3. 为使资产达到预定可使用状态或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始（开始动工）

11.2.2 借款费用暂停资本化的时间

处理原则如下

1. 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。
2. 中断的原因如属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

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。

1. 企业因与施工方发生了质量纠纷；2. 工程生产用料没有及时供应；3. 资金周转发生了困难；4. 施工、生产发生了安全事故；5. 发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

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，属于正常中断，在正常中断期间所发生的借款费用可以继续资本化，计入相关资产的成本。

11.2.3 借款费用停止资本化的时点

基本原则

1. 购建或生产符合资本化条件的资产达到预定可使用状态或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化
2. 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（财务费用）

如何判断达到预定可使用或可销售状态

1. 符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成（实质重于形式）
2. 所购建或者生产的符合资本化条件的资产余设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与涉及、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（重要性）
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

4. 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除合格产品，或者试运行结果表明资产能够争产运转或者营业时应当认定该资产已经达到预定可使用或者可销售状态

分别建造、分别完工 如果部分可供使用或者可对外销售，则分部分停止。如果需要整体才能使用或者对外销售，则在整体建造完成时停止。

11.3 借款费用的计量

11.3.1 借款利息资本化金额的确认

最常考的就是在建工程。我们分别考虑专门借款和一般借款

专门借款 在资本化期间， $\text{资本化金额} = \text{资本化期间总利息（发行债券：摊余成本} \times \text{实际利率）} - \text{闲置资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）}$ 会计分录如下

借：在建工程

 应收利息（银行存款）

贷：应付利息

在费用化期间， $\text{费用化金额} = \text{暂停资本化期间总利息（发行债券：摊余成本} \times \text{实际利率）} - \text{闲置资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）}$ 会计分录如下

借：财务费用

 应收利息（银行存款）

贷：应付利息

闲置资金算闲置时间时，只闲置到下一次支出为止，最后一次算闲置时间，至完工时。

一般借款 资本化期间， $\text{资本化金额} = \text{累计资产支出的加权平均数（超过专门借款部分）} \times \text{所占用一般借款的资本化率（先专门，后一般）}$

其中： $\text{资产支出的加权平均数（只算至完工）} = \left(\text{每笔资产支出金额} \times \text{该笔资产支出在当期所占用的天数/当期天数} \right)$

$\text{所占用一般借款的资本化率} = \text{所占用一般借款加权平均利率} = \frac{\text{所占用一般借款当期实际利息之和}}{\text{所占用一般借款本金加权平均数}}$

其中： $\text{所占用一般借款本金加权平均数} = \sum \left(\text{所占用每笔一般借款本金} \times \text{每笔一般借款在当期所占用的天数/当期天数} \right)$

如果只有一笔一般借款，资本化率则为该借款的利率

会计处理如下

借：在建工程

 财务费用

贷：应付利息

暂停资本化期间，全部费用化，会计分录如下

借：财务费用

贷：应付利息

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。

与土地使用权相关的资本化金额确认 自行开发的，企业应当以建造支出（包括土地使用权在房屋建造期间计入在建工程的摊销金额）为基础，而不是以土地使用权支出为基础，确定应予资本化的借款费用金额。【理由：土地使用权在取得时通常已达到预定使用状态，不满足准则规定的“符合资本化条件的资产”定义】

房地产开发企业，企业应当以包括土地使用权支出的建造成本为基础，确定应予资本化的借款费用的金额【理由：建造的房屋建筑物满足准则规定的“符合资本化条件的资产”定义】

11.3.2 借款辅助费用资本化金额的确认

辅助费用：是企业为了安排借款而发生的必要费用，包括借款手续费（如发行债券手续费）、佣金等

总原则：符合条件可以资本化，其他的计入财务费用（一般借款的辅助费用与专门借款的辅助费用处理原则相同）

11.3.3 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

1. 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
2. 除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。

12 或有事项

12.1 或有事项概述

12.1.1 或有事项的概念和特征

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

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

特征如下

1. 或有事项是由过去的交易或者事项形成的未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项，都不属于或有事项
2. 或有事项的结果具有不确定性
 - (a) 或有事项的结果是否发生具有不确定性（如：债务担保）
 - (b) 或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。（如：排污引起的诉讼）
3. 或有事项的结果须由未来事项决定

或有事项与不确定性联系在一起，但会计处理过程中存在不确定性的事项并不都是或有事项。（对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销不属于或有事项。）

12.1.2 或有资产和或有负债

或有负债 或有负债主要指

1. 过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实
2. 过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或者该义务的金额不能可靠计量（不合格的现时义务）

或有负债无论是潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不能在报表中予以确认

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

1. 或有资产也不符合资产确认条件，因而也不能在会计报表中确认
2. 随着时间的推移和事态的进展，或有负债对应的潜在义务可能转化为现时义务，原来不是很可能导致经济利益流出的现时义务也可能被证实将很可能导致企业流出经济利益，并且现时义务的金额也能够可靠计量。

企业应当对或有负债相关义务进行评估、分析判断其是否符合预计负债确认条件。如符合预计负债确认条件，应将其确认为负债

3. 类似的，或有资产对应的潜在权利也坑你随着相关因素的改变而发生变化，如果基本确定可以收到且金额能够可靠计量，应将其予以确认。

12.2 或有事项的确认和计量

12.2.1 或有事项的确认

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

1. 该义务是企业承担的现时义务；（法定义务、推定义务）
2. 履行该义务很可能导致经济利益流出企业
3. 该义务的金额能够可靠地计量

会计分录如下

借：管理费用（预计的诉讼费）

营业外支出（预计的赔偿支出）

销售费用（产品质量保证）

贷：预计负债

区分保证类质保和服务类质保

12.2.2 预计负债的计量

最佳估计数的确定

1. 所需支出存在一个连续范围（或区间），且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定。

2. 所需支出不存在一个连续分为（或区间），或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，那么
 - (a) 如果或有事项涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定；（单个项目：如一项未决诉讼、一项未决仲裁、一项债务担保等）
 - (b) 如果或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率计算确定（加权平均数）。（产品质量保证：涉及多个客户）

预期可获得补偿的处理 确认条件为企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿，该补偿金额只有在基本确定能够收到时（确认时间），才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过所确认预计负债的账面价值（确认金额）。

会计处理如下

借：其他应收款

贷：营业外支出（冲减原来确认的损失）

预期可能获得补偿的情况通常有：

1. 发生交通事故等情况时，企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿
 2. 在某些索赔诉讼中，企业可对索赔人或第三方另行提出赔偿要求
 3. 在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可向被担保企业提出追偿要求
- 注意事项有

1. 或有事项确认为资产的前提条件是或有事项已经确认为负债
2. 或有事项确认为资产通过“其他应收款”科目核算，但不能冲减预计负债的账面价值

预计负债的计量需要考虑的其他因素

1. 风险和不确定性
2. 货币时间价值。
 - (a) 预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。
 - (b) 如果未来应付金额与其现值相差较大的，应当按照未来应付金额的现值确定。
3. 未来事项（如：未来技术进步、相关法规出台）。企业应当考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项。有确凿证据表明相关未来事项将会发生的，确定预计负债金额时应当考虑未来事项的影响，确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

12.2.3 对预计负债账面价值的复核

处理原则为

1. 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。
2. 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。

比如某化工企业对环境造成了污染，按照当时的法律规定，只需要对污染进行清理。随着国家对环境保护越来越重视，按照现在的法律规定，该企业不但需要对污染进行清理，还很可能要对居民进行赔偿。这种法律要求的变化，会对企业预计负债的计量产生影响（调增预计负债）。

12.3 或有事项会计处理的具体应用

当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间差额的处理

12.3.1 未决诉讼或未决仲裁

1. 前期已合理预计了预计负债。差额直接计入或冲减当期营业外支出支付时：借：预计负债、营业外支出（可借可贷）；贷：银行存款
2. 前期确实无法合理预计诉讼损失，而未确认预计负债。在该损失实际发生的当期，直接计入营业外支出支付时：借：营业外支出；贷：银行存款
3. 前期作出的估计与当时的事实严重不符（如：未合理预计损失或不恰当的多计或少计损失）（金额重大）。按照重大会计差错更正的方法进行会计处理（以前年度损益调整——营业外支出）
4. 资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼。按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理

12.3.2 债务担保

会计分录为

借：营业外支出（担保损失）

贷：预计负债

企业对外提供债务担保常常会涉及未决诉讼，这时可以分别以下情况进行处理：

1. 企业已被判决败诉，则应当按照人民法院判决的应承担的损失金额，确认为负债，并计入当期营业外支出
2. 已判决败诉，但企业正在上诉，或者经上一级人民法院裁定暂缓执行，或者由上一级人民法院发回重审等，企业应当在资产负债表日，根据已有判决结果合理估计可能发生的损失金额，确认为预计负债，并计入当前营业外支出
3. 人民法院尚未判决的，企业应向其律师或法律顾问等咨询，估计败诉的可能性，以及败诉后可能发生的损失金额，并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日预计担保损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出

12.3.3 产品质量保证

也就是保证类质保。

如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整；

如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额；

借：预计负债

贷：销售费用

已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额。

借：预计负债

贷：销售费用

12.3.4 亏损合同

待执行合同：是指合同各方未履行任何合同义务，或部分履行了同等义务的合同。

亏损合同：是指履行合同义务不可避免发生的成本超过预期经济利益的合同。

处理原则如下

1. 待执行合同不属于或有事项。但是，待执行合同变为亏损合同的，应当作为或有事项
2. 待执行合同变为亏损合同，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件的，应当确认为预计负债

3. 预计负债的计量（即“履行合同义务不可避免会发生的成本”）应当反映退出该合同的最低净成本：即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者

具体处理时需要考虑两项：是否确认预计负债的判断以及待执行合同变为亏损合同时预计负债的确认原则

是否确认预计负债的判断

1. 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债
2. 如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在了现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债

待执行合同变为亏损合同时预计负债的确认原则

1. 合同存在标的资产。合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债
2. 合同不存在标的资产。合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。

12.3.5 重组义务

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

属于重组的事项主要包括：1. 出售或终止企业的部分业务；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。

确认条件为

1. 企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债的三项确认条件时，才能确认预计负债
2. 同时满足下列情况的，表明企业承担了重组义务：（2个条件）
 - (a) 有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等
 - (b) 该重组计划已对外公告

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入当期损益。其中直接支出：是企业重组必须承担的直接支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。（因为这些支出与未来经营活动有关，在资产负债表日不是重组义务）

12.4 或有事项的列报

12.4.1 预计负债的列报

在资产负债表中，因或有事项而确认的负债（预计负债）应与其他负债项目区别开来，单独反映。如果企业因多项或有事项确认了预计负债，在资产负债表上一般只需通过“预计负债”项目进行总括反映。

在利润表中，在将或有事项确认为负债的同时，应确认一项支出或费用。这项费用或支出在利润表中不应单列项目反映，而应与其他费用或支出项目合并反映。（管理费用、销售费用、营业外支出等）

为了使会计报表使用者获得充分、详细的有关或有事项的信息，企业应在会计报表附注中披露以下内容：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。

12.4.2 或有负债的披露

或有负债无论作为潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不予确认。但是，除非或有负债极小可能导致经济利益流出企业，否则企业应当在附注中披露有关信息，具体包括：

1. 或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、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。

需要注意的是，在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露全部或部分信息预期对企业会造成重大不利影响，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。

12.4.3 或有资产的披露

或有资产作为一种潜在资产，不符合资产确认的条件，因而不予确认。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。

13 金融工具

包含了 22、23、24 号准则的内容。

13.1 金融工具概述

金融工具是指形成一方的金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。金融工具包括金融资产、金融负债和权益工具，也可能包括一些尚未确认的项目。

非合同的资产和负债不属于金融工具

13.1.1 金融资产和金融负债的含义

金融资产 金融资产：是指企业持有的现金（广义）、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：（4 个方面）

1. 从其他方收取现金或其他金融资产的权利（收款权，如：应收账款、应收票据和贷款等）
2. 在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利（如：企业购入的看涨期权等）
3. 将来须用或可用**企业自身权益工具**进行结算的**非衍生工具合同**，且企业根据该合同将收到**可变数量的自身权益工具**
4. 将来须用或可用**企业自身权益工具**进行结算的**衍生工具合同**，但以**固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产**的衍生工具合同除外

金融负债 金融负债：是指企业符合下列条件之一的负债（金额固定、必须还）：（4 个方面）

1. 向其他方交付现金或其他金融资产的权利（付款义务，如：应付账款、应付票据、发行公司债券等）
2. 在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务（如：企业签出的看涨期权等）
3. 将来须用或可用**企业自身权益工具**进行结算的**非衍生工具**的合同义务，且企业根据该合同将交付**可变数量的自身权益工具**（现金的替代品：数量可变，价格随行就市，总金额固定）

4. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具的合同义务，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外

着重判断金融负债，因为要和权益工具进行区分。

特别提示 预付账款不是金融资产，因其产生的未来经济利益是商品或服务，不是收取现金或其他金融资产的权利。

预售账款不是金融负债，因其导致的未来经济利益流出的是商品或服务，不是交付现金或其他金融资产的合同义务。

13.1.2 衍生工具

金融工具分为基础金融工具和衍生工具

衍生工具是指属于金融工具准则范围并同时具备下列特征的金融工具或其他合同

1. 其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量的变动而变动，变量为非金融变量
2. 不要求初始净投资，或者与对市场因素变化预期有类似反应的其他合同相比，要求较少的初始净投资
3. 在未来某一日期结算

13.2 金融资产和金融负债的分类

企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，对金融资产进行合理的分类。金融资产一般包括股权性投资和债权性投资，一般划分为以下三类

1. 以摊余成本计量的金融资产（摊债）
2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（综股、综债）
3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（损股、损债）

综股用其他权益工具进行核算、损股用交易性金融资产核算。

企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，对金融负债进行合理的分类

对金融资产的分类一经确定，不得随意变更（债权性投资可以变）

对金融负债的分类一经确定，不得变更

13.2.1 金融资产的分类

业务模式 首先我们要明确业务模式的定义是如何的

企业管理金融资产的业务模式：是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。

业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。

企业确定其管理金融资产的业务模式时，应当注意以下方面：（6个方面）

1. 企业应当在金融资产组合的层次上确定管理金融资产的业务模式，而不必按照单个金融资产逐项确定业务模式。
2. 一个企业可能会采用多个业务模式管理其金融资产。
3. 企业应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，确定管理金融资产的业务模式。
4. 企业的业务模式并非企业自愿指定，而是一种客观事实，通常可以从企业为实现其目标而开展的特定活动中得以反映。
5. 企业不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定管理金融资产的业务模式。
6. 如果金融资产实际现金流量的实现方式不同于评估业务模式时的预期（如企业出售的金融资产数量超出或少于在对资产作出分类时的预期），只要企业在评估业务模式时已经考虑了当时所有可获得的相关信息，这一差异不构成企业财务报表的前期差错，也不改变企业在该业务模式下持有的剩余金融资产的分类。但是，企业在评估新的金融资产的业务模式时，应当考虑这些信息。

集团及各子公司应当根据各自的实际情况确定其管理金融资产的业务模式。对于同一金融资产组合，集团和子公司对其管理改组合的业务模式的判断通常一致。

收取合同现金流量为目标的业务模式 在以收取合同现金流量为目标的业务模式下，企业管理金融资产旨在通过在金融资产存续期内收取合同付款来实现现金流量，而不是通过持有并出售金融资产产生整体回报。

1. 尽管企业持有金融资产是以收取合同现金流量为目标，但是企业无须将所有此类金融资产持有至到期。
2. 此前出售资产的事实只是为企业提供相关依据，而不能决定业务模式。

3. 即使企业在金融资产的信用风险增加时为减少信用损失而将其出售，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标的业务模式。（止损）
4. 如果企业在金融资产到期日前出售金融资产，即使与信用风险管理活动无关，在出售只是偶然发生（即使价值重大），或者单独及汇总而言出售的价值非常小（即使频繁发生）的情况下，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。（非双高）
5. 如果出售发生在金融资产临近到期时，且出售所得接近待收取的剩余合同现金流量，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。（几乎都收回）
6. 不能仅因存在出售情况或者出售超过一定比例而认为管理该金融资产的业务模式不是以收取合同现金流量为目标。

首先我们考虑是否到期，持有到期肯定是收取合同现金流量。持有未到期也有几种情形可以是收取合同现金流量，比如止损、非双高、几乎都收回。

收取合同现金流量和出售金融资产为目标的业务模式 在以收取合同现金流量和出售金融资产为目标的业务模式下，企业的关键管理人员认为收取合同现金流量和出售金融资产对于实现其管理目标而言都是不可或缺的。

特点为 1. 涉及的出售通常频率更高、金额更大；2. 不存在出售金融资产的频率或者价值的明确界限

例子为 1. 管理日常流动性需求同时维持特定的收益率；2. 将金融资产的存续期与相关负债的存续期进行匹配。

合同现金流量特征 金融资产的合同现金流量特征：是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。

企业分类为以摊余成本计量的金融资产【摊】和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产【综（债）】，其合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致。（本金、利息、且利息要纯）（以下简称“本金加利息的合同现金流量的特征”）。

无论金融资产的 legal 形式是否为一项贷款，都可能是一项基本借贷安排。股权性投资不可能通过现金流量测试，债权性投资有可能通过现金流量测试、也有可能不通过现金流量测试。

企业判断以“贷款基准利率”为基础确定利息的金融资产符合本金加利息的合同现金流量特征

企业根据中国人民银行改革完善贷款市场报价利率（LPR）形成机制的决定，将确定该金融资产利息的基础调整为“贷款市场报价利率”的，除非存在其他导致不符合本金加利息的合

同现金流量特征的因素，从“贷款基准利率”调整为“贷款市场报价利率”本身不会导致相关金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。

金融资产的分类

1. 以摊余成本计量的金融资产【摊】。同时符合下列条件：

- (a) 企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。
- (b) 该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

使用会计科目为：贷款、应收账款、债权投资等

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产【综（债）】。同时符合下列条件：

- (a) 企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。
- (b) 该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付

使用会计科目为其他债权投资

股权投资的特殊情况：【权益性投资：详见（五）金融资产分类的特殊规定】【综（股）】

使用会计科目为其他权益工具投资

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产【损（债）、损（股）】（含直接指定）为按照上述 1 和 2 分类之外的金融资产。使用会计科目为交易性金融资产

交易性的判断 金融资产或金融负债满足下列条件之一的，表明企业持有改金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的（短、平、快）：

- 1. 取得相关金融资产或承担相关金融负债的目的主要是为了近期出售或回购
- 2. 相关金融资产或金融负债在初始确认时属于几种管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利
- 3. 相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外

金融资产分类的特殊规定

1. 初始确认时，企业可以将非交易性的权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
2. 该指定一经做出，不得撤销
3. 不需计提减值准备

企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当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（交易性金融资产），不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

企业持有的符合条件的结构性存款，通常应当分类以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

13.2.2 金融负债的分类

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债（交易性的说明：详见下面【相关说明】）包括交易性金融负债和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债
2. 不符合终止确认条件的金融资产的转移或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。按照本章第五节相关规定进行计量
3. 部分财务担保合同，以及不属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的以低于市场利率贷款的贷款承诺
4. 以摊余成本计量的金融负债（如：应付账款、应付债券等）。除上述三类之外的金融负债。

非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

公允价值选择权

1. 在初始确认时，为了提供更相关的会计信息，企业可以将一项金融资产、一项金融负债或者一组金融工具指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益，但该指定应当满足下列条件之一
 - (a) 该指定能够消除或显著减少会计错配

(b) 根据正式书面文件载明的企业风险管理或投资策略，以公允价值为基础对金融负债组合或金融资产和金融负债组合进行管理和业绩评价，并在企业内部以次为基础向关键人员报告。

2. 企业将一项金融资产、一项金融负债或者一组金融工具（金融资产、金融负债或者金融资产及负债）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，一经做出不得撤销。即使造成会计错配的金融工具被终止确认，也不得撤销这一指定。

13.3 金融负债和权益工具的区分

本章主要关注收钱的一方如何区分金融负债和权益工具。总体原则是实质重于形式。

13.3.1 金融负债和权益工具的区分

首先我们关注金融负债和权益工具的定义。

金融负债需要满足以下四个条件（金额固定、必须还）

1. 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务（如：应付账款、应付票据、发行公司债券等）
2. 在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务（如：企业签出的看涨期权等）
3. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具的合同义务，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具（现金的替代品：数量可变，价格随行就市，总金额固定）
4. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具的合同义务，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外

权益工具是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中剩余权益的合同。（数量固定、不是必须还）同时满足下列条件的，发行方应当将发行的金融工具分类为权益工具：

1. 该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；如：发行股票
2. 将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具的：
 - (a) 如为非衍生工具，不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；（数量固定）

- (b) 如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。例如：认股权证。（固定换固定）

区分金融负债和权益工具需要考虑以下因素

1. 合同所反映的经济实质（而非仅以法律形式为依据）
2. 工具的特征（整体评估：权益工具？金融负债？复合金融工具）

基本原则-无法避免交付现金 需要判断几个问题，首先问是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务？

如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。场景情形可能是金融工具发行方不能无条件地避免赎回此金融工具。（本金部分），也可能是金融工具发行方被要求强制支付利息。（利息部分）

无条件避免还存在一些特殊情况

1. 如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）。（你的命运掌握在别人手里）举例：A公司向B公司发行股票，收到发行价款500万元。同时双方约定A公司应达到某项业绩条件的规定（如：A公司连续3年净利润增长率达到10%），否则B公司有权回售A公司向其发行的股份。（若未达到业绩条件，则回购）
2. 如果发行方最终无须以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同对手回售权到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。举例：（ ）接上例，若A公司达到业绩条件，此时无须回购，A公司应当将原来的金融负债重分类为权益工具）

如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，则不构成金融负债。（属于权益工具：既无支付本金的义务，也无支付利息的义务）

能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息（即，无支付股息的义务），同时，所发行的金融工具没有到期日，且合同对手方没有回售权（或者虽有固定期限，但发行方有权无期限递延（即，无支付本金的义务）

判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：

1. 以前实施分配的情况；（ ）
2. 未来实施分配的意向；（ ）

3. 相关金融工具如果没有发放股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响；
4. 发行方的未分配利润等可供分配的权益的金额；
5. 发行方对一段期间内的损益的预期；
6. 发行方是否有能力影响其当期损益。

如果发行方根据相应议事机制，能够自主决定普通股股利的支付，则“股利推动机制”（支付普通股股利则必须支付优先股股利或永续债票息）“股利制动机制”（如果不支付优先股股利或永续债票息则不支付普通股股利）本身均不会导致某项金融工具被分类为一项金融负债。

基本原则-交付固定数量自身权益工具结算 第二个判断是否交付固定数量自身权益工具结算。（给股）

如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，是现金或其他金融资产的替代品，属于金融负债。其他情况的非衍生工具属于权益工具。

如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算，属于权益工具。其他情况属于金融资产。如果发行方有下列情形之一：

1. 以固定数量自身权益工具交换可变金额的现金或其他金融资产
2. 以可变数量自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产
3. 以可变数量自身权益工具交换可变金额的现金或其他金融资产

则该衍生工具应当确认为衍生金融负债或衍生金融资产。

以外币计价的配股权、期权或认股权证 如果企业的某项合同是通过固定金额的外币交换固定数量的自身权益工具进行结算，由于固定金额的外币代表的是以企业记账本位币计价的可变金额，因此不符合“固定换固定”原则。（划分为金融负债）

企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

或有结算条款 或有结算条款（由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的发生或不发生来确定的金融工具：股价指数、消费价格指数、利率或税法变动、发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）

对于附有或有结算条款的金融工具：

1. 发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债
2. 满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：
 - (a) 要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常或几乎不可能发生
 - (b) 只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。
 - (c) 特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具

合并财务报表中金融负债和权益工具的区分 在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或者承担了以其他导致该工具分类为金融负债的方式进行结算的义务。（联想集团股份支付）

特殊金融工具的区分 分为两种类型：可回售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具。

可回售工具：是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的金融工具。例如某些合作制法人的可随时回售的“权益”或者某些开放式基金的可随时赎回的基金份额。

一般归类为金融负债，但并非绝对。符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

1. 赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利
2. 该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权
3. 该类别的所有工具具有相同的特征（例如它们必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同）
4. 除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征

5. 该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具的任何影响）

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

1. 赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利
2. 该工具所属的类别次于其他所有工具类别
3. 在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务

产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制（如发行方本身是有限寿命主体），或者发生与否取决于该工具的持有方。

例如有限寿命工具（封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额）、中外合作经营企业等。清算是触发该合同义务的唯一条件，可以不考虑其他特征（如：股利分配等）（区别于可回售工具）

特殊金融工具在母公司合并财务报表中的处理时，子公司在个别财务报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

特殊金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，对于投资方而言也不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

金融负债和权益工具之间的重分类 由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能会导致已发行金融工具（含特殊金融工具）的重分类。

收益和库存股 总原则：金融工具或组成部分划分为权益工具还是金融负债，会计处理不同。

划分为金融负债，相关利息、股利、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益（如：财务费用）

划分为权益工具，1. 其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理；2. 发行方不应当确认权益工具的公允价值变动；（ ）3. 发行方对权益工具持有方的分配应作利润分配处理；4. 发放的股票股利不影响所有者权益总额。

交易费用的处理：1. 与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。（如：冲减资本公积——股本溢价）2. 与多项交易相关的共同交易费用，应当在合理的基础上，采用与其他类似交易一致的方法，在各项交易间进行分摊。

特殊情况处理（复合金融工具） 利息、股利、利得或损失的会计处理原则同样也适用于复合金融工具，任何与负债成分相关的利息、股利、利得或损失应计入当期损益，任何与权益成分相关的利息、股息、利得和损失应当计入权益。 发行复合金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。

库存股回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。借：库存股贷：银行存款如果企业持有库存股之后又将其重新出售，反映的是不同所有者之间的转让，而非企业本身的利得或损失，因此，无论这些库存股的公允价值如何波动，企业应直接将支付或收取的任何对价在权益中确认，而不产生任何损益影响。借：银行存款贷：库存股（购入时支付的款项）资本公积——股本溢价（可借可贷）

3. 对每股收益计算的影响（详见第 28 章内容）

13.3.2 复合金融工具

1. 企业发行的某些非衍生金融工具（如可转换公司债券等）既含有负债成分，又含有权益成分。对此，企业应当在初始确认时将负债和权益成分进行分拆，分别进行处理。
2. 在进行分拆时，应当先确定负债成分的公允价值并以此作为其初始确认金额，再按照该金融工具整体的发行价格扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。
3. 发行该非衍生金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

在可转换工具转换时，应终止确认负债成分，并将其确认为权益。原来的权益成分仍旧保留为权益（从权益的一个项目结转到另一个项目）。可转换工具转换时不产生损益。如可转换公司债券的转换：借：应付债券——可转换公司债券（账面价值）其他权益工具贷：股本资本公积——股本溢价

2. 企业通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍具有转换权的可转换工具时，应在交易日将赎回或回购所支付的价款以及发生的交易费用分配至该工具的权益成分和负债成分。分配价款和交易费用的方法应与该工具发行时采用的分配方法一致（如：按公允价值的比例）。

价款和交易费用分配后，所产生的利得或损失应分别根据权益成分和负债成分所适用的会计原则进行处理，分配至权益成分的款项计入权益（如：资本公积），与债务成分相关的利得或损失计入损益（如：财务费用）。【第一步：将支付的价款+交易费用进行分配；第二步：分配后的各部分价款和交易费用分别与负债成分和权益成分进行比较，差额（利得或损失）计入不同的会计科目】

3. 企业可能修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换，例如，提供更有利的转换比率或在特定日期前转换则支付额外的对价。

在条款修订日，对于持有方修订后的条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允价值之差，企业应将其确认为一项损失。

可分离交易的可转换公司债券的账务处理（1）企业发行认股权和债权分离交易的可转换公司债券，所发行的认股权符合有关权益工具定义的，应当确认为一项权益工具（其他权益工具），并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。

（2）如果认股权持有方到期没有行权的，应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积（股本溢价）。借：其他权益工具贷：资本公积——股本溢价

13.3.3 永续债等类似金融工具的会计处理

永续债等类似金融工具（以下简称永续债）发行方在确定永续债的会计分类是权益工具还是金融负债（以下简称会计分类）时，应当根据本节的规定并同时考虑下列因素：1. 到期日；2. 清偿顺序；3. 利率跳升和间接义务。

最终落脚点还是考虑是否能够避免还款。

关于永续债持有方会计分类的要求

1. 属于权益工具投资的，1. 分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；2. 对非交易性权益工具投资初始指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（在符合条件时）
2. 不属于权益工具投资的，分类为：1. 以摊余成本计量的金融资产；2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

13.4 金融工具的计量和重分类

账面余额（ ）所有明细科目的代数和摊余成本（ ）=账面余额—对应的债权投资减值准备
账面价值=摊余成本

13.4.1 金融资产和金融负债的初始计量

初始计量都是通过公允价值进行初始计量，但是不同种类的金融工具对于交易费用有不同的处理。

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，直接计入当期损益（“投资收益”的借方）

2. 其他类别的金融资产或金融负债，计入初始确认金额（倒挤）

企业初始确认的应收账款未包含《企业会计准则第 14 号——收入》所定义的重大融资成分或根据《企业会计准则第 14 号——收入》规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，应当按照该准则定义的交易价格进行初始计量。

金融资产或金融负债公允价值与交易价格存在差异的，企业应当区别下列情况进行处理：

1. 初始确认时公允价值时，依据相同资产或负债在活跃市场上的报价或者以仅使用可观察市场数据的估值技术确定，将该差额确认为一项利得或损失
2. 以其他方式确定
 - (a) 企业应当将该差额递延；
 - (b) 初始确认后，企业应当根据某一因素在相应会计期间的变动程度将该递延差额确认为相应会计期间的利得或损失。

企业取得金融资产所支付的价款中包含的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（应收股利/应收利息）进行处理。

13.4.2 金融资产的后续计量

如果一项金融工具以前被确认为一项金融资产并以公允价值计量，而现在它的公允价值低于零，企业应将其确认为一项负债。【如：衍生工具的公允价值变动】

对于主合同为资产的混合合同，即使整体公允价值可能低于零，企业应当始终将混合合同整体作为一项金融资产进行分类和计量。

以摊余成本计量的金融资产的会计处理 摊余成本金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整确定：

1. 扣除已偿还的本金。
2. 加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。
3. 扣除计提的累计信用减值准备（仅适用于金融资产）

企业与交易对手方修改或重新议定合同的相关规定

1. 企业与交易对手方修改或重新议定合同，

- (a) 未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，或者
- (b) 企业修正了对合同现金流量的估计的，应当重新计算该金融资产的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益（计入投资收益）。

其中：重新计算的该金融资产的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按金融资产的原实际利率（或者购买或源生的已发生信用减值的金融资产应按经信用调整的实际利率）折现的现值确定。（折现率不变）

2. 对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，企业应当调整修改后的金融资产账面价值并在修改后金融资产的剩余期限内摊销。

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的金融资产所产生的利得或损失，应当在终止确认、重分类、按照实际利率法摊销或确认减值时，计入当期损益。

利息收入的计算需要明确两个问题（用什么基数？用什么利率？）

1. 基数

- (a) 账面余额：不存在信用减值（含初始确认后一直不存在、后续改善）
- (b) 摊余成本：存在信用减值（含购入或源生的已发生信用减值的金融资产）

2. 利率

- (a) 经信用调整的实际利率：购入或源生的已发生信用减值的金融资产
- (b) 其他：实际利率（含后续发生信用减值）

已发生信用减值的金融资产金融资产已发生信用减值的证据包括下列可观察信息：（6 点内容）

1. 发行方或债务人发生重大财务困难；
2. 债务人违反合同，如偿付利息或本金违约或逾期等；
3. 债权人出于与债务人财务困难有关的经济或合同考虑，给予债务人在任何其他情况下都不会做出的让步；
4. 债务人很可能破产或进行其他财务重组；
5. 发行方或债务人财务困难导致该金融资产的活跃市场消失；
6. 以大幅折扣购买或源生一项金融资产，该折扣反映了发生信用损失的事实。

具体债务处理，适用科目为债权投资，二级子科目包括成本、应计利息（适用于到期一次还本付息的债权）、利息调整。

初始计量时总原则：1. 按公允价值和交易费用之和作为初始入账金额；2. 已到付息期但尚未领取的利息单独确认为应收项目。借：债权投资——成本（面值）

 应收利息/债权投资——应计利息

贷：银行存款（注意：交易费用）

 债权投资——利息调整（可借可贷）

后续计量时总原则：采用实际利率法，按摊余成本（账面余额）（ ）进行后续计量 1. 确认利息 借：应收利息/债权投资——应计利息（双面）

 债权投资——利息调整（与购入时相反）

贷：投资收益【期初账面余额（摊余成本）× 实际利率（经信用调整的实际利率）】

2. 收本、息（1）分次付息，到期还本

借：银行存款

 贷：应收利息

借：银行存款

 贷：债权投资——成本

 （2）到期一次还本付息

借：银行存款

 贷：债权投资——成本

 ——应计利息（每期利息 × 期数）

中途处置时总原则：出售所得的价款与其账面价值的差额计入当期损益。借：银行存款
 债权投资减值准备

贷：债权投资——成本

 ——利息调整（可借可贷，剩余部分）

 ——应计利息

 投资收益（可借可贷）

以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的利得或损失，应当计入当期损益（公允价值变动损益）。【损（债）】、【损（股）】

会计科目为交易性金融资产——成本、——公允价值变动

初始计量总原则：1. 按公允价值计量，相关交易费用计入当期损益；2. 已到付息期但尚未领取的利息或已宣告发放但尚未领取的现金股利单独确认为应收项目。借：交易性金融资产——成本

 应收股利/应收利息

投资收益（交易费用）

贷：银行存款

后续计量总原则：资产负债表日按公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益 1. 反映公允价值的变动升值：借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

贬值：借：公允价值变动损益

贷：交易性金融资产——公允价值变动

【特别提示】此类金融资产不计提减值 2. 持有期间 借：应收股利/应收利息（双面）

贷：投资收益

借：银行存款

贷：应收股利/应收利息

处置时总原则：出售所得的价款与其账面价值的差额计入当期损益 借：银行存款（价款扣除手续费）

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动（可借可贷）

投资收益（可借可贷）

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。

采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益（投资收益）。该金融资产计入各期损益的金额应当与视同其一直按摊余成本计量而计入各期损益的金额相等。【综（债）】

该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益（投资收益）。

指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，除了获得的股利（属于投资成本收回部分除外）计入当期损益（投资收益）外，其他相关的利得和损失（包括汇兑损益）均应当计入其他综合收益，且后续不得转入当期损益。

当其终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。【综（股）】

企业只有在同时符合下列条件时，才能确认股利收入并计入当期损益（投资收益）：

1. 企业收取股利的权利已经确立
2. 与股利相关的经济利益很可能流入企业

	公允价值变动	减值	汇兑损益	反向结转
综（债）	其他综合收益	借：信用减值损失	财务费用	当期损益
		贷：其他综合收益		（投资收益）
综（股）	其他综合收益	×	其他综合收益	留存收益

图 13.1:

3. 股利的金额能够可靠计量

对于综股来说，用到的会计科目为其他权益工具投资——成本、——公允价值变动

初始计量总原则：1. 按公允价值和交易费用之和作为初始入账金额；2. 已宣告发放但尚未领取的现金股利单独确认为应收股利 借：其他权益工具投资——成本（公允价值与交易费用之和）

应收股利

贷：银行存款等

【特别提示】除了获得的股利（明确代表投资成本部分收回的股利收入除外）计入当期损益外，其他相关的利得和损失（包括汇兑损益）均应当计入其他综合收益，且后续不得转入损益。

后续计量总原则：资产负债表日按公允价值计量，公允价值的变动计入其他综合收益与“交易性金融资产”核算原理相同 1. 升值 借：其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动

2. 贬值 借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动

贷：其他权益工具投资——公允价值变动

3. 持有期间被投资单位宣告发放现金股利（唯一一次机会）借：应收股利

贷：投资收益

处置时总原则：1. 出售所得的价款与其账面价值的差额计入留存收益；2. 将原直接计入其他综合收益的公允价值变动的累计额转出，计入留存收益。借：银行存款

贷：其他权益工具投资——成本

——公允价值变动（可借可贷）

盈余公积（可借可贷）

利润分配——未分配利润（可借可贷）

同时：（ ）借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

或反之

对于综债来说，用到的会计科目为其他债权投资——成本、——利息调整、——应计利息、——公允价值变动（特殊）。综债的会计处理和摊余成本类似，只是其中还需要进行公允价值的调整。

初始计量时总原则：1. 按公允价值和交易费用之和作为初始入账金额；2. 已到付息期但尚未领取的利息单独确认为应收利息 借：其他债权投资——成本（面值）

应收利息/其他债权投资——应计利息

贷：银行存款等

其他债权投资——利息调整（可借可贷）

后续计量时总原则：资产负债表日按公允价值计量，公允价值的变动计入其他综合收益与“债权投资”核算原理相同 借：应收利息/其他债权投资——应计利息（双面）

其他债权投资——利息调整（可借可贷）

贷：投资收益【期初摊余成本（账面余额）× 实际利率】

1. 升值 借：其他债权投资——公允价值变动

贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

注意：公允价值与账面余额（前三个明细科目的代数和）相比较，差额为公允价值变动累计金额（而非每年记账数）；不是和摊余成本去比，账面余额和摊余成本之间的差额为累计计提的信用减值；计提的信用减值不影响公允价值变动金额的确定、不影响账面价值的计算，可能影响每年利息收入的计算（发生信用减值时）。2. 贬值（正常情况）借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

贷：其他债权投资——公允价值变动

注意：公允价值变动有 2 个原因：整体市场因素的波动（——公允价值变动）被投资单位自身信用风险导致投资单位部分投资可能无法收回（最终反映为减值）3. 计提减值：借：信用减值损失

贷：其他综合收益——信用减值准备

处置时总原则：1. 出售所得的价款与其账面价值的差额计入当期损益；2. 将原直接计入其他综合收益的公允价值变动的累计额转出，计入当期损益。借：银行存款

贷：其他债权投资——成本

——利息调整（可借可贷）

——应计利息

——公允价值变动（可借可贷）

投资收益（可借可贷）

同时：（ ）借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动

贷：投资收益

或反之 借：其他综合收益——信用减值准备

贷：投资收益

13.4.3 金融负债的后续计量

后续计量原则如下

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债应当按照公允价值后续计量
2. 金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债应当按照《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》相关规定进行计量
3. 不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同或没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益并将以低于市场利率贷款的贷款承诺企业作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照损失准备金额以及初始确认金额扣除累计摊销额后的余额孰高进行计量（谨慎性“负债孰高”）
4. 上述金融负债以外的金融负债应当按摊余成本后续计量

对于以公允价值进行后续计量的金融负债，其公允价值变动系形成的利得或损失，除与套期会计有关外，应当计入当期损益。

对于指定为公允价值计量其变动计入当期损益的金融负债，所产生的利得或损失按下列规定进行处理

1. 由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值变动金额，应当计入其他综合收益，并在该金融负债终止确认时从其他综合收益中转出，计入留存收益
2. 其他公允价值变动计入当期损益

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

13.4.4 金融工具的减值

企业应当以预期信用损失为基础，对下列项目进行减值会计处理并确认损失准备

1. 分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
2. 租赁应收款（指：应收融资租赁款）
3. 合同资产

4. 部分贷款承诺和财务担保和疼痛（指：金融负债减值）

损和综股不计提减值准备

预期信用损失是指以发生违约的风险（可以理解为发生违约的概率）为权重的金融工具信用损失的加权平均值。

信用损失是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值。对于企业购买或源生的已发生信用减值的金融资产，应按照该金融资产经信用调整的实际利率折现。

在极少数情况下，金融工具预计存续期无法可靠估计的，企业在计算确定预期信用损失时，应当基于该金融工具的剩余合同期间。

对于购买或源生时未发生信用减值的金融工具，我们需要判断三个阶段。第一阶段信用风险自初始确认后未显著增加、第二阶段信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值、第三阶段发生信用减值。

损失准备方面，第一阶段按照未来 12 个月内预期信用损失计量、第二第三阶段按照整个存续期的预期信用损失计量

利息收入方面，第一第二阶段用账面余额乘以实际利率来计算、第三阶段用摊余成本乘以实际利率来计算。

对于购买或源生时已经发生信用减值的金融工具，仅将初始确认后整个存续期内的预期信用损失的变动确认为损失准备。利息收入用摊余成本乘以经信用调整的实际利率来计算。

损失的计量原则为

1. 金融资产、租赁应收款项、未提用的贷款承诺（在贷款承诺持有人提用相应贷款的情况下）：企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值
2. 财务担保合同：信用损失应为企业就该合同持有人发生的信用损失向其作出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值
3. 对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生已发生信用减值的金融资产：信用损失应为该金融资产账面余额与按原实际利率折现的估计未来现金流量的现值之间的差额

在账务处理方面，如果该预期信用损失大于该工具（或组合）当前减值准备的账面金额，企业应当将其差额确认为减值损失 借：信用减值损失

贷：贷款损失准备

债权减值准备

坏账准备

应收融资租赁款减值准备

预计负债（用于贷款承诺及财务担保合同）

其他综合收益-信用减值准备（综债）等

注意合同资产减值准备不用信用减值损失，而是用资产减值损失，但是合同资产减值准备也是可以转回的。

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

已发生信用损失金融资产的核销 借：贷款损失准备等

信用减值损失/资产减值损失（倒挤）

贷：贷款/应收账款/合同资产等

13.4.5 金融工具的重分类

具体来说，我们研究的是金融工具中债权性投资的重分类。

1. 企业改变其管理金融资产的业务模式时，应当按照规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。
2. 重分类日是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生改变后的首个报告期间的第一天。（季度）
3. 企业业务模式的变更必须在重分类日之前生效
4. 如果企业管理金融资产的业务模式没有发生变更，而金融资产的条款发生变更但未导致终止确认时，不允许重分类。如果金融资产条款发生变更导致金融资产终止确认的，不属于重分类，企业应当终止确认原金融资产，同时按照变更后的条款确认一项新金融资产
5. 业务模式变更的判断
 - (a) 判断条件：只有当企业开始或终止某项对其经营影响重大的活动时（例如当企业收购、处置或终止某一业务线时），其管理金融资产的业务模式才会发生变更。
 - (b) 相关举例：某银行决定终止其零售抵押贷款业务，该业务线不再接受新业务，并且该银行正在积极寻求出售其抵押贷款组合，则该银行管理其零售抵押贷款的业务模式发生了变更。

6. 以下情形不属于业务模式变更

- (a) 企业持有特定金融资产的意图改变。企业即使在市场状况发生重大变化的情况下改变对特定资产的持有意图，也不属于业务模式变更。
- (b) 金融资产特定市场暂时性消失从而暂时影响金融资产出售
- (c) 金融资产在企业具有不同业务模式的各部门之间转移

一、摊

1. 摊 → 综（债）

①前3个明细

借：其他债权投资—成本/应计利息/利息调整

贷：债权投资—成本/应计利息/利息调整

②补第4个

借：其他债权投资—公允价值变动

贷：其他综合收益

③减值改名

借：债权投资减值准备

贷：其他综合收益—信用减值准备

图 13.2:

2. 摊 → 损

借：交易性金融资产—成本

债权投资减值准备

贷：债权投资—成本/应计利息/利息调整

公允价值变动损益（可借可贷）

图 13.3:

13.5 金融资产转移

13.5.1 金融资产终止确认的一般原则

金融资产终止确认是指企业将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

二、综（债）

1. 综（债） → 摊

①前3个1

借：债权投资—成本/应计利息/利息调整

贷：其他债权投资—成本/应计利息/利息调整

②第4个（反向冲减）

借：其他综合收益

贷：其他债权投资—公允价值变动

③减值改名

借：其他综合收益—信用减值准备

贷：债权投资减值准备

图 13.4:

2. 综（债） → 损

①借：交易性金融资产—成本（公允价值）

贷：其他债权投资—成本/应计利息/利息调整/公允价值变动（账面价值）
公允价值变动损益（可借可贷）

②借：其他综合收益

贷：公允价值变动损益

③借：其他综合收益—信用减值准备

贷：公允价值变动损益

图 13.5:

三、损（债） → 摊

借：债权投资—成本/应计利息/利息调整（重分类日公允价值）

贷：交易性金融资产—成本/公允价值变动
公允价值变动损益

借：信用减值损失

贷：债权投资减值准备/其他综合收益—信用减值准备

图 13.6:

1. 收取该金融资产现金流量的合同权利终止。（如：合同到期）

2. 该金融资产已转移（如：票据贴现或背书、应收账款保理—不附追索权等），且该转移满足本节关于终止确认的规定。

13.5.2 金融资产终止确认的判断流程

判断流程有六个步骤

1. 确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面（个体财务报表还是合并财务报表）

转出方对金融资产转入放具有控制权的，除在该企业个别财务报表基础上应用本节规定外，在编制合并财务报表时，还应当按照合并财务报表的规定合并所有纳入合并范围的子公司（含结构化主体），并在合并财务报表层面应用本节规定。

比如某项金融资产转移可能在个别报表满足终止确认条件，但是在合并报表并不一定满足终止确认条件。

2. 确定金融资产时部分还是整体适用终止确认原则（整体还是部分）

当且仅当金融资产的一部分满足下列三个条件之一时，终止确认的相关规定适用于该金融资产的部分，否则，适用于该金融资产整体

(a) 该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。

(b) 该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分

如果转入方不止一个，只要转出方所转移的份额与金融资产的现金流量完全成比例即可，不要求每一个转入方均持有成比例的现金流量份额

(c) 该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分

如果转入方不止一个，只要转出方所转移的份额与金融资产的特定可辨认现金流量完全成比例即可，不要求每一个转入方均持有成比例的现金流量份额

3. 确定收取金融资产现金流量的合同权利是否终止。（合同权利中止）

收取金融资产现金流量的合同权利已经终止的，企业应当终止确认该金融资产。

若收取金融资产的现金流量的合同权利没有终止，企业应当判断是否转移了金融资产，并根据以下有关金融资产转移的相关判断标准确定是否应当终止确认被转移金融资产。

4. 判断企业是否已转移金融资产

企业在判断是否已转移金融资产时，应分以下两种情形做进一步的判断

(a) 企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方

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

当企业保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流支付给一个或多个最终收款方的合同义务时，当且仅当同时符合以下三个条件时，转出方才可能按照资产转移的情形进行后续分析及处理，否则，被转移金融资产应予以据实确认

- (a) 不垫付。企业（转出方）只有从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。
- (b) 不挪用。转让合同规定禁止企业（转出方）出售或抵押该金融资产，但企业可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。
- (c) 不延误。企业（转出方）有义务将代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。企业无权将该现金流量进行再投资。

5. 分析所转移金融资产的风险和报酬转移情况

企业在评估金融资产所有权上风险和报酬的转移程度时，应当比较转移前后其所承担的该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险，有着以下两种情形

- (a) 企业承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险没有因金融资产转移发生显著变化的，表明企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬
- (b) 金融资产转移后，企业承担的金融资产未来现金流量现值变动的风险与转移前的风险相比不再显著的，表明该企业已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬

如果企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，终止确认该金融资产。如果企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，继续确认该金融资产，并将收到的对价确认为相关负债。

如果既没有转移也没有保留所有风险与报酬，则考虑是否保留了控制。未保留控制则终止确认，保留了控制则按照继续涉入被转移金融资产的程度确认有关资产，并相应确认相关负债

6. 分析企业是否保留了控制。企业在判断是否保留了对被转移金融资产的控制时，应当重点关注转入方出售被转移金融资产的实际能力

- (a) 如果转入方有实际能力单方面决定将转入的金融资产整体出售给与其不相关的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制，则表明企业作为转出方未保留对被转移金融资产的控制
- (b) 除此之外的其他情况下，则应视为企业保留了对被转移金融资产的控制

导致转出方对被转移金融资产形成继续涉入的常见方式有

- (a) 具有追索权
- (b) 享有继续服务权
- (c) 签订回购协议
- (d) 签发或持有期权或提供担保等

13.5.3 金融资产转移的会计处理

满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理 主要考虑两种情况：整体转移以及部分转移。

金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益

1. 被转移金融资产在终止确认日的账面价值
2. 因转移金融资产而受到的对价，与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额（设计转移的金融资产为分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情况）之和。综股需要计入留存收益。

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

因金融资产转移获得了新金融资产或服务资产，或承担了新金融负债或服务负债的，应当在转移日按照公允价值确认该新金融资产或服务资产、金融负债或服务负债，并将该新金融资产和服务资产扣除新金融负债及服务负债后的净额作为对价的组成部分。

新获得的金融资产或新承担的金融负债，通常包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、互换等。

当企业在转移贷款及应收款项等金融资产时，有时会对被转移的金融资产继续提供管理服务。例如：商业银行在进行资产证券化业务而将信贷资产转移给结构化的信托时，常常与对方签订服务合同，担任贷款服务机构。作为贷款服务商，该商业银行可能收取一定的服务费并发生一定的成本。如果企业在符合终止确认条件的转移中转移了一项金融资产整体，但保留了想该金融资产提供收费服务的权利，则企业应当就该服务合同确认一项服务资产或一项服务负债。

金融资产部分转移的会计处理。企业转移金融资产的一部分，且该被转移部分整体满足终止确认条件的，应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益

1. 终止确认部分在终止确认日的账面价值

2. 终止确认部分受到的对价（包括获得的所有新资产减去所有的新负债），与原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及转移的金额资产为分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和

分摊其他综合收益为原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额，应当按照金融资产终止确认部分和继续确认部分的相对公允价值，对该累计额进行分摊后确定。

分摊账面价值为企业将转移前金融资产整体的账面价值按相对公允价值在终止确认部分和继续确认部分之间进行分摊。

继续确认被转移金融资产的会计处理（保留了所有权上几乎所有的风险和报酬）

1. 企业应当继续确认所转移的金额资产整体，因资产转移而受到的对价，应当在受到时确认为一项金额负债。
2. 该金融负债与被转移金融资产应当分别确认和计量，不得相互抵消
3. 在后续会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入或利得以及该金融负债产生的费用或损失。

继续涉入被转移金融资产的会计处理 首先得判断什么是继续涉入。首先是没有转移也没有保留全部的风险与报酬。然后判断是否控制。未保留控制则终止确认。保留了控制，企业应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认有关金融资产，并相应确认相关负债。

继续涉入的计量原则

1. 企业应当对因继续涉入被转移金融资产形成的有关资产确认相关收益，对继续涉入形成的有关负债确认相关费用。
2. 按继续涉入程度继续确认的被转移金融资产应根据所转移金融资产的原性质及其分类，继续列报于资产负债表中的贷款、应收款项等
3. 相关负债应当根据被转移的资产是按公允价值计量还是摊余成本计量予以计量

如果所转移的金融资产以摊余成本计量，确认的相关负债不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益。

继续涉入的类型

1. 通过提供担保方式继续涉入

企业通过对所转移金融资产提供担保方式继续涉入的

- (a) 应当在转移日按照金融资产的账面价值和担保金额两者之中的较低者，继续确认被转移金融资产

继续涉入资产 = 转移部分金融资产的账面价值和担保金额两者之中的较低者（贷款 1000 万元转移给其他单位，我只担保 300 万元，说明偿付你后我可以向第三方追偿 300 万元）

- (b) 按照担保金额（即：企业所受到的对价中，可能被要求偿还的最高金额）和担保合同的公允价值（因提供担保而受到的对价：类似保费）之和确认相关负债

继续涉入负债 = 担保金额（将被要求偿还的最高金额：300 万元）+ 担保合同的公允价值（提供担保收取的对价：以后期间分期确认收入）

- (c) 担保合同的初始确认金额（即：担保合同的公允价值）应当随担保义务的履行（一般按照时间比例摊销）进行摊销，计入当期损益（确认为各期收入）

- (d) 在资产负债表日进行减值测试，被转移金融资产发生减值的，计提的损失准备，应从被转移金融资产的账面价值中抵减

2. 金融资产部分转移的继续涉入

对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分的，企业应当按照转移日因继续涉入而继续确认部分和不再确认部分的相对公允价值，在两者之间分配金融资产的账面价值，并将下列两项金额的差额计入损益：

- (a) 分配至不再确认部分的账面金额（以转移日为准）
(b) 不再确认部分所受到的对价。

如果涉及转移的金融资产为根据《企业会计准则第 22 号-金融工具确认和计量》第十八条分为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，不再确认部分的金额对应的原计入其他综合收益的公允价值变动累计额应当计入当期损益

13.6 套期会计

13.6.1 套期会计概述

套期是指企业为管理外汇风险、利率风险、价格风险、信用风险等特定风险引起的风险敞口，指定金融工具为套期工具，以使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵消被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动的风险管理活动。

套期可以分为以下三类

1. 公允价值套期是指对 已确认资产或负债（如：铜存货）、 尚未确认的确定承诺, 或 上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。

该公允价值变动源于特定风险, 且将影响企业的损益（主要）或其他综合收益。（ 2 种情形）其中：影响其他综合收益的情形, 仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资【综（股）】的公允价值变动风险敞口进行的套期。例如利率互换中的固定换浮动。

2. 现金流量套期是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。

该现金流量变动源于与 已确认资产或负债、 极可能发生的预期交易（未来买材料或卖产品——价格不固定），或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。（ 1 种情形）例如利率互换中的浮动换固定。

3. 境外经营净投资套期。指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。境外经营净投资套期中被套期风险是指境外经营的记账本位币与母公司记账本位币之间的折算差额。

满足一定条件的套期，企业可运用套期会计方法进行处理。套期会计方法是指企业将套期工具和被套期项目产生的利得或损失在相同会计期间计入当期损益（或其他综合收益）以反映风险管理活动影响的方法。

13.6.2 套期工具和被套期项目

套期工具 套期工具是指企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵消被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具。

套期工具的类型主要有如下三种

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生工具（特殊：签出期权）
 - (a) 衍生工具包括远期合同、期货合同、互换和期权，以及具有远期合同、期货合同、互换和期权中一种或一种以上特征的工具等。【例如：为规避库存铜价格下跌的风险，可以卖出（高价卖出）一定数量铜期货合同】
 - (b) 企业只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时, 签出期权才可以作为套期工具；
 - (c) 嵌入在混合合同中但未分拆的衍生工具不能作为单独的套期工具。
 - (d) 衍生工具无法有效地对冲被套期项目风险的，不能作为套期工具。例如，企业的签出期权（除非该签出期权指定用于抵销购入期权）就不能作为套期工具

2. 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或非衍生金融负债

指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益、且其自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益的金融负债，由于没有将整体公允价值变动计入损益，不能作为合格的套期工具

3. 对于外汇风险套期，企业可以将非衍生金融资产或非衍生金融负债的外汇风险成分指定为套期工具

选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外

对于套期工具的指定基本原则为应当将金融工具整体（或外汇风险套期中的非衍生金融资产或非衍生金融负债的外汇风险成分）指定为套期工具，采用单一的公允价值基础对其进行计量，但是存在以下三类其他情况。

1. 部分指定。

(a) 可以将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具

(b) 可以将远期合同的远期要素和即期要素分开，只将即期要素的价值变动指定为套期工具

(c) 可以将金融工具的外汇基差单独分拆，只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具

2. 比例指定。企业可以将套期工具的一定比例指定为套期工具，但不可以将套期工具剩余期限内某一时段的公允价值变动部分指定为套期工具

3. 组合指定。企业可以将两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合指定为套期工具（包括组合内的金融工具形成风险头寸相互抵销的情形）

对于一项由签出期权和购入期权组成的期权，或对于两项或两项以上金融工具的组合，在其指定日实质上相当于一项净签出期权的，不能将其指定为套期工具

只有在对购入期权进行套期时，净签出期权才可以作为套期工具。

如果对套期工具与被套期项目的不同风险敞口之间有具体指定关系，则一项套期工具可以被指定为对一种以上的风险进行套期。

被套期项目 被套期项目是指企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象、能够可靠计量的项目

被套期项目分为以下几类

1. 已确认资产或负债
2. 尚未确认的确定承诺。确定承诺：是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议；尚未确认：是指尚未在资产负债表中确认
3. 极可能发生的预期交易。预期交易：是指尚未承诺但预期会发生的交易
4. 境外经营净投资
 - (a) 境外经营净投资：是指企业在境外经营净资产中的权益份额。
 - (b) 企业既无计划也无可能在可预见的未来会计期间结算的长期外币货币性应收项目（含贷款），应当视同实质构成境外经营净投资的组成部分。
 - (c) 因销售商品或提供劳务等形成的期限较短的应收账款不构成境外经营净投资
 - (d) 境外经营可以是企业在境外的子公司、合营安排、联营企业或分支机构。在境内的子公司、合营安排、联营企业或分支机构，采用不同于企业记账本位币的，也视同境外经营。
5. 项目组成部分。项目组成部分是指小于项目整体公允价值或现金流量变动的部分，它仅反映其所属项目整体面临的某些风险，或仅反映一定程度的风险。企业只能将下列项目组成部分或其组合指定为被套期项目
 - (a) 项目整体公允价值或现金流量变动中仅由某一个或多个特定风险引起的公允价值或现金流量变动部分
 - (b) 一项或多项选定的合同现金流量
 - (c) 项目名义金额的组成部分

企业可以将符合被套期项目条件的风险敞口与衍生工具组合形成的汇总风险敞口指定为被套期项目

当企业处于风险管理目的对一组项目进行组合管理、且组合中的每一个项目（包括其组成部分）单独都属于符合条件的被套期项目时，可以将该项目组合指定为被套期项目

13.6.3 套期关系评估

运用套期会计的条件 公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期同时满足下列条件的，才能运用套期会计方法进行处理

1. 套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成

2. 在套期开始时，企业正式指定了套期工具和被套期项目，并准备了关于套期关系和企业从事套期的风险管理策略的风险管理目标的书面文件
3. 套期关系符合套期有效性（抵销程度）要求

套期关系再平衡（仅仅是数量失衡）

1. 套期关系由于套期比率的原因而不再符合套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，企业应当进行套期关系再平衡
2. 套期关系再平衡是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整，以使套期比率重新符合套期有效性要求

基于其他目的对被套期项目或套期工具所指定的数量进行变动，例如仅对特定风险敞口更多或更少数量进行套期以符合企业的风险管理策略，不构成套期关系再平衡

套期关系的终止 终止的基本原则如下

1. 企业不得撤销指定并终止一项继续满足套期风险管理目标并在再平衡之后继续符合套期会计条件的套期关系
2. 如果套期关系不再满足套期风险管理目标或在再平衡之后不符合套期会计条件等情形的，则企业必须终止套期关系
3. 当只有部分套期关系不再满足运用套期会计的标准时，套期关系将部分终止，其余部分将继续使用套期会计

以下情形，企业也应当终止运用套期会计

1. 因风险管理目标发生变化，导致套期关系不再满足风险管理目标
2. 套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使
3. 被套期项目与套期工具之间不再存在经济关系，或者被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响开始占主导地位
4. 套期关系不再满足运用套期会计方法的其他条件

13.6.4 确认和计量

我们区分不同的套期来进行确认和计量。且在套期中我们也要区分套期工具和被套期项目的确认和计量

公允价值套期 在公允价值套期中，套期工具产生的利得或损失一般应当计入当期损益（套期损益）利得：借：套期工具贷：套期损益损失：作相反方向的分录

套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）【综（股）】进行套期的利得：借：套期工具贷：其他综合收益——套期损益损失：作相反方向的分录

被套期项目一般情况下应当计入当期损益（套期损益）；同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值（反映公允价值的波动：调整“被套期项目”科目）利得：借：被套期项目——库存商品铜等贷：套期损益损失：作相反方向的分录

分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）：【综（债）】

1. 形成的利得或损失应当计入当期损益；2. 其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整利得：借：被套期项目——其他债权投资贷：套期损益损失：作相反方向的分录

分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）：【综（股）】1. 形成的利得或损失应当计入其他综合收益——套期损益；2. 其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整利得：借：被套期项目——其他权益工具投资贷：其他综合收益——套期损益损失：作相反方向的分录

被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）：1. 其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债（被套期项目——确定承诺），相关的利得或损失应当计入各相关期间损益（套期损益）。利得：借：被套期项目——确定承诺贷：套期损益损失：作相反方向的分录

当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产或负债的初始确认金额，以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额借：固定资产等贷：被套期项目——确定承诺（反向结转）

现金流量套期 现金流量套期的目的是将套期工具产生的利得或损失递延至被套期的预期未来现金流量影响损益的同一期间或多个期间。现金流量套期应当分为有效套期与无效套期。

有效套期期间的利得与损失 1. 作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。借：套期工具贷：其他综合收益——套期储备或反向。2. 现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者（一般一致）确定：（1）套期工具自套期开始的累计利得或损失；（2）被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。3. 每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额

无效套期的部分扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失，应当计入当期损益借：套期工具贷：套期损益或反向。注：金额为套期工具产生的利得（或损失）和套期有效部分变动额的差额。

现金流量套期储备的金额，应当按照下列规定进行处理

1. 被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项非金融资产或非金融负债的（未来极可能购入存货），或者非金融资产或非金融负债的预期交易形成一项适用于公允价值套期会计的确认承诺时，企业应当将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入该资产或负债的初始确认金额。
2. 其他现金流量套期，企业应当在被套期的预期新进流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益
3. 如果在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额是一项损失，且该损失全部或部分预计在未来会计期间不能弥补的，企业应当在预期不能弥补时，将预计不能弥补的部分从其他综合收益中转出，计入当期损益

企业对现金流量套期终止运用套期会计时，在其他综合收益中确认的累计现金流量套期储备金额，应当按照下列规定进行处理

1. 被套期的预期未来现金流量预期仍然会发生的，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照前述现金流量套期储备的后续处理规定进行会计处理。
2. 被套期的未来现金流量预期不再发生的，累计现金流量套期储备的金额应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。
3. 被套期的未来现金流量预期不再极可能发生但可能预期仍然会发生，在预期仍然会发生的情况下，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照前述现金流量套期储备的后续处理规定进行会计处理。

境外经营净投资套期 对境外经营净投资的套期，包括对作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目的套期，应当按照类似于现金流量套期会计的规定处理

有效套期部分应当计入其他综合收益借：套期工具贷：其他综合收益——外币报表折算差额 2. 全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益

无效套期的部分计入当期损益

13.6.5 信用风险敞口的公允价值选择权

13.7 金融工具的披露

13.7.1 金融工具一般信息披露要求

13.7.2 资产负债表相关信息的披露

13.7.3 利润表相关信息的披露

13.7.4 公允价值相关信息的披露

13.7.5 金融工具风险信息披露

14 租赁

根据 21 号准则编写

14.1 租赁概述

这一章的概念居多，为后续的会计处理做准备。

14.1.1 适用范围

在以下情况下，不适用租赁协议

1. 承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利；以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权适用无形资产
2. 出租人授予的知识产权许可适用收入准则
3. 勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁适用其他相关准则
4. 承租人承租生物资产适用其他相关准则
5. 采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同适用其他相关准则

14.1.2 租赁的识别

租赁是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获得对价的合同。一项合同要被分类为租赁，必须要满足三要素：

1. 存在一定期间。一定期间也可以表述为已识别资产的使用量，例如，某项设备的产出量。
2. 存在已识别资产。同时符合下列条件的，适用已识别资产的权利构成一项单独租赁
 - (a) 承租人可以从单独适用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利
 - (b) 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系
3. 资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

除非合同条款或条件发生变化，企业无需重新评估合同是否为租赁或者是否包含租赁。

14.1.3 租赁构成要素的具体判断

上述的三个要素中，一定期间并不需要具体判断。但是可识别资产以及控制权相关的问题需要具体判断。

已识别资产的判断主要有如下三个判断原则

1. 对资产的指定：已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。（如：专用车厢）
2. 物理可区分：
 - (a) 1. 如果资产的部分产能在物理上可区分（例如，建筑物的一层），则该部分产能属于已识别资产。
 - (b) 2. 如果资产的某部分产能与其他部分在物理上不可区分（例如，光缆的部分容量），则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益的权利。
3. 实质性替换权：
 - (a) 即使合同已对资产进行指定，如果资产供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产。（属于一类资产，而非唯一识别出的一项或几项资产）
 - (b) 同时符合下列条件时，表明资产供应方拥有资产的实质性替换权：（如：租赁车厢、更换商业区域）（1）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力。（如：客户无法阻止、用于替换的资产易于获得或者可以在合理期间内取得）（2）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

客户是否控制已识别资产使用权的判断主要从以下两个方面实现

1. 有权获取：客户是否有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益【应当在约定的客户权利范围内（如：一定区域、一定里程）】（可以通过多种方式实现：使用、持有、转租）
2. 有权主导：客户是否有权主导资产的使用

14.1.4 租赁的分拆与合并

根据不同的情况，我们有时会把租赁合同进行拆分或者合并进行会计处理

分拆 合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。

合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆（适用简化处理的规定除外）。租赁部分按照租赁准则进行会计处理，非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。

单独租赁需要符合以下两条标准

1. 承租人可从单独适用该资产或将其与易于获得的其他资源一起适用中获利
2. 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系

对于租赁的拆分，承租人与出租人有着不同的账务处理原则。

承租人一般做法是进行拆分，并分摊合同对价后，选取不同的准则进行会计处理。但是承租人可以进行简化处理，将所有部分合并为租赁进行处理，不过对于按照金融工具确认和计量准则应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

出租人不能进行简化处理。

合并 企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

1. 该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。
2. 该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
3. 该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中的租赁部分和非租赁部分。

14.1.5 租赁期

这块主要区分几个概念，租赁期、租赁期开始日。

租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

1. 承租人有续租选择权且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间；
2. 承租人有终止租赁选择权但合理确定将不会行使该选择权的租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

租赁期开始日是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。

1. 如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始；
2. 租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。
3. 租赁期自租赁期开始日起计算。

不可撤销期间 在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。具体判断原则如下：

1. 双方均有权终止：如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。
2. 承租人有权终止：如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。（区分两种情况：是否能够合理确定？）
3. 出租人有权终止：如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。（结论：直接假定出租方不会行使该权利，因为其靠租赁获取收益）

续租选择权和终止租赁权 在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使 a. 续租 b. 购买标的资产的选择权 c. 将不行使终止租赁选择权

在评估时，企业应当考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。

1. 与市价相比，选择权期间的合同条款和条件
2. 在合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益。
3. 与终止租赁相关的成本
4. 租赁资产对承租人运营的重要程度
5. 与行使选择权相关的条件及满足相关条件的可能性
6. 租赁的不可撤销期间的长短会影响对承租人是否合理确定将行使或不行使选择权的评估（期间越短，可能性就越大，原因：获取替代资产的相对成本就越高）

7. 评估承租人是否合理圈定将行使或不行使选择权时，如果承租人以往曾经使用过特定类型的租赁资产或自有资产，则可以参考承租人适用该类资产的通常期限及原因
8. 续租选择权或终止租赁选择权可能与租赁的其他条款相结合

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定以上三种权利进行重新评估，并根据重新评估结果修改租赁期。

14.2 承租人会计处理

14.2.1 基本处理原则

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理（不考虑时间价值折现）的除外。（不再区分融资租赁和经营租赁）。

14.2.2 相关概念

租赁激励 是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等

可变租赁付款额 是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化而变动的款项（如与消费价格指数变化、基本利率等挂钩）

担保余值 是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某制定的金额

未担保余值 是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由出租人有关的一方予以担保的部分。

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

1. 固定付款额及实质固定付款额（不可避免的）
2. 取决于指数或者比率的可变租赁付款额（与消费者指数、基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项）

3. 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权
4. 行使终止租赁权需支付的款项，前提是租赁期反映除承租人将行使终止租赁选择权
5. 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项（不是最大风险敞口）

值得注意的是上述的 3 和 5 不会同时存在

初始直接费用 是指为达成租赁所发生的增量成本，不取得该租赁则不会发生，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的费用不属于初始直接费用，应当计入当期损益

租赁内含利率 这个利率是对于出租人来说的，出租人租赁收款额的现值加上未担保余值的现值需要等于租赁资产的公允价值加上出租人的初始直接费用，折现的利率就是租赁内含利率

承租人增量借款利率 是指承租人在类似经济环境下，未获得与使用权资产价值接近的资产，在类似期间，类似抵押条件下接触资金须支付的利率。

14.2.3 初始计量

对于租赁来说，所有的计量都要考虑两部分：租赁负债与使用权资产。

租赁负债 租赁负债应当按照**租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值**进行初始计量。识别应纳入租赁负债的相关付款项目是计量租赁负债的关键。

在确定租赁付款额时，存在租赁激励的，承租人在确定租赁付款额时，应扣除租赁激励相关金额。对于可变租赁付款额，只有和指数相关的金额纳入租赁付款额的计量，其他在实际发生时计入当期损益。

折现率首先使用租赁内含利率，如果无法确定则使用承租人增量借款利率。

使用权资产 使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。使用权资产包括了下列四部分

1. 租赁负债的初始计量金额。（5 个部分——未支付部分）
2. 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额。——已支付部分
3. 承租人发生的初始直接费用。

4. 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。（贷：预计负债——支付成本的现值：联想弃置费用）前述成本属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》。（借：生产成本/制造费用等）

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

对于由租赁资产改良导致的预计复原支出，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》，并按照《企业会计准则第13号——或有事项》进行确认和计量。

具体账务处理如下 借：使用权资产（4部分）

租赁负债——未确认融资费用（差额）

贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）

预付账款（租赁期开始日之前支付的租赁付款额，扣除已享受的租赁激励）

银行存款（初始直接费用）

预计负债（预计将发生的为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态等成本的现值）（注意：需要折现）

14.2.4 后续计量

后续计量也要分别考虑租赁负债和使用权资产。

租赁负债 租赁负债也是一种负债，进行账务处理时可以参考负债科目。

确认租赁负债的利息时，账务处理如下 借：财务费用——利息费用/在建工程等（租赁负债期初摊余成本——未付的本金 × 固定的周期性利率——折现率）

贷：租赁负债——未确认融资费用（增加租赁负债的账面金额）

支付租赁款时，账务处理如下 借：租赁负债——租赁付款额（减少租赁负债的账面金额）

贷：银行存款等

其中最重要的内容是，因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，需要重新计量租赁负债的账面价值。

在计算利息费用时，应当按照固定的周期性利率进行计算。周期性利率有两种情况，一种是初始计量时所采用的折现率；另一种是发生租赁变更时，采用修订后的折现率。

租赁负债变更就是因为租赁付款额这五项发生了变化，总共可以分为四种情形。发生变动后，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。账务处理如下

当租赁负债增加时 借：使用权资产（租赁付款额现值的增加额）

租赁负债——未确认融资费用（倒挤）

贷：租赁负债——租赁付款额（租赁付款额的增加额）

当租赁负债相应比例减小时 借：租赁负债——租赁付款额（租赁付款额的减少额）

贷：使用权资产（租赁付款额现值的减少额）

租赁负债——未确认融资费用（倒挤）

若使用权资产的账面价值已调减至零，应当按仍需进一步调减的租赁付款额 借：租赁负债——租赁付款额（仍需进一步调减的租赁付款额现值）

贷：主营业务成本/制造费用/销售费用/管理费用/研发支出等

租赁负债——未确认融资费用（倒挤）

在折现率上，如果仅涉及每年的现金流量的变动，不涉及租赁期的变化，则折现率不变。如果可能涉及租赁期的变化，则折现率应采用变动后的折现率。

变动的具体情形可以分为以下四类

1. 是指固定付款额发生变动：如果租赁付款额最初是可变的，但在租赁期开始日后的某一时点转为固定，那么，在潜在可变性消除时，该付款额成为实质固定付款额，应纳入租赁负债的计量中。

承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。承租人采用的折现率不变，即，采用租赁期开始日确定的折现率。

2. 担保余值预计的应付金额发生变动：在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。

该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。承租人采用的折现率不变。

3. 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动：处理原则还是按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。

如果是浮动利率的变动，则采用修订后的折现率；如果是指数或比率的变动，则折现率不变。

4. 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化：如果在可控范围内，则重新确定租赁付款额何租赁期。如果不属于可控范围内的事件或变化，则不需重新计量租赁负债。

折现率一般情形应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁期间的租赁内含利率的，应当采用增量借款利率作为折现率。

使用权资产 使用权资产的后续计量需要考虑两点，一点是资产的减值与折旧，另一点就是关于租赁变更的处理。

使用权资产按照固定资产的准则进行折旧，即租赁期开始的当月开始计提折旧，并根据使用权资产的用途计入相关的成本或当期损益。

在确定折旧年限时，如果能够合理确定租赁期满取得租赁资产所有权的，应当在剩余使用寿命内计提折旧。如果无法合理确定，则选择租赁期以及剩余使用寿命孰短的期间计提折旧。账务处理如下

借：主营业务成本/制造费用/销售费用/管理费用/研发支出

贷：使用权资产累计折旧

减值的账务处理如下 借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

使用权资产减值准备一旦计提，不得转回

租赁变更是指原合同条款之外的 a. 租赁范围 b. 租赁对价 c. 租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期。

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：（结合收入中“合同变更——作为单独合同”进行理解）1. 该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；2. 增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

1. 对原租赁的会计处理无需因租赁变更而进行任何调整（即，无需重新计量租赁负债、无需调整原使用权资产的账面价值）2. 单独确认与新租赁相关的使用权资产和租赁负债

此外情况下，租赁变更未作为一项单独租赁处理。处理原则如下

1. 合同对价：按照有关租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；
2. 租赁期：按照有关租赁期的规定确定变更后的租赁期；（注：租赁期可能变化，折现率将会变化）
3. 折现率：用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

折现率一般采用租赁内含利率，没有则采用租赁变更生效日的增量借款利率。

变更可以分为两类，第一类变更是指租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短。承租人应当调减使用权资产的账面价值，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。（计算相应比例，视为处置使用权资产，差额计入“资产处置损益”）

账务处理如下 借：租赁负债——租赁付款额

使用权资产累计折旧使用权资产减值准备

贷：租赁负债——未确认融资费用使用权资产

资产处置损益（可借可贷）

第二类变更未其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

14.2.5 短期租赁和低价值资产租赁

对于短期租赁何低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产何租赁负债。做出该选择的，承租人应当将短期租赁何低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

短期租赁：是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月（1 年）的租赁。包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过 12 个月，不属于短期租赁。

1. 对于短期租赁，承租人可以按照租赁资产的类别作出采用简化会计处理的选择。
2. 如果承租人对某类租赁资产作出了简化会计处理的选择，未来该类资产下所有的短期租赁都应采用简化会计处理。
3. 按照简化会计处理的短期租赁发生租赁变更或者其他原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁，重新按照上述原则判断该项新租赁是否可以选择简化会计处理。

低价值资产租赁：是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。

1. 对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。
2. 低价值资产构成合同中的一项单独租赁，才能对该资产租赁选择进行简化会计处理。
3. 低价值资产租赁的标准应该是一个绝对金额，即仅与资产全新状态下的绝对价值有关，不受承租人规模、性质等影响。常见的低价值资产的例子包括平板电脑、普通办公家具、电话等小型资产。
4. 符合低价值资产租赁的，也并不代表承租人若采取购入方式取得该资产时该资产不符合固定资产确认条件。
5. 如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。

14.3 出租人会计处理

14.3.1 出租人的租赁分类

出租人应当再租赁开始日讲租赁分为融资租赁和经营租赁。其中租赁开始日是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者。租赁开始日可能早于租赁期开始日，也可能与租赁期开始日重合。

融资租赁与经营租赁的判断如下

1. 融资租赁：如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。
2. 经营租赁：出租人应当将除融资租赁以外的其他租赁分类为经营租赁。

在租赁开始日后，出租人无需对租赁的分类进行重新评估，除非发生租赁变更。租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约等情况变化的，出租人不对租赁的分类进行重新评估。

判断是否为融资租赁有着以下五条标准

1. 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。
2. 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。
3. 资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。（大部分指 75% 以上，如果是旧资产，即再租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的 75% 以上时，则这条判断标准不适用）
4. 在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。（租赁收款额的限制占租赁开始日租赁资产公允价值的 90% 以上）
5. 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

1. 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。
2. 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。
3. 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

14.3.2 出租人对融资租赁的会计处理

在融资租赁中，有着几个比较重要的概念。

租赁收款额：比照承租人的租赁付款额。其中前四项是相同的，但是第五项有所不同。租赁付款额中，第五项是承租人提供的担保余值预计应支付的款项。租赁收款额的第五项则是由承租人、与承租人有关的第一方以及由经济能力旅行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。

租赁投资净额：未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。通常等于租赁资产的公允价值 + 初始直接费用 - 已收取的租赁收款额。

租赁投资总额：未折现的租赁收款额（包含以收取和未收取）+ 未担保余值。

未实现融资收益： $\text{租赁投资总额} - \text{租赁投资净额} - \text{已收取租赁收款额} = (\text{未收取的租赁收款额} + \text{未担保余值}) - (\text{未收取的租赁收款额的现值} + \text{未担保余值的现值})$ 。

初始计量 在账务处理中，融资租赁使用一级科目应收融资租赁款，二级科目包括租赁收款额、未担保余值、未实现融资收益。

在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。（终止确认：风险和报酬已转移）

出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以**租赁投资净额**作为应收融资租赁款的入账价值。

出租人发生的初始直接费用包括在租赁投资净额中，也包括在应收融资租赁款的初始入账价值中。借：应收融资租赁款-租赁收款额（尚未受到的租赁收款额）

应收融资租赁款-未担保余值（预计租赁期结束时的未担保余值）

银行存款（已经收取的租赁收款额）

贷：租赁资产价值（账面价值，业务不多时也可以通过固定资产核算）

资产处置损益（公允价值-账面价值，可借可贷）

银行存款（初始直接费用）

应收融资租赁款-未实现融资收益

企业认为有必要对发生的初始直接费用进行单独核算的，发生的初始直接费用：借：应收融资租赁款——初始直接费用贷：银行存款等然后：借：应收融资租赁款——未实现融资收益贷：应收融资租赁款——初始直接费用 若某融资租赁合同必须以收到租赁保证金为生效条件：

a. 出租人收到承租人交来的租赁保证金借：银行存款贷：其他应收款——租赁保证金（或“其他应付款——租赁保证金”）b. 承租人到期不交租金，以保证金抵作租金时借：其他应收款——租赁保证金（或“其他应付款——租赁保证金”）贷：应收融资租赁款 c. 承租人违约，按租赁合同或协议规定没收保证金时借：其他应收款——租赁保证金（或“其他应付款——租赁保证

金”) 贷：营业外收入等

后续计量 出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。a. 租赁企业/一般企业借：应收融资租赁款——未实现融资收益贷：租赁收入/其他业务收入【期初租赁投资净额 × 固定的周期性利率】b. 金融企业借：应收融资租赁款——未实现融资收益贷：利息收入

出租人收到租赁收款额时：借：银行存款贷：应收融资租赁款——租赁收款额

出租人应定期复核计算租赁投资总额时所使用的未担保余值。若预计未担保余值降低（增加：无需考虑），出租人应修改租赁期内的收益分配，并立即确认预计的减少额。（影响以后每期的利息收入的计算）

出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额，如与资产的未来绩效或使用情况挂钩的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益。借：银行存款/应收账款等贷：租赁收入——可变租赁付款额

计提减值时：借：信用减值损失贷：应收融资租赁款减值准备 b. 转回时：

融资租赁变更的会计处理 变更首先有两种情况，融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理：（与承租人的租赁变更的描述相同）（结合收入中“合并变更——作为单独合同”理解）

1. 该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围
2. 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当

未作为一项单独的租赁处理的情况下，还有两种细分的情况。

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁

1. 出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理
2. 以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值

融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁。出租人应当按照金融工具确认和计量准则中关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理：

1. 重新计算账面余额：出租人修改或重新议定租赁合同，未导致应收融资租赁款终止确认，但导致未来现金流量发生变化的，应当重新计算该应收融资租赁款的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益（如：租赁收入等）。

2. 折现率：重新计算应收融资租赁款账面余额时，应当根据重新议定或修改的租赁合同现金流量按照应收融资租赁款的原折现率（如：租赁期不变，租赁付款额变化）或按照重新计算的折现率（如适用）折现的现值确定。
3. 调整与摊销：对于修改或重新议定租赁合同所产生的所有成本和费用，企业应当调整修改后的应收融资租赁款的账面价值，并在修改后的应收融资租赁款的剩余期限内进行摊销。

14.3.3 出租人对经营租赁的会计处理

租金的处理 1. 在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。2. 如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法。借：银行存款/应收账款/其他应收款等贷：租赁收入——经营租赁收入/其他业务收入等预收账款

出租人对经营租赁提供激励措施 1. 出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。举例：出租汽车一辆，租期 20 个月，每月租金 2 000 元，免 5 个月租金。每月租金收入 $= 2\,000 \times 15 \div 20 = 1\,500$ （元）2. 出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。（出租人代交物业费）各期租金收入 $= (\text{租金总额} - \text{出租人承担的费用}) \div \text{整个租赁期}$

初始直接费用 出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。（与原规定不同）

折旧和减值 1. 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；2. 对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。3. 出租人应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

可变租赁付款额 1. 出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额；2. 除此之外的，应当在实际发生时计入当期损益。借：银行存款/应收账款等贷：租赁收入——可变租赁付款额

经营租赁的变更 经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。

14.4 特殊租赁业务的会计处理

14.4.1 转租赁

转租赁中，第一次租赁的合同是租赁资产，转租赁的合同则是使用权资产。

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

原租赁承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产，而不是租赁资产进行分类。

对于转租赁，我们也要区分是经营租赁还是融资租赁。根据不同的租赁类型，进行不同的账务处理

1. 经营租赁

- (a) 签订转租赁时：（不终止确认）转租出租人在其资产负债表中继续保留与原租赁相关的租赁负债和使用权资产。
- (b) 在转租期间：确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息；确认转租赁的租赁收入。

2. 融资租赁

- (a) 终止确认与原租赁相关且转给转租承租人的使用权资产，并确认转租赁投资净额（应收融资租赁款）；
- (b) 将使用权资产与转租赁投资净额之间的差额确认为损益（资产处置损益）；
- (c) 在资产负债表中保留原租赁的租赁负债，该负债代表应付原租赁出租人的租赁付款额。（依然正常确认）
- (d) 在转租期间，中间出租人既要确认转租赁的融资收益（利息收入），也要确认原租赁的利息费用（财务费用等）。

14.4.2 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

这一块的情况和出售的情况进行对比。出售设备的时候，账面价值确认成本，公允价值确认收入。

融资租赁时其实也是把设备所有权进行了转移，但是成本和收入存在不同。

- 1. 确认收入：按照租赁资产公允价值（理解为：假设出售）与租赁收款额按市场利率（理解为：假设出租）（注意：不是租赁内含利率）折现的现值两者孰低

2. 结转成本：按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额
3. 两者的差额：收入和销售成本的差额作为销售损益

回忆之前的等式，未实现融资收益 = (租赁收款额 - 租赁收款额的现值) + (未担保余值 - 未担保余值的现值) = 未实现融资收益 1 + 未实现融资收益 2

确认收入时借：应收融资租赁款——租赁收款额贷：主营业务收入（租赁资产的公允价值与租赁收款额的现值孰低）应收融资租赁款——未实现融资收益 1（第一部分：倒挤）

确认成本时借：应收融资租赁款——未担保余值（未折现）主营业务成本（账面价值 - 未担保余值的现值）贷：库存商品（账面价值）应收融资租赁款——未实现融资收益 2（第二部分：倒挤）

后续两者的为实现融资收益都计入租赁收入。在资产负债表日 借：银行存款

贷：应收融资租赁款-租赁收款额

到期时 借：融资租赁资产

贷：应收融资租赁款-未担保余值

此外，由于取得融资租赁所发生的成本主要与生产商或经销商赚取的销售利得相关，生产商或经销商出租人应当在租赁期开始日将其计入损益。即，与其他融资租赁出租人不同，生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额。

14.4.3 售后租回交易的会计处理

主要情形是甲销售给乙方，并向乙方租回资产。

若企业讲资产转让给其他企业，并从买方兼出租人租回该项资产，则卖方兼承租人和买方兼出租人均应按照收回租回交易的规定进行会计处理

不过首先要判断，资产转让是否属于销售行为。不属于销售则属于融资交易：一方确认金融负债、另一方确认金融资产。若属于销售则确认转让利得或损失。

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

不属于销售

1. 卖方兼承租人：不终止确认所转让的资产，而应当将收到的现金作为金融负债（如：长期应付款），并按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理。
2. 买方兼出租人：不确认被转让资产，而应当将支付的现金作为金融资产（如：长期应收款），并按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理。

属于销售

1. 卖方兼承租人

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

2. 买方兼出租人：根据适用的其他准则对资产购买进行会计处理，并根据新租赁准则对资产出租进行会计处理。

3. 注意事项

- (a) 1. 如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，企业应当进行以下调整：（ ）（1）销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理；（2）销售对价高于市场价格的款项作为买方兼出租人向卖方兼承租人提供的额外融资进行会计处理。
- (b) 2. 承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按市场价格调整租金收入。
- (c) 3. 在进行上述调整时，企业应当按以下二者中较易确定者进行：（1）销售对价的公允价值与资产的公允价值的差异；（2）合同付款额的现值与按市场租金计算的付款额的现值的差异。

15 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

根据 42 号准则改写。

15.1 持有待售的非流动资产和处置组

15.1.1 持有待售类别的分类

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

处置组是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转染的与这些资产直接相关的负债。处置组中可能包含企业的任何资产和负债，如流动资产、流动负债、非流动资产、非流动负债。

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件

1. 可立即出售。惯例、具有出售的意图和能力、做好相关准备、具有商业实质的非货币性资产交换、进行债务重组
2. 出售极可能发生
 - (a) 企业已经就一项出售计划作出决议；
 - (b) 获得确定的购买承诺（签订具有法律约束力的购买协议）；
 - (c) 预计出售将在一年内完成。

当发生一些企业无法控制的原因，导致出售未能在一年内完成时。可以延长一年期限。根据交易对象的不同，有着不同的处理方法

1. 关联方交易：如果涉及的出售是关联方交易，不允许放松一年期限条件。
2. 非关联方交易：如果涉及的出售不是关联方交易，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组，允许放松一年期限条件，企业可以继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

企业无法控制的原因包含两方面

1. 意外设定条件。买方或其他方（注意：不是自己）意外设定导致出售延期的条件，针对这些条件：
 - (a) 企业已经及时采取行动；

(b) 预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素。

2. 发生罕见情况。罕见情况主要指因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况

(a) 在最初一年内已经采取必要措施；

(b) 重新满足了持有待类别的划分条件。

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

某些特定持有待售类别分类的具体应用 主要包含了三类

对于企业专为转售而新取得的非流动资产或处置组需要同时满足以下条件：（同时满足）

1. 如果在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件；2. 短期（通常为 3 个月）内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件。此时，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

对于持有待售的长期股权投资，企业应该分情况讨论

1. 对子公司的投资，以是否丧失控制为标准。企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，无论企业是否保留非控制的权益性投资，应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时

在母公司的个别财务报表上将对子公司投资整体划分为持有待售类别。在合并财务报表上将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

保留部分的权益性投资，如果能够施加共同控制或重大影响，在个别报表上应当按照长期股权投资准则中有关成本法转权益法的规定进行会计处理。如果不具有控制、共同控制或重大影响，应当按照金融工具确认和计量准则的规定进行会计处理。

2. 对于联营或合营企业的投资，全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算。对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的呢部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。
3. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组，企业不应当将其划分为持有待售类别。对于暂时停止使用的非流动资产，不应当认为其拟结束使用，也不应当将其划分为持有待售类别。

15.1.2 持有待售类别的计量

计量主要考虑五个阶段：划分前、划分时、划分后、不再划分、终止确认。

对于持有待售的非流动资产，应当区分不同情况

1. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产
2. 采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产
3. 职工薪酬形成的资产
4. 递延所得税资产
5. 金融资产
6. 由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利
7. 除上述各项外的非流动资产

划分前 企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则给定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值

划分时 对于持有待售的非流动资产或处置组，企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产【第 1 至 6 项】和负债。

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

如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。先抵减商誉账面价值，不足按照比例进行递减，账务处理如下 借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备-固定资产

持有待售资产减值准备-无形资产

持有待售资产减值准备-商誉

出售费用：包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，也包括相关的消费税、城市维护建设税、土地增值税和印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。

有些情况下，公允价值减去出售费用后的净额可能为负值，持有待售的非流动资产或处置组中资产的账面价值应当以减记至零为限。

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额以及公允价值减去出售费用后净额孰低进行计量

根据上述处理方法可以得到一个结论，非同一控制下的企业合并，新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量。同一控制下的企业合并则按照之前的方式进行处理。

划分后 划分后的持有待售非流动资产主要就是三句话：不摊销与折旧、继续计提减值并判断是否需要转回减值。

持有待售的处置组的后续计量如下

1. 减值的后续计量

- (a) 企业自资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中的流动资产、使用其他计量规定的非流动资产和负债的账面价值。
- (b) 在进行上述计量后，企业应当比较持有待售的处置组整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额，如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备，但不应当重复确认。
- (c) 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，如果该处置组包含商誉，应当先递减商誉的账面价值，再根据处置组中其他各项非流动资产账面价值所占比重，按比例递减其账面价值
- (d) 确认的资产减值损失金额应当以处置组中包含的使用本章计量规定的各项资产的账面价值为限

2. 减值转回的后续计量

- (a) 如果后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本章计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，且不应重复确认适用其他准则计量规定的非流动资产和负债按照相关准则规定已经确认的利得。
- (b) 已抵减的商誉账面价值以及适用本章计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回
- (c) 对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

3. 由于处置组不符合终止经营定义，持有待售资产确认的资产减值损失应当在利润表中以持续经营损益列示。企业同时应当在附注中进一步披露持有待售处置组的相关信息
4. 持有待售的处置组中的负债和使用其他准则计量规定的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产等的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认

不再划分 非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量

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

由此产生的差额计入当期损益，可以通过资产减值损失科目进行会计处理。

这样处理的结果时，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。

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

15.1.3 持有待售类别的列报

1. 持有待售资产和负债不应当相互抵消
2. 持有待售资产和持有待售负债应当分别作为流动资产和流动负债列示
3. 对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或划分为持有待售类别的处置组中的资产和负债，不应当调整可比会计期间资产负债表，即不对其符合持有待售类别划分条件前各个会计期间的资产负债表进行项目的分类调整或重新列报。企业还应当在附注中披露有关持有待售的非流动资产或处置组的相关信息
4. 非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露相关信息

15.2 终止经营

终止经营主要关注时间与规模两个因素

15.2.1 终止经营的定义

终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别

1. 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区
2. 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项关联计划的一部分；（健身中心、酒店）
3. 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

终止经营包含了以下三方面含义

1. 终止经营应当是企业能够单独区分的组成部分。

该组成部分的经营和现金流量在企业经营和编制报表时是能够与企业的其他部分清楚区分的。企业组成部分可能是一个资产组，也可能是一组资产组组合，通常是企业的一个子公司、一个事业部或事业群。

2. 终止经营应当具有一定的规模

终止经营应当代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，或者是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项关联计划的一部分

3. 终止经营应当满足一定的时点要求

- (a) 组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售、结束适用
- (b) 组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别

15.2.2 终止经营的列报

1. 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益
2. 下列不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组所产生的相关损益，应当在利润表中作为持续经营损益列表
 - (a) 企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失
 - (b) 后续资产负债表日持有待售的非流动资产或处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，因回复以前剪辑的金额而转回的资产减值损失

(c) 持有待售的非流动资产或处置组的处置损益

3. 终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列表的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间
 - (a) 终止经营的经营活动损益，如销售商品、提供服务的收入、相关成本和费用等
 - (b) 企业初始计量或在资产负债表日重新计量符合终止经营定义的持有待售的处置组时，因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失
 - (c) 后续资产负债表日符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，因回复以前剪辑的金额而转回的资产减值损失
 - (d) 终止经营的处置损益
 - (e) 终止经营处置损益的调整金额。可能引起调整的情形包括：最终确定处置条款，如与买房商定交易价格调整额和补偿金；清除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；履行与处置相关的职工薪酬支付义务等
4. 企业在处置终止经营的过程中可能附带产生一些增量费用，如果不进行该项处置就不会产生这些费用，企业应当将这些增量费用作为终止经营损益列报
5. 拟结束适用而非出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件，应当自停止使用日起作为终止经营列报
6. 如果因出售对子公司的投资等原因导致企业丧失对子公司的控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益
7. 从财务报表可比性出发，对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报中将原来作为持续基尼供应损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报
8. 企业还应当在附注中披露有关终止经营的相关信息
9. 终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，企业应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这已事实。

15.2.3 特殊事项的列报

1. 企业专为转售而取得的持有待售子公司的列报

- (a) 如果企业转为转售而取得的子公司符合持有待售类别的划分条件，应当按照持有待售的处置组和终止经营的有关规定进行列报，但适当简化了其资产负债表列示的附注披露
- (b) 除非企业时投资性主体并将该子公司按照公允价值计量且其变动计入当期损益，否则应当按照合并财务报表的规定，将该子公司纳入合并范围
- (c) 在资产负债表中，允许采用简便方法处理，将企业专为转售而取得的持有待售子公司的全部资产和负债分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示
- (d) 在合并利润表中，企业转为转售而取得的持有待售子公司的列示要求与其他终止经营一致，即将该子公司净利润与其他终止经营净利润合并列示在终止经营净利润项目中。企业在附注中披露的信息也可以更为简化。

2. 不再继续划分为持有待售类别的列报

- (a) 对于非流动资产或处置组，如果其不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除。在资产负债表中，企业应当将原来分类为持有待售类别的非流动资产或处置组重新作为固定资产、无形资产等列报，并调整其账面价值。在利润表中，企业应当将账面价值调整金额作为持续经营损益列报。企业还应在附注中披露相关信息。
- (b) 对于企业的子公司、共同经营、合营企业、联营企业以及部分对合营企业或联营企业的投资，按照长投准则的规定

16 所有者权益

16.1 实收资本

16.1.1 实收资本概述

实收资本的科目设置为实收资本与股本（股份有限公司）。股份有限公司在采用溢价发行股票时，账务处理如下 借：银行存款

贷：股本

资本公积-股本溢价

发行手续费、佣金等发行费用抵减资本公积-股本溢价

16.1.2 实收资本增减变动的会计处理

实收资本增加 资本公积转为实收资本或者股本，账务处理如下

借：资本公积-资本溢价（股本溢价）

贷：实收资本（股本）

盈余公积转为实收资本，账务处理如下

借：盈余公积

贷：实收资本（股本）

所有者投入资本，账务处理如下

借：银行存款/固定资产/无形资产/长期股权投资

贷：实收资本（股本）

资本公积-资本溢价（股本溢价）

股份有限公司发放股票股利，账务处理如下

借：利润分配-转作股本的股利

贷：股本

可转换公司债券持有人行使转换权利

借：应付债券-可转换公司债券（面值、应计利息）

其他权益工具

应付利息（对于分期付息债券转股时尚未支付的利息）

贷：股本

应付债券-可转换公司债券（利息调整）

资本公积-股本溢价

企业将重组债务转为资本，账务处理如下

借：应付账款

贷：股本（实收资本）

资本公积-股本溢价（资本溢价）

投资收益

以权益结算的股份支付的行权，账务处理如下

借：银行存款

资本公积-其他资本公积

贷：股本（实收资本）

资本公积-股本溢价（资本溢价）

实收资本减少 一般企业减资，账务处理如下

借：实收资本

贷：银行存款

股份有限公司回购股票，账务处理要分两部分。股份有限公司为减少注册资本而回购本公司股份的，首先

借：库存股

贷：银行存款（实际支付的金额）

注销库存股，如果回购价格超过股本

借：股本

资本公积-股本溢价

盈余公积

利润分配-未分配利润

贷：库存股

回购价格低于回购股份所对应的股本

借：股本

贷：库存股

资本公积-股本溢价（倒挤）

16.2 其他权益工具

16.2.1 其他权益工具会计处理的基本原则

这个回顾金融工具章节，金融负债与其他权益工具区分的原则。

16.2.2 科目设置

金融工具发行方应当设置下列会计科目，对发行的金融工具进行会计核算

1. 应付债券。发行方对于归类为金融负债的金融工具
2. 衍生工具。对于需要拆分且形成衍生金融负债或衍生金融资产的（看涨期权等）
3. 交易性金融负债。对于发行的且嵌入了非紧密相关的衍生金融资产或衍生金融负债的金融工具，如果发行方选择将其整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的
4. 其他权益工具。企业发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具

16.2.3 主要账务处理

16.3 资本公积、其他综合收益及留存收益

16.3.1 资本公积确认和计量

资本公积是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（股本）中所产份额的投资，以及除资本公积项目以外所形成的其他资本公积。

资本溢价或股本溢价的会计处理 资本溢价账务处理如下

借：银行存款/固定资产/无形资产/长期股权投资

贷：实收资本

资本公积-资本溢价

溢价发行股票时，股本溢价的账务处理如下

借：银行存款

贷：股本

资本公积-股本溢价

其他资本公积的会计处理

资本公积转增资本的会计处理 经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时，账务处理如下

借：资本公积-资本溢价（股本溢价）

贷：实收资本（股本）

16.3.2 其他综合收益的确认与计量基础

其他综合收益：是指企业根据相关会计准则的规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。在分类上考虑的一个点是否是否可以重分类进损益。

不能重分类进损益的其他综合收益项目主要包含三类

1. 重新计量设定收益计划净负债或净资产导致的变动
2. 初始确认时，企业可以将非交易性权益工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，指定后不得撤销
3. 按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额。

16.3.3 盈余公积

利润分配上有着以下的三个顺序

1. 提取法定公积金
2. 提取任意公积金
3. 向投资者分配利润或股利

企业提取盈余公积的用途如下

1. 弥补亏损
2. 转增资本
3. 扩大企业生产经营

16.3.4 未分配利润

17 收入、费用和利润

17.1 收入

17.1.1 收入的定义及分类

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

企业使用固定资产、存货、无形资产、长期股权投资换取客户存货，按照本章进行会计处理（详见非现金对价）。其他非货币性资产交换按照非货币性资产交换的规定进行会计处理。

收入准则适用于所有与客户之间的合同，但下列各项除外

1. 长期股权投资
2. 保险合同
3. 套期会计
4. 租赁
5. 金融工具确认和计量
6. 合营安排
7. 金融资产转移
8. 合并财务报表

17.1.2 收入的确认和计量

收入的确认和计量使用五步法，其中第一步、第二步和第五步都和确认有关；第三步和第四步和计量有关

1. 识别与客户订立的合同
2. 识别合同中的单项履约义务
3. 确定交易价格
4. 将交易价格分摊至各单项履约义务
5. 履行各单项履约义务时确认收入

识别与客户订立的合同 合同：是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（商业惯例、以往的习惯做法）

明确合同后，我们需要做的就是明确和合同相关的收入应该在合适确认。企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入

其中取得相关商品控制权是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。

企业与客户之间的合同同时满足下列条件的，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入，主要包含五条条件

1. 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务
2. 该合同明确了合同各方与所转让的商品相关的权利和义务
3. 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款
4. 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额
5. 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回

对于不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同，企业只有在同时满足下列两个条件的情况下才能将已收取的对价确认为收入，否则将已收取的对价作为负债进行会计处理

1. 不再负有向客户转让商品的剩余义务
2. 已向客户收取的对价无需退回

上述五个条件的评估在合同的后续期间也要进行持续评估。对于在合同开始日即满足上述收入确认条件的合同，企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。例如在财务状况恶化的情况下，不再确认收入

对于不满足条件的合同，后续期间也要持续评估。

其中合同开始日实质合同开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期，即合同生效日

在开始日后，我们要明确我们的评估要到什么时期截止，即什么是合同存续期间。合同存续期间是合同各方拥有现时可执行的具有法律约束力的权利和义务的期间，具体的判断准则如下

1. 在确定合同存续期间时无论该合同是否有明确约定的合同期间，该合同的存续期间都不会超过已经提供的商品所涵盖的期间；

2. 当合同约定任何一方在某一特定期间之后才可以随时无代价地终止合同时，该合同的存续期间不会超过该特定期间；
3. 当合同约定任何一方均可以提前终止合同，但要求终止合同的一方需要向另一方支付重大的违约金【注意：必须达到“重大”】时，合同存续期间很可能【如果不重大，可能并非如此】与合同约定的期间一致；
4. 当只有客户拥有无条件终止合同的权利时，客户的该项权利才会被视为客户拥有的一项续约选择权，重大的续约选择权应当作为单项履约义务进行会计处理。

在合同存续期间内，可能发生合同合并、合同变更等事项。

企业与同一客户或者同时订立或在相近时间内向后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理

1. 该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易
2. 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况
3. 该两份或多份合同中所承诺的商品构成本节后文所属的单项履约义务

合同变更是指合同各方同意对原合同范围或价格做出的变更。变更需要分为三类。第一类作为单独合同处理，第二类作为原合同终止及新合同订立处理，第三类作为原合同的组成部分进行处理。

1. 同时满足两个条件：（有商品、有价款 + 能反映）a. 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款；b. 新增合同价款反映了新增商品单独售价的。【相同产品，可能价格不同】
2. 合同变更不属于上述第 1 种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的。
3. 合同变更不属于上述第 1 种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的。在合同变更日重新计量履约进度，并调整当期收入和相应成本等

识别合同中的单项履约义务 合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

接下来我们要明确的就是，什么是合同履约义务。合同履约义务是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。可明确区分

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务

1. 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺，承诺包含以下两个条件，即商品可区分、合同层面可区分
 - (a) 客户能够从该商品本身（如：使用、出售等）或从该商品与其他易于获得资源（如：需要不复杂的安装服务）一起使用中受益；（商品能区分）
 - (b) 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分。（合同层面可区分）【排除法：三种特殊情况】
2. 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

在以下三种情况下，合同层面的承诺不可明确区分

1. 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。（建造办公楼：砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分）
2. 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。（提供一款现有软件，并提供安装服务，为与客户现有的信息系统相兼容，需要进行重大修改，此时，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的）
3. 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响。（如：设计服务和生产样品的服务，不断改进，不断返工）

其中还有一个问题是关于提供运输服务的相关处理原则，主要如下

1. 企业向客户销售商品时，往往约定企业需要将商品运送至客户指定的地点。通常情况下，商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务；
2. 相反，商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

确定交易价格 交易价格：是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

1. 企业代第三方收取的款项（如：增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。
2. 合同标价并不一定代表交易价格。

3. 企业在确定交易价格时，应当假定将按照现有合同的约定向客户转让商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

交易价格有四种特殊情况需要考虑：可变对价、重大融资成分、非现金对价、应付客户对价

1. 可变对价【折扣（包括现金折扣）、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、或有事项的发生等】可变对价最佳估计数的确定企业应当按照 a. 期望值或 b. 可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。其中：当合同仅有两个可能结果时，通常按照最可能发生金额估计可变对价金额。计入交易价格的可变对价金额的限制（2 句话）a. 包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能（应远高于很可能但不要求达到基本确定）不会发生重大转回的金额。b. 企业在评估是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重。可变对价的重新估计每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。特殊情况的处理将可变对价计入交易价格的限制条件不适用于企业向客户授予知识产权许可并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的情况。
2. 重大融资成分，合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时【注意时点】即以现金支付的应付金额（即，现销价格）确定交易价格。2. 企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。3. 合同中存在重大融资成分的，企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品的现销价格的折现率。4. 该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。

如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。企业应当对类似情形下的类似合同一致地应用这一简化处理方法。1. 客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间 1. 企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；2. 企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等。2. 客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制按照实际销量收取的特许权使用费 3. 合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的合同约定的支付条款目的是向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务——质保金 4. 在某些交易中企业向客户

转让商品或服务的时间与收款的时间间隔可能较长，而导致该时间间隔的主要原因是国家有关部门需要履行相关的审批程序，且该时间间隔是履行上述程序所需经历的必要时间，其性质并非是提供融资利益企业从事新能源汽车的生产与销售：作为销售对价组成部分的补贴款的收取时间与企业确认收入的时间间隔可能超过一年

3. 非现金对价（包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等）能够合理估计客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。注意：与非货币性资产交换的其他情形相区分会计分录：借：×× 资产（如：交易性金融资产、固定资产等）贷：主营业务收入（×× 资产在合同开始日的公允价值）不能合理估计非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。因对价形式而发生变动合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式（如：收取股票、股价的波动）而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格；因对价形式以外的原因而发生变动合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理。
4. 1. 企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。2. 企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。3. 向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。在将应付客户对价冲减交易价格处理时，企业应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

将交易价格分摊至各单项履约义务 当合同中包含两项或多项履约义务时，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价（ 注意时点：合同开始日）的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

单独售价：是指企业向客户单独销售商品的价格（不一定是公允价值，可能涉及到折扣）

单独售价无法直接观察市场调整法是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法成本加成法是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法余值法（ 注意限制条件）是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值确定某商品单独售价的方法 1. 企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。2. 企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价（限制条件）

具体账务处理分为三部分

履行各单项义务时确认收入 确认收入有两种模式

1. 在某一时段内履行：企业应当选取恰当的方式来确定履约进度
2. 在某一时点履行：企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点

企业实施段履行，需要满足以下三个条件之一

1. 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益
2. 客户能够控制企业履约过程中在建的商品（如，在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等）
3. 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项（客户或其他方导致合同终止，而非企业的原因、已发生的成本加合理利润（）、不意味着随时可行使无条件的收款权）

履约进度的确认方法应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度

1. 产出法：产出法主要是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的工程进度节点、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。（应当考虑所选择的产出指标（）是否能够如实地反映向客户转移商品的进度）

优点在于直接计量已完成的产出，一般能够客观地反映履约进度。缺点在于履约进度往往不易直接观察

2. 投入法

- (a) 投入法主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度，通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标（）确定履约进度。
- (b) 当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，按照直线法确认收入是合适的。
- (c) 由于企业的投入与向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系，因此，企业在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生、但是未反应企业向客户转移商品履约情况的投入。
- (d) 实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即，成本法）确定履约进度。

(e) 企业在采用成本法确定履约进度时，需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：

- i. 已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度；（如：因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗的料、工、费，除非已经预见并包括在合同中）
- ii. 已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。

当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时，企业在采用成本法时不应包括该商品的成本，而是应当按照其成本金额确认收入：（先买电梯后安装）

1. 该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；
2. 客户先取得该商品的控制权，之后才接受与之相关的服务；
3. 该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；
4. 企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人

根据段履行和点履行的不同，计量方式有着不同。

对于段履行来说

1. 当期收入 = 合同的交易价格 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的收入
2. 当期成本 = 合同预计总成本 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的成本
3. 当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。
4. 每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。（会计估计变更）

对于点履行来说，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

1. 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。
2. 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
3. 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品，客户如果已经实物占有商品，则可能表明（不是必须：支付手续费的委托代销）其有能力主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益，或者使其他企业无法获得这些利益。

4. 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。（如：销售产品和维护服务均构成单项履约义务）
5. 客户已接受该商品。（客户的验收是否仅仅是一个形式？）
6. 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

点履行中还有着其他的情况，例如售后代管商品安排以及委托代销。

售后代管商品是指企业与客户签订的合同，已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物的安排。实务中，客户可能会因缺乏足够的仓储空间或生产进度延迟而要求与销售方订立此合同。

在售后代管商品的安排下，企业除了考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应当同时满足下列条件，才表明客户取得了该商品的控制权：

1. 该安排必须具有商业实质；
2. 属于客户的商品必须能够单独识别；
3. 该商品可以随时应客户要求交付给客户；
4. 企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

越是通用的、可以和其他商品互相替换的商品，可能越难满足上述条件。

委托代销安排是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。

受托方获得对该商品控制权的，企业应当按销售商品进行会计处理，这种安排不属于委托代销安排；受托方没有获得对该商品控制权的，企业通常应当在受托方售出商品后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入

表明一项安排是委托代销安排的迹象包括但不限于：

1. 在特定事件发生之前（例如，向最终客户出售产品或指定期间到期之前），企业拥有对商品的控制权；
2. 企业能够要求将委托代销的商品退回或者将其销售给其他方（如其他经销商）；
3. 尽管受托方可能被要求向企业支付一定金额的押金，但是，其并没有承担对这些商品无条件付款的义务

17.1.3 关于合同成本

合同履约成本 企业为履行合同（ ）发生的成本，不属于其他章节（如：固定资产、无形资产等）规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：（合同履约成本）

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用、明确由客户承担的成本（理由：体现在合同价款中）以及仅因该合同而发生的其他成本。
2. 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。
3. 该成本预期能够收回。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

1. 管理费用，除非这些费用明确由客户承担。
2. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。
3. 与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。
4. 无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

合同取得成本 企业为取得合同（ ）发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。其中增量成本是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。

为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出。例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费，投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。

除上述规定外，当合同变更时，如果客户在原合同的基础上，向甲公司支付额外的对价以购买额外的商品，甲公司根据该新增的合同金额向销售人员支付一定的提成，此时，无论相关合同变更属于本节合同变更的哪一种情形，甲公司均应当将应支付的提成视同为取得合同（变更后的合同）发生的增量成本进行会计处理。

合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值 摊销的总原则是对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

对于合同履约成本摊销的会计处理 借：主营业务成本

贷：合同履约成本

对于合同取得成本摊销的会计处理 借：销售费用

贷：合同取得成本

1. 在确定与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销期限和方式时，如果该资产与一份预期将要取得的合同（如续约后的合同）相关。则在确定相关摊销期限和方式时，应当考虑该预期将要取得的合同的影响。对于合同取得成本而言，如果合同续约时，企业仍需要支付与取得原合同相当的佣金，这表明取得原合同时支付的佣金与预期将要取得的合同无关，该佣金只能在原合同的期限内进行摊销。
2. 企业应当根据预期向客户转让与上述资产相关的商品的时间，对资产的摊销情况进行复核并更新，以反映该预期时间的重大变化。此类变化应当作为会计估计变更进行会计处理。

（1）计提减值准备合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：（联想：存货的可变现净值）企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；（类似：估计的售价）为转让该相关商品估计将要发生的成本。（类似：估计的相关税费）相关分录：借：资产减值损失贷：合同履约成本减值准备合同取得成本减值准备合同资产减值准备（补充）（2）减值的转回以前期间减值的因素之后发生变化，使得前款“减”的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。相关分录：借：合同履约成本减值准备合同取得成本减值准备合同资产减值准备（补充）贷：资产减值损失（3）计提减值顺序的规定在确定合同履约成本和合同取得成本的减值损失时，企业应当：确定其他资产减值损失；（如：固定资产、无形资产等）按照本节的要求确定合同履约成本和合同取得成本的减值损失。企业按照《企业会计准则第8号——资产减值》测试相关资产组的减值情况时，应当将按照上述规定确定上述资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

17.1.4 关于特定交易的会计处理

8 种情况，每年必考

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

1. 按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入；（预计不会退货的部分）按照预期因销售退回将退还的金额确认负债（预计负债——应付退货款）；借：应收账款/银行存款贷：主营业务收入预计负债——应付退货款（将退还的金额）应交税费——应交增值税（销项税额）
2. 按预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产（应收退货成本），按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。借：应收退货成本【预期将退回商品转让时的账面价值—收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）】主营业务成本贷：库存商品（账面价值）（已知）上述“收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）”将直接体现在“主营业务成本”中。
3. 每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。
4. 附有销售退回条款的销售，在客户要求退货时，如果企业有权向客户收取一定金额的退货费，则企业在估计预期有权收取的对价金额时，应当将该退货费包括在内。

附有质量保证条款的销售 质量保证条款上分类为两种

1. 保证类质量保证：为了向客户保证所销售的商品符合既定标准；
2. 服务类质量保证：在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。

判断标准如下

1. 对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；
2. 对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但是，如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的，也应当作为单项履约义务。

在处理原则上

1. 能够作为单项履约义务作为单项履约义务的质量保证应当按本节规定进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。

2. 不能作为单项履约义务对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照或有事项准则的规定进行会计处理。借：销售费用贷：预计负债

相关说明 1. 企业提供的质量保证同时包含保证类质量保证和服务类质量保证的，应当分别对其进行会计处理；2. 无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务按照本准则进行会计处理。

主要责任人和代理人

1. 总原则（ ）

判断标准收入的确认原则主要责任人企业在向客户转让商品前能够控制该商品应当按照已收或应收对价总额确认收入代理人企业在向客户转让商品前不能控制该商品应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入【应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定】

2. 当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品，从而应当作为主要责任人的情形包括：（3 种情形）（1）企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；（2）企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，说明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务；（联想：支付手续费方式代销商品）（3）企业自该第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户，此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出，企业应首先获得为生产该组合产出所需要的投入的控制权，然后才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。
3. 企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括：（4 个方面）（1）企业承担向客户转让商品的主要责任。（谁对质量或性能负责、谁提供售后服务、谁解决客户投诉）（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。（存货跌价、附有销售退回条款的销售）（3）企业有权自主决定所交易商品的价格。（4）其他相关事实和情况。

附有客户额外购买选择权的销售 1. 对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。（ 有利可图，如：续约合同有优惠，否则不构成重大权利），是否提供重大权利的判断标准如下

1. 提供重大权利：如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。
2. 未提供重大权利：当企业向客户提供了额外购买选择权，但客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时，即使客户只能通过与企业订立特定合同才能获得该选择权，该选择权也不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。【如：电信公司买手机送话费，收套餐费外，可以额外购买流量和语音服务，如果额外购买的价格与其他客户购买的价格相同】

处理原则如下。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照本节有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，计入合同资产；在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

合同资产和合同负债的相关说明

1. 合同负债的相关说明

含义合同负债：是指企业已收或应收（注意：预收账款必须是已收）客户对价而应向客户转让商品的义务。处理原则企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项列示为合同负债。

2. 合同资产和合同负债的列示要求 合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

企业向购买其商品的客户授予奖励积分，客户可以选择使用该积分兑换该企业或其他方销售的商品的处理原则。

基本原则为客户选择兑换其他方销售的商品时，企业承担向其他方支付相关商品价款的义务。企业授予客户的奖励积分向其提供了一项额外购买选择权，且构成重大权利时，应当作为一项单独的履约义务。（如：航空公司里程积分可以兑换机票或酒店入住）

兑换前

1. 企业需要将销售商品收取的价款在销售商品和奖励积分之间按照单独售价的相对比例进行分摊。
2. 企业收到的合同价款中，分摊至奖励积分的部分（无论客户未来选择兑换该企业或其他方的商品），应当先确认为合同负债；

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债（奖励积分的部分）

1.

兑换后

1. 客户选择使用奖励积分兑换其他方销售的商品时，企业虽然承担了向其他方交付现金的义务，但由于该义务产生于客户购买商品并取得奖励积分的行为，适用收入准则进行会计处理。
2. 到客户选择兑换其他方销售的商品时，企业的积分兑换义务解除，此时公司应将有关义务支付给其他方的款项从合同负债重分类为金融负债。

借：合同负债

贷：其他应付款等

对于同一合同下属于在一段时期内履行的履约义务涉及与客户结算对价：1. 企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款；2. 对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照已收或应收的金额确认合同负债。

应用原理同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示设置科目设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在一段时期内履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生的合同资产或合同负债；具体包括：1. 设置“合同结算——价款结算”科目：反映定期与客户进行结算的金额（联想：合同负债）2. 设置“合同结算——收入结转”科目：反映按履约进度结转的收入金额（联想：合同资产）列示原则“合同结算”科目：1. 期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；2. 期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

授予知识产权许可 1. 含义授予知识产权许可：是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。常见的知识产权包括软件和技术、影视和音乐等的版权、特许经营权以及专利权、商标权和其他版权等。2. 总原则企业向客户授予知识产权许可的，应当评估该知识产权许可是否构成单项履约义务。【即：是否与所售商品明确分开】3. 不构成单项履约义务的授予知识产权许可的情形和处理原则

情形 1. 该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺（如，企业向客户销售设备和相关软件）2. 客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才

能够从中获益（如：客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容）处理原则企业应当将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理

4. 对于构成单项履约义务的授予知识产权许可确认相关收入的原则（1）进一步确定该履约义务在某一时段内履行还是在某一时点履行

同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；【如：提供法规库查询服务】1. 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。2. 该活动对客户将产生有利或不利影响。3. 该活动不会导致向客户转让商品否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：举例：唱片公司将某经典民歌授权某公司使用 2 年，每月收取固定对价。

（2）在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获益之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。（针对某一时点履行的履约义务而言）5. 基于销售或使用情况的特许权使用费企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在下列两项孰晚的时点确认收入：（估计可变对价的例外规定）（1）客户后续销售或使用行为实际发生；（2）企业履行相关履约义务。

售后回购 含义售后回购：是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品（包括相同或几乎相同的商品，或以该商品作为组成部分的商品）购回的销售方式。主要形式售后回购的主要形式（通常有三种）1. 企业和客户约定企业有义务回购该商品，即存在远期安排。2. 企业有权利回购该商品，即企业拥有回购选择权。3. 当客户要求时，企业有义务回购该商品，即客户拥有回售选择权。（处理方式特殊）

会计处理原则上分为两种情况：1. 企业因存在 a. 与客户的远期安排而负有回购义务或 b. 企业享有回购权利的【企业（ ）承诺回购或有权回购】2. 企业负有应客户要求回购商品义务的

在第一种情况下特点：在销售时点，客户并没有取得该商品的控制权回购价格<原售价租赁交易按照租赁准则的相关规定进行会计处理（如：甲公司销售产品给乙公司（实物转移给乙公司），售价 600 万元，回购价格 350 万元，2 年后回购，差额 250 万元视为乙公司支付租金，租赁期 2 年，350 万元视为保证金）回购价格 原售价融资交易在收到客户款项时确认金融负债（其他应付款等），并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用（如：财务费用）等；（本质：借款）（注意：不终止确认相关资产）【特别提示】企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入

在第二种情况下 1. 要求：应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。2. 判断条件：回购价格明显高于该资产回购时的市场价格，则表明客户有行权的重大经济动因【客户能否占到便宜？】客户具有行使该要求权重大经济动因。作为租赁交易或融资交易，按照上述第 1 种情形进行会计处理客户不具有行使该要求权重大经济动因的。作为附有销

售退回条款的销售交易进行会计处理

客户未行使权利 企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为合同负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。

预收款时 借：银行存款

贷：合同负债

履行相关履约义务时 借：合同负债

贷：主营业务收入

当企业预收款项无须退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时（如放弃储值卡的使用等），企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入。否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

无须退回初始费用 企业在合同开始日向客户收取的无须退回的初始费应当计入交易价格。企业收取该初始费的，应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

1. 与向客户转让已承诺的商品相关

(a) 转让该商品构成单项履约义务，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入。

(b) 转让该商品不构成单项履约义务，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入。

2. 与向客户转让已承诺的商品不相关。该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业收取了无须退回的初始费且为履行合同应开展活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，应当在未来转让该商品时确认为收入，企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动。

17.1.5 社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理

PPP 项目合同：社会资本方与政府方依法依规就 PPP 项目合作所订立的合同。

1. 社会资本方：是指与政府方签订 PPP 项目合同的社会资本或项目公司；（一般为企业）
2. 政府方：是指政府授权或指定的 PPP 项目实施机构；
3. PPP 项目资产：是指 PPP 项目合同中确定的用来提供公共产品和服务的资产，如自来水管网及配套设施、天然气管道及配套设施或高速公路。（公共基础设施）

PPP 项目合同应当同时具有以下两个特征（“双特征”）：1. 社会资本方在合同约定的运营期间内代表政府方使用 PPP 项目资产提供公共产品和服务；2. 社会资本方在合同约定的期间内就其提供的公共产品和服务获得补偿

PPP 项目还应当同时符合以下两个条件：（“双控制”）1. 政府方控制或管制社会资本方使用 PPP 项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格；（运营期间）2. PPP 项目合同终止时，政府方通过所有权、收益权或其他形式控制 PPP 项目资产的重大剩余权益。（合同终止时）

1. 对于运营期占项目资产全部使用寿命的 PPP 项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，如果该项目合同符合前述“双控制”条件中的第 1 项，则仍然适用本部分规定。2. 除上述情况外，不同时符合“双特征”和“双控制”的 PPP 项目合同，社会资本方应当根据其业务性质按照其他有关规定进行会计处理。

相关会计处理如下社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建）或发包给其他方等，应当确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产

如果社会资本方根据 PPP 项目合同约定，提供多项服务（如既提供 PPP 项目资产建造服务，又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务单独售价的相对比例分摊至各项履约义务

总原则：在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照借款费用的规定进行会计处理。（资本化或费用化）

资本化时 1. 确认借款费用时（满足资本化条件时）：借：PPP 借款支出贷：长期借款/应付利息等 2. 在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时（结转为无形资产）借：无形资产贷：合同资产 PPP 借款支出

费用化时借：财务费用贷：长期借款/应付利息等

1. PPP 项目资产达到预定可使用状态后，社会资本方应当按照收入的规定确认与运营服务相关的收入 2. 社会资本方不应当将 PPP 项目资产确认为固定资产

模式上分为三种模式：无形资产、金融资产以及混合模式。每个模式都要分为项目的建造期与运营期来进行分析

无形资产模式 前提：社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利

适用原则：应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额（合同资产）或确认的建造收入金额确认为无形资产，并按照无形资产的有关规定进行处理
建造期确认收入、结转成本、借款费用。运营期确认收入、结转成本、摊销

金融资产模式 社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件

应当在社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项（之前：合同资产），并按照金融工具的规定进行会计处理

混合模式 “无形资产”模式+“金融资产”模式

社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产

17.2 费用

17.2.1 费用的确认

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

17.2.2 期间费用

期间费用是指本期发生的、不能直接或简介归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用。包括管理费用、销售费用和财务费用

管理费用 管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）

工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、研究费用、排污费以及行政管理部门等发生的固定资产修理费用以及应缴纳的残疾人就业保障金等

期末，“管理费用”科目的余额结转“本年利润”科目后无余额

销售费用 销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、装卸费等（不包括构成合同履约成本从而应当计入主营业务成本的情形），以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理维修费用等费用

期末，“销售费用”科目的余额结转“本年利润”科目后无余额

研发费用 研发费用是指企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销金额。其包括“管理费用”科目下“研究费用”明细科目的当期发生额，以及“管理费用”科目下“无形资产摊销”明细科目的当期发生额。

财务费用 财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益等

期末，“财务费用”科目的余额结转“本年利润”科目后无余额

17.3 利润

17.3.1 利润的构成

具体在 23 章有介绍

利润是指企业在一定会计期间的经营成果

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失。

营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 税金及附加 - 销售费用 - 管理费用 - 研发费用 - 财务费用 + 其他收益 + 投资收益（- 投资损失）+ 净敞口套期收益（- 净敞口到期损失）+ 公允价值变动收益（- 公允价值变动损失）- 信用减值损失 - 资产减值损失 + 资产处置收益（- 资产处置损失）

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

17.3.2 营业外收支的会计处理

营业外收入是指企业发生的营业利润以外的收益

营业外收入主要包括：非流动资产毁损报废利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得（一般指现金盘盈利得，存货盘盈冲减管理费用、固定资产盘盈属于前期差错）、捐赠利得等

企业应当通过营业外收入科目。期末，应将该科目余额转入本年利润科目，结转后该科目无余额

企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益。但是下列情况除外

1. 企业接受控股股东或非控股股东直接或简介代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于控股股东或非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积）

2. 企业发生破产重整，其控股股东因执行人民法院批准的破产重整计划，通过让渡所持有的该企业部分股份向企业债权人偿债的，企业应将控股股东所让渡股份按照其在让渡之日的公允价值计入所有者权益，减少所豁免债务的账面价值，并将让渡股份公允价值与被豁免的债务账面价值之间的差额计入当期损益

营业外支出是指企业发生的营业利润以外的支出。

营业外支出主要包括：非流动资产毁损报废损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失（现金盘亏计入管理费用）等

企业应通过营业外支出科目。期末，应将该科目余额转入本年利润科目，结转后该科目无余额。

17.3.3 本年利润的会计处理

企业应设置本年利润科目

企业期末结转利润时，应将各损益类科目的金额转入本科目，结平各损益类科目。

17.3.4 综合收益总额

净利润加上其他综合收益扣除所得税影响后的净额为综合收益总额。综合收益总额 = 净利润 + 其他综合收益的税后净额。

18 政府补助

18.1 政府补助的概述

18.1.1 政府补助的定义

政府补助：是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。其主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。

1. 直接减征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。2. 增值税出口退税不属于政府补助。根据税法规定，在对出口货物取得的收入免征增值税的同时，退付出口货物前道环节发生的进项税额，增值税出口退税实际上是政府退回企业事先垫付的进项税，所以不属于政府补助。3. 部分减免税款需要按照政府补助准则进行会计处理。举例 1：属于一般纳税人的加工型企业根据税法规定招用自主就业退役士兵，并按定额扣减增值税的，应当将减征的税额计入当期损益：借：应交税费——应交增值税（减免税额）贷：其他收益举例 2：即征即退的增值税，先按规定缴纳增值税，然后根据退回的增值税税额借：银行存款等贷：其他收益举例 3：企业超比例安排残疾人就业或者为安排残疾人就业做出的显著成绩，按规定收到的奖励：借：银行存款等贷：其他收益

18.1.2 政府补助的特征

1. 政府补助是来源于政府的经济资源

2. 政府补助是无偿的

(a) 无偿性是政府补助的基本特征

(b) 政府以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有权权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易

(c) 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当按照收入准则进行会计处理。

(d) 政府补助通常附有一定条件，但这与政府补助的无偿性并无矛盾，只是政府为推行其宏观经济政策，对企业使用政府补助的时间、使用规范和方向进行了限制。

18.1.3 政府补助的分类

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

有两种处理方法可供选择：1. 将与资产相关的政府补助确认为递延收益，随着资产的使用而逐步结转入损益；2. 将补助冲减资产的账面价值，以反映长期资产的实际取得成本

2. 与收益相关的政府补助：是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助

此类补助主要是用于补偿企业已发生或即将发生的费用或损失。受益期相对较短，所以通常在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本

18.2 政府补助的会计处理

18.2.1 会计处理方法

根据政府补助准则的规定，政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：1. 企业能够满足政府所附条件；2. 企业能够收到政府补助。

如果是货币性资产，总原则：应当按照收到或应收的金额计量。已经实际收到了的，应当按照实际收到的金额计量。如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应取得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。

非货币性资产应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

会计处理方法有两种：总额法与净额法

1. 总额法：在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者费用的扣减。

2. 净额法：将政府补助作为对相关资产账面价值或所补偿成本费用等的扣减。

企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法，通常情况下，对同类或类似政府补助业务智能选用一种方法，同时，企业对该类业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更

企业对某些补助智能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退智能采用总额法进行会计处理

根据是否与企业日常活动相关，有两种不同的处理方法

1. 与企业日常活动相关：应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用

2. 与企业日常活动无关：计入营业外收入或冲减相关损失

通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关如增值税即征即退等，则认为该政府补助与日常活动相关

18.2.2 与资产相关的政府补助

总额法 1. 企业在收到补助资金时借：银行存款等贷：递延收益 2. 相关资产使用寿命内分期计入损益借：递延收益贷：其他收益/营业外收入注：如果企业先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益。【特别提示】如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。3. 相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等），尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。4. 对相关资产划分为持有待售类别的，先将尚未分配的递延收益余额冲减相关资产的账面价值，再按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的要求进行会计处理。

净额法 总原则：将补助冲减相关资产账面价值。1. 如果企业先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，应当将取得的政府补助先确认为递延收益，在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值；借：递延收益贷：固定资产 2. 如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。

特殊情况 实务中存在政府无偿给企业长期非货币性资产的情况，如无偿给予的土地使用权和天然起源的天然林等。对无偿给予的非货币性资产，企业应当按照公允价值或名义金额对此类补助进行计量。

公允价值计量情况下 1. 企业在收到非货币性资产时借：×× 资产（公允价值）贷：递延收益 2. 在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益借：递延收益贷：其他收益/营业外收入

以名义金额（1 元）计量的政府补助，在取得时计入当期损益。

18.2.3 与收益相关的政府补助

总额法：计入其他收益或营业外收入。

净额法：冲减相关成本费用或营业外支出

用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件

1. 如收到时暂时无法确定，则应当先作为预收款项计入其他应付款科目，待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后，再确认递延收益

2. 如收到补助时客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确定递延收益，并再确认相关费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本

用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本，这类补助通常与企业已经发生的行为有关，是对企业已发生的成本费用或损失的补偿，或是对企业过去行为的奖励。

18.2.4 政府补助的退回

已确认的政府补助需要退回的，应当需要再退回当期分情况按照以下规定进行会计处理

1. 初始确认的冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值
2. 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面价值，超出部分计入当期损益
3. 属于其他情况的，直接计入当期损益
4. 对于属于前期差错的政府补助退回，应当按照前期差错更正进行追溯调整

18.2.5 特定业务的会计处理

综合性项目政府补助 综合性项目政府补助同时包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助

1. 企业需要将其进行分解并分别进行会计处理
2. 难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理

政策性优惠贷款贴息 政策性优惠贷款贴息是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形式和政策目标，对承贷企业的银行借款利息给予的补贴，企业取得政策性优惠贷款贴息的，应当区分财政将贴息资金拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给企业两种情况，分别进行会计处理

1. 财政将贴息资金拨付给贷款银行，在这种方式下，收益企业按照优惠利率向贷款银行支付利息，没有直接从政府取得利息补助，企业可以选择下列方法之一进行会计处理。
 - (a) 以实际收到的金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算借款费用，通常情况下，实际收到的金额即为借款本金

- (b) 以借款的公允价值（本利和折现）作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益，递延收益在借款存续期间内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

企业选择了上述两种方法之一后，应当一致的运用，不得随意变更

在这种情况下，向企业发放贷款的银行并不是收益主体，其仍然按照市场利率收取利率，只是一部分利息来自企业，另一部分来自财政贴息，所以金融企业发挥的是中介作用，并不需要确认与贷款相关的递延收益。

- 2. 财政将贴息资金直接拨付给收益企业，企业先按照同类贷款市场利率向银行支付利息，财政部门定期与企业结算贴息，在这种方式下，由于企业将按照同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额，通常是借款的公允价值，企业应当将对应的贴息冲减相应借款费用。

18.3 政府补助的列报

18.3.1 政府补助在利润表上的列示

- 1. 企业应当在利润表中的营业利润项目之上单独列报其他收益项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映
- 2. 冲减相关成本费用的政府补助，在相关成本费用项目中反映
- 3. 与企业日常经营活动无关的政府补助，在利润表的营业外收支项目中列报

18.3.2 政府补助的附注披露

企业应当在附注中披露与政府补助有关的下列信息

- 1. 政府补助的种类、金额和列报项目
- 2. 计入当期损益的政府补助金额
- 3. 本期退回的政府补助的金额及原因

19 所得税

19.1 所得税核算的基本原理

19.1.1 资产负债表债务法

我国所得税会计采用了资产负债表债务法，要求企业从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债和递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

19.1.2 所得税会计的一般程序

一般程序分为以下几个步骤

1. 按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值
2. 按照会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础
3. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，确定当期应予以进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予以转销的金额
4. 按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税，作为利润表中应予以确认的当期所得税
5. 所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税费用

19.2 资产、负债的计税基础

19.2.1 资产的计税基础

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

下面我们根据不同的资产进行考虑

固定资产 固定资产的初始确认时会计和税法一般无差异。后续计量时因为折旧方法、折旧年限、计提固定资产减值准备等会产生差异

账面价值 = 实际成本 - 累计折旧（会计） - 固定资产减值准备

计税基础 = 实际成本 - 累计折旧（税法）

无形资产 无形资产的差异主要产生于 1. 内部研究开发形成的无形资产以及 2. 使用寿命不确定的无形资产

内部研究开发形成的无形资产会由于加计扣除产生暂时性差异。在内部研究中，在符合资本化之前的研发支出计入了费用，符合资本化后计入无形资产。

在税法上，未形成无形资产前的费用化，按照规定据实扣除的基础上加计扣除（比如多扣除 50%），从而产生暂时性差异。

形成无形资产后，按照无形资产成本的 150% 进行摊销，但是由于该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。因此虽然此时账面价值不等于计税基础，产生可抵扣暂时性差异，但是不确认递延所得税资产。

无形资产在后续计量时，会计与税法的差异主要产生于是否需要摊销、摊销方法和年限的差异及无形资产减值准备的提取

在摊销上，会计对于使用寿命不确定的无形资产，不要求摊销，但持有期间每年应进行减值测试。税法会对无形资产进行摊销。

在对无形资产计提减值准备的情况下，因税法规定计提的无形资产减值准备在转变未实质性损失前不允许税前扣除，即在提取无形资产减值准备的期间，无形资产的计税基础不会随减值准备的提取而发生变化，从而造成无形资产账面价值与计税基础的差异。

以公允价值计量的金融资产 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。某一会计期末的账面价值为其公允价值，公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）某一会计期末的计税基础为其取得成本。（税法不承认公允价值波动）

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。计税基础同上，只是递延所得税对应的科目需要从所得税费用改为其他综合收益。

其他资产 接下来我们分别考虑投资性房地产、以摊余成本计量的金融资产、其他计提了减值准备的各项资产。

投资性房地产在成本模式下，账面价值为初始成本 - 摊销 - 减值。公允价值模式下账面价值为期末公允价值。计税基础为初始成本 - 税法承认的折旧或摊销

以摊余成本计量的金融资产账面价值为期末摊余成本。计税基础为账面价值（在不考虑信用减值情况下）

其他计提了减值准备的各项资产中产生差异是因为税法不承认减值

19.2.2 负债的计税基础

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

预计负债 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债（保证性质量保证）

会计上企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时，销售当期即应确认为费用，同时确认预计负债。（详见或有事项）借：销售费用贷：预计负债

与销售产品相关的支出应于发生时（将来）税前扣除。因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，即为零。（有差异）

如果出现特殊情况，以债务担保为例。会计上分录为借：营业外支出贷：预计负债

税法上，其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按税法规定可予抵扣的金额为零，账面价值等于计税基础。（无差异）

合同负债 企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。借：银行存款贷：合同负债

税法规定如果未计入当期应纳税所得额（大多数情况），则计税基础等于账面价值。如果计入当期应纳税所得额，计税基础为 0。

应付职工薪酬 会计上，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认未负债

税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，但税法中明确规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。接下来我们考虑五种具体的情况

1. 工资薪金支出。企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除，超过部分在当期和以后期间均不允许扣除。
2. 职工福利费。企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14 的部分，准予扣除。超过部分不允许以后年度结转扣除
3. 工会经费。企业发生的工会经费支出，不超过工资薪金总额 2 的部分，准予扣除。超过部分不允许以后年度结转扣除

4. 保险费。(1) 企业依照规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。(四险一金)(2) 企业为职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。(3) 除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为职工支付的商业保险费，不得扣除。

以上四种情况都不会产生暂时性差异

5. 职工教育经费。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。会产生可抵扣暂时性差异

现金结算的股份支付，会计上企业在等待期内和可行权日之后的每个资产负债表日确认应付职工薪酬。税法规定只有在实际支付时准予扣除，因此会产生可抵扣暂时性差异。

递延收益 和政府补助相关，会计上分录为 借：银行存款
贷：递延收益

税法上，如果作为免税收入不计入当期应纳税所得额，则不存在暂时性差异。如果计入当期应纳税所得额，则产生可抵扣暂时性差异，计税基础为 0。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

其他负债，如罚款、滞纳金 会计规定，在尚未支付之前按照会计规定确认为费用，同时作为负债反映。借：营业外支出 贷：其他应付款

税法规定，行政性罚款和滞纳金不能税前扣除，即该部分费用无论是在发生当期还是在以后期间均不允许税前扣除，即计税基础等于账面价值。

19.2.3 特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

主要和企业合并相关，具体内容参考第四节。

19.3 暂时性差异

19.3.1 暂时性差异的含义和种类

暂时性差异：是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额

1. 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，在其产生当期应当确认相关的递延所得税负债（未来多交税）

资产的账面价值大于其计税基础 负债的账面价值小于其计税基础负债：账面价值－未来可抵扣金额＝计税基础则：未来可抵扣金额＝账面价值－计税基础

2. 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。在可抵扣暂时性差异产生当期，符合确认条件时，应当确认相关的递延所得税资产（未来少交税）

资产的账面价值小于其计税基础 负债的账面价值大于其计税基础负债：账面价值－未来可抵扣金额＝计税基础则：未来可抵扣金额＝账面价值－计税基础

19.3.2 特殊项目产生的暂时性差异

1. 未作为资产、负债的相关项目的暂时性差异。

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债确认条件而未体现未资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值 0 与计税寄出之前的差异也构成暂时性差异。如 1. 广告费和业务宣传费 2. 职工教育经费 3. 公益性捐赠支出-年度利润总额的 12%、以后 3 年内

2. 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，但与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来旗舰的应纳税所得额，因而减少未来旗舰的应交所得税，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。

19.4 递延所得税资产及负债的确认和计量

19.4.1 递延所得税负债的确认和计量

负债的确认几乎无条件确认

递延所得税负债的确认

1. 除所得税准则中明确规定可以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

除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。与应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债的确认，体现了会计上的谨慎性原则，即企业进行会计核算时不应高估资产、不应低估负债。

- (a) 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
- (b) 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
- (c) 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

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

- (a) 商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，按照会计准则规定应确认为商誉。会计上作为非同一控制下的企业合并但按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债
- (b) 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。若确认递延所得税负债，为使会计灯饰平衡，则智能增加资产的价值或减少其他负债的价值，这种会计处理违背历史成本计量属性，因此不确认递延所得税负债
- (c) 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外 1. 投资企业能够控制暂时性差异转回的时间 2. 该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，从而无须确认相应的递延所得税负债
- (d) 对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应考虑该项投资的持有意图
在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响
在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响

递延所得税负债的计量

1. 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算
2. 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债的确认不要求折现

19.4.2 递延所得税资产的确认和计量

资产的确认是有条件的确认

递延所得税资产的确认 确认的一般原则为确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限

对与子公司、联营公司、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产

1. 暂时性差异再可预见的未来很可能转回
2. 未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额

产生可抵扣暂时性差异的两种情况

1. 对于联营企业和合营企业等的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下的被投资单位发生亏损时，投资企业按照持股比例确认应予承担的部分相应减少长期股权投资的账面价值

但税法规定长期股权投资的成本再持有期间不发生变化，造成长期股权投资的账面价值小于其计税基础，产生可抵扣暂时性差异

2. 投资企业对有关投资计提减值准备的情况下，也会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和税款抵扣，应视同可抵扣暂时性差异处理。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

不确认递延所得税资产的情况。企业发生的某项交易或事项不属于企业合并，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，所得税准则规定再交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

递延所得税资产的计量 确认递延所得税资产时,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

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可抵扣暂时性差异带来的利益,应当减记递延所得税资产的账面价值。(确认的反向)借:所得税费用/其他综合收益等贷:递延所得税资产

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

19.4.3 特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量

直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税 与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有

1. 会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益
2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值的变动金额计入其他综合收益
3. 同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益
4. 自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面价值的差额计入其他综合收益等

与企业合并相关的递延所得税 在企业合并中,购买方于购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异,按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额。

在购买日,不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。

在购买日后,同时满足下列条件:1. 购买日后 12 个月内;2. 如取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在,预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的

应当确认相关的递延所得税资产,同时减少商誉,商誉不足冲减的,差额部分确认为当期损益(所得税费用)借:递延所得税资产贷:商誉所得税费用

其他情形,确认与企业合并相关的递延所得税资产,应当计入当期损益。借:递延所得税资产贷:所得税费用

与股份支付相关的当期递延所得税 与股份支付相关的支出在按照会计准则规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响应区别于税法的规定进行处理

1. 如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形成暂时性差异
2. 如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，在按照会计准则规定确认成分费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税
3. 根据相关税法规定，对于附有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则的相关规定确认的成分费用在等待期内不得税前抵扣，待股权激励计划可行权时方可抵扣，可抵扣的金额为实际行权时的股票公允价值与激励兑奖支付的行权金额之间的差额，因此，企业未来可以在税前抵扣的金额与等待期内确认的成分费用金额很可能存在差异
 - (a) 企业应根据期末的股票价格估计未来可以税前抵扣的金额，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产
 - (b) 如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成分费用，超出部分形成的递延所得税资产应直接计入所有者权益，而不是计入当期损益。

19.4.4 适用税率变化对已确认递延所得税

1. 因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量
2. 适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响
3. 除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下产生的调整金额应确认为税率变动当期的所得税费用。

19.4.5 资产和递延所得税负债的影响

19.5 所得税费用的确认和计量

在按照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包括当期所得税和递延所得税两个部分

19.5.1 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，即当期应交所得税。

当期应交所得税 = 当期应纳税所得额 * 当期适用所得税税率 = (税前会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额) * 当期适用所得税税率

19.5.2 递延所得税

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

企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税，一般应当计入所得税费用，但以下两种情况除外

1. 某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益的，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。(例如综债)
2. 企业合并中取得的资产、负债，其账面价值与计税基础不同，应确认相关递延所得税的，递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是计入当期损益的金额，不影响所得税费用。

19.5.3 所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予以确认的所得税费用为两种之和。

19.6 所得税的列报

19.6.1 列报的基本原则

企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循准则规定进行列报

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

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所得税负债可以以抵消后的净额列示

在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的但其所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵消，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算

19.6.2 所得税费用（收益）与会计利润关系的说明

1. 会计准则要求企业在会计报表附注中就所得税费用与会计利润的关系进行说明，该说明意义在于在利润表中已列示所得税费用的基础上，对当期以会计利润为起点，考虑会计与税收规定之间的差异，计算得到所得税费用的调节过程
2. 自会计利润到所得税费用之间的调整包括两个方面
 - (a) 未包括在利润总额的计算中，但包含在当期或递延所得税计算中的项目
 - (b) 未包括在当期或递延所得税计算中，但包含在利润总额中的项目

20 非货币性资产交换

非货币性资产带来的好处不确定，货币性资产带来的好处确定。

20.1 非货币性资产交换的概念

20.1.1 非货币性资产交换的相关概念

货币性资产是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据等。(钱、短期债权等)

非货币性资产是指货币性资产以外的资产。包括存货(如原材料、包装物、低值易耗品、库存商品等)、固定资产、在建工程、生产性生物资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。

非货币性资产交换：是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地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）。

主要特征如下

1. 非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产。
2. 非货币性资产交换是以非货币性资产进行交换的行为。
3. 非货币性资产交换一般不涉及货币性资产、但有时也可能涉及少量的货币性资产。

通常情况下，交易双方对于某项交易是否为非货币性资产交换的判断是一致的。对非货币性资产交换进行判断，企业应从自身的角度，根据交易的实质判断相关交易是否属于非货币性资产交换，不应基于交易双方的情况进行判断。

如果交换中存在补价，则判断通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于 25 作为参考比例。

1. 收到补价方: 收到的补价/换出资产的公允价值 < 25
2. 支付补价方: 支付的补价/换出资产的公允价值 + 支付的补价 < 25

20.1.2 涉及的特殊交易和事项的处理原则

即使判断上属于了非货币性资产交换，在几种特殊情况下我们也要用不同的会计准则进行核算

1. 换出资产为存货的非货币性资产交换: 适用《企业会计准则第 14 号——收入》（非现金对价）

2. 在企业合并中取得的非货币性资产: 非货币性资产交换中涉及企业合并的, 适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(比如: 同控, 并非按公允价值计量)
3. 交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产: 金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
4. 非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款: 相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》
5. 非货币性资产交换构成权益性交易: 非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易, 或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制, 且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入, 应当适用权益性交易的有关会计处理规定。如: 集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为, 在股东或最终控制方的安排下, 企业无代价或以明显不公平的代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产
6. 不适用非货币性资产交换准则的其他交易和事项
 - (a) 企业从政府无偿取得非货币性资产: 适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》
 - (b) 企业将非流动资产或处置组分配给所有者: 适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》
 - (c) 企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利: 适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》
 - (d) 企业以发行股票形式取得的非货币性资产: 相当于以权益工具换入非货币性资产, 其成本确定适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》
 - (e) 企业用于交换的资产目前尚未列报于资产负债表上, 或不存在或尚不属于本企业的: 适用其他相关会计准则

20.2 非货币性资产交换的确认和计量

20.2.1 非货币性资产交换的确认原则

确认的基本原则如下

1. 对于换入资产, 企业应当在其符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认

2. 对于换出资产，企业应当在其满足资产终止确认条件时终止确认

确认时点上，通常情况下，换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点应当相同或相近。在时点存在不一致的情形下，在资产负债表日，企业应当按照下列原则进行会计处理

1. 换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债
2. 换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产

20.2.2 非货币性资产交换的计量原则

计量的原则有两种，以公允价值为基础计量和以账面价值为基础计量

以公允价值为基础计量 公允价值计量的两个条件：（同时满足）1. 该项交换具有商业实质；2. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠的计量。

1. 换出资产的公允价值能够可靠确定，应当优先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础；2. 如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本。

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以：1. 换出资产（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. 换出资产（或换入资产）公允价值与换出资产账面价值的差额一般计入当期损益。注意：涉及补价的情况详见下面内容

公允价值与其账面价值的差额处理原则 1. 企业应当在换出资产终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。2. 换出资产的公允价值不能够可靠计量，或换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

以账面价值为基础计量 具有下列情形之一（不同时满足），采用账面价值为基础计量 1. 不具有商业实质；2. 交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换。

应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本。无论是否支付补价，均不确认损益。（资产处置的损益）

20.2.3 商业实质的判断

企业发生的非货币性资产交换，符合下列条件之一的，视为具有商业实质

1. 换入资产的未来现金流量在风向、时间分布或金额方面与换出资产显著不同
2. 使用换入资产所产生的预计未来现金流量的限制与继续使用换出资产所产生的预计未来现金流量限制不同，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。

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，还可以从资产是否属于同一类别进行分析，因为不同类别非货币性资产因其产生经济利益的方式不同

不同类非货币性资产是指资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产，比如固定资产、投资性房地产、生物资产、长期股权投资、无形资产都是不同类别的资产

同类非货币性资产交换是否具有商业是指通常较难判断，需要根据上述两项判断条件综合判断。企业应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况，同类资产产生的未来现金流量既可能相同，也可能显著不同，其之间的交换因而可能具有商业实质，也可能不具有商业实质。

20.3 非货币性资产交换的会计处理

所有的会计处理都分为两步，第一步确定换入资产的成本，第二步确认换出资产终止确认的损益。只是在是否以公允价值计量、是否涉及补价的情况下，确认的方式略有不同。具体规则如下

20.3.1 以公允价值为基础计量的会计处理

不涉及补价的情况 如果以换出资产的公允价值为基础计量。换入资产成本=（换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额）-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费。换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益

如果以换入资产的公允价值为基础计量。换入资产成本=换入资产公允价值+支付的应计入换入资产成本的相关税费。换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益

涉及补价的情况 涉及补价的情况下，分别考虑支付补价方和收到补价方。

支付补价方如果以换出资产的公允价值为基础计量。换入资产成本=（换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额）+支付补价的公允价值-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费。换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益

支付补价方如果以换入资产的公允价值为基础计量。换入资产成本（与补价无关）=换入资产公允价值+支付的应计入换入资产成本的相关税费。换入资产的公允价值减去支付补价

的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

收到补价方如果以换出资产的公允价值为基础计量。换入资产成本 = (换出资产公允价值 + 换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 - 收到补价的公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费。换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

收到补价方如果以换入资产的公允价值为基础计量。换入资产成本 (与补价无关) = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费。换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

20.3.2 以账面价值为基础计量的会计处理

不涉及补价 换入资产成本 = (换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费。无论是否支付补价，均不确认损益。

涉及补价 支付补价方换入资产成本 = (换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额) + 支付补价的账面价值【注意：账面价值，不确认处置损益】 - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

收到补价方换入资产成本 = (换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 - 收到补价的公允价值 () + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

无论是否支付补价，均不确认损益。

20.3.3 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

以公允价值为基础计量的情况 分两种情况，以换出资产的公允价值为基础计量和以换入资产的公允价值为基础计量。

以换出资产的公允价值为基础计量。首先需要确认换入资产的成本，如果存在金融资产，则金融资产以公允价值计量。非金融资产总入账价值 = 换出资产公允价值总额 + 支付补价的公允价值 - 换入的金融资产公允价值，随后按照公允价值比例分摊某项非金融资产

其次确认换出资产终止确认的损益，对于同时换出的多项资产，应当将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

以换入资产的公允价值计量，金融资产按照相关会计规定处理。非金融资产应当以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

其次确认换出资产终止确认的损益，相当于需要计算出换出资产的公允价值。对于金融资产，按照相关会计准则处理。对于非金融资产，计算总额并分摊公允价值，随后确认损益。

以账面价值为基础计量的情况 首先确认换入资产的成本。这里不再区分金融资产和非金融资产。换入资产总额 = 换出资产的账面价值总额 + 支付补价的账面价值。

其次按比例分摊。换入的某项资产的入账价值 = 换入资产总额 * (某项资产的公允价值/资产公允价值总额) 换入资产的公允价值不能够可靠计量的，也可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例。

以上述按比例的分摊额加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。

第二部是确认换出资产终止确认的损益，对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

21 债务重组

21.1 债务重组的定义及方法

21.1.1 债务重组的定义

债务重组：是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

债务重组是在不改变交易对手方的情况下进行的交易。实务中经常出现第三方参与相关交易的情形，企业应当首先考虑债权和债务是否发生终止确认，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》等准则，再就债务重组交易适用《企业会计准则第 12 号——债务重组》。

债权与债务的范围上，包括 1. 债务重组涉及的债权和债务：是指《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的债权和债务。2. 包括租赁应收款和租赁应付款。不包括合同资产、合同负债、预计负债

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

债务重组构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。

相关情形包括 债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以股东身份进行债务重组； 债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入。举例：股东（母公司）在子公司有偿债能力的情况下豁免子公司全部或部分的债务

债务重组中不属于权益性交易的部分仍然应当确认债务重组相关损益。举例：与其他债权人按相同比例豁免的部分，可确认债务重组相关损益，超过的部分不确认债务重组相关损益。

企业在判断债务重组是否构成权益性交易时，应当遵循实质重于形式原则。举例：债权人对债务人的权益性投资通过其他人代持，债权人不具有股东身份，但实质上以股东身份进行债务重组，债权人和债务人应当认为该债务重组构成权益性交易。

21.1.2 债务重组的方式

债务重组的方式主要包括以下几种形式

1. 债务人以资产清偿债务。1. 债务人用于偿债的资产通常是已经在资产负债表中确认的资产，例如：现金、应收账款、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、生物

资产、无形资产等；2. 在受让上述资产后，债权人核算相关受让资产的类别可能与债务人不同；（债务人：固定资产、债权人：投资性房地产）

债务人也可能以不符合确认条件而未予确认的资产清偿债务。例如，债务人以未确认的内部产生品牌清偿债务；

债务人还可能以处置组（即一组资产和与这些资产直接相关的负债）清偿债务。

2. 债务人将债务转为权益工具。权益工具：是指根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为“权益工具”的金融工具，会计处理上体现为股本、实收资本、资本公积等科目。
3. 修改其他条款。（注意：重组债权、重组债务）如：调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等。
4. 组合方式

21.2 债务重组的会计处理

21.2.1 债权和债务的终止确认

在终止确认方面，债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权；债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务。

1. 对于在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项。2. 对于终止确认的债权，债权人应当结转已计提的减值准备中对应该债权终止确认部分的金额。3. 对于终止确认的分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，记入“投资收益”科目。

在不同的具体情形下，也有着不同的条件

以资产清偿债务或将债务转为权益工具 债权人在拥有或控制相关资产时，通常其收取债权现金流量的合同权利也同时终止，债权人一般可以终止确认该债权。

债务人通过交付资产或权益工具解除了其清偿债务的现时义务，债务人一般可以终止确认该债务。

修改其他条款（调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等） 1. 如果重组债务未来现金流量（包括支付和收取的某些费用）现值与原债务的剩余期间现金流量现值之间的差异超过

102. 有关现值的计算均采用原债务的实际利率。注：（原债务的剩余期间现金流量现值－重组债务未来现金流量现值）/原债务的剩余期间现金流量现值

如果做出实质性修改，或者债权人与债务人之间签订协议，以获取实质上不同的新金融资产方式替换债权，应当终止确认原债权，并按照修改后的条款或新协议确认新金融资产。

如果对债务或部分债务的合同条款做出“实质性修改”形成重组债务，或者债权人与债务人之间签订协议，以承担“实质上不同”的重组债务方式替换债务，债务人应当终止确认原债务，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。

组合方式 1. 通常情况下应当整体考虑是否终止确认全部债权。2. 由于组合方式涉及多种债务重组方式，一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改，从而终止确认全部债权，并按照修改后的条款确认新金融资产。

1. 组合中以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的债务重组，如果债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除，应当终止确认该部分债务。2. 组合中以修改其他条款方式进行的债务重组，需要根据具体情况，判断对应的部分债务是否满足终止确认条件。

21.2.2 债权人和债务人的具体账务处理原则

根据以资产清偿、修改其他条款分别讨论账务处理原则

以资产清偿债务或将债务转为权益工具 基本原则：债权人应当在受让的相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

这里还分成几种情况进行讨论

1. 债权人受让金融资产/债务人以金融资产清偿债务
2. 债权人受让非金融资产/债务人以非金融资产清偿债务
3. 债权人受让处置组/债务人以处置组清偿债务

债权人受让金融资产/债务人以金融资产清偿债务 在第一种情形下，债权人的基础处理原则如下 1. 债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量。2. 金融资产初始确认时应当以其公允价值计量，金融资产确认金额（如交易性金融资产：转让手续履行完毕当日的公允价值）与债权在终止确认日（债务重组日）账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目（可借可贷）。

债权人的账务处理（如：债务人将债务转为权益工具）（1）取得对联营企业和合营企业的权益性投资借：长期股权投资（放弃债权的公允价值＋直接相关税费）坏账准备贷：应收账

款等银行存款等（支付的直接相关税费等）投资收益（放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值）（2）如取得的股权投资为对子公司的投资（非同一控制下）借：长期股权投资（放弃债权的公允价值）坏账准备贷：应收账款等投资收益（放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值）（3）如取得的股权投资为对子公司的投资（同一控制下）借：长期股权投资（取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额 + 最终控制方收购被合并方时形成的商誉）

资本公积-股本溢价或资本溢价

盈余公积

利润分配-未分配利润

坏账准备

贷：应收账款

资本公积-资本溢价或股本溢价

（4）取得的股权投资为交易性金融资产借：交易性金融资产（转让手续履行完毕当日的公允价值）投资收益（交易费用）坏账准备贷：应收账款等银行存款等（支付的交易费用）投资收益（倒挤，可借可贷）（5）取得的股权投资为其他权益工具投资借：其他权益工具投资（转让手续履行完毕当日的公允价值 + 交易费用）坏账准备贷：应收账款等银行存款等（支付的交易费用）投资收益（倒挤，可借可贷）

债务人的基本处理原则如下。债务人以单项或多项金融资产清偿债务的：（以金融资产偿债）（1）债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。（2）偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。

账务处理：借：应付账款等（债务的账面价值）债权投资减值准备/长期股权投资减值准备等贷：债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产/长期股权投资等（偿债金融资产的账面价值）投资收益（倒挤，可借可贷）

将持有期间产生的“其他综合收益”（含计提减值准备形成的）反向结转至“投资收益”（如：综【债】）或“留存收益”（如：综【股】）其他权益工具投资对应偿债的差额也计入“投资收益”。

特殊情况：将债务转为权益工具 1. 初始确认权益工具时：（1）应当按照权益工具的公允价值计量；（2）权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。2. 所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。3. 债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等 借：应付账款

贷：股本/实收资本

资本公积-股本溢价/资本溢价

投资收益

债权人受让非金融资产/债务人以非金融资产清偿债务 对于债权人来说,总原则为放弃债权的公允价值 + 相关税费。债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时,应当按照下列原则以成本计量:

1. 存货包括放弃债权的公允价值,以及使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。
2. 对联营企业或合营企业投资包括放弃债权的公允价值,以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。
3. 投资性房地产包括放弃债权的公允价值,以及可直接归属于该资产的税金等其他成本。
4. 固定资产 包括放弃债权的公允价值,以及使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。
5. 生物资产包括放弃债权的公允价值,以及可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。
6. 无形资产包括放弃债权的公允价值,以及可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。

1. 上述受让的非金融资产的成本以放弃债权的公允价值为基础计量; 2. 放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。

债权人的账务处理如下 借: 库存商品/无形资产/固定资产等(放弃债权的公允价值+直接相关税费-增值税进项税额)

应交税费——应交增值税(进项税额) 坏账准备

贷: 应收账款等银行存款等(支付的直接相关税费等) 投资收益(放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值)

受让多项资产的特殊情况 1. 债权人受让多项非金融资产,或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的:(1) 受让金融资产部分: 按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产;(公允价值计量)(2) 受让非金融资产部分: 总入账金额(非金融资产部分)=放弃债权在合同生效日的公允价值-受让金融资产当日公允价值 按比例分配=总入账金额(非金融资产部分)×(某项非金融资产公允价值/多项非金融资产公允价值总额) 2. 放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额,记入“投资收益”科目。

借：金融资产（公允价值）

 非金融资产 1（按比例分配）

 非金融资产 2

 坏账准备

贷：应收账款等

 银行存款等

 投资收益

1. 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的：（1）不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益；（2）将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值（注意字眼）之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。2. 偿债资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。3. 债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。【理由：债务重组不属于企业的日常活动，不应按收入准则处理】4. 账务处理借：应付账款等（债务的账面价值）坏账准备等债权投资减值准备/长期股权投资减值准备等贷：库存商品/固定资产清理等（转让非金融资产的账面价值）债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资/交易性金融资产/长期股权投资等（转让金融资产的账面价值）其他收益——债务重组收益（倒挤，可借可贷）注：固定资产抵偿债务时，应当先进行固定资产清理。

债权人受让处置组/债务人以处置组清偿债务 对于债权人来说，受让时：1. 金融资产和负债部分债权人应当分别按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和其他相关准则的规定，对处置组中的金融资产和负债进行初始计量。2. 非金融资产部分（1）非金融资产入账价值总额=（放弃债权在合同生效日的公允价值+承担的处置组中负债的确认金额）-受让金融资产当日公允价值（2）按比例分配某项非金融资产的入账价值=非金融资产入账价值总额×（该项非金融资产的公允价值/非金融资产公允价值总额）3. 放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。4. 账务处理 借：金融资产（公允价值）

 非金融资产 1（按比例分配）

 非金融资产 2

 坏账准备

贷：应收账款

 xx 负债

 投资收益

在特殊情况下，债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别。债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核

算，而是将其划分为持有待售类别的，债权人应当在初始计量时，以下列两者孰低计量：（1）假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额；（2）公允价值减去出售费用后的净额。借：持有待售资产——××资产（两者孰低）坏账准备资产减值损失（差额）贷：银行存款（支付的相关税费）应收账款投资收益（放弃债权的公允价值－放弃债权的账面价值）

1. 债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的，应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和，与处置组中资产的账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。2. 处置组所属的资产组或资产组组合按照《企业会计准则第8号——资产减值》分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。3. 处置组中的资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。4. 账务处理：借：应付账款（账面价值）××负债（处置组中的：账面价值）贷：××资产（处置组中的：账面价值）其他收益——债务重组收益（倒挤，可借可贷）

修改其他条款 债权人有两种情况，如果修改其他条款导致全部债权终止确认 1. 债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产；2. 新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。3. 账务处理：借：应收账款等——重组债权（公允价值）坏账准备贷：应收账款等投资收益（倒挤，可借可贷）

如果修改其他条款未导致债权终止确认：（1）债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。（2）对于以摊余成本计量的债权：债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债权的账面余额，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。重新计算的该重组债权的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债权原实际利率折现的现值确定，购买或源生的已发生信用减值的重组债权，应按经信用调整的实际利率折现。

对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债权人应当调整修改后的重组债权的账面价值，并在修改后重组债权的剩余期限内摊销。

对债务人来说，1. 如果修改其他条款导致债务终止确认应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。借：应付账款（原债务）（账面价值）贷：应付账款（重组债务）（公允价值）投资收益（倒挤）（可借可贷）

2. 如果修改其他条款未导致债务终止确认或者仅导致部分债务终止确认（1）对于未终止确认的部分债务，应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。（2）对于以摊余成本计量的债务：债务人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。重新计算的该重组债务的账面价值，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债务的原实际利率或按《企业会计准则第24号——套期会计》第二十三条规定的重新计

算的实际利率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债务人应当调整修改后的重组债务的账面价值，并在修改后重组债务的剩余期限内摊销。

组合方式 1. 债务重组采用组合方式进行的，一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改，应当按照修改后的条款：（1）金融资产部分（两部分）以公允价值初始计量新的金融资产（第一部分：重组债权）（原来债权已经终止确认）受让的新金融资产（第二部分：确实是新收到的）（2）非金融资产部分 非金融资产的入账价值总额 = 放弃债权在合同生效日的公允价值 - 重组债权当日公允价值（第一部分） - 受让金融资产的公允价值（第二部分） 按比例分配 = 非金融资产的入账价值总额 × （某项非金融资产的公允价值 / 非金融资产公允价值总额）2. 放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。3. 账务处理 借：应收账款-重组债权

金融资产

非金融资产 1

非金融资产 2

坏账准备

贷：应收账款

投资收益

1. 对于权益工具：（1）应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量；（2）权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。2. 对于修改其他条款形成的重组债务，债务人应当按照上述内容的规定，确认和计量重组债务。3. 所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具时）科目。4. 账务处理 借：应付账款

贷：股本

资本公积-股本溢价

应付账款-重组债务

xx 资产

其他收益-债务重组收益/投资收益

21.3 债务重组的相关披露

21.3.1 信息披露的基本要求

债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的披露，应当按照《金融工具列报》的规定处理。此外，债权人和债务人还应当在附注中披露与债务重组有关的额外信息

21.3.2 应当披露的信息

债权人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：1. 根据债务重组方式，分组披露债权账面价值和债务重组相关损益。分组时，债权人可以按照以资产清偿债务方式、将债务转为权益工具方式、修改其他条款方式、组合方式为标准分组，也可以根据重要性原则以更细化的标准分组。2. 债务重组导致的对联营企业或合营企业的权益性投资增加额，以及该投资占联营企业或合营企业股份总额的比例。

债务人应当在附注中披露与债务重组有关的下列信息：1. 根据债务重组方式，分组披露债务账面价值和债务重组相关损益。分组的标准与对债权人的要求类似。2. 债务重组导致的股本等所有者权益的增加额。

22 外币折算

22.1 记账本位币的确定

22.1.1 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。

1. 我国企业通常应选择人民币作为记账本位币 2. 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，编报的财务会计报告应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：（顺序考虑）（前两项：主要因素；第三项：参考因素）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及结算；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。

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定企业记账本位币相关的经营所处的主要经济环境发生重大变化。

22.1.2 境外经营记账本位币的确定

境外经营主要指以下两种情况

1. 是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构
2. 当企业在境内的子公司、合营企业、联营企业或者分支机构，选定的

境外经营的记账本位币确定除了需要考虑上述三个因素外，还需要考虑以下四点

1. 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性 1. 如果境外经营所从事的活动是视同企业经营活动的延伸，应与企业选择相同的记账本位币；2. 如果拥有极大的自主性，应根据所处的主要的经济环境选择记账本位币
2. 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。如果所占比重较高，应与企业选择相同的记账本位币；否则应根据主要的经济环境选择记账本位币
3. 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。如果境外经营产生的现金流量直接影响企业的现金流量、并可以随时汇回，应与企业选择相同的记账本位币；否则应根据主要的经济环境选择记账本位币

4. 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。如果在企业不提供资金的情况下，难以偿还其现有债务和可预期的债务，应与企业选择相同的记账本位币；否则应根据主要的经济环境选择记账本位币

22.1.3 记账本位币变更的会计处理

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，折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。

由于采用同一即期汇率进行折算，因此，不会产生汇兑差额

企业记账本位币发生变更的，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表

22.2 外币交易的会计处理

22.2.1 汇率

为方便核算，准则中企业用于记账的即期汇率一般指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价（买入和卖出价的平均价）

在企业发生单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，需要使用买入价或卖出价折算（站在银行角度）

即期汇率的近似汇率是指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，通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等

22.2.2 外币交易的记账方法

对外币交易金额因汇率变动而产生的差额可在财务费用科目下设置二级科目汇兑差额反映。期末余额结转入本年利润科目后一般无余额。

会计核算的基本程序如下

1. 将外币金额按照交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算为记账本位币金额，按照折算后的记账本位币金额登记有关账户。在登记有关记账本位币账户的同时，按照外币金额登记相应的外币账户
2. 期末，将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额计入汇兑差额

3. 结算外币货币性项目时，将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额计入汇兑差额

22.2.3 外币交易的会计处理

初始确认

企业发生外币交易的，应在初始确认时采用交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额

企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率，而是采用交易日即期汇率折算，这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

期末调整或结算

期末，企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理

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

货币性资产：库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款

货币性负债：应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、长期应付款

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

期末外币货币性项目外币余额调整步骤如下

- (a) 计算外币货币性项目外币余额 = 起初外币余额 + 本期增加的外币发生额 - 本期减少的外币发生额
- (b) 用外币余额乘以资产负债表日即期汇率计算记账本位币余额，调整后的记账本位币余额 = 期末外币余额 * 当期期末汇率
- (c) 上述记账本位币余额与原账面记账本位币余额的差额即为汇兑差额

企业为构建或生产符合资本化条件的资产而接入的专门借款为外币借款时，在借款费用资本化期间内，由于外币借款在取得日、使用日及结算日的汇率不同而产生的汇兑差额，应当予以资本化，计入固定资产成本。

2. 非货币性项目是指货币性项目以外的项目，例如预付账款、预收账款、存货、长期股权投资、交易性金融资产、固定资产、无形资产

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

对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较（统一计入资产减值损失）

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

若属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其差额作为公允价值变动损益，计入当期损益。

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产汇兑差额的处理以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币货币性金融资产（债务工具）形成的汇兑差额，应当计入当期损益

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非货币性金融资产（权益工具）形成的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益。

采用实际利率法计算的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益

非交易性权益工具投资的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。

22.3 外币财务报表折算

22.3.1 境外经营财务报表的折算

对外币财务报表的折算，常见的方法一般有四种：流动和非流动法、货币性和非货币性法、时态法和现时汇率法。

1. 流动和非流动法，基本原则为 1. 资产负债表中的流动资产和流动负债项目按资产负债表日的现时汇率法折算，非流动资产和非流动负债及实收资本等项目按取得时的历史汇率折算，留存收益项目为依资产负债表的平衡原理轧差计算而得；2. 利润表上折旧与摊销费用按相应资产取得时的历史汇率折算，其他收入和费用项目按报告期的平均汇率折算，销货成本根据“期初存货+本期购货-期末存货”的关系确定
1. 形成的折算损失计入报告企业的合并损益中；2. 形成的折算收益，已实现部分予以确认，未实现部分予以递延

2. 货币性和非货币性法。货币性资产和负债按期末现时汇率折算，非货币性资产和负债按历史汇率折算
3. 时态法。1. 资产负债表各项目：（1）以过去价值计量的，采用历史汇率；（2）以现在价值计量的，采用现时汇率。2. 利润表各项目的折算与流动性与非流动性法下利润表的折算相同

产生的折算损益计入当年的合并净收益

4. 现行汇率法。1. 资产和负债项目均按现时汇率折算，实收资本按历史汇率折算；2. 利润表各项目按当期（年）平均汇率折算

产生的折算损益作为所有者权益的一个单独项目予以列示

我国会计准则采用的折算方法如下

1. 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除未分配利润项目外，其他项目采用发生时的机器汇率折算
2. 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算或即期汇率的近似汇率折算
3. 产生的外币财务报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目下的其他综合收益项目列示。

对于一些特殊的项目，有着特殊的处理

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

贷：少数股东权益

2. 是指上构成对外境外经营净投资（长期应收款）的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理分为两种情况

(a) 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则在抵消长期应付款和长期应收款的同时，将产生的汇兑差额转入其他综合收益项目 借：财务费用

贷：其他综合收益

- (b) 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币以外的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵消后，差额转入其他综合收益项目 借：财务费用

贷：其他综合收益

22.3.2 境外经营的处置

大原则是买多少转多少

企业可能通过出售、清算、返还股本或放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营中的利益。

在境外经营为子公司的情况下，企业处置境外经营应当按照合并财务报表处置子公司的原则进行相应的处理

在包含境外经营的财务报表中，将已列入其他综合收益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分，自所有者权益项目中转入处置当期损益

如果是部分处置境外经营，应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额，转入处置当期损益

处置的境外经营为子公司的，将已列入其他综合收益的外币财务报表折算差额中归属于少数股东的部分，视全部处置或部分处置分别予以终止确认或转入少数股东权益。

23 财务报告

23.1 财务报表概述

23.1.1 财务报表的定义和构成

财务报表至少包括四表一注，且具有同等的重要程度

1. 资产负债表
2. 利润表
3. 现金流量表
4. 所有者权益变动表
5. 附注

23.1.2 财务报表列报的基本要求

1. 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表
2. 列报基础
 - (a) 持续经营是会计的基本前提，也是会计确认、计量及编制财务报表的基础
 - (b) 在编制财务报表的过程中，企业管理层应当利用其所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力
 - (c) 评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施
 - (d) 企业处于非持续经营状态时，应当采用其他基础编制财务报表
 - (e) 在非持续经营情况下，企业应当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以及财务报表的编制基础
3. 权责发生制。除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表
4. 列报的一致性
5. 根据重要性原则单独或汇总列报项目。项目在财务报表中时单独列报还是合并列报，应当根据重要性原则来判断

6. 财务报表项目金额间的相互抵消财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、之恶计入当期利润的利得和损失项目的金额不得相互抵消，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外

下列三种情况可以以净额列示

- (a) 一组类似交易形成的利得和损失应当以净额列示，但具有重要性的除外。（如汇兑收益和汇兑损失）
- (b) 资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵消
- (c) 非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵消（具有偶然性，并非企业的主要业务）

7. 比较信息的列报

8. 财务报表表首的列报要求

9. 报告期间

23.2 资产负债表

23.2.1 资产负债表的内容及结构

资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的财务报表。它反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。在我国，资产负债表采用账户式结构。（期末余额、上年年末余额）

23.2.2 资产和负债按流动性列报

根据财务报表列报准则的规定，资产负债表上资产和负债应当按照流动性分别分为流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示

资产的流动性划分 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产

- 1. 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用
- 2. 主要为交易目的而持有
- 3. 预计在资产负债表日起一年内变现

4. 自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物

并非所有交易性金融资产均为流动资产，比如自资产负债表日起超过 12 个月到期且预期持有超过 12 个月的衍生工具应当划分为非流动资产

负债的流动性划分 负债满足下列条件之一的应当归类为流动负债

1. 预计在一个正常营业周期中清偿
2. 主要为交易目的而持有
3. 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿
4. 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上

企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予清偿的，仍应划分为流动负债

经营性负债项目包括应付票据、应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分

关于可转换债权负债成分的分类，负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与在资产负债表日负债的流动性划分无关

企业在判断负债的流动性划分时，对于负债表日后事项的有关影响需要特别加以考虑。总的判断原则是企业在资产负债表上对债务流动和非流动的划分，应当反映在资产负债表日有效的合同安排，考虑在资产负债表日起一年内企业是否必须无条件清偿，而资产负债表日之后的再融资、展期或提供宽限期等行为，与资产负债表日判断负债的流动性状况无关。具体而言

1. 对于再资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力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、此次啊呜报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债在资产负债表日仍应当归类为流动负债

2. 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

但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同一提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此宽限期内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债

23.2.3 资产负债表的填列方法

资产负债表期末余额栏的填列方法

1. 根据总账科目余额填列。其他权益工具、递延所得税资产、长期待摊费用、短期借款、应付票据、持有待售负债、交易性金融负债、租赁负债、递延收益、递延所得税负债、实收资本、其他权益工具、库存股、资本公积、其他综合收益、专项储备、盈余公积等项目，应根据有关总账科目的余额填列

自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在一年内到期的非流动负债项目反映

长期待摊费用项目摊销年限只剩一年或不足一年的、或者预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，仍在长期待摊费用项目中列示，不转入一年内到期的非流动资产

递延收益项目中摊销期限只限一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动负债，仍在该项目中填列，不转入一年内到期的非流动负债项目

有些项目则应根据几个总账科目的期末余额计算填列 1. 货币资金项目，应根据库存现金、银行存款、其他货币资金三个总账科目余额的合计数填列 2. 其他应付款项目，需根据其其他应付款、应付利息、应付股利三个总账科目余额的合计数填列

2. 根据明细账目的余额分析计算填列

(a) 开发支出项目，应根据研发支出科目中所属的资本化支出明细科目期末余额填列

(b) 应付账款 = 应付账款所属明细科目贷方余额 + 预付账款所属明细科目贷方余额

(c) 预收账款 = 预收账款所属明细科目贷方余额 + 应收账款所属明细科目贷方余额

(d) 交易性金融资产项目，应根据交易性金融资产科目的明细科目期末余额分析填列。

自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产，在其他非流动金融资产项目中填列

(e) 其他债权投资项目应根据其他债权投资科目的明细科目余额分析填列

自资产负债表日起一年到期的长期债权投资，在一年内到期的非流动资产项目中填列

购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资，在其他流动资产项目中填列

(f) 应收款项融资项目应根据应收票据、应收账款科目的明细科目期末余额分析填列

报表项目应收票据业务模式为收取合同现金流量，具体内容反映资产负债表日以摊余成本计量的销售商品、提供劳务等收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票

报表项目应收账款，业务模式为收取合同现金流量，具体内容反映资产负债表日以摊余成本计量的销售商品、提供劳务等经营活动应收取的款项

报表项目应收票据，业务模式为收取合同现金流量，具体内容举例：企业持有的应收账款和应收票据，并预期在信用期满或票据到期时从对手方收回。

报表项目应收账款，业务模式为收取合同现金流量，具体内容注意：可能包含不符合终止确认条件的背书或贴现——并非出售

报表项目应收款项融资，业务模式收取合同现金流量和出售金融资产，具体内容反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。举例：1. 与银行签订应收账款无追索权保理总协议，需要时向银行出售应收账款；（实际上：经常频繁出售）2. 需要时将尚未到期的银行承兑汇票向银行贴现取得资金（“背书”同理）注意：1. 出售金额和频率（通常“双高”）；2. 是否满足金融资产的终止确认条件——是否符合出售金融资产的条件，否则可能仅为收取合同现金流量

交易性金融资产，业务模式为其他业务模式，如 1. 收到银行承兑汇票全部进行贴现（假定：满足金融资产的终止确认条件——符合出售金融资产的条件）；2. 将所有应收账款均不附追索权转让给银行。

- (g) 应交税费项目，企业按照税法规定应缴纳的企业所得税、增值税等税率，根据其余额性质在资产负债表进行列示。其中

应交税费科目下的应交增值税、未交增值税、待抵扣进项税额、待认证进项税额、增值税留抵税额等明细科目期末借方余额，根据情况在资产负债表中的其他流动资产、其他非流动资产项目列示

应交税费-待转销项税额等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的其他流动负债或其他非流动负债项目列示

应交税费科目下的未交增值税、简易计税、转让金融商品应交增值税、代扣代交增值税等科目期末贷方余额，应在资产负债表中的应交税费项目列示

- (h) 应付职工薪酬项目，应根据应付职工薪酬科目的明细科目期末余额分析填列

在资产负债表中，企业应当根据应支付的职工薪酬负债流动性，对职工薪酬负债按照流动和非流动进行分类列报

短期薪酬、离职后福利中的设定提存计划、其他长期职工福利中的符合设定提存计

划条件的部分、辞退福利中将于资产负债表日后 12 个月内支付的部分应当在资产负债表日的流动负债项目下应付职工薪酬项目中列示

辞退福利中将于资产负债表日起 12 个月之后支付的部分、离职后福利中设定收益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定收益计划条件的净负债，应当在资产负债表的非流动负债项目下单独列示

3. 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列

长期借款项目应根据长期借款总账科目余额扣除长期借款科目所属的明细科目中将在资产负债表起一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的部分后的金额填列

应付债券项目应根据应付债券总账科目余额扣除应付债券科目所属的明细科目中将在资产负债表日起一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的部分后的金额填列

4. 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列

持有待售资产、长期股权投资、商誉等项目，应根据相关科目的期末余额减去相应减值准备后的余额填列

在建工程项目应根据在建工程、工程物资科目的期末余额，扣减在建工程减值准备和工程物资减值准备科目的期末余额后的金额填列

固定资产项目应根据固定资产和固定资产清理科目的期末余额，减去累计折旧和固定资产减值准备科目的期末余额后的金额填列

无形资产、投资性房地产、生产性生物资产、油气资产项目，应根据相关科目的期末余额扣减相关的累计折旧填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的减值准备

折旧或摊销、折耗年限只剩一年或不足一年的，或者预计在一年内进行折旧的部分，仍在上述项目中列示，不转入一年内到期的非流动资产

采用公允价值计量的上述资产，应根据相关科目的期末余额填列

长期应收款项目应根据长期应收款科目的期末余额，减去相应的未实现融资收益科目和坏账准备科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列

长期应付款项目，应根据专项应付款和长期应付款科目的期末余额，减去相应的未确认融资费用科目期末余额后的金额填列

使用权资产项目应根据使用权资产科目的期末余额减去使用权资产累计折旧和使用权资产减值准备科目的期末余额后的金额填列

应收融资租赁款的余额在长期应收款项目中填列，其中自资产负债表日起一年内到期的，在一年内到期的非流动资产中填列

5. 综合运用上述填列方法分析填列

应收票据项目应根据应收票据科目的期末余额，减去坏账准备科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列

应收账款项目应根据应收账款科目的期末余额减去坏账准备科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列

其他应收款项目应根据其他应收款、应收利息、应收股利科目的期末余额合计数减去坏账准备科目中有关坏账准备期末余额后的金额填列

预付款项项目应根据预付账款和应付账款科目所属各明细科目的期末借方余额合计数减去坏账准备科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列

债权投资项目应根据债权投资科目的相关明细科目的期末余额减去债权投资减值准备科目中的相关减值准备的期末余额后的金额分析填列

自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资在一年内到期的非流动资产项目中填列

购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资在其他流动资产项目中填列

合同资产和合同负债项目应根据合同资产科目和合同负债科目的明细科目期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中 1. 净额为借方余额的，应当根据起流动性在合同资产或其他非流动资产项目中填列，已计提减值准备的，还应减去合同资产减值准备科目中相应的期末余额后的金额填列 2. 净额为贷方余额的，应当根据起流动性在合同负债或其他非流动负债项目中填列

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

其他非流动资产项目应根据有关科目的期末余额减去将与一年内收回数后的金额及合同取得成本科目和合同履约成本科目的明细科目中初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的期末余额，减去合同取得成本减值准备科目和合同履约成本减值准备科目中相应的期末余额填列

在不超过一年或一个正常营业周期下，合同取得成本填列其他流动资产、合同履约成本填列存货。以上的，都填列其他非流动资产

应收退货成本呢应当根据应收退货成本是否在一年或一个正常营业周期内出售，在其他流动资产或其他非流动资产项目中填列

按照收入准则的相关规定确认为预计负债的应付退货款，应当根据预计负债科目下的应付退货款明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在其他流动负债或预计负债项目中填列

资产负债表中的上年年末余额栏通常根据上年末有关项目的期末余额填列，且与上年末资产负债表期末余额栏相一致。

23.3 利润表

23.3.1 利润表的内容及结构

利润表是反映企业在一定会计期间经营成果的财务报表。常见的利润表结构主要有单步式和多步式两种。在我国，企业利润表采用的基本上是多步式结构

23.3.2 利润表的填列方法

待补充

23.4 现金流量表

23.4.1 现金流量表的内容及结构

现金流量表是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表，其中现金指全部的库存现金、大部分银行存款、全部其他货币资金、现金等价物

无能随时用于支取的定期存款不属于现金，提前通知金融机构便可支取的定期存款属于吸纳进

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。其中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短期债券等。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

在现金流量表中，现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出。现金和现金等价物之间的转换也不属于现金流量。

现金流量一般分为三类

1. 经营活动
2. 投资活动

3. 筹资活动

现金流量表分为正表和补充资料两部分

23.4.2 现金流量表的填列方法

现金流量是指某一段时间内企业现金和现金等价物的流入和流出数量，可以分为以上三类

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项，我国经营活动产生的现金流量采用直接法填列。直接法是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量

投资活动是指企业长期资产的构建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。

1. 企业应当结合行业特点判断相关业务活动产生的现金流量的分类。2. 不同形式现金之间的转换以及现金与现金等价物之间的转换均不产生现金流量。

汇率变动对吸纳进及现金等价物的影响计入汇兑损益

现金流量表补充资料

1. 将净利润（权责发生制）调节为经营活动现金流量（收付实现制）

间接法是指以本期净利润为起点，通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动，调整不属于经营活动的现金收支项目，据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法

在我国，现金流量表补充资料应采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况，以对现金流量表中采用直接法反映的经营活动活动现金流量进行核对和补充说明

采用间接法雷暴经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整

(a) 实际没有支付现金的费用

(b) 实际没有收到现金的收益

(c) 不属于经营活动的损益

(d) 经营性应收应付项目的增减变动

2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动，主要包括 1. 债务转为资本 2. 一年内到期的可转换公司债券等

3. 现金及现金等价物的构成

23.4.3 现金流量表的编制方法及程序

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种，一是直接法，二是间接法。

我国企业会计准则规定企业应当采用直接法编报现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息

在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或 T 型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列（分析填列法是常见的方法）

23.4.4 现金流量表编制示例

23.5 所有者权益变动表

23.5.1 所有者权益变动表的内容及结构

所有者权益变动表是指反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表

在所有者权益变动表中，综合收益和与所有者的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示

1. 综合收益总额
2. 会计政策变更和前期差错更正的累积影响金额
3. 所有者投入资本和向所有者分配利润等
4. 提取的盈余公积
5. 所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况

23.5.2 所有者权益变动表的填列方法

上年金额、本年金额

23.6 财务报表附注披露

23.6.1 附注披露的总体要求

附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等

23.6.2 附注的主要内容

23.6.3 分部报告

经营分布是指企业同事满足下列条件的组成部分

1. 该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用
2. 企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩
3. 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息

具有相似经济特征的两个或多个经营分布，在同事满足下列条件时，可以合并为一个经营分布

1. 各单项产品或劳务的性质相同或近似
2. 生产过程的性质相同或类似，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等
3. 产品或劳务的客户类型相同或相似，包括大宗客户、零散客户等
4. 销售产品或提供劳务的方式相同或相似，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等
5. 生产产品或提供劳务收法律、行政法规的影响相同或相似，包括经营范围或交易定价机制

报告分部的确认准则如下

1. 重要性标准的判断：收入、利润、资产

企业应当以经营分布为基础确定报告分布。经营分布满足下列条件之一的，应当确定为报告分布

- (a) 该分布的分部收入占有所有分部收入合计的 10% 或者以上，其中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
- (b) 该分部的分部利润（亏损）的绝对额占有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

- (c) 该分部的分部资产占有所有分部资产合计额的 10% 或者以上。分部资产是指分部经营活动中使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资产。企业在计量分部资产时，应当按照分部资产的账面价值进行计量，即按扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额计量

2. 地狱 10% 重要性标准的选择。

经营分部未满足上述 10% 重要标准的，可以按照下列规定确定报告分部

- (a) 企业管理层认为披露该经营分部信息对会计信息使用者有用，可将其确定为报告分部
- (b) 将该经营分部与一个或一个以上具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的其他经营分部合并为一个报告分部
- (c) 不将该经营分部直接指定为报告分部，也不将该经营分部与其他未作为报告分部的经营分部合并为一个报告分部的，企业在披露分部信息时，应当将该经营分部的信息与其他组成部分的信息合并，作为其他项目单独披露

3. 报告分部 75% 的标准

- (a) 企业的经营分部达到规定的 10% 重要性标准确认未报告分部后，确定未报告分部的经营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应当达到 75% 的比例
- (b) 如果未达到 75% 的标准，企业必须增加报告分部的数量，将其他未作为报告分部的经营分部纳入报告分部的范围，直到该比重达到 75%
- (c) 此时，其他未作为报告分部的经营分部很可能未满足前述规定的 10% 的重要性标准，但为了使报告分部对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的总体比重能够达到 75% 的比例要求，也应当将其确定为报告分部

4. 报告分部的数量通常不应当超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个，企业应当考虑将具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的报告分部进行合并，以使合并后的报告分部数量不超过 10 个

5. 为提供可比信息确定报告分部

企业在确定报告分部时，除应当遵循相应的确定标准以外，还应当考虑不同会计期间分部信息的可比性和一贯性

- (a) 对于某一经营分部，在上期可能满足报告分部的确定条件而确定为报告分部，但本期可能并不满足报告分部的确定条件。因此，如果企业认为该经营分部仍然重要，单独披露该经营分部的信息能够有助于报表使用者了解企业的整体情况，则无须考虑该经营分部的重要性标准，仍应当将该经营分部确定为本期的报告分部
- (b) 对于某一经营分部，在本期可能满足报告分部的确定条件从而确定为报告分部，但上期可能并不满足报告分部的确定条件未确定未报告分部。此时，出于比较目的提供的以前会计期间的分部信息应当予以重述，应将该经营分部反映为一个报告分部，即使其不满足确定未报告分部的条件

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

企业应当在附注中披露报告分部的下列信息

1. 描述性信息。确定报告分部考虑的因素 2. 报告分部的产品和劳务的类型
2. 每一报告分部的利润（亏损）总额相关信息
3. 每一报告分部的资产总额、负债总额相关信息 分部资产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
4. 未作为报告分部信息组成部分应当披露的内容
5. 报告分部信息总额与企业信息总额的衔接 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 1. 报告分部收入总额应当与企业收入总额相衔接 2. 报告分部利润（亏损）总额应当与企业利润（亏损）总额相衔接 3. 报告分部资产总额应当与企业资产总额相衔接 4. 报告分部负债总额应当与企业负债总额相衔接
6. 比较信息 企业在披露分部信息时，为可比起见，应当提供前期的比较数据

对于某一经营分部，如果本期满足报告分部的确定条件确定为报告分部，即使前期没有满足报告分部的确定条件未确定为报告分部，也应当提供前期的比较数据。但是，重述信息不切实可行的除外

企业内部组织架构改变导致报告分部组成发生变化的，应当提供前期比较数据。但是，提供比较数据不切实可行的除外

企业未提供前期比较数据的，应当在报告分部组成发生变化的当年，同时披露以新的报告分部和旧的报告分部为基础编制的分部信息

23.6.4 关联方披露

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。从一个企业的角度出发，与其存在关联方的各方包括

1. 该企业的母公司。1. 某一个企业直接控制一个或多个企业 2. 某一个企业通过一个或若干个中间企业间接控制一个或多个企业 3. 一个企业直接德和通过一个或若干中间企业间接地控制一个或多个企业
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其关系密切的家庭成员。关键管理人员是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似决策职能的人员
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、共同控制的其他企业（不包括重大影响）
11. 该企业关键管理人员提供服务的提供方与服务接收方

提供关键管理人员服务的主体向接受该服务的主体提供关键管理人员服务的，服务提供方和服务接收方之间是否构成关联方关系应当具体分析判断

服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露。服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额

服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照《关联方披露》判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理

12. 企业与其所属企业集团的其他成员单位的合营企业或联营企业

13. 企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业

涉及到个人的一般为关联方

不构成关联方关系的情况如下

1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系
2. 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系
3. 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系
4. 两方或两方以上受同一方重大影响的企业之间不构成关联方

企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在直接控制关系的母公司和子公司有关的信息

企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少应当包括 1. 交易的金额 2. 未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得的担保信息 3. 未结算应收项目坏账准备金额 4. 定价政策

对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露

23.7 中期财务报表

23.7.1 中期财务报告的定义及其构成

中期财务报告是以中期为基础编制的财务报告。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间，它可以是一个月、一个季度或者半年，也可以是其他短于一个会计年度的期间，如 1.1-9.30 的期间等

中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报告、半年度财务报告，也包括年初至本中期末的财务报告

中期财务报告编制至少应包括以下部分 1. 资产负债表 2. 利润表 3. 现金流量表 4. 附注

23.7.2 中期财务报告的编制要求

中期财务报告应遵循的原则如下

1. 与年度财务报告相一致的会计政策

2. 重要性原则 1. 重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础 2. 重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息 3. 重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断

3. 及时性原则

中期合并财务报表和提供母公司财务报表编制要求

1. 上年度编合并财务报表的企业，其中期财务报告也应当编制合并财务报表，而且合并财务报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并财务报表的格式与内容等也应当与上年度合并财务报表相一致。但当年新企业会计准则有新的规定除外
2. 上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期内处置了所有应纳入合并范围的子公司的，中期财务报告应包括当年子公司处置前的相关财务信息
3. 企业在报告中期内新增子公司的，在中期末就应当将该子公司财务报表纳入合并财务报表的合并范围
4. 应当编制合并财务报表的企业，如果在上年度财务报告中除了提供合并财务报表之外，还提供了母公司财务报表，那么在其中期财务报告中除了应当提供合并财务报表之外，也应当提供母公司财务报表

中期财务报告，应当按照下列规定提供比较财务报表

1. 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表
2. 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表。其中，上年度可比期间的利润表包括上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表
3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表

中期财务报告的确认和计量的基本原则 1. 中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致 2. 中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量 3. 企业在中期不得随意变更会计政策，应当采用与年度财务报表相一致的会计政策

企业取得阶级性、周期性或者偶然性收入，应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延，但会计年度末允许预计或者递延的除外

在编制中期财务报告时，企业在会计年度中不均匀发生的费用，应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者摊销，但会计年度末允许预提或者摊销的除外

企业在中期如果发生了会计政策的变更，应当按照相关规定处理，并按照准则规定在财务报表附注中作相应披露

23.7.3 中期财务报告附注的编制要求

中期财务报告附注应当以年初至本中期末为基础进行披露，而不应但仅仅披露本中期所发生的重要交易或者事项。

中期财务报告附注至少应当包括的内容如下

1. 中期财务报告所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明
2. 会计估计变更的内容、原因及其影响数；影响数不能确定的，应当说明原因
3. 前期差错的性质及其更正金额无法进行重述调整的，应导航说明原因
4. 企业经营的季节性或周期性特征
5. 存在控制关系的关联方发生变化的情况，关联方之间发生交易的，应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素
6. 合并财务报表的合并范围发生变化的情况
7. 对性质特别或者金额一场的财务报表项目的说明
8. 证券发行、回购和偿还情况
9. 向所有者分配利润的情况，包括在中期内实施的利润分配和已剔除或者已批准但尚未实施的利润分配情况
10. 根据分部报告规定披露分部报告信息的，应当披露经营分部的分部收入与分部利润
11. 中期资产负债表至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项
12. 上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况
13. 企业结构变化情况，包括企业合并，对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置，终止经营等

14. 其他重大交易或事项，包括重大的长期资产转让及出售情况、重大的固定资产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的资产减值损失情况等

企业在提供上述五项和第十项有关关联方交易、分部收入与分部利润信息时，应当同时提供本中期和本年度初至本中期末的数据，以及上年度可比中期和可比年初至可比中期末的比较数据

24 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

24.1 会计政策及其变更的概述

24.1.1 会计政策的概述

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法

其中原则是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的具体会计原则

基础是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等

会计处理方法是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法

会计政策具有以下特点

1. 选择性
2. 应当在会计准则规定的范围内选择
3. 层次性（包括会计原则、计量基础和会计处理方法）

企业应当披露的重要会计政策包括但不限于下列各项

1. 发出存货成本的计量
2. 长期股权投资的后续计量
3. 投资性房地产的后续计量
4. 固定资产的初始计量
5. 生物资产的初始计量
6. 无形资产的确认

7. 非货币性资产交换的计量
8. 借款费用的处理
9. 合并政策
10. 其他重要会计政策

24.1.2 会计政策变更的概述

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

在下述两种情形下，企业可以变更会计政策：1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。（法定变更）（存货：排除了后进先出法）2. 会计政策变更能够提供更可靠（真实）、更相关（有用）的会计信息。（自愿变更）

不属于会计政策变更的情形 1. 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。（将自用的办公楼改为出租，不属于会计政策变更，而是采用新的会计政策）2. 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。（如少量低值易耗品，一次摊销法改为五五摊销法）

24.2 会计估计及其变更的概述

24.2.1 会计估计的概述

会计估计：是指财务报表中具有计量不确定性的货币金额。主要由如下特点

1. 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响。
2. 进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础。
3. 进行会计估计并不会削弱会计确认和计量的可靠性。

企业应当披露重要的会计估计，不具有重要性的会计估计可以不披露。企业应当披露的重要会计估计包括：（年限、特殊金额、百分比）1. 存货可变现净值的确定。2. 采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。3. 固定资产的预计使用寿命与净残值；固定资产的折旧方法。4. 生产性生物资产的预计使用寿命与净残值；各类生产性生物资产的折旧方法。5. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。6. 可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。7. 投入法或产出法的确定（合

同履约进度的确定)。8. 权益工具公允价值的确定。9. 债务人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。债权人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。10. 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。11. 金融资产公允价值的确定。12. 承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配。13. 探明矿区权益、井及相关设施的折耗方法。与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法。14. 非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定。15. 其他重要会计估计。

24.2.2 会计估计变更的概述

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。

两种情形：1. 赖以进行估计的基础发生了变化。企业的某项无形资产摊销年限原定为 10 年，以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 10 年，相应调减摊销年限。2. 取得了新的信息、积累了更多的经验。（如：计提坏账准备）

会计估计变更，并不意味着以前期间会计估计是错误的。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错，按前期差错更正的会计处理办法进行处理。

24.3 会计政策与会计估计及其变更的划分

企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更：分析并判断该事项是否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更，当至少涉及上述一项划分基础变更时，该事项是会计政策变更；不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更

1. 会计确认：会计确认的变更一般会引起列报项目的变更
2. 计量基础：历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等 5 项会计计量属性
3. 列报项目

24.4 会计政策和会计估计变更的会计处理

24.4.1 会计政策变更的会计处理

会计处理主要有两种方法：追溯调整法、未来适用法

追溯调整法 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。

1. 对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。2. 对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

追溯调整法的步骤（4个步骤）1. 计算会计政策变更的累积影响数；2. 编制相关项目的调整分录（追溯调账）；3. 调整列报前期财务报表相关项目及其金额（追溯调表）；4. 附注说明。

资产附表调整变化年度的年初数，利润表调整变化年度的上年数。

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（新政策）与现有金额（旧政策）之间的差额。

会计政策变更的累积影响数可以分解为以下两个金额之间的差额：1. 在变更会计政策当期，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到列报前期最早期初留存收益金额；（新政策）2. 在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额。其中：留存收益金额，包括盈余公积和未分配利润等项目，不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。

会计政策变更累积影响数的计算步骤（5个步骤）第一步，根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；第二步，计算两种会计政策下的差异；第三步，计算差异的所得税影响金额；第四步，确定前期中的每一期的税后差异；第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

会计政策变更通常不涉及应交税费-应交所得税的调整，但是在递延所得税方面，首先需要判断会计政策变更是否存在暂时性差异；存在差异的，应当区分应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，并分别确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并同时调整所得税费用

24.4.2 会计估计变更的会计处理

24.5 前期差错及其更正

24.5.1 前期差错概述

24.5.2 前期差错更正的会计处理

24.5.3 前期差错更正的披露

25 资产负债表日后事项

25.1 资产负债表日后事项概述

25.1.1 资产负债表日后事项的定义

25.1.2 资产负债表日后事项涵盖的期间

25.1.3 资产负债表日后事项的内容

25.2 调整事项的会计处理

25.2.1 调整事项的处理原则

25.2.2 资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

25.3 非调整事项的会计处理

25.3.1 非调整事项的处理原则

25.3.2 非调整事项的具体会计处理办法

26 企业合并

26.1 企业合并概述

26.1.1 企业合并的界定

26.1.2 企业合并的方式

26.1.3 企业合并类型的划分

26.2 企业合并的会计处理

26.2.1 同一控制下的企业合并的处理

26.2.2 非同一控制下的企业合并的处理

26.2.3 同一控制下企业合并涉及的或有对价

26.2.4 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

26.2.5 反向购买的处理

26.2.6 被购买方的会计处理

27 合并财务报表

ECONVero