

## 第一章 总论

序号	考点	考频
考点一	实质重于形式的应用	★★★★★
考点二	会计要素	★★★
考点三	会计要素计量属性及应用	★★★



2017《会计》高频考点：实质重于形式的应用

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：实质重于形式的应用。本考点属于《会计》第一章总论第三节会计信息质量要求的内容。

### 【内容导航】

1. 实质重于形式的定义
2. 实质重于形式的应用



### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。本考点常考查典型的实质重于形式的案例，属于客观题的常设考点。

### 【高频考点】实质重于形式的应用

1. 实质重于形式：实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。如果企业仅仅以交易或者事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告，那么就容易导致会计信息失真，无法如实反映经济现实和实际情况。

2. 典型的实质重于形式案例：

- ①融资租赁租入固定资产视为自有资产。
- ②企业发行的优先股或永续债，确认为负债还是所有者权益：例如附有强制付息义务的优先股或永续债确认为负债。
- ③将企业未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围。
- ④将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款。
- ⑤判断投资方是否控制被投资方的第二项基本要素是，因参与被投资方的相关活动而享



有可变回报。可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报，投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时，应当根据合同安排的实质，而不是法律形式。

⑥长期股权投资后续计量成本法与权益法的选择。

⑦商品售后回购，且回购价确定的情况下，不确认商品销售收入。

⑧固定资产售后租回交易形成经营租赁，若没有确凿证据表明售后租回交易是按公允价值达成的，售价高于公允价值的差额应予以递延。

## 考点二

2017《会计》高频考点：会计要素

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：会计要素。本考点属于《会计》第一章总论第四节会计要素及其确认与计量的内容。

### 【内容导航】

1. 资产
2. 负债
3. 所有者权益
4. 收入
5. 费用
6. 利润

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。能够区分收入与利得，费用与损失。

### 【高频考点】会计要素

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

资产的特征包括：

(1) 资产应为企业拥有或者控制的资源

资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

(2) 资产预期会给企业带来经济利益

资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或者间接导致现金或现金等价物流入企业的

潜力。

(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的

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

负债的特征包括：

(1) 负债是企业承担的现时义务

(2) 负债预期会导致经济利益流出企业

(3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的

3. 所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。又称净资产。

所有者权益包括的主要内容：

(1) 所有者投入的资本

(实收资本或股本；资本公积——资本溢价或股本溢价)

(2) 直接计入所有者权益的利得和损失

(其他综合收益)

(3) 留存收益（盈余公积、未分配利润）

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

收入的特征：

(1) 企业在日常活动中形成的；

(2) 会导致经济利益的流入，该流入不包括所有者投入的资本；

(3) 最终会导致所有者权益的增加。

收入的确认至少应当符合的条件：

(1) 与收入相关的经济利益应当很可能流入企业；

(2) 会导致资产的增加或负债的减少；

(3) 经济利益的流入额能够可靠地计量。

5. 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。

费用的特征：

(1) 企业在日常活动中发生的；

(2) 会导致经济利益的流出，该流出不包括向所有者分配的利润；

(3) 最终会导致所有者权益的减少。

费用的确认至少应当符合的条件：

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

6. 利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

利润包括内容：

- (1) 收入减去费用后的净额（营业利润）；
- (2) 直接计入当期利润的利得和损失

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。利得包括两种：一是形成当期损益的利得，比如处置固定资产的净收益；二是直接计入所有者权益的利得，比如可供出售金融资产的增值。

损失是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。损失包括两种：一是形成当期损益的损失，比如处置固定资产的净损失；二是直接计入所有者权益的损失，比如可供出售金融资产的贬值。

### 考点三

2017《会计》高频考点：会计要素计量属性及应用

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：会计要素计量属性及应用。本考点属于《会计》第一章总论第四节会计要素及其确认与计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 会计要素计量属性
2. 计量属性的应用原则

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握考点。重点关注资产期末计量相关内容，并掌握各个计量属性的适用范围。近几年在客观题中有所考查。

#### 【高频考点】会计要素计量属性及应用

1. 会计要素计量属性
  - (1) 会计要素计量属性

### ①历史成本

在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量；负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

### ②重置成本

在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量；负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

### ③可变现净值

在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

### ④现值

在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量；负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

### ⑤公允价值

在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

## 2. 计量属性的应用

(1) 历史成本：购置固定资产、无形资产、购买存货、承担债务等的计量。

(2) 重置成本：盘盈存货、盘盈股东能够资产的入账成本均采用重置成本计量。

(3) 可变现净值：存货的期末计量基础——采用成本与可变现净值孰低计量。

(4) 现值：应用比较广泛，包括具有融资性质的分期付款方式购买固定资产、无形资产的入账价值的计算、分期收款方式销售商品时收入的确认、可收回金额确定的计量原则之一、弃置费用计入固定资产成本的计量、融资租入固定资产入账价值的计量原则之一。

(5) 公允价值：交易性金融资产的期末计量、可供出售金融资产的期末计量、交易性金融负债的期末计量、投资性房地产的期末计量原则之一等。

## 第二章 会计政策和会计估计及其变更



序号	考点	考频
考点一	会计政策变更的处理	★★★★★
考点二	会计估计变更的处理	★★★
考点三	会计政策和会计估计及其变更的区分	★★★★★

## 考点一

2017《会计》高频考点：会计政策变更的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：会计政策变更的处理。本考点属于《会计》第二章会计政策和会计估计及其变更第一节会计政策及其变更的概述及第四节会计政策和会计估计变更的会计处理的内容。

### 【内容导航】

1. 会计政策的含义
2. 会计政策变更的会计处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】会计政策变更的处理

1. 会计政策的含义

①会计政策的含义：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：如预计负债的确认条件；收入的确认条件等。

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：如交易性金融资产等用公允价值计量；投资性房地产采用成本计量或公允价值计量；资产减值中的公允价值减去处置费用或未来现金流量现值计量等。

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：如发出存货的计价方法；长期股权投资核算的成本法和权益法；研发支出的处理方法；借款费用的处理方法等。

②会计政策变更举例：

2007 年 1 月 1 日上市公司开始首次执行《企业会计准则》:

- A. 对子公司的长期股权投资由权益法改为成本法核算。(属于会计政策变更)
- B. 已计提固定资产减值准备不允许转回。(属于会计政策变更)
- C. 商业企业购买商品过程中发生的运杂费计入存货成本。(属于会计政策变更)
- D. 一般借款费用符合条件时也可以资本化。(属于会计政策变更)

③不属于会计政策变更的举例:

A. 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。

B. 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。

## 2. 会计政策变更的会计处理

①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。

A. 计算会计政策变更的累积影响数:

是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。会计政策变更的累积影响数, 通常可以通过以下各步计算获得:

- a. 根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项;
- b. 计算两种会计政策下的差异;
- c. 计算差异的所得税影响金额;(是指对递延所得税影响, 不涉及对应交所得税影响)
- d. 确定前期中每一期的税后差异;
- e. 计算会计政策变更的累积影响数。

B. 相关的账务处理: 涉及损益的通过“盈余公积”和“利润分配——未分配利润”科目核算。

C. 调整报表相关项目

D. 报表附注说明

②未来适用法: 是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项, 或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

## 考点二

2017《会计》高频考点: 会计估计变更的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点: 会计估计变更的处理。本考点属于《会计》第二章会计政策和会计估计及其变更第二节会计估计及其变更的概述及第四节会计政策和

会计估计变更的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 会计估计的含义
2. 会计估计变更的会计处理

【考频分析】

考频：★★★  
复习程度：掌握本考点。

【高频考点】会计估计变更的处理

1. 会计估计的含义

会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

会计估计变更事项举例：

- A. 存货可变现净值的确定，非流动资产可收回金额的确定。
- B. 公允价值的确定。
- C. 固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。
- D. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、残值、摊销方法。
- E. 职工薪酬金额的确定。
- F. 预计负债金额的确定。
- G. 收入金额的确定、提供劳务完工进度的确定。
- H. 一般借款资本化金额的确定。
- I. 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定。
- J. 与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融资产减值损失的确定。

2. 会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

第一，会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。

第二，既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

考点三

2017《会计》高频考点：会计政策和会计估计及其变更的区分

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：会计政策变更的处理。本考点属于《会计》



第二章会计政策和会计估计及其变更第三节会计政策与会计估计及其变更的划分的内容。

【内容导航】

1. 会计政策与会计估计及其变更的划分

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】会计政策和会计估计及其变更的区分

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

1. 以会计确认和列报项目是否发生变更作为判断基础。
2. 以计量基础是否发生变更作为判断基础。

历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值 5 项会计计量属性，是会计处理的计量基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

3. 根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的金额或数值（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。



中华会计网校  
www.chinaacc.com  
第三章 存货

序号	考点	考频
考点一	存货的定义和内容	★★★
考点二	发出存货的计量	★★★★★
考点三	存货的清查	★★★

考点一

2017《会计》高频考点：存货的定义和内容

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：存货的定义和内容。本考点属于《会计》第三章存货第一节存货的确认和初始计量的内容。

【内容导航】

1. 存货的定义

2. 存货的内容

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。存货的内容易出多选题。

【高频考点】存货的定义和内容

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

【提示】为建造固定资产而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于是用于建造固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业的存货进行核算。

2. 下列项目属于企业存货

①企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后，应视同企业的产成品；

②房地产开发企业购入的土地用于建造商品房属于企业的存货；

③已经取得商品所有权，但尚未验收入库的在途物资；

④已经发货但存货的风险和报酬并未转移给购买方的发出商品；

⑤委托加工物资；

⑥委托代销商品。

考点二

2017《会计》高频考点：发出存货的计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：发出存货的计量。本考点属于《会计》第三章存货第二节发出存货的计量的内容。

【内容导航】

发出存货的计量

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】发出存货的计量

方 法	假设前提	掌握具体计算过程
先进 先出法	假设先购进的先发出	按先进先出的假定流转顺序来选择发出计价及期末结存存货的计价
个别 计价法	假设实物流转与价值流转一致	逐一辨认发出存货和期末存货所属的购进、生产批别，分别按其购进、生产时确定的单位成本，计算发出存货和期末存货成本
月末 一次加权 平均法	略	$\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月各批进货实际成本之和}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月各批进货数量之和})$ $\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{存货单位成本}$
移动 加权平均 法	略	$\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量})$ $\text{本次发出存货成本} = \text{本次发货数量} \times \text{本次发货前存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{月末存货单位成本}$

### 考点三

2017《会计》高频考点：存货的清查

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：存货的清查。本考点属于《会计》第三章存货第三节存货的清查盘点的内容。

#### 【内容导航】

1. 存货盘盈的处理
2. 存货盘亏或毁损的处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

#### 【高频考点】存货的清查

#### 1. 存货盘盈的处理

企业发生存货盘盈时，应借记“原材料”“库存商品”等科目，贷记“待处理财产损溢”科目，按管理权限报经批准后，冲减管理费用。

#### 2. 存货盘亏或毁损的处理

存货发生的盘亏或毁损，应作为待处理财产损溢进行核算，按照管理权限报经批准后，根据造成存货盘亏或毁损的原因，分情况进行处理：

(1) 属于计量收发差错或管理不善造成的存货短缺，应该将扣除残料价值和保险赔偿或过失人赔偿金额之后的净损失计入当期管理费用。

(2) 属于自然灾害等非正常原因导致的存货毁损，应该扣除处置收入以及保险赔偿或过失人赔偿之后的净损失金额计入当期营业外支出。

【提示】因管理不善造成的存货短缺，进项税额不可以抵扣，应该作进项税额转出的处理。

### 第四章 固定资产

序号	考点	考频
考点一	固定资产的初始计量	★★★★★
考点二	固定资产折旧	★★★★★
考点三	固定资产的后续支出	★★★★★
考点四	固定资产的处置	★★★★★

#### 考点一

2017《会计》高频考点：固定资产的初始计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：固定资产的初始计量。本考点属于《会计》第四章固定资产第一节固定资产的确认和初始计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 初始计量的一般原则
2. 不同方式取得固定资产的初始计量

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

**【高频考点】固定资产的初始计量**

1. 初始计量的一般原则：固定资产应当按照成本进行初始计量。

2. 不同方式取得固定资产的初始计量：

①企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

②企业通过自营方式建造的固定资产，其入账价值应当按照该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出确定。

③采用出包工程方式的企业，固定资产成本包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

④投资者投入固定资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

⑤非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产的成本，应当分别按照非货币性资产交换及债务重组准则的有关规定确定。

⑥盘盈固定资产，作为前期差错更正处理。

**考点二**

2017《会计》高频考点：固定资产的折旧

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：固定资产的折旧。本考点属于《会计》第四章固定资产第二节固定资产的后续计量的内容。

**【内容导航】**

1. 折旧的范围

2. 折旧方法

**【考频分析】**

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】固定资产的折旧**

1. 折旧的范围：除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：已提足折旧仍继续使用的固定资产；按照规定单独估价作为固定资产入账的土地。

2. 折旧方法：



## ①年限平均法

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) ÷ 预计使用年限

= 原价 × (1 - 预计净残值 / 原价) ÷ 预计使用年限

= 原价 × 年折旧率

## ②工作量法

单位工作量折旧额 = (固定资产原价 - 预计净残值) ÷ 总工作量

每期折旧额 = 单位工作量折旧额 × 固定资产该期实际工作量

## 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;

最后两年改为直线法。

## ④年数总和法

年折旧额 = (原价 - 预计净残值) × 年折旧率

年折旧率用递减分数来表示,将逐期年数相加作为递减分数的分母,将逐期年数倒转顺序分别作为各年递减分数的分子。

**考点三**

2017《会计》高频考点:固定资产的后续支出

我们一起来学习2017《会计》高频考点:固定资产的后续支出。本考点属于《会计》第四章固定资产第二节固定资产的后续计量的内容

**【内容导航】**

1. 资本化的后续支出

2. 费用化的后续支出

**【考频分析】**

考频:★★★★

复习程度:掌握本考点。

**【高频考点】固定资产的后续支出**

1. 资本化的后续支出:与固定资产有关的更新改造等后续支出,符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除。

2. 费用化的后续支出:与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合固定资产确认条件的,应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用等。除与存货的生产和

加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本确定原则处理外，行权管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用或销售费用；企业固定资产更新改造支出不满足资本化条件的，在发生时直接计入当期损益。

#### 考点四

2017《会计》高频考点：固定资产的处置

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：固定资产的后续支出。本考点属于《会计》第四章固定资产第三节固定资产处置的内容。

##### 【内容导航】

1. 终止确认固定资产的账务处理
2. 持有待售的固定资产
3. 固定资产盘亏的处理

##### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

##### 【高频考点】固定资产的处置

1. 终止确认固定资产的账务处理

企业处置固定资产时通常是通过“固定资产清理”进行核算的。固定资产清理完成后的净收益记入“营业外收入”科目，固定资产清理完成后的净损失记入“固定资产支出”科目。

2. 持有待售的固定资产

(1) 同时满足下列条件的非流动资产（包括固定资产）应当划分为持有待售：

- ①已经就处置该非流动资产作出决议；
- ②已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；
- ③该项转移将在一年内完成。

(2) 企业对于持有待售的固定资产应当调整该固定资产的预计净残值，使该固定资产的预计净残值反映其公允价值减去处置费用后的净额的金额，但不得超过符合持有待售条件时该固定资产的原账面价值。

(3) 划分为持有待售的固定资产，账面价值高于公允价值减去处置费用后的净额的，应该按照差额计提减值：

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

### 3. 固定资产清查

#### (1) 固定资产盘盈的会计处理。

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。在按管理权限报经批准处理前，按照重置成本确定其入账价值：

借：固定资产  
贷：以前年度损益调整

#### (2) 固定资产盘亏的会计处理。

固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益。企业在财产清查中盘亏的固定资产，按盘亏固定资产的账面价值转入“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目，按管理权限报经批准后处理时，按可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目同时结转“待处理财产损溢”科目，将净损失金额记入“营业外支出”。

## 第五章 无形资产

序号	考点	考频
考点一	无形资产的初始计量	★★★★★
考点二	无形资产的后续计量	★★★★★
考点三	无形资产的处置	★★★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：无形资产的初始计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：无形资产的初始计量。本考点属于《会计》第五章无形资产第一节无形资产的确认和初始计量和第二节内部研究开发支出的确认和计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 常见的无形资产
2. 无形资产的初始计量

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】无形资产的初始计量

1. 常见的无形资产：专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权。

2. 无形资产的初始计量

(1) 一般无形资产：企业通常是按实际成本计量，即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出，作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。

(2) 土地使用权：

企业取得的土地使用权，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

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

②企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值比例）在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在土地与地上建筑物之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产，按照固定资产确认和计量的规定进行处理。

(3) 自行研发无形资产的初始计量：

企业应该将研究阶段的支出以及开发阶段符合资本化条件之前发生的支出在“研发支出——费用化支出”中进行归集，在期末或完工时转入管理费用；对于符合资本化条件的支出应该在“研发支出——资本化支出”中进行归集，在研发完工时转入“无形资产”。可直接归属于无形资产的成本包括：开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销，以及按照借款费用的处理原则可资本化的利息支出。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用、无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的开发成本。

考点二

2017《会计》高频考点：无形资产的后续计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：无形资产的后续计量。本考点属于《会计》第五章无形资产第三节无形资产的后续计量的内容。

【内容导航】

1. 使用寿命有限的无形资产
2. 使用寿命不确定的无形资产

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】无形资产的后续计量

1. 使用寿命确定的无形资产

①从可供使用时起至终止确认时止，计提摊销；当月增加的无形资产，当月开始计提摊销，当月减少的无形资产，当月不计提摊销；摊销方法按照从资产中获取的未来经济利益的预期实现方式确定；出现减值迹象时才进行减值测试。

②企业应该采用直线法或产量法对无形资产进行摊销。

③无形资产的残值一般为零，但是下列情况除外：

- A. 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该项无形资产；
- B. 可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息，并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

2. 使用寿命不确定的无形资产：不计提摊销，至少于每期末进行减值测试。

考点三

2017《会计》高频考点：无形资产的处置

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：无形资产的处置。本考点属于《会计》第五章无形资产第四节无形资产的处置的内容

【内容导航】

1. 无形资产的出售
2. 无形资产的出租
3. 无形资产的报废

【考频分析】



考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】无形资产的处置

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

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

        营业外收入（或借：营业外支出）

2. 无形资产的出租：应当按照有关收入确认原则确认所取得的租金收入

借：银行存款

    贷：其他业务收入

将发生的与出租有关的相关费用计入其他业务成本

借：其他业务成本

    贷：累计摊销

        银行存款

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

## 第六章 投资性房地产

序号	考点	考频
考点一	投资性房地产的特征和范围	★★★
考点二	投资性房地产的确认和初始计量	★★★
考点三	投资性房地产的后续计量	★★★★
考点四	投资性房地产的转换	★★★★

考点五	投资性房地产的处置	★★★★
-----	-----------	------

### 考点一

2017《会计》高频考点：投资性房地产的特征和范围

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：投资性房地产的特征和范围。本考点属于《会计》第六章投资性房地产第一节投资性房地产的特征与范围的内容。

#### 【内容导航】

1. 投资性房地产的特征
2. 投资性房地产的范围

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】投资性房地产的特征和范围

1. 投资性房地产的特征：是一种经营活动；在用途、状态、目的等方面区别于作为生产经营场所的房地产和用于销售的房地产；有两种后续计量模式。

2. 投资性房地产的范围：

①已出租的建筑物。是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发完成后用于出租的房屋等。

②已出租的土地使用权。是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权，包括自行开发完成后用于出租的土地使用权。

③持有并准备增值后转让的土地使用权。是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权（不包括按照国家有关规定认定的闲置土地）。

注意：房地产开发企业所持有的增值后转让的土地使用权属于房地产开发企业的存货，不作为投资性房地产核算。

### 考点二

2017《会计》高频考点：投资性房地产的确认和初始计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：投资性房地产的确认和初始计量。本考点属于《会计》第六章投资性房地产第二节投资性房地产的确认和初始计量的内容。

【内容导航】

1. 确认和初始计量
2. 后续支出

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：了解熟悉本考点。

【高频考点】投资性房地产的确认和初始计量

1. 确认和初始计量：投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

①外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

②自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

2. 后续支出：

①资本化：满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。

借：投资性房地产——厂房（在建）

    投资性房地产累计折旧

    贷：投资性房地产——厂房

资本化期间仍为投资性房地产，但不再计提折旧和进行摊销。

②费用化：不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

借：其他业务成本

    贷：银行存款等

考点三

2017《会计》高频考点：投资性房地产的后续计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：投资性房地产的后续计量。本考点属于《会计》第六章投资性房地产第三节投资性房地产的后续计量的内容

【内容导航】

1. 成本模式
2. 公允价值模式
3. 计量模式的变更

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】投资性房地产的后续计量

1. 成本模式：采用成本模式计量的建筑物的后续计量：按固定资产的有关规定进行后续计量，按期（月）计提折旧，存在减值迹象的，按照资产减值的有关规定处理；采用成本模式计量的土地使用权的后续计量：按无形资产的有关规定进行后续计量，按期（月）摊销，存在减值迹象的，按照资产减值的有关规定处理。

2. 公允价值模式：不对投资性房地产计提折旧或进行摊销；以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）；会计处理如下：

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或做相反分录。

3. 计量模式的变更

同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。

（1）成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理。将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（盈余公积和未分配利润）。

借：投资性房地产——成本  
——公允价值变动

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

递延所得税资产或负债（或借记）

盈余公积（或借记）

利润分配——未分配利润（或借记）

（2）已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

#### 考点四

2017《会计》高频考点：投资性房地产的转换

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：投资性房地产的转换。本考点属于《会计》第六章投资性房地产第四节投资性房地产的转换和处置的内容。

##### 【内容导航】

1. 成本模式下的转换
2. 公允价值模式下的转换

##### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】投资性房地产的转换

1. 成本模式下的转换：

①投资性房地产转换为非投资性房地产：

- A. 投资性房地产转换为自用房产

将投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧、减值准备等分别转入“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目。

借：固定资产

    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

        累计折旧

        固定资产减值准备

- B. 投资性房地产转换为存货

借：开发产品（原投资性房地产的账面价值）

    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

②非投资性房地产转换为投资性房地产：

- A. 作为存货的房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产（存货在转换日的账面价值）



存货跌价准备（已计提的跌价准备）

贷：开发产品（账面余额）

B. 自用房地产转换为投资性房地产

借：投资性房地产

累计折旧或累计摊销

固定资产减值准备或无形资产减值准备

贷：固定资产或无形资产

投资性房地产累计折旧（摊销）

投资性房地产减值准备

2. 公允价值模式的转换：

① 投资性房地产转换为非投资性房地产

应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产或存货的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。

借：固定资产、无形资产或开发产品（公允价值）

贷：投资性房地产——成本

投资性房地产——公允价值变动（或借记）

公允价值变动损益（或借记）

② 非投资性房地产转换为投资性房地产

投资性房地产按照转换当日的公允价值计价。

A. 转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入所有者权益（其他综合收益）。

借：投资性房地产——成本（公允价值）

累计折旧或累计摊销

固定资产减值准备、无形资产减值准备或存货跌价准备

贷：固定资产、无形资产或开发产品

其他综合收益

B. 转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益（公允价值变动损益）；

借：投资性房地产——成本（公允价值）

累计折旧

固定资产减值准备或存货跌价准备

公允价值变动损益

贷：固定资产或开发产品

## 考点五

2017《会计》高频考点：投资性房地产的处置

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：投资性房地产的处置。本考点属于《会计》第六章投资性房地产第四节投资性房地产的转换和处置的内容。

### 【内容导航】

1. 成本模式下的处置
2. 公允价值模式下的处置

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】投资性房地产的处置

1. 采用成本模式计量的投资性房地产的处置

#### ①出售或转让的：

借：银行存款（实际收到的金额）

贷：其他业务收入

借：其他业务成本

投资性房地产累计折旧（摊销）

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产

#### ②报废或毁损的：

借：待处理财产损溢

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

报经批准后处理

借：工程物资或银行存款（按残料价值或变价收入）

其他应收款（可收回的赔偿款）

其他业务成本（按差额）

贷：待处理财产损溢

## 2. 采用公允价值模式计量的投资性房地产的处置

### ①出售或转让的：

借：银行存款（实际收到的金额）

贷：其他业务收入

借：其他业务成本

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动（或借记）

借：公允价值变动损益

贷：其他业务成本（或相反分录）

若存在原转换日计入其他综合收益的金额，则：

借：其他综合收益

贷：其他业务成本

### ②报废或毁损的：

借：待处理财产损溢

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动（或借记）

报经批准后处理：

借：工程物资或银行存款（按残料价值或变价收入）

其他应收款（可收回的赔偿款）

其他业务成本（按差额）

贷：待处理财产损溢

## 第七章 金融资产

序号	考点	考频
考点一	交易性金融资产的会计处理	★★★★★
考点二	持有至到期投资的会计处理	★★★★★
考点三	可供出售金融资产的会计处	★★★★★

	理	
考点四	金融资产转移	★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：交易性金融资产的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：交易性金融资产的会计处理。本考点属于《会计》第七章金融资产第二节以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的内容。

#### 【内容导航】

1. 交易性金融资产的初始计量
2. 交易性金融资产的后续计量
3. 交易性金融资产的处置

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。本考点是历年注会考试的常见考点。

#### 【高频考点】交易性金融资产的会计处理

1. 交易性金融资产的初始计量

(1) 按公允价值进行初始计量，交易费用计入当期损益（记入“投资收益”科目的借方）。

交易费用——是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用。

(2) 支付的买价中包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息——应当单独确认为应收项目（分别记入“应收股利”和“应收利息”科目）。

会计分录：

借：交易性金融资产——成本（公允价值）

    应收股利或应收利息（买价中所含的现金

    股利或已到付息期尚未领取的利息）

    投资收益（交易费用）

    贷：银行存款等（实际支付的金额）

2. 交易性金融资产的后续计量

(1) 在持有期间取得的现金股利或利息，应当确认为投资收益。

借：应收股利或应收利息

贷：投资收益

(2) 资产负债表日，按公允价值进行后续计量，公允价值变动计入当期损益。

借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或相反的处理。

### 3. 交易性金融资产的处置

处置金融资产时，售价与账面价值之间的差额确认为投资收益；同时调整公允价值变动损益。

借：银行存款（实际收到的金额）

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动

投资收益（差额，或借方）

同时，将原记入“公允价值变动损益”科目的累计公允价值变动额转出：

借：公允价值变动损益

贷：投资收益

## 考点二

2017《会计》高频考点：持有至到期投资的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：持有至到期投资的会计处理。本考点属于《会计》第七章金融资产第三节持有至到期投资的内容。

### 【内容导航】

1. 持有至到期投资的摊余成本的计算

2. 持有至到期投资利息收入的确认

3. 持有至到期投资的处置和重分类

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。摊余成本的确定直接关系到持有至到期投资中投资收益的计算。

### 【高频考点】持有至到期投资的会计处理



### 1. 持有至到期投资的摊余成本的计算

本期期初摊余成本即为上期期末摊余成本

期末摊余成本 = 期初摊余成本 + 本期计提的利息费用 - 本期收回的利息和本金 - 本期计提的减值准备

【提示 1】就持有至到期投资来说，摊余成本即为其账面价值。

【提示 2】实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率。

【提示 3】企业在初始确认划分为摊余成本计量的金融资产或金融负债时，就应当计算确定实际利率，并在相关金融资产或金融负债预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。

### 2. 持有至到期利息收入的确认

#### ① 分期付息债券利息收入的确认

持有至到期投资如为分期付息、一次还本的债券，企业应当于付息日或资产负债表日计提债券利息，计提的利息通过“应收利息”科目核算，同时确认利息收入。付息日或资产负债表日，以持有至到期投资面值和票面利率计算确定应收利息，以持有至到期投资摊余成本和实际利率计算确定利息收入，按其差额确定利息调整额。收到上列应收未收的利息时，确认银行存款。

#### ② 到期一次还本付息债券利息收入的确认

持有至到期投资如为到期一次还本付息的债券，企业应当于计息日或资产负债表日计提债券利息，计提的利息通过“持有至到期投资——应计利息”科目核算，同时按实际利率法确认利息收入并摊销利息调整。资产负债表日，以持有至到期投资面值和票面利率计算确定应收利息，以持有至到期投资摊余成本和实际利率计算确定利息收入，按其差额确定利息调整额。

### 3. 持有至到期投资的处置和重分类

#### ① 出售持有至到期投资——差额进损益

借：银行存款等

持有至到期投资减值准备

贷：持有至到期投资

投资收益（差额，也可能在借方）

#### ② 持有至到期投资转换（重分类）——差额进权益

企业将持有至到期投资在到期前处置或重分类，通常表明其违背了将投资持有至到期的

最初意图。如果处置或重分类为其他金融资产的金融资产相对于该类投资在出售或重分类前的总额较大，则企业在处置或重分类后应立即将其剩余的持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出计入当期损益。将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的会计分录如下：

借：可供出售金融资产（按重分类日的公允价值入账）

——持有至到期投资减值准备

贷：持有至到期投资——成本

——利息调整（也可能记借方）

其他综合收益（可能记借也可能记贷）

### 考点三

2017《会计》高频考点：可供出售金融资产的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：可供出售金融资产的会计处理。本考点属于《会计》第七章金融资产第四节可供出售金融资产的内容。

#### 【内容导航】

1. 可供出售金融资产的初始计量
2. 可供出售金融资产的后续计量
3. 可供出售金融资产的处置

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：熟悉本考点。可供出售金融资产从初始计量、持有期间投资收益的确认、期末公允价值的变动以及处置均要全面掌握。

#### 【高频考点】可供出售金融资产的会计处理

1. 可供出售金融资产的初始计量

##### ①股票投资

借：可供出售金融资产——成本（公允价值与交易费用之和）

——应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

贷：银行存款等

##### ②债券投资

借：可供出售金融资产——成本（面值）

    应收利息（实际支付的款项中包含的已到付息期但尚未领取的利息）

    可供出售金融资产——利息调整（差额，也可能在贷方）

贷：银行存款等

## 2. 可供出售金融资产后续计量

（1）可供出售金融资产持有期间取得的利息或现金股利，应当确认为投资收益。

可供出售金融资产是债券投资的，应采用实际利率法计算利息，并计入当期损益。

可供出售金融资产为分期付息、一次还本债券投资：

借：应收利息（债券面值×票面利率）

借（或贷）：可供出售金融资产——利息调整（差额）

    贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率）

可供出售金融资产为一次还本付息债券投资：

借：可供出售金融资产——应计利息（面值×票面利率）

借（或贷）：可供出售金融资产——利息调整（差额）

    贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率）

（2）资产负债表日，可供出售金融资产应当以公允价值进行后续计量，公允价值变动计入所有者权益（其他综合收益）。

借：可供出售金融资产——公允价值变动

    贷：其他综合收益

或相反的处理。

## 3. 可供出售金融资产的处置

出售（终止确认）时，售价和账面价值的差额计入投资收益；同时，将“其他综合收益”转出，计入当期损益。

借：银行存款等（实际收到的金额）

    贷：可供出售金融资产——成本

        ——公允价值变动等

    贷（或借）：投资收益（差额）

借（或贷）：其他综合收益（公允价值累计变动额）

    贷（或借）：投资收益

#### 考点四

2017《会计》高频考点：金融资产转移

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：金融资产转移。本考点属于《会计》第七章金融资产第五节金融资产转移的内容。

##### 【内容导航】

1. 符合终止确认条件的判断及计量
2. 不符合终止确认条件的判断及计量

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉本考点。考生注意将符合终止确认条件的情形与不符合终止确认条件的情形对比理解。

##### 【高频考点】金融资产转移

1. 符合终止确认条件的判断及计量

①符合终止确认条件的判断：企业已将金融资产所有权上几乎所有风险和报酬转移给了转入方，应当终止确认相关金融资产。

以下情形表明企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方：

A. 不附任何追索权方式出售金融资产；

B. 回购协议的金融资产出售，回购价为回购时该金融资产的公允价值；

C. 附重大价外看跌期权（或重大价外看涨期权）的金融资产出售。企业将金融资产出售，同时与购买方之间签订看跌（或看涨）期权合约，但从合约条款判断，由于该期权为重大价外期权，致使到期时或到期前行权的可能性极小，此时可以认定企业已经转移了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，因此，应当终止确认该金融资产。

②符合终止确认条件时的计量：金融资产整体转移的损益=因转移收到的对价+原直接计入所有者权益的公允价值变动累计利得（如为累计损失，应为减项）-所转移金融资产的账面价值；金融资产部分转移满足终止确认条件的，应当将所转移金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和未终止确认部分（在此种情况下，所保留的部分资产应当视同未终止确认金融资产的一部分）之间，按照各自的相对公允价值进行分摊。

2. 不符合终止确认条件的判断及计量

①不符合终止确认条件的判断

金融资产转移后，企业（转出方）仍保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬

的，则不应当终止确认该金融资产。

对于相对简单的金融资产转移，其是否符合终止确认条件比较容易判断。比如，下列情况就表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，不应当终止确认相关金融资产：

- A. 企业采用附追索权方式出售金融资产；
- B. 企业将金融资产出售，同时与买方签订协议，在约定期限结束时按固定价格或原售价加合理回报将该金融资产回购，如采用买断式回购、质押式回购交易卖出债券等；
- C. 企业将金融资产出售，同时与买方签订看跌期权合约（即买方有权将该金融资产返售给企业），但从合约条款判断，该看跌期权是一项重大价内期权（即期权合约的条款设计，使得金融资产的买方很可能会到期行权）；
- D. 企业（银行）将信贷资产整体转移，同时保证对金融资产买方可能发生的信用损失进行全额补偿；
- E. 企业将金融资产出售，同时与转入方达成一项总回报互换协议，该互换使市场风险又转回给了金融资产出售方。

#### ②不符合终止确认时的计量

企业仍保留与所转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当继续确认所转移金融资产整体，并将收到的对价确认为一项金融负债。

该金融资产与确认的相关金融负债不得相互抵销。在随后的会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入和该金融负债产生的费用。所转移的金融资产以摊余成本计量的，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的金融负债。

## 第八章 长期股权投资与企业合并

序号	考点	考频
考点一	对联营企业、合营企业投资的初始计量	★★★
考点二	非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量	★★★★★
考点三	同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量	★★★★★



考点四	反向购买的处理	★★
考点五	合营安排	★★★
考点六	长期股权投资的成本法核算	★★★
考点七	长期股权投资的权益法核算	★★★★★
考点八	长期股权投资成本法转为权益法	★★★★★
考点九	长期股权投资权益法转为成本法	★★★★★
考点十	金融资产与长期股权投资权益法的转换	★★★★★
考点十一	长期股权投资的减值与处置	★★★★★
考点十二	除合营企业外其他合营安排的处理	★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：对联营企业、合营企业投资的初始计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：对联营企业、合营企业投资的初始计量。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第二节长期股权投资的确认与初始计量的内容。

#### 【内容导航】

不形成控股合并的长期股权投资的初始计量

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。此内容在主观题、客观题中都容易出现。

#### 【高频考点】不形成控股合并的长期股权投资的初始计量

对联营企业、合营企业投资时，应该按照付出对价的公允价值与相关税费以及其他必要支出作为初始投资成本。

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

(2) 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益行证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定确定，将该部分费用自发行权益性证券的溢价发行收入中扣除，



权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

(3) 通过债务重组或非货币性资产交换方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》或《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的有关规定确定。

## 考点二

2017《会计》高频考点：非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第二节长期股权投资的确认与初始计量的内容。

### 【内容导航】

1. 一次交易形成的企业合并
2. 多次交易形成的企业合并
3. 涉及或有对价的处理

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：熟悉掌握本考点。此内容在主观题、客观题中都容易出现。

【高频考点】非同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

1. 一次交换交易实现的企业合并

购买方应当按照确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本：合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和；为进行企业合并发生的审计费用、评估费计入管理费用。

2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并，个别报表中的处理：

购买日之前持有的股权投资采用权益法核算的，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本，因权益法确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的公允价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本，原计入其他综合收益的累计公允价值变

动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

### 3. 涉及或有对价的处理

某些情况下，企业合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价，这将导致产生企业合并的或有对价问题。会计准则规定，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。

①或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产。

②购买日 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当采用公允价值计量，公允价值变动视有关金融工具的分类计入当期损益或其他综合收益。

③不属于会计准则规定的金融工具，则应或有事项等准则的规定处理。

### 考点三

2017《会计》高频考点：同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第二节长期股权投资的确认与初始计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 一次交易形成企业合并
2. 多次交易形成企业合并
3. 对被合并方账面所有者权益的考虑
4. 涉及或有对价的处理

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。此内容在主观题、客观题中都容易出现

【高频考点】同一控制下控股合并取得长期股权投资的初始计量

1. ①一次交换交易实现的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

②一次交换交易实现的企业合并，合并方以发行权益性证券的方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方相对于最终控制方而言的所有者权益的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。初始投资成本与所发行股份面值之间的差额调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

2. 通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下企业合并的，在个别财务报表中，应当以持股比例计算的合并日应享有被合并方账面所有者权益份额作为该项投资的初始投资成本。初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日取得进一步股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

3. 对于被合并方账面所有者权益，应当在考虑以下几个因素的基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本：

（1）被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致。如果合并前合并方与被合并方的会计政策、会计期间不同的，应首先按照合并方的会计政策、会计期间对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，在此基础上计算确定被合并方的账面所有者权益，并计算确定长期股权投资的初始投资成本。

（2）在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下的会计处理  
企业会计准则第6号规定，同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。

合并方编制财务报表时，被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后的报告主体自最终控制方开始实施控制时起一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础进行相关会计处理。

4. 在确认长期股权投资初始投资成本时，根据《企业会计准则第13号——或有事项》

的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及确认的金额。

确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

#### 考点四

#### 2017《会计》高频考点：反向购买的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：反向购买的处理。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第二节长期股权投资的确认与初始计量的内容。

##### 【内容导航】

- 1 反向购买的定义
2. 反向购买的处理

##### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】反向购买的处理

1. 反向购买的定义

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方（即会计上的子公司，下同），该类企业合并通常称为“反向购买”。

2. 反向购买的处理

合并报表由法律上的母公司（上市公司）编制；始终根据“实质重于形式”的理念理解和编制：把对方看作母公司，把自己看作子公司。反向购买后，法律上的母公司应当遵从以下原则编制合并财务报表：

①合并财务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

②合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。

③合并财务报表中的权益性工具金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份

面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是在合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量及种类。

④法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。

⑤合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合并财务报表）。

⑥法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

## 考点五

2017《会计》高频考点：合营安排

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：合营安排。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第一节基本概念的内容。

### 【内容导航】

1. 合营安排的认定及分类
2. 共同控制的判断

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

### 【高频考点】合营安排

1. 合营安排的认定及分类

①合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。

合营安排具有以下特征：

- （1）各参与方均受到该安排的约束。
- （2）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。

②合营安排分为共同经营和合营企业。

共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。



合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

合营方应当根据其在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务确定合营安排的分类，在确定合营安排的分类时，具体包括：

(1) 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。

(2) 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。但有确凿证据表明满足下列任一条件并且符合相关法律法规规定的合营安排应当划分为共同经营：

①合营安排的法律形式表明，参与方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

②合营安排的合同条款约定，参与方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务。

③其他相关事实和情况表明，参与方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

## 2. 共同控制的判断

共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。在判断是否存在共同控制时，具体包括：

(1) 应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

在判断集体控制时，注意集体控制不是单独一方控制，能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。

当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。

(2) 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。即，共同控制合营安排的参与方组合是唯一的。

(3) 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

## 考点六

2017《会计》高频考点：长期股权投资的成本法核算

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：长期股权投资的成本法核算。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第三节长期股权投资的后续计量的内容。

### 【内容导航】



1. 成本法的适用范围

2. 成本法的会计处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】长期股权投资的成本法核算

1. 适用范围：

投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，即对子公司的长期股权投资；

2. 成本法的会计处理：

①成本法下，长期股权投资应当按照初始投资成本计量。追加或收回投资应当调整长期股权投资的账面价值。

②被投资单位宣告分派的现金股利或利润，按享有的部分确认为当期投资收益。

借：应收股利

贷：投资收益

③投资企业在确认应分得的现金股利或利润后，应考虑长期股权投资是否发生减值。

考点七

2014《会计》高频考点：长期股权投资的权益法核算

我们一起来学习 2014《会计》高频考点：长期股权投资的权益法核算。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第三节长期股权投资的后续计量的内容。

【内容导航】

1. 权益法的适用范围

2. 权益法的会计处理

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】长期股权投资权益法核算

1. 适用范围：投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资采用权益法核算，即权益法适用于：

①对联营企业投资；

②对合营企业投资。

2. 会计处理：

①初始投资成本的调整。

②投资单位取得长期股权投资后，被投资单位实现盈利或是发生亏损，直接反映为其所有者权益的增加或者减少，此时，投资单位应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额（法规或章程规定不属于投资企业的净损益除外），确认为投资收益并调整长期股权投资的账面价值。具体分录为：

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

或做相反分录。

③被投资单位宣告分派利润或现金股利的处理

投资企业自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值；自被投资单位取得的现金股利或利润超过已确认的损益调整部分，应视同投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值。

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

④被投资单位实现的其他综合收益

投资企业应该按照被投资单位实现的其他综合收益中应享有的份额调整长期股权投资的账面价值。

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

⑤被投资单位实现除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动（资本公积的变动）

因增资扩股而增加的资本溢价等，投资企业应按享有的份额，调整增加或减少长期股权投资账面价值，并增加或减少资本公积（其他资本公积）。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

或做相反分录。

## 考点八

## 2017《会计》高频考点：长期股权投资成本法转为权益法

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：长期股权投资成本法转为权益法。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第三节长期股权投资的后续计量的内容。

## 【内容导航】

1. 减资由成本法转为权益法
2. 因少数股东增资导致成本法变为权益法

## 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

## 【高频考点】长期股权投资成本法转为权益法

1. 减资由成本法转为权益法

首先，按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

其次，比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时（假定用权益法）应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：属于投资作价中体现商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资账面价值的同时，应调整留存收益。

再次，对于原取得投资后至转变为权益法核算之间被投资单位实现净损益中按照持股比例计算应享有份额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益（原取得投资时至处置投资当期期初）和当期损益（处置投资当期期初至处置日）。

对于被投资单位在此期间实现的其他综合收益，在调整长期股权投资的账面价值的同时，调整计入“其他综合收益”。

对于被投资单位实现的除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动应享有的份额，在调整长期股权投资的账面价值的同时，调整计入“资本公积——其他资本公积”。

在合并报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

2. 因少数股东增资导致成本法变为权益法

投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但

能实施共同控制或施加重大影响的

投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

(1) 在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

(2) 在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

### 考点九

2017《会计》高频考点：长期股权投资权益法转为成本法

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：长期股权投资权益法转为成本法。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第三节长期股权投资的后续计量的内容

#### 【内容导航】

增资由权益法转为成本法

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】长期股权投资权益法转为成本法

因追加投资等导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司的投资的一一应将权益法改为成本法；长期股权投资在购买日的初始投资成本为原权益法下的账面价值加上购买日为取得进一步的股份新支付的对价的公允价值之和。

### 考点十

2017《会计》高频考点：金融资产与长期股权投资权益法的转换

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：金融资产与长期股权投资权益法的转换。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第三节长期股权投资的后续计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 金融资产转换为权益法的核算
2. 权益法转换为金融资产的核算

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】金融资产与长期股权投资权益法的转换

1. 金融资产转换为权益法的核算

投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。计算公式：  
改按权益法核算的初始投资成本 = 确定的原持有的股权投资的公允价值 + 新增投资成本  
原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期投资收益。

2. 权益法转换为金融资产的核算

投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。



考点十一

2017《会计》高频考点：长期股权投资的处置与减值

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：长期股权投资的处置与减值。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第三节长期股权投资的后续计量的内容。

【内容导航】

1. 长期股权投资的减值
2. 长期股权投资的处置

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】长期股权投资的处置与减值

1. 长期股权投资的减值





长期股权投资应按照账面价值与可收回金额或预计未来现金流量的差额确认减值，并相应计提减值准备。

## 2. 长期股权投资的处置

①成本法下：处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。

即：处置损益=实际取得的价款-长期股权投资的账面价值

借：银行存款等（实际收到的金额）

长期股权投资减值准备（已计提的减值准备）

贷：长期股权投资（账面余额）

（贷或借）投资收益（差额）

②权益法下：采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位其他综合收益和除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动而计入其他综合收益和资本公积的金额，在处置时亦应一并结转。将与所出售股权相对应的部分在处置时自其他综合收益和资本公积转入当期损益，因重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动金额除外。

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或做相反的分录。

## 考点十二

2017《会计》高频考点：除合营企业外其他合营安排的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：除合营企业外其他合营安排的处理。本考点属于《会计》第八章长期股权投资与企业合并第四节除合营企业外其他合营安排的处理的内容。

### 【内容导航】

1. 共同经营中合营方的会计处理
2. 共同经营中不构成共同控制的参与方的会计处理

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。



【高频考点】合营安排

1. 共同经营中合营方的会计处理

①一般会计处理原则

合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：

- A. 确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；
- B. 确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；
- C. 确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；
- D. 按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；
- E. 确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

合营方可能将其自有资产用于共同经营，如果合营方保留了对这些资产的全部所有权或控制权，则这些资产的会计处理与合营方自有资产的会计处理并无差别。

合营方也可能与其他合营方共同购买资产来投入共同经营，并共同承担共同经营的负债，此时，合营方应当按照企业会计准则相关规定确认在这些资产和负债中的利益份额。

②合营方向共同经营投出或者出售不构成业务的资产的会计处理

合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在共同经营将相关资产出售给第三方或相关资产消耗之前（即，未实现内部利润仍包括在共同经营持有的资产账面价值中时），应当仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。交易表明投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称“资产减值损失准则”）等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

③合营方自共同经营购买不构成业务的资产的会计处理

合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三方之前（即，未实现内部利润仍包括在合营方持有的资产账面价值中时），不应当确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。即，此时应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。当这类交易提供证据表明购入的资产发生符合资产减值损失准则等规定的资产减值损失的，合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。

④合营方取得构成业务的共同经营的利益份额的会计处理

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同经营构成业务时，应当按照企业合并准则等相关准则进行相应的会计处理，但其他相关准则的规定不能与本准则的规定相冲突。企业应当按照企业合并准则的相关规定判断该共同经营是否构成业务。该处理原则不仅适用于收

购现有的构成业务的共同经营中的利益份额，也适用于与其他参与方一起设立共同经营，且由于有其他参与方注入既存业务，使共同经营设立时即构成业务。

## 2. 对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

对共同经营不享有共同控制的参与方（非合营方），如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，比照合营方进行会计处理。即，共同经营的参与方，不论其是否具有共同控制，只要能够享有共同经营相关资产的权利、并承担共同经营相关负债的义务，对在共同经营中的利益份额采用与合营方相同的会计处理。否则，应当按照相关企业会计准则的规定对其利益份额进行会计处理。例如，如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且具有重大影响，则按照长期股权投资准则等相关规定进行会计处理；如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照金融工具确认和计量准则等相关规定进行会计处理；向共同经营投出构成业务的资产的，以及取得共同经营的利益份额的，则按照合并财务报表及企业合并等相关准则规定进行会计处理。

## 第九章 资产减值

序号	考点	考频
考点一	存货跌价准备的确认和计量	★★★★★
考点二	金融资产减值的处理	★★★★★
考点三	资产减值的范围和迹象	★★★
考点四	可收回金额的计量	★★★★★
考点五	单项资产减值损失的确认与计量	★★★★★
考点六	资产组减值	★★★★★
考点七	总部资产的减值	★★★★★
考点八	商誉减值	★★★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：存货跌价准备的确认和计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：存货跌价准备的确认和计量。本考点属于《会计》第九章资产减值第二节存货跌价准备的确认和计量的内容。

### 【内容导航】

1. 可变现净值的确定
2. 存货跌价准备的计提
3. 存货跌价准备的转回
4. 存货跌价准备的结转

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。可变现净值的确定以及存货跌价准备计提金额的计算属于注册会计师考试的常见题型。

【高频考点】存货的期末计量

1. 可变现净值的确定

(1) 产成品、商品等直接用于出售的商品存货，其可变现净值为：

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费

(2) 需要经过加工的材料存货，需要判断：

- a. 用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本（材料的成本）计量；
- b. 材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照成本与可变现净值孰低（材料的成本与材料的可变现净值孰低）计量。其可变现净值为：

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 估计销售费用和相关税费

2. 存货跌价准备的计提

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

期末对存货进行计量时，如果同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分则不存在合同价格，在这种情况下，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的存货，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而分别确定是否需计提存货跌价准备。

3. 存货跌价准备的转回

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

计入当期损益（资产减值损失）。

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

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

借：存货跌价准备

贷：资产减值损失

【提示】当存货可变现净值小于存货成本时，“存货跌价准备”科目贷方余额=存货成本-存货可变现净值

#### 4. 存货跌价准备的结转

对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本，实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转至主营业务成本或其他业务成本。企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

企业因非货币性资产交换、债务重组等转出的存货，应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第12号——债务重组》规定进行会计处理。

### 考点二

2017《会计》高频考点：金融资产减值的处理

我们一起来学习2017《会计》高频考点：金融资产减值的处理。本考点属于《会计》第九章资产减值第三节金融资产减值准备的确认和计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 持有至到期投资、贷款和应收款项的减值计量的处理原则
2. 可供出售金融资产的减值计量的处理原则

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。重点把握可供出售金融资产减值和转回的处理。

#### 【高频考点】金融资产减值的处理

1. 持有至到期投资、贷款和应收款项的减值计量的处理原则

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



(2) 在计算预计未来现金流量现值时,采用的折现率应为原实际利率或原合同规定的利率。

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

(4) 对于存在大量性质类似且以摊余成本后续计量金融资产的企业,应当先将单项金额重大的金融资产区分开来,单独进行减值测试。如有客观证据表明其已发生减值,应当确认减值损失,计入当期损益。对单项金额不重大的金融资产,可以单独进行减值测试,或包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

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

(6) 外币金融资产在计量减值时,应先按外币确定折现值,再按资产负债表日的即期汇率折算成记账本位币额,最后与其账面记账本位币比较认定减值损失。

(7) 减值损失计量中计算未来现金流量折现所采用的折现率应作为后续利息收入的利率标准。

## 2. 可供出售金融资产的减值计量的处理原则

(1) 可供出售金融资产发生减值时,即使该金融资产没有终止确认,原直接计入所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失,也应当予以转出,计入当期损益。

确定可供出售金融资产发生减值的会计分录

借: 资产减值损失【按应减记的金额】

其他综合收益【原计入其他综合收益的累计收益】

贷: 其他综合收益【原计入其他综合收益的累计损失】

可供出售金融资产——公允价值变动【按其差额】

(2) 对于已确认减值损失的可供出售债务工具,在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与确认原减值损失确认发生的事项有关的,原确认的减值损失应当予以转回,计入当期损益。

借: 可供出售金融资产——公允价值变动【应按原确认的减值损失】

贷: 资产减值损失

(3) 可供出售权益工具投资发生的减值损失,在该权益工具价值回升时,应通过权益转回,不得通过损益转回。

借：可供出售金融资产——公允价值变动

贷：其他综合收益

### 考点三

2017《会计》高频考点：资产减值的范围和迹象

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：资产减值的范围和迹象。本考点属于《会计》第九章资产减值第一节资产减值的基本概念及第四节其他资产减值准备的确认和计量的内容。

#### 【内容导航】

1. 资产减值准则规定的范围
2. 资产减值的迹象

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

#### 【高频考点】资产减值的范围和迹象

1. 资产减值准则规定的范围：

- (1) 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) 油气资产（探明矿区权益、井及相关设施）；
- (6) 无形资产；
- (7) 商誉。

2. 资产减值的迹象

从企业外部信息来源来看，如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响；市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；企业所有者权益的账面价值远高于其市值等，均属于资产可能发生减值的迹象。



从企业内部信息来源来看，如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营，或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等，均属于资产可能发生减值的迹象。

#### 考点四

2017《会计》高频考点：可收回金额的计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：可收回金额的计量。本考点属于《会计》第九章资产减值第四节其他资产减值准备的确认和计量的内容。

##### 【内容导航】

1. 公允价值减去处置费用
2. 预计未来现金流量的现值

##### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】可收回金额的计量

1. 公允价值减去处置费用的预计：

(1) 公允价值的确定



(2) 处置费用是指可以直接归属于资产处置的相关费用，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是，财务费

用和所得税费用等不包括在内。

2. 预计未来现金流量现值的预计：

①单一法：预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。它使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率。

②期望现金流量法：资产未来每期现金流量，应当根据每期现金流量期望值进行预计。每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量与其发生概率加权计算。

**考点五**

2017《会计》高频考点：单项资产减值损失的确认与计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：单项资产减值损失的确认与计量。本考点属于《会计》第九章资产减值第四节其他资产减值准备的确认和计量的内容

**【内容导航】**

1. 单项资产减值确认和计量的一般原则

2. 单项资产减值的会计处理

**【考频分析】**

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】** 单项资产减值损失的确认与计量

(1) 单项资产减值确认和计量的一般原则：当资产可收回金额低于账面价值时，计提资产减值准备。财务报表中反映资产净值；资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销金额，应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）；本章涉及的七类非流动资产计提的减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，只有在处置时才能转出。

(2) 单项资产减值的会计处理：

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

无形资产减值准备

长期股权投资减值准备

商誉减值准备

## 考点六

2017《会计》高频考点：资产组减值

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：资产组减值。本考点属于《会计》第九章资产减值第四节其他资产减值准备的确认和计量的内容。

### 【内容导航】

1. 资产组的认定
2. 资产组减值的确认

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

### 【高频考点】单项资产减值损失的确认和计量

(1) 资产组的认定：资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。资产组的认定应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据；应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

#### (2) 资产组减值的确认：

第一步：首先计算出整个资产组的减值损失；

第二步：将资产组的减值损失进行分配，分配顺序如下：

- A. 首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。
- B. 然后根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

## 考点七

2017《会计》高频考点：总部资产的减值

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：总部资产的减值。本考点属于《会计》第九章资产减值第四节其他资产减值准备的确认和计量的内容。

### 【内容导航】

1. 可以按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产的减值
2. 不能按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产的减值

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】总部资产的减值**

(1) 可以按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产的减值：

①首先要计算账面价值的比例，如果下面各个资产组使用年限不一致，那么就要用使用年限对各资产组账面价值进行加权，计算加权账面价值的比例，再进行分配。

②然后按照资产组减值损失处理顺序和方法进行处理。

(2) 不能按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产的减值：

①在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照资产组减值损失处理顺序和方法进行处理。

②认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合可以负担不能按照合理和一致的标准进行分摊的总部资产。

③比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已承担的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照资产组减值损失处理顺序和方法进行处理。

**考点八**

2017《会计》高频考点：商誉减值

我们一起来学习2017《会计》高频考点：商誉减值。本考点属于《会计》第九章资产减值第四节其他资产减值准备的确认和计量的内容。

**【内容导航】**

1. 吸收合并方式下的减值

2. 控股合并方式下的减值

**【考频分析】**

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】商誉减值**

1. 吸收合并方式下的减值：

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

其次，对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资

产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。

再次，减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值。再根据资产组或资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

## 2. 控股合并方式下的减值：

控股合并下，商誉是在合并财务报表中反映的，而且，如果是非全资子公司，合并财务报表中的商誉仅仅是大股东的（即母公司的），这个与吸收合并不同，其他处理同吸收合并。

## 第十章 负债和所有者权益

序号	考点	考频
考点一	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	★★★
考点二	应付债券	★★★★★
考点三	职工薪酬的概念	★★
考点四	短期薪酬的确认与计量	★★★★
考点五	离职后福利的确认与计量	★★★★
考点六	辞退福利的确认与计量	★★★★
考点七	其他长期职工福利的确认与计量	★
考点八	权益结算的股份支付的确认和计量	★★★★★
考点九	现金结算的股份支付的确认和计量	★★★★
考点十	对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理	★★★★
考点十一	集团股份支付的处理	★★★
考点十二	应交税费	★★★★★
考点十三	或有事项的确认和计量	★★★★
考点十四	或有事项的应用	★★★★★
考点十五	实收资本（股本）和其他权益工具的核算	★★
考点十六	资本公积和其他综合收益的核算	★★★★★



考点十七	留存收益的核算	★★★★★
------	---------	-------

### 考点一

2017《会计》高频考点：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

#### 【内容导航】

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的核算内容
2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：熟悉了解本考点。该考点的处理与“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”的账务处理原则相似，可以对比理解。

#### 【高频考点】以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的核算内容：

①满足以下条件之一的金融负债，应当划分为交易性金融负债：

A. 承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购。

B. 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。在这种情况下，即使组合中有某个组成项目持有的期限稍长也不受影响。

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

②直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理：

(1) 公允价值增加时

借：公允价值变动损益

贷：交易性金融负债——公允价值变动

(2) 公允价值减少时：



借：交易性金融负债——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

(3) 计提利息费用时

借：投资收益

贷：应付利息

(4) 处置时

借：交易性金融负债——成本  
——公允价值变动（也可能在贷方）

贷：银行存款

投资收益

公允价值变动损益（也可能在借方）

## 考点二

2017《会计》高频考点：应付债券

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：应付债券。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

### 【内容导航】

1. 一般公司债券的处理
2. 可转换公司债券的处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】应付债券

1. 一般公司债券的处理

(1) 企业发行债券

借：银行存款【实际收到的金额】

应付债券——利息调整【差额】

贷：应付债券——面值【债券票面金额】

——利息调整【差额】

注意：发行债券发生的手续费、佣金，计入负债的初始入账金额，体现在利息调整明细

科目中。溢、折价也是包含在利息调整明细科目中的。

(2) 资产负债表日, 对于分期付息、一次还本的债券

借: 在建工程、制造费用、研发支出、财务费用【期初摊余成本 $\times$ 实际利率】

应付债券——利息调整

贷: 应付利息【面值 $\times$ 票面利率】

应付债券——利息调整

对于到期一次还本付息的债券, 按票面利率计算确定的利息, 应通过“应付债券——应计利息”科目核算。

(3) 长期债券到期, 支付债券本息, 借记“应付债券——面值、应计利息”科目、“应付利息”等科目, 贷记“银行存款”等科目。同时, 存在利息调整余额的, 借记或贷记“应付债券——利息调整”科目, 贷记或借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”、“研发支出”等科目。

## 2. 可转换公司债券的处理

企业发行的可转换公司债券, 应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆, 将负债成份确认为应付债券, 将权益成份确认为其他权益工具。在进行分拆时:

(1) 应当先对负债成份的未来现金流量进行折现, 确定负债成份的初始确认金额。

(2) 再按整体的发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。

(3) 发行可转换公司债券发生的交易费用, 应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

(4) 企业应按实际收到的款项, 借记“银行存款”等科目, 按可转换公司债券包含的负债成份面值, 贷记“应付债券——可转换公司债券(面值)”科目, 按权益成份的公允价值, 贷记“其他权益工具”科目, 按借贷双方之间的差额, 借记或贷记“应付债券——可转换公司债券(利息调整)”科目。

对于可转换公司债券的负债成份, 在转换为股份前, 其会计处理与一般公司债券相同。

可转换公司债券持有人行使转换权利, 将其持有的债券转换为股票, 按可转换公司债券的余额, 借记“应付债券——可转换公司债券(面值、利息调整)”科目, 按其权益成份的金额, 借记“其他权益工具”科目, 按每股面值和转换的股数计算的股票面值总额, 贷记“股本”科目, 按其差额, 贷记“资本公积——股本溢价”科目。

## 考点三

## 2017《会计》高频考点：职工薪酬的概念

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：职工薪酬的概念。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

## 【内容导航】

## 1. 职工的概念及范围

## 2. 职工薪酬的范围

## 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。在学习时要做到熟悉各个概念，在做客观题时手到擒来。

## 【高频考点】职工薪酬的概念

## 1. 职工的概念及范围

职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。

未与企业订立劳动合同或未由企业正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的

## 2. 职工薪酬的范围

职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

(1) 短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费（为职工缴纳的养老、失业保险费调整至离职后福利中），住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

(2) 带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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。

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

#### 考点四

#### 2017《会计》高频考点：短期薪酬的确认与计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：短期薪酬的确认与计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容

##### 【内容导航】

1. 货币性短期薪酬
2. 带薪缺勤
3. 非货币性福利

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

##### 【高频考点】短期薪酬的确认与计量

##### 1. 货币性短期薪酬

项目	计量
职工工资、奖金、津贴和补贴	将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本
医疗、工伤、生育等社会保险费和住房公积金，以及工会经费和职工教育经费	应在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本

##### 2. 带薪缺勤

①企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累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。

②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

### 3. 非货币性福利

(1) 以自产产品发放给职工作为福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品

(2) 以外购商品发放给职工作为福利

借：存货

应交税费——待认证进项税额

贷：银行存款

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）

(3) 将拥有的房屋等资产供职工无偿使用

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：累计折旧

(4) 租赁住房等资产供职工无偿使用

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：其他应付款

借：其他应付款

贷：银行存款

(5) 向职工提供企业支付两补贴的商品或服务

①合同规定职工应提供服务的年限

借：银行存款

长期待摊费用

贷：固定资产等

同时在服务期间内分摊

借：应付职工薪酬——非货币性福利



贷：长期待摊费用

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

②合同没有规定职工应提供服务的年限

借：银行存款

应付职工薪酬

贷：固定资产等

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

## 考点五

2017《会计》高频考点：离职后福利的确认与计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：离职后福利的确认与计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

### 【内容导航】

离职后福利的确认与计量

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

### 【高频考点】离职后福利的确认与计量

企业应当将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。

类别	会计处理原则
设定提存计划	<p>企业应当根据资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。</p> <p>根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当按规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。</p> <p>借：管理费用等【现值】</p> <p>未确认融资费用</p>

	<p>贷：应付职工薪酬【提存计划应缴存金额】</p> <p>期末确认利息费用：</p> <p>借：财务费用</p> <p>贷：未确认融资费用</p> <p>支付时：</p> <p>借：应付职工薪酬</p> <p>贷：银行存款</p>
设定受益计划	<p>设定受益计划是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。</p> <p>设定受益计划的核算涉及四个步骤：</p> <p>(1) 企业应当根据预期累计福利单位法，按照规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。</p> <p>(2) 设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受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。</p> <p>(3) 根据设定受益计划产生的职工薪酬成本，确定应当计入当期损益的金额。</p> <p>(4) 根据设定受益计划产生的职工薪酬成本重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，确定应当计入其他综合收益的金额。</p> <p>提示：因重新计量设定受益计划的净变动确认的其他综合收益，以后会计期间不能重分类进损益，但企业可以在权益范围内转移这些金额</p>

## 考点六

2017《会计》高频考点：辞退福利的确认与计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：辞退福利的确认与计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

### 【内容导航】

辞退福利的确认与计量

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】辞退福利的确认与计量

企业向职工提供辞退福利的，应当在下列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因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。
2. 企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

提示：辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定，具体处理如下表。

时点	十二个月内完全支付的	十二个月内不能完全支付的
计提时	借：管理费用 贷：应付职工薪酬——辞退福利	借：管理费用(现值) 未确认融资费用 贷：应付职工薪酬——辞退福利
摊销时	无	借：财务费用(按折现率计算的摊销金额) 贷：未确认融资费用
实际支付时	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款

### 考点七

2017《会计》高频考点：其他长期职工福利的确认与计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：其他长期职工福利的确认与计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

#### 【内容导航】

1. 其他长期职工福利概念
2. 其他长期职工福利的会计处理原则

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】其他长期职工福利的确认与计量

### 1. 其他长期职工福利的概念

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)：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，以及递延酬劳等。

### 2. 其他长期职工福利的会计处理原则

项目	具体内容
长期残疾福利	长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务
递延酬劳	递延酬劳包括按比例分期支付或者经常性定额支付的递延奖金等。这类福利应当按照奖金计划的福利公式来对费用进行确认，或者按照直线法在相应的服务期间分摊确认

### 考点八

2017《会计》高频考点：权益结算的股份支付的确认和计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：权益结算的股份支付的确认和计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

#### 【内容导航】

权益结算的股份支付的确认和计量

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】权益结算的股份支付的确认和计量

权益结算的股份支付主要包括限制性股票和股票期权。主要会计处理如下：

#### ①授予日

a. 立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：资本公积——股本溢价

（按授予日权益工具的公允价值计量）

b. 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

②在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

（按授予日公允价值为基础计量）

③可行权日之后：对于权益结算的股份支付，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。

④行权日

发行新股进行股权激励：

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

⑤回购股份进行职工期权激励

回购股份：

借：库存股

贷：银行存款

同时进行备查登记。

在等待期内每个资产负债表日：确认成本费用（同上）。

职工行权：

借：银行存款

资本公积——其他资本公积

贷：库存股

资本公积——股本溢价

提示：涉及对可行权条件修改对股份支付的处理原则：简单来讲，就是对于有利修改，需要自修改当期开始考虑该修改后的条件进行处理；对于不利修改，不予考虑；如果是修改减少了权益工具数量，修改减少的部分作为加速行权处理。



## 考点九

2017《会计》高频考点：现金结算的股份支付的确认和计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：现金结算的股份支付的确认和计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

### 【内容导航】

现金结算的股份支付的确认和计量

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】现金结算的股份支付的确认和计量

现金结算的股份支付工具主要包括模拟股票和现金股票增值权。一般的账务处理如下：

#### ①授予日

a. 立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

（按授予日企业承担负债的公允价值计量，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）

b. 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

#### ②在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

（按每个资产负债表日公允价值为基础计量）

③可行权日之后：对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

借：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬

（按资产负债表日公允价值为基础计量）

#### ④行权日

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

注意问题：①确定等待期长度。

②等待期长度确定后，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做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权权益工具的数量一致。

③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。

### 考点十

2017《会计》高频考点：对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

#### 【内容导航】

1. 授予限制性股票的会计处理
2. 在等待期内发放现金股利的会计处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

#### 1. 授予限制性股票的会计处理

(1) 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，收到职工缴纳的认股款时

借：银行存款【按照职工缴纳的认股款】

贷：股本

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）

借：库存股【按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额】

贷：其他应付款——限制性股票回购义务【包括未满足条件而须立即回购的部分】

#### (2) 等待期内

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照《企业会计准则第11号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理

(3) 未达到限制性股票解锁条件，回购股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照应支付的金额】

贷：银行存款

同时：

借：股本【按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额】

资本公积——股本溢价【按其差额】

贷：库存股【按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值】

(4) 达到限制性股票解锁条件（无需回购股票）

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照解锁股票相对应的负债的账面价值】

贷：库存股【按照解锁股票相对应的库存股的账面价值】

资本公积——股本溢价【如有差额】

## 2. 在等待期内发放现金股利的会计处理

### (1) 现金股利可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

同时：

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按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

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

借：其他应付款——限制性股票回购义务

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利————限制性股票股利

贷：银行存款

(2) 现金股利不可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用

借：管理费用

贷：应付股利——应付限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

【提示】等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致；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。

考点十一

2017《会计》高频考点：集团股份支付的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：集团股份支付的处理。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 结算企业以其本身权益工具结算的处理
2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的处理

【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】集团股份支付的处理**

1. 结算企业以其本身权益工具结算的处理

应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的处理

应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。



**考点十二**

2017《会计》高频考点：应交税费

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：应交税费。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

**【内容导航】**

1. 应交增值税的处理

2. 应交消费税的处理

**【考频分析】**

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

**【高频考点】应交税费**

1. 应交增值税的处理

（1）取得资产、接受应税劳务或应税服务等账务处理。

①一般纳税人采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理。

借：在途物资、原材料、生产成本、无形资产、固定资产

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款、应付账款





②一般纳税人采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。

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、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应计入相关成本费用，不通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目核算。

③购进不动产或不动产在建工程

A. 按规定进项税额分年抵扣的账务处理

借：固定资产、在建工程

    应交税费——应交增值税（进项税额）【按当期可抵扣的增值税额】

        ——待抵扣进项税额【按以后期间可抵扣的增值税额】

    贷：应付账款、银行存款

B. 尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时，

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：应交税费——待抵扣进项税额

④进项税额抵扣情况发生改变

A. 因发生非正常损失或改变用途等

借：待处理财产损溢、应付职工薪酬

    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

        ——待抵扣进项税额

        ——待认证进项税额

B. 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，应当在用途改变的次月调整相关资产账面价值，按允许抵扣的进项税额：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：固定资产、无形资产

◆固定资产、无形资产经上述调整后，应按调整后的账面价值在剩余尚可使用寿命内计提折旧或摊销

C. 一般纳税人购进时已全额抵扣进项税额的货物或服务转用于不动产在建工程的，原已抵扣进项税额的40%部分应于转用当期转出，借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

(2) 销售等业务的账务处理。

①销售业务的账务处理

借：应收账款、银行存款

贷：主营业务收入、固定资产清理

应交税费——应交增值税（销项税额）

②视同销售的账务处理

借：应付职工薪酬、利润分配

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

(3) 出口退税的账务处理

①未实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物

借：应收出口退税款

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

收到出口退税时

借：银行存款

贷：应收出口退税款

退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额

借：主营业务成本

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

②实现“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物

在货物出口销售后结转产品销售成本时

借：主营业务成本【退税额低于增值税专用发票上的增值税额的差额】

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

借：应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

在规定期限内，内销产品的应纳税额不足以抵减出口货物的进项税额，不足部分按有关税法规定给予退税的，应在实际收到退税款时

借：银行存款

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

(4) 月末转出多交增值税和未交增值税的账务处理。

月度终了,企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。

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【对于当月应交未交的增值税】

借: 应交税费——未交增值税【对于当月多交的增值税】

贷: 应交税费——应交增值税(转出多交增值税)

(5) 交纳增值税的账务处理。

① 交纳当月应交增值税的账务处理

借: 应交税费——应交增值税(已交税金)

贷: 银行存款

② 交纳以前期间未交增值税的账务处理

借: 应交税费——未交增值税

贷: 银行存款

③ 预交增值税的账务处理。

借: 应交税费——预交增值税

贷: 银行存款

月末,企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目,

借: 应交税费——未交增值税

贷: 应交税费——预交增值税

2. 应交消费税的处理

(1) 企业对外销售产品应交的消费税,记入“税金及附加”科目;

(2) 在建工程领用自产产品,应交的消费税计入固定资产成本;

(3) 企业委托加工应税消费品,委托加工的应税消费品收回后直接用于销售的,其消费税计入委托加工应税消费品成本;委托加工收回后用于连续生产应税消费品按规定准予抵扣的,记入“应交税费——应交消费税”科目的借方。

### 考点十三

2017《会计》高频考点:或有事项的确认和计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点:或有事项的确认和计量。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 预计负债的确认和计量
2. 或有资产确认和计量
3. 或有事项会计的具体应用

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】或有事项的确认和计量

(1) 预计负债的确认和计量：

企业因或有事项很可能发生且金额可以可靠计量时可以予以确认，确认的金额应是清偿该债务所需支出的最佳估计数。

(2) 或有资产确认和计量

或有资产，是潜在资产，不符合资产的确认条件，因而不能确认，只有在很可能导致经济利益流入企业时才能在附注中披露。

(3) 或有事项会计的具体应用

- ①未决诉讼或未决仲裁
- ②债务担保
- ③产品质量保证
- ④待执行合同变为亏损合同

考点十四

2017《会计》高频考点：或有事项的应用

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：或有事项的应用。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 未决诉讼的会计处理原则
2. 产品质量保证的处理原则
3. 亏损合同的会计处理原则
4. 重组义务

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。本考点经常与会计差错或日后事项结合出现在主观题中，需要

重点掌握。

【高频考点】或有事项的应用

1. 未决诉讼的会计处理原则

因未决诉讼或未决仲裁形成的现时义务，符合确认条件的应确认为预计负债。相关会计分录为：

借：营业外支出  
    管理费用

贷：预计负债

2. 产品质量保证的处理原则

符合预计负债确认条件的，按照权责发生制原则，在销售成立时确认预计负债。相关的会计分录为：

借：销售费用

贷：预计负债

注意：①如果发现产品质量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；②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；③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。

3. 亏损合同的会计处理原则

待执行合同变为亏损合同的，需要将该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件时，确认为预计负债。

（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；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。

（2）待执行合同变为亏损合同时，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；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。

4. 重组义务



(1) 重组义务的确认条件

下列情况同时存在时，表明企业承担了重组义务（现时义务）：

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

②该重组计划已对外公告。

注：与重组义务直接相关的支出：自愿遣散费、强制遣散费、不再使用厂房的租赁撤销费。

不属于与重组义务直接相关的支出：将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂、剩余职工再培训费、新经理的招聘成本、推广公司新形象的营销成本、对新营销网络的投资、未来可辨认经营损失；特定固定资产的减值损失。

(2) 重组义务的会计处理：企业承担的重组义务满足或有事项确认条件的，应当确认为预计负债；企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。

**考点十五**

2017《会计》高频考点：实收资本（股本）和其他权益工具的核算

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：实收资本（股本）和其他权益工具的核算。

本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第三节所有者权益的内容。

**【内容导航】**

1. 实收资本的确认和计量
2. 实收资本的增减变动
3. 其他权益工具的确认和计量

**【考频分析】**

考频：★★

复习程度：熟悉了解本考点。本考点中其他权益工具的确认和计量属于 2015 年新变动的考点，在学习时需要引起重视。

**【高频考点】实收资本（股本）和其他权益工具的核算**

**1. 实收资本的确认和计量**

实收资本，是投资者投入资本形成法定资本的价值，所有者向企业投入的资本，在一般情况下无需偿还，可以长期周转使用；投资者可以用现金投资，也可以用现金以外的其他有形资产投资，符合国家规定比例的，还可以用无形资产投资。

## 2. 实收资本的增减变动

①实收资本增加的方式：资本公积转增资本、盈余公积转增资本、投资者追加投资等；

②实收资本减少的方式：股东收回投资；回购库存股减资。

## 3. 其他权益工具的确认和计量

企业除发行普通股股票之外，按照金融负债和权益工具的区分原则分类的权益工具应该作为“其他权益工具”进行核算。

项目	会计处理	
发行金融工具归类为权益工具	借：银行存款等 贷：其他权益工具——优先股/永续债等	
发行复合金融工具	借：银行存款 贷：应付债券——优先股/永续债等 其他权益工具——优先股/永续债等	
其他权益工具重分类为金融负债	借：其他权益工具——优先股/永续债等 资本公积——资本溢价(股本溢价)【差额】 贷：应付债券——优先股/永续债等【公允价值】 资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润	
金融负债重分类为其他权益工具	借：应付债券——优先股/永续债等【账面价值】 贷：其他权益工具——优先股/永续债等	
除普通股以外的其他权益工具的回购与注销	回购	借：库存股——其他权益工具 贷：银行存款等
	注销	借：其他权益工具 资本公积——资本溢价/股本溢价【差额】 贷：库存股——其他权益工具 资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润
其他权益工具转股	借：应付债券 其他权益工具 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价/股本溢价 如果转股时账面价值不足转股1股普通股，还需按支付的现金或其他金融资产的金额，贷记“银行存款”科目	

## 考点十六

2017《会计》高频考点：资本公积和其他综合收益的核算

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：资本公积和其他综合收益的核算。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第三节所有者权益的内容。

### 【内容导航】

1. 股本溢价（资本溢价）的核算
2. 其他资本公积的核算内容
3. 其他综合收益的核算

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】资本公积和其他综合收益的核算

1. 股本溢价（资本溢价）的核算

企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本溢价。企业接受投资者投入的资本、可转换公司债券持有人行使转换权利、将债务转为资本等形成的资本公积，借记有关科目，贷记“实收资本”或“股本”、“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目等。与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用，借记“资本公积——股本溢价”等科目，贷记“银行存款”等科目。

2. 其他资本公积的核算内容

①权益结算的股份支付在等待期内确认的成本费用金额；

②权益法核算的长期股权投资中，投资方应享有被投资单位实现的除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动金额的份额。（参照第8章“长期股权投资与企业合并”章节）

3. 其他综合收益的核算

其他综合收益是企业会计准则规定的直接计入当期所有者权益的利得或损失。

①可供出售金融资产公允价值变动形成的利得和损失。

②可供出售外币非货币性项目的汇兑差额形成的利得和损失。

③可供出售金融资产重分类为持有至到期投资形成的利得和损失。

④存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产形成的利得和损失。

⑤权益法核算的长期股权投资，投资方应享有被投资单位实现的其他综合收益的份额。

⑥套期保值（现金流量套期和境外经营净投资套期）形成的利得或损失。

⑦外币报表折算差额

⑧重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动。

此外，与上述事项相关的所得税影响也是计入其他综合收益的。

其中，⑤中，如果是被投资单位实现的不能重分类进损益的其他综合收益，投资方因享有该部分其他综合收益的份额也不能重分类进损益；⑧不能重分类进损益。

考点十七

2017《会计》高频考点：留存收益的核算

我们一起来学习2017《会计》高频考点：留存收益的核算。本考点属于《会计》第十章负债和所有者权益第三节所有者权益的内容。

【内容导航】

1. 盈余公积的核算
2. 未分配利润的核算

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】留存收益的核算

1. 盈余公积的核算

A. 提取盈余公积

借：利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

贷：盈余公积——法定盈余公积

——任意盈余公积

B. 外商投资企业：

按规定从净利润中提取储备基金、企业发展基金时：

借：利润分配——提取储备基金

——提取企业发展基金

贷：盈余公积——储备基金

——企业发展基金

按规定从净利润中提取职工奖励及福利基金时：

借：利润分配——提取职工奖励及福利基金

贷：应付职工薪酬

2. 未分配利润的核算

(1) 未分配利润：未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润，包括期初未分配利润，加上本期实现的净利润，减去提取的各种盈余公积和分配利润后的余额。

(2) 企业弥补亏损的渠道：①用以后年度税前利润弥补。按照现行制度规定。企业发生亏损时，可以用以后五年内实现的税前利润弥补，即税前利润弥补亏损的期间为五年。②用以后年度税后利润弥补。企业发生的亏损经过五年期间未弥补足额的，尚未弥补的亏损应用所得税后的利润弥补。③以盈余公积弥补亏损。企业以提取的盈余公积弥补亏损时，应当由公司董事会提议，并经股东大会批准。

注：以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的账务处理。

## 第十一章 收入、费用和利润

序号	考点	考频
考点一	销售商品收入的确认和计量	★★★
考点二	商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回的处理	★★★
考点三	代销商品和预收款销售商品的处理	★★★★
考点四	分期收款销售商品和附有销售退回条件的销售	★★★★
考点五	售后回购和以旧换新的处理	★★★★
考点六	提供劳务收入的处理	★★
考点七	BOT 业务的处理	★★★
考点八	奖励积分业务的处理	★★★★★
考点九	让渡资产使用权收入	★
考点十	建造合同收入	★★★★★
考点十一	与资产相关的政府补助的会计处理	★★★★
考点十二	与收益相关的政府补助的会计处理	★★★★
考点十三	财政贴息	★★★
考点十四	借款费用开始、暂停及停止资本化时点的确定	★★★
考点十五	利息费用资本化金额的确定	★★★★
考点十六	营业外收入和营业外支出的处理	★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：销售商品收入的确认和计量

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：销售商品收入的确认和计量。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

#### 【内容导航】

1. 销售商品收入的确认条件
2. 销售商品收入的会计处理



【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】销售商品收入的确认和计量

1. 销售商品收入的确认条件

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；收入的金额能够可靠地计量；相关的经济利益很可能流入企业；相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

2. 销售商品收入的会计处理

借：银行存款、应收账款等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本

贷：库存商品

考点二

2017《会计》高频考点：商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回的处理。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

【内容导航】

1. 商业折扣、现金折扣、销售折让的处理

2. 销售退回的处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】商业折扣、现金折扣、销售折让和销售退回的处理

1. 商业折扣、现金折扣、销售折让的处理

商业折扣：按照扣除商业折扣后的金额确认收入

现金折扣：按照扣除现金折扣前的金额确认收入，买方实际享受折扣时，将折扣额计入

## 财务费用

销售折让：①未确认收入的销售折让，同商业折扣；

②非日后事项，冲减退回当期的销售收入；

③日后事项，冲减报告年度的销售收入

### 2. 销售退回的处理

①未确认收入的售出商品发生销售退回的，企业应按已记入“发出商品”科目的商品成本金额，借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目。

②已确认收入的售出商品发生销售退回的，企业一般应在发生时冲减当期销售商品收入，同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财务费用的金额；如该项销售退回允许扣减增值税税额，应同时调整“应交税费—应交增值税（销项税额）”科目的相应金额。

③已确认收入的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的，应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

## 考点三

2017《会计》高频考点：代销商品和预收款销售商品的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：代销商品和预收款销售商品的处理。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容

### 【内容导航】中华会计网校 www.chinaacc.com

#### 1. 代销商品的处理

#### 2. 预收款销售商品的处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

### 【高频考点】代销商品和预收款销售商品的处理

#### 1. 代销商品的处理

①视同买断方式：a. 如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入；b. 如果将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿。

②收取手续费方式。委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，而应在收到受托

方开出的代销清单时确认销售商品收入；受托方应在商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

## 2. 预收款销售商品的处理

是指购买方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项时才交付商品给购货方的销售方式。

企业应在发出商品时确认收入，预收的货款应确认为负债。

分期预收款时：

借：银行存款

贷：预收账款

交付商品时：

借：预收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本

贷：库存商品

## 考点四

2017《会计》高频考点：分期收款销售商品和附有销售退回条件的销售

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：分期收款销售商品和附有销售退回条件的销售。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

1. 分期收款销售商品的处理

2. 附有销售退回条件的销售处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】分期收款销售商品和附有销售退回条件的销售

1. 分期收款销售商品的处理

企业分期收款销售商品（通常为超过 3 年），实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额；应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差

额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项摊余成本和实际利率计算确定的摊销金额，冲减财务费用。

## 2. 附有销售退回条件的销售处理

①在这种销售方式下，企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；②企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

## 考点五

2017《会计》高频考点：售后回购和以旧换新的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：售后回购和以旧换新的处理。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

1. 售后回购的处理

2. 以旧换新的处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】售后回购和以旧换新的处理

1. 售后回购的处理

售后回购是指销售商品的同时，销售方同意日后再将同样的商品按约定的价格买回的销售方式；通常情况下售后回购属于融资交易，所售商品所有权上的主要风险和报酬没有从销售方转移到购货方，因而不应确认销售商品收入，收到的款项应确认为负债；期末，回购价格大于原售价的差额，企业应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。将回购价大于售价的差额按月计提利息。

2. 以旧换新的处理

销售的商品按商品销售的方法确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

## 考点六

2017《会计》高频考点：提供劳务收入的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：提供劳务收入的处理。本考点属于《会计》

第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

【内容导航】

1. 提供劳务交易的结果能够可靠估计的
2. 提供劳务交易的结果不能可靠估计的

【考频分析】

考频：★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】提供劳务收入的处理

1. 提供劳务交易的结果能够可靠估计的：采用完工百分比法确认提供劳务收入

本期确认的收入 = 劳务总收入 × 本期末止（累计）劳务的完工进度 - 以前期间已确认的收入  
本期确认的费用 = 劳务总成本 × 本期末止（累计）劳务的完工进度 - 以前期间已确认的费用

2. 提供劳务交易的结果不能可靠估计的（不能够按照完工百分比法确认收入）

①已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本；②已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

考点七

2017《会计》高频考点：BOT 业务的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：BOT 业务的处理。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

【内容导航】

1. 建造期间的处理
2. 基础设施建成后的处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】BOT 业务的处理

1. 建造期间的处理：项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。



2. 基础设施建成后的处理：项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入和费用。其中，建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并视情况在确认收入的同时：

①合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产：

借：银行存款、应收账款等

贷：工程结算

②合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用，项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产：

借：无形资产

贷：工程结算

注：BOT 业务所建造基础设施不应确认为项目公司的固定资产。

## 考点八

2017《会计》高频考点：奖励积分业务的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：奖励积分业务的处理。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

1. 授予时的处理

2. 兑换时的处理

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】奖励积分业务的处理

1. 授予时的处理

应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的一部分确认为收入，奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分公允价值为单独销售可取得的金额。

2. 兑换时的处理

获得奖励积分的客户满足条件时有权取得授予企业的商品或服务，在客户兑换奖励积分

时，授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入：

收入 = 被兑换用于换取奖励的积分数额 / 预期将兑换用于换取奖励的积分总数 × 递延收益余额

### 考点九

2017《会计》高频考点：让渡资产使用权收入

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：让渡资产使用权收入。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

#### 【内容导航】

1. 让渡资产使用权收入的内容
2. 让渡资产使用权收入的确认条件
3. 让渡资产使用权收入的核算

#### 【考频分析】

考频：★

复习程度：熟悉了解本考点。

#### 【高频考点】让渡资产使用权收入

1. 让渡资产使用权收入的内容

- ①利息收入（金融企业对外贷款形成的利息收入等）；
- ②使用费收入（企业转让资产的使用权形成的使用费收入）。

企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利，也构成让渡资产使用权形成的收入。

- ①相关的经济利益很可能流入企业；
- ②收入的金额能够可靠地计量。

2. 让渡资产使用权收入的确认条件
3. 让渡资产使用权收入的核算

利息收入，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定；使用费收入，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。

①使用费一次支付的，不提供后续服务的，收款时一次确认收入；提供后续服务的，在合同期内分期确认收入（收款时先记入“预收账款”科目）。

②使用费分期支付的，按合同规定的收款时间和金额或合同规定的收费方法计算的金额

分期确认收入。

## 考点十

2017《会计》高频考点：建造合同收入

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：建造合同收入。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

### 【内容导航】

1. 合同收入的确认
2. 合同费用的确认
3. 建造合同的主要账务处理

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

### 【高频考点】建造合同收入

1. 合同收入的确认

包括合同中规定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励等形成的收入；完工结果能够可靠估计的按照完工百分比法确认收入。

2. 合同费用的确认

①建造合同的结果能够可靠地估计的，企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。

②企业在资产负债表日，如果建造合同的结果不能可靠地估计：

A. 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用；

B. 合同成本不能够收回的，应在其发生时立即确认为费用，不确认合同收入。

3. 建造合同的主要账务处理

①确认实际发生的合同成本

借：工程施工——合同成本

贷：原材料等

②确认已结算合同价款：

借：应收账款

贷：工程结算

③确认实收价款：

借：银行存款

贷：应收账款

④确认同收入、成本、毛利——完工百分比法：

借：主营业务成本

工程施工——合同毛利（或贷记，表示损失）

贷：主营业务收入

☆如果建造合同的预计总成本超过合同总收入，则形成合同预计损失，应计提损失准备（针对没有完工的部分）

计提准备的金额 = （成本 - 收入）（1 - 完工进度）

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

⑤工程完工，对冲“工程结算”和“工程施工”账户

借：工程结算

贷：工程施工——合同成本

——合同毛利

☆已提取的损失准备冲减合同费用：

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本

期末将“工程施工”和“工程结算”对冲，“工程施工”的期末借方余额，反映企业尚未完工的建造合同成本和合同毛利。

### 考点十一

2017《会计》高频考点：与资产相关的政府补助的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：与资产相关的政府补助的会计处理。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

#### 【内容导航】

1. 企业收到货币性资产

2. 企业收到长期非货币性资产

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】与资产相关的政府补助的会计处理

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。

1. 企业收到货币性资产

企业通常先收到补助资金在按照政府要求，将补助资金用于购建固定资产和无形资产等长期资产。其会计处理方法有两种可供选择：

(1) 总额法

①企业收到补助资金时

借：银行存款

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

③相关资产在使用寿命结束时和结束前被处置，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资产处置收益，不再予以递延。

借：递延收益

贷：营业外收入

(2) 净额法

①企业收到补助资金时

借：银行存款

贷：递延收益

②将补助冲减相关资产账面价值。

借：固定资产、无形资产

贷：银行存款

同时：

借：递延收益

贷：固定资产、无形资产



企业对某项经济业务，选择总额法或净额法后，应当对该业务一贯的运用该方法，不得随意变更。

## 2. 企业收到长期非货币性资产

政府无偿给予企业长期非货币性资产。如无偿给予的土地使用权和天然起源的森林等。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类似补助进行计量。

(1) 收到非货币性资产时，  
借：相关资产科目

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

对以名义金额计量的政府补助在取得时计入当期损益。

## 考点十二

2017《会计》高频考点：与收益相关的政府补助

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：与收益相关的政府补助。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

【内容导航】

1. 用于弥补以后企业以后期间的相关成本费用或损失的
2. 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的
3. 已计入损益的政府补助需要退回的

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】与收益相关的政府补助

1. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的

(1) 如果收到时，暂时无法确定判断企业能否满足政府补助所附条件。

借：银行存款

贷：其他应付款

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。

借：其他应付款

贷：递延收益

(2) 如果收到时，客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确认为递延收益

借：银行存款

贷：递延收益

并在确认费用和损失期间计入当期损益，或冲减相关成本。

借：递延收益

贷：管理费用或相关资产成本

2. 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

这一类补助，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补偿。或是对企业过去行为的奖励。如果企业已经实际收到补贴资金，应当按照实际收到金额计入当期损益或冲减相关成本。如果会计期末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地获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业。企业应当在这项补贴成为应收款时按照应收的金额予以确认计入当期损益或冲减相关成本。

3. 已计入损益的政府补助需要退回的，应当分别下列情况进行处理：

(1) 初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值；

(2) 存在尚未摊销的递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；

(3) 属于其他情况的直接计入当期损益。

### 考点十三

2017《会计》高频考点：财政贴息

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：财政贴息。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第一节收入的内容。

#### 【内容导航】

1. 财政将贴息资金拨付给贷款银行

2. 财政将贴息资金拨付给受益企业

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

### 【高频考点】财政贴息

财政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势和政策目标，对承贷企业的银行借款利息给与的补助。企业取得政策性优惠，贷款贴息的应区分以下两种情况：

#### 1. 财政将贴息资金拨付给贷款银行

在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下，由贷款银行以政策优惠利率向企业提供贷款。在这种方式下，受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。企业可以选择以下方法之一进行会计处理。

①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。

②以借款的公允价值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，应当一致地运用，不得随意变更。

#### 2. 财政将贴息资金拨付给受益企业

财政将贴息资金拨付给受益企业，企业先按照同类贷款实际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，由于企业先按同类贷款市场利率向银行支付利息，以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值，企业应当将对应的贴现利息冲减相关借款费用。

## 考点十四

2017《会计》高频考点：借款费用开始、暂停及停止资本化时点的确定

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：借款费用开始、暂停及停止资本化时点的确定。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第二节费用的内容。

### 【内容导航】

1. 开始资本化时点的确定
2. 暂停资本化时点的确定
3. 停止资本化时点的确定

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】借款费用开始、暂停及停止资本化时点的确定

1. 开始资本化时点的确定

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即：

①资产支出已经发生（指企业已经发生了支付现金（广义）、转移非现金资产或者承担带息债务形式所发生的支出）

②借款费用已经发生（借入款项，当日开始计息）

③“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”

2. 暂停资本化时点的确定

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。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

②正常中断、非正常中断的判断：

（1）由于发生火灾导致施工中断。	非正常中断
（2）由于资金短缺、资金周转困难导致施工中断。	非正常中断
（3）由于发生重大安全事故导致施工中断。	非正常中断
（4）由于发生劳动纠纷、质量纠纷引起的施工中断。	非正常中断
（5）由于缺乏工程物资导致停工。	非正常中断
（6）由于企业可以预见到的不可抗力的因素（比如：雨季的大雨、北方冬季冰冻、沿海台风等）导致的施工中断。	正常中断

3. 停止资本化时点的确定

购建或者生产符合资本化条件的资产 达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。

借：固定资产

贷：在建工程

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。

考点十五

## 2017《会计》高频考点：利息费用资本化金额的确定

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：利息费用资本化金额的确定。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第二节费用的内容。

### 【内容导航】

#### 1. 专门借款资本化金额的确定

#### 2. 一般借款资本化金额的确定

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】利息费用资本化金额的确定

#### 1. 专门借款资本化金额的确定

为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

#### 2. 一般借款资本化金额的确定

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

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

A. 累计资产支出加权平均数 =  $\Sigma$ （每笔资产支出金额 × 每笔资产在当期所占用的天数 / 当期天数）

B. 所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

## 考点十六

### 2017《会计》高频考点：利润、营业外收入和营业外支出的核算

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：利润、营业外收入和营业外支出的核算。本考点属于《会计》第十一章收入、费用和利润第三节利润的内容。



【内容导航】

1. 利润的构成与核算
2. 营业外收入的处理
3. 营业外支出的处理

【考频分析】

考频：★★ 中华会计网校  
复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】营业外收入和营业外支出的处理

1. 利润的构成与核算

(1) 利润的构成：利润是指企业在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

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 - 财务费用 - 资产减值损失 + 公允价值变动收益（- 公允价值变动损失）+ 投资收益（- 投资损失）

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

(2) 利润的核算：期末（月末），应将各项收入转入“本年利润”的贷方，将有关费用损失转入“本年利润”的借方，“本年利润”的贷方余额为当期实现的净利润，借方余额为当期发生的亏损。年末，将“本年利润”的余额（净利润或净亏损）转入“利润分配”账户。“本年利润”账户年末应无余额。

2. 营业外收入的处理

营业外收入主要包括：非流动资产处置利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

3. 营业外支出的处理

营业外支出主要包括：非流动资产处置损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

第十二章 非货币性资产交换

序号	考点	考频
考点一	非货币性资产交换的认定	★★
考点二	以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理	★★★★
考点三	以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理	★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：非货币性资产交换的认定

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：非货币性资产交换的认定。本考点属于《会计》第十二章非货币性资产交换第一节非货币性资产交换的概念的内容。

#### 【内容导航】

1. 货币性资产和非货币性资产的定义、范围和区别
2. 非货币性资产交换的判断标准

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】非货币性资产交换的认定

1. 货币性资产和非货币性资产的定义、范围和区别

货币性资产：是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。

非货币性资产：是指货币性资产以外的资产。（如交易性金融资产、预付账款、投资性房地产、固定资产、无形资产等）

2. 非货币性资产交换的判断标准

在涉及少量补价的情况下，以补价占整个资产交换金额的比例低于 25%（注意不含 25%）作为参考。如果高于 25%（含 25%），则视为以货币性资产取得非货币性资产，适用收入准则等其他一些准则。

#### ①收到补价的企业

收到的补价 ÷ 换出资产公允价值 < 25%

#### ②支付补价的企业

支付的补价 ÷ （支付的补价 + 换出资产公允价值） < 25%

提示：分子和分母，均不含增值税。

## 考点二

2017《会计》高频考点：以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理。本考点属于《会计》第十二章非货币性资产交换第三节非货币性资产交换的会计处理的内容。

### 【内容导航】

1. 以公允价值计量的会计处理原则
2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

### 【高频考点】以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

1. 以公允价值计量的会计处理原则

条件：非货币性资产交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量。

换入资产成本的确定：

方法一：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 支付的不含税补价（- 收到的不含税补价）  
+ 应支付的相关税费

提醒问题：不含税补价 = 换入与换出资产的不含税公允价值之差

方法二：

换入资产成本 = 换出资产含税公允价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）- 可抵扣的增值税进项税额 + 应支付的相关税费

提醒问题 1：支付或收到的银行存款（含税的补价）= 换入与换出资产的含税公允价值之差

提醒问题 2：如果题目中，没有给对方换出资产的公允价值情况下，则用“方法二”公式计算换入资产成本。

2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理：

①先按照与单项资产类似的处理原则确定换入资产的成本总额；

②然后按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，分别确定各项资产的成本。

### 考点三

2017《会计》高频考点：以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理。本考点属于《会计》第十二章非货币性资产交换第三节非货币性资产交换的会计处理的内容。

#### 【内容导航】

1. 以账面价值计量的会计处理原则
2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

#### 【高频考点】以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

1. 以账面价值计量的会计处理原则

条件：不具有商业实质或换入资产和换出资产的公允价值均不能够可靠计量

换入资产成本=换出资产的账面价值+支付的银行存款（-收到的银行存款）+应支付的相关税费（包含增值税销项税额）-可以抵扣的增值税进项税额

注意：

①此类非货币性资产交换，对换出资产不确认资产的处置损益。

②此类非货币性资产交换中，应支付的相关税费处理方法如下：

a. 增值税进项税额若可抵扣的，则不计入换入资产的成本；增值税的销项税额计入换入资产的成本。

b. 除增值税的销项税额以外的，为换入资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本；为换出资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本。

2. 涉及多项非货币性资产交换的会计处理

①先按照与单项资产类似的处理原则确定换入资产的成本总额；

②然后按照换入各项资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例，分别确定各项资产的成本。

## 第十三章 债务重组

序号	考点	考频
考点一	债务重组的定义与方式	★
考点二	债务重组的会计处理	★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：债务重组的定义和方式

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：债务重组的定义和方式。本考点属于《会计》第十三章债务重组第一节债务重组的定义和重组方式的内容。

#### 【内容导航】

1. 债务重组的定义
2. 债务重组的方式

#### 【考频分析】

考频：★

复习程度：熟悉了解本考点。

#### 【高频考点】债务重组的定义和方式

##### 1. 债务重组的定义

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

提示：

关键把握两点：一是债务人发生财务困难；二是债权人作出让步。

##### 2. 债务重组的方式

以资产清偿债务（包括以现金资产和非现金资产偿还债务）、债务转为资本（债转股）、修改其他债务条件、以上三种方式组合方式的债务重组。

### 考点二

2017《会计》高频考点：债务重组的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：债务重组的会计处理。本考点属于《会计》第十三章债务重组第二节债务重组的会计处理的内容。

#### 【内容导航】



1. 以资产清偿债务
2. 债务转为资本
3. 修改其他债务条件
4. 以上三种方式组合方式的债务重组

【考频分析】

考频：★★★  
复习程度：掌握本考点。

【高频考点】债务重组的定义和方式

1. 以资产清偿债务：

①以现金清偿债务

债务人的会计处理：

借：应付账款（账面余额）

贷：银行存款

营业外收入——债务重组利得

债权人的会计处理：

借：银行存款

坏账准备

营业外支出——债务重组损失（借方差额）

贷：应收账款

资产减值损失（贷方差额）

②以非现金资产清偿债务

债务人：将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入营业外收入；转让的非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益，计入当期损益。

债权人：债务人以非现金资产清偿债务，债权人在债务重组日，按照非现金资产的公允价值作为受让资产的入账价值，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失；重组债权已计提减值准备的，应当先将该差额冲减坏账准备，冲减后，差额在借方计入营业外支出，差额在贷方冲减当期资产减值损失。

2. 债务转为资本

债务人：应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额（或者股权份额）确认为股本（或

者实收资本)，股份（或者股权）的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为股本溢价（或者资本溢价）计入资本公积。将重组债务的账面价值与股权的公允价值之间的差额，计入营业外收入。

债权人：在债务重组日，应将享有股权的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额，应当先将该差额冲减已提取的减值准备，冲减后债权尚有余额的，差额在借方，计入营业外支出；差额在贷方，冲减当期资产减值损失。

### 3. 修改其他债务条件

债务人的会计处理：

借：应付账款

贷：应付账款——债务重组（公允价值）

预计负债（附或有条件）

营业外收入——债务重组利得

或有应付金额没有发生时：

借：预计负债

贷：营业外收入——债务重组利得

债权人的会计处理：

借：应收账款——债务重组（公允价值）

坏账准备

营业外支出——债务重组损失（借方差额）

贷：应收账款

资产减值损失（贷方差额）

或有应收金额实际收到时：

借：银行存款

贷：营业外支出等

### 4. 以上三种方式组合方式的债务重组

①债务人的会计处理：应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按照债务人修改其他债务条件的规定进行会计处理。

②债权人的会计处理：应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享

有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按债权人修改其他债务条件的规定进行会计处理。

## 第十四章 所得税

序号	考点	考频
考点一	资产、负债的计税基础及暂时性差异	★★★
考点二	递延所得税负债及递延所得税资产的确认	★★★★★
考点三	所得税费用的确认	★★★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：资产、负债的计税基础及暂时性差异

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：资产、负债的计税基础及暂时性差异。本考点属于《会计》第十四章所得税第二节资产、负债的计税基础和第三节暂时性差异的内容。

#### 【内容导航】

1. 资产、负债的计税基础
2. 暂时性差异

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】资产、负债的计税基础及暂时性差异

1. 资产、负债的计税基础

①资产的计税基础，是指企业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。

资产的计税基础＝未来期间按照税法规定可以税前扣除的金额

资产负债表日资产的计税基础＝取得成本－以前期间按照税法规定已累计税前扣除的金额

②负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。用公式表示即为：

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

## 2. 暂时性差异

①应纳税暂时性差异（当期不交税，未来多交税）：

a. 资产账面价值大于计税基础

b. 负债账面价值小于计税基础

②可抵扣暂时性差异（当期交税，未来少交税）：

a. 资产账面价值小于计税基础

b. 负债账面价值大于计税基础

特殊情况举例：

内部研究开发形成的无形资产。（“研发支出”科目的核算应重点关注）

会计规定：成本为开发阶段符合资本化条件以后发生的支出，除此之外，研究开发过程中发生的其他支出应予费用化计入损益。

税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的（费用化部分），在按照规定据实扣除的基础上，按研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按无形资产成本的 150% 摊销。

差异：对于形成无形资产的（资本化部分），其计税基础应在会计入账价值的基础上加计 50%，因而会产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异。

注意：对于这类无形资产计税基础与账面价值形成的差异不确认其所得税影响。

原因：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，则按照所得税会计准则的规定，不确认有关暂时性差异的所得税影响。

## 考点二

2017《会计》高频考点：递延所得税负债及递延所得税资产的确认

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：递延所得税负债及递延所得税资产的确认。

本考点属于《会计》第十四章所得税第四节递延所得税资产及负债的确认和计量的内容。

### 【内容导航】

1. 递延所得税负债的确认

2. 递延所得税资产的确认

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】递延所得税负债及递延所得税资产的确认

1. 递延所得税负债的确认：

①递延所得税负债确认的几种情况

a. 除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

b. 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。

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，会计确认为商誉。在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。

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：

一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；

二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

2. 延所得税资产的确认

①递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。

②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。

③对与子公司、联营企业、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：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回；二是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。

④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减，应视同可抵扣暂时性差异处理。



### 考点三

2017《会计》高频考点：所得税费用的确认

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：所得税费用的确认。本考点属于《会计》第十四章所得税第五节所得税费用的确认和计量的内容。

#### 【内容导航】

##### 1. 当期所得税的确认

##### 2. 递延所得税的确认

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】所得税费用的确认

##### 1. 当期所得税的确认

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。

当期所得税（即应交所得税）= 当期应纳税所得额 × 所得税税率

当期所得税不是利润表中的所得税费用，而是当期确认的应交所得税

应纳税所得额 = 会计利润 ± 按照会计准则规定计入利润表但计税时不允许税前扣除的费用 ± (－) 计入利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的金额之间的差额 ± (－) 计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得的收入之间的差额 - 税法规定的不征税收入 + (－) 其他需要调整的因素

##### 2. 递延所得税的确认

递延所得税是指按照所得税准则规定当期应予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。用公式表示即为：

递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

该公式计算结果如果是正数，表示形成递延所得税费用，该公式计算结果如果是负数，表示形成递延所得税收益。

## 第十五章 外币折算

序号	考点	考频
考点一	记账本位币的确定	★
考点二	外币交易的会计处理	★★
考点三	外币财务报表折算	★★

## 考点一

2017《会计》高频考点：记账本位币的确定

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：记账本位币的确定。本考点属于《会计》第十五章外币折算第一节记账本位币的确定的内容。

## 【内容导航】

1. 企业记账本位币的确定
2. 境外经营记账本位币的确定

## 【考频分析】

考频：★

复习程度：熟悉了解本考点。

## 【高频考点】记账本位币的确定

1. 企业记账本位币的确定

企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

①收入。该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。

②支出。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融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

2. 境外经营记账本位币的确定

境外经营有两种含义：一是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；

二是当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，选定的记账本位币与企业的记账本位币不同的，也应当视同境外经营。（判断是否是境外经营不是以位置是否在境外为判断依据）

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

- ①境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；
- ②境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重；
- ③境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回；
- ④境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

## 考点二

2017《会计》高频考点：外币交易的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：外币交易的会计处理。本考点属于《会计》第十五章外币折算第二节外币交易的会计处理的内容。

### 【内容导航】

- 1. 外币交易的初始确认
- 2. 外币交易的期末调整或结算

### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】外币交易的会计处理

- 1. 外币交易的初始确认

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。

- 2. 外币交易的期末调整或结算

- 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。

期末或结算货币性项目时，应以当日即期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末即期汇率而产生的汇率差额计入当期损益。

- ②非货币性项目：

非货币性项目是货币性项目以外的项目，如：存货、预付账款、长期股权投资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产、可供出售金融资产权益性投资等。

A. 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。

B. 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。

C. 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，其差额作为公允价值变动损益，计入当期损益。

D. 对于外币可供出售金融资产而言，若为可供出售货币性项目（债券投资），产生的汇兑损益应计入财务费用；若为可供出售权益工具（股权投资），产生的汇兑损益应计入所有者权益（其他综合收益）。

### 考点三

2017《会计》高频考点：外币财务报表折算

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：外币财务报表折算。本考点属于《会计》第十五章外币折算第三节外币财务报表折算的内容。

#### 【内容导航】

1. 境外经营财务报表的折算方法
2. 特殊项目的处理

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】外币财务报表折算

1. 境外经营财务报表的折算方法

（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，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。

（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或即期汇率的近似汇率折算。

(3) 产生的外币报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中“其他综合收益”项目列示。

## 2. 特殊项目的处理：

①在企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

借：其他综合收益——外币报表折算差额

贷：少数股东权益

②实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理。母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：

A. 实质上构成对子公司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，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益——外币报表折算差额”项目。即，借记或贷记“财务费用——汇兑差额”科目，贷记或借记“外币报表折算差额”；

借：其他综合收益——外币报表折算差额

贷：财务费用（或相反）

B. 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、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销，差额转入“其他综合收益——外币报表折算差额”。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述编制相应的抵销分录。

## 第十六章 租赁

序号	考点	考频
考点一	承租人的会计处理	★★★
考点二	出租人的会计处理	★★★
考点三	售后租回的会计处理	★★★★



## 考点一

2017《会计》高频考点：承租人的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：承租人的会计处理。本考点属于《会计》第十六章租赁第二节承租人的会计处理的内容。

### 【内容导航】

1. 承租人对经营租赁的会计处理

2. 承租人对融资租赁的会计处理

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】承租人的会计处理

1. 承租人对经营租赁的会计处理

租金按直线法确认为费用；如果其他方法更合理，也可以采用其他方法。

提示 1：①出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法进行分摊确认租金费用。

②出租人承担了承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

③承租人承担了出租人某些费用的，不需要扣除，按租金费用总额在租赁期内进行分摊

提示 2：承租人发生的初始直接费用，直接计入当期损益。

提示 3：或有租金在实际发生时计入当期损益。

2. 承租人对融资租赁的会计处理

①承租方融资租赁的初始确认：

借：固定资产（租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者+初始直接费用）

未确认融资费用

贷：长期应付款（最低租赁付款额）

银行存款（初始直接费用）

②未确认融资费用的分摊：

借：财务费用等

贷：未确认融资费用

提示 4：未确认融资费用的分摊率的确定具体分为下列几种情况：

a. 以出租人的租赁内含利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租赁资产入账价值的，应当将租赁内含利率作为未确认融资费用的分摊率。

b. 以合同规定利率为折现率将最低租赁付款额折现，且以该现值作为租赁资产入账价值的，应当将合同规定利率作为未确认融资费用的分摊率。

c. 以银行同期贷款利率为折现率将最低租赁付款额折现，且以该现值作为租赁资产入账价值的，应当将银行同期贷款利率作为未确认融资费用的分摊率。

d. 以租赁资产公允价值为入账价值，应当重新计算分摊率。该分摊率是使最低租赁付款额的现值等于租赁资产公允价值的折现率。

③折旧的计提：

借：管理费用等

贷：累计折旧



中华会计网校  
www.chinaacc.com

## 考点二

2017《会计》高频考点：出租人的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：出租人的会计处理。本考点属于《会计》第十六章租赁第三节出租人的会计处理的内容。

【内容导航】

1. 出租人对经营租赁的会计处理

2. 出租人对融资租赁的会计处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。



中华会计网校  
www.chinaacc.com

【高频考点】出租人的会计处理

1. 出租人对经营租赁的会计处理：

提示 1：①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，按直线法确认租金收入。

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。

③承租人承担了出租人某些费用的，不需要扣除，按租金收入总额在租赁期内进行分摊。

提示 2：出租人发生的初始直接费用计入当期损益，金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益。

提示 3：或有租金在实际发生时计入当期损益

## 2. 出租人对融资租赁的会计处理

### ①出租方——融资租赁的初始确认：

借：长期应收款（最低租赁收款额与初始直接费用之和）

未担保余值

贷：固定资产——融资租赁资产（账面价值）

营业外收入（公允价值与账面价值的差额，或借记营业外支出）

银行存款

未实现融资收益

同时

借：未实现融资收益（初始直接费用）

贷：长期应收款

②未实现融资收益分配的会计处理：在分配未实现融资收益时，出租人应当采用实际利率法计算当期应确认的融资收入。

会计处理为：

a. 出租人每期收到租金时，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。

b. 在未实现融资收益初始确认时对其进行调整，借记“未实现融资收益”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目

c. 分配未实现融资收益时，借记“未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入”科目。

### ③租赁期届满时的会计处理

租赁期届满时，出租人应区别以下情况进行会计处理：

A. 收回租赁资产，通常有可能出现以下四种情况：

情形	处理方法
存在担保余值，不存在未担保余值	出租人收到承租人返还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目

余值	
存在担保余 值，同时存在未担 保余值	出租人收到承租人返还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”、“未担保余值”等科目
存在未担保 余值，不存在担保 余值	出租人收到承租人返还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“未担保余值”科目
担保余值和 未担保余值均不 存在	此时，出租人无需作会计处理，只需作相应的备查登记

B. 优惠续租租赁资产：如果承租人行使优惠续租选择权，则出租人应视同该项租赁一直存在而作出相应的会计处理。比如，继续分配未实现融资收益等；如果租赁期届满时承租人没有续租，承租人向出租人返还租赁资产时，其会计处理同上述收回租赁资产的会计处理。

### 考点三

2017《会计》高频考点：售后租回的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：售后租回的会计处理。本考点属于《会计》第十六章租赁第四节售后租回交易的会计处理的内容。

#### 【内容导航】

1. 售后租回形成融资租赁的会计处理
2. 售后租回形成经营租赁的会计处理

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

#### 【高频考点】售后租回的会计处理

1. 售后租回形成融资租赁的会计处理

卖主（即承租人）应将售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资产账面价值还是售价低于资产账面价值）予以递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。

即：按该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

## 2. 售后租回形成经营租赁的会计处理：

售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别情况处理：

①在有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。

②如果售后租回交易不是按照公允价值达成的：

A. 售价低于公允价值的，有关损益应于当期确认；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期限内。

B. 售价高于公允价值的，其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的使用期限内摊销。

递延收益摊销时，借记或贷记“递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁或经营租赁）”科目，贷记或借记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目。

## 第十七章 财务报告

序号	考点	考频
考点一	资产负债表项目的填列	★★★
考点二	利润表项目的填列	★★★
考点三	现金流量表项目的填列	★★★★
考点四	附注	★★★
考点五	中期财务报告	★★★★
考点六	会计差错更正的处理	★★★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：资产负债表项目的填列

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：资产负债表项目的填列。本考点属于《会计》第十七章财务报告第二节资产负债表的内容。

#### 【内容导航】

1. 资产负债表的概念和结构
2. 资产负债表项目的填列方法



**【考频分析】**

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

**【高频考点】资产负债表项目的填列****1. 资产负债表的概念和结构**

①概念：资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的会计报表。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。（静态的时点报表）

②结构：账户式；左方列示资产，右方列示负债和所有者权益。

**2. 资产负债表项目的填列方法**

①根据总账科目余额填列：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、工程物资、固定资产清理、递延所得税资产、短期借款、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债、应付票据、应付职工薪酬、应交税费、递延所得税负债、预计负债、实收资本、资本公积、盈余公积等项目。

有些项目应根据几个总账科目的期末余额计算填列。如“货币资金”、“其他非流动资产”项目等

②根据有关科目减去其备抵科目余额后的净额填列：可供出售金融资产、投资性房地产、长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产、商誉等

③根据总账科目和明细科目余额分析计算填列：长期借款、长期待摊费用和其他非流动负债项目

④根据有关明细科目余额计算填列。

开发支出：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；

预收款项：根据“应收账款”和“预收账款”所属明细科目贷方余额之和填列；

应付账款：根据“应付账款”和“预付账款”所属明细科目贷方余额之和填列；

未分配利润：根据“利润分配”科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列；

其他如“一年内到期的非流动资产”、“一年内到期的非流动负债”等

⑤综合运用上述填列方法。

存货：根据“原材料”、“库存商品”、“委托加工物资”、“周转材料”、“材料采购”、“在途物资”、“发出商品”、“材料成本差异”等总账科目期末余额的分析汇总数，再减去“存货跌价准备”余额后的净额填列

应收账款：根据“应收账款”和“预收账款”账户所属明细账借方余额之和，减相应“坏账准备”的金额填列

预付款项：根据“应付账款”和“预付账款”账户所属明细账借方余额之和，减相应“坏账准备”的金额填列

## 考点二

### 2017《会计》高频考点：利润表项目的填列

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：利润表项目的填列。本考点属于《会计》第十七章财务报告第三节利润表的内容。

#### 【内容导航】

1. 利润表的定义和结构
2. 利润表项目的填列方法

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。重点关注营业利润的影响科目及相关项目，并掌握基本内容。

#### 【高频考点】利润表项目的填列

1. 利润表的定义和结构

①定义：利润表是反映企业在一定会计期间 经营成果的会计报表。

②结构：有单步式和多步式之分。我国利润表采用多步式。

2. 利润表项目的填列方法：

①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—财务费用—资产减值损失+公允价值变动收益（损失以“—”号填列）+投资收益（损失以“—”号填列）

②利润总额=营业利润（亏损以“—”号填列）+营业外收入—营业外支出

③净利润=利润总额（亏损总额以“—”号填列）—所得税费用

④其他综合收益：分为以后期间能够重分类进损益的其他综合收益以及以后期间不能够重分类进损益的其他综合收益

⑤综合收益总额=净利润+其他综合收益

⑥每股收益：基本每股收益、稀释每股收益

### 考点三

2017《会计》高频考点：现金流量表项目的填列

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：现金流量表项目的填列。本考点属于《会计》第十七章财务报告第四节现金流量表的内容。

#### 【内容导航】

1. 现金流量表的概念、内容和结构

2. 现金流量表的填列方法

#### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

#### 【高频考点】现金流量表项目的填列

1. 现金流量表的概念、内容和结构

①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。（时期报表）

②现金流量表的内容包括：经营活动产生的现金流量、筹资活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和汇率变动对现金及现金等价物的影响。

2. 现金流量表的填列方法

采用直接法对主表各项目进行填列，采用间接法对附表各项目进行填列。

现金流量表补充资料调整的思路：

采用间接法列报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。

经营活动产生的现金流量净额 = 净利润 + 不影响经营活动现金流量但减少净利润的项目 - 不影响经营活动现金流量但增加净利润的项目 + 与净利润无关但增加经营活动现金流量的项目 - 与净利润无关但减少经营活动现金流量的项目

记忆诀窍：对于资产类项目，增就记减；减就记增。

对于负债类项目，增就记增；减就记减。

对于损益类项目，减少利润的就调增，增加利润的就调减。

#### 考点四

2017《会计》高频考点：附注

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：附注。本考点属于《会计》第十七章财务报告第六节财务报表附注披露的内容。

##### 【内容导航】

1. 附注的主要内容
2. 附注中需要注意的其他项目

##### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。本考点内容繁多，对于关联方关系的判断和披露属于客观题的常考内容，在学习时应该予以重视。

##### 【高频考点】附注

1. 附注的主要内容

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。

附注是财务报表的重要组成部分。

2. 附注中需要注意的其他项目

①分部报告：  
重要性标准的判断（10%标准）：

a. 分部收入/所有分部收入总额 $\geq 10\%$

b. 利润（或亏损）的绝对额占所有盈利分部利润合计额或所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10%或以上

c. 分部资产占所有分部资产合计额的 10%或以上

低于 10%重要性标准的选择：

a. 披露该经营分部对会计信息使用者有用的，可以确定为报告分部；

b. 将该经营分部与一个或一个以上类似的、未满足规定条件的其他分部合并为一个报告分部；

c. 不将该分部指定为报告分部且不与其他分部合并的，应在披露分部信息时，将其作为其他项目单独披露

报告分部 75%的标准：确定为报告分部的各个分部的对外交易收入的合计额达到企业

总收入的 75%。如果未达到 75% 标准，则必须增加报告分部的数量，直到达到 75% 。

报告分部的数量：报告分部的数量通常不超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个，企业应当考虑将具有类似经济特征、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。

②关联方关系披露：该企业的母公司；该企业的子公司；与该企业受同一母公司控制的其他企业；对该企业实施共同控制的投资方；对该企业施加重大影响的投资方；该企业的合营企业；该企业的联营企业；该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员；该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员；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等；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。

③金融工具的披露。

## 考点五

2017《会计》高频考点：中期财务报告

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：中期财务报告。本考点属于《会计》第十七章财务报告第七节中期财务报告的内容。

### 【内容导航】

1. 中期财务报告内容
2. 中期财务报告编制要求

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟悉掌握本考点。

### 【高频考点】中期财务报告

1. 中期财务报告至少应当包括以下部分：(1) 资产负债表；(2) 利润表；(3) 现金流量表；(4) 附注。

2. 中期财务报告编制要求：

(1) 中期财务报告编制应遵循与年度财务报告相一致的会计政策，重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，为体现及时性，中期财务报告在很大程度上依赖于估计。

(2) 上年度编报合并财务报表的企业，中期财务报告也应当编制合并财务报表，并且在合并范围、原则和编制方法等方面与上年度合并财务报表保持一致。



(3) 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。企业在中期应当以年初至本中期末作为中期会计计量的期间基础，而不应当以本中期作为会计计量的期间基础。

## 考点六

2017《会计》高频考点：会计差错更正的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：会计差错更正的处理。本考点属于《会计》第十七章财务报告第八节前期差错及其更正的内容。

### 【内容导航】

1. 前期差错概述
2. 前期差错更正的会计处理

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】会计差错更正的处理

1. 前期差错概述

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

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

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

2. 前期差错更正的会计处理

不重要的前期差错，不需要调整财务报表相关项目的期初数，直接调整发现当期的相关项目。

重要的前期差错，采用追溯重述法更正。

- ①本年发现本年的差错，直接调整相应科目，涉及损益的，直接调整相关科目
- ②财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错，按照资产负债表日后事项处理原则处理。

## 第十八章 合并财务报表

序号	考点	考频
考点一	合并范围的确定	★★
考点二	长期股权投资与所有者权益的合并处理	★★★★★
考点三	内部商品交易的合并处理	★★★★
考点四	内部债权债务的合并处理	★★★★
考点五	内部交易固定资产和无形资产的合并处理	★★★★
考点六	购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理	★★★★
考点七	处置对子公司部分股权丧失控制权的处理	★★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：合并范围的确定

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：合并范围的确定。本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第二节合并范围的确定的内容。

#### 【内容导航】

1. 合并范围的确定
2. 控制的判断
3. 合并范围的豁免——投资性主体

#### 【考频分析】

考频：★★

复习程度：了解本考点，熟悉其运用。

#### 【高频考点】合并范围的确定

1. 合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应以控制为基础确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

2. 控制的判断

(1) 控制的二要素：

①因涉入被投资方而享有可变回报。

②拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(2) 在判断控制时，投资方应首先考虑被投资方设立的目的及其设计，以识别：①相关活动；②如何对相关活动进行决策；③哪一方拥有现时能力主导这些活动；④哪一方从这些活动中获得回报。

注：此处内容比较晦涩，建议通读了解基本的概念思路即可。

### 3. 合并范围的豁免——投资性主体

#### (1) 豁免规定

母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体)纳入合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

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

#### (2) 投资性主体的定义

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：

一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金。这是一个投资性主体与其他主体的显著区别。

二是该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报。例如，如果一个基金在募集说明书中说明其投资的目的是为了实现资本增值、一般情况下的投资期限较长、制定了比较清晰的投资退出战略等，则这些描述与投资性主体的经营目的是一致的；反之，如果该基金的经营目的是与被投资方合作开发、生产或者销售某种产品，则其不是投资性主体。

三是该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。对于投资性主体而言，相对于合并子公司财务报表或者按照权益法核算对联营企业或合营企业的投资，公允价值计量所提供的信息更具有相关性。

#### (3) 投资性主体的特征

投资性主体通常应当符合下列四个特征：

一是拥有一个以上投资。投资性主体通常会同时持有多项投资，以分散风险，但通过直接或间接投资于另一持有多项投资的投资性主体的，也可能是投资性主体。

二是拥有一个以上投资者。

三是投资者不是该主体的关联方。

四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。

#### （4）投资性主体的转换

①当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予以合并，其会计处理参照部分处置子公司股权但不丧失控制权的处理原则：终止确认与其他子公司相关资产（包括商誉）及负债的账面价值，以及其他子公司相关少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值，并按照对该子公司的投资在转变日的公允价值确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，同时将对该子公司的投资在转变日的公允价值作为处置价款，其与当日合并财务报表中该子公司净资产（资产、负债及相关商誉之和，扣除少数股东权益）的账面价值之间的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

②当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价，按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理。



#### 考点二

2017《会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：长期股权投资与所有者权益的合并处理。本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第四节长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）和第五节长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）的内容。

#### 【内容导航】

1. 同一控制下企业合并的合并处理
2. 非同一控制下企业合并的合并处理

#### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】长期股权投资与所有者权益的合并处理

1. 同一控制下企业合并的合并处理

(1) 这种情况下，不会产生新的商誉。

借：股本

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

贷：长期股权投资

少数股东权益

(2) 在合并日后，企业编制合并报表时除了需要编制上述分录之外，还需要编制投资收益与利润分配的抵销分录等。

2. 非同一控制下企业合并的合并处理

这种情况下，应该将企业合并成本与应享有子公司可辨认净资产公允价值的份额之间的差额确认为商誉或者负商誉（营业外收入）。

(1) 仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值

借：存货 【评估增值】

固定资产 【评估增值】

递延所得税资产 【评估减值确认的】

贷：应收账款 【评估减值】

递延所得税负债 【评估增值确认的】

资本公积 【差额】

(2) 长期股权投资与所有者权益的抵销分录：

借：股本

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉（或贷方的营业外收入）

贷：长期股权投资



### 少数股东权益

购买日以后的每个资产负债表日，企业编制合并财务报表时，除了上述分录以外，还需要编制以下分录：

(1) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）

①对于应享有子公司当期实现净利润的份额

借：长期股权投资【子公司调整后净利润×母公司持股比例】

贷：投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录。

②对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润

借：投资收益

贷：长期股权投资

【提示】考试的时候建议将分录（1）和分录（2）分开写

③对于子公司其他综合收益变动

借：长期股权投资

贷：其他综合收益

或做相反分录。

④对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动

借：长期股权投资

贷：资本公积

或做相反分录。

(2) 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

年初未分配利润【子公司】

贷：提取盈余公积【子公司本期计提的金额】

向股东分配利润【子公司本期分配的股利】

年末未分配利润【从上笔抵销分录抄过来的金额】

### 考点三

2017《会计》高频考点：内部商品交易的合并处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：内部商品交易的合并处理。本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第六节内部商品交易的合并处理的内容。

【内容导航】

1. 交易当期的处理
2. 连续编制合并报表的处理

【考频分析】中华会计网校

考频：★★★www.chinaacc.com

复习程度：熟练掌握本考点。

【高频考点】内部商品交易的合并处理

1. 交易当期的处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1)抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入(内部销售企业的售价) 贷：营业成本(倒挤) 存货(期末内部购入存货的成本×销售企业的毛利率)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录存货贷方减借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益
(2)抵销存货跌价准备(抵销差额≤内部销售的毛利)	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	
(3)递延所得税的抵销	借：递延所得税资产[(前面抵销分录中的存货项目贷方发生额—借方发生额)×所得税税率] 贷：所得税费用 ◆确认递延所得税时，只需看前面(1)、(2)步所做抵销分录中，“存货”项目(不需考虑其明细项目的差异)账面价值增减变动金额，因抵销分录不影响存货的计税基础，所以“存货”项目账面价值减少金额，就产生了相应的可抵扣暂时性差异，以该差异乘以税率，即为应确认的递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(贷方所得税费用金额×少数股东持股比例)

2. 连续编制合并报表的处理

事 项		会计处理	
		顺流交易	逆流交易
(1)抵销期初结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益		借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ◆这笔分录实际是将上期所做抵销分录中的损益类项目换成“未分配利润——年初”，同时假定上期期末存货已全部售出，因此贷记“营业成本”，截至本期末实际未售出的存货中包含的未实现内部销售损益在下面第(3)步中统一抵销	
(2)抵销本期发生的内部存货销售收入和内部销售成本		借：营业收入(本期销售企业内部销售收入的金额) 贷：营业成本	
(3)抵销期末结存的内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益		借：营业成本 贷：存货	同左，同时增加： 对期初的抵销： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初
(4)抵销根据内部购入存货计提的存货跌价准备	抵销上期内部购入存货多提的存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备(以前多提数) 贷：未分配利润——年初	(以上分录为上年分录金额照抄，同时将“少数股东损益”替换为“未分配利润——年初”)
	抵销本期内部购入存货多提的存货跌价准备	借：存货——存货跌价准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	对本期的抵销： 借：少数股东损益
	抵销本期内部购入存货多冲销的存货跌价准备	借：资产减值损失(内部购入方转回的准备—企业集团应转回的准备) 营业成本(内部购入方结转的准备—企业集团应结转的准备) 贷：存货——存货跌价准备	贷：少数股东权益(左方分录中损益类项目贷方减借方金额之差×少数股东持股比例，若差额为负，则做反向分录)
(5)递延所得税的抵销		借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 ◆这一步是将上期递延所得税资产余额抄下来，相当于递延所得税资产本期期初余额 借：递延所得税资产(前面抵销分录中的存货项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额) 贷：所得税费用 ◆看前面各抵销分录使“存货”项目账面价值增减变动金额，因计税基础不受抵销分录影响，因此该账面价值变动额即本期期末可抵扣暂时性差异余额，以该余额乘以税率，即递延所得税资产期末余额，以期末余额减期初余额，即为本期应确认的递延所得税资产(如为负数，即转回，编制相反分录)	

#### 考点四

2017《会计》高频考点：内部债权债务的合并处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：内部债权债务的合并处理。本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第七节内部债权债务的合并处理的内容。

#### 【内容导航】

##### 1. 应付账款和应收账款的抵销处理

## 2. 持有至到期投资与应付债券的抵销处理

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

### 【高频考点】内部债权债务的合并处理

#### 1. 应付账款和应收账款的抵消处理

##### ①交易发生当期的处理

内部应收账款抵销时

借：应付账款

贷：应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

贷：资产减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

##### ②连续编制合并报表的处理

内部应收账款抵销时

借：应付账款

贷：应收账款

内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

贷：未分配利润——年初

借（或贷）：应收账款——坏账准备

贷（或借）：资产减值损失

内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：未分配利润——期初

所得税费用（或在贷方）

贷：递延所得税资产

#### 2. 持有至到期投资与应付债券的抵销处理

事 项	具体处理	
抵销持有至到期投资和应付债券	借：应付债券(发行方期末数×内部购买比例) 投资收益(借方差额) 贷：持有至到期投资(购买方期末数) 财务费用(贷方差额)	
抵销内部债券的利息收益和利息支出	将持有至到期投资的投资收益与债券的利息支出相抵销(二者孰低)	借：投资收益 贷：财务费用(费用化的利息) 在建工程(资本化的利息)
	抵销以前期间资本化的利息支出	借：未分配利润——年初 贷：在建工程或固定资产(资本化的利息)
抵销内部债券未支付和未收取的利息	借：应付利息 贷：应收利息	

## 考点五

2017《会计》高频考点：内部交易固定资产和无形资产的合并处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：内部交易固定资产和无形资产的合并处理。

本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第八节内部固定资产交易的合并处理和第九节内部无形资产交易的合并处理的内容。

### 【内容导航】

1. 内部固定资产交易的合并处理
2. 内部无形资产交易的合并处理

### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】内部交易固定资产和无形资产的合并处理

1. 内部固定资产交易的合并处理：

①交易发生当期的处理：





抵销事项		会计处理	
		顺流交易	逆流交易
(1)抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	一方销售固定资产给另一方作为固定资产使用	借：营业外收入 贷：固定资产——原价	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益 少数股东权益的金额 = 左方抵销分录中固定资产的贷方金额减去借方金额之差 × 少数股东持股比例
	一方销售存货给另一方作为固定资产使用	借：营业收入(内部销售的售价) 贷：营业成本(内部销售的成本) 固定资产——原价(内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益)	
(2)抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧		借：固定资产——累计折旧(内部交易固定资产当期多计提的折旧) 贷：管理费用等	
(3)抵销当期多计提的减值准备		借：固定资产——固定资产减值准备(内部购入方计提数—企业集团应提数) 贷：资产减值损失	
(4)递延所得税的抵销		借：递延所得税资产[(前面抵销分录中固定资产项目的贷方发生额—借方发生额)×所得税税率] 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益(左方分录贷记所得税费用金额×少数股东持股比例) 贷：少数股东权益

②交易后续期间的处理：

抵销事项		会计处理	
		顺流交易	逆流交易
(1)抵销内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益		借：未分配利润——年初 贷：固定资产——原价(固定资产原价中包含的未实现内部销售损益)	同左，同时增加： 借：少数股东权益(左方分录固定资产贷方金额与借方金额之差×少数股东持股比例) 贷：未分配利润——年初
(2)抵销内部交易固定资产以前期间多计提的折旧、减值准备		借：固定资产——累计折旧/固定资产减值准备 贷：未分配利润——年初	
(3)抵销内部交易固定资产当期多计提的折旧		借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用等	同左，同时增加： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益(左方分录借记固定资产金额×少数股东持股比例)
(4)递延所得税的抵销		借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产(前面抵销分录中的固定资产项目累计增减变动额×所得税税率—期初余额)	同左，同时增加： 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益(左方分录贷方未分配利润——年初金额×少数股东持股比例) 借：少数股东权益(左方借记所得税费用金额×少数股东持股比例) 贷：少数股东损益

③内部交易的固定资产清理、出售期间的抵销处理

事 项	会计处理	
	顺流交易	逆流交易
(1) 期满清理	借：未分配利润——年初(清理当期多提的折旧) 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益
(2) 超期清理	不做抵销分录	同左
(3) 提前清理、出售	借：未分配利润——年初(原价中包含的未实现内部销售损益) 贷：营业外收入(或营业外支出) 借：营业外收入(或营业外支出)(以前期间多计提的折旧) 贷：未分配利润——年初 借：营业外收入(或营业外支出)(清理、出售当期多计提的折旧) 贷：管理费用等 借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初 借：少数股东损益 贷：少数股东权益

## 2. 内部无形资产交易的合并处理

内部无形资产交易的合并处理与内部固定资产交易的合并处理是相同的原则。

### 考点六

2017《会计》高频考点：购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理。本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。

#### 【内容导航】

1. 母公司购买子公司少数股权的处理
2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

#### 【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

#### 【高频考点】购买少数股权和处置部分股权不丧失控制权的处理

1. 母公司购买子公司少数股权的处理

①个别报表：应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，确定长期股权投资的入账价值。即按照实际支付价款或公允价值确认长期股权投资。

②合并报表：母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并资产负债表确认资本公积=支付价款-新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额

注：购买子公司少数股权不属于企业合并。

## 2. 处置对子公司的部分股权不丧失控制权的处理

①个别报表：从母公司个别报表角度，应作为处置长期股权投资的处置，确认处置损益。

②合并报表：母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并资产负债表确认资本公积=处置价款-处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产的份额



### 考点七

中华会计网校  
www.chinaacc.com

## 2017《会计》高频考点：处置子公司部分股权丧失控制权的处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：处置子公司部分股权丧失控制权的处理。本考点属于《会计》第十八章合并财务报表第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理的内容。



中华会计网校  
www.chinaacc.com

### 【内容导航】

1. 一次交易处置子公司
2. 多次交易分步处置子公司

### 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：熟练掌握本考点。

### 【高频考点】处置子公司部分股权丧失控制权的处理

## 1. 一次交易处置子公司

### (1) 个别报表的处理

投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的,在编制个别财务报表时,处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按权益法核算,并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整;处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理,其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

#### ① 处置股权的会计处理

借: 银行存款 【收到的价款】

贷: 长期股权投资 【按照比例冲减账面价值】

投资收益 【差额】

#### ② 处置后剩余股权的会计处理

A. 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理,其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

B. 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按权益法核算,并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。

### (2) 合并报表的处理

① 剩余股权按丧失控制权日的公允价值计量;

② 处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额,计入当期投资收益;

③ 与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转为当期损益;

④ 一揽子交易: 应将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行处理;丧失控制权之前,每一次出让的差额在合并报表中应确认为其他综合收益,在丧失控制权时一并转入当期损益。

## 2. 多次交易分步处置子公司

### (1) 不属于一揽子交易的处理

如果是不属于一揽子交易,应该在丧失对子公司的控制权以前的各项交易中,按照“处置部分股权不丧失控制权的处理”的相关原则进行账务处理。



## (2) 属于一揽子交易的处理

如果是属于一揽子交易的,应该将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行账务处理,其中,对于丧失控制权之前的每一次交易,在个别报表中应该将处置价款与处置部分的账面价值的差额计入其他综合收益;在合并报表中,处置价款与处置投资对应的享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的份额之间的差额,应当计入其他综合收益。在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

## 第十九章 资产负债表日后事项

序号	考点	考频
考点一	资产负债表日后事项的概念	★★★★★
考点二	调整事项的会计处理	★★★★★
考点三	非调整事项的会计处理	★★

### 考点一

2017《会计》高频考点:资产负债表日后事项的概念

我们一起来学习 2017《会计》高频考点:资产负债表日后事项的概念。本考点属于《会计》第十九章资产负债表日后事项第一节资产负债表日后事项概述的内容。

#### 【内容导航】

1. 资产负债表日后事项的定义及涵盖期间
2. 资产负债表日后事项的内容

#### 【考频分析】

考频:★★★★★

复习程度:掌握本考点。调整事项和非调整事项的区分是客观题考查的主要材料之一,需要重点掌握。

#### 【高频考点】资产负债表日后事项的概念

1. 资产负债表日后事项的定义及涵盖期间

(1) 资产负债表日后事项,是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。



①资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。

②财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期，通常是指对财务报告的内容附有法律责任的单位或个人批准财务报告对外公布的日期。

## （2）资产负债表日后事项涵盖的期间

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

## 2. 资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

### （1）调整事项

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。

企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：（1）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；（2）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；（3）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；（4）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

### （2）非调整事项

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：（1）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；（2）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；（3）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；（4）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；（5）资产负债表日后资本公积转增资本；（6）资产负债表日后发生巨额亏损；（7）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

### （3）调整事项与非调整事项的区别

资产负债表日后发生的某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已

经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

## 考点二

2017《会计》高频考点：调整事项的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：调整事项的会计处理。本考点属于《会计》第十九章资产负债表日后事项第二节调整事项的会计处理的内容。

### 【内容导航】

1. 调整事项的定义
2. 调整事项的会计处理

### 【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

### 【高频考点】调整事项的会计处理

1. 调整事项的定义

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

注意：调整事项在资产负债表日已经存在，当时证据不全面，进行了会计处理；但后面提供了新的进一步的证据，变成了确定的事项，需要进一步作账务处理。

2. 调整事项的会计处理

按照权责发生制，日后事项的处理既需要调整报告年度报表相关项目，又需要调整相关账务处理。但报告年度的损益类账户在 12 月 31 日已经结平，所以在日后调整时需要通过“以前年度损益调整”科目来处理。

## 考点三

2017《会计》高频考点：非调整事项的会计处理

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：非调整事项的会计处理。本考点属于《会计》第十九章资产负债表日后事项第三节非调整事项的会计处理的内容。

### 【内容导航】

1. 非调整事项的定义
2. 非调整事项的会计处理

【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】非调整事项的会计处理

1. 非调整事项的定义：资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

非调整事项举例：

- ①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺
- ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化
- ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失
- ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债
- ⑤资产负债表日后资本公积转增资本
- ⑥资产负债表日后发生巨额亏损
- ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司
- ⑧资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润

2. 非调整事项的会计处理

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。

但是，有的非调整事项对财务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将不利于财务报告使用者作出正确估计和决策，因此，应在附注中加以披露。

第二十章 每股收益

序号	考点	考频
考点一	基本每股收益	★★★★
考点二	稀释每股收益	★★★★
考点三	限制性股票等待期内每股收益的计算	★★★

考点一

## 2017《会计》高频考点：基本每股收益

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：基本每股收益。本考点属于《会计》第二十章每股收益第二节基本每股收益的内容。

## 【内容导航】

## 基本每股收益

## 【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

## 【高频考点】基本每股收益

基本每股收益仅考虑当期实际发行在外的普通股股份，而稀释每股收益的计算和列报主要是为了避免每股收益虚增可能带来的信息误导。例如，一家公司发行可转换公司债券融资，就需要考虑可转换公司债券的影响计算和列报稀释每股收益。

## (1) 分子的确

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。

注意：以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。

## (2) 分母的确

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的数量。

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

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

## 考点二

## 2017《会计》高频考点：稀释每股收益

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：稀释每股收益。本考点属于《会计》第二十章每股收益第三节稀释每股收益的内容。

【内容导航】

1. 可转换公司债券对稀释每股收益的影响
2. 认股权证、股份期权对稀释每股收益的影响
3. 企业承诺将回购其股份的合同对稀释每股收益的影响

【考频分析】

考频：★★★★  
复习程度：掌握本考点。

【高频考点】稀释每股收益

1. 可转换公司债券对稀释每股收益的影响

可转换公司债券是指发行公司依法发行、在一定期间内依据约定的条件可以转换成股份的公司债券。

对于可转换公司债券，可以采用假设转换法判断其稀释性，并计算稀释每股收益。

要领：计算增量每股收益。

首先，假设这部分可转换公司债券在当期期初（或发行日）即已转换成普通股，从而一方面增加了发行在外的普通股股数，另一方面节约了公司债券的利息费用，增加了归属于普通股股东的当期净利润。

其次，用增加的净利润除以增加的普通股股数，得出增量股的每股收益，与原来的每股收益比较。如果增量股的每股收益小于原每股收益，则说明该可转换公司债券具有稀释作用，应当计入稀释每股收益。

2. 认股权证、股份期权对稀释每股收益的影响

对于认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整分子净利润金额，只需要按照下列步骤对分母普通股加权平均数进行调整：

（1）假设这些认股权证、股份期权在当期期初（或发行日）已经行权，计算按约定行权价格发行普通股将取得的股款金额。

（2）假设按照当期普通股平均市场价格发行股票，计算需发行多少普通股能够带来上述相同的股款金额。

（3）比较行使股份期权、认股权证将发行的普通股股数与按照平均市场价格发行的普通股股数，差额部分相当于无对价发行的普通股，作为发行在外普通股股数的净增加。

（4）将净增加的普通股股数乘以其假设发行在外的时间权数，据此调整稀释每股收益的分母。



计算公式：

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

其中，普通股平均市场价格的计算，理论上应当包括该普通股每次交易的价格，但实务操作中通常对每周或每月具有代表性的股票交易价格进行简单算术平均即可。

当期发行认股权证或股份期权的，普通股平均市场价格应当自认股权证或股份期权的发行日起计算。

### 3. 企业承诺将回购其股份的合同对稀释每股收益的影响

企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相反，具体步骤为：

(1) 假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股，以募集足够的资金来履行回购合同；合同日晚于期初的，则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股平均市场价格发行足量的普通股。

在该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，每股收益金额不变。

(2) 假设回购合同已于当期期初（或合同日）履行，按照约定的行权价格回购本企业股票。

(3) 比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数，差额部分作为净增加的发行在外普通股股数，再乘以相应的时间权重，据此调整稀释每股收益的计算分母。

计算公式：

增加的普通股股数 = 回购价格 × 承诺回购的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

### 考点三

2017《会计》高频考点：限制性股票等待期内每股收益的计算

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：限制性股票等待期内每股收益的计算。本考点属于《会计》第二十章每股收益第三节稀释每股收益的内容。

#### 【内容导航】

1. 等待期内基本每股收益的计算
2. 等待期内稀释每股收益的计算

**【考频分析】**

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

**【高频考点】限制性股票等待期内每股收益的计算****1. 等待期内基本每股收益的计算**

限制性股票由于未来可能被回购，性质上属于或有可发行股票，因此在计算基本每股收益时不应当包括在内。上市公司在等待期内基本每股收益的计算，应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法：

①现金股利可撤销，等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利；分母不应包含限制性股票的股数。

②现金股利不可撤销的限制性股票，即便未来没有解锁，已分配的现金股利也无需退回，表明在分配利润时这些股票享有了与普通股相同的权利，因此，属于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具。等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润；分母不应包含限制性股票的股数。

**2. 等待期内稀释每股收益的计算**

上市公司在等待期内稀释每股收益的计算，应视解锁条件不同采取不同的方法：

①解锁条件仅为服务期限条件的，公司应假设资产负债表日尚未解锁的限制性股票已于当期期初（或晚于期初的授予日）全部解锁，并参照股份期权的有关规定考虑限制性股票的稀释性。

行权价格低于公司当期普通股平价市场价格时，应当考虑其稀释性，计算稀释每股收益。其中，行权价格为限制性股票的发行价格加上资产负债表日尚未取得的职工服务按《企业会计准则第11号——股份支付》有关规定计算确定的公允价值。锁定期内计算稀释每股收益时，分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。

行权价格 = 限制性股票的发行价格 + 资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值

稀释每股收益 = 当期净利润 ÷ (普通股加权平均数 + 调整增加的普通股加权平均数)

= 当期净利润 ÷ [普通股加权平均数 + (限制性股票股数 - 行权价格 × 限制性股票股数 ÷ 当期普通股平均市场价格) ×]

\*表示限制性股票若为当期发行的，则还需考虑时间权数计算加权平均数

②解锁条件包含业绩条件的，公司应假设资产负债表日即为解锁日并据以判断资产负债

表日的实际业绩情况是否满足解锁要求的业绩条件。若满足业绩条件的，应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益；若不满足业绩条件的，计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。



## 第二十一章 公允价值计量

序号	考点	考频
考点一	公允价值的相关概念	★
考点二	公允价值计量要求	★★★

### 考点一

2017《会计》高频考点：公允价值的相关概念

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：公允价值的相关概念。本考点属于《会计》第二十一章公允价值计量第一节公允价值概述的内容。

#### 【内容导航】

1. 公允价值的概念
2. 主要市场或最有利市场
3. 市场参与者

#### 【考频分析】

考频：★

复习程度：熟悉了解本考点。

#### 【高频考点】公允价值的相关概念

1. 公允价值的概念

①公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

②计量单元，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量，取决于该资产或负债的计量单元。

③企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或转移负债的交易，是当前事项情况下的有序交易。当存在下列情况时，相关资产或负债的交易活动通常不应作为有序交易：

a. 在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动；

b. 在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易；

c. 资产出售方或负债转移方处于或者接近于破产或托管状态，即资产出售方或负债转移方已陷入财务困境；

d. 资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫出售；

e. 与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价格是一个异常值。

## 2. 主要市场或最有利市场

项目	概念	识别及应用
主要市场	是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场	(1)通常情况下，企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场(或最有利市场)；(2)企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值；(3)不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值
最有利市场	是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场	
交易费用	是指在相关资产或负债的主要市场(或最有利市场)中，发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用	交易费用直接由交易引起，并且是企业进行交易所必需的，企业应当根据其他相关会计准则对交易费用进行会计处理。交易费用不包括运输费用
运输费用	是指将资产从当前位置运抵主要市场(或最有利市场)发生的费用	企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场(或最有利市场)的运输费用调整主要市场(或最有利市场)的价格

## 3. 市场参与者

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易，采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

### 考点二

2017《会计》高频考点：公允价值计量要求

我们一起来学习 2017《会计》高频考点：公允价值计量要求。本考点属于《会计》第二十一章公允价值计量第二节公允价值计量要求的内容。

#### 【内容导航】

#### 1. 公允价值初始计量



2. 估值技术

3. 输入值

4. 公允价值层次

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】公允价值计量

1. 公允价值初始计量

相关资产或负债在初始确认时的公允价值通常与其交易价格相等，但在下列情况中两者可能不相等：

(1) 交易发生在关联方之间。但企业有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外。

(2) 交易是被迫的。

(3) 交易价格所代表的计量单元与按照公允价值计量准则确定的计量单元不同。

(4) 交易市场不是相关资产或负债的主要市场(或最有利市场)。

其他相关会计准则要求或者允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，且其交易价格与公允价值不相等的，企业应当将相关利得或损失计入当期损益，但其他相关会计准则另有规定的除外。

提示：通常是结合第一章总论中的“会计计量属性”的“公允价值”计量属性进行考查。

2. 估值技术

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。企业不考虑优先使用何种估值技术，除非在活跃市场上存在相同资产或负债的公开报价。

(1) 市场法

市场法，是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。企业在使用市场法时，应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。企业在应用市场法时，除直接使用相同或类似资产或负债的公开报价外，还可以使用市场乘数法等估值方法。

(2) 收益法

收益法，是将未来金额转换成单一现值的估值技术。企业使用的收益法包括现金流量折现法、期权定价模型等估值方法。



#### A. 现金流量折现法

a. 传统法。传统法是使用在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的折现率的一种折现方法。

b. 期望现金流量法。是使用风险调整的期望现金流量和无风险利率，或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率的一种折现方法。

企业在应用期望现金流量法时，有两种方法调整相关资产或负债期望现金流量的风险溢价：

a. 企业从以概率为权重计算的期望现金流量中扣除风险溢价，得到确定等值现金流量，并按照无风险利率对确定等值现金流量折现，从而估计出相关资产或负债的公允价值。

b. 企业在无风险利率之上增加风险溢价，得到期望回报率，并使用该期望回报率对以概率为权重计算的现金流量进行折现，从而估计出相关资产或负债的公允价值。

#### B. 期权定价模型

企业可以使用布莱克—斯科尔斯模型、二叉树模型、蒙特卡洛模拟法等期权定价模型估计期权的公允价值。

#### (3) 成本法

成本法，是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术，通常是指现行重置成本法。

#### 3. 输入值

输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。企业在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

##### (1) 公允价值计量中相关的溢价和折价

估值技术计量公允价值时，企业应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中会考虑的，且与该资产或负债特征相一致的输入值。

##### (2) 以出价和要价为基础的输入值

当相关资产或负债具有出价和要价时，企业可以使用出价要价价差中在当前市场情况下最能代表该资产或负债公允价值的价格计量该资产或负债。出价是经纪人或做市商购买一项资产或处置一项负债所愿意支付的价格，要价是经纪人或做市商出售一项资产或承担一项负债所愿意收取的价格。

#### 4. 公允价值层次

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

(2) 第一层次输入值是企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价，第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。例如交易性金融资产中同种股票，采用收盘价计量。第二层次次之，第三层次最次。输入值的来源决定了公允价值的层次。在一般情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量。

