

注册会计师
会计
冲刺班
授课教师：庄欣

第十一章 借款费用

一、借款费用资本化期间的确定（关注开始和暂停）

开始 时点	1.资产支出已经发生（支付现金、转移非现金资产、承担带息债务）。 2.借款费用已经发生。 3.为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建生产活动已经开始。
暂停	非正常中断且中断时间连续超过 3 个月。 【提示】企业可预见到的不可抗力的因素导致的施工中断，属于正常中断。 劳动纠纷、质量纠纷引起的施工中断、发生重大安全事故导致施工中断属于非正常中断。

二、借款费用资本化金额的计量

	专门借款	一般借款
资本化 利息费用	资本化利息费用金额=资本化期间专门借款本金发生的利息金额-资本化期间闲置资金的投资收益或利息收入 (与专门借款的具体支出数无关，资本化期间发生的全部利息费用均资本化) 借：在建工程 应收利息 贷：应付利息	资本化利息费用金额=累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数×一般借款资本化率 借：在建工程 贷：应付利息
费用化 利息费用	费用化利息费用金额=费用化期间专门借款本金发生的利息金额-费用化期间闲置资金的投资收益或利息收入	费用化利息费用金额=一般借款利息总额 - 一般借款资本化利息费用 - 一般借款闲置资金的投资收益或利息收入 (闲置资金收益全部冲减费用化利息费用金额)

三、外币借款

外币专门借款	外币一般借款
资本化期间内，外币专门借款本金及其利息	除外币专门借款外的其他外币借款本金及其

的汇兑差额，应当资本化，计入符合资产化条件的资产成本。	利息的汇兑差额，应当作为财务费用，计入当期损益。
-----------------------------	--------------------------

第十二章 股份支付

一、股份支付的一般会计核算

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
1.授予日	1.授予日
(1) 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】	(1) 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】
(2) 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不作会计处理。	(2) 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不作会计处理。

续表

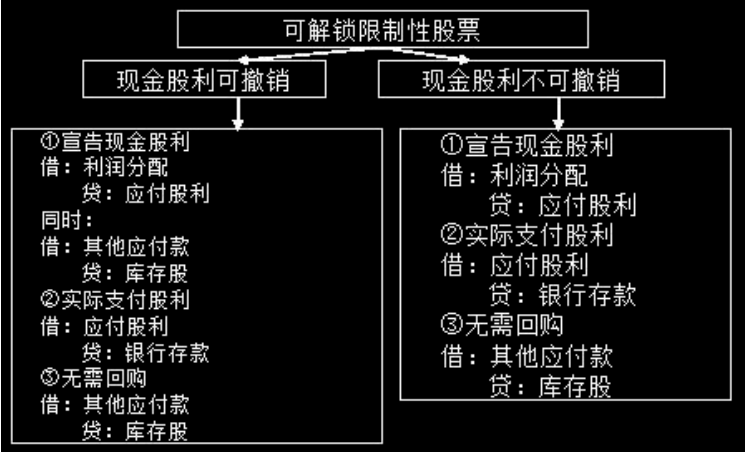
2.在等待期内的每个资产负债表日	2.在等待期内的每个资产负债表日
借：管理费用等 贷：资本公积—其他资本公积 【按授予日公允价值为基础计量】	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 【按每个资产负债表日公允价值为基础计量】
3.可行权日之后	3.可行权日之后
对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。	对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬 【按资产负债表日公允价值为基础计量】

续表

4.行权日	4.行权日
借：银行存款 资本公积—其他资本公积 贷：股本	借：应付职工薪酬 贷：银行存款

资本公积—股本溢价	
5.回购股份进行职工期权激励	——

二、授予限制性股票的股权激励计划的会计处理



续表



三、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

1. 结算企业以本身权益工具结算，甲公司是接受服务企业乙公司的投资者。

甲公司	乙公司
借：长期股权投资 贷：资本公积	借：管理费用 贷：资本公积—其他资本公积
合并报表抵销分录： 借：资本公积 贷：长期股权投资	

2. 结算企业甲公司以现金结算，甲公司是接受服务企业乙的投资者。

甲公司	乙公司
借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	借：管理费用 贷：资本公积
甲公司抵销分录： 借：资本公积 管理费用 贷：长期股权投资	

3. 结算企业甲公司以其他企业股份结算，甲公司是接受服务企业乙的投资者。

甲公司	乙公司
借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	借：管理费用 贷：资本公积
甲公司抵销分录： 借：资本公积 管理费用 贷：长期股权投资	

4. 结算企业乙公司以其他企业股份结算，甲公司是接受服务企业乙的投资者。

甲公司	乙公司
	借：管理费用 贷：应付职工薪酬

第十三章 或有事项

一、预计负债的确认

同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；该义务的金额能够可靠地计量。

二、预计负债的计量

确认	与或有事项有关的义务应当在同时满足三个条件时予以确认。	
计量	最佳估计数	1. 支出存在一个连续范围，且各种结果发生的可能性相同。 2. 支出不存在一个连续范围或虽存在一个连续范围，但是，该范围内各种结果发生的可能性不同，看涉及的项目数。
	第三方补偿	只有在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过预计负债的账面价值，不能作为预计负债金额的扣减。

	其他的因素	应综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。
复核	有证据表明账面价值不能真实反映当前最佳估计数，应进行调整。	

三、未决诉讼或未决仲裁

相关预计负债	与当期实际发生的诉讼损失金额之间差额的处理
前期已合理计提	直接计入或冲减当期营业外支出
前期未合理计提	按照重大差错更正的方法进行会计处理
前期无法合理预计，未计提。	在该损失实际发生的当期，直接计入营业外支出。
资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼	按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理

四、产品质量保证

借：预计负债——产品质量保证

贷：应付职工薪酬

借：销售费用

贷：预计负债——产品质量保证

【提示】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；已对其确认预计负债的产品，若企业不再生产了，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。

五、待执行合同变为亏损合同

1. 金额的确定

预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者。

2. 科目的确定

(1) 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，此时，企业通常不需要确认预计负债；再将预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。

(2) 合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认预计负债。

六、重组义务的有关支出

支出项目	包括	确认预计负债	会计处理
自愿遣散	√	√	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
强制遣散	√	√	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
不再使用厂房的租赁撤销费	√	√	借：管理费用 贷：预计负债

【提示】或有事项有关的会计科目：

赔偿支出：计入营业外支出

诉讼费：计入管理费用

产品质量保证：计入销售费用

弃置费用现值：计入固定资产

摊销弃置费用与弃置费用现值的差额：财务费用

第十四章 金融工具

一、金融资产的分类

企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为三类：

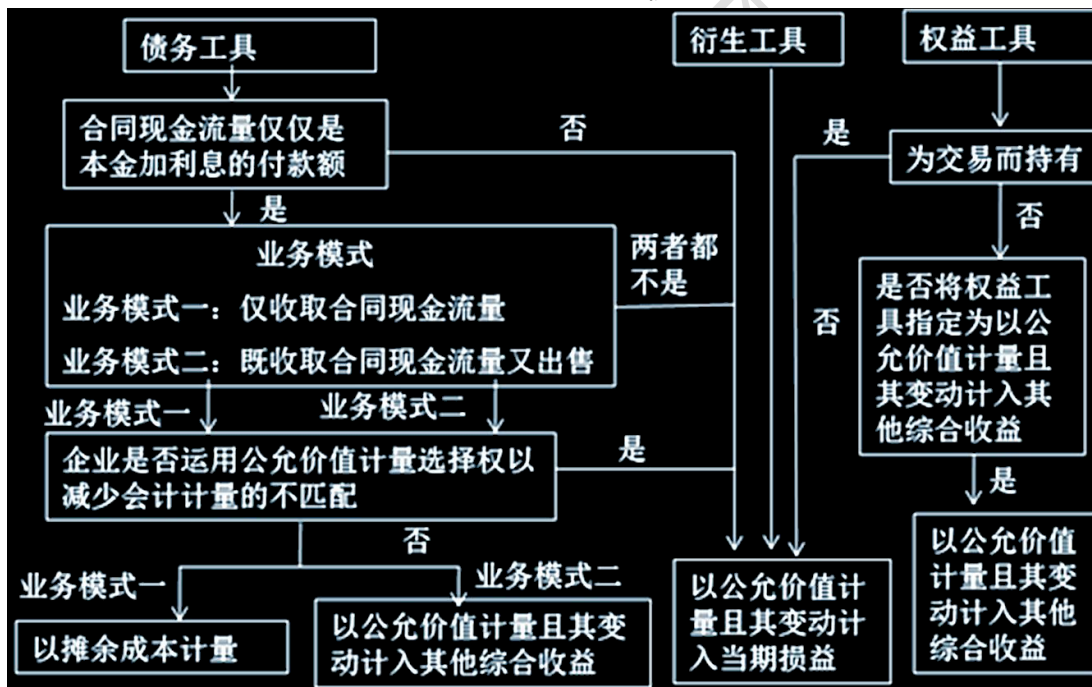
- (1) 以摊余成本计量的金融资产；
- (2) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；
- (3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

类别	划分标准
(1) 以摊余成本计量的金融资产	业务模式是以收取合同现金流量为目标，且在特定日期产生的现金利率，仅为本金+利息。 科目：银行存款、贷款、应收账款、债权投资等核算此类金融资产。
(2) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	一般情形：现金流量仅为本金+利息，但业务模式既以收取合同现金流量为目标，又以出售为目标。

	<p>特殊（直接指定）：现金流量并非本金+利息，但业务模式为长期持有、获取稳定分红、不关心价格的波动对损益的影响，可以直接指定为这类。</p> <p>科目：其他债权投资、其他权益工具投资（非交易性权益工具投资）等。</p>
(3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	<p>一般：前两类之外的。</p> <p>特殊（直接指定）：若能消除或显著减少会计错配，企业可以在初始确认时直接指定为该类。</p> <p>科目：交易性金融资产。</p>

【提示 1】当金融资产属于衍生工具（符合财务担保合同定义的衍生工具和被指定为有效套期工具的衍生工具除外）时，一般划分为第三类。

【提示 2】在非同一控制下企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，只能划分为第三类。



二、重分类

企业改变其管理金融资产的业务模式时，应当按照规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。企业对所有金融负债均不得进行重分类。金融资产（即非衍生债权资产）可以在以摊余成本计量、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益和以公允价值计量且其变动计入当期

损益之间进行重分类。企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日（首个报告期间的第一天）起采用未来适用法进行相关会计处理。

重分类的会计处理总结

<div>转入</div> <div>转出</div>	第一类	第二类	第三类
第一类	——	应当按照金融资产在重分类日公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额，计入其他综合收益。	应当按照金融资产在重分类日公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额，计入当期损益。
第二类	将之前计入其他综合收益的累计的利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直是以摊余成本计量。	——	继续以公允价值计量。将之前计入其他综合收益的累计的利得或损失计入当期损益
第三类	以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额	继续以公允价值计量该金融资产	——

各类金融工具核算总结

	第一类	第二类（债务工具）	第二类（权益工具）	第三类
初始计量	公允价值	公允价值	公允价值	公允价值
后续计量	摊余成本	公允价值	公允价值	公允价值
公允价值变动	——	其他综合收益	其他综合收益	公允价值变动损益
利息/股利	当期损益			
减值	借：信用减值损失	借：信用减值损失	无	无

	贷：债权 投资 减值准备	贷：其他 综合 收益		
汇兑损益	当期损益	当期损益	其他综合收益	当期损益
处置差额	当期损益	当期损益	留存收益	当期损益
处置时结转	——	其他综合收益 转为投资收益	其他综合收益 转为留存收益	

三、会计核算

1、以摊余成本计量的金融资产的核算

(1) 债权投资的初始计量

借：债权投资——成本（面值）

——利息调整（差额，也可能在贷方）

应收利息（实际支付的款项中包含的利息）

贷：银行存款等

(2) 债权投资的后续计量

借：应收利息（分期付息债券按票面利率计算的利息）

债权投资——应计利息（到期一次还本付息债券按票面利率计算的利息）

贷：投资收益（债权投资期初账面余额或期初摊余成本乘以实际利率或经信用调整的实际利率计算确定的利息收入）

债权投资——利息调整（差额，利息调整摊销额，也可能在借方）

(3) 出售债权投资

借：银行存款等

债权投资损失准备

贷：债权投资（成本、利息调整、应计利息）

投资收益（差额，也可能在借方）

2、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

核算科目：交易性金融资产

(1) 企业取得交易性金融资产

借：交易性金融资产——成本（公允价值）

投资收益（发生的交易费用）

应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

应收利息（已到付息期但尚未领取的利息）

贷：银行存款等

(2) 持有期间的股利或利息

借：应收股利（被投资单位宣告发放的现金股利×投资持股比例）

应收利息（资产负债表日计算的应收利息）

贷：投资收益

(3) 资产负债表日公允价值变动

①公允价值上升

借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

②公允价值下降

借：公允价值变动损益

贷：交易性金融资产——公允价值变动

(4) 出售交易性金融资产

借：银行存款（出售净价，即价款扣除手续费）

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动（或借方）

投资收益（差额，也可能在借方）

【提示】交易性金融资产从取得到出售会影响到投资收益的时点：

①取得时支付的交易费用；

②持有期间确认的现金股利或利息收入；

③出售时确认的投资收益。

3、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的核算

A、债务工具—核算科目：其他债权投资

(1) 企业取得金融资产

借：其他债权投资——成本（面值）

——利息调整（差额，也可能在贷方）

应收利息（已到付息期但尚未领取的利息）

贷：银行存款等

【注意】若购买的债券为到期一次还本付息债券，则购买价款中包含的利息，记入“其他债权投资——应计利息”科目。

(2) 资产负债表日计算利息

借：应收利息（分期付息债券按票面利率计算的利息）

其他债权投资——应计利息（到期时一次还本付息债券按票面利率计算的利息）

贷：投资收益（其他债权投资的期初账面余额或摊余成本乘以实际利率计算确定的利息收入）

其他债权投资——利息调整（差额，也可能在借方）

(3) 资产负债表日公允价值正常变动

①公允价值上升

借：其他债权投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

②公允价值下降

借：其他综合收益

贷：其他债权投资——公允价值变动

(4) 出售其他债权投资

借：银行存款等

贷：其他债权投资（账面价值）

投资收益（差额，也可能在借方）

同时：

借：其他综合收益

贷：投资收益 或相反分录。

B、权益工具——核算科目：其他权益工具投资

(1) 企业取得金融资产

借：其他权益工具投资——成本（公允价值与交易费用之和）

应收股利（已宣告但尚未发放的现金股利）

贷：银行存款等

(2) 资产负债表日公允价值正常变动

①公允价值上升

借：其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益

②公允价值下降

借：其他综合收益

贷：其他权益工具投资——公允价值变动

(3) 持有期间被投资单位宣告发放现金股利

借：应收股利

贷：投资收益

(4) 出售其他权益工具投资

借：银行存款等

贷：其他权益工具投资（账面价值）

盈余公积

利润分配——未分配利润（差额计入留存收益，也可能在借方）

同时：

借：其他综合收益

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润 或相反分录

四、金融负债的计量

1、初始计量

以公允价值计量且变动计入当期损益的金融负债（交易性金融负债）	按公允价值作初始确认金额；相关交易费用计入当期损益（投资收益）
其他类别的金融负债	按公允价值+相关交易费用作为初始确认金额

2、后续计量

对于按照公允价值进行后续计量的金融负债	其公允价值变动形成利得或损失，除与套期会计有关外，应当计入当期损益。
以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债	所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

五、金融资产减值

企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加,分情况处理:

- 1、若未显著增加,应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额计量其损失准备;
- 2、若显著增加,应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备;由此形成的损失准备的增加或转回,应当计入当期损益。

会计处理:

1、对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产。	企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。	
	每个资产负债表日应当将整个存续期内预期信用损失的变动金额作为减值损失或利得,计入当期损益。	【提示】减值损失确认为当期损益。
	即使该资产负债表日确认的整个存续期内预期信用损失小于初始确认时估计现金流量所反映的预期信用损失的金额,企业也应当将信用期损失的变动确认为减值利得。	【提示】计提减值后可以转回。

续上表

2、企业在前一会计期间已经按照相当于金融工具整个存续期内预期信用损失的金额确认了损失准备,但是在当期报表日,该金融工具已经不再属于自初始确认后信用风险显著增加的情形的,企业应当在当期资产负债表日按照相当于未来 12 月内预期信用损失的金额计量该金融工具的损失准备,转回金额作为减值利得计入当期损益。	【提示】转回金额作为减值利得计入当期损益。
---	-----------------------

续上表

3、对于分类为第二类金融工具。	企业应当在其他综合收益中确认其损失准备,并将损失或利得计入当期损益。 【提示】减值损失或利得不影	【提示】计提减值损失,计入当期损益,可以转回。
-----------------	---	-------------------------

	响该金融资产在资产负债表 中列报的账面价值。	
对于债权投资, 计提减值损失。 借: 信用减值损失 贷: 债权投资减值准备		对于其他债权投资, 计提减值 损失。 借: 信用减值损失 贷: 其他综合收益— 信用减值准备

六、金融资产转移的确认

情形		确认结果
已转移金融资产所有权上 几乎所有的风险和报酬		终止确认该金融资产 (确认新资产/负债)
既没有转移也没有保留金融 资产所有权上几乎所有的风 险和报酬。	放弃了对金融资产的控制	按照继续涉入所转移金融资 产的程度确认有关资产和负 债及任何保留权益。
	未放弃对金融资产的控制	
保留了金融资产所有权上几 乎所有的风险和报酬。		继续确认该金融资产, 并将收到的对价确认为金融负债。

七、套期会计

1、【总结】

被套期项目	公允价值套期	现金流量套期
已确认的资产或负债	√	√
尚未确认的确定承诺	√	
极可能发生的预期交易		√
确认承诺的外汇风险	√	√

2、套期同时满足下列条件的, 企业应当认定套期关系符合套期有效性要求:

- (1) 被套期项目和套期工具之间存在经济关系。
- (2) 被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中, 信用风险的影响不占主导地位。
- (3) 套期关系的套期比率, 应当等于企业实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比, 但不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡, 这种失衡会导致套期无效, 并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。

3、公允价值套期会计处理

套期工具	套期工具产生的利得或损失计入当期损益
	如果套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益投资进行套期的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益(权益投资)，套期工具产生的利得或损失计入其他综合收益。
被套期项目	被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。

续上表

被套期项目	会计处理
1、分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产(债权投资)。	(1) 其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益； (2) 已经按照公允价值计量，不需调整。
2、选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益投资。	(1) 其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收益； (2) 已经按照公允价值计量，不需调整。

续上表

被套期项目	会计处理	
3、尚未确认的确定承诺	在套期关系指定后	因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关利得或损失应当计入各相关期间损益。
	当履行确定承诺而取得资产或承担负债时	应当调整各相关资产或负债的初始确认金额以包括已确认的被套期项目公允价值累计变动额。

4、现金流量套期—境外经营净投资套期类似于现金流量套期

套期工具产生的利得或损失	有效套期部分	作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。 【提示】每期计入其他综合收益的现金流量套期储备应当为当期现金流量套期储备的变动额。
	无效套期部分	扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失，应当计入当期损益。

现金流量套期储备的金额处理：

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

第十五章 所有者权益

一、实收资本

实收资本增加		实收资本减少(回购本企业股票减资)
1、股份有限公司发行股票股利： 借：利润分配—转作股本的股利 贷：股本	2、以权益结算的股份支付的行权 借：资本公积—其他资本公积 贷：实收资本(或股本) 资本公积—资本溢价(或股本溢价)	(1) 回购本公司股票时 借：库存股(实际支付的金额) 贷：银行存款 (2) 注销库存股时 借：股本(注销股票的面值总额) 资本公积—股本溢价(差额先冲股本溢价) 盈余公积/利润分配—未分配利润(不足部分) 贷：库存股(注销库存股的账面余额) 回购价格低于回购股票的面值总额时： 借：股本(注销股票的面值总额) 贷：库存股(注销库存股

		的账面余额) 资本公积—股本溢 价(差额)
--	--	-----------------------------

二、其他权益工具处理原则

对于归类为**权益工具**的金融工具，其**利息支出或股利分配**都应当作为发行企业的**利润分配**，其回购、注销等作为权益的变动处理；对于归类为**金融负债**的金融工具，其**利息支出或股利分配原则上按照借款费用**进行处理，其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。

企业（发行方）发行金融工具，其发生的手续费、佣金等交易费用，如分类为债务工具且以摊余成本计量的，应当计入所发行工具的初始计量金额；如分类为权益工具的，应当从权益（其他权益工具）中扣除。

三、资本公积—其他资本公积

以权益结算的股份支付/采用权益法核算的长期股权投资：被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动，投资方按持股比例计算应享有的份额/处置采用权益法核算的长期股权投资时。

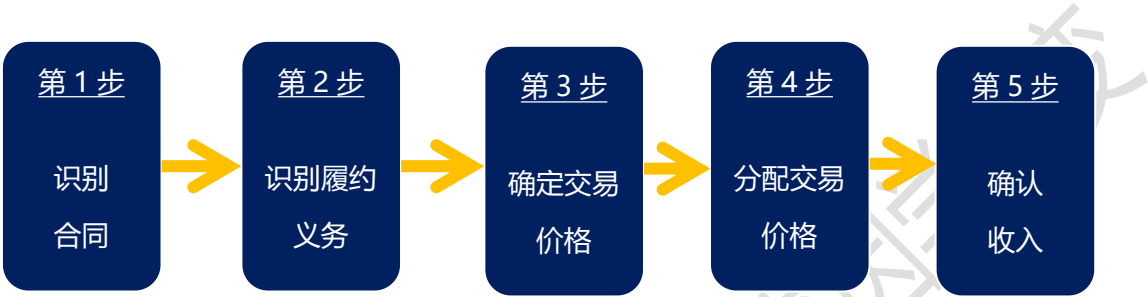
四、其他综合收益

（一）以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目	（二）以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目
1.重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动； 2.按照权益法核算因被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产变动导致的权益变动，投资企业按持股比例计算确认的该部分其他综合收益项目； 3.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（权益工具）公允价值变动及外汇利得和损失。	1.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）产生的其他综合收益。 2.按照金融工具准则规定，对金融资产重分类按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分。 3.采用权益法核算的长期股权投资。 4.存货或自用房地产转换为投资性房地产。（转换日公允价值高于账面价值） 【提示】 处置该项投资性房地产时，因转换计入其他综合收益的金额应转入当期其他业务成本。 5. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分，直接确认为其他综合收

	益。 6.外币财务报表折算差额。
--	---------------------

第十六章 收入、费用和利润

一、收入的确认和计量



【提示 1】第 1、2、5 步为收入的确认；第 3、4 步为收入的计量。

【提示 2】企业与客户的合同同时满足下列条件的，企业应当在客户取得控制权时确认收入：

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

【提示 3】企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品的控制权【三要素：能力、主导该商品的使用、能够获得几乎全部的经济利益】时确认收入。

二、合同变更

合同变更情形	合同变更的具体内容	合同变更的会计处理
合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形	合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款,且新增合同价款反映了新增商品单独售价的。	将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理。
合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理	合同变更不属于上述（1）规定的情形,且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品可明确区分的。	原合同终止,将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。 新合同的交易价格=原合同交易价格中未确认为收入部

		分+合同变更中客户已承诺的对价金额。
合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理	合同变更不属于上述（1）规定的情形,且在合同变更日已转让的商品与未转让商品之间不可明确区分的。	将该合同变更部分作为原合同的组成部分,在合同变更日重新计算履约进度,并调整当期收入和相应成本。

三、基本会计处理

（一）主营业务收入

1.提供重大融资利益的

（1）企业为客户提供重大融资利益的

借：长期应收款【应按照应收合同价款】

贷：主营业务收入【客户在取得商品控制权时的现销价格】

未实现融资收益

（2）客户为企业提供重大融资利益的

借：银行存款【已收合同价款】

未确认融资费用【按其差额】

贷：合同负债【取得商品控制权时即现销价格】

2.企业收到的对价为非现金资产

借：库存商品、固定资产、无形资产【该非现金资产在合同开始日的公允价值】

贷：主营业务收入

（二）主营业务成本

借：主营业务成本

贷：库存商品、合同履约成本

（三）合同履约成本

1.企业发生上述合同履约成本时：

借：合同履约成本

贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料

2.对合同履约成本进行摊销时：

借：主营业务成本、其他业务成本

贷：合同履约成本

(四) 合同取得成本

1.企业发生上述合同取得成本时：

借：合同取得成本

贷：银行存款

2.对合同取得成本进行摊销时：

借：销售费用

贷：合同取得成本

(五) 合同履约成本减值准备

借：资产减值损失

贷：合同履约成本减值准备

转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。

(六) 合同取得成本减值准备

借：资产减值损失

贷：合同取得成本减值准备

转回已计提的资产减值准备时，做相反的会计分录。

(七) 应收退货成本

1.企业发生附有销售退回条款的销售的，应在客户取得相关商品控制权时：

借：银行存款、应收账款、合同资产

贷：主营业务收入【销售价款×估计不会退货%】

预计负债——应付退货款【销售价款×估计会退货%】

2.结转相关成本时：

借：主营业务成本【销售成本×估计不会退货%】

应收退货成本【销售成本×估计会退货%】

贷：库存商品

(八) 合同资产

1.企业在客户实际支付合同对价或在该对价到期应付之前，已经向客户转让了商品的，应当按因已转让商品而有权收取的对价金额：

借：合同资产

贷：主营业务收入

2.企业取得无条件收款权时：

借：应收账款
 贷：合同资产

(九) 合同资产减值准备
借：资产减值损失
 贷：合同资产减值准备

(十) 合同负债
1.企业在向客户转让商品之前，客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价权利的，企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点：
借：银行存款
 贷：合同负债

2.企业向客户转让相关商品时：
借：合同负债
 贷：主营业务收入
 企业因转让商品收到的预收款适用本准则进行会计处理时，不再使用“预收账款”科目及“递延收益”科目。

第十七章 政府补助

一、政府补助的范围

属于政府补助	不属于政府补助
无偿拨款； 税收返还； 财政贴息； 无偿给予非货币性资产等。	直接免税； 增加计税抵扣额； 抵免部分税额； 增值税出口退税等。

【提示】企业从政府取得经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或劳务的对价或对价的组成部分，不属于政府补助，应当按照收入准则进行处理。

二、政府补助会计处理

	与资产相关的政府补助
--	------------

	总额法	净额法
收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
购置长期资产时	借：固定资产等 贷：银行存款	借：固定资产等 贷：银行存款 借：递延收益 贷：固定资产等
资产使用寿命内	借：制造费用等 贷：累计折旧（摊销） 借：递延收益 贷：其他收益（日常） 营业外收入（非日常）	借：制造费用等 贷：累计折旧（摊销）
提前出售、报废	借：资产处置损益（出售） 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理 借：递延收益 贷：资产处置损益（出售） 营业外收入（报废）	借：资产处置损益（出售） 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理

与收益相关的政府补助：

总额法，计入其他收益或营业外收入；净额法，冲减相关成本费用或营业外支出。

用于补偿以后期间相关成本费用或损失	1、收到时满足政府补助条件： 借：银行存款 贷：递延收益 2、收到时暂时不满足政府补助条件 借：银行存款 贷：其他应付款 待满足时： 借：其他应付款 贷：递延收益 3、在确认费用和损失期间 借：递延收益 贷：其他收益【总额法】 管理费用/生产成本等【净额法】
-------------------	---

续上表

用于补偿已经发生的费用或损失	直接计入当期损益【总额法】或冲减相关成本【净额法】 1、实际收到退回的增值税 借：银行存款 贷：其他收益 2、遭受自然灾害收到的政府补助 借：银行存款 贷：营业外收入
----------------	---

【提示】综合性项目政府补助的会计处理：应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，企业应当整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

财政贴息	拨给贷款银行	企业选择下列方法之一进行处理： 1、以实际收到的贷款金额作为贷款的入账价值，按照优惠利率计算借款费用； 2、按贷款的公允价值作为贷款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与贷款入账价值之间的差额确认为递延收益，其在贷款存续期间内摊销，冲减借款费用。
	拨给受益企业	以实际收到的贷款金额作为贷款入账价值，按照贷款合同利率计算借款费用，将对应的财政贴息冲减相关借款费用。

第十八章 非货币性资产交换

一、非货币性资产交换的判断

涉及少量补价的情况下，以补价占整个非货币性资产交换金额的比例低于 25%作为参考。

【提示】货币性资产是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（债权投资）。

二、非货币性资产交换的换入资产入账价值

	换出资产	换入资产
公允价值计量	存货：确认收入、结转成本	换入资产入账价值=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费±支付（收到）的补价 【注意】如果题目给定了换入资产的公允价值，那么可直接
	固定资产、无形资产：公允价值与账面价值差额计入资产处置损益。	
	长期股权投资、金融资产：公允价值与账面价值差额计入投资收益，结转其他综合收益。	
	【提示】视同出售，与非同一控制下企业合并方式投资付出资产、企业合并以外方式投	

	资付出资产、以非现金资产清偿债务等处理相同。	以换入资产公允价值为基础确定。
账面价值计量	按账面价值结转，不确认处置损益。	换入资产入账价值=换出资产账面价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费±支付（收到）的补价。

第十九章 债务重组

一、以非现金资产清偿债务

1、债务人存在两项损益：

- 1) 重组债务的账面价值与转让非现金资产公允价值的差额，计入营业外收入；
- 2) 抵债资产账面价值与公允价值的差额，计入主营业务收入/主营业务成本、投资收益、资产处置损益、其他业务收入/其他业务成本等科目。

2、债权人的账务处理：

借：长期股权投资/存货/无形资产/投资性房地产/固定资产等（公允价值）

坏账准备

营业外支出（借方差额）

贷：应收账款

资产减值损失（贷方差额）

【提示】债权人通过营业外支出或资产减值损失科目影响损益。

二、附或有条件的债务重组

	债务人	债权人
签订债务重组协议，条款涉及或有金额时	符合预计负债确认条件时，应当确认预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额，在债务重组利得，计入营业外收入。	不确认或有应收金额。体现谨慎性要求。
或有金额实际支付或收到时	借：预计负债 贷：银行存款	借：银行存款 贷：营业外支出—债务重组损失

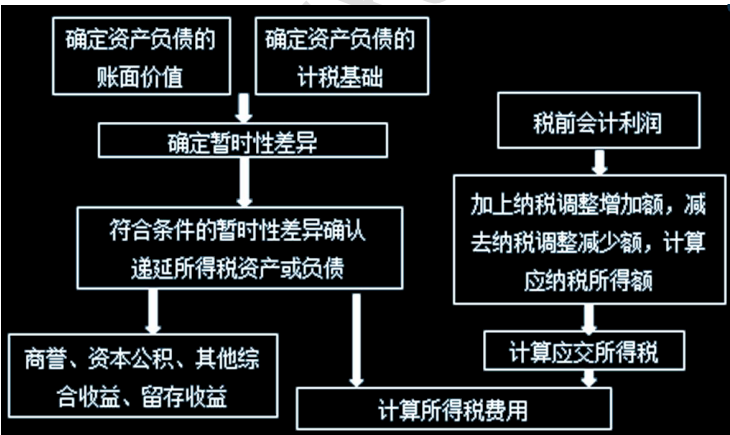
或有金额没有实际发生时	借：预计负债 贷：营业外收入—债务重组利得	——
-------------	--------------------------	----

第二十章 所得税

一、计税基础与暂时性差异

资产	账面价值	【解释】在未来期间计算会计利润时计入费用或损失的金额	(1) 账面价值 < 计税基础 产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产。 (2) 账面价值 > 计税基础 产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债。
	计税基础	在未来期间计算应纳税所得额时可以税前扣除的金额。	
负债	账面价值	【解释】在当期及以前期间计算会计利润时计入费用或损失的累计金额。	(1) 账面价值 > 计税基础 产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产。 (2) 账面价值 < 计税基础 产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债。
	计税基础	账面价值-在未来期间计税时可以税前扣除的金额。 【解释】在当期及以前期间计算应纳税所得额时可以扣除的金额。	

二、所得税核算



三、特别关注

1、内部研发形成的无形资产，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，不确认该暂时性差异的所得税影响。即存在可抵扣暂时性差异，但去确认递延所得税资产。

2、固定资产/存货与公允价值计量的投资性房地产的转换

固定资产/存货转换为公允价值计量的投资性房地产（转换日公允价值大于账面价值）	固定资产/存货转换为公允价值计量的投资性房地产（转换日公允价值小于账面价值）	公允价值计量的投资性房地产转换为固定资产/存货
差额：其他综合收益	公允价值变动损益	公允价值变动损益
递延所得税： 借：其他综合收益 贷：递延所得税负债	借：所得税费用 贷：递延所得税负债 或 借：递延所得税资产 贷：所得税费用	借：所得税费用 贷：递延所得税 负债 或 借：递延所得税资产 贷：所得税费用

3、交易性金融资产/其他债权投资

	交易性金融资产	其他债权投资
公允价值上升	公允价值变动损益	其他综合收益
确认递延	借：所得税费用 贷：递延所得税负债	借：其他综合收益 贷：递延所得税负债

4、金融资产重分类

重分类	第一类—第二类	第一类—第三类
会计处理	债权投资—其他债权投资 按重分类日公允价值计量，公允价值与原账面价值之间的差额计入其他综合收益。	债权投资—交易性金融资产按重分类日公允价值计量，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。
递延所得税	借：其他综合收益 贷：递延所得税负债	借：所得税费用 贷：递延所得税负债

5、递延收益

对于确认为递延收益的政府补助，若为免税收入。	不构成当期应纳税所得额 账面价值=计税基础，不产生递延所得税影响
------------------------	-------------------------------------

	响。
对于确认为递延收益的政府补助，若为应税收入。	计税基础=0 资产负债表日，账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

6、未弥补亏损及税款抵减/超过标准广告费和业务宣传费，视同为可抵扣暂时性差异，符合条件的，确认递延所得税资产。

7、商誉

控股合并	不确认递延所得税	
吸收合并	应税合并	账面价值=计税基础， 无差异。
	免税合并	账面价值 > 计税基础 (0) 形成暂时性差异，但不确认递延所得税。

【提示】非同一控制下控股合并，属于免税情况：因购买日资产、负债公允价值不等于账面价值的差异，需要确认递延所得税。（商誉的初始确认不确认递延所得税）

借：固定资产【评估增值】

贷：资本公积

递延所得税负债

8、对于采用权益法核算的长期股权投资，否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图：若准备长期持有，不确认相关的所得税影响；若近期出售，确认相关的所得税影响。

四、相关账务处理

暂时性差异情形	递延所得税对应会计科目
影响利润总额	所得税费用
影响其他综合收益	其他综合收益
影响资本公积	资本公积
由于非同一控制下的吸收合并（免税合并）被投资方资产负债（除商誉外）的账面价值和计税基础不一致形成的差异	商誉
会计政策变更、前期差错更正	盈余公积、未分配利润

五、所得税费用

1、当期所得税=当期应交所得税=（会计利润+可抵扣暂时性差异的本期增加额-可抵扣暂时性差异的本期转回额-应纳税暂时性差异的本期增加额+应纳税暂时性差异的本期转回额±永久性差异）×当期所得税税率

2、所得税费用=当期所得税+递延所得税负债本期发生额（期末余额-期初余额）-递延所得税资产本期发生额（期末余额-期初余额）

来学网LAI XUE.COM 未来因学而变