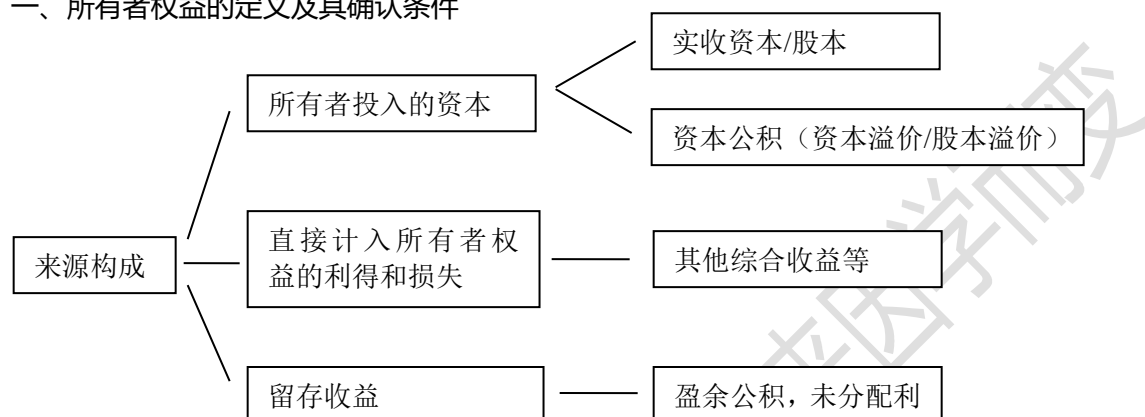


## 第一章 总论

### 一、所有者权益的定义及其确认条件



### 二、会计信息质量要求

- 1、实质重于形式；
- 2、谨慎性；
- 3、重要性；
- 4、可比性。

### 三、计量属性

- (1) 按照公允价值后续计量的：交易性金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产、投资性房地产（公允价值模式）、交易性金融负债、应付职工薪酬（现金结算的股份支付）、衍生工具；
- (2) 按照摊余成本后续计量的：债权投资；
- (3) 按照成本与可变现净值孰低后续计量的：存货；
- (4) 按照账面价值与可收回金额孰低后续计量的：固定资产（在建工程）、无形资产（研发支出）、投资性房地产（成本模式）、长期股权投资、商誉。

## 第二章

### 会计政策、会计估计 及其变更和差错更正

#### 一、会计政策与会计估计及其变更的划分

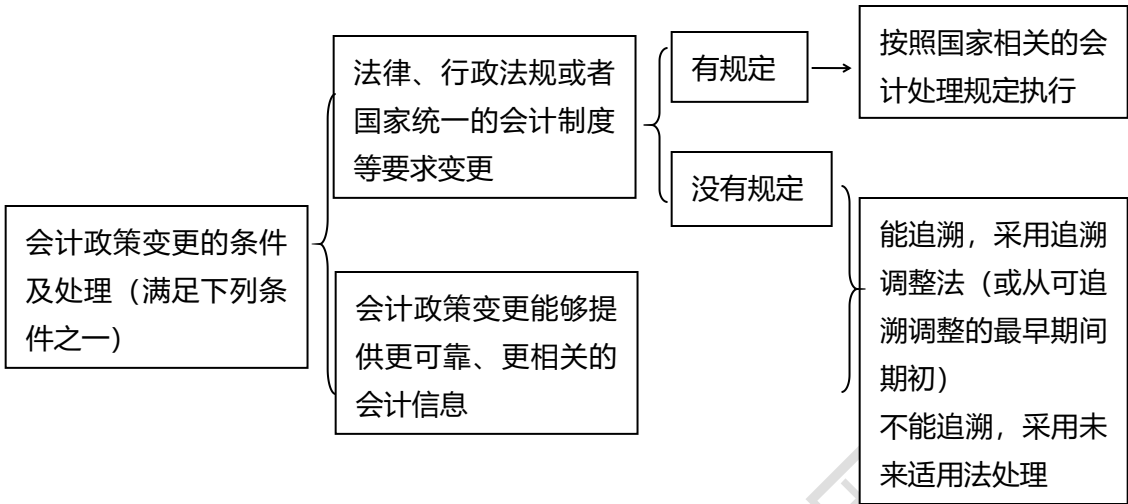
项目	判断基础	具体事项
----	------	------

会计政策变更	(1) 会计确认的指定或选择的变更； (2) 计量基础的指定或选择的变更； (3) 列报项目的指定或选择的变更。	(1) 发出存货计价方法的变更； (2) 投资性房地产后续计量由成本模式改为公允价值模式； (3) 对子公司投资由权益法核算改为成本法核算； (4) 商品流通企业采购费用由计入销售费用改为计入取得存货的成本； (5) 分期付款取得的固定资产、无形资产由按购买价款计价改为购买价款现值计价； (6) 将内部研发项目开发阶段的支出由计入当期损益改为符合规定条件的确认为无形资产； (7) 分期收款销售由按合同约定收款日期分期确认收入改为按销售成立日公允价值确认收入； (8) 对合营企业投资由比例合并改为权益法核算； (9) 政府补助由总额法改为净额法； (10) 收入确认模式的改变等。
--------	--	---

续上表：

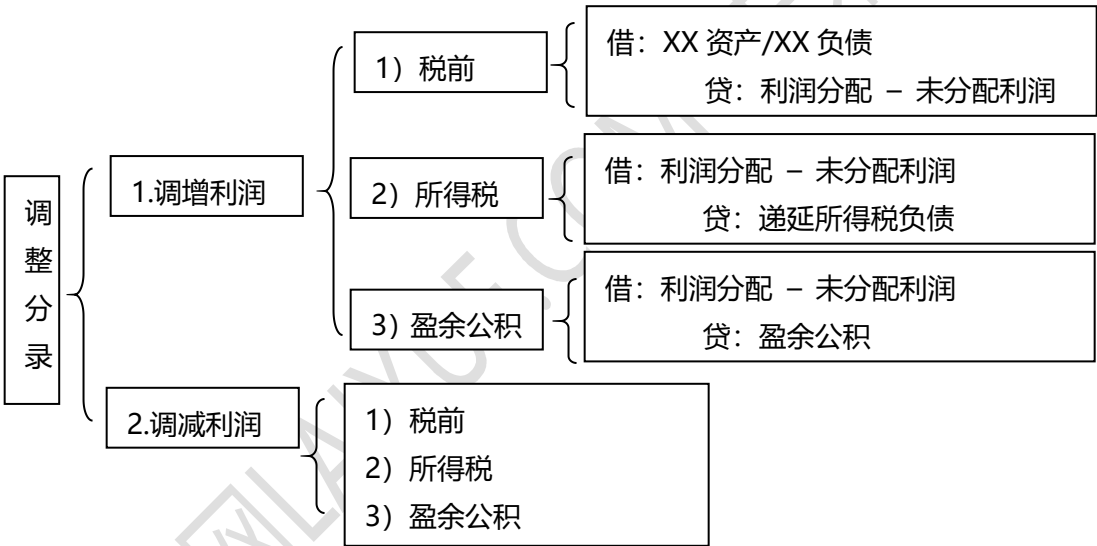
项目	判断基础	具体事项
会计估计变更	根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的，为取得与资产负债表项目有关的金额或数值所采用的处理方法的变更。	(1) 固定资产折旧方法、折旧年限和净残值的变更； (2) 无形资产摊销方法、摊销年限和净残值的变更； (3) 坏账准备计提比例的变更； (4) 存货可变现净值估计的变更； (5) 金融资产期末公允价值的估计等。

二、会计政策变更的条件

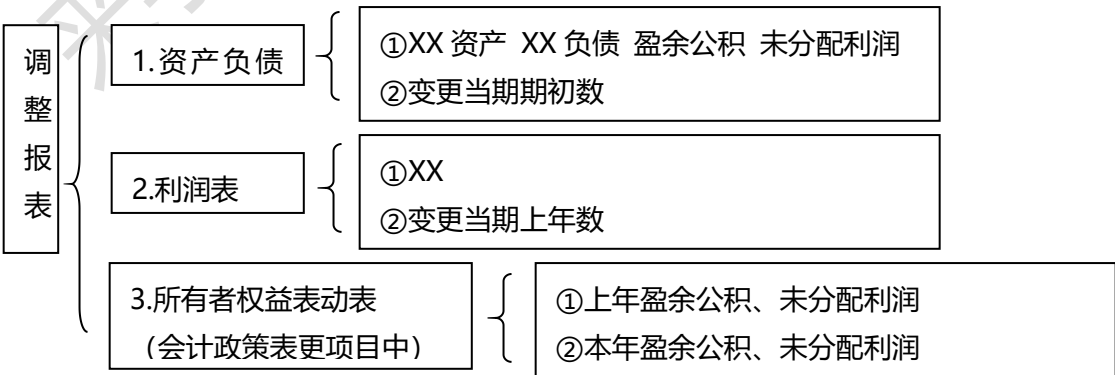


三、累积影响数的确定

1、编制相关项目的调整分录



2、调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额



四、会计估计变更

采用未来适用法——即在变更当期及以后采用新的会计估计，不改变前期的会计估计。

会计估计变更的披露：

- 1.会计估计变更的内容和原因；
- 2.会计估计变更对当期和未来期间的影响数；
- 3.会计估计变更影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

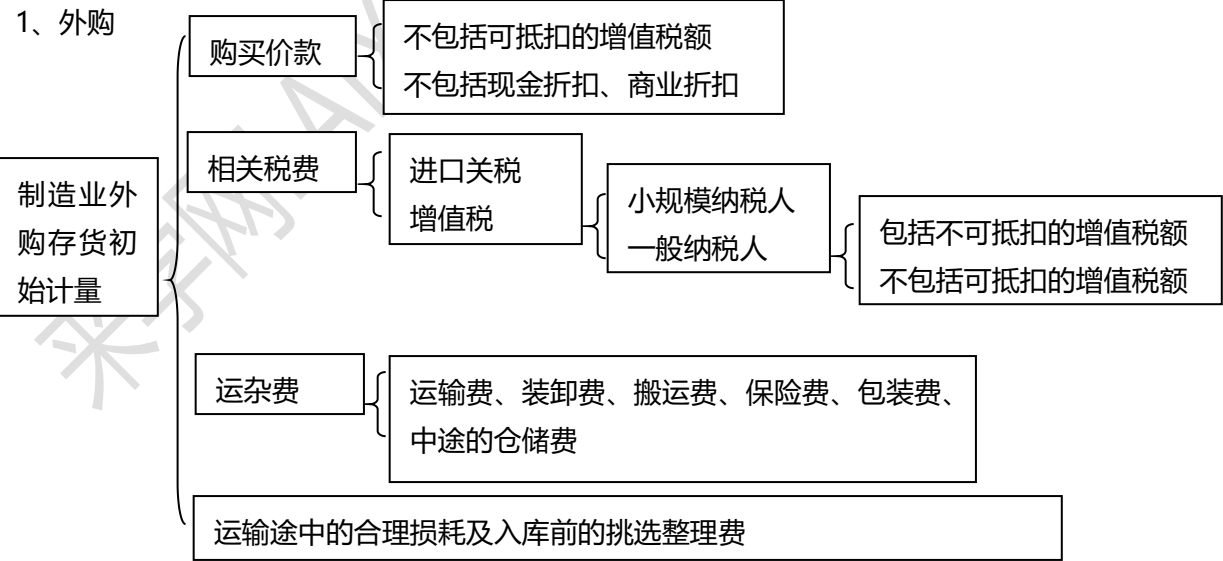
五、前期差错更正的具体会计处理

方法	追溯重述法/未来适用法 。 追溯重述法：指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法 。
一般情形	不重要的前期差错：可以采用未来适用法更正，企业不需要调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目重要的前期差错：采用追溯重述法进行更正。如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应调整财务报表相关项目的期初数 。
特殊情形	确定前期差错影响数不切实可行的，从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应一并调整，也可以采用未来适用法 。

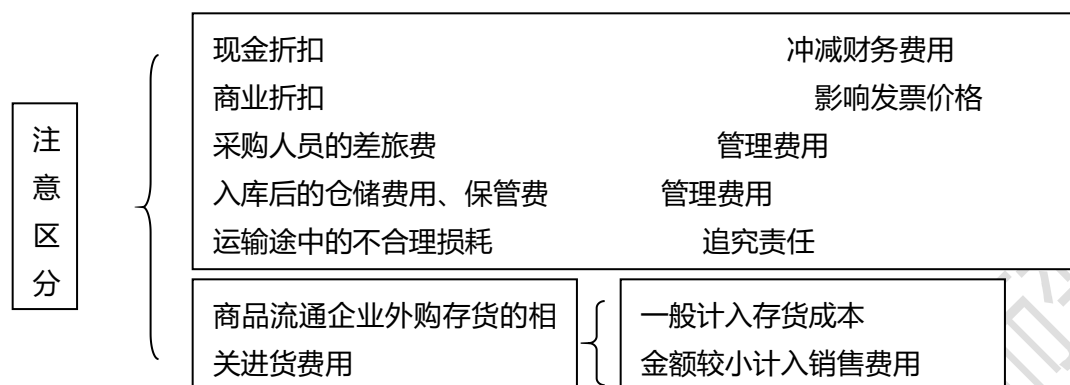
第三章 存货

一、存货的初始计量

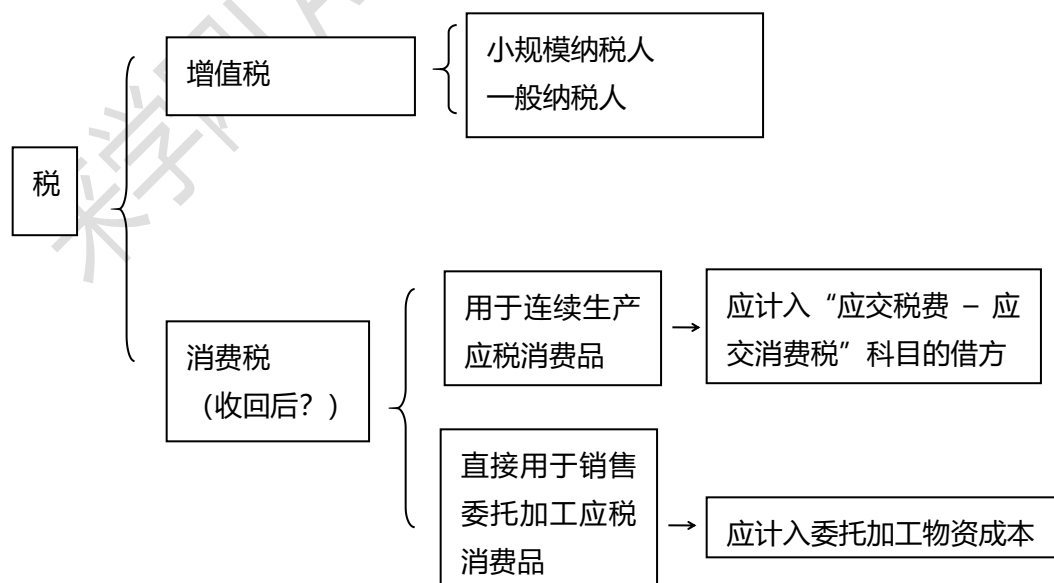
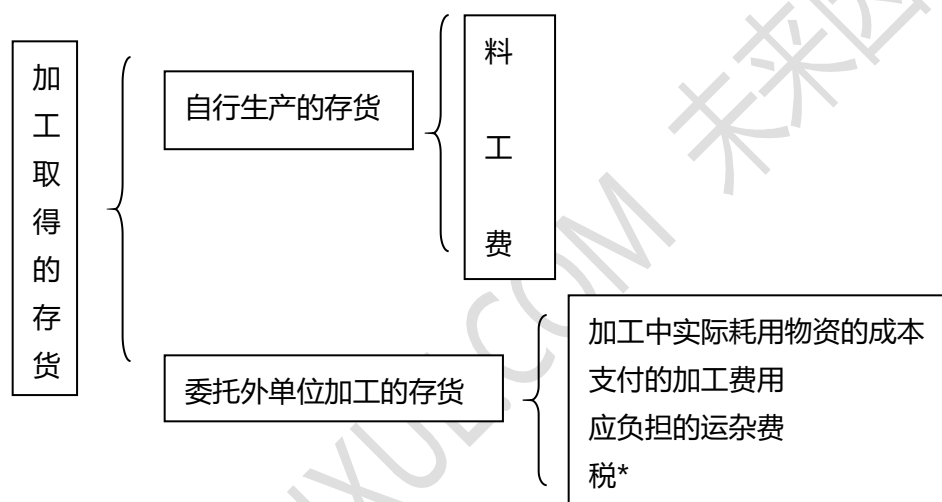
1、外购



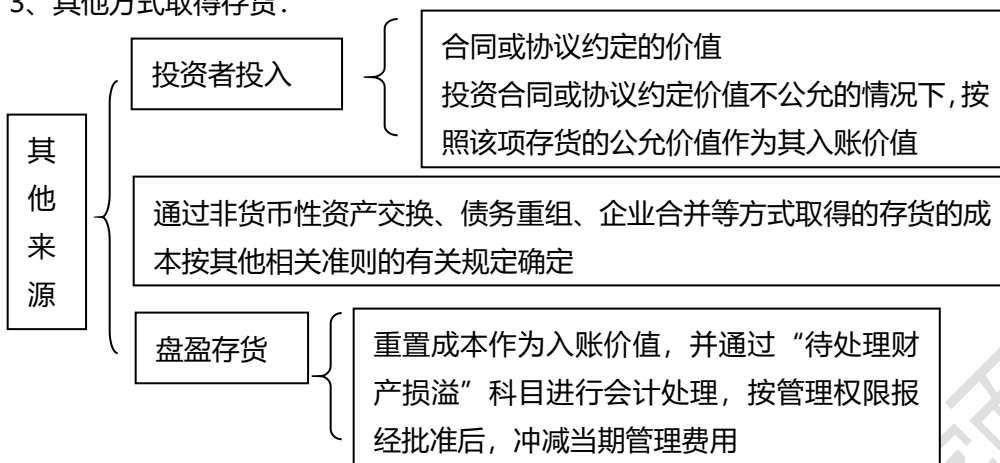
【提示】对于增值税来说，可以抵扣，不计入外购存货的成本；不可以抵扣，则需要计入外购存货的采购成本。



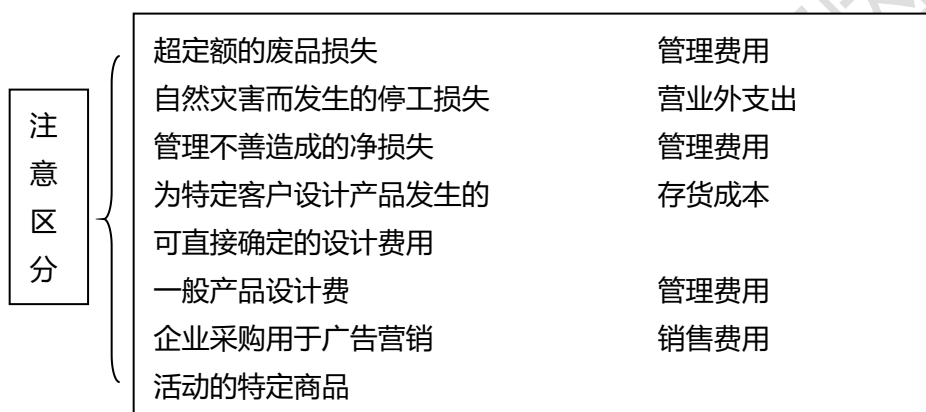
## 2、委托加工



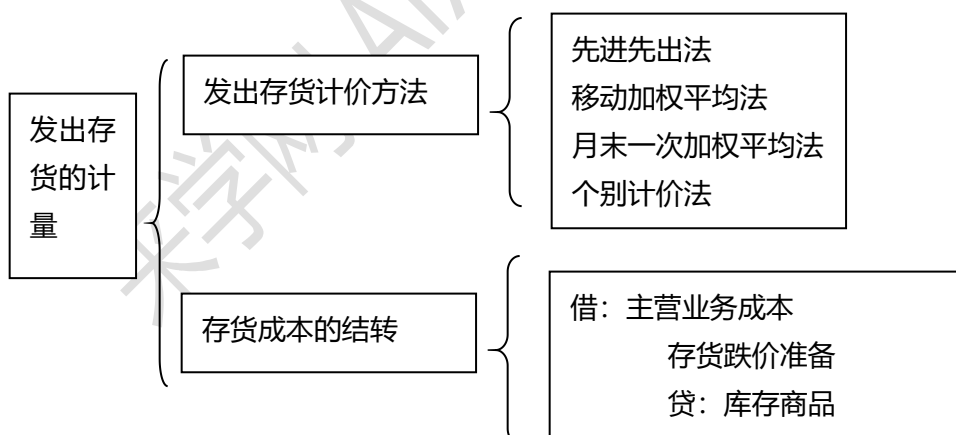
### 3、其他方式取得存货：



#### 【提示】



## 二、发出存货计量



### 三、存货发生的盘亏或毁损

作为待处理财产损益进行核算。按批注结果，分别以下情况进行处理：

(1) 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺，应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入管理费用。

(2) 属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，应先扣除处置收入（如残料价值）、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入营业外支出。

【提示】因非常原因导致的存货盘亏或毁损，按规定不能抵扣的增值税进项税额应当予以转出。

### 四、存货的期末计量——成本与可变现净值孰低计量可变现净值的确定

持有存货目的	可变现净值 = ①存货估计售价 - ②至完工时估计将要发生的成本 - ③估计的销售费用和相关税费		期末计量原则
	有合同	无合同	
直接用于出售产成品、商品、材料存货	①=产品的合同价格 ②=0	①=产品的市场价格 ②=0	成本与可变现净值孰低
需要经过加工的材料存货	①=产品的合同价格 ③=产品的销售费用和相关税费	①=产品的市场价格 ③=产品的销售费用和相关税费	a.产品减值： 成本与可变现净值孰低 b.产品没有减值：成本

## 第四章 固定资产

### 一、固定资产的初始计量

1、外购：包括购买价款、相关税费（不包括可以抵扣的增值税）、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。

【提示】员工培训费不计入固定资产的成本，应于发生时计入当期损益。

【特殊注意】增值税一般纳税人 2016 年 5 月 1 日后取得（外购、建造等）不动产或不动产在建工程，其进项税额应按照本办法有关规定分 2 年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为 60%，第二年抵扣比例为 40%。

外购时：

借：固定资产

    应交税费——应交增值税（进项税额）（60%）

    应交税费——待抵扣进项税额（40%）

贷：银行存款等

第 13 个月：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）（40%）

贷：应交税费——待抵扣进项税额（40%）

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

【提示】分期付款购买固定资产购入时，按购买价款的现值，借记“固定资产”或“在建工程”科目；按应支付的金额，贷记“长期应付款”科目；按其差额，借记“未确认融资费用”科目。

本期摊销金额 = （长期应付款期初余额 - 未确认融资费用期初余额）×折现率

借：在建工程、财务费用

贷：未确认融资费用

借：长期应付款

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

【提示】长期应付款账面价值 = 长期应付款期末余额 - 未确认融资费用期末余额

## 2、自行建造固定资产

（1）建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。

（2）高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费通过“专项储备”科目核算。

提取安全费用时	借：生产成本（或当期损益） 贷：专项储备
使用提取的安全费用时	（1）属于费用性支出，直接冲减专项储备： 借：专项储备 贷：银行存款
使用提取的安全费用时	（2）形成固定资产的： 借：在建工程 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 应付职工薪酬 借：固定资产 贷：在建工程 借：专项储备 贷：累计折旧



(3) 待摊支出在建工程达到预定可使用状态时，首先计算分配待摊支出，其次，计算确定已完工的固定资产成本。待摊支出是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值、而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。

(4) 弃置费用应在取得固定资产时，按预计弃置费用的现值，借记“固定资产”科目，贷记“预计负债”科目。在该固定资产的使用寿命内，计算确定各期应负担的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“预计负债”科目（每期期初预计负债的摊余成本×实际利率）。

(5) 领用原材料用于不动产建造（2016年5月1日后）领用时：

借：在建工程

贷：原材料

借：应交税费——待抵扣进项税额（原抵扣进项税额×40%）

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

第13个月：

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（原抵扣进项税额×40%）

## 二、固定资产的折旧

折旧方法	基数	折旧率
年限平均法	原价-净残值	$\frac{1}{\text{预计使用寿命（年）}}$
工作量法	原价-净残值	$\frac{\text{当期工作量}}{\text{预计总工作量}}$
双倍余额递减法	原价-累计折旧 （注：最后两年扣除净残值）	$\frac{2}{\text{预计使用寿命（年）}}$ （注：最后两年平均年限法）
年数总和法	原价-净残值	$\frac{\text{尚可使用年限}}{\text{预计使用寿命的年数总和}}$

【注意】折旧年度与自然年度是否吻合。顺序：先计算折旧年度，再计算分摊到自然年度

## 三、固定资产后续支出

1.符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

借：营业外支出

贷：在建工程

2. 经营租赁租入固定资产的改良支出，通过“长期待摊费用”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者较短的期间内进行摊销。
- 3.企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，符合资本化条件的，可以计入固定资产成本或其他相关资产的成本，不符合资本化条件的，应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

四、固定资产处置

借：营业外支出 【经营期间正常报废毁损/自然灾害等损失；若利得，贷计营业外收入】  
    贷：固定资产清理  
        资产处置损益 【因出售、转让等原因产生的利得；若损失，借计资产处置损益】

五、固定资产清查

盘盈固定资产——以前年度损益调整  
盘亏固定资产——待处理财产损益

总结

项目	原因	处理
存货	计量差错、管理不善的净损失	计入管理费用
工程物资	建设期间盘亏、报废毁损的净损失	计入工程成本
	完工后发生盘亏、报废毁损的净损失	计入营业外支出
固定资产	当期清查中盘亏净损失	计入营业外支出
上述资产	自然灾害等意外净损失	计入营业外支出

第五章 无形资产

一、无形资产范围

无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。  
【注意】不包括商誉。

二、无形资产的初始计量

1、外购

- 【提示 1】下列各项不包括在无形资产初始成本中：
- (1) 为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用；
  - (2) 无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

【提示 2】购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本应以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照本书“借款费用”的有关规定应予资本化的以外，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

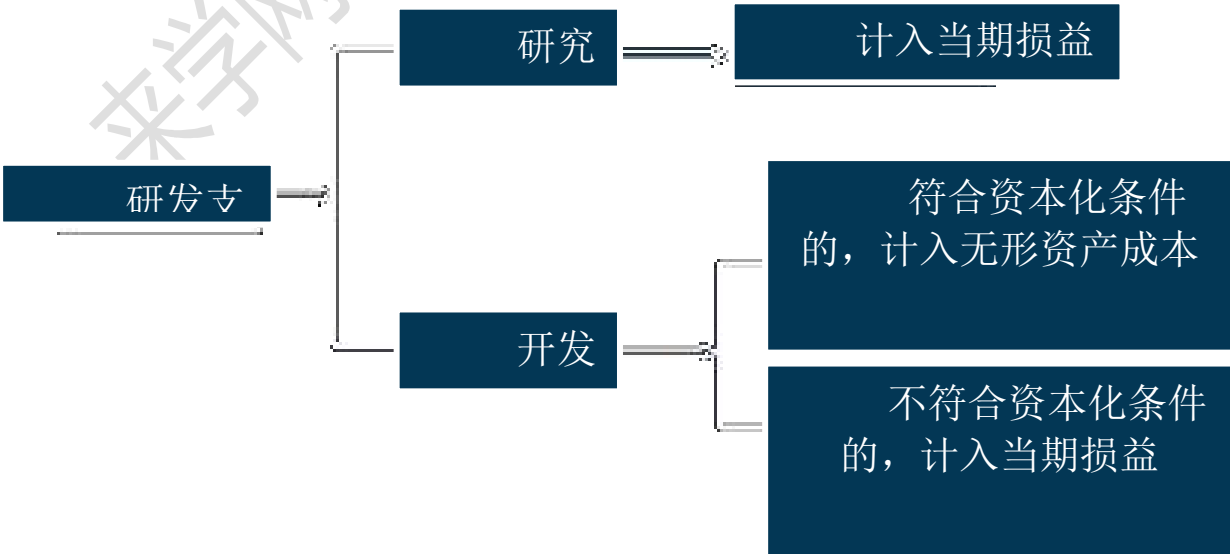
借：无形资产（已付和未来应付的本金）  
    未确认融资费用（未来应付利息）  
    贷：长期应付款（未来应付本金和利息）  
        银行存款（已付）

借：财务费用等  
    贷：未确认融资费用

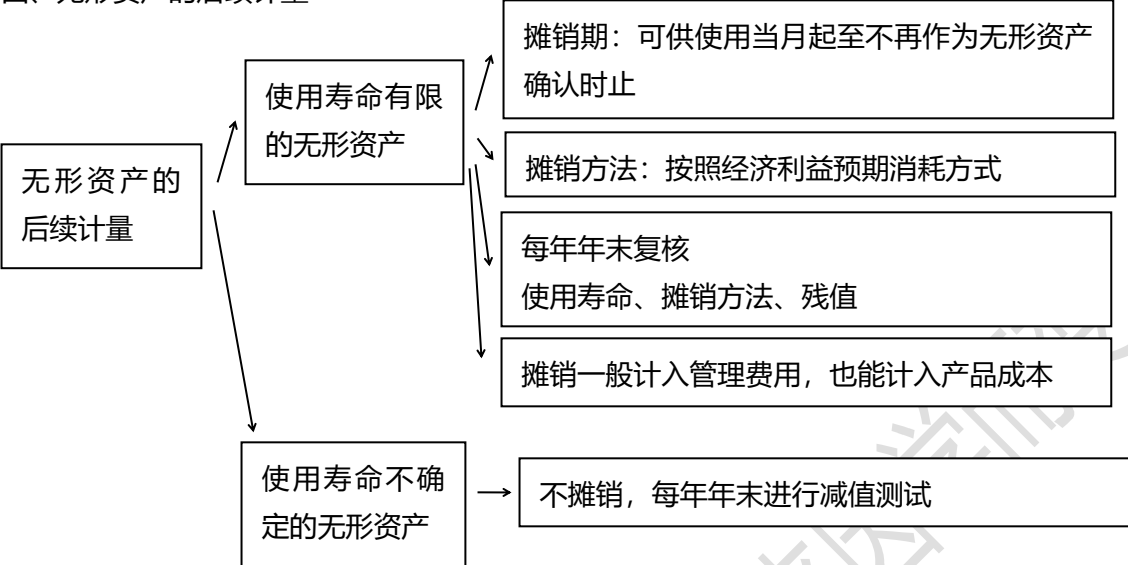
2、土地使用权的会计处理

土地使用权用途	会计处理
单独估价入账的土地（历史遗留问题）	固定资产 【提示】不计提折旧。
一般企业用于自行开发建造厂房等地上建筑物	无形资产 【提示】地上建筑物确认为固定资产，土地使用权与建筑物分别进行摊销和计提折旧。
房地产开发企业用于建造对外出售的房屋建筑物	开发成本→开发产品 【提示】不摊销。
企业将土地使用权用于赚取租金或资本增值	投资性房地产 【提示】成本模式摊销，公允模式不摊销。

三、内部研发形成无形资产



四、无形资产的后续计量



五、无形资产的处置

出售	出租	报废
借：银行存款 无形资产减值准备 累计摊销 贷：无形资产 应交税费—应交增值税（销项税额） 资产处置损益（差额，也可能在借方）	1、所取得的转让使用权收入 借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额） 2、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	借：营业外支出 累计摊销 无形资产减值准备 贷：无形资产

第六章

投资性房地产

一、投资性房地产的范围

范围界定	包括	(1) 已出租的土地使用权； (2) 已出租的建筑物； (3) 持有并准备增值后转让的土地使用权。
	不包括	(1) 自用房地产； (2) 作为存货的房地产。

## 二、与投资性房地产有关的后续支出

### (一) 资本化的后续支出

企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。转为改扩建时分录如下：

#### 1.成本模式

借：投资性房地产——在建

    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.公允价值模式

借：投资性房地产——在建

    ——公允价值变动（也可能在贷方）

    贷：投资性房地产——成本

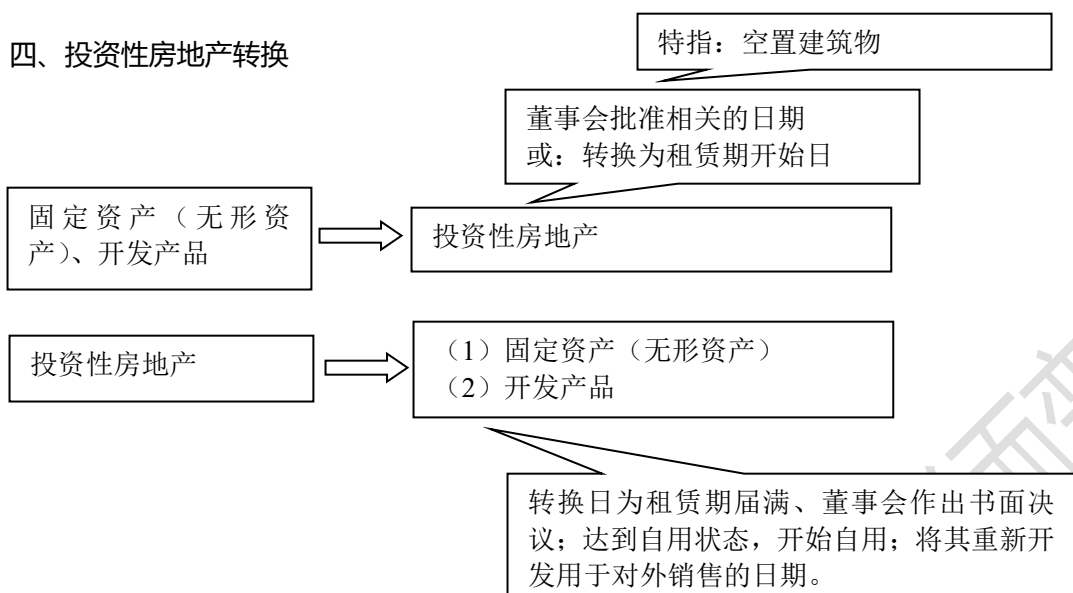
### (二) 费用化的后续支出：生时计入当期损益（其他业务成本）。

## 三、投资性房地产后续核算方法

【提示】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。

成本模式	公允价值模式	成本转公允
1.计提折旧或进行摊销时 借：其他业务成本 贷：投资性房地产累 计折旧（摊销）	1.公允价值上升 借：投资性房地产——公允 价值变动 贷：公允价值变动损 益 反之亦反	借：投资性房地产——成本 （变更日公允价值） 投资性房地产累计折 旧（摊销） 投资性房地产减值准 备 贷：投资性房地产（原 价） 利润分配——未分配 利润（或借记） 盈余公积（或借记）
2.计提减值准备时 借：资产减值损失 贷：投资性房地产减 值准备	2.取得租金收入 借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费—— 应交增值税（销项税额）	【提示】涉及所得税影响的， 调整递延所得税负债（或递延 所得税资产）
3.取得租金收入 借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费—— 应交增值税（销项税额）		

#### 四、投资性房地产转换



成本模式下的转换：对接	公允价值模式下的转换【注意贷差科目】
借：投资性房地产 累计折旧 贷：固定资产 投资性房地产累计折旧	固定资产/存货转为公允模式计量的投资性房地产 借：投资性房地产—成本 累计折旧/存货跌价准备 公允价值变动损益【或】 贷：固定资产/开发产品 其他综合收益【或】
成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
借：固定资产 投资性房地产累计折旧 贷：投资性房地产 累计折旧	公允模式计量的投资性房地产转为固定资产/存货 借：固定资产/开发产品 公允价值变动损益【或】 贷：投资性房地产—成本 —公允价值变动 公允价值变动损益【或】

#### 五、投资性房地产的处置

成本模式	公允价值模式
借：银行存款 贷：其他业务收入	借：银行存款 贷：其他业务收入
借：其他业务成本	借：其他业务成本

投资性房地产累计折旧（投资性房地 产累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	公允价值变动损益 其他综合收益 贷：投资性房地产——成本  公允价值变动
--	--

### 第七章 长期股权投资与合营安排

#### 一、长期股权投资初始计量

	企业合并方式		企业合并以外方式
	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并	
理念	权益结合法	购买法	购买法
初始投资成本	取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的 <b>净资产</b> 账面价值份额（含最终控制方收购被合并方时形成的商誉）	购买成本	购买成本+ <b>直接相关费用</b>
付出资产、承担债务、发行股票等处理方式	账面价值（面值）。与长投差额计入资本公积	公允价值。确认相关资产处置损益、收入、成本、投资收益等科目	公允价值。确认相关资产处置损益、收入、成本、投资收益等科目
审计、法律、评估咨询等直接相关费用	管理费用	管理费用	投资成本
发行债券、股票的手续费、佣金等费用	发行债券：计入债务初始确认金额，即“应付债券-利息调整” 发行股票：冲减股本溢价收入，即“资本公积——股本溢价”		

【提示 1】企业通过多次交换交易，分步取得股权最终形成同一控制下控股合并

合并日初始投资成本=合并日相对于最终控制方而言的被合并方所有者权益账面价值的份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉；

新增投资部分初始投资成本=合并日初始投资成本-原股权投资于合并日的账面价值  
新增投资部分初始投资成本与为取得；

新增部分投资所支付对价的账面价值的差额，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，依次冲减盈余公积和未分配利润。

【提示 2】形成非同一控制下的控股合并，作为对价投出的资产为非货币性资产时，投出资产公允价值与其账面价值的差额应分别不同资产进行会计处理(与出售资产影响损益的会计处理相同)：

- (1) 投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入**资产处置损益**；
- (2) 投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其账面价值结转主营业务成本或其他业务成本，若存货计提跌价准备的，应将存货跌价准备一并结转；
- (3) 投出资产为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性金融资产，其公允价值与账面价值的差额计入投资收益，原持有期间以公允价值变动形成的“其他综合收益”应一并转入投资收益。

【提示 3】企业通过多次交换交易分步实现非同一控制下控股合并

(1) 原投资为权益法核算的长期股权投资购买日长期股权投资初始投资成本=**原投资账面价值**+新增股份公允价值。

【注意】购买日之前因权益法形成的其他综合收益或资本公积——其他资本公积暂时不做处理，待到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或资本公积——其他资本公积，再按长期股权投资的规定进行处理。

(2) 原投资为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产购买日长期股权投资初始投资成本=**购买日原投资公允价值**+新增投资公允价值；

(3) 原投资为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的非交易性权益工具投资购买日长期股权投资初始投资成本=**购买日原投资公允价值**+新增投资公允价值。

【注意】原投资公允价值与账面价值的差额及因公允价值变动形成的其他综合收益应转入留存收益。

二、长期股权投资后续计量方法权益法

会计科目：长期股权投资——投资成本（投资时点）

——损益调整（持有期间被投资单位净损益及利润

分配变动）

——其他综合收益（投资后其他综合收益变动）

——其他权益变动（投资后其他）

时点	权益法会计处理	
1.取得投资时	(1) 初始投资成本>应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额。	借：长期股权投资——投资成本  贷：银行存款等  【注意】个别报表中不确认商誉，因为已包含在长期股权投资成本中。



		资中。
	(2) 初始投资成本<应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额。	借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款等 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入

续上表：

时点	权益法会计处理	
2.被投资方实现净利润时	(1) 以取得投资时被投资方可辨认净资产公允价值为基础持续计算净利润	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益
	(2) 对于不构成业务的顺流交易和逆流交易，在计算净利润时，应当抵销未实现内部交易损益	【注意】投资收益=（被投资方净利润+/-购买日被投资方净资产公允价值与账面价值差额中已影响损益的金额+/-顺流或逆流交易未实现内部交易损益）×投资比例

续上表：

时点	权益法会计处理	
3、被投资方实现净亏损		借：投资收益【调整后的净利润×持股比例】 贷：长期股权投资——损益调整 长期应收款 预计负债
4.被投资方宣告分派现金股利或利润	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整	

续上表：

时点	权益法会计处理	
5.被投资方实现其他综合收益	借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益 【注意】在处置时，其他综合收益是否转入投资收益，应当采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。	

6.被投资方其他所有者权益变动	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 比如被投资方接受其他股东的资本性投入、可转换公司债券、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资方增资导致投资方持股比例变动等。
-----------------	--

### 三、长期股权投资的转换

#### (一) 成本法转换为权益法

##### 1.个别财务报表

关键点：剩余持股比例部分应视同取得投资时点即采用权益法核算，即对剩余持股比例投资追溯调整，将其调整到权益法核算的结果。

##### (1) 处置部分

借：银行存款

    贷：长期股权投资

        投资收益（差额）

##### (2) 剩余部分追溯调整

##### ①投资时点商誉的追溯

剩余的长期股权投资初始投资成本大于按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于初始投资成本小于原投资时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成本的同时，应调整留存收益。

##### ②投资后的追溯调整

借：长期股权投资

    贷：留存收益（盈余公积、利润分配——未分配利润）（原投资时至处置投资当期期初被投资单位留存收益变动×剩余持股比例）

        投资收益（处置投资当期期初至处置日被投资单位的净损益变动×剩余持股比例）

        其他综合收益（被投资单位其他综合收益变动×剩余持股比例）

        资本公积——其他资本公积（其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动×剩余持股比例）

【提示】调整留存收益和投资收益时，应自被投资方实现的净损益中扣除已发放或已宣告发放的现金股利或利润。

长期股权投资自成本法转为权益法后，未来期间应当按照准则规定计算确认应享有被投资单位实现的净损益、其他综合收益及所有者权益其他变动的份额。

## 2.合并财务报表

母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照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和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份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

此外，与原有子公司股权投资相关的其他综合收益（可转损益部分）、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时一并转入投资收益。

## 3.丧失控制权日合并财务报表中的调整分录

①将剩余股权投资由个别财务报表中的账面价值在合并财务报表中调整到丧失控制权日的公允价值，其调整分录为：借记“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目，或作相反分录。

②对个别财务报表中确认的投资收益的归属期间进行调整，其调整分录为：借记“投资收益”科目，贷记“盈余公积”、“未分配利润”、“其他综合收益”、“资本公积——其他资本公积”科目，或作相反分录。

③将与原投资有关的其他综合收益（可转损益的部分）、其他所有者权益变动转入投资收益，其调整分录为：借记“其他综合收益”科目、“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“投资收益”科目，或作相反分录。若与原投资相关的其他综合收益（可转留存收益的部分），其调整分录为：借记“其他综合收益”科目，贷记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目，或作相反分录。

## （二）公允价值计量或权益法转换为成本法（非同一控制）

### 1.个别报表

#### （1）原投资采用权益法核算

追加投资日长期股权投资初始投资成本=原投资账面价值+新增投资成本

#### （2）原投资按公允价值计量

追加投资日长期股权投资初始投资成本=原投资公允价值+新增投资成本

### （三）公允价值计量转换为权益法核算

追加投资日长期股权投资初始投资成本=转换日原投资公允价值+新增投资的成本。

【提示】原投资为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的非交易性权益工具投资。

追加投资日，原投资公允价值与账面价值的差额计入留存收益，且原投资因公允价值变动形成的其他综合收益应转入留存收益。

#### (四) 权益法转公允价值计量的金融资产

##### 1. 处置部分

借：银行存款

    贷：长期股权投资

        投资收益

##### 2. 将原权益法核算时确认的全部其他综合收益转入投资收益或留存收益

借：其他综合收益

    贷：投资收益（可转损益部分）

        盈余公积（不可转损益部分）

        利润分配——未分配利润（不可转损益部分）

或作相反分录。

##### 3. 原权益法核算时确认的全部“资本公积——其他资本公积”转入投资收益

借：资本公积——其他资本公积

    贷：投资收益

或作相反分录。

##### 4. 剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或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非交易性权益工具投资

借：交易性金融资产或其他权益工具投资（剩余投资转换日公允价值）

    贷：长期股权投资（剩余投资账面价值）

        投资收益（差额，可能在借方）

#### (五) 成本法转公允价值计量的金融资产

##### 1. 确认有关股权投资的处置损益

借：银行存款

    贷：长期股权投资（出售部分账面价值）

        投资收益

##### 2. 剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或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非交易性权益工具投资

借：交易性金融资产或其他权益工具投资（剩余投资转换日公允价值）

贷：长期股权投资（剩余投资账面价值）

投资收益（差额，可能在借方）

#### 四、长期股权投资的处置

##### （一）取得价款

借：银行存款

长期股权投资减值准备

贷：长期股权投资

投资收益

（二）处置权益法核算的长期股权投资时，其他综合收益、其他资本公积的处理除了按比例享有的被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动确认的其他综合收益以外的剩余的其他综合收益，以及其他资本公积应转入投资收益。

借：其他综合收益

资本公积—其他资本公积

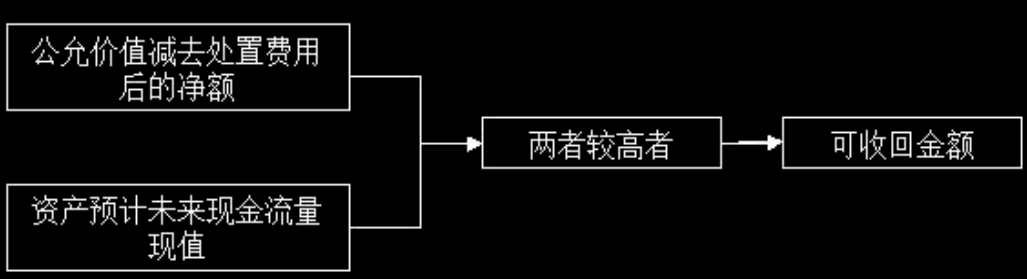
贷：投资收益

## 第八章 资产减值

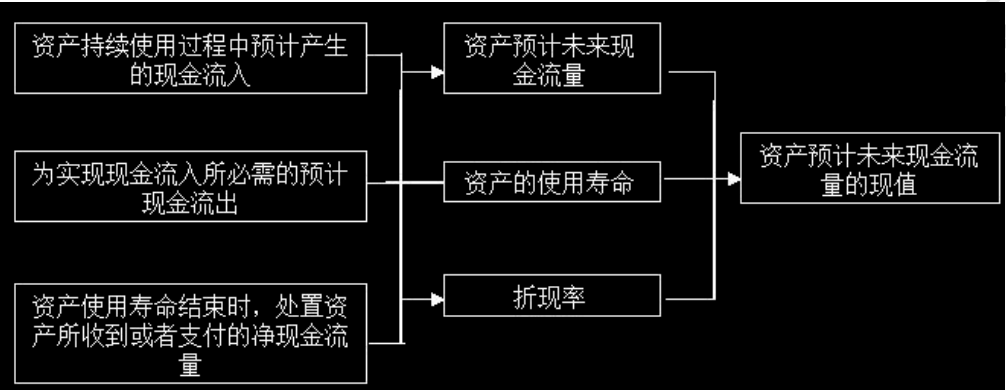
### 一、资产减值的范围

长期股权投资；采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；固定资产；无形资产；商誉	账面价值 - 可收回金额 = 计提额	计提： 借：资产减值损失 贷：×减值准备 转回：不能转回
债权投资	预期信用损失(概率加权平均数)	计提： 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备 坏账准备
其他债权投资	预期信用损失(概率加权平均数)	计提： 借：信用减值损失 贷：其他综合收益
其他权益工具投资	不计提	- -

### 二、估计资产可收回金额的计量



三、未来现金流量现值



四、资产减值是否转回

资产	计提减值比较基础	减值是否可以转回
存货	可变现净值	可以
固定资产	可收回金额	不可以
在建工程	可收回金额	不可以
投资性房地产（成本模式）	可收回金额	不可以
长期股权投资	可收回金额	不可以
无形资产	可收回金额	不可以
开发支出	可收回金额	不可以
商誉	可收回金额	不可以
金融工具（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产中的权益工具投资不计提减值准备）。	以预期信用损失为基础，确认损失准备。	可以

五、资产组减值

企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。

减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

- (1) 首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；
- (2) 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；
- (3) 以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

## 六、总部资产减值



## 七、商誉减值问题

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

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

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

的账面价值。相关减值损失的处理顺序和方法与本章有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。

第九章 负债

一、短期借款

计提利息时：

借：财务费用/利息支出（金融企业）

贷：应付利息/银行存款

借：应付利息（已预提部分）

财务费用/利息支出（金融企业）等（未预提部分）

贷：银行存款等

二、应付票据

【提示】在票据到期时，如果不能如期支付的：

商业承兑汇票	银行承兑汇票
借：应付票据	借：应付票据
贷：应付账款	贷：短期借款

三、应交税费

（一）增值税

1.科目设置

（1）增值税一般纳税人（10个明细科目）

应交税费——应交增值税（进项税额）

（销项税额抵减）（差额征税：如运输业）

（已交税金）

（转出未交增值税）

（减免税款）

（出口抵减内销产品应纳税额）

（销项税额）

（出口退税）

（进项税额转出）

（转出多交增值税）

——未交增值税

——预交增值税



- 待抵扣进项税额（如：购进不动产）
- 待认证进项税额（取得扣税凭证，未及时认证）
- 待转销项税额（会计：确认收入、税法：尚未发生纳税义务，如：质保金）
- 增值税留抵税额
- 简易计税
- 转让金融商品应交增值税
- 代扣代缴增值税

## （2）小规模纳税人（3个明细科目）

应交税费——应交增值税

- 转让金融商品应交增值税
- 代扣代缴增值税

## 2. 视同销售的会计处理（两类）

### （1）不确认收入

借：营业外支出（对外捐赠）

    销售费用（市场推广、样品）

    管理费用（交际应酬）等

贷：库存商品（成本价）

    应交税费——应交增值税（销项税额）

（按计税价格计税）

### （2）确认收入

借：长期股权投资（用于投资）（同一控制下企业合并除外）

    应付职工薪酬等（用于职工福利）

    应付股利（用于分红）

贷：主营业务收入

    应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本

    贷：库存商品

## 3. 进项税额不予抵扣的情况及抵扣情况发生变化的会计处理

（1）按照增值税有关规定，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，其进项税额不得

从销项税额中抵扣的，应当计入相关成本费用，不通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目核算。

(2) 因发生非正常损失或改变用途等，导致原已计入进项税额但按现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应当将进项税额转出。

借：应付职工薪酬/待处理财产损溢等

    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(3) 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，其已抵扣进项税额的 40%部分应于转用当期转出。

借：应交税费——待抵扣进项税额

    贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(4) 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，并按调整后的账面价值计提折旧或摊销。

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

    贷：固定资产/无形资产

4.差额征税的会计处理

一般纳税企业提供应税服务，按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给其他单位或个人价款的：

收入确认方法	总额法	净额法
一般纳税人	减少的销项税额： 借：应交税费——应交增值税（销项税额抵减）	按规定确认的销售额计算的销项税额： 计入应交税费——应交增值税（销项税额）
小规模纳税人	减少的销项税额： 借：应交税费——应交增值税	

5.增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的会计处理

(1) 购入增值税税控系统专用设备

一般纳税人	小规模纳税人
①初次购买时： 借：固定资产（全额） 贷：银行存款/应付账款等	

②按规定抵减的增值税应纳税额 借：应交税费——应交增值税（减免税款） 贷：管理费用等	②按规定抵减的增值税应纳税额 借：应交税费——应交增值税 贷：管理费用等
--	--

(2) 发生技术维护费

一般纳税人	小规模纳税人
①企业发生技术维护费 借：管理费用等 贷：银行存款等	
②按规定抵减的增值税应纳税额 借：应交税费——应交增值税（减免税款） 贷：管理费用	②按规定抵减的增值税应纳税额 借：应交税费——应交增值税 贷：管理费用

(二) 消费税

1.企业将生产的产品直接对外销售的，企业按规定计算出应交的消费税。

借：税金及附加

    贷：应交税费——应交消费税

2.企业用应税消费品用于在建工程、非生产机构等其他方面，按规定应交纳的消费税，应计入有关的成本。

借：在建工程等

    贷：应交税费——应交消费税

3.委托加工应税消费品的会计处理

按照税法规定，企业委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款（除受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税外）。

(1) 委托加工的应税消费品，收回后委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣（消费税计入“应交税费——应交消费税”科目的借方）；

(2) 委托加工的应税消费品用于出售的：

①委托方以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售不再缴纳消费税（消费税计入“委托加工物资”科目的借方）；

②委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

四、长期借款

	分次付息	到期一次还本付息
--	------	----------

1.借入款项	借：银行存款 长期借款——利息调整（倒挤） 贷：长期借款——本金	
2.每年年末	借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等 贷：应付利息 长期借款——利息调整	借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等 贷：长期借款——应计利息 ——利息调整
	借：应付利息 贷：银行存款	
3.到期时	借：长期借款——本金 贷：银行存款	借：长期借款——本金 贷：银行存款
		借：长期借款——应计利息 贷：银行存款

## 五、公司债券（明细科目）

### （一）一般公司债券

	分次付息、到期还本	到期一次还本付息
1.发行债券时	借：银行存款（实际收款） 应付债券——利息调整（倒挤，可借可贷） 贷：应付债券——面值 注：发行债券的发行费用应计入发行债券的初始成本，反映在“应付债券——利息调整”明细科目中	
2.每个资产负债表日	注：利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销	
	借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等 贷：应付利息 应付债券——利息调整（倒挤） 在每期支付利息时 借：应付利息 贷：银行存款	借：在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等 贷：应付债券——应计利息 ——利息调整（倒挤）
3.债券偿还时	计算最后一期利息时： 借：在建工程/财务费用/制造费用/研发支出等（倒挤） 贷：应付利息 应付债券——利息调整（先算） 债券到期偿还本金和最后一期时： 借：应付债券——面值 应付利息（最后一次利息） 贷：银行存款	计算最后一期利息时： 借：在建工程/财务费用/制造费用/研发支出等（倒挤） 贷：应付债券——应计利息 ——利息调整（先算） 债券到期偿还本金和利息时： 借：应付债券——面值 ——应计利息 贷：银行存款

### （二）可转换公司债券

#### 1.账务处理原则

（1）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。

（2）在进行分拆时，应当先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。

(3) 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。

分拆:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{负债成份} = \text{本利和折现 (应付债券科目的最终金额)} \\ \text{权益成份} = \text{发行价格} - \text{负债成份 (其他权益工具)} \end{array} \right.$$

## 2. 相关分录

1. 发行时	借: 银行存款 贷: 应付债券——可转换公司债券 (面值) ——可转换公司债券 (利息调整) (可借可贷) 其他权益工具 (权益成份)
2. 转换股份前	可转换公司债券的负债成份, 在转换为股份前, 其会计处理与一般公司债券相同, 即按照实际利率和摊余成本确认利息费用, 按面值和票面利率确认应付利息, 差额作为利息调整进行摊销。
3. 转换股份时	借: 应付债券——可转换公司债券 (面值、利息调整) (账面余额) 其他权益工具 (权益成份的公允价值) 贷: 股本 (面值) 资本公积——股本溢价 (倒挤) 注: 如果不是全部一次性转股, 则应按比例进行账务处理。

## 六、长期应付款

### (一) 应付融资租入固定资产的租赁费

借: 固定资产/在建工程  $[\min(\text{租赁资产公允价值}, \text{最低租赁付款额现值}) + \text{初始直接费用}]$   
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)

以后期间对未确认融资费用的摊销:

借: 财务费用/在建工程等  
贷: 未确认融资费用

### (二) 具有融资性质的延期付款购买资产 (分期付款)

企业延期付款购买资产, 如果延期支付的购买价款超过正常信用条件, 实质上具有融资性质的, 所购资产的成本应当以延期支付购买价款的现值为基础确定。

实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入相关资产成本或当期损益。

借：固定资产/在建工程/无形资产（现值）

    未确认融资费用

    贷：长期应付款（原值）

以后期间对未确认融资费用的摊销：

借：财务费用/在建工程等

    贷：未确认融资费用

## 第十章 职工薪酬

### 一、货币性短期缺勤与非货币性福利

货币性短期缺勤	非货币性福利
<p>借：生产成本（生产工人）     制造费用（车间管理人员）     管理费用（行政管理人员）     销售费用（销售人员）     在建工程（基建人员）     研发支出——资本化支出（研发人员）     贷：应付职工薪酬——工资/职工福利等</p>	<p>①以自产产品发放给职工作为福利 1) 决定发放非货币性福利 借：生产成本     管理费用     在建工程     研发支出等     贷：应付职工薪酬——非货币性福利 2) 将自产产品实际发放时 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     贷：库存商品</p>
	<p>②以外购商品发放给职工作为福利 1) 购入时 借：库存商品等     应交税费——应交增值税（进项税额）     贷：银行存款 2) 决定发放非货币性福利时 借：生产成本     管理费用     在建工程     研发支出等     贷：应付职工薪酬——非货币性福利 3) 将外购商品实际发放时 借：应付职工薪酬——非货币性福利     贷：库存商品等         应交税费——应交增值税（进项税额转出）</p>

【提示】

(2) 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

①将企业拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用，根据受益对象处理

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：累计折旧

②将租赁住房等资产供职工无偿使用，根据受益对象处理

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：其他应付款

(3) 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务（以提供包含补贴的住房为例）

①如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限，且如果职工提前离开则应退回部分差价，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

1) 购入住房时

借：固定资产

贷：银行存款

2) 出售住房时

借：银行存款

长期待摊费用

贷：固定资产

3) 摊销长期待摊费用时

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：长期待摊费用

②如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，企业应当将该项差额直接计入出售住房当期相关资产成本或当期损益。

## 二、带薪缺勤

(1) 累积带薪缺勤

企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累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) 非累积带薪缺勤

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。

## 三、设定收益计划和设定提存计划

### 1、设定提存计划

企业应在资产负债表日确认为换取职工在会计期间内为企业提供的服务而应付给设定提存计划的提存金，并作为一项费用计入当期损益或相关资产成本。

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：其他应付款等

### 2、设定受益计划

第一步骤：确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

企业应当通过下列两步确定设定受益义务现值和当期服务成本。

(1) 计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。

(2) 企业应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率，将设定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。

借：管理费用（当期服务成本）

贷：应付职工薪酬

第二步骤：确定设定受益计划净负债或净资产

设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务的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。

第三步骤：确定应当计入当期损益的金额

报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益净负债或净资产的利息净额。

借：财务费用

贷：应付职工薪酬

第四步骤：确定应当计入其他综合收益的金额



企业应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动主要包括精算利得或损失等。

借：其他综合收益

贷：应付职工薪酬

来学网LAI XUE.COM 未来因学而变