

第一章 总论

会计基本假设

会计主体

定义：指企业会计确认、计量和报告的空间范围

注意事项：一般来说，法律主体必然是会计主体，但会计主体不一定是法律主体

持续经营

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

注意事项：持续经营是会计分期的前提

会计分期

定义：指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间

注意事项：由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的差别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了折旧、摊销等会计处理方法

货币计量

定义：指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。

注意事项：业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选定某种外币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应折算为人民币

会计信息 质量要求

可靠性

以实际发生的交易或者事项为依据,保证会计信息真实可靠、内容完整

相关性

与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关

可理解性

清晰明了,便于理解和使用

可比性

同一企业不同时期可比；不同企业同一时期可比。

实质重于形式★★

经济实质

商品售出保留所有权

重要性

重要交易或者事项

谨慎性★★

不应高估资产或者收益、低估负债或者费用

谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备

应用

计提资产减值准备，固定资产采用加速折旧方法计提折旧

企业内部研究开发项目的研究阶段支出，计入当期损益

或有事项，递延所得税

及时性

及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后

第一章 总论

会计基本假设

会计主体

定义：指企业会计确认、计量和报告的空间范围

注意事项：一般来说，法律主体必然是会计主体，但会计主体不一定是法律主体

持续经营

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

注意事项：持续经营是会计分期的前提

会计分期

定义：指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间

注意事项：由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的差别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了折旧、摊销等会计处理方法

货币计量

定义：指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。

注意事项：业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选定某种外币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应折算为人民币

会计信息 质量要求

可靠性

以实际发生的交易或者事项为依据,保证会计信息真实可靠、内容完整

相关性

与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关

可理解性

清晰明了,便于理解和使用

可比性

同一企业不同时期可比；不同企业同一时期可比。

实质重于形式★★

经济实质

商品售出保留所有权

重要性

重要交易或者事项

谨慎性★★

不应高估资产或者收益、低估负债或者费用

谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备

应用

计提资产减值准备，固定资产采用加速折旧方法计提折旧

企业内部研究开发项目的研究阶段支出，计入当期损益

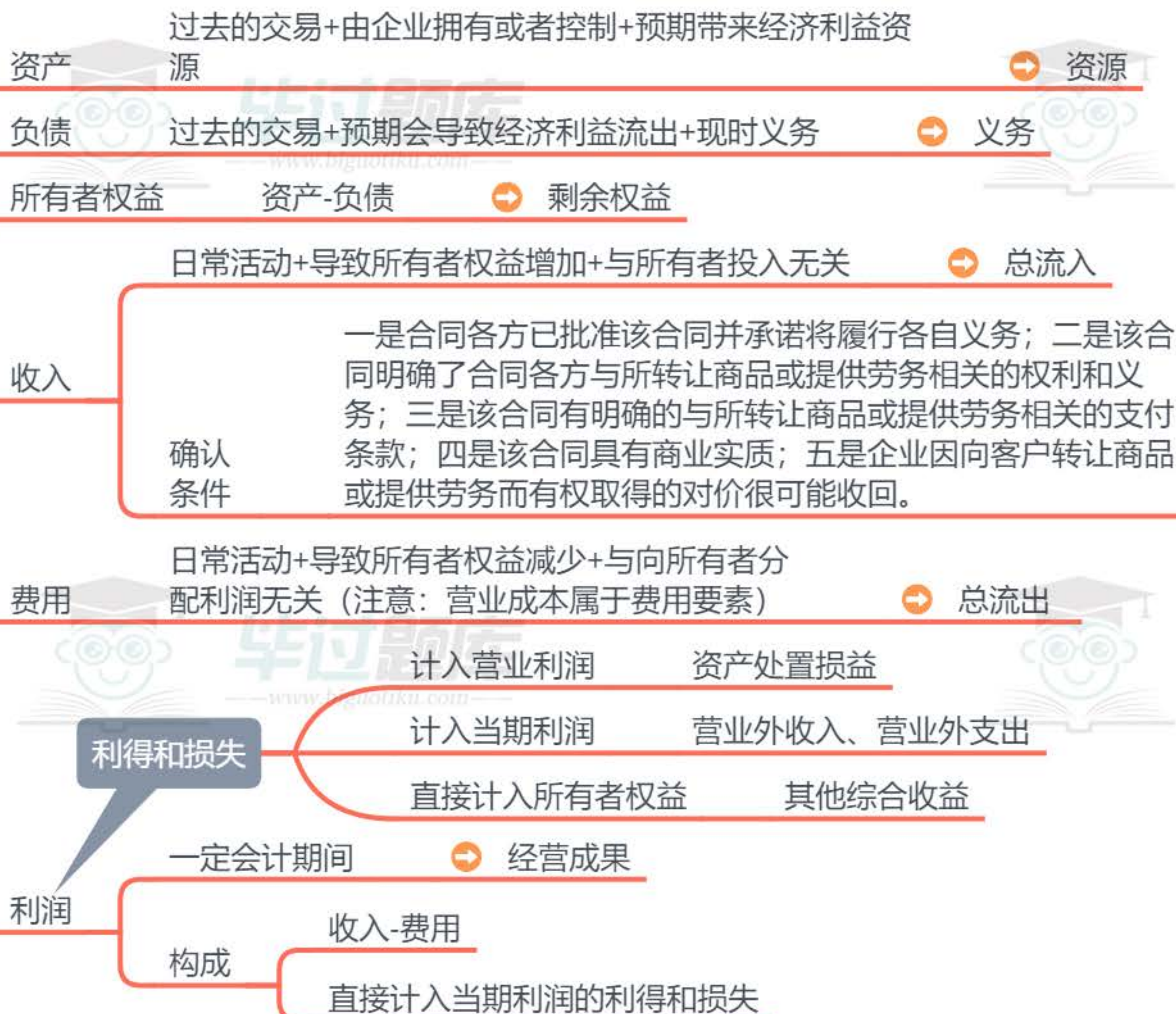
或有事项，递延所得税

及时性

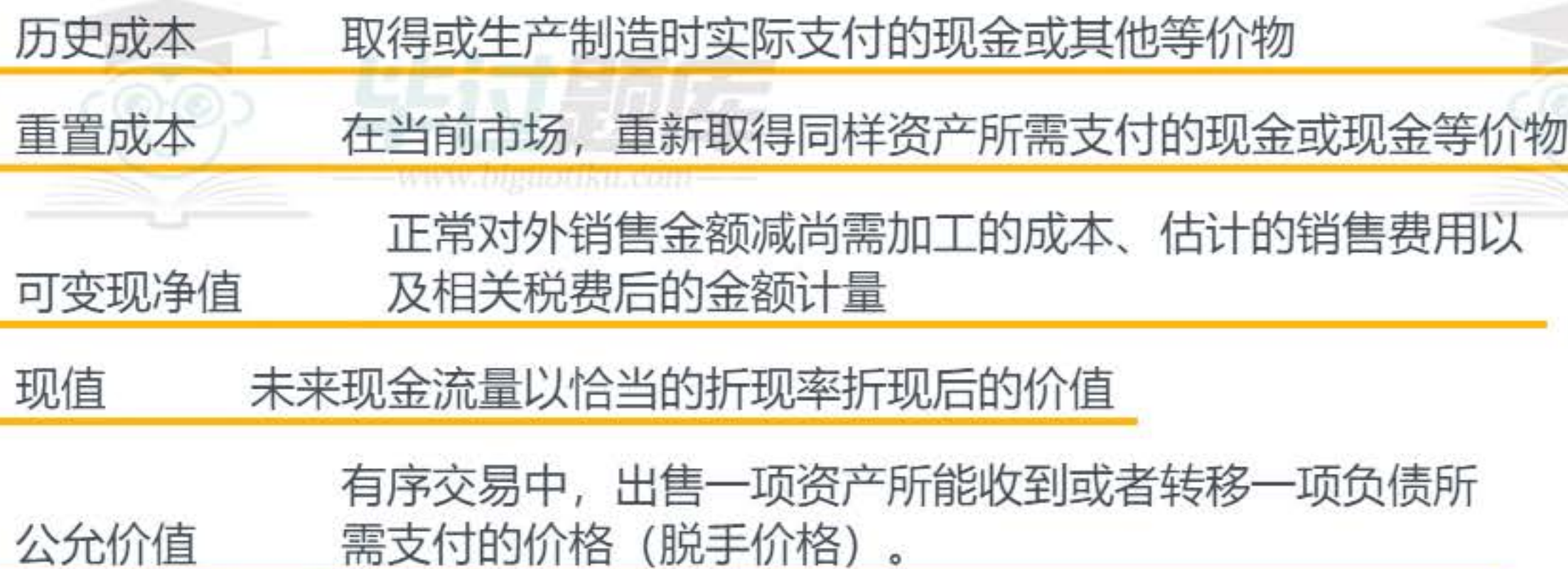
及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后

第一章 总论

会计要素



会计要素 计量属性



第二章 存 货

确认条件

- 一与该存货有关的经济利益很可能流入企业
- 二该存货的成本能够可靠地计量

初始计量

- 外购
 - =买价+相关税费(含不能抵扣的增值税)+运费、装卸、保险费+其他可归属于存货采购成本的费用
- 委托加工
 - 3个一定：实耗原材料+加工费+往返运杂费
 - 2个不一定
 - 消费税
 - 收回后继续加工成应税消费品的，消费税可以抵扣不计入存货成本
 - 收回后直接销售或加工成非应税消费品的，消费税计入存货的成本
 - 增值税
 - 不可抵扣时，计入存货成本
- 自产
 - 直接材料+直接人工+按照一定方法分配的制造费用
- 其他方式
 - 投资者投入
 - 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。（即按照公允价值确定）
 - 通过劳务取得
 - 直接人工+其他直接费用+可归属于的间接费用

期末计量

原则 成本与可变现净值孰低计量

存货减值迹象的判断

表明存货的可变现净值低于成本（5条）

表明存货的可变现净值为零（4条）

估计售价：有合同按合同，无合同按市价，超过合同部分视同无合同

可变现净值确定

存货

可变现净值=估计售价-销售费用和税金

原材料

直接出售

可变现净值=售价-销售费用和税金

生产产品

产品未减值，则材料不减值

产品减值，材料可变现净值=产品估计售价-至完工还需的成本-销售费用和税金

计提

借：资产减值损失
贷：存货跌价准备

转回

借：存货跌价准备
贷：资产减值损失

减值核算

结转

借：主营业务成本、其他业务成本等
存货跌价准备
贷：库存商品、原材料等

第三章 固定资产

初始 计量

外购

=买价+税费+运输、装卸、保险费+其他

专业人员服务费计入成本；员工培训费不计入成本

需安装的固定资产，通过“在建工程”科目核算

一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按公允价值比例对总成本进行分配

自行建造

自营

建设期间：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。

为建造工程发生的管理费、可行性研究费、负荷联合试车费等，计入在建工程项目成本

达到预定状态，未决算的，按暂估价值转入固定资产，并按照固定资产计提折旧。待办理竣工决算手续后再调整原暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

出包

建筑工程支出+安装工程支出+待摊支出

存在弃置费用

初始计量

借：固定资产/在建工程（实际支出+弃置费用现值）

贷：银行存款（实际发生的成本）

预计负债（弃置费用现值）

每期期末

借：财务费用（摊余成本*实际利率）

贷：预计负债

发生支出

借：预计负债（初始确认+各期发生额）

贷：其他应付款

借：其他应付款

贷：银行存款



第四章 无形资产

初始 计量

外购

买价+税费+其他归属于该资产的成本费用

不含广告费管理费及其他间接费和达到预定用途后发生的费用

投资者投入

投资合同或协议约定的价值，但合同或协议约定价值不公允的应按公允价值。（即按公允价值）

土地使用权

土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，相关的土地使用权的账面价值不转入在建工程成本，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧。

除三种情况外按
上述方法处理

(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，作为存货核算。

(2) 企业外购房屋建筑物所支付的价款应当在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配；确实难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。

(3) 企业改变土地使用权的用途，用于赚取租金或资本增值时，应按账面价值将其转为投资性房地产。

原则

资本化

开发阶段符合条件的

满足资本化的五个条件：（1）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；（2）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；（3）很可能为企业带来未来经济利益；（4）有足够的技术、财务资源和其他资源支持完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；（5）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

费用化

研究阶段全部费用化

无法区分哪个阶段全部费用化

内部
开发

分录

1.发生时

借：研发支出-费用化支出【不满足资本化条件】
-资本化支出【满足资本化条件】

贷：原材料、银行存款、应付职工薪酬等

2.费用化支出金额转入“管理费用”科目

借：管理费用

贷：研发支出-费用化支出【不满足资本化条件】

3.达到预定用途形成无形资产

借：无形资产

贷：研发支出-资本化支出【满足资本化条件】

第四章 无形资产

后续计量

原则

使用寿命有限

摊销

企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命进行复核如果有证据表明无形资产的使用寿命与以前估计不同的，应当改变其摊销期限，并按会计估计变更进行处理。

使用寿命不确定

不摊销，但至少每年年度终了需进行减值测试

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，视为会计估计变更按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

使用寿命的确定

确定

合同权利期限、其他法定权利期限、预期使用期限，三者取最小

复核

每年年度终了，对使用寿命和摊销方法复核

无形资产的残值一般为零，但下列情况除外：（1）有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；（2）可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

摊销

当月增加，当月摊销；当月减少，当月不再摊销

根据预期消耗方式采用直线法或产量法

减值

借：资产减值损失
贷：无形资产减值准备

处置

出租

1.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）

2.发生的相关费用
借：其他业务成本
贷：累计摊销
银行存款

出售

借：银行存款
累计摊销
无形资产减值准备
贷：无形资产
应交税费-应交增值税（销项税额）
资产处置损益

报废

借：累计摊销
无形资产减值准备
营业外支出
贷：无形资产

第五章 长期股权投资

初始 计量

合并
(后续采用成本法核算)

形成控股合并

同一控制

=被合并方所有者权益相对于最终控制方持续计算的将资产账面价值*持股比例

非同一控制

= 支付对价公允价值

★ 审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，计入管理费用

与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积

与发行债务性工具直接相关的交易费用，计入债务性工具的初始确认金额

合并以外
(后续采用权益法核算)

支付现金 实际支付价款+直接相关的费用、税金+其他必要支出

发行权益性证券 按公允价值确定。手续费、佣金从溢价收入中扣除

后续 计量

成本法

范围 对被投资单位控制时

1.被投资单位盈利，不做账务处理

2.宣告分派现金股利或利润

借：应收股利

贷：投资收益

分录

3.净损益、其他综合收益变动，不调整

4.计提减值时

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

范围 重大影响或共同控制

初始成本
调整

初始投资成本>取得时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额

不调整长投的初始入账成本

初始投资成本<取得时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额

调整初始入账成本，计营业外收入

损益调整

按调整后的净利润计算
★ 评估增值引起的调整已销售或已实现部分的损益；内部交易引起的调整未实现或未销售的内部交易损益

被投资单位盈利（亏损作相反分录）

借：长期股权投资-损益调整

贷：投资收益

其他综合收益

其他综合收益发生变动

借：长期股权投资-其他综合收益

贷：其他综合收益（或相反分录）

宣告分配的现金股利

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

超额亏损

依次冲减：

①长期股权投资的账面价值②长期应收款③预计负债④备查簿登记当恢复时，依次按照④③②①的顺序转回。

其他权益变动

除净损益、其他综合收益、利润分配以外的所有者权益的其他变动

借：长期股权投资-其他权益变动

贷：资本公积-其他资本公积（或相反分录）

第五章 长期股权投资

后续 计量

核算方法 的转换

原则

各种投资之间的转换，只要一方涉及金融资产，无论增资还是减资
[5% (金融资产) → 20% (权益法) ; 5% (金融资产) → 60% (成本法) ;
20% (权益法) → 5% (金融资产) ; 60% (成本法) → 5% (金融资产)]
1. 原持有 (或剩余) 的 5% 股权投资在个别财务会计报表需按照公允价值计量;
2. 原投资确认 "其他综合收益"、"资本公积" 在个别财务会计报表需要转入个别报表投资收益或留存收益。

若长期股权投资转换长期股权投资，无论增资还是减资
[20% (权益法) → 60% (成本法) ; 60% (成本法) → 20% (权益法)]:
1. 原持有 (或剩余) 的股权投资在个别财务会计报表一定按照账面价值计量;
2. 其他综合收益和资本公积在个别财务会计报表不需要转入个别报表投资收益

1. 视同处置金融资产，购入长投

交易性
金融资产
转换为
权益法

借：长期股权投资-投资成本 (原公允 + 新增公允)
贷：交易性金融资产 (原持有的股权投资的账面价值)
投资收益 (原股权的账面与公允的差额)
银行存款等 (新增对价公允)

5% (金融资产)
→ 20% (权益法)

其他权益
工具投资
转换为权益法

借：长期股权投资-投资成本 (原持有股权投资公允 + 新增对价公允)
贷：其他权益工具投资 (原持有的股权投资的账面价值)
盈余公积、利润分配 (原有的股权账面与公允差额)
银行存款等 (新增对价的公允价值)

2. 原计入其他综合收益的累计公允价值变动转入留存收益

借：其他综合收益 (原计入其他综合收益的累计公允价值变动)
贷：盈余公积 (或相反分录)
利润分配-未分配利润 (或相反分录)

3. 比较计算所得的初始投资成本VS追加日净资产的公允价值的份额

★ 借：长期股权投资-投资成本
贷：营业外收入

1. 核销金融资产转入到长投

交易性
金融资产
转换为
成本法

借：长期股权投资 (原持有股权公允 + 新增对价公允)
贷：交易性金融资产 (原持有股权账面价值)
投资收益 (原持有股权账面与公允的差额)
银行存款等 (新增对价公允)

5% (金融资产)
→ 60% (成本法)
(涉及合并报表)

其他权益
工具投资
转换为
成本法

借：长期股权投资 (原持有股权公允 + 新增对价公允)
贷：其他权益工具投资 (原持有股权的账面)
盈余公积、利润分配 (原持有股权的账面与公允的差额)
银行存款等 (新增对价的公允)

2. 原计入其他综合收益的累计变动转入留存收益

借：其他综合收益 (原计入其他综合收益的累计公允价值变动)
贷：盈余公积 (或相反分录)
利润分配-未分配利润 (或相反分录)

第五章
长期股权投资

后续
计量

核算方法
的转换

20% (权益法)
→60% (成本法)
(涉及合并报表)

- 1.原账面+新增投资成本=初始投资成本
借: 长期股权投资 (原投资账面 + 新增投资成本的公允)
贷: 长期股权投资-投资成本
 -损益调整
 -其他综合收益
 -其他权益变动

银行存款等

购买日之前持有的股权采用权益法核算的, 相关其他综合收益, 可转损益部分应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益, 不可转损益部分的其他综合收益应转入留存收益。在购买日无会计分录。

20% (权益法)
→5% (金融资产)

1.核销长投转入金融资产

- 借: 交易性金融资产、其他权益工具投资 (原持有的股权的公允)
贷: 长期股权投资 (原持有的股权投资投资的账面价值)
 投资收益

2.权益变动和其他综合收益转入投资收益

- 借: 其他综合收益
 资本公积-其他资本公积
贷: 投资收益

60% (成本法)
→20% (权益法)
(出售股权, 涉及合并报表)

1.按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本

- 借: 银行存款
贷: 长期股权投资
 投资收益

2.比较剩余长投成本与按照剩余比例计算原投资净资产公允价值的份额, 作商誉或调留存收益

- 借: 长期股权投资-投资成本
贷: 盈余公积
 利润分配-未分配利润

3.剩余股权视同自取得就采用权益法, 追溯调整

- 借: 长期股权投资-损益调整
 -其他综合收益
 -其他权益变动
贷: 盈余公积
 利润分配-未分配利润
 投资收益
 其他综合收益
 资本公积-其他资本公积

60% (成本法)
→5% (金融资产)

1.按处置投资的比例结转应终止确认的长投成本

- 借: 银行存款
贷: 长期股权投资
 投资收益

2.剩余股权的公允与账面之间的差额计入当期投资收益

- 借: 其他权益工具投资、交易性金融资产 (公允价值)
贷: 长期股权投资 (账面价值)
 投资收益

减值

一经计提, 不得转回

- 借: 资产减值损失
贷: 长期股权投资减值准备

处置

1.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

2.处置权益法核算的, 其他综合收益、其他资本公积转入投资收益

- 借: 其他综合收益 (或贷记)
 资本公积-其他资本公积 (或贷记)
贷: 投资收益 (或借记)

第六章 投资性房地产

范围

属于

已出租的土地使用权

已出租的建筑物

持有并准备增值后转让的土地使用权

不属于

自用房地产

开发商作为存货的房地产（房、地）

部分出租，部分自用，不能单独计量时，两部分均不属于

初始 计量

外购

成本
模式

借：投资性房地产
 应交税费-应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款

公允
价值
模式

借：投资性房地产-成本
 应交税费-应交增值税（进项税额）
 贷：银行存款

自建

成本
模式

借：投资性房地产
 贷：在建工程、开发成本

公允价
值模式

借：投资性房地产-成本
 贷：在建工程、开发成本

自建完成同时开始对外出租或用于资本增值，才能作投资性房地产

后续支出

资本化后续支出

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

公允价值模式：
借：投资性房地产—在建
 —公允价值变动（或贷方）
 贷：投资性房地产—成本

费用化后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，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（其他业务成本）。

第六章 投资性房地产

后续 计量

成本模式

1. 计提折旧或摊销
借：其他业务成本
贷：投资性房地产累计折旧
投资性房地产累计摊销

2. 取得的租金收入
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）

3. 提减值准备。
借：资产减值损失
贷：投资性房地产减值准备

公允价值模式

不计提折旧或摊销，不提减值

1. 公允价值变动（或相反分录）：
借：投资性房地产—公允价值变动
贷：公允价值变动损益

2. 取得的租金收入
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）

计量模式 变更

一经确定，不得随意变更

可以由成本转公允价值模式，不得由公允价值模式转为成本模式

成本模式转为公允价值模式计量的分录：

借：投资性房地产—成本
投资性房地产减值准备
投资性房地产累计折旧（或摊销）
贷：投资性房地产
利润分配—未分配利润
盈余公积

转换

成本模式

1. 自用转为投资性房地产（等值互换，不产生损益）
借：投资性房地产（原值）
累计折旧（累计摊销）
固定资产/无形资产减值准备
贷：固定资产（无形资产）（原值）
投资性房地产累计折旧/摊销
投资性房地产减值准备

2. 投资性房地产转换为自用房地产
分录相反

公允模式

1. 自用房地产转换为投资性房地产
借：投资性房地产—成本（公允价值）
累计折旧（累计摊销）
★ 固定资产减值准备（无形资产减值准备）
公允价值变动损益（借差）
贷：固定资产（无形资产）（原值）
其他综合收益（贷差）

2. 投资性房地产转换为自用房地产
借：固定资产（无形资产）（公允价值）
公允价值变动损益（借差）
贷：投资性房地产—成本
-公允价值变动
公允价值变动损益（贷差）

处置

成本模式

借：银行存款等
贷：其他业务收入
应交税费—应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本
投资性房地产累计折旧
投资性房地产减值准备
贷：投资性房地产

公允价值模式

借：银行存款等
贷：其他业务收入
应交税费—应交增值税（销项税额）

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（或贷记）
其他综合收益
贷：其他业务成本

第七章 资产减值

范围

对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资，采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，固定资产，无形资产，探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

迹象

外部信息表明减值

1.资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。2.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。3.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。

内部信息表明减值

1.有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。2.资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。3.企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。

计量

步骤

(公允价值-处置费用) VS (未来现金流量的现值) 较高者为可回收金额

可收回金额<帐面价值，计提减值

现值

外币

先折现，后兑换

处理

借：资产减值损失
贷：XX减值准备

第七章 资产减值

资产组 减值

认定的最小资产组合

考虑的因素：(1) 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。(2) 资产组的认定，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式和对资产的持续使用或者处分的决策方式等。

资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。

资产组（包括资产组组合）的可收回金额如低于其账面价值，应当按照差额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) 抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；
- (2) 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

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。

可收回金额

(公允价值-处置费用后的净额)VS(预计未来现金流量的现值)取较高者

有弃置费用

(公允价值-处置费用)VS(预计未来现金流量的现值-预计负债)取较高者

比较（账面-预计负债）与可收回金额

总部资产 减值

1.按照账面价值所占比重分摊，如果使用寿命不同，还要考虑权重

2.计算各个资产组（含已分摊的总部资产）的减值损失。（资产组账面+分摊的总部资产）VS可收回金额

3.再将各个资产组的资产减值损失在总部资产和各个资产组之间按照账面价值的比例进行分摊。

4.计算总部资产减值合计数

借：资产减值损失

贷：固定资产减值准备

第八章
金融资产
和金融负债

分类

分类

以公允价值计量且其变动计入
当期损益的金融资产当期损益

交易性金融资产

以摊余成本计量金融资产

债权投资

以公允价值计量且其变动计入
其他综合收益的金融资产

其他债权投资

以公允价值计量且其变动计入
其他综合收益的金融资产

其他权益工具

计量

交易性
(以公允计量
变动计入
当期损益)

初始

交易费用

计入投资收益

已宣告但尚未发放的利息或现金股利

计入应收项目

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】
应收利息【已到付息期但尚未领取的利息】
应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】

分录

贷：银行存款【按实际支付的金额】

持有期间股利或利息处理

借：应收股利/应收利息

贷：投资收益

收到现金股利或利息：

借：银行存款

贷：应收股利/应收利息

后续

期末公允价值变动（或相反分录）

借：交易性金融资产-公允价值变动

贷：公允价值变动损益

借：银行存款【应按实际收到的金额】

贷：交易性金融资产-成本

-公允价值变动【账面余额，或借记】

处置

投资收益【差额，或借记】

第八章 金融资产 和金融负债

计量

以摊余成本
的金融资产
(债券-债权投资)

初始

按公允价值和相关交易费用之和为初始确认金额

借：债权投资-成本 【按债券的面值】
 应收利息 【支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】
贷：银行存款 【按实际支付的金额】
 债权投资-利息调整 【按差额借或贷】

投资收益 = 期初债券摊余成本 × 实际利率

应收利息 = 债券面值 × 票面利率

利息调整的摊销 = 二者的差额

后续

1. 分期付息、到期还本债券
借：应收利息 【债券面值 × 票面利率】
 债权投资-利息调整 【差额借或贷】
贷：投资收益 【期初债券摊余成本 × 实际利率】

分录

2. 到期一次还本付息债券
借：债权投资-应计利息
 债权投资-利息调整 【差额借或贷】
贷：投资收益 【期初债券摊余成本 × 实际利率】

计提

借：信用减值损失
 贷：债权投资减值准备

减值

借：债权投资减值准备
 贷：信用减值损失

1. 分期付息、到期还本债券
借：银行存款 【实际收到金额】
 应收利息
贷：债权投资-成本

处置

2. 到期一次还本付息债券
借：银行存款 【实际收到金额】
 贷：债权投资-应计利息
 债权投资-成本

第八章 金融资产 和金融负债

计量

以公允价值
计量且其变
动计入其他
综合收益
的金融资产
(债券-其他
债权投资)

初始

按公允价值和相关交易费用之和为初始确认金额

取得时

借：其他债权投资-成本 【按债券的面值】
 应收利息 【支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】
 贷：银行存款 【按实际支付的金额】
 其他债权投资-利息调整 【按差额借或贷】

投资收益 = 期初债券摊余成本 × 实际利率

应收利息 = 债券面值 × 票面利率

利息调整的摊销 = 二者的差额

后续

1. 分期付息、到期还本债券

借：应收利息 【债券面值 × 票面利率】
 其他债权投资-利息调整 【差额借或贷】
 贷：投资收益 【期初债券摊余成本 × 实际利率】

2. 到期一次还本付息债券

借：其他债权投资-应计利息
 其他债权投资-利息调整 【差额借或贷】
 贷：投资收益 【期初债券摊余成本 × 实际利率】

3. 期末公允VS账面余额（或相反分录）

借：其他债权投资-公允价值变动
 贷：其他综合收益-其他债权公允价值变动损益

计提

借：信用减值损失
 贷：其他综合收益-信用减值准备

减值

转回

借：其他综合收益-信用减值准备
 贷：信用减值损失

处置时转入投资收益，公允价值变动产生的其他综合收益
转入“投资收益”

处置

1. 借：银行存款 【实际收到金额】
 其他综合收益-其他债权公允价值变动损益
 贷：其他债权投资-成本/利息调整/应计利息/公允价值变动 【账面余额】
 投资收益 【差额】
2. 转减值
 借：其他综合收益-信用减值准备
 贷：投资收益

第八章
金融资产
和金融负债

计量

以公允价值
计量且其变
动计入其他
综合收益的
权益工具
(股票-其他
权益工具
投资)

初始

按公允价值和相关交易费用之和为初始确认金额

取得

股票投资类
借：其他权益工具投资-成本【公允价值+交易费用】
应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】
贷：银行存款【按实际支付的金额】

后续

持有期间的利息计入投资收益

宣告发放现金股利
借：应收股利
贷：投资收益

资产负债表日公允价值变动(或相反分录)

借：其他权益工具投资-公允价值变动
贷：其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动

减值

不提

处置时计入留存收益，公允价值变动产生的其他综合收益
转入留存收益

处置

1.借：银行存款【应按实际收到的金额】

盈余公积-法定盈余公积

利润分配-未分配利润

贷：其他权益工具投资-成本、公允价值变动

2.其他综合收益转入留存收益

借：盈余公积-法定盈余公积

利润分配-未分配利润

贷：其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动

以公允
价值
计量

1.按照公允价值后续计量2.相关利得或损失计入当期损益

发行

借：银行存款

贷：交易性金融负债-成本

确认公允价值变动
和利息费用

借：公允价值变动损益

贷：交易性金融负债-公允价值变动

借：财务费用

贷：应付利息

借：财务费用

贷：应付利息

借：交易性金融负债-成本
-公允价值变动

应付利息

贷：银行存款

公允价值变动损益

到期

借：银行存款【实际收到的金额】

贷：应付债券-面值【债券票面金额】

-利息调整【差额】(或借记)

发行

借：在建工程/制造费用/研发支出/财务费用(摊余成本×实
际利率)

应付债券-利息调整(差额倒挤，或贷记)

贷：应付利息(面值×票面利率)

资产负债表日

确认和结转利息

借：应付利息

应付债券-面值

到期兑付

贷：银行存款

金融
负债

以摊余
成本
计量

第八章 金融资产 和金融负债

计量

重分类

债权 投资→

交易性 金融资产

1.按重分类日公允计量2.原帐面与公允差计当期损益3.终止原减值准备

借：交易性金融资产[公允价]
 债权投资减值准备[终止原减值准备]
贷：债权投资[原帐面余额]
 公允价值变动损益（倒挤或借方）

其他债权 投资

1.重分类日公允计量2.帐面与公允差计其他综合收益3.不影响实际利率和预期信用损失计量

借：其他债权投资[公允价]
 债权投资减值准备[终止原减值准备]
贷：债权投资[原帐面余额]
 其他综合收益（倒挤或借方）

债权 投资

1.之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出

2.调整后的金额作为新的账面价值，
视同该金融资产一直以摊余成本计量

借：债权投资【成本+利息调整】
 贷：其他债权投资【成本+利息调整】
应当将重分类之前计入其他综合收益的累计利得或损失冲回

借：其他综合收益—公允价值变动
 贷：其他债权投资—公允价值变动

如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备，结转资产减值准备：

借：其他综合收益—信用减值准备
 贷：债权投资减值准备

交易性 金融资产

1.继续以公允价值计量

2.之前计入其他综合收益的累计利得或损失转入当期损益

借：交易性金融资产【公允价值】
 贷：其他债权投资【公允价值】
借：公允价值变动损益
 贷：其他综合收益—公允价值变动
存在减值准备的，应转回：
借：其他综合收益—信用减值准备
 贷：公允价值变动损益

债权 投资

重分类日的公允价值作为新的账面余额

借：债权投资【公允价值】
 贷：交易性金融资产

交易性 金融资产

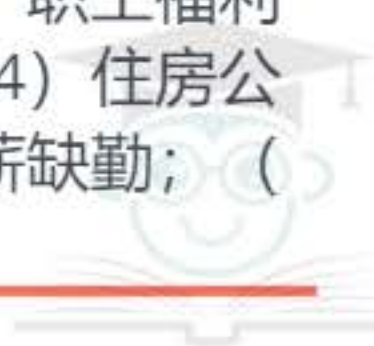
其他债权 投资

继续以公允价值计量

借：其他债权投资
 贷：交易性金融资产



包含内容：(1) 职工工资、奖金、津贴和补贴；(2) 职工福利费；(3) 医疗保险费和工伤保险费等社会保险费；(4) 住房公积金；(5) 工会经费和职工教育经费；(6) 短期带薪缺勤；(7) 短期利润分享计划；(8) 其他短期薪酬。



货币性短期薪酬
借：生产成本/制造费用/管理费用等
贷：应付职工薪酬
以自产产品发放给职工作为福利
借：生产成本/制造费用/管理费用等
贷：应付职工薪酬
借：应付职工薪酬
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



短期带薪缺勤

累积 带薪权利可以结转下期

非累积 带薪权利不能结转下期

短期利润分享计划 计入当期损益或相关资产成本

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，例如养老金、失业保险金。

离职后福利

设定提存计划 借：生产成本/制造费用/管理费用
贷：应付职工薪酬-设定提存计划

设定受益计划

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。

辞退福利

计入管理费用

其他长期职工福利

除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。



第九章 职工薪酬 及借款费用

应付 职工 薪酬



第九章
职工薪酬
及借款费用

借款
费用

范围 借款利息、折价或者溢价的摊销额、辅助费用、外币借款发生的汇兑差额等

条件

资产支出已发生

借款费用已发生

购建或生产活动已经开始

非正常中断且连续超过3个月

正常中断：是使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序、可预见的不可抗力因素导致的中断（1）正常测试、调试停工（2）东北因冬季无法施工导致的停工等

暂停

非正常中断：是指企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断（1）企业因与施工方发生了质量纠纷（2）工程、生产用料没有及时供应（3）资金周转发生了困难（4）施工、生产发生了安全事故（5）发生了劳动纠纷等

确认

资本化

停止资本化

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

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

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

计量

利息资本化

专门借款

资本化期间实际利息 - 资本化期间存款利息收入或投资收益

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

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

一般借款

专门借款

外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本

外币借款

其他

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

第十章 或有事项

概念

特征

由过去的交易或者事项形成

结果即使预计会发生，但具体时间或金额具有不确定性

结果须由未来事项决定

转化

或有负债→预计负债

现时义务

很可能（50%-95%）流出企业

金额能可靠计量

或有资产→资产

基本确定能收到（> 95%）、金额能可靠计量

计量

最佳估计数

连续范围

取中间值，即上、下限金额的平均数

无连续范围
或虽连续，
概率不同

单个

最可能数

多个

加权数

考虑因素：（1）风险和不确定性（2）货币时间价值（3）未来事项

预期由第三方或其他方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。

第十章 或有事项

应用

未决诉讼
借：管理费用（诉讼费）
营业外支出（赔偿支出）
贷：预计负债

应当按照法院判决的应承担的损失金额确认为负债

企业已被判决败诉的

债务担保

一审判决败诉，
但企业又上诉

通常应在资产负债表日根据已有判决结果合理估计损失金额，并确认为预计负债

法院尚未判决的

若败诉的可能性大于胜诉的可能性，且损失金额能够合理估计，应在资产负债表日根据预计损失金额确认为预计负债

产品质量保证

计提时：
借：销售费用
贷：预计负债

实际发生时：
借：预计负债
贷：银行存款等

存在标的：提减值
借：资产减值损失
贷：XX减值准备/存货跌价准备

执行合同

不存在标的：确认预计负债
借：营业外支出
贷：预计负债

待执行合同
→ 亏损合同

存在标的：提减值
借：资产减值损失
贷：XX减值损失/存货跌价准备
亏损超过减值部分：确认预计负债
借：营业外支出
贷：预计负债

不执行合同

不存在标的：确认预计负债
借：营业外支出
贷：预计负债

属于重组的事项主要包括：（1）出售或终止企业的部分业务；（2）对企业的组织结构进行较大调整；（3）关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

重组义务

相关：自愿遣散、强制造遣（如果自愿遣散目标未满足）、不再使用的厂房的租赁撤销费

重组支出的判断

不相关（与继续进行的活动相关）：将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂、剩余职工的再培训、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、重组的未来可辨认经营损失（最新预计值）、特定固定资产的减值损失等

第十一章 收入

确认原则

履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入

取得商品控制权同时包括下列三项要素：一是能力，即客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。二是主导该商品的使用。客户有能力主导该商品的使用，是指客户有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。三是能够获得几乎全部的经济利益。

确认和计量

识别与客户订立的合同

识别

合同

书面形式、口头形式以及其他可验证的形式

确认收入

- 1.已批准承诺将履行各自义务
- 2.明确权利和义务
- 3.明确支付条款
- 4.有商业实质
- 5.对价很可能收回

合同合并

一是该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成“一揽子”交易，如一份合同在不考虑另一份合同对价的情况下将会发生亏损；

二是该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况，如一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的对价金额；

三是该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务。

合同变更

单独合同

同时满足：①增加了可明确区分的商品，②且反映了新增商品单独售价

原合同终止及新合同订立

满足条件①但不满足条件②

合同变更部分作为原合同的组成部分

不满足条件①但满足条件②

识别单项履约义务

企业向客户转让可明确区分商品的承诺

同时满足下列条件的应当作为可明确区分的履约义务，否则应作为不可明确区分的履约义务：

①客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获取的资源一起使用中受益②企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

（1）企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。（2）该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。（3）该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺

第十一章
收入

确认
和计量



第十一章
收入

合同成本

履约成本

同时满足的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：
(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；(2) 该成本增加了企业未来用于履行(或持续履行)履约义务的资源；(3) 该成本预期能够收回。

取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产；为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

摊销

计入当期损益

减值

资产减值损失 = 账面价值 - (预期能够取得的剩余对价 - 估计将要发生的成本) (可转回)

特定交易

附有销售退回条件

销售时：

借：应收账款

贷：主营业务收入

预计负债 (预计将要发生销售退回)

应交税费--应交增值税 (销项税额)

借：主营业务成本

应收退货成本 (预计将要发生的销售退回)

贷：库存商品

到期后未发生销售退回：

借：预计负债

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

附有质量保证条款

1. 确认收入，结转成本，延保服务确认为合同负债

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债

借：主营业务成本

贷：库存商品

2. 延保服务费在延保期间根据延保服务进度确认为收入

第十一章
收入

特定交易

主要责任人和代理人

企业为主要责任人：转让给客户之前控制商品

企业为代理人：转让给客户之前不控制商品

收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，
积分的公允价值确认为合同负债

附有客户额
外购买选择
权的销售

授予积分

借：银行存款
贷：主营业务收入
合同负债

兑换积分

借：合同负债
贷：主营业务收入

授予知识产权许可

单项履约义务→某一时段or某一时点，同时满足下列条件的应确认为某一时段内履行的履约义务：
(1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；
(2) 该活动对客户将产生有利或不利影响；
(3) 该活动不会导致向客户转让某项商品。

售后回购

回购价格<原售价 视为租赁交易

回购价格≥原售价 视为融资交易,回购价格大于原售价的差额，摊销为财务费用

客户未行使的权利

确认为合同负债(不含税)，待履行了相关履约义务时再转为收入

销售储值卡：
借：库存现金
贷：合同负债

根据储值卡的消费金额确认收入，
同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：
借：合同负债
应交税费-待转销项税额
贷：主营业务收入
应交税费-应交增值税（销项税额）

应交税费-待转销项税额

俱乐部的入会费 计入交易价格

无需退回的初始费

与商品相关

构成单项
履约义务 分摊至该商品的交易价格确认收入

不构成单项
履约义务 分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入

与商品不相关 作预收款，在未来转让该商品时确认为收入

第十二章
政府补助

定义及
特征

定义

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产

特征

从政府无偿取得

无偿性

政府补助包含：政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等

政府补助不包含：直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源、增值税出口退税

分类

与资产相关
(先收到补贴，
后取得资产)

总额法

1.收到时

借：银行存款

贷：递延收益

2.将递延收益分期计入当期收益

借：递延收益

贷：其他收益

净额法

1.收到时

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

同时冲减资产的账面价值

借：递延收益

贷：固定资产、无形资产

与收益
相关

补偿
以后
期间

总额法

1.收到时：

借：银行存款等

贷：递延收益

2.确认费用与损失

借：递延收益

贷：其他收益

净额法

1.收到时：

借：银行存款等

贷：递延收益

2.冲减成本费用

借：递延收益

贷：管理费用、生产成本等

补偿已发生的

计入当期损益或冲减相关成本

综合性
项目

对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当将其进行分解，区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

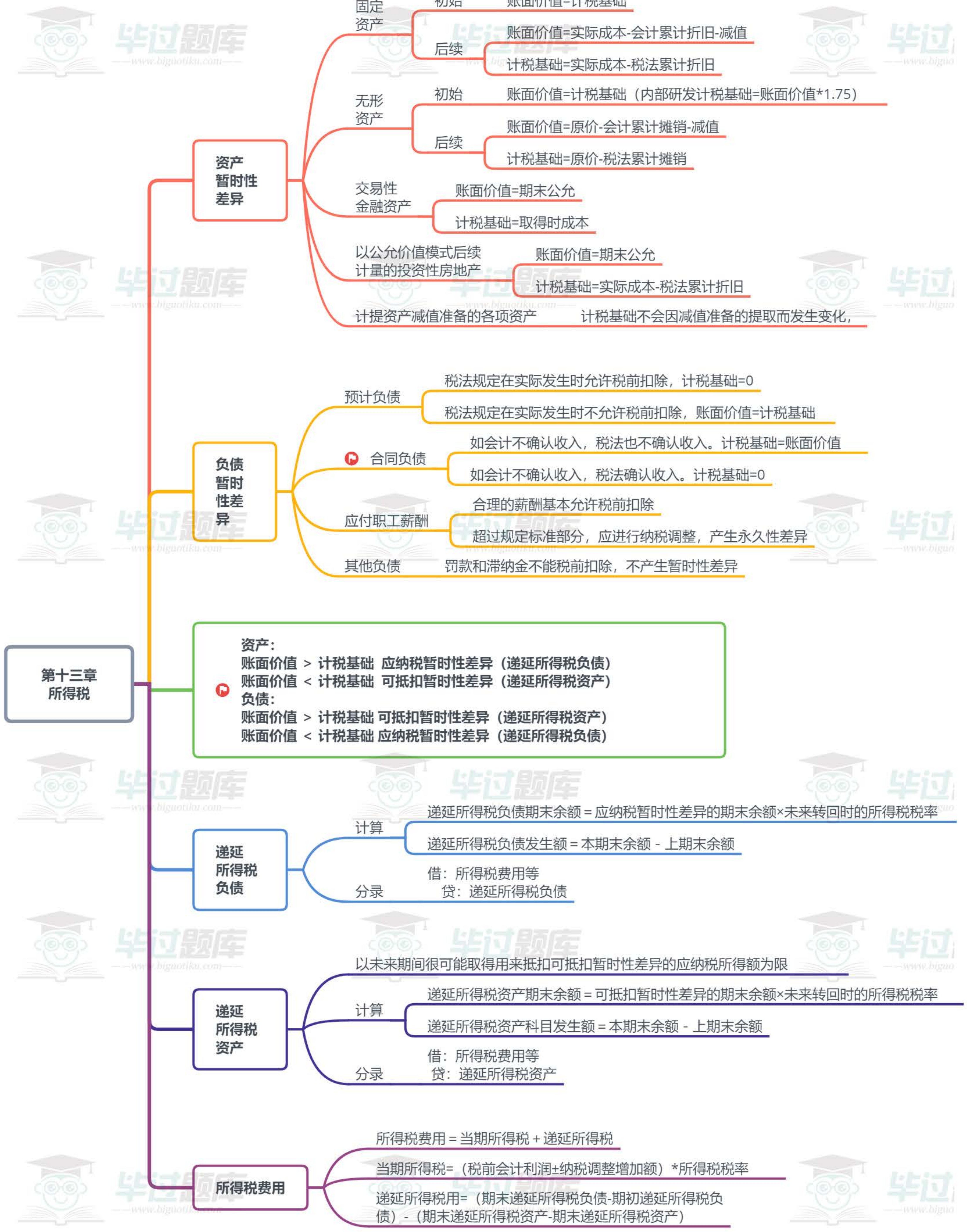
退回

(1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；

(2) 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，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。

另：对于属于前期差错的政府补助退回，应当按照前期差错更正进行追溯调整。





资产的计税基础

资产类型		账面价值	计税基础	是否确认递延所得税
固定资产		固定资产原值—累计折旧（会计口径）—固定资产减值准备	固定资产原价—累计折旧（税法口径）	是
外购无形资产		无形资产原价—累计摊销（会计口径）—无形资产减值准备	无形资产原价—累计摊销（税法口径）	是
自行研发无形资产		无形资产原价—累计摊销（会计口径）—无形资产减值准备	【无形资产原价—累计摊销（税法口径）】*175%	否
存货		存货成本—存货跌价准备	存货成本	是
应收账款		应收账款原价—坏账准备	应收账款原价	是
交易性金融资产		期末公允价值	初始购买成本	是
投资性房地产——成本模式		投资性房地产成本—投资性房地产累计折旧或摊销（会计口径）—投资性房地产减值准备	投资性房地产成本—投资性房地产累计折旧或摊销（税法口径）	是
投资性房地产——公允价值模式		投资性房地产期末公允价值	投资性房地产成本—投资性房地产累计折旧或摊销（税法口径）	是
以摊余成本计量的金融资产		摊余成本	计提减值按账面余额	是
			未计提减值按摊余成本	无差异
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他债权投资	期末公允价值	计提减值按账面余额	是
	其他权益工具投资	期末公允价值	初始取得成本	是

负债的计税基础

项目		账面价值	计税基础	是否产生暂时性差异	是否确认递延所得税
预计负债	未来实际发生时允许税前扣除(产品质量保证)	账面余额	0	是	是
	未来实际发生时不允许税前扣除(债务担保)	账面余额	账面余额	无差异	----
合同负债	收到时计入当期应纳税所得额	账面余额	0	是	是
	收到时未计入当期应纳税所得额	账面余额	账面余额	无差异	----
应付职工薪酬	以后实际发生时允许税前扣除	账面余额	0	是	是
	以后实际发生时不允许税前扣除	账面余额	账面余额	无差异	----
递延收益	收到时计入当期应纳税所得额	账面余额	0	是	是
	收到时未计入当期应纳税所得额	账面余额	账面余额	无差异	----

第十四章
外币折算

记账本位币的确定

考虑因素

- (1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。
- (2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。
- (3) 融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

境外经营

- 企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构
- 企业在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用不同于本企业记账本位币的，视同境外经营
- 除考虑记账本位币的因素外还应当考虑：(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。

变更

- 企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。
- 必须变更时：应当采用变更当日即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本，由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。

处理原则

交易发生日

采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算

货币性项目

期末调整汇兑差额的计算思路：

- ① 外币账户的期末外币余额=期初外币余额+本期增加的外币发生额-本期减少的外币发生额
- ② 调整后的记账本位币余额=期末外币余额×期末即期汇率
- ③ 汇兑差额=调整后记账本位币余额-调整前记账本位币余额

汇兑差额计入财务费用（与外币专门借款有关的汇兑差额，满足资本化条件的，应当予以资本化，计入在建工程、研发支出等）

以历史成本计量的（如固定资产等）：交易发生日的即期汇率（不产生汇兑差额）

存货：先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。

非货币性项目

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

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币货币性金融资产（债务工具）形成的汇兑差额，应当计入当期损益，且采用实际利率法计算的该金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益；

外币非货币性金融资产（权益工具）形成的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益，但该金融资产的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。

外币财务报表折算

资产负债表

资产和负债项目

采用资产负债表日的即期汇率折算

所有者权益中除“未分配利润”外的项目

发生时的即期汇率折算

外币财务报表折算差额

计入其他综合收益

利润表

收入和费用项目

采用交易发生日的即期汇率或近似汇率折算

包含境外经营的合并财务报表编制

需要在母公司与子公司少数股东之间按照各自在境外经营所有者权益中所享有的份额进行分摊

母公司“其他综合收益”

少数股东“少数股东权益”

实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目

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”项目。

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”项目。

第十五章 财务报告

合并范围

以控制为基础

投资方拥有对被投资方的权力

因参与被投资方的相关活动而享有可变回报

有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

合并范围的豁免
——投资性主体

将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

不纳入合并范围：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

合并财务报表的编制

个别报表调整

同一控制

会计政策与期间一致，不调整

子公司资产负债账面调整到公允，有所得税调整递延所得税。

非同
一控制

1. 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】
无形资产	【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】

分录

2. 补提折旧
借：管理费用
 贷：固定资产-累计折旧

3. 补提折旧确认递延所得税负债转回
借：递延所得税负债
 贷：所得税费用（或借方）

第十五章 财务报告

合并 财务报表的 编制

子公司的 长期股权 投资调整 为权益法

基础

调整后的子公司净利润

1. 应享有子公司当期实现调整后净利润的份额
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
若为亏损则做相反分录
2. 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
3. 子公司其他综合收益变动(或相反分录)
借：长期股权投资
贷：其他综合收益
4. 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(或相反分录)
借：长期股权投资
贷：资本公积

分录

长期股权投资 与子公司所有者 权益抵销

- 借：股本【子公司年末数】
其他权益工具【子公司：年初数+本年增减】
资本公积【子公司：年初数+评估增值+本年增减】
其他综合收益【子公司：年初数+本年增减】
盈余公积【子公司：年初数+调整前利润×计提比例】
未分配利润-年末【子公司：年初数+调整后净利润-提取盈余公积-分配股利】
商誉【长期股权投资大于享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额】
贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面价值】
少数股东权益【子公司所有者权益×少数股东持股比例】

母公司 投资收益与 子公司 利润分配 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】
未分配利润-年初【子公司】
贷：提取盈余公积【调整前利润×计提比例】
对所有者(或股东)的分配【子公司本年分配的股利】
未分配利润-年末【从上笔抵销分录抄过来的金额】

连续编制合并财务报表

- (1) 调整以前年度子公司盈利
借：长期股权投资
贷：未分配利润-年初
- (2) 调整子公司本年盈利
借：长期股权投资
贷：投资收益
- (3) 调整以前年度子公司亏损
借：未分配利润-年初
贷：长期股权投资
- (4) 调整子公司本年亏损
借：投资收益
贷：长期股权投资
- (5) 调整子公司以前年度分派现金股利
借：未分配利润-年初
贷：长期股权投资
- (6) 调整子公司当年宣告分派现金股利
借：投资收益
贷：长期股权投资
- (7) 调整子公司以前年度其他综合收益变动
借：长期股权投资
贷：其他综合收益-年初
(若减少作相反分录)
- (8) 调整子公司本年其他综合收益变动
借：长期股权投资
贷：其他综合收益-本年
(若减少作相反分录)
- (9) 调整子公司以前年度除净损益、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
借：长期股权投资
贷：资本公积-年初
(若减少作相反分录)
- (10) 调整子公司本年除净损益、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
借：长期股权投资
贷：资本公积-本年
(若减少作相反分录)

第十五章
财务报告

合并
财务报表
的编制

债权
债务
抵销

1.抵销债权债务
借：应付账款
贷：应收账款

2.抵销坏帐
借：应收账款-坏账准备
贷：信用减值损失

3.抵销个别报表坏帐确认的递延转回
借：所得税费用
贷：递延所得税资产

连续编制合并财务报表：
1.抵销上年内部销售收入和内部销售成本
借：未分配利润—年初
贷：未分配利润—年初（可以不做）
2.抵销年初存货中未实现内部交易损益
借：未分配利润—年初
贷：营业成本
3.确认上年因抵销存货而产生的递延所得税资产
借：递延所得税资产
贷：未分配利润—年初
4.抵销本年内部销售收入和内部销售成本
借：营业收入
贷：营业成本
5.抵销本年存货中未实现内部交易损益
借：营业成本
贷：存货
6.确认因抵销存货而产生的递延所得税资产（应有余额：应考虑上年已确认金额）
借：递延所得税资产
贷：所得税费用
或转回。

1.抵销本年内部销售收入和内部销售成本
借：营业收入
贷：营业成本
2.抵销本年存货中未实现内部交易损益
借：营业成本
贷：存货
3.确认递延所得税资产（余额=存货贷方-借方）×25%
借：递延所得税资产
贷：所得税费用

存货

未实现
内部销售
利润抵销

顺流

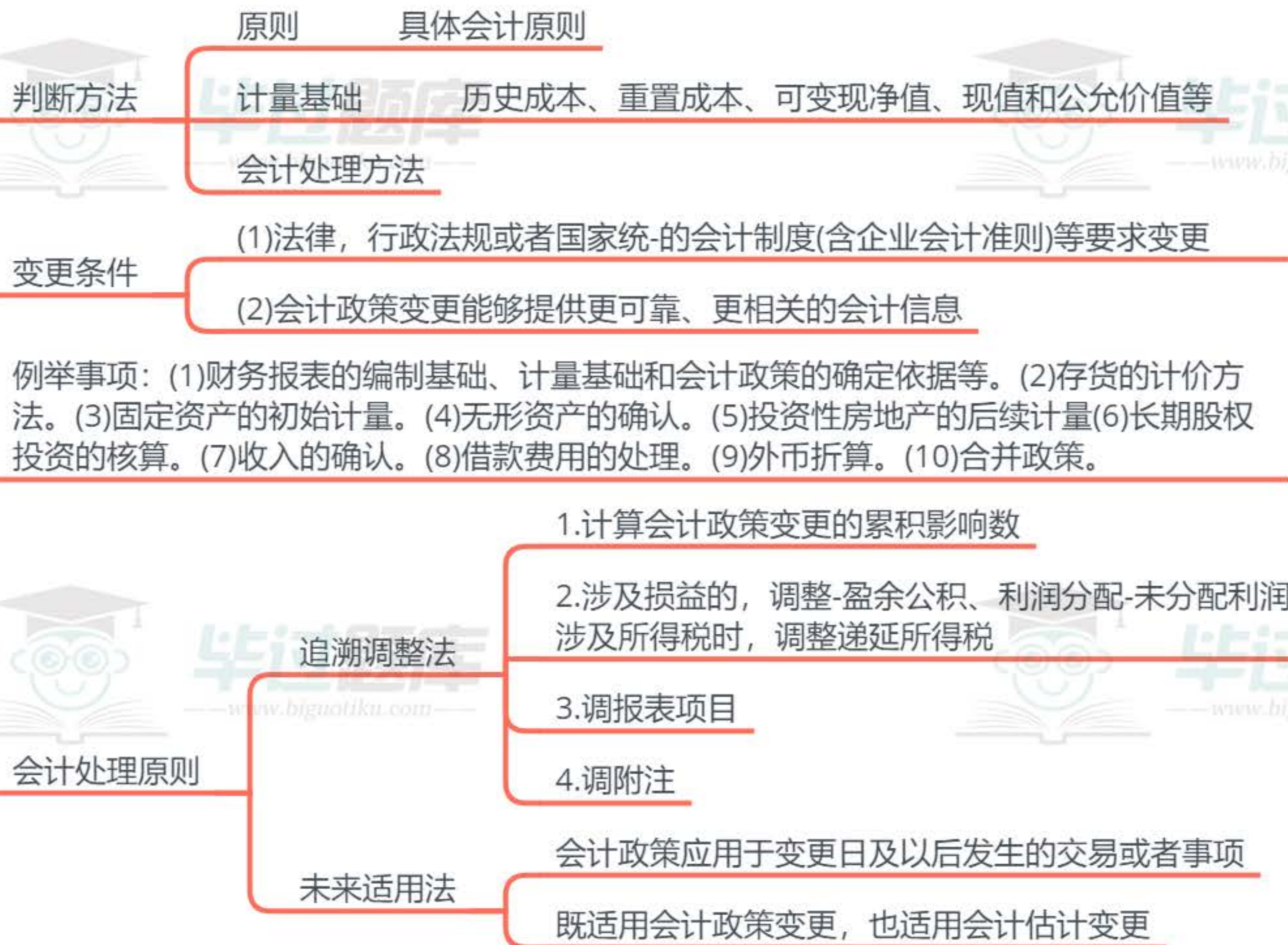
1.抵销未实现内部销售损益
借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】
贷：营业成本【内部销售企业的成本】
固定资产-原价【内部购进企业多计的原价】
2.抵销折旧
借：固定资产——累计折旧
贷：管理费用
3.确认递延所得税资产
借：递延所得税资产
贷：所得税费用

固定资产

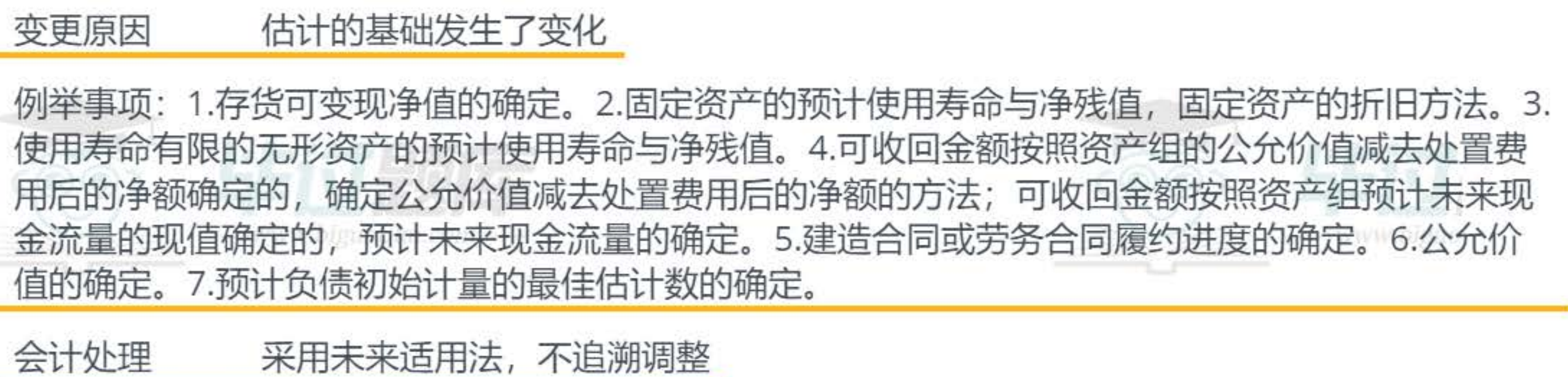
连续编制合并财务报表：
1.抵销未实现的内部交易损益
借：未分配利润—年初
贷：固定资产原价
2.抵销上年多计提的折旧
借：固定资产——累计折旧
贷：未分配利润—年初
3.反映上年确认的递延所得税资产
借：递延所得税资产
贷：未分配利润—年初
4.抵销本年（第2年）多提的折旧
借：固定资产——累计折旧
贷：管理费用
5.在合并财务报表中在抵销本年多计提折旧的同时，本期转回原已确认的递延所得税资产
借：所得税费用
贷：递延所得税资产

第十六章
会计政策、
会计估计变更
和差错更正

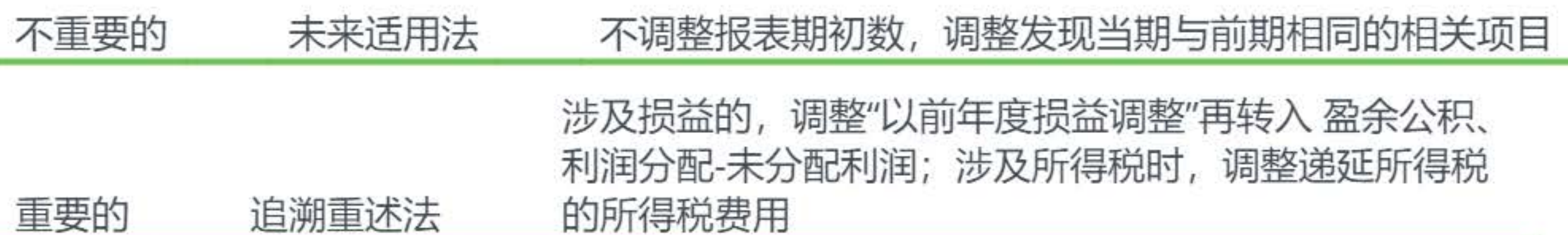
会计
政策
变更

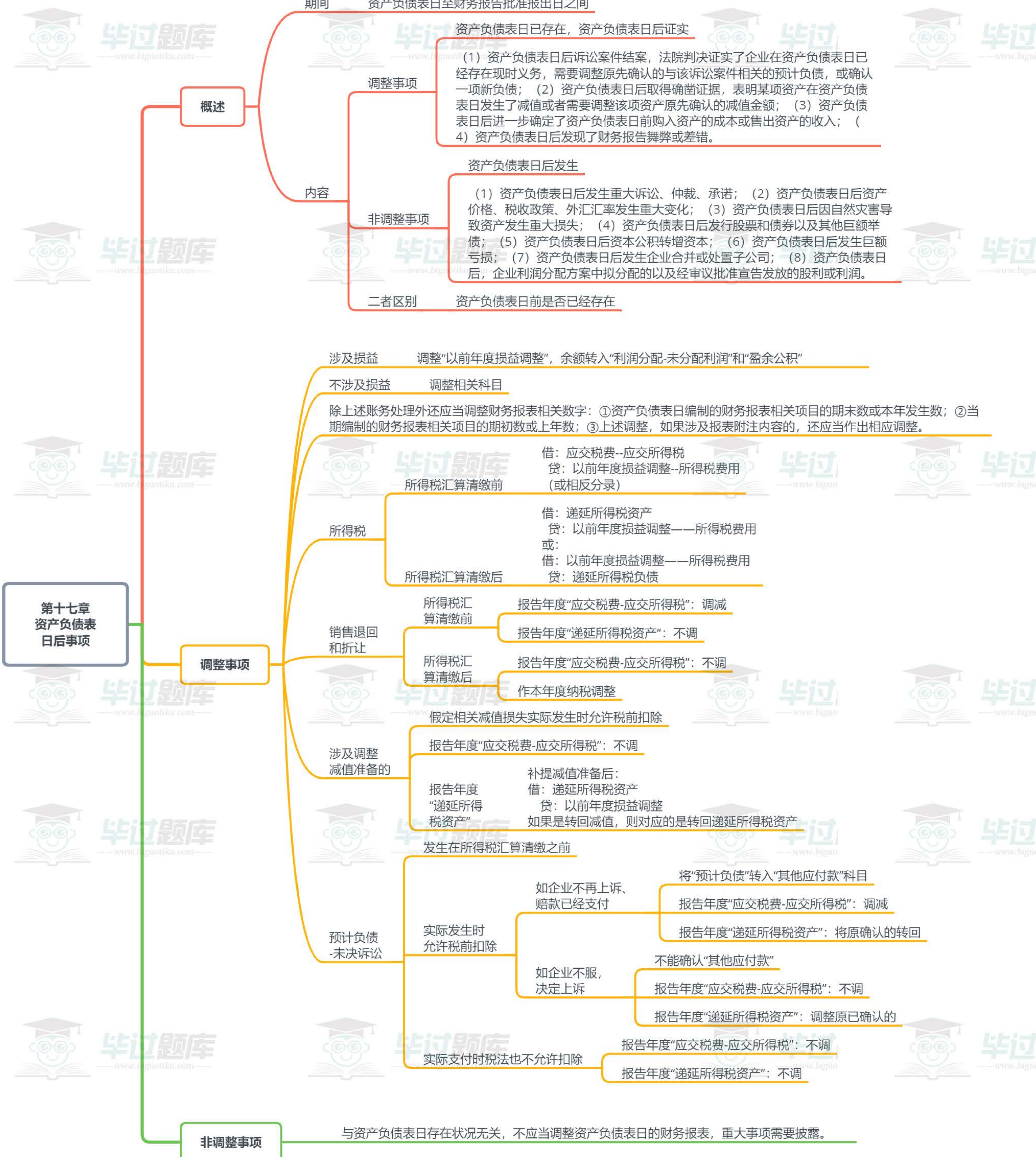


会计
估计
变更



前期
差错
更正







第十八章 政府会计

概述

模式

双功能(预算与财务会计)、双基础(收付实现制与权责发生制)、双报告(决算报告财务报告)

会计要素:资产、负债、净资产、收入和费用

- 1.收到“财政直接支付入帐通知书”时
借: 库存物品/固定资产/应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用
贷: 财政拨款收入
- 2.同时预算会计中:
借: 行政支出/事业支出
贷: 财政拨款预算收入

财政直接支付

- 3.年终依据本年度指标数与当实际支出数差额
借: 财政应返还额度-财政直接支付
贷: 财政拨款收入
同时预算会计中:
借: 资金结存-财政应返还额度
贷: 财政拨款预算收入

- 4.下年度恢复财政直接支付额度后
借: 库存物品/固定资产/应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用
贷: 财政应返还额度-财政直接支付
同时预算会计中:
借: 行政支出/事业支出
贷: 资金结存-财政应返还额度

核算

国库集中支付

- 1.收到“授权支付到账通知书”后,
借: 零余额账户用款额度
贷: 财政拨款收入
同时预算会计中:
借: 资金结存-零余额账户用款额度
贷: 财政拨款预算收入

- 2.支用额度时
借: 库存物品/固定资产/应付职工薪酬/业务活动费用/单位管理费用
贷: 零余额账户用款额度
同时预算会计中:
借: 行政支出/事业支出
贷: 资金结存-零余额账户用款额度

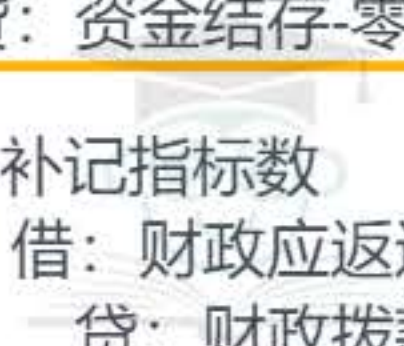
财政授权支付

- 3.注销额度
借: 财政应返还额度-财政授权支付
贷: 零余额账户用款额度
同时预算会计中
借: 资金结存-财政应返还额度
贷: 资金结存-零余额账户用款额度

- 4.补记指标数
借: 财政应返还额度-财政授权支付
贷: 财政拨款收入
同时预算会计中
借: 资金结存-财政应返还额度
贷: 财政拨款预算收入

- 5.恢复额度
借: 零余额账户用款额度
贷: 财政应返还额度-财政授权支付
同时预算会计中
借: 资金结存-零余额账户用款额度
贷: 资金结存-财政应返还额度

- 6.收到财政部门批复的上年末未下达的额度
借: 零余额账户用款额度
贷: 财政应返还额度-财政授权支付
同时预算会计中
借: 资金结存-零余额账户用款额度
贷: 资金结存-财政应返还额度



第十八章
政府会计

核算

应收帐款
和坏帐准备

应收帐款

收回
不需
上缴

发生时

借：应收帐款
贷：事业收入、经营收入、租金收入、其他收入

收回时

借：银行存款
贷：应收帐款
同时预算会计中
借：资金结存-货币资金
贷：事业预算收入、经营预算收入

需上缴

发生时

借：应收帐款
贷：应缴财政款

收回时

借：银行存款
贷：应收帐款

上缴时

借：应缴财政款
贷：银行存款

无法收回
予以核销

借：应缴财政款
贷：应收帐款

核销后收回

借：银行存款
贷：应缴财政款

提取

借：其他费用
贷：坏帐准备

冲减

借：坏帐准备
贷：其他费用

坏帐准备

确认无法收回

借：坏帐准备
贷：应收帐款、其他应收款

核销后又收回

借：应收帐款、其他应收款
贷：坏帐准备

借：银行存款
贷：应收帐款
同时预算会计中
借：资金结存-货币资金
贷：非财政拨款结余

第十八章
政府会计

核算

长期
投资

长期
股权
投资

取得

以其他
资产
置换
取得

以现金
资金
取得

处置

持有期间

收到利息

取得

借：长期债券投资-成本
 应收利息
 贷：银行存款
同时，预算会计中
 借：投资支出
 贷：资金结存-货币资金

借：银行存款
 贷：应收利息
同时，预算会计中
 借：资金结存-货币资金
 贷：投资支出

到期一次还本付息
借：长期债券投资-应计利息
 贷：投资收益
同时，预算会计中
 借：资金结存-货币资金
 贷：投资预算收益

借：银行存款
 贷：长期债券投资
 应收利息
 投资收益
借：资金结存-货币资金
 贷：其他结余
 投资预算收益

借：长期股权投资
 应收股利
 贷：银行存款
同时，预算会计中
 借：投资支出
 贷：资金结存-货币资金

借：长期股权投资【按照评估价值+相关税费】
 固定资产累计折旧
 无形资产累计摊销
 资产处置费用
 贷：固定资产
 无形资产
 银行存款
 其他应交税费
 其他收入
同时，税费支出预算会计中
 借：其他支出
 贷：资金结存-货币资金

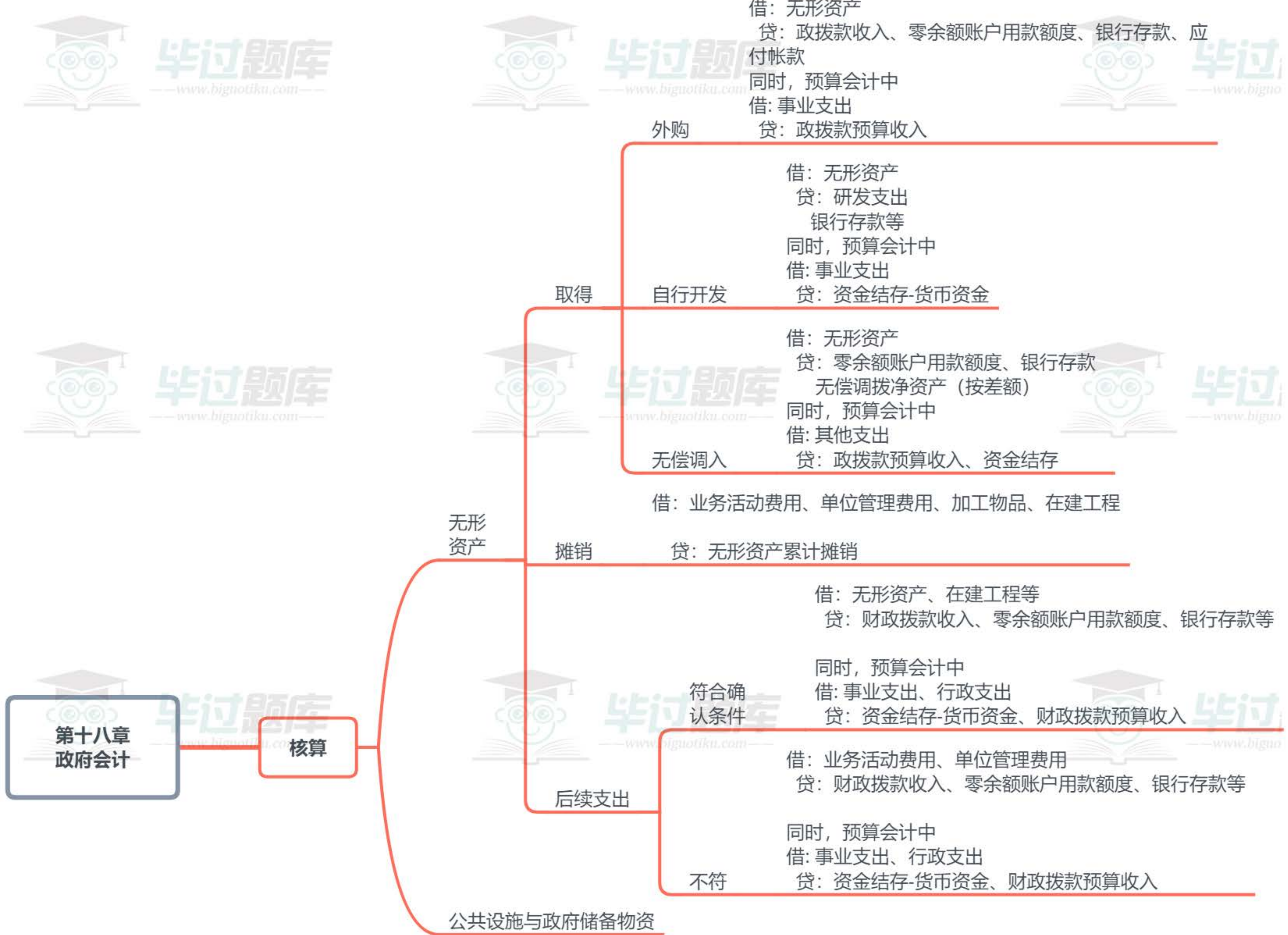
收到现金股利
借：银行存款
 贷：应收股利
同时，预算会计中
 借：资金结存-货币资金
 贷：投资预算收益

宣告分派股利
借：应收股利
 贷：投资收益

宣告分派股利
借：应收股利
 贷：长期股权投资-损益调整

实现净利润
借：长期股权投资-损益调整
 贷：投资收益

除净利润外所有者权益减少
借：权益法调整
 贷：长期股权投资-其他权益变动



第十八章 政府会计

核算

资产
处置

1. 固定资产转入待处置资产时

借：待处置资产损益

 固定资产累计折旧

 贷：固定资产

2. 固定资产报经批准予以处置时

借：资产处置费用

 贷：待处置资产损益

3. 支付清理费用

借：待处置资产损益

 贷：银行存款

4. 收到残料变价收入

借：银行存款

 贷：待处置资产损益

5. 结转固定资产处置净收入

借：待处置资产损益

 贷：应缴财政款

受托代理资产
受托代理负债

接收时

借：受托代理资产

 贷：受托代理负债

发出时

借：受托代理负债

 贷：受托代理资产

待摊费用

实际支付时

借：长期待摊费用

 贷：财政拨款收入、零余额账户用款额度、银行存款等

同时，预算会计中

借：事业支出、行政支出

 贷：资金结存-货币资金、财政拨款预算收入

按月摊销时

借：业务活动费用、单位管理费用

 贷：长期待摊费用

待摊费用
预提费用

提取时

借：单位管理费用

 贷：预提费用

同时，预算会计中

借：非财政拨款结转

 贷：非财政拨款结余

实际支出时

借：事业支出、行政支出

 贷：资金结存-货币资金、财政拨款预算收入

预提费用

借：银行存款

 贷：短期借款

 长期借款-本金

同时，预算会计中

借：资金结存-货币资金

 贷：债务预算收入

取得

实际支付时

借：应付利息

 贷：银行存款

同时，预算会计中

借：其他支出

 贷：资金结存-货币资金

计提时

借：其他费用

 贷：应付利息

利息

借款

借：短期借款

 长期借款-本金

 长期借款-应计利息（一次还本付息）

 贷：银行存款

同时，预算会计中

借：其他支出

 贷：资金结存-货币资金

偿还

第十九章 民间非营利 组织会计

会计特点

权责发生制

在采用历史成本计价的基础上,引入公允价值计量

设置了净资产

权责发生制作为会计核算基础,设置了费用要素

会计要素

资产-负债=净资产

收入-费用=净资产变动额

核算

受托代理

1.收到为现金、银行存款或其他货币资金时

借: 现金-受托代理资产

银行存款-受托代理资产

其他货币资金-受托代理资产

贷: 受托代理负债

2.在转赠或者转出时:

借: 受托代理负债

贷: 现金-受托代理资产

银行存款-受托代理资产

其他货币资金-受托代理资产

捐赠收入

1.接受的捐赠

借: 现金、银行存款、短期投资等

贷: 捐赠收入-限定性收入

-非限定性收入

2.期末,余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产

借: 捐赠收入-限定性收入

贷: 限定性净资产

借: 捐赠收入-非限定性收入

贷: 非限定性净资产

会费收入

为非限定性收入

1.向会员收取会费时

借: 现金、银行存款、应收账款等

贷: 会费收入-非限定性收入

2.期末,将“会费收入”科目的余额转入非限定性净资产

借: 会费收入-非限定性收入

贷: 非限定性净资产

业务活动成本

1.发生时

借: 业务活动成本

贷: 现金、银行存款、存货、应付账款

2.期末,将本科目的余额转入非限定性净资产

借: 非限定性净资产

贷: 业务活动成本