



注会《会计》基础阶段易混易错知识点

【易混易错知识点 1】谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，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。

【举例】下列会计处理方法是按照谨慎性要求处理。

- (1) 计提资产减值准备；
- (2) 固定资产采用加速折旧方法计提折旧；
- (3) 企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生时计入当期损益；
- (4) 在物价持续下降的情况下，发出存货采用先进先出法计价；
- (5) 或有事项；
- (6) 递延所得税。

在有确凿证据表明很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异时，才能确认相关的递延所得税资产。对于发生的相关应纳税暂时性差异，应及时足额确认递延所得税负债。

【易混易错知识点 2】存货期末计量

(一) 存货的期末计量方法

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量

(二) 可变现净值

可变现净值是指在日常活动中，存货的估计售价减去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。

1. 产成品、商品等直接用于出售的商品存货

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

(1) 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其成本（材料的成本）计量；

(2) 产品价格的下降导致产成品的可变现净值低于成本的，该材料应当按照其成本与可变现



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 - 产成品估计销售费用和相关税费

（三）可变现净值中估计售价的确定方法

（1）为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

（2）企业持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，应分别确定其可变现净值并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

（四）全额计提存货跌价准备

存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零。

（1）已霉烂变质的存货。

（2）已过期且无转让价值的存货。

（3）生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

（五）存货跌价准备的核算

1. 存货计提减值

（1）“存货跌价准备”科目期末余额 = 存货成本 - 可变现净值。

（2）资产减值损失 = “存货跌价准备”科目期末余额 - 期初余额 + 借方发生额。

借：资产减值损失

 贷：存货跌价准备

2. 存货跌价准备转回

已计提的存货跌价准备的金额转回，但转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

借：存货跌价准备

 贷：资产减值损失

3. 存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转已对其计提的存货跌价准备。

借：存货跌价准备

 贷：主营业务成本/其他业务成本

【易混易错知识点 3】固定资产后续支出

后续支出的处理原则为：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。

（一）资本化的后续支出

（1）固定资产发生可资本化的后续支出时，将固定资产的账面价值转入在建工程，并停止计提折旧。发生的后续支出，通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

（2）企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产的确认条件的应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

（二）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。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进行处理外，行政管理部门、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。

【易混易错知识点 4】企业取得的土地使用权的会计处理

（1）一般情况，企业自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧：无形资产。

（2）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：存货。

（3）企业外购房屋建筑物所支付的价款，难以按照合理的方法在地上建筑物与土地使用权之间进行分配：固定资产。

（4）企业改变土地使用权的用途，停止自用土地使用权用于赚取租金或资本增值时：投资性房地产。

【易混易错知识点 5】投资性房地产转换的会计处理

1. 非房地产企业投资性房地产转换的账务处理

项目	成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
----	----------	------------



自用房地 产转换 为投资 性房地 产时的 处理	借：投资性房地产【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准 备） 贷：固定资产（无形资产）【原值】 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	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】
投资性 房地 产转换 为自用 房地 产时的 处理	借：固定资产（无形资产）【原值】 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【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减 值准备）	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】

2. 房地产企业投资性房地产转换的账务处理

项目	成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
存 货 转 换 为 投 资 性 房 地 产 时 的 处 理	借：投资性房地产【账面价值】 存货跌价准备【已计提存货跌价准 备】 贷：开发产品【账面余额】	借：投资性房地产——成本【公允价值】 存货跌价准备【已计提存货跌价准 备】 公允价值变动损益【借差】 贷：开发产品【账面余额】 其他综合收益【贷差】
投 资 性 房 地 产 转 换 为 存 货 时 的 处 理	借：开发成本【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	借：开发成本【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】
--	--	--------------

【易混易错知识点 6】对联营企业、合营企业投资的初始计量

1. 以支付现金取得的长期股权投资

应当按照实际应支付的购买价款作为初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等相关交易费用、税金及其他必要支出。

企业在支付对价取得长期股权投资时，对于实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收股利处理。

2. 以发行权益性证券方式取得的长期股权投资

以发行权益性证券取得长期股权投资的，应当按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本。为发行权益性工具支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性工具发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

【提示】如有确凿证据表明，取得长期股权投资的公允价值比所发行证券（工具）的公允价值更加可靠的，以投资者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。

3. 投资者投入的长期股权投资

应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。

4. 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资

其初始投资成本应按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的原则确定。

【易混易错知识点 7】同一控制下控股合并形成的长期股权投资的初始计量

1. 初始投资成本

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，应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

第一种情况：	长期股权投资初始投资成本
--------	--------------

如果被合并方是原母公司自集团公司外部购入的，并且在原母公司合并报表确认了商誉	$= \text{合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的可辨认净资产的账面价值} \times \text{取得股权的比例} + \text{原母公司在合并报表中确认的商誉}$ $= (\text{原购买日子公司可辨认净资产公允价值} + / - \text{子公司调整后的净利润} - \text{子公司分配的现金股利} + / - \text{子公司其他综合收益} + / - \text{子公司其他所有者权益的变动金额}) \times \text{取得股权的比例} + \text{原母公司在合并报表中确认的商誉}$
特殊问题：如果同一控制下企业合并取得的股权比例小于一开始非同一控制下企业合并取得的股权比例的	$= \text{子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值} \times \text{取得股权的比例} + \text{原母公司合并报表确认的商誉}$
第二种情况：	长期股权投资初始投资成本
如果子公司个别报表确认了商誉（该子公司吸收合并其他公司所产生），该商誉不需要单独考虑	$= \text{子公司净资产账面价值} \times \text{母公司持股比例}$

2. 初始投资成本与支付合并对价差额的处理

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，依次冲减盈余公积和未分配利润。

合并方以发行权益性工具作为合并对价的，会计处理同上。

3. 合并方发生的中介费用、交易费用的处理

合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入当期损益。

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（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。

与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

4. 同一控制下多次交易分步实现企业合并的会计处理

企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断

多次交易是否属于“一揽子交易”。属于一揽子交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

项目	内容
①确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本	在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本
②长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理	$\text{差额} = \text{合并日长期股权投资的初始投资成本} - (\text{达到合并前的长期股权投资账面价值} + \text{合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值})$ 差额调整资本公积，资本公积不足冲减的，冲减留存收益
③合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益	暂不进行会计处理

【易混易错知识点 8】金融资产转换为权益法的核算

1. 金融资产转换为权益法的核算【例如：5%（金融资产）→20%（权益法）】

(1) 追加投资时：

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本【原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值】

贷：交易性金融资产【原 5%的股权账面价值】

投资收益【原 5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记】

银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本【原 5%的股权公允价值+新增投资对价公允价值】

贷：其他权益工具投资【原 5%的股权账面价值】

盈余公积、利润分配【原 5%的股权公允价值与账面价值的差额，或借记】



银行存款等【新增投资而应支付对价的公允价值】

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、利润分配——未分配利润

或相反分录。

(2) 比较上述计算所得的初始投资成本与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，同时计入当期营业外收入。

【易混易错知识点 9】商誉减值测试

1. 基本要求

至少每年年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流，所以商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

2. 减值测试方法

首先，先测试不含商誉的资产组或资产组组合，确认相应的减值损失

其次，再对包含商誉的资产组或资产组组合进行测试，如发生减值，先全额冲减商誉的账面价值。

最后，再将未分摊的减值，在资产组或资产组组合进行分配。

3. 考虑少数股东权益对应的商誉价值

存在少数股东的情况下，在减值测试时，要考虑少数股东权益对应的商誉价值。

【易混易错知识点 10】会计确认收入或利得的时点和增值税纳税义务发生时点不同

(1) 按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的：应将相关销项税额记入“应交税费——待转销项税”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”。

(2) 按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的，应将应纳增值税税额计入应收账款：

借：应收账款

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）



按照国家统一的会计制度确认收入或利得时，应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入或利得。

3. 差额征税的账务处理

对于企业发生的某些业务无法通过抵扣机制避免重复征税的，应采用差额征税方式计算交纳增值税。

4. 进项税额抵扣情况发生改变的账务处理

(1) 因发生非正常损失或改变用途等，原已计入进项税额，但按增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的：

借：待处理财产损益、应付职工薪酬等

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(2) 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、无形资产等

5. 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。

(1) 转出当月应交未交的增值税：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费——未交增值税

(2) 转出当月多交的增值税：

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

6. 交纳增值税的账务处理

(1) 交纳当月应交增值税：

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

其他收益 [加计抵减的金额]

7. 减免、免征增值税的账务处理

(1) 对于当期直接减免的增值税，会计处理如下：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

贷：其他收益

(2) 属于一般纳税人的加工型企业根据税法规定招用自主就业退役士兵，并按定额扣减增值税的，应当将减征的税额计入当期损益。会计处理如下：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）

贷：其他收益

(3) 小微企业在取得销售收入时，应当按照税法的规定计算应交增值税，如其销售额满足税法规定的免征增值税条件时，应当将免征的税额转入当期损益。会计处理如下：

借： 应交税费——应交增值税

贷：其他收益

8. 视同销售的会计处理

企业发生税法上视同销售的行为，如企业将自产、委托加工或者购买的货物分配给股东或投资者；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费行为等，应当按照企业会计准则制度相关规定进行相应的会计处理，并按照现行增值税制度规定计算销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额）。

【易混易错知识点 11】带薪缺勤的确认与计量

带薪缺勤应当根据其性质及其职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。

1. 累积带薪缺勤及其会计处理

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

2. 非累积带薪缺勤及其会计处理

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。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。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

【易混易错知识点 12】一次授予、一次行权的股份支付的会计处理

项目	权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
授予日	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；其中：若授予期权则采用期权的公允价值；若授予限制性股票则采用股票公允价值】	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】
	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	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
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 【按授予日的公允价值为基础计量，同上】	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 【按每个资产负债表日的公允价值为基础计量】
	注意问题： （1）首先确定等待期长度。 （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。业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。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。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其	



	他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。	
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】 或相反分录
行权日	借：银行存款（无偿授予时不涉及该科目） 资本公积——其他资本公积 贷：股本 资本公积——股本溢价	借：应付职工薪酬 贷：银行存款
回购股份进行职工期权激励的特殊处理	回购股份时： 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）。 职工行权时： 借：银行存款（无偿授予时不涉及该科目） 资本公积——其他资本公积 贷：库存股 资本公积——股本溢价	——

【易混易错知识点 13】授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

（一）授予限制性股票的会计处理



上市公司实施限制性股票的股权激励安排中，常见做法是上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

(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) 等待期内股份支付相关的会计处理。

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而需回购的股票。

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而无需回购的股票。

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】

(二) 等待期内发放现金股利的会计处理

项目	现金股利可撤销	现金股利不可撤销
内涵	未达到解锁条件，被回购限制性股票	即不论是否达到解锁条件，限制性股



	的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。	票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。
针对预计未来可解锁限制性股票持有者的处理	借：利润分配 贷：应付股利 同时： 借：其他应付款 贷：库存股	借：利润分配 贷：应付股利
针对预计未来不可解锁限制性股票持有者的处理	借：其他应付款 贷：应付股利	借：管理费用 贷：应付股利

【易混易错知识点 14】将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付

企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的，在修改日，企业应当按照当日所授予权益工具的公允价值计量以权益结算的股份支付，将截至修改日已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。

如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理。上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后的情形。如果企业在以权益结算的股份支付中授予权益工具，并在授予日认定授予的权益工具是用来替代已取消的以现金结算的股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，适用本解释的上述规定。

【易混易错知识点 15】取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

- （1）将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。
- （2）如果取消或结算权益工具，所有支付给职工的款项都应当作为权益的回购进行会计处理，



回购时所支付的款项大于权益工具在回购日公允价值的部分，确认为当期损益。

【易混易错知识点 16】借款利息费用的核算

（一）专门借款

在资本化期间内，企业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。

资本化期间是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

专门借款资本化金额 = 资本化期间的实际的利息费用 - 资本化期间的存款利息收入或投资收益

专门借款费用化金额 = 费用化期间的实际的利息费用 - 费用化期间的存款利息收入或投资收益

（二）一般借款

在资本化期间内，企业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，应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出（以下简称“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。

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

其中：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

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

【易混易错知识点 17】待执行合同变为亏损合同

亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。其中，亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。



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。

【易混易错知识点 18】金融资产的重分类

债权投资、其他债权投资和交易性金融资产中的债务工具可以重分类，且三者之间可以相互重分类。

1. 以摊余成本计量的金融资产的重分类

(1) 债权投资重分类为交易性金融资产，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。一般会计分录为：

借：交易性金融资产【公允价值】

 债权投资减值准备【终止确认原损失准备】

 贷：债权投资【原账面价值】

 公允价值变动损益【倒挤，或借记】

(2) 债权投资重分类为其他债权投资，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。一般会计分录为：

借：其他债权投资【公允价值】

 债权投资减值准备【冲减原损失准备】

 贷：债权投资【余额】

 其他综合收益【倒挤】

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的重分类

(1) 其他债权投资重分类为债权投资，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，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



融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

一般分录为：

借：债权投资【原账面余额】

 贷：其他债权投资【原账面余额】

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——其他债权投资公允价值变动

 贷：其他债权投资——公允价值变动

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

(2) 其他债权投资重分类为交易性金融资产，应当继续以公允价值计量该金融资产。同时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。一般会计分录为：

借：交易性金融资产——成本

 贷：其他债权投资——成本

调整其他债权投资的公允价值变动：

借：其他债权投资——公允价值变动【或贷记】

 公允价值变动损益【或贷记】

 贷：其他综合收益【或借记】

 交易性金融资产——公允价值变动【或借记】

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

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类

(1) 交易性金融资产重分类为债权投资，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

一般会计分录为：

借：债权投资【公允价值】

 贷：交易性金融资产

对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行重分类的，企业应当根据该金融资

产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

(2) 交易性金融资产重分类为其他债权投资，应当继续以公允价值计量该金融资产。

一般会计分录为：

借：其他债权投资【公允价值】

贷：交易性金融资产

【易混易错知识点 19】租赁期的判断

(一) 租赁期开始日

租赁期自租赁期开始日起计算。租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。

(二) 不可撤销期间

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

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

如果只有承租人有权终止租赁，则在确定租赁期时，企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑。如只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

(三) 续租选择权和终止租赁选择权

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。

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

需考虑的因素包括但不限于以下方面：

(1) 与市价相比，选择权期间的合同条款和条件。

(2) 在合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行使续租选择权、终止



租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益。

(3) 与终止租赁相关的成本。

(4) 租赁资产对承租人运营的重要程度。例如，租赁资产是否为一项专门资产，租赁资产位于何地以及是否可获得合适的替换资产等。

(5) 与行使选择权相关的条件及满足相关条件的可能性。例如，租赁条款约定仅在满足一项或多项条件时方可行使选择权，此时还应考虑相关条件及满足相关条件的可能性。

【易混易错知识点 20】租赁负债的初始计量

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

1. 租赁付款额

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

(1) 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。存在租赁激励的，承租人在确定租赁付款额时，应扣除租赁激励相关金额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。可变租赁付款额可能与下列各项指标或情况挂钩：

① 由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。

② 承租人源自租赁资产的绩效。

③ 租赁资产的使用。

(3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。

(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

2. 折现率

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

【易混易错知识点 21】持有待售类别的计量

（一）划分为持有待售类别前的计量

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

（二）划分为持有待售类别时的计量

1. 对于持有待售的非流动资产或处置组

企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债。

（1）如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业不需要对账面价值进行调整；

（2）如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

企业应当按照《企业会计准则第 39 号—公允价值计量》的有关规定确定非流动资产或处置组的公允价值。

出售费用是企业发生的可以直接归属于出售资产或处置组的增量费用。

2. 对于转售而取得的非流动资产或处置组

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

按照上述原则，在合并报表中，非同一控制下的企业合并中新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量；同一控制下的企业合并中非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照合并日在被合并方的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。

除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由以公允价值减去出售费用后的净额作为非流



动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

借：持有待售资产【孰低计量】

 资产减值损失

 贷：银行存款

（三）划分为持有待售类别后的计量

1. 持有待售的非流动资产的后续计量

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

2. 持有待售的处置组的后续计量

（1）企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中的流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债的账面价值。例如，处置组中的金融工具，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定计量。

（2）在进行上述计量后，企业应当比较持有待售的处置组整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额，如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

（3）对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。

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



有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

(5) 持有待售的处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中的负债和适用其他准则计量规定的非流动资产的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认。

【易混易错知识点 22】其他综合收益

其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。包括下列两类：

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益

- (1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动。
- (2) 权益法下不能转损益的其他综合收益。
- (3) 其他权益工具投资的公允价值变动。
- (4) 企业自身信用风险公允价值变动。

2. 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

- (1) 权益法下可转损益的其他综合收益。
- (2) 其他债权投资的公允价值变动。
- (3) 金融资产重分类计入其他综合收益的金额。
- (4) 其他债权投资信用减值准备。
- (5) 存货或自用房地产转换为公允价值模式下的投资性房地产（转换时公允价值大于原账面价值）。
- (6) 现金流量套期储备。
- (7) 外币财务报表折算差额。

【易混易错知识点 23】售后回购

- (1) 企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

①回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的相关规定进行会计处理；

②回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

(2) 企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的（即客户行使该要求权的可能性很大），企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照第（1）种情形的规定进行会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，进行会计处理。

【易混易错知识点 24】社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理

（一）建造服务期间

社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建）或发包给其他方等，应当确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。

如果社会资本方根据 PPP 项目合同约定，提供多项服务（如既提供 PPP 项目资产建造服务，又提供建成后的运营服务、维护服务）的，应当识别合同中的单项履约义务，将交易价格按照各项履约义务单独售价的相对比例分摊至各项履约义务。

在 PPP 项目资产的建造过程中发生的借款费用，社会资本方应当按照借款费用准则的规定进行会计处理。对于下述确认为无形资产的部分，社会资本方在相关借款费用满足资本化条件时，应当将其予以资本化，记入“PPP 借款支出”科目，并在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，结转至无形资产。除上述情形以外的其他借款费用，社会资本方均应予以费用化，计入财务费用。

以无形资产模式为例：

业务	会计处理
(1) 确认建造服务成本和收入	借：合同履行成本 贷：原材料、应付职工薪酬等 借：合同资产 贷：主营业务收入【一般采用成本加成法确认收入】 借：主营业务成本



	贷：合同履行成本
(2) 确认资本化的借款费用	借：PPP 借款支出 贷：长期借款——应计利息（或应付利息）
(3) 在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将合同资产及 PPP 借款支出结转为无形资产	借：无形资产 贷：合同资产【采用成本加成法确认收入】 PPP 借款支出【确认资本化的借款费用】

(二) 项目运营期间

1. 无形资产模式。

PPP 项目资产达到预定可使用状态后，社会资本方应当按照收入准则的规定确认与运营服务相关的收入。同时，社会资本方不应当将 PPP 项目资产确认为固定资产。社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或确认的建造收入金额确认为无形资产，并按照无形资产准则的有关规定进行会计处理。

业务	会计处理
(1) 确认运营服务收入和成本	借：合同履行成本 贷：应付职工薪酬等 借：银行存款【运营服务收入】 贷：主营业务收入 借：主营业务成本【运营服务成本】 贷：合同履行成本
(2) 对无形资产进行摊销	借：主营业务成本【无形资产摊销】 贷：累计摊销

(2) “金融资产模式”和“混合模式”。

社会资本方根据 PPP 项目合同约定，在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件的，应当在社会资本方拥有收取该对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时确认为应收款项，并按照金融工具的规定进行会计处理（“金融资产模式”）。社会资本方应当在 PPP 项目资产达到预定可使用状态时，将相关 PPP 项目资产的对价金额或



确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产（“混合模式”）。

3. 运营期间按照或有事项的规定支出

为使 PPP 项目资产保持一定的服务能力或在移交给政府方之前保持一定的使用状态，社会资本方根据 PPP 项目合同而提供的服务不构成单项履约义务的，应当将预计发生的支出，按照或有事项的规定进行会计处理。

【易混易错知识点 25】政府补助的确认与计量

（一）政府补助的确认

政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 一是企业能够满足政府补助所附条件
2. 二是企业能够收到政府补助

（二）政府补助的计量

总原则，政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。

（1）如果企业已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计量；

（2）如果资产负债表日企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。

（3）政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

（三）政府补助会计处理方法

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。

1. 总额法

在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者成本费用等的扣减。

2. 净额法

将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿成本费用等的扣减。

企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，企业对该业务应当一贯地运



用该方法，不得随意变更。企业对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退只能采用总额法进行会计处理。

政府补助准则规定，与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

【易混易错知识点 26】递延所得税负债、递延所得税资产的确认和计量

（一）递延所得税负债的确认和计量

1. 递延所得税负债的确认

（1）除企业会计准则中明确规定不可确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，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或资产的特殊情况：

①商誉的初始确认

非同一控制的企业合并下，按照会计准则规定已确认的商誉，税法规定计税时作为免税合并时，商誉计税基础为零，其账面价值与计税基础形成的应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债。

②无形资产的研发，如果符合税法规定的加计扣除规定的，不确认递延所得税资产。

③长期股权投资采用权益法的，在拟长期持有的情况下，不确认递延所得税负债或资产。

2. 递延所得税负债的计量

（1）对于递延所得税负债，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间的所得税税率计量。

（2）无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债不要求折现。

（二）递延所得税资产的确认和计量

1. 递延所得税资产确认的一般原则

（1）确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，应当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。

因为确认的递延所得税资产要在以后期间转回的，所以在确认时要考虑以后期间是否有足够的应纳税所得额用以抵扣转回的可抵扣暂时性差异。

（2）企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵



扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

2. 递延所得税资产的计量

（1）税率的确定。

确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，以转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

（2）递延所得税资产的减值。

①资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当减记“递延所得税资产”的账面价值（借记“所得税费用”，贷记“递延所得税资产”）。

②递延所得税资产的账面价值减记以后，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值（借记“递延所得税资产”，贷记“所得税费用”）。

（三）适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

【易混易错知识点 28】所得税费用的确认和计量

（一）当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应缴纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即：

当期所得税 = 当期应交所得税

企业在确定当期应交所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。





当期应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调整增加金额 - 纳税调整减少金额

（二）递延所得税

递延所得税，是指按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债的当期发生额，但不包括直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并的所得税影响。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)

（三）所得税费用

利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税。即：

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。所得税费用应当在利润表中单独列示。

【易混易错知识点 29】 单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税的会计处理

对于不是企业合并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）、并因单项交易产生的资产和负债导致等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易，如承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及固定资产因存在弃置义务而确认预计负债并计入固定资产成本的交易等，不适用《企业会计准则第 18 号——所得税》第十一条（二）、第十三条关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

【易混易错知识点 30】 非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

（一）货币性资产和非货币性资产



1. 货币性资产

货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据等。

2. 非货币性资产

非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。如存货、固定资产、在建工程、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。

注意，投资方以一项固定资产出资取得对被投资方的权益性投资的，对投资方来说，换出资产为固定资产，换入资产为长期股权投资，属于非货币性资产交换；对被投资方来说，则属于接受权益性投资，不属于非货币性资产交换。

（二）非货币性资产交换不涉及的交易和事项

交易和事项	适用准则
（1）换出资产为存货的非货币性资产交换	《企业会计准则第 14 号——收入》。 提示：客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格
（2）企业合并中取得的非货币性资产	《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》
（3）交换的资产中包括属于非货币性资产的金融资产	金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》
（4）非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款	相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》
（5）非货币性资产交换构成权益性交易	非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。（例如，集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为，在股东或最终控制方的安排下，企业无代价或以明显不公平的



	代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产)
(6) 其他不适用非货币性资产交换准则的交易和事项	<p>①企业从政府无偿取得非货币性资产：适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》；</p> <p>②企业将非流动资产或处置组分配给所有者：适用《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》；</p> <p>③企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利：适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》；</p> <p>④企业以发行股票形式取得的非货币性资产：相当于以权益工具结算买入非货币性资产，其成本确定适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》；</p> <p>⑤企业用于交换的资产目前尚未列报于资产负债表上（如不存在或尚不属于本企业）：适用其他相关会计准则</p>

（三）非货币性资产交换的认定

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，适用收入准则或其他准则。

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%

【特别提示】分子和分母，均不含增值税。

【易混易错知识点 31】以公允价值为基础计量的非货币性资产交换

（一）单项资产交换

1. 换出资产的公允价值更加可靠的情形

（1）计算换入资产成本。

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值（- 收到补价的公允价值） + 应支付的相关税费

【特别提示】若收到含税补价（收到银行存款支付的补价）或者支付含税补价（以银行存款支付补价）



换入资产成本=换出资产不含税公允价值+增值税销项税额（或换出资产含税公允价值）+支付含税补价/-收到含税补价-增值税进项税额+应支付的相关税费。

（2）计算换出资产处置损益。

换出资产处置损益=换出资产的公允价值-换出资产账面价值

①换出资产为固定资产、在建工程、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入资产处置损益。

②换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。

③换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额计入当期损益。

2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的情形

（1）计算换入资产成本。

换入资产成本=换入资产的公允价值+应支付的相关税费（不需要考虑补价因素）

（2）计算换出资产的公允价值。

换出资产的公允价值=换入资产的公允价值+收到补价的公允价值-支付补价的公允价值

（3）计算换出资产的处置损益。

换出资产的处置损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值

（二）多项资产交换

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

1. 换出资产的公允价值更加可靠的情形

（1）计算换入资产总成本。

换入资产总成本=换出各项资产的公允价值+支付补价的公允价值-收到补价的公允价值

（2）计算各项换入资产的成本。

对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例将换入资产总额扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。

（3）计算各项换出资产处置损益。

对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换

出资产终止确认时计入当期损益。

2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的情形

(1) 计算各项换入资产成本。

换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费（与补价无关且不需要分摊）

(2) 计算各项换出资产的公允价值。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，按照各项换出资产的公允价值的相对比例，将换入资产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

(3) 计算换出资产的处置损益。

换出资产的处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值

【易混易错知识点 32】以资产清偿债务方式进行债务重组

(一) 以金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照金融工具确认和计量准则的规定进行确认和计量。金融资产初始确认时应当以公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。	债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。偿债金融资产已计提减值准备的，应结转计提的减值准备。
借：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【金融资产公允价值】 坏账准备 投资收益【金融资产公允价值与债权账面价值的差额，或贷记】 贷：应收账款【账面余额】	借：应付账款【账面价值】 贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】 投资收益【债务的账面价值 - 偿债金融资产账面价值】 同时： 借：其他综合收益 贷：投资收益【其他债权投资清偿债

	务】 盈余公积、利润分配【其他权益工具投资清偿债务】 或相反分录
--	---

(二) 以非金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
(1) 债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，非金融资产的 $成本 = 放弃债权的公允价值 + 使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本$ 。	(1) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。
(2) 放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当记入当期“投资收益”科目。	(2) 债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的，应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和，与处置组中资产的账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。处置组所属的资产组或资产组合，按照资产减值准则分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应包含分摊至处置组的商誉。处置组中的资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。



借：库存商品、固定资产等【放弃债权的公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款【账面价值】 贷：库存商品、无形资产、固定资产清理【账面价值】 其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】
---	---

（三）以多项资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产；按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。	见“以非金融资产清偿债务”
借：交易性金融资产【按公允价值直接确认】 库存商品【分配确认】 固定资产【分配确认】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款【账面价值】 贷：交易性金融资产、库存商品、固定资产清理【账面价值】 其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】

（四）债权人受让处置组

债务人以处置组清偿债务的，债权人应当分别按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和其他相关准则的规定，对处置组中的金融资产和负债进行初始计量，然后按照金



融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值以及承担的处置组中负债的确认金额之和，扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

【易混易错知识点 33】外币财务报表折算

企业的子公司、合营企业、联营企业和分支机构如果采用与企业相同的记账本位币，即便是设在境外，其财务报表也不存在折算问题。但是，如果企业境外经营的记账本位币不同于企业的记账本位币，在将企业的境外经营通过合并财务报表、权益法核算等纳入到企业的财务报表中时，需要将企业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映。

（一）境外经营财务报表的折算

按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

1. 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。
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. 外币财务报表折算差额。企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当将外币财务报表折算差额在资产负债表中所有者权益项目下单独列示（其他综合收益）；企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；处置部分境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

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

 贷：少数股东权益

2. 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：



(1) 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款的同时，将该外币货币性项目产生的汇兑差额转入“其他综合收益”：

借：其他综合收益

贷：财务费用

或做反向分录。

(2) 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，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。

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原则编制相应的抵销分录。

【易混易错知识点 34】关联方关系

(一) 关联方概述

关联方一般指有关联的各方，关联方关系是指有关联的各方之间存在的内在联系。

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制或共同控制的，构成关联方。

(二) 关联方关系的认定

从一个企业的角度出发，与其存在关联方关系的各方包括：

1. 该企业的母公司，不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业，也包括能够对该企业实施直接或间接控制的单位等。
2. 与该企业的子公司，包括直接或间接地被该企业控制的其他企业，也包括直接或间接地被该企业控制的企业、单位、基金等特殊目的实体。
3. 与该企业受同一母公司控制的其他企业。
4. 与对该企业实施共同控制的投资方。这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的共同控制。需要强调的是，对企业实施直接或间接共同控制的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为共同控制了同一家企业而视为存在关联方关系。
5. 对该企业施加重大影响的投资方。这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的重大影响。对企业实施重大影响的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为对同一家企业具有重大影响而视为存在关联方关系。



6. 该企业的合营企业。
7. 该企业的联营企业。
8. 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。
9. 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，包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监等。
10. 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业。
11. 该企业关键管理人员提供服务的提供方与服务接受方。
12. 企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业。
13. 企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。
14. 该企业设立的企业年金基金。

（三）不构成关联方关系的情况

1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。
2. 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。
3. 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系。
4. 两方或两方以上受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。例如，同一投资者的两家联营企业之间不构成关联方关系。

【易混易错知识点 35】会计政策变更与会计估计变更的划分

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。

（一）以会计确认和列报项目是否发生变更作为判断基础

会计要素的确认标准，是会计处理的首要环节。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。同时以列报项目是否发生变更作为判断基础，一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

（二）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。

（三）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。

【易混易错知识点 36】前期差错更正

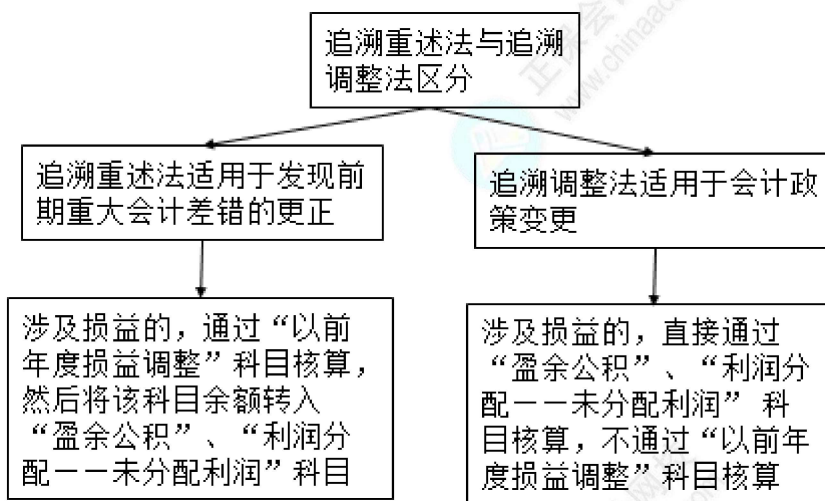
（一）不重要的前期差错或当期发生的差错。

对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。

如果是发现当期的差错，直接调整当期相关项目即可。

（二）重要的前期差错，采用追溯重述法更正。

追溯重述法，是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。



确定前期差错影响数不切实可行的，可以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当一并调整，也可以采用未来适用法。

【易混易错知识点 37】资产负债表日后事项的内容

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。

（一）资产负债表日

资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。其中，年度资产负债表日是指公历 12 月 31 日；会计中期通常包括半年度、季度和月度等，会计中期期末相应地是指公历半年末、季末和月末等。

（二）财务报告批准报出日

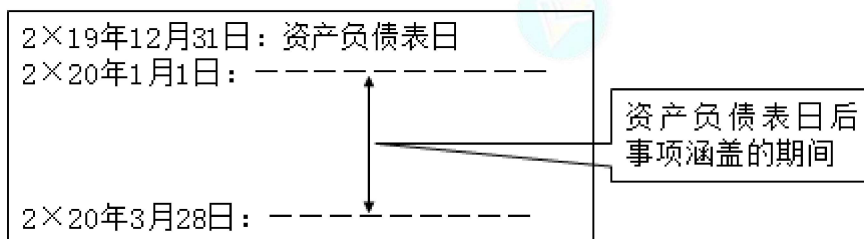
财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

（三）有利或不利事项

资产负债表日后事项准则所称“有利或不利事项”，是指资产负债表日后对企业财务状况和经营成果具有一定影响（既包括有利影响也包括不利影响）的事项。如果某些事项的发生对企业并无任何影响，那么，这些事项既不是有利事项，也不是不利事项，也就不属于这里所说的资产负债表日后事项。

（四）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，具体是指报告期间下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期。财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。



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

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。调整事项的特点是：

- （1）在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；
- （2）对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

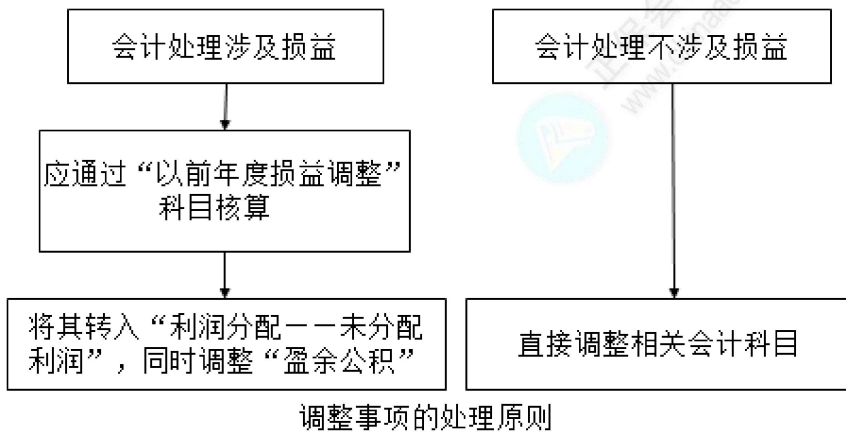
2. 非调整事项

是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策。

3. 调整事项与非调整事项的区别

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，主要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。

【易混易错知识点 38】资产负债表日后调整事项的处理原则



1. 报表项目的调整

进行上述账务处理的同时，还应调整财务报表相关项目的数字，包括：

- (1) 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数（即资产负债表）或本年发生数（即利润表）；
- (2) 当期编制的财务报表相关项目的期初数（即资产负债表）或上年数（即利润表）；
- (3) 上述调整如果涉及附注内容的，还应当调整附注相关项目的数字。

【强调】日后调整事项不需要在附注中披露。

2. 所得税的处理方法

调整事项的发生，导致报告年度资产负债表日的暂时性差异发生改变，则调整报告年度的递延所得税资产或递延所得税负债。如果调整事项的发生，导致企业的所得税纳税义务发生改变，且按有关税收法律要求允许调整报告年度的应交所得税，则调整报告年度的应交所得税。

【易混易错知识点 39】非同一控制下企业合并涉及的或有对价

1. 原则

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（其他权益工具）或负债（交易性金融负债）。

(2) 或有对价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（交易性金融资产）。

(3) 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，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

2. 上述关于或有对价的规定所侧重的两个方面

(1) 在购买日应当合理估计或有对价并将其计入企业合并成本，购买日后 12 个月内取得新的或进一步证据表明购买日已存在状况，从而需要对企业合并成本进行调整的，可以据以调整企业合并成本；

(2) 无论是购买日后 12 个月内还是其他时点，如果是由于出现新的情况导致对原估计或有对价进行调整的，则不能再对企业合并成本进行调整，相关或有对价属于金融工具的，应以公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。

上述会计处理的出发点在于，对企业合并交易原则上确认和计量时点应限定为购买日，购买日以后视新的情况对原购买成本进行调整的，不能视为购买日的状况，因此也就不能据以对企业合并成本进行调整。

3. 会计处理

(1) 购买日或有对价的处理。

或有对价符合金融资产定义及其确认条件	或有对价符合权益工具或金融负债定义
借：长期股权投资 交易性金融资产 贷：银行存款等	借：长期股权投资 贷：其他权益工具/交易性金融负债 银行存款等

(2) 购买日后或有对价变动的处理。

情形	会计处理
(1) 购买日 12 个月内出现对	借：交易性金融资产



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,应当予以确认并调整合并成本和商誉	贷: 长期股权投资 或相反分录。 借: 长期股权投资 贷: 交易性金融负债 或相反分录	
(2) 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(不调整合并成本和商誉)	①或有对价为权益性质	不进行会计处理
	②或有对价为金融资产或金融负债性质: 按照公允价值计量, 且公允价值变动计入当期损益	借: 交易性金融资产 贷: 公允价值变动损益 或相反分录。 借: 公允价值变动损益 贷: 交易性金融负债 或相反分录

【易混易错知识点 40】合并日、购买日合并财务报表的编制

(一) 合并日调整抵销分录

同一控制下企业合并, 编制合并日的合并财务报表时, 一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表等。

1. 合并资产负债表

(1) 母公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销分录。

借: 股本

 资本公积

 盈余公积

 未分配利润

 商誉【最终控制方收购被合并方而形成的】

贷: 长期股权投资

 少数股东权益

注: 同一控制下企业合并, 如果抵销分录出现商誉, 说明子公司是最终控制方外购的。

(2) 恢复上述已抵销的子公司留存收益、其他综合收益。



同一控制下企业合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在（一体化存续原则），在合并资产负债表中，对于自被合并方与投资方处于同一控制下至合并日实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）、其他综合收益中归属于合并方的部分，予以恢复，自合并方的资本公积转入留存收益、其他综合收益。

借：资本公积【按照被合并方留存收益、其他综合收益（处于同一控制下开始至合并日）×母公司%，冲母公司资本公积】

贷：其他综合收益

 盈余公积

 未分配利润

2. 合并利润表

合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

3. 合并现金流量表

合并方在编制合并日的合并现金流量表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日产生的现金流量。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量，应按照合并财务报表准则规定的有关原则进行抵销。

（二）购买日调整抵销分录

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表。

1. 购买日计算合并商誉

合并商誉 = 企业合并成本 - 合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额

2. 调整抵销会计分录

（1）将子公司的账面价值调整为公允价值的调整分录。

借：存货、固定资产、无形资产等【评估增值】

 递延所得税资产【评估减值确认递延所得税的影响】

贷：应收账款等【评估减值】

 递延所得税负债【评估增值确认递延所得税的影响】

 资本公积【差额】

（2）母公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销分录。



借：股本

 其他权益工具

 资本公积

 其他综合收益

 盈余公积

 未分配利润

 商誉

贷：长期股权投资

 少数股东权益

【易混易错知识点 41】固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

1. 第一年

(1) 内部销售方为存货，购入方确认为固定资产

①将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销。

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将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销。

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

(2) 内部销售方为固定资产，购入方也确认为固定资产

①将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销。

借：资产处置收益【内部销售企业的利得】

 贷：固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

②将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销。

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

2. 第二年

①将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销，以调整期初未分配利润。

借：年初未分配利润

贷：固定资产——原价

②将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销，以调整期初未分配利润。

借：固定资产——累计折旧

贷：年初未分配利润

③将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销。

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用

④确认递延所得税资产。

借：递延所得税资产

所得税费用【差额】

贷：年初未分配利润

【易混易错知识点 42】基本每股收益

基本每股收益是按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算的每股收益。基本每股收益仅考虑当期实际发行在外的普通股股票。

企业对外提供合并财务报表的，每股收益准则仅要求其以合并财务报表为基础计算每股收益，并在合并财务报表中予以列报；与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中不要求计算和列报每股收益，如果企业自行选择列报的，应以母公司个别财务报表为基础计算每股收益，并在其个别财务报表中予以列报。

（一）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。

（二）分母确定

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的加权平均数，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。

发行在外的普通股加权平均数 = 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。

（三）新发行的普通股股数

1. 新发行的普通股股数，从应收或实收对价之日起计算确定。一般情况下，应收或实收对价之日即为股票发行日。

2. 企业合并中作为对价发行的普通股何时计入发行在外普通股的加权平均数，应当区分两种情况处理：

（1）非同一控制下的企业合并，购买方自购买日起取得对被购买方的实际控制权。

（2）同一控制下的企业合并，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。从最终控制方角度看，视同合并后形成的以合并财务报表为基础的报告主体在以前期间就一直存在，合并后以合并财务报表为基础的报告主体的留存收益包括参与合并各方在合并前实现净利润的累积金额。因此，与分子净利润口径相一致，同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股，也应当视同列报最早期间期初（即 1 月 1 日）就已发行在外，计入各列报期间普通股的加权平均数。

【易混易错知识点 43】认股权证、股份期权

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般不需要调整作为分子的净利润金额，只需按照下列公式对作为分母的普通股加权平均数进行调整：

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



【易混易错知识点 44】公允价值计量要求

（一）公允价值初始计量

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。企业在取得资产或者承担负债的交易中，交易价格是取得该资产所支付或者承担该负债所收到的价格，即进入价格。而相关资产或负债的公允价值是脱手价格，即出售该资产所能收到的价格或者转移该负债所需支付的价格。

大多数情况下，相关资产或负债的进入价格等于其脱手价格。例如，在交易日，企业购买一项资产的交易发生在出售该项资产主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）上的，取得该资产的交易价格与其脱手价格相等。

但在下列情况中，企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量的，不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值：

（1）关联方之间的交易。但企业有证据表明关联方之间的交易是按照市场条款进行的该交易价格可作为确定其公允价值的基础。

（2）被迫进行的交易，或者资产出售方（或负债转移方）在交易中被迫接受价格的交易。例如，资产出售方或负债转移方为满足监管或法律的要求而被迫出售资产或转移负债，或者资产出售方或负债转移方正陷于财务困境。

（3）交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元。例如，以公允价值计量的相关资产或负债仅是交易（例如，企业合并）中的一部分，而交易除该资产或负债外，还包括按照其他会计准则应单独计量但未确认的无形资产。

（4）进行交易的市場不是该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

（二）估值技术

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。企业应当根据实际情况从市场法、收益法和成本法中选择一种或多种估值技术，用于估计相关资产或负债的公允价值。准则未规定企业应当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。相关资产或负债存在活跃市场公开报价的，企业应当优先使用该报价确定该资产或负债的公允价值。

（三）输入值

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑市场参与者在对相关资产或负债进行定价时



所使用的假设，包括有关风险的假设，例如，所用特定估值技术的内在风险等。市场参与者所使用的假设即为输入值，可分为可观察输入值和不可观察输入值。

企业使用估值技术时，应当优先使用可观察输入值，仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。

（四）公允价值层次

企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次，并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价（第一层次输入值），最后使用不可观察输入值（第三层次输入值）。

1. 第一层次输入值

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。活跃市场，是指相关资产或负债交易量及交易频率足以持续提供定价信息的市场。

2. 第二层次输入值

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。第二层次输入值包括：活跃市场中类似资产或负债的报价；非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等；市场验证的输入值等。

企业以公允价值计量相关资产或负债的，类似资产或负债在活跃市场或非活跃市场的报价为该资产或负债的公允价值计量提供了依据，但企业需要对该报价进行调整。

3. 第三层次输入值

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。第三层次输入值包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。

企业只有在相关资产或负债几乎很少存在市场交易活动，导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

【易混易错知识点 45】政府单位会计核算一般原则

（一）单位预算会计

单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素，全面反映单位预算收支执行情况。预算会计恒等式为“预算收入－预算支出＝预算结余”。单位预算会计采用收付实现制。



为了保证单位预算会计要素单独循环，在日常核算时，应当设置“资金结存”科目，核算纳入部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。根据资金支付方式及资金形态，“资金结存”科目应设置“零余额账户用款额度”、“货币资金”、“财政应返还额度”三个明细科目。年末预算收支结转后“资金结存”科目借方余额与预算结转结余科目贷方余额相等。

（二）单位财务会计

单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素，全面反映单位财务状况、运行情况和现金流量情况。反映单位财务状况的等式为“资产－负债＝净资产”，反映运行情况的等式为“收入－费用＝本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产（累计盈余）。财务会计实行权责发生制。

对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。

【易混易错知识点 46】民间非营利组织特定业务的会计核算

1. 捐赠业务

（1）捐赠资产的确认和计量。

一般情况下，对于无条件的捐赠，民间非营利组织应当在捐赠收到时确认收入；对于附条件的捐赠，应当在取得捐赠资产控制权时确认收入，但当民间非营利组织存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时，应当根据实际需要偿还的金额同时确认一项负债和费用。

为了对捐赠进行正确的核算，民间非营利组织应当区分捐赠与捐赠承诺。捐赠承诺是指捐赠现金或其他资产的书面协议或口头约定等。捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件。民间非营利组织对于捐赠承诺，不应予以确认，但可以在会计报表附注中作相关披露。

需要注意的是，劳务捐赠是捐赠的一种，即捐赠人自愿地向受赠人无偿提供劳务。民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

对于民间非营利组织接受捐赠的现金资产，应当按照实际收到的金额入账。对于民间非营利组织接受捐赠的非现金资产，如果捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议等）的，应当按照凭据上标明的金额作为入账价值；如果凭据上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大，受赠资产应当以其公允价值作为其入账价值；如果捐赠方没有提供有关凭据的，

受赠资产应当以其公允价值作为入账价值。

(2) 捐赠收入的核算。

捐赠收入是指民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入，应当根据相关资产提供者对资产的使用是否设置了限制，划分为限定性收入和非限定性收入分别进行核算。

2. 受托代理业务

对于受托代理业务，民间非营利组织应当比照接受捐赠资产的原则确认和计量受托代理资产，同时应当按照其金额确认相应的受托代理负债。为此，民间非营利组织需要设置两个会计科目，即“受托代理资产”和“受托代理负债”科目。

收到的受托代理资产如果为现金、银行存款或其他货币资金，可以不通过“受托代理资产”科目核算，而在“现金”“银行存款”“其他货币资金”科目下设置“受托代理资产”明细科目进行核算。

3. 会费收入

民间非营利组织为了核算会费收入，应当设置“会费收入”科目，并应当在“会费收入”科目下设置“非限定性收入”明细科目。如果存在限定性会费收入，还应当设置“限定性收入”明细科目；在会计期末，民间非营利组织应当将“会费收入”科目中“非限定性收入”明细科目当期贷方发生额转入“非限定性净资产”科目，将该科目中“限定性收入”明细科目当期贷方发生额转入“限定性净资产”科目。期末结转后该科目应无余额。

4. 业务活动成本

为了核算业务活动成本，民间非营利组织应当设置“业务活动成本”科目。民间非营利组织应当结合具体情况，在“业务活动成本”科目下设置相应的明细科目，进行明细核算。

此外，如果民间非营利组织接受政府提供的专项资金补助，可以在“政府补助收入——限定性收入”科目下设置“专项补助收入”进行核算；同时，在“业务活动成本”科目下设置“专项补助成本”，归集当期专项资金补助项目发生的所有费用。

民间非营利组织按规定出资设立其他民间非营利组织，应当计入当期费用。设立与实现本组织业务活动目标相关的民间非营利组织的，相关出资金额记入“业务活动成本”科目；设立与实现本组织业务活动目标不相关的民间非营利组织的，相关出资金额记入“其他费用”科目。

5. 净资产

(1) 限定性净资产的核算。



民间非营利组织限定性净资产的主要来源是获得了限定性收入（主要是限定性捐赠收入和政府补助收入）。期末，民间非营利组织应当将当期限定性收入的贷方余额转为限定性净资产，即将各收入科目中所属的限定性收入明细科目的贷方余额转入“限定性净资产”科目的贷方，借记“捐赠收入——限定性收入”“政府补助收入——限定性收入”等科目，贷记“限定性净资产”科目。

（2）非限定性净资产的核算。

①期末结转非限定性收入和成本费用项目。

借：捐赠收入——非限定性收入
 会费收入——非限定性收入
 提供服务收入——非限定性收入
 政府补助收入——非限定性收入
 商品销售收入——非限定性收入
 投资收益——非限定性收入
 其他收入——非限定性收入
 贷：非限定性净资产

同时：

借：非限定性净资产
 贷：业务活动成本
 管理费用
 筹资费用
 其他费用

②“非限定性净资产”科目的期末贷方余额，反映民间非营利组织历年积存的非限定性净资产金额。

（3）限定性净资产的重分类。

如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类。