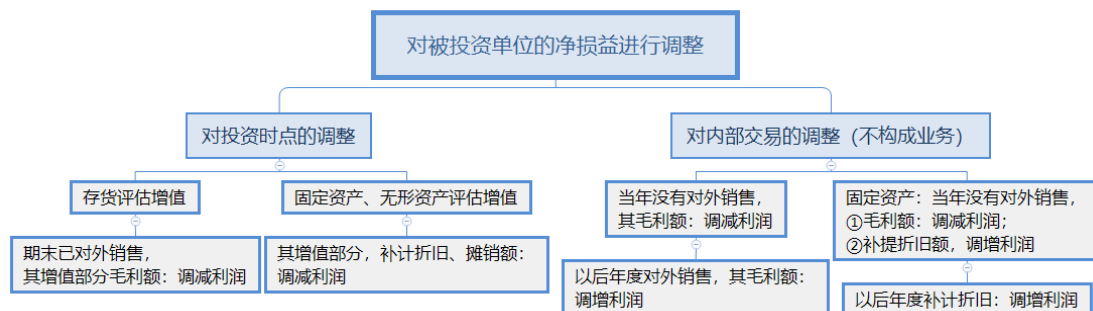


一、长期股权投资的权益法

事项	账务处理
初始投资成本的调整	初始投资成本 < 被投资单位可辨认净资产公允价值 × 持股比例的，差额计入营业外收入，同时调整长期股权投资的金额： 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入
被投资方发生净损益	应根据被投资单位实现的经调整后的（具体调整思路见本表后的提示）净利润计算应享有的份额，编制如下分录： 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 亏损时，编制相反分录。
被投资单位宣告分配利润或现金股利	借：应收股利 贷：长期股权投资
被投资方发生其他综合收益变动	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。
被投资单位发生其他权益变动	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 或相反分录。

【提示】（1）权益法下，被投资单位的净损益的调整思路如下图所示。



（2）投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易时，如果相关资产构成业务，则《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的相关规定进行处理。

二、限制性股票的会计处理

授予日	（1）收到认股款： 借：银行存款（职工缴纳的认股款） 贷：股本 资本公积——股本溢价 （2）就回购义务确认负债（收购库存股）： 借：库存股（限制性股票数量 × 回购价格） 贷：其他应付款——限制性股票回购义务
等待期	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
解锁日	<p>(1) 未达到解锁条件，需要回购：</p> 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 <p>同时：</p> 借：股本（按照注销的限制性股票数量对应的股本金额） 资本公积——股本溢价（差额） 贷：库存股（按照注销限制性股票数量对应库存股的账面价值） <p>(2) 达到解锁条件，无需回购：</p> 借：其他应付款——限制性股票回购义务（按照解锁股票对应的负债的账面价值） 贷：库存股（按照解锁股票对应的库存股的账面价值）

【提示】等待期内发放现金股利的处理：

项目	现金股利可撤销	现金股利不可撤销
预计未来可解锁	借：利润分配 贷：应付股利 同时，按分配的现金股利金额： 借：其他应付款 贷：库存股	借：利润分配 贷：应付股利
预计未来不可解锁	借：其他应付款 贷：应付股利	借：管理费用等 贷：应付股利

【提示】限制性股票在授予日的公允价值 = 授予日股票的市场价格 - 授予价格（行权价格）。

三、金融资产的计量及会计处理

1. 债权投资与其他债权投资的计量及会计处理

项目	债权投资 [以摊余成本计量的金融资产]	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]
初始计量	企业初始确认金融资产，应当按照公允价值计量，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是企业取得金融资产所支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目进行处理。	
后续计量	企业应当采用实际利率法计算确认利息收入。实际利率法，是指计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。 (1) 摊余成本。金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果确定： ①扣除已偿还的本金；②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；③扣除累计计提的损失准备（仅适用于金融资产）。 (2) 利息收入计算方法。	

	<p>①金融资产未发生减值、金融资产发生减值且属于第一或第二阶段： 利息收入 = 金融资产期初账面余额 × 实际利率</p> <p>②金融资产发生减值且属于第三阶段： 利息收入 = 金融资产期初摊余成本 × 实际利率</p>	
	(3) 无	(3) 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所产生的所有利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。
账务处理	<p>(1) 取得债券投资时： 借：债权投资——成本[面值] ——利息调整[差额，或贷方] 应收利息[购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息] 贷：银行存款[实际支付金额]</p>	<p>(1) 取得债券投资时： 借：其他债权投资——成本[面值] ——利息调整[差额，或贷方] 应收利息[购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息] 贷：银行存款[实际支付金额]</p>
	<p>(2) 期末计息： 借：应收利息[分期付息] 债权投资——应计利息[到期一次还本付息] 贷：投资收益[摊余成本 × 实际利率] 债权投资——利息调整[摊销额，或借方]</p> <p>实际收到利息时： 借：银行存款 贷：应收利息</p>	<p>(2) 期末计息： 借：应收利息[分期付息] 其他债权投资——应计利息[到期一次还本付息] 贷：投资收益[摊余成本 × 实际利率] 其他债权投资——利息调整[摊销额，或借方]</p> <p>实际收到利息时： 借：银行存款 贷：应收利息</p>
		<p>(3) 期末确认公允价值变动： 借：其他债权投资——公允价值变动 贷：其他综合收益 或相反会计分录。</p>
	<p>(3) 到期收到利息和本金： 借：银行存款 贷：应收利息[分期付息] 债权投资——应计利息[到期一次付息] ——成本</p>	<p>(4) 处置时： 借：银行存款 其他综合收益[或贷方] 贷：其他债权投资 ——成本 ——应计利息 ——利息调整[或借方] ——公允价值变动[或借方] 投资收益[差额，或借方]</p>

2. 交易性金融资产与其他权益工具投资的计量及会计处理

项目	交易性金融资产[以公允价值计量且其变动计入当期损益的权益工具投资]	其他权益工具投资[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工具投资]
初始计量	(1) 企业初始确认金融资产, 应当按照公允价值计量, 相关交易费用应当直接计入当期损益。	(1) 企业初始确认金融资产, 应当按照公允价值计量, 相关交易费用应当计入初始确认金额。
	(2) 企业取得金融资产所支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利, 应当单独确认为应收项目进行处理。	
后续计量	对于按照公允价值进行后续计量的金融资产, 其公允价值变动形成的利得或损失, 应当记入“公允价值变动损益”科目。	指定为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工具投资, 除了获得的股利计入当期损益外, 其他相关的利得和损失(包括汇兑损益)均应当计入其他综合收益, 且后续不得转入当期损益。当其终止确认时, 之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出, 计入留存收益。
账务处理	(1) 取得股票或股权投资: 借: 交易性金融资产——成本[公允价值] 投资收益[交易费用] 应收股利[支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利] 贷: 银行存款	(1) 取得股票或股权投资: 借: 其他权益工具投资——成本[公允价值+交易费用] 应收股利[支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利] 贷: 银行存款
	(2) 公允价值变动: 借: 交易性金融资产——公允价值变动 贷: 公允价值变动损益 或相反分录	(2) 公允价值变动: 借: 其他权益工具投资——公允价值变动 贷: 其他综合收益 或相反分录
	(3) 宣告发放现金股利: 借: 应收股利 贷: 投资收益 实际发放现金股利: 借: 银行存款 贷: 应收股利	(3) 宣告发放现金股利: 同左
	(4) 处置: 借: 银行存款 贷: 交易性金融资产——成本 ——公允价值变动[或借方] 投资收益[或借方] 【提示】处置该金融资产时, 其公允价值变动, 不需要转入投资收益。	(4) 处置: 借: 银行存款 其他综合收益 贷: 其他权益工具投资——成本 ——公允价值变动[或借方] 盈余公积[或借方] 利润分配——未分配利润[或借方]

四、承租人的会计处理

1. 承租人租赁初始计量

总体原则	在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外
租赁负债	<p>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。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</p> <p>租赁付款额包括以下五项内容：</p> <p>(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。其中：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。</p> <p>(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。可变租赁付款额包括：</p> <p>a. 由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。纳入租赁负债的初始计量。【按租赁期开始日的指数或比率确定】</p> <p>b. 承租人源自租赁资产的绩效。【销售收入比例付款】</p> <p>c. 租赁资产的使用。【超过特定里程付款】</p> <p>【提示】不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。</p> <p>(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。</p> <p>(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。</p> <p>(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项</p> <p>【提示】承租人向出租人支付的款项中包含增值税的，该增值税不属于租赁付款额的范畴，不应纳入租赁负债和使用权资产的计量。出租人为确保承租人履行合同相关义务收取租赁保证金的，该租赁保证金不属于承租人的租赁付款额，承租人应将其作为单独的资产进行会计处理。</p>
使用权资产的成本构成	<p>租赁负债初始金额</p> <p>在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额</p> <p>承租人初始直接费用：为达成租赁所发生的增量成本，如佣金、印花税等。为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，应当在发生时计入当期损益</p> <p>承租人将租赁资产恢复至约定状态的成本【预计负债】</p>
折现率	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
账务处理	<p>借：使用权资产（倒挤）</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用</p> <p> 银行存款【租赁激励】</p> <p> 贷：租赁负债——租赁付款额</p> <p> 银行存款【初始直接费用+租赁期开始日或之前支付的租赁付款额】</p> <p> 预计负债【期满拆除费用的现值】</p>

2. 租赁负债和使用权资产的后续计量

租赁负债	在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：
------	---------------------------------

	(1) 确认租赁负债利息： 借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 (2) 支付租赁付款额： 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	
使用权资产	后续计量模式	成本模式，通常按照直线法计提折旧
	折旧起始日	通常自租赁期开始日当月计提折旧
	折旧期限	若获得租赁资产所有权，根据租赁资产剩余使用寿命的时间计提折旧；若不确定是否获得租赁资产所有权，在租赁期、租赁资产剩余使用寿命、使用权资产剩余使用寿命中选择较短者计提折旧
	减值	应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。减值准备一旦计提，不得转回
	会计分录	借：××费用等 贷：使用权资产累计折旧 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备

3. 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

租赁负债重新计量情形	(1) 实质固定付款额发生变动。【租赁期开始日未确认租赁负债】 (2) 担保余值预计的应付金额发生变动。 (3) 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。 (4) 发生承租人可控范围内（除地区房价上涨等）的重大事件或变化，购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化
折现率的选择	情形（1）（2）（3）中除浮动利率变化外，都采用租赁期开始日的原折现率，其他情形均采用修改后的折现率
折现期间	考虑原合同与变更后租赁期的剩余期限
租赁负债变动计算方法	(1) 确定变动生效日。【假设变动生效日为新起点】 (2) 根据原折现率或变动后的折现率对新的现金流量进行折现。 (3) 比较变动生效日的原租赁负债与新租赁负债账面价值的差额，调整其账面价值与使用权资产的价值。【现值增加额】 (4) 对于预付年金，如在变动生效日可能交付新租金，则按照假设变更日未交租金进行折现
会计处理	借：使用权资产【现值增加额】 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 或反分录

4. 承租人租赁变更的处理

变更作为单独租赁	判断条件（同时满足）： （1）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围。 （2）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当	
	处理原则：在变更日按照新的租赁处理	
变更未作为单独租赁	缩短租赁范围与期限	（1）减少租赁负债与使用权资产的账面价值。 根据原使用权资产的减少比例，按照其比例终止确认原租赁负债与使用权资产的账面价值，差额计入资产处置损益。 借：租赁负债——租赁付款额【按比例减少】 使用权资产累计折旧【按比例减少】 贷：租赁负债——未确认融资费用【按比例减少】 使用权资产【按比例减少】 资产处置损益【倒挤】
		（2）调整剩余租赁负债和使用权资产账面价值。 比较变更日的原租赁负债剩余账面价值与新租赁负债账面价值差额，调整租赁负债与使用权资产价值。【现值增加额】 借：使用权资产【现值增加额】 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额 或相反分录
	其他租赁变更	调整剩余租赁负债和使用权资产账面价值（同（2））

五、履行每一单项履约义务时收入的确认

类别	内容
在某一时段内履行的履约义务	满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认： （1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。 （2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。 （3）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项
	应当选取恰当的方法来确定履约进度，按照履约进度确认收入，但履约进度不能合理确定的除外
在某一时点履行的履约义务	当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务
	应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。 在判断客户是否已取得商品控制权时应当考虑五个迹象： （1）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。 （2）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。 （3）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。 （4）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。 （5）客户已接受该商品。如果客户已经接受了企业提供的商品，例如，企

	业销售给客户的商品通过了客户的验收,可能表明客户已经取得了该商品的控制权
--	--------------------------------------

六、递延所得税的确认和计量

项目	内容	
递延所得税负债	确认	<p>(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,企业应对所有的应纳税暂时性差异确认相关的递延所得税负债。</p> <p>(2) 企业确认递延所得税负债时,一般应计入所得税费用,但直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并的除外</p>
	计量	<p>(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(即相关应纳税暂时性差异转回期间的所得税税率)计量。</p> <p>(2) 均不对递延所得税负债进行折现</p>
递延所得税资产	确认	<p>(1) 应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,确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。</p> <p>(2) 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</p>
	计量	<p>(1) 以转回期间适用的所得税税率为基础计量,不对递延所得税资产进行折现。</p> <p>(2) 如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以抵扣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”科目,贷记“递延所得税资产”科目)。</p> <p>(3) 以后期间有证据表明很可能获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异时,应将减记的递延所得税资产的账面价值予以转回</p>

【提示 1】企业因税收法规变化而致使其适用税率发生变化时,应按照新的税率对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债重新计量,调整已确认的金额,以反映税率变化的影响。

【提示 2】不确认递延所得税的特殊情形:

项目	内容
不确认递延所得税负债的特殊情况	<p>(1) 商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中,企业应将合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉。对于这部分商誉在初始确认时因免税合并而形成的应纳税暂时性差异,一般不确认递延所得税负债。</p> <p>(2) 如果企业合并以外的其他交易或事项在发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,则所产生的资产、负债因初始确认金额与其计税基础不同而形成的应纳税暂时性差异,在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。</p> <p>(3) 对于对子公司、联营企业、合营企业股权投资等所形成应纳税暂时性差异,企业一般应相应确认递延所得税负债,但如果同时满足下列两个条件,则不确认:一是投资方能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回</p>
不确认递延所得税	企业发生的某项交易或事项不属于企业合并,并且交易发生时既不影

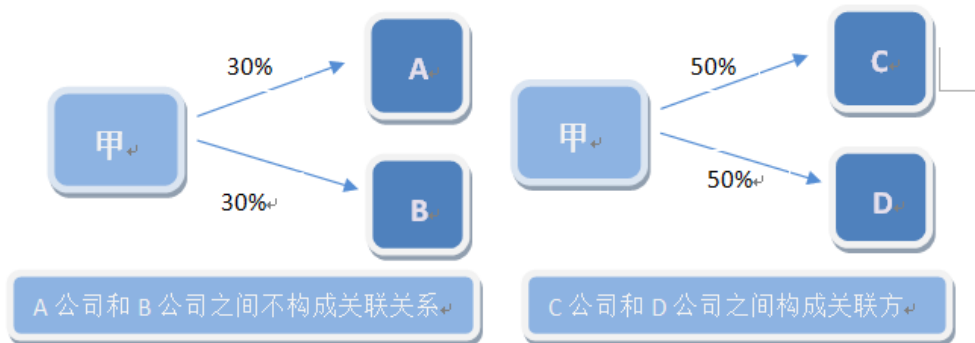
资产的特殊情况	响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。比如，内部研发无形资产
---------	--

七、关联方关系的认定

关联方关系的认定	<p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(3) 与该企业受同一母公司控制的其他企业。两个或多个企业如果有相同的母公司，它们的财务和经营政策都由相同的母公司决定，各个被投资企业之间由于受相同母公司的控制，可能为自身利益而进行的交易受到某种限制。因此，准则规定，与该企业受同一母公司控制的两个或多个企业之间构成关联方关系。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(6) 该企业的合营企业。此处的“合营企业”包括合营企业的子公司。</p> <p>(7) 该企业的联营企业。此处的“联营企业”包括联营企业的子公司。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，例如父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。</p> <p>(11) 该企业关键管理人员提供服务的提供方与服务接受方。</p> <p>(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。</p> <p>(13) 企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业</p> <p>(14) 该企业设立的企业年金基金</p>
不构成关联方关系的情况	<p>(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，以及因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。</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(4) 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方关系</p>

【提示】关于关联方的认定，易混易错的情况列举如下：

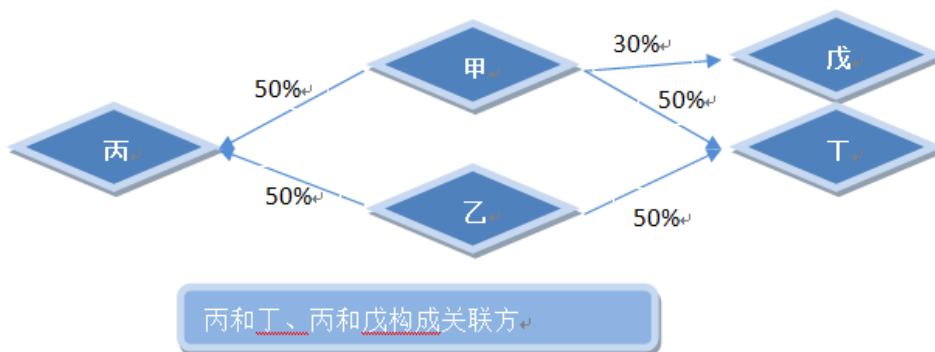
情况1：受同一方重大影响的企业之间不构成关联方；同受一方共同控制的企业之间构成关联方；



情况2：投资方之间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；投资方之间也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；



情况3：企业的合营企业与企业其他合营企业或联营企业构成关联方关系。



丁和戊也构成关联方。

八、前期差错更正的会计处理

（一）总的处理原则

1. 不重要的前期差错

对于不重要的前期差错，企业不需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。

①属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目；

②属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

2. 重要的前期差错

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

①追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额。

②如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

【提示】发生在资产负债表日后期间的前期差错应参照资产负债表日后事项处理。

(二) 具体处理

1. 本年发现本年的差错

更正方法：直接调整相应的会计科目，其中涉及损益的，也直接调整相关科目。特别强调的是如果属于资产负债表日后期间发现报告年度的会计差错，只要题目明确说明不通过“以前年度损益调整”科目核算，应按本题型的会计处理方法进行会计处理

2. 财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错

更正方法：按照资产负债表日后事项处理原则处理，涉及损益的应通过“以前年度损益调整”科目核算。但是题目中明确说明不通过“以前年度损益调整”科目核算，则比照第一种题型进行会计处理

3. 属于当年正常业务，而错误处理作为重大差错并追溯调整了上年财务报告

情况（1）：如将“以前年度损益调整”科目余额已转入未分配利润，并调整了盈余公积；

更正方法：不需要再通过“以前年度损益调整”核算，而应直接调整期初留存收益。

情况（2）：如果没有将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润，也未调整盈余公积；

更正方法：仍然需要通过“以前年度损益调整”核算，而不调整期初留存收益。

九、日后事项的分类

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。

常见的调整事项	常见的非调整事项
（1）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债； （2）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值	（1）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺； （2）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化； （3）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失； （4）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；

金额： (3) 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入； (4) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。	(5) 资产负债表日后资本公积转增资本； (6) 资产负债表日后发生巨额亏损； (7) 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司； (8) 在资产负债表日后期间分派的现金股利和股票股利，作为资产负债表日后非调整事项，在报告年度报表附注中披露。
特殊情况	
①资产负债表日后提取法定盈余公积； ②资产负债表日后对或有对价的调整； ③短期利润分享计划（或奖金计划），在财务报告批准报出之前企业根据经审计的净利润为基础确定的应支付薪酬金额； ④采用权益法核算时用于计算投资收益的联营企业未经审计净利润金额与经审计的净利润存在的差异。	①按照《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》，即使日后期间满足持有待售类别划分条件，依然属于非调整事项。 ②对于在报告期间已经开始协商、但在报告资产负债表日后达成的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项，属于非调整事项。 ③如果企业于资产负债表日对金融资产计提损失准备，资产负债表日至财务报告批准报出日之间，该笔金融资产到期并全额收回。如果企业在资产负债表日考虑所有合理且有依据的信息，已采用预期信用损失法基于有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测计提了信用减值准备，不能仅因资产负债表日后交易情况认为已计提的减值准备不合理，并进而调整资产负债表日的财务报表。对于这种情形，企业在资产负债表日后终止确认金融资产，属于表明资产负债表日后发生的情况的事项，即非调整事项。

十、同一控制下企业合并的处理

项目	具体内容	
长期股权投资按权益法的调整	净损益的调整	借：长期股权投资 贷：投资收益（或做相反分录） 【提示】 调整子公司的净损益时，不需要考虑未实现内部交易损益（包括逆流和顺流）
	分配现金股利的调整	借：投资收益 贷：长期股权投资
	其他综合收益变动的调整	借：长期股权投资 贷：其他综合收益（或做相反的分录）
	外其他权益变动的调整	借：长期股权投资 贷：资本公积（或做相反的分录）
	连续编制合并财务报表时	借：长期股权投资 贷：年初未分配利润 其他综合收益 资本公积（或做相反的分录）

合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销	借：实收资本/股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润 贷：长期股权投资 少数股东权益
	投资收益与子公司利润分配项目的抵销	借：投资收益 少数股东损益 年初未分配利润 贷：提取盈余公积 向股东分配利润 年末未分配利润

十一、非同一控制下企业合并的处理

项目	具体内容	
对评估增/减值的调整	第一年： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积（或编制相反分录） 借：管理费用等 贷：固定资产——累计折旧等（或编制相反分录） 借：营业成本 贷：存货（或编制相反分录）	以后年度： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积（或编制相反分录） 借：年初未分配利润 管理费用等 贷：固定资产——累计折旧等（或编制相反分录） 借：年初未分配利润 营业成本 贷：存货（或编制相反分录）
长期股权投资按权益法的调整	相关处理与同一控制下企业合并的处理大致相同，但非同一控制下的企业合并中，需要根据购买日的子公司可辨认资产/负债的评估增值或减值，调整子公司净损益	
合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销： 借：实收资本/股本 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 营业外收入（负商誉）	投资收益与子公司利润分配项目的抵销： 借：投资收益 少数股东损益 年初未分配利润 贷：提取盈余公积 向股东分配利润 年末未分配利润

十二、内部交易抵销

（一）存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润	(1) 期末抵销未实现内部销售利润
借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本【倒挤】 存货【期末内部购销形成的存货价值×内部销售的毛利率】	①抵销上年未实现内部销售利润 借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ②抵销第二年内部购进商品 借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本 ③抵销第一年和第二年累计未实现内部销售利润 借：营业成本 贷：存货
(2) 确认递延所得税资产	(2) 确认递延所得税资产
借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中（存货贷方发生额－借方发生额）×25%】	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 或编制相反分录
(3) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额	(3) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额
借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少%×75%】 【提示】若没有给出所得税税率，则不需要考虑确认递延所得税资产，同时少数股东损益也不需要计算税后金额，即乘以100%，而不是75%。	借：少数股东权益【存货项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少%×75%】 贷：未分配利润——年初 少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少%×75%】

(二) 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：

情形一：内部销售方为存货，购入方确认为固定资产

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】

情形二：内部销售方为固定资产，购入方也确认为固定资产

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予以抵销：

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用等

③确认递延所得税资产：

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

同时逆流交易情况下，在固定资产中包含的未实现内部销售损益（扣除所得税影响）中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东损益

贷：少数股东权益

（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：未分配利润——年初

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：未分配利润——年初

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：管理费用等

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：未分配利润——年初

（三）内部债权债务的抵销

1. 应收账款与应付账款的抵销

项目	抵销内容	会计处理
当年编制合并财务报表的抵销	抵销内部应收账款和应付账款	借：应付账款（期末数） 贷：应收账款（期末数）
	抵销本期针对内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产
连续编制合并财务报表的抵销	抵销内部应收账款和应付账款	借：应付账款（期末数） 贷：应收账款（期末数）
	抵销前期针对内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款——坏账准备 贷：年初未分配利润 借：年初未分配利润 贷：递延所得税资产
	抵销本期针对内部应收账款计提的坏账准备	借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产 如果本期个别财务报表上将内部应收账款的坏账准备予以转回了，则相关抵销分录与上述分录相反

2. 债权投资与应付债券的抵销

项目	具体处理
抵销债权投资和	借：应付债券（发行方期末数×内部购买比例）

应付债券	投资收益（借方差额） 贷：债权投资（购买方期末数） 财务费用（贷方差额）	
抵销内部债券的利息收益和利息支出	将债权投资的投资收益与债券的利息支出相抵销（二者孰低）	借：投资收益 贷：财务费用（费用化的利息） 在建工程等（资本化的利息）
	抵销以前期间资本化的利息支出	借：年初未分配利润 贷：在建工程或固定资产等（资本化的利息）
抵销内部债券尚未收付的利息	借：其他应付款 贷：其他应收款	