

## 第二十一章 债务重组

### 【考点1】债权人的会计处理★★★

(必背) (口诀: 冲账、出表、核算损益)

#### 1. 债权人受让金融资产

(1) 如取得的股权投资为交易性金融资产

借: 交易性金融资产 (交易性金融资产公允价值)

    投资收益 (交易费用)

    坏账准备

贷: 应收账款等

    银行存款 (支付的交易费用)

    投资收益 (差额)

(2) 如取得的股权投资为其他权益工具投资

借: 其他权益工具投资 (其他权益工具投资的公允价值+交易费用)

    坏账准备

贷: 应收账款等

    银行存款 (支付的交易费用)

    投资收益 (差额)

(3) 如取得的股权投资为子公司投资 (同一控制)

借: 长期股权投资 (取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉)

    坏账准备

贷: 应收账款等

    资本公积—资本溢价或股本溢价 (差额, 可能在借方)

(4) 如取得的股权投资为子公司投资 (非同一控制)

借: 长期股权投资 (放弃债权的公允价值)

    坏账准备

贷: 应收账款等

    投资收益 (放弃债权公允价值与账面价值的差额)

(5) 将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资: 会计分录为:

借: 长期股权投资 (放弃债权公允价值+直接相关税费)

    坏账准备

贷: 应收账款等

    银行存款等 (支付的直接相关税费)

    投资收益 (放弃债权公允价值与账面价值的差额)

#### 2. 债权人受让非金融资产。

受让非金融资产成本=放弃债权的公允价值+直接相关税费

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 应当计入当期损益 (投资收益)。

会计分录为:

借: 库存商品等 (放弃债权公允价值-增值税进项税额+直接相关税费)

    应交税费—应交增值税 (进项税额)

坏账准备

贷：应收账款等

银行存款等（支付的直接相关税费）

投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

3. 债权人将受让的资产或处置组划分为**持有待售类别**。

借：持有待售资产等（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）

坏账准备

贷：应收账款等

银行存款等（支付的直接相关税费）

投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

### 【考点2】债务人的会计处理★★

（必背）（口诀：资产账价与负债账价）

（一）债务人以资产清偿债务

1. 债务人以金融资产清偿债务。

借：应付账款等（债务的账面价值）

贷：其他债权投资、其他权益工具投资等（偿债金融资产账面价值）

投资收益（差额）

将持有期间产生的“其他综合收益”转让“投资收益”或“留存收益”。

2. 债务人以非金融资产清偿债务。

借：应付账款等

贷：库存商品、固定资产清理等（转让资产的账面价值）  
其他收益——债务重组收益（差额）

（二）债务人将债务转为权益工具

（口诀：权益工具按公允价计量）

借：应付账款等

贷：股本（实收资本）

资本公积——股本溢价（资本溢价）

投资收益

## 第二十二章 外币折算

### 【考点1】外币交易产生的汇兑差额的会计处理★（必背）

1. 外币货币性项目：汇率变动计入财务费用或在建工程等；
2. 存货：汇率变动计入资产减值损失（包括汇率变动和减值损失）；
3. 债权投资：汇率变动计入财务费用。
4. 其他债权投资：汇率变动计入财务费用，但公允价值变动计入其他综合收益；
5. 其他权益工具投资：汇率变动计入其他综合收益（包括汇率变动和公允价值的变动）；
6. 交易性金融资产：汇率变动计入公允价值变动损益（包括汇率变动和公允价值的变动）。

### 【考点2】外币交易的会计处理★★（必背）

1. 其他债权投资的外币利息产生的汇兑差额，应当计入**当期损益**；

2. 其他权益工具投资的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入**当期损益**。

【提示】预付账款、预收账款和合同负债都属于非货币性项目。

### 【考点3】外币财务报表折算★★★（必背）

1. 合并财务报表中对境外经营子公司产生的外币报表折算差额应归属于母公司的部分在其他综合收益项目反映，应归属少数股东部分在少数股东权益中反映；

2. 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司记账本位币以外的货币反映的，应当将母、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。

【提示】作为集团整体，长期应收款和长期应付款应相互抵销，从合并财务报表角度，长期应收款和长期应付款产生的汇兑差额是由于外币财务报表折算形成的，不应影响合并净利润，所以应将其由“财务费用”转入“其他综合收益”。

### 3. 外币报表折算

（1）对于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

（2）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，“未分配利润”项目根据期初未分配利润加上本期实现的利润减去已分配的利润计算得出；

（3）利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算，也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算（近似汇率通常为平均汇率）

## 第二十三章 财务报告

### 【考点1】资产和负债按流动性列报★（必背）

#### 一、资产的流动性划分

资产满足下列条件**之一**的，应当归类为流动资产：

1. 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；
2. 主要为交易目的而持有；
3. 预计在资产负债表日起一年内（含一年）变现；
4. 自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

#### 二、负债的流动性划分

负债满足下列条件**之一**的，应当归类为流动负债：

1. 预计在一个正常营业周期中清偿；
2. 主要为交易目的而持有；
3. 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；
4. 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

【提示】对于根据企业会计准则划分为持有待售的非流动资产（比如固定资产、无形资产、长期股权投资等）、以及被划分为持有待售处置组中的资产，应当归类为流动资产；类似地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债，应当归类为流动负债；并且，**持有待售资产和负债不应当相互抵销**。

#### 三、资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分

##### 1. 资产负债表日起一年内到期的负债

对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，从资产负债表日来看，此项负债仍应当归类为流动负债。

##### 2. 违约长期债务

企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。

这是因为，在这种情况下，债务清偿的主动权并不在企业，企业只能被动地无条件归还贷款，而且该事实在资产负债表日即已存在，所以该负债应当作为流动负债列报。

但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，企业能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿时，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

**【考点2】计算营业利润、利润总额和净利润★★★（必背）**

利润表

编制单位：                      年 月                      单位：元

项目	本期金额
一、营业收入	主营业务收入+其他业务收入
减：营业成本	主营业务成本+其他业务成本
税金及附加	
销售费用	
管理费用	
研发费用	反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销
财务费用	
其中：利息费用	根据“财务费用”科目所属的相关明细科目的发生额分析填列
利息收入	反映企业按照相关会计准则确认的应冲减财务费用的利息收入，该项目作为“财务费用”项目的其中项，以正数填列
加：其他收益	“政府补助”“债务重组” 【提示1】企业作为个人所得税的扣缴义务人，收到的扣缴税款手续费，作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列 【提示2】以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额在该项目中填列
投资收益（损失以“-”号填列）	“长期股权投资与合营安排”“金融工具”
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	“投资性房地产”“股份支付”“金融工具”等
资产减值损失	--
信用减值损失	--
资产处置收益（损失以“-”号填列）	（1）企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失 （2）处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失 （3）非货币性资产交换中换出非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失等
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	
加：营业外收入	反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等
减：营业外支出	反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损

	失、非流动资产毁损报废损失等
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	
减：所得税费用	
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	

【考点3】其他综合收益项目列报★★（必背）

- 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：重新计量设定受益计划变动额、权益法下不能转损益的其他综合收益、其他权益工具投资公允价值变动、企业自身信用风险公允价值变动等。
- 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：权益法下可转损益的其他综合收益、其他债权投资公允价值变动、金融资产重分类计入其他综合收益的金额、其他债权投资信用减值准备、现金流量套期储备、外币财务报表折算差额等。

【考点4】现金流量表★（必背）

现金流量表

编制单位                      年 月                      单位：元

项目	填列说明
一、经营活动产生的现金流量：	
销售商品、提供劳务收到的现金	本期销售商品、提供劳务本期收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金和本期预收的商品款和劳务款等，减去本期销售本期退回的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映
收到的税费返还	收到的增值税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等
收到其他与经营活动有关的现金	收到的其他与经营活动有关的现金，如①罚款收入、②经营租赁固定资产收到的现金、③投资性房地产收到的租金收入、④流动资产损失中由个人赔偿的现金收入，⑤除税费返还外的其他政府补助收入等
经营活动现金流入小计	
购买商品、接受劳务支付的现金	本期购买商品、接受劳务支付的现金，以及本期支付前期购买商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项，减去本期发生的购货退回收到的现金
支付给职工以及为职工支付的现金	根据职工的工作性质和服务对象，分别在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”和“支付给职工以及为职工支付的现金”项目中反映 【提示】该项目不包括支付给离退休人员的工资，支付给离退休人员的工资计入“支付其他与经营活动有关的现金”项目
支付的各项税费	包括本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金 【提示】不包括计入固定资产价值实际支付的耕地占用税，也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税等，在“收到的税费返还”项目中反映。
支付其他与经营活动有关的现金	支付的其他与经营活动有关的现金，如罚款支出、支付的差旅费、业务招待费、保险费、经营租赁支付的现金等
经营活动现金流出小计	
经营活动产生的现金流量净额	
二、投资活动产生的现金流量：	
收回投资收到的现金	包括企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的金融资产、长期股权投资等而收

	<p>到的现金。</p> <p><b>【提示 1】</b> 债权性投资收回的本金，在本项目反映；债权性投资收回的利息，不在本项目中反映，而在“取得投资收益所收到的现金”项目中反映。</p> <p><b>【提示 2】</b> 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额单设项目反映。</p>
取得投资收益收到的现金	<p>企业因股权性投资而分得的现金股利，因债权性投资而取得的利息收入</p> <p><b>【提示 1】</b> 股票股利由于不产生现金流量，不在本项目中反映。</p> <p><b>【提示 2】</b> 包括在现金等价物范围内的债权性投资，其利息收入在本项目反映。</p> <p><b>【提示 3】</b> 企业收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，在投资活动的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。</p>
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	<p>企业出售固定资产、无形资产和其他长期资产（如投资性房地产）所取得的现金，减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额</p> <p><b>【提示 1】</b> 由于自然灾害等原因所造成的固定资产等长期资产报废、毁损而收到的保险赔偿收入，在本项目中反映。</p> <p><b>【提示 2】</b> 处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数，应作为投资活动产生的现金流量，在“支付的其他与投资活动有关的现金”项目中反映。</p>
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	<p>企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额。</p> <p><b>【提示】</b> 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，应将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。</p>
收到其他与投资活动有关的现金	
投资活动现金流入小计	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	<p>包括购买机器设备所支付的现金、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出</p> <p><b>【提示 1】</b> 为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映。</p> <p><b>【提示 2】</b> 企业支付的研究开发费用中予以资本化的部分，应在本项目中反映；不予资本化而应当计入当期损益的研究开发费用支付的现金，应作为经营活动产生的现金流量，在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映。</p>
投资支付的现金	<p>企业进行权益性投资和债权性投资所支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用。</p> <p><b>【提示 1】</b> 企业购买股票和债券时，实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目反映。</p> <p><b>【提示 2】</b> 收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“收到的其他与投资活动有关的现金”项目中反映</p>
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	<p>以购买出价中以现金支付的部分减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额反映，</p> <p><b>【提示】</b> 如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映</p>
支付其他与投资活动有关的现金	
投资活动现金流出小计	
投资活动产生的现金流量净额	
三、筹资活动产生的	

现金流量：	
吸收投资收到的现金	企业以发行股票等方式筹集资金实际收到的款项净额（发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额） 【提示】以发行股票等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用，在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映
取得借款收到的现金	企业举借各种短期、长期借款而收到的现金，以及发行债券实际收到的款项净额（发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额）
收到其他与筹资活动有关的现金	
筹资活动现金流入小计	
偿还债务支付的现金	企业以现金偿还债务的本金，包括：归还金融企业的借款本金、偿付企业到期的债券本金等 【提示】企业偿还的借款利息、债券利息，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目反映
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息。 【提示】无论是资本化利息还是费用化利息都在本项目中反映，它们都属于筹资活动，均在本项目中反映
支付其他与筹资活动有关的现金	以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用，融资租赁各期支付的现金、以分期付款构建固定资产、无形资产等各期支付的现金等 【提示】企业减资、回购股份等支付的现金，属于筹资活动，列入本项目
筹资活动现金流出小计	
筹资活动产生的现金流量净额	
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	注：汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报
五、现金及现金等价物净增加额	注：现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目数额与现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额相等，应当核对相符
加：期初现金及现金等价物余额	
六、期末现金及现金等价物余额	

### 【考点 5】分部报告★★★（必背）

#### （一）经营分部的认定

1. 经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：

- （1）该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；
- （2）企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；
- （3）企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

2. 企业存在相似经济特征的两个或多个经营分部，在同时满足下列条件时，可以合并为一个分部：

- （1）各单项产品或劳务的性质相同或相似；
- （2）生产过程的性质相同或相似，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等；
- （3）产品或劳务的客户类型相同或相似，包括大宗客户、零散客户等；

- (4) 销售产品或提供劳务的方式相同或相似，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等；
- (5) 生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响相同或相似，包括经营范围或交易定价机制等。

## (二) 报告分部的确定

1. 企业以经营分部为基础确定报告分部时，应满足下列三个条件之一：
  - (1) 该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上；
  - (2) 该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上；
  - (3) 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。
2. 未满足这些条件，但企业认为披露该经营分部信息对财务报告使用者有用的，也可将其确定为报告分部。
3. 报告分部的数量通常不超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个需要合并的，以经营分部的合并条件为基础，对相关的报告分部予以合并。
4. 如果未达到 75% 的标准，企业必须增加报告分部的数量，将其他未作为报告分部的经营分部纳入报告分部的范围，直到该比重达到 75%。

## 【考点 6】关联方披露★（必背）

### (一) 关联方关系的认定

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、共同控制的，构成关联方。

### (二) 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。
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. 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。

### (三) 关联方交易的类型

存在关联方关系的情况下，关联方之间发生的交易为关联方交易，关联方的交易类型主要有：

1. 购买或销售商品；
2. 购买或销售除商品以外的其他资产；
3. 提供或接受劳务；
4. 担保；
5. 提供资金（贷款或股权投资）；
6. 租赁；
7. 代理；
8. 研究与开发项目的转移；
9. 许可协议；
10. 代表企业或由企业代表另一方进行债务结算；
11. 关键管理人员薪酬；
12. 关联方交易还包括就某特定事项在未来发生或不发生时所作出的采取相应行动的任何承诺，例如（已确认及未确认的）待执行合同。

### (四) 关联方的披露

1. 企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息：
  - (1) 母公司和子公司的名称。



母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露**最终控制方名称**。

- (2) 母公司和子公司的业务性质、注册地、**注册资本**（或实收资本、股本）及其变化。
- (3) 母公司对该企业或者该企业对子公司的**持股比例和表决权比例**。

**【提示】**下列各方构成关联方的，应当在财务报表附注中进行相关披露：

- (1) 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；
- (2) 企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。

这里的联营企业包括联营企业及其子公司，合营企业包括合营企业及其子公司。

2. 企业与关联方发生**关联方交易**的，应当在附注中披露该关联方关系的**性质、交易类型及交易要素**。交易要素至少应当包括：

- (1) 交易的金额（关联方交易的金额应当披露相关比较数据）；
- (2) 未结算项目的金额、条款和条件（包括承诺），以及有关提供或取得担保的信息；
- (3) 未结算应收项目坏账准备金额；
- (4) 定价政策。

3. 对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易**不予披露**。

**【考点 7】中期财务报告的编制要求★★★（必背）**

<b>1. 中期财务报告的编制要求</b>	(1) 中期财务报告编制遵循的 <b>重要性原则</b> 重要性程度的判断应当以 <b>中期财务数据</b> 为基础，不得以预计的年度财务数据为基础。“中期财务数据”，既包括 <b>本中期</b> 的财务数据，也包括 <b>年初至本中期末</b> 的财务数据。 (2) 中期财务报告的 <b>确认和计量原则</b> 中期会计计量应当以 <b>年初至本中期末</b> 为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。
<b>2. 中期财务报告附注的编制要求</b>	中期财务报告附注应当以 <b>年初至本中期末</b> 为基础进行披露，而不应当仅仅只披露 <b>本中期</b> 所发生的重要交易或者事项。