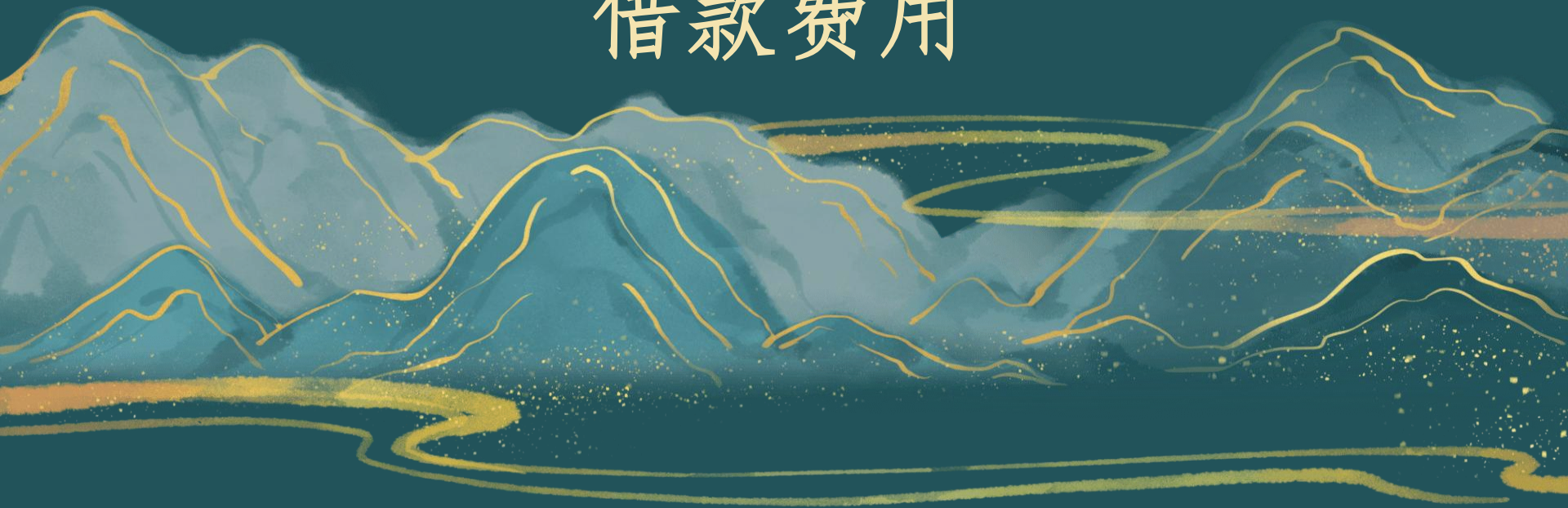


必过！

《中级会计实务》 冲刺串讲课



第十一章 借款费用



一、借款费用的范围

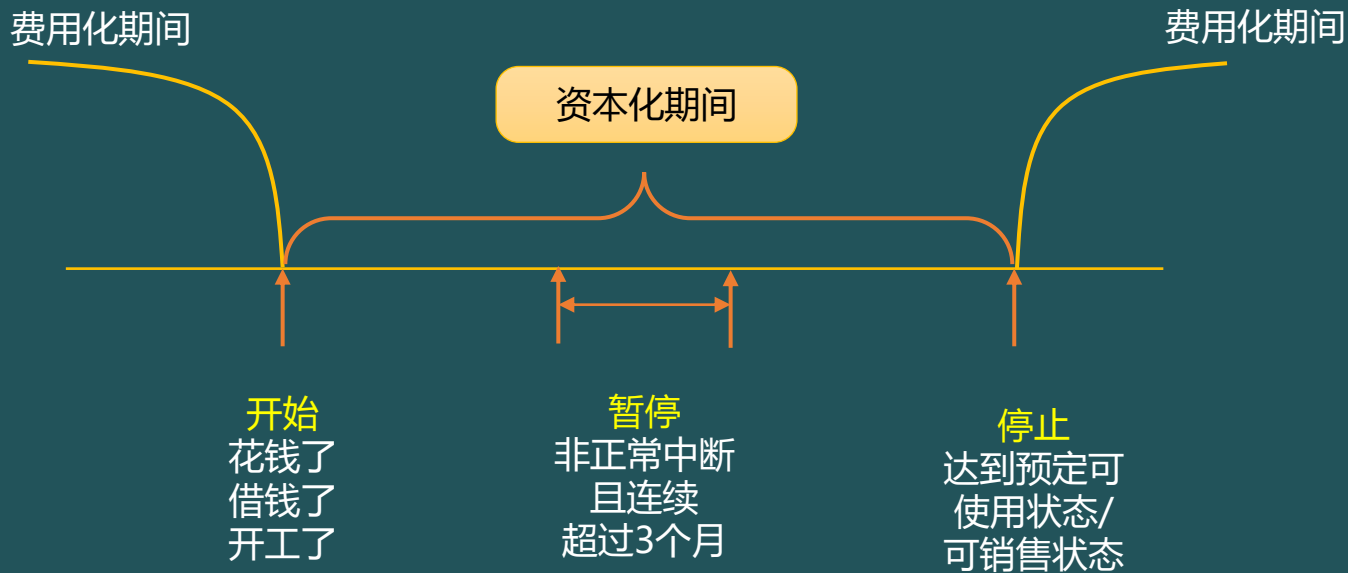
属于借款费用	不属于借款费用
(1) 因借款而发生的利息; (2) 因借款而发生的折价和溢价的摊销; (3) 因借款而发生的辅助费用; (4) 因外币借款而发生的汇兑差额。	(1) 股票发行费用 (2) 发行债券的折价或溢价



“驻外消息” 不含

股

二、借款费用的计算



- (1) 资本化开始时间的三个条件： 钱借了， 钱花了， 开始动工了。
- (2) 资本化中断的两个条件： 非正常中断， 且中断连续 3 个月以上。
- (3) 资本化停止的一个条件： 达到预定可使用或者可销售状态。

项目	特点	会计处理	案例
正常中断	可预见的	不考虑中断， 继续资本化	①必要的安全检查； ②东北冰冻季节； ③南方梅雨季节等
非正常中断	不可预见	中断时间不大月 3 个月或累计超过三个月， 继续资本化	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； ⑥构建过程中发生火灾
		中断连续超过 3 个月， 暂停资本化， 借当期损益	

第一步，确定专门借款和一般借款的金额



第二步，计算**专门借款**利息



资本化期间利息-闲置资金收益

①资本化金额 = 资本化期间利息—资本化期间的闲置资金收益

②费用化金额 = 费用化期间利息—费用化期间的闲置资金收益



第三步，计算**一般借款**利息



占用多少？ 占用多久？ 资本化率？

①资本化金额 = 累计资产支出加权平均数 × 资本化率

②费用化金额：倒挤 = 全年利息 - 资本化金额



第四步，计算专门借款和一般借款的资本化、费用化合计金额分别计入在建工程、财务费用

外币借款
汇兑差额

外币专门借款

满足资本化条件，可以资本化

外币一般借款

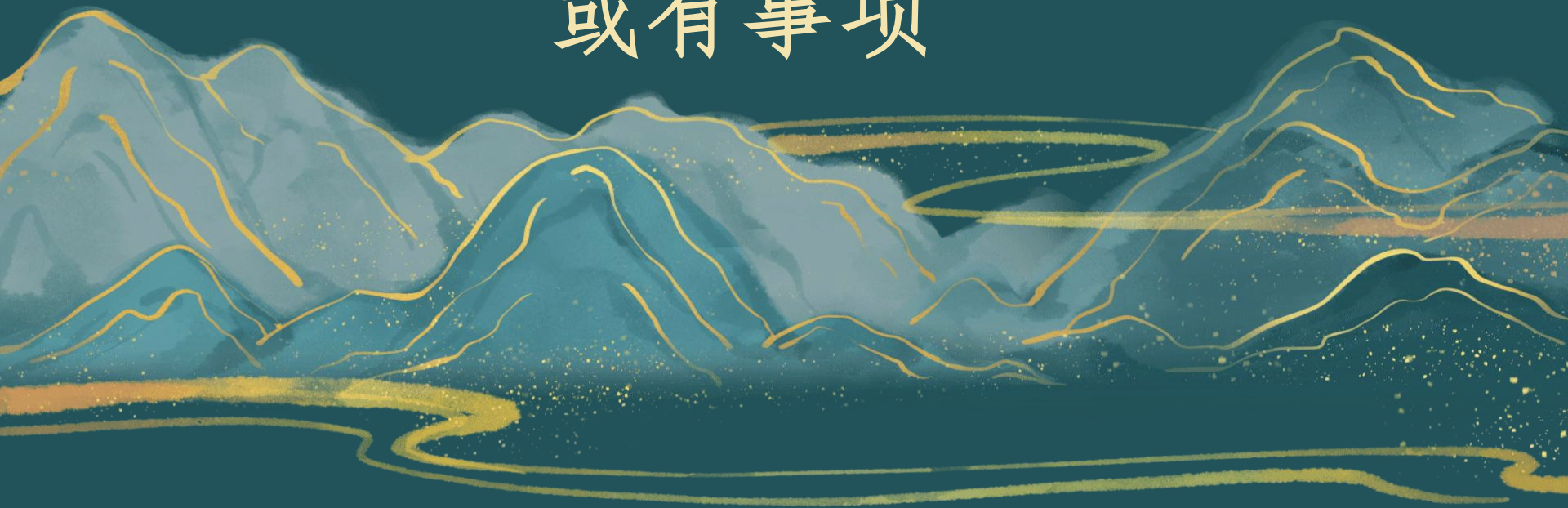
费用化



专门才可以



第十二章 或有事项



一、或有事项的内容

报表→不确认，附注→一般披露→极小可能不披露

或有负债

满足：现时义务，很可能流出，可靠计量

负债

或有事项

报表→不确认，附注→一般不披露→很可能才披露

或有资产

满足：基本确定，可靠计量 资产



“喂饱乌龟虫”

二、或有事项的确认和计量

项目	具体内容
预计负债的确认	现时义务 + 经济利益很可能流出 + 可靠计量
最佳估计数	连续范围、等概率：取中间值 其他情况：单个项目取最可能发生金额，多个项目取加权平均数
预期可获得补偿	条件：基本确定 + 不超过所确认预计负债账面价值。 确认：该补偿金额作为资产（通过“其他应收款”科目）单独确认
预计负债复核	在资产负债表日对预计负债要进行复核



有区间，找中间；2个最可能，多个期望值

三、常见的或有事项

(1) 未决诉讼或未决仲裁

类型	会计处理
未决诉讼及 未决仲裁	借：管理费用（诉讼费） 营业外支出（赔偿、罚款支出） 贷：预计负债

(2) 债务担保

类型	会计处理
债务担保	借：营业外支出（担保损失） 贷：预计负债

(3) 产品质量保证

类型	会计处理		
产品质量保证	(1) 计提保修费（销售时）： 借：主营业务成本 贷：预计负债	(2) 实际发生时： 借：预计负债 贷：银行存款 等	(3) 保修期结束（会计估计变更）： 借：预计负债（冲减余额） 贷：主营业务成本

(4) 亏损合同

项目	具体内容
亏损合同的会计处理	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（即撤销）该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者

项目	具体内容	
亏损合同的会计处理	(1) 与亏损合同相关的义务是否可撤销	可撤销的：不用赔偿的，解除合同，不做账
		不可撤销的：根据条款确认预计负债
	(2) 存在标的资产	预计执行合同的，应对标的资产先进行减值测试并按规定确认 减值损失 ，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为 预计负债 ；预计不执行合同的，按违约金确认预计负债
	(3) 不存在标的资产	该现时义务满足预计负债确认条件的确认预计负债

(5) 重组义务

项目	具体内容
确认条件	(1) 有详细、正式的重组计划； (2) 重组计划已对外公告，重组计划已经开始实施
计量	企业应当按照与重组义务相关的直接支出确定预计负债金额， 计入当期损益

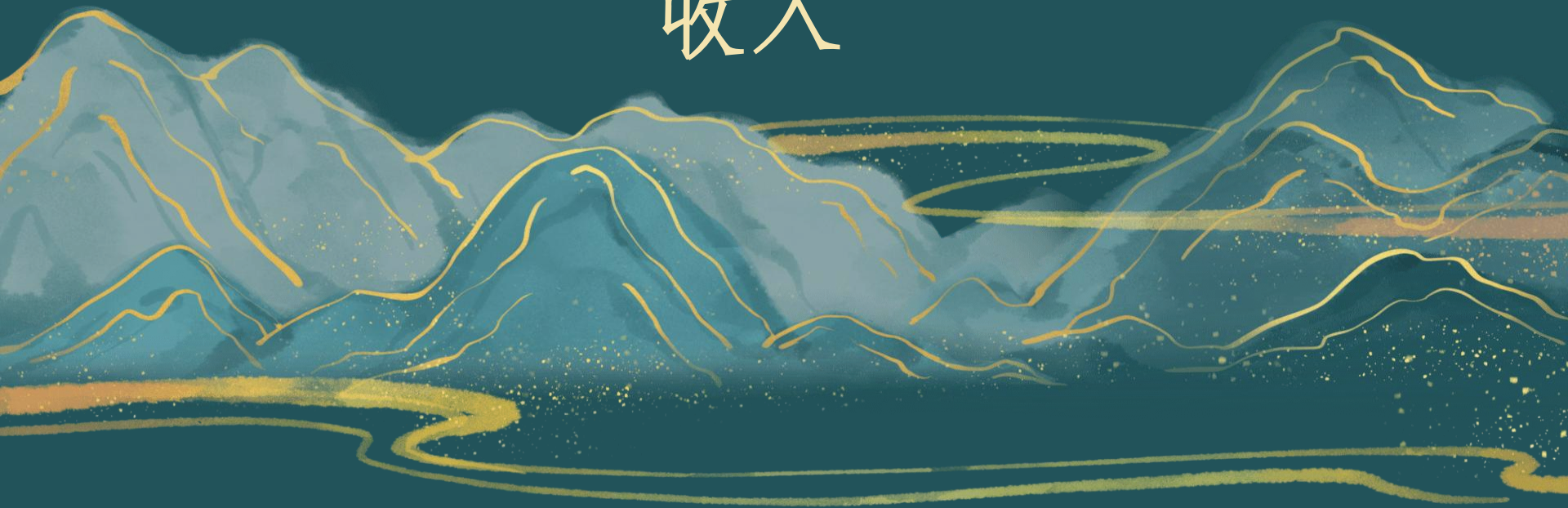


支出项目	是否属于	是否确认预计负债	会计处理
自愿遣散	是	是	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
强制遣散（如果自愿遣散目标未满足）	是	是	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
不再使用的厂房的租赁撤销费	是	是	借：营业外支出 贷：预计负债
将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂	否	否 (支出与继续进行的 活动相关)	相应费用尚未发生，无需进行账务处理
剩余职工的再培训			
新经理的招募成本			
推广公司新形象的营销成本			
对新营销网络的投资			
重组的未来可辨认经营损失（最新预计值）			
特定不动产、厂房和设备的减值损失	否	否（支出与继续进行的 活动相关）	借：资产减值损失 贷：固定资产减值准备



第十三章

收入



一、收入确认和计量的五步法

收入的
确认
和计量

识别合同

收入确认的前提
合同应满足5个条件：

- 各方已批准合同并承诺履行
- 合同明确了各方权利和义务
- 合同有明确的支付条款
- 合同具有商业实质
- 对价很可能收回

合同合并
(满足之一)

- 基于同一商业目的，构成一揽子交易
- 一份合同的对价取决于其他合同的定价或履行情况
- 这些合同所承诺的商品构成一个单项履约义务

合同变更

- 合同变更部分作为单独合同：
增加了可明确区分商品+新增价款反映单独售价
- 原合同终止，原合同未转让部分与变更部分作为新合同：
不属于情形1+已转让与为转让商品可明确区分
- 合同变更部分作为原合同组成部分：
不属于情形1+已转让与为转让商品不可明确区分



和单价分手

收入 确认 计量

识别单项履约义务

转让可明确区分的
商品的承诺

同时满足2个条件

商品能够明确区分

(商品本身)

商品于合同中其他商品可明确区分

(合同层面)

合同层面不可区分
3类情形

需提供重大服务将商品整合为组合产出

(为客户建房子)

需进行重大修改或定制

(销售软件+定制化安装)

与其他商品具有高度关联

(设计产品+生产样品)

一系列是指相同且转让模式相同、可明确区分的商品

收入确认计量

确定交易价格

可变对价

- 最佳估计数的确定 —— 期望值或最可能发生金额
- 限制 —— 累计确认收入不超过相关不确定性消除时极可能不发生重大转回的金额

★ 重大融资成本

- 按现销价格确定交易价格，与合同价格的差额，属于融资成本，按实际利率摊销
- 间隔不超过 1 年，可以不考虑

非现金对价

- 先按非现金资产在合同开始日的公允价值确定该交易价格
- 如果公允价值不能合理估计，则按商品单独售价
- 合同开始日后因对价形式发生的公允变动：不计入交易价格

应付客户对价

- 不构成向客户购买商品：
 - 冲减交易价格，按确认收入时点与支付对价时点孰晚冲减收入
- 构成向客户购买商品：作为正常采购处理
 - 支付对价 > 购入商品公允的，超出部分冲减收入
 - 购入商品公允无法取得（当做 0），全部冲减收入

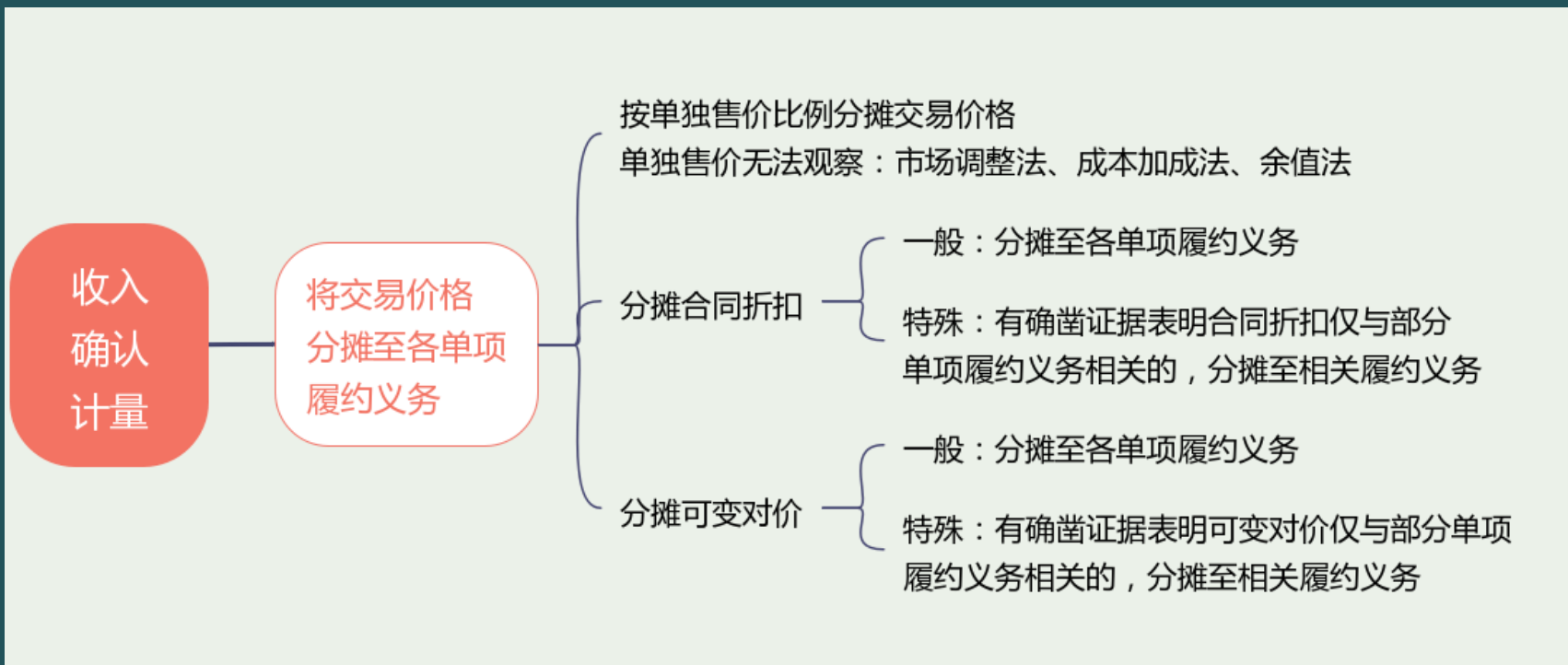


存在重大融资成分具体的账务处理-1：谁缺钱谁融资，谁缺钱谁费用

企业给客户提供重大融资 (先发货，后收钱)	
处理原则	企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（ 现销价格 ）确定交易价格。
发货时	借：长期应收款 贷：主营业务收入（现销价格） 未实现融资收益
在合同期间内采用实际利率法摊销	借：未实现融资收益【期初长期应收款的摊余成本 × 实际利率】 贷： 财务费用
收钱时	借：银行存款 贷：长期应收款

存在重大融资成分具体的账务处理-2:

企业向客户获取重大融资 (先收钱, 后发货)	
处理原则	企业应当按照客户在取得商品 控制权 时确定交易价格
收钱时	借: 银行存款 未确认融资费用 贷: 合同负债 (未来确认收入金额)
在合同期间 内采用实际 利率法摊销	借: 财务费用 贷: 未确认融资费用【期初合同负债的 摊余成本 × 实际利率】
发货时	借: 合同负债 贷: 主营业务收入



与谁有关分给谁

收入确认计量

履行单项履约义务时确认收入

在某一时段内履行的履约义务

条件：满足其一即可

- 客户在企业履约同时取得并消耗企业履约带来的经济利益
- 客户能够控制在建商品
- 商品具有不可替代用途+企业合理收款权

原则：按履约进度确认收入 —— 产出法、投入法

在某一时点履行的履约义务

原则：在商品控制权转移时一次确认收入

判断控制权是否转移时应当考虑5个迹象

- 企业享有现时收款权利（即客户已承担付款义务）
- 已将该商品的法定所有权转移
- 已将该商品实物转移
- 已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移
- 客户已接受该商品

售后代管：同时满足方可确认收入

- 该安排必须具有商业实质
- 属于客户的商品必须能够单独识别
- 该商品可以随时交付给客户
- 企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户

合同成本

合同履约成本

资本化条件
(同时满足)

- ①与当前或预期取得的合同直接相关
- ②增加了未来用于履行履约义务的资源
- ③该成本预期能够收回

费用化支出
(满足之一)

- ①管理费用(除非明确由客户承担)
- ②非正常消耗的支出
- ③与已履行部分相关的支出
- ④无法在尚未履行与已履行之间区分的支出

合同成本

合同取得成本

资本化条件
(同时满足)

- ①为取得合同发生
- ②属于增量成本(销售佣金)
- ③预期能否收回

简化处理

摊销期不超过一年的,可以计入当期损益

摊销减值

摊销

采用与收入确认相同基础进行摊销,计入当期损益

减值

情形:账面价值 > 转让资产预期取得的剩余对价 - 为转让该相关商品估计要发生的成本

处理:确认资产减值损失,以后可以转回(同存货减值)



【**能量站】合同成本

投标费、
差旅费等

销售佣金

为了干活的料工费

发生时： 管理费用

合同取得成本

合同履约成本

摊销时：

销售费用

主营业务成本等

二、特定交易的会计处理

(一) 附有销售退回条款的销售



真卖？假卖？

真卖：收入、成本

假卖：预计负债、应收退货成本

附有销售退回条款的销售分录模板：

(1) 销售时：

借：银行存款等

贷：主营业务收入（不会退货的部分）

预计负债（可能退货的部分）

(2) 资产负债表日：

借：预计负债

贷：主营业务收入（调整部分，或相反分录）

(3) 实际退货时：

①借：预计负债（全冲）

②贷：银行存款（实际退的钱）

③主营业务收入（差额，可借可贷）



收入、成本：
不会被退货的部分

借：主营业务成本（不会退货的部分）

应收退货成本（可能退货的部分）

贷：库存商品

借：主营业务成本

贷：应收退货成本

②借：库存商品（实际退货的成本）

① 贷：应收退货成本（全冲）

③主营业务成本（差额，可借可贷）

（二）附有质量保证条款的销售

附有质量 保证条款 的条款

服务类质量保证
(额外服务, 构成单项履约义务)

情形: 可单独购买或属于既定标准外的单独服务

处理: 分摊交易价格, 在实际履行时确认收入

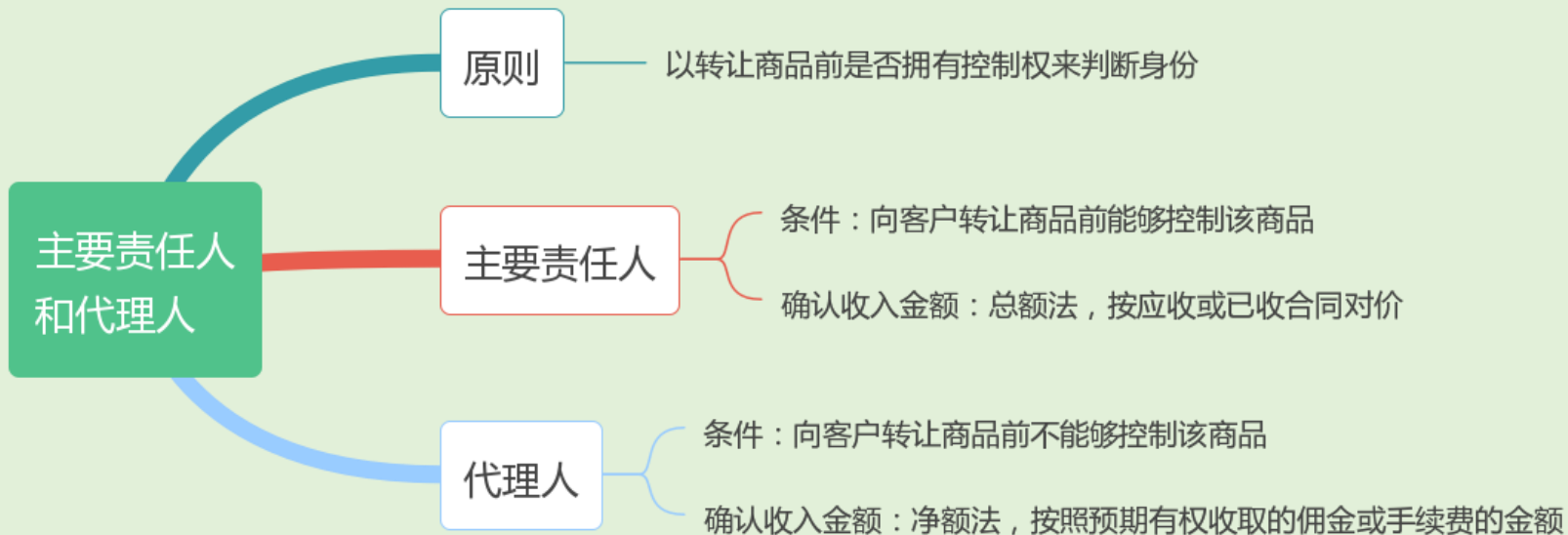
保证类质量保证
(分内之事, 不构成单项履约义务)

按或有事项 (产品质量保证) 处理

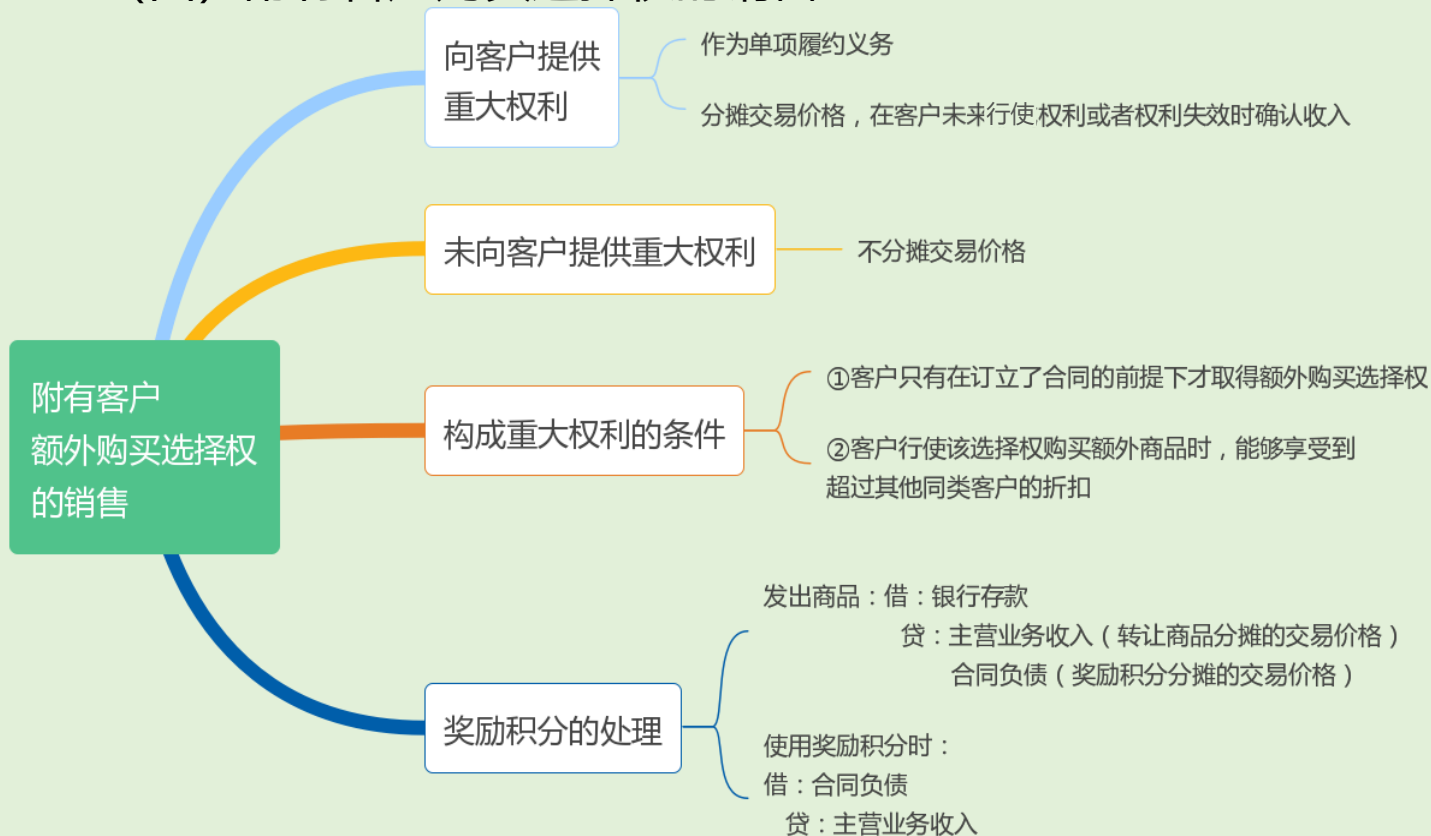
借: 主营业务成本
贷: 预计负债

无法区分的, 应作为一项单项履约义务进行处理

(三) 主要责任人和代理人



(四) 附有客户购买选择权的销售



(五) 授予知识产权许可

不构成单项 履约义务

情形

- ①该许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正确使用不可或缺
- ②客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益

会计处理

将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理

授予知识 产权许可

构成单项 履约义务

时段义务

应同时满足3个条件：

- ①企业将从事有重大影响的活动
- 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移商品

时点义务

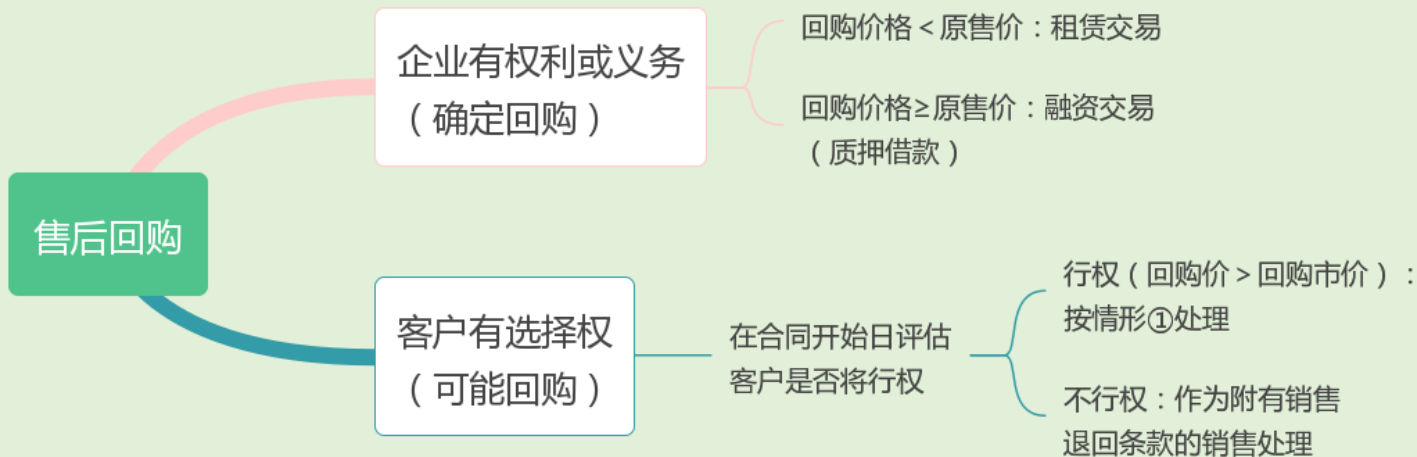
情形：不属于时段义务

按销售或使用情况 收取特许权使用费的

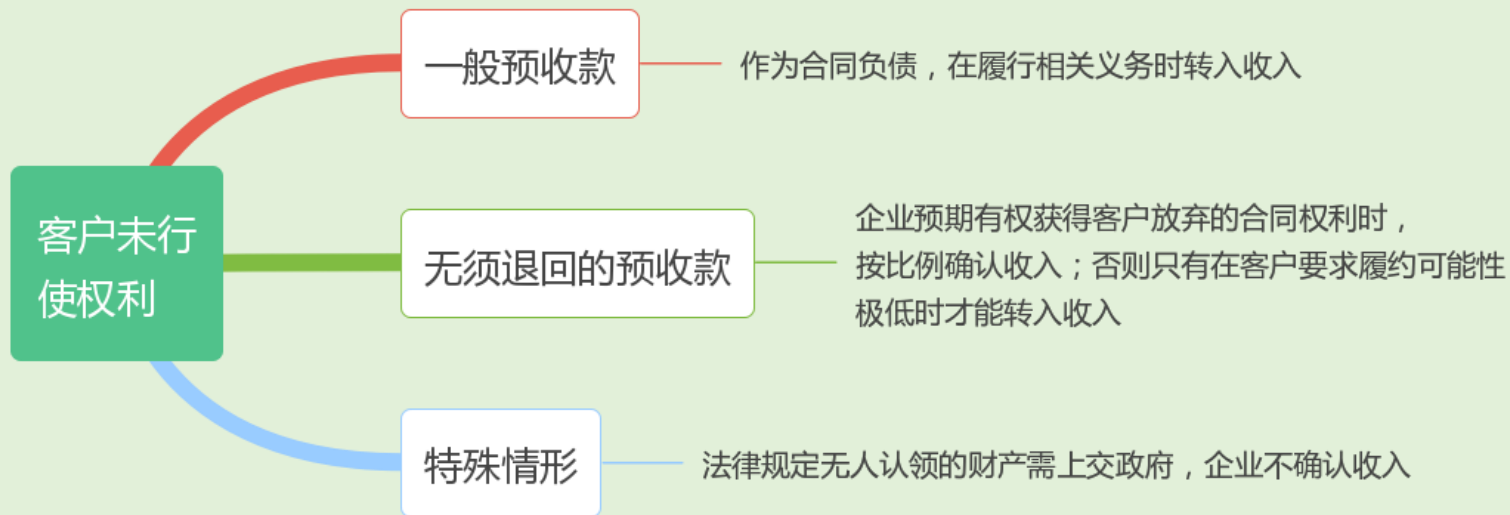
应当在以下两项孰晚的时点确认收入：

- ①客户后续销售或使用行为实际发生
- ②企业履行相关履约义务

(六) 售后回购



(七) 客户未行使权利



收入：已消费+不会消费 $\times\frac{\text{已消费}}{\text{会消费}}$

(八) 无需退回的初始费

无须退回的 初始费

与向客户转让已承诺 的商品相关

转让该商品构成
单项履约义务

在转让该商品时，按照分摊至该商品
的交易价格确认收入

转让该商品不构成
单项履约义务

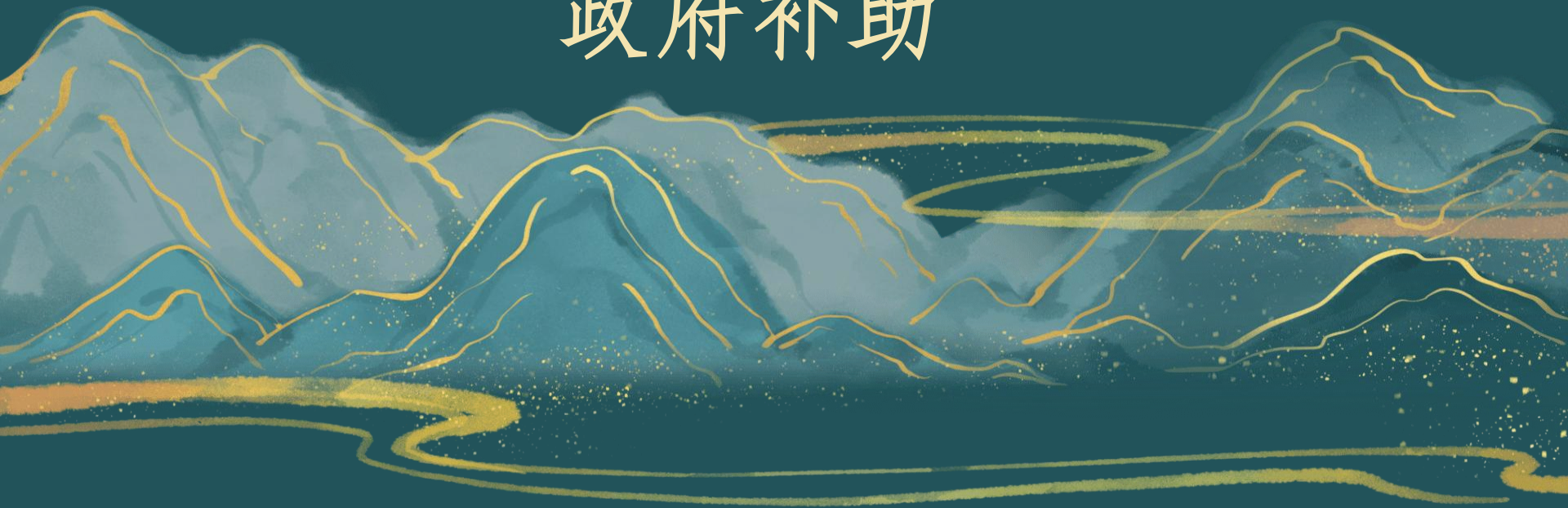
在包含该商品的单项履约义务履行时，
按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入

与向客户转让已承诺 的商品不相关

该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，
在未来转让该商品时确认为收入



第十四章 政府补助



一、政府补助的范围

范围	举例
属于政府补助	(1) 财政拨款（无偿拨付给企业进行技术改造的专项资金） (2) 先征后返 (3) 即征即退 (4) 财政贴息（政府部门对企业银行贷款利率给予的补贴） (5) 无偿给予非货币性资产
不属于政府补助	(1) 政府部门作为所有者投入的资本 (2) 与政府交易，具有商业实质 (3) 与第三人交易政府补差价，具有商业实质 (4) 政府豁免企业的债务 (5) 直接减征、免征、增加计税抵扣、抵免税额等无资产转移的税收优惠（不涉及资产直接转移） (6) 出口退税（属于退回企业事先垫付的进项税）



白给的，只掏不要

二、与资产相关的政府补助

情形	总额法	净额法
收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
购置长期资产时	借：固定资产等 贷：银行存款	借：固定资产等 贷：银行存款 借：递延收益 贷：固定资产等

情形	总额法	净额法
资产使用寿命内	借：制造费用等 贷：累计折旧等 【提示】 采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。 借：递延收益 贷：其他收益（日常） 营业外收入（非日常）	借：制造费用等 贷：累计折旧等

情形	总额法	净额法
提前出售、 报废	借：递延收益 贷：固定资产清理 借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 借：银行存款 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理 资产处置损益（出 售，或借方） 营业外收入（报废）	借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 借：银行存款 贷：固定资产清理 借：营业外支出（报废） 贷：固定资产清理 资产处置损益 （出售，或借方） 营业外收入 （报废）

三、与收益相关的政府补助

类型		总额法	净额法
补偿以后期间的成本费用或损失	收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
	成本费用或损失发生时	借：递延收益 贷：其他收益（与日常活动相关） 营业外收入（与日常活动无关）	借：递延收益 贷：营业外支出等
补偿已发生的成本费用或损失		借：银行存款等 贷：其他收益（与日常活动相关） 营业外收入（与日常活动无关）	借：银行存款等 贷：营业外支出等

【花花说】

同时包含与资产相关部分的政府补助和与收益相关部分的政府补助（综合性项目政府补助），企业应当将其区分，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。

政府补助的退回

```
graph LR; A[政府补助的退回] --- B[初始确认时冲减相关资产账面价值的，应当调整资产账面价值]; A --- C[存在递延收益的，冲减其账面余额，超出部分计入当期损益]; A --- D[属于其他情况的，直接计入当期损益]; A --- E[属于前期差错的，按前期差错更正进行追溯调整];
```

初始确认时冲减相关资产账面价值的，应当调整资产账面价值

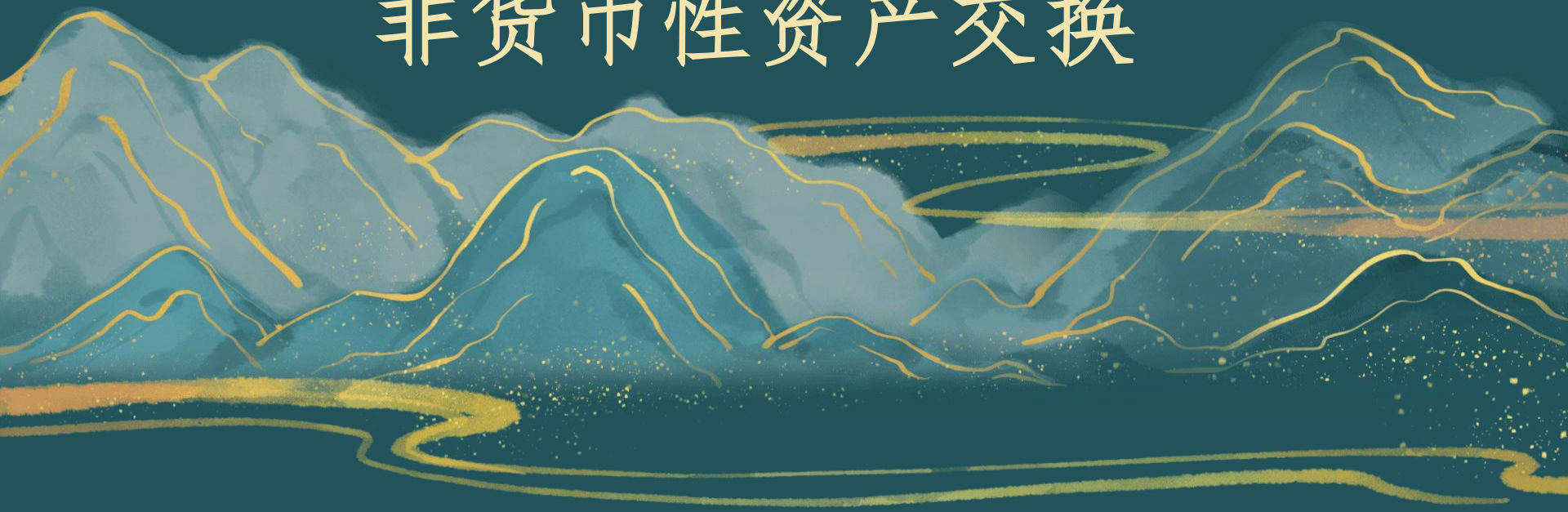
存在递延收益的，冲减其账面余额，超出部分计入当期损益

属于其他情况的，直接计入当期损益

属于前期差错的，按前期差错更正进行追溯调整



第十五章 非货币性资产交换



一、非货币性资产交换的认定



非货币，小25

类型	判断标准
收到补价方	收到的补价 / 换出资产的公允价值 < 25%
支付补价方	支付的补价 / (换出资产的公允价值 + 支付的补价) < 25%
提示	补价 不应当考虑 交换双方支付的增值税差额（分子、分母 均不考虑 增值税）



$$\frac{\text{补价}}{\text{我方付出总成本}} \times 100\%$$

二、适用《非货币性资产交换》准则



以四换五

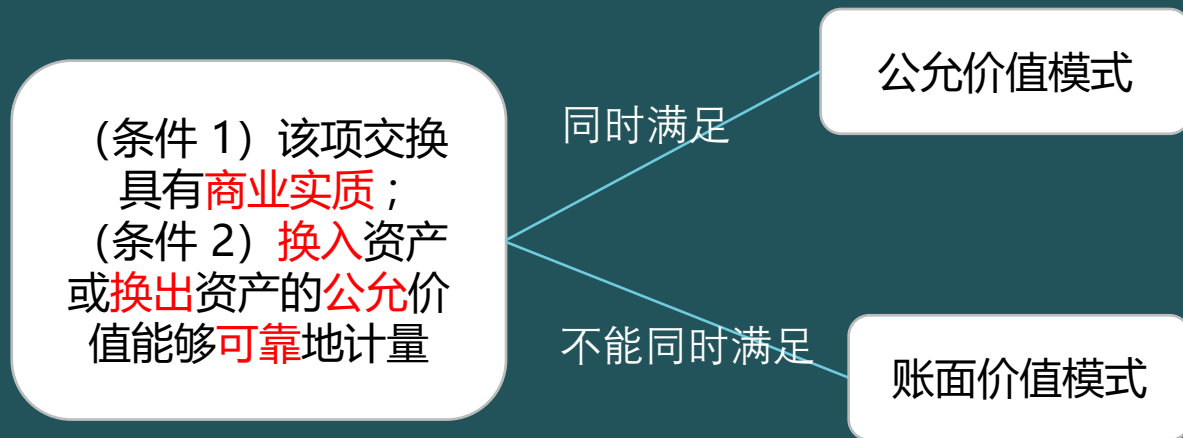
固定资产、
无形资产、
投资性房地产、
长期股权投资（权益法）



固定资产、
无形资产、
投资性房地产、
长期股权投资（权益法）、
存货

【提示】 换出资产是存货，适用收入准则；换出资产是长期股权投资（成本法），适用企业合并准则。

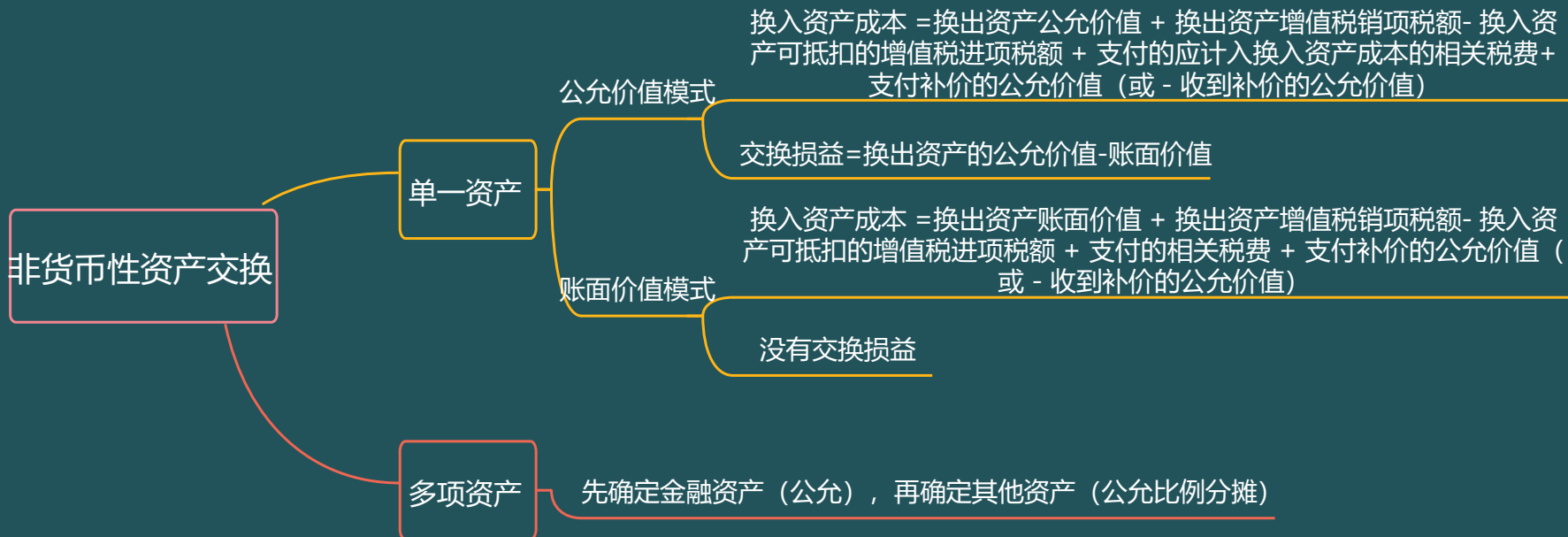
三、非货币性资产交换的确认和计量

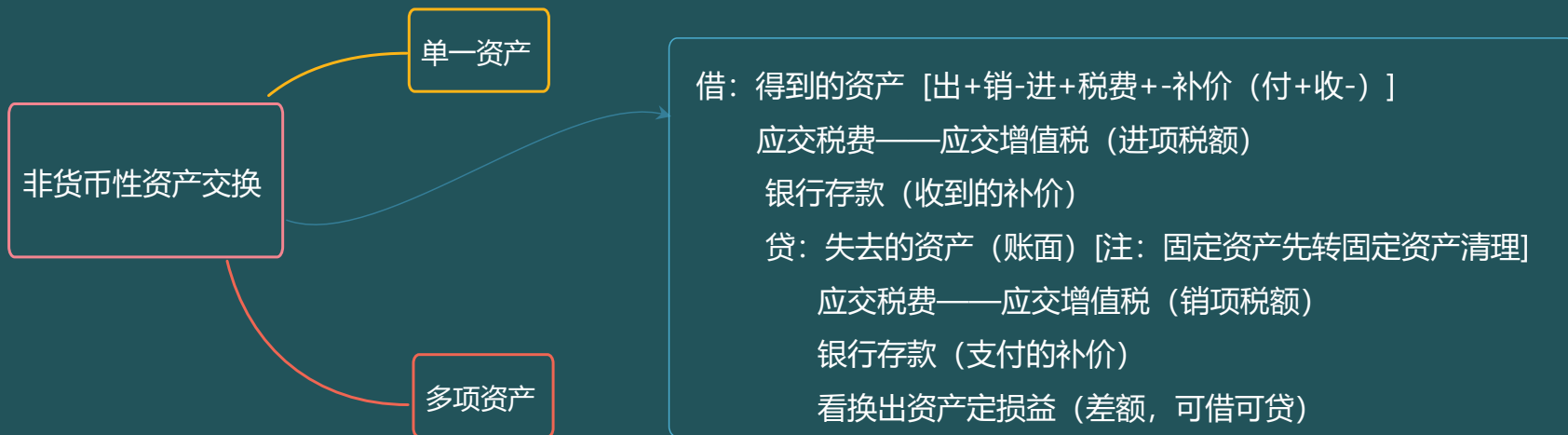


四、非货币性资产交换的会计处理



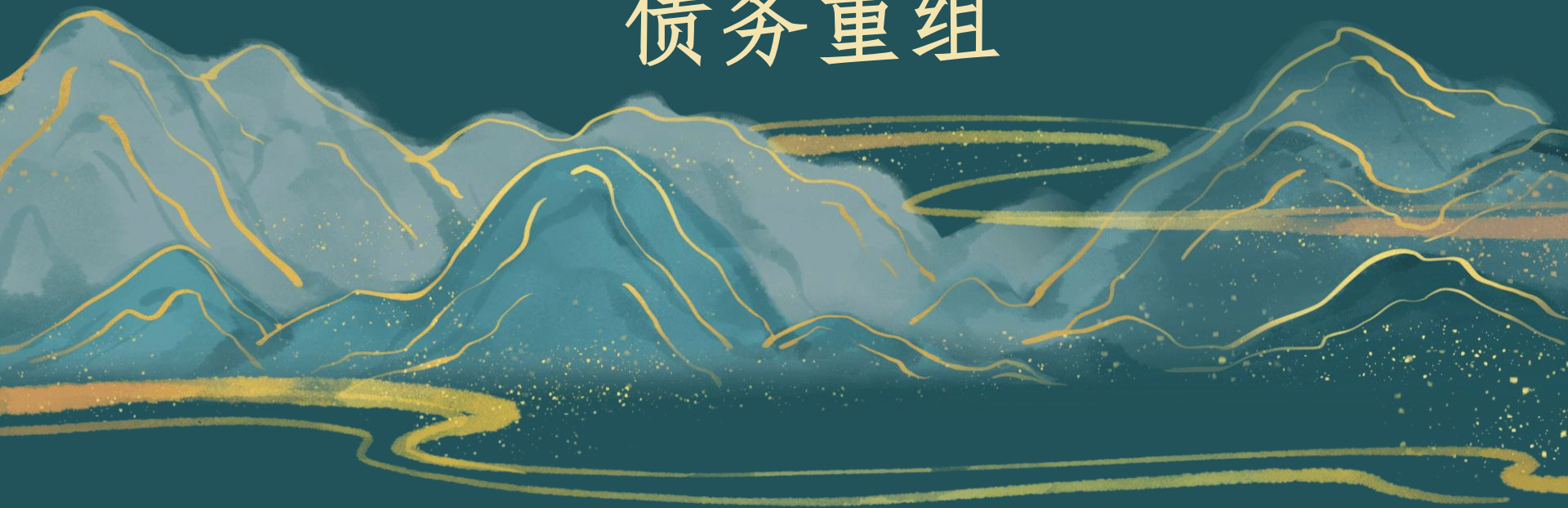
换入资产：首选以出定入；也可以入换入







第十六章 债务重组



处理原则

债权人

终止确认原债权
(视同出售)

—— 视同处置金融资产，公允与账面的差额计入投资收益

确认受让资产
(视同购买)

受让金融资产

—— 初始确认日公允价值计量

受让非金融资产

—— 合同生效日放弃债权的公允价值计量
(如同时存在金融资产，要先扣掉金融资产在合同生效日的公允价值，再按非金融资产公允价值比例分配)



关账收工 (公)、唯一投收

债务人

处理原则

债权人



双面人，长金投收

债务人

以资产抵偿债务

抵债资产账面价值与清偿负债账面价值的差额计入投资收益（仅涉及金融工具）或其他收益（含非金融资产）

抵债资产不视同出售，不再区分资产处置的损益与债务重组损益

债转股、修改其他条款
（发行金融工具抵债）

发行权益工具或重组债务的公允价值与清偿负债账面价值的差额计入投资收益（仅涉及金融工具）或其他收益（含非金融资产）

债权人的账务处理：

债权人受让资产类型	会计处理
金融资产	借：库存现金 / 银行存款 / 交易性金融资产 / 债权投资 / 其他债权投资等（公允价值） 坏账准备等 贷：应收账款等 投资收益（差额，或借方）（重组损益）
非金融资产	借：原材料、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产、生物资产等 坏账准备 贷：应收账款 投资收益（放弃债权的公允价值 - 放弃债权的账面价值，或借方）

债权人受让资产类型	处理原则	会计处理
多项非金融资产 【提示】 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	(1) 受让金融资产部分按照公允价值计量 (2) 受让非金融资产部分 ①总入账金额（非金融资产部分） = 放弃债权的公允价值 - 受让金融资产公允价值 ②按比例分配 = 总入账金额（非金融资产部分）×（某项非金融资产公允价值 / 多项非金融资产公允价值总额） (3) 放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目	借：金融资产（公允价值） 非金融资产 1、2 （按比例分配） 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款等 （支付的直接相关税费等） 投资收益（或借方）

债务人的账务处理：

偿债资产的类型	会计处理
以金融资产清偿债务	借：长期借款 / 应付账款等（债务的账面价值） 债权投资减值准备 / 坏账准备等 贷：应收账款 / 债权投资 / 其他债权投资 / 其他权益工具投资 / 交易性金融资产（偿债金融资产的账面价值）等 投资收益（倒挤，或借方） 【提示】偿债资产在持有期间产生的“其他综合收益”（含计提减值准备形成的）反向结转至“投资收益”（其他债权投资）或“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”（其他权益工具投资）

偿债资产的类型	会计处理
以非金融资产清偿债务 【提示】债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务	借：应付账款等（债务的账面价值） 坏账准备等 债权投资减值准备 / 长期股权投资减值准备等 贷：库存商品 / 固定资产清理等（转让非金融资产的账面价值） 债权投资 / 其他债权投资 / 其他权益工具投资 / 交易性金融资产 等（转让金融资产的账面价值） 其他收益——债务重组收益（倒挤，或借方） 应交税费——应交增值税（销项税额）

项目	会计处理
将债务转为权益工具	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 （所清偿债务的账面价值 - 权益工具确认金额） （或借方）

修改其他条款

债权人

如果修改其他条款导致**全部**债权终止确认，债权人应当按照修改后的条款以**公允价值**初始计量新的金融资产

如果修改其他条款未满足终止确认条件，按修改后的**合同现金流量的现值**重新计量原金融资产（不能重分类），差额计入当期损益（投资收益）

债务人

如果修改其他条款导致债务终止确认，债务人应当按照**公允价值**计量重组债务

如果修改其他条款未满足终止确认条件，按修改后的**合同现金流量的现值**重新计量原金融负债（不能重分类），差额计入当期损益（投资收益）

组合 方式

债权人

一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改

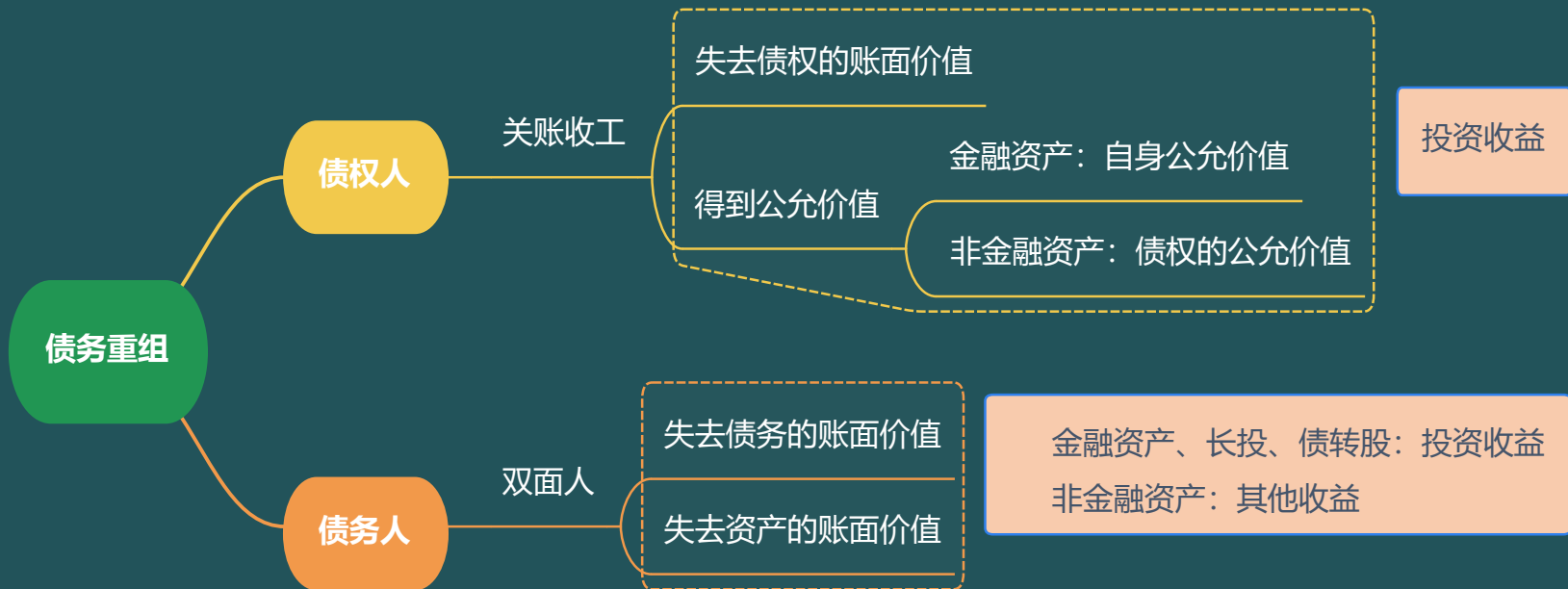
- ①以公允价值重新计量重组债权和受让的新金融资产
- ②以放弃债权公允价值计量非金融资产
- ③放弃债权公允价值与账面价值之间的差额，计入投资收益

债务人

在初始确认时按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量

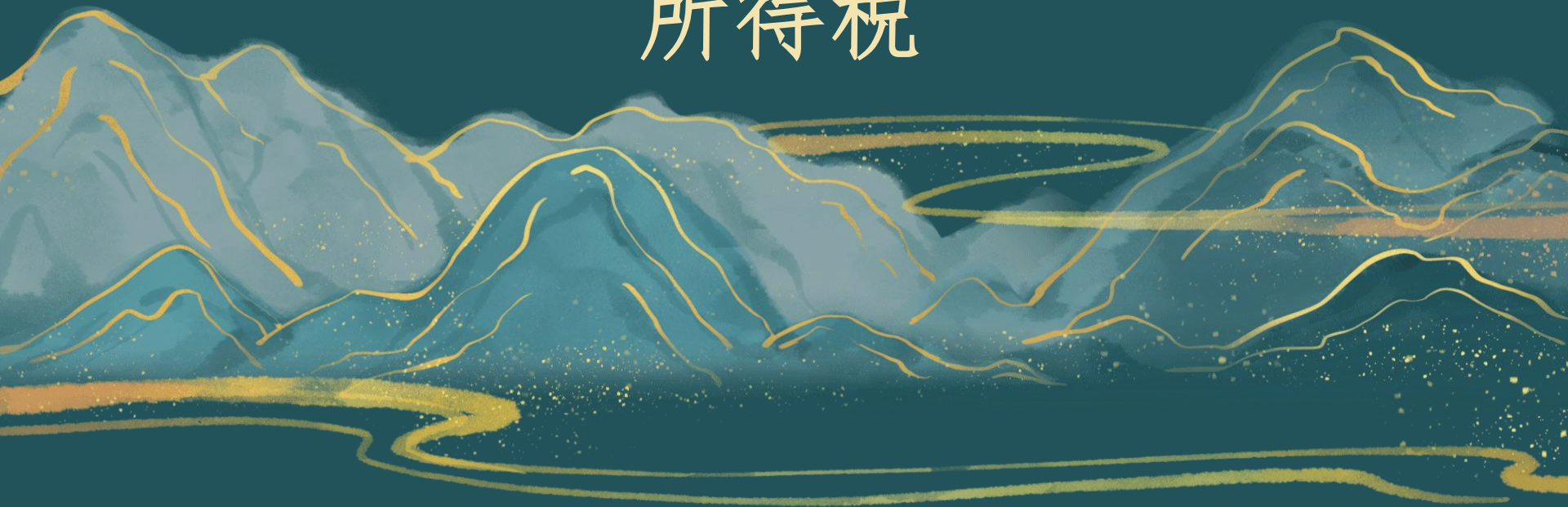
所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，计入“其他收益”或“投资收益”科目

【花花说】债务重组做题思路：





第十七章 所得税



所得税一般程序：

当期所得税

应纳税所得额 = 利润总额 + 纳税调增 - 纳税调减

当期所得税 = 应纳税所得额 × 税率

所得税费用 = 当期 + 递延

递延所得税

① 账面价值、计税基础

② 差异

③ 应纳税/可抵扣差异

④ 递延所得税负债/递延所得税资产

⑤ 对面科目（所得税费用/资本公积/留存收益等）

一、资产、负债的账面价值和计税基础

项目	账面价值与计税基础
固定资产	账面价值 = 初始成本 - 累计折旧 - 固定资产减值准备 计税基础 = 初始成本 - 按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额
无形资产	(1) 外购 账面价值 = 初始成本 - 累计摊销 - 无形资产减值准备 (使用寿命有限) 或 = 初始成本 - 无形资产减值准备 (使用寿命不确定) 计税基础 = 初始成本 - 按照税法规定计算确定的累计摊销
	(2) 自行研发 账面价值 = 初始成本 - 累计摊销 - 无形资产减值准备 (使用寿命有限) 或 = 初始成本 - 无形资产减值准备 (使用寿命不确定) 计税基础 = 初始成本 × 200% - 按照税法规定计算确定的累计摊销



资产计税基础：未来可抵扣的

项目	账面价值与计税基础
投资性房地产	(1) 以成本模式进行后续计量 账面价值 = 初始成本 - 投资性房地产累计折旧（或摊销） - 投资性房地产减值准备 计税基础 = 初始成本 - 按照税法规定计算的投资性房地产累计折旧（或摊销）
	(2) 以公允价值模式进行后续计量 账面价值 = 期末公允价值 计税基础 = 初始成本 - 按税法规定计算的投资性房地产累计折旧（或摊销）
交易性金融资产	账面价值 = 期末的公允价值，公允价值变动计入公允价值变动损益， 计税基础 = 取得时成本（税法不承认公允价值变动）
其他债权投资	账面价值 = 期末的公允价值，公允价值变动计入其他综合收益， 计税基础 = 取得时的成本（税法不承认公允价值变动）

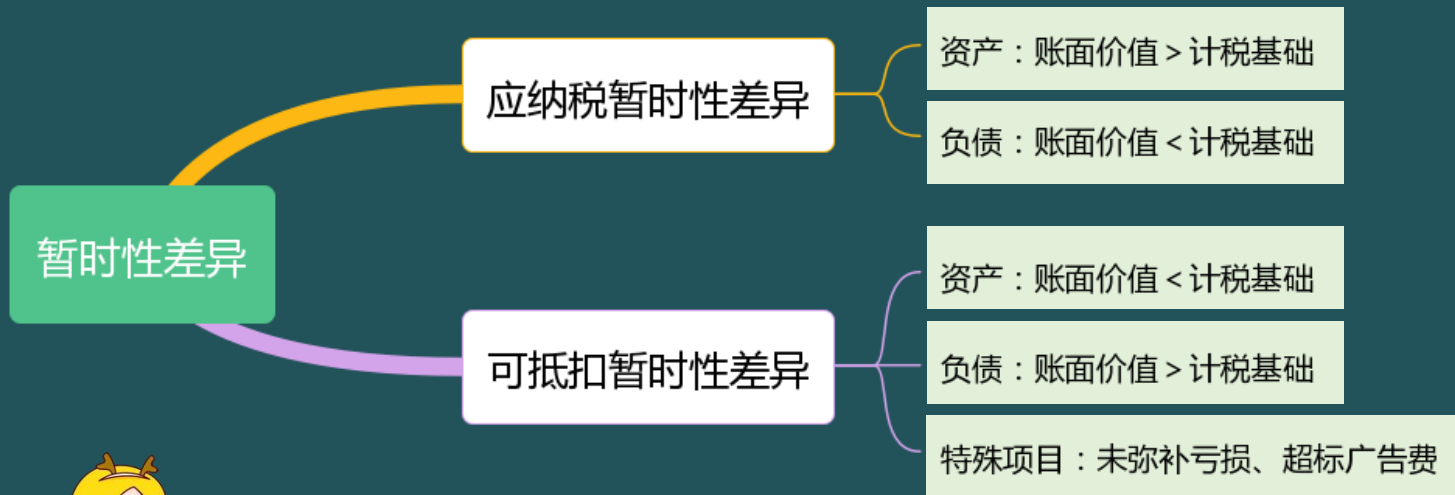
项目	计税基础
预计负债	(1) 提供产品质量保证、亏损合同和重组义务： 计税基础 = 账面价值 - 未来实际发生时可全额扣除 = 0 【提示】税法规定相关支出在实际发生时允许税前扣除
	(2) 债务担保等： 计税基础 = 账面价值 - 0 = 账面价值 【提示】债务担保确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除



负债计税基础：账面-未来可抵扣的

项目	计税基础
合同负债	计税基础 = 账面价值（收入确认时点，税法与会计规定相同） 计税基础 = 0（收入确认时点，税法与会计规定不同）
应付职工薪酬	计税基础 = 允许税前扣除的合理部分（当期超标支出不可以扣除的，未来可以扣除） 计税基础 = 账面价值（当期和未来都不可以扣除：永久性差异）
其他负债	计税基础 = 账面价值 【提示】 罚款和滞纳金当期支出，当期和未来都不可以抵扣（永久性差异）

二、暂时性差异



资产账大计，应纳税差异



“超标、亏损”可抵扣

三、递延所得税资产和负债

递延所得税负债

期末余额=应纳税暂时性差异×税率（未来转回期间）

递延所得税资产

期末余额=可抵扣暂时性差异×税率（未来转回期间）

递延所得税资产和负债

特殊暂时性差异

有暂时性差异但不确认递延所得税

商誉
内部研发形成无形资产

内伤不递延

确认递延所得税，但不影响所得税费用

追溯调整。追溯重述以前年度损益：留存收益

其他债权投资、其他权益工具投资公允变动：其他综合收益

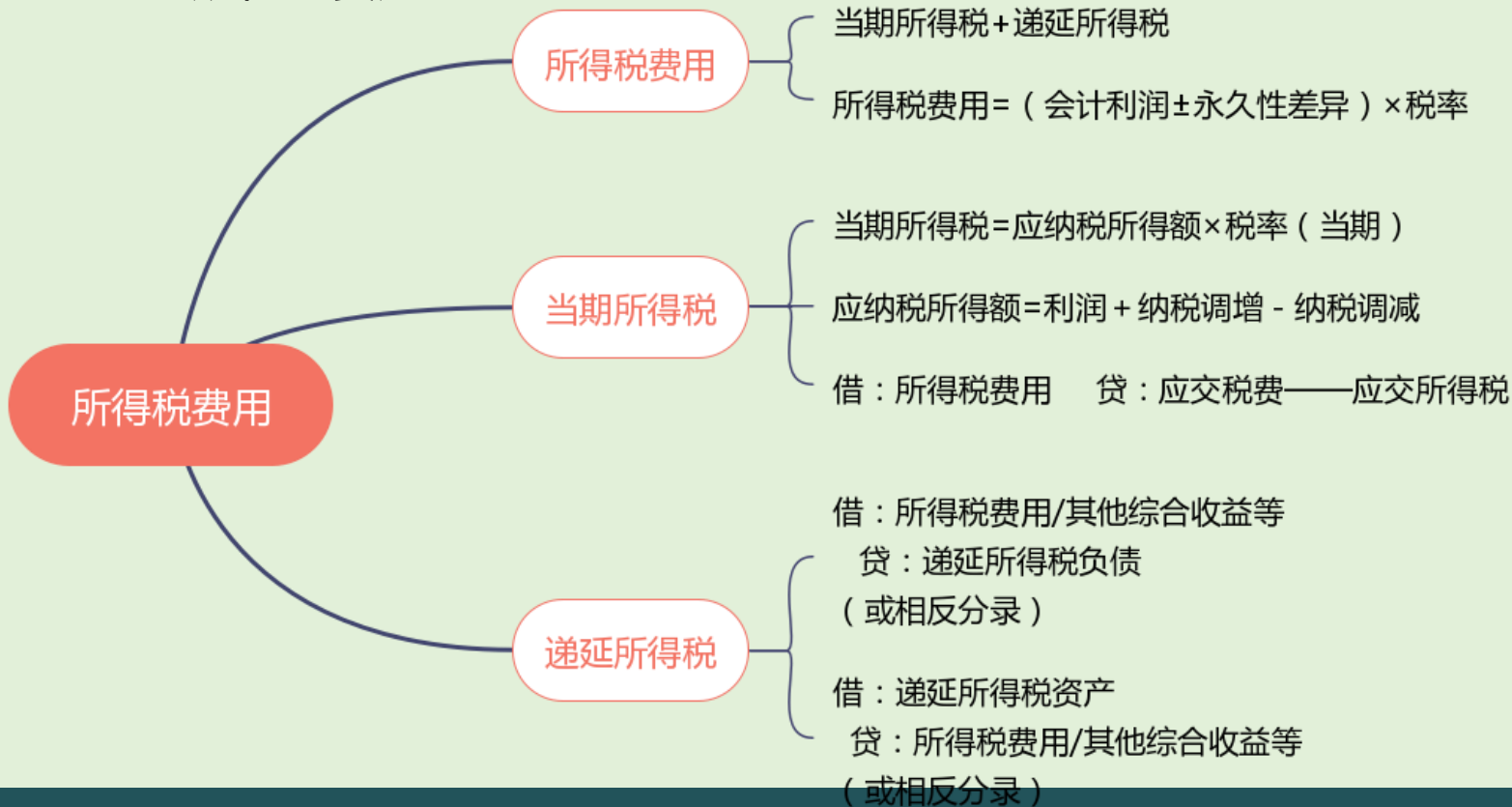
非投转公允投房，公允大于账面：其他综合收益

免税合并可辨认资产或负债公允与账面差额：资本公积

税率变化

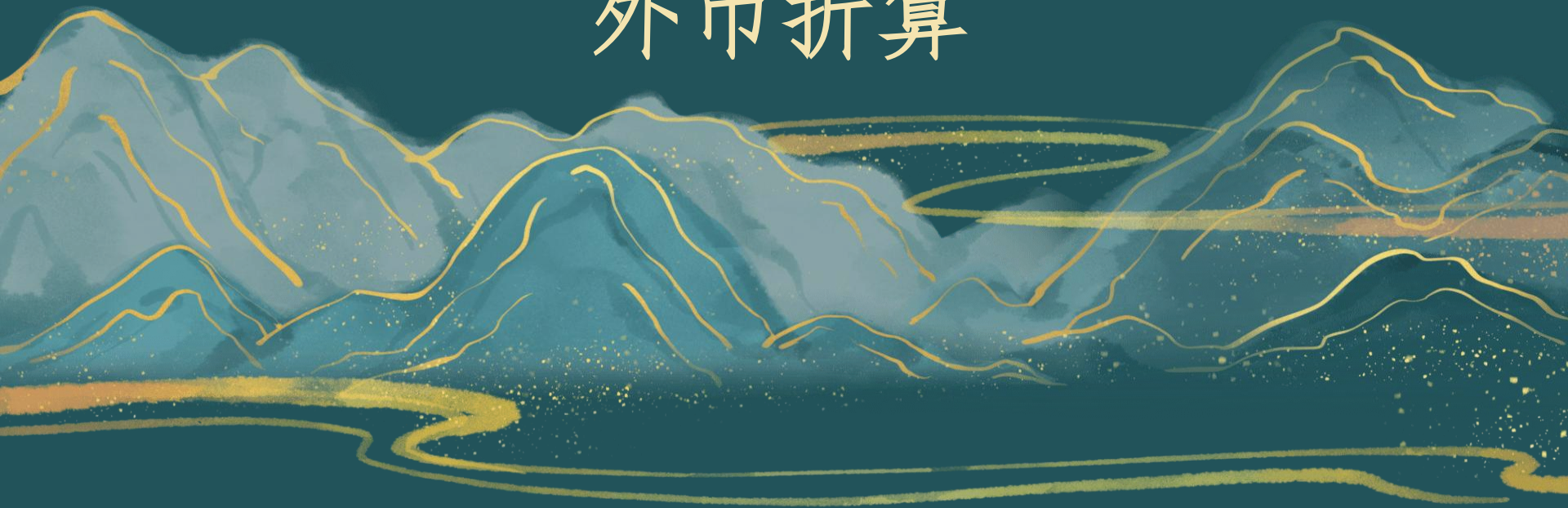
按新税率重新计量递延所得税资产或负债的余额

四、所得税费用





第十八章 外币折算



记账本位币的确定

通常应选择人民币作为记账本位币

影响因素

- 对商品或劳务进行计价或结算的货币（卖）
- 对所需人工、材料等费用进行计价或结算的货币（买）
- 融资活动取得以及保存从经营活动收取款项的货币（融、存）

境外经营考虑的因素

- 所从事的活动是否拥有很强的自主性
- 与本企业交易的比重
- 产生现金流量是否影响本企业现金流量、是否可以随时汇回
- 产生的现金流量是否足以偿还其债务

变更

- 不得随意变更，除非主要经济环境发生变化
- 确需变更，采用变更当日即期汇率折算，不产生汇兑差额

外币 业务 折算

初始确认

- 一般：采用交易发生日的即期汇率或近似汇率折算
- 外币投入资本：只能采用交易发生日即期汇率折算（唯一选择）
- 外币兑换：采用银行买入价或卖出价折算，差额计入财务费用

期末调整 (或结算)

期末调整 (或结算)

外币货币 性项目

原则：采用资产负债表日即期汇率重新折算产生的汇兑差额，计入当期损益（财务费用）

流程：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

结果：资产：汇兑差额大于零为收益，小于零为损失

负债：汇兑差额小于零为收益，大于零为损失

外币非货 币性项目

历史成本计量：不产生汇兑差额

存货：①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

②与以记账本位币反映的存货成本比较

③确定该存货的期末价值

公允价值计量

交易性
金融资产

采用公允价值确定日的即期汇率折算，
折算后的差额计入公允价值变动损益

以公允价值计量
且其变动计入
其他综合收益的金额资产

其他债权投资的汇兑差额计入财务费用

其他权益工具投资形成的汇兑差额计入其他综合收益

外币 报表 折算

折算汇率

- 资产、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，其他均采用发生时的即期汇率折算
- 收入、费用项目：采用交易发生日的即期汇率或者近似汇率折算

折算差额

- 在合并资产负债表中其他综合收益项目列示
- 非全资子公司
 - 母公司承担折算差额在其他综合收益项目列示
 - 少数股东承担的折算差额在少数股东权益项目列示

境外经营的处置

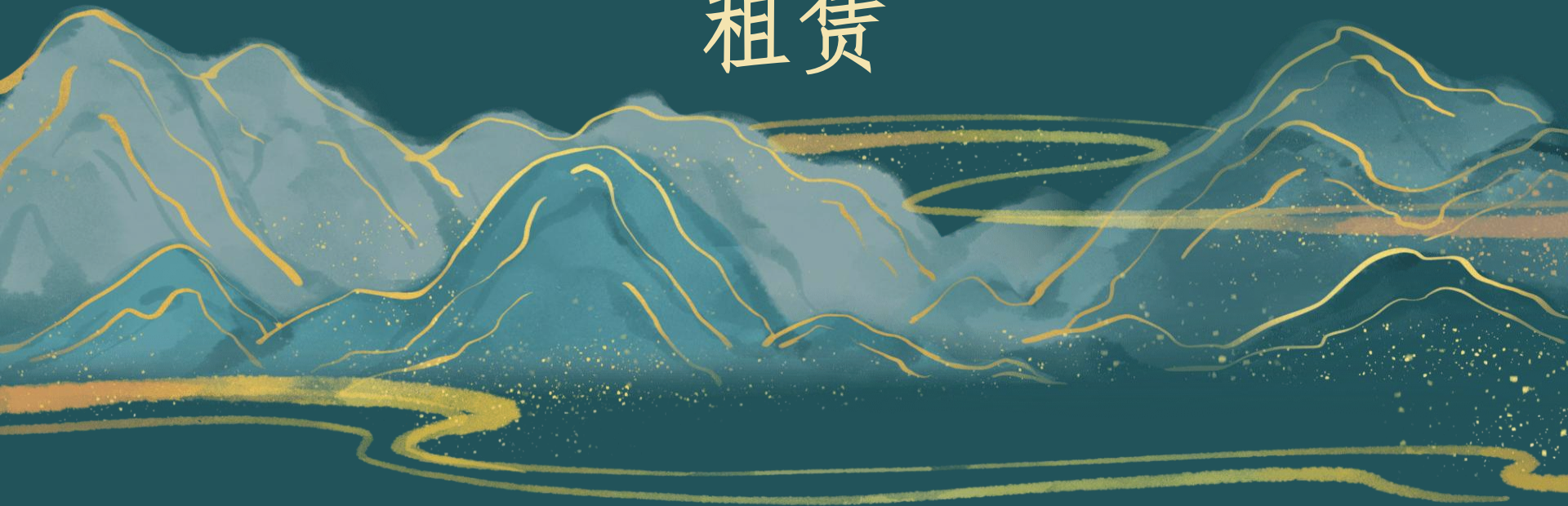
- 处置时，将其他综合收益转入当期损益
- 部分处置时，按照处置的比例转入当期损益



资负资负日，其他发生时（未分配不用折）



第十九章 租赁



租赁概述

租赁识别

- 存在一定期间
- 存在已识别资产
- 转移对已识别资产使用权的控制

租赁的分拆

- 包含多项单独租赁
- 包含租赁与非租赁
- 构成单独租赁的条件

按单独价格比例分拆

- 可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利
- 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系

租赁的合并 (满足条件之一)

租赁期

租赁概述

租赁识别

租赁的分拆

租赁的合并
(满足条件之一)

构成“一揽子”交易

对价金额取决于其他合同的定价或履行情况

让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁

租赁期

自租赁期开始日起计算

租赁期开始日：出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期

租赁开始日：租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者

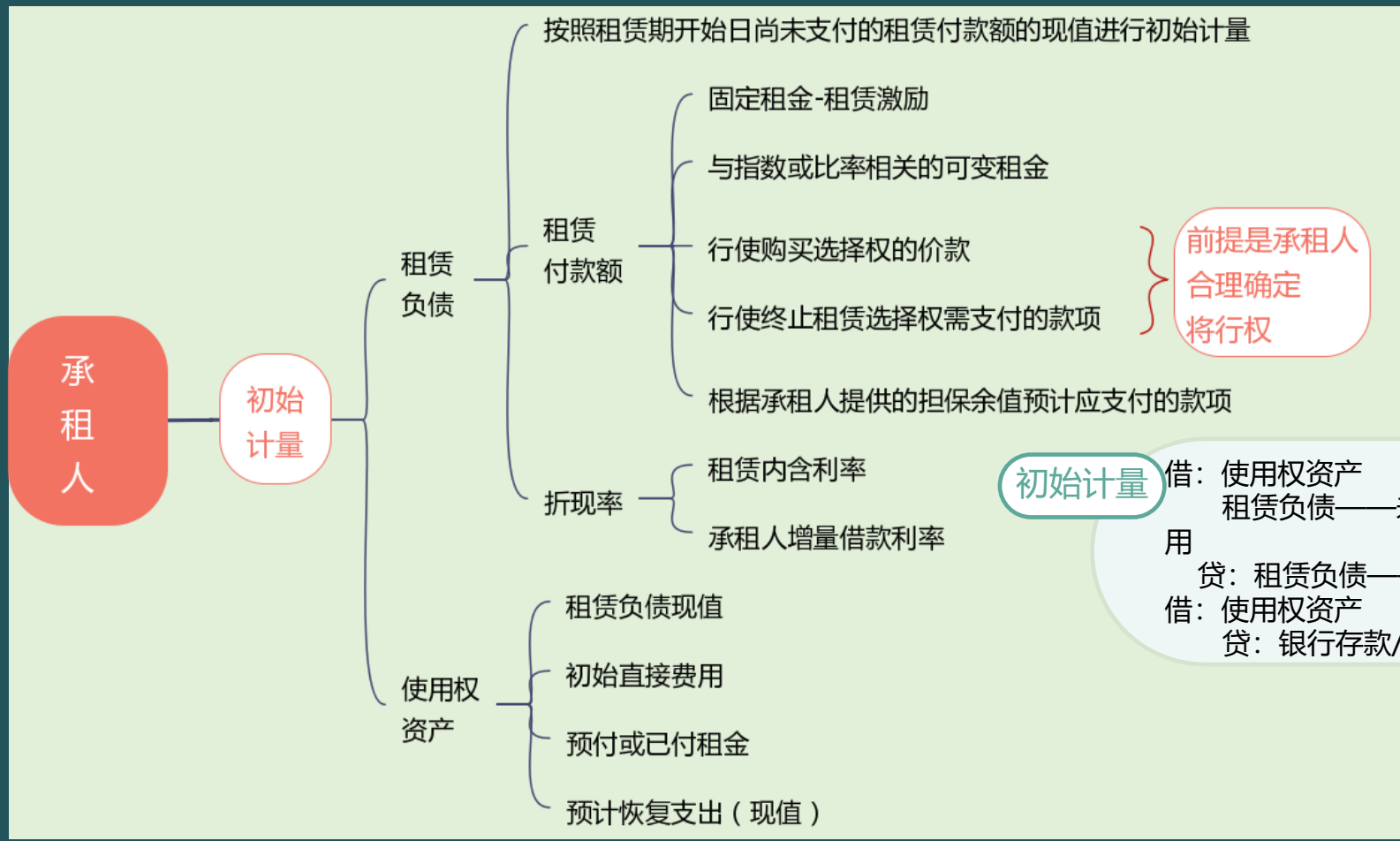
选择权

①续租选择权

②终止租赁选择权

③购买选择权

对租赁期和购买选择权的重新评估（会计估计变更）



前提是承租人合理确定将行权

初始计量

借：使用权资产
 租赁负债——未确认融资费用

贷：租赁负债——租赁付款额

借：使用权资产

 贷：银行存款/预计负债等

承租人

后续计量

租赁负债

确认租赁负债利息 —— 借：财务费用/在建工程
贷：租赁负债——未确认融资费用

支付租赁付款额 —— 借：租赁负债——租赁付款额
贷：银行存款等

因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值

使用权资产

计量基础 —— 成本模式

折旧 —— 借：“谁受益谁承担” 贷：使用权资产累计折旧

减值 —— 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备

减值准备一经计提，不得转回

应按扣除减值损失后的使用权资产账面价值，进行后续折旧

短期租赁和低价值租赁

简化处理原则

承租人选择不确认使用权资产和租赁负债

将租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益

出租人

融资租赁

常见情形

- ①租赁期届满所有权转移
- ②预期行使低价购买选择权
- ③租赁期 $\geq$ 租赁资产剩余使用寿命的75%
- ④租赁收款额现值 $>$ 租赁资产公允价值的90%
- ⑤租赁资产性质特殊，不做大改造，只有承租人能用

初始计量

租赁开始日，确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产

租赁收款额

租赁付款额前4个

承租人及其相关方担保余额+独立第三方担保余额

借：应收融资租赁款——租赁收款额（尚未收到的租赁收款额，不折现）
——未担保余值（预计租赁期结束时的未担保余值）

银行存款（已收租赁款）

贷：融资租赁资产（账面价值）

资产处置损益（公允价值-账面价值，或在借方）

银行存款（发生的初始直接费用）

应收融资租赁款——未实现融资收益

租赁保证金

收到时计入其他应付款

到期不交租金，保证金抵作租金，冲减应收融资租赁款

违约没收保证金，计入营业外收入

后续计量

出租人

融资租赁

常见情形

初始计量

后续计量

确认各个期间的利息收入

借：应收融资租赁款——未实现融资收益
贷：租赁收入——利息收入

收到租赁收款额

借：银行存款
贷：应收融资租赁款——租赁收款额

取得未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额时

借：银行存款/应收账款
贷：租赁收入——可变租赁付款额

出租人

经营 租赁

账务处理

借：银行存款/应收账款/其他应付款等

贷：租赁收入/其他业务收入等

预收账款

计量

租金，在租赁期内各个期间按照直线法确认收入
(免租期内也要确认收入)

初始直接费用，计入租赁资产初始成本，在租期内摊销计入当期损益

出租人承担了承租人某些费用情况下，应将费用从租金总额中扣除，
并将租金收入余额再租赁期内进行分配



$$\text{各期收入} = \frac{\text{租金总额}}{\text{整个租赁期}}$$

特殊租赁业务的会计处理

转租赁

原租赁合同的承租人=转租赁合同的出租人

生产商或经销商出租人的融资租赁

确认收入

借：应收融资租赁款——租赁收款额（未来租金总额）
贷：主营业务收入（资产公允与租金现值的较低者）
 应收融资租赁款——未实现融资收益（差额）

结转成本

借：主营业务成本（账面价值-未担保余值的现值）
 应收融资租赁款（未担保余值现值）
贷：库存商品

初始直接费用

借：销售费用
贷：银行存款

售后租回

属于销售，构成售后租回

按比例确认资产处置损益
按比例确认使用权资产
（不完全确认资产处置损益，不按现值确认使用权资产）

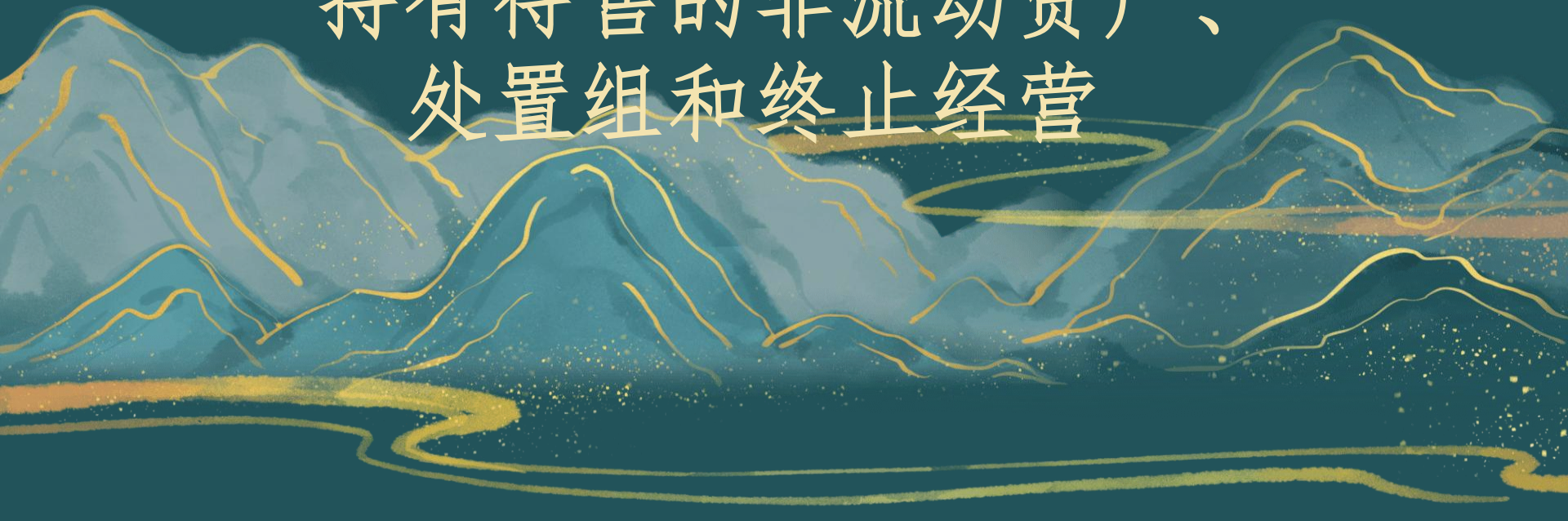
不属于销售，不构成售后租回

确认金融负债



第二十章

持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营



一、持有待售类别的分类原则

项目	内容
划分为持有待售类别的前提	企业主要通过出售而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值。 处置组：是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债
划分为持有待售类别应满足的具体条件	(1) 可立即出售（当前状态、有能力与意图出售） (2) 出售极可能发生（已批准、已承诺、1 年内）

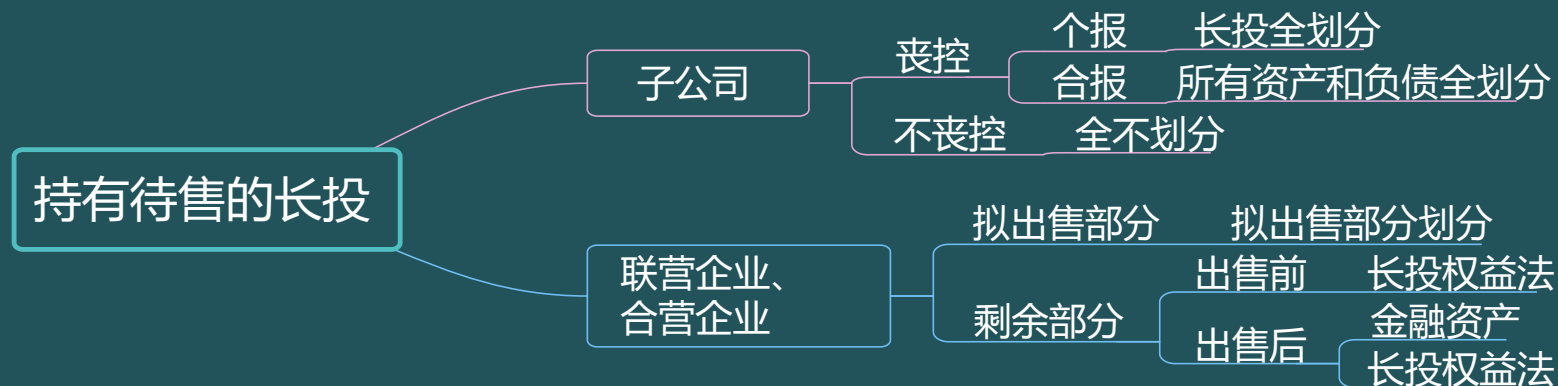
项目	内容
延长一年期限的例外条款	(1) 企业无法控制的原因，可能导致出售未能在一年内完成 ①不是关联方交易，允许放松一年期限条件（关联方不允许放宽） (2) 企业无法控制的原因 ①意外设定条件（双方，1 年内化解） ②发生罕见情况（外部不可抗力，已采取措施 1 年内重新满足）

二、某些特定持有待售类别分类的具体应用

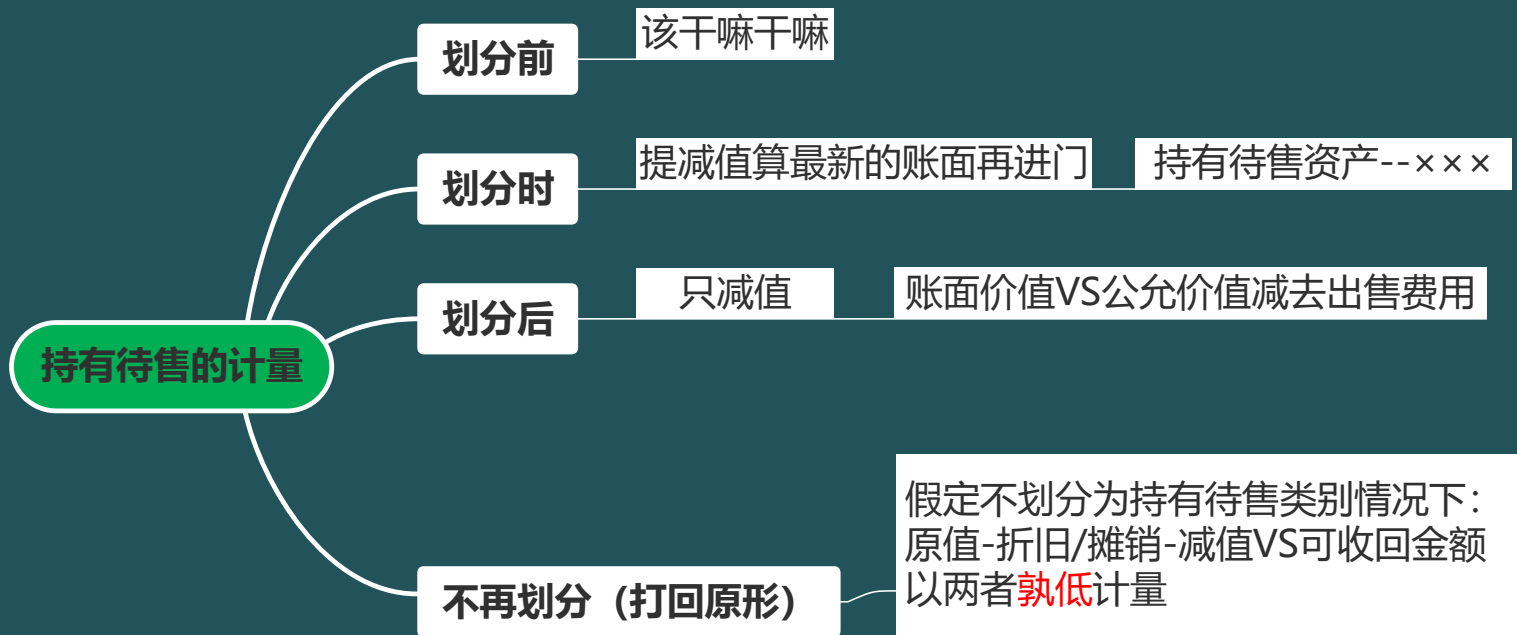
1. 专为转售而取得的非流动资产或处置组

取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为 3 个月）内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

2.持有待售的长期股权投资



三、持有待售类别的计量



真正出售时，看原资产是什么来确认处置损益。

四、终止经营

项目	内容
终止经营的定义	终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别： （1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区； （2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关计划的一部分； （3）该组成部分是专为转售而取得的子公司
终止经营的定义包含的含义	（1）终止经营应当是企业能够单独区分的组成部分； （2）终止经营应当具有一定的规模； （3）终止经营应当满足一定的时点要求。符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一： ①组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售、结束使用（如关停或报废等）； ②组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别

【花花说】

终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。

必过！

考试顺利

