

中级会计实务考试大纲

(2021)

目 录

第一章 总论	(7)
第一节 财务报告目标	(7)
第二节 会计信息质量要求	(7)
第三节 会计要素及其确认与计量	(8)
第二章 存货	(10)
第一节 存货的确认和初始计量	(10)
第二节 存货的期末计量	(10)
第三章 固定资产	(12)
第一节 固定资产的确认和初始计量	(12)
第二节 固定资产的后续计量	(13)
第三节 固定资产的处置	(13)
第四章 无形资产	(15)
第一节 无形资产的确认和初始计量	(15)
第二节 内部研究开发支出的确认和计量	(16)
第三节 无形资产的后续计量	(17)
第四节 无形资产的处置	(18)
第五章 长期股权投资	(20)
第一节 长期股权投资的范围和初始计量	(20)
第二节 长期股权投资的后续计量	(21)
第六章 投资性房地产	(23)
第一节 投资性房地产概述	(23)
第二节 投资性房地产的确认和初始计量	(24)
第三节 投资性房地产的后续计量	(24)
第四节 投资性房地产的转换和处置	(25)
第七章 资产减值	(27)
第一节 资产减值概述	(27)
第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定	(28)
第三节 资产组减值的处理	(29)
第八章 金融资产和金融负债	(31)
第一节 金融资产和金融负债的分类	(31)

第二节	金融资产和金融负债的确认和终止确认	(32)
第三节	金融资产和金融负债的计量	(33)
第九章	职工薪酬及借款费用	(36)
第一节	应付职工薪酬	(36)
第二节	借款费用	(38)
第十章	或有事项	(41)
第一节	或有事项概述	(41)
第二节	或有事项的确认和计量	(41)
第三节	或有事项会计处理原则的应用	(42)
第十一章	收入	(44)
第一节	收入概述	(44)
第二节	收入的确认和计量	(44)
第三节	合同成本	(49)
第四节	关于特定交易的会计处理	(50)
第十二章	政府补助	(53)
第一节	政府补助概述	(53)
第二节	政府补助的会计处理	(53)
第十三章	所得税	(55)
第一节	计税基础与暂时性差异	(55)
第二节	递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量	(55)
第三节	所得税费用的确认和计量	(57)
第十四章	外币折算	(60)
第一节	外币交易的会计处理	(60)
第二节	外币财务报表折算	(61)
第十五章	财务报告	(63)
第一节	财务报告概述	(63)
第二节	合并财务报表概述	(67)
第三节	合并资产负债表	(69)
第四节	合并利润表	(70)
第五节	合并现金流量表	(70)
第六节	合并所有者权益变动表	(71)
第七节	合并财务报表附注	(71)
第十六章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(72)
第一节	会计政策及其变更	(72)
第二节	会计估计及其变更	(73)
第三节	前期差错更正	(73)
第十七章	资产负债表日后事项	(74)
第一节	资产负债表日后事项概述	(74)

第二节	资产负债表日后调整事项	(74)
第三节	资产负债表日后非调整事项	(75)
第十八章	政府会计	(76)
第一节	政府会计概述	(76)
第二节	政府单位特定业务的核算	(77)
第十九章	民间非营利组织会计	(83)
第一节	民间非营利组织会计概述	(83)
第二节	民间非营利组织特定业务的核算	(84)
第三节	民间非营利组织的财务会计报告	(85)

第一章 总 论

[基本要求]

- (一) 掌握会计要素的确认条件
- (二) 掌握会计计量属性
- (三) 熟悉会计信息质量要求
- (四) 熟悉财务报告目标
- (五) 了解会计基本假设
- (六) 了解会计基础

[考试内容]

第一节 财务报告目标

一、财务报告目标

财务报告的目标，是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。

二、会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理假定。会计基本假设，包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

三、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

第二节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

第三节 会计要素及其确认与计量

一、资产的定义及其确认条件

（一）资产的定义

资产是企业过去的交易或者事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。

（二）资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

- （1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业；
- （2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

二、负债的定义及其确认条件

（一）负债的定义

负债是企业过去的交易或者事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

（二）负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

- （1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；
- （2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

三、所有者权益的定义及其确认条件

所有者权益是企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，其确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；其金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

四、收入的定义及其确认条件

（一）收入的定义

收入是企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

（二）收入的确认条件

企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入：

- （1）合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；

- (2) 该合同明确了合同各方与所转让商品或提供服务相关的权利和义务；
- (3) 该合同有明确的与所转让商品或提供服务相关的支付条款；
- (4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- (5) 企业因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回。

五、费用的定义及其确认条件

(一) 费用的定义

费用是企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

(二) 费用的确认条件

费用的确认至少应当符合以下条件：

- (1) 与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；
- (2) 经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；
- (3) 经济利益的流出额能够可靠计量。

六、利润的定义及其确认条件

利润是企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。直接计入当期利润的利得和损失，是应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

七、会计要素计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。会计计量反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

第二章 存 货

[基本要求]

- (一) 掌握存货的确认条件
- (二) 掌握存货初始计量的核算
- (三) 掌握存货可变现净值的确定
- (四) 掌握存货期末计量方法
- (五) 熟悉存货的概念

[考试内容]

第一节 存货的确认和初始计量

一、存货的概念

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

二、存货的确认条件

存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (1) 与该存货有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该存货的成本能够可靠地计量。

三、存货的初始计量

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

第二节 存货的期末计量

一、存货期末计量原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。其中，可变现净值是在日常活动中，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。

二、存货期末计量方法

（一）可变现净值的确定

1. 企业确定存货的可变现净值应考虑的因素

企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

2. 不同情况下存货可变现净值的确定

（1）产成品、商品等直接用于出售的商品存货，没有销售合同约定的，其可变现净值应当为在正常生产经营过程中，产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）减去估计的销售费用和相关税费等后的金额。

（2）用于出售的材料等，应当以市场价格减去估计的销售费用和相关税费等后的金额作为其可变现净值。

（3）需要经过加工的材料存货，如原材料、在产品、委托加工材料等，由于持有该材料的目的是用于生产产成品，该材料存货的价值将体现在用其生产的产成品上。因此，在确定需要经过加工的材料存货的可变现净值时，需要以其生产的产成品的可变现净值与该产成品的成本进行比较，如果该产成品的可变现净值高于其成本，则该材料应当按照其成本计量。

（4）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。

（二）存货跌价准备的计提与转回

1. 存货跌价准备的计提

资产负债表日，存货的成本高于可变现净值，企业应当计提存货跌价准备。

存货跌价准备通常应当按单个存货项目计提。但是，对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

2. 存货跌价准备的转回

以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益（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，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。

第三章 固定资产

[基本要求]

- (一) 掌握固定资产的确认条件
- (二) 掌握固定资产初始计量的核算
- (三) 掌握固定资产后续支出的核算
- (四) 掌握固定资产处置的核算
- (五) 熟悉固定资产折旧方法

[考试内容]

第一节 固定资产的确认和初始计量

一、固定资产的确认

固定资产是同时具有下列特征的有形资产：

- (1) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；
- (2) 使用寿命超过一个会计年度。

固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (1) 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该固定资产的成本能够可靠地计量。

固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益或者获得更多的未来经济利益，也应确认为固定资产。

二、固定资产的初始计量

(一) 固定资产初始计量原则

固定资产应当按照成本进行初始计量。对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时还应考虑弃置费用。

(二) 不同方式取得固定资产的初始计量

1. 外购固定资产

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费（此处的“相关税费”不包

括允许抵扣的增值税进项税额)、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和购入需要安装的固定资产两类。以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。

2. 自行建造固定资产

自行建造的固定资产,按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出作为入账价值。企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。

3. 其他方式取得的固定资产

(1) 接受固定资产投资的企业,在办理了固定资产移交手续之后,应按投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值,但合同或协议约定价值不公允的除外;

(2) 非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产的成本,应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定进行会计处理。

第二节 固定资产的后续计量

一、固定资产折旧

企业应当对所有的固定资产计提折旧,但是,已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。固定资产应当按月计提折旧,并根据其用途计入相关资产的成本或者当期损益。

企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

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。

第三节 固定资产的处置

固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资

产交换、债务重组等。

一、固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

- (1) 该固定资产处于处置状态；
- (2) 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

二、固定资产处置的会计处理

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值，是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因产生的固定资产报废清理净损益应计入营业外收支；因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置收益。

第四章 无形资产

[基本要求]

- (一) 掌握无形资产的确认条件
- (二) 掌握无形资产初始计量的核算
- (三) 掌握研究与开发阶段支出的确认
- (四) 掌握无形资产使用寿命的确定
- (五) 掌握使用寿命有限的无形资产摊销
- (六) 熟悉无形资产处置的核算

[考试内容]

第一节 无形资产的确认和初始计量

一、无形资产概述

无形资产，是企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

- (1) 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同等一起，用于出售、转让等；
- (2) 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不符合无形资产的定义。客户关系、人力资源等，由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义。

二、无形资产的确认条件

无形资产应当在符合定义的前提下，同时满足下列两个条件时，才能予以确认：

- (1) 与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该无形资产的成本能够可靠地计量。

三、无形资产的初始计量

无形资产通常按照实际成本进行计量。

（一）外购无形资产的成本

外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

（二）投资者投入无形资产的成本

投资者投入无形资产的成本，应当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。

（三）土地使用权的处理

企业取得的土地使用权通常按照取得时所支付的价款和相关税费之和确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

（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。

（2）企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地使用权和地上建筑物的价值的，应当对实际支付的价款按照合理的方法在土地使用权与地上建筑物之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。

企业改变土地使用权的用途，将其用于赚取租金或资本增值时，应按其账面价值转为投资性房地产。

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

一、研究与开发阶段的区分

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识等进行的独创性的有计划调查。研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已经进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

开发，是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

二、研究与开发阶段支出的确认

企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。

企业内部研究开发项目开发阶段的支出，同时满足下列条件的，才能确认为无形资产：

（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) 无形资产产生经济利益的方式；
 - (4) 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以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。
- 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时作为管理费用，全部计入当期损益。

三、内部开发的无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产成本，由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。其成本仅包括自满足无形资产确认条件后至达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

第三节 无形资产的后继计量

一、无形资产使用寿命的确定

无形资产的后继计量以其使用寿命为基础。

(一) 估计无形资产使用寿命应考虑的因素

企业估计无形资产的使用寿命，通常应考虑《企业会计准则第6号——无形资产》规定的各项因素。

(二) 无形资产使用寿命的确定

(1) 源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产，其使用寿命通常不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，则仅当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时，续约期才能够包括在使用寿命的估计中。

(2) 没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，以确定无形资产能为企业带来经济利益的期限。

经过上述努力确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将其作为使用寿命不确定的无形资产。

(三) 无形资产使用寿命的复核

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。无形资产的使用寿命与以前估计不同的，应当改变摊销期限。

企业应当在每个会计期间对使用寿命不确定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是有限的，应当估计其使用寿命，并按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

二、使用寿命有限的无形资产摊销

使用寿命有限的无形资产，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销。

（一）应摊销金额

无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命有限的无形资产，其残值一般为零，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。

（二）摊销期和摊销方法

企业摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。

企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期消耗方式。无法可靠确定预期消耗方式的，应当采用直线法摊销。企业至少应当于每年年度终了，对无形资产的摊销方法进行复核，摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销方法。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或其他资产的，其所包含的经济利益是通过转入所生产的产品或其他资产中实现的，则该无形资产的摊销金额应当计入相关资产的成本。

三、使用寿命不确定的无形资产

使用寿命不确定的无形资产，在持有期间不需要进行摊销，但应当至少在每个会计期末按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行减值测试并按本大纲第七章的有关规定进行处理。

第四节 无形资产的处置

无形资产的处置和报废，主要是无形资产对外出租、出售，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予转销并终止确认。

一、无形资产出租

企业让渡无形资产使用权并收取租金，在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入和费用。

二、无形资产出售

企业出售无形资产，表明企业放弃该无形资产的所有权，应当将所取得的价款与

该无形资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失，计入当期损益。应当注意的是，企业出售无形资产确认其利得的时点，应按照收入确认中的相关原则进行确定。

三、无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，应当将其报废并予以转销，其账面价值转作当期损益（营业外支出）。

第五章 长期股权投资

[基本要求]

- (一) 掌握同一控制下的企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定方法
- (二) 掌握非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定方法
- (三) 掌握以非企业合并方式取得的长期股权投资初始投资成本的确定方法
- (四) 掌握长期股权投资成本法核算
- (五) 掌握长期股权投资权益法核算
- (六) 掌握长期股权投资核算方法转换的处理
- (七) 熟悉长期股权投资处置的核算

[考试内容]

第一节 长期股权投资的范围和初始计量

本章涉及的长期股权投资，是指应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行核算的权益性投资，即投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。除上述以外其他的权益性投资，包括风险投资机构、共同基金，以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其他权益性投资和投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，应当按照本大纲第八章金融工具的相关内容进行处理。

一、企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，应分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定其初始投资成本。

同一控制下的企业合并，合并方在合并日应当按照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的份额作为长期股权投资的初始投资成本。

非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并方或购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

二、企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

(1) 以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本，包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

(2) 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。

(3) 以非货币性资产交换、债务重组等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本的确定应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定进行处理，本大纲不涉及相关内容。

企业无论是以何种方式取得长期股权投资，取得投资时，对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成长期股权投资成本。

第二节 长期股权投资的后续计量

投资方应根据对被投资单位的影响程度等情况的不同，对长期股权投资分别采用成本法和权益法核算。

一、成本法

投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。

采用成本法核算的长期股权投资，应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。投资企业在确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。有迹象表明相关长期股权投资发生减值的，应进行减值测试，长期股权投资可收回金额低于账面价值的，应当计提减值准备。

二、权益法

投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资应当采用权益法核算。采用权益法核算的长期股权投资，一般的会计处理为：

一是初始投资或追加投资时，按照初始投资成本或追加投资的投资成本，增加长期股权投资的账面价值。

二是比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，不调整长期股权投资账面价值；前者小于后者的，应当按照两者之间的差额调增长期股权投资的账面价值，同时计入当期损益。

三是持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整长期股权投资的账面价值，并分别以下情况处理：对于因被投资单位实现净损益和其他综合收益而产生的所有者权益的变动，投资方应当按照应享有或应分担的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益和其他综合收益；对于被投资单位宣告分派的利润或

现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值，同时计入所有者权益。

投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。

投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第8号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

投资方确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

三、长期股权投资核算方法的转换

投资方在持有权益性投资期间，因各方面情况的变化，可能导致按《企业会计准则第2号——长期股权投资》核算的长期股权投资与按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算的金融资产之间的转换，也可能导致长期股权投资核算方法的转换。具体包括公允价值计量转权益法核算，公允价值计量或权益法核算转成本法核算，权益法核算转公允价值计量，成本法转权益法，成本法核算转公允价值计量。

四、长期股权投资的减值

投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照本大纲第七章资产减值的相关内容对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

五、长期股权投资的处置

处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，全部或按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理；因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当全部或按相应比例转入当期损益。

第六章 投资性房地产

[基本要求]

- (一) 掌握投资性房地产的特征和范围
- (二) 掌握投资性房地产的确认条件
- (三) 掌握投资性房地产初始计量的核算
- (四) 掌握与投资性房地产有关的后续支出的核算
- (五) 掌握投资性房地产后续计量的核算
- (六) 掌握投资性房地产转换的核算
- (七) 熟悉投资性房地产处置的核算

[考试内容]

第一节 投资性房地产概述

一、投资性房地产的定义与特征

投资性房地产是为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

投资性房地产具有以下特征：

- (1) 投资性房地产是一种经营性活动；
- (2) 投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于作为生产经营场所的房地产和用于销售的房地产。

二、投资性房地产的范围

投资性房地产，主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。

下列各项不属于投资性房地产：

- (1) 自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产；
- (2) 作为存货的房地产，通常指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。

第二节 投资性房地产的确认和初始计量

一、投资性房地产的确认条件和初始计量

将某个项目确认为投资性房地产，首先应当符合投资性房地产的定义，其次要同时满足投资性房地产的两个确认条件：

- (1) 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；
- (2) 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

二、与投资性房地产有关的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本；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。

第三节 投资性房地产的后续计量

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

一、采用成本模式计量的投资性房地产

在成本模式下，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，对投资性房地产进行后续计量、计提折旧或进行摊销，取得的租金收入，确认为其他业务收入；投资性房地产存在减值迹象的，还应当按照资产减值的有关规定进行处理，经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备，已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后的会计期间不得转回。

二、采用公允价值模式计量的投资性房地产

(一) 采用公允价值模式的前提条件

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

- (1) 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；
- (2) 企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

(二) 采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

企业采用公允价值模式进行后续计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益。投资性房地产取得的

租金收入，确认为其他业务收入。

三、投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。从成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。

已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

第四节 投资性房地产的转换和处置

一、房地产的转换

（一）房地产的转换形式及转换日

房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。企业有确凿证据表明房地产的用途发生改变，且满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

（1）投资性房地产开始自用。转换日为房地产达到自用状态，企业开始将其用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

（2）作为存货的房地产改为出租。转换日为房地产的租赁期开始日。

（3）自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租。转换日为租赁期开始日。

（4）自用土地使用权停止自用改用于资本增值。转换日为自用土地使用权停止自用后，确定用于资本增值的日期。

（5）房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转为存货。转换日为租赁期满，企业董事会或类似权力机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。

（二）房地产转换的会计处理

（1）在成本模式下，房地产转换时，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

（2）采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益。

（3）自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产应当按照转换当日的公允价值计量。转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额确认为公允价值变动损益，计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额确认为其他综合收益，计入所有者权益。

二、投资性房地产的处置

企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损时，应当将处置

收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益，即，将实际收到的处置收入计入其他业务收入，所处置投资性房地产的账面价值计入其他业务成本，同时结转投资性房地产累计公允价值变动。若存在原转换日计入其他综合收益的金额，也一并结转。

第七章 资产减值

[基本要求]

- (一) 掌握认定资产可能发生减值的迹象
- (二) 掌握资产可收回金额的计量方法
- (三) 掌握资产减值损失的确定原则
- (四) 掌握资产组的认定方法及其减值的处理
- (五) 熟悉资产减值的特征

[考试内容]

第一节 资产减值概述

一、资产减值的概念和范围

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本章所指资产，包括单项资产和资产组。

本章涉及的资产减值对象主要包括以下资产：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，无形资产以及探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

本章不涉及下列资产减值的会计处理：存货、消耗性生物资产、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产、建造合同形成的资产、递延所得税资产、融资租赁中出租人未担保余值、未探明石油天然气矿区权益，以及本大纲第八章所涉及的金融资产等。

二、资产可能发生减值的迹象

资产可能发生减值的迹象主要包括以下方面：

- (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。
- (4) 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

(5) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

(6) 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。

(7) 其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

此外，采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益后，应当考虑长期股权投资是否发生了减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额等类似情况。

第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定

一、资产可收回金额计量的基本要求

资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

在估计资产的可收回金额时，应当遵循重要性要求。

二、资产的公允价值减去处置费用后净额的确定

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金流入。其中，处置费用，是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

三、资产预计未来现金流量现值的确定

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

四、资产减值损失的确定

企业在对资产进行减值测试并计算确定资产的可收回金额后，如果资产的可收回金额低于账面价值，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。

资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。但是，遇到资产报废、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、通过债务重组抵偿债务等情况，同时符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

第三节 资产组减值的处理

一、资产组的认定

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入。

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。在认定资产组产生的现金流入是否基本上独立于其他资产或资产组时，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置的决策方式等。

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。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并在报表附注中作出说明。

二、资产组可收回金额和账面价值的确定

资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。

三、资产组减值测试

企业在对资产组（包括资产组组合，下同）进行减值测试并计算确定资产组的可收回金额后，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，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，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。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。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

四、总部资产减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或者资产组

组合进行。资产组组合是由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

在资产负债表日，如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别情况进行处理。

第八章 金融资产和金融负债

[基本要求]

- (一) 掌握金融资产和金融负债的特征和分类
- (二) 掌握金融资产和金融负债初始计量的核算
- (三) 掌握采用实际利率确定金融资产和金融负债摊余成本的方法
- (四) 掌握各类金融资产和金融负债后续计量的核算
- (五) 熟悉金融资产之间重分类的核算
- (六) 熟悉金融资产和金融负债的确认和终止确认
- (七) 了解公允价值的确定

[考试内容]

第一节 金融资产和金融负债的分类

一、金融资产的分类

(一) 企业管理金融资产的业务模式

企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。

(二) 金融资产的合同现金流量特征

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。金融资产的合同现金流量特征与基本借贷安排相一致，是指金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息。

(三) 金融资产的具体分类

1. 以摊余成本计量的金融资产

金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：

- (1) 企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。
- (2) 该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息。

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

金融资产同时符合下列条件的，应当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：

（1）企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。

（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

企业分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

此外，在初始确认时，如果能够消除或显著减少会计错配，企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该指定一经作出，不得撤销。

（四）金融资产分类的特殊规定

在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资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，并按照规定确认股利收入。该指定一经作出，不得撤销。

（五）不同类金融资产之间的重分类

企业改变其管理金融资产的业务模式时，应当按照规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。

二、金融负债的分类

除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（2）不符合终止确认条件的金融资产转移或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。

（3）不属于上述（1）或（2）情形的财务担保合同，以及不属于上述（1）情形的、以低于市场利率贷款的贷款承诺。

在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债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。

企业对金融负债的分类一经确定，不得变更。

第二节 金融资产和金融负债的确认和终止确认

一、金融资产和金融负债确认条件

企业成为金融工具合同的一方时，应当确认一项金融资产或金融负债。

二、金融资产的终止确认

金融资产终止确认，是指企业将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

（1）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。如企业买入一项期权，企业直到期权到期日仍未行权，那么企业在合同权利到期后应当终止确认该期权形成的金融资产。

（2）该金融资产已转移，且该转移满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定。

三、金融负债的终止确认

金融负债终止确认，是指企业将之前确认的金融负债从其资产负债表中予以转出。金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

第三节 金融资产和金融负债的计量

一、金融资产和金融负债的初始计量

企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。

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利息或现金股利，应当单独确认为应收项目处理。

二、公允价值的确定

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

三、金融资产和金融负债的后续计量

（一）金融资产的后续计量

1. 金融资产后续计量原则

金融资产的后续计量与金融资产的分类密切相关。企业应当对不同类别的金融资产，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益或以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

2. 以摊余成本计量的金融资产的会计处理

(1) 实际利率法。

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。

(2) 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扣除计提的累计信用减值准备（仅适用于金融资产）。

(3) 具体会计处理。

以摊余成本计量的金融资产所产生的利得或损失，应当在终止确认、按照规定重分类、按照实际利率法摊销或确认减值时，计入当期损益。

3. 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会计处理

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利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益外，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。但是，采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益。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。

4. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当以公允价值进行后续计量，公允价值变动计入当期损益。

5. 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的会计处理

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不需计提减值准备，除了获得的股利收入（明确作为投资成本部分收回的股利收入除外）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，且后续不得转入损益；当终止确认时，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。

6. 金融资产之间重分类的会计处理

(1) 以摊余成本计量的金融资产的重分类。

①企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，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。

②企业将一项以摊余成本计量的金融资产重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的，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。

(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企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，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。

②企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，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。

(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企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

②企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重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的，应当继续以公允价值计量该金融资产。

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工具减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

(二) 金融负债的后续计量

1. 金融负债后续计量原则

企业应当按照以下原则对金融负债进行后续计量：

(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当按照公允价值进行后续计量。

(2) 上述金融负债以外的金融负债，除特殊规定外，应当按摊余成本进行后续计量。

2. 金融负债后续计量的会计处理

(1) 对于以公允价值进行后续计量的金融负债，其公允价值变动形成利得或损失，除与套期会计有关外，应当计入当期损益。

(2) 以摊余成本计量且不属于任何套期关系一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

第九章 职工薪酬及借款费用

[基本要求]

- (一) 掌握职工薪酬的定义和内容
- (二) 掌握职工薪酬的确认和计量
- (三) 掌握借款费用的范围和确认原则
- (四) 掌握借款费用资本化期间和资本化金额的确定
- (五) 熟悉借款费用应予资本化的借款范围

[考试内容]

第一节 应付职工薪酬

一、职工薪酬的内容

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。这里所称的职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费和工伤保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

离职后福利，是指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，短期薪酬和辞退福利除外。

辞退福利，是指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。

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、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。

二、职工薪酬的确认和计量

（一）短期薪酬

1. 一般短期薪酬的确认和计量

企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期薪酬，应当根据职工提供服务情况和工资标准等计算计入职工薪酬的工资总额，并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相关负债，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

2. 短期带薪缺勤的确认和计量

带薪缺勤，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业应当在职工提供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。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。

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。

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。

3. 短期利润分享计划的确认和计量

短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

（1）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；

（2）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：①在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；②该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；③过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。如果企业预期在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用其他长期职工福利的有关规定。

（二）离职后福利

设定提存计划，是指企业向独立的基金缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后 12 个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

（三）辞退福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

对于职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，如发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理。

（四）其他长期职工福利

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。符合设定受益计划条件的，应当按照设定受益计划的有关规定进行会计处理。

第二节 借款费用

一、借款费用的范围

借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本，包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

对于企业发生的权益性融资费用，不应包括在借款费用中。

二、借款费用的确认

（一）确认原则

企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

（二）借款费用应予资本化的借款范围

借款费用应予资本化的借款范围既包括专门借款，也可包括一般借款。专门借款是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。只有在购建或者生产

某项符合资本化条件的资产占用了一般借款时，才应将与该部分一般借款相关的借款费用资本化；否则，所发生的借款费用应当计入当期损益。

（三）借款费用资本化期间的确定

只有发生在资本化期间内的有关借款费用才允许资本化。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，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

1. 借款费用开始资本化的时点

借款费用开始资本化必须同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

2. 借款费用暂停资本化的时间

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

3. 借款费用停止资本化的时点

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

三、借款费用的计量

（一）借款利息资本化金额的确定

（1）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，确定专门借款应予资本化的利息金额。

（2）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，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的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。

（3）每一会计期间的利息资本化金额不得超过当期相关借款实际发生的利息金额。

（二）借款辅助费用资本化金额的确定

对于企业发生的专门借款辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化；否则，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额是按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额。

（三）外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

在资本化期间内，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；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

[基本要求]

- (一) 掌握预计负债的确认条件
- (二) 掌握预计负债的计量原则
- (三) 掌握未决诉讼、未决仲裁、产品质量保证和亏损合同形成的或有事项的处理
- (四) 熟悉或有事项的概念及其特征和常见的或有事项
- (五) 熟悉或有负债和或有资产的概念
- (六) 熟悉债务担保和重组形成的或有事项的处理

[考试内容]

第一节 或有事项概述

一、或有事项的概念及其特征

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

常见的或有事项有：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染整治等。

二、或有负债和或有资产

或有负债，是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

第二节 或有事项的确认和计量

一、或有事项的确认

与或有事项相关的义务同时满足以下条件的，应当确认为预计负债：

- (1) 该义务是企业承担的现时义务；

(2) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业；

(3) 该义务的金额能够可靠地计量。

或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才能转变为真正的资产，从而应当予以确认。

二、或有事项的计量

(一) 预计负债的计量

1. 最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。所需支出不存在一个连续范围，或者虽存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不同的，应分别以下情况处理：若或有事项仅涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定；若或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率加权计算确定。

2. 预计负债的计量需要考虑的其他因素

企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。

3. 资产负债表日对预计负债账面价值的复核

企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

(二) 预期可获得补偿的处理

企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿的，该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。

第三节 或有事项会计处理原则的应用

一、未决诉讼及未决仲裁

诉讼，是指当事人不能通过协商解决争议，因而在人民法院起诉、应诉，请求人民法院通过审判程序解决纠纷的活动。诉讼尚未裁决之前，对于被告来说，可能形成一项或有负债或者预计负债；对于原告来说，则可能形成一项或有资产。

仲裁，是指经济法的各方当事人依照事先约定或事后达成的书面仲裁协议，共同选定仲裁机构并由其对争议依法做出具有约束力裁决的一种活动。作为当事人一方，仲裁的结果在仲裁决定公布以前是不确定的，会构成一项潜在义务或现时义务，或者潜在资产。

二、债务担保

债务担保在企业中是较为普遍的现象。作为提供担保的一方，在被担保方无法履行合同的情况下，常常承担连带责任。

三、产品质量保证

产品质量保证，通常指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的一种承诺。在约定期内（或终身保修），若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之相关的其他属于正常范围的问题，企业负有更换产品、免费或只收成本价进行修理等责任。按照权责发生制的要求，企业应当在符合确认条件的情况下，于收入实现时确认相关预计负债。

四、亏损合同

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。

如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债。

亏损合同存在标的资产的，应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。

五、重组义务

重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。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。

同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：

- （1）有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等；
- （2）该重组计划已对外公告，重组计划已经开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。

企业承担的重组义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额，直接支出是企业重组必须承担的、与主体继续进行的活动无关的支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

第十一章 收入

[基本要求]

- (一) 掌握单项履约义务的识别
- (二) 掌握交易价格的确定及分摊
- (三) 掌握属于在某一时段内履行的履约义务的条件及其收入确认
- (四) 掌握在某一时点履行的履约义务的收入确认
- (五) 掌握附有销售退回条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售及授予知识产权许可、售后回购及客户未行使的权利的会计处理
- (六) 掌握主要责任人和代理人区分
- (七) 熟悉与客户之间的合同的识别
- (八) 熟悉合同履约成本、合同取得成本及其相关资产的摊销和减值
- (九) 熟悉无须退回的初始费的会计处理

[考试内容]

第一节 收入概述

一、收入的概念

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

本章适用于所有与客户之间的合同，不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利、保险合同取得的保费收入等。企业以存货换取客户的存货、固定资产、无形资产以及长期股权投资等，按照本章进行会计处理；其他非货币性资产交换，按照《企业会计准则第7号——非货币资产交换》进行会计处理。

二、关于收入确认的原则

企业应当在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。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。

第二节 收入的确认和计量

收入的确认和计量大致分为五步：第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识

别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。其中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

一、识别与客户订立的合同

（一）合同识别

本章所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在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：一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；二是该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；四是该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；五是企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

对于不符合上述五项条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务（例如，合同已完成或取消），且已向客户收取的对价（包括全部或部分对价）无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。其中，企业向客户收取无须退回的对价的，应当在已经将该部分对价所对应的商品的控制权转移给客户，并已经停止向客户转让额外的商品，且也不再负有此类义务时；或者，相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入。

（二）合同合并

企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：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；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；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。

（三）合同变更

本准则所称合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

（1）合同变更部分作为单独合同。合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的（以下简称“合同变更的第1种情形”），应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。此类合同变更不影响原合同的会计处理。

（2）合同变更作为原合同终止及新合同订立。合同变更不属于合同变更的第1种情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

（3）合同变更部分作为原合同的组成部分。合同变更不属于合同变更的第1种情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合

同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

二、识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当识别合同中所包含的各单项履约义务。履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

（一）企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺

企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

（1）客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得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，以识别企业承诺转让的是每一项商品，还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。

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的其他承诺不可明确区分：

一是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进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

二是该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

三是该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

（二）一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品时，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。其中，转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足本章所述的在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

三、确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

（一）可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、未来事项等因素而变化，此时的对价为可变对价。企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在对此进行评估时，应当同时考虑收入转回的可能性及转回金额的比重。企业应当将满足上述限制条件的可变对价的金额，计入交易价格。

（二）合同中存在的重大融资成分

1. 重大融资成分

当企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，如果

各方以在合同中明确（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就转让商品的交易提供了重大融资利益，则合同中即包含了重大融资成分。

合同中存在重大融资成分的，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（即现销价格）确定交易价格；在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率，该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

2. 合同负债和合同资产

合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

（三）非现金对价

当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，企业通常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。非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。

（四）应付客户对价

企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除为了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价两者孰晚的时点冲减当期收入。这里的应付客户对价还包括可以抵减应付企业金额的相关项目金额，如优惠券、兑换券等。

四、将交易价格分摊至各项履约义务

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各项履约义务。单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

五、履行每一项履约义务时确认收入

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。企业将商品的控制权转移给客户，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的履约义务的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

（一）在某一时段内履行的履约义务

1. 在某一时段内履行履约义务的条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

（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。

具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

2. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品。企业按照履约进度确认收入时，通常应当在资产负债表日按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收入。

(1) 产出法。产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的工程进度节点、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。

(2) 投入法。投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度，通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。由于投入法下的投入指标与企业向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系。因此，企业在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生，但是未导致向客户转移商品的投入。

(二) 在某一时点履行的履约义务

对于不属于在某一时段内履行的履约义务，应当属于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列五个迹象：

(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，即客户已占有该商品实物。

(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。

需要强调的是，在上述五个迹象中，并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的，从而确定收入确认的时点。此外，企业应当从客户的角度进行评估，而不应当仅考虑企业自身的看法。

第三节 合同成本

一、合同履约成本

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于本大纲其他章节（如第二章、第三章以及第四章等）范围的，应当按照相关章节的要求进行会计处理；不属于其他章节范围且同时满足下列条件的，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。
- （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。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

二、合同取得成本

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。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

（一）摊销

确认为企业资产的合同履约成本或合同取得成本（以下简称“与合同成本有关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

（二）减值

与合同成本有关的资产，其账面价值高于下列第一项减去第二项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：一是企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；二是为转让该相关商品估计将要发生的成本。以前期间减值的因素之后发生变化，使得第一项减去第二项的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。在确定上述资产的减值损失时，企业应当首先对相关的其他资产确定减值损失，然后再按上述要求确定上述资产的减值损失。

企业按照本书第七章的规定测试相关资产组的减值情况时，应当将按照上述要求确定与合同成本有关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

第四节 关于特定交易的会计处理

一、附有销售退回条款的销售

对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

二、附有质量保证条款的销售

对于附有质量保证条款的销售，当客户能够选择单独购买质量保证时，表明该质量保证构成单项履约义务；当客户虽然不能选择单独购买质量保证，但是，如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务时，也应当作为单项履约义务。作为单项履约义务的质量保证应当按本章进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照本书第十章的相关规定进行会计处理。

三、主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当判断其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，企业为主要责任人；相反，企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的，企业为代理人。

（一）企业作为主要责任人的情况

（1）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。

（2）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。

（3）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。

企业为主要责任人的，应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入；企业为代理人的，按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入，或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的净额确认收入。

（二）需要考虑的相关事实和情况

实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制

权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不限于：

- （1）转让商品的主要责任是企业还是第三方。
- （2）该商品的存货风险在商品转让前后由企业还是第三方承担。
- （3）所交易商品的价格由企业还是第三方决定。

四、附有客户额外购买选择权的销售

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。其中，提供一项重大权利的，应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务，企业应按照各单项履约义务的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。在考虑授予客户的该项权利是否重大时，应根据其金额和性质综合判断。

五、授予知识产权许可

授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，企业应当评估该知识产权许可是否构成单项履约义务，不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理。

（一）授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

- （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。

（二）授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务

授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。

（三）基于销售或使用情况的特许权使用费

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况（如，按照客户的销售额）收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务两者孰晚的时点确认收入。

六、售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。企业应当区分下列两种情形分别对售后回购交易进行会计处理：

- （一）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
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，在销售时

点，客户并没有取得该商品的控制权，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；二是回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易进行会计处理。

（二）企业应客户要求回购商品的

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的重大经济动因的，企业应当将回购价格与原售价进行比较，并按照第（一）种情形下的原则将该售后回购作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。

七、客户未行使的权利

企业因销售商品向客户收取的预收款全部或部分无须退回时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入。

八、无须退回的初始费

企业在合同开始（或邻近合同开始）日向客户收取无须退回的初始费的，企业应当在收取该初始费时，评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当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；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，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。

第十二章 政府补助

[基本要求]

(一) 掌握政府补助的定义、特征和分类

(二) 掌握政府补助的会计处理，包括掌握与资产相关的政府补助的会计处理，与收益相关的政府补助的会计处理，综合性项目政府补助的会计处理，以及政府补助退回的会计处理

[考试内容]

第一节 政府补助概述

一、政府补助的定义及其特征

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。

政府补助具有下列特征：(1) 政府补助是来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。(2) 政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。

二、政府补助的分类

政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

第二节 政府补助的会计处理

一、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。

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。

二、与资产相关的政府补助

总额法下，企业应当将与资产相关的政府补助确认为递延收益，并在相关资产使

用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。净额法下，企业应当将与资产相关的政府补助冲减相关资产的账面价值，按照扣减了政府补助后的资产价值对相关资产计提折旧或进行摊销。

三、与收益相关的政府补助

总额法下，与收益相关的政府补助应当计入其他收益或营业外收入。净额法下，与收益相关的政府补助应当冲减相关成本费用或营业外支出。

与收益相关的政府补助用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

四、综合性项目政府补助的会计处理

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。

五、政府补助退回的会计处理

已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：（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。

第十三章 所得税

[基本要求]

- (一) 掌握资产、负债计税基础的确定
- (二) 掌握应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定
- (三) 掌握递延所得税资产和递延所得税负债的确认
- (四) 掌握所得税费用的确认和计量
- (五) 熟悉所得税会计处理程序

[考试内容]

第一节 计税基础与暂时性差异

一、所得税会计概述

(一) 资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。如果有关的经济利益不纳税，则资产的计税基础即为其账面价值。

(二) 负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

二、暂时性差异

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。按照该差额对未来期间应税金额影响的不同，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量

一、递延所得税负债的确认和计量

(一) 确认递延所得税负债的情况

除明确规定不应确认递延所得税负债的情况以外，企业应当确认所有应纳税暂时

性差异产生的递延所得税负债，并计入所得税费用。

非同一控制下的企业合并中，按照会计准则规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成应纳税暂时性差异的，应确认相应的递延所得税负债，同时调整合并中应予确认的商誉；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的应纳税暂时性差异，相应的递延所得税负债应计入所有者权益。

（二）不确认递延所得税负债的情况

不确认递延所得税负债的情况包括：

（1）商誉的初始确认。

（2）除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异的，相应的递延所得税负债不予确认。

（3）企业对与子公司、联营企业、合营企业等的投资相关的应纳税暂时性差异，在投资企业能够控制暂时性差异转回的时间并且预计有关的暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回时，不确认相应的递延所得税负债。

需要指出的是，企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

（三）递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。但是，无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。适用税率是指按照税法规定，在暂时性差异预计转回期间执行的税率。

二、递延所得税资产的确认和计量

（一）确认递延所得税资产的情况

企业对于可抵扣暂时性差异可能产生的未来经济利益，应以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，确认相应的递延所得税资产，并减少所得税费用。在估计未来期间可能取得的应纳税所得额时，除正常生产经营所得外，还应考虑将于未来期间转回的可抵扣暂时性差异导致的应税金额等因素。

下列交易或事项中产生的可抵扣暂时性差异，应根据交易或事项的不同情况确认相应的递延所得税资产：

（1）企业对于能够结转以后年度的未弥补亏损，应视同可抵扣暂时性差异，以很可能获得用来抵扣该部分亏损的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

（2）对于与子公司、联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，如果有相关的暂时性差异在可预见的未来很可能转回，并且企业很可能获得用来抵扣该可抵扣暂时性差异的应纳税所得额时，应确认相关的递延所得税资产。

（3）非同一控制下的企业合并中，按照会计准则规定确定的合并中取得各项可辨

认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，同时调整合并中应予确认的商誉。

（4）与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。

（二）不确认递延所得税资产的情况

除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异的，相应的递延所得税资产不予确认。

（三）递延所得税资产的计量

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，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。递延所得税资产不要求折现。

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。

递延所得税资产的账面价值因上述原因减记以后，继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用以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。

三、特定交易或事项涉及递延所得税的确认

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。

四、所得税税率变化对递延所得税资产和递延所得税负债影响的确认和计量

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进行重新计量，以反映所得税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和递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下产生的调整金额应确认为当期所得税费用（或收益）。

第三节 所得税费用的确认和计量

一、当期所得税

资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照税法规定计算的预期应缴纳（或返还）的所得税金额计量。

企业在确定当期所得税时，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，按照适用税法的规定进行调整，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。

二、递延所得税费用（或收益）

递延所得税费用（或收益）是按照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会计期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产和递延所得税负债的当期发生额，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

如果某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

非同一控制下的企业合并中因资产、负债的入账价值与其计税基础不同产生的递延所得税资产或递延所得税负债，其确认结果直接影响购买日确认的商誉或计入利润表的损益金额，不影响购买日的所得税费用。

三、所得税费用

计算确定了当期应交所得税及递延所得税费用（或收益）以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用（或收益）}$$

四、合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

五、所得税的列报

递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

同时满足以下条件时，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示：

- （1）企业拥有以净额结算的法定权利；
- （2）意图以净额结算或取得资产、清偿负债同时进行。

同时满足以下条件时，企业应当将递延所得税资产与递延所得税负债以抵销后的净额列示：

- （1）企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；

(2) 递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及递延所得税负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和当期所得税负债或是同时取得资产、清偿负债。

第十四章 外币折算

[基本要求]

- (一) 掌握外币交易的会计处理
- (二) 掌握外币财务报表的折算方法
- (三) 掌握境外经营处置的会计处理
- (四) 熟悉记账本位币的确定

[考试内容]

第一节 外币交易的会计处理

外币交易，是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的资产或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。外币是企业记账本位币以外的货币。

一、记账本位币的确定

记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

(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。

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑上述因素外，还应当考虑下列因素：

(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。

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，

应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

二、外币交易的会计处理

对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；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。企业通常应当采用即期汇率进行折算。汇率变动不大的，为简化核算，也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

在资产负债表日，应当分别对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

（1）外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。结算外币货币性项目时，因汇率波动而形成的汇兑差额应当计入当期损益。

（2）以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，确定存货资产负债表日价值时应当考虑汇率变动的影响。

（3）以公允价值计量的外币非货币性项目，期末公允价值以外币反映的，应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较。属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（股票、基金等）的，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应作为公允价值变动损益（含汇率变动），计入当期损益。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的，其折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入其他综合收益。

第二节 外币财务报表折算

一、外币财务报表折算的一般原则

企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：

（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。按照上述规定折算产生的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“其他综合收益”项目列示。

企业编制合并财务报表涉及境外经营的，如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目，因汇率变动而产生的汇兑差额，也应列入所有者权益“其他综合收益”项目；处置境外经营时，计入处置当期损益。比较财务报表的折算比照上述规定处理。

企业选定的记账本位币不是人民币的，应当按照境外经营财务报表折算原则将其财务报表折算为人民币财务报表。

二、境外经营的处置

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中与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，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。

第十五章 财务报告

[基本要求]

- (一) 掌握现金流量表的内容、结构及其编制方法
- (二) 掌握终止经营的确认条件
- (三) 掌握合并财务报表的概念、构成和合并财务报表合并范围的确定原则
- (四) 掌握合并资产负债表的内容、格式和编制方法
- (五) 掌握合并利润表的内容、格式和编制方法
- (六) 掌握合并现金流量表的内容、格式和编制方法
- (七) 掌握合并所有者权益变动表的内容、格式和编制方法
- (八) 熟悉编制合并财务报表的编制原则、前期准备事项和程序
- (九) 了解财务报表的构成、分类和列报的基本要求
- (十) 了解终止经营列报的基本要求
- (十一) 了解合并财务报表附注的主要披露内容

[考试内容]

第一节 财务报告概述

一、财务报告概述

财务报告（又称“财务会计报告”），是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

(一) 财务报表的构成

财务报表由报表本身及其附注两部分构成。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益，下同）变动表以及附注。

(二) 财务报表的分类

财务报表可以按照不同的标准进行分类。按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表；按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表。

二、财务报表列报的基本要求

(一) 依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循基本准则、各项具体会计准则及解释

的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量。

（二）列报基础

持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时，应当利用其所有可获得的信息。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。

（三）权责发生制

除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

（四）列报的一致性

财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更。

（五）重要性和项目列报

重要性是判断项目是否单独列报的重要标准。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断。总体而言，如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目合并列报；如具有重要性，则应当单独列报。对于同一项目而言，其重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。

（六）财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。

一组类似交易形成的利得和损失以净额列示、资产扣除备抵项目、非日常活动产生的损益应当以同一交易或一组类似交易形成的净额列示这几种情况不属于抵销。

（七）比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的相关比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明。

（八）财务报表表首的列报要求

财务报表一般分为表首、正表两部分，其中，在表首部分企业应当概括说明编报企业的名称、资产负债表日或报表涵盖的会计期间、货币名称和单位等基本信息。

（九）报告期间

企业至少应当编制年度财务报表。根据《会计法》的规定，会计年度自公历1月1日起至12月31日止。因此，在编制年度财务报表时，可能存在年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况，在这种情况下，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因，并应当说明由此引起财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

三、现金流量表

（一）现金流量表的内容和结构

现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

从内容上看，现金流量表被划分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分。

(1) 经营活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：销售商品、提供劳务收到的现金；收到的税费返还；收到其他与经营活动有关的现金；购买商品、接受劳务支付的现金；支付给职工以及为职工支付的现金；支付的各项税费；支付其他与经营活动有关的现金。

(2) 投资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：收回投资收到的现金；取得投资收益收到的现金；处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额；处置子公司及其他营业单位收到的现金净额；收到其他与投资活动有关的现金；购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金；投资支付的现金；取得子公司及其他营业单位支付的现金净额；支付其他与投资活动有关的现金。

(3) 筹资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：吸收投资收到的现金；取得借款收到的现金；收到其他与筹资活动有关的现金；偿还债务支付的现金；分配股利、利润或偿付利息支付的现金；支付其他与筹资活动有关的现金。

(二) 现金流量表的填列方法

1. 经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。各类企业由于行业特点不同，对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付职工薪酬、支付税费等。

需要特别说明的是，企业实际收到的政府补助，无论是与资产相关还是与收益相关，均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。

在我国，企业经营活动产生的现金流量应当采用直接法填列。

2. 投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个正常营业周期以上的资产。

3. 筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，既包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。

4. 汇率变动对现金及现金等价物的影响

编制现金流量表时，应当将企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算成记账本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。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。

汇率变动对现金的影响，指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率

变动对现金及现金等价物的影响。

（三）现金流量表的编制方法和程序

1. 直接法和间接法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：一是直接法；二是间接法。在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

2. 工作底稿法、T型账户法和分析填列法

企业在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或T型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

（1）工作底稿法。

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。

（2）T型账户法。

采用T型账户法编制现金流量表是以T型账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。

（3）分析填列法。

分析填列法是直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录，分析计算出现金流量表各项目的金额，并据以编制现金流量表的一种方法。

四、终止经营

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联计划的一部分；（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

除了在利润表中对终止经营净利润进行列报外，企业还应当在附注中披露终止经营的下列信息：（1）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润；（2）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；（3）终止经营的处置损益总额、所得税费用（收益）和处置净损益；（4）终止经营的经营、投资和筹资活动现金流量净额；（5）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报，并按照上述（1）、（2）、（3）、（5）的规定披露可比会计期间的信息。

企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权，且该子公司符合

终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，并按照上述（1）至（5）的规定进行披露。

企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报，并在附注中披露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括：（1）最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金；（2）消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；（3）履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

第二节 合并财务报表概述

一、合并财务报表概念

合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

- （1）合并资产负债表；
- （2）合并利润表；
- （3）合并现金流量表；
- （4）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
- （5）附注。

与个别财务报表相比，合并财务报表具有下列特点：一是反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体；二是编制者是母公司，但所对应的会计主体是由母公司及其控制的所有子公司所构成的企业集团；三是合并财务报表是站在合并财务报表主体的立场上，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映合并财务报表主体作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。

二、合并财务报表合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

（一）控制的定义和判断

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

因此，企业要实现控制，必须具备两项基本要素：一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。企业只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

实际工作中，企业在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的这两个要素。

从控制的定义中可以发现，要达到控制，企业需要满足以下要求：

1. 通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

可变回报，是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以仅是正回报、仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

2. 对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

企业能够主导被投资方的相关活动时，称企业对被投资方享有“权力”。在判断企业是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：

（1）权力只表明企业主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求企业实际行使其权力；

（2）权力是一种实质性权利，而不是保护性权利；

（3）权力是为自己行使的，而不是代其他方行使；

（4）权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。

值得注意的是，在分析能否实施控制时，企业不仅需要考虑直接表决权，还需要考虑其持有的潜在表决权以及其他方持有的潜在表决权的影响，进行综合考量，以确定其对被投资方是否拥有权力。

（二）母公司与子公司

企业集团是由母公司和其全部子公司构成的。母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

子公司，是指被母公司控制的主体。不论子公司的规模大小、子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，只要是能够被母公司施加控制的，都应纳入合并范围。但是，已宣告被清理整顿的或已宣告破产的原子公司，不再是母公司的子公司，不纳入合并财务报表范围。

（三）合并范围的豁免——投资性主体

母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体）纳入合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对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。

一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

（四）控制的持续评估

控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的基本要素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的基本要素中的一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

三、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除在遵循财务报表编制的一般原则和要求，如真实可靠、内容完整之外，还应当遵循以个别财务报表为基础编制、一体性、重要性等原则。

四、合并财务报表编制的前期准备事项

为了使编制的合并财务报表准确、全面地反映企业集团的真实情况，必须做好一系列的前期准备事项，主要包括统一母子公司的会计政策、统一母子公司的资产负债表日及会计期间、对子公司以外币表示的财务报表进行折算、收集编制合并财务报表的相关资料等。

五、合并财务报表的编制程序

合并财务报表编制程序大致如下：

- (1) 设置合并工作底稿；
- (2) 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总；
- (3) 编制调整分录与抵销分录；
- (4) 计算合并财务报表各项目的合并数额；
- (5) 填列合并财务报表。

编制抵销分录时，母公司向子公司出售资产（顺流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”；子公司向母公司出售资产（逆流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销；子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

第三节 合并资产负债表

一、按照权益法调整对子公司的长期股权投资

企业应当按照权益法调整对子公司的长期股权投资，在合并工作底稿中编制调整分录。

二、编制合并资产负债表时应抵销的项目

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目主要有：

- (1) 母公司对子公司股权投资项目与子公司所有者权益项目；
- (2) 母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部债权债务项目；
- (3) 存货项目，即内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益；
- (4) 固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧），即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售损益；
- (5) 无形资产项目，即内部购进无形资产价值中包含的未实现内部销售损益；

(6) 与抵销的长期股权投资、应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

三、子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映

子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。

第四节 合并利润表

编制合并利润表时需要进行抵销处理的项目主要有：

- (1) 内部营业收入和内部营业成本项目；
- (2) 内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等项目中包含的未实现内部销售损益；
- (3) 内部销售商品形成固定资产、无形资产等项目折旧额及摊销额中包含的未实现内部销售损益；
- (4) 内部应收款项计提的坏账准备以及内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等计提的资产减值准备中包含的未实现内部销售损益；
- (5) 内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内部股权投资的投资收益项目等。

第五节 合并现金流量表

一、编制合并现金流量表时应抵销的项目

编制合并现金流量表时需要进行抵销处理的项目主要有：

- (1) 母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量；
- (2) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金；
- (3) 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量；
- (4) 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量；
- (5) 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金等。

二、合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性资本投资，在合并现金流量表中应在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下设置“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下单设“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

第六节 合并所有者权益变动表

编制合并所有者权益变动表时需要进行抵销处理的项目主要有：（1）母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中享有的份额；（2）母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益等。

第七节 合并财务报表附注

合并财务报表附注，是对合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表等合并财务报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

企业应当按照规定披露合并财务报表附注信息。

第十六章 会计政策、会计估计变更和差错更正

[基本要求]

- (一) 掌握会计政策变更的条件
- (二) 掌握会计政策变更的会计处理
- (三) 掌握会计估计变更的会计处理
- (四) 掌握前期差错更正的会计处理
- (五) 熟悉会计估计变更的条件

[考试内容]

第一节 会计政策及其变更

一、会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。企业采用的会计计量基础也属于会计政策。

二、会计政策变更及其条件

企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。满足下列条件之一的，企业可以变更会计政策：

- (1) 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更；
- (2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

会计政策变更，是企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。以下各项不属于会计政策变更：

- (1) 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策；
- (2) 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

三、会计政策变更的会计处理

(1) 企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。

(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理。追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次

发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

（3）确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

第二节 会计估计及其变更

一、会计估计变更的概念

会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。

会计估计变更，是由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

如果以前期间的会计估计是错误的，则属于差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。

二、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

第三节 前期差错更正

一、前期差错的特征

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：

- （1）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；
- （2）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实和舞弊产生的影响，以及存货、固定资产盘盈等。

二、前期差错更正的会计处理

企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。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。

企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

第十七章 资产负债表日后事项

[基本要求]

- (一) 掌握资产负债表日后事项的内容
- (二) 掌握资产负债表日后事项涵盖的期间
- (三) 掌握资产负债表日后调整事项的处理方法
- (四) 掌握资产负债表日后非调整事项的处理方法

[考试内容]

第一节 资产负债表日后事项概述

一、资产负债表日后事项的概念

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。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。

二、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，是指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。

三、资产负债表日后事项的内容

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。资产负债表日后调整事项，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。资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。

第二节 资产负债表日后调整事项

企业发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表：

- (1) 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算；
- (2) 涉及利润分配的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；
- (3) 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目；
- (4) 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字。

第三节 资产负债表日后非调整事项

资产负债表日后发生的非调整事项，不应调整资产负债表日的财务报表，但应在财务报表附注中对其性质、内容及对财务状况和经营成果的影响加以披露。

第十八章 政府会计

[基本要求]

- (一) 掌握政府会计核算模式、政府会计要素及其确认和计量
- (二) 掌握政府单位会计核算的基本特点及政府单位特定业务的核算
- (三) 熟悉政府会计标准体系及其适用范围
- (四) 熟悉政府决算报告和财务报告

[考试内容]

第一节 政府会计概述

一、政府会计标准体系及其适用范围

政府会计标准体系由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。政府会计标准体系适用于基本准则所规定的政府会计主体。

二、政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成，实行“双功能、双基础、双报告”的核算模式。

三、政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余；财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

预算收入（支出）一般在实际收到（支付）时予以确认，以实际收到（支付）的金额计量。

资产（负债）应当在相关经济资源（相关义务）符合资产（负债）的定义并同时满足确认条件时予以确认。政府会计主体在对资产（负债）进行计量时，一般应当采用历史成本；采用其他计量属性的，应当保证所确定的资产（负债）金额能够持续、可靠计量。政府会计主体的资产（负债）按照流动性，分为流动资产（负债）和非流动资产（负债）。

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

收入（费用）应当在相关经济资源的流入（流出）符合收入（费用）的定义并同

时满足确认条件时予以确认。

四、政府决算报告和财务报告

政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。政府单位的预算会计报表是单位通过预算会计核算直接形成的报表，是决算报表的主要信息来源。

政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表包括会计报表和附注。

第二节 政府单位特定业务的核算

一、政府单位会计核算的基本特点

政府单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能。

政府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、运行情况等。反映单位财务状况的会计等式为“资产－负债＝净资产”，反映单位运行情况的会计等式为“收入－费用＝本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产。单位财务会计实行权责发生制。

政府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，国务院另有规定的从其规定。为进行预算会计日常核算，单位应当设置“资金结存”科目。

政府单位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。

二、国库集中支付业务的核算

实行国库集中支付的政府单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

在财政直接支付方式下，政府单位应按“财政直接支付入账通知书”中标明的金额进行财务会计和预算会计处理。在财政授权支付方式下，政府单位应在收到“授权支付到账通知书”以及支用额度时，进行财务会计和预算会计处理。年度终了，政府单位还应依据本年度国库集中支付预算指标数与当年实际支付或实际下达数的差额，进行财务会计和预算会计处理。

三、应收账款和坏账准备的核算

政府单位应视应收账款收回后是否需要上缴财政进行不同的会计处理。对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款应当计提坏账准备，对于收回后需上缴财政的应收账款不计提坏账准备。

事业单位应当于每年末，对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款进行全面检查，分析其可收回性，对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备、确认坏账损失。事业单位可以采用应收款项余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等方法计提坏账准备。

当期应补提（或冲减）的坏账准备 = 按照期末应收账款和其他
应收款计算应计提的坏账准备金额 - “坏账准备”科目期末贷方余
额（或 + “坏账准备”科目期末借方余额）

四、长期投资的核算

（一）长期债券投资

长期债券投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。实际支付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利息。

长期债券投资持有期间，应当按期以债券票面金额与票面利率计算确认利息收入。

按规定出售或到期收回长期债券投资时，应当将实际收到的价款扣除长期债券投资账面余额、相关应收利息和相关税费后的差额计入投资损益。

长期债券投资取得、出售或到期收回，以及实际收到债券利息时，还应就所涉及的现金收支业务进行预算会计处理。

（二）长期股权投资

长期股权投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。事业单位以现金取得长期股权投资的，应当按照实际支付的全部价款（包括购买价款和相关税费）作为实际成本。实际支付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股利。事业单位以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资，其成本按照换出资产的评估价值（以持有的科技成果取得长期股权投资并且按规定通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方式确定价格的，按照以上方式确定的价格）加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入长期股权投资发生的其他相关支出确定。

长期股权投资在持有期间，通常应当采用权益法进行核算。事业单位无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算。

采用成本法核算时，长期股权投资的账面余额通常保持不变，但追加或收回投资时，应当相应调整其账面余额。长期股权投资持有期间，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，事业单位应当按照宣告分派的现金股利或利润中属于其应享有的份额，确认为投资收益。

采用权益法核算的，事业单位应当根据其在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对长期股权投资的账面余额进行调整。

（1）被投资单位实现净利润或发生净亏损的，事业单位按照应享有或应分担的份额，确认投资损益，同时调整长期股权投资的账面余额。事业单位确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面余额减记至零为限，事业单位负有承担额外

损失义务的除外。被投资单位发生净亏损，但以后年度又实现净利润的，事业单位应当在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后，恢复确认投资收益。

（2）被投资单位宣告分派现金股利或利润的，事业单位按照应享有的份额，确认应收股利，同时减少长期股权投资的账面余额。

（3）被投资单位发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的，事业单位按照应享有或应分担的份额，确认净资产（权益法调整），同时调整长期股权投资的账面余额。

以货币资金取得长期股权投资、投资持有期间收到现金股利或利润时，还应进行预算会计处理。

五、无形资产的核算

政府单位购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件，应当确认为无形资产。政府单位自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

（一）无形资产的取得

政府单位外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额）以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。委托软件公司开发软件，视同外购无形资产进行处理。

政府单位自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。政府单位自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。政府单位自行研究开发项目开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，如果最终形成无形资产的，应当确认为无形资产；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。政府单位自行研究开发项目尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。

政府单位无偿调入的无形资产，其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

（二）无形资产的摊销

政府单位应当对使用年限有限的无形资产进行摊销，但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。对于使用年限有限的无形资产，政府单位应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限：

（1）法律规定了有效年限的，按照法律规定的有效年限作为摊销年限；

（2）法律没有规定有效年限的，按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限；

（3）法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的，应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况，预计其使用年限；

（4）非大批量购入、单价小于1 000元的无形资产，可以于购买的当期将其成本一次性全部转销，计入当期费用。

政府单位应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。政府单位应当按月对无形资产进行摊销。

（三）与无形资产有关的后续支出

与无形资产有关的后续支出，符合无形资产确认条件的，应当计入无形资产成本；不符合无形资产确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

取得无形资产、发生与无形资产有关的后续支出等，还应就所涉及的现金支出业务进行预算会计处理。

六、公共基础设施和政府储备物资的核算

（一）公共基础设施

公共基础设施是指政府单位为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：（1）是一个有形资产系统或网络的组成部分；（2）具有特定用途；（3）一般不可移动。

通常情况下，公共基础设施应当由按规定对其负有管理维护职责的政府单位予以确认。负有管理维护公共基础设施职责的政府单位通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护公共基础设施的，该公共基础设施应当由委托方予以确认。

（二）政府储备物资

政府储备物资是指政府单位为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件等特定公共需求而控制的，同时具有下列特征的有形资产：（1）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；（2）其购入、存储保管、更新（轮换）、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。

通常情况下，政府储备物资应当由按规定对其负有行政管理职责的政府单位予以确认。对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委托具体负责执行其存储保管等工作的政府单位，应当将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。

取得政府储备物资的会计处理与库存物品基本一致。发出政府储备物资，应区别动用（区别因动用而发出无须收回的物资和因动用而发出需要收回或者预期可能收回的物资两种情况）、无偿调拨、对外销售等不同情况分别进行相应会计处理。

七、资产处置的核算

政府单位资产处置的形式按照规定包括出售（自主出售除外）、出让、转让、置换、对外捐赠、无偿调拨、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。政府单位应当按规定报经批准后对资产进行处置，并区别不同的处置方式进行相应的会计处理。

八、受托代理资产和受托代理负债的核算

受托代理资产是指政府单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资和罚没物资等。政府单位接受委托人委托存储保管或需要转赠给受赠人的物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定。政府单位取得罚没物

资时，其成本按照有关凭据注明的金额确定。罚没物资成本无法可靠确定的，单位应当设置备查簿进行登记。

取得受托代理资产时，同时增加受托代理资产和受托代理负债；交付、发出受托代理资产时，同时减少受托代理资产和受托代理负债。

九、待摊费用和预提费用的核算

待摊费用是指政府单位已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的费用。待摊费用应当在其受益期限内分期平均摊销，计入当期费用。如果某项待摊费用已经不能使政府单位受益，应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。

预提费用是指政府单位预先提取的已经发生但尚未支付的费用（不包括借款利息费用）。对于预提费用，政府单位应当在其受益期限内分期预提，计入当期费用。事业单位按规定从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费，也作为预提费用核算。

实际支付待摊、预提费用时，还应进行预算会计处理。

十、借款的核算

借款是事业单位从银行或其他金融机构等借入的款项。事业单位应当在与债权人签订借款合同或协议并取得举借资金时，按照借款本金确认负债。

事业单位应当按照借款本金和合同或协议约定的利率按期计提借款利息。事业单位为购建固定资产等工程项目借入专门借款的，对于发生的专门借款利息，应当按照借款利息减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，属于工程项目建设期间发生的，计入工程成本；不属于工程项目建设期间发生的，计入当期费用。事业单位除工程项目专门借款以外的其他借款计提的利息，应当计入当期费用。

取得和偿还借款、实际支付借款利息时，还应进行预算会计处理。

十一、合并财务报表

合并财务报表，是指反映合并主体和其全部被合并主体形成的报告主体整体财务状况与运行情况的财务报表。合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并收入费用表和附注。合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表。

合并财务报表应当以合并主体和其被合并主体的财务报表为基础，根据其他有关资料加以编制。合并财务报表应当以权责发生制为基础编制。编制合并财务报表时，应当将合并主体和其全部被合并主体视为一个会计主体，遵循政府会计准则制度规定的统一的会计政策。编制合并财务报表的程序主要包括以下环节：（1）根据上述有关编制基础和统一会计政策的要求，对需要进行调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础；（2）将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目进行逐项合并；（3）抵销合并主

体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。部门（单位）所属的企业不纳入部门（单位）合并财务报表的合并范围。

第十九章 民间非营利组织会计

[基本要求]

- (一) 掌握民间非营利组织会计的特点、会计核算基本原则和会计要素
- (二) 掌握民间非营利组织特定业务的核算
- (三) 熟悉民间非营利组织的概念和特征
- (四) 熟悉民间非营利组织财务会计报告的重要意义和构成

[考试内容]

第一节 民间非营利组织会计概述

一、民间非营利组织的概念和特征

民间非营利组织，是指通过筹集社会民间资金举办的、不以营利为目的，从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益事业，提供公共产品的社会服务组织。

适用于《民间非营利组织会计制度》的民间非营利组织应当同时具备以下三个特征：(1) 该组织不以营利为宗旨和目的；(2) 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报；(3) 资源提供者不享有该组织的所有权。

二、民间非营利组织会计的特点

民间非营利组织会计的特点包括：(1) 以权责发生制为会计核算基础；(2) 在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础；(3) 其会计要素不应包括所有者权益和利润，而是设置了净资产这一要素。

三、民间非营利组织会计核算的基本原则

民间非营利组织在进行会计核算时，应当遵循客观性原则、相关性原则、实质重于形式原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则、可理解性原则、配比性原则、历史成本原则、谨慎性原则、划分费用性支出与资本性支出原则以及重要性原则等基本原则。

四、民间非营利组织的会计要素

民间非营利组织的会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。
其会计等式为：

$$\begin{aligned}\text{资产} - \text{负债} &= \text{净资产} \\ \text{收入} - \text{费用} &= \text{净资产变动额}\end{aligned}$$

第二节 民间非营利组织特定业务的核算

一、受托代理业务的核算

受托代理业务，是指民间非营利组织从委托方收到受托资产，并按照委托人的意愿将资产转赠给指定的其他组织或者个人的受托代理过程。受托代理业务与捐赠活动存在本质差异。

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。

二、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。捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件，不应予以确认，可在会计报表附注中披露。对于捐赠收入，民间非营利组织应按照捐赠人对捐赠资产是否设置了限制，分别按照限定性收入和非限定性收入进行核算。

三、会费收入的核算

会费收入，是指民间非营利组织根据章程等的规定向会员收取的会费，通常作为非交换交易收入和非限定性收入核算。

四、业务活动成本的核算

业务活动成本，是指民间非营利组织为了实现其业务活动目标、开展某项目活动或者提供服务所发生的费用。民间非营利组织应当根据本单位业务活动开展的实际状况，在“业务活动成本”项目下设置明细项目进行核算。

五、净资产的核算

按照净资产是否受到限制，民间非营利组织净资产分为限定性净资产和非限定性净资产。

（一）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，主要包括限定性捐赠收入和政府补助收入。期末，应当将当期限定性收入的贷方余额转为限定性净资产。当限定性净资产的限制已经解除时，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。

（二）非限定性净资产的核算

如果资源提供者对所提供的资产及资产所产生的经济利益的使用没有设置限制，

由此形成的净资产就属于非限定性净资产。期末，民间非营利组织应当将各项收入中非限定性收入明细科目的期末余额转入非限定性净资产，还应当将各项费用的期末余额转入非限定性净资产。

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，将限定性净资产转为非限定性净资产。

第三节 民间非营利组织的财务会计报告

一、民间非营利组织编制财务会计报告的重要意义

民间非营利组织应当依法定期编制财务会计报告，其重要意义主要有：

- (1) 如实反映民间非营利组织的经济资源、债务情况、收入、成本费用和现金流量情况。
- (2) 解脱民间非营利组织管理层的受托责任。
- (3) 为捐赠人、会员、债权人、政府监管部门和民间非营利组织自身等会计信息使用者提供决策的有用信息。
- (4) 提高民间非营利组织的透明度，增强其社会公信力。

二、民间非营利组织财务会计报告的构成

民间非营利组织的财务会计报告包括资产负债表、业务活动表和现金流量表三张基本报表，以及会计报表附注和财务情况说明书。