

2009年度高级会计师资格考评结合考试辅导教材

高级会计实务科目考试大纲 分析与指南 (2009年)

高级会计实务科目考试大纲分析与指南编写组 编



经济科学出版社

2009 年度高级会计师资格考评结合考试辅导教材

高级会计实务科目考试大纲 分析与指南

(2009 年)

高级会计实务科目考试大纲分析与指南编写组 编

经济科学出版社

责任编辑：周国强

责任校对：徐领柱

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目（CIP）数据

高级会计实务科目考试大纲分析与指南. 2009 / 高级会计实务科目考试大纲分析与指南编写组编. —北京：经济科学出版社，2009. 6

2009 年度高级会计师资格考评结合考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8235 - 5

I. 高… II. 高… III. 会计学 - 会计师 - 资格考核 - 自学参考资料 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 089761 号

高级会计实务科目考试大纲分析与指南（2009 年）

高级会计实务科目考试大纲分析与指南编写组 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 30 印张 750000 字

2009 年 6 月第 1 版 2009 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8235 - 5 定价：48.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

前 言

为了帮助考生在短期内快速理解和掌握由全国会计专业技术资格考试领导小组办公室制定的《高级会计实务科目考试大纲（2009 年）》（以下简称《2009 大纲》）的考试要点和《2009 大纲》中最新改动的部分，提高考生应试能力，特组织有关专家编写了《2009 年度高级会计师资格考评辅导教材——高级会计实务科目考试大纲分析与指南》。

本书共分三部分：

一、高级会计实务科目考试大纲指南。指南紧扣《2009 大纲》，包括金融工具，资产减值，收入，长期股权投资与企业合并，所得税，或有事项，财务报告，行政事业单位财务与会计，财务战略与财务分析，资金管理，内部控制，会计、税收及相关法规十二章内容。针对《2009 大纲》变化的特点，对大纲中全部内容进行了详细分析，有助于考生在短期内理解和掌握重要考点，在每个章节之后，都配有经典案例，以供考生理解大纲内容。在每章内容中还包括匹配的历年试题及其标准答案和案例强化练习，切实提高考生案例分析能力，以便备考。

二、高级会计师资格考试介绍。帮助考生了解高级会计师资格考试的基本情况，做到知彼知己。

三、高级会计师资格考试命题分析。通过分析 2005 ~ 2008 年历年考试试题题量分布，为考生揭示考试趋势。

此外，本书采用提示性的“考生注意”栏目，提示考生应当注意的有关内容，突出重点，使考生真正能够可以在短期内把握大纲的精髓。

历年《高级会计实务科目考试大纲分析与指南》都得到了广大考生的支持和赞赏，2009 年度的《分析与指南》在往年的基础上又上了一个新台阶，但是时间仓促，书中如有不足之处，敬请专家、学者和广大学员批评指正。

高级会计实务科目考试大纲
分析与指南编写组
2009 年 6 月

目 录

第一章 金融工具	1
考试要求.....	1
本章内容框架.....	1
本章重点与难点.....	1
第一节 金融资产的确认与计量.....	2
第二节 金融负债的确认与计量.....	7
第三节 权益工具的确认与计量.....	8
第四节 金融资产转移的确认与计量.....	9
案例分析强化练习	12
第二章 资产减值	15
考试要求	15
本章内容框架	15
本章重点与难点	15
第一节 存货减值	16
第二节 金融资产减值	20
第三节 固定资产、无形资产等资产减值	30
历年试题分析	43
案例分析强化练习	49
第三章 收入	57
考试要求	57
本章内容框架	57
第一节 销售商品收入的确认与计量	57
第二节 提供劳务收入的确认与计量	61
第三节 让渡资产使用权收入的确认和计量	64
历年试题分析	65
案例分析强化练习	69
第四章 长期股权投资与企业合并	74
考试要求	74
本章内容框架	74

本章重点与难点	74
第一节 长期股权投资	75
第二节 企业合并	78
历年试题分析	86
案例分析强化练习	91
第五章 所得税	98
考试要求	98
本章内容框架	98
本章重点与难点	98
第一节 资产、负债的计税基础	99
第二节 暂时性差异	100
第三节 递延所得税资产和递延所得税负债的确认	101
第四节 当期所得税和递延所得税的计量	105
第五节 所得税费用的计量	106
第六节 所得税的列报	109
历年试题分析	109
案例分析强化练习	111
第六章 或有事项	115
考试要求	115
本章内容框架	115
本章重点与难点	115
第一节 或有事项的确认与计量	116
第二节 或有事项的披露	122
历年试题分析	124
案例分析强化练习	126
第七章 财务报告	129
考试要求	129
本章内容框架	129
第一节 财务报表列报	130
第二节 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	131
第三节 关联方披露	138
第四节 资产负债表日后事项	142
第五节 外币折算	147
第六节 合并财务报表	150
历年试题分析	158
案例分析强化练习	168

第八章 行政事业单位财务与会计	178
考试要求.....	178
本章内容框架.....	178
本章重点与难点.....	179
第一节 预算会计与政府会计改革.....	179
第二节 行政事业单位资产和负债.....	182
第三节 行政事业单位净资产.....	187
第四节 行政事业单位收入和支出.....	190
第五节 行政事业单位会计报表.....	192
第六节 国库集中收付制度.....	193
第七节 收支两条线管理制度.....	200
第八节 单位预算管理.....	201
第九节 行政事业单位国有资产管理.....	210
第十节 公共支出绩效评价.....	213
历年试题分析.....	216
案例分析强化练习.....	232
第九章 财务战略与财务分析	244
考试要求.....	244
本章内容框架.....	244
本章重点与难点.....	245
第一节 财务战略.....	245
第二节 企业并购.....	251
第三节 全面预算.....	256
第四节 财务估值.....	266
第五节 财务分析.....	271
历年试题分析.....	281
案例分析强化练习.....	297
第十章 资金管理	319
考试要求.....	319
本章内容框架.....	319
本章重点与难点.....	319
第一节 资金的筹集.....	320
第二节 资金的投放与运用.....	332
第三节 收益分配.....	337
第四节 外汇风险管理.....	341
历年试题分析.....	346

案例分析强化练习	351
第十一章 内部控制	357
考试要求	357
本章内容框架	357
本章重点与难点	357
第一节 内部控制目标	357
第二节 内部控制要素	358
第三节 内部控制措施	359
第四节 有关方面在内部控制中的职责作用	361
第五节 内部控制制度设计	362
第六节 内部控制制度的评价	363
第七节 具体业务与事项控制	364
历年试题分析	379
案例分析强化练习	391
第十二章 会计、税收及相关法规	397
考试要求	397
本章内容框架	397
第一节 会计法规	398
第二节 税收法规	411
第三节 相关法规	422
历年试题分析	441
案例分析强化练习	451
高级会计师资格考试介绍	463
高级会计师资格考试命题分析	467

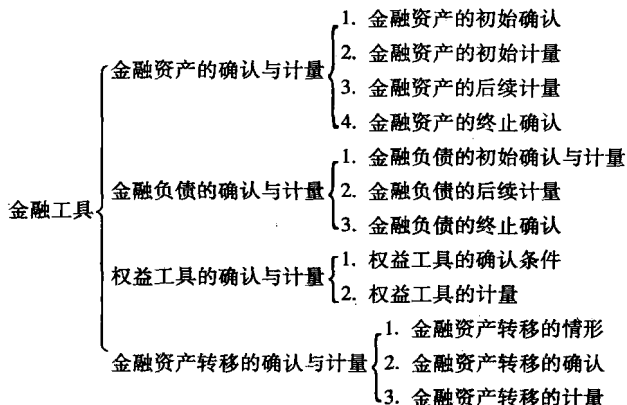
第一章 金融工具

考试要求

1. 掌握和运用各项资产发生减值的判定原则以及计提或转回资产减值的方法。
2. 分析、判断所确定的可收回金额（或可变现净值）及计提或转回各项减值准备的合理性。

本章内容框架

本章大纲内容是2008年新增内容，2009年变动不大。本章涉及金融资产、金融负债、权益工具、金融资产转移；此章内容在考试中较重要，考试重点是金融资产的确认与计量。要求考生能够深入掌握有关金融工具的确认和计量原则；熟练运用各种方法，能够准确计算各个金融工具的额度。本章的主要内容框架如下所示：



本章重点与难点

通过复习，本章应当达到以下基本要求：（1）理解和掌握金融资产四分类的原则及其运用；（2）理解和掌握金融资产初始计量和后续计量的方法及其会计处理；（3）理解和掌握金融负债和权益工具的确认和计量原则；（4）了解金融资产转移和计量原则，对实务中不同类别金融资产转换和混合金融工具分拆等能够作出处理。

金融工具是形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具

的合同。金融工具包括基础金融工具和衍生工具。基础金融工具包括货币资金、应收债权、投资、贷款、应付债务等。衍生工具包括远期合同、期货合同、互换和期权，以及具有远期合同、期货合同、互换和期权中一种或一种以上特征的工具。

第一节 金融资产的确认与计量

金融资产主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、垫款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。

一、金融资产的初始确认

企业在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。金融资产应当在初始确认时划分为下列四类：（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；（2）持有至到期投资；（3）贷款和应收款项；（4）可供出售金融资产。

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

这类金融资产可以进一步划分为交易性金融资产和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。

（1）交易性金融资产，主要指企业为了近期内出售而持有的金融资产。比如，企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。再如，企业持有的金融资产属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理，该金融资产应作为交易性金融资产。

衍生工具如不作为有效套期工具的，属于交易性金融资产（或交易性金融负债）。

（2）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，必须满足以下条件之一：一是该指定可以消除或明显减少由于该金融资产的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况；二是企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合或该金融资产与相关金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

2. 持有至到期投资。

这类金融资产是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。“有明确意图持有至到期”是指投资者在取得投资时意图就是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件，否则将持有至到期；“有能力持有至到期”是指企业有足够的财务资源，并不受外部因素影响将投资持有至到期。

3. 贷款和应收款项。

这类金融资产是在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。通常情况下，工商企业因销售商品或提供劳务形成的应收款项、商业银行发放的贷款等，由于在活跃市场上没有报价，回收金额固定或可确定，一般应当划分为贷款和应收款项。

4. 可供出售金融资产。

这类金融资产是初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及没有划分为持有至到期投资、贷款和应收款项，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产。

企业在初始确认时将某金融资产划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产后，不能重分类为其他类金融资产；其他类金融资产也不能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。持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产等三类金融资产之间，也不得随意重分类。

二、金融资产的初始计量

企业初始确认的金融资产，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，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，相关交易费用应当计入初始确认金额。

企业取得金融资产支付的价款中包含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，应当单独确认为应收项目，不构成金融资产的初始入账金额。

案例 1

资料：甲公司 20X8 年 8 月 10 日自证券市场购入乙公司发行的股票 100 万股，共支付价款 860 万元，其中包括交易费用 4 万元。购入时，乙公司已宣告但尚未发放的现金股利为每股 0.16 元，并于 9 月 10 日收到该现金股利。甲公司将购入的乙公司股票作为交易性金融资产核算。20X8 年 11 月 2 日，甲公司出售该交易性金融资产，收到价款 960 万元。

要求：

1. 计算交易性金融资产的成本。
2. 计算出售交易性金融资产取得的投资收益。

分析提示：

1. 计算交易性金融资产的成本。

交易性金融资产成本 = $860 - 4 - 100 \times 0.16 = 840$ (万元)，交易费用 4 万元应该计入当期损益，已宣告但尚未发放的现金股利应作为应收股利，不能计入成本。

2. 计算出售交易性金融资产取得的投资收益。

出售交易性金融资产应确认的投资收益 = $[960 - 840] = 120$ (万元)。

三、金融资产的后续计量

金融资产的后续计量主要是指资产负债表日对金融资产的计量。不同类别的金融资产，其后续计量采用的基础不完全相同。金融资产减值的会计处理，见第二章有关内容。

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当采用公允价值进行后续计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用；该金融资产的公允价值变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

企业持有该金融资产期间取得的债券利息或现金股利，应当在计息日或现金股利宣告发放日确认为投资收益。

2. 持有至到期投资。

持有至到期投资应当采用摊余成本进行后续计量。持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入，计入投资收益。实际利率应当在取得持有至到期投资时确定，在该持有至到期投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与票面利率差别较小的，也可按票面利率计算利息收入，计入投资收益。

实际利率，是指将金融资产在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产当前账面价值所使用的利率。在确定实际利率时，应当在考虑金融资产所有合同条款（包括提前还款权、看涨期权、类似期权等）的基础上预计未来现金流量，但不应当考虑未来信用损失。金融资产合同各方之间支付或收取的、属于实际利率组成部分的各项收费、交易费用及溢价或折价等，应当在确定实际利率时予以考虑。

3. 贷款和应收款项。

贷款和应收款项应当采用摊余成本进行后续计量。贷款持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入。实际利率应当在取得贷款时确定，在该贷款预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与合同利率差别较小的，也可按合同利率计算利息收入。

4. 可供出售金融资产。

可供出售金融资产应当采用公允价值进行后续计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。公允价值变动形成的利得或损失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益，在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益。

可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益。采用实际利率法计算的可供出售金融资产的利息，应当计入当期损益；可供出售权益工具投资的现金股利，应当在被投资单位宣告发放股利时计入当期损益。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产等四类金融资产因价值变动形成的利得或损失，与套期保值有关的，应当按照套期会计方法处理。

对于按规定应当采用公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量的金融资产，企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量。

5. 不同类金融资产之间的转换。

(1) 企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资的账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益（其他资本公积），在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

(2) 持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大且不属于例外情况，使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的，企业应当将该投资的剩余部分

重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益（其他资本公积），在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

存在下列情况的，企业不需将其剩余的持有至到期投资重分类为可供出售金融资产：

出售日或重分类日距离该项投资到期日或赎回日较近（如到期前3个月内），市场利率变化对该项投资的公允价值没有显著影响。

根据合同约定的定期偿付或提前还款方式收回该投资几乎所有初始本金后，将剩余部分予以出售或重分类。

出售或重分类是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项所引起。例如，因被投资单位信用状况严重恶化，将持有至到期投资予以出售等。

（3）因持有意图或能力发生改变，或公允价值不再能够可靠计量，或持有期限已超过“两个完整的会计年度”，使金融资产不再适合按照公允价值计量时，企业可以将该金融资产改按成本或摊余成本计量，该成本或摊余成本为重分类日该金融资产的公允价值或账面价值。与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失，应当按照下列规定处理：

该金融资产有固定到期日的，应当在该金融资产的剩余期限内，采用实际利率法摊销，计入当期损益。该金融资产的摊余成本与到期日金额之间的差额，也应当在该金融资产的剩余期限内，采用实际利率法摊销，计入当期损益。该金融资产在随后的会计期间发生减值的，原直接计入所有者权益的相关利得或损失，应当转出计入当期损益。

该金融资产没有固定到期日的，仍应保留在所有者权益中，在该金融资产被处置时转出，计入当期损益。该金融资产在随后的会计期间发生减值的，原直接计入所有者权益的相关利得或损失，应当转出计入当期损益。

案例2

资料：2008年1月1日，甲公司自证券市场购入面值总额为2 000万元的债券。购入时实际支付价款2 078.98万元，另外支付交易费用10万元。该债券发行日为2008年1月1日，系分期付息、到期还本债券，期限为5年，票面年利率为5%，年实际利率为4%，每年12月31日支付当年利息。甲公司将该债券作为持有至到期投资核算。

要求：假定不考虑其他因素，计算该持有至到期投资2008年12月31日的账面价值。

分析提示：

（1）2008年1月1日购入时，持有至到期投资摊余成本 = 面值2 000 + 利息调整88.98 = 2 088.98（万元）。

（2）2008年12月31日

应收利息 = 面值2 000 × 票面利率5% × 期限1 = 100（万元）；

利息收入 = 持有至到期投资摊余成本2 088.98 × 实际利率4% × 期限1 = 83.56（万元）；

利息调整摊销额 = $100 - 83.56 = 16.44$;

利息调整年末余额 = $88.98 - 16.44 = 72.54$;

2008 年末持有至到期投资的账面价值 = 面值 2 000 + 利息调整 72.54 = 2 072.54 (万元)。

四、金融资产的终止确认

金融资产终止确认，是指将金融资产从企业的账户和资产负债表内予以转销。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。
2. 该金融资产已转移，且符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件。

金融资产终止确认时，应当将取得的价款与该金融资产账面价值之间的差额计入当期损益。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，还应当调整原确认的公允价值变动损益，计入投资收益；对于可供出售金融资产，还应当将原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额对应处置部分的金额转出，计入投资收益。

案例 3

资料：2008 年 1 月 1 日，甲公司从二级市场支付价款 102 万元（含已到付息期但尚未领取的利息 2 万元）购入某公司发行的债券，另发生交易费用 3 万元。该债券面值 100 万元，剩余期限为 2 年，票面年利率为 4%，每半年付息 1 次，甲公司将其划分为可供出售金融资产。甲公司购入该债券时，将 102 万元价款计入了可供出售金融资产的成本，将 3 万元交易费用计入了当期损益。

2008 年 1 月 5 日，收到该债券 2007 年下半年利息 2 万元，甲公司将其计入了投资收益。2008 年 6 月 30 日，该债券的公允价值为 115 万元（不含利息），甲公司将公允价值变动计入了当期损益（公允价值变动损益）。此外，在 6 月 30 日确认了上半年利息收入 2 万元，计入了当期损益（投资收益）。

要求：分析、判断甲公司对该可供出售金融资产的会计处理是否正确？如不正确，请指出正确的处理方法。

分析提示：

(1) 甲公司 2008 年 1 月 1 日确认的可供出售金融资产成本不正确。甲公司应计入可供出售金融资产成本 = $(102 - 2) + 3 = 103$ (万元)；已到付息期但尚未领取的利息 2 万元应计入应收利息，交易费用应计入成本。

(2) 2008 年 1 月 5 日收到该债券 2007 年下半年利息 2 万元，甲公司将其计入了投资收益不正确。正确的做法是冲减应收利息。

(3) 2008 年 6 月 30 日，甲公司将该债券的公允价值变动计入当期损益不正确。正确的做法是将公允价值变动计入资本公积。应计入资本公积的金额 = $115 - 103 = 12$ (万元)。

(4) 2008 年 6 月 30 日甲公司确认上半年利息收入 2 万元，计入了当期损益（投资收益）正确。

第二节 金融负债的确认与计量

金融负债主要包括短期借款、应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付利息、长期借款、应付债券等。

一、金融负债的初始确认与计量

金融负债应当在初始确认时划分为两类：

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。其中，交易性金融负债，主要是指企业为了近期内回购而承担的金融负债。

2. 其他金融负债。通常情况下，工商企业购买商品形成的应付账款、向商业银行借款形成的长期借款、商业银行吸收的客户存款等，均属于其他金融负债。

企业初始确认的金融负债，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负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。

二、金融负债的后续计量

金融负债的后续计量主要是指资产负债表日对金融负债的计量。不同类别的金融负债，其后续计量采用的基础也不完全相同。

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当采用公允价值进行后续计量，且不排除将来结清金融负债时可能发生的交易费用；除与套期保值有关外，该金融负债公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

2. 不属于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的财务担保合同，或者没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益并将以低于市场利率贷款的贷款承诺，应当在初始确认后按照下列两项金额之中的较高者进行后续计量：按照《企业会计准则第13号——或有事项》确定的金额；初始确认金额扣除按照《企业会计准则第14号——收入》的原则确定的累计摊销额后的余额。

3. 上述金融负债以外的金融负债，应当采用摊余成本进行后续计量，摊销的金额除与套期保值有关外，应当计入当期损益。

案例4

资料：甲公司经批准于2008年1月1日发行债券10 000张，每张面值100元，票面利率10%，期限3年，每年付息1次，发行债券当时的市场利率为8%，债券发行价格为1 052 400元。债券溢折价采用实际利率法摊销。

甲公司在进行会计处理时，确认的应付债券面值为1 000 000元；2008年年末确认的应付利息为80 000元，利息费用为100 000元。

要求：分析、判断甲公司发行债券和2008年末计算的利息是否正确，如不正确，请指出正确的金额。

分析提示：

(1) 发行债券时，确认债券面值1 000 000元正确，即面值 = $10\,000 \times 100 =$

1 000 000 (元)。

(2) 2008 年末计算的利息不正确。正确的利息金额是:

应付利息 = 应付债券面值 × 票面利率 × 期限 = 1 000 000 × 10% × 1 = 100 000 (元);

利息费用 = 应付债券摊余成本 × 实际利率 × 期限 = 1 052 400 × 8% × 1 = 84 192 (元)。

三、金融负债的终止确认

金融负债终止确认,是指将金融负债从企业的账户和资产负债表内予以转销。金融负债的现时义务全部或部分已经解除的,才能终止确认该金融负债或其一部分。金融负债全部或部分终止确认的,企业应当将终止确认部分的账面价值与支付的对价(包括转出的非现金资产或承担的新金融负债)之间的差额,计入当期损益。

第三节 权益工具的确认与计量

权益工具,是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。如企业发行的普通股,企业发行的、使持有者以固定价格购入固定数量该企业普通股的认股权证等。

一、权益工具的确认条件

企业发行的金融工具确认为权益性工具,应当同时满足下列条件:

1. 该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他单位,或在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务。
2. 该金融工具须用或可用发行方自身权益工具进行结算的,如为非衍生工具,该金融工具应当不包括交付非固定数量的发行方自身权益工具进行结算的合同义务;如为衍生工具,该金融工具只能通过交付固定数量的发行方自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算。其中,所指的发行方自身权益工具不包括本身通过收取或交付企业自身权益工具进行结算的合同。

对于是否通过交付现金、其他金融资产进行结算,需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项(如股价指数、消费价格指数变动等)的发生和不发生来确定的金融工具(即附或有结算条款的金融工具),发行方应当将其确认为金融负债。但是,满足下列条件之一的,发行方应当将其确认为权益工具:(1)可认要求以现金、其他金融资产结算的或有结算条款相关的事项不会发生;(2)只有在发行方发生企业清算的情况下才需以现金、其他金融资产进行结算。

对于发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生金融工具,发行方应当将其确认为金融资产或金融负债,但所有可供选择的结算方式表明该衍生金融工具应当确认为权益工具的除外。

二、权益工具的计量

企业发行权益工具收到的对价扣除交易费用（不涉及企业合并中合并方发行权益工具发生的交易费用）后，应当增加所有者权益；回购自身权益工具支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益。企业在发行、回购、出售或注销自身权益工具时，不应当确认利得或损失。

企业发行的非衍生金融工具包括负债和权益成分的，应当在初始确认时将负债成分和权益成分进行分拆，分别进行处理：先确定负债成分的公允价值并以此作为其初始确认金额，再按照该金融工具整体的发行价格扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。发行该非衍生金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

企业发行认股权和债券分离交易的可转换公司债券（以下简称分离交易可转换公司债券），其认股权符合《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》有关权益工具定义的，应当按照分离交易可转换公司债券发行价格，减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的差额，确认一项权益工具（资本公积）。

企业对权益工具持有方的各种分配（不包括股票股利），应当减少所有者权益。企业不应当确认权益工具的公允价值变动额。

第四节 金融资产转移的确认与计量

金融资产转移，是指企业（转出方）将金融资产让与或交付给该金融资产发行方以外的另一方（转入方）。

一、金融资产转移的情形

企业金融资产转移，包括下列两种情形：

1. 将收取金融资产现金流量的权利转移给另一方。
2. 将金融资产转移给另一方，但保留收取金融资产现金流量的权利，并承担将收取的现金流量支付给最终收款方的义务，同时满足下列条件：

（1）从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。企业发生短期垫付款，但有权全额收回该垫付款并按照市场上同期银行贷款利率计收利息的，视同满足本条件。

（2）根据合同约定，不能出售该金融资产或作为担保物，但可以将其作为对最终收款方支付现金流量的保证。

（3）有义务将收取的现金流量及时支付给最终收款方。企业无权将该现金流量进行再投资，但按照合同约定在相邻两次支付间隔期内将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资的除外。企业按照合同约定进行再投资的，应当将投资收益按照合同约定支付给最终收款方。

金融资产转移分为金融资产整体转移和金融资产部分转移。金融资产部分转