



第 1 讲 概述、存货、固定资产、无形资产

考点一可比性、谨慎性、重要性、实质重于形式的实务应用

会计信息质量要求	实务应用	
可比性	会计政策变更的追溯调整	①母公司对子公司长期股权投资由权益法转为成本法并进行追溯调整； ②所得税核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法并进行追溯调整； ③投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式并进行追溯调整
	前期重大差错的追溯重述	固定资产盘盈
	合并报表准备工作中的币种统一、会计政策统一、会计期间统一	
	权益法下投资方据以计算投资收益的被投资方净利润，应在统一至投资方的会计政策口径、会计期间口径前提下认定	
资产组的认定口径一经确定，不得随意更改		
实质重于形式	①分期收款销售商品的会计处理；②售后回购的会计处理；③合并报表的编制	
谨慎性	①资产减值的计提；②加速折旧的会计处理；③或有事项的会计处理	
重要性	①合并报表抵销内容的选择；②存货盘盈和固定资产盘盈的差别处理；③长期股权投资后续计量方法的选择；④中期财报没有年报那么详尽	

考点二 收入与利得的区分、损失和费用的区分

① 收入与利得的区分

项目	界定	举例
影响损益的利得	贷记“资产处置损益”	①出售固定资产或生产经营期间正常报废固定资产形成的净收益； ②出售无形资产形成的收益
	贷记“营业外收入”	①罚款收入； ②现金盘盈； ③权益法下初始投资成本小于投资当日所占的被投资方公允可辨认净资产份额的差额； ④无法支付的应付账款； ⑤因自然灾害等非正常原因报废固定资产的净收益



利得	直接计入所有者权益的利得(贷记“其他综合收益”)	①其他权益工具投资的增值	处置时转入“留存收益”
		②其他债权投资的增值	处置时转入“投资收益”
		③权益法下被投资方其他综合收益造成的投资增值	A. 源于被投资方其他权益工具投资公允价值变动的, 其他综合收益将来转留存收益; B. 源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值变动, 其他综合收益将来不转损益; C. 源于被投资方可以转损益的其他综合收益, 其他综合收益将来转投资收益
		④债权投资重分类为其他债权投资形成的增值	处置时转入“投资收益”
		⑤自用房产、存货转为公允价值模式计量的投资性房地产形成的增值	房产处置时转入“其他业务成本”
		⑥重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值差额贷记“其他综合收益”	将来不得转入损益
收入	纳入营业利润范畴的主要经济利益流入	①主营业务收入; ②其他业务收入; ③投资收益; ④公允价值变动收益; ⑤财务收益; ⑥其他收益	

② 损失与费用的区分

项目	界定	举例
影响损益的损失	借记“资产处置损益”	①出售固定资产或生产经营期间正常报废固定资产形成的净损失; ②出售无形资产形成的损失
	借记“营业外支出”	①罚没支出; ②盘亏固定资产的净损失; ③盘亏存货时的非常损失; ④因自然灾害等非正常原因报废固定资产的净损失;



损失		⑤无形资产报废损失	
		①其他权益工具投资的贬值	资产处置时转入“留存收益”
		②其他债权投资的贬值	资产处置时转入“投资收益”
	直接计入所有者权益的损失(借记“其他综合收益”)	③权益法下被投资方其他综合收益造成的投资价值贬值	A. 源于被投资方其他权益工具投资公允价值变动的, 其他综合收益将来转留存收益; B. 源于被投资方重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值变动, 其他综合收益将来不转损益; C. 源于被投资方可以转损益的其他综合收益, 其他综合收益将来转投资收益
		④债权投资重分类为其他债权投资形成的贬值	将来转投资收益
	⑤重新计量设定受益计划净资产、净负债形成的价值差额借记“其他综合收益”	将来不得转入损益	
费用	纳入营业利润范畴的主要经济利益的流出	①主营业务成本; ②其他业务成本; ③税金及附加; ④管理费用; ⑤财务费用; ⑥销售费用; ⑦信用减值损失; ⑧资产减值损失; ⑨公允价值变动损失; ⑩投资损失	

【例题 1·多选题】下列业务中体现重要性要求的有()。

- A. 存货盘盈直接贷记“管理费用”, 而固定资产盘盈则作为前期重大差错, 按追溯重述法进行会计处理
- B. 分期收款销售商品的会计处理
- C. 中期报告相比年报简化处理
- D. 成本模式下投资性房地产的减值计提

【答案】AC

【解析】分期收款销售商品遵循的是实质重于形式要求, 减值计提遵循的是谨慎性要求。

【例题 2·多选题】下列业务的会计处理中体现可比性要求的有()。

- A. 固定资产改良后重新确定折旧口径
- B. 资产组的认定口径不得随意变更
- C. 投资性房地产由成本模式转为公允价值模式属于会计政策变更, 应追溯调整
- D. 所得税核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法属于会计政策变更, 采用追溯调整法进行会计处理



【答案】BCD

【解析】固定资产改良后重新确定折旧口径属于正常业务处理，与可比性无关。

【例题 3·多选题】下列各种会计处理方法中，体现谨慎性要求的有（ ）。

- A. 无形资产减值准备的计提
- B. 加速折旧法的会计处理
- C. 待执行合同转为亏损合同形成或有事项的会计处理
- D. 其他权益工具投资期末计价采用公允价值计量属性

【答案】ABC

【解析】选项 D，体现的是相关性要求，与谨慎性无关。

【例题 4·多选题】下列项目中，属于企业利得的有（ ）。

- A. 自用房产、存货转换为公允价值模式下的投资性房地产形成的增值
- B. 投资性房地产的处置收入
- C. 债权投资重分类为其他债权投资形成的增值
- D. 权益法下长期股权投资初始投资成本小于投资方在被投资方公允可辨认净资产所占份额的差额

【答案】ACD

【解析】选项 B，投资性房地产的处置收入记入“其他业务收入”，属于收入范畴。

【例题 5·多选题】下列项目中，属于损失的有（ ）。

- A. 其他权益工具投资的公允价值下降
- B. 因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生价值变动而借记的“其他综合收益”
- C. 股票发行费用
- D. 无形资产的报废损失

【答案】ABD

【解析】选项 C，股票发行费用冲抵“资本公积——股本溢价”，不足时应依次冲减“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”，此支出无关损失。

考点三 存货初始计量

外购存货	①买价+相关税费+运费、装卸费、保险费（入库前） ②合理损耗，影响单位成本；非正常损耗计入待处理财产损溢； ③仓储费： a. 入库后的仓储费通常计当期损益； b. 入库前的计入成本； c. 为达到下一生产阶段必须的计入成本；
委托加工	①加工中实际耗用物资的成本； ②支付的加工费用； ③应负担的运杂费； ④支付的税费。



	⑤消费税： a. 收回后直接销售：计入成本； b. 收回后连续加工应税消费品：计入应交税费。
--	------------------------------------------------------

【例题 6·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2×22 年 3 月购入 100 吨原材料，取得增值税专用发票上注明的价款为 120 万元，增值税税额为 15.6 万元。支付运费取得专用发票注明价款为 2 万元，增值税税额为 0.18 万元，支付装卸费取得专用发票注明价款 1 万元，增值税税额为 0.06 万元。验收入库时发现原材料短缺 0.5 吨，经认定属于合理损耗，则原材料的单位入账成本为（ ）万元/吨。

- A.1.23 B.1.24 C.1.39 D.1.40

【答案】B

【解析】本题考查外购存货单位入账成本的计算，且涉及合理损耗。外购存货入账成本=购买价款+相关税费+运输费+装卸费+保险费+入库前挑选整理费等，本题中，甲公司为增值税一般纳税人，增值税进项税额可以抵扣，不计入存货入账金额，发生的合理损耗不影响存货总成本，但影响实际入库的原材料数量，故该批原材料入账成本=120+2+1=123（万元），单位成本=123÷（100-0.5）=1.24（万元/吨），选项 B 正确。

【例题 7·单选题】甲公司向乙公司发出一批实际成本为 30 万元的原材料，另支付加工费 6 万元（不含增值税），委托乙公司加工一批适用消费税税率为 10% 的应税消费品，加工完成收回后，全部用于连续生产可抵扣消费税的应税消费品。甲公司和乙公司均系增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率均为 13%。不考虑其他因素，甲公司收回的该批应税消费品的实际成本为（ ）万元。

- A.33.9 B.36 C.40 D.45.2

【答案】B

【解析】本题中，甲公司为增值税一般纳税人，增值税进项税额可以抵扣，不构成委托加工物资成本，所以，甲公司收回的该批应税消费品的实际成本=30+6=36（万元），故本题选项 B 正确。

考点四 存货的可变现净值

直接用于出售的存货	该存货估计售价-估计销售费用和相关税费
需要加工的存货	①先判断产品是否减值；若产品减值则存货减值 ②该存货的可变现净值=所生产的产成品的估计售价-至完工估计将要发生的成本-估计销售费用和相关税费 ③若产品未减值，则该存货未减值。
估计售价	有合同按合同，无合同按实际售价
期末计量	①可变现净值>成本，按成本计量 ②可变现净值<成本，计提减值，按可变现净值计量

【例题 8·多选题】2×22 年 12 月 1 日，甲公司库存商品的账面余额为 3 000 万元，对应的存货跌价准备余额为 60 万元。12 月 5 日销售库存商品一批，其成本为 1 000 万元。12 月 21 日购入库存商品一批，其成本为 348 万元。12 月 31 日经检查发现，全部库存商品均未签订不可撤销的销售合同，其市场估计售价为 2 411 万元，估计销售税费为 150 万元，则 2×22



年 12 月 31 日甲公司有关该批存货，说法正确的有（ ）。

- A.2×22 年 12 月 31 日该批存货可变现净值为 2 261 万元
- B.2×22 年 12 月 31 日该批存货对应的存货跌价准备余额为 87 万元
- C.2×22 年 12 月 31 日该批存货应计提存货跌价准备 47 万元
- D.2×22 年 12 月 31 日该批存货未计提存货跌价准备前的成本为 2 348 万元

【答案】 ABCD

【解析】 本题考查库存商品存货跌价准备金额的计算。2×22 年 12 月 31 日该批库存商品的期末余额=期初余额+本期购入额-本期销售额=3 000- 1 000+348=2 348（万元），选项 D 正确；由于全部库存商品均未签订不可撤销的销售合同，其可变现净值根据市场估计售价进行计算，2×22 年 12 月 31 日该批存货可变现净值=商品估计售价-商品销售所必需的预计税费=2 411-150=2 261（万元），选项 A 正确；2×22 年 12 月 31 日该批存货的存货跌价准备余额为成本与可变现净值之差，金额=2 348-2 261=87（万元），选项 B 正确；应计提的存货跌价准备金额为期末余额与已有余额之间的差额，本题中仅两件事影响存货跌价准备已有余额的计算，一是期初余额 60 万元，二是本期销售 1 000 万元已计提过跌价准备的商品时，需在结转销售成本的同时按比例结转已计提的存货跌价准备，金额=60×1 000/3 000=20（万元），因此存货跌价准备的已有余额=60-20=40（万元），与期末余额 87 万元进行比较后，应计提的存货跌价准备=87-40=47（万元），选项 C 正确。故本题选项 ABCD 均正确。

考点五 固定资产初始确认及计量

初始 计量	外购	购买价款、相关税费、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、安装成本和专业人员服务费等 ①安装费和专业人员服务费计入固定资产成本；员工培训费、差旅费和业务招待费，计入管理费用； ②一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对总成本进行分配；
	自行建造	①所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工结算的，应当自达到预定可使用状态之日起，按暂估价值转入固定资产，并计提折旧。待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。 ②领用外购存货和领用自产产品属于正常业务，不需转出进项税额或视同销售。
	弃置费用	①企业应当将弃置费用的现值计入相关固定资产成本。同时确认相应的预计负债。 ②在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，应当在发生时计入财务费用。

【例题 9·单选题】 甲公司为增值税一般纳税人。2×22 年 3 月 2 日一次性外购 3 台不同型号且具有不同功能的 A 设备、B 设备和 C 设备，取得增值税专用发票注明的价款为 580 万元，增值税税额为 75.4 万元，支付运费取得增值税专用发票注明运费 12 万元，增值税税额为 1.08 万元，设备已运抵该公司。A、B、C 设备的公允价值分别为 200 万元、260 万元和 180 万元。其中 A 设备在安装过程中领用本公司自产产品一批，其成本为 20 万元，市场售价为 30 万



元。则 A 设备的入账金额为 () 万元。

- A.215
- B.230
- C.220
- D.205

【答案】D

【解析】本题中，甲公司为增值税一般纳税人，购入设备的增值税可以抵扣，不计入 A 设备成本，故本题中 A 设备的入账金额= (580+12) ×200/ (200+260+180) +20 (领用自产产品的成本价) =205 (万元)，故本题选项 D 正确。

【例题 10·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2×21 年 2 月 1 日开始自行建造某仓库，外购工程物资一批全部用于仓库建造，取得增值税专用发票注明的价款为 200 万元，增值税税额为 26 万元，建造过程中领用本公司外购原材料一批，该批产品的成本为 40 万元，市场售价为 50 万元，购入时已抵扣增值税进项税额 5.2 万元，以银行存款支付工程人员薪酬合计 12 万元。仓库于 2×22 年 5 月 31 日达到预定可使用状态，则甲公司该仓库的入账成本为 () 万元。

- A.252
- B.262
- C.267.2
- D.257.2

【答案】A

【解析】本题中仓库的入账金额=200+40+12=252 (万元)，故本题选项 A 正确。

考点六 固定资产的后续计量

折旧	折旧范围	提 ①大修理停用的固定资产； ②融资租入固定资产视同自有固定资产； ③替换使用的设备； ④未使用、不需用的固定资产。
		不提 ①已提足折旧仍继续使用的固定资产； ②单独计价作为固定资产入账的土地； ③处于更新改造过程停止使用的固定资产； ④提前报废的固定资产。
	折旧方法	年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法
后续支出	更新改造支出	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，应计入当期损益。
	修理支出	计入当期损益
处置		①因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支； ②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损益。

【例题 11·单选题】下列各项中，关于固定资产折旧的说法中正确的是 () 。

- A. 未使用的固定资产不应计提折旧
- B. 未办理竣工决算的固定资产不应计提折旧



- C. 固定资产折旧方法应根据其预期经济利益的消耗方式进行选择
- D. 更新改造期间的固定资产仍应继续计提折旧

【答案】C

【解析】本题考查固定资产计提折旧的范围和方法。未使用的固定资产仍需计提折旧，其折旧金额计入管理费用，选项 A 错误；已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定固定资产成本，并计提折旧，选项 B 错误；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，选项 C 正确；更新改造期间的固定资产，需将固定资产的账面价值转入在建工程，因此不再计提折旧，选项 D 错误。故本题选项 C 正确。

【例题 12·单选题】某企业对生产设备进行改良，发生资本化支出共计 45 万元，该设备原价为 500 万元，已计提折旧 300 万元。改良过程中替换一项部件，被替换旧部件的初始入账成本为 50 万元，累计计提折旧 40 万元，未计提减值准备。不考虑其他因素，该设备改良后的入账价值为（ ）万元。

- A. 245
- B. 235
- C. 200
- D. 190

【答案】B

【解析】本题中，固定资产改造前账面价值=500-300=200（万元），被替换旧部件的账面价值=50-40=10（万元），故该项固定资产改良后的账面价值=500（原值）-300（累计折旧）+45（改造支出）-10（替换资产账面价值）=235（万元），故本题选项 B 正确。

【例题 13·多选题】甲公司处置一台作为固定资产核算的生产设备，其原值为 2 600 万元，已提折旧 1 800 万元，已提减值准备 500 万元，取得处置价款 300 万元，发生清理费用 10 万元，已用银行存款支付。不考虑相关税费等其他因素，则下列说法中正确的有（ ）。

- A. 应将固定资产的账面价值计入固定资产清理
- B. 支付的清理费用会影响处置损益
- C. 该业务影响甲公司当期营业利润的金额为 10 万元
- D. 该业务不影响甲公司的营业利润

【答案】ABC

【解析】固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算，应首先将固定资产的账面价值转入固定资产清理，选项 A 正确；企业因出售、转让等原因产生的固定资产处置净损益应记入“资产处置损益”科目，该科目为损益类科目且影响营业利润（注意：损益类科目除营业外收入、营业外支出以及所得税费用外，均影响营业利润），故选项 B 正确，选项 D 错误；该固定资产的资产处置损益=300-（2 600-1 800-500）-10=-10（万元），通过资产处置损益科目影响营业利润，选项 C 正确。故本题选项 ABC 正确。

考点七 无形资产初始计量

外购	①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
	②为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用、无形资产已达



	到预订用途后发生的费用不属于外购无形资产成本。
--	-------------------------

	性质	分类
土地 使 用 权	已出租的和持有准备增值后转让的土地使用权；	投资性房地产
	房地产开发企业用于建造对外出售房屋建筑物的土地使用权	存货
	企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和地上建筑物价值	①可以合理分配的，分开核算； ②无法合理分配的，全部作为固定资产核算
	其他土地使用权	无形资产
	单独估价入账的土地（很少）	固定资产

考点八 内部研发无形资产

研发支出	研究阶段		费用化支出	管理费用
	开发阶段	不满足资本化条件	费用化支出	管理费用
		满足资本化条件	资本化支出	无形资产
	无法区分阶段		费用化支出	管理费用

考点九 无形资产后续计量及处置

	原则
	①使用寿命不确定的不摊销，但需定期减值测试 ②无法可靠确定其预期消耗方式的，应当采用直线法摊销
出售	取得的价款与该无形资产账面价值及相关税费的差额计入资产处置损益
报废	将该无形资产的账面价值予以转销，计入当营业外支出

【例题 14·单选题】2×22 年 5 月 15 日，甲公司以银行存款 600 万元外购一项专利技术用于 A 产品的生产，为有效使用自行研发的专利技术发生培训费 5 万元，发生无形资产测试费 6 万元，宣传 A 产品发生广告费 4 万元，另支付相关税费 2 万元，2×22 年 8 月 30 日无形资产达到预定用途，当日该专利技术的入账价值为（ ）万元。

- A.608
B.612
C.613
D.617

【答案】A

【解析】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资产达到预定用途所发生的其他支出，但为进行宣传发生的广告费以及人员培训费不应计入无形资产入账成本，所以，该专利技术入账价值=600（购买价款）+6（无形资产测试费）+2（相关税费）=608（万元），选项 A 正确。



【例题 15·单选题】甲公司内部研究开发一项专利技术项目，2×22 年 1 月研究阶段实际发生有关支出 40 万元。2×22 年 2 月至 2×22 年 5 月为开发阶段且此阶段的相关支出均符合资本化条件，具体包括材料费用 100 万元，职工薪酬 60 万元，在开发该无形资产过程中使用其他专利权的摊销额 10 万元以及利息支出 6 万元。2×22 年 6 月 1 日该专利技术达到预定用途，假定不考虑其他因素，该无形资产的入账价值为（ ）万元。

- A. 160
- B. 176
- C. 170
- D. 216

【答案】B

【解析】自行研发无形资产在研究阶段的支出，应全部予以费用化；开发阶段的支出满足资本化条件的，计入无形资产成本。本题中，该无形资产的入账价值=100+60+10+6=176（万元），故本题选项 B 正确。





第 2 讲 投资性房地产、资产减值

考点一 投资性房地产范围

土地使用权	已出租的	投资性房地产
	准备增值后转让的	
	计划出租未出租的	不属于投资性房地产
	转租的	
	闲置土地	
	自用的	无形资产/存货
建筑物	已出租的	投资性房地产
	转租的	不属于投资性房地产
	自用的	固定资产/存货

考点二 投资性房地产的后续计量

后续支出	资本化	①账面价值转入投资性房地产—在建 ②发生支出计入投资性房地产—在建 ③完工时投资性房地产—在建转入投资性房地产
	费用化	计入其他业务成本

成本模式	满足特定条件时可以采用公允价值模式计量。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。	
	原则	①计提折旧/摊销→其他业务成本 ②租金收入→其他业务收入 ③计提减值→资产减值损失
公允价值模式	①不折旧/摊销/减值 ②账面价值与公允价值差额→公允价值变动损益 ③租金收入→其他业务收入	

模式变更	①属于政策变更 ②只能从成本模式变更为公允价值模式 ③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（会涉及递延所得税的处理）
------	----------------------------------------------------------------------------



考点三 投资性房地产的转换及处置

成本模式	①入账价值=转换前的账面价值/账面余额 ②固定/无形与投资性房地产转换→一对一结转 ③存货与投资性房地产转换→结转账面价值		
公允价值模式	投→非投	入账价值=转换日公允价值	
		转换日公允与账面差额	公允价值变动损益
	非投→投	入账价值=转换日公允价值	
		公允>账面	其他综合收益（贷方）
	公允<账面	公允价值变动损益（借方）	

成本模式	①实际收到款项扣除相关税费→其他业务收入 ②账面价值→其他业务成本
公允价值模式	①实际收到款项扣除相关税费→其他业务收入 ②账面价值→其他业务成本 ③原确认的公允价值变动损益和其他综合收益→其他业务成本

【例题 1·单选题】下列各项中，不属于投资性房地产的是（ ）。

- A. 已出租的土地使用权
- B. 租入后再转租的土地使用权
- C. 已出租的建筑物
- D. 持有准备增值后转让的土地使用权

【答案】B

【解析】本题要求选择不属于投资性房地产的选项。已出租的土地使用权及建筑物均属于投资性房地产，选项 AC 不当选；租入后再转租的土地使用权因转租方没有所有权，所以不能作为投资性房地产核算，选项 B 当选；持有准备增值后转让的土地使用权属于投资性房地产，选项 D 不当选。故本题选项 B 正确。

【例题 2·单选题】2×22 年 2 月 28 日甲公司购入一栋厂房作为固定资产核算，入账金额为 3 600 万元。甲公司预计该厂房可以使用 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，未计提减值准备。2×22 年 6 月 30 日甲公司将厂房经营出租给乙公司，租赁期为 3 年，年租金为 300 万元。当日该厂房的公允价值为 3 200 万元，甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×22 年 11 月 5 日发生大修理支出 1 200 万元（满足资本化条件）。2×22 年 12 月 31 日该厂房的公允价值为 3 600 万元。下列有关该厂房的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 转换当日计入投资性房地产的金额为 3 200 万元
- B. 收取的年租金应计入其他业务收入
- C. 发生大修理支出 1 200 万元应增加投资性房地产账面价值
- D. 2×22 年 12 月 31 日应增加公允价值变动损益 800 万元

【答案】D

【解析】本题中，甲公司将以一项固定资产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，转



换当日投资性房地产的入账金额按公允价值计量，本题中为3 200万元，选项A不当选；投资性房地产收取的年租金应确认为其他业务收入，选项B不当选；发生大修理支出因满足资本化条件，应计入投资性房地产的账面价值，该事项应参照投资性房地产改扩建的相关原则进行会计处理，选项C不当选；发生满足资本化条件的支出后该投资性房地产的账面价值=3 200+1 200=4 400（万元），2×22年12月31日该厂房的公允价值为3 600万元，应减少公允价值变动损益800万元，选项D当选。故本题选项D正确。

【例题3·单选题】甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×22年3月1日，甲公司将一项作为固定资产核算的办公楼转换为投资性房地产，转换日该办公楼账面价值为300万元、公允价值为280万元。不考虑其他因素，下列关于甲公司该转换业务对其2×22年度财务报表项目影响的表述中，正确的是（ ）。

- A.减少投资收益20万元
- B.减少其他综合收益20万元
- C.增加公允价值变动收益20万元
- D.减少公允价值变动收益20万元

【答案】D

【解析】自用固定资产转为公允价值模式计量的投资性房地产，公允价值小于账面价值的差额计入公允价值变动损益科目，对应损益项目为“公允价值变动收益”，故本题选项D正确，选项ABC均错误。

【例题4·单选题】下列各项中，有关投资性房地产会计处理的表述正确的是（ ）。

- A.以成本模式后续计量的投资性房地产转换为存货，存货应按转换日的公允价值计量，公允价值大于原账面价值的差额确认为其他综合收益
- B.以成本模式后续计量的投资性房地产转换为自用固定资产，自用固定资产应按转换日的公允价值计量，公允价值小于原账面价值的差额确认为当期损益
- C.以存货转换为以公允价值模式后续计量的投资性房地产，投资性房地产应按转换日的公允价值计量，公允价值小于存货账面价值的差额确认为当期损益
- D.以公允价值模式后续计量的投资性房地产转换为自用固定资产，自用固定资产应按转换日的公允价值计量，公允价值大于账面价值的差额确认为其他综合收益

【答案】C

【解析】采用成本模式后续计量的投资性房地产转为存货，应将该房地产转换前的账面价值作为转换后存货的入账价值，选项A错误；采用成本模式后续计量的投资性房地产转为固定资产，应将该房地产转换前的账面价值作为转换后固定资产的入账价值，而不考虑转换日的公允价值，选项B错误；以存货转换为以公允价值模式后续计量的投资性房地产，投资性房地产应按转换日的公允价值计量，公允价值小于存货账面价值的差额确认为当期损益（即公允价值变动损益），选项C正确；采用公允价值模式后续计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的入账价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益（公允价值变动损益），选项D错误。故本题选项C正确。

【例题5·单选题】下列各项中，关于出售投资性房地产的表述正确的是（ ）。

- A.投资性房地产因出售产生的净损益应计入资产处置损益
- B.成本模式计量的投资性房地产出售时其减值准备不得结转



C.公允价值模式计量的投资性房地产出售时将原计入公允价值变动损益的金额结转至投资收益

D.公允价值模式计量的投资性房地产出售时原计入其他综合收益的金额需冲减其他业务成本

【答案】D

【解析】投资性房地产出售时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”，贷记“其他业务收入”科目，而非计入资产处置损益，选项 A 错误；成本模式计量的投资性房地产出售时应将其账面价值转入“其他业务成本”，减值准备作为账面价值的构成部分也应一并进行固定资产账面价值 300 万元结转，选项 B 错误；公允价值模式计量的投资性房地产出售时应将原计入公允价值变动损益和其他综合收益的金额转入“其他业务成本”，选项 C 错误，选项 D 正确。故本题选项 D 正确。

考点四 资产减值

定期测试	①因企业合并形成的商誉； ②使用寿命不确定的无形资产； ③尚未达到可使用状态的无形资产；
------	----------------------------------------------------

可收回金额	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
预计未来现金流量现值考虑因素	①以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量，不应当包括与将来可能会发生的、尚未做出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量； ②不包括筹资活动和与所得税收付产生的现金流量；

考点五 资产组及总部资产减值

资产组减值测试	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。 ③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： a. 该资产的公允价值减去处置费用后的净额；（如可确定） b. 该资产预计未来现金流量的现值；（如可确定） c. 零。	
总部资产减值测试	能够分摊至资产组的	①将总部资产分摊至资产组 ②将资产组账面价值（含分摊的总部资产）与可收回金额比较，计算减值损失 ③将计算的减值损失分摊至总部资产和资产组 ④计算单项资产和总部资产减值
	不能分摊至资产组的	-

【例题 6·单选题】下列各项资产中，不属于企业每年年末必须进行减值测试的是（ ）。

- A.使用寿命不确定的无形资产
- B.使用寿命有限的无形资产



- C.商誉
- D.开发支出

【答案】B

【解析】无论是否出现减值迹象，至少每年年末进行减值测试的资产包括：

- (1) 因企业合并形成的商誉；（选项 C 不当选）
- (2) 使用寿命不确定的无形资产；（选项 A 不当选）
- (3) 尚未达到可使用状态的无形资产，即“研发支出”科目的借方余额，资产负债表中列示于“开发支出”项目。（选项 D 不当选）使用寿命有限的无形资产存在减值迹象时才需进行减值测试，故本题选项 B 当选。

【例题 7·单选题】下列各项中，企业在考虑预计未来现金流量时无须考虑的因素是（ ）。

- A.与筹资活动有关产生的现金流入
- B.为实现资产持续使用过程中产生现金流入所必需的预计现金流出
- C.资产使用寿命结束时处置资产收到的现金流入
- D.资产使用寿命结束时处置资产支付的现金流出

【答案】A

【解析】预计资产未来现金流量时以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量，不当包括：

- (1) 与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项；
- (2) 与资产改良有关的预计未来现金流量；
- (3) 与筹资活动有关的现金流量；（选项 A 当选）
- (4) 与所得税收付有关的现金流量。

以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量，均需要进行考虑，故选项 BCD 不当选。

【例题 8·单选题】甲公司在资产负债表日无形资产的原值为 500 万元，已提摊销 150 万元，已提减值准备 100 万元。其公允价值为 300 万元，预计处置费用为 5 万元，预计未来现金流量的现值为 280 万元。则该公司应计提的无形资产减值准备为（ ）万元。

- A.45
- B.-45
- C.-30
- D.0

【答案】D

【解析】本题中，无形资产的账面价值=500（原值）-150（累计摊销）-100（累计计提的减值准备）=250（万元）；其公允价值减去处置费用后的净额=300-5=295（万元），预计未来现金流量的现值为 280 万元，可收回金额应为公允价值减去处置费用后的净额与未来现金流量的现值二者中的较高者，所以可收回金额为 295 万元，高于无形资产账面价值，故该无形资产未发生减值，应计提的无形资产减值准备为 0，选项 D 正确。

【例题 9·多选题】下列各项中，关于总部资产减值测试的说法正确的有（ ）。

- A.有证据表明总部资产发生减值的，应单独对总部资产计提减值准备
- B.能够分摊至各个资产组的总部资产，应将包括总部资产在内的资产组账面价值与其可收回金额进行比较



C.不能分摊至各个资产组的总部资产，应先对不含总部资产的资产组进行减值测试，然后将包括总部资产的最小资产组组合与其可收回金额进行比较

D.资产负债表日有迹象表明总部资产可能发生减值的，应将其与资产组或资产组组合合并计算可收回金额，再与账面价值进行比较判断是否需要确认资产减值损失

【答案】BCD

【解析】总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生单独的现金流入，其账面价值也难以完全归属于某一资产组，故通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或资产组组合进行，选项 A 错误，选项 D 正确；能够分摊至各个资产组的总部资产，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再将分摊后的资产组账面价值与其可收回金额比较，选项 B 正确；不能分摊至各个资产组的总部资产，首先应在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理，选项 C 正确。故本题选项 BCD 正确。





第3讲 金融资产和金融负债

考点一 金融资产的分类

类型	合同现金流量特征	业务模式	核算科目
以摊余成本计量的金融资产	仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付 (本金+利息)	收取合同现金流量	债权投资等
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	一般情形(债务工具): 同上	收取合同现金流量及出售	其他债权投资等
	直接指定(权益工具): 不属于以上情形	非交易性	其他权益工具投资
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	不属于以上两类	不属于以上两类	交易性金融资产

考点二 金融资产的初始计量

金融资产	初始计量
以摊余成本计量的金融资产	公允价值+交易费用
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	公允价值+交易费用
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	公允价值

【例题1·单选题】2×22年1月1日甲公司购入乙公司于2×21年1月1日发行的公司债券100万份，每份债券面值为100元，票面年利率为5%，债券分期付息到期还本，每年1月10日支付上年度利息。为购买该债券，甲公司支付购买价款9800万元，另支付交易费用100万元，甲公司根据管理金融资产的业务模式和该债券的合同现金流量特征将其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核算，甲公司该债券的入账金额为()万元。

- A.9800
B.9900
C.9300
D.9400

【答案】C

【解析】甲公司购入的乙公司债券应采用“交易性金融资产”科目核算，取得时实际支付的款项中包含的已到付息期但尚未领取的利息以及交易费用均不计入交易性金融资产的入账成本，由于债券于2×21年1月1日发行，分期付息且每年1月10日支付上年度利息，故2×22年1月1日购买债券时支付的价款中含有2×21年已到付息期但尚未领取的利息，应从总价款中予以剔除，故甲公司该债券的入账金额=9800-(100×100×5%)=9300(万元)，故本题选项C正确。



【例题 2·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司购入乙公司于 2×21 年 7 月 1 日发行的 3 年期公司债券，支付购买价款 5 000 万元，另支付交易费用 10 万元。该债券的面值为 5 000 万元，票面年利率为 5%，每年 1 月 5 日和 7 月 5 日支付上半年度利息，到期归还本金。甲公司根据管理金融资产的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其划分为以摊余成本计量的金融资产，则甲公司取得该项金融资产的入账金额为（ ）万元。

- A.4 885
- B.5 010
- C.4 760
- D.5 000

【答案】A

【解析】本题中，债权投资的初始入账金额=购买价款（5 000）-支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息（ $5\,000 \times 5\% / 2$ ）+交易费用（10）=4 885（万元），故本题选项 A 正确。

考点三 金融资产的后续计量—债权投资

会计 分 录	初始计量	借：债权投资—成本（面值） —应计利息（到期一次还本付息的利息） 应收利息（分期付息的利息） 贷：银行存款（实际支付款项含交易费用） 债权投资—利息调整（或借方）
	计提利息	借：应收利息/债权投资—应计利息（面值×票面利率） 债权投资—利息调整（方向与初始计量时相反） 贷：投资收益（摊余成本×实际利率） 【提示】 对于债权投资而言，摊余成本就是账面价值。

会 计 分 录	收到本金利息	借：银行存款 贷：应收利息/债权投资—应计利息 债权投资—成本
	减值	借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备
	处置	借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资—成本 —利息调整 —应计利息 投资收益

【例题 3·单选题】2×22 年 1 月 1 日，甲公司购入乙公司债券，该债券于 2×21 年 1 月 1 日发行，面值 500 000 元，期限 5 年，票面年利率 6%，于次年年初付息、到期一次还本，甲公司将其划分为以摊余成本计量的金融资产核算，实际支付价款 509 500 元（其中包括已到付息期但尚未领取的债券利息 30 000 元，交易费用 5 000 元），实际利率为 7%。2×22 年 1 月 10 日，甲公司收到购买价款中包含的债券利息 30 000 元，则 2×22 年 12 月 31 日该债券



的摊余成本为（ ）元。

- A.475 935
- B.449 500
- C.479 500
- D.483 065

【答案】D

【解析】2×22年1月1日该债券的初始成本=509 500-30 000=479 500（元）；2×22年12月31日该债券的摊余成=479 500（初始成本）+（479 500×7%-500 000×6%）（利息调整的累计摊销额）=483 065（元），故本题选项D正确。

考点四 金融资产的后续计量—其他债权投资

会计 分 录	初始计量	借：其他债权投资—成本（面值） 应收利息/其他债权投资—应计利息 贷：银行存款等 其他债权投资—利息调整（或借方）
	期末计提利息	借：应收利息/其他债权投资—应计利息 其他债权投资—利息调整（或贷方） 贷：投资收益（摊余成本×实际利率）
	公允价值变动	借：其他债权投资—公允价值变动 贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 或相反分录
	减值	借：信用减值损失 贷：其他综合收益—信用减值准备
	处置	借：银行存款 贷：其他债权投资—成本 —利息调整（或借方） —应计利息 —公允价值变动（或借方） 投资收益（或借方） 借：其他综合收益—其他债权投公允价值变动 —信用减值准备 贷：投资收益（或相反分录）

【例题 4· 单选题】2×21年1月1日甲公司购入乙公司同日发行的3年期公司债券，支付购买价款1 000万元，另支付交易费用5万元。该债券面值为1 000万元，票面年利率为6%，实际年利率为5.81%，分期付息到期还本。甲公司根据管理金融资产的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其划分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。2×21年12月31日该债券的公允价值为998万元，2×22年12月31日该债券的公允价值为1 000万元。不考虑其他因素，则2×22年12月31日该债券的账面价值为（ ）万元。

- A.1 000
- B.998
- C.1 001.69



D.1 003.39

【答案】A

【解析】其他债权投资以公允价值计量，2×22年12月31日的账面价值等于公允价值1000万元，故本题选项A正确。

考点五 金融资产的后续计量—其他权益工具投资

会计分录	初始计量	借：其他权益工具投资—成本（公允价值与交易费用之和） 应收股利 贷：银行存款等
	公允价值变动	借：其他权益工具投资—公允价值变动 贷：其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动 或相反分录
	处置	借：银行存款 贷：其他权益工具投资—成本 —公允价值变动（或借方） 盈余公积（或借方） 利润分配—未分配利润（或借方） 借：其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动 贷：盈余公积 利润分配—未分配利润 或相反分录

【例题5·单选题】2×21年1月1日，甲公司购入乙公司1%有表决权股份，将其指定为其他权益工具投资，支付购买价款2200万元，另支付交易费用10万元。2×21年12月31日，该股权的公允价值为2280万元，2×22年2月1日，乙公司宣告发放现金股利1000万元。2×22年10月10日，甲公司将该股权出售，取得处置价款2300万元。甲公司按净利润的10%计提盈余公积。不考虑其他因素，则出售该股权时应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.90
- B.100
- C.20
- D.0

【答案】D

【解析】其他权益工具投资处置时，应将处置价款与其账面价值的差额计入留存收益，同时，将持有期间累计计入其他综合收益的金额转入留存收益，故本题中出售该股权时应确认的投资收益为0，选项D正确。

考点六 金融资产的后续计量—交易性金融资产

会计分录	初始计量	借：交易性金融资产—成本 投资收益（交易费用） 应收股利/应收利息 贷：银行存款等
	股利/利息	借：应收股利/应收利息



		应付债券—利息调整（或借方）
	到期	借：应付债券——面值 ——应计利息 贷：银行存款

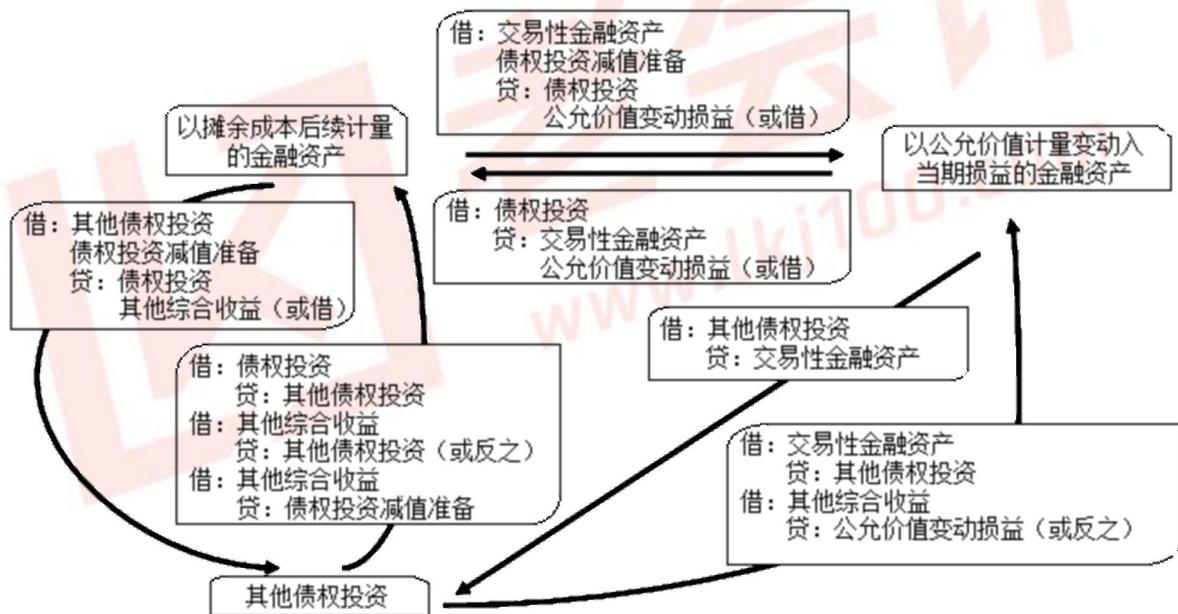
【例题 7·单选题】甲公司于 2019 年 1 月 1 日发行 5 年期、一次还本、分期付款的公司债券，每年 12 月 31 日支付利息。该公司债券票面年利率为 5%，面值总额为 300 000 万元，发行价格总额为 313 497 万元；扣除发行费用 150 万元后实际收到款项 313 347 万元，实际年利率为 4%。2019 年 12 月 31 日，该应付债券的摊余成本为（ ）万元。

- A. 308 008.2
- B. 308 026.2
- C. 308 316.12
- D. 310 880.88

【答案】D

【解析】2019 年年末：实际利息费用=313 347×4%=12 533.88（万元）；利息调整的摊销额=300 000×5%-12 533.88=2 466.12（万元）；年末摊余成本=313 347-2 466.12=310 880.88（万元）。

考点八 金融资产重分类



【例题 8·多选题】下列各项中，关于金融资产重分类的说法正确的有（ ）。

- A. 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
- B. 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，原账面价值与公允价值之间的差额计入投资收益
- C. 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
- D. 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，应将原账面价值与公允价值的差额计入其他综合收益



【答案】AC

【解析】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，以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额，选项 A 正确；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，原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益，选项 B 错误；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，选项 C 正确；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，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当期损益（公允价值变动损益），选项 D 错误。故本题选项 AC 正确。





第 4 讲 长期股权投资和合营安排

考点一 长期股权投资的范围和初始计量

范围	控制/共同控制/重大影响 共同控制的判断：最小唯一组合；
----	---------------------------------

初始计量	非同一控制	①初始投资成本：含增值税的公允价值 ②审计、法律服务、评估咨询等中介费用：管理费用 ③企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金计入负债 初始确认金额：计入负债初始金额 ④发行权益性证券发生的手续费、佣金：冲减资本公积/留存收益 ⑤合并对价公允与账面差额： a. 固定/无形→资产处置损益； b. 长投或金融工具→投资收益 c. 存货→按公允价值确认收入，同时结转相应成本
	同一控制	①初始投资成本：合并日被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值份额 ②初始投资成本与支付资产账面价值差额计入资本公积/留存收益 ③审计、法律服务、评估咨询等中介费用计入管理费用 ④发行债券的手续费、佣金计入应付债券 ⑤发行股票的手续费、佣金计入资本公积/留存收益
	其他方式取得长投	①初始投资成本：支付资产或发行权益性证券的公允价值+支付的直接相关费用等必要支出 ②发行权益性证券发生的手续费、佣金：冲减资本公积/留存收益

【例题 1·单选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司发行 1 500 万股普通股股票从非关联方取得乙公司 80% 股权，发行的股票每股面值 1 元，取得股权当日，每股公允价值 6 元，为发行股票支付给券商佣金 300 万元。相关手续于当日完成，甲公司取得了乙公司的控制权，该企业合并不属于反向购买。乙公司 2018 年 1 月 1 日所有者权益账面价值总额为 12 000 万元，可辨认净资产的公允价值与账面价值相同。不考虑其他因素，甲公司应确认的长期股权投资初始投资成本为（ ）万元。

- A.9 000
B.9 600
C.8 700
D.9 300

【答案】A

【解析】非同一控制下企业合并，长期股权投资初始投资成本=支付对价公允价值=1 500×6=9 000（万元）；为发行股票支付的佣金、手续费冲减“资本公积——股本溢价”。

【例题 2·单选题】丙公司为甲、乙公司的母公司，2018 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 7 000 万元取得乙公司 60% 有表决权的股份，另以银行存款 100 万元支付与合并直接相关的中



介费用，当日办妥相关股权划转手续后，取得了乙公司的控制权；乙公司在丙公司合并财务报表中的净资产账面价值为 9 000 万元。不考虑其他因素，投资当日甲公司“资本公积——股本溢价”科目余额为 2 000 万元，则取得长期股权投资时，甲公司应计入资本公积的金额为（ ）万元。

- A.100
- B.0
- C.1 600
- D.1 700

【答案】C

【解析】甲公司取得长期股权投资时：

借：长期股权投资 5 400
 资本公积——股本溢价 1 600
 贷：银行存款 7 000

考点二 长期股权投资的后续计量

成本法	被投资单位宣告发放现金股利或利润		
权益法	初始投资成本调整	初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额调整初始投资成本，计入营业外收入	
	对被投资方账面净利润的调整	①调整评估增值的后续变动；【调整已实现部分对损益影响】 ②调整内部交易损益【调整未实现交易损益】 a. 未实现是指：未销售的存货、固定/无形未提折旧/摊销部分 b. 调整后的公允净利润=考虑了评估增值后的公允净利润-未实现内部交易收益+未实现内部交易收益实现部分	
	超额 亏损	发生差额亏损	①冲减长期股权投资的账面价值（减记至零为限） ②冲减长期应收款（如有，减记至零为限） ③计入预计负债（如有，减记至零为限） ④备查簿登记，不再予以确认注意投资收益金额的计算
		后期实现利润	①冲减备查簿登记的未确认损失；②恢复预计负债；③恢复长期应收款；④恢复长期股权投资的账面价值。注意恢复的长期股权投资金额的计算
被投资单位宣告发放现金股利或利润	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整		
被投资单位其他综合收益变动	借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益（或相反）		



	被投资单位发生所有者权益的其他变动	借：长期股权投资—其他权益变动 贷：资本公积—其他资本公积（或相反）
--	-------------------	-------------------------------------------

【例题 3·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元，除一项存货之外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。该存货成本 80 万元，已计提 20 万元减值准备，公允价值为 100 万元，至 2×22 年 12 月 31 日，该批存货已对外出售 70%。乙公司 2×22 年实现净利润 200 万元，本年未发生其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.37.2
B.37.6
C.34.4
D.40

【答案】 C

【解析】本题中，乙公司经调整后的净利润=乙公司账面净利润-（投资日存货的公允价值-账面价值）×当期出售比例=200- [100-(80-20)] × 70%=172（万元），甲公司按比例应确认的投资收益金额=172×20%=34.4（万元），故本题选项 C 正确。

【例题 4·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元，除一项固定资产之外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。该固定资产账面价值为 60 万元，原值 90 万元，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 15 年；公允价值为 120 万元，取得投资时其尚可使用年限为 10 年。乙公司 2×22 年实现净利润 200 万元，本年未发生其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.38.8
B.38.9
C.38.4
D.40

【答案】 A

【解析】本题中，乙公司经调整后的净利润=账面净利润-（公允口径应计提的折旧-账面口径已经计提的折旧）=账面净利润-（资产的公允价值/尚可使用年限-资产的原值/原预计使用年限）=200-（120/10-90/15）=194（万元）。甲公司按比例应确认的投资收益金额=194×20%=38.8（万元），故本题选项 A 正确。

【例题 5·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。2×22 年 5 月 1 日，甲公司将其一项专利权以 120 万元的价格出售给乙公司，乙公司将其仍作为无形资产核算，该专利权



账面价值 60 万元，原值 90 万元，预计净残值为 0，预计尚可使用年限为 10 年；乙公司 2×22 年实现净利润 200 万元，本年未发生其他所有者权益变动事项。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.40
- B.28.8
- C.28
- D.29.2

【答案】B

【解析】本题中，因内部交易形成的损益总额=120-60=60（万元），该内部交易发生于 2×22 年 5 月 1 日，应调整净利润的金额=60/10×（8/12）=4（万元），乙公司经调整后的净利润=200-（60-4）=144（万元），甲公司按比例应确认的投资收益金额=144×20%=28.8（万元），故本题选项 B 正确。

【例题 6·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。取得投资当日，乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 12 000 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。2×22 年 5 月 1 日，甲公司将一批成本为 60 万元的存货以 100 万元的价格出售给乙公司，该存货未计提过减值准备，乙公司当期已对外出售 80%。2×22 年乙公司实现净利润 200 万元。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因该项股权投资应确认的投资收益为（ ）万元。

- A.33.6
- B.36
- C.40
- D.38.4

【答案】D

【解析】本题中，乙公司经调整后的净利润=公允净利润-未实现内部交易损益=200-（100-60）×（1-80%）=192（万元）。甲公司按比例应确认的投资收益金额=192×20%=38.4（万元），故本题选项 D 正确。

考点三 长期股权投资的减值与处置

减值	长期股权投资的减值准备一经计提，不得转回
权益法下处置	①处置价款与账面价值差额计入投资收益 ②其他综合收益（可重分类进损益部分）和其他资本公积转入投资收益 ③部分处置权益法核算的长投，剩余部分仍按权益法核算，其他综合收益和其他资本公积按处置比例转入投资收益。

考点四 长期股权投资核算方法转换

公允价值转权益法	初始投资成本	①原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值 ②初始投资成本与在追加投资日可辨认净资产公允价值份额（新的持股比例）的差额比较，前者小于后者的，计入营业外收入
----------	--------	--------------------------------------------------------------------------------------------



	原投资的 处理	①交易性金融资产：公允与账面差额转入投资收益； ②其他权益工具投资：公允与账面差额及计入其他综合收益的 累计公允价值变动转入留存收益。
--	------------	---------------------------------------------------------------------------

公允价值 转成本法	非同一 控制	初始投资成本	原投资公允价值+新投资公允价值	
		原投资的处理	交易性金融资产	账面与公允差额转投资收益
			其他权益工具投资	①账面与公允差额转留存收益 ②其他综合收益转留存收益

权益法转 成本法	非同一 控制	初始投资成本	原投资账面价值+新投资公允价值
		原投资的处理	其他综合收益和其他资本公积合并日不转，处置时 再转投资收益

权益法转 公允价值	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①初始投资成本=剩余部分的公允价值 ②剩余部分的公允与账面的价额计入投资收益
	原投资	其他综合收益（可重分类进损益的部分）、其他资本公积转入投 资收益。

成本法转 公允价值	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①初始投资成本=剩余部分的公允价值 ②剩余部分的公允与账面的价额计入投资收益

成本法转 权益法	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①追溯调整 ②涉及损益类的处理： a. 当年的用原科目； b. 以前年度的损益调整留存收益

【例题 7· 单选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司定向发行每股面值为 1 元、公允价值为 5 元的普通股 1 000 万股作为对价取得乙公司 30%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。取得投资日，乙公司可辨认净资产的公允价值为 16 000 万元，与账面价值相同。2018 年度，乙公司实现的净利润为 6 000 万元，因其他权益工具投资公允价值变动增加其他综合收益 200 万元，未发生其他影响乙公司所有者权益变动的交易或事项。2019 年 1 月 1 日，甲公司将对乙公司股权投资的 60%出售给非关联方，取得价款 6 000 万元，相关手续于当日完成，剩余股份当日公允价值为 4 000 万元，出售部分股份后，甲公司对乙公司不再具有重大影响，将剩余股权投资转为其他权益工具投资。则甲公司处置部分股权投资交易对营业利润的影响额（ ）。

A.1 256

B.1 884

C.60



D.3 200

【答案】D

【解析】2018年1月1日：

借：长期股权投资——投资成本	5 000
贷：股本	1 000
资本公积——股本溢价	4 000

2018年12月31日：

借：长期股权投资——损益调整	1 800
贷：投资收益	1 800
借：长期股权投资——其他综合收益	60
贷：其他综合收益	60

2019年1月1日：

借：银行存款	6 000
贷：长期股权投资——投资成本	3 000
——损益调整	1 080
——其他综合收益	36
投资收益	1 884
借：其他综合收益	60
贷：投资收益	60
借：其他权益工具投资——成本	4 000
贷：长期股权投资——投资成本	2 000
——损益调整	720
——其他综合收益	24
投资收益	1 256

所以，甲公司处置部分股权投资交易对营业利润的影响额 = 1 256 + 1 884 + 60 = 3 200 (万元)。

【例题 8·多选题】2018年1月1日，甲公司对子公司乙的长期股权投资账面价值为 3 000 万元。当日，甲公司将持有的乙公司 60% 股权中的 1/3 以 1 200 万元出售给非关联方，丧失对乙公司的控制权但具有重大影响。甲公司原取得乙公司 60% 股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为 4 000 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。自甲公司取得乙公司股权至部分处置投资前，乙公司实现净利润 2 000 万元，增加其他综合收益 200 万元。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑增值税等相关税费及其他因素。下列关于 2018 年 1 月 1 日甲公司个别财务报表中对长期股权投资的会计处理表述中，正确的有 ()。

- A. 增加未分配利润 720 万元
- B. 增加盈余公积 80 万元
- C. 增加投资收益 800 万元
- D. 增加其他综合收益 80 万元

【答案】ABD

【解析】相关会计分录如下：

出售时：

借：银行存款	1 200
--------	-------



贷：长期股权投资 1 000
 投资收益 200

成本法转为权益法追溯调整：

剩余部分的初始投资成本是 2 000 万元，享有的被投资方可辨认净资产公允价值份额=4 000×40%=1 600（万元），前者大于后者，不调整初始投资成本。

借：长期股权投资——损益调整 800（2 000×40%）
 贷：盈余公积 80
 利润分配——未分配利润 720
借：长期股权投资——其他综合收益 80（200×40%）
 贷：其他综合收益 80

考点五 合营安排

具体类别	合营安排分为共同经营和合营企业
共同经营	是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排
合营企业	是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排

【例题 9·多选题】下列关于合营安排的说法中，正确的有（ ）。

- A. 合营安排要求所有参与方都对该安排实施共同控制
- B. 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排不构成共同控制
- C. 能够对合营企业达到重大影响的参与方，应对其投资采用权益法核算
- D. 合营安排为共同经营的，合营方按一定比例享有该安排相关资产且承担该安排相关负债

【答案】BCD

【解析】选项 A，合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排同时具有以下特征：（1）各参与方受到该安排的约束；（2）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，并不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。



第 5 讲 职工薪酬、借款费用、或有事项、政府补助

考点一 职工薪酬

内容	短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利
确认与计量	①货币性职工薪酬：计入成本费用 ②非货币性职工薪酬：按公允价值及相关费用计入成本费用： a. 自产产品发放给职工作为福利 b. 以外购商品发放给职工作为福利 c. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用 d. 企业将租赁住房等资产供职工无偿使用 ③短期带薪缺勤：累积、非累积 ④短期利润分享计划 ⑤离职后福利 ⑥辞退福利：管理费用 ⑦其他长期福利

【例题 1·单选题】下列各项中，不属于职工薪酬核算范围的是（ ）。

- A.短期利润分享计划
- B.设定提存计划
- C.职工差旅费
- D.职工教育经费

【答案】C

【解析】职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利（包括设定提存计划和设定受益计划两类，选项 B 属于）、辞退福利和其他长期职工福利，其中短期薪酬中包括职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、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（选项 D 属于），短期带薪缺勤，短期利润分享计划（选项 A 属于），非货币性福利以及其他短期薪酬；职工差旅费不属于职工薪酬，应计入管理费用，选项 D 不属于，故本题选项 C 正确。

考点二 借款费用资本化期间

开始资本化	同时满足： ①资产支出已经发生（开始花钱）； ②借款费用已经发生（开始计息）； ③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生产活动已经开始（开始动工）
-------	-------------------------------------------------------------------------------------------

暂停资本化	条件	非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的
	非正常中断	企业管理决策上的原因或其他不可预见的原因导致的中断： 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发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，
	正常中断	①达到预定可使用或可销售状态所必要的程序， ②实现可预见的不可抗力因素导致的中断

停止资本化	达到预定可使用或者可销售状态
-------	----------------

【例题 2·单选题】2×22 年 1 月 1 日甲公司经公司董事会决议开始建造某生产线，预计工期两年。2×22 年 2 月 1 日向当地工商银行借款 3 000 万元专门用于该生产线的建设。2×22 年 3 月 1 日生产线工程正式开工，2×22 年 4 月 1 日首次支付工程进度款。则甲公司该借款费用开始资本化的时间是（ ）。

- A.2×22 年 1 月 1 日
- B.2×22 年 2 月 1 日
- C.2×22 年 3 月 1 日
- D.2×22 年 4 月 1 日

【答案】D

【解析】借款费用同时满足下列条件的，应予资本化：（1）资产支出已经发生（4 月 1 日）；（2）借款费用已经发生（2 月 1 日）；（3）为使资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始（3 月 1 日），故专门借款利息开始资本化的时点为 2×22 年 4 月 1 日，本题选项 D 正确，选项 ABC 错误。

【例题 3·单选题】下列各项中，属于企业应暂停借款费用资本化的事项是（ ）。

- A.可预见不可抗力因素导致暂停 4 个月
- B.安全检查暂停 2 个月
- C.工程事故连续暂停 1 个月
- D.资金周转发生困难连续暂停 3.5 个月

【答案】D

【解析】选项 A 中“可预见不可抗力因素”不满足非正常中断的定义，选项 A 错误；选项 B 中“安全检查”不满足非正常中断的定义，且中断时间未连续超过 3 个月，选项 B 错误；选项 C 中“工程事故”虽满足非正常中断的定义但中断时间未连续超过 3 个月，选项 C 错误；选项 D 中“资金周转发生困难”属于非正常中断，且时间连续超过 3 个月，故本题选项 D 正确。

考点三 借款费用的计量

专门借款	资本化金额	资本化期间的总利息-资本化期间尚未动用资金的投资收益
	费用化金额	费用化期间的总利息-费用化期间闲置资金的投资收益
一般借款	资本化金额	一般借款支出的加权平均数×所占用一般借款的资本化率 ①一般借款加权平均数=Σ（每笔资产支出金额×该笔资产



		支出在当期所占用的天数÷当期天数) ②资本化率=加权平均利率=一般借款当期实际利息之和÷ 所占用一般借款本金加权平均数
	费用化金额	全部利息费用-资本化金额

【例题 4·单选题】2×22 年 2 月 1 日甲公司向银行借款 3 000 万元专门用于建设厂房，预计建设期为 2 年。该项借款年利率为 5%，期限为 3 年，分期付息到期还本。2×22 年 3 月 1 日工程开工并支付工程款 1 000 万元，2×22 年 8 月 1 日工程出现质量问题被相关部门责令限期整改，2×22 年 12 月 1 日工程整改完成并开工，当日支付工程款 500 万元。企业将闲置资金用于购买固定收益理财产品，月收益率为 0.2%。则甲公司 2×22 年借款费用应资本化的利息金额为（ ）万元。

- A.52
- B.87.5
- C.137.5
- D.110.5

【答案】A

【解析】2×22 年借款利息资本化期间为 6 个月（3 月 1 日至 7 月 31 日、12 月 1 日至 12 月 31 日），所以 2×22 年借款费用应资本化的金额=3 000×5%×6/12-(3 000-1 000)×0.2%×5-(3 000-1 000-500)×0.2%×1=52（万元），故本题选项 A 正确，选项 BCD 错误。

【例题 5·单选题】2×22 年 1 月 1 日，甲公司开始建造 M 厂房，工期预计两年，无专门借款。2×22 年 1 月 1 日及 9 月 1 日甲公司分别支付工程款 900 万元和 1 200 万元，均占用一般借款。占用的一般借款共两笔：（1）于 2×21 年 1 月 1 日发行的总额为 5 000 万元的一般公司债券，期限为 5 年，年利率为 8%；（2）2×21 年 10 月 20 日取得的 5 年期长期借款 1 000 万元，年利率为 6.5%。不考虑其他因素，甲公司 2×22 年因建造 M 厂房占用一般借款应予以资本化的利息为（ ）万元。

- A.80
- B.93.67
- C.137
- D.100.75

【答案】D

【解析】一般借款资本化率=所占用一般借款加权平均利率=(5 000×8%+1 000×6.5%) / (5 000+1 000)=7.75%；所占用一般借款本金的加权平均数=Σ（每笔资产支出金额×每笔资产支出在当期所占用的天数/当期天数）=900×12/12+1 200×4/12=1 300（万元）；一般借款费用的资本化金额=资产支出加权平均数×一般借款资本化率=1 300×7.75%=100.75（万元），选项 D 正确。

考点四 或有资产/负债

常见或有事项	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
确认	①或有资产：基本确定能够收到时确认 ②或有负债：很可能导致经济利益流出时确认 ③诉讼费→管理费用； 赔偿款或担保损失→营业外支出； 产品质量保证→销售费用
计量	最佳估计数：算术平均数、最可能发生金额、加权

具体应用	未决诉讼/仲裁	已提预计负债与实际诉讼损失差额计入营业外支出；
	产品质量保证	a. 预计数与实际数相差较大时，应调整预计比例 b. 保修期满应冲减预计负债
	重组义务	直接支出包括：自愿遣散、强制遣散、将不再使用的厂房的租赁撤销费
	亏损合同	①履行该合同的成本与未履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者 ②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 ③存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，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；

预期可获得补偿的处理	①补偿只有在基本确定能够收到时才能予以确认 ②确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的账面价值 ③预期可获得的补偿直接冲减原确认的损失
------------	--------------------------------------------------------------------------------------

【例题 6·单选题】甲公司销售产品承诺售出 1 年内免费维修，甲公司 2×22 年 3 月销售收入为 5 000 万元。甲公司预计发生质量较大问题的维修费用为收入的 5%，发生较小质量问题的维修费用为收入的 3%。根据以往经验预测，本季度销售产品中 60%不会发生质量问题，25%可能发生较小质量问题，15%可能发生较大质量问题。则甲公司 2×22 年 3 月 31 日因上述事项应确认的预计负债为（ ）万元。

- A.150
- B.75
- C.200
- D.250

【答案】B

【解析】本题中，发生较大问题的维修费为 250 万元（5 000×5%），发生较小问题的维修费为 150 万元（5 000×3%），则甲公司应确认的预计负债=60%×0+25%×150+15%×250=75（万元），选项 B 正确。

【例题 7·单选题】甲公司因未决诉讼而确认预计负债 500 万元，根据合同约定，甲公司基本确定可以从第三方获得赔偿 550 万元，则下列说法中正确的是（ ）。



- A.确认其他应收款 50 万元
- B.确认预计负债 500 万元
- C.确认其他应收款 550 万元
- D.确认预计负债 50 万元

【答案】 B

【解析】企业基本确定能够得到补偿的金额不能超过相关预计负债的金额，故本题甲公司应分别确认预计负债 500 万元和其他应收款 500 万元，选项 B 正确。

【例题 8·单选题】甲公司与乙公司签订不可撤销的销售合同，根据合同约定甲公司应以每件 2 万元的价格向乙公司销售 A 产品 1 000 件，若有违约需向对方支付合同总价款 10% 的违约金。签订合同时甲公司尚未生产 A 产品，待甲公司准备生产时 A 产品的材料成本大幅度上涨，预计生产 A 产品的单位成本为 2.1 万元。不考虑相关税费及其他因素，则甲公司应确认预计负债的金额为（ ）万元。

- A. 100
- B. 200
- C. 0
- D. 300

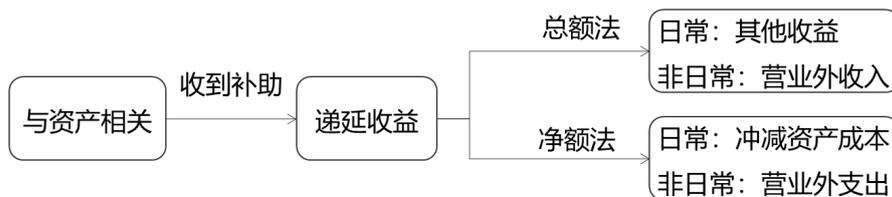
【答案】 A

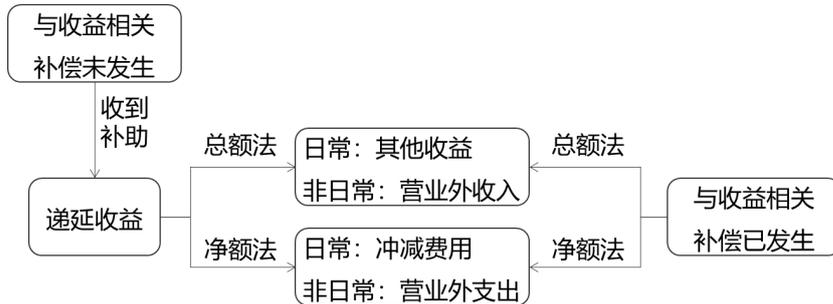
【解析】本题中，执行合同发生的损失=（2.1-2）×1 000=100（万元）；不执行合同支付的违约金=2×1 000×10%=200（万元），甲公司应选择执行合同，应确认预计负债 100 万元，选项 A 正确。

考点五 政府补助的判断

属于政府补助	财政拨款、财政贴息、税收返还（先征后返、先征后退、即征即退）、无偿划拨非货币性资产。
不属于政府补助	①政府以企业所有者身份向企业投入资本； ②不涉及资产直接转移的经济支持如直接减征、免征、增加计税抵扣额及抵免部分税额等； ③增值税出口退税； ④如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应适用收入等相关准则；

考点六 政府补助的处理原则





【例题 9·单选题】2015 年 1 月 10 日，甲公司收到专项财政拨款 60 万元，用以购买研发部门使用的某特种仪器。2015 年 6 月 20 日，甲公司购入该仪器后立即投入使用。该仪器预计使用年限为 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司选择总额法进行会计处理。不考虑其他因素，2015 年度甲公司应确认的其他收益为（ ）万元。

- A. 3
- B. 3.5
- C. 5.5
- D. 6

【答案】 A

【解析】收到时先确认为递延收益，然后在资产使用寿命内分期摊销确认其他收益，所以 2015 年度甲公司应确认的其他收益 = $60/10 \times 6/12 = 3$ （万元）。

【例题 10·多选题】下列有关与收益相关的政府补助的处理，表述正确的有（ ）。

- A. 用于补偿以后期间相关成本费用或损失的，且选择总额法的，应在确认相关费用或损失的期间计入当期损益
- B. 用于补偿以后期间相关成本费用或损失的，且选择净额法的，应在确认相关费用或损失的期间冲减相关成本费用
- C. 用于补偿已发生的相关成本费用或损失的，且选择总额法的，应直接计入当期损益
- D. 用于补偿已发生的相关成本费用或损失的，且选择净额法的，应直接冲减相关成本费用

【答案】 ABCD



第6讲 收入

考点一 收入确认和计量的五步法原则

步骤	内容
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

考点二 识别与客户订立的合同

合同 变更	原合同继续， 新合同创立	增加了可明确区分的商品及合同价款 新合同价款反映了新增商品的单独售价
	原合同终止， 新合同创立	原合同未执行部分与已执行部分可明确区分 新合同价款未反映新增商品的单独售价（优惠价）
	合同变更部分作为 原合同的组成部分 进行会计处理	原合同未执行部分与已执行部分无法明确区分新增 合同与原合同无法明确区分

【例题1·单选题】2×22年5月10日，甲公司与乙公司签订购销合同，根据合同约定，甲公司在2×22年6月30日前陆续将1000件A商品交付乙公司，每件售价（公允价值）为12万元。截至2×22年6月10日甲公司已向乙公司交付A商品500件。在2×22年6月10日乙公司要求增加交付A商品200件，每件售价11万元，与A商品当日的单独售价一致。不考虑相关税费等因素，下列说法正确的是（ ）。

- A. 应将追加的200件A商品单独确认收入
- B. 应将追加的200件A商品与原1000件A商品合并确认收入
- C. 应将追加的200件A商品与原未履行的500件A商品合并确认收入
- D. 应将追加的200件A商品与原1000件A商品合并确认收入，并对以前确认的收入进行追溯调整

【答案】A

【解析】在合同开始日，甲公司认为其为客户交付1000件A商品是可明确区分的，因此将交付1000件A商品作为单项履约义务。在合同变更日，追加A商品200件，因能够反映该项商品的单独售价，所以，应将追加的200件A商品作为单独合同进行会计处理，选项A正确，选项BCD错误。



考点三 识别合同中的单项履约义务

可确认为 单项履约 义务的承 诺	企业向客 户承诺转 让可明确 区分商品 的承诺	同时满足如下条件，可定义为可明确区分商品：
		①客户能够从商品本身或从商品与其他易于获得的资源一起使用中受益
		②此商品承诺与合同中其他承诺可单独区分
【备注】下列情形通常表明此商品的承诺与其他承诺不可明确区分： a、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； b、该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制； c、该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性		
企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺		

【例题 2·多选题】甲公司向 A 客户销售一台生产的设备并负责安装服务，合同约定设备价款 100 万元，安装服务 10 万元，设备销售与设备安装服务均可以单独进行（单独售卖）。甲公司向 B 客户销售一台生产的设备并负责安装服务，合同约定设备价款 100 万元（含安装服务），设备销售与设备安装服务不可单独进行。下列对甲公司的履约义务判断正确的有（ ）。
A. 向 A 客户销售生产的设备并负责安装服务，不具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间可明确区分
B. 向 A 客户销售生产的设备并负责安装服务，属于两项履约义务
C. 向 B 客户销售生产的设备并负责安装服务，具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间不可明确区分
D. 向 B 客户销售生产的设备并负责安装服务，属于一项履约义务

【答案】ABCD

考点四 确定交易价格

合同中存在重大融资成分

重大融资成分处理原则	①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， ②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。 ③企业在确定该重大融资成分的金额时，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。 ④如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。
------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

分期收款销 售商品	会计处 理原则	①以现销价或收款折现值列收入；
		②每期利息收益 = 长期应收款的年初现值 × 实际利率



		③长期应收款的列报=长期应收款-未实现融资收益
分期收款销售商品	账务处理	①发货时： 借：长期应收款 贷：主营业务收入 未实现融资收益 借：主营业务成本 贷：库存商品
		②期末 借：未实现融资收益 贷：财务费用 借：银行存款 贷：长期应收款 借：银行存款 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）
先收款再发货的重大融资行为	收款时	借：银行存款 未确认融资费用 贷：合同负债
	期末	借：财务费用 贷：未确认融资费用
	交付商品时	借：合同负债 贷：主营业务收入

【例题3·多选题】2×21年1月1日，甲公司与乙公司签订商品购销合同，根据合同约定，甲公司于2年后将该批商品交付乙公司，同时乙公司如果在合同签订日付款需支付1000万元，如果在交付商品时付款需支付1102.5万元。乙公司选择在合同签订日支付货款，该批商品的控制权在交货时转移。当日甲公司收到货款并存入银行，不考虑相关税费等因素，下列说法正确的有（ ）。

- A. 甲公司应在收到货款时确认为预收账款
- B. 甲公司应在收到货款时确认“未确认融资费用”102.5万元
- C. 甲公司应按1000万元在商品控制权转移时确认收入
- D. 甲公司应按1102.5万元在商品控制权转移时确认收入

【答案】BD

【解析】合同签订日，甲公司收到乙公司货款但尚未向乙公司转让商品，应在收到货款时确认为“合同负债”，选项A错误；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（现销价格）确定交易价格，本题中现销价格为2年后交货时的价格1102.5万元，故选项C错误，选项D正确；合同金额与现销价格之间的差额确认为未确认融资费用，选项B正确；故本题选项BD正确。

考点五 将交易价格分摊至各单项履约义务

会计处理原则	合同中包含多项履约义务时，应按各单项履约义务的单独售价相对比例标准分摊交易价格
--------	-----------------------------------------



单独售价的确认	市场价	
	估计价	市场调整法
		成本加成法
		余值法

【例题 4·单选题】2019 年 5 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，合同价款为 5 000 元。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，A 商品的单独售价为 1 500 元，B 商品的单独售价为 6 000 元。假定不考虑相关税费影响。A 商品和 B 商品应分摊的交易价格分别是（ ）。

- A. 2 500 元和 2 500 元
- B. 1 000 元和 4 000 元
- C. 2 000 元和 3 000 元
- D. 1 500 元和 6 000 元

【答案】B

【解析】交易价格应按各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例进行分摊。所以，A 商品应分摊的交易价格为 1 000 元（ $1\ 500 \div 7\ 500 \times 5\ 000$ ），B 商品应当分摊的交易价格为 4 000 元（ $6\ 000 \div 7\ 500 \times 5\ 000$ ）。

考点六 履行每一单项履约义务时确认收入

会计处理原则	时点履约的	按控制权转移确认收入
	期间履约的	按履约进度确认收入
期间履约	满足如下条件之一，即可界定为期间履约：	①客户在企业履约的同时取得并消耗企业履约所带来的经济利益 ②客户能控制企业履约过程中在建商品 ③产出商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间有权就累计至今已完成的履约部分收取款项
	完工百分法	①本期收入 = 总收入 × 履约进度 - 确认过的收入
		②本期成本 = 总成本 × 履约进度 - 确认过的成本

【例题 5·单选题】2×22 年 10 月 1 日，甲公司与乙公司签订建造合同，合同约定甲公司在乙公司的土地上为其建造办公楼，属于某一时段内履行的单项履约义务。该工程建设期 8 个月，合同价款 1 000 万元，预计合同成本 800 万元。当日甲公司已预收乙公司备料款 300 万元。至 12 月 31 日，甲公司已发生建造成本 380 万元，预计还将发生建造成本 420 万元。甲公司采用成本法确定履约进度。不考虑其他因素，则甲公司 2×22 年应确认的收入为（ ）万元。

- A. 1 000
- B. 475



C.300

D.380

【答案】B

【解析】因甲公司采用成本法计算履约进度，则 2×22 年甲公司此项服务的履约进度=已发生的成本/预计总成本=380/(380+420)×100%=47.5%，甲公司 2×22 年应确认的收入 1 000×47.5%=475（万元），选项 B 正确；选项 A 错误，误按合同总价款确认收入；选项 C 错误，误按已收取款项确认收入；选项 D 错误，误按已发生成本确认收入。

考点七 特定交易的处理原则

(1) 建造合同

建造合同	①实际发生合同成本 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等
	②期末确认收入 借：合同结算—收入结转 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	③结算合同价款 借：应收账款 贷：合同结算—价款结算
	④收到合同价款 借：银行存款 贷：应收账款
同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可设置“合同结算”科目核算同一合同下属于在某一时段履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生的合同资产或合同负债。	

(2) 附退货条款的商品销售

附退货条款的商品销售	有退货概率的	发出商品时只确认预计不会退货部分的收入和成本； 退货期满时根据实际退货数量进行修正
	无退货概率的	发货时作移库处理，退货期满时再确认未退部分的收入和成本

【例题 6·多选题】2×22 年 3 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批产品，合同约定价格为 1 000 万元，成本为 900 万元。根据合同约定，乙公司应于签订合同当日支付该笔款项，同时甲公司当日发出产品。乙公司可以在 3 个月内无条件退货。当日甲乙公司均已履行各自义务。甲公司估计退货率为 10%。不考虑增值税等其他因素，下列说法正确的有（ ）。

- A.甲公司在发出产品时控制权已转移，所以应确认 1 000 万元收入
- B.甲公司在发出产品时应结转成本 810 万元



- C.甲公司应确认预计负债 100 万元
- D.甲公司应确认应收退货成本 90 万元

【答案】BCD

【解析】本题会计分录为：

借：银行存款 1 000
 贷：主营业务收入 (1 000×90%) 900
 预计负债 (1 000×10%) 100

借：主营业务成本 810
 应收退货成本 (900×10%) 90
 贷：库存商品 900

故本题选项 BCD 正确，选项 A 错误。

(3) 附有质量保证条款的销售

法定质保	借：销售费用 贷：预计负债
延保	延保收费时： 借：银行存款 贷：合同负债
	延保服务发生时： 借：合同负债 贷：主营业务收入

(4) 附有客户额外购买选择权

附有客户额外购买选择权	①形式：销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等 ②企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务； ③客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。
-------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【例题 7·单选题】2×22 年度，某商场销售各类商品共取得货款 4 500 万元，货物的控制权已转移给客户。同时共授予客户奖励积分 625 万分，奖励积分的公允价值为 1 元/分，该商场估计 2×22 年度授予的奖励积分将有 80% 被使用。2×22 年客户实际兑换奖励积分共计 400 万分。不考虑其他因素，该商场 2×22 年应确认的收入总额是 () 万元。

- A.4 410
- B.4 500
- C.4 050
- D.4 338

【答案】D

【解析】本题计算过程如下：



(1) 将交易价格分摊至商品和积分中:

交易价格为 4 500 万元, 按照商品和积分单独售价的相对比例分摊交易价格:

商场授予奖励积分的单独售价=625×1×80%=500 (万元);

销售货物应分摊的交易价格=4 500×4 500/(4 500+500)=4 050 (万元);

奖励积分应分摊的交易价格=4 500×500/(4 500+500)=450 (万元)。

(2) 计算 2×22 年应确认的收入总额:

销售货物因控制权已转移满足收入确认条件, 故 2×22 年应全额确认收入 4 050 万元;

2×22 年客户实际兑换奖励积分共计 400 万分, 故按进度应确认收入的金额=450×(400/625×80%)=360 (万元);

2×22 年应确认的收入金额=4 050+360=4 410 (万元), 故本题选项 A 正确。

(5) 售后回购方式

售后回购	企业负有回购义务或回购权利	①销售时点, 客户未取得商品控制权 ②回购价低于原售价→租赁交易 ③回购价不低于原售价→融资交易
	企业应客户要求回购	①合同开始日评估客户是否有重大经济动因(回购价明显高于回购时市场价值) a. 客户有重大经济动因的→租赁交易或融资交易 b. 不具有重大经济动因的→附有销售退回条件的销售

【例题 8·多选题】企业因客户要求回购商品的, 对于售后回购的处理原则表述正确的有()。

- A. 客户具有行使要求权的重大经济动因的, 回购价>原售价的, 作为融资交易处理
- B. 客户具有行使要求权的重大经济动因的, 回购价>原售价的, 作为租赁交易处理
- C. 客户不具有行使要求权的重大经济动因的, 应作为附有销售退回条款的销售交易处理
- D. 当原售价明显高于该商品回购时的市场价值时, 通常表明客户有行权的重大经济动因

【答案】AC

【解析】选项 B, 客户具有行使要求权的重大经济动因的, 回购价>原售价的, 应作为融资交易处理; 选项 D, 当回购价明显高于该商品回购时的市场价值时, 通常表明客户有行权的重大经济动因。

(6) 客户未行使的权利

时点	账务处理
销售储值卡时	借: 银行存款等 贷: 合同负债 [含税价款/(1+适用税率)] 应交税费——待转销项税额 [含税价款/(1+适用税率)×适用税率]
根据储值卡的消费金额确认收入	借: 合同负债 应交税费——待转销项税额 贷: 主营业务收入 (当期确认收入金额) 应交税费——应交增值税 (销项税额) [实际消费金额/(1+适用税率)×适用税率]



当期确认收入金额=(当期消费金额+预计将不会消费金额×当期消费金额/预计总消费金额) / (1+适用税率)

【例 9·单选题】甲公司主要经营连锁美容店。2020 年年初，甲公司向客户销售了 1 000 张储值卡，每张卡的面值为 1 万元，总额为 1 000 万元（含税金额）。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相对于储值卡面值金额 10% 的部分（即 100 万元）不会被消费。截至 2020 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 600 万元（含税金额）。甲公司为增值税一般纳税人，客户消费即发生增值税纳税义务。假定甲公司适用的增值税税率为 6%。甲公司的相关账务处理不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年初销售储值卡时一次性确认收入 943.40 万元
- B. 2020 年年末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确认收入
- C. 2020 年年末根据储值卡的消费金额冲减合同负债 628.93 万元
- D. 2020 年年末根据储值卡的消费金额确认收入 628.93 万元

【答案】A

【解析】（1）销售储值卡：

借：银行存款	1 000
贷：合同负债	(1 000/1.06) 943.40
应交税费——待转销项税额	56.60

（2）根据储值卡消费金额确认的收入=[600+100×（600/900）]/（1+6%）=628.93（万元）。

借：合同负债	628.93
应交税费——待转销项税额	(600/1.06×6%) 33.96
贷：主营业务收入	628.93
应交税费——应交增值税（销项税额）	33.96



第 7 讲 非货币性资产交换+债务重组

考点一 非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换涉及到货币性资产时：		
判断	支付补价	支付的补价/换入资产公允价值 $<25\%$ 或者支付的补价/（换出资产公允价值+补价） $<25\%$
	收到补价	收到的补价/换出资产公允价值 $<25\%$ 或者收到的补价/（换入资产公允价值+补价） $<25\%$
【提示】计算上述比例时，分子和分母均不含增值税。		

【例题 1.单选题】不考虑其他因素，下列各项属于非货币性资产的有（ ）。

- A.银行承兑汇票
- B.预收账款
- C.长期应付款
- D.其他权益工具投资

【答案】D

【解析】本题中，银行承兑汇票属于货币性资产，选项 A 错误；预收账款和长期应付款属于负债，不属于资产，选项 BC 错误；其他权益工具投资属于非货币性资产，故本题选项 D 正确。

【例题 2.多选题】下列各项中，关于非货币性资产交换认定的说法正确的有（ ）。

- A.仅包括企业之间主要以非货币性资产形式进行的互惠转让
- B.政府无偿提供非货币性资产给企业不属于非货币性资产交换
- C.以非货币性资产作为股利发放给企业股东属于非货币性资产交换
- D.涉及补价的，补价比例不得超过 25%

【答案】ABD

【解析】选项 C，以非货币性资产作为股利发放给企业股东不属于非货币性资产交换。

【例题 3.单选题】对于甲公司而言，下列各项交易中，应按非货币性资产交换准则进行会计处理的是（ ）。

- A.甲公司一批产成品交换乙公司一台汽车
- B.甲公司所持联营企业丙公司 20% 股权交换乙公司一批原材料
- C.甲公司一项专利权交换乙公司一项非专利技术，并以银行存款收取补价，所收取补价占换出专利权公允价值的 30%
- D.甲公司应收丁公司的 2 200 万元银行承兑汇票交换乙公司一栋办公用房

【答案】B

【解析】甲公司一批产成品交换乙公司一台汽车，属于以存货换取其他企业固定资产，甲公司应执行收入准则，不执行非货币性资产交换准则，选项 A 错误；甲公司持有的联营



企业丙公司 20%股权属于非货币性资产，乙公司原材料属于非货币性资产，以联营企业股权交换原材料，属于非货币性资产交换，执行非货币性资产交换准则，选项 B 正确；甲公司以专利权交换乙公司非专利技术的交易中，由于补价比例超过 25%，视为货币性资产交换，不执行非货币性资产交换准则，选项 C 错误；银行承兑汇票属于货币性资产，以银行承兑汇票交换乙公司一栋办公用房，不属于非货币性资产交换，不执行非货币性资产交换准则，选项 D 错误。故本题选项 B 正确。

考点二 非货币性资产交换的会计处理

(1) 公允价值计量模式下的会计处理

	通常情况	换入资产的公允价值更可靠时
换入资产入账成本	换出资产公允价值+换出资产的销项税额+支付的含税补价(或-收到的含税补价)-换入资产对应的进项税	换入资产公允价值
交易损益	换出资产的公允价值-换出资产的账面价值-相关税费(价内税, 如消费税)	换入资产公允价值+换入资产的进项税额-换出资产的销项税额+收到的补价(或-支付的补价)-换出资产账面价值-相关税费(比如消费税)
多项资产的非货币性资产交换时	①金融资产单独按公允价值确认 ②剩下非货币性资产, 按其公允价值所占比例分配: 换出资产的公允价值之和+销项税额+支付的补价(或-收到的补价)-换入的金融资产公允价值-进项税额	以换入资产公允价值确认
多项资产的非货币性资产交换时	交易损益=换出资产公允价值-换出资产的账面价值-相关税费(价内税, 如消费税)	按照各项换出资产的公允价值的相对比例, 将换入资产的公允价值总额(涉及补价的, 减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值)分摊至各项换出资产, 分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额, 在各项换出资产终止确认时计入当期损益

(2) 账面价值计量模式下的会计处理

- ①换入资产的入账成本=换出资产账面价值+换出资产匹配的销项税额+换出资产匹配的价内税+支付的补价(或-收到的补价)(-换入资产对应的进项税);
- ②不确认换出资产公允价值与账面价值的差额 损益;
- ③如果是多项资产的非货币性交易, 则据上述原理推算出换入资产总的待分配价值后, 首先选择按换入各项资产的公允价值占全部换入资产公允价值的比例来分配其入账成本, 如果换入资产的公允价值不能可靠计量, 再按其账面价值所占比例进行分配。



【例题 4·单选题】甲、乙和丙公司均为增值税一般纳税人，销售设备适用的增值税税率均为 13%。2021 年 1 月 1 日，甲公司以一项固定资产（机器设备）从丙公司处取得乙公司 40%的股权，并在乙公司的董事会中派有代表，能够对乙公司施加重大影响。该项固定资产系甲公司 2019 年 12 月 31 日购入的，原价为 5000 万元，已计提折旧 2000 万元，未计提减值准备，当日的公允价值（等于计税价格）为 3500 万元。交换日乙公司可辨认净资产的公允价值为 10000 万元。交易过程中，甲公司为换入乙公司股权，另支付相关税费 10 万元。假定该项交易具有商业实质，不考虑其他因素，则甲公司对乙公司的长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

- A.3510
- B.4010
- C.3955
- D.3965

【答案】D

【解析】甲公司换入长期股权投资的初始投资成本=换出固定资产的公允价值+换出资产增值税销项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费=3500+3500×13%+10=3965（万元）。

【例题 5·单选题】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，购买及销售设备适用的增值税税率均为 13%。2022 年 3 月 9 日，甲公司以一作为固定资产核算的机器设备交换乙公司持有 A 公司 5%的股权。甲公司固定资产的原值为 1200 万元，已提折旧 400 万元，未计提减值准备，其公允价值为 1000 万元，乙公司将其持有的 A 公司 5%股权投资作为交易性金融资产核算，其账面价值为 1100 万元（其中成本为 1000 万元，公允价值变动 100 万元），公允价值为 1110 万元。乙公司向甲公司支付补价 20 万元，假定该项交换具有商业实质。则乙公司应确认的交换损益为（ ）万元。

- A.200
- B.100
- C.110
- D.10

【答案】D

【解析】乙公司应确认的交换损益=换出的交易性金融资产公允价值 1110-换出的交易性金融资产账面价值 1100=10（万元）。

【例题 6·单选题】甲公司一项长期股权投资作为对价交换乙公司的一项无形资产和一栋厂房。交换日，甲公司该项长期股权投资的账面余额为 2000 万元，能够控制被投资单位的生产经营活动。乙公司无形资产的原价为 1000 万元，累计摊销 200 万元；厂房的原价为 1500 万元，已计提折旧 300 万元。用于交换的各项资产的公允价值均无法可靠取得，且均未计提减值准备，双方换入资产后均不改变使用用途。不考虑相关税费等其他因素，则甲公司的下列处理中不正确的是（ ）。

- A.甲公司换入厂房的入账价值为 1200 万元
- B.甲公司换入无形资产的入账价值为 800 万元
- C.该项非货币性资产交换应当采用账面价值进行计量
- D.该项非货币性资产交换应当采用公允价值进行计量

【答案】D



【解析】由于该项交换中用于交换的各项资产的公允价值均无法可靠取得，因此该项非货币性资产交换应当采用账面价值进行计量。甲公司换入资产的总成本=换出资产账面价值=2000（万元），换入厂房的入账价值=（1500-300）/〔（1500-300）+（1000-200）〕×2000=1200（万元），换入无形资产的入账价值=（1000-200）/〔（1500-300）+（1000-200）〕×2000=800（万元），因此选项 A、B 和 C 正确，选项 D 不正确。

【例题 7·多选题】关于以账面价值计量涉及多项资产的非货币性资产交换的说法中，正确的有（ ）。

- A. 无论是否有补价均不确认交换损益
- B. 换入资产总额应以换出资产的账面价值总额为基础确定
- C. 换入资产的入账金额应按换出资产各项账面价值占换入资产原账面价值的比例确定
- D. 换入资产的入账金额应按换入资产各项账面价值占换出资产原账面价值的比例确定

【答案】AB

【解析】以账面价值计量的非货币性资产交换，无论是否涉及补价，均不确认交换损益，选项 A 正确；换入资产总成本应以换出资产的账面价值为基础确定，选项 B 正确；换入资产的入账金额应按各项换入资产的公允价值或各项换入资产的原账面价值（公允价值不能可靠计量）占换入资产公允价值或原账面价值总额的比例确定，选项 CD 错误。

考点三 债务重组的会计处理

1. 以金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：交易性金融资产【公允价值】 其他债权投资/其他权益工具投资等 【公允价值+交易费用】 投资收益【债权账面价值与金融资产公允价值的差额】 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款 【提示】交易性金融资产初始取得时发生的交易费用，也要计入到投资收益。	借：应付账款等【账面余额】 贷：其他债权投资/其他权益工具投资/ 交易性金融资产等【账面价值】 投资收益【债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额】 借：其他综合收益 贷：投资收益/留存收益【或反向】

2. 以非金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：库存商品/固定资产/无形资产等【放弃债权的公允价值-增值税进项税额+直接相关税费】 应交税费—应交增值税（进项税额） 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额】 坏账准备	借：应付账款等【账面余额】 累计摊销 存货跌价准备/无形资产减值准备 贷：库存商品/固定资产清理/无形资产等 应交税费—应交增值税（销项税额） 其他收益—债务重组收益 【提示】固定资产账面价值结转至固定资产清



贷：应收账款等 银行存款等【支付的直接相关税费】	理的分录略。
-----------------------------	--------

3. 将债务转为权益工具

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：长期股权投资【对联营、合营企业投资：放弃债权的公允价值+直接相关税费；非同一控制下控股合并：放弃债权的公允价值】 交易性金融资产【交易性金融资产公允价值】 其他权益工具投资【权益工具公允价值+交易费用】 投资收益【倒挤差额】 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款等【支付的交易费用】	借：应付账款等【账面余额】 贷：股本/实收资本【面值】 资本公积—股本溢价/资本溢价 投资收益【倒挤差额】 发行权益工具支付的相关税费，依次冲减资本公积和留存收益。 借：资本公积—股本溢价等 贷：银行存款 【提示】权益工具的公允价值不能可靠计量的，按照所清偿债务的公允价值计量。

4. 以上三种方式的组合方式

债权人的会计处理	债务人的会计处理
①债权人应当按照修改后的条款，以公允价值确认和计量受让的金融资产和重组债权，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产和重组债权当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。 ②放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。	①以组合方式进行债务重组的，债务人应当按照前述的规定确认和计量权益工具和重组债务； ②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，记入“其他收益——债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具时）科目。

【例题 8·单选题】下列各项关于债务重组中债务人以资产清偿债务的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 以存货进行清偿无须确认收入
- B. 以无形资产进行清偿，应将无形资产的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入资产处置损益
- C. 以固定资产进行清偿所发生的清理费用构成债务重组收益的冲减项目
- D. 以其他债权投资进行清偿，原计入其他综合收益的金额应结转至投资收益

【答案】B

【解析】以存货进行清偿债务的，应将清偿债务的账面价值与存货账面价值的差额确认为其他收益，无须确认收入和结转成本，选项 A 表述正确，不当选；以无形资产进行清偿，应将



无形资产的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入其他收益，选项 B 表述错误，当选；以固定资产清偿债务的，支付的清理费用计入固定资产清理，构成固定资产账面价值，固定资产账面价值与清偿债务账面价值的差额计入其他收益，选项 C 表述正确，不当选；以其他债权投资清偿债务的，应将原计入其他综合收益的金额转入投资收益，选项 D 表述正确，不当选。

【例题 9·多选题】不考虑相关税费，下列各项关于债务人以非金融资产抵债，债权人会计处理的说法中，正确的有（ ）。

- A. 债务人以存货抵偿债务的，债权人应当以放弃债权的公允价值为基础作为存货的入账成本
- B. 债务人以固定资产抵偿债务的，债权人应当以固定资产的公允价值为基础作为固定资产的入账成本
- C. 债务人以无形资产抵偿债务的，债权人应当以无形资产的账面价值为基础作为无形资产的入账成本
- D. 债权人应当将放弃债权的公允价值与账面价值的差额计入当期损益

【答案】AD

【解析】债务人以非金融资产抵偿债务的，债权人取得非金融资产入账金额应以放弃债权的公允价值为基础确认，选项 A 正确，选项 BC 错误；债权人应当将放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额计入投资收益，选项 D 正确。故本题选项 AD 正确。

【例题 10·单选题】2022 年 1 月 1 日，A 公司与 B 公司进行债务重组，重组日 A 公司应收 B 公司账款账面余额为 2000 万元，已提坏账准备 200 万元，其公允价值为 1800 万元，B 公司以一批存货和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抵偿上述账款，存货公允价值为 1000 万元，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值为 1000 万元。假定不考虑其他因素。A 公司债务重组取得存货的入账价值为（ ）万元。

- A. 1000
- B. 800
- C. 1800
- D. 2000

【答案】B

【解析】债权人受让多项资产进行债务重组，债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债权，然后按照受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配。并以此为基础按照以资产清偿债务方式进行债务重组债权人会计处理规定分别确定各项资产的成本。因此。A 公司债务重组取得存货的入账价值 = $1800 - 1000 = 800$ （万元）。

【例题 11·单选题】2021 年 1 月 1 日，长江公司与大海公司进行债务重组，重组日长江公司应收大海公司账款账面余额为 2000 万元，已提坏账准备 200 万元，其公允价值为 1880 万元，长江公司同意原应收账款的 40% 延长至 2022 年 12 月 31 日偿还，原应收账款的 40% 部分当日公允价值为 752 万元，剩余部分款项大海公司以一批存货抵偿，存货公允价值为 1200 万元。假定不考虑其他因素。长江公司因债务重组影响当期损益的金额为（ ）万元。

- A. 80



- B. 200
C. 800
D. 1200

【答案】A

【解析】长江公司因债务重组影响当期损益的金额=1880-(2000-200)=80(万元)。相关会计分录

借：库存商品	1128	
坏账准备	200	
应收账款——债务重组	752	
贷：应收账款	2000	
投资收益	80	

【例题 12·单选题】甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。甲公司销售给乙公司一批商品，价款为 200 万元，增值税税额为 26 万元，款项尚未收到。甲公司与乙公司协商进行债务重组，乙公司分别用一批原材料和一台设备（固定资产）抵偿全部价款。该原材料的账面余额为 55 万元，已计提存货跌价准备 10 万元，公允价值为 50 万元，增值税税额为 6.5 万元；设备原价为 150 万元，已计提折旧 55 万元，未计提减值准备，公允价值为 100 万元，增值税税额为 13 万元。不考虑其他因素，乙公司应计入当期损益的金额为（ ）万元。

- A. 56.5
B. 66.5
C. 140
D. 5

【答案】B

【解析】应付债务账面价值为 226 万元，抵债资产账面价值=(55-10)+(150-55)=140(万元)，增值税销项税额=6.5+13=19.5(万元)，乙公司应计入当期损益的金额=226-140-19.5=66.5(万元)。

【例题 13·单选题】2022 年 4 月 1 日，甲公司与乙公司进行债务重组，重组日甲公司应收乙公司账款账面余额为 20000 万元，已提坏账准备 4000 万元，其公允价值为 18000 万元，乙公司按每股 18 元的价格增发每股面值为 1 元的普通股股票 1000 万股，以此偿还甲公司债务，甲公司取得该股权后占乙公司发行在外股份的 60%，能够对乙公司实施控制，在此之前甲公司和乙公司不存在关联方关系，2022 年 4 月 1 日，乙公司可辨认净资产公允价值为 30000 万元。假定不考虑其他因素。甲公司在债务重组日影响损益的金额为（ ）万元。

- A. 0
B. 2000
C. 4000
D. 6000

【答案】B

【解析】甲公司相关会计分录：

借：长期股权投资	18000
坏账准备	4000
贷：应收账款	20000



投资收益 2000

【例题 14·单选题】2×22 年 9 月 5 日，甲公司将所欠乙公司的 8 000 万元货款转为本公司 1 000 万股普通股股票（每股面值 1 元）。当日，甲公司普通股每股市价为 7.5 元，另支付券商佣金 100 万元。不考虑其他因素，下列说法中正确的是（ ）。

- A. 甲公司应确认投资收益 500 万元
- B. 甲公司应确认的资本公积（股本溢价）为 6 500 万元
- C. 甲公司支付的券商佣金计入管理费用
- D. 甲公司应增加股本 7 500 万元

【答案】A

【解析】债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入投资收益，甲公司债务重组收益=债务账面价值-发行股票的公允价值=8 000-1 000×7.5=500（万元），选项 A 正确；甲公司发行股票应确认的资本公积=(7.5-1)×1 000-100=6 400（万元），选项 B 错误；甲公司支付发行股票的佣金、手续费应冲减资本公积，选项 C 错误；发行股票应按面值增加股本，即 1 000 万股，选项 D 错误。故本题选项 A 正确。





第 8 讲 所得税

考点一 暂时性差异

项目		账面价值	计税基础
固定资产		原值-折旧-减值	原值-税法折旧
无形资产	外购	原值-摊销-减值	原值-税法摊销
	自行研发	初始计量：原值	初始计量：原值×175%
		产生可抵扣差异，但不确认递延所得税资产	
		后续计量：对于因无形资产加计扣除产生的差异不确认递延所得税资产，对于因摊销方法、摊销年限及减值产生的差异应确认递延所得税资产/负债。	

项目		账面价值	计税基础
公允价值计量的金融资产		期末公允价值	取得成本
		交易性金融资产：所得税费用 其他权益工具投资/其他债权投资：其他综合收益	
投资性 房地产	成本模式	初始成本-折旧/摊销-减值	初始成本-按税法规定计提 的累计折旧/摊销
	公允模式	期末公允价值	

项目		账面价值	计税基础
预计负债	将来可抵扣	初始金额	0
	将来不允许抵扣	账面价值=计税基础，如债务担保	
合同负债	①账面价值=计税基础（会计/税法均不确认收入）		
	②计税基础=0（会计不确认收入，税法确认收入）		

项目	内容
会计认定为收入税法不认定	国债利息收入
税法认定为支出会计不认定	研发费用的追加
会计认定为支出税法不认定	①罚没支出； ②担保支出； ③超标招待费用； ④超标利息负担； ⑤非公益性捐赠支出 【备注】超标的公益性捐赠支出属于可抵扣暂时性差异

暂时性差异	可抵扣暂时性差异 (确认递延所得税资产)	原因：资产的账面价值小于计税基础 负债的账面价值大于计税基础 特点：发生期纳税调增，转回期纳税调减
-------	-------------------------	---------------------------------------------------------



	应纳税暂时性差异 (确认递延所得税负债)	原因: 资产的账面价值大于计税基础 负债的账面价值小于计税基础 特点: 发生期纳税调减, 转回期纳税调增
--	-------------------------	------------------------------------------------------------

【例题 1·单选题】甲公司于 2×19 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产, 原价为 5 000 000 元, 使用年限为 10 年, 采用年限平均法计提折旧, 预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除, 该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧, 折旧年限与预计净残值与会计规定相同。2×20 年 12 月 31 日, 企业估计该项固定资产的可收回金额为 3 600 000 元。则产生 ()。

- A. 应纳税暂时性差异 40
 B. 可抵扣暂时性差异 40
 C. 应纳税暂时性差异 80
 D. 可抵扣暂时性差异 80

【答案】A

【解析】2×20 年 12 月 31 日, 该项固定资产的账面价值 = $500 - 500/10 \times 2 - 40 = 360$ (万元), 计税基础 = $500 - 500 \times 2/10 - (500 - 100) \times 2/10 = 320$ (万元)。账面价值 > 计税基础, 产生应纳税暂时性差异 40 万元。

【例题 2·多选题】2019 年 12 月 31 日, 甲公司因债务担保确认预计负债 100 万元。税法规定, 企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。则下列说法正确的是 ()。

- A. 产生应纳税暂时性差异 100 万元
 B. 产生可抵扣暂时性差异 100 万元
 C. 不产生暂时性差异
 D. 计算当期应纳税所得额时应纳税调增 100 万元

【答案】CD

【解析】因为企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除, 所以预计负债的账面价值 = 计税基础, 不产生暂时性差异。但产生了非暂时性差异, 所以当期计算应纳税所得额时应纳税调增 100 万。

【例题 3·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%, 为开发新技术 2018 年发生研发支出 1 800 万元, 其中资本化部分为 1 000 万元。2018 年 7 月 1 日达到预定可使用状态, 预计使用年限为 10 年, 采用直线法摊销。税法规定企业开展研发活动发生的研究开发费用, 未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的 75% 加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 175% 摊销; 税法规定的摊销年限和方法与会计相同。2018 年年末 A 公司有关该无形资产所得税的会计处理, 表述不正确的是 ()。

- A. 资产账面价值为 950 万元
 B. 资产计税基础为 1 662.5 万元
 C. 可抵扣暂时性差异为 712.5 万元
 D. 应确认递延所得税资产 178.13 万元

【答案】D

【解析】账面价值 = $1 000 - 1 000/10 \times 6/12 = 950$ (万元); 计税基础 = $1 000 \times 175\% - 1 000 \times 175\%/10 \times 6/12 = 1 662.5$ (万元); 可抵扣暂时性差异 = $1 662.5 - 950 = 712.5$ (万元); 不确认递延所得税资产。



老会计-用心传递温度

【例题 4·判断题】以利润总额为基础计算应纳税所得额时，所有新增的应纳税暂时性差异都应作纳税调减。（ ）

【答案】×

【解析】不是所有新增的应纳税暂时性差异都应作纳税调减。

考点二 递延所得税资产/负债

不确认递延所得税资产/负债	①商誉初始确认（仅减值时确认递延所得税资产） ②该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额， ③自行研发无形资产的加计扣除； ④未来期间企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减暂时性差异的影响，该部分递延所得税不应确认。
计量	①以暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量； ②不要求折现。
特殊交易	①对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益 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公允价值的变动计入其他综合收益

递延所得税资产	借	新增可抵扣差异×税率
	贷	转回可抵扣差异×税率
递延所得税负债	贷	新增应纳税差异×税率
	借	转回应纳税差异×税率

【例题 5·多选题】在不考虑其他影响因素的情况下，企业发生的下列交易或事项中，期末会引起“递延所得税资产”科目增加的有（ ）。

- A.本期计提固定资产减值准备
- B.本期转回存货跌价准备
- C.本期发生净亏损，税法允许在未来 5 年内税前补亏
- D.实际发生产品售后保修费用，冲减已计提的预计负债

【答案】AC

【解析】选项 B、D，都是可抵扣暂时性差异的转回，会引起递延所得税资产的减少。

考点三 所得税费用

所得税费用	所得税费用=当期应交所得税费用+递延所得税费用
应交所得税	①应纳税所得额=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额-弥补以前年度亏损 ②当期所得税=应纳税所得额×适用税率
递延所得税费用	递延所得税费用=当期递延所得税负债净增加额-当期递延所得税资产净增加额。如结果为负则为递延所得税收益。

【例题 6·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%。2020 年 3 月 3 日自公开市场以每股 5



元的价格取得 A 公司普通股 100 万股，指定为其他权益工具投资，假定不考虑交易费用。2020 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股 6 元。除该事项外，甲公司不存在其他会计与税法之间的差异。甲公司 2020 年税前利润为 1 000 万元。甲公司 2020 年有关其他权益工具投资所得税的会计处理不正确的是（ ）。

- A. 应纳税暂时性差异为 100 万元
- B. 确认递延所得税负债 25 万元
- C. 确认递延所得税费用 275 万元
- D. 当期所得税费用 250 万元

【答案】C

【解析】其他权益工具投资的账面价值=6×100=600（万元）；计税基础=5×100=500（万元）；应纳税暂时性差异=600-500=100（万元）；应确认递延所得税负债=100×25%=25（万元），对应科目为其他综合收益；应交所得税=1 000×25%=250（万元）。选项 C 不正确，确认的递延所得税负债不影响所得税费用，而是影响其他综合收益。

【例题 7·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。A 公司于 2019 年 12 月 31 日外购一栋房屋并于当日用于对外出租，该房屋的成本为 1 500 万元，预计使用年限为 20 年。该项投资性房地产在 2020 年 12 月 31 日的公允价值为 1 800 万元。假定税法规定按年限平均法计提折旧，预计净残值为零，折旧年限为 20 年；A 公司 2019 年年末递延所得税负债余额为零。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。假定各年税前会计利润均为 1 000 万元。不考虑其他因素，2020 年 12 月 31 日，A 公司有关所得税的会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年末“递延所得税负债”余额为 93.75 万元
- B. 2020 年递延所得税收益为 93.75 万元
- C. 2020 年应交所得税为 156.25 万元
- D. 2020 年确认所得税费用为 250 万元

【答案】B

【解析】2020 年年末，投资性房地产的账面价值=1 800 万元，计税基础=1 500-1 500/20=1 425（万元），应纳税暂时性差异=1 800-1 425=375（万元），2020 年年末“递延所得税负债”余额=375×25%=93.75（万元），2020 年“递延所得税负债”发生额=93.75（万元），2020 年年末确认递延所得税费用=93.75（万元）；2020 年应交所得税=[1 000-(1 800-1 500)-1 500/20]×25%=156.25（万元）；2020 年所得税费用=156.25+93.75=250（万元）。

【例题 8·多选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 1 000 万元。税法规定，各项资产减值准备不允许税前扣除。2020 年转回以前年度计提的坏账准备 100 万元。下列关于 A 公司 2020 年有关所得税的会计处理正确的有（ ）。

- A. 纳税调整减少 100 万元
- B. 2020 年产生应纳税暂时性差异 100 万元
- C. 2020 年确认递延所得税资产贷方发生额 25 万元
- D. 2020 年确认递延所得税费用 25 万元

【答案】ACD



【解析】选项 A，计提的坏账准备纳税调整增加，转回以前年度计提的坏账准备则纳税调整减少；选项 B，2020 年应是转回可抵扣暂时性差异 100 万元；选项 C、D，借记“所得税费用”，贷记“递延所得税资产”25 万元。

【例题 9·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%，因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，2019 年年末“预计负债”科目余额为 500 万元，“递延所得税资产”科目余额为 125 万元。甲公司 2020 年实际发生保修费用 400 万元，在 2020 年度利润表中确认了 600 万元的销售费用，同时确认为预计负债。2020 年税前会计利润为 1 000 万元。按照税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。2020 年甲公司有关保修服务涉及所得税的会计处理不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年末预计负债账面价值为 700 万元
- B. 2020 年年末可抵扣暂时性差异累计额为 700 万元
- C. 2020 年“递延所得税资产”发生额为 50 万元
- D. 2020 年应交所得税为 400 万元

【答案】D

【解析】预计负债的账面价值=500-400+600=700（万元），计税基础=700-700=0，因此可抵扣暂时性差异累计额=700 万元；2020 年年末“递延所得税资产”余额=700×25%=175（万元）；2020 年“递延所得税资产”发生额=175-125=50（万元）；2020 年应交所得税=(1 000+600-400)×25%=300（万元）；2020 年所得税费用=300-50=250（万元）。

【例题 10·单选题】甲公司 2019 年 1 月 1 日成立，2019 年和 2020 年免征企业所得税，从 2021 年起，适用的所得税税率为 25%。甲公司 2019 年开始摊销无形资产，2019 年 12 月 31 日其账面价值为 900 万元，计税基础为 1 200 万元；2020 年 12 月 31 日，账面价值为 540 万元，计税基础为 900 万元。假定资产负债表日有确凿证据表明未来期间能够产生足够的应纳税所得额，用来抵扣可抵扣暂时性差异，甲公司 2020 年应确认的递延所得税收益为（ ）万元。

- A. 0
- B. 15
- C. 90
- D. -15

【答案】B

【解析】2019 年递延所得税资产的期末余额=(1 200-900)×25%=75（万元）；2020 年递延所得税资产的期末余额=(900-540)×25%=90（万元）；2020 年应确认的递延所得税资产=90-75=15（万元），故递延所得税收益为 15 万元。

【例题 11·多选题】甲公司 2×22 年度利润总额为 1 300 万元，当年因其他权益工具投资公允价值变动确认递延所得税资产增加 25 万元，因计提产品质量保证金使递延所得税资产增加 125 万元，因固定资产折旧转回递延所得税负债 50 万元。甲公司适用的企业所得税税率为 25%。则下列说法正确的有（ ）。

- A. 甲公司 2×22 年度所得税费用为 325 万元
- B. 甲公司 2×22 年度应交所得税为 500 万元
- C. 因其他权益工具投资确认递延所得税资产增加会减少所得税费用
- D. 因固定资产折旧转回递延所得税负债会减少所得税费用



【答案】ABD

【解析】本题中其余事项的所得税影响均影响当期损益，应记入“所得税费用”科目，并调整应纳税所得额，选项 C 错误，选项 D 正确；应交所得税=（1 300+125/25%+50/25%）×25%=1 300×25%+125+50=500（万元），选项 B 正确；递延所得税费用=-125-50=-175（万元），所得税费用=500-175=325（万元），选项 A 正确。故本题选项 ABD 正确。

【例题 12·多选题】甲公司 2×21 年 10 月 19 日购入某公司股票作为交易性金融资产核算，其入账成本 1 200 万元，2×21 年 12 月 31 日股票的公允价值为 1 400 万元，2×22 年 12 月 31 日股票的公允价值为 1 100 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，根据税法规定，资产在持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。不考虑其他因素，则下列会计处理正确的有（ ）。

- A. 2×21 年 12 月 31 日应确认递延所得税负债 50 万元
- B. 2×22 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 25 万元
- C. 2×22 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 75 万元
- D. 2×22 年 12 月 31 日应转回递延所得税负债 50 万元

【答案】ABD

【解析】2×21 年 12 月 31 日交易性金融资产的账面价值为 1 400 万元，计税基础为 1 200 万元，资产账面价值大于计税基础产生应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债=（1 400-1 200）×25%=50（万元）；2×22 年 12 月 31 日资产的账面价值为 1 100 万元，计税基础 1 200 万元，资产账面价值小于计税基础产生可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产=（1 200-1 100）×25%=25（万元），原已确认的递延所得税负债 50 万元应予转回，故本题选项 ABD 正确。



第9讲 外币折算、租赁、持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营

考点一 外币折算

记账本位币的确定	选定记账本位币考虑因素	<ul style="list-style-type: none"> ①该货币主要影响商品和劳务的销售价格 ②该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用 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。
----------	-------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

记账本位币的确定	境外经营	<ul style="list-style-type: none"> ①在境外的子公司、合营企业等 ②在境内的子公司、合营企业等，采用与企业不同的记账本位币的，视同境外经营
	境外经营选定记账本位币考虑因素	<ul style="list-style-type: none"> 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

外币交易会计处理	交易发生日	<ul style="list-style-type: none"> ①应在初始确认时采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额。 ②企业通常应采用即期汇率进行折算。 ③在企业发生的单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易事项时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，则应当按照交易实际采用的汇率（即银行的买入价或卖出价）折算； ④企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日的即期汇率折算。因此不产生外币资本折算差额。
----------	-------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

资产负债表日、结算日的会计处理	货币性项目按照应有余额（期末外币余额×期末即期汇率）调整，计入财务费用
	非货币性项目汇兑损益的处理：①以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。②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，先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，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。③以公允价值计量的外币非货币性项目，期末的公允价值以外币反映的，应当先将该外币按照公允价值确



	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；a. 交易性金融资产计入公允价值变动损益 b. 其他权益工具投资计入其他综合收益
--	----------------------------------------------------------------------------

外币 报表 折算	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； ②所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。 ③利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。 ④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。
----------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【例题 1·判断题】如果境外经营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币。（ ）

【答案】√

【例题 2·单选题】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×19 年 10 月 28 日，将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币，银行当日的欧元买入价为 1 欧元=7.73 人民币元，中间价为 1 欧元=7.85 人民币元。则计入财务费用的金额为（ ）。

- A.773 B.785 C.12 D.85

【答案】C

【解析】将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币时：

借：银行存款——××银行（人民币元） 7 730 000
 财务费用——汇兑差额 120 000
 贷：银行存款——××银行（欧元） 7 850 000

【例题 3·单选题】甲公司以人民币作为记账本位币。2019 年 12 月 31 日，即期汇率为 1 欧元=7.56 人民币元，甲公司应收账款欧元账户借方余额为 1 000 万欧元，应付账款欧元账户贷方余额为 600 万欧元。两者在汇率变动调整前折算的人民币余额分别为 7 500 万元和 4 500 万元。不考虑其他因素。2019 年 12 月 31 日因汇率变动对甲公司 2019 年 12 月营业利润的影响为（ ）。

- A. 增加 24 万元 B. 减少 24 万元
 C. 减少 60 万元 D. 增加 36 万元

【答案】A

【解析】应收账款的汇兑差额=1 000×7.56-7 500=60（万元）（汇兑收益）

应付账款的汇兑差额=600×7.56-4 500=36（万元）（汇兑损失）

所以，因汇率变动导致甲公司增加的营业利润=60-36=24（万元）。

【例题 4·单选题】对于企业境外经营的外币报表，在资产负债表日应该采用即期汇率折算的是（ ）。

- A.管理费用
 B.营业收入



- C. 盈余公积
- D. 固定资产

【答案】D

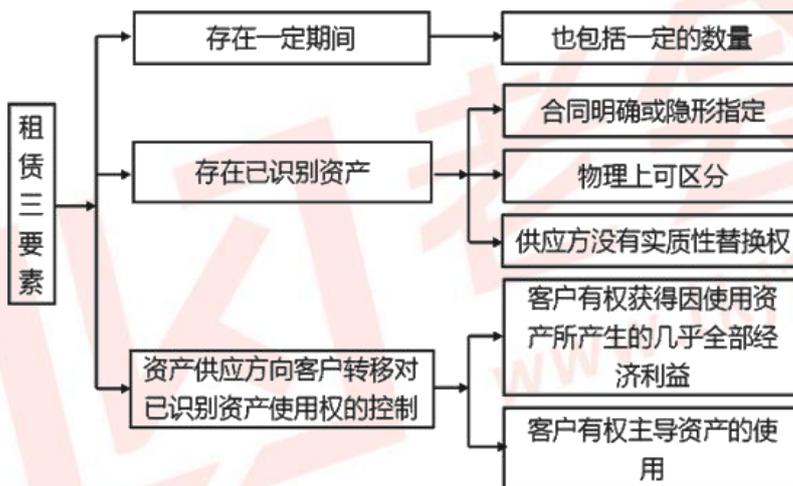
【解析】资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日即期汇率折算，选项 D 正确。

【例题 5·判断题】企业对境外经营财务报表进行折算时，资产负债表各项目均采用资产负债表日的即期汇率折算，利润表各项目均采用交易发生日的即期汇率或与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。（ ）

【答案】×

【解析】所有者权益项目除“未分配利润”项目外，应采用发生时的即期汇率折算。利润表中的收入、费用项目，应采用交易发生日的即期汇率或与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

考点二 租赁的识别



【例题 6·多选题】根据租赁准则的规定，不考虑其他因素，下列各项中属于已识别资产的有（ ）。

- A. 甲公司租赁 A 公司经营管道的 30% 部分
- B. 乙公司租赁 B 公司拥有的卡车，B 公司仅有一辆满足条件的卡车
- C. 丙公司租赁 C 公司拥有的光缆传输量的 50%，C 公司拥有多条可供租赁的光缆
- D. 丁公司租赁 D 公司拥有的办公楼中的一层

【答案】BD

【解析】选项 AC，无论是管道的一部分或是光缆传输量的一部分均属于资产的某部分产能与其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产；选项 BD，卡车和办公楼中的一层属于物理上可区分，则属于已识别资产。

考点三 承租人的会计处理

租赁付款额的确定



(1)	固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额
(2)	取决于指数或比率的可变租赁付款额
(3)	购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权
(4)	行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权
(5)	根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项

	租赁负债	使用权资产
初始计量	借：使用权资产（倒挤） 租赁负债——未确认融资费用 银行存款（租赁激励） 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款（初始直接费用） 预计负债（期满拆除费用的现值）	
后续计量	（1）计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用： 借：财务费用——利息费用/在建工程 贷：租赁负债——未确认融资费用 （2）支付租赁付款额时： 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	（1）计提折旧，自租赁期开始的当月计提折旧，当月开始确有困难的，可以选择从下月开始： 借：管理费用等 贷：使用权资产累计折旧 （2）计提减值： 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备 【提示1】使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。 【提示2】承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

【例题 7·单选题】甲公司从乙公司处租赁一台通用设备，根据合同约定，租赁期为 2 年，每年年末支付固定租金 100 万元，如果使用该设备年产能达到 10 万件，甲公司每年需要额外支付 10 万元租金；如果使用该设备年产能不足 5 万件，乙公司需要每年退还甲公司 10 万元租金。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款年利率为 5%。不考虑其他因素，甲公司应确认的租赁负债金额是（ ）。

- A.185.94 万元
- B.204.54 万元
- C.167.35 万元
- D.148.75 万元

【答案】A

【解析】租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款



项等，本例中与未来产能挂钩的可变租赁付款额不计入租赁负债的初始入账金额，即甲公司应确认的租赁负债=100÷（1+5%）+100÷（1+5%）²=185.94（万元）。

【例题 8·单选题】某项使用权资产租赁，甲公司租赁期开始日之前支付的租赁付款额为 40 万元，租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值为 200 万元，甲公司发生的初始直接费用为 2 万元，甲公司为拆卸及移除租赁资产预计将发生成本的现值为 10 万元，已享受的租赁激励为 8 万元。甲公司该项使用权资产的初始成本为（ ）万元。

- A.232
- B.252
- C.240
- D.244

【答案】D

【解析】使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：（1）租赁负债的初始计量金额；（2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；（3）承租人发生的初始直接费用；（4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本的现值。该项使用权资产的初始成本=40+200+2+10-8=244（万元）。

【例题 9·单选题】承租人甲公司与出租人乙公司于 2×21 年 1 月 1 日签订了为期 3 年的设备租赁合同。每年的租赁付款额为 50 万元，在每年年末支付。甲公司确定租赁内含利率为 4%。在租赁期开始日，甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为 120 万元。不考虑其他因素，2×21 年 12 月 31 日租赁负债的账面价值为（ ）万元。

- A. 45.2
- B. 70
- C. 120
- D. 74.8

【答案】D

【解析】2×21 年年末，甲公司向乙公司支付第一年的租赁付款额 50 万元，其中，4.8 万元（120×4%）是当年的利息，45.2 万元（50-4.8）是本金，即租赁负债的账面价值减少 45.2 万元。2×21 年 12 月 31 日租赁负债的账面价值=120-45.2=74.8（万元）。

考点四 出租人对融资租赁的会计处理

初始计量	<p>出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。</p> <p>借：应收融资租赁款——租赁收款额 贷：银行存款 融资租赁资产 资产处置损益 应收融资租赁款——未实现融资收益</p>
后续计量	（1）按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内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 (2) 收取各期租金时： 借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额
--	----------------------------------------------------------------------------

【例题 10·单选题】2×19 年 1 月 2 日，甲公司采用融资租赁方式出租一条生产线。租赁合同规定：(1) 租赁期为 10 年，每年收取固定租金 20 万元；(2) 除固定租金外，甲公司每年按该生产线所生产的产品销售额的 1% 提成，据测算平均每年提成约为 2 万元；(3) 承租人提供的租赁资产担保余值为 10 万元；(4) 与承租人和甲公司均无关联关系的第三方提供的租赁资产担保余值为 5 万元。甲公司的租赁收款额为 ()。

- A.200 万元
 B.206 万元
 C.215 万元
 D.236 万元

答案：C

解析：甲公司租赁期开始日应确认的租赁收款额=20×10+10+5=215（万元）

考点五 特殊租赁业务的会计处理

转租赁	转租分类为融资租赁： 终止确认与原租赁相关且转给转租承租人的使用权资产，并确认转租投资净额；将使用权资产与转租投资净额之间的差额确认为损益；在资产负债表中保留原租赁的租赁负债，在转租期间，中间出租人既要确认转租的融资收益，也要确认原租赁的利息费用。 转租期开始日的账务处理如下（假定为融资租赁）： 借：应收融资租赁款-租赁收款额 使用权资产累计折旧（余额冲销） 贷：应收融资租赁款未—实现融资收益 使用权资产（余额冲销） 资产处置损益（转租投资净额—使用权资产的账面价值）
生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理	①在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入（主营业务收入） ②按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本（主营业务成本） 【提示】 与其他融资租赁出租人不同，生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额。
售后租回交易	1. 售后租回交易中的资产转让属于销售 (1) 卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得或损失。 (2) 买方兼出租人根据其他适用的《企业会计准则》对资产购买进行



	会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。 2. 售后租回交易中的资产转让不属于销售 (1) 卖方兼承租人不终止确认所转让的资产，而应当将收到的现金作为金融负债进行会计处理。 (2) 买方兼出租人不确认被转让资产，而应当将支付的现金作为金融资产会计处理。
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

【例题 11·多选题】下列关于表述中不正确的有（ ）。

- A. 转租赁被分类为融资租赁的，在资产负债表中保留原租赁的租赁负债和使用权资产，在转租期间，中间出租人既要确认转租赁的融资收益，也要确认原租赁的利息费用 and 使用权资产的折旧费用
- B. 生产商或经销商出租其产品或商品构成融资租赁，取得融资租赁所发生的成本作为初始直接费用，应当计入租赁投资净额
- C. 对于售后租回交易中的资产转让不属于销售，卖方兼承租人按照抵押融资进行会计处理
- D. 对于售后租回交易中的资产转让属于销售，售价与账面价值的差额计入当期损益

【答案】 ABD

【解析】 转租赁被分类为融资租赁的，要将使用权资产的账面价值冲销，选项 A 错误；选项 B 错误，应计入当期损益；选项 D 错误，应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理。

考点六 划分为持有待售非流动资产必备条件

非流动资产或处置组划分为持有待售类别的必备条件	(1) 可立即出售； (2) 极可能发生出售
-------------------------	---------------------------

考点七 划分为持有待售非流动资产时的计量

类别	会计处理
将固定资产/无形资产划分为持有待售资产	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 贷：固定资产/无形资产
将长期股权投资划分为持有待售资产	借：持有待售资产 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资
将处置组划分为持有待售资产	借：持有待售资产 累计折旧/累计摊销 固定资产减值准备/无形资产减值准备 长期股权投资减值准备等 贷：固定资产/无形资产/长期股权投资等

考点八 划分为持有待售类别后的计量



(1) 账面价值 > 公允价值减去出售费用后的净额 (计提减值)	借: 资产减值损失 贷: 持有待售资产减值准备
(2) 已计提减值的, 公允价值减去出售费用后的净额增加的 (减值转回)	借: 持有待售资产减值准备 贷: 资产减值损失 【提示】划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

【例题 12·单选题】下列关于持有待售固定资产的会计处理表述中正确的是 ()。

- A. 持有待售的固定资产不应计提折旧
- B. 企业将固定资产首次划分为持有待售类别前, 应当按照相关会计准则规定计量固定资产的账面余额
- C. 企业在资产负债表日重新计量持有待售的固定资产时, 其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的, 无须进行调整
- D. 后续资产负债表日持有待售的固定资产公允价值减去出售费用后的净额增加的, 以前减记的金额不得转回

【答案】A

【解析】企业将固定资产首次划分为持有待售类别前, 应当按照相关会计准则规定计量固定资产的账面价值而非账面余额, 选项 B 不正确; 企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时, 如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额, 应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额, 减记的金额确认为资产减值损失, 计入当期损益, 同时计提持有待售资产减值准备, 选项 C 不正确; 后续资产负债表日持有待售的固定资产公允价值减去出售费用后的净额增加的, 以前减记的金额应当予以恢复, 并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回, 转回金额计入当期损益, 划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回, 选项 D 不正确。

【例题 13·单选题】A 公司计划出售一项无形资产, 该无形资产于 2×22 年 12 月 31 日被划分为持有待售类别, 公允价值为 1000 万元, 预计出售费用为 60 万元。该无形资产购买于 2×18 年 1 月 1 日, 原值为 2000 万元, 预计使用寿命为 10 年, 无残值, 采用直线法计提摊销。不考虑其他因素, 该无形资产 2×22 年 12 月 31 日应计提减值准备的金额为 () 万元。

- A. 0
- B. 940
- C. 1000
- D. 60

【答案】D

【解析】该无形资产 2×22 年 12 月 31 日被划分为持有待售无形资产前的账面价值 = $2000 - 2000 / 10 \times 5 = 1000$ (万元), 2×22 年 12 月 31 日划分为持有待售无形资产的公允价值减去出售费用后的净额为 940 万元 (1000 - 60), 低于其账面价值, 需计提减值准备 60 万元 (1000 - 940)。



第 10 讲 企业合并、财务报告

考点一 企业合并的划分

企业合并划分	按合并方式分	控股合并、吸收合并、新设合并
	按合并类型分	同一控制下的企业合并、非同一控制下的企业合并

考点二 企业合并的会计处理

同一控制下企业合并的处理原则	(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债
	(2) ①被合并方资产及负债以其在最终控制方合并财务报表的账面价值为基础纳入合并报表②不产生新商誉，原已确认的商誉作为资产确认
	(3) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目； ①先调冲“资本公积——资本溢价或股本溢价”； ②再冲“盈余公积”； ③最后冲“利润分配——未分配利润”

非同一控制下企业合并的处理原则	(1) 非同一控制下，购买方在购买日应当按照确定的企业合并成本（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本。
	(2) 购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。
	(3) ①企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉。②企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益。

【例题 1·多选题】关于同一控制下企业合并，下列会计处理中正确的有（ ）。

- A. 同一控制下企业合并，需要确认最终控制方收购被合并方产生的商誉
- B. 同一控制下企业合并，需要确认新的商誉
- C. 同一控制下企业合并，不确认最终控制方收购被合并方产生的商誉
- D. 同一控制下企业合并，不确认新的商誉

【答案】AD

【解析】同一控制下企业合并，需要确认最终控制方收购被合并方产生的商誉，不产生新的商誉，选项 A 和 D 正确。

【例题 2·单选题】下列关于非同一控制下企业合并会计处理的表述中，错误的是（ ）。

- A. 合并中发生的各项直接费用计入合并成本
- B. 以实际取得对被购买方控制权的日期确定购买日

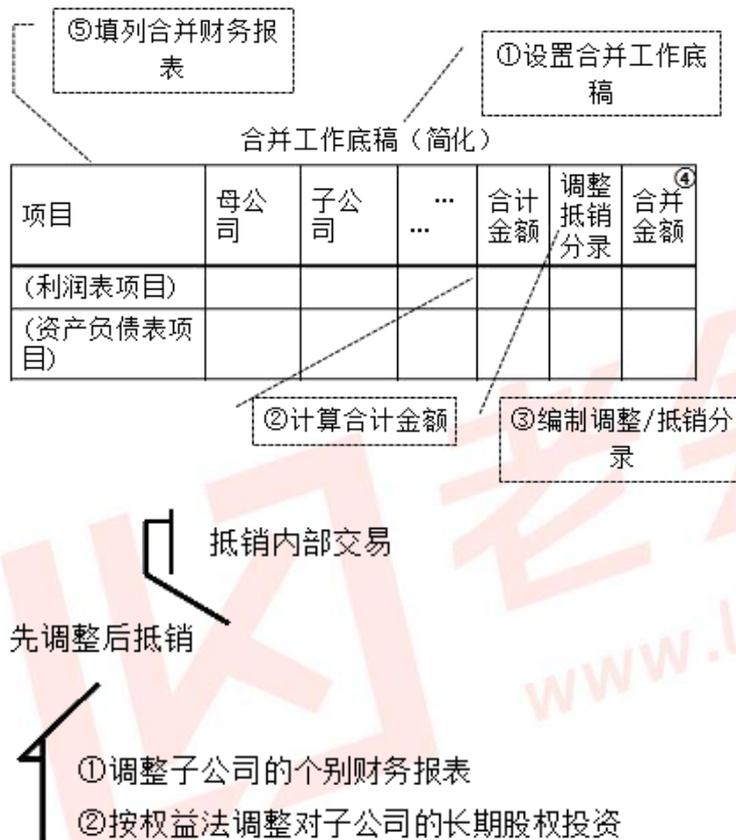


- C. 合并财务报表中合并成本高于合并取得的可辨认净资产公允价值份额的差额作为商誉确认
- D. 合并财务报表中合并成本低于合并取得的可辨认净资产公允价值份额的差额计入当期损益

【答案】A

【解析】合并中发生的各项直接费用计入当期损益（管理费用），选项 A 错误。

考点三 合并报表的编制程序



考点四 调整分录

- (1) 对子公司个别财务报表的调整（评估增值调整）



购买日	购买当期期末	购买后第二年
借：存货 固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债	借：存货 固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债	借：存货 固定资产 贷：资本公积 借：资本公积 贷：递延所得税负债
—	借：营业成本 管理费用 贷：存货 固定资产	借：年初未分配利润 贷：存货 固定资产
—	借：递延所得税负债 贷：所得税费用	借：递延所得税负债 贷：年初未分配利润 借：管理费用 贷：固定资产 借：递延所得税负债 贷：所得税费用

(2) 长期股权投资由成本法调整为权益法

项目	具体内容	
长期股权投资按权益法的调整	净损益的调整	借：长期股权投资 贷：投资收益（或相反） ◆ 调整子公司的净损益时，不考虑未实现内部交易损益
	分配现金股利的调整	借：投资收益 贷：长期股权投资（或相反）
	其他综合收益的调整	借：长期股权投资 贷：其他综合收益（或相反）
	除上述外其他权益变动的调整	借：长期股权投资 贷：资本公积（相反）
	连续编制合并财务报表时	借：长期股权投资 贷：未分配利润-年初 其他综合收益 资本公积（或相反）

考点五 抵销分录

(1) 合并抵销处理



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

(2) 债权债务抵销分录

债权债务发生当期的抵销	抵销债权债务 借：应付账款（含增值税金额） 贷：应收账款 借：应收账款—坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产
-------------	---------------------------------------------------------------------------------------

(3) 内部商品交易的抵销



项目	内部存货购销当期的抵销处理	
	顺流交易	逆流交易
抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货（未实现内部交易损益）	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益类项目余额 ×少数股东持股比例】
抵销存货跌价准备	借：存货-存货跌价准备（内部购入方计提数-企业应集团应提数） 贷：资产减值损失	
递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益【贷方所得税费用金额 ×少数股东持股比例】 贷：少数股东权益

(4) 内部固定资产的抵销

项目	内部固定资产交易当期的抵销处理	
	顺流交易	逆流交易
抵销内部固定资产原价中包含的未实现内部销售损益	一方销售固定资产给另一方作为固定资产 借：资产处置收益 贷：固定资产-原价	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益类项目余额×少数股东持股比例】
	一方销售存货给另一方作为固定资产 借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（内部成本） 固定资产-原价（未实现内部交易损益）	
抵销内部固定资产多提的折旧	借：固定资产-累计折旧（多提折旧数） 贷：管理费用等	
抵销当期多提的减值准备	借：固定资产-固定资产减值准备 贷：资产减值损失（内部购入方计提数-企业应集团应提数）	
递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益【贷方所得税费用金额×少数股东持股比例】 贷：少数股东权益

【例题 3·多选题】下列各项中，企业编制合并财务报表时，需要进行抵销处理的有（ ）。

- A. 母公司对子公司长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额
- B. 母公司向子公司转让无形资产价款中包含的未实现内部销售利润
- C. 子公司向母公司销售商品价款中包含的未实现内部销售利润
- D. 母公司和子公司之间的债权与债务

【答案】 ABCD



【例题 4·单选题】甲公司是乙公司的母公司，2020 年甲公司将成本为 100 万元的 A 产品销售给乙公司，售价为 150 万元。乙公司购入后作为存货核算，当年未对外部第三方出售，2020 年年末上述 A 产品的可变现净值为 120 万元。不考虑其他因素，下列关于甲公司 2020 年合并报表中编制的抵销分录说法中不正确的是（ ）。

- A. 抵销存货价值包含的未实现内部销售利润 100 万元
- B. 抵销甲公司确认的营业收入 150 万元
- C. 抵销甲公司结转的营业成本 100 万元
- D. 抵销乙公司计提的资产减值损失 30 万元

【答案】A

【解析】甲公司 2020 年合并报表的抵销分录为：

借：营业收入	150	
贷：营业成本		100
存货		50
借：存货	(150-120) 30	
贷：资产减值损失		30

【例题 5·单选题】甲公司 2019 年 6 月 10 日从其拥有 80% 股份的子公司购进设备一台，该设备为子公司所生产的产品，成本为 1 850 万元，售价为 2 260 万元（含增值税，增值税税率为 13%），另支付运输费、安装费 8 万元。甲公司已付款且该设备当月投入使用，预计使用年限为 15 年，净残值为零，采用直线法计提折旧。2020 年年末，甲公司编制合并报表时应抵销当年多计提的固定资产折旧额为（ ）万元。

- A. 15
- B. 25
- C. 30
- D. 10

【答案】D

【解析】2020 年抵销当年多计提的折旧金额 = $[2\ 260 / (1 + 13\%) - 1\ 850] / 15 = 10$ （万元）。

【例题 6·单选题】2020 年 10 月 12 日，甲公司向其子公司乙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为 3 000 万元，增值税税额为 390 万元，款项尚未收到；该批商品成本为 2 200 万元，至当年 12 月 31 日，乙公司已将该批商品对外销售 80%。不考虑其他因素，甲公司在编制 2020 年 12 月 31 日合并资产负债表时，“存货”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 160
- B. 440
- C. 600
- D. 640

【答案】A

【解析】“存货”项目应抵销的金额 = $(3\ 000 - 2\ 200) \times 20\% = 160$ （万元）。

【例题 7·单选题】甲公司是乙公司的母公司，双方适用的所得税税率均为 25%。2019 年 6 月 15 日，甲公司将其产品以市场价格销售给乙公司，售价为 150 万元（不考虑相关税费），销售成本为 100 万元。乙公司购入后作为管理用固定资产核算，当日投入使用，预计资产尚可使用年限为 5 年，采用直线法计提折旧，预计净残值为零。甲公司在 2020 年年末编制合并资产负债表时，应调整“固定资产”项目的金额为（ ）万元。

- A. 50
- B. 10
- C. -35
- D. -40

【答案】C



【解析】固定资产原价中包含的未实现内部销售利润=150-100=50（万元）。
2019年由于内部交易中包含未实现销售利润而多计提的折旧=50/5×6/12=5（万元）。
2020年由于内部交易中包含未实现销售利润而多计提的折旧=50/5=10（万元）。
所以，甲公司在编制2020年的合并报表时，应该调整“固定资产”项目的金额=-50+5+10=-35（万元）。

【例题8·单选题】母公司和子公司适用的所得税税率均为25%。母子公司采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，计提比例为1%，2020年年末内部应收账款余额为1500万元。税法规定，计提的减值准备不得税前扣除。2020年母公司编制合并报表时，就该项内部应收账款计提的坏账准备和递延所得税所编制的抵销分录影响合并净利润的金额是（ ）。

- A. 18.75
- B. 0
- C. 11.25
- D. -15

【答案】C

【解析】本题正确的抵销分录如下：

借：应付账款	1500
贷：应收账款	1500
借：应收账款——坏账准备	15
贷：信用减值损失	(1500×1%) 15
借：所得税费用	3.75
贷：递延所得税资产	(15×25%) 3.75

选项C=+15-3.75=+11.25

【例题9·单选题】2020年3月2日，甲公司从其拥有80%股份的乙公司购进一项无形资产，该无形资产的成本为90万元，已计提摊销20万元，售价100万元。甲公司购入后作为管理用无形资产核算并于当月投入使用，预计尚可使用5年，净残值为零，采用直线法进行摊销。甲公司适用的所得税税率为25%。不考虑其他因素，甲公司2020年年末编制合并报表时，下列会计处理不正确是（ ）。

- A. 抵销营业收入和营业成本30万元
- B. 调整减少无形资产账面价值25万元
- C. 确认递延所得税资产6.25万元
- D. 确认递延所得税收益6.25万元

【答案】A

【解析】选项A不正确，应抵销资产处置收益30万元。

【例题10·多选题】甲公司为乙公司的母公司，占乙公司有表决权股份的80%。2×22年12月1日乙公司将一批产品出售给甲公司，该批产品的售价为1000万元，销售成本为750万元，至年末甲公司对外出售该批存货的20%。不考虑其他相关因素，则甲公司在编制2×22年合并报表时，下列说法中正确的有（ ）。

- A. 应抵销“存货”200万元
- B. 应抵销“少数股东损益”40万元
- C. 应抵销“营业收入”1000万元
- D. 应抵销“营业成本”750万元



【答案】ABC

【解析】会计分录如下：

借：营业收入 1 000

贷：营业成本 1 000

借：营业成本 $[(1\ 000-750) \times (1-20\%)]$ 200

贷：存货 200

借：少数股东权益 $(200 \times 20\%)$ 40

贷：少数股东损益 40

故本题选项 ABC 正确，选项 D 错误。

【例题 11·多选题】2×21 年 12 月 1 日，甲公司以 7 000 万元取得非关联方乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制，当日乙公司可辨认净资产公允价值为 9 000 万元。2×22 年 12 月 31 日，甲公司又以公允价值为 2 000 万元的固定资产作为对价（该固定资产原值 1 800 万元，已计提折旧 200 万元），自乙公司少数股东取得乙公司 15% 股权，自购买日至 2×22 年 12 月 31 日，乙公司实现净利润经调整后的金额为 1 000 万元，无其他所有者权益变动事项。不考虑所得税及其他因素，下列会计处理中正确的有（ ）。

- A. 甲公司在个别报表中应确认资产处置收益 400 万元
- B. 甲公司合并资产负债表中应确认商誉的金额为 1 500 万元
- C. 甲公司个别报表中长期股权投资为 9 000 万元
- D. 合并报表中应减少资本公积 500 万元

【答案】ACD

【解析】甲公司公允价值为 2 000 万元、原账面价值为 1 600 万元的固定资产作为对价取得乙公司 15% 股权，在个别报表中应确认资产处置收益的金额 = $2\ 000 - (1\ 800 - 200) = 400$ （万元），选项 A 正确；商誉的金额应于取得控制权当日进行计算，甲公司合并商誉金额 = $7\ 000 - 9\ 000 \times 60\% = 1\ 600$ （万元），选项 B 错误；甲公司个别报表中长期股权的账面价值 = $7\ 000 + 2\ 000 = 9\ 000$ 万元，选项 C 正确；因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整母公司个别财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益，本题中应调整合并报表中资本公积的金额 = $2\ 000 - 10\ 000 \times 15\% = 500$ （万元），选项 D 正确。故本题选项 ACD 正确。



第 11 讲 会计政策、会计估计变更及差错更正、 资产负债表日后事项

考点一 会计政策变更与会计估计变更

业务	会计政策变更	会计估计变更
存货由历史成本改为成本与可变现净值孰低计量（计量属性的变更）	√	
存货发出由先进先出法变更为个别计价法	√	
研发费用原来确认为管理费用，现按企业会计准则规定，符合资本化条件的确认为无形资产（会计确认、列报项目的变更）	√	
因执行企业会计准则，对子公司的长期股权投资由权益法变更为成本法核算	√	
固定资产/无形资产的折旧/摊销年限、净残值率、折旧/摊销方法的变更等		√
根据新的证据，将使用寿命不确定的无形资产改为使用寿命有限的无形资产		√
坏账准备计提比例的变更		√
投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式	√	
因或有事项确认的预计负债根据最新证据进行调整		√

【提示】企业难以将某项变更区分为会计政策变更还是会计估计变更的，应将其作为会计估计变更处理。

考点二 前期差错更正

分类	①计算错误。 ②应用会计政策错误。 ③疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。	
会计处理	不 重 要	①无须调整财务报表项目的年初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。 ②属于影响损益的，应当直接计入本期与上期相同的净损益项目
	重 要	①能合理确定前期差错的累计影响数，采用追溯重述法。 ②前期差错累计影响数不切实可行，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额。也可以采用未来适用法。

	追溯调整法	追溯重述法
适用范围	会计政策变更	前期差错更正
应交所得税	不调	按税法规定
递延所得税	若涉及差异，则调整	



涉及损益事项	直接通过盈余公积和未分配利润科目核算；	先通过以前年度损益调整，再转入盈余公积和未分配利润。
--------	---------------------	----------------------------

【例题 1·单选题】下列各项中，属于企业会计政策变更的是（ ）。

- A. 使用寿命确定的无形资产的摊销年限由 10 年变更为 6 年
- B. 合同履约进度的确定方法由已经发生的成本占估计总成本的比例改为已完工作的测量
- C. 固定资产的净残值率由 7%改为 4%
- D. 投资性房地产的后续计量由成本模式转为公允价值模式

【答案】D

【解析】选项 ABC，均属于会计估计变更。

【例题 2·多选题】下列各项中，企业需要进行会计估计的有（ ）。

- A. 建造合同履约进度的确定
- B. 固定资产折旧方法的选择
- C. 预计负债计量金额的确定
- D. 应收账款未来现金流量的确定

【答案】ABCD

【解析】会计估计是指对结果不确定的交易或事项以可利用的信息为基础所作出的判断。

【例题 3·单选题】下列各项中，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 固定资产折旧方法由年数总和法改为年限平均法
- B. 固定资产改造完成后将其使用年限由 6 年延长至 9 年
- C. 投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式
- D. 因追加投资，对被投资方由金融资产转为长期股权投资权益法核算

【答案】C

【解析】选项 B、D 属于正常的事项，不属于变更。

【例题 4·多选题】2×19 年 12 月 31 日，甲公司发现 2×17 年 12 月收到投资者投入的一项行政管理用固定资产尚未入账，投资合同约定该固定资产价值为 1 000 万元（与公允价值相同）。预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司将漏记该固定资产事项认定为重要的前期差错。不考虑其他因素，下列关于该项会计差错更正的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 增加固定资产原价 1 000 万元
- B. 增加累计折旧 400 万元
- C. 增加 2×19 年度管理费用 200 万元
- D. 减少 2×19 年年初留存收益 200 万元

【答案】ABCD

【解析】甲公司账务处理如下：

（1）固定资产入账：

借：固定资产 1 000
 贷：实收资本等 1 000

（2）补提折旧：



借：以前年度损益调整——管理费用 200
 管理费用 200
 贷：累计折旧 (1 000/5×2) 400

(3) 将以前年度损益调整转入留存收益（假定按照 10% 计提盈余公积）：

借：盈余公积 20
 利润分配——未分配利润 180
 贷：以前年度损益调整 200

综上，选项 A、B、C 和 D 均正确。

【例题 5·单选题】甲公司 2×20 年 12 月 31 日外购一栋写字楼将其出租给乙公司，甲公司将其作为投资性房地产核算，并采用成本模式进行后续计量，初始入账成本 5 500 万元，预计净残值为 100 万元，预计使用年限为 40 年，采用年限平均法计提折旧。至 2×22 年 12 月 31 日该写字楼未发生减值，同时甲公司能够持续、可靠取得该写字楼的公允价值，将后续计量模式改为公允价值模式，当日公允价值为 6 000 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10% 提取盈余公积，甲公司已经完成当年年末结转。不考虑其他因素，甲公司应调整 2×22 年资产负债表中未分配利润的金额为（ ）万元。

- A. 519.75
- B. 577.5
- C. 693
- D. 770

【答案】A

【解析】甲 2×22 年甲公司应调整资产负债表中未分配利润的金额= $[6\ 000-5\ 500+(5\ 500-100)/40\times 2]\times(1-25\%)\times(1-10\%)=519.75$ （万元）。

【例题 6·单选题】2×20 年 6 月 30 日，甲公司以 1 200 万元购入一台管理用固定资产，预计使用 10 年，预计净残值率为 5%，采用年限平均法计提折旧。至 2×22 年 1 月 1 日由于技术更新，甲公司将该资产折旧方法改为双倍余额递减法，并将剩余使用年限改为 5 年，预计净残值率为 5%。甲公司适用的所得税税率为 15%，不考虑其他因素，则该项会计估计变更对甲公司 2×22 年净利润的影响金额为（ ）万元。

- A. -252.96
- B. -223.2
- C. -411.6
- D. -297.6

【答案】A

【解析】本题中，按照变更前折旧方法，2×22 年该固定资产应提折旧= $1\ 200\times(1-5\%)/10=114$ （万元）；自 2×20 年 6 月购入至 2×21 年年末，该固定资产已计提折旧金额= $1\ 200\times(1-5\%)/10\times 1.5=171$ （万元），故变更后 2×22 年应提折旧= $(1\ 200-171)\times 2/5=411.6$ （万元），会计估计变更对净利润的影响金额= $(114-411.6)\times(1-15\%)=-252.96$ （万元），选项 A 正确。

考点三 资产负债表日后事项



调整事项	内容	<p>①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。</p> <p>②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。</p> <p>【提示】如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项。</p> <p>③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。</p> <p>④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。</p>
------	----	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

调整事项	处理原则	<p>①涉及损益事项： a. 通过以前年度损益调整科目核算，调整完成后，再转入利润分配—未分配利润科目。 b. 发生在资产负债表日所属年度（报告年度）所得税汇算清缴前，应调整报告年度应纳税额； c. 发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳税额。</p> <p>②涉及利润分配调整的事项，直接在利润分配—未分配利润科目核算。</p> <p>③不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。</p> <p>④递延所得税均在报告年度调整。</p>
------	------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

非调整事项	内容	<p>①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。</p> <p>②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。</p> <p>③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。</p> <p>④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。</p> <p>⑤资产负债表日后资本公积转增资本。</p> <p>⑥资产负债表日后发生巨额亏损。</p> <p>⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。</p> <p>⑧资产负债表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润</p>
-------	----	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

非调整事项	处理原则	应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。
-------	------	-------------------------------------------------------------------

【例题7·多选题】在资产负债日后至财务报告批准报出日前发生的下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的有（ ）。

- A. 企业报告年度销售给某主要客户的一批产品因存在质量缺陷被退回
- B. 因汇率发生重大变化导致企业持有的外币货币资金出现重大汇兑损失
- C. 报告年度未决诉讼经人民法院判决败诉，企业需要赔偿的金额大幅超过已确认的预计负债



D. 企业获悉主要客户在报告年度发生重大火灾,需要大额补提报告年度应收该客户账款的坏账准备

【答案】ACD

【解析】选项 B, 资产负债表日后外汇汇率发生重大变化属于日后非调整事项。

【例题 8·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%, 2019 年度财务报告于 2020 年 3 月 10 日批准报出。2020 年 1 月 2 日, A 公司被告知因被担保人财务状况恶化, 无法支付逾期的银行借款, 贷款银行要求 A 公司按照合同约定履行债务担保责任 2 000 万元。因 A 公司在 2019 年年末未能发现被担保人相关财务状况已恶化的事实, 故在资产负债表日未确认与该担保事项相关的预计负债。按照税法规定, 为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除。

A 公司下列会计处理中, 不正确的是 ()。

- A. 作为资产负债表日后调整事项处理
- B. 应在 2019 年利润表中确认营业外支出 2 000 万元
- C. 应在 2019 年资产负债表中确认预计负债 2 000 万元
- D. 应在 2019 年资产负债表中确认递延所得税资产 500 万元

【答案】D

【解析】按照税法规定, 企业为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除, 产生的是非暂时性差异, 所以不确认递延所得税资产。

【例题 9·多选题】甲公司 2×20 年发生的下列各项资产负债表日后事项中, 属于调整事项的有 ()。

- A. 因火灾导致原材料发生重大损失
- B. 外汇汇率发生重大变化导致外币存款出现巨额汇兑损失
- C. 2×19 年 12 月已全额确认收入的商品因质量问题被全部退回
- D. 发现 2×19 年确认的存货减值损失出现重大差错

【答案】CD

【解析】选项 A、B, 属于资产负债表日后非调整事项。

【例题 10·多选题】甲股份有限公司 2019 年年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2020 年 4 月 3 日。该公司 2020 年 1 月 1 日至 4 月 3 日发生的下列事项中, 应当作为资产负债表日后调整事项的有 ()。

- A. 3 月 11 日, 临时股东大会决议购买乙公司 51% 的股权并于 4 月 2 日执行完毕
- B. 2 月 1 日, 发现 2019 年 10 月盘盈一项固定资产尚未入账
- C. 3 月 10 日, 甲公司被法院判决败诉并要求支付赔款 1 000 万元, 对此项诉讼甲公司已于 2019 年年末确认预计负债 800 万元
- D. 4 月 2 日, 办理完毕资本公积转增资本的手续

【答案】BC

【解析】选项 A、D, 属于非调整事项。

【例题 11·单选题】2×21 年 11 月 11 日甲公司向乙公司销售一批产品, 形成应收账款 1 160 万元。至 12 月 13 日甲公司得知乙公司发生严重财务困难, 款项很难全额收回, 甲公司按预计信用损失法对应收账款计提 50% 坏账准备。2×22 年 1 月 31 日甲公司得知乙公司已资不



抵债宣告破产，预计能够收回应收账款的10%。甲公司2×21年度财务报告批准报出日为2×22年3月19日。税法规定实际发生坏账损失时可以税前扣除，甲公司适用所得税税率为25%。则下列会计处理中正确的是（ ）。

- A. 借：信用减值损失 464
 贷：坏账准备 464
- B. 借：所得税费用 116
 贷：应交税费——应交所得税 116
- C. 借：以前年度损益调整 348
 递延所得税资产 116
 贷：坏账准备 464
- D. 借：应交税费——应交所得税 116
 贷：递延所得税负债 116

【答案】C

【解析】应补提的坏账准备=应计提的坏账准备-已计提的坏账准备=(1 160-1 160×10%)-1 160×50%=464（万元）

借：以前年度损益调整——信用减值损失 464
 贷：坏账准备 464

(2) 确认相关递延所得税影响：

借：递延所得税资产 (464×25%) 116
 贷：以前年度损益调整——所得税费用 116

本题中选项C实际是将上述两笔分录合写，故选项C正确；选项ABD错误。

【例题12·单选题】甲企业适用的所得税税率为25%，预计未来期间适用的企业所得税税率不变且企业能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，其2×21年度财务报表批准报出日为2×22年3月31日，所得税汇算清缴截止日为2×22年5月31日。按净利润的10%计提盈余公积。2×21年12月31日，甲公司因一起未决诉讼确认预计负债1 200万元，2×22年3月4日人民法院判决甲公司败诉，需支付赔偿金1 500万元，甲公司不再上诉。不考虑其他因素，上述业务对甲企业2×21年财务报表的影响说法正确的有（ ）。

- A. 应确认递延所得税资产 300 万元
- B. 应调整当期所得税 375 万元
- C. 应冲减预计负债 1 200 万元
- D. 应调减盈余公积 22.5 万元

【答案】BCD

本题考查日后调整事项会计处理，具体考查与未决诉讼有关的会计处理。本题具有一定难度，需结合相关分录理解，具体见下：

(1) 记录支付的赔偿款：

借：以前年度损益调整——营业外支出 300
 贷：其他应付款——乙公司 (1 500-1 200) 300

借：预计负债——未决诉讼 1 200
 贷：其他应付款——乙公司 1 200

根据题干信息，2×22年3月4日人民法院判决甲公司败诉，需支付赔偿金1 500万元，甲公司不再上诉，故应确认其他应付款1 500万元，其中1 200万元由原已确认的预计负债结



转而来（选项 C 正确）；其中 300 万元在日后期间予以确认，此处由于涉及损益类科目（营业外支出），故采用“以前年度损益调整”科目进行替代。

（2）调整递延所得税资产：

借：以前年度损益调整——所得税费用（ $1\ 200 \times 25\%$ ）300

贷：递延所得税资产 300

该未决诉讼已进行判决，之前由于该事项确认的预计负债导致的暂时性差异已不存在，故由其确认的递延所得税资产应予转回（而非确认递延所得税资产，选项 A 错误）。

（3）调整应交所得税：

借：应交税费——应交所得税（ $1\ 500 \times 25\%$ ）375

贷：以前年度损益调整——所得税费用 375

此时该诉讼已造成实际损失，税法准予在应纳税所得额中扣除，故该事项还将影响当期所得税：由于该事项发生于汇算清缴日之前，故应直接调整报告年度的应交所得税（选项 B 正确）。

（4）结转“以前年度损益调整”科目余额：

借：盈余公积（ $225 \times 10\%$ ）22.5

利润分配——未分配利润（ $225 \times 90\%$ ）202.5

贷：以前年度损益调整 225

综上，本题选项 BCD 正确。





收入的概述

什么是收入呢？其实我们在第一章总论给大家讲会计要素的时候已经给大家讲过了收入的概念，所以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。其中，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。【比如说工业企业，他的日常活动就是生产产品销售产品，所以我们最终销售产品是不是会形成收入，因为我们说收入是在日常活动中形成的】

【提示 1】本章适用于所有与客户之间的合同，【也就是企业要想实现收入首先得有合同，】但是这里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。【也就是后面这些是不再收入准则的范畴当中的】

【提示 2】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；【也就是说这里是按照收入准则的相关规定来处理的】处置固定资产、无形资产等，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照本章的有关规定处理。

【例题·多选题】下列各项中，应按收入准则相关规定进行处理的有（ ）。

- A.企业以一批自产产品【就是存货】换取另一企业的一台设备
- B.企业以一台设备换取另一企业的一批存货【这不属于收入准则的范畴】
- C.企业出售固定资产时处置损益的计算
- D.保险合同取得的保费收入 【不涉及的】

关于收入确认的原则

（1）收入的确认方式：应当反映其向客户转让商品的模式。【什么意思呢，举个例子，比如说我们企业是向客户销售商品的，也就是我们在某个时点就将商品转让给了客户，所以在这个时点我们就要确认收入，那如果说企业在某一时段向客户提供服务的，那我们就要在这个时段确认收入】

【提示 1】本章所称商品，既包括商品，也包括服务。【所以我们说转让商品，也可能是提供的服务】

【提示 2】本章所称客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方。如果订立合同的目的是共同参与一项活动，合同对方和企业一起分担或分享该活动产生的风险或收益，则该合同对方不是企业的客户。【因为他不是向企业购买商品并支付对价的一方，这就是客户的界定】

（2）收入的计量：应当反映其转让商品而预期有权收取的对价金额。【比如说企业是向客户销售商品的，那我销售商品预期有权收取的对价是什么？不就是这个商品的价格吗，所以我们确认收入的时候就是按照销售商品的价格来确认收入的】

收入的确认和计量 【这里我们要给大家讲的就是收入确认的五个步骤】

确认与计量的五个步骤

- 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。

我们这个知识点就是针对这 5 个步骤进行讲解的。那我们在讲解每一个步骤之前，先来了解下这 5 个步骤。

我们这个企业要想实现收入是不是首先得签订合同，所以我们的第一个步骤就是识别与客户



订立的合同，看看这个合同是不是符合收入准则的要求，那第二步干嘛呢，是不是与客户订立了合同就一定能实现收入呢，不是的，企业只有在履行了合同当中的义务时我们才能确认收入，比如说我们签订了合同是向客户销售 1000 件商品，如果你一直没有向客户销售 1000 件商品，是不是不能实现收入呢，所以只有履行了义务才能实现收入。那我们第二步就是识别合同中的单项履约义务，看看你这个合同当中包括了几项单项履约义务。那我们按照什么金额确认收入呢，这就是我们说的第三步确定交易价格，这其实就是我们要确认收入的金额。如果我们这个交易中只有一项履约义务，那我们就可以按照交易价格确认收入。但是如果说我们这项履约义务包括 A\B\C 三个单项履约义务，假设总的交易价格是 100 万，那我们就需要将交易价格分摊至 A\B\C 三个单项履约义务当中，所以我们在履行每一项义务的时候就能确认和每一项相关的收入，这就是我们说的第四步：将交易价格分摊至各单项履约义务和第五步：履行各单项履约义务时确认收入。

我们在简单的确认了这 5 个步骤之后，来看下这五个步骤当中的第一步、第二步和第五步是和收入的确认相关，第三步、第四步是和收入的计量相关。接下来我们就系统的讲解这 5 个步骤。

识别与客户订立的合同【我们前面说了企业要想实现收入是不是首先得签合同，那我们就要判断这个合同是不是满足收入准则的要求，那我们在识别合同这一块一共给大家讲到 3 个内容，第一个就是合同的识别】

(1) 合同识别：

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。合同包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。【这块了解一下就可以了】

我们之前说了识别合同这一块判断就是 we 和客户订立的合同是不是满足收入准则的要求，如果说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：我们在学那 5 个条件之前，先来看个提示。【提示】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。【这就是我们取得相关商品控制权的判断】取得商品控制权同时包括下列三要素：一是能力，即客户有现时权利主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益；二是主导该商品的使用；三是能够获得几乎全部经济利益。【所以第二个和第三个就是把第一个展开来说了】

接下来我们就看看需要同时满足的五个条件

① 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；【就是说这个合同是生效的合同，可以执行的合同】

② 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；【有明确的权利和义务，我们在前面说过只有在履行了义务的时候才能确认收入，所以合同中一定要有明确的权利和义务】

③ 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；【我们前面再讲五步法的时候是不是要确认交易价格，既然要确认交易价格，交易价格和支付条款相关，所以……】

④ 该合同具有商业实质；【就是说我们这个交易是有必要的，能够改变企业的未来现金流量的，比如说企业用他生产的石油换取对方企业的石油，这就不具有商业实质，】

⑤ 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。【也就是这个钱很可能收回】

这就是我们需要同时满足的 5 个条件，只有在同时满足这 5 个条件，企业就应当在履行了履约义务也就是客户取得商品控制权时确认收入。



需要注意下列三点：

①合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断；

②合同具有商业实质；【这个交易是可以改变企业未来现金流的】

③企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户的信用风险）。【也就是这个对价到底能不能很可能收回，我们考虑的是客户的信用风险，如果说是企业向客户提供了销售折让或者折扣，使得你的对价没有全部收回，这算不算不满足第5个条件呢，不算，我们考虑的是客户到期时支付对价的能力和意图，如果客户出现了财务困难，钱很可能收不回来，那是不是判断他不满足第五个确认条件】

【提示】对于不符合上述五项条件的合同，企业只有在不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。【也就是不能确收入。【这一块关注一下处理原则就可以了】

持续评估：

【我们前面说了这个合同是不是需要满足5个条件啊】 ①那如果说在合同开始日（生效日）即满足上述五项条件的，企业在后续期间无需对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化；

②在合同开始日不符合上述五项条件的，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足上述五项条件。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，将一项专利技术授权给乙公司使用，并按其使用情况收取特许权使用费。甲公司评估认为，该合同在合同开始日满足合同确认收入的五个条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的第一年内，乙公司每季度向甲公司提供该专利技术的使用情况报告，并在约定的期间内支付特许权使用费。在合同开始日后的第二年内，乙公司继续使用该专利技术，但是乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用现金不足，因此，乙公司仅按合同支付了当年第一季度的特许权使用费，而后三个季度仅象征性支付了部分金额。

在合同开始日后的第三年内，乙公司继续使用甲公司的专利技术，但是，甲公司得知，乙公司已经完全丧失了融资能力，且流失了大部分客户，因此，乙公司的付款能力进一步恶化，信用风险显著升高。【这是不是说他发生了重大变化，我们就需要对那5个条件进行重新评估】

本例中，该合同在合同开始日满足上述五项条件，因此甲公司在乙公司使用该专利技术的行为发生时，按照约定的特许权使用费确认收入。合同开始日后的第二年，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在确认收入的同时，应对乙公司的应收款项进行减值测试。合同开始日后的第三年，由于乙公司的财务状况恶化，信用风险显著升高，甲公司对该合同进行了重新评估，认为不再满足“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件，【也就是5个条件当中的第5个条件不再满足了】因此，甲公司不再确认特许权使用费收入，同时对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。【这就是有关持续评估这一块的一道例题】

(2) 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：【我们来看一下这几个条件】

① 如果说这两份合同是基于同一商业目的订立+而且构成“一揽子”交易；那我们就可以合并为一份合同，“一揽子交易”：如果说我们的一份合同在不考虑其他合同的情况下是亏损的，那我们就认为他们是构成一揽子交易的。

② 一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况；【比如说其中一份合同违约了会影响到其他合同的对价金额，那么我们就可以合并为一份合同】

③ 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。

【提示】两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。

(3) 合同变更：

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 第一种情形就是将合同变更部分作为单独合同：

如果说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。【那也就是说如果同时满足这两条件的话，那我们就可以将变更的部分作为单独合同】此类合同变更不影响原合同的会计处理。【因为是作为单独的合同，所以对原合同是没有影响的】

【例题】甲公司承诺向某客户销售 120 件产品，每件产品售价 100 元。该批产品彼此之间可明确区分，且将于未来 6 个月内陆续转让给该客户。甲公司将其中的 60 件产品转让给客户之后，双方对合同进行了变更，甲公司承诺向该客户再支付 30 件相同的产品，【原来合同当中销售了 120 件，这里要再向客户销售 30 件，折旧属于合同变更，那这新增的 30 件商品怎么处理呢】这 30 件产品与原合同中的产品可明确区分，其售价为每件 95 元（假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价）。【那这个单独售价怎么理解呢，就是说如果我们前面没有销售那 120 件产品，那我们现在每一件产品的售价也是 95 元】【所以这里是不是我们前面说的那两个条件都满足了，那是不是对于变更的部分也就是新增的 30 件产品可以作为一个单独合同来处理】上述价格均不包含增值税。

本例中，由于新增的 30 件产品是可明确区分的，且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，该合同变更实际上构成了一份单独的、在未来销售 30 件产品的新合同，该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的 120 件产品按每件产品 100 元确认收入，对新合同中的 30 件产品按每件产品 95 元确认收入。所以互不影响。

② 第二种情形就是将合同变更作为原来合同终止及新合同订立：【也就是在这种情况下不是单独再订立合同，而是将原合同终止掉重新订立合同】

如果说不属于合同变更的第 1 种情形，也就是前面说的那两条件没有同时满足，那我们就不能作为单独合同来处理，但是如果在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分。那这种情况下变更这一块的处理就是终止原合同订立新合同。

【例题】沿用上例，上道例题我们是不是说过一开始是签订销售 120 件产品的合同，那现在甲公司新增销售的 30 件产品，那这 30 件产品售价为每件 80 元，原来我们每件是 100 元，现在每件是 80 元，一下就少了 20 元，那我们就假定该价格不能反映合同变更时该产品



的单独售价，也就是说为什么能一下子便宜 20 块钱，如果单卖的话肯定不是 80 元，就是因为之前销售了 120 件了，所以新增这 30 件就便宜了 20 块钱，所以他不是我们的单独售价，那既然不能反映单独售价，就不能作为一份单独合同来处理。同时，由于客户发现甲公司已转让的 60 件产品存在瑕疵，要求甲公司对已转让的产品提供每件 15 元的销售折让以弥补损失。经协商，双方同意将价格折让在销售新增的 30 件产品的合同价款中进行抵减，金额为 900 元（15 元×60 件）【一件是 15 元，一共销售了 60 件，所以销售折让就是 900 元】。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于 900 元的折让金额与已经转让的 60 件产品有关，因为就是对这 60 件商品的折让，因此应当将其作为已销售的 60 件产品的销售价格的抵减，在该折让发生时冲减当期销售收入。【所以销售折让怎么处理，就是在发生销售折让时冲减当期的收入】对于合同变更新增的 30 件产品，【因为他的售价比之前的售价便宜 20 块钱】所以其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的 60 件产品以及新增的 30 件产品）所以尚未转让的一共是 90 件产品，与已转让的产品是可明确区分的，因为已经转让的是不是存在瑕疵的，因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。【也就是将原来那 120 件的合同终止掉，将剩下的没有转让的 90 件产品给他订立一个新的合同】

【那这种情况下收入怎么确认，那既然我们新签的是 90 件的合同，那这 90 件中是不是包括两部分，一个是原来合同的 60 件，一个是新增的 30 件，那对于这 90 件的合同他的对价是多少，原来 60 件我们在签合同的时候是按照每件 100 元出售的，所以对应的对价就是 6000 元，新增的 30 件，是按照 80 元一件来出售的，所以他对应的对价是 2400，那加在一起我们这 90 件对应的对价就是 8400 元，那既然整个新合同对应的对价总额也就是交易价格是 8400，那对应的产品的件数是 90 件，是不是意味着每出售一件产品应该确认的收入就是 93.33 元】该新合同中，剩余产品为 90 件，其对价为 8400 元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价 6000 元（100 元×60 件）与合同变更部分的对价 2400 元（80 元×30 件）之和，新合同中的 90 件产品每件产品应确认的收入为 93.33 元（8400/90）。

③ 第三种情形将合同变更作为原合同的组成部分：【也就是这里没有新合同，把变更的部分直接融到新合同当中】

条件：不属于合同变更的第 1 种情形，也就是作为单独合同的那两个条件没有满足，而且第二种情形下已转让商品与未转让商品之间不可明确区分。

【例题】2×18 年 1 月 15 日，乙建筑公司和客户签订了一项总金额为 1000 万元固定造价合同，【也就是说等到这个合同完成的时候一共能确认的收入是 1000 万】在客户自有土地上建造一幢办公楼，预计合同总成本为 700 万元。【所以这里我们提供的是建筑服务】假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，【这肯定是需要再某一段时间履行的】并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。【这个履约进度是什么，其实就是我们说的完工进度，也就是你完成了多少】

截至 2×18 年末，乙公司累计已发生成本 420 万元，履约进度为 60%【累计发生的合同成本 420/预计合同总成本 700】（420/700）。【相当于已经完成了 60%】因此，乙公司在 2×18 年确认收入 600 万元【完成合同的总收入是 1000 万，现在完成了 60%】（1000×60%）。2×19 年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加 200 万元和 120 万元。这是不是发生了合同变更了，那对于变更的这一块怎么处理呢

本例中，由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确



区分【也就是未转让的商品与已转让的商品不能明确区分，为什么不能明确区分，因为这里就是一个单项履约义务，没有办法明确区分】（即该合同仍为单项履约义务），因此，乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。那变更前的合同对价的金额是1000万，那把变更融到原合同中，合同变更后的交易价格为1200万元（1000+200），乙公司重新估计的履约进度【为什么要重新估计呢，因为履约进度就是根据已发生的成本占预计总成本的比例来确定的，那已发生的成本420虽然没变，但是预计的总成本是不是变了，原来是700万，这里增加了120万，】为 $51.2\%[420/(700+120)]$ 【所以在变更合同之后18年就不是确认600万的收入了，应该确认多少，应该用我们变更后的合同对价乘以变更后的履约进度，应该是614.4万元，之前我们已经确认了600万的收入，所以在发生变更时需要额外确认14.4万元的收入就可以了】乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元（ $51.2\% \times 1200 - 600$ ）。

我们来做一个总结，如果说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话，那变更部分变为单独部分，如果说这两条件没有同时满足呢，没有同时满足的情况下，已转让商品与未转让商品可明确区分，那我们就终止原合同订立新合同，如果说他们俩之间是不能明确区分的，比如说他们是构成一个单项履约义务的，就像我们刚才说的提供建造服务，已提供的服务和未提供的服务能不能明确区分，不能，因为他们构成的是一个单项履约义务，就是建造办公楼，这种情况下变更部分就要作为原合同组成部分，所以要重新确定合同对价，重新确定履约进度，重新计算收入金额。这就是我们说的三种合同变更的情形。

识别合同中的单项履约义务

前面我们学习了收入确认和计量的第一步就是识别与客户订立的合同，我们说过了，企业要想实现收入是不是首先得有合同呀，但是有了合同就一定能够实现收入吗？不一定，只有在企业履行了合同当中的义务时才能确认收入。

那什么是履约义务呢，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。所以这里的义务就是企业的承诺，什么承诺呢，就是向客户转让商品的承诺。

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，【看看你这个合同中包含几个单项履约义务】并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行；【比如说我们企业要想客户销售商品并提供安装服务，那我们是不是得签订合同，那这个合同当中就可能包含了两个单项履约义务，销售商品和提供安装服务，那销售商品他就属于某一时点履行的义务，在这个时点是不是商品得控制权就转移给了客户了，而提供安装服务是属于某一时段履行的履约义务】那我们在明确了各单项履约义务之后就可以在履行各单项履约义务时确认收入。

企业应当将下列【这里涉及到的是两种情形】向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

（1）企业向客户转让可明确区分商品（或商品或服务的组合）的承诺，这里我们需要注意的就是可明确区分商品的判断，什么情况下企业转让的商品是可明确区分的商品呢

这里需要同时满足2个条件：

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。如：客户能使用、消耗或以高于残值的价格出售商品，或者以能够产生经济利益的其他方式持有商品。【比如说软件供应商他是销售软件的，但是软件只有在安装了之后才能够使用，那这个安装服务是很多软件供应商都可以提供的，所以这个安装服务就属于易于获得的资源，这



种情况下客户是不是就可以从软件和易于获得的安装服务的一起使用中受益】

【提示】在评估某项商品是否能够明确区分时，应当基于该商品自身的特征，无须考虑合同中可能存在的阻止客户从其他来源取得相关资源的限制性条款。简单来说我们判断商品能不能明确区分，我们是看商品自身的特征。

我们来看第二个条件，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。简单来说就是承诺是可以明确区分的，满足这两个条件了，就说明转让的商品是可以明确区分的。

我们重点来看一下不可明确区分的三种情形。

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：

① 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。所以我们不是转让的合同当中的这些商品，而是要对这些商品进行整合，最终以组合产出的形式转让给客户。这种情况下合同中转让的商品就不可明确区分。

【例题】企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的单项商品可能包括砖头、水泥、人工等，虽然这些单项商品本身都能够使客户获益（如客户可将这些建筑材料以高于残值的价格出售，也可以将其与其他建筑商提供的材料或人工等资源一起使用），【那这里是不是满足了第一个条件，客户能从商品本身中获益，那这里能不能确商品是可明确区分呢，他没有满足第二个条件】但是，在该合同下，企业向客户承诺的是为其建造一栋办公楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些单项商品进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给客户。【所以最终转让给客户的是不是写字楼，所以就是以组合产出转让给客户的】因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品彼此之间不能单独区分。

② 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

【例题】企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，【也就是我要销售软件还要提供安装服务】但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，为该软件增加重要的新功能，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。【这说明我们提供的安装服务会对软件进行重大修改】在这种情况下，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。

③ 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。即合同中承诺的每一项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

【例题】企业承诺为客户设计一种实验性的新产品并负责生产 10 个样品，【那这里我们是不是要提供设计服务还要生产样品，提供的是两项服务】，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，并导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。【我们要对设计进行不断修正之后还要对以生产的样品进行返工】此时，企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

接下来针对刚刚讲到的企业向客户转让可明确区分商品（或商品或服务的组合）的承诺做一个总结，这里我们重点要关注的就是可明确区分商品的判断。同时要满足两个条件，第一商品本身可明确区分，第二转让商品的承诺可明确区分。那对于商品本身可明确区分我们怎么判断呢，就是客户能够从商品本身受益或者与其他易于获得的资源一起使用中受益，那我们就认为商品本身可明确区分。对于第二个条件我们重点来看不可明确区分的三个情形，就是三个关键词，组合产出、重大修改或定制、高度关联性。这是我们可以作为单项履约义务



的第一种情形。

【提示】企业向客户销售商品时，往往约定企业需要将商品运送至客户指定的地点。通常情况下，控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务；【因为你这是为了销售商品而发生的运输活动，所以他和销售商品是一体的，不能作为一个单项履约义务】相反，商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，【因为商品控制权已经转移了，是不是商品已经销售出去了，那又发生的运输活动就表明企业向客户提供了一项运输服务】企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时刻履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。【那也就是说我们这个运输活动是发生在控制权转移之前还是之后呢，是不是之后，出库的时候控制权就转移了，然后才发生了运输活动，既然是发生在控制权之后，是不是可能表明企业向客户提供了一项运输服务】

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司，在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务；当该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人时，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。【如果说提供的运输服务构成了单项履约义务，那这个合同里是不是包含了两个单项履约义务，一个是销售产品，一个是提供运输服务，既然是两个单项履约义务，就需要将合同的交易价格在这两个单项履约义务中进行分摊，然后确认收入】

假定该产品的控制权不是在出库时，而是在送达乙公司指定地点时转移给乙公司，由于甲公司的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生，因此不构成单项履约义务，【因为这是为了销售商品而发生的】而是甲公司为了履行合同发生的必要活动。

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的第二种情形

(2) 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品【这里我们转让的不是一项商品而是一系列商品】

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，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。【这里我们关键要判断的就是什么实质相同，什么是转让模式相同】

我们先来看实质相同，如果说企业向客户提供的是确定数量的商品，比如说我们和一个酒店签订了两年的合同，那这两年呢，每个月向酒店提供一次保洁服务，那两年就是 24 次，这就属于提供确定数量的商品，这种情况下我们就要考虑你每一次提供的服务就是商品的本身是不是实质相同。如果说某一期间内随时向客户提供某项服务，也就是数量是不确定的，客户需要的时候我们就要向他提供服务，比如说同样还是签订了两年的合同，但是数量不确定，客户需要的时候就要随时提供服务，这种情况下就要考虑企业在该期间的各个时间段的承诺是否相同，如果承诺相同，那这一系列的服务就是相同的，而并非具体的服务行为本身

【例题】企业向客户提供 2 年的酒店管理服务，具体包括保洁、维修、安保等，但没有具体的服务次数或时间的要求，【这就属于并不是提供确定数量商品的情况】尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，即按照约定的酒店管理标准，随时准备根据需要为其提供相关服务，因此，企业每天提供的该酒店管理服务符合“实质相同”的条件。

再来看看转让模式相同，就是要同时满足两个条件，第一个条件是转让的商品是在在某



一时段内履行履约义务，第二个条件是采用相同方法确定其履约进度，同时满足这两个条件我们就认为这一系列的商品是属于转让模式相同的商品

最后给大家做一个简单的总结，我们这里重点要掌握的就是企业向客户转让商品的承诺作为单项履约义务的两种情形，第一个就是企业向客户转让可明确区分商品（或商品或服务的组合）的承诺是可以作为一个单项履约义务的，这里我们要掌握的就是可明确区分商品的判断，需要同时满足两个条件，一个是商品本身可明确区分，一个是转让商品的承诺可明确区分。

第二个就是一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品也可以作为一个单项履约义务，这里要掌握的就是实质相同和转让模式相同大判断。对于实质相同，如果企业提供的是确定数量的商品，那就考虑商品的本身是否实质相同。那如果是随时向客户提供某项服务呢，那我们就要考虑承诺是否相同。对于转让模式是否相同要同时满足两个条件，在某一时段内履行履约义务、采用相同方法确定其履约进度

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。【其实就是我们确认收入的金额】

【提示】企业代第三方收取的款项（如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。【比如说销售商品确认的增值税是不是要在贷方确认负债应交税费—应交增值税（销），也就是这一部分并没有计入到交易价格当中】合同标价并不一定代表交易价格，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。

那我们在确定交易价格时要考虑 4 个因素，可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价。

我们首先来看可变对价，1. 可变对价：

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、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。

例如：企业售出商品但允许客户退货时，由于企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。

【例题】甲公司系增值税一般纳税人，在 2×18 年 6 月 1 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 800 000 元，增值税税额为 104 000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 640 000 元。6 月 30 日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予 5% 的减让。假定甲公司已确认收入；并已取得税务机关开具的红字增值税专用发票。甲公司的账务处理如下：

(1) 2×18 年 6 月 1 日销售实现。【销售实现是不是就要确认收入】

借：应收账款	904 000	
贷：主营业务收入	800 000	【这里收入就是交易价格，也就是销售发票上的价格 80 万】

应交税费——应交增值税（销项税额）	104 000	
借：主营业务成本	640 000	
贷：库存商品	640 000	

(2) 2×18 年 6 月 30 日发生销售折让，【就要冲减收入，冲减多少呢，就是用不含税的价格 80 万乘以 5% 作为销售折让】取得红字增值税专用发票。

借：主营业务收入	40 000	
----------	--------	--



应交税费——应交增值税（销项税额）	5 200
贷：应收账款	45 200

冲完收入之后交易价格变为多少了，原来是 80 万，现在减少了 4 万，交易价格就变为 76 万

(3) 2×18 年收到款项。

借：银行存款	858 800
贷：应收账款	858 800

这就是销售折让的一道相关例题，那这里我们的交易价格是不是发生变化了。

对于我们的交易价格它是可变的，那我们就需要对他进行估计，那接下来我们就看最佳估计数的确定。这里最佳估计数的确定方法或有负债最佳估计数的确定方法是类似的，如果说合同仅有两个可能结果，那我们就按照最有可能发生的金额作为最佳估计数。那如果说拥有大量具有类似特征合同，并估计可能产生多个结果，这种情况下就用期望值作为最佳估计数，那期望值怎么算呢，其实就是我们之前提到过的加权平均数，就是用各种可能发生的对价金额×相关概率然后求和。

【例题】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为 100 万元，但是，如果甲公司不能在合同签订之日起的 120 天内竣工，须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。

【这种情况下我们有权收取的对价就是 90 万】上述金额均不含增值税。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为 90%，工程延期的概率为 10%。【按时完工了有权收取的对价是 100 万，延期了有权收取的对价是 90 万，这里我们合同中是不是出现两种可能结果呢，那是不是要选择最可能发生的结果，那这里哪个是最可能发生的结果呢，是不是按时完工的概率 90%，那对应的金额就是按时完工时对价的金额 100 万元】假定上述金额不含增值税。

本例中，由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的交易价格为 100 万元，即为最可能发生的单一金额。

【例题】甲公司生产和销售洗衣机。2×18 年 3 月，甲公司向零售商乙公司销售 1 000 台洗衣机，每台价格为 2 000 元，合同价款合计 200 万元。同时，甲公司承诺，如果未来 6 个月内，同类洗衣机售价下降，则按照合同价格【2000 元】与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。【所以我最终有权收取的对价还不一定是 2000 呢，所以他不是我们的交易价格】甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计未来 6 个月内，不降价的概率为 50%；【不降价我们对应的金额就是 2000 元，这是我们说的第一种可能的结果，】每台降价 200 元的概率为 40%；【那这里对应的金额是多少，收的是 2000 元，是不是要退 200，所以有权收取的对价金额就是 1800 元，】每台降价 500 元的概率为 10%。【那这里的对价金额就是 2000-500 就是 1500 元】假定不考虑增值税等因素。

这里涉及到三种结果了，那我们怎么去确定交易价格呢，是不是就要求期望值了，就要用各种可能对价的金额和他们对应的概率相乘然后求和，

本例中，甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。假定不考虑有关“计入交易价格的可变对价金额的限制”要求，甲公司估计交易价格为每台=2000×50%+1800×40%+1500×10%=1 870（元）。一共销售了 1000 台，187 万，2×18 年 3 月，甲公司销售洗衣机的账务处理为：

借：应收账款	1 870 000
贷：主营业务收入	1 870 000



【提示】企业采用期望值或最可能发生金额估计可变对价时，应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法。对于某一事项的不确定性对可变对价金额的影响，企业应当在整个合同期间一致地采用同一种方法进行估计；对于类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。但是，当存在多个不确定性事项均会影响可变对价金额时，企业可以采用不同的方法对其进行估计。

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。【这句话不太好理解，他实际是就是说在不确定性消除之前我们不要多确定收入，因为你多确定收入了，等到不确定性消除之后是不是还要冲掉对确认的收入，这就是我们说的收入的转回】

其中，“极可能”发生的概率应远高于“很可能”，但不要求达到“基本确定”；评估收入转回金额的比重时，【就是到底是不是重大转回呢】应同时考虑合同中包含的固定对价和可变对价。【也就是看你转回的金额在固定对价和可变对价中的比重】

【例题】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品。合同约定，当乙公司在2×18年的采购量不超过2000件时，每件产品的价格为80元；当乙公司在2×18年的采购量超过2000件时，每件产品的价格为70元。乙公司在第一季度的采购量为150件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过2000件。2×18年4月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购A产品1000件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过2000件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为70元。本例中，2×18年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过2000件，甲公司按照80元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，【因为我们并没有多预计收入，因为预计你的采购量是不会超过2000件，所以按照80元的单价确认收入是没有问题的】因此，甲公司在第一季度确认的收入金额12000元（80×150）。

2×18年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过2000件，按照70元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。【也就说如果在这种情况下还是按照80元来确认收入，那是不是就会每件多确认10元，那在不确定性消除的时候，你是不是还要将多确认的10元收入给冲掉，所以不能按照80元确认，我们应当调整为70元的单价】

【那我们来看看调整为70元之后应该确认的收入是多少，既然调整为70元了，把我前两个季度一共销售了多少，第一季度是150件第二季度是1000件，那用70的单价乘以前两个季度一共销售的1150，这就是前两个季度一共应该确认的收入，然后减去第一季度已经确认的收入就是第二季度应该确认的收入】因此，甲公司在第二季度确认收入68500元【70×（1000+150）-12000】。

【提示】每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额（包括重新评估对可变对价的估计是否受到限制），以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

2. 合同中存在的重大融资成分：

当商品控制权转移时间和客户付款时间不一致时，如果说客户的付款时间为客户或者企业提供了重大融资利益的话，那我们就认为这个合同是存在重大融资成分的。我们以赊销和预付款方式来讲解。



先来看赊销，那既然是赊销，是不是商品的控制权先转移，然后客户才付款，两个时间是不一致的，如果客户晚付款能够给客户id提供重大融资利益的，那我们就认为这个合同中是存在重大融资成分的。

预付款是客户先付款，之后商品控制权才转移，所以这两个时间也是不一致的，那如果说客户提前付款也就是企业提前收款能够为企业id提供重大融资利益的，那我们就认为这个合同中是存在重大融资成分的。

(1) 合同中是否存在重大融资成分的考虑因素：

那我们在是否存在重大因素时需要考虑两个因素，第一个就是已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额【我们以赊销为例来说明，这里说的已承诺的对价金额就是客户实际支付的款项，也就是这个时点的金额，而已承诺商品的现销价格是取得商品控制权时点应支付的金额】【比如说如果客户在取得商品控制权时支付了 10 万，这就是现销价格，客户实际上是在两年后支付，那承诺支付的对价是 15 万，那我们在考虑是否存在重大融资成分的时候就要考虑两者之间的差额】

第二个因素就是企业将承诺的商品转让给客户与客户支付相关款项之间的预计时间间隔和相应的市场现行利率的共同影响【一般时间间隔越长越有可能存在重大融资成分，但是不一定只要存在时间间隔就一定存在重大融资成分】

(2) 合同中未包含重大融资成分的情形：

我们来看一下存在时间间隔但是未包含未包含重大融资成分的情形，第一种情形 客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间。举例：企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；再如，企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等【这种情况下虽然客户付款与商品控制权转移这两个时间是不一致的，但是这里是不包含重大融资成分的】

第二种情形 客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制。举例：按照实际销售量收取的特许权使用费【那这个实际销售量是属于未来才能确定的，那他受不受客户或企业控制呢，不受，所以这种情况下虽然有金额，但是不包含重大融资成分】

第三种情形 合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的，举例：合同约定的支付条款是为了向企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务（比如说质保金）

【例题】2×18 年 1 月，甲公司与乙公司签订了一项施工总承包合同。合同约定的工期为 30 个月，工程造价为 8 亿元（不含税价）。甲乙双方每季度进行一次工程结算，并于完工时进行竣工结算，每次工程结算额（除质保金及相应的增值税外）由客户于工程结算后 5 个工作日内支付；除质保金外的工程尾款于竣工结算后 10 个工作日内支付；【所以除了质保金外，其他金额是不是没有时间间隔】合同金额的 3%作为质保金，用以保证项目在竣工后 2 年内正常运行，在质保期满后也就是两年之后的 5 个工作日内支付。

本例中，乙公司保留了 3%的质保金直到项目竣工 2 年后支付，虽然服务完成时间与乙公司付款的时间间隔较长，但是，该质保金旨在为乙公司提供工程质量保证，以防甲公司未能完成其合同义务，而并非向乙公司提供融资。因此，甲公司认为该合同中不包含重大融资成分，无需就延期支付质保金的影响调整交易价格。

(3) 合同中存在重大融资成分时交易价格的确定：

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照什么金额确定交易价格，不是按照已承诺的



对价金额就是客户实际支付的价款，而是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。

【提示】如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，【就是时间间隔不是很长，那我们可以简化处理】可以不考虑合同中存在重大融资成分。

【例题】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于2年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付449.44万元，【也就是控制权转移的时候支付449.44】或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。【也就是现在就支付400万】该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2×18年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

我们先给大家分析一下，首先我们是不是有两种支付方式呢，一个是现在就付400万，一个是等到两年交付产品的时候交付449.44万元，那大家想想，现在付的话只需要付400万，两年之后付的话要付449.44万元，那这449.44万元是不是可以理解为现在这400万在两年之后的终值。那这400万就是现值，那两者之间的差额49.44是什么，如果你学了财管，应该非常清楚，其实这可以理解为是利息呢，那这个利息是需要两年分期确认，那有了终值和现值能不能求出折现率呢，当然可以，所以根据终值和现值求出的折现率是6%。

本例中，按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔【间隔时间是2年】以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，应当对合同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响，假定该融资费用不符合借款费用资本化的要求。【就是说我们这个利息费用是计入财务费用的】甲公司的账务处理为：

(1) 2×18年1月1日收到货款：

借：银行存款	400
未确认融资费用	49.44
贷：合同负债	449.44

【1月1日收到多少钱呢，收到400万，所以借方银行存款增加400万，那你收钱你履行了义务了吗？没有，所以能确认收入吗？不能，那这是不是你预收的款项，贷方是要确认负债，这里我们需要确认的负债就是合同负债，这就类似于我们以前的预收账款，合同负债是指……，那我们贷方确认了合同负债，金额怎么确定呢，其实可以这么理解，我们现在向客户借了400万，两年之后要以449.44万的产品来偿还，这就是负债的金额，那两者之差就是利息，那对于这两年的利息我们是要分期确认的，所以在1月1日这一天我们就先计入到未确认融资费用中】

【提示】合同负债：指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项确认并列示为合同负债。

(2) 2×18年12月31日确认融资成分的影响：

借：财务费用	24 (400×6%)
贷：未确认融资费用	24

到了18年的年末是不是要分期确认利息了，前面说了这个利息是不符合资本化条件的，



所以在确认的时候计入财务费用，那这里的金额怎么确定呢？还记得我们在讲无形资产的时候给大家说过未确认融资费用就是等于期初的摊余成本乘以实际利率，那摊余成本就是账面价值，所以这里我们也可以假定未确认融资费用是合同负债的备抵科目，所以确认未确认融资费用时就用合同负债的账面价值乘以实际利率， $400 \times 6\%$

(3) 2×19年12月31日交付产品：

借：财务费用	25.44
贷：未确认融资费用	25.44

到了19年年末，也就是最后一年了，我们是不是不能用公式计算分摊的利息了，要用倒挤法，未确认融资费用一共是49.44万元，已经分摊了24，是不是还剩25.44未分摊，所以到了最后一年年末也就是19年年末应确认的利息费用就是25.44万元

借：合同负债	449.44
贷：主营业务收入	449.44

那利息这一块我们处理完了，19年年末是不是交付产品了，是不是相当于履行义务了，所以借方可以冲掉合同负债，相当于以产品偿还了这个债务了，贷方既然履行了义务是不是就可以确认收入了，这里收入的金额就是借方冲掉合同负债的金额

【提示】449.44万元为取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（现销价格）。我们就是以这个金额作为交易价格的，所以这一块我们并不是以客户实际支付的款项也就是400万确定交易价格的。这就是重大融资成分对于交易价格的影响

3. 非现金对价：

就是企业收到商品是非现金对价，比如说收到的是固定资产、无形资产或者股权，这种情况下我们就是按照非现金对价在合同开始日的公允价值来确定的，如果非现金对价公允价值不能合理估计，参照企业承诺向客户转让商品的单独售价。

【提示】非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（例如，企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动【那这个变动就是因为对价的形式发生的变动】），也可能会因为其形式以外的原因而发生变动（例如，企业有权收取非现金对价的公允价值因企业的履约情况而发生变动）。

合同开始日，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，【比如说股票价格的变动】该变动金额不应计入交易价格。

【例题】甲企业为客户生产一台专用设备。双方约定，如果甲企业能够在30天内交货，则可以额外获得600股客户的股票作为奖励。【这里我们取得时股票，股票的价格是会变动的】合同开始日，该股票的价格为每股4元；【这就是合同开始日的公允价值】由于缺乏执行类似合同的经验，当日，甲企业估计，该600股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。【不满足这个条件我们肯定不能给他计入交易价格当中】合同开始日之后的第27天，企业将该设备交付给客户，从而获得了600股股票，该股票在此时的价格为每股4.5元。【之前是每股4元，现在是每股4.5元，这就属于因为对价发生的变动】假定企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。也就是作为交易性金融资产来核算。

本例中，合同开始日，该股票的价格为每股4元，由于缺乏执行类似合同的经验，当日，甲企业估计，该600股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件，因此，甲企业不应将该600股股票的公允价值2400元计入交易



价格。合同开始日之后的第 27 天，甲企业获得了 600 股股票，该股票在此时的价格为每股 4.5 元。甲企业应按股票（非现金对价）在合同开始日的公允价值，即 2400 元（ 4×600 ）确认为收入，【也就是在 27 天甲企业实际交货的时候就可以确认收入了，一开始是不能确认收入的，在第 27 天取得这 600 股股票就可以确认收入了】因对价形式（对价是股票，股票本身的价格会发生变动）原因而发生的变动，也就是 300 元（ $4.5 \times 600 - 4 \times 600$ ）这个变动不能计入交易价格中，所以我们是计入公允价值变动损益。

4. 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。【比如说牛奶供应商，他每年要向超市销售 100 万的牛奶，但是同时要向超市支付 10 万的货架费，那这 10 万就属于支付给客户的对价，那支付的这 10 万怎么处理，他并不是为了从超市取得可明确区分的商品而是为了销售牛奶而发生的，这种情况下是要冲减交易价格的，所以这里销售牛奶的价格不是 100 万，而是 90 万】

所以应付客户对价是不是会使得交易价格减少呢，那既然冲减了交易价格是不是还得冲减当期收入，所以在确认收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚时点冲减当期收入，到这里我们把确定收入的交易价格就讲完了。

交易价格分摊至各单项履约义务

我们在确定了交易价格之后，就进入到将交易价格分摊至各单项履约义务，比如说合同中包含了 3 个单项履约义务，分别是销售 A 商品，销售 B 商品，销售 C 商品，那假定我们这个合同的交易价格是 100 万，这 100 万就要在这三个单项履约义务中进行分摊，那在履行每个单项履约义务时就可以确认和他相关的收入了，这里我们关键要掌握的就是怎么去分摊。那这 100 万按照什么比例分摊呢，就按照这三个单项履约义务所承诺的单独售价的比例来分摊，我们说的单独售价就是企业向客户单独销售商品的价格。比如说企业向客户单独销售 A 商品的的话价格是 30 万，单独销售 B 商品的价格是 40 万，单独销售 C 商品的价格是 30 万，这就是三种商品的单独售价，所以在确定了单独售价之后，我们就是按单独售价的比例来分摊交易价格的，所以是不是就按照 3:4:3 的比例来分摊，这就是交易价格的分摊方法。所以要想分摊交易价格，首先得确定单独售价。

有些情况下单独售价是可以直接观察的，那我们就按照直接观察到的单独售价的比例去分摊交易价格，那如果单独售价无法直接观察，那我们就采用一定的方法去确定，这里主要给大家讲三种方法，第一种就是市场调整法（也就是市场售价考虑成本和毛利调整后的金额），第二种是成本加成法（就是用商品预计成本+合理毛利），第三种是余值法（就是用合同交易价格-其他可观察商品单独售价）【比如说我们刚举的那个例子，假定 A 商品的单独售价是不可直接观察的，但是 B 和 C 是可以直接观察的，那我们怎么去确定 A 的单独售价呢，我们就用合同的交易价格 100 万减去 B 和 C 的单独售价，得到的就是 A 的单独售价】

【例题】2×18 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，合同价款为 2 000 元。【这 2000 元就是交易价格】合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在一个月之后交付，只有当 A、B 两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 2 000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成两项履约义务，【那也就是说这个合同中包含两项单项履约义务，那交易价格 2000 是不是就要在两个单项履约义务中分摊，怎么分摊呢，就是按照单独售价的比例分摊】其控制权在交付时转移给客户，A 商品的单独售价为 500 元，B 商品的单独售价为 2 000 元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

A 商品的单独售价是 500，A 和 B 商品的单独售价之和是 500+2000，所以 A 商品单独售价



在总的单独售价中所占的比例就是 $1/5$ ，在分摊价格的时候 A 商品应该分摊 2000 的 $1/5$ 。B 商品的单独售价是 2000，他在总的单独售价也就是 2500 当中占到的比例是 $4/5$ ，在分摊价格时分摊 2000 的 $4/5$ 。

那我们在交付时控制权就转移给客户了，那控制权转移了是不是就应该确认收入了。

本例中，根据交易价格分摊原则，A 商品应当分摊的交易价格为 400 元 ($500 \div 2.5 \times 2000$)，B 商品应当分摊的交易价格为 1600 元 ($2000 \div 2.5 \times 2000$)，甲公司将 A 商品交付给客户之后，与该客户相关的履约义务已经履行，那是不是就得确认收入呢，但是需要等到后续交付 B 商品时，甲公司才具有无条件收取合同对价的权利。因为我们前面说过了，只有当 A、B……

我们来看具体的账务处理

(1) 交付 A 商品时：【实际上就是履行第一个单项履约义务的账务处理】

借：合同资产	400
贷：主营业务收入	400

那既然把 A 商品交付给客户了，那就是企业已经履行了这个单项履约义务，那我们就要确认收入，所以贷方确认主营业务收入，金额就是 A 商品分摊过来的交易价格，借方呢，收到钱了吗，没有收到，这 400 要等到交付了 B 商品之后才能够收到，那既然没有收到这里能记应收账款吗？应收账款是无条件的收款权利，就是我等就能收到，现在我们是还得交付 B 商品才能收到，我们要计入合同资产中

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。

(2) 交付 B 商品时：

借：应收账款	2000
贷：合同资产	400
主营业务收入	1600

一个月之后我们交付了 B 商品，是不是意味着第二个单项履约义务也履行了，所以首先贷方确认主营业务收入，金额就是 B 商品分摊过来的交易价格，那我们现在钱还没有收到，借方对应的金额记到哪里？这里还需要计入合同资产吗？既然 B 商品也交付了，那就是 A 和 B 商品都交付了，那甲公司是不是就有无条件的收取权利了，等着收钱就行了，因为该履行的都履行了，所以借方计入应收账款金额 1600，那之前 A 商品应该收取的 400 呢，B 商品交付了，那 A 的交易价格也应该收到了，所以那 400 也变成了无条件收取的款项，所以我们要由合同资产转为应收账款。

应收款项是企业无条件收取合同对价的权利。只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。

针对于应收款项和合同资产给大家做一个总结，他们俩都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，就是他们都是债权，区别就在应收款项是无条件的收款权利，而合同资产要取决于其他条件（其他履约义务的履行），只有在履行了之后才能收到的款项。

那对于合同资产和之前讲的合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性，分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。

【提示】同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，【也就是两者之间的差额列示】不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。这个提示关注一下，这一块在讲建造合同的时候还会给大家讲解。

【例题】2×18 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，合同价款为



2 000 元。 A 商品的单独售价为 500 元， B 商品的单独售价为 2 000。

单独售价之和=500+2 000=2 500>合同交易价格 2 000

两者之间的差额（2 500-2 000=500 ）就是客户取得的合同折扣

我们再回到刚才的例题，这道例题中 A 商品和 B 商品的单独售价之和是 2500， 合同的交易价格是 2000， 单独售价之和大于交易价格， 那这两者之间的差额 500 是什么？ 我们举个例子， 比如说你要买家电， 有两种购买方式， 第一种， 我去买一台电视， 一台洗衣机， 一台电冰箱， 三台家电加在一起假设总价款是 10000-元， 那这 10000 就是三项家电的单独售价之和， 那另一种方式就是我可以买一个套餐， 套餐里包含了我所需要的三项电器， 躲过说走套餐的话需要花的金额是 8000,块钱， 那这里 10000-8000 两者的差额是什么？ 不就是折扣吗？ 单独购买得 10000 元， 合在一起购买需要 8000， ， 两者的差额就是折扣。 这里也是一样的， 单独销售 A 和 B 的售价是 2500， 放在一个合同一起销售的价格是 2000， 所以两者之间的差额就是客户取得的合同折扣。

如果说存在合同折扣我们应该怎么处理呢， 企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。 我们还是看刚才这个例子

【例题】2×18 年 3 月 1 日， 甲公司与客户签订合同， 向其销售 A、 B 两项商品， 合同价款为 2 000 元。 A 商品的单独售价为 500 元， B 商品的单独售价为 2 000。

A 商品分摊的交易价格=500 ÷2 500 ×2 000=400 元

B 商品分摊的交易价格为 2 000 ÷2 500 ×2 000=1 600 元

A 商品分摊的合同折扣=500-400=100 元

B 商品分摊的合同折扣=2 000-1 600=400 元

之前我们已经按照单独售价比例分摊了交易价格， A 分摊了 400， B 分摊了 1600， 那 A 商品和 B 商品各分摊了多少合同折扣， A 商品的单独的价格是 500， 和 B 商品一起销售的价格是 400， 所以是不是相当于 A 商品分摊了 100 的合同折扣。 B 商品也是类似的， 如果我们单独销售 B 商品他的价格是 2000， 但是和 A 商品一起销售的话他的价格是不是 1600， 所以这里 B 商品是不是分摊了合同折扣 400。 这里是不是合同折扣与这两项单项义务都有关呢， 所以相当于我们在分摊交易价格的时候其实已经分摊了合同折扣。

我们重点关注下面这种情况， 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的， 【比如说合同当中有 3 个单项履约义务， 但是合同折扣只与其中的一项或者两项单项履约义务相关， 不是和三项履约义务都相关】企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。 【就是谁和他相关， 我们就分摊给谁】这种情况下就不能直接按照单独售价的比例来分摊了， 我们先得看看你的合同折扣是和谁相关。

同时满足下列三项条件时， 企业应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务：

- ①企业经常将该合同中的各项可明确区分的商品单独销售或者以组合的方式单独销售；
- ②企业经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售；
- ③归属于第二项中每一组合的商品的折扣与该合同中的折扣基本相同， 并且对每一组合中的商品的评估为将该合同的整体折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

这么光看文字不太好理解， 我们通过一道相关的例题来了解下。

【例题】甲公司与客户签订合同， 向其销售 R、 S、 T 三种产品， 合同总价款为 270 万元， 【这 270 万就是合同的交易价格】这三种产品构成三项单项履约义务。 【那是不是就涉及到交易价格的分摊， 但是在分摊之前要判断有没有合同折扣， 合同折扣是和三个单项履约义务中的商品都相关， 还是和部分商品相关， 这是我们在分摊交易价格之前需要考虑的问题】公



司经常以 100 万元单独出售 R 产品，其单独售价可直接观察；S 产品和 T 产品的单独售价不可直接观察，【不可直接观察是不是要采用相应的方法去估计呢】企业采用市场调整法估计的 S 产品单独售价为 50 万元，采用成本加成法估计 T 产品的单独售价为 150 万元。甲公司通常以 100 万元的价格单独销售 R 产品，并将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

题目当中说了这个合同当中是要销售 R 产品、S 产品和 T 产品的，那我们对应的合同价格也就是交易价格是 270 万，那这三个产品的单独售价我们是不是也是可以知道的，R 单独售价是 100 万，S 的单独售价是 50 万，T 的单独售价是 150 万，那这三种产品的单独售价合计数是不是 300 万，也就是我们单独销售这三种产品是 300 万，那合在一起去销售呢，放到一个合同当中对应的交易价格就是 270 万，这里的交易价格就小于了单独售价的合计数，那两者之间的 30 万就是客户取得的合同折扣。那如果说不存在合同折扣，那我们直接按照单独售价的比例去分摊交易价格就可以了，那这里存在合同折扣，我们就要首先判断这个合同折扣是和谁相关，是和合同当中的三项产品都相关呢，还是只和部分产品相关，如果和三项产品都相关那我们就可以直接按照单独售价的比例分摊的合同折扣就可以了，那如果只和部分产品相关的话我们首先就要判断一下他是和哪些商品相关，也就是我们要先分摊合同折扣然后再分摊交易价格。那这里的 30 万是和谁相关，前面说了甲公司通常以 100 万元的价格单独销售 R 产品，并将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售。

那这里如果单独出售 R 和单独出售这个组合，我们总的价款是不是 270 万，如果合在一起就是我们这个合同也是 270 万，那对于 R 这个产品他单独出售和放在一起出售，他的价格是不是都是 100 万，所以对于 R 来说它是没有折扣的，所以 30 万的合同折扣是和他没有关系的。那 S 和 T 组合在一起销售的话他的销售价格是 170 万，那 S 和 T 单独售价的金额合计是 200 万，那这里是不是就有折扣了，这里组合的折扣就是两者的差额 30 万，那整个合同的折扣也是 30 万，所以我们可以认为这里和合同折扣是与 S 和 T 是相关的。那我们分析完之后我们在回头看看前面说的那三个条件，看看这道题有没有满足那三个条件，因为只有满足这三个条件了，合同价格才能全部分摊到部分履约义务中。

①企业经常将该合同中的各项可明确区分的商品单独销售或者以组合的方式单独销售；那这里 R 产品是经常单独销售的，S 和 T 经常以组合的方式销售，所以第一个条件是满足的，

②企业经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售；那 S 和 T 是不是经常以组合的方式进行销售，那是不是折扣价格呢，他两组合到一起交易价格是 170 万，分开卖单独售价之和是 200 万，所以就是以折扣价格去销售的。

③归属于第二项中每一组合的商品的折扣与该合同中的折扣基本相同，组合的折扣和合同的折扣都是 30 万，并且对每一组合中的商品的评估为将该合同的整体折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。所以这里的合同折扣是和 S 产品、T 产品相关的。所以这里三个条件都是满足的。

本例中，三种产品的单独售价合计为 300 万元，而该合同的价格为 270 万元，该合同的整体折扣为 30 万元。由于甲公司经常将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售，该价格与其单独售价之和（200 万元）的差额为 30 万元，与该合同的整体折扣一致，而 R 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的整体折扣仅应归属于 S 产品和 T 产品。因此，在该合同下，分摊至 R 产品的交易价格为 100 万元，【因为 R 没有折扣，所以他的单独售价就是他的交易价格】分摊至 S 产品和 T 产品的交易价格合计为 170 万元，甲公司应当进一步按照 S 产品和 T 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊：

$$S \text{ 产品应分摊的交易价格} = 50 \div 200 \times 170 = 42.5 \text{ (万元)}$$



T 产品应分摊的交易价格=150÷200×170=127.5（万元）

这就是存在合同折扣而且合同折扣并不是和合同当中的每一项商品都相关的情况下交易价格的分摊，你得先判断合同折扣和谁有关。

【例题】沿用上例，R、S、T 产品的单独售价均不变，合计为 300 万元，S、T 产品组合销售的折扣仍为 30 万元。但是，合同总价款为 320 万元，【为什么变了，因为合同中不只有 RST,还加了一种 Q 产品】甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 Q 产品。Q 产品的价格波动巨大，甲公司向不同的客户单独销售 Q 产品的价格在 20 万-60 万元之间。【这里还没有办法确定 Q 产品的单独售价】

本例中，由于 Q 产品价格波动巨大，甲公司计划用余值法估计其单独售价。【余值法就是先将交易价格分摊计入 RST 当中，再将总的交易价格减去 RST 的交易价格，剩下的就是 Q 产品的交易价格】由于合同折扣 30 万元仅与 S、T 产品有关，因此，甲公司首先应当在 S、T 产品之间分摊合同折扣。R、S 和 T 产品在分摊了合同折扣之后的单独售价分别为 100 万元，42.5 万元和 127.5 万元，合计为 270 万元。然后，甲公司用余值法估计 Q 产品的单独售价为 50 万元（320-270），该金额在甲公司以往单独销售 Q 产品的价格区间之内，【因为在之前说的区间是不是在 20-60 之间】表明该分摊结果符合分摊交易价格的目标，即该金额能够反映甲公司因转让 Q 产品而预期有权收取的对价金额。

【提示】有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。

【拓展】假定合同总价款不是 320 万元，而是 280 万元时，甲公司采用余值法估计的 Q 产品的单独售价仅为 10 万元（280-270），该金额在甲公司以往单独销售 Q 产品的价格区间之外，表明该分摊结果可能不符合分摊交易价格的目标，即该金额不能反映甲公司因转让 Q 产品而预期有权收取的对价金额。在这种情况下，用余值法估计 Q 产品的单独售价可能是不恰当的，甲公司应当考虑采用其他的方法估计 Q 产品的单独售价。

这就是我们分摊合同折扣的处理，我们这一块主要掌握处理思路就可以了。

3. 分摊可变对价：

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分相关。

仅与合同中的某一特定组成部分相关包括两种情形：

① 可变对价与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关；【这是不是有点类似于我们前面说的合同折扣】

② 可变对价与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品相关，如为期两年的保洁服务合同中，【假定你提供的这么多次保洁服务中都属于实质相同、转让模式相同可明确区分的商品，我们是不是可以把这一系列的商品作为一个单项履约义务】如果说第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。【也就是说第二年的服务价格就是可变的，它是要通过通货膨胀率来确定的，所以这里的可变对价仅仅和第二年的服务价格相关，和第一年的没有关系呢】这就是我们说的可变对价的两种情形。

同时满足下列两项条件的，企业应将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：

① 可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力；【他是有针对性的，就是针对这项义务或这项商品】



② 企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，将其拥有的两项专利技术 X 和 Y 授权给乙公司使用。假定两项授权均构成单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。合同约定，授权使用专利技术 X 的价格为 80 万元，授权使用专利技术 Y 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 3%。【所以这里对于 Y 专利技术他的交易价格就是可变的】专利技术 X 和 Y 的单独售价分别为 80 万元和 100 万元。甲公司估计其就授权使用专利技术 Y 而有权收取的特许权使用费为 100 万元。假定上述价格均不包含增值税。【我们来看具体的分析，分析这一块能理解就可以了】

本例中，该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用专利技术 X 的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用专利技术 Y 的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的 3%，属于可变对价，【销售额越大，那对应的价格就越高】该可变对价全部与授权使用专利技术 Y 能够收取的对价有关，且甲公司估计基于实际销售情况收取的特许权使用费的金额接近 Y 的单独售价。因此，甲公司将可变对价部分的特许权使用费金额全部由 Y 承担符合交易价格的分摊目标。【所以这里的可变对价全部由 Y 来承担】分摊可变对价就讲到这里，大家理解他的表述就可以了。

到这里第四步将交易价格分摊至各单项履约义务就讲完了。

履行每一单项履约义务时确认收入

确认收入之前企业首先应判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，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；按照履约进度确认收入，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。在这个时点去确认收入。

1. 在某一时段内履行的履约义务：

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

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。企业在履约过程中持续地向客户转移企业履约所带的经济利益的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业履行剩余履约义务时，如果继续履行合同的其他企业实质上无须重新执行企业累计至今完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。

我们看一道例题大家就理解了这段话的意思了。

【举例】 甲企业承诺将客户的一批货物从 A 市运送到 B 市，【那我们要判断这是不是属于某一时段履行的义务时，要看他是不是满足条件之一，那我们就看看他满不满足第一个条件】假定该批货物在途经 C 市时，【A-C-B】由乙运输公司接替甲企业继续提供该运输服务，【这就是我们说的假定其他企业可以履行剩余的服务，那你想想之前我们从 A 到 C 这一段运输服务还需要重新由以运输公司来执行吗，不需要，直接从 C 运到 B 就可以了，不需要将货物有 C 运回 A，再由 A 运回 B】由于 A 市到 C 市之间的运输服务是无需重新执行的，表明客户在甲企业履约的同时即取得并消耗了甲企业履约所带来的经济利益，那这就满足了第一个条件，因此，甲企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。

第二个条件② 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。



务。简单来说就是在建的商品是由客户来控制的，那我们就认为这个履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

第三个条件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。比如说完成了 60%，那完成的这 60%是有权收取款项的。

那这第三个条件是不是要满足两点，第一个商品具有不可替代用途，第二个有权就完成的部分收取款项。

商品具有不可替代用途是在合同开始日进行判断的，判断时需注意这么几点，如果说合同中存在实质性的限制条款（也就是这个商品不能用于其他用途）那就说明它是具有不可替代用途的。

如果说合同中无限制性条款（但是用作其他用途将导致企业遭受重大经济损失）这也说明他有不可替代的用途。

根据商品特征判断他是不是有不可替代的用途。

有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指由于客户或其他方原因（非企业自身原因）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。

这就是我们说的第三个条件当中包含的两个点。

【例题】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价 30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。**【那我们现在就想判断这项履约义务是不是属于某一时段履行的义务，也就是是不是满足那三个条件之一】**

本例中，船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。**【因为我们再讲不可替代用途的时候说过如果没有限制性条款但是用作其他用途将导致企业遭受重大经济损失，那就说明它是具有不可替代用途的，那这是不是满足了第三个条件的第一点】**然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价 30%的违约金，**【那我们有权收取的款项包括什么，是不是已经发生的成本和合理的利润，那这里只能收到 30%的违约金】**所以表明甲公司无法在整个合同期间内都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。所以第三个条件当中只满足一个，因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。这里是针对第三个条件进行判断。

2. 某一时段内履行的履约义务收入的确认

对于某一时段履行的义务是要按照履约进度也就是完工进度来确认收入的，我们举个例子，假定在 10 月 1 日这一天签订合同的，在当年年末这个时点履约进度是 20%，假定我们合同的总价款是 100 万，假设这是属于某一时段履行的义务，那应该确认多少收入呢，我们就按照 20%的履约进度确认 $100 \times 20\% = 20$ 万的收入就可以了。假设到了下一年年末履约进度是 60%，那我下一年应该确认多少收入呢，也就是从开始到下一年年末一共完成了 60%，那 $100 \times 60\%$ 就是从开始到下一年年末我们一共应该确认的收入，那我现在问的是下一年应该确认的收入，是不是要把第一年确认的 20 万减掉 $100 \times 60\% - 20$ ，剩下的 40 万就是下一年应该确认的收入。

所以这里当期应该确认的收入就是用交易价格总额 \times 履约进度 $-$ 以前期间已确认的收入



那这个履约进度怎么确定呢，可以用产出法和投入法。产出法怎么确定履约进度呢，就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，通常可采用按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等；产出法有关指标的信息有时可能无法直接观察获得，或者企业为获得这些信息需要花费很高的成本时，可采用投入法。

那投入法是什么，就是根据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；当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，也可以按照直线法确认收入。

【例题】2×18年8月1日，甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换100根铁轨，合同价格为100万元（不含税价）。【这就是交易价格，也就是最终收入的价格】截至2×18年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在2×19年3月31日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。【那我们就按照履约进度确认收入】假定不考虑其他情况。

【所以我们首先要确定履约进度，履约进度怎么确定呢】本例中，甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时段内履行的履约义务，【所以我们首先要确定履约进度，履约进度怎么确定呢】甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。【一共是100根，18年年底更换了60根，就是完成了60，所以已完成的工作量所占的比例就是60%】因此，截至2×18年12月31日，该合同的履约进度为60%（ $60 \div 100$ ），甲公司应确认的收入为60万元（ $100 \times 60\%$ ）。【总收入是100万，第一年年末的履约进度是60%，所以一共确认的收入就是60万，这里以前期间没有确认过收入，因为这是第一年】

【例题】甲公司于2×18年12月1日接受一项设备安装任务，安装期为3个月，合同总收入600 000元，至年底已预收安装费440 000元，实际发生安装费用为280 000元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用120 000元。【那这里的安装费是不是就是成本呢，到年底实际发生了28万，预计还会发生12万，所以预计合同的总成本就是40万】假定甲公司按实际发生的成本占总成本的比例确定安装的履约进度，【所以这里的履约进度就是用实际发生的成本除以总成本】不考虑增值税等其他因素。甲公司的账务处理如下：

那到了18年年末实际发生了28万，总的成本是40万，那对应的履约进度就是 $28/40=70\%$ ，实际发生的成本占估计总成本的比例= $280\ 000 \div (280\ 000+120\ 000) \times 100\%=70\%$ 。

2×18年12月31日确认的劳务收入= $600\ 000 \times 70\% - 0 = 420\ 000$ （元）【那18年年末应该确认的收入是多少呢，就是用总的收入60万乘以履约进度70%，18年是第一年所以以前没有确认过收入，减去0就可以了，所以18年确认的收入就是42万元】

(1) 实际发生劳务成本。【对于实际发生的劳务成本我们计入合同履行成本当中，这就是为履行合同发生的成本】

借：合同履行成本 280 000
 贷：应付职工薪酬 280 000

贷方计入什么，前面说了假定都是安装人员的薪酬，其所以贷方确认应付职工薪酬。

(2) 预收劳务款。【那对于预收的款项我们记哪呢？对于现在收入的准则当中，我们预收的款项不是预收账款了，而是计入合同负债当中，它反映的就是预收的款项，就是收了钱没有履行义务，就是我们的负债，所以贷方合同负债……借方……】

借：银行存款 440 000
 贷：合同负债 440 000

(3) 2×18年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本。【那确认收入的金额前面是



不是算过了是 42 万，所以贷记主营业务收入 42 万，为什么可以确认收入，是不是履行了义务了，履行了 70% 的义务，那既然履行了义务借方就可以冲合同负债了，没有履行义务的时候我们是贷方确认合同负债，现在履行了义务就要借方冲掉合同负债】

借：合同负债	420 000	
贷：主营业务收入		420 000
借：主营业务成本	280 000	
贷：合同履约成本		280 000

那确认了收入之后是不是要结转成本呢，我们结转成本的金额和你确认收入的金额是一样的计算方法，就是用总的成本 40 万乘以履约进度 70% 再减去之前确认的成本，那这里没有是 0，通过这个式子算出来你当期应该确认的成本就是 28 万，所以这和我们实际发生的成本是一样的。所以如果是按照实际发生的成本占总成本算履约进度的话，你就不用算了，直接按照实际发生的成本结转就可以了。借记主营业务成本，贷方呢，我们在发生成本的时候是计入到合同履约成本了，所以在结转成本时就是将合同履约成本转入主营业务成本中。

接下来我们来看建造合同的内容，这一块我们中点掌握下面这道例题就可以了。

建造合同：

【例题】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为 6 300 万元，【这就是合同的总价款，也就是总的收入金额】工程期限为一年半，预计 2×19 年 6 月 30 日竣工；预计可能发生的总成本为 4 000 万元；【当然实际发生的总成本和预计的总成本有可能是不一致的】甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司结算一次。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，【那我们是不是就要按照履约进度确认收入了】甲公司采用已发生成本占预计总成本比例计算履约进度，增值税税率为 9%，不考虑其他相关因素。

2×18 年 6 月 30 日，【是不是过去半年了，我们前面说过每半年要结算一次】工程累计实际发生成本 1 500 万元，乙公司与甲公司结算合同价款 2 500 万元，甲公司实际收到价款 2 000 万元。那我们来看下 6 月 30 日这一天我们应该做的会计处理。首先是不是在这半年发生了 1500 万的成本，那这个合同是不是我们甲公司为了履行合同发生的成本，所以我们计入到合同履约成本当中，贷方根据不同的情况计入不同科目，比如说我们耗用原材料，那贷方就计原材料，如果说是工程人员的工资，贷方就确认应付职工薪酬。

(1) 2×18 年 1 月 1 日至 2×18 年 6 月 30 日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本	1 500	
贷：原材料、应付职工薪酬等		1 500

(2) 2×18 年 6 月 30 日：

履约进度 = $1\,500 \div 4\,000 = 37.5\%$

合同收入 = $6\,300 \times 37.5\% = 2\,362.5$ (万元)

借：合同资产	2 362.5	
贷：主营业务收入		2 362.5
借：主营业务成本	1 500	
贷：合同履约成本		1 500

那到了 6 月 30 日，工程已经完成了一部分，那完成了多少呢，我们要算一算履约进度。履约进度就是用已经发生的成本 1500 万除以预计的总成本 4000 万，所以算出来的履约进度



就是 37.5%，那我们到了 6 月 30 日这一天履约了 37.5%是不是就要确认相应的收入了。那这里收入的金额怎么计算呢，就是用合同的总价款 6300 万乘以 37.5%得到的就是从开始到 6 月 30 日一共确认的收入 2362.5。所以分录就是贷方确认主营业务收入 2362.5，借方记什么呢，既然履行了一部分义务就有权收取相应的对价，所以借方计入合同资产当中，金额也是 2362.5，那为什么是合同资产呢，因为这项义务是不是还得继续履行呢。确认了收入是不是就得结转成本，借记主营业务成本，贷记合同履约成本，这里的金额就用实际发生的成本，为什么呢，因为我们就是用实际发生的成本占预计总成本计算履约进度的，所以这里直接按实际发生的成本结转就可以了。

【提示】对于同一合同下属于在一时段内履行的履约义务涉及与客户结算对价的，通常情况下，企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款，对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照已收或应收的金额确认合同负债。

由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，【也就是相互抵销之后的净额列示】所以企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），【他既可以反映合同资产也可以反映合同负债】，以核算同一合同下属于在一时段内履行的履约义务涉及与客户进行结算对价所产生的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，【这是不是客户给你结算的钱呢，客户给了你钱是不是就要履行义务呢，所以价款结算反映的就是应该履行的义务，那就是我们说的合同负债】设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转收入金额。【我们履行了义务就要确认收入，这里的收入结转其实反映的就是有权收取的对价金额，那不就是合同资产嘛】

(2) 2×18 年 6 月 30 日：

履约进度 = 1 500 ÷ 4 000 = 37.5%

合同收入 = 6 300 × 37.5% = 2 362.5 (万元)

借：合同结算——收入结转	2 362.5	→ 已履行的义务
贷：主营业务收入	2 362.5	
借：主营业务成本	1 500	
贷：合同履约成本	1 500	

那我们假定企业设置了合同结算这个科目，那前面我们在确认收入的时候借方就不记合同资产了，我们换成合同结算——收入结转，它反映的就是我们履行义务之后应向客户有权收取的金额。结转成本是不变的，

借：应收账款	2 725	
贷：合同结算——价款结算	2 500	→ 应履行的义务
应交税费——应交增值税（销项税额）	225	
借：银行存款	2 000	
贷：应收账款	2 000	

我们接着来看价款结算这块的处理，价款结算就是客户要给你钱了，那你是不是应该履行相应的义务了，所以对于客户要结算的这 2500 万就是应该履行的义务，我们本来应该要记合同负债的，现在换成合同结算——价款结算，因为我们前面说了价款结算可以代替合同负债，那在价款结算这里还会涉及到增值税，那对于客户要给我们的增值税贷方确认销项税额，借方一共应该向客户收取的就是 2725 万。这就是结算合同价款时的会计处理。那企业实际收到了多少，我们结算之后应该收到的是 2725，实际收到了 2000 万，所以借方增加银行存款 2000 万，贷方冲掉应收账款 2000 万元。



这就是第一个半年应该进行的会计处理,那到这里我们来看一下合同结算这个科目的余额,价款结算这里贷方记了 2500,前面确认收入那里借方记了 2362.5,余额在贷方 137.5万,那大家想一想这个余额反映的是什么?贷方这 2500 万是你问人家客户要收 2500,是不是 2500 万意味着是你应该履行的义务,借方这 2362.5 万是不是确认的收入,为什么确认收入是因为已经履行了部分义务,所以这 2362.5 就是已经履行的义务,所以最终借贷方的差额就是尚未履行的义务。这就是余额的含义。

当日,“合同结算”科目的余额为贷方 137.5 万元(2 500-2 362.5),表明甲公司已经与乙公司结算但尚未履行履约义务的金额为 137.5 万元。由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×18 年内完成,【那既然反映的是应该履行的义务,那他一定是负债,那既然 18 年就能完成就属于流动负债】因此,应在资产负债表中作为“合同负债”列示。

资产负债表日,“合同结算”科目的期末余额在借方的,【借方余额就是说明已经履行的比应该履行的多,所以借方余额反映的就是因为多履行的义务有权收取对价的金额,代表的就是合同资产】根据其流动性,在资产负债中分别示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目;期末余额在贷方的,根据其流动性,在资产负债中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。所以合同结算如果是借方余额代表的是合同资产,贷方余额代表的是合同负债。

2×18 年 12 月 31 日,工程累计实际发生成本 3 000 万元,【这 3000 万不是下半年发生的成本,而是累计发生的成本,那上半年发生了 1500 万,累计发生了 3000 万,所以后半年的成本就是 3000-1500=1500 万】乙公司与甲公司结算合同价款 1 100 万元,甲公司实际收到价款 1 000 万元。我们来看相应的会计处理,这里的处理思路和 6 月 30 日的处理思路是一样的

(1) 2×18 年 7 月 1 日至 12 月 31 日实际发生工程成本时:

借: 合同履约成本	1 500	(3 000-1 500)
贷: 原材料、应付职工薪酬等	1 500	

(2) 2×18 年 12 月 31 日:

履约进度=3 000÷4 000=75% 也就是开始到现在一共完成了 75%

合同收入=6 300×75%-2 362.5=2 362.5(万元) 一共确认的收入减去上半年确认的收入,就是下半年应该确认的收入。

借: 合同结算——收入结转	2 362.5	既然履行了义务就有权收取对价了
贷: 主营业务收入	2 362.5	
借: 主营业务成本	1 500	结转成本用实际发生的金额就可以
贷: 合同履约成本	1 500	

借: 应收账款	1 199	
贷: 合同结算——价款结算	1 100	
应交税费——应交增值税(销项税额)	99	

那既然结算了合同价款 1100 万,这 1100 万是客户要给你的钱,那你是不是应该履行义务所以要确认为合同负债呀,那这里用合同结算-价款结算代替合同负债。

借: 银行存款	1 000	
贷: 应收账款	1 000	

那到这里我们看一下合同结算科目的余额变成多少了,我们在 6 月 30 日的时候有贷方余额 137.5 万元,那这里确认收入时借方记了 2362.5,贷方记了 1100,那看一下余额是在借方 1125,那借方反映的是什么呢,我们前面说了,借方余额是因为多履行的义务有



权收取的对价也就是合同资产。下一页 PPT，那我们就应在资产负债表中作为合同资产列示。因为他在 2×19 年内就结算了，所以是流动资产。

2×19 年 6 月 30 日，【是不是最后一个半年了，因为工程期是一年半】工程累计实际发生成本 4 100 万元，【我们想想一开始预计的总成本是 4000 万，到 19 年 6 月 30 日工程竣工了，是不是可以计算出实际发生的成本是 4100 万，和我们之前预计的有差额】乙公司与甲公司结算合同竣工价款 2 700 万元，并支付剩余工程款 3 300 万元。

(1) 2×19 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实际发生工程成本时：

借：合同履约成本	1 100 (4 100-3 000)
贷：原材料、应付职工薪酬等	1 100

一共的成本是 4100 万，前两个半年发生的成本是 3000 万，所以最后这个半年的成本就是 1100 万，

(2) 2×19 年 6 月 30 日：到这一天我们就不用结算履约进度了

由于当日该工程已竣工决算，其履约进度为 100%。

确认合同收入=6 300-2 362.5-2 362.5=1 575 (万元) 总的价款减去前两个半年确认的收入。

借：合同结算——收入结转	1 575	
贷：主营业务收入		1 575
借：主营业务成本	1 100	
贷：合同履约成本		1 100
借：应收账款	2 943	
贷：合同结算——价款结算	2 700	
应交税费——应交增值税 (销项税额)	243	

我们接着来看收到剩余款项的分录，那剩余还有多少钱没收回来，合同的价款是 6300 万，增值税是 6300*9%，这就是一共应该向客户收的钱，那前面第一个半年是不是收回来 2000，第二个半年收回来 1000，所以这里最终还剩下没有收回来的就是 3867 (6300+6300*9%-2000-1000)

借：银行存款	3 867
贷：应收账款	3 867

那我们前面说的支付剩余工程款 3300 万，这是什么，这就是不包括增值税的纯价款，前面已经收了 2000 和 1000，是不是剩余的款项就是 3300，但是我们还考虑增值税。当日，“合同结算”科目的余额为零 (1 125+1 575-2 700)。

履约进度的确定：

我们之前给大家讲的都是按照成本法确定履约进度，也就是按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度即：履约进度=累计实际发生的成本 / 预计总成本

累计实际发生的成本：转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本

如果累计实际发生的成本并未反映企业的履约进度，或与企业履约进度不成比例，在确定履约进度时，需要对成本进行调整。例如：因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，那这个非正常消耗和履约进度没有关系，不应包括在累计实际发生的成本中。

【例题】2×18 年 10 月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼，包括安装一部电梯，合同总金额为 100 万元。甲公司预计的合同总成本为 80 万元，其中包括电梯的采购成本 30 万元。也就是要想安装电梯，甲公司是不是得先把电梯买回来，然后这里的客户再花 30 万从甲公司把电梯买过去，然后甲公司替客户把电梯安装到办公楼里，所以这里的



合同价款当中就包含了 30 万电梯的价款。【电梯成本会造成履约进度不成比例，所以计算履约进度时扣除电梯成本】

2×18 年 12 月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，【其实就相当于客户又把电梯买过去了】但是根据装修进度，预计到 2×19 年 2 月才会安装该电梯。截至 2×18 年 12 月，甲公司累计发生成本 40 万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本 30 万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本 5 万元。

假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，【所以我们要按照履约进度确认收入】甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

我们思考个问题，如果我们用已经发生的成本 40 万除以总成本 80 万作为履约进度合适吗？这 40 万中是不是有 30 万是采购电梯的成本，那想想采购电梯成本和装修服务的履约进度有关系吗？没有关系，所以这里发生的成本是和履约进度是不成比例的，因为其中有一大半成本是与装修服务无关的采购成本，所以在确定履约进度之前就要对这里的成本进行调整。

本例中，截至 2×18 年 12 月，甲公司发生成本 40 万元（包括电梯采购成本 30 万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本 5 万元），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度的计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。【也就是算履约进度的时候不要考虑他】在该合同中，该电梯不构成单项履约义务，【因为装修办公楼和安装电梯是一个单项履约义务】其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要责任人，但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，【这其实就是告诉我们采购成本在计算履约进度的时候是不应该包含在已发生的成本和总成本当中】因此，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。也就是 30 万的收入。就是相当于你花了 30 万买回来又 30 万卖给了客户。所以不能按照履约进度确认收入，直接按照 30 万确认收入和确认成本就可以了。

【提示】对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：

①该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；【电梯是不够成单项履约义务的】

②客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与只相关的服务；【客户先取得控制权，19 年 2 月才提供安装服务的】

③该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；

④企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计与制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

那这 4 个条件都满足了，所以确定履约进度的时候就不应该包括采购成本。

因此，2×18 年 12 月，该合同的履约进度为 20%【 $(40-30) \div (80-30)$ 】，应确认的收入和成本金额分别为 44 万元【 $(100-30) \times 20\% + 30$ 】和 40 万元【 $(80-30) \times 20\% + 30$ 】。

既然不包括 30 万的采购成本，那分子是不是就要减去 30 万，那分母预计的总成本当中是不是也应该减去 30 万，所以要调整，分子分母都要调整，最终计算出来的履约进度就是 20%，有了履约进度应该确认多少收入呢，我们前面说了电梯这一块是不能按照履约进度确认收入的，直接按照 30 万确认收入和成本就行了，但是对于装修服务是不是要按照履约进



度确认收入呢，合同的总金额是 100 万，但这 100 万是不是包含了电梯这一块，所以对于装修服务的价款是 100-30 万，也就是 70 万，那履约进度是 20%，那就是确认 $70 \times 20\% = 14$ 万的收入，加上电梯这里的收入一共是 44 万【 $30 + (100 - 30) \times 20\%$ 】，那成本应该确认多少呢，电梯这块应该确认的成本就是 30 万，和装修服务相关的成本也是按照履约进度确定，总成本是 80 万减去电梯的成本 30 万，这就是和装修服务相关的成本再乘以履约进度，加上前面的 30 万，一共确认的成本就是 40 万。

每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时，企业也需要重新评估履约进度是否发生变化，以确保履约进度能够反映履约情况的变化。对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定其履约进度，并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，【所以就是如果不能按照履约进度确认收入了，那这里的收入就按照已发生的成本确定，前提就是已经发生的成本是能够得到补偿的】直到履约进度能够合理确定为止

3. 在某一时点履行的履约义务：

企业应当在客户取得商品控制权时确认收入，那我们在判断控制权是否发生转移时需要考虑 5 个迹象。

① 企业就该商品享有现时收款权利，即客户负有现时付款义务。那我们就认为商品的控制权转移给客户了，当企业就该商品享有现时收款权利时，可能表明客户已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

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。比如说卖房子，房子已过户是不是法定所有权就转移了

【提示】如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业拥有的该权利通常并不妨碍客户取得对该商品的控制权。因为保留法定所有权的原因是为了确保到期收回货款。

③ 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。但占有商品实物并不意味着就一定取得了商品的控制权。

1) 委托代销安排：

委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。也就是我们企业委托另外一个企业代为销售商品，这一块我们看一道具体的例题。

【例题】甲公司委托丙公司销售 W 商品 200 件，W 商品已发出，每件成本 60 元。合同约定丙公司按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向丙公司支付手续费。丙公司实际销售 100 件，开出增值税专用发票上注明销售价格 10 000 元，增值税 1 300 元，款项已经收到。甲公司收到丙公司开具的代销清单时，【也就是甲公司已经得知丙公司已经对外销售了这 100 件商品时】向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。【商品销售出去了是不是得开票呀】假定除上述情况外，不考虑其他因素。

本例中，甲公司将 W 商品发送至丙公司后，丙公司虽然已经实物占有 W 商品，但是仅是接受甲公司的委托销售 W 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。【也就是丙公司虽然占有的商品但是并没有取得控制权】甲公司有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户，丙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由丙公司控制，丙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将 W 商品发送至丙公司时，不应确认收入，而应当在丙公司将 W 商品销售给最终客户时（开具代销清单



时)确认收入。【也就是丙公司销售出去时也就是甲公司收到开具代销清单时甲公司才能确认收入】

【委托方】甲公司的账务处理如下:

(1) 发出商品。首先甲公司是不是要把 200 件商品发给丙公司,发出商品能确认收入吗?不能,因为控制权并没有转移,所以在发出商品时首先贷方减少库存商品,一共发出 200 件,每件的成本是 60 元,所以就相当于库存商品减少了 12000,借方记什么呢,这个商品发出去了,所以就不能通过库存商品核算了,所以要计入发出商品。

借:发出商品——丙公司 12 000
贷:库存商品——W 商品 12 000

(2) 收到代销清单,同时发生增值税纳税义务。也就是甲公司得知丙公司已经对外销售了 100 件商品了,甲公司就要开票了,那就会发生增值税的纳税处理。所以贷方确认收入 10000,销项税额 1300,借方呢,这笔钱是不是丙公司还没有支付,所以借方记应收账款 11300,

借:应收账款——丙公司 11 300
贷:主营业务收入——销售 W 商品 10 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 1 300

同时还要结转成本,这 100 件的成本就是 6 万元

借:主营业务成本——销售 W 商品 6 000
贷:发出商品——丙公司 6 000

那丙公司替你销售了商品,你是不是要支付代销手续费,那代销手续费是多少呢,题目中告诉我们按照不含增值税的销售价格的 10%支付手续费,我们这里销售了 100 件,销售价格是 10000,他的 10%是 1000,那对于这 1000 的手续费甲公司怎么处理,它是因为销售商品而发生的,所以借方计入销售费用,那这 1000 我们需要单独支付给丙公司吗?不需要,丙公司现在是不是还欠你 11300,所以从应收的款项当中扣掉就行了,所以贷方就冲掉应收账款 1000 元。

借:销售费用——代销手续费 1 000
贷:应收账款——丙公司 1 000

(3) 收到丙公司支付的货款。贷方冲掉应收账款 10300

借:银行存款 10 300
贷:应收账款——丙公司 10 300

【受托方】丙公司的账务处理如下:

(1) 收到商品。第一步丙公司是不是收到甲公司发给他的商品,一共是 200 件商品,这 200 件商品虽然不是丙公司的资产,因为控制权没有转移,但是要加强受托公司的管理,丙公司还是要做会计处理的。丙公司在收到代销的商品时借方登记受托代销商品增加,贷方登记受托代销商品款,所以这里的金额不是成本,而是收到商品的售价,一共收到 200 件,每件是 100 元,所以收到商品的售价就是 2 万元,那为什么是售价不是成本呢,因为对于受托方来说他不关心你的成本是多少,他只关心你让我卖多少钱。

借:受托代销商品——甲公司 20 000
贷:受托代销商品款——甲公司 20 000

(2) 对外销售。

借:银行存款 11 300
贷:受托代销商品——甲公司 10 000



应交税费——应交增值税（销项税额） 1 300

在对外销售时对应的会计处理，丙公司销售出去 100 件，虽然是代销，但是只要是销售出去是不是就要开增值税发票，所以贷方确认销项税额，金额是 1300，那丙公司能确认收入吗，当然不能，因为这不是我自己的资产，所以在销售出去时贷方不能确认收入而是去冲减受托代销商品，这里的金额就是售价 1 万元，借方收到了 11300。

(3) 收到增值税专用发票。

借：受托代销商品款——甲公司 10 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 300
 贷：应付账款——甲公司 11 300

那对外销售了我们是不是就要开具代销清单了，甲公司在收到代销清单时就要给丙公司开一张增值税专用发票，那我们在收到专用发票时是不是和买材料收到发票时类似的，借方计入进项税额 1300，那既然甲公司知道我们把商品真正销售出去了，那是不是就要确认负债了，也就是 100 件商品对应的售价 1 万元，这就是需要支付给委托方的，所以就要借方冲减受托代销商品款 1 万，贷方转为真正的负债应付账款，那这里应付账款不仅仅包括 1 万还包括应该支付的增值税，所以这里一共支付的就是一共收到的 11300。

(4) 支付货款并计算代销手续费。

借：应付账款——甲公司 11 300
 贷：银行存款 10 300
 其他业务收入——代销手续费 1 000

既然支付了货款借方就冲掉应付账款，那贷方支付多少钱呢，之前甲公司收到了 10300，所以这里支付也是 10300，没有支付的那 1000 就是代销手续费，这是作为丙公司的收入来确认的，这里是委托代销这一块委托方和受托方所做的会计处理。

2) 售后代管商品安排：

根据企业与客户签订的合同，企业已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物的安排。就是销售出去这种商品是依然存放在企业的，那这里客户到底有没有取得控制权呢，

企业同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别，也就是说与企业的其他商品是可以区分的，三是该商品可以随时交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

【例题】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 M 专用零部件。M 零部件的制造期为 2 年。甲公司在完成 M 零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定在该合同下，向客户转让 M 是单项履约义务，且属于在某一时点履行的履约义务。

2×19 年 12 月 31 日，乙公司支付了 M 零部件的合同价款，并对其进行了验收。【那这里甲公司是不是已经收款了】但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将 M 零部件存放于甲公司的仓库中，【这就属于售后代管的情况，那这里只有满足那四个条件才能表面乙公司取得商品控制权，首先乙公司要求将 M 零部件存放于甲公司的仓库中，是不是满足了第一个条件】并且要求甲公司按照其指令随时安排发货。【随时安排发货是不是满足了第三个条件】乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权，甲公司在其仓库内的单独区域内存放 M 零部件，且 M 零部件可明确识别属于乙公司。【这里是不是满足了第二个条件】甲公司不能使用 M 零部件，也不能将其提供给其他客户使用。【最后一



个条件也满足了】 所以这里同时满足了 4 个条件，就可以认为乙公司取得了该批零部件的控制权。

本例中，2×19 年 12 月 31 日，甲公司已经收取 M 零部件合同价款，但是乙公司尚未要求发货，乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然 M 零部件实物尚由甲公司持有，但是其满足在“售后代管商品”的安排下客户取得商品控制权的条件，零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售 M 零部件的收入。除此之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与 M 零部件可明确区分，构成单项履约义务。所以在售后代管这一块我们主要掌握那四个条件。

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。

例如，企业将产品销售给客户，并承诺提供后续维护服务的安排中，销售产品和提供维护服务均构成单项履约义务，企业将产品销售给客户之后，虽然仍然保留了与后续维护服务相关的风险，但是由于维护服务构成单项履约义务，所以该保留的风险并不影响企业已将产品所有权上的主要风险和报酬转移给客户的判断。所以这里主要风险和报酬的转移也是判断控制权是否转移的一个迹象。

【例题】甲公司在 2×19 年 7 月 12 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 200 万元，增值税税额为 26 万元，款项尚未收到；该批商品成本为 120 万元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥受托收手续。【明知坑你收不回来钱我还是将商品发给了乙公司】假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。这一块我们就要判断一下发出商品是商品的控制权有没有转移给乙公司。

本例中，由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。所以乙公司是没有取得商品控制权的，根据在某一时点履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥受托收手续时不能确认收入，已经发出的商品成本应通过“发出商品”科目反映。

(1) 2×19 年 7 月 12 日，甲公司发出商品。

借：发出商品 120
贷：库存商品 120 金额就是发出商品的成本 120

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款。

借：应收账款 26
贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 26

那因为纳税义务已经发生了，虽然不能确认收入，但是要确认销项税额，所以贷方确认销项税额 26，借方是我们甲公司应收的款项

但是如果销售该商品的增值税纳税义务尚未发生，则不作这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录。

(2) 2×19 年 10 月 5 日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款。也就是钱是很可能收回来的，这种情况下就可以确认收入

借：应收账款 200
贷：主营业务收入 200
借：主营业务成本 120
贷：发出商品 120

(3) 2×19 年 10 月 16 日，甲公司收到款项。



人业绩)，其并不能直接归属于可识别的合同。也要计入当期损益，给销售经理的奖金不是要计入销售费用当中。

支付相关费用：

借：合同取得成本	50 000 【销售佣金】
管理费用	25 000 【尽职调查和差旅费】
销售费用	10 000 【销售部门经理的奖金】
贷：银行存款	85 000

每月摊销销售佣金：

销售佣金摊销额 = $50\,000 \div 5 \div 12 = 833.33$ （元）

借：销售费用	833.33
贷：合同取得成本	833.33

那对于合同取得成本他既然是企业的一项资产，所以和固资无资类似，也是要进摊销的，那怎么摊销呢，合同取得成本应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。比如说我们向客户提供服务，这个服务期是5年，那我们确认收入时如果是按月来确认收入的话，那摊销金额也就是要按月摊销，假定就是按月确认收入，那我们这里就按月进行摊销，这里一共取得的合同成本是50000，服务期是5年，然后再除以12就是一个月应该摊销的金额833.33，那在摊销时怎么处理呢，和无形资产不一样，我们不是计入累计摊销，而是直接在贷方减少合同取得成本，借方是要计入销售费用当中的，因为你这个合同取得成本就是销售佣金，所以摊销时计入销售费用。

合同履行成本

企业在履行合同发生的成本如果不属于其他章节的情况下在同时满足3个条件时我们就可以作为合同履行成本确认为一项资产。

3个条件：

①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关

与合同直接相关的成本包括直接人工、直接材料、制造费用、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

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

了解即可。

【提示】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）。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。【那我们前面说的第一个条件就是一定是和当前或预期取得的合同直接相关】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。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，为其信息中心提供管理服务，合同期限为5年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部使用，该信息技术平台由相关的硬件和软件组成。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。该平台并不会转让给乙公司，但是将用于向乙公司提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。除此之外，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。



本例中，甲公司为履行合同发生的上述成本中，购买硬件和软件的成本应当分别按照固定资产和无形资产进行会计处理；设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务（即提供管理服务）的资源，【也就是为了未来的履约活动提供了相关的资源】如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。【也就是确认为合同履约成本】甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，【那这个工资费用是不是因为过去提供了服务所支付的工资，所以这一部分是不属于合同履约成本的】虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。

【例题】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。2×19年12月甲公司计提与酒店经营直接相关的酒店、客房以及客房内的设备家具等折旧120 000元、酒店土地使用权摊销费用65 000元。经计算，当月确认房费、餐饮等服务含税收入424 000元，全部存入银行。

本例中，甲公司经营酒店主要是通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，这些资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的合同履约成本。【所以这里的折旧摊销都应该计入到合同履约成本当中】已确认的合同履约成本在收入确认时予以摊销，计入营业成本。甲公司应编制如下会计分录：

（1）确认资产的折旧费、摊销费：

借：合同履约成本	185 000
贷：累计折旧	120 000
累计摊销	65 000

（2）12月确认酒店服务收入并摊销合同履约成本：【含税的收入是42万4千，除以1+6%的增值税税率，所以收入是40万，增值税是2万4，那在确认收入的同时是不是也要结转成本，结转成本时就是借记主营业务成本贷记合同履约成本，对应的金额就是之前的折旧费和摊销费，】

借：银行存款	424 000
贷：主营业务收入	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	24 000
借：主营业务成本	185 000
贷：合同履约成本	185 000

合同履约成本与合同取得成本的减值

那对于他们的减值我们怎么判断，就是去比较账面价值和差额，这里的差额就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—为转让该相关的商品估计将要发生的成本，其实可以简单的理解为转让商品收回来的金额，当账面价值大于转让收回来的金额，那就认为这项资产发生减值了。

② 转回：那我们这里的减值是可以转回的。

以前期间减值的因素之后发生变化，使得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。也就是一定是在原来计提的范围内转回的。

关于特定交易的会计处理

附有销售退回条款的销售



企业将商品控制权让给客户之后,可能会因为各种原因(如客户对所购商品的款式不满意等)允许客户依照有关合同、法律要求、声明或承诺、以往的习惯做法等选择退货,此销售为附有销售退回条款的销售。也就是企业在销售的时候就知道客户是有可能退货的。

……略

【提示】每一资产负债表日,企业应当重新估计未来销售退回情况,如有变化,应当作为会计估计变更进行会计处理。需要说明的是,客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品,【以商品换商品】不应视为退货。如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取合格的商品,企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。

附有质量保证条款的销售

企业在销售商品的同时还会提供质量保证服务,那对于提供的质量保证服务怎么处理呢,

这里要分情况,我们先看第一种情况,比如说这个商品的质量保证期是3年也就是说在这3年发生质量问题了,企业是不是要免费维修,折旧属于企业承担的法定义务,也就是这是法律规定要求的,只要你销售商品,质保期内出现问题,企业就是要免费维修的。所以这里提供的质保服务是和销售商品不能够区分的,那么就不能作为一个单项履约义务。

那怎么处理呢,就按照我们之前讲的或有事项中产品质量保证处理原则来进行处理。

也就是我们根据预计会发生的维修支出贷方确认预计负债,借方计入销售费用。

我们来看第二种情况,比如说我们购入了一台电视机,电视机的质保期是3年,那我们能不能给他延长到4年呢,可以,我们需要再花169块钱,那我们的质保期就可以延长至4年,那这是不是就相当于客户单独购买了一年的质量保证服务,那这种情况怎么处理呢,因为它是可以单独购买的所以就可以确认为是一项单独的履约义务,所以我们这个合同中是不是包含了两个单项履约义务了,一个是销售商品,一个是提供的质量保证服务,那既然有两个单项履约义务交易价格是不是就要在这两个单项履约义务中进行分摊,然后再履行各单项履约义务时确认收入。

来看第三种情况,假定这种服务是客户不能单独购买的,就是这种服务不是因为质量的问题造成的,而是客户使用不当造成了产品的问题了,那我们依然是免费维修的,这种情况怎么处理呢,这个服务虽然是不能单独购买,但提供了保证所销售商品符合既定标准之外的一项单独服务,什么叫既定标准,就是产品的质量要求,这种情况下这个服务虽然是不能单独购买,我们也可以作为一个单项履约义务来处理。

接下来我们看一下既定标准之外的判断

评估一项质量保证是否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的服务时,应当考虑的因素包括:

①该质量保证是否为法定要求。如果是法定义务不能作为一个单项履约义务

②质量保证期限。一般情况质保期越长越有可能向客户提供了符合既定标准之外的服务

③企业承诺履行任务的性质。如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准(例如,企业负责运输被客户退回的瑕疵商品),【企业是不是提供了运输服务,那对于运输服务的目的是什么,是为了把客户退回的瑕疵商品运回来,最终是不是为了使我们销售给客户的商品符合质量要求】则这些特定的任务可能不构成单项履约义务。

【例题】甲公司与客户签订合同,销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题,甲公司负责提供质量保证服务。此外,在此期间内,由于客户使用不当(例如手机进水)等原因造成的产品故障,甲公司也免费提供维修服务,该维修服务不能单独购买。这一块是不是出现了两项服务,质保期内出现质量问题了,甲公司负责提供质量保证服务,这属于第一种情况,是法定的义务,不能作为一个单项履约义务。那提供的第二个服务是因为客户使



用不当造成的，但是他也免费维修，这是不是属于第三种情况，虽然不能单独购买，但是提供了既定标准之外的一项服务，所以它是可以作为一个单项履约义务的。

本例中，甲公司针对产品的质量问题的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准，因此不构成单项履约义务；甲公司对于由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务，属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务，尽管其没有单独销售，该服务与手机可明确区分，应该作为单项履约义务。因此，在该合同下，甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务，甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务，应当按照或有事项的规定进行会计处理。

【提示】企业提供的质量保证同时包含作为单项履约义务的质量保证和不能作为单项履约义务的质量保证的，应当分别对其进行会计处理；无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务按照本章进行会计处理。

主要责任人和代理人

如果说企业向客户销售商品涉及其他方，那我们就需要判断企业到底是主要责任人还是代理人。我们判断的依据就是把商品转让给客户之前我们能不能控制商品。

企业作为主要责任人的三种情况

第一个就是企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户，简单来说就是企业取得商品控制权之后才转让给客户的，所以企业当然是主要责任人。

第二个就是企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务，简单来说就是企业可以主导提供给客户的服务，相当于转让之前是可以控制服务的

第三，企业自该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，这种情况企业也属于主要责任人。

【例题】甲公司经营某购物网站，在该网站购物的消费者可以明确获知在该网站上销售的商品均为其他零售商直接销售的商品，这些零售商负责发货以及售后服务等。甲公司与零售商（第三方）签订的合同约定，该网站所售商品的采购、定价、发货以及售后服务等均由零售商自行负责，甲公司仅负责协助零售商和消费者结算货款，并按照每笔交易的实际销售额收取 5% 的佣金。【甲公司是主要责任人还是代理人，当然是代理人，因为商品的采购、定价都是由零售商负责的，所以零售商才是主要责任人】

本例中，甲公司经营的购物网站是一个购物平台，零售商可以在该平台发布所销售商品信息，消费者可以从该平台购买零售商销售的商品。消费者在该网站购物时，向其提供的特定商品为零售商在网站上销售的商品，除此之外，甲公司并未提供任何其他的商品。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司没有能力主导这些商品的使用，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方，也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而非自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，为其写字楼提供保洁服务，并商定了服务范围及其价格。甲公司每月按照约定的价格向乙公司开具发票，乙公司按照约定的日期向甲公司付款。双方签订合同后，甲公司委托服务提供商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务，与其签订了合同。甲公司和丙公司商定了服务价格，双方签订的合同付款条款大致上与甲公司和乙公司约定的付款条款一致。当丙公司按照与甲公司的合同约定提供了服务时，无论乙公司是否向甲公司付款，甲公司都必须向丙公司付款。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。那就是说甲公司是控制丙公司提供的服务，所以甲公司应该是主要责任人。



本例中，甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务。根据甲公司与丙公司签订的合同，甲公司能够主导丙公司所提供的服务，包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务，相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此，甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务，甲公司在这笔交易中的身份为主要责任人。

【例题】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台特种设备，并商定了该设备的具体规格和销售价格，甲公司负责按照约定的规格设计该设备，并按双方商定的销售价格向乙公司开具发票。该特种设备的设计和制造高度相关。为履行该合同，甲公司与其供应商丙公司签订合同，【这又涉及到丙公司了】委托丙公司按照其设计方案制造该设备，【所以甲公司是负责设计的，丙公司是负责制造的，】并安排丙公司直接向乙公司交付设备。丙公司将设备交付给乙公司后，甲公司按与丙公司约定的价格向丙公司支付制造设备的对价；丙公司负责设备质量问题，甲公司负责设备由于设计原因引致的问题。

本例中，甲公司向乙公司提供的特定商品是其设计的专用设备。虽然甲公司将设备的制造工作分包给丙公司进行，但是，甲公司认为该设备的设计和制造高度相关，不能明确区分，应当作为单项履约义务。

由于甲公司负责该合同的整体管理，如果在设备制造过程中发现需要对设备规格作出任何调整，甲公司需要负责制定相关的修订方案，通知丙公司进行相关调整，并确保任何调整均符合修订后的规格要求。甲公司主导了丙公司的制造服务，并通过必需的重大整合服务，将其整合为向乙公司转让的组合产出（专用设备）的一部分，在该专用设备转让给客户前控制了该专用设备。因此，甲公司在这笔交易中的身份为主要责任人。

通过这三道例题我们重点要掌握的就是主要责任人和代理人的判断，主要的依据就是在**转让之前能不能控制该商品**

判断转让商品之前是否拥有控制权应该考虑的因素，第一个因素就是转让商品的主要责任是企业还是第三方，那主要责任主要包括对商品的可接受性承担责任，那在判断的时候是从客户角度判断，出了问题我们找谁负主要责任。

第二个因素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

第三个因素就是所交易商品的价格由企业还是第三方决定

确认收入原则

主要责任人就按照向客户提供商品有权收取对价总额确认收入，代理人是按既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入。比如我们之前讲的委托代销商品，委托方它是有商品控制权的，它是主要责任人，所以他就要按照对价的总额 10 万确认收入，受托方没有商品控制权，它是代理人，他就是按照对价的 10% 作为佣金来确认收入的。

附有客户额外购买选择权的销售

比如企业在销售商品的同时还向客户授予了一项选择权，比如说我们奖励给客户积分，客户将来是可以用积分兑换企业产品的。这就属于附有客户额外购买选择权的销售

如果企业授予客户的选择权是为客户提供了一项重大权利的话，那这里授予的选择权就可以作为一个单项履约义务，那我们合同当中就包含两个单项履约义务，一个是销售商品，一个是授予选择权，那对于授予选择权这个单项履约义务，在客户行使选择权或者选择权失效确认收入。

重大权利的判断：

如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，



【就是我们在行使选择权在购买商品时是足够优惠的情况下】则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。【所以这里有两个条件，一个就是得先有合同，有了合同才能取得额外选择权，第二个就是要足够的优惠】

当企业向客户提供了额外购买选择权，客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时，【这句话的意思就是客户购买的商品的价格就是单独售价，并没有享受足够的优惠】即使客户只能通过与企业订立特定合同才能获得选择权，该选择权也不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利，企业无需分摊交易价格，只有在客户行使选择权购买额外的商品时才需要进行相应的会计处理。

【例题】企业实施一项奖励积分计划，客户每消费 10 元便可获得 1 个积分，每个积分的单独售价为 0.1 元，该积分可累积使用，用于换取企业销售的产品。

本例中，虽然客户每笔消费所获取的积分的价值相对于消费金额而言并不重大，但是由于该积分可以累积使用，基于历史数据，客户通常能够累积足够的积分来免费换取产品，这可能表明该积分向客户提供了重大权利。这道例题还是对于重大权利的判断

【例题】2×18 年 1 月 1 日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费 10 元可获得 1 个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减 1 元。【也就是说 1 个积分相当于是 1 块钱】截至 2×18 年 1 月 31 日，客户共消费 100 000 元，可获得 10 000 个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为 95%。【也就是这 10000 个积分有 9500 个是会被兑换的】假定上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费的影响。

本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为单项履约义务。【那我们这个合同当中是不是就包含了两个单项履约义务，一个是销售商品，一个就是奖励的积分，既然包括了两个单项履约义务，我们的交易价格就要在他两之间分摊，那交易价格是多少，客户一共消费了 10 万，那客户是不是既购买了商品又获得了积分，所以我们这个合同总的交易价格就是 10 万元，这 10 万元就要在商品和积分之间进行分摊，那怎么分摊，就是按照单独售价的比例分摊。】客户购买商品的单独售价合计为 100 000 元，【就是你即使不要积分单独购买也得花 10 万元】考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为 9 500 元（1 元×10 000 个积分×95%）。【我们在计算积分的单独售价时需要考虑兑换率，对于这 1 万的积分根据历史经验判断最终会被兑换 95%，也就是 9500 个积分，那每个积分可以抵减 1 块钱，也就是每个积分的价格是 1 块钱，所以这 9500 个会被兑换的积分对应的价格就是 9500】甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊，具体如下：

$$\text{分摊至商品的交易价格} = 100\,000 \times 100\,000 / (100\,000 + 9\,500) = 91\,324 \text{ (元)}$$

$$\text{分摊至积分的交易价格} = 100\,000 \times 9\,500 / (100\,000 + 9\,500) = 8\,676 \text{ (元)}$$

因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入 91 324 元，同时确认合同负债 8 676 元。

借：银行存款	100 000	客户消费了 10 万就收到了 10 万
贷：主营业务收入	91 324	（取得控制权）分摊给商品的交易价格
合同负债	8 676	（未兑换）也就是分摊给积分的交易价格

分摊给积分的这一块能确认收入吗？不能，因为客户还没有兑换呢，也就是还没有行使选择权，那不能确认收入钱已经收到了，我们就要记到负债当中，反映的就是我们预收的款项，贷记合同负债。这就是在商品控制权转移时所得得分录



截至 2×18 年 12 月 31 日，客户共兑换了 4 500 个积分，【那既然兑换了积分是不是就代表行使了选择权，所以积分这一块我们就应该确认收入了】甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换 9 500 个积分（10 000 个积分×95%）。那我们积分要确认多少收入呢，甲公司以客户兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。积分总的交易价格是 8 676 乘以 4500/9500=4110，这就是当期积分应该确认的收入。

积分应当确认的收入=8 676×4 500/9 500=4 110（元）；

借：合同负债 4 110 兑换了积分是不是相当于行使了选择权，所以借方冲掉合同负债

贷：主营业务收入 4 110

剩余未兑换的积分=8 676-4 110=4 566（元），仍然作为合同负债。

截至 2×19 年 12 月 31 日，客户累计兑换了 8 500 个积分。【也就是 18 年的 1 月 31 日到 19 年的 12 月 31 日一共兑换了 8500 个积分，那我们怎么确认收入，同样是按照积分的比例确认收入】甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换 9 700 个积分。

【所以这个比例是多少，已累计兑换的积分是 8500，预计一共会兑换的是 9700，，这就是积分所占比例，总的积分交易价格是 8676,乘以比例得到的就是从 18 年 1 月 31 日到 19 年 12 月 31 日整个这段期间的收入，那 18 年我们确认了 4110 的收入，所以用总的收入减去 18 年确认的就是 19 年应该确认的收入】

积分应当确认的收入=8 676×8 500/9 700-4 110=3 493（元）；

剩余未兑换的积分=8 676-4 110-3 493=1 073（元），仍然作为合同负债。

借：合同负债 3 493

贷：主营业务收入 3 493

授权知识产权许可

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。

【举例】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。这就属于授予知识产品许可的情况

对于授予知识产权许可可能构成一个单项履约义务，也可能不构成一个单项履约义务。这里我们先看一下不构成单项履约义务的两种情形。

第一种情形该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺，例如，企业向客户销售设备和相关软件，该软件内嵌于设备之中，该设备必须安装了该软件之后才能正常使用，这种情况下他就不构成单项履约义务，应该和设备放在一起作为一个单项履约义务。

第二种情形，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，例如，客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容，这种情况下也不构成单项履约义务

那不构成单项履约义务我们应该怎么处理呢？将知识产权和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理。

构成单项履约义务

那既然构成了单项履约义务我们就要判断你是某一时段履行的义务还是某一时点履行的义务，如果说同时满足了这三个条件就属于某一时段履行的履约义务，第一个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，第二个该活动对客户将产生



有利或不利影响，第三 该活动不会导致向客户转让某项商品，

【例题】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一大型游轮的运营商。甲公司授权乙公司可在 4 年内使用其 3 部连环漫画中的角色形象和名称，乙公司以不同的方式（例如，展览或演出）使用这些漫画中的角色。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色，并会定期创造新的角色，角色的形象也会随时演变。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。

【就是甭管好不好你都得使用最新的角色】在授权期内，甲公司每年向乙公司收取 1 000 万元。

本例中，甲公司除了授予知识产权许可外不存在其他履约义务。甲公司基于下列因素的考虑，认为该许可的相关收入应当在某一时段内确认：一是，乙公司合理预期（根据甲公司以往的习惯做法），甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；【那这里是不是满足了第一个条件，就是客户能够预期企业对知识产权许可产生重大影响】二是合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生有利或不利影响；【这是不是满足了第二个条件】三是，尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时并没有导致向乙公司转让任何商品。这三个条件都满足了，我们就可以作为某一时段应当履行的义务

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。

某一时点履行的履约义务

对于某一时点履行的履约义务在履约义务时确认收入，这里注意一下，在客户能够使用某项知识产权并从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。

【例题】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取 1 000 元的固定对价。除该版权之外，甲公司无需提供任何其他商品。该合同不可撤销。

本例中，甲公司除了授予该版权许可外，并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利。因此，甲公司应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。【注意那点不能在获利之前确认收入】此外，由于甲公司履约的时间与客户付款（两年内每月支付）之间间隔的时间较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

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收取特许权使用费的，【可变对价】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二者孰晚的时点确认收入。【这块了解一下就可以了】

【例题】甲电影发行公司与乙公司签订合同，将其拥有的一部电影的版权授权给乙公司，乙公司可在其旗下的影院放映该电影，放映期间为 6 周。除了将该电影版权授权给乙公司之外，甲公司还同意在该电影放映之前，向乙公司提供该电影的片花，在乙公司的影院播放，并且在电影放映期间在当地知名的广播电台播放广告。甲公司将获得乙公司播放该电影的票房分成。所以是不是根据票房进行分成，这就是可变对价的情况

本例中，甲公司的承诺包括授予电影版权许可、提供电影片花以及提供广告服务。甲公司在该合同下获得的对价为按照乙公司实际销售情况收取的特许权使用费，与之相关的授予电



影版权许可占主导地位，这是因为，甲公司能够合理预期，客户认为该电影版权许可的价值远高于合同中的提供电影片花和广告服务。因此，甲公司应当在乙公司放映该电影的期间按照约定的分成比例确认收入。如果授予电影版权许可、提供电影片花以及广告服务分别构成单项履约义务，甲公司应当将该取得的分成收入在这些履约义务之间进行分摊。

这一块没有具体的账务处理，大家把讲的这些情况理解了就可以了。

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。

对于售后回购我们应该做怎样的会计处理呢，我们来看第一种情形

1. 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：【那没有取得控制权就不能再销售商品时确认收入。那我们如何处理呢，就要看交易的实质了】

比如说我们一开始是以 120 万的价格出售给客户的，5 个月之后又以 100 万的价格将商品回购回来，那是什么样的交易呢，可以理解为一开始把商品出租给客户，5 个月后将商品收回来了，所以这多收的 20 万就相当于租金收入，

①回购价格 < 原售价，视为租赁交易处理；

那如果一开始是以 100 万的价格出售给客户的，5 个月之后又以 120 万的价格将商品回购回来，这实际上可以看成是一开始拿商品作为抵押向客户借了 100 万，5 个月后又花了 120 万把商品赎回来，多花的 20 万就相当于借款产生的利息。

②回购价格 \geq 原售价，视为融资交易，收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

2. 企业因客户要求回购商品的：

如果客户具有行使该要求权的重大经济动因的话，那处理原则和刚才是一样的

①回购价格 < 原售价，视为租赁交易处理；

②回购价格 \geq 原售价，视为融资交易。

如果客户不具有行使该要求权的重大经济动因的：

企业应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。

那怎么判断重大经济动因，我们通过一道例题看下，

【例题】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2 000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以 1 500 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值（假定 300 万元）将远低于 1 500 万元。我们首先来看一下属于哪一种情形，这是乙公司要求甲公司回购的，所以是属于第二种客户要求回购商品的情形，那我们就要判断客户是不是有行使该要求的重大经济动因。怎么判断呢，大家想一想如果说甲公司要回购商品，回购价是 1500 万，但是当时的市场价只有 300 万，也就是市场价只有 300 万的商品甲公司要花 1500 万从乙公司手里回购回来，那乙公司愿意吗？当然愿意这对于乙公司是有利得，所以就说明乙公司是有重大经济动因去行使这个要求权的。所以我们就要比较原售价和回购价，这里原售价是比回购价大的，是不是相当于把设备租出去，多花的钱是收到的租金。

所以这里客户是不是有重大经济动因就是用回购时的市场价与回购价进行比较，如果回



购价远远的大于市场价，那我们就认为客户是具有行使要求的重大经济动因。

本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 1 500 万元远低于原售价 2 000 万元，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

【提示】在企业要求回购或者客户有权要求企业回购的情况下，企业或者客户到期未行使权利的，【也就是没有回购商品】应在该权利到期时终止确认相关负债，同时确认收入。

【既然到期都没有行使回购权利，说明企业不会再回购商品了，那这个销售就实现了，我们就可以终止负债，确认收入】

所以对于售后回购这里重点掌握的就是处理原则。

客户未行使的权利

什么是客户未行使权利，举个例子，比如我们到蛋糕店，蛋糕店是有储值卡的，你往储值卡里存了 300 块钱，一直到储值卡过期的时候还剩 30 块钱没有，既然已经过期了，这 30 块钱就相当于作废了，30 块钱我们已经花了，但是并没有取得商品，这就属于客户未行使的权利。

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，【收了钱并没有履行义务，所以将收到的钱确认为一项负债，计入到合同负债中】待未来履行了相关履约义务时再转为收入。

在某些情况下，企业收取的预收款无需退回，【比如说储值卡，有一些是存了之后将来是不能退的】但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，如放弃储值卡的使用等。【比如剩下十几、几块钱我们就不要了】，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，【也就是极不可能履约义务的情况下】才能将上述负债的相关余额转为收入。这里说的就是处理的原则。

【例题】甲公司经营连锁面包店。2×18 年，甲公司向客户销售 5 000 张储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 100 万元。【这 100 万就是甲公司向客户预收的款项，所以我们在收到钱的时候能确认收入吗？不能，因为还没有履行义务，只有在客户消费了才能确认收入，所以在收到钱的时候确认为负债】客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额 5% 的部分不会被消费。【100 万的 5% 就是预计 5 万不会被消费】截至 2×18 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400 000 元。假定甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。所以在客户消费时要确定销项税额。

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为 50 000 元，【因为估计 5% 的金额不会被消费，所以这里的金额就是 5 万】该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。

甲公司在 2×18 年销售的储值卡应当确认的收入金额 = $(400\,000 + 50\,000 \times 400\,000 \div 950\,000) \div (1 + 13\%) = 372\,613$ (元)

对于 18 年客户是不是消费了 40 万，消费的这 40 万是不是相当于企业履行了义务了，所以这 40 万是要确认收入的，那对于未行使的 5 万呢，这是我们预计客户不会消费的金额，那这 5 万能直接在 18 年计入当年的收入吗？不能，因为对于未行使的这部分是按照比例来确认收入的。按什么比例呢，【40/95】就按照当年消费的金額 40 万占预计一共会消费的金額，客户存了 100 万，5% 不会消费，一共会消费的就是 $95\% \times 100 = 95$ 万，所以这 5 万就是按照这个比例确认收入，那这里的不管是 40 万也好还是未行使的确认的收入也好是不是都是



含税金额，因为我们平时到商场买东西，那个价款里都是包含增值税的，所以这里的价款都是含税金额，那在确认收入的时候就要还原成不含税的价款，所以在这两笔收入金额之和的基础上除以（1+13%），这就是不含税的价款。也就是应该确定的收入。

(1) 销售储值卡：

借：库存现金 1 000 000 【销售储值卡时收到的钱，这是含税的金额，所以 100/（1+13%），不含税的价款不能确认收入，所以在销售时计入合同负债，这就是预收的款项，那对于增值税的这部分能直接计入销项税额吗？不能，因为客户在使用储值卡消费时才能确认纳税义务。】

贷：合同负债 884 956
 应交税费——待转销项税额 115 044

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债 372 613 【确认收入就要冲掉合同负债】

 应交税费——待转销项税额 46 018

贷：主营业务收入 372 613

 应交税费——应交增值税（销项税额） 46 018

$$400\,000 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 46\,018 \text{ (元)}$$

现在客户消费了是不是就要确认纳税义务了，客户消费了 40 万，这里是含税金额所以要先换成不含税金额再乘以 13%就是这里的销项税额。分录要会做，金额也要会算。

无需退回的初始费

企业在合同开始（或临近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费通常包括入会费、接驳费、初装费等。

首先就要评估初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关

【例题】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期 2 年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费 2 000 元之外，甲公司还向客户收取了 50 元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无须返还。那这里的入会费就属于无需退回的初始费。

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务（即可随时使用的健身场地），而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。【所以这里我们就可以判断入会费是与向客户转让已承诺的商品是不相关的】因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了 50 元入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在 2 年内分摊确认为收入。



第 12 讲 公允价值、政府会计、 民间非营利组织会计

考点一 主要市场和最有利市场

主要市场	是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。
最有利市场	企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用等。企业在根据主要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，不应根据交易费用对该价格进行调整，但是应该根据运输费用对价格进行调整。

考点二 公允价值层次

第一层次 输入值	企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价
第二层次 输入值	除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值，包括： (1) 活跃市场中类似资产或负债的报价； (2) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价； (3) 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等； (4) 市场验证的输入值等。
第三层次 输入值	相关资产或负债的不可观察输入值，包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。

【例题 1·单选题】公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，下列各项输入值中，不属于第二层输入值的是（ ）。

- A. 活跃市场中类似资产或负债的报价
- B. 活跃市场中相同资产或负债的报价
- C. 非活跃市场中类似资产或负债的报价
- D. 非活跃市场中相同资产或负债的报价

【答案】B

【解析】第二层次输入值包括：（1）活跃市场中类似资产或负债的报价；（2）非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；（3）除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等；（4）市场验证的输入值等，所以应该选择 B。

【例题 2·单选题】下列有关公允价值计量结果所属层次的表述中，正确的有（ ）。

- A. 公允价值计量结果所属层次，取决于估值技术的输入值
- B. 公允价值计量结果所属层次由对公允价值计量整体而言重要输入值所属的最高层次决定
- C. 使用第二层次输入值对相关资产进行公允价值计量时，应当根据资产的特征



进行调整

D. 对相同资产或负债在活跃市场上的报价可以使用调整后的公允价值计量结果为第二层次或第三层次输入值

【答案】AC

【解析】公允价值所属层次，取决于输入值，而非估值技术，选项 A 正确；公允价值计量结果所属层次由对公允价值计量整体而言重要输入值所属的最低（而非最高）层次决定，选项 B 错误；使用第二层次输入值对相关资产进行公允价值计量时，应当根据资产的特征进行调整，即第一层次不用调，第二层次须调整，第三层次须估计，选项 C 正确；如果存在相同资产或负债在活跃市场的报价，说明存在第一层次输入值，此时不考虑第二、三层次输入值，选项 D 错误。

【例题 3·单选题】甲公司在非同一控制下的企业合并业务中获得 100 台设备，在购买日，甲公司应当以公允价值计量这批存货。根据市场交易情况，该设备在 A 市场和 B 市场有两个活跃的交易市场，交易量分别为 10 000 万台和 1 万台，交易价格分别为 50 万元/台和 52 万元/台。甲公司在 A 市场出售这批设备需要支付 15 万元相关税费，将 100 台设备运抵 A 市场的成本为 100 万元；在 B 市场出售 100 台设备需要支付 20 万元相关税费，将这批存货运抵 B 市场的成本为 200 万元。不考虑增值税等其他因素，甲公司上述设备的公允价值总额是（ ）。

- A. 5 000 万元
- B. 4 900 万元
- C. 5 100 万元
- D. 5 200 万元

【答案】B

【解析】甲公司在估计这批存货的公允价值时，应首先确定主要市场，由于 A 市场拥有最大交易量且交易活跃程度最高，判断 A 市场为甲公司销售该原材料的主要市场，该批设备的公允价值=50×100（A 市场的交易价格 5 000 万元）-100（运输费用）=4 900（万元），选项 B 正确。

考点三 政府会计

概述	标准体系	基本准则、具体准则及应用指南和会计制度
	核算模式	①双功能： a. 预算会计：预算收入、预算支出与预算结余 b. 财务会计：资产、负债、净资产、收入和费用 ②双基础、双报告： a. 预算会计→收付实现制→决算报告 b. 财务会计→权责发生制→财务报告 ③平行记账：纳入部门预算管理的现金收支业务
		军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不适用政府会计标准体系。

考点四 财政直接支付



老会计-用心传递温度

	财务会计	预算会计
由财政直接支付的支出,事业单位收到“财政直接支付入账通知书”时	借: 库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用等 贷: 财政拨款收入	借: 事业支出、行政支出 贷: 财政拨款预算收入
年终依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额	借: 财政应返还额度 贷: 财政拨款收入	借: 资金结存—财政应返还额度 贷: 财政拨款预算收入
下年度恢复财政直接支付额度后,单位在使用预算结余资金时	借: 库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用 贷: 财政应返还额度	借: 事业支出、行政支出 贷: 资金结存—财政应返还额度

考点五 财政授权支付方式

	财务会计	预算会计
收到“授权支付到账通知书”后,根据通知书所列数额	借: 零余额账户用款额度 贷: 财政拨款收入	借: 资金结存—零余额账户用款额度 贷: 财政拨款预算收入
支用额度时	借: 库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用 贷: 零余额账户用款额度	借: 行政支出、事业支出 贷: 资金结存—零余额账户用款额度
财政授权支付年终结余资金的账务处理		
①年终,政府单位依据代理银行提供的对账单注销额度时:	借: 财政应返还额度 贷: 零余额账户用款额度	借: 资金结存—财政应返还额 贷: 资金结存—零余额账户用款额度
②下年初恢复额度时,政府单位依据代理银行提供的额	借: 零余额账户用款额度 贷: 财政应返还额度	借: 资金结存—零余额账户用款额度 贷: 资金结存—财政应返还额度



度恢复到账通知书:		
③如果政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数,根据两者的差额(未下达的用款额度)	借: 财政应返还额度 贷: 财政拨款收入	借: 资金结存——财政应返还额度 贷: 财政拨款预算收入
④如果下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度	借: 零余额账户用款额度 贷: 财政应返还额度	借: 资金结存—零余额账户用款额度 贷: 资金结存—财政应返还额度

【例题 4·多选题】下列各项中,关于实行“双功能、双基础、双报告”的核算模式说法正确的有()。

- A. 政府会计由预算会计和财务会计构成,所有经济业务均需要分别进行预算会计处理和财务会计处理
- B. “双功能”,指政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能
- C. “双基础”,指预算会计实行收付实现制(国务院另有规定的,从其规定),财务会计实行权责发生制
- D. “双报告”,指政府会计主体应当编制决算报告和财务报告

【答案】BCD

【解析】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,选项 A 错误;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,“双功能”,指政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能,选项 B 正确;“双基础”,指预算会计实行收付实现制(国务院另有规定的,从其规定),财务会计实行权责发生制,选项 C 正确;“双报告”,指政府会计主体应当编制决算报告和财务报告,选项 D 正确。故本题选项 BCD 正确。

【例题 5·单选题】下列各项中,属于政府预算会计要素的是()。

- A. 净资产
- B. 预算结余
- C. 所有者权益
- D. 利润

【答案】B

【解析】选项 A,属于政府财务会计要素;选项 CD,属于企业会计要素。

【例题 6·多选题】下列各项中,关于政府会计表述正确的有()。

- A. 一般预算会计实行收付实现制,财务会计实行权责发生制
- B. 政府会计主体应当编制决算报告和财务报告,决算报告的编制以收付实现制为基础
- C. 纳入部门预算管理的现金收支业务,仅需进行财务会计核算
- D. 负债的计量属性包括历史成本、现值、公允价值和名义金额



【答案】AB

【解析】选项C，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；对其他业务，仅需进行财务会计核算；选项D，负债不能采用名义金额计量。

【例题7·单选题】年度终了，应根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额借记（ ）。

- A. 财政拨款收入
- B. 零余额账户用款额度
- C. 财政应返还额度
- D. 事业收入

【答案】C

【解析】年度终了，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额借记“财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目。

【例题8·多选题】下列关于国库集中支付业务，表述正确的有（ ）。

- A. 实行国库集中支付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付
- B. “零余额账户用款额度”科目年末无余额
- C. “财政应返还额度”科目年末无余额
- D. “零余额账户用款额度”科目的期末借方余额反映财政直接支付方式下单位尚未支用的额度

【答案】AB

【解析】选项C，“财政应返还额度”科目年末可以有余额；选项D，“零余额账户用款额度”科目的期末借方余额反映财政授权支付方式下单位尚未支用的额度。

【例题9·单选题】在财政授权支付方式下，事业单位支付办公费用时在预算会计中会计核算正确的是（ ）。

- A. 借：单位管理费用
 贷：零余额账户用款额度
- B. 借：事业支出
 贷：零余额账户用款额度
- C. 借：事业支出
 贷：资金结存
- D. 借：单位管理费用
 贷：财政拨款预算收入

【答案】C

【解析】当单位按规定支用 额度时，按照实际支用的额度应做如下账务处理：

在预算会计中：

借：事业支出
 贷：资金结存——零余额账户用款额度

在财务会计中：

借：单位管理费用
 贷：零余额账户用款额度



故本题选项 C 正确，选项 ABD 错误

【例题 10·单选题】2017 年 5 月 10 日，甲事业单位以一项原价为 50 万元，已计提折旧 10 万元、评估价值为 60 万元的固定资产对外投资，作为长期投资核算，在投资过程中另以银行存款支付直接相关费用 1 万元，不考虑其他因素，甲事业单位该业务应计入长期投资成本的金额为（ ）万元。

- A. 41
- B. 60
- C. 40
- D. 61

【答案】D

【解析】事业单位以固定资产取得长期投资，应该以评估价值加上相关税费计入长期投资成本，所以该项长期投资成本=60+1=61（万元）。

【例题 11·单选题】政府单位无偿调入的资产，其成本应按照（ ）确定。

- A. 有关凭据加上相关税费
- B. 评估价值加上相关税费
- C. 名义金额
- D. 调出方账面价值加上相关税费

【答案】D

【解析】政府单位无偿调入的资产，其成本应按照调出方账面价值加上相关税费等确定。

【例题 12·多选题】下列业务的处理中，会涉及“资产处置费用”科目的有（ ）。

- A. 盘亏固定资产
- B. 捐赠固定资产过程中发生的归属于捐出方的相关费用
- C. 无偿调出固定资产归属于调出方的相关费用
- D. 出售固定资产

【答案】BCD

【解析】选项 A，盘亏固定资产应通过“待处理财产损益”科目核算。

考点六 民间非营利组织会计

特点	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。
会计要素	资产=负债+净资产 收入-费用=净资产变动额
特定业务	①受托代理和捐赠收入的区别 ②净资产的核算

【例题 13·单选题】以下各项中，不属于民间非营利组织的会计要素的是（ ）。

- A. 资产
- B. 负债
- C. 净资产
- D. 利润

【答案】D

【解析】民间非营利组织会计要素包括资产（选项 A 属于）、负债（选项 B 属于）、净资产（选项 C 属于）、收入以及费用；由于民间非营利组织资源提供者既不能享有组织的所有



权，也不取得经济回报，因此，其会计要素不包括所有者权益和利润（选项 D 不属于），故本题选项 D 正确

【例题 14·多选题】2019 年 12 月 10 日，甲民间非营利组织按照与某企业签订的协议，向该企业指定的希望小学捐赠教学设备。该组织收到该企业捐赠的设备时，应（ ）。

- A. 确认捐赠收入
- B. 确认固定资产
- C. 确认受托代理资产
- D. 确认受托代理负债

【答案】CD

【解析】对于甲民间非营利组织在该项业务中仅仅是中介人的角色，所以属于受托代理业务，故甲民间非营利组织在收到教学设备（电脑）时，应借记“受托代理资产”，贷记“受托代理负债”。

【例题 15·单选题】甲民办学校在 2×22 年 5 月 7 日收到一笔 500 000 元的政府实拨补助款，要求用于资助贫困学生。甲民办学校应将收到的款项确认为（ ）。

- A. 政府补助收入——限定性收入
- B. 政府补助收入——非限定性收入
- C. 捐赠收入——限定性收入
- D. 捐赠收入——非限定性收入

【答案】A

【解析】民间非营利组织得到有限定用途的政府补助款应确认为“政府补助收入——限定性收入”科目，故本题选项 A 正确，选项 BCD 错误。

【例题 16·单选题】下列各项中，民间非营利组织应确认捐赠收入的是（ ）。

- A. 收到委托人要捐赠给指定个人的资产
- B. 收到捐赠人限定用途的物资
- C. 收到捐赠人的捐赠承诺函
- D. 接受的劳务捐赠

【答案】B

【解析】选项 A，收到委托人要捐赠给指定个人的资产属于受托代理业务；选项 C 和 D，捐赠承诺和劳务捐赠都不应予以确认。