

中级会计职称

《中级会计实务》

冲刺串讲班

前言

一、2024 年中级会计职称考试时间为 9 月 7 日-9 日，共三个批次，具体安排：

2024 年考试时间		时长	考试科目	批次
9 月 7 日	8：30—11：15	2 小时 45 分钟	中级会计实务	三个批次
9 月 8 日	13：30—15：45	2 小时 15 分钟	财务管理	
9 月 9 日	18：00—20：00	2 小时	经济法	

二、中级会计实务试题结构

1. 客观题 45 分

单选：1.5×10=15 分

多选：2×10=20 分

判断：1×10=10 分

2. 主观题 55 分

计算：10+12=22 分

综合：15+18=33 分

三、教材框架结构

总论		第 1 章 总论	专题四	特殊事项	第 15 章 非货币性资产交换
专题一	资产	第 2 章 存货			第 16 章 债务重组
		第 3 章 固定资产			第 18 章 外币折算
		第 4 章 无形资产			第 19 章 租赁
		第 5 章 投资性房地产			第 20 章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营
		第 8 章 金融资产和金融负债			
		第 6 章 长期股权投资和合营安排	专题五	会计调整	第 22 章 会计政策、会计估计变更和差错更正
		第 7 章 资产减值			第 23 章 资产负债表日后事项
专题二	负债	第 9 章 职工薪酬	专题六	长投合并	第 21 章 企业合并与合并财务报表
		第 10 章 股份支付			
		第 11 章 借款费用			
		第 12 章 或有事项			
专题三	收入费用利润	第 13 章 收入	专题七（略）	其他事项	第 24 章 政府会计
		第 14 章 政府补助			第 25 章 民间非营利组织会计
		第 17 章 所得税			

总论

【考点 1】会计职业道德规范

坚持诚信，守法奉公	牢固树立诚信理念，以诚立身、以信立业，严于律己、心存敬畏；学法知法守法，公私分明、克己奉公，树立良好职业形象，维护会计行业声誉
坚持准则，守责敬业	严格执行准则制度，保证会计信息真实完整；勤勉尽责、爱岗敬业，忠于职守、敢于斗争，自觉抵制会计造假行为，维护国家财经纪律和经济秩序
坚持学习，守正创新	始终秉持专业精神，勤于学习、锐意进取，持续提升会计专业能力；不断适应新形势新要求，与时俱进、开拓创新，努力推动会计事业高质量发展

【考点2】国家统一的会计制度体系

企业会计准则制度	1. 企业会计准则体系	适用：上市公司、金融机构、国有企业等大中型企业 包括：基本准则、具体准则、准则解释和会计处理规定以及企业会计准则—运用指南（基本准则在企业会计准则体系中起统驭作用，是具体准则制定的依据）
	2. 小企业会计准则	适用：符合《中小企业划型标准规定》规定的小型企业
	3. 企业会计制度	包括：《企业会计制度》和 9 项分行业的会计核算办法
政府及非营利组织会计准则制度	1. 政府会计准则制度体系	包括：基本准则、具体准则及应用指南、会计制度、会计准则制度解释等
	2. 非营利组织会计制度	——
其他会计制度	——	

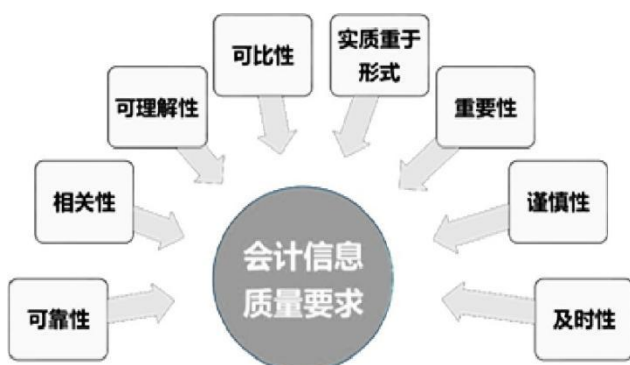
【考点3】会计要素及其确认与计量原则

财务状况要素	定义和特征			确认条件
	过去	现在	未来	
资产	交易或事项形成 【提示】准备购入的原材料不属于资产；未来发生的承诺不形成负债	拥有或控制 【提示】经营租入的建筑物不属于资产	经济利益流入 【提示】预计无法收回的账款不属于资产	与该资源有关的经济利益很可能流入企业 该资源的成本或者价值能够可靠地计量
负债		现时义务 【提示】潜在义务不是负债	经济利益流出	与该义务有关的经济利益很可能流出企业 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量
所有者权益	=资产-负债			主要依赖于资产和负债的确认和计量

经营成果要素	定义和特征			确认条件
	日常还是非日常活动	导致所有者权益	与接受投资和分配利润的关系	
收入	日常活动中形成 【提示】工业企业出售厂房属于非日常活动，计入利得；行政罚款属于非日常活动，计入损失	增加	与所有者投入资本无关 【提示】投资： 借：银行存款 贷：实收资本	①合同各方已批准合同并承诺将履行各自义务 ②合同明确了合同各方权利和义务 ③合同有明确的支付条款 ④合同具有商业实质 ⑤因转让商品或提供劳务而有权取得的对价很可能收回
费用		减少	与所有者分配利润无关 【提示】分配： 借：利润分配 贷：应付股利	①与费用相关的经济利益应当很可能流出企业 ②经济利益流出会导致资产的减少或者负债的增加 ③经济利益的流出额能够可靠计量
利润	$\text{利润} = (\text{收入} - \text{费用}) + (\text{直接计入当期利润的利得} - \text{直接计入当期利润的损失})$			主要依赖于收入和费用，以及直接计入当期利润的利得和损失的确认

利得和损失	1. 利得是指由企业 非日常活动 所形成的、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流入。 2. 损失是指由企业 非日常活动 所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。	
	会计科目	常见事项
直接计入所有者权益	其他综合收益	1. 其他债权投资、其他权益工具投资的公允价值变动； 2. 自用房地产或存货转换为公允价值模式计量投资性房地产时公允价值大于账面价值的差额； 3. 现金流量套期中套期工具公允价值变动额（有效套期部分）等
直接计入当期利润	营业外收入（利得）、营业外支出（损失）、公允价值变动损益、资产处置损益……	1. 固定资产、无形资产处置； 2. 捐赠收支； 3. 固定资产盘亏净损失； 4. 罚款、违约金； 5. 债务重组利得或损失； 6. 交易性金融资产公允价值变动等

【考点4】会计信息质量要求



1. 关于实质重于形式的考点：

- (1) 售后回购业务，回购价格事先确定
- (2) 控制的界定（持股比例不到 50%，依然编合并报表）

2. 关于谨慎性的考点：不应高估资产或者收益、不应低估负债或者费用）

- (1) 要求企业对可能发生的资产减值损失计提资产减值准备
- (2) 对售出商品可能发生的保修义务等确认预计负债
- (3) 采用双倍余额递减法和年数总和法计提折旧（加速折旧法）
- (4) 或有事项

支出：现时义务、很可能、金额能够可靠计量→预计负债

可收回补偿：基本确定、金额能够可靠计量→其他应收款

(5) 所得税会计

①只有未来很可能取得足够的应纳税所得额用来抵扣暂时性差异时，才能确认递延所得税资产；（有条件的确认）

②除企业会计准则规定外，只要发生应纳税暂时性差异，就应当确认递延所得税负债。（无条件的确认）

专题一

资产

第 2 章 存货
第 3 章 固定资产
第 4 章 无形资产
第 5 章 投资性房地产
第 8 章 金融资产和金融负债
第 6 章 长期股权投资和合营安排
第 7 章 资产减值

第二章 存货

【考点 1】存货的初始计量

存货的来源	初始成本
外购	买价+相关税金+运杂费+途中合理损耗+入库前挑选整理
委托加工	发出的材料+加工费、运输杂等+不能抵扣的增值税、消费税
自行加工	原材料或半成品+直接人工+制造费用
投资者投入	按照投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）
提供劳务取得	直接人工+其他直接费用+归属该存货的间接费用

【提示 1】商品流通企业的进货费用处理

- (1) 计入存货采购成本。
- (2) 将进货费用先归集，期末，根据存销情况，在已销存货和期末存货间分摊。
- (3) 进货费较小的，可以在发生时计入销售费用。

【提示 2】委托加工存货消费税的处理

情形	会计处理
增值税	一般纳税人，并且取得增值税专用发票 允许抵扣，不计入委托加工物资成本。 借：应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
	小规模纳税人，或者未取得增值税专用发票 不允许抵扣，计入委托加工物资成本。 借：委托加工物资 贷：银行存款
消费税	收回后继续加工应税消 允许抵扣，不计入委托加工物资成本。

	废品	借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款
	收回后直接销售	计入委托加工物资成本。 借：委托加工物资 贷：银行存款

【总结】下列项目，是否应计入企业存货成本？

(1)进口原材料支付的关税	√；计入原材料
(2)材料采购过程中：途中合理损耗、发生的保险费、装卸费用、运输费用、材料入库前发生的挑选整理费	√；计入原材料
(3)材料入库后发生的储存费用	×；计入管理费用
(4)生产用固定资产的折旧费、租赁费等	√；计入制造费用
(5)季节性和修理期间的停工损失	√；计入制造费用
(6)为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用	√；计入制造费用

(7)产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销	√；计入制造费用
(8)超定额的废品损失	×；计入管理费用、营业外支出
(9)定额内的废品损失	√
(10)自然灾害而发生的停工损失	×；计入营业外支出
(11)自然灾害造成的存货净损失	×；计入营业外支出
(12)管理不善造成的净损失	×；计入管理费用
(13)为特定客户设计产品发生的可直接确定的设计费用	√；【注：一般产品设计费用计入损益】
(14)企业采购用于广告营销活动的特定商品	×；计入销售费用

【考点2】存货的期末计量

1. 可变现净值的确定

【提示】同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵消。

不同类型的存货			可变现净值
有合同	合同数量≥持有数量		商品合同价－估计税费
	合同数量<持有数量	合同部分	
		超出部分	商品市场价－估计税费
	直接用于出售的材料		材料合同价－估计税费
	加工后用于出售的材料		产成品合同价－至完工估计将要发生的成本－估计税费
无合同	库存商品		商品市场价－估计税费
	直接用于出售的材料		材料市场价－估计税费
	加工后用于出售的材料		产成品市场价－至完工估计将要发生的成本－估计税费

【口诀】有合同，合同价，无合同，市场价

2. 已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复的，应在原已计提的存货跌价准备金额内，按恢复增加的金额，借记“存货跌价准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。

3. 企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时：

借：主营业务成本、其他业务成本

存货跌价准备
贷：库存商品、原材料

总结

初始计量		后续计量	处置	列报
外购	委加	减值		
入库前的必要支出	成本：材料/加工 增 { 1. 一般纳税人 应交税费 2. 小规模纳税人 成本 消 { 1. 连续加工应税 应交税费 2. 直接出售 成本	【重点】 成本与可变现净值孰低 （可以转回） 【注意】 不同类型的存货分别确认可变现净值	1. 结合收入章节确认营业收入 2. 结转营业成本，同时结转存货跌价准备	原材料+周转材料+在途物资（材料采购）+委托加工物资+生产成本+库存商品+发出商品+委托代销商品+/-材料成本差异（借加贷减）-存货跌价准备+受托代销商品-受托代销商品款

第三章 固定资产

【考点 1】固定资产的初始计量

	固定资产的初始计量	
外购	借：固定资产（不需要安装） 在建工程（需要安装） 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款/应付职工薪酬等 借：固定资产 贷：在建工程	购买价款+进口关税+消费税+不能抵扣的增值税进项税额+运输费+装卸费+保险费+安装费+专业人员服务等
自行建造	借：工程物资 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等 借：在建工程 贷：银行存款/工程物资/原材料/库存商品/应付职工薪酬/应付利息等 借：固定资产 贷：在建工程	工程用物资成本+人工成本+相关税费+应予资本化的借款费用+应分摊的间接费用

【考点 2】固定资产折旧

（一）固定资产折旧

1、折旧范围：除下列资产之外全部固定资产。

①已提足折旧继续使用的固定资产②按规定单独作价入账的土地

折旧的起止时间：当月增加的固定资产当月不计提；当月减少的固定资产当月继续计提。

2、折旧的方法：企业按月计提固定资产折旧。

企业选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式作出决定。

折旧方法	年折旧额	折旧率
1. 年限平均法	$(\text{原值}-\text{净残值})/n$	$(1-\text{净残值率})/n$
2. 工作量法	$(\text{原值}-\text{净残值})/\text{工作总量} \times \text{年工}$	年折旧额/原值

	作量	
3. 双倍余额递减法	折旧前期: 期初固定资产净值 $\times 2/n$ 最后两年: (账面价值-净残值)/2	$2/n$
4. 年数总和法	(原价-预计净残值) $\times$ 年折旧率	尚可使用年数/(1+2+...+n) $\times 100\%$
说明: 上述公式中“年”指增加固定资产次月开始连续的12个月, 即“使用年”。 实务中按照会计年度(20 $\times$ 年)计提折旧, 采用加速折旧方法时需要分段计算。		

3、年末复核

对固定资产“使用寿命、预计净残值”进行复核, 判断是否需要调整。

对折旧方法复核是否适用。在固定资产使用过程中, 与其有关的经济利益预期实现方式也可能发生重大变化, 应相应改变固定资产折旧方法。

会计处理: 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变按照会计估计变更的规定进行处理。

4、折旧的会计处理

借: 制造费用 (生产车间计提折旧)

管理费用 (管理部门、未使用的固定资产计提折旧)

销售费用 (企业专设销售部门计提折旧)

其他业务成本 (企业出租固定资产计提折旧)

研发支出 (企业研发无形资产时使用固定资产计提折旧)

贷: 累计折旧

(二) 固定资产后续支出

资本化: 通过“在建工程”科目计入固定资产原值

费用化: 通过“管理费用”、“销售费用”计入损益

【考点3】固定资产的处置

	固定资产处置的账务处理
1. 转入清理	借: 固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷: 固定资产
2. 发生清理费用	借: 固定资产清理 应交税费——应交增值税(进项税额) 贷: 银行存款、应交税费
3. 收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等	借: 银行存款、原材料 贷: 固定资产清理 应交税费——应交增值税(销项税额)

4. 保险赔偿的处理	借: 其他应收款、银行存款 贷: 固定资产清理
5. 清理净损益的处理	借: 营业外支出 (已丧失功能报废或毁损净损失) 资产处置损益 (出售、交换、抵债, 可能贷方) 贷: 固定资产清理 (或借方) 营业外收入 (已丧失功能报废或毁损净收益)

总结

初始计量			后续计量			处置
外购	自建	出包	折旧	后续支出	减值	

按实际支付的购买价款、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、安装费和专业人员服务费等。	料/工/费	【注意】待摊支出的分配	四种方法。 1. 年限平均法 2. 工作量法 3. 双倍余额递减法 4. 年数总和法	资本化费用化	账面价值与可收回金额比较 不可转回	资产处置损益 营业外收支
--	-------	-------------	--	--------	--------------------------	---------------------

第四章 无形资产

【考点 1】无形资产的初始计量

1. 外购	(1) 一次付款购买：实际成本=买价+相关税费+直接可归属的支出 (2) 分期付款购买（具有融资性质）：实际成本=合同价现值+其他直接支出
2. 投入	实际成本=投资合同约定的价值（公允价值）
3. 研发	实际成本=满足资本化条件后开发支出+其他直接支出

【提示】内部研究开发费用的会计处理

自行研究开发无形资产的会计处理		
研究阶段	借：研发支出——费用化支出 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、原材料、应付职工薪酬	无法区分的，费用化
开发阶段	期末： 借：管理费用 贷：研发支出——费用化支出	
	借：研发支出——资本化支出 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、原材料、应付职工薪酬 期末不结转，保留在该账户中，在资产负债表中“ 开发支出 ”项目列示。	
达到预定用途	借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出	

【考点 2】无形资产的后续计量

	无形资产的后续计量	
	使用寿命 有限 的无形资产	使用寿命 不确定 的无形资产
摊销期 (使用寿命)	可供使用当月起至不再作为无形资产确认时止 【注意】当月增加，当月开始摊销(与固定资产不同)	×
摊销方法	按照经济利益预期 消耗 方式	

残值	一般为零，除非有第三方承诺购买或者有活跃市场得到残值信息	
每年年末复核	使用寿命、摊销方法、残值	使用寿命
减值准备	存在减值迹象时进行减值测试	每个会计期末都要进行减值测试

【考点3】无形资产的处置

（一）无形资产出租

借：银行存款

贷：其他业务收入（租金收入）

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：其他业务成本（相关成本）

贷：累计摊销

银行存款

（二）无形资产出售

借：银行存款

无形资产减值准备

累计摊销

贷：无形资产

应交税费——应交增值税（销项税额）

资产处置损益（或借方）

（三）无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，不再符合无形资产的定义，应将其报废并予以转销，其账面价值转入当期损益。

借：营业外支出

累计摊销

无形资产减值准备

贷：无形资产

总结

初始计量		后续计量		处置
外购	研发	摊销	减值	
包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。	1. 研究阶段费用化 2. 开发阶段 ①不符合资本化：费用化 ②符合资本化：资本化 3. 无法区分阶段费用化	1. 寿命有限应摊销 2. 寿命不确定不摊销，期末减值测试	账面价值与可收回金额比较 不可转回	资产处置损益 营业外收支

第五章 投资性房地产

【考点1】投资性房地产的范围

1. 已出租的土地使用权
2. 持有并准备增值后转让的土地使用权
3. 已出租的建筑物

【提示】土地使用权的会计处理

	用途	会计科目
一般情况	用于自行建造厂房等地上建筑物	无形资产

	外购的房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和建筑物价值的	能够分配：无形资产、固定资产
		无法分配：固定资产
	单独估价入账的土地	固定资产
	已出租，或者持有并准备增值后转让	投资性房地产
特殊情况	房地产开发企业用于建造对外出售的商品房	开发成本→开发产品

【考点 2】投资性房地产的初始计量、后续计量和处置

	成本模式（类似于固定/无形资产）	公允价值模式
初始计量	借：投资性房地产 贷：银行存款等	借：投资性房地产—成本 贷：银行存款等
后续计量	借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧（摊销）	借：投资性房地产—公允价值变动 贷：公允价值变动损益
	借：投资性房地产—在建 投资性房地产累计折旧（摊销） 贷：投资性房地产	借：投资性房地产—在建 贷：投资性房地产—成本
	借：投资性房地产—在建 贷：银行存款、应付账款等	—公允价值变动 借：投资性房地产—在建
	借：投资性房地产 贷：投资性房地产—在建	贷：银行存款、应付账款等 借：投资性房地产—成本 贷：投资性房地产—在建

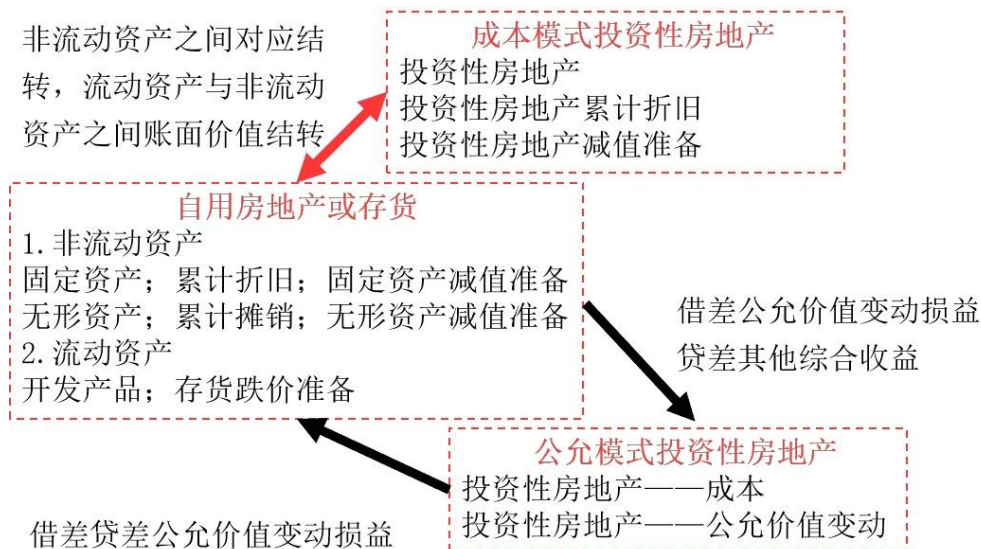
取得收入	借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额）	借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费—应交增值税（销项税额）
处置	借：其他业务成本 投资性房地产累计折旧（摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	借：其他业务成本 贷：投资性房地产—成本 —公允价值变动 借：其他综合收益 贷：其他业务成本 借：公允价值变动损益 贷：其他业务成本 （或相反）

【考点 3】投资性房地产后续计量模式的变更

市场条件成熟能满足采用公允价值模式条件时可单向变更	
成本模式→公允价值模式（√）	公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（盈余公积、未分配利润） 借：投资性房地产—成本 投资性房地产累计折旧 贷：投资性房地产

	盈余公积 利润分配—未分配利润 借：利润分配—未分配利润 盈余公积 贷：递延所得税负债
公允价值模式→成本模式（×）	

【考点 4】投资性房地产的转换



第八章 金融资产和金融负债

【考点 1】金融资产和金融负债的分类

一、金融资产的分类

	合同现金流量特征	业务模式	金融资产分类	科目设置
债务工具	符合	收取合同现金流量	以摊余成本计量的金融资产	债权投资
		收取合同现金流量和出售金融资产	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他债权投资
	不符合	其他模式	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性金融资产
权益工具	不符合		非交易性权益工具投资可 指定为 ：以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 注意：该指定一经做出， 不得撤销	其他权益工具投资

二、金融负债的分类

情形	分类
一般	以摊余成本计量的金融负债
交易性	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

【考点 2】金融资产的计量

	1. 取得时	
	债券	股票
以摊余成本计量的金融资产	借：债权投资—成本（面值） —利息调整	——

	应收利息 贷：银行存款	
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	借：其他债权投资—成本（ 面值 ） —利息调整 应收利息 贷：银行存款	借：其他权益工具投资—成本（ 公允价值+交易费用 ） 应收股利 贷：银行存款
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	借：交易性金融资产—成本（ 公允价值 ） 投资收益（交易费用） 应收利息/应收股利 贷：银行存款	

	2. 持有期间股利或利息	
	债券	股票
以摊余成本计量的金融资产	借：债权投资—应计利息 贷： 投资收益 债权投资—利息调整	——
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	借：其他债权投资—应计利息 贷： 投资收益 其他债权投资—利息调整	借：应收股利 贷： 投资收益
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	借：交易性金融资产—应计利息 贷： 投资收益	

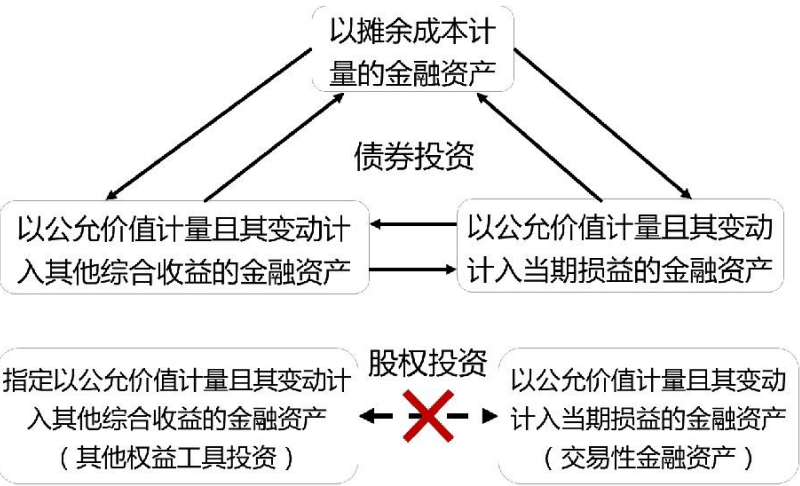
	3. 持有期间公允价值变动时	
	债券	股票
以摊余成本计量的金融资产	——	——
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	借：其他债权投资—公允价值变动 贷： 其他综合收益	借：其他权益工具投资—公允价值变动 贷： 其他综合收益
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	借：交易性金融资产—公允价值变动 贷： 公允价值变动损益	

	4. 减值时	
	债券	股票
以摊余成本计量的金融资产	借：信用减值损失 贷： 债权投资减值准备	——
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	借：信用减值损失 贷： 其他综合收益—信用减值准备	
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	——	

	5. 处置时	
	债券	股票
以摊余成本计量的金融资产	借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资—成本	——

	一 应计利息 一 利息调整 投资收益	
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	借：银行存款 贷：其他债权投资—成本 一 应计利息 一 利息调整 一 公允价值变动 投资收益 借：其他综合收益 贷：投资收益	借：银行存款 贷：其他权益工具投资—成本 一 公允价值变动 利润分配—未分配利润 借：其他综合收益 贷： 利润分配—未分配利润
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	借：银行存款 贷：交易性金融资产—成本 一 公允价值变动 投资收益	

【考点 3】金融资产的重分类



金融资产	重分类的处理
以摊余成本计量的金融资产	债权投资→交易性金融资产： 借：交易性金融资产（公允价值） 债权投资减值准备 贷：债权投资（原账面余额） 借或贷： 公允价值变动损益
	债权投资→其他债权投资： 借：其他债权投资（公允价值） 债权投资减值准备 贷：债权投资（原账面余额） 借或贷： 其他综合收益

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资	其他债权投资→债权投资：
-------------------------	--------------

产	借：债权投资—成本 其他债权投资—公允价值变动（或相反） 其他综合收益—信用减值准备 贷：其他债权投资—成本 债权投资减值准备 其他综合收益—其他债权投资公允价值变动（或相反） 账面转账面，冲变动，转准备
	其他债权投资→交易性金融资产： 借：交易性金融资产（公允价值） 贷：其他债权投资 借：公允价值变动损益 其他综合收益—信用减值准备 借或贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性金融资产→债权投资： 借：债权投资（公允价值） 贷：交易性金融资产
	交易性金融资产→其他债权投资： 借：其他债权投资（公允价值） 贷：交易性金融资产

第六章 长期股权投资和合营安排

【考点1】长期股权投资的初始计量

长期股权投资的 初始计量	企业合并方式		企业合并以外方式
	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并	
初始投资成本	取得的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+最终控制方收购被合并方时形成的商誉	购买成本	购买成本+ 直接相关费用

长期股权投资的 初始计量	企业合并方式		企业合并以外方式
	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并	
付出资产、承担债务、发行股票等处理方式	按账面价值结转，与长投差额计入股本溢价	按公允价值视同销售	按公允价值视同销售
审计、法律、评估咨询等直接相关费用	管理费用	管理费用	长期股权投资
发行债券、股票的手续费、佣金等费用	发行债券：计入初始确认金额，即“应付债券——利息调整” 发行股票：冲减股本溢价，即“资本公积——股本溢价”		

【总结】一次交易形成企业合并的长期股权投资

事项	同一控制下	非同一控制下
以现金作为合并对价	借：长期股权投资（所有者权益账价） （借差，依次冲减：资、盈、利） 贷：银行存款 资本公积—资本溢价（贷差）	借：长期股权投资（合并成本） 贷：银行存款

以存货作为合并对价	借：长期股权投资（所有者权益账价） 存货跌价准备 （借差，依次冲减：资、盈、利） 贷：库存商品 应交税费—增（销） 应交税费—应交消费税 资本公积—资本溢价（贷差）	借：长期股权投资（合并成本） 贷：主营（其他）业务收入 应交税费—增（销） 借：主营（其他）业务成本 存货跌价准备 贷：库存商品 借：税金及其附加 贷：应交税费—应交消费税
-----------	--	---

事项	同一控制下	非同一控制下
以无形资产作为合并对价	借：长期股权投资（所有者权益账价） 累计摊销 无形资产减值准备 （借差，依次冲减：资、盈、利） 贷：无形资产 应交税费—增（销） 资本公积—资本溢价（贷差）	借：长期股权投资（合并成本） 累计摊销 无形资产减值准备 资产处置损益（借方差） 贷：无形资产 应交税费—增（销） 资产处置损益（贷方差）

事项	同一控制下	非同一控制下
以固定资产作为合并对价	借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 借：固定资产清理 贷：银行存款（清理费用） 借：银行存款（残料变价收入） 贷：固定资产清理 借：长期股权投资（所有者权益账价） （借差，依次冲减：资、盈、利） 贷：固定资产清理（账面价值） 应交税费—增（销） 资本公积—资本溢价（贷差）	借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 借：固定资产清理 贷：银行存款（清理费用） 借：银行存款（残料变价收入） 贷：固定资产清理 借：长期股权投资（合并成本） 贷：固定资产清理（公允价值） 应交税费—增（销） 借：固定资产清理 贷：资产处置损益或相反分录

事项	同一控制下	非同一控制下
发行股票作为合并对价	借：长期股权投资（所有者权益账价） 贷：股本 资本公积—股本溢价 借：资本公积—股本溢价 贷：银行存款（手续费佣金）	借：长期股权投资（合并成本） 贷：股本 资本公积—股本溢价 借：资本公积—股本溢价 贷：银行存款（手续费佣金）

	金)	
直接相关费用	借：管理费用（评估费、审计费、律师费等直接相关税费） 贷：银行存款	

【考点 2】长期股权投资的后续计量

【总结】成本法 VS 权益法

情形	权益法	成本法
适用范围	对合营企业和联营企业投资	投资方持有的对子公司投资
科目设置	①长期股权投资—投资成本 —损益调整 —其他权益变动 —其他综合收益 【提示】设置 4 个明细科目 ②长期股权投资减值准备	①长期股权投资 【提示】无明细科目 ②长期股权投资减值准备

情形	权益法	成本法
对初始投资成本的调整	①初始投资成本>应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 不调整 ②初始投资成本<应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 需要调整 ，分录如下： 借：长期股权投资—投资成本 贷：营业外收入（差额）	不做账务处理

情形	权益法	成本法
被投资单位实现净收益时	借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益 【注意】投资收益=（被投资方净利润±购买日被投资方净资产公允价值与账面价值差额中 已影响损益 的金额±顺流或逆流交易 未实现内部交易损益 ）×投资比例	不做账务处理
被投资单位发生超额亏损时	借：投资收益 贷：①长期股权投资—损益调整 ②长期应收款 ③预计负债 ④损失仍不足弥补：备查登记，不予确认	

投资收益的调整	公允价值≠账面价值	内部交易
---------	-----------	------

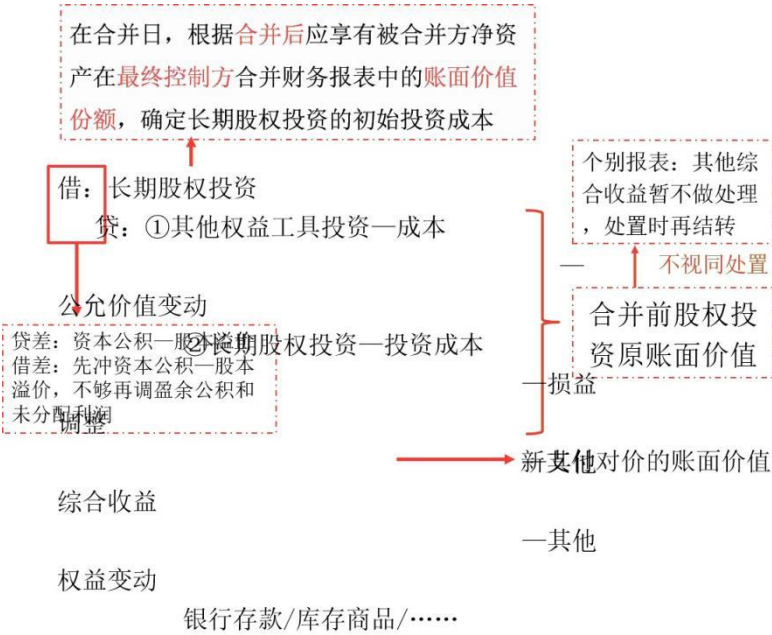
	存货	调整后的净利润=账面净利润-（购买日存货公允价值-购买日存货账面价值）×本期对外出售比例	（1）交易当期：调整后的净利润=账面净利润-（存货售价-存货账面价值）×（1-本期对外出售比例） （2）以后各期：调整后的净利润=账面净利润+（存货售价-存货账面价值）×本期对外出售比例
	固定资产、无形资产	调整后的净利润=账面净利润-（按购买日资产公允价值计提折旧-账面折旧）=账面净利润-（资产公允价值-资产账面价值）×年折旧率×当期折旧或摊销月份数/12	（1）交易当期：调整后的净利润=账面净利润-（资产售价-资产账面价值）×（1-年折旧率×当期折旧或摊销月份数/12） （2）以后各期：调整后的净利润=账面净利润+（资产售价-资产账面价值）×年折旧率×当期折旧或摊销月份数/12

情形	权益法	成本法
被投资单位因其他综合收益变动	借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益 【注意】在处置时，其他综合收益是否转入投资收益，应当采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。	不做账务处理
被投资单位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	
被投资企业宣告分配的现金股利	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整	借：应收股利 贷：投资收益
发生减值	借：资产减值损失 贷：长期股权投资减值准备	
	权益法	成本法
处置	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资—投资成本 —损益调整 —其他权益变动 —其他综合收益 投资收益（倒挤） 借：资本公积—其他资本公积 其他综合收益 贷：投资收益 利润分配—未分配利润 （或相反分录）	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（倒挤）

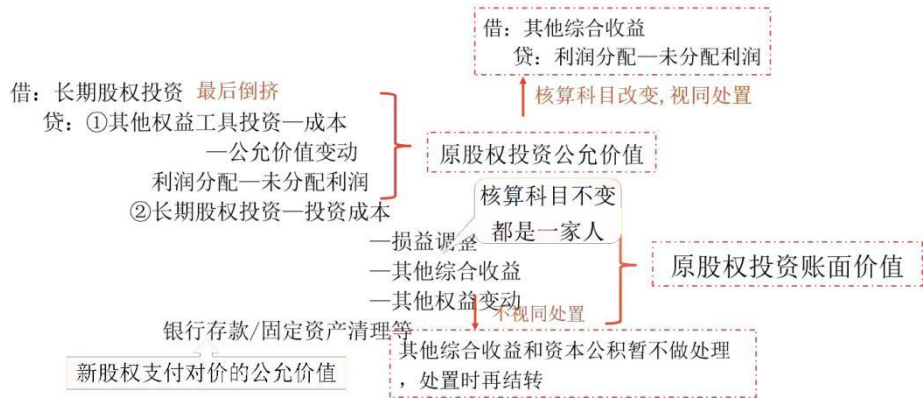
其他情形	权益法	成本法
被投资企业宣告分配的股票股利	×	×
被投资企业提取盈余公积	×	×
被投资单位以股本溢价转增股本	×	×
被投资单位以税后利润补亏	×	×
被投资单位以盈余公积金弥补亏损	×	×

【考点3】长期股权投资核算方法的转换

持股比例上升	核算方法转换	个别报表思路
	金融资产转成本法（5%→80%） 金融资产转权益法（5%→40%）	
	权益法转成本法（30%→80%）	资产性质不变，不视同销售（同一控制、非同以控制一样）
持股比例下降	成本法转金融资产（80%→5%） 权益法转金融资产（40%→5%） 成本法转权益法（80%→30%）	1. 视同先出售长期股权投资 2. 再购买金融资产，剩余股权按公允价值计量 对剩余长期股权投资进行追溯调整



2. 多次交易形成非同一控制下的企业合并



3. 公允价值计量转换为权益法的核算

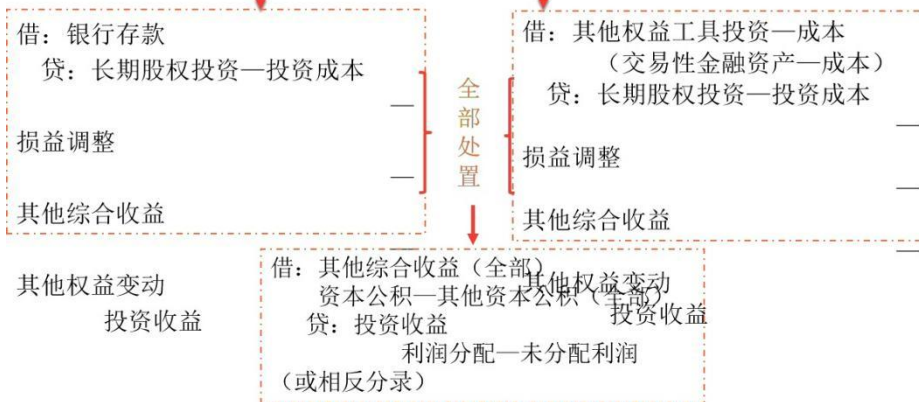
视同处置

调整投资成本



4. 权益法核算转公允价值计量

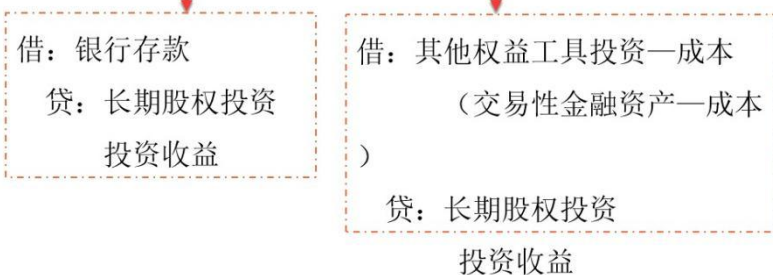
视同处置 全部股权 按金融资产 初始计量



5. 成本法核算转公允价值计量

视同处置

按金融资产 初始计量

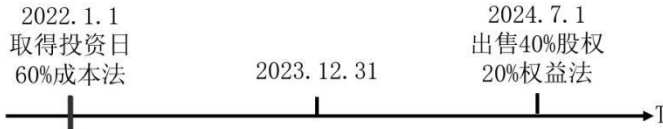


6. 成本法核算转权益法核算（难点）

视同处置

追溯调整（可比性原则）

借：银行存款
贷：长期股权投资
投资收益



1. 调整“取得时点”

① 剩余部分长期股权投资的成本 > 按剩余持股比例计算的原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，不调整长期股权投资账面价值

② 剩余部分长期股权投资的成本 < 按剩余持股比例计算的原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，调整留存收益或营业外收入

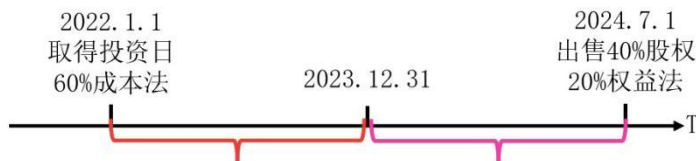
借：长期股权投资—投资成本

贷：营业外收入

调本期

利润分配—未分配利润

调以前期间



2. 调整“持有期间”（调整以前期间）

借：长期股权投资—损益调整

—其

他综合收益

—其

他权益变动

贷：其他综合收益

资本公积—其他资本公积

利润分配—未分配利润

2. 调整“持有期间”（调整当期）

借：长期股权投资—损益调整

—其他综合收益

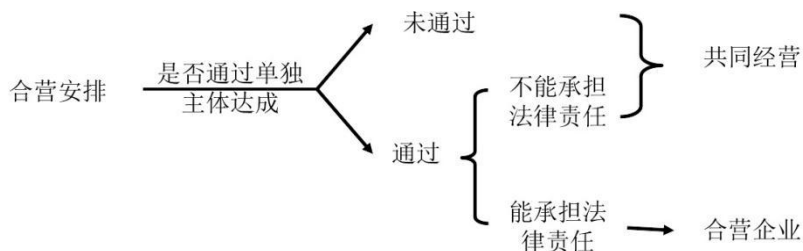
—其他权益变动

贷：其他综合收益

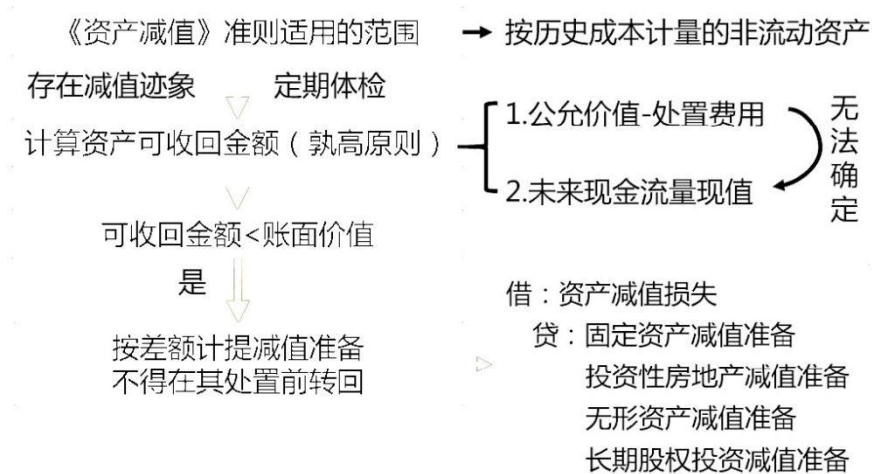
资本公积—其他资本公积

投资收益

【考点4】共同经营 VS 合营企业区分



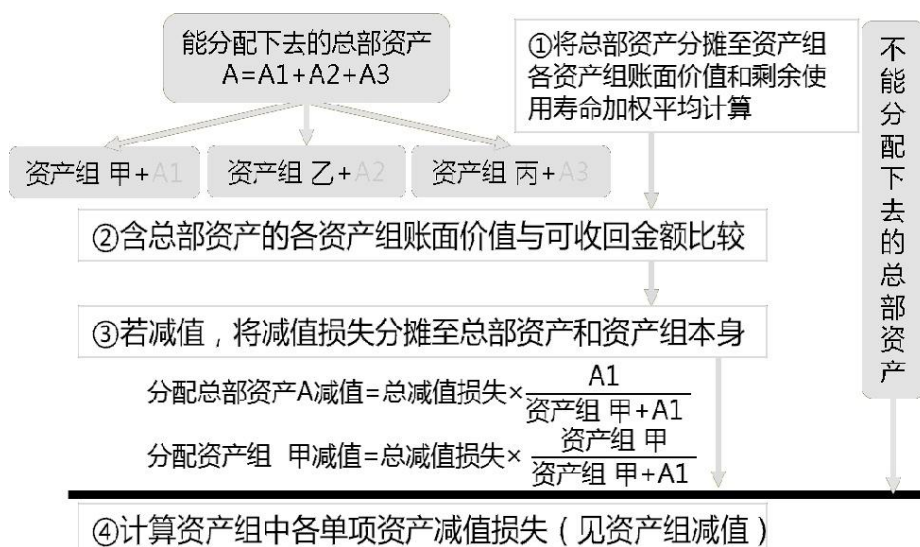
【考点1】资产可收回金额的计量和减值损失的确定



【考点 2】资产组减值的处理

抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

【考点 3】总部资产组减值的处理



专题二

负债

专题三

收入费用利润

第 13 章 收入

第 14 章 政府补助

第 17 章 所得税

第十三章 收入

【考点 1】合同收入的确认“五步法”

一、识别与客户订立的合同

合同识别	5 个要求	① 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务； ② 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；
------	-------	--

		③该合同有明确的与所转让商品相关的 支付条款 ； ④该合同 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 。
	持续评估	合同开始日不符合条件的合同
合同合并	条件之一	同一商业目的+构成一揽子交易
		一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况
		两份或多份合同中所承诺的商品构成单项履约义务

合同变更	变更后合同收入=新合同交易价格	增加可区分商品和价款，且新合同价反映了新增商品单独售价。
	变更后合同收入=原合同剩余收入+ 新增收入	已转让商品和为转让商品可以明确区分，且新合同价不能反映了 新增商品单独售价。
	新增部分收入和成本替代了原合同部分收入和成本	原合同已转让商品与为转让商品不可明确区分

二、识别合同中的单项履约义务

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			
同时满足	商品本身可明确区分	客户能够从商品本身受益	
		与其他易于获得的资源一起使用中受益	
	转让商品的承诺可明确区分	不可明确区分的情形	组合产出 重大修改或定制 高度关联性
2. 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品			
实质相同	提供确定数量的商品	考虑商品本身是否实质相同	
	某一期间内随时向客户提供某项服务	考虑企业在该期间的各个时间段的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身	
转让模式相同	同时满足	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	

三、确定交易价格（考虑的因素）

1. 可变对价

最佳估计数的确定：

	适用范围	计算方法
期望值	拥有大量具有类似特征 的合同，并估计可能产生 多个结果	$\sum$ 各种可能发生的对价金额 $\times$ 相关概率
最可能发生金额	合同 仅有两个 可能结果	一系列可能发生的对价金额中 最可能发生的 单一金额

2. 合同中存在的重大融资成分

转移控制权时间≠客户实际付款时间
例如：赊销，预付款

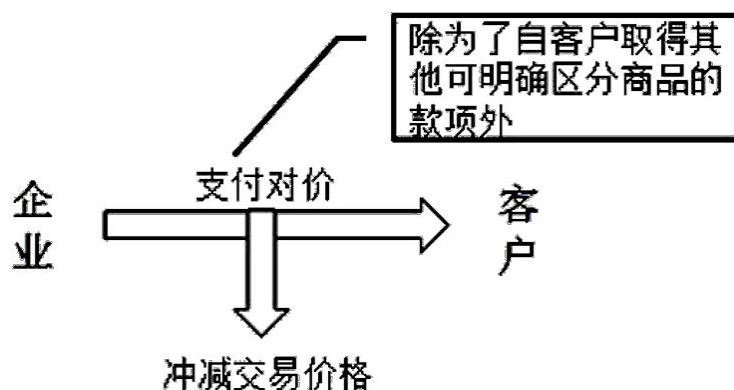
若为客户或企业就转让商品的交易提供了重大融资利益

合同中包含了重大融资成分

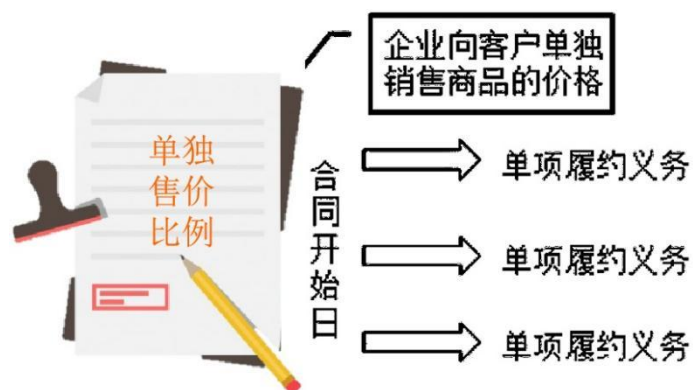
3. 非现金对价

对价	交易价格的确定
非现金形式	非现金对价在合同开始日的公允价值
	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

4. 应付客户对价



四、将交易价格分摊至各单项履约义务



【提示 1】单独售价的确定

	确定方法	
单独售价	直接观察	
	无法直接观察	市场调整法（市场售价考虑成本和毛利调整后的金额）
		成本加成法（预计成本+合理毛利）

		余值法（合同交易价格-其他可观察商品单独售价）
--	--	-------------------------

【提示 2】应收款项 VS 合同资产

资产	联系	区别
应收款项	企业拥有的有权收取对价的合同权利	无条件（时间）
合同资产		取决于其他条件（其他履约义务的履行）

五、履行每一单项履约义务时确认收入

某一时段内履行的履约义务	条件之一	取得并消耗经济利益 控制在建商品 商品具有不可替代用途，且有权收取已完成履约部分的款项
	履约进度	产出法 → 履约进度 ← 投入法 ↓ 交易价格总额 × 履约进度 - 以前期间已确认的收入
某一时点履行的履约义务	取得控制权时确认收入	
	售后代管商品安排、委托代销安排（例题）	

第十三章 收入

【考点 2】合同成本

合同成本	合同履约成本	合同取得成本
归集合同成本	除存货、固定资产、无形资产成本外，同时满足下列条件的，应确认为一项资产，计入“合同履约成本”科目。 ①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关：合同的直接材料、人工、制造费等。 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。 借：合同履约成本 贷：有关科目	合同取得成本，是指企业为取得合同发生的增量成本。如，销售佣金等。合同取得成本预期能够收回的，应确认为一项资产，计入“合同取得成本”科目。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。 借：合同取得成本 贷：有关科目
结转合同成本	借：主营业务成本 贷：合同履约成本	借：销售费用 贷：合同取得成本

【考点 3】附有销售退回条款的销售

项目	内容	会计处理
客户取得相关商品控制权时	确认收入 按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费—增（销）

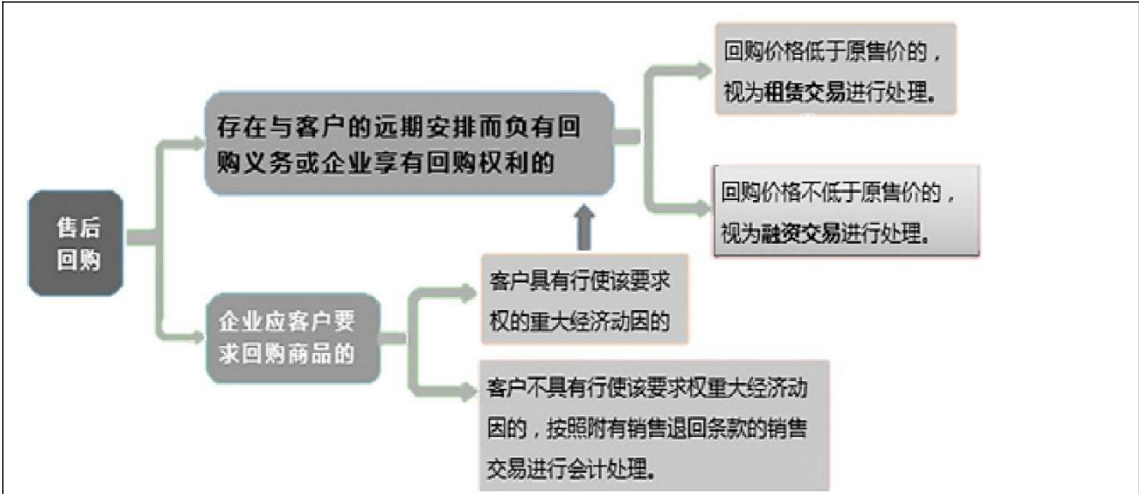
	预计退货	按照预期因销售退回将退还的金额确认负债	借：应收账款 贷：预计负债
		同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认一项资产	借：应收退货成本 贷：库存商品
	结转成本	按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本	借：主营业务成本 贷：库存商品

每一资产负债表日	企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。	借：预计负债 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：应收退货成本 或相反会计分录
实际发生退货	借：库存商品（实际退货数量×单位成本） 应交税费—应交增值税（实际退货数量×单价×税率） 预计负债—应付退货款（余额结平） 贷：应收退货成本（实际退货数量×单位成本） 主营业务收入（实际少退回数量×单价，如多退则借方） 银行存款【实际退货数量×单价×（1+税率）】 借：主营业务成本（实际少退回数量×单价，如多退则贷方） 贷：应收退货成本（实际少退回数量×单价，如多退则借方）	

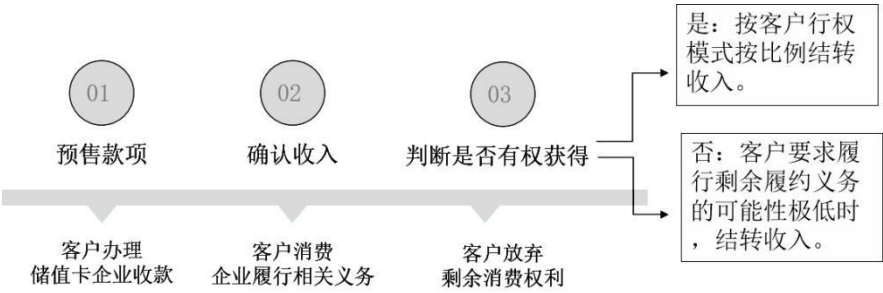
【考点4】附有质量保证条款的销售

附有质量保证条款的销售		处理原则
保证性质保	企业向客户保证所销售的商品符合既定标准提供了一项单独服务。例如，手机自售出起一年内发生质量问题，公司负责提供质量保证	不作为单项履约义务的质量保证，企业应当按或有事项的规定进行会计处理
	客户单独购买的质量保证	作为单项履约义务的质量保证应当按本章进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务
服务性质保	企业向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务。例如，手机由于客户使用不当（手机进水）等原因造成的产品故障，公司负责维修	借：银行存款 贷：合同负债 履约义务完成时， 借：合同负债

		贷：主营业务收入						
【考点 5】主要责任人和代理人 <table border="1"> <tr> <td>企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的</td><td>该企业为主要责任人</td><td>应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入</td></tr> <tr> <td>企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的</td><td>该企业为代理人</td><td>按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入，或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的净额确认收入</td></tr> </table>			企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的	该企业为主要责任人	应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入	企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的	该企业为代理人	按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入，或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的净额确认收入
企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的	该企业为主要责任人	应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入						
企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的	该企业为代理人	按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入，或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的净额确认收入						
【考点 6】附有客户额外购买选择权的销售								
【考点 7】授予知识产权许可								
【考点 8】售后回购								



【考点 9】客户未行使的权利



【考点 10】无需退回的初始费

1、该初始费与向客户转让已承诺的商品相关	按照分摊至该商品的交易价格单独确认收入。
2、初始费与向客户转让已承诺商品不相关	在未来转让该商品时（单独）确认为收入。

第 9 章 职工薪酬

第 10 章 股份支付

第 11 章 借款费用

第 12 章 或有事项

第九章 职工薪酬

【考点 1】职工薪酬的内容

类型	具体内容
短期薪酬	职工工资、奖金、津贴和补贴；职工福利费；医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费；住房公积金；工会经费和职工教育经费；短期带薪缺勤；短期利润分享计划；其他短期薪酬（短期奖金计划等）
离职后福利	（1）设定提存计划，如养老保险、失业保险 （2）设定受益计划，指除设定提存计划之外的离职后福利计划

类型	具体内容
辞退福利	在职工劳动合同尚未到期前：

	(1) 不论职工本人是否愿意, 企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿 (2) 为鼓励员工自愿接受裁减而给予的补偿, 职工有权利选择继续在职或接受补偿离职
其他长期职工福利	长期带薪缺勤; 长期残疾福利; 长期利润分享计划等
【列报】 应付职工薪酬项目=根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末贷方余额分析填列	

【考点 2】短期带薪缺勤

休息	不做账务处理 (累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤一样)	
没有休息	累积带薪缺勤: 例如: 年休假	企业会产生债务, 做账务处理 (1) 发生时: 借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬 (2) 支付时 (职工休假时) 借: 应付职工薪酬 贷: 银行存款等
	非累积带薪缺勤 例如: 婚假、产假、丧假、探亲假、病假等	企业不会产生债务, 不做账务处理

【考点 3】非货币性职工薪酬的核算

计提非货币性职工福利	借: 生产成本 (生产工人) 制造费用 (车间管理人员) 管理费用 (行政管理人员) 销售费用 (销售人员) 在建工程 (基建人员) 研发支出—资本化支出 (研发人员) 贷: 应付职工薪酬—非货币性福利
------------	---

向职工发放自产产品为福利 (视同销售)	按照该产品的公允价值+增值税销项税额确认成本费用 借: 应付职工薪酬—非货币性福利 贷: 主营业务收入 (公允价值) 应交税费—应交增值税 (销项税额) 借: 主营业务成本 存货跌价准备 (如有) 贷: 库存商品 【对比】 向职工发放外购商品为福利 (进项税额转出) 借: 应付职工薪酬—非货币性福利 贷: 库存商品 应交税费—应交增值税 (进项税额转出)
------------------------	---

第十章 股份支付

【考点 1】权益结算的股份支付的账务处理

环节		账务处理	计量步骤
授予日	有等待期	不进行会计处理	按授予日权益工具的公允价值计量
	无等待期	借: 管理费用等	

		贷：资本公积 —股本溢价	
在等待期内的每个资产负债表日	借：管理费用等 贷：资本公积— 其他资本公积		按授予日的公允价值为基础计量（3步骤） 1. 预计多少员工可以行权 2. 计算成本费用 3. 看员工可行权条件能不能满足，能不能确认成本费用
可行权日之后	不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整		
行权日	借：银行存款（无偿授予时不涉及该科目） 资本公积—其他资本公积 贷：股本 资本公积—股本溢价		企业将等待期累计确认的资本公积结转，同时支付股份

计算的结果是累计金额

【提示】 回购股份进行职工期权激励的特殊处理

1. 回购股份时：

借：库存股

贷：银行存款

同时进行备查登记。

2. 在等待期内每个资产负债表日：

确认成本费用（同上）。

3. 职工行权时：

借：银行存款（无偿授予时不涉及该科目）

资本公积—其他资本公积

贷：库存股

资本公积—股本溢价

【考点2】 现金结算的股份支付的账务处理

环节		账务处理	计量步骤
授予日	有等待期	不进行会计处理	按授予日企业承担负债的公允价值计量
	无等待期		
在等待期内的每个资产负债表日		借：管理费用等 贷：应付职工薪酬	按每个资产负债表日的公允价值为基础计量（3步骤） 1. 预计多少员工可以行权 2. 计算成本费用 3. 看员工可行权条件能不能满足，能不能确认成本费用
可行权日之后 （行权有效期）		借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬	不确认成本费用，负责公允价值变动计入当期损益
行权日		借：应付职工薪酬 贷：银行存款	企业将等待期累计的负责结转，同时支付钱

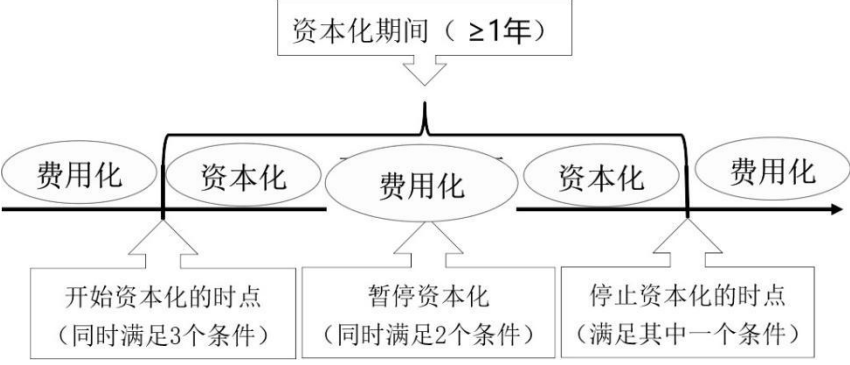
计算的结果是应付职工薪酬的期末余额

第十一章 借款费用

【考点】借款费用

使用顺序假设：先用专门借款，再用一般借款，最后用自有资金

第1步：确定资本化期间



第2步：计算专门借款利息资本化金额、费用化金额

资本化利息=资本化期间实际利息支出-闲置资金收益

费用化利息=费用化期间实际利息支出-闲置资金收益

第3步：计算一般借款利息资本化金额、费用化金额

【思路】先计算资本化利息，再倒挤费用化利息

资本化利息=累计支出加权平均数×资本化率

【提示】计算口径一致：年对年，季对季，月对月

费用化利息（倒挤）=全部利息费用-资本化利息

第4步：账务处理

借：在建工程 （资本化金额）
 财务费用（费用化金额） } 实际利息费用
 银行存款 （闲置资金创造的收益）
贷：长期借款—应计利息 } 借款利息（名义利息）
 应付债券—应计利息 }
 长期借款—利息调整 } 折价溢价的摊销
 应付债券—利息调整 }

第十二章 或有事项

【考点1】预计负债的计量

预计负债的计量主要涉及两方面：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。

1. 最佳估计数的确定

不同情况		最佳估计数
所需支出存在一个连续范围	各种结果发生可能性相同	上下限金额的平均数
	各种结果发生可能性不相同	①单个项目：最可能发生金额
所需支出不存在一个连续范围		②多个项目： Σ （各种可能结果×每种结果的概率）

2. 预期可获得补偿的处理

如果企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿，则此补偿金额只有在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过所确认负债的账面价值。

借：其他应收款

 贷：营业外支出

【考点2】未决诉讼或未决仲裁

借：管理费用（诉讼费）

营业外支出（赔偿支出）

贷：预计负债

法院判决，并服从判决，不再上诉：

借：预计负债

贷：其他应付款

实际支付时：

借：其他应付款

贷：银行存款

【考点 3】亏损合同

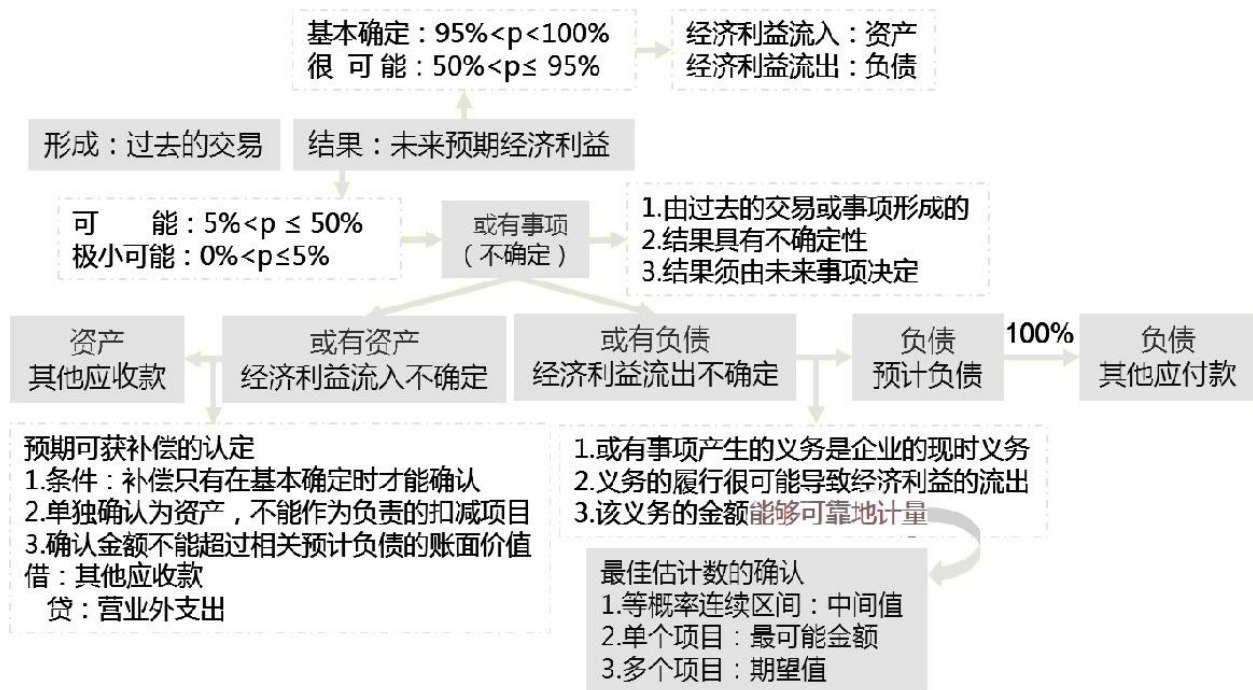
预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

		亏损合同的会计处理		
第 1 步	确定是否履行合同	①履行合同的损失=成本-合同价格 ②不履行合同的损失=违约金+成本-市场价格 比较①和②，选择较低者		
第 2 步	履行合同	有标的部分	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备（按合同价格减值测试）	
		无标的部分	借：主营业务成本 贷：预计负债	完工后： 借：预计负债 贷：库存商品
	不履行 合同	违约金	借：主营业务成本 贷：预计负债	支付时： 借：预计负债 贷：银行存款
		有标的部分	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备（按市场价格减值测试）	
		无标的部分	不需要处理	

【考点 4】重组义务

支出项目	包括	确认预计负债	会计处理
自愿遣散	√	√	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
强制遣散	√	√	借：管理费用 贷：应付职工薪酬
不再使用厂房的租赁撤销费	√	√	借：管理费用 贷：预计负债

【总结】



第十四章 政府补助

【考点 1】政府补助定义

事项	是否属于政府补助
财政拨款	属于
财政贴息	
税收返还【即征即退、先征后返（退）】	
无偿给予非货币性资产	
直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额	不属于
出口退税（如增值税）	
政府投入资本	
政府购买服务、对企业提供的资源是商品、服务的对价或对价的组成部分	

【考点 2】政府补助的核算

	与资产相关的政府补助	
	总额法	净额法
收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
购置长期资产时	借：固定资产 贷：银行存款	借：固定资产 贷：银行存款 借：递延收益 贷：固定资产
资产使用寿命内	借：制造费用 贷：累计折旧 借：递延收益 贷：其他收益（日常）	借：制造费用 贷：累计折旧

	营业外收入（非日常）	
提前出售、报废	借：递延收益 贷：固定资产清理 借：资产处置损益（出售） 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理	借：资产处置损益（出售） 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理

		与收益相关的政府补助	
		总额法	净额法
补偿以后期间的成本费用或损失	收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
	成本费用或损失发生时	借：递延收益 贷：其他收益（日常） 营业外收入（非日常） 【提示】不需要分摊	借：递延收益 贷：库存商品、管理费用、营业外支出等
补偿已发生的成本费用或损失		借：银行存款等 贷：其他收益（日常） 营业外收入（非日常）	借：银行存款等 贷：库存商品、管理费用、营业外支出等

【提示】综合性政府补助

能区分的，区分为资产有关和收益相关的政府补助，按照上述方法处理；如果难以区分的，应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理。

第十七章 所得税

【考点 1】常考的暂时性差异

项目		账面价值	计税基础	是否确认递延所得税（符合条件）
存货/应收账款		成本-减值	成本	是
长期股权投资（权益法）		被投资方所有者权益变动都会导致其账面价值发生变化	拟长期持有： 计=初始成本	否
			拟近期出售： 计=初始成本	是
无形资产	外购	①使用寿命有限： 账=成本-摊销-减值	原价-摊销（税）	是
	研发	②使用寿命不确定： 账=成本-减值	账（会） $\times$ 175%	否

项目		账面价值	计税基础	是否确认递延所得税（符合条件）
固定资产		原值-折旧摊销-减值	原值-折旧摊销（税）	是
投资性房地产	成本模式			
	公允模式	资产负债表日公允价值	初始入账价值	是
交易性金融资产			账面余额	
其他权益工具投资/其他债权投资				

项目		账面价值	计税基础	是否确认递延所得税 (符合条件)
预计负债	产品质量保证费	账面余额	0	是
	债务担保	账面价值=计税基础		无差异
合同负债	税会均不确认收入			
	会计不确认收入 税法上确认收入	账面余额	0	是
应付职工薪酬	准予当期全额扣除	账面价值=计税基础		无差异
	超过税前扣除标准,以后期间不得扣除			
	超过税前扣除标准,以后期间可以扣除	账面余额	账面价值-未来可以扣除金额 =当期可扣除部分	是

【考点2】常考的永久性差异

本期纳税调整增加或减少,不涉及对未来纳税调整

纳税调增	1. 超过税法规定标准的 ①业务招待费(营业收入5%,发生额60%) ②非公益性捐赠支出 2. 税收滞纳金、行政罚款、罚金 3. 为其他企业提供担保赔款支出 【提示】 考试会直接给出标准,或直接给出调整的金额
纳税调减	1. 国债投资收益 2. 企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的费用化金额的75%加计扣除

【考点3】所得税费用的核算方法

1. 应交所得税=应纳税所得额×当期税率

2. 与利润有关的递延所得税发生额

本期递延所得税=递延所得税负债(期末-期初)-递延所得税资产(期末-期初)

3. 计算所得税费用=应交所得税+本期递延所得税

4. 编制会计分录:

借: 所得税费用

 递延所得税资产(增加,减少计入贷方)

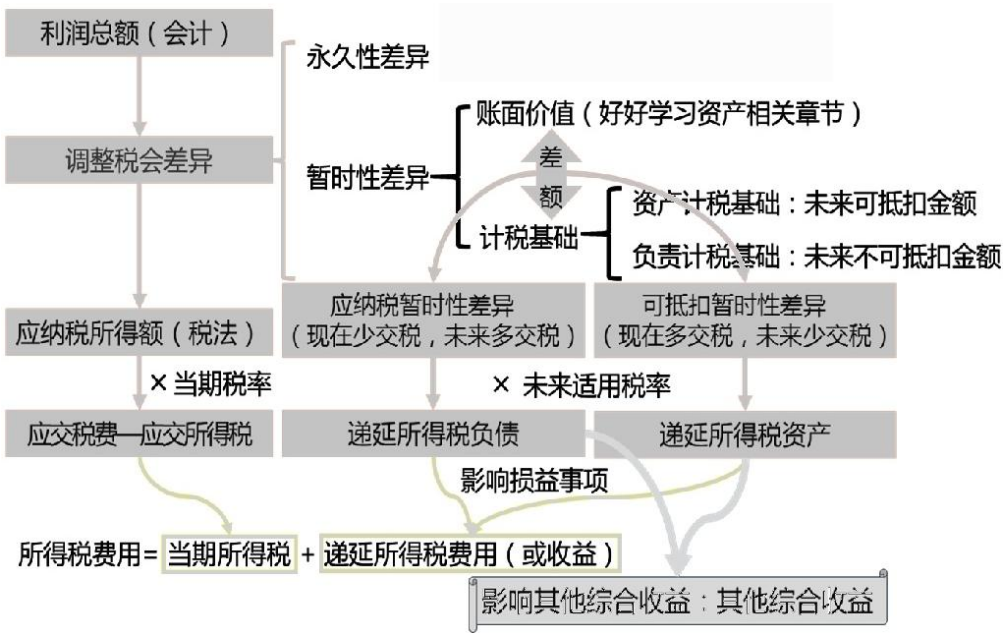
 贷: 应交税费——所得税

 递延所得税负债(增加,减少计入借方)

【提示】对于不是企业合并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)、并因单项交易产生的资产和负债导致等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易,如承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易,以及固定资产因存在弃置义务而确认预计负债并计入固定资产成本的交易等,不适用所得税准则关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,在交易发生时分别确认相

应的递延所得税负债和递延所得税资产。

【解题思路】



专题四

第十九章 租赁

【考点1】租赁概述

一、租赁的分类

(一) 承租人

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

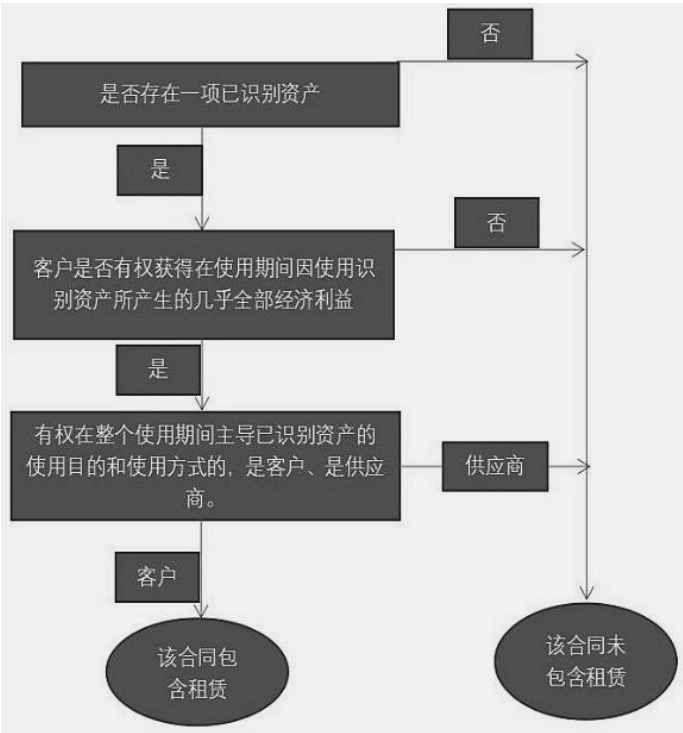
(二) 出租人

准则规定，出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。

【分类】租赁与投资性房地产的区分

	对外出租类型	核算	承租人
出租人	以经营租赁方式对外出租房屋建筑物	遵循“投资性房地产”核算。	确认使用权资产；租赁负债。（短期和低价值租赁除外）
	以经营租赁方式对外出租土地使用权	遵循“投资性房地产”核算。	确认使用权资产；租赁负债。（短期和低价值租赁除外）

二、租赁的识别与提供服务/销售产品的区分



一项合同要被分类为租赁，必须要（同时）满足三要素：

- 1. 是存在一定期间；
- 2. 是存在已识别资产（授予知识产权和无形资产中除土地使用权除外属于不可识别）；
- 3. 是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

三、租赁期

（一）租赁期开始日

租赁期自租赁期开始日起计算。租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。

（二）不可撤销期间

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定可强制执行合同的期间。

（三）续租选择权和终止租赁选择权

续租选择权	承租人有续租选择权，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。
终止租赁选择权	承租人有终止租赁选择权，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

【考点 2】企业（承租人）租赁的会计处理

- 一、承租人涉及会计科目使用权资产；
- 租赁负债—租赁付款额（相当于本金部分）；
- 租赁负债—未确认融资费用（利息部分）；
- 使用权资产累计折旧；
- 使用权资产减值准备。

二、使用权资产的初始计量

情 形	计 算
1. 获取标的资产使用权租赁付款额的现值	借：使用权资产（现值） 租赁负债—未确认融资费用（差额）

	贷：租赁负债—租赁付款额（本利和）
2. 租赁开始日或之前已支付的租赁付款额	借：使用权资产 贷：银行存款 预付账款等
3. 存在租金激励的（租赁开始日收取）	借：银行存款 贷：使用权资产
4. 承租人发生的初始增量直接费用 （增量部分如：佣金、印花税等）	借：使用权资产 贷：银行存款
5. 承租人发生的初始直接费用 （非增量部分，差旅费、法律费用等）	借：管理费用 贷：银行存款
6. 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。 （类似弃置费用）	借：使用权资产（现值） 贷：预计负债（现值） [以后] 借：财务费用 （现值×折现率） 贷：预计负债（现值×折现率）

【考点3】企业（承租人）对租赁后续计量

一、租赁负债的后续计量

1. 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面余额；

借：财务费用（不满足借款费用资本化条件间）（租赁负债的摊余成本×实际利率）

 在建工程（满足借款费用资本化条件）

 贷：租赁负债—未确认融资费用

2. 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面价值。

借：租赁负债—租赁付款额

 贷：银行存款

二、使用权资产的后续计量

1. 计量基础

租赁开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

【提示】使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

2. 使用权资产的折旧

使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提折旧有困难的，采用下月开始计提折旧。

3. 计提折旧计入当期损益或资产成本

借：管理费用等制造费用等

 贷：使用权资产累计折旧

4. 计提折旧的年限：

情形	折旧计算
（1）有优惠购买/有净残值	（使用权资产-净残值）/租赁资产剩余使用寿命；
（2）无优惠购买/有承租人担保余值	（使用权资产-担保余值）/租赁期和剩余使用寿命两者孰短；
（3）其他情形（长租）	（使用权资产）/租赁期和剩余使用寿命两者孰短。

【考点4】出租人的融资租赁会计处理

一、租赁开始日（出租人/租赁公司）的会计处理（无未担保余值）

借：应收融资租赁款—租赁收款额

 贷：固定资产—融资租赁资产（账面价值）银行存款（初始直接费用）

 资产处置损益（公允价值-账面价值）

应收融资租赁款—未实现融资收益（倒挤）

【提示】应收融资租赁款的初始摊余成本=二级明细合计金额=租赁资产公允价值+出租人的初始直接费用之和。

二、融资租赁的后续计量

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的租赁收入。未担保余值除减值外其他不做调整。

借：应收融资租赁款—未实现融资收益（应收融资租赁款的初始摊余成本×内含利率）

贷：租赁收入

借：银行存款

贷：应收融资租赁款—租赁收款额

【提示】应收融资租赁款的期末摊余成本=期初摊余成本+期初摊余成本×内含利率-收到租金。

【考点 5】生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

借：应收融资租赁款——租赁收款额

贷：主营业务收入

应收融资租赁款——未实现融资收益

借：主营业务成本

贷：库存商品

借：销售费用

贷：银行存款

确认收入	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
结转成本	按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额
两者的差额	收入和销售成本的差额作为销售损益

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：财务费用——利息收入

第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

【考点 1】持有待售的适用范围

重分类前		重分类后	
公允模式计量的投房		持有待售的非流动资产 适用相关准则 （前后计量原则相同）	
公允模式计量的生产性生物资产			
金融资产			
递延所得税资产			
职工薪酬形成的资产			
保险合同形成的资产			
部分列举	固定资产（在建工程） 无形资产（开发支出） 成本模式计量的投房 成本模式计量的生产性生物资产	持有待售的非流动资产	适用 42 号准则 （前后计量原则不同）

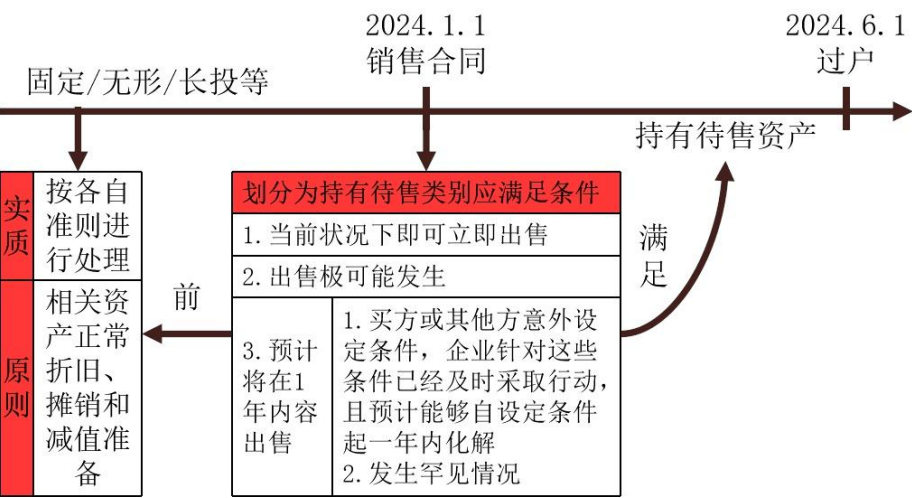
	长期股权投资		
	商誉		

【考点 2】某些特定持有待售类别分类的具体应用

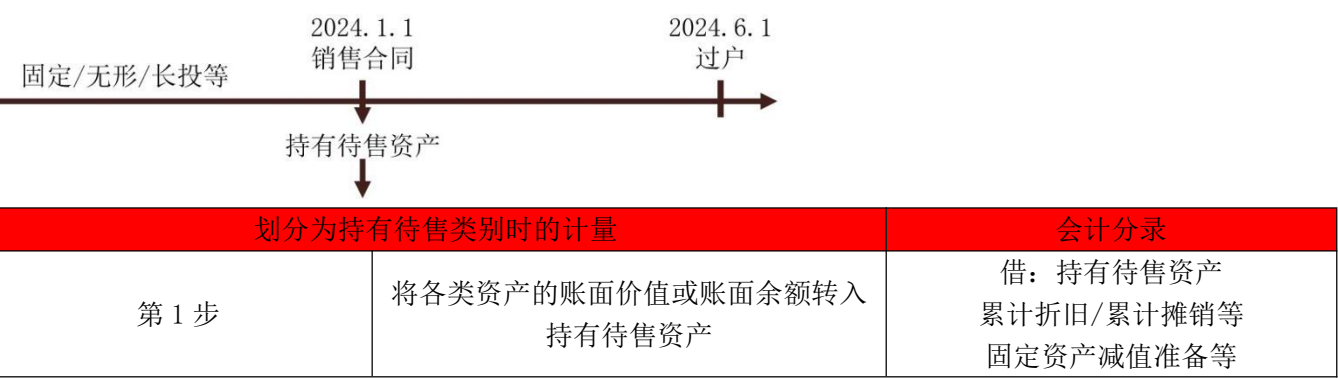
1. 企业专为转售而取得的非流动资产或处置组
- 在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为 3 个月）内很可能满足持有待售类别的其他条件，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。
2. 持有待售的长期股权投资

情形	对子公司投资	
	合并报表	个别报表
1. 拟出售部分股权丧失控制权；（如：100%-25%）	全部资产作为持有待售资产； 全部负债作为持有待售负债；	长期股权投资全部列为持有待售（与合并口径一致）；
2. 拟出售部分股权未丧失控制权（如：100%-90%）	不作为持有待售处理	不作为持有待售处理
情形	对联营企业和合营企业的投资	
	合并报表	个别报表
1. 拟出售部分股权（如：35%-5%）	无	拟出售部分 30%作为持有待售资产处理，未出售部分 5%在出售之前继续采用权益法核算。
2. 拟出售部分股权（如：35%-30%）		拟出售部分 5%作为持有待售资产处理，未出售部分 30%在出售之前继续采用权益法核算。

【考点 3】持有待售类别的计量



【考点 2】持有待售类别的计量



		贷：固定资产/无形资产等
第 2 步	账面价值>公允价减出售费用后的净额	借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备
	账面价值<公允价减出售费用后的净额	无需调整账面价值



划分为持有待售类别后的计量			会计分录
资产负债表日重新计量	计提减值	账面价值>公允价减出售费用后的净额	借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备
	转回减值	账面价值<公允价减出售费用后的净额	在原划分为持有待售后计提的减值金额内转回，作上述相反分录



终止确认	
持有待售资产为长投	持有待售资产为固定/无形等
借：银行存款 持有待售资产减值准备 贷：持有待售资产 投资收益（或借方）	借：银行存款 持有待售资产减值准备 贷：持有待售资产 资产处置损益（或借方）

【考点 4】终止经营的认定条件

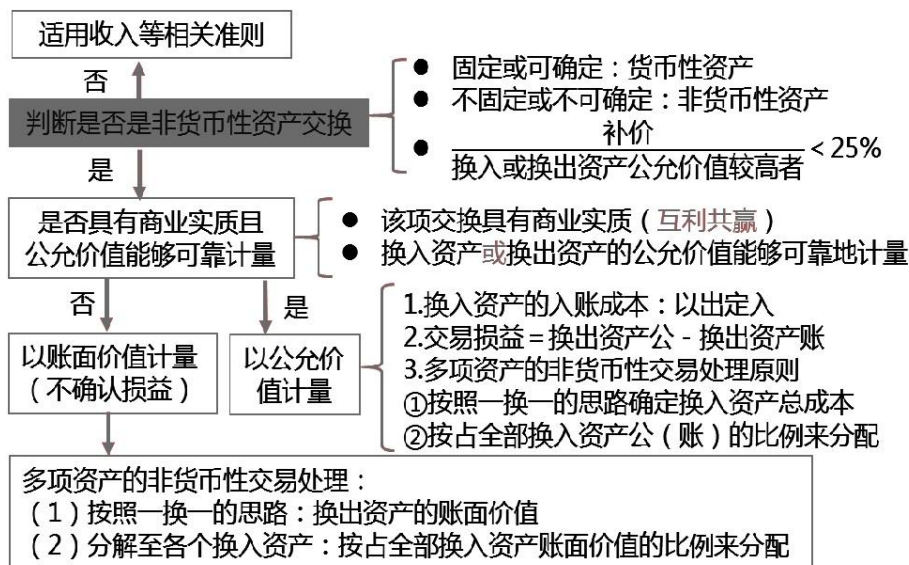
终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- （1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- （2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- （3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

特殊事项

第 15 章 非货币性资产交换
第 16 章 债务重组
第 18 章 外币折算
第 19 章 租赁
第 20 章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

第十五章 非货币性资产交换



第十六章 债务重组

【考点 1】债务重组的定义和方式

债务重组的定义	债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。 范围：债务重组涉及的债权和债务，是指《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》规范的债权和债务，不包括合同资产、合同负债、预计负债，但包括租赁应收款和租赁应付款。 【提示】不适用债务重组准则的交易事项： 1. 通过债务重组形成企业合并的； 2. 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定
债务重组的方式	债务人以资产清偿债务 债务人将债务转为权益工具（债转股） 修改其他条款 组合方式

【考点 2】债务重组的会计处理

债务重组方式		债权人的会计处理	债务人的会计处理
（一）以资产清偿债务或将债务转为权益工具	1. 债权人受让金融资产	借：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【金融资产公允价值】 坏账准备 投资收益【金融资产公允价值与债权账面价值的差额】	借：应付账款【账面价值】 贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】 投资收益【债务的账面价值—偿债金融资产账面价值】 同时：

		差额，或贷记】 贷：应收账款【账面余额】	借：其他综合收益 贷：投资收益【其他债权投资清偿债务】 留存收益【其他权益工具投资清偿债务】
--	--	-------------------------	--

债务重组方式		债权人的会计处理	债务人的会计处理
(一) 以资产清偿债务或将债务转为权益工具	2. 债权人受让非金融资产	借：库存商品、固定资产等【放弃债权的公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款【账面价值】 贷：长期股权投资、库存商品、无形资产、固定资产清理【账面价值】 投资收益、其他收益——债务重组收益 【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】 【提示】如果抵债资产只涉及金融资产和长期股权投资，则上述差额记入“投资收益”科目

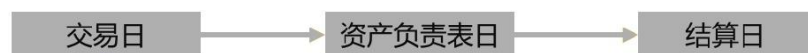
债务重组方式		债权人的会计处理	债务人的会计处理
(一) 以资产清偿债务或将债务转为权益工具	3. 将债务转为权益工具	借：长期股权投资【放弃债权的公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款 贷：实收资本（或股本） 资本公积——资本溢价（或股本溢价） 银行存款【支付相关税费】 投资收益【清偿债务账面价值一权益工具金额，或借记】

债务重组方式		债权人的会计处理	债务人的会计处理
(二) 修改其他条款	1. 修改其他条款导致全部债权（债务：终止确认	借：应收账款—新债（公允价值） 投资收益 贷：应收账款—旧债（账面价值）	借：应付账款—旧债（账面价值） 贷：应付账款—新债（公允价值） 投资收益
	2. 修改其他条款未导致债权（债务）终止确认	债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。 对于以摊余成本计量的债权，债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债权的账面余额，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目	对于未终止确认的部分债务，债务人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。 对于以摊余成本计量的债务，债务人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目

债务重组方式	债权人的会计处理	债务人的会计处理
(三) 组合方式：债务重组采用以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改其他条款等方式的组合进行	了解	

第十八章 外币折算

【考点 1】外币业务的核算



- 1.一般交易：发生外币交易采用发生日即期汇率或近似汇率折算
- 2.特殊交易：
- (1) 外币兑换业务：采用买入或卖出价折算，与中间价的差额确认汇兑差额
- (2) 外币投入资本业务：无论是否约定汇率，均采用交易日即期汇率折算



具体项目	考点1	考点2	
	是否是外币货币性项目	期末价值变动	期末汇率变动
1.应收账款/应付账款	√	——	计入财务费用
2.固定资产/存货	×	不减值，不考虑 如减值，计入资产减值损失	
3.交易性金融资产	×	计入公允价值变动损益	
4.其他权益工具投资	×	计入其他综合收益	
5.其他债权投资	√	计入其他综合收益	计入财务费用
6.债权投资	√	——	计入财务费用

【考点2】境外经营财务报表的折算

财务报表	项目	折算汇率
资产负债表	资产、负债	资产负债表日的即期汇率
	所有者权益（除未分配利润）	发生时的即期汇率
	【提示】产生的外币财务报表折算差额，在编制合并财务报表时，作为“其他综合收益”项目列示。	
利润表	收入、费用	交易发生日的即期汇率，近似汇率

专题五

会计调整

第 22 章 会计政策、会计估计变更和差错更正

第 23 章 资产负债表日后事项



第二十二章 会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正

前期差错 VS 当期差错

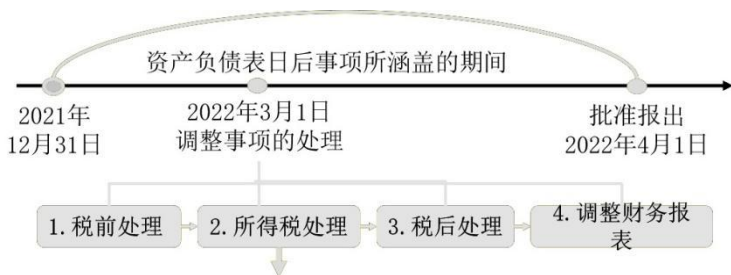
当期差错	本期发现本期的会计差错：直接调整本期相关项目	
前期差错 本期发现以前年度差错	资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错	按资产负债表日后事项处理（参见第二十三章）
	在报表批准报出之后至发现的差错（本章讲解）	不重要：视同当期差错进行处理 重要：追溯重述
【提示】以前期间会计政策、会计估计存在错误的，按前期差错处理。		

【对比】追溯重述法 VS 追溯调整法

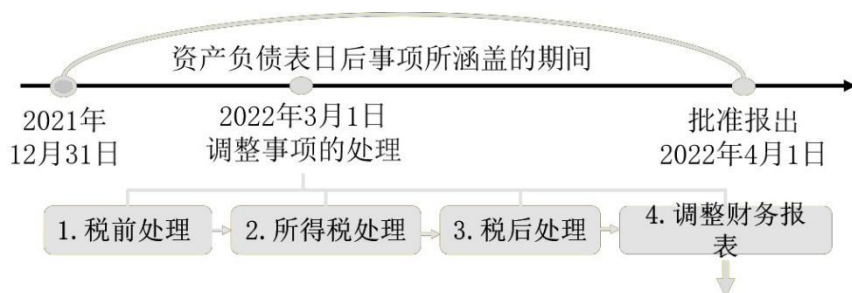
对比	适用范围	区别
追溯重述法	适用于发现前期重大会计差错的更正	涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算，然后将该科目余额转入“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目
追溯调整法	适用于会计政策变更	涉及损益的，直接通过“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目核算，不通过“以前年度损益调整”科目核算

第二十三章 资产负债表日后事项

【考点1】资产负债表日后调整事项的处理原则



税法允许扣除或补交税金	调整事项形成暂时性差异
借：应交税费—应交所得税 贷：以前年度损益调整或相反	主要是递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：以前年度损益调整



资产负债表	利润表	所有者权益变动表
调整 2021 年度期末数	调整 2021 年度本年数	调整 2021 年本年金额
调整 2022 年度期初数	调整 2022 年度上年数	调整 2022 年上年金额

【提示】上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应调整。（注意：日后调整事项不需要在附注中披

露)

【考点 2】资产负债表日后调整事项涉及预计负债——未决诉讼
(发生在所得税汇算清缴之前的)

内容	应交所得税	递延所得税资产
1. 假定相关支出实际发生时允许税前扣除。如果企业不再上诉、赔款已经支付, 将“预计负债”转入“其他应付款”科目。	应调减	将原确认的递延所得税资产转回
2. 假定相关支出实际发生时允许税前扣除。如果企业不服, 决定上诉, 则不能确认“其他应付款”。	不能调整	应调整原已确认的递延所得税资产
3. 假定实际支付时税法也不允许扣除, 涉及对外担保的预计负债。	不能调整	不能调整

【考点 3】资产负债表日后调整事项涉及调整减值准备的:

内容	应交所得税	递延所得税资产
假定相关减值损失实际发生时允许税前扣除	不调整	补提减值准备后: 借: 递延所得税资产 贷: 以前年度损益调整

【考点 4】资产负债表日后调整事项涉及销售退回和折让的

内容	调整报告年度 “应交税费—应交所得税”	调整报告年度 “递延所得税资产”
发生于报告年度所得税汇算清缴之前	调整减少	不调整

【考点 5】资产负债表日后调整事项涉及会计差错的所得税的调整原则

内容	应交所得税	递延所得税资产
1. 只涉及损益, 没有暂时性差异、也没有永久性差异。例: ①上年漏记折旧; ②上年多或少确认收入	借: 应交税费—应交所得税 贷: 以前年度损益调整 或相反	不调整
2. 只涉及损益, 存在暂时性差异、没有永久性差异。例: 补提资产减值等	不调整	调整递延所得税资产 调整递延所得税负债
3. 只涉及损益, 不存在暂时性差异、存在永久性差异。例: 违反法律的罚款, 如果原未计入营业外支出	不调整	不调整

专题六 第二十一章 企业合并与合并财务报表

【考点 1】合并日(或购买日)会计处理

类型	个别报表会计处理原则	合并报表会计处理原则
同一控制下企业合并的会计处理原则	见长投(熟悉) 吸收合并(熟悉)	了解
非同一控制下企业合并的会计处理原则	见长投(重点) 吸收合并(熟悉)	见合并报表(重点)

(一) 同一控制下的吸收合并

1. 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的**原账面价值**入账。双方会计政策不同的, 应将被合并方的资产、负债口径修正至合并方标准后再纳入合并方账簿和报表。

2. 合并差额的处理

(1) 换股合并方式

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应计入资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积的余额不足以冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润。一般分录如下：

借：被合并方的账面资产
 贷：被合并方的账面负债
 股本
 资本公积——股本溢价

(2) 支付现金、非现金资产方式

借：被合并方的账面资产
 ① 资本公积
 ② 盈余公积
 ③ 利润分配——未分配利润
 贷：被合并方的账面负债
 ××资产（账面价值）
 应交税费（价内税与价外税）

(二) 非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并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；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。其具体处理原则与非同一控制下的控股合并类似，不同点为在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

【考点 2】资产负债表日合并财务报表调整、抵销分录的编制（重点）

第一步：将子公司的账面价值调整为公允价值（如：公=账，不需调整）

(1) 将购买日子公司的账面价值调整为公允价值	(2) 期末调整其账面价值
借：存货 【评估增值】 固定资产 【评估增值】 无形资产 【评估增值】 递延所得税资产 【评估减值】 贷：应收账款 【评估减值】 递延所得税负债 【评估增值】 资本公积 【差额】	借：营业成本 【购买日评估增值的存货对外销售】 管理费用 【补提折旧、摊销】 应收账款 贷：存货 固定资产—累计折旧 无形资产—累计摊销 信用减值损失 借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 所得税费用（或借方）

如果题目中没有给所得税资料，则不需要编制

第二步：将对子公司的长期股权投资由成本法转为权益法

事项	调整分录
(1) 对于应享有子公司当期实现净利润的份额	借：长期股权投资【子公司调整后净利润×母公司持股比例】 贷：投资收益 亏损份额，做相反分录
(2) 对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润	借：投资收益 贷：长期股权投资
(3) 对于子公司其他综合收益变动	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 或做相反处理。
(4) 对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动	借：长期股权投资 贷：资本公积 或做相反处理。

包括：评估增值补提折旧对损益的影响、存货已经对外销售影响损益

不包括：内部交易的调整

第三步：抵销母公司长期股权投资

借：股本【子公司年末数】

其他权益工具【子公司：年初数+本年增减】

资本公积【子公司：年初数+评估增值+本年增减】

其他综合收益【子公司：年初数+本年增减】

盈余公积【子公司：年初数+本年提取】

未分配利润一年末

商誉

贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面价值】

少数股东权益

【检验】购买日计算的商誉金额与上述抵销分录中的计算商誉金额比对一致，一般说明上述抵销分录编制正确。

【子公司：年初数+调整后净利润-提取盈余公积-分配股利】

【合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额】

第四步：抵销母公司投资收益

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

未分配利润一年初【子公司】

贷：提取盈余公积【子公司本年计提的金额】

对所有（或股东）的分配【子公司本年分配的股利】

未分配利润一年末【从上笔抵销分录抄过来的金额】（检验）

可供分配的利润

利润的分配

【考点 3】内部存货交易的抵销

第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润 借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】 贷：营业成本 借：营业成本 贷：存货【期末内部购销形成的存货价值×销售企业的毛利率】	(1) 假定上期未实现内部销售商品全部对集团外销售 借：未分配利润一年初 贷：营业成本 (2) 假定当期内部购进商品全部对集团外销售 借：营业收入 贷：营业成本 (3) 期末抵销未实现内部销售利润 借：营业成本 贷：存货

第一年	第二年
(2) 确认递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中(存货贷方发生额-借方发生额)×25%】	(4) 确认递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：未分配利润一年初 借：递延所得税资产 贷：所得税费用
(3) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额 借：少数股东权益 贷：少数股东损益	(5) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额 借：少数股东权益 贷：未分配利润一年初 少数股东损益

【考点 4】内部债权债务抵销

第一年	第二年
借：应付账款 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	借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款—坏账准备 贷：未分配利润一年初 借：应收账款—坏账准备 贷：信用减值损失（或相反分录） 借：未分配利润一年初 贷：递延所得税资产 借：所得税费用 贷：递延所得税资产（或相反分录）

【考点 5】内部固定资产交易的抵销

第一年：

(1) 抵销当期固定资产原价中未实现内部销售损益

①内部销售方作为存货，购入方确认为固定资产

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

贷：营业成本【内部销售企业的成本】

固定资产—原价【内部购进企业多计的原价】

②内部销售方作为固定资产，购入方也确认为固定资产

借：资产处置收益【内部销售企业的利得】

贷：固定资产—原价【内部购进企业多计的原价】

（2）抵销当期多计提的折旧

借：固定资产—累计折旧

贷：管理费用

（3）确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

（4）逆流交易专用分录

借：少数股东权益

贷：少数股东损益

第二年：

①抵销期初未分配利润中包含的未实现内部销售损益

借：未分配利润—年初

贷：固定资产—原价

②抵销上期和当期多计提的折旧费和累计折旧

借：固定资产—累计折旧

贷：未分配利润—年初（上期）

管理费用（当期）

③确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

贷：未分配利润—年初（上期）

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

【考点6】报告期内增加或处置子公司以及业务

方式		合并资产负债表	合并利润表	合并现金流量表
增加子公司	同一控制	调整期初数	期初至期末的收入费用利润纳入	期初至期末的现金流纳入
	非同一控制	不调整期初数	购买日至期末的收入费用利润纳入	购买日至期末的现金流纳入
处置子公司	同一控制	不调整期初数	期初至处置日的收入费用利润纳入	期初至处置日的现金流纳入
	非同一控制			

专题七（略）自己看

第二十四章 政府会计

第二十五章 民间非营利组织会计

【提示】考前看教材精讲班知识点即可