**中级会计职称**

**中级会计实务**

**【晨读安排】**

**7月14日——第一、二、三、四章**

**7月21日——第五、七章**

**7月23日——第八章**

**7月28日——第六章**

**7月30日——第九、十章**

**8月 4 日——第十一、十二章**

**8月 6 日——第十三章**

**8月11日——第十四、十五、十六章**

**8月13日——第十七章**

**8月18日——第十八、十九、二十章**

**8月20日——第二十一章**

**8月25日——第二十二、二十三章**

**8月27日——第二十四、二十五章**

**注意：务必在晚上直播课前完成~**

**第一章 总论**

预计今年考核2道客观题，分值为2分。

【考点】会计人员从事会计工作的基本要求

（一）会计人员从事会计工作应当符合的基本要求

（1）遵守《会计法》和国家统一的会计制度等法律法规；

（2）具备良好的职业道德；

（3）按照国家有关规定参加继续教育；

（4）具备从事会计工作所需要的专业能力。

（二）会计机构负责人（会计主管人员）和总会计师应当具备的基本条件

1.会计机构负责人（会计主管人员）应当具备下列基本条件：

（1）坚持原则，廉洁奉公；

（2）★具备会计师以上专业技术职务资格或者从事会计工作不少于3年；

（3）熟悉国家财经法律、法规、规章和方针、政策，掌握本行业业务管理的有关知识；

（4）有较强的组织能力；

（5）身体状况能够适应本职工作的要求。

2.大、中型企业，事业单位，业务主管部门应当根据法律和国家有关规定设置总会计师。

（三）会计人员任用（聘用）管理相关规定

1.★单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。

2.★因发生与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员，单位不得任用（聘用）其从事会计工作。

★因违反《会计法》有关规定受到行政处罚五年内不得从事会计工作的人员，处罚期届满前，单位不得任用（聘用）其从事会计工作。

【考点】会计人员职业道德规范

会计人员职业道德直接影响会计工作和会计信息质量。

★《会计人员职业道德规范》的规定

财政部于2023年1月12日制定印发了《会计人员职业道德规范》，这是我国首次制定全国性的会计人员职业道德规范，它将新时代会计人员职业道德要求总结提炼为三条核心表述，具体内容如下：

（1）坚持诚信，守法奉公。这是对会计人员的自律要求；

（2）坚持准则，守责敬业。这是对会计人员的履职要求；

（3）坚持学习，守正创新。这是对会计人员的发展要求。

【考点】会计法规制度体系的构成

★我国已经形成了以《会计法》为主体，由会计法律、会计行政法规、会计部门规章和规范性文件有机构成的会计法规制度体系。

（一）会计法律

1.★会计法律是指由全国人民代表大会及其常务委员会经过一定立法程序制定的有关会计工作的法律，属于会计法律制度中层次最高的法律规范，是制定其他会计法规的依据，也是指导会计工作的最高准则。

2.★会计领域最基本的法律是《会计法》，其立法宗旨是为了规范会计行为，保证会计资料真实、完整，加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序。

（二）会计行政法规

1.会计行政法规是指由国务院制定并发布，或者国务院有关部门拟定并经国务院批准发布，调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范。

2.会计行政法规主要包括《总会计师条例》和《企业财务会计报告条例》。

（三）会计部门规章

1.会计部门规章是指由国家主管会计工作的行政部门即财政部以及其他相关部委制定的、调整会计工作中某些方面内容的法律规范，通常以部令的形式公布。

2.会计部门规章主要包括《会计基础工作规范》、《企业会计准则——基本准则》。

【考点】企业财务状况会计要素及其确认条件

财务状况：资产＝负债＋所有者权益

经营成果：收入－费用＝利润

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ★资产 | 定义（既3个特征） | 资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。 |
| 确认条件 （上述3个＋下述2个） | 1.与该资源有关的经济利益很可能流入企业；2.该资源的成本或者价值能够可靠地计量。 |
| ★负债 | 定义 （既3个特征） | 负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。 现时义务包括法定义务（法律法规合同形成）和推定义务（如售后保修）。  |
| 确认条件 （上述3个＋下述2个） | 1.与该义务有关的经济利益很可能流出企业；2.未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。 |
| ★所有者权益 | 定义 | 所有者权益，是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认 |
| 来源构成 | 所有者投入的资本：实收资本、资本公积—股本（资本）溢价 |
| 直接计入所有者权益的利得和损失：其他综合收益 |
| 留存收益：盈余公积、未分配利润 |

【考点】企业经营成果会计要素及其确认条件

收入－费用＋利得－损失＝利润

（一）收入



（二）费用

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

费用的确认条件：

①与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；

②会导致企业资产减少或者负债增加；

③流出额能够可靠计量。

（三）利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

收入－费用＋利得－损失＝利润

链接：

日常活动：收入（主营业务收入、其他业务收入）－费用

非日常活动：利得（营业外收入）－损失（营业外支出）

资产处置损益（贷方为利得、借方为损失）

【注意】营业外收入不属于“收入”，营业外支出不属于“费用”。

【考点】会计信息质量要求

|  |  |
| --- | --- |
| 内容 | 包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。 |
| 可靠性 | 可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，保证会计信息真实可靠、内容完整。 |
| 相关性 （有用性） | 会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关。 |
| 可理解性 | 可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资人等财务报告使用者理解和使用。 |
| 可比性  | 纵向可比：同一企业不同时期  |
| 横向可比：同一时期不同企业 |

|  |  |
| --- | --- |
| ★实质重于形式  | 案例：1.企业已经售出商品，客户已经取得对该商品的控制权，但企业为确保到期收回货款而暂时保留商品的法定所有权时，企业应当确认相应的收入。（表面未转移控制权实质上已转移）2.投资者虽然只拥有被投资企业50%或50%以下股份，但是它通过协议等方式足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有对被投资方的权力（表面不控制实质控制）。3.关联交易中，交易价格有可能不公允，虽然这个交易的法律形式没有问题，但从交易的实质来看，可能会出现关联方之间转移利益或操纵利润的行为，损害会计信息质量。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 重要性 | 重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。 从项目的性质和金额大小判断。  |

|  |  |
| --- | --- |
| ★谨慎性 | 不应高估资产或者收益，不应低估负债或者费用。  |
| 案例： 1.资产减值准备的计提； 2.加速折旧法； 3.或有事项的处理； 4.企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生时计入当期损益； 5.在物价持续下降的情况下，发出存货采用先进先出法计价；  |
| 及时性 | 企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。 满足及时性会计信息质量要求，可能会影响会计信息的可靠性。  |

**第二章 存货**

预计今年大概率考核客观题，分值为2-3分。

【考点】需要交纳消费税的委托加工物资：

以实际耗用的原材料或者半成品、加工费、运输费、装卸费和保险费等费用以及按规定应计入成本的税金，作为实际成本。

　　　委托方 受托方

（1）发出材料 （2）运费 （3）加工费 （4）增值税

（5）消费税（继续加工、直接出售）

（6）入库（继续加工、直接出售）

|  |  |
| --- | --- |
| 成本组成 | 会计处理 |
| 支付的税金，包括委托加工物资所应负担的消费税  | 支付应当交纳的可以抵扣的增值税  | 借：应交税费——应交增值税（进项税额）　　　　 　　贷：银行存款  |
| 支付应当交纳的消费税  | 收回后用于连续生产应税消费品  | 借：应交税费——应交消费税　　贷：银行存款  |
| 消费税＝消费税组成计税价格×消费税税率 | 收回后直接销售  | 借：委托加工物资 　　贷：银行存款  |
| 消费税组成计税价格＝材料实际成本＋加工费＋消费税＝（材料实际成本＋加工费）/（1－消费税税率）  |

【考点】★★★存货的初始计量：采购成本（价＋税＋费）、进一步的加工成本、其他成本、劳务成本

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 计入成本 | 不计入成本 | 计入哪里 |
| 买价 | 一般纳税人可以抵扣的增值税 | 单独列示 |
| 关税、资源税、消费税、小规模纳税人不可以抵扣的增值税 | 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用 | 当期损益 |
| 包装费、运杂费 | 销售方：销售货物运费计入销售费用 |
| 运输途中的合理损耗 | 运输途中的不合理损耗 | 冲减成本 |
| 入库前的挑选整理费 | 入库后的挑选整理费 | 当期损益 |
| 为特定客户的设计费用 | 一般的设计费用 | 当期损益 |
| 生产过程中为下一阶段的储存费用 | 入库后存储费用 | 当期损益（管理费用） |
| 生产过程中发生的直接材料、直接人工和制造费用计入成本 | 商品流通企业采购商品进货费用较小的 | 可以直接计入当期损益 |
| 季节性和修理期间的停工损失计入“制造费用” | 自然灾害造成的存货净损失 | 营业外支出 |
| 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 |

【考点】★★★存货的期末计量

|  |
| --- |
| 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。  |
| 产品的可变现净值  | ＝产品预计售价—预计销售费用—预计相关税费  |
| 材料的可变现净值（用于生产）  | ＝产品的可变现净值—进一步加工成本 ＝产品预计售价—进一步加工成本—预计销售费用—预计相关税费  |
| 预计售价 | 有合同的按合同，无合同的按市价（一般售价） 链接：亏损合同 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 材料的可变现净值  | 出售同商品 | 可变现净值＝材料预计售价—预计销售费用—预计相关税费  |
| 用于生产产品 | 产品没减值，材料没减值，材料按成本计量 |
| 产品减值，材料减值，材料按成本与可变现净值孰低计量可变现净值＝产品预计售价—进一步加工成本—预计销售费用—预计相关税费  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 存货跌价准备 | 计提 | 借：资产减值损失　　贷：存货跌价准备 |
| 销售商品 | 借：主营业务成本　　贷：库存商品借：存货跌价准备　　贷：主营业务成本 |
| 转回 | 借：存货跌价准备 贷：资产减值损失【考点】能转回的准备： |

**第三章 固定资产**

预计今年考核客观题和主观题，分值在3-8分左右。

【考点】★★与土地有关

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 企业购入土地  | 自用  | 无形资产  |
| 造不动产  | 无形资产  | 无形资产摊销计入在建工程  |
| 出租或增值  | 投资性房地产  |
| 房地产开发公司购入土地  | 存货（开发成本）  |
| 房＋地一起购入，自用  | 能单独计量的  | 房：固定资产；地：无形资产  |
| 不能单独计量的  | 房＋地：固定资产  |

【考点】★★固定资产的确认和外购固定资产（一般成本：价＋税＋费）

|  |  |
| --- | --- |
| 属于固定资产 | 环保设备和安全设备、民用航空运输企业的高价周转件  |
| 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产  |
| 外购固定资产 | 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。 借：固定资产 　　应交税费——应交增值税（进项税额） 　　贷：银行存款  |
| 自建固定资产 | 借：在建工程 　　应交税费——应交增值税（进项税额） 　 贷：银行存款借：固定资产 贷：在建工程 |
| 公允价值比例分配 | 以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。  |

【考点】自行建造固定资产（一般成本：价＋税＋费）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 自行建造 （自营） | 自建固定资产 | 借：在建工程 　 应交税费——应交增值税（进项税额） 　 贷：银行存款借：固定资产 贷：在建工程 |
| 建设期间  | 工程物资盘亏、报废及毁损残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本  |
| 盘盈的工程物资，冲减所建工程项目的成本  |
| 工程完工后  | 工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支  |

【考点】★存在弃置费用的固定资产

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1.特殊行业的特定固定资产  | 预计弃置费时 | 借：固定资产（弃置费现值） 　　贷：预计负债　 |
| 2.企业应当按照弃置费用的现值计入相关固定资产成本  | 每期按实际利率计提预计负债的利息费用  | 借：财务费用 　　贷：预计负债 |
| 3.预计负债变动 | 增加 | 借：固定资产（增加的弃置费现值） 　　贷：预计负债 |
| 减少 | 借：预计负债　 贷：固定资产（账面价值） 超出部分计入当期损益。 |

【考点】★★固定资产的后续计量

|  |  |
| --- | --- |
| 影响折旧的因素  | 固定资产的原价、净残值、固定资产减值准备、预计使用年限  |
| 固定资产折旧范围  | （1）已提足折旧仍继续使用的  | （2）提前报废的固定资产  |
| （3）按照规定单独计价作为固定资产入账的土地  | （4）改扩建期间的固定资产（已转入在建工程）；  |
| 【注意】因进行大修理而停用的固定资产，应当照提折旧  |
| 固定资产折旧时间  | 已达到预定可使用状态的，应当按估计价值确认为固定资产，并计提折旧；  |
| 待办理了竣工决算手续后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。（速记：调账不调折旧） |
| 当月增加，当月不提，下月开提；当月减少，当月照提，下月停提  |
| 【链接】无形资产按月摊销：当月增加，当月开摊；当月减少，当月停摊。相对于无形资产，固定资产计提折旧要滞后一个月。  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 固定资产折旧方法和会计处理   | 年限平均法  | 年折旧额＝（原价－预计净残值） ÷预计使用年限＝原价×年折旧率  |
| 工作量法  | 单位工作量折旧额＝（固定资产原价－预计净残值）÷预计总工作量 月折旧额＝固定资产当月工作量×单位工作量折旧额  |
| 双倍余额递减法 | 年折旧额＝期初固定资产净值×2/预计使用年限 最后两年改为年限平均法 前N－2  |
| 年数总和法  | 年折旧额＝（原价－预计净残值）×年折旧率  |
| 会计处理  | 借：制造费用（基本生产车间的固定资产）　　 　　管理费用（管理部门、未使用的固定资产） 　　销售费用（销售部门的固定资产） 　　在建工程（用于工程建造的固定资产） 　　其他业务成本（经营租出的固定资产） 　　贷：累计折旧  |

|  |  |
| --- | --- |
| 复核  | 固定资产的折旧方法、使用寿命和预计净残值一经确定，不得随意变更。若变更属于会计估计变更，采用未来适用法；企业至少应当于每年年终，对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核  |
| 资本化的后续支出 | 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  |
| 借：在建工程 　　累计折旧 　　固定资产减值准备 　　贷：固定资产  | 发生可资本化的后续支出时 借：在建工程 　　贷：银行存款 　　　　原材料 　　　　应付职工薪酬等  | 达到预定可使用状态时 借：固定资产 　　贷：在建工程  |

|  |  |
| --- | --- |
| 费用化的后续支出  | 固定资产的日常维护支出通常不满足固定资产确认条件，应在发生时直接计入当期损益。 借：管理费用（管理部门）　　 销售费用（专设销售机构） 　 贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料等  |
| 固定资产减值 | 借：资产减值损失 　　贷：固定资产减值准备  | 减值准备一经计提，不得转回。 常见能转回：速记：坏的蠢的和金融睡  |

【考点】★★★固定资产处置的会计处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | 固定资产处置 | 无形资产的处置  |
| 包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资等  | ★无形资产：出售，计入资产处置损益；报废，计入营业外支出。  |
| 不包括固定资产清查时的盘亏与盘盈  |
| 1.固定资产转入清理  | 借：固定资产清理 　　累计折旧 　　固定资产减值准备 　　贷：固定资产（账面原价）  |
| 2.发生的清理费用等  | 借：固定资产清理 　　贷：银行存款  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 3.收回出售固定资产价款、残料价值和变价收入  | 借：银行存款（收回价款） 　　原材料（残料） 　　贷：固定资产清理 　　　　应交税费—应交增值税（销项税额） | 出售 损失  | 借：银行存款  资产处置损益  累计摊销　 　　　无形资产减值准备 　　贷：无形资产 　　　　借：银行存款 　贷：应交税费——应交增值税（销项税额） |
| 4.保险赔偿  | 借：其他应收款 　　贷：固定资产清理  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | 固定资产处置  | 无形资产的处置  |
| 5.清理净损益的处理  | 正常出售、转让产生  | 损失  | 借：资产处置损益　　 　　贷：固定资产清理  | 出售 利得  | 借：银行存款 　　累计摊销　　　 　　无形资产减值准备 　　贷：无形资产 　　资产处置损益 借：银行存款 　　贷：应交税费——应交增值税（销项税额）  |
| 利得  | 借：固定资产清理 　　贷：资产处置损益  |
| 自然灾害毁损、丧失使用功能产生  | 损失  | 借：营业外支出 　　贷：固定资产清理 | 报废  | 借：累计摊销　 　　无形资产减值准备 　　营业外支出 　　贷：无形资产　　　　  |
| 利得  | 借：固定资产清理 　　贷：营业外收入  |

**第四章 无形资产**

预计今年考核客观题，分值为4－10分左右。

【考点】★无形资产的概述和初始计量

|  |  |
| --- | --- |
| 概述 | 包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权；不包括商誉，不具有可辨认性 |
| 初始计量 | 外购：价＋税＋费 |
| 分期付款购买无形资产：以购买价款的现值为初始成本，账务处理同分期付款购买固定资产 | 1.购入时：借：无形资产（现值、一次性付款额）　　未确认融资费用（按揭利息总额，备抵科目）　　贷：银行存款（首付款）　　　　长期应付款（按揭的本金＋利息） | 2.资产负债表日：（1）确认利息费用借：财务费用（费用化）　　在建工程（资本化）　　贷：未确认融资费用（已发生的利息）（2）还款时借：长期应付款　　贷：银行存款 |
| 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，如果合同或协议约定价值不公允时，应按无形资产的公允价值作为无形资产的初始成本。 |
| 研发：价＋注册费＋律师费 |

【考点】★★★内部研究开发支出的确认和计量

|  |
| --- |
| 企业自行研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段 |
| 研究阶段的支出和开发阶段的不满足资本化条件的支出应计入当期损益 | 发生研发费时： 借：研发支出——费用化支出　　贷：银行存款　　　　原材料　　　　应付职工薪酬 | 期末：借：管理费用　　贷：研发支出——费用化支出 |
| 开发阶段满足资本化条件的支出计入无形资产的成本 | 发生研发费时：借：研发支出——资本化支出　　贷：银行存款　　　　原材料　　　　应付职工薪酬  | 达到预定用途时： 借：无形资产 　　贷：研发支出——资本化支出 【链接】★产生可抵扣暂时性差异，不能确认递延所得税资产 |

【考点】★无形资产的后续计量

|  |  |
| --- | --- |
| 复核  | 企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命和摊销方法进行复核。无形资产的使用寿命和摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限和摊销方法，并按会计估计变更进行处理 |
| 企业应当在每个会计期末对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。 |
| 摊销 | 摊销原则 | 无形资产的使用寿命如为有限的，进行摊销；需要进行减值测试 |
| 使用寿命不确定的无形资产；不需要进行摊销，但是需要进行减值测试 |
| 【链接】投资性房地产  | 成本模式：有折旧、有摊销、有减值  |
| 公允模式：无折旧、无摊销、无减值；有涨跌 |
| 摊销方法 | 直线法、产量法等 |
| 摊销时间 | 当月增加，当月开摊；当月减少，当月不摊 【链接】固定资产折旧：当月增加，当月不提，下月开提；当月减少，当月照提，下月停提 |
| 残值 | 无形资产的残值一般为零；除非有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产，或者存在活跃的市场，通过市场可以得到无形资产使用寿命结束时的残值信息（使用寿命结束时，该市场还可能存在的情况下），可以预计无形资产的残值。 |
| 会计处理 | 借：制造费用（用于特定产品生产的列入该产品的成本） 　　管理费用（一般情况） 　　其他业务成本（出租） 　　贷：累计摊销 |
| 减值 | 借：资产减值损失　　贷：无形资产减值准备减值损失一经计提，不得转回。【链接】可收回金额，公允价值－处置费用与未来现金流量现值两者孰高 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 出售和报废 | 出售（转让所有权）  | 报废 |
| 借：（4）银行存款　　（3）无形资产减值准备　　（2）累计摊销　　（6）资产处置损益（借方差额） 　　贷：（1）无形资产　　　　（5）应交税费——应交增值税（销项税额） 　　　　（6）资产处置损益（贷方差额）  | 借：营业外支出　　累计摊销　　无形资产减值准备　　贷：无形资产 |

**第五章 投资性房地产**

预计今年考核客观题和主观题，分值在2-6分。

【考点总结】投资性房地产概述

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 范围  | 属于  | 不属于  |
| 1.已出租的土地 使用权  | 1.持有并准备增值后转让的建筑物不是投资性房地产  |
| 2.企业计划出租但尚未出租的土地使用权  |
| 2.持有并准备增值后转让的土地使用权  | 3.国家认定的闲置土地  |
| 3.已出租的建筑物  | 4.对于租入土地使用权再转租给其他单位的  |
| 4.董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的房地产（即使尚未签订租赁协议） | 5.自用房地产  |
| 6.作为存货的房地产　  |
| 某项房地产，部分用于赚取租金或资本增值、部分用于生产商品、提供劳务或经营管理  | 能够单独计量  | 确认为投资性房地产  |
| 不能够单独计量  | 不确认为投资性房地产  |

【考点】投资性房地产的后续计量

|  |
| --- |
| 企业通常应当采用成本模式，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量  |
| 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  |
| 成本模式 （有折旧摊销、有减值、无涨跌）  | 公允价值模式（无折旧摊销、无减值、有涨跌）  |
| 计提折旧或摊销  | 借：其他业务成本　　贷：投资性房地产 累计折旧（摊销）  | 涨价：公允＞账面 | 借：投资性房地产——公允价值变动 　　贷：公允价值变动损益  |
| 取得租金收入  | 借：银行存款　　贷：其他业务收入  | 跌价： 公允＜账面  | 借：公允价值变动损益 　　贷：投资性房地产——公允价值变动  |
| 计提减值准备  | 借：资产减值损失　　贷：投资性房地产减值准备  | 取得租金 收入  | 借：银行存款 　 贷：其他业务收入  |
| 减值准备一经计提，在持有期间不得转回  | 无减值  |
| 后续计量模式的变更  | 企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更  |
| 存在 确凿 的证据表明  | 公允价值能够持续可靠取得  | 不得从公允价值模式转为成本模式。 |
| 且能够满足采用公允价值模式条件  |
| 后续计量模式的变更  | 成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理（追溯调整法），将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。借：投资性房地产—成本 （公允价）　　　　投资性房地产累计折旧（摊销）　　　　　　投资性房地产减值准备　　　　　　　　　利润分配—未分配利润（亏） 　　盈余公积（亏） 　　贷：投资性房地产　　　　　　　　　　　　　　　　利润分配—未分配利润（赚）　　　　　　　　　盈余公积（赚）　　　　　　　　　　 　 |

【考点】投资性房地产的转换

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|   | 转换情形 | 成本模式 | 公允价值模式 |
| 1  | 正转：投资性房地产到固定资产或无形资产 | 借：固定资产、无形资产 （按转换时的账面余额计量） 　　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　　　　累计折旧（摊销） 　　　　固定资产（无形资产）减值准备 | 借：固定资产、无形资产（公允价值计量） 　　公允价值变动损益（亏） 　　贷：投资性房地产——成本　　　　　　　　　　——公允价值变动 　　　　公允价值变动损益（赚）  |
| 2  | 正转：投资性房地产到存货 | 借：开发产品　　投资性房地产累计折旧　　投资性房地产减值准备　　贷：投资性房地产 | 借：开发产品（公允价值计量） 　　公允价值变动损益（亏） 　　贷：投资性房地产——成本　　　　　　　　　　——公允价值变动　　　　公允价值变动损益（赚）  |
| 3  | 逆转：存货到投资性房地产 | 借：投资性房地产　　存货跌价准备　　贷：开发产品 | 借：投资性房地产——成本（公允价值）　　　公允价值变动损益（亏） 　　存货跌价准备 　　贷：开发产品（账面余额） 　　　　其他综合收益（公允价值大于账面价值的差额）  |
| 4  | 逆转：固定资产到投资性房地产 | 借：投资性房地产　 累计折旧（摊销） 　　固定资产（无形资产）减值准备 　　贷：固定资产、无形资产（按转换时的账面余额计量） 　　　　投资性房地产累计折旧（摊销） 　　　　投资性房地产减值准备  | 借： 投资性房地产——成本（公允价值计量） 　　公允价值变动损益（亏） 　　累计折旧（摊销） 　　固定资产（无形资产）减值准备　　贷：固定资产、无形资产（账面价值） 　　　　其他综合收益（赚）  |
| 5  | 无形资产到投资性房地产 |

**第六章 长期股权投资和合营安排**

本章考核主观题和客观题，一般为5～15分。

【考点】★★★长期股权投资的初始计量

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 事项 | 同一控制下（看对方账面） | 非同一控制下（自己的公允） |
| 初始计量 | 按照享有被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额，确认长期股权投资 | 按付出资产的公允价值（合并成本）确认长期股权投资 看自己公允（出了多少钱） |
| 支付对价的差额 | 支付对价的账面价值与长期股权投资的差额计入资本公积、留存收益等  | 付出资产公允价值与账面价值的差额计入损益 |

|  |  |
| --- | --- |
| 发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用 | 应当于发生时计入当期损益（管理费用） |
| 购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用 | 1.股票发行手续费 借：资本公积——股本溢价 　　盈余公积（上一科目余额不足冲减时） 　　利润分配——未分配利润（上一科目余额不足冲减时） 　　贷：银行存款等 2.债券发行手续费借：应付债券——利息调整　 　　贷：银行存款　  |

除企业合并外（持有50％或以下股份）以其他方式取得的长期股权投资的初始投资成本

|  |  |
| --- | --- |
| 购买 | 买价＋费用－应收股利 |
| 中介费用 | 计入初始成本【注意】（1）交易性金融资产的交易费用（双交）计入投资收益（借方）；（2）债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资的交易费用计入成本。 |
| 发行权益性证券 | 按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本；发行的手续费、佣金等，冲减资本公积的溢价发行收入，溢价收入不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。 |

【考点】★★★成本法与权益法账务处理的比较

假设：权益法下被投资单位可辨认净资产的账面价值与公允价值一致。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 序号 | 事项 | 成本法 | 权益法 |
| 1 | 投资时 | 借：长期股权投资　　贷：银行存款 | 投资额＞所占份额（两者孰高计入 成本）  | 借：长期股权投资——投资成本（投资额） 　　　　贷：银行存款 |
| 投资额＜所占份额 | 借：长期股权投资——投资成本（份额） 　　贷：银行存款　　　　营业外收入 |
| 2 | 被投资方其他综合收益变动 | 不做账 | 借：长期股权投资——其他综合收益 　　贷：其他综合收益（赚） 或 借：其他综合收益（亏） 　　贷：长期股权投资——其他综合收益  |
| 3 | 被投资方所有者权益其他变动 | 不做账 | 借：长期股权投资——其他权益变动　　贷：资本公积——其他资本公积（赚）或借：资本公积——其他资本公积（亏）　　　贷：长期股权投资　　　　　——其他权益变动 |
| 4 | 超额亏损 | 不做账 | 借：投资收益 　　贷：长期股权投资——损益调整 　　　　长期应收款 　　　　预计负债 记入备查账 |
| 5 | 减值 | 借：资产减值损失　　贷：长期股权投资减值准备减值准备一经计提，不准转回。 |
| 6 | 处置 | 借：银行存款　　投资收益（亏） 　　长期股权投资减值准备　　贷：长期股权投资　　　　应收股利　　　　投资收益（赚）  | 三步走： 第一步： 借：银行存款　　投资收益（亏） 　　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（或借记）　　　　　　　　　　——其他综合收益（或借记）　　　　　　　　　　——其他权益变动（或借记）　　　　　投资收益（赚） |
| 6 | 处置 | 借：银行存款　　投资收益（亏） 　　长期股权投资减值准备　　贷：长期股权投资　　　　应收股利　　　　投资收益（赚）  | 第二步： 借：其他综合收益（赚） 　　贷：投资收益 或借：投资收益　　　贷：其他综合收益（亏） 第三步： 借：资本公积——其他资本公积（赚） 　　贷：投资收益 或借：投资收益（亏） 　　　贷：资本公积——其他资本公积  |

【注意】权益法投资损益（长期股权投资——损益调整）的确认

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 被投资单位的净利润调整 | 固定资产 | 投资时点评估增值 | 调减（公允折旧额－账面折旧额） |
| 内部交易产生（假设年限平均法折旧） | 调减[（价格－账面）－（价格－账面）×n／12] |
| 无形资产 | 投资时点评估增值 | 调减（公允摊销额－账面摊销额） |
| 内部交易产生（假设直线法摊销） | 调减[（价格－账面）－（价格－账面）×n／12] |
| 存货 | 投资时点评估增值 | 调减（公允－账面）×已出售比例  |
| 内部交易产生 | 调减（价格－账面）×未出售比例  |

【考点】★★★长期股权投资核算方法的转换



**第六章 长期股权投资和合营安排**

（一）公允价值计量转为权益法核算

10％→30％【提示：金融资产转为长投权益法，长投初始投资成本＝原公允价值＋新增投资公允价值，转其他】

（二）权益法核算转公允价值计量

30％→10％【提示：长投权益法转为金融资产，转其他】

（三）成本法转公允价值计量

70％→10％【提示：长投成本法转为金融资产，金融资产初始入账成本＝剩余投资公允价值】

（四、五）公允价值计量或权益法核算转成本法核算

10％→70％【提示：金融资产转为长投成本法，（非同一控制）长投初始投资成本＝原公允价值＋新增投资公允价值，转其他；（同一控制）长投初始投资成本＝享有被投资方在最终控制方合并报表中所有者权益账面价值的份额，不转其他】

30％→70％【提示：长投权益法转成本，（非同一控制）长投初始投资成本＝原账面价值＋新增投资公允价值，不转其他；（同一控制）长投初始投资成本＝享有被投资方在最终控制方合并报表中所有者权益账面价值的份额，不转其他】

（六）成本法转为权益法

70％→30％【提示：成本法转为长投权益法，追溯调整，按比例转其他】

追溯调整的方法：相同的划掉，多余的冲销，不足的补充

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 序号 | 时点 | 成本法A | ＋调整B倒挤 | ＝权益法C |
| 1 | 投资时投资额＜份额 | 借：长期股权投资　　贷：银行存款 | 借：长期股权投资——投资成本　　贷：利润分配——未分配利润 　　　　 | 借：长期股权投资——投资成本　　贷：银行存款　　　　营业外收入 |
| 投资额≥份额 |  | 不调  |  |
| 2 | 年底净利润 | 不做账 | 借：长期股权投资——损益调整　　贷：投资收益（当年净利润的份额） 　　　　利润分配——未分配利润（以前年度净利润的份额） 　　　　 | 借：长期股权投资——损益调整　　贷：投资收益 |
| 3 | 分配利润 | 借：应收股利　　贷：投资收益 | 借：投资收益（当年分配股利的份额）　　利润分配——未分配利润（以前年度分配股利的份额）　　贷：长期股权投资——损益调整 | 借：应收股利　　贷：长期股权投资——损益调整 |
| 4 | 其他综合收益资本公积——其他资本公积 | 不做账 | 借：长期股权投资——其他综合收益 　　　　 　　——其他权益变动 　　贷：其他综合收益 　　　　资本公积——其他资本公积或相反分录  | 借：长期股权投资——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 或相反分录 |

|  |  |
| --- | --- |
| 由于新股东加入，本公司股份稀释，从成本法转为权益法 | 1.按比例结转长投账面价值并确认投资收益借：长期股权投资（新增股份价值－老股份减资的价值）　　贷：投资收益 |
| 2.剩余股份采用权益法追溯调整借：长期股权投资——损益调整　　贷：投资收益（当年净利润的份额）　　　　利润分配——未分配利润（以前年度净利润的份额）　　　　 |
| 其他股东增持股份，本公司股份稀释，继续采用权益法  | 长投账面价值变动部分确认“资本公积——其他资本公积”借：长期股权投资（新增股份价值－老股份减资的价值）　　贷：资本公积——其他资本公积 |

**第七章 资产减值**

预计今年考核主观题和客观题，分值为2-6分。

【考点总结】★资产减值的概述

|  |  |
| --- | --- |
| 资产减值 | 是指资产的可收回金额低于其账面价值 |
| 属于本章涉及的资产减值范围（非流动资产）： | （1）对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资； | （2）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；  |
| （3）固定资产； |   |
| （4）无形资产； |
| （5）探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。 |
| 上述资产减值损失一经计提，在以后期间不得转回。常见的能转回坏账准备、存货跌价准备、xx金融资产减值准备。速记：坏、蠢、金  |
| 资产减值 | 是指资产的可收回金额低于其账面价值 |  |
| 至少应当每年进行减值测试 | （1）使用寿命不确定的无形资产（2）对于尚未达到可使用状态的无形资产（3）企业合并所形成的商誉 |

【考点总结】★★★资产可收回金额的计量和减值损失的确定

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 资产的可收回金额  | 资产的公允价值减去处置费用后的净额 | 孰高 |
| 资产预计未来现金流量的现值 |
| 【链接】长投权益法初始入账价值 | 初始投资成本 | 孰高 |
| 可辨认净资产的份额 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 预计资产未来现金流量  | 考虑因素 | （1）当前状况为基础 | 不应当包括 |
| A与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项 | 产生的现金流量 |
| B与资产改良有关 |
| （2）预计资产未来现金流量 | C筹资活动产生 |
| D所得税收付 |
| 折现率的预计 | 当前市场货币时间价值 |
| 资产特定风险的税前利率。 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 预计资产未来现金流量  | 外币未来现金流量及其现值的确定 先折现，后折汇  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 账务处理 | 资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回 | 借：资产减值损失　　贷：长期股权投资减值准备 　固定资产减值准备 　在建工程减值准备　工程物资减值准备 　生产性生物资产减值准备 　无形资产减值准备 　投资性房地产减值准备 |

【考点总结】★★★资产组的认定及减值的处理

|  |  |
| --- | --- |
| 资产组的认定 | 资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。 |
| 资产组一经确定后，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更，即资产组各项资产的构成通常不能随意变更。 |
| 资产组的账面价值 | 应当包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值； |
| 通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 资产组减值测试 | （1）首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；（抵商誉） |
| （2）然后根据资产的账面价值所占比重抵减其他各项资产的账面价值。（按比例抵减各项资产） |
| 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。 （即不得低于可收回金额和0） |
| 总部资产减值测试 | （1）先分摊可分摊的总部资产（按年限权重） |
| （2）比较各资产组的减值损失 |
| （3）分摊总部资产和各资产组的减值损失 |
| （4）计算总部资产和各资产组的账面价值 |
| （5）总体比较账面价值与可收回金额 |

**第八章 金融资产和金融负债**

预计今年考核主观题和客观题，分值在15分左右。

【考点】★金融资产的分类（根据业务模式和合同现金流量特征）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|   | 业务模式 | 合同现金流量特征 |
| 1.以摊余成本计量的金融资产（债权投资）；债 | 收取合同现金流量 | 本金加利息 |
| 2.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债：其他债权投资）债 | 收取合同现金流量＋出售该金融资产（债） | 本金加利息（债） |
| 3.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 | 不符合以上2种情形：股票（股利＋清算收益）、基金和可转债 |
| 【注意1】在初始确认时，如果能够消除或显著减少会计错配，企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该指定一经作出，不得撤销。 |
| 【注意2】金融资产一经确定，不得随意变更； |
| 【注意3】金融负债一经确定，不得变更。 |

【考点】金融资产分类的特殊规定

金融资产或金融负债满足下列条件之一的，属于交易性金融资产或负债：

|  |  |
| --- | --- |
| 条件 | 不符合条件 |
| 1.为了近期出售或回购 | 非交易性权益工具投资才可以进行该指定（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，即其他权益工具投资）。 |
| 2.在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式 |
| 3.属于衍生工具 | 该指定一经做出，不得撤销。 |

【考点】★★不同类金融资产之间的重分类

|  |  |
| --- | --- |
| 1.方法 | 对金融资产重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理。 |
| 2.重分类日  | 重分类日，变更后的首个报告期间的第一天（下季度初第一天）。 |
| 3.不属于业务模式变更 | （1）持有金融资产的意图改变 |
| （2）市场消失影响金融资产出售 |
| （3）金融资产的转移 |
| 4.不允许重分类 | 如果企业管理金融资产的业务模式没有发生变更，而金融资产的条款发生变更但未导致终止确认的。 |

【考点】★★摊余成本

|  |
| --- |
| 摊余成本（账面价值、现金流） |
| 初始确认金额经下列调整后的结果确定： |
| （1）扣除已偿还的本金 |
| （2）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。 |
| （3）扣除计提的累计信用减值准备（仅适用于金融资产）。 |

【考点】★★★金融资产的账务处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 第1类 以摊余成本计量的金融资产 | 第2类 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 | 第3类 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、股） |
| 2－1 其他债权投资（债） | 指定为2－2 其他权益工具投资（股）；不能重分类 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1.初始计量   | 借：债权投资——成本（面值）　　应收利息（已到付息期未领取的利息）　贷：银行存款　债权投资—利息调整（金额倒挤，或在借方） | 借：其他债权投资——成本（面值）　　应收利息（已到付息期未领取的利息）　　贷：银行存款　其他债权投资——利息调整（金额倒挤，或在借方） | 借：其他权益工具投资——成本　　应收股利（已宣告未发放的现金股利）　　贷：银行存款 | 借：交易性金融资产——成本　　应收股利（已宣告未发放的现金股利）　　应收利息（已到付息期尚未领取的债券利息）　　★投资收益（交易费用）　　贷：银行存款 |
|  2.利息（股利）收入 | 借：债权投资——应计利息（面值×票面利率）　　债权投资——利息调整（或在贷方）　　贷：投资收益（摊余成本×实际利率） | 借：其他债权投资——应计利息（面值×票面利率）　　其他债权投资——利息调整（或在贷方）　　贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率） | 借：应收股利　　贷：投资收益 | 借：应收股利　　交易性金融资产——应计利息　　贷：投资收益 |
| 3.公允价值变动  | 无涨跌 | （1）涨价：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（2）跌价：做相反的分录 | （1）涨价：借：其他权益工具投资——公允价值变动　　贷：其他综合收益（2）跌价：做相反的分录 | （1）涨价：借：交易性金融资产——公允价值变动　　贷：公允价值变动损益（2）跌价：做相反的分录 |
| 4.减值 | ★借：信用减值损失　　贷：债权投资减值准备 | ★借：信用减值损失 贷：其他综合收益——信用减值准备 | ★无减值 | ★无减值 |
| 5.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（可能在借方） | 借：银行存款　　贷：其他债权投资——成本、利息调整、应计利息、公允价值变动　　投资收益（可能在借方）借：其他综合收益——信用减值准备　　——其他债权投资公允价值变动　　贷：投资收益  | 借：银行存款　　贷：其他权益工具投资——成本　——公允价值变动（可能在借方）★利润分配—未分配利润（可能在借方）借：其他综合收益——公允价值变动　　贷：★利润分配——未分配利润（可能在借方） | 借：银行存款　　贷：交易性金融资产——成本　　——公允价值变动（可能在借方）　投资收益（可能在借方）注意：不转“公允价值变动损益”考试问：处置时和整项投资的营业利润？ |

【考点】★★金融资产重分类的六种情形

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1.（1）债权投资转为（2—1）其他债权投资（共 2个分录） | （1）账面转公允借：其他债权投资——成本（重分类日公允价）　　贷：债权投资——成本、利息调整、应计利息其他综合收益（差额，可能在借方）（2）转准备借：债权投资减值准备　　贷：其他综合收益——信用减值准备 | 2.★★（2—1）其他债权投资转为（1）债权投资（共3 个分录） | （1）账面价值对应结转，一直以摊余成本计量借：债权投资——成本、利息调整、应计利息　　贷：其他债权投资——成本、利息调整、应计利息（2）冲销公允价值变动借：其他综合收益——公允价值变动　　贷：其他债权投资——公允价值变动（3）减值准备对应结转借：其他综合收益——信用减值准备　　贷：债权投资减值准备 |
| 3.★★（1）债权投资转为（3）交易性金融资产（1个） | 账面价值（摊余成本）转公允，有差额借：交易性金融资产——成本（重分类日的公允价）　　债权投资减值准备　　贷：债权投资——成本、利息调整、应计利息　公允价值变动损益（差额，可能在借方） | 4.（3）交易性金融资产转为（1）债权投资（1个） | 账面价值（公允）转公允，有差额借：债权投资——成本、利息调整、应计利息　　贷：交易性金融资产——成本、公允价值变动　公允价值变动损益（差额，可能在借方） |
| 5.（2—1）其他债权投资转为（3）交易性金融资产（3个） | （1）账面价值（公允）转公允，有差额借：交易性金融资产——成本（重分类日的公允价）　　贷：其他债权投资——成本、利息调整、应计利息　 公允价值变动损益（差额，可能在借方）（2）结转公允价值变动借：其他综合收益——公允价值变动　　贷：公允价值变动损益（3）结转减值准备借：其他综合收益——信用减值准备　　贷：公允价值变动损益 | 6.（3）交易性金融资产转为（2—1）其他债权投资（1个） | 借：其他债权投资　　贷：交易性金融资产采用未来适用法。不转公允价值变动，即不做分录：借：公允价值变动损益　　贷：其他综合收益 |

【考点】★金融负债的后续计量

|  |  |
| --- | --- |
| 1.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，即交易性金融负债（到期只还本金和利息） | 2.以摊余成本计量的金融负债，即应付债券等 |
| （1）发行短期融资券 | 借：银行存款　　贷：交易性金融负债——本金 | （1）发行债券 | 借：银行存款　　应付债券——利息调整（或在贷方）　　贷：应付债券——面值 |
| （2）年末确认公允价值变动和利息费用 | 借：公允价值变动损益　　贷：交易性金融负债——公允价值变动或相反分录 | （2）年末确认和结转利息 | 借：在建工程（资本化）　　财务费用（费用化）　　贷：应付债券——应计利息　应付债券——利息调整（或在借方） |
| 借：财务费用　　贷：交易性金融负债——应计利息 |

【考点】★金融负债的后续计量

|  |  |
| --- | --- |
| 1.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，即交易性金融负债（到期只还本金和利息） | 2.以摊余成本计量的金融负债，即应付债券等 |
| （3）短期融资券到期日归还本金和利息 | 借：财务费用　　贷：交易性金融负债——应计利息 | （3）支付利息 | 借：应付债券——应计利息　　贷：银行存款 |
| 借：交易性金融负债——本金　　 ——公允价值变动 ——应计利息　　贷：银行存款 投资收益 | （4）债券到期兑付 | 借：应付债券——面值　　贷：银行存款 |

**第九章 职工薪酬**

预计2025年考核客观题和主观题，分值为2-4分。

【知识点】职工薪酬的内容

（一）短期薪酬

（1）职工工资、奖金、津贴和补贴；

（2）职工福利费；

（3）医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费；

（4）住房公积金；

（5）工会经费和职工教育经费；

（6）短期带薪缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等；

（7）短期利润分享计划；

（8）非货币性福利；

（9）其他短期薪酬。

（二）离职后福利
　　离职后福利计划按其特征可以分为设定提存计划和设定受益计划。

（三）辞退福利

（四）其他长期职工福利包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

【知识点】一般短期薪酬的确认和计量

（一）货币性短期薪酬（工资、两险一金、三项经费，不包括养老保险和失业保险，属于离职后福利）

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/费用化支出（研发人员）

　 贷：应付职工薪酬——工资

 ——职工福利费

 ——社会保险费

 ——住房公积金

 ——工会经费

 ——职工教育经费等

（二）以自产产品发放给职工作为福利

1.确认收入

借：应付职工薪酬一非货币性福利（含税的公允价）

　　贷：主营业务收入（公允价）

　 应交税费——应交增值税（销项税额）

2.结转成本

借：主营业务成本（成本价）

　　贷：库存商品（成本价）

3.确认应付职工薪酬

借：生产成本

　　管理费用

　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利（含税的公允价）

（三）以外购商品发放给职工作为福利

1.购入时

借：库存商品

　　应交税费——应交增值税（进项税额）

　　贷：银行存款

2.决定发放非货币性福利时

借：生产成本

　　管理费用

　　在建工程等

　　贷：应付职工薪酬——非货币性福利

3.发放时

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）

【知识点】短期带薪缺勤的确认和计量

（一）累积带薪缺勤

1.累积带薪缺勤：是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

2.确认原则

企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。（今年确认明年的）

借：管理费用

　　贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤

（二）非累积带薪缺勤

是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。

我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。

不必作额外的账务处理。

【知识点】离职后福利的确认与计量

1.设定提存（先提后存）计划的确认和计量（精算风险和投资风险由职工负担，单位不负责养老金不够养老）

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认职工薪酬负债，并将其计入当期损益或相关资产成本。

借：管理费用等

　　贷：应付职工薪酬

2.设定受益计划（精算风险和投资风险由单位负担）

设定受益计划：是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

区分应当计入当期损益的金额和应当计入其他综合收益的金额

|  |  |
| --- | --- |
| 计入当期损益（资产成本）金额 | 计入其他综合收益的金额 |
| ①当期服务成本；②过去服务成本；③结算利得和损失；④设定受益计划净负债或净资产的利息净额 | ①精算利得和损失；②计划资产回报，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额；③资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额 |

【知识点】辞退福利

借：管理费用　（无论什么部门）

　　贷：应付职工薪酬——辞退福利

**第十章 股份支付**

预计今年考核客观题和主观题，分值为5-10分。

【考点】股份支付的含义和特征

|  |  |
| --- | --- |
| 含义 | 股份支付：是“以股份为基础的支付”的简称，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。 |
| 特征 | （1）股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易；（2）股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易；（3）股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。 |

【考点】股份支付工具的主要类型

|  |  |
| --- | --- |
| 类型 | 相关内容 |
| 1.以权益结算的股份支付 | 含义 | 是指企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。 |
| 常用工具 | 限制性股票和股票期权 |
| 账务处理 | 借：管理费用（除立即可行权的情况外）　　贷：资本公积——其他资本公积 |
| 2.以现金结算的股份支付 | 含义 | 是指企业为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础计算的交付现金或其他资产的义务的交易。 |
| 常用工具 | 模拟股票和现金股票增值权。（与股票挂钩，以现金支付）其中：模拟股票与限制性股票类似，现金股票增值权与股票期权类似。 |
| 账务处理 | 借：管理费用　　贷：应付职工薪酬 |

【考点】股份支付相关账务处理

|  |  |
| --- | --- |
| 权益结算（限制性股票和股票期权） | 现金结算（模拟股票和现金股票增值） |
| ①授予日 | A．立即可行权（无等待期）借：管理费用　　贷：资本公积——股本溢价 | A．立即可行权（无等待期）借：管理费用　　贷：应付职工薪酬 |
| B．有等待期：不作账务处理 | B．有等待期：不作账务处理 |
| ②等待期每个资产负债表日借：管理费用（授予日的公允价值不变）　　贷：资本公积——其他资本公积 | ②等待期每个资产负债表日借：管理费用（每个资产负债表日的公允价值重新计算）　　贷：应付职工薪酬 |
| ③等待期结束（可行权日）至行权日：不作任何账务处理 | ③等待期结束后：借：应付职工薪酬　　贷：银行存款借：公允价值变动损益　　贷：应付职工薪酬 |
| ④行权时：借：银行存款　　资本公积——其他资本公积（反向结转）　　贷：股本　 　　资本公积——股本溢价（倒挤） |

【考点】回购股份进行职工期权激励的账务处理（作为权益结算处理）

1.回购股份

借：库存股

 贷：银行存款

同时在备查簿中登记

2.确认成本费用（等待期内每个资产负债表日）

借：管理费用等

　　贷：资本公积——其他资本公积

3.职工行权

借：银行存款

　　资本公积——其他资本公积

　　贷：库存股

　 资本公积——股本溢价（倒挤）

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 企业集团内股份支付 | 结算企业（母公司） | 接受服务企业（子公司） | 合并报表（了解） |
| 情形1：结算企业是接受服务企业的母公司，以其自身权益工具结算授予接受服务企业（子公司）的管理人员；接受服务企业（子公司）没有结算义务。 | 借：长期股权投资　　贷：资本公积——其他资本公积  | 借：管理费用等　　贷：资本公积——其他资本公积 | 1）权益结算的股份支付借：管理费用等　　贷：资本公积（2）抵销分录：抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积借：资本公积（子公司）　　贷：长期股权投资（母公司）注：合并报表抵销的是各年累计数 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 企业集团内股份支付 | 结算企业（母公司） | 接受服务企业（子公司） | 合并报表（了解） |
| 情形2：结算企业是接受服务企业的母公司，以现金股票增值权授予接受服务企业（子公司）管理人员；接受服务企业（子公司）没有结算义务。 | 借：长期股权投资　　贷：应付职工薪酬 | 借：管理费用等　　贷：资本公积——其他资本公积 | 抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积借：资本公积（子公司）　　管理费用等（倒挤差额，可借可贷）　　贷：长期股权投资（母公司）注：第二年以后抵销时，将“管理费用”换为“期初未分配利润” |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 企业集团内股份支付 | 结算企业（母公司） | 接受服务企业（子公司） | 合并报表（了解） |
| 情形3：接受服务企业子公司具有结算义务，授予的是母公司（或集团企业内其他企业）权益工具，作为现金结算的股份支付进行会计处理 |  | 借：管理费用等　　贷：应付职工薪酬子公司需要购入母公司的权益工具再授予本企业职工，所以按照现金结算的股份支付处理 |  |

**第十一章 借款费用**

预计今年考核客观题，分值为2-6分 。

【考点】★★借款费用

|  |  |
| --- | --- |
| 一、借款费用的范围 | （1）借款利息、（2）折价或者溢价的摊销额、（3）辅助费用以及（4）因外币借款而发生的汇兑差额等。 |
| 对于企业发生的权益性融资费用，不应包括在借款费用中 |
| 二、借款费用的确认 | 借款费用资本化期间：开始资本化时点到停止资本化时点的期间；除暂停资本化的期间外 |
| 开始 | 付款、利息、开工 |
| 暂停 | 非3连：（1）非正常中断（2）连续（3）超过3个月 |
| 非正常中断举例：质量纠纷、生产用料没有及时供应、资金周转困难、安全事故、与购建生产有关的劳动纠纷等。 |
| 停止 | 达到预定可使用或者可销售状态时；之后发生的借款费用，计入当期损益。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 资本化金额掌握例题 | 专门借款资本化金额＝资本化期间的（全额借款利息－利息或投资 收益） |
| 一般借款利息费用资本化金额＝加权平均数（本金）×资本化率（利率） |
| 本金加权平均数＝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 |
| 资本化率＝当期实际发生的利息之和÷所占用一般借款本金加权平均数注意：分母＝分子去掉利率 |
| 每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 辅助费用 | 包括借款手续费（如发行债券手续费）、佣金等。 |
| 外币专门借款 | 在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本；  |
| 除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。 |

**第十二章 或有事项**

预计今年考核客观题，分值为2-4分。

【考点】或有事项的特征

|  |  |
| --- | --- |
| 常见的或有事项 | （1）未决诉讼或未决仲裁、（2）债务担保、（3）产品质量保证（含产品安全保证）、（4）亏损合同、（5）重组义务、（6）承诺、（7）环境污染整治等。 |
| 或有负债和或有资产与或有事项密切相关 |
| 或有负债 | 不能确认为负债，满足条件可以转化为负债 |
| 或有资产 | 不能确认为资产，满足条件可以转化为资产 |

【考点】或有事项的确认和计量

|  |  |
| --- | --- |
| 与或有事项相关的义务同时满足以下条件的，应当确认为预计负债 | 该义务是企业承担的现时义务 |
| 履行该义务很可能导致经济利益流出企业：可能性超过50％  |
| 该义务的金额能够可靠地计量 |
| 【注意】如果上述三个条件中有一个条件没有满足，则是或有负债。 |
| 结果的可能性 | 发生的概率区间（　】 |
| 基本确定 | 95％＜发生的可能性＜100％  |
| 很可能 | 50％＜发生的可能性≤95％  |
| 可能 | 5％＜发生的可能性≤50％  |
| 极小可能 | 0＜发生的可能性≤5％  |

【考点】或有事项的计量

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 最佳估计数的确定 | 存在一个连续范围，结果发生的可能性相同 | 最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上、下限金额的平均数确定。 |
| 不存在一个连续范围，结果发生的可能性不相同 | 最可能发生金额确定 |
| 各种可能结果及相关概率计算确定 |
| 预期可获得补偿的处理  | 第三方补偿 | 借：营业外支出　　贷：预计负债 |
| 基本确定 |
| 作为资产单独确认，不能冲减“预计负债”的账面价值 | 借：其他应收款　　贷：营业外支出 |

|  |  |
| --- | --- |
| 预计负债的计量需要考虑的因素 | （1）风险和不确定性；（2）货币时间价值；（3）未来事项 |
| 企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。 |

【考点】或有事项会计处理原则的应用

|  |  |
| --- | --- |
| 一般会计处理：借：管理费用——诉讼费　　　营业外支出——罚息、赔款支出；担保；　　  主营业务成本——产品质量保证；亏损合同贷：预计负债——未决诉讼　 | 基本确定第三方赔款　借：其他应收款　　贷：营业外支出 |
| 法院宣判　借：营业外支出　　预计负债　　贷：其他应付款 |
| 发生产品质量保证费用（维修费）借：预计负债——产品质量保证　　贷：银行存款　 原材料 | 支付款项　借：其他应付款　　贷：银行存款 |

|  |
| --- |
| 亏损合同　 |
| 违约金小于产品亏损　 | 借：主营业务成本　　贷：预计负债 | 支付违约金时借：预计负债　　贷：银行存款 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 违约金大于合同 亏损  | （1）有标的部分，合同为亏损合同，确认减值损失合同数量≤标的数量 | 借：资产减值损失　　贷：存货跌价准备 |
| （2）合同数量＞标的数量；无标的部分，合同为亏损合同，确认预计负债 | 标的部分借：资产减值损失　　贷：存货跌价准备超过标的部分借：主营业务成本　　  贷：预计负债 |
| 在产品生产出来后，将预计负债冲减成本 | 借：预计负债　　贷：库存商品 |

|  |  |
| --- | --- |
| 重组义务 | 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。 |
| 直接支出是企业重组必须承担的直接支出，并且是与主体继续进行的活动无关的支出，包括遣散费、将不再使用厂房的租赁撤销费等 |
| 不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。 |

**第十三章 收入**

预计今年考核主观题和客观题，分值为6-18分。

【考点】★★★收入的确认和计量五步法总述

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 第一步 | 识别与客户订立的合同 | 确认 |
| 第二步  | 识别合同中的单项履约义务 |
| 第三步  | 确定交易价格 | 计量 |
| 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（点义务、段义务）确认收入  | 确认 |

【考点】（第一步）识别与客户订立的合同

分为：合同识别、合同合并和合同变更。

1.合同识别（收入确认的条件）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 第一步 | 识别与客户订立的合同 | 确认 |
| 第二步  | 识别合同中的单项履约义务 |
| 第三步  | 确定交易价格 | 计量 |
| 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（点义务、段义务）确认收入  | 确认 |

2.★★★合同变更

|  |  |
| --- | --- |
| （1） | 合同变更部分作为单独合同（老合同+新合同：新老并存） |
| 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款 |
| （2） | 合同变更作为原合同终止及新合同订立（老合同终止，新合同订立：废老立新） |
| 在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分的 |
| （3） | 合同变更部分作为原合同的组成部分（老合同继续，内容新增：以新充老） |
| 在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。 |

【考点】★（第二步）识别合同中的单项履约义务

|  |  |
| --- | --- |
| （一）企业向客户转让可明确区分商品的承诺 ，满足条件 | 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 |
| 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 | 不可明确区分商品的情形： |
| （1）服务以合同约定的某个组合产出转让给客户。 | 例如：建造一栋写字楼（砖头、水泥和人工不能单独区分）。 |
| （2）予以重大修改或定制。 | 软件，并提供安装服务。  |
| （3）与其他商品具有高度关联性。 | 设计服务和生产样品的服务。 |

|  |  |
| --- | --- |
| （二）一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品  | 1.转让模式相同 |
| 2.实质相同 | 例如，酒店管理服务（保洁、维修、安保等） |

**第十三章 收入**

【考点】（第三步）确定交易价格

1.★★★可变对价

|  |
| --- |
| 对价金额可能会因折扣、价格折让、返利等因素而变化 |
| （1）可变对价最佳估计数 | ①期望值： |
| ②最可能发生金额（同或有事项） |
| 企业估计可变对价时，应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法，不能在两种方法之间随意选择。 |

|  |  |
| --- | --- |
| （2）计入交易价格的可变对价金额的限制 | 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。“极可能”远高于“很可能（50%）”但未达到“基本确定（95%）”。  |

 2.★★★合同中存在的重大融资成分

|  |
| --- |
| （1）现销价格（现值）确定交易价格 |
| （2）存在时间间隔，没有重大融资成分：储值卡，授予奖励积分，质保金。 |
| 在确定该重大融资成分的金额时，使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得变更。 |
| 支付价款不超过一年的，不考虑重大融资成分。 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| （1）收到货款 | （2）年底确认融资成分 | （3）交付产品 |
| 借：银行存款 　　未确认融资费用 　　贷：合同负债  | 借：财务费用　　贷：未确认融资费用  | 借：合同负债 　　贷：主营业务收入  |
| 合同负债（预收账款） | 按流动性分列“合同负债”或“其他非流动负债” |
| 应收款项 | 企业仅仅随着时间的流逝即可收款 |
| 合同资产 | 除了时间流逝之外，还取决于其他条件。按流动性，分列“合同资产”或“其他非流动资产” |
| 同一合同 | 合同资产和合同负债应当以净额列示 |
| 不同合同 | 合同资产和合同负债不能互相抵销。 |

3.★非现金对价

|  |  |
| --- | --- |
| （1）按照公允价值确定交易价格 | 公允价值不能合理估计的，参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。 |
| （2）应当作为可变对价 | 合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因（30天内交货获得100股，每股5元）而发生变动的； |
| （3）不应计入交易价格 | 非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的（从5元涨6元）。 |

4.应付客户对价

|  |  |
| --- | --- |
| （1）企业在向客户转让商品的同时 | 需要向客户支付对价的，将该应付对价冲减交易价格 |
| （2）冲减当期收入的时间 | 在确认相关收入与支付客户对价二者孰晚的时点 |

【考点】★★★（第四步）将交易价格分摊至各单项履约义务

|  |
| --- |
| 合同中包含两项或多项履约义务的，按各单项义务商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。 |
| 单独售价无法直接观察的 | 采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计 |
| 掌握 | （1）现在卖，交付A商品时： | 借：合同资产　 400　　贷：主营业务收入　 　400 |
| （2）一个月后，交付B 商品时 | 借：应收账款 　　 2 000　　贷：合同资产 400 　 主营业务收入　 1 600  |

【考点】（第五步）履行每一单项履约义务时确认收入

|  |  |
| --- | --- |
| 企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。 | 1.首先判断是否满足在某一时段内履行的条件，确定履约进度； |
| 2.如不满足时段履约义务，则属于在某一时点履行的履约义务。 |

（一）★★★在某一时段内履行的履约义务

|  |  |
| --- | --- |
| 1.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。运了一段距离。 |
| （2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。 |
| （3）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。 |
| 2.企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入 | （1）产出法，看结果 |
| （2）投入法，看投入。 |

|  |
| --- |
| 3.【例题】实际成本占估计总成本的比例=280 000/（280 000 +120000）×100% =70%2020年12月31日确认的劳务收入=600 000×70%=420 000（元） |
| （1）实际发生劳务成本 | 借：合同履约成本 　　 280 000 　　贷：应付职工薪酬 　 　280 000 |
| （2）预收劳务款 | 借：银行存款 　　440 000 　　贷：合同负债 　 440 000  |
| （3）2020年12月31日确认收入并结转成本 | 借：合同负债—××公司 　 　420 000 　　贷：主营业务收入—设备安装 　420 000借：主营业务成本—设备安装　　 280 000 　　贷：合同履约成本—设备安装 　280 000 |

|  |
| --- |
| 4.企业按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即，成本法）确定履约进度。 |
| 调整已发生的成本的情形 | 已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度。 |
| 已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。 |
| 5.对于在某一时段内履行的履约义务 | 履约进度能够合理确定时，应当按照履约进度确认收入 |
| 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，直到履约进度能够合理确定为止。  |

1. 收入

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 掌握【例题】★★ | 已发生 | 履约进度 | 含电梯 |
| 收入 | 含电梯 100万 |  |  | 14+30=44 |
| 不含电梯70万 |  | 70×20%=14 |  |
| 成本 | 含电梯80万 | 40 |  | 10+30=40 |
| 不含电梯50万 | 10 | 10÷50=20% |  |

（二）★★★在某一时点履行的履约义务

|  |  |
| --- | --- |
| 在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列五个迹象： | 1.企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。 |
| 2.企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。 |
| 3.企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户。 |
| 4.客户已接受该商品。当商品通过了客户的验收，通常表明客户已接受该商品。通过验收的情形： | 一是验收只是一项例行程序 |
| 二是验收是一项重要（关键）程序。如：定制化程度越高的商品（旗袍）。 |
| 5.企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。 |

【考点】★合同履约成本

|  |  |
| --- | --- |
| 企业为履行合同可能会发生各种成本，不属于本书其他章节（例如，第二章存货、第三章固定资产以及第四章无形资产等）范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产： | 1.该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。 |
| 2.该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。 |
| 3.该成本预期能够收回。 |

|  |  |
| --- | --- |
| 下列支出计入当期损益： | （1）管理费用，除非这些费用明确由客户承担。 |
| （2）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。 |
| （3）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。 |
| （4）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】 | 甲公司为乙公司信息中心提供管理服务：设计服务成本和测试成本属于合同取得成本。  |
| 合同履约成本（合同取得成本）： | （1）不超过一年，表中列示为存货； |
| （2）一年以上表中列示为其他非流动资产。 |

【考点】★合同取得成本和合同（履约、取得）成本的减值

|  |  |
| --- | --- |
| 合同取得成本 | 企业为取得合同发生的增量成本确认为一项资产。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金是增量成本； 聘请外部律师进行尽职调查费、为投标发生的差旅费，年终奖不属于该资产。 |
| 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。 |
| 减值 | 以前期间减值的因素之后发生变化，使得第一项（收入）减去第二项（费用或成本）的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。 |

【考点】★★★附有销售退回条款的销售

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 发出商品时 | 资产负债表日 | 退货日 退4% |
| 确认收入 预计退20% | 重新估计退10% 确认收入 | 确认收入6% | 退款，开红票 |
| 借：应收账款113　　贷：主营业务收入 　　　 　　100－20　 预计负债 20　 应交税费——应交增值税（销项税额）13 | 借：预计负债 10　　贷：主营业务收入 10 | 借：预计负债 6　　贷：主营业务收入 　　 6 | 借：预计负债 4　　应交税费——应交增值税（销项税额） 0.52　　贷：银行存款 4.52 |
| 结转成本 | 确认成本10%  | 确认成本6%  | 收货 |
| 借：主营业务成本 60－12　　应收退货成本 12　　贷：库存商品 60 | 借：主营业务成本 　6　　贷：应收退货成本 6 | 借：主营业务成本3.6　　贷：应收退货成本3.6 | 借：库存商品 2.4　　贷：应收退货成本 2.4 |

【考点】★附有质量保证条款的销售

【例题】甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务（进水维修），甲公司应当按照其各自单独售价的相对比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。

【考点】★主要责任人和代理人

|  |  |
| --- | --- |
| 在判断时： | （1）企业应当首先识别向客户提供的特定商品； |
| （2）该特定商品在转让给客户之前，是否控制这些商品 | 控制该商品的，企业为主要责任人； |
| 不控制该商品的，企业为代理人。 |
| 企业作为主要责任人的情况 | （1）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户 | 如：淘宝网：代理人 |
| （2）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务 | 如：京东网：主要责任人 |
| （3）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户 | 甲与乙签订合同，甲设计，甲委托丙制造。甲：主要责任人 |

|  |  |
| --- | --- |
| 主要责任人还是代理人，均应当在履约义务履行时确认收入 | （1）企业为主要责任人的，对价总额确认收入； |
| （2）企业为代理人的，按照既定的佣金金额或比例计算收入，或者差价确认收入。 |

【考点】★★★附有客户额外购买选择权的销售

|  |
| --- |
| 【例题】2020年1月1日甲公司推出计划，客户每消费10元可获1个积分（1元）。截至2020年1月31日，共消费100 000元（不含增值税），可获得10 000积分，根据经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。 |
| 1月31日 | [100 000/（100 000 +9 500）] ×100 000 =91 324（元）[9 500 /（100 000 +9 500）] × 100 000 =8 676（元）借：银行存款 100 000　　贷：主营业务收入 　　91 324 　合同负债 　　8 676  |
| 至2020年12月31日，共兑换了4 500个积分，预计总共会兑换9 500分。确认收入4 110元（4 500/9 500×8 676）。 | 借：合同负债 　　4 110 　　贷：主营业务收入 4 110  |
| 至2021年12月31日，共兑换8 500个积分。预计会兑换9 700分。确认收入3 493 元（8 500/9 700×8 676－4 110）。 | 借：合同负债 　　3 493　　贷：主营业务收入 3 493 |

【考点】★授予知识产权许可

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| （一）授予知识产权许可是否构成单项履约义务 | 知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括： | 一是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； |
| 二是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。 |
| （二）授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务★★★ | 1.合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。 | 同时满足条件的，作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入，否则，作为某一时点履行。 |
| 2.该活动对客户将产生有利或不利影响。 |
| 3.该活动不会导致向客户转让某项商品。 |
| （三）授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务 | 例如企业授权客户使用软件，在企业提供密钥之前，客户无法使用该软件，企业不应确认收入。  |
| （四）基于销售或使用情况的特许权使用费 | 应当在（1）客户后续销售或使用行为实际发生（2）企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。 |
| 【例题】甲应当在乙放映电影期间按照约定分成比例确认收入。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。  |

【考点】★★售后回购

|  |  |
| --- | --- |
| （一）负有回购义务或企业享有回购权利的 | 1.回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理； |
| 2.回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易。 |
| （二）企业应客户要求回购商品的 | 在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因（当回购价格明显高于该商品回购时的市场价值时）。 |
| 1.客户具有行使该要求权的重大经济动因的，按（一）会计处理。 |
| 2.客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。 |

【考点】★★客户未行使的权利（例如，放弃储值卡的使用等。按比例确认为收入）

|  |
| --- |
| 【例题】2021年，甲公司销售储值卡100万元（含税价）。根据经验，甲公司预期客户将有5%的部分不会被消费。年末，客户使用该储值卡消费的金额为40万元（含税价）。 |
| 解析：收入为372 613元 [（400 000 + 50 000×400 000 /950000）/（1+13%）] |
| （1）销售储值卡 | （2）根据消费金额确认收入，待转销项税额确认为销项税额： |
| 借：库存现金 1 000 000　　贷：合同负债  884 956　 应交税费——待转销项税额 115 044  | 借：合同负债 　372 613 　　应交税费——待转销项税额[400 000/（1+13%）×13% ] 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 |

【考点】★无须退回的初始费

|  |  |
| --- | --- |
| 包括入会费、接驳费、初装费等。 | 掌握【例题】俱乐部的年费2 000元，还向客户收取了50元的入会费。 |
| 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确认收入； |
| 与向客户转让已承诺的商品不相关的，作为预收款，在未来转让该商品时确认为收入 | 50元与收取的年费一起在2年内分摊确认为收入。 |

第十四章 政府补助

预计今年考核客观题和主观题，分值为2-6分。

【考点】★政府补助特征及分类

|  |  |
| --- | --- |
| 政府补助 | 是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，不含免债和投资 |
| 特征 | 无偿性；直接取得资产 |
| 属于 | 无偿拨款、税收返还、财政贴息，无偿给予的非货币性资产。 |
| 不属于 | 债务豁免，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额；增值税出口退税（属于税法“免抵退”政策）  |
| 分类 | 与资产相关的政府补助 |
| 与收益相关的政府补助  |

【考点】会计处理方法

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 会计处理方法 | 总额法 | 政府补助全额确认为收益 |
| 净额法 | 政府补助扣减相关资产账面价值或者所补偿费用 |
| 根据经济业务实质，判断某一类政府补助采用总额法还是净额法，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，一经选定，不得随意变更。 |
| 与日常活动相关 | 计入其他收益或冲减相关成本费用 |
| 日常活动无关 | 计入营业外收支 |



【考点】★★★与资产相关的政府补助

|  |
| --- |
| 企业取得的政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量，公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（1元）计量。 对以名义金额计量的政府补助，在取得时计入当期损益。 |
| 总额法 | 净额法 |
| 【思路】两条线：一条是固定资产  | 一条是递延收益（非流动负债）：  | 【思路】取得递延收益→购买固定资产→递延收益冲减固定资产→计提折旧→固定资产清理 |
| 固定资产→计提折旧→固定资产清理；  | 递延收益→其他收益\营业外收入  | 1.实际收到财政拨款 借：银行存款　　 A 　　贷：递延收益　 A  |
| 2.购入设备 借：固定资产 B　　　　贷：银行存款 B  | 1.实际收到财政拨款 借：银行存款 A　 　　贷：递延收益　A  | 2.购入设备 借：固定资产　　B 　　贷：银行存款　B  |
| 3.月末计提折旧 借：制造费用 B/期限 　　贷：累计折旧　  | 4.分摊递延收益 借：递延收益 A/期限 　　贷：其他收益 日常活动 　营业外收入 非日常活动　  | 3.递延收益冲减固定资产 借：递延收益 A 　　贷：固定资产　A 4.月末计提折旧 借：制造费用（B－A）/折旧月 　　贷：累计折旧　  |
| 6.处置设备 借：固定资产清理 　　累计折旧　　 　　贷：固定资产　　 借：资产处置损益（出售：可能在贷方） 　　营业外支出（报废） 　　贷：固定资产清理 　 营业外收入  | 5.结转剩余递延收益 借：递延收益 剩余金额 　　贷：固定资产清理　　  | 5.处置设备 借：固定资产清理 　　累计折旧　 　　贷：固定资产　 借：资产处置损益（出售：可能在贷方） 　　营业外支出 　　贷：固定资产清理 　 营业外收入　  |

【考点】★★与收益相关的政府补助；

|  |  |
| --- | --- |
| 活未干（补偿以后期间） | 活已干（补偿企业已发生） |
| 先计入递延收益，逐步冲减成本或计入当期损益 | 直接冲减成本或计入收益 |
| 总额法 | 净额法 | 总额法 | 净额法 |
| 1.收到补助资金： 借：银行存款 　　贷：递延收益  | 1.收到补助资金： 借：银行存款 　　贷：递延收益  | 借：银行存款或其他应收款　　贷：其他收益（日常活动）　营业外收入（非日常活动）  | 借：银行存款或其他应收款　　贷：管理费用等（日常活动） 　营业外支出（非日常活动）  |
| 2.补助资金发放高管奖金，相应结转递延收益： 借：递延收益 　　贷：其他收益  | 2.补助资金发放高管奖金，相应结转递延收益： 借：递延收益 　　贷：管理费用  |

【考点】综合性项目和政府补助退回

|  |  |
| --- | --- |
| 综合性项目 | 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当将其区分不同部分分别进行会计处理；  |
| 难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。  |
| 补助退回的会计处理 | 1.初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；  | 借：递延收益 　　营业外收入/其他收益 　　贷：银行存款 　其他应付款  |
| 2.存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；  |
| 3.属于其他情况的，直接计入当期损益。  |

第十五章 非货币性资产交换

预计今年考核主观题和客观题，分值为2-6分。

【考点】★非货币性资产交换的认定

|  |  |
| --- | --- |
| 货币性资产 | 钱（货币资金）＋应收账款、应收票据＋持有至到期的债券投资 |
| 非货币性资产交换 | 补价（不含税）÷整个资产交换金额（不含税的最大的公允价值）<25%  |
| 货币性资产交换：补价÷整个资产交换金额≥25%  |

解题思路：

首先判断资产是不是非货币性资产

其次，比例是否小于1/4，分子乘以4小于分母

【考点】★★非货币性资产交换的确认和计量

在非货币性资产交换的情况下，满足商业实质和换入或换出资产能够可靠计量，企业应当以公允价值为基础计量，否则企业应当以账面价值为基础计量。

|  |
| --- |
| 1.以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值和换出资产账面价值的差额计入当期损益。 |
| 2.有下列情形之一时，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认换出资产的当期损益 | 该交换不具有商业实质； |
| 换入资产和换出资产的公允价值都无法可靠地计量 |
| 3.具有商业实质必须满足下列条件之一 | 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同 |
| 换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的 |

4.会计处理

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 以公允价值为基础 | 1.换入资产入账价值的确定 | 换入资产的入账成本＝换出资产公允价值＋支付的银行存款（或－收到的银行存款）＋换出资产匹配的销项税－换入资产对应的进项税； |
| 交易损益＝换出资产的公允价值－换出资产的账面价值  |
| 2.换出资产：固定资产（先卖该资产后买换入资产） | 固定资产  | 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：资产处置损益或反之 | 借：xx资产　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　银行存款（或贷方） 　　贷：固定资产清理　应交税费——应交增值税（销项税额） |
| 3.换出资产存货换xx资产 | 存货 | 按照《14号收入》处理 | 借：xx资产　　贷：主营业务收入 　应交税费—应交增值税（销项税额） | 借：主营业务成本　　贷：库存商品 |
| 4.换出资产：无形资产 | 无形资产 | 借：xx资产　　应交税费——应交增值税（进项税额） 　　累计摊销　　无形资产减值准备　　贷：无形资产　 应交税费——应交增值税（销项税额）　 资产处置损益（或反之） |
| 5.长期股权投资、其他债权投资（其他权益工具投资转到留存收益） | 借：xx资产　　应交税费——应交增值税（进项税额） 　　贷：长期股权投资　（其他债权投资） 　投资收益 | 借：其他综合收益　　贷：投资收益 |
| 借：资本公积——其他资本公积　　贷：投资收益 |
| 6.投资性房地产（2023年判断题、计算题） | 借：xx资产　　应交税费——应交增值税（进项税额） 　　贷：其他业务收入 | 借：其他业务成本　　投资性房地产累计折旧　　贷：投资性房地产 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 涉及支付/收到补价 | 借：××资产　　贷：银行存款 | 借：银行存款　　贷：××资产 |
| 多项资产交换以公允价值为基础 | 以换入资产的公允价值比例分配 |
| 以账面价值计量  | 应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，无论是否支付补价，均不确认损益。农村  |
| 多项资产交换以账面价值为基础 | 以换入资产的账面价值比例分配 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 以账面价值为基础 | 以固定资产和无形资产换入在建工程和长期股权投资（不确认损益） | 借：固定资产清理　　　累计折旧　　贷：固定资产　　借：在建工程（换出资产的账面价值×换入资产账面价值占换入资产账面价值的比例）　　长期股权投资　　　累计摊销　　贷：固定资产清理　　 无形资产——专利技术 | 借：固定资产　　无形资产　　贷：在建工程 　长期股权投资 |

# 第十六章 债务重组

## 预计今年考核主观题和客观题，分值为2-6分。

## 一、债务重组的概述

## （一）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。

## （二）关于债权和债务的范围

## 1.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；

## 导致租赁应收款和租赁付款终止确认的交易安排，属于债务重组。

## 二、债权人的会计处理

## （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（入账基础：受让的金融资产公允价值）

## 借：××金融资产（库存现金、银行存款、交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资等）（公允价值）

## 　　坏账准备

## 　　贷：应收账款等

##  　银行存款等（支付的直接相关税费）

## 　 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

## 2.债权人受让非金融资产（入账基础：放弃债权的公允价值，即债权人付出的代价）

## 受让非金融资产成本=放弃债权的公允价值+直接相关税费

## 放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益（投资收益）。

## 借：××非金融资产（原材料、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产等） （放弃债权的公允价值-金融资产公允价值后的净额，按各自的公允价值比例进行分配，即受让的多项非金融资产入账价值总额×﷐该项非金融资产的公允价值/受让的多项非金融资产公允价值总额）（放弃债权公允价值-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）

## 　　坏账准备

## 　　贷：应收账款等

##  　银行存款等（支付的直接相关税费）

## 　 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额）

## 3.债权人受让多项资产

## 借：（4）××金融资产（库存现金、银行存款、交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资等）（公允价值）

## 　　（5）××非金融资产（原材料、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产等） （放弃债权的公允价值-金融资产公允价值后的净额，按各自的公允价值比例进行分配，即受让的多项非金融资产入账价值总额×﷐该项非金融资产的公允价值/受让的多项非金融资产公允价值总额﷯ ）

## 　　（2）坏账准备

## 　　贷：（1）应收账款

## 　（3）投资收益（借或贷，放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额）

## 4.债权人受让处置组

## 借：（5）库存现金、银行存款、交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资等（公允价值）

## 　　（6）原材料、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产等（放弃债权的公允价值+处置组中的负债-金融资产公允价值后的净额，按各自的公允价值比例进行分配）

## 　　（2）坏账准备

## 　　贷：（1）应收账款

## 　 （3）投资收益（借或贷，放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额）

##  　（4）短期借款、应付账款等

## 5.债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别

## 债权人应当比较：

## （1）假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额

## （2）公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低初始计量。

## 借：（3）持有待售资产（以上两者孰低值）

## 　　（4）资产减值损失

## 　　（2）坏账准备

## 　　贷：（1）应收账款

## （二）修改其他条款

## 如果修改其他条款导致全部债权终止确认：债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量重组债权。

## 借：应收账款——重组债权（公允价值）

## 　　坏账准备

## 　　贷：应收账款

##  　投资收益（借或贷，重组债权的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额）

## 三、债务人的会计处理

## （一）债务人以资产清偿债务（双面差）

## 1.债务人以金融资产清偿债务（双面差记入投资收益：先按账面价值卖金融资产，再还债）

## （1）借：应付账款、长期借款（债务的账面价值）

## 　 债权投资减值准备、坏账准备

## 　 贷：库存现金、银行存款、交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资、应收账款等（偿债金融资产账面价值）

##  投资收益（双面差，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，借记或贷记）

## （2）借：其他综合收益

## 　 贷：投资收益

##  利润分配——未分配利润

## 2.债务人以非金融资产清偿债务（双面差记入其他收益：先按账面价值结转资产，再还债）

## （1）借：应付账款、长期借款等

## 　 存货跌价准备

##  　 无形资产减值准备

##  　 累计摊销

## 　 贷：库存商品、固定资产清理、无形资产等（转让资产的账面价值）

##  其他收益——债务重组收益（差额）

## （2）债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的

## 借：应付账款等

## 　　××负债

## 　　××准备

## 　　贷：××资产

##  　其他收益——债务重组收益（借或贷）

## （二）债务人将债务转为权益工具（权益工具使用公允价值）

## 债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。

## 借：应付账款等

## 　　贷：股本（实收资本）

## 　 资本公积——股本溢价（资本溢价）

##  　投资收益【所清偿债务账面价值与权益工具（公允价值）确认金额之间的差额】

## 债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等。

## （三）修改其他条款

## 如果修改其他条款导致债务终止确认

## 债务人应当按照公允价值计量重组债务：

## 借：应付账款、长期借款（账面价值）

## 　　贷：应付账款、长期借款——重组债务（公允价值）

## 投资收益【终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额（公允价值）之间的差额，借或贷】

## （四）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的，对于权益工具，债务人应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。

第十七章 所得税

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| （1）固定资产 | 【例】固定资产原值100万元；会计10年；税法20年；税前利润1 000万元。  | 账面价值＝100－100/10＝90（万元）计税基础＝100－100/20＝95（万元） 可抵扣暂时性差异＝5（万元） 递延所得税资产＝5×25%＝1.25（万元） 应交所得税＝（1 000＋100/10－100/20）×25%＝ 251.25（万元）  |
| （2）无形资产 | 【例】研发支出为200万元，其中费用化支出为80万元，资本化支出120万元。7月1日专利权研发完成，预计使用10年，税前利润100万元。假设加计扣除率75%。  | 账面价值＝120－120/10×6/12＝114（万元） 计税基础＝120×175%－120×175%/10×6/12  ＝199.5（万元） 可抵扣暂时性差异＝199.5－114＝85.5（万元） 不确认相关的递延所得税资产。应交所得税＝（100－80×75%＋120/10×6/12－120×175%/10×6/12）×25%＝8.875（万元）  |
| 【例】无形资产原值100万元；会计摊销0；税法摊销10万元。  | 账面价值＝100－0＝100（万元）计税基础＝100－10＝90（万元） 应纳税暂时性差异＝10（万元）递延所得税负债＝10×25%＝2.5（万元） 纳税调整＝＋0－10＝－10（万元）  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| （3）金融资产 | 【例】交易性金融资产，初始成本1 000万元；年末公允价值1 200万元。  | 账面价值＝1 200万元；计税基础＝1 000万元。 应纳税暂时性差异＝200（万元） 递延所得税负债＝200×25%＝50（万元） 纳税调整＝－200万元。 |
| 【例】其他债权投资 其他权益工具投资。  | 账面价值＝1 200万元；计税基础＝1 000万元。 应纳税暂时性差异＝200万元 纳税调整＝0 递延所得税负债＝200×25%＝50（万元） 确认确认递延所得税负债，对应的会计科目是其他综合收益。  |
| （4）投资性房地产 | 【例】初始成本1 000万元；年末公允价值1 200万元；按照税法计算折旧费用60万元。  | 账面价值＝1 200万元 计税基础＝1 000－60＝940（万元） 应纳税暂时性差异＝1 200－940＝260（万元） 递延所得税负债＝260×25%＝65（万元） 纳税调整＝－公允价值变动收益200－60 ＝－260（万元）  |
| （5）计提了资产减值准备 | 【例】库存商品年末余额4 000万元。存货跌价准备年初余额2 000万元，本年转回400万元，计提100万元，年末余额1 700万元。  | 账面价值＝4 000－1 700＝2 300（万元） 计税基础＝4 000万元 累计可抵扣暂时性差异＝1 700（万元） 递延所得税资产＝1 700×25%－2 000×25%＝－300×25%＝－75（万元） 纳税调整＝－400＋100＝－300（万元）  |
| （6）预计负债 | 【例】计提产品质量保证100万元；实际支付80万元。 | 负债账面价值＝20万元 计税基础＝20－20＝0 可抵扣暂时性差异＝20万元 递延所得税资产＝20×25%＝5（万元） 纳税调整＝＋100－80＝＋20（万元）  |
| 未决诉讼10万元：税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除。 | 账面价值＝10万元 计税基础＝10－0＝10（万元） 不确认递延所得税但需要纳税调整。 |
| 未决诉讼10万元：税法规定实际发生时可以税前扣除。 | 账面价值＝10万元 计税基础＝10－10＝0 确认递延所得税资产需要纳税调整增加。 |
| （7）应付职工薪酬 | 【例】职工薪酬100万元；允许今年税前扣除80万元。  | 负债账面价值＝100万元 负债计税基础＝100－0＝100（万元）  |
| （8）其他负债 | 【例】企业应交的罚款和滞纳金等10万元。  | 负债账面价值＝10万元 负债计税基础＝10－0＝10（万元）  |
| （9）广告费 | 【例】发生170万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。税法规定，该类支出不超过当年销售收入15%的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。 销售收入1 000万元。  | 假定一：款项已经支付： 资产账面价值=0资产计税基础=170-150=20可抵扣暂时性差异=20 假定二：款项未支付： 负债账面价值=170负债计税基础=170-20=150可抵扣暂时性差异=20 |
| （10）未弥补亏损 | 　 | 产生期间确认递延所得税资产，亏损得以弥补的期间转回递延所得税资产。 |

注意税率变动的处理：

【例】2019年初：递延所得税资产科目余额25万元
（为计提坏账准备产生的差异）；

2019年坏账准备未发生变动，2019年计提存货跌价准备200万元；

2019年年末预计2020年开始所得税率由25%变更为15%

# 第十八章 外币折算

## 一、外币交易日、资产负债表日及结算日的会计处理（★★★）

## 1、对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

# 2、外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用近似的汇率折算。

# 3、企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

## 4、资产负债表日及结算日

## 汇兑差额＝（外币期初余额＋本期外币增加额－本期外币减少额）×期末汇率－（人民币期初余额＋本期人民币增加额－本期人民币减少额）

## 【资产为＋，即汇兑收益；资产为－，即汇兑损失】

# 5、应收账款汇兑损益的计算

## 【总结归纳】外币业务因汇率变动计入的会计科目

## （1）外币货币性项目：汇率变动计入财务费用或在建工程；

## （2）存货：汇率变动计入资产减值损失（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；

# （3）交易性金融资产（权益工具）：汇率变动计入公允价值变动损益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

## （4）其他权益工具投资：汇率变动计入其他综合收益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

## （5）其他债权投资：汇率变动计入财务费用，公允价值变动计入其他综合收益；

## （6）债权投资：汇率变动计入财务费用。

## 二、外币财务报表的折算（★）

## 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，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

## 2、利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。

## 3、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。

第十九章 租赁

一、租赁的识别

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。一项合同要被分类为租赁，必须要满足以下三要素。


二、使用权资产的初始计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。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。
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）

三、使用权资产的后续计量

使用权资产的后续计量基础：在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

（1）使用权资产的折旧：自租赁期开始日起按月计提使用权资产累计折旧

借：制造费用/管理费用等

 贷：使用权资产累计折旧

（2）计提使用权资产减值准备（不得转回）：

借：资产减值损失

 贷：使用权资产减值准备

（3）租赁期满返还租赁资产时：

借：使用权资产累计折旧

 贷：使用权资产

第二十章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

一、持有待售的条件

|  |  |
| --- | --- |
| 1、可立即销售 | 当前状况下即可立即出售 |
| 2、出售极可能发生 | （1）作出决议（2）获得确定的购买承诺（3）预计出售将在一年内完成 |

二、划分为持有待售时的计量

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 持有待售非流动资产或处置组 | 整体账面低于其公允价值-处置费用的净额 | 不需要对账面价值进行调整 | 借：持有待售资产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产 |
| 整体账面高于其公允价值-处置费用的净额 | 应当将账面价值减至公允价值-处置费用后的净额，减计的金额确认为资产减值损失。 | 借：持有待售资产 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产借：资产减值损失 贷：持有待售资产减值准备 |

【提示】出售费用包括出售发生的特定法律服务等中介费用，也包括消费税、城建税、土地增值税、印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。

三、持有待售非流动资产的后续计量

1、持有待售非流动资产不应计提折旧或摊销（负债的利息和其他费用继续确认）。

2、企业在后续资产负债表日重新计量时，其账面价值高于公允价值-处置费用后的净额的，差额计提减值准备。

3、后续资产负债表日，持有待售的非流动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，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。

【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。

四、不再继续划分为持有待售类别的计量

从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

（2）可收回金额。

这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。由此产生的差额计入当期损益，可以 通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

第二十一章 企业合并与合并财务报表

合并财务报表（掌握非同一控制下企业合并）
（★★★）

购买日合并商誉＝企业合并成本－被购买方可辨认净资产公允价值×母公司持股比例

1、将购买日子公司的账面价值调整为公允价值；

2、长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销。

第二十二章 会计政策、会计估计变更和差错更正
第二十三章 资产负债表日后事项

第二十二章、第二十三章

一、会计政策、会计估计变更的判断：（★）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 业务 | 会计政策变更 | 会计估计变更 |
| 1 | 投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式。 | √ |  |
| 2 | 存货发出计价方法的变更。 | √ |  |
| 3 | 固定资产、无形资产的折旧年限、净残值率、摊销年限的变更等。 |  | √ |
| 4 | 资产减值准备原来按照分类来计提，现改为按照单项计提。 |  | √ |
| 5 | 坏账准备由原余额百分比法改为账龄分析法、或10%→20%。 |  | √ |
| 6 | 因或有事项确认的预计负债根据最新证据进行调整。 |  | √ |
| 7 | 债权投资因意图和能力的原因，重新分类为其他债权投资。 | × | × |
| 8 | 自用固定资产因出租转变为投资性房地产，投资性房地产转变为自用固定资产。 | × | × |
| 9 | 低值易耗品摊销由一次摊销变更分次摊销。 | × | × |

二、资产负债表日后调整事项（★★★）

1、涉及调整未决诉讼；

2、涉及调整减值准备；

3、涉及销售退回和折让。

三、差错更正（★★★）

1、本年发现本年差错

注意：

（1）无论涉及损益类科目还是非损益类科目，均直接调整相关科目；

（2）通常不调整应交所得税。

2、财务报告批准报出前发现报告年度差错的更正

第二十四章 政府会计

一、政府单位会计核算的基本特点

政府单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能。

政府单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素。反映单位财务状况的会计等式为“资产－负债＝净资产”，反映单位运行情况的会计等式为“收入－费用＝本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产。单位财务会计实行权责发生制。
政府单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素，预算会计等式为“预算收入－预算支出＝预算结余”。单位预算会计采用收付实现制，预算收入（支出）一般在实际收到（支付）时予以确认，以实际收到（支付）的金额计量。

政府单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。

二、账务处理

（一）国库集中支付业务的账务处理

1、直接支付业务

（1）单位收到“财政直接支付入账通知书”时，按照通知书中的直接支付入账金额。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 借：固定资产、应付职工薪酬 业务活动费用【行政、事业单位】 单位管理费用【事业单位】 贷：财政拨款收入 | 借：行政支出【行政单位】 事业支出【事业单位】 贷：财政拨款预算收入 |

（2）年末，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。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 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 |

（3）下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 借：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：行政支出、事业支出 贷：资金结存——财政应返还额度 |

2、授权支付业务

（1）单位收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 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 |

（2）按规定支用额度时。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 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 |

（3）年末，依据代理银行提供的对账单作注销额度（已下达的用款额度）。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 借：财政应返还额度 贷：零余额账户用款额度 | 借：资金结存——财政应返还额度 贷：资金结存——零余额账户用款额度 |

下年初恢复额度时：

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度——财政授权支付 | 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 |

（4）年末，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的（未下达的用款额度）。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 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 |

 下年度收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度时。

|  |  |
| --- | --- |
| ①在财务会计中 | ②同时在预算会计中 |
| 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 |

第二十五章 民间非营利组织会计

略