

## 郭建华老师：《中级会计实务》47 页急救讲义！

## 第一章 概述

## 考点一、会计职业道德概述（★）

1. 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

会计机构负责人（会计主管人员）应当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。

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。

2. 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。

3. 会计人员职业道德规范

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，即“**三坚三守**”，具体内容如下：

(1) <b>坚持诚信， 守法奉公</b>	要求会计人员牢固树立诚信理念，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。 第一条是对会计人员的 <b>自律要求</b> 。
(2) <b>坚持准则， 守责敬业</b>	要求会计人员严格执行准则制度，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。 第二条是对会计人员的 <b>履职要求</b> 。
(3) <b>坚持学习， 守正创新</b>	要求会计人员始终秉持专业精神，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。 第三条是对会计人员的 <b>发展要求</b> 。

## 考点二、会计信息质量要求（★）

1. 实质重于形式

【快速记忆】体现实质重于形式会计信息质量要求的常见事项如下：

项目
将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款
商品售后回购，属于租赁或融资交易的
企业发行的优先股或永续债确认为金融负债或所有者权益
长期股权投资后续计量方法的选择
债务重组构成权益性交易

2. 谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，**不应高估资产或者收益、低估负债或者费用**。谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备。

【快速记忆】应按照谨慎性要求进行会计处理的常见交易或事项如下：

项目
计提资产减值准备
计提产品质量保证
固定资产采用加速折旧法计提折旧

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
或有事项的会计处理
递延所得税资产/负债的确认

## 第二章 存货

### 考点一、存货的初始计量（★）

#### 1. 外购存货的成本

外购存货的成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

项目	具体内容
购买价款	企业购入材料或商品的发票账单上列明的价款，不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额。
相关税费	计入存货的 <u>进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额</u> 等。
运输费	<u>运输费</u> 金额计入 <u>存货成本</u> ，其 <u>进项税额</u> ，也 <u>可以抵扣</u> 。
其他可归属于存货采购成本的费用	包括 <u>入库前</u> 的仓储费用、包装费、运输途中的 <u>合理损耗</u> 、 <u>入库前</u> 的挑选整理费用等。 注意： <u>入库后发生</u> 的仓储费用，通常计入当期损益，不计入存货成本，但为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用，则计入存货成本。
特殊	商品流通企业 <u>在采购商品过程中</u> 发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用，应当 <u>计入存货的采购成本</u> ；也可以 <u>先进行归集</u> ，期末 <u>再根据所购商品的存销情况进行分摊</u> 。

#### 2. 委托外单位加工的存货

项目	要点
(1) “三项”一定计入收回委托加工物资的成本	借：委托加工物资【实际耗用的原材料或者半成品成本】 贷：原材料等 借：委托加工物资【不含税的加工费】 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 借：委托加工物资【运杂费】 贷：银行存款
(2) “两项”不一定计入收回存货的成本	①消费税：支付的用于连续生产应税消费品的消费税应记入“ <u>应交税费——应交消费税</u> ”科目的 <u>借方</u> ； 借：应交税费——应交消费税 贷：银行存款 支付的收回后直接用于销售的委托加工应税消费品的消费税，或支付的用于连续生产非应税消费品的加工环节的消费税，应计入委托加工物资成本。 借：委托加工物资 贷：银行存款 ②增值税。

### 考点二、存货的期末计量 (★★)

#### 1. 可变现净值的确定

项目	要点
(1) <b>直接用于出售</b> 的商品存货	可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费
(2) 需要经过 <b>加工</b> 的材料存货	可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的加工成本 - 估计销售费用和相关税费
(3) 注意问题	①可变现净值中估计售价的确定方法: 签订合同的用 <b>合同价格</b> 作为估计售价, 没有签订合同的用 <b>市场价格</b> 作为估计售价。 ②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销。

#### 2. 存货跌价准备的计提、转回、结转

项目	要点
(1) 存货跌价准备的计提	①先计算“存货跌价准备”科目 <b>期末余额</b> 存货成本 - 可变现净值 = “存货跌价准备”科目期末余额 ②再计算“资产减值损失” <b>发生额</b> “存货跌价准备”科目期末余额 - 期初余额 - 贷方发生额 + 借方发生额 = “资产减值损失”发生额 借: 资产减值损失 贷: 存货跌价准备
(2) 存货跌价准备的转回	①原减值迹象消失 ②应在 <b>原已计提的存货跌价准备金额内</b> , 按恢复增加的金额 借: 存货跌价准备 贷: 资产减值损失
(3) 存货跌价准备的结转	企业计提了存货跌价准备的, 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

### 第三章 固定资产

#### 考点一、外购固定资产 (★)

项目	要点
(1) 企业外购固定资产的成本	包括购买价款、相关税费、使固定资产 <b>达到预定可使用状态前</b> 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。
(2) 会计处理	如果需要安装应先通过“ <b>在建工程</b> ”核算, 然后安装完毕达到预定可使用状态时转入“固定资产”科目。 借: 在建工程 贷: 银行存款【支付款项】 原材料、库存商品、工程物资【实际成本】

	应付职工薪酬 注意：不需要考虑增值税、不确认收入。
--	------------------------------

### 考点二、自行建造固定资产 (★)

项目	要点
(1) 建设期间发生的工程物资盘盈盘亏	① 工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的 <b>净损失</b> ，计入所建工程项目的成本； 借：在建工程 贷：工程物资 ② 盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。 借：工程物资 贷：在建工程
(2) 待摊支出也计入固定资产	包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。
(3) 关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理	企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的 <b>产品或副产品对外销售的</b> ，应当按照适用的会计准则对试运行销售相关的 <b>收入和成本</b> 分别进行会计处理，计入 <b>当期损益</b> ，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。
(4) 弃置费用	应在取得固定资产时，按预计弃置费用的 <b>现值</b> ，借记“固定资产”科目，贷记“预计负债”科目。

### 考点三、固定资产折旧 (★★)

#### 1. 固定资产折旧范围

项目	要点
(1) 企业应对所有的固定资产计提折旧	但是，两个内容不计提：一是已提足折旧仍继续使用的固定资产；二是单独计价入账的土地。
(2) 注意	① 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 <b>估计价值</b> 确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但 <b>不需要调整原已计提的折旧额</b> 。 ② 处于更新改造过程停止使用的固定资产，不计提折旧。 ③ 未使用、不需用的固定资产，照提折旧。

#### 2. 固定资产折旧方法

项目	要点
(1) 年限平均法	年折旧额 = (原价 - 预计净残值) ÷ 预计使用年限
(2) 双倍余额递减法	年折旧额 = 期初固定资产账面价值 × 2 / 预计使用年限 最后两年改为 <b>直线法</b> 。
(3) 年数总和法	年折旧额 = (原价 - 预计净残值) × 年折旧率 年折旧率 = 尚可使用年限 / 预计使用年限合计数

### 考点四、固定资产的后续支出 (★★)

#### 1. 符合固定资产确认条件

项目	要点
(1) 结转账面价值	将固定资产的账面价值（原价减去已计提的累计折旧和减值准备）转入在建工程，并停止计提折旧。
(2) 发生的可资本化后续支出	通过“ <b>在建工程</b> ”科目核算。同时将 <b>被替换部分的账面价值</b> 转入 <b>营业外支出</b> 。
(3) 在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时	再从在建工程转为固定资产，并按 <b>重新确定</b> 的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

## 2. 与固定资产有关的日常修理费用等后续支出

项目	要点
(1) 与存货的生产和加工相关的	计入制造费用、合同履约成本
(2) 行政管理部门发生的	计入当期管理费用
(3) 企业专设销售机构发生的	计入销售费用

**第四章 无形资产**
**考点一、外购的无形资产（★）**

项目	要点
(1) 无形资产包括的内容	无形资产，是指企业拥有或者控制的 <b>没有实物形态的可辨认</b> 非货币性资产。 通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。 <b>不包括商誉</b> ，商誉属于企业合并会计准则规范的内容。
(2) 外购无形资产成本内容	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。其中，包括 <b>专业服务费用</b> 、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。
(3) 不计入无形资产成本的内容	<b>不包括</b> 的内容为引入新产品进行宣传发生的 <b>广告费、管理费用</b> 及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

**考点二、分期付款购买无形资产（★）**

项目	要点
购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的	无形资产的初始成本以购买价款的 <b>现值</b> 为基础确定。
实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额	应当在信用期间内采用 <b>实际利率法</b> 进行摊销，计入 <b>当期损益或成本</b> 。

**考点三、内部研究开发费用的核算（★★★）**

项目	要点
----	----



(1) 企业自行研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段	①研究阶段的支出应当在发生时全部计入 <b>当期损益</b> ； ②开发阶段的支出满足资本化条件时计入无形资产的 <b>成本</b> ； ③无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化，全部计入 <b>当期损益</b> 。
(2) 会计处理	应通过“研发支出”科目核算
(3) 所得税会计处理（允许加计扣除的情况）	① <b>不确认</b> 递延所得税的影响； ②纳税调整：+会计摊销-税法摊销。
(4) 政府补助	①与资产相关： 借：银行存款 贷：递延收益 借：递延收益 贷：其他收益【总额法】 无形资产【净额法】 ②与收益相关： 借：银行存款 贷：其他收益【总额法】 管理费用【净额法】

### 第五章 长期股权投资和合营安排

#### 考点一、长期股权投资的初始计量（★★）

(1) 控制		(2) 对被投资企业有共同控制或重大影响
同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并	
初始计量：应当在合并日按照所享有的被合并方在 <b>最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额</b> 作为长期股权投资的初始投资成本。 【提示】支付中介费计入 <b>管理费用</b> 。	初始计量：公允价值。即：合并成本=支付的现金或非现金资产的 <b>含税公允价值</b> +发生或承担的负债发行的权益性证券/债务性工具的 <b>公允价值</b> 【提示】支付中介费计入 <b>管理费用</b> 。	初始计量：支付价款的 <b>含税公允价值</b> +直接相关税费
后续计量：成本法	后续计量：成本法	后续计量：权益法

#### 考点二、长期股权投资的后续计量（★★★）

项目	成本法	权益法
(1) 对初始投资成本的调整	—	借：长期股权投资——投资成本 贷： <b>营业外收入</b>
(2) 被投资企业实现净利润	—	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益【 <b>调整后</b> 的净利润×持股比例】 调整后的净利润包括：【假定：公允>账面】 (1) 投资时点： ①存货评估增值：100件，单件公允价值5，成本4； 第一年对外销售30件：-30件×1

		第二年对外销售 50 件： $-50 \text{ 件} \times 1$ ②1.1 日投资，固定资产评估增值：100 万元，预计尚可使用 6 年 第一年： $-100/6$ ；第二年： $-100/6$ （2）内部交易（假定不构成业务）： ①销售 100 件形成存货，单价 5，成本 4； 第一年对外销售 30 件： $-70 \text{ 件} \times 1$ 第二年对外销售 10 件： $+10 \text{ 件} \times 1$ ②6 月 30 日，销售商品形成固定资产，售价 50，成本 40； 折旧 8 年； 第一年： $-10 + 10/8 \times 6/12$ 第二年： $+10/8$
（3）被投资单位宣告现金股利	借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
（4）被投资单位其他综合收益发生变动	—	借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益（或相反分录）
（5）被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的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（或相反分录）

### 考点三、成本法、权益法、金融资产之间核算方法的转换（★★★）

#### （一）金融资产与长期股权投资之间的转换

包括以下情形：

5%（金融资产） $\rightarrow$ 20%（权益法），20%（权益法） $\rightarrow$ 5%（金融资产）；

5%（金融资产） $\rightarrow$ 60%（成本法），60%（成本法） $\rightarrow$ 5%（金融资产）。

【快速记忆】各类转换（构成同一控制下企业合并除外）处理的一般规律：无论增资还是减资，原 5% 的股权（只要一方涉及金融资产），在个别财务报表中按照 **公允价值** 计量；原股权涉及 **其他综合收益** 或 **资本公积**，在个别财务报表中需要转入 **留存收益** 或 **投资收益**。

#### 1. 金融资产转换为权益法的核算 [例如：5%（金融资产） $\rightarrow$ 20%（权益法）]

##### （1）追加投资时

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本 [原 5% 的股权 **公允价值** + 新增投资对价 **公允价值**]

贷：交易性金融资产 [原 5% 的股权 **账面价值**]

投资收益 [原 5% 的股权公允价值与账面价值的差额，或借记]

银行存款等 [新增投资而应支付对价的公允价值]

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资权益法核算。

借：长期股权投资——投资成本 [原 5% 的股权 **公允价值** + 新增投资对价 **公允价值**]

贷：其他权益工具投资 [原 5% 的股权 **账面价值**]

盈余公积、利润分配——未分配利润[原 5% 的股权公允价值与账面价值的差额，或借记]

银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

借：其他综合收益[原计入其他综合收益的累计公允价值变动]

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

或相反分录。

【特别提示】如果是非资产负债表日追加投资，金融资产转换为权益法核算的长期股权投资，则按上面思路进行会计处理；如果是**资产负债表日**（月末、季末、半年末、年末）追加投资使金融资产转换为权益法核算的长期股权投资，则追加投资日，先按当日公允价值对原金融资产**确认公允价值变动**，再作转换处理。

(2) 比较上述计算所得的**初始投资成本**与按照**追加投资后**全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日**可辨认净资产公允价值份额**之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，同时计入当期营业外收入。

2. 金融资产转换为成本法的核算[例如：5%（金融资产）→60%（成本法）（**非同一控制下**企业合并）]

(1) 追加投资时

企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制（即通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并）

第一种情况：交易性金融资产转换为长期股权投资成本法核算。

借：长期股权投资 [原 5% 的股权**公允价值**+新增投资对价**公允价值**]

贷：交易性金融资产[原 5% 的股权**账面价值**]

投资收益 [原 5% 的股权的公允价值与账面价值的差额，或借记]

银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

第二种情况：其他权益工具投资转换为长期股权投资成本法核算。

借：长期股权投资 [原 5% 的股权**公允价值**+新增投资对价的**公允价值**]

贷：其他权益工具投资[原 5% 的股权**账面价值**]

盈余公积、利润分配——未分配利润[原 5% 的股权公允价值与账面价值的差额，或借记]

银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

(2) 结转其他综合收益

借：其他综合收益[原计入其他综合收益的累计公允价值变动]

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

或相反分录。

3. 权益法转换为金融资产的核算[例如：20%（权益法）→5%（金融资产）]

甲公司对乙公司投资，持股比例 80%；

甲公司出售乙公司 **50% 的股权：账面价值×50%/80%**；

甲公司出售乙公司 **股权的 50%：账面价值×50%**

(1) 确认处置投资的损益[例如：出售 15% 的股权或出售股权的 75%]

借：银行存款

贷：长期股权投资 [账面价值×15%/20%；账面价值×75%]



投资收益[或借方]

(2) 处置后的剩余股权改按金融工具核算

借：交易性金融资产/其他权益工具投资[剩余 5%的股权公允价值]

贷：长期股权投资[剩余 5%的股权账面价值]

投资收益[或借记]

【提示】或(1)(2)合并编制：

借：银行存款[**出售 15%的股权对价**]

交易性金融资产/其他权益工具投资[**剩余 5%的股权公允价值**]

贷：长期股权投资[全部 20%的账面价值]

投资收益[或借方]

(3) 原采用权益法核算的相关其他综合收益、资本公积应当在终止采用权益法核算时，全部转入当期损益。

借：其他综合收益[可重分类进损益部分]

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

或相反分录。

#### 4. 成本法转换为金融资产的核算[例如：60%（成本法）→5%（金融资产）]

(1) 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权，即确认处置投资损益[出售 55%的股权或出售股权的 91.67%]

借：银行存款

贷：长期股权投资[账面价值×55%/60%；账面价值×91.67%]

投资收益[或借记]

(2) 在丧失控制权之日剩余股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益

借：交易性金融资产/其他权益工具投资[剩余 5%的股权**公允价值**]

贷：长期股权投资[剩余 5%的股权账面价值]

投资收益[或借记]

【提示】或(1)(2)合并编制：

借：银行存款[出售 55%的股权对价]

交易性金融资产/其他权益工具投资[剩余 5%的股权公允价值]

贷：长期股权投资[全部 60%股权的账面价值]

投资收益[或借记]

#### (二) 长期股权投资权益法与长期股权投资成本法之间转换

包括以下情形：

20%（权益法）→60%（成本法）；60%（成本法）→20%（权益法）

【快速记忆】长期股权投资转换长期股权投资处理的一般规律：

①无论是增资还是减资原 20%的股权，在**个别财务报表**按照**账面价值**计量；

②减资情况下，个别财务报表中，原 20%的股权涉及的其他综合收益和资本公积在转换日，**不转入**投资收益或留存收益。

1. 因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制(通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并)[例如：20%（权益法）→60%（成本法）]

(1) 追加投资时

借：长期股权投资[原持有的 20%的股权**账面价值**+新增投资所付对价的**公允价值**]

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]

银行存款等

(2) 购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益、其他资本公积, 不作会计处理。

2. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权[例如: 60% (成本法) → 20% (权益法)]

(1) 按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本

[例如: 出售 40% 的股权或出售股权的 66.67%]

借: 银行存款

贷: 长期股权投资[账面价值×40%/60%或账面价值×66.67%]

投资收益[或借方]

(2) 原投资时点: 追溯调整为权益法, 比较**剩余**长期股权投资的成本与按照**剩余持股比例**计算**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, 前者大于后者的, 属于投资作价中体现的商誉部分, 不调整长期股权投资的账面价值; 前者小于后者的, 在调整长期股权投资成本的同时, 调整**留存收益**。

借: 长期股权投资——投资成本

贷: 盈余公积

利润分配——未分配利润

(3) 原投资时点与丧失控制权时点之间: 追溯调整为权益法

借: 长期股权投资——损益调整

——其他综合收益

——其他权益变动

贷: 盈余公积、利润分配——未分配利润[(以前年度的净利润—现金股利)×20%]

投资收益[(本年度的净利润—现金股利)×20%]

其他综合收益

资本公积——其他资本公积

3. 子公司向非关联方定向增发新股, 因持股比例下降母公司丧失控制权[例如: 60% (成本法) → 20% (权益法)]

(1) 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。

按照**新的持股比例**(20%) 确认应享有的原子公司**因增资扩股**而增加的净资产的份额, 与**应结转持股比例**下降部分(40%) 所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额, 应计入当期投资收益。

借: 长期股权投资——损益调整

贷: 投资收益

(2) 追溯调整(略)

## 第六章 投资性房地产

### 考点一、投资性房地产的初始计量和后续计量(★★)

#### 1. 投资性房地产的初始计量

外购投资性房地产的成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。企业购入房地产, 自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的, 应当先将外购的房地产

确认为固定资产或无形资产。

采用成本模式进行后续计量	采用公允价值模式进行后续计量
借：投资性房地产 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款	借：投资性房地产——成本 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款

### 2. 投资性房地产的后续计量

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。

采用成本模式计量的投资性房地产	采用公允价值模式计量的投资性房地产
借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧 借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备	不计提折旧和减值，资产负债表日确认公允价值变动。 借：投资性房地产——公允价值变动 贷： <b>公允价值变动损益</b> 或相反分录。

### 3. 投资性房地产后续计量模式的变更

项目	要点
(1) 原则	企业对投资性房地产的计量模式一经确定， <b>不得随意变更</b> 。允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。
(2) 会计处理	成本模式转为公允价值模式的，应当作为 <b>会计政策变更</b> 处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整 <b>期初留存收益</b> （盈余公积、未分配利润）。 已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

## 考点二、投资性房地产的转换（★★）

### 1. 自用房产转为对外出租

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
借：投资性房地产 累计折旧 贷：固定资产 投资性房地产累计折旧	借：投资性房地产——成本 累计折旧 <b>公允价值变动损益</b> （借方差额） 贷：固定资产 <b>其他综合收益</b> （贷方差额）

### 2. 对外出租房产转为自用

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
借：固定资产 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 累计折旧 固定资产减值准备	借：固定资产 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动（或 借记） <b>公允价值变动损益</b> （或借记）

## 考点三、投资性房地产的处置（★★）

成本模式下的处置	公允价值模式下的处置
借：银行存款	借：银行存款

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	贷：其他业务收入 借：其他业务成本 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动（或 借记） 借：公允价值变动损益 贷：其他业务成本（或相反分录） 借：其他综合收益 贷：其他业务成本
--	--

### 第七章 资产减值

#### 考点一、资产减值基本内容（★）

项目	要点
(1) 资产可收回金额的估计	根据资产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 <b>较高者</b> 确定。
(2) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素	①在预计资产未来现金流量时，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作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预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。 ③对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。 ④对内部转移价格应当予以调整。
(3) 资产减值损失	资产减值准备 = 资产账面价值 - 资产的可收回金额
(4) 计提的各项资产的减值准备在以后期间不可转回	<b>【快速记忆】</b> ①“资产四兄弟”[固定资产（在建工程）、无形资产（研发支出）、投资性房地产、使用权资产]；长期股权投资；商誉。 ②除此之外，其他章节计提的各项资产的减值准备在以后期间均可转回。

#### 考点二、资产组的减值（★★★）

项目	要点
减值损失确认顺序	①抵减分摊至资产组中 <b>商誉</b> 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 <b>账面价值所占比重</b> ，按比例抵减其他各项资产的账面价值。
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	①该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）； ②该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）； ③零。 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。

### 第八章 金融资产和金融负债

#### 考点一、金融资产和金融负债的分类（★★★）

金融资产类别	业务模式	合同现金流量特征
第一类（以摊余成本计量的金融资产）	收取合同现金流量	仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（本金+利息）

第二类（以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产）	收取合同现金流量以及出售	同上
第三类（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 （兜底分类）
指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性金融资产	不属于以上情形	不属于以上情形

**考点二、金融资产的会计处理（★★★）**
**1. 债权投资与其他债权投资的计量及会计处理**

	债权投资 [以摊余成本计量的金融资产]	其他债权投资 [以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产]
初始计量	企业初始确认金融资产，应当按照 <b>公允价值计量</b> ，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是企业取得金融资产所支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目进行处理	
后续计量	企业应当采用 <b>实际利率法</b> 计算确认收入。 （1）摊余成本。金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的 <b>初始确认金额</b> 经下列调整后的结果确定： ① <b>扣除已偿还的本金</b> ；② <b>加上或减去</b> 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 <b>累计摊销额</b> ；③ <b>扣除</b> 累计计提的 <b>信用减值准备</b> （2）利息收入计算方法。 利息收入 = 金融资产 <b>期初摊余成本</b> × 实际利率	
	（3）无	（3）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所产生的所有利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入 <b>其他综合收益</b> ，直至该金融资产终止确认或被重分类。该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入 <b>当期损益</b>
账务处理	（1）取得债券投资时： 借：债权投资——成本 [面值] _____ 利息调整 [差额，或贷方]	（1）取得债券投资时： 借：其他债权投资——成本 [面值] _____ 利息调整 [差额，或贷方] 应收利息 [购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息] 贷：银行存款 [实际支付金额]



<p>应收利息 [购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息]</p> <p>贷：银行存款 [实际支付金额]</p>	
<p>(2) 期末计息：</p> <p>借：应收利息 [分期付息]</p> <p>    债权投资——应计利息 [到期一次还本付息]</p> <p>    贷：投资收益 [期初摊余成本×实际利率]</p> <p>    债权投资——利息调整 [摊销额，或借方]</p> <p>实际收到分期付息债券的利息时：</p> <p>借：银行存款</p> <p>    贷：应收利息</p>	<p>(2) 期末计息：</p> <p>借：应收利息 [分期付息]</p> <p>    其他债权投资——应计利息 [到期一次还本付息]</p> <p>    贷：投资收益 [期初摊余成本×实际利率]</p> <p>    其他债权投资——利息调整 [摊销额，或借方]</p> <p>实际收到分期付息债券的利息时：</p> <p>借：银行存款</p> <p>    贷：应收利息</p>
	<p>(3) 期末确认公允价值变动：</p> <p>借：其他债权投资——公允价值变动</p> <p>    贷：其他综合收益</p> <p>或相反会计分录</p>
<p>(3) 发生预期信用减值损失</p> <p>借：信用减值损失</p> <p>    贷：债权投资减值准备</p>	<p>(4) 发生预期信用减值损失</p> <p>借：信用减值损失</p> <p>    贷：其他综合收益——信用减值准备</p> <p><b>【提示】不是冲减其他债权投资的账面价值</b></p>
<p>(4) 到期收到利息和本金：</p> <p>借：银行存款</p> <p>    贷：应收利息 [分期付息]</p>	<p>(5) 处置时：</p> <p>借：银行存款</p> <p>    其他综合收益 [或贷方]</p> <p>    贷：其他债权投资——成本</p> <p>        ——应计利息 [到期一次付息]</p>

债权投资 ——应计利息[到期一次付息]  ——成本 已计提信用减值准备的, 还应同时结转信用减值准备	——利息调整[或借方] ——公允价值变动[或借方] 投资收益[差额, 或借方]
--	---

## 2. 交易性金融资产与其他权益工具投资的计量及会计处理

	交易性金融资产 <b>【以公允价值计量且其变动计入当期损益的权益工具投资】</b>	其他权益工具投资 <b>【以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资】</b>
初始计量	(1) 企业初始确认金融资产, 应当按照 <b>公允价值</b> 计量, 相关交易费用应当直接计入 <b>当期损益</b>	(1) 企业初始确认金融资产, 应当按照 <b>公允价值</b> 计量, 相关交易费用应当计入 <b>初始确认金额</b>
	(2) 企业取得金融资产所支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利, 应当单独确认为 <b>应收项目</b> 进行处理	
后续计量	对于按照公允价值进行后续计量的金融资产, 其公允价值变动形成的利得或损失, 应当记入“ <b>公允价值变动损益</b> ”科目	指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资, 除了获得的股利计入当期损益外, 其他相关的利得和损失(包括汇兑损益)均应当计入其他综合收益, 且后续不得转入当期损益。当其终止确认时, 之前计入 <b>其他综合收益</b> 的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出, 计入 <b>留存收益</b>
账务处理	(1) 取得股票投资 借: 交易性金融资产——成本 <b>【公允价值】</b> 投资收益 <b>【交易费用】</b> 应收股利 <b>【支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利】</b> 贷: 银行存款	(1) 取得股票投资 借: 其他权益工具投资——成本 <b>【公允价值+交易费用】</b> 应收股利 <b>【支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利】</b> 贷: 银行存款
	(2) 公允价值变动 借: 交易性金融资产——	(2) 公允价值变动 借: 其他权益工具投资——公允价值变动

公允价值变动 贷：公允价值变动损益 或相反分录	贷：其他综合收益 或相反分录
(3) 宣告发放现金股利 借：应收股利 贷：投资收益 借：银行存款 贷：应收股利	(3) 宣告发放现金股利 同左
(4) 处置 借：银行存款 贷：交易性金融资产——成本 ——公允价值变动【或借方】 投资收益【或借方】 【提示】处置该金融资产时，其累计公允价值变动损益，不需要转入投资收益	(4) 处置 借：银行存款 其他综合收益【或贷记】 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】 【提示】如果考试时给出盈余公积提取比例，则通过盈余公积和利润分配——未分配利润核算

### 考点三、金融工具的减值 (★★)

#### 1. 适用减值规定的金融工具

具体包括以下各项：①债权投资、应收款项等；②其他债权投资；③租赁应收款；④合同资产；⑤企业做出的贷款承诺（不含以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债）；⑥财务担保合同。

#### 2. 金融工具减值的三阶段

预期信用损失的确认和利息收入的计算

项目	具体情形	信用损失准备的确认	利息收入的计算
三阶段模型	第一阶段：信用风险自 <b>初始确认后未显著增加</b> （首次取得金融资产、或者其后期间信用风险未发生显著上升）	企业应当按照 <b>未来 12 个月</b> 的预期信用损失计量损失准备	<b>账面余额</b> （即未扣除减值准备）×实际利率
	第二阶段：信用风险自 <b>初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值</b>	企业应当按照该工具 <b>整个存续期</b> 的预期信用损失计量损失准备	同上
	第三阶段：初始确认后 <b>发生信用减值</b> （存在已经发生信用减值的证据）	同上	<b>摊余成本</b> （账面余额减已计提减值准备）

			×实际利率
--	--	--	-------

### 3. 对信用风险显著增加的评估

#### (1) 逾期与信用风险显著增加。

逾期可能被作为信用风险显著增加的标志。无论企业采用何种方式评估信用风险是否显著增加，如果合同付款逾期超过（含）30 日，则通常可以推定金融资产的信用风险显著增加。

#### (2) 逾期与违约。

如果一项金融工具逾期超过（含）90 日，则企业应当推定该金融工具已发生违约，除非企业有合理且有依据的信息，表明以更长的逾期时间作为违约标准更为恰当。

### 4. 特殊情形

出于简化会计处理、兼顾现行实务的考虑，准则规定了两类特殊情形。在这两类情形下，企业不需要就金融工具初始确认时的信用风险与资产负债表日的信用风险进行比较分析。

#### (1) 较低信用风险。

#### (2) 应收款项、租赁应收款和合同资产。

新收入准则规范的交易形成的不含重大融资成分的应收款项或合同资产，企业应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

新收入准则规范的交易形成的包含重大融资成分的应收款项或合同资产和新租赁准则规范的交易形成的租赁应收款，企业可以作出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

### 5. 预期信用损失的计量

(1) 对于金融资产，信用损失应为下列两者差额的现值：①企业依照合同应收取的合同现金流量，②企业预期能收到的现金流量。

(2) 对于购买或源生时未发生信用减值、但在后续资产负债表日已发生信用减值的金融资产，企业在计量其预期信用损失时，应当基于该金融资产的账面余额与按该金融资产原实际利率折现的预计未来现金流量的现值之间的差额。

企业可在计量预期信用损失时运用简便方法。例如，对于应收账款的预期信用损失。

### 6. 减值准备的计提和转回

借：信用减值损失

    贷：债权投资减值准备【债权投资计提的减值】

        其他综合收益【其他债权投资计提的减值】

        坏账准备【应收款项计提的减值】

        贷款损失准备

        应收融资租赁款减值准备

        预计负债【用于贷款承诺及财务担保合同】

借：资产减值损失

    贷：合同资产减值准备【合同资产计提的减值】

转回时，做相反的账务处理。

### 考点四、金融工具的重分类（★）

重分类前：债权投资	重分类后：交易性金融资产
借：债权投资——成本	借：交易性金融资产【公允价值】
贷：银行存款	债权投资减值准备
债权投资——利息调整（或借记）	贷：债权投资【原账面余额】

借：应收利息/债权投资——应计利息 债权投资——利息调整（或贷记） 贷：投资收益 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备	<b>公允价值变动损益</b> （或借记）
重分类前：其他债权投资	重分类后：债权投资
借：其他债权投资——成本 贷：银行存款 其他债权投资——利息调整（或借 记） 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（或贷记） 贷：投资收益	借：债权投资【成本+利息调整】 贷：其他债权投资【成本+利息调整】
借：信用减值损失 贷：其他综合收益	借：其他综合收益 贷：债权投资减值准备
借：其他债权投资——公允价值变动 贷：其他综合收益 或相反分录	借：其他综合收益 贷：其他债权投资——公允价值变动 或相反分录

### 第九章 职工薪酬

#### 考点一、职工薪酬内容（★）

项目	要点
(1) 职工薪酬	包括：短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。
(2) 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，非货币性福利、其他短期薪酬。 【提示】为职工缴纳的养老、失业保险费调整至离职后福利。

#### 考点二、短期薪酬的确认和计量（★★★）

##### 1. 货币性短期薪酬

借：生产成本  
    制造费用  
    管理费用  
    销售费用等  
    贷：应付职工薪酬

##### 2. 短期带薪缺勤

###### (1) 累积带薪缺勤及其会计处理

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。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。

###### (2) 非累积带薪缺勤及其会计处理

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。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

### 3. 短期利润分享计划（或奖金计划）

借：管理费用

贷：应付职工薪酬——利润分享计划

### 4. 非货币性福利

企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

借：生产成本、管理费用等

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

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

### 5. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

借：管理费用等【折旧费用】

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：累计折旧

借：管理费用等【租金费用】

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：其他应付款

## 考点三、辞退福利的确认和计量(★★★)

### 1. 辞退福利的确认

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

实施职工内部退休计划的，企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合准则规定的确认条件时，企业应当按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬，一次性计入当期损益，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

### 2. 会计处理

未超过一年支付的：

借：管理费用



贷：应付职工薪酬——辞退福利

超过一年支付的：

借：管理费用（现值）

贷：应付职工薪酬——辞退福利

## 第十章 借款费用

### 考点一、借款费用的确认（三个时点）（★）

项目	要点
（1）借款费用开始资本化时点的确定	同时满足三个条件：即 <b>资产支出</b> 已经发生、 <b>借款费用</b> 已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的 <b>购建或者生产活动</b> 已经开始。
（2）借款费用暂停资本化时间的确定	同时满足两个条件：发生 <b>非正常中断</b> ，且中断时间 <b>连续超过 3 个月</b> 的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。
（3）借款费用停止资本化时点的确定	购建或生产符合资本化条件的资产 <b>达到预定可使用或者可销售状态时</b> ，借款费用应当停止资本化。

### 考点二、借款利息资本化金额的确定（★★）

项目	要点
（1）专门借款利息资本化金额的确定	专门借款利息资本化金额 = <b>资本化期间</b> 的实际利息费用 - 资本化期间的存款利息收入 专门借款利息费用化金额 = <b>费用化期间</b> 的实际利息费用 - 费用化期间的存款利息收入
（2）一般借款利息资本化金额的确定	一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

## 第十一章 或有事项

### 考点一、确认预计负债的条件（★）

项目	要点
确认条件	①该义务是企业承担的 <b>现时义务</b> ； ②履行该义务 <b>很可能</b> 导致经济利益流出企业（大于 50% 小于等于 95%）； ③该义务的 <b>金额</b> 能够可靠地计量。
企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的	补偿金额只有在 <b>基本确定</b> 能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额 <b>不应当超过</b> 预计负债的账面价值。
预计负债计量需要考虑的其他因素	①风险和不确定性； ②货币时间价值； ③资产负债表日对预计负债账面价值的复核。

### 考点二、或有事项会计的具体应用（★★）

【提示】与资产负债表日后事项结合。

1. 未决诉讼或未决仲裁

借：预计负债

营业外支出

贷：其他应付款或银行存款

营业外支出

## 2. 产品质量保证

(1) 实际发生修理费用：

借：预计负债

贷：原材料等

(2) 确认产品质量保证：

借：销售费用

贷：预计负债

【提示】在对产品质量保证确认预计负债时，需要注意的是：如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，同时冲销销售费用。

## 3. 待执行合同变为亏损合同

(1) 金额的确定

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**较低者**。

(2) 科目的确定

①待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认**减值损失**，此时，企业通常不需要确认预计负债；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**。

②合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认**预计负债**。

## 第十二章 收入

### 考点一、收入的确认和计量 (★★★)

1. 识别与客户订立的合同 (略)

2. 识别合同中的单项履约义务

【快速记忆】

情形	项目	举例	识别合同中的单项履约义务
情形一	提供重大服务、整合、组合产出	为客户建造办公楼、高速公路；建造机房、建造生产线（外购设备+安装调试）等建造合同	一项履约义务（时段）
情形二	需要重大修改、定制	企业生产销售并提供安装调试	一项履约义务（时点）
	不需要重大修改、定制	企业生产销售，如需提供安装调试	二项履约义务（销售属于时点义务，安装属于时段义务）
情形三	具有高度关联	设计并生产样品	一项履约义务（时点）
	不具有高度关联	设计，如需生产样品	二项履约义务（设计属于时段义务，生产样品属于时点义务）

## 3. 确定交易价格

## (1) 可变对价最佳估计数的确定

项目	要点
可变对价最佳估计数的确定	①期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。 ②当合同仅有两个可能结果时,按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的。 注意:计入交易价格的可变对价金额的限制:累计已确认的收入极可能不会发生重大转回。
会计处理	借: 银行存款 贷: 主营业务收入 预计负债

## (2) 合同中存在重大融资成分

项目	要点
合同中存在客户为企业提供重大融资利益的	借: 银行存款 未确认融资费用 贷: 合同负债【未来客户取得商品控制权时转收入的金额】 借: 财务费用【摊销额】 贷: 未确认融资费用 $\text{摊销额} = (\text{期初合同负债} - \text{期初未确认融资费用}) \times \text{实际利率}$ 借: 合同负债【客户取得商品控制权时转收入的金额】 贷: 主营业务收入 借: 主营业务成本 贷: 库存商品

## (3) 非现金对价

项目	要点
非现金对价	收入确认:按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。 ①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。 ②非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的,该变动金额不应计入交易价格。

## (4) 应付客户对价

项目	要点
应付客户对价	企业存在应付客户对价的,应当将该应付对价冲减交易价格,但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

## 4. 将交易价格分摊至各单项履约义务

项目	要点
(1) 分摊的一般原则	合同中包含两项或多项履约义务的,企业应当在合同开始日,按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例,将交易价格分摊至各单项履约义务。

(2) 分摊合同折扣	与谁相关，就分摊给谁。
(3) 会计处理	交付商品时： 借：合同资产 贷：主营业务收入 无条件收取货款： 借：应收账款 贷：合同资产

### 5. 履行每一单项履约义务时确认收入

首先判断履约义务是否满足在某一时间段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。

项目	要点
(1) 在某一时间段内履行的履约义务	①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。 ②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。 ③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。
(2) 在某一时点履行的履约义务	当一项履约义务不属于在某一时间段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在 <b>客户取得相关商品控制权时点</b> 确认收入。

#### ①非建造合同（如设备安装、软件开发等劳务）的具体账务处理

事项	内容
设置的会计科目	“应收账款”、“ <b>合同资产</b> ”、“ <b>合同负债</b> ”、“合同履约成本”、“主营业务收入”、“主营业务成本”
不设置的会计科目	“合同结算”

#### ②建造合同（如建造办公楼、高速公路等房屋建筑物）的具体账务处理

事项	内容
设置的会计科目	“应收账款”、“ <b>合同结算</b> ”、“合同履约成本”、“主营业务收入”、“主营业务成本”
不设置的会计科目	“合同资产”、“合同负债”

### 考点二、合同取得成本（★★★）

项目	要点
增量成本	是指企业不取得合同就不会发生的成本。资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入 <b>当期损益（销售费用）</b> 。 无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费等，应当在发生时计入 <b>当期损益</b> 。

### 考点三、关于特定交易的会计处理（★★★）

#### 1. 附有销售退回条款的销售

商品销售时：

借：银行存款



贷：主营业务收入  
    预计负债——应付退货款  
    应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本  
    应收退货成本

贷：库存商品

对退货率进行调整：

借：主营业务收入  
    贷：预计负债

借：应收退货成本  
    贷：主营业务成本

商品退回时（假设实际退货大于原预计退货）：

借：库存商品  
    应交税费——应交增值税（销项税额）  
    主营业务收入  
    预计负债——应付退货款  
    贷：应收退货成本  
        银行存款

借：应收退货成本  
    贷：主营业务成本

2. 附有质量保证条款的销售

借：银行存款  
    贷：主营业务收入  
        合同负债

借：主营业务成本  
    贷：库存商品

3. 附有客户额外购买选择权的销售

借：银行存款  
    贷：主营业务收入  
        合同负债

因客户使用奖励积分应当确认的收入 = 被兑换用于换取奖励的积分数额 / 预期将兑换用于换取奖励的积分总数 × 分摊至积分的交易价格

借：合同负债  
    贷：主营业务收入

4. 授予知识产权许可

授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。

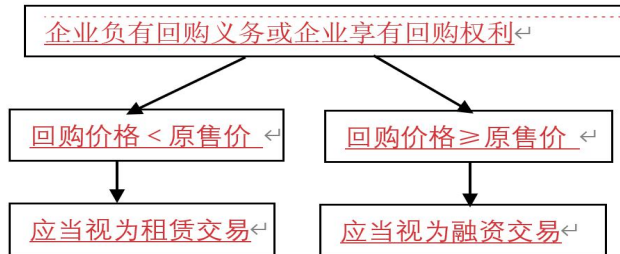
企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。

- （1）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。
- （2）该活动对客户将产生有利或不利影响。
- （3）该活动不会导致向客户转让商品。

5. 售后回购

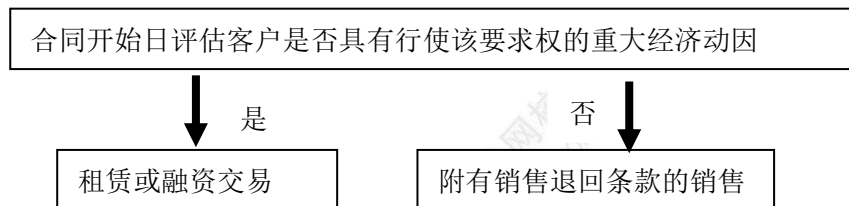
(1) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的。

在销售时点，客户并未取得该商品的控制权。在这种情况下，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：



假定一：回购价格低于原售价（按 <b>租赁</b> 处理）	假定二：回购价格不低于原售价（按 <b>融资</b> 处理）
乙公司并未取得该设备的控制权。该交易的实质是乙公司支付对价取得了该设备 1 年的使用权。应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。	该交易的实质是甲公司以该设备作为质押取得了借款，1 年后归还本息。当将该交易视为融资交易，不应当终止确认该设备，而应当在收到客户款项时确认 <b>金融负债</b> ，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。
①出售 借：银行存款 贷：其他应付款	①出售 借：银行存款 贷：其他应付款
②确认租赁收入 借：其他应付款 贷：其他业务收入	②确认利息费用 借：财务费用 贷：其他应付款
③回购 借：其他应付款 贷：银行存款	③回购 借：其他应付款 贷：银行存款

(2) 企业应客户要求回购商品的。



第十三章

考点一、政府补助的概念（★）

政府补助

项目	要点
(1) 政府补助的范围	① 无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。 ② <b>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</b> 不适用政府补助准则。
(2) 政府以企业所有者身份向企业投入资本不属于政府补助	借：银行存款 贷：实收资本、资本公积

(3) 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，确认收入，不适用政府补助准则	借：银行存款 贷：主营业务收入
--	--------------------

**考点二、与资产相关的政府补助 (★★★)**

方法一： <b>总额法</b> 的会计处理	方法二： <b>净额法</b> 的会计处理
(1) 实际收到财政拨款确认递延收益	
借：银行存款 贷：递延收益	借：银行存款 贷：递延收益
(2) 购入设备	
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
(3) 计提折旧，同时分摊递延收益	
①计提折旧 借：制造费用 贷：累计折旧 ②月末分摊递延收益 借：递延收益 贷： <b>其他收益</b>	计提折旧 借：制造费用 贷：累计折旧
(4) 处置设备，同时转销递延收益余额	
借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 借：递延收益 贷：固定资产清理 借：资产处置损益、营业外支出 贷：固定资产清理	借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 借：资产处置损益、营业外支出 贷：固定资产清理

**考点三、与收益相关的政府补助 (★★)**

 1. 用于补偿企业**以后期间**的相关成本费用或损失的

(1) 实际收到补助资金：

 借：银行存款  
    贷：递延收益

(2) 发生费用时：

总额法	净额法
借：递延收益 贷：其他收益等	借：递延收益 贷：管理费用等

 2. 用于补偿企业**已发生**的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本

借：银行存款/其他应收款

贷：其他收益等

【提示】增值税即征即退政策，只有一种核算方法，即总额法。

#### 考点四、政府补助退回的会计处理（★★★）

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

1. 初始确认时**冲减**相关资产账面价值的，调整资产账面价值；
2. 存在相关**递延收益**的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；
3. 属于其他情况的，直接计入**当期损益**。

### 第十四章 非货币性资产交换

#### 考点一、非货币性资产交换的认定（★★★）

项目	要点
(1) 非货币性资产交换	货币性资产，包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据等。 非货币性资产，如存货、固定资产、在建工程、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等。
(2) 在涉及少量补价的情况下，以补价占整个资产交换金额的比例 <b>低于25%</b> （注意不含25%）作为参考	<b>收到的补价 ÷ 换出资产公允价值 &lt; 25%</b> <b>支付的补价 ÷ (支付的补价 + 换出资产公允价值) &lt; 25%</b> 【特别提示】分子和分母， <b>均不含增值税</b> 。

#### 考点二、以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理：单项资产交换（★★★）

条件：非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以**公允价值**为基础计量：①该项交换具有**商业实质**；②换入资产或换出资产的**公允价值能够可靠地计量**。

1. 换出资产的公允价值更加可靠

项目	要点
(1) 计算换入资产成本	换入资产成本 = <b>换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值 - 收到补价的公允价值</b> + 应支付的相关税费
(2) 计算换出资产处置损益	换出资产处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值

2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠

项目	要点
(1) 计算换入资产成本	换入资产成本 = <b>换入资产的公允价值</b> + 应支付的相关税费（不需要考虑补价因素）
(2) 计算换出资产的公允价值	换出资产的公允价值 = 换入资产的公允价值 + 收到补价的公允价值 - 支付补价的公允价值
(3) 计算换出资产的处置损益	换出资产的处置损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

#### 考点三、以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理：多项资产交换（★★★）

1. 换出资产的公允价值更加可靠

项目	要点
(1) 计算换入资产总成本	换入资产总成本 = 换出各项资产的公允价值 + 支付补价的公

	允价值—收到补价的公允价值
(2) 计算各项换入资产的成本	对于同时换入的多项资产,按照换入的 <b>金融资产以外的</b> 各项换入资产 <b>公允价值相对比例</b> ,将换入资产总额 <b>扣除换入金融资产公允价值后</b> 的净额进行分摊,以分摊至各项换入资产的金额,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的成本进行初始计量。
(3) 计算各项换出资产处置损益	对于同时换出的多项资产,将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额,在各项换出资产 <b>终止确认时</b> 计入 <b>当期损益</b> 。

2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠

项目	要点
(1) 计算各项换入资产成本	换入资产成本= <b>换入资产的公允价值</b> + 应支付的相关税费(与补价无关且无需分摊)
(2) 计算各项 <b>换出资产的公允价值</b>	有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,按照各项 <b>换出资产的公允价值的相对比例</b> ,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 <b>当期损益</b> 。
(3) 换出资产的处置损益	= 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值

#### 考点四、以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理(★★)

非货币性资产交换不满足以公允价值计量的条件,应当以**账面价值**为基础计量。

(一) 不涉及补价的

换入资产的初始计量金额= **换出资产的账面价值** + 应支付的相关税费

对于换出资产,终止确认时**不确认损益**。

(二) 涉及补价的

换入资产的初始计量金额= 换出资产的**账面价值** + 支付补价的账面价值 + 应支付的相关税费 = 换出资产的**账面价值** - 收到补价的公允价值 + 应支付的相关税费

对于换出资产,终止确认时不确认损益。

(三) 同时换入或换出多项资产的

对于同时换入的多项资产,按照各项**换入资产的公允价值的相对比例**(换入资产的公允价值不能可靠计量的,也可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例),将换出资产的账面价值总额(涉及补价的,加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值)分摊至各项换入资产,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的初始计量金额。

对于同时换出的多项资产,各项换出资产终止确认时**均不确认损益**。

### 第十五章 债务重组

#### 考点一、以资产清偿债务方式进行债务重组(★★★)

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: 银行存款、其他债权投资、其他权益工具	借: 应付账款【账面价值】



投资等【金融资产公允价值+相关费用】 交易性金融资产【金融资产公允价值】 坏账准备 <b>投资收益</b> 【金融资产公允价值与债权账面价值的差额，或贷记】 贷：应收账款【账面余额】 银行存款【相关费用】 注：取得交易性金融资产的交易费用，不计入成本，而是计入投资收益借方。	贷：银行存款、交易性金融资产、其他 债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】 <b>投资收益</b> 【债务的账面价值—偿债 金融资产账面价值，或借记】 同时： 借：其他综合收益 贷：投资收益【其他债权投资清偿债务】 盈余公积、利润分配【其他权益工 具投资清偿债务】 或相反分录。
---	---

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、固定资产等【放弃债权的 公允价值+相关税费】 坏账准备 <b>投资收益</b> 【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：库存商品、无形资产、固定资产清理【账 面价值】 <b>其他收益——债务重组收益</b> 【所清偿债务 账面价值与转让资产账面价值的差额】

3. 以**多项资产**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【按债权终止确认日公允价值 直接确认】 其他债权投资、其他权益工具投资等【金融资 产公允价值+相关费用】 库存商品【合同生效日的 <b>公允价值</b> 分配确认】 固定资产【合同生效日的 <b>公允价值</b> 分配确认】 坏账准备 <b>投资收益</b> 【放弃债权的公允价值与账面价值之 间的差额+金融资产债权终止确认日公允价值与合 同生效日公允价值的差额，或贷记】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】 注：取得交易性金融资产的交易费用，不计入成本， 而是计入投资收益借方。	借：应付账款【账面价值】 贷：交易性金融资产、库存商品、 固定资产清理【账面价值】 <b>其他收益——债务重组收益</b> 【所清偿债务账面价值与转让资产账面 价值的差额】

考点二、将债务转为权益工具方式进行债务重组 (★★★)

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：长期股权投资【放弃债权的公允价值 +相关税费】 坏账准备 <b>投资收益</b> 【放弃债权的公允价值与账 面价值之间的差额，或贷记】	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】 <b>投资收益</b> 【清偿债务账面价值—权益工具

贷：应收账款 银行存款【相关税费】	金额，或借记】
----------------------	---------

## 第十六章 所得税 (★★★)

### 考点一、递延所得税负债、递延所得税资产的确认和计量 (★★★)

#### (一) 递延所得税负债的确认和计量

##### 1. 递延所得税负债的确认

(1) 除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异 **均应确认相关的递延所得税负债**。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

##### (2) 不确认递延所得税负债或资产的特殊情况：

###### ① 商誉的初始确认。

非同一控制的企业合并下，按照会计准则规定已确认的商誉，税法规定计税时作为 **免税合并时，商誉计税基础为零**，其账面价值与计税基础形成的应纳税暂时性差异，**不确认递延所得税负债**。

② 无形资产的研发，如果符合税法规定的加计扣除规定的，不确认递延所得税资产。

③ 长期股权投资采用权益法的，在 **拟长期持有** 的情况下，不确认递延所得税负债或资产。

##### 2. 递延所得税负债的计量

(1) 对于递延所得税负债，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异 **转回期间的所得税税率** 计量。

(2) 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债 **不要求折现**。

#### (二) 递延所得税资产的确认和计量

##### 1. 递延所得税资产的确认

(1) 应当以未来期间很可能取得 **用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限**，确认递延所得税资产。

因为确认的递延所得税资产要在以后期间转回的，所以在确认时要考虑以后期间 **是否有足够的应纳税所得额** 用以抵扣转回的可抵扣暂时性差异。

(2) 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

##### 2. 递延所得税资产的计量

###### (1) 税率的确定

确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用 **转回期间适用的所得税税率** 为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均 **不予折现**。

###### (2) 递延所得税资产的减值

① 资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行 **复核**。如果未来期间 **很可能无法取得** 足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当 **减记** 递延所得税资产的账面价值（借记“所得税费用”，贷记“递延所得税资产”）。

② 递延所得税资产的账面价值减记以后，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应 **恢复** 递延所得税资产的账面价值（借记“递延所得税资产”，贷记“所得税费用”）。

### 考点二、所得税费用的确认和计量 (★★)

#### (一) 当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即：

当期所得税 = 当期应交所得税

企业在确定当期所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税法处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

应纳税所得额 = **会计利润 ± 调整项目**

应交所得税额 = 应纳税所得额 × 适用税率

### （二）递延所得税

递延所得税，是指按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债的当期发生额，但不包括直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并产生的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

### （三）所得税费用

利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税。即：

**所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税**

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的递延所得税，应当计入所有者权益。

## 第十七章 外币折算

### 考点一、外币交易日、资产负债表日及结算日的会计处理 (★★★)

项目	要点
(1) 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 <b>交易日的即期汇率</b> 折算。
(2) 资产负债表日及结算日的汇兑差额	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；负债相反】

【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：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**。

### 考点二、外币财务报表的折算 (★)

项目	要点
(1) 资产负债表中的资产和负债项目	采用 <b>资产负债表日的即期汇率</b> 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 <b>交易发生日</b> 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“ <b>其他综合收益</b> ”项目列示。

### 第十八章 租赁

#### 考点一、承租人一般会计处理 (★★★)

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。

项目	要点
(1) 租赁负债的初始计量, 应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的 <b>现值</b> 进行初始计量	<p>租赁付款额包括内容:</p> <p>①固定付款额及实质固定付款额, 存在租赁激励的, <b>扣除租赁激励</b> 相关金额。</p> <p>②取决于指数或比率的可变租赁付款额。注意承租人源自租赁资产的绩效, <b>不纳入</b> 租赁负债的初始计量中, 发生时计入损益或产品成本。</p> <p>③购买选择权的行权价格, 前提是承租人 <b>合理确定将行使该选择权</b>。</p> <p>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。</p> <p>⑤根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。</p>
(2) 使用权资产的初始计量	<p>①租赁负债的初始计量金额。</p> <p>借: 使用权资产【租赁付款额的现值】     租赁负债——未确认融资费用【差额】     贷: 租赁负债——租赁付款额【租赁付款额】</p> <p>②在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额不需要折现</p> <p>借: 使用权资产     贷: 银行存款</p> <p>享受的租赁激励相关金额不需要折现:</p> <p>借: 银行存款     贷: 使用权资产</p> <p>③承租人发生的 <b>初始直接费用</b>。承租人发生的 <b>初始直接费用</b>, 如佣金、印花税等。为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等, 此类费用应当在发生时计入当期损益。</p> <p>借: 使用权资产【佣金、印花税】     贷: 银行存款</p> <p>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, 注意需要考虑货币时间价值。</p> <p>借: 使用权资产【现值】     贷: 预计负债</p>



(3) 使用权资产的后续计量	①在租赁期开始日后，承租人应当采用 <b>成本模式</b> 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。 ②使用权资产通常应自租赁期开始的 <b>当月计提折旧</b> 。 承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产 <b>剩余使用寿命内计提折旧</b> ； 承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者 <b>孰短</b> 的期间内计提折旧。 如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。 ③使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。使用权资产减值准备一旦计提， <b>不得转回</b> 。
----------------	---

### 考点二、承租人租赁负债的重新计量（★★）

在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值**重新计量**租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当**将剩余金额计入当期损益**。

1. 实质固定付款额发生变动（**折现率不变**）。
2. 担保余值预计的应付金额发生变动（**折现率不变**）。
3. 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动（**浮动利率变动折现率变；除此之外折现率不变**）。
4. 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化（**行使“三权”折现率变**）。

租赁期开始日后，承租人应采用**修订后的折现率**对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债：

(1) 续租选择权或终止租赁选择权：发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。

(2) 购买选择权：发生承租人**可控范围内**的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使**购买选择权**的，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。

上述两种情形下，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，应当采用**剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率**；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用**重估日的承租人增量借款利率作为折现率**。

## 第十九章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 考点一、持有待售类别的分类原则（★）

项目	要点
(1) 相关概念	企业主要通过 <b>出售</b> 而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。
(2) 划分为持有待售类别应满足条件	应当 <b>同时满足</b> 两个条件： ①可立即出售；



②出售极可能发生。

## 考点二、持有待售类别的计量 (★★★)

项目	要点
(1)划分为持有待售类别 <u>前</u> 的计量	企业将非流动资产或处置组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非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。例如，按照固定资产和无形资产准则的规定，对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销；按照资产减值的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，如果资产发生了减值，企业应当在划分为持有待售类别 <u>前</u> 考虑进行减值测试。
(2)划分为持有待售类别 <u>时</u> 的计量	<p>①对于持有待售的非流动资产或处置组 如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值<u>低于</u>其公允价值减去<u>出售费用</u>后的净额，企业<u>不需要</u>对账面价值进行调整； 如果账面价值<u>高于</u>其公允价值减去出售费用后的净额，企业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<u>持有待售资产减值准备</u>。</p> <p>②对于<u>专为转售</u>而取得的非流动资产或处置组 对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者<u>孰低</u>计量。 借：持有待售资产【孰低计量】     资产减值损失     贷：银行存款</p>
(3)划分为持有待售类别 <u>后</u> 的计量	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 <u>高于</u> 公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值 <u>减记至</u> 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。 如果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，以前减记的金额应当 <u>予以恢复</u> ，并在划分为持有待售类别 <u>后</u> 非流动资产确认的资产减值损失 <u>金额内</u> 转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别 <u>前</u> 确认的资产减值损失 <u>不得转回</u> 。 持有待售的非流动资产 <u>不应计提</u> 折旧或摊销。
(4)终止确认	持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时，企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

## 考点三、终止经营 (★★)

项目	要点
(1) 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： 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；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；该组成部分是 <u>专为转售</u> 而取得的子公司。
(2) 终止经营的列报	企业应当在利润表中分别列示 <u>持续经营损益</u> 和 <u>终止经营损益</u> 。

## 第二十章 企业合并

## 考点一、同一控制下企业合并 (★★★)

(1) 控股合并的会计处理

①个别报表分录:

借: 长期股权投资【在合并日按照所取得的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】

资本公积 (借方差额)

盈余公积、利润分配——未分配利润 (资本公积不足冲减时, 调减留存收益)

贷: 银行存款等【支付对价的账面价值】

资本公积 (贷方差额)

借: 管理费用【中介机构费用】

贷: 银行存款

②合并报表分录:

借: 股本

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

贷: 长期股权投资

少数股东权益

③对于企业合并前子公司实现的留存收益中归属于合并方的部分应自资本公积转入盈余公积和未分配利润。

A. 合并方资本公积 (资本溢价或股本溢价) 余额 > 被合并方留存收益归属于合并方的部分: 全部恢复;

B. 合并方资本公积 (资本溢价或股本溢价) 余额 < 被合并方留存收益归属于合并方的部分: 以资本公积余额为限恢复。

借: 资本公积

贷: 盈余公积

未分配利润

(2) 吸收合并的会计处理 (略)

## 考点二、非同一控制下企业合并 (★★★)

(1) 控股合并的会计处理

①企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值

②合并商誉 = 合并成本 - 享有子公司可辨认净资产公允价值份额

③少数股东权益 = 子公司 自购买日开始持续计算的净资产 × 少数股东持股比例 ± 内部逆流交易抵销的少数股东权益金额④少数股东损益 = 子公司当年 调整后的净利润 × 少数股东持股比例 ± 内部逆流交易抵销的少数股东损益金额

⑤个别报表相关会计分录

借: 长期股权投资【支付现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值】

贷：银行存款等【支付对价的公允价值】

⑥合并报表调整抵销分录

借：存货

    固定资产

    无形资产

贷：递延所得税负债

    资本公积

借：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

(2) 吸收合并的会计处理（了解）

第二十一章 财务报告

考点一、年末合并财务报表的调整抵销分录编制（★★★）

1. 与合并财务报表有关的调整分录的编制思路（假设为非同一控制的免税合并）

项目	会计处理	
	第一年	第二年
将子公司的账面价值调整为公允价值	按照购买日的公允价值调整购买日子公司净资产的账面价值： 借：存货 固定资产 无形资产 …… 贷：资本公积【告诉什么项目在购买日公允价值与账面价值不等，就调整哪些项目，差额倒挤计入资本公积】	同左
	调整递延所得税和资本公积： 借：递延所得税资产 贷：递延所得税负债 资本公积【差额倒挤】	同左
	调整相关资产的折旧、摊销和存货出售成本： 借：管理费用 营业成本 贷：固定资产 无形资产 存货	调整相关资产的折旧、摊销和存货出售成本： 借：未分配利润——年初【连续调整上年的折旧、摊销和营业成本】 管理费用 营业成本 贷：固定资产 无形资产

		存货
	转回递延所得税： 借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 <b>所得税费用</b> （或借记）	转回递延所得税： 借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 未分配利润——年初 所得税费用（或借记）
将对子公司的长期股权投资由成本法调整为权益法	借：长期股权投资【 <b>调整后的子公司净利润</b> ×母公司持股比例】 贷： <b>投资收益</b>	借：长期股权投资 贷：未分配利润——年初【连续调整上年净利润份额】 投资收益【当年净利润份额调整】
	借： <b>投资收益</b> 【子公司宣告发放的现金股利×母公司持股比例】 贷：长期股权投资	借：未分配利润——年初 投资收益 贷：长期股权投资
	借：长期股权投资 贷：其他综合收益【子公司其他综合收益变动金额×母公司持股比例，或反分录】	借：长期股权投资 贷：其他综合收益【上年和本年子公司其他综合收益变动总额×母公司持股比例，或反分录】
	借：长期股权投资 贷：资本公积【子公司其他权益变动中母公司享有的份额，或反分录】	借：长期股权投资 贷：资本公积【上年和本年子公司其他权益变动总额×母公司持股比例，或反分录】

## 2. 与合并财务报表有关的抵销分录的编制思路

项目	会计处理
(1) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销	借：股本/实收资本【子公司年末数】 资本公积【调整后的子公司年末数】 其他综合收益【调整后的子公司年末数】 盈余公积【子公司年初数+本年提取数】 未分配利润——年末【子公司年初数+本年调整后净利润-提取盈余公积-分配现金股利】 <b>商誉</b> 【倒挤】 贷：长期股权投资【权益法调整后的长期股权投资金额】 少数股东权益【借方除商誉外的所有金额之和×少数股东持股比例】
(2) 母公司确认投资收益与子公司的利润分配的抵销	借：投资收益【调整后的净利润×母公司持股比例】 少数股东损益【调整后的净利润×少数股东持股比例】 未分配利润——年初【子公司未分配利润期初数】 贷：提取盈余公积【本年提取数】 向所有者（或股东）分配【宣告发放现金股利金额】 未分配利润——年末【子公司年初数+本年调整后净利润-提取盈余公积-分配现金股利】

## (3) 内部存货交易抵销分录

第一年	第二年
借：营业收入 贷：营业成本	—
借：营业成本 贷：存货	借：未分配利润——年初 贷：营业成本 借：少数股东损益 贷：少数股东权益
借：少数股东权益 贷：少数股东损益	借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初
—	借：营业成本 贷：存货 借：少数股东权益 贷：少数股东损益
借：递延所得税资产 贷：所得税费用	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 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：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产 借：少数股东损益 贷：少数股东权益	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——年初 借：未分配利润——年初 贷：递延所得税资产 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益

## (4) 内部固定资产交易的抵销分录

第一年	第二年
借：营业收入 贷：营业成本 固定资产——原价 借：少数股东权益 贷：少数股东损益	借：未分配利润——年初 贷：固定资产——原价 借：少数股东权益 贷：未分配利润——年初
借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用 借：少数股东损益 贷：少数股东权益	借：固定资产——累计折旧 贷：未分配利润——年初 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益 借：固定资产——累计折旧 贷：管理费用 借：少数股东损益 贷：少数股东权益
借：递延所得税资产	借：递延所得税资产



贷：所得税费用	贷：未分配利润——年初 借：所得税费用 贷：递延所得税资产
---------	-------------------------------------

## (5) 内部债权债务的抵销分录

第一年	第二年（货款已经收付）
抵销债权债务 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：应收账款——坏账准备 贷：未分配利润——年初 借：信用减值损失 贷：应收账款——坏账准备
借：所得税费用 贷：递延所得税资产 如果是逆销交易产生的内部债权债务，则还要做下面抵销分录： 借：少数股东损益 贷：少数股东权益	借：未分配利润——年初 贷：递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 借：未分配利润——年初 贷：少数股东权益 借：少数股东权益 贷：少数股东损益

## 第二十二章 会计政策、会计估计变更和差错更正

## 考点一、会计政策的内容（★）

项目	内容
财务报表的编制、计量等	财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等
存货的计价	企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法
固定资产的初始计量	企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量
无形资产的确认	企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益
投资性房地产的后续计量	企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式
长期股权投资的核算	企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算
非货币性资产交换的计量	指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量
收入的确认	指收入确认所采用的会计方法
借款费用的处理	借款费用是采用资本化还是采用费用化

外币折算	指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理
合并政策	母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则；合并范围的确定原则等

### 考点二、会计估计的内容（★）

下列各项属于 **会计估计项目**：

- (1) 存货可变现净值的确定。
- (2) 公允价值的确定。
- (3) 固定资产的预计使用寿命、预计净残值和折旧方法的确定。
- (4) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、净残值、摊销方法的确定。
- (5) 可收回金额的确定。
- (6) 预计负债金额的确定。
- (7) 收入金额的确定。
- (8) **合同履约进度的确定**。

## 第二十三章 资产负债表日后事项

### 考点一、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。

### 考点二、差错更正（★★★）

1. 说明会计处理是否正确，并说明理由，编制正确的会计分录。  
注意，不是编制更正会计分录。
2. 本年发现本年差错。
  - (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。
3. 财务报告批准报出前发现报告年度差错的更正。

### 考点三、资产负债表日后非调整事项（★★★）

1. 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。
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。
3. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。
4. 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。
5. 资产负债表日后资本公积转增资本。
6. 资产负债表日后发生巨额亏损。
7. 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。
8. 在资产负债表日后期间分派的现金股利和股票股利，都作为资产负债表日后 **非调整事项**，在报告年度报表附注中 **披露**。

## 第二十四章 公允价值计量

### 考点一、主要市场或最有利市场（★★）

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当以出售资产或者转移负债的有序交易的 **主要市场为基础**，确定该资产或负债的公允价值。不存在主要市场的，企业应当以相关资产或负

债的**最有利市场为基础**，确定该资产或负债的公允价值。

相关资产或负债的主要市场，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。相关资产或负债的最有利市场，是指在考虑**交易费用和运输费用**后，能够以**最高金额**出售相关**资产**或者以**最低金额**转移相关**负债**的市场。

(1) 企业在识别相关资产或负债的主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）时，应当考虑所有可以合理取得的信息，但不必不计成本地考察所有可能的市场。

通常情况下，如果不存在相反的证据，企业正常进行资产出售或负债转移的市场可以视为主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

(2) 相关资产或负债的主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）应当是企业可以进入的市场。

企业应当从**自身角度**，而非市场参与者角度，判定相关资产或负债的主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）。因为不同的企业可能进入不同的市场，因此对相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

(3) 企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。主要市场是资产或负债**流动性最强**的市场，能够为企业提供最具代表性的参考信息。因此，无论相关资产或负债的价格能够直接从市场观察到，还是通过其他估值技术获得，企业都应当以**主要市场**上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。即使企业能够于计量日在主要市场以外的另一个市场上，获得更高的出售价格或更低的转移价格，企业也仍应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。且应当考虑**运输费用**，不考虑交易费用。

(4) 不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债**最有利市场**的价格为基础，计量其公允价值。

企业在确定最有利市场时，应当考虑**交易费用**、**运输费用**等。但企业在根据最有利市场的交易价格对相关资产或负债的公允价值进行估计时，不应当因交易费用对该价格进行调整。

交易费用是指企业发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用。交易费用是进行相关资产或负债交易时不可避免的。

交易费用不包括运输费用。相关资产所在地理位置是该资产的特征，企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）的运输费用调整主要市场（或在不存在主要市场情况下的最有利市场）的价格。

### 考点二、公允价值层次（★★★）

企业应当将估值技术所使用的输入值划分为**三个层次**，并**最优先**使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价（**第一层次输入值**），最后使用不可观察输入值（第三层次输入值）。

#### 1. 第一层次输入值

第一层次输入值是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。活跃市场，是指相关资产或负债的交易量及交易频率足以**持续**提供定价信息的市场。相同资产或负债在活跃市场的公开报价提供了公允价值最可靠的证据。

## 2. 第二层次输入值

第二层次输入值是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。第二层次输入值包括：**活跃市场中类似资产或负债的报价**；**非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价**；除报价以外的其他可观察输入值等。

企业以公允价值计量相关资产或负债的，类似资产或负债在活跃市场或非活跃市场的报价为该资产或负债的公允价值计量提供了依据，但企业需要对该报价进行调整。企业应当根据相关资产或负债的特征，对第二层次输入值**进行调整**。这些特征包括资产状况或所在位置、输入值与可比资产或负债的相关程度、可观察输入值所在市场的交易量和活跃程度等。

## 3. 第三层次输入值

第三层次输入值是相关资产或负债的**不可观察输入值**。企业只有在相关资产或负债不存在市场交易活动，或者市场交易活动很少导致相关可观察输入值**难以取得**的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

企业使用第三方估值机构或者第三方报价机构（如经纪人、做市商等）提供的出价或要价计量相关资产或负债公允价值的，应当确保第三方报价机构提供的出价或要价遵循了公允价值计量准则要求。

## 第二十五章 政府会计

### 考点一、政府会计要素及其确认和计量（★★）

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

#### 1. 预算会计要素

（1）预算收入。是指政府会计主体在**预算年度内**依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在**实际收到时**予以确认，以实际收到的金额计量。

（2）预算支出。是指政府会计主体在**预算年度内**依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在**实际支付时**予以确认，以实际支付的金额计量。

（3）预算结余。是指政府会计主体预算年度内预算收入**扣除**预算支出后的资金余额，以及**历年滚存**的资金余额。

预算结余包括**结余资金**和**结转资金**。结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数**扣除**预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

#### 2. 财务会计要素

##### （1）资产

##### ①资产的分类。

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。流动资产是指预计在 1 年内（含 1 年）耗用或者可以变现的资产，包括**货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货**等。非流动资产，是指流动资产以外的资产，包括长期投资、固定资产、在建工程、无形资产、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房等。

【说明】文物文化资产：核算单位为满足社会公共需求而控制的文物文化资产的成本。指用于展览、教育或研究等目的的历史文物、艺术品以及其他具有文化或历史价值并作长期或永久保存的典藏物等。

##### ②资产的计量属性。

政府资产的计量属性主要包括**历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额**。



**(2) 负债**
**① 负债的分类。**

政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在 1 年内（含 1 年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。非流动负债，是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

政府会计主体的负债包括偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。偿还时间与金额基本确定的负债按政府会计主体的业务性质及风险程度，分为融资活动形成的举借债务及其应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和运营活动形成的暂收性负债。

**② 负债的计量属性。**

政府负债的计量属性主要包括**历史成本、现值和公允价值**。

**(3) 净资产**

净资产，是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

**(4) 收入**

收入，是指报告期内导致政府会计主体**净资产增加**的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

**(5) 费用**

费用，是指报告期内导致政府会计主体**净资产减少**的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

**考点二、财政拨款收支业务（★★）**

财政拨款收支业务是绝大多数单位的主要业务，“**财政拨款（预算）收入**”科目核算单位从**同级财政部门**取得的各类财政拨款。

实行国库集中支付的政府单位，财政资金的支付方式包括**财政直接支付**和**财政授权支付**。单位核算国库集中支付业务，应当在进行预算会计核算的同时进行财务会计核算。单位在**财务会计**中应当设置“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”等科目，在**预算会计**中应设置“财政拨款预算收入”“资金结存——零余额账户用款额度”“资金结存——财政应返还额度”科目。

**(一) 财政直接支付业务**

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

在财务会计中	同时在预算会计中
借：库存物品【材料、产品、包装物、低值易耗品，以及达不到固定资产标准的用具、装具、动植物等的成本】 固定资产 应付职工薪酬 业务活动费用【单位为实现其职能目标，依法履职或开展专业业务活动及其辅助活动所发生的各项费用】	借：行政支出【行政单位履行其职责实际发生的各项现金流出】 事业支出【事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实际发生的各项现金流出】 贷：财政拨款预算收入



单位管理费用【事业单位本级行政及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用】 贷：财政拨款收入	
--	--

【提示】**行政单位**不使用“单位管理费用”科目，其发生的各项费用均记入“**业务活动费用**”科目。**事业单位**应当同时使用“业务活动费用”和“**单位管理费用**”科目，其业务部门开展专业业务活动及其辅助活动发生的各项费用记入“业务活动费用”科目，其本级行政及后勤管理部门发生的各项费用以及由单位统一负担的费用记入“单位管理费用”科目。

2. 年末，根据本年度财政直接支付预算指标数大于当年财政直接支付实际支出数的差额

在财务会计中	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

在财务会计中	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：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

## (二) 财政授权支付业务

1. 单位收到代理银行盖章的“**授权支付到账通知书**”时

在财务会计中	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

在财务会计中	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）

在财务会计中	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

下年年初**恢复额度**时：

在财务会计中	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

4. 年末，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的（未下达的用款额度）

在财务会计中	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

在财务会计中	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

### （三）预算管理一体化的相关处理

在部分实行预算管理一体化的地区和部门，国库集中支付**不再区分**财政直接支付和财政授权支付，单位的会计处理与财政直接支付方式下类似。不再使用“零余额账户用款额度”科目，“财政应返还额度”科目和“资金结存——财政应返还额度”科目不再设置“财政直接支付”“财政授权支付”明细科目。

根据收到的国库集中支付凭证及相关原始凭证，按照凭证上的国库集中支付入账金额，财务会计处理：

借：库存物品、固定资产、业务活动费用等  
贷：财政拨款收入（使用本年度预算指标）  
    财政应返还额度（使用以前年度预算指标）

同时，预算会计处理：

借：行政支出、事业支出等  
贷：财政拨款预算收入（使用本年度预算指标）  
    资金结存——财政应返还额度（使用以前年度预算指标）

年末，根据批准的本年度预算指标数**大于**当年实际支出数的差额中允许结转使用的金额，财务会计处理：

借：财政应返还额度  
贷：财政拨款收入

同时，预算会计处理：

借：资金结存——财政应返还额度  
贷：财政拨款预算收入

同级财政国库集中支付结余不再按权责发生制列支的，相关单位年末不进行上述账务处

理。

## 第二十六章 民间非营利组织会计

### 考点一、捐赠收入的核算 (★★)

#### 1. 捐赠收入核算的原则

捐赠收入是指民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入。

(1) 民间非营利组织的捐赠收入应当按照是否存在限定性区分为非限定性收入和限定性收入,进行明细核算。如果资产提供者对捐赠资产的使用设置了时间限制或者(和)用途限制,则所确认的相关捐赠收入为限定性捐赠收入;如果捐赠方对捐赠资产的使用没有设置时间限制或用途限制,则确认的相关捐赠收入为非限定性捐赠收入。

(2) 民间非营利组织应当区分捐赠与捐赠承诺。捐赠承诺是指捐赠现金或其他资产的书面协议或口头约定等。由于捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件,民间非营利组织对于捐赠承诺,不应予以确认,但可以在会计报表附注中作相关披露。

劳务捐赠是捐赠的一种,即捐赠人自愿地向受赠人无偿提供劳务。民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠,不予以确认,但应当在会计报表附注中作相关披露。

(3) 对于民间非营利组织接受捐赠的现金资产,应当按照实际收到的金额入账。对于民间非营利组织接受捐赠的非现金资产,如接受捐赠的短期投资、存货、长期投资、固定资产和无形资产等,应当按照以下方法确定其入账价值:①如果捐赠方提供了有关凭据(如发票、报关单、有关协议等)的,应当按照凭据上标明的金额作为入账价值。如果凭据上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大,受赠资产应当以其公允价值作为其入账价值。②如果捐赠方没有提供有关凭据的,受赠资产应当以其公允价值作为入账价值。

#### 2. 捐赠收入的主要账务处理

##### (1) 接受的捐赠。

借: 现金、银行存款、短期投资、存货、长期股权投资、固定资产等

贷: 捐赠收入——限定性收入

——非限定性收入

对于接受的附条件捐赠,如果存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时(比如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠款退还给捐赠人时),按照需要偿还的金额,借记“管理费用”科目,贷记“其他应付款”等科目。

(2) 如果限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除,应当将其转为非限定性捐赠收入。

借: 捐赠收入——限定性收入

贷: 捐赠收入——非限定性收入

##### (3) 期末,将本科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产。

借: 捐赠收入——限定性收入

贷: 限定性净资产

借: 捐赠收入——非限定性收入

贷: 非限定性净资产(比照一般企业的“本年利润”科目进行理解)

期末结转后,捐赠收入科目应无余额。

### 考点二、净资产的核算 (★★)

#### 1. 净资产的概述

民间非营利组织的净资产是指资产减去负债后的余额。净资产应当按照其是否受到限制,分为限定性净资产和非限定性净资产等。

执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体、基金会、社会服务机构设立时取得的注册资金，应当直接计入净资产。注册资金的使用受到时间限制或用途限制的，在取得时直接计入**限定性净资产**；其使用没有受到时间限制和用途限制的，在取得时直接计入**非限定性净资产**。社会团体、基金会、社会服务机构变更登记注册资金属于自愿采取的登记事项变更，并不引起资产和净资产的变动，无须进行会计处理。

#### 2. 期末限定性净资产的核算

期末，民间非营利组织应当将各收入类科目所属“限定性收入”明细科目的贷方余额转入“限定性净资产”科目的贷方。

#### 3. 期末非限定性净资产的核算

##### (1) 期末结转非限定性收入

期末，将各收入类科目所属“非限定性收入”明细科目的期末余额转入“非限定性净资产”科目。

##### (2) 期末结转成本费用

在会计期末，民间非营利组织应当将业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用的期末余额均结转至非限定性净资产。

#### 4. 净资产的重分类

如果限定性净资产的**限制已经解除**，应当对净资产进行**重新分类**，将限定性净资产转为非限定性净资产。

借：限定性净资产

贷：非限定性净资产

民间非营利组织应当区分限制解除的不同情况，确定将限定性净资产转为非限定性净资产的金额。

(1) 对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求在收到资产后的特定时期之内使用该项资产而形成的限定性净资产，应当在相应期间之内按照实际使用的相关资产金额转为非限定性净资产。

(2) 对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求在收到资产后的特定日期**之后**使用该项资产而形成的限定性净资产，应当在该特定日期**全额**转为非限定性净资产。

(3) 对于因资产提供者或者国家有关法律、行政法规设置用途限制而形成的限定性净资产，应当在**使用时**按照实际用于规定用途的相关资产金额转为非限定性净资产。

(4) 如果资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在特定时期**之内**或特定日期**之后**将限定性净资产用于特定用途，应当在相应期间之内或相应日期之后按照实际用于规定用途的相关资产金额转为非限定性净资产。

其中，要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定时期之内将该项资产用于特定用途的，应当在该规定时期内，对相关限定性净资产金额按期平均分摊，转为非限定性净资产。

要求在收到固定资产、无形资产后的某个特定日期之后将该项资产用于特定用途的，应当在特定日期之后，自资产用于规定用途开始，在资产预计剩余使用年限内，对相关限定性净资产金额按期平均分摊，转为非限定性净资产。

与限定性净资产相关的固定资产、无形资产，应当按照制度规定计提折旧或计提摊销。

(5) 对于资产提供者或者国家有关法律、行政法规**撤销**对限定性净资产所设置限制的，应当在撤销时**全额**转为非限定性净资产。