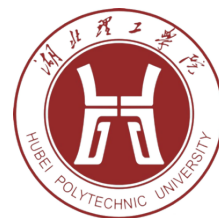


是雄鹰就搏击长空，是猛虎就声振山
公



财务管理

往年考试真题
考纲知识点总结
模拟试题



湖北理工学院专升本交流群：341424092

湖北专升本小店

根据“2021年湖北理工学院专升本财务管理考试大纲”编写

目 录

第一部分 历年真题	3
2020 年湖北理工学院财务管理真题	3
2020 年湖北理工学院财务管理真题答案	12
2021 年湖北理工学院财务管理真题（部分）	14
2021 年湖北理工学院财务管理真题答案	14
第二部分 知识点总结	16
第一章 总论	16
第二章 会计要素与会计恒等式	23
第三章 账户和复式记账	26
第四章 会计凭证	28
第五章 会计账簿	31
第六章 财产清查	37
第七章 账务处理程序	41
第八章 货币资金	43
第九章 应收款项	48
第十章 存货	50
第十一章 金融资产	57
第十二章 长期股权投资	61
第十三章 固定资产	76
第十四章 无形资产	92
第十五章 负债	101
第十六章 所有者权益	116
第十七章 费用	119
第十八章 收入和利润	123
第十九章 财务报告	136
第三部分 模拟试题	151
模拟试题一	151
模拟试题二	156
模拟试题三	163
模拟试题四	167
模拟试题五	174
单项选择题专项练习	180
答案	186

第一部分 历年真题

2020 年湖北理工学院财务管理真题

一、单项选择题(本大题共 20 小题，每小题 1 分，共 20 分)

1. 会计基本职能是 ()。
 - A. 计划和核算
 - B. 预测和监督
 - C. 核算和监督
 - D. 决策和监督

2. 会计科目和会计账户的本质区别在于()。
 - A. 记录资产和权益的内容不同
 - B. 反映的经济业务不同
 - C. 记录资产和权益的内容不同
 - D. 会计账户有结构，而会计科目无结构

3. 下列项目中，不属于期间费用的是()。
 - A. 管理费用
 - B. 销售费用
 - C. 财务费用
 - D 制造费用

4. 下列各项中，属于数量金额式账簿的是()。
 - A. 短期借款明细账
 - B. 库存商品明细账
 - C. 银行存款明细账
 - D. 制造费用明细账

5. 下列选项中，不能确认为无形资产的是()。
 - A. 通过购买方式取得的土地使用权
 - B. 商誉
 - C. 外购的专利权
 - D. 通过购买方式取得的非专利技术

6. 可以不附原始凭证的记账凭证是()。
 - A. 更正错误的记账凭证
 - B. 材料入库的记账凭证
 - C. 以现金存入银行的记账凭证
 - D. 从银行提取现金的记账凭证

7. 某账户本期增加发生额为 1200 元, 减少发生额为 1500 元, 期末余额为 1300 元, 则该账户本期期初余额为()。

- A. 4000
- B. 1600
- C. 1200
- D. 1000

8. 企业采购原材料, 附有现金折扣条件的, 对于实际享受的现金折扣, 应当()

- A. 确认当期财务费用
- B. 冲减当期主营业务收入
- C. 确认当期管理费用
- D. 冲减当期财务费用

9. 某企业以一张期限为 6 个月的商业承兑汇票支付货款, 票面价值为 100 万元, 票面利率为 6%. 该票据到期时, 企业应支付的金额为()万元。

- A. 106
- B. 104
- C. 103
- D. 100

10. 某企业将一闲置固定资产清理出售, 该设备的账面原价为 200 000 元, 累计折旧 40 000 元, 发生清理费用 2000 元, 出售收入为 198 000 元, 不考虑相关税费, 该设备的清理净损益是()元。

- A. 198 000
- B. 38 000
- C. 36 000
- D. 26 100

11. 资本公积的主要用途是()。

- A 转增资本
- B. 弥补亏损
- C. 向股东支付股利
- D. 向其他单位捐赠资产

12. 下列项目中, 属于主营业务收入的是()。

- A. 工业企业销售原材料收入

- B. 工业企业销售产品收入
- C. 工业企业接受与日常活动无关的政府补助
- D. 工业企业出租包装物的租金收入

13. 2019年8月31日，某企业负债总额为500万元，9月份收回应收账款60万元，以银行存款归还短期借款40万元，预收客户货款20万元。不考虑其他因素。2019年9月30日该企业负债总额为()万元。

- A. 440
- B. 460
- C. 480
- D. 380

14. 下列费用中，不可以计入产品生产成本的是(

- A. 直接材料
- B. 直接人工
- C. 制造费用
- D. 管理费用

15. 长期股权投资采用权益法核算时，初始投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，正确的会计处理是(

- A. 计入投资收益
- B. 不调整初始投资成本
- C. 计入营业外支出
- D. 冲减资本公积

16. 企业下列情况下持有的长期股权投资中，应当采用权益法核算的是()。

- A. 具有控制或共同控制
- B. 具有控制或重大影响
- C. 具有共同控制或重大影响
- D. 具有控制

17. 某企业年初未分配利润为100万元，本年实现的净利润为200万元，分别按10%提取法定盈余公积和任意盈余公积，向投资者分配利润150万元，该企业未分配利润为()万元。

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

D. 90

18. 甲企业材料采用计划成本核算，月初结存材料计划成本 260 万元，材料成本差异节约 60 万元，当月购入材料一批，实际成本为 150 万元，计划成本为 140 万元，领用材料的计划成本为 200 万元。当月结存材料的实际成本为()。

- A. 125
- B. 200
- C. 250
- D. 175

19. 某企业为增值税一般纳税人，本月发生进项税额 2000 万元，销项税额 6000 万元，进项税额转出 100 万元，同时月末以银行存款缴纳增值税 1 500 万元，该企业月末尚未缴纳增值税为()万元。

- A. 2 600
- B. 2 500
- C. 4 500
- D. 4 000

20. 企业以每股 3.60 元的价格购入 A 公司股票 20 000 股并分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，支付交易税费 300 元。股票的买价中包括了每股 0.20 元已宣告但尚未派发的现金股利。A 公司股票的初始入账金额为()元。

- A. 72 000
- B. 72 300
- C. 68 000
- D. 68 300

二、多项选择题(本大题共 10 小题，每小题 2 分，共 20 分)

1. 下列各项中，属于动态会计要素的有(

- A. 收入
- B. 费用
- C. 资产
- D. 所有者权益

2. 下列方法中，属于借贷记账法下试算平衡方法的有(

- A. 总额试算平衡法
- B. 差额试算平衡法
- C. 发生额试算平衡法
- D. 余额试算平衡法

3. 下列会计科目中，其期末余额应列入资产负债表“存货”项目的有()。A. 原材料

- B. 周转材料
- C. 委托代销商品
- D. 委托加工物资

4. 下列项目中，属于企业债权的有（）。

- A. 应收账款
- B. 应付账款
- C. 预收账款
- D. 预付账款

5. 下列各项中，属于原始凭证的有

- A. 火车票
- B. 领料单
- C. 收款凭证
- D. 产品入库单

6. 下列各项中，引起企业资产总额增加的经济业务有（

- A. 以银行存款偿还前欠货款
- B. 收到投资者投入的设备
- C. 收到异地采购外埠存款专户余款项
- D. 从银行借入的短期借款

7. 总账与明细账平行登记的要点包括（

- A. 记账人员相同
- B. 会计期间相同
- C. 记账方向相同
- D. 金额相等

8. 下列各项中，影响固定资产清理净损益的有（

- A. 清理固定资产发生的清理费用
- B. 清理固定资产的变价收入
- C. 清理固定资产的账面金额
- D. 收到责任方的赔偿

9. 下列各项中，应计入“销售费用”科目有（

- A. 出借包装物成本的摊销
- B. 出租包装费成本的摊销
- C. 随同产品出售单独计价的包装物成本
- D. 随同产品出售不单独计价的包装物成本

10. 下列各项中，期末需要转入“本年利润”科目的有()。

- A. 主营业务收入
- B. 主营业务成本
- C. 生产成本
- D. 制造费用

三、判断题(本大题共 10 小题，每小题 1 分，共 10 分)

1. 根据权责发生制，凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。()
2. 在借贷记账法下，成本类账户的借方登记增加数，贷方登记减少数，期末无余额。()
3. 结账之前，如果发现账簿中所记文字或数字有过账笔误或计算错误，而记账凭证并没有错，可用划线更正法更正。()
4. 科目汇总表可以起到试算平衡的作用，但不能反映账户之间的对应关系。()
5. 在借贷记账法下，所有者权益账户与成本类账户的结构相同。()
6. 已经达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产不应计提折旧。()
7. 债券的票面利率大于实际利率，债券折价发行。()
8. 未达账项是指企业和银行之间，由于凭证传递时间不同，导致记账时间不一致，即一方已接到有关结算凭证已经登记入账，而另一方尚未接到有关结算凭证而未入账的款项。()
9. 企业发生固定资产改扩建支出且符合资本化条件的，应计入相应在建工程成本。()
10. 资产负债表是一张揭示企业在一定时点上财务状况的静态报表。()

四、计算题(本大题共 2 小题，每小题 5 分，共 10 分)

1. 某企业采用月末一次加权平均法计算发出原材料成本。2019 年 2 月 1 日，甲材料结存 1 万千克，每千克实际成本为 100 元；2 月 10 日购入甲材料 4 万千克，每千克实际成本为 120 元；2 月 25 日发出甲材料 2 万千克。计算 2 月末甲材料的发出成本与结存成本。

2. A 公司属于工业企业，为增值税一般纳税人，适用 13% 的增值税税率，售价中均不包含增值税，商品销售时，同时结转成本，本年利润采用表结法结转，2018 年年末未分配利润贷方余额为 150 万元，适用的所得税税率是 25%。2019 年 11 月 30 日损益类有关科目累计发生额如下表所示：（金额单位以万元表示）

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		1650
主营业务成本	1320	
其他业务收入		160
其他业务成本	85	
税金及附加	26	
销售费用	42	
管理费用	38	
财务费用	19	
营业外支出		90
营业外收入	78	

2019 年 12 月份 A 公司发生如下交易或事项：

- (1) 12 月 5 日，向甲公司销售商品一批，开出的增值税专用发票上注明的价款为 60 万元，增值税税额为 7.8 万元，销售商品实际成本为 45 万元。款项尚未收到。
- (2) 12 月 7 日，向乙公司销售材料一批，开出的增值税专用发票上注明的价款为 20 万元，增值税税额为 2.6 万元，销售材料实际成本为 18 万元，收到货款存入银行。
- (3) 12 月 20 日以自产的产品作为福利发放给职工，该批产品市场售价 5 万元（不含增值税），成本 3 万元。
- (4) 12 月 31 日，确认本月应交的城市维护建设税 2 万元，教育费附加 1 万元。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，分别计算 2019 年度 A 公司营业利润、利润总额和净利润。

五、会计分录题(本大题共 3 小题，第一小题 10 分，第二小题 18 分，第三小题 12 分，共 40 分)

1. A 公司和 B 公司为同一母公司所属的两个子公司。A 公司和 B 公司达成合并协议，约定 A 公司以固定资产和银行存款作为合并对价，取得 B 公司 60% 的股权。A 公司投出固定资产账面价值为 2 500 万元，已计提折旧 600 万元，未计提固定资产减值准备；投出银行存款 1 500 万元。企业合并日。B 公司所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值总额为 6000 万元。假定不考虑相关税费。要求编制 A 公司通过同一控制下的企业合并取得长期股权投资的下列会计分录：

- (1) 将参与合并的固定资产转入清理
- (2) 确认企业合并取得的长期股权投资

2. 甲公司是一家专业从事装修业务的企业，适用的增值税税率为 9%。2019 年 12 月 1 日与乙公司签订合同。为其装修一栋办公楼，装修期为 3 个月，合同总收入 600 000 元，该项装修服务构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务

(1) 甲公司于 2019 年 12 月 1 日预收装修款 440 000 元以及相应的预缴增值税 8 800 元。

(2) 甲公司至 2019 年 12 月 31 日，实际发生 120 000 元（假定均为装修人员薪酬）。估计还将发生装修费用 280 000 元，假定甲公司按照实际发生的成本占估计总成本的比例确定装修的履约进度。

(3) 2020 年 2 月 25 日完成该项装修任务，累计发生装修费 390 000 元（假定均为装修人员薪酬），并收到剩余合同及全部增值税。假设不考虑其他因素，要求根据（1）~（3）项经济业务分别编制甲公司对应会计分录。（金额以元表示）

3. 2018年2月25日，甲公司以46 800元的价格购入A公司债券并分类为公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，支付相关税费200元。该债券于2016年7月1日发行，面值45000元，期限为5年，票面利率为4%，于每年7月1日付息一次，到期还本。2018年12月1日，甲公司将债券转让，收到转让价款46 000元。

要求：编制甲公司有关A公司债券的下列会计分录。（金额单位以元表示）

- (1) 2018年2月25日，购入债券
- (2) 2018年7月5日，收到债券利息
- (3) 2018年12月1日，转让债券。

2020年湖北理工学院财务管理真题答案

选择题

CDDBB ABDCC ABCDB CBDAC

多选题

1. AB 2. CD 3. ABCD 4. AD 5. ABD 6. BD 7. BCD 8. ABC 9. AD 10. AB

判断题

√ × √ √ × × × √ √ √

计算题

1. 加权平均单位成本 = $(1000000 + 4800000) / (10000 + 40000) = 116$

结存成本 = $116 * 30000 = 3480000$

发出成本 = $1160000 + 4640000 - 3480000 = 2320000$

2. 营业收入 = $1650 + 160 + 60 + 20 + 5 = 1895$

营业利润 = $1895 - 1320 - 85 - 45 - 18 - 3 - 26 - 42 - 38 - 19 - 3 = 296$

利润总额 = $296 + 90 - 78 = 308$

净利润 = $308 - 308 * 25\% = 231$

会计分录题

1. (1) 借：固定资产清理 1900
 累计折旧 600
 贷：固定资产 2500
 (2) 借：长期股权投资 3600
 贷：固定资产清理 1900
 银行存款 1500
 资本公积 200

2.

(1) 借：银行存款 440000
 贷：合同负债 440000
 借：应交税费-预交增值税 8800
 贷：银行存款 8800
 (2) $120000 / (120000 + 280000) = 30\%$
 借：合同履约成本-服务成本 12000
 贷：应付职工薪酬 12000
 $600000 * 30\% = 180000$
 借：合同负债 180000
 贷：主营业务收入：180000
 $12000 * 30\% = 3600$
 借：主营业务成本 3600
 贷：合同履约成本 3600
 (3) 借：合同履约负债 390000
 贷：应付职工薪酬 390000
 $600000 - 440000 = 160000$
 $390000 - 120000 = 270000$
 借：合同履约成本-服务成本 270000
 贷：应付职工薪酬 270000
 借：银行存款 160000
 贷：主营业务收入 160000

3.

(1) 借：交易性金融资产-成本 46800
 投资收益 200
 贷：银行存款 47000
 (2) 借：银行存款 1800
 贷：应收利息 1800
 (3) 借：银行存款 46000
 投资收益 800

贷：交易性金融资产-成本 46800

2021 年湖北理工学院财务管理真题（部分）

单项选择题

1. 会计最基本的方法是（ ）
A. 会计核算 B. 会计监督 C. 会计检查 D. 会计分析
2. 会计科目是对（ ）的具体内容进行分类
A. 会计对象 B. 会计账户 C. 会计要素 D. 会计账簿

多项选择题

- 下列对划线更正法的运用，正确的是（ ）
- A. 更正时，在错误的文字或数字上划一条红线
 - B. 更正后，由记账人员及会计机构负责人（会计主管人员）在更正处盖章
 - C. 用蓝笔在红线上方填写正确的文字或数字
 - D. 用黑笔在红线上方填写正确的文字或数字

计算题

1. 某企业对材料采用计划成本核算. 2008 年 12 月 1 号, 结存材料的计划成本为 400 万, 材料成本差异贷方余额为 6 万. 本月入库材料的计划成本为 2000 万. 材料成本差异借方发生额为 12 万. 本月发出材料的计划成本为 1600 万. 该企业 2008 年 12 月 31 号结存材料的实际成本为
2. A 公司 2020 年 12 月 31 日有关总分类账户期末余额如下表（数字略有变动）

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
库存现金	100	短期借款	5000
银行存款	60000	应付账款	7800
其他货币资金	3400		① 借方 200
应收账款	5000		② 贷方 8000
	① 借方 6500	预收账款	5400
	② 贷方 1500		① 借方 3000
预付账款	2300		② 贷方 8400
	① 借方 3000		
	② 贷方 700		

要求写出当年货币资金、应收账款、预付账款、短期借款、应付账款、预收账款的资产负债表科目余额

2021 年湖北理工学院财务管理真题答案

单选题

A C

多选题

ABC

计算题

1. 材料成本差异率 = $(-6+12) / (400+2000) = 0.25\%$

本期结存实际成本 = $(400+2000-1600) * (1+0.25\%) = 802$

2. 货币资金: $100+60000+3400=63500$

应收账款 = $6500+3000=9500$

预付账款 = $3000+200=3200$

短期借款 = 5000

应付账款 = $8000+700=8700$

预收账款 = $8400+1500=9900$

第二部分 知识点总结

第一章 总论

一、 了解会计的产生、发展

会计是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断完善起来的。

会计最初表现为人类对经济活动的计量与记录行为，如我国的结绳记事、简单刻记等

随着社会经济的不断发展和生产力的不断提高，以及剩余产品的大量出现，会计作为生产经营过程的附带职能也逐步独立出来，由专职人员负责。

近代会计是商品经济发展的产物，一般认为始于 15 世纪末期。

意大利数学家卢卡·帕乔利有关复式记账论著的出版标志着近代会计的开始

20 世纪 50 年代，会计分化为财务会计和管理会计两个分支，标志着近代会计发展成为现代会计

管理会计分支的出现大大地扩展了会计的职能，将会计的职能从财务会计单纯的核算扩展到将解析过去、控制现在、筹划未来有机地结合起来

二、 了解会计的确认、计量

会计确认

是会计核算过程中的一个重要程序，把一个事项作为资产、负债、收入和费用等加以记录和列入财务报表的过程

初始确认——解决会计的记录问题

首要：将会计信息从经济数据中分离出来（企业发生的经济活动是否应该进入会计系统）

第二：对这些会计信息重新分类（何时确认经济活动对会计要素的影响，进入会计系统中的哪个项目

第三：对数据进行筛选、浓缩，最终列示在财务报表中

再确认——解决财务报表的披露问题

编制和分析财务报表

特点

数据来源于日常记录

对会计要素的表述既用数字表述，也用文字表述

把账簿记录转化为报表的要素，有一个挑选、分类、汇总或细化的加工过程

主要解决经济活动在会计信息上“反映多少”的问题

在财务报表中的表述，资产负债表和利润表是以权责发生制为基础，现金流量表是以收付实现制为基础

会计确认的标准

对会计确认行为的基本约束，指明了解决各种会计确认问题的方向

1. 可定义性
2. 可计量性
3. 相关性
4. 可靠性

会计计量

(一) 计量单位

一般以名义货币作为会计的计量单位

特点：无论各个时期货币的实际购买力如何发生变动，会计计量都采用固定的货币单位，即不调整不同时期货币的购买力

(二) 计量属性

历史成本（实际成本）

企业取得或建造某项财产物资时实际支付的现金及现金等价物

重置成本（现行成本）

按照当前市场条件，重新取得相同的资产或与其相当的资产将会支付的现金或现金等价物

可变现净值（预期脱手价格）（结算价值）

资产在正常经营状态下可带来的未来现金流入或将要支付的现金流出

以预计售价减进一步加工成本和销售的预计税金、费用后的净值

现值

指未来现金流量按照一定方法折合成的当前价值

公允价值

指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或转移一项负债所需支付的价格

各种计量属性之间的关系

历史成本通常反映过去的价值

重置成本、可变现净值、现值和公允价值通常反映的是现时成本或现时价值

三、 掌握会计的本质、对象、职能与目标

(一) 会计的本质

理解为一种经济管理活动，但并不否认“会计是一个信息系统”，也不否认会计是管理经济的一种工具

会计的对象

指会计核算和监督的内容

凡是能够以货币表现的经济活动，都是会计核算和监督的内容

可以概括为社会再生产过程中能够用货币表现的经济活动，也可以称为资金运动及其所反映的经营活动或业务活动

制造企业的会计对象主要是指企业的资金运动

货币资金-储备资金-生产资金-成品资金-货币资金

商品流通企业的会计对象主要是指企业的资金运动

货币资金-商品资金-货币资金

会计的职能

1) 反映职能（基础）

既可以是反映已经发生或已经完成的经济活动，又可以是对未来情况的反映；既可以是经济活动进行直观的低级反映，又可以是对经济活动概括的高级反映

主要是运用价值形式对生产过程进行综合反映，通过对再生产过程中发展的各种数量的反映，透过各种数字信息对再生产过程的质量方面进行认识

会计记录是反映，会计分析说一种高级的反映，是简单反映的深化

监督职能

是监督再生产过程中发生的各种经济活动

从时间上讲，监督职能不仅发生中事后，而且发生在事前和事中

从会计发展的观点看，对事前、事中的监督控制比事后的监督更为重要

控制职能

是会计本质的重要表现

主要从价值运动的角度进行计划（预测或目标）的制订，组织计划的实施，把实际同计划相比较，评价已得的成果，以及在评价计划成果的基础上，总结经验教训，调整（修改）计划

决策职能

是会计职能发展的产物

现代管理理论认为，决策说管理的重要职能。

会计管理作为经济管理的组成部分，理所当然地具有决策职能

从企业经营决策的层次分析，

会计决策职能一方面表现为参与企业最高层的决策

另一方面表现为直接从事一些中策的业务性决策

会计的目标

1) 财务会计目标

我国的财务会计目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

财务会计以计量和传送信息为主要目标

1. 帮助投资者和债权人作出合理的决策
2. 考评企业管理当局管理资源的责任和绩效
3. 为国家提供宏观调控所需要的特殊信息
4. 为企业经营者提供经营管理所需要的各种信息

四、重点掌握会计的概念

(一) 管理活动论

认为会计本身就是一种管理活动，是管理的组成部分，认为会计工作就是一种管理工作。

会计通过收集、处理和利用财务信息，对经济活动进行组织、管理、控制，这种观点强调会计的控制职能

(二) 管理工具论

认为会计是管理经济的一个工具、一种管理手段，会计本身并不是管理，而只是为管理服务

(三) 信息系统论

认为会计是一个信息系统

实质与管理工具论比较接近

突出会计的反映职能

现阶段的会计定义

会计是经济管理的组成部分，主要是运用会计方法以及提供会计信息，对经济活动进行价值管理，其目的是提高经济效益

财务会计的概念

财务会计是当代企业会计的一个重要组成部分，它是运用簿记系统的专门方法，以通用的会计原则为指导，对企业资金运动进行反映和控制，旨在为投资者、债权人提供会计信息的对外报告会计

五、重点掌握会计核算的基本前提

即会计假设

会计假设既是会计核算的基本依据，也是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想

(一) 会计主体（会计实体）（会计核算的空间范围）

指会计为之服务的特定单位或者组织

法律主体一定是会计主体，但会计主体不一定是法律主体

(二) 持续经营（时间范围）

指会计主体的生产经营活动在可预见的未来，不会进行清算

(三) 会计分期（会计期间）

指将企业持续不断的生产经营活动分割为一定的期间，据以结算账目和编制会计报表，从而及时地提供有关财务状况和经营成果的会计信息。

我国以日历年度（公立年度）作为会计年度

(四) 货币计量

以货币为计量单位

通常以人民币作为记账本位币

主要经济活动以外币结算的，可选一种外币作为记账本位币，但必须提供以人民币反映的财务报表

六、重点掌握会计信息的质量特征

(一) 可靠性（又称真实性）（核心、基础）

要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息。

保证会计信息真实可靠、内容完整
会计信息必须是客观的和可验证的
三个因素

1. 真实性
2. 可核性
3. 中立性

(二) 相关性（决策有用性）

指会计信息与信息使用者所要解决的问题（经济决策需要）相关联，即与使用者进行的决策有关，并具有影响决策的能力（有助于擦哭会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测）

核心是“对决策有用”

一项信息是否具有相关性取决于“预测价值”和“反馈价值”

(三) 可理解性（明晰性）

会计信息必须能够被使用者所理解（清晰易懂）

(四) 可比性

可比性的目的在于增强会计决策的有用性

纵向可比

同一企业不同时期

横向可比

不同企业同一时期

一个企业的会计信息与其他企业的同类会计信息尽量做到口径一致，相互可比

两个因素

1. 统一性
2. 一贯性

(五) 实质重于形式

企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量，而不应仅仅按照他们的法律形式作为会计确认、计量的依据

(六) 重要性

企业在进行会计确认、计量过程中对交易或事项应当区别其重要程

度，采用不同的核算方式

重要性是成本效益原则在会计核算领域中的体现

一般通过项目性质和金额大小判断重要性

性质方面

交易事项能够对经济决策产生一定影响时，则该事项属于重要项目

数量方面

某一事项的数量达到一定规模（如某个项目的金额超过总体的5%），就认为其具有重要性

（七）谨慎性（稳健性）

➤ 从会计确认来说

要求确认标准和方法建立在稳妥合理的基础上

➤ 从会计计量来说

要求不得高估资产和利润的数额，不得少计负债或费用，不得计提秘密准备

➤ 从会计报告来说

要求可见报告向会计信息使用者提供尽可能全面的信息，特别是应报告可能发生的有关风险损失

及时性

是保证相关性的重要因素

信息在对用户失效之前就提供给用户

七、重点掌握会计核算的方法及方法间的关系

（一）会计核算方法

会计核算方法是会计的基本环节

会计核算方法是对会计对象进行连续、系统、全面、综合的记录、计算、反映和日常监督所应用的方法

1. 设置账户

对会计对象的具体内容进行科学分类、反映和监督的一种方法

2. 复式记账

就是对每一笔经济业务必须同时在两个或两个以上的账户中等额记录的一种方法

优点：能如实地、相互联系地记录每项经济业务，通过账户的关系

可以了解经济业务的来龙去脉便于检查账户记录的正确性

3. 填制和审核凭证

会计凭证是记录经济业务、明确经济责任的书面证明，是登记账簿的重要依据

只有经过审核并认为正确无误的会计凭证，才能作为记账的依据

4. 登记账簿

5. 成本计算

6. 财产清查

通过盘点实物、核对账目，保持账实相符的一种方法

7. 资产计价（新增）

以货币来计量企业各种资产实际价值的一种方法

8. 编制会计报表

会计报表是以会计账簿资料为主要依据，以货币为计量单位，全面、总括反映会计实体中一定时期内的财务状况、经营成果和理财过程的报告文件

会计报表是提供会计信息的主要形式，是企业财务报告的主要内容
会计方法之间的关系

各种会计核算方法相互联系，密切配合，共同构成了一个完整的方法体系

第二章 会计要素与会计恒等式

一、 了解会计要素的概念

会计要素指会计对象的构成要素，是针对会计对象具体内容所做的进一步分类，是根据会计核算和监督的具体内容细化分类而成的项目

由于会计要素通常也是财务报表的基本分类项目，所以也称为财务报表要素

二、 重点掌握资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的含义 反映财务状况的要素

财务状况要素是反映企业中某一日期经营资金的来源和分布情况的各项要素。一般通过资产负债表反映。财务状况要素由资产、负债和所有者权益三个要素所构成

（一） 资产

1) 定义

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

按流动性分为流动资产和非流动资产

2) 流动资产

指可以在1年内或超过1年的1个正常营业周期内变现、出售或耗用的资产

1. 流动资产确认条件（满足一项）

1. 预计在1个正常营业周期中变现、出售或耗用
2. 主要为交易目的而持有
3. 预计在资产负债表日起1年内（含1年）变现
4. 自资产负债表日起1年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物

包括货币资金、交易性金融资产、应收票据及应收账款、预付账款、其他应收款、存货等

正常营业周期不能确定的，应当以1年（12个月）作为正常营业周期

3) 非流动资产

除流动资产外的，包括债权投资、长期应收款、长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产等

（二） 负债

1) 定义

指企业过去的交易或事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务

2) 负债的确认条件(同时满足)

1. 与该现时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

按照偿付期限的长短，通常分为流动负债和非流动负债

3) 流动负债

指将在1年（含1年）或者超过1年的1个正常营业周期内偿还的债务

1. 流动负债的确认条件（满足一项）

1. 预计在1个正常营业周期中清偿
2. 主要为交易目的而持有

3. 自资产负债表日起 1 年内到期应予以清偿

4. 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后 1 年以上

包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款

4) 非流动负债

除流动负债以外的负债，包括长期借款、应付债券、长期应付款

(三) 所有者权益

1) 含义

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。公司的所有者权益又称为股东权益。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

反映经营成果的要素

(一) 收入

是企业中日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入

主要包括

1. 销售商品收入
2. 提供劳务收入
3. 让渡资产使用权收入
4. 利息收入
5. 使用费收入

(二) 费用

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

(三) 利润

是指企业在一定会计期间（如月、季、年）的经营成果。

利润包括日常活动的收入减去费用后的净额、非日常活动直接计入当期利润的利得扣除损失的净额等

三、 重点掌握会计恒等式的含义

会计等式又称会计方程式、会计平衡等式、会计恒等式，反映了会计要素之间的数量关系，是各会计主体设置账户、进行复式记账、编制

会计报表的基本理论依据

静态会计等式

资产=权益

资产=负债+所有者权益

反映了企业在某一特定时点所拥有的资产及债券人、投资者对资产要求权的基本状况

动态会计等式

收入-费用=利润

反映了企业在某一特定时期获得收入、发生费用并由此确定利润的基本状况

静态和动态相结合的综合会计等式

资产=负债+所有者权益+利润

资产=负债+所有者权益+（收入-费用）

资产+费用=负债+所有者权益+收入

第三章 账户和复式记账

一、 了解设置会计科目的意义

为了使种类繁多的经济业务获得具体、适当的归纳，以便会计系统、连续地记录和反映经济业务，就必须把会计要素的具体内容进行进一步的分类，即设置会计科目。会计科目是对会计要素对象的具体内容进行分类核算的项目。设置会计科目是对会计对象的具体内容加以科学划分，是会计核算方法的重要内容之一。

设置会计科目的作用主要是开设账户、填制记账凭证

二、 了解账户设置的意义和分类

（一）意义

会计科目仅仅说明其反映的经济内容是什么，而会计账户具有一定的格式和结构，不仅能够说明其反映的经济内容是什么，还能够系统地核算、监督其经济内容的增减变化及结余情况

设置会计账户的作用主要是系统地提供某一会计科目的会计资料，以编制会计报表，服务于企业的经营管理

（二）分类

按提供资料的详细程度不同，会计账户可分为总分类账户和明细分类账户

三、 了解总分类账户和明细分类账户的关系

总分类账户对明细分类账户起着统驭、综合的作用
明细分类账户上总分类账户的具体化，对其起着补充说明的作用
二者反映的经济业务内容相同，登记账簿的原始依据相同

四、 掌握会计科目的内容和级次

我国现行会计科目分为资产类、负债类、共同类、所有者权益类、成本类和损益类六大类

按其提供核算指标的详细程度分为总分类科目和明细分类科目

五、 掌握账户的基本结构

一般来说，会计账户的基本结构应包括：

账户名称及编号，即会计科目及其编号

经济业务发生日期和内容摘要

凭证号数，即账户记录的来源和依据

增加或减少的金额

六、 掌握总分类账户和明细分类账户的平行登记

平行登记是指对单位发生的每笔经济业务，应以编制的会计分录（会计实务中的会计凭证）为原始依据，一方面记入有关总分类账户，另一方面记入有关总分类账户所属明细分类账户的方法

要点

1. 登账的时间和原始依据相同
2. 登账的方向一致
3. 登记的金额相等

七、 重点掌握复式记账法原理

复式记账法是相对于单式记账法而言的，是对发生的每一项经济业务都要以相等的金额在两个或两个以上相互联系的账户中进行登记的一种记账方法

以“资产=负债+所有者权益”为理论依据

八、 重点掌握借贷记账法的概念、特点

借贷记账法是以“借”“贷”作为记账符号，运用复式记账原理，记录资产、负债和所有者权益等会计要素的增减变化及其结果的一种记账方法

“借”“贷”作为记账符号，表示记账方向

记账规则“有借必有贷，借贷必相等”

九、 重点掌握借贷记账法的账户结构

在借贷记账法下，会计账户的左方称为“借方”，会计账户的右方称为“贷方”。在此处，“借”“贷”二字并无借入和贷出的具体含义，只是表示左方与右方的符号而已

在借贷记账法下，按照所反映的会计要素划分，账户分为资产类、负债类、所有者权益类、收入类、费用类、利润类等六大类

十、 重点掌握借贷记账法的试算平衡

试算平衡是根据复式记账原理，利用会计要素之间的平衡关系来检查各类账户的记录是否正确的一种方法

在借贷记账法下试算平衡就是根据“资产=负债+所有者权益”的平衡原理，按照“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则，通过汇总、计算和比较，来检查会计账户处理和账户记录的正确性、完整性的一种方法

试算平衡属于会计核算方法——对账所采用具体手段之一，应用于账账核对环节

发生额试算平衡根据“有借必有贷，借贷必相等”贷记账规则

余额试算平衡根据会计等式

如果试算平衡表借贷不相等，试算不能平衡，就可以肯定账户的记录或者是计算有错误。即使实现了有关三栏的平衡关系，也不能说明账户记录绝对正确，因为有些错误并不会影响借贷双方的平衡关系

第四章 会计凭证

一、 了解会计凭证传递与保管的基本要点

传递

是指会计凭证从填制到归档保管的全过程，即会计凭证在本单位内部和有关人员之间的传递手续和传递时间

是会计制度的重要组成部分，应在会计制度中作出明确规定

制定会计凭证的传递程序，必须注意以下基本内容：

1. 根据企业生产经营的特点，会计核算和管理上的需要，设计会计凭证的种类和数量，恰当地规定会计凭证的联数和传递环节。
2. 根据企业内部岗位的设置 和人员的配备情况，合理分工，设置凭证传递的路线及在各环节停留的时间，防止耽搁，保证会计凭证传递及时、快速。
3. 建立会计凭证交接的签收制度，使传递程序相互衔接，手续完备，责任明确。

保管

是指会计凭证登账后的整理、装订和归档存查

每月记账完毕，应清理各种记账凭证，检查各类凭证的编号，确定有无重号或漏号现象，然后分类序号排列整齐，以备装订

检查记账凭证后所附原始凭证是否齐全，与记账凭证是否一致。

将检查完毕的会计凭证分类装订成册，并如具封面和封底。

在凭证封面上注明如下事项：单位名称、凭证的种类、所属年份、所属月份、起讫日期和起讫号码、总计册数和该册的号数、凭证张数、装订人员的签章。

二、 掌握会计凭证含义和分类

会计凭证是记录经济业务的发生，和完成情况、明确经济责任的具有法律效力的书面证明文件

按填制程序和其在经济管理中的作用分为原始凭证和记账凭证

三、 掌握原始凭证、记账凭证的含义和分类

原始凭证

(一) 含义

原始凭证又称单据，是在经济业务发生时取得或填制的，是经济业务发生或完成情况的书面证明，用以明确经济责任，并作为原始依据的会计凭证。

原始凭证是经济活动的重要资料，具有法律效力，是编制记账凭证，进行会计核算的基本依据

(二) 分类

1) 按其填制手续的不同

一次凭证

累计凭证

汇总原始凭证

2) 按其来源不同

自制

外来

3) 按其编制依据不同

以证明经济业务实际发生的原始凭证

为便于记账而汇总某类资料的记账编制凭证

记账凭证

(一) 含义

是指由会计人员根据审核无误的原始凭证整理归类所编制的，是确定会计分录，作为记账依据的会计凭证

(二) 分类

1) 按其反映的内容是否与货币资金相关

收款凭证

付款凭证

转账凭证

2) 按填制方式不同，按所包括的会计科目是否单一

单式记账凭证（单科目记账凭证）

按记账方向不同

借项记账凭证

贷项记账凭证

复式记账凭证（多科目记账凭证）

3) 按用途不同

汇总记账凭证

按汇总方法不同

分类汇总记账凭证

根据收、付、转凭证汇总编制的汇总收、付、转凭证

全部汇总记账凭证

分录凭证（非汇总记账凭证）

四、 重点掌握原始凭证、记账凭证的填制与审核

原始凭证

(一) 基本内容

1. 凭证的名称
2. 填制凭证的日期
3. 填制凭证单位的名称或填制人姓名
4. 经办人员的签名或签章
5. 接受凭证单位的名称
6. 经济业务内容、数量、单价和金额

(二) 填制要求

1. 记录真实合法
2. 内容完整齐备
3. 编制认真及时

(三) 审核

1. 是否与计划一致
2. 是否真实、合理、合法
3. 正确性和完整性

记账凭证

(一) 基本内容

1. 记账凭证的名称
2. 填制凭证的日期和凭证编号
3. 经济业务的内容摘要
4. 会计科目的名称、记账方向及金额
5. 所附原始凭证的张数
6. 制证、审核、记账、会计主管等人员的签章

(二) 审核

审核记账凭证是否附有原始凭证，原始凭证与记账凭证的内容是否相符，附件是否齐全，手续是否完备，有无经办人员和有关人员的签章
审核会计科目的运用是否恰当，方向和金额的填写是否正确，借、贷金额是否平衡

审核摘要栏的填写是否清楚、准确无误，是否完整地表达了经济业务的

内容

发现记账凭证有错误时，应查明原因，并按规定办法及时处理或更正
审核人员不能仅凭记账凭证和原始凭证就事论事地审核

第五章 会计账簿

一、 了解账簿的含义和意义

含义

会计账簿是以会计凭证为依据，对全部经济业务进行全面、系统、连续、分类的记录和核算的簿籍，是由专门格式并以一定形式联结在一起的账页所组成

意义

可以了解各项财产物资的增减变化、资金的运动情况、成本费用的发生以及财务成果的大小，全面、系统地为经济管理提供数据信息。对于加强经济管理具有十分重要的作用

二、 了解会计账簿的启用和登记的规则

启用规则

记账规则，是对记账必须达到的技术要求所做的规范。

账簿是储存数据资料的重要会计档案，登记账簿应由专人负责。为了保证账簿记录的严肃性和合法性，明确记账责任，防止舞弊，必须按照《会计基础工作规范》等有关规定启用和交接会计账簿。

在启用账簿时，应在账簿封面上写明单位名称和账簿名称，在账簿扉页上应附“启用表”，并正确填写有关内容：启用日期、账簿册数和页数、记账人员或会计主管人员姓名，并加盖名章和单位公章。记账人员或会计主管调动工作时，还应在“经管账簿人员一览表”中登记有关事项，填写交接日期、接管人员和监督人员姓名，并由交接双方人员签名或盖章，以明确记账责任。

启用订本式账簿，应从第一页到最后一页顺序编定页数，不得跳页、缺号，不得撕毁账页。使用活页式账页，应按账户顺序编号，并须定期装订成册，装订后再按实际使用的账页顺序编定页数，另加目录，记明每个账户的名称和页次。使用卡片式账簿，应在使用前建立卡片登记簿，以防散失。

“账簿启用表”和“经管账簿人员一览表”可以合并设置为“账簿启用和经管人员一览表”

登记规则

登记账簿是对经济业务信息进行加工整理，是会计核算的基本方法。登记账簿时必须做到：

(一) 根据审核无误的会计凭证登记账簿

登记账簿时，应将会计凭证的日期、编号、业务内容摘要、金额和其他有关资料逐项记入账内，做到数字准确，摘要清楚，登账及时。

登记完毕后，要在会计凭证中签名或盖章，并注明已经登账的符号“✓”，表示已经记账，以防重记或漏记。

账簿中书写的文字和数字上面要留适当空距。不要写满格，一般应占格距的1/2

登记账簿要用蓝黑钢笔书写，不得用俗笔或圆珠笔记账，下列情况可以用红色墨水记账：按照红字冲账的记账凭证，冲销错误记录；在不设借贷、增减、收付等栏目的毛栏式账页中登记减少数；在三栏式账户的余额栏前，如未印明余额的方向(如：借或贷)，在余额栏内可登记(负数余额)；会计制度中规定用红字登记的其他记录。

各种账簿按页次顺序连续登记，不得跳行、隔页。如果发生跳行、隔页，应将空行、空页划线注销，或注明“此行空白”或“此页空白”字样，并由记账人员签名或盖章

凡需要结出余额的账户，结出余额后，应在“借或贷”等栏内写明“借”或“贷”等字样来反映余额方向。没有余额的账户，应在“借或贷”等栏内写“平”字，并在余额栏内用“0”表示。库存现金日记账和银行存款日记账必须逐日结出余额。

每一账页登记完毕结转下页时，应结出本页合计数及余额，写在本页最后一行和下页第一行有关栏内，并在摘要栏内注明“过次页”和“承前页”字样；也可以只写在下页第一行有关栏内，并在摘要栏内注明“承前页”字样，以便对账和结账

(二) 账簿记录发生错误，不准涂改、挖补、刮擦或用药水消除字迹

账簿记录发生错误，应将错误的文字或数字划线注销，但必须使原有字迹仍可辨认；然后在划线上方填写正确的文字或数字，并由记账人员在更正处盖章。对于错误的数字，应全部划线更正，不得只更正其中的错误数字。对于文字差错，可以只划去错误的部分。

由于记账凭证错误而使账簿记录发生错误，应按更正的记账凭证登记账簿。

(三) 按照规定定期结账

结账前，必须将本期内所发生的各项经济业务全部登记入账。

结账时，应结出每个账户的期末余额，需要结出当月发生额的，应在摘要栏内注明“本月合计”字样，并在下面划一条单线；需要结出本年累计发生额的，应在摘要栏内注明“本年累计”字样；12月末的“本年累计”就是全年累计发生额。全年累计发生额下应划双线，年终结账时，所有总账户都应结出全年发生额和年末余额

年度终了，要把各账户的余额结转下年，并在摘要栏注明(结转下年“字

样；在下年新账第一行余额栏填写上年结转的余额，并在摘要栏内注明“上年结转”字样

(四) 账簿记录要清洁、整齐、美观和准确

金额除单价外，应以“元”为单位，元以下记至角分，分以下四舍五入，数字分位采用三位制

记账凭证和账簿中的会计科目，必须使用全称，不得任意简化

三、掌握会计账簿分类

按用途

序时

 普通日记账

 特种日记账

分类

联合（总分类账簿和明细分类账簿结合在一起的账簿，如日记总账）

备查

按外表形式

订本

活页

卡片

四、掌握对账与结账的相关要求和方法

对账

对账，简单地讲就是核对账目，即把账簿上记载的资料进行内部核对、内外核对、账实核对，确保账证、账账和账实三相符。

对账是登账后、结账前的一项工作，一般在月末进行，其具体内容包括三个方面：

(一) 账证核对

账证核对，是指对各种账簿记录与会计凭证的核对，包括核对记账凭证及其所附原始凭证是否与登记人账的内容一致。

由于记账凭证和原始凭证数量多，内容广泛，若集中在月末核对账证，不仅会增加月末的工作量，更重要的是影响结账的及时性。因此，在实际工作中，这项工作大部分是分散在平时进行的，即对日常会计事项的处理过程中，通过一边记账，一边由有文关人员复核账证，期末采用重点抽查和有目标的核对来检查账证的一致性。

日常核对账证的内容有：会计凭证记载内容与实际经济业务是否相符；是否如实反映了有关数据和资料；所登记账簿与记账凭证中的账户名称是否相符，应借、应贷方向是否如实反映一致，金额是否相等。通过及时核对以便发现问题，及时纠正错误，这是保证月终结账工作的基础。

(二) 账账核对

账账核对，是指各种账簿之间有关数据的核对。核对内容包括：

总账借方、贷方发生额合计数的核对

根据借贷记账法的平衡原理，核对总账本期所有账户的借方发生额合计数是否等于贷方发生额合计数。总账借、贷方发生额的核对可以通过编制发生额试算平衡表来进行。

总账与所属明细账的核对

由于总账与所属明细账采用平行登记，总账统驭所属明细账，因此，有关明相账本用发生额之和必精与总账发生额相等：期末各明细账户余额之和也必然与总账余额相等。总账与明细账的核对可以直接由总账记录员与所属明细登记人员逐一核对账目来进行，也可以通过编制各明细账户发生额及余额平衡表来核对。

总账与日记账的核对

日记账般指库在现金日 记账和银行存款日记账。总账与日记账的核对是指总账户中，库存现金与银行存款本期发生额合计数以及期末余额是否与库存现金日记账、银行存款日记账账簿的发生额合计数及余额一致。

会计账簿与业务部门的实物账核对

会计账簿与业务部门的实物账核对，是指财会部门各种财产物资的账面结存数与业务归口部门保管或使用的实物账结存数的核对，如存货类账簿的记录与仓库登记的存货收、发、结存数量、金额是否相符；财会部门的固定资产账簿与各使用部门的固定资产名称、规格、型号、数量及价值是否相符；与设备管理部门、行政管理部门、房产管理部门的业务登记记录是否一致；会计账簿与实物账的核对，主要是通过总账与二级明细账、实物保管、使用部门的卡片账来进行。

（三） 账实核对

1. 账实核对是指各种财产物资的账面余额与实物数额的核对，具体指：
2. 库存现金日记账账面余额与出纳员的库存现金实有额的核对。
3. 银行存款日记账余额与开户银行转来的对账单核对，包括逐笔核对发生额及编制“银行存款余额调节表”，以验证余额的正确性。
4. 存货类物资明细账余额与实物结存量的核对，包括验证存货计价的一致性。可通过实地盘点，进行财产清查，借以核对账实是否相符。
5. 各种债权、债务账目与往来单位账目的核对。在实际工作中，账实核对一般是通过定期或不定期财产清查来进行的，账实核对的实质就是财产清查。

结账

结账，针对账簿而言，就是计算并结转各账簿本期发生额及期末余额，而不是指一个单位与另一个单位之间的款项清算。按照规定，结账应在月末、季末、年终进行，另外，企业因撤消或兼并等原因，需办理账务交接时，也要进行结账。

（一） 结账的内容

按照规定的会计期间登记本期发生的经济业务，并检查本期发生的经济业务是否已经全部登记入账，不能提前或延期结账。

按照权责发生制原则进行期末账项调整，结转账目。权责发生制要求以应收和应付为标准确认本期收入和费用，凡是属于本期赚取的收入或发生的费用，不论款项是否收到或付出，均应作为本期的收入和费用入账；反之，凡是不属于本期赚取的收入或发生的费用，即使款项在本期收到或支付，也不应作为本期的收入或费用入账。根据权责发生制，只有将企业发生的收入和费用按照会计期间正确划分其归属期后，才能真正反映企业本期的财务状况和经营成果。

计算本期发生额和期末余额，并结转下期。本期经济业务登账完毕，应当计算各种日记账、明细账和总账的本期发生额和余额，并按要求结转下期。

(二) 结转方法

月结

每月终了，应对各账户进行月结，具体操作方法：

1. 在本月发生额最末行数字下，划一道细红线
2. 将借、贷方发生额加总，用蓝字登记在红线下面一行
3. 在摘要栏内标明“本月合计”的字样；
4. 在月结金额行的下面再划一道细红线。对于某些只有一笔经济业务，或本月未发生经济业务的账户，可不进行月结

季结

季结是在最后一个月月结的下面，对本季度三个月的借、贷方发生额加总累计。具体操作方法是：

1. 在月结的基础上，将本季度三个月的发生额加总，用蓝字登记在月结数的下一行；
2. 在摘要栏内标明“本季度合计”字样；
3. 在季结数下面划道红线。

年结

年结是在第四季度季结的基础上进行的账务总结。年结不仅要计算各账户本年度借贷发生额、余额，还要将年末余额结转下年。为计算方便，有必要将年初余额列于年结中，以便于核对。一般年结的程序如下：

1. 加总累计四个季度的发生额，在第四季度季结的红线下面一行，用蓝字填列发生额加总累计数；
2. 在摘要栏内标明“本年累计”字样；
3. 在“本年合计”的下一行过人各账户年初余额，并在摘要栏内标明“年初余额”字样；
4. 在“年初余额”的下一行，计算并填列各账户应转入下年度的余额；
5. 在摘要栏中注明“结转下年”字样；

6. 在“结转下年”行的下面划双红线，表示已结清所有账户的余额，即封账之意。

年结后，将各账户的年未余额过人新账簿，并在摘要栏内标明“上年结转”字样，在日期栏内注明1月1日。

五、重点掌握错账更正方法

会计人员填制会计凭证和登记账簿，必须严肃认真，一丝不苟，尽最大努力把账记好，防止差错，保证核算质量。在记账过程中，如果账簿记录发生错误，不得任意用刮擦、挖补、涂改或用褪色药水等方法去更改字迹，必须根据错误的具体情况，采取相应的方法予以更正。更正错账的方法般有以下几种：

划线更正法

账簿的文字数字发生错误时，可用细红线划销，并在划线上面做出正确的记录，这种更正方法，叫做划线更正法。具体做法：在错误文字或全部数字的上面划一道细红线注销，然后，将正确的文字或全部数字用蓝字写在红线上面，并由记账员在更正处盖章，以明确责任。更正时，不得只划线更正个别的数字，对已划线的数字应保持原有的字迹清晰可辨，以备查核。划线更正法在记账凭证正确但账簿记录发生错误时适用。

红字更正法

也叫红字订正法，是指当记账凭证应借、应贷科目或金额发生错误，并且已经登记入账时，先用红字填制内容相同的的记账凭证，冲销原有错误记录，然后用蓝字重新填写一份正确的记账凭证，重新登记入账。这种更正方法适用于以下两种情况：

记账后发现记账凭证使用会计科目有错，或记账方向错误，或金额错误时，可采用红字更正法予以更正。其具体操作是：先用红字填写一张与原记账凭证中会计科目、借贷方向和金额完全相同的凭证，以冲销错误记录，然后用蓝字重新填写一份正确的记账凭证，两份记账凭证一并登记入账

记账后，发现记账凭证和账簿记录金额错误，但原记账凭证中应借应贷科目并无错误，错误的表现是所记金额大于应记金额。此类错误应采用红字更正法，即编制一张红字记账凭证，应借应贷科目与原记账凭证相同，只将多记金额列于红字记账凭证，并凭以登记入账，借以冲销多记的金额

补充登记法

记账后，如果发现记账凭证上应借应贷会计科目虽无错误，但所填金额小于应记金额，针对原记账凭证中所记金额与应记金额的差额用蓝字填张记账凭证，予以补充登记。这种更正错误的方法叫作补充登记法。

第六章 财产清查

一、了解财产清查的意义和种类

概念

财产清查，是指在一定日期，通过对财产物资的盘点或核对，查明其实有数与账存数是否相符，并查明账实不符的原因的一种会计核算方法

意义

财产清查对完善财产物资管理制度、保证会计资料的真实可靠性、保证财产物资的安全完整及挖掘财产物资的使用潜力等都具有十分重要的作用

财产清查有利于完善财产物资管理制度

能保证会计资料的真实可靠性

能保护财产物资的安全完整

可挖掘财产物资的使用潜力

(一) 种类

1) 按财产清查的对象和范围分

全面清查

局部清查

2) 按财产清查的时间划分

定期清查

不定期清查

3) 按财产清查的执行单位划分

内部清查

外部清查

二、掌握财产清查的一般程序、内容和方法

一般程序

财产清查是一项复杂、细致的工作，涉及面广，工作量大。因此，在进行财产清查之前必须认真做好各方面的准备工作，以保证财产清查工作有条不紊地进行。

(一) 组织准备

根据财产清查工作的有关任务与要求，成立财产清查领导小组，制订财产清查计划，确定清查的对象和范围，安排清查工作的进度，配备清查人员等，做好必要的组织准备

(二) 业务准备

业务准备是进行财产清查的前提条件，有关部门和人员应分别做好下列准备工作：

会计部门和会计人员必须将所有经济业务全部入账，做到账簿记录完整，计算正确，账证相符，账账相符，为财产清查提供正确可靠的依据。

财产物资保管部门和保管人员必须对所保管的各种财产物资分门别类整理、排列清楚，挂上标签，标明品种、规格和结存数量，以便盘点查对。

财产清查人员必须按国家标准校正各种必要的度量衡器，准备好各种专用表格。

内容和方法

(一) 货币资金的清查

货币资金的清查主要包括对库存现金的清查和对银行存款的清查。

1) 库存资金的清查

库存现金的清查，是指通过对库存现金盘点的实有数与库存现金日记账的余额进行核对，以查明账实是否相符的方法。其基本方法是实地盘点。

库存现金清查的内容与方法如下：

(1) 在盘点前，库存现金出纳员应先将涉及库存现金的收、付款凭证全部登记入账，并结出余额。

(2) 在盘点时，为了明确经济责任，出纳人员必须在场，清查人员要仔细逐一清点库存现金纸币、硬币，并认真审核收、付款凭证和账簿记录，检查经济业务的合理和合法性，如检查企业是否以“白条”或“借据”抵充库存现金，有无坐支库存现金等。

(3) 在盘点结束后，应填制“库存现金盘点报告表”并由盘点人员和出纳员共同签章。“库存现金盘点报告表”是反映库存现金实存数并用以调整账簿记录的重要原始凭(证)，也是分析账实不符原因、明确经济责任的依据。

2) 银行存款的清查

银行存款的清查，是指采用将银行存款日记账与开户银行的“银行对账单”相核对的方法。银行存款日记账与开户银行“银行对账单”上都登记着企业在对账期内存款的增减变化及结存情况，但在通常情况下，二者记录的余额往往不相符，除了双方记账差错外主要是由于未达账项引起的。未达账项是指在企业和银行之间，由于凭证的传递时间不同双方记账时间不一致，一方已经登记入账，另一方由于尚未接到有关结算凭证而未入账的款项。未达账项不外乎以下四种情况：

企业已收款入账，银行未收款入账的款项。

企业已付款入账，银行未付款入账的款项。

银行已收款入账，企业未收款入账的款项。

银行已付款入账，企业未付款入账的款项。

(二) 实物财产的清查

实物财产是指具有实物形态的各种财产，包括存货和固定资产等

实物财产的清查方法

不同品种的实物财产，由于其实物形态、体积或重量、堆放方式等的不同，因而它们所采用的清查方法也有所不同。常用的实物财产的清查方法包括以下几种：实地盘点法、技术推算法、抽样盘点法等。

实物财产清查使用的凭证

为了明确经济责任，进行财产清查时，有关实物财产的保管人员必须到场，并参加盘点工作。对各项财产的盘点结果，应如实准确地登记在“盘存单”上，并由有关参加盘点人员同时签字或盖章。“盘存单”是财产盘点结果的书面证明，也是反映实物财产实有效额的原始凭证。盘点完毕，将“盘存单”中所记录的实存数与账面结存数余额相核对，如发现实物盘点结果与账面结存结果不相符，应根据“盘存单”和有关账簿记录填制“实存账存对比以确认实物财产的盘盈数或盘亏数。“实存账存对比表”是财产清查的原始证明，是调整账面记录的原始凭证，也是分析盈亏原因、明确经济责任的重要依据。

(三) 往来款项的清查

企业与其他单位的往来结算款项包括应收、暂付款和应付、暂收款，对各种应收、应付款的清查，应采取“查询法”，即同对方核对账目的方法，清查单位应在其各种往来账项记录准确的基础上，编制“往来账项对账单”，寄发或派人送交对方单位进行核对。核对的内容包括往来账项的原始记录发生的时间、原因及金额，已付款的时间、金额、付款方式及余额等。对方单位收到“往来账项对账单”后，应与其有关账目进行核对，并在回单上注明是否相符；若不相符，则应注明差异。清查完毕，根据各往来单位寄回的回单，编制“往来账项清查报告单”。

三、 重点掌握财产清查的盘存制度

在会计实务中对存货采取专门的记录方法进行反映和控制，这种记录方法被称为存货盘存制度

实地盘存制

实地盘存制，是指会计期末通过对全部存货进行实地盘点确定期末存货的数量并据以计算期末存货成本和本期销售或耗用存货成本的一种存货会计处理方法。采用这种方法，平时账上只记存货的购进或收入，不记发出，期末通过实地盘点确定存货数量，然后倒挤计算出当期耗用或销货成本。这一方法用于工业企业，被称为“以存计耗”或“盘存计耗”；用于商品流通企业，被称为“以存计销”或“盘存计销”。计算公式如下：

期末存货成本=存货实地盘存数量 x 进货单价

本期销售或耗用成本=期初存货成本+本期购货成本-期末存货成本

实地盘存制由于平时账上只记购进或收入，对销售或耗用及结存的数量可不作记录，可按大类或全部存货设置总账账户，因此，存货的日常核算比较简单。由于“以存计销”和“以存计耗”倒挤成本，从而使非正常销售或耗用的存货损失、差错，甚至盗窃等原因所引起的短缺，全部挤入耗用或销货成本之内，掩盖了仓库管理上存在的问题，从而削弱了企业对存货的控制。

永续盘存制

永续盘存制，是指通过设置存货明细账，平时逐笔或逐日地登记存货的收

人和发出，并随时结出账存数，然后与实存数相核对的一种存货会计处理方法。采用永续盘存制，对存货仍须定期或不定期地进行实地盘点。但这种盘点仅仅是核对账实是否相符的一种方法，而在实地盘存制下则是用来计算存货成本的必要手段。

采用永续盘存制，会计部门要设置存货二级账户进行分类控制，并按品种规格设置明细账户进行数量、金额双重控制。仓储部门按每种存货分户设置套保管账和商品卡，由记账员根据收、发货单登记收、发数量，进行数量控制。通过上述这样逐级控制，互相核对，可以起到随时反映库存情况和保护存货安全完整的作用，一旦发生差错或短缺，也容易发现和查找原因。

比较

实地盘存制的主要优点是可以简化存货的日常核算工作。但是，实地盘存制也有其明显的缺点，主要表现为：手续不严密，不能随时反映存货收入、发出和结存的动态；只能到期末盘点时结转耗用或销货成本，从而加大了期末核算的工作量，而且容易掩盖存货管理中存在的问题。所以，实地盘存制的实用性较差，仅适用于定期结转，而且不能随时结转销售或耗用成本的存货，如一些价值低、品种杂、交易频繁的财产物资和一些损耗大、数量不稳定的鲜活商品。即使采用实地盘存制，也应采取相应的管理措施。

永续盘存制的优点是：有利于加强对存货的管理，在存货明细账户中，可以随时反映每一种存货收入、发出和结存的情况，并从数量和金额两方面对存货进行控制；通过账簿记录和实地盘点，将实存数与账存数相核对，可以查明溢余或短缺的原因；通过账簿记录还可以随时反映出存货余缺，以便及时合理地组织货源和调配资金。因此，在实际工作中，除价值低廉，或在管理上不便于实行永续盘存制的财产物资外，企业、行政、事业单位都采取永续盘存制来确定账面财产物资结存数。永续盘存制的主要缺点是存货明细分类核算的工作量较大，在存货品种规格繁多的企业里，这个缺点更为突出。

四、 重点掌握银行存款余额调节表的编制

在与银行对账时，应首先查明有无未达账项，如果存在未达账项，可编制“银行存款余额调节表”。“银行存款余额调节表”的编制应在企业银行存款日记账余额和银行对账单余额的基础上，分别加减未达账项，调整相符后的双方余额，则为企业可以动用的资金。

不能根据“银行存款余额调节表”来编制会计分录、改动账面记录，必须在收到银行的通知凭证后才能入账

第七章 账务处理程序

一、 了解账务处理程序的概念

账务处理程序是以账簿体系为核心，把会计凭证、会计账簿、记账程序和记账方法有机地结合起来的技术组织方式，又称为会计核算形式，或称为会计核算组织程序

二、 掌握各种账务处理程序的区别

主要表现为登记总账的依据和方法不同

三、 掌握各种账务处理程序的应用范围

记账凭证账务处理程序

适用于经济规模较小、业务简单、记账凭证不多的单位

科目汇总表账务处理程序

适用于经济业务面广量大、涉及会计科目较多的大型企业单位

四、 重点掌握记账凭证账务处理程序和科目汇总表账务处理程序

记账凭证账务处理程序

记账凭证账务处理程序是直接根据记账凭证，逐笔登记总账和明细账，它是一种最基本的一种账务处理程序。在这种核算形式下，凭证和账簿按一般规定设置。

(一) 设置记账凭证和账簿

在记账凭证账务处理程序下，记账凭证可以采用种通用格式，也可以采用收、付、转三种格式的记账凭证。

序时账簿和总账一般采用三栏式格式 即总账、库存现金日记账与银行存款日记账均采用普通三栏式格式登记而明细账则根据需要分别采用普通三栏式、数量金额式以及各种形式的多栏式账簿登记。

(二) 账务处理特点的一般程序

记账凭证无须汇总，直接凭以登记总账和明细账。

总账除具有分类作用之外，同时还具有序时账簿的作用。

(三) 记账凭证账务处理程序

根据原始凭证或原始凭证汇总表编制记账凭证。

根据收、付记账凭证逐笔登记库存现金日记账、银行存款日记账。

根据记账凭证逐笔登记总分类账。

根据原始凭证、原始凭证汇总表和记账凭证登记各种明细账。

期末，库存现金日记账和银行存款目记账的余额，各种明细账的余额，分别与总分类账中有关账户的余额核对

期末，根据总分类账和有关明细账编制会计报表。

(四) 优缺点

记账凭证账务处理程序是最基本的账务处理程序，其他各种账务处理程序都是在它的基础上，根据自身业务特点和经济管理需要而发展形成的。这种账务处理程序的优点表现在核算工作简单明了，易于理解和掌握，它可

以直接根据记账凭证登记各种账簿，使会计处理程序简单，手续简便，减少了汇总记账凭证的工作量，容易操作。另外，由于总分类账是直接根据记账凭证逐笔过账的，因此，总账便具有序时账簿的作用，详细地记录和反映了经济业务动态，便于查账。缺点是登记总账的工作量较大，并且与明细账的内容明显重复。

科目汇总表账务处理程序

科目汇总表账务处理程序，又称科目汇总表核算形式。其特点是定期根据记账凭证编制科目汇总表，再根据科目汇总表登记总分类账。科目汇总表是一种不反映账户对应关系的汇总凭证。与记账凭证账务处理程序相比，科目汇总表账务处理程序增加了三个编制科目汇总表的程序，除此之外，与记账凭证核算形式相同，因此，它是记账凭证核算形式的发展。

(一) 记账凭证和账簿的设置

可以分别设置收、付、转记账凭证，也可以只设置一种通用记账凭证。设置科目汇总表，其格式一般为账户式左、右两方只填列各账户在一定时期内的借方、贷方发生额，不反映账户间的对应关系。

科目汇总表账务处理程序对账簿的设置也无特殊要求，与其他核算形式基本相同。实行会计电算化的单位，也可以不另设总账，在科目汇总表的基础上增加期初、期末余额栏，便可直接代替总账。

(二) 账务处理的特点

收、付、转凭证作为登记日记账和明细账的依据。

科目汇总表作为登记总分类账的依据。

(三) 科目汇总表的编制方法

科目汇总表是指根据一定时期内的全部记账凭证，按科目归类，计算每一总账科目的本期借方、贷方发生额所编制的汇总表。科目汇总表的设计原理可用关系式表达如下：

所有账户本期借方发生额合计=所有账户本期贷方发生额合计

因此，科目汇总表并不反映账户间的对应关系及经济业务的来龙去脉。编制科目汇总表时，首先将本期各项经济业务所涉及的会计科目填入“会计科目”栏；然后根据本期记账凭证中涉及的会计科目逐一加总，计算借方、贷方发生额，填列到相应会计科目行的“借方”和“贷方”栏；汇总完毕，累加各账户借方发生额合计和贷方发生额合计，并进行试算平衡。由于科目汇总表反映了一定时期全部经济业务所涉及的账户，并涉及收、付、转全部记账凭证，为了便于科目汇总表的编制，使汇总工作快捷，不易发生差错，在编制记账凭证时，最好是一个借方账户与一个贷方账户相对应，因此，单式记账凭证有利于科目汇总表的汇编。

(四) 科目汇总表账务处理程序的一般程序

(1) 根据原始凭证和原始凭证汇总表，编制收款凭证、付款凭证和转账凭证。

- (2) 根据收款凭证和付款凭证，登记库存现金日记账和银行存款日记账。
- (3) 根据一定时期内的全部记账凭证，汇总编制科目汇总表
- (4) 根据科目汇总表，登记总分类账。
- (5) 根据原始凭证、原始凭证汇总表和记账凭证，登记各种明细分类账。
- (6) 期末，库存现金日记账及银行存款日记账的余额《各种明细账的余额，分别与总 4 类账中有关账户的余额核对
- (7) 期末，根据总分类账和有关明细账编制会计报表。

(五) 科目汇总表账务处理程序的优缺点

科目汇总表采用了汇总登记总分类账的形式，使登记总账的工作大为简化；同时，由于定期汇总进行试算平衡，就可以及时发现问题，减少会计核算的差错；与汇总记账凭证账务处理程序分别填写三种汇总记账凭证，还要按账户的对应关系汇总相比，科目汇总表的编制手续既简单又省时；科目汇总表不仅可以作为登记总账的依据，而且可以作为各期发生额试算平衡表，用以核对各种明细账。这种账务处理程序可以减少登记总账的工作量，直接用科目汇总表代替总账反映经济业务的总括情况。其不足之处是：虽然减少了登记总账的工作量，但汇总记账凭证的工作量较大；另外，根据科目汇总表登记的总分类账只反映借方、贷方发生额的总金额，不能反映账户间的对应关系。

第八章 货币资金

一、重点掌握现金的管理制度和银行存款的支付结算及账务处理

现金的管理制度

(一) 现金的管理

3) 广义的现金：

银行本票 银行汇票 保付支票 个人支票 邮
政支票 旅行支票

4) 现金不包括：

- 企业持有的金融市场的各种基金、存款证以及其他类似的短期有价证券等
- 欠客户出具等远期票据
- 因出票人存款不足而被银行退回或出票人通知银行停止付款的支票
- 各种借据和职工借支的差旅费
- 邮票

5) 现金的特征

货币性 通用性 流动性

6) 现金的使用范围

- (1) 职工工资、津贴
- (2) 个人劳动报酬
- (3) 根据国家规定办法给个人的科学技术、文化艺术、体育等各种奖金
- (4) 各种劳保、福利费以及国家规定的对个人的其他支出
- (5) 向个人收购农副产品和其他物资的价款
- (6) 出差人员必须随身携带的差旅费
- (7) 结算起点一下的零星支出（1000 元）
- (8) 中国人民银行确定需要支付现金的其他支出

7) 库存现金限额

最高限额一般满足一个企业 3 天至 5 天的日常零星开支所需的现金
边远地区和交通不便地区的企业库存现金可多于 5 天，但最多不能超过
15 天的日常零星开支

8) 现金的内部控制

一个企业必须强调它的现金内部控制，要严格执行现金内部控制的措施与
手段，建立健全现金的内部控制制度。

2. 实行职能分开原则

企业库存现金收支与保管应由出纳人员负责。

经管现金的出纳人员不得兼管收入、费用、债权、债务等账簿的登记工作
以及会计稽核和会计档案保管工作

填写银行结算凭证的有关印鉴，不能集中由出纳人员保管，应实行印鉴分
管制度

3. 现金收付的交易必须要有合法的原始凭证

4. 建立收据和发票的领用制度

领用的收据和发票必须登记数量和起讫编号，由领用人签字。

收回收据和发票存根，应由保管人员办理签收手续

对空白收据和发票应定期检查，以防止短缺

5. 加强监督与检查

6. 企业的出纳人员应定期轮换，不得一人长期从事出纳工作

(二) 现金的序时核算

库存现金日记账一般采用收入、付出及结存三栏式格式

库存现金日记账的收入栏和付出栏，是根据审核签字后的现金收、付款凭
证和从银行提取现金时填制的银行存款付款凭证，按照经济业务发生的时
间顺序，由出纳人员逐日逐笔地进行登记的。

为简化库存现金日记账的登记手续，对于同一天发生的相同经济业务，也
可以汇总一笔登记。

以库存现金日记账上的本日余额与库存现金的限额相比较，超过限额数，
要及时送存银行，不足限额部分，应向银行提取，以保证日常开支的需
要。

（三） 现金的总分类核算

企业发生现金的收付业务，必须取得或填制原始凭证，作为收付款的书面证明

在实际工作中，一般是把现金收付款凭证按照对方科目进行归类，定期（10天或半月）填制汇总收付款凭证，据以登记库存现金总账科目。

（四） 备用金的核算

备用金是指企业预付给职工和内部有关单位用做差旅费、零星采购和零星开支，事后需要报销的款项。

备用金的总分类核算，应设置“其他应收款”科目，用来核算企业除应收票据、应收帐款、预付账款以外的其他各种应付、暂付款项，包括各种赔款、罚款、存储保证金、备用金、应向职工收取的各种垫付款项。在备用金数额较大或业务较多的企业中，可以将备用金业务从“其他应收款”科目中划分出来。

9) 备用金的管理办法

随借随用、用后报销制度 适用于不经常使用备用金的单位和个人

定额备用金制度 适用于经常使用备用金的单位和个人

拨付现金时，借：其他应收款/备用金 贷：库存现金

报销时，借：管理费用等 贷：库存现金 不需要通过其他应收款科目核算

银行存款的支付结算及账务处理

（一） 开立和使用银行存款账户的规定

一个企业可以根据需要在银行开立四种账户

1) 基本存款账户

企业办理日常结算和现金收付业务

企业职工薪酬等现金的支取只能通过本账户办理

2) 一般存款账户

在基本存款账户以外的银行借款转存以及与基本存款账户的企业不在同一地点的附属非独立核算的单位的账户。

企业可以通过本账户办理转账结算和现金缴存

不能支取现金

3) 临时存款账户

因临时经营活动需要而开立的账户

办理转账结算

根据国家现金管理的规定办理现金收付

4) 专用存款账户

特殊用途

一个企业只能在一家银行开立一个基本账户

不得在同一家银行的几个分支机构开立一般存款账户

（二） 银行存款的总分类核算

在实际工作中，一般是把各自收付款凭证按照对方科目进行归类，定期（10天或半月）填制汇总收付款凭证，据以登记银行存款总账科目。

（三） 银行存款余额调节表

未达账项

企收，银未收

企付，银未付

银收，企未收

银付，企未付

编制方法

1. 同时将银行存款日记账余额和对账单余额调整到银行存款实有数
2. 以银行存款日记账余额为准，将对账单余额调整到银行存款日记账余额
3. 以银行对账单余额为准，将银行存款日记账余额调整到银行对账单余额

二、 掌握各种银行支付结算方式的使用范围和会计处理

国内转账结算方式

（一） 票据结算方式

1) 银行汇票

1. 使用范围

企业与异地单位和个人 各种款项结算，均可使用银行汇票

银行汇票可用于转账，填明“现金”字样的银行汇票也可以用于支取现金，其中现金银行汇票的申请人与收款人必须均为个人

2. 会计处理

本单位开具的银行汇票计入其他货币资金

2) 银行本票

1. 使用范围

可以用于转账，也可以用于支取现金

申请人或收款人为单位的，不得申请签发现金银行本票

适用于 单位和个人在同一票据交换区域需要支付各种款项的结算

2. 会计处理

本单位开具的银行本票计入其他货币资金

3) 支票

1. 使用范围

在支票上印有“现金”字样的支票为现金支票，只能用于支取现金

在支票上印有“转账”字样的支票为转账支票，只能用于转账

在支票上未印有“现金”“转账”字样的为普通支票，可以用于支取现金

也可以用于转账

在普通支票左上角划两条平行线的为划线支票，只能用于转账，不得支取现金

支票适用于单位和个人在同一票据交换区域的各种款项的结算

2. 会计处理

直接计入银行存款

商业汇票

3. 使用范围

同城异地均可使用

个人不能使用

在银行开立账户的法人以及其他组织之间，必须具有真实的交易关系或债权债务关系

分为商业承兑汇票和银行承兑汇票

4. 会计处理

计入应付票据或应收票据

(二) 信用卡

1. 使用范围

分为单位卡和个人卡

凡在中国境内金融机构开立基本存款账户的单位可申领单位卡，可申领若干张

单位卡账户的资金一律从其基本存款账户转账存入，不得交存现金，不得将销货收入的款项存入其账户

单位卡销户时账户余额要转入其基本存款账户，不能提取现金

2. 会计处理

计入其他货币资金

(三) 其他结算方式

1) 汇兑

1. 使用范围

企业与异地单位和个人的各种款项的结算，均可使用汇兑结算方式

分为信汇和电汇，由汇款人选择使用

2. 会计处理

计入银行存款

2) 托收承付

1. 使用范围

按银行结算办法的规定，使用托收承付结算方式的收款单位和付款单位，必须是国有企业、供销合作社以及经营管理较好，并经开户银行审查同意的城乡集体所有制工业企业

收款单位和付款单位间的结算必须是商品交易，以及因商品交易而产生的

劳务供应的款项

但有些交易如代销、寄销、赊销商品的款项，不得办理托收承付结算
采用托收承付进行结算的交易双方必须签有符合《中华人民共和国合同法》要求的购销合同，并在合同上订明使用托收承付结算方式进行结算

2. 会计处理

计入银行存款

3) 委托收款

1. 使用范围

按银行结算办法的规定，单位和个人凭已承兑商业汇票、债券、存单等付款人债务证明办理款项的结算，均可以使用委托收款结算方式
同城异地均可使用

2. 会计处理

计入银行存款

国际结算方式

信用证

托收

汇付

三、 了解其他货币资金的核算

一、 *内容*

除现金、银行存款之外的货币资金

外埠存款，指企业到外地进行临时或零星采购时，汇往采购地银行开立采购专户的款项

银行汇票存款，指企业为取得银行汇票按照规定存入银行的款项

银行本票存款，指企业为取得银行本票按照规定存入银行的款项

信用卡存款，指企业为取得信用卡按照规定存入银行的款项

信用保证金存款，指企业为取得信用证按照规定存入银行的保证金

存出投资款，指企业已存入证券公司但尚未购买股票、基金等投资对象的款项

第九章 应收款项

一、 重点掌握应收账款入账的确认和会计核算

应收账款入账的确认

应收账款入账价值包括：销售货物或提供劳务的价款、增值税，以及代购货方垫付的包装费、运杂费等

应于收入实现时确认

在确认时应当考虑商业折扣和现金折扣

应收账款入账价值按扣除商业折扣以后的实际售价确定

应收账款的会计核算

借方登记应收账款的增加

贷方登记应收账款的收回及确认的坏账损失

期末一般在借方，反映企业尚未收回的应收账款

如期末在贷方，则反映企业预收的账款

二、 重点掌握应收票据贴现的核算

应收票据贴现是指持票人因急需资金，将未到期的商业汇票背书后转让给银行，银行受理后，扣除按银行的贴现率计算确定的贴现息后，将余额付给贴现企业的业务活动

符合金融工具确认和计量准则有关金融资产终止确认条件的贴现息应计入财务费用，否则计入短期借款——利息调整

三、 掌握现金折扣的核算

此时应收账款入账价值的确定有两种方法

总价法

将未减去现金折扣前的金额作为应收账款的入账价值

如果客户能够在折扣期限内付款，企业应按客户取得的现金折扣金额调减收入

净价法

将扣减最大现金折扣后的金额作为应收账款的入账价值

如果客户未能在折扣期限内付款，企业应按客户丧失的现金折扣金额调增收入

四、 了解应收款项的性质和形成的原因

应收款项是以摊余成本计量的金融资产

应收账款

是指企业在正常经营活动之中，由于销售商品或提供劳务等，而应向购货或接受劳务单位收取的款项

是因企业销售商品或提供劳务等产生的债券

为了反映和监督应收账款的增减变动及其结存情况

应收票据

是指企业持有的还没有到期、尚未兑现的商业票据

为了反映和监督应收票据取得、票款收回等经济业务

预付账款

是指企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项

是企业暂时被供货单位占用的资金

为了反映和监督预付账款的增减变动情况

其他应收款

是指除应收票据、应收账款、预付账款以外的其他各种应收、暂付款项

第十章 存货

一、 重点掌握存货的确认条件

与该存货有关的经济利益很可能流入企业

存货的成本能够可靠计量

二、 重点掌握存货的初始计量

存货的初始计量，是指企业在取得存货时，对其入账价值的确定

存货的初始计量应以取得存货的实际成本为基础，实际成本包括采购成本、加工成本和使存货达到目前场所和状态发生的其他成本

外购的存货

外购存货的成本是指存货从采购到入库前所发生的全部支出，即采购成本，一般包括购买价款、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。

购买价款，是指所购货物发票账单上列明的价款，但不包括按规定可予抵扣的增值税进项税额；相关税费，是指进口关税、购买存货发生的消费税以及不能从增值税销项税额中抵扣的进项税额等；其他可归属于存货采购成本的费用，是指存货采购过程中发生的除上述各项费用以外的仓储费、包装费运输途中的合理损耗、大宗物资的市内运杂费、入库前的挑选整理费用等可直接归属于存货采购成本的费用。

应当注意的是，市内零星货物运杂费、采购人员的差旅费、采购机构的经费以及供应部门经费等，一般不应当包括在存货的采购成本中。

自制的存货

企业自制存货的成本主要由采购成本和加工成本构成，某些存货还包括使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本。其中，采购成本是由自制存货所使用或消耗的原材料采购成本转移而来的，因此，自制存货成本计量的重点是确定存货的加工成本

加工成本是指存货制造过程中发生的直接人工和制造费用。其中，直接人工是指企业在生产产品过程中，向直接从事产品生产的工人支付的职工薪酬；制造费用是指企业为生产产品而发生的各项间接费用，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等

其他成本是指除采购成本、加工成本以外，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。例如，为特定客户设计产品所发生的、可直接认定的设

计费用；可直接归属于符合资本化条件的存货、应当予以资本化的借款费用等。其中，符合资本化条件的存货，是指需要经过相当长时间的生产活动才能达到预定可销售状态的存货。企业发生的一般产品设计费用以及不符合资本化条件的借款费用，应当计入当期损益

企业在确定存货成本时必须注意，发生的下列支出应当于发生时直接计入当期损益，不应当计入存货成本：

非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用

在采购入库后发生的仓储费用，包括存货在加工环节和销售环节发生的一般仓储费用。但是，在生产过程中为使存货达到下一个生产阶段所必需的仓储费用，应当计入存货成本

委托加工的存货

委托加工存货的成本，一般包括加工过程中实际耗用的原材料或半成品成本、加工费、运输费、装卸费等，以及按规定应计入加工成本的税金

投资者投入的存货

应当按照投资合同约定的价值确定，但合同约定价值不公允的除外。在投资合同约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值

以非货币性资产交换取得的存货

(一) 换入的存货以公允价值为基础计量

应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额，作为换入存货的成本

如果有确凿证据表明换入存货的公允价值更加可靠，应当以换入存货的公允价值（在相关增值税允许抵扣的情况下，指不含增值税的公允价值）加上应支付的相关税费，作为换入存货的入账成本

(二) 换入的存货以账面价值为基础计量

应当以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，减去可抵扣的增值税进项税额，作为换入存货的入账成本

通过债务重组取得的存货

应当按照受让存货的公允价值作为入账成本

如果企业受让存货时还发生了运杂费，也应当计入相关存货的成本

增值税一般纳税人涉及增值税的存货，受让存货允许抵扣的增值税进项税额应当单独入账，不计入存货成本，即作为存货成本入账的公允价值是指不含增值税的公允价值

债务人以存货能够抵偿的债务金额是指包含增值税的公允价值

三、 重点掌握存货发出的计价及会计核算

发出存货的计价方法

(一) 先进先出法

先进先出法是以先入库的存货先发出去这一存货成本流转假设为前提对先发出的存货按先入库的存货单位成本计价，后发出的存货按后入库的存货单位成本计价，据以确定本期发出存货和期末结存存货成本的一种方法

采用先进先出法进行存货计价，可以随时确定发出存货的成本，从而保证了产品成本和销售成本计算的及时性，并且期末存货成本是按最近购货成本确定的，比较接近现行的市场价值。但采用该方法计价，有时对同一批发出存货要采用两个或两个以上的单位成本计价，计算繁琐，对存货进出频繁的企业更是如此。从该方法对财务报告的影响来看，在物价上涨期间，会高估当期利润和存货价值；反之，会低估当期利润和存货价值。

(二) 月末一次加权平均法

月末一次加权平均法，是指以月初结存存货数量和本月各批收入存货数量作为权数，计算本月存货的加权平均单位成本，据以确定本月发出存货成本和月末结存存货成本的一种方法。加权平均单位成本以及本月发出存货成本和月末结存存货成本的计算公式如下：

加权平均单位成本=（月初结存存货成本+本月收入存货成本）/（月初结存存货数量+本月收入存货数量）

本月发出存货成本=加权平均单位成本*本月发出存货的数量

月末结存存货成本=加权平均单位成本*本月结存存货的数量

由于在计算加权平均单位成本时往往不能除尽，为了保证月末结存存货的数量、单位成本与总成本的一致性，实务中，应当先按加权平均单位成本计算月末结存存货成本，然后倒减出本月发出存货成本，将计算尾差挤入发出存货成本。即：

月末结存存货成本=加权平均单位成本 x 本月结存存货的数量

本月发出存货成本=（月初结存存货成本+本月收入存货成本）-月末结存存货成本

采用月末一次加权平均法，只在月末一次计算加权平均单位成本并结转发出存货成本即可，平时不对发出存货计价，因而日常核算工作量较小，简便易行，适用于存货收发比较频繁的企业。但也正因为存货计价集中在月末进行，所以平时无法提供发出存货和结存存货的单价及金额，不利于存货的管理。

(三) 移动加权平均法

移动加权平均法，是指平时每入库一批存货，就以原有存货数量和本批人库存货数量为权数，计算一个加权平均单位成本，据以对其后发出存货进行计价的一种方法。移动加权平均单位成本以及本批发出存货成本和期末结存存货成本的计算公式如下：

移动加权平均单位成本=（原有存货成本+本批入库存货成本）/（原有存货数量+本批人库存货数量）

本批发出存货成本=最近移动加权平均单位成本 x 本批发出存货的数量

期末结存存货成本=期末移动加权平均单位成本 x 本期结存存货的数量

和月末一次加权平均法类似，采用移动加权平均法也应采用倒挤的方法，将计算尾差挤入发出存货成本。即先按移动加权平均单位成本计算结存存货成本，然后倒减出发出存货成本，以保证各批发出存货后以及期末时结存存货的数量、单位成本与总成本的一致性。

和月末一次加权平均法相比，移动加权平均法的特点是将存货的计价和明细账的登记分散在平时进行，从而可以随时掌握发出存货的成本和结存存货的成本，为存货管理及时提供所需信息。但采用这种方法，每次收货都要计算一次加权平均单位成本，计算工作量较大，不适合收发货比较频繁的企业使用。

(四) 个别计价法

个别计价法，亦称个别认定法或具体辨认法，是指本期发出存货和期末结存存货的成本，完全按照该存货所属购进批次或生产批次入账时的实际成本进行确定的一种方法。由于采用该方法要求各批发出的存货必须可以逐一辨认所属的购进批次或生产批次，因此，需要对每存货的品种规格、入账时间、单位成本、存放地点等作详细记录。

个别计价法的特点是存货的成本流转与实物流转完全一致，因而能准确地反映本期发出存货和期末结存存货的成本。但采用该方法必须具备详细的存货收、发、存记录，日常核算非常繁琐，存货实物流转的操作程序也相当复杂。一般来说，个别计价法只适用于不能替代使用的存货或为特定项目专门购入或制造的存货的计价，以及品种数量不多、单位价值较高或体积较大、容易辨认的存货的计价，如房产、船舶、飞机、重型设备以及珠宝、名画等贵重物品。需要说明的是，随着越来越多的企业采用计算机信息系统进行会计处理，使得在手工操作下具有明显局限性的计价方法，如移动加权平均法、个别计价法等，也可以广泛应用于发出存货的计价。

发出存货的会计核算

(一) 生产经营领用的原材料

原材料在生产经营过程中领用后，其原有实物形态会发生改变乃至消失，其成本也随之形成相关资产成本或直接转化为费用。根据原材料的消耗特点，企业应按发出原材料的用途，将其成本直接计入相关资产成本或当期费用。领用原材料时，按计算确定的实际成本，借记“生产成本”“制造费用”“委托加工物资”“在建工程”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“原材料”科目。

(二) 生产经营领用的周转材料

企业领用的周转材料分布于生产经营的各个环节，具体用途不同，会计处理也不尽相同：(1)生产部门领用的周转材料，构成产品实体一部分的，其账面价值应直接计入产品生产成本；属于车间一般性物料消耗的，其账面价值应计入制造费用。(2)销售部门领用的周转材料，随同商品出售但不单独计价的，其账面价值应计入销售费用；随同商品出售并单独计价的，应视为材料销售，将取得的收入作为其他业务收入，相应的周转材料账面价值计入其他业务成本。(3)用于出租的周转材料，收取的租金应作为其他业务收入并计算交纳增值税，相应的周转材料账面价值计入其他业务成本；用于出借的周转材料，其账面价值应计入销售费用，(4)管理部门领用的周转材料，其账面价值应计入管理费用。

企业一般应设置“周转材料”科目核算各种周转材料的实际成本或计划成本，也可以单独设置“包装物”“低值易耗品”科目分别核算企业的包装物和低值易耗品。企业应根据周转材料的消耗方式、价值大小、耐用程度等，选择适当的摊销方法，将其账面价值一次或分次计入有关成本费用。常用的周转材料摊销方法有一次转销法、五五摊销法、分次摊销法等。

4) 一次转销法

一次转销法是指在领用周转材料时，将其账面价值全部计入领用当期有关成本费用的一种方法。采用这种方法，领用周转材料时，应按其账面价值，借记“生产成本”“制造费用”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“周转材料”科目；周转材料报废时，应按其残料价值冲减有关资产成本或当期损益，借记“原材料”“银行存款”等科目，贷记“生产成本”“制造费用”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”等科目。

一次转销法通常适用于价值较低或极易损坏的管理用具、小型工具和卡具、在单件小批生产方式下为制进某批订货所用的专用工具等低值易耗品，以及生产领用的包装物和随同商品出售的包装物。数量不多、金额较小，且业务不频繁的出租或出借包装物，也可以采用一次转销法，但应加强实物管理，并在备查簿上进行登记。

5) 五五摊销法

五五摊销法是指在领用周转材料时先摊销其账面价值的 50%，待报废时再摊销其账面价值的 50%的一种摊销方法。

采用五五摊销法，周转材料应分别“在库”“在用”和“摊销”进行明细核算。领用周转材料时，按其账面价值，借记“周转材料-在用”科目，贷记“周转材料-在库”科目，同时，摊销其账面价值的 50%，借记“制造费用”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“周转材料-摊销”科目；周转材料报废时，摊销其余 50%的账面价值，借记“制造费用”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”等科目，贷记“周转材料-摊销”科目，同时，转销周转材料全部已提摊销额，借记“周转材料-摊销”科目，贷记“周转材料-在用”科目；报废周转材料的残料价值应冲减有关成本费用，借记“原材料”“银行存款”等科目，贷记“制造费用”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”等科目。

如果客户逾期未退还出租或出借的周转材料，则应将没收的押金视为销售周转材料取得的价款，计算相应的增值税销项税额，并按扣除增值税的金额确认其他业务收入；同时，应摊销该周转材料其余 50%的账面价值。

采用五五摊销法，虽然会计处理略显繁琐，但周转材料在报废之前，始终有 50%的价值保留在账面上，有利于加强对周转材料的管理与核算。该方法适用于领用数量多、金额大的周转材料摊销。

6) 分次摊销法

分次摊销法是指根据周转材料可供使用的估计次数，将其成本分期计入有关成本费用的一种摊销方法。各期周转材料摊销额的计算公式如下：

某期周转材料摊销额=周转材料面值/预计可使用次数*该期实际使用次数

分次摊销法的核算原理与五五摊销法相同，只是周转材料的价值是分若干次计算摊销的，而不是在领用和报废时各摊销一半

分次摊销法主要适用于建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等周转材料的摊销

(三) 销售的存货

企业对外销售的商品、产成品、自制半成品等存货，取得的销售收入构成其主营业务收入的，相应的存货成本应计入主营业务成本。销售存货时，按从购货方已收或应收的全部合同价款，借记“银行存款”“应收账款”等科目，按实现的营业收入，贷记“主营业务收入”科目，按增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税（销项税额）”科目；同时，按发出存货的账面价值结转销售成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”等科目。

企业对外销售的原材料、周转材料等存货，取得的销售收入构成其附营业

务收入的，相应的存货成本应计入其他业务成本。销售存货时，按从购货方已收或应收的全部合同价款，借记“银行存款”“应收账款”等科目，按实现的营业收入，贷记“其他业务收入”科目，按增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税（销项税额）”科目；同时，按发出存货的账面价值结转销售成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”等科目。

(四) 其他用途发出的存货

企业将存货用于非货币性资产交换(在非货币性资产交换以公允价值为基础计量的情况下)、作为非同一控制下企业合并支付的对价、债务重组等，发出的存货应作为销售处理，按存货的公允价值确认销售收入，同时，按存货的账面价值结转销售成本。

企业将存货用于非货币性资产交换(在非货币性资产交换以账面价值为基础计量的情况下)、作为同一控制下企业合并支付的对价等，应视同销售，按存货的计税价格计算增值税销项税额，连同存货的账面价值一并作为相关资产的成本或合并对价。

四、 掌握存货期末计量的核算

(1)资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量，即当期末存货的成本低于可变现净值时，存货仍按成本计量；当期末存货的可变现净值低于成本时，存货则按可变现净值计量，同时按照可变现净值低于成本的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。其中，成本，是指期末存货的实际成本；可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

(2)确定存货的可变现净值，应以确凿的证据为基础，考虑持有存货的目的，并考虑资产负债表日后事项的影响。

(3)资产负债表日，企业应当首先确定存货的可变现净值。存货可变现净值的确定应当以资产负债表日的状况为基础，既不能提前确定，也不能延后确定，并且在每一个资产负债表日都应当重新确定。在确定存货可变现净值的基础上，将存货可变现净值与存货成本进行比较，确定本期存货可变现净值低于成本的差额，然后再将本期存货可变现净值低于成本的差额与“存货跌价准备”科目原有的余额进行比较，按下列公式计算确定本期应计提(或转回)的存货跌价准备金额：某期应计提的存货跌价准备=当期可变现净值低于成本的差额-“存货跌价准备”科目原有余额

(4)已经计提了跌价准备的存货，用于生产经营的，一般可不结转相应的存货跌价准备，待期末计提存货跌价准备时一并调整；用于销售、非货币性资产交换、债务重组、企业合并对价的，在转出存货账面余额的同时，应结转相应的存货跌价准备。

(5)可变现净值为零的存货，应当将其账面余额全部转销，同时转销相应的存货跌价准备。

五、 了解存货可变现净值的确认方法

可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。存货在日常销售过程中，不仅会取得销售收入，也会发生销售费用和相关税费；为使存货达到预定可销售状态，还可能发生进一步的加工成本。这些销售费用、相关税费和加工成本，均构成销售存货产生的现金流人的抵减项目，只有扣除了这些现金流出后，才能确定存货的可变现净值。因此，存货的可变现净值由，存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成，是指存货的预计未来净现金流量，而不是指存货的估计售价或合同价。

第十一章 金融资产

一、 掌握金融资产的含义和分类

金融资产通常是指企业的库存现金、银行存款、应收帐款、应收票据、贷款、其他应收款项、股权投资、债权投资和衍生金融工具形成的资产等根据企业管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将取得的金融资产在初始确认时划分为

以摊余成本计量的金融资产

 债券投资

 应收款项

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

 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债权投资

 其他权益工具投资

 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

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

二、 重点掌握交易性金融资产的计量和会计处理

交易性金融资产的计量

(1)企业应设置“交易性金融资产”科目，核算为交易而持有的债券投资、股票投资、基金投资等交易性金融资产的公允价值，并按照交易性金融资产的类别和品种，分别按照“成本”“公允价值变动”等进行明细核算。

“交易性金融资产-成本”明细科目反映交易性金融资产的初始入账金额

“交易性金融资产-公允价值变动”明细科目反映交易性金融资产在持有期间的公允价值变动金额

企业持有的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，也通过“交易性金融资产”科目核算

划分为交易性金融资产的衍生金融资产，应通过单独设置的“衍生工具”科目核算

(2) 交易性金融资产应当按照取得时的公允价值作为初始入账金额，相关的交易费用在发生时直接计入当期损益。企业取得交易性金融资产所支付的价款中，如果包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目，不计入交易性金融资产的初始入账金额。

(3) 企业在持有交易性金融资产期间所获得的现金股利或债券利息(不包括取得交易性金融资产时支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息)，应当确认为投资收益。

(4) 交易性金融资产应按资产负债表日的公允价值反映，公允价值的变动计入当期损益。

(5) 处置交易性金融资产时，以实际收到的处置价款减去所处置交易性金融资产账面余额后的金额，作为处置损益，同时，将该交易性金融资产在持有期间已确认的累计公允价值变动净损益确认为处置当期的投资收益。

交易性金融资产的会计处理

(一) 取得

企业取得交易性金融资产时，按其公允价值(不含支付的价款中所包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息)，借记“交易性金融资产-成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，借记“应收股利”或“应收利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目;收到上列现金股利或债券利息时，借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”或“应收利息”科目。

(二) 利息

持有交易性金融资产期间，被投资方宣告发放的现金股利同时满足股利收入人的确认条件时，投资方按应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目;资产负债表日或付息日，投资方按债券面值和票面利率计提利息时，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。收到上列现金股利或债券利息时，借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”或“应收利息”科目。

(三) 期末

资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于其账面余额时，应按二者之间的差额，调增交易性金融资产的账面余额，同时确认公允价值上升的

收益，借记“交易性金融资产-公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；交易性金融资产的公允价值低于其账面余额时，应按二者之间的差额，调减交易性金融资产的账面余额，同时确认公允价值下跌的损失，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“交易性金融资产-公允价值变动”科目。

(四) 处置

处置交易性金融资产时，应按实际收到的处置价款，借记“银行存款”科目，按该交易性金融资产的初始入账金额，贷记“交易性金融资产-成本”科目，按该项交易性金融资产的累计公允价值变动金额，贷记或借记“交易性金融资产-公允价值变动”科目，按已计入应收项目但尚未收回的现金股利或债券利息，贷记“应收股利”或“应收利息”科目，按上列差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，将该交易性金融资产持有期间已确认的累计公允价值变动净损益确认为处置当期投资收益，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

三、重点掌握债权投资的计量和会计处理

债权投资的计量

企业应当设置“债权投资”科目，核算取得的以摊余成本计量的债权投资，并按照债权投资的类别和品种，分别“成本”“利息调整”“应计利息”进行明细核算

“债权投资-成本”明细科目反映债权投资的面值

“债权投资-利息调整”明细科目反映债权投资的初始入账金额与面值的差额，以及按照实际利率法分期摊销后该差额的摊余金额

“债权投资-应计利息”明细科目反映企业集体的到期一次还本付息债权投资应计未付的利息

债权投资应当按取得时的公允价值与相关交易费用之和作为初始入账金额。如果实际支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应单独确认为应收项目，不构成债权投资的初始入账金额。

债权投资在持有期间应当按照摊余成本计量。并采用实际利率法计算确认当期利息收入，计入投资收益。实际利率应当在取得债权投资时确定，在该债权投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。

企业处置债权投资时，应将所取得的价款与该投资账面价值之间的差额计入投资收益。债权投资已计提损失准备的，在出售时还应同时结转损失准备

债权投资的会计处理

取得

利息

处置

四、重点掌握其他金融工具投资的计量与会计处理

其他债权投资

(一) 计量

(1)企业应当设置“其他债权投资”科目，核算持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权投资，并按照其他债权投资的类别和品种，分别“成本”“利息调整”“应计利息”“公允价值变动”等进行明细核算。

“其他债权投资-成本”明细科目反映其他债权投资的面值

“其他债权投资-利息调整”明细科目反映其他债权投资的初始入账金额与其面值的差额，以及按照实际利率法分期摊销后该差额的摊余金额

“应计利息”明细科目反映企业计提的到期一次还本付息的其他债权投资应计未付的利息

“公允价值变动”明细科目反映其他债权投资的公允价值变动金额

(2)其他债权投资应当以取得该金融资产的公允价值和相关交易费用之和作为初始入账金额。如果支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，应单独确认为应收项目，不构成其他债权投资的初始入账金额。

(3)其他债权投资在持有期间应当采用实际利率法确认当期利息收入，计入投资收益。

(4)其他债权投资的价值应按资产负债表日的公允价值反映，公允价值的变动计入其他综合收益。

(5)处置其他债权投资时，应将取得的处置价款与该金融资产账面余额之间的差额计入投资收益；同时，将原直接计入其他综合收益的累计公允价值变动对应处置部分的金额转出，计入投资收益。

其他权益工具投资

(一) 计量

(1)企业应当设置“其他权益工具投资”科目，核算持有的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，并按照其他权益工具投资的类别和品种，分别“成本”和“公允价值变动”进行明细核算。

“其他权益工具投资-成本”明细科目反映其他权益工具投资的初始入账金额

“其他权益工具投资-公允价值变动”明细科目反映其他权益工具投资在持有期间的公允价值变动金额

(2)其他权益工具投资应当按取得时的公允价值和相关交易费用之和作为初始入账金额。如果支付的价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利，则应单独确认为应收项目，不构成其他权益工具投资的初始入账金额。

(3)其他权益工具投资在持有期间获得的现金股利，计入投资收益

(4)其他权益工具投资的价值应按资产负债表日的公允价值反映，公允价

值的变动计入其他综合收益。

(5)处置其他权益工具投资时，应将取得的处置价款与该金融资产账面余额之间的差额，计入留存收益；同时，该金融资产原计入其他综合收益的累计利得或损失对应处置部分的金额应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

五、掌握金融资产减值的核算

(1)企业应当在每个资产负债表日评估相关金融资产的信用风险自初始确认后是否已显著增加以及是否已发生信用减值，按照预期信用损失的三阶段模型，分别下列情形计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动：①初始确认后信用风险并未显著增加的金融资产；②初始确认后信用风险已显著增加但并未发生信用减值的金融资产；③初始确认后信用风险已显著增加且已发生信用减值的金融资产。

(2)资产负债表日，企业应当以预期信用损失为基础，对摊余成本计量的金融资产(包括债权投资和应收款项)和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权投资(即其他债权投资)计提损失准备。

(3)企业应当对以摊余成本计量的债权投资的信用风险自初始确认后是否已显著增加进行评估，并按照预期信用损失的三阶段模型计量其损失准备、确认预期信用损失

(4)对于企业向客户转让商品或提供服务等交易形成的应收款项，可以采用简化的方法，始终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，不必采用预期信用损失的三阶段模型。由于应收款项通常属于短期债权，预计未来现金流量与其现值相差很小，在确定应收款项预期信用损失金额时，可以不对预计未来现金流量进行折现。

(5)企业对于持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的其他债权投资，应当运用预期信用损失三阶段模型，在其他综合收益中确认其损失准备，并将减值损失或利得计入当期损益，且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。

第十二章 长期股权投资

一、重点掌握长期股权投资的初始计量

原则

企业在取得长期股权投资时，应按初始投资成本入账。企业应当分别企业合并和非企业合并两种情况确定长期股权投资的初始投资成本

企业在取得长期股权投资时，如果实际支付的价款或其他对价中包含已宣告但尚未发放的现金股利或利润，则该现金股利或利润在性质上属于暂付应收款项，应作为应收项目单独入账，不构成长期股权投资的初始投资成

本

企业合并形成的长期股权投资

企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并通常包括吸收合并、新设合并和控股合并三种形式。其中，吸收合并和新设合并均不形成投资关系，只有控股合并形成投资关系。因此，企业合并形成的长期股权投资，是指控股合并所形成的投资方(即合并后的母公司)对被投资方(即合并后的子公司)的股权投资。企业合并形成的长期股权投资，应当区分同一控制下的企业合并和非同控制下的企业合并分别确定初始投资成本。

(一) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。其中，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。对于同一控制下的企业合并，从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，其能够控制的资产在合并前及合并后并没有发生变化。因此，合并方通过企业合并形成的对被合并方的长期股权投资，其成本代表的是按持股比例享有的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额。

7) 合并方以支付现金等方式作为合并对价

合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。初始投资成本大于支付的合并对价账面价值的差额，应计入资本公积(资本溢价或股本溢价)；初始投资成本小于支付的合并对价账面价值的差额，应冲减资本公积(仅限于资本溢价或股本溢价)，资本公积的余额不足冲减的，应依次冲减盈余公积、未分配利润。

合并方为进行企业合并而发行债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始确认金额；为进行企业合并而发生的各项直接相关费用，如审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期管理费用。

合并方应当在企业合并日，按取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按应享有被合并方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产等科目，按其差额，贷记“资本公积—资本溢价(或股本溢价)”科目。如为借方差额，则应借记“资本公积—资本溢价(或股本溢价)科目，资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配—未分配利润”科目。

8) 合并方以发行权益性证券作为合并对价

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，按照发行的权益性证券面值总额作为股本。初始投资成本大于发行的权益性证券面值总额的差额，应当计入资本公积（股本溢价）；初始投资成本小于发行的权益性证券面值总额的差额，应当冲减资本公积（仅限于股本溢价），资本公积的余额不足冲减的，应依次冲减盈余公积、未分配利润。

合并方为进行企业合并而发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券的溢价发行收入，溢价发行收入不足冲减的，冲减留存收益。

合并方应当在企业合并日，按取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按应享有被合并方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按所发行权益性证券的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。如为借方差额，则应借记“资本公积——股本溢价”科目，资本公积（股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。同时，按发行权益性证券过程中支付的手续费、佣金等费用，借记“资本公积——股本溢价”科目，贷记“银行存款”等科目，溢价发行收入不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。

在按照合并日应享有被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额确定长期股权投资的初始投资成本时，需要注意以下几点：

(1) 如果被合并方在合并日的净资产账面价值为负数，则长期股权投资的成本按零确定，同时在备查簿中予以登记；(2) 如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同—控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额；(3) 如果合并前合并方与被合并方所采用的会计政策、会计期间不一致，则应当基于重要性原则，按照合并方的会计政策、会计期间对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值为基础，计算确定长期股权投资的初始投资成本。

(二) 非同—控制下企业合并形成的长期股权投资

参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。其中，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。对于非同—控制下的企业合并，购买方应将企业合并视为一项购买交易，合理确定合并成本，作为长期股权投资的初始投资成本。

9) 购买方以支付现金等方式作为合并对价

购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债的公允价值。

购买方作为合并对价付出的资产，应当按照以公允价值处置该资产进行会计处理。其中，付出资产为固定资产、无形资产的，付出资产的公允价值与其账面价值的差额，计入资产处置损益；付出资产为金融资产的，付出资产的公允价值与其账面价值的差额，计入投资收益（如果付出资产是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，则付出资产的公允价值与其账面价值的差额应当计入留存收益）；付出资产为存货的，按其公允价值确认收入，同时按其账面价值结转成本，涉及增值税的，还应进行相应的处理。此外，作为合并对价付出的资产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的，该金融资产在持有期间因公允价值变动而形成的其他综合收益应同时转出，计入当期投资收益（或者留存收益）。

购买方为进行企业合并而发行债券支付的手续费、佣金等费用，应当计入所发行债券及其他债务的初始确认金额，不构成初始投资成本；购买方为进行企业合并而发生的各项直接相关费用，如审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期管理费用。购买方应当在购买日，按照确定的企业合并成本（不含应自被购买方收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资”科目，按应享有被购买方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产等科目，按其差额，贷记“资产处置损益”“投资收益”等科目或借记“资产处置损益”“投资收益”等科目；合并对价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的，还应按持有期间公允价值变动形成的其他综合收益，借记（或贷记）“其他综合收益”科目，贷记（或者借记）“投资收益”科目（或者“盈余公积”和利润分配-未分配利润“科目）；同时，按企业合并发生的各项直接相关费用，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

10) 购买方以发行权益性证券作为合并对价

购买方以发行权益性证券作为合并对价的，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而发行的权益性证券的公允价值。

购买方为发行权益性证券而支付的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券的溢价发行收入，溢价发行收入不足冲减的，冲减留存收益，不构成初始投资成本。

购买方应当在购买日，按照所发行权益性证券的公允价值（不含应自被购买方收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资”科目，按应享有被购买方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按所发行权益性证券的面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资

本公积—股本溢价”科目。发行权益性证券过程中支付的手续费、佣金等费用，借记“资本公积—股本溢价”科目，贷记“银行存款”等科目，溢价发行收入不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配—未分配利润”科目，同时，按企业合并发生的各项直接相关费用，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

非企业合并方式取得的长期股权投资

除企业合并形成的对子公司的长期股权投资外，企业以支付现金、转让非现金资产、发行权益性证券等方式取得的对被投资方不具有控制的长期股权投资，为非企业合并方式取得的长期股权投资，包括取得的对合营企业和联营企业的权益性投资。企业通过非企业合并方式取得的长期股权投资，应当根据不同的取得方式，按照实际支付的价款、转让非现金资产的公允价值、发行权益性证券的公允价值等分别确定其初始投资成本，作为入账的依据。

(一) 以支付现金取得的长期股权投资

企业以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。购买价款包括买价和购买过程中支付的与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

企业支付现金取得长期股权投资时，按照确定的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按应享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按照实际支付的买价及手续费、税金等，贷记“银行存款”等科目。

(二) 以发行权益性证券取得的长期股权投资

企业以发行权益性证券方式取得的长期股权投资，应当按照所发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。为发行权益性证券而支付给证券承销机构的手续费、佣金等相关税费及其他直接相关支出，不构成长期股权投资的初始成本，应自权益性证券的溢价发行收入中扣除；权益性证券的溢价发行收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

企业发行权益性证券取得长期股权投资时，按照确定的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按应享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按照权益性证券的面值，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积—股本溢价”科目。发行权益性证券所支付的手续费、佣金等相关税费及其他直接相关支出，借记“资本公积—股本溢价”科目，贷记“银行存款”等科目；溢价发行收入不足冲减的，应依次借记“盈余公积”“利润分配—未分配利润”科目。

一般而言，投资者投入的长期股权投资应根据法律法规的要求进行评估作价，在公平交易当中，投资者投入的长期股权投资的公允价值与所发行证券(工具)的公允价值不应存在重大差异。如有确凿证据表明，取得长期股权投资的公允价值比所发行证券(工具)的公允价值更加可靠的，应以投资

者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。

(三) 以非货币性资产交换取得的长期股权投资

11) 换入的长期股权投资以公允价值为基础计量

企业通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，如果以公允价值为基础计量，应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本；如果有确凿证据表明换入长期股权投资的公允价值更加可靠，应当以换入长期股权投资的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本。非货币性资产交换涉及补价的，则应按下列方法确定换入长期股权投资的初始投资成本：

(1) 支付补价方，应当以换出资产的公允价值加上支付的补价和应支付的相关税费，作为初始投资成本；如果有确凿证据表明换入长期股权投资的公允价值更加可靠，则应以换入长期股权投资的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本。

(2) 收到补价方，应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，减去收取的补价，作为初始投资成本；如果有确凿证据表明换入长期股权投资的公允价值更加可靠，则应以换入长期股权投资的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本。

企业收到换入的长期股权投资时，按照确定的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照应享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按照换出资产的账面余额，贷记有关资产科目，按照应支付的相关税费，贷记“银行存款”“应交税费”等科目，按照收取或支付的补价，借记或贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“资产处置损益”“投资收益”等科目或贷记“资产处置损益”“投资收益”等科目。换出资产已计提减值准备的，应同时结转相应的资产减值准备。

12) 换入的长期股权投资以账面价值为基础计量

企业通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，如果以账面价值为基础计量，应当以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本。非货币性资产交换涉及补价则应按下列方法确定换入长期股权投资的初始投资成本：

(1) 支付补价方，应当以换出资产的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费，作为初始投资成本。

(2) 收到补价方，应当以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，减去收到的补价，作为初始投资成本。

企业收到换入的长期股权投资时，按照确定的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照应享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按照换出资产的账面余额，贷记“库存商品”等有关资产科目，按照应支付的相关税费，贷记“银行存款”“应交

税费”等科目，按照收取或支付的补价，借记或贷记“银行存款”科目。换出资产已计提减值准备的，应同时结转相应的资产减值准备。

(四) 通过债务重组取得的长期股权投资

企业通过债务重组取得的长期股权投资，应当以受让长期股权投资的公允价值作为初始投资成本。如果企业受让股权时还发生了手续费等直接相关费用，也应当计入相关长期股权投资的成本。受让的长期股权投资公允价值与重组债权账面余额之间的差额，作为债务重组损失，计入营业外支出。重组债权已计提信用损失准备的，应当先将上述差额冲减已计提的信用损失准备，冲减后仍有损失的，作为债务重组损失，计入当期营业外支出；冲减后信用损失准备仍有余额的，应予转回并抵减当期信用减值损失。

企业受让长期股权投资时，按照确定的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按照应享有被投资方已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按照重组债权已计提的信用损失准备，借记“坏账准备”科目，按照重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按照应支付的相关税费，贷记“银行存款”“应交税费”等科目，按照上列各项贷方大于各项借方的差额，借记“营业外支出—债务重组损失”科目，或按照上列各项借方大于各项贷方的差额，贷记“信用减值损失”科目。

二、重点掌握长期股权投资权益法和成本法的核算

企业取得的长期股权投资在持有期间，要根据对被投资方是否能够实施控制，分别采用成本法或权益法进行核算。

成本法

成本法，是指长期股权投资的账面价值按初始投资成本计量，除追加或收回投资外，一般不对长期股权投资的账面价值进行调整的一种会计处理方法。投资方对被投资方能够实施控制的长期股权投资，即对子公司的长期股权投资，应当采用成本法核算。投资方在判断对被投资方是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权，但在个别财务报表中采用成本法进行核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。成本法的基本核算程序如下：

(1) 设置“长期股权投资”科目，反映长期股权投资的初始投资成本。在收回投资前，无论被投资方经营情况如何，净资产是否增减，投资方一般不对股权投资的账面价值进行调整。

(2) 如果发生追加投资或收回投资等情况，应按追加或收回投资的成本增加或减少长期股权投资的账面价值。

(3) 除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资方应当按照被投资方宣告发放的现金股利或利润中属于本企业享有的部分确认投资收益；被投资方宣告分派股票股利，投资方应于除权日作备忘记录；被投资方未分派股利，投资方不作任何会计处

理。企业在持有长期股权投资期间，当被投资方宣告发放现金股利或利润时，投资方应当按照享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；收到上列现金股利或利润时，借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”科目。

在成本法下，投资方在确认自被投资方应分得的现金股利或利润后，应当关注有关长期股权投资的账面价值是否大于应享有被投资方净资产(包括相关商誉)账面价值的份额等情况。出现这类情况时，表明该项长期股权投资存在减值迹象，投资方应当对其进行减值测试。减值测试的结果证实长期股权投资的可收回金额低于账面价值的，应当计提减值准备。

权益法

权益法，是指在取得长期股权投资时以投资成本计量，在投资持有期间则要根据投资方应享有被投资方所有者权益份额的变动，对长期股权投资的账面价值进行相应调整的种会计处理方法。投资方对被投资方具有共同控制或重大影响的长期股权投资，即对合营企业或联营企业的长期股权投资，应当采用权益法核算。投资方在判断对被投资方是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权，但在个别财务报表中采用权益法进行核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。

(一) 会计科目的设置

采用权益法核算，在“长期股权投资”科目下应当设置“投资成本”“损益调整”“其他综合收益”“其他权益变动”明细科目，分别反映长期股权投资的初始投资成本以及因被投资方所有者权益发生变动而对长期股权投资账面价值进行调整的金额。其中：

(1) 投资成本，反映长期股权投资的初始投资成本，以及在长期股权投资的初始投资成本小于取得投资时应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额的情况下，按其差额调整初始投资成本后形成的账面价值。

(2) 损益调整，反映被投资方因发生净损益、分配利润引起的所有者权益变动中，投资方按持股比例计算的应享有或应分担的份额。

(3) 其他综合收益，反映被投资方因确认其他综合收益引起的所有者权益变动中，投资方按持股比例计算的应享有或应分担的份额。

(4) 其他权益变动，反映被投资方除发生净损益、分配利润以及确认其他综合收益以外所有者权益的其他变动中，投资方按持股比例计算的应享有或应分担的份额。

(二) 长期股权投资初始成本的确认

企业在取得长期股权投资时，按照确定的初始投资成本入账。对于初始投资成本与应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别处理：

(1) 如果长期股权投资的初始投资成本大于取得投资时应享有被投资方可

辨认净资产公允价值的份额，二者之间的差额在本质上是通过投资作价体现的与所取得的股权份额相对应的商誉以及被投资方不符合确认条件的资产价值，不需要按该差额调整已确认的初始投资成本。

(2)如果长期股权投资的初始投资成本小于取得投资时应享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额，二者之间的差额体现的是投资作价过程中转让方的让步，该差额导致的经济利益流入应作为一项收益，计入取得投资当期的营业外收入，同时调整长期股权投资的账面价值。

应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额=投资时被投资方可辨认净资产公允价值总额 x 投资方持股比例

(三) 投资损益的确认

投资方取得长期股权投资后，应当按照在被投资方实现的净利润或发生的净亏损中，投资方应享有或应分担的份额确认投资损益，同时相应调整长期股权投资的账面价值。即按应享有的收益份额，借记“长期股权投资-损益调整”科目，贷记“投资收益”科目；按应分担的亏损份额，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资-损益调整”科目。投资方应当

在被投资方账面净损益的基础上，考虑以下因素对被投资方净损益的影响并进行适当调整后，作为确认投资损益的依据：

被投资方采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对被投资方的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资方的损益。

权益法是将投资方与被投资方作为一个整体来看待的，作为一个整体，投资方与被投资方的损益应当在一致的会计政策基础上确定。当被投资方采用的会计政策及会计期间与投资方不同时，投资方应当遵循重要性原则，按照本企业的会计政策及会计期间对被投资方的净损益进行调整。

以取得投资时被投资方各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资方的净损益进行调整后，作为确认投资损益的依据。

投资方在取得投资时，是以被投资方有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本的，股权投资收益所代表的应当是被投资方的资产、负债以公允价值计量的情况下在未来期间通过经营产生的净损益中归属于投资方的部分，而被投资方个别利润表中的净损益是以其持有的资产、负债的账面价值为基础持续计算的。如果取得投资时被投资方有关资产、负债的公允价值与其账面价值不同，投资方应当以取得投资时被投资方各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资方的账面净损益进行调整，并按调整后的净损益和持股比例计算确认投资损益。例如，以取得投资时被投资方固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额、摊销额，以及以取得投资时的公允价值为基础计算确定的资产减值准备金额，与被投资方以账面价值为基础计提的折旧额、摊销额，以及以账面价值为基础计算确定的资产减值准备金额之间存在差额的，应按其差额对被投资方的账面净损益

进行调整。

投资方在对被投资方实现的账面净损益进行上述调整时，应考虑重要性原则，不具有重要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的，投资方应以被投资方的账面净损益为基础，经调整未实现内部交易损益后，计算确认投资损益，同时应在会计报表附注中说明下列情况不能调整的事实及其原因：

①投资方无法合理确定取得投资时被投资方各项可辨认资产等的公允价值。在某些情况下，投资的作价由于受到一些因素的影响，可能并不是完全以被投资方可辨认净资产的公允价值为基础；或者由于被投资方持有的可辨认资产相对比较特殊，无法取得其公允价值。如果投资方无法取得被投资方可辨认资产的公允价值，则无法以公允价值为基础对被投资方的净损益进行调整。

②投资时被投资方可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具有重要性。如果被投资方可辨认资产的公允价值与其账面价值之间的差额不大，根据重要性原则和成本效益原则，可以不进行调整。

③其他原因导致无法取得被投资方的有关资料，不能按照准则中规定的原则对被投资方的净损益进行调整。

投资方与联营企业及合营企业之间进行商品交易形成的未实现内部交易损益按照持股比例计算的归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。

投资方与联营企业及合营企业之间的内部交易可以分为逆流交易和顺流交易。逆流交易，是指投资方自其联营企业或合营企业购买资产；顺流交易，是指投资方向其联营企业或合营企业出售资产。当内部交易形成的资产尚未对外部独立第三方出售、内部交易损益包含在投资方或其联营企业、合营企业持有的相关资产账面价值中时，形成未实现内部交易损益。

①逆流交易。投资方自其联营企业或合营企业购买资产，在将该资产出售给外部独立第三方之前，投资方不应确认联营企业或合营企业因该内部交易产生的未实现损益中按照持股比例计算确定的归属于本企业享有的部分。即投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，并相应调整对联营企业或合营企业的长期股权投资账面价值。

②顺流交易。投资方向其联营企业或合营企业投出资产或出售资产，当有关资产仍由联营企业或合营企业持有时，投资方因投出或出售资产应确认的损益仅限于与联营企业或合营企业其他投资者交易的部分，而该内部交易产生的未实现损益中按照持股比例计算确定的归属于本企业享有的部分则不予确认，即投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，并相应调整对联营企业或合营企业的长期股权投资账面价值。

需要注意的是，投资方与其联营企业及合营企业之间无论是逆流交易还是

顺流交易，产生的未实现内部交易损失如果属于所转让资产发生的减值损失，有关的来实现内部交易损失应当全额确认，不应予以抵销。

投资方在确认应享有或应分担的损益份额时，应当以被投资方的年度财务报告为依据。如果投资方与被投资方对年度财务报告的编制时间有不同要求，或投资方与被投资方采用不同的会计年度，则投资方在编制年度财务报告时，可能无法及时取得被投资方当年的有关会计资料。在这种情况下，投资方应于下一年度取得有关会计资料时，将应享有或应分担的损益份额确认为下一年度的投资损益，但应遵循一贯性会计原则，并在会计报表附注中加以说明。

（四） 应收股利的确认

长期股权投资采用权益法核算，当被投资方宣告分派现金股利或利润时，投资方按应获得的现金股利或利润确认应收股利，同时抵减长期股权投资的账面价值，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资”科目；被投资方分派股票股利时，投资方不进行账务处理，但应于除权日在备查簿中登记增加的股份。

（五） 超额亏损的确认

在被投资方发生亏损、投资方按持股比例确认应分担的亏损份额时，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资方净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。其中，实质上构成对被投资方净投资的长期权益，通常是指长期性的应收项目，例如，投资方对被投资方的某项长期债权，如果没有明确的清收计划，且在可预见的未来期间不准备收回，则实质上构成对被投资方的净投资。需要注意的是，该类长期权益不包括投资方与被投资方之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。

投资方在确认应分担被投资方发生的亏损份额时，应当按照以下顺序进行处理：

首先，冲减长期股权投资的账面价值，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资”科目。

其次，在长期股权投资的账面价值冲减为零的情况下，如果账面上存在其他实质上构成对被投资方净投资的长期权益项目，则应当以其他实质上构成对被投资方净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失，并冲减长期应收项目等的账面价值，借记“投资收益”科目，贷记“长期应收款”等科目。

最后，在长期股权投资的账面价值和其他实质上构成对被投资方净投资的长期权益账面价值均冲减为零的情况下，按照投资合同或协议约定投资方仍须承担额外损失弥补等义务的，对于符合预计负债确认条件的义务，应按预计承担的金额确认预计负债，计入当期投资损失，借记“投资收益”科目，贷记“预计负债”科目。

经过上列顺序确认应分担的亏损份额后，如果仍有未确认的亏损分担额，投资方应在账外作备查登记，待被投资方以后年度实现盈利时，再按应享有的收益份额，首先扣减账外备查登记的未确认亏损分担额，然后再按与上述相反的顺序进行处理，减记已确认的预计负债账面价值、恢复其他实质上构成对被投资方净投资的长期权益账面价值、恢复长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

(六) 其他综合收益的确认

被投资方确认其他综合收益及其变动，会导致其所有者权益总额发生变动，从而影响投资方在被投资方所有者权益中应享有的份额。因此，在权益法下，当被投资方确认其他综合收益及其变动时，投资方应按持股比例计算应享有或分担的份额，一方面调整长期股权投资的账面价值，同时计入其他综合收益。

(七) 其他权益变动的确认

其他权益变动是指被投资方除发生净损益、分配利润以及确认其他综合收益以外所有者权益的其他变动，主要包括被投资方接受其他股东的资本性投入、被投资方发行可分离交易的可转换公司债券中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资方增资导致投资方持股比例变动等。投资方对于按照持股比例计算的应享有或应分担的被投资方其他权益变动份额，应调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积(其他资本公积)。

三、掌握长期股权投资处置的核算

长期股权投资处置损益的构成

长期股权投资的处置，主要指通过证券市场售出股权，也包括抵偿债务转出、非货币性资产交换转出以及因被投资方破产清算而被迫清算股权等情形。

长期股权投资的处置损益，是指取得的处置收入扣除长期股权投资的账面价值和已确认但尚未收到的现金股利之后的差额。其中：

(1) 处置收入，是指企业处置长期股权投资实际收到的价款，该价款已经扣除了手续费、佣金等交易费用。

(2) 长期股权投资的账面价值，是指长期股权投资的账面余额扣除相应的减值准备后的金额。

(3) 已确认但尚未收到的现金股利，是指投资方已于被投资方宣告分派现金股利时按应享有的份额确认了应收债权，但至处置投资时被投资方尚未实际派发的现金股利。

处置长期股权投资的会计处理

处置长期股权投资发生的损益应当在符合股权转让条件时予以确认，计入处置当期投资损益。已计提减值准备的长期股权投资，处置时应将与所处置的长期股权投资相对应的减值准备予以转出。处置长期股权投资时，按

实际收到的价款，借记“银行存款”科目，按已计提的长期股权投资减值准备，借记“长期股权投资减值准备”科目，按长期股权投资的账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按已确认但尚未收到的现金股利，贷记“应收股利”科目，按上列贷方差额，贷记“投资收益”科目，如为借方差额，借记“投资收益”科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理，对于可以转入当期损益的其他综合收益，应借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记“投资收益”科目；同时，还应将原记入资本公积的其他权益变动金额转出，计入当期损益，借记或贷记“资本公积—其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

在部分处置某项长期股权投资时，按该项投资的总平均成本确定处置部分的成本，并按相同的比例结转已计提的长期股权投资减值准备和相关的其他综合收益、资本公积金额。

四、 了解长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资核算方法的转换，是指因追加投资或处置投资导致持股比例发生变动而将长期股权投资的核算方法由成本法转换为权益法或者由权益法转换为成本法，包括处置投资导致的成本法转换为权益法和追加投资导致的权益法转换为成本法两种情况。

(一) 处置投资导致的成本法转换为权益法

投资方原持有的对被投资方具有控制的长期股权投资，因处置投资导致持股比例下降，不再对被投资方具有控制但仍能够施加重大影响或与其他投资方一起实施共同控制的，长期股权投资的核算方法应当由成本法转换为权益法。对于处置的长期股权投资，应当按照处置投资的比例转销应终止确认的长期股权投资账面价值，并与处置价款相比较，确认处置损益；对于剩余的长期股权投资，应当将其原采用成本法核算的账面价值按照权益法的核算要求进行追溯调整，调整的具体内容与方法如下：

(1) 将剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算的取得原投资时应享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额进行比较，二者之间存在差额的，如果属于剩余投资成本大于取得原投资时应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额的差额，不调整长期股权投资的账面价值；如果属于剩余投资成本小于取得原投资时应享有被投资方可辨认净资产公允价值份额的差额，应按其差额调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。

(2) 对于取得原投资后至处置投资交易日之间被投资方实现的净损益(扣除已发放及已宣告发放的现金股利或利润)中投资方按剩余持股比例计算的应享有份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，对于在取得原投资时至处置投资当期期初被投资方实现的净损益中应享有的份额，应调整留存

收益;对于在处置投资当期期初至处置投资交易日之间被投资方实现的净损益中应享有的份额,应调整当期损益。

(3)对于取得原投资后至处置投资交易日之间被投资方确认其他综合收益导致的所有者权益变动中投资方按剩余持股比例计算的应享有份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,计入其他综合收益。

(4)对于取得原投资后至处置投资交易日之间被投资方除发生净损益、分配利润以及确认其他综合收益以外所有者权益的其他变动中投资方按剩余持股比例计算的应享有份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,计入资本公积(其他资本公积)。

(二) 追加投资导致的权益法转换为成本法

投资方因追加投资等原因使原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司的投资,长期股权投资的核算方法应当由权益法转换为成本法。转换核算方法时,应当根据追加投资所形成的企业合并类型,确定按照成本法核算的初始投资成本。

(1)追加投资形成同控制下企业合并的,应当按照取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额,作为改按成本法核算的初始投资成本。

(2)追加投资形成非同一控制下企业合并的,应当按照原持有的股权投资账面价值与新增投资成本之和,作为改按成本法核算的初始投资成本。原采用权益法核算时确认的其他综合收益,暂不作会计处理,待将来处置该项长期股权投资时,采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理;原采用权益法核算时确认的其他权益变动,也不能自资本公积(其他资本公积)转为本期投资收益,而应待将来处置该项长期股权投资时,转为处置当期投资收益。

长期股权投资与以公允价值计量的金融资产之间的转换

长期股权投资与以公允价值计量的金融资产之间的转换,是指因追加投资或处置投资导致持股比例发生变动而将长期股权投资转换为以公允价值计量的金融资产或者将以公允价值计量的金融资产转换为长期股权投资,包括追加投资导致的以公允价值计量的金融资产转换为长期股权投资和处置投资导致的长期股权投资转换为以公允价值计量的金融资产两种情况。其中,以公允价值计量的金融资产是指以公允价值计量且其变动计入当期损益的权益工具投资和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。需要注意的是,企业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不能重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,但可以转换为长期股权投资。

(一) 追加投资导致的以公允价值计量的金融资产转换为长期股权投资

追加投资导致的以公允价值计量的金融资产转换为长期股权投资,具体又

可以分为追加投资形成控制而将以公允价值计量的金融资产转换为对子公司的长期股权投资和追加投资形成共同控制或重大影响而将以公允价值计量的金融资产转换为对合营企业或联营企业的长期股权投资两种情况。

追加投资形成对子公司的长期股权投资

企业因追加投资形成控制(即实现企业合并)而将以公允价值计量的金融资产转换为对子公司的长期股权投资,应当根据追加投资所形成的企业合并类型,确定对子公司长期股权投资的初始投资成本。

(1)追加投资最终形成同一控制下企业合并的,合并方应当按照形成企业合并时的累计持股比例计算的合并日应享有被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额,作为长期股权投资的初始投资成本。初始投资成本大于原作为以公允价值计量的金融资产持有的被合并方股权投资账面价值与合并日取得进一步股份新支付的对价之和的差额,应当计入资本公积(资本溢价或股本溢价);初始投资成本小于原作为以公允价值计量的金融资产持有的被合并方股权投资账面价值与合并日取得进一步股份新支付的对价之和的差额,应当冲减资本公积(仅限于资本溢价或股本溢价),资本公积的余额不足冲减的,应依次冲减盈余公积、未分配利润。

(2)追加投资最终形成非同一控制下企业合并的,购买方应当按照原作为以公允价值计量的金融资产持有的被购买方股权投资账面价值与购买日取得进一步股份新支付对价的公允价值之和,作为长期股权投资的初始投资成本。原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,因追加投资转换为长期股权投资时,该非交易性权益工具投资在持有期间因公允价值变动而形成的其他综合收益应同时转出,计入留存收益。

追加投资形成对合营企业或联营企业的长期股权投资

企业因追加投资形成共同控制或重大影响而将以公允价值计量的金融资产转换为对合营企业或联营企业的长期股权投资,应当按照原作为以公允价值计量的金融资产持有的被购买方股权投资公允价值与取得新增股权投资而应支付的对价的公允价值之和,作为长期股权投资的初始投资成本。原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,因追加投资转换为长期股权投资时,该金融资产公允价值与账面价值之间的差额,以及在持有期间因公允价值变动而形成的其他综合收益,应当计入留存收益。

(二) 处置投资导致的长期股权投资转换为以公允价值计量的金融资产
处置投资导致对被投资方不再具有控制、共同控制或重大影响而将剩余股权投资转换为以公允价值计量的金融资产,具体又可以分为将剩余股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和将剩余股权投资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两种情

况。

处置投资导致的长期股权投资转换为以公允价值计量的金融资产，均应按转换日该金融资产的公允价值计量，公允价值与原采用成本法或权益法核算的股权投资账面价值之间的差额，应当计入当期投资收益。原持有的对合营企业或联营企业的长期股权投资，因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时，采用与被投资方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因采用权益法核算而确认的其他所有者权益变动，应当在终止采用权益法核算时，全部转入当期投资收益。

第十三章 固定资产

一、 掌握固定资产的确认条件

该固定资产包含的经济利益很可能流入企业

该固定资产的成本能够可靠地计量

二、 重点掌握固定资产的初始计量

外购固定资产

外购方式是企业取得固定资产的重要途径和主要方式。企业外购的固定资产，其成本包括实际支付的买价、进口关税和其他税费，以及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费用，如场地整理费、运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。我国从2009年1月1日起对增值税的管理实行了生产型向消费型的转变，在征收增值税时，允许企业将外购固定资产所含的增值税进项税额一次性全部扣除，所以企业外购固定资产增值税专用发票所列应交增值税税额不能计入固定资产价值，而是作为进项税额单独核算。企业购买的不动产如果属于企业职工集体福利设施，进项税额不能抵扣，应计入不动产成本。企业外购的固定资产，在投入使用前，有的需要安装，有的则不需要安装。购入不需要安装的固定资产，达到预定可使用状态的，按确认的入账价值直接增加企业的固定资产；购入需要安装的固定资产，先通过“在建工程”科目归集工程成本，待固定资产达到预定可使用状态时，再转入“固定资产”科目。购买多项固定资产，将购买的总成本按每项资产的公允价值占各项资产公允价值总和的比例进行分配，以确定各项资产的入账价值。如果企业购入的是需要安装的固定资产，通过“在建工程”科目核算购置固定资产所支付的价款、运输费和安装成本等，待固定资产安装完毕并达到预定可使用状态后，再将“在建工程”科目归集的固定资产成本一次转入“固定资产”科目。

自行建造固定资产

企业自行建造的固定资产，应按照建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出，作为入账价值。企业应设置“在建工程”科目核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。本科目应当按照“建筑工程”“安装工程”“在安装设备”“待摊支出”以及单项工程进行明细核

算。

在建工程发生减值的，可以单独设置“在建工程减值准备”科目进行核算。

自行建造的固定资产按营建方式的不同，可分为自营工程和出包工程。

（一） 自营工程

在确定自营工程成本时还需要注意以下几个方面的问题：

(1) 自营工程购人工程物资如果用于生产经营所用设备的建造，所支付的增值税税额，不应计入工程成本，应作为进项税额单独列示，从销项税额中抵扣；如果用于企业职工集体福利设施工程，则支付的增值税税额不得抵扣，而应计入工程成本。

(2) 自营工程领用外购存货，应按成本转出，计入工程成本。如果领用外购存货用于企业职工集体福利设施工程，则支付的增值税税额不能从销项税额中抵扣，而应转出计入工程成本。

(3) 自营工程领用自制半成品和产成品，应按其生产成本计入自营工程成本。若自营工程属于企业职工集体福利设施工程，领用自制半成品、产成品，应视同企业销售货物按适用税率计算销项税额，并计入自营工程成本。

(4) 在建工程进行负荷联合试车发生的费用，计入工程成本(待摊支出)；试车期间形成的产品或副产品对外销售或转为库存商品时，应借记“银行存款”“库存商品”等科目，贷记“在建工程”科目(待摊支出)。

(5) 建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，计入工程成本，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资”科目；盘盈的工程物资或处置净收益作相反的会计处理。

(6) 工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。

(7) 在建工程完工，对于已领出的剩余物资应办理退库手续，借记“工程物资”科目，贷记“在建工程”科目。

(8) 在建工程达到预定可使用状态时，对发生的待摊支出应分配计算，计入各工程成本中。

（二） 出包工程

如果企业没有多余的生产能力或其他条件，可以采用出包的方式建造固定资产，进而形成出包工程。出包工程是指企业委托建筑公司等其他单位进行的固定资产建造工程。出包工程多用于企业的房屋、建筑物的新建、改建及扩建工程等。企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。企业建筑工程、安装工程采用出包方式发包给建造承包商承建。对于发包企业而言，建筑工程支出、安装工程支出是构成在建工程成本的重要内容，结算

的工程价款计入在建工程成本。而工程的具体支出，如人工费、材料费、机械使用费等由建造承包商核算，与发包企业没有关系。待摊支出是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值，而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、征地费、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。企业一个建设项目通常由若干单项工程构成，如新建一个加工厂，可能涉及建筑工程、安装工程、在安装设备等。如果建筑工程、安装工程均采用外包方式，固定资产的原始价值主要由企业按合同规定根据工程的进度预付的工程款和最终结算的工程款构成。至于在安装设备，一般情况下设备由企业购买，全部的设备安装业务出包给外单位，由此支付的安装费计入固定资产的原始价值。对于整体建设项目在进行过程中发生的待摊支出，由于各单项工程在折旧的计算上的不同特点，需要将待摊支出在各单项工程之间进行分配，以准确确定各项固定资产的原始价值。分配方法如下：

待摊支出分配率=累计发生的待摊支出/（建筑工程支出+建筑安装支出+在安装设备支出）*100%

某项工程应分摊的待摊支出=该项工程支出 x 待摊支出分配率

投资转入固定资产

根据企业经营管理的需要，可以接受投资者投资转入的固定资产。该类固定资产应按投资各方签订的合同或协议约定的价值和相关的税费，作为固定资产的入账价值计价入账。合同或协议约定的价值不公允的除外。转入固定资产时，借记“固定资产”科目，贷记“实收资本”或“股本”科目。

租入固定资产

（一） 融资租入固定资产

按照租赁资产的风险和报酬是否从出租人转移给承租人，可以将租赁分为融资租赁和经营租赁两大类。融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁，而经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。

企业的租赁业务在如下的标准中如果符合其中的一项或多项，就可以认定其为融资租赁。这些标准包括：（1）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。（2）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。（3）即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。在实务中，这里的“大部分”是指租赁期占租赁资产开始日租赁资产使用寿命的75%以上。（4）承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产的公

允价值。在实务中，这里的“几乎相当于”是指90%以上的比例。(5)租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

融资租入固定资产的入账价值按租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者来确定。所谓最低租赁付款额，是指在租赁期内，承租企业应支付或可能被要求支付的各种款项(不包括或有租金和履约成本)，加上由承租企业或其他有关的第三方担保的资产余值。这里的“最低”的含义是指出租人在租赁开始日对承租人的最小债权。或有租金，是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素(如销售量、使用量、物价指数等)为依据计算的租金。履约成本，是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。最低租赁付款额折现时，如果能够取得出租人租赁内含利率的，应当采用租赁内含利率作为折现率。租赁内含利率是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率(初始直接费用是指承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等费用，发生时应当计入租入资产价值;否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。承租人无法取得出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。在会计核算时，最低租赁付款额作为长期应付款入账，与固定资产入账价值之间的差额作为未确认融资费用。未确认融资费用应在租赁期内按合理的办法分期摊销，计入各期财务费用。在分摊未确认的融资费用时，承租人可以采用实际利率法、直线法、年数总和法等。我国会计准则规定，承租人在分摊未确认融资费用时，应当采用实际利率法，在这种方法下，各年应分摊的未确认融资费用按照各年末偿还租赁负债额的现值(长期应付款减去未确认融资费用余额)乘以实际利率进行计算。

在融资租赁期内，承租人应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策计提租赁资产折旧。能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧。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使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。租赁固定资产发生的或有租金应当在实际发生时计入当期损益，在租赁期间固定资产的维修、保养、保险等由承租人负责，发生的费用也由承租人承担。

融资租入的固定资产在融资租赁届满时，承租人有购买租赁资产选择权，由于所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，所以在租赁开始日一般就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。购买价款应当计入最低租赁付款额。

(二) 经营性租入固定资产

经营性租入固定资产是指采用经营租赁的方式租入的固定资产。对于不想

取得固定资产的所有权而只重视较短期限使用权或者暂时没有足够的资金取得固定资产所有权的企业，采用该种方式以换得固定资产的使用权是一项合理经济行为。经营性租人的固定资产是为了满足企业生产经营中临时的需要，如企业为整修厂区而租入施工机械，为吊装设备而租入起重机械等。

经营租赁期较短，一般长则几个月，短则几天甚至几小时。承租人发生的初始直接费用，应当计入当期损益，或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

企业采用经营租赁方式租入的固定资产，由于与资产相关的风险和报酬并没有转移，因此不能作为固定资产的增加记入正式会计账簿，但为了便于对实物的管理，应在备查簿中进行登记。对于经营租赁的租金，承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益，如根据租入固定资产的用途，分别计入制造费用、管理费用、销售费用、在建工程等；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。经出租人同意，对租入固定资产进行改良所发生的支出，如果数额很大，摊销期在1年以上，应作为长期待摊费用并分期摊销。

债务重组取得固定资产

债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁决作出让步的事项。债务重组的基本特征是债权人在债务重组过程中作出了让步，即债权人同意发生财务困难的债务人现在或将来以低于重组债务账面价值偿还债务，具体情形包括债权人减免债务人部分债务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等。对于债权人来讲，如果通过这种方式取得固定资产，其入账价值应当按照受让固定资产的公允价值确定，重组债权应当在满足金融资产终止确认条件时予以终止确认。重组债权的账面余额与受让的固定资产公允价值之间的差额作为债务重组损失，计入营业外支出。如果债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入营业外支出；如果减值准备冲减该差额后仍有余额，应该转回并抵减当期资产减值损失，受让固定资产涉及的增值税进项税额，如果债务重组协议规定债权人不向债务人另行支付，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权账面余额处理；如债权人向债务人另行支付，则增值税进项税额不能作为冲减重组债权账面余额处理。

非货币性资产交换

取得固定资产以非货币性资产交换方式取得的固定资产，其入账价值如何确定需要考虑两个因素。一是非货币性交换是否具有商业实质。满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：(1)换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。(2)使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，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。二是换入或换出资产的公允价值能否可靠计量。

在考虑非货币性资产交换是否具有商业实质以及换入或换出资产的公允价值能否可靠计量的情况下，分别两种情况进行处理：

第一，非货币性资产交换具有商业实质，而且换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量时，换入的固定资产应当以换出资产公允价值为基础，再加上应支付的相关税费之和作为换入固定资产成本(入账价值)。但是如果确有确凿的证据表明换入固定资产的公允价值更为可靠，则应以换入固定资产的公允价值为基础进行计价。由于换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额是通过非货币性资产交换得以实现的，因此，应作为交换损益计入当期损益。

涉及补价的非货币性资产交换业务，分别两种情况进行处理：一是换入固定资产方支付补价的，换入固定资产成本应按照换出资产的公允价值加上支付的补价(即换入资产的公允价值)和应支付的相关税费确定，换出资产公允价值与换出资产账面价值之间的差额，作为交换损益计入当期损益。

二是换入固定资产方收到补价的，换入固定资产成本应按照换出资产的公允价值减去补价加上应支付的相关税费确定。换出资产公允价值与换出资产账面价值之间的差额，作为交换损益计入当期损益。

交换损益是指将换出资产视作按公允价值进行处置而产生的，金额上是指换出资产公允价值与其账面价值之间的差额。会计处理取决于交换资产的类型。其中换出资产为存货的，应当按照收入确认和计量的要求处理，交换损益计入营业利润，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示；换出资产为固定资产、无形资产的，交换损益计入资产处置损益；换出资产为长期股权投资的，交换损益计入投资收益。

第二，非货币性资产交换不具有商业实质，而且换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量时，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费之和作为换入固定资产的初始计量金额，换出资产终止确认时不确认损益。

涉及补价时，也要分别两种情况进行处理：如为换入固定资产方支付补价的，换入固定资产初始计量金额应当以换出资产账面价值加支付补价、应支付相关税费来确定；如为换入固定资产方收到补价的，换入固定资产初始计量金额应当以换出资产账面价值，减去收到的补价，并加上应支付的相关税费来确定。两种情况下换出资产终止确认时均不确认损益。

如果同时换入多项固定资产，应按照换入各项固定资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额(涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)进行分摊，以分摊至各项换入固定资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入固定资产的成本进行初始计量。

接受捐赠固定资产

接受捐赠的固定资产，应根据具体情况合理确定其入账价值。一般分为两种情况：(1)捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为入账价值。(2)捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其入账价值：①同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费，作为入账价值。②同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该接受捐赠固定资产预计未来现金流量的现值，加上应支付的相关税费，作为入账价值。企业接受捐赠的固定资产在按照上述会计规定确定入账价值以后，按接受捐赠金额，计入营业外收入。

盘盈固定资产

如果同类或类似固定资产存在活跃市场的，应按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项固定资产新旧程度估计价值损耗后的余额确定；如果同类或类似固定资产不存在活跃市场的，应按盘盈固定资产的预计未来现金流量的现值计价入账。盘盈的固定资产待报经批准处理后，应作为企业以前年度的差错，记入“以前年度损益调整”科目。

三、掌握固定资产后续支出的核算

增置

增置是指固定资产总体数量的增加，包括添置全新的资产项目和对原有资产进行改建、扩建、延伸、添加、补充等，主要表现在对原有固定资产进行实物的添加。增置不同于重置。重置是用新固定资产替换原有相间的旧固定资产，是对旧固定资产已收回投资的再利用。它不增加企业对固定资产的投资，从而不增加固定资产的总体数量。增置是在原有固定资产规模的基础上，通过追加固定资产投资而添置的全新固定资产，它增加了固定资产的总体规模，从而扩大了企业的生产经营规模。由于增置需要追加固定资产投资，因此，在会计概念上就将这项追加的投资看做是固定资产使用中增加的一项资本性支出。

新增固定资产在会计处理上与重置固定资产并无区别，因而不构成新的会计问题。但扩建固定资产则存在扩建后的固定资产如何计价的问题。一般来说，扩建固定资产都需要拆除一部分原有的结构或装置，以便添加新的结构或装置。从理论上说，既然拆除的结构或装置实物形态已不存在，其账面价值自然也就应从固定资产价值中减除。但是，拆除的结构或装置可能根本无法确定账面价值，因为要把固定资产的价值分解为各部分结构或装置的价值几乎是不可能的。因此，在会计实务中采取了一种变通的做法，即将拆除部分残料的实际变价收入视同为拆除部分的账面价值，从固定资产价值中扣除。这样，扩建后固定资产的价值是按照在原有固定资产账面价值的基础上，加上由于扩建而发生的支出，减去扩建过程中发生的变价收入的方法加以确定的。扩建固定资产时，首先要将固定资产账面价值转入在建工程，即注销固定资产的原价、累计折旧和减值准备，同时停

止计提折旧;扩建支出和变价收入分别增加和减少工程成本;扩建工程完成,将“在建工程”科目余额转入“固定资产”科目(原已提折旧并不转入)。经过扩建后,固定资产无论在质量上还是在使用性能上与以前相比都发生了很大的变化,因此扩建后的固定资产在计算折旧时就应该重新确定使用寿命、预计净残值和折旧方法,然后根据确定的固定资产的价值作为原始价值,按照确定的折旧方法计提该固定资产的折旧。

改良与改善

改良与改善是对现有固定资产质量的改进,目的是提高固定资产的适用性或使用效能。例如,零售商店为吸引客户而重新装修门面,工厂为提高资产的技术性能和使用效率而改造设备装置等。

固定资产改良和改善的支出也要分为资本性后续支出和收益性后续支出两类。遵循的原则是,视其支出是否满足资本化的条件,即是否满足固定资产确认的条件。如果与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业以及该固定资产的成本能够可靠地计量,则其支出应资本化处理,计入固定资产价值;否则,应费用化处理,计入当期损益。

固定资产改良与改善对资产质量的提高程度是不同的。一般而言,固定资产改良对资产质量有较大改进或显著提高,其未来带来的经济利益与过去相比也会有显著的增加,在“经济利益很可能流入企业”不受影响的情况下,一般要进行资本化处理。如果是对企业自有的固定资产进行改良,账务处理程序可以依照固定资产的改、扩建业务处理方法进行。如果是对经营租人的固定资产进行改良,由于企业对该项固定资产没有所有权,因此,对租人固定资产进行改良所发生的支出,作为一项长期待摊费用,通过“长期待摊费用”科目进行核算。“长期待摊费用”科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用。企业发生长期待摊费用时,借记“长期待摊费用”科目,贷记有关科目。企业应按租赁期限与租赁资产尚可使用年限孰短的原则确定租人固定资产改良支出的摊销期限,将改良支出分期平均计入管理费用、销售费用等相关费用中。摊销长期待摊费用时,借记“管理费用”“销售费用”等科目,贷记“长期待摊费用”科目。本科目期末借方余额,反映企业尚未摊销完毕的长期待摊费用的摊余价值。面的由于固定资产的改善对固定资产质量的改进不明显,质量提高程度有限,其未来带来的经济利益与过去相比没有显著的变化,因而应将固定资产改善支出作为收益性支出,直接计入当期损益。

换新

换新是指以新的资产单元或部件替换废弃的资产单元或部件。换新从性质上来说是对资产质量的恢复,而不是对资产质量的提高。换新按替换范围的大小,分为资产单元换新和部分换新两种。

(一) 资产单元换新

资产单元是指附属属于一个固定资产项目，但具有相对独立性并具有可单独辨认其成本的某些结构、装置，如成套设备附属的电机、仪表等。对资产单元进行换新，会计处理时应将固定资产项目转入在建工程，对替换下来的旧资产单元应终止确认，并且其账面价值应从工程成本中扣除，同时作为损失计入营业外支出。

(二) 部分换新

部分换新是指对固定资产零配件、部件的替换。由于换新通常是伴随着固定资产修理而进行的，实务中不可能(也不需要)对哪些支出属于换新、哪些支出属于修理加以区分，因而在会计处理上可与固定资产修理一并进行。一般来说，大量换新是伴随固定资产大修理而进行的，可视同大修理进行核算；零星换新是伴随固定资产日常修理进行的，可视同日常修理进行核算。

修理

固定资产由于使用、自然侵蚀、意外事故等原因会发生不同程度的损坏，影响其正常使用。为了恢复固定资产使用效能，保证固定资产经常处于完好状态，企业必须定期或不定期地对固定资产进行维护保养，并对损坏的部分进行及时的修复。

固定资产的修理按其修理范围大小、费用支出多少、修理间隔时间长短等，分为日常修理和大修理两种。固定资产日常修理包括中、小修理，是保持和恢复固定资产正常工作状态所进行的经常性修理，它的特点是修理范围小、费用支出少、修理间隔时间短。固定资产大修理是保持和恢复固定资产正常工作状态所进行的定期修理和局部更新。它的特点是修理范围大、费用支出多、修理次数少、修理间隔时间长。

固定资产进行日常修理和大修理，从作用上来讲，只是对固定资产使用性能的恢复和维持，因此一般情况下对固定资产修理期间所发生的修理费用也不再加以区分和采取不同方法进行处理，而是在发生的当期按照固定资产的用途和部门的不同计入当期损益中，不再进行资本化处理。企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用计入管理费用；企业专设销售机构固定资产的修理费用计入销售费用。但是如果企业对固定资产定期检查发生的大修理费用，有确凿的证据表明其符合固定资产确认的条件，可以计入固定资产的成本，即将支出资本化。

重安装

为了创造新的生产环境和提高流水作业的合理性，以改善生产组织、提高生产效率、充分发挥资产潜力、降低产品成本，企业有时会对机器设备等固定资产按更合理的布局重新安装。由于重新安装的固定资产原始价值中已经包含了一笔初始安装成本，为了避免重复计价，应先将初始安装成本的账面净值从有关资产价值中减除，并作为该项资产的废弃损失，计入营业外支出，然后代之以重安装成本。重安装成本一般包括拆除地基、搬运

机器以及新建地基等支出。如果固定资产的有关记录不能提供初始安装成本的数额，可按一定的方法加以合理估计，以防止重复计算其安装成本。对固定资产进行重安装，所涉及的业务包括整个固定资产项目转入在建工程、发生新安装成本、终止确认旧安装成本、确认重安装后的固定资产等，其会计处理应遵循的规定及账务处理程序与资产单元换新是相同的，不再举例说明。

四、重点掌握固定资产处置的核算

如果企业固定资产未被划分为持有待售类别而被出售、转让，以及因报废或毁损而处置的固定资产，发生的损益通过“固定资产清理”科目进行归集。固定资产转入清理时，按固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目；固定资产清理过程中发生的整理、拆卸、搬运等费用，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”等科目；企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，应冲减清理支出。按实际收到的出售价款以及残料变价收入等，借记“银行存款”“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”“应交税费”等科目；企业计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失，应冲减清理支出，借记“其他应收款”“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

固定资产出售

企业对多余闲置或不再需用的固定资产，如果未被划分为持有待售类别，可出售给其他需要该项固定资产的企业，以收回资金，避免资源的浪费。出售固定资产的损益是指出售固定资产取得的价款与固定资产账面价值、发生的清理费用之间的差额。通过“固定资产清理”科目归集的出售固定资产损益期末应将余额转入“资产处置损益”科目。“资产处置损益”科目核算企业出售划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组(子公司和业务除外)时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。

对于企业已使用过的固定资产在出售时，应区别以下三种情况缴纳增值税：

①企业出售已使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或自制的固定资产，按适用的税率征收增值税。②2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购进或者自制的固定资产，按照 4% 的征收率减半征收增值税，2014 年 7 月 1 日以后按照 3% 的征收率减按 2% 征收增值税。③2008 年 12 月 31 日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照 4% 的征收率减半征收增值税，2014 年 7 月 1 日以后按照 3% 的征收率减按 2%，征收增值税：

销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。企业销售固定资产可以自行开具相应的发票。一般来讲，如果出售 2009 年以前购人的固定资产，增值税按照 4% 减半征收时，可以开具普通发票；若出售的固定资产是 2009 年以后购人的，且已按规定抵扣进项税额的，则按照规定的税率开具专用发票。对于企业转让固定资产中的不动产，增值税的缴纳方法分为企业 2016 年 4 月 30 日之前拥有和 2016 年 5 月 1 日之后拥有的不动产转让两种情况。一般纳税人 2016 年 4 月 30 日之前拥有的不动产转让时：① 一般纳税人转让其 2016 年 4 月 30 日前取得（不含自建）的不动产，可以选择适用简易计税方法计税，以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。② 一般纳税人转让其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产，可以选择适用简易计税方法计税，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 5% 的征收率计算应纳税额。③ 一般纳税人转让其 2016 年 4 月 30 日前取得（不含自建）的不动产，选择适用一般计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照 5% 的预征率预缴税款。④ 一般纳税人转让其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产，选择适用一般计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用，按照 5% 的预征率预缴税款。

一般纳税人 2016 年 5 月 1 日之后拥有的不动产转让时：① 一般纳税人转让其 2016 年 5 月 1 日后取得（不含自建）的不动产，适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照 5% 的预征率预缴税款。② 一般纳税人转让其 2016 年 5 月 1 日后自建的不动产，适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用，按照 5% 的预征率预缴税款。

持有待售固定资产

（一）持有待售类别资产及划分条件

企业非流动资产或处置组如果不是通过持续使用而主要是出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换）收回资产账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。这里的非流动资产包括固定资产、无形资产、长期股权投资等，但不包括递延所得税资产、金融工具相关会计准则规范的金融资产、以公允价值模式进行后续计量的投资性房地产、以公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产和由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利。处置组是指一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置

的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。也就是处置组可能包含企业的任何资产和负债，如流动资产、流动负债、非流动资产和非流动负债，以及按合理方式分摊至该资产组的商誉。

企业将非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足以下两个条件：

(1)可立即出售，是指按照惯例，在类似交易中出售此类资产或处置组，在当前状况下即可立即进行。具体表现为企业具有在当前状态下出售该类资产的意图和能力，符合交易惯例的要求，企业应当在出售前做好相关准备。

(2)出售极可能发生，指企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。企业该项资产出售决议一般需要由企业相应级别的管理层作出，有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准；确定的购买承诺，是指企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小；该项资产出售交易自资产划分为持有待售类别起一年内能够完成。

如果因企业无法控制的原因导致非关联方之间的交易未能在一年内完成，且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组的，企业应当继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。这些原因包括：①买方或其他方意外设定导致出售延期的条件。企业针对这些条件已经及时采取行动，且预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素。②发生罕见情况。罕见情况（主要指因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况）导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售，企业在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。

企业对于符合持有待售类别划分条件但仍在使用的非流动资产或资产组，如果通过该资产或资产组使用收回的价值相对于通过出售收回的价值微不足道，资产的账面价值仍然主要通过出售收回，企业则不应当因持有待售的非流动资产或资产组仍在产生零星收入而不将其划分为持有待售类别。

（二）持有待售固定资产会计处理

企业固定资产如欲通过出售而收回其账面价值的，在满足上述 2 个条件时应转为持有待售固定资产。固定资产从被划分为持有待售类别至按照协议出售期间，包括划分日初始计量、后续资产负债表日重新计量、持有待售固定资产出售三个环节所涉业务。

划分日初始计量

企业的固定资产被划分为持有待售类别时，其初始计量应遵循的规定是，分类前账面价值高于公允价值减去出售费用后净额的，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损

失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备；如果分类前账面价值低于公允价值减去出售费用后净额的，则不需要对账面价值进行调整。企业已经获得确定的购买承诺，公允价值应当参考交易价格确定；如果企业尚未获得确定的购买承诺，公允价值应优先使用市场报价等可观察输入值进行估计。出售费用是指可以直接归属于出售资产的增量费用，包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，以及相关的消费税、城市维护建设税、土地增值税、印花税等。企业取得日划分为持有待售类别固定资产的，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，以两者孰低计量，除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。企业的固定资产被划分为持有待售类别时，按固定资产账面价值，借记“持有待售资产”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目；划分日按减值的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“持有待售资产减值准备”科目。

后续资产负债表日重新计量

后续资产负债表日持有待售固定资产账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，如预计出售费用发生增加，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。后续资产负债表日持有待售固定资产公允价值减去出售费用后的净额增加的，如预计出售费用发生减少，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

持有待售固定资产在持有期间不得计提折旧。这样做的理由是，当固定资产转为持有待售资产以后，其在未来为企业带来经济利益的方式和企业拥有的其他普通固定资产已经不同，即企业不再通过使用这项固定资产而实现其经济利益，而是通过以相当确定的金额出售给其他企业而带来经济利益。如果继续计提折旧会减少持有待售固定资产账面价值，这样会使固定资产账面价值低于其将来能为企业带来的经济利益，使固定资产账面价值的反映不真实，影响会计信息的可靠性。

持有待售固定资产因不再满足持有待售类别的划分条件而不再继续划分为持有待售类别时，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或减值等进行调整后的金额；②可收回金额。

持有待售固定资产出售

持有待售固定资产出售时，借记“银行存款”科目、“持有待售资产减值

准备”科目，贷记“持有待售资产”科目、“应交税费”科目、“资产处置损益”科目；支付出售费用时，借记“资产处置损益”科目，贷记“银行存款”科目

（三） 固定资产报废或毁损

企业固定资产报废或毁损存在正常到期、到期之前和超龄使用后报废或毁损三种情况。造成固定资产报废或毁损的原因有许多，比如固定资产丧失使用功能，发生自然灾害等。因固定资产报废或毁损终止确认时，通过“固定资产清理”科目归集的损益，若属于丧失使用功能正常报废产生的利得或损失，作为非流动资产报废损失，结转时借记或贷记“营业外支出一非流动资产报废”科目，贷记或借记“固定资产清理”科目；若属于自然灾害等非正常原因产生的利得或损失，作为非常损失，结转时借记或贷记“营业外支出一非常损失”科目，贷记或借记“固定资产清理”科目。

（四） 固定资产盘亏

企业的固定资产属于劳动资料，是生产和管理的要素之一。由于固定资产的种类及数量较多，使用中存在变动等复杂情况，因此，企业应定期或者至少于每年年末对固定资产实物进行清查，以保证账实相符和企业财产的安全和完整。固定资产清查前要建立清查小组，编制固定资产清查计划。清查中要按计划认真进行实地盘点并核实有关情况。对于清查中发现的盘盈、盘亏应当填制固定资产盘点报告表，并及时查明原因，按规定程序报批处理。

固定资产盘亏是指账簿记录企业拥有的固定资产，其实物在实地盘点时并不存在，即账大于实或实小于账。盘亏的固定资产应通过“待处理财产损益—待处理固定资产损溢”科目进行核算。发现盘亏的固定资产，在未报经批准处理前，要先按账面原价和累计折旧及时予以注销，其净值记入“待处理财产损益—待处理固定资产 损溢”科目；待报经批准处理后，再将净值转入“营业外支出一盘亏损失”科目。

五、 重点掌握固定资产折旧方法

固定资产折旧方法是应将应提折旧总额在固定资产各使用期间进行分配时所采用的具体计算方法，包括年限平均法、工作量法、加速折旧法等。折旧方法的选用将直接影晌应提折旧总额在固定资产各使用年限之间的分配结果，从而影晌各年的净收益和所得税。因此，企业应根据固定资产的性质、受有形损耗和无形损耗影晌的方式及程度，结合科技发展、环境及其他因素，合理选择固定资产的折旧方法。固定资产折旧方法一经确定，不得随意变更，如需变更，应按规定的程序报经批准后备案，并在财务报表附注中予以说明。固定资产折旧方法的变更应在年终通过对影晌折旧计算因素的复核的基础上进行。经过复核后，如果认为与固定资产有关的经济利益预期实现方式发生重大改变就应该变更原来采用的计算方法。

一、 年限平均法

年限平均法也称直线法，它是以固定资产预计使用年限为分摊标准，将固定资产的应提折旧总额均衡分摊到使用各年的一种折旧方法。采用这种折旧方法，各年折旧额相等，不受固定资产使用频率或生产量多少的影响，因而也称固定费用法。

使用年限平均法计算折旧的公式如下：

年折旧额=（原始价值-预计净残值）/预计使用年限

在实务中固定资产折旧是根据折旧率计算的。折旧率是指折旧额占原始价值的比重。用公式表示如下：

年折旧率=年折旧额/原始价值*100%=（1-预计净残值率）/预计使用年限*100%

月折旧率=年折旧率/12

预计净残值率=预计净残值/原始价值*100%

年折旧额=原始价值*年折旧率

月折旧额=年折旧额/12

年限平均法的优点：计算过程简便易行，容易理解，是会计实务中应用最广泛的一种方法。

年限平均法的缺点：①只注重固定资产的使用时间，而忽视使用状况，使固定资产无论物质磨损程度如何，都计提同样的折旧费用，这显然不合理。②固定资产各年的使用成本负担不均衡。一般来说，随着资产的变旧，所需要的修理、保养等费用将会逐年增加，而年限平均法确定的各年折旧费用是相同的，这就产生了固定资产使用早期负担费用偏低，而后期负担偏高的现象，从而违背了收入与费用相配比的原则。

工作量法

工作量法是以固定资产预计可完成的工作总量为分摊标准，根据各年实际完成的工作量计算折旧的一种方法。采用这种折旧方法，各年折旧额的大小随工作量的变动而变动，因而也称变动费用法。采用工作量法计算折旧的原理和年限平均法相同，只是将分配折旧额的标准由使用年限改成了工作量，因此，工作量法实际上是年限平均法的一种演变，因而工作量法也被归类为直线法。工作量法计算折旧的过程是分两个步骤来完成的，首先要计算固定资产单位工作量的折旧额，在此基础上再根据每期实际工作量的多少计算当期的折旧额。其计算过程用公式表示如下：

单位工作量折旧额=【原始价值（1-预计净残值率）】/预计工作量总额

年折旧额=某年实际完成的工作量 x 单位工作量折旧额

采用工作量法，不同的固定资产应按不同的工作量标准计算折旧，如机器设备应按工作小时计算折旧，运输工具应按行驶里程计算折旧，建筑施工机械应按工作台班时数计算折旧等。

工作量法的优点和年限平均法一样，比较简单实用，而且工作量法以固定资产的工作量为分配固定资产成本的标准，使各年计提的折旧额与固定资

产的使用程度成正比例关系，体现了收入与费用相配比的会计原则。工作量法的缺点也是明显的，它将有形损耗看做是引起固定资产折旧的唯一因素，固定资产不使用则不计提折旧，而事实上，由于无形损耗的客观存在，固定资产即使不使用也会发生折旧；工作量法在计算固定资产前后期折旧时，采用了一致的单位工作量的折旧额，而实际上是不一样的，因为固定资产在使用的过程中单位工作量里所带来的经济利益是不一样的，因而折旧也应该是不同的，但工作量法忽视了这一点。工作量法适用于使用情况很不均衡，使用的季节性较为明显的大型机器设备、大型施工机械以及运输单位或其他企业专业车队的客、货运汽车等固定资产折旧的计算。

加速折旧法

加速折旧法又称递减折旧费用法，是指固定资产折旧费用在使用早期提得较多，在使用后期提得较少，以使固定资产的大部分成本在使用早期尽快得到补偿，从而相对加快折旧速度的一种计算折旧的方法。和直线法相比，加速折旧法既不意味着要缩短折旧年限，也不意味着要增大或减少应提折旧总额，只是对应提折旧总额在各使用年限之间的分配上采用了递减的方式而不是平均的方式。不论采用加速折旧法还是采用直线法，在整个固定资产预计使用年限内计提的折旧总额都是相等的。采用加速折旧法计算折旧的具体方法有余额递减法、双倍余额递减法、年数总和法、递减折旧率法等。我国会计准则规定可以允许企业采用的加速折旧方法是双倍余额递减法和年数总和法两种。

第一、可以使固定资产的使用成本各年保持大致相同。固定资产的使用成本主要包括折旧费用和修理维护费用两项内容。一般来说，修理维护成本会随着资产的老化而逐年增加，为了使固定资产的使用成本在使用年限中大致保持均衡，计提的折旧费用就应逐年

第二，可以使收入和费用合理配比。固定资产的服务能力在服务早期总是比较高的，因而能为企业提供较多的利益，而在使用后期，随着资产老化、修理次数增多，产品质量下降，将大大影响企业利益的获得。为了使固定资产的成本与其所提供的收益相配比就应在早期多提折旧，而在使用后期少提折旧。

第三，能使固定资产账面净值比较接近于市价。资产一经投入使用就成了旧货，其可变现价值会随之降低，因而在最初投入使用时多提一些折旧，可使资产账面净值更接近于资产的现时市价。

第四，可降低无形损耗的风险。无形损耗是由于企业外部因素引起的价值损耗，企业很难对其作出合理估计，出于谨慎性考虑，将固定资产的大部分成本在使用早期收回，可使无形损耗的影响降至最低。

(一) 双倍余额递减法

双倍余额递减法是以双倍的直线折旧率作为加速折旧率，乘以各年年初固

定资产账面净值计算各年折旧额的一种方法。采用双倍余额递减法计算折旧的原理和余额递减法相同，只是简化了折旧率的计算。这种简化的过程体现在两个方面：一是直线折旧率不考虑固定资产的净残值，可以理解为在最初计算折旧时是将其视为零的；二是双倍余额递减法直接以直线折旧率乘以 2 来确定，而不是采用复杂的公式计算。折旧率的计算公式如下：
年折旧率=1/预计使用年限*2*100%

某年的折旧额=该年年初固定资产账面净值 x 年折旧率

(二) 年数总和法

年数总和法也叫年限积数法，是以计算折旧当年年初固定资产尚可使用年数作分子，以各年年初固定资产尚可使用年数的总和作分母，分别确定各年折旧率，然后用各年折旧率乘以应提折旧总额计算每年折旧的一种方法。和余额递减法相比，年数总和法的特点是各年计算折旧的基数相同，都是应提折旧总额，但各年的折旧率是一个递减的分数，因此各年的折旧额也是递减的。

假如我们以 C 代表固定资产的原始价值，S 代表预计净残值，固定资产的使用年限为 n 年，则各年的年数为 1, 2, 3, ., n。年数总和为 1+2+3+. . . +n，也可表示为 $\frac{n(n+1)}{2}$ ，年数总和法的折旧分数以此作为分母。至于分子，是指从计提折旧那一年开始尚可使用年限，如果计提折旧那一年以 t 表示，则分子可表示为 (n-t) +1。可用公式表示如下：

各年折旧率= $\frac{(n-t)+1}{n(n+1)/2}$

每年的折旧额= (C-S) x $\frac{(n-t)+1}{n(n+1)/2}$

未使用的固定资产计提的折旧费用，计入管理费用等

第十四章 无形资产

一、 掌握无形资产的确认条件

符合无形资产的定义（由企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产）

与该无形资产相关的预计未来经济利益很可能流入企业

无形资产的成本能够可靠计量

二、 重点掌握无形资产的初始计量

无形资产的初始计量是指企业初始取得无形资产时入账价值的确定。

外购的无形资产

外购方式是企业取得无形资产的重要渠道。企业生产和销售产品、提供劳务、出租、为了企业的行政管理，如果需要无形资产，如专利权、非专利技术等，在企业自行研究和开发有困难的情况下，可以通过外购的方式买人，以满足生产经营和管理的需要。外购的无形资产，应以实际支付的价

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的合计数作为入账价值。直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。下列费用不包括在无形资产的初始成本中：①为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用；②无形资产已经达到预定用途以后发生的费用，如利用无形资产在形成经济规模之前发生的初始运作损失等。

企业采用分期付款购买无形资产，企业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，按照规定无形资产的成本应以购买价款的现值为基础加以确定。购买价款与购买价款现值之间的差额，作为未确认融资费用在付款期内按实际利率法进行摊销，计入各年财务费用中。

企业外购的无形资产，如果取得法律规定的可抵扣发票，其支付的增值税额可以抵扣，若无法取得法律规定的可抵扣发票，则支付的增值税额不能抵扣，应计入无形资产成本并按规定方法进行摊销。

企业通过外购方式取得的土地使用权通常应确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，对土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外：

(1) 房地产开发企业取得的使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

(2) 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值）在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产核算。

企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或增值目的时，应将无形资产转为投资性房地产。

投资者投入的无形资产

如果企业的生产经营管理活动需要某些无形资产，可以接受投资者以无形资产的形式向企业进行投资，以换取企业的权益。投资者投入的无形资产，在合同或协议约定的价值公允的前提下，应按照投资合同或协议约定的价值作为入账价值。如果合同或协议约定的价值不公允，则按无形资产的公允价值入账。无形资产的入账价值与折合资本额之间的差额，作为资本溢价或股本溢价，计入资本公积。

非货币性资产交换取得的无形资产

以非货币性资产交换方式取得的无形资产，其入账价值如何确定需要考虑两个因素。一是非货币性资产交换是否具有商业实质。满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：(1) 换入资产的未来现金流量在风

险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。(2)使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，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。二是换入或换出资产的公允价值能否可靠计量。

在考虑非货币性资产交换是否具有商业实质以及换入或换出资产的公允价值能否可靠计量的情况下，区分两种情况进行处理：

第一，非货币性资产交换具有商业实质，而且换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量时，换入的无形资产应当以换出资产公允价值为基础，再加上应支付的相关税费之和作为换入无形资产的成本(入账价值)。但是如果有确凿的证据表明换入无形资产的公允价值更为可靠，则应以换入无形资产的公允价值为基础进行计价。由于换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额是通过非货币性资产交换得以实现的，因此，应作为交换损益计入当期损益。

涉及补价的非货币性资产交换，区分两种情况进行处理：一是换入无形资产方支付补价的，换入无形资产成本应按照换出资产的公允价值加上支付的补价(即换入资产的公允价值)和应支付的相关税费确定，换出资产公允价值与换出资产账面价值之间的差额，作为交换损益计入当期损益。二是换入无形资产方收到补价的，换入无形资产成本应按照换出资产的公允价值减去补价加上应支付的相关税费确定。换出资产公允价值与换出资产账面价值之间的差额，作为交换损益计入当期损益。

交换损益是指将换出资产视作按公允价值进行处置而产生的，金额上是指换出资产公允价值与其账面价值之间的差额。其会计处理取决于交换资产的类型。其中换出资产为存货的，应当按照收入确认和计量的要求进行处理，交换损益计入营业利润，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示；换出资产为固定资产、无形资产的，交换损益计入资产处置损益；换出资产为长期股权投资的，交换损益计入投资收益。

第二，非货币性资产交换不具有商业实质，而且换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量时，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费之和作为换入无形资产的初始计量金额，换出资产终止确认时不确认损益。涉及补价时，也要区分两种情况进行处理：如为换入无形资产方支付补价的，换入无形资产初始计量金额应当以换出资产账面价值加支付补价、应支付相关税费来确定；如为换入无形资产方收到补价的，换入无形资产初始计量金额应当以换出资产账面价值，减去收到的补价，并加上应支付的相关税费来确定。两种情况下换出资产终止确认时均不确认损益。

如果同时换入多项无形资产，应按照换入各项无形资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额(涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)进行分摊，以分摊至各项换入固无形资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入无形资产的成本进行初始计

量。

债务重组取得的无形资产

在企业的债务人发生财务困难时，企业可以按照其与债务人达成的协议或者法院的裁决在作出让步的情况下，接受债务人以无形资产形式偿还其债务。企业通过债务重组取得的无形资产，其入账价值应按照受让无形资产的公允价值确定。重组债权账面余额与受让无形资产公允价值之间的差额作为债务重组损失，计入营业外支出。如果债权人已对重组债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入营业外支出；如果减值准备冲减该差额后仍有余额，应该转回并抵减当期资产减值损失。受让无形资产涉及的增值税进项税额，如果债务重组协议规定债权人向债务人另行支付，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权账面余额处理；如债权人向债务人另行支付，则增值税进项税额不能作为冲减重组债权账面余额处理。

政府补助取得的无形资产

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，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。其主要形式包括财政拨款、财政贴息、税收返还、无偿划拨非货币性资产等。企业通过政府补助取得无形资产，一般指政府通过行政划拨无偿给予企业的土地使用权等。政府向企业提供补助具有无偿性的特点。政府并不因此而享有企业的所有权，企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。企业通过政府补助方式取得的无形资产应当按照公允价值计量。具体要分别几种情况进行处理：如果企业取得的无形资产附带有相关文件、协议、发票、报关单等凭证，在这些凭证注明的价值与公允价值相差不大时，应当以有关凭据中注明的价值作为公允价值；没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大，但有活跃交易市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似市场交易价格作为公允价值；如没有注明价值，且没有活跃交易市场、不能可靠取得公允价值的，应当按照名义金额计量，名义金额即为人民币 1 元。

企业收到政府补助的无形资产时，一方面增加企业的无形资产，记入“无形资产”科目的借方，另一方面要作为递延收益，记入“递延收益”科目的贷方。“递延收益”科目主要核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。企业由于政府补助形成的无形资产而确认的递延收益应在无形资产的使用寿命内按系统、合理的方法分配计入各期损益中。

三、 重点掌握研究与开发支出的确认与计量

从理论上讲，自创专利权的成本包括研究与开发的费用以及成功以后依法申请专利过程中所发生的费用。争论的焦点是研究与开发的费用是否应资本化、计入无形资产的价值。一般有三种处理方法：一是全部费用化。这种处理方法的理由是企业在从事某项专利技术的研究与开发时，不一定保证成功，出于谨慎性考虑，应将研究与开发过程中的费用计入发生当期

损益。这种处理方法比较简单，也便于会计人员实际操作。但是它不能真实地反映企业拥有资产的价值，因为对于成功的研发项目来说，后期的费用相对而言是很少的，较大数额的研究与开发费用不包含在内，会歪曲企业资产的实际价值。二是全部资本化。这种处理方法的基本依据是，企业的研究与开发活动应看做是一个整体，因此研究与开发费用应从企业总体的所有研究开发活动来决定其处理的方法。如果企业总体的研究开发计划的未来收益的可能性很高，则全部费用都应资本化而不论单个项目未来收益的确定性如何。这种处理方法不符合无形资产确认条件的要求。因为无形资产的确认是以单个项目是否会带来未来经济利益为前提的，而不是从整体上来考虑的。因此是矛盾的。三是有选择的资本化。这种处理方法是首先指定将研究与开发支出资本化的条件，符合条件的资本化，反之则应费用化。这些条件在采用此种方法的国家中，规定是不尽相同的。国际会计准则规定有六个方面：①完成该无形资产，使其能使用或销售，在技术上可行。②有意完成该无形资产并使用或销售它。③有能力使用或销售该无形资产。④该无形资产如何产生很可能的未来经济利益。其中，企业应证明存在着无形资产的产出市场或无形资产本身的市场；如果该无形资产将在内部使用，那么应证明该无形资产的有用性。⑤有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并使用或销售该无形资产。⑥对归属于该无形资产开发阶段的支出，能够可靠地计量。

研究阶段和开发阶段的划分

无形资产会计准则对于企业内部研究开发费用的确认与计量是分别研究和开发两个阶段进行的。不同的阶段对其内部研究开发费用的确认与计量的规定是不同的，因此研究阶段和开发阶段的划分是很重要的。

研究阶段是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，具体是指意欲获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择。研究阶段具有计划性和探索性的特点。计划性是指研究阶段是建立在有计划的调查基础上，即研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等；探索性是指研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，这一阶段不会形成阶段性成果。

开发阶段是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。具体是指，生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的的设计、建造和测试等。开发阶段具有针对性

和形成成果的可能性较大的特点。

内部研究开发费用的确认与计量的原则

在对企业内部研究开发过程进行了准确的研究和开发阶段的划分以后，对各个阶段发生的费用在确认和计量上需要遵循的原则是不同的。

对于研究阶段来说，其研究工作是否能在未来形成成果，即通过开发后是否会形成无形资产均有很大的不确定性，企业也无法证明其研究活动一定能够形成带来未来经济利益的无形资产，因此，研究阶段的有关支出在发生时应当费用化计入当期损益。

对于开发阶段来说，由于其相对于研究阶段更进一步，且很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备，所以此时如果企业能够证明满足无形资产的定义及费用资本化的条件，则所发生的开发支出可予以资本化，计入无形资产的成本。其经济内容包括开发无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销、按照规定资本化的利息支出，以及为使该无形资产达到预定用途前所发生的其他费用。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用，无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失，为运行该无形资产发生的培训支出等均不构成无形资产的开发成本。

开发阶段费用支出的资本化条件包括以下几个方面：

(1) 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明企业进行开发所需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确定性。

(2) 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。开发某项产品或专利技术产品等，通常是根据管理当局决定该项研发活动的目的或者意图所决定，即研发项目形成成果以后，是为出售，还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当依管理当局的意图而定。因此，企业的管理当局应能够说明其持有拟开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。

(3) 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。无形资产确认的基本条件是能够为企业带来未来经济利益。就其能够为企业带来未来经济利益的方式而言，如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于形成新产品或新工艺的，企业应对运用该无形资产生产的产品市场情况进行估计，应能够证明所生产的产品存在市场，能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则企业应能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外在的市场可以出售并带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后不

是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在企业内部使用的，则企业应能够证明在企业内部使用时对企业的有用性。

(4)有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。这个条件要求：①为完成该项无形资产开发具有技术上的可靠性。开发无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明企业继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。②财务资源和其他资源支持。财务和其他资源支持是指能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，企业必须能够说明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是否足以支持完成该项无形资产的开发。③能够证明企业在开发过程中所需的技术、财务和其他资源，以及企业获得这些资源的相关计划等。如在企业自有资金不足以提供支持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如以银行等借款机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等来证实。④有能力使用或出售该无形资产以取得收益。

(5)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠计量。

内部研究开发费用的账务处理

为了正确计算企业的利润以及合理地无形资产进行确认，需要设置“研发支出”会计科目，以反映企业内部在研发过程中发生的支出。“研发支出”科目应当按照研究开发项目，分别“费用化支出”与“资本化支出”进行明细核算。企业的研发支出包括直接发生的和分配计入的两部分。直接发生的研发支出，包括研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费等；分配计入的研发支出是指企业同时从事多项研究开发活动时，所发生的支出按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配计入的部分。研发支出无法明确分配的，应当计入当期损益，不计入开发活动的成本。企业自行开发无形资产发生的研发支出，对于不满足资本化条件的，应当借记“研发支出—费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出—资本化支出”科目，贷记“原材料”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目；研究开发项目达到预定用途形成无形资产时，应按“研发支出资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出—资本化支出”科目。期末，企业应将本科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出—费用化支出”科目。本科目期末借方余额，反映企业正在进行中的研究开发项目中满足资本化条件的支出。

四、 重点掌握无形资产的摊销原则

可供企业选择的无形资产的摊销方法有很多，如直线法、余额递减法和生产总量法等。目前，国际上普遍采用的主要是直线法。企业选择什么样的摊销方法，主要取决于企业与无形资产有关经济利益的预期实现方式，不同会计期间都要贯彻始终。一般而言，对于受技术陈旧因素影响较大的专

利权和专有技术等无形资产，可以采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；对于有特定产量限制的特许权等无形资产，应采用产量法进行摊销；如果企业由于各种原因难以可靠确定这种消耗方式时，则应当采用直线法对无形资产的应摊销金额进行系统合理的摊销。

无形资产每期的摊销额应按照无形资产的应摊销金额进行计算。无形资产的应摊销金额与无形资产的入账价值并不完全一致。除了应考虑入账价值这一基本因素之外，还应该考虑；无形资产的残值和无形资产减值准备金额。在一般情况下，使用寿命有限的无形资产，其残值应视为零。但是如果有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产，或者可以根据活跃市场得到残值信息，并且该活跃市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在的情况下，则该无形资产应有残值，可以加以预计。无形资产的残值意味着在其经济寿命结束之前企业预计将会处置该无形资产，并且从该处置中取得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，此时的可收回金额是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下同类无形资产预计的处置价格(扣除相关税费)。残值确定以后，在持有无形资产的期间，至少应于每年年末进行复核，预计其残值与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。采用直线法时，有关计算如下：

应摊销金额=无形资产入账成本-残值-已计提减值准备

每期应摊销金额=无形资产应摊销金额/无形资产摊销期

需要注意的是，无形资产的摊销期自其可供使用时(即达到预定可使用状态时)起至终止确认时止。无形资产当月增加时，当月就开始进行无形资产的摊销，而在无形资产减少的当月就不再进行摊销。

对于没有期限的无形资产，即使用寿命无法合理估计的无形资产虽然在持有期间不需要摊销，但是按照规定，在期末时经过重新复核使用寿命仍然不确定的，需要进行减值测试，减值时计提减值准备，并根据计提的减值准备金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

五、掌握无形资产处置和报废

无形资产的处置，是指由于无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是无法为企业带来经济利益时(报废)，对无形资产的转销并终止确认。

无形资产的出售

企业出售某项无形资产，意味着企业放弃该项资产所有权，应终止确认，转销无形资产的摊余价值。如果出售的无形资产已计提了减值准备，在出售时还应将已计提的减值准备加以注销。企业出售无形资产应按6%的增值税税率计算缴纳增值税，其中土地使用权出售时增值税税率为9%。企业出售无形资产的净损益，计入资产处置损益。

无形资产的出租

无形资产出租是指企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人并收取租金的与企业日常活动相关的其他经营活动业务，如出租商标使用权等。出租无形资产应收取的租金一般可以按照固定金额或者销售额的一定百分比等方法计算。在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入及成本。无形资产出租业务作为经营活动业务的一部分，其取得的租金收入作为营业收入，计入其他业务收入，确认时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；摊销的无形资产的成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“累计摊销”科目；无形资产出租，即转让无形资产使用权时，除了符合法律规定的免征增值税项目外，应计算缴纳增值税，如出租商标使用权等，增值税税率为6%。

无形资产的报废

无形资产未来能否给企业带来经济利益由于受到很多不可预见因素的影响而变得具有很大的不确定性。如果在无形资产使用的某一个期间，由于各种因素的影响，使得无形资产预期不能再为企业带来经济利益，则不再符合无形资产的定义，应将该无形资产转入报废并予以注销。报废无形资产的账面价值作为非流动资产处置损失，应予以转销，计入营业外支出。

六、 了解无形资产使用寿命的确定

会计上是以无形资产的使用寿命为摊销期进行无形资产价值的摊销。无形资产的使用寿命分为有限和无限两种。由于使用寿命无限的无形资产的价值不再进行摊销，而只有使用寿命有限的无形资产才存在价值的摊销问题，所以企业应当在取得无形资产时就对其使用寿命进行分析和判断，对无形资产的使用寿命作出合理的估计。在这一过程中通常需要考虑的因素有以下几个方面：

- (1) 该资产通常的产品寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；
- (2) 技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计；
- (3) 以该资产生产的产品(或服务)的市场需求情况；
- (4) 现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
- (5) 为维持该资产产生未来经济利益能力的预期维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；
- (6) 对该资产的控制期限、使用的法律或类似限制，如特许使用期间、租赁期间等；
- (7) 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

具体来讲，无形资产使用寿命可按如下原则进行确定：由于企业持有的无形资产，通常来源于合同性权利或是其他法定权利，这些无形资产的使用寿命一般在合同里或法律上都有明确的规定。按照我国会计准则的规定，对于来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用无形资产预期期限短

于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，应当按照企业使用无形资产的预期期限确定其使用寿命。比如，企业取得的一项专利权，国家法律规定的保护期限为10年，企业预计利用该项无形资产所生产的产品或提供的劳务在未来8年内为企业带来经济利益，则该项专利权的使用寿命为8年。如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，且有证据表明企业续约不需要付出大额成本，续约期应当计入使用寿命。

下列情况一般说明企业无须付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利：有证据表明合同性权利或法定权利将被重新延续，如果在延续之前需要第三方同意，则还需有第三方将会同意的证据；有证据表明为获得重新延续所必需的所有条件相对于企业的未来经济利益不具有重要性。如果企业在延续无形资产持有期间时付出的成本与预期流入企业的未来经济利益相比具有重要性，本质上来讲是企业获得了一项新的无形资产。

合同或法律没有规定使用寿命的，企业应当综合各方面情况进行判断，以确定无形资产能为企业带来未来经济利益的期限。比如，与同行业的情况进行比较、参考历史经验，或聘请相关专家进行论证等。如果按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限的，则该项无形资产应作为使用寿命不确定的无形资产而不进行摊销，但应进行减值测试。

无形资产使用寿命确定以后并不是一成不变的，随着相关影响因素的变化，有限的使用寿命可能延长或缩短；而使用寿命不能确定的无形资产，其使用寿命可能会变得能够确定。我国会计准则规定，企业至少应当于每年年度终了，对无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核，如果有证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法不同于以前的估计，则对于使用寿命有限的无形资产，应改变其摊销年限及摊销方法，并按照会计估计变更进行处理。对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明其使用寿命是有限的，则应视为会计估计变更，应当估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行处理。

第十五章 负债

一、 重点掌握一般纳税人企业应交增值税的核算

一般纳税人在发生应税行为时，应向购买方开出增值税专用发票，按照应税行为的计税价格（不含税价格）和适用税率，计算应交增值税的销项税额，贷记“应交税费-应交增值税（销项税额）”

视同销售：企业将自产、委托加工或购买的货物分配给股东，将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费，无偿转让无形资产或者不动产等行为，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外

根据我国增值税税法规定，允许从当期销项税额中抵扣进项额的情形，主

要包括以下几类:①从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。嘉桥博谢梯保颜业鱼以级售草健②从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。③购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品此购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 11%的扣除率计算的进项税额。④从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。在上述 4 种情形下,企业可以将增值税的进项税额,借记“应交税费—应交增值税(进项税额)”科目,从而从当期的销项税额中抵扣。

在某些情况下,税法规定,企业发生的进项税额不得从销项税额中抵扣,贷记“应交税费—应交增值税(进项税额转出)”主要情形包括用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。

非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务

二、掌握应付股利的核算

应付股利,是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确定应分配而尚未发放给投资者的现金股利或利润,在企业对外宣告但尚未支付前构成企业的一项负债。企业对外宣告的股票股利不属于一项现时义务,因而不能确认为负债。需要注意的是,企业董事会或类似机构作出的利润分享预案,尚未构成企业的现实义务,不能作为确认负债的依据,而只能在财务报表附注中予以披露。

会计核算

企业股东大会或类似机构审议批准利润分配方案时,按照应支付的现金股利或利润金额,借记“利润分配—应付现金股利或利润”科目,贷记“应付股利”科目;实际支付现金股利或利润时,借记“应付股利”科目,贷记“银行存款”等科目

三、重点掌握应付职工薪酬、长期借款、应付债券和长期应付款的核算

应付职工薪酬

(一) 内容

1) 职工的范围

与企业订立正式劳动合同的所有人员,包含企业的全职职工、兼职职工和临时职工

虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，比如公司董事会的成员

未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员

2) 短期薪酬

职工工资、奖金、津贴和补贴

职工福利费

社会保险费

住房公积金

工会经费和职工教育经费

非货币性福利

短期带薪缺勤

短期利润分享计划

3) 离职后福利

设定提存计划

设定收益计划

4) 辞退福利

职工没有选择权的辞退福利

职工有选择权的辞退福利

5) 其他长期福利

长期带薪缺勤

长期残疾福利

长期利润分享计划

(二) 确认

(1) 应由企业生产的产品或提供的劳务负担的短期薪酬，计入相关产品成本或劳务成本，借记“生产成本”“劳务成本”“制造费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。养员

(2) 符合资本化条件，应当计入固定资产、无形资产等初始成本的工程部门、研发部门部门的短期薪酬，借记“固定资产”“在建工程”“研发支出—一个资本化支出”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。不符合资本化条件的研发部门职工的短期薪酬，应当计入当期损益，借记“研发支出—费用化支出”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

(3) 公司管理部门的管理人员、董事会成员、监事会成员、财务人员，以及销售部门的销售人员等的短期薪酬，在发生时直接计入当期损益，借记“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目

(三) 计量

1) 货币性职工薪酬的计量

企业一般应于每期期末，按照货币性职工薪酬的应付金额，借记“生产成本”“管理费用”“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬科目”

企业在实际支付货币性职工薪酬时，还需要为职工代扣代缴个人所得税、社会保险费、住房公积金等支出。因而，企业应当按照实际应支付给职工的金额，借记“应付职工薪酬”科目；按照实际支付薪酬的总额，贷记

“银行存款”科目；将职工个人负担企业代扣代缴的职工个人所得税，贷记“应交税费—应交个人所得税”科目；将职工个人负担企业代扣代缴的医疗保险费、住房公积金等支出，贷记“其他应付款”科目

2) 非货币性职工薪酬的计量

以自产产品或外购商品发放给职工作为福利，应当按照该产品公允价值和相关税费计量，并在产品发出时确认销售收入，根据职工提供服务的性质确认当期损益或资产成本，同时结转销售成本

企业将拥有的住房无偿提供给职工作为非货币性福利，应当按照企业对该固定资产每期计提的折旧来计量应付职工薪酬，同时根据职工提供服务的性质计入当期损益或资产成本。

企业将租赁的住房无偿提供给职工作为非货币性福利时，应当按照企业每期支付的租金来计量应付职工薪酬，同时根据职工服务的性质计入当期损益或资产成本

长期借款

长期借款，是指企业向银行或其他金融机构借入的偿还期在1年以上（不含1年）的各种借款。企业采用长期借款方式融资的主要特点有：

债务偿还的期限较长，长期借款的借款期限一般在5年以上

债务的金额较大，可以用于满足房屋建造、大型设备购买等项目的资金需要

通常情况下，债务利息按期支付；债务本金到期一次偿还或分期偿还与发行股票相比，长期借款不会影响股东对公司的控制权

长期借款一般需要企业向银行提供一定的资产作为抵押

(一) 长期借款的会计核算

1) 取得长期借款

按实际收到的金额借记“银行存款”科目；按照取得长期借款的本金，贷记“长期借款—本金”科目；二者如果有差额，借记或贷记“长期借款—利息调整”科目

2) 长期借款利息的会计核算

企业应当在资产负债表日确认长期借款当期的利息费用，按照长期借款的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，将符合资本化条件的部分，借记“在建工程”等科目，不符合资本化条件等部分，借记“财务费用”科目；按照借款本金和合同利率计算确定的应支付的利息，贷记“应付利息”科目；按照二者的差额，贷记“长期借款—利息调整”科目。

企业在付息日实际支付利息时，按照本期应支付的利息金额，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目

3) 偿还长期借款的会计核算

企业到期偿还长期借款时，应当按照偿还的长期借款本金金额，借记“长期借款-本金”科目；同时，贷记“银行存款”科目

应付债券

(一) 应付债券的核算内容及分类

应付债券核算企业发行的一般情况下超过一年以上的债券，构成企业的一项长期负债。应付债券是公司取得长期融资的主要形式。和银行借款相比，债券具有金额较大、期限较长的特点。债券根据发行主体的不同，可以分为政府债券和公司债券

债券存在两个利率：一个是债券契约中标明的利率，称为票面利率，也称名义利率、合同利率；另一个是债券发行时的市场利率，通常也称为债券的实际利率，实际利率是债券未来现金流量现值等于债券发行收入时使用的折现率。需要注意的是，债券实际利率的计算还需要考虑债券发行过程中发生的承销费用等发行费用，因而如果考虑发行费用会导致债券的实际利率高于发行日的市场利率。

根据票面利率和实际利率的不同，债券的发行方式包括平价发行、溢价发行与折价发行 3 种。

(二) 应付债券发行日的会计核算

债券的发行价格由债券发行期间流出的现金流量的现值来确定，包括债券本金的现金流量现值和债券利息的现金流量现值两个部分。债券本金一般情况下于债券到期日一次性支付，因而其现金流量的现值表现为复利现值；而债券利息通常定期支付，比如每年支付一次，或者每半年支付一次，因而其现金流量的现值表现为年金现值。因而，在计算债券发行价格时，需要同时使用两种现值系数，债券本金的现值计算使用复利现值系数 $(P/F, i, n)$ ，债券利息的现值计算使用年金现值系数 $(P/A, i, n)$ ，其中代表债券的实际利率， n 代表付息期数。

应付债券的发行价格等于以债券发行时按实际利率作为折现率计算的债券存续期间支付的现金流量(包括债券的本金和利息)的现值。按照发行债券的面值部分，贷记“应付债券-面值”科目，将发行价格与债券面值的差额(即溢价或折价)，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目

(三) 应付债券利息费用的会计核算

1) 实际利率法

应付债券的利息采用实际利率法在债券发行期间的每个资产负债表日分期确认。实际利率法，是指按照应付债券的实际利率计算其摊余成本及各期利息费用的方法。其中，实际利率是指将应付债券在债券存续期间的未来现金流量折现为该债券当前账面价值所使用的利率。债券的实际利率一旦

确定，在整个债券的存续期间内保持不变。

债券的利息费用按照债券的摊余成本和实际利率计算确定。应付债券的摊余成本，是指应付债券的初始确认金额(债券的发行价格减去发行费用的净额)经过下列调整后的结果：

(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推销形成的累计推销额。

2) 账务处理

资产负债表日

企业应当按照债券面值和票面利率计算当期的应付利息，贷记“银行存款”或“应付利息”科目。同时，根据应付债券的摊余成本和实际利率计算当期的利息费用，并将利息费用符合资本化条件的计入相关资产成本，借记“在建工程”等科目；不符合资本化条件的直接计入当期损益，借记“财务费用”科目。应付利息和利息费用的差额为债权溢价或折价的调整额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目

付息日

企业应当在债券规定的付息日支付利息。如果付息日与资产负债表日为同一天，则不需要单独编制支付利息的会计分录。如果付息日与资产负债表日不同且间隔较大，企业还应当计算从上一个资产负债表日至付息日的利息费用和利息调整的金额，分别借记“在建工程”或“财务费用”科目，借记或贷记“应付利息-利息调整”科目，贷记“银行存款”科目

3) 提前赎回的会计核算

在个别情况下，债券合同中允许发行方提前赎回债券。比如当市场利率下跌时，发行债券的企业为了节约利息成本，在债券合同允许而且企业有多余的现金时，会考虑提前赎回发行在外未到期的债券。此时，债券的赎回价格与赎回日摊余成本之间的差额，应当计入当期损益（财务费用）

长期应付款

长期应付款，是指企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括应付融资租入固定资产的租赁费，以分歧付款方式购入固定资产、无形资产或存货等发生的应付款项等。

(一) 应付融资租入固定资产的融资费用

企业采用融资租赁方式租入的固定资产，应当在租赁开始日，将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值的较低者，加上初始直接费用，作为租入资产的人服份价值，借记“固定资产”“在建工程”等科目；按照最低租赁付款额，贷记“长期应付款”科目；按照发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目；按照差额借记“未确认融资费用”科目。企业在按照合同约定的付款日支付租金时，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

(二) 具有融资性质的延期付款购买资产

企业如果在购买固定资产、无形资产或存货过程中，延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质。企业应当按照未来分期付款的现值借记“固定资产”“无形资产”“原材料”等科目；按照未来分期付款的总额贷记“长期应付款”科目；按照差额借记“未确认融资费用”科目。企业在按照合同约定的付款日分期支付价款时，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

四、 重点掌握应交消费税的核算

计税方法

从价定率

从量定额

复合计征（卷烟、白酒）

销售应税消费品

应按照税法规定计算应交消费税的金额，将其确认为一项负债，并直接计入当期损益

委托加工应税消费品

除受托方为个人的之外，应由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税

五、 重点掌握各项长期负债的核算

递延收益

(一) 递延收益的核算内容

递延收益，是指不能计入当期损益，而应当在以后期间确认为收益的负债。递延收益的核算内容包括：

(1) 企业给予客户奖励积分计划形成的负债，按照奖励积分的公允价值核算；

(2) 企业因政府补助形成的负债，按照政府补助的计量金额核算。

本章主要介绍因政府补助形成的递延收益的核算方法。

根据《企业会计准则第 16 号—政府补助》（2017）的规定，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。

政府包括各级政府及其机构，国际的类似组织也在其范围之内。

政府补助具有下列特征：

(1) 来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，而其他方只起到代收代付作用的，则该项补助也属于来源于政府的经济资源。政府补助要和政府援助相区分，企业通过政府补助获得了经济资源、

(2) 无偿性，即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价

政府补助主要包括：财政拨款、财政贴息、税收返还、政府无偿划拨非货

币性资产等限式。从会计核算的角度，政府补助应当区分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

①与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

②与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

（二）递延收益的会计核算

4) 政府补助的确认条件

政府补助的同时满足下列条件的，才能予以确认：

(1)企业能够满足政府补助所附条件；

(2)企业能够收到政府补助。

政府补助应当确认为损益，但要根据政府补助与企业日常活动的关系进行确认。与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

5) 政府补助的计量

政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。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，按照名义金额计量。

6) 与资产相关的政府补助的会计核算

与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

7) 与收益相关的政府补助的会计核算

与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理

(1) 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，分期计入当期损益或冲减相关成本

(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

预计负债

企业在生产经营活动中会面临诉讼、债务担保、产品质量保证等具有较大不确定性的经营事项，这些具有不确定性的或有事项可能会对企业的财务状况和经营成果产生较大影响。企业应当提前考虑或有事项可能会给企业带来的风险，及时确认、计量或披露相关信息，如果符合负债的定义及确认条件应当及时予以确认。

（一）或有事项的含义及特征

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项主要包括：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证、承诺、亏损合同、重组义务、环境污染整治等。与企业其他的业务和事项相比，或有事项具有以下三个特征：

1) 或有事项由过去的交易或事项形成

或有事项作为一种不确定事项，是由企业过去的交易或者事项形成，这是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。比如，甲公司年末有一项未决诉讼，是由于甲公司当期发生的经济行为导致被其他单位起诉，这是现存的一种状况，但结果具有不确定性。而企业未来可能发生的自然灾害、经营亏损等事项，则不属于或有事项。

2) 或有事项的结果具有不确定性

或有事项结果的不确定性表现为两层含义：一是或有事项的结果是否发生具有不确定性，比如企业因销售产品而提供的质量保证，未来是否会发生经济利益的流出取决于在规定的质量保证期间内是否会提供产品维修、产品退换等服务；二是或有事项的结果预计将发生，但是发生的具体时间或金额具有不确定性，比如，乙公司当期因生产产品违规排污并对周围环境造成污染而被起诉，根据相关法律，乙公司很可能败诉，要承担相应的法律责任。但是到年末为止，该诉讼尚未判决，因而乙公司将赔偿多少金额，以及何时将发生这些支出，目前是难以确定的。

3) 或有事项的结果须由未来事项的发生或不发生来决定

或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。比如，甲企业为外单位提供债务担保，该担保最终是否会导致企业履行担保责任，将取决于被担保方的未来经营状况和偿债能力。如果被担保方未来期间财务状况良好，能够偿还到期债务，则甲企业作为担保人不会承担任何连带责任；而未来如果被担保方财务状况恶化，到期无力偿还债务，则甲企业将承担债务的连带责任，代被担保方偿还债务。

或有事项的结果可能会产生一项预计负债、或有负债或者或有资产等。其中，预计负债应当符合负债的确认条件。

(二) 预计负债的含义及确认条件

企业承担的与或有事项有关的义务如果同时满足以下三个条件，应当确认为一项预计负债。

1) 该义务是企业承担的现时义务

预计负债确认的第一个条件是与或有事项有关的经济义务是企业当前条件下已经承担的现时义务，企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务。这里的义务既包括法定义务，也包括推定义务。法定义务，是指因法律、合同规定而产生的企业必须履行的义务。比如企业因与供货方签订的购货合同而产生的付款义务就属于法定义务。推定义务，是指法定义务之

外的，因企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的政策而产生的义务。比如，企业在当地相关法律没有具体出台时向社会公开承诺对其生产经营可能产生的环境污染进行治理就属于推定义务。而且，这种推定义务已经以一种相当具体的方式传达给受影响的各方，使各方形成了企业将履行其责任的合理预期。金创会甜西页平日处

2) 履行该义务很可能导致经济利益流出企业

预计负债确认的第二个条件是履行与该或有事项有关的现时义务导致经济利益流出企业的可能性应当超过 50%但小于等于 95%。如果或有事项包含多项类似的业务，在判断经济利益流出可能性时应当总体考虑才能确定。

3) 该义务的金额能够可靠地计量

预计负债确认的第三个条件是与该或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。因为或有事项产生现时义务的金额具有不确定性，因而需要估计。企业要将或有事项确认一项预计负债，履行相关义务的金额应当能够可靠估计。

只有或有事项同时满足上述三个条件时，才能单独确认为一项预计负债。需要注意的是，预计负债要和应付款项、应计费用等负债项目严格区分。预计负债是一种未来履行经济义务的时间或者金额具有一定不确定性的负债，而应付账款、应计费用等其他负债尽管有时需要估计具体支付的金额，但是其不确定性远远小于预计负债，因而应当作为应付账款或其他应付款等的一部分进行列报，而预计负债则应当在资产负债表中单独列报。

(三) 预计负债的计量

预计负债的计量需要对未来经济利益的流出金额作出合理的估计，以确定最佳估计数，并要考虑预期可能得到的补偿金额。

1) 最佳估计数的确定

最佳估计数是在考虑当前各种信息的条件下作出的最优估计结果，具体确定时应当分别以下两种情况处理：

(1) 所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定，即按照上下限金额的算术平均数确定。

(2) 所需支出不存在连续范围的，或虽然存在一个连续范围，但在该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下，要进一步考虑或有事项涉及单个项目还是多个项目。如果或有事项涉及单个项目，比如一项未决诉讼、一项未决仲裁或项债务担保，最佳估计数按照最可能发生的金额确定；如果或有事项涉及多个项目，比如产品质量保证中提出产品保修服务要求的可能有许多客户，则按照各种可能结果及相关概率计算确定。

2) 预期可能获得补偿的确定

企业在某些情况下，在履行因或有事项产生的现时义务时，所需支出的全部或部分金额可能会得到第三方的补偿。比如，乙公司因交通事故而被起

诉，很可能要赔偿相关损失，但也会得到保险公司的一定补偿。对于企业可能从第三方得到的补偿，由于存在很大的不确定性，因而企业只能在估计补偿金额基本确定能够收到时，才能将补偿金额作为资产单独确认，而不能作为预计负债的抵减项目，而且确认的补偿金额也不能超过预计负债的账面价值。

3) 预计负债计量需要考虑的其他因素

企业在确定或有事项的最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险和不确定性、货币时间价值及未来事项等因素的影响。

(1) 风险和不确定性。

风险是对过去的交易或事项结果变化可能性的种描述。企业在或有事项存在风险和不确定性生的情况下，应当谨慎判断，不得低估负债和费费用的金额。

(2) 货币时间价值。

在未来应支付金额与其现值相差较大的情况下，应当按照未来应支付金额的现值确定最佳估计数。比如油气行业相关设施取得时应确认的弃置费用，由于时间跨度很长，货币时间价值影响重大，所以在确定预计负债计量金额时，应当采用现值进行计量。

(3) 未来事项。

在确定或有事项的最佳估计数时，如果有足够的客观证据表明相关未来事项将会发生的则应当考虑相关未来事项的影响，但不应考虑预期处置相关资产的利得。比如，核电站在确认弃置费用产生的预计负债时，根据专家的判断预计未来技术更新会导致弃置费用的金新显著降低，则应当考虑该因素来确定弃置费用的最佳估计数。

4) 预计负债账面价值的复核

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。如果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，则应当按照当前最佳估计数对预计负债的账面价值进行调整。比如，甲公司由于生产某种产品对环境造成污染，根据相关法律规定预计清理污染所需支出的金额为 10 万元，确认为一项预计负债。期末复核时由于有关环保法律的变化导致企业预计清理该项污染的支出金额将增加至 30 万元，则企业应当增加预计负债的账面价值 20 万元，并同时确认一项损失。

(四) 亏损合同

企业因亏损合同而产生的义务如果符合预计负债的确认条件，应当将其确认为一项预计负债。亏损合同，是指履行合同义务时会不可避免地发生成本超过预期经济利益的合同。对于因亏损合同而产生的预计负债的计量，应当反映企业退出该合同的最低成本。即履行该合周的号报与未能履行该合同而发生的违约成本二者中的较低者。企业与其他单位签订的商品销售合同、劳务合同、租赁合同等待执行合同，均可能因环境发生变化而转化

为亏损合同。

需要注意的是，如果亏损合同存在标的资产，则企业应当首先对标的资产进行减值测试。如果标的资产存在减值，应当按照资产减值和存货准则的相关规定先确认资产减值损失。如果预计亏损超过已确认的减值损失，再将超过部分确认为预计负债。

（五）重组义务

重组是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式，经营范围或经营方式的计划实施行为，具体事项主要包括：

- （1）出售或终止企业部分业务。
- （2）对企业的组织结构进行较大调整。
- （3）关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

当重组同时满足以下两个条件时，表明企业承担了一项重组义务：

- （1）企业有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等。
- （2）企业已经将该重组计划对外公告，重组计划已经开始实施，或已向受影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使受影响的各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。当企业承担了一项重组义务，而且同时满足预计负债确认的三个条件时，才能将重组义务确认为一项预计负债。

对于重组义务产生的预计负债的计量，应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债的金额，并计入当期损益。重组义务的直接支出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。

（六）弃置费用

弃置费用也叫弃置成本，是指根据国家法律、行政法规和国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，比如核电站、油气行业相关设施的弃置支出。弃置费用是特定行业在取得相关固定资产时根据相关法律规定所承担的现时义务，而且金额较大，因而企业应当在取得相关固定资产时将弃置费用确认为一项预计负债。由于弃置费用发生在相关固定资产到期报废时，货币的时间价值较大，因而应当以弃置费用的现值进行初始计量，同时增加固定资产的人账价值。在固定资产的使用寿命内，应当将按弃置费用现值确认的预计负债的摊余成本和实际利率计算的利息确认为财务费用。

（七）或有负债

或有负债，是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。当或有事项产生的义务不能同时满足预计负债确认的三个条件时，则应当作为或有负债进行处理。比如，企业签订的债务担保合同，如

果企业预计不是很可能发生经济利益的流出, 则不能确认为预计负债, 而属于或有负债。

作为或有负债, 不论是来自于潜在义务还是来自于现时义务, 均不符合负债的确认条件, 因而或有负债不能确认为一项负债。但考虑到财务报告使用者对信息的需求, 企业, 一般情况下应当披露当期发生的或有负债的相关信息, 主要披露内容包括:

- (1) 或有负债的种类及其形成原因。
- (2) 因或有负债产生的经济利益流出不确定性的说明。
- (3) 或有负债预计产生的财务影响及获得补偿的可能性。无法预计的, 应当说明原因

同时, 为了保护企业的利益, 当或有负债涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下, 如果企业认为披露全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响, 则无须披露这些信息, 但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质, 以及没有披露其他信息的事实和原因。此外, 对于导致经济利益极小可能流出企业的或有负债也不需要披露。

随着或有负债形成因素的不断变化, 或有负债对应的潜在义务可能会转化为现时义务, 未来经济利益流出的可能性也会增大, 金额也会可靠地计量, 此时或有负债就会转化为真正的负债, 企业应当及时地将该或有负债确认为一项预计负债。

六、 了解借款费用的核算

一、 借款费用的内容

企业在生产经营活动中, 如果面临资金短缺, 需要通过短期借款、商业汇票等方式筹重资金。而企业对于购建固定资产、对外投资等大的投资项目, 一般情况下需要通过长期借款或发行债券的方式来筹集所需资金。这些筹资行为, 企业都应当承担相应的借款费用。根据《企业会计准则第17号—借款费用》(2006)的规定, 借款费用是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用的具体内容包括:

- (1) 借款利息, 包括企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息、发行公司债券发生的利息, 以及其他带息债务所承担的利息等。
- (2) 因借款产生的折价或者溢价的摊销, 这是指因发行债券等所发生的折价或者溢价在资产负债表日确认利息费用时的调整额。
- (3) 因外币借款而发生的汇兑差额, 这是指由于汇率变动对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响。由于汇率的变化往往和利率的变化相关, 是外币借款所需承担的风险, 因此, 因外币借款相关汇率变化所导致的汇兑差额属于借款费用的有机组成部分。
- (4) 辅助费用, 这是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金等费用, 由于这些费用是因安排借款而发生的, 也属于借入资金所付出的代价, 因而是借款费用的构成部分。
- (5) 融资租赁费用, 这是指承租人根据租赁准则所确认的融资租赁

所发生的融资费用。

借款费用的确认

借款费用有两种确认方法：一是将借款费用资本化计入相关资产的成本；二是将借款费用费用化计入当期损益。借款费用确认的基本原则是：企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间（大于等于 1 年）购建或生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。建造合同成本、确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。不过，如果由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。那些购人即可使用的资产，或者购人后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或生产但建造或生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

借款费用可直接归属于资产的购建或生产，要求借款费用必须发生在资本化期间内。因而，资本化期间是借款费用资本化的前提条件。

资本化期间的确定

借款费用的资本化期间，是指从借款费用开始资本化的时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

（一）借款费用开始资本化的时点

借款费用允许开始资本化必须同时满足下列 3 个条件：

（1）资产支出已经发生，这是指企业为购建和生产符合资本化条件资产的支出已经发生，其中，资产支出包括支付现金、转移非现金资产或承担带息债务（如带息应付票据）所发生的支出。

（2）借款费用已经发生，这是指企业已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入款项的借款费用或者所占用一般借款的借款费用。比如企业取得的银行借款已经开始计算利息。

（3）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始，这是指符合资本化条件资产的实体建造或者生产工作已经开始，比如设备开始安装、厂房实际开工建造等。但不包括仅仅持有资产但没有发生为改变资产形态而进行的实质上的建造或者生产活动。比如，企业为建造厂房购置了建筑用地，但是尚未开工，还不能开始资本化。

（二）借款费用暂停资本化的时间

符合资本化条件的资产在购建或生产期间，如果同时满足以下两个条件应当暂停借款费用的资本化。

1) 非正常中断

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因

等所导致的中断。比如，企业在建造厂房时因与施工方发生了质量纠纷而暂停建造，或者由于工程、生产用料没有及时供应而发生中断，或者由于资金周转发生了困难导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

而正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。比如，某项工程建造到一定阶段必须暂停进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。还有某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素(如雨季或冰冻季节等原因)导致施工出现停顿，也属于正常中断。

2) 中断时间连续超过 3 个月

这是从重要性的要求出发，不超过 3 个月的借款费用通常由于不够重要可以忽略不计。

(三) 停止资本化的时点

当企业购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，应当停止借款费用的资本化。符合下列情形之一的，应当认为企业购建或生产的符合资本化条件的资产达到了预定可使用或可销售状态：

- (1) 资产的实体建造全部完成或实质完成。
- (2) 购建的固定资产与设计要求或合同要求基本相符。
- (3) 继续发生的支出很少或者几乎不再发生。

如果所购建或者生产的符合资本化条件资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者对外销售，可以停止已经达到预定可使用或可销售状态的部分相关借款费用的资本化。如果企业购建或者生产的资产各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化

借款费用资本化金额的确定

(一) 借款利息资本化金额的确定

借款利息是指按照实际利率法计算的各期实际利息，既包括按照借款合同利率计算的票面利息，也包括因实际利率与合同利率不同而产生的折价或溢价的摊销额。企业在确定借款利息资本化金额时，首先应当判断借款的来源。借款包括专门借款和一般借款。专借款是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。比如，企业为购建条生产线而从银行取得的贷款就属于专门借款。专门借款的使用用途明确，而且其使用要与银行签订的借款合同的限制。一般借款是指除专门借款之外的借款。相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于某项符合资本化条件资产的购建或者生产。

1) 专门借款资本化金额的确定

专门借款利息的资本化金额，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

2) 一般借款利息资本化金额的确定

企业在购建或生产符合资本化条件的资产时，如果专门借款资金不足而占用了一般借款资金，应当根据为购建或生产符合资本化条件的资产而发生的累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。一般借款的资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

(二) 汇兑差额资本化金额的确定

企业为购建或者生产符合资本化条件的资产所借入的专门借款为外币借款时，由于汇率变动会产生汇兑差额。为简化起见，在借款费用的资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件资产的成本。而一般借款的本金及利息所产生的汇兑差额，应当直接计入当期财务费用。

(三) 辅助费用资本化金额的确定

辅助费用是企业为了取得借款而发生的必要费用，包括借款手续费、佣金等。辅助费用各期的发生额，是按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。对于专门借款发生的辅助费用，在所购建或生产的符合资本化条件的资产资本化期间内发生的应予以资本化。一般借款发生的辅助费用，也应当比照上述原则处理。

(四) 资本化金额的限额

在资本化期间内，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

第十六章 所有者权益

一、 重点掌握所有者权益的构成及其增减变动的核算

所有者权益的构成

我国企业会计准则规定，基于公司制的特点，所有者权益的来源通常由实收资本(或股本)、其他权益工具、资本公积、其他综合收益和留存收益(盈余公积和未分配利润)构成。实收资本是指所有者在企业注册资本的范围内实际投入的资本。注册资本是指企业在设立时向工商行政管理部门登记的资本总额，也是全部出资者设定的出资额之和。注册资本是企业的法定资本，是企业承担民事责任的财力保证。

其他权益工具是指企业发行的除普通股以外的归类于权益工具的各种金融工具，主要包括归类于权益工具的优先股、永续债(如长期限含权中期票

据)、认股权、可转换公司债券等金融工具。

资本公积是指企业收到投资者的超过其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资,以及直接计入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和其他资本公积。

其他综合收益是指在企业经营活动中形成的未计入当期损益但归所有者共有的利得或损失,主要包括以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动,权益法下被投资单位所有者权益其他变动等。

留存收益是指归所有者共有的、企业历年实现的净利润留存于企业的部分,主要包括法定盈余公积、任意盈余公积和未分配利润。

从会计上说,界定所有者权益来源构成的目的之一,是让股东和债权人知道,公司付给股东的款项是利润的分配还是投入资本的返还。只有当期的税后利润和前期的未分配利润才可用于股利分派。企业的利润分配有限度,既是法律的约束,也反映了公司持续经营的愿望。这种分类的另一个目的在于让股东用累计利润来判断管理人员的称职程度。许多股东一般不直接参与公司经营管理,他们将公司管理人员视为投入资本的经管责任者,将累计利润与投入资本相比较即可评价其经营管理的业绩。

二、 掌握不同来源的资本公积的核算

资本公积是指企业收到的投资者超出其在企业注册资本(或股本)中所占份额的投资,以及直接计入所有者权益的利得和损失。资本公积包括资本溢价(或股本溢价)和其他资本公积。企业应设置“资本公积”账户核算该类业务。

资本溢价

有限责任公司的出资者依其出资比例对企业经营决策享有表决权,依其所认缴的出资额对企业承担有限责任。在企业创立时,出资者认缴的出资额全部记入“实收资本”科目。在企业重组并有新的投资者加入时,为了维护原有投资者的权益,新加入的投资者的出资额并不一定全部作为实收资本处理。这是因为,在企业正常经营过程中投入的资金即使与企业创立时投入的资金在数量上一致,其获利能力也不一致。企业创立时,要经过筹建、试生产经营、为产品寻找市场、开拓市场等过程,从投入资金到取得投资回报需要较长时间,并且这种投资具有风险性,在这个过程中资本利润率很低。而企业进入正常生产经营阶段后,资本利润率要高于企业初创阶段,这种高于初创阶段的资本利润率是由初创时必要的垫支资本带来的,企业创办者为此付出了代价。

因此,相同数量的投资,由于出资时间不同,其对企业的影响程度不同,由此带给投资者的权利也不同前者往往大于后者。因此新加入的投资者要付出大于原投资者的出资额,才能取得与原投资者相同的投资比例。另外,原投资者的原有投资不仅在质量上发生了变化,而且在数量上也可能发生变化,这是因为企业经营过程中所实现利润的部分留在企业形成留存收

益，而留存收益也属于投资者权益，但未转入实收资本。新加入的投资者如与原投资者共享这部分留存收益，也要求其付出大于原投资者的出资额，才能取得与原投资者相同的投资比例。投资者投入的资本中按其投资比例计算的出资额部分，应记入“实收资本”科目，大于部分应记入“资本公积—资本溢价”科目。

股本溢价

股份有限公司以发行股票的方式筹集股本，股票是企业签发的证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面证明。由于股东按其所持的企业股份享有权利和承担义务，为了反映和便于计算各股东所持股份占企业全部股份的比例，企业的股本总额应按股票的面值与股份总数的乘积计算。我国规定，实收股本总额发注册资本等信息，在采用与股票面值相同的价格发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，应全部记入“股本”科目；在采用溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，相当于股票面值的部分记入“股本”科目，超出股票面值的溢价收入记入“资本公积—股本溢价”科目。这里要注意，委托券商代理发行股票而支付的手续费、佣金等，应从溢价发行收入中扣除，企业应按扣除手续费、佣金后的数额记入“资本公积—股本溢价”科目。

其他资本公积

其他资本公积是指除资本溢价(或股本溢价)以外所形成的资本公积，包括以权益结算的股份支付及采用权益法核算的长期股权投资涉及的业务。企业以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，记入“管理费用”科目，同时增加资本公积(其他资本公积)。在行权日，应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积—其他资本公积”科目，按计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并将其差额记入“资本公积—资本溢价”或“资本公积—股本溢价”。

企业长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，投资企业按持股比例计算应享有的份四，应当增加或减少长期以处投的联面价值。同时增加或减少资本公积(其他资本公积)。

三、 了解盈余公积的形成来源和内容

法定盈余公积

法定盈余公积是指企业按规定从净利润中提取的积累资金。法定，意味着提取时由国家法规强制规定。企业必须提取法定盈余公积，目的是确保企业不断积累资本，固本培元，自我壮大实力。我国《公司法》规定，公司制企业的法定盈余公积按照税后利润的10%提取，法定盈余公积累计额已达注册资本的50%时可以不再提取。

任意盈余公积

任意盈余公积是公司出于实际需要或采取谨慎经营策略，从税后利润中提取的一部分留存利润。任意是出于自愿，而非外力强制，但也非随心所欲。如果公司有优先股，必须在支付了优先股股利之后，才可提取任意盈余公积。由于任意盈余公积是企业自愿拨定的留存利益，其数额也视实际情况而定。

企业提取任意盈余公积的原因是多样的，如可能需要偿还一笔长期负债，也可能是为了控制本期股利的分派不至于过高等。可见，任意盈余公积，一经确定就不能再供本期发放股利之用，所以提取任意盈余公积本身，就是压低当年股利的一种手段，是企业管理当局对发放股利施加的限制。法定盈余公积和任意盈余公积的区别就在于其各自计提的依据不同。前者以国家的法律或行政规章为依据提取；后者则由企业自行决定提取。

第十七章 费用

一、 掌握费用的概念与确认

费用的概念

我国的《企业会计准则—基本准则》（2014）将费用表述为：“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的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。”

一般认为费用具有以下两项特征：

(一) 费用最终将导致企业经济资源的减少

费用的发生会引起企业经济资源的减少，这种减少可具体表现为一个企业实际的现金或非现金支出，也可以是预期的现金支出。因此，也可以将这种减少看作企业资源的流动，但它是资源流出企业，与形成一个企业的收入不同。收入虽然也是企业资源的流动，但它表现为资源流入企业。如果将现金及现金等价物流入视作企业未来经济利益的最终体现，那么，费用的本质就是一种现实或预期的现金流出。例如，支付销售费用和工资是现实的现金流出；消耗原材料或机器设备等同样是现金流出，但却是过去的现金流出。承担一项负债，在未来期间履行相应义务时，也将导致现金的流出，但这是一项预期的或未来的现金流出。

(二) 费用最终会减少企业的所有者权益

企业的收入会导致企业经济利益流入企业，因此，会使企业所有者权益增加。费用会导致企业经济利益流出企业，因此，会使企业所有者权益减少。但是，企业在生产经营过程中发生的支出并非都会引起企业所有者权益的减少，有两类支出是不应归入费用的：一类是企业偿债性支出。另一类是向所有者分配利润或股利。费用的这一特征表明，费用应同盈利活动

相联系，即费用是企业在取得收入过程中所发生的各项支出。

费用的确认

国际会计准则提出了费用确认标准，即“如果资产的减少或负债的增加关系到未来经济利益的减少，并且能够可靠地加以计量，就应当在利润表中确认费用”。也就是说，

确认费用的标准主要有两点：

一是某项资产的减少或负债的增加，如果不会减少企业的经济利益，就不能确认为费用。生产产品领用的材料、支付的工资和其他支出，虽然减少了存货和货币资金，即某种资金已经减少，但是，它又转化为另一种资产形式，企业经济利益并没有因此而减少。因此，它只是成本而不是费用。只有产品已完工并销售时，才确认为费用。

二是某项资产的减少或负债的增加必须能够准确地加以计量。如果某项资产的耗费不能够加以计量，也无法作出合理的估计，那么就不能在利润表中确认为费用。费用的确认一般以权责发生制和配比原则为基础。

在费用的确认过程中，首先要为费用的确认划定一个时间上的总体界限，即按照支出效益涉及的期间来确认费用。如果某项支出的效益仅涉及本会计年度(或一个营业周期)，就应将其作为收益性支出，在一个会计期间内确认为费用；如果某项支出的效益涉及几个会计年度(或几个营业周期)，该项支出则应予以资本化，不能作为当期费用，而应在以后各期逐渐确认为费用。

在此基础上，再按照费用与收入的关联关系来确认费用的实现。也就是说，按照与费用关联的收入实现的期间来确认费用实现的期间。费用与收入之间的关联或一致性不仅表现在经济性质上的因果性方面，也表现在时间方面，因此，联系收入来确认费用的配比原则也就表现为以下几个方面：

(一) 按因果关系直接确认

这种确认方法是以所发生的费用与所取得的具体收益项目之间的直接联系为基础，直接地、联合地将来自相同交易或其他事项的营业收入与费用合并起来予以确认。例如，在确认产品销售收入时，同时确认构成产品销售成本的各种费用，包括销售产品的生产成本、销售费用等。因为产品销售成本与产品销售收入之间存在着直接的因果关系。费用与收入之间的因果关系除了直接的因果关系，还存在着间接的因果关系。

(二) 按系统且合理的分配方法加以确认

这种确认方法是以系统的、合理的分配程序为基础，在利润表中确认费用。收入与费用之间的内在联系不光表现为经济性质上的因果性，而且还表现为时间上的致性。收入与费用的期间性特征决定了费用必须与同一期间的收入相配比，即本期确认的收入应该与本期费用相配比。如果收入要等到未来期间实现，相应的费用或已耗成本就要递延到未来的实际受益期间。这时，费用便应当系统地合理地分配于各个受益期间。例如，许多资产

是跨及若干会计期间使得企业受益的，并且只能大致、间接地确定费用与收益的联系，如固定资产、无形资产等资产。使用这些资产而发生的费用，一般用“系统而合理”的分配方法，在估计的有效期限内进行分配。可见，系统且合理的分配确认原则实质上仍然体现了收入与费用之间的内在联系，从时间上反映了收入与费用之间的关联性。权真计本血否人卡清长长强项用费进

(三) 按期间配比确认

在现实工作中，有些支出很难找到直接相关、对应的收入，它们不能与特定营业收入相关联，在其发生期内消耗，但不产生未来的经济利益，或者是其受益期难以确定。有些支出与当期收入虽然存在着间接联系，但却找不出一个系统而合理分配的基础。会计中将这支出与其发生的期间相联系，称为“期间配比”。例如，企业管理人员的工资，管理部门的办公费、水电费、差旅费等。我们一般将这类费用称为期间费用，应当在它们的发生期内确认为费用。

二、 掌握期间费用的核算

期间费用是指企业当期发生的，不能直接归属于某个特定产品成本的费用。由于难以判定其所归属的产品，因而不能列入产品制造成本，而在发生的当期直接计入当期损益。期间费用主要包括销售费用、管理费用(含研发费用)、财务费用。

销售费用

(一) 销售费用的内容

销售费用是指企业在销售商品过程中发生的各项费用以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的经营费用。其具体项目包括：

- (1) 产品自销费用，包括应由本企业负担的包装费、运输费、装卸费、保险费。
- (2) 产品促销费用，包括展览费、广告费、经营租赁费、销售服务费。
- (3) 销售部门的费用，一般是指专设销售机构的职工工资及福利费、类似工资性质的费用、业务费等经营费用。企业内部销售部门所发生的费用，不包括在销售费用中，而应列入管理费用中。
- (4) 委托代销费用，主要是指企业委托其他单位代销，按代销合同规定支付的委托代销手续费。
- (5) 商品流通企业的进货费用，是指商品流通企业在进货过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、运输途中的合理损耗和入库前的挑选整理费等。

(二) 销售费用的核算

企业发生的销售费用在“销售费用”账户中核算，并按费用项目设置明细

账进行明细核算。企业发生的各项销售费用借记该账户，贷记“库存现金”“银行存款”“应付职工薪酬”等账户；月末，将借方归集的销售费用全部由本账户的贷方转入“本年利润”账户的借方，计入当期损益。结转销售费用后，“销售费用”账户期末无余额。

管理费用

(一) 管理费用的内容

1) 企业管理部门发生的直接管理费用，如公司经费等。公司经费包括总部管理人员工资、职工福利费、差旅费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销及其他公司经费。

(2) 用于企业直接管理之外的费用，主要包括董事会费、咨询费、聘请中介机构费、诉讼费等。

(3) 提供生产技术条件的费用，主要包括研究费用、无形资产摊销、长期待摊费用摊销。

(4) 业务招待费。业务招待费是指企业为业务经营的合理需要而支付的交际应酬费用。(《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定，企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售(营业)收入的千分之五)

(5) 其他费用，是指不包括在以上各项之内又应列入管理费用的费用。

(二) 管理费用的核算

企业应设置“管理费用”账户，发生的管理费用在“管理费用”账户中核算，并按费用项目设置明细账进行明细核算。企业发生的各项管理费用借记该账户，贷记“库存现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“累计折旧”、“累计摊销”、“研发支出”和“应交税费”等账户；期末，将本账户借方归集的管理费用全部由本账户的贷方转入“本年利润”账户的借方，计入当期损益。结转管理费用后，“管理费用”账户期末无余额。

财务费用

(一) 财务费用的内容

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用，具体包括的项目有利息净支出(减利息收入后的支出)、汇兑净损失(减汇兑收益后的损失)、金融机构手续费，以及筹集生产经营资金发生的其他费用等。

其具体包括的项目为：

(1) 利息净支出，是指企业短期借款利息、长期借款利息、应付票据利息、票据贴现利息、应付债券利息、长期应付引进外国设备款利息等利息支出减去银行存款等利息收入后的净额。

(2) 汇兑净损失，是企业因向银行结售或购入外汇而产生的银行买入、卖出价与记账所采用的汇率之间的差额，以及月度终了，各种外币账户的外币期末余额，按照期末汇率折合的记账本位币金额与账面记账本位币金额

之间的差额等。

(3) 金融机构手续费，是指发行债券所需支付的手续费、开出汇票的银行手续费、调剂外汇手续费等。

(4) 其他费用，如融资租入固定资产发生的融资租赁费用，以及筹集生产经营资金发生的其他费用等。

(二) 财务费用的核算

企业发生的财务费用在“财务费用”账户中核算，并按费用项目设置明细账进行明细核算。企业发生的各项财务费用借记该账户，贷记“银行存款”等账户；企业发生利息收入、汇兑收益时，借记“银行存款”等账户，贷记该账户。月末，将借方归集的财务费用全部由该账户的贷方转入“本年利润”账户的借方，计入当期损益。结转当期财务费用后，“财务费用”账户期末无余额。

第十八章 收入和利润

一、 掌握收入的确认和计量

企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品或提供服务（以下将转让商品或提供服务简称为转让商品）的模式，收入的金额应当反映企业因转让这些商品或服务（以下将商品或服务简称为商品）而预期有权收取的对价金额。具体来说，收入的确认与计量应当采用五步法模型，即识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入。其中，识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入，主要与收入的确认有关；确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务，主要与收入的计量有关。

识别与客户订立的合同

(一) 确认收入的时点

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式，口头形式以及其他可验证的形式。客户，是指与企业订立合同以向该企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

取得商品控制权包括以下三个要素：

(1) 能力，是指客户必须拥有主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益的现时权利。如果客户只是在未来某一期间才具有主导该商品的使用并从中获得经济利益的权利，则在客户实际取得对商品的控制权之前，

企业不应确认收入。停石舟摄业金明金人力西史

(2) 主导该商品的使用，是指客户拥有在其活动中使用该商品、允许其他方在其活动中使用该商品或者阻止其他方使用该商品的权利。

(3) 能够获得几乎全部的经济利益，是指客户能够获得该商品几乎全部的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。客户可以通过多种方式(如通过使用、消耗、出售、交换、抵押、持有等)直接或间接地获得商品的经济利益。

(二) 确认收入的前提条件

企业履行了合同中的履约义务，即客户取得了相关商品的控制权只是确认收入的时间节点，只有当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业才能在客户取得相关商品控制权时确认收入：

- (1) 合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；
- (2) 该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；
- (3) 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
- (4) 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
- (5) 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

在评估企业与客户之间的合同是否同时满足上列条件时，应当着重关注对以下三个方面的判断：

- ① 合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断，包括合同订立的方式和流程、具有法律约束力的权利和义务的时间等；
- ② 合同是否具有商业实质，应当根据履行该合同是否会对企业未来现金流量在风险、时间分布、金额任何一个方面或多个方面带来显著改变进行判断，或者根据履行该合同对企业未来现金流量现值的改变是否重大进行判断；
- ③ 企业因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回，判断时仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图，即客户的信用风险。企业预期很可能无法收回全部合同对价时，应当判断是客户的信用风险所致还是企业向客户提供了价格折让所致。

在合同开始日即能够同时满足上列条件的合同，企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生了重大变化；在合同开始日尚不能同时满足上列条件的合同，企业应当对其进行持续评估，并在能够同时满足上列条件后，在客户取得相关商品控制权时确认收入。合同开始日通常是指合同生效日。

对于不能同时满足上列 5 个条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无须收回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

(三) 合同合并

有的资产建造虽然形式上签订了多项合同，但各项资产在设计、技术、功能、最终用途上是密不可分的，实质上是一项合同，在会计上应当作为一个核算对象。企业与同一客户(或该客户的关联方)同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理。

- (1) 该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- (2) 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
- (3) 该两份或多份合同中所承诺的商品(或每份合同中所承诺的部分商品)构成单项履约义务。

(四) 合同变更

合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

- (1) 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。其中，单独售价是指企业向客户单独销售商品的价格。
- (2) 合同变更不属于上述(1)的情形，且在合同变更已转让的商品或已提供的服务与未转让的商品或未提供的服务之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。
- (3) 合同变更不属于上述(1)的情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务与未转让的商品或未提供的服务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进行会计处理、由此产生的对已确认收入的影响，应当在合同变更日调整当期收入。

识别合同中的单项履约义务

履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务既包括合同中明确的承诺，也包括由于企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期企业将履行的承诺。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。

合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务。企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

(一) 企业向客户转让可明确区分商品(或商品组合)的承诺。

可明确区分商品，是指企业向客户承诺的商品同时满足下列条件：

- (1) 客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，即该商品能够明确区分。例如，企业通常会将该商品单独销售给客户，则表明该商品能够明确区分。在评估某项商品是否能够明确区分时，

应当基于该商品自身的特征，而与客户可能使用该商品的方式无关。

(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，即转让该商品的承诺在合同中是可以明确区分的。在确定了商品能够明确区分后，还应当在合同层面继续评估转让该商品的承诺与合同中的其他承诺之间是否可以明确区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。

②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

(二) 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品本身可以明确区分。

企业在判断所转让的一系列商品是否实质上相同时，应当考虑合同中承诺的性质：如果企业承诺的是提供确定数量的商品，需要考虑这些商品本身是否实质相同；如果企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务，则需要考虑企业在该期间内各个时间段的服务承诺是否相同，而不是具体的服务行为是否相同。

确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合其以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。

(一) 可变对价

企业与客户在合同中约定的对价金额可能会因折扣、价格折让、返利、退款奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而发生变化。此外，根据某些或有事项而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

合同中存在可变对价的，企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，但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收入极可能不会发生重大转回的金额，以避免因某些不确定性因素的发生导致之前已经确认的收入中生转回。其中，“极可能”是指发生的可能性远高于“很可能(发生的可能性大于50%小于或等于95%)”的下限，但不要求达到“基本确定(发生的可能性大于95%但小

车 100%)”。企业在评估累计已确认收入是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回的可能性及其比重(指可能发生的收入转回金额相对于包括固定对价和可变对价在内的合同总对价的比重)。每一资产负债表日，企业应当重新估计应计人交易价格的可变对价金额。

(二) 合同中存在的重大融资成分

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。

合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资部分。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的，超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

(三) 非现金对价

非现金对价包括客户以存货、固定资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等方式支付的对价。客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当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。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，应当作为可变对价进行会计处理。非现金对价的公允价值计量日为合同开始日。

(四) 应付客户对价

企业应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付(或承诺支付)客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

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，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，并按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

(一) 确定单独售价

企业在类似环境下向类似客户单独销售商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。在估计单独售价时，企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

(1) 市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价考虑本企业

的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。

(2) 成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法。

(3) 余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

(二) 分摊合同折扣

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。合同折扣的分摊，需要区分以下三种情况：

(1) 通常情况下，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

(2) 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中项或多项(而非全部)履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

(3) 合同折扣仅与合同中项或多项(而非全部)履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该项或多项(而非全部)履约义务之间分摊合同折扣，然后采用余值法估计单独售价。

(三) 分摊可变对价

对于可变对价及可变对价的后续变动额，企业应当按照与分摊合同折扣相同的方法，将其分摊至与之相关的一项或多项履约义务，或者分摊至构成单项履约义务的系列可明确区分商品中的一项或多项商品。

对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

4. 分摊合同变更之后发生的可变对价后续变动
合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

(1) 合同变更属于将合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理的情况下，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的要求进行会计处理。

(2) 合同变更属于将原合同视为终止并将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理的情况下，如果可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

(3) 合同变更之后发生除上述(1)(2)情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行的履约义务

履行每一单项履约义务时确认收入

合同开始日，企业应当在对合同进行评估并识别该合同所包含的各单项服

约义务的基感上，确定各单项履约义务是在某时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务即客户取得相关商品控制权时分别确认收入。企业应当首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行履约义务的条件，如果不能满足，则属于在某一时点履行履约义务。

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务：

(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。如果企业在履约过程中是持续地向客户转移该服务控制权的，则表明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，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等。如果在企业创建这些商品的过程中客户就能够控制这些在建商品，则表明该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

(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。具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途；有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

二、 重点掌握销售收入的一般会计处理

收入确认与计量的五步法模型是为了满足企业在各种合同安排下，特别是在某些包含多重交易、可变对价等复杂合同安排下，对相关收入进行确认和计量的需要而设定的。在会计实务中，企业转让商品的交易在相当多的情况下并不复杂，属于履约义务相对单一、交易价格基本固定的简单合同。对于简单合同，企业在应用五步法模型时，可以简化或者省略其中的某些步骤，如在区分属于在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务的前提下，重点关注企业是否已经履行了履约义务即客户是否已经取得了相关商品的控制权(确认收入的时点)、企业因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回(确认收入的前提条件)等。

在某一时段内履行的履约义务

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入是，履约进度不能合理确定的除外。资产负债表日，企业应当按照合同收入总额乘以履约：度再扣除以前会计期间累计确认的合同收入后的金额，确认当期收入；同时，按照履行合同估计发生的总成本乘以履约进度再扣除以前会计期间累计确认的合同成本后的金额，结转当期成本。用公式表示如下：

本期确认的收入=合同总收入 x 本期末止履约进度-以前期间已确认的收入

本期确认的成本=合同总成本 x 本期末止履约进度-以前期间已确认的成本
企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值(如实际测量的完工进度、已实现的结果、已达到的里程碑、已完成的时间进度、已生产或已交付的产品单位等)确定履约进度;投入法是根据企业为履行履约义务的投入(如已消耗的资源、已花费的工时、已发生的成本、已完成的时间进度等)确定履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法确定履约进度。

当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

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，企业应当在客户取得相关商品控制权的时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

- (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)企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。
- (4)企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。
- (5)客户已接受该商品。
- (6)其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

需要注意的是，上列判断客户是否已取得商品控制权所应当考虑的迹象中，没有哪一项是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行综合分析，以判断客户是否以及何时取得商品的控制权，据以确定收入确认的时点。

当客户取得相关商品控制权时，企业应当按已收或预期有权收取的合同价款确认销售收入，同时或在资产负债表日，按已销商品的账面价值结转销售成本。如果销售的商品已经发出，但客户尚未取得相关商品的控制权或者尚未满足收入确认的条件，则发出的商品应通过“发出商品”科目进行核算，企业不应确认销售收入。资产负债表日，“发出商品”科目的余额，应在资产负债表的“存货”项目中反映。

销售折扣、折让与退回的会计处理

企业在销售商品时，有时还会附有一些销售折扣条件，也会因售出的商品质量不符等原因而在价格上给予客户一定的折让或为客户办理退货。当企业发生销售折扣、销售折让以及销售退回时，将会对收入金额以及销售

成本、有关费用金额产生一定的影响。

(一) 销售折扣

销售折扣，是指企业在销售商品时为鼓励客户多购商品或尽早付款而给予的价款折扣，包括商业折扣和现金折扣。

商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予客户的价格扣除。商业折扣的目的是鼓励客户多购商品，通常根据客户不同的购货数量而给予不同的折扣比率。商品标价扣除商业折扣后的金额，为双方的实际交易价格，即发票价格。由于会计记录是以实际交易价格为基础的，而商业折扣是在交易成立之前予以扣除的折扣，它只是购销双方确定交易价格的一种方式，因此，并不影响销售的会计处理。

现金折扣，是指企业为鼓励客户在规定的折扣期限内付款而给予客户的价格扣除。现金折扣的目的是鼓励客户尽早付款，如果客户能够取得现金折扣，则发票金额扣除现金折扣后余额，为客户的实际付款金额。现金折扣条件通常用一个简单的分式表示。例如，一笔赊期限为 30 天的商品交易，企业规定的现金折扣条件为 10 天内付款可得到 2% 的现金折扣，过 10 天但在 20 天内付款可得到 1% 的现金折扣，超过 20 天付款须按发票金额全付，则该金折扣条件可表示为 2/10，1/20，N/30。在销售附有现金折扣条件的情况下，应收账款的来收金额是不确定的，可能是全部的发票金额，也可能是发票金额扣除现金折扣后的净额，要视客户能否在折扣期限内付款而定。因此，对于附有现金折扣条件的销售，交易价格上属于可变对价，企业的会计处理将面临两种选择：一是按发票金额对应收账款及销售人计价入账，这种会计处理方法称为总价法，二是按发票金额扣除现金折扣后的净额对应收账款及销售收入计价入账，这种会计处理方法称为净价法，企业选择总价法还是净价法进行会计处理，应当取决于对可变对价最佳估计数的判断：如果企业判断客户在折扣期限内不是可能取得现金折扣，即在相关不确定性消除时最终确定的交易价格极可能为发票价格，应当用总价法；如果企业判断客户在折扣期限内极可能取得现金折扣，即在相关不确定性消除时终确定的交易价格极可能为发票价格扣除现金折扣后的净额，应当采用净价法。在总价法下，如果客户能够在折扣期限内付款，企业应按客户取得的现金折扣金额调减收入；在净价法下，如果客户未能在折扣期限内付款，企业应按客户丧失的现金折扣金额调增收入。

(二) 销售折让

销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而给予客户的价格减让。销售折让可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。如果销售折让发生在企业确认收入之前，企业应直接从原定的销售价格中扣除给予客户的销售折让作为实际销售价格，并据以确认收入；如果销售折让发生在企业确认收入之后，企业应按实际给予客户的销售折让，冲减当期销售收入。销售折让属于资产负债表日后事项的，应当按照

资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

(三) 销售退回

销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。发生销售退回时，如果企业尚未确认销售收入，应将已记入“发出商品”等科目的商品成本转回“库存商品”科目；如果企业已经确认了销售收入，则不论是本年销售本年退回，还是以前年度销售本年退回，除属于资产负债表日后事项的销售退回外，均应冲减退回当月的销售收入和销售成本；如果属于资产负债表日后事项，应按照资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

三、 重点掌握利润的构成内容及会计处理

利润的构成

在利润表中，利润的金额分为营业利润、利润总额和净利润三个层次计算确定。

(一) 营业利润

营业利润是指企业通过一定期间的日常活动取得的利润。营业利润的具体构成，可用公式表示如下：

营业利润=营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-研发费用-财务费用-资产减值损失-信用减值损失+其他收益+-投资净损益+-公允价值变动净损益+-资产处置净损益

其中，营业收入是指企业经营业务所实现的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入

(二) 利润总额

利润总额是指企业一定期间的营业利润，加上营业外收入减去营业外支出后的所得税前利润总额，即：

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

其中，营业外收入和营业外支出是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项利得或损失。营业外收入与营业外支出虽然与企业日常生产经营活动无直接关系，但站在企业主体的角度来看，同样是其经济利益的流入或流出，从而构成利润的一部分，对企业的盈亏状况具有不可忽视的影响。

(1) 营业外收入，是指企业取得的与日常活动没有直接关系的各项利得，主要包括非流动资产毁损报废利得、债务重组利得、罚没利得、政府补助利得、无法支付的应付款项、捐赠利得、盘盈利得等。

①非流动资产毁损报废利得，是指因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废的固定资产等非流动资产所产生的清理净收益。

②债务重组利得，是指企业在进行债务重组时，债务人重组债务的账面价值高于用于偿债的现金及非现金资产公允价值、债权人放弃债权而享有股份的公允价值、重组后债务的账面价值的差额所形成的利得。

③罚没利得，是指企业收取的滞纳金、违约金以及其他形式的罚款，在弥补了由于对方违约而造成的经济损失后的净收益。

④政府补助利得，是指企业取得的与其日常活动无关的政府补助，如企业因遭受重大自然灾害而获得的政府补助。

⑤无法支付的应付款项，是指由于债权单位撤销或其他原因而无法支付，按规定程序报经批准后转入当期损益的应付款项。

⑥捐赠利得，是指企业接受外部现金和非现金资产捐赠而获得的利得。

⑦盘盈利得，是指企业在财产清查中发现的库存现金实存数额超过账面数额而获得的资产溢余利得。

需要注意的是，如果企业接受控股股东（或控股股东的子公司）以及非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，其经济实质表明属于股东对企业的资本性投入的，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积—其他资本公积）。助条附

营业外支出，是指企业发生的与日常活动没有直接关系的各项损失，主要包括非流动资产毁损报废损失、债务重组损失、罚款支出、捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

①非流动资产毁损报废损失，是指因自然灾害等发生毁损、已丧失使用功能而报废的固定资产等非流动资产所产生的清理净损失。

②债务重组损失，是指企业在进行债务重组时，债权人重组债权的账面价值高于接受抵债取得的现金及非现金资产公允价值、放弃债权而享有股份的公允价值、重组后债权的账面价值的差额所形成的损失。

③罚款支出，是指企业由于违反合同、违法经营、偷税漏税、拖欠税款等而支付的违约金、罚款、滞纳金等支出。

④捐赠支出，是指企业对外进行公益性和非公益性捐赠而付出资产的公允价值。

⑤非常损失，是指企业由于自然灾害等客观原因造成的财产损失，在扣除保险公司赔款和残料价值后，应计入当期损益的净损失。

⑥盘亏损失，是指企业在财产清查中发现的固定资产实存数量少于账面数量而发生的资产短缺损失。

营业外收入和营业外支出所包括的收支项目互不相关，不存在配比关系，因此，不得以营业外支出直接冲减营业外收入，也不得以营业外收入抵补营业外支出，二者的发生金额应当分别核算。

（三）净利润

净利润是指企业一定期间的利润总额减去所得税费用后的净额，即：净利润=利润总额-所得税费用

其中，所得税费用是指企业按照会计准则的规定确认的应从当期利润总额中扣除的当期所得税费用和递延所得税费用。

利润结转与分配

(一) 利润的结转

企业应设置“本年利润”科目，用于核算企业当期实现的净利润或发生的净亏损。利润计算与结转的基本会计处理程序如下：

(1) 会计期末，企业应将各损益类科目的余额转入“本年利润”科目，结平各损益类科目，即将收入类科目的贷方余额转入“本年利润”科目的贷方，借记“主营业务收入”“其他业务收入”“其他收益”“营业外收入”等科目，贷记“本年利润”科目；将支出类科目的借方余额转入“本年利润”科目的借方，借记“本年利润”科目，贷记“主营业务成本”“其他业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”“资产减值损失”“信用减值损失”“营业外支出”“所得税费用”等科目。“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目如为净收益，借记“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目，贷记“本年利润”科目；如为净损失，借记“本年利润”科目，贷记“投资收益”“公允价值变动损益”“资产处置损益”科目。期末结转损益类科目余额后，“本年利润”科目如为贷方余额，反映年初至本期末累计实现的净利润；如为借方余额，反映年初至本期末累计发生的净亏损。为了简化核算，企业在中期期末也可以不进行上述利润结转，年内各期实现的利润直接通过利润表计算；年度终了时，再将各损益类科目全年累计金额一次转入“本年利润”科目。

(2) 年度终了，企业应将收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润，转入“利润分配—未分配利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“利润分配—未分配利润”科目；如果为净亏损，借记“利润分配—未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目。结转后，“本年利润”科目应无余额。

(二) 利润的分配

企业当期实现的净利润，加上年初未分配利润(或减去年初未弥补亏损)后的余额，为可供分配的利润。可供分配的利润，一般按下列顺序分配：

(1) 提取法定盈余公积，是指企业根据有关法律的规定，按照净利润的10%提取的盈余公积。法定盈余公积累计金额超过企业注册资本的50%以上时，可以不再提取。

(2) 提取任意盈余公积，是指企业按股东大会决议提取的盈余公积。

(3) 应付现金股利或利润，是指企业按照利润分配方案分配给股东的现金股利，也包括非股份有限公司分配给投资者的利润。

(4) 转作股本的股利，是指企业按照利润分配方案以分派股票股利的形式转作股本的股利，也包括非股份有限公司以利润转增的资本。

企业应当设置“利润分配”科目，核算利润的分配(或亏损的弥补)情况，以及历年积存的未分配利润(或未弥补亏损)。该科目还应当分别按“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利(或利

润) ”、“转作股本的股利”、“盈余公积补亏”和“未分配利润”等进行明细核算。年度终了,企业应将“利润分配”科目所属其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目。结转后,除“未分配利润”明细科目外,其他明细科目应无余额。

企业按有关法律规定提取的法定盈余公积,借记“利润分配—提取法定盈余公积”科目,贷记“盈余公积—法定盈余公积”科目;按股东大会或类似机构决议提取的任意盈余公积,借记“利润分配—提取任意盈余公积”科目,贷记“盈余公积—任意盈余公积”科目;按股东大会或类似机构决议分配给股东的现金股利,借记“利润分配—应付现金股利(或利润)”科目,贷记“应付股利”科目;按股东大会或类似机构决议分配给股东的股票股利,在办理增资手续后,借记“利润分配—转作股本的股利”科目,贷记“股本”或“实收资本”科目,如有差额,贷记“资本公积—股本溢价(或资本溢价)”科目;企业用盈余公积弥补亏损,借记“盈余公积—法定盈余公积(或任意盈余公积)”科目,贷记“利润分配—盈余公积补亏”科目。年度终了,将“利润分配”科目所属其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目,借记“利润分配—未分配利润”科目,贷记“利润分配—提取法定盈余公积”“利润分配—提前任意盈余公积”“利润分配—应付现金股利(或利润)”“利润分配—转作股本的股利”等科目;或者借记“利润分配—盈余公积补亏”等科目,贷记“利润分配—未分配利润”科目。

四、掌握所得税费用的确认和计量

所得税会计的主要目的之一是确定当期应交所得税以及利润表中的所得税费用。在资产负债表债务法下,利润表中的所得税费用由当期所得税和递延所得税两部分组成。

(一) 当期所得税

当期所得税是指企业对当期发生的交易和事项,按照税法规定计算确定的应向税务部门缴纳的所得税金额,即当期应交所得税。

企业在确定当期应交所得税时,对于当期发生的交易或事项,会计处理与纳税处理不同的,应在会计利润的基础上,按照适用税收法规的规定进行调整,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。一般情况下,应纳税所得额可在会计利润的基础上,考虑会计处理与纳税处理之间的差异,按照下列公式计算确定:

应纳税所得额=会计利润+计入利润表但不允许税前扣除的费用+—计入利润表的费用与可予税前抵扣的费用之间的差额+—计入利润表的收入与计入应纳税所得额的收入之间的差额-计入利润表但不计入应纳税所得额的收入+—其他需要调整的因素

当期应交所得税=应纳税所得额 x 适用的所得税税率

(二) 递延所得税

递延所得税是指按照会计准则的规定应当计入当期利润表的递延所得税费用(或收益)，其金额为当期应予确认的递延所得税负债减去当期应予确认的递延所得税资产的差额，用公式表示如下：

递延所得税=（期末递延所得税负债-期初递延所得税负债）-（期末递延所得税资产-期初递延所得税资产）

其中：期末递延所得税负债=期末应纳税暂时性差异 x 适用税率

期末递延所得税资产=期末可抵扣暂时性差异 x 适用税率

上式中，期末递延所得税负债减去期初递延所得税负债，为当期应予确认的递延所得税负债；期末递延所得税资产减去期初递延所得税资产，为当期应予确认的递延所得税资产。当期应予确认的递延所得税负债与当期应予确认的递延所得税资产之间的差额，为当期应予确认的递延所得税。其中，当期应予确认的递延所得税负债大于当期应予确认的递延所得税资产的差额，为当期应予确认的递延所得税费用，递延所得税费用应当计入当期所得税费用；当期应予确认的递延所得税负债小于当期应予确认的递延所得税资产的差额，为当期应予确认的递延所得税收益，递延所得税收益应当抵减当期所得税费用。

需要注意的是，由于递延所得税指的是应当计入当期利润表的递延所得税费用(或收益)，因此，在计算递延所得税时，不应当包括直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税负债和递延所得税资产以及企业合并中产生的递延所得税负债和递延所得税资产。

(三) 所得税费用

企业在计算确定了当期所得税以及递延所得税的基础上，将两者之和确认为利润表中的所得税费用，

即：所得税费用=当期所得税+递延所得税

第十九章 财务报告

一、财务报告的内容

财务报告一般应当提供以下信息：

（1）提供企业的经济资源，这些资源上的权利以及引起资源和资源权利变动的各种交易、事项的信息。

（2）提供企业在报告期内的经营绩效，即企业经营活动（包括投资活动和理财活动）中引起的资产、负债和所有者权益的变动及其结果的信息。

（3）提供企业现金流量的信息。因为一个企业过去、现在和未来的现金流量（尤其是净现金流量）是现代企业在经济上有无活力、在财务上有无弹性、在未来发展上有无后劲的重要标志。

（4）反映企业管理层（董事长、经理等）向资源提供者报告，如何利用

受托使用的资源进行资源的保值、增值活动并履行法律与合同规定的其他义务等有关受托责任的信息。

(5) 根据社会经济的发展, 逐渐扩大财务报告信息的内容, 包括非财务信息和未来信息, 如企业未来经营预测和社会责任的履行情况。

二、财务报告的作用

(1) 财务报告有助于投资者和债权人等进行合理的决策。

(2) 财务报告反映企业管理层的受托经管责任。

(3) 财务报告能够帮助企业管理层改善经营管理, 协调企业与相关利益集团的关系, 促进企业快速、稳定地发展。

(4) 财务报告能够帮助国家有关部门实现其经济与社会目标, 并进行必要的宏观调控, 促进社会资源的有效配置, 这一点在我国社会主义市场经济体制下尤为重要。

三、财务报告披露方式

财务报告不仅包括财务报表, 而且包括同会计信息系统有关的其他财务报告。在我国, 严格意义上的财务报告应当包括财务报表、附注、审计报告和自己披露的信息四部分。

一般意义上的财务报告是由财务报表和其他财务报告组成。财务报表主要提供反映过去的财务信息; 其他财务报告主要提供未来的信息, 且不限于财务信息。

(一) 财务报表

财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益(或股东权益)变动表和附注。其中, 资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益(或股东权益)变动表属于基本财务报表。附注是对基本财务报表的信息进行的进一步说明、补充或解释, 以便帮助使用者理解和使用报表信息。在会计实务中, 财务报表附注可采用附表和底注等形式。

财务报表格式和附注分别按照一般企业、商业银行、保险公司、证券公司等企业类型予以规定。企业应当根据其经营活动的性质, 确定本企业适用的财务报表格式和附注。

(二) 其他财务报告

其他财务报告的编制基础与方式可以不受企业会计准则的约束, 而以灵活多样的形式提供各种相关的信息, 包括定性信息和非会计信息。其他财务报告作为财务报表的辅助报告, 提供的信息十分广泛。这种报告既包括货币性和定量信息, 又包括非货币性和定性信息; 既包括历史性信息, 又包括预测性信息。根据现行国际惯例, 其他财务报告的内容主要包括: 管理层的分析与讨论预测报告; 物价变动影响报告; 社会责任报告等。

四、财务报告的分类

（一）按财务报表不同编报期间分类

按编报期间的不同，财务报表可以分为中期财务报表和年度财务报表。中期财务报表是以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报表，包括月报、季报和半年报等。中期财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注，其中，中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与年度财务报表相一致。与年度财务报表相比，中期财务报表中的附注披露可适当简略。

（二）按财务报表编报主体不同分类

按编报主体的不同，财务报表可以分为个别财务报表和合并财务报表。个别财务报表是由企业在自身会计核算基础上对账簿记录进行加工而编制的财务报表，它主要用以反映企业自身的财务状况、经营成果和现金流量情况。合并财务报表是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体，根据母公司和所属子公司的财务报表，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量的财务报表。

五、财务报告的编制原则

（一）报表内容真实可靠

财务报表上的数据直接涉及许多集团的利益，也是许多外部集团进行经济决策的依据。因此，真实可靠是编制财务报表的必备特征，否则财务报表的作用就无从谈起。财务报表所披露的数据和信息，必须遵守公认会计原则，从这个意义上讲，要求报表内容真实可靠，既有必要，也有可能。财务报表提供的信息是通用信息，它是不同使用者集团都能同时得到并为各自进行决策所共同需要的。

（二）信息具有相关性

财务会计的目标是提供有助于使用者决策的信息，因此，相关性也是编制财务报表的基本要求。从财务报表的内容选择、指标体系设置到项目分类和排列顺序等都应当考虑使用者的决策需要。相关性还要求报表所反映的内容要充分完整。企业应将当期发生的交易与事项全部确认并通过报表披露。报表应填列的指标，包括附注和补充资料，都必须填列齐全，不得漏列，一句话，就是要充分披露（揭示）。

（三）体现效益大于成本原则

与财务报表相关联的成本代价包括：

- （1）财务数据的收集、加工、传递成本；
- （2）信息使用成本；
- （3）信息不足、超量、错误或不公允，给使用者带来的损失或影响；
- （4）信息披露过量给企业带来的竞争劣势或给管理人员带来额外的约束等等。

六、财务报告列报的基本要求

（一）以持续经营为列报基础

企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确
认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对企业财务状况和经营成果的影响，企业还应当披露其他的必要信息。

（二）按重要性原则进行项目列报

财务报表是通过对大量的交易或其他事项进行处理而生成的，这些交易或其他事项按其性质或功能汇总归类而形成财务报表中的项目。关于项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。

重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此做出经济决策的，该项目具有重要性。重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。

（三）可比期间的数据列报

当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项
目金额。对可比数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。

（四）财务报表表首的列报要求与报告期间

财务报表一般分为表首、正表两部分。其中，在表首部分企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：①编报企业的名称；②资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间；③人民币金额单位；④财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具可比性的事实。

一、资产负债表的概述

（一）资产负债表的概念及作用

- 1.反映企业的经济资源及其分布情况，以及企业的资本结构
- 2.可据以评价和预测企业的短期偿债能力
- 3.可据以评价和预测企业的长期偿债能力
- 4.有助于评价、预测企业的财务弹性
- 5.有助于评价、预测企业的经营绩效

（二）资产负债表的局限性

- 1.资产项目计价方法不统一

- 2.部分有价值的经济资源未能在资产负债表中报告
- 3.资产负债表的信息包含了许多主观判断及估计数
- 4.理解资产负债表的含义必须依靠报表阅读者的判断

(三) 资产负债表的列报

1.资产负债表列报的总体要求

- (1) 分类别列报。
- (2) 资产和负债按流动性列报。
- (3) 列报相关的合计、总计项目。

2.资产的列报

- (1) 流动资产和非流动资产的划分。
- (2) 正常营业周期。

3.负债的列报

- (1) 流动负债与非流动负债的划分。
- (2) 资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分的影响。

4.所有者权益的列报

资产负债表中的所有者权益是企业资产扣除负债后的剩余权益，反映企业在某一特定日期股东投资者拥有的净资产的总额。

二、资产负债表的列报格式和列报方法

(一) 资产负债表的列报格式

资产负债表各项目在表中的排列方法不同，形成了各种各样的资产负债表格式。由于企业各异，资产负债表项目排列及采用的结构也会有所区别。

1.报告式资产负债表

报告式资产负债表将资产、负债、股东权益项目采用垂直分列的形式体现，具体有两种形式：(1) 依照“资产=权益”的等式；(2) 依照“资产-负债=股东权益”的等式。

2.账户式资产负债表

账户式资产负债表是按照“T”形账户的形式设计资产负债表，将资产列在报表左方（借方），负债及股东权益列在报表右方（贷方），左（借）右（贷）两方总额相等，

3.我国现行资产负债表格式

根据财务报表列报准则的规定，我国现行资产负债表采用账户式的格式，即左侧列报资产方，一般按资产的流动性大小排列；右侧列报负债方和所有者权益方，一般按要求的清偿时间的先后顺序排列。账户式资产负债表中的资产各项的合计等于负债和所有者权益各项的合计，即资产负债表左方和右方平衡。因此，通过账户式资产负债表，可以反映资产、负债、所有者权益之间的内在关系，即“资产=负债+所有者权益”。

(二) 资产负债表的列报方法

1.资产负债表各项的列报内容与方法

- (1) “货币资金”项目，反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存

款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”科目期末余额的合计数填列。

(2) “交易性金融资产”项目，反映企业资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，以及企业持有的直接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的期末账面价值。本项目应根据“交易性金融资产”科目及明细科目的期末余额分析填列。

(3) “衍生金融资产”项目，反映衍生金融工具的资产价值。

(4) “应收票据及应收账款”项目，反映企业因销售商品、提供服务等而收到的商业汇票，及应收取的款项。

(5) “应收账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因销售商品、提供服务等经营活动应收取的款项。本项目应根据“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

(6) “应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。本项目应根据“应收款项融资”科目的余额分析填列。

(7) “预付款项”项目，反映企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项等。本项目应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关预付款项计提的坏账准备期末余额后的金额填列。如“预付账款”科目所属各明细科目期末有贷方余额，应在资产负债表“应付账款”项目内填列。

(8) “其他应收款”项目，反映企业除应收票据、应收账款、预付账款等经营活动以外的其他各种应收、暂付的款项。本项目应根据“其他应收款”“应收股利”“应收利息”科目的期末余额分析填列。

(9) “存货”项目，反映企业期末在库、在途和在加工中的各种存货的成本或可变现净值。本项目应根据“材料采购”“原材料”“低值易耗品”“库存商品”“周转材料”“委托加工物资”“生产成本”等科目的期末余额合计数，减去“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列。材料采用计划成本核算的，还应按加或减材料成本差异后的金额填列。

(10) “合同资产”项目，反映企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利（该权利取决于时间流逝之外的其他因素）的价值。本项目应根据“合同资产”科目及相关明细科目的期末余额填列。

同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列。

(11) “持有待售资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及被划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。本项目应根据“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目余额后的金额填列。

(12) “一年内到期的非流动资产”项目，反映预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产项目金额。本项目应根据有关科目的期末余额分析填列。

(13) “其他流动资产”项目，反映企业除货币资金、交易性金融资产、应收票据及应收账款、存货等流动资产以外的其他流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(14) “债权投资”项目，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的账面价值。本项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。

(15) “其他债权投资”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。本项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”项目反映。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”项目反映。

(16) “长期应收款”项目，反映企业融资租赁产生的应收款项、采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的长期应收款项等。本项目应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

(17) “长期股权投资”项目，反映企业持有的对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(18) “其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日企业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的期末账面价值。本项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

(19) “其他非流动金融资产”项目，反映企业自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值。本项目应根据“交易性金融资产”的发生额分析填列。

(20) “投资性房地产”项目，反映企业持有的投资性房地产。企业采用成本模式计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧（或摊销）”和“投资性房地产减

值准备”科目期末余额后的金额填列。企业采用公允价值模式计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。

(21) “固定资产”项目，反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的资产清理净损益。本项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

(22) “在建工程”项目，反映资产负债表日企业尚未达预定可使用状态的在建工程的期末账面价值和企业为在建工程准备的各种物资的期末账面价值。本项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

(23) “生产性生物资产”项目，反映企业持有的生产性生物资产。本项目应根据“生产性生物资产”科目的期末余额，减去“生产性生物资产累计折旧”和“生产性生物资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(24) “油气资产”项目，反映企业持有的矿区权益和油气井及相关设施的原价减去累计折耗和累计减值准备后的净额。本项目应根据“油气资产”科目的期末余额，减去“累计折耗”科目期末余额和相应减值准备后的金额填列。

(25) “使用权资产”项目，反映资产负债表日承租人企业持有的使用权资产的期末账面价值。本项目应根据“使用权资产”科目的期末余额，减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

(26) “无形资产”项目，反映企业持有的无形资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

(27) “开发支出”项目，反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。本项目应根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目的期末余额填列。

(28) “商誉”项目，反映企业在合并中形成的商誉的价值。本项目应根据“商誉”科目的期末余额，减去相应减值准备后的金额填列。

(29) “长期待摊费用”项目，反映企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。长期待摊费用中在一年内（含一年）摊销的部分，在资产负债表“一年内到期的非流动资产”项目填列。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列。

(30) “递延所得税资产”项目，反映企业确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。本项目应根据“递延所得税资产”科目的期末余额填

列。

(31) “其他非流动资产”项目，反映企业除长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等资产以外的其他非流动资产。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(32) “短期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下（含一年）的各种借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

(33) “交易性金融负债”项目，反映资产负债表日企业承担的交易性金融负债，以及企业持有的指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的期末账面价值。本项目应根据“交易性金融负债”科目的相关明细科目的期末余额填列。

(34) “衍生金融负债”项目，反映衍生金融工具的负债价值。本项目根据“衍生金融负债”科目的期末余额填列。

(35) “应付票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。本项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

(36) “应付账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等经营活动应支付的款项。本项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末贷方余额合计数填列。

(37) “预收款项”项目，反映企业按照销货合同规定预收购买单位的款项。本项目应根据“预收账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合计数填列。

(38) “合同负债”项目，反映企业已收客户对价而应向客户转让商品的义务的价值。本项目应根据“合同负债”科目及相关明细科目的期末余额填列。

同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在贷方的，根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

(39) “应付职工薪酬”项目，反映企业根据有关规定应付给职工的工资、职工福利、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利等各种薪酬。

(40) “应交税费”项目，反映企业按照税法规定计算应缴纳的各种税费，包括增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费等。本项目应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列。如“应交税费”科目期末为借方余额，应以“-”号填列。

(41) “其他应付款”项目，反映企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项。本项目应根据“其他应付款”“应付股利”“应付利息”科目的期末余额合计数填列。

(42) “持有待售负债”项目，反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。

(43) “一年内到期的非流动负债”项目，反映企业非流动负债中将于资产负债表日后一年内到期部分的金额，如将于一年内偿还的长期借款。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(44) “其他流动负债”项目，反映企业除短期借款、交易性金融负债、应付票据及应付账款、应付职工薪酬、应交税费等流动负债以外的其他流动负债。本项目应根据有关科目的期末余额填列。

(45) “长期借款”项目，反映企业向银行或其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的各项借款。本项目应根据“长期借款”科目的期末余额填列。

(46) “应付债券”项目，反映企业为筹集长期资金而发行的债券本金和利息。本项目应根据“应付债券”科目的期末余额填列。

(47) “租赁负债”项目，反映资产负债表日承租人企业尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。本项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

(48) “长期应付款”项目，反映资产负债表日企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项的期末账面价值。本项目应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相关的“未确认融资费用”科目期末余额后的金额，以及“专项应付款”科目的期末余额填列。

(49) “预计负债”项目，反映企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债。本项目应根据“预计负债”科目的期末余额填列。

(50) “递延收益”项目，反映企业应当在以后期间计入当期损益的政府补助。本项目应根据“递延收益”科目的填列。本项目中摊销期限只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动负债，应在该项目中填列，不转入“一年内到期的非流动负债”项目。

(51) “递延所得税负债”项目，反映企业确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。本项目应根据“递延所得税负债”科目的期末余额填列。

(52) “其他非流动负债”项目，反映企业除长期借款、应付债券等负债以外的其他非流动负债。本项目应根据有关科目的期末余额减去将于一年

内（含一年）到期偿还数后的余额填列。非流动负债各项目中将于一年内（含一年）到期的非流动负债，应在“一年内到期的非流动负债”项目内单独反映。

（53）“实收资本（或股本）”项目，反映企业各投资者实际投入的资本（或股本）总额。本项目应根据“实收资本（或股本）”科目的期末余额填列。

（54）“其他权益工具”项目，反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在“应付债券”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“应付债券”科目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列；分类为权益工具的，应在“其他权益工具”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“其他权益工具”项目下设的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

（55）“资本公积”项目，反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

（56）“库存股”项目，反映企业持有尚未转让或注销的本公司股份金额。本项目应根据“库存股”科目的期末余额填列。

（57）“其他综合收益”项目，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。

（58）“专项储备”项目，反映高危行业企业按国家规定提取的安全生产费的期末账面价值。本项目应根据“专项储备”科目的期末余额填列。

（59）“盈余公积”项目，反映企业盈余公积的期末余额。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

（60）“未分配利润”项目，反映企业尚未分配的利润。本项目应根据“本年利润”科目和“利润分配”科目的余额计算填列。未弥补的亏损在本项目内以“-”号填列。

2.年初余额栏的列报方法

资产负债表“年初余额”栏内各项数字，应根据上年年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。如果上年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同本年度不一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入表中“年初余额”栏内。

3.期末余额栏的列报方法

资产负债表“期末余额”栏内各项数字，一般应根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列，主要包括以下方式：

（1）根据总账科目的余额填列。（2）根据有关明细科目的余额计算填列。

（3）根据总账科目和明细科目的余额分析计算填列。

(4) 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。

(5) 综合运用上述填列方法分析填列。

利润表

一、利润表的概念与作用

利润表又称收益表、损益表，是反映企业在一定会计期间的经营成果的财务报表。利润表的作用表现在以下几个方面：

(1) 为企业外部投资者以及信贷者做投资决策及贷款决策提供依据。

(2) 为企业内部管理层的经营决策提供依据。

(3) 为企业内部业绩考核提供重要的依据。

利润表的列报格式和列报方法

(一) 利润表的列报格式

目前通行于世界各国的利润表格式有两种：单步式利润表和多步式利润表。

1. 单步式利润表

单步式利润表是将当期所有的收入列在一起，然后将所有的费用列在一起，两者相减得出当期净损益。

2. 多步式利润表

第一步，以营业收入为基础，减去营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，加上投资收益（减去投资损失）、公允价值变动收益（减去公允价值变动损失）、资产处置收益（减去资产处置损失）和其他收益，计算出营业利润。

第二步，以营业利润为基础，加上营业外收入，减去营业外支出，计算出利润总额。

第三步，以利润总额为基础，减去所得税费用，计算出净利润（或净亏损）。

(二) 利润表的列报方法

1. 利润表各项目的列报

(1) “营业收入”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。

(2) “营业成本”项目，反映企业经营主要业务和其他业务所发生的成本总额。

(3) “税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育费附加等。

(4) “销售费用”项目，反映企业在销售商品过程中发生的包装费、广告费等费用和为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。

(5) “管理费用”项目，反映企业为组织和管理生产经营发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。

(6) “研发费用”项目，反映企业为组织和管理生产经营发生的研发费用。

(7) “财务费用”项目，反映企业筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用。

(8) “资产减值损失”项目，反映企业各项资产发生的减值损失。本项目应根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。

(9) “信用减值损失”项目，反映企业计提的各项金融工具减值准备形成的预期信用损失。本项目应根据“信用减值损失”科目的发生额分析填列。

(10) “其他收益”项目，反映计入营业利润的政府补助等。本项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。

(11) “投资收益”项目，反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。

(12) “净敞口套期收益”项目，反映净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额或现金流量套期储备转入当期损益的金额。

(13) “公允价值变动收益”项目，反映企业应当计入当期损益的资产或负债的公允价值变动收益。

(14) “资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售资产的非流动资产或处置组时确认的处置利得或损失。

(15) “营业利润”项目，反映企业实现的营业利润。如为亏损，本项目以“-”号填列。

(16) “营业外收入”项目，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项收入。

(17) “营业外支出”项目，反映企业发生的与经营业务无直接关系的各项支出。(18) “利润总额”项目，反映企业实现的利润。

(19) “所得税费用”项目，反映企业应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

(20) “净利润”项目，反映企业实现的净利润。

(21) “其他综合收益的税后净额”项目，反映企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额的合计数。

(22) “综合收益总额”项目，反映企业在某一期间除与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的所有者权益变动。

(23) “基本每股收益”项目，只考虑当期实际发行在外的普通股股份，按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。

(24) “稀释每股收益”项目，是以基本每股收益为基础，假设企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股，从而分别调整归属于普

普通股股东的当期净利润以及发行在外普通股的加权平均数计算而得的每股收益。

2.上期金额栏的列报方法

利润表“上期金额”栏内各项数字，应根据上年该期利润表“本期金额”栏内所列数字填列。

3.本期金额栏的列报方法

利润表“本期金额”栏内各项数字一般应根据损益类科目的发生额分析填列。

现金流量表概述

（一）现金流量表的概念及作用

现金流量表，是反映企业一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。编制现金流量表的主要目的，是为财务报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于财务报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量。现金流量表的作用主要体现在以下几个方面：

（1）现金流量表可以提供企业的现金流量信息，从而对企业整体财务状况做出客观评价。

（2）通过现金流量表可以对企业的支付能力和偿债能力，以及企业对外部资金的需求情况做出较为可靠的判断。

（3）通过现金流量表，不但可以了解企业当前的财务状况，还可以预测企业未来的发展情况。

（4）现金流量表便于报表使用者评估报告期内与现金有关和无关的投资及筹资活动。

（二）现金流量表的编制基础

现金流量表中的现金概念即为编表基础，其含义是广义的。它是指现金及现金等价物，具体包括库存现金、银行存款、其他货币资金和现金等价物。

现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。

不同企业现金及现金等价物的范围可能不同。

（三）现金流量的分类及列示

1.现金流量及其影响因素

企业的经营业务按其与现金流量的关系可以分为以下三类：

（1）现金各项目之间的增减变动。

（2）非现金各项目之间的增减变动。

（3）现金各项目与非现金各项目之间的增减变动。

2.现金流量的分类

（1）经营活动产生的现金流量

(2) 投资活动产生的现金流量

(3) 筹资活动产生的现金流量

3.现金流量的列示

通常情况下，现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报，从而全面揭示企业现金流量的方向、规模和结构，但是下列各项可以按照净额列报：

(1) 代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短的项目的现金流入和现金流出。

(2) 金融企业的有关项目，主要指期限较短、流动性强的项目。

4.现金流量表的格式

现金流量表要求企业采用直接法表达经营活动的现金流量，同时揭示企业投资活动与筹资活动的现金流量。现金流量表附注资料要求揭示按间接法重新计算与表达经营活动现金流量以及不涉及现金的重大投资和筹资活动。

(四) 现金流量表编制方法概要

直接法和间接法

所谓直接法，是指按现金收入和现金支出的主要类别直接反映企业经营活动产生的现金流量的方法

所谓间接法，是指以净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支等有关项目，剔除投资活动、筹资活动对现金流量的影响，据此计算出经营活动产生的现金流量。

A. 1300 B. 1812.5 C. 3300 D. 3100/

9. 某企业 2014 年 3 月 31 日, 乙存货的实际成本为 100 万元, 加工该存货至完工产成品估计还将发生成本为 20 万元, 估计销售费用和相关税费为 2 万元, 估计用该存货生产的产成品售价为 110 万元。假定乙存货月初“存货跌价准备”科目余额为 0, 2014 年 3 月 31 日应计提的存货跌价准备为() 万元。

A. -10 B. 0 C. 10 D. 12

10. 长江公司 2007 年 2 月 10 日销售商品应收大海公司的一笔应收账款 1000 万元, 2007 年 12 月 31 日, 该笔应收账款的未来现金流量现值为 900 万元。在此之前已计提坏账准备 10 万元, 2007 年 12 月 31 日, 该笔应收账款应计提的坏账准备为() 万元。

A. 90
C. 900
D. 0

11. 某公司甲车间只生产一种产品, 月初在产品成本为 1000 元, 本月耗用材料 20000 元, 生产工人工资及福利费 4 000 元, 车间管理人员工资及福利费 2000 元, 车间水电费 2 000 元, 月末在产品生产成本 2200 元, 甲车间本月完工产品生产成本总额为(

A、28 100 元 B、29 100 元 C、)26 800 元 D、26 900 元

12. 企业对一大型设备进行更新改造。设备原价 1 000 万元, 已计提折旧 80 万元, 发生的更新改造支出共计 140 万元, 同时因处理废料发生的变价收入为 5 万元。该大型设备的新价值为 B) 万元

A. 1135 B. 1055 C. 1 140 D. 1 145

13. 按现行会计准则规定, 下列各项中, 上市公司应作为无形资产入账的是()

A. 开办费
B. 为获得土地使用权支付的出让金
C. 商誉
D. 开发新技术过程中的研究开发费

14. 甲企业 2014 年 10 月 1 日收到 A 公司商业承兑汇票一张, 面值为 117000, 利率为 4%, 期、限为 6 个月。则 2014 年 12 月 31 日资产负债表上列示的“应收票据”项目金额应为() 元。

- A. 100000
- B. 117000
- C. 117780
- D. 118170

15. 公司在增资时，新的投资者交纳的出资额大于其在注册资本中所占的份额部分，应计入

- A. 实收资本 B. 股本 C. 资本公积 D. 盈余公积

二、多选题

1. 流动负债包括(

- A、其它应付款 B、 预收账款
- C、应付票据 D、销售费用

2. 在下列账户中，属于损益类账户的是()。

- A、投资收益 B、所得税费用
- C、生产成本 D、制造费用
- E、管理费用

3. 对支出 16. 50 元，以下金额大写错误的有()。

- A、拾陆元伍角整 B、 拾陆元伍角
- C、壹拾陆元伍角整 D、 壹拾陆元零伍角整

4. 红字更正法适用于更正()的错误。

- A、记账前发现记账凭证上的文字和数字无误
- B、记账后发现原记账凭证上的借贷科目填错
- C、记账后发现原记账凭证上所填金额小于应填金额
- D、记账后发现原记账凭证上所填金额大于应填金额

5. 下列各项中，关于职工薪酬的确认和计量说法正确的有(

- A. 由在建工程人员负担的职工薪酬记入“在建工程”科目
- B. 由研发无形资产人员负担的职工薪酬记入“研发支出”科目
- C. 由销售人员负担的职工薪酬记入“销售费用”科目
- D. 由管理人员负担的职工薪酬记入“管理费用”科目

6. 下列各项中，应计入财务费用的包括()

- A. 银行承兑汇票的手续费 B. 利息支出 C. 诉讼费 D. 购货单位享受的现金折

扣

7. 下列各项中，属于现金流量表中投资活动产生的现金流量的有(?)

- A. 购买股票作为交易性金融资产支付的现金
- B. 转让无形资产所有权收到的现金
- C. 购买三个月内到期的国库券支付的现金
- D. 收到分派的现金股利

8. 以下项目中属于留存收益的有()。

- A、 法定盈余公积金
- B、 资本公积
- C、 任意盈余公积金
- D、 未分配利润

9. 长期股权投资的核算方法包括(不清楚?)。

- A. 成本法 B. 权益法 C. 市价法 D. 成本与市价孰低法

10. “ 实收资本”账户贷方登记的内容是(

- A. 接受捐赠的资本
- B. 所有者投入的资本.
- C. 资本公积转增的资本 D. 盈余公积转增的资本

三、判断题

- 1. 利得和损失可能计入当期损益，也可能直接计入所有者权益。
- 2. 借贷记账法下，账户的借方表示增加，贷方表示减少。
- 3. 所有经济业务的发生都会引起会计恒等式两边发生变化。()
- 4. 一些事先印制好编号的重要凭证作废时，应在作废的凭证上加盖“作废”戳记，连同存根一起保存，不得随意撕毁。
- 5. 长期股权投资在成本法核算下，只要被投资单位宣告现金股利就应确认投资收益。()
- 6. 如果劳务的开始和完成分属于不同会计期间，则必须采用完工百分比法确认收入。()
- 7. 采用预收款销售商品，应在收到第一笔款项时确认收入。
- 8. 利润表中“营业税金及附加”项目不包括增值税。
- 9. 融资租入的固定资产可以等同自有资产一样，计提折旧。
- 10. 股票发行价格高于面值，超额部分应贷记盈余公积。

四、会计分录题

1. (1) 2007 年 1 月 1 日, 经批准发行 3 年期面值为 5000000 元的公司债券。该债券每年初付息、到期一次还本, 票面年利率为 3%, 发行价格为 4861265 元, 发行债券筹集的资金已收到。利息调整采用实际利率法摊销, 经计算的实际利率为 4%。假定该债券于每年 6 月 30 日和 12 月 31 日各计提一次利息。

(2) 2007 年 1 月 10 日, 利用发行上述公司债券筹集的资金购置一台需要安装的设备, 增值税专用发票上注明的价款为 3500000 元, 增值税额为 595000 元, 价款及增值税已由银行存款支付。购买该设备支付的运杂费为 105000 元。

(3) 该设备安装期间领用产成品一批, 产品成本 240000 元, 计税价格为 300000 元; 领用生产用原材料一批, 实际成本 100000 元, 应转出的增值税额为 17000 元; 应付安装人员工资 150000 元; 发生其他直接费用 144774.7 元。2007 年 6 月 30 日, 该设备安装完成并交付使用。该设备预计使用年限为 5 年, 预计净残值为 50000 元, 采用双倍余额递减法计提折旧。

(4) 2009 年 4 月 30 日, 因调整经营方向, 将该设备出售, 收到价款 2200000 元, 并存入银行。另外, 用银行存款支付清理费用 40000 元。假定不考虑与该设备出售有关的税费。

(5) 假定设备安装完成并交付使用前的债券利息符合资本化条件全额资本化且不考虑发行债券筹集资金存入银行产生的利息收入。

要求: (1) 编制该公司发行债券的会计分录和 2007 年 6 月 30 日计提债券利息的会计分录 (“应付债券”科目要求写出明细科目)。

(2) 编制购建设备的相关会计分录, 并计算该设备的入账价值。

(3) 计算该设备 2007 年、2008 年和 2009 年应计提的折旧额。

(4) 编制出售该设备的会计分录。

2. 资料: 万通公司 2007 年 6 月 1 日, 以每股 8.0 元购入华胜公司 200 000 股普通股, 支付交易费用 10000 元, 并准备长期持有, 万通公司持有股份占华胜公司 5% 的表决权, 采用成本法核算。华胜公司于 2008 年 3 月 3 日宣告分派 2007 年度的每股现金股利 0.2 元。华胜公司 2007 年实现净利润 3 000 000 元。2008

年 4 月 5 日发放现金股利。2008 年华胜公司实现利润 2 000 000 元，2009 年 3 月 5 日宣告发放现金股利每股 0.3 元。2009 年 4 月 1 日发放现金股利。2009 年华胜公司亏损 3 000 000 元，2010 年 3 月 2 日华胜公司宣告发放现金股利每股 0.1 元。
要求：万通公司按照成本法对其长期股权投资作会计处理。

模拟试题二

一、单选题

1. 不单独设置预收账款账户的企业，发生预收货款业务应记入的账户是()
A. 应付账款 B. 应收账款 C 其他应收款 D. 其他应付款
2. 原始凭证的基本内容中， 不包括()。
A. 日期及编号
B 内容摘要
C. 实物数量及金额
D. 会计科目
3. 某企业 2007 年 12 月 31 日无形资产帐户余额为 500 万元， 累计摊销帐户余额为 200 万元， 无形资产减值准备帐户余额为 100 万元该企业 2007 年 12 月 31 日资产负债表中无形资产项目的金额为()万元。
A. 500
B. 300
C. 400
D. 200
4. 某企业月初结存材料的计划成本为 250 万元， 材料成本差异为超支 45 万元； 当月入库材料的计划成本为 550 万元， 材料成本差异为节约 85 万元； 当月生产车间领用材料的计划成本为 600 万元。 则本月的材料成本差异率为()
A. 5% B. -5% C. 18% D. - 15.45 %。
5. 职工张某出差归来， 报销差旅费 200 元， 交回多余现金 100 元， 应编制的记账凭证是()。
A. 收款凭证
B. 转账凭证
C. 收款凭证和转账凭证

D. 收款凭证和付款凭证

6. 资产负债表中“应付账款项目应根据()填列。

- A. 应付账款明细账的贷方余额与预付账款明细账的贷方余额合计数填列
- B. 应收账款明细账的贷方余额与预收账款明细账的贷方余额合计数填列
- C. 预付账款明细账的贷方余额与预收账款明细账的贷方余额合计数填列
- D. 预收账款明细账的借方余额与预付账款明细账的借方余额合计数填列

7 租入固定资产登记簿属于()。

- A. 序时账
- B. 明细分类账
- C. 总分类账
- D. 备查簿

8. 下列属于“经营活动现金流量”的是()。

- A. 取得短期借款 3000 元存入银行
- B. 向股东分配现金股利 2000 元
- C. 销售商品 10000 元，款项存入银行
- D. 用存款购买机器一台 5000 元

9. 下列() 属于外来原始凭证。

- A. 领料单
- B. 收料单
- C. 购货发票
- D. 工资结算汇总表

10. 下列各账簿中，必须逐日逐笔登记的是()

- A. 现金总账
- B. 银行存款日记账
- C. 应收账款明细账
- D. 应付票据登记簿

11. 某所有者权益类账户期末余额为 6 000 元本期减少发生额为 4 000 元，本期增加发生额为 5000 元，则期初余额为() 元。

- A. 5 000
- B. 6 000
- C. 7 000

D. 4 000

12. 以下不计入“管理费用”账户的税金是()

- A. 车船使用税
- B. 增值税
- C. 印花税
- D. 房产税

13. 下列原始凭证中, 属于累计凭证的是()。

- A、增值税专用发票
- B、发料汇总表
- C、限额领料单
- D、差旅费报销单

14. 在下列各项中, 不能作为原始凭证的是()

- A. 发货票
- B. 领料单
- C. 工资结算汇总表
- D 银行存款余额调节表

15. 期末, 企业将有关债权债务明细账账面余额与对方单位的账面记录进行核对, 这种对账属于()的内容。

- A. 账证核对
- B. 账账核对
- C. 账实核对
- D. 账表核对

16. 某公司 2015 年初所有者权益总额为 1 360 万元, 当年实现净利润 450 万元, 提取盈余公积 45 万元, 向投资者分配现金股利 200 万元, 本年内以资本公积转增资本 50 万元, 投资者追加现金投资 30 万元。该公司年末所有者权益总额为()万元。

- A. 1 565
- B. 1 595
- C. 1 640
- D. 1 795

17. 某公司 2015 年 4 月 13 日将其持有的一项交易性金融资产予以出售, 取得价款 3520 万元, 出售时交易性金融资产科目余额为 3200 万元(其中“成本*明细科目借方余额为 3500 万元;公允价值变动”明细科目贷方余额

为 300 万元) , 则该公司在处置该交易性金融资产时应确认的投资收益为 () 万元。

A. 20 B. 280 C. 320 D. 300

18. 某企业 2013 年 4 月 1 日从银行借入期限为 3 年的长期借款 400 万元, 编制 2015 年 12 月 31 日的资产负债表时, 此项借款应填入的报表项目是 ()。

- A. 短期借款
- B. 长期借款
- C. 其他长期负债
- D. 一年内到期的非流动负债

19. 甲股份有限公司委托 A 证券公司发行普通股 1000 万股, 每股面值 1 元, 每股发行价格为 5 元。根据约定, 股票发行成功后, 甲股份有限公司应按发行收入的 2 % 向 A 证券公司支付发行费。假定不考虑其他因素, 股票发行成功后, 甲股份有限公司记入“资本公积”科目的金额应为 () 万元。

A. 5000 B. 4000 C. 3900 D. 3000

20. 企业某项固定资产原值为 120 000 元, 预计使用年限为 5 年, 预计净残值为 12 000 元, 按年数总和法计算的第四年折旧额为 ()

- A. 28 800 元
- B. 21 600 元
- C. 14 400 元
- D. 15 600 元

二、多选题

1 总分类账和明细分类账的平行登记是指 ()。

- A 登记的会计期间一致
- B. 登记的金额相等
- C. 登记的方向一致
- D. 登记数量相等

2. 财产物资的盘存制度有 ()。

- A. 权责发生制
- B. 永续盘存制
- C. 收付实现制
- D. 实地盘存制

3. 账簿按其外表形式不同，可分为()
- A. 订本式账簿
 - B. 活页式账簿
 - C. 卡片式账簿
 - D. 联合账簿
4. 会计报表的编制必须做到()。
- A. 数字真实
 - B. 计算准确
 - C. 内容完整
 - D. 编报及时
5. “应付职工薪酬账户用于核算应付给职工的() 等。
- A. 工资
 - B. 福利费.
 - C. 住房公积金
 - D. 职工教育经费
6. 会计核算的全过程包括()。
- A. 填制和取得原始凭证
 - B. 填制记账凭证
 - C. 登记账簿
 - D 编制会计报表
7. 下列关于固定资产计提折旧的表述中，正确的有()。
- A. 提前报废的固定资产不再补提折旧
 - B. 单独估价入账的土地无需计提折旧
 - C. 已提足折旧仍继续使用的固定资产需要计提折旧
 - D. 企业以一笔款项购入 多项没有单独标价的固定资产时，应按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本，并以此计提折旧。
8. 使用寿命有限的无形资产在计算每期摊销额时，应考虑的因素包括()。
- A. 无形资产成本
 - B. 使用寿命
 - C. 已计提的减值准备
 - D. 残值

9. 一般纳税企业委托其他单位加工材料收回后直接对外销售的,其发生的下列支出中,应计入委托加工物资成本的有()。

- A. 加工费
- B. 增值税
- C. 发出材料的实际成本
- D. 受托方代收代交的消费税

10. 下列各项资产中,属于存货核算范围的有()。

- A. 在途材料
- B. 生产成本
- C. 委托加工物资
- D. 工程物资

三、判断题

- 1. 科目汇总表不仅可以起到试算平衡的作用,而且可以反映账户之间的对应关系。()
- 2. “原材料”账户的明细分类账,应采用多栏式账簿。()
- 3. 资产是由企业过去的交易或事项形成的,并由企业拥有的经济资源。()
- 4. 试算平衡后,若全部账户的借方期末余额等于全部账户的贷方期末余额,则说明企业的过程是正确的。
- 5. 现金折扣和销售折让,均应在实际发生时计入当期财务费用。()
- 6. 企业对融资租入的固定资产虽不拥有所有权,但能对其进行控制,故应将其作为本企业的固定资产核算。()
- 7. 企业出售无形资产和出租无形资产取得的收益,均应作为其他业务收入。()
- 8. 企业为取得交易性金融资产发生的交易费用应计入交易性金融资产初始确认金额。()
- 9. 企业自行建造固定资产,应按建造该项资产竣工决算前所发生的必要支出,作为固定资产的成本。()
- 10. 企业在一定期间发生亏损,则企业在这-会计期间的所有者权益一定减少。()

四、会计分录题

1. (甲公司准备在厂区内建造一栋新的厂房,有关资料如下:

(1) 2007 年 1 月 1 日，向银行专门借款 5000 万元，期限为 3 年，年利率 12%，每年 1 月 1 日付息；

(2) 除专门借款以外，公司另有两笔其他借款：一笔是 2006 年 12 月 1 日借入的长期借款 4000 万元，期限为五年，年利率为 10%，每年 12 月 1 日付息；第二笔是 2007 年 1 月 1 日借入的长期借款 6000 万元，期限为五年，年利率为 5%，每年 12 月 31 日付息；

(3) 由于审批、办手续等原因，厂房产于 2007 年 4 月 1 日开始动工兴建，当天支付工程款 2000 万元，工程建设期间支出的具体情况如下：

单位：万元

日期	每期资产支出金额
2007 年 4 月 1 日	2000
2007 年 6 月 1 日	1000
2007 年 7 月 1 日	3200
2008 年 1 月 1 日	2400
2008 年 4 月 1 日	1200
2008 年 7 月 1 日	3600

工程于 2008 年 9 月 30 日完工，达到预定可使用状态，其中，由于施工质量问题，工程于 2007 年 9 月 1 日到 12 月 31 日停工 4 个月。

(4) 专门借款中未支出的部分全部存入银行，假定月利率为 0.5%，假定全年按照 360 天计算，每月按照 30 天计算，根据上述资料：

要求：(1) 计算 2007 年利息资本化和费用化的金额，并编制相应的会计分录。

(2) 计算 2008 年利息资本化和费用化的金额，并编制相应的会计分录。（答案金额以万元表示）

2. A 公司于 2007 年 1 月 1 日从证券市场购入 B 公司 2006 年 1 月 1 日发行的债券，债券是 5 年期，票面年利率是 5%，每年 1 月 5 日支付上年度的利息，到期日为 2011 年 1 月 1 日，到期日一次归还本金和最后一期的利息。A 公司购入债券的面值为 1000 万元，实际支付的价款是 1005.35 万元，另外，支付相关的费用 10 万元，A 公司购入以后将其划分为持有至到期投资，购入债券实际利率为 6%，假定按年计提利息，2007

年 12 月 31 日，B 公司发生财务困难，该债券的预计未来的现金流量的现值为 930 万元（不属于暂时性的公允价值变动）。2008 年 1 月 2 日，A 公司将该持有至到期投资重分类为可供出售的金融资产，且其公允价值为 925 万元。2008 年 2 月 20 日 A 公司以 890 万元的价格出售所持有的 B 公司的债券。

要求：

- (1) 编制 2007 年 1 月 1 日，A 公司购入债券时的会计分录。
- (2) 编制 2007 年 1 月 5 日收到利息时的会计分录。
- (3) 编制 2007 年 12 月 31 日确认投资收益的会计分录。
- (4) 计算 2007 年 12 月 31 日应计提的减值准备的金额，并编制相应的会计分录。

模拟试题三

一、单项选择题

1. 差旅费报销单属于（ ）。
A、记账凭证
B、自制原始凭证
C、外来原始凭证
D、累计凭证
2. 记账凭证是（ ）的依据。
A、编制报表
B、业务活动
C、登记账簿
D、原始凭证
3. 利润表是反映企业（ ）的报表。
A、利润（或亏损）
B、财务状况
C、现金流量
D、利润分配
4. 下列属于所有者权益账户的是（ ）。
A、实收资本
B、应收账款
C、管理费用
D、投资收益
5. 从银行提取现金应填制（ ）。
A、收款凭证
B、付款凭证

- C、转账凭证
 - D、单式凭证
6. 现金日记账必须采用（ ）账簿。
- A、订本式
 - B、活页式
 - C、卡片式
 - D、多栏式
7. 资产负债表是根据（ ）编制的。
- A、资金占用=资金来源
 - B、收入- 支出=利润
 - C、资产=负债+所有者权益
 - D、收入- 费用=利润
8. 科目汇总表核算形式登记总账的依据是（ ）。
- A、记账凭证
 - B、记账凭证汇总表(科目汇总表)
 - C、汇总记账凭证
 - D、原始凭证

二、多选题

1. 下列金融资产中应按摊余成本进行后续计量的有（ ）。
- A. 交易性金融资产
 - B. 持有至到期投资
 - C. 贷款和应收款项
 - D. 可供出售金融资产
2. 企业按成本法核算时, 下列事项中不会引起长期股权投资账面价值变动的有（ ）。
- A. 被投资单位以资本公积转增资本
 - B. 被投资单位宣告分派的属于投资前实现的现金股利
 - C. 期末计提长期股权投资减值准备
 - D. 被投资单位接受资产捐赠
3. 下列各项中, 能够据以判断非货币资产交换具有商业实质的有（ ）。
- A. 换入资产与换出资产未来现金流量的风险、金额相同, 时间不同
 - B. 换入资产与换出资产未来现金流量的时间、金额相同, 风险不同
 - C. 换入资产与换出资产未来现金流量的风险、时间相同, 金额不同
 - D. 换入资产与换出资产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公允价值相比具有重要性

4. 下面关于资产未来现金流量现值计算中所使用的折现率说法正确的是（ ）。
- A. 可以选用加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率
 - B. 优先选择该资产的市场利率为依据
 - C. 如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率
 - D. 应是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率
5. 下列各项中，应纳入职工薪酬核算的有（ ）。
- A. 工会经费
 - B. 职工养老保险费
 - C. 职工住房公积金
 - D. 辞退职工经济补偿
6. 下列关于可转债的说法当中正确的有（ ）
- A. 企业发行的可转换公司债券应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆，将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为资本公积
 - B. 可转债在进行分拆时应该对负债成份的未来现金流量进行折现，确定负债成份的初始计量
 - C. 发行可转债发生的交易费用应直接计入当期费用
 - D. 可转债的负债成份在转换为股份之前应按照实际利率和摊余成本确认利息费用，按照面值和票面利率确认应付利息
7. 下列税金中，应计入存货成本的有（ ）。
- A. 由受托方代收代缴的委托加工直接用于对外销售的商品负担的消费税
 - B. 由受托方代收代缴的委托加工继续用于生产应纳消费税的商品负担的消费税
 - C. 小规模纳税企业购入材料支付的增值税
 - D. 一般纳税人企业进口原材料缴纳的增值税
8. 下列属于债务重组的有（ ）。
- A. 以低于债务的账面价值的货币资金清偿债务
 - B. 修改债务条件，如减少债务本金，降低利率等
 - C. 债务人借新债还旧债
 - D. 债务人改组，债权人将债权转为对债务人的股权投资
9. 以非货币性资产偿还债务的债务重组中，下列说法正确的有（ ）。
- A. 债务人以存货偿还债务的，视同销售该存货，应按照其公允价值确认相应的收入，同时结转存货的成本
 - B. 债务人以固定资产偿还债务的，固定资产公允价值与其账面价值和支付的相关税费之间的差额，计入营业外收入或营业外支出

- C. 债务人以长期股权投资偿还债务的，长期股权投资公允价值与其账面价值和支付的相关税费之间的差额计入投资损益
- D. 债务人以无形资产偿还债务的，无形资产公允价值与其账面价值和支付的相关税费之间的差额，计入营业外收入或营业外支出
10. 关于交易性金融资产的计量，下列说法中错误的有（ ）。
- A. 资产负债表日，企业应将金融资产的公允价值变动直接计入当期所有者权益
- B. 应当按取得该金融资产的公允价值和相关交易费用之和作为初始确认金额
- C. 处置该金融资产时，其公允价值与初始入账金额之间的差额应确认为投资收益，不调整公允价值变动损益
- D. 应当按取得该金融资产的公允价值作为确认金额，相关交易费用在发生时计入当期损益

三、判断题

- 按用途和结构分类，“累计折旧”应属于附加调整账户。（ ）
- 资产负债表中“货币资金”项目应根据银行存款日记帐余额填列。（ ）
- “长期待摊费用”属于跨期摊配账户。（ ）
- 原始凭证中应包括会计分录。（ ）
- 银行存款的清查采用账目核对法。（ ）
- 存货发出的计价可以采用个别计价法、先进先出法、后进先出法等方法。（ ）

四、会计分录题

某企业发生下列业务，要求：逐笔编制会计分录：

- 购进原材料一批买价 10000 元，已验收入库，货款已银行存款支付。
- 生产车间领用原材料 40000 元，全部投入产品生产。
- 从银行提取现金 1000 元。
- 以银行存款购入新汽车一辆，计价 100000 元。
- 用银行存款偿还应付供应单位货款 30000 元。
- 收到购货单位前欠货款 40000 元存入银行。

7. 以银行存款 16000 元归还短期借款 12000 元，归还应付供应单位货款 4000 元。
8. 其他单位投入资本 600000 元存入银行。
9. 销售产品一批，售价 50000 元，收款存入银行。
10. 以银行存款支付产品广告费 3000 元。
11. 职工王某因公出差借支现金 1000 元。
12. 预提本月短期借款利息 2000 元。
13. 分配本月应付工资 20000 元。其中生产工人工资 10000 元，车间和公司管理人员工资各 5000 元。
14. 完工产品一批，验收入库，成本 50000 元。
15. 计提主营业务税金 1000 元。
16. 计提所得税 800 元。
17. 计提盈余公积 600 元。
18. 计提应付股利 3000 元。

模拟试题四

一、单选题（每小题 1 分，共 20 分）

1. 下列记账差错中，能通过编制试算平衡表判断的记账差错是（ ）。
 - A、漏记了某项经济业务
 - B、颠倒了记账方向
 - C、错误地使用了应借记的会计科目
 - D、只登记了会计分录的借方或贷方，漏记了另一方
2. “原材料”明细账的格式一般采用（ ）。
 - A、三栏式
 - B、多栏式
 - C、数量金额式
 - D、横线登记式
3. 目前实际工作中使用的现金日记账、银行存款日记账大多属于（ ）。
 - A、专栏日记账
 - B、普通日记账
 - C、特种日记账
 - D、分录簿

4. 一项资产增加，不可能引起（ ）。
- A、另一项资产减少
B、一项负债增加
C、一项负债减少
D、一项所有者权益增加
5. 编制会计分录不能出现的形式有（ ）。
- A、一借一贷的会计分录
B、一借多贷或一贷多借的会计分录
C、同一经济业务多借多贷的会计分录
D、不同类型经济业务合并编制的多借多贷会计分录
6. 因企业合并而对财产进行清查，就清查范围说，应属于（ ）。
- A、定期清查
B、局部清查
C、全面清查
D、不定期清查
7. “资产=负债+所有者权益”不是（ ）的理论依据。
- A、设置账户
B、编制资产负债表
C、复式记账
D、总分类账和明细分类账平等登记
8. 下列业务不需要通过“待处理财产损溢”科目核算的是（ ）。
- A、固定资产盘盈
B、无法收回的应收账款
C、材料盘亏
D、产成品丢失
9. 企业销售商品时，取得收入 1005.30 元，在发票上汉字大写金额的正确写法是（ ）。
- A、壹仟零伍元叁角整
B、壹仟另伍元叁角
C、壹仟零零伍元叁角整
D、壹千零伍元叁角整
10. 某企业“短期借款”账户期末余额为 200 000 元，本期共增加 120 000 元，减少 160 000 元，则该账户的期初余额为（ ）。
- A、借方 160 000 元
B、贷方 160 000 元
C、借方 240 000 元

D、贷方 240 000 元

11. 下列经济业务中，会引起资产和负债同时减少的是（ ）。

- A、以银行存款购买材料
- B、收回客户前欠货款存入银行
- C、以银行存款归还银行借款
- D、将材料投入生产

12. 按帐户的用途和结构分类，下列帐户中属于跨期摊配帐户的是（ ）。

- A、“应交税费”帐户
- B、“利润分配”帐户
- C、“长期待摊费用”帐户
- D、“生产成本”帐户

13. 不影响本期营业利润的项目是（ ）。

- A、主营业务成本
- B、管理费用
- C、主营业务收入
- D、所得税费用

14. 下列支出属于资本性支出的是（ ）。

- A、支付职工工资
- B、支付当月水电费
- C、支付本季度房租
- D、支付固定资产买价

15. 下列不属于期间费用的有（ ）。

- A、制造费用
- B、管理费用
- C、财务费用
- D、销售费用

16. 不属于费用类账户的是（ ）。

- A、主营业务成本
- B、管理费用
- C、营业外支出
- D、应付职工薪酬—职工福利

17. 必须逐日逐笔登记的账簿是（ ）。

- A、明细账
- B、总账
- C、日记账
- D、备查账

18. 库存商品发生非常损失，经批准转账后，应计入（ ）。

- A、营业外支出
- B、管理费用
- C、本年利润
- D、其他业务支出

19. 资产负债表是反映企业某一特定（ ）资产、负债和所有者权益状况的会计报表。

- A、期间
- B、时期
- C、时间
- D、日期

20. 会计报表编制的依据是（ ）。

- A、账簿记录
- B、原始凭证
- C、记账凭证
- D、汇总记账凭证

二、多选题（每小题 1.5 分，共 15 分）

1. 下列会计科目中属于资产的有（ ）。

- A、银行存款
- B、制造费用
- C、实收资本
- D、累计折旧
- F、长期股权投资

2. 下列各项经济业务中，会使企业资产总额和权益总额同时发生增加变化的有（ ）。

- A、向银行借入半年期的借款，已转入企业存款账户
- B、购入设备一台，款项尚未支付
- C、收到购货方还来前欠货款，已收存银行
- D、收到投资者投入的材料一批，已验收入库
- E、用资本公积转增资本金

3. 所有者权益的内容包括（ ）。

- A、实收资本
- B、资本公积
- C、注册资本
- D、盈余公积
- E、未分配利润

4. 会计分录的基本内容有（ ）。

- A、应记入账的时间

- B、应记账户的名称
 - C、应记账户的方向
 - D、应记入账的金额
 - E、应记入账的人员
5. 关于总分类账户和明细分类账户的关系，下列说法正确的有（ ）。
- A、总分类账户提供总括资料，明细分类账户提供详细资料
 - B、总分类账户和所属明细分类账户必须进行平行登记
 - C、总分类账户统驭控制所属的明细分类账户
 - D、所有总分类账户必须开设明细分类账户
 - E、明细分类账户是其归属的总分类账户的补充说明
6. 产品生产成本的构成项目有（ ）。
- A、直接材料
 - B、管理费用
 - C、财务费用
 - D、直接人工
 - E、制造费用
7. 在借贷记账法下，期末结账后，一般有余额的账户有（ ）。
- A、资产类账户
 - B、负债类账户
 - C、费用类账户
 - D、收入类账户
 - E、所有者权益类账户
8. 多栏式账簿格式通常用于（ ）。
- A、制造费用明细账
 - B、管理费用明细账
 - C、应收账款明细账
 - D、原材料明细账
 - E、生产成本明细账
9. 对账的具体内容包括（ ）。
- A、账证核对
 - B、账账核对
 - C、账实核对
 - D、查询核对
 - E、账表核对
10. 下列资料中，属于外来原始凭证的有（ ）。
- A、领料单

- B、购货发票
- C、银行对账单
- D、银行付款通知
- E、银行存款余额调节表

三、判断题（每小题 1 分，共 20 分）

1. () 任何一项经济业务都不会破坏会计等式的平衡关系，只会使资产和权益总额发生同增或同减的变化。
2. () 记账凭证的“过账”栏内用“√”表示已审核完毕。
3. () 应交增值税税金，应通过“主营业务税金及附加”帐户进行核算。
4. () 从银行提取现金后，企业的资产总额不会发生变化。
5. () 采购人员的差旅费应计入材料采购成本。
6. () 企业在销售过程中发生的销售费用应计入主营业务成本。
7. () 一般情况下，资产类账户的期末余额都是在借方。
8. () 未达账项是造成企业银行存款日记账与银行对账单余额不等的唯一原因。
9. () “期末余额=期初余额+本期增加发生额-本期减少发生额”这一公式适用于任何性质账户的结账。
10. () 漏提固定资产折旧，会使当月费用和固定资产净值都减少。
11. () 调整账户和被调整账户的余额方向恰好相反。
12. () 外购材料的单位采购成本就是供货单位发票上的单价。
13. () 在借贷记账法中，“借”“贷”作为记账符号已经失去了原来字面的含义，因此对于所有的账户来说，“借”表示增加，“贷”表示减少。
14. () 原始凭证是由会计部门填制的，是登记账簿的直接依据。
15. () 为保证总账与其所属明细账的记录相符，总账应根据其所属明细账记录转入登记。
16. () 在结账前，若发现账簿记录有错，而记账凭证无错，即过账笔误或账簿数字计算有误，可用划线更正法进行更正。
17. () 采取永续盘存制的企业，对财产物质一般不需要进行实地盘点。
18. () 各种账务处理程序的区别主要是编制会计报表的依据和方法不同。
19. () 各种账簿都是直接根据记账凭证进行登记的。

20. () 企业支付的巨额广告费要通过“长期待摊费用”账户核算。

四、会计分录题（凡能明确明细科目的，应在分录中列出。每小题 2 分，共 30 分。）

1. 企业收到国家投资 20 000 元存入银行。
2. 采购甲材料一批，买价 20 000 元，进项增值税 3 400 元，运杂费 500 元，全部款项已用银行存款支付，材料尚未到达。
3. 上述材料运达企业，并验收入库。
4. 采购员王华报销差旅费 800 元，上个月出差时预借差旅费 1 000 元，余额退回。
5. 销售 A 产品 600 件，每件 500 元，计 300 000 元，销项增值税 51 000 元，价税款当即收存银行。
6. 用现金支付行政管理部门办公用品费 200 元。
7. 计提本月固定资产折旧 5 000 元，其中生产车间 4 000 元，行政管理部门 1 000 元。
8. 结算本月应付工资 34 000 元，其中生产 A 产品的工人工资 25 000 元，车间管理人员工资 3 000 元，行政管理人人员工资 6 000 元。
9. 汇总本月甲材料发出情况：A 产品生产领用 8 000 元，车间一般耗用 1 000 元，行政管理部门耗用 2 000 元，共计 11 000 元。
10. 将本月发生的制造费用 8 000 元转入产品生产成本。
11. 结转已售产品的生产成本 180 000 元。
12. 计提应交城市维护建设税 2 800 元。
13. 将本月的主营业务收入 300 000 元结转至“本年利润”账户。
14. 将本月发生的主营业务成本 180 000 元、营业税金及附加 2 800 元、管理费用 8 200 元、销售费用 10 000 元结转至“本年利润”账户。
15. 按本月实现的利润总额 99 000 元和 25% 的税率计算并结转所得税。

五、综合题(15 分)

某企业 20××年 6 月 30 日银行存款余额记账余额为 148 100 元，银行对账单余额为 156 000 元，经逐笔核对查明有下列未达账项；

1. 企业于 6 月 29 日开出转账支票一张，金额为 5 000 元，银行尚未入账。
2. 银行于 6 月 30 日代企业收回销货款 7 000 元，企业尚未收到收款通知。
3. 银行代扣企业借款利息 600 元，企业尚未接到付息通知。
4. 企业在 6 月 30 日收到转账支票一张，金额为 3 300 元，银行尚未

入账。

另外，企业于6月28日收到金星厂还来所欠货款5 300元时，所编记账凭证上的金额误记为5 500元，并据以登入银行存款日记账。

- 要求：（1）作出必要的更正错账的会计分录，结出银行存款余额；
（2）编制银行存款调节表。

模拟试题五

一、单项选择题（本大题共20小题，每小题1分，共20分）

- 资产负债表中的“未分配利润”项目填列的依据是（ ）。
A. “利润分配”科目余额 B. “本年利润”科目余额
C. “本年利润”和“利润分配”科目余额的差额 D. “盈余公积”科目余额
- 下列项目中，不属于货币资金的是（ ）。
A. 库存现金 B. 银行存款 C. 其他货币资金 D. 应收账款
- 作为会计基础的权责发生制，其产生的依据是（ ）。
A. 重要性 B. 会计分期
C. 会计目标 D. 货币计量
- 总分类账、现金日记账和银行存款日记账适用的外表形式是（ ）。
A. 订本式账簿 B. 活页式账簿 C. 卡片式账簿 D. 活页式账簿或卡片式账簿
- 对未达账项进行账务处理的时间是（ ）。
A. 查明未达账项时 B. 编制银行存款余额调节表时
C. 收到银行存款对账单时 D. 待相关原始凭证到达时
- 下列经济业务，应填制现金收款凭证的是（ ）。
A、从银行提取现金 B、以现金发放职工工资
C、出售报废的固定资产收到现金 D、销售积压材料收到一张转账支票
- “库存商品”明细分类账的格式一般是（ ）。
A. 三栏式 B. 数量金额式 C. 多栏式 D. 订本式
- 下列会计凭证中，属于原始凭证的是（ ）。
A. 收款凭证 B. 科目汇总表 C. 收料单 D. 银行存款余额调节表
- 企业以融资租赁方式租入设备一套，该设备的公允价值为100万元，最低租赁付款额的现值为93万元。企业在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生手续费等共计2万元。则企业融资租入该项固定资产的入账价值为

() 万元

- A. 93 B. 95 C. 100 D. 102

10.企业接受甲公司投入设备一台,原价为 50 000 元,账面净值为 30 000 元,双方认可的价值为

35 000 元.则企业接受投资时,“实收资本”账户的入账金额为()元

- A.30 000 B.35 000
C.50 000 D.20 000

11.会计人员不得将投资者个人支出记入企业账户依据的会计假设是()。

- A、会计主体 B、会计分期 C、持续经营 D、货币计量

12.下列项目中,能同时影响资产和负债发生变化的是()。

- A、接受投资者投入设备 B、用银行存款支付现金股利
C、宣告现金股利 D、支付股票股利

13.企业盘盈的固定资产,在报告批准后,应转入()账户。

- A.营业外收入 B.资本公积 C.以前年度损益调整 D.待处理财产损益

14.存货采用先进先出法计价,在存货物价上涨的情况下,将会使企业的()。

- A. 期末存货升高,当期利润减少 B. 期末存货升高,当期利润增加
C. 期末存货降低,当期利润增加 D. 期末存货降低,当期利润减少

15.长期股权投资采用权益法核算时,初始投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,正确的会计处理是()。

- A.计入投资收益 B.冲减资本公积
C.计入营业外支出 D.不调整初始投资成本

16.下列项目中,应采用长期股权投资成本法核算的有()。

- A.对子公司的投资
B.对联营企业的投资
C.投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响
D.对合营企业的投资

17.某企业当年实现净利润 2 000 万元,年初未分配利润为 500 万元,股东大会决议按 10%提取法定盈余公积,按 5%提取任意盈余公积。该企业年末未分配利润为()万元。

- A.1 700 B.2 000 C.2 200 D.2 500

18.企业的某项固定资产原价为 2 000 万元,采用年限平均法计提折旧,使

使用寿命为 10 年，预计净残值为 0，在第 4 个折旧年度年末企业对该项固定资产的某一主要部件进行更换，发生支出合计 1 000 万元，符合准则规定的固定资产确认条件，被更换的部件的原价为 800 万元。固定资产更新改造后的原价为（ ）万元。

- A.2 200 B.1 720 C.1 200 D.1 400

19.某企业本期营业收入 1 000 万元，营业成本 800 万元，管理费用为 15 万元，销售费用 20 万元，税金及附加 20 万元，资产减值损失 15 万元，投资收益为 30 万元，营业外收入 10 万元，营业外支出 5 万元，所得税费用为 30 万元。假定不考虑其他因素，该企业本期营业利润为（ ）万元。

- A.150 B.160 C.200 D.130

20.假设 12 月 31 日“长期借款”账户余额 600 万元，其中明年 4 月末到期应偿还的金额为 200 万元。则本年末资产负债表中“长期借款”项目填列的金额应为（ ）。

- A. 200 万元 B. 400 万元 C. 500 万元 D. 600 万元

二、多项选择题（本大题共 10 小题，每小题 2 分，共 20 分）

1.企业一定期间发生的下列费用或损失中，影响营业利润的有（ ）。

- A. 税金及附加 B.信用减值损失 C.资产减值损失 D. 投资净损失

2.记账凭证填制的依据有()。

- A.付款凭证 B.收款凭证 C.原始凭证 D.原始凭证汇总表

3.总分类账和明细分类账的平行登记是指（ ）。

- A.登记的会计期间一致 B.登记的金额相等
C.登记的方向一致 D.登记数量相等

4.流动负债包括（ ）。

- A. 应付职工薪酬 B. 应付利息
C. 应付股利 D. 预付账款

5.下列不属于“经营活动现金流量”的是（ ）。

- A. 取得短期借款 3000 元存入银行 B. 向股东分配现金股利 2000 元
C. 销售商品 10000 元，款项存入银行 D. 用存款购买机器一台 5000 元

6.下列各项中，应记入“其他业务成本”科目的有()。

- A.出借包装物成本的摊销
B.出租包装物成本的摊销
C.随同产品出售单独计价的包装物成本
D.随同产品出售不单独计价的包装物成本

7.企业进行材料清查时，对于盘亏的材料，应先记入“待处理财产损益”账户，待期末或报经批准后，根据不同的原因可分别转入()。

A.其他应付款 B.管理费用 C.营业外支出 D.其他应收款

8. 按照准则规定，一般规模纳税人可以作为应收账款入账金额的项目是()。

A.产品销售收入价款 B. 增值税销项税额 C. 商业折扣 D. 代垫运杂费

9. 财产物资的盘存制度有()。

A. 权责发生制 B. 永续盘存制
C. 收付实现制 D. 实地盘存制

10.关于内部研究开发费用的确认和计量，下列说法中正确的有()。

A.企业研究阶段的支出应全部费用化，计入当期损益
B.企业开发阶段的支出，符合资本化条件的应资本化
C.企业开发阶段的支出应全部费用化，计入当期损益
D.企业开发阶段的支出应全部资本化，计入无形资产成本

三、判断题（本大题共 15 小题，每小题 1 分，共 15 分）

1. 资产负债表的“长期借款”项目，根据“长期借款”总账科目余额填列。()

2. “制造费用”账户本期借方发生额应于月末分配转入“生产成本”账户，结转后“制造费用”账户一般无余额。()

3.企业对长期股权投资计提的减值准备，在该长期股权投资价值回升期间应当转回，但转回的金额不应超过原计提的减值准备。()

4.科目汇总表不仅可以起到试算平衡的作用，而且可以反映账户之间的对应关系。()

5.增值税对企业的经营成本和损益核算没有影响。()

6.年度终了，利润分配账户所属明细账户中，除“未分配利润”明细账户外，其他明细账户均可能有余额。()

7.现金和银行存款的清查是采用实地盘点的方法进行的。()

8.各种账务处理程序的不同之处在于登记明细账的直接依据不同。()

9.已计入各期费用的研究费用，在该项无形资产获得成功并依法申请专利时，再将原已计入费用的研究费用予以资本化。()

10. 企业用应税消费品对外投资或用于在建工程等方面，按规定缴纳的消费税，应计入“长期股权投资”或“在建工程”科目。()

11. “生产成本”账户期末余额一般在借方，表示期末尚未加工完成的在产品制造成本。()

12.企业确认的本期所得税费用等于本期应交所得税。()

13.会计主体必须要有独立的资金，并独立编制对外报送财务报告。()

- 14.资产负债表中存货项目金额包含委托代销商品。()
- 15.自行建造的固定资产应自达到预定可使用状态时的下月开始计提折旧。()

四、计算题（本大题共 2 小题，第 1 小题 4 分，第 2 小题 5 分，共 9 分）

1..某公司按应收款项余额的 5%计提坏账准备。2017 年 12 月 31 日应收款项余额为 240 万元，坏账准备余额为 12 万元。2018 年发生坏账损失 30 万元，收回已核销的应收款项 10 万元,2018 年 12 月 31 日应收款项余额为 220 万元。计算该公司 2018 年末应计提的坏账准备金额。

2.某项固定资产的原始价值 100 000 元，预计可使用年限为 5 年，预计残值为 5 000 元。企业对该项固定资产采用双倍余额递减法计提折旧。
要求：计算该固定资产在寿命期内每年的折旧额。

五、会计分录题（本大题共 3 小题，每小题 12 分，共 36 分）

1. 2015 年 1 月 1 日甲公司溢价发行为期 5 年，票面利率 7%的债券，面值为 500 万元，市场利率为 6%，实际收到债券价款 521 万元，存入银行。每年年末计息，次年 1 月 10 日付息，到期一次还本。该项筹资专项用于新厂区建设，工程建设期为 2 年。根据上述经济业务，要求编制如下会计分录：

- (1) 2015 年 1 月 1 日发行债券；
- (2) 2015 年 12 月 31 日计提利息；
- (3) 2016 年 1 月 10 日支付利息；

(4) 2016 年 12 月 31 日计提利息。

2.甲企业为增值税一般纳税人，增值税税率为 13%，运费不考虑增值税。采用实际成本核算。原材料发出采用月末一次加权平均法。4 月 1 日，“原材料—A 材料”科目余额 20 000 元，共 2000 公斤。4 月份与 A 材料相关的资料如下：

(1) 8 日，以汇兑结算方式购入 A 材料 3000 公斤，发票账单已收到，货款 36 000 元，增值税额 4 680 元，运杂费 1 000 元。材料尚未到达，款项已由银行存款支付。

(2) 11 日，收到 8 日采购的 A 材料，验收时发现只有 2950 公斤。经检查，短缺的 50 公斤确定为运输途中的合理损耗，A 材料验收入库。

(3) 18 日，使用银行汇票 80 000 元购入 A 材料 5050 公斤，货款为 49 500 元，增值税额为 6435 元，另支付运杂费 1 500 元，材料已验收入库，剩余票款退回并存入银行。

(4) 30 日，根据“发料凭证汇总表”的记录，4 月份为生产产品领用 A 材料 6000 公斤。

要求：根据上述资料，计算 A 材料的一次加权单位成本，并编制甲企业 4

月份与 A 材料有关的会计分录。

3. 2014 年 4 月 1 日，甲公司以银行存款购入 A 上市公司的股票 4 000 股，每股买入价为 9 元，其中 0.25 元为已宣告但尚未分派的现金股利。另用银行存款支付相关税费 360 元，企业作为交易性金融资产核算；2014 年 4 月 18 日，收到 A 公司分派的现金股利；2014 年 12 月 31 日，该股票的每股市价下跌至 8 元；2015 年 2 月 3 日，全部出售持有的 A 公司股票 4 000 股，实得价款 37 000 元。

要求：编制甲公司上述交易或事项的会计分录。

单项选择题专项练习

（本题型共 20 小题，每小题 1 分，共 20 分。每小题只有一个正确的答案，请将选定的答案编号用英文大写字母填入括号内，选择正确的得分，错选、不选或多选均不得分）。

（一）

1、会计的基本职能是（ ）。

- A、核算与反映 B、反映与监督 C、监督与分析 D、考核与控制
- 2、下列凭证中不属于自制原始凭证的是（ ）。
- A、差旅费报销单 B、工资单 C、出纳填制的记账凭证 D、累计折旧计算表
- 3、下列会计等式中错误的是（ ）。
- A、资产=权益 B、资产=负债+所有者权益 C、资产=负债+收入-费用
D、资产=负债+所有者权益+（收入-费用）
- 4、企业对应收账款按其账户余额的一定比例提取坏账准备，体现了（ ）。
- A、实际成本原则 B、权责发生制原则 C、配比原则 D、谨慎性原则
- 5、企业用银行存款购买固定资产，会使企业的（ ）。
- A、资产项目内部有增有减 B、资产与所有者权益同时减少 C、资产与负债同时减少
D、资产与负债同时增加
- 6、借贷记账法以“借”和“贷”为记账符号，贷方登记（ ）。
- A、资产减少 B、资产增加 C、权益减少 D、负债减少
- 7、下列账户中属于成本类账户的是（ ）。
- A、管理费用 B、制造费用 C、财务费用 D、销售费用
- 8、下列不属于债务结算账户的是（ ）。
- A、应付账款 B、应付职工薪酬 C、预付账款 D、预收账款
- 9、下列账户中属于备抵附加调整账户的是（ ）。
- A、累计折旧 B、坏账准备 C、利润分配 D、材料成本差异
- 10、记录经济业务，明确经济责任，作为记账依据的书面证明，称为（ ）。
- A、记账凭证 B、原始凭证 C、转账凭证 D、会计凭证
- 11、有一笔复杂的会计事项，需要填制 2 张记账凭证，如前面一张记账凭证编号为 23 号，则该 2 张记账凭证正确的编号应为（ ）。
- A、24、25 B、24、24-1 C、24-1、24-2 D、241/2、242/2
- 12、在登记账簿前发现记账凭证本身填制错误造成凭证金额少于实际金额的，应（ ）。
- A、选用补充登记法补足金额 B、选用红字更正法更正错误 C、重新填制正确的凭证
D、用划线更正法更正错误
- 13、下列账户在登记账簿时必须使用订本式账簿的是（ ）。
- A、原材料明细账 B、银行存款日记账 C、应收账款明细账 D、收益类账户
- 14、登记账簿时，文字和数字应（ ）书写。

- A、顶格 B、占空格宽度的 1/2 C、占空格宽度的 1/3 D、占空格宽度的 1/3-2/3
- 15、结账的标志是（ ）。
- A、会计人员签章 B、划线 C、将余额冲平 D、计算出本期发生额
- 16、记账凭证账务处理程序的特点是根据（ ）登记总分类账。
- A、每日汇总记账凭证 B、记账凭证汇总表 C、汇总记账凭证 D、每一张记账凭证
- 17、企业采用（ ）可随时了解各种财产物资的收入、发出和结存情况。
- A、实地盘存制 B、权责发生制 C、收付实现制 D、永续盘存制
- 18、在财产清查中发现盘盈设备一台，在批准之前，应通过（ ）账户处理。
- A、营业外收入 B、待处理财产损溢 C、以前年度损益调整 D、其他应付款
- 19、我国定期编制的资产负债表，采用的是（ ）结构。
- A、报告式 B、分步式 C、账户式 D、单步式
- 20、在“T”型账户中，习惯把右方叫（ ）。
- A、借方 B、资产类借方、权益类贷方 C、权益类借方、资产类贷方 D、贷方

（二）

- 1、会计是以（ ）作为主要计量单位，通过一系列科学方法对单位的经济活动进行全面、系统、连续、综合地核算和监督的一种管理活动。
- A、实物量 B、货币量 C、劳动量 D、劳动量和货币量
- 2、下列不属于费用类账户的是（ ）。
- A、销售费用 B、财务费用 C、制造费用 D、管理费用
- 3、下列费用在工业企业中属于直接人工费用的是（ ）。
- A、生产工人的福利费 B、生产工人医药费 C、生产工人差旅费 D、生产工人劳动保护费
- 4、（ ）不属于外来原始凭证。
- A、汽车票 B、银行对账单 C、银行收款通知单 D、购货发票
- 5、记账凭证是根据审核无误的原始凭证编制的会计凭证，可不附原始凭证的记账凭证是（ ）。
- A、收款凭证 B、付款凭证 C、转账凭证 D、办理结账的转账凭证
- 6、人民币 308 元的大写金额正确的是（ ）。
- A、三百零八元正 B、叁佰零捌元 C、叁佰零捌元整 D、叁佰零捌元正

- 7、下列账户属于计价对比账户的是（ ）。
- A、材料成本差异 B、材料采购 C、待摊费用 D、营业税金及附加
- 8、（ ）这一会计前提界定了会计信息的时间段落。
- A、会计主体 B、持续经营 C、货币计量 D、会计分期
- 9、企业按应收账款余额的一定比例提取坏账准备，体现了会计的（ ）。
- A、客观性原则 B、相关性原则 C、可比性原则 D、谨慎原则
- 10、借贷记账法，贷方登记（ ）。
- A、负债增加 B、负债减少 C、资产增加 D、所有者权益减少
- 11、每一项经济业务的发生或完成必须取得或填制（ ）。
- A、原始凭证 B、记账凭证 C、转账凭证 D、付款凭证
- 12、企业为了可随时了解财产物资的收发存情况，应采用（ ）。
- A、权责发生制 B、永续盘存制 C、实地盘存制 D、收付实现制
- 13、（ ）属于资本性支出。
- A、购买生产配件支出 B、购建固定资产支出 C、购买原材料支出
D、短期借款利息支出
- 14、填制报销购买办公用品款项的记账凭证的时间应为（ ）。
- A、报销当月月末 B、购货发票开票日期 C、报销当天 D、任意一天
- 15、银行存款日记账一般应选用（ ）。
- A、卡片式账页 B、活页式账页 C、多栏式账页 D、订本式账页
- 16、为使账簿记录整洁清晰，防止篡改，记账时要使用（ ）书写。
- A、纯蓝墨水 B、圆珠笔 C、碳素墨水 D、红色墨水
- 17、发现记账凭证金额少写造成登记账簿错误的，一般应采用（ ）予以更正。
- A、划线更正法 B、补充登记法 C、红字冲正法 D、重新填制记账凭证
- 18、按反映的内容分类，会计报表可分为（ ）。
- A、月报、季报和年报 B、单位会计报表和汇总会计报表 C、内部会计报表和外部会计报表
D、动态会计报表和静态会计报表
- 19、在权责发生制下，对应付但尚未支付的短期借款利息应作（ ）处理。
- A、应付利息 B、待摊费用 C、应付账款 D、其他应付款
- 20、核算企业完工入库产成品的账户是（ ）
- A、生产成本 B、主营业务成本 C、库存商品 D、材料采购

（三）

- 1、在会计核算的基本前提中，确认会计核算空间范围的是（ ）。
- A、持续经营 B、会计主体 C、会计分期 D、货币计量
- 2、会计科目和会计账户之间的区别在于（ ）。
- A、记录资产和权益的增减变动情况不同 B、会计账户有结构而会计科目无结构
- C、记录资产和负债的结果不同 D、反映的经济内容不同
- 3、下列各项不属于记账凭证审核内容的是（ ）。
- A、凭证是否符合有关的计划和预算 B、凭证的内容与所附凭证的内容是否一致
- C、会计科目使用是否正确 D、凭证的金额与所附凭证的金额是否一致
- 4、反映财务状况的会计要素包括（ ）。
- A、资产、负债、利润 B、资产、收入、利润 C、资产、负债、所有者权益
- D、负债、费用、所有者权益
- 5、收入主要由销售商品、提供劳务或让渡资产使用权所产生，具体表现为（ ）。
- A、资产的增加或负债的增加 B、资产的减少或负债的减少 C、资产的增加或负债的减少
- D、资产的减少或负债的增加
- 6、固定资产账户的贷方反映固定资产（ ）。
- A、折旧的增加 B、净值的减少 C、原值的减少 D、原值的增加
- 7、下列账户中不属于成本类账户的是（ ）。
- A、主营业务成本 B、材料采购 C、制造费用 D、生产成本
- 8、下列明细分类账户中，可以采用数量金额式结构的是（ ）。
- A、库存商品明细分类账 B、应付账款明细分类账 C、管理费用明细分类账
- D、待摊费用明细分类账
- 9、借贷记账法以“借”和“贷”为记账符号，借方登记（ ）。
- A、资产减少或负债增加 B、资产增加或负债减少 C、负债增加或所有者权益减少
- D、所有者权益增加或资产减少
- 10、企业以银行存款偿付已到期的 10 个月银行贷款本金，应编制会计分录（ ）。
- A、借：长期借款 贷：银行存款 B、借：银行存款 贷：短期借款
- C、借：银行存款 贷：长期借款 D、借：短期借款 贷：银行存款
- 11、下列不属于原始凭证中执行凭证的是（ ）。
- A、收料单 B、销货发票 C、产品出库单 D、领料单

12、企业按应收账款期末余额的一定比例计提坏账准备，这种核算方法体现了（ ）。

A、权责发生制原则 B、客观性原则 C、可比性原则 D、谨慎性原则

13、下列各项支出中，（ ）属于资本性支出。

A、购买办公用品支出 B、购建生产用载重汽车支出 C、购买修理用备件支出

D、支付短期借款利息

14、企业按当期应纳税所得额计算的应交所得税，应在当期结转到（ ）账户。

A、利润分配 B、销售费用 C、营业税金及附加 D、本年利润

15、下列凭证中不属于自制原始凭证的是（ ）。

A、销货发票 B、内部职工借款单 C、企业财产保险单 D、产品出库单

16、企业记账凭证的保管年限为（ ）。

A、5年 B、10年 C、15年 D、25年

17、我国企业的资产负债表采用（ ）结构。

A、账户式 B、报告式 C、多步式 D、单步式

18、按服务对象分类，会计报表可以分为（ ）。

A、月报、季报和年报 B、单位会计报表和汇总会计报表 C、内部会计报表和外部会计报表

D、动态会计报表和静态会计报表

19、每一张账页登记完毕需要结转下页继续登记时，应在账页最后一行将（ ）借贷发生额加计总数，并结出余额。

A、本页 B、月初至本页末 C、年初至本页末 D、以上都错

20、企业的总分类账一般采用（ ）。

A、活页式 B、两栏式 C、数量金额式 D、订本式

答案

模拟试题一答案

一、单选题

BBCDA CBBDA CBBDC

二、多选题

1. ABC 2. ABE 3. ABD 4. BD 5. ABCD 6. AB 7. ABD 8. ACD 9. AB 10. ABCD

三、判断题

√××√×××√√×

四、会计分录题

1. (1) 编制发行债券的会计分录:

借: 银行存款 4861265

 应付债券——利息调整 138735

 贷: 应付债券——面值 5000000

2007年6月30日应计入设备成本的债券利息费用 = $4861265 \times 4\% \div 12 \times 6 = 97225.3$ (元)

应摊销的利息调整金额 = $97225.3 - 5000000 \times 3\% \div 12 \times 6 = 22225.3$ (元)

借: 在建工程 97225.3

 贷: 应付债券——应计利息 75000

 应付债券——利息调整 22225.3

(2) 借: 在建工程 4200000

 贷: 银行存款 4200000

借: 在建工程 702774.7

 贷: 库存商品 240000

 原材料 100000

 应交税费——应交增值税(销项税额) 51000

 ——应交增值税(进项税额转出) 17000

 应付职工薪酬 150000

 银行存款 144774.7

该设备的入账价值 = $4200000 + 702774.7 + 97225.3 = 5000000$ (元)

(3) 计算该设备 2007 年、2008 年和 2009 年应计提的折旧额

2007 年应计提的折旧额 = $5000000 \times 40\% \times 6/12 = 1000000$ (元)

2008 年应计提的折旧额 = $5000000 \times 40\% \times 6/12 + (5000000 - 5000000 \times 40\%) \times 40\% \times 6/12 = 1000000 + 600000 = 1600000$ (元)

2009 年应计提的折旧额 = $(5000000 - 5000000 \times 40\%) \times 40\% \times 4/12 = 400000$ (元)

(4) 编制出售该设备的会计分录

借: 固定资产清理 2000000

累计折旧 3000000
 贷：固定资产 5000000
 借：银行存款 2200000
 贷：固定资产清理 2200000
 借：固定资产清理 40000
 贷：银行存款 40000
 借：固定资产清理 160000
 贷：营业外收入 160000

2. 万通公司作如下会计处理：

2007年6月1日购入时：

借：长期股权投资—华胜公司（成本） 1 610 000
 贷：银行存款 1 610 000

2008年3月3日华胜公司宣告发放现金股利

万通公司应享有的收益份额= $3\,000\,000 \times 5\% \times 7 \div 12 = 87\,500$ 元
 万通公司收到现金股利= $200\,000 \times 0.2 = 40\,000$ 元

借：应收股利 40 000
 贷：投资收益 40 000

2008年4月5日收到现金股利时

借：银行存款 40 000
 贷：应收股利 40 000

2009年3月5日华胜公司宣告发放现金股利时

本年通达公司获得的现金股利= $200\,000 \times 0.3 = 60\,000$ 元
 累计获得的现金股利= $40\,000 + 60\,000 = 100\,000$ 元
 累计应享有的收益份额= $87\,500 + 2\,000\,000 \times 5\% = 187\,500$ 元
 本年应确认的投资收益= $60\,000$ 元

借：应收股利 60 000
 贷：投资收益 60 000

2010年3月1日华胜公司宣告发放现金股利时

本年通达公司获得的现金股利= $200\,000 \times 0.1 = 20\,000$ 元
 累计获得的现金股利= $40\,000 + 60\,000 + 20\,000 = 120\,000$ 元
 累计应享有的收益份额= $87\,500 + 2\,000\,000 \times 5\% + (-3\,000\,000 \times 5\%) = 37\,500$ 元

企业应冲减的初始投资金额= $120\,000 - 37\,500 - 0 = 82\,500$ 元
 应确认的投资收益= $20\,000 - 82\,500 = 62\,500$ 元

借：应收股利 20 000
 投资收益 62 500
 贷：长期股权投资—华胜公司（成本） 82 500

模拟试题二答案

一、单选题

BDDBC ADCCB ABCDC CADCC

二、多选题

1. ABC 2. BD 3. AB 4. ABCD 5. ABCD 6. ABCD 7. ABD 8. ABCD 9. ACD 10. ABC

三、判断题

××××× √××××

四、会计分录题

1. (1) 2007 年:

2007 年资产化期间为 4 月初至 8 月底, 共 5 个月, 在这个资本化期间:

专门借款发生的利息金额 = $5000 \times 12\% \times 5/12 = 250$ (万元)

闲置资金的投资收益 = $3000 \times 0.5\% \times 2 + 2000 \times 0.5\% \times 1 = 40$ (万元)

故专门借款利息资本化金额 = $250 - 40 = 210$ (万元)

2007 年 1 月至 3 月、9 月至 12 月:

专门借款发生的利息金额 = $5000 \times 12\% \times 7/12 = 350$ (万元)

专门借款在这个期间的投资收益 = $5000 \times 0.5\% \times 3 = 75$ (万元)

故专门借款利息费用化金额 = $350 - 75 = 275$ (万元)

一般借款资产支出加权平均数 = $1200 \times 2/12 = 200$ (万元)

加权平均资本化率 = $(4000 \times 10\% + 6000 \times 5\%) / (4000 + 6000) = 7\%$

故一般借款资本化金额 = $200 \times 7\% = 14$ (万元)

一般借款费用化金额 = $(4000 \times 10\% + 6000 \times 5\%) - 14 = 686$ (万元)

所以, 2007 年利息资本化金额 = $210 + 14 = 224$ (万元)

2007 年利息费用化金额 = $275 + 686 = 961$ (万元)

借: 在建工程 224

 财务费用 961

 应收利息 115

贷: 应付利息 1 300

(2) 2008 年:

专门借款资本化金额 = $5\ 000 \times 12\% \times 9/12 = 450$ (万元)

专门借款计入财务费用的利息 = $5\ 000 \times 12\% \times 3/12 = 150$ (万元)

一般借款资产支出加权平均数 = $1\ 200 \times 9/12 + 2\ 400 \times 9/12 + 1\ 200 \times 6/12 + 3\ 600 \times 3/12 = 4\ 200$ (万元)

一般借款资本化金额 = $4\ 200 \times 7\% = 294$ (万元)

全年费用化的金额 = $5000 \times 12\% \times 3/12 + [(4000 \times 10\% + 6000 \times 5\%) - 294] = 556$ (万元)

会计分录为：

借：在建工程 744

 财务费用 556

 贷：应付利息 1 300

2. (1) 编制 2007 年 1 月 1 日，A 公司购入债券时的会计分录

借：债权投资——成本 1000

 应收利息 50

 贷：银行存款 1015.35

 债权投资——利息调整 34.65

(2) 编制 2007 年 1 月 5 日收到利息时的会计分录

借：银行存款 50

 贷：应收利息 50

(3) 编制 2007 年 12 月 31 日确认投资收益的会计分录

投资收益 = 期初摊余成本 × 实际利率 = (1000 - 34.65) × 6% = 57.92 (万元)

借：应收利息 50

 债权投资——利息调整 7.92

 贷：投资收益 57.92

(4) 计算 2007 年 12 月 31 日应计提的减值准备的金额，并编制相应的会计分录

2007 年 12 月 31 日计提减值准备前的摊余成本 = 1000 - 34.65 + 7.92 = 973.27 (万元)

计提减值准备 = 973.27 - 930 = 43.27 (万元)

借：资产减值损失 43.27

 贷：债权投资减值准备 43.27

模拟试题三答案

BCAABACB

× × √ × √ ×

1. 借：原材料 10000

 贷：银行存款 10000

2. 借：生产成本 40000

 贷：原材料 40000

3. 借：库存现金 1000

 贷：银行存款 1000

4. 借：固定资产 100000

- 贷：银行存款 100000
5. 借：应付账款 30000
 贷：银行存款 30000
6. 借：银行存款 40000
 贷：应收账款 40000
7. 借：短期借款 12000
 应付账款 4000
 贷：银行存款 16000
8. 借：银行存款 600000
 贷：实收资本 600000
9. 借：银行存款 50000
 贷：主营业务收入 50000
10. 借：销售费用 3000
 贷：银行存款 3000
11. 借：其他应收款 1000
 贷：库存现金 1000
12. 借：财务费用 2000
 贷：应付利息 2000
13. 借：生产成本 10000
 制造费用 5000
 管理费用 5000
 贷：应付职工薪酬 20000
14. 借：库存商品 50000
 贷：生产成本 50000
15. 借：营业税金及附加 1000
 贷：应交税费 1000
16. 借：所得税费用 800
 贷：应交税费 800
17. 借：利润分配——提取盈余公积 600
 贷：盈余公积 600

18. 借：利润分配——应付利润 3000
 贷：应付股利 3000

模拟试题四答案

一、单选题

DCBCD CDAAD CCDDA DCADA

二、多选题

1. ADE 2. ABD 3. ABDE 4. BCD 5. ABCE 6. ADE 7. ABE 8. ABE 9. ABC 10. BD

三、判断题

××× √×× √× √××××××× √××× √

四、会计分录题

一、

1. 借：银行存款 20000
 贷：实收资本 20000
2. 借：在途物资——甲材料 20500
 应交税费——应交增值税（进项税额） 3400
 贷：银行存款 23900
3. 借：原材料——甲材料 20500
 贷：在途物资——甲材料 20500
4. 借：管理费用 800
 库存现金 200
 贷：其他应收款——王华 1000
5. 借：银行存款 351000
 贷：主营业务收入 300000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 51000
6. 借：管理费用 200
 贷：库存现金 200
7. 借：生产成本 4000
 管理费用 1000
 贷：累计折旧 5000
8. 借：生产成本——A产品 25000
 制造费用 3000
 管理费用 6000
 贷：应付职工薪酬——工资 34000
9. 借：生产成本——A产品 8000
 制造费用 1000
 管理费用 2000
 贷：原材料——甲材料 11000

10. 借：生产成本 8000
 贷：制造费用 8000
11. 借：主营业务成本 180000
 贷：库存商品 180000
12. 借：营业税金及附加 2800
 贷：应交税费——应交城市维护建设税 2800
13. 借：主营业务收入 300000
 贷：本年利润 300000
14. 借：本年利润 201000
 贷：主营业务成本 180000
 营业税金及附加 2800
 管理费用 8200
 销售费用 10000
15. 应交所得税额=99000×25%=24750（元）
借：所得税费用 24750
 贷：应交税费——应交所得税 24750
借：本年利润 24750
 贷：所得税费用 24750

二、

- (1) 借：银行存款 5500
 贷：应收账款 5500
借：银行存款 5300
 贷：应收账款 5300
银行存款余额=148100+7000-600-200=154300（元）
(2)略

模拟试题五答案

一、选择题

CDBAD CBCBB ABCBD ACBBB

二、多选题

1. ABCD 2. CD 3. ABC 4. ABC 5. ABD 6. ABC 7. BCD 8. ABD 9. BD
10. AB

三、判断题

× √ × × √ × × × × √ √ × × √ √

四、计算题

1.

$$220 \times 5\% = 11$$

$$11 - (12 + 10 - 30) = 19$$

2018年末应计提的坏账准备金额为19万元

2.

第一年= $2/5 \times 100000 = 40000$

第二年= $2/5 \times (100000 - 40000) = 24000$

第三年= $2/5 \times (100000 - 40000 - 24000) = 14400$

第四年= $(21600 - 5000) / 2 = 8300$ 元

第五年=8300元

五、会计分录题

1.

(1) 借：银行存款 521

贷：应付债券-面值 500

-利息调整 21

(2) 借：在建工程 31.26

应付债券-利息调整 3.74

贷：应付债券-应付利息 35

(3) 借：应付债券-应付利息 35

贷：银行存款 35

(4) 借：在建工程 31.04

应付债券-利息调整 3.96

贷：应付债券-应计利息 35

2.

一次加权单位成本= $(20000 + 36000 + 49500) / (2000 + 2950 + 5050) = 10.55$

借：在途物资 37000

应交税费-应交增值税（进） 4680

贷：银行存款 41680

借：原材料 37000

贷：在途物资 37000

借：原材料 51000

应交税费-应交增值税（进） 6435

贷：其他货币资金 57435

借：银行存款 22565

贷：其他货币资金 22565

借：生产成本 63000

贷：原材料 63000

3.

购入股票时：借：交易性金融资产—成本 $4000 \times (9 - 0.25) = 35000$

投资收益 360

应收股利 $4000 \times 0.25 = 1000$

贷：银行存款
收到现金股利 借：银行存款 1000
 贷：应收股利 1000
下跌：借：公允价值变动损益 $(8.75-8) \times 4000$ 3000
 贷：交易性金融资产—公允价值变动 3000
出售 借：银行存款 37000
 交易性金融资产—公允价值变动 3000
 贷：交易性金融资产—成本 35000
 投资收益 5000
借：投资收益 3000 贷：公允价值变动损益 3000

单项专项训练答案：

- (一) BCCDA ABCDD DCBBB DCCCD
(二) BCABD CBDDA ABBCD CBDAC
(三) BBACC CAABD BDBDC CACBD