

【使用手册】

《一心笔记》是一一老师专门为小伙伴们梳理的**应试秘籍**。

笔记内容包括最近 7 年《财务与会计》的高频考点。会计解题思路，财管速选技巧，以及易错知识坑点提示，均以表格和图形呈现，方便大家高效复习。

一点一点攒出格局，一天一天垒起诚意。前半程我用心梳理，后半程你有意努力，我们一心一意终将获得自己想要的结局。

1. 《一心笔记》比较适合**听过税务师基础班或者基础薄弱**的小伙伴。

（配着高频考点班次听，效果会更好，已经有高频考点讲义的小伙伴**无需打印**一心笔记）。

2. 《一心笔记》中的**解题方法和速算口诀**，不是为了让大家背，可以落实到题目中，反复使用才能有疗效，毕竟考试是要做题的。

3. 笔记内容多为表格或者框架图，高度总结并且省纸，小伙伴们可以将平时做错的题目**落实到《一心笔记》**，这样**考试之前就有了明确的复习方向**。

4. 如何通过做题提分？

四步学习法，把题目的价值发挥到最大。

（1）回顾：可以按照自己的节奏，回顾曾经做过的章节练习题，模考题，查漏补缺，稳固基础。

（2）训练：除模考卷之外，每天**15 分钟 20 道选择题**，保持做题的感觉，确保速度和质量。

（3）分析：考试之前**做满 6 套高质量模考试卷**，可以参考正保的万人模考试卷或者最后 8 套卷。

非常重要！每一套模考试卷，建议大家分成 3 天回顾整理！这一步虽然慢，但是效果也是最好的。

第 1 天：单选题；第 2 天：多选题+计算题；第三天：综合题。

（4）回顾：把梳理下来的内容，考试之前反复琢磨，形成肌肉记忆。有效的重复和复利一样，时间最后会告诉你答案。

5. 单选题/多选题如何提分

①第一遍做题的时候，**要学会跳题**。计算量太大的题目、完全看不懂的题目，直接跳过，竭尽所能把会的分值先拿到手。

②**不要执着于写分录**。把《一心笔记》中的口诀单独**写成清单**，**设置成手机背景或者电脑桌面**，反复看，刻意训练自己使用口诀和技巧做题。

③巧用排除法，**先排除好算的选项**。比如债务重组时，债务人的处理通常比较简单，获得的金融资产入账价值容易计算等。

④文字类多选题，**从认识的选项入手**，起码选 2 个选项，最好能多回顾《一心笔记》或者单曲循环《高频考点班》（适合基础有点弱的孩子）、《精华考点班》（适合基础还不错的孩子）。

6. 计算题/综合题如何提分

①大题模型已经在“高频考点班”环节讲授，可以比葫芦画瓢，先抓住基本思路，再关注细节坑点。

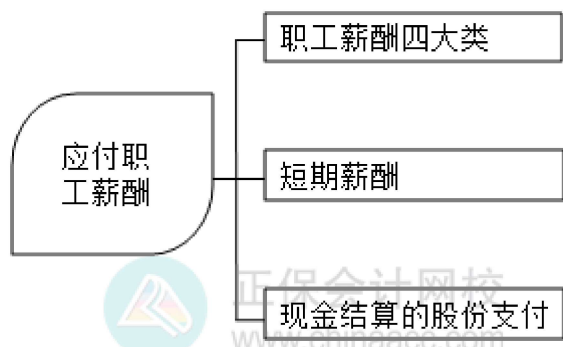
②别太贪图做题的数量，时间不太允许。技巧模型口诀，不仅可以弥补量的不足，也可以提高质。**每一种类型做 3~5 个大题即可**，把模型固定要脑子里。



正保会计网校
www.chinaacc.com

第十二章 流动负债（6 分左右）

考点：应付职工薪酬



（一）职工薪酬四大类★

职工薪酬四大类	短期薪酬	参考“短期薪酬”
	离职后福利	<p>（1）离职后福利是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。</p> <p>（2）离职后福利计划：设定提存计划、设定受益计划。</p>
	辞退福利	<p>（1）辞退福利是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。</p> <p>（2）辞退福利均计入管理费用，与职工所在岗位无关。</p>
	其他长期职工福利	包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

【坑点提示 1】内部退休计划，**比照辞退福利**处理。

企业应当按照内部退休计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间，企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬，**一次性计入当期损益**，**不能**在职工内退后各期分期确认因支付辞退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

【坑点提示 2】辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后 12 个月内完全支付的，则以实际应支付的金额计入当期管理费用，不需要折现。

（二）短期薪酬★★

短期薪酬	包括	1. 工资福利	职工工资、奖金、津贴和补贴；职工福利费 【坑点提示】企业的短期奖金计划属于短期薪酬，长期奖金计划属于其他长期职工福利。
		2. 二险一金	医疗保险费、工伤保险费；住房公积金 【坑点提示】养老保险和失业保险作为离职后福利。
		3. 两项经费	工会经费和职工教育经费
		4. 三短一非	短期带薪缺勤、短期利润分享计划、其他短期薪酬；非货币性福利。 【坑点提示】短期薪酬在年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付，解除与职工的劳动关系给予的补偿（属于辞退福利）除外。

短期薪酬	货币性薪酬	1. 基本原则	计入 当期损益或资产成本 。	
		2. 确认计量	借：生产成本（一线工人薪酬） 制造费用（生产管理人员薪酬） 管理费用（行政人员薪酬） 销售费用（销售人员薪酬） 研发支出（从事研发人员的薪酬） 在建工程（从事工程建设人员的薪酬） 贷：应付职工薪酬 借：应付职工薪酬 贷：银行存款	
	非货币性薪酬	1. 基本原则	以 公允价值 为基础。	
		2. 确认计量	自产 VS 外购 自有 VS 租赁	（1）以自产产品发放给职工作为福利 成本费用=应付职工薪酬=公允价税合计 （2）以外购商品发放给职工作为福利 成本费用=应付职工薪酬=公允价税合计 （1）将自有的房屋等资产无偿提供给职工使用：成本费用=应付职工薪酬=本期折旧 （2）将租赁住房等资产供职工无偿使用： 成本费用=应付职工薪酬=本期租金

【附表：自产产品 VS 外购商品】

自产产品	外购商品
（1）先计提 借：生产成本、管理费用、 制造费用等 贷：应付职工薪酬	（1）外购时 借：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款等 （2）先计提 借：生产成本、管理费用等 贷：应付职工薪酬
（2）后发放 借：应付职工薪酬（公允价值+增值税销项税额） 贷：主营业务收入（公允价值） 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：库存商品 【一心笔记】成本费用=应付职工薪酬=公允价税合计	（3）后发放 借：应付职工薪酬（外购商品的公允价值+相关税费） 贷：库存商品等 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 根据《增值税暂行条例》的规定，用于集体福利或个人消费的购进货物的进项税额不得从销项税额中扣除。 【一心笔记】成本费用=应付职工薪酬=公允价税合计

【附表：自有资产 VS 租赁资产】

自有的房屋等资产	租赁的房屋等资产
(1) 计提时 借：生产成本、管理费用、制造费用等 贷：应付职工薪酬	(1) 计提时 借：生产成本、管理费用、制造费用等 贷：应付职工薪酬
(2) 发放时 借：应付职工薪酬 贷：累计折旧 【一心笔记】 成本费用=应付职工薪酬=本期折旧	(2) 发放时 借：应付职工薪酬 贷：其他应付款等 【一心笔记】 成本费用=应付职工薪酬=本期租金

短期薪酬	利润分享计划	按照企业净利润的一定比例计算。 【坑点提示】 企业应当将短期利润分享计划作为费用（或资产成本）处理，不能作为净利润的分配（不是给股东分红）。
	带薪缺勤	(1) 累积带薪缺勤： 啥时候干活啥时候确认：在职工 提供了服务 从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时 确认 。 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤
		(2) 非累积带薪缺勤： 通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中， 不必额外作相应的账务处理 。

(三) 现金结算的股份支付★

现金结算的股份支付	没有等待期	(1) 授予日 按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用。 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——股份支付
		(2) 在结算前的每个资产负债表日和结算日，对负债的公允价值重新计算，将其变动计入公允价值变动损益。 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬——股份支付 或相反的分录。 【一心笔记】没有等待期：两件事（计提、公允变动）。
	有等待期	(1) 授予日：不做账。 (2) 在等待期内的每个资产负债表日： 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬——股份支付 (3) 可行权日，根据行权的部分结算金额： 借：应付职工薪酬——股份支付 贷：银行存款

		<p>(4) 可行权日后对暂未行权的部分： 结算前，每个资产负债表日，对负债的公允价值重新计量 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬——股份支付 或相反的分录。</p> <p>【一心笔记】有等待期：三件事（计提、发放、公允变动）。</p>
--	--	---

考点：应交税费**考点：增值税★★★★**

1. 一般纳税人

(1) 科目设置

一般纳税人应缴的增值税，在“应交税费”科目下设置 10 个二级明细科目进行核算。

二级明细	具体内容
应交增值税	详细内容参考【附表：应交增值税（二级明细）专栏】
未交增值税	该科目借方反映企业月终从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入的多缴或预缴的增值税额和次月上缴的上月应缴未缴的增值税额； 贷方反映企业月终转入的当月发生的应缴未缴的增值税额； 期末借方余额反映多缴的增值税额，贷方余额反映未缴的增值税额。
预交增值税	该科目核算一般纳税人转让不动产、提供不动产租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等，按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。
待抵扣进项税额	该科目核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证，按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。
待认证进项税额	该科目核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。
待转销项税额	该科目核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。
增值税留抵税额	该科目核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人，截至纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。
简易计税	该科目核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。
转让金融商品应交增值税	该科目核算一般纳税人转让金融商品发生的增值税额。

代扣代缴增值税	该科目核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。
---------	--

【一心笔记】三交、四代（待）、留、金、简。（三交四代，频繁叮嘱，留下那把金剑。）

三交：应交增值税、未交增值税、预交增值税。

四代：待抵扣进项税额、待认证进项税额、待转销项税额、代扣代缴增值税。

留：增值税留抵税额。金：转让金融商品应交增值税。简：简易计税。

【附表：应交增值税（二级明细）专栏】

一般记录在借方的事项	①进项税额：一般纳税人的购进业务； ②已交税金：一般纳税人当月已缴纳的增值税额； ③减免税款：一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额； ④出口抵减内销产品应纳税额：一般纳税人实行“免、抵、退”办法按规定的退税率计算的出口货物进项税额抵减内销产品应纳税额的数额； ⑤销项税额抵减：一般纳税人因扣减销售额而减少的销项税额； ⑥转出未交增值税：一般纳税人月度终了转出当月应缴未缴的增值税额（结转）
一般记录在贷方的事项	①销项税额：一般纳税人的销售业务； ②进项税额转出：一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因（如取得异常增值税扣税凭证）而不应从销项税额中抵扣，按规定转出的进项税额； ③出口退税：一般纳税人出口产品按规定退回的增值税额；企业出口产品按规定退税的，按应收的出口退税额 借：应收出口退税款 贷：应交税费——应交增值税（出口退税） 办理退税后发生退回或者退关而补缴已退的税款，用红字登记； ④转出多交增值税：收到退回当月多缴的增值税额用红字登记（结转）

（2）确认收入或利得的时点与增值税纳税义务发生时点不一致的处理：

确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点	应将相关销项税额记入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。
增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点	应将应纳增值税额，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目，按照国家统一的会计制度确认收入或利得时，应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入。

（3）一般纳税人增值税进项税额不得抵扣的情形

不得抵扣	①企业购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按规定不得从销项税额中抵扣的，取得增值税专用发票时，应全额借记相关成本费用或资产科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。 【一心笔记】三 wu 两产用于简、免、集、个，不抵扣。 三 wu：购进的货物、劳务、服务。 两产：无形资产、不动产。
------	---

	简、免、集、个：简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费。
	②因发生 非正常损失或改变用途 等，原已计入进项税额、待抵扣进项税额，但按规定不得从销项税额中抵扣的 借：待处理财产损益、应付职工薪酬、固定资产等 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 应交税费——待抵扣进项税额
	③因取得的增值税专用发票被列入 异常凭证范围 ，按税务机关通知要求，需要作进项税额转出处理的，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目；以后经税务机关核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的，纳税人可以继续申报抵扣或者重新申报出口退税，并借记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。 【一心笔记】非常异常改用途，不抵扣。 非常、改用途：发生非正常损失或改变用途。 异常：增值税专用发票被列入异常凭证范围。

(4) 一般纳税人增值税核算其他细节

差额征税	①企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。	按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，借记“主营业务成本”等科目，贷记“应付账款”等科目。 待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费——应交增值税（销项税额抵减）”或“应交税费——简易计税”科目，贷记“主营业务成本”等科目。
	②金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额。	
月末转出多缴增值税和未缴增值税的账务处理	①对于当月应缴未缴的增值税	借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 贷：应交税费——未交增值税
	②对于当月多缴的增值税	借：应交税费——未交增值税 贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）
	【一心笔记】将多交的、未交的通过“未交增值税”进行归纳。	
缴纳增值税	①企业缴纳当月应缴的增值税	借：应交税费——应交增值税（已交税金） 贷：银行存款
	②缴纳以前期间未缴增值税	借：应交税费——未交增值税 贷：银行存款
	【一心笔记】当月已交，以前未交。 当月已交：缴纳当月应缴的增值税，用已交税金。 以前未交：缴纳以前期间未缴增值税，用未交增值税。	
	③符合规定可以用加计抵减额抵减应纳税额的	借：应交税费——未交增值税 应交税费——应交增值税（已交税金） 贷：银行存款等 此处依旧满足“当月已交，以前未交”。

	④预缴增值税的	借：应交税费——预交增值税 贷：银行存款
购买方作为扣缴义务人	①境内一般纳税人购进服务、无形资产或不动产时 借：生产成本、固定资产等 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款等 应交税费——代扣代缴增值税（应代扣代缴的增值税额） ②实际缴纳代扣代缴增值税时 借：应交税费——代扣代缴增值税 贷：银行存款	
减免税款	①按现行增值税制度规定，一般纳税人 初次 购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按规定抵减的增值税应纳税额，借记“ 应交税费——应交增值税（减免税款） ”科目，贷记“管理费用”等科目。 【坑点提示】小规模纳税人初次 购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，应将按规定抵减的增值税应纳税额记入“ 应交税费——应交增值税 ”科目的借方。 ②如果当期 直接减免 的增值税，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“ 其他收益 ”科目。	

2. 小规模纳税人增值税相关处理

(1) 购进	小规模纳税人购买物资、服务、无形资产或不动产，取得的增值税专用发票上注明的增值税额应直接计入相关成本费用或资产，不通过“应交税费——应交增值税”科目核算。
(2) 销售	小规模纳税人的销售、视同销售等业务发生的应纳增值税额记入“应交税费——应交增值税”科目。
(3) 差额征税	小规模纳税人发生相关成本费用允许扣减销售额业务（差额征税）的，其取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，允许扣除的税额记入“应交税费——应交增值税”科目的借方。
(4) 税控系统专用设备抵减	小规模纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，应将按规定抵减的增值税应纳税额记入“应交税费——应交增值税”科目的借方。
【一心笔记】小规模纳税人，外购增值税计入成本费用，其他情况一般计入“应交税费——应交增值税”。	

(二) 消费税★★

1. 产品销售	借：税金及附加等 贷：应交税费——应交消费税
2. 用途多样化	借：固定资产、在建工程、营业外支出、管理费用、应付职工薪酬、生产成本、销售费用等 贷：应交税费——应交消费税 【提示】 题干常见各种用途：将自产应税消费品用于非货币性资产交换、债务重组、在建工程、非应税项目、非生产机构、管理部门、提供劳务以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等。

3. 包装物销售	(1) 企业随同产品出售但单独计价的包装物, 按规定应缴纳的消费税 借: 税金及附加 贷: 应交税费——应交消费税
	(2) 企业收取的除啤酒、黄酒以外酒类产品的包装物押金, 按规定应缴纳的消费税 借: 其他应付款 贷: 应交税费——应交消费税 【坑点提示】收押金时就交消费税(收押金, 贷: 其他应付款; 交消费税, 借: 其他应付款)
	(3) 企业逾期未收回包装物不再退还的包装物押金和已收取一年以上的包装物押金, 按规定应缴纳的消费税 借: 税金及附加 贷: 应交税费——应交消费税
4. 委托加工应税消费品	(1) 委托加工物资+消费税(参考“存货”)
	(2) 纳税人用委托加工收回的或外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰, 在 计税时一律不得扣除 在委托加工或外购环节已缴纳的税款。
	(3) 企业因受托加工或翻新改制金银首饰按规定应缴纳的消费税, 应于企业向委托方交货时, 借记“税金及附加”科目 , 贷记“应交税费——应交消费税”科目。

(三) 其他税费★

资源税	1. 企业销售应税产品按规定应缴纳的资源税 借: 税金及附加 贷: 应交税费——应交资源税 【坑点提示】企业外购液体盐加工固体盐, 在对外销售时, 销售固体盐应缴的资源税计入“税金及附加”。
	2. 企业自产自用或非货币性资产交换、抵偿债务、对外捐赠等转出应税产品应缴纳的资源税 借: 生产成本、制造费用等 贷: 应交税费——应交资源税
	3. 企业收购未税矿产品(代扣代缴) 借: 材料采购等 贷: 银行存款(按实际支付的款项) 应交税费——应交资源税
土地增值税	1. 主营房地产业务的企业或兼营房地产业务的工业企业应由当期营业收入负担的土地增值税 (1) 企业在项目 交付使用前 转让房地产取得的收入 借: 应交税费——应交土地增值税 贷: 银行存款 (2) 待该房地产营业收入实现时 借: 税金及附加 贷: 应交税费——应交土地增值税
	2. 企业转让土地使用权应缴的土地增值税 (1) 若土地使用权连同地上建筑物及其他附着物一并在“固定资产”或“在建工程”等科目核算的 借: 固定资产清理、在建工程等

		贷：应交税费——应交土地增值税 （2）若土地使用权在“无形资产”科目核算的 借：银行存款 贷：无形资产 应交税费——应交土地增值税 资产处置损益（倒挤，可借可贷）
--	--	--

【附表：计入税金及附加的常见情形】

消费税【小】（销售业务） 城市维护建设税【城】 教育费附加【饺】 资源税【子】（销售业务）	小城（的）饺子（真好吃）
车船税【车】 房产税【房】 城镇土地使用税【土地】	（拿出）车房土地（来换取）
印花税【花】 土地增值税【增】（销售业务） 环境保护税【环境】	（有）花（有）增（挣） （爱）环境

【附表：无须计提/无须使用应交税费核算/直接支付的税费】

	借方	贷方
印花税	税金及附加	银行存款
耕地占用税	在建工程	银行存款
契税	固定资产、无形资产	银行存款
车辆购置税	固定资产	银行存款

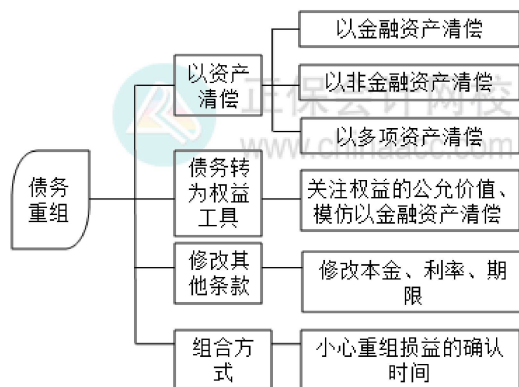
考点：流动负债其他考点★

交易性金融负债	1. 初始计量：公允价值计量、相关交易费用计入 投资收益 。 2. 后续计量：按照公允价值计量，公允价值变动记入“公允价值变动损益”“ 其他综合收益 ”。 3. 企业对所有金融负债 均不得进行重分类 。
应付利息应付股利	1. 应付利息：对于利息费用，通常采用实际利率计算。合同利率与实际利率 差额较小 的，也可以采用 合同利率 计算确定利息费用。 2. 应付股利：根据 股东大会 或类似机构审议批准的利润分配方案计提。董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不作账务处理，但应在报表附注中披露。
其他应付款	其他应付款的核算内容 1. 应付包装物租金（含预付的租金）； 2. 存入保证金（如收取的包装物押金等）； 3. 应付、暂收所属单位、个人的款项；

4. 采用售后回购方式融资的相关应付款项：
（回购价格与原销售价格之间的差额，应在售后**回购期间**内按期计提利息费用，借记“**财务费用**”，贷记“其他应付款”）

第十三章 非流动负债（17 分左右）

考点：债务重组



【一心笔记】债务重组“九字真经”

	债权人	债务人
1 终止	终止债权的账面价值	终止债务的账面价值
2 收付	收到资产	付出资产的账面价值（形成权益）
3 差额	重组损益计入投资收益	重组损益计入投资收益（纯金）、其他收益（非纯金）

（一）以资产清偿

1. 以金融资产清偿★★★

债权人	借：债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资（ 金融资产的公允价值+交易费用 ） 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款（支付的初始交易费用） 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额，可借可贷）
债务人	借：交易性金融资产（公允价值） 投资收益（ 交易费用 ） 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款（支付的初始交易费用） 投资收益 （放弃债权公允价值与账面价值的差额，可借可贷）

	借：其他综合收益 贷：盈余公积、利润分配——未分配利润（或相反分录）
--	---------------------------------------

2. 以非金融资产清偿★★★

债权人	借：原材料、固定资产、无形资产、投资性房地产（ 放弃债权的公允价值+相关合理支出 ） 长期股权投资（ 放弃债权的公允价值+相关税费 ） 应交税费——应交增值税（进项税额） 坏账准备 贷：应收账款等 银行存款（相关合理支出、相关税费等） 投资收益（放弃债权公允价值与账面价值的差额，可借可贷）
债务人	借：应付账款等 累计摊销、无形资产减值准备 存货跌价准备 贷：库存商品、原材料、固定资产清理、无形资产等 其他收益——债务重组收益（倒挤差额，可借可贷）

【一心笔记】债权人受让资产的入账价值：公鸡模式。

	受让	入账价值
金融资产	债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资	金融资产的 公允价值+交易费用
	交易性金融资产	金融资产的公允价值（交易费用，计入投资收益）
非金融资产	存货、固定资产、无形资产、投资性房地产	放弃债权的 公允价值 +使该资产达到当前位置和状态、预定可使用状态、预定用途前所发生合理支出
	长期股权投资（对联营企业或合营企业投资）	放弃债权的 公允价值 +可直接归属于该资产的 相关税费等 （一般不考虑增值税）

【坑点提示】债务重组+持有待售

债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日将受让的相关资产或处置组**划分为持有待售类别**的，债权人应当在**初始计量**时：

（1）二选一，找孰低。

①假定其**不划分为持有待售类别情况下的**初始计量金额；

②**公允价值减去出售费用后的净额**。

（2）债权人债务重组对损益的影响，计入**资产减值损失**。（特殊处理）

3. 以多项资产清偿★★★

	（1）终止	原债权的账面价值。
债权人	（2）收到	收到的多项资产，先金融看公允，后非金融要分摊。 ① 先金融看公允 ：金融资产以公允价值进行初始计量。 【坑点提示】题目会给很多公允价值，要以完成重组交接手续后金融资产自身的公允价值入账。

		<p>②后非金融要分摊：非金融资产（存货、固定资产、无形资产等） $= \text{债务重组合同生效日} (\text{放弃债权的公允价值} - \text{金融资产的公允价值} - \text{非金融资产的增值税进项税额}) \times \text{非金融资产 A 的公允价值} / (\text{非金融资产 A 的公允价值} + \text{非金融资产 B 的公允价值})$ <p>【一心笔记】在生效日“放弃一金一税”的基础上，按公允价值比例分摊。 【坑点提示】题目会给 2~3 个时间忽悠大家，分摊时只用债务重组合同生效日的金额。</p> </p>
	(3) 差额	生效日债权的公允价值 - 终止债权的账面价值 = 投资收益。
债务人	(1) 终止	债务的账面价值。
	(2) 付出	付出的多项资产， 不分先后顺序 ，反向结转相关资产的账面价值。 【坑点提示】 其他综合收益的结转（与“以金融资产清偿”一样）。
	(3) 差额	重组损益计入投资收益（纯金）、其他收益。

(二) 将债务转为权益工具★

债权人	与“以金融资产清偿债务”一样。	
债务人	(1) 终止	债务的账面价值。
	(2) 形成	权益工具初始确认应当按照权益工具的公允价值计量。 【坑点提示】 权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。
	(3) 差额	所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当记入 投资收益 。
	借：应付账款等 贷：股本、资本公积——股本溢价 投资收益（倒挤差额，可借可贷） 【坑点提示】 债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本公积、盈余公积、未分配利润等。	

(三) 修改其他条款★★

1. 判断是否构成实质性修改	<p>(1) 算差异：用重组协议的新利率算终值，用原债务的实际利率折现值。 $[\text{重组债务未来现金流量 (包括支付和收取的某些费用) 现值} - \text{原债务的剩余期间现金流量现值}] \div \text{原债务的剩余期间现金流量现值}$ <p>(2) 大于 10%：则为实质性修改。</p> </p>
2. 构成实质性修改	<p>(1) 债权人： ①按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产； ②新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，计入投资收益。 (2) 债务人：债务人应当终止确认原债务，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。</p>

(四) 组合方式★★

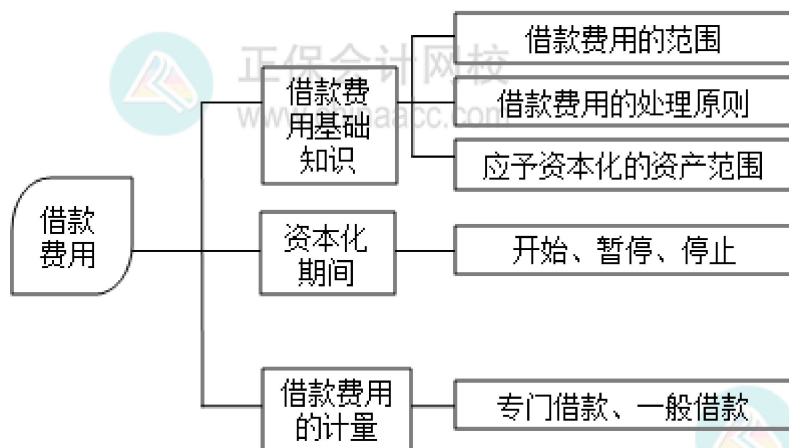
债权人	(1) 终止	原债权的账面价值（组合方式下，一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改）
	(2) 收到	先金融债权（公允价值），后非金融分摊。 ①先金融债权：债权人应当根据修改后的条款，以公允价值初始计量受让的金融资产和重组债权。 ②后非金融分摊：非金融资产（存货、固定资产、无形资产等） $\text{= 债务重组合同生效日（放弃债权的公允价值 - 重组债权的公允价值 - 金融资产的公允价值 - 非金融资产的增值税进项税额）} \times \text{非金融资产 A 的公允价值} / (\text{非金融资产 A 的公允价值} + \text{非金融资产 B 的公允价值})$ 【一心笔记】在生效日“放弃一重一金一税”的基础上，按公允价值比例分摊。
	(3) 差额	生效日债权的公允价值 - 债权的账面价值 = 投资收益。
债务人	(1) 终止	债务的账面价值。
	(2) 付出/形成	付出相关资产的账面价值（以资产清偿）、形成权益工具的公允价值（债务转为权益）、重组债务（修改条款等）
	(3) 差额	(1) - (2) = 投资收益（纯金）、其他收益。

考点：借款费用

【提示】借款费用的考查以计算为主，大家务必掌握规律之后，多练手，手顺了，题自然就顺了。

计算类：专门借款资本化金额、闲置资金收益的计算以及账务处理；一般借款资本化金额的计算以及账务处理；混合用款的核算（6 次计算题 + 1 次综合题 + 3 次单选题 + 1 次多选题）。

文字类：借款费用资本化期间的确定、借款费用的范围。



（一）借款费用基础知识★

借款费用基础知识	1. 借款费用的范围	(1) 因借款而发生的利息； (2) 因借款而发生的折价或溢价的 摊销 ； (3) 因外币借款而发生的汇兑差额； (4) 因借款而发生的辅助费用。 【坑点提示】 企业发生的权益性融资费用，冲减股票发行的溢价，不足冲减留存收益。
----------	------------	---

	2. 借款费用的处理原则	(1) 资本化: 计入相关资产成本 (在建工程、研发支出等)。 (2) 费用化: 计入当期损益 (筹建期间→ 管理费用 ; 经营期间→财务费用)。
	3. 应予资本化的资产范围	符合资本化条件的资产: 需要经过相当长时间 (1 年以上, 含 1 年) 的购建或者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。 【坑点提示 1】 建造合同成本、无形资产的开发支出在符合资本化条件的情况下, 也可以认定为符合资本化条件的资产。 【坑点提示 2】 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, 则该资产不属于符合资本化条件的资产。 【一心笔记】应予资本化的资产范围: 无固存投+建造。

(二) 资本化期间★★

资本化期间	1. 开始资本化	同时满足: (1) 资产支出已经发生; (2) 借款费用已经发生; (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。 【一心笔记】开始资本化: 3 个已经=已经花钱+已经计息+已经动工
	2. 暂停资本化	暂停资本化的条件: 符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生了 非正常中断 , 且 中断时间连续超过 3 个月 的, 应当暂停借款费用的资本化。 【一心笔记】暂停资本化: 即非常连超 3 (个月)。 【坑点提示】 正常中断 (可预见)、非正常中断 (不可预见)。
	3. 停止资本化	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, 借款费用应当停止资本化。 【一心笔记】停止资本化: 能用、能卖。

【附表: 正常中断 VS 非正常中断】

正常中断	非正常中断
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。 如: 漠河冬季停工 6 个月。	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。 如: 资金周转发生了困难、生产发生了安全事故、生产有关的劳资纠纷等。

【坑点提示】如何判断能用能卖

(1) 符合资本化条件的资产的实体建造 (包括安装) 或者生产工作已经**全部完成或者实质上已经完成**。

(2) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求**相符或者基本相符**, 即使有极个别与设计要求、合同规定或者生产要求不相符的地方, 也不影响其正常使用或者销售。

(3) 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的**支出金额很少或者几乎不再发生**。

【一心笔记】能用能卖: 完了、符了、不咋花钱了。

(三) 借款费用的计量★★

借款费用的计量	专门借款	计算原理	专门借款利息费用的资本化金额=专门借款资本化期间实际发生的利息费用-资本化期间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（应收利息等） 总利息费用=资本化金额+费用化金额
		账务处理	借：在建工程、财务费用等 应收利息（或银行存款） 贷：应付利息
	一般借款	计算原理	一般借款利息费用资本化金额 =累计资产支出超过专门借款部分的 资产支出加权平均数 ×所占用一般借款的资本化率（“金时法”、“马车法”）
		账务处理	借：在建工程 财务费用 贷：应付利息

【坑点提示 1】企业为购建或者生产符合资本化条件的资产时，如果涉及混合用款，**先专门借款，后一般借款**。

【坑点提示 2】应予资本化或计入当期损益的借款辅助费用的发生额，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**。

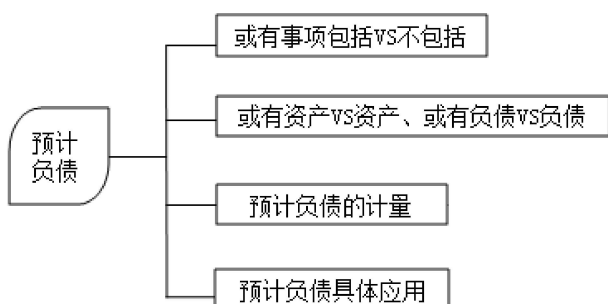
【坑点提示 3】出于简化核算的考虑，在资本化期间，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产成本；

除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的**汇兑差额**，应当作为**财务费用**，计入当期损益。

【附表：借款费用对应科目】

1. 筹建期间 （不计入相关资产价值的借款费用）	管理费用
2. 生产经营期间 （不计入相关资产价值的借款费用）	财务费用
3. 与购建或者生产符合资本化条件的资产有关的借款费用	（资产成本）在建工程、制造费用、研发支出等
4. 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后所发生的借款费用以及规定不能予以资本化的借款费用	财务费用

考点：预计负债



(一) 概念区分★

包括 VS 不包括	包括	未决诉讼（仲裁）、债务担保、产品质量保证（保修义务等）、承诺、亏损合同（违约责任）、重组义务、环境污染整治等。
	不包括	未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项、计提的 折旧或摊销 、计提的资产 减值准备 等。
或有资产 VS 资产	或有资产	资产×、确认×、披露√（很可能）
	变成资产	基本确定 能够收到并且其金额能够可靠计量（其他应收款）
或有负债 VS 负债	或有负债	负债×、确认×、披露√（可能）
	变成负债	现时义务、很可能 导致经济利益流出、金额能够 可靠 地计量（预计负债） 【一心笔记】预计负债确认：现、可、可。

(二) 预计负债的计量★★

预计负债的计量	初始计量	<p>最佳估计数：</p> <p>（1）所需支出存在一个连续范围（或区间，下同），且该范围内各种结果发生的可能性相同的：按照该范围内的中间值确定，即最佳估计数应按该范围的上、下限金额的平均数确定。</p> <p>（2）或有事项涉及单个项目的：按照最可能发生金额确定。</p> <p>（3）或有事项涉及多个项目的：按各种可能结果及相关概率计算的加权平均数确定。</p> <p>【一心笔记】连续且相同，上下限平均；单个最可能；多个算加权。</p>
	后续计量	<p>期末复核与调整：</p> <p>（1）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。</p> <p>（2）有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。</p>

(三) 预计负债具体应用★★

预计负债具体应用	1. 产品质量保证	<p>①预计产品质量保证费用时</p> <p>借：销售费用</p> <p>贷：预计负债——产品质量保证</p>
		<p>②发生产品质量保证费用时</p> <p>借：预计负债——产品质量保证</p> <p>贷：银行存款、其他应付款等</p>

【坑点提示】

- （1）如果发现保证费用的实际发生额与预计数**相差较大**，应及时对预计比例进行**调整**；
- （2）如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在**保修期结束时**，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，**不留余额**；
- （3）已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产，则应在相应的产品**质量保证期满后**，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，**不留余额**。

预计负债具体应用	2. 未决诉讼	<p>①确认预计负债</p> <p>借：营业外支出</p> <p>管理费用（诉讼费，不通过“营业外支出”核算）</p>
----------	---------	--

		贷：预计负债——未决诉讼
		②实际支付诉讼等费用时 借：预计负债——未决诉讼 营业外支出 （实际金额与估计金额的差额，可借可贷） 贷：银行存款
	3. 对外担保事项	参考【附表：对外担保事项的会计处理】

【附表：对外担保事项的会计处理】

会计处理	①担保涉及诉讼时	借： 营业外支出 贷：预计负债
	②差额的	企业当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额的处理（注意科目）：
	情况 1：合理预计了预计负债	差额直接计入当期 营业外支出
	情况 2：本应当能够合理估计并确认和计量因担保诉讼所产生的损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符	应当视为滥用会计估计，按照 重大会计差错更正 的方法进行会计处理
	情况 3：确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失，因而未确认预计负债的	在该项损失实际发生的当期，直接计入当期 营业外支出

【坑点提示】资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的担保诉讼事项，按照资产负债表**日后事项**准则的有关规定进行会计处理。

预计负债具体应用	4. 待执行合同（没干完）变成亏损合同（逃不掉的亏）	<p>（1）找最低净成本（亏最少的方案）</p> <p>①履行该合同的成本；</p> <p>②未能履行该合同而发生的补偿或处罚。</p> <p>（2）具体处理</p> <p>①手里有资产：待执行合同变为亏损合同时，企业拥有部分或全部合同标的资产的，应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认资产减值损失，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。</p> <p>②手里没资产：待执行合同变为亏损合同时，企业没有合同标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认为预计负债。</p> <p>【一心笔记】有资产，先减值后预计负债；没资产，确认预计负债。</p>
	5. 重组事项	<p>（1）属于重组的事项主要包括：</p> <p>①出售或终止企业的部分经营业务；</p> <p>②对企业的组织结构进行较大调整；</p> <p>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。</p> <p>【一心笔记】重组事项：出（售）、关（闭）、大调整。</p> <p>（2）重组义务的确认（同时满足）：</p> <p>①有详细、正式的重组计划；②该重组计划已对外公告，已开始实施，或已向受其影响</p>

	<p>的各方通告了该计划的主要内容。</p> <p>【一心笔记】重组义务的确认=有计划+有公告。</p>
	<p>(3) 重组义务的计量</p> <p>①与重组有关的直接支出计入预计负债（对应管理费用）。</p> <p>②直接支出包括：自愿遣散的支出、强制遣散的支出、不再使用厂房的租赁撤销费等。</p> <p>③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（未来的）。</p>

考点：一般公司债券 VS 可转换公司债券 VS 长期借款

【附表：摊余成本“十指连心”系列】

1. 债权投资	<p>本期期末摊余成本</p> <p>$\text{= 本期期初摊余成本} \times (1 + \text{实际利率}) - \text{本期支付 (票面利息)}$</p> <p>【课程说明】为方便统一口诀，总结规律，“本期支付”都是站在支付方的角度上分析的，后续不再赘述。</p> <p>【坑点提示】如果是分期付息，本期支付=面值×票面利率；如果是一次还本付息，一般本期支付=0，最后一期还本付息。</p>
2. 其他债权投资	<p>本期期末摊余成本</p> <p>$\text{= 本期期初摊余成本} \times (1 + \text{实际利率}) - \text{本期支付 (票面利息)}$</p> <p>【坑点提示】如果是分期付息，本期支付=面值×票面利率；如果是一次还本付息，一般本期支付=0，最后一期还本付息。</p>
3. 长期应收款	<p>本期期末摊余成本</p> <p>$\text{= 本期期初摊余成本} \times (1 + \text{市场利率}) - \text{本期支付 (本期期末对方分期付款的金额)}$</p>
4. 长期应付款	<p>本期期末摊余成本</p> <p>$\text{= 本期期初摊余成本} \times (1 + \text{市场利率}) - \text{本期支付 (本期期末自己分期付款的金额)}$</p>
5. 预计负债 (固定资产弃置费用)	<p>(1) 取得固定资产时</p> <p>借：固定资产（按弃置费用的现值）</p> <p>贷：预计负债</p> <p>(2) 该项固定资产在使用寿命内</p> <p>借：财务费用（按摊余成本和实际利率计算确定的利息费用）</p> <p>贷：预计负债</p> <p>(3) 使用期满</p> <p>借：预计负债（实际支付弃置费用）</p> <p>贷：银行存款</p> <p>本期期末摊余成本</p> <p>$\text{= 本期期初摊余成本} \times (1 + \text{实际利率}) - \text{本期支付}$</p> <p>【坑点提示】弃置费用是很多年后支付，所以本期支付一般为 0，最后一期才有支付金额。</p>
6. 长期借款	<p>本期期末摊余成本</p>

7. 应付债券（一般公司债券）	$= \text{本期期初摊余成本} \times (1 + \text{实际利率}) - \text{本期支付（票面利息）}$ <p>【坑点提示】实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。</p>
8. 应付债券（可转换公司债券）	
9. 租赁负债	<p>本期期末摊余成本</p> $= \text{本期期初摊余成本} \times (1 + \text{租赁内含利率}) - \text{本期支付}$ <p>【坑点提示】在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。</p> <p>【一心笔记】折现率的选择：先内含（租赁内含利率），后借款（承租人增量借款利率）。</p>
10. 合同负债	将于“收入”部分讲解。

【附表：长期借款、应付债券（一般公司债券）、应付债券（可转换公司债券）】

6. 长期借款	7. 应付债券 (一般公司债券)	8. 应付债券 (可转换公司债券)
<p>(1) 企业借入长期借款</p> <p>借：银行存款（实际收到的金额）</p> <p> 长期借款——利息调整（倒挤差额）</p> <p> 贷：长期借款——本金</p> <p>借入时实际收到的金额 = 长期借款的初始摊余成本</p>	<p>(1) 发行债券时</p> <p>借：银行存款（实际收到的款项）</p> <p> 贷：应付债券——面值（债券面值）</p> <p> ——利息调整（倒挤差额，可借可贷）</p>	<p>(1) 可转换公司债券的发行（初始计量）</p> <p>借：银行存款</p> <p> 应付债券——可转换公司债券（利息调整）</p> <p> 贷：应付债券——可转换公司债券（面值）</p> <p> 其他权益工具</p>
<p>(2) 期末计算借款利息</p> <p>借：在建工程、制造费用、财务费用、研发支出等</p> <p> （实际利息 = 摊余成本 × 实际利率）</p> <p> 贷：应付利息（分期付息）</p> <p> 长期借款——应计利息（一次付息）</p> <p> 长期借款——利息调整（倒挤差额）</p>	<p>(2) 期末计算应付债券利息</p> <p>借：在建工程、制造费用、财务费用、研发支出等（实际利息 = 摊余成本 × 实际利率）</p> <p> 应付债券——利息调整（倒挤差额，可借可贷）</p> <p> 贷：应付利息（分期付息债券，票面利息 = 债券面值 × 票面利率）</p> <p> 应付债券——应计利息（一次还本付息债券，票面利息）</p>	<p>(2) 可转换公司债券后续计量（转股前）</p> <p>借：财务费用等（实际利息 = 实际利率 × 摊余成本）</p> <p> 贷：应付利息</p> <p> 应付债券——可转换公司债券（应计利息）</p> <p> 应付债券——可转换公司债券（利息调整）（倒挤，可借可贷）</p> <p>【一心笔记】负债成分利息的计算：同一般公司债券。</p>
<p>(3) 归还长期借款本金和最后一期利息</p> <p>借：长期借款——本金、应计利息</p> <p> 在建工程、财务费用、制造费用等</p> <p> 贷：银行存款</p> <p> 长期借款——利息调</p>	<p>(3) 应付债券的偿还</p> <p>情况 1: 分期付息</p> <p>借：应付利息</p> <p> 贷：银行存款</p> <p>借：应付债券——面值</p> <p> 在建工程、制造费用、财务费用、研发支出等</p> <p> 贷：银行存款</p>	<p>(3) 可转换公司债券终止计量（转股）</p> <p>借：其他权益工具（原确认的权益成分的金额）</p> <p> 应付债券——可转换公司债券（面值）</p> <p> ——可转换公司债券（应计利息）（一次还本付息）</p> <p> ——可转换公司债券（利</p>

整(最后一期,先倒挤利息调整)	应付债券——利息调整 (最后一期倒挤差额,可借可贷) 情况 2: 一次还本付息 借: 应付债券——面值、应计利息 ——利息调整(尚未摊销的利息调整)(可借可贷) 贷: 银行存款	息调整)(可借可贷) 应付利息(分期付息,若有转换时 尚未支付的利息) 贷: 股本(股票面值×转换的股数) 资本公积——股本溢价(倒挤 差额) 银行存款 (用现金支付不足转换 1 股的部分) 【一心笔记】原股原债都走开,股本面值定下来;不足拿钱付,差额溢价入。
-----------------	--	---

【坑点提示】可转换公司债券的发行(初始计量)

(1) 在初始确认该金融工具时将负债成分和权益成分进行分拆。

① 应付债券公允价值 = 纯债券公允价值 + 其他权益工具公允价值

② 先采用未来现金流量折现法确定负债成分的初始入账价值(纯债券公允价值,折现计算债券价值);再用金融工具的发行价格扣除负债成分初始入账价值后的金额确定权益成分的初始入账价值。

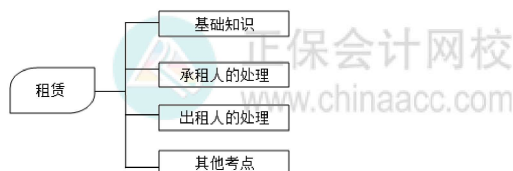
(2) 交易费用按照负债成分和权益成分的**相对公允价值比例**进行分摊。

① 负债成分应负担的发行费用: **冲减**应付债券——可转换公司债券(利息调整)

② 权益成分应负担的发行费用: **冲减**其他权益工具

【一心笔记】先折现算负债(应付债券——可转换公司债券(面值)、(利息调整)),后扣除,定权益(其他权益工具)。

考点: 租赁负债

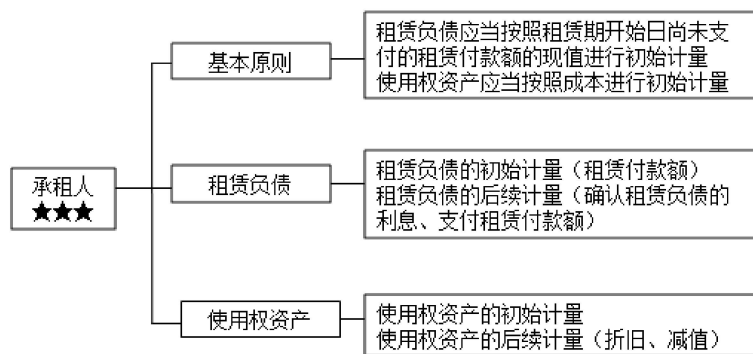


(一) 基础知识★

出租人	区分经营租赁和融资租赁。
承租人	(1) 短期租赁和低价值资产租赁可以选择 简化处理 。 在租赁期内各个期间按照 直线法或其他系统合理的方法 分摊计入相关资产成本(如生产成本、制造费用等)或当期损益(如管理费用、销售费用等)。 (2) 除(1)之外,对所有租赁均确认 使用权资产和租赁负债 。

【提示(了解)】对于在租赁期开始日,租赁期**不超过 12 个月的短期租赁**以及单项租赁资产为**全新资产时价值较低**的低价值资产租赁,承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

(二) 承租人的处理★★★



1. 租赁负债

租赁负债	初始计量	(1) 基本原则	租赁负债应当按照 租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值 进行初始计量。 【一心笔记】租赁付款额包括：固定付个款，可变看当前，是买还是终，担保余值完。
		(2) 账务处理	借：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额与其现值之间的差额） 贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）
租赁负债	后续计量	(1) 确认租赁负债的利息	借：财务费用（费用化利息） 在建工程、研发支出（资本化利息） 贷：租赁负债——未确认融资费用
		(2) 支付租赁付款额	借：租赁负债——租赁付款额（当期付款金额） 贷：银行存款

【附表：租赁付款额】

(1) 固定付款额及实质固定付款额	实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。
(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额（可能增加租赁付款额）	可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因 租赁期开始日后的事实或情况发生变化 （而非时间推移）而变动的款项。 【坑点提示】 该款项在初始计量时根据 租赁期开始日 的指数或比率确定。
(3) 购买选择权的行权价格	如果承租人合理确定将行使该选择权，则增加租赁付款额。
(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项	如果租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权，则增加租赁付款额。
(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项	①担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值 至少为某指定的金额 。②如果承租人提供了对余值的担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项，增加租赁付款额。
【一心笔记】固定付个款，可变看当前，是买还是终，担保余值完。	

【附表：租赁负债期末摊余成本】

租赁负债	本期期末摊余成本 = 本期期初摊余成本 × (1 + 租赁内含利率) - 本期支付
	【坑点提示】 在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租

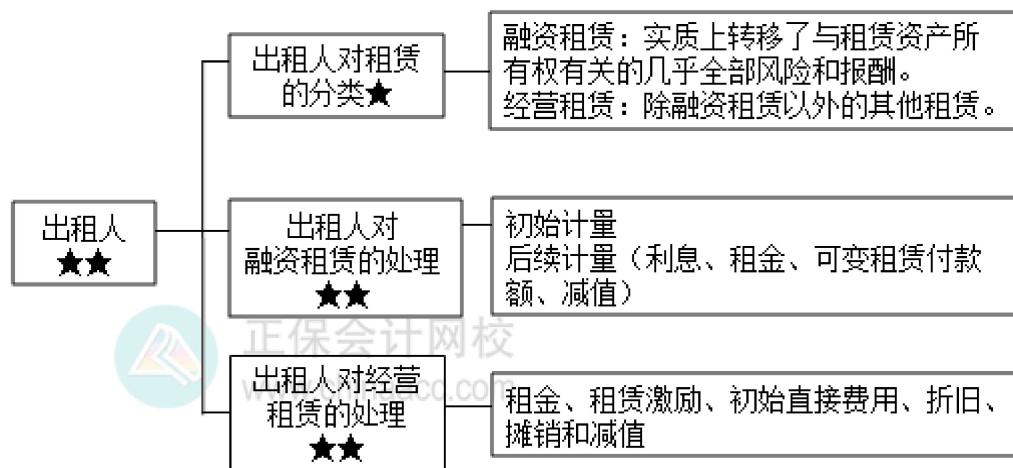
赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

【一心笔记】折现率的选择：先内含（租赁内含利率），后借款（承租人增量借款利率）。

2. 使用权资产

		在租赁期开始日，承租人应当按照 成本 对使用权资产进行初始计量。	
使用权资产	初始计量	(1) 租赁负债的初始计量金额	借：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额与其现值之间的差额） 贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额）
		(2) 扣除已享受的租赁激励相关金额	借：银行存款 贷：使用权资产（如出租人代承租人支付的佣金）
		(3) 承租人发生的初始直接费用	借：使用权资产 贷：银行存款
		(4) 拆除、复原等	借：使用权资产（期满拆除费用的现值） 贷：预计负债 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本（类似弃置费用）
		【一心笔记】使用权资产：租负，扣激励，直接复除。	
		(1) - (4) 合并： 借：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用（尚未支付的租赁付款额与其现值之间的差额） 贷：租赁负债——租赁付款额（尚未支付的租赁付款额） 银行存款（初始直接费用） 预计负债（期满拆除费用的现值）	
	后续计量	(1) 折旧	①通常应自 租赁期开始日起（租赁期开始的当月） 对使用权资产计提折旧；当月计提确有困难的，可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。 ② 能够合理确定 租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余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剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。 【一心笔记】使用权资产折旧时间：当月或下月，剩余或孰短。
		账务处理	（计入成本或损益） 借：制造费用、销售费用、管理费用、研发支出等 贷：使用权资产累计折旧
		(2) 减值	借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备 【坑点提示】使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

(三) 出租人的处理★★



1. 出租人对融资租赁的处理★★

出租人+融资租赁	初始计量	(1) 租赁收款额	【一心笔记】“租赁收款额”与“租赁付款额”对应。
		(2) 账务处理	借：应收融资租赁款——租赁收款额 ——未担保余值 银行存款（已经收取的租赁款） 贷：融资租赁资产（融资租赁资产的账面价值） 资产处置损益（倒挤，借或贷）（融资租赁资产的公允价值-账面价值） 银行存款（发生的初始费用） 应收融资租赁款——未实现融资收益 【一心笔记】一终止算损益，二收钱莫忘记（期初、期末），三花钱要扣去，四明细挤收益。
	后续计量	(1) 计提利息	出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 贷：租赁收入——利息收入等
		(2) 收取租金	借：银行存款 贷：应收融资租赁款——租赁收款额
		(3) 可变租赁付款额	借：银行存款、应收账款等 贷：租赁收入——可变租赁付款额
		(4) 计提减值	根据规定确认应收融资租赁款（租赁收款额）发生减值的，应按预期信用损失计提。 借：信用减值损失 贷：应收融资租赁款减值准备

【附表：租赁付款额 VS 租赁收款额】

租赁收款额	租赁付款额
-------	-------

(1) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额。存在租赁激励的, 应当扣除租赁激励相关金额。	(1) 固定付款额及实质固定付款额 (扣除租赁激励相关金额)
(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。	(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额 (可能增加租赁付款额)
(3) 购买选择权的行权价格, 前提是合理确定承租人将行使该选择权。	(3) 购买选择权的行权价格, 前提是合理确定承租人将行使该选择权。
(4) 承租人行使终止租赁选择权需支付的款项, 前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。	(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项, 前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。
(5) 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。	(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。 【一心笔记】租赁付款额: 固定付个款, 可变看当前, 是买还是终, 担保余值完。
$\text{应收融资租赁款} = \text{租赁投资净额} = P \text{ 未担保余值} + P \text{ 租赁收款额}$ $= \text{租赁资产公允价值} + \text{出租人初始直接费用} = \text{“应收融资租赁款——租赁收款额”} - \text{“应收融资租赁款——未实现融资收益”} + \text{“应收融资租赁款——未担保余值”}$	$\text{租赁负债} = \text{“租赁负债——租赁付款额”} - \text{“租赁负债——未确认融资费用”}$

2. 出租人对经营租赁的处理★★

出租人+经营租赁	(1) 租金	在租赁期内各个期间, 出租人应采用 直线法或者其他系统合理的方法 将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。
	(2) 租赁激励	①出租人提供免租期的, 出租人应将租金总额在 不扣除免租期的整个租赁期内 , 按直线法或其他合理的方法进行分配, 免租期内应当确认租金收入 。 ②出租人承担了承租人某些费用的, 出租人应将该费用自租金收入总额中扣除, 按 扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配 。 【一心笔记】租赁激励下每期租金的计算: 租金总额有扣除, 租期时间无扣除。
	(3) 初始直接费用	出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当 资本化至租赁标的资产的成本 , 在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入 当期损益 。
	(4) 折旧、摊销和减值	①对于经营租赁资产中的 固定资产 , 出租人应当采用类似资产的折旧政策计提 折旧 ; 对于 其他经营租赁资产 , 应当根据该资产适用的企业会计准则, 采用系统合理的方法进行 摊销 。
		②出租人应当按照《 资产减值 》的规定, 确定经营租赁资产是否发生减值, 并对已识别的减值损失进行会计处理。

(四) 其他考点

租赁变更★	租赁变更是指原合同条款之外的 租赁范围、租赁对价、租赁期限 的变更。	
	(1) 租赁变更作为一项单独租赁处理	同时满足: ①该租赁变更通过 增加 一项或多项租赁资产的使用权而 扩大 了租赁范围或 延长 了租赁期限;

		②增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的 金额相当 。
	(2) 租赁变更未作为一项单独租赁处理	对 变更后合同的对价 进行分摊、 采用变更后的租赁期 、采用 变更后的折现率 对 变更后的租赁付款额 进行折现，以 重新计量 租赁负债。
	【一心笔记】作为一项单独租赁：变大且金额相当。未作为一项单独租赁：变更后的指标、重新计量。	
转租赁 ★★	(1) 分类	原租赁为 短期租赁 ，且转租出租人作为承租人已采用简化会计处理方法的，应将转租赁分类为 经营租赁 。
	(2) 分录	企业转租使用权资产形成融资租赁的： 借：应收融资租赁款 使用权资产累计折旧 使用权资产减值准备 贷：使用权资产 资产处置损益 （差额，可借可贷）
售后租回 ★★	基本原则：卖方兼承租人和买方兼出租人 均应按照售后租回交易 的规定进行会计处理。企业应当 按照《收入》的规定 ，评估确定售后租回交易中的资产转让 是否属于销售 ，并区别进行会计处理。	
	(1) 属于销售	如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，企业应当进行以下调整： ①销售对价 低于 市场价格的款项作为 预付租金 进行会计处理； ②销售对价 高于 市场价格的款项作为买方兼出租人向卖方兼承租人 提供的额外融资 进行会计处理。 【一心笔记】属于销售：低市租金、高市融资。
	(2) 不属于销售	卖方兼承租人： 不终止确认 所转让的资产，而应当将收到的现金作为金融负债，并按照《金融工具确认和计量》进行会计处理。 买方兼出租人： 不确认被转让资产 ，而应当将支付的现金作为金融资产，并按照《金融工具确认和计量》的规定进行会计处理

第十四章 所有者权益（4分左右）

考点：其他综合收益★★

其他综合收益	不能重分类进损益	<p>(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；</p> <p>(2) 在初始确认时，企业将非交易性权益工具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；</p> <p>(3) 按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中享有的份额。</p> <p>(4) 企业自身信用风险公允价值变动。</p> <p>【一心笔记】进不去，自身（自己）、重新、买门票。</p>
--------	----------	--

	能重分类进损益	<p>(1) 符合金融工具准则规定, 同时符合相关条件的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。(其他债权投资)</p> <p>(2) 按照金融工具准则规定, 对金融资产重分类按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分。</p> <p>(3) 存货或自用房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产, 转换日的公允价值大于账面价值的, 按其差额确认的其他综合收益。</p> <p>(4) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分。</p> <p>(5) 外币财务报表折算差额。</p> <p>(6) 采用权益法核算的长期股权投资, 按照被投资单位实现能重分类进损益的其他综合收益以及持股比例计算确认的其他综合收益。</p>
--	---------	---

考点: 实收资本★★★

实收资本	1. 企业在收到投资时	(1) 非股份制	借: 银行存款、固定资产、无形资产等 贷: 实收资本 (按投入资本在注册资本中所占份额) 资本公积——资本溢价 (倒挤) 【一心笔记】合同协议, 保持公允。
		(2) 股份有限公司	借: 银行存款等 (实际收到的价款) 贷: 股本 (面值总额=股份总数×每股面值) 资本公积——股本溢价 (差额) 【一心笔记】股票发行费用: 依次冲减溢利。
	2. 增加实收资本 (股本)	(1) 资本公积转增资本	借: 资本公积 贷: 实收资本、股本
		(2) 盈余公积转增资本	借: 盈余公积 贷: 实收资本、股本
		(3) 所有者投入	借: 银行存款、固定资产、无形资产、长期股权投资等 贷: 实收资本、股本 资本公积——资本溢价 (股本溢价)
		(4) 发放股票股利	借: 利润分配——转作股本的股利 贷: 股本
		(5) 其他情况下增加实收资本 (股本)	①可转换公司债券持有人行使转换权利 (参考“可转换公司债券”) ②将债务重组中债务转为资本 (参考“债务重组”) ③以权益结算的股份支付的行权 (了解) 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, 在行权日: 借: 银行存款 资本公积——其他资本公积 贷: 股本 资本公积——股本溢价

	3. 减少实收资本 (股本)	(1) 经批准减少注册资本	借: 实收资本 贷: 银行存款等
		(2) 回购本企业股票	① 回购时 借: 库存股 (按实际支付的金额) 贷: 银行存款等 ② 注销库存股 借: 股本 (股票面值总额) 贷: 库存股 倒挤差额, 借差 (依次冲减资盈利); 贷差 (资本公积——股本溢价) 【一心笔记】回购库付钱; 注销库股本、差额资盈利。

考点: 留存收益★★

留存收益	盈余公积	1. 提取	法定盈余公积、任意盈余公积
		2. 用途	盈余公积可以用于弥补亏损、转增资本 (股本)、扩大企业生产经营或者发放现金股利或利润等。 【坑点提示】 公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的, 在提取法定公积金之前, 应当先用当年利润弥补亏损。(先补亏后计提)
		3. 账务处理	参考附表【附表: 盈余公积账务处理】

【坑点提示 1】公司制企业的法定公积金按照净利润的 10% 的比例提取, 公司法定盈余公积累计额达到公司注册资本的 50% 以上时, 可以不再提取。

【坑点提示 2】任意盈余公积是指企业经股东大会或类似机构批准按规定的比例从净利润中提取的盈余公积 (自行确定)。

【附表: 盈余公积账务处理】

盈余公积 账务处理	(1) 提取盈余公积	借: 利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积 贷: 盈余公积——法定盈余公积 ——任意盈余公积 提取盈余公积的金额 = (当期实现的净利润 - 未弥补亏损) × 提取比例
	(2) 盈余公积转增资本	借: 盈余公积 贷: 实收资本、股本
	(3) 盈余公积弥补亏损	借: 盈余公积 贷: 利润分配——盈余公积补亏
	(4) 用于发放现金股利或利润	借: 盈余公积 贷: 应付股利
	(5) 用盈余公积派送新股	借: 盈余公积 贷: 股本 (股票面值 × 派送新股总数)

		资本公积——股本溢价
留存收益	未分配利润	①分配现金股利或利润 借：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利 ②分配股票股利 借：利润分配——转作股本的股利 贷：股本
		①企业本年发生亏损时 借：利润分配——未分配利润 贷：本年利润 ②以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的会计处理。
		(3) 期末未分配利润 = 期初未分配利润（或一亏损）+ 本期实现的净利润（或一亏损）+ 其他转入（盈余公积补亏）- 分配的利润（提取盈余公积、向所有者分配利润等）

【坑点提示】将“利润分配”科目所属的其他明细科目的余额，转入“未分配利润”明细科目。结转后，“未分配利润”明细科目的贷方余额，就是未分配利润的金额；如出现借方余额，则表示未弥补亏损的金额。**“利润分配”科目所属的其他明细科目应无余额。**

考点：资本公积★★

资本公积	资本溢价（股本溢价）	资本（或股本）溢价是指企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的部分，形成资本（或股本）溢价的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。
	1. 采用权益法核算的长期股权投资	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积 （或相反分录）
	2. 以权益结算的股份支付	(1) 等待期内，每个资产负债表日 借：管理费用等 贷：资本公积——其他资本公积 (2) 行权日 借：银行存款（按实际行权的权益工具数量计算确定收到的金额） 资本公积——其他资本公积 贷：股本 资本公积——股本溢价（倒挤差额）

【坑点提示】《公司法》规定，资本公积的用途主要是用来转增资本（或股本）。但对于其他资本公积项目，在相关资产处置之前，不能用于转增资本或股本。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积（或相反）

选项 D：

借：投资性房地产

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

其他综合收益

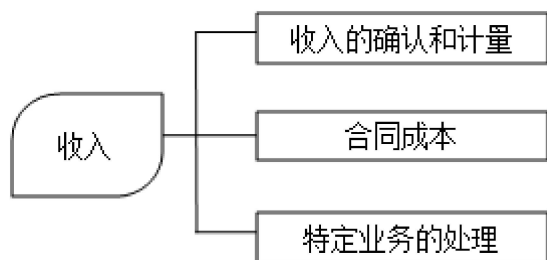
选项 E：

借：其他权益工具投资/其他债权投资——公允价值变动

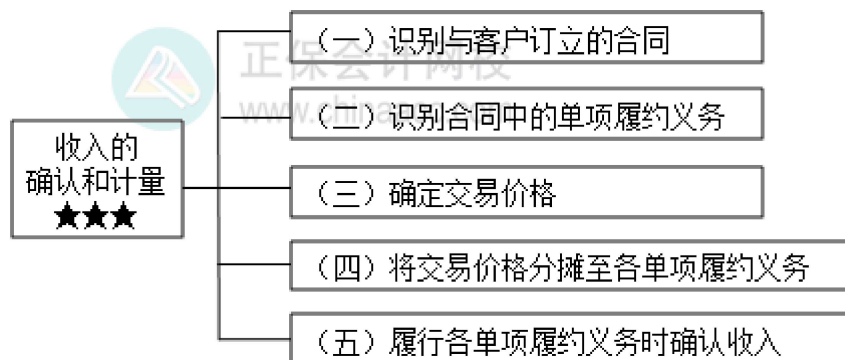
贷：其他综合收益

第十五章 收入、费用、利润和产品成本（15 分左右）

考点：收入



第 1 部分：收入的确认和计量★★★



【附表：确认收入的五项条件（熟悉）】

确认收入的五项条件	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的商品或提供劳务（以下简称转让商品）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 。
【一心笔记】确认收入的五项条件：权、商、收、付、已批准。	

（一）识别与客户订立的合同

1. 合同的重 新评估	<p>(1) 在合同开始日即满足五项条件的合同，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重大变化。</p> <p>(2) 在合同开始日不满足五项条件的合同，应当对其进行持续评估。</p> <p>【一心笔记】重新评估≈重新体检。满足则省事儿，不满足要持续评估。</p>
2. 合同合并	<p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>(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。</p> <p>【一心笔记】合同合并心要齐，目的定价和单约。</p>
3. 合同变更	<p>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。参考【附表：合同变更】</p> <p>【一心笔记】合同变更：小明和小价。独立派、抱大腿、一体化。</p>

【附表：合同变更】

条件 1：可明确区分的商品及合同价款（小明）

条件 2：新增合同价款反映新增商品单独售价（小价）

变更类型	小明	小价	具体处理
类型一：独立派	√	√	合同变更部分 作为单独合同 进行会计处理的情形。此时合同变更不影响原合同。
类型二：抱大腿	不同时满足 ，且已转让与未转让的商品 可以明确区分		合同变更作为原合同终止及新合同订立。 将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同 。
类型三：一体化	不同时满足 ，且已转让与未转让的商品 不可明确区分		将合同变更部分作为原合同的组成部分。在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等（履约进度相关计算后续详细讲解）

【坑点提示】企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分：

(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	如：建造办公楼：砖头、水泥和人工等商品或服务彼此之间不能单独区分。
(2) 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制	如：提供一款现有软件，并提供安装服务，为与客户现有的信息系统相兼容，需要进行重大修改，此时，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。
(3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性	如：设计服务和生产样品的服务，不断改进，不断返工。
【一心笔记】不可明确区分的承诺：大整、大修、高关联。	

(二) 识别合同中的单项履约义务

1. 可作为单项履约义务的两种情况	<p>(1) 企业向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺。</p> <p>(2) 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。</p>
2. 提供运输服务是否构成单项履约义务	<p>(1) 通常情况下，商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务。</p> <p>(2) 商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。（结合主要责任人分析）</p> <p>【一心笔记】提供运输服务是否构成单项履约义务：前不构成，后分析。</p>

(三) 确定交易价格

1. 准确理解“交易价格”	<p>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。</p> <p>【坑点提示 1】企业代第三方收取的款项（如增值税销项税额）、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。</p> <p>【坑点提示 2】合同标价并不一定代表交易价格。</p>
2. 交易价格“四重过滤”	<p>(1) 可变对价；(2) 合同中存在的重大融资成分</p> <p>(3) 非现金对价；(4) 应付客户对价</p> <p>参考【附表：交易价格的“四重过滤”】</p>

【附表：交易价格的“四重过滤”】

可变对价	常见情形	<p>商业折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等。</p> <p>【坑点提示】如在销售附有现金折扣条件下，交易价格实际上属于可变对价，如果最终产生现金折扣，应当冲减当期销售收入。</p> <p>交易价格=销售收入×(1-商业折扣)×(1-现金折扣)</p>
	计算原理	<p>按照期望值（加权计算）或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。</p> <p>【一心笔记】模仿或有事项（预计负债）：单个最可能，多个算加权。</p>
	限制	包含可变对价的交易价格，应当 不超过在相关不确定性消除时 ，累计已确认的收入 极可能不会发生重大转回 的金额。
	重新估计	每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，可变对价金额发生变动的，应按规定重新分摊可变对价金额。
重大融资成分	常见情形	<p>第一类：客户融资（企业分期收款销售商品）</p> <p>【说明】已在【“摊余成本“十指连心”系列】总结，此处不再赘述。参考“长期应付款、长期应收款”的处理即可。</p> <p>第二类：企业融资（企业先收款再发货）</p>
	处理思路	<p>(1) 交易价格的确定：合同中存在重大融资成分的，企业应当按照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。</p> <p>(2) 差额的处理：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。</p> <p>(3) 简化处理：合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。</p>
	常见情形	实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。
非现金对价	处理思路	<p>按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格；非现金对价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。</p> <p>【坑点提示】合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，其变动金额不应计入交易价格。（控制权转移后）</p>
	常见情形	货位费（交易价格减少），合作广告安排（需要分析），价格保护（交易价格减少），优惠券和折扣（交易价格减少），收费服务安排（交易价格减少）
应付客户对价	常见情形	货位费（交易价格减少），合作广告安排（需要分析），价格保护（交易价格减少），优惠券和折扣（交易价格减少），收费服务安排（交易价格减少）

处理思路	企业应付客户（或向客户购买本企业商品的第三方）对价的，应当将该应付对价冲减交易价格。
	【坑点提示】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。

(四) 将交易价格分摊至各单项履约义务

1. 分摊原则	<p>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。</p> <p>【坑点提示】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。</p>
2. 分摊方法	<p>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。</p> <p>【坑点提示 1】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。</p> <p>【坑点提示 2】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。</p>
3. 合同资产 VS 应收账款	<p>合同资产（有猪队友）VS 应收账款（无猪队友）</p> <p>参考【附表：合同资产 VS 应收账款】</p>
4. 合同折扣	<p>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。</p> <p>（1）一般（黑一片）：对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。</p> <p>（2）特殊（黑一个）：有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。</p>

【附表：合同资产 VS 应收账款】

项目		合同资产	应收账款
相同		企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利。	
区别	条件	合同资产是一项 有条件收款权 ：时间流逝+其他条件（履行合同中的其他履约义务）。	应收款项是 无条件收款权 ：仅仅随着时间的流逝即可收款。
	风险	信用风险、履约风险等。	仅承担信用风险。

【坑点提示 1】有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，**且企业采用余值法估计单独售价的**，应当**首先**在该一项或多项（而非全部）履约义务之间**分摊合同折扣**，**然后再采用余值法估计单独售价。（先分摊合同折扣，后倒挤单独售价）**

【坑点提示 2】对于可变对价及可变对价的**后续变动额**，企业应当按照规定，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一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**。

(五) 履行各单项履约义务时确认收入

1. 在某一时段内履行	<p>(1) 段履约义务的三种情况</p> <p>参考【附表：段履约义务的三种情况】</p>
	<p>(2) 履约进度</p> <p>①一般按照履约进度确认收入。</p>

	②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。 ③需要 适当调整履约进度 的情形：已发生的成本 并未反映 企业履行其履约义务的进度；已发生的成本与企业履行其履约义务的进度 不成比例 。
2. 在某一时点履行	企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。 参考【附表：控制权转移的迹象】

【附表：段履约义务的三种情况】

段履约	(1) 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；
	(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品；
	(3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

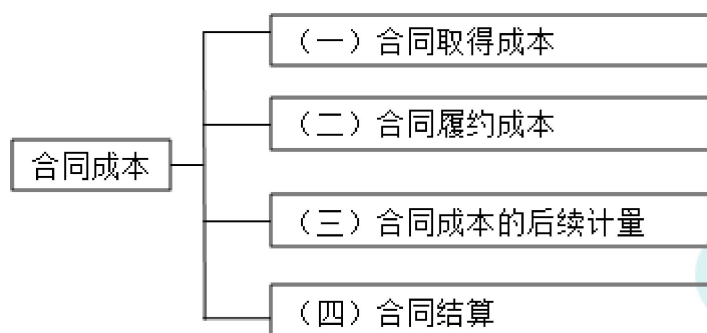
【一心笔记】

段履约：履约消耗不重来、控制在建带不走、不可替代有权收。

【附表：控制权转移的迹象】

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。
【一心笔记】控制权转移的迹象：收款付款①已接受⑤；物③权②酬风已转移④。

第2部分：合同成本★★



(一) 合同取得成本

合同取得成本	企业为取得合同发生的 增量成本（如，销售佣金） 预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。 【坑点提示 1】 企业因现有 合同续约或发生合同变更 需要支付的 额外佣金 ，也 属于 为取得合同发生的增量成本。 【坑点提示 2】 无论是否取得合同均会发生的 差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费
--------	--

用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

【坑点提示 3】该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

(二) 合同履约成本

合同履约成本	<p>企业为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：</p> <p>(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本。</p> <p>(2) 该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；</p> <p>(3) 该成本预期能够收回。</p> <p>【一心笔记】合同履约成本确认为资产的条件：直接、增加、能收回。</p>
--------	--

【坑点提示】企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：

(1) 管理费用。

(2) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。

(3) 与履约义务中已履行部分相关的支出。

(4) 无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。

(三) 合同成本后续计量

合同成本后续计量	减值	<p>(1) 确认减值 合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于公允处置净额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失。</p> <p>(2) 减值转回 合同成本计提的减值准备可以转回计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。</p>
	摊销	<p>(1) 摊销原则 应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。</p> <p>(2) 账务处理 借：销售费用等 贷：合同取得成本 借：主营业务成本等 贷：合同履约成本</p>

(四) 合同结算

合同结算	<p>(1) 同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），核算同一合同下的合同资产或合同负债。</p> <p>(2) 明细科目的设置 合同结算——价款结算（反映定期与客户进行结算的金额） 合同结算——收入结转（反映按履约进度结转的收入金额）</p> <p>(3) 余额：期末借方余额在报表中列示为合同资产，期末贷方余额在报表中列示为合同负债。</p>
------	---

【附表：合同结算的应用】

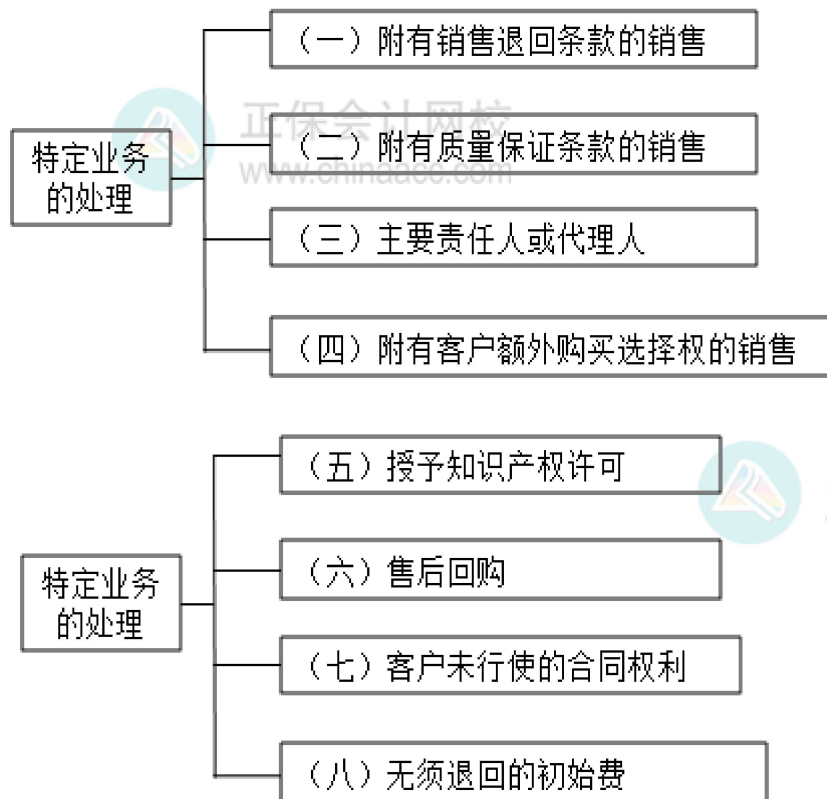
计算原理	<p>当期收入 = 合同的交易价格 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的收入</p> <p>当期成本 = 合同预计总成本 × 履约进度 - 以前会计期间累计已确认的成本</p>	
账务处理	(1) 实际发生合同成本	<p>借：合同履约成本</p> <p>贷：原材料、应付职工薪酬等</p>

	(2) 结算价款、收到价款	借：应收账款 贷：合同结算——价款结算 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：银行存款 贷：应收账款
	(3) 确认收入、结转成本	借：合同结算——收入结转 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本

【坑点提示】合同资产、合同负债、合同结算的报表列示

合同结算	(1) 期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目； (2) 期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。
合同资产 合同负债	一般情况：不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。 (1) 合同资产应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”。 (2) 合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”。

第3部分：特定业务的处理



(一) 附有销售	【一心笔记 1】能收的才是收入（确认营业收入，结转营业成本）；要退的那是负债（计
----------	--

退回条款的销售 ★★★	<p>入预计负债，反映退货成本。</p> <p>【一心笔记 2】实际退货库税钱、收入成本同增减、负债退成要结转。</p> <p>【坑点提示 1】每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。</p> <p>【坑点提示 2】对于没有附客户有退货权的销售退回，应冲减当期的收入和成本。尚未确认收入的发出商品的退回按记入“发出商品”或“合同资产”科目的金额，借记“库存商品”等科目，贷记“发出商品”或“合同资产”科目。</p>
----------------	--

【附表：附有销售退回条款的销售】

实际 VS 预计	实际退？件 (实际退货库税钱)	库存商品 (借) 应交税费——增 (销) (借) 银行存款 (价税合计) (贷)
	少退了 (多退了)？件 (收入成本同增减)	主营业务收入 (增、减) 主营业务成本 (增、减)
	结转余额 (负债退成要结转)	预计负债 应收退货成本
	结转余额 (负债退成要结转)	预计负债 (从借方结转) 应收退货成本 (从贷方结转) =

(二) 附有质量保证条款的销售 ★★★	1. 法定要求 、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素：按照 《或有事项》 规定进行会计处理。 2. 客户能够选择单独购买质量保证的：企业提供额外服务的，应当作为 单项履约义务 。
	【一心笔记】 附有质量保证条款：法保按或有，单买是单约。

(三) 主要责任人或代理人 ★★	1. 主要责任人： 有控制权 ，应当按照已收或应收对价 总额 确认收入。 2. 代理人： 没有控制权 ，应当按照预期有权收取的 佣金或手续费 的金额确认收入。 3. 委托代销业务： 视同买断 （双方都可确认商品收入结转商品成本） VS 收取手续费方式 （只有委托方可以确认商品收入结转商品成本）
---------------------	---

【附表：视同买断方式的委托代销】

业务	委托方	受托方
发出商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：发出商品	借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：受托代销商品 借：受托代销商品款

		应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款
结算货款	借：银行存款 贷：应收账款	借：应付账款 贷：银行存款

【附表：收取手续费方式的委托代销】

业务	委托方	受托方
发出商品	借：发出商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：受托代销商品款
对外销售	—	借：银行存款 贷：受托代销商品 应交税费——应交增值税（销项税额）
委托方收到代销清单，并开具增值税专用发票给受托方	借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 贷：发出商品	借：受托代销商品款 应交税费——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款
结算货款和手续费	借：销售费用 应交税费——应交增值税（进项税额） 银行存款 贷：应收账款	借：应付账款 贷：银行存款 其他业务收入（或主营业务收入） 应交税费——应交增值税（销项税额）

(四) 附有客户额外购买选择权的销售★★★	企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。
	【一心笔记】客户有额外选择权的销售业务处理：重大权利是个单（单项履约义务），积分进度是关键（根据履约进度确认收入）。

(五) 授予知识产权许可★★	1. 授予知识产权许可+段履约（三条件）	(1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动； (2) 该活动对客户将产生有利或不利影响； (3) 该活动不会导致向客户转让某项商品。 【一心笔记】授予知识产权许可构成段履约的三条件：重大+利弊+不转让。
	2. 授予知识产权许可+点履约（排除法）	授予知识产权许可 不构成段履约的 ，应当 作为在某一时点履行的 履约义务确认相关收入。

(六) 售后回购★	1. 企业（有义务或有权）回购	（客户在销售时点 并未取得相关商品控制权 ） （1）回购价格低于原售价的：租赁交易。 （2）回购价格不低于原售价的：融资交易。
	2. 客户（要求企业）回购	（在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的 重大经济动因 ） （1）客户具有行使该要求权重大经济动因：作为租赁交易或融资交易。 （2）客户不具有行使该要求权重大经济动因的：作为 附有销售退回条款 的销售交易进行会计处理。

【坑点提示】回购价格不低于原售价的：融资交易。

企业在融资，企业在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为**利息费用**等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

(七) 客户未行使的合同权利★★	1. 合同负债	企业向客户预收销售商品款项的，应当 首先将该款项确认为负债 ，待履行了相关履约义务时再转为收入。
	2. 白捡与有偿平行	企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式 按比例将上述金额确认为收入 ；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

(八) 无须退回的初始费★★	1. 企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费（如俱乐部的入会费等） 应当计入交易价格 。
	2. 企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

情形	具体处理
（1）该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的	企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入（打包二合一）
（2）该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的	企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入（一起找靠山）
（3）该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的	该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入（未来再确认）

考点：费用★★

销售费用	【一心笔记】销售目的、销售机构。 【坑点提示】商品流通企业管理费用不多的 ，可不设置“管理费用”科目，而将应核算内容并入“ 销售费用 ”科目核算。
管理费用	【一心笔记】筹建期间、统一负担、管理部门。 【坑点提示】 行政管理部门发生的不满足资本化确认条件的固定资产日常修理费用和大修理费用等，计入管理费用。
财务费用	（1）利息支出（减利息收入）； （2）汇兑损益及相关的手续费；

	(3) 未确认融资费用摊销、分期收款销售方式下“未实现融资收益”的摊销。 【一心笔记】财务费用：利息汇兑、融资摊销。
--	--

考点：利润★★

利润的三层次	营业利润、利润总额、净利润。 【说明】 已于第七章梳理，此处不再赘述。
营业外收入	非流动资产毁损报废利得、盘盈利得、捐赠利得等、无须偿还的应付账款、与企业日常活动无关的政府补助。 【一心笔记】营业外收入：捐（个）非盘少个债（无需偿还）。
营业外支出	非流动资产毁损报废损失、罚款支出、非常损失（如自然灾害）、盘亏损失、公益性捐赠支出。 【一心笔记】营业外支出：捐（个）非盘罚灾害。
政府补助	1. 与 资产 相关的政府补助 总额法：资产如何折摊，递延收益就如何摊销（跟昆虫） 净额法：直接冲减相关资产成本，以后不涉及摊销（切一刀）
	2. 与 收益 相关的政府补助 总额法：一心就是好好好（其他收益、营业外收入） 净额法：一心就是减减减（抵减成本、费用、损失）
	3. 政府补助的退回 (1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值； (2) 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益； (3) 属于其他情况的，直接计入 当期损益 。

考点：产品成本★★

约当产量比例法★★	1. 原材料是生产开工时一次投入 在产品无论完工程度如何，都应负担全部原材料费用。 即按在产品实际数量（不约当）与完工产品产量的比例直接分配材料费用。（料不约当）
	2. 原材料是分次投入 在产品的直接材料费用负担额应按完工程度确定，在产品应按完工程度折合为约当产量与完工产品产量的比例进行分配。

【坑点提示】完工程度

如果企业具备较健全的产品工时定额资料，也可以按每道工序累计单位工时定额计算该工序的在产品完工程度，计算公式为：

产品完工率 = (前工序累计工时定额 + 本工序工时定额 × 50%) ÷ (单位产品工时定额 × 100%)

某工序在产品约当产量 = 该工序在产品完工率 × 该工序在产品数量

各工序在产品约当产量的合计数即为某产品月末在产品约当产量

第十六章 所得税（10 分左右）

一、所得税费用计算规律及程序★★

所得税费用计算规律及程序	1. 计算相关资产和负债项目的账面价值	(除递延所得税资产和递延所得税负债) 资产的账面价值=又 T 又- 负债的账面价值=账面余额
	2. 计算相关资产和负债项目的计税基础	(1) 一般情形下, 税法不承认预提的减值、不承认公允价值变动带来的影响。 (2) 负债的计税基础=负债的账面价值-未来期间按照税收法律、法规规定可予税前扣除的金额。
	3. 账面价值 VS 计税基础 (找暂时性差异)	
	4. 计算当期应纳税所得额	应纳税所得额 =会计利润 (本年利润、税前利润) ± 纳税调整额 当期应纳企业所得税税额 =应纳税所得额 × 企业所得税税率 【一心笔记】会计向税法看齐。
	5. 确定利润表中的所得税费用	所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用 (-递延所得税收益) 其中, 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) 【一心笔记】递延所得税, 期末-期初, 负债-资产。

【附表: 递延所得税计算原理★★★】

项目	资产	负债
账面价值 > 计税基础	应纳税暂时性差异 (递延所得税负债 = 差异 × 未来税率)	可抵扣暂时性差异 (递延所得税资产 = 差异 × 未来税率)
账面价值 < 计税基础	可抵扣暂时性差异 (递延所得税资产 = 差异 × 未来税率)	应纳税暂时性差异 (递延所得税负债 = 差异 × 未来税率)

【一心笔记】

(1) 资产小抵大纳, 负债与之相反。对资产而言: 账小抵、账大纳。

(2) 本期递延要倒挤 (确认或者转销)

确定本期递延所得税负债 (资产) 使用 T 型账户倒挤, 即本期总额 (应有的) - 上期总额 (已有的)。

(3) 利润挑剔只爱损益。

递延所得税是递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果, 但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

(4) 损益对损益、权益对权益。参考后续附表。

【附表: 损益对损益、权益对权益★★★】

递延所得税资产或递延所得税负债	所得税费用	计入损益的折旧、摊销; 资产减值损失、信用减值损失、公允价值变动损益、四个视同可抵扣
	盈余公积、利润分配——	会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益

	未分配利润	
	其他综合收益	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产, 公允价值的变动计入所有者权益 (其他债权投资、其他权益工具投资)
	资本公积	合并报表评估增值或者减值 (了解即可, 税务师不涉及)

二、资产的账面价值与计税基础★★★

考点	账面价值&计税基础		处理
应收账款	账面价值=账面余额-坏账准备 计税基础=账面余额		所得税费用 (信用减值损失)
固定资产	固定资产的账面价值=取得成本-会计规定累计折旧-减值准备 固定资产的计税基础=取得成本-税法规定累计折旧		所得税费用 (折旧计提、资产减值损失)
无形资产	1. 内部研究开发形成的无形资产 账面价值=可计入无形资产成本的 资本化支出 计税基础= 无形资产取得成本×175% (200%)		不确认递延 (无与之对应的科目)
	2. 其他方式取得的无形资产 (1) 使用寿命 有限 的无形资产 账面价值=取得成本-会计规定累计摊销-无形资产减值准备 计税基础=取得成本-税法规定的累计摊销 (2) 使用寿命 不确定 的无形资产 账面价值=取得成本-无形资产减值准备 计税基础=取得成本-税法规定的累计摊销		所得税费用 (摊销计提、资产减值损失)
交易性金融资产	账面价值=资产负债表日的公允价值 计税基础=取得成本		所得税费用 (公允价值变动损益)
其他债权投资	账面价值=资产负债表日的公允价值 计税基础=取得成本		其他综合收益 (其他综合收益)
投资性房地产	1. 成本模式后续计量: 账面价值=取得成本-会计累计折旧或摊销-投资性房地产减值准备	计税基础 =取得成本-税法累计折旧或摊销	所得税费用 (折旧或摊销的计提、资产减值损失、公允价值变动损益)
	2. 公允价值模式后续计量: 账面价值=资产负债表日的公允价值		

三、负债与递延所得税★★★

考点	账面价值&计税基础	处理
预计负债	1. 若税法规定, 与预计负债相关的支出在实际发生时允许税前扣除,	所得税费用

	则预计负债的计税基础=0	(保修义务)
	2. 若税法规定, 与预计负债相关的支出在实际发生时不允许税前扣除, 则预计负债的计税基础=账面价值	无差异
合同负债	1. 税法对于收入的确认原则一般与会计规定相同, 计税基础=账面价值	无差异
	2. 税法对于收入的确认原则与会计规定不相同, 计税基础=0	有差异 (暂时性)
应付职工薪酬	账面价值=计税基础(一般情况下)	无差异
其他应付款	税收法律、法规规定, 罚款和滞纳金 不能税前扣除	有差异(永久性) 不确认递延所得税

四、暂时性差异★★

应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
1. 资产的账面价值 大于 其计税基础; 2. 负债的账面价值 小于 其计税基础	1. 资产的账面价值 小于 其计税基础; 2. 负债的账面价值 大于 其计税基础。 3. 四种视同可抵扣 (1) 税法允许用以后年度的应纳税所得额弥补的可弥补亏损, 视同可抵扣暂时性差异 处理; (2) 税法允许结转以后年度的税款抵减, 视同可抵扣暂时性差异处理; (3) 税法允许在以后纳税年度结转扣除的广告费和业务宣传费, 视同可抵扣暂时性差异处理; (4) 税法允许在以后纳税年度结转扣除的职工教育经费, 视同可抵扣暂时性差异处理。 【一心笔记】 四种视同可抵扣: 补亏减税广教费。

五、其他考点★

不确认递延所得税★	1. 不确认递延所得税资产的特殊情况	企业发生的某项交易或事项 不属于企业合并 , 并且交易发生时 既不影响会计利润也不影响应纳税所得额 , 且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础 不同 , 产生可抵扣暂时性差异的, 在交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。 【一心笔记】 找不到对应科目, 就不确认了。
	2. 不确认递延所得税负债的特殊情况	(1) 商誉的初始确认(非同一控制下的免税企业合并中, 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 按照相关会计准则规定应确认为商誉)(死循环) (2) 同“不确认递延所得税资产的特殊情况”。
递延所得税的计量★★	1. 递延所得税资产的计量	税率看未来, 跨期不折现。 复核时可冲减可恢复, 科目要对应住。
	2. 递延所得税负债的计量	税率看未来, 跨期不折现。 应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式 相一致的税率和计税基础 。
长期股权投资	1. 对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异, 如果企业 拟长期持	

资与所得税	有该项投资，一般不确认相关的所得税影响。
★	2. 如果投资企业改变持有意图拟对外出售的情况下，因长期股权投资账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。
所得税的列	1. 企业对所得税的核算最终结果，一方面要在利润表中单独列示所得税费用，另一方面要在资产负债表中列示递延所得税资产、递延所得税负债及“应交税费——应交所得税”。
报★	2. 递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示。

第十七章 会计调整（5分左右）

	会计政策变更	会计估计变更	前期差错更正	资产负债表日后事项
基础理论	包括：特定原则、计量基础（主要是会计计量基础）、具体的会计处理方法（具体的、可选择的） 不包括：（1）本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。 （2）对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。 【一心笔记】不属于会计政策变更的情形：两码事、第一次、不重要。	包括：特殊金额百分比、年限也是常出题。 【提示了解】通常情况下，企业可能由于以下两个原因而发生会计估计变更： （1）赖以进行估计的基础发生了变化。 （2）取得了新的信息、积累了更多的经验。	前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。 【一心笔记】会计差错：算错、用错、跑偏。	包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。 【一心笔记】调整事项：已存在+进一步。 非调整事项：发生、发行、拟、转增。
常见案例	属于会计政策变更的情况： （1）存货的计价方法由先进先出法改为移动加权平均法。 （2）存货由先进先出法变更为月末一次加权平均法 （3）投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式。	属于会计估计变更的情况： （1）无形资产摊销年限由10年变更为6年。 （2）固定资产折旧方法由年限平均法变更为年数总和法 （3）应收账款坏账准备的计提比例由5%提高到10%。	属于会计差错的情况： （1）由于会计人员的错误估计，将无形资产的摊销年限由10年调整为8年。 （2）固定资产盘盈。	参考【附表：非调整事项】
	【坑点提示】长期股权投资由权益法变更为成本法，不属于会计政策变更、也不属于会计估计变更，发生的交易或事项有本质区别，没有改变原有的会计政策。			
处理方法	（1）追溯调整法（一般情况）。 （2）未来适用法：在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。	未来适用法。 【坑点提示】影响哪里就在哪里确认。企业对某项变更难以区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为	（1）追溯重述法（一般情况）。 （2）未来适用法（确定前期差错累积影响数不切实可行的）。	（1）调整事项： ①涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。 ②涉及利润分配调整的事项，直接在“利

		会计估计变更处理。	参考【附表：会计差错更正程序】	利润分配——未分配利润 科目核算。 ③不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。 （2）非调整事项：不应当调整资产负债表日的财务报表，重要的事项应在附注中进行 披露 。
--	--	-----------	-----------------	--

【附表：会计差错更正程序】

科目设置	以前年度损益调整（替代以前年度的损益类）
具体调整	（1）调整以前年度利润或以前年度亏损 ①调整增加以前年度利润或减少以前年度亏损 借：有关科目 贷：以前年度损益调整 ②调整减少以前年度利润或增加以前年度亏损 借：以前年度损益调整 贷：有关科目 （2）调整以前年度损益调整对所得税费用的影响 ①由于以前年度损益调整增加的所得税费用 借：以前年度损益调整 贷：应交税费——应交所得税、递延所得税资产、递延所得税负债 ②由于以前年度损益调整减少的所得税费用 借：应交税费——应交所得税、递延所得税资产、递延所得税负债 贷：以前年度损益调整 （3）“以前年度损益调整”结转入“利润分配——未分配利润” 借：以前年度损益调整 贷：利润分配——未分配利润 或作相反的会计分录。 （4）调整利润分配有关数字 借：盈余公积 贷：利润分配——未分配利润 或作相反的会计分录。 （5）调整报表（略）

【附表：非调整事项】

案例	①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺； ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化； ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；
----	--

	④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债； ⑤资产负债表日后资本公积转增资本； ⑥资产负债表日后发生巨额亏损； ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司； ⑧资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的，以及经审议批准宣告发放的股利或利润。 【一心笔记】非调整事项：发生、发行、拟、转增。
--	--

第十八章 财务报告（5 分左右）

考点：现金流量表★★

（一）现金流量的分类

根据企业业务活动的性质和现金流量的来源，企业一定期间产生的现金流量分为三类：经营活动现金流量、投资活动现金流量和筹资活动现金流量。

	现金流入	现金流出
经营活动	(1) 销售商品、提供劳务收到的现金； (2) 收到的税费返还； (3) 收到其他与经营活动有关的现金（收到的罚款收入、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入等）；	(1) 购买商品、接受劳务支付的现金； (2) 支付给职工以及为职工支付的现金； (3) 支付的各项税费； (4) 支付其他与经营活动有关的现金（企业支付的罚款支出、差旅费、业务招待费、保险费等）
投资活动	(1) 收回投资收到的现金 (2) 取得投资收益收到的现金 (3) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 (4) 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	(1) 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 (2) 投资支付的现金 (3) 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额
筹资活动	(1) 吸收投资收到的现金：以发行股票等方式筹集资金实际收到的款项 —直接支付给金融企业的佣金、手续费、宣传费、咨询费、印刷费等发行费用。 (2) 取得借款收到的现金：短期借款；长期借款；发行债券实际收到的款项 净额 （发行收入 减去直接支付的佣金等发行费用后的净额 ）	(1) 偿还债务支付的现金：以现金偿还债务的本金。 (2) 分配股利、利润或偿付利息支付的现金：企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息（包括购建固定资产利息资本化）

（二）现金流量表编制方法：直接法 VS 间接法

	直接法	间接法
思路	直接法，一般是以 营业收入为起算点 ，调节 与经营活动有关的项目的增减变动 ，然后计算出经营活动产生的现金流量。	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。

【坑点提示】我国《企业会计准则》规定企业应当采用**直接法**编报现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息。

（三）现金流量表的编制

六个主要项目 = 三大活动 + 汇率 + 净增加额 + 余额

项目	行次	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量			
二、投资活动产生的现金流量			
三、筹资活动产生的现金流量			
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响			
五、现金及现金等价物净增加额			
加：期初现金及现金等价物余额			
六、期末现金及现金等价物余额			

（四）现金流量表补充资料的编制★★★

现金流量表补充资料包括：**将净利润调节为经营活动现金流量**、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及现金等价物净变动情况等项目。

【一心笔记】将净利润调节为经营活动现金流量：资产少、负债多、损失来，调增调增莫徘徊。

现金流量表补充资料

补充资料	行次	本期金额	上期金额
1. 将净利润调节为经营活动现金流量：			
净利润			
加：资产减值准备			
信用损失准备			
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧			
无形资产摊销			
长期待摊费用摊销			
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以“－”号填列）			
固定资产报废损失（收益以“－”号填列）			
净敞口套期损失			
公允价值变动损失（收益以“－”号填列）			
财务费用（收益以“－”号填列）			
投资损失（收益以“－”号填列）			
递延所得税资产减少（增加以“－”号填列）			
递延所得税负债增加（减少以“－”号填列）			
存货的减少（增加以“－”号填列）			

经营性应收项目的减少（增加以“—”号填列）			
经营性应付项目的增加（减少以“—”号填列）			
其他			
经营活动产生的现金流量净额			
2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动（略）			
3. 现金及现金等价物净变动情况			
现金的期末余额			
减：现金的期初余额			
加：现金等价物的期末余额			
减：现金等价物的期初余额			
现金及现金等价物净增加额			

二、资产负债表★★

1. 根据总账科目余额填列

(1) 直接填列（特殊项目以外的项目）	“其他权益工具投资”“递延所得税资产”“长期待摊费用”“短期借款”“交易性金融负债”“应付票据”“持有待售负债”“租赁负债”“递延收益”“递延所得税负债”“实收资本（或股本）”“其他权益工具”“资本公积”“库存股”“其他综合收益”“专项储备”“盈余公积”等项目
(2) 计算填列	“货币资金”项目=库存现金+银行存款+其他货币资金 “其他应付款”项目=其他应付款+应付利息+应付股利

2. 根据明细账科目余额计算填列

(1) 应付账款、预收款项	“应付账款”项目=应付账款明细贷余+预付账款明细贷余 “预收款项”项目=应收账款明细贷余+预收账款明细贷余 【一心笔记】找亲戚+看余额。
(2) 开发支出	“开发支出”项目=“研发支出”科目中所属的资本化支出明细科目期末余额
(3) 一年内到期的	“一年内到期的非流动资产”项目：长期应收款中将于一年内到期 “一年内到期的非流动负债”项目：长期借款中将于一年内到期的 【一心笔记】一年内（≤1 年）摊销完的无形资产、固定资产、长期待摊费用、递延收益，继续留在原项目，不转入一年内到期的非流动资产（负债）项目（无+固+长摊+递延）。

3. 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列

(1) 长期借款、应付债券	“长期借款”“应付债券”项目=长期借款、应付债券总账科目余额—长期借款、应付债券科目所属的明细科目中将在资产负债表日起 1 年内到期，且企业不能自主地将清偿义务展期的部分后的金额
(2) 其他非流动负债	有关科目的期末余额—将于 1 年内（含 1 年）到期偿还数后的金额

【一心笔记】总账科目余额—明细（一年内）

4. 根据有关科目余额减去备抵科目余额后的净额填列

(1) 无形资产	“无形资产”项目=无形资产—累计摊销— 无形资产减值准备
(2) 固定资产	“固定资产”项目=固定资产—累计折旧— 固定资产减值准备+固定资产清理
(3) 在建工程	“在建工程”项目=在建工程— 在建工程减值准备+工程物资—工程物资减值准备
(4) 投资性房地产	“投资性房地产”项目=投资性房地产— 投资性房地产累计折旧/摊销—投资性房地产减值准备 采用公允价值计量的，应根据相关科目的期末余额填列
(5) 长期应收、长期应付款	“长期应收款”项目=长期应收款（扣除一年内到期）—未实现融资收益—坏账准备 “长期应付款”项目=长期应付款（扣除一年内到期）—未确认融资费用+专项应付款
(6) 使用权资产、持有待售资产	“使用权资产”项目=使用权资产—使用权资产累计折旧—使用权资产减值准备 “持有待售资产”项目=持有待售资产—持有待售资产减值准备

【一心笔记】XX 资产科目余额—备抵科目（减值准备、折摊、未实现、未确认）

5. 综合运用上述填列方法分析填列

(1) 存货	“存货”项目 =原材料+周转材料+在途物资（材料采购）±材料成本差异（借加贷减） +生产成本+库存商品+发出商品 +委托加工物资 +受托代销商品—受托代销商品款 —存货跌价准备 +合同履约成本（小于一年或一个营业周期）—合同履约成本减值准备
(2) 应收账款、预付款项	“应收账款”项目=应收账款科目的期末余额—坏账准备 “预付款项”项目=应付账款明细借余+预付账款明细借余—坏账准备
(3) 其他应收款	“其他应收款”项目=其他应收款+应收利息+应收股利—坏账准备
(4) 合同资产、合同负债	同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示： 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； 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。

三、利润表★★

(1) 营业收入	=主营业务收入+其他业务收入
(2) 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—信用减值损失—资产减值损失±投资收益±公允价值变动收益±资产处置收益±

	其他收益+净敞口套期收益（一净敞口套期损失）
（3）利润总额	=营业利润+营业外收入-营业外支出
（4）净利润	=利润总额-所得税费用（包括持续经营净利润和终止经营净利润）
（5）其他综合收益的税后净额	反映根据《企业会计准则》规定未在当期损益中确认的有关利得和损失扣除所得税影响后的净额
（6）综合收益总额	=净利润（4） +其他综合收益扣除所得税影响后的净额（5）
（7）每股收益	包括基本每股收益和稀释每股收益。

四、所有者权益变动表、附注★

所有者权益变动表相关项目填列	所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本（或股本）”“资本公积”“其他综合收益”“盈余公积”“利润分配”“库存股”“以前年度损益调整”科目的发生额分析填列	
附注的作用	财务报表附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的 文字描述或明细资料 ，以及对 未能 在这些报表中列示项目的说明等。	
附注披露内容	<p>《企业会计准则应用指南》规定了附注中至少披露下列内容，但是非重要项目除外：</p> <p>（1）企业的基本情况</p> <p>（2）财务报表的编制基础</p> <p>（3）遵循《企业会计准则》的声明</p> <p>（4）重要会计政策和会计估计</p> <p>（5）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明</p> <p>（6）重要报表项目的说明</p> <p>（7）或有事项和承诺事项的说明</p> <p>（8）资产负债表日后事项的说明</p> <p>（9）关联方关系及其交易的说明</p> <p>（10）此外还应披露的信息</p>	<p>【提示】企业与关联方发生关联方交易的，在财务报表附注中披露的交易要素至少应包括以下四項内容：</p> <p>①交易的金额。</p> <p>②未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息。</p> <p>③未结算应收项目的坏账准备金额。</p> <p>④定价政策。</p>

第十九章 破产清算会计（2分左右）

企业破产清算	计量属性	<p>1. 资产的价值必须按照破产清算净值来计量。</p> <p>破产资产清算净值，最可能的变现价值扣除相关的处置税费后的净额（公开拍卖、另有决议、国家规定）</p> <p>2. 负债必须按照破产债务清偿价值计量。破产债务清偿价值，不考虑破产企业的实际清偿能力和折现等因素。</p> <p>【一心笔记】资产要算、负债要偿。</p>
--------	------	---

	破产清算 相关报表	清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表等
	破产清算 科目	负债类：应付破产费用、应付共益债务【应付 XX】
		“清算净值”科目【净】 ①核算破产企业在破产报表日结转的清算净损益科目余额②核算破产企业资产与负债的差额。
		清算损益类：资产处置净损益、债务清偿净损益、破产资产和负债净值变动净损益、其他收益、破产费用、共益债务支出、其他费用、所得税费用、清算净损益 【一心笔记】4 净（处置偿债负，清算要注意）所得税、他收他费共破费。



正保会计网校
www.chinaacc.com



正保会计网校
www.chinaacc.com



正保会计网校
www.chinaacc.com