

### 2025 年中级会计实务必会考点 30 个

#### 考点 1

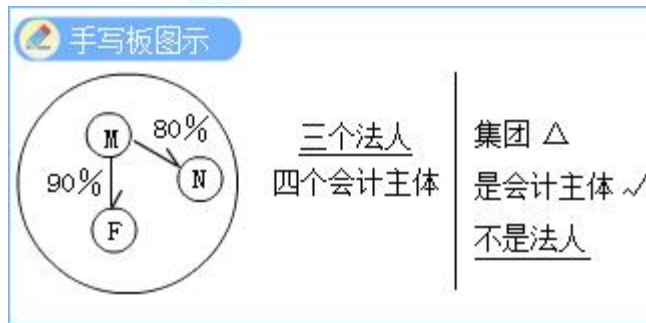
##### 【实质重于形式】

##### 五、实质重于形式

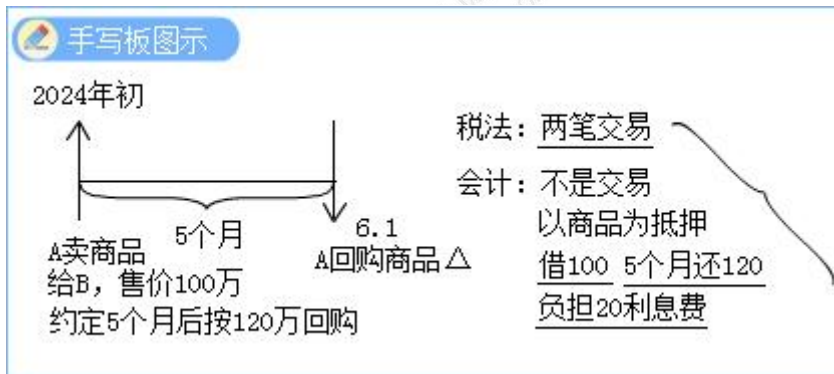
(一) 实质指的是经济实质 (会计观点), 形式指的是法律形式 (法律观点), 此原则要求企业在进行会计处理时, 应当以经济实质为准, 而不仅仅以交易或事项的法律形式为依据。

##### (二) 实务中的应用案例

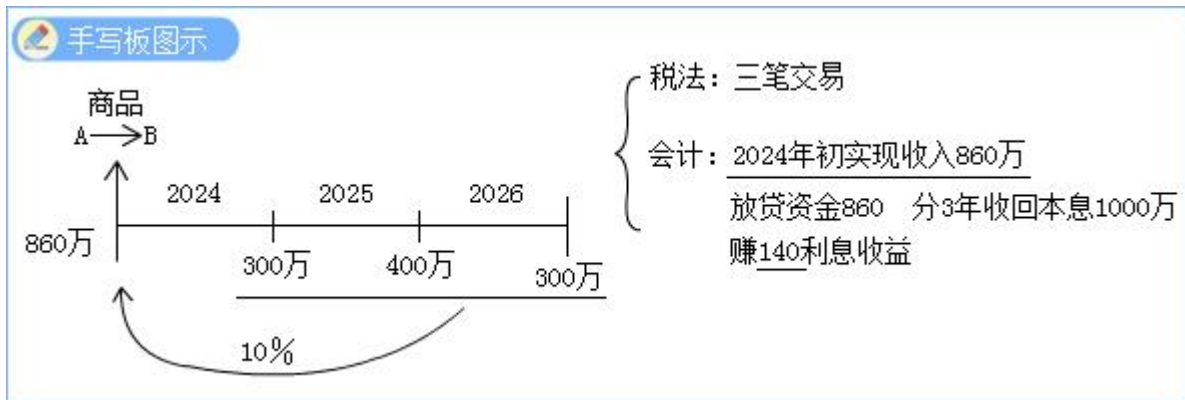
##### 1. 合并报表的编制:



##### 2. 售后回购:



##### 3. 分期收款销售商品的会计处理。



#### 考点 2

##### 【所有者权益的定义及其确认条件】

三、所有者权益的定义及其确认条件

(一) 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。

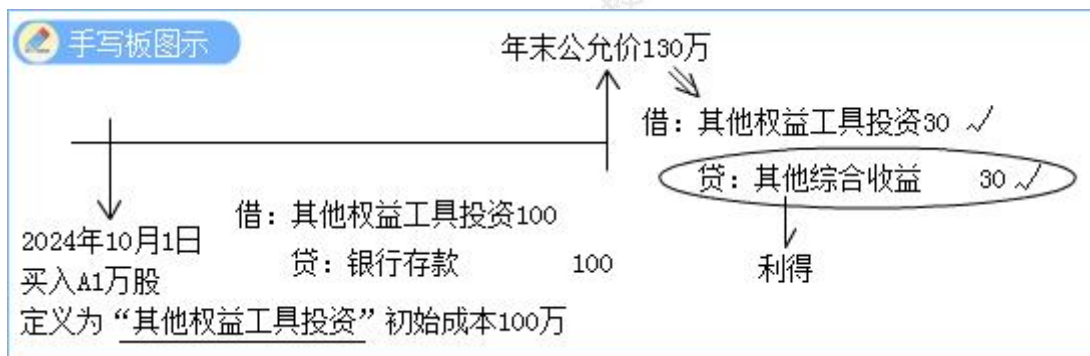
(二) 所有者权益的来源构成

来源	科目对应
投入资本	股本（或实收资本）、 资本公积——股本溢价（或资本溢价）
直接计入所有者权益的利得和损失	其他综合收益



【备注】

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。	形成当期损益的利得	处置固定资产的净收益
	直接计入所有者权益的利得	其他权益工具投资的增值
损失是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。	形成当期损益的损失	处置固定资产的净损失
	直接计入所有者权益的损失	其他权益工具投资的贬值



【解释】2024 年 10 月 1 日，买入 A 公司股票 1 万股，作为其他权益工具投资核算，初始投资成本为 100 万元；2024 年 12 月 31 日，该股票的公允价值为 130 万元。



## (三) 所有者权益的确认条件

所有者权益的确认依赖于其他会计要素的确认。

## 考点 3

## 【用于加工的存货可变现净值的确定】

## 3. 用于加工存货可变现净值的确定

公式	产成品估计售价—至完工追加的成本—产成品销售费用—产成品相关税费
点拨	价、费、税的选取看最终“卖”的是什么
判断	①材料最终完工产品是否发生了减值？ ②若未减值，材料按照其成本计量； ③若减值，计算材料可变现净值，按材料成本与可变现净值孰低计量。
注意	①销售费用和相关税费一般直接给出 ②估计售价的判断标准：是否有合同
估计售价选取	①全部有合同：采用合同价格作为估计售价 ②全部无合同：采用市场价格作为估计售价 ③部分有合同：合同数量内采用合同价格，合同数量外采用市场价格

## 【提示】材料存货应注意的问题

用途	计算方法
材料用于出售	材料的估计售价—材料的销售费用—材料的相关税费
材料用于加工	产成品的估计售价—至完工追加的成本—产成品的销售费用—产成品的相关税费

## 考点 4

## 【外购固定资产的初始计量】

## 1. 外购方式

(1) 入账成本 = 买价 + 保险费 + 相关税费 + 场地整理费 + 装卸费 + 运输费 + 安装费 + 专业人员服务费

## 考点 5

## 【固定资产的折旧】



## 1. 年限平均法

$$\text{年折旧额} = \frac{\text{原价} - \text{预计净残值}}{\text{折旧年限}}$$

$$\text{年折旧率} = \frac{\frac{\text{原价} - \text{预计净残值}}{\text{折旧年限}}}{\text{原价}}$$

$$= \frac{\text{原价} - \text{预计净残值}}{\text{原价} \times \text{折旧年限}}$$

$$\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计使用年限} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} / 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原值} \times \text{月折旧率}$$

## 2. 工作量法

$$\text{单位工作量折旧额} = \text{固定资产原值} \times (1 - \text{净残值率}) / \text{预计总工作量}$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$

## 3. 加速折旧法

加速折旧的计提方法有多种，常见的有以下两种：

## ① 双倍余额递减法

$$\text{年折旧率} = \frac{2}{\text{折旧年限}} \times 100\%$$

$$\text{固定资产年折旧额} = \text{固定资产期初折余价值} \times \text{年折旧率}$$

$$\text{固定资产月折旧额} = \text{固定资产年折旧额} \div 12$$

另，为了调整该折旧方法的误差，要求在倒数第二年改为直线法。

**【基础知识题】**甲公司 2×22 年年初开始对设备提取折旧，原价 102 万元，折旧期 4 年，预计净残值为 2 万元。

则在双倍余额递减法下每年折旧计算过程如下：

$$\text{第一年的折旧} = 102 \times 2/4 = 51 \text{（万元）；}$$

$$\text{第二年的折旧} = (102 - 51) \times 2/4 = 25.5 \text{（万元）；}$$

$$\text{第三年的折旧} = [(102 - 51 - 25.5) - 2] / 2 = 11.75 \text{（万元）；}$$

$$\text{第四年的折旧} = [(102 - 51 - 25.5) - 2] / 2 = 11.75 \text{（万元）；}$$



## ②年数总和法

计算公式如下：

$$\text{年折旧率} = \frac{\text{尚可使用年限}}{\text{年数总和}} = \frac{\text{折旧年限} - \text{已使用年限}}{\text{折旧年限} \times (\text{折旧年限} + 1) / 2} \times 100\%$$

年折旧额 = (固定资产原价 - 预计净残值) × 年折旧率

月折旧率 = 年折旧率 / 12

月折旧额 = (固定资产原价 - 预计净残值) × 月折旧率

【基础知识题】甲公司 2×22 年初开始对设备提取折旧，原价 102 万元，折旧期 4 年，预计净残值为 2 万元。

则在年数总和法下每年折旧计算过程如下：

第一年的折旧 = (102 - 2) × 4/10 = 40 (万元)；

第二年的折旧 = (102 - 2) × 3/10 = 30 (万元)；

第三年的折旧 = (102 - 2) × 2/10 = 20 (万元)；

第四年的折旧 = (102 - 2) × 1/10 = 10 (万元)

【关键考点】掌握加速折旧法下年折旧额的计算。

## 考点 6

## 【内部研发无形资产的核算】

## (一) 自行研发无形资产成本的确定

1. 开发阶段的支出同时满足资本化条件的才能资本化，确认为无形资产，否则应当计入当期损益；
2. 研究阶段的支出，应当在发生时全部费用化，计入当期损益（管理费用）；
3. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化，计入当期损益。

## (二) 自行研发无形资产应考虑的问题

内部研发成本	开发该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、计提专用设备折旧，以及按照借款费用的处理原则可资本化的利息支出等。
时间范围	内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和。
调整原则	对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的



支出不再进行调整。
-----------

【提示】在企业同时从事多项开发活动的情况下，所发生的支出同时用于支持多项开发活动的，应按照合理标准在各项开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应予以费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

### （三）内部开发的无形资产的会计处理

#### 1. 企业自行开发无形资产发生的研发支出

借：研发支出——费用化支出（不满足资本化条件）  
——资本化支出（满足资本化条件）

贷：原材料、银行存款、应付职工薪酬等

#### 2. 资产负债表日，应将该科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目

借：管理费用

贷：研发支出——费用化支出（不满足资本化条件）

【提示】“研发支出——资本化支出”科目余额在资产负债表计入“开发支出”项目。

#### 3. 研究开发项目达到预定用途形成无形资产

借：无形资产

贷：研发支出——资本化支出（满足资本化条件）

### 考点 7

#### 【公允价值模式下投资性房地产的后续计量】

规则	<p>①企业存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。</p> <p>②企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量</p>
适用条件	<p>公允价值模式计量投资性房地产，应同时满足以下两个条件：</p> <p>①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；</p> <p>②企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出科学合理的估计</p>
公允价值	借：投资性房地产——公允价值变动





变动	贷：公允价值变动损益（或相反分录）
租金	借：银行存款 贷：其他业务收入
减值	不计提减值准备 【提示】公允模式下无折旧、无摊销、无减值

### 考点 8

#### 【成本法后续计量】

##### （一）计量原则

1. 初始投资或追加投资时，增加长期股权投资账面价值。
2. 企业应当对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，计提减值准备。
3. 投资方按照持股比例享有被投资方宣告发放的现金股利或利润并确认为投资收益。

【提示 1】子公司将未分配利润或盈余公积转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，投资方不确认投资收益。

【提示 2】除减值或追加投资外，成本法后续计量的长期股权投资账面价值基本不变。

##### （二）会计处理

##### 1. 持有期间：

借：应收股利

贷：投资收益

##### 2. 计提减值：

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备（不可转回）

### 考点 9

#### 【成本法转权益法核算】

成本法转为 权益法 (追溯)	初始投资成本	初始投资成本（剩余长投的账面价值）>被投资企业可辨认净资产公允价值的份额，无会计分录
		初始投资成本（剩余长投的账面价值）<被投资企业可辨认净资产公允价值的份额 借：长期股权投资——投资成本



		贷：盈余公积 利润分配——未分配利润
初始投资时点至转换日的其他综合收益		借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益（或反向）
初始投资时点至转换日的资本公积		借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积——其他资本公积（或反向）
初始投资时点至转换日期初的投资收益		借：长期股权投资——损益调整(调整后净利润－宣告分派现金股利)×持股% 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润
转换日期初至转换日的投资收益		借：长期股权投资——损益调整(调整后净利润－宣告分派现金股利)×持股% 贷：投资收益

### 考点 10

#### 【资产减值损失的确定及其账务处理】

##### （一）资产减值损失的确定

1. 如果资产的可收回金额低于账面价值，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

2. 资产减值准则规定，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

3. 资产报废、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、通过债务重组抵偿债务等符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

##### （二）资产减值损失的账务处理

借：资产减值损失

    贷：固定资产减值准备

        无形资产减值准备

        长期股权投资减值准备等

### 考点 11



**【交易性金融资产的核算】**

(一) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的初始计量

1. 入账成本 = 买价 - 已经宣告但尚未发放的现金股利 (或 - 已经到期未收到的利息) ;

2. 交易费用计入投资收益借方, 交易费用包括支付给代理机构、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出。不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。企业为发行金融工具所发生的差旅费等, 不属于交易费用。

一般分录如下:

借: 交易性金融资产——成本 (按公允价值入账)

    投资收益 (交易费用)

    应收股利 (或应收利息)

贷: 银行存款 (支付的总价款)

(二) 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计量

1. 会计处理原则

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产采用公允价值进行后续计量, 公允价值的变动计入当期损益。

2. 一般会计分录

① 当公允价值大于账面价值时:

借: 交易性金融资产——公允价值变动

    贷: 公允价值变动损益

② 当公允价值小于账面价值时:

借: 公允价值变动损益

    贷: 交易性金融资产——公允价值变动

(三) 持有期内的红利收益和利息收益

1. 当被投资方宣告分红或利息到期时

借: 应收股利 (或交易性金融资产——应计利息)

    贷: 投资收益

**【提示】**对于债券利息, 企业也可以不单独确认, 而通过“交易性金融资产——公允价值变动”科目汇总反映包含利息的债权投资的公允价值变化。

2. 收到现金股利或利息时



借：银行存款

贷：应收股利（或交易性金融资产——应计利息）

（四）处置时

借：银行存款（净售价＝售价－交易费用）

贷：交易性金融资产（账面余额）

投资收益（倒挤认定，损失记借方，收益记贷方）

#### 【关键考点】

（1）交易性金融资产出售时投资收益＝交易性金融资产处置时的损益影响额＝净售价－处置时的账面价值；

（2）交易性金融资产在持有期间所实现的投资收益额＝－①交易费用＋②计提的利息收益或宣告分红时认定的投资收益＋③转让时的投资收益。

#### 考点 12

##### 【辞退福利】

1.企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

①企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时；

②企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

2.企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用关于其他长期职工福利的有关规定，即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额。

##### 3.辞退福利的会计处理

借：管理费用

贷：应付职工薪酬——辞退福利

#### 考点 13

##### 【股份支付的处理】

股份支付的会计处理必须以完整、有效的股份支付协议为基础。

##### 1.授予日



除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，企业在授予日均不做会计处理。

#### 2.等待期内每个资产负债表日

(1) 企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益或负债。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。

(2) 在等待期内，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。

(3) 在等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。

(4) 对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动。

(5) 对于现金结算的涉及职工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。

(6) 对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具，应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具，应当采用期权定价模型等估值技术确定其公允价值。

(7) 在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。

(8) 根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

#### 3.可行权日之后

(1) 对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况，确认股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积（其他资本公积）。

(2) 对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

#### 4.回购股份进行职工期权激励

企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付。企业回购股份时，应按回购股份



的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记。

按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》对职工权益结算股份支付的规定，企业应当在等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加资本公积（其他资本公积）。在职工行权购买本企业股份时，企业应转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积（股本溢价）。

【要点提示】掌握上述会计处理原则。

#### 1. 回购股份时

借：库存股

贷：银行存款

2. 等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加资本公积（其他资本公积）。

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

#### 3. 职工行权时

借：银行存款（职工按承诺的价位交付的款项，无偿授予时不涉及该科目）

资本公积——其他资本公积（等待期内累计确认的资本公积）

贷：库存股

资本公积——股本溢价（倒挤差额）

### 考点 14

【一般借款利息费用资本化账务处理】

(1) 累计支出加权平均数 =  $\Sigma$ （累计支出额超过专门借款的部分 × 每笔资产支出实际占用的天数 / 会计期间涵盖的天数）

(2) 一般借款加权平均资本化率的计算

资本化率的确定原则为：企业为购建或生产符合资本化条件的资产只占用了一笔一般借款，如为银行借款则其资本化率为该项借款的利率，如为公司债方式还需测定一下其实际利率（通常题目条件会直接给出）；如果企业为购建或生产符合资本化条件的资产占用了一笔以上的一般借款，资本化率为这些借款的加权平均利率。加权平均利率的计算公式如下：

加权平均利率 = 一般借款当期实际发生的利息之和 / 一般借款本金加权平均数 × 100%

一般借款本金加权平均数 =  $\Sigma$ （每笔一般借款本金 × 每笔一般借款实际占用的天数 / 会计期间涵盖的天



数)

(3) 认定当期资本化额

每一会计期间一般借款利息的资本化金额=至当期末止购建固定资产累计支出加权平均数×一般借款加权资本化率

(4) 一般账务处理

①长期借款筹款方式

借：财务费用

    在建工程

    贷：长期借款——应计利息

②公司债筹款方式

借：在建工程

    财务费用

    应付债券——利息调整

    贷：应付债券——利息调整

        ——应计利息

**考点 15**

**【预计负债的账务处理】**

(1) 在确认负债时

借：主营业务成本（常见的产品质量保证费用、亏损合同）

    管理费用（一般是诉讼费或各项杂费）

    营业外支出（通常是罚款或赔偿额）

    贷：预计负债

(2) 当该负债转化为事实时（如未决诉讼法院判决后）

借：预计负债

    贷：其他应付款

借：其他应付款

    贷：银行存款

**【备注】**

①如果属于产品质量保证情况的，则不必转“其他应付款”，而是直接对冲“预计负债”；



②质量担保费用如果出现实际发生数与预估数相差较大，应及时调整预计比例；

③针对特定批次产品确认的预计负债，在保修期满时应将其对应的“预计负债”冲为零，同时冲减“主营业务成本”；

④不再生产的产品所提取的“预计负债”在保证期满时冲销为零，同时冲减“主营业务成本”。

(3) 对于预期可获得补偿的认定

借：其他应收款

贷：营业外支出

### 考点 16

#### 【附有销售退回条款的销售】

1.对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

2.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。

#### 3.一般账务处理

①赊销实现收入时：

借：应收账款（全部价税）

贷：主营业务收入（总售价×预计不会退货的比率）

预计负债（总售价×预计退货率）

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时：

借：主营业务成本（总成本×预计不会退货的比率）

应收退货成本（总成本×预计退货率）

贷：库存商品（总成本）

②到期收款时：

借：银行存款

贷：应收账款





## ③预计退货率调整时：

如果调低退货率

借：预计负债

    贷：主营业务收入

同时：

借：主营业务成本

    贷：应收退货成本

如果调高退货率，则反之。

## ④退货期满时：

如果实际退货率与预计相同：

借：库存商品

    预计负债

    应交税费——应交增值税（销项税额）

    贷：银行存款

        应收退货成本

如果实际退货率低于预计标准：

借：库存商品

    预计负债

    应交税费——应交增值税（销项税额）

    贷：银行存款

        应收退货成本

        主营业务收入

同时：

借：主营业务成本

    贷：应收退货成本

如果实际退货率高于预计标准：

借：库存商品

    预计负债

    应交税费——应交增值税（销项税额）



主营业务收入

贷：银行存款

    应收退货成本

    主营业务成本

### 考点 17

#### 【附有客户额外购买选择权的销售】

##### （一）处理原则

1. 客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利，应当作为单项履约义务。

2. 在这种情况下，客户在该合同下支付的价款实际上购买了两项单独的商品：一是客户在该合同下原本购买的商品；二是客户可以免费或者以折扣价格购买额外商品的权利。

3. 企业应当将交易价格在这两项商品间进行分摊：企业应在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时或者在该选择权失效时确认为收入。

##### （二）会计处理

##### 1. 积分兑换前

借：银行存款（收取的价款）

    贷：主营业务收入（按单独售价%确认原商品收入）

        合同负债（按单独售价%确认）

#### 【提示】单独售价的确认

（1）原商品单独售价→收取的价款

（2）奖励积分的单独售价→考虑积分兑换率

##### 2. 积分兑换时

借：合同负债

    贷：主营业务收入

#### 【提示】关于折扣：

（1）分摊合同折扣：按照折扣后金额确认商品收入。

（2）可变对价中随销量而产生的折扣：按照达标后的价格确认全部销售数量所产生的收入。

（3）获得购买选择权中的折扣，需要单独作为单项履约义务，在未来使用时确认为收入。



### 考点 18

#### 【政府补助的会计处理方法】

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。

##### （一）总额法

总额法是在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者成本费用扣减。

企业选择总额法对与日常活动相关的政府补助进行会计处理的，应增设“其他收益”科目进行核算。

“其他收益”科目核算总额法下与日常活动相关的政府补助以及其他与日常活动相关且应直接计入本科目的项目。对于总额法下与日常活动相关的政府补助，企业在实际收到或应收时，或者将先确认为“递延收益”的政府补助分摊计入收益时，借记“银行存款”“其他应收款”“递延收益”等科目，贷记“其他收益”科目。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。

##### （二）净额法

净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿成本费用的扣减。

对于净额法下与日常活动相关的政府补助，企业在实际收到或应收时，或者将先确认为“递延收益”的政府补助分摊冲减成本费用时，借记“银行存款”“其他应收款”“递延收益”等科目，贷记成本费用类科目。

### 考点 19

#### 【以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理】

##### 1. 换出资产的公允价值更加可靠

换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量，应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础。一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价为基础来确定，在非货币性资产交换中，换出资产的价值就是放弃的对价，如果能够可靠计量，应当优先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。

##### （1）计算换入资产成本

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值（- 收取补价的公允价值）+ 应支付的相关税费

【特别提示】若收到含税补价（即收到银行存款）或者支付含税补价（即支付银行存款），则计算公式如下：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 增值税销项税额（或换出资产含税公允价值）+ 支付含税



补价/—收到含税补价—增值税进项税额+应支付的相关税费。

对于题目中给出的补价是否含税如何判断：

甲公司换出固定资产：公允价值为 110 万元；含税公允价值为 124.3 万元。

乙公司换出无形资产：公允价值为 100 万元；含税公允价值为 106 万元。

甲公司收到不含税补价=110-100=10（万元）；

甲公司收到含税补价=124.3-106=18.3（万元），即 10+（14.3-6）=18.3（万元）。

### （2）计算换出资产处置损益

换出资产处置损益=换出资产的公允价值—换出资产的账面价值

①换出资产为固定资产、在建工程、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入资产处置损益。

②换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。

③换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额即是处置损益。

### 考点 20

#### 【以金融资产清偿债务】

债权人的会计处理	债务人的会计处理
<p>债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照金融工具确认和计量准则的规定进行确认和计量。金融资产初始确认时应当以公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。</p> <p>借：交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资等【取得日的公允价值】</p> <p>    坏账准备</p> <p>    投资收益【金融资产公允价值与债权账面价值的差额，或贷记】</p> <p>    贷：应收账款【账面余额】</p> <p>【提示】受让交易性金融资产的，发生的交易费</p>	<p>债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。</p> <p>偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。</p> <p>借：应付账款【账面价值】</p> <p>    贷：交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】</p> <p>        投资收益【债务的账面价值—偿债金融资产账面价值，或借记】</p> <p>同时：</p> <p>借：其他综合收益</p>



用计入投资收益的借方，受让其他金融资产的，发生的交易费用计入资产的入账价值。	贷：投资收益【其他债权投资清偿债务】 利润分配等【其他权益工具投资清偿债务】 或编制相反分录
--	--

### 考点 21

#### 【所得税会计核算过程】

采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。核算过程如下：

#### （一）确定产生暂时性差异的项目

1. 资产项目，如固定资产、无形资产、投资性房地产、金融资产、长期股权投资等。
2. 负债项目，如预计负债、合同负债等。

#### （二）确定资产或负债的账面价值及计税基础

##### 1. 账面价值

以资产为例：

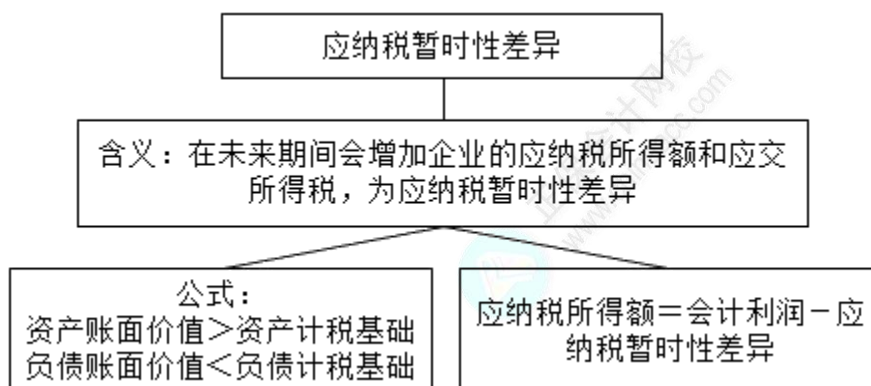
资产的账面价值 = 资产账面余额 - 资产累计折旧或摊销 - 资产的减值准备

##### 2. 计税基础

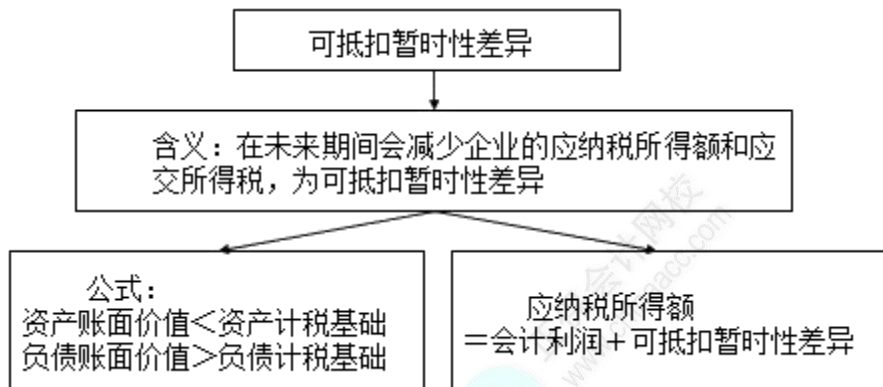
分为资产的计税基础、负债的计税基础两类内容。通俗的说，计税基础是指资产负债表日后，资产或负债在计算以后期间的应纳税所得额时，根据税法规定还可以再抵扣或应纳税的剩余金额。

#### （三）计算应纳税暂时性差异、可抵扣暂时性差异的期末余额

##### 1. 应纳税暂时性差异的期末余额



##### 2. 可抵扣暂时性差异的期末余额



(四) 计算“递延所得税负债”、“递延所得税资产”科目的期末余额

1. “递延所得税负债”科目的期末余额 = 应纳税暂时性差异的期末余额 × 未来转回时的所得税税率
2. “递延所得税资产”科目的期末余额 = 可抵扣暂时性差异的期末余额 × 未来转回时的所得税税率

(五) 计算“递延所得税资产”或“递延所得税负债”科目的发生额

1. “递延所得税负债”科目发生额 = 本期末余额 - 上期末余额
2. “递延所得税资产”科目发生额 = 本期末余额 - 上期末余额

(六) 计算所得税费用

所得税费用（或收益）= 当期所得税费用（当期应交所得税）+ 递延所得税费用（或 - 递延所得税收益）

## 考点 22

### 【境外经营财务报表的折算】

(一) 境外经营财务报表的折算

#### 1. 资产负债表项目

(1) 资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算。

(2) 所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目（如股本、资本公积、盈余公积等）采用发生时的即期汇率折算。

(3) “未分配利润”项目 = 期初“未分配利润”项目金额 + 调整后的净利润 × 平均汇率（或发生日的即期汇率） - 提取盈余公积 × 平均汇率（或发生日的即期汇率）。

#### 2. 利润表项目

(1) 收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。

(2) 此处的近似汇率一般为平均汇率。

#### 3. 外币财务报表折算差额





企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当将产生的外币财务报表折算差额在资产负债表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目单独列示。

### 考点 23

#### 【使用权资产的初始计量】

#### （二）使用权资产的初始计量

使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。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。该成本包括下列四项：

#### 1. 租赁负债的初始计量金额

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，其中租赁付款额包括前述五项内容。会计分录如下：

借：使用权资产【租赁付款额的现值】

    租赁负债——未确认融资费用【差额】

    贷：租赁负债——租赁付款额【租赁付款额】

#### 2. 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额（存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额）

（1）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额不需要折现，会计分录如下：

借：使用权资产

    贷：银行存款

（2）享受的租赁激励相关金额不需要折现，会计分录如下：

借：银行存款

    贷：使用权资产

#### 3. 承租人发生的初始直接费用

承租人发生的初始直接费用（即为达成租赁所发生的增量成本）是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。会计分录如下：

借：使用权资产【佣金、印花税】

    贷：银行存款

4. 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本（注意需要考虑货币时间价值）

借：使用权资产【现值】



贷：预计负债

**【提示】**

承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。租赁资产改良导致的预计复原支出按照上述有关使用权资产初始计量的规定进行处理。

**考点 24**

**【划分为持有待售类别后的计量】**

(三) 划分为持有待售类别后的计量（后续计量）

1. 非流动资产的后续计量

(1) 持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

(2) 补提减值。

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，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。

借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备

(3) 转回减值。

如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产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。会计分录如下：

借：持有待售资产减值准备

贷：资产减值损失

**考点 25**

**【按权益法调整对子公司的长期股权投资】**

(二) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）

1. 对于应享有子公司当期实现净利润的份额

借：长期股权投资【子公司调整后净利润×母公司持股比例】

贷：投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录。

**【提示】**



调整后的子公司净利润，主要包括以下内容：

- ①对购买日子公司评估增值的差额进行调整：补提折旧对损益的影响、存货已经对外销售影响损益。
- ②不包括内部交易的调整。

【注意】如果购买日子公司可辨认净资产的公允价值与账面价值一致，不需要对净利润调整。

2.对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润

借：投资收益

    贷：长期股权投资

3.对于子公司其他综合收益变动

借：长期股权投资

    贷：其他综合收益

或做相反处理。

4.对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动

借：长期股权投资

    贷：资本公积

或做相反处理。

【提示】

上述四笔调整分录，不要合并编制；同时考虑持股比例。

## 考点 26

【内部存货交易的抵销】

1.存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

【一般思路】假定母公司将成本为 80 万元的商品以售价 100 万元销售给子公司，子公司未对外销售。

借：营业收入    100

    贷：营业成本    100

借：营业成本    20

    贷：存货    20

或：

借：营业收入    100

    贷：营业成本    80【倒挤】

        存货    20



第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润	(1) 期末抵销未实现内部销售利润
借：营业收入 【内部销售不含税收入】 贷：营业成本 【倒挤】 存货【期末内部购销形成的存货价值 ×内部销售的毛利率】	①抵销上年未实现内部销售利润 借：未分配利润——年初 贷：营业成本 ②抵销第二年内部购进商品 借：营业收入【内部销售不含税收入】 贷：营业成本 ③抵销第一年和第二年累计未实现内部销售利润 借：营业成本 贷：存货
(2) 确认递延所得税资产	(2) 确认递延所得税资产
借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中递延所得税资产=抵销分录中 (存货贷方发生额-借方发生额)×25%】 【注意】题目中给定所得税税率，均应确认递延所得税的影响，与免税应税合并没有关系	借：递延所得税资产 贷：未分配利润——年初 借（或贷）：递延所得税资产 贷（或借）：所得税费用
(3) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额	(3) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额
借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益项目借方发生额 大于贷方发生额的差额×少%×75%】 【注意】若没有给出所得税税率，则不需要考虑确认递延所得税资产，同时少数股东损益也	借：少数股东权益【存货项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少%×75%】 贷：未分配利润——年初 少数股东损益【损益项目借方发生额 大于贷方发生额的差额×少%×75%】



不需要计算税后金额，即乘以 100%，而不是 75%	
----------------------------	--

【解析】子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

例如甲公司（母公司）对 A 公司（子公司）投资的持股比例为 80%，乙公司（少数股东）对 A 公司投资的持股比例为 20%。假定未实现内部交易损益 100 万元系逆流交易的抵销，应抵销母公司部分未实现内部交易损益 80 万元，抵销少数股东损益 20 万元。所以对于母公司来说，不能抵销全部该 100 万元，还需要减少少数股东权益和损益。

少数股东损益借方表示增加，贷方表示减少。少数股东权益借方表示减少，贷方表示增加。

借：少数股东权益 20（减少）

贷：少数股东损益 20（减少）

再分析，因为内部交易产生的未实现内部销售损益抵销后，需要相应的调减少数股东损益。在合并报表上，母子公司组成的企业集团是一个整体，这个主体的股东有两个，一个是大股东，另一个是少数股东，合并报表反映的是这两个股东的权益和享有的损益。逆流交易所产生的未实现内部销售损益导致整个集团的损益虚增了，也就是导致这两个股东享有的损益都虚增了，所以不管从哪个股东来看，都需要相应的调减的。

顺流交易的情况下，之所以不需要做调整少数股东权益和少数股东损益的分录，是因为顺流交易的情况下，虚增的净利润在母公司个别报表上，少数股东不是母公司的所有者（股东），只是子公司对应的那部分权益的所有者，所以顺流交易抵销时不需要相应的调整少数股东损益和少数股东权益。

## 考点 27

### 【会计估计变更的概念及会计处理】

#### （二）会计估计变更的概念

是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

通常情况下，企业可能由于以下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

企业进行会计估计，总是依赖于一定的基础，如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应作出改变。例如，企业购入一项无形资产，法律保护期限为 10 年，但企业认为能带来经济利益的期限为 8 年，则对于该无形资产，应按 8 年进行摊销。以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 8 年，则应



相应调减摊销年限。

#### 2.取得了新的信息，积累了更多的经验

企业进行会计估计是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况下，也需要对会计估计进行修订。例如，企业对应收账款计提坏账准备的比例为 10%，后来根据新得到的信息，对方财务状况恶化，发生坏账的可能性为 80%，则企业需要补提 70% 的坏账准备。

#### （三）会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计金额，也不调整以前期间的报告结果。

1.如果会计估计的变更仅影响变更当期，有关估计变更的影响应于当期确认（比如计提坏账准备）。

2.如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如，应计提折旧的固定资产，其有效使用年限或预计净残值的估计发生的变更，常常影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。因此，这类会计估计的变更，应于变更当期及以后各期确认。

3.某项变更难以区分为会计政策变更和会计估计变更的，应作为会计估计变更处理。

### 考点 28

#### 【资产负债表日后事项概述】

##### （一）概念

资产负债表日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。

##### 1.资产负债表日

资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。其中，年度资产负债表日是指公历 12 月 31 日；会计中期通常包括半年度、季度和月度等，会计中期期末相应地是指公历半年末、季末和月末等。

##### 2.财务报告批准报出日

财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

##### 3.有利或不利事项

资产负债表日后事项准则所称“有利或不利事项”，是指资产负债表日后对企业财务状况和经营成果具有一定影响（既包括有利影响也包括不利影响）的事项。如果某些事项的发生对企业财务状况和经营成果无任何影响，那么，这些事项既不是有利事项也不是不利事项，也就不属于准则所称资产负债表日后事项。

##### 4.资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项



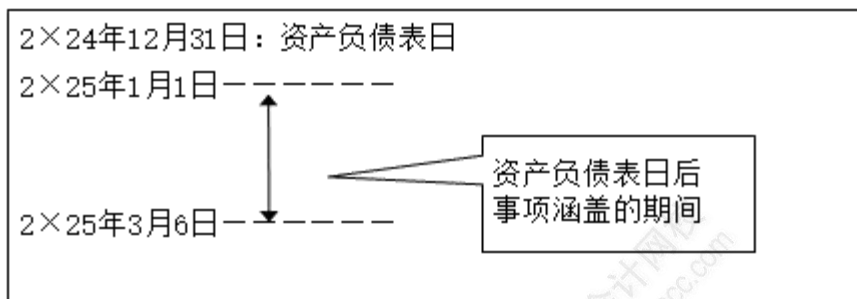


资产负债表日后事项是与资产负债表日存在状况有关的事项，或虽然与资产负债表日存在状况无关，但对企业财务状况具有重大影响的事项。

### （二）资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间，具体是指报告期下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期。财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

【示例】如下图所示：资产负债表日是 2×24 年 12 月 31 日，资产负债表日后期间指的是 2×25 年 1 月 1 日至 2×25 年 3 月 6 日之间。



### （三）资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项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。

#### 1. 调整事项

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。调整事项的特点是：

- （1）在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；
- （2）对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

#### 2. 非调整事项

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策。

#### 3. 调整事项与非调整事项的区别

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，主要取决于该事项表明情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

### 考点 29



### 【财政直接支付业务】

#### （一）财政直接支付业务

1. 单位收到“财政直接支付入账通知书”时，按照通知书中的直接支付入账金额

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

#### 【提示】

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

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

在财务会计中	同时在预算会计中
借：财政应返还额度	借：资金结存——财政应返还额度
贷：财政拨款收入	贷：财政拨款预算收入

3. 下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时

在财务会计中	同时在预算会计中
借：库存物品、固定资产、应付职工薪酬、业	借：行政支出、事业支出



务活动费用、单位管理费用 贷：财政应返还额度	贷：资金结存——财政应返还额度
---------------------------	-----------------

**考点 30****【捐赠收入的核算】**

## 3. 捐赠收入的核算

(1) 接受捐赠时，按照应确认的金额：

借：现金、银行存款、短期投资、存货、长期股权投资、  
长期债权投资、固定资产、无形资产

贷：捐赠收入——限定性收入  
捐赠收入——非限定性收入

接受的服务捐赠收入，按照应确认的金额：

借：业务活动成本、管理费用

贷：捐赠收入——限定性收入  
捐赠收入——非限定性收入

接受的捐赠，如果由于捐赠方或法律法规限制等民间非营利组织之外的原因存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时：

借：捐赠收入——限定性收入【按照需要偿还的金额】

贷：其他应付款

如果由于民间非营利组织自身原因存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时：

借：管理费用【按照需要偿还的金额】

贷：其他应付款

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

借：捐赠收入——限定性收入

贷：捐赠收入——非限定性收入

(3) 期末，将“捐赠收入”科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产：

借：捐赠收入——限定性收入

贷：限定性净资产

借：捐赠收入——非限定性收入

贷：非限定性净资产