

中级财务会计

第一章 总论

目 录

第一节	财务会计及其特点
第二节	会计的基本假设和会计确认、计量的基础
第三节	会计确认与计量
第四节	财务报告要素

第一节 财务会计及其特点

- 一、财务会计的特征
- 二、财务报告的目标
- 三、财务会计信息的使用者
- 四、财务会计信息的质量要求
- 五、社会环境对会计的影响

一、财务会计的特征

（一）财务会计的概念

财务会计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。

对外报告。

- 投资人→投资决策
- 债权人→信贷决策
- 客户 →商业决策
- 供应商→商业决策



（二）财务会计的主要特征

- 1.以计量和传送会计信息为主要目标
- 2.以财务报告为工作核心
- 3.以传统会计模式作为数据处理和信息加工的基本方法
- 4.以公认会计原则为指导

二、财务报告的目标

财务会计报告的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：

- ❖反应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

- 1. 帮助投资者和债权人做出合理的决策
- 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

<p>三、财务会计信息的使用者</p> <p>(一) 会计信息的外部使用者</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ 投资者 ❖ 债权人 ❖ 政府及其有关部门 ❖ 社会公众 <p>(二) 会计信息的内部使用者</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ 企业管理层 	<p>四、财务会计信息的质量要求</p> <p>(一) 可靠性</p> <p>(二) 相关性</p> <p>(三) 可理解性</p> <p>(四) 可比性</p> <p>(五) 实质重于形式</p> <p>(六) 重要性</p> <p>(七) 谨慎性</p> <p>(八) 及时性</p>	<p>(一) 可靠性</p> <p>可靠性是指企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，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。</p>
<p>(二) 相关性</p> <p>相关性是指企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。</p>	<p>(三) 可理解性</p> <p>可理解性是指企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。</p> <p>(四) 可比性</p> <p>可比性是指企业提供的会计信息应当具有一贯性和统一性。</p>	<p>(五) 实质重于形式</p> <p>实质重于形式是指企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。</p> <p>(六) 重要性</p> <p>重要性是指企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。</p>
<p>(七) 谨慎性</p> <p>谨慎性是指企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。</p> <p>(八) 及时性</p> <p>及时性是指企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。</p>	<p>五、社会环境对会计的影响</p> <p>会计环境，是指会计赖以存在的政治环境、经济环境、法律环境、文化环境等客观环境。</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ 不同的环境对会计的要求不尽相同 ❖ 会计应适应特定环境的要求 	<p>第二节 会计的基本假设和会计确认、计量的基础</p> <p>一、会计的基本假设</p> <p>二、权责发生制</p>

<div>一、会计的基本假设</div> <div>(一) 会计主体</div> <div>会计主体是指财务会计为之服务的特定单位或组织，它规定了会计核算的空间范围。</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>	<div>(二) 持续经营</div> <div>持续经营是指在可以预见的未来，会计主体的生产经营活动将按目前的规模 and 状态继续经营下去，不会大规模削减业务，也不会停业或进行清算。</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>	<div>(三) 会计分期</div> <div>会计分期是指将企业持续不断的生产经营活动划分成若干时间长度相同的期间，分期提供财务会计信息。</div> <div>(四) 货币计量</div> <div>货币计量是指在会计核算过程中，采用货币为计量单位，计量、记录和报告企业的生产经营活动。</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>
<div>二、权责发生制</div> <div><ul style="list-style-type: none">会计基础有权责发生制和收付实现制之分。企业会计准则明确指出，“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。”</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>	<div>第三节 会计确认与计量</div> <div>一、会计确认</div> <div>二、会计计量</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>	<div>一、会计确认</div> <div>会计确认是指按照规定的标准和方法，辨认和确定交易或事项是否影响会计要素从而是否应进行会计记录并列入财务报表的过程。</div> <div>会计确认包括：<ul style="list-style-type: none">☞ 初始确认（初次确认）☞ 后续确认（再次确认）</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>
<div>二、会计计量</div> <div>会计计量是根据被计量对象的计量属性，选择运用一定的计量基础和计量单位，确定应记录项目金额的会计处理过程。</div> <div><ul style="list-style-type: none">■ 历史成本■ 重置成本■ 可变现净值■ 现值■ 公允价值</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>	<div>第四节 财务报告要素</div> <div>一、反映财务状况的要素</div> <div>二、反映经营成果的要素</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>	<div>一、反映财务状况的要素</div> <div>(一) 资产</div> <div>资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。</div> <div>2012.08<div>东北财经大学</div></div>

<p>(二) 负债</p> <p>负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。</p> <p>(三) 所有者权益</p> <p>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，包括实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润。</p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>	<p><u>收入、费用</u>的定义，不仅仍然强调了日常活动，而且还突出了收入、费用与所有者权益之间的关系。</p> <p>提出了<u>利得和损失</u>这两个概念，而且区分直接计入所有者权益的利得和损失、直接计入当期损益的利得和损失。</p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>	<p>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。</p> <p>损失是指由企业非日常活动所发生的、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流出。</p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>
<p>直接计入所有者权益的利得和损失，是指</p> <p>①<u>不应计入当期损益</u></p> <p>②<u>会导致所有者权益发生增减变动的</u></p> <p>③<u>与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。</u></p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>	<p>直接计入当期利润的利得和损失，是指</p> <p>①<u>应当计入当期损益</u></p> <p>②<u>会导致所有者权益发生增减变动的</u></p> <p>③<u>与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。</u></p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>	<p>二、反映经营成果的要 素</p> <p>(一) 收入</p> <p>收入是指企业在日常活动中形成的、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。</p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>
<p>(二) 费用</p> <p>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。</p> <p>(三) 利润</p> <p>利润是指企业在一定会计期间的经营成果。</p> <p>利润包括：</p> <p>收入减去费用后的净额</p> <p>直接计入当期利润的利得和损失等。</p> <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>	<p>思考题：</p> <ul style="list-style-type: none">• 1.财务会计信息应具备那些质量要求？• 2.财务会计信息的使用者来自那些方面？• 3.什么是财务会计的目标？具体包括那些方面内容？• 4.会计的基本假设有那些？• 5.反映财务状况的会计要素有那几个？• 6.反映经营成果的会计要素由那几部分构成？ <p>2012.08</p> <p>东北财经大学</p>	<p></p> <p>第二章 货币资金</p> <p>2012.08</p> <p>1</p>

<div>目录</div> <div>第一节 库存现金</div> <div>第二节 银行存款</div> <div>第三节 其他货币资金</div> <div>2012.082</div>	<div>第一节 库存现金</div> <div>一、现金的管理</div> <div>二、现金的序时核算</div> <div>三、现金的总分类核算</div> <div>四、现金的清查</div> <div>2012.083</div>	<div>一、现金的管理</div> <div>现金的概念及特征</div> <div>狭义的现金：库存现金。</div> <div>广义的现金：包括库存现金、银行存款以及其他可以普遍接受的流通手段。</div> <div>不包括的内容:如收到的远期票据、借据等。</div> <div>2012.084</div>
<div>库存现金特征：</div> <div><div>• 货币性</div><div>• 通用性</div><div>• 流动性</div></div> <div>本章研究狭义的现金。</div> <div>2012.085</div>	<div>库存现金的使用范围</div> <div><div>① 职工工资、津贴；</div><div>② 个人劳务报酬；</div><div>③ 颁给个人的科技、文艺、体育等奖金；</div><div>④ 各种劳保、福利费用；</div></div> <div>2012.086</div>	<div><div>⑤ 向个人收购农副产品和其他物资的价款；</div><div>⑥ 出差人员必须随身携带的差旅费；</div><div>⑦ 结算起点以下的零星支出；</div><div>⑧ 央行确定的需要支付现金的其他支出。</div></div> <div>2012.087</div>
<div>库存现金的限额</div> <div><div>—最高限额：3-5天日常零星开支所需现金。</div><div>—特殊情况：可多于5天，最多15天。</div><div>—由开户银行确定。</div></div> <div>2012.088</div>	<div>库存现金日常管理规定</div> <div><div>—当日送存；</div><div>—不得坐支现金；</div><div>—不得白条顶库；</div><div>—不准谎报用途套取现金；</div><div>—不准用银行账户代其他单位和个人存入或支取现金；</div><div>—不得公款私存；</div><div>—不得设置小金库。</div></div> <div>2012.089</div>	<div>库存现金的内部控制</div> <div><div>—实行职能分开原则；</div><div>—现金收付必须有合法的原始凭证；</div><div>—建立收据和发票的领用制度；</div><div>—加强监督与检查；</div><div>—企业的出纳人员应定期轮换。</div></div> <div>2012.0810</div>

二、 库存现金的序时核算

序时核算的方法：
设置并登记现金日记账。
日记账格式：
三栏式或多栏式。

注意：有外币现金的企业，分别按币种设置“现金日记账”进行序时核算。

三、 库存现金的总分类核算

总分类核算的方法

设置的会计科目：“库存现金”
库存现金收入的总分类核算：收款凭证的编制。
库存现金支出的总分类核算：付款凭证的编制。
逐笔或汇总（企业自定汇总时间）

收款凭证：

逐笔：

借：库存现金1170
贷：主营业务收入1000
 应交税费170

汇总：

借：库存现金1370
贷：主营业务收入1000
 应交税费 170
 其他应收款 200

[返回](#)

付款凭证

逐笔：

借：管理费用500
贷：库存现金500

汇总：

借：管理费用500
 销售费用400
 备用金等700
贷：库存现金1600

备用金的核算

什么是备用金：是指企业预付给职工和内部有关单位用作差旅费、零星采购和零星开支，事后需要报销的款项。
两种管理制度的会计处理：
随借随用，用后报销制度；
定额备用金制度。

车间管理人员预借备用金600元。

借：备用金 600
 贷：库存现金 600

实际支出530元，予以报销。

借：制造费用 530
 贷：备用金 530

退回现金70元。

借：库存现金 70
 贷：备用金 70

[返回](#)

企业为行政管理部门确定定额备用金10000元，已领取。取消定额备用金制度时结存现金3600元，实际应报销6400元。

领取时： 借：备用金 10000
 贷：库存现金 10000

报销时： 借：管理费用 8000
 贷：库存现金 8000

取消定额备用金制度时：

借：管理费用 6400
 库存现金 3600
贷：备用金 10000

四、 现金的清查

- 目的：保证账实相符、和财产安全完整。
- 清查方法：清点库存现金并与现金日记账核对。
- 清查结果：账实相符或者不符（溢余或短缺）
- 会计处理方法：
 设置科目：“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”账户。

现金溢余的核算

① 发现时

借：库存现金
 贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢

② 查明原因，批准处理后

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢
 贷：库存现金/其他应付款/营业外收入

<p>现金短缺的核算</p> <p>① 发现时</p> <p>借：待处理财产损益——待处理流动资产损益</p> <p> 贷：库存现金</p> <p>② 批准处理后</p> <p>借：库存现金/其他应收款/管理费用</p> <p> 贷：待处理财产损益——待处理流动资产损益</p> <p>2012.0820</p>	<p>第二节 银行存款</p> <p>一、 银行存款账户的开立</p> <p>二、 银行存款的核算</p> <p>三、 银行存款的清查</p> <p>四、 银行存款的转账结算</p> <p>2012.0821</p>	<p>一、银行存款账户的开立</p> <ul style="list-style-type: none">• 银行存款账户的类型和用途 <p>基本存款账户：日常经营活动资金收付及其工资、奖金和现金的支取，一般只有一个，日常转账结算和现金收付。</p> <p>一般存款账户：借款或其他结算需要设立，可以借款转存、归还和其他结算的资金收付及现金缴存，但不能支取现金。</p> <p>2012.0822</p>
--	--	--

<p>专用存款账户：特定用途，专款专用。</p> <p>临时存款账户：临时生产经营活动的需要设立，最长不可超过2年。</p> <p>2012.0823</p>	<p>二、银行存款的核算</p> <ul style="list-style-type: none">• 序时核算 <p>方法同现金：设置并登记银行存款日记账。</p> <ul style="list-style-type: none">• 总分类核算 <ul style="list-style-type: none">– 科目：“银行存款”。 <ul style="list-style-type: none">– 方法同库存现金： <p>逐笔或定期填制汇总收付款凭证。</p> <p>2012.0824</p>	<p>三、银行存款的清查</p> <ul style="list-style-type: none">• 清查方法： <p>银行存款日记账和银行对账单核对，每月至少一次。</p> <ul style="list-style-type: none">• 核对不符的原因： <p>两种原因：存在记账错误和<u>未达账项</u>。</p> <ul style="list-style-type: none">• 实有数确定方法： <p>编制“<u>银行存款余额调节表</u>”</p> <p>2012.0825</p>
---	--	--

<div>转账结算方式</div> <p>国内转账结算方式：</p> <ol style="list-style-type: none"> 银行汇票 银行本票 支票 商业汇票 信用卡 汇兑 托收承付 委托收款 <div>2012.0829</div>	<div>转账结算方式</div> <p>国际结算方式</p> <ol style="list-style-type: none"> 信用证 托收 汇付 <div>2012.0830</div>	<div>第三节 其他货币资金</div> <p>一、其他货币资金的核算内容</p> <p>二、其他货币资金的核算</p> <div>2012.0831</div>
<div>一、其他货币资金的核算内容</div> <ul style="list-style-type: none"> 其他货币资金的含义 其他货币资金是指除现金、银行存款之外的货币资金，与货币有等同或相近支付能力。 <div>2012.0832</div>	<ul style="list-style-type: none"> 其他货币资金包括的内容 <ol style="list-style-type: none"> 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 存出投资款 <div>2012.0833</div>	<div>二、 其他货币资金的核算</div> <ul style="list-style-type: none"> 一般业务类型 <ol style="list-style-type: none"> 银行转入 实际支付 余额结转 业务例示，以外埠存款为例。 <div>2012.0834</div>
<ul style="list-style-type: none"> 企业在外地开立采购专户，转入款项100000元。 开立帐户时： 借：其他货币资金-外埠存款 100000 贷：银行存款 100000 <div>2012.0835</div>	<p>采购人员交来采购凭证，材料价款70000元，应交增值税11900元，材料已验收入库。</p> <p>结转入库材料实际成本：</p> <p>借：原材料 70000</p> <p> 应交税费-应交增值税（进项税额） 11900</p> <p> 贷：其他货币资金-外埠存款 81900</p> <div>2012.0836</div>	<p>余款18100元通过银行退回。</p> <p>借：银行存款 18100</p> <p> 贷：其他货币资金-外埠存款 18100</p> <div>2012.0837</div> <div>注：银行汇票存款、银行本票存款与外埠存款业务处理方法相同，只是明细科目不同而已。其他内容账务处理方法略。</div>

<div data-bbox="241 172 524 220" data-label="Section-Header"><h3>第三章 存 货</h3></div> <div data-bbox="118 456 161 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1059 87 1180 119" data-label="Section-Header"><h4>目 录</h4></div> <div data-bbox="952 153 1258 427" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">第一节 存货及其分类第二节 存货的初始计量第三节 发出存货的计价第四节 计划成本法第五节 存货的期末计量第六节 存货清查</div> <div data-bbox="853 456 896 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1702 102 2002 134" data-label="Section-Header"><h4>第一节 存货及其分类</h4></div> <div data-bbox="1693 196 1960 347" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">一、存货的概念与特征二、存货的确认条件三、存货的分类</div> <div data-bbox="1588 456 1630 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="109 646 376 678" data-label="Section-Header"><h4>一、存货的概念与特征</h4></div> <div data-bbox="141 724 633 825" data-label="Text"><p>存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。</p></div> <div data-bbox="118 987 161 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="931 628 1131 654" data-label="Text"><p>存货具有如下特征：</p></div> <div data-bbox="871 681 1366 928" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">（1）存货是一种具有物质实体的有形资产；（2）存货属于流动资产，具有较大的流动性；（3）存货以在企业正常生产经营过程中被销售或耗用为目的而取得；（4）存货属于非货币性资产，存在价值减损的可能性。</div> <div data-bbox="853 987 896 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1588 614 1827 646" data-label="Section-Header"><h4>二、存货的确认条件</h4></div> <div data-bbox="1610 668 2103 805" data-label="Text"><p>企业在确认某项资产是否作为存货时，首先要视其是否符合存货的概念，在此前提下，应当同时满足存货确认的以下两个条件，才能加以确认：</p></div> <div data-bbox="1610 829 2103 928" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">（1）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；（2）该存货的成本能够可靠地计量。</div> <div data-bbox="1588 987 1630 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="118 1144 306 1176" data-label="Section-Header"><h4>三、存货的分类</h4></div> <div data-bbox="141 1222 633 1417" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">（1）存货按经济用途，可分为原材料、在产品、自制半成品、产成品、商品、周转材料；（2）存货按存放地点，可分为在库存货、在途存货、在制存货、在售存货；</div> <div data-bbox="118 1519 161 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="875 1185 1366 1323" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">（3）存货按取得方式，可分为外购存货、自制存货、委托加工存货、投资者投入的存货、接受捐赠取得的存货、通过债务重组取得的存货、非货币性资产交换取得的存货、盘盈的存货等。</div> <div data-bbox="853 1519 896 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1668 1141 2036 1177" data-label="Section-Header"><h4>第二节 存货的初始计量</h4></div> <div data-bbox="1668 1212 2096 1484" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">一、外购存货二、自制存货三、委托加工存货四、投资者投入的存货五、以非货币性资产交换取得的存货六、通过债务重组取得的存货</div> <div data-bbox="1588 1519 1630 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>

一、外购存货

（一）外购存货的成本

外购存货的成本即采购成本，是指是指存货从采购到入库前所发生的全部支出，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。

2012.08

（二）外购存货的会计处理

■现购

- 存货验收入库和货款结算同时完成
- 货款已结算但存货尚在运输途中
- 存货已验收入库但货款尚未结算

■预付款购货

■赊购

2012.08

1. 存货验收入库和货款结算同时完成

在存货验收入库和货款结算同时完成的情况下，企业应于支付货款或开出、承兑商业汇票，并且存货验收入库后，按发票账单等结算凭证确定的存货成本，对存货确认入账。

例题见教材【例3-1】

2012.08

2. 货款已结算但存货尚在运输途中

在已经支付货款或开出、承兑商业汇票，但存货尚在运输途中或虽已运达但尚未验收入库的情况下，企业应于支付货款或开出、承兑商业汇票时，按发票账单等结算凭证确定的存货成本，将所购存货先确认为在途存货；待存货运达企业并验收入库后，再根据有关验货凭证，将在途存货转为在库存货。

例题见教材【例3-2】

2012.08

3. 存货已验收入库但货款尚未结算

在存货已运达企业并验收入库，但发票账单等结算凭证尚未到达、货款尚未结算的情况下，企业在收到存货时可先不进行会计处理。

2012.08

- 如果在本月内结算凭证能够到达企业，则应在支付货款或开出、承兑商业汇票后，按发票账单等结算凭证确定的存货成本，对存货确认入账；
- 如果月末时结算凭证仍未到达，为全面反映资产及负债情况，应对收到的存货按暂估价值入账，下月初，再编制相同的红字记账凭证予以冲回，待结算凭证到达，企业付款或开出、承兑商业汇票后，按发票账单等结算凭证确定的存货成本，对存货确认入账。

例题见教材【例3-3】

2012.08

4. 采用预付货款方式购入存货

在采用预付货款方式购入存货的情况下，企业在预付货款时，应按照实际预付的金额确认预付账款；待所购存货验收入库时，再按发票账单等结算凭证确定的存货成本确认存货，同时转销预付账款。

例题见教材【例3-4】

2012.08

5. 采用赊购方式购入存货

（1）赊购的一般会计处理

在采用赊购方式购入存货的情况下，企业应于存货验收入库后，按发票账单等凭证确定的存货成本，对存货确认入账，同时，按应付未付的货款金额，确认应付账款；待按照合同或协议约定的付款日期支付货款时，再根据实际支付的金额，转销应付账款。

例题见教材【例3-5】

2012.08

（2）附有现金折扣条件的赊购

如果赊购附有现金折扣条件，则其会计处理有总价法和净价法两种方法。在总价法下，应付账款按实际交易金额入账，如果购货方在现金折扣期限内付款，则取得的现金折扣作为一项理财收入，冲减当期财务费用；在会计实务中，由于现金折扣的使用并不普遍，因此，企业会计准则要求采用总价法进行会计处理。

例题见教材【例3-6】

2012.08

<p>(3) 具有融资性质的赊购</p> <p>如果购入存货超过正常信用条件延期支付价款（如分期付款购买存货），实质上具有融资性质的，企业在购入存货时，应按合同或协议价款的公允价值确定存货的入账成本，按购货合同约定的应付金额作为长期应付款，按其差额，作为未确认融资费用。</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none">• 合同或协议价款的公允价值按合同或协议价款的现值金额计算确定。• 计算合同或协议价款的现值时，应采用具有类似信用等级企业发行类似工具的现时利率作为折现率。• 未确认融资费用应在合同或协议约定的付款期间内采用实际利率法分期摊销，计入财务费用。 <div>例题见教材【例3-7】</div> <p>2012.08</p>	<p>(三) 外购存货发生短缺的会计处理</p> <p>(1) 属于运输途中的合理损耗，应计入有关存货的采购成本。</p> <p>(2) 属于供货单位或运输单位的责任造成的存货短缺，应由责任人补足存货或赔偿货款，不计入存货的采购成本。</p> <p>2012.08</p>
<p>(3) 属于自然灾害或意外事故等非常原因造成的存货毁损，先转入“待处理财产损溢”科目核算；待报经批准处理后，将扣除保险公司和过失人赔款后的净损失，计入营业外支出。</p> <p>(4) 尚待查明原因的存货短缺，先转入“待处理财产损溢”科目核算；待查明原因，再按上述要求进行会计处理。</p> <p>(5) 上列短缺存货涉及增值税的，还应进行相应处理。</p> <div>例题见教材【例3-8】</div> <p>2012.08</p>	<p>二、自制存货</p> <p>(一) 自制存货的成本</p> <p>企业自制存货的成本由采购成本、加工成本和其他成本构成。</p> <p>◆加工成本，是指存货制造过程中发生的直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。</p> <p>◆其他成本，是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。</p> <p>2012.08</p>	<div>注 意</div> <p>企业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：</p> <p>(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。</p> <p>(2) 仓储费用。</p> <p>(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。</p> <p>2012.08</p>
<p>(二) 自制存货的会计处理</p> <p>企业自制并已验收入库的存货，按计算确定的实际生产成本，将存货由在制存货转为在库存货。</p> <div>例题见教材【例3-9】</div> <p>2012.08</p>	<p>三、委托加工存货</p> <p>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。</p> <p>2012.08</p>	<div>由受托方代收代交消费税的处理</div> <p>(1) 委托加工存货收回后直接用于销售，计入委托加工存货成本；</p> <p>(2) 委托加工存货收回后用于连续生产应税消费品、按规定准予抵扣的：</p> <p>借：应交税费—应交消费税</p> <p>贷：银行存款</p> <div>例题见教材【例3-10】</div> <p>2012.08</p>

<div data-bbox="185 108 452 140" data-label="Section-Header"> <h4>四、投资者投入的存货</h4> </div> <div data-bbox="136 175 629 276" data-label="Text"> <p>投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。</p> </div> <div data-bbox="315 336 611 399" data-label="Text"> <p>例题见教材【例3-11】</p> </div> <div data-bbox="118 456 161 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="896 121 1305 150" data-label="Text"> <p>（四）通过非货币性资产交换取得的存货</p> </div> <div data-bbox="896 217 1211 245" data-label="Text"> <p>（五）通过债务重组取得的存货</p> </div> <div data-bbox="896 279 1296 316" data-label="Section-Header"> <h4>在资产减值一章前一并讲解</h4> </div> <div data-bbox="853 456 896 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1671 78 2036 114" data-label="Section-Header"> <h3>第三节 发出存货的计价</h3> </div> <div data-bbox="1635 180 1928 331" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> 一、存货成本流转假设 二、发出存货的计价方法 三、发出存货的会计处理 </div> <div data-bbox="1590 456 1630 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="118 614 387 641" data-label="Section-Header"> <h4>一、存货成本流转假设</h4> </div> <div data-bbox="147 687 618 927" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> □ 存货流转包括实物流转和成本流转两个方面 □ 按照假定的成本流转方式确定发出存货的成本，就是存货成本流转假设。 □ 企业会计准则规定的发出存货计价方法包括个别计价法、先进先出法、加权平均法和移动平均法。 </div> <div data-bbox="118 987 161 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="884 617 1375 916" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> □ 存货计价方法对企业财务状况和经营成果的主要影响： <ul style="list-style-type: none"> ➢ 存货计价方法对损益计算有直接影响 ➢ 存货计价方法对资产负债表有关项目数额的计算有直接影响，包括流动资产总额、所有者权益等项目 ➢ 存货计价方法对应交所得税数额的计算有一定的影响 </div> <div data-bbox="853 987 896 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1590 614 1881 641" data-label="Section-Header"> <h4>二、发出存货的计价方法</h4> </div> <div data-bbox="1608 673 2098 882" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> 1. 先进先出法 <p>先进先出法是以先入库的存货先发出去这一存货实物流转假设为前提，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。</p> </div> <div data-bbox="1590 987 1630 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="147 1153 640 1452" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 优点：可以随时确定发出存货的成本，保证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。 ◆ 缺点：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；在物价上涨期间，会高估当期利润和存货价值；在物价下跌期间，会低估当期利润和存货价值。 </div> <div data-bbox="349 1457 640 1519" data-label="Text"> <p>例题见教材【例3-17】</p> </div> <div data-bbox="118 1519 161 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="925 1158 1158 1185" data-label="Section-Header"> <h4>2. 全月一次加权平均法</h4> </div> <div data-bbox="878 1214 1368 1350" data-label="Text"> <p>全月一次加权平均法，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，据以确定本期发出存货成本和期末结存存货成本的一种方法。</p> </div> <div data-bbox="902 1380 1368 1436" data-label="Equation-Block"> $\text{加权平均单位成本} = \frac{\text{月初结存存货成本} + \text{本月购进存货成本}}{\text{月初结存存货数量} + \text{本月购进存货数量}}$ </div> <div data-bbox="853 1519 896 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1621 1184 2112 1377" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 优点：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。 ◆ 缺点：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。 </div> <div data-bbox="1821 1425 2105 1487" data-label="Text"> <p>例题见教材【例3-18】</p> </div> <div data-bbox="1590 1519 1630 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>

<div data-bbox="199 102 342 127" data-label="Section-Header"><h3>3. 移动平均法</h3></div> <div data-bbox="141 159 633 295" data-label="Text"><p>移动平均法亦称移动加权平均法，是指平时每入库一批存货，就以原有存货数量和本批入库存货数量为权数，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。</p></div> <div data-bbox="165 323 638 381" data-label="Equation-Block"><p>移动加权平均单位成本 = $\frac{\text{原有存货成本} + \text{本批入库存货成本}}{\text{原有存货数量} + \text{本批入库存货数量}}$</p></div> <div data-bbox="118 458 161 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="887 102 1375 331" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">◆优点：将存货计价和明细账登记分散在平时进行，可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信息。◆缺点：每次收入存货都要计算一次平均单位成本，计算工作量较大，不适合收发货比较频繁的企业使用。</div> <div data-bbox="1081 384 1375 443" data-label="Text"><p>例题见教材【例3-19】</p></div> <div data-bbox="853 458 896 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1653 97 1794 122" data-label="Section-Header"><h3>4. 个别计价法</h3></div> <div data-bbox="1606 151 2098 252" data-label="Text"><p>个别计价法，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。</p></div> <div data-bbox="1644 279 2087 397" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">◆优点：成本流转与实物流转完全一致◆缺点：日常核算非常繁琐，存货实物流转的操作相当复杂</div> <div data-bbox="1588 458 1630 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="145 647 633 820" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">◆适用范围：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、容易辨认的存货计价，如房产、船舶、飞机、重型设备以及珠宝、名画等贵重物品。</div> <div data-bbox="349 916 642 975" data-label="Text"><p>例题见教材【例3-20】</p></div> <div data-bbox="118 989 161 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="853 612 1149 641" data-label="Section-Header"><h2>三、发出存货的会计处理</h2></div> <div data-bbox="934 687 1227 713" data-label="Section-Header"><h3>（一）生产经营领用的原材料</h3></div> <div data-bbox="887 738 1379 801" data-label="Text"><p>生产经营领用的原材料，应当根据领用部门和用途，分别计入有关成本费用项目。</p></div> <div data-bbox="1081 916 1375 975" data-label="Text"><p>例题见教材【例3-21】</p></div> <div data-bbox="853 989 896 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1599 612 1917 641" data-label="Section-Header"><h2>（二）生产经营领用的周转材料</h2></div> <div data-bbox="1659 683 1845 708" data-label="Section-Header"><h3>1. 周转材料的含义</h3></div> <div data-bbox="1610 735 2103 871" data-label="Text"><p>周转材料是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态、不确认为固定资产的材料，主要包括包装物、低值易耗品，以及建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等。</p></div> <div data-bbox="1588 989 1630 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="118 1145 353 1171" data-label="Section-Header"><h3>2. 周转材料的核算要求</h3></div> <div data-bbox="118 1203 633 1428" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">◆设置“周转材料”科目核算。一般企业也可单独设置“包装物”和“低值易耗品”科目核算。◆领用的周转材料，应根据其消耗方式、价值大小以及用途，选择适当的摊销方法，将账面价值一次或分期计入管理费用、生产成本、其他业务成本、销售费用、工程施工等。</div> <div data-bbox="459 1417 687 1490" data-label="Image"></div> <div data-bbox="118 1520 161 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="853 1139 1368 1501" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">□生产部门领用、构成产品实体一部分的，计入生产成本□属于车间一般性物料消耗的，计入制造费用□销售部门领用，随同商品出售但不单独计价的，计入销售费用；随同商品出售并单独计价的，计入其他业务成本□用于出租的，计入其他业务成本□用于出借的，计入销售费用□管理部门领用的，计入管理费用</div> <div data-bbox="853 1520 896 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1588 1145 1834 1171" data-label="Section-Header"><h3>3. 周转材料的摊销方法</h3></div> <div data-bbox="1659 1190 1823 1216" data-label="Section-Header"><h4>（1）一次转销法</h4></div> <div data-bbox="1599 1225 2114 1287" data-label="Text"><p>一次转销法，是指在领用周转材料时，将其账面价值一次计入有关成本费用的一种方法。</p></div> <div data-bbox="1637 1297 2107 1473" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">◆领用周转材料时，将其账面价值一次计入有关成本费用。◆周转材料报废时，按其残料价值，相应地冲减有关成本费用。□适用于一次领用金额不大的周转材料摊销</div> <div data-bbox="1727 1485 2110 1533" data-label="Text"><p>例题见教材【例3-22、3-23】</p></div> <div data-bbox="1588 1520 1630 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>

<p>(2) 五五摊销法</p> <p>五五摊销法，是指周转材料在领用时和报废时各摊销其账面价值50%的一种摊销方法。</p> <p>◆ 周转材料分别设置“在库”、“在用”和“摊销” 明细科目进行核算。</p> <p>◆ 领用周转材料时，将其账面价值由“在库”明细科目转入“在用”明细科目，同时通过“摊销” 明细科目摊销其价值的50%。</p> <p>2012.08</p>	<p>◆ 周转材料报废时，再摊销账面价值的50%，同时对冲“摊销”和“在用” 明细科目金额，转销周转材料全部已提摊销额。</p> <p>◆ 报废周转材料的残料价值，冲减有关成本费用科目金额。</p> <p>□ 适用于领用数量多、金额大的周转材料摊销</p> <div>例题见教材【例3-24、3-25、3-26】</div> <p>2012.08</p>	<p>(3) 分次摊销法</p> <p>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。</p> <p>某期周转材料应摊销额 = $\frac{\text{周转材料账面价值}}{\text{预计可使用次数}} \times \frac{\text{该期实际使用次数}}{\text{使用次数}}$</p> <p>◆ 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期计算摊销的，而不是在领用和报废时各摊销一半。</p> <div>例题见教材【例3-27】</div> <p>2012.08</p>
<p>(三) 出售的存货</p> <p>出售的库存商品或原材料，应按从购货方已收或应收合同或协议价款的公允价值确认销售收入，并按库存商品或原材料的账面价值结转销售成本。</p> <div>例题见教材【例3-28、3-29】</div> <p>2012.08</p>	<p>(四) 在建工程领用的存货</p> <p>◆ 在建工程领用的库存商品，应视同销售，按库存商品的计税价格计算增值税销项税额，连同库存商品的账面价值一并作为在建工程成本。</p> <p>◆ 在建工程领用的原材料，相应的增值税进项税额可予抵扣的，应将所领用原材料的账面价值计入工程成本；不允许抵扣的，连同所领用原材料的账面价值一并计入工程成本</p> <div>例题见教材【例3-30、3-31】</div> <p>2012.08</p>	<p>(五) 其他用途发出的存货</p> <p>1. 企业将库存商品或原材料用于非货币性资产交换（在非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的情况下）、债务重组、作为非同一控制下企业合并支付的对价等，应作为销售处理，按该库存商品或原材料的公允价值确认销售收入，同时，按库存商品或原材料的账面价值结转销售成本。</p> <div>例题见教材【例3-32、3-33】</div> <p>2012.08</p>
<p>2. 企业将库存商品或原材料用于非货币性资产交换（在非货币性资产交换不具有商业实质或公允价值不能够可靠计量的情况下）、作为同一控制下企业合并支付的对价等，应视同销售，按库存商品或原材料的计税价格计算增值税销项税额，连同库存商品或原材料的账面价值一并作为相关资产的成本或合并对价。</p> <div>例题见教材【例3-34】</div> <p>2012.08</p>	<p>第四节 计划成本法</p> <p>一、计划成本法的基本核算程序</p> <p>二、存货的取得及成本差异的形成</p> <p>三、存货的发出及成本差异的分摊</p> <p>2012.08</p>	<p>计划成本法，是指存货的日常收入、发出和结存均按预先制定的计划成本计价，并设置“材料成本差异” 科目登记实际成本与计划成本之间的差异；月末，再通过对存货成本差异的分摊，将发出存货的计划成本和结存存货的计划成本调整为实际成本进行反映的一种核算方法。</p> <p>2012.08</p>

一、计划成本法的基本核算程序

- 制定存货的计划成本目录。
- 设置“材料成本差异”科目，登记存货实际成本与计划成本之间的差异。
- 设置“材料采购”科目，对购入存货的实际成本与计划成本进行计价对比。
- 存货日常收发按计划成本计价，月末，通过存货成本差异的分摊，将存货（发出和结存）的计划成本调整为实际成本反映。

2012.08

二、存货的取得及成本差异的形成

1. 外购的存货

企业外购的存货，需设置“材料采购”科目进行计价对比，据以确定外购存货实际成本与计划成本的差异。

例题见教材【例3-35、3-36】

2012.08

2. 其他方式取得的存货

企业通过外购以外的其他方式取得存货，不通过“材料采购”科目确定存货成本差异，而应直接按取得存货的计划成本，借记“原材料”等存货科目，按所确定的实际成本，贷记“生产成本”、“委托加工物资”等相关科目，按实际成本与计划成本之间的差额，借记或贷记“材料成本差异”科目。

例题见教材【例3-37、3-38】

2012.08

三、存货的发出及成本差异的分摊

1. 发出存货的核算程序

- （1）发出存货时先按计划成本计价，计入有关成本费用科目；
- （2）月末，计算材料成本差异率，将存货成本差异在本月发出存货和期末结存存货之间进行分摊，将本月发出存货和期末结存存货的计划成本调整为实际成本反映。

2012.08

注意

“材料成本差异”科目的期末余额为结存存货应负担的成本差异。在编制资产负债表时，月末结存存货应负担的成本差异应作为存货的调整项目，将结存存货的计划成本调整为实际成本列示。

例题见教材【例3-39】

2012.08

5. 周转材料采用五五摊销法的会计处理

- ◆领用时，按计划成本的50%摊销
- ◆领用当月月末，根据本月材料成本差异率，将摊销的计划成本调整为实际成本
- ◆报废时，按计划成本的50%摊销
- ◆报废当月月末，根据报废当月材料成本差异率，将摊销的计划成本调整为实际成本

例题见教材【例3-40】

2012.08

5. 委托加工存货的会计处理

企业委托外部加工的存货，在发出材料物资时，可以按月初材料成本差异率将发出材料物资的计划成本调整为实际成本，并通过“委托加工物资”科目核算委托加工存货的实际成本；收回委托加工的存货时，按收回存货的计划成本入账，实际成本与计划成本的差额直接记入“材料成本差异”科目。

例题见教材【例3-41】

2012.08

计划成本法的优点

- 1. 可以简化存货的日常核算手续
- 2. 有利于考核采购部门的工作业绩

2012.08

第五节 存货的期末计量

- 一、成本与可变现净值孰低法的含义
- 二、存货可变现净值的确定
- 三、存货跌价准备的计提方法

2012.08

一、成本与可变现净值孰低法的含义

成本与可变现净值孰低法，是指按照存货的成本与可变现净值两者之中的较低者对期末存货进行计量的一种方法。

□期末存货的成本低于可变现净值，存货按成本计量

□期末存货的可变现净值低于成本，存货按可变现净值计量

2012.08

- 成本，是指期末存货的账面实际成本
- 可变现净值，是指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

企业持有存货的目的不同，可变现净值的具体构成就有所不同。

2012.08

二、存货可变现净值的确定

（一）确定可变现净值应考虑的主要因素

- 1. 应以确凿的证据为基础；
- 2. 应考虑持有存货的目的；
- 3. 应考虑资产负债表日后事项的影响。

2012.08

确定可变现净值应当考虑持有存货的目的

- 直接用于出售的存货，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额，确定其可变现净值。
- 需要经过加工的材料等存货，应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额，确定其可变现净值。

2012.08

（二）存货估计售价的确定

- 1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计量基础。
- 2. 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。
- 3. 如果企业持有存货的数量少于销售合同或劳务合同订购数量，应当以合同价格作为可变现净值的计算基础。

2012.08

4. 没有销售合同或劳务合同约定的存货（不包括用于出售的原材料、半成品等存货），其可变现净值应当以产成品或商品一般销售价格作为计算基础。

5. 用于出售的原材料、半成品等存货，通常以该原材料或半成品的市场销售价格作为其可变现净值的计算基础。如果用于出售的原材料或半成品存在销售合同约定，应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。

2012.08

例题见教材【例3-42、43、44、45】

（三）材料存货的期末计量

对用于生产而持有的材料（如原材料、在产品、委托加工材料等），应将材料的期末计量与所生产的产成品期末价值减损情况联系起来，按如下原则处理：

处理原则如下

2012.08

- ❖ 如果用该材料生产的产成品的可变现净值预计高于生产成本，则该材料应当按照成本计量。
- ❖ 如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于生产成本，则该材料应当按照可变现净值计量。

例题见教材【例3-46、3-47】

2012.08

三、存货跌价准备的计提方法

（一）存货减值的判断依据

企业在对存货进行定期检查时，如果存在下列情况之一，表明存货的可变现净值低于成本：

- 1. 该存货的市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升希望；
- 2. 使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格；


2012.08

<p>3. 因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市价又低于其账面成本；</p> <p>4. 因所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市价逐渐下跌；</p> <p>5. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。</p> <p>2012.08</p>	<p>(二) 计提存货跌价准备的基础</p> <p>1. 以单项存货为基础计提存货跌价准备</p> <p>2. 以存货类别为基础计提存货跌价准备</p> <p>3. 以合并存货为基础计提存货跌价准备</p> <p>例题见教材【例3-48】</p> <p>2012.08</p>	<p>(三) 存货跌价准备的计提和转回</p> <p>1. 本期应计提的存货跌价准备金额</p> <p>某期应计提的 当期可变现净值 - “存货跌价准备” 存货跌价准备 = 低于成本的差额 - 科目原有余额</p> <p>2. 本期计提存货跌价准备后，“存货跌价准备”科目余额</p> <p>“存货跌价准备” 某期应计提的 当期可变现净值 科目原有余额 + 存货跌价准备 = 低于成本的差额</p> <p>例题见教材【例3-49】</p> <p>2012.08</p>
<p>(三) 存货跌价准备的结转</p> <p>1. 生产经营领用的存货，领用时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。</p> <p>例题见教材【例3-50】</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 销售的存货，以及用于非货币性资产交换（在非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的情况下）、债务重组、作为非同一控制下企业合并支付的对价的存货，在结转销售成本的同时，应结转相应的存货跌价准备。</p> <p>例题见教材【例3-51、3-52】</p> <p>2012.08</p>	<p>3. 企业用于非货币性资产交换（在非货币性资产交换不具有商业实质或公允价值不能够可靠计量的情况下）、作为同一控制下企业合并支付的对价的存货，在转出存货账面余额的同时，应结转相应的存货跌价准备，即换入资产的入账成本、支付的合并对价应当以转出存货的账面价值为基础进行计量。</p> <p>例题见教材【例3-53】</p> <p>2012.08</p>
<p>4. 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。当存货存在以下情况之一时，表明存货的可变现净值为零：</p> <p>(1) 已霉烂变质的存货；</p> <p>(2) 已过期且无转让价值的存货；</p> <p>(3) 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；</p> <p>(4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。</p> <p>例题见教材【例3-54】</p> <p>2012.08</p>	<p>第六节 存货清查</p> <p>一、存货清查的意义与方法</p> <p>二、存货盘盈与盘亏的会计处理</p> <p>2012.08</p>	<p>一、存货清查的意义与方法</p> <p>企业应当定期或不定期对存货进行盘点和抽查，以确定存货实有数量，并与账面核对，确保账实相符。企业至少应当在编制年度财务会计报告之前，对存货进行一次全面的清查盘点。</p> <p>2012.08</p>

<p>◆存货清查采用实地盘点、账实核对的方法。</p> <p>◆对于账实不符的存货，应及时查明原因、分清责任，并根据管理权限报经批准处理后，在期末结账前处理完毕。</p> <p>◆如果盘盈或盘亏的存货在期末结账前尚未经批准，在对外提供财务会计报告时，应先按规定的方法进行会计处理，并在会计报表附注中作出说明。</p> <p>2012.08</p>	<p>二、存货盘盈与盘亏的会计处理</p> <p>（一）存货盘盈</p> <p>存货盘盈，是指存货的实存数量超过账面结存数量的差额。</p> <p>●发生盘盈，按照同类或类似存货的市场价格作为实际成本及时登记入账；</p> <p>●报经批准处理后，冲减管理费用。</p> <div>例题见教材【例3-55】</div> <p>2012.08</p>	<p>（二）存货盘亏</p> <p>存货盘亏，是指存货的实存数量少于账面结存数量的差额。</p> <p>●发生盘亏，及时转销存货账面成本。盘亏存货涉及增值税的，还应进行相应处理。</p> <p>●查明原因，报经批准处理，根据盘亏的原因，分别进行会计处理。</p> <div>具体会计处理如下</div> <p>2012.08</p>
<p>1. 属于定额内自然损耗造成的短缺，计入管理费用；</p> <p>2. 属于收发计量差错和管理不善等造成的短缺或毁损，将扣除可收回的保险公司和过失人赔款以及残料价值后的净损失，计入管理费用；</p> <p>3. 属于自然灾害或意外事故等非常原因造成的毁损，将扣除可收回的保险公司和过失人赔款以及残料价值后的净损失，计入营业外支出。</p> <div>例题见教材【例3-56】</div> <p>2012.08</p>	<p>第四章 金融资产</p> <p>2012.08</p>	<p>目 录</p> <p>第一节 金融资产及其分类</p> <p>第二节 交易性金融资产</p> <p>第三节 持有至到期投资</p> <p>第四节 贷款和应收款项</p> <p>第五节 可供出售金融资产</p> <p>第六节 金融资产减值</p> <p>2012.08</p>
<p>第一节 金融资产及其分类</p> <p>一、金融资产的内容</p> <p>二、金融资产的分类</p> <p>2012.08</p>	<p>一、金融资产的内容</p> <p>金融资产是企业资产的重要组成部分，主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、其他应收款项、股权投资、债权投资、衍生工具形成的资产等。</p> <p>本章不涉及以下金融资产：</p> <p>（1）货币资金</p> <p>（2）长期股权投资</p> <p>2012.08</p>	<p>二、金融资产的分类</p> <p>企业应当结合自身业务特点、投资策略和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确认时划分为以下几类：</p> <p>（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；</p> <p>（2）持有至到期投资；</p> <p>（3）贷款和应收款项；</p> <p>（4）可供出售的金融资产。</p> <p>2012.08</p>

<p>(一) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产</p> <p>以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，包括交易性金融资产和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。</p> <p>2012.08</p>	<p>1. 交易性金融资产</p> <p>交易性金融资产，主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产，如企业以赚取差价为目的从二级市场购买的股票、债券、基金等。</p> <div> <p>满足下列条件之一的金融资产应划分为交易性金融资产：</p> </div> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> 取得该金融资产的目的，主要是为了近期内出售或回购。 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。 属于衍生工具，其公允价值变动大于零时，应将其相关变动金额确认为交易性金融资产，同时计入当期损益。 <p>2012.08</p>
<p>2. 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</p> <p>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，主要是指企业基于风险管理以及战略投资需要等所作的指定。</p> <div> <p>通常情况下，只有符合下列条件之一的金融资产，才可以在初始确认时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：</p> </div> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> 该指定可以消除或明显减少由于该金融资产的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况。 企业风险管理或者投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合或该金融资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。 <p>2012.08</p>	<div> <p>注 意</p> </div> <ul style="list-style-type: none"> 某项金融资产划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产后，不能再重分类为其他类别的金融资产 其他类别的金融资产也不能再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 <p>2012.08</p>
<p>(二) 持有至到期投资</p> <p>持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> 到期日固定、回收金额固定或可确定，是指相关合同明确了投资者在确定的期间内获得或收取现金流量（如债券投资利息和本金等）的金额和时间。 有明确意图持有至到期，是指投资者在取得投资时意图就是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项，否则将持有至到期。 <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> 有能力持有至到期，是指企业有足够的财务资源，并不受外部因素影响将投资持有至到期。 <div> <p>企业应当于每个资产负债表日对持有至到期投资的意图和能力进行评价。如果企业的持有意图或能力发生了变化，应当将其重分类为可供出售金融资产进行处理。</p> </div> <p>2012.08</p>

<p>（三）贷款和应收款项</p> <ul style="list-style-type: none">• 贷款和应收款项，是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产，如金融企业发放的贷款和其他债权。• 非金融企业持有的现金和银行存款、销售商品或提供劳务形成的应收款项、企业持有的其他企业的债权（不包括在活跃市场上有报价的债务工具），只要符合贷款和应收款项的定义，可以划分为贷款和应收款项类。 <p>2012.08</p>	<p>◆划分为贷款和应收款项类的金融资产与划分为持有至到期投资的金融资产的主要差别在于前者不是在活跃市场上有报价的金融资产，并且不像持有至到期投资那样在出售或重分类方面受到较多限制。</p> <p>◆如果某债务工具投资在活跃市场上没有报价，则企业不能将其划分为持有至到期投资。</p> <p>2012.08</p>	<p>（四）可供出售金融资产</p> <p>可供出售金融资产，是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及除下列各类资产以外的金融资产：</p> <ul style="list-style-type: none">（1）贷款和应收款项；（2）持有至到期投资；（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。 <p>2012.08</p>
<p>第二节 交易性金融资产</p> <p>一、交易性金融资产的初始计量</p> <p>二、交易性金融资产持有收益的确定</p> <p>三、交易性金融资产的期末计量</p> <p>四、交易性金融资产的处置</p> <p>2012.08</p>	<p>一、交易性金融资产的初始计量</p> <p>（一）“交易性金融资产”科目</p> <ul style="list-style-type: none">■核算内容<ul style="list-style-type: none">▲交易性金融资产▲指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产■明细科目——成本——公允价值变动 <p>2012.08</p>	<p>（二）取得交易性金融资产的会计处理</p> <p>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计入当期投资收益。</p> <p>▮交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出。</p> <p>2012.08</p>
<p>◆企业购入股票、债券等实际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，应当单独确认为应收项目，不计入相关资产的初始入账金额。</p> <div>例题见教材【例4-1、4-2、4-3】</div> <p>2012.08</p>	<p>二、交易性金融资产持有收益的确认</p> <p>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，应当确认为投资收益。</p> <div>例题见教材【例4-4、4-5】</div> <p>2012.08</p>	<p>三、交易性金融资产的期末计量</p> <p>资产负债表日，交易性金融资产应按其公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。</p> <div>例题见教材【例4-6】</div> <p>2012.08</p>

<div data-bbox="118 76 454 116" data-label="Section-Header"><h4>四、交易性金融资产的处置</h4></div> <div data-bbox="190 150 624 316" data-label="Text"><p>处置交易性金融资产实际收到的价款 — 所处置交易性金融资产账面余额 — 已计入应收项目的现金股利或债券利息</p><hr/><p>交易性金融资产处置损益</p></div> <div data-bbox="118 456 156 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="938 81 1323 161" data-label="Image"></div> <div data-bbox="875 193 1368 331" data-label="Text"><p>企业处置交易性金融资产时，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应确认为处置当期投资收益，同时调整公允价值变动损益。</p></div> <div data-bbox="956 336 1384 394" data-label="Text"><p>例题见教材【例4-7、4-8、4-9】</p></div> <div data-bbox="853 456 891 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1668 76 2036 116" data-label="Section-Header"><h4>第三节 持有至到期投资</h4></div> <div data-bbox="1641 188 2072 351" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">一、持有至到期投资的初始计量二、持有至到期投资利息收入的确认三、持有至到期投资的处置与重分类</div> <div data-bbox="1588 456 1626 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="118 611 492 643" data-label="Section-Header"><h4>一、持有至到期投资的初始计量</h4></div> <div data-bbox="179 694 400 722" data-label="Section-Header"><h5>（一）会计科目的设置</h5></div> <div data-bbox="237 758 553 873" data-label="Text"><p>持有至到期投资 —— 成本 —— 利息调整 —— 应计利息</p></div> <div data-bbox="118 987 156 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="904 632 1292 660" data-label="Section-Header"><h5>（二）取得持有至到期投资的会计处理</h5></div> <div data-bbox="884 687 1368 844" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">■ 持有至到期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确认金额。■ 如果支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的利息，应单独确认为应收项目。</div> <div data-bbox="927 865 1384 922" data-label="Text"><p>例题见教材【例4-10、4-11、4-12】</p></div> <div data-bbox="853 987 891 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1592 611 2018 643" data-label="Section-Header"><h4>二、持有至到期投资利息收入的确认</h4></div> <div data-bbox="1646 694 1939 722" data-label="Section-Header"><h5>（一）摊余成本与实际利率法</h5></div> <div data-bbox="1601 758 2114 861" data-label="Text"><p>持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本计量，并按摊余成本和实际利率计算确认当期利息收入，计入投资收益。</p></div> <div data-bbox="1588 987 1626 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="179 1139 297 1168" data-label="Section-Header"><h5>1. 摊余成本</h5></div> <div data-bbox="134 1190 647 1256" data-label="Text"><p>摊余成本，是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：</p></div> <div data-bbox="134 1278 647 1482" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">（1）扣除已偿还的本金；（2）加上或者减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；（3）扣除已发生的减值损失。</div> <div data-bbox="118 1519 156 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="896 1153 1014 1182" data-label="Section-Header"><h5>2. 实际利率</h5></div> <div data-bbox="873 1204 1386 1430" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">▮ 实际利率是使持有至到期投资未来收回的利息和本金的现值恰等于持有至到期投资初始确认金额的折现率。▮ 实际利率应当在取得持有至到期投资时确定，在该持有至到期投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。</div> <div data-bbox="853 1519 891 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1646 1139 1787 1168" data-label="Section-Header"><h5>3. 实际利率法</h5></div> <div data-bbox="1601 1190 2114 1439" data-label="Text"><p>按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入并确定期末摊余成本的方法称为实际利率法，即以持有至到期投资的期初摊余成本乘以实际利率作为当期利息收入，以当期利息收入与按票面利率和面值计算确定的当期应收利息的差额作为当期利息调整摊销额，以期初摊余成本加上或减去当期利息调整摊销额作为期末摊余成本的一种方法。</p></div> <div data-bbox="1588 1519 1626 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>

- 在实际利率法下，利息收入、应收利息、利息调整摊销额、摊余成本之间的关系如下：

$$\text{利息收入} = \text{持有至到期投资摊余成本} \times \text{实际利率}$$

应收利息=面值（到期日金额）×票面利率（名义利率）

利息调整摊销额=利息收入-应收利息

- ◆ 如果持有至到期投资的初始确认金额大于面值，上式计算结果为负数，表明应从期初摊余成本中减去该利息调整摊销额作为期末摊余成本；如果持有至到期投资的初始确认金额小于面值，上式计算结果为正数，表明应在期初摊余成本的基础上加上该利息调整摊销额作为期末摊余成本。

2012.08

- ◆在持有至到期投资既不存在已偿还的本金也没有发生减值损失的情况下，其摊余成本可用公式表示如下：

摊余成本=初始确认金额±利息调整累计摊销额

或 $\text{= 面值} \pm \text{利息调整摊余金额}$

2012.08

（二）分期付息债券利息收入的确认

- ### ◆初始确认金额大于面值

借：应收利息 [面值×票面利率]

贷：投资收益 $[\text{摊余成本} \times \text{实际利率}]$

持有至到期投资——利息调整 [差额]

2012.08

- ### ◆初始确认金额小于面值

借：应收利息 [面值×票面利率]

持有至到期投资——利息调整 [差额]

贷：投资收益 $[\text{摊余成本} \times \text{实际利率}]$

例题见教材【例4-13、4-14、4-15】

2012.08

（三）到期一次还本付息债券利息收入的确认

- ### ◆初始确认金额大于面值

借：持有至到期投资—应计利息 [面值×票面利率]

贷：投资收益 $[\text{摊余成本} \times \text{实际利率}]$

持有至到期投资—利息调整 [差额]

2012.08

- ### ◆初始确认金额小于面值

借：持有至到期投资—应计利息 [面值×票面利率]

持有至到期投资——利息调整 [差额]

贷：投资收益 [摊余成本×实际利率]

例题见教材【例4-16】

2012.08

（四）可提前赎回债券利息收入的确认

持有至到期投资如果是附有可提前赎回条款的债券，企业在预计发行债券公司将部分赎回债券时，应调整期初摊余成本，并将摊余成本的调整额计入当期损益。

期初摊余成本的调整
额可按如下公式计算

2012.08

期初调整后摊余成本=当期收回债券本金的现值

+当期利息的现值

+以后期间利息的现值

+ 剩余债券本金的现值

摊余成本调整额=期初调整前摊余成本

-期初调整后摊余成本

例题见教材【例4-17】

2012.08

三、持有至到期投资的处置与重分类

企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。

2012.08

<p>◆企业因持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大，且不属于企业会计准则所允许的例外情况，使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的，企业应当将该投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。</p> <div>例外情况</div>	<p>(1) 出售日或重分类日距离该项投资到期日或赎回日较近（如到期前三个月内），且市场利率的变化对该项投资的公允价值没有显著影响。</p> <p>(2) 根据合同约定的偿付方式，企业已收回几乎所有初始本金。</p> <p>(3) 出售或重分类是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项所引起。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ●企业将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时，应将其账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益； ●重分类为可供出售金融资产后，应以公允价值进行后续计量。 <div>例题见教材【例4-18、4-19、4-20】</div>
<p>第四节 贷款和应收款项</p> <p>一、贷款和应收款项概述</p> <p>二、贷款和应收款项的会计处理</p>	<p>一、贷款和应收款项概述</p> <p>➢贷款和应收款项是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。</p> <p>➢贷款和应收款项主要是指金融企业发放的贷款和其他债权，但不限于此。</p> <p>➢非金融企业持有的现金和银行存款、销售商品或提供劳务形成的应收款项、持有的其他企业债权（不包括在活跃市场上有报价的债务工具）等，只要符合定义，可以划分为这一类。</p>	<p>二、贷款和应收款项的会计处理</p> <p>(一) 应收账款</p> <p>应收账款是指企业因销售商品、提供劳务等经营活动而应向购货单位或接受劳务单位收取的款项。</p>
<p>1. 应收账款的一般会计处理</p> <p>◆企业应于确认有关销售商品收入或提供劳务收入的同时，按应收合同或协议价款确认应收账款。</p> <p>◆企业代购货方垫付的运杂费，也通过“应收账款”科目核算。</p> <div>例题见教材【例4-21】</div>	<p>2. 商业折扣</p> <p>商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。</p> <p>□商业折扣的目的是鼓励购货方多购商品，通常根据购货方不同的购货数量而给予不同的折扣比率。</p>	<p>□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。</p> <p>□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。</p> <div>例题见教材【例4-22】</div>

<p>3. 现金折扣</p> <p>现金折扣，是指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 现金折扣的目的是鼓励债务人在规定的期限内尽快付款，折扣条件通常用一个简单的分式表示。例如，2/10，1/20，N/30。 • 如果购货方能够取得现金折扣，则发票金额扣除现金折扣后的余额，为购货方的付款金额。 <p>2012.08</p>	<p>▲总价法</p> <ul style="list-style-type: none"> ●总价法，是指直接按发票金额对应收账款及销售收入计价入账的会计处理方法。 ●在总价法下，如果购货方能够在折扣期限内付款，销货方应将购货方取得的现金折扣作为财务费用处理。 <p>例题见教材【例4-23】</p> <p>2012.08</p>	<p>（二）应收票据</p> <p>1. 票据的概念</p> <p>票据是由出票人签发的、载明债务人于规定日期向债权人无条件支付一定金额款项的书面证明，包括支票、本票和汇票。</p> <p>2012.08</p>
<p>2. 票据的种类</p> <div> <div>支票 银行本票 银行汇票</div> <div> } 属于即期票据，见票即付，不需要通过应收票据核算 </div> </div> <p>商业汇票——属于远期票据，我国目前应收票据的核算对象</p> <p>2012.08</p>	<p>3. 应收票据的确认和计量</p> <p>（1）取得商业汇票</p> <p>无论商业汇票是否带息，企业均应于收到购货方开出、承兑的商业汇票时，按商业汇票的票面金额对应收票据计价入账。</p> <p>2012.08</p>	<p>（2）商业汇票到期</p> <ul style="list-style-type: none"> ●如果票据持有人如数收回票款，按商业汇票的票面金额或账面价值转销应收票据； ●商业承兑汇票到期，如果债务人无力支付票款，应将应收票据的票面金额或账面价值转为对债务人的应收账款。 <p>例题见教材【例4-24】</p> <p>2012.08</p>
<p>（三）预付账款</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆预付账款是企业为取得生产经营所需材料物资等而按照合同规定预付给供应单位的款项。 ◆预付账款属于债权，但产生于购货业务，收回债权的形式是取得所购买的材料物资。 <p>例题见教材【例4-25】</p> <p>2012.08</p>	<p>（四）其他应收款</p> <p>其他应收款，是指除应收账款、应收票据、预付账款等以外的其他各种应收、暂付款项。</p> <p>主要包括</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> □ 应收的各种赔款和罚款 □ 应收出租包装物租金 □ 应向职工收取的各种垫付款项 □ 备用金 □ 存出保证金 □ 预付账款转入 □ 其他各种应收、暂付款项 <p>例题见教材【例4-26、4-27】</p> <p>2012.08</p>

<p>（五）应收债权出售和融资</p> <p>1. 应收债权出售和融资的处理原则</p> <p>❖ 应收债权的出售和融资，是指企业将其按照销售商品、提供劳务的合同产生的应收债权出售给银行等金融机构，以获取所需资金的一种融资方式。</p> <p>❖ 应收债权出售和融资的会计处理，应按照实质重于形式的原则，充分考虑交易的经济实质。</p> <p>2012.08</p>	<p>□ 对于有明确的证据表明有关交易满足收入确认条件的，如与应收债权有关的风险和报酬实质上已经发生转移等，应按照出售应收债权处理，并确认相关损益。</p> <p>□ 如果与应收债权有关的风险和报酬实质上并未发生转移、有关交易不能满足收入确认条件的，应按照以应收债权为质押取得借款进行会计处理。</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 以债权为质押取得借款</p> <p>◆ 企业将其按照销售商品、提供劳务的合同产生的应收债权提供给银行作为其向银行借款的质押的，应将获取的款项作为短期借款处理。</p> <p>◆ 以债权为质押取得借款的会计处理，应比照短期借款相关的会计处理进行。</p> <p>◆ 期末，企业应根据债务单位的情况，合理计提用于质押的应收债权的坏账准备。</p> <p>例题见教材【例4-28】</p>
<p>3. 应收债权出售</p> <p>（1）不附追索权的应收债权出售</p> <p>如果企业与银行等金融机构签订的协议中规定，所出售的应收债权到期债务人未能如期付款时，出售应收债权的企业不负有任何还款责任，表明与应收债权有关的风险和报酬实质上已经发生了转移，企业应将应收债权出售作为出售债权处理，确认出售损益。</p> <p>例题见教材【例4-29】</p> <p>2012.08</p>	<p>（2）附有追索权的应收债权出售</p> <p>如果企业与银行等金融机构签订的协议中规定，在出售的应收债权到期债务人未能如期付款时，出售债权的企业负有向银行等金融机构还款的责任（包括按约定金额回购部分债权），表明与应收债权有关的风险和报酬实质上并未发生转移，出售债权的企业应将应收债权出售作为以应收债权为质押取得借款处理。</p> <p>2012.08</p>	<p>第五节 可供出售金融资产</p> <p>一、可供出售金融资产的初始计量</p> <p>二、可供出售金融资产持有收益的确认</p> <p>三、可供出售金融资产的期末计量</p> <p>四、可供出售金融资产的处置</p> <p>2012.08</p>
<p>◆ 科目设置：可供出售金融资产——成本</p> <p>——利息调整</p> <p>——应计利息</p> <p>——公允价值变动</p> <p>2012.08</p>	<p>一、可供出售金融资产的初始计量</p> <p>◆ 可供出售金融资产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。</p> <p>◆ 如果支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券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。</p> <p>例题见教材【例4-30、4-31】</p> <p>2012.08</p>	<p>二、可供出售金融资产持有收益的确认</p> <p>（一）权益工具投资</p> <p>▲ 被投资单位宣告发放现金股利</p> <p>借：应收股利</p> <p>贷：投资收益</p> <p>▲ 收到发放的现金股利</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：应收股利</p> <p>2012.08</p>

<div>（二）债务工具投资</div> <div> <div>借：应收利息</div> <div>[面值×票面利率]</div> <div>贷：投资收益</div> <div>[摊余成本×实际利率]</div> <div>借或贷：可供出售金融资产—利息调整</div> <div>[差额]</div> </div> <div>例题见教材【例4-32、4-33】</div> <div>2012.08</div>	<div>三、可供出售金融资产的期末计量</div> <div> <div>□公允价值高于账面余额，按二者之差：</div> <div>借：可供出售金融资产——公允价值变动</div> <div>贷：资本公积——其他资本公积</div> <div>□公允价值低于账面余额，按二者之差：</div> <div>借：资本公积——其他资本公积</div> <div>贷：可供出售金融资产——公允价值变动</div> </div> <div>例题见教材【例4-34、4-35】</div> <div>2012.08</div>	<div>四、可供出售金融资产的处置</div> <div> <div>◆处置可供出售金融资产时，应将取得的价款与可供出售金融资产账面余额之差，计入投资收益。</div> <div>◆可供出售金融资产的账面余额，是指可供出售金融资产的初始计量金额加上或减去资产负债表日公允价值累计变动后的金额。</div> <div>◆对应于处置部分的原直接计入所有者权益的公允价值变动累计金额应转出，计入投资收益。</div> </div> <div>例题见教材【例4-36、4-37】</div> <div>2012.08</div>
<div>第六节 金融资产减值</div> <div>一、金融资产减值损失的确认</div> <div>二、金融资产减值损失的计量</div> <div>2012.08</div>	<div>一、金融资产减值损失的确认</div> <div> <p>资产负债表日，企业应当对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查，有客观证据表明该金融资产发生了减值，应当确认减值损失，计提减值准备。</p> </div> <div>2012.08</div>	<div>金融资产发生减值的客观证据</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> • 发行方或债务人发生严重财务困难； • 债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等； • 债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步； • 债务人很可能倒闭或进行其他财务重组； </div> <div>2012.08</div>
<div> <ul style="list-style-type: none"> • 因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易； • 无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率升高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等； </div> <div>2012.08</div>	<div> <ul style="list-style-type: none"> • 权益工具发行方经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本； • 权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌； • 其他表明金融资产发生减值的客观证据。 </div> <div>根据以上客观证据判断金融资产是否发生减值时，应注意以下几点：</div> <div>2012.08</div>	<div> <p>⚠ 这些与客观证据相关的事项必须影响金融资产的预计未来现金流量，并且能够可靠地计量。对于预期未来事项可能导致的损失，无论其发生的可能性有多大，均不能作为减值损失予以确认。</p> <p>⚠ 企业通常难以找到某项单独的证据来认定金融资产是否已发生减值，因而应综合考虑相关证据的总体影响进行判断。</p> </div> <div>2012.08</div>

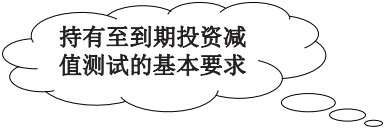
⚠ 债务方或金融资产发行方信用等级下降本身不足以说明企业所持的金融资产发生了减值。但是，如果企业将债务人或金融资产发行方的信用等级下降因素，与可获得的其他客观的减值依据联系起来，往往能够对金融资产是否已发生减值作出判断。

⚠ 对于可供出售权益工具投资，其公允价值低于其成本本身不足以说明可供出售权益工具投资已发生减值，而应当综合相关因素判断该投资公允价值下降是否是严重或非暂时性下跌，并且企业应当从持有可供出售权益工具投资的整个期间来判断。

二、金融资产减值损失的计量

（一）持有至到期投资减值损失的计量

在资产负债表中，持有至到期投资通常应按账面摊余成本列示其价值。但有客观证据表明持有至到期投资发生了减值的，应当将其账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额确认为减值损失，计入当期损益。



- 企业对持有至到期投资进行减值测试时，应根据实际情况，将持有至到期投资分为单项金额重大和非重大两类。
- 对单项金额重大的持有至到期投资，应单独进行减值测试；对单项金额不重大的持有至到期投资，可以单独进行减值测试，或者将其包含在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。
- 企业可以根据自身管理水平和业务特点等，确定单项金额重大的标准。

- 对于单独进行减值测试的持有至到期投资，有客观证据表明其发生了减值的，应当计算资产负债表日的未来现金流量现值（通常以初始确认时确定的实际利率作为折现率），该现值低于其账面价值的差额，确认为持有至到期投资减值损失。
- 企业采用组合方式对持有至到期投资进行减值测试的，可根据自身风险管理模式和数据支持程度，选择合理的方法确认和计量减值损失。

- ◆ 对持有至到期投资确认减值损失后，如有客观证据表明该持有至到期投资价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等），原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。
- ◆ 转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

例题见教材【例4-38】

（二）贷款和应收款项减值损失的计量

《金融工具确认和计量》准则对贷款和应收款项及其减值规范的重点是金融企业的贷款和其他债权，但由于本课程不涉及金融企业会计业务的处理，因此，以下只介绍非金融企业应收款项减值损失的计量。

- 企业应当定期或者至少于每年年度终了，对应收款项进行减值测试，分析各项应收款项的可收回性，预计可能发生的减值损失。
- 对于有确凿证据表明确实无法收回或收回的可能性不大的应收款项，如债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等，应根据企业的管理权限，报经批准后作为坏账，转销应收款项。

- 备抵法的关键是合理计量应收款项减值损失
- 应收款项减值测试的基本要求与持有至到期投资相同，但由于应收款项属于短期债权，预计未来现金流量与其现值相差很小，在确定相关减值损失时，不对预计未来现金流量进行折现。
- 经常使用的坏账损失估计方法有应收款项余额百分比法和账龄分析法等

（1）应收款项余额百分比法

应收款项余额百分比法，是指按应收款项期末余额的一定百分比计算确定减值损失，计提坏账准备的一种方法。

<div>●期末，当期实际计提的坏账准备金额</div> <div>当期实际计提坏账准备金额 = 按期末应收款项计算的减值金额 - 坏账准备科目原有贷方余额</div> <div>●期末计提坏账准备后，“坏账准备”科目余额</div> <div>坏账准备科目原有贷方余额 + 当期实际计提坏账准备金额 = 按期末应收款项计算的减值金额</div> <div>例题见教材【例4-39】</div> <div>2012.08</div>	<div>(2) 账龄分析法</div> <div>账龄分析法是指对应收款项按账龄分类并分别确定计提坏账准备的百分比，据以计算减值损失，计提坏账准备的一种方法。</div> <div>✧账龄分析法的会计处理方法与应收款项余额百分比法相同，但计算的坏账准备金额比应收款项余额百分比法更精确、更合理。</div> <div>2012.08</div>	<div>会计处理步骤</div> <div>📖对应收款项按账龄的长短进行分类</div> <div>📖分别确定各类应收款项计提坏账准备的百分比</div> <div>📖计算各类应收款项应计提的坏账准备金额</div> <div>📖加总求得全部应收款项应计提的坏账准备金额</div> <div>例题见教材【例4-40】</div> <div>2012.08</div>
<div>(三) 可供出售金融资产减值损失的计量</div> <div>◆可供出售金融资产的公允价值低于其成本本身不足以说明发生了减值。</div> <div>◆当公允价值发生了较大幅度的下降，或在综合考虑各种相关因素之后，预期这种下降趋势属于非暂时性的，可以认定发生了减值。</div> <div>◆分析判断可供出售金融资产是否发生了减值，应当注重该金融资产公允价值是否持续下降。</div> <div>2012.08</div>	<div>●可供出售金融资产发生减值时，即使该金融资产没有终止确认，原直接计入所有者权益中的因公允价值下降形成的累计损失，也应当转出，计入当期损益。</div> <div>●在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，发生减值时，应当将该权益工具投资的账面价值与按照类似金融资产当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值之间的差额，确认为减值损失。</div> <div>2012.08</div>	<div>• 对于已确认减值损失的可供出售金融资产，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与确认原减值损失后发生的事项有关的，原确认的减值损失应当予以转回。</div> <div>• 可供出售债务工具转回的减值损失金额，应计入当期损益；可供出售权益工具投资转回的减值损失金额，应计入所有者权益，不得通过损益转回。</div> <div>例题见教材【例4-41、4-42】</div> <div>2012.08</div>
<div>第五章 长期股权投资</div> <div>2012.08</div>	<div>目 录</div> <div>第一节 长期股权投资的初始计量</div> <div>第二节 长期股权投资的后续计量</div> <div>第三节 长期股权投资核算方法的转换</div> <div>第四节 长期股权投资的处置</div> <div>2012.08</div>	<div>第一节 长期股权投资的初始计量</div> <div>一、长期股权投资及其初始计量原则</div> <div>二、企业合并形成的长期股权投资</div> <div>三、以其他方式取得的长期股权投资</div> <div>2012.08</div>

一、长期股权投资及其初始计量原则

(一) 长期股权投资的内容

长期股权投资，是指企业准备长期持有的权益性投资。

企业持有的下列权益性投资，在初始计量时应划分为长期股权投资：

2012.08

1. 具有控制的权益性投资

企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司的投资，应当划分为长期股权投资。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

2012.08

2. 具有共同控制的权益性投资

企业持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营企业的投资，应当划分为长期股权投资。

共同控制，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

2012.08

3. 具有重大影响的权益性投资

企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资，即对联营企业的投资，应当划分为长期股权投资。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制与其他方共同控制这些政策的制定。

2012.08

4. 公允价值不能可靠计量的零星权益性投资

企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资，应当划分为长期股权投资。

除上述四种情况以外，企业持有的其他权益性投资，应当在初始计量时划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或可供出售金融资产。

2012.08

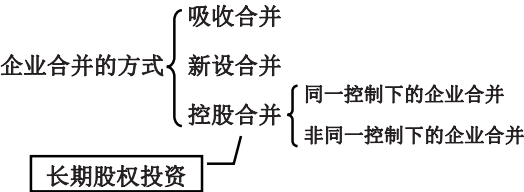
(二) 长期股权投资初始计量原则

- 企业在取得长期股权投资时，应按初始投资成本入账。
- 长期股权投资的初始投资成本应分别企业合并和非企业合并两种情况确定。
- 取得投资时，对于所取得的股权中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成长期股权投资的初始投资成本。

2012.08

二、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。



2012.08

(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。
- 同一控制下的企业合并，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。

2012.08

- 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，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化。
- 合并方通过企业合并形成的对被合并方的长期股权投资，其成本代表的是在被合并方账面所有者权益中享有的份额。

2012.08

<ul style="list-style-type: none"> ● 合并方为企业合并发行的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计量金额。 ● 合并方发行的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溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。 ● 合并方支付的直接合并费用，如审计费用、评估费用、法律服务费用等，计入当期管理费用。 <p>2012.08</p>	<p>1. 合并方以支付现金等方式作为合并对价</p> <div> <div>借：长期股权投资</div> <div>贷：合并对价</div> <div>资本公积——股本溢价</div> </div> <div> <div>[权益份额]※</div> <div>[账面价值]</div> <div>[贷方差额]※</div> </div> <p>❖ 权益份额是指投资企业占被投资单位所有者权益账面价值的份额</p> <p>❖ 如为借方差额，依次冲减资本公积（仅限于资本或股本溢价）、盈余公积、未分配利润。</p> <div>例题见教材【例5-1】</div> <p>2012.08</p>	<p>2. 合并方以发行权益性证券作为合并对价</p> <div> <div>借：长期股权投资</div> <div>贷：股本</div> <div>资本公积——股本溢价</div> </div> <div> <div>[权益份额]</div> <div>[权益性证券面值]</div> <div>[贷方差额]※</div> </div> <p>❖ 如为借方差额，依次冲减资本公积（仅限于资本或股本溢价）、盈余公积、未分配利润。</p> <div>例题见教材【例5-2】</div> <p>2012.08</p>
<p>3. 合并方通过多次交换交易分步实现的企业合并</p> <p>合并方通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的，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账面价值的份额，作为长期股权投资的初始投资成本。</p> <div>例题见教材【例5-3】</div> <p>2012.08</p>	<p>（二）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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。 • 非同一控制下的企业合并，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。 <p>2012.08</p>	<div> <p>对于非同一控制下的企业合并，购买方应当将企业合并作为一项购买交易，合理确定合并成本，作为长期股权投资的初始投资成本。</p> <p>合并成本=合并对价的公允价值</p> <p>合并对价：付出的资产 发生或承担的负债 发行的权益性证券</p> </div> <p>2012.08</p>
<div> <ul style="list-style-type: none"> ● 合并方为企业合并发行的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计量金额。 ● 合并方发行的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溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。 ● 合并方支付的直接合并费用，如审计费用、评估费用、法律服务费用等，计入当期管理费用。 </div> <p>2012.08</p>	<p>1. 购买方以支付现金等方式作为合并对价</p> <div> <div>借：长期股权投资</div> <div>贷：合并对价</div> <div>营业外收入等</div> </div> <div> <div>[合并成本]</div> <div>[账面价值]</div> <div>[非现金资产处置损益]*</div> </div> <p>❖ 作为合并对价付出的非现金资产，应按以公允价值处置该资产进行会计处理，公允价值与账面价值的差额，计入当期损益。</p> <div>例题见教材【例5-4】</div> <p>2012.08</p>	<p>2. 购买方以发行的权益性证券作为合并对价</p> <div> <div>借：长期股权投资</div> <div>贷：股本</div> <div>资本公积——股本溢价</div> </div> <div> <div>[合并成本]</div> <div>[权益性证券面值]</div> <div>[差额]*</div> </div> <p>❖ 差额=权益性证券公允价值-权益性证券面值</p> <div>例题见教材【例5-6】</div> <p>2012.08</p>

<p>3. 购买方通过多次交换交易分步实现的企业合并</p> <p>购买方通过多次交换交易，分步取得股权最终实现企业合并的，合并成本为购买日之前所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。</p> <div>例题见教材【例5-6】</div> <p>2012.08</p>	<p>三、非企业合并方式取得的长期股权投资</p> <p>除企业合并形成的长期股权投资外，企业还可以通过下列方式取得长期股权投资：</p> <div><div><ul style="list-style-type: none">◆支付现金◆发行权益性证券◆投资者投入◆非货币性资产交换◆债务重组.....</div><div>未形成控制</div></div> <div>例题见教材【例5-7】</div> <p>2012.08</p>	<p>（一）以支付现金取得的长期股权投资</p> <p>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（包括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）作为初始投资成本。</p> <div>例题见教材【例5-7】</div> <p>2012.08</p>
<p>（二）以发行权益性证券取得的长期股权投资</p> <p>以发行权益性证券的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股权的初始投资成本。与发行权益性证券有关的税费及其他直接相关支出，应当抵减权益性证券的溢价收入。</p> <div>例题见教材【例5-8】</div> <p>2012.08</p>	<p>（三）投资者投入的长期股权投资</p> <p>投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。</p> <div>例题见教材【例5-9】</div> <p>2012.08</p>	<p>（四）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资</p> <p>（五）通过债务重组取得的长期股权投资</p> <p>在资产减值一章前一并讲解</p> <p>2012.08</p>
<p>第二节 长期股权投资的后续计量</p> <p>一、长期股权投资的成本法</p> <p>二、长期股权投资的权益法</p> <p>2012.08</p>	<p>一、长期股权投资的成本法</p> <p>（一）成本法的适用范围</p> <p>1. 投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。</p> <p>2. 投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。</p> <p>2012.08</p>	<p>（二）成本法的基本核算程序</p> <p>□设置“长期股权投资——成本”科目反映长期股权投资初始投资成本。在收回投资前，无论被投资单位是否盈利、净资产是否增减，投资企业一般不调整股权投资账面价值。</p> <p>□发生追加投资、将应分得的现金股利或利润转为投资、收回投资等，按追加或收回投资的成本增加或减少长期股权投资账面价值。</p> <p>2012.08</p>

<div data-bbox="152 116 638 359"><p>□被投资单位宣告分派现金股利或利润时，投资企业按应享有的份额确认投资收益。</p><p>□被投资单位宣告分派股票股利，投资企业应于除权日做备忘记录。</p><p>□被投资单位未分派股利，投资企业不作任何会计处理。</p></div> <div data-bbox="338 387 642 448"><p>例题见教材【例5-13】</p></div> <div data-bbox="118 458 161 470"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="909 89 1229 116"><p>二、长期股权投资的权益法</p></div> <div data-bbox="900 173 1146 201"><p>（一）权益法的适用范围</p></div> <div data-bbox="884 229 1370 418"><ul style="list-style-type: none">●企业持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营企业投资；●企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。</div> <div data-bbox="853 458 896 470"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1641 127 1863 154"><p>（二）会计科目的设置</p></div> <div data-bbox="1619 183 2107 359"><p>□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投资时应享有被投资单位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新的投资成本。</p></div> <div data-bbox="1588 458 1630 470"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="152 633 620 896"><p>□损益调整，反映投资企业应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，以及被投资单位分派的现金股利或利润中投资企业应获得的份额。</p><p>□其他权益变动，反映被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动中，投资企业应享有或承担的份额。</p></div> <div data-bbox="118 989 161 1002"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="864 622 1227 649"><p>（三）取得长期股权投资的会计处理</p></div> <div data-bbox="884 683 1370 868"><p>□取得长期股权投资时，按确定的初始投资成本入账。</p><p>□如果长期股权投资的初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额之间有差额，应区分情况分别处理。</p></div> <div data-bbox="880 896 1384 951"><p>应享有被投资单位可辨认 投资时被投资单位可辨 投资企业 认净资产公允价值份额 认净资产公允价值总额 持股比例</p></div> <div data-bbox="853 989 896 1002"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1610 638 2098 933"><ul style="list-style-type: none">●如果长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，二者之间的差额是通过投资作价所体现的商誉，不调整已确认的初始投资成本；●如果长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，则其差额应当计入当期营业外收入，同时调整长期股权投资的初始投资成本。</div> <div data-bbox="1809 946 2112 1007"><p>例题见教材【例5-14】</p></div> <div data-bbox="1588 989 1630 1002"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="181 1165 403 1192"><p>（四）投资损益的确认</p></div> <div data-bbox="127 1214 642 1350"><p>投资企业取得长期股权投资后，应当按照被投资单位实现的净利润或发生的净亏损中，投资企业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：</p></div> <div data-bbox="176 1380 501 1444"><p>借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益</p></div> <div data-bbox="118 1520 161 1533"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="864 1145 1379 1273"><p>投资企业应当在被投资单位账面净损益的基础上，考虑以下因素对被投资单位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</p></div> <div data-bbox="918 1307 1220 1334"><p>1. 会计政策与会计期间的调整</p></div> <div data-bbox="862 1356 1377 1492"><p>被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的，应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益。</p></div> <div data-bbox="853 1520 896 1533"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1650 1174 1977 1201"><p>2. 公允价值对净利润影响的调整</p></div> <div data-bbox="1597 1224 2112 1359"><p>投资企业在确认投资损益时，应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础对被投资单位的净损益进行调整后，作为确认投资损益的依据。</p></div> <div data-bbox="1597 1372 2112 1508"><p>在进行上列调整时，应当考虑重要性原则，不具有重要性的项目可不予调整。</p></div> <div data-bbox="1588 1520 1630 1533"><p>2012.08</p></div>

<div data-bbox="127 84 651 153" data-label="Section-Header"> <p>通常应对下列项目的影晌予以调整</p> </div> <div data-bbox="127 188 651 400" data-label="Text"> <p>以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额、摊销额以及有关资产减值准备金额，与被投资单位以账面价值为基础计提的折旧额、摊销额以及有关资产减值准备金额之间存在差额的，应按其差额对被投资单位净损益进行调整。</p> </div> <div data-bbox="118 456 161 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="855 97 1375 381" data-label="Text"> <p>符合下列条件之一的，投资企业应以被投资单位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：</p> </div> <div data-bbox="851 456 896 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1597 113 2112 175" data-label="Text"> <p>（1）投资企业无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值。</p> </div> <div data-bbox="1597 204 2112 266" data-label="Text"> <p>（2）投资时被投资单位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重要性。</p> </div> <div data-bbox="1597 295 2112 395" data-label="Text"> <p>（3）其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料，不能按照准则中规定的原则对被投资单位的净损益进行调整。</p> </div> <div data-bbox="1807 387 2112 448" data-label="Text"> <p>例题见教材【例5-15】</p> </div> <div data-bbox="1588 456 1630 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="181 612 486 639" data-label="Section-Header"> <p>3. 未实现内部交易损益的调整</p> </div> <div data-bbox="127 662 651 799" data-label="Text"> <p>投资企业在确认投资损益时，对于投资企业与其联营企业以及合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分应予抵销，在此基础上确认投资损益。包括：</p> </div> <div data-bbox="194 815 306 884" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ■逆流交易 ■顺流交易 </div> <div data-bbox="127 900 651 962" data-label="Text"> <p>对于未实现内部交易损失，属于所转让资产发生的减值损失的，应当全额确认，不应予以抵销。</p> </div> <div data-bbox="118 987 161 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="891 628 1032 655" data-label="Section-Header"> <p>（1）逆流交易</p> </div> <div data-bbox="869 678 1382 936" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ●如果交易形成了未实现内部交易损益，投资企业在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。 ●即当投资企业自其联营企业或合营企业购买资产时，在将该资产出售给外部独立第三方之前，不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。 </div> <div data-bbox="1072 938 1375 999" data-label="Text"> <p>例题见教材【例5-16】</p> </div> <div data-bbox="851 987 896 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1626 596 1767 624" data-label="Section-Header"> <p>（2）顺流交易</p> </div> <div data-bbox="1603 646 2116 940" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ●如果形成了未实现内部交易损益（即有关资产未对外部独立第三方出售），投资企业在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，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。 ●即在顺流交易中，投资方投出资产或出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。 </div> <div data-bbox="1807 941 2112 1002" data-label="Text"> <p>例题见教材【例5-17】</p> </div> <div data-bbox="1588 987 1630 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="103 1165 660 1425" data-label="Text"> <p>需要注意的是，投资企业与其联营企业及合营企业之间无论是顺流交易还是逆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，有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。</p> </div> <div data-bbox="338 1449 642 1509" data-label="Text"> <p>例题见教材【例5-18】</p> </div> <div data-bbox="118 1519 161 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="920 1158 1261 1185" data-label="Section-Header"> <p>（五）取得现金股利或利润的处理</p> </div> <div data-bbox="869 1208 1382 1383" data-label="Text"> <p>被投资单位宣告分派现金股利或利润时，投资企业按应分享的现金股利或利润份额，相应减少长期股权投资的账面价值；被投资单位分派股票股利时，投资企业不进行账务处理，但应在备查簿中登记增加的股份。</p> </div> <div data-bbox="1072 1449 1375 1509" data-label="Text"> <p>例题见教材【例5-19】</p> </div> <div data-bbox="851 1519 896 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1653 1153 1877 1181" data-label="Section-Header"> <p>（六）超额亏损的确认</p> </div> <div data-bbox="1603 1208 2116 1345" data-label="Text"> <p>投资企业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单位净投资的长期权益减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。</p> </div> <div data-bbox="1610 1370 2112 1458" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ●其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益通常指长期应收项目，但不包括投资企业与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。 </div> <div data-bbox="1588 1519 1630 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>

亏损份额的确认顺序

首先，冲减长期股权投资的账面价值。

其次，长期股权投资账面价值不足冲减的，应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

最后，按照投资合同或协议约定投资企业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，应按预计承担的义务金额确认预计负债，计入当期投资损失。

2012.08

如果经过上列顺序确认应分担的亏损额后，仍有未确认的亏损分担额，投资企业应在账外作备查登记，待被投资单位以后年度实现盈利时，再按应享有的收益份额，先扣除账外备查登记的未确认亏损分担额，然后按与上述相反的顺序进行处理，减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值、恢复长期股权投资账面价值，同时确认投资收益。

2012.08

例题见教材【例5-20】

(七) 其他权益变动的处理

❑投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，按照持股比例计算的应享有的其他权益份额部分，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积（其他资本公积）。

❑上列其他权益变动通过“长期股权投资——其他权益变动”科目进行调整

2012.08

例题见教材【例5-21】

第三节 长期股权投资核算方法的转换

一、成本法转换为权益法

二、权益法转换为成本法

2012.08

一、成本法转换为权益法

(一) 追加投资导致的成本法转换为权益法

追加投资导致的成本法转换为权益法，应当区分原持有的长期股权投资部分和追加投资新增的长期股权投资部分分别进行会计处理。

2012.08

1. 对原持有投资的追溯调整

(1) 投资成本的调整

对于原持有的长期股权投资部分，比较其账面余额与按照原持股比例计算确定的取得原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，二者之间的差额：

根据情况，进行相应会计处理

2012.08

■原取得投资时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，属于通过投资作价体现的商誉价值，不调整长期股权投资的账面价值；

■原取得投资时投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，应调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。

2012.08

(2) 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值变动份额的调整

对于原取得投资后至新取得投资交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分：

根据情况，进行相应会计处理

2012.08

■属于在此期间被投资单位实现的净损益中投资企业按原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追加投资当期期初被投资单位实现的净损益中应享有的份额，应调整留存收益；
- 对于在追加投资当期期初至追加投资交易日之间被投资单位实现的净损益中应享有的份额，应计入当期损益。

2012.08

属于被投资单位实现净损益以外的其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值变动中投资企业按原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）。

2012.08

2. 追加投资的会计处理

对于追加投资新增的长期股权投资部分，应当比较新增投资的成本与取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：

根据情况，进行相应会计处理

2012.08

如果投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，不调整长期股权投资的成本；

如果投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，应当调整长期股权投资的成本，同时计入取得该部分投资当期的营业外收入。

2012.08

注意

在对原投资成本和追加投资成本按照权益法的核算要求进行调整时，应当综合考虑与原投资和追加投资相关的商誉或是应计入当期损益的金额，以确定与整体投资相关的商誉或是应计入留存收益、当期损益的金额。

2012.08

例题见教材【例5-22】

（二）处置投资导致的成本法转换为权益法

因处置投资导致的成本法转换为权益法，应首先按处置投资的比例转销应终止确认的长期股权投资成本，剩余的长期股权投资应按照权益法的核算要求进行追溯调整：

具体调整方法如下

2012.08

1. 剩余投资成本的调整

比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算的原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额：

二者之间存在差额的，作如下处理：

2012.08

属于剩余投资成本大于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额（即投资作价中体现的商誉部分），不调整长期股权投资的账面价值；

属于剩余投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，应当调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。

2012.08

2. 应享有被投资单位净损益和其他权益变动份额的调整

对于取得原投资后至处置投资交易日之间被投资单位实现的净损益和其他权益变动中投资企业按剩余持股比例计算的应享有份额，应根据下列不同情况分别进行会计处理：

具体处理如下

2012.08

对于在此期间被投资单位实现的净损益中投资企业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单位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单位实现的净损益中应享有的份额，应计入当期损益

2012.08

<p>■对于其他原因导致的被投资单位所有者权益变动中投资企业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)。</p> <div>例题见教材【例5-23】</div> <p>2012.08</p>	<p>二、权益法转换为成本法</p> <p>(一) 追加投资导致的权益法转换为成本法</p> <p>投资企业因追加投资等原因导致权益法转换为成本法，应根据形成的企业合并类型确定按照成本法核算的长期股权投资初始成本。</p> <div>例题见教材【例5-24】</div> <p>2012.08</p>	<p>(二) 处置投资导致的权益法转换为成本法</p> <p>■企业原持有的对联营企业或合营企业的投资，因处置投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响，并且该投资在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量，应将长期股权投资的核算由权益法转换为成本法，并以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础。</p> <p>2012.08</p>
<p>●企业处置长期股权投资时，应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。</p> <p>●采用权益法核算的长期股权投资，原计入资本公积中的金额，在处置时亦应进行结转，将与所出售股权相对应的部分在处置时自资本公积转入当期损益。</p> <div>例题见教材【例5-25】</div> <p>2012.08</p>	<p>第四节 长期股权投资的处置</p> <p>一、长期股权投资处置损益的构成</p> <p>二、处置长期股权投资的会计处理</p> <p>2012.08</p>	<p>一、长期股权投资处置损益的构成</p> <p>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。</p> <p>□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及佣金等交易费用。</p> <p>2012.08</p>
<p>□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，该项已计提的减值准备应在处置长期股权投资的同时予以转出。</p> <p>□已确认但尚未收到的现金股利是指投资企业已于被投资单位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单位尚未实际派发的现金股利。</p> <p>2012.08</p>	<p>二、处置长期股权投资的会计处理</p> <p>□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，计入处置该项投资当期的损益。</p> <p>□采用权益法核算的长期股权投资，处置时还应将原计入资本公积项目的相关金额，转为处置当期投资损益。</p> <div>例题见教材【例5-26、4-27】</div> <p>2012.08</p>	<p>第六章 固定资产</p> <p>2012.08</p> <p>1</p>

目录

第一节 固定资产概述

第二节 固定资产的确认和初始计量

第三节 固定资产的后续计量

第四节 固定资产的处置

第一节 固定资产概述

一、固定资产的含义及特征

二、固定资产的分类

一、固定资产的含义及特征

什么是固定资产

国际会计准则：国际会计准则16号（1998年修订）直接表述的是关于不动产、厂场和设备的定义，指出“不动产、厂场和设备，指具有下列特征的有形资产：1. 企业用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而持有的；2. 预计使用寿命超过一个会计期间。”

- 我国会计准则：

固定资产指同时具有以下特征的有形资产：1. 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；2. 使用寿命超过一个会计期间。

固定资产一般包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。另外，在实务上，对于不属于生产经营主要设备的物品，如果单位价值在2000元以上，并且使用年限超过两年的，也作为固定资产进行处理。

固定资产的特征

- ☞固定资产是有形资产
- ☞可供企业长期使用
- ☞不以投资和销售为目的
- ☞具有可衡量的未来经济利益

二、固定资产的分类

- ◎按经济用途的分类
- ◎按使用情况的分类
- ◎按所有权分类
- ◎按使用性能分类
- ◎综合标准分类

分为经营用固定资产、非经营用固定资产、经营出租固定资产、未使用固定资产、不需固定资产、融资租入固定资产等。

直接服务于生产经营过程的各种固定资产

第二节 固定资产确认与初始计量

一、固定资产的确认

二、固定资产初始计量

一、固定资产的确认

固定资产确认的条件

固定资产的确认必须同时满足以下两个条件：

- 1.该固定资产包含的经济利益很可能流入企业。
- 2.该固定资产的成本能够可靠地计量。

固定资产原始价值与重置完全价值

原始价值：

原始价值简称原价或原值是指取得某项固定资产时和直至使该项固定资产达到预定可使用状态前所支付的各项必要的、合理的支出，包括购入价、进口关税、运输费、场地整理费、装卸费、安装费、保险费、服务费等。固定资产达到预定可使用状态后发生的后续支出，按规定计算应予资本化的金额，计入固定资产成本；不能资本化的部分，计入当期损益。固定资产在计提减值准备时，如果符合预计负债确认条件，应当将减值费用未来发生额的现值体现在原始价值中，同时以相应的金额确认企业的预计负债。如果不符合预计负债的确认条件，减值费用在实际发生时，应当计入当期损益。

二、初始计量

外购固定资产

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。

企业外购的使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等**固定资产**，其进项税额可以抵扣。

2012.08

11

- 这里的固定资产，不包括企业购买的非增值税应税项目的不动产，如建筑物、构筑物和其他土地附着物，也不包括纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车和游艇。也就是说上述固定资产的进行税额不能从销项税额中扣除。

2012.08

华联实业股份有限公司购入一台不需要安装的设备，发票上注明设备价款30 000元，应交增值税5 100元，支付的场地整理费、运输费、装卸费等合计1 200元。上述款项企业已用银行存款支付。

借：固定资产 31200
 应交税费——应交增值税（进项税额） 5100
贷：银行存款 36 300

2012.08

13

- 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。

例如，华联实业股份有限公司购入一台需要安装的专用设备，发票上注明设备价款50000元，应交增值税8500元，支付运输费、装卸费等合计2100元，支付安装成本800元。以上款项均通过银行支付。

账务处理如下：

2012.08

14

（1）设备运抵企业，等待安装。

借：工程物资 52100
 应交税费——应交增值税（进项税额） 8500
贷：银行存款 60600

2012.08

15

（2）设备投入安装，并支付安装成本。

借：在建工程 52900
 贷：工程物资 52100
 银行存款 800

2012.08

16

（3）设备安装完毕，达到预定可使用状态。

借：固定资产 52900
 贷：在建工程 52900

2012.08

17

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。包括自营工程和出包工程。

核算时涉及的会计科目：
“在建工程-建筑工程
 -安装工程
 -在安装设备
 -待摊支出”

2012.08

18

1. 自营工程

企业通常只将固定资产建造工程中所发生的直接支出计入工程成本，至于一些间接支出，如制造费用等并不分配计入固定资产建造工程成本。

自营工程在核算时应注意的问题。

2012.08

19

<p>• 购入工程物资如果用于自营设备，所支付的增值税额，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；如果用于厂房、建筑物等建筑工程，支付的增值税额，则应计入工程成本。</p> <p>工程领用外购存货，应按成本转出，计入工程成本。</p> <p>工程领用自制半成品和产成品，应视同销售，按售价计算销项税额，连同自制半成品和产成品的生产成本一并计入工程成本。</p> <p>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”（待摊支出）科目。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>①因自营设备工程需要，购买工程物资，价款200000元，应交增值税34000元，已经验收入库，货款已付。</p> <p>借：工程物资 200000 应交税费 34000 贷：银行存款 234000</p>
<p>②将工程物资全部用于工程。</p> <p>借：在建工程 200000 贷：工程物资 200000</p> <p>③工程领用原材料一批，实际成本 6000元。</p> <p>借：在建工程 6000 贷：原材料 6000</p>	<p>④工程领用库存商品一批，实际成本8000元，计税价格10000元。</p> <p>借：在建工程 9700 贷：应交税费-应交增值税（销项税额） 1700</p> <p> 库存商品 8000</p>	<p>⑤结转应由工程负担的水、电费，合计5000元。</p> <p>借：在建工程 5000 贷：生产成本-辅助生产成本 5000</p> <p>⑥结转应由工程负担的工程人员工资30000元。</p> <p>借：在建工程 30000 贷：应付职工薪酬 30000</p>
<p>⑦工程完工，固定资产达到预定可使用状态，计算并结转工程成本。</p> <p>工程成本合计 =200000+6000+9700+5000+30000 =250700（元）</p> <p>借：固定资产 250700 贷：在建工程 250700</p>	<p>2. 出包工程</p> <p>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。如果一个建设项目由几个单项工程构成，如包括建筑、建筑安装、设备安装等，则待摊支出应按各自支出比例进行分摊。</p>	<p>• 例如，企业采用出包方式建一栋厂房，合同总价款250000元，按合同规定，工程开始时，预付工程款150000元。</p>

<p>①预付工程款150000元。</p> <p>借：预付账款 150000</p> <p> 贷：银行存款 150000</p> <p>②工程完工，结算剩余工程款100000元。</p> <p>借：在建工程 250000</p> <p> 贷：预付账款 150000</p> <p> 银行存款 100000</p> <p>③计算并结转结转工程成本。</p> <p>借：固定资产 250000</p> <p> 贷：在建工程 250000</p> <p>2012.08</p> <p>29</p>	<p>投资转入固定资产</p> <p>固定资产的入账价值:按投资各方签订的合同或协议约定的价值和相关的税费确定。合同或协议约定的价值不公允的除外。</p> <p>2012.08</p> <p>30</p>	<p>某公司接受投资者的一栋厂房投资，合同协议价为1200000元，折合为公司面值为1元的股票500000股。资产产权手续已办理完毕。</p> <p>借：固定资产 1200000</p> <p> 贷：股本 500000</p> <p> 资本公积—股本溢价 700000</p> <p>2012.08</p>
<p>接受捐赠固定资产</p> <p>接受捐赠的固定资产入账价值：</p> <p>分别两种情况进行考虑：</p> <p>☞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。</p> <p>☞没有提供有关凭据的，入账价值按如下顺序和方法确定：</p> <p>2012.08</p> <p>32</p>	<p>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。</p> <p>②同类或类似固定资产不存在活跃市场的入账价值按照预计未来现金流量的现值加上应支付的相关税费确定。</p> <p>接受捐赠固定资产作为捐赠利得，计入营业外收入。</p> <p>2012.08</p> <p>33</p>	<p>某公司接受一台全新专用设备的捐赠，捐赠者提供的有关价值凭证上标明的价格为12000元，应交增值税20400元，办理产权过户手续时支付相关税费2900元。</p> <p>借：固定资产 122900</p> <p> 贷：应交税费—应交增值税（进项税额） 20400</p> <p> 营业外收入——捐赠利得 140400</p> <p> 银行存款 900</p> <p>2012.08</p> <p>34</p>
<p>盘盈固定资产</p> <p>◎固定资产入账价值确定方法：</p> <p>☞存在活跃市场：市场价格－估计价值损耗</p> <p>☞不存在活跃市场：未来现金流量的现值</p> <p>2012.08</p> <p>35</p>	<p>◎会计处理</p> <p>设置的会计科目：“以前年度损益调整”。</p> <p>盘盈的固定资产应作为企业以前年度的差错，通过“以前年度损益调整”科目进行核算。</p> <p>2012.08</p> <p>36</p>	<p>• 企业对固定资产进行清查，盘盈一台设备，市场价格80000元，估计价值损耗30000元。</p> <p>借：固定资产 50000</p> <p> 贷：以前年度损益调整 50000</p> <p>2012.08</p> <p>37</p>

第三节 固定资产后续计量

- 一、固定资产折旧
- 二、固定资产后续支出

固定资产折旧

- 1. 折旧及性质
 - 折旧：固定资产折旧是指在固定资产使用寿命，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。
 - 固定资产损耗：有形损耗和无形损耗。
 - 折旧的性质：企业采用合理而系统的分配方法将固定资产的取得成本在固定资产的经济使用年限内进行合理分配，使之与各期的收入相配比，以正确确认企业的损益。

- 2. 影响固定资产折旧计算的因素及折旧范围
 - ①影响因素
 - 原始价值
 - 在固定资产使用寿命一定的情况下，固定资产的原始价值越高，则单位时间内或单位工作量的折旧额就越多；固定资产的原始价值越低，则单位时间内或单位工作量的折旧额就越少。

- 预计净残值
 - 预计净残值=变价收入-清理费用
 - 固定资产的净残值越高，则单位时间内或单位工作量的折旧额就越少；反之，则越多。
 - 我国企业所得税法规定固定资产净残值占原价比例为5%以内，具体比例由企业自行确定。
 - 原始价值减去预计净残值为应计提折旧总额。

- 预计使用年限
 - 预计使用年限是指固定资产预计经济使用年限，也称折旧年限，它通常短于固定资产的物质使用年限。固定资产的使用年限决定于固定资产的使用寿命。

- ②折旧范围
 - 除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：
 - 已提足折旧仍继续使用的固定资产；
 - 单独估价作为固定资产价值入账的土地。

- 3. 折旧方法
 - 现行准则规定可以采用四种折旧方法：

平均年限法

工作量法

双倍余额递减法

年数总和法

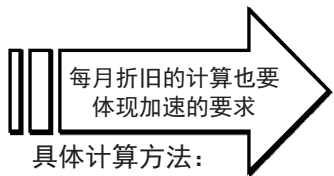
加速折旧法

- 平均年限法
 - 定义：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。

计算公式：

$$\text{年折旧率} = \frac{1 - \text{预计净残值率}}{\text{预计使用年限}} \times 100\%$$
$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$
$$\text{年折旧额} = \text{原始价值} \times \text{年折旧率}$$
$$\text{月折旧额} = \text{年折旧额} \div 12$$

<p>某公司一台设备，原始价值160000元，预计使用年限5年，预计净残值率4%。采用年限平均法计算折旧。</p> <p>年折旧率= (1-4%) ÷5=19. 2%</p> <p>月折旧率=19. 2/12=1. 6%</p> <p>年折旧额=160000×19. 2%</p> <p> =30720（元）</p> <p>月折旧额=30720/12=2560（元）</p> <p> （或 160000×1. 6%）</p> <div> <div>2012.08</div> <div>48</div> </div>	<div>年限平均法的优缺点</div> <p>优点：</p> <p>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。</p> <p>缺点：</p> <p>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。</p> <p>②固定资产各年的使用成本负担不均衡。</p> <div> <div>2012.08</div> <div>49</div> </div>	<p>👉工作量法</p> <p>定义：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。</p> <div> <div>2012.08</div> <div>50</div> </div>
<p>计算公式：</p> <p>单位工作量折旧额= $\frac{\text{原始价值} \times (1 - \text{预计净残值率})}{\text{预计工作量总额}}$</p> <p>年折旧额=某年实际工作量×单位工作量折旧额</p> <div> <div>2012.08</div> <div>52</div> </div>	<p>某公司的一台大型精密仪器原始价值260000元，预计净残值率4%，预计可工作31200个小时。这台大型精密仪器共使用了6年，各年的实际工作时数分别为：第一年6900小时，第二年6500小时，第三年6300小时，第四年5600小时，第五年4000小时，第六年1900小时。按工作量法计算各年折旧额。</p> <p>单位工作量的折旧额= $\frac{260000 \times (1 - 4\%)}{31200} = 8$（元）</p> <p>第一年折旧额=6900×8=55200（元）</p> <p>第二年折旧额=6500×8=52000（元）</p> <p>第三年折旧额=6300×8=50400（元）</p> <p>第四年折旧额=5600×8=44800（元）</p> <p>第五年折旧额=4000×8=32000（元）</p> <p>第六年折旧额=1900×8=15200（元）</p> <div> <div>2012.08</div> <div>53</div> </div>	<div>工作量法的优缺点</div> <p>优点：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会计原则。</p> <p>缺点：这种方法将有形损耗看作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是采用了一致的单位工作量的折旧额，而实际上是不一样的。</p> <div> <div>2012.08</div> <div>54</div> </div>
<p>👉双倍余额递减法</p> <p>含义：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。</p> <div> <div>2012.08</div> <div>55</div> </div>	<p>计算公式：</p> <p>年折旧率= $\frac{1}{\text{预计使用年限}} \times 2 \times 100\%$</p> <p>某年的折旧额= $\frac{\text{该年年初账面净值}}{\text{账面净值}} \times \text{年折旧率}$</p> <div> <div>2012.08</div> <div>56</div> </div>	<div>注意</div> <p>理论上，在折旧计算的某一年，如果满足下列条件，固定资产折旧应改为直线法计算：</p> <p>$\frac{\text{固定资产账面净值}-\text{预计净残值}}{\text{剩余年限}}$ 当年继续按双倍余额递减法计算的折旧额</p> <p>实务上是采取在固定资产使用到期前两年就进行方法转换的简单计算方法。</p> <div> <div>2012.08</div> <div>57</div> </div>



具体计算方法：

首先按照年折旧率计算月折旧率，然后按照每月月初固定资产账面净值乘以月折旧率以计算月折旧额。

某公司一台设备，原始价值160000元，预计使用年限5年，预计净残值率4%。采用双倍余额递减法计算折旧。

折旧率= $1/5 \times 2=40\%$

第一年折旧额： $160000 \times 40\%=64000$

第二年折旧额： $(160000-64000) \times 40\%=38400$

第三年折旧额： $(160000-64000-38400) \times 40\%=23040$

第四年折旧额： $(160000-64000-38400-23040-160000 \times 4\%)/2=14480$

第五年折旧额=14480

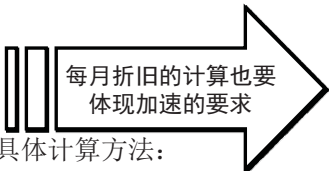
☞年数总和法

含义：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。

计算公式：

各年折旧率= $\frac{(\text{预计使用年限}-\text{已使用年限})+1}{\text{预计使用年限} \times (\text{预计使用年限}+1) \div 2}$

每年折旧额=应计折旧总额×该年折旧率



具体计算方法：

首先按照年折旧率计算月折旧率，然后按照固定资产应计折旧总额乘以月折旧率以计算月折旧额。

某公司一台设备，原始价值160000元，预计使用年限5年，预计净残值率4%。采用年数总和法计算折旧。

第一年的折旧= $(160000-5600) \times 5 / 15=51466.7$

第二年的折旧= $(160000-5600) \times 4 / 15=41173.36$

第三年的折旧= $(160000-5600) \times 3 / 15=30880.02$

第四年的折旧= $(160000-5600) \times 2 / 15=20586.68$

第五年的折旧= $(160000-5600) \times 1 / 15=10293.34$

4. 折旧的核算

☞简化的折旧计算规定：

本月增加固定资产，本月不提折旧，下月开始计提；本月减少固定资产，本月照提折旧，下月开始不提。

当月的折旧额= 上月折旧额
+上月增加固定资产折旧额
-上月减少固定资产折旧额

☞折旧费用的列支去向

根据固定资产的用途和使用部门的不同：

车间使用：制造费用

行政管理部门使用：管理费用

出租固定资产：其他业务成本

专营销售机构使用：销售费用

专项工程使用：在建工程

☞会计处理

会计科目：累计折旧

原始凭证：折旧费用计算表

会计分录：

借：制造费用
 管理费用
 其他业务成本等科目

贷：累计折旧

固定资产后续支出

1. 后续支出的含义及分类

含义：固定资产后续支出是指固定资产在投入使用以后期间发生的与固定资产使用效能直接相关的各种支出，如固定资产的增置、改良与改善、换新、修理、重新安装等业务发生的支出。

分类：三种分类. 重点掌握按支出性质的分类。

2012.08

65

2.后续支出的核算

①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项目进行改建、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。包括新增固定资产和固定资产改扩建等。

2012.08

66

新增固定资产在业务处理上与重置没有区别。

对于改、扩建固定资产，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）。改、扩建后的固定资产视作全新的固定资产。

2012.08

67

某公司2008年10月，将生产车间一项固定资产进行改、扩建，该项固定资产原始价值150000元，已提折旧30000元。改建中发生材料费8000元。2008年11月2日改建完成，并达到预定可使用状态。

2012.08

固定资产转入改扩建：

借：在建工程 120000
 累计折旧 30000
贷：固定资产 150000

发生的改扩建支出：

借：在建工程 8000
 贷：原材料 8000

改扩建完成，达到预定可使用状态：

借：固定资产 128000
 贷：在建工程 128000

2012.08

②改良与改善

改良：资本性支出

改善：收益性支出

2012.08

70

③换新

包括资产单元换新和部分换新。

资产单元是指附属于一个固定资产项目，但具有相对独立性并可单独辨认其成本的某些结构、装置等。如电机、仪表等。资产单元是指附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，并且其账面净值应从工程成本中扣除，同时作为损失计入营业外支出。

部分换新视同修理，发生的支出费用化或资本化处理。见书例6-22.

2012.08

71

④修理

固定资产修理发生的支出一般要费用化处理；符合固定资产确认条件的，也可以进行资本化处理。

⑤重安装

会计处理方法与资产单元换新相同。

2012.08

72

第四节 固定资产处置

一、固定资产处置的含义及业务内容

二、固定资产处置的核算

2012.08

一、什么是固定资产处置？处置损益？

固定资产处置是指由于各种原因使企业固定资产需退出生产经营过程所做的处理活动。

$$\text{处置损益} = \text{处置收入} - \text{账面价值}$$

-清理费用-营业税

处置损益，包括出售、报废、毁损损益都通过“固定资产清理”科目进行核算，期末时转入营业外收入或营业外支出。

2012.08

74

处置收入包括出售价款、残料变价收入、保险及过失人赔款等项收入；清理费用包括处置固定资产时发生的拆卸、搬运、整理等项费用；营业税是指出售不动产而按出售收入的5%计算缴纳的营业税。账面价值是指原价减折旧和“准备”后的余额。

2012.08

二、固定资产处置的核算

👉出售

业务内容包括：

- ①注销原价和累计折旧
- ②收到价款收入
- ③支付清理费用
- ④计算应缴纳营业税
- ⑤结转净损益

见书例6-24

2012.08

76

✎ 固定资产报废

业务内容包括：

- ①注销原价和累计折旧
- ②反映报废残值
- ③支付清理费用
- ④结转净损益

上述相关业务会计处理方法的原理与出售时相同。

2012.08

77

➡ 固定资产毁损

业务内容包括：

- ①注销原价和累计折旧
- ②反映毁损残值
- ③支付清理费用
- ④保险赔款
- ⑤结转净损益

上述相关业务会计处理方法的原理与出售时相同。

2012.08

78

👉 固定资产盘亏

盘亏固定资产通过“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目核算。

经批准后盘亏固定资产计入营业外支出。

2012.08

79

某股份有限公司在固定资产的定期清查中，发现少了一台设备。该电机账面原价28000元，已提折旧6000元。

2012.08

- ①报经批准处理前，注销盘亏设备原价与累计折旧。
- | | |
|----------------------|-------|
| 借：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢 | 22000 |
| 累计折旧 | 6000 |
| 贷：固定资产 | 28000 |
- ②经批准，盘亏设备净值转入营业外支出。
- | | |
|----------------------|-------|
| 借：营业外支出——固定资产盘亏 | 22000 |
| 贷：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢 | 22000 |

2012.08



第七章 无形资产

2012.08

东北财经大学

目录

第一节 无形资产概述

第二节 无形资产初始计量

第三节 研究开发费用的确认和计量

第四节 无形资产的后继计量

第五节 无形资产的处置

第一节 无形资产概述

一、无形资产的含义及特征

二、无形资产分类

三、无形资产的确认

一、无形资产的含义及特征

无形资产的含义是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

可辨认：两个标准：一是无形资产能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；二是无形资产源自合同性权利或其他法定权利，不论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或分离。

包括的内容：专利权、商标权、非专利技术、著作权、土地使用权、特许权等

无形资产的特征

- ☞没有实物形态。
- ☞将在较长时期内为企业带来经济利益。
- ☞企业持有无形资产的目的是为了生产商品、提供劳务、出租给他人，或是用于企业的管理而不是其他方面。
- ☞所提供的未来经济利益具有高度不确定性。

二、无形资产分类

☞按无形资产取得来源不同分类，可分为外购的无形资产、自行开发的无形资产、投资者投入的无形资产、企业合并取得的无形资产、债务重组取得的无形资产、以非货币性资产交换取得的无形资产以及政府补助取得的无形资产等。

分类的目的主要是为了使无形资产的初始计量更加准确和合理。因为不同来源取得的无形资产，其初始成本的确定方法以及所包括的经济内容是不同的。

☞按使用寿命是否有期限分类可分为有期限无形资产和无期限无形资产。

分类对摊销的影响是，按规定使用寿命有限的无形资产才存在价值的摊销问题，而使用寿命不能确定的无形资产，其价值不能进行摊销。

三、无形资产的确认

满足三个条件：

- ☞符合无形资产的定义；
- ☞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地计量。

第二节 无形资产的初始计量

一、外购的无形资产

二、投资者投入的无形资产

三、政府补助的无形资产

一、外购的无形资产

入账价值：

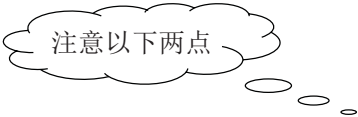
实际支付的价款+进口关税+其他税费+直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出

<p>某企业购买一项专利权，支付款项100000元。</p> <p>借：无形资产 100000</p> <p>贷：银行存款 100000</p>	<div> <div>注意，外购土地使用权的会计处理</div> <p>①一般的企业，外购的，作为无形资产，不计入所建固定资产的成本；②房地产开发企业，开发对外销售的房产，购买成本计入所建造房屋建筑物的成本；③企业外购的房屋建筑物，支付款项中包括土地以及建筑物的价值时，则应将支付的价款按一定的方法在二者间分配，无法分配时则全部计入固定资产价值；④改变用途时，如出租等，应将无形资产转为投资性房地产。</p> </div>	<p>二、投资转入的无形资产</p> <p>入账价值确定方法：</p> <p>按照投资合同或协议约定的价值 作为无形资产的入账价值（前提：合同或协议约定的价值必须是公允的）。</p>
<p>某企业接受W公司以一项专利权向企业进行的投资。根据投资双方签定的投资协议，此项专利权的价值1500000元，折合为公司的股票1000000股，每股面值1元。</p> <p>接受投资时，会计分录为：</p> <p>借：无形资产——专利权 1500000</p> <p>贷：股本（1000000×1元） 1000000</p> <p>资本公积——股本溢价 500000</p>	<p>三、政府补助取得的无形资产</p> <p>入账价值确定方法：</p> <p>☞取得有关凭证：凭据中注明的价值；</p> <p>☞有活跃交易市场的，应当根据市场交易价格；</p> <p>☞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，名义金额为1 元人民币。</p>	<p>某企业由政府通过行政划拨方式取得一块土地使用权，价值10000000元。</p> <p>借：无形资产 10000000</p> <p>贷：递延收益 10000000</p>
<p>第三节 内部研究开发费用的确认与计量</p> <p>一、研究阶段和开发阶段的划分</p> <p>二、内部研究开发费用的确认与计量的原则</p> <p>三、内部研究开发费用的账务处理</p>	<p>一、研究阶段和开发阶段的划分</p> <p>我国将企业的研发过程分为研究阶段和开发阶段两个阶段。两个阶段发生的费用分别采用不同的处理方法。</p>	<p>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。</p> <p>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。</p>

<p>二、内部研究开发费用确认和计量的原则</p> <p>研究阶段发生的费用：</p> <p>全部费用化，计入当期损益。</p> <p>开发阶段发生的费用：</p> <p>满足资本化条件的，予以资本化；否则，予以费用化处理。</p> <p>2012.08 东北财经大学 2020</p>	<p>三、会计处理</p> <p>会计科目：</p> <p>“研发支出-费用化支出</p> <p> -资本化支出”</p> <p>2012.08 东北财经大学 2121</p>	<p>①研发支出发生时：</p> <p>借：研发支出-费用化支出</p> <p> -资本化支出</p> <p>贷：银行存款、应付职工薪酬等科目</p> <p>2012.08 东北财经大学 2222</p>
<p>②结转费用化和资本化支出：</p> <p>费用化的部分：</p> <p>借：管理费用</p> <p> 贷：研发支出-费用化支出</p> <p>资本化的部分：</p> <p>借：无形资产</p> <p> 贷：研发支出-资本化支出</p> <p>2012.08 东北财经大学 2323</p>	<p>第四节 无形资产的后续计量</p> <p>一、无形资产使用寿命的确定与复核</p> <p>二、无形资产的摊销方法</p> <p>三、无形资产摊销的账务处理</p> <p>2012.08 东北财经大学 24</p>	<p>一、无形资产使用寿命的确定与复核</p> <p>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。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，应当按照预期期限确定其使用寿命。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。</p> <p>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判断，以确定无形资产的使用寿命。如果无法合理确定的，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。</p> <p>无形资产使用寿命确定以后并不是一成不变的。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进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命不同于以前的估计，应改变其摊销年限。</p> <p>2012.08 东北财经大学 25</p>
<p>二、无形资产的摊销方法</p> <p>可供选择的方法有：直线法、余额递减法，生产总量法等。国际上普遍采用直线法。</p> <p>直线法，将应摊销金额按预计使用寿命平均摊销。</p> <p>当期摊销额= $\frac{\text{应摊销金额}}{\text{预计使用寿命}}$</p> <p>应摊销金额</p> <p> =入账价值-残值-无形资产减值准备</p> <p>2012.08 东北财经大学 2626</p>	<p></p> <p>关于残值的说明</p> <p>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。</p> <p>2012.08 东北财经大学 27</p>	<p>三、摊销金额的列支去向</p> <p>无形资产的摊销金额一般应确认为当期损益，计入管理费用。如果某项无形资产包含的经济利益是通过所生产的产品或其他资产实现的，无形资产的摊销金额可以计入产品或其他资产的成本中。</p> <p>2012.08 东北财经大学 2828</p>

<p>某公司于2006年1月1日，以2100000元的价格购入一项专利权，用于产品生产，该专利权摊销期限为10年，每年年末按直线法进行摊销。</p> <p>每年应摊销金额=2100000÷10=210000（元）</p> <p>借：制造费用 210000</p> <p> 累计摊销 210000</p>	<p>第五节 无形资产的处置</p> <p>一、无形资产的出售</p> <p>二、无形资产的出租</p> <p>三、无形资产的报废</p>	<p>一、无形资产出售</p> <p>出售损益=出售收入-账面价值-营业税</p> <p>出售收入：价款收入，如银行存款；</p> <p>账面价值：原价-累计摊销-无形资产减值准备；</p> <p>营业税：价款收入×5%（营业税税率）</p> <p>出售损益计入营业外收入或营业外支出。</p>
<p>企业出售一项专利权，账面余额150000元，累计摊销100000元，出售价款60000元。</p> <p>出售损益=60000-（150000-100000）-60000×5% =7000（元）（收益）</p>	<p>出售专利权，收到款项：</p> <p>借：银行存款 60000</p> <p> 累计摊销 100000</p> <p>贷：无形资产 150000</p> <p> 应交税费 3000</p> <p> 营业外收入 7000</p>	<p>二、无形资产出租</p> <p>无形资产出租业务作为经营活动业务一部分，其取得的租金收入作为营业收入，计入其他业务收入；摊销的无形资产成本，计入其他业务成本；企业收取的租金应按5%的营业税率向国家计算缴纳营业税，应交的营业税，计入营业税金及附加。</p>
<p>企业2008年1月1日，将一项专利技术出租给W公司使用，租期2年，年租金50万元，转让期间企业不再使用该项专利。该专利技术购入时，初始入账价值300万元，预计使用年限为10年，采用直线法摊销。</p>	<p>☞每年收取租金、确认收入时：</p> <p>借：银行存款 500000</p> <p> 贷：其他业务收入 500000</p> <p>☞出租期内每年对专利技术进行摊销时：</p> <p>借：其他业务成本 300000</p> <p> 贷：累计摊销 300000</p> <p>☞计算交纳营业税时：</p> <p> 应交的营业税=500000×5%=25000（元）</p> <p>借：营业税金及附加 25000</p> <p> 贷：应交税费——应交营业税 25000</p>	<p>二、无形资产报废</p> <p>报废无形资产账面价值计入营业外支出。</p> <p>企业一项专利权按规定报废，账面余额80000元，累计摊销75000元。</p> <p>借：累计摊销 75000</p> <p> 营业外支出 5000</p> <p>贷：无形资产 80000</p>

<div data-bbox="181 169 568 209" data-label="Section-Header"><h2>第八章 投资性房地产</h2></div> <div data-bbox="118 456 161 469" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1066 82 1173 119" data-label="Section-Header"><h3>目 录</h3></div> <div data-bbox="887 151 1379 432" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">第一节 投资性房地产概述第二节 投资性房地产的确认和初始计量第三节 投资性房地产的后续计量第四节 投资性房地产的后续支出第五节 投资性房地产与非投资性房地产的转换第六节 投资性房地产的处置<div data-bbox="853 456 896 469" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>	<div data-bbox="1653 82 2051 119" data-label="Section-Header"><h3>第一节 投资性房地产概述</h3></div> <div data-bbox="1624 180 2022 341" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">一、投资性房地产的性质二、投资性房地产的范围三、投资性房地产的后续计量模式<div data-bbox="1588 456 1630 469" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>
<div data-bbox="165 612 459 639" data-label="Section-Header"><h4>一、投资性房地产的性质</h4></div> <div data-bbox="156 683 427 707" data-label="Section-Header"><h5>（一）投资性房地产的定义</h5></div> <div data-bbox="134 740 647 956" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">• 房地产是土地和房屋及其权属的总称。<ul style="list-style-type: none">● 房地产中的土地是指土地使用权● 房屋是指土地上的房屋等建筑物及构筑物• 投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。<div data-bbox="118 987 161 1000" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>	<div data-bbox="909 643 1225 667" data-label="Section-Header"><h5>（二）投资性房地产的主要形式</h5></div> <div data-bbox="909 710 1305 785" data-label="List-Group"><ol style="list-style-type: none">1. 出租建筑物和土地使用权2. 持有并准备增值后转让的土地使用权<div data-bbox="853 987 896 1000" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>	<div data-bbox="1648 612 1939 639" data-label="Section-Header"><h4>二、投资性房地产的范围</h4></div> <div data-bbox="1632 675 1948 699" data-label="Section-Header"><h5>（一）属于投资性房地产的项目</h5></div> <div data-bbox="1592 724 2105 956" data-label="List-Group"><ol style="list-style-type: none">1. 已出租的土地使用权<ul style="list-style-type: none">◆ 已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。◆ 承租人将以经营租赁方式租入的土地使用权再转租给其他单位的，不属于投资性房地产。<div data-bbox="1588 987 1630 1000" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>
<div data-bbox="150 1169 548 1193" data-label="Section-Header"><h5>2. 持有并准备增值后转让的土地使用权</h5></div> <div data-bbox="134 1219 647 1442" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">● 企业取得的、准备增值后转让的土地使用权，很可能给企业带来资本增值收益，符合投资性房地产的定义。● 按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权，也就不属于投资性房地产。<div data-bbox="118 1519 161 1532" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>	<div data-bbox="893 1155 1079 1179" data-label="Section-Header"><h5>3. 已出租的建筑物</h5></div> <div data-bbox="871 1208 1359 1396" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">□ 已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。□ 已出租的投资性房地产租赁期届满，因暂时空置但继续用于出租的，仍作为投资性房地产。<div data-bbox="1048 1414 1397 1517" data-label="Image"></div><div data-bbox="853 1519 896 1532" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>	<div data-bbox="1592 1163 2083 1187" data-label="Text"><p>▣ 用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物</p></div> <div data-bbox="1592 1216 2105 1351" data-label="Text"><p>▣ 已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。从确认时点上来看，自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物</p></div> <div data-bbox="1592 1380 2105 1476" data-label="Text"><p>▣ 企业已将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产</p><div data-bbox="1588 1519 1630 1532" data-label="Text"><p>2012.08</p></div></div>

<p>(二) 不属于投资性房地产的项目</p> <p>1. 自用房地产</p> <p>自用房地产是指企业为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。</p> <ul style="list-style-type: none"> • 企业出租给本企业职工居住的宿舍属于自用房地产 • 企业拥有并自行经营的旅馆饭店，是企业的经营场所，属于自用房地产 <p>2012.08</p>	<p>2. 作为存货的房地产</p> <p>作为存货的房地产通常是指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。</p> <div data-bbox="1032 279 1388 395">  <p>注意以下两点</p> </div> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 房地产开发企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于存货，即使房地产开发企业决定待增值后再转让其开发的土地，也不得将该土地使用权确认为投资性房地产。 ◆ 如果某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值，如果该项房地产不同用途的部分能够单独计量和出售，应当分别确认为固定资产（或无形资产、存货）和投资性房地产。 <p>2012.08</p>
<p>三、投资性房地产的后续计量模式</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 投资性房地产的后续计量模式有成本模式和公允价值模式两种。 ● 企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。 ● 同一个企业只能采用一种后续计量模式 <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 在极少数情况下，采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明某项投资性房地产在首次取得时其公允价值不能持续可靠地取得，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至处置，并且假设无残值。 • 采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的企业，即使有证据表明某项投资性房地产在首次取得时其公允价值能够持续可靠地取得，仍应当对该投资性房地产采用成本模式计量。 <p>2012.08</p>	<p>第二节 投资性房地产的确认和初始计量</p> <p>一、投资性房地产的确认条件</p> <p>二、投资性房地产的初始计量</p> <p>2012.08</p>
<p>一、投资性房地产的确认条件</p> <p>投资性房地产只有在符合定义的前提下，同时满足下列条件的，才能予以确认：</p> <p>(1) 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；</p> <p>(2) 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> □ 已出租的土地使用权和已出租的建筑物，确认为投资性房地产的时点是租赁期开始日 □ 企业持有以备经营出租、可视为投资性房地产的空置建筑物，确认为投资性房地产的时点是企业董事会或类似机构就该事项作出正式书面决议的日期 □ 持有并准备增值后转让的土地使用权，确认为投资性房地产的时点是企业将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期 <p>2012.08</p>	<p>二、投资性房地产的初始计量</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 投资性房地产无论采用哪一种后续计量模式，取得时均应当按照成本进行初始计量。 ● 投资性房地产的成本一般应当包括取得投资性房地产时和直至使该项投资性房地产达到预定可使用状态前所发生的各项必要的、合理的支出，如购买价款、土地开发费、建筑安装成本、应予以资本化的借款费用等。 <p>2012.08</p>

<div data-bbox="152 97 416 124" data-label="Section-Header"><p>(一) 外购的投资性房地产</p></div> <div data-bbox="125 151 640 416" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">□在成本计量模式下，外购的土地使用权和建筑物按照取得时的实际成本计量，记入“投资性房地产”科目。□在公允价值计量模式下，在“投资性房地产”科目下应设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目，按外购土地使用权和建筑物发生的实际成本，记入“投资性房地产—成本”科目。</div> <div data-bbox="118 458 161 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="992 97 1234 148" data-label="Section-Header"><p>需要注意</p></div> <div data-bbox="860 185 1375 373" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">□外购的房地产只有在购入的同时即开始出租，才能直接确认为投资性房地产。□如果购入时尚未对外出租，则应先将其确认为固定资产，直至对外出租时，再从固定资产转换为投资性房地产。</div> <div data-bbox="1072 387 1375 448" data-label="Text"><p>例题见教材【例8-1】</p></div> <div data-bbox="853 458 896 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1630 97 1946 124" data-label="Section-Header"><p>(二) 自行建造的投资性房地产</p></div> <div data-bbox="1608 148 2101 410" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">• 通过“在建工程”或“开发产品”科目核算房地产的实际建造成本；• 房地产建造完成确认为投资性房地产的，应将发生的实际建造成本自“在建工程”或“开发产品”科目转入“投资性房地产”科目（成本模式）或“投资性房地产——成本”科目（公允价值模式）核算。</div> <div data-bbox="1812 416 2114 472" data-label="Text"><p>例题见教材【例8-2】</p></div> <div data-bbox="1588 458 1630 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="159 616 609 647" data-label="Section-Header"><p>第三节 投资性房地产的后续计量</p></div> <div data-bbox="159 708 600 865" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">一、采用成本模式计量的投资性房地产二、采用公允价值模式计量的投资性房地产三、投资性房地产后续计量模式的变更</div> <div data-bbox="118 989 161 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="882 616 1335 643" data-label="Section-Header"><p>一、采用成本模式计量的投资性房地产</p></div> <div data-bbox="860 683 1375 941" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">• 企业选择成本模式，就应当对其所有投资性房地产采用成本模式进行后续计量。• 采用成本模式进行后续计量的企业，对投资性房地产会计处理的基本要求与固定资产或无形资产相同，因此，应当按照固定资产的有关规定，按月计提折旧，或者按照无形资产的有关规定，按月摊销成本。</div> <div data-bbox="853 989 896 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1592 627 2101 898" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">• 投资性房地产取得的租金收入，通常作为其他业务收入。• 投资性房地产存在减值迹象的，适用《企业会计准则第 8号——资产减值》的有关规定。经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备。• 已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后的会计期间不得转回。</div> <div data-bbox="1812 920 2114 976" data-label="Text"><p>例题见教材【例8-3】</p></div> <div data-bbox="1588 989 1630 1002" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="188 1134 533 1198" data-label="Section-Header"><p>二、采用公允价值模式计量的投资性房地产</p></div> <div data-bbox="194 1225 557 1251" data-label="Section-Header"><p>(一) 采用公允价值模式计量的条件</p></div> <div data-bbox="147 1270 616 1489" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；2. 企业能够从活跃的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合理的估计。</div> <div data-bbox="118 1520 161 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="969 1134 1290 1182" data-label="Section-Header"><p>投资性房地产公允价值的确定</p></div> <div data-bbox="860 1198 1375 1500" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">● 参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格（市场公开报价）确定；● 无法取得同类或类似房地产现行市场价格的，可以参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素作出合理的估计；● 也可以基于预计未来获得的租金收益和相关现金流量的现值计量。</div> <div data-bbox="853 1520 896 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1630 1141 2042 1166" data-label="Section-Header"><p>(二) 采用公允价值模式计量的会计处理</p></div> <div data-bbox="1619 1189 2101 1337" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">■ 投资性房地产采用公允价值模式计量的，不计提折旧或摊销，应当以资产负债表日的公允价值进行计量。■ 公允价值的变动计入当期损益。</div> <div data-bbox="1812 1449 2114 1509" data-label="Text"><p>例题见教材【例8-4】</p></div> <div data-bbox="1588 1520 1630 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>

三、投资性房地产后续计量模式的变更

- ◆投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。
- ◆成本模式转为公允价值模式，应当作为会计政策变更处理，按计量模式变更时投资性房地产的公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。
- ◆已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

2012.08

成本模式变更为公允价值模式的会计处理

借：投资性房地产——成本	[公允价值]
投资性房地产累计折旧（摊销）	} [账面价值]
贷：投资性房地产	
利润分配——未分配利润	} [差额]
盈余公积	

例题见教材【例8-5】

2012.08

第四节 投资性房地产的后续支出

- 一、投资性房地产后续支出的处理原则
- 二、资本化的后续支出
- 三、费用化的后续支出

2012.08

一、投资性房地产后续支出的处理原则

投资性房地产的后续支出，是指已确认为投资性房地产的项目在持有期间发生的与投资性房地产使用效能直接相关的各种支出，如改建扩建支出、装修装潢支出、日常维修支出等。

处理原则如下

2012.08

- 投资性房地产发生的后续支出，如果延长了投资性房地产的使用寿命或明显改良了投资性房地产的使用效能，从而导致流入企业的经济利益超过了原先的估计，能够满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产的成本。
- 投资性房地产发生的后续支出，如果只是维护或恢复投资性房地产原有的使用效能，不可能导致流入企业的经济利益超过原先的估计，应当在发生时计入当期损益。

2012.08

二、资本化的后续支出

- 企业对某项投资性房地产进行改建扩建等再开发，如果再开发活动完成后仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。
- 设置“投资性房地产——在建”科目核算转入再开发的投资性房地产原账面价值以及发生的资本化改建扩建支出或装修装潢支出。

2012.08

- ◆投资性房地产转入再开发时，应将其转为在建的投资性房地产，即将其账面价值转入“投资性房地产——在建”科目核算
- ◆发生的资本化改建扩建支出或装修装潢支出，通过“投资性房地产——在建”科目归集
- ◆改建扩建或装修装潢完成后，应当从在建的投资性房地产转回到在用的投资性房地产

例题见教材【例8-6、8-7】

2012.08

二、费用化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

例题见教材【例8-8】

2012.08

第四节 投资性房地产的转换

- 一、房地产的转换形式
- 二、非投资性房地产转换为投资性房地产
- 三、投资性房地产转换为非投资性房地产

2012.08

<div data-bbox="172 84 441 116" data-label="Section-Header"> <h2>一、房地产的转换形式</h2> </div> <div data-bbox="163 142 412 169" data-label="Section-Header"> <h3>（一）房地产转换的含义</h3> </div> <div data-bbox="150 199 636 379" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ■ 房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。 ■ 企业必须有确凿证据表明房地产用途发生了改变，才能将非投资性房地产转换为投资性房地产或将投资性房地产转换为非投资性房地产。 </div> <div data-bbox="356 387 678 459" data-label="Text"> <p>确凿证据包括</p> </div> <div data-bbox="118 458 161 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="853 127 1368 285" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ● 企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议 ● 房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态 </div> <div data-bbox="853 458 896 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1659 116 1906 143" data-label="Section-Header"> <h3>（二）房地产的转换形式</h3> </div> <div data-bbox="1612 173 2103 347" data-label="Text"> <p>（1）自用房地产转换为投资性房地产，包括自用土地使用权停止自用，改为用于赚取租金或资本增值，相应地由无形资产转换为投资性房地产；自用建筑物停止自用，改为出租，相应地由固定资产转换为投资性房地产。</p> </div> <div data-bbox="1590 458 1632 470" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="150 652 620 790" data-label="Text"> <p>（2）作为存货的房地产转换为投资性房地产，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，相应地由存货转换为投资性房地产。</p> </div> <div data-bbox="118 989 161 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="875 668 1368 842" data-label="Text"> <p>（3）投资性房地产转换为自用房地产，包括将用于赚取租金或资本增值的土地使用权改为自用，相应地由投资性房地产转换为无形资产；将用于出租的建筑物收回，改为自用，相应地由投资性房地产转换为固定资产。</p> </div> <div data-bbox="853 989 896 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1612 668 2103 805" data-label="Text"> <p>（4）投资性房地产转换为存货，通常指房地产开发企业将以经营租赁方式租出的开发产品收回，重新用于对外出售，相应地由投资性房地产转换为存货。</p> </div> <div data-bbox="1590 989 1632 1002" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="159 1147 640 1174" data-label="Section-Header"> <h2>二、非投资性房地产转换为投资性房地产</h2> </div> <div data-bbox="156 1203 544 1230" data-label="Section-Header"> <h3>（一）自用房地产转换为投资性房地产</h3> </div> <div data-bbox="134 1246 649 1466" data-label="List-Group"> <ul style="list-style-type: none"> ◆ 企业将自用的房地产改用于出租，通常应于租赁期开始日，将相应的固定资产或无形资产转换为投资性房地产。 ◆ 自用土地使用权停止自用改为用于资本增值，转换日是指企业停止自用且企业董事会或类似机构作出房地产转换决议的日期。 </div> <div data-bbox="118 1520 161 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="875 1150 1361 1307" data-label="Text"> <p>1. 自用房地产转换为以成本模式计量的投资性房地产，应按该项固定资产或无形资产在转换日的账面价值作为投资性房地产的入账价值：</p> </div> <div data-bbox="1072 1449 1377 1511" data-label="Text"> <p>例题见教材【例8-9】</p> </div> <div data-bbox="853 1520 896 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1612 1155 2103 1366" data-label="Text"> <p>2. 自用房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，应当以该房地产在转换日的公允价值作为投资性房地产的入账价值，公允价值小于原账面价值的差额，计入转换当期损益（公允价值变动损益），公允价值大于原账面价值的差额，计入资本公积（其他资本公积）。</p> </div> <div data-bbox="1612 1388 2103 1489" data-label="Text"> <p>待处置该项投资性房地产时，因转换而计入资本公积的金额应转入处置当期损益（冲减其他业务成本）。</p> </div> <div data-bbox="1590 1520 1632 1533" data-label="Text"> <p>2012.08</p> </div>

<p>■转换日公允价值小于原账面价值</p> <p>借：投资性房地产—成本 [转换日公允价值] 公允价值变动损益 [差额] 累计折旧（摊销） 固定资产（无形资产）减值准备 } [原账面价值] 贷：固定资产（或无形资产）</p> <p>2012.08</p>	<p>■转换日公允价值大于原账面价值</p> <p>借：投资性房地产—成本 [转换日公允价值] 累计折旧（摊销） 固定资产（无形资产）减值准备 } [原账面价值] 贷：固定资产（无形资产） 资本公积—其他资本公积 [差额]</p> <p>例题见教材【例8-10】</p> <p>2012.08</p>	<p>（二）作为存货的房地产转换为投资性房地产</p> <p>◆房地产开发企业将其开发产品以经营租赁的方式出租，转换日通常为房地产的租赁期开始日。</p> <p>◆对于企业自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，如果企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自行建造或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的，应视为存货转为投资性房地产，转换日为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。</p> <p>2012.08</p>
<p>1. 企业将作为存货的房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产，应当按该项存货在转换日的账面价值作为投资性房地产的入账价值：</p> <p>借：投资性房地产 存货跌价准备 } [原账面价值] 贷：开发产品等</p> <p>例题见教材【例8-11】</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，应按该项房地产在转换日的公允价值作为投资性房地产的入账价值。房地产转换日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益（公允价值变动损益）；房地产转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入资本公积（其他资本公积）。</p> <p>处置投资性房地产时，将转换形成的资本公积转入处置当期损益（冲减其他业务成本）。</p> <p>2012.08</p>	<p>■转换日公允价值小于原账面价值</p> <p>借：投资性房地产—成本 [转换日公允价值] 公允价值变动损益 [差额] 贷：开发产品 [原账面价值]</p> <p>■转换日公允价值大于原账面价值</p> <p>借：投资性房地产—成本 [转换日公允价值] 贷：开发产品 [原账面价值] 资本公积—其他资本公积 [差额]</p> <p>例题见教材【例8-12】</p> <p>2012.08</p>
<p>三、投资性房地产转换为非投资性房地产</p> <p>（一）投资性房地产转换为自用房地产</p> <p>企业将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管理，转换日是指房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。</p> <p>2012.08</p>	<p>1. 将采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产，应将该房地产转换前的账面价值作为转换后固定资产（或无形资产）的入账价值：</p> <p>例题见教材【例8-13】</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 将采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产，应当以转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。</p> <p>例题见教材【例8-14】</p> <p>2012.08</p>

（二）投资性房地产转换为存货

房地产开发企业将用于经营出租的房地产收回，重新开发用于对外销售，转换日为租赁期届满、企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。

2012.08

1. 将采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货，应将该房地产转换前的账面价值作为转换后存货的入账价值：

借：开发产品
 投资性房地产累计折旧(摊销)
 投资性房地产减值准备
 贷：投资性房地产

例题见教材【例8-15】

2012.08

2. 将采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货，应当以转换日的公允价值作为存货的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益（公允价值变动损益）。

借：开发产品	[转换日公允价值]
贷：投资性房地产—成本	} [原账面价值]
—公允价值变动	
公允价值变动损益	[差额]

例题见教材【例8-16】

2012.08

第六节 投资性房地产的处置

一、投资性房地产的终止确认与处置损益

二、采用成本模式计量的投资性房地产的处置

三、采用公允价值模式计量的投资性房地产的处置

2012.08

一、投资性房地产的终止确认与处置损益

（一）投资性房地产的终止确认

- 投资性房地产的处置主要指投资性房地产的出售、报废和毁损，也包括对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出投资性房地产的情形。
- 当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

2012.08

（二）投资性房地产的处置损益

- 出售、报废或毁损的投资性房地产，处置损益是指取得的处置收入扣除投资性房地产账面价值和相关税费后的金额。
- 对外投资、非货币性资产交换、债务重组转出的投资性房地产，处置损益是指该投资性房地产的公允价值与账面价值之间的差额。

2012.08

- 处置收入包括出售价款、残料变价收入、保险及过失人赔款等项收入；
- 账面价值是指投资性房地产的成本扣减累计已提折旧（摊销）和已计提的减值准备后的金额（采用成本模式计量的投资性房地产），或者是指投资性房地产的成本加上或减去累计公允价值变动后的金额（采用公允价值模式计量投资性房地产）；
- 相关税费主要包括处置投资性房地产时发生的有关整理、拆卸、搬运等项清理费用，以及出售建筑物或转让土地使用权而应当交纳的营业税。

2012.08

二、采用成本模式计量的投资性房地产的处置

借：银行存款
贷：其他业务收入 } [处置收入]

借：其他业务成本	
投资性房地产累计折旧(摊销)	
投资性房地产减值准备	
贷：投资性房地产	[账面价值]

例题见教材【例8-17】

2012.08

三、采用公允价值模式计量的投资性房地产的处置

借：银行存款
贷：其他业务收入 } [处置收入]

借：其他业务成本
贷：投资性房地产—成本
 —公允价值变动* } [账面价值]

* 如果“公允价值变动”明细科目为贷方余额, 则应借记“投资性房地产—公允价值变动”科目。

2012.08

第九章 资产减值

借：公允价值变动损益 } [公允价值累计变动收益] *
贷：其他业务成本

借：资本公积—其他资本公积 } { 转换日确认
贷：其他业务成本 } 的资本公积

* 如果投资性房地产为公允价值累计变动损失，则应借记“其他业务成本”科目，贷记“公允价值变动损益”科目。

例题见教材【例8-18】

2012.08

目 录

第一节 资产减值概述

第二节 资产可收回金额的计量

第三节 资产减值损失的确认与计量

第四节 资产组的认定及减值处理

2012.08

中级财务会计

2

第一节 资产减值概述

一、资产减值的含义

资产的主要特征？

资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值时，减计资产的会计处理。

特征——→ 是对资产计价的一种调整

2012.08

中级财务会计

3

第一节 资产减值概述

二、资产减值的确认

永久性标准

在可预见的未来不可能恢复的资产减值

可能性标准

对可能的资产减值损失予以确认

☞ 账面价值“很可能”不能全部收回 → 确认

☞ 账面价值“可能”不能全部收回 → 披露

☞ 账面价值“极小可能”不能全部收回 → 不确认不披露

经济性标准

只要资产发生减值就应当予以确认

2012.08

中级财务会计

4

第一节 资产减值概述

二、资产减值的确认（2）

我国是以经济性标准制订的准则

“当资产的可收回金额低于其账面价值”时就要确认资产减值准备。

资产减值迹象？

注意：企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

2012.08

中级财务会计

5

第一节 资产减值概述

二、资产减值的确认（3）

说明1：本章仅限于《企业会计准则第8号—资产减值》规定的资产范围及资产减值的认定标准和相关的会计处理。

说明2：本章资产减值的范围

1. 投资性房地产（采用成本模式后续计量）
2. 长期股权投资（对子公司、联营、合营的投资）
3. 固定资产
4. 生产性生物资产
5. 油气资产（探明矿产权益+井及相关设施）
6. 无形资产（包括资本化的开发支出）
7. 商誉

对被投资单位不具有共同控制和重大影响，在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量的长期股权投资，适用“金融工具确认和计量”准则

2012.08

中级财务会计

6

第二节 资产可收回金额的计量

一、估计资产可收回金额的基本方法（1）

可收回金额是指以下两者孰高者：

① 资产公允价值减去处置费用后的净额

② 资产预计未来现金流量的现值

两项指标通常需要同时估计，但是在下列情况下，可以有例外或者做特殊考虑：

2012.08

中级财务会计

7

第二节 资产可收回金额的计量

一、估计资产可收回金额的基本方法（2）

☞ ①与②，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

☞ 没有确凿证据或者理由表明，②显著高于①的，可以将①视为资产的可收回金额。如：持有待售的资产

☞ ①如果无法可靠估计的，应当②作为其可收回金额。

2012.08

中级财务会计

8

第二节 资产可收回金额的计量

一、估计资产可收回金额的基本方法（3）

估计的前提

只有存在资产可能发生减值迹象时，才能计算资产的可收回金额。

注意

对于因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，应当每年进行减值测试。

2012.08

中级财务会计

9

第二节 资产可收回金额的计量

二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

● 资产公允价值

有法律约束力的销售协议价

有活跃市场的市场价（买方出价）

以最佳信息的估计数

法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用

如果企业按照上述要求仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

2012.08

中级财务会计

10

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计（1）

预计基础

①管理层批准的最近财务预算或者预测数据

②该预算或预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础，企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础。

2012.08

中级财务会计

11

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计（2）

构成内容

①资产持续使用过程中预计产生的现金流入；

②为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）；

③资产使用寿命结束时，处置资产所收到或支付的净现金流量。

2012.08

中级财务会计

12

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计（3）

考虑因素

以资产的当前状况为基础预计

不包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量

对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致

内部转移价格应当予以调整

2012.08

中级财务会计

13

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计（4）

预计方法

传统法

根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测

期望现金流量法

根据每期现金流量期望值进行预计

2012.08

中级财务会计

14

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（一）资产未来现金流量的预计（5）

预计未来3年每年的现金流量情况

	产品行情好 (30%的可能性)	产品行情一般 (60%的可能性)	产品行情差 (10%的可能性)
第一年	300	200	100
第二年	160	100	40
第三年	40	20	0

第1年的预计现金流量（期望）=300×30%+200×60%+100×10%=220（万元）

第2年的预计现金流量（期望）=160×30%+100×60%+40×10%=112（万元）

第3年的预计现金流量（期望）=40×30%+20×60%+0×10%=24（万元）

2012.08

中级财务会计

15

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（二）折现率的预计

● 折现率的估计

①反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率

②在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率

● 注意事项

※预计未来现金流量时已对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。

※如果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。

2012.08

中级财务会计

16

第二节 资产可收回金额的计量

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

（三）资产未来现金流量现值的预计

预计未来现金流量按照预计的折现率在预计期限内加以折现

【例9-6】某运输公司20×1年末对一艘远洋运输船只进行减值测试。该船舶原值为30 000万元，累计折旧14 000万元，20×1年末账面价值为16 000万元，预计尚可使用8年。假定该船舶的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，该公司通过计算其未来现金流量的现值确定可收回金额。

2012.08

中级财务会计

17

第三节 资产减值损失的确认与计量

一、资产减值损失确认与计量的一般原则

➢如果资产的可收回金额低于其账面价值，应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。

➢资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整。

减值后，如企业改变资产的折旧方法(或摊销方法、预计使用寿命及预计净残值的，按照会计估计变更的有关规定进行会计处理

➢资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

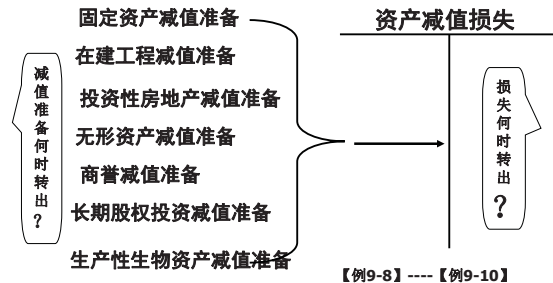
2012.08

中级财务会计

18

第三节 资产减值损失的确认与计量

二、资产减值损失的账务处理(1)



2012.08

中级财务会计

19

第三节 资产减值损失的确认与计量

二、资产减值损失的账务处理(2)

注意问题:

➢资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整。

➢改变资产的折旧方法(或摊销方法

➢资产的预计使用寿命发生变更

➢资产的预计净残值发生变更

属于会计估计变更

2012.08

中级财务会计

20

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定(1)

➢概念:

资产组是企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组。

资产组应当由创造现金流入相关的资产组成

2012.08

中级财务会计

21

第四节 资产组的认定及减值处理

一、资产组的认定(2)

➢考虑的因素

该资产组能否独立产生现金流入
企业对生产经营活动的管理或者监控方式、以及对资产使用或者处置的决策方式等。

一生产线

营业网点

业务部门

是否独立?

➢资产组认定后不得随意变更

为什么?

2012.08

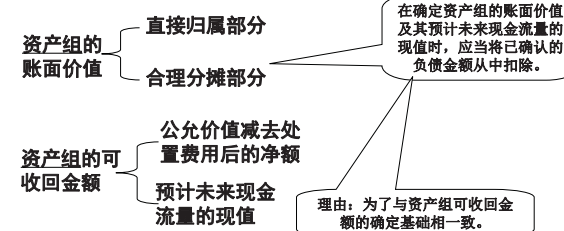
中级财务会计

22

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试(1)

(一)资产组账面价值和可收回金额的确定基础



2012.08

中级财务会计

23

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试(2)

(二)资产组减值的会计处理

根据减值测试的结果，资产组的可收回金额如低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊：

➢首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值

➢然后根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

2012.08

中级财务会计

24

第四节 资产组的认定及减值处理

二、资产组减值测试(3)

(二)资产组减值的会计处理

(1) 作为单项资产(包括商誉)的减值损失处理，计入当期损益。

(2) 抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：

- ①该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)
- ②该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)
- ③零

(3) 因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。【例9-14】 【例9-15】

2012.08

中级财务会计

25

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试(1)

总部资产的显著特征是很难脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。

资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

2012.08

中级财务会计

26

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（2）

根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别两种情况处理：

1.能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分

2.难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分

2012.08

中级财务会计

27

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（3）

1. 将总部资产的账面价值分配到与该总部资产相关的各资产组，以各资产组为基础进行资产减值的处理

（1）在确定各资产组的基础时，按照一定的标准将总部资产的账面价值分配于各资产组。

2012.08

中级财务会计

28

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（4）

1. 将总部资产的账面价值分配到与该总部资产相关的各资产组，以各资产组为基础进行资产减值的处理

（2）分别对各资产组（包含总部资产分配额）的账面价值与其可收回金额进行比较，按照各资产组的账面价值高于其可收回金额的差额，分别确认各资产组应确认的减值损失，将各资产组的账面价值减记至其可收回金额。

2012.08

中级财务会计

29

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（5）

1. 将总部资产的账面价值分配到与该总部资产相关的各资产组，以各资产组为基础进行资产减值的处理

（3）将包含总部资产账面价值分配额的各资产组应确认的减值损失，采用以账面价值为基础的分配比例等合理的方法，分配于该资产组内的各项资产。

2012.08

中级财务会计

30

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（6）

2. 总部资产并入与该总部资产相关的各资产组合并为一个更大的资产组组合时资产减值的处理如下：

（1）分别计算每一资产组（不包含总部资产）的账面价值及其可收回金额，比较账面价值与可收回金额，确定各相应资产组应确认的减值损失的金额，在此基础上计算资产组应确认的减值损失的合计数。

2012.08

中级财务会计

31

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（7）

2. 总部资产并入与该总部资产相关的各资产组合并为一个更大的资产组组合时资产减值的处理如下：

（2）对于存在减值迹象的总部资产，将总部资产及其相关的资产或资产组，组成一个资产组组合计算确定包含总部资产的资产组组合的账面价值及其可收回金额，并比较账面价值与可收回金额，确定包含总部资产的资产组组合应当确认的减值损失的金额。

2012.08

中级财务会计

32

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（8）

2. 总部资产并入与该总部资产相关的各资产组合并为一个更大的资产组组合时资产减值的处理如下：

（3）将包含总部资产的资产组组合当期应确认的减值损失超过该总部资产相关的各资产组应确认减值损失的合计额的增加额，作为该总部资产当期应确认的减值损失的金额。

2012.08

中级财务会计

33

第四节 资产组的认定及减值处理

三、总部资产的减值测试（9）

2. 总部资产并入与该总部资产相关的各资产组合并为一个更大的资产组组合时资产减值的处理如下：

（4）对于各资产组单独计算确定的减值损失的金额，按照该资产组内各资产的账面价值的比例，将其分配到该资产组内的各项资产，并进行相应的账务处理。

2012.08

中级财务会计

34

第五节 商誉减值测试及会计处理

一、商誉减值测试的一般要求

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试

商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试

2012.08

中级财务会计

35

<div data-bbox="129 92 530 127">第五节 商誉减值测试及会计处理</div> <div data-bbox="147 156 521 185">二、商誉减值测试的方法及会计处理</div> <div data-bbox="168 236 548 285"><p>首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试</p></div> <div data-bbox="172 333 553 381"><p>然后再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试</p></div> <div data-bbox="118 456 649 472"><div>2012.08</div><div>中级财务会计</div><div>36</div></div>	<div data-bbox="972 156 1265 212">第10章 负债</div> <div data-bbox="853 456 1384 472"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>1</div></div>	<div data-bbox="1740 76 1964 116">第10章 负债</div> <div data-bbox="1590 156 1798 301"><div>10.1 流动负债</div><div>10.2 非流动负债</div><div>10.3 借款费用</div><div>10.4 债务重组</div></div> <div data-bbox="1590 456 2121 472"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>2</div></div>
<div data-bbox="311 608 456 647">短期借款</div> <div data-bbox="118 683 636 914"><ul style="list-style-type: none">短期借款的含义<ul style="list-style-type: none">企业向银行或其他金融机构借入的期限在一年以下（含一年）的各种借款主要是为了满足企业正常生产经营的需要短期借款利息的处理<ul style="list-style-type: none">银行季末收取利息企业月末计提利息</div> <div data-bbox="118 986 649 1002"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>3</div></div>	<div data-bbox="1046 608 1191 647">应付票据</div> <div data-bbox="853 683 1370 909"><ul style="list-style-type: none">应付票据的核算内容<ul style="list-style-type: none">核算企业采用商业汇票支付方式购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票到期无力付款时<div data-bbox="916 852 1196 909"><p>借：应付票据</p><p>贷：短期借款 / 应付账款</p></div></div> <div data-bbox="853 986 1384 1002"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>4</div></div>	<div data-bbox="1780 608 1926 647">应付账款</div> <div data-bbox="1590 683 2105 879"><ul style="list-style-type: none">应付账款的核算内容<ul style="list-style-type: none">核算企业因购买材料、商品或接受劳务供应等经营活动应支付的款项应付账款的入账价值<ul style="list-style-type: none">①按照发票账单价值入账②附有现金折扣的，按照总价法入账</div> <div data-bbox="1590 986 2121 1002"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>5</div></div>
<div data-bbox="311 1139 456 1179">预收账款</div> <div data-bbox="118 1214 472 1315"><ul style="list-style-type: none">预收账款的核算内容<ul style="list-style-type: none">企业按照合同规定预收的款项销售实现时</div> <div data-bbox="150 1355 636 1447"><p>借：预收账款</p><p>贷：主营业务收入</p><p>应交税费——应交增值税（销项税额）</p></div> <div data-bbox="118 1519 649 1535"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>6</div></div>	<div data-bbox="1008 1139 1229 1179">应付职工薪酬</div> <div data-bbox="853 1214 1370 1367"><ul style="list-style-type: none">职工薪酬的含义<ul style="list-style-type: none">职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出企业因职工提供服务而产生的义务，全部纳入职工薪酬的范围</div> <div data-bbox="853 1519 1384 1535"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>7</div></div>	<div data-bbox="1688 1139 2016 1179">职工薪酬的具体内容</div> <div data-bbox="1588 1200 2125 1530"><div>职工工资、奖金、津贴和补贴</div><div>职工福利费</div><div>社会保险</div><div>住房公积金</div><div>工会经费和职工教育经费</div><div>非货币性福利</div><div>辞退福利</div><div>其他与获得职工提供的服务相关的支出</div></div> <div data-bbox="1590 1519 2121 1535"><div>2012.08</div><div>东北财经大学</div><div>8</div></div>

确认应付职工薪酬

借：生产成本 / 制造费用 / 劳务成本
 管理费用 / 销售费用
 在建工程 / 研发支出
 贷：应付职工薪酬

发放职工薪酬

① 支付货币性职工薪酬

借：应付职工薪酬——工资
 贷：银行存款等
 应交税费——应交个人所得税
 其他应付款

发放职工薪酬

② 发放非货币性福利

a. 以自产产品发放职工薪酬

借：应付职工薪酬
 贷：主营业务收入
 应交税费——应交增值税（销项税额）
借：主营业务成本
 贷：库存商品

发放职工薪酬

② 发放非货币性福利

b. 以外购产品发放职工薪酬

借：应付职工薪酬
 贷：银行存款

应交税费

- 应交税费的核算内容
 - 增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、所得税、土地增值税、房产税、车船使用税、土地使用税、教育费附加、矿产资源补偿费

应交税费

- 不通过应交税费核算的税金
 - 印花税
 - 耕地占用税

应交增值税

- 纳税范围：在境内销售货物、进口货物，或提供加工、修理修配劳务的增值额
- 根据经营规模和会计核算的健全程度，分为一般纳税人和小规模纳税人
- 一般纳税人应交增值税的计算
 应纳增值税额＝销项税额－进项税额

进项税额

- 准予抵扣的进项税额
 - ① 增值税专用发票
 - ② 完税证明
 - ③ 购进农产品
 - ④ 运输费用

进项税额

- 购进或自制固定资产的进项税额抵扣条件
 - 2009年1月1日以后实际发生
 - 机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具

进项税额

- 下列行为进项税额应予以转出
 - a. 购进货物用于非应税项目、集体福利或个人消费
 - b. 购进的货物发生非正常损失

销项税额

- 下列行为属于视同销售行为
 - a. 自产或委托加工物资用于非应税项目、集体福利或个人消费
 - b. 自产、委托加工或外购物资对外投资、股利分配或对外捐赠

小规模纳税人增值税的核算

- ① 不计算进项税额
- ② 销售时开具普通发票，售价含增值税
- ③ 销售时计算应交增值税金额

应交消费税

- 纳税范围：在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，按其流转额交纳
- 消费税的计算方法：从价定率和从量定额

应交消费税

- ① 销售应税消费品
 - 借：营业税金及附加
 - 贷：应交税费——应交消费税
- ② 自产自用应税消费品
 - 借：在建工程等
 - 贷：库存商品
 - 应交税费——应交增值税（销项税额）
 - 应交消费税

应交消费税

- ③ 委托加工应税消费品
 - 借：委托加工物资/应交税费——应交消费税
 - 贷：银行存款
- ④ 进口应税消费品
 - 借：库存商品等
 - 贷：银行存款等

应交营业税

- 纳税范围：提供劳务、转让无形资产或销售不动产的单位或个人，按其流转额交纳的一种税金
- 按照营业额和适用税率计算
- 提供应税劳务时

借：营业税金及附加
 贷：应交税费——应交营业税

第10章 负债

- 10.1 流动负债
- 10.2 非流动负债
- 10.3 借款费用
- 10.4 债务重组

应付债券

1. 债券的发行

借：银行存款
 应付债券——利息调整
 贷：应付债券——面值
 ——利息调整

应付债券

2. 资产负债表日确认利息：实际利率法

借：在建工程 / 财务费用等
应付债券——利息调整
贷：应付利息 / 应付债券——应计利息
应付债券——利息调整

应付债券

3. 支付利息时

借：应付利息
在建工程 / 财务费用等
应付债券——利息调整
贷：银行存款
应付债券——利息调整

或有事项

- 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
 - ① 未决诉讼或仲裁
 - ② 债务担保
 - ③ 产品质量保证
 - ④ 承诺
 - ⑤ 亏损合同
 - ⑥ 重组义务
 - ⑦ 环境污染整治
 - ⑧ 票据贴现

预计负债

- 预计负债确认须同时满足下列三个条件
 - ① 该义务是企业承担的现时义务
 - ② 履行该义务很可能导致经济利益流出企业
 - ③ 该义务的金额能够可靠地计量

预计负债

- 预计负债的计量
 - 按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量
 - 资产负债表日对账面价值复核

最佳估计数的确定

- ① 所需支出存在一个连续范围，且各种结果发生可能性相同，按照中间值确定
- ② 不存在连续范围
 - a. 涉及单个项目，按最可能发生金额确定
 - b. 涉及多个项目，按各种可能结果及相关概率计算确定

补偿金额的确认

- 清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认
- 确认的资产不应超过预计负债的账面价值

或有负债

- ① 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
- ② 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

或有负债的处理方法

- 不确认或有负债
- 在附注中披露或有负债的有关内容

第10章 负债

- 10.1 流动负债
- 10.2 非流动负债
- 10.3 借款费用
- 10.4 债务重组

借款费用的含义

- 借款费用，是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。
- 借款费用的内容
 - ① 借款利息
 - ② 折价或者溢价的摊销
 - ③ 辅助费用
 - ④ 因外币借款而发生的汇兑差额

借款费用的确认原则

- ① 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
- ② 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

借款费用的确认原则

- 符合资本化条件的资产
 - 需要经过相当长时间（≥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

资本化期间

- 同时满足以下条件开始资本化
 - 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

资本化期间

- 停止资本化的时点
 - 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
- 停止资本化的情形
 - ① 实体建造全部完成或实质完成
 - ② 购建的固定资产与设计或合同要求基本相符
 - ③ 继续发生支出很少或者几乎不再发生

资本化期间

- 同时满足下列两个条件，应暂停资本化
 - ① 非正常中断
 - ② 中断时间连续超过3 个月

资本化金额的确定

- 利息资本化金额的确定
 - ① 专门借款资本化利息以资本化期间的全部利息为基础
 - ② 一般借款资本化利息要考虑资产支出情况

第10章 负债

- 10.1 流动负债
- 10.2 非流动负债
- 10.3 借款费用
- 10.4 债务重组

债务重组的含义及方式

• 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定作出让步的事项



以资产清偿债务

- 债务人
 - ① 重组债务账面价值与偿债资产公允价值之间差额，确认为债务重组利得
 - ② 抵债资产公允价值与账面价值之间的差额，按照资产处置处理

以资产清偿债务

- 债权人
 - ① 受让资产按公允价值入账
 - ② 重组债权账面余额与受让资产公允价值之间差额，确认为债务重组损失
 - ③ 已计提坏账准备的，先予以扣减

将债务转为资本

- 债务人
 - ① 将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本，股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为资本公积
 - ② 重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额，计入当期损益

将债务转为资本

- 债权人
 - ① 以享有股份公允价值确认为对债务人投资
 - ② 重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额，计入当期损益

修改其他债务条件

- 债务人
 - ① 将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值
 - ② 重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，计入当期损益
 - ③ 或有应付金额，符合预计负债确认条件的，确认为预计负债

修改其他债务条件

- 债权人
 - 将修改债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值
 - 重组债权账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额，计入当期损益
 - 或有应收金额不确认，不得将其计入重组后债权的账面价值

混合重组方式

- 债务人
 - 依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值
 - 然后再按照修改其他债务条件处理

混合重组方式

- 债权人
 - 依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额
 - 再按照修改其他债务条件处理

复习思考题

- 1. 应交增值税、应交消费税如何核算？
- 2. 应付职工薪酬核算哪些内容？核算原则是什么？
- 3. 预计负债的确认条件有哪些？
- 4. 预计负债如何计量？
- 5. 预计负债与或有负债有何区别？借款费用的资本化条件有哪些？
- 6. 债务重组有哪些方式？核算原则是什么？

第11章 所有者权益

目 录

- 第一节 所有者权益概述
- 第二节 投入资本
- 第三节 留存收益

第一节 所有者权益概述

- 一、企业组织形式
- 所有者权益会计，要解决不同企业的所有者对企业应承担的风险及其享有的利益。
- 国际通行的作法是按企业资产经营的法律
责任，把企业划分为非公司型企业
和公司型企业。

一、企业组织形式

- (一) 非公司型企业
 - 独资型企业
 - 合伙型企业
- (二) 公司型企业
 - 有限责任公司
 - 股份有限公司

不同企业组织形式，对所有者权益的会计处理有很大的影响

2012.08 东北财经大学会计学院 4

二、所有者权益的涵义及构成

- (一) 所有者权益的涵义
- 我国《企业会计准则—基本准则》规定，“所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。”
- 所有者权益是体现在净资产中的权益，是所有
者对净资产的要求权。

(二) 所有者权益的构成

- 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
- 一般作为资本公积
- 2012.08 东北财经大学会计学院 6

(二) 所有者权益的构成

- 分类的目的：
 - 1. 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
 - 2. 股东用累计利润来判断管理人员的称职
程度
- 2012.08 东北财经大学会计学院 7

第二节 投入资本与资本公积

- 一、投入资本
 - (一) 投入资本概述
 - 投入资本是股东或其他人提供给公司的资
本
 - 由股本（或实收资本）和资本公积（其中
的股本或实收资本溢价）两部分构成
- 2012.08 东北财经大学会计学院 8

（一）投入资本概述

- 1. 投入资本的主要法律规定
 - 2. 投入资本的分类
- 按投资主体分类

国家投入资本	法人投入资本
个人投入资本	外商投入资本

（二）投入资本的会计核算

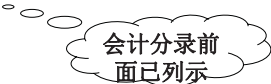
- 1. 一般企业投入资本的会计核算
- 借：银行存款/无形资产等
- 贷：实收资本
- 资本公积——资本溢价（可能不存在）

（二）投入资本的会计核算

- 2. 股份有限公司投入资本的核算
- （1）股票的认购
- （2）股票的发行
- 借：银行存款
- 贷：股本（按股票面值计算）
- 资本公积——股本溢价（可能不存在）

二、资本公积

- （一）资本(或股本)溢价
- 1. 资本溢价
- 投资者投入的资本中按其投资比例计算的出资额部分，应计入“实收资本”科目，大于部分应计入“资本公积—资本溢价”科目。



（一）资本(或股本)溢价

- 2. 股本溢价
- 溢价发行下，企业发行股票取得的收入，相当于股票面值部分计入“股本”科目，超出股票面值的溢价收入计入“资本公积—股本溢价”。
- 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、佣金后的数额计入“资本公积—股本溢价”

（一）资本(或股本)溢价

- 同一控制下控股合并形成的长期股权投资，也会产生资本或股本溢价



（二）其他资本公积

- 1. 直接计入所有者权益的利得和损失
- 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
- 损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的流出

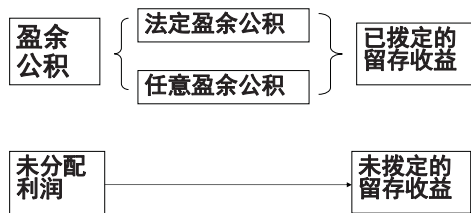
（二）其他资本公积

- 2. 权益法核算的长期股权投资
- 3. 投资性房地产的转换差额
- 4. 权益结算的股份支付

第三节 留存收益

- 一、留存收益的性质及构成
- （一）留存收益的性质
- 是公司企业历年剩余的净收益累积而成的资本，依靠公司经营所得的盈利累积而成。

（二）留存收益的构成



2012.08

东北财经大学会计学院

18

（二）留存收益的构成

- 1. 盈余公积
 - （1）法定盈余公积——以国家的法律或行政规章为依据提取
 - （2）任意盈余公积——由企业自行决定提取
- 2. 未分配利润

2012.08

东北财经大学会计学院

19

二、留存收益的会计处理

• （一）盈余公积的会计处理

- 1. 提取时：
借：利润分配
贷：盈余公积
- 2. 转增资本：
借：盈余公积
贷：股本

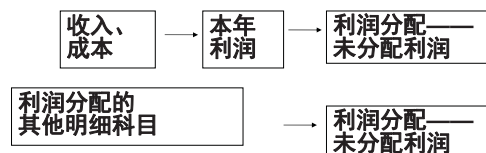
注意标明
明细科目

2012.08

东北财经大学会计学院

20

（二）未分配利润的会计处理



2012.08

东北财经大学会计学院

21

（三）弥补亏损的会计处理

- 1. 当年出现亏损
- 2. 以后年度税前利润弥补
- 3. 以后年度税后利润弥补

2012.08

东北财经大学会计学院

22

三、股利分派

- 股利是指公司企业依据公司章程规定发放给股东的投资报酬，实质是公司财富中属于股东收益盈余的一部分
- 我国《公司法》规定，税后利润提取了法定盈余公积之后，余下部分应先发放优先股股利，然后依董事会决定提取任意盈余公积，再余下的部分可向普通股股东分派普通股股利。

2012.08

东北财经大学会计学院

23

（一）股利分派限制

- 1. 法律上所规定的制约
- 2. 现金支付能力的制约
- 3. 与优先股股东的契约
- 4. 董事会自行限制
- 5. 股东要求与税收政策的制约
- 6. 国家税收政策

2012.08

东北财经大学会计学院

24

（二）股利分派的有关日期

- 1. 宣告日
- 2. 股权登记日
- 3. 分派日

2012.08

东北财经大学会计学院

25

（三）股利的种类

- 1. 现金股利
宣告派发现金股利时：
借：利润分配
贷：应付股利
- 2. 财产股利
- 3. 负债股利

2012.08

东北财经大学会计学院

26

（三）股利的种类

4. 股票股利

- 既不影响公司的资产和负债，也不影响股东权益总额。
- 只是股东权益内部各项目之间发生的增减变动

（三）股利的种类

4. 股票股利

我国规定，实际派发股票股利时，直接按股票面值借记“利润分配”科目，贷记“股本”科目。

5. 清算股利

实质是资本的返回

四、股票分割

• （一）股票分割的涵义及性质

股票分割时，虽然股票股数增加面值变小，但股本的面值总额及其他股东权益，并不因之而发生任何增减变化，故不必作任何会计处理。

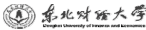
（二）股票分割与股票股利

五、前期损益调整

- 前期损益调整是指因前期损益调整项目而调整留存收益时，这类项目不列入损益表，而是直接调整留存收益期初余额。
- 会计核算时，通过“以前年度损益调整”科目归集后，转入“利润分配——未分配利润”科目
- 调整本年度财务报表相关项目的年初数

思考题：

1. 何谓有限责任公司？有何特征？
2. 何谓股份有限公司？有何特征？
3. 简述投入资本的主要法律规定。
4. 简述股票发行、认购及违约的会计处理。
5. 何谓资本公积？其构成内容如何？
6. 试述留存收益的构成内容。
7. 何谓股票分割？股票分割的意义如何？



第十二章 费用

目 录

- 第一节 费用的概念与确认
- 第二节 生产成本
- 第三节 期间费用

第一节 费用的概念与确认

- 一、费用的概念
- 二、费用与资产、成本和损失的关系
- 三、费用的分类
- 四、费用的确认与计量

一、费用的概念

我国的《企业会计准则——基本准则》（2006年）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。”

<div data-bbox="147 108 611 399"> <p>费用具有以下两项特征：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 费用最终将导致企业经济资源的减少 2. 费用最终会减少企业的所有者权益 <p>有两类支出是不应归入费用的</p> <ul style="list-style-type: none"> -企业偿债性支出 -向所有者分配利润或股利 </div> <div data-bbox="118 458 156 470"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="878 79 1359 113"> <h3>二、费用与资产、成本和损失的关系</h3> </div> <div data-bbox="853 150 1088 180"> <ul style="list-style-type: none"> • (一) 费用与资产 </div> <div data-bbox="1102 212 1314 266"> <p>费用是为取得某项产而耗费的另一项资产</p> </div> <div data-bbox="853 266 1088 296"> <ul style="list-style-type: none"> • (二) 费用与成本 </div> <div data-bbox="922 343 1296 397"> <p>费用只有与之收入配比时，才计入损益；而成本是与其成本计算对象而言</p> </div> <div data-bbox="853 458 891 470"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1637 100 2121 351"> <p>(三) 费用与损失</p> <ul style="list-style-type: none"> -广义的费用包括损失； -狭义的费用与损失有区别： <ol style="list-style-type: none"> 1.费用是相对于收入而言，两者存在着配比关系 2.损失与利得是相对应的，但两者不存在配比关系 </div> <div data-bbox="1904 384 2047 438"> <p>注意利得与损失的四种类型</p> </div> <div data-bbox="1588 458 1626 470"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="248 608 519 646"> <h3>三、费用的分类</h3> </div> <div data-bbox="118 679 403 967"> <ul style="list-style-type: none"> • (一) 费用按其经济内容分类 • 一般可分为以下九类： • 1. 外购材料。 • 2. 外购燃料。 • 3. 外购动力。 • 4. 工资。 • 5. 提取的职工福利费用。 • 6. 折旧费。 • 7. 利息支出。 • 8. 税金。 • 9. 其他支出。 </div> <div data-bbox="118 989 156 1002"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="891 622 1272 652"> <p>(二) 费用按其经济用途分类</p> </div> <div data-bbox="851 659 1359 762"> <p>费用按照经济用途分类，可分为直接材料、直接工资、其他直接支出、制造费用和期间费用。</p> </div> <div data-bbox="848 769 1361 836"> <p>(三) 费用按其同产量之间的关系分类</p> </div> <div data-bbox="851 841 1355 909"> <p>按照费用同产量之间的关系，可以把费用分为固定费用和变动费用。</p> </div> <div data-bbox="853 989 891 1002"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1664 608 2042 646"> <h3>四、费用的确认与计量</h3> </div> <div data-bbox="1588 683 2069 904"> <ul style="list-style-type: none"> • (一) 费用的确认 • 一般原则： <ul style="list-style-type: none"> 1. 权责发生制原则 <ul style="list-style-type: none"> 按因果关系直接确认 2. 配比原则 <ul style="list-style-type: none"> 按系统且合理的方法确认 按期间配比确认 </div> <div data-bbox="1588 989 1626 1002"> <p>2012.08</p> </div>
<div data-bbox="161 1153 575 1367"> <p>(二) 费用的计量</p> <p>费用采用实际成本计量属性来计量</p> <p>客观性</p> <p>可验证性</p> </div> <div data-bbox="118 1520 156 1533"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="960 1139 1274 1177"> <h3>第二节 生产成本</h3> </div> <div data-bbox="934 1222 1173 1249"> <p>一、生产成本的概念</p> </div> <div data-bbox="934 1278 1305 1305"> <p>二、生产成本核算应设置的账户</p> </div> <div data-bbox="934 1334 1254 1362"> <p>三、生产费用的归集和分配</p> </div> <div data-bbox="875 1390 1361 1461"> <p>四、在产品成本的计算和完工产品成本的结转</p> </div> <div data-bbox="853 1520 891 1533"> <p>2012.08</p> </div>	<div data-bbox="1718 1144 1986 1176"> <h3>一、生产成本的概念</h3> </div> <div data-bbox="1588 1212 2107 1375"> <ul style="list-style-type: none"> • 生产成本，是指一定期间生产产品所发生的直接费用和间接费用的总和。 • 企业的产品成本项目可以根据企业的具体情况自行设定。一般为直接材料、燃料及动力、直接人工和制造费用等。 </div> <div data-bbox="1588 1520 1626 1533"> <p>2012.08</p> </div>

<div>二、生产成本核算应设置的账户</div> <div>(一) 生产成本——基本生产成本</div> <div>(二) 生产成本——辅助生产成本</div> <div>(三) 制造费用</div> <div>2012.08</div>	<div>三、生产费用的归集和分配</div> <div>(一) 材料费用的归集和分配</div> <div>借：生产成本——基本生产成本</div> <div> 生产成本——辅助生产成本</div> <div> 制造费用</div> <div> 管理费用</div> <div>贷：原材料 等</div> <div>2012.08</div>	<div>(二) 工资费用的归集和分配</div> <div>并非支付给职工个人的支出都是工资总额</div> <div>借：生产成本——基本生产成本</div> <div> ——辅助生产成本</div> <div> 制造费用</div> <div> 管理费用</div> <div>贷：应付职工薪酬</div> <div>2012.08</div>
<div>(三)制造费用的归集和分配</div> <div>借：制造费用</div> <div> 贷：银行存款等</div> <div>借：生产成本</div> <div> 贷：制造费用</div> <div>在生产多种产品的情况下，就需要在不同产品之间进行分配，常用的分配方法有：生产工时比例法、生产工人工资比例法、预算分配率法。</div> <div>2012.08</div>	<div>(四) 辅助生产费用的归集和分配</div> <div>借：生产成本——基本生产成本</div> <div> 管理费用等</div> <div>贷：生产成本——辅助生产成本</div> <div>分配单一产品或劳务费用的方法，常用的有：直接分配法、一次交互分配法、计划成本分配法、代数分配法和顺序分配法等。</div> <div>2012.08</div>	<div>四、在产品成本的计算和完工产品成本的结转</div> <div>一般情况下：</div> <div>完工产品成本=月初在产品成本+本月发生费用-月末在产品成本</div> <div>(一) 在产品成本的计算</div> <div>(二) 完工产品成本的结转</div> <div>借：产成品</div> <div> 贷：生产成本</div> <div>2012.08</div>
<div>第三节 期间费用</div> <div>一、销售费用</div> <div>二、管理费用</div> <div>三、财务费用</div> <div>2012.08</div>	<div>一、销售费用</div> <div>销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等等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）的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等费用。</div> <div>2012.08</div>	<div>【例12—5】东海公司8月份发生的销售费用包括：以银行存款支付广告费5 000元；以现金支付应由公司负担的销售A产品的运输费800元；本月分配给专设销售机构的职工工资4 000元，提取的职工福利费是560元。月末将全部销售费用予以结转。</div> <div>根据上述资料，应做账务处理如下：</div> <div>1. 支付广告费：</div> <div>借：销售费用——广告费5 000</div> <div> 贷：银行存款 5 000</div> <div>2012.08</div>

<p>2. 支付运输费： 借：销售费用——运输费 800 贷：现金 800</p> <p>3. 分配职工工资及提取福利费： 借：销售费用 ——工资及福利费4 560 贷：应付职工薪酬—工资 4 000 应付职工薪酬—福利费 560</p> <p>4. 月末结转销售费用： 借：本年利润 10 360 贷：销售费用 10 360</p> <p>2012.08</p>	<p>二、管理费用</p> <p>管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的各项费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）、工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费以及企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。</p> <p>2012.08</p>	<p>【例12—6】东海公司8月份发生以下管理费用：以银行存款支付业务招待费7 200元；计提管理部门使用的固定资产折旧费8 000元；分配管理人员工资12 000元，提取职工福利费1 680元；计算应交土地使用税3 500元；摊销无形资产2 000元。月末结转管理费用。</p> <p>根据上述资料，应做账务处理如下：</p> <p>1. 支付业务招待费： 借：管理费用——业务招待费7 200 贷：银行存款7 200</p> <p>2. 计提折旧费： 借：管理费用——折旧费 8 000 贷：累计折旧 8 000</p> <p>2012.08</p>
<p>3. 分配工资及计提福利费： 借：管理费用——工资及福利费 13 680 贷：应付职工薪酬—工资12 000 应付职工薪酬—福利费 1 680</p> <p>4. 计算应交土地使用税： 借：管理费用——土地使用税 3 500 贷：应交税费——应交土地使用税 3 500</p> <p>2012.08</p>	<p>5. 摊销无形资产： 借：管理费用——无形资产摊销2 000 贷：累计摊销 2 000</p> <p>6. 结转管理费用： 借：本年利润 34 380 贷：管理费用34 380</p> <p>2012.08</p>	<p>三、财务费用</p> <p>财务费用，是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。</p> <p>2012.08</p>
<p>【例12—7】东海公司8月份发生如下事项：接银行通知，已划拨本月银行借款利息5 000元；银行转来存款利息2 000元。月末结转财务费用。</p> <p>根据上述资料，做账务处理如下：</p> <p>1. 借：财务费用——利息收入5 000 贷：银行存款 5 000</p> <p>2. 借：银行存款 2 000 贷：财务费用——利息收入2 000</p> <p>3. 借：本年利润 3 000 贷：财务费用3 000</p> <p>2012.08</p>	<p>思考题：</p> <ul style="list-style-type: none">1. 费用与资产、成本和损失有哪些关系？2. 费用按其经济内容可分为哪几类？3. 费用按其经济用途可分为哪几类？4. 费用确认的一般原则有哪些？5. 企业的产品成本项目包括哪些内容？6. 生产成本核算应设置哪些账户？7. 什么是期间费用？主要内容包括哪几个方面？ <p>2012.08</p>	<p>第十三章 收入和利润</p> <p>2012.08</p>

<div data-bbox="259 116 465 319"><p>目 录</p><p>第一节 收入</p><p>第二节 利润</p><p>第三节 所得税</p></div> <div data-bbox="118 458 161 470">2012.08</div>	<div data-bbox="907 78 1361 384"><p>第一节 收 入</p><p>一、收入及其分类</p><p>二、销售商品收入的确认与计量</p><p>三、提供劳务收入的确认与计量</p><p>四、让渡资产使用权收入的确认与计量</p><p>五、建造合同收入的确认与计量</p></div> <div data-bbox="853 458 896 470">2012.08</div>	<div data-bbox="1610 84 2101 411"><p>一、收入及其分类</p><p>(一) 收入的概念与特征</p><p>收入,是指企业在日常活动中形成的、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。</p><div data-bbox="1742 312 2150 411"><p>收入具有如下特征</p></div></div> <div data-bbox="1588 458 1630 470">2012.08</div>
<div data-bbox="129 635 642 880"><ul style="list-style-type: none">• 收入是企业日常活动形成的经济利益流入。• 收入可能表现为资产的增加或负债的减少,或者二者兼而有之。• 收入必然导致所有者权益的增加。• 收入不包括所有者向企业投入资本导致的经济利益流入。</div> <div data-bbox="118 989 161 1002">2012.08</div>	<div data-bbox="875 619 1368 951"><p>(二) 收入的分类</p><p>1. 收入按交易性质的分类</p><p>(1) 销售商品收入,是指企业通过销售产品或商品而取得的收入。</p><p>(2) 提供劳务收入,是指企业通过提供劳务作业而取得的收入。</p><p>(3) 让渡资产使用权收入,是指企业通过让渡资产使用权而取得的收入。</p></div> <div data-bbox="853 989 896 1002">2012.08</div>	<div data-bbox="1610 635 2114 916"><p>2. 收入按在经营业务中所占比重的分类</p><p>(1) 主营业务收入,或称基本业务收入,是指企业为完成其经营目标所从事的主要经营活动取得的收入。</p><p>□不同行业的企业,具有不同的主营业务。</p><p>□主营业务收入经常发生,并在收入中占有较大的比重。</p></div> <div data-bbox="1588 989 1630 1002">2012.08</div>
<div data-bbox="143 1195 633 1393"><p>(2) 其他业务收入,或称附营业务收入,是指企业除主要经营业务以外的其他经营活动实现的收入。</p><p>□其他业务收入不经常发生,金额一般较小,在收入中所占比重较低。</p></div> <div data-bbox="118 1520 161 1533">2012.08</div>	<div data-bbox="853 1155 1368 1463"><ul style="list-style-type: none">● 企业应当根据收入确认的条件和计量要求,合理地确认和计量各项收入。● 所谓收入的确认,是指收入应于何时入账并列示于利润表之中;所谓收入的计量,是指收入应按多大金额入账并列示于利润表之中。● 不同性质的收入,其交易过程和实现方式各具特点,因此,收入的确认和计量应根据不同性质的收入分别进行。</div> <div data-bbox="853 1520 896 1533">2012.08</div>	<div data-bbox="1664 1145 2067 1422"><p>二、销售商品收入的确认与计量</p><p>(一) 销售商品收入的确认条件</p><p>(二) 销售商品收入的一般会计处理</p><p>(三) 销售折扣、折让与退回的会计处理</p><p>(四) 特殊销售业务的会计处理</p></div> <div data-bbox="1588 1520 1630 1533">2012.08</div>

<p>(一) 销售商品收入的确认条件</p> <p>1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。</p> <p>□与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；</p> <p>□与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移。 ● 如果一项商品发生的任何损失均不需要本企业承担，带来的经济利益也不由本企业所享有，则意味着该商品所有权上的风险和报酬已经发生了转移。 <p>2012.08</p>	<div> <p>判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质，并结合所有权凭证的转移进行判断。</p> <p>(1) 在通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬也随之转移，如大多数商品零售、托收承付方式销售商品、预收款销售商品、订货销售商品、分期收款销售商品等。</p> </div> <p>2012.08</p>
<p>(2) 在某些情况下，企业已将商品所有权凭证或实物交付给购货方，商品所有权上的主要风险和报酬也随之转移，企业只保留了商品所有权上的次要风险，也应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方，如交款提货销售商品、商品零售企业在销售商品时向顾客承诺对购买的商品如果不满意就可以退货等。</p> <p>2012.08</p>	<p>(3) 在某些特定情况下，企业已将商品所有权凭证或实物交付给购货方，而商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。如果企业仍然保留着商品所有权上的主要风险和报酬，则该项交易就不是一项已实现的销售，不能确认收入。</p> <div> <p>企业可能在以下几种情况下仍保留商品所有权上的主要风险和报酬：</p> </div> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议的要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。 ❖ 企业销售商品的收入是否能够取得，取决于受托方或购买方是否已将商品销售出去。 <p>2012.08</p>
<ul style="list-style-type: none"> ❖ 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，而此项安装或检验工作又是销售合同的重要组成部分。 ❖ 销售合同中规定了购货方在特定情况下有权退货的条款，而企业又不能确定退货的可能性。 <p>2012.08</p>	<p>2. 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制。</p> <div> <p>通常情况下，企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制，商品所有权上的主要风险和报酬已转移给购货方，应在发出商品时确认收入。</p> </div> <p>2012.08</p>	<div> <p>对已售出的商品实施继续管理或有效控制，可能源于仍拥有商品的所有权，也可能与商品的所有权无关。</p> </div> <p>2012.08</p>

<p>◆如果企业将商品售出后，仍然保留了与该商品所有权相联系的继续管理权，或仍然可以对该商品实施有效控制，则说明此项销售并没有完成，不能确认相应的收入，如售后回购、售后租回等。</p> <p>◆但如果销货方对售出商品实施的管理与所有权无关，则不受本条件的限制，如房地产开发商接受客户委托管理住宅小区物业、软件开发公司接受客户委托对其销售的成套软件进行日常管理等。</p> <p>2012.08</p>	<p>3. 收入的金额能够可靠地计量。</p> <p>■收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理的估计。</p> <p>■通常情况下，企业应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。</p> <p>2012.08</p>	<p>4. 相关的经济利益很可能流入企业。</p> <p>• 经济利益，是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物，即销售商品的价款。</p> <p>• 相关的经济利益很可能流入企业，是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性。</p> <p>• 企业在销售商品时，如果估计价款收回的可能性不大，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。</p> <p>2012.08</p>
<p>5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。</p> <p>根据配比原则，与同一销售相关的收入和成本应在同一会计期间予以确认。因此，如果成本不能可靠地计量，相关的收入也不能予以确认。</p> <p>2012.08</p>	<p>（二）销售商品的一般会计处理</p> <p>⊗销售商品收入的确认要求同时满足上述 5 个条件，任何一个条件没有满足，就不能确认相关的收入</p> <p>⊗已经发出但尚未确认销售收入的商品，应当设置“发出商品”、“委托代销商品”等科目进行核算</p> <div>例题见教材【例13-1、13-2、13-3】</div> <p>2012.08</p>	<p>（三）销售折扣、折让与退回的会计处理</p> <p>1. 销售折扣</p> <p>（1）商业折扣</p> <p>商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。</p> <p>• 商业折扣的目的是鼓励购货方多购商品，通常根据购货方不同的购货数量而给予不同的折扣比率。</p> <p>2012.08</p>
<p>◆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。</p> <p>◆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。</p> <div>例题见教材【例13-4】</div> <p>2012.08</p>	<p>（2）现金折扣</p> <p>■现金折扣的含义</p> <p>现金折扣，是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。</p> <p>2012.08</p>	<p>❖现金折扣的目的是鼓励债务人在规定的期限内尽快付款，折扣条件通常用一个简单的分式表示。例如，2/10，1/20，N/30。</p> <p>❖如果购货方能够取得现金折扣，则发票金额扣除现金折扣后的余额，为其实际付款金额。</p> <p>2012.08</p>

<p>■ 现金折扣的会计处理方法</p> <p>◇ 总价法</p> <p>☞ 总价法，是指按发票金额对应收账款及销售收入计价入账的会计处理方法。</p> <p>☞ 在总价法下，如果购货方能够在折扣期限内付款，销货方应将购货方取得的现金折扣作为财务费用处理。</p> <p>2012.08</p>	<p>◇ 净价法</p> <p>☞ 净价法，是指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的会计处理方法。</p> <p>☞ 在净价法下，如果购货方未能在折扣期限内付款，销货方应将购货方丧失的现金折扣作为冲减财务费用处理。</p> <p>例题见教材【例13-5】</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 销售折让</p> <p>销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让可能发生在销货方确认收入之前，也可能发生在销货方确认收入之后。</p> <p>2012.08</p>
<ul style="list-style-type: none"> 发生在销货方确认收入之前，销货方应直接从原定的销售价格中扣除给予购货方的销售折让作为实际销售价格，确认收入； 发生在销货方确认收入之后，销货方应按实际给予购货方的销售折让，冲减销售收入。 销售折让属于资产负债表日后事项的，应当根据不同情况分别作为资产负债表日后调整事项或非调整事项进行会计处理。 <p>例题见教材【例13-6】</p> <p>2012.08</p>	<p>3. 销售退回</p> <p>销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等而发生的退货。</p> <p>◆ 发生销售退回时，企业应根据是否已经确认销售收入，是否已经结转销售成本，以及是否属于资产负债表日后事项等具体情况，分别进行会计处理。</p> <p>例题见教材【例13-7】</p> <p>2012.08</p>	<p>（四）特殊销售业务的会计处理</p> <p>□ 商品的销售方式是多种多样的，在不同的销售方式下，收入的确认有其特定的时点或标志。</p> <p>□ 在下列销售方式下，企业通常应根据规定的收入确认时点或标志确认销售商品收入，有证据表明不能同时满足收入确认条件的除外。</p> <p>2012.08</p>
<p>1. 分期收款方式销售商品</p> <p>分期收款销售，是指商品已经交付，但货款分期收回的一种销售方式。</p> <p>（1）不具有融资性质的分期收款销售</p> <p>在分期收款销售方式下，销货方应当于商品交付购货方时，按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确认收入，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。</p> <p>例题见教材【例13-8】</p> <p>2012.08</p>	<p>（2）具有融资性质的分期收款销售</p> <p>◆ 如果已收或应收的合同或协议价款不公允、实质上具有融资性质的，销售企业应当在交付商品时，按照已收或应收的合同或协议价款的公允价值确认收入。</p> <p>2012.08</p>	<p>◆ 已收或应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，作为未实现融资收益，在合同或协议期间内采用实际利率法分期摊销，冲减财务费用。</p> <p>◆ 应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量的现值或商品现销价格计算确定。</p> <p>例题见教材【例13-9、13-10】</p> <p>2012.08</p>

<div data-bbox="163 92 291 119" data-label="Section-Header"><h2>2. 委托代销</h2></div> <div data-bbox="141 134 629 405" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">■ 委托代销，是指委托方根据协议，委托受托方代销商品的一种交易方式。■ 在委托代销方式下，委托方仍保留委托代销商品的所有权■ 委托代销方式具体又可分为：<ul style="list-style-type: none">□ 视同买断方式□ 收取手续费方式</div> <div data-bbox="118 456 161 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="936 116 1122 143" data-label="Section-Header"><h3>（1）视同买断方式</h3></div> <div data-bbox="878 175 1368 351" data-label="Text"><p>视同买断方式，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方按合同或协议价收取委托代销商品的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与合同或协议价之间的差额归受托方所有的一种代销方式。</p></div> <div data-bbox="853 456 896 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1590 76 2105 395" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">■ 如果合同或协议明确约定，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，则委托代销的交易与直接销售并无实质区别，双方的会计处理如下：<ul style="list-style-type: none">● 委托方应作为销售商品处理，在符合销售商品收入的确认条件时，按应收的协议价确认收入● 受托方应作为商品购进处理，在售出受托代销商品时，按实际售价确认收入，向委托方开具代销清单并按协议价向委托方支付价款</div> <div data-bbox="1839 405 2141 461" data-label="Text"><p>例题见教材【例13-11】</p></div> <div data-bbox="1588 456 1630 470" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="118 603 633 954" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">■ 如果合同或协议明确约定，将来受托方未将代销商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因销售代销商品出现亏损时 can 要求委托方给予补偿，则代销商品交易的会计处理如下：<ul style="list-style-type: none">● 委托方应先作为“委托代销商品”单独核算，待收到受托方开来的代销清单时，根据代销清单所列的已售商品协议价确认收入● 受托方先作为“受托代销商品”单独核算，在售出受托代销商品时，按实际售价确认收入，向委托方开具代销清单并按协议价向委托方支付价款</div> <div data-bbox="331 948 647 1003" data-label="Text"><p>例题见教材【例13-12】</p></div> <div data-bbox="118 989 161 1003" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="936 627 1146 654" data-label="Section-Header"><h3>（2）收取手续费方式</h3></div> <div data-bbox="878 686 1368 912" data-label="Text"><p>收取手续费方式，是指受托方根据所代销商品的数量向委托方收取手续费的一种代销方式。</p><p>□ 在收取手续费方式下，委托方向受托方交付代销商品时，一般不能满足销售商品收入的确认条件，应将发出的商品转入“委托代销商品”科目核算</p></div> <div data-bbox="853 989 896 1003" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1619 622 2105 933" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">□ 受托方对收到的代销商品应设置“受托代销商品”科目核算□ 受托方将代销商品售出后，根据代销商品的数量和约定的收费方式，计算应向委托方收取的手续费，作为劳务收入确认入账□ 委托方收到受托方开来的代销清单时，根据代销清单所列的已售商品金额确认收入，应付的代销手续费计入当期销售费用</div> <div data-bbox="1809 948 2112 1003" data-label="Text"><p>例题见教材【例13-13】</p></div> <div data-bbox="1588 989 1630 1003" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>
<div data-bbox="190 1182 517 1209" data-label="Section-Header"><h2>3. 附有销售退回条件的商品销售</h2></div> <div data-bbox="141 1249 629 1313" data-label="Text"><p>附有销售退回条件的商品销售，是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。</p></div> <div data-bbox="118 1519 161 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="853 1165 1368 1431" data-label="List-Group"><ul style="list-style-type: none">• 在附有销售退回条件的商品销售方式下，如果企业能够按照以往的经验对退货的可能性作出合理估计，应在发出商品后，按估计不会发生退货的部分确认收入，估计可能发生退货的部分，不确认收入。• 如果企业不能合理地确定退货的可能性，则在售出商品的退货期满时确认收入。</div> <div data-bbox="981 1441 1375 1513" data-label="Text"><p>例题见教材【例13-14、13-15】</p></div> <div data-bbox="853 1519 896 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>	<div data-bbox="1659 1174 1856 1201" data-label="Section-Header"><h2>4. 分期预收款销售</h2></div> <div data-bbox="1612 1233 2105 1332" data-label="Text"><p>分期预收款销售，是指购货方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款，销货方在收到最后一次付款时才交货的销售方式。</p></div> <div data-bbox="1588 1519 1630 1533" data-label="Text"><p>2012.08</p></div>

<div><div><div><div>• 在分期预收款销售方式下，销货方直到收到最后一笔款项才将商品交付购货方，表明商品所有权上的主要风险和报酬只有在收到最后一笔款项时才转移给购货方</div><div>• 销货方通常应在发出商品时再确认收入，在此之前预收的货款应作为一项负债</div></div><div><div>例题见教材【例13-16】</div></div></div><div>2012.08</div></div>	<div><div>5. 售后回购</div><div>售后回购，是指在销售商品的同时，销售方同意日后重新买回该批商品的交易。</div></div> <div>2012.08</div>	<div><div><div>◆在售后回购方式下，所售商品所有权上的主要风险和报酬实质上并没有从销售方转移到购货方，因而销售方通常不应当确认收入，收到的款项应确认为负债；</div><div>◆回购价格大于原销售价格的，二者之间的差额应在售后回购期间内按期计提利息费用，计入财务费用。</div></div><div><div>例题见教材【例13-17】</div></div></div> <div>2012.08</div>
<div><div>6. 售后租回</div><div>售后租回，是指在销售商品的同时，销售方同意日后再租回所售商品。</div><div>□采用售后租回方式销售商品的，售价与资产账面价值之间的差额应当区分融资租赁或经营租赁分别进行会计处理。</div><div>□企业租回所售资产以及租赁期间有关租赁的会计处理与正常情况下的租赁相同。</div></div> <div>2012.08</div>	<div><div>三、提供劳务收入的确认与计量</div><div><div>（一）劳务收入确认与计量的基本原则</div><div>（二）销售商品和提供劳务的分拆</div><div>（三）特定劳务收入的确认</div></div></div> <div>2012.08</div>	<div><div>（一）劳务收入确认与计量的基本原则</div><div>1. 提供劳务交易的结果能够可靠地估计</div><div>在资产负债表日，提供劳务交易的结果如果能够可靠地估计，应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。</div></div> <div>2012.08</div>
<div><div>• 提供劳务交易的结果能够可靠地估计，是指同时满足下列条件：</div><div><div>①收入的金额能够可靠地计量。</div><div>②相关的经济利益很可能流入企业。</div><div>③交易的完工进度能够可靠地确定。</div><div>④交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。</div></div></div> <div>2012.08</div>	<div><div>• 完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入与费用的方法。</div><div>本年确认的收入=劳务总收入×本年末止劳务的完成程度-以前年度已确认的收入</div><div>本年确认的成本=劳务总成本×本年末止劳务的完成程度-以前年度已确认的成本</div><div><div>例题见教材【例13-18】</div></div></div> <div>2012.08</div>	<div><div>2. 提供劳务交易的结果不能可靠地估计</div><div>在资产负债表日，如果提供劳务交易的结果不能可靠地估计，即不能同时满足提供劳务交易的结果能够可靠估计的四个条件，企业应当根据资产负债表日已经收回或预计将要收回的款项对已经发生劳务成本的补偿程度，分别以下情况进行会计处理：</div><div><div>具体处理如下</div></div></div> <div>2012.08</div>

<p>(1) 如果已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿, 应当按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入, 并结转已经发生的劳务成本。</p> <p>(2) 如果已经发生的劳务成本预计部分能够得到补偿, 应当按照预计能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入, 并结转已经发生的劳务成本。</p> <p>(3) 如果已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿, 应当将已经发生的劳务成本计入当期损益, 不确认提供劳务收入。</p> <div>2012.08</div> <div>例题见教材【例13-19】</div>	<p>(二) 销售商品和提供劳务的分拆</p> <p>企业与其他企业签定的合同或协议如果既包括销售商品, 也包括提供劳务, 企业应当分别不同的情况进行会计处理:</p> <p>(1) 销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的, 应当将销售商品的部分作为销售商品处理, 将提供劳务的部分作为提供劳务处理。</p> <div>2012.08</div>	<p>(2) 销售商品部分和提供劳务部分不能够区分, 或虽能区分但不能够单独计量的, 应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品处理。</p> <div>2012.08</div> <div>例题见教材【例13-20、13-21】</div>
<p>(三) 特殊劳务收入的确认</p> <p>企业提供的劳务种类繁多, 而不同种类的劳务, 其提供方式以及收费方式各具特点。企业提供的下列劳务, 满足收入确认条件的, 应按规定的时间确认有关劳务收入:</p> <div>2012.08</div> <div>确认如下</div>	<p>(1) 安装费, 在资产负债表日根据安装的完工程度确认收入。如果安装工作是商品销售的附带条件, 安装费在确认商品销售实现时确认收入。</p> <p>(2) 宣传媒介的收费, 在相关的广告或商业行为开始现于公众面前时确认收入。广告的制作费, 在资产负债表日根据制作广告的完工进度确认收入。</p> <div>2012.08</div>	<p>(3) 为特定客户开发软件的收费, 在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。</p> <p>(4) 包括在商品售价内可区分的服务费, 在提供服务的期间内分期确认收入。</p> <p>(5) 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费, 在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的, 预收的款项应合理分配给每项活动, 分别确认收入。</p> <div>2012.08</div>
<p>(6) 申请入会费和会员费只允许取得会籍, 所有其他服务或商品都要另行收费的, 在款项收回不存在重大不确定性时确认为收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品, 或者以低于非会员的价格销售商品或提供劳务的, 在整个受益期内分期确认收入。</p> <div>2012.08</div>	<p>(7) 属于提供设备和其他有形资产的特许权费, 在交付资产或转移资产所有权时确认收入; 属于提供初始及后续服务的特许权费, 在提供服务时确认为收入。</p> <p>(8) 长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费, 在相关劳务活动发生时确认收入。</p> <div>2012.08</div> <div>例题见教材【例13-22】</div>	<p>四、让渡资产使用权收入</p> <p>(一) 让渡资产使用权收入的内容</p> <ul style="list-style-type: none">●利息收入, 是指金融企业存、贷款形成的利息收入, 以及同业之间发生往来形成的利息收入;●使用费收入, 是指企业转让无形资产(如商标权、专利权、专营权、软件、版权等)使用权而形成的使用费收入。 <div>2012.08</div>

<p>(二) 让渡资产使用权收入的确认条件</p> <p>让渡资产使用权收入同时满足下列条件的，才能予以确认：</p> <p>1. 相关的经济利益很可能流入企业</p> <p>2. 收入的金额能够可靠地计量</p> <p>2012.08</p>	<p>(三) 让渡资产使用权收入的计量</p> <p>1. 利息收入</p> <p>利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。利息的支付方式包括分期付息和到期一次付息。无论利息如何支付，企业均应分期计算并确认利息收入。</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 使用费收入</p> <p>使用费收入金额，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。</p> <p>□有的使用费是一次收回一笔固定的金额，如一次收取10年的场地使用费；</p> <p>□有的使用费是在协议规定的有效期内等额收回，如合同规定在使用期内每期收取一笔固定的金额；</p> <p>□还有的使用费是分期不等额收回，如合同规定按资产使用方每期销售额的百分比收取使用费等。</p> <p>2012.08</p>
<p>● 如果合同、协议规定使用费一次支付，且不提供后期服务的，应视同该项资产的销售一次确认收入；如提供后续服务的，应在合同、协议规定的有效期内分期确认收入。</p> <p>● 如果合同规定分期支付使用费的，应按合同规定的收款时间和金额或合同规定的收费方法计算的金额分期确认收入。</p> <div>例题见教材【例13-23】</div> <p>2012.08</p>	<p>五、建造合同收入的确认与计量</p> <p>建造合同收入与合同费用的确认与计量，应当在资产负债表日根据建造合同的结果能否可靠估计，分别采用不同的方法进行会计处理。</p> <p>2012.08</p>	<p>(一) 建造合同的结果能够可靠地估计</p> <p>在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。</p> <p>2012.08</p>
<p>• 完工百分比法，是指按照合同的完工进度确认收入与费用的方法。</p> <p>当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度 -以前会计期间累计已确认的收入</p> <p>当期确认的合同费用=合同预计总成本×完工进度 -以前会计期间累计已确认的费用</p> <p>当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入 -当期确认的合同费用</p> <div>例题见教材【例13-24】</div> <p>2012.08</p>	<p>(二) 建造合同的结果不能可靠地估计</p> <p>在资产负债表日，建造合同的结果不能可靠估计的，应当分别下列情况处理：</p> <p>(1) 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用。</p> <p>(2) 合同成本不可能收回的，在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。</p> <p>2012.08</p>	<p>第三节 利 润</p> <p>一、利润及其构成</p> <p>二、利润的结转与分配</p> <p>2012.08</p>

<div>一、利润及其构成</div> <div>(一) 利润的概念</div> <p>利润，是指企业在一定会计期间的经营成果，包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。即：</p> <p>利润= 收入-费用 ±直接计入当期利润的利得和损失</p> <div>2012.08</div>	<div>◆直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。</div> <div>◆利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。</div> <div>2012.08</div>	<div>(二) 利润的构成</div> <div>1. 营业利润</div> <p>营业利润，是指企业一定期间的日常活动取得的利润。</p> <p>营业利润=营业收入-营业成本-营业税金及附加 -销售费用-管理费用-财务费用 -资产减值损失 ±公允价值变动净损益 ±投资净损益</p> <div>2012.08</div>
<div>◆营业收入包括主营业务收入和其他业务收入</div> <div>◆营业成本包括主营业务成本和其他业务成本</div> <div>◆营业税金及附加包括主营业务和其他业务应负担的营业税、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</div> <div>2012.08</div>	<div>2. 利润总额</div> <p>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。</p> <p>利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出</p> <div>2012.08</div>	<div>3. 净利润</div> <p>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。</p> <p>净利润=利润总额-所得税费用</p> <p>其中，所得税费用是指根据企业会计准则的要求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。</p> <div>例题见教材【例13-25】</div> <div>2012.08</div>
<div>(三) 营业外收入与营业外支出</div> <div>◆营业外收入和营业外支出是指企业发生的与其经营活动无直接关系的收支项目。</div> <div>◆营业外收入和营业外支出虽然与企业正常的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。</div> <div>2012.08</div>	<div>1. 营业外收入</div> <p>营业外收入，是指企业取得的与生产经营活动没有直接关系的各种收入，主要包括处置非流动资产利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、罚没利得、政府补助利得、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项、捐赠利得、盘盈利得等。</p> <div>2012.08</div>	<div>(1) 处置非流动资产利得，主要包括固定资产处置利得和无形资产出售利得。</div> <div>●固定资产处置利得，是指企业处置固定资产所取得的价款或报废固定资产的残料价值、变价收入等，扣除固定资产账面价值、清理费用以及相关处置税费后的净收益；</div> <div>●无形资产出售利得，是指企业出售无形资产所取得的价款，扣除无形资产账面价值以及相关出售税费后的净收益。</div> <div>2012.08</div>

<p>(2) 非货币性资产交换利得，是指在非货币性资产交换以公允价值为基础计量的情况下，换出固定资产或无形资产的公允价值高于其账面价值的差额，扣除相关费用后的净收益。</p> <p>2012.08</p>	<p>(3) 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、重组后债务的入账价值的差额所形成的利得。</p> <p>2012.08</p>	<p>(4) 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。</p> <p>2012.08</p>
<p>(5) 政府补助利得，是指企业取得的与资产相关的政府补助，在相关资产使用寿命内平均分配而计入当期损益的利得；或企业取得的与收益相关的政府补助，用于补偿以后期间的相关费用或损失而于确认相关费用期间计入当期损益的利得；或企业取得的与收益相关的政府补助，用于补偿已发生的相关费用或损失而直接计入当期损益的利得。</p> <p>2012.08</p>	<p>(6) 无法支付的应付款项，是指由于债权单位撤销等原因而无法支付，或者将应付款项划转给关联方等其他企业而无法支付或无需支付，按规定程序报经批准后转入当期损益的应付款项。</p> <p>2012.08</p>	<p>(7) 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。</p> <p>(8) 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。</p> <p>2012.08</p>
<p>2. 营业外支出</p> <p>营业外支出，是指企业发生的与生产经营活动没有直接关系的各种支出，主要包括处置非流动资产损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、罚款支出、捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。</p> <p>2012.08</p>	<p>(1) 处置非流动资产损失，主要包括固定资产处置损失和无形资产出售损失。</p> <ul style="list-style-type: none">● 固定资产处置损失，是指企业处置固定资产所取得的价款或报废固定资产的残料价值、变价收入等，不足以抵补固定资产账面价值、清理费用以及相关处置税费所形成的净损失；● 无形资产出售损失，是指企业出售无形资产所取得的价款，不足以抵补无形资产账面价值以及相关出售税费所形成的净损失。 <p>2012.08</p>	<p>(2) 非货币性资产交换损失，是指在非货币性资产交换以公允价值为基础计量的情况下，换出固定资产或无形资产的公允价值低于其账面价值的差额，扣除相关费用后的净损失。</p> <p>2012.08</p>

<p>(3) 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、重组后债权的入账价值的差额所形成的损失。</p> <p>(4) 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罚款、违约金、滞纳金等支出。</p> <p>2012.08</p>	<p>(5) 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。</p> <p>(6) 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。</p> <p>(7) 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。</p> <p>2012.08</p>	<div> <p>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,通常不能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。</p> </div> <p>2012.08</p>
<p>二、利润的结转与分配</p> <p>(一) 利润的结转</p> <p>(1) 会计期末,将损益类科目余额转入“本年利润”科目,以计算净利润。其中,收入和利得转入“本年利润”科目贷方,费用和损失转入“本年利润”科目借方。结转后,损益类科目无余额。</p> <p>2012.08</p>	<p>(2) 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。</p> <p>2012.08</p>	<p>(3) 年度终了,将本年实现的净利润,转入“利润分配——未分配利润”科目贷方;如果是净亏损,则转入“利润分配——未分配利润”科目借方。结转后,“本年利润”科目无余额。</p> <p>2012.08</p>
<ul style="list-style-type: none"> 为了简化核算,企业在中期期末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(表结法); 年度终了时,再将各损益类科目全年累计余额一次转入“本年利润”科目(账结法)。 <div> <p>例题见教材【例13-26】</p> </div> <p>2012.08</p>	<p>(二) 利润的分配</p> <p>1. 利润分配的程序</p> <p>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。</p> <p>可供分配的利润,一般按下列顺序分配:</p> <p>2012.08</p>	<p>(1) 提取法定盈余公积。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。</p> <p>(2) 提取任意盈余公积。任意盈余公积是指企业按股东大会决议提取的盈余公积。</p> <p>2012.08</p>

<p>(3) 支付现金股利或利润。现金股利或利润是指企业按照企业的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。</p> <p>(4) 支付转作股本的股利。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。</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 利润分配的会计处理</p> <p>(1) 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“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。</p> <p>2012.08</p>	<p>(2) 企业按照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；按照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。</p> <p>2012.08</p>
<p>(3) 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”科目，如有差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。</p> <p>2012.08</p>	<p>(4) 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。</p> <p>(5) 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。</p> <div>例题见教材【例13-27】</div> <p>2012.08</p>	<p>第三节 所得税</p> <p>一、所得税会计概述</p> <p>二、资产和负债的计税基础</p> <p>三、暂时性差异</p> <p>四、递延所得税负债和递延所得税资产</p> <p>五、所得税费用的确认和计量</p> <p>2012.08</p>
<p>一、所得税会计概述</p> <p>(一) 会计利润与应纳税所得额之间的差异</p> <p>1. 永久性差异</p> <ul style="list-style-type: none">● 永久性差异是指某一会计期间，由于会计准则和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。● 永久性差异的特点是在本期发生，不会在以后期间转回。 <p>2012.08</p>	<p>2. 暂时性差异</p> <ul style="list-style-type: none">● 暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差异，该差异的存在将影响未来期间的应纳税所得额。● 暂时性差异的特点是发生于某一会计期间，但在以后一期或若干期内能够转回。 <p>2012.08</p>	<p>(二) 所得税的会计处理方法</p> <p>1. 应付税款法</p> <p>2. 纳税影响会计法</p> <p>(1) 递延法</p> <p>(2) 债务法</p> <ul style="list-style-type: none">① 利润表债务法② 资产负债表债务法 <p>2012.08</p>

<p>(三) 资产负债表债务法的基本核算程序</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 确定资产和负债的账面价值 2. 确定资产和负债的计税基础 3. 确定递延所得税 4. 确定当期所得税 5. 确定所得税费用 <p>2012.08</p>	<p>二、资产和负债的计税基础</p> <p>(一) 资产的计税基础</p> <p>资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额，即该项资产在未来使用或最终处置时，税法允许作为成本或费用于所得税前列支的金额。</p> <p>2012.08</p>	<div> <p>通常情况下，资产在取得时，其入账价值与计税基础是相同的，而在后续计量过程中，因企业会计准则的规定与税法的规定不同，可能导致资产的账面价值与其计税基础之间产生差异。</p> </div> <p>2012.08</p>
<p>1. 固定资产</p> <p>■会计对固定资产的后续计量</p> <p>成本-累计折旧-固定资产减值准备</p> <p>■税法对固定资产的后续计量</p> <p>成本-准予税前扣除的已提折旧额</p> <p>◇折旧方法、折旧年限不同导致的差异</p> <p>◇计提固定资产减值准备导致的差异</p> <div> <p>2012.08</p> <p>例题见教材【例13-28、13-29、13-30】</p> </div>	<p>2. 无形资产</p> <p>(1) 根据企业会计准则规定，内部研究开发活动开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出应当资本化，计入有关无形资产成本；除资本化研发支出以外的其他研发支出应予费用化，计入支出当期损益。</p> <p>2012.08</p>	<p>而按照税法的规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产而计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研发费用的 50%加计扣除；形成无形资产的，以开发过程中该资产符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出作为成本，并按照无形资产成本的150%摊销，其计税基础为无形资产成本的150%，由此产生了无形资产的账面价值与其计税基础之间的差异。</p> <div> <p>2012.08</p> <p>例题见教材【例13-31】</p> </div>
<p>(2) 根据企业会计准则规定，使用寿命有限的无形资产，其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销；使用寿命不确定的无形资产不应摊销。而税法要求所有无形资产的成本均应在一定期间内摊销。由此产生了无形资产的账面价值与其计税基础之间的差异。</p> <div> <p>2012.08</p> <p>例题见教材【例13-32】</p> </div>	<p>(3) 计提无形资产减值准备导致的无形资产账面价值与其计税基础之间的差异。</p> <div> <p>2012.08</p> <p>例题见教材【例13-33】</p> </div>	<p>3. 以公允价值进行后续计量的资产</p> <p>□以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产</p> <p>□采用公允价值模式计量的投资性房地产</p> <p>□可供出售金融资产</p> <p>会计：期末账面价值为该时点的公允价值</p> <p>税法：在持有期间，计税时不考虑公允价值的变动，计税基础仍为取得成本</p> <div> <p>2012.08</p> <p>例题见教材【例13-34、13-35】</p> </div>

<p>4. 采用权益法核算的长期股权投资</p> <div> <div> <p>会 计</p> <p>初始投资成本</p> <p>↓</p> <p>调整后的投资成本</p> <p>↓</p> <p>确认投资损益及获得现金股利</p> <p>↓</p> <p>享有被投资单位其他权益变动</p> <p>↓</p> <p>账面价值</p> </div> <div> <p>税 法</p> <p>初始投资成本</p> <p>↓</p> <p>计税基础</p> </div> </div> <p>2012.08</p>	<p>5. 其他计提了减值准备的资产</p> <div> <div> <p>会 计</p> <p>实际成本</p> <p>↓ 扣除</p> <p>资产减值准备</p> <p>↓</p> <p>账面价值</p> </div> <div> <p>税 法</p> <p>实际成本</p> <p>↓</p> <p>计税基础</p> </div> </div> <div>例题见教材【例13-36】</div> <p>2012.08</p>	<p>(二) 负债的计税基础</p> <p>负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予以抵扣的金额。</p> <p>短期借款、应付票据、应付账款等负债的确认和偿还，通常不会对当期损益和应纳税所得额产生影响，未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予以抵扣的金额为零，其计税基础即为账面价值。</p> <p>2012.08</p>
<p>但在某些情况下，负债的确认可能会影响损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。</p> <p>2012.08</p>	<p>1. 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债</p> <p>按照企业会计准则的规定，企业对于提供售后服务预计将会发生的支出，在同时满足预计负债确认条件时，应当确认为销售当期费用，同时确认预计负债。</p> <p>按照税法规定，与销售商品相关的支出应于实际发生时从税前扣除，即其计税基础为零，则产生了负债账面价值与计税基础之间的差异。</p> <div>例题见教材【例13-37、13-38】</div> <p>2012.08</p>	<p>2. 预收账款</p> <p>在通常情况下，企业会计准则与税法对预收账款处理的规定是相同的，即其计税基础等于账面价值。</p> <p>如果在某些情况下，税法规定预收账款应计入收款当期应纳税所得额，则该项预收账款的计税基础为零，并由此产生了负债账面价值与计税基础之间的差异。</p> <div>例题见教材【例13-39】</div> <p>2012.08</p>
<p>3. 应付职工薪酬</p> <p>对于发生当期准予税前扣除的职工薪酬，以后期间不存在税前扣除问题，因此，所确认的负债的账面价值等于计税基础；对于超过税前扣除标准支付的职工薪酬以及不得税前扣除的职工薪酬，在以后期间也不允许税前扣除，因此，所确认的负债的账面价值也等于计税基础。</p> <div>例题见教材【例13-40】</div> <p>2012.08</p>	<p>三、暂时性差异</p> <p>暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。</p> <p>暂时性差异按照对未来期间应纳税所得额的影响，可以分为：</p> <ul style="list-style-type: none"> ●应纳税暂时性差异 ●可抵扣暂时性差异 <p>2012.08</p>	<p>(一) 应纳税暂时性差异</p> <p>应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。</p> <div> <div>资产的账面价值大于其计税基础</div> <div>负债的账面价值小于其计税基础</div> <div>产生应纳税暂时性差异</div> </div> <p>2012.08</p>

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

资产的账面价值小于其计税基础

负债的账面价值大于其计税基础

产生可抵扣暂时性差异

2012.08

需要注意的是，负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额。即：

负债产生的暂时性差异

=账面价值-计税基础

=账面价值-（账面价值-未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额）

=未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额

2012.08

（三）特殊项目产生的暂时性差异

1. 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生后，由于不符合企业会计准则规定的资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

2012.08

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，应视同可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税资产。

2012.08

四、递延所得税负债和递延所得税资产

资产负债表日，企业应通过比较资产、负债的账面价值与计税基础，确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，进而根据适用税率，确认递延所得税负债、递延所得税资产及相应的递延所得税费用（或收益）。

2012.08

（一）递延所得税负债的确认和计量

1. 递延所得税负债的确认原则

为了充分反映交易或事项发生后引起的未来期间纳税义务，除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应当确认相关的递延所得税负债。

会计处理如下

2012.08

- 交易或事项发生时影响会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分；
- 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应减少所有者权益；
- 与企业合并中取得资产、负债相关的，相关的所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。

例题见教材【例13-41、13-42】

2012.08

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

（1）商誉的初始确认。非同一控制企业合并中确认的商誉，按照税法规定作为免税合并的情况下，计税时不认可商誉的价值，即商誉的计税基础为零，商誉的账面价值与其计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异，但不确认与其相关的递延所得税负债。

原因如下：

2012.08

①确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着购买方在企业合并中获得的可辨认净资产的价值量下降，企业应增加商誉的账面价值，而商誉的账面价值增加以后，可能很快就要计提减值准备，同时商誉账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。

2012.08

<p>②商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，确认递延所得税负债进一步增加其账面价值有违历史成本原则，会影响会计信息的可靠性。</p> <p>2012.08</p>	<p>(2) 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。</p> <p>原因如下</p> <p>2012.08</p>	<p>如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认负债的账面价值，使得资产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息的可靠性。</p> <p>我国实务中，一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可，不会产生两者之间的差异。</p> <p>2012.08</p>
<p>(3) 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相关的递延所得税负债，但是，同时满足以下两个条件的除外：</p> <ul style="list-style-type: none">●投资企业能够控制暂时性差异的转回时间●该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回 <p>应当注意</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none">• 企业运用上述条件不确认与联营企业、合营企业投资相关的递延所得税负债时，应有明确的证据表明其能够控制有关暂时性差异的转回时间。• 一般情况下，企业对联营企业的生产经营决策仅能够实施重大影响，并不能够主导被投资单位包括利润分配政策在内的主要生产经营决策的制定。• 要达到能够控制被投资单位的利润分配政策，从而满足上述能够控制暂时性差异转回时间的条件，一般须通过与其他投资者签订协议等实现。 <p>2012.08</p>	<p>3. 递延所得税负债的计量</p> <p>(1) 资产负债表日，递延所得税负债应当根据税法规定，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。</p> <p>(2) 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债均不进行折现。</p> <p>2012.08</p>
<p>(二) 递延所得税资产的确认和计量</p> <p>1. 递延所得税资产的确认原则</p> <p>资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。</p> <p>会计处理如下</p> <p>2012.08</p>	<ul style="list-style-type: none">■交易或事项发生时影响会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的调整；■与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应计入所有者权益；■与企业合并中取得资产、负债相关的，其所得税影响应相应调整购买日确认的商誉或是应计入合并当期损益的金额。 <p>例题见教材【例13-43、13-44】</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 不确认递延所得税资产的特殊情况</p> <p>在某些情况下，如果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，则在该项交易中所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成可抵扣暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产，如企业自行研发无形资产的初始确认。</p> <p>2012.08</p>

<p>3. 递延所得税资产的计量</p> <p>(1) 资产负债表日, 递延所得税资产应当根据税法规定, 按照预期收回该资产期间的适用税率计量。</p> <p>(2) 无论可抵扣暂时性差异的转回期间如何, 递延所得税资产均不进行折现。</p> <p>2012.08</p>	<p>(三) 特定交易或事项中涉及的递延所得税的确认</p> <p>1. 直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税</p> <p>直接计入所有者权益的交易或事项, 相关资产、负债的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异的, 应当确认递延所得税资产或递延所得税负债, 同时计入资本公积。</p> <p>例题见教材【例13-45】</p> <p>2012.08</p>	<p>2. 企业合并中产生的递延所得税</p> <p>企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的, 在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时, 相关的所得税影响应调整购买日确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。</p> <p>例题见教材【例13-46】</p> <p>2012.08</p>
<p>(四) 适用税率变化对已确认递延所得税负债和递延所得税资产的影响</p> <p>因税收法规的变化, 导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变动的, 按照债务法的核算要求, 企业应对已确认的递延所得税负债和递延所得税资产按照新的税率进行重新计量, 调整原已确认的递延所得税负债及递延所得税资产金额。</p> <p>2012.08</p>	<p>调整时, 除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及递延所得税资产, 相关的调整金额应计入所有者权益外, 其他情况下产生的递延所得税负债及递延所得税资产的调整金额应确认为当期的所得税费用 (或收益)。</p> <p>2012.08</p>	<p>五、所得税费用的确认和计量</p> <p>所得税会计的主要目的, 是确定当期应交所得税以及利润表中应确认的所得税费用。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。</p> <p>2012.08</p>
<p>(一) 当期所得税</p> <p>应纳税所得额 = 会计利润</p> <p>+ 计入利润表但不允许税前扣除的费用</p> <p>+ (或-) 计入利润表的费用与可予税前扣除的费用金额之间的差额</p> <p>+ (或-) 计入利润表的收入与计入应纳税所得额的收入金额之间的差额</p> <p>- 税法规定的不征税收入</p> <p>+ (或-) 其他需要调整的因素</p> <p>当期所得税 = 当期应交所得税</p> <p>= 应纳税所得额 × 适用的所得税税率</p> <p>2012.08</p>	<p>(二) 递延所得税</p> <p>递延所得税= (期末递延所得税负债 - 期初递延所得税负债)</p> <p>- (期末递延所得税资产 - 期初递延所得税资产)</p> <p>期末递延所得税负债=期末应纳税暂时性差异 × 适用税率</p> <p>期末递延所得税资产=期末可抵扣暂时性差异 × 适用税率</p> <p>2012.08</p>	<p>(三) 所得税费用</p> <p>企业在计算确定当期所得税以及递延所得税的基础上, 应将两者之和确认为利润表中的所得税费用, 即:</p> <p>所得税费用=当期所得税+递延所得税</p> <p>例题见教材【例13-47、13-48】</p> <p>2012.08</p>



第十四章 财务报告

目 录

- 第一节 财务报告概述
- 第二节 资产负债表
- 第三节 利润表
- 第四节 现金流量表
- 第五节 所有者权益变动表
- 第六节 财务报表附注

第一节 财务报告概述

财务报告是企业正式对外揭示或表述财务信息的总结性书面文件。

“财务报告”？“财务会计报告”？

会计信息的文件

- 财务报告的内容
- 财务报告的作用
- 财务报告披露方式
- 财务报告的分类
- 财务报告的编制原则
- 财务报告列报的基本要求

2012.08

东北财经大学

1

2012.08

东北财经大学

2

2012.08

东北财经大学

3

财务报告的披露方式

- 财务（基本）报表（符合财政部会计准则的规定）
- 财务报表附注（符合财政部和中国证监会的规定）
- 审计报告（应具有证券相关业务资格的注册会计师审计，并遵守审计准则）
- 自己披露的信息（经注册会计师审阅并发表意见）

严格意义上

2012.08

东北财经大学

4

财务报表（主要提供反映过去的财务信息）

已形成较严密的方法
体系和理体系

其他财务报告（主要提供未来的信息，
且不限于财务信息）

2012.08

东北财经大学

5

按《企业会计准则第30号—财务报表列报》的规定：

财务报表组成：4表+附注
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
附注

小企业？

2012.08

东北财经大学

6

财务报告（报表）列报的基本要求

（一）列报依据

依据企业会计准则确认和计量的结果编制财务报表。

2012.08

东北财经大学

7

财务报告（报表）列报的基本要求

（二）列报基础为持续经营

- 对持续经营能力产生严重怀疑的：在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的不确定因素。
- 判断非持续经营：企业在当期已经决定或正式决定下一个会计期间进行清算或停止营业
 - 应当采用其他基础编制财务报表
 - 在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报，披露未以持续经营为基础的原因、财务报表的编制基础。

2012.08

东北财经大学

8

（三）重要性和项目列报

性质或功能不同且具有重要性的项目，应当在财务报表中单独列报；性质或功能类似的项目，可以合并列报

判断项目的重要性

——项目的性质：是否属于企业日常活动、是否对企业的财务状况和经营成果具有较大影响等

——项目金额大小：通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定

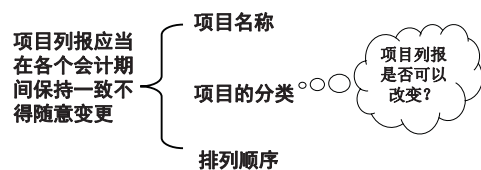
2012.08

东北财经大学

9



（四）列报的一致性



2012.08

东北财经大学

10



（五）财务报表项目金额间的相互抵销

➢ 报表项目应当以总额列报，资产和
负债、收入和费用不能相互抵销，即
不得以净额列报。

为什么？

➢ 有些项目不属于抵销，可以以净
额列示

2012.08

东北财经大学

11



（六）比较信息的列报

➢ 至少应当提供所有列报项目上一可比会
计期间的比较数据

➢ 确需发生变更的情况下，企业应当对上期比较
数据按照当期的列报要求进行调整。

为什么？

2012.08

东北财经大学

12



（七）财务报表表首的列报要求与报告期间

➢ 表首的要求：

(1) 编报企业的名称，如企业名称在所属当期发生了变
更的，还应明确标明；

(2) 对资产负债表而言，须披露资产负债表日，而对利
润表、现金流量表、所有者权益变动表而言，须披露报表
涵盖的会计期间；

(3) 货币名称和单位，按照我国企业会计准则的规定，
企业应当以人民币作为记账本位币列报，并标明金额单
位，如人民币元、人民币万元等；

(4) 财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

➢ 报告期间的要求

2012.08

东北财经大学

13



其他说明

企业应当根据其经营活动的性质，确定适合本企
业的财务报表格式及附注。

信托投资公司、租赁公司、财务公司、典当公
司——以商业银行财务报表格式为基础进行必要调整。

担保公司——以保险公司财务报表格式为基础
进行必要调整。

基金公司——以证券公司财务报表格式为基础
进行必要调整。

2012.08

东北财经大学

14



第二节 资产负债表

一、资产负债表的概述

（一）资产负债表的概述及作用

资产负债表是反映企业在资产负债表日（或报告期
末）全部资产、负债和所有者权益情况的报表。

- 反映企业的经济资源及其分布情况，以及企业的资本结构
- 据以评价和预测企业的短期偿债能力
- 据以评价和预测企业的长期偿债能力
- 有助于评价、预测企业的财务弹性
- 有助于评价、预测企业的经营绩效

2012.08

东北财经大学

15



第二节 资产负债表

一、资产负债表的概述

（二）资产负债表的局限性

➢ 资产项目计价方法不统一

➢ 部分有价值的经济资源未能在资产负债表报告

➢ 资产负债表的信息包含了许多主观判断及估计数

➢ 理解资产负债表的涵义必须依靠报表阅读者的判断

2012.08

东北财经大学

16



一、资产负债表的概述

（三）资产负债表的列报

流动/非流动的分类标准

➢ 流动资产 / 非流动资产

- ① 预计在一个营业周期中变现、
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一年内
（含一年）变现；
- ④ 自资产负债表日起一年内，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。

➢ 流动负债 / 非流动负债

- ① 预计在一个营业周期中清偿；
- ② 主要为交易目的而持有；
- ③ 自资产负债表日起一年内（含
一年）到期应予以清偿；
- ④ 企业无权自主地将清偿推迟至
资产负债表日后一年以上。

2012.08

东北财经大学

17



一、资产负债表的概述

（三）资产负债表的列报

正常营业周期

指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等
价物的期间。

正常营业周期 和一年如何选择？

2012.08

东北财经大学

18

二、资产负债表的列报格式和列报方法

列报格式 {

- 报告式资产负债表
- 账户式资产负债表

列报方法 {

- 年初余额栏的列报方法

➢ 期末余额栏的列报方法

根据总账科目的余额填列

根据有关明细账科目的余额计算填列

根据总账科目和明细账科目的余额分析填列

根据有关科目余额减去其备抵科目余额后

综合运用上述填列方法分析填列

2012.08

东北财经大学

19

三、资产负债表编制实例

〔例14-1〕华联实业股份有限公司为增值税一般纳税人，增值税税率为17%，所得税税率为25%。该公司20×7年12月31日的资产负债表及20×8年12月31日的余额表如表分别见表14-4和表14-5。

根据上述资料，华联股份有限公司编制20×8年12月31日的资产负债表，如表14-3所示。

2012.08

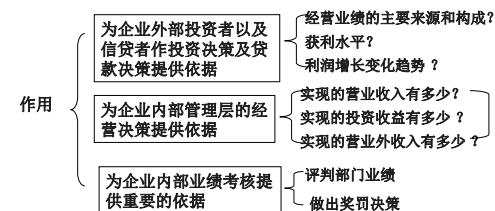
东北财经大学

20

第三节 利润表

一、利润表概述

概念：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（会计）报表。



2012.08

东北财经大学

21

第三节 利润表

二、不同收益计量观

（一）资产负债观

对照前后期资产负债表的所有者权益(净资产)来确定企业在一定期间所实现的收益。

理论基础是资本保全

货币（财务）资本保全

实物资本保全

2012.08

东北财经大学

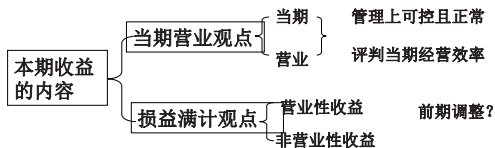
22

第三节 利润表

二、不同收益计量观

（二）收入费用观

以一定期间发生的交易或其他事项所产生的收入及费用之间的差额作为当期的收益。



思考题：不同收益计量观的比较？

2012.08

东北财经大学

23

第三节 利润表

三、利润表的局限

➢ 采用货币计量有局限

➢ 收益的计量缺乏内在的逻辑上的统一性

➢ 必须采用估计数，导致日后可能修正。

➢ 不同会计方法的选择，使不同企业收益的比较受到影响。

➢ 按功能性分类 列示的不足

思考题：如何理解利润表的局限性？

2012.08

东北财经大学

24

第三节 利润表

四、利润表的列报格式和列报方法

（一）利润表的列报格式（结构）

单步式利润表

多步式利润表

利与弊？

我国利润表的结构？

见下页

2012.08

东北财经大学

25

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动净收益		
投资收益		
二、营业利润		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额		
减：所得税费用		
四、净利润		
五、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		
六、其他综合收益		
七、综合收益总额		

“其他综合收益”反映企业未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。如可供出售金融资产产生的利得（或损失）等。

“综合收益总额”项目反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。

26

第三节 利润表

四、利润表的列报格式和列报方法

（二）利润表的列报方法

特点：费用采用“功能法”列报

即按照费用在企业所发挥的功能进行分类列报

对企业而言，其活动通常可以划分为生产、销售、管理、融资等，每一种活动上发生的费用所发挥的功能并不相同，因此，按照费用功能法将其分开列报，有助于使用者了解费用发生的活动领域。

提示：商业银行将利息支出作为利息收入的抵减项目、将手续费及佣金支出作为手续费及佣金收入的抵减项目等列示。

2012.08

东北财经大学

27

第三节 利润表

四、利润表的列报格式和列报方法

(二) 利润表的列报方法

本期金额栏的列报 → 根据损益类科目的发生额分析填列

上期金额栏的列报 → 应根据上年该期利润表“本期金额”栏内所列数字填列。如果上年该期利润表规定的各个项目的名称和内容同本期不一致，应对上年该期利润表各项目的名称和数字按本期的规定进行调整，填入利润表“上期金额”栏内。

第三节 利润表

四、利润表的列报格式和列报方法

(二) 利润表的列报方法

特殊提示：“基本每股收益”项目、“稀释每股收益”项目

基本每股收益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。

稀释每股收益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。

第三节 利润表

每股收益列报说

1.基本每股收益的计算

企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。

基本每股收益= 归属于普通股股东的当期净利润 / 发行在外普通股的加权平均数

发行在外普通股加权平均数=期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数×已发行时间÷报告期时间-当期回购普通股股数×已回购时间÷报告期时间

示例：发行在外普通股加权平均数的计算

摘 要	已发行股份数	库存股份数	发行在外股份数
1月1日 年初余额	2000	300	1700
5月31日 收现发行新股	800	-	2500
12月1日 付现购买库存股	-	250	2250
12月31日 年末余额	2800	550	2250

(1700×12÷12) + (800×7÷12) - (250×1÷12) =2146

第三节 利润表（续）

每股收益列报说明

2. 稀释每股收益的计算

企业存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。

示例：某上市公司2010年年初发行在外的普通股10000万股，2010年3月2日新发行4500万股，12月1日回购1500万股，以备将来奖励职工。该公司2010年实现净利润2725万元。不考虑其他因素，该公司2010年基本每股收益数额，金额单位为元。

普通股加权平均数 =10000×12/12+4500×10/12 -1500×1/12=13625（万股）

基本每股收益=2725÷13625=0.2（元/股）

每股收益列报说明（续）

每股收益的重新计算

发生不改变企业资源但将引起当期发行在外普通股股数发生变动的情况，需重新计算所有列报期间的股份数，并据以调整每股收益：

派发股票股利
资本公积转增股本
拆股、并股

第三节 利润表

五、利润表编制实例

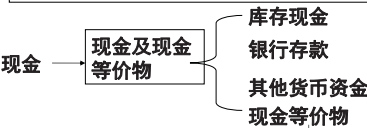
[例14-2]华联实业股份有限公司20×8年度损益类科目的累计发生净额如表14-8所示。

根据上述资料，编制华联实业股份有限公司20×8年度利润表，如表14-7所示。

第四节 现金流量表

一、现金流量表的概念及作用

二、现金流量表的编制基础



企业持有的期限短、流动性高、易于转换为已知金额 的现金、价值变动风险很小的短期投资

三、现金流量表的结构

1. 现金流量及其影响因素

- 现金各项目之间的增减变动
- 非现金各项目之间的增减变动
- 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

- 经营活动产生的现金流量
- 投资活动产生的现金流量
- 筹资活动产生的现金流量

3. 现金流量的列示

现金流量应按总额反映

4. 现金流量表的格式

表14-9

2012.08

东北财经大学

37

三、现金流量表的结构（续）

会引起现金流量净额变动吗？

将现金存入银行

用固定资产抵偿债务

用银行存款购买1个月到期的债券

用银行存款清偿20万元的债务

2012.08

东北财经大学

38

四、现金流量表的编制原理与方法

（一）编制依据

资产负债表、利润表和所有者权益变动表及有关账户记录资料

（二）经营活动现金流量的填列

直接法

通过现金收入和现金支出的主要类别反映来自企业经营活动的现金流量

2012.08

东北财经大学

39

➤ 直接法基本原理

由于净利润主要来自于企业的经营活动，所以，直接法实际上是从利润表的营业收入项目开始，逐项将与经营活动有关的利润项目转换为经营活动现金流入或流出项目。

这是理解直接法的突破口

2012.08

东北财经大学

40

提醒注意：

① 由于直接法下经营活动现金流量的项目有时并不完全与利润表项目逐一对应，所以并非所有项目都需要这种“转换过程”。

② 每个项目反映什么？应考虑的因素有哪些？

③ 直接法下比较难填列的项目主要有“销售商品、提供劳务收到的现金”、“购买商品接受劳务支付的现金”。

2012.08

东北财经大学

41

（1）各项目的内容及填列方法

① “销售商品、提供劳务收到的现金”项目

与销售商品有关的账务处理思路是：

借：现金
贷：营业收入
应收账款
应收票据
预收账款

2012.08

东北财经大学

42

注意问题：

第一，本项目不仅指收到的货款，也包括收到的增值税销售税额。

第二，报告期内收回的以前期间已经核销的坏账，也包括在本项目内。

第三，非现金资产抵债导致的应收账款等的减少，并不涉及现金的流入。

2012.08

东北财经大学

43

结论：在填列本项目时，应考虑的因素有：营业收入、应收账款的增减变动、应收票据的增减变动、预收账款的增减变动、核销坏账或计提坏账引起的应收账款的减少以及收回以前年度核销的坏账、应交增值税销项税额的发生额等。

2012.08

东北财经大学

44

思路一：根据账户记录的发生额填列

销售商品、提供劳务收到的现金
= 本期销售商品、提供劳务收到的现金
+ 以前期间销售商品、提供劳务在本期收到的现金
+ 以后将要销售商品、提供劳务在本期预收的现金
+ 本期收回前期已核销的坏账
- 本期销售退回支付的现金

【例14-3】

2012.08

东北财经大学

45



思路二：根据报表项目及部分账户记录资料填列

销售商品、提供劳务收到的现金
= 营业收入
+ 应收账款项目（期初余额—期末余额）
+ 应收票据项目（期初余额—期末余额）
+ 预收账款项目（期末余额—期初余额）
- 债务人以非现金资产抵债减少的应收账款和应收票据
- 本期计提坏账准备导致的应收账款项目减少数

【例14—4】



② “购买商品、接受劳务支付的现金”项目

与购买商品有关的“付现”的账务处理思路是：

借：库存商品等存货
 应付账款
 应付票据
 预付账款
贷：现金



“购货付现”项目金额的计算先要考虑到存货、应付账款、应付票据、预付账款等资产负债表项目的变动。

即：本期购货付现=本期存货增加数+应付账款、应付票据的减少数+预付账款本期增加数



本项目与利润表项目有什么关系？



期初存货成本 + 本期购货成本 = 本期销货成本 + 期末存货成本

如期初存货成本等于期末存货成本且均为现购，则

本期购货成本 = 本期销货成本 - 营业成本即为现金流出

如本期有现购及赊购两种，则应考虑应付款项目的数额确定现金流出。



注意事项：

第一，“购货付现”项目不仅指货款，也包括支付的增值税进项税额；

第二，企业报告期内在购买商品问题上因退货而收到的现金，在本项目作减项考虑；

第三，非现金资产抵债导致的应付账款等的减少数。



在填列“购买商品、接受劳务支付的现金”项目时，应考虑的因素有：营业成本、存货增减变动、应交增值税（进项税额）的发生额、应付账款增减变动、应付票据增减变动、预付账款增减变动及购货退回收到的现金等。

本项目可用公式表示如下：



购买商品、接受劳务支付的现金

= 营业成本 + 存货（期末余额—期初余额）
+ 应付账款（期初余额—期末余额）
+ 应付票据（期初余额—期末余额）
+ 预付账款（期末余额—期初余额）

说明：第一，公式中各资产负债表项目的增减变动金额必须产生于与经营活动有关的业务；第二，公式中的“营业成本”项目应扣除其中的工资费用、折旧费用等非外购存货的费用。

【例14—6】特点？

【例14—7】特点



（2）直接法下其他项目的填列

其他项目，由于其没有与利润表直接的对应项目，如果仍然采用上述转换调整的方法，反而更加不更。所以，这些项目可以主要根据有关账户记录资料分析填列。

- ✓“收到的税费返还”项目
- ✓“收到的其他与经营活动有关的现金”项目
- ✓“支付给职工以及为职工支付的现金”项目
- ✓“支付的各项税费”项目
- ✓“支付其他与经营活动有关的现金”项目

注意列报内容？



间接法基本原理

间接法是以本期净利润(或净损失)为起算点，调整不增加或不减少现金的收入与费用项目；调整属于投资活动、筹资活动的收益与损失；调整与经营活动有关的非现金流动资产与流动负债的增减变动，从而计算出经营活动现金流量的一种方法。

具体方法在附注中解释

（三）投资活动现金流量的填列

- “收回投资收到的现金”项目
- “取得投资收益收到的现金”项目
- “处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目
- “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目
- “收到的其他与投资活动有关的现金”项目
- “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目
- “投资支付的现金”项目
- “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目
- “支付的其他与投资活动有关的现金”项目

各项目反映的内容？

2012.08

东北财经大学

55

（四）筹资活动现金流量的填列

- “吸收投资收到的现金”项目
- “借款收到的现金”项目
- “收到的其他与筹资活动有关的现金”项目
- “偿还债务所支付的现金”项目
- “分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目
- “支付的其他与筹资活动有关的现金”项目

各项目反映的内容？

2012.08

东北财经大学

56

（五）“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目

外币现金流量折算成记账本币时

现金流量发生日的汇率或现金流量发生日即期汇率近似的汇率

“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额

资产负债表日的即期汇率折算

两者的差额

2012.08

东北财经大学

57

（三）投资活动现金流量的填列

- “收回投资收到的现金”项目
- “取得投资收益收到的现金”项目
- “处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目
- “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目
- “收到的其他与投资活动有关的现金”项目
- “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目
- “投资支付的现金”项目
- “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目
- “支付的其他与投资活动有关的现金”项目

各项目反映的内容？

2012.08

东北财经大学

58

（三）投资活动现金流量的填列

①“收回投资收到的现金”项目

债权性投资收回的本金

②“取得投资收益收到的现金”项目

现金股利

股票股利？

现金利息

包括在现金等价物范围内的债券性投资，其利息收入。

2012.08

东北财经大学

59

（三）投资活动现金流量的填列

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”项目

为何按净额反映？

现金净额为负数如何处理？

“支付的其他与投资活动有关的现金”

④“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目

⑤“收到的其他与投资活动有关的现金”项目

2012.08

东北财经大学

60

（三）投资活动现金流量的填列

⑥“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目

购买机器设备支付的现金

建造工程支付的现金

支付在建工程人员的工资

*借款利息资本化部分

“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”（属筹资）

*融资租入固定资产所支付的租赁费

“支付的其他与筹资活动有关的现金”（属筹资）

2012.08

东北财经大学

61

（三）投资活动现金流量的填列

⑦“投资支付的现金”项目

⑧“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目

⑨“支付的其他与投资活动有关的现金”项目

2012.08

东北财经大学

62

（四）筹资活动现金流量的填列

“吸收投资收到的现金”项目

“借款收到的现金”项目

“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目

“偿还债务所支付的现金”项目

“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目

“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目

各项目反映的内容？

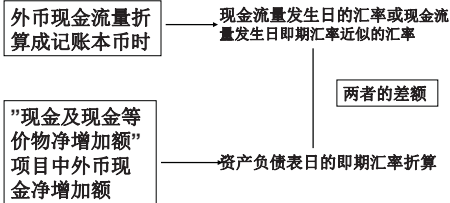
2012.08

东北财经大学

63



（五）“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目



2012.08

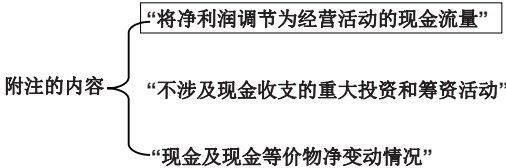
东北财经大学

64



五、现金流量表附注

间接法的应用



2012.08

东北财经大学

65



（一）将净利润调节为经营活动现金流量

1. 净利润与经营活动现金流量的关系？为何从净利润开始调？

➢ “净利润”与“经营活动现金流量”两者有着必然的联系，净利润主要来自于经营活动。

➢ “净利润”与“经营活动现金流量”又存在着金额差异。

- ①与净利润有关的交易或事项不一定涉及现金。
- ②与净利润有关的交易或事项不一定都与经营活动有关。
- ③有些交易或事项虽然与净利润没有直接关系，但属于经营活动。

2012.08

东北财经大学

66



2. 调节公式

经营活动产生的现金流量净额

= 净利润 + 实际没有支付现金的费用

- 实际没有收到现金的收益

+ 不涉及经营活动的费用

- 不涉及经营活动的收益

+ 与经营活动有关的非现金流动资产的减少数

+ 与经营活动有关的流动负债的增加数

2012.08

东北财经大学

67



调节公式的进一步解释

“实际没有支付现金的费用和损失”

“实际没有收到现金的收入”

“不涉及经营活动的费用和损失”

“不涉及经营活动的收入”

“与经营活动有关的、非现金流动资产”

2012.08

东北财经大学

68



（二）不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

不涉及当期现金收支为何列报？

（三）现金及现金等价物净变动情况

期末期初差额可以反映为何列报？

2012.08

东北财经大学

69



现金流量表及附注的平衡关系如何？

现金流量表编制实例

2012.08

东北财经大学

70

第五节 所有者权益变动表

- 一、所有者权益变动表的概述
- 二、所有者权益变动表的列报
- 三、所有者权益变动表的编制

2012.08

东北财经大学

71

一、所有者权益变动表概述

（一）概念及作用

- 所有者权益变动表（或股东权益变动表），是反映构成企业所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。
- 该表反映各项交易和事项导致的所有者权益的增减变动，以及所有者权益各组成部分增减变动的结构性信息。

2012.08

东北财经大学

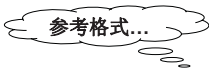
72

(二) 意义

- 与资产负债表、利润表的关系
- 体现综合收益
- 不需单设利润分配表

(三) 所有者权益变动表的结构

- 矩阵式
- 比较信息



所有者权益变动表

项 目	本年金额						上年 金额 略
	实收 资本	资本 公积	盈余 公积	未分 配利 润	减：库 存股	合 计	
一、上年年末余额							
加：会计政策变更							
前期差错更正							
二、本年年初余额							
三、本年增减变动							
（一）净利润							
（二）其他综合收益							
（三）所有者投入和减少资本							
（四）利润分配							
（五）所有者权益内部结转							
四、本年年末余额							75

二、所有者权益变动表的列报

- 依据：资产负债表、利润表有关账户记录
- 格外关注：
 - 对上年末余额的调整方法
 - 对综合收益的报告方法

第六节 财务报表附注

- 一、财务报表附注概述
- 二、财务报表附注的内容

一、财务报表附注概述

(一) 定义
财务报表附注是企业财务报告不可缺少的组成部分，是对财务报表本身无法或难以充分表述的内容和项目所作的补充说明与详细解释。

一、财务报表附注概述

- (二) 意义
 - 突出财务报表信息的重要性
 - 提高报表内信息的可比性
 - 增加报表内信息的可理解性

一、财务报表附注概述

(三) 形式

- 旁注
- 附表
- 底注

二、财务报表附注的内容

- 企业的基本情况
- 财务报表的编制基础
- 遵循企业会计准则的声明
- 重要会计政策和会计估计
- 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
- 重要报表项目的说明
- 其他需要说明的重要事项

第十五章 会计调整

目 录

第一节 会计政策及其变更

第二节 会计估计及其变更

第三节 前期差错及其更正

第四节 资产负债表日后事项

第一节 会计政策及其变更

- 一、会计政策
- 会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法
- 最典型的会计政策是会计方法

注意：我国第30号准则规定的重要会计政策

2012.08

东北财经大学会计学院

1

2012.08

东北财经大学会计学院

2

2012.08

东北财经大学会计学院

3

二、会计政策变更

- 会计政策变更，是指企业对相同的交易或事项由原来的会计政策改用另一会计政策的行为

依法变更

自行变更

二、会计政策变更

- 不属于会计政策变更的情况：
 - 企业本期发生的交易或事项与以前相比具有本质的差别而采用新的会计政策
 - 企业对初次发生或不重要的交易或事项采用新的会计政策

三、会计政策变更的会计处理

- （一）追溯调整法
- 追溯调整法，指对某项交易或事项变更会计政策时，视同该交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法

关键概念：会计政策变更的累积影响数

2012.08

东北财经大学会计学院

4

2012.08

东北财经大学会计学院

5

2012.08

东北财经大学会计学院

6

（一）追溯调整法

- 步骤：
 - 第一步，计算确定会计政策变更的累积影响数
 - 第二步，进行相关的账务处理
 - 第三步，调整财务报表相关项目
 - 第四步，附注说明

注意具体业务的处理

（二）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进行处理

（二）未来适用法

- 未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法
- 只在变更当期采用变更后的会计政策，会计估计变更仅影响变更当期

2012.08

东北财经大学会计学院

7

2012.08

东北财经大学会计学院

8

2012.08

东北财经大学会计学院

9

三、会计政策变更的披露

- 附注中披露：
- （一）会计政策变更的性质、内容和原因
- （二）当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额
- （三）无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况

第二节 会计估计变更

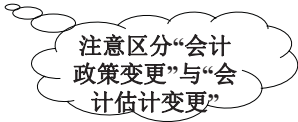
- 会计估计
- 会计估计是指企业对其不确定的交易或事项以其最近可利用的信息为基础所作的判断
- 进行会计估计有：坏账损失的估计、存货发生损失的估计、固定使用年限的估计、收入确认完工百分比法的估计等

二、会计估计变更

- 会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期未来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的重估和调整

二、会计估计变更

- 企业赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修改



三、会计估计变更的会计处理

- 企业应采用未来适用法
- 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，也不调整以前期间的报告结果

四、会计估计变更的披露

- 在附注中披露：
- （一）会计估计变更的内容和原因。
- （二）会计估计变更对当期和未来期间的影响数。
- （三）会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因

第三节 会计差错更正

- 一、会计差错的种类
- （一）按形成原因分类

会计政策使用上的差错

会计估计上的差错

其 他 差 错

一、会计差错的种类

- （二）按形成时间分类

当期差错

前期差错

二、会计差错更正的会计处理

（一）当期差错

1. 当期发生的会计差错

应当调整当期相关项目
→

（一）当期差错

2. 年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及以前年度的非重要的会计差错

应当按照资产负债表日后事项中的调整事项进行处理

2012.08

东北财经大学会计学院

19

（一）当期差错

3. 对于年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发现的以前年度的重要会计差错

应当调整以前年度的相关项目
→

2012.08

东北财经大学会计学院

20

（二）前期差错

- 前期差错，是指由于没有运用或错误运用以下两种信息，而对前期财务报表造成遗漏或误报
- 第一，编报前期财务报表时能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息
- 第二，前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息

2012.08

东北财经大学会计学院

21

（二）前期差错

1. 前期差错无需重述

→ 直接计入发现当期净损益

2. 前期差错重新表述（追溯重述法）

→ 调整期初留存收益和相关项目期初数

注意具体业务的处理

2012.08

东北财经大学会计学院

22

三、前期差错的披露

- 附注中披露：
 - （一）前期差错的性质
 - （二）各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额
 - （三）无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况
- 在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的信息

2012.08

东北财经大学会计学院

23

第四节 资产负债表日后事项

一、资产负债表日后事项的含义

（一）资产负债表日及涵盖期间

1. 资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报表批准报出日之间发生的有利或不利事项。
2. 资产负债表日后事项所涵盖的期间是资产负债表日至财务报告批准报出日之间

2012.08

东北财经大学会计学院

24

（一）资产负债表日及涵盖期间

- 财务报表批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报表报出的日期。
- 资产负债表日是指提供资产负债表的报告期末

年度资产负债表日 → 12月31日结账日

中期资产负债表日 → 年度中间各期期末

2012.08

东北财经大学会计学院

25

（二）日后事项的含义

- 资产负债表日后事项包括自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的所有有利事项和不利事项
- 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

注意日后事项包括的内容

2012.08

东北财经大学会计学院

26

二、调整事项及其处理方法

- （一）调整事项的性质及内容
- 调整事项，是指由于资产负债表日后获得新的或进一步的证据，以表明依据资产负债表日存在状况编制的财务报告已不再可靠，应依据新的证据对资产负债表日所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益进行调整

2012.08

东北财经大学会计学院

27

<div>(一) 调整事项的性质及内容</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> 调整事项的判断标准 调整事项的特点 <ol style="list-style-type: none"> 在资产负债表日或以前已经存在，资产负债表日后得以证实的事项 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 常见的调整事项 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>28</div>	<div>(二) 调整事项的处理方法</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> 资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，并对资产负债表日已编制的财务报表作相应的调整 调整的报表不包括现金流量表正表 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>29</div>	<div>(二) 调整事项的处理方法</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> 账务处理： <ol style="list-style-type: none"> 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>30</div>
<div>(二) 调整事项的处理方法</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> 4. 同时调整财务报表相关项目： <ol style="list-style-type: none"> 资产负债表日编制的财务报表相关项目的数字（包括比较财务报表中应调整的相关项目的上年数） 当期编制的财务报表相关项目的年初数 经过上述调整后，如果涉及财务报表附注内容的，还应当调整财务报表附注相关项目的数字 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>31</div>	<div>三、非调整事项及其处理方法</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> (一) 非调整事项的性质 非调整事项，是指在资产负债表日该事项的状况并不存在，而是期后才发生或存在的事项 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>32</div>	<div>(一) 非调整事项的性质</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> 非调整事项的判断标准 非调整事项的特点 <ol style="list-style-type: none"> 资产负债表日并未发生或存在，完全是期后才发生的事项 对理解和分析财务报告有重大影响的事项 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>33</div>
<div>(二) 非调整事项的性质</div> <div> <div>注意区分调整事项和非调整事项</div> <div>(三) 非调整事项的处理方法</div> <ul style="list-style-type: none"> 对于非调整事项，企业不必调整资产负债表日编制的年度财务报表中已确认的金额 需要将其产生的财务影响记录在该资产负债表日后的期间的财务报表里，在财务报表中予以披露 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>34</div>	<div>四、资产负债表日后事项的披露</div> <div> <ul style="list-style-type: none"> (一) 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日 (二) 资产负债表日后非调整事项的披露 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>35</div>	<div>思考题：</div> <div> <ol style="list-style-type: none"> 什么是会计政策变更？请举例说明。 什么是会计估计变更？请举例说明。 在我国，具备什么条件可以变更会计政策？ 请简述追溯调整法的调整步骤。 请简述会计估计变更的会计处理方法。 会计差错的会计处理方法有哪些？ 资产负债表日后事项是如何分类的？ 请简述资产负债表日后调整事项的原则。 请简述资产负债表日后调整事项的会计处理方法。 </div> <div>2012.08<div>东北财经大学会计学院</div>36</div>