

《财务与会计》

串讲班

主讲：杨菠老师

第十五章 收入、费用、利润和产品成本

考点清单：

01-收入的确认与计量，特定业务的会计处理

02-政府补助的会计处理

03-期间费用的核算内容、计算营业利润与利润总额

04-产品成本核算的一般程序及基本方法

【考点 1】收入的确认与计量，特定业务的会计处理

一、收入确认的五步法模型

五个步骤	特征	要点
识别合同	合同成立的 5 个条件：批准并承诺、明确的权利和义务、明确的支付条款、具有商业实质、对价很可能收回	合同合并的 3 种情形、合同变更的 3 种类型
识别履约义务	履约义务 1、履约义务 2	可明确区分的承诺：客户能从商品中受益、承诺可以区分
确定交易价格	预期有权收取的金额	可变对价的估计、重大融资成分、非现金对价、应付客户对价
分摊交易价格	单独售价的比例分摊；单独销售的价格、市场调整法、成本加成法、余值法	可变对价的分摊、合同折扣的分摊、交易价格后续变动的分摊
履行履约义务时确认收入	履约义务 1 的收入、履约义务 2 的收入	某一时段：取得并消耗、客户控制在建商品、不可替代及收款权 某一时点：现时收款权、法定所有权转移、实物转移、主要风险和报酬转移、客户已接受

【考试要点 1】收入确认的条件

收入确认的条件：当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：

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

【考试要点 2】合同变更

合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。

- (1) 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理；

<p>(2) 不属于上述(1)规定的情形,且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务(以下简称“已转让的商品”)与未转让的商品或未提供的服务(以下简称“未转让的商品”)之间可明确区分的,应当视为原合同终止,同时,将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理;</p> <p>(3) 不属于上述(1)规定的情形,且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的,应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理,由此产生的对已确认收入的影响,应当在合同变更日调整当期收入。</p>

【考试要点 3】识别合同中的单项履约义务

<p>(一) 企业向客户转让可明确区分商品(或者商品或服务的组合)的承诺</p>	<p>(二) 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品</p>
<p>【要点】企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的,应当作为可明确区分商品:</p> <p>1. 客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。</p>	<p>【要点】一系列实质相同且转让模式相同</p> <p>1. 当企业向客户连续转让某项承诺的商品时,如每天提供类似劳务的长期劳务合同等,如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品时,企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。</p>
<p>2. 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分,以识别企业承诺转让的是每一项商品,还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。组合产出的价值通常高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。</p>	<p>2. 转让模式相同,是指每一项可明确区分的商品均满足本章所述的在某一时段内履行履约义务的条件,且采用相同方法确定其履约进度。</p>

【考试要点 4】满足下列条件之一的,属于在某一时段内履行履约义务

<p>某一时段内履行履约义务</p>
<p>客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益</p>
<p>客户能够控制企业履约过程中在建的商品</p>
<p>企业履约过程中所产出的商品不具有可替代用途,且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项</p>

【考试要点 5】判断客户是否已取得商品控制权时,企业应当考虑下列迹象

<p>(1) 企业就该商品享有现时收款权利,即客户就该商品负有现时付款义务。</p>
<p>(2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户,即客户已拥有该商品的法定所有权。</p>
<p>(3) 企业已将该商品实物转移给客户,即客户已实物占有该商品。</p>
<p>(4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户,即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。</p>
<p>(5) 客户已接受该商品。</p>
<p>(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。</p>

【考试要点 6】

<p>合同资产</p>	<p>应收款项</p>
<p>是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利,且该权利取决于时间流逝之外的其他因素</p>	<p>是企业无条件收取合同对价的权利,该权利应当作为应收款项单独列示</p>

合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价	应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款
合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等	应收款项仅承担信用风险
合同资产的减值的计量、列报和披露应当按照相关金融工具准则的要求进行会计处理。	应收款项的减值的计量、列报和披露应当按照相关金融工具准则的要求进行会计处理。

二、合同成本

合同成本	<p>（一）合同履约成本</p> <p>1. 企业为履行合同可能会发生各种成本，属于其他企业会计准则（例如，《企业会计准则第1号—存货》《企业会计准则第4号—固定资产》以及《企业会计准则第6号—无形资产》等）规范范围的，应当按照相关企业会计准则进行会计处理；不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：</p> <p>（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括直接材料、直接人工、制造费用、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本等等。直接人工（例如，支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）；直接材料（例如，为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）；制造费用或类似费用（例如，组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等）；明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（例如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。</p> <p>（2）该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。</p> <p>（3）该成本预期能够收回。</p> <p>2. 企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：</p> <p>（1）管理费用，除非这些费用明确由客户承担。</p> <p>（2）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。</p> <p>（3）与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出。这些支出与过去的履约活动相关。</p> <p>（4）无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分的相关支出。</p>
------	---

	<p>3. 建造合同的会计处理：</p> <p>(1) 登记发生的合同成本：</p> <p>借：合同履约成本 贷：原材料/应付职工薪酬/机械作业等</p> <p>(2) 登记与客户的结算：</p> <p>借：应收账款 贷：合同结算——价款结算</p> <p>实际收取价款：</p> <p>借：银行存款 贷：应收账款</p> <p>(3) 期末根据履约进度确认收入和费用：</p> <p>借：合同结算——收入结转 贷：主营业务收入</p> <p>借：主营业务成本 贷：合同履约成本</p> <p>(4) 如果合同发生亏损，确认合同预计损失：</p> <p>借：主营业务成本 贷：预计负债【(预计总成本-总收入)×(1-已履约进度)】</p> <p>完工时转销：</p> <p>借：预计负债 贷：主营业务成本</p> <p>“合同结算”科目，核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。</p> <p>(二) 合同取得成本</p> <p>1. 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。</p> <p>增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。</p> <p>为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。</p> <p>2. 企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。</p> <p>借：合同取得成本（摊销期限超过一年的） 销售费用（摊销期限不超过一年的） 贷：银行存款</p> <p>【提示】合同取得成本科目，仅仅核算增量成本。</p>
--	---

	<p>(三) 摊销和减值</p> <p>1. 摊销：与合同有关的资产，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。</p> <p>2. 减值：与合同有关的资产，其账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：</p> <p>(1)企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；</p> <p>(2)为转让该相关商品估计将要发生的成本。</p> <p>3. 在确定与合同成本有关的资产的减值损失时，企业应当首先对按照其他相关企业会计准则确认的、与合同有关的其他资产确认资产减值损失；然后，再确定与合同成本有关的资产的减值损失。</p>
--	---

三、特定交易的会计处理

特定交易的 会计处理	<p>(一) 附有销售退回条款的销售（退货权）</p> <p>1. 有关退货权的判断：可能会在合同中明确约定，也有可能是隐含的。</p> <p>2. 企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。</p> <p>3. 每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。</p>
	<p>(二) 附有质量保证条款的销售（质保）</p> <p>1. 作为单项履约义务的质量保证应当将部分交易价格分摊至该项履约义务。企业提供的质量保证同时包含保证类质量保证和服务类质量保证的，应当分别对其进行会计处理；无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。</p> <p>2. 对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照《企业会计准则第13号—或有事项》的规定进行会计处理。</p>
	<p>(三) 主要责任人和代理人</p> <p>1. 会计原则：主要责任人按总额法确认收入，代理人按净额法确认收入。</p> <p>2. 企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。控制该商品的，企业为主要责任人；相反，企业为代理人。</p> <p>3. 企业作为主要责任人的情况。</p> <p>(1) 企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。</p> <p>(2) 企业能够主导第三方（例如分包商、其他服务提供商等）代表本企业向客户提供服务。</p> <p>表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。比如，企业能够要求将委托代销的商品退回或者将其销售给其他方（如其他经销商）。企业作为总承包商，再把业务分包出去，向客户承担了主要责任和风险。</p> <p>(3) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务，将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。</p>

	<p>(四) 附有客户额外购买选择权的销售 (续约选择权等)</p> <p>1. 企业授予客户的奖励积分, 构成单项履约义务时的会计处理。</p> <p>(1) 企业应当将交易价格在提供的服务和预计使用的积分公允价值之间进行分摊, 分别确认为当期收入和合同负债;</p> <p>借: 银行存款</p> <p> 贷: 主营业务收入【交易价格×商品公允价值/(商品公允价值+积分公允价值)】</p> <p> 合同负债【交易价格×积分公允价值/(商品公允价值+积分公允价值)】</p> <p> 应交税费——应交增值税(销项税额)</p> <p>(2) 客户以后使用积分时:</p> <p>借: 合同负债</p> <p> 贷: 主营业务收入【合同负债余额×(本期已使用积分/预计使用的总积分)】</p> <p>(3) 积分有效期满时:</p> <p>① 授予企业自身归集对价 (超市授予客户积分兑换自己的商品)</p> <p>借: 合同负债 (转销余额)</p> <p> 贷: 主营业务收入</p> <p>② 如果授予企业代表第三方归集对价, 客户以后使用积分时, 将本期使用的积分部分对应的合同负债与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入;</p> <p>(超市授予客户积分兑换餐厅用餐服务)</p> <p>借: 合同负债【合同负债余额×(本期已使用积分/预计使用的总积分)】</p> <p> 贷: 主营业务收入 (倒挤差额)</p> <p> 其他应付款 (支付第三方)</p>
	<p>(五) 向客户授予知识产权许可——许可证</p> <p>判断知识产权许可是属于在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务企业向客户授予的知识产权许可, 同时满足下列三项条件的, 应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入; 否则, 应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入:</p> <p>(1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。</p> <p>(2) 该活动对客户将产生有利或不利影响。</p> <p>(3) 该活动不会导致向客户转让某项商品。</p>
	<p>(六) 售后回购</p> <p>会计原则: 一是回购价格低于原售价的, 应当视为租赁交易, 按照《企业会计准则第 21 号—租赁》的相关规定进行会计处理。二是回购价格不低于原售价的, 应当视为融资交易, 在收到客户款项时确认金融负债, 而不是终止确认该资产, 并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。</p>
	<p>(七) 客户未行使的权利</p> <p>1. 企业因销售商品向客户收取的预收款 (比如企业向客户销售购物卡、储值卡等), 赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利, 并使企业承担了向客户转让该商品的义务, 因此, 企业应当将预收的款项确认为合同负债, 待未来履行了相关履约义务, 即向客户转让相关商品时, 再将该负债转为收入。</p> <p>2. 某些情况下, 企业收取的预收款无需退回, 但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利, 例如, 放弃储值卡的使用等。企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的, 应当按照客户行使合同权利的模式, 考虑可</p>

	<p>变对价计入交易价格的限制要求，按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入。</p> <p>3. 如果有相关法律规定，企业所收取的、与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入。</p>
	<p>（八）无需退回的初始费</p> <p>1. 企业收取该初始费时，关键是判断该初始费相关的履约义务是否已经履行。企业在合同开始日（或邻近合同开始日），通常必须开展一些初始活动，为履行合同进行准备，如一些行政管理性质的准备工作，这些活动虽然与履行合同有关，但并没有向客户转让已承诺的商品，因此，不构成单项履约义务。在这种情况下，即使初始费与这些初始活动有关，也不应在这些活动完成时将该初始费确认为收入，而应当将该初始费作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。</p>

四、列报

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示。不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示。

会计科目	列报项目	会计科目	列报项目
合同资产	合同资产	合同负债	合同负债
	其他非流动资产		其他非流动负债
合同取得成本	其他流动资产	应收退货成本	其他流动资产
	其他非流动资产		其他非流动资产
合同履约成本	存货	预计负债—应付退货款	其他流动负债
	其他非流动资产		预计负债

【考点 2】政府补助的会计处理

一、政府补助的确认

政府补助的确认	<p>（一）属于政府补助</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 来源于政府的经济资源。 2. 无偿性。 3. 从政府直接取得资产。 4. 政府补助的主要形式有：无偿拨款、财政贴息、税收返还、先征后退、即征即退、无偿划拨非货币性资产等等。
	<p>（二）下列不属于政府补助</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，以及政府向企业购买商品或服务，适用《企业会计准则第 14 号——收入》进行处理。比如，新能源汽车价格补贴、家电下乡补贴等等。 2. 不涉及资产直接转移的补助。比如，直接减免税款，增加计税抵扣额，抵免税额，出口退税（属于政府退回企业垫付的进项税）等，不属于政府补助。其中，所得税减免，适用《所得税准则》 3. 政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用本准则。

	<p>(三) 不涉及资产直接转移的特殊情况, 也按照政府补助准则处理</p> <p>1. 部分减免税款, 比如, 企业按照税法规定招用退伍士兵, 按规定减免的增值税等税款: 借: 应交税费——应交增值税(减免税额) 贷: 其他收益</p> <p>2. 企业取得政策性优惠贷款, 且财政将贴息资金直接拨付给贷款银行的, 为了保持与国际准则趋同, 也按照政府补助来处理。</p>
--	---

二、政府补助的计量

政府补助的计量	政府补助为货币性资产的, 应当按照收到或应收的金额计量。
	政府补助为非货币性资产的, 应当按照公允价值计量; 公允价值不能可靠取得的, 按照名义金额(1元)计量, 直接计入当期损益。

三、政府补助的两种会计方法

政府补助的两种会计方法	1. 总额法, 将政府补助计入收益。
	2. 净额法, 将政府补助冲减相关资产账面价值或成本费用、损失。

四、政府补助的分类

政府补助的分类	<p>(一) 政府补助的分类</p> <p>1. 与资产相关的政府补助, 是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。</p> <p>2. 与收益相关的政府补助, 是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。</p>
	<p>(二) 与资产相关的政府补助的会计处理</p> <p>1. 总额法, 先确认为递延收益, 应当在相关资产使用寿命内(即资产的折旧或摊销期内)按照合理、系统的方法分期计入损益。如果资产发生减值的, 递延收益的摊销保持不变, 不受减值的影响。 借: 银行存款 贷: 递延收益 借: 固定资产 贷: 银行存款 借: 管理费用等 贷: 累计折旧 借: 递延收益 贷: 其他收益/营业外收入</p> <p>2. 净额法, 将补助冲减相关资产账面价值, 企业按照扣减了政府补助后的资产价值计提折旧或摊销。 借: 银行存款 贷: 递延收益 借: 固定资产 贷: 银行存款 借: 递延收益(一次性转销余额) 贷: 固定资产</p>

	<p>(三) 与收益相关的政府补助的会计处理</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 如果选择净额法, 应当冲减相关的成本费用或营业外支出。 2. 如果选择总额法, 应当将政府补助计入其他收益或营业外收入。 <p>如果用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的, 先确认为递延收益, 以后期间确认相关成本费用或损失时, 计入当期损益; 如果用于补偿企业以前期间已发生的相关成本费用或损失的, 直接计入当期损益。</p>
--	---

【考点 3】期间费用的核算内容、计算营业利润与利润总额

一、费用

(一) 管理费用核算内容

1. 企业在筹建期间内发生的开办费;
2. 董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的以及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)、行政管理部门负担的工会经费、董事会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等);
3. 聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费;
4. 技术转让费、研究费用、排污费等。
【易考点】 企业合并过程中发生的直接相关费用, 也在“管理费用”科目核算。

(二) 销售费用核算内容

1. 销售费用是指企业销售商品和材料、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。
2. 为销售本企业商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。
3. 企业发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出属于销售费用。
【易考点】
(1) 商品销售过程中发生的广告费、展览费、运输费等应该计入销售费用;
(2) 随同商品出售而不单独计价的包装物成本, 应在发生时计入销售费用;
(3) 商品流通企业发生的金额较小的进货费用。

(三) 财务费用核算内容

1. 利息支出(减利息收入)
2. 汇兑损益
3. 与筹集资金相关的手续费
4. 企业发生的现金折扣等

二、利润

层次	计算方法
营业利润	营业收入 - 营业成本 - 税金及附加 - 管理费用 - 销售费用 - 研发费用 - 财务费用 - 资产减值损失 + 其他收益 + 投资收益 (- 投资损失) + 净敞口套期收益 (- 净敞口套期损失) + 公允价值变动收益 (- 公允价值变动损失) + 资产处置收益 (- 资产处置损失)
利润总额	营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出
净利润	利润总额 - 所得税费用
综合收益总额	净利润 + 其他综合收益税后净额

【考点 4】产品成本核算的一般程序及基本方法

一、产品成本计算方法

方法	成本计算对象	适用企业	适用范围
品种法	品种	发电、供水、采掘	大量大批的单步骤生产的企业以及管理上不要求按照生产步骤计算产品成本的多步骤生产
分批法	批别	精密仪器、造船、服装加工等	单件小批类型的生产
分步法	步骤	纺织、冶金、造纸及机械制造	大量大批的，管理上要求按照生产步骤计算产品成本的多步骤生产

二、生产费用在完工产品和在产品之间的分配

本月完工产品成本=本月发生生产成本+月初在产品成本-月末在产品成本

分配方法	适用情况
不计算在产品成本法	各月末在产品数量很小的产品
在产品按固定成本计价法	月末在产品数量较多，但各月变化不大的产品
在产品按所耗直接材料成本计价法	各月月末在产品数量较多，各月在产品数量变化也较大，直接材料成本在生产成本中所占比重较大且材料在生产开始时一次就全部投入的产品
约当产量比例法	产品数量较多，各月在产品数量变化也较大，且生产成本中直接材料成本和直接人工等加工成本的比重相差不大的产品
在产品按定额成本计价法	各项消耗定额或成本定额比较准确、稳定，而且各月末在产品数量变化不是很大的产品
定额比例法	各项消耗定额或成本定额比较准确、稳定，但各月末在产品数量变动较大的产品

【重点考点 1】约当产量比例法

采用约当产量比例法，应将月末在产品数量按其完工程度折算为相当于完工产品的产量，即约当产量，然后将产品应负担的全部成本按照完工产品产量与月末在产品约当产量的比例分配计算完工产品成本和月末在产品成本。

计算公式如下：

在产品约当产量=在产品数量×完工百分比

单位成本=(月初在产品成本+本月发生生产成本)÷(完工产品产量+在产品约当产量)

完工产品成本=完工产品产量×单位成本

在产品成本=在产品约当产量×单位成本

【提示 1】在很多加工生产中，材料是在生产开始时一次性投入的。这时，在产品无论完工程度如何，都应和完工产品负担同样材料成本。

【提示 2】如果材料是随着生产过程陆续投入的，则应按照各工序投入的材料成本在全部材料成本中所占的比例计算在产品的约当产量。

【重点考点 2】定额比例法

产品的生产成本在完工产品和月末在产品之间按照两者的定额消耗量或定额成本比例分配。直接材料成本，按直接材料的定额消耗量或定额成本比例分配。

直接人工等加工成本，可以按各定额成本的比例分配，也可按定额工时比例分配。

	分配率	完工产品	在产品
直接材料成本	分配率=(月初在产品实际材料成本+本月投入的实际材料成本)÷(完工产品定额材料成本+月末在产品定额材料成本)	完工产品应负担的直接材料成本=完工产品定额材料成本×直接材料成本分配率	月末在产品应负担的直接材料成本=月末在产品定额材料成本×直接材料成本分配率
直接人工成本	分配率=(月初在产品实际人工成本+本月投入的实际人工成本)÷(完工产品定额工时+月末在产品定额工时)	完工产品应负担的直接人工成本=完工产品定额工时×直接人工成本分配率	月末在产品应负担的直接人工成本=月末在产品定额工时×直接人工成本分配率

第十六章 所得税

考点清单：

01-递延所得税资产及递延所得税负债的确认

02-所得税费用的确认和计量

【考点 1】递延所得税资产及递延所得税负债的确认

一、资产的计税基础

1. 资产的账面价值代表的是该资产未来可以为企业带来的经济利益的金额。
2. 计税基础代表的是该资产未来按税法规定允许税前扣除的金额。
3. 资产的账面价值与计税基础

(1) 计提了资产减值准备的相关资产

账面价值=账面余额-减值准备

计税基础：账面余额

(2) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

账面价值：期末公允价值

计税基础：取得时成本

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
以公允价值计量的金融资产	交易性金融资产公允价值变动损益	公允价值	取得成本	确认递延所得税 需要纳税调整
	以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动			确认递延所得税 不需纳税调整
	收到现金股利			不确认递延所得税 需要纳税调减

(3) 固定资产

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
固定资产	折旧方法、折旧年限、计提减值准备	取得成本-会计累计折旧-减值准备	取得成本-税法累计折旧	确认递延所得税， 需要纳税调整

(4) 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
无形资产	外购的无形资产初始计量	取得成本	取得成本	不确认递延所得税，不需纳税调整
	后续计量，摊销、减值准备	取得成本-会计累计摊销-减值准备	取得成本-税法累计摊销	确认递延所得税，需要纳税调整
无形资产	内部研发的无形资产，税法规定按照研究开发费用的75%加计扣除；形成无形资产的按无形资产成本的175%摊销	取得成本-累计摊销	(取得成本-累计摊销)×175%	不确认递延所得税，但需要纳税调减

(5) 投资性房地产

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

会计：期末按公允价值计量

税法：以历史成本为基础确定

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
投资性房地产	成本模式	取得成本-会计累计折旧-减值准备	取得成本-税法累计折旧	确认递延所得税，需要纳税调整 【提示】 公允模式应纳税所得额调整：(1) 税法允许当期扣除金额 (2) 公允价值变动金额
	公允模式	公允价值		

(6) 其他特殊项目

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
广告费	超过销售收入15%的部分准予在以后纳税年度结转扣除	0	未来税前允许扣除的金额	确认递延所得税资产，需要纳税调增
可弥补亏损	未来5年内税前允许弥补的亏损或税款抵减		亏损额或抵减额	视同可抵扣差异，确认递延所得税资产，需要纳税调减

二、负债的计税基础

1. 定义：负债的计税基础=账面价值-未来可以税前扣除的金额，代表的是未来不可以税前扣除的金额。

(1) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
预计负债	按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，企业应将预计提	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0	确认递延所得税资产，需要纳税调增

	供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用,同时确认预计负债 如果税法规定,有关的支出应于发生时税前扣除			
预计负债	因其他事项确认的预计负债,如果税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0=账面余额	不确认递延所得税,不需要纳税调整

(2) 合同负债

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
合同负债	不符合会计收入确认条件但符合税法收入确认条件的	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0	确认递延所得税资产,需要纳税调增
	会计上和税法上都不符合收入确认条件的		账面余额-未来税前允许扣除的金额=0=账面余额	不确认递延所得税,不需要纳税调整

(3) 应付职工薪酬

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
应付职工薪酬	若超过部分在以后期间也不允许税前扣除(工资薪金、福利费、股份支付等)	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0=账面余额	不确认递延所得税,需要纳税调增
应付职工薪酬	若超过部分在以后期间发生时允许税前扣除(职工教育经费、辞退福利、股份支付等)	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额	确认递延所得税资产,需要纳税调增

(4) 其他负债

项目	会计与税法的差异	账面价值	计税基础	递延所得税与纳税调整
递延收益	收到政府补助,税法规定应一次性计入当期收入纳税	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0	确认递延所得税资产,需要纳税调增
	收到政府补助,税法规定免税的	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0=账面余额	不确认递延所得税,以后分摊进损益时需要纳税调减
其他负债	企业应交的罚款和滞纳金等,现在和以后均不允许税前扣除。	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的金额=0=账面余额	不确认递延所得税,需要纳税调增

三、暂时性差异

1. 应纳税暂时性差异	2. 可抵扣暂时性差异
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。	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。
应纳税暂时性差异通常产生于以下情况： ①资产的账面价值大于其计税基础； ②负债的账面价值小于其计税基础。	可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况： ①资产的账面价值小于其计税基础； ②负债的账面价值大于其计税基础。

四、递延所得税资产的确认

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（谨慎性），确认相关的递延所得税资产。
①递延所得税资产的确认应以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限。
②按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。
③企业合并中，按照会计准则规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，并调整合并中应予确认的商誉或是应计入当期损益的金额（商誉不足冲减的部分）。
④与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因其他债权投资公允价值下降而应确认的递延所得税资产。

五、递延所得税负债的确认与计量

（一）递延所得税负债的确认

1. 除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

（1）商誉的初始确认 非同一控制下的吸收合并，商誉=非同一控制下企业合并的合并成本-享有的被购买方可辨认净资产公允价值 若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环状态。
（2）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，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。 满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而无须确认相应的递延所得税负债。
（3）对于权益法核算的长期股权投资，其计税基础与账面价值产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图： ①在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响。 ②在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

六、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

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化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率重新计量。

【考点 2】所得税费用的确认和计量

会计处理步骤

第一步：计算应交所得税（当期所得税）	$\text{应纳税所得额} = \text{税前会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$ $\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$ （一）纳税调整增加额 1. 按会计准则规定核算时不作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时作为收益需要交纳所得税。 2. 按会计准则规定核算时确认为费用或损失计入财务报表，但在计算应纳税所得额时则不允许扣减。 （二）纳税调整减少额 1. 按会计准则规定核算时作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时不确认为收益。 2. 按会计准则规定核算时不确认为费用或损失，但在计算应纳税所得额时则允许扣减。
第二步：计算递延所得税	$\text{递延所得税} = (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产})$
第三步：计算所得税费用	$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用}$
第四步：编制会计分录	借：所得税费用/其他综合收益等（按会计规定计量）（倒挤） 递延所得税资产（借或贷） 贷：应交税费——应交所得税（按税法规定计量） 递延所得税负债（借或贷）

第十七章 会计调整

考点清单：

01-会计政策变更的确认及会计处理

02-会计估计变更的确认及会计处理

03-前期差错更正的会计处理

04-确认调整事项与非调整事项

【考点 1】会计政策变更的确认及会计处理

（一）会计政策	会计政策，是指企业在会计确认、计量、报告中所采用的原则、基础、方法。
---------	------------------------------------

<p>(二) 会计政策变更</p>	<p>1. 会计政策变更, 指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。会计政策不得随意变更。</p> <p>2. 会计政策变更的条件:</p> <p>(1) 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更。</p> <p>(2) 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。</p> <p>如果无充分、合理的证据表明其变更的合理性, 或未经股东大会批准擅自变更, 或连续反复的自行变更, 则视为滥用会计政策, 按照前期差错更正的方法进行处理。</p> <p>3. 下列情况不属于会计政策变更:</p> <p>(1) 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。</p> <p>(2) 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。</p>
<p>(三) 会计政策变更的会计处理</p>	<p>1. 会计政策变更的会计原则: 国家会计制度有规定的按规定处理, 没有规定的采用追溯调整法, 追溯调整不切实可行的, 企业应当从追溯调整可行时开始采用变更后的会计政策, 能追溯到多早就追溯到多早, 追溯不可行的采用未来适用法。</p> <p>2. 追溯调整法: 是指对某项交易或事项变更会计政策, 视同该项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。主要分三步:</p> <p>(1) 计算会计政策变更累积影响数, 是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额(新会计政策下)与现有金额(原会计政策下)之间的差额。</p> <p>会计政策变更累积影响数=(新会计政策下损益-原会计政策下损益)×(1-T)</p> <p>(2) 编制调整分录(3步)</p> <p>①调整税前: 资产负债表项目直接使用原账户, 以前年度的利润表项目全部使用利润分配——未分配利润账户来代替; 调整当年业务可以直接使用损益类账户。</p> <p>②调整所得税: 会计政策变更只改变资产或负债的账面价值, 而税法规定的计税基础不变, 因此若产生暂时性差异的只影响递延所得税, 不影响应交所得税。</p> <p>③调整税后: 根据利润分配——未分配利润的余额调整盈余公积, 不调整股利分配, 因为没有创造真金白银的利润。</p> <p>(3) 调整报表和附注。无需调整现金流量表。因为现金流量表是根据收付实现制编制的, 以前年度的会计调整并不会影响现金流量的增减变化。同样的道理, 前期差错更正、资产负债表日后调整事项, 都不调整现金流量表。</p>

【考点 2】会计估计变更的确认及会计处理

<p>概念</p>	<p>1. 会计估计, 是指企业对其结果不确定的交易或事项, 以最近可利用的信息为基础所作的判断。</p> <p>2. 特点:</p> <p>(1) 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响;</p> <p>(2) 会计估计应当以最近可利用的信息或资料为基础;</p> <p>(3) 进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性。</p>
-----------	---

<p>会计估计变更</p>	<p>1. 会计政策变更与会计估计变更的划分标准：</p> <p>(1) 涉及会计确认原则发生变更的，属于会计政策变更；例如，研发费用由全部费用化改为符合资本化条件的资本化；</p> <p>(2) 涉及计量基础发生变更的，属于会计政策变更；例如，分期付款购入固定资产成本由历史成本改为按现值计量；</p> <p>(3) 涉及表项目发生变更的，属于会计政策变更；例如商品进货费用</p> <p>(4) 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当作为会计估计变更处理。</p> <p>2. 通常情况下，下列属于会计估计：</p> <p>(1) 存货可变现净值的确定，非流动资产可收回金额的确定。</p> <p>(2) 资产减值准备（存货）原来按照分类来计提，现改为按照单项计提。</p> <p>(3) 公允价值的确定。</p> <p>(4) 应收账款计提坏账准备金额的确定。</p> <p>(5) 固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法。</p> <p>(6) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、残值、摊销方法。</p> <p>(7) 预计负债金额的确定。</p> <p>(8) 履约进度的确定。</p> <p>(9) 与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、金融资产减值损失的确定。</p> <p>3. 下列既不属于会计政策变更也不属于会计估计变更：</p> <p>(1) 金融资产的重新分类；</p> <p>(2) 低值易耗品摊销由一次摊销变更为分次摊销。</p> <p>(3) 长期股权投资由于追加投资或减少投资导致成本法和权益法之间的转换；</p> <p>(4) 投资性房地产与自用房地产的转换；</p> <p>(5) 固定资产更新改造后，预计使用寿命从原来的6年变成9年，不属于会计估计变更。</p>
<p>会计处理</p>	<p>采用未来适用法。</p>

【考点 3】前期差错更正的会计处理

<p>概念</p>	<p>1. 前期差错通常包括：计算以及账户分类错误，采用会计政策或会计估计错误，疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。</p>
<p>类型</p>	<p>1. 前期重要的差错，采用追溯重述法调整，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。</p> <p>2. 前期不重要的差错，视同当期差错调整，不调整报表期初数（未来适用法）。</p> <p>3. 当期差错应在发现当期对相关的项目直接调整即可。</p>
<p>追溯重述法</p>	<p>1. 追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。</p> <p>【注】追溯调整法调整的是以前正确的会计处理，追溯重述法调整的是以前错误的会计处理。</p> <p>2. 调整思路和步骤与追溯调整法相同：</p> <p>(1) 调整税前：调整以前年度损益类科目的通过“以前年度损益调整”科目；若是当年发现当年差错，直接调整当年所有科目即可，无需此科目；</p> <p>具体调整分录的编制方法：正确的会计科目保留，错误冲账反记，漏记的补记</p>

	<p>(2) 调整所得税：分两种情况：</p> <p>① 应交所得税是否需要调整，要执行税法规定，同时根据调整事项发现的时间在所得税汇算清缴前还是后来判断，若调整事项发生在汇算清缴前，需要调整上年度的应交所得税；若调整事项发生在汇算清缴后，需要调整当年的应交所得税；</p> <p>② 递延所得税是否需要调整，根据调整后资产和负债的账面价值和计税基础是否产生了差异来判断，同时考虑调整前已经确认的递延所得税是否需要转回或追加确认。</p> <p>(3) 调整税后：将“以前年度损益调整”科目的余额转销，转入留存收益</p> <p>3. 对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。</p>
--	---

【考点 4】确认调整事项与非调整事项

一、资产负债表日后事项的概念

资产负债表日后事项的概念	<p>资产负债表日后事项，指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。</p> <p>资产负债表日后期间，对上市公司而言，这一期间内涉及几个日期，包括完成财务报告编制日（20×7 年 12 月 31 日，即资产负债表日）、注册会计师出具审计报告日（20×8 年 3 月 31 日）、董事会批准财务报告对外公布日（20×8 年 4 月 15 日）、实际对外公布日（20×8 年 4 月 20 日）等。那么，资产负债表日后期间为 20×8 年 1 月 1 日至 20×8 年 4 月 15 日。</p> <p>如果财务报告批准报出以后、实际报出之前，企业又发生一些重大事项，对企业的经营状况非常重要，企业还要重新调整财务报告，注册会计师还要追加审计，董事会还要重新批准财务报告再次报出的日期（20×8 年 5 月 20 日），最终的实际报出日（20×8 年 5 月 25 日）。那么，资产负债表日后期间为 20×8 年 1 月 1 日至 20×8 年 5 月 20 日。</p>
--------------	---

二、资产负债表日后事项的分类

资产负债表日后事项的分类	<p>根据资产负债表日后事项产生的原因在资产负债表日及以前是否存在，又分为调整事项和非调整事项。</p> <p>1. 调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。对于调整事项，需要对该事项原来的会计处理进行调整，并调整资产负债表日财务报告的项目或金额。日后期间发生的会计政策和会计估计变更不属于日后调整事项，因为与报告年度无关。</p> <p>2. 常见的日后调整事项：</p> <p>(1) 资产负债表日后诉讼案件结案；</p> <p>(2) 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整原先确认的减值金额；</p> <p>(3) 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；</p> <p>(4) 资产负债表日后期间发现了报告年度或以前年度财务报表的舞弊或差错。</p> <p>3. 非调整事项，是指资产负债表日后发生的情况的事项。该事项在资产负债表日及以前并不存在。对于非调整事项，重要的表外披露，无需调整报表。</p>
--------------	---

三、资产负债表日后调整事项的会计处理

资产负债表日后调整事项的会计处理	<p>会计处理原则：既调账又调表。</p> <p>(1) 调整税前：涉及损益的事项通过“以前年度损益调整”科目核算（与差错更正相同），其他的事项直接调整相关科目。凡是涉及到货币资金科目的，需要先通过往来帐户（其他应付款、应付账款等）过渡一下。</p> <p>(2) 调整所得税</p> <p>① 应交所得税是否需要调整，要根据税法规定和调整事项发生的时间在所得税汇算清缴前还是后来判断，若调整事项发生在汇算清缴前的需要调整报告年度的应交所得税；若调整事项发生在汇算清缴后的就只能调整当年的应交所得税；</p> <p>② 递延所得税是否需要调整，根据调整后资产和负债的账面价值和计税基础是否产生了暂时性差异来判断，同时考虑调整前已经确认的递延所得税是否需要转回或追加确认。若调整事项造成多缴税的，且在汇算清缴结束后无法调整应交所得税的，视同为可抵扣差异，确认递延所得税资产。</p> <p>(3) 调整税后：将“以前年度损益调整”的余额转销，转入留存收益。</p>
------------------	---

第十八章 财务报告

考点清单：

01-资产负债表编制方法及表项目填列

02-利润表编制方法及表项目填列

03-现金流量表的分类、填列方法及编制

04-所有者权益变动表的内容

05-企业破产清算财务报表的列报

【考点 1】资产负债表编制方法及表项目填列

1. 资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的会计报表。它反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。

2. 资产负债表年初余额填列方法：一般按上年末的余额填列；若发生了会计政策变更、前期差错更正等，应当对年初余额和上期末报表有关余额进行调整。

期末余额的填列方法：

(1) 根据总账科目余额填列	如递延所得税资产、实收资本等项目。有些项目应根据几个总账科目的期末余额计算填列，如“货币资金”项目。
(2) 根据有关明细科目余额计算填列	未分配利润：根据“利润分配”科目中“未分配利润”明细科目余额填列。
(3) 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列	一年内到期的非流动资产：应当根据债权投资、长期待摊费用等科目分析填列。一年内到期的非流动负债：应当根据长期借款、长期应付款等科目分析填列。
(4) 根据有关科目减去其备抵科目余额后的净额填列	长期应收款按减去未实现融资收益、坏账准备、一年内到期的金额后填列。

(5) 综合运用上述方法	“存货”项目：应根据“材料采购”、“原材料”、“低值易耗品”、“库存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“生产成本”、“受托代销商品”等科目的期末余额合计数，减去“受托代销商品款”、“存货跌价准备”科目期末余额后的净额填列。采用计划成本核算或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。
--------------	--

3. 资产负债表主要项目的填列

(1) 资产项目的填列

“应收账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的经营活动的应收款项。该项目应根据“应收账款”、“预收账款”科目所属明细科目的期末借方余额，减去相关的坏账准备后的余额填列。

“预付款项”项目，应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属明细科目的期末借方余额合计数，减去相关的坏账准备后的余额填列。如“预付账款”科目所属明细科目期末有贷方余额的，应在资产负债表“应付账款”项目内填列。

“其他应收款”项目，根据“其他应收款”、“应收股利”、“应收利息”、“应收投资款等”科目借方余额减去相关的坏账准备后的余额填列；“存货”项目，应根据“材料采购”、“原材料”、“低值易耗品”、“库存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“生产成本”、“受托代销商品”等科目的期末余额合计数，减去“受托代销商品款”、“存货跌价准备”科目期末余额后的净额填列。采用计划成本核算或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

“合同资产”项目、“合同负债”项目，应分别根据“合同资产”科目、“合同负债”科目的相关明细科目期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

“债权投资”项目，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。

自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”项目反映。

企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”项目反映。

“其他债权投资”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。

自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”项目反映。

企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”项目反映。

“长期应收款”，本项目应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额、自资产负债表日起一年内到期的金额后的余额填列。

“其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”

科目的期末余额填列。

“固定资产”项目，反映资产负债表日固定资产的账面价值和尚未处理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

(2) 负债项目的填列

“应付账款”项目，反映因经营活动应支付的款项。该项目应根据应付账款和预付账款所属明细科目的期末贷方余额的合计数填列。

“预收款项”项目，应根据“预收账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合计数填列。如“预收账款”科目所属明细科目期末有借方余额的，应在“应收账款”项目内填列。

“应交税费”项目，贷方余额应当根据其流动性，在“应交税费”项目或“其他非流动负债”项目列示。

借方余额应当根据其流动性，在“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。比如，多交的企业所得税，增值税进项税额，已经不再符合负债的定义，它虽然不能直接给企业带来经济利益流入，但是未来可以减少企业的经济利益流出，因此符合资产的定义，在资产负债表中应当重分类为一项资产，而不应当作为负债的抵减项列报。

(3) 资产和负债按流动性列报。

流动性应当根据列报项目给企业带来未来经济利益的流出或流入的时间来确定。企业应当先列报流动性强的资产或负债，再列报流动性弱的资产或负债。

资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

- ①预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。变现，主要指流动资产变为现金。
- ②主要为交易目的而持有(如交易性金融资产)。但是预期持有超过资产负债表日起 12 个月以上的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债。
- ③预计在资产负债表日起 12 个月内(含)变现的资产。如预计 12 个月内出售的非流动资产，持有待售资产等。
- 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。

【考点 2】利润表编制方法及表项目填列

1. 利润表的列报

利润表的列报	1. 利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。企业总的经营业绩通过综合收益来反映，综合收益由净利润和其他综合收益组成，其他综合收益由能重分类进损益的和不能重分类进损益的两类组成。
	2. 填列方法：上期金额根据上期利润表的数字填列；本期金额根据损益类科目的发生额和所有者权益类科目的明细发生额填列。

2. 考核营业利润、利润总额、净利润的计算

利润表

编制单位： 年 月 单位：元

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
税金及附加		
销售费用		

项目	本期金额	上期金额
管理费用		
研发费用（从管理费用分拆）		
财务费用		
其中：利息费用		
利息收入		
资产减值损失		
信用减值损失		
加：其他收益		
投资收益（损失以“—”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
净敞口套期收益（损失“—”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“—”号填列）		
资产处置收益（亏损以“—”号填列）		
二、营业利润（亏损以“—”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“—”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“—”号填列）		

【注】净利润后面表项目省略

【考点 3】现金流量表的分类、填列方法及编制

一、基本概念

1. 现金流量表，指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。（动态的时期报表），编制基础是收付实现制。

二、现金流量的分类

1. 筹资活动产生的现金流量：筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。但是不包括经营性债务，比如应付账款、应付票据等。筹资活动产生的现金流量，主要是指因与所有者权益和债权相关的交易而产生的现金流量，有助于预测企业的资本提供者（包括股东和债权人）对企业未来现金流量的要求权，有助于了解企业未来与筹资相关的现金流出。

2. 投资活动产生的现金流量：投资活动指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。

3. 经营活动产生的现金流量：经营活动指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。经营活动产生的现金流量，主要来源于企业产生收入的主要营业活动，有助于评价企业在不

动用外部资金的情况下，能否偿还贷款、维持企业的生产经营能力、支付股利、进行新的投资，有助于预测企业未来经营活动的现金流量。

4. 特殊业务现金流量的分类

业务	情形	现金流量分类
应收票据贴现收到的现金	如果符合金融资产的终止确认条件	经营活动现金流入量
	如果不符合金融资产的终止确认条件	筹资活动现金流入量
现金股利和利息	企业收到的现金股利和债券利息	投资活动现金流入量
	企业支付的现金股利和利息	筹资活动现金流出量
收到的赔款	收到的属于固定资产的赔款	投资活动现金流入量
	收到的属于流动资产或分不清的赔款	经营活动现金流入量
分期付款购买固定资产	分期支付的款项（包括税金）	筹资活动现金流出量
支付的税金	支付的计入固定资产的税金	投资活动现金流出量
	支付的其他税金（包括所得税）	经营活动现金流出量
捐赠活动	捐赠支出的现金	经营活动现金流出量
	接受捐赠收到的现金	经营活动现金流入量
研发支出	费用化部分支出的现金	经营活动现金流出量
	资本化部分支出的现金	投资活动现金流出量
应付账款、应付票据	商业应付款	属于经营活动，不属于筹资活动
收到固定资产或无形资产租金收入	出租业务本身与投资无关	经营活动现金流入量
政府补助	无论是与资产相关还是收益相关	均作为经营活动产生的现金流量

【考点 4】所有者权益变动表的内容

一、所有者权益变动表

所有者权益变动表，是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。企业应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息，有助于报表使用者理解所有者权益增减变动的根源。

【考核】所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目

1. 所有者投入资本
2. 其他权益工具持有者投入资本
3. 股份支付计入所有者权益的金额
4. 提取盈余公积
5. 对所有者（或股东）的分配
6. 资本公积转增资本（或股本）
7. 盈余公积转增资本（或股本）
8. 盈余公积弥补亏损
9. 设定受益计划变动额结转留存收益
10. 其他综合收益结转留存收益

二、附注

附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。企业会计准则应用指南规定附注中至少披露内容

1. 企业的基本情况
2. 财务报表的编制基础
3. 遵循企业会计准则的声明
4. 重要会计政策和会计估计
5. 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
6. 重要报表项目的说明
7. 或有事项和承诺事项的说明
8. 资产负债表日后非事项的说明
9. 关联方关系及其交易的说明

【考点 5】企业破产清算财务报表的列报

企业破产清算财务报表的组成：破产企业的财务报表包括清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注。