

必过！

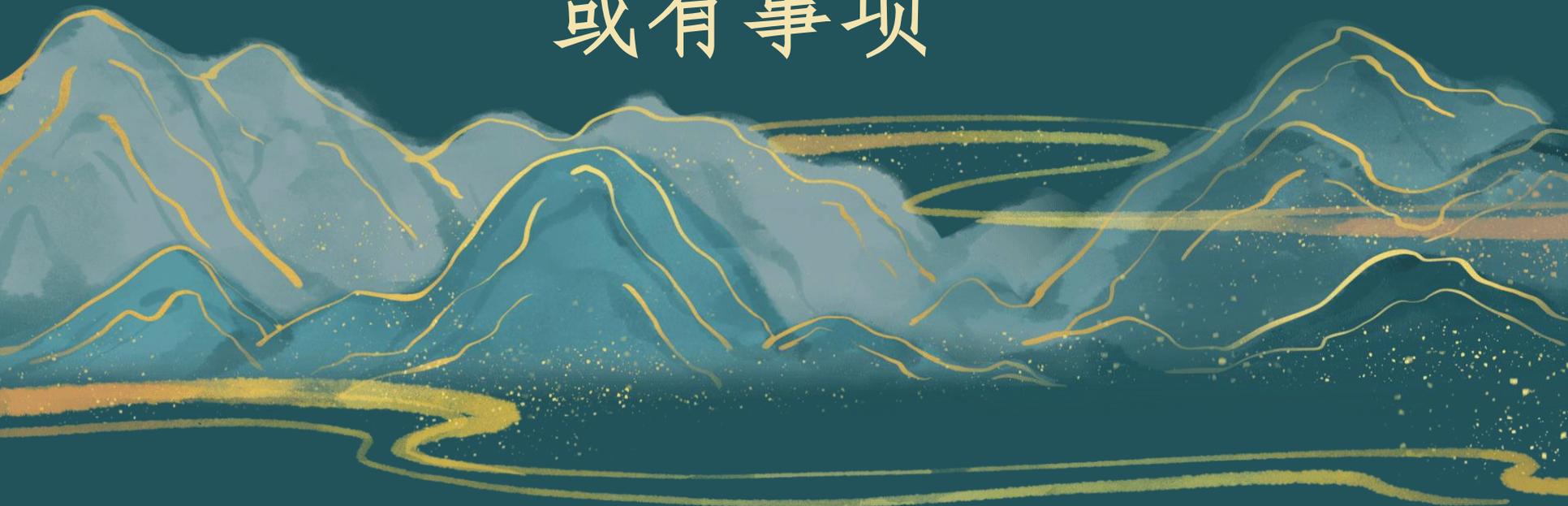
《中级会计实务》

冲刺串讲课





第十二章 或有事项



或有负债

不确认

可能发生时要披露 (可能: $5\% < \text{概率} \leq 50\%$)

转化为预计负债的条件

同时满足

现时义务

经济利益很可能流出企业
(很可能: $50\% < \text{概率} \leq 95\%$)

金额能够可靠计量

或有资产

不确认

很可能发生时才披露

转化为资产的条件

同时满足

经济利益基本确定流入企业
(基本确定: $95\% < \text{概率} < 100\%$)

金额能够可靠计量

计量

预计负债最佳估计数的确定

- 连续范围等概率：中间值
- 多个项目：概率加权平均值
- 单个项目：最大可能的值

预期可获得的补偿

- 在满足基本确定条件时单独确认为其他应收款（不得冲减预计负债），金额不得超过预计负债
- 借：其他应收款 贷：营业外支出

预计负债的考虑因素

- 风险和不确定性
- 货币时间价值
- 未来事项（不考虑资产处置利得）

复核

在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，根据最新估计进行调整（会计估计变更）

具体应用

未决诉讼

借：管理费用（诉讼费）
营业外支出
贷：预计负债

债务担保

借：营业外支出 贷：预计负债

产品质量保证

销售发生时计提保修费 借：主营业务成本 贷：预计负债

实际发生保修费 借：预计负债 贷：银行存款等

保修义务结束时 借：预计负债 贷：主营业务成本

亏损合同

重组义务

具体应用

亏损合同

不需要支付补偿就可撤销：不确认预计负债

不可撤销：退出合同最低净成本

待执行合同
变为亏损合同

总原则：按照退出该合同的最低净成本计量预计负债

执行合同

存在标的资产

先对资产计提减值损失，
如果预计亏损超过该减值损失，超过部分确认预计负债

不存在标的资产

损失全部计入预计负债

重组义务

确认条件
同时满足

已承担重组义务

有详细、正式的重组计划

该重组计划已对外公告

满足预计负债确认的3个条件

计量金额

(仅此两项直接支出)

遣散费用(自愿、强制)，属于辞退福利

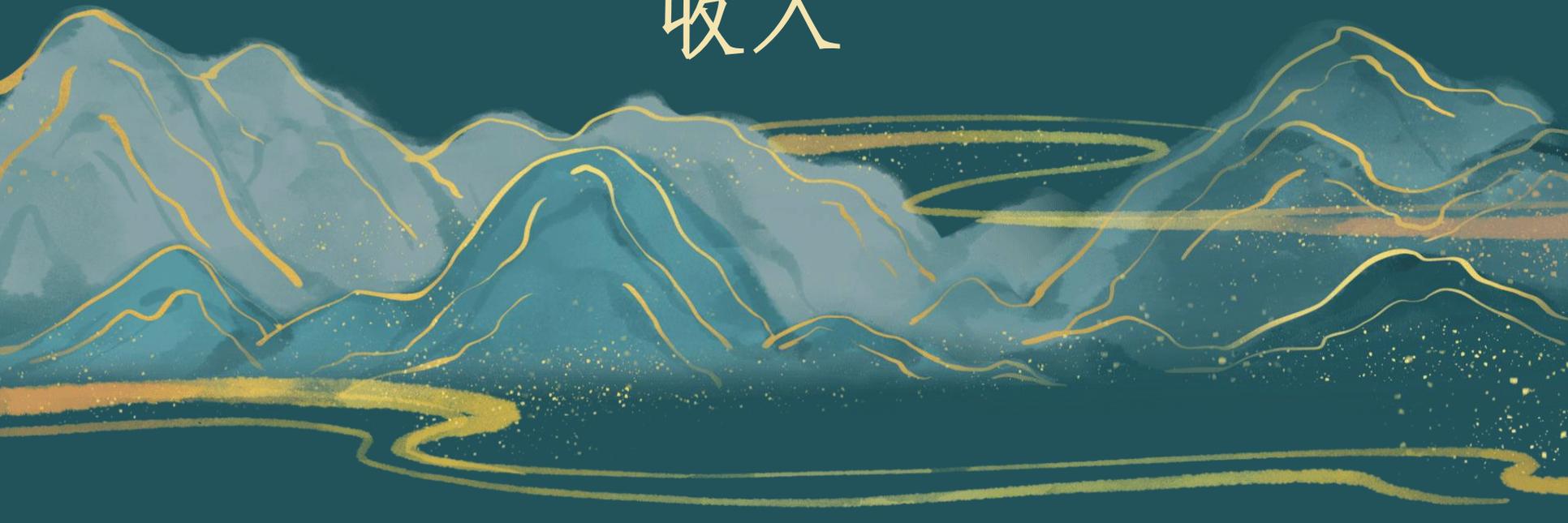
借：管理费用 贷：应付职工薪酬

不再使用的厂房、设备的租赁撤消费

借：营业外支出 贷：预计负债



第十三章 收入



一、收入确认和计量的五步法

收入的
确认
和计量

识别合同

收入确认的前提
合同应满足5个条件：

- 各方已批准合同并承诺履行
- 合同明确了各方权利和义务
- 合同有明确的支付条款
- 合同具有商业实质
- 对价很可能收回

合同合并
(满足之一)

- 基于同一商业目的，构成一揽子交易
- 一份合同的对价取决于其他合同的定价或履行情况
- 这些合同所承诺的商品构成一个单项履约义务

合同变更

- 合同变更部分作为单独合同：
增加了可明确区分商品+新增价款反映单独售价
- 原合同终止，原合同未转让部分与变更部分作为新合同：
不属于情形1+已转让与为转让商品可明确区分
- 合同变更部分作为原合同组成部分：
不属于情形1+已转让与为转让商品不可明确区分

收入 确认 计量

识别单项履约义务

转让可明确区分的
商品的承诺

同时满足2个条件

商品能够明确区分

(商品本身)

商品于合同中其他商品可明确区分

(合同层面)

合同层面不可区分
3类情形

需提供重大服务将商品整合为组合产出

(为客户建房子)

需进行重大修改或定制

(销售软件+定制化安装)

与其他商品具有高度关联

(设计产品+生产样品)

一系列是指相同且转让模式相同、可明确区分的商品

收入确认计量

确定交易价格

可变对价

最佳估计数的确定 —— 期望值或最可能发生金额

限制 ——

累计确认收入不超过相关不确定性消除时极可能不发生重大转回的金额

重大融资成本

按现销价格确定交易价格，与合同价格的差额，属于融资成本，按实际利率摊销

间隔不超过 1 年，可以不考虑

非现金对价

先按非现金资产在合同开始日的公允价值确定该交易价格

如果公允价值不能合理估计，则按商品单独售价

合同开始日后因对价形式发生的公允变动：不计入交易价格

应付客户对价

不构成向客户购买商品：

冲减交易价格，按确认收入时点与支付对价时点孰晚冲减收入

构成向客户购买商品：作为正常采购处理

支付对价 > 购入商品公允的，超出部分冲减收入

购入商品公允无法取得（当做 0），全部冲减收入

收入 确认 计量

将交易价格 分摊至各单项 履约义务

按单独售价比例分摊交易价格

单独售价无法观察：市场调整法、成本加成法、余值法

分摊合同折扣

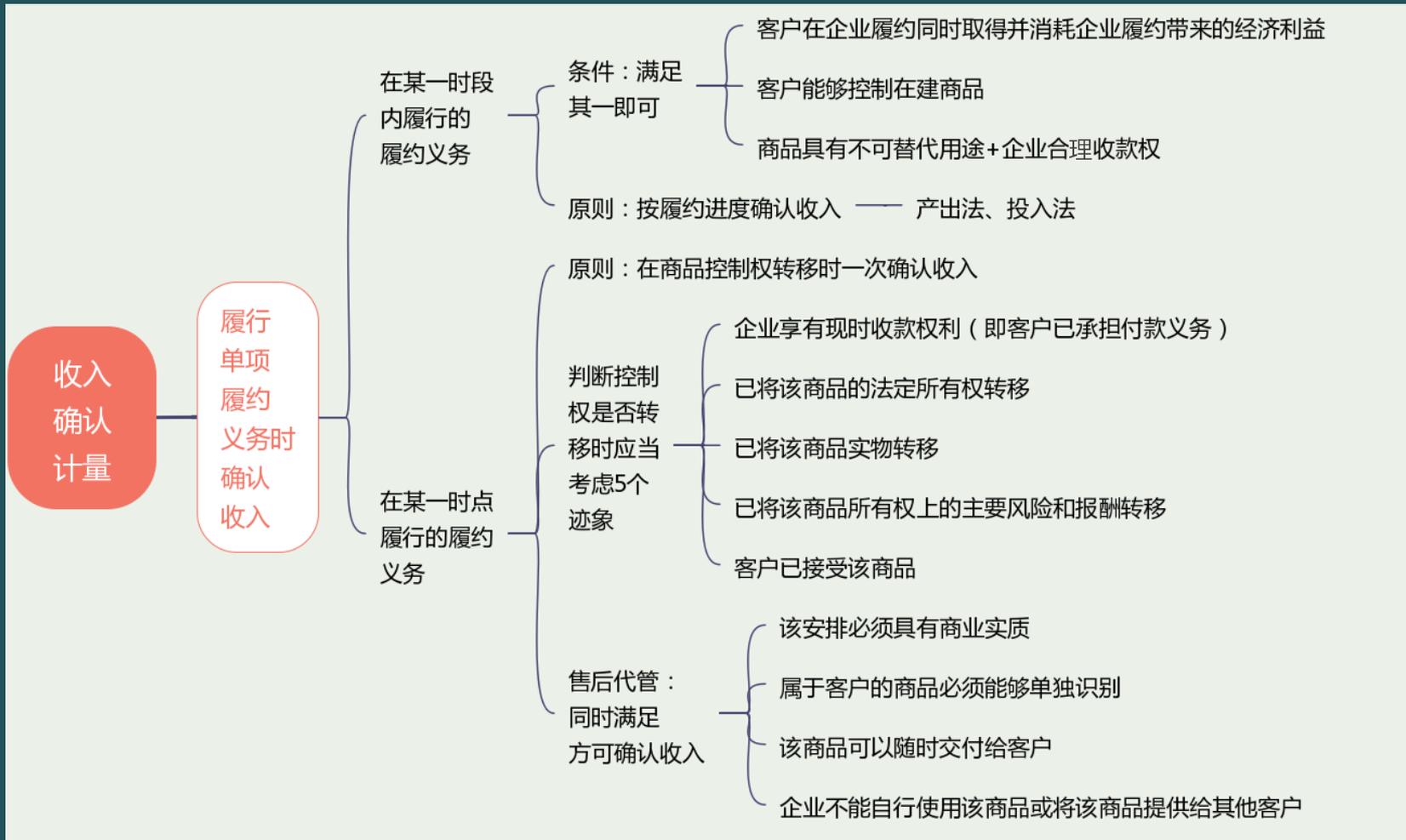
一般：分摊至各单项履约义务

特殊：有确凿证据表明合同折扣仅与部分
单项履约义务相关的，分摊至相关履约义务

分摊可变对价

一般：分摊至各单项履约义务

特殊：有确凿证据表明可变对价仅与部分单项
履约义务相关的，分摊至相关履约义务



合同成本

合同履行成本

资本化条件
(同时满足)

- ①与当前或预期取得的合同直接相关
- ②增加了未来用于履行履约义务的资源
- ③该成本预期能够收回

费用化支出
(满足之一)

- ①管理费用 (除非明确由客户承担)
- ②非正常消耗的支出
- ③与已履行部分相关的支出
- ④无法在尚未履行与已履行之间区分的支出

合同成本

合同取得成本

资本化条件
(同时满足)

- ①为取得合同发生
- ②属于增量成本(销售佣金)
- ③预期能否收回

简化处理

摊销期不超过一年的,可以计入当期损益

摊销减值

摊销

采用与收入确认相同基础进行摊销,计入当期损益

减值

情形:账面价值 > 转让资产预期取得的剩余对价 - 为转让该相关商品估计要发生的成本

处理:确认资产减值损失,以后可以转回(同存货减值)

二、特定交易的会计处理

(一) 附有销售退回条款的销售

情形	会计分录
1.销售时	借：银行存款、应收账款等 贷：主营业务收入 预计负债（ $\text{预计退货率} \times \text{交易价格}$ ） 应交税费——应交增值税（销项税额） 借：主营业务成本 应收退货成本 （ $\text{预计退货率} \times \text{商品总成本}$ ） 贷：库存商品
2.资产负债表日 根据预计退货率 进行调整时	借或贷：预计负债 贷或借：主营业务收入 借或贷：主营业务成本 贷或借：应收退货成本

3.退货期满（实际退货时）

借：应交税费——应交增值税（销项税额）（实际退回对应税额）

 预计负债——应付退货款（冲销余额）

 贷：主营业务收入（差额）

 银行存款（实际退回款 + 税款）

借：库存商品（实际退回成本）

 主营业务成本（差额）

 贷：应收退货成本（冲销余额）

(二) 附有质量保证条款的销售

附有质量 保证条款 的条款

服务类质量保证
(额外服务, 构成单项履约义务)

情形: 可单独购买或属于既定标准外的单独服务

处理: 分摊交易价格, 在实际履行时确认收入

保证类质量保证
(分内之事, 不构成单项履约义务)

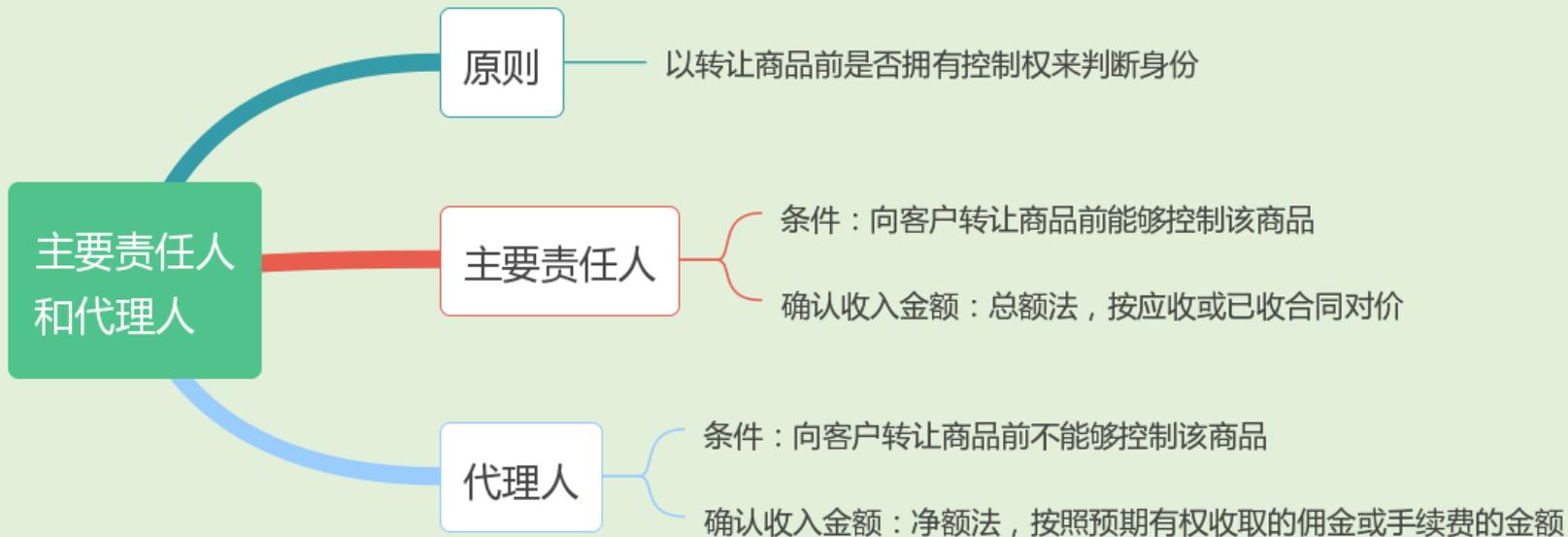
按或有事项 (产品质量保证) 处理

借: 主营业务成本

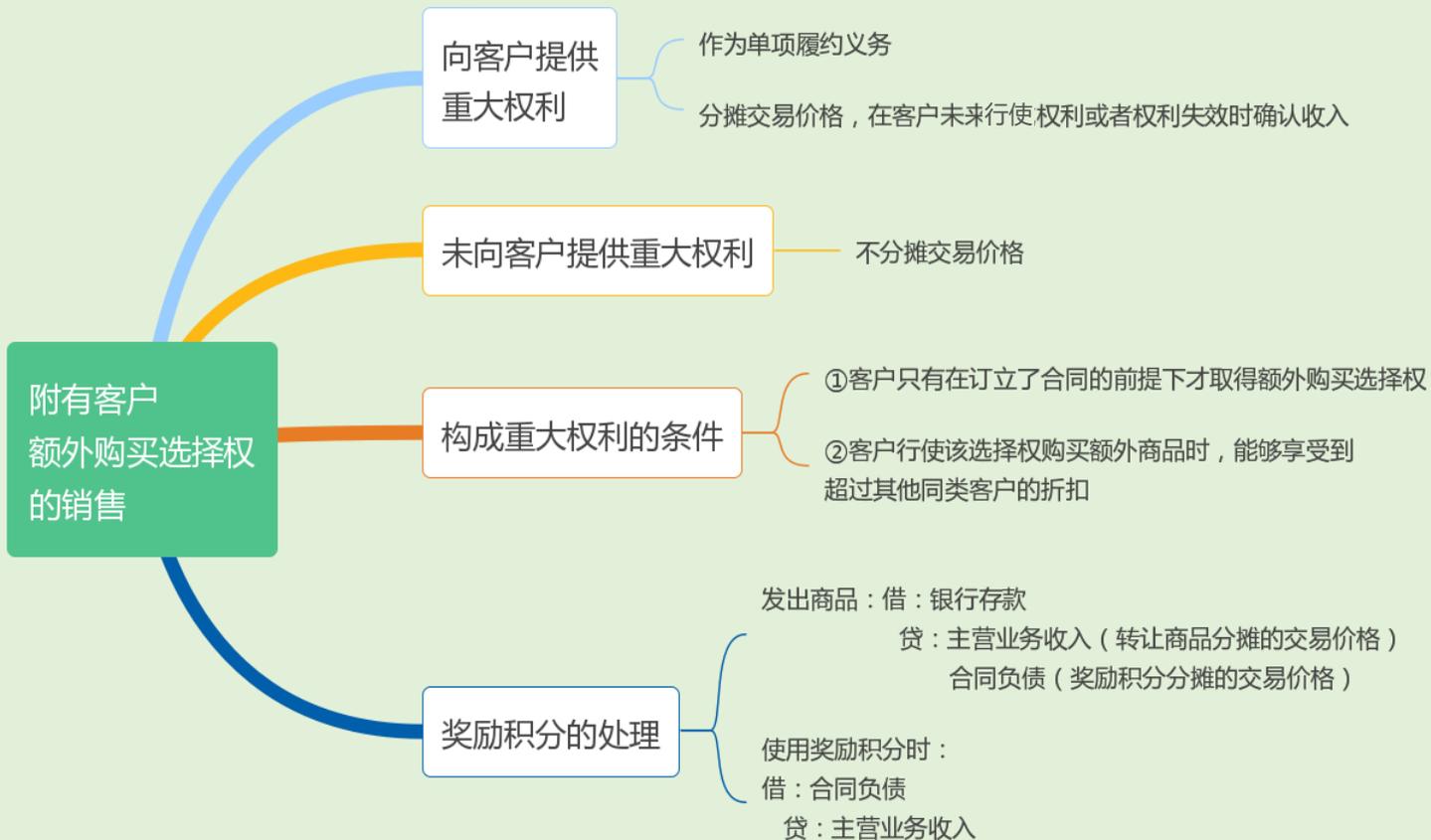
贷: 预计负债

无法区分的, 应作为一项单项履约义务进行处理

(三) 主要责任人和代理人



(四) 附有客户购买选择权的销售



(五) 授予知识产权许可

不构成单项 履约义务

情形

- ①该许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正确使用不可或缺
- ②客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益

会计处理

将该知识产权许可和其他商品一起作为一项履约义务进行会计处理

授予知识 产权许可

构成单项 履约义务

时段义务

应同时满足3个条件：

- ①企业将从事有重大影响的活动
- ②该活动对客户将产生有利或不利影响
- ③该活动不会导致向客户转移商品

时点义务

情形：不属于时段义务

按销售或使用情况 收取特许权使用费的

应当在以下两项孰晚的时点确认收入：

- ①客户后续销售或使用行为实际发生
- ②企业履行相关履约义务

(六) 售后回购

售后回购

企业有权利或义务
(确定回购)

回购价格 < 原售价：租赁交易

回购价格 ≥ 原售价：融资交易
(质押借款)

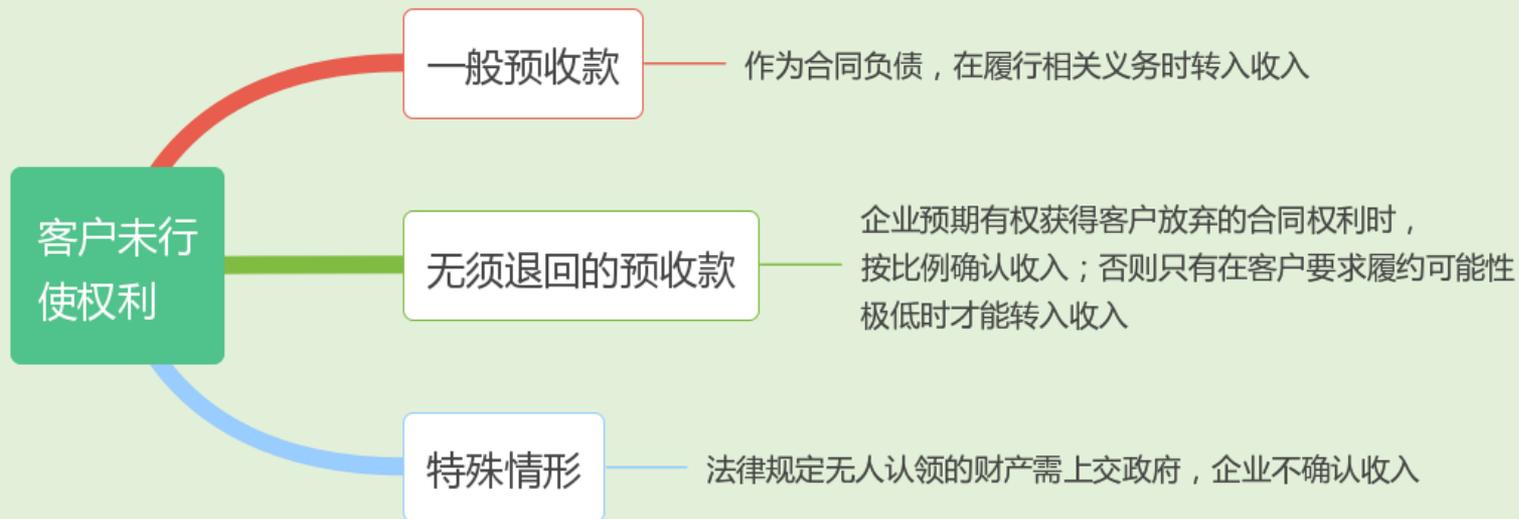
客户有选择权
(可能回购)

在合同开始日评估
客户是否将行权

行权 (回购价 > 回购市价)：
按情形①处理

不行权：作为附有销售
退回条款的销售处理

(七) 客户未行使权利



(八) 无需退回的初始费

无须退回的
初始费

与向客户转让已承诺
的商品相关

转让该商品构成
单项履约义务

在转让该商品时，按照分摊至该商品
的交易价格确认收入

转让该商品不构成
单项履约义务

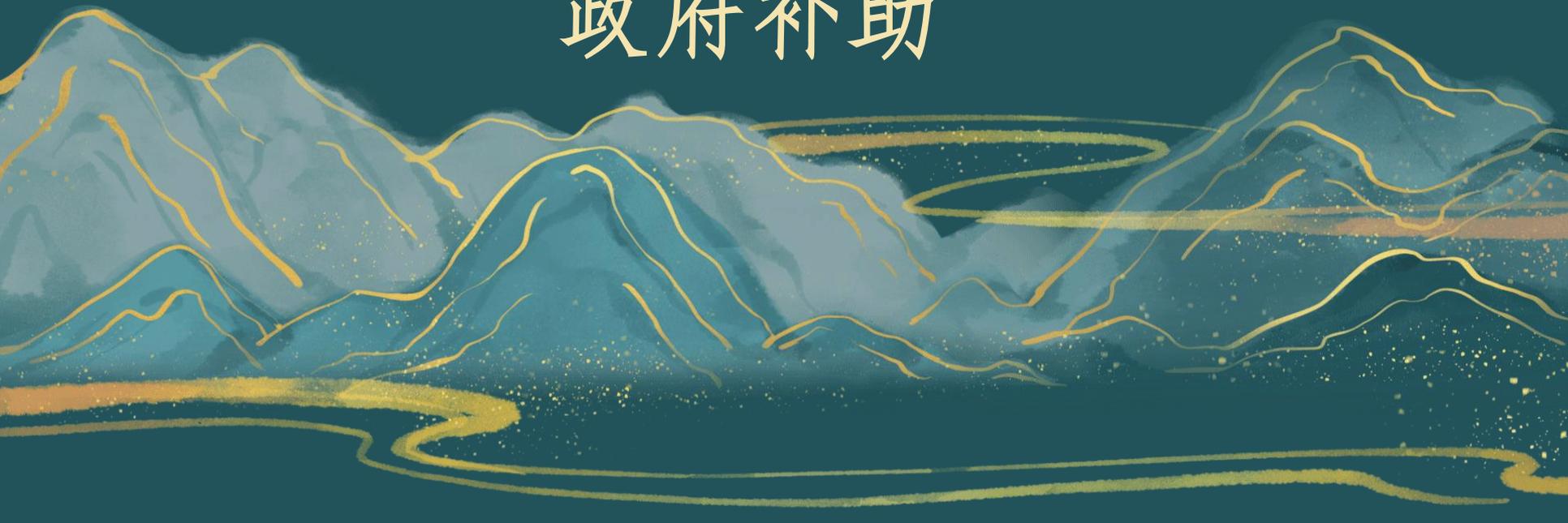
在包含该商品的单项履约义务履行时，
按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入

与向客户转让已承诺
的商品不相关

该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，
在未来转让该商品时确认为收入



第十四章 政府补助



一、政府补助的范围

范围	举例
属于政府补助	<ul style="list-style-type: none">(1) 财政拨款（无偿拨付给企业进行技术改造的专项资金）(2) 先征后返(3) 即征即退(4) 财政贴息（政府部门对企业银行贷款利率给予的补贴）(5) 无偿给予非货币性资产
不属于政府补助	<ul style="list-style-type: none">(1) 政府部门作为所有者投入的资本(2) 与政府交易，具有商业实质(3) 与第三人交易政府补差价，具有商业实质(4) 政府豁免企业的债务(5) 直接减征、免征、增加计税抵扣、抵免税额等无资产转移的税收优惠（不涉及资产直接转移）(6) 出口退税（属于退回企业事先垫付的进项税）

二、与资产相关的政府补助

情形	总额法	净额法
收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
购置长期资产时	借：固定资产等 贷：银行存款	借：固定资产等 贷：银行存款 借：递延收益 贷：固定资产等

情形	总额法	净额法
资产使用寿命内	借：制造费用等 贷：累计折旧等 【提示】 采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。 借：递延收益 贷：其他收益（日常） 营业外收入（非日常）	借：制造费用等 贷：累计折旧等

情形	总额法	净额法
提前出售、 报废	借：递延收益 贷：固定资产清理 借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 借：银行存款 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理 资产处置损益（出售， 或借方） 营业外收入（报废）	借：银行存款 营业外支出（报废） 贷：固定资产清理 资产处置损益 （出售，或借方） 营业外收入（报 废）

三、与收益相关的政府补助

类型		总额法	净额法
补偿以后期间的成本费用或损失	收到补助资金时	借：银行存款等 贷：递延收益	借：银行存款等 贷：递延收益
	成本费用或损失发生时	借：递延收益 贷：其他收益（与日常活动相关） 营业外收入（与日常活动无关）	借：递延收益 贷：生产成本 管理费用 营业外支出等
补偿已发生的成本费用或损失		借：银行存款等 贷：其他收益（与日常活动相关） 营业外收入（与日常活动无关）	借：银行存款等 贷：生产成本 管理费用 营业外支出等

【花花说】

同时包含与资产相关部分的政府补助和与收益相关部分的政府补助（综合性项目政府补助），企业应当将其区分，分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

政府补助的退回

```
graph LR; A[政府补助的退回] --- B[初始确认时冲减相关资产账面价值的，应当调整资产账面价值]; A --- C[存在递延收益的，冲减其账面余额，超出部分计入当期损益]; A --- D[属于其他情况的，直接计入当期损益]; A --- E[属于前期差错的，按前期差错更正进行追溯调整];
```

初始确认时冲减相关资产账面价值的，应当调整资产账面价值

存在递延收益的，冲减其账面余额，超出部分计入当期损益

属于其他情况的，直接计入当期损益

属于前期差错的，按前期差错更正进行追溯调整



第十五章 非货币性资产交换



认定

定义

- 换入、换出资产均为非货币性资产
- 涉及补价的，补价比例 $< 25\%$

不适用非货币性资产交换准则

- 企业换出存货，适用《收入》准则
- 涉及企业合并，适用《企业合并》、《长投》、《合并报表》准则
- 涉及金融资产，适用《金融工具》相关准则
- 涉及使用权资产或应收融资租赁款，适用《租赁》准则
- 构成权益性交易，按权益性交易规定

确认和计量

原则

- 换入资产 —— 符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认
- 换出资产 —— 满足资产终止确认条件时终止

计量

- 公允价值计量条件 —— 同时满足两个条件：
 - ①具有商业实质
 - ②资产的公允价值能够可靠计量
- 账面价值计量条件 —— 不满足公允价值计量条件

会计处理

交换单一资产

公允价值 计量

原理 —— 视同销售，先卖出换出资产，再买入换入资产

会计处理

换入资产入账价值

= 换出资产公允 + 换出销项 + 支付补价 (-收到补价)

- 换入资产进项税 + 换入资产直接相关税费

换出资产：

视同销售，公允与账面价值差额入当期损益

账面价值 计量

原理 —— 按账面价值交换，不确认换出资产处置损益

会计处理

换入资产入账价值

= 换出资产账面价值 + 换出销项税 + 支付补价 (-收到补价)

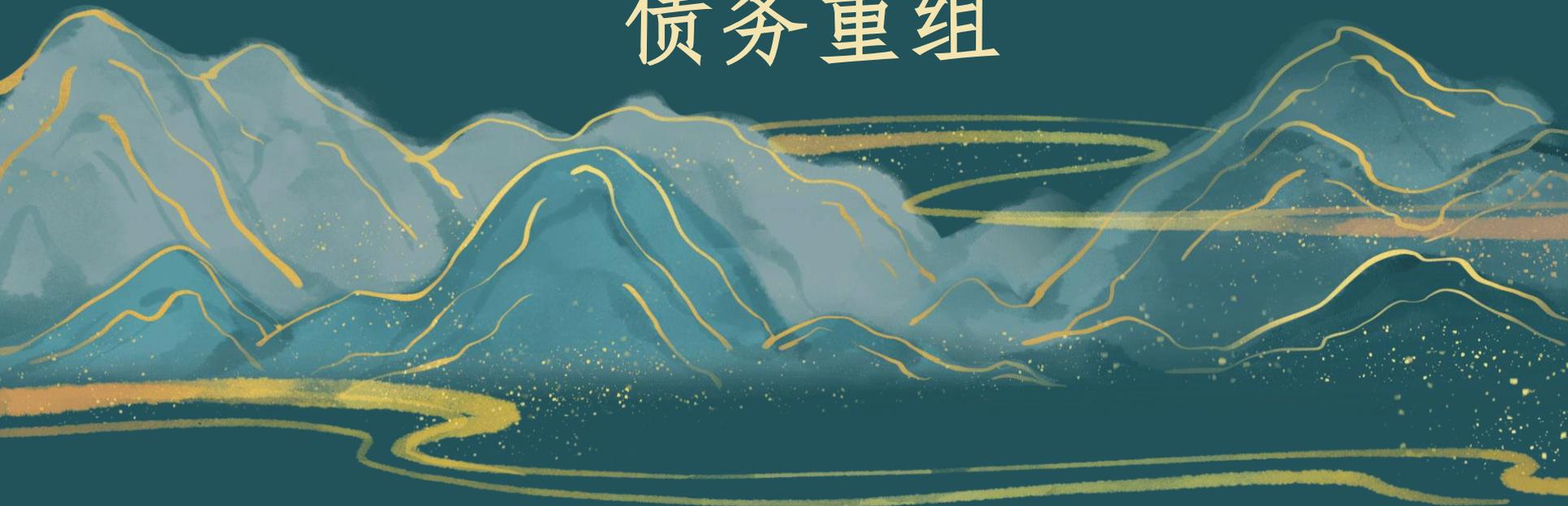
- 换入资产销项税 + 换入直接相关税费

交换多项资产

按照“公允价值”或“账面价值”分摊总成本



第十六章 债务重组



处理原则

债权人

终止确认原债权
(视同出售)

—— 视同处置金融资产，公允与账面的差额计入投资收益

确认受让资产
(视同购买)

受让金融资产

—— 初始确认日公允价值计量

受让非金融资产

—— 合同生效日放弃债权的公允价值计量
(如同时存在金融资产，要先扣掉金融资产在合同生效日的公允价值，再按非金融资产公允价值比例分配)

债务人

处理原则

债权人

债务人

以资产抵偿债务

抵债资产账面价值与清偿负债账面价值的差额计入投资收益（仅涉及金融工具）或其他收益（含非金融资产）

抵债资产不视同出售，不再区分资产处置的损益与债务重组损益

债转股、修改其他条款
（发行金融工具抵债）

发行权益工具或重组债务的公允价值与清偿负债账面价值的差额计入投资收益（仅涉及金融工具）或其他收益（含非金融资产）

债权人受让资产类型	会计处理
金融资产	借：库存现金 / 银行存款 / 交易性金融资产 / 债权投资 / 其他债权投资等（公允价值） 坏账准备等 贷：应收账款等 投资收益 （差额，或借方）（重组损益）
非金融资产	借：原材料、 长期股权投资 、投资性房地产、固定资产、无形资产、生物资产等 坏账准备 贷：应收账款 投资收益 （放弃债权的公允价值－放弃债权的账面价值，或借方）

债权人受让资产类型	处理原则	会计处理
<p>多项非金融资产</p> <p>【提示】 债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产</p>	<p>(1) 受让金融资产部分按照公允价值计量</p> <p>(2) 受让非金融资产部分</p> <p>①总入账金额（非金融资产部分） =放弃债权的公允价值－受让金融资产公允价值</p> <p>②按比例分配 =总入账金额（非金融资产部分）×（某项非金融资产公允价值 / 多项非金融资产公允价值总额）</p> <p>(3) 放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目</p>	<p>借：金融资产（公允价值）</p> <p> 非金融资产 1、2 （按比例分配） 坏账准备</p> <p>贷：应收账款等 银行存款等 （支付的直接相关税费等）</p> <p> 投资收益（或借方）</p>

偿债资产的类型	会计处理
以金融资产清偿债务	<p>借：长期借款 / 应付账款等（债务的账面价值） 债权投资减值准备 / 坏账准备等</p> <p> 贷：应收账款 / 债权投资 / 其他债权投资 / 其他权益工具投资 / 交易性金融资产（偿债金融资产的账面价值）等</p> <p> 投资收益（倒挤，或借方）</p> <p> 【提示】偿债资产在持有期间产生的“其他综合收益”（含计提减值准备形成的）反向结转至“投资收益”（其他债权投资）或“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”（其他权益工具投资）</p>

偿债资产的类型	会计处理
<p>以非金融资产清偿债务</p> <p>【提示】债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务</p>	<p>借：应付账款等（债务的账面价值） 坏账准备等 债权投资减值准备 / 长期股权投资减值准备等</p> <p>贷：库存商品 / 固定资产清理等（转让非金融资产的账面价值） 债权投资 / 其他债权投资 / 其他权益工具投资 / 交易性金融资产 / 长期股权投资等（转让金融资产的账面价值）</p> <p>其他收益——债务重组收益（倒挤，或借方） 应交税费——应交增值税（销项税额）</p>

项目	会计处理
将债务转为权益工具	借：应付账款等 贷：股本 / 实收资本 资本公积——股本溢价 / 资本溢价 投资收益 (所清偿债务的账面价值 - 权益工具确认金额) (或借方)

修改其他条款

债权人

如果修改其他条款导致**全部**债权终止确认，债权人应当按照修改后的条款以**公允价值**初始计量新的金融资产

如果修改其他条款未满足终止确认条件，按修改后的**合同现金流量的现值**重新计量原金融资产（不能重分类），差额计入当期损益（投资收益）

债务人

如果修改其他条款导致债务终止确认，债务人应当按照**公允价值**计量重组债务

如果修改其他条款为满足终止确认条件，按修改后的**合同现金流量的现值**重新计量原金融负债（不能重分类），差额计入当期损益（投资收益）

组合方式

债权人

一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改

- ①以公允价值重新计量重组债权和受让的新金融资产
- ②以放弃债权公允价值计量非金融资产
- ③放弃债权公允价值与账面价值之间的差额，计入投资收益

债务人

在初始确认时按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量

所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，计入“其他收益”或“投资收益”科目