

初级会计实务考试大纲

目 录

第一章 会计概述	(85)
第一节 会计概念、职能和目标	(86)
第二节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求	(86)
第三节 会计要素及其确认与计量	(87)
第四节 会计科目和借贷记账法	(88)
第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序	(89)
第六节 财产清查	(92)
第七节 财务报告	(92)
第二章 资产	(94)
第一节 货币资金	(94)
第二节 应收及预付款项	(95)
第三节 交易性金融资产	(97)
第四节 存货	(98)
第五节 固定资产	(101)
第六节 无形资产和长期待摊费用	(103)
第三章 负债	(105)
第一节 短期借款	(105)
第二节 应付及预收款项	(105)
第三节 应付职工薪酬	(106)
第四节 应交税费	(109)
第四章 所有者权益	(112)
第一节 实收资本	(112)
第二节 资本公积	(113)
第三节 留存收益	(114)
第五章 收入、费用和利润	(116)
第一节 收入	(116)
第二节 费用	(120)
第三节 利润	(122)
第六章 财务报表	(126)
第一节 资产负债表	(126)

第二节	利润表	(129)
第三节	所有者权益变动表	(130)
第四节	附注	(130)
第七章	管理会计基础	(132)
第一节	管理会计概述	(132)
第二节	产品成本核算概述	(135)
第三节	产品成本的归集和分配	(137)
第四节	产品成本计算方法	(140)
第八章	政府会计基础	(141)
第一节	政府会计概述	(141)
第二节	政府单位会计核算	(147)

第一章 会计概述

[基本要求]

- (一) 掌握会计基本假设和会计基础
- (二) 掌握会计信息质量要求
- (三) 掌握会计要素及其确认条件
- (四) 掌握借贷记账法的记账规则
- (五) 掌握借贷记账法下的试算平衡
- (六) 掌握原始凭证和记账凭证的填制和审核要求
- (七) 掌握对账与结账的方法
- (八) 掌握错账更正的方法
- (九) 掌握账务处理程序
- (十) 掌握财产清查的方法
- (十一) 熟悉会计要素计量属性
- (十二) 熟悉会计等式
- (十三) 熟悉原始凭证和记账凭证的分类
- (十四) 熟悉会计凭证的保管要求
- (十五) 熟悉会计账簿的分类和登记要求
- (十六) 熟悉总分类账与明细分类账平行登记的要点
- (十七) 熟悉财产清查的处理
- (十八) 了解会计的概念、职能和目标
- (十九) 了解会计要素计量属性的应用原则
- (二十) 了解会计科目和账户的分类
- (二十一) 了解借贷记账法的账户结构
- (二十二) 了解原始凭证和记账凭证的概念
- (二十三) 了解会计账簿的启用
- (二十四) 了解账务处理程序的优缺点
- (二十五) 了解财产清查的分类
- (二十六) 了解财务报告及其目标
- (二十七) 了解财务报表的组成

第一节 会计概念、职能和目标

一、会计概念

会计是以货币为主要计量单位，采用专门方法和程序，对企业和行政、事业单位的经济活动进行完整的、连续的、系统的核算和监督，以提供经济信息和反映受托责任履行情况为主要目的的经济管理活动。本章未特别说明时，均以企业会计为对象进行介绍。

二、会计职能

会计职能，是指会计在经济管理过程中所具有的功能。会计具有会计核算和会计监督两项基本职能，还具有预测经济前景、参与经济决策、评价经营业绩等拓展职能。

三、会计目标

会计目标，是要求会计工作完成的任务或达到的标准，即向财务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，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。财务报告外部使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门、社会公众等。

第二节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求

一、会计基本假设

会计基本假设是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理假定，是企业会计确认、计量和报告的前提。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

二、会计基础

会计基础，是指会计确认、计量和报告的基础，包括权责发生制和收付实现制。

权责发生制，是指收入、费用的确认应当以收入和费用的实际发生而非实际收支作为确认的标准。收付实现制，是指以实际收到或支付现金作为确认收入和费用的标准。

三、会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告所提供会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的基本特征，主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性等。

第三节 会计要素及其确认与计量

一、会计要素及其确认条件

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象和基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，其中，资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。

（一）资产的定义及其确认条件

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。资产具有三方面特征：（1）资产应为企业拥有或者控制的资源。（2）资产预期会给企业带来经济利益。（3）资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：（1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业。（2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

（二）负债的定义及其确认条件

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。根据负债的定义，负债具有三方面特征：（1）负债是企业承担的现时义务。（2）负债预期会导致经济利益流出企业。（3）负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：（1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业。（2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

（三）所有者权益的定义及其确认条件

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。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、其他综合收益、留存收益等，通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、其他综合收益、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

（四）收入的定义及其确认条件

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。收入具有三方面特征：（1）收入是企业在日常活动中形成的。（2）收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。（3）收入会导致所有者权益的增加。

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商品或提供劳务相关的权利和义务；（3）该合同有明确的与所转让商品或提供劳务相关的支付条款；（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或提供劳务而有权取得的对价很可能收回。

（五）费用的定义及其确认条件

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。费用具有三方面特征：（1）费用是企业在日常活动中形成的。（2）费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。（3）费用会导致所有者权益的减少。

费用的确认除了应当符合定义外，至少应当符合以下条件：（1）与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；（2）经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；（3）经济利益的流出额能够可靠计量。

（六）利润的定义及其确认条件

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。利润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。

利润的确认主要依赖于收入和费用，以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

二、会计要素计量属性及其应用原则

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

三、会计等式

会计等式，又称会计恒等式、会计方程式或会计平衡公式，是表明会计要素之间基本关系的等式。会计等式包括财务状况等式和经营成果等式。

第四节 会计科目和借贷记账法

一、会计科目和账户

（一）会计科目

会计科目，简称科目，是对会计要素具体内容进行分类核算的项目，是进行会计核算和提供会计信息的基础。

会计科目按其反映的经济内容（即所属会计要素），可分为资产类科目、负债类科目、共同类科目、所有者权益类科目、成本类科目和损益类科目；按其提供信息的详细程度及其统驭关系，可分为总分类科目和明细分类科目。

（二）账户

账户是根据会计科目设置的，具有一定格式和结构，用于分类反映会计要素增减变动情况及其结果的载体。

账户按照核算的经济内容，分为资产类账户、负债类账户、共同类账户、所有者权益类账户、成本类账户和损益类账户；按照提供信息的详细程度及其统驭关系，分为总分类账户和明细分类账户。

账户的期初余额、期末余额、本期增加发生额、本期减少发生额统称为账户的四个金额要素。

二、借贷记账法

借贷记账法，是以“借”和“贷”作为记账符号的一种复式记账法。我国采用借贷记账法。复式记账法，是指对于每一笔经济业务，都必须用相等的金额在两个或两个以上相互联系的账户中进行登记，全面、系统地反映会计要素增减变化的一种记账方法。

（一）借贷记账法的账户结构

借贷记账法下，账户的左方称为借方，右方称为贷方。所有账户的借方和贷方按相反方向记录增加数和减少数，即一方登记增加额，另一方就登记减少额。

（二）借贷记账法的记账规则

记账规则，是指采用某种记账方法登记具体经济业务时应当遵循的规律。借贷记账法的记账规则是“有借必有贷，借贷必相等”。

会计分录，是对每项经济业务列示出应借、应贷的账户名称（科目）及其金额的一种记录。会计分录由应借应贷方向、相互对应的科目及其金额三个要素构成。会计分录按照所涉及账户的多少，分为简单会计分录和复合会计分录。

（三）借贷记账法下的试算平衡

试算平衡，是指根据借贷记账法的记账规则和资产与权益（负债和所有者权益）的恒等关系，通过对所有账户的发生额和余额的汇总计算和比较，来检查账户记录是否正确的一种方法。试算平衡分为发生额试算平衡和余额试算平衡两种。

试算平衡是通过编制试算平衡表进行的。试算不平衡，表示记账一定有错误；但试算平衡，不能表明记账一定正确。

第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序

一、会计凭证

（一）会计凭证

会计凭证，是指记录经济业务发生或者完成情况的书面证明，是登记账簿的依据。会计凭证按照填制程序和用途可分为原始凭证和记账凭证。

（二）原始凭证

原始凭证，是指在经济业务发生或完成时取得或填制的，用以记录或证明经济业务的发生或完成情况的原始凭据。

原始凭证按照取得来源，分为自制原始凭证和外来原始凭证；按照格式不同，分为通用凭证和专用凭证；按照填制的手续和内容，分为一次凭证、累计凭证和汇总凭证。

原始凭证应当具备的基本内容包括：（1）凭证的名称；（2）填制凭证的日期；（3）填制凭证单位名称和填制人姓名；（4）经办人员的签名或者盖章；（5）接受凭证单位名称；（6）经济业务内容；（7）数量、单价和金额。

原始凭证的填制，应当符合记录真实、内容完整、手续完备、书写清楚规范、编号连续、填制及时等要求，不得涂改、刮擦、挖补。企业应当对原始凭证的真实性、合法性、合理性、完整性、正确性等进行审核。

（三）记账凭证

记账凭证，是指会计人员根据审核无误的原始凭证，按照经济业务的内容加以归类，并据以确定会计分录后所填制的会计凭证，作为登记账簿的直接依据。

记账凭证按照反映经济业务的内容，分为收款凭证、付款凭证和转账凭证。

记账凭证应当具备的基本内容包括：（1）填制凭证的日期；（2）凭证编号；（3）经济业务摘要；（4）会计科目；（5）金额；（6）所附原始凭证张数；（7）填制凭证人员、稽核人员、记账人员、会计机构负责人、会计主管人员签名或盖章。

记账凭证的填制除做到内容完整、书写清楚和规范外，还应符合一些特定要求。

为了保证会计信息的质量，在记账之前应由有关稽核人员对记账凭证的相关内容进行严格的审核。

（四）会计凭证的保管

会计凭证的保管，是指会计凭证记账后的整理、装订、归档和存查工作。会计凭证应定期装订成册，防止散失。会计凭证封面应注明单位名称、凭证种类、凭证张数、起止号数、年度、月份、会计主管人员和装订人员等有关事项，会计主管人员和保管人员应在封面上签章。会计凭证应加贴封条，防止抽换凭证。原始凭证较多时，可单独装订。会计凭证的保管应当符合相关规定，在期满前不得任意销毁。

二、会计账簿

（一）会计账簿

会计账簿，简称账簿，是指由一定格式的账页组成的，以经过审核的会计凭证为依据，全面、系统、连续地记录各项经济业务的簿籍。会计账簿的基本内容包括封面、扉页、账页。

会计账簿按照用途，分为序时账簿、分类账簿和备查账簿；按照账页格式，分为三栏式账簿、多栏式账簿、数量金额式账簿；按照外形特征，分为订本式账簿、活页式账簿、卡片式账簿。

启用会计账簿时，应当在账簿封面上写明单位名称和账簿名称，并在账簿扉页上

附启用表。企业应当根据审核无误的会计凭证登记会计账簿，并符合有关法律、行政法规和国家统一的会计准则制度的规定。

平行登记，是指对所发生的每项经济业务都要以会计凭证为依据，一方面记入有关总分类账户，另一方面记入所辖明细分类账户的方法。总分类账户和明细分类账户平行登记的要点包括方向相同、期间一致、金额相等。

（二）对账与结账

对账，是对账簿记录所进行的核对。对账一般分为账证核对、账账核对、账实核对。

结账是将账簿记录定期结算清楚的会计工作。结账的内容通常包括结清各种损益类账户，据以计算确定本期利润；结出各资产、负债和所有者权益账户的本期发生额合计和期末余额。

（三）错账更正的方法

错账更正的方法一般有划线更正法、红字更正法、补充登记法等。

三、账务处理程序

企业常用的账务处理程序，主要有记账凭证账务处理程序、汇总记账凭证账务处理程序和科目汇总表账务处理程序，它们之间的主要区别是登记总分类账的依据和方法不同。

（一）记账凭证账务处理程序

记账凭证账务处理程序，是指对发生的经济业务，先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证，再直接根据记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。记账凭证账务处理程序，适用于规模较小、经济业务量较少的单位。

采用记账凭证账务处理程序，其优点是简单明了，易于理解，总分类账可以较详细地反映经济业务的发生情况，缺点是登记总分类账的工作量较大。

（二）汇总记账凭证账务处理程序

汇总记账凭证账务处理程序，是指先根据原始凭证或汇总原始凭证填制记账凭证，定期根据记账凭证分类编制汇总收款凭证、汇总付款凭证和汇总转账凭证，再根据汇总记账凭证登记总分类账的一种账务处理程序。汇总记账凭证账务处理程序，适合于规模较大、经济业务较多的单位。

采用汇总记账凭证账务处理程序，其优点是减轻了登记总分类账的工作量，缺点是当转账凭证较多时，编制汇总转账凭证的工作量较大，并且按每一贷方账户编制汇总转账凭证，不利于会计核算的日常分工。

（三）科目汇总表账务处理程序

科目汇总表账务处理程序，又称记账凭证汇总表账务处理程序，是指根据记账凭证定期编制科目汇总表，再根据科目汇总表登记总分类账的一种账务处理程序。科目汇总表账务处理程序，适用于经济业务较多的单位。

采用科目汇总表账务处理程序，其优点是减轻了登记总分类账的工作量，易于理解，方便学习，并可做到试算平衡，缺点是科目汇总表不能反映各个账户之间的对应

关系，不利于对账目进行检查。

第六节 财产清查

一、财产清查概述

财产清查，是指通过对货币资金、实物资产和往来款项等财产物资进行盘点或核对，确定其实存数，查明账存数与实存数是否相符的一种专门方法。

财产清查按照清查范围，分为全面清查和局部清查；按照清查的时间，分为定期清查和不定期清查；按照清查的执行系统，分为内部清查和外部清查。

财产清查的程序一般包括：（1）建立财产清查组织；（2）组织清查人员学习有关政策规定，掌握有关法律、法规和相关业务知识，以提高财产清查工作的质量；（3）确定清查对象、范围，明确清查任务；（4）制定清查方案，具体安排清查内容、时间、步骤、方法，以及必要的清查前准备；（5）清查时本着先清查数量、核对有关账簿记录等，再认定质量的原则进行；（6）填制盘存清单；（7）根据盘存清单，填制实物、往来款项清查结果报告表。

二、财产清查的方法与处理

库存现金的清查是采用实地盘点法确定库存现金的实存数，然后与库存现金日记账的账面余额相核对，确定账实是否相符。对库存现金进行盘点时，出纳人员必须在场。

银行存款的清查是采用与开户银行核对账目的方法进行的，即将本单位银行存款日记账的账簿记录与开户银行转来的对账单逐笔进行核对，来查明银行存款的实有数额。银行存款的清查一般在月末进行。未达账项，是指由于结算凭证在企业与银行之间或收付款银行之间传递需要时间，造成企业与银行之间入账的时间差，一方收到凭证并已入账，另一方未收到凭证因而未能入账由此形成的账款。

实物资产的清查主要采用实地盘点法、技术推算法进行。在实物清查过程中，实物保管人员和盘点人员必须同时在场。

往来款项的清查一般采用发函询证的方法进行核对。

对于财产清查中发现的问题，如财产物资的盘盈、盘亏、毁损或其他各种损失，应核实情况，调查分析产生的原因，按照国家有关法律法规的规定，进行相应的处理。

第七节 财务报告

一、财务报告及其目标

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

财务报告的目标，是向财务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，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。财务报告使用者通常包括投资者、债权人、政府及其有关部门、社会公众等。

二、财务报表的组成

财务报表，是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注。

第二章 资 产

[基本要求]

- (一) 掌握现金管理的主要内容和现金核算、现金清查
- (二) 掌握银行结算制度的主要内容、银行存款核算与核对
- (三) 掌握其他货币资金的核算
- (四) 掌握应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息和其他应收款的核算
- (五) 掌握交易性金融资产的核算
- (六) 掌握存货成本的确定、发出存货的计价方法、存货清查
- (七) 掌握原材料、周转材料、委托加工物资、库存商品的核算
- (八) 掌握固定资产的核算
- (九) 掌握无形资产的核算
- (十) 熟悉无形资产的内容
- (十一) 熟悉长期待摊费用的核算
- (十二) 了解应收款项、存货、固定资产和无形资产减值的会计处理

[考试内容]

资产是企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

资产按照不同的标准可以作不同的分类。按照是否具有实物形态，资产可以分为有形资产和无形资产；按照来源不同，资产可分为自有资产和租入资产；按照流动性不同，资产可分为流动资产和非流动资产，其中流动资产又可分为货币资金、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、应收票据、应收账款、预付款项、应收利息、应收股利、其他应收款、存货等，非流动资产又可分为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产、长期应收款、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产及其他资产等。

本章重点以财政部2006年发布的企业会计准则和2017年修订发布的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》为基础介绍企业的货币资金、应收及预付款项、交易性金融资产、存货、固定资产、无形资产和长期待摊费用的有关内容。

第一节 货币资金

一、库存现金

(一) 现金管理制度

1. 单位应当按照《现金管理暂行条例》规定的范围使用现金，并遵守有关库存现

金限额的规定。

2. 单位应当按照《现金管理暂行条例》规定加强现金收支管理。

（二）现金的账务处理

企业应当设置库存现金总账和库存现金日记账，分别进行库存现金的总分类核算和明细分类核算。

（三）现金的清查

企业应当按规定进行现金的清查，一般采用实地盘点法，对于清查的结果应当编制现金盘点报告单。如果账款不符，发现的有待查明原因的现金短缺或溢余，应先通过“待处理财产损溢”科目核算。按管理权限报经批准后，分别情况处理。

二、银行存款

（一）银行存款的账务处理

企业应当设置银行存款总账和银行存款日记账，分别进行银行存款的总分类核算和明细分类核算。

（二）银行存款的核对

企业银行存款日记账的账面余额应定期与开户银行转来的“银行对账单”的余额核对相符，至少每月核对一次。企业银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额，应通过编制“银行存款余额调节表”调节相符。

三、其他货币资金

（一）其他货币资金的内容

其他货币资金是企业除现金、银行存款以外的其他各种货币资金，主要包括银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款、外埠存款等。

（二）其他货币资金的账务处理

为了反映和监督其他货币资金的收支和结存情况，企业应当设置“其他货币资金”科目，按其他货币资金的种类设置明细科目进行核算。

第二节 应收及预付款项

应收及预付款项是指企业在日常生产经营过程中发生的各项债权，包括应收款项和预付款项。应收款项包括应收票据、应收账款、应收股利、应收利息和其他应收款等；预付款项则是指企业按照合同规定预付的款项，如预付账款等。

一、应收票据

（一）应收票据的内容

应收票据是企业因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票。根据承兑人不同，商业汇票分为商业承兑汇票和银行承兑汇票两种。

（二）应收票据的账务处理

为了反映和监督应收票据取得、票款收回等情况，企业应当设置“应收票据”科目进行核算。

二、应收账款

（一）应收账款的内容

应收账款是企业因销售商品、提供劳务等经营活动，应向购货单位或接受劳务单位收取的款项，主要包括企业销售商品或提供劳务等应向有关债务人收取的价款及代购货单位垫付的包装费、运杂费等。

（二）应收账款的账务处理

为了反映和监督应收账款的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收账款”科目，不单独设置“预收账款”科目的企业，预收的账款也在“应收账款”科目核算。

三、预付账款

预付账款是企业按照合同规定预付的款项，应当按照实际预付的款项金额入账。

企业应当设置“预付账款”科目，核算预付账款的增减变动及其结存情况。预付款项情况不多的企业，可以不设置“预付账款”科目，而直接通过“应付账款”科目核算。

四、应收股利和应收利息

（一）应收股利的账务处理

应收股利是指企业应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。

为了反映和监督应收股利的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收股利”科目。

（二）应收利息的账务处理

应收利息是指企业根据合同或协议规定应向债务人收取的利息。

为了反映和监督应收利息的增减变动及其结存情况，企业应设置“应收利息”科目。

五、其他应收款

（一）其他应收款的内容

其他应收款的主要内容包括：

1. 应收的各种赔款、罚款；
2. 应收的出租包装物租金；
3. 应向职工收取的各种垫付款项；
4. 存出保证金；
5. 其他各种应收、暂付款项。

（二）其他应收款的账务处理

其他应收款应当按实际发生的金额入账。

为了反映和监督其他应收款的增减变动及其结存情况，企业应当设置“其他应收

款”科目进行核算。

六、应收款项减值

（一）应收款项减值损失的确认

企业应当在资产负债表日对应收款项的账面价值进行检查，有客观证据表明该应收款项发生减值的，应当将该应收款项的账面价值减记至预计未来现金流量现值，减记的金额确认减值损失，计提坏账准备。

（二）计提坏账准备的账务处理

企业当期计提的坏账准备应当作为信用减值损失进行会计处理。

为了反映和监督应收款项的坏账准备计提、转销等情况，企业应当设置“坏账准备”科目进行核算。

第三节 交易性金融资产

一、交易性金融资产的内容

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，例如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等。

二、交易性金融资产的账务处理

（一）交易性金融资产核算应设置的会计科目

为了反映和监督交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、出售等情况，企业应当设置“交易性金融资产”“公允价值变动损益”“投资收益”等科目进行核算。

（二）取得交易性金融资产

企业取得交易性金融资产时，应当按照该金融资产取得时的公允价值作为其初始入账金额。公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

企业取得交易性金融资产所支付价款中包含了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的，应当单独确认为应收项目。

企业取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入当期损益，冲减为投资收益，发生交易费用取得增值税专用发票的，进项税额经认证后可从当月销项税额中扣除。交易费用是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。

（三）持有交易性金融资产

企业持有交易性金融资产期间对于被投资单位宣告发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当确认为应收项目，并计入投资收益。需要强调的是，企业只有在同时满足三个条件时，才能确认交易性金融资产所取得的股利或利息收入并计入当期损益：一是企业收取股利或利息的权利已经确立；二是与股利或利息相关的

经济利益很可能流入企业；三是股利或利息的金额能够可靠计量。

在资产负债表日，交易性金融资产应当按照公允价值计量，公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益。

（四）出售交易性金融资产

企业出售交易性金融资产时，应当将该金融资产出售时的公允价值与其账面余额之间的差额作为投资损益进行会计处理。

第四节 存 货

一、存货的内容、成本的确定和发出存货的计价方法

（一）存货的内容

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产品或商品、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或物料等，包括各类材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

（二）存货成本的确定

存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

1. 存货的采购成本。

存货的采购成本，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。

2. 存货的加工成本。

存货的加工成本是在存货的加工过程中发生的追加费用，包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

3. 存货的其他成本。

存货的其他成本是除采购成本、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。企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益，但是为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用应计入存货的成本。

（三）发出存货的计价方法

企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地确定发出存货成本的计算方法，以及当期发出存货的成本。对于性质和用途相同的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。

实务中，企业发出的存货可以按实际成本核算，也可以按计划成本核算。如采用计划成本核算，会计期末应调整为实际成本。在实际成本核算方式下，企业可以采用的发出存货成本的计价方法包括个别计价法、先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法等。

二、原材料

原材料的日常收发及结存，可以采用实际成本核算，也可以采用计划成本核算。

（一）采用实际成本核算的账务处理

材料按实际成本计价核算时，材料的收发及结存，无论总分类核算还是明细分类核算，均按照实际成本计价。使用的会计科目有“原材料”“在途物资”等。

（二）采用计划成本核算的账务处理

材料采用计划成本核算时，材料的收发及结存，无论总分类核算还是明细分类核算，均按照计划成本计价。材料实际成本与计划成本的差异，通过“材料成本差异”科目核算。月末，计算本月发出材料应负担的成本差异并进行分摊，根据领用材料的用途计入相关资产的成本或者当期损益，从而将发出材料的计划成本调整为实际成本。

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{本期材料成本差异率}$$

如果企业的材料成本差异率各期之间是比较均衡的，也可以采用期初材料成本差异率分摊本期的材料成本差异。年度终了，应对材料成本差异率进行核实调整。

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{发出材料应负担的成本差异} = \text{发出材料的计划成本} \times \text{期初材料成本差异率}$$

三、周转材料

周转材料，是指企业能够多次使用，不符合固定资产定义，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。企业的周转材料包括包装物和低值易耗品。

（一）包装物

包装物，是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。具体包括：生产过程中用于包装产品作为产品组成部分的包装物；随同商品出售而不单独计价的包装物；随同商品出售单独计价的包装物；出租或出借给购买单位使用的包装物。

为了反映和监督包装物的增减变动及其价值损耗、结存等情况，企业应当设置“周转材料——包装物”科目进行核算。

（二）低值易耗品

作为存货核算和管理的低值易耗品，一般划分为一般工具、专用工具、替换设备、管理用具、劳动保护用品、其他用具等。

为了反映和监督低值易耗品的增减变动及其结存情况，企业应当设置“周转材料——低值易耗品”科目进行核算。

低值易耗品等企业的周转材料符合存货定义和条件的，按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的，可在领用时一次计入成本费用，但为加强实物管理，应当在备查簿上进行登记。

四、委托加工物资

（一）委托加工物资的内容和成本

委托加工物资是指企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资。

企业委托外单位加工物资的成本包括加工中实际耗用物资的成本、支付的加工费用及应负担的运杂费、支付的税费等。

（二）委托加工物资的账务处理

为了反映和监督委托加工物资的增减变动及其结存情况，企业应当设置“委托加工物资”科目进行核算。委托加工物资也可以采用计划成本或售价进行核算，其方法与库存商品相似。

五、库存商品

（一）库存商品的内容

库存商品是指企业完成全部生产过程并已验收入库、合乎标准规格和技术条件，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或可以作为商品对外销售的产品以及外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

库存商品具体包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品、寄存在外的商品、接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品等。已完成销售手续但购买单位在月末未提取的产品，不应作为企业的库存商品，而应作为代管商品处理，单独设置“代管商品”备查簿进行登记。

（二）库存商品的账务处理

为了反映和监督库存商品的增减变动及其结存情况，企业应当设置“库存商品”科目进行核算。

商品流通企业的库存商品还可以采用毛利率法和售价金额核算法进行日常核算。

六、存货清查

存货清查是通过对存货的实地盘点，确定存货的实有数量，并与账面结存数核对，从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

为了反映和监督企业在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况，企业应当设置“待处理财产损溢”科目进行核算。

七、存货减值

在会计期末，存货应当按照成本与可变现净值孰低进行计量。

（一）存货跌价准备的计提和转回

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低进行计量。其中，成本是指期末存货的实际成本，如企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，则成本为经调整后的实际成本。可变现净值是在日常活动中，

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估计的相关税费后的金额。可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是存货的售价或合同价。

当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计价；存货成本高于其可变现净值的，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

（二）存货跌价准备的账务处理

为了反映和监督存货跌价准备的计提、转回等情况，企业应当设置“存货跌价准备”科目进行核算。

第五节 固定资产

一、固定资产的特征和分类

（一）固定资产的特征

固定资产是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；（2）使用寿命超过一个会计年度。

（二）固定资产的分类

（1）按经济用途分类，可分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产。

（2）综合分类，即按固定资产的经济用途和使用情况等综合分类，可把企业的固定资产划分为七大类。

二、固定资产的账务处理

（一）固定资产核算应设置的会计科目

为了反映和监督固定资产的取得、计提折旧和处置等情况，企业应当设置“固定资产”“累计折旧”“在建工程”“工程物资”“固定资产清理”等科目进行核算。

企业固定资产、在建工程、工程物资发生减值的，还应当设置“固定资产减值准备”“在建工程减值准备”“工程物资减值准备”等科目进行核算。

（二）取得固定资产

1. 外购固定资产。

企业外购的固定资产，应按实际支付的购买价款、相关税费、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运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等，作为固定资产的取得成本。其中，相关税费不包括按照现行增值税制度规定，可以从销项税额中抵扣的增值税进项税额。

2. 建造固定资产。

企业自行建造固定资产，应当按照建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为固定资产的成本。

（三）对固定资产计提折旧

1. 计提折旧的范围。

除以下情况外，企业应当对所有固定资产计提折旧：

- （1）已提足折旧仍继续使用的固定资产；
- （2）单独计价入账的土地。

2. 固定资产折旧方法。

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法（又称直线法）、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

固定资产应当按月计提折旧，计提的折旧应当记入“累计折旧”科目，并根据固定资产的用途计入相关资产的成本或者当期损益。企业自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本；基本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用；管理部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用；销售部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用；经营租出的固定资产，其计提的折旧额应计入其他业务成本。

（四）固定资产发生的后续支出

固定资产的后续支出，是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应同时将被替换部分的账面价值从该固定资产原账面价值中扣除；不满足固定资产确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。

固定资产发生的可资本化的后续支出，应当通过“在建工程”科目进行核算。固定资产发生的不可资本化的后续支出，应当通过“管理费用”“销售费用”等科目进行核算。

（五）处置固定资产

固定资产处置，即固定资产的终止确认，具体包括固定资产的出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

企业处置固定资产应通过“固定资产清理”科目进行核算。

（六）固定资产清查

企业应定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性，充分挖掘企业现有固定资产的潜力。在固定资产清查过程中，如果发现盘盈、盘亏的固定资产，应填制固定资产盘盈盘亏报告表。清查固定资产的损溢，应及时查明原因，并按照规定程序报批处理。

盘盈固定资产应作为重要的前期差错进行会计处理，应当通过“以前年度损益调整”科目进行核算。盘亏固定资产，应当通过“待处理财产损溢”科目进行核算。

（七）固定资产减值

固定资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该固定资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为减值

损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。固定资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

为了反映和监督固定资产减值准备的计提、转销等情况，企业应当设置“固定资产减值准备”科目进行核算。

第六节 无形资产和长期待摊费用

一、无形资产

（一）无形资产的内容

1. 无形资产的特征。

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，具有三个主要特征：

- （1）不具有实物形态。
- （2）具有可辨认性。
- （3）属于非货币性长期资产。

2. 无形资产的构成。

无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

（二）无形资产的账务处理

1. 无形资产核算应设置的会计科目。

为了反映和监督无形资产的取得、摊销和处置等情况，企业应当设置“无形资产”“累计摊销”等科目进行核算。

企业无形资产发生减值的，还应当设置“无形资产减值准备”科目进行核算。

2. 取得无形资产。

企业取得的无形资产应当按照成本进行初始计量。企业取得无形资产的主要方式有外购、自行研究开发等。

（1）外购无形资产。外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，相关税费不包括按照现行增值税制度规定，可以从销项税额中抵扣的增值税进项税额。

（2）自行研究开发无形资产。企业内部研究开发项目所发生的支出应区分研究阶段支出和开发阶段支出。企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，计入当期损益；满足资本化条件的，计入研发支出。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，转入无形资产。如果无法可靠区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

3. 对无形资产进行摊销。

（1）无形资产摊销的范围。

企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。使用寿命有限的无形资产应进行摊销。使用寿命不确定的无形资产不应摊销。

(2) 无形资产的摊销。

使用寿命有限的无形资产，通常其残值视为零。对于使用寿命有限的无形资产应当自可供使用（即其达到预定用途）当月起开始摊销，处置当月不再摊销。

无形资产摊销方法包括年限平均法（即直线法）、生产总量法等。

企业应当按月对无形资产进行摊销。无形资产的摊销额一般应当计入当期损益。企业管理用的无形资产，其摊销金额计入管理费用；出租的无形资产，其摊销金额计入其他业务成本；某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产成本。

4. 处置无形资产。

企业处置无形资产，应当将取得的价款扣除该无形资产账面价值以及出售相关税费后的差额作为资产处置损益进行会计处理。

5. 无形资产减值。

无形资产在资产负债表日存在可能发生减值的迹象时，其可收回金额低于账面价值的，企业应当将该无形资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额应当作为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

二、长期待摊费用

长期待摊费用是企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

为了反映和监督长期待摊费用的取得、摊销等情况，企业应当设置“长期待摊费用”科目进行核算。

第三章 负 债

[基本要求]

- (一) 掌握短期借款、应付票据、应付账款和预收账款的核算
- (二) 掌握职工薪酬的内容及短期薪酬和设定提存计划的核算
- (三) 掌握应交增值税、应交消费税的核算
- (四) 熟悉应付利息、应付股利和其他应付款的核算
- (五) 熟悉其他应交税费的核算

[考试内容]

负债是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。负债一般按其偿还时间的长短划分为流动负债和非流动负债两类。

1. 流动负债是指预计在一个正常营业周期中清偿，或者主要为交易目的而持有，或者自资产负债表日起一年内（含一年）到期应予以清偿，或者企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的负债。主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、其他应付款等。

2. 非流动负债是偿还期在1年或超过1年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

第一节 短期借款

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下（含1年）的各种借款。

企业应通过“短期借款”科目，核算短期借款的取得及偿还情况。短期借款利息应确认为财务费用。

第二节 应付及预收款项

一、应付票据

应付票据是指企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。

企业应通过“应付票据”科目核算应付票据的发生、偿付等情况。

企业因购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，应当按其票面金额作为应付票据的入账金额。

二、应付账款

应付账款是企业因购买材料、商品或接受劳务等经营活动应支付的款项。

企业应通过“应付账款”科目核算应付账款的发生、偿还、转销等情况。

企业购入材料、商品等或接受劳务所产生的应付账款，应按应付金额入账。应付账款附有现金折扣的，应按照扣除现金折扣前的应付款总额入账。企业转销确实无法支付的应付账款，应按其账面余额计入营业外收入。

三、预收账款

预收账款是指企业按照合同规定向购货单位预收的款项。与应付账款不同，预收账款所形成的负债不是以货币偿付，而是以货物偿付。

企业应通过“预收账款”科目核算预收账款的取得、偿付等情况。预收账款情况不多的企业，也可不设“预收账款”科目，将预收的款项直接记入“应收账款”科目的贷方。

四、应付利息和应付股利

（一）应付利息

应付利息是指企业按照合同约定应支付的利息，包括短期借款、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

企业应当设置“应付利息”科目核算按照合同约定计算的应付利息的发生、支付等情况。

（二）应付股利

应付股利是指企业根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案确定分配给投资者的现金股利或利润。

企业应通过“应付股利”科目，核算企业确定或宣告支付但尚未实际支付的现金股利或利润。

企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的股票股利或利润，不做账务处理。

五、其他应付款

其他应付款是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付股利等经营活动以外的其他各项应付、暂收的款项，如应付经营租赁固定资产租金、租入包装物租金、存入保证金等。

企业应通过“其他应付款”科目，核算其他应付款的增减变动及其结存情况。

第三节 应付职工薪酬

一、职工薪酬的内容

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的

报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

这里所称的“职工”，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告间结束后12个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

二、应付职工薪酬的科目设置

企业应当设置“应付职工薪酬”科目，核算应付职工薪酬的计提、结算、使用情况。

“应付职工薪酬”科目应当按照“工资、奖金、津贴和补贴”“职工福利费”“非货币性福利”“社会保险费”“住房公积金”“工会经费和职工教育经费”“带薪缺勤”“利润分享计划”“设定提存计划”“设定受益计划义务”“辞退福利”等职工薪酬项目设置明细账进行明细核算。

三、短期薪酬的核算

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

（一）货币性职工薪酬

1. 职工工资、奖金、津贴和补贴等。

企业发生职工工资、奖金、津贴和补贴等货币性职工薪酬，应当在职工为其提供

服务的会计期间，将实际发生的职工工资、奖金、津贴和补贴等，根据职工提供服务的受益对象，计入当期损益或相关资产成本，同时确认为应付职工薪酬。

2. 职工福利费。

企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额，计入当期损益或相关资产成本，同时确认为应付职工薪酬。

3. 国家规定计提标准的职工薪酬。

对于国家规定了计提基础和计提比例的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，计入当期损益或相关资产成本，同时确认为应付职工薪酬。

4. 短期带薪缺勤。

短期带薪缺勤，是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、产假、丧假、探亲假等。对于职工带薪缺勤，企业应当根据其性质及职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。企业应根据计算确定的带薪缺勤的金额，计入当期损益或相关资产成本，同时确认为应付职工薪酬。

（二）非货币性职工薪酬

企业向职工提供职工福利费为非货币性福利的，应当按照公允价值计量。

企业以自产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照产品的公允价值和相关税费确定计入当期损益或相关资产成本的职工薪酬，相关收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理，与企业正常商品销售的会计处理相同。

企业以外购的商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费确定职工薪酬的金额，并计入当期损益或相关资产成本。

（三）发放职工薪酬的核算

企业按照有关规定以货币资金支付职工薪酬，应确认应付职工薪酬和货币资金的减少。

企业以自产产品作为职工福利费发放给职工时，应按照已计入成本费用的职工薪酬转销应付职工薪酬，确认主营业务收入，涉及增值税销项税额的，还应进行相应的处理，同时结转产品成本。

四、设定提存计划的核算

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本。

第四节 应交税费

一、应交税费的内容

企业根据税法规定应交纳的各种税费包括：增值税、消费税、城市维护建设税、资源税、所得税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、教育费附加、矿产资源补偿费、印花税、耕地占用税等。

企业应通过“应交税费”科目，总括反映各种税费的交纳情况。企业交纳的印花税、耕地占用税等不需要预计应交数的税金，不通过“应交税费”科目核算。

二、应交增值税

（一）应交增值税概述

增值税是以商品（含应税劳务、应税行为）在流通过程中实现的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。按照我国现行增值税制度的规定，在我国境内销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产以及进口货物的企业、单位和个人为增值税的纳税人。其中，“服务”包括交通运输服务、建筑服务、邮政服务、电信服务、金融服务、现代服务、生活服务。

根据经营规模大小及会计核算水平的健全程度，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。计算增值税的方法分为一般计税方法和简易计税方法。

一般纳税人是指年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准的增值税纳税人。小规模纳税人是指年应税销售额未超过规定标准，并且会计核算不健全，不能够提供准确税务资料的增值税纳税人。

增值税的一般计税方法，是先按当期销售额和适用的税率计算出销项税额，然后以该销项税额对当期购进项目支付的税款（即进项税额）进行抵扣，间接计算出当期的应纳税额。应纳税额的计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

公式中的“当期销项税额”是指纳税人当期销售货物、提供应税劳务、发生应税行为时按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税税额。其中，销售额是指纳税人销售货物、提供应税劳务、发生应税行为向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。当期销项税额的计算公式：

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{增值税税率}$$

公式中的“当期进项税额”是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税税额。下列进项税额准予从销项税额中抵扣：（1）从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票，下同）上注明的增值税税额；（2）从海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额；（3）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购

发票或者销售发票上注明的农产品买价和扣除率计算的进项税额；(4) 从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税税额；(5) 一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费，凭取得的通行费发票上注明的收费金额和规定的方法计算的可抵扣的增值税进项税额。

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

增值税的简易计税方法是按照销售额与征收率的乘积计算应纳税额，不得抵扣进项税额。应纳税额的计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

公式中的销售额不包括其应纳税额，如果纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的，应按照公式“ $\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$ ”还原为不含税销售额计算。

增值税一般纳税人计算增值税大多采用一般计税方法；小规模纳税人一般采用简易计税方法；一般纳税人销售服务、无形资产或者不动产，符合规定的，可以采用简易计税方法。

(二) 一般纳税人的账务处理

为了核算企业应交增值税的发生、抵扣、交纳、退税及转出等情况，增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”“未交增值税”“预交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“待转销项税额”“增值税留抵税额”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等明细科目。

“应交增值税”明细科目通常设置以下专栏：“进项税额”“销项税额抵减”“已交税金”“转出未交增值税”“转出多交增值税”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”。

一般纳税人账务处理的内容包括：取得货物、接受应税劳务和应税行为；销售货物、提供应税劳务、发生应税行为；交纳增值税；月末转出多交增值税和未交增值税。

(三) 小规模纳税人的账务处理

小规模纳税人核算增值税采用简化的方法，即购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，取得增值税专用发票上注明的增值税，一律不予抵扣，直接计入相关成本费用或资产。小规模纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产时，按照不含税的销售额和规定的增值税征收率计算应缴纳的增值税（即应纳税额），但不得开具增值税专用发票。

一般来说，小规模纳税人采用销售额和应纳税额合并定价的方法并向客户结算款项，销售货物或提供应税劳务后，应进行价税分离，确定不含税的销售额。不含税的销售额计算公式：

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

$$\text{应纳税额} = \text{不含税销售额} \times \text{征收率}$$

小规模纳税人进行账务处理时，只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目，该明细科目不再设置增值税专栏。

三、应交消费税

企业应在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目，核算应交消费税的发生、交纳情况。

四、其他应交税费

其他应交税费是指除上述应交税费以外的其他各种应上交国家的税费，包括应交资源税、应交城市维护建设税、应交土地增值税、应交所得税、应交房产税、应交土地使用税、应交车船税、应交教育费附加、应交矿产资源补偿费、应交个人所得税等。

企业应当在“应交税费”科目下设置相应的明细科目进行核算。

第四章 所有者权益

[基本要求]

- (一) 掌握实收资本的核算
- (二) 掌握资本公积的来源及核算
- (三) 掌握留存收益的核算
- (四) 熟悉利润分配的内容
- (五) 熟悉盈余公积和未分配利润的概念及内容

[考试内容]

所有者权益是企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司所有者权益又称为股东权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、留存收益等，通常由实收资本（或股本）、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积和未分配利润构成。其中，盈余公积和未分配利润又合称为留存收益，反映企业历年实现的净利润留存于企业的部分。本章重点介绍实收资本、资本公积和留存收益的有关内容。

第一节 实收资本

一、实收资本的内容

实收资本是企业按照章程规定或合同、协议约定，接受投资者投入企业的资本。实收资本的构成比例或股东的股权比例，是确定所有者在企业所有者权益中份额的基础，也是企业进行利润或股利分配的主要依据。

我国《公司法》规定，股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。企业应当对作为出资的非货币财产评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的30%。不论以何种方式出资，投资者如在投资过程中违反投资合约或协议约定，不按规定如期缴足出资额，企业可以依法追究投资者的违约责任。

二、实收资本的核算

除股份有限公司外，其他企业应设置“实收资本”科目，核算投资者投入资本的增减变动情况。

股份有限公司应设置“股本”科目核算公司实际发行股票的面值总额。

（一）接受现金资产投资

企业接受现金资产投资时，应以实际收到的金额或存入企业开户银行的金额，借记“银行存款”等科目，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“实收资本”科目，企业实际收到或存入开户银行的金额超过投资者在企业注册资本中所占份额的部分，贷记“资本公积——资本溢价”科目。

股份有限公司发行股票收到现金资产时，借记“银行存款”等科目，按每股股票面值和发行股份总额的乘积计算的金额，贷记“股本”科目，实际收到的金额与该股本之间的差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

股份有限公司发行股票发生的手续费、佣金等交易费用，应从溢价中抵扣，冲减资本公积（股本溢价）。

（二）接受非现金资产投资

企业接受固定资产、无形资产等非现金资产投资时，应按投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）作为固定资产、无形资产的入账价值，按投资合同或协议约定的投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分作为实收资本或股本入账，投资合同或协议约定的价值（不公允的除外）超过投资者在企业注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本公积。

（三）实收资本（或股本）变动

企业按规定接受投资者追加投资时，核算原则与投资者初次投入时相同。

企业采用资本公积或盈余公积转增资本时，应按转增的资本金额确认实收资本或股本。用资本公积转增资本时，借记“资本公积——资本溢价”（或“股本溢价”）科目，贷记“实收资本”（或“股本”）科目。用盈余公积转增资本时，借记“盈余公积”科目，贷记“实收资本”（或“股本”）科目。用资本公积或盈余公积转增资本时，应按原投资者各自出资比例计算确定各投资者相应增加的出资额。

企业按法定程序报经批准减少注册资本的，按减少的注册资本金额减少实收资本。股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的，按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积——股本溢价”科目。股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”“利润分配——未分配利润”科目。如果购回股票支付的价款低于面值总额的，应按股票面值总额，借记“股本”科目，按所注销的库存股账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

第二节 资本公积

一、资本公积的来源

资本公积是指企业收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分，以及其他资本公积等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其他资本公

积等。

形成资本溢价（或股本溢价）的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。

其他资本公积是指除资本溢价（或股本溢价）、净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。比如企业的长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动（主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入，被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分，以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等），投资企业按应享有份额而增加或减少的资本公积，直接计入投资企业所有者权益（资本公积——其他资本公积）。

此外，企业根据国家有关规定实行股权激励的，如果在等待期内取消了授予的权益工具，企业应在进行权益工具加速行权处理时，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，并同时确认资本公积（其他资本公积）。企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，如结算企业是接受服务企业的投资者，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债。

二、资本公积的账务处理

企业应通过“资本公积”科目核算资本公积的增减变动情况，并分别“资本溢价（股本溢价）”“其他资本公积”进行明细核算。

经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时，应冲减资本公积（资本溢价或股本溢价）。

第三节 留存收益

一、留存收益概述

留存收益是指企业从历年实现的利润中提取或形成的留存于企业的内部积累，包括盈余公积和未分配利润两类。

1. 利润分配。

利润分配是指企业根据国家有关规定和企业章程、投资者协议等，对企业当年可供分配的利润所进行的分配。

利润分配的顺序依次是：（1）提取法定盈余公积；（2）提取任意盈余公积；（3）向投资者分配利润。

2. 盈余公积。

盈余公积是指企业按照有关规定从净利润中提取的积累资金。公司制企业的盈余公积包括法定盈余公积和任意盈余公积。法定盈余公积是指企业按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。任意盈余公积是指企业按照股东会或股东大会决议从净利润中提取的盈余公积。

企业提取的盈余公积经批准可用于弥补亏损、转增资本或发放现金股利或利润等。

3. 未分配利润。

未分配利润是指企业实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存在企业的、历年结存的利润。相对于所有者权益的其他部分来说，企业对于未分配利润的使用有较大的自主权。

二、留存收益的账务处理

按照《公司法》有关规定，公司制企业应按照净利润（减弥补以前年度亏损，下同）的10%提取法定盈余公积。非公司制企业法定盈余公积的提取比例可超过净利润的10%。法定盈余公积累计额已达注册资本的50%时可以不再提取。值得注意的是，如果以前年度未分配利润有盈余（即年初未分配利润余额为正数），在计算提取法定盈余公积的基数时，不应包括企业年初未分配利润；如果以前年度有亏损（即年初未分配利润余额为负数），应先弥补以前年度亏损再提取盈余公积。

公司制企业可根据股东会或股东大会的决议从净利润中提取任意盈余公积。非公司制企业经类似权力机构批准，也可提取任意盈余公积。法定盈余公积和任意盈余公积的区别在于其各自计提的依据不同，前者以国家的法律法规为依据；后者由企业的权力机构自行决定。

第五章 收入、费用和利润

[基本要求]

- (一) 掌握销售商品收入金额的确定
- (二) 掌握销售商品收入的账务处理
- (三) 掌握完工百分比法确认提供劳务收入的账务处理
- (四) 掌握让渡资产使用权的使用费收入的账务处理
- (五) 掌握营业成本的组成内容及核算
- (六) 掌握税金及附加的内容及核算
- (七) 掌握期间费用的内容及核算
- (八) 掌握利润的构成及其主要内容
- (九) 掌握营业外收入、营业外支出的核算内容及账务处理
- (十) 掌握应交所得税、所得税费用的计算及账务处理
- (十一) 掌握本年利润的结转方法及账务处理
- (十二) 熟悉销售商品收入的确认条件
- (十三) 熟悉劳务开始并完成于同一会计期间、劳务的开始和完成分属不同会计期间等情况下提供劳务收入的确认原则
- (十四) 熟悉让渡资产使用权的使用费收入的确认和计量原则

[考试内容]

第一节 收 入

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，具有以下特点：第一，收入是企业在日常活动中形成的经济利益的总流入；第二，收入会导致企业所有者权益的增加；第三，收入与所有者投入资本无关。

收入按企业从事日常活动的性质分为：销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入。收入按企业经营业务的主次分为：主营业务收入、其他业务收入。

一、销售商品收入

(一) 销售商品收入的确认

销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

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。

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。

3. 相关的经济利益很可能流入企业。

4. 收入的金额能够可靠地计量。

5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

（二）一般销售商品业务收入的账务处理

在进行销售商品的会计处理时，首先要考虑销售商品收入是否符合收入确认条件。符合收入准则所规定的五项确认条件的，企业应确认收入，并结转相关销售成本。企业判断销售商品收入满足确认条件的，应当提供确凿的证据。

企业销售商品在满足收入确认条件时，应当按照已收或应收合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。通常情况下，购货方已收或应收的合同或协议价款即为其公允价值，应当以此确定销售商品收入的金额。

企业销售商品所实现的收入以及结转的相关销售成本，通过“主营业务收入”“主营业务成本”等科目核算。

（三）已经发出但不符合销售商品收入确认条件的商品的账务处理

如果企业售出商品不符合销售商品收入确认的五项条件，不应确认收入。

为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本，企业应增设“发出商品”科目。“发出商品”科目核算一般销售方式下已经发出但尚未确认收入的商品成本。

尽管发出的商品不符合收入确认条件，但如果销售该商品的纳税义务已经发生，如已经开出增值税专用发票，则应确认应交的增值税销项税额。借记“应收账款”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。如果纳税义务没有发生，则不需要进行上述处理。

（四）商业折扣、现金折扣和销售折让的账务处理

企业销售商品收入的金额通常按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定。在确定销售商品收入的金额时，应注意区分商业折扣、现金折扣和销售折让及其不同的账务处理方法。具体内容如下：

1. 商业折扣。

商业折扣是指企业为促进商品销售而给予的价格扣除。企业销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

2. 现金折扣。

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。现金折扣一般用符号“折扣率÷付款期限”表示。

企业销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发生时计入当期财务费用。

在计算现金折扣时，应注意销售方式是按不包含增值税的价款提供现金折扣，还是按包含增值税的价款提供现金折扣，两种情况下购买方享有的折扣金额不同。

3. 销售折让。

销售折让是企业因售出商品质量不符合要求等原因而在售价上给予的减让。销售

折让如发生在确认销售收入之前，则应在确认销售收入时直接按扣除销售折让后的金额确认；已确认销售收入的售出商品发生销售折让，且不属于资产负债表日后事项的，应在发生时冲减当期销售商品收入，如按规定允许扣减增值税税额的，还应冲减已确认的应交增值税销项税额。

（五）销售退回的账务处理

企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的销售退回，应当分别不同情况进行会计处理：

1. 尚未确认销售收入的售出商品发生销售退回的，应将已记入“发出商品”科目金额的商品成本金额转入“库存商品”科目，借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目。

2. 已确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，除属于资产负债表日后事项外，一般应在发生时冲减当期销售商品收入，同时冲减当期销售商品成本。如按规定允许扣减增值税税额的，应同时扣减已确认的应交增值税销项税额。如该项销售退回已发生现金折扣，应同时调整相关财务费用的金额。

（六）采用预收款方式销售商品的账务处理

预收款销售商品是购买方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项时才交货的销售方式。在预收款销售方式下，销售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，销售方通常应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为预收账款。

（七）采用支付手续费方式委托代销商品的账务处理

在采用支付手续费委托代销方式下，委托方在发出商品时，商品所有权上的主要风险和报酬并未转移给受托方，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，而应在收到受托方开出的代销清单时确认为销售商品收入，同时将应支付的代销手续费计入销售费用；受托方应在代销商品销售后，按合同或协议约定的方式计算确定代销手续费，确认劳务收入。

采取支付手续费方式代销商品的，委托方已经发出但尚未确认销售收入的商品成本可通过“委托代销商品”科目核算。

受托方可通过“受托代销商品”“受托代销商品款”或“应付账款”等科目，对受托代销商品进行核算。确认代销手续费收入时，借记“受托代销商品款”科目，贷记“其他业务收入”等科目。

（八）销售材料等存货的账务处理

企业在日常活动中还可能发生对外销售不需用的原材料、随同商品对外销售单独计价的包装物等业务。企业销售原材料、包装物等存货也视同商品销售，其收入确认和计量原则比照商品销售。企业销售原材料、包装物等存货实现的收入通过“其他业务收入”科目核算，结转的相关成本通过“其他业务成本”科目核算。

二、提供劳务收入

企业对外提供劳务所实现的收入以及结转的相关成本，如属于企业的主营业务，

应通过“主营业务收入”“主营业务成本”等科目核算；如属于主营业务以外的其他经营活动，应通过“其他业务收入”“其他业务成本”等科目核算。企业对外提供劳务发生的支出一般先通过“劳务成本”科目给予归集，待确认为费用时，再由“劳务成本”科目转入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目。

（一）在同一会计期间内开始并完成的劳务的账务处理

对于一次就能完成的劳务，企业应在提供劳务完成时按确定的收入金额，借记“应收账款”“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目；同时，按提供劳务所发生的相关支出，借记“主营业务成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

对于持续一段时间但在同一会计期间内开始并完成的劳务，企业应在为提供劳务发生相关支出时，借记“劳务成本”科目，贷记“银行存款”“应付职工薪酬”“原材料”等科目。劳务完成确认劳务收入时，按确定的收入金额，借记“应收账款”“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目；同时，结转相关劳务成本，借记“主营业务成本”等科目，贷记“劳务成本”科目。

（二）劳务的开始和完成分属不同的会计期间的账务处理

1. 提供劳务交易结果能够可靠估计。

如劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易结果能够可靠估计的，应采用完工百分比法确认提供劳务收入。同时满足下列条件的，为提供劳务交易的结果能够可靠估计：（1）收入的金额能够可靠地计量；（2）相关的经济利益很可能流入企业；（3）交易的完工进度能够可靠地确定；（4）交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

2. 提供劳务交易结果不能可靠估计。

如劳务的开始和完成分属不同的会计期间，且企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的，即不能同时满足上述四个条件的，不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应当正确预计已经发生的劳务成本能否得到补偿，分别下列情况处理：（1）已经发生的劳务成本预计全部能够得到补偿，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。（2）已经发生的劳务成本预计部分能够得到补偿的，应按能够得到部分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。（3）已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益（主营业务成本或其他业务成本），不确认提供劳务收入。

三、让渡资产使用权收入

让渡资产使用权收入主要指让渡无形资产等资产使用权的使用费收入。

（一）让渡资产使用权收入的确认和计量

让渡资产使用权的使用费收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 相关的经济利益很可能流入企业。
2. 收入的金额能够可靠地计量。

（二）让渡资产使用权收入的账务处理

企业让渡资产使用权的使用费收入，一般通过“其他业务收入”科目核算；所让渡资产计提的摊销额等，一般通过“其他业务成本”科目核算。

第二节 费用

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。费用包括企业日常活动所产生的经济利益的总流出，主要指企业为取得营业收入进行产品销售等营业活动所发生的企业货币资金的流出，具体包括营业成本、税金及附加和期间费用。企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认销售商品收入、提供劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本等计入当期损益。营业成本包括主营业务成本、其他业务成本。期间费用是指企业日常活动发生的不能计入特定核算对象的成本，而应计入发生当期损益的费用。期间费用发生时直接计入当期损益。期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。

一、营业成本

营业成本是指企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认销售商品收入、提供劳务收入等时，将已销售商品、已提供劳务的成本等计入当期损益。营业成本包括主营业务成本和其他业务成本。

（一）主营业务成本

主营业务成本是指企业销售商品、提供劳务等经常性活动所发生的成本。企业一般在确认销售商品、提供劳务等主营业务收入时，或在月末，将已销售商品、已提供劳务的成本转入主营业务成本。企业应当设置“主营业务成本”科目，按主营业务的种类进行明细核算，用于核算企业因销售商品、提供劳务或让渡资产使用权等日常活动而发生的实际成本，借记该科目，贷记“库存商品”“劳务成本”等科目。期末，将主营业务成本的余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”，贷记该科目，结转后，“主营业务成本”科目无余额。

（二）其他业务成本

其他业务成本是指企业确认的除主营业务活动以外的其他日常经营活动所发生的支出。其他业务成本包括销售材料的成本、出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额、出租包装物的成本或摊销额等。采用成本模式计量投资性房地产的，其投资性房地产计提的折旧额或摊销额，也构成其他业务成本。

企业应当设置“其他业务成本”科目，核算企业确认的除主营业务活动以外的其他日常经营活动所发生的支出。

二、税金及附加

税金及附加是指企业经营活动应负担的相关税费，包括消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等。

企业应当设置“税金及附加”科目，核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。

三、期间费用

（一）期间费用的概述

期间费用是指企业日常活动发生的不能计入特定核算对象的成本，而应计入发生当期损益的费用。

期间费用是企业日常活动中所发生的经济利益的流出。之所以不计入特定的成本核算对象，主要是因为期间费用是企业为组织和管理整个经营活动所发生的费用，与可以确定特定成本核算对象的材料采购、产成品生产等没有直接关系，因而期间费用不计入有关核算对象的成本，而是直接计入当期损益。

期间费用包含以下两种情况：一是企业发生的支出不产生经济利益，或者即使产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。二是企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债，而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用计入当期损益。

（二）期间费用的账务处理

期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。

1. 销售费用。

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，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、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、折旧费等经营费用。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也属于销售费用。

销售费用是与企业销售商品活动有关的费用，但不包括销售商品本身的成本和劳务成本。销售的商品的成本、提供的劳务的成本属于主营业务成本。

企业应通过“销售费用”科目，核算销售费用的发生和结转情况。

2. 管理费用。

管理费用是指企业为组织和管理生产经营发生的各种费用，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薪酬、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）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费等。企业生产车间（部门）和行政管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出，也作为管理费用核算。

企业应设置“管理费用”科目，核算管理费用的发生和结转情况。

商品流通企业管理费用不多的，可不设本科目，相关核算内容可并入“销售费用”科目核算。

3. 财务费用。

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等。

企业应通过“财务费用”科目，核算财务费用的发生和结转情况。

第三节 利 润

一、利润的构成

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润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。

未计入当期利润的利得和损失扣除所得税影响后的净额计入其他综合收益项目。净利润与其他综合收益的合计金额为综合收益总额。

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、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

与利润相关的计算公式主要如下：

（一）营业利润

$$\begin{aligned} \text{营业利润} = & \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{税金及附加} - \text{销售费用} - \text{管理费用} - \text{财务费用} \\ & - \text{信用减值损失} - \text{资产减值损失} + \text{公允价值变动收益} (- \text{公允价值变动损失}) \\ & + \text{投资收益} (- \text{投资损失}) + \text{其他收益} + \text{资产处置收益} (- \text{资产处置损失}) \end{aligned}$$

其中：

营业收入是指企业经营业务所确认的收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入。

营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本。

资产减值损失是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失。

公允价值变动收益（-损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（-损失）。

投资收益（-损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（-发生的损失）。

其他收益主要是指与企业日常活动相关，除冲减相关成本费用以外的政府补助。

资产处置收益（-损失）反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失，还包括债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失。

（二）利润总额

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

其中：

营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。

（三）净利润

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

其中，所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

二、营业外收支

（一）营业外收入

1. 营业外收入核算的内容。

营业外收入是指企业确认的与其日常活动无直接关系的各项利得，主要包括非流动资产毁损报废收益、盘盈利得、捐赠利得等。

2. 营业外收入的账务处理。

企业应通过“营业外收入”科目，核算营业外收入的取得及结转情况。

（二）营业外支出

1. 营业外支出的核算内容。

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产毁损报废损失、公益性捐赠支出、盘亏损失、非常损失、罚款支出等。

2. 营业外支出的账务处理。

企业应通过“营业外支出”科目，核算营业外支出的发生及结转情况。该科目可按营业外支出项目进行明细核算。

三、所得税费用

企业的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个部分，其中，当期所得税是指当期应交所得税。

（一）应交所得税的计算

应交所得税是指企业按照企业所得税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应缴纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。应纳税所得额是在企业税前会计利润（即利润总额）的基础上调整确定的，计算公式为：

应纳税所得额 = 税前会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额

纳税调整增加额主要包括企业所得税法规定允许扣除项目中，企业已计入当期费用但超过税法规定扣除标准的金额（如超过企业所得税法规定标准的职工福利费、工会经费、职工教育经费、业务招待费、公益性捐赠支出、广告费和业务宣传费等），以

及企业已计入当期损失但企业所得税法规定不允许扣除项目的金额（如税收滞纳金、罚金、罚款）。

纳税调整减少额主要包括按企业所得税法规定允许弥补的亏损和准予免税的项目，如前5年内未弥补亏损和国债利息收入等。

企业当期应交所得税的计算公式为：

$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$

（二）所得税费用的账务处理

企业根据会计准则的规定，计算确定的当期所得税和递延所得税之和，即为应从当期利润总额中扣除的所得税费用。即：

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税}$$

其中，递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)。

企业应通过“所得税费用”科目，核算企业所得税费用的确认及其结转情况。

四、本年利润

（一）结转本年利润的方法

会计期末结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

1. 表结法。

表结法下，各损益类科目每月末只需结计出本月发生额和月末累计余额，不结转到“本年利润”科目，只有在年末时才将全年累计余额结转入“本年利润”科目。但每月末要将损益类科目的本月发生额合计数填入利润表的本月数栏，同时将本月末累计余额填入利润表的本年累计数栏，通过利润表计算反映各期的利润（或亏损）。表结法下，年中损益类科目无须结转入“本年利润”科目，从而减少了转账环节和工作量，同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。

2. 账结法。

账结法下，每月末均需编制转账凭证，将在账上结计出的各损益类科目的余额结转入“本年利润”科目。结转后“本年利润”科目的本月余额反映当月实现的利润或发生的亏损，“本年利润”科目的本年余额反映本年累计实现的利润或发生的亏损。账结法在各月均可通过“本年利润”科目提供当月及本年累计的利润（或亏损）额，但增加了转账环节和工作量。

（二）结转本年利润的会计处理

企业应设置“本年利润”科目，核算企业本年度实现的净利润（或发生的净亏损）。

会计期末，企业应将“主营业务收入”“其他业务收入”“其他收益”“营业外收入”等科目的余额分别转入“本年利润”科目的贷方，将“主营业务成本”“其他业务成本”“税金及附加”“销售费用”“管理费用”“财务费用”“资产减值损失”“营业外支出”“所得税费用”等科目的余额分别转入“本年利润”科目的借方。企业还应将“公允价值变动损益”“投资收益”“资产处置损益”科目的净收益转入“本年利

润”科目的贷方，将“公允价值变动损益”“投资收益”“资产处置损益”科目的净损失转入“本年利润”科目的借方。结转后“本年利润”科目如为贷方余额，表示当年实现的净利润；如为借方余额，表示当年发生的净亏损。

年度终了，企业还应将“本年利润”科目的本年累计余额转入“利润分配——未分配利润”科目。如“本年利润”为贷方余额，借记“本年利润”科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为借方余额，作相反的会计分录。结转后“本年利润”科目应无余额。

第六章 财务报表

[基本要求]

- (一) 掌握资产负债表的作用、内容、结构及其编制方法
- (二) 掌握利润表的作用、内容、结构及其编制方法
- (三) 掌握所有者权益变动表的作用、内容、结构及其编制方法
- (四) 熟悉附注的作用、主要内容

[考试内容]

第一节 资产负债表

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注。本章重点介绍企业资产负债表、利润表、所有者权益（或股东权益）变动表以及附注的有关内容。

一、资产负债表概述

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的报表。

通过资产负债表，可以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，帮助财务报表使用者全面了解企业的财务状况、分析企业的偿债能力等情况，从而为其作出经济决策提供依据。

资产负债表主要反映资产、负债和所有者权益三方面的内容，并满足“资产 = 负债 + 所有者权益”平衡式。

(一) 资产

资产，反映由过去的交易或事项形成并由企业在某一特定日期所拥有或控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。资产应当按照流动资产和非流动资产两大类别在资产负债表中列示，在流动资产和非流动资产类别下进一步按性质分项列示。

流动资产是指预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用，或者主要为交易目的而持有，或者预计在资产负债表日起一年内（含一年）变现的资产，或者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。资产负债表中列示的流动资产项目通常包括：货币资金、交易性金融资产、应收票据及应收账款、预付款项、其他应收款、存货、合同资产、持有待售资产和一年内到期的非流动资产等。

非流动资产是指流动资产以外的资产。资产负债表中列示的非流动资产项目通常包括：债权投资、其他债权投资、长期应收款、长期股权投资、其他权益工具投资、其他非流动金融资产、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产、开发支出、长期待摊费用、递延所得税资产以及其他非流动资产等。

（二）负债

负债，反映在某一特定日期企业所承担的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债应当按照流动负债和非流动负债在资产负债表中进行列示，在流动负债和非流动负债类别下再进一步按性质分项列示。

流动负债是指预计在一个正常营业周期中清偿，或者主要为交易目的而持有，或者自资产负债表日起一年内（含一年）到期应予以清偿，或者企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的负债。资产负债表中列示的流动负债项目通常包括：短期借款、交易性金融负债、应付票据及应付账款、预收款项、合同负债、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款、持有待售负债、一年内到期的非流动负债等。

非流动负债是指流动负债以外的负债。非流动负债项目通常包括：长期借款、应付债券、长期应付款、预计负债、递延收益、递延所得税负债和其他非流动负债等。

（三）所有者权益

所有者权益，是企业资产扣除负债后的剩余权益，反映企业在某一特定日期股东（投资者）拥有的净资产的总额。所有者权益一般按照实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积和未分配利润分项列示。

二、资产负债表的结构

我国企业的资产负债表采用账户式结构，分为左右两方，左方为资产项目，大体按资产的流动性大小排列，流动性大的资产如“货币资金”“交易性金融资产”等排在前面，流动性小的资产如“长期股权投资”“固定资产”等排在后面。右方为负债及所有者权益项目，一般按要求清偿时间的先后顺序排列，“短期借款”“应付票据及应付账款”等需要在一年以内或者长于一年的一个正常营业周期内偿还的流动负债排在前面，“长期借款”等在一年以上才需偿还的非流动负债排在中间，在企业清算之前不需要偿还的所有者权益项目排在后面。

账户式资产负债表中的资产各项目的合计等于负债和所有者权益各项目的合计，即资产负债表左方和右方平衡。因此，通过账户式资产负债表，可以反映资产、负债、所有者权益之间的内在关系，即“资产 = 负债 + 所有者权益”。

三、资产负债表的编制

资产负债表各项目均需填列“年初余额”和“期末余额”两栏。

资产负债表的“年初余额”栏内各项数字，应根据上年末资产负债表的“期末余额”栏内所列数字填列。如果上年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容与本年度不相一致，应按照本年度的规定对上年末资产负债表各个项目的名称和数字进行调整，填入本表“年初余额”栏内。

资产负债表的“期末余额”栏主要有以下几种填列方法：

1. 根据总账科目余额填列。如“短期借款”“资本公积”等项目，根据“短期借款”“资本公积”各总账科目的余额直接填列；有些项目则需根据几个总账科目的期末余额计算填列，如“货币资金”项目，需根据“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”三个总账科目的期末余额的合计数填列。

2. 根据明细账科目余额计算填列。如“应付票据及应付账款”项目，需要根据“应付票据”科目的期末余额，以及“应付账款”和“预付账款”两个科目所属的相关明细科目的期末贷方余额计算填列；“应收票据及应收账款”项目，需要根据“应收票据”和“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列；“预付款项”项目，需要根据“应付账款”科目借方余额和“预付账款”科目借方余额减去与“预付账款”有关的坏账准备贷方余额计算填列；“预收款项”项目，需要根据“应收账款”科目贷方余额和“预收账款”科目贷方余额计算填列；“开发支出”项目，需要根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额计算填列；“应付职工薪酬”项目，需要根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末余额计算填列；“一年内到期的非流动资产”“一年内到期的非流动负债”项目，需要根据有关非流动资产和非流动负债项目的明细科目余额计算填列；“未分配利润”项目，需要根据“利润分配”科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列。

3. 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列。如“长期借款”项目，需要根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列；“其他非流动资产”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）收回数后的金额计算填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额计算填列。

4. 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。如资产负债表中“应收票据及应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等项目，应当根据“应收票据”“应收账款”“长期股权投资”“在建工程”等科目的期末余额减去“坏账准备”“长期股权投资减值准备”“在建工程减值准备”等备抵科目余额后的净额填列。“投资性房地产”“固定资产”项目，应当根据“投资性房地产”“固定资产”科目的期末余额减去“投资性房地产累计折旧”“累计折旧”“投资性房地产减值准备”“固定资产减值准备”等备抵科目的期末余额，以及“固定资产清理”科目期末余额后的净额填列；“无形资产”项目，应当根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”“无形资产减值准备”等备抵科目余额后的净额填列。

5. 综合运用上述填列方法分析填列。如资产负债表中的“存货”项目，需要根据“原材料”“委托加工物资”“周转材料”“材料采购”“在途物资”“发出商品”“材料成本差异”等总账科目期末余额的分析汇总数，再减去“存货跌价准备”科目余额后的净额填列。

第二节 利润表

一、利润表概述

利润表，又称损益表，是反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。

通过利润表，可以反映企业在一定会计期间收入、费用、利润（或亏损）的金额和构成情况，帮助财务报表使用者全面了解企业的经营成果，分析企业的获利能力及盈利增长趋势，从而为其作出经济决策提供依据。

利润表包括的项目主要有营业收入、营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用、资产减值损失、其他收益、投资收益、公允价值变动收益、资产处置收益、营业利润、营业外收入、营业外支出、利润总额、所得税费用、净利润、其他综合收益的税后净额、综合收益总额、每股收益等。

二、利润表的结构

我国企业的利润表采用多步式格式，即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类，按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标，分步计算当期净损益，以便财务报表使用者理解企业经营成果的不同来源。

为了使财务报表使用者通过比较不同期间利润的实现情况，判断企业经营成果的未来发展趋势，企业需要提供比较利润表。为此，利润表还需就各项目再分为“本期金额”和“上期金额”两栏分布填列。

三、利润表的编制

我国企业利润表的主要编制步骤和内容如下：

第一步，以营业收入为基础，减去营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用、资产减值损失、信用减值损失，加上其他收益、投资收益（或减去投资损失）、公允价值变动收益（或减去公允价值变动损失）、资产处置收益（或减去资产处置损失），计算出营业利润。

第二步，以营业利润为基础，加上营业外收入，减去营业外支出，计算出利润总额。

第三步，以利润总额为基础，减去所得税费用，即计算出净利润（或净亏损）。

第四步，以净利润（或净亏损）为基础，计算出每股收益。

第五步，以净利润（或净亏损）和其他综合收益为基础，计算出综合收益总额。

利润表各项目均需填列“本期金额”和“上期金额”两栏。其中“上期金额”栏内各项数字，应根据上年该期利润表的“本期金额”栏内所列数字填列。“本期金额”栏内各期数字，除“基本每股收益”和“稀释每股收益”项目外，应当按照相关科目的发生额分析填列。如“营业收入”项目，根据“主营业务收入”“其他业务收入”科目的发生额分析计算填列；“营业成本”项目，根据“主营业务成本”“其他业务成本”科目的发生额分析计算填列。

第三节 所有者权益变动表

一、所有者权益变动表的作用

通过所有者权益变动表，既可以为报表使用者提供所有者权益总量增减变动的信息，也能为其提供所有者权益增减变动的结构性信息，特别是能够让报表使用者理解所有者权益增减变动的根源。

二、所有者权益变动表的结构和主要内容

在所有者权益变动表上，企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：（1）综合收益总额；（2）会计政策变更和差错更正的累积影响金额；（3）所有者投入资本和向所有者分配利润等；（4）提取的盈余公积；（5）实收资本、其他权益工具、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

所有者权益变动表以矩阵的形式列示：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，即所有者权益变动的来源，对一定时期所有者权益的变动情况进行全面反映；另一方面，按照所有者权益各组成部分（即实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润和库存股）列示交易或事项对所有者权益各部分的影响。

三、所有者权益变动表的编制

所有者权益变动表各项目均需填列“本年金额”和“上年金额”两栏。

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列。上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不一致的，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入所有者权益变动表的“上年金额”栏内。

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本（或股本）”“其他权益工具”“资本公积”“库存股”“其他综合收益”“盈余公积”“利润分配”“以前年度损益调整”科目的发生额分析填列。

第四节 附 注

一、附注的作用

附注是对资产负债表、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。

通过附注与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表列示项目的相互参照关系，以及对未能在财务报表中列示项目的说明，可以使财务报表使用者全面了解企业的财务状况、经营成果和现金流量以及所有者权益的情况。

二、附注的主要内容

附注是财务报表的重要组成部分。根据企业会计准则的规定，企业应当按照如下顺序披露附注的内容：

- (一) 企业的基本情况。
- (二) 财务报表的编制基础。
- (三) 遵循企业会计准则的声明。
- (四) 重要会计政策和会计估计。

在披露重要会计政策和会计估计时，企业应当披露重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，以及会计估计中所采用的关键假设和不确定因素。

- (五) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。
- (六) 报表重要项目的说明。

企业对报表重要项目的说明，应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式披露。报表重要项目的明细金额合计应当与报表项目金额相衔接。

(七) 或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

- (八) 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息。

第七章 管理会计基础

[基本要求]

- (一) 掌握管理会计的概念和目标
- (二) 掌握管理会计要素和管理会计体系的构成
- (三) 掌握管理会计的应用原则和应用主体
- (四) 掌握产品成本核算的一般程序
- (五) 掌握产品成本核算对象的确定、成本项目的设置
- (六) 掌握各种要素费用的归集和分配
- (七) 掌握生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配
- (八) 熟悉管理会计工具方法
- (九) 熟悉产品成本核算的要求及账户设置
- (十) 熟悉产品成本计算的品种法、分批法、分步法
- (十一) 了解货币时间价值的含义、终值和现值的概念

[考试内容]

第一节 管理会计概述

一、管理会计概念和目标

管理会计是会计的重要分支，主要服务于单位（包括企业和行政事业单位，下同）内部管理需要，是通过利用相关信息，有机融合财务与业务活动，在单位规划、决策、控制和评价等方面发挥重要作用的管理活动。

管理会计的目标是通过运用管理会计工具方法，参与单位规划、决策、控制、评价活动并为之提供有用信息，推动单位实现战略规划。

二、管理会计体系

中国特色的管理会计体系是一个由理论、指引、人才、信息化加服务市场构成的“4+1”的管理会计有机系统。

管理会计指引体系是在管理会计理论研究成果的基础上，形成的可操作性的系列标准。管理会计指引体系包括基本指引、应用指引和案例库。管理会计基本指引在管理会计指引体系中起统领作用，是制定应用指引和建设案例库的基础。应用指引是对

单位管理会计工作的具体指导。案例库是对国内外管理会计经验的总结提炼，是对如何运用管理会计应用指引的实例示范。

三、管理会计要素及具体内容

单位应用管理会计应包括应用环境、管理会计活动、工具方法、信息与报告四项管理会计要素。

（一）应用环境

管理会计应用环境是单位应用管理会计的基础。单位应用管理会计，首先应充分了解和析其应用环境，包括外部环境和内部环境。外部环境主要包括国内外经济、市场、法律、行业等因素，内部环境主要包括与管理会计建设和实施相关的价值创造模式、组织架构、管理模式、资源、信息系统等因素。

（二）管理会计活动

管理会计活动是单位管理会计工作的具体开展，是单位利用管理会计信息，运用管理会计工具方法，在规划、决策、控制、评价等方面服务于单位管理需要的相关活动。在了解和析其应用环境的基础上，单位应将管理会计活动嵌入规划、决策、控制、评价等环节，形成完整的管理会计闭环。

（三）工具方法

管理会计工具方法是实现管理会计目标的具体手段，是单位应用管理会计时所采用的战略地图、滚动预算管理、作业成本管理、本量利分析、平衡计分卡等模型、技术、流程的统称。管理会计工具方法具有开放性，随着实践发展不断丰富完善。单位应用管理会计，应结合自身实际情况，根据管理特点和实践需要选择适用的管理会计工具方法，并加强管理会计工具方法的系统化、集成化应用。

1. 战略管理领域应用的工具方法。

战略管理领域应用的管理会计工具方法一般包括战略地图、价值链管理等。

2. 预算管理领域应用的工具方法。

预算管理领域应用的管理会计工具方法，一般包括滚动预算、零基预算、弹性预算、作业预算等。

3. 成本管理领域应用的工具方法。

成本管理领域应用的管理会计工具方法一般包括目标成本法、标准成本法、变动成本法、作业成本法等。

4. 营运管理领域应用的工具方法。

营运管理领域应用的管理会计工具方法一般包括本量利分析、敏感性分析、边际分析和标杆管理等。

5. 投融资管理领域应用的工具方法。

投融资管理领域应用的管理会计工具方法一般包括贴现现金流法、项目管理、情景分析、约束资源优化等。

6. 绩效管理领域应用的工具方法。

绩效管理领域应用的管理会计工具方法一般包括关键绩效指标法、经济增加值法、

平衡计分卡、绩效棱柱模型等。

7. 风险管理领域应用的工具方法。

风险管理领域应用的管理会计工具方法一般包括风险矩阵、风险清单等。企业可结合自身的风险管理目标和实际情况，单独或综合应用不同风险管理工具方法。

(四) 信息与报告

管理会计信息包括管理会计应用过程中所使用和生成的财务信息和非财务信息，是管理会计报告的基本元素。单位应充分利用内外部各种渠道，通过采集、转换等多种方式，获得相关、可靠的管理会计基础信息。单位应有效利用现代信息技术，对管理会计基础信息进行加工、整理、分析和传递，以满足管理会计应用需要。单位生成的管理会计信息应相关、可靠、及时、可理解。

管理会计报告是管理会计活动成果的重要表现形式，旨在为报告使用者提供满足管理需要的信息，是管理会计活动开展情况和效果的具体呈现。管理会计报告按期间可以分为定期报告和不定期报告，按内容可以分为综合性报告和专项报告等类别。单位可以根据管理需要和管理会计活动性质设定报告期间。一般应以公历期间作为报告期间，也可以根据特定需要设定报告期间。

四、管理会计应用原则和应用主体

单位应用管理会计，应当遵循以下原则：

(1) 战略导向原则。管理会计的应用应以战略规划为导向，以持续创造价值为核心，促进单位可持续发展。

(2) 融合性原则。管理会计应嵌入单位相关领域、层次、环节，以业务流程为基础，利用管理会计工具方法，将财务和业务等有机融合。

(3) 适应性原则。管理会计的应用应与单位应用环境和自身特征相适应。单位自身特征包括单位性质、规模、发展阶段、管理模式、治理水平等。

(4) 成本效益原则。管理会计的应用应权衡实施成本和预期效益，合理、有效地推进管理会计应用。

管理会计应用主体视管理决策主体确定，可以是单位整体，也可以是单位内部的责任中心。

五、货币时间价值

(一) 货币时间价值的含义

货币时间价值，是指一定量货币在不同时点上的价值量差额。货币的时间价值来源于货币进入社会再生产过程后的价值增值。通常情况下，它是指没有风险也没有通货膨胀情况下的社会平均利润率，是利润平均化规律发生作用的结果。根据货币具有时间价值的理论，可以将某一时点的货币价值金额折算为其他时点的价值金额。

(二) 终值和现值

终值又称将来值，是现在一定量的货币折算到未来某一时点所对应的金额。现值，

是指未来某一时点上一定量的货币折算到现在所对应的金额。现值和终值是一定量货币在前后两个不同时点上对应的价值，其差额即为货币的时间价值。

1. 复利的终值和现值。

单利和复利是计息的两种不同方式。单利是指按照固定的本金计算利息的一种计息方式。复利是指不仅对本金计算利息，还对利息计算利息的一种计息方式。财务估值中一般都按照复利方式计算货币的时间价值。

复利终值指一定量的货币，按复利计算的若干期后的本利总和。复利现值是指未来某期的一定量货币，按复利计算的现在价值。

2. 年金终值和年金现值。

年金是指间隔期相等的系列等额收付款。年金包括普通年金（后付年金）、预付年金（先付年金）、递延年金、永续年金等形式。

永续年金是指无限期收付的年金，即一系列没有到期日的等额现金流。永续年金现值是指无限期的每期期末等额收付系列款项的复利现值之和。

第二节 产品成本核算概述

产品成本，是指企业在生产产品（包括提供劳务）过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。

一、产品成本核算的要求

- （一）做好各项基础工作。
- （二）正确划分各种费用支出的界限。
- （三）根据生产特点和管理要求选择适当的成本计算方法。
- （四）遵守一致性原则。
- （五）编制产品成本报表。

二、产品成本核算的一般程序

- （一）根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。
- （二）确定成本项目。企业计算产品生产成本，一般应当设置“原材料”“燃料和动力”“职工薪酬”“车间经费”四个成本项目。
- （三）设置有关成本和费用明细账。如生产成本明细账、制造费用明细账、产成品和自制半成品明细账等。
- （四）收集确定各种产品的生产量、入库量、在产品盘存量以及材料、工时、动力消耗等，并对所有已发生费用进行审核。
- （五）归集所发生的全部生产费用，并按照确定的成本计算对象予以分配，按成本项目计算各种产品的在产品成本、产成品成本和单位成本。
- （六）结转产品销售成本。

三、产品成本核算对象

(一) 产品成本核算对象的概念

产品成本核算对象，是指确定归集和分配生产费用的具体对象，即生产费用承担的客体。成本核算对象的确定，是设立成本明细分类账户、归集和分配生产费用以及正确计算产品成本的前提。

(二) 产品成本核算对象的确定

由于产品工艺、生产方式、成本管理等要求不同，产品项目不等同于产品成本核算对象。企业应当根据生产经营特点和管理要求来确定成本核算对象。一般情况下，对制造业企业而言，大批大量单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产步骤成本信息的，以产品品种为成本核算对象；小批单件生产产品的，以每批或每件产品为成本核算对象；多步骤连续加工产品且管理上要求提供有关生产步骤成本信息的，以每种产品及各生产步骤为成本核算对象；产品规格繁多的，可将产品结构、耗用原材料和工艺过程基本相同的各种产品，适当合并作为成本核算对象。

成本核算对象确定后，各种会计、技术资料的归集应当与此一致，一般不应中途变更。

企业内部管理有相关要求的，还可以按照现代企业多维度、多层次的管理要求，确定多元化的产品成本核算对象。多维度是指以产品的最小生产步骤或作业为基础，按照企业有关部门的生产流程及其相应的成本管理要求，利用现代信息技术，组合出产品维度、工序维度、车间班组维度、生产设备维度、客户订单维度、变动成本维度和固定成本维度等不同的成本核算对象。多层次是指根据企业成本管理需要，划分为企业管理部门、工厂、车间和班组等成本管理层次。

四、产品成本项目

(一) 产品成本项目的概念

为具体反映计入产品生产成本的费用的各种经济用途，还应将其进一步划分为若干个项目，即产品生产成本项目，简称产品成本项目或成本项目。

(二) 产品成本项目的设置

企业应当根据生产经营特点和管理要求，按照成本的经济用途和生产要素内容相结合的原则或者成本性态等设置成本项目。如，对于制造业企业而言，一般可设置“直接材料”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”等项目。

由于生产的特点、各种费用支出的比重及成本管理和核算的要求不同，企业可根据具体情况，适当增加一些项目，如“废品损失”等成本项目。企业内部管理有相关要求的，还可以按照现代企业多维度、多层次的成本管理要求，利用现代信息技术对有关成本项目进行组合，输出有关成本信息。

第三节 产品成本的归集和分配

一、产品成本归集和分配的基本原则

企业所发生的生产费用，能确定由某一成本核算对象负担的，应当按照所对应的产品成本项目类别，直接计入产品成本核算对象的生产成本；由几个成本核算对象共同负担的，应当选择合理的分配标准分配计入。

企业应当根据生产经营特点，以正常生产能力水平为基础，按照资源耗费方式确定合理的分配标准。

企业应当按照权责发生制的原则，根据产品的生产特点和管理要求结转成本。企业不得以计划成本、标准成本、定额成本等代替实际成本。企业采用计划成本、标准成本、定额成本等类似成本进行直接材料日常核算的，期末，应当将耗用直接材料的计划成本或定额成本等类似成本调整为实际成本。

企业内部管理有相关要求的，还可以利用现代信息技术，在确定多维度、多层次成本核算对象的基础上，对有关费用进行归集、分配和结转。

二、要素费用的归集和分配

（一）成本核算的科目设置

1. “生产成本”科目。

该科目核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本，该科目应按产品品种等成本核算对象设置基本生产成本和辅助生产成本明细科目。

基本生产成本应当分别按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、类别、订单、批别、生产阶段等）设置明细账（或成本计算单），并按规定的成本项目设置专栏。期末，对于共同负担的辅助生产成本，应当按照一定的分配标准分配给各受益对象。

2. “制造费用”科目。

制造费用是指制造业企业为生产产品（或提供劳务）而发生的，应计入产品成本但没有专设成本项目的各项间接生产费用。期末，将共同负担的制造费用按照一定的标准分配计入各成本核算对象，除季节性生产外，本科目期末应无余额。

（二）材料、燃料、动力的归集和分配

无论是外购的还是自制的，发生材料、燃料和动力等各项要素费用时，对于直接用于产品生产、构成产品实体的材料、燃料和动力，一般分产品领用，应根据领退料凭证直接计入相应产品成本的“直接材料”项目。对于不能分产品领用的，需要采用适当的分配方法，分配计入各相关产品成本的“直接材料”成本项目。

在消耗定额比较准确的情况下，原材料、燃料也可按照产品的材料定额消耗量比例或材料定额费用比例进行分配。

（三）职工薪酬的归集和分配

职工薪酬是企业在生产产品或提供劳务活动过程中所发生的各种直接和间接人工

费用的总和。一般按车间、部门分别填制，是职工薪酬分配的依据。直接进行产品生产的生产工人的职工薪酬，直接计入产品成本的“直接人工”成本项目；不能直接计入产品成本的职工薪酬，按工时、产品产量、产值比例等方式进行合理分配，计入各有关产品成本的“直接人工”项目。

如果取得各种产品的实际生产工时数据比较困难，而各种产品的单件工时定额比较准确，也可按产品的定额工时比例分配职工薪酬。

（四）辅助生产费用的归集和分配

辅助生产费用的归集是通过辅助生产成本总账及明细账进行。一般按车间及产品和劳务设立明细账。辅助生产的分配应通过辅助生产费用分配表进行。辅助生产费用的分配方法很多，通常采用直接分配法、交互分配法、计划成本分配法、顺序分配法和代数分配法等。

（五）制造费用的归集和分配

制造费用包括物料消耗，车间管理人员的薪酬，车间管理用房屋和设备的折旧费、租赁费和保险费，车间管理用具摊销，车间管理用的照明费、水费、取暖费、劳动保护费、设计制图费、试验检验费、差旅费、办公费以及季节性及修理期间停工损失等。制造费用应通过“制造费用”账户进行归集，月末按照一定的方法从贷方分配转入有关成本计算对象。

制造费用应当按照车间分别进行，不应将各车间的制造费用汇总，在企业范围内统一分配。企业应当根据制造费用的性质，合理选择分配方法，通常采用的方法有生产工人工时比例法（或生产工时比例法）、生产工人工资比例法（或生产工资比例法）、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等。产品分配标准如产品生产工时总数或生产工人定额工时总数、生产工人工资总额、机器工时总数、产品计划产量的定额工时总数。企业具体选用哪种分配方法，由企业自行决定。分配方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应当在附注中予以说明。

（六）废品损失和停工损失的核算

1. 废品损失的核算。

废品损失是指在生产过程中发生的和入库后发现的不可修复废品的生产成本，以及可修复废品的修复费用，扣除回收的废品残料价值和应收赔款以后的损失。废品损失可单独核算，也可在“生产成本——基本生产成本”“原材料”等科目中反映。辅助生产一般不单独核算废品损失。

不可修复废品损失的生产成本，可按废品所耗实际费用计算，也可按废品所耗定额费用计算；对于可修复废品，“废品损失”科目只登记返修发生的各种费用，不登记返修前发生的费用，回收的残料价值和应收的赔款，应从“废品损失”科目贷方分别转入“原材料”和“其他应收款”科目的借方。结转后“废品损失”的借方余额反映的是归集的可修复损失成本，应转入“生产成本——基本生产成本”科目的借方。

2. 停工损失的核算。

停工损失是指生产车间或车间内某个班组在停工期间发生的各项费用，包括停工

期间发生的原材料费用、人工费用和制造费用等。应由过失单位或保险公司负担的赔款，应从停工损失中扣除。不满1个工作日的停工，一般不计算停工损失。企业的停工可以分为正常停工和非正常停工。正常停工包括季节性停工、正常生产周期内的修理期间的停工、计划内减产停工等；非正常停工包括原材料或工具等短缺停工、设备故障停工、电力中断停工、自然灾害停工等。季节性停工、修理期间的正常停工费用在产品成本核算范围内，应计入产品成本。非正常停工费用应计入企业当期损益。停工损失可单独核算，也可直接反映在“制造费用”和“营业外支出”等科目中。辅助生产一般不单独核算停工损失。

对于应计入产品成本的停工损失，如果停工车间只生产一种产品，应将“停工损失”科目归集的费用计入该产品成本明细账的“停工损失”项目；如果停工车间生产多种产品，一般按照制造费用分配方法在各种产品之间进行分配。

三、生产费用在完工产品和在产品之间的归集和分配

（一）在产品数量的核算

在产品数量是核算在产品成本的基础，在产品成本与完工产品成本之和就是产品的生产费用总额。在产品是指没有完成全部生产过程、不能作为商品销售的产品，包括正在车间加工中的在产品（包括正在返修的废品）和已经完成一个或几个生产步骤但还需要继续加工的半成品（包括未经验收入库的产品和等待返修的废品）两部分。不包括对外销售的自制半成品。对某个车间或生产步骤而言，在产品只包括该车间或该生产步骤正在加工中的那部分在产品。

为确定在产品结存的数量，企业需要做好两方面工作：一是在在产品收发结存的日常核算；二是做好产品的清查工作。

（二）生产费用在完工产品和在产品之间的分配

完工产品、在产品成本之间的关系如下：

$$\text{本月完工产品成本} = \text{本月发生生产成本} + \text{月初在产品成本} - \text{月末在产品成本}$$

根据这一关系，结合生产特点，完工产品与在产品费用的分配方法通常有：不计算在产品成本法、在产品按固定成本计价法、在产品按所耗直接材料成本计价法、约当产量比例法、在产品按定额成本计价法、定额比例法、在产品按完工产品成本计价法等。

（三）联产品和副产品的成本分配

1. 联产品成本的分配。

联产品，是指使用同种原料，经过同一生产过程同时生产出来的两种或两种以上的主要产品。联产品的联合成本在分离点后，可按相对销售价格分配法、实物量分配法等合理的方法在各联产品之间进行分配。

2. 副产品成本的分配。

副产品，是指在同一生产过程中，使用同种原料，在生产主产品的同时附带生产出来的非主要产品。在分配主产品和副产品的生产成本时，通常先确定副产品的生产

成本，然后再确定主产品的生产成本。

第四节 产品成本计算方法

一、产品成本计算方法概述

适应各种类型生产的特点和管理要求，产品成本计算方法主要包括品种法、分批法、分步法。各种方法的适用范围如表 1 所示。

表 1 产品成本计算的基本方法

产品成本计算方法	成本计算对象	生产类型		成本管理
		生产组织特点	生产工艺特点	
品种法	产品品种	大量大批生产	单步骤生产	不要求分步计算成本
			多步骤生产	
分批法	产品批别	单件小批生产	单步骤生产	不要求分步计算成本
			多步骤生产	
分步法	生产步骤	大量大批生产	多步骤生产	要求分步计算成本

二、产品成本计算的品种法

品种法是以产品品种作为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法适用于单步骤、大量生产的企业。

三、产品成本计算的分批法

分批法是以产品的批别作为产品成本核算对象，归集和分配生产成本，计算产品成本的一种方法。这种方法主要适用于单件、小批生产的企业。

四、产品成本计算的分步法

分步法是按照生产过程中各个加工步骤（分品种）为成本核算对象，归集和分配生产成本，计算各步骤半成品和最后产成品成本的一种方法。这种方法适用于大量、大批的多步骤生产。具体包括逐步结转分步法和平行结转分步法。

第八章 政府会计基础

[基本要求]

- (一) 掌握政府会计标准体系
- (二) 掌握政府会计核算模式
- (三) 掌握政府会计要素及其确认和计量标准
- (四) 掌握政府财务报告和决算报告的内容和构成
- (五) 掌握单位资产业务、负债业务和净资产业务的核算
- (六) 掌握单位收支业务、预算结转结余及分配业务的核算
- (七) 熟悉政府会计信息质量要求
- (八) 熟悉单位财务报表和预算会计报表的编制要求
- (九) 了解政府会计改革背景和目标
- (十) 了解政府财务报告的编报

[考试内容]

第一节 政府会计概述

一、政府会计改革背景和目标

政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体（包括政府所属的行政事业单位等）的财务状况、运行情况（含运行成本，下同）、现金流量、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。

2013年11月，党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》作出了“建立权责发生制的政府综合财务报告制度”的重要战略部署。2014年8月，新修正的《预算法》要求“各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告，报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性，报本级人民代表大会常务委员会备案”。2014年12月，国务院批转了财政部《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》（国发〔2014〕63号，以下简称《改革方案》），正式确立了我国权责发生制政府综合财务报告制度改革的指导思想、总体目标、基本原则、主要任务、具体内容、配套措施、实施步骤和组织保障。

权责发生制政府综合财务报告制度改革是基于政府会计规则的重大改革，总体目标是通过构建统一、科学、规范的政府会计准则体系，建立健全政府财务报告编制办

法，适度分离政府财务会计与预算会计、政府财务报告与决算报告功能，全面、清晰反映政府财务信息和预算执行信息，为开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持，促进政府财务管理水平提高和财政可持续发展。

二、政府会计标准体系

我国的政府会计标准体系由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

（一）政府会计基本准则

政府会计基本准则用于规范政府会计目标、政府会计主体、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础，以及政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等原则事项。基本准则指导具体准则和制度的制定，并为政府会计实务问题提供处理原则。2015年10月，财政部印发了《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）。

（二）政府会计具体准则及应用指南

政府会计具体准则依据基本准则制定，用于规范政府会计主体发生的经济业务或事项的会计处理原则，详细规定经济业务或事项引起的会计要素变动的确认、计量和报告。应用指南是对具体准则的实际应用作出的操作性规定。2016年以来，财政部相继出台了存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资、会计调整等政府会计具体准则和固定资产准则应用指南等。

（三）政府会计制度

政府会计制度依据基本准则制定，主要规定政府会计科目及账务处理、报表体系及编制说明等。按照政府会计主体不同，政府会计制度主要由政府财政会计制度和政府单位会计制度组成。2017年财政部制定出台了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）。

政府会计主体应当根据政府会计准则（包括基本准则和具体准则）规定的原则和政府会计制度的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。根据《基本准则》，政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。各级政府指各级政府财政部门，具体负责财政总会计的核算。各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。军队、已纳入企业财务管理体的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，其会计核算不适用政府会计准则制度。

三、政府会计核算模式

政府会计核算应当实现预算会计与财务会计适度分离并相互衔接，全面、清晰地反映政府财务信息和预算执行信息，为开展政府信用评级、加强资产负债管理、改进政府绩效监督考核、防范财政风险等提供支持，促进政府财务管理水平提高和财政可持续发展。

（一）预算会计与财务会计适度分离

1. “双功能”

政府会计由预算会计和财务会计构成。预算会计通过预算收入、预算支出与预算结余三个要素，对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况。财务会计通过资产、负债、净资产、收入和费用五个要素，对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况和现金流量等。

2. “双基础”

预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定；财务会计实行权责发生制。

3. “双报告”

政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

（二）预算会计与财务会计相互衔接

执行《政府会计制度》的行政事业单位，对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。

四、政府会计信息质量要求

政府会计信息质量要求包括可靠性、全面性、相关性、及时性、可比性、可理解性和实质重于形式。

（一）可靠性

政府会计主体应当以实际发生的经济业务或者事项为依据进行会计核算，如实反映各项会计要素的情况和结果，保证会计信息真实可靠。

（二）全面性

政府会计主体应当将发生的各项经济业务或者事项统一纳入会计核算，确保会计信息能够全面反映政府会计主体预算执行情况和财务状况、运行情况、现金流量等。

（三）相关性

政府会计主体提供的会计信息，应当与反映政府会计主体公共受托责任履行情况以及报告使用者决策或者监督、管理的需要相关，有助于报告使用者对政府会计主体过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

（四）及时性

政府会计主体对已经发生的经济业务或者事项，应当及时进行会计核算，不得提前或者延后。

（五）可比性

政府会计主体提供的会计信息应当具有可比性。同一政府会计主体不同时期发生

的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。不同政府会计主体发生的相同或者相似的经济业务或者事项，应当采用一致的会计政策，确保政府会计信息口径一致，相互可比。

（六）可理解性

政府会计主体提供的会计信息应当清晰明了，便于报告使用者理解和使用。

（七）实质重于形式

政府会计主体应当按照经济业务或者事项的经济实质进行会计核算，不限于以经济业务或者事项的法律形式为依据。

五、政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括财务会计要素和预算会计要素。预算会计要素包括预算收入、预算支出与预算结余；财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

（一）政府预算会计要素

1. 预算收入

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

2. 预算支出

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

3. 预算结余

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。预算结余包括结余资金和结转资金。

（二）政府财务会计要素

1. 资产

（1）资产的定义。

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。

（2）资产类别。

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指预计在1年内（含1年）耗用或者可以变现的资产，包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。

非流动资产是指流动资产以外的资产，包括固定资产、在建工程、无形资产、长期投资、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房和自然资源资产等。

（3）资产的确认条件。

符合政府资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：一是与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；二是该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

(4) 资产的计量属性。

政府资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。政府会计主体在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

2. 负债

(1) 负债的定义。

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

(2) 负债的分类。

政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在一年内（含一年）偿还的负债，包括短期借款、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴款项等。

非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付政府债券和政府依法担保形成的债务等。

(3) 负债的确认条件。

符合政府负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：一是履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；二是该义务的金额能够可靠地计量。

(4) 负债的计量属性。

政府负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

3. 净资产

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

4. 收入

(1) 收入的定义。

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

(2) 收入的确认条件。

收入的确认应当同时满足以下条件：一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量。

5. 费用

(1) 费用的定义。

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

(2) 费用的确认条件。

费用的确认应当同时满足以下条件：一是与费用相关的含有服务潜力或者经济

利益的经济资源很可能流出政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；三是流出金额能够可靠地计量。

六、政府财务报告和决算报告

（一）政府财务报告

1. 政府财务报告的内容和构成

政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。政府财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理。政府财务报告使用者包括各级人民代表大会常务委员会、债权人、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身和其他利益相关者。

政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表包括会计报表和附注。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表，单位可根据实际情况自行选择编制现金流量表。

从编制主体讲，政府财务报告主要包括政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门编制部门财务报告，反映本部门的财务状况和运行情况；财政部门编制政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

2. 政府财务报告编报

（1）政府部门财务报告编报。

各部门、各单位应当在清查核实资产负债基础上，在政府会计准则体系和政府财务报告制度框架体系内，按时编制部门财务报告。

（2）政府综合财务报告编报。

各级政府财政部门要在清查核实财政直接管理的资产负债基础上，合并各部门和其他纳入合并范围主体的财务报表，编制本级政府综合财务报告。

（二）政府决算报告

政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。政府决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，有助于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续年度预算提供参考和依据。政府决算报告使用者包括各级人民代表大会及其常务委员会、各级政府及其有关部门、政府会计主体自身、社会公众和其他利益相关者。

政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。预算会计报表是单位通过预算会计核算直接形成的报表，是决算报表的主要信息来源。根据《政府会计制度》规定，预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表。

第二节 政府单位会计核算

行政事业单位（以下简称单位）是政府会计主体的重要组成部分。单位财务会计的原理和方法与企业会计基本一致，但与企业会计不同的是，单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能，实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接，全面、清晰地反映单位财务信息和预算执行信息。本节主要以《政府会计制度》为基础，介绍单位会计核算的有关内容，与企业会计基本一致的内容不再重述。同时，为简化起见，本节内容在账务处理介绍中除特别说明外一般不涉及增值税的会计处理。

一、单位会计核算概述

单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素，全面反映单位财务状况、运行情况和现金流量情况。反映单位财务状况的等式为“资产 - 负债 = 净资产”，反映运行情况的等式为“收入 - 费用 = 本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产。财务会计实行权责发生制。

单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素，全面反映单位预算收支执行情况。预算会计恒等式为“预算收入 - 预算支出 = 预算结余”。单位预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的从其规定。

单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。

二、资产业务

（一）零余额账户用款额度

为核算和监督零余额账户用款额度，单位应当设置“零余额账户用款额度”科目。

（二）财政应返还额度

财政应返还额度是指实行国库集中支付的单位，年度终了应收财政下年度返还的资金额度，即反映结转下年使用的用款额度，包括可以使用的以前年度财政直接支付资金额度和财政应返还的财政授权支付资金额度。

为核算和监督财政应返还额度，实行国库集中支付的单位应当设置“财政应返还额度”科目，并设置“财政直接支付”和“财政授权支付”两个明细科目，进行明细核算。

（三）固定资产

固定资产是指单位为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的，使用年限超过一年（不含一年）、单位价值在规定标准以上，并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产。单位价值虽未达到规定标准，但使用期限超过一年（不含一年）的大批同类物资，如图书、家具、用具、装具及动植物等，应当作为固定资产进行核算和管理。单位的固定资产一般分为六类：房屋及构筑物，专用设备，通用设备，文物和陈列品，图书、档案，家具、用具、装具及动植物。

为核算和监督固定资产，单位应当设置“固定资产”“固定资产累计折旧”等科目。

1. 取得固定资产

(1) 单位购入不需安装的固定资产验收合格时，按照购买价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装调试费和专业人员服务等确定购入固定资产的成本。

(2) 单位自行建造的固定资产交付使用时，按照在建工程成本作为固定资产的成本；已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产，按照估计价值入账，待办理竣工决算后再按照实际成本调整原来的暂估价值。

(3) 单位接受捐赠的固定资产，按照确定的成本作为固定资产成本。

(4) 单位无偿调入的固定资产，按照确定的成本作为固定资产成本。

2. 对固定资产计提折旧

除文物和陈列品、动植物、图书、档案、单独计价入账的土地、以名义金额计量的固定资产等固定资产外，单位应当按月对固定资产计提折旧。当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。

单位应当根据相关规定以及固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用年限。因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，应当重新确定固定资产的折旧年限。单位盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的新旧程度，按照其尚可使用的年限计提折旧。固定资产提足折旧后，无论能否继续使用，均不再计提折旧；提前报废的固定资产，也不再计提折旧。已提足折旧的固定资产，可以继续使用的，应当继续使用，并规范实物管理。

3. 固定资产后续支出

单位为增加固定资产使用效能或延长其使用年限而发生的改建、扩建等后续支出，计入在建工程；为保证固定资产正常使用发生的日常维护等支出，计入当期费用。

4. 处置固定资产

固定资产处置包括：单位报经批准出售转让固定资产、对外捐赠固定资产、无偿调出固定资产等。

单位应当定期清查固定资产，发现盘盈、盘亏或损毁、报废的，应当按照有关规定报经批准及时进行处理，并通过“待处理财产损溢”科目进行核算。

三、负债业务

(一) 应缴财政款

应缴财政款是指单位取得或应收的按照规定应当上缴财政的款项，包括应缴国库的款项和应缴财政专户的款项。

为核算和监督应缴财政款，事业单位应当设置“应缴财政款”科目。

(二) 应付职工薪酬

应付职工薪酬是指单位按有关规定应付给职工（含长期聘用人员）及为职工支付的各种薪酬，包括基本工资、国家统一规定的津贴补贴、规范津贴补贴（绩效工资）、

改革性补贴、社会保险费（如职工基本养老保险费、职业年金、基本医疗保险费等）、住房公积金等。

为核算和监督职工薪酬业务，单位应当设置“应付职工薪酬”科目。

四、收支业务

（一）收入和预算收入

在财务会计中，单位的收入包括财政拨款收入、事业收入、上级补助收入、附属单位上缴收入、经营收入、非同级财政拨款收入、投资收益、捐赠收入、利息收入、租金收入、其他收入等，采用权责发生制核算；在预算会计中，单位的预算收入包括财政拨款预算收入、事业预算收入、上级补助预算收入、附属单位上缴预算收入、经营预算收入、债务预算收入、非同级财政拨款预算收入、投资预算收益、其他预算收入等，采用收付实现制核算。

1. 财政拨款（预算）收入

财政拨款（预算）收入是指单位从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

为核算和监督财政拨款（预算）收入，单位应当分别设置“财政拨款收入”和“财政拨款预算收入”科目。

2. 事业（预算）收入

事业（预算）收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动实现的收入，不包括从同级政府财政部门取得的各类财政拨款。

为核算和监督事业（预算）收入，事业单位应当分别设置“事业收入”和“事业预算收入”科目。

3. 非同级财政拨款（预算）收入

非同级财政拨款（预算）收入是指单位从非同级政府财政部门取得的经费拨款，包括从同级政府其他部门取得的横向转拨财政拨款、从上级或下级政府财政部门取得的经费拨款等。

为核算和监督非同级财政拨款（预算）收入，单位应当分别设置“非同级财政拨款收入”和“非同级财政拨款预算收入”科目。

事业单位因开展科研及辅助活动从非同级政府财政部门取得的经费拨款，应当通过“事业（预算）收入——非同级财政拨款”科目核算，不通过“非同级财政拨款收入”科目核算。

（二）费用和支出

在财务会计中，单位的费用包括业务活动费用、单位管理费用、经营费用、资产处置费用、上缴上级费用、对附属单位补助费用、所得税费用、其他费用等，采用权责发生制核算；在预算会计中，单位的支出包括行政支出、事业支出、经营支出、对附属单位补助支出、上缴上级支出、债务还本支出、投资支出、其他支出等，采用收付实现制核算。

1. 业务活动费用和相关支出

业务活动费用是指单位为实现其职能目标，依法履职或开展专业业务活动及其辅

助活动所发生的各项费用。

为核算和监督业务活动费用，单位应当设置“业务活动费用”科目。

为核算和监督业务活动相关支出，单位应当设置“行政支出”“事业支出”科目。

2. 单位管理费用和相关支出

单位管理费用是指事业单位本级及后勤管理部门开展管理活动发生的各项费用，包括事业单位行政及后勤管理部门发生的人员经费、公用经费、资产折旧（摊销）等费用，以及由单位统一负担的离退休人员经费、工会经费、诉讼费、中介费等。

为核算和监督单位管理费用，事业单位应当设置“单位管理费用”科目。

为核算和监督单位管理活动相关支出，事业单位应当设置“事业支出”科目。

五、预算结转结余及分配业务

单位应当严格区分财政拨款结转结余和非财政拨款结转结余。

（一）财政拨款结转结余

1. 财政拨款结转

财政拨款结转是指单位取得的同级财政拨款结转资金的调整、结转和滚存的情况。

2. 财政拨款结余

财政拨款结余是指单位取得的同级财政拨款项目支出结余资金的调整、结转和滚存情况。

财政拨款结转结余不参与事业单位的结余分配，单独设置“财政拨款结转”和“财政拨款结余”科目核算。

（二）非财政拨款结转结余

1. 非财政拨款结转

非财政拨款结转资金是指单位除财政拨款收支、经营收支以外的各非同级财政拨款专项资金收入与其相关支出相抵后剩余滚存的、须按规定用途使用的结转资金。

2. 非财政拨款结余

非财政拨款结余是指单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金，主要为非财政拨款结余扣除结余分配后滚存的金额。

3. 专用结余

专用结余是指事业单位按照规定从非财政拨款结余中提取的具有专门用途的资金。

4. 经营结余

经营结余是指事业单位在本年度经营活动收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损后的余额。

5. 其他结余

其他结余是指单位本年度除财政拨款收支、非同级财政专项资金收支和经营收支以外各项收支相抵后的余额。

非财政拨款结转结余通过设置“非财政拨款结转”“非财政拨款结余”“专用结余”“经营结余”“其他结余”“非财政拨款结余分配”等科目核算。

六、净资产业务

净资产是指单位资产扣除负债后的净额。单位的净资产包括累计盈余、专用基金、本期盈余、无偿调拨净资产等。

（一）累计盈余

累计盈余是指单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

为核算和监督累计盈余，单位应当设置“累计盈余”科目。

（二）专用基金

专用基金是指事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产，主要包括职工福利基金、科技成果转化基金等。

为核算和监督专用基金，事业单位应当设置“专用基金”科目。

（三）本期盈余

本期盈余是指单位本期各项收入、费用相抵后的余额。

为核算和监督本期盈余，单位应当设置“本期盈余”科目。

（四）无偿调拨净资产

无偿调拨净资产是指单位无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额。

为核算和监督无偿调拨净资产，单位应当设置“无偿调拨净资产”科目。

七、财务报表和预算会计报表的编制要求

单位应当按照规定编制财务报表和预算会计报表。