

第十三章 收入

本章考情分析

本章内容知识点多、综合性强，经常与前期差错、资产负债表日后事项等结合出题，近年考试的**综合题**也以全面考核本章内容为主；属于**非常重要**的章节，应**重点掌握**。

知识点一、销售商品收入

一、现金折扣、商业折扣、销售折让

现金折扣	含义	是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额（ 总价法 ）
	处理原则	现金折扣在 实际发生时 计入当期损益。（ 财务费用 ）

商业折扣 (打折)	含义	是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。
	处理原则	应当按照 扣除商业折扣后 的金额确定销售商品收入金额

销售折让	含义	是指企业因 售出商品的质量不合格 等原因而在售价上给予的减让
	处理原则	已确认收入 的售出商品发生销售折让的，通常应当在发生时 冲减当期 销售商品收入。（ 资产负债表日后事项除外，第 18 章 ）

二、销售退回的会计处理（视同为从未售出，既冲减收入、又冲减成本）

含义	是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而 发生的退货	
情形	① 未确认收入 发生销售退回	借：库存商品 贷：发出商品
	② 已确认收入 发生销售退回	i. 一般情况 A. 企业 一般 （ 资产负债表日后事项除外 ）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。 B. 如该项销售退回 已发生现金折扣 的，应同时调整相关 财务费用 的金额； C. 如该项销售退回 允许扣减增值税税额 ，应同时调整“应

	交税费——应交增值税（销项税额）”科目的相应金额
	ii. 属于资产负债表日后事项的，按资产负债表日后事项的相关规定进行处理

其中：资产负债表日后事项的销售退回

(1) 调整销售收入

借：以前年度损益调整——主营业务收入
 应交税费——应交增值税（销项税额）
 贷：应收账款/银行存款等

(2) 调整销售成本

借：库存商品
 贷：以前年度损益调整——主营业务成本

(3) 调整应交所得税

借：应交税费——应交所得税
 贷：以前年度损益调整——所得税费用

(4) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润
 贷：以前年度损益调整

(5) 调整盈余公积

借：盈余公积
 贷：利润分配——未分配利润

【特别提示】

涉及到应收账款已经计提坏账准备的，也应当将原已确认的递延所得税资产冲回。

三、特殊销售方式下的会计处理

(一) 代销

1. 视同买断方式（受托方可以随意加价）

定义	是指委托方和受托方签订协议，委托方按合同或协议收取代销的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式
两种情形	(1) 如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关。在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入。（发出商品时确认收入）

	(2) 如果委托方和受托方之间的协议明确标明, 将来受托方没有将商品售出时可以将商品 退回给委托方 , 或受托方因代销商品出现亏损时 可以要求委托方补偿 , 那么委托方在 交付商品时不确认收入 , 受托方 也不作购进商品处理 ; 受托方将商品 销售后 , 按实际售价确认销售收入, 并向委托方 开具代销清单 ; 委托方 收到代销清单时 , 再确认本企业的 销售收入
--	--

2. 收取手续费方式 (受托方**不可以随意加价**)

定义	是指委托方和受托方签订合同或协议, 委托方根据代销商品金额或数量向受托方支付 手续费 的销售方式
委托方	在发出商品时通常 不应确认 销售商品收入, 通常可在收到受托方开出的 代销清单时 确认销售商品收入
受托方	应在商品销售后, 按合同或协议约定的方法计算确定的 手续费确认收入 。(不确认销售商品的收入)

举例:

委托方 (甲公司)	受托方 (丙公司)
(1) 发出商品 借: 发出商品—丙公司 12 000 (200 件 × 60 元/件) 贷: 库存商品—××商品 12 000	(1) 收到商品 借: 代理业务资产—甲公司 20 000 (协议价) (或受托代销商品) 贷: 代理业务负债—甲公司 20 000 (或受托代销商品款)
(2) 收到代销清单, 发生增值税纳税义务 借: 应收账款—丙公司 11 700 贷: 主营业务收入 10 000 应交税费—应交增值税 (销项税额) 1 700 借: 主营业务成本 6 000 贷: 发出商品—丙公司 6 000 借: 销售费用 —代销手续费 1 000 贷: 应收账款—丙公司 1 000	(2) 对外销售 (不确认收入) 借: 银行存款 11 700 贷: 代理业务资产—甲公司 10000 应交税费——应交增值税 (销项税额) 1 700 (3) 收到增值税专用发票 (视同购进) 借: 代理业务负债—甲公司 10 000 应交税费—应交增值税 (进项税额) 1 700 贷: 应付账款—甲公司 11 700
(3) 收到丙公司支付的货款 借: 银行存款 10 700 (11 700—1 000) 贷: 应收账款—丙公司 10 700	(4) 支付货款并计算代销手续费 借: 应付账款 —甲公司 11700 贷: 银行存款 10 700 其他业务收入 —代销手续费 1 000

(二) 预收款销售商品

含义	是指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
确认原则	企业通常应在 发出商品时 确认收入，在此之前预收的货款应确认为 负债

(三) 分期收款销售商品（**一次性确认收入**）

如果延期收取的货款具有**融资性质**，其实质是企业向购货方提供**免息的信贷**，在符合收入确认条件时，企业应当按照应收的合同或协议价款的**公允价值确定收入金额**。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其**未来现金流量现值或商品现销价格**计算确定

借：长期应收款 → 原值

贷：主营业务收入 → 现值 **（未收的本金）**

未实现融资收益 **（未收的利息）**

借：未实现融资收益

贷：财务费用

(四) 售后回购（**符合条件的，可以确认收入★★**）

含义	是指销售商品的同时，销售方同意日后再将同样或类似的商品购回的销售方式（ 实质重于形式 ）	
处理原则	①符合收入确认条件	应当 确认收入 的实现
	②不符合收入确认条件	a. 通常情况下，以固定价格回购的售后回购交易属于 融资交易 ，商品所有权上的主要风险和报酬没有 转移 ，企业 不应确认收入 ； b. 回购价格大于原售价的差额，企业应在 回购期间 按期计提利息费用，计入 财务费用

其中：

借：银行存款/应收账款等

贷：其他应付款

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：财务费用

贷：其他应付款

(五) 以旧换新销售（**重点掌握**）

含义	是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品相同的旧商品
----	----------------------------

处理原则	销售的商品应当按照销售收入确认条件确认收入，回收的旧商品作为购进商品处理。（视为独立的两笔业务）
------	--

其中：

借：原材料	2
银行存款	115
贷：主营业务收入	100
应交税费——应交增值税（销项税额）	17

四、其他特殊销售商品收入的确认

1. 交款提货：转移商品所有权凭证或交付实物后，**确认收入**。

2. 企业销售的商品在**质量、品种、规格**等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任，**不确认收入**。

3. 需要安装或检验

(1) 如果**安装程序比较简单**，在**发出商品**时确认收入。

(2) 安装或检验程序**复杂**，待**安装检验完毕并验收合格**时确认收入。

4. 订货销售的处理

含义	订货销售：是指 已收到全部或部分货款 而 库存没有现货 ，需要通过制造等程序才能将商品交付购买方的销售方式
会计处理	企业通常应在 发出商品 并符合收入确认条件时确认收入， 在此之前预收的货款应确认为负债

5. 买方有权退货

含义	是指购买方依照有关协议 有权退货 的销售方式	
情形	①企业根据以往经验 能够合理估计 退货可能性	通常应在 发出商品时 确认收入；
	②企业 不能合理估计 退货可能性的	通常应在 退货期满时 确认收入

其中：

(1) 能**合理确定**退货的可能性：**发出商品**时确认收入，**同时结转成本**。期末根据预估的退货率相应确认预计负债。

借：主营业务收入

贷：主营业务成本

预计负债

(2) 不能合理确定退货的可能性：退货期满时确认收入。收到的款项确认为负债。

借：银行存款

贷：预收账款

应交税费——应交增值税（销项税额）

6. 托收承付方式销售商品的处理

含义	托收承付：是指企业根据合同发货后，委托银行向异地付款单位收取款项，由购货方向银行承诺付款的销售方式	
会计处理	①通常情况	企业通常应在发出商品且办妥托收手续时确认收入
	②特殊情况	如果商品已经发出且办妥托收手续，但由于各种原因与发出商品所有权有关的风险和报酬没有转移的，企业不应确认收入

7. 售后租回

(1) 售后租回交易形成融资租赁（承租方提折旧、无论赚、赔均递延）

如果售后租回交易形成一项融资租赁，售价与资产账面价值之间的差额（无论是售价高于资产账面价值还是低于账面价值）应予递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。（实质上：高估了资产价值或低估了资产价值）（赚钱冲减费用、赔钱增加费用）

(2) 售后租回交易形成经营租赁

售后租回形成经营租赁	按照公允价值达成	售价与账面价值的差额应计入当期损益		
	不是按照公允价值达成	售价低于公允价值	售价大于账面价值	确认利润
			售价小于账面价值（损失）	损失不能得到补偿，确认损失
			损失能够得到补偿，确认递延收益，以后摊销	

	售价高于公允价值	售价高出公允价值的部分确认 递延收益 ，并在预计的 使用期间内摊销 ，公允价值高于账面价值的差额计入 当期损益
--	----------	--

知识点二、提供劳务收入

一、提供劳务交易结果能够可靠估计

企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用**完工百分比法**确认提供劳务收入。

1. 提供劳务交易结果能够可靠估计的条件是指**同时满足**下列条件：**（4个条件）**

(1) 收入的金额能够**可靠地计量**，是指提供劳务收入的总额能够合理的估计。

(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**，是指交易的完工进度能够合理地估计。企业确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法：

①已完工作的测量。

②已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例。

③已经发生的成本占估计总成本的比例。

(4) 交易中**已发生和将发生的成本（总成本）能够可靠地计量**，是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理地估计。

2. 完工百分比法的具体应用

定义	是指按照提供 劳务交易的完工进度 确认收入和费用的方法
确认原则	<p>①本期确认的提供劳务收入=提供劳务收入总额×本期末止（累计）劳务的完工进度—以前会计期间累计已确认提供劳务收入</p> <p>②本期确认的提供劳务成本=提供劳务预计成本总额×本期末止（累计）劳务的完工进度—以前会计期间累计已确认提供劳务成本</p>

二、提供劳务交易结果不能可靠估计

不能同时满足上述四个条件时，企业**不能采用完工百分比法**确认提供劳务收入。（注：**能补偿多少成本就确认多少收入**）

1. 已经发生的劳务成本**预计能够得到补偿**，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**全部不能够得到补偿**，应将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

三、同时销售商品和提供劳务的处理

企业与其他企业签订的合同或协议，有时既包括销售商品又包括提供劳务，如销售电梯的同时负责安装工作、销售软件后继续提供技术支持等。

1. 如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且**能够单独计量的**，企业应当**分别核算**销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理；

2. 如果销售商品部分和提供劳务部分**不能够区分**，或**虽能区分但不能单独计量的**，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分**全部作为销售商品部分**进行会计处理。

四、其他特殊劳务收入

特殊劳务交易	会计处理
(1) 安装费	①在资产负债表日根据 安装的完工进度 确认收入 ②安装工作是销售商品 附带条件的 ，安装费在 确认销售商品实现时 确认收入
(2) 宣传媒介的收费	①宣传媒介的收费，在相关的广告或商业行为 开始出现于公众面前时 确认收入 ②广告的制作费，在资产负债表日根据 制作广告的完工进度 确认收入
(3) 为特定客户开发软件收费	在资产负债表日根据 开发的完工进度 确认收入
(4) 包括在商品售价内可区分的服务费	在 提供服务的期间内 分期确认收入
(5) 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费	在 相关活动发生时 确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应 合理分配 给每项活动， 分别 确认收入
(6) 申请入会费和会员费	①申请入会费和会员费只 允许取得会籍 ，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回 不存在重大不确定性时 确认收入 ②申请入会费和会员费能使会员在 会员期内得到各种服务或商品 ，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在 整个受益期内 分期确认收入
(7) 特许权费	①属于 提供设备和其他有形资产 的特许权费，在 交付资产或转移资产所有权时 确认收入； ②属于提供 初始及后续服务 的特许权费，在 提供服务时 确认收入

(8) 长期收费	长期为客户提供 重复的劳务 收取的 劳务费 ，在 相关劳务活动发生时 确认收入
----------	--

五、授予客户奖励积分（★★）

1. 在**销售产品**或**提供劳务**的同时，应当将**销售取得的货款**或**应收货款**在本次商品销售或劳务提供产生的**收入与奖励积分的公允价值**之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的一部分**确认为收入**，奖励积分的公允价值**确认为递延收益**。

授予积分时：

借：银行存款（应收账款）

贷：主营业务收入

递延收益

2. 获得奖励积分的客户**满足条件时**有权取得授予企业的商品或服务，在客户兑换奖励积分时，授予企业应将**原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分**确认为收入，确认为收入的金额应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总数比例为基础计算确定。

兑换时：

借：递延收益（奖励积分的公允价值×本次兑换积分/预期可兑换总积分）

贷：主营业务收入

知识点三、让渡资产使用权的收入（很可能、金额能可靠计量）

一、利息收入

二、使用费收入（如：**场地使用费**）

1. 如果合同或协议规定**一次收取使用费**，且**不提供后续服务的**，应当视同销售该项资产**一次性确认收入**；

2. **提供后续服务的**，应在合同或协议规定的**有效期内**分期确认收入；

3. 如果合同或协议规定**分期收取使用费**的，应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额**分期确认收入**。

知识点四、建造合同收入

一、基本知识

（一）**合同收入**的组成：（**2部分**）

1. 合同规定的**初始收入**——**基本内容**。

2. 因**合同变更、索赔、奖励**等形成的收入。（**2个条件：客户认可、金额能可靠计量**）

（二）**合同成本**的组成

合同成本：是指为**建造某项合同**而发生的**相关费用**，合同成本包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的**直接费用和间接费用**。

【特别提示】

①与合同有关的零星收益，即在合同执行过程中取得的，**非经常性的零星收益**，如完成合同后**处置残余物资取得的收益**，不应计入合同收入而**应冲减合同成本**。

②因订立合同而发生的费用。建造承包商为订立合同而发生的**差旅费、投标费等**：

a. 能够单独**区分和可靠计量**且合同很可能订立的，应当予以归集，**待取得合同时计入合同成本**；

b. 未满足上述条件的，**应当计入当期损益**。

③**不计入合同成本**的各项费用。下列各项费用**属于期间费用**，应在发生时计入当期损益，**不计入建造合同成本**：

a. 企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的**管理费用**。

b. 船舶等制造企业的**销售费用**。

c. 企业为建造合同借入款项所发生的、不符合借款费用准则规定的资本化条件的借款费用。例如**财务费用**。

二、合同收入与合同费用的确认

合同预计总成本**超过**合同总收入的，应当**将预计损失确认为当期费用**。

【特别提示】

合同预计总成本 120 万元，超过合同总收入 100 万元，完工进度 80%，求预计损失。

借：资产减值损失 4

$$(120-100) \times (1-80\%)$$

贷：存货跌价准备 4

(一) 结果**能够可靠估计**的建造合同

1. 如果建造合同的结果能够可靠估计，企业应根据**完工百分比法**在资产负债表日确认合同收入和合同费用。其中：

确定合同**完工进度**有以下三种方法：

①根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。（**预付的分包款和未安装的设备不计入已发生的合同成本**）

②根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。

③根据实际测定的完工进度确定。

2. 完工百分比法的运用

(1) 当期确认的合同收入=合同总收入×截止本期末完工进度-以前会计期间累计已确认的收入

(2) 当期确认的合同费用=合同预计总成本×截止本期末完工进度-以前会计期间累计已确认的费用

(3) 当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入-当期确认的合同费用

上述公式中的完工进度指**累计完工进度**。

【特别提示】

①如果“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额，其差额作为一项**流动资产**，通过在资产负债表的“**存货**”项目中增设的“**已完工尚未结算款**”项目列示。

②如果“工程结算”科目余额大于“工程施工”科目余额，其差额应该作为一项**流动负债**，通过在资产负债表的“**预收款项**”项目中增设的“**已结算尚未完工工程**”项目列示。

(二) 结果不能可靠估计的建造合同

如果建造合同的结果不能可靠地估计，则**不能采用完工百分比法**确认和计量合同收入及费用，而**应区别以下两种情况**进行会计处理：

1. 合同成本能够收回	合同收入根据 能够收回 的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的 当期 确认为合同费用
2. 合同成本不可能收回	应在 发生时 立即确认为合同费用， 不确认 合同收入

第十四章 政府补助

本章考情分析

本章是**非重点章节**，但 2018 年按新规定**全新改写**，本年至少掌握到**主观题**的程度，同时注意政府补助的**相关概念**的理解。

知识点一、政府补助的定义及其特征

一、政府补助的定义

政府补助：是指企业从政府**无偿取得**货币性资产或非货币性资产。其主要形式包括政府对企业的**无偿拨款、税收返还、财政贴息**，以及**无偿给予非货币性资产**等。

【特别提示】

①**直接免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额**等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。

②**增值税出口退税**不属于政府补助。根据税法规定，在对出口货物取得的收入免征增值税的同时，退付出口货物前道环节发生的进项税额，增值税出口退税实际上是政府退回企业**事先垫付的进项税**，所以不属于政府补助。

二、政府补助的特征（2 个）

1. 政府补助是**来源于政府**的经济资源。

【特别提示】

对企业收到的**来源于其他方**的补助，如有确凿证据表明政府是补助的**实际拨付者**，其他方只是起到代收代付的作用，则该项补助也属于**来源于政府**的经济资源。

2. 政府补助是**无偿的**（**无偿性**是政府补助的**基本特征**）。

【特别提示】

①政府以**企业所有者身份**向企业投入资本，享有相应的**所有权权益**，政府与企业之间是**投资者与被投资者**的关系，属于**互惠交易**。

②企业从政府取得的经济资源，如果与企业**销售商品或提供劳务**等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是**企业商品或服务的对价**或者是对价的**组成部分**，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理，**不适用**政府补助准则。

③政府补助**通常附有一定条件**，这与政府补助的**无偿性并无矛盾**，只是政府为推行其宏观经济政策，对企业使用政府补助的时间、使用范围和方向**进行了限制**。

知识点二、关于政府补助的分类

种类	相关内容	
1. 与资产相关的政府补助	含义	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。
	账务处理	有 两种处理方法 可供选择： a. 将与资产相关的政府补助确认为 递延收益 ，随着资产的使用而 逐步结转 入损益； b. 将补助 冲减资产 的账面价值，以反映长期资产的 实际取得成本 。
2. 与收益相关的政府补助	含义	是指 除与资产相关的政府补助之外 的政府补助。
	账务处理	此类补助主要是用于补偿企业 已发生或即将发生 的费用或损失。通常在满足补助所附条件时计入 当期损益 或 冲减相关资产 的账面价值。

知识点三、会计处理方法

一、基本会计处理方法

方法	含义
总额法	将政府补助 全额确认为 收益， 而不是 作为相关资产账面价值或者费用的扣减。
净额法	将政府补助确认为相关资产账面价值或者所补偿费用的 扣减 。

二、具体处理原则

是否为与企业日常活动相关政府补助	具体处理原则

①与企业日常活动 相关	应当按照 经济业务实质 ，计入 其他收益 或 冲减相关成本费用 。
②与企业日常活动 无关	计入 营业外收支 。
<p>注意：通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售行为密切相关，如增值税即征即退等，则认为该政府补助与日常活动相关。</p>	

知识点四、与资产相关的政府补助

1. 基本规定

方法	会计处理
总额法	<p>(1) 企业在收到补助资金时 借：有关资产 贷：递延收益</p> <p>(2) 相关资产使用寿命内分期摊销（分期计入损益：开始对相关资产计提折旧或摊销时） 借：递延收益 贷：其他收益</p> <p>注： a. 先取得补助，再购建长期资产：相关资产使用寿命； b. 先购建长期资产，再取得补助：相关资产的剩余使用寿命。</p> <p>(3) 企业对与资产相关的政府补助选择总额法后，为避免出现前后方法不一致的情况，结转递延收益时不得冲减相关成本费用： 借：递延收益 贷：其他收益等</p> <p>(4) 相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、报废等），尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。</p>
净额法	将补助资金的金额 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对相关资产计提折旧或进行摊销。

2. 实务中存在政府**无偿给予企业长期非货币性资产**的情况，如**无偿给予的土地使用权**和天然起源的天然林等。

(1) 企业应当按照**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。

(2) 会计处理：

①企业在**收到非货币性资产**时

借：有关资产

贷：递延收益

②在**相关资产使用寿命内**按合理、系统的方法分期计入损益

借：递延收益

贷：其他收益

(3)对以**名义金额**（1元）计量的政府补助，在**取得时**计入**当期损益**。

知识点五、与收益相关的政府补助

一、总原则：

对于与收益相关的政府补助，企业应当选择采用**总额法**或**净额法**进行会计处理。

其中：

- a. 选择**总额法**的，应当计入**其他收益**或**营业外收入**。
- b. 选择**净额法**的，应当**冲减**相关**成本费用**或**营业外支出**。

二、与收益相关的政府补助如果用于补偿企业**以后期间**的相关成本费用或损失，企业应当将其确认为**递延收益**，并在**确认相关费用或损失**的期间，计入**当期损益**或**冲减相关成本**。

三、与收益相关的政府补助如果用于补偿企业**已发生**的相关成本费用或损失，企业应当将其直接计入**当期损益**或**冲减相关成本费用**。

知识点六、综合性项目政府补助的会计处理

1. 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当将其进行分解，**区分不同部分**分别进行会计处理；

2. **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。

知识点七、政府补助退回的会计处理

已确认的政府补助**需要退回**的，应当在**需要退回的当期**分情况按照以下规定进行会计处理：

1. 初始确认时**冲减相关资产账面价值**的，**调整**资产账面价值；
2. **存在相关递延收益**的，**冲减**相关递延收益**账面余额**，超出部分计入**当期损益**；
3. 属于**其他情况**的，直接计入**当期损益**。

此外，对于属于**前期差错**的政府补助退回，应当按照**前期差错更正**进行追溯调整。

第十五章 所得税

本章考情分析

本章内容**比较重要**。在考试中可能以**客观题**形式出现，也可能以**主观题**形式出现；本章可以**单独出题**，也可以与**资产负债表日后事项**、**前期差错更正**等结合出题。

本章在 2007 年、2011 年、2013 年、2015 年考过计算分析题。2016 年考核综合题。2017 年综合题涉及本章内容。

项目	资产	负债
1. 账面价值 > 计税基础	应纳税暂时性差异 (递延所得税负债 = 差异 × 未来税率)	可抵扣暂时性差异 (递延所得税资产 = 差异 × 未来税率)
2. 账面价值 < 计税基础	可抵扣暂时性差异 (递延所得税资产 = 差异 × 未来税率)	应纳税暂时性差异 (递延所得税负债 = 差异 × 未来税率)

【相关概念】

- ① 资产的账面价值 = 原值 - 折旧 (或摊销) - 减值准备
- ② 负债的账面价值 = 负债科目的账面余额
- ③ 资产的计税基础 = 目前时点上税法认为该资产值多少钱
- ④ 负债的计税基础 = 账面价值 - 未来抵扣金额

【特别提示】

每个资产负债表日, 将账面价值与计税基础进行比较, 计算出的递延所得税资产 (或递延所得税负债) 为应有余额, 应当结合期初余额, 考虑需要进一步确认或冲减的金额。

知识点一、资产的计税基础

一、初始确认时, 一般无暂时性差异

二、计提减值准备后, 如果税法不允许扣除, 会形成递延所得税资产

资产项目	相关情况
1. 固定资产	折旧方法、折旧年限、计提减值等
2. 无形资产 (详见补充内容: 第一部分)	摊销年限、是否摊销、内部研发、计提减值等
	加计扣除形成可抵扣暂时性差异, 但是不确认递延所得税资产
3. 以公允价值计量的相关金融资产 (详见补充内容: 第二部分)	交易性金融资产、可供出售金融资产等
	税法不承认公允价值的波动
4. 公允价值模式计量的投资性房地产 (详见补充内容: 第三部分)	税法不承认公允价值的波动

【补充内容】

第一部分: 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外, 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。

1. 对于**内部研究开发**形成的无形资产（如**无加计扣除**，一般初始确认时**无差异**）

（1）会计准则规定：**研究阶段**的支出应当费用化计入当期损益，而**开发阶段**符合资本化条件的支出应当计入所形成无形资产的成本；

（2）税法规定：自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至**达到预定用途前**发生的支出为计税基础。

【特殊情况】加计扣除

（1）对于研究开发费用的加计扣除，税法中规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。（★**开发支出**）

（2）对于享受税收优惠（**加计扣除**）的研究开发支出，则其计税基础应在会计上入账价值的基础上加计50%，因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异，按照所得税会计准则的规定，**不确认**该暂时性差异的所得税影响。

因为该无形资产的确认**不是**产生于企业合并交易，同时在确认时**既不影响**会计利润也**不影响**应纳税所得额。

【特别提示】

如果会计摊销方法、摊销年限和预计净残值**均符合税法规定**，那么每期纳税调减的金额均为会计计入费用（研究阶段的支出、开发阶段不符合资本化条件的支出及形成无形资产后续**计入损益**的摊销额）的**50%**，形成无形资产的计税基础=账面价值×150%

2. 无形资产在后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产**是否需要摊销**及无形资产**减值准备的计提**。

（1）会计：对于使用寿命不确定无形资产，**不要求摊销**，在会计期末应进行减值测试。

（2）税法：企业取得无形资产成本，应在**一定期限内摊销**，有关摊销额允许税前扣除。

【特别提示】在对无形资产**计提减值准备**的情况下，因税法规定计提的无形资产减值准备在转变为实质性损失前**不允许税前扣除**，从而造成无形资产的账面价值与计税基础的差异。

【总结】

	使用寿命有限的无形资产	使用寿命不确定的无形资产
账面价值	=实际成本-会计累计摊销-无形资产减值准备	=实际成本-无形资产减值准备
计税基础	=实际成本-税法累计摊销	

第二部分：以公允价值计量的相关金融资产

第三部分：投资性房地产

	成本模式	公允价值模式
账面价值	=初始成本-会计投资性房地产累计折旧（或摊销）-投资性房地产减值准备	=期末公允价值
计税基础	=初始成本-税法投资性房地产累计折旧（或摊销）（税法 不承认 公允价值变动）	

知识点二、负债的计税基础（负债的计税基础=账面价值-未来抵扣金额）

负债项目	相关情况
1. 预计负债	①如果税法允许 实际发生时 进行 税前扣除 ， 计税基础为0 ，形成 可抵扣暂时性差异 ，计算得出递延所得税资产（ 符合条件 ）（售后保修）
	②税法规定 不能扣除 的， 无暂时性差异 （债务担保）

2. 预收账款	①如果税法与会计 规定相同 ，以后 结转收入纳税 ， 无暂时性差异
	②税法规定： 未确认为收入的预收款项 ，按照税法规定 应计入当期应纳税所得额 时，有关预收账款的 计税基础为零 。形成 可抵扣暂时性差异

3. 应付职工薪酬（详见补充内容：第一部分）	一般 无暂时性差异 （职工教育经费除外）
4. 滞纳金、罚款	无暂时性差异

【补充内容】

第一部分：应付职工薪酬的相关规定

税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，但税法中明确规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。

具体情况如下：

(1) 企业发生的合理的**工资薪金支出**，准予扣除，超过部分在当期和以后期间均不允许扣除。（**不产生暂时性差异**）

(2) 企业发生的**职工福利费支出**，不超过工资薪金总额 14% 的部分，准予扣除。超过部分不允许以后年度结转扣除（**不产生暂时性差异**）

(3) 企业发生的**工会经费支出**，不超过工资薪金总额 2% 的部分，准予扣除。超过部分不允许以后年度结转扣除（**不产生暂时性差异**）

(4) 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的**职工教育经费支出**，不超过工资薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。（**产生可抵扣暂时性差异**）

(5) 企业为职工支付的**保险费**

① 企业依照规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。（**五险一金：不产生暂时性差异**）

② 企业为职工支付的**补充养老保险费、补充医疗保险费**，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。（**不产生暂时性差异**）

③ 除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全**保险费**和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的**其他商业保险费**外，企业为职工支付的商业保险费，不得扣除。（**不产生暂时性差异**）

(6) 离职后福利

① 会计规定

a. 企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。

b. 根据设定受益计划产生的职工薪酬成本，计入当期损益或相关资产成本；重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，应当计入其他综合收益。

② 税法规定

只有在实际支付时准予扣除。（**产生可抵扣暂时性差异**）

第二部分：递延收益

1. 对于确认为**递延收益**的政府补助，如果按税法规定，该政府补助为**免税收入**，则并不构成收到当期的应纳税所得额，未来期间会计上确认为收益时，也同样不作为应纳税所得额（**调减**），因此，不会产生递延所得税影响。（**不存在暂时性差异**）

2. 对于确认为递延收益的政府补助，如果按税法规定，应作为**收到当期的应纳税所得额**计缴企业所得税，则该递延收益的计税基础为 0。（**产生可抵扣暂时性差异**）

【特别提示】

① 售后回购销售商品，**一般不产生暂时性差异**。

②一般情况下，负债产生的暂时性差异为可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税资产（交易性金融负债除外）

知识点三、特殊项目产生的暂时性差异

（未作为资产、负债的相关项目的暂时性差异）

如：可弥补的亏损、超标的广告费和业务宣传费、职工教育经费等。

知识点四、递延所得税负债的确认和计量

一、账务处理

借：其他综合收益

 盈余公积/利润分配——未分配利润（会计政策变更或前期差错更正）

 资本公积（如：权益法核算的其他权益变动、合并财务报表的评估增值）

 所得税费用（最常见：影响利润总额或应纳税所得额）

 商誉（如：非同一控制下吸收合并中的免税合并）

 贷：递延所得税负债

二、不确认递延所得税负债的特殊情况

（一）商誉的初始确认（非同一控制下的免税合并，商誉的计税基础为 0，承认应纳税暂时性差异，但是这个差异不记账）

【相关总结】

（非同一控制下企业合并：假设产生商誉 100 万元）

合并类型	相关规定	
①吸收合并 （个别财务报表）	免税合并	账面价值=100 万元，计税基础=0 万元，形成 应纳税暂时性差异 ， 不确认 递延所得税负债；
	应税合并	a. 账面价值=计税基础=100 万元， 初始确认时不产生暂时性差异 。 b. 该商誉在 后续计量 过程中因 计提减值准备 ，使得商誉的账面价值 小于计税基础 ，会产生 可抵扣暂时性差异 ， 应当确认 相关的所得税影响。
②控股合并 （合并财务报表）	非同一控制下控股合并 ，在 合并财务报表中不区分 应税合并和免税合并，被购买方的可辨认资产和负债的计税基础 维持 原购买方的 计税基础 ，而 账面价值 应反映 购买日的公允价值 ，由此产生的暂时性差异 应确认 递延所得税资产或递延所得税负债， 影响商誉金额 。商誉自身的账面价值与计税基础的情形同吸收合并免税合并原则， 不确认 递延所得税负债。	

(二) 除企业合并以外的其他交易或事项中, 如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额, 则所产生的资产、负债的账面价值与其计税基础不同, 形成应纳税暂时性差异的, 不确认相应的递延所得税负债。

(三) 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:

1. 投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;
2. 该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回, 从而无须确认相应的递延所得税负债。

(四) 对于采用权益法核算的长期股权投资, 其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响, 应考虑该项投资的持有意图:

1. 对于采用权益法核算的长期股权投资, 在准备长期持有的情况下, 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。(也就是按损益变动、其他权益变动、初始投资成本的调整, 账面价值会变, 但如果长期持有, 未来对税法没有影响。)
2. 对于采用权益法核算的长期股权投资, 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。

三、计量

1. 尽可能用未来转回期间的税率。
2. 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何, 相关的递延所得税负债不要求折现。

知识点五、递延所得税资产的确认和计量

一、确认的一般原则

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。

确认条件: 确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

借: 递延所得税资产

贷: 商誉(如: 企业合并; 购买日相关情况已存在的, 因不符合条件未确认递延所得税资产的, 购买日后 12 个月调账)

资本公积(权益法核算的其他权益变动、合并财务报表的评估减值)

其他综合收益(如: 投资性房地产的转换)

盈余公积/利润分配——未分配利润(会计政策变更或前期差错更正)

所得税费用(最常见)

二、不确认递延所得税资产的情况(加计扣除)(注意: 可供出售金融资产除外)

三、计量

1. 尽可能用未来转回期间的税率。

2. 无论可抵扣暂时性差异的**转回期间如何**，相关的递延所得税资产不要求折现。

四、递延所得税资产的减值（可以转回：**所得税费用、所有者权益**）

知识点六、特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

一、与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入**所有者权益**。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：

1. **会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法**调整期初留存收益
2. **可供出售金融资产公允价值**的变动计入所有者权益
3. 同时**包含负债及权益成份的金融工具**在初始确认时计入所有者权益

二、与企业合并相关的递延所得税

1. 购买日存在（可结转以后年度**弥补的亏损**，因未来不能产生足够的应纳税所得额而确认递延所得税资产）

借：递延所得税资产

贷：**商誉**

 所得税费用

2. 购买日不存在

借：递延所得税资产

 贷：所得税费用

【特别提示】

税率变化，要**重新调整**已确认的递延所得税资产和递延所得税负债。

第十六章 外币折算

本章考情分析

本章内容属于**基础性章节**。在考试中多以**客观题**出现。本章也可以与**借款费用**相结合出**计算分析题**。本章分值一般在4分左右。

知识点一、记账本位币的确定

一、记账本位币的定义

记账本位币：是指企业经营所处的**主要经济环境**中的货币。我国**大多数企业**一般以**人民币**为记账本位币。（**并非绝对**）

二、企业记账本位币的确定

1. 业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选定其中一种货币作为记账本位币。但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。

2. 企业记账本位币的选定，应当考虑下列因素：

(1) 所选择的货币能够对企业商品和劳务销售价格起主要作用，通常以该货币进行商品和劳务销售价格的计价和结算；（卖东西）

(2) 所选择的货币能够对商品和劳务所需人工、材料和其他费用产生主要影响，通常以该货币进行这些费用的计价和结算；（买东西）

(3) 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

三、境外经营记账本位币的确定

(一) 境外经营的含义（2种情况）

1. 是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。

2. 当企业在境内的子公司、合营企业、联营企业或者分支机构，选定的记账本位币不同于企业的记账本位币时，也视同境外经营。

(二) 境外经营记账本位币的确定

在确定其记账本位币时也应考虑企业选择确定记账本位币需要考虑的上述因素。（3个：卖东西、买东西、融资与保存）

境外经营记账本位币的选择还应当考虑该境外经营与企业的关系：

	确定原则
(1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性	①如果境外经营的活动是企业从事的经营活动的延伸，应与企业选择相同的记账本位币 ②如果境外经营所从事的活动拥有极大的自主性，不能选与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币（应选其他货币）
(2) 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重	如果所占比重较高，应与企业选择相同的记账本位币；否则应选择其他货币
(3) 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回	如果境外经营产生的现金流量直接影响企业的现金流量、并可以随时汇回，应与企业选择相同的记账本位币；否则应选择其他货币
(4) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务	如果在企业不提供资金的情况下，难以偿还其现有债务和可预期的债务，应与企业选择相同的记账本位币；否则应选择其他货币

四、记账本位币变更的会计处理

1. 企业因经营所处的**主要经济环境发生重大变化**，确需变更记账本位币的，应当采用**变更当日的即期汇率**将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。

由于采用**同一即期汇率**进行折算，因此，**不会产生汇兑差额**。

2. 企业记账本位币发生变更的，其**比较财务报表**应当以**可比当日的即期汇率**折算所有资产负债表和利润表项目。

知识点二、外币交易的会计处理

一、外币交易的核算程序

1. 将外币金额按照交易日的**即期汇率**或**即期汇率的近似汇率**折算为记账本位币金额，按照折算后的记账本位币金额登记有关账户。在登记有关记账本位币账户的同时，按照外币金额**登记相应的外币账户**。（**交易发生时**）

2. **期末**，将所有外币货币性项目的外币余额，按照**期末即期汇率**折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“**财务费用——汇兑差额**”科目。（**期末**）

3. **结算**外币货币性项目时，将其外币结算金额按照**当日即期汇率**折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“**财务费用——汇兑差额**”科目。

【特别提示】

①在企业发生**单纯的货币兑换**交易或**涉及货币兑换**的交易时，**仅用中间价不能反映货币买卖的损益**，需要使用**买入价或卖出价**折算。（站在**银行角度**）

②企业收到投资者**以外币投入的资本**，无论是否有合同约定汇率，**均不采用**合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用**交易日即期汇率**折算，这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，**不产生**外币资本折算差额。

二、期末调整或结算

期末，企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

（一）货币性项目（**钱、债权、债务**）

1. 货币性项目：是企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。包括**货币性资产**和**货币性负债**。（**不包括“预收账款和预付账款”**）

其中：

货币性资产：库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等；

货币性负债：应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、长期应付款等。

2. **期末或结算**货币性项目时，应以**当日即期汇率**折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于该项目初始入账时或前一期末即期汇率而产生的汇率差额**计入当期损益**。

3. 期末外币货币性项目**调整步骤**如下：

（1）计算外币货币性项目**外币余额**；

（2）用外币余额乘以资产负债表日**即期汇率**计算记账本位币余额；

(3) 上述记账本位币余额与原账面记账本位币余额的差额即为**汇兑差额**。

(二) 非货币性项目

非货币性项目：是指货币性项目以外的项目。例如，**预付账款、预收账款、存货、长期股权投资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产**等。

1. 对于以**历史成本计量**的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日**不应改变**其原记账本位币金额，**不产生**汇兑差额。（如：**固定资产**）

2. 对于以**成本与可变现净值孰低**计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应**先将可变现净值折算**为记账本位币，再与以记账本位币反映的存货成本**进行比较**。

3. 对于以**公允价值计量**的股票、基金等**非货币性项目**，如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率**折算为记账本位币金额**，再与原记账本位币金额**进行比较**，其差额作为**公允价值变动损益**，计入当期损益。（**第一类金融资产**）

【特别提示】

①属于可供出售金融资产（**非货币性金融资产、股权投资**）的，持有期间形成的汇兑差额则应计入**其他综合收益**。

②可供出售**外币货币性**金融资产（**债权投资**）持有期间形成的汇兑差额，应当计入**当期损益（财务费用）**。

知识点三、外币财务报表折算

一、境外经营财务报表折算

(一) 折算方法

1. 资产负债表中的**资产和负债**项目，采用**资产负债表日的即期汇率（期末汇率）**折算，所有者权益项目除“**未分配利润**”项目外，其他项目采用**发生时的即期汇率**折算（**历史汇率**）。

2. 利润表中的**收入和费用**项目，采用交易发生日的**即期汇率**折算或即期汇率的**近似汇率**折算。

3. 产生的外币财务报表折算差额，在**编制合并财务报表**时，应在**合并资产负债表**中所有者权益项目下的“**其他综合收益**”项目列示。

(二) 特殊项目的处理

1. 少数股东应分担的外币报表折算差额。

在企业**境外经营**为其**子公司**的情况下，企业在**编制合并财务报表**时，应按少数股东在**境外经营所有者权益**中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入**少数股东权益**列示于合并资产负债表。

借：其他综合收益

贷：少数股东权益

或反之

2. 实质上**构成**对境外经营**净投资**（**长期应收款**）的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理。

分为 2 种情况：

（1）实质上**构成**对境外经营**净投资**（**长期应收款**）的外币货币性项目以**母公司**或**子公司**的记账本位币反映，则在抵销长期应付款和长期应收款的同时，将产生的汇总差额转入“**其他综合收益**”。

借：财务费用

贷：其他综合收益

或反向

（2）实质上**构成**对境外经营**净投资**（**长期应收款**）的外币货币性项目以**母公司**或**子公司**的记账本位币**以外的货币**反映，则应将**母公司**或**子公司**此项外币货币性项目产生的**汇总差额相互抵销**后，差额转入“**其他综合收益**”。

借：财务费用

贷：其他综合收益

或反向

【特别提示】

如果合并财务报表中**各子公司**之间也存在**构成**对另一子公司（境外经营）**净投资**的外币货币性项目，在编制合并财务报表时**比照上述**编制相应的抵销分录。

二、境外经营的处置（**卖多少转多少**）

企业可能通过**出售、清算、返还股本**或**放弃全部或部分权益**等方式处置其在境外经营中的利益。

在包含境外经营的财务报表中，将已列入**其他综合收益**的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分，自所有者权益项目中**转入处置当期损益**（**投资收益**）；

如果是**部分处置**境外经营，应当按**处置比例**计算处置部分的外币报表折算差额，转入处置当期损益。

第十七章 会计政策、会计估计变更 和差错更正

本章考情分析

近年考试中，本章内容通常以**客观题**的形式出现，**会计政策变更**和**前期差错更正**也可能与其他章节相结合以**综合题**的形式出现，需要**重点掌握**。

【相关知识】

	追溯调账的原则	
1. 会计政策变更(绝对非错误)	资产负债表项目	科目正常写
	利润表项目	科目要换成“利润分配——未分配利润”，绝对不允许使用“以前年度损益调整”
2. 前期重大会计差错	资产负债表项目	科目正常写
	利润表项目	科目要换成“以前年度损益调整”
3. 资产负债表日后调整事项	资产负债表项目	同“前期重大会计差错”

知识点一、会计政策概述

会计政策：是指企业在**会计确认、计量和报告**中所采用的**原则、基础和会计处理方法**。

知识点二、会计政策变更

一、在下述两种情形下，企业可以**变更**会计政策

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。（**法定变更**）
2. 会计政策变更能够提供更可靠（**真实**）、更相关（**有用**）的会计信息。（**自愿变更**）

二、下列两种情况**不属于**会计政策变更

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。（**经营租赁和融资租赁**）
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。（如少量低值易耗品，一次摊销法改为五五摊销法）

知识点三、会计政策变更与会计估计变更的划分（年限、百分比、特殊金额的计算、固定资产、无形资产）

知识点四、会计政策变更的会计处理

一、追溯调整法

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。

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（新政策）与现有金额（旧政策）之间的差额。

【特别提示】

上述留存收益金额，包括**盈余公积和未分配利润**等项目，**不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利**。

①应交所得税	一般 并不影响 税法征收应交所得税的口径，对会计政策变更的追溯调整 不会影响 以前年度 应交所得税和当期所得税费用 的变动，即 不涉及 “应交税费——应交所得税”科目的调整。
②递延所得税	是否要进行 递延所得税费用的会计处理，主要与会计政策变更 是否会形成暂时性差异有关 。 如果会计政策变更引起资产、负债按照企业会计准则规定确定的 账面价值 与按照税法规定确定的 计税基础 产生差异，应分别 应纳税暂时性差异 与 可抵扣暂时性差异 ，确认相关的 递延所得税负债 与 递延所得税资产 ，并在此基础上确定利润表中的 所得税费用 。

二、未来适用法（会计政策变更：**有时采用**，会计估计变更：**必须采用**）（应用于**变更日及以后**）

三、会计政策变更的会计处理方法的选择（**有法定从法定，无法定，追溯调整，能调几年调几年，实在不行，未来适用法**）

【特别提示】

某项变更**难以区分**为会计政策变更或会计估计变更，应当作为“**会计估计变更**”。

知识点五、会计估计变更

一、会计估计变更的情形包括

1. 赖以进行估计的**基础**发生了变化。
2. **取得了新的信息、积累了更多的经验**。

【特别提示】

会计估计变更，**并不意味着**以前期间会计估计是**错误的**。如果以前期间的会计估计是**错误的**，则**属于前期差错**，按前期差错更正的会计处理办法进行处理。

二、会计估计变更的会计处理（**未来适用法**）

会计估计变更应采用**未来适用法**处理，即在会计估计**变更当期及以后期间**，采用**新的会计估计**，**不改变**以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。（共4句话）

1. 如果会计估计的变更**仅影响变更当期**，有关估计变更的影响应于**当期确认**。
2. 如果会计估计的变更**既影响变更当期又影响未来期间**，有关估计变更的影响在**当期及以后各期确认**。

3. 会计估计变更的影响数应计入**变更当期与前期相同的项目**中

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,应当将其作为**会计估计变更**处理。(★★)

知识点六、前期差错及其更正

前期差错按照**重要程度**分为：**重要的**前期差错和**不重要的**前期差错。

分类	含义和会计处理	
不重要的前期差错	含义	是指 不足以影响 财务报表使用者对企业的财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错
	会计处理	①对于 不重要的 前期差错,企业 不需要调整 财务报表项目的 年初数 ,但应调整 发现当期 与前期相同的相关项目。 ②属于 影响损益 的,应当 直接计入 本期与上期相同的净损益项目
重要的前期差错	含义	是指 足以影响 财务报表使用者对企业的财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错
	会计处理	对于 重要的 前期差错: ①如果能合理确定前期差错的累积影响数,则 重要的 前期差错应当采用 追溯重述法 更正重要的前期差错。 ②如果确定前期差错累积影响数 不切实可行 ,可以从 可追溯的最早期间 开始调整留存收益的期初余额。财务报表的 其他相关项目 的期初余额也应当一并调整,也可以采用 未来适用法 。(追溯调账) ③重要的前期差错调整后,还应调整 发现年度 的年初数和上年数。(追溯调表) a. 在编制比较财务报表时,对 比较财务报表期间 的前期差错,应调整各期间的净损益和相差项目。 b. 对 比较财务报表期间以前 的前期差错,应调整比较财务报表 最早期间 的期初留存收益,财务报表的其他相关项目也一并调整

其中:

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。

②前期差错累计影响数：是指前期差错发生后对发现前期最早期初净利润的影响数之和。

第十八章 资产负债表日后事项

本章考情分析

内容是近年考试的重点，近几年分值比重有显著增加。在各类题型中均可能出现，具有一定的综合性，可与前期差错更正、或有事项、收入等章节知识相结合。2017年考核过综合题。

分类	是否调账	是否调表	是否披露
调整事项	追溯调账	追溯调表	无需在附注中披露
非调整事项	不追溯调账	不追溯调表	在附注中披露

知识点一、资产负债表日后事项的定义

资产负债表日后事项：是指资产负债表日（并非特指12月31日）至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。

知识点二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。（注意：再次批准报出）

知识点三、资产负债表日后事项的定义

资产负债表日后事项包括：资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

一、调整事项（与上期有关的大事）

含义	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。
----	---------------------------------

特点	(1) 在资产负债表日 已经存在 ，资产负债表日后 得以证实 的事项； (2) 对按资产负债表日 存在状况 编制的财务报表 产生重大影响 的事项。
举例	a. 资产负债表日后 诉讼案件结案 ，法院判决证实了企业在资产负债表日 已经存在 现时义务， 需要调整 原先确认的与该诉讼案件相关的 预计负债 ，或确认一项新负债。 b. 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 该项资产 原先确认 的减值金额。 c. 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 。 d. 资产负债表日后 发现了 财务报表 舞弊或差错 。

二、非调整事项（与上期无关的大事）

含义	是指表明资产负债表日后 发生的情况 的事项。
特点	资产负债表日后非调整事项 虽然不影响 资产负债表日的存在情况，但不加以说明 将会影响 财务报告使用者作出正确估计和决策。
举例	被审计单位在资产负债表日后 发生的 ，通常包括： （共8点） a. 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。 b. 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。 c. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。 d. 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。 e. 资产负债表日后资本公积转增资本。 f. 资产负债表日后发生巨额亏损。 g. 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。 h. 资产负债表日后企业利润分配方案中 拟分配的 以及 经审议批准宣告发放 的股利或利润。

知识点四、资产负债表日后事项的账务处理

调整事项（与上期有关的大事）	非调整事项（与上期无关的大事）
1. 定义：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	1. 定义：是指表明 资产负债表日后发生的情况 的事项

<p>2. 处理原则：既追溯调账、又追溯调表</p> <p>(1) 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整完成后，应将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”</p> <p>(2) 涉及的损益对交所得税的影响：</p> <p>①发生在报告年度所得税汇算清缴前的，应调整报告年度应纳税所得额；</p> <p>②发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳税所得额</p>	<p>2. 处理原则：重大的，披露</p> <p>有的非调整事项对财务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将不利于财务报告使用者做出正确估计和决策，因此，应在附注中加以披露</p>
<p>注意：</p> <p>a. 涉及递延所得税项目，均调整计入“报告年度”</p> <p>b. 涉及利润分配调整的事项（调整提取盈余公积），直接在“利润分配——未分配利润”科目核算</p> <p>(3) 不涉及损益及利润分配的事项（资产负债表相关的科目），调整相关科目</p>	<p>【特别提示】</p> <p>资产负债表日后，企业制定利润分配方案，拟分配或经审议批准宣告发放股利或利润的行为，并不会导致企业在资产负债表日形成现时义务，虽然该事项的发生可导致企业负有支付股利或利润的义务，但支付义务在资产负债表日尚不存在，不应该调整资产负债表日的财务报告，因此，该事项为非调整事项</p>
<p>调整事项（与上期有关的大事）</p>	
<p>(4) 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：</p> <p>①资产负债表日（报告年度）编制的财务报表相关项目的期末数（资产负债表）或本年发生数（利润表）</p> <p>②当期编制（报告年度的次年）的财务报表相关项目的期初数（资产负债表）或上年数（利润表）</p> <p>③上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应的调整</p>	