

# 初级会计实务考试大纲

## (2021)



# 目 录

第一章 会计概述 .....	( 53 )
第一节 会计概念、职能和目标 .....	( 53 )
第二节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求 .....	( 54 )
第三节 会计要素及其确认与计量 .....	( 54 )
第四节 会计科目和借贷记账法 .....	( 56 )
第五节 会计凭证、会计账簿与账务处理程序 .....	( 57 )
第六节 财产清查 .....	( 58 )
第七节 财务报告 .....	( 59 )
第二章 资产 .....	( 60 )
第一节 货币资金 .....	( 60 )
第二节 应收及预付款项 .....	( 61 )
第三节 交易性金融资产 .....	( 62 )
第四节 存货 .....	( 63 )
第五节 固定资产 .....	( 65 )
第六节 无形资产和长期待摊费用 .....	( 67 )
第三章 负债 .....	( 69 )
第一节 短期借款 .....	( 69 )
第二节 应付及预收款项 .....	( 69 )
第三节 应付职工薪酬 .....	( 70 )
第四节 应交税费 .....	( 72 )
第四章 所有者权益 .....	( 75 )
第一节 实收资本或股本 .....	( 75 )
第二节 资本公积 .....	( 76 )
第三节 留存收益 .....	( 76 )
第五章 收入、费用和利润 .....	( 78 )
第一节 收入 .....	( 78 )
第二节 费用 .....	( 80 )
第三节 利润 .....	( 81 )
第六章 财务报表 .....	( 85 )
第一节 资产负债表 .....	( 85 )

第二节	利润表	( 86 )
第三节	所有者权益变动表	( 87 )
第四节	附注	( 87 )
<b>第七章</b>	<b>管理会计基础</b>	( 89 )
第一节	管理会计概述	( 89 )
第二节	产品成本核算的要求和一般程序	( 91 )
第三节	产品成本的归集和分配	( 92 )
第四节	产品成本计算	( 95 )
<b>第八章</b>	<b>政府会计基础</b>	( 97 )
第一节	政府会计概述	( 97 )
第二节	政府单位会计核算	( 98 )

# 第一章 会计概述

## [基本要求]

- (一) 掌握会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求
- (二) 掌握会计要素及其确认条件
- (三) 掌握借贷记账法
- (四) 掌握会计凭证、会计账簿和账务处理程序
- (五) 掌握财产清查的方法与处理
- (六) 熟悉会计要素计量属性及应用原则
- (七) 熟悉会计等式
- (八) 熟悉原始凭证和记账凭证的分类
- (九) 了解会计的概念、职能和目标
- (十) 了解会计科目和账户的分类
- (十一) 了解财产清查的分类和程序
- (十二) 了解财务报告

## [考试内容]

### 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。

#### 二、会计职能

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，是向财务报告使用者提供企业财务状况、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，是指以取得收取款项的权利或支付款项的义务为标志来确定本期收入和费用的会计核算基础。收付实现制，是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。

### 三、会计信息质量要求

会计信息质量要求主要包括可靠性、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

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。

企业资产分为流动资产和非流动资产两大类。

#### （二）负债

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。

企业负债分为流动负债和非流动负债两大类。

### （三）所有者权益

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。

### （四）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。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。

### （五）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

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本单元。

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，用于分类核算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

借贷记账法的记账规则是“有借必有贷，借贷必相等”。

#### (三) 借贷记账法下的会计分录

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。

#### (四) 借贷记账法下的试算平衡

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。

#### (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。

#### (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。

### 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。

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的概念、适用范围及优缺点

（二）汇总记账凭证账务处理程序的概念、适用范围及优缺点

（三）科目汇总表账务处理程序的概念、适用范围及优缺点

## 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。

### 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。

银行存款的清查是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。未达账项的概念、种类和银行存款余额调节表的编制。

实物资产的清查主要采用实地盘点法、技术推算法进行。

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，应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

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；银行结算制度的主要内容；其他货币资金的核算
- (二) 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
- (三) 掌握交易性金融资产的核算
- (四) 掌握存货成本的确定、发出存货的计价方法、存货清查；原材料、周转材料、委托加工物资、库存商品的核算
- (五) 掌握固定资产的核算
- (六) 掌握无形资产的核算；熟悉无形资产的内容
- (七) 熟悉长期待摊费用的核算
- (八) 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]

### 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

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。

### 三、其他货币资金

#### (一) 其他货币资金的内容

其他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

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

### 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

企业应当设置“应收票据”科目核算应收票据取得、票款收回等情况。

### 二、应收账款

#### (一) 应收账款的内容

应收账款主要包括企业销售商品或提供服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

企业应当设置“应收账款”科目核算应收账款的增减变动及其结存情况。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。

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，而是直接通过“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。

企业应当设置“应收股利”科目，核算应收股利的增减变动及其结存情况。

#### (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。企业应当设置

“应收利息”科目核算应收利息的增减变动及其结存情况。

## 五、其他应收款

(一) 其他应收款的内容

(二) 其他应收款的账务处理

企业应当设置“其他应收款”科目核算其他应收款的增减变动及其结存情况。

## 六、应收款项减值

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。

企业应当设置“坏账准备”科目核算应收款项的坏账准备计提、转销等情况。

# 第三节 交易性金融资产

## 一、交易性金融资产的内容

企业金融资产的内容，根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对金融资产的分类。

交易性金融资产是企业为了近期内出售而持有的金融资产，如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等；或者是在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式的金融资产等，如企业管理的以公允价值进行业绩考核的某项投资组合。

## 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

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”等科目核算交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、出售等情况。

(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。

企业取得交易性金融资产所支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目。

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、存货概述

#### （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储备的材料或物料等，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。

#### （三）发出存货的计价方法

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。

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

发出材料应负担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 期初材料成本差异率

### 三、周转材料

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。

企业应当设置“周转材料——包装物”科目核算包装物的增减变动及其价值损耗、结存等情况。

#### (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。

企业应当设置“周转材料——低值易耗品”科目核算低值易耗品的增减变动及其结存情况。

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

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

企业应当设置“委托加工物资”科目核算委托加工物资的增减变动及其结存情况。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

企业应当设置“库存商品”科目核算库存商品的增减变动及其结存情况。

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

企业应当设置“待处理财产损溢”科目核算在财产清查中查明的各种存货的盘盈、盘亏和毁损情况。

## 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，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。

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

企业应当设置“存货跌价准备”科目核算存货跌价准备的计提、转回等情况。

## 第五节 固定资产

### 一、固定资产概述

#### （一）固定资产的概念和特征

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。

#### （三）固定资产核算应设置的会计科目

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”等科目核算固定资产的取得、计提折旧和处置等情况。

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

### （一）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。

### （二）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

### （一）固定资产折旧概述

### （二）固定资产折旧方法

企业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。

### （三）固定资产折旧的账务处理

## 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。

## 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。

固定资产处置损益计入当期损益。

## 六、固定资产清查

企业应定期或者至少于每年末对固定资产进行清查盘点。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。清查固定资产的损益，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“待处理财产损益”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。

企业应当设置“固定资产减值准备”科目核算固定资产减值准备的计提、转销等情况。

## 第六节 无形资产和长期待摊费用

### 一、无形资产

#### (一) 无形资产概述

##### 1. 无形资产的概念和特征。

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. 无形资产的内容。

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

企业应当设置“无形资产”“累计摊销”等科目核算无形资产的取得、摊销和处置等情况。

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。

##### 1. 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。

(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。

## 2. 摊销无形资产成本。

### (1) 无形资产摊销的范围。

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，通常将其残值视为零。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。如果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。

## 3. 出售和报废无形资产。

企业出售无形资产，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。

企业无形资产报废的账面价值应计入当期损益。

## 4. 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。

企业应当设置“长期待摊费用”科目核算长期待摊费用的取得、摊销等情况。

# 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]

### 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。

企业应设置“短期借款”科目，核算短期借款的取得、偿还等情况。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。

企业应设置“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。

企业应设置“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。

#### 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。

企业应设置“预收账款”科目核算预收账款的取得、偿付等情况。预收账款业务不多的企业，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，包括预提短期借款利息、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。

企业应设置“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。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 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。

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。

## 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。职工带薪缺勤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。

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、应交税费概述

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

企业应设置“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）增值税概述

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。

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。

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为：

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

公式中的“当期销项税额”是指纳税人当期销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产时按照销售额和增值税税率计算并收取的增值税税额。当期销项税额的计算公式为：

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

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。



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为：

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

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“销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 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；一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税销售行为，也可以选择简易计税方法，但是不得抵扣进项税额。

## （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。

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为：

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

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

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。

## （四）差额征税的账务处理

## （五）增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额的账务处理

## 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]

### 第一节 实收资本或股本

#### 一、实收资本概述

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。

#### 二、实收资本或股本的账务处理

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

1. 股份有限公司以外的企业接受现金资产投资。
2. 股份有限公司接受现金资产投资。

股份有限公司发行股票发生的手续费、佣金等交易费用的处理。

##### (二) 接受非现金资产投资

##### (三) 实收资本（或股本）的增减变动

1. 实收资本（或股本）的增加。
2. 实收资本（或股本）的减少。

## 第二节 资本公积

### 一、资本公积概述

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。

（一）资本公积的来源

（二）资本公积与实收资本（或股本）、留存收益、其他综合收益的区别

### 二、资本公积的账务处理

企业应设置“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。

（一）资本溢价（或股本溢价）

（二）其他资本公积

（三）资本公积转增资本

## 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。

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。

## 二、留存收益的账务处理

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) 掌握收入确认的原则和前提条件
- (二) 掌握收入确认和计量的步骤以及收入核算应设置的会计科目
- (三) 掌握在某一时点和某一时段履行履约义务并确认收入的账务处理
- (四) 掌握合同取得成本和合同履约成本的内容及账务处理
- (五) 掌握营业成本的账务处理
- (六) 掌握税金及附加的账务处理
- (七) 掌握期间费用的内容及账务处理
- (八) 掌握营业外收入、营业外支出的核算内容及账务处理
- (九) 掌握应交所得税、所得税费用的计算及账务处理
- (十) 掌握利润的构成、本年利润的结转方法及账务处理
- (十一) 熟悉营业成本的组成、税金及附加的内容

## [考试内容]

### 第一节 收 入

#### 一、收入确认和计量

##### (一) 收入确认的原则

企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

##### (二) 收入确认的前提条件

企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，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相关的权利和义务；
3. 该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；
4. 该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；
5. 企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。

##### (三) 收入确认和计量的步骤

1. 识别与客户订立的合同；

2. 识别合同中的单项履约义务；
3. 确定交易价格；
4. 将交易价格分摊至各单项履约义务；
5. 履行各单项履约义务时确认收入。

其中，第1、第2和第5步主要与收入的确认有关，第3、第4步主要与收入的计量有关。

## 二、收入核算应设置的会计科目

企业一般应设置“主营业务收入”“其他业务收入”“主营业务成本”“其他业务成本”“合同取得成本”“合同履约成本”“合同资产”“合同负债”等科目，核算企业与客户之间的合同产生的收入及相关的成本费用。

企业发生减值的，还应当设置“合同履约成本减值准备”“合同取得成本减值准备”“合同资产减值准备”等科目进行核算。

## 三、履行履约义务确认收入的账务处理

(一) 在某一时点履行的履约义务确认收入

1. 一般销售商品业务收入的账务处理；
2. 已经发出商品但不能确认收入的账务处理；
3. 商业折扣、现金折扣和销售退回的账务处理；
4. 销售材料等存货的账务处理。

(二) 在某一时段内履行的履约义务确认收入

## 四、合同成本

(一) 合同取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本是指企业不取得合同就不会发生的成本。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

(二) 合同履约成本

企业为履行合同可能会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于《企业会计准则第14号——收入》准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。
2. 该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。
3. 该成本预期能够收回。

企业发生下列支出时，应将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用，）这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全

部履行或部分履行)部分相关的支出,即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行(或已部分履行)的履约义务之间区分的相关支出。

## 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,包括营业成本、税金及附加和期间费用。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,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、提供服务等主营业务收入时,或在月末,将已销售商品、已提供服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、提供服务等日常活动而发生的实际成本。

#### (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、土地增值税、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。

期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。



## （二）期间费用的账务处理

### 1. 销售费用。

销售费用是指企业销售商品和材料、提供服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。

企业应设置“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。

企业应设置“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

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

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。

研发费用是指企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出以及计入管理费用自行开发无形资产的摊销。

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。

投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（或损失）。

公允价值变动收益（或损失）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（或损失）。

信用减值损失是指企业计提的各项金融工具减值准备所形成的预期信用损失。

资产减值损失是指企业计提有关资产减值准备所形成的损失。

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

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

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

$$\text{净利润} = \text{利润总额} - \text{所得税费用}$$

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、与企业日常活动无关的政府补助、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。

## 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：

$$\text{应纳税所得额} = \text{税前会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$$

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至“本年利润”科目。

#### 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至“本年利润”科目。

### （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”“信用减值损失”“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。

#### 一、资产负债表的结构

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。

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”。

## 二、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。
2. 根据明细账科目余额计算填列。
3. 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列。
4. 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。
5. 综合运用上述填列方法分析填列。

## 第二节 利润表

### 一、利润表的结构

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。

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”两栏分别填列。

### 二、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，加上其他收益、投资收益（或减去投资损失）、净敞口套期收益（或减去净敞口套期损失）、公允价值变动收益（或减去公允价值变动损失）、资产减值损失、信用减值损失，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，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。

### 第三节 所有者权益变动表

#### 一、所有者权益变动表的结构

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。

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、其他综合收益、专项储备、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。

#### 二、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个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、附注概述

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。

## 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
- (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
- (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

## [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。

管理会计与财务会计相比在服务对象、职能定位、程序与方法方面存在区别。

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、信息化加咨询服务构成的“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。在了解和分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。

##### 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、边际分析内部转移定价和多维度盈利能力分析等。

##### 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。

#### （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 and 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。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。

### 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；可以是企业，也可以是行政事业单位。

## 第二节 产品成本核算的要求和一般程序

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

1. 根据生产特点和成本管理的要求，确定成本核算对象。

2. 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”“燃料及动力”“直接人工”“制造费用”四个成本项目。

3. 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。

4. 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，并对所有已发生的生产费用进行审核。

5. 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。

6. 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

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。

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。

### 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的生产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。

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生产成本。

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、动力费用的归集和分配

企业发生材料、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 and 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。辅助生产费用分配通常有直接分配法、交互分配法、计划成本分配法等。

#### （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。产品分配标准有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超定额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。

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。

### 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：

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

完工产品与在产品费用分配通常有约当产量比例法、在产品按定额成本计价法、定额比例法等。

## （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

### 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) 掌握政府会计要素及其确认和计量标准
- (三) 掌握政府会计核算模式
- (四) 掌握政府财务报告和决算报告的内容和构成
- (五) 掌握单位国库集中支付业务、预算结转结余及分配业务和典型的非财政拨款收支业务的核算
- (六) 掌握单位净资产业务和典型的资产业务、负债业务的核算
- (七) 了解政府会计改革背景和目标

## [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

#### 二、政府会计标准体系

我国的政府会计标准体系主要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。

#### 三、政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。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. 预算收入的概念、确认和计量。
2. 预算支出的概念、确认和计量。
3. 预算结余的概念和内容。

##### (二) 政府财务会计要素

1. 资产的定义、类别、确认条件和计量属性。
2. 负债的定义、类别、确认条件和计量属性。
3. 净资产的概念和内容。

4. 收入的定义、类别和确认条件。
5. 费用的定义、类别和确认条件。

#### 四、政府财务报告和决算报告

- (一) 政府财务报告的定义、目标和种类
- (二) 政府决算报告的定义、目标和种类

#### 五、政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成。

##### (一) 预算会计与财务会计适度分离

1. “双功能”。政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能。
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。

##### (二) 预算会计与财务会计相互衔接

政府预算会计和财务会计“适度分离”，并不是要求政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账，对同一笔经济业务或事项进行会计核算，而是要求政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。

## 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。

### 一、单位会计核算概述

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”。

单位对于纳入年度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、国库集中支付业务

实行国库集中支付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

1. 财政直接支付业务。
2. 财政授权支付业务。

### 三、非财政拨款收支业务

单位的收支业务除了国库集中收付业务之外，还包括事业活动、经营活动等形成的收支。

#### （一）事业（预算）收入

事业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。

1. 采用财政专户返还方式管理的事业（预算）收入的账务处理。
2. 采用预收款方式确认事业（预算）收入的账务处理。
3. 采用应收款方式确认的事业收入的账务处理。
4. 对于其他方式下确认的事业收入的账务处理。
5. 事业活动中涉及增值税业务的账务处理。
6. 因开展专业业务活动及其辅助活动取得的非同级财政拨款收入的账务处理。

#### （二）捐赠（预算）收入和支出

1. 捐赠（预算）收入。

捐赠收入包括现金捐赠收入和非现金捐赠收入。捐赠（预算）收入的账务处理。

2. 捐赠（支出）费用的账务处理。

### 四、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）财政拨款结转结余的核算

1. 财政拨款结转的核算。

单位应设置“财政拨款结转”科目核算取得的同级财政拨款结转资金的调整、结转和滚存情况。

财政拨款结转的账务处理。

2. 财政拨款结余的核算。

单位应设置“财政拨款结余”科目核算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。

财政拨款结余的账务处理。

#### （二）非财政拨款结转结余的核算

1. 非财政拨款结转的核算。

非财政拨款结转资金是指事业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。

单位应设置“非财政拨款结转”科目核算其除财政拨款收支、经营收支以外的各非同级财政拨款专项资金的调整、结转和滚存情况。

非财政拨款结转的账务处理。

2. 非财政拨款结余的核算。

非财政拨款结余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。

单位应设置“非财政拨款结余”科目。核算单位历年滚存的非限定用途的非同级财政拨款结余资金。

非财政拨款结余的账务处理。

### 3. 专用结余的核算。

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。

单位应设置“专用结余”科目核算专用结余资金的变动和滚存情况。

专用结余的账务处理。

### 4. 经营结余的核算。

单位应设置“经营结余”科目核算事业单位本年度经营活动收支相抵后余额弥补以前年度经营亏损的余额。

经营结余的账务处理。

### 5. 其他结余的核算。

单位应设置“其他结余”科目核算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。

其他结余的账务处理。

### 6. 非财政拨款结余分配的核算。

单位应设置“非财政拨款结余分配”科目核算事业单位本年度非财政拨款结余分配的情况和结果。

非财政拨款结余分配的账务处理。

## 五、净资产业务

### （一）本期盈余及本年盈余分配

#### 1. 本期盈余。

单位应设置“本期盈余”科目核算本期各项收入、费用相抵后的余额。

本期盈余计算和账务处理。

#### 2. 本年盈余分配。

单位应设置“本年盈余分配”科目核算单位本年度盈余分配的情况和结果。

本年盈余分配计算和账务处理。

### （二）专用基金

专用基金包括职工福利基金、科技成果转化基金等。

单位应设置“专用基金”科目核算事业单位按照规定提取或设置的具有专门用途的净资产。

专用基金的计算和账务处理。

### （三）无偿调拨净资产

单位应设置“无偿调拨净资产”科目核算其无偿调入或调出非现金资产所引起的净资产变动金额。

无偿调拨净资产的账务处理。

#### （四）权益法调整

单位应设置“权益法调整”科目，核算事业单位持有的长期股权投资采用权益法核算时，按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动份额调整长期股权投资账面余额而计入净资产的金额。

权益法调整的账务处理。

#### （五）以前年度盈余调整

以前年度盈余调整包括本年度发生的重要前期差错更正涉及调整以前年度盈余的事项。

单位应设置“以前年度盈余调整”科目核算其本年度发生的调整以前年度盈余的事项。

以前年度盈余调整的账务处理。

#### （六）累计盈余

单位应设置“累计盈余”科目，核算单位历年实现的盈余扣除盈余分配后滚存的金额，以及因无偿调入调出资产产生的净资产变动额。

累计盈余的计算和账务处理。

### 六、资产业务

#### （一）资产业务的几个共性内容

##### 1. 资产取得。

单位资产取得的方式包括外购、自行加工或自行建造、接受捐赠、无偿调入、置换调入、租赁等。

资产在取得时按照成本进行初始计量。

（1）外购资产成本构成及其账务处理。

（2）自行加工或自行建造资产成本构成及其账务处理。

（3）接受捐赠非现金资产成本构成及其账务处理。

（4）无偿调入资产成本构成及其账务处理

（5）置换取得资产成本构成及其账务处理。

##### 2. 资产处置。

资产处置的形式包括无偿调拨、出售、出让、转让、置换、对外捐赠、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。

资产处置的账务处理。

#### （二）固定资产

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。

购入需要安装的固定资产，应当先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目核算。

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。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，也不再补提折旧。

## 七、负债业务

### （一）应缴财政款

单位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。单位应当设置“应缴财政款”科目核算应缴财政的各类款项。

应缴财政款的账务处理。

### （二）应付职工薪酬

单位的应付职工薪酬是指按照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。

单位应当设置“应付职工薪酬”科目核算应付职工薪酬业务。

应付职工薪酬的账务处理。