

06年高级会计师考试《会计实务》科目考试大纲 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/219/2021_2022_06_E5_B9_B4_E9_AB_98_E7_BA_c48_219209.htm

2006年度全国高级会计师考试《会计实务》科目考试大纲 第一章 资产减值一、存货减值二、金融资产减值三、固定资产、无形资产等资产减值 第二章 收入一、销售商品收入的确认与计量二、提供劳务收入的确认与计量三、让渡资产使用权收入的确认与计量四、建造合同收入的确认与计量 第三章 或有事项一、或有事项的确认与计量二、或有事项的披露 第四章 所得税一、资产、负债的计税基础二、暂时性差异三、递延所得税资产和递延所得税负债的确认四、当期所得税和递延所得税的计量五、所得税费用的计量 第五章 企业合并一、同一控制下的企业合并二、非同一控制下的企业合并 第六章 财务会计报告一、财务报表列报二、会计政策、会计估计变更和会计差错更正三、关联方披露四、资产负债表日后事项五、外币折算六、合并财务报表 第七章 行政事业单位财务与会计一、资产和负债二、净资产三、收入和支出四、国库集中收付制度五、收支两条线管理制度六、会计报表七、单位预算管理八、公共支出绩效评价 第八章 财务战略与财务分析一、财务战略二、企业并购三、全面预算四、财务分析 第九章 资金管理一、资金的筹集二、资金的投放与运用三、收益分配 第十章 内部控制制度一、内部控制基本概念二、内部控制制度设计三、内部控制制度的评价四、内部会计控制 第十一章 会计、税收及相关法规一、会计法规二、税收法规三、相关法规目录导航第一章 资产减值 3第二章 收入 12第三章 或有事项 18第四章 所得税

21第五章 企业合并 25第六章 财务会计报告 28第七章 行政事业单位财务与会计 42第八章 财务战略与财务分析 62第九章 资金管理 88第十章 内部控制制度 105第十一章 会计、税收及相关法规 132

第一章 资产减值 企业取得的各项资产，应当严格按照企业会计准则的规定准确地进行计价，在资产负债表日对各项资产的账面价值进行检查，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失合理地计提资产减值准备。

一、存货减值 资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。其中，成本是指存货取得时的成本，包括采购成本、加工成本和其他成本；可变现净值是指在日常活动中，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相关税费后的金额。

（一）存货发生跌价的判断 企业在资产负债表日对存货检查时如发现下列情形之一，应当考虑计提存货跌价准备：

- 1.市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。
- 2.企业使用该原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格。
- 3.企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其成本。
- 4.因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。
- 5.其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

（二）存货可变现净值的确定及计提存货跌价准备的方法 企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

- 1.为生产而持有的材料等，用其生产的产成品的可变现净值高于成本的，该材料仍然应当按照成本计量；材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的，该材

料应当按照可变现净值计量。2.为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。如持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。但在下列情况下。企业可以按照存货类别或合并基础计提存货跌价准备：1.对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。2.与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。（三）存货跌价准备转出的处理 企业结转销售成本时，对于已计提存货跌价准备的，应当将该售出存货对应的存货跌价准备同时结转，结转的存货跌价准备冲减当期的管理费用。对于因债务重组、非货币性资产:)转出的存货，应当同时结转已计提的存货跌价准备。结转的存货跌价准备，按照有关债务重组和非货币性资产:)的会计处理原则进行处理。按照存货类别计提存货跌价准备的，同类存货中部分存货已经销售或用于债务重组、非货币性资产:)，应当按比例结转相应的存货跌价准备。（四）存货跌价准备的转回 资产负债表日，企业应当重新确定存货的可变现净值。如果以前减记存货价值的因素已经消失的，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、金融资产减值 企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查，有客观证据表明该金融资产发生减值的，应当计提减值准备。此处所指金融资产包括持有至到期投资、贷款和应收款项，

以及可供出售金融资产，但不包括采用权益法核算的长期股权投资和对子公司的长期股权投资。（一）金融资产发生减值的判断 企业判断金融资产是否发生减值，应当以表明金融资产发生减值的客观证据为基础。表明金融资产发生减值的客观证据，是指金融资产初始确认后实际发生的、对该金融资产的预计未来现金流量有影响，且企业能够对该影响进行可靠计量的事项。主要包括下列各项：1.发行方或债务人发生严重财务困难；2.债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等；3.债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步；4.债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；5.因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易；6.无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等；7.债务人经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本；8.权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌；9.其他表明金融资产发生减值的客观证据。（二）持有至到期投资、贷款和应收款项减值及其转回的处理 持有至到期投资是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产，如打算持有至到期的债券投资。贷款和应收款项是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。持有至

到期投资、贷款和应收款项等金融资产发生减值时，应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量（不包括尚未发生的未来信用损失）现值，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益。预计未来现金流量现值，应当按照该金融资产的原实际利率折现确定，并考虑相关担保物的价值（取得和出售该担保物发生的费用应当予以扣除）。原实际利率是初始确认该金融资产时计算确定的实际利率。对于浮动利率贷款、应收款项或持有至到期投资，在计算未来现金流量现值时可采用合同规定的现行实际利率作为折现率。短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小的，在确定相关减值损失时，可不对其预计未来现金流量进行折现。对持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等），原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。但是，转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

（三）可供出售金融资产减值及其转回的处理 可供出售金融资产是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及除贷款和应收款项、持有至到期投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产之外的金融资产。可供出售金融资产发生减值时，应当将原直接计入所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失转出，计入当期损益。该转出的累计损失，为可供出售金融资产的初始取得成本扣除已收回本金和已摊销金额、当前公允价值和原已计入损益的减值损失后的余额。对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在后续会计期间公

允价值上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的，原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。可供出售权益工具投资发生的减值损失，不得通过损益转回。三、固定资产、无形资产等资产减值对于采用权益法核算的长期股权投资、对子公司的长期股权投资、固定资产、以成本模式进行后续计量的投资性房地产、无形资产等资产，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象；对于存在减值迹象的资产，应当进行减值测试，计算可收回金额，可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的金额，计提减值准备。（一）固定资产、无形资产等资产发生减值的判断存在下列迹象的，表明固定资产、无形资产等资产可能发生了减值：1.资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。2.企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。3.市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。4.有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。5.资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。6.企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。7.其他表明资产可能已经发生减值的迹象。在判断资产是否存在可能发生减值的迹象时，应当考虑重要性原则。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当

进行减值测试。（二）资产可收回金额的计量 固定资产、无形资产等资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

1.资产的公允价值减去处置费用后净额的确定 资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当分别是否存在资产销售协议和活跃市场处理：对于存在资产销售协议的，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。对于不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。在销售协议和资产活跃市场均不存在的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

2.资产预计未来现金流量现值的确定 资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。（1）预计资产未来现金流量 预计的资产

未来现金流量应当包括下列各项： 资产持续使用过程中预计产生的现金流入。 为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。 资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期

可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。预计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括下列各项：与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项有关的预计未来现金流量。与将来可能会发生的资产改良有关的预计未来现金流量。筹资活动产生的现金流入或者流出。与所得税收付有关的现金流量。企业预计资产未来现金流量应当建立在以下基础上：

预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。企业管理层应当通过分析过去预计现金流量和实际现金流量的差额产生的原因，来评价目前预计现金流量所依据假设的合理性。预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础。建立在预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。在对预算或者预测期之后年份的现金流量进行预计时，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应当超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。（2）折现率折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率

的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。如果特定资产的报酬率难以从市场上直接获得，企业应当采用替代报酬率以估计折现率。在实务中，企业可以考虑对加权平均资本成本、增量借款利率或其他相关市场利率进行适当调整后，作为替代报酬率。

（3）外币未来现金流量 预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。

（三）资产减值损失的处理 资产的可收回金额低于其账面价值的，企业应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产的账面价值是资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。已计提减值准备的固定资产、以成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。已计提减值准备的需要摊销的无形资产，应当按照该项资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定摊销额。资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

（四）资产组的认定及减值处理 有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。资产组是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入

应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入。

1. 资产组的认定 资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。在认定资产组产生的现金流入是否基本上独立于其他资产组时，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并按相关企业会计准则的规定在附注中说明。

2. 资产组可收回金额和账面价值的确定 资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值。资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

3. 涉及总部资产的资产组减值损失的处理 企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值不能完全归属于某一资产组。有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企

业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。其中，资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。企业对某一资产组进行减值测试，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况进行处理：（1）相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额。资产组的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组的，该资产组的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值，再根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零三者之中最高者。由此得出的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

（2）相关总部资产中有部分难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：第一，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收

回金额。资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失，减值损失应当参照上述相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至资产组的情况处理。第二，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。第三，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额。资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失，减值损失应当参照上述相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至资产组的情况处理。

（五）商誉减值的处理 企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照相关准则所确定的报告分部。对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，不论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试；减值测试可以在年度期间的任何时间进行，只要每年测试是在相同的时间完成即可。

1.商誉账面价值的分摊 企业进行资产减值测试，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额

的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

2.商誉减值损失的处理

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当按照下列步骤处理：首先，对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。然后，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组或者资产组组合的，该资产组或者资产组组合的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零三者之中的最高者。由此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关

资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

第二章 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，包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入等。企业代第三方收取的款项，应当作为负债处理，不应当确认为收入。

一、销售商品收入的确认与计量

（一）销售商品收入确认的条件

商品销售收入只有同时满足以下条件时，才能加以确认：

- 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
商品所有权上的风险，主要指商品所有者承担该商品价值发生损失的可能性，例如，商品发生减值、商品发生毁损的可能性。商品所有权上的报酬，主要指商品所有者预期可获得的商品中包括的未来经济利益，例如，商品价值的增加以及商品的使用所形成的经济利益等。商品所有权上的风险和报酬转移给了购货方，指风险和报酬均转移给了购货方。当一项商品发生的任何损失均不需要销货方承担，带来的经济利益也不归销货方所有，则意味着该商品所有权上的风险和报酬已从该销货方转出。判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方，需要关注每项交易的实质而不是形式。通常，所有权凭证的转移或实物的交付是需要考虑的重要因素。
- 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
对售出商品实施继续管理，既可能源于仍拥有商品的所有权，也可能与商品的所有权没有关系。如果商品售出后企业仍保留有与该商品的所有权相联系的继续管理权，则说明此项销售商品交易没有完成，销售不能成立，不能确认收入。同样地，如果商品售出后企业仍对售出的商品可以实

施有效控制，也说明此项销售没有完成，不能确认收入。

3. 收入的金额能够可靠地计量 收入能否可靠地计量，是确认收入的基本前提。企业在销售商品时，售价通常已经确定。但销售过程中由于某种不确定因素，也有可能出现售价变动的情况，则新的售价未确定前不应确认收入。

4. 相关的经济利益很可能流入企业 在销售商品的交易中，相关的经济利益主要表现为销售商品的价款。销售商品的价款能否有把握收回，是收入确认的一个重要条件。企业在销售商品时，如估计价款收回的可能性不大，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。销售商品的价款能否收回。主要根据企业以前和买方交往的直接经验，或从其他方面取得的信息和政府的有关政策等进行判断。

5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量 根据收入和费用配比原则，与同一项销售有关的收入和成本应在同一会计期间予以确认。因此，成本不能可靠计量，相关的收入也不能确认。如已收到价款，收到的价款应确认为一项负债。企业在运用以上五项条件进行商品销售收入确认时，必须分析每项交易的实质。只有交易全部符合这五项条件，才能确认收入。

（二）销售商品收入的计量 企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

（三）现金折扣、销售折让和销售退回的处理

1. 现金折扣 （1）现金折扣的概念 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。

(2) 现金折扣的会计处理 现金折扣在实际发生时计入当期损益。

2. 销售折让 (1) 销售折让的概念 销售折让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。

(2) 销售折让的会计处理 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让的，应当在发生时冲减当期的销售商品收入。销售折让属于资产负债表日后事项的，应当按照相关企业会计准则的规定处理。

3. 销售退回 (1) 销售退回的概念 销售退回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。

(2) 销售退回的会计处理 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回的，应当在发生时冲减当期销售商品收入。销售退回属于资产负债表日后事项的，应当按照相关企业会计准则的规定处理。

二、提供劳务收入的确认与计量

(一) 提供劳务收入的确认

1. 在资产负债表日，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。完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入与费用的方法。提供劳务的交易结果能否可靠估计，依据以下条件进行判断。如同时满足下列条件，则表明提供劳务交易的结果能够可靠地估计：

(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。

企业确定提供劳务交易的完成进度，通常可以选用下列方法：

已完工作的测量、已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例，以及已经发生的成本占估计总成本的比例。

(4) 交易中已发生和将要发生的成本能够可靠地计量。

2. 在资产负债

表日，提供劳务交易结果不能可靠估计企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，应当分别下列情况处理：（1）已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入，并按相同金额结转劳务成本。（2）已经发生的劳务成本预计不能得到补偿的，应当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。（二）提供劳务的计量企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。在采用完工百分比法确认收入时，收入和相关成本应按以下公式计算：
本期确认的收入=提供劳务收入总额×完工进度—以前会计期间累计已确认提供劳务收入
本期确认的成本=提供劳务估计成本总额×完工进度—以前会计期间累计已确认提供劳务成本

三、让渡资产使用权收入的确认与计量

（一）让渡资产使用权收入的确认让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等，其应在同时满足下列条件时，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计量企业应当分别下列情况确定让渡资产使用权收入金额：（1）利息收入金额，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。（2）使用费收入金额，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。

四、建造合同收入的确认与计量

（一）建造合同的概念建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。这里所讲的资产是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物，以及船舶、飞机、大型机械设备等。建造合同分为固定

造价合同和成本加成合同。其中，固定造价合同是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同；成本加成合同是指以合同约定或以其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。（二）合同收入和合同费用的确认和计量

1.合同收入的内容 合同收入包括合同规定的初始收入以及因合同变更、索赔、奖励等形成的收入两部分。合同变更款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（1）客户能够认可因变更而增加的收入；（2）该收入能够可靠地计量。索赔款是指因客户或第三方的原因造成的、向客户或第三方收取的、用于补偿不包括在合同造价中成本的款项。索赔款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（1）根据谈判情况，预计对方能够同意该项索赔；（2）对方同意接受的金额能够可靠地计量。奖励款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（1）根据目前合同的完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准；（2）奖励金额能够可靠地计量。

2.合同成本的内容 合同成本应当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。合同的直接费用应当包括下列内容：（1）耗用的材料费用；（2）耗用的人工费用；（3）耗用的机械使用费；（4）其他直接费用，指其他可以直接计入合同成本的费用。间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用。直接费用在发生时直接计入合同成本，间接费用在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益，应当冲减合同成本。合同成本不包括应当计入当期

损益的管理费用、销售费用和财务费用。因订立合同而发生的有关费用，应当直接计入当期损益。

3. 合同收入和合同费用的确认与计量

在确认和计量建造合同的收入和费用时，首先应当判断建造合同的结果能否可靠地估计。

(1) 在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠地估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。在判断建造合同结果是否能够可靠地估计时，应注意区分固定造价合同和成本加成合同。

固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

- 合同总收入能够可靠地计量；
- 与合同相关的经济利益很可能流入企业；
- 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；
- 合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

成本加成合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

- 与合同相关的经济利益很可能流入企业；
- 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

根据完工百分比法确认建造合同收入和费用的公式如下：

当期合同收入 = 合同总收入 × 完工进度 - 以前会计期间累计已确认收入

当期合同费用 = 合同预计总成本 × 完工进度 - 以前会计期间累计已确认费用

当期确认的毛利 = (合同总收入 - 合同预计总成本) × 完工进度 - 以前期间累计已确认毛利

其中，完工进度是指累计完工进度。

(2) 在资产负债表日，建造合同的结果不能可靠地估计的，应当分别下列情况处理：

- 合同成本能够收回的，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。
- 合同成本不可能收回的，在发生时立即确认为合同费用，不确认合

同收入。如果合同预计总成本超过合同预计总收入，应将预计损失确认为当期费用。

第三章 或有事项

或有事项是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项有：商业票据背书转让或贴现、未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证等。

一、或有事项的确认与计量

（一）或有事项的确认

与或有事项相关的义务同时满足以下条件的，应当确认为预计负债：

- （1）该义务是企业承担的现时义务。这一条件是指与或有事项有关的义务是企业承担的现时义务而非潜在义务。
- （2）履行该义务很可能导致经济利益流出企业。其中，“很可能”指企业因履行或有事项而承担的现时义务导致经济利益流出企业的可能性大于50%但小于或等于95%的情形。履行或有事项产生的现时义务时，导致经济利益流出企业的可能性超过50%但尚未达到基本确定的程度，即为经济利益很可能流出企业。在对或有事项加以确认时，通常需要对其发生的概率加以分析和判断。一般情况下，发生的概率分为以下几个层次：“基本确定”指发生的可能性大于95%但小于100%；“很可能”指发生的可能性大于50%但小于或等于95%；“可能”指发生的可能性大于5%但小于或等于50%；“极小可能”指发生的可能性大于0但小于或等于5%。
- （3）该义务的金额能够可靠地计量。由于或有事项具有不确定性，或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性，需要估计。要对或有事项确认一项负债，相关现时义务的金额应能够可靠估计。

（二）或有事项的计量

或有事项的计量主要涉及两个问题：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得的补偿的处理。

1. 预计负债应当按照履行相关现时义

务所需支出的最佳估计数进行初始计量。所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。在其他情况下，最佳估计数应当分别下列情况处理：（1）或有事项涉及单个项目的，按最可能发生金额确定。“涉及单个项目”指或有事项涉及的项目只有一个，如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。（2）或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率确定。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个。如在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户，相应地，企业对这些客户负有保修义务，应根据发生质量问题的概率及相关的保修费用计算确定应予确认的负债金额。

2.企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。

3.企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

（三）待执行合同、企业重组形成的或有事项的确认和计量

1.待执行合同 待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足或有事项确认条件的，应当确认为预计负债。

2.企业重组 重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。企业承担的重组义务满足或有事项确认条件的，应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销

网络投入等支出。下列情况同时存在时，表明企业承担了重组义务：（1）有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；（2）该重组计划已对外公告。

二、或有事项的披露（一）预计负债的披露企业对预计负债，应在资产负债表中单列项目反映，并在附注中披露下列信息：1.预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。2.各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。3.与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。（二）应披露的或有负债或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。企业应在附注中披露或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）的下列信息：1.或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。2.经济利益流出不确定性的说明。3.或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。（三）应披露的或有资产或有资产指过去的交易或者事项形成的潜在资产。其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。企业通常不披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当在附注中披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。（四）或有事项披露的豁免在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露与该或有事项有关的全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影

响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

第四章 所得税

所得税会计的目的

是通过比较资产、负债等项目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之间的差异，将该差异的所得税影响确认为递延所得税资产或递延所得税负债，并在此基础上确定所得税费用。

一、资产、负债的计税基础

（一）资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。如果有关的经济利益不纳税，则资产的计税基础即为其账面价值。例如，企业于20×5年1月1日购入一项固定资产，取得时按照会计规定及税法规定确定的成本均为400万元，企业预计该项固定资产的使用年限为8年，税法规定该类固定资产的折旧年限为5年，净残值为0。会计核算及计税时均按照直线法计提折旧，则在取得该项资产当年年末，该资产的计税基础为320万元，即按照税法规定可以通过折旧或是最终处置时从未来期间的应税经济利益中抵扣的金额。

（二）负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。例如，企业销售商品后承诺提供3年的免费保修，按照会计准则规定，企业在销售商品的期间，在确认销售收入的同时，应估计该项保修义务的金额，并作为预计负债确认。按照税法规定，有关的保修费用只有在实际发生时才能够税前扣除。企业当期如果按照会计规定确认了100万元的预计负债，而该项保修义务预计在以后3年逐期发生，则按照税法规定，有关的保修费用在实际发生时可从税前扣除，即未来期间可从税前

扣除的金额总计为100万元，则该项负债的账面价值100万元减去未来期间按照税法规定可予抵扣的100万元，其计税基础为0。

二、暂时性差异

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。根据该差额对未来期间应纳税金额影响的不同，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应纳税金额的暂时性差异。资产的账面价值大于其计税基础或是负债的账面价值小于其计税基础时，会产生应纳税暂时性差异。沿用本章所举固定资产的例子，在取得资产当年年末，在不考虑其他因素的情况下，该项固定资产的账面价值为350（ $400400 \div 8$ ）万元，其计税基础为320（ $400400 \div 5$ ）万元，从取得当年年末的情况看，企业在未来期间自该项资产至少可以取得350万元的经济利益流入，但其中只有320万元按照税法规定可以自未来应税所得中扣除，两者之间的差额即为未来期间的应纳税金额30万元，为应纳税暂时性差异。

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或是负债的账面价值大于其计税基础时，会产生可抵扣暂时性差异。例如，本章中所举预计保修费用的例子中，企业按照会计规定预计的100万元负债，在未来期间实际发生时可税前扣除，即其账面价值100万元与计税基础0之间

的差额100万元可以减少未来期间的应税金额，形成可抵扣暂时性差异。

三、递延所得税资产和递延所得税负债的确认

（一）递延所得税资产的确认

1. 确认递延所得税资产的情况

企业对于可抵扣暂时性差异可能产生的未来经济利益，应以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，并减少所得税费用。在估计未来期间可能取得的应纳税所得额时，除正常生产经营所得外，还应考虑将于未来期间转回的应纳税暂时性差异导致的应税金额等因素。例如。本章中所举预计保修费用的例子中，假定企业预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异，适用的所得税税率为33%，企业应确认递延所得税资产33万元，同时减少所得税费用33万元。

下列交易或事项中产生的可抵扣暂时性差异，应根据交易或事项的不同情况确认相应的递延所得税资产：

- （1）企业对于能够结转以后年度的未弥补亏损，应视同可抵扣暂时性差异，以很可能获得用来抵扣该部分亏损的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。
- （2）对于与联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，如果有关的暂时性差异在可预见的未来很可能转回并且企业很可能获得用来抵扣该可抵扣暂时性差异的应纳税所得额时，应确认相关的递延所得税资产。对于与联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，通常产生于因联营企业或合营企业发生亏损，投资企业按持股比例确认应予承担的部分而减少投资的账面价值，但税法规定投资应以其成本作为计税基础，从而形成可抵扣暂时性差异，该差异在满足确认条件时应确认相应的递延所得税资产。
- （3）非同一控制下的企业

合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，同时调整合并中应予确认的商誉。（4）与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。

2.不确认递延所得税资产的情况 除企业合并以外的交易中，如果交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异的，相应的递延所得税资产不予确认。如融资租赁中承租人取得的资产，按照会计准则规定应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者以及相关的初始直接费用作为租入资产的入账价值，而税法规定融资租入固定资产应当按照租赁协议或者合同确定的价款加上运输费、途中保险费等金额计价，作为其计税基础。对于两者之间产生的暂时性差异，如确认其所得税影响，将直接影响到融资租入资产的入账价值，按照会计准则规定，该种情况下不确认相应的递延所得税资产。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com