

第十章 负债和所有者权益

序号	考点	考频
考点一	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	★★
考点二	应付债券	★★★★★
考点三	职工薪酬的概念	★★
考点四	短期薪酬的确认与计量	★★★★
考点五	离职后福利的确认与计量	★★★★
考点六	辞退福利的确认与计量	★★★★
考点七	其他长期职工福利的确认与计量	★
考点八	权益结算的股份支付的确认和计量	★★★★★
考点九	现金结算的股份支付的确认和计量	★★★★
考点十	对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理	★★★★
考点十一	集团股份支付的处理	★★
考点十二	应交税费	★★★★★★
考点十三	或有事项的确认和计量	★★★★
考点十四	或有事项的应用	★★★★★
考点十五	实收资本(股本)和其他权益工具的核算	★★
考点十六	资本公积和其他综合收益的核算	★★★★★★
考点十七	留存收益的核算	★★★★★★

考点一

2017年注册会计师《会计》高频考点：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的核算内容
2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理

【考频分析】

考频：★★

复习程度：熟悉了解本考点。该考点的处理与“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”的账务处理原则相似，可以对比理解。

【高频考点】以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的核算内容：

①满足以下条件之一的金融负债，应当划分为交易性金融负债：

- A. 承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购。
- B. 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。在这种情况下，即使组合中有某个组成项目持有的期限稍长也不受影响。
- C. 属于衍生工具。但是，被指定为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该项权益工具结算的衍生工具除外。

②直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理：

(1) 公允价值增加时

借：公允价值变动损益

贷：交易性金融负债——公允价值变动

(2) 公允价值减少时：

借：交易性金融负债——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

(3) 计提利息费用时

借：投资收益

贷：应付利息

(4) 处置时

借：交易性金融负债——成本

——公允价值变动（也可能在贷方）

贷：银行存款

投资收益

公允价值变动损益（也可能在借方）

考点二

2017年注册会计师《会计》高频考点：应付债券

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：应付债券。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 一般公司债券的处理
2. 可转换公司债券的处理

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】应付债券

1. 一般公司债券的处理

(1) 企业发行债券

借：银行存款【实际收到的金额】

 应付债券——利息调整【差额】

 贷：应付债券——面值【债券票面金额】

 ——利息调整【差额】

注意：发行债券发生的手续费、佣金，计入负债的初始入账金额，体现在利息调整明细科目中。溢、折价也是包含在利息调整明细科目中的。

(2) 资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券

借：在建工程、制造费用、研发支出、财务费用【期初摊余成本×实际利率】

 应付债券——利息调整

 贷：应付利息【面值×票面利率】

 应付债券——利息调整

对于到期一次还本付息的债券，按票面利率计算确定的利息，应通过“应付债券——应计利息”科目核算。

(3) 长期债券到期，支付债券本息，借记“应付债券——面值、应计利息”科目、“应付利息”等科目，贷记“银行存款”等科目。同时，存在利息调整余额的，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目，贷记或借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”、“研发支出”

等科目。

2. 可转换公司债券的处理

企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆，将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为其他权益工具。在进行分拆时：

- (1) 应当先对负债成份的未来现金流量进行折现，确定负债成份的初始确认金额。
- (2) 再按整体的发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。
- (3) 发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。
- (4) 企业应按实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，按可转换公司债券包含的负债成份面值，贷记“应付债券——可转换公司债券（面值）”科目，按权益成份的公允价值，贷记“其他权益工具”科目，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“应付债券——可转换公司债券（利息调整）”科目。

对于可转换公司债券的负债成份，在转换为股份前，其会计处理与一般公司债券相同。

可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债券的余额，借记“应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整）”科目，按其权益成份的金额，借记“其他权益工具”科目，按每股面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

考点三

2017年注册会计师《会计》高频考点：职工薪酬的概念

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：职工薪酬的概念。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 职工的概念及范围

2. 职工薪酬的范围

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。在学习时要做到熟悉各个概念，在做客观题时手到擒来。

【高频考点】职工薪酬的概念

1. 职工的概念及范围

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企业正式任命，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。

2. 职工薪酬的范围

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。

(1) 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十二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（为职工缴纳的养老、失业保险费调整至离职后福利中），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。

(2) 带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。

(3) 利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

(4) 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，短期薪酬和辞退福利除外。

(5) 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。

(6) 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。

考点四

2017年注册会计师《会计》高频考点：短期薪酬的确认与计量

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：短期薪酬的确认与计量。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容

【内容导航】

1. 货币性短期薪酬
2. 带薪缺勤
3. 非货币性福利

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】短期薪酬的确认与计量

1. 货币性短期薪酬

项目	计量
职工工资、奖金、津贴和补贴	将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本
医疗、工伤、生育等社会保险费和住房公积金，以及工会经费和职工教育经费	应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，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本

2. 带薪缺勤

①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。

②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

3. 非货币性福利

(1) 以自产产品发放给职工作为福利

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品

(2) 以外购商品发放给职工作为福利

借：存货

应交税费——待认证进项税额

贷：银行存款

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：库存商品

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(3) 将拥有的房屋等资产供职工无偿使用

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：累计折旧

(4) 租赁住房等资产供职工无偿使用

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：其他应付款

借：其他应付款

贷：银行存款



(5) 向职工提供企业支付两补贴的商品或服务

① 合同规定职工应提供服务的年限

借：银行存款

长期待摊费用

贷：固定资产等

同时在服务期间内分摊

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：长期待摊费用

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬——非货币性福利

② 合同没有规定职工应提供服务的年限



借：银行存款

应付职工薪酬

贷：固定资产等

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

考点五

2017年注册会计师《会计》高频考点：离职后福利的确认与计量

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：离职后福利的确认与计量。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

离职后福利的确认与计量

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】离职后福利的确认与计量

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两种类型。

类别	会计处理原则
设定提存计划	<p>企业应当根据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，确认职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。</p> <p>根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全部应缴存金额的，企业应当按规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。</p> <p>借：管理费用等【现值】</p> <p>贷：应付职工薪酬【提存计划应缴存金额】</p> <p>期末确认利息费用：</p> <p>借：财务费用</p> <p>贷：未确认融资费用</p> <p>支付时：</p> <p>借：应付职工薪酬</p> <p>贷：银行存款</p>
设定受益计划	<p>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。</p> <p>设定受益计划的核算涉及四个步骤：</p> <p>(1)企业应当根据预期累计福利单位法，按照规定的折现率将设定受益计划所产生的</p>

	<p>义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。</p> <p>(2) 设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。</p> <p>(3) 根据设定受益计划产生的职工薪酬成本，确定应当计入当期损益的金额。</p> <p>(4) 根据设定受益计划产生的职工薪酬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，确定应当计入其他综合收益的金额。</p> <p>提示：因重新计量设定受益计划的净变动确认的其他综合收益，以后会计期间不能重分类进损益，但企业可以在权益范围内转移这些金额</p>
--	--

考点六

2017年注册会计师《会计》高频考点：辞退福利的确认与计量

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：辞退福利的确认与计量。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

辞退福利的确认与计量

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】辞退福利的确认与计量

企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

1. 企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。
2. 企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

提示：辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定；辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定，具体处理如下表。

时点	十二个月内完全支付的	十二个月内不能完全支付的
计提时	借：管理费用 贷：应付职工薪酬——辞退	借：管理费用(现值) 未确认融资费用

	福利	贷：应付职工薪酬——辞退福利
摊销时	无	借：财务费用(按折现率计算的摊销金额) 贷：未确认融资费用
实际支付时	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款	借：应付职工薪酬——辞退福利 贷：银行存款

考点七

2017年注册会计师《会计》高频考点：其他长期职工福利的确认与计量

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：其他长期职工福利的确认与计量。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 其他长期职工福利概念
2. 其他长期职工福利的会计处理原则

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：熟悉了解本考点。

【高频考点】其他长期职工福利的确认与计量

1. 其他长期职工福利的概念

其他长期职工福利，指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。其他长期职工福利包括以下各项(假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 12 个月内不会全部结算)：长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划，以及递延酬劳等。

2. 其他长期职工福利的会计处理原则

项目	具体内容
长期残疾福利	长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的

	当期确认应付长期残疾福利义务
递延 酬劳	递延酬劳包括按比例分期支付或者经常性定额支付的递延奖金等。这类福利应当按照奖金计划的福利公式来对费用进行确认，或者按照直线法在相应的服务期间分摊确认

考点八

2017年注册会计师《会计》高频考点：权益结算的股份支付的确认和计量

我们一起来学习2017年注册会计师《会计》高频考点：权益结算的股份支付的确认和计量。

本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

权益结算的股份支付的确认和计量

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。



【高频考点】权益结算的股份支付的确认和计量

权益结算的股份支付主要包括限制性股票和股票期权。主要会计处理如下：

①授予日

a. 立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：资本公积——股本溢价

（按授予日权益工具的公允价值计量）

b. 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

②在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：资本公积——其他资本公积

（按授予日公允价值为基础计量）



③可行权日之后：对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。

④行权日

发行新股进行股权激励：

借：银行存款

 资本公积——其他资本公积

贷：股本

 资本公积——股本溢价

⑤回购股份进行职工期权激励

回购股份：

借：库存股

 贷：银行存款

同时进行备查登记。

在等待期内每个资产负债表日：确认成本费用（同上）。

职工行权：

借：银行存款

 资本公积——其他资本公积

 贷：库存股

 资本公积——股本溢价

提示：涉及对可行权条件修改对股份支付的处理原则：简单来讲，就是对于有利修改，需要自修改当期开始考虑该修改后的条件进行处理；对于不利修改，不予考虑；如果是修改减少了权益工具数量，修改减少的部分作为加速行权处理。

考点九

2017年注册会计师《会计》高频考点：现金结算的股份支付的确认和计量

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：现金结算的股份支付的确认和计量。

本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

现金结算的股份支付的确认和计量

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】现金结算的股份支付的确认和计量

现金结算的股份支付工具主要包括模拟股票和现金股票增值权。一般的账务处理如下：

①授予日

a. 立即可行权的股份支付

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

（按授予日企业承担负债的公允价值计量，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益）

b. 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理。

②在等待期内的每个资产负债表日

借：管理费用等

贷：应付职工薪酬

（按每个资产负债表日公允价值为基础计量）

③可行权日之后：对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

借：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬

（按资产负债表日公允价值为基础计量）

④行权日

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

注意问题：①确定等待期长度。

②等待期长度确定后，在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权权益工具的数量一致。

③计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

考点十

2017年注册会计师《会计》高频考点：对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 授予限制性股票的会计处理
2. 在等待期内发放现金股利的会计处理

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

1. 授予限制性股票的会计处理

(1) 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，收到职工缴纳的认股款时

借：银行存款【按照职工缴纳的认股款】

贷：股本

 资本公积——股本溢价

同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）

借：库存股【按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额】

 贷：其他应付款——限制性股票回购义务【包括未满足条件而须立即回购的部分】

(2) 等待期内

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理

(3) 未达到限制性股票解锁条件，回购股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照应支付的金额】

 贷：银行存款

同时：

借：股本【按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额】

 资本公积——股本溢价【按其差额】

 贷：库存股【按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值】

(4) 达到限制性股票解锁条件（无需回购股票）

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按照解锁股票相对应的负债的账面价值】

 贷：库存股【按照解锁股票相对应的库存股的账面价值】

 资本公积——股本溢价【如有差额】

2. 在等待期内发放现金股利的会计处理

(1) 现金股利可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

同时： 中华会计网校
www.chinaacc.com

借：其他应付款——限制性股票回购义务【按分配的现金股利金额】

贷：库存股

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

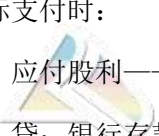
贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

借：其他应付款——限制性股票回购义务

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利 中华会计网校
www.chinaacc.com

贷：银行存款

(2) 现金股利不可撤销

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

借：利润分配——应付现金股利或利润

贷：应付股利——限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用

借：管理费用

贷：应付股利——应付限制性股票股利

实际支付时：

借：应付股利——限制性股票股利

贷：银行存款

【提示】等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致；后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

考点十一

2017年注册会计师《会计》高频考点：集团股份支付的处理

我们一起来学习2017年注册会计师《会计》高频考点：集团股份支付的处理。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 结算企业以其本身权益工具结算的处理
2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的处理

【考频分析】

考频：★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】集团股份支付的处理

1. 结算企业以其本身权益工具结算的处理

应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应作为现金结算的股份支付处理。结算企业是接受服务企业的投资者的，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。

2. 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的处理

应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

考点十二

2017年注册会计师《会计》高频考点：应交税费

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：应交税费。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 应交增值税的处理

2. 应交消费税的处理

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】应交税费

1. 应交增值税的处理

(1) 取得资产、接受应税劳务或应税服务等账务处理。

①一般纳税人采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理。

借：在途物资、原材料、生产成本、无形资产、固定资产

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款、应付账款

②一般纳税人采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等，其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的，应计入相关成本费用，不通过“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目核算。

③购进不动产或不动产在建工程

A. 按规定进项税额分年抵扣的账务处理

借：固定资产、在建工程

 应交税费——应交增值税（进项税额）【按当期可抵扣的增值税额】

 ——待抵扣进项税额【按以后期间可抵扣的增值税额】

 贷：应付账款、银行存款

B. 尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时，

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应交税费——待抵扣进项税额

④进项税额抵扣情况发生改变

A. 因发生非正常损失或改变用途等

借：待处理财产损溢、应付职工薪酬

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

——待抵扣进项税额

——待认证进项税额

B. 原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等，因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目的，应当在用途改变的次月调整相关资产账面价值，按允许抵扣的进项税额：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：固定资产、无形资产

◆固定资产、无形资产经上述调整后，应按调整后的账面价值在剩余尚可使用寿命内计提折旧或摊销

C. 一般纳税人购进时已全额抵扣进项税额的货物或服务转用于不动产在建工程的，原已抵扣进项税额的40%部分应于转用当期转出，借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

（2）销售等业务的账务处理。

①销售业务的账务处理

借：应收账款、银行存款

贷：主营业务收入、固定资产清理

应交税费——应交增值税（销项税额）

②视同销售的账务处理

借：应付职工薪酬、利润分配

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

（3）出口退税的账务处理

①未实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物

借：应收出口退税款

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

收到出口退税时

借：银行存款

 贷：应收出口退税款

退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额

借：主营业务成本

 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

②实现“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物

在货物出口销售后结转产品销售成本时

借：主营业务成本【退税额低于增值税专用发票上的增值税额的差额】

 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

借：应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）

 贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

在规定期限内，内销产品的应纳税额不足以抵减出口货物的进项税额，不足部分按有关税法规定给予退税的，应在实际收到退税款时

借：银行存款

 贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

（4）月末转出多交增值税和未交增值税的账务处理。

月度终了，企业应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

 贷：应交税费——未交增值税【对于当月应交未交的增值税】

借：应交税费——未交增值税【对于当月多交的增值税】

 贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

（5）交纳增值税的账务处理。

①交纳当月应交增值税的账务处理

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

 贷：银行存款

②交纳以前期间未交增值税的账务处理

借：应交税费——未交增值税

 贷：银行存款

③预交增值税的账务处理。

借：应交税费——预交增值税

贷：银行存款

月末，企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目，

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——预交增值税

2. 应交消费税的处理

(1) 企业对外销售产品应交的消费税，记入“税金及附加”科目；

(2) 在建工程领用自产产品，应交的消费税计入固定资产成本；

(3) 企业委托加工应税消费品，委托加工的应税消费品收回后直接用于销售的，其消费税计入委托加工应税消费品成本；委托加工收回后用于连续生产应税消费品按规定准予抵扣的，记入“应交税费——应交消费税”科目的借方。

考点十三

2017年注册会计师《会计》高频考点：或有事项的确认和计量

我们一起来学习2017年注册会计师《会计》高频考点：或有事项的确认和计量。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

1. 预计负债的确认和计量
2. 或有资产确认和计量
3. 或有事项会计的具体应用

【考频分析】

考频：★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】或有事项的确认和计量

(1) 预计负债的确认和计量：

企业因或有事项很可能发生且金额可以可靠计量时可以予以确认，确认的金额应是清偿该债务所需支出的最佳估计数。

(2) 或有资产确认和计量

或有资产，是潜在资产，不符合资产的确认条件，因而不能确认，只有在很可能导致经济利

益流入企业时才能在附注中披露。

(3) 或有事项会计的具体应用

- ①未决诉讼或未决仲裁
- ②债务担保
- ③产品质量保证
- ④待执行合同变为亏损合同

考点十四

2017年注册会计师《会计》高频考点：或有事项的应用

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：或有事项的应用。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第二节负债的内容。

【内容导航】

- 1. 未决诉讼的会计处理原则
- 2. 产品质量保证的处理原则
- 3. 亏损合同的会计处理原则
- 4. 重组义务

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：掌握本考点。本考点经常与会计差错或日后事项结合出现在主观题中，需要重点掌握。

【高频考点】或有事项的应用

- 1. 未决诉讼的会计处理原则

因未决诉讼或未决仲裁形成的现时义务，符合确认条件的应确认为预计负债。相关会计分录为：

借：营业外支出

管理费用

贷：预计负债

- 2. 产品质量保证的处理原则

符合预计负债确认条件的，按照权责发生制原则，在销售成立时确认预计负债。相关的会计分录为：

借：销售费用

贷：预计负债

注意：①如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整；②如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额；③已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额。

3. 亏损合同的会计处理原则

待执行合同变为亏损合同的，需要将该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件时，确认为预计负债。

(1) 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在了现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债。

(2) 待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。

4. 重组义务

(1) 重组义务的确认条件

下列情况同时存在时，表明企业承担了重组义务（现时义务）：

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。

注：与重组义务直接相关的支出：自愿遣散费、强制遣散费、不再使用厂房的租赁撤销费。

不属于与重组义务直接相关的支出：将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂、剩余职工再培训费、新经理的招聘成本、推广公司新形象的营销成本、对新营销网络的投资、未来可辨认经营损失；特定固定资产的减值损失。

(2) 重组义务的会计处理：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。

考点十五

2017年注册会计师《会计》高频考点：实收资本（股本）和其他权益工具的核算

我们一起来学习 2017 年注册会计师《会计》高频考点：实收资本（股本）和其他权益工具的核算。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第三节所有者权益的内容。

【内容导航】

1. 实收资本的确认和计量
2. 实收资本的增减变动
3. 其他权益工具的确认和计量

【考频分析】

考频：★★

复习程度：熟悉了解本考点。本考点中其他权益工具的确认和计量属于 2015 年新变动的考点，在学习时需要引起重视。

【高频考点】实收资本（股本）和其他权益工具的核算

1. 实收资本的确认和计量

实收资本，是投资者投入资本形成法定资本的价值，所有者向企业投入的资本，在一般情况下无需偿还，可以长期周转使用；投资者可以用现金投资，也可以用现金以外的其他有形资产投资，符合国家规定比例的，还可以用无形资产投资。

2. 实收资本的增减变动

①实收资本增加的方式：资本公积转增资本、盈余公积转增资本、投资者追加投资等；

②实收资本减少的方式：股东收回投资；回购库存股减资。

3. 其他权益工具的确认和计量

企业除发行普通股股票之外，按照金融负债和权益工具的区别原则分类的权益工具应该作为“其他权益工具”进行核算。

项目	会计处理	
发行金融工具归类为权益工具	借：银行存款等 贷：其他权益工具——优先股/永续债等	
发行复合金融工具	借：银行存款 贷：应付债券——优先股/永续债等 其他权益工具——优先股/永续债等	
其他权益工具重分类为金融负债	借：其他权益工具——优先股/永续债等 资本公积——资本溢价(股本溢价)【差额】 贷：应付债券——优先股/永续债等【公允价值】 资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润	
金融负债重分类为其他权益工具	借：应付债券——优先股/永续债等【账面价值】 贷：其他权益工具——优先股/永续债等	
除普通股以外的其他权益工具的回购与注销	回购	借：库存股——其他权益工具 贷：银行存款等
	注销	借：其他权益工具 资本公积——资本溢价/股本溢价【差额】 贷：库存股——其他权益工具 资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润
其他权益工具转股	借：应付债券 其他权益工具 贷：实收资本/股本 资本公积——资本溢价/股本溢价 如果转股时账面价值不足转股1股普通股，还需按支付的现金或其他金融资产金额，贷记“银行存款”科目	

考点十六

2017年注册会计师《会计》高频考点：资本公积和其他综合收益的核算

我们一起来学习2017年注册会计师《会计》高频考点：资本公积和其他综合收益的核算。

本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第三节所有者权益的内容。

【内容导航】

1. 股本溢价（资本溢价）的核算
2. 其他资本公积的核算内容
3. 其他综合收益的核算

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】资本公积和其他综合收益的核算

1. 股本溢价（资本溢价）的核算

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，计入资本溢价。企业接受投资者投入的资本、可转换公司债券持有人行使转换权利、将债务转为资本等形成的资本公积，借记有关科目，贷记“实收资本”或“股本”、“资本公积——资本溢价或股本溢价”

科目等。与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用，借记“资本公积——股本溢价”等科目，贷记“银行存款”等科目。

2. 其他资本公积的核算内容

①权益结算的股份支付在等待期内确认的成本费用金额；

②权益法核算的长期股权投资中，投资方应享有被投资单位实现的除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动金额的份额。（参照第8章“长期股权投资与企业合并”章节）

3. 其他综合收益的核算

其他综合收益是企业会计准则规定的直接计入当期所有者权益的利得或损失。

①可供出售金融资产公允价值变动形成的利得和损失。

②可供出售外币非货币性项目的汇兑差额形成的利得和损失。

③可供出售金融资产重分类为持有至到期投资形成的利得和损失。

④存货或自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产形成的利得和损失。

⑤权益法核算的长期股权投资，投资方应享有被投资单位实现的其他综合收益的份额。

⑥套期保值（现金流量套期和境外经营净投资套期）形成的利得或损失。

⑦外币报表折算差额

⑧重新计量设定受益计划净负债或净资产形成的变动。

此外，与上述事项相关的所得税影响也是计入其他综合收益的。

其中，⑤中，如果是被投资单位实现的不能重分类进损益的其他综合收益，投资方因享有该部分其他综合收益的份额也不能重分类进损益；⑧不能重分类进损益。

考点十七

2017年注册会计师《会计》高频考点：留存收益的核算

我们一起来学习2017年注册会计师《会计》高频考点：留存收益的核算。本考点属于注会《会计》第十章负债和所有者权益第三节所有者权益的内容。

【内容导航】

1. 盈余公积的核算

2. 未分配利润的核算

【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】留存收益的核算

1. 盈余公积的核算

A. 提取盈余公积

借：利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

贷：盈余公积——法定盈余公积

——任意盈余公积

B. 外商投资企业：

按规定从净利润中提取储备基金、企业发展基金时：

借：利润分配——提取储备基金

——提取企业发展基金

贷：盈余公积——储备基金

——企业发展基金

按规定从净利润中提取职工奖励及福利基金时：

借：利润分配——提取职工奖励及福利基金

贷：应付职工薪酬

2. 未分配利润的核算

(1) 未分配利润：未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润，包括期初未分配利润，加上本期实现的净利润，减去提取的各种盈余公积和分配利润后的余额。

(2) 企业弥补亏损的渠道：①用以后年度税前利润弥补。按照现行制度规定。企业发生亏损时，可以用以后五年内实现的税前利润弥补，即税前利润弥补亏损的期间为五年。②用以后年度税后利润弥补。企业发生的亏损经过五年期间未弥补足额的，尚未弥补的亏损应用所得税后的利润弥补。③以盈余公积弥补亏损。企业以提取的盈余公积弥补亏损时，应当由公司董事会提议，并经股东大会批准。

注：以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的账务处理。