

233 网校注册会计师网址: <http://www.233.com/cpa/>

注册会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/cpa>

注会 QQ 学习群: 830700448

关注微信订阅号: cpa233wx

## 2019 年注会《会计》绝密考点 压缩也还有好多页-233 网校

### 第一章 总论

1、会计信息质量要求: 着重掌握①实质重于形式, 常见情形: 融资租入的固定资产视同自有固定资产核算、售后回购。②谨慎性, 常见情形: 计提资产减值准备、对售出商品可能发生的保修义务确认预计负债、采用双倍余额递减法、年数总和法加速计提折旧、对未决诉讼提前估计损失并确认预计负债。

### 第二章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

#### 1、会计政策及其变更

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)

2、会计估计变更(会计估计变更, 并不意味着以前期间会计估计是错误的。)

3、会计政策变更与会计估计变更的区分: ①会计政策主要涉及: 基础、原则、方法; ②会计估计主要涉及: 年限、比率、特殊金额。

4、会计政策变更的会计处理: 追溯调整法, 通常由以下步骤构成:

①计算会计政策变更的累积影响数; ②编制相关项目的调整分录(追溯调账); ③调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额(追溯调表); ④附注说明。

【提示】对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的, 应当重新计算各列报期间的每股收益。

5、未来适用法: 会计估计变更

6、前期差错及其更正: 重要的差错: 采用追溯重述法更正, 但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。不重要的前期差错: 采用未来适用法, 在发现当期更正

【提示】确定前期差错影响数不切实可行的, 可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额, 财务报表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。

### 第三章 存货

#### 1、存货的初始计量

(1) 外购的存货: 包括存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。

【注意】非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用不计入存货成本; 仓储费用(不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用)是计入当期损益的; 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。企业采购用于广告营销活动的特定商品, 向客户预付货款未取得商品时, 应作为预付账款进行会计处理, 待取得相关商品时计入当期损益(销售费用)。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

#### 2、期末存货的计量(成本与可变现净值孰低计量)

【提示】可变现净值: 是指在日常活动中, 存货的估计售价减去完工时将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

【注意】当以前减记存货价值的影响因素已经消失, 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(资产减值损失)。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

### 3、存货清查

①属于收发计量差错和管理不善等原因造成的存货短缺,应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿,将净损失计入管理费用。(进项税额转出)

②属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损,应先扣除处置收入(如残料价值)、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿,将净损失计入营业外支出。

## 第四章 固定资产

### 1、固定资产的初始计量

(1) 外购: 员工培训费不计入成本, 而专业人员服务费计入成本

(2) 分期付款购入(具有融资性质):

借: 在建工程/固定资产(现值)

    未确认融资费用(差额)

    贷: 长期应付款(本息和)

每个资产负债表日

借: 长期应付款

    贷: 银行存款

借: 财务费用

    贷: 未确认融资费用

(3) 存在弃置费用的固定资产:

①确认时

借: 固定资产(现值)

    贷: 预计负债

②每个资产负债表日

借: 财务费用

    贷: 预计负债

### 2、高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费

①计提时

借: 生产成本/制造费用等

    贷: 专项储备

②使用时:

属于费用化支出的:

借: 专项储备

    贷: 银行存款等

形成固定资产的:

①建造过程中

借: 在建工程

    应交税费——应交增值税(进项税额)

    贷: 银行存款等等

②达到预定可使用状态时

借: 固定资产

    贷: 在建工程



同时:

借: 专项储备

贷: 累计折旧 (全额计提)

### 3、后续计量

(一) 折旧范围: 已提足、土地、持有待售

①经营租出的固定资产, 其计提的折旧额应计入其他业务成本。

②未使用的固定资产, 其计提的折旧应计入管理费用。

③固定资产使用寿命、预计净残值、折旧方法: 会计估计变更 (不需要追溯调整)。

④选择固定资产折旧方法时, 应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。

### 4、后续支出

①符合资本化条件的, 应当计入固定资产成本或其他相关资产的成本 (例如, 与生产产品相关的固定资产的后续支出计入相关产成品的成本), 同时将被替换部分的账面价值扣除;

②不符合资本化条件的, 应当计入当期损益。

5、固定资产的处置: 先转清理、再转入资产处置损益。因已丧失使用功能 (如: 正常报废清理) 或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支; 因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置损益。(人为原因)

6、固定资产盘盈的会计处理: 计入“以前年度损益调整”。

## 第五章 无形资产 (参照固定资产进行学习)

### 1、无形资产的确认和初始计量

(1) 某些无形资产的存在有赖于实物载体: ①计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能运行时, 则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分, 该软件应作为固定资产处理。②如果计算机软件不是相关硬件不可缺少的组成部分, 则该软件应作为无形资产核算。

(2) 客户关系、人力资源等, 由于企业无法控制其带来的未来经济利益, 不符合无形资产的定义, 不应将其确认为无形资产。

(3) 内部产生的品牌、报刊名、刊头、客户名单和实质性类似性质的支出不能与整个业务开发支出区分开来, 不能确认为无形资产。

### 2、自行研发的无形资产的会计确认原则和处理方法

①对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再进行调整。

②符合资本化条件的, 资本化; ②不符合资本化条件的, 计入当期损益 (管理费用)。

③如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出, 其所发生的研发支出全部费用化。

④资本化支出达到预定用途时结转; 费用化支出每期期末结转至“管理费用”

3、无形资产的后续计量: 使用寿命不确定 不应摊销, 但可以计提减值准备。

【提示】持有待售的无形资产不摊销。

4、无形资产的出售: 处置损益计入“资产处置损益”。无形资产的出租: 租金收入计入“其他业务收入”。无形资产的报废: 将其账面价值转入“营业外支出”。

【考点五】所得税会计的处理

## 第六章 投资性房地产

### 1、投资性房地产的范围

(一) 投资性房地产的范围: 已出租的土地使用权; 持有并准备增值后转让的土地使用权; 已出租的建筑物。**不属于投资性房地产**: 自用房地产、作为存货的房地产。



## 2、账务处理

(1) **公允价值模式下没有**累计折旧(摊销)和减值准备,有公允价值变动;

3、投资性房地产后续计量模式的变更(一经确定,不得随意变更,而不是不能变更。)

①【注意】已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

②计量模式变更时公允价值与账面价值的差额,调整期初留存收益。

## 4、投资性房地产的转换

**【成本模式下】**(1)自用房地产、存货转为投资性房地产时(转入):

借:投资性房地产

    累计折旧(摊销)

    固定资产(无形资产)减值准备、存货跌价准备

贷:固定资产、无形资产或开发产品

    投资性房地产累计折旧(摊销)

    投资性房地产减值准备

(2)投资性房地产转为自用房地产、存货时(转出):

借:固定资产、无形资产(转换时的账面余额)

    开发产品(转换时的账面价值)

    投资性房地产累计折旧(摊销)

    投资性房地产减值准备

贷:投资性房地产

    累计折旧(摊销)

    固定资产(无形资产)减值准备

**【公允价值模式下】**(1)以公允价值计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货时:

借:固定资产、无形资产或开发产品(转换日公允价值)

    公允价值变动损益(公允价值小于账面价值的差)

贷:投资性房地产(转换当日的账面价值)

    公允价值变动损益(公允价值大于账面价值的差)

(2)自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产时:

借:投资性房地产(转换日的公允价值)

    累计折旧(摊销)

    固定资产(无形资产)资产减值准备(转换当时已提减值准备)

    公允价值变动损益(公允价值小于账面价值的差)

贷:固定资产、无形资产或开发产品(按转换当时的账面余额结转)

    其他综合收益(公允价值大于账面价值的差额追加其他综合收益)

5、投资性房地产的处置:记得将累计公允价值变动转入其他业务成本;将转换时原计入其他综合收益的部分转入其他业务成本。

## 第七章 长期股权投资与合营安排

### 1、长期股权投资的初始计量

①若子公司为最终控制方企业集团内部注册设立(内生)=合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值(被合并方账面所有者权益)×合并方持股比例

②若子公司为最终控制方外部控股合并形成(外购)=合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的



账面价值 (被合并方在合并日按购买日可辨认净资产的公允价值持续计算的净资产价值) × 合并方持股比例 + 购买日最终控制方收购被合并方时归属于最终控制方的商誉

2、长期股权投资的后续计量——成本法 (投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算, 投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。)

【提示】长期股权投资减值准备, 一经计提, 持有期间不得转回。

3、长期股权投资的后续计量——权益法 (共同控制的合营企业、重大影响的联营企业)

(1) “投资成本” 明细科目的会计处理:

①初始投资成本的调整: 当买价 + 税费 > 投资时被投资单位可辨认净资产公允价值 × 投资方持股比例时, 差额体现商誉, 初始投资成本不调; 当前者 < 后者时, 差额体现利得, 调初始 (2) “损益调整” 明细科目的会计处理:

借: 长期股权投资—损益调整 (被投资方调整后的净利润 × 投资持股比例)

贷: 投资收益 (反之则反)

【提示】对被投资单位实现的净损益的调整

①被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资方不一致的, 应按投资方的会计政策和会计期间对被投资单位的财务报表进行调整, 在此基础上确定被投资单位的损益。

②以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产等的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额, 以及有关资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。(评估增值)

③对于投资方与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。

【注意】投出或出售的资产构成业务的处理

投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易, 该资产构成业务的, 会计处理如下: a. 联营、合营企业向投资方出售业务的, 投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

(不需要抵销。) b. 投资方向联营、合营企业投出业务, 投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的, 应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本, 初始投资成本与投出业务的账面价值之差, 全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额, 全额计入当期损益。(不需要抵销。)

(3) 取得现金股利或利润的处理

被投资单位宣告分配现金股利或利润的处理

借: 应收股利

贷: 长期股权投资——损益调整

借: 银行存款

贷: 应收股利

(4) 超额亏损的确认, 应当按照以下顺序进行处理:

借: 投资收益

贷: 长期股权投资—损益调整

长期应收款

预计负债

若仍存在未确认的应分担的被投资单位的损失, 应在账外备查登记。恢复时, 反向冲回。

(5) “其他综合收益” 明细科目的核算

借: 长期股权投资—其他综合收益

贷: 其他综合收益 (或反分录)

(6) “其他权益变动” 明细科目的会计处理



借: 长期股权投资—其他权益变动

贷: 资本公积—其他资本公积 (或反分录)

4、长期股权投资减值准备一经计提, 持有期间不允许转回。

5、长投的转换:

方向	处理原则
成本法 → 权益法	1、卖掉的部分, 按比例出售处理; 2、剩余的部分, 追溯调整。
成本法 → 金融资产	2、卖掉的部分, 按比例出售处理; 3、剩余的部分, 按其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值计入金融资产的初始入账金额。
权益法 → 成本法	同控下: 初始成本=享有份额 (按同控确认初投的方法) 非同控: 1、新购入的部分, 直接以公允价值计入长投; 2、原权益法的部分, 按照账面价值转入成本法 (合报再调整)。
权益法 → 金融资产	1、卖掉的部分, 按比例出售处理 (该结转的结转); 2、剩余的部分, 按其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值计入金融资产的初始入账金额, 差额计入当期损益。
金融资产 → 成本法	同控下: 初始成本=享有份额 (按同控确认初投的方法) 非同控: 2、新购入的部分, 直接以公允价值计入长投; 2、原金融资产, 应视为先卖后买, 按公允价值入账。
金融资产 → 权益法	1、新购入的部分, 直接以公允价值计入长投; 2、原金融资产, 应视为先卖后买, 按公允价值入账; 3、得出新的初始投资成本, 再和享有的份额比较, 看是否需要调整初始入账价值。 (非常重要的一步, 不要遗漏)

6、长期股权投资的处置

【注意】处置权益法核算的长期股权投资时, 其他综合收益、其他资本公积的处理

借: 其他综合收益 (或贷记)

资本公积—其他资本公积 (或贷记)

贷: 投资收益

7、共同经营与合营企业

对比项目	共同经营	合营企业
合营安排的条款	参与方对合营安排的相关资产享有权利	参与方对合营安排有关的净资产



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

	利并对相关负债承担义务	产享有权利, 即单独主体 (而不是参与方), 享有与安排相关资产的权利, 并承担与安排相关负债的义务
对资产的权利	参与方按照约定的比例分享合营安排的相关资产的全部利益 (例如, 权利、权属或所有权等)	资产属于合营安排自身, 参与方并不对资产享有权利
对负债的义务	参与方按照约定的比例分担合营安排的成本、费用、债务及义务。第三方对该安排提出的索赔要求, 参与方作为义务人承担赔偿责任	合营安排对自身的债务或义务承担责任。参与方仅以其各自对该安排认缴的投资额为限对该安排承担相应的义务。合营安排的债权人无权就该安排的债务对参与方进行追索
收入、费用及损益	合营安排建立了各参与方按照约定的比例 (例如按照各自所耗用的产能比例) 分配收入和费用的机制	各参与方按照约定的份额比例享有合营安排产生的净损益
担保	参与方为合营安排提供担保 (或提供担保的承诺) 的行为本身并不直接导致一项安排被分类为共同经营	

## 第八章 资产减值 (体现谨慎性)

1、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 (假设目前销售) 与资产预计未来现金流量的现值 (假设继续持有) 两者之间较高者确定。

2、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 3、资产组减值的会计处理

(1) 首先, 抵减分摊至资产组中商誉的账面价值;

(2) 然后, 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。

(3) 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以下三者之中最高者: ①该资产的公允价值减去处置费用后的净额 (如可确定的); ②该资产预计未来现金流量的现值 (如可确定的); ③零。

### 4、总部资产的减值测试

(1) 对于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, 相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

(2) 对于相关总部资产中有部分资产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: 首先, 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, 并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

其次, 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。

最后, 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, 相关减值损失的处理顺序和方法与资产组减值损失的处理顺序相同。

## 第九章 负债



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

1、商业承兑汇票到期不能支付, 转为“应付账款”; 银行承兑汇票到期不能支付, 转为“短期借款”。

## 2、视同销售的会计处理

### (1) 不确认收入

借: 营业外支出 (对外捐赠)

    销售费用 (市场推广、样品)

    管理费用 (交际应酬) 等

    贷: 库存商品 (成本价)

        应交税费——应交增值税 (销项税额)

            (按计税价格计税)

### (2) 确认收入

借: 长期股权投资 (用于投资) (同一控制下企业合并除外)

    应付职工薪酬等 (用于职工福利)

    应付股利 (用于分红)

    贷: 主营业务收入

        应交税费——应交增值税 (销项税额)

同时:

借: 主营业务成本

    贷: 库存商品

3、消费税: (1) 委托加工的应税消费品, 收回后委托方用于连续生产应税消费品的, 所纳税款准予按规定抵扣 (消费税计入“应交税费——应交消费税”科目的借方); (2) 委托加工的应税消费品用于出售的: ①委托方以不高于受托方的计税价格出售的, 为直接出售不再缴纳消费税 (消费税计入“委托加工物资”科目的借方); ②委托方以高于受托方的计税价格出售的, 不属于直接出售, 需按照规定申报缴纳消费税, 在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

4、企业缴纳的印花税不需要通过“应交税费”科目核算。

## 5、长期借款

	分次付息	到期一次还本付息
1. 借入款项	借: 银行存款 长期借款——利息调整 (倒挤) 贷: 长期借款——本金	
2. 每年年末	借: 在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等 贷: 应付利息 长期借款——利息调整	借: 在建工程/制造费用/财务费用/研发支出等 贷: 长期借款——应计利息 ——利息调整
	借: 应付利息 贷: 银行存款	
3. 到期时	借: 长期借款——本金 贷: 银行存款	借: 长期借款——本金 贷: 银行存款
		借: 长期借款——应计利息 贷: 银行存款

## 6、应付债券



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

## (1) 溢价发行

借: 银行存款【实际收到的款项】

贷: 应付债券—面值

应付债券—利息调整【溢价差额】

## (2) 折价发行

借: 银行存款【实际收到的款项】

应付债券—利息调整【折价差额】

贷: 应付债券—面值

## ★利息调整的摊销

(1) 分期付息到期一次还本的债券, 在资产负债表日:

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 (差额倒挤, 或贷记)

贷: 应付利息【面值×票面利率】

【注意】折现发行的债券利息调整的摊销记贷方。

(2) 到期一次还本付息的债券, 在资产负债表日:

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 (差额倒挤, 或贷记)

贷: 应付债券—应计利息【面值×票面利率】

7、可转换公司债券: ①先确定负债成分的公允价值; ②计算确定权益成分的公允价值; ③按负债成分和权益成分的公允价值的比例分摊发行可转换公司债券发生的交易费用。

## 第十章 职工薪酬

1、设定提存计划, 是指企业向单独主体 (如基金等) 缴存固定费用后, 不再承担进一步支付义务的离职后福利计划 (如职工缴纳的养老、失业保险)。

2、设定受益计划的确认和计量——四个步骤:

第一步: 确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

企业应当通过下列两步确定设定受益义务现值和当期服务成本。

(1) 计量设定受益计划所产生的义务, 并确定相关义务的归属期间。

(2) 企业应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率, 将设定受益计划所产生的义务予以折现, 以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

借: 管理费用 (当期服务成本)

贷: 应付职工薪酬

第二步: 确定设定受益计划净负债或净资产

设定受益计划存在资产的, 企业应当将设定受益计划义务的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。

第三步: 确定应当计入当期损益的金额

报告期末, 企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益净负债或净资产的利息净额。

借: 财务费用

贷: 应付职工薪酬



**第四步: 确定应当计入其他综合收益的金额**

企业应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益, 并且在后续会计期间不允许转回至损益, 但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动主要包括精算利得或损失等。

借: 其他综合收益

贷: 应付职工薪酬

**3、关于辞退福利的确认和计量: 计入“管理费用”****第十一章 借款费用**

1、借款费用的范围: ①因借款而发生的利息; ②发行债券中的折价或者溢价的摊销; ③借款发生的辅助费用; ④因外币借款而发生的汇兑差额; ⑤承租人确认的融资租赁发生的融资费用属于借款费用。

2、借款费用开始资本化的时点: ①“资产支出已经发生”的界定(开始占用资金); ②“借款费用已经发生”的界定(开始计息); ③“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始”的界定(开始动工)。

3、借款费用暂停资本化的时间: 符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过3个月的, 应当暂停借款费用的资本化。

**4、专门借款的计算:**

专门借款资本化金额 = 资本期间的实际的利息费用 - 资本化期间的存款利息收入

专门借款费用化金额 = 费用期间的实际的利息费用 - 费用化期间的存款利息收入

**5、一般借款的计算:**

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

其中: 所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

其中: 所占用一般借款本金加权平均数 =  $\sum$  (所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数)

6、在资本化期间内, 外币**专门借款**本金及其利息的汇兑差额, 符合条件的应该资本化。

**第十二章 股份支付****1. 以权益结算的股份支付****2. 股份支付工具的主要类型**

类型	相关内容	
以权益结算的股份支付	常用工具	限制性股票和股票期权
	账务处理	借: 管理费用 (除立即可行权的情况外) 贷: 资本公积——其他资本公积
以现金结算的股份支付	常用工具	模拟股票和现金股票增值权
	账务处理	借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬

**3. 基本账务处理**

(一) 授予日不做会计处理 (立即可行权的除外)

(二) 等待期的每个资产负债表日



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

## (1) 权益结算的:

借: 管理费用等 (但是一般是管理费用)

贷: 资本公积——其他资本公积

等待期之后不再做分录, 一直到行权日再做分录;

## (2) 现金结算的:

借: 管理费用等

贷: 应付职工薪酬

等待期之后每年末的分录:

借: 公允价值变动损益

贷: 应付职工薪酬 (或相反)

## 4、回购股份进行职工期权激励 (作为权益结算处理)

## (1) 借: 库存股

贷: 银行存款

## (2) 确认成本费用 (等待期内每个资产负债表日)

借: 管理费用等

贷: 资本公积——其他资本公积

## (3) 职工行权时

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 (倒挤)

## 5、限制性股票的股权激励的账务处理

借: 银行存款等 (职工缴纳的认股款)

贷: 股本

资本公积——股本溢价 (倒挤)

同时:

借: 库存股 (发行限制性股票的数量×回购价格)

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)

需回购的股票 (未达到解锁条件)	无需回购的股票 (达到解锁条件)	
借: 其他应付款—限制性股票回购义务 贷: 银行存款等	借: 其他应付款—限制性股票回购义务	
同时: 借: 股本 资本公积—股本溢价 (倒挤) 贷: 库存股	贷: 库存股 资本公积—股本溢价 (可借可贷)	
现金股利可撤销	预计未来可解锁	预计未来不可解锁
	现金股利可撤销, 即一旦未达到解锁条件, 被回购限制性股票的持有者将无法获得 (或需要退回) 其在等待期内应收 (或已收) 的现金股利。	



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

现金股利可撤销	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: 借: 其他应付款—限制性股票回购义务 (分配的现金股利金额) 贷: 库存股	借: 其他应付款—限制性股票回购义务 (不能作为利润分配) 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	实际支付时: 借: 应付股利—限制性股票股利 贷: 银行存款
	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: 银行存款等	借: 管理费用等 (不作利润分配或冲减负债) 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: 银行存款等

## 6、集团股份支付的处理

① 结算企业 (母公司) 以本身权益工具结算的, 母公司是接受服务企业子公司的投资者

结算企业: 母公司	接受服务企业: 子公司
借: 长期股权投资 贷: 资本公积—其他资本公积	借: 管理费用 贷: 资本公积—其他资本公积
合并报表: 抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积	
借: 资本公积 (子公司) 贷: 长期股权投资 (母公司)	

② 结算企业 (母公司) 不是以其本身权益工具而是以集团内其他企业的权益工具结算的, 即以现金结算的, 此时, 母公司是接受服务企业子公司的投资者

结算企业: 母公司	接受服务企业: 子公司
借: 长期股权投资 贷: 应付职工薪酬	借: 管理费用 贷: 资本公积—其他资本公积
合并报表: 抵销母公司长期股权投资和子公司资本公积	
借: 资本公积 (子公司) 管理费用 (可借可贷) 贷: 长期股权投资 (母公司)	

③ 接受服务企业子公司具有结算义务, 授予的是母公司权益工具

结算企业: 母公司	接受服务企业: 子公司
	借: 管理费用 贷: 应付职工薪酬



子公司需要购入母公司的权益工具再授予本企业职工, 所以按照现金结算的股份支付处理。

### 第十三章 或有事项

1、最佳估计数的确定: 平均数 or 最可能发生金额 or 按各种可能结果及相关概率计算。

2、未决诉讼或未决仲裁

①企业在前期资产负债表日, 依据当时实际情况和所掌握的证据合理确认预计负债后, 应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额, 直接计入或冲减当期营业外支出。

②企业在前期资产负债表日, 依据当时实际情况和所掌握的证据原本应当能够合理估计诉讼损失, 但企业所作的估计却与当时的事实严重不符, 应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

③企业在前期资产负债表日, 依据当时实际情况和所掌握的证据, 确实无法合理预计诉讼损失, 因而未确认预计负债, 则在该项损失实际发生的当期, 直接计入当期营业外支出。

3、产品质量保证 (销售费用)

4、亏损合同的金额, 即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者。

(1) 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, 此时, 企业通常不需要确认预计负债; 再将预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。(2) 合同不存在标的资产的, 亏损合同相关义务满足规定条件时, 应当确认预计负债。

5、重组义务的计量: 企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。包括自愿遣散、强制遣散、不再使用厂房的租赁撤销费

### 第十四章 金融工具

1、固定换固定 (固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金) 属于权益工具。

2、金融工具减值的三阶段:

(1) 信用风险自初始确认后未显著增加 (第一阶段): 对于处于该阶段的金融工具, 企业应当按照未来 12 个月的预期信用损失计量损失准备, 并按其账面余额 (即未扣除减值准备) 和实际利率计算利息收入 (若该工具为金融资产, 下同)。

(2) 信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值 (第二阶段): 对于处于该阶段的金融工具, 企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备, 并按其账面余额和实际利率计算利息收入。

(3) 初始确认后发生信用减值 (第三阶段): 对于处于该阶段的金融工具, 企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备, 但对利息收入的计算不同于处于前两阶段的金融资产。对于已发生信用减值的金融资产, 企业应当按其摊余成本 (账面余额减已计提减值准备, 也即账面价值) 和实际利率计算利息收入。

上述三阶段的划分, 适用于购买或源生时未发生信用减值的金融工具。

3、会计处理

项目	内容
交易性金融资产	不计提减值准备
债权投资	按照应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间的差额的现值, 并经过概率加权平均计算
	借: 信用减值损失 贷: 债权投资减值准备
其他债权投资	按照应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间的差额的现值, 并经过概率加权平均计算
	借: 信用减值损失



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

	贷: 其他综合收益——其他债权投资信用减值准备 借: 其他综合收益 贷: 其他债权投资——公允价值变动
其他权益工具投资	不计提减值准备

交易费用的处理

类别	计入初始入账金额	计入损益
债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资	√	×
<b>交易性金融资产</b>	<b>×</b>	<b>√</b>

金融资产之间的重分类

重分类的方向	账务处理
债权投资——>交易性金融资产	借: 交易性金融资产【公允价值】 债权投资减值准备 贷: 债权投资【 <b>原账面余额</b> 】 公允价值变动损益(倒挤的)
债权投资——>其他债权投资	借: 其他债权投资【公允价值】 债权投资减值准备 贷: 债权投资【 <b>余额</b> 】 其他综合收益(倒挤的) <b>【庄老师提示】</b> 该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

重分类的方向	账务处理
其他债权投资——>债权投资	借: 债权投资【成本+利息调整】 贷: 其他债权投资【成本+利息调整】 应当将重分类之前计入其他综合收益的累计利得或损失冲回 借: 其他综合收益——公允价值变动 贷: 其他债权投资——公允价值变动 如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备, 结转资产减值准备: 借: 其他综合收益——信用减值准备 贷: 债权投资减值准备
其他债权投资——>交易性金融资产	借: 交易性金融资产【公允价值】 贷: 其他债权投资【公允价值】 借: 公允价值变动损益 贷: 其他综合收益——公允价值变动 存在减值准备的, 应转回: 借: 其他综合收益——信用减值准备



贷: 公允价值变动损益

重分类的方向	账务处理
交易性金融资产——>债权投资	借: 债权投资 (公允价值) 贷: 交易性金融资产
交易性金融资产——>其他债权投资	借: 其他债权投资 贷: 交易性金融资产

## 第十五章 所有者权益

### 1、其他综合收益:

(一) 不能重分类进损益的其他综合收益: 重新计量设定受益计划变动额; 权益法下不能转损益的其他综合收益; 其他权益工具投资公允价值变动; 企业自身信用风险公允价值变动。

(二) 将重分类进损益的其他综合收益: 权益法下可转损益的其他综合收益; 其他债权投资公允价值变动; 金融资产重分类计入其他综合收益的金额; 其他债权投资信用减值准备; 现金流量套期储备; 外币财务报表折算差额。

## 第十六章 收入、费用和利润

### 1、合同变更的处理

合同变更部分的具体会计处理原则	合同变更的具体内容
作为单独合同	a. 合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款, 且 b. 新增合同价款反映了新增商品单独售价的
作为原合同终止及新合同订立	新合同的交易价格应当为下列两项金额之和: ①原合同交易价格中尚未确认为收入的部分 (包括已从客户收取的金额); (原合同部分) ②合同变更中客户已承诺的对价金额。(新合同部分)
作为原合同的组成部分	合同变更日重新计算履约进度, 并调整当期收入和相应成本等。

### 2、在某一时段内履行的履约义务:

(1) 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益; (2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品; (3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途, 且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

3、附有销售退回条款的销售: 企业应当在客户取得相关商品控制权时, 按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额 (即, 不包含预期因销售退回将退还的金额) 确认收入, 按照预期因销售退回将退还的金额确认负债; 同时, 按照预期将退回商品转让时的账面价值, 扣除收回该商品预计发生的成本 (包括退回商品的价值减损) 后的余额, 确认一项资产, 按照所转让商品转让时的账面价值, 扣除上述资产成本的净额结转成本。每一资产负债表日, 企业应当重新估计未来销售退回情况, 并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化, 应当作为会计估计变更进行会计处理。

### 4、附有质量保证条款的销售:

(1) 企业提供额外服务的, 应当作为单项履约义务, 按照本节进行会计处理;

(2) 否则, 质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。

客户能够选择单独购买质量保证的, 该质量保证构成单项履约义务。

5、企业作为主要责任人的情况: (1) 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后, 再转让给客户; (2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务; (3) 企业自第三方取得商品控制权后, 通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

6、附有客户额外购买选择权的销售：分摊至重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。

7、无须退回的初始费：（1）如其构成单项履约义务，在转让该相关商品时按照分摊至该商品的交易价格确认收入；（2）如不构成单项履约义务，企业应在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入。

## 第十七章 政府补助

1、政府与企业之间的债务豁免、直接减征、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。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，不属于政府补助。

2、政府如以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益：不属于；企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或对价的组成部分：不属于。

3、会计处理方法：

总额法	其他收益
	营业外收入
净额法	冲减费用
	冲减生产成本
	冲减营业外支出

## 第十八章 非货币性资产交换

1、预付账款属于非货币性资产。

2、若补价÷整个资产交换金额<25%，则属于非货币性资产交换；若补价÷整个资产交换金额≥25%的，视为以货币性资产取得非货币性资产，适用其他相关准则。

3、换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

4、以公允价值+涉及补价+支付补价方：换入资产成本=换出资产公允价值+换出资产增值税销项税额-换入资产可抵扣的增值税进项税额+支付的应计入换入资产成本的相关税费+支付的补价。

## 第十九章 债务重组

1、债权人：贷方差额：信用减值损失；借方差额：营业外支出。

2、若抵债资产需计算增值税销项税额，在增值税不单独结算的情况下，债务重组利得=应付债务账面价值-（抵债资产公允价值+增值税销项税额）。

3、修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应当确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。

4、修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合或有事项中有关预计负债确认条件的，债务人应当将或有应付金额确认为预计负债。上述或有应付金额在随后会计期间没有发生的，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

## 第二十章 所得税

1、资产的计税基础

（1）固定资产：折旧方法、折旧年限不同产生的差异；因计提固定资产减值准备产生的差异。

（2）无形资产：加计扣除的；是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。

2、负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额=未来不可以税前扣除的金额。现在不可以扣除，未来也不可以扣除，账面价值=计税基础；现在不可以扣除，未来可以扣除：计税基础=0。



- 3、应纳税暂时性差异: 资产的账面价值大于其计税基础; 负债的账面价值小于其计税基础。
- 4、可抵扣暂时性差异: 资产的账面价值小于其计税基础; 负债的账面价值大于其计税基础。
- 5、特殊项目产生的暂时性差异: ①未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异 (超标的广告和研发费用); ②可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。
- 6、不确认递延所得税负债的情况
  - (1) 商誉的初始确认。
  - (2) 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、负债的初始确认金额与其计税基础不同, 形成应纳税暂时性差异的, 交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。
  - (3) 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
- 7、

资产账面价值小于计税基础/ 负债账面价值大于计税基础	可抵扣	特殊/不确认	
		确认递延所得税资产	商誉
			资本公积
			其他综合收益
			留存收益
		所得税费用	
负债账面价值小于计税基础/ 资产账面价值大于计税基础	应纳税	特殊/不确认	
		确认递延所得税负债	商誉
			资本公积
			其他综合收益
			留存收益
		所得税费用	

## 第二十一章 外币折算

### 1、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。

### 2、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:

- (1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性;
- (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;
- (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;
- (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。

### 3、外币财务报表折算

#### (1) 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



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

收益”项目列示。

(2) 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) 的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理。

★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)

★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)

第二十二章 租赁

1、满足下列标准之一的, 应认定为融资租赁 (都不具备、经营租赁)。

(1) 在租赁期届满时, 资产的所有权转移给承租人。

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权, 所订立的购价预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值, 因而在租赁开始日就可合理地确定承租人将会行使这种选择权。

(3) 即使资产的所有权不转移, 但租赁期占租赁资产使用寿命 (尚可使用寿命) 的大部分。 (≥75%, 旧设备基本不适用)

(4) 承租人在租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值; (≥90%)

(5) 租赁资产性质特殊, 如果不作较大修整, 只有承租人才能使用。

2、承租人对经营租赁的会计处理

(1) 出租人承担了承租人某些费用的, 按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。承租人承担了出租人某些费用的, 按未扣除的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

(2) 对于承租人在经营租赁中发生的初始直接费用, 应计入当期损益。

(3) 或有租金在实际发生时计入当期损益。

3、承租人对融资租赁的会计处理

①租赁期开始日的会计处理

借: 固定资产 = min (租赁开始日资产的公允价值, 最低租赁付款额现值) + 初始直接费用

未确认融资费用 (倒挤)

贷: 长期应付款 (未折现) (最低租赁付款额)

银行存款 (初始直接费用)

②或有租金在实际发生时, 计入当期损益。

4、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
售 后	不 是	售价低于公允价值
		售价大于账面价值
		确认利润



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

租回形成经营租赁	按照公允价值达成	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

## 第二十三章 财务报告

- 1、现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资等。
- 2、权益性投资变现的金额通常不确定, 因而不属于现金等价物。
- 3、经营分部满足下列条件之一的, 应当确定为报告分部: **(收入、利润 or 亏损、资产)**
  - (1) 该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上。
  - (2) 该分部的分部利润 (亏损) 的绝对额, 占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上。
  - (3) 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。
- 4、报告分部的数量通常不应当超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个, 企业应当考虑将具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的报告分部进行合并, 以使合并后的报告分部数量不超过 10 个。
- 5、不构成关联方关系的情况
  - (1) 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构, 以及与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间, 不构成关联方关系。
  - (2) 与该企业共同控制合营企业的合营者之间, 通常不构成关联方关系。
  - (3) 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业, 不构成关联方关系。
  - (4) 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。

## 第二十四章 资产负债表日后事项

- 1、若该情况在资产负债表日或之前已经存在, 则属于调整事项; 反之, 则属于非调整事项。

## 第二十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

- 1、非流动资产或处置组划分为持有待售类别满足: ①可立即出售 (惯例、意图和能力、做好相关准备、具有商业实质的非货币性资产交换) ②出售极可能发生 (3 个条件): 即 a. 企业已经就一项出售计划作出决议且 b. 获得确定的购买承诺 (签订具有法律约束力的购买协议), c. 预计出售将在一年内完成。

### 2、延长一年期限的例外条款

- (1) 有些情况下, 由于发生一些企业无法控制的原因, 可能导致出售未能在一年内完成: ①如果涉及的出售是关联方交易, 不允许放松一年期限条件。②如果涉及的出售不是关联方交易, 且有充分证据表明企业仍然承诺出售非流动资产或处置组, 允许放松一年期限条件, 企业可以继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

【注意】企业无法控制的原因:

- ①意外设定条件: 买方或其他方 (注意: 不是自己) 意外设定导致出售延期的条件, 企业针对这些条件 a. 已经及时采取行动, 且预计能够自设定导致出售延期的条件起 b. 一年内顺利化解延期因素。②发生罕见情况 (已经采取必要措施、主要指因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况)

- 3、对于企业专为转售而新取得的非流动资产或处置组, 如果在取得日满足 “预计出售将在一年内完成” 的规定条件, 且短期 (通常为 3 个月) 内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件, 企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

- 4、对于转售而取得的非流动资产或处置组



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组,企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额,以两者孰低计量。

5、如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加,以前减记的金额应当予以恢复,并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回,转回金额计入当期损益, **划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。**

6、对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额,如果该处置组包含商誉,应当先抵减商誉的账面价值,再根据处置组中适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重,按比例抵减其账面价值。已抵减的商誉账面价值,以及适用本章计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

7、**持有待售的处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销**,持有待售的处置组中的负债和适用其他准则计量规定的非流动资产的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认。

8、非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产,从持有待售的处置组中移除时,应当按照以下两者孰低计量:

(1) 划分为持有待售类别前的账面价值,按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额;(2) 可收回金额。

9、终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分,且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别:

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区;
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分;
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

## 第二十六章 企业合并

1、同受国家控制的企业之间发生的合并,不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

2、同一控制下企业合并涉及的或有对价

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资,初始投资时,应按照或有事项准则的规定,判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产,以及应确认的金额;确认预计负债或资产的,该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益,而应当调整资本公积,资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的,调整留存收益。

3、非同一控制下的企业合并涉及的或有对价:

(1) 购买日后12个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的,应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整;

(2) 其他情况下(如:基于盈利情况作出的承诺)发生的或有对价变化或调整,应当区分情况进行会计处理:

①或有对价为权益性质的,不进行会计处理;②或有对价为资产或负债性质的,如果属于会计准则规定的金融工具,应当采用公允价值计量,公允价值变动视有关金融工具的分类计入当期损益。③如不属于金融工具,则应按或有事项等准则。

## 第二十七章 合并财务报表

1、非同一控制下取得子公司**购买日**合并财务报表的编制

(1) 按公允价值对非同一控制下取得子公司财务报表调整

以固定资产举例:

购买日的调整

借: 固定资产——原价 (调增固定资产价值)



贷: 资本公积

借: 资本公积

贷: 递延所得税负债

## (2) 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理

借: 股本 (实收资本)

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润—年末

商誉 (借方差额)

贷: 长期股权投资

少数股东权益

盈余公积

未分配利润

子公司所有者权益  
公允价

(贷差, 母公司购买日不编合并利润表故不能用营业外收入)

## 2、非同一控制下取得子公司**购买日后**合并财务报表的编制

### (1) 对子公司个别财务报表进行调整

投资当年:

借: 固定资产——原价 (调增固定资产价值)

贷: 资本公积

借: 资本公积

贷: 递延所得税负债

借: 管理费用

贷: 固定资产——累计折旧

借: 递延所得税负债

贷: 所得税费用

连续编制合并财务报表:

借: 固定资产——原价 (调增固定资产价值)

贷: 资本公积——年初

借: 资本公积——年初

贷: 递延所得税负债

借: 未分配利润——年初 (年初累计补提折旧)

贷: 固定资产——累计折旧

借: 递延所得税负债

贷: 未分配利润——年初

借: 管理费用 (当年补提折旧)

贷: 固定资产——累计折旧

借: 递延所得税负债

贷: 所得税费用

无形资产、存货、应收票据及应收账款同理, 调整相应的价值、累计摊销、营业成本和信用减值损失。



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

## (2) 长期股权投资由成本法调整为权益法

## (1) 投资当年

## ①调整被投资单位盈利

借: 长期股权投资

贷: 投资收益

## ②调整被投资单位亏损

借: 投资收益

贷: 长期股权投资

## ③调整被投资单位分派现金股利

借: 投资收益

贷: 长期股权投资

## ④调整子公司其他综合收益变动

借: 长期股权投资

贷: 其他综合收益——本年 (或相反)

## ⑤调整子公司除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益的其他变动

借: 长期股权投资

贷: 资本公积——本年 (或相反)

## (2) 连续编制合并财务报表

## ①调整以前年度被投资单位盈亏

借: 长期股权投资

贷: 未分配利润——年初 (或相反)

## ②调整被投资单位本年盈利

借: 长期股权投资

贷: 投资收益

## ③调整被投资单位本年亏损

借: 投资收益

贷: 长期股权投资

## ④调整被投资单位以前年度分派现金股利

借: 未分配利润——年初

贷: 长期股权投资

## ⑤调整被投资单位当年分派现金股利

借: 投资收益

贷: 长期股权投资

## ⑥调整子公司以前年度其他综合收益变动

借: 长期股权投资

贷: 其他综合收益——年初 (或相反)

## ⑦调整子公司本年其他综合收益变动

借: 长期股权投资

贷: 其他综合收益——本年 (或相反)

## ⑧调整子公司以前年度除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动



借: 长期股权投资

贷: 资本公积—年初 (或相反)

⑨调整子公司本年除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动 (假定所有者权益增加)

借: 长期股权投资

贷: 资本公积—本年 (或相反)

(3) 抵销分录

①母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

借: 股本 (实收资本)

资本公积 (调整后的)

其他综合收益

盈余公积

未分配利润—年末 (调整后的)

商誉 (借方差额)

贷: 长期股权投资 (母公司)

少数股东权益 (子公司所有者权益×少数股东投资持股比例)

②母公司对子公司持有对方长期股权投资投资收益抵销

借: 投资收益 (调整后的利润\*持股比例)

少数股东损益 (调整后的利润\*少数股东持股比例)

未分配利润——年初

贷: 提取盈余公积

对所有者 (或股东) 的分配

未分配利润——年末

3、内部交易的抵销分录

①涉及存货的顺流交易:

借: 营业收入

贷: 营业成本

存货

借: 存货——存货跌价准备 (报表项目, 而不是会计科目)

贷: 资产减值损失

借: 递延所得税资产

贷: 所得税费用

②涉及固定资产的:

**未发生变卖或报废的内部交易固定资产的抵销:**

1、购入固定资产当年

将本期购入固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

1) 一方销售的商品, 另一方购入后作为固定资产

借: 营业收入 (本期内部固定资产交易产生的收入)

贷: 营业成本 (本期内部固定资交易产生销售成本)

固定资产—原价 (本期购入固定资产未实现内部利润)

2) 一方销售的固定资产, 另一方购入后仍作为固定资产



借: 资产处置损益

贷: 固定资产—原价

3) 将本期多提折旧抵销

借: 固定资产—累计折旧 (本期多提折旧)

贷: 管理费用

2、购入固定资产以后年度

1) 将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

借: 未分配利润——年初

贷: 固定资产—原价 (期初固定资产原价中未实现内部销售利润)

2) 将期初累计多提折旧抵销

借: 固定资产—累计折旧 (期初累计多提折旧)

贷: 未分配利润——年初

3) 将本期多提折旧抵销

借: 固定资产—累计折旧 (本期多提折旧)

贷: 管理费用

**发生变卖或报废情况下内部固定资产交易的抵销:**

1) 将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

借: 未分配利润——年初 (原固定资产—原价)

贷: 资产处置损益 (期初固定资产原价中未实现内部销售利润)

2) 将期初累计多提折旧抵销

借: 资产处置损益 (原固定资产—累计折旧)

贷: 未分配利润——年初

3) 将本期多提折旧抵销

借: 资产处置损益 (原固定资产—累计折旧)

贷: 管理费用

③涉及无形资产的:

**未发生变卖或报废的内部交易无形资产的抵销:**

1. 将期初无形资产原价中未实现内部销售利润抵销

借: 未分配利润——年初

贷: 无形资产—原价 (期初无形资产原价中未实现内部销售利润)

2. 将期初累计多提摊销抵销

借: 无形资产—累计摊销 (期初累计多提摊销)

贷: 未分配利润——年初

3. 将本期购入无形资产原价中未实现内部销售利润抵销

借: 资产处置损益

贷: 无形资产—原价

4. 将本期多提摊销抵销

借: 无形资产—累计摊销 (本期多提摊销)

贷: 管理费用

**发生变卖情况下的内部无形资产交易的抵销:**



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

## 1. 将期初无形资产原价中未实现内部销售利润抵销

借: 未分配利润—年初

贷: 资产处置损益 (原来是无形资产—原价)  
(期初无形资产原价中未实现内部销售利润)

## 2. 将期初累计多提摊销抵销

借: 资产处置损益 (期初累计多提摊销)  
(原来无形—累计摊销)

贷: 未分配利润—年初

## 3. 将本期多提摊销抵销

借: 资产处置损益 (本期多提摊销)

贷: 管理费用

## ④涉及往来的:

借: 应付票据及应付账款

贷: 应收票据及应收账款

借: 应收票据及应收账款——坏账准备 (如果计提了)

贷: 信用减值损失

借: 所得税费用

贷: 递延所得税资产

连续编制时: 总体思路: **把涉及损益的, 换成未分配利润**

借: 应付票据及应付账款

贷: 应收票据及应收账款

借: 借: 应收票据及应收账款——坏账准备 (期初的)

贷: 未分配利润——年初

借: 未分配利润——年初

贷: 递延所得税资产

同时:

借: 应收票据及应收账款——坏账准备 (或相反)

贷: 信用减值损失

借: 所得税费用 (或相反)

贷: 递延所得税资产

**【注意】特殊交易在合并财务报表中的会计处理**

## 1、在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

个别财务报表	合并财务报表
作为长期股权投资的处置, 确认有关处置损益。即出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额, 应作为投资收益或损失计入处置投资当期母公司的个别财务报表。	因出售部分股权后, 母公司仍能够对被投资单位实施控制, 被投资单位应当纳入母公司合并财务报表。因此, 在合并财务报表中, 处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额, 应当调整资本公积, 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

## 2、本期减少子公司时: 在本期出售转让子公司部分股份或全部股份, 丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握

司的情况下,应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

### 3、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释(被迫稀释)

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资,导致母公司股权稀释,母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额,该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

## 第二十八章 每股收益

1、以合并财务报表为基础计算的基本每股收益,分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润,即扣减少数股东损益后的余额。

2、发行在外普通股加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间

### 3、稀释每股收益

(1) 分子的调整: ①可转换公司债券的利息,这一因素一般作为一项调增因素对归属于普通股股东的当期净利润进行调整。②稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

#### (2) 分母的调整

计算稀释每股收益时,当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数,应当根据潜在普通股的条件确定。

4、认股权证、股份期权:一般无需调整作为分子的净利润金额,只需对作为分母进行调整:

增加的普通股加权平均数 = (转换的股数 - 转换的股数 × 行权价格 ÷ 平均市场价格) × ? / 12

### 5、企业承诺将回购其股份的合同

增加的普通股加权平均数 = (回购的股数 × 承诺回购价格 ÷ 平均市场价格 - 回购的股数) × ? / 12

注意:认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时,对盈利企业具有稀释性,对亏损企业具有反稀释性。对于企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时,对于盈利企业的具有稀释性,对于亏损企业具有反稀释性。

6、配股:企业首先应当计算出一个调整系数,再用配股前发行在外普通股的股数乘以该调整系数,得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

计算步骤如下:共4步

(1) 每股理论除权价格 = (行权前发行在外普通股的公允价值总额 + 配股收到的款项) ÷ 行权后发行在外的普通股股数【总钱数 ÷ 行权后的总股数】(发股后的每股市价)

(2) 调整系数 = 行权前发行在外普通股的每股公允价值 ÷ 每股理论除权价格

(3) 因配股重新计算的上年度基本每股收益 = 上年度基本每股收益 ÷ 调整系数

(4) 本年度基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷ (配股前发行在外普通股股数 × 调整系数 × 配股前普通股发行在外的时间权重 + 配股后发行在外普通股加权平均数)

## 第二十九章 公允价值计量

1、企业以公允价值计量相关资产或负债,应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的,企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

其中主要市场是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。

2、最有利市场:是指在考虑交易费用和运输费用后,能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

3、企业在根据主要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时,不应根据交易费用对该4、



交易费用不包括运输费用。

- 5、估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。(优先使用活跃市场的公开报价, 否则三种方法没有优先顺序)
- 6、公允价值计量所属的层次, 由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最低层次决定。
- 7、公允价值计量结果所属的层次, 取决于估值技术的输入值, 而不是估值技术本身。

233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com233网校  
www.233.com

## 注册会计师临考密训班

临门一脚逆袭提分 快速突破重难点

- ◆ 涵盖四大班级
- ◆ 2套密训试题
- ◆ 35h 干货课程



二维码免费听课 ▶



温馨提示: 具体配套服务以线上为准

### 【你将获得】

- 16-35h 化难为易: 教材考点深度理解, 强化巩固
- 6科公式/分录, 随时随地识记
- 2套模拟卷: 预测考点, 传授答题技巧
- 真题密训: 以真题讲解高出题率考点
- 重点提炼: 主观题难题、高频考点专项突破
- 服务: 授课老师 24 小时答疑+视频下载+讲义下载

赠送 1: 章节习题、模拟试题随时练

赠送 2: 机考实战班专项讲解

赠送 3: 模拟机考, 带你适应考试节奏



考证就上233网校APP

报考指导、学习视频、免费题库一手掌握