

注会会计-重难点干货盘点

TOP1：长期股权投资、企业合并、合并报表

一、非同一控制下控股合并形成的长期股权投资

(1) 企业合并成本的确定。

非同一控制下的控股合并中，购买方应当以按《企业会计准则第 20 号—企业合并》确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

合并成本=支付价款或付出资产的（含税）公允价值+发生或承担的负债的公允价值+发行的权益性证券的公允价值

(2) 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额的处理。

①企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉。控股合并的情况下，该差额是指在合并财务报表中应予列示的商誉。

②企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分，应计入合并当期损益（营业外收入）。在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中，不影响购买方的个别利润表。

二、通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的会计核算（不构成“一揽子交易”）

1. 例如：5%（金融资产）→60%（成本法）

第一种情况：交易性金融资产转换为成本法。

借：长期股权投资[原持有股权投资的公允价值+新增投资所付对价的公允价值]

贷：交易性金融资产[原持有股权投资的账面价值]

投资收益[原持有股权投资的账面价值与公允价值的差额]

银行存款等[新增投资所付对价的公允价值]

第二种情况：其他权益工具投资转换为成本法。

借：长期股权投资[原持有股权投资的公允价值+新增投资所付对价的公允价值]

贷：其他权益工具投资[原持有股权投资的账面价值]

盈余公积、利润分配[原持有股权投资的账面价值与公允价值的差额]

银行存款等[新增投资所付对价的公允价值]

同时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

借：其他综合收益[原计入其他综合收益的累计公允价值变动]

贷：盈余公积

利润分配—未分配利润

或编制相反分录。

2. 例如：20%（权益法）→60%（成本法）

应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本（所付对价的公允价值）之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

借：长期股权投资[原持有的股权投资账面价值+新增投资所付对价的公允价值]

贷：长期股权投资—投资成本

—损益调整

—其他综合收益

—其他权益变动

银行存款等

三、购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表。

在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

（1）购买日计算合并商誉。

合并商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额

（2）购买日编制合并财务报表的调整抵销会计分录。

①调整分录如下（将子公司的账面价值调整为公允价值）：

借：存货、固定资产、无形资产等[评估增值]

递延所得税资产[评估减值确认递延所得税的影响]

贷：应收票据及应收账款等[评估减值]

递延所得税负债[评估增值确认递延所得税的影响]

资本公积 [差额]

②抵销分录如下：

借：股本

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

商誉

贷：长期股权投资

少数股东权益

四、非同一控制下年末合并财务报表的编制

（一）对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）

假定购买日子公司资产和负债的公允价值与计税基础之间形成了暂时性差异，且符合确认递延所得税的条件。

第一年	第二年
（1）仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值： 借：存货[评估增值] 固定资产等[评估增值] 递延所得税资产[资产评估减值等原因确认的] 贷：应收票据及应收账款[评估减值] 递延所得税负债[资产评估增值等原因确认的] 资本公积 [差额]	（1）仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值： 借：存货 固定资产等 递延所得税资产 贷：应收票据及应收账款 递延所得税负债 资本公积

<p>(2) 期末调整其账面价值</p> <p>借：营业成本[购买日评估增值的存货对外销售]</p> <p> 管理费用[补计提折旧、摊销]</p> <p> 应收票据及应收账款</p> <p>贷：存货</p> <p> 固定资产[累计折旧]</p> <p> 无形资产[累计摊销]</p> <p> 信用减值损失[按评估确认的金额收回，坏账已核销]</p>	<p>(2) 期末调整其账面价值</p> <p>借：年初未分配利润</p> <p> 年初未分配利润</p> <p> 应收票据及应收账款</p> <p>贷：存货</p> <p> 固定资产[累计折旧]</p> <p> 无形资产[累计摊销]</p> <p> 年初未分配利润</p> <p>调整本年：</p> <p>借：管理费用[补计提折旧]</p> <p> 贷：固定资产[累计折旧]</p>
<p>借：递延所得税负债</p> <p> 贷：递延所得税资产</p> <p> 所得税费用[或借方]</p>	<p>借：递延所得税负债</p> <p> 贷：递延所得税资产</p> <p> 年初未分配利润[或借方]</p> <p>调整本年：</p> <p>借：递延所得税负债</p> <p> 贷：所得税费用</p>

如果购买日子公司可辨认净资产的公允价值与账面价值一致，上述调整分录不需要编制。

(二) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）

(1) 对于应享有子公司当期实现净利润的份额：

借：长期股权投资[子公司调整后净利润×母公司持股比例]

 贷：投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录。

(2) 对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润：

借：投资收益[子公司宣告分派现金股利×母公司持股比例]

 贷：长期股权投资

(3) 对于子公司其他综合收益变动：

借：长期股权投资[子公司其他综合收益变动额×母公司持股比例]

贷：其他综合收益

或做相反分录。

(4) 对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动：

借：长期股权投资[子公司资本公积等变动额×母公司持股比例]

贷：资本公积

或做相反分录。

(三) 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借：股本[子公司：期初数+本期增减]

其他权益工具[子公司：期初数+本期增减]

资本公积[子公司：期初数+评估增值+本期增减]

其他综合收益[子公司：期初数+本期增减]

盈余公积[子公司：期初数+本期提取盈余公积]

年末未分配利润[子公司：期初数+调整后净利润-本期提取盈余公积-本期分配股利]

商誉[长期股权投资的金额大于享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额]

贷：长期股权投资[调整后的母公司金额即权益法的账面价值]

少数股东权益

(四) 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益[子公司调整后的净利润×母公司持股比例]

少数股东损益[子公司调整后的净利润×少数股东持股比例]

年初未分配利润 [子公司]

贷：提取盈余公积[子公司本期计提的金额]

向股东分配利润[子公司本期分配的股利]

年末未分配利润 [从上笔抵销分录抄过来的金额]

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 7 章第 124 页和第 139 页、第 27 章第 664 页和第 667 页等。

TOP2: 金融工具

一、金融资产的分类

类别	划分标准
以摊余成本计量的金融资产	<p>业务模式是以收取合同现金流量为目标，且在特定日期产生的现金流量，仅为本金+利息。包括普通公司债券、普通零售贷款等等。</p> <p>企业一般应当设置“贷款”“应收账款”“债权投资”等科目</p>
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	<p>一般情形：现金流量仅为本金+利息，但业务模式既以收取合同现金流量为目标，又以出售为目标（即有在某种特定情况下将其出售的打算）。</p> <p>企业一般应当设置“其他债权投资”科目核算此类金融资产。</p> <p>特殊情形（直接指定）：现金流量并非本金+利息，但业务模式为长期持有、获取稳定分红、不关心价格的波动对损益的影响（即非交易性权益工具投资），可直接指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。</p> <p>企业一般应当设置“其他权益工具投资”科目核算此类金融资产</p>
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	<p>一般情形：除划分为上述两类金融资产之外的金融资产。</p> <p>特殊情形（直接指定）：如果能够消除或显著减少会计错配，企业可以在初始确认金融资产时，将其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资产。</p> <p>企业一般应当设置“交易性金融资产”等科目核算此类金融资产</p>

二、金融资产的重分类

1. 以摊余成本计量的金融资产的重分类

（1）企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：

借：交易性金融资产[公允价值]

 债权投资减值准备[终止确认原损失准备]

贷：债权投资[原账面价值]

 公允价值变动损益[倒挤，或借记]

（2）企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：

借：其他债权投资[公允价值]

债权投资减值准备[冲减原损失准备]

贷：债权投资[余额]

其他综合收益[倒挤]

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的重分类

(1) 企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产：

借：债权投资[原账面余额]

贷：其他债权投资[原账面余额]

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—其他债权投资公允价值变动

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

(2) 企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：

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—其他债权投资公允价值变动

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

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类

(1) 企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产：

借：债权投资[公允价值]

贷：交易性金融资产

(2) 企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：

借：其他债权投资

贷：交易性金融资产

三、金融资产与权益法核算的长期股权投资之间的转换

(一) 公允价值计量转换为权益法的核算【例如：5%（金融资产）→20%（权益法）】

第一种情况：交易性金融资产转换为权益法。

借：长期股权投资—投资成本[原持有股权投资公允价值+新增投资支付对价公允价值]

贷：交易性金融资产[原持有的股权投资的账面价值]

投资收益[原持有的股权投资的账面价值与公允价值的差额]

银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

第二种情况：其他权益工具投资转换为权益法。

借：长期股权投资—投资成本[原持有股权投资公允价值+新增投资所付对价的公允价值]

贷：其他权益工具投资[原持有的股权投资的账面价值]

盈余公积、利润分配[原持有的股权投资的账面价值与公允价值的差额]

银行存款等[新增投资而应支付对价的公允价值]

同时之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

借：其他综合收益[原计入其他综合收益的累计公允价值变动]

贷：盈余公积

利润分配—未分配利润

或编制相反分录。

此外，还应比较上述计算所得的初始投资成本与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

(二) 权益法核算转公允价值计量

例如：20%（权益法）→5%（金融资产）。

(1) 将剩余股权转为金融资产：

借：交易性金融资产、其他权益工具投资[原持有的股权投资的公允价值]

贷：长期股权投资[原持有的股权投资的账面价值]

投资收益

(2) 结转相关其他综合收益或资本公积等：

借：其他综合收益

资本公积—其他资本公积

贷：投资收益/留存收益

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 14 章第 313 页和第 331 页、第 7 章第 137 页等。

TOP3：资产负债表日后调整事项、差错更正、会计政策和会计估计变更

一、调整事项与非调整事项的辨析

项目	调整事项	非调整事项
概念	是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项	是指表明资产负债表日后发生的情况的事项
特点	①在资产负债表日或以前已经存在，在资产负债表日后得以证实的事项。 ②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项	①资产负债表日并未发生或存在，完全是资产负债表日后才发生的事项。 ②对报表使用者理解和分析财务报告有重大影响的事项
典型事例	①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务。 ②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。	①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。 ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。 ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。 ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额

③资产负债表日后发生销售退回。	举债。
④资产负债表日后发现财务报表舞弊或差错。	⑤资产负债表日后资本公积转增资本。
⑤董事会提出的法定盈余公积分配方案。	⑥资产负债表日后发生巨额亏损。
◆通常结合差错更正等进行综合考查	⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。
	⑧资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润（不确认为资产负债表日的负债，但应当在报表附注中单独披露）

二、会计政策与会计估计变更辨析

项目	会计政策变更	会计估计变更
常见的业务	1. 发出存货计价方法变更，如先进先出法改为加权平均法 2. 所得税核算方法的变更，即因执行新会计准则由应付税款法改为资产负债表债务法 3. 投资性房地产后续计量模式的变更，即成本计量模式改为公允价值计量模式 4. 金融资产投资计量属性的变化，如短期投资重分类为交易性金融资产 5. 收入确认方法的变更	1. 公允价值确定方法的变更 2. 固定资产折旧方法、折旧年限、预计净残值的变更 3. 无形资产摊销方法、摊销年限、预计净残值的变更 4. 存货跌价准备计提方法的变更，如由按单项存货计提变更为按存货类别计提 5. 坏账准备计提方法的变更，如由余额百分比法变更为账龄分析法
会计处理	1. 追溯调整法——视同该交易初次发生时即采用变更后的会计政策 追溯调整法的基本步骤： （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； （3）调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额； （4）附注说明。 2. 未来适用法——将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或事项	未来适用法——即在变更当期及以后采用新的会计估计，不改变前期的会计估计

三、前期差错更正的情形及会计处理

项目	内容
前期差错的会计处理	<p>1. 不重要的前期差错——不需要追溯重述，直接调整当期相关项目即可</p> <p>2. 重要的前期差错——采用追溯重述法调整</p> <p>（1）在采用追溯重述法调整时涉及的前期损益类科目需要替换为“以前年度损益调整”科目；</p> <p>（2）“以前年度损益调整”科目只是过渡性科目，最终需将其余额转入留存收益；</p> <p>（3）确定前期差错累积影响数不切实可行的，可从可追溯重述的最早期间的期初开始调整；</p> <p>（4）日后期间发生的会计差错应当按照《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定进行处理</p>
会计差错更正常见题型	<p>1. 本年发现本年的会计差错——更正方法：涉及损益的，直接调整相关科目</p> <p>2. 日后事项期间发现报告年度或报告年度以前的会计差错——更正方法：涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算</p> <p>3. 将不属于日后调整事项的业务作为日后调整事项进行会计处理，并调整报告年度的报告，且将“以前年度损益调整”科目金额结转至留存收益的——更正方法：将错误的调整分录冲回；涉及损益的，不需要通过“以前年度损益调整”科目核算，直接调整留存收益</p> <p>如果错误处理中未将“以前年度损益调整”科目金额结转至留存收益——更正方法：将错误的调整分录冲回。涉及损益的，仍然需要通过“以前年度损益调整”科目核算</p> <p>4. 原本不应作为会计政策变更，而题目中将其作为会计政策变更并进行追溯调整——更正方法：将错误的追溯调整分录冲回；涉及损益的，无需通过“以前年度损益调整”科目核算，直接调整留存收益</p>

四、调整事项的处理原则及方法



第一步：税前调整。

（1）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。

（2）涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目中核算。

(3) 不涉及损益和利润分配的，直接调整相关科目。

第二步：所得税的调整。

- (1) 调整事项引起暂时性差异变动的  确认或转回递延所得税资产/负债。
- (2) 调整事项引起纳税义务发生变动  如果调整事项发生在汇算清缴前，调整报告年度的应交所得税；
如果调整事项发生在汇算清缴后，不调整报告年度的应交所得税。

第三步：留存收益的调整。

将“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额转入“利润分配——未分配利润”科目；同时，相应地调整“盈余公积”科目。

第四步：报表项目的调整。

- (1) 报告期编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数。
- (2) 当期（即报告期的下一期）编制的财务报表相关项目的期初数或上年数。
- (3) 上述调整涉及报表附注内容的，还应当作出相应调整。

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）刘国峰老师 2019 年《经典题解》第 2 章第 20 页和第 23 页、第 24 章第 419 页和第 421 页。

TOP4：与收入准则相关的特定交易的会计处理

1. 附有销售退回条款的销售

对于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，确认为一项资产，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，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

2. 附有质量保证条款的销售

对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务，按照本章内容进行会计处理；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。

在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素：

①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。

②法定要求通常是为了保护客户避免其购买瑕疵或缺陷商品的风险，而并非为客户提供一项单独的质量保证服务。

③质量保证期限越长，越有可能是单项履约义务。

④如果企业必须履行某些特定的任务以保证所转让的商品符合既定标准（例如企业负责运输被客户退回的瑕疵商品），则这些特定的任务可能不构成单项履约义务。

3. 附有客户额外购买选择权的销售

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，在客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

4. 售后回购

项目		会计处理		
企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的		回购价格＜原售价的	租赁交易	按照第 22 章租赁进行会计处理
		回购价格≥原售价的	融资交易	收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
企业负有应客户要求回购商品义务	客户具有行使该要求权重大经济动	回购价格＜原售价的	租赁交易	按照第 22 章租赁进行会计处理
		回购价格≥原售价的	融资交易	收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间

的，应当在 合同开始日 评估客户是 否具有行使 该要求权的 重大经济动 因	因的			内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入
	客户不具有 行使该要求 权重大经济 动因的	作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。 【知识点拨】 在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。例如，如果回购价格明显高于该资产回购时的市场价值，则表明客户有行权的重大经济动因		

5. 客户未行使的权利

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。当企业预收款项无须退回，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时，例如，放弃储值卡的使用等，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）刘国峰老师 2019 年《经典题解》第 16 章第 288 页和第 293 页等。

TOP5：资产组和商誉等的减值测试

一、资产组减值测试

1. 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。

2. 资产组的账面价值

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，但如不考虑该负债金额就无法确认资产组可收回金额的除外。

3. 资产组减值的会计处理

资产组减值测试的原理和单项资产相一致，即企业需要预计资产组的可收回金额、计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果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。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

（1）首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。（见商誉减值测试）

（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：

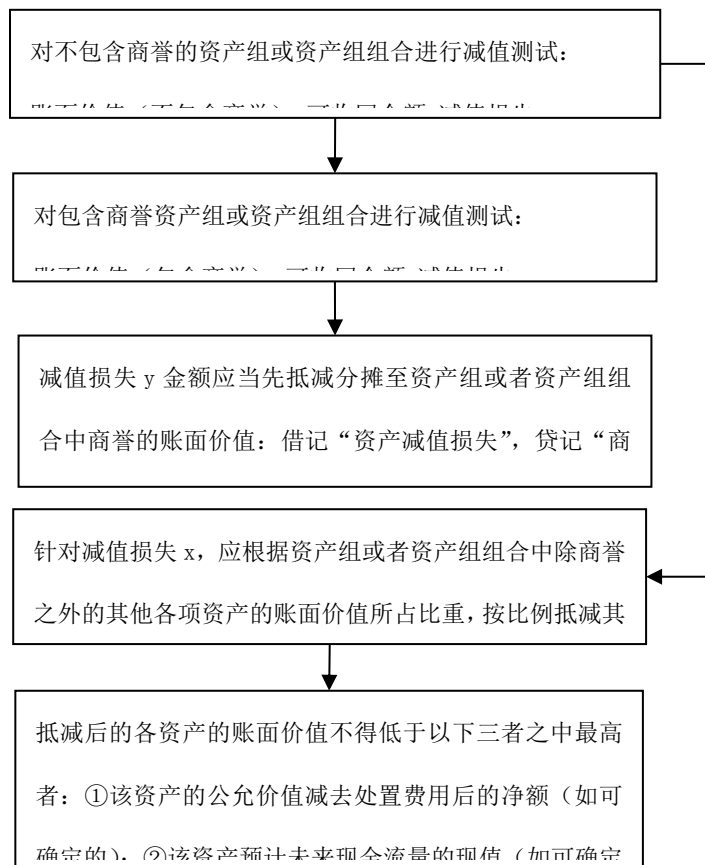
①该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）；②该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）；③零。

因此导致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。

二、商誉减值测试与会计处理

商誉是在非同一控制下企业合并产生的，同一控制下的企业合并不会产生新的商誉。

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，其减值测试思路如下（包括吸收合并和控股合并）。



以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 8 章第 180 页和第 182 页。

TOP6：常见的资产/负债计税基础的确定

项目		账面价值及计税基础
固定资产		账面价值 = 实际成本 - 累计折旧（会计） - 减值准备
		计税基础 = 实际成本 - 累计折旧（税法）
		产生差异的原因：折旧方法、折旧年限不同产生的差异，计提减值准备产生的差异等 『链接』企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的不超过 500 万元的固定资产（设备、器具）一般可一次性税前扣除，此种情况下，固定资产账面价值大于 0，计税基础等于 0，也会产生暂时性差异
无形资产	内部研究开发形成的无形资产	账面价值 = 实际成本 - 累计摊销（会计） - 减值准备
	（符合税法“三	计税基础 = 实际成本 × 150% - 累计摊销（税法）
		『链接』特殊情况：企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资

	新”标准)	产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175%在税前摊销。也就是说，此种情况下，计税基础＝实际成本×175%－累计摊销（税法）
		产生差异的原因：会计与税法摊销基数不同产生的差异，摊销方法、摊销年限不同产生的差异，计提减值准备产生的差异
	其他无形资产	账面价值＝实际成本－累计摊销（会计）－减值准备 （使用寿命不确定的无形资产：账面价值＝实际成本－减值准备） 计税基础＝实际成本－累计摊销（税法）
		产生差异的原因：摊销方法、摊销年限不同产生的差异，计提减值准备产生的差异
以公允价值计量的金融资产		账面价值＝公允价值 计税基础＝实际成本
投资性房地 产	成本模式	与固定资产和无形资产的计算思路相同
	公允价值模 式	账面价值＝公允价值 计税基础＝取得时的历史成本－投资性房地产累计折旧（或摊销）（税法）
存货		账面价值＝成本－存货跌价准备 计税基础＝取得成本
债权投资		（1）如果持有期间期末计提了减值准备，会产生暂时性差异； （2）如果持有期间未计提减值准备： ①国债投资，国债利息收入免税，产生非暂时性差异； ②公司债券投资不产生暂时性差异
长期股权投资		成本法：账面价值＝账面余额－长期股权投资减值准备 权益法：账面价值＝入账价值±按照权益法计算的长期股权投资调整金额－长期股权投资减值准备 计税基础＝初始投资成本（成本法或权益法下均适用）

负债的计税基础=账面价值-未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额。常见负债项目计税基础的确定如下。

项目	税法规定	计税基础
----	------	------

预计负债		相关支出实际发生时允许税前扣除	计税基础=0 举例：产品质量保证、亏损合同和重组义务等
		相关支出实际发生时不允许税前扣除	计税基础=账面价值 举例：关联方债务担保等
应付职工薪酬	汇算清缴前不能支付的	实际将支付的职工薪酬合理或未超过限额	计税基础=0
		实际将支付的职工薪酬不合理或超过限额	计税基础≠0 且<账面价值
		◆职工教育经费不超过工资薪金总额 2.5% 的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除，计税基础≠账面价值	
	汇算清缴前支付的	实际支付的职工薪酬合理或未超过限额	计税基础=账面价值
		实际支付的职工薪酬不合理或超过限额	计税基础=账面价值
其他负债		一般情况下，计税基础=账面价值 举例：违法罚款、税收滞纳金等税法不允许税前扣除的费用	

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）刘国峰老师 2019 年《经典题解》第 20 章第 349 页、第 350 页和第 355 页。

TOP7：借款利息费用的核算

一、专门借款

在资本化期间内，企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

资本化期间是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

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

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

二、一般借款

在资本化期间内，企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出（以下简称“资产支出”）加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

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）

『提示』 1. 借款（包括应付债券）存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或溢价金额，调整每期利息金额。

2. 每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

三、外币借款汇兑差额的核算

（一）外币一般借款发生的汇兑差额

外币一般借款本金及利息的汇兑差额，应当予以费用化。

（二）外币专门借款发生的汇兑差额

在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 11 章第 237 页和第 240 页。

TOP8：持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

一、划分为持有待售类别时的计量

1. 对于持有待售的非流动资产或处置组

企业在初始计量时，应当按照相关会计准则规定计量流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债。

(1) 如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业不需要对账面价值进行调整；

(2) 如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

企业应当按照《企业会计准则第 39 号—公允价值计量》的有关规定确定非流动资产或处置组的公允价值。

出售费用是企业发生的可以直接归属于出售资产或处置组的增量费用。

2. 对于转售而取得的非流动资产或处置组

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。

按照上述原则，在合并报表中，非同一控制下的企业合并中新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量；同一控制下的企业合并中非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照合并日在被合并方的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。

除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由以公允价值减去出售费用后的净额作为非流动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

借：持有待售资产〔孰低计量〕

资产减值损失

贷：银行存款

二、持有待售的非流动资产的后续计量

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

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。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 25 章第 628 页和第 630 页等。

TOP9：股份支付的会计处理

一、一次授予、一次行权的股份支付的会计处理

项目	权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
授予日	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；公允价值可能是期权的公允价值，也可能是股票公允价值]	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]
	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	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
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[按授予日的公允价值为基础计量]	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬[按每个资产负债表日的公允价值为基础计量]
	注意事项： （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。业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。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。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服	
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	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[按期末公允价值为基础计量]
行权日	借：银行存款[无偿授予时不涉及该科目] 资本公积—其他资本公积 贷：股本 资本公积—股本溢价	借：应付职工薪酬 贷：银行存款
回购股份	回购股份时： 借：库存股 贷：银行存款 同时进行备查登记。	
进行职工	在等待期内每个资产负债表日：确认成本费用	
期权激励	(同上)。	—
的特殊处	职工行权时：	
理	借：银行存款[无偿授予时不涉及该科目] 资本公积—其他资本公积 贷：库存股 资本公积—股本溢价	

二、授予限制性股票的会计处理

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中，常见做法是上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

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. 等待期内股份支付相关的会计处理

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而需回购的股票

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而无需回购的股票

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]

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 12 章第 255 页和第 260 页等。

TOP10：非货币性福利的会计处理

1. 以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。以外购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计入成本费用。

2. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将住房每期的折旧费用计入当期损益或相关资产成本，同时确认应付职工薪酬。

租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。

3. 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务

(1) 如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限，且如果职工提前离开则应退回部分差价，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

(2) 如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，企业应当将该项差额直接计入出售住房当期相关资产成本或当期损益。因为在这种情况下，该项差额相当于是对职工过去提供服务成本的一种补偿，不以职工的未来服务为前提，因此，应当立即确认为当期相关资产成本或当期损益。

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）郭建华老师 2019 年《应试指南》的第 10 章第 214 页等。

TOP11：政府补助的会计处理

政府补助的会计处理有两种方法：一是总额法，将政府补助全额确认为收益；二是净额法，将政府补助作为相关资产账面价值或所补偿费用的扣减。

1. 与资产相关的政府补助

企业在收到与资产相关的政府补助资金时，有两种会计处理方法可供选择：一是总额法，即借记有关资产科目，贷记“递延收益”科目，在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。若相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等），尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。二是净额法，即将补助冲减相关资产账面价值，以反映长期资产的实际取得成本。

2. 与收益相关的政府补助

对于与收益相关的政府补助，企业应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。选择总额法的，应当直接计入或经由“递延收益”科目分摊转入其他收益或营业外收入。选择净额法的，应当直接冲减或经由“递延收益”科目分摊冲减相关成本费用或营业外支出。

(1) 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件。如收到时暂时无法确定，应当先计入其他应付款，待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条

件后，再确认递延收益；如收到补助时，客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，应当确认递延收益，并在确认相关费用或损失期间，计入当期损益或冲减相关成本。

（2）用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。如果已经实际收到，则按照收到的金额计入当期损益或冲减相关成本；如果会计期末尚未收到，但与其相关的经济利益很可能流入企业，则按照应收款项确认，计入当期损益或冲减相关成本。

3. 政府补助的退回

已计入损益的政府补助需要退回的，应当分别下列情况进行处理：①初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值；②存在尚未摊销的递延收益的，冲减递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；③属于其他情况的，直接计入当期损益。

4. 综合性项目政府补助

针对综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助进行处理。

以上内容来源于：中华会计网校（www.chinaacc.com）刘国峰老师 2019 年《经典题解》第 17 章第 309 页等。

查看更多注会考试政策，请进入[中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看>>](#)



扫码获得更多注会备考干货