

## 2022 年《中级会计实务》考前重点内容提示

郭建华

**一、长期股权投资+企业合并+合并报表【一般为综合题】****(一) 权益法****1. 长期股权投资初始投资成本**

初始投资成本=实际支付的购买价款或公允价值+直接相关的费用、税金

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款

初始投资成本&gt;享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，不作处理；

初始投资成本&lt;享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，差额调整长期股权投资的账面价值，同时计入营业外收入。

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

**2. 长期股权投资的后续计量****(1) 被投资企业实现净利润**

借：长期股权投资——损益调整【调整后的净利润×%】

贷：投资收益

**(2) 被投资单位发生的净亏损**

借：投资收益【调整后的净亏损×%】

贷：长期股权投资——损益调整

**(3) 被投资单位宣告现金股利**

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

**(4) 被投资单位其他综合收益发生变动**

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益【或相反分录】

**(5) 被投资单位除净损益、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——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积【或相反分录】

**【提示】**权益法下，因被动稀释导致持股比例下降仍采用权益法核算时，资本公积的一般计算公式：

确认的资本公积 = 投资方应享有被投资方增资后的所有者权益 × 被稀释后持股比例 - 投资方应享有被投资方增资前的所有者权益 × 被稀释前持股比例

## (二) 同一控制下企业合并的合并日会计处理

### 1. 合并日个别财务报表

(1) 判断取得子公司股权的合并类型，并说明理由。

示例：甲公司取得丙公司股权的合并类型为同一控制下企业合并。理由：甲公司从控股股东乙公司处购买其持有的丙公司 70% 股权，甲公司和丙公司同受乙公司控制。

(2) 初始投资成本

应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额作为长期股权投资的初始投资成本。

第一种情况：甲公司 2×22 年 7 月 1 日自母公司（A 公司）取得乙公司 60% 股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为 5 000 万元（同合并财务报表中乙公司净资产账面价值）。

【答案】初始投资成本 = 5 000 × 60% = 3 000（万元）。

第二种情况：其他资料同上，母公司（A 公司）合并财务报表中乙公司净资产账面价值为 5 200 万元。

【答案】初始投资成本 = 5 200 × 60% = 3 120（万元）。

(3) 初始投资成本与支付合并对价账面价值差额的处理：调整资本公积，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和利润分配——未分配利润。

(4) 合并方发生的中介费用、交易费用，于发生时计入当期损益。与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入应付债券。

### 2. 合并日合并财务报表

(1) 合并资产负债表

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

从资料中复制粘贴

贷：长期股权投资

少数股东权益

在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（处于同一控制下开始）（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分：

合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）>被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分

借：资本公积【倒挤】

贷：盈余公积【被合并方盈余公积×母公司%】

未分配利润【被合并方未分配利润×母公司%】

## （2）合并利润表

合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润。例如，同一控制下的企业合并发生于 2×21 年 7 月 31 日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自 2×21 年 1 月 1 日至 2×21 年 7 月 31 日实现的净利润。

## （三）非同一控制下企业合并的购买日会计处理

### 1. 个别报表

一般要求：确定合并的类型，并说明理由；确定其购买日。

示例：该项合并为非同一控制下企业合并。理由：甲公司与乙公司在合并发生前后不存在同一最终控制方。甲公司与乙公司的原股东在交易发生前不存在关联方关系。

#### （1）确定非同一控制下企业合并成本

企业合并成本 = 支付的现金或非现金资产的公允价值 + 发行或承担债务的公允价值 + 发行的权益性证券的公允价值

#### （2）购买方为进行企业合并发生的有关费用的处理

与同一控制下的企业合并处理方法相同。

#### （3）付出非现金资产公允价值与账面价值的差额，计入损益。

### 2. 合并报表

#### （1）注意问题

##### ①企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

企业合并中取得无形资产的确认。包括：被购买企业原已确认的无形资产、被购买企业原未确认的无形资产。

##### ②企业合并中产生或有负债的确认。

③商誉的处理。

合并商誉=合并成本-取得子公司可辨认净资产的公允价值（即考虑所得税后）×母公司%

特别关注：构成业务的，确认商誉或营业外收入不构成业务的，不确认商誉或营业外收入

判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试：

购买方可选择在按照构成业务的判断条件进行详细评估之前应用该测试，如果通过集中度测试，则应判断为不构成业务，且无需再进行详细评估；如果未通过集中度测试，或者选择不采用该测试，则必须进行详细评估。该测试无法确定一项交易构成业务收购，但可以确定一项交易不构成业务收购（即资产收购）。

（2）非同一控制下的控股合并的购买日会计处理

以免税合并为例【免税合并的要点：定向增发股票、购买日有资产评估增值；已知所得税率】：

借：存货【存货评估增值】

    固定资产【固定资产评估增值】

    无形资产【无形资产评估增值】

    递延所得税资产【评估减值确认的】

贷：预计负债

    递延所得税负债【评估增值确认的】

    资本公积

借：股本

    其他权益工具

    资本公积（年初+上述评估增值的）

    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）年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

1. 对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）
2. 按照权益法调整长期股权投资的账面价值（调整分录）
3. 长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

## 4. 投资收益与利润分配的抵销

## 5. 未实现内部销售利润的抵销、内部债权债务的抵销

以上调整抵销分录，应熟练运用。

**(五) 特殊会计的处理**

## 1. 长期股权投资与金融资产之间的转换

5%（金融资产）→20%（权益法）、20%（权益法）→5%（金融资产）

5%（金融资产）→80%（成本法）（非同控）、80%（成本法）→5%（金融资产）（非同控）

【特别提示】无论增资还是减资：

①原5%的股权，在个别财务报表中按照公允价值计量；

②原股权涉及其他综合收益或资本公积，在个别财务报表中需要转入投资收益或留存收益。

5%（金融资产）→20%（权益法）	5%（金融资产）→80%（成本法）（非同控）
①个别报表 借：长期股权投资——投资成本 【原 5%公允 + 新增 15%投资对价的公允价值】 贷：其他权益工具投资 【5%账面价值】 盈余公积、利润分配【原 5%公允 - 原 5%账面】 银行存款 借：其他综合收益 贷：盈余公积、利润分配 【提示】 个别报表因增资确认留存收益 = 原 5%公允 - 原 5%初始成本	①个别报表 借：长期股权投资【原 5%公允 + 新增 75%投资对价的公允价值】 贷：其他权益工具投资 【5%账面价值】 盈余公积、利润分配【原 5%公允 - 原 5%账面】 银行存款 借：其他综合收益 贷：盈余公积、利润分配 【提示】 个别报表因增资确认留存收益 = 原 5%公允 - 原 5%初始成本
【提示】如果转换日为资产负债表日（比如 12 月 31 日），则先确认原 5%公允价值变动，再转为长期股权投资。	
借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入	
②合并报表【无】	②合并报表

	购买日的合并商誉 = 按上述计算的合并成本 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额
--	--

20% (权益法) → 5% (金融资产) 【出售 15% 的股权; 出售股权的 75%】	80% (成本法) → 5% (金融资产) 【出售 75% 的股权, 出售股权的 93.75%】
<p>① 出售及转换</p> <p>借: 银行存款 【出售 15% 公允】 其他权益工具投资等 【剩余 5% 公允】</p> <p>贷: 长期股权投资 【全部账面】 投资收益</p> <p>② 结转</p> <p>借: 其他综合收益 贷: 投资收益/盈余公积、利润分配</p> <p>借: 资本公积——其他资本公积 贷: 投资收益</p> <p>【提示】个别报表确认的投资收益 = 20% 的股权公允价值 (15% 的股权公允价值 + 5% 的股权公允价值) - 20% 的股权账面价值 + 其他综合收益 (可重分类进损益的)、资本公积</p>	<p>① 出售及转换</p> <p>借: 银行存款 【出售 75% 公允】 其他权益工具投资等 【剩余 5% 公允】</p> <p>贷: 长期股权投资 【全部账面】 投资收益</p> <p>② 【提示】个别报表确认的投资收益 = 80% 的股权公允价值 (75% 的股权公允价值 + 5% 的股权公允价值) - 80% 的股权账面价值</p>

## 2. 权益法与成本法的转换

20% (权益法) → 80% (成本法) (非控股)、80% (成本法) → 20% (权益法)

【特别提示】无论增资还是减资:

① 原 20% 的股权, 在个别财务报表中按照账面价值计量; 在合并财务报表中需按照公允价值调整, 公允价值与账面价值的差额计入合并报表投资收益;

② 原股权涉及其他综合收益或资本公积, 在个别财务报表中不需要转入投资收益; 在合并财务报表中需要结转合并报表投资收益或留存收益。

(1) 20% (权益法) → 80% (成本法) (非控股, 教材新增加内容)

① 个别报表



借：长期股权投资【原20%账面+新增60%投资对价的公允价值】

贷：长期股权投资——明细科目

银行存款等

不结转其他综合收益、资本公积

②合并报表（教材新增加内容）

重新计量原股权投资

借：长期股权投资【购买日的公允价值】

贷：长期股权投资【购买日的原账面价值】

投资收益

结转个别报表未结转的其他综合收益、资本公积

借：其他综合收益

资本公积

贷：投资收益/盈余公积、未分配利润

**【提示】**

长期股权投资的初始投资成本=原20%账面+新增60%投资对价的公允价值

合并报表的合并成本=原20%公允价值+新增60%投资对价的公允价值

合并报表的合并商誉=合并报表的合并成本-购买日取得子公司可辨认净资产的公允价值×母公司%

合并报表确认投资收益=(原20%的股的公允价值-原20%的股权账面价值)+结转个别报表未结转的其他综合收益、资本公积

(2) 80%→20% (出售 60%的股权, 出售股权的 75%)

处置并追溯调整:

借：银行存款

贷：长期股权投资【账面×60%/80%；账面×75%】

投资收益

借：长期股权投资

贷：盈余公积【以前年度（净利润-现金股利）×20%】

利润分配——未分配利润【以前年度（净利润-现金股利）×20%】

投资收益【本年度（净利润-现金股利）×20%】

其他综合收益

资本公积——其他资本公积



### 3. 母公司与少数股东之间的交易

80%（成本法）→90%（成本法）

合并资产负债表确认资本公积 = 支付价款 - 应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值 × 10%

## 二、资产负债表日后调整事项【一般为综合题】

### 1. 涉及调整未决诉讼

借：预计负债【上年已确认的金额】

    以前年度损益调整【调整增加营业外支出】

贷：其他应付款【应支付的金额】

    以前年度损益调整【调整减少营业外支出】

借：其他应付款【应支付的金额】

    银行存款

借：应交税费——应交所得税【应支付的金额 × 25%】

    以前年度损益调整

借：以前年度损益调整【上年已确认的金额 × 25%】

    递延所得税资产

借：利润分配——未分配利润

    盈余公积

    贷：以前年度损益调整【或相反分录】

### 2. 涉及调整减值准备

借：以前年度损益调整【补提的坏账准备】

    贷：坏账准备

借：递延所得税资产【补提的坏账准备 × 25%】

    贷：以前年度损益调整

借：利润分配——未分配利润

    盈余公积

    贷：以前年度损益调整

### 3. 涉及销售退回和折让

借：以前年度损益调整

    应交税费——应交增值税（销项税额）





贷：应收账款

借：库存商品

贷：以前年度损益调整

借：应交税费——应交所得税

贷：以前年度损益调整

借：利润分配——未分配利润

盈余公积

贷：以前年度损益调整

#### 4. 财务报告批准报出前发现报告年度差错的更正

(1) 涉及损益类的会计科目用“以前年度损益调整”科目替代

(2) 涉及所得税问题：

①如果不属于暂时性差异，也不属于永久性差异，应调整应交所得税，如多确认或少确认收入费用等等。

②如果属于暂时性差异，应调整递延所得税，如调整了资产减值准备

### 三、收入【综合题或计算分析题】

#### (一) 收入的确认和计量

##### 1. 识别合同中的单项履约义务

下列情形通常表明不可明确区分：即作为一项履约业务。

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

##### 2. 确定交易价格

(1) 可变对价最佳估计数的确定

计入交易价格的可变对价金额的限制：累计已确认的收入极可能不会发生重大转回

期望值：

借：银行存款

贷：主营业务收入

预计负债【可能支付差价】



## (2) 合同中存在的重大融资成分

## ① 融入资金

借：银行存款【实际收到】

未确认融资费用

贷：合同负债【以后确认收入】

借：财务费用

贷：未确认融资费用

借：合同负债

贷：主营业务收入

## ② 融出资金

借：长期应收款

贷：主营业务收入【现值】

未实现融资收益

借：银行存款

贷：长期应收款

借：未实现融资收益

贷：财务费用

## (3) 非现金对价

收入确认：按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。

① 非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价；

② 非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

## (4) 应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，自客户取得其他可明确区分商品的除外。

## 3. 将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊合同折扣、分摊可变对价

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分有关。“与谁有关分摊给谁”。

借：合同资产【有条件收取交易价格】

贷：主营业务收入

注意：合同资产的会计处理

借：应收账款【无条件的收款权】

贷：主营业务收入

#### 4. 履行每一单项履约义务时确认收入

(1) 在某一时段内履行的履约义务

满足下列条件之一的，属于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。

建造合同用“合同结算”科目，其他时段内履行履约义务不需要用该科目。

①预收或结算价款：

借：应收账款

贷：合同结算

借：银行存款

贷：应收账款

②发生成本、确认收入、结转成本：

借：合同履约成本

贷：原材料、应付职工薪酬等

确认的收入=合同总收入×已发生成本/（已发生成本+预计将要发生的成本）

借：合同结算

贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：合同履约成本

(2) 在某一时点履行的履约义务

企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑有关迹象。

#### (二) 合同取得成本

因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其确认为一项资产。

公司聘请会计师事务所进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，因此，不属于增量成本，应当于发生时直接计入当期损益。

公司向销售部门经理支付的年度奖金是否发放以及发放金额还取决于公司和个人业绩等其他因素，并不能直接归属于合同取得成本。

### （三）特定交易的会计处理

#### 1. 附有销售退回条款的销售

借：银行存款

贷：主营业务收入【估计不会退货部分】

预计负债【估计会退货部分】

借：主营业务成本【估计不会退货部分】

应收退货成本【估计会退货部分】

贷：库存商品

退货期内，对退货率进行了重新估计，可以调整收入、成本，其他情况不得调整收入、成本。退货期满，可以调整收入、成本。

#### 2. 附有质量保证条款的销售

（1）保证类质量保证：向客户保证所销售的商品符合既定标准，即三包服务

借：销售费用

贷：预计负债

借：预计负债

贷：银行存款

（2）服务类质量保证：向客户提供了一项单独的服务，即延保服务

借：银行存款

贷：主营业务收入

合同负债

#### 3. 主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。主要责任人应当按照已收或应收对价总额确认收入；代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入

#### 4. 附有客户额外购买选择权的销售

借：银行存款

贷：主营业务收入 [交易价格×单独售价 1/ (单独售价 1+单独售价 2)]

合同负债 [交易价格×单独售价 2/ (单独售价 1+单独售价 2)]

借：合同负债

贷：主营业务收入

#### 5. 授予知识产权许可

(1) 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务。需要同时满足下列三项条件：

- ① 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。
- ② 该活动对客户将产生有利或不利影响。
- ③ 该活动不会导致向客户转让商品。

(2) 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务。

#### 6. 售后回购

(1) 甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为200万元，同时双方约定两年之后，甲公司将以120万元的价格回购该设备。作为租赁交易进行会计处理。

(2) 甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为200万元，同时双方约定3个月之后，甲公司将以203万元的价格回购该设备。应当将该交易视为融资交易，不当终止确认该设备，而应当在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。

(3) 甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为2 000万元，双方约定，乙公司在5年后有权要求甲公司将以1 500万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值（假定300万元）将远低于1 500万元。甲公司判断乙公司有重大的经济困难行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

#### 7. 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。

借：银行存款

贷：合同负债

借：合同负债

贷：主营业务收入

#### 8. 无需退回的初始费

企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。

#### 四、金融资产和金融负债【一般为综合题或计算分析题】

##### （一）金融工具的分类

金融资产类别	业务模式	合同现金流量特征
第一类（以摊余成本计量的金融资产）	收取合同现金流量	仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（本金+利息）
第二类（以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产）	收取合同现金流量以及出售	同上
第三类（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产）	不属于以上两类	不属于以上两类 （兜底分类）
指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资	不属于以上情形	不属于以上情形

##### （二）金融资产会计处理

1. 债权投资、其他债权投资（与所得税结合），熟练掌握会计处理
2. 其他权益工具投资、交易性金融资产（与所得税结合），熟练掌握会计处理
3. 金融资产减值，熟练掌握会计处理

借：信用减值损失

    贷：债权投资减值准备 【债权投资】

        其他综合收益 【其他债权投资】

#### 五、租赁【一般为计算分析题】

##### （一）承租人的会计处理

##### 1. 一般租赁的会计处理

（1）租赁期开始日

① 剩余租赁付款额 = 每期租金 × 期数

② 租赁负债 = 剩余租赁付款额的现值 = 每期租金 × (P/A, %, 期数)

借：使用权资产【剩余租赁付款额的现值】

    租赁负债——未确认融资费用【倒挤】

贷：租赁负债——租赁付款额【剩余租赁付款额】

③将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产【佣金+印花税】

贷：银行存款

④将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款

贷：使用权资产

⑤使用权资产的初始成本

(2) 年末

未确认融资费用摊销额 = (年初租赁付款额 - 年初未确认融资费用) × 增量借款利率

借：财务费用——利息费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

借：销售费用、管理费用、制造费用

贷：使用权资产累计折旧

## 2. 实质固定付款额发生变动（折现率不变）。

(1) 支付第一年租金：

借：制造费用等

贷：银行存款

(2) 第一年年末变为固定付款额

借：使用权资产

租赁负债——未确认融资费用

贷：租赁负债——租赁付款额

### (二) 出租人对经营租赁的会计处理

在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。

## 六、非货币性资产交换、债务重组【一般为计算分析题】

### (一) 非货币性资产交换



### 1. 不适用非货币性资产交换准则的情形

- ①企业以存货换取客户的非货币性资产的
- ②非货币性资产交换中涉及企业合并
- ③企业从政府无偿取得非货币性资产
- ④企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利的
- ⑤企业以发行股票形式取得的非货币性资产

### 2. 换出资产的公允价值更加可靠

(1) 换入资产总成本 = 换出各项资产的公允价值 + 支付补价 - 收到补价

(2) 对于同时换入的多项资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例将换入资产总额扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。

(3) 计算各项换出资产处置损益

### 3. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠

(1) 换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费（与补价无关且无需分摊）

(2) 换出资产的公允价值的计算

①换出资产的公允价值总额 = 换入资产的公允价值 - 支付补价（或 + 收到补价）

②按照各项换出资产的公允价值的相对比例，将换入资产的公允价值总额分摊至各项换出资产，分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

## （二）债务重组

### 1. 不适用的情况

- ①通过债务重组形成企业合并。
- ②权益性交易。

例如，母公司应收子公司货款 500 万元。到期时债务人子公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，母公司作为股东比其他债务人多豁免 150 万元的债务。子公司立即以银行存款归还剩余 100 万元。子公司会计处理？

【答案】

借：应付账款 500

    贷：资本公积 150

        投资收益 250

        银行存款 100

## 2. 以资产抵偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：其他权益工具投资等【重组日公允价值为基础确认】 库存商品【合同生效日债权的公允价值分配确认】 固定资产【合同生效日债权的公允价值分配确认】 坏账准备 投资收益【差额，或贷记】 贷：应收账款	借：应付账款【账面价值】 其他综合收益 贷：其他债权投资、库存商品、固定资产清理【账面价值】 其他收益【或借记】

## 3. 将债务转为权益工具

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：长期股权投资【不构成合并的情况，放弃债权的公允价值+相关税费】 （或）其他权益工具投资等【重组日公允价值为基础确认】 坏账准备 投资收益【差额，或贷记】 贷：应收账款	借：应付账款 贷：股本 资本公积——股本溢价 投资收益【清偿债务账面价值—权益工具金额，或借记】

## 七、持有待售资产【一般为计算分析题】

## (一) 拟出售其持有的部分长期股权投资

情形一：甲公司拥有子公司 B 公司 100% 的股权，拟出售 55% 的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但仍对其具有重大影响。

【答案】在母公司个别财务报表中将拥有的子公司 B 公司全部股权对应的长期股权投资划分为持有待售类别：

借：持有待售资产——长期股权投资 【全部 100% 的账面价值】

贷：长期股权投资

在合并财务报表中将子公司 B 公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子公司全部资产在持有待售资产项目列报，全部负债在持有待售负债项目列报。



情形二：甲公司拥有合营企业 E 公司 35% 的股权，拟出售 30% 的股权，甲公司持有剩余的 5% 的股权，且对被投资方 E 公司不具有共同控制或重大影响。

【答案】（1）冲减 30% 的股权

甲公司应将拟出售 E 公司的 30% 股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，

借：持有待售资产——长期股权投资      【账面价值×30%/35%】

    贷：长期股权投资

（2）剩余 5% 的股权

剩余 5% 的股权在前述 30% 的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理，在前述 30% 的股权处置后，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

借：长期股权投资——损益投资

    ——其他综合收益

    ——其他权益变动

    贷：投资收益

        其他综合收益

        资本公积

（二）专为转售而取得的子公司

借：持有待售资产——长期股权投资 【不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额，与当日公允价值减去出售费用后的净额二者孰低计量】

    资产减值损失

    贷：银行存款 【支付价格】

（三）持有待售的固定资产

1. 将固定资产划分为持有待售类别前

借：制造费用

    贷：累计折旧

借：资产减值损失 【账面价值—可收回金额】

    贷：固定资产减值准备

2. 将固定资产划分为持有待售类别时

①将固定资产划分为持有待售类别

借：固定资产清理

    累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产

借：持有待售资产——固定资产（可收回金额）

贷：固定资产清理

②持有待售固定资产确认的资产减值损失=划分为持有待售类别时账面价值-（公允价值-出售费用）

借：资产减值损失

贷：持有待售资产减值准备——固定资产

### 3. 将固定资产划分为持有待售类别后

转回已经确认的持有待售资产减值损失金额

【提示】公允价值减去出售费用后的净额后续增加的，应当在原已确认的持有待售资产减值损失范围内转回，但已抵减的商誉账面价值和划分为持有待售类别前已计提的资产减值准备不得转回。

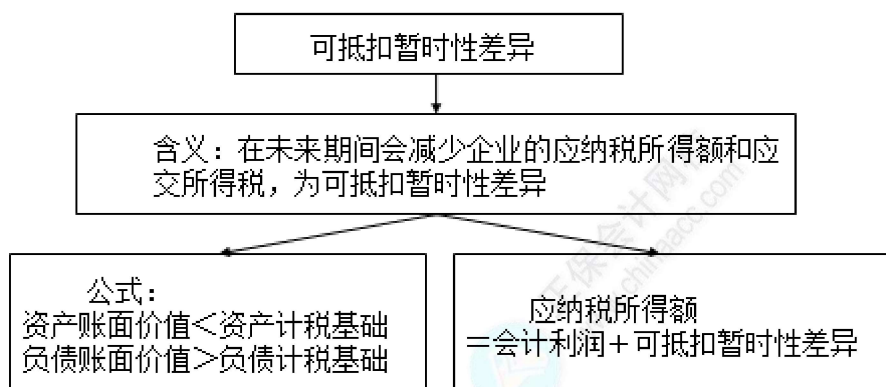
4. 终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

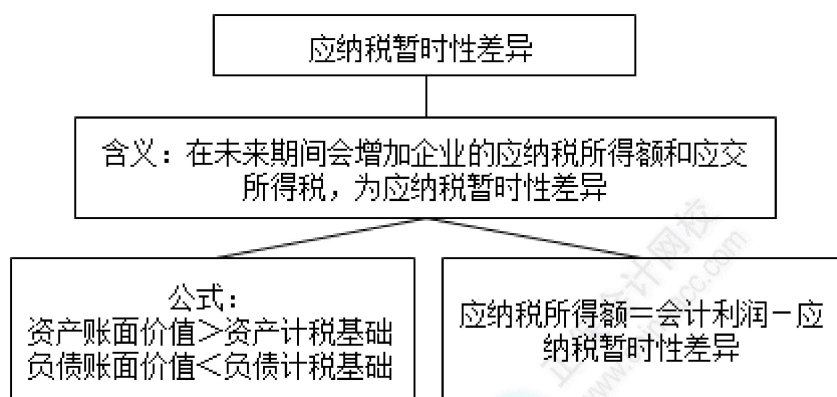
（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

（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。

## 八、所得税【一般为计算分析题，或与其他考点相结合】





提示：以第一年为例，记住：

- (1) 纳税调整增加或资产减值 → 可抵扣暂时性差异 → 递延所得税资产
- (2) 纳税调整减少或资产增值 → 应纳税暂时性差异 → 递延所得税负债

### 九、“资产二兄弟”【一般为计算分析题，或与其他章节相结合】

#### 1. 无形资产

注意无形资产的研发与所得税结合

#### 2. 投资性房地产

注意公允价值模式

### 十、政府补助【一般为计算分析题，或与其他章节相结合】

1. 与收入相关政府补助，按照收入准则进行会计处理
2. 与资产或收益相关会计处理