

注会《会计》考前速记

一、长期股权投资权益法的处理

事项	账务处理
初始投资成本的调整	初始投资成本 \leq 被投资单位可辨认净资产公允价值 \times 持股比例的，差额计入 营业外收入 ，同时调整长期股权投资的金额： 借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入
被投资方发生净损益	应根据被投资单位实现的 经调整后的 （具体调整思路见本表后的提示）净利润计算应享有的份额，编制如下分录： 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 亏损时，编制相反分录。
被投资单位宣告分配利润或现金股利	借：应收股利 贷：长期股权投资
被投资方发生其他综合收益变动	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。
被投资单位发生其他权益变动	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】（1）权益法下，被投资单位的净损益的调整思路如下图所示。



（2）投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易时，如果相关资产**构成业务**，则《企业会计准则第20号——企业合并》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》的相关规定进行处理。

二、金融资产的计量

交易费用的处理	①以摊余成本计量的金融资产，计入 <u>初始确认金额</u> 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，计入 <u>初始确认金额</u> ③以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，计入 <u>当期损益（投资收益）</u>
初始计量	①以摊余成本计量的金融资产： 借：债权投资——成本【面值】 —— <u>利息调整【购买价款与面值的差+交易费用，或贷】</u> <u>应收利息【已到付息期但尚未领取的债券利息】</u> 贷：银行存款
	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 A. 分类为，债务工具： 借：其他债权投资——成本【面值】 —— <u>利息调整【购买价款与面值的差+交易费用，或贷】</u> <u>应收利息【已到付息期但尚未领取的债券利息】</u> 贷：银行存款
	B. 指定为，权益工具： 借：其他权益工具投资—— <u>成本【购买价款+交易费用】</u> <u>应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】</u> 贷：银行存款
后续计量	③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——成本 <u>投资收益【交易费用】</u> <u>应收股利【已宣告但尚未发放的现金股利】</u> <u>应收利息【已到付息期但尚未领取的债券利息】</u> 贷：银行存款 ①以摊余成本计量的金融资产： a. 采用 <u>实际利率法</u> 计算确认收入，期末计息： 借：应收利息【分期付息】 债权投资——应计利息【到期一次还本付息】

	<p>贷：投资收益【<u>摊余成本×实际利率</u>】</p> <p> 债权投资——<u>利息调整</u>【<u>摊销额，或借方</u>】</p> <p>实际收到利息时：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收利息</p> <p>b. 到期收到利息和本金：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收利息【<u>分期付息</u>】</p> <p> 债权投资——应计利息【<u>到期一次付息</u>】</p> <p> ——成本</p>
<p>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</p>	<p>A. 分类为，债务工具：</p> <p>a. 采用<u>实际利率法</u>计算确认收入，期末计息：</p> <p>借：应收利息【<u>分期付息</u>】</p> <p> 其他债权投资——应计利息【<u>到期一次还本付息</u>】</p> <p> 贷：投资收益【<u>摊余成本×实际利率</u>】</p> <p> 其他债权投资——<u>利息调整</u>【<u>摊销额，或借方</u>】</p> <p>实际收到利息时：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收利息</p> <p>b. 期末<u>确认公允价值变动</u>：</p> <p>借：其他债权投资——公允价值变动</p> <p> 贷：其他综合收益</p> <p>或相反会计分录。</p> <p>c. 处置时：</p> <p>借：银行存款</p> <p> <u>其他综合收益</u>【<u>或贷方</u>】</p> <p> 贷：其他债权投资——成本</p> <p> ——应计利息</p> <p> ——利息调整【<u>或借方</u>】</p> <p> ——公允价值变动【<u>或借方</u>】</p> <p> <u>投资收益</u>【<u>差额，或借方</u>】</p>

		<p>B. 指定为，权益工具：</p> <p>a. 宣告发放现金股利：</p> <p>借：应收股利</p> <p> 贷：<u>投资收益</u></p> <p>实际收到：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收股利</p> <p>b. 期末<u>确认公允价值变动</u>：</p> <p>借：其他权益工具投资——公允价值变动</p> <p> 贷：其他综合收益</p> <p>或相反分录</p> <p>c. 处置时：</p> <p>借：银行存款</p> <p> <u>其他综合收益</u></p> <p> 贷：其他权益工具投资——成本</p> <p> ——公允价值变动【或借方】</p> <p> <u>盈余公积</u>【或借方】</p> <p> <u>利润分配——未分配利润</u>【或借方】</p>
		<p>③以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。</p> <p>a. 宣告发放现金股利：</p> <p>借：应收股利</p> <p> 贷：<u>投资收益</u></p> <p>实际收到：</p> <p>借：银行存款</p> <p> 贷：应收股利</p> <p>b. 期末<u>确认公允价值变动</u>：</p> <p>借：交易性金融资产——公允价值变动</p> <p> 贷：公允价值变动损益</p> <p>或相反分录</p> <p>c. 处置时：</p> <p>借：银行存款</p>

	贷：交易性金融资产——成本 ——公允价值变动【或借方】 投资收益 【或借方】 【提示】 处置该金融资产时，持有期间的公允价值变动损益， 不需要 转入投资收益
注意问题	①债权投资：账面价值=摊余成本=账面余额-减值损失 ②其他债权投资：摊余成本=账面余额 （不含公允价值变动） -减值损失；账面价值=公允价值 ③交易性金融资产和其他权益工具投资：账面价值=账面余额=公允价值， 不计提减值

三、收入业务相关分录

（一）附有销售退回条款的销售

项目	会计处理
在客户取得商品控制权时确认收入，同时按照预期销售退回的金额确认负债	借：应收账款/银行存款等 贷：主营业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额） 预计负债——应付退货款 借：主营业务成本 应收退货成本 贷：库存商品
资产负债表日，重新估计未来销售退回情况，并据此调整收入金额	重新估计退货数量小于销售时预计退货数量的： 借：预计负债——应付退货款 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：应收退货成本 如果重新估计退货数量大于销售时预计退货数量的，则编制与上述分录相反的分录。
发生退回且退货期已届满时的处理	（1）实际退货数量小于预计退货数量的： 借：应交税费——应交增值税（销项税额）【实际退货部分冲减】 预计负债——应付退货款【原账上余额冲销】 贷：主营业务收入【少退部分重新确认的收入】

	银行存款【实际退款金额】 借：库存商品【实际退货部分入库】 主营业务成本【少退部分结转的成本】 贷：应收退货成本【原账上余额冲销】 (2) 实际退货数量大于预计退货数量的： 借：应交税费——应交增值税（销项税额）【实际退货部分冲减】 预计负债——应付退货款【原账上余额冲销】 主营业务收入【多退部分冲减的收入】 贷：银行存款【实际退款金额】 借：库存商品【实际退货部分入库】 贷：应收退货成本【原账上余额冲销】 主营业务成本【多退部分冲减的成本】	
--	--	--

(二) 附有客户额外购买选择权的销售

如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。该选择权向客户提供了重大权利的，应当作为单项履约义务。在这种情况下，客户在该合同下支付的价款实际上购买了两项单独的商品：一是客户在该合同下原本购买的商品；二是客户可以免费或者以折扣价格购买额外商品的权利。企业应当将交易价格在这两项商品之间进行分摊。

以附有奖励积分的情况为例，企业应在商品控制权转移时确认收入，同时确认合同负债：

借：应收账款/银行存款

 贷：主营业务收入

合同负债

客户行使选择权时，比如兑换积分时：

借：合同负债

 贷：主营业务收入

四、使用权资产和租赁负债的初始和后续计量

1. 承租人租赁初始计量

总体原则	在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认 <u>使用权资产</u> 和 <u>租赁负债</u> ，应用短期租赁和低
------	---

	价值资产租赁简化处理的除外。
租赁负债	<p>租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。</p> <p>租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容：</p>
	<p>①<u>固定付款额及实质固定付款额</u>，存在租赁激励的，<u>扣除租赁激励</u>相关金额。</p> <p>其中：实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额；租赁激励是指出租人为达成租赁向承租人<u>提供的优惠</u>，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等</p>
	<p>②取决于<u>指数或比率</u>的可变租赁付款额</p> <p>可变租赁付款额包括：</p> <p>a. 由于<u>市场比率或指数</u>数值变动导致的价格变动。<u>纳入</u>租赁负债的初始计量。【按租赁期开始日的指数或比率确定】</p> <p>b. 承租人源自租赁资产的<u>绩效</u>。【销售收入比例付款】</p> <p>c. 租赁资产的使用。【超过特定里程付款】</p> <p>【提示】<u>bc 不纳入</u>租赁负债的初始计量中，发生时计入<u>损益或产品成本</u>。</p>
	<p>③<u>购买选择权的行权价格</u>，前提是承租人合理确定<u>将行使</u>该选择权</p>
	<p>④<u>行使终止租赁选择权需支付的款项</u>，前提租赁期反映出承租人<u>将行使</u>终止租赁选择权</p>
	<p>⑤根据承租人提供的担保余值预计<u>应支付的款项</u></p>
使用权资产	<p>①<u>租赁负债</u>初始金额；</p>
	<p>②在租赁期<u>开始日或之前支付的租赁付款额</u>；存在租赁激励的，应<u>扣除</u>已享受的租赁激励相关金额；</p>
	<p>③承租人<u>初始直接费用</u>；</p> <p>为达成租赁所发生的<u>增量成本</u>，如佣金、印花税等。为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，应当在发生时计入当期损益。</p>
	<p>④承租人将租赁资产<u>恢复</u>至约定状态的<u>成本</u>【预计负债】</p>
折现率	<p>在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用<u>租赁内含利率</u>作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人<u>增量借款利率</u>作为折现率。</p>
账务处理	<p>借：使用权资产（倒挤）</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用</p>

	银行存款【 租赁激励 】 贷：租赁负债——租赁付款额 银行存款【 初始直接费用+租赁期开始日或之前支付的租赁付款额 】 预计负债【 期满拆除费用的现值 】
--	--

2. 租赁负债和使用权资产的后续计量

租赁负债	在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：	
	① 确认租赁负债利息 ： 借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 ② 支付租赁付款额 ： 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款	
使用权资产	后续计量模式	成本 模式，通常按照 直线法计提折旧
	折旧起始日	通常自 租赁期开始日当月 计提折旧
	折旧期限	若获得租赁资产 所有权 ，根据租赁资产 剩余使用寿命 的时间计提折旧；若不确定是否获得租赁资产所有权，在租赁期、租赁资产剩余使用寿命、使用权资产剩余使用寿命中选择 较短者 计提折旧。
	减值	应当按照 《企业会计准则第8号——资产减值》 的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。减值准备一旦计提， 不得转回 。
	会计分录	借：××费用等 贷：使用权资产累计折旧 借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备

五、合并报表调整抵销分录

步骤一：对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）

第一年：	第二年：
------	------

<p>1. 仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值</p> <p>借：存货 【评估增值】</p> <p> 固定资产等 【评估增值】</p> <p> 递延所得税资产 【评估减值确认的】</p> <p>贷：应收账款 【评估减值】</p> <p> 递延所得税负债 【评估增值确认的】</p> <p> 资本公积 【差额】</p>	<p>1. 仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值</p> <p>借：存货</p> <p> 固定资产等</p> <p> 递延所得税资产</p> <p>贷：应收账款</p> <p> 递延所得税负债</p> <p> 资本公积</p>
<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> 无形资产（累计摊销）</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>

【注意】如果题目中没有给所得税资料，则不需要编制递延所得税相关调整分录；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。

步骤二：将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）

借：长期股权投资

 投资收益 【子公司宣告分派现金股利×母公司持股比例】

贷：投资收益【子公司调整后净利润×母公司持股比例】

其他综合收益【子公司其他综合收益变动额×母公司持股比例】

资本公积【子公司资本公积等变动额×母公司持股比例】

步骤三：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

步骤四：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】

步骤五：未实现内部销售利润及其相关债权债务的抵销

第一年	第二年
(1) 期末抵销未实现内部销售利润 借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】 贷：营业成本【倒挤】 存货【期末内部购销形成的存货价值× 销售企业的毛利率】	(1) 假定上期未实现内部销售商品全部对集团外销售 借：年初未分配利润【上年营业收入-上年营业成本】 贷：营业成本 (2) 假定当期内部购进商品全部对集团外销售 借：营业收入 贷：营业成本 (3) 期末抵销未实现内部销售利润 借：营业成本

	贷：存货
(2) 确认递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【抵销分录中（存货贷方发生额—借方发生额）×25%】	(4) 确认递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：年初未分配利润 借：递延所得税资产 贷：所得税费用 【或相反分录】
(3) 同时 <u>逆流交易</u> 情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额 借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少数%×75%】	(5) 同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额 借：少数股东权益【存货项目贷方发生额大于借方发生额的差额×少数%×75%】 贷：年初未分配利润 少数股东损益【损益项目借方发生额大于贷方发生额的差额×少数%×75%】
(4) 抵销债权债务 借：应付账款【含税金额】 贷：应收账款 借：应收账款——坏账准备 贷：信用减值损失 借：所得税费用 贷：递延所得税资产	(6.1) 抵销债权债务（第二年货款仍然未收付） 借：应付账款 贷：应收账款 借：应收账款——坏账准备 贷：年初未分配利润 借（或贷）：应收账款——坏账准备 贷（或借）：信用减值损失 借：年初未分配利润 贷：递延所得税资产 借（或贷）：所得税费用 贷（或借）：递延所得税资产
— — —	(6.2) 抵销债权债务（第二年货款已经收付） 借：应收账款——坏账准备 贷：年初未分配利润 借：信用减值损失 贷：应收账款——坏账准备

	借：年初未分配利润 贷：递延所得税资产 借：递延所得税资产 贷：所得税费用
--	--

步骤六：内部债权债务的抵销

1. 应收账款与应付账款的抵销（见前内容）
2. 应收票据与应付票据、预付款项与预收款项（或合同负债）等比照上述方法进行抵销处理。
3. 债券投资与应付债券的抵销处理

（1）债券投资与应付债券抵销时

借：应付债券【期末摊余成本】

投资收益【借方差额】

贷：债权投资【期末摊余成本】

财务费用【贷方差额】

（2）投资收益与财务费用抵销时

借：投资收益

贷：财务费用【孰低】

（3）应付利息与应收利息抵销时

借：其他应付款（应付利息）【面值×票面利率】

贷：其他应收款（应收利息）