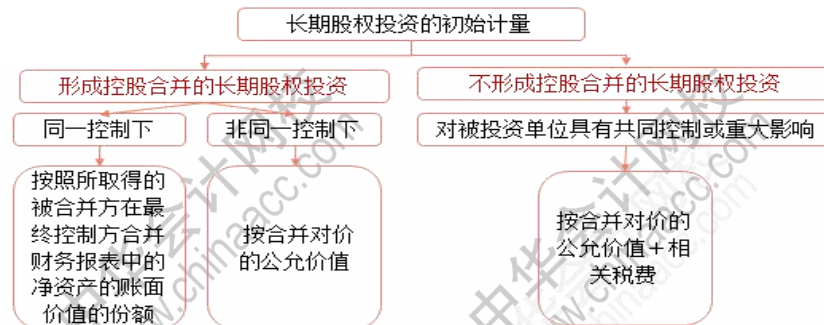


注会《会计》考前速记

一、不同类型的企业合并所形成的长期股权投资的初始计量对比



【提示 1】子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额 = 购买日子公司可辨认净资产公允价值 + 子公司调整后的净利润 - 子公司分配的现金股利 + / - 子公司其他综合收益 + / - 子公司其他所有者权益变动

【提示 2】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，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

二、权益法下“损益调整”明细科目的调整

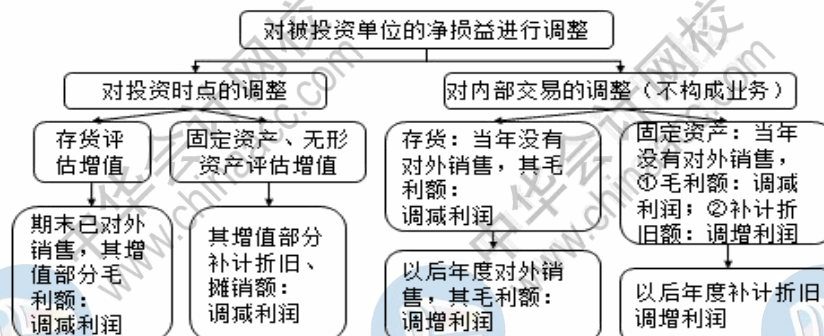


图 7-4 对被投资单位的净损益进行调整时应考虑的因素

三、收到与资产相关的政府补助

(一) 总额法

1. 企业收到补助资金时：

借：银行存款
贷：递延收益

2. 从开始对相关资产计提折旧或进行摊销时起按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益：

借：递延收益
贷：其他收益 [与企业日常活动相关的政府补助]
营业外收入 [与企业日常活动无关的政府补助]

(二) 净额法

1. 企业收到补助资金时：

借：银行存款
贷：递延收益

2. 在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值等：

借：递延收益
贷：固定资产、无形资产 [与企业日常活动相关的政府补助]

营业外支出[与企业日常活动无关的政府补助]

企业对某项经济业务，选择总额法或净额法后，应当对该业务一贯的运用该方法，不得随意变更。

四、以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：该项交换具有商业实质；换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

(一) 单项资产的交换，有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的：

换入资产的初始计量金额 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费

换出资产的公允价值金额 = 换入资产的公允价值 + 收到补价的公允价值 - 支付补价的公允价值

(二) 多项资产交换

1. 换入资产成本的确定

(1) 换出资产的公允价值更加可靠的。

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，将换出资产公允价值总额(涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)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。

(2) 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

2. 换出资产损益的确定

(1) 对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其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。

(2) 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，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(涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值)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。

【归纳总结】

(1) 换入资产的成本 = 换出资产的公允价值 + 支付(或一收到)补价的公允价值 + 应支付的相关税费

(2) 换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

五、债务重组相关核算

(一) 以金融资产清偿债务

债务人	债权人
借：应付账款(债权投资减值准备) 贷：银行存款/交易性金融资产/债权投资/其他债权投资/其他权益工具投资等 投资收益 金融资产的其他综合收益转入“投资收益”或留存收益。	借：××金融资产(公允价值) 投资收益(债务重组损益) 坏账准备(已提准备) 贷：应收账款(账面余额)

(二) 以非金融资产清偿债务

债务人	1. 以非金融资产清偿债务的，债务人应当将所清偿债务的账面价值与转让非金融资产账面价值之间的差额，计入当期“其他收益”。 2. 债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的，应当将【债务账面价值 - (处置组中的账面资产 - 账面负债)】的差额计入“其他收益”，转出的处置组的账面价值应包括分摊至处置组的商誉。
债	1. 以放弃债权的公允价值加上直接归属于该资产的相关税费，推定非金融资产的入账价值；

权人	2. 受让多项非金融资产，或包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，以债务重组合同生效日非金融资产公允价值所占比例来分拆放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日的公允后的净额； 3. 债务人以处置组抵债的，债权人应按如下顺序处理： a. 先按公允价值确认处置组中的金融资产和负债； b. 再按【放弃债权的公允价值－（处置组中金融资产公允价－负债的公允价值）】的差额，以各项非金融资产公允价值所占比例为标准，推定各项非金融资产成本； 4. 放弃债权的公允价值与账面价值的差额，计入“投资收益”； 5. 债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别的，在初始计量时，应比较假定其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。
----	---

六、租赁负债的初始计量

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。

租赁期开始日尚未支付的租赁付款额＝（固定付款额及实质固定付款额－租赁激励额＋部分可变租赁付款额＋预计将会被行使的购买选择权的行权价格＋预计将会被行使的终止租赁选择权所需支付的款项＋承租人担保余值下预计应支付的款项）－截至租赁期开始日已支付的租赁付款额

七、商誉的计算

反向购买商誉＝企业合并成本－被购买方可辨认净资产公允价值（不需要乘持股比例）

控股合并购买日合并商誉＝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

八、六大调整抵销分录总结

（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：
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【评估减值确认的】 贷：应收账款【评估减值】 递延所得税负债【评估增值确认的】 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：应收账款 递延所得税负债 资本公积
2. 期末调整其账面价值 借：营业成本【购买日评估增值的存货对外销售】 管理费用【补计提折旧、摊销】 应收账款 贷：存货 固定资产（累计折旧） 无形资产（累计摊销） 信用减值损失【按评估确认的金额收回，坏账已核销】	2. 期末调整其账面价值 借：年初未分配利润 年初未分配利润 应收账款 贷：存货 固定资产（累计折旧） 无形资产（累计摊销） 年初未分配利润 调整本年： 借：管理费用【补计提折旧】 贷：固定资产（累计折旧） 无形资产（累计摊销）
借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产	借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产

所得税费用（或借方）	年初未分配利润（或借方） 调整本年： 借：递延所得税负债 贷：所得税费用
------------	---

【注意】

一是, 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。

二是, 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)

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】

(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

(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】

(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) 假定上期末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	(4) 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%】	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 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

（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）

九、每股收益公式总结

①基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润/发行在外普通股的加权平均数

②可转换公司债券稀释每股收益=（净利润+假设转换时增加的净利润）/（发行在外普通股加权平均数+假设转换所增加的普通股股数加权平均数）

③认股权证、股份期权增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数/当期普通股平均市场价格

④限制性股票等待期内稀释每股收益的计算（解锁条件仅为服务期限条件）

行权价格=限制性股票的发行价格+资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值

稀释每股收益=当期净利润÷（普通股加权平均数+调整增加的普通股加权平均数）

=当期净利润÷[普通股加权平均数+（限制性股票股数-行权价格×限制性股票股数÷当期普通股平均市场价格）]

⑤企业承诺将回购其股份的合同

增加的普通股股数=承诺回购的普通股股数×回购价格÷当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数

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