

2023 年注册会计师考试《职业能力综合测试一》考生回忆试题
会计部分

1. 集团股份支付（母公司授予子公司股权给子公司高管）

【分析】

结算企业（母公司）以集团内其他企业股份结算的会计处理

项目	结算企业（ <u>母公司</u> ）	接受服务企业（ <u>子公司</u> ）
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 注：以 <u>现金结算</u> 的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 注：以 <u>权益结算</u> 的股份支付进行会计处理
合并财务报表	借：应付职工薪酬（母公司） 贷：长期股权投资（母公司） 注：站在集团角度，集团内其他企业的权益工具均属于集团自身权益工具，所以按以 <u>权益结算</u> 的股份支付进行会计处理	

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第七章第 03 讲

集团股份支付的处理			
核算主体	具体内容		
	结算企业是接受服务企业的投资者		
	授予结算企业本身权益工具	授予结算企业的现金股票增值权	授予结算企业自身权益工具
结算企业	作为权益结算的股份支付处理： 借：长期股权投资 贷：资本公积	作为现金结算的股份支付处理： 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	作为现金结算的股份支付处理： 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬
接受服务企业	作为权益结算的股份支付处理： 借：管理费用等 贷：资本公积	作为权益结算的股份支付处理： 借：管理费用等 贷：资本公积	作为权益结算的股份支付处理： 借：管理费用等 贷：资本公积
合并报表抵销分录	借：资本公积 贷：长期股权投资	借：管理费用等（差额） 贷：长期股权投资	借：应付职工薪酬 贷：长期股权投资

陈楠老师主编应试指南基础强化 121 页

(四) 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易★★★

企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易, 应当进行以下处理:

1. 集团内股份支付的一般原则

(1) 结算企业的处理原则(个别报表), 如表 7-7 所示。

表 7-7 结算企业的处理原则(个别报表)

分类	结算工具	账务处理
结算企业	本身权益工具	权益结算
	其他情形*	现金结算

* 以结算企业本身权益工具为基础计算交付现金或其他资产

* 以集团内其他企业权益工具结算

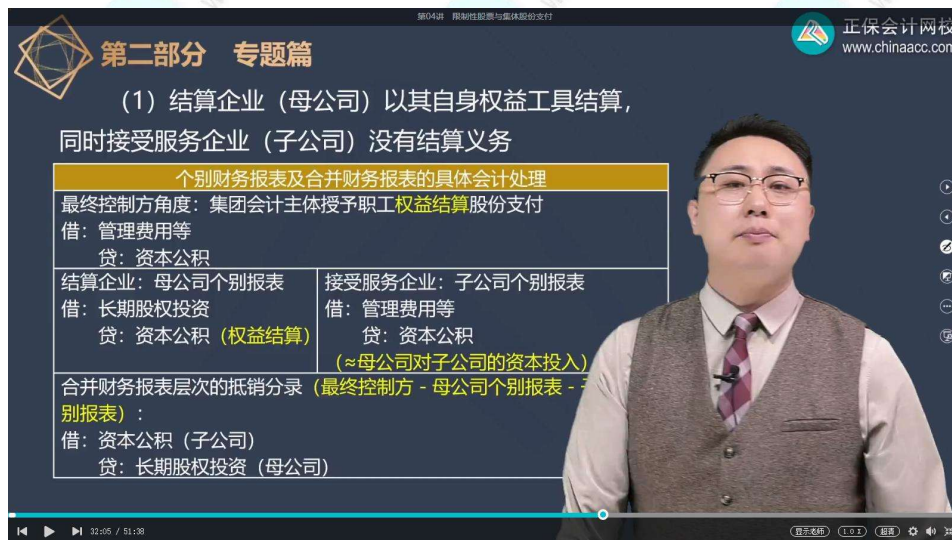
* 以集团内其他企业权益工具为基础计算交付现金或其他资产

(2) 接受服务企业的处理原则(个别报表), 如表 7-8 所示。

表 7-8 接受服务企业的处理原则(个别报表)

分类	结算工具	账务处理
接受服务企业	接受服务企业无结算义务	权益结算
	以接受服务企业本身的权益工具结算	
	有结算义务, 且授予集团内其他企业权益工具	现金结算

肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】负债和所有者权益第 04 讲



正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

(1) 结算企业(母公司)以其自身权益工具结算, 同时接受服务企业(子公司)没有结算义务

个别财务报表及合并财务报表的具体会计处理

最终控制方角度: 集团会计主体授予职工权益结算股份支付

借: 管理费用等
贷: 资本公积

结算企业: 母公司个别报表 借: 长期股权投资 贷: 资本公积 (权益结算)	接受服务企业: 子公司个别报表 借: 管理费用等 贷: 资本公积 (~母公司对子公司的资本投入)
--	---

合并财务报表层次的抵销分录 (最终控制方 - 母公司个别报表 - 子公司个别报表):

借: 资本公积 (子公司)
贷: 长期股权投资 (母公司)

32:05 / 51:08

第04讲 限制性股票与库存股的支付

正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

(2) 结算企业(母公司)以现金结算, 接受服务企业(子公司)没有结算义务

个别财务报表及合并财务报表的具体会计处理 最终控制方角度: 集团会计主体授予集团会计主体职工 现金结算 的股份支付 借: 管理费用等 (公允价值) 贷: 应付职工薪酬	
结算企业: 母公司个别报表 借: 长期股权投资 贷: 应付职工薪酬 (现金结算)	接受服务企业: 子公司个别报表 借: 管理费用等 (历史成本) 贷: 资本公积 (≈母公司对子公司的资本投入)
合并财务报表抵销分录 (最终控制方 - 母公司个别报表 - 子公司个别报表): 借: 资本公积 (子公司) 管理费用 (差额) 贷: 长期股权投资 (母公司)	

38:50 / 51:38

第04讲 限制性股票与库存股的支付

正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

(3) 结算企业(母公司)以集团内其他公司的权益工具进行结算, 接受服务企业(子公司)没有结算义务

个别财务报表及合并财务报表的具体会计处理 最终控制方角度: 集团内其他公司的权益工具视为企业集团自身权益工具, 应作为 权益结算 的股份支付 借: 管理费用等 贷: 资本公积	
结算企业: 母公司个别报表 借: 长期股权投资 贷: 应付职工薪酬 (现金结算)	接受服务企业: 子公司个别报表 借: 管理费用等 贷: 资本公积 (≈母公司对子公司的资本投入)
合并财务报表抵销分录 (最终控制方 - 母公司个别报表 - 子公司个别报表): 借: 应付职工薪酬 贷: 长期股权投资	

44:05 / 51:38

第04讲 限制性股票与库存股的支付

正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

(4) 授予母公司或集团内其他企业的权益工具, 接受服务企业(子公司)具有结算义务

个别财务报表及合并财务报表的具体会计处理 最终控制方角度: 集团内其他公司的权益工具视为企业集团自身权益工具, 应作为 权益结算 的股份支付 借: 管理费用等 (历史成本) 贷: 资本公积	
母公司个别报表 (无分录)	接受服务企业并结算: 子公司个别报表 借: 管理费用等 (公允价值) 贷: 应付职工薪酬 (现金结算)
合并财务报表抵销分录 (最终控制方 - 母公司个别报表 - 子公司个别报表): 借: 应付职工薪酬 (子公司) 管理费用 (差额) 贷: 资本公积	

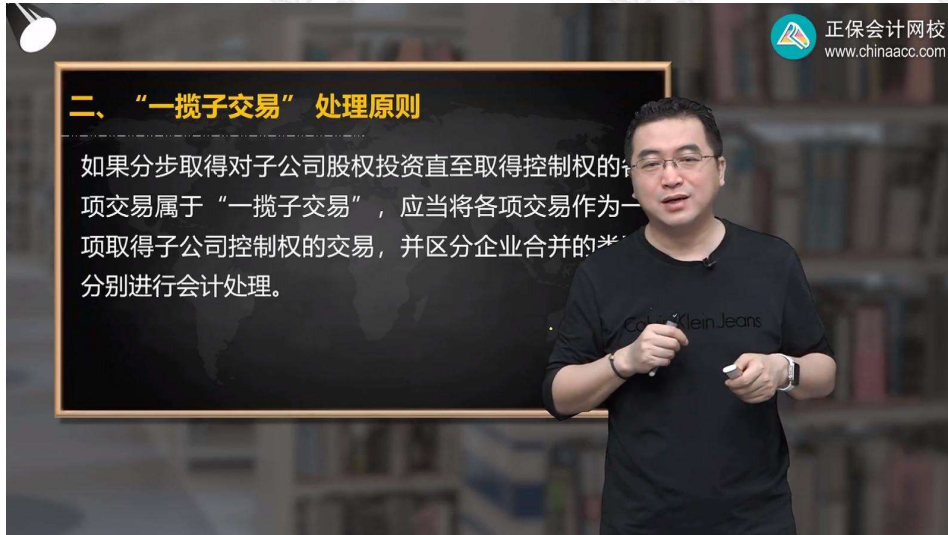
47:11 / 51:38

2. 一揽子交易形成非同一控制下企业合并个别报表和合并报表的处理

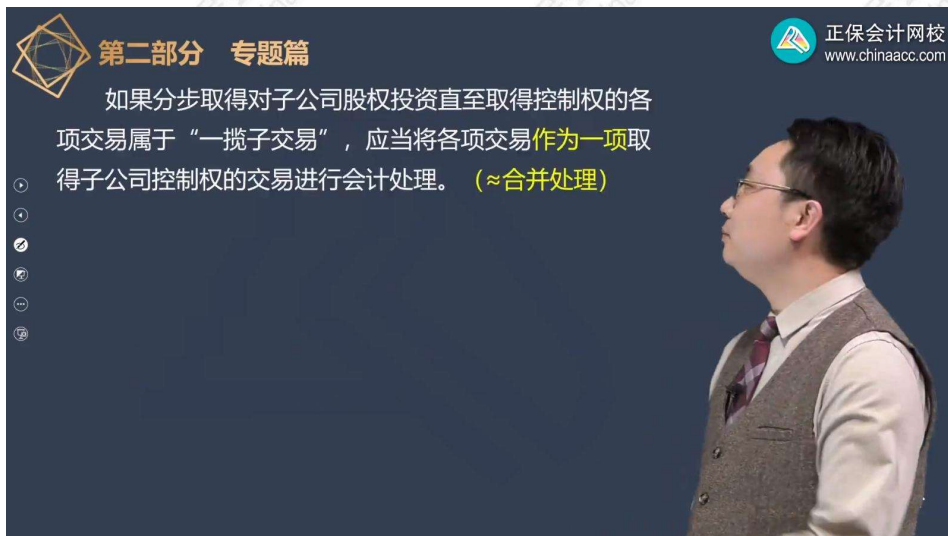
【分析】

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十四章第 05 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】财务报告及合并报表第 06 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化 202 页

(五)分步实现企业合并属于一揽子交易的处理

1. 一揽子交易

各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- (1) 这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；
- (2) 这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；
- (3) 一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；
- (4) 一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

2. 处理原则

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。

其中，非同一控制下企业合并中，购买方以一揽子交易方式分步取得对被投资单位的控制权，双方协议约定，若购买方最终未取得控制权，一揽子交易将整体撤销，并返还购买方已支付价款。这种情况下，购买方应按照相关规定恰当确定购买日和企业合并成本，在取得控制权时确认长期股权投资，取得控制权之前已支付的款项应作为预付投资款项处理。

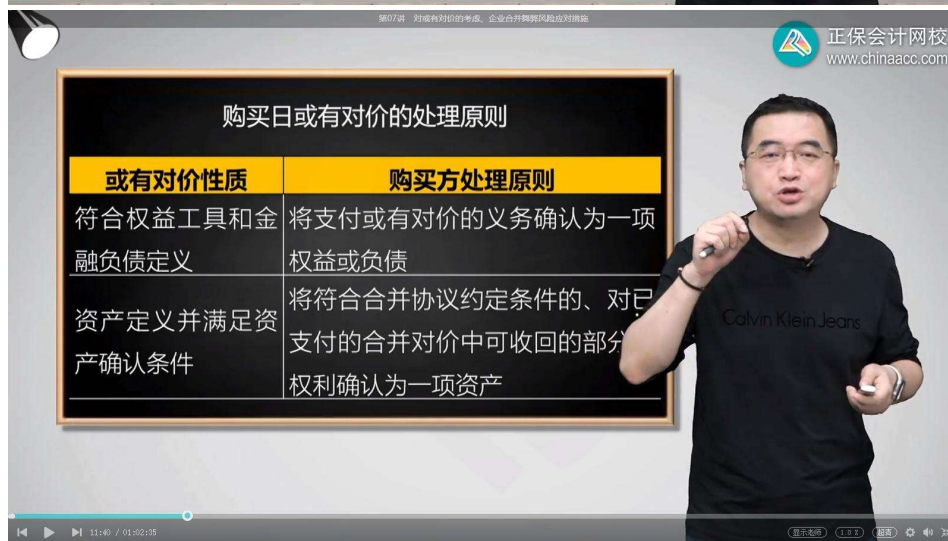
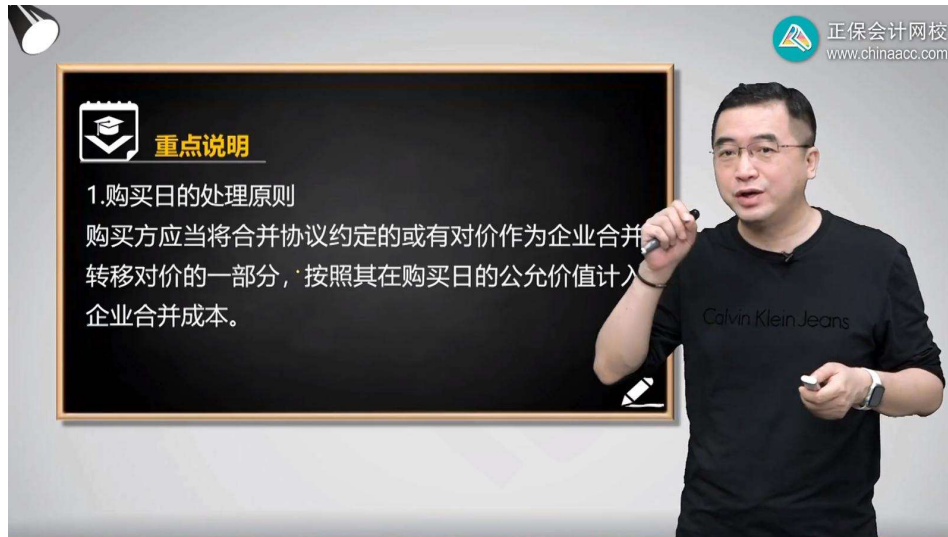
3. 非同一控制下企业合并涉及的或有对价

【分析】

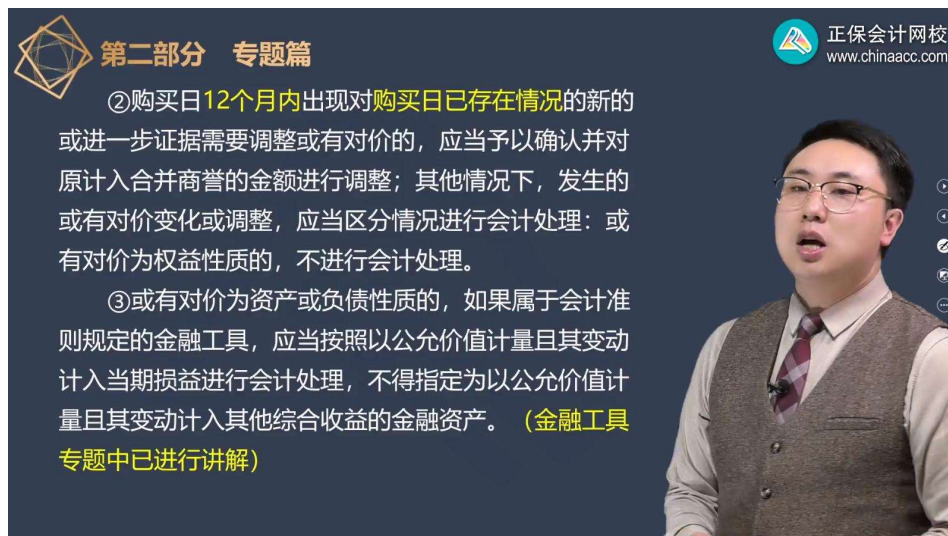
原则	<p>会计准则规定，购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。</p> <p>(1) 或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益（其他权益工具）或负债（交易性金融负债）。</p> <p>(2) 或有对价符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产（交易性金融资产）。</p> <p>(3) 购买日 12个月内 出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认，并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；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，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得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>
注意	(1) 在购买日应当合理估计或有对价并将其计入企业合并成本，购买日

事项	<p>后 12 个月内取得新的或进一步证据表明购买日已存在状况，从而需要对企业合并成本进行调整的，可以据以调整企业合并成本；</p> <p>(2) 无论是购买日后 12 个月内还是其他时点，如果是<u>由于出现新的情况</u>导致对原估计或有对价进行调整的，则<u>不能再对企业合并成本进行调整</u>，相关或有对价属于金融工具的，应以公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。</p> <p>上述会计处理的出发点在于，对企业合并交易原则上确认和计量时点应限定为购买日，购买日以后视新的情况对原购买成本进行调整的，不能视为购买日的状况，因此也就不能据以对企业合并成本进行调整。</p> <p>(3) 非同一控制下企业合并中的或有对价构成金融资产或金融负债的，应当以公允价值计量并将其变动计入当期损益；或有对价属于权益性质的，应作为权益性交易进行会计处理。</p>
----	--

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第九章第 06 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】财务报告及合并报表第 04 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化 188 页

(二)非同一控制下企业合并中的或有对价★★★

1. 或有对价基本处理原则

(1)购买日的处理原则。

购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。

购买日或有对价的处理原则，如表 9-7 所示。

表 9-7 购买日或有对价的处理原则

或有对价性质	购买方处理原则
符合权益工具和金融负债定义	将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债
符合资产定义并满足资产确认条件	将符合合并协议约定条件的、对已支付的合并对价中可收回的部分的权利确认为一项资产

购买方在购买日和后续资产负债表日确定或有对价的公允价值时，应当综合考虑标的企业未来业绩预测情况、或有对价支付方信用风险及偿付能力、其他方连带担保责任、货币时间价值等因素。涉及股份补偿的，或有对价的公允价值应当以根据协议确定的补偿股份数，乘以或有对价确认时该股份的市价（而非购买协议中约定的发行价格）计算，并同时考虑上述因素。

4. 分期收款销售商品构成重大融资成分收入的确认

【分析】

(1) 交易价格的确定。

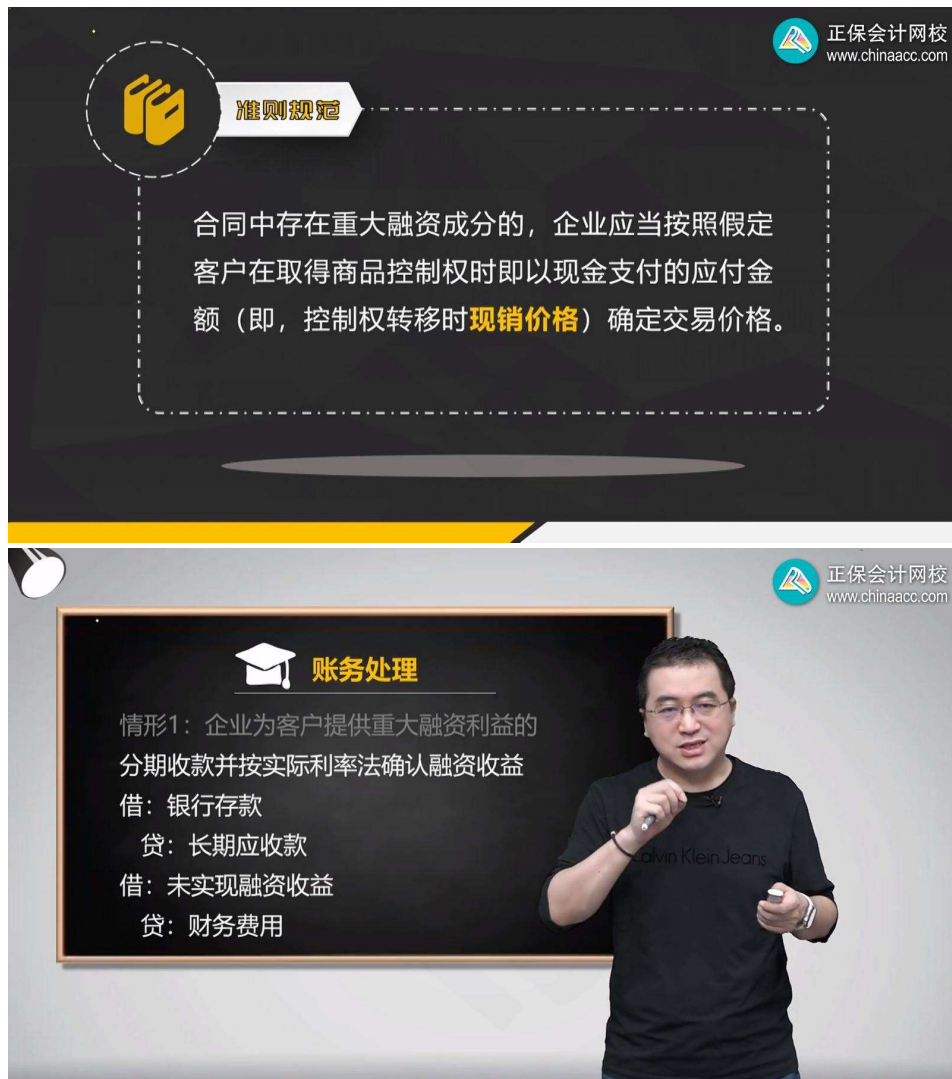
合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即，**现销价格**）确定交易价格。

(2) 会计处理原则。

企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品的现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用**实际利率法**摊销。

如果相关事实和情况表明，导致该时间间隔的主要原因是国家有关部门需要履行相关的审批程序，且该时间间隔是履行上述程序所需经历的必要时间，其性质并非提供融资利益，可认为公司取得的前述可再生能源电价补贴款和新能源汽车补贴款等款项不存在重大融资成分。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第八章第 08 讲



准则规范

合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即，控制权转移时**现销价格**）确定交易价格。

账务处理

情形1：企业为客户提供重大融资利益的分期收款并按实际利率法确认融资收益

借：银行存款
 贷：长期应收款

借：未实现融资收益
 贷：财务费用

5. 企业合并（母公司持股和子公司持股实现控制）

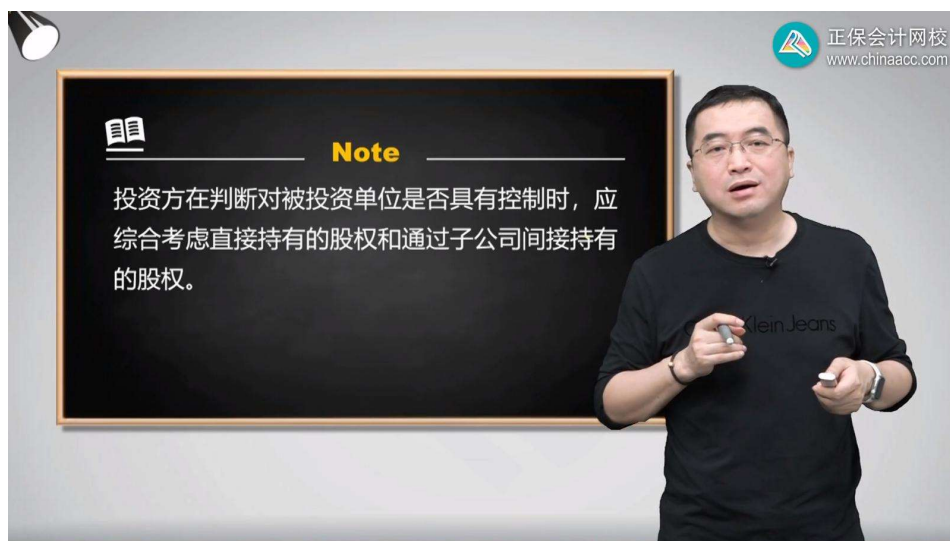
【分析】

母公司先购买被投资方 20% 股权形成权益法核算的长期股权投资，并通过子公司又间接持股 5%，再次增资购买 35%，形成控制，母公司个别报表和合并报表的处理。


（1）根据长期股权投资准则，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。投资方在判断对被投资单位是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。本题母公司在个别报表，应该按照 20% 的股权比例，按照成本法进行核算。

(2) 合并财务报表：购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方股权于购买日的公允价值，与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和，为合并财务报表中的合并成本；在按上述计算的合并成本基础上，比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额，确定购买日应予确认的商誉，或者应计入发生当期损益的金额；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益。


【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第九章第 11 讲




陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十四章第 05 讲




正保会计网校
www.chinaacc.com

 **重点说明**


1. 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；




正保会计网校
www.chinaacc.com

 **重点说明**

2. 购买日之前持有的被购买方股权于购买日的公允价值，与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和为合并财务报表中的合并成本；

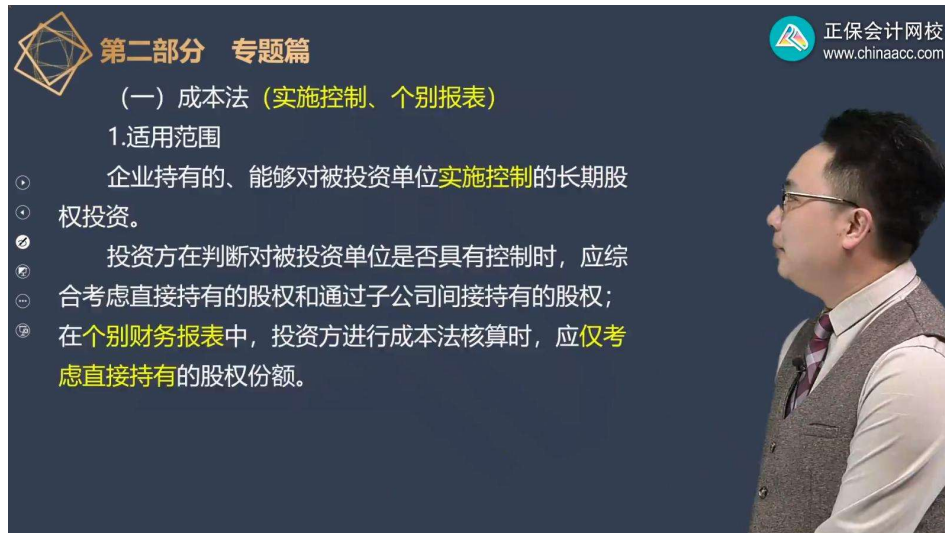


正保会计网校
www.chinaacc.com

 **重点说明**

3. 在按上述计算的合并成本基础上，比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额，确定购买日应予确认的商誉，或者应计入发生当期损益的金额；

肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】长期股权投资和合营安排第 03 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化 197 页及 327 页

二、长期股权投资的成本法

(一) 成本法的适用范围

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。

投资方在判断对被投资单位是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。

(二) 通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并(不构成一揽子交易的)

企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，按照下列原则进行处理：

(1) 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；

(2) 购买日之前持有的被购买方股权于购买日的公允价值，与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和，为合并财务报表中的合并成本；

(3) 在按上述计算的合并成本基础上，比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额，确定购买日应予确认的商誉，或者应计入发生当期损益的金额；

(4) 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动等原因而产生的不可重分类进损益的其他综合收益除外。

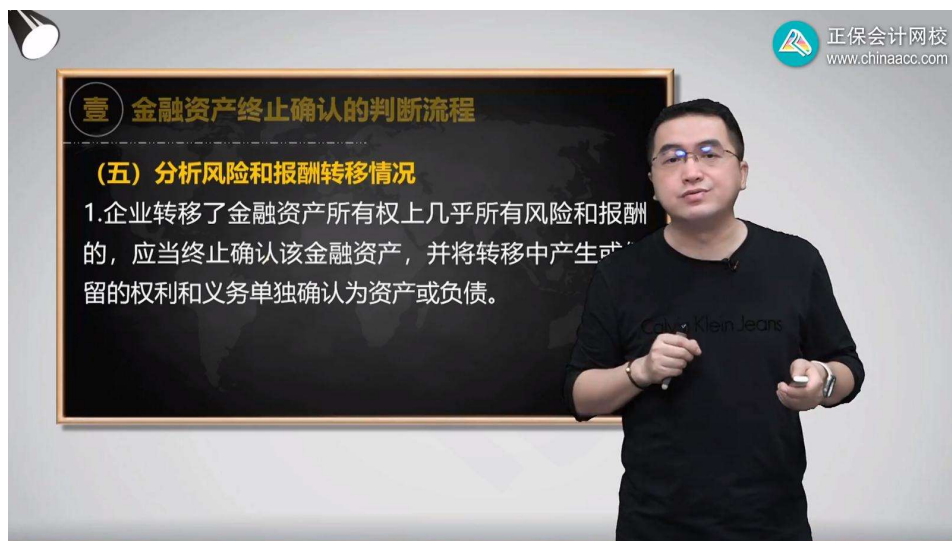
6. 金融资产转移（应收账款保理）

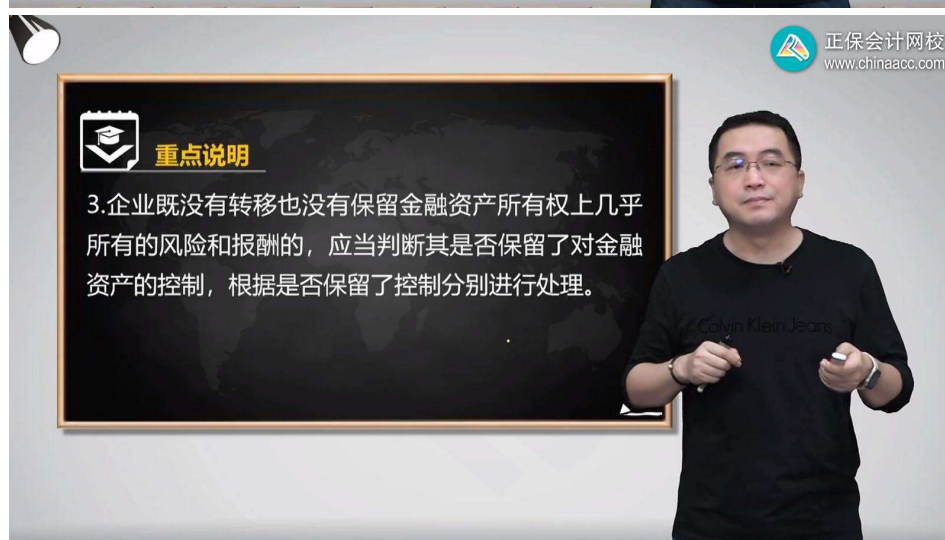
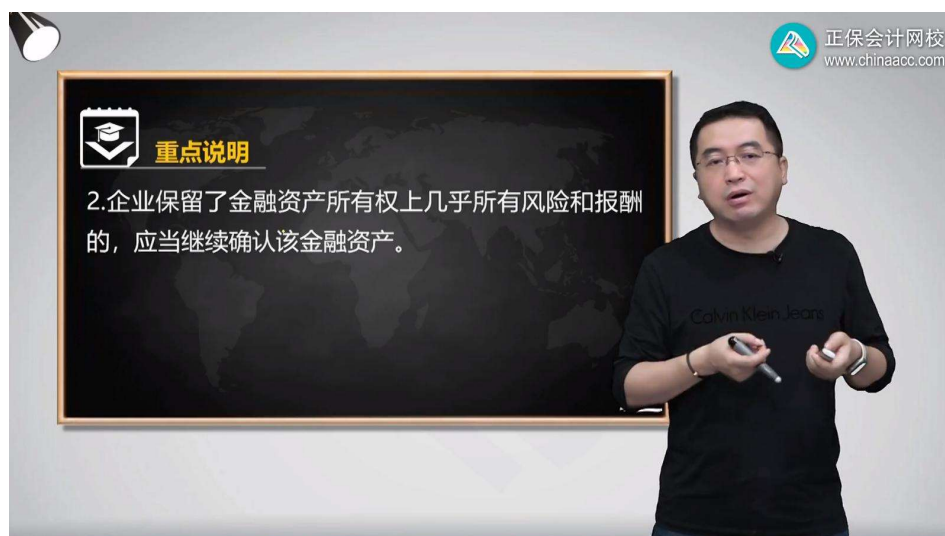
【分析】

情形	确认结果
已转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬	终止确认该金融资产

既没有转移也没有保留 金融资产所有权上几乎 所有的风险和报酬	未保留对金融资产的 控制	(确认新资产/负债)
	保留对金融资产的控 制	按照继续涉入所转移金融资 产的程度确认有关金融资产 和负债
保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬		继续确认该金融资产,并将收 到的对价确认为负债

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十章第 11 讲





肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】金融工具第05讲



第二部分 专题篇


 正保会计网校
www.chinaacc.com

第一种情形：企业**转移**了金融资产所有权上**几乎所有风险和报酬**的，应当**终止确认该金融资产**，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

- ①
- ②
- ③
- ④
- ⑤

常见情形：

- (1) 企业**无条件出售**金融资产；
- (2) 企业出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的**公允价值回购**；
- (3) 企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌或看涨期权为深度价外（即到期日前不大可能变为价内期权）。



第二部分 专题篇


 正保会计网校
www.chinaacc.com

第二种情形：企业**保留**了金融资产所有权上**几乎所有风险和报酬**的，应当**继续确认该金融资产**。

- ①
- ②
- ③
- ④
- ⑤

常见情形：

- (1) 企业出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定企业将**按照固定价格或是按照原售价加上合理的资金成本**向转入方回购原被转移金融资产，或者与售出的金融资产相同或实质上相同的金融资产，如买断式回购、质押式回购交易卖出证券；
- (2) 企业融出证券或进行**证券出借**；
- (3) 采用**附追索权方式**出售金融资产；



第二部分 专题篇


 正保会计网校
www.chinaacc.com

第三种情形：企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上**几乎所有的风险和报酬**的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据**是否保留了控制**分别进行处理。

- ①
- ②
- ③
- ④
- ⑤

如果没有保留对该金融资产的控制的，应当终止确认该金融资产；既没有转移也没有保留金融资产所有权上**几乎所有的风险和报酬**且未放弃对该金融资产控制的，应当按照其**继续涉入被转移金融资产的程度**确认有关金融资产，并相应确认有关负债。



陈楠老师主编应试指南基础强化 230-231 页

(五) 分析所转移金融资产的风险和报酬转移情况

企业在判断金融资产转移是否导致金融资产终止确认时，应当评估其在多大程度上保留了

金融资产所有权上的风险和报酬，即比较其在转移前后所承担的、该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险，并分别以下情形进行处理：

(1) 企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债；

(2) 企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产；

(3) 企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据是否保留了控制分别进行处理。

金融资产相关风险报酬转移情况示例，如表 10-12 所示。

表 10-12 金融资产相关风险报酬转移情况示例

转移了几乎所有风险报酬	保留了几乎所有风险报酬
a. 企业无条件出售金融资产。 b. 企业出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的公允价值回购。 c. 企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌或看涨期权为深度价外期权(即到期日之前不大可能变为价内期权)	a. 采用附追索权方式出售金融资产。 b. 企业出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定企业将按照固定回购价格或是按照原售价加上合理的资金成本向转入方回购原被转移金融资产或者与售出的金融资产相同或实质上相同的金融资产。 c. 企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌期权或看涨期权为一项价内期权。 d. 企业融出证券或进行证券出借。 e. 企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换。 f. 企业出售短期应收款项或信贷资产，并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失

正保会计网校主编冲刺必刷八套卷第 40 页

(10) 丁公司于 2×22 年将收到的商业承兑汇票全部予以贴现后(附追索权方式)，冲销了“应收票据”。健康公司在 2×22 年度财务报表附注中披露了丁公司已贴现未到期的票据金额。

事项(10)会计处理不恰当。该事项不符合金融资产终止确认的条件，该应收票据贴现后，丁公司仍然保留了该应收票据所有权上几乎所有的风险和报酬。

正保会计网校主编冲刺必刷八套卷第 74 页

(2)2022 年 12 月 31 日, A 公司与乙银行签订应收账款保理协议, 协议约定: A 公司将应收 B 公司账款 3 000 万元出售给乙银行; 如果乙银行无法在应收账款信用期过后 6 个月内收回款项, 则有权向 A 公司追索。合同签订日, A 公司将应收 B 公司账款的有关资料交付乙银行, 并书面通知 B 公司; 乙银行向 A 公司支付了 2 600 万元。转让时, A 公司已对该应收账款计提了 200 万元的坏账准备。A 公司终止确认该应收账款, 并确认财务费用 200 万元。

(2)存在不当之处。

处理意见: 如果乙银行无法在应收账款信用期过后 6 个月内收回款项, 则有权向 A 公司追索, 表明 A 公司保留了该金融资产(应收账款)所有权上几乎所有的风险和报酬, A 公司不应终止确认该项应收账款, 而应该将该项业务视同为向银行抵押借款, 将从银行收到的款项确认为借款。

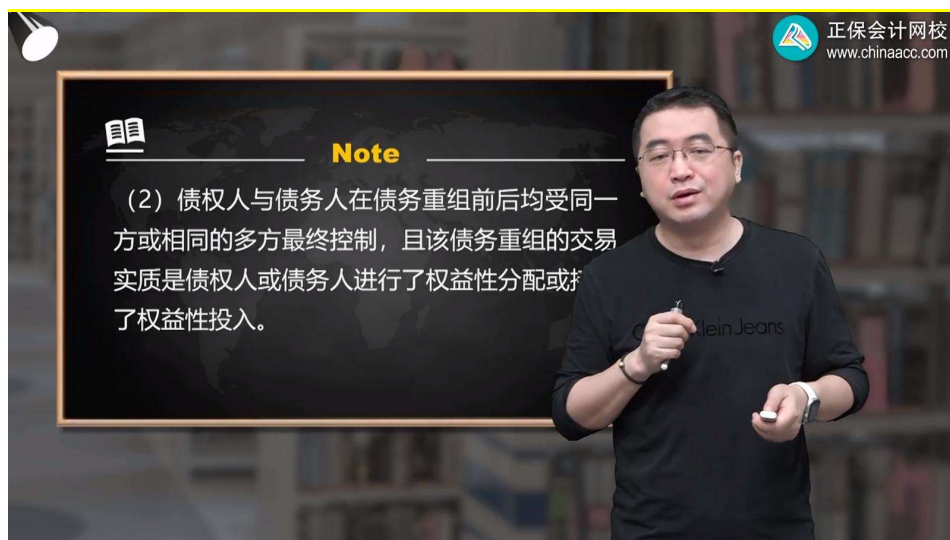
7. 债务重组(涉及权益性交易)

【分析】


债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的, 或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制, 且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的, 适用权益性交易的有关会计处理规定

如果包括股东在内的债权人对债务人的债务进行同比例豁免, 则股东对债务人同比例豁免部分确认损益, 超出同比例豁免的部分按照权益性交易原则处理, 计入资本公积。


【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十一章第 06 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】债务重组第 01 讲



第二部分 专题篇




正保会计网校
www.chinaacc.com

特别提示：债务重组构成权益性交易的情形

债权人直接或间接对债务人持股，或债务人直接或间接对债权人持股，且股权持有方以**股东身份**进行债务重组；债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了**权益性分配或接受了权益性投入**。

企业在判断债务重组是否构成权益性交易时，应当遵循实质重于形式原则。如，债权人对债务人的权益投资通过其他人代持，债权人不具有股东身份，但实质上以**股东身份**进行债务重组，债权人和债务人应当将该债务重组构成权益性交易。



陈楠老师主编应试指南基础强化 112 页

(二) 权益性交易的考虑

非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投资，例如：集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为，在股东或最终控制方的安排下，企业无代价或以明显不公平的代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产，该类转让的实质是企业进行了权益性分配或接受了权益性投入，不适用本节所述的非货币性资产交换会计处理，应该适用权益性交易的有关会计处理规定。

8. 出租人的会计处理


【分析】

融资 租赁	<p>在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。</p> <p>其中：租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。</p>
经营 租赁	<p>(1) 租金的处理：在租赁期内，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。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租</p>


人应采用该方法。

(2) 出租人对经营租赁提供激励措施的：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。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

【点评】肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】租赁第 03 讲



第二部分 专题篇

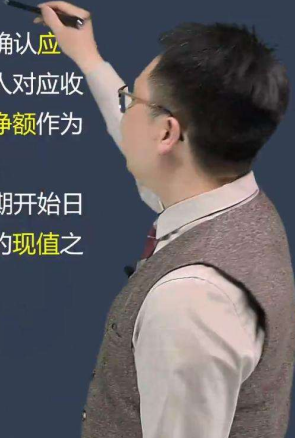



正保会计网校
www.chinaacc.com

2. 融资租赁中出租人的会计处理


在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应

- ① 融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。
- ② 其中：租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。（≈出租人角度的未来现金流入的现值）






第二部分 专题篇



正保会计网校
www.chinaacc.com

3. 经营租赁中出租人的会计处理

(1) 租金的处理：在租赁期内，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。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，则出租人应采用该方法。



陈楠老师主编应试指南基础强化 250 页

(二) 出租人对经营租赁的会计处理★★

1. 租金的处理

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。如果其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗方式的，则出租人应采用该方法。

2. 出租人对经营租赁提供激励措施

出租人提供免租期的，在不扣除免租期的整个租赁期内，将租金总额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。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

3. 初始直接费用

出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。

4. 折旧和减值

对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当根据该资产适用的企业会计准则，采用系统合理的方法进行摊销。

出租人应当按照资产减值准则的规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

5. 可变租赁付款额

出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额；除此之外的，应当在实际发生时计入当期损益。

(三) 出租人对融资租赁的会计处理★★

1. 初始计量

在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和（即租赁投资净额）等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括：

(1) 承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额。存在租赁激励的，应当扣除租赁激励相关金额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。

(3) 购买选择权的行权价格，前提是合理确定承租人将行使该选择权。

(4) 承租人行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

(5) 由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提

高效实验/超值精品模拟试题（三）

资料三

审计项目组在审计过程中注意到以下情况：

1.为了提高资产的使用效率，2021年12月初，经过董事会决议，A公司决定将一幢闲置的厂房对外出租。2021年12月30日，A公司与B公司签订经营租赁协议，协议约定：租赁期开始日为2022年1月1日，租期3年，年租金100万元，前两年租金200万元于第二年年底一次性收取，第三年租金100万元于第三年年底收取。2022年，A公司针对应收取的租金确认其他业务收入100万元。同时，A公司在申报2022年度企业所得税时，针对该租赁事项按照100万元纳入2022年度应纳税所得额。

针对资料三第1项至第4项，假定不考虑其他条件，逐项指出A公司的会计处理是否存在不当之处并简要说明理由。如果存在不当之处，提出恰当的处理意见。

(1) A公司的会计处理不存在不当之处。

理由：出租人在经营租赁下收取的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为收入，因此第一年应确认的收入为100万元 [(200 + 100) / 3]。(1分)

(2) A公司的会计处理存在不当之处。

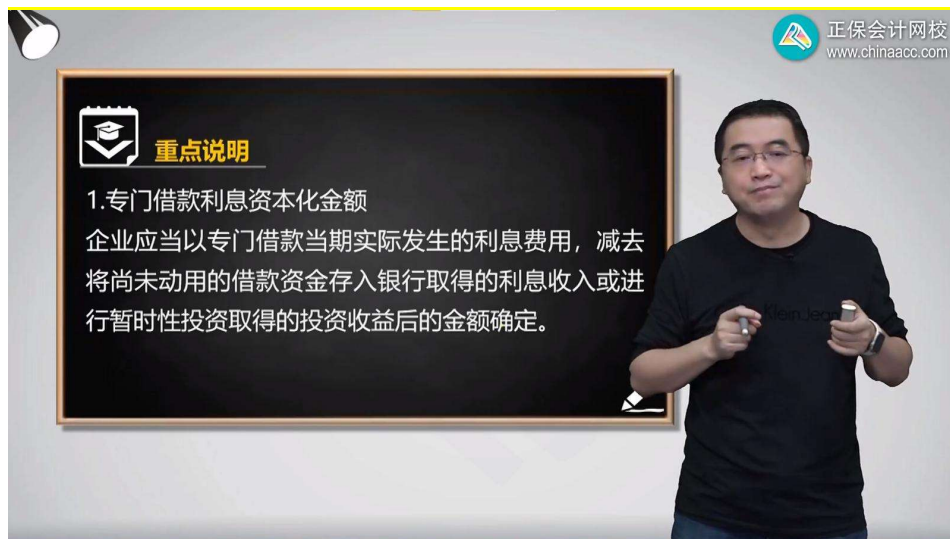
9. 一般借款和专门借款的计算

【分析】

专门借款资本化（或费用化）金额 = 资本化（或费用化）期间内实际利息费用 - 资本化（或费用化）期间内尚未动用借款金额的存款利息收入或投资收益

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

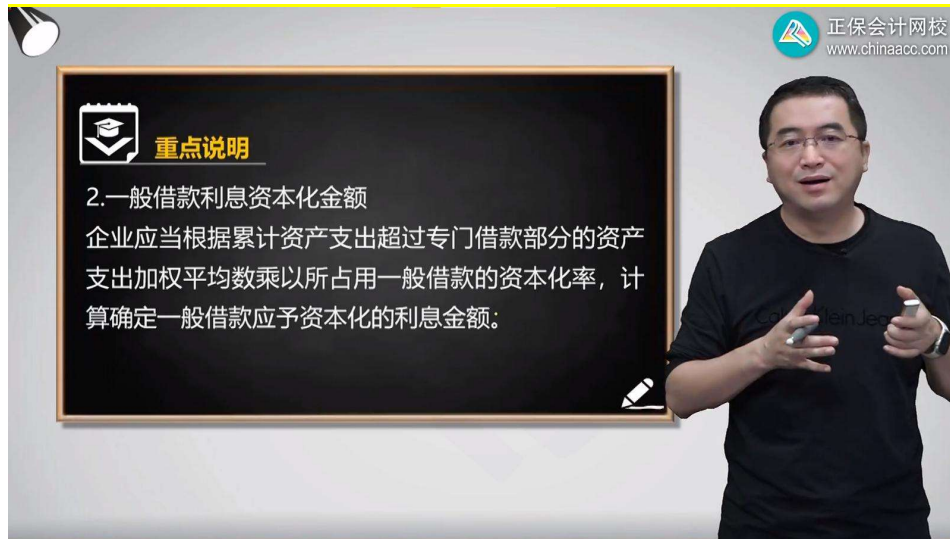
【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第六章第03讲



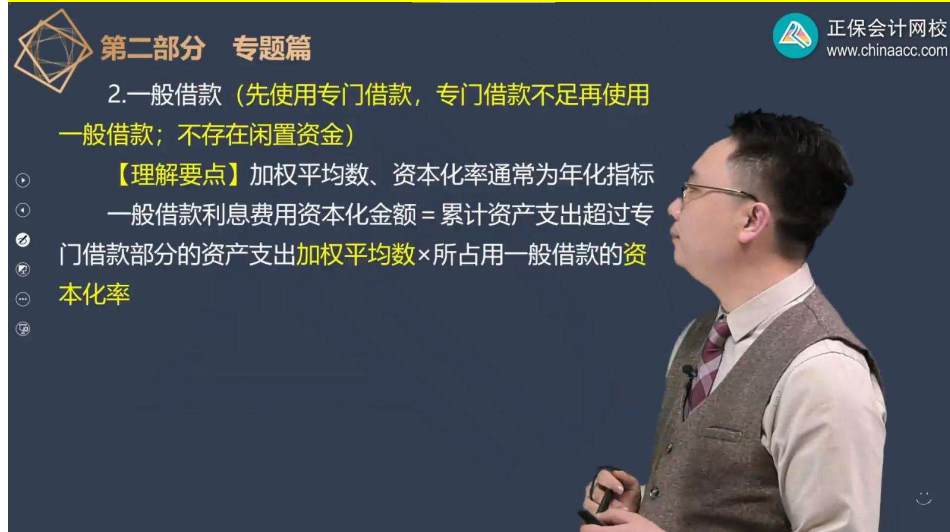
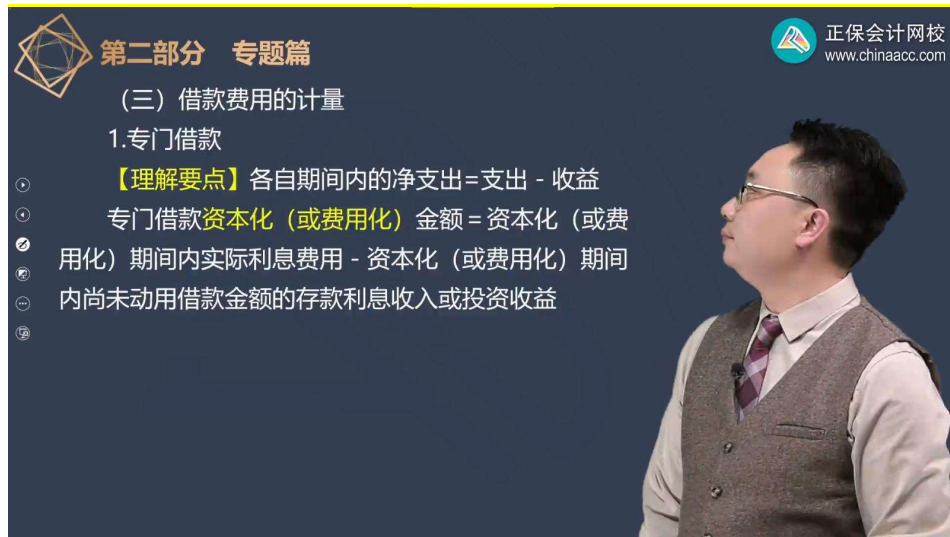
正保会计网校
www.chinaacc.com

重点说明

1.专门借款利息资本化金额
企业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。



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲会计部分——【专题】负债和所有者权益第 01 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化 94 页

(二) 借款费用资本化金额的确定

1. 专门借款利息资本化金额

应当以资本化期间内专门借款实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金在资本化期间内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，确定专门借款应予资本化的利息金额。

2. 一般借款利息资本化金额

企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的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。一般借款资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

正保会计网校主编冲刺必刷八套卷 73 页

资料(一)

A公司于2022年1月1日新增10条技术超前的生产线,生产线的建设采用出包方式,工程于2022年12月31日完工,达到预定可使用状态。

相关资料如下:

(1)A公司为建造生产线于2022年1月1日向其母公司甲集团(非金融企业)借款6000万元,同时甲集团为其担保向其他企业借款4000万元,使用期限均为1年(2022年1月1日至2022年12月31日),按照金融机构同期贷款利率5%,共支付利息500万元。除此之外,无其他专门借款。假定2022年A公司全年各月平均的所有者权益:实收资本为8000万元,资本公积为2000万元,盈余公积为1500万元,未分配利润为-2000万元。

(2)A公司10条生产线的建造还占用两笔一般借款:①2021年1月1日取得长期借款1000万元,借款期限为3年,年利率为6%;②2021年1月1日发行公司债券,发行价格

— 73 —

注册会计师综合阶段最后冲刺8套模拟试卷

与面值相等,均为1000万元,期限为5年,年利率为7%,按年支付利息。

(3)闲置专门借款资金用于固定收益债券短期投资,短期投资月收益率为0.5%。

(4)建造工程资产支出如下:2022年1月1日,支出6000万元;2022年7月1日,支出4000万元;2022年10月1日,支出2000万元。

2. 2022年专门借款发生的利息金额为500万元。在资本化期间内,专门借款利息费用的资本化金额应当以实际发生的利息费用减去将闲置的借款资金进行短期投资取得的投资收益后的金额确定,因此A公司2022年专门借款的利息资本化金额为380万元($500 - 4000 \times 0.5\% \times 6$)。

在建设生产线过程中,2022年10月1日起占用一般借款2000万元,当年占用一般借款的资产支出加权平均数为500万元($2000 \times 90/360$);一般借款资本化率为6.5% [$(1000 \times 6\% + 1000 \times 7\%) / (1000 + 1000)$],因此A公司2022年一般借款利息的资本化金额为32.5万元($500 \times 6.5\%$)。

因此,A公司2022年借款利息资本化金额为412.5万元($380 + 32.5$)。

2023年注册会计师考试《职业能力综合测试一》考生回忆试题及点评

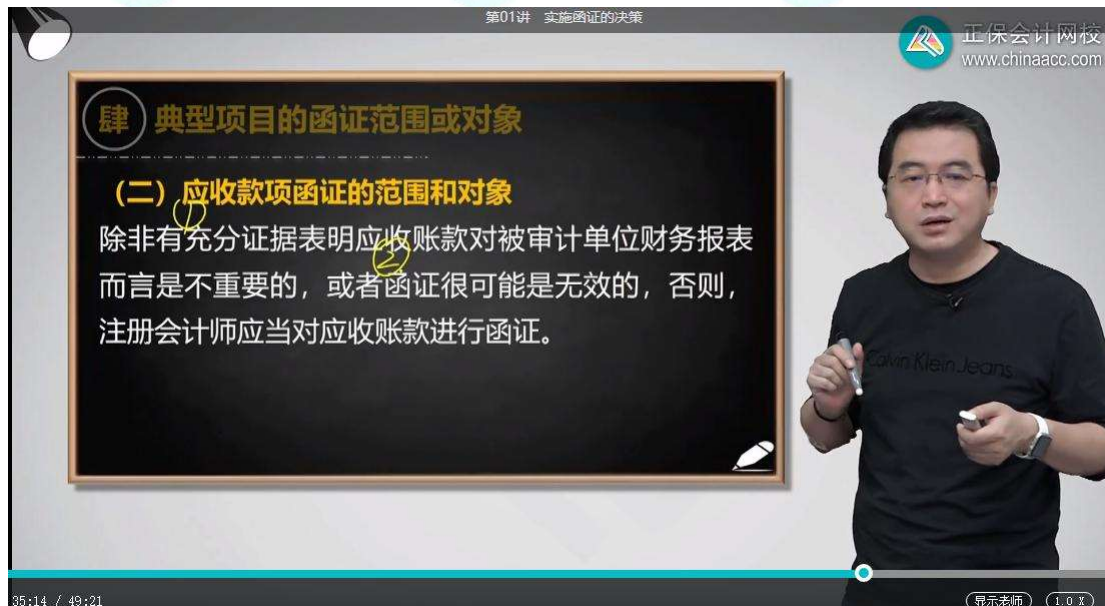
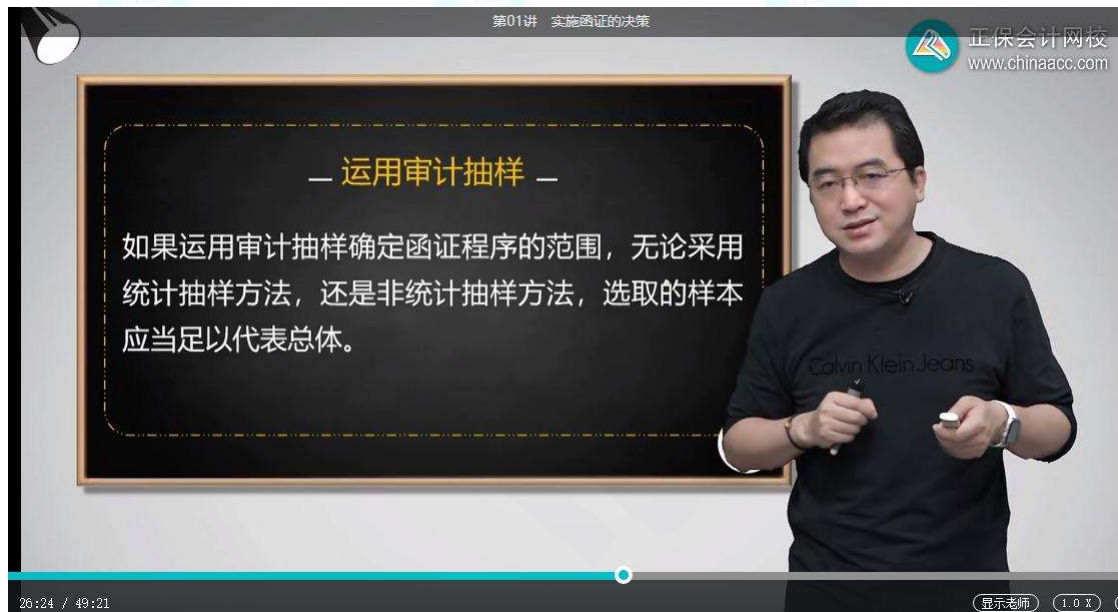
审计部分

1. 应收账款函证

【分析】

函证决策：除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表而言是不重要的，或者函证很可能是无效的，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。函证的范围：如果运用审计抽样确定函证程序的范围，无论采用统计抽样方法，还是非统计抽样方法，选取的样本应当足以代表总体。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第四章第 01 讲




肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】销售与收款循环的审计第 03 讲

第03讲 应收账款的实质性程序

第二部分 专题篇

第一步：发出函证前应考虑的事项

具体事项	相关内容
应实施函证的情形 (是否函证?)	注册会计师应当对应收账款实施函证，除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表是不重要的，或者函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据；如果不对应收账款实施函证，应当在审计工作底稿中说明理由。
函证的范围和对象 (向谁函证?)	金额 + 风险。如，账龄较长的项目、与债务发生纠纷的项目、重大关联方项目、主要客户项目（包括关系密切的客户）、新增客户项目、交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目、可能产生重大错报或者舞弊的非正常的项目。



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P51

2. 应收账款函证范围和对象

除非有充分证据表明应收账款对被审计单位财务报表不重要，或者函证很可能无效，否则，注册会计师应当对应收账款进行函证。

如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据；如果不对应收账款实施函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

高效实验/超值精品模拟试题（一）

4. 在对广丰公司于 2022 年 12 月 31 日应收某关联方款项余额实施函证时，考虑到该关联方与广丰公司某下属子公司在同一办公楼办公，审计项目组将询证函交该子公司财务人员传送至该关联方，并由该子公司财务人员取回回函。项目组成员注意到回函结果显示无差异，据此得出“2022 年 12 月 31 日，广丰公司应收该关联方款项余额不存在错报”的结论。↓

5. 在审计项目组提出拟对广丰公司于 2022 年 12 月 31 日应收某客户重大应收账款余额实施函证时，广丰公司财务人员表示，已于 2023 年 1 月安排专人与该客户核对 2022 年 12 月 31 日往来款余额，对方已向广丰公司财务部书面回复没有差异，建议项目组无须另行实施函证。↓

项目组成员核对了广丰公司财务人员提供的该客户针对 2022 年 12 月 31 日往来款余额的书面核对回复，没有发现差异，因此同意不再对该客户 2022 年 12 月 31 日应收账款余额实施函证，并据此得出“2022 年 12 月 31 日，广丰公司对该客户应收账款余额不存在错报”的结论。↓

6. 审计项目组在分析应收账款函证回函结果时注意到，某客户回函余额小于广丰公司于 2022 年 12 月 31 日对该客户应收账款账面余额。广丰公司财务人员解释，差异是由于该客户将一批于 2022 年末从广丰公司购入的产品于 2023 年初退回广丰公司，并相应调减其对广丰公司应付账款账面余额所致。项目组成员核对了广丰公司 2023 年初对上述退回产品的收货记录，没有发现差异，据此得出“2022 年 12 月 31 日，A 公司对该客户应收账款余额不存在错报”的结论。↓

2. 收入的延伸检查程序

【分析】

注册会计师可以实施的“延伸检查”程序举例如下：

(1) 实施实地走访程序。取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔

细设计访谈计划和访谈提纲，并对在访谈过程中注意到的可疑迹象保持警觉。

(2) 针对客户的现场检查要点。观察客户生产经营场地，判断其被审计单位的交易规模是否与其生产经营规模匹配，了解客户采购被审计单位产品的用途、去向和最终销售实现情况，实地查看客户购买的相关产品的库存情况

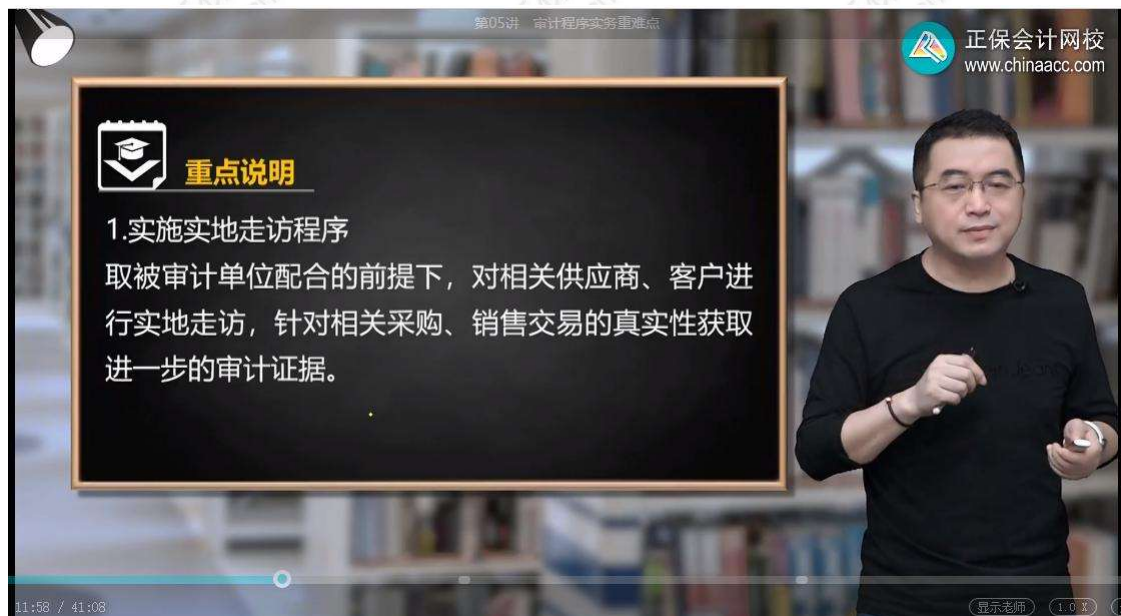
(3) 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

(4) 利用企业信息查询工具，查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

(5) 关注资金往来流水。当注意到存在关联方配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

【教师提示】如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班冲刺串讲第二部分第 05 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P153

二、实施“延伸检查”程序

如果识别出被审计单位收入真实性存在重大异常情况，且通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师需要考虑实施“延伸检查”程序：

(1) 实施实地走访程序。

在获取被审计单位配合的前提下，对相关供应商、客户进行实地走访，针对相关采购、销售交易的真实性获取进一步的审计证据。

注册会计师应当充分考虑被审计单位与被访谈对象串通舞弊的可能性，根据实际情况仔细设计访谈计划和访谈提纲，并在访谈过程中注意到的可疑迹象保持警觉。

注册会计师在访谈前应注意对访谈提纲保密，必要时，选择两名或不同层级的被访谈人员访谈相同或类似问题，进行相互印证。

(2) 利用企业信息查询工具。

查询主要供应商和客户的股东至其最终控制人，以识别相关供应商和客户与被审计单位是否存在关联方关系。

(3) 在采用经销模式的情况下，检查经销商的最终销售实现情况。

(4) 关注资金往来流水。

当注意到存在关联方(例如被审计单位控股股东、实际控制人、关键管理人员)配合被审计单位虚构收入的迹象时，获取并检查相关关联方的银行账户资金流水，关注是否存在与被审计单位相关供应商或客户的异常资金往来。

如果注册会计师认为“延伸检查”程序是必要的，但受条件限制无法实施，或实施“延伸检查”程序后仍不足以获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当考虑审计范围是否受限，并考虑对审计报告意见类型的影响或解除业务约定。

3. 固定资产减值、在建工程审计

【分析】

资产减值审计要求(针对非流动资产、资产组、商誉减值等)：

(一) 针对资产处置净额的考虑

通过关注管理层所使用的公允价值是否恰当地反应了可观察到的市场价格，以及是否与可观察到的市场情况和以公允价值计量的资产或负债的特征一致、市场参与方的来源是否相关和可靠等，来评价公允价值的合理性。

(二) 针对未来现金流量现值的考虑

通过以下方法，分析并复核管理层预计未来现金流量现值时运用的假设、重大估计及判断的合理性：

1. 将现金流量预测所使用的数据，与历史数据、已批准的预算及企业的经营计划等进行比较，了解差异产生的原因；
2. 将预测的收入增长率、费用比率等，与被审计单位的历史收入增长率及行业可比数据进行比较；将预测的毛利率与历史毛利率进行比较；根据行业发展趋势以及被审计单位在行业中的地位，评价相关假设的合理性，如业绩增长率等；
3. 确定管理层是否需要根据最新情况调整未来关键经营假设，从而反映最新的市

场情况及管理层预期；

4. 对减值测试中采用的折现率、主要经营和财务假设执行敏感性分析，考虑这些参数和假设在合理变动时对减值测试结果的潜在影响；
5. 将预计未来现金流量现值时的基础数据与其他支持性证据进行核对，并评价其合理性；
6. 重新计算验证未来现金流量净现值的计算是否准确。

（三）针对相关会计估计合理性的考虑

1. 评估被审计单位的经营目标，是否与总体经济环境和被审计单位的经营情况、可以获得的同行业公开数据一致。如存在差异，了解产生差异的原因，评估被审计单位减值测试运用的假设的合理性。
2. 通过复核管理层在以往年度经营目标的实现情况、被审计单位所处的经济环境等，评价管理层经营目标是否切实可行。
3. 将前期预测的本期数与实际完成情况进行比较，了解产生差异的原因，判断前期预测是否存在管理层偏向，以及管理层本期修改预测数据是否恰当。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班冲刺串讲第二部分第 05 讲



4. 存货监盘

【分析】

注册会计师应当根据被审计单位存货的特点、盘存制度和存货内部控制的有效性等情况，在评价被审计单位管理层制订的存货盘点程序的基础上，编制存货监盘

计划，对存货监盘做出合理安排。

（一）对存货存放在多个地点的考虑

如果被审计单位的存货存放在多个地点，注册会计师可以要求被审计单位提供一份完整的存货存放地点清单，并考虑其完整性。存货地点清单的特殊考虑：

- >>期末末库存量为零的仓库；
- >>租赁的仓库；
- >>第三方代被审计单位保管存货的仓库等。

（二）存放地点清单完整性审计

1. 询问被审计单位除管理层和财务部门以外的其他人员，如营销人员、仓库人员等，以了解有关存货存放地点的情况；
2. 比较被审计单位不同时期的存货存放地点清单，关注仓库变动情况，以确定是否存在因仓库变动而未将存货纳入盘点范围的情况发生；
3. 检查被审计单位存货的出、入库单，关注是否存在被审计单位尚未告知注册会计师的仓库（如期末库存量为零的仓库）；
4. 检查费用支出明细账和租赁合同，关注被审计单位是否租赁仓库并支付租金，如果有，该仓库是否已包括在被审计单位提供的仓库清单中；
5. 检查被审计单位“固定资产——房屋建筑物”明细清单，了解被审计单位可用于存放存货的房屋建筑物。

（三）选择监盘地点

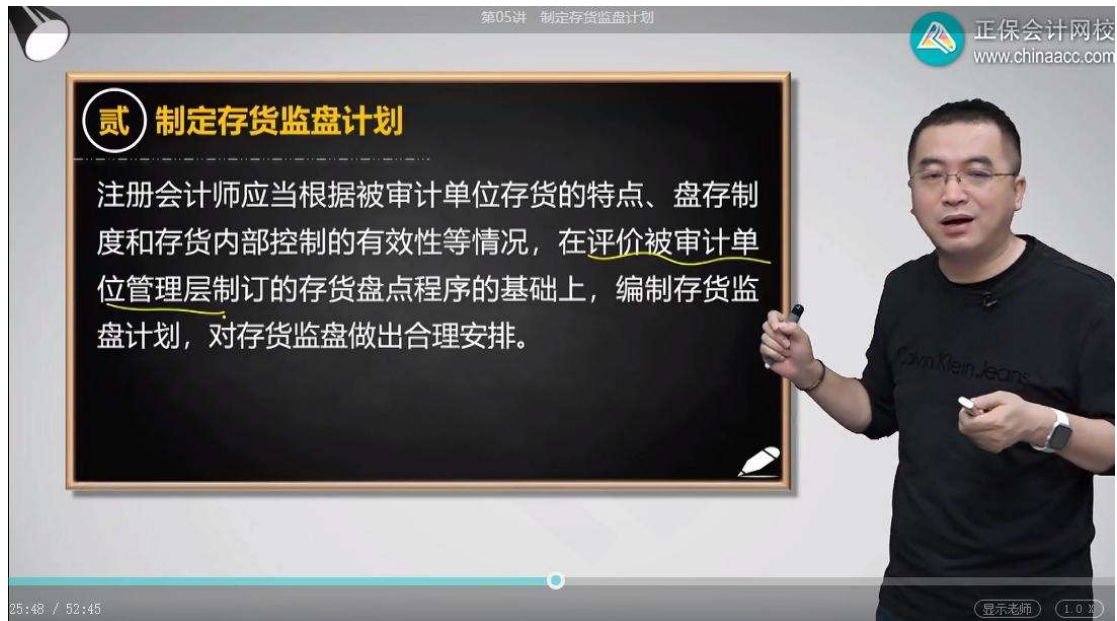
1. 在获取完整的存货存放地点清单的基础上，注册会计师可以根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果选择适当的地点进行监盘，并记录选择这些地点的原因。
2. 如果识别出影响存货数量的由于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师在检查被审计单位存货记录的基础上，可能决定在不预先通知的情况下对特定存放地点的存货实施监盘，或在同一天对所有存放地点的存货实施监盘。

同时，在连续审计中，注册会计师可以考虑在不同期间的审计中变更选择实施监盘的地点，或选择所存放存货金额并不重大的特定地点进行监盘。

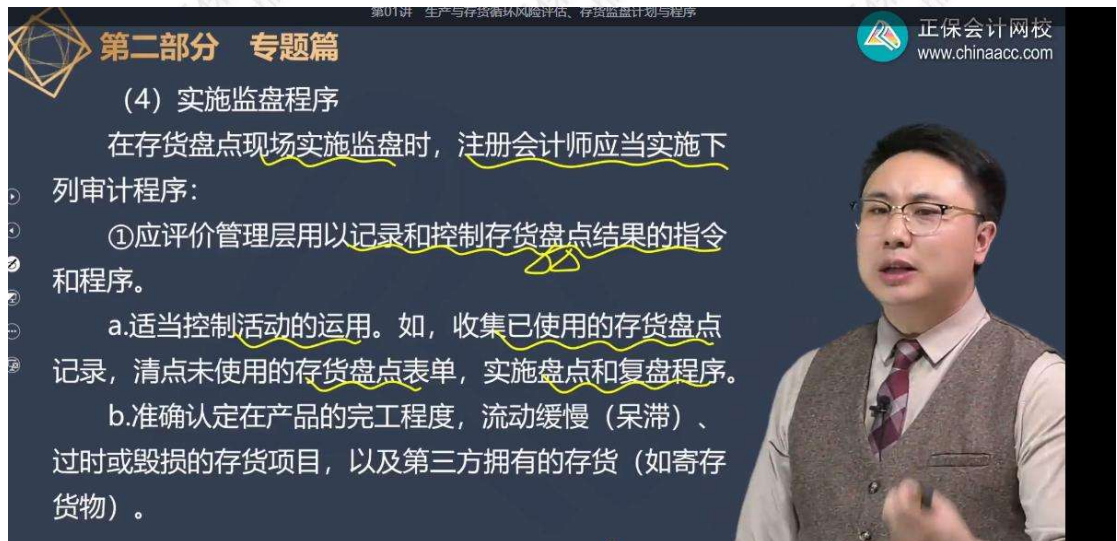
在执行非集团审计时，如果利用其他注册会计师的工作（如委托其他注册会计师对存放在偏远地点的存货实施监盘或对固定资产实施检查），注册会计师可以根

据具体情况遵守“对集团财务报表审计的特殊考虑”的相关规定。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第四章第 05 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】生产与存货循环的审计第 01 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P59

(三) 需要特别关注的情况★★**1. 存货盘点范围**

(1) 在被审计单位盘点存货以前, 注册会计师应观察盘点现场, 确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列, 并附有盘点标识, 防止遗漏或重复盘点。

(2) 对于未纳入盘点范围的存货, 注册会计师应当查明未纳入的原因。

2. 存货的所有权

(1) 对所有权不属于被审计单位的存货, 注册会计师应取得其规格、数量等有关资料, 确定是否已单独存放、标明, 且未被纳入盘点范围。

(2) 在存货监盘过程中, 注册会计师应根据取得的所有权不属于被审计单位的存货的有关信息, 观察这些存货的实际存放情况, 确保其未被纳入盘点范围。

(3) 即使在被审计单位声明不存在受托代存存货的情形下, 注册会计师在存货监盘时也应关注是否存在某些存货不属于被审计单位的迹象, 以避免盘点范围不恰当。

(四) 检查存货★★

在存货监盘过程中检查存货, 虽然不一定能确定存货的所有权, 但有助于确定存货的存在, 以及识别过时、毁损或陈旧的存货。

注册会计师应把所有过时、毁损或陈旧存货的详细情况记录下来, 这样既便于进一步追查这些存货的处置情况, 也能为测试被审计单位存货跌价准备计提的准确性提供审计证据。

高效实验/超值精品模拟试题 (三)

注册会计师王梁在复核审计项目组成员编制的存货监盘(存货盘点日为 2022 年 12 月 31 日)工作底稿时, 注意到以下事项: ↵

1. 审计项目组注意到, 某原材料仓库的部分库位盘点当日正在进行出库操作, A 公司未将相应原材料纳入盘点范围。A 公司仓库人员说明, 由于一批订单急需交货, 因此需在当日不断领用该原材料, 决定不对该原材料进行盘点。审计项目组将上述原材料于 2022 年 12 月 31 日仓库台账与账面记录进行了核对, 未发现差异, 据此得出“2022 年 12 月 31 日, 该原材料实际结存数与账面记录一致”的结论。↵

2. 在对 A 公司存放在第三方的存货的存在和状况实施函证时, 审计项目组收到了一份电子邮件回函。对于该以电子邮件方式收到的回函, 审计项目组成员注意到回函结果显示无差异, 未再实施其他的审计程序。↵

3. 在对 A 公司的存货进行抽盘的过程中, 审计项目组成员发现 2 个样本项目存在盘点错误, 并要求 A 公司在盘点记录中更正了这两项错误。审计项目组成员认为这两项错误在数量和金额方面均不重要, 因此, 得出抽盘结果满意的结论, 不再实施其他审计程序。↵

4. A 公司的部分存货以煤堆的形式存在。在对这部分存货进行盘点时, A 公司管理层选择聘请外部的专业测量公司使用仪器设备采集煤堆的形状特征数据以计算存煤的体积, 同时采集相关数据(例如水分比例等)以计算其堆积密度, 然后利用体积和密度数据计算出盘点煤量。审计项目组成员检查了 A 公司聘请的外部专业测量公司的测量报告, 与 A 公司账面价值结果无差异, 据此得出“2022 年 12 月 31 日, A 公司该部分存货余额不存在错报”的结论。↵

5. 利用专家的工作**【分析】**

如果利用专家的工作, 注册会计师应当确定专家的工作是否足以实现审计目的。

1. 注册会计师应当评价专家是否具有实现审计目的所必需的胜任能力、专业素质和客观性。在评价外部专家的客观性时, 注册会计师应当询问可能对外部专家客观性产生不利影响的利益和关系。

2. 了解专家的专长领域

3. 与专家达成一致意见

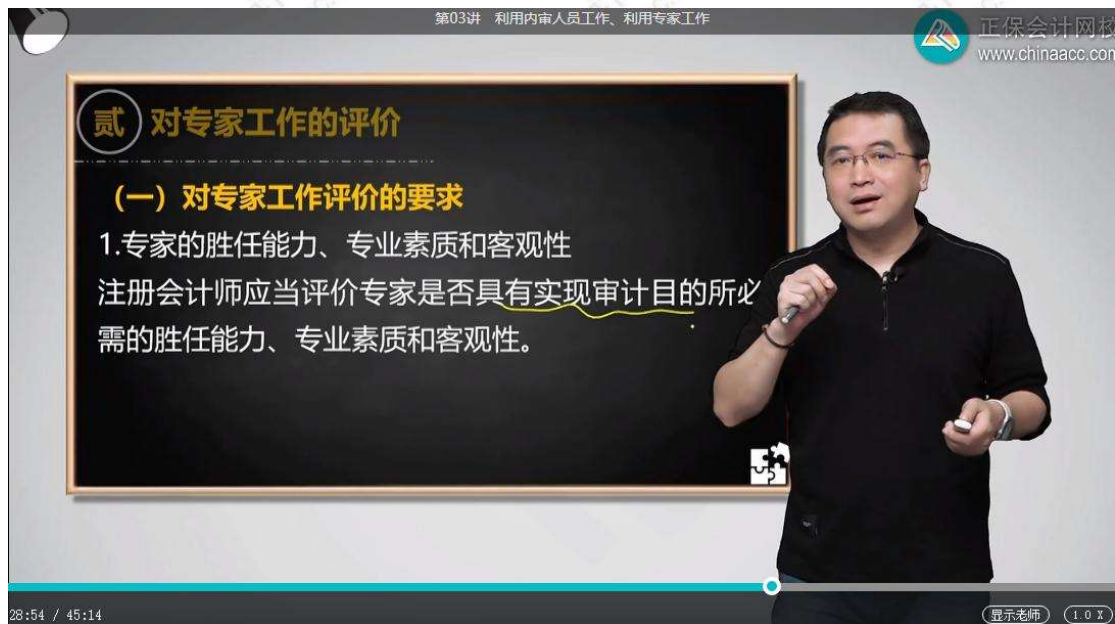
注册会计师应当与专家就下列事项达成一致意见，并根据需要形成书面协议：

- (1) 专家工作的性质、范围和目标；
- (2) 注册会计师和专家各自的角色和责任；
- (3) 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围，包括专家提供的报告的形式；
- (4) 对专家遵守保密规定的要求。

4. 实施的特定程序以评价专家工作是否足以实现审计目的

- (1) 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；
- (2) 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下相关性和合理性；
- (3) 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第一章第 03 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】对特殊事项的考虑第 04 讲


第04讲 前后任注册会计师的沟通、利用内部审计、专家的工作

正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

四、评价专家工作的恰当性

应当评价专家的工作是否足以实现审计目的	(1) 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性； (2) 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性； (3) 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。
评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序	(1) 询问专家； (2) 复核专家的工作底稿和报告； (3) 实施用于证实的程序； (4) 必要时（如当专家的工作结果或结论与审计证据不一致时）与具有相关专长的其他专家讨论； (5) 与管理层讨论专家的报告。



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P20

- (1) 专家工作的性质、范围和目标；
 - (2) 注册会计师和专家各自的角色和责任；
 - (3) 注册会计师和专家之间沟通的性质、时间安排和范围，包括专家提供的报告的形式；
 - (4) 对专家遵守保密规定的要求。
4. 评价专家的工作是否足以实现审计目的
- (1) 专家的工作结果或结论的相关性和合理性，以及与其他审计证据的一致性；
 - (2) 如果专家的工作涉及使用重要的假设和方法，这些假设和方法在具体情况下的相关性和合理性；
 - (3) 如果专家的工作涉及使用重要的原始数据，这些原始数据的相关性、完整性和准确性。
5. 评价专家工作是否足以实现审计目的所可能实施的特定程序
- (1) 询问专家。
 - (2) 复核专家的工作底稿和报告。
 - (3) 实施用于证实的程序，例如：①观察专家的工作；②检查已公布的数据，如来源于信誉高、权威的渠道的统计报告；③向第三方询证相关事项；④执行详细的分析程序；⑤重新计算。
 - (4) 必要时（如当专家的工作结果或结论与其他审计证据不一致时）与具有相关专长的其他专家讨论。
 - (5) 与管理层讨论专家的报告。

6. 持续经营假设

【分析】

(1) 如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估。如果管理层没有对持续经营能力作出初步评估，注册会计师应当与其讨论运用持续经营假设的理由，询问是否存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，并提请管理层对持续经营能力作出评估。

(2) 评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

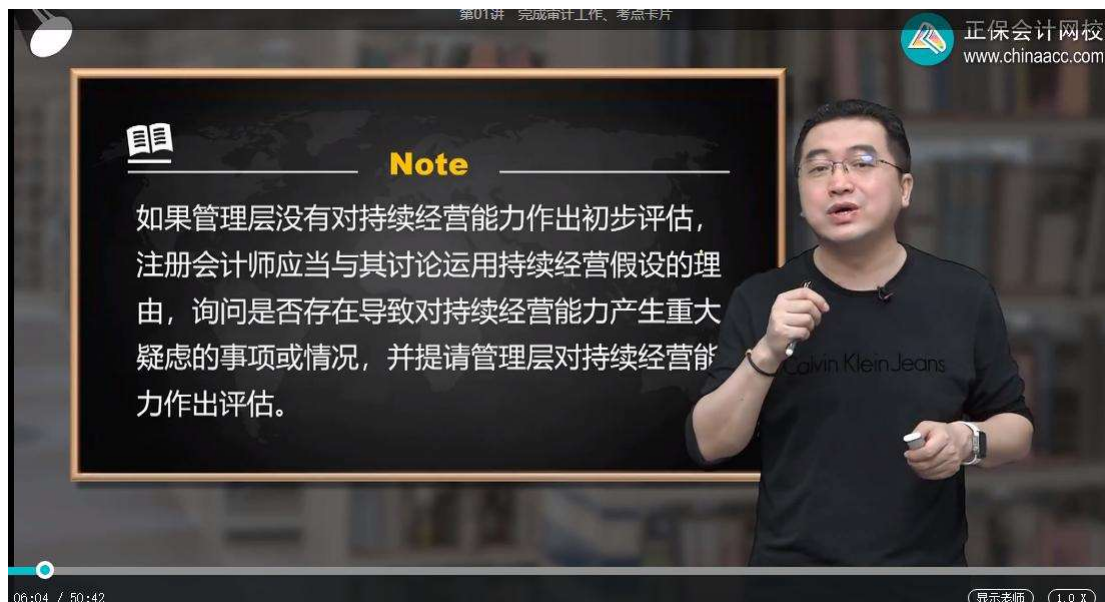
管理层的应对计划可能包括管理层变卖资产、对外借款、重组债务、削减或延缓开支或者获得新的资本。

(3) 如果被审计单位已编制现金流量预测, 且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素, 评价用于编制预测的基础数据的可靠性, 并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持。此外, 注册会计师还可能: ①将最近若干期间的预测性财务信息与实际结果相比较; ②将本期预测性财务信息与截至目前的实际结果相比较。


(4) 考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息。

(5) 要求管理层和治理层(如适用)提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。


【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十五章第 01 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】其他特殊项目的审计第 03 讲




第二部分 专题篇



正保会计网校
www.chinaacc.com

(二) 识别出事项或情况时实施追加的审计程序

1. 如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估, 提请其进行评估。
2. 评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划, 这些计划的结果是否可能改善目前的状况, 以及管理层的计划对于具体情况是否可行。



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P336-337

三、识别出事项或情况时实施追加的审计程序 ★★★

(1) 如果管理层没有对持续经营能力做出初步评估, 注册会计师应当与其讨论运用持续经营

假设的理由, 询问是否存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况, 并提请管理层对持续经营能力做出评估。

(2) 评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划, 这些计划的结果是否可能改善目前的状况, 以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

(3) 如果被审计单位已编制现金流量预测, 且对预测的分析是评价管理层未来应对计划时所考虑的事项或情况的未来结果的重要因素, 评价用于编制预测的基础数据的可靠性, 并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持。此外, 注册会计师还可能做如下比较:

- a. 将最近若干期间的预测性财务信息与实际结果相比较;
- b. 将本期预测性财务信息与截至目前的实际结果相比较。

如果管理层的假设包括第三方通过放弃贷款优先求偿权、承诺保持或提供补充资金或担保等方式向被审计单位提供持续的支持, 且这种支持对于被审计单位的持续经营能力很重要, 注册会计师可能需要考虑要求该第三方提供书面确认(包括条款和条件), 并获得有关该第三方有能力提供这种支持的证据。

(4) 考虑自管理层做出评估后是否存在其他可获得的事实或信息。

(5) 要求管理层和治理层(如适用)提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。

7. 系统变更控制测试

【分析】

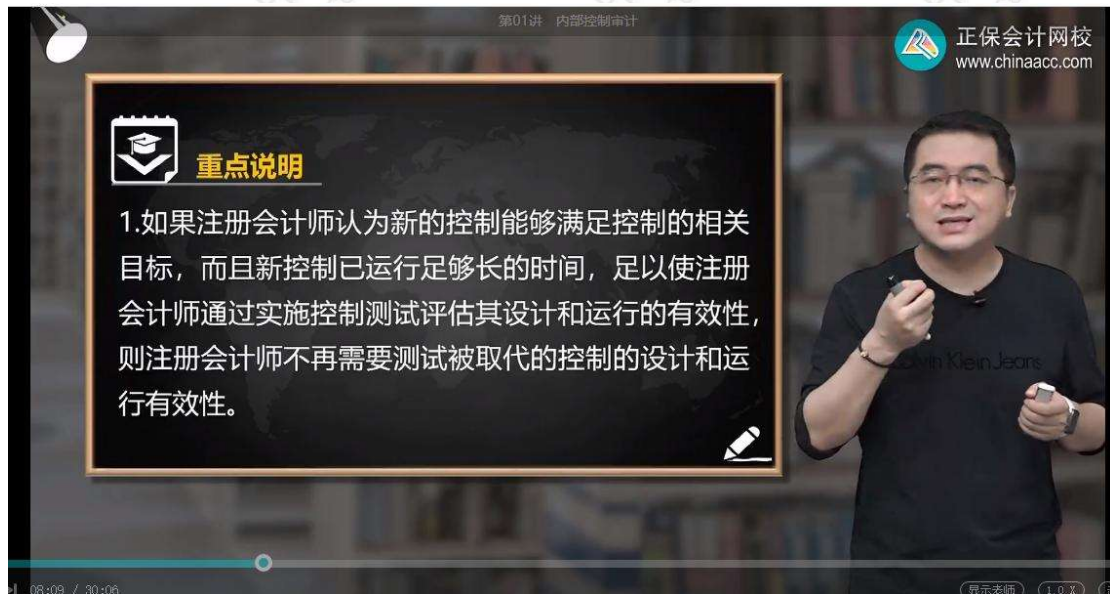
如果被审计单位为了提高控制效果和效率或整改控制缺陷而对控制作出改变, 注册会计师应当考虑这些变化并适当予以记录。

(1) 如果注册会计师认为新的控制能够满足控制的相关目标, 而且新控制已运行足够长的时间, 足以使注册会计师通过实施控制测试评估其设计和运行的有效性, 则注册会计师不再需要测试被取代的控制的设计和运行有效性。

(2) 如果被取代的控制的运行有效性对注册会计师执行财务报表审计时的控制

风险评估具有重要影响,注册会计师应当适当地测试这些被取代的 controls 的设计和运行的有效性。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十七章第 01 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P365

2. 考虑内部控制的变化

如果被审计单位为了提高控制效果和效率或整改控制缺陷而对控制作出改变, 注册会计师应当考虑这些变化并适当予以记录。

(1) 如果认为新的控制能够满足控制的相关目标, 而且新控制已运行足够长的时间, 足以使注册会计师通过实施控制测试评估其设计和运行的有效性, 则不再需要测试被取代的 controls 的设计和运行有效性;

(2) 如果被取代的 controls 的运行有效性对执行财务报表审计时的控制风险评估具有重要影响, 注册会计师应当适当地测试这些被取代的 controls 的设计和运行的有效性。

8. 关键审计合伙人轮换相关的任职期和冷却期

【分析】

相继担任多项关键审计合伙人的冷却期规定

关键审计合伙人	累计年限	冷却期
项目合伙人	3 年或以上	5 年
项目质量复核人员	3 年或以上	3 年
项目合伙人+项目质量复核人员	3 年或以上, 但项目合伙人累计未达 3 年	3 年


担任多项关键审计合伙人职责，并且 不符合上述各项情况	——	2年
-------------------------------	----	----

在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：


- (1) 成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理；
- (2) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询（如果与审计项目组沟通仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论，并且该工作和结论与审计业务仍然相关，则不违反本项规定）；
- (3) 负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监控会计师事务所与审计客户的关系；
- (4) 执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动（包括提供非鉴证服务）：
 - ①与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动；
 - ②对审计业务的结果施加直接影响。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十七章第01讲

第01讲 职业道德守则



相继担任多项关键审计合伙人的冷却期规定



正保会计网校
www.chinaacc.com

关键审计合伙人	累计年限	冷却期
项目合伙人	3年或以上	5年
项目质量复核人员	3年或以上	3年
项目合伙人+项目质量复核人员	3年或以上，但项目合伙人累计未达3年	3年
担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况	——	2年

41:57 / 52:13 显示老师

陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P386

关键审计合伙人	累计年限	冷却期
项目合伙人+项目质量复核人员	3年或以上，但项目合伙人累计未达3年	3年
担任多项关键审计合伙人职责，并且不符合上述各项情况	—	2年

(二)对冷却期的限制要求

在冷却期内，关键审计合伙人不得有下列行为：

- (1) 成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理；
- (2) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询(如果与审计项目组沟通仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论，并且该工作和结论与审计业务仍然相关，则不违反本项规定)；
- (3) 负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务，或者监控会计师事务所与审计客户的关系；
- (4) 执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动(包括提供非鉴证服务)：①与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动；②对审计业务的结果施加直接影响。

税法部分

1. 增值税留抵退税的计算

【分析】(1) 增量留抵税额和存量留抵税额的含义

增量留抵税额	获得一次性存量留抵退税前	当期期末留抵税额与 2019 年 3 月 31 日相比新增的留抵税额
	获得一次性存量留抵退税后	当期期末留抵税额
存量留抵税额	获得一次性存量留抵退税前	当期期末留抵税额 VS 2019 年 3 月 31 日期末留抵税额：较小一方
	获得一次性存量留抵退税后	0

(2) 可退税额计算

	一般企业	制造业与批发零售等行业，小微企业（含个体户）
退还增量留抵税额	增量留抵税额 × 进项构成比例 × 60%	增量留抵税额 × 进项构成比例
退还存量留抵税额		存量留抵税额 × 进项构成比例

进项构成比例	2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的专票（含全电发票中的专票、税控机动车销售统一发票）、收费公路通行费电子普票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。
--------	---

【点评】肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】增值税第 07 讲



第二部分 专题篇

④计算公式 *如左*

允许退还的增量留抵税额 = 增量留抵税额 × 进项构成比例 × 100%

允许退还的存量留抵税额 = 存量留抵税额 × 进项构成比例 × 100%

特别提示：在计算进项构成比例时，纳税人在上述计算期间内发生的进项税额转出部分无须扣减。（应尽可能退）

正保会计网校
www.chinaacc.com

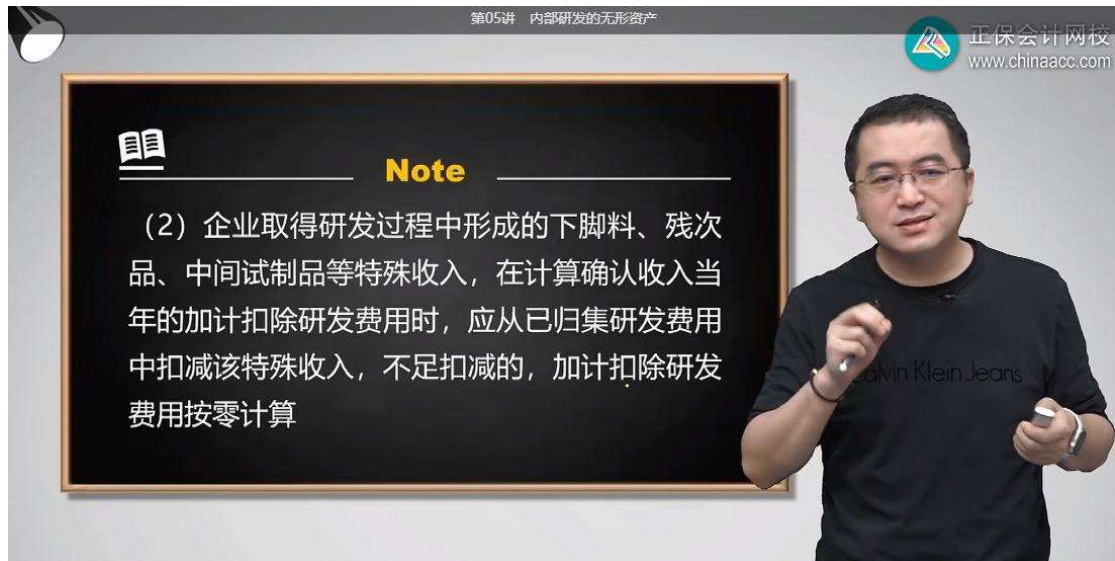
目录
>> 收起
提问
笔记
评价
意见反馈

2. 研发加计扣除

研发期间产生的试产品销售冲减研发费用。

【分析】企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集的研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第六章第 05 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P99

(7)其他事项。

- a. 企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额；
- b. 企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算；
- c. 企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其资本化的时点与会计处理保持一致；
- d. 失败的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除政策；
- e. “研发活动发生费用”是指委托方实际支付给受托方的费用。无论委托方是否享受研发费用税前加计扣除政策，受托方均不得加计扣除。
委托方委托关联方开展研发活动的，受托方需向委托方提供研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。

3. 特殊性税务处理

(1) 吸收合并前尚未弥补亏损税前扣除限额。

【分析】企业合并特殊性税务处理下可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额为被合并企业的净资产公允价值乘以截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

(2) 企业当年应纳税所得额为 500 万元，重组收益为 300 万元，符合特殊性税务处理条件，所得税上的处理。

【分析】企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上 ($300/500=60\%$)，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。


【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十三章第 03 讲

第03讲 企业重组特殊性税务处理、非居民企业税收管理

正保会计网校
www.chinaacc.com

Note

可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额
= 被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率；



陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十一章第 07 讲


第07讲 债务重组会计处理

正保会计网校
www.chinaacc.com

相关链接

(二) 适用特殊性税务处理，交易各方对其交易中的股权支付部分的税务处理

1. 企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】企业所得税第 08 讲


第08讲 企业重组的所得税处理

第二部分 专题篇

③可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额 = 被合并企业净资产公允价值 × 截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率；（限额弥补）

特别提示：一般性税务处理时，被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

④被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P300

2. 企业合并

企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

- (1) 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定；
- (2) 被合并企业合并前相关所得税事项由合并企业承继；

可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额 = 被合并企业净资产公允价值 × 截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率；

(3) 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P262

2. 适用特殊性税务处理、交易各方对其交易中的股权支付部分的税务处理

企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

正保会计网校主编冲刺必刷八套卷 P6

(3) 信达公司连年亏损，从 2×21 年开始至 2×22 年 12 月 31 日，连续亏损累计 1 800 万元，中正建筑为了实现战略目标，2×23 年 1 月，双方谈判达成重组合并信达公司的方案，中正建筑通过发行股票 500 万股，股价 10 元/股，另外支付信达公司股东 800 万元人民币，100% 合并信达公司，经测算，股权收购和股权支付额均符合特殊税务处理的两个比例，取得股权的股东，约定 3 年内不转让股权。财务总监希望赵爽就中正建筑该项重组中，信达公司的亏损适用哪些税务处理提出分析意见。

根据所得税关于重组的涉税规定，企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

- ①合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。
- ②被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。
- ③可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

中正建筑的合并重组，符合上述规定，可以适用特殊税务处理规定，针对信达公司的亏损，中正建筑可以继续该亏损，同时注意，适用上述公式计算可由中正建筑弥补亏损的限额。

4. 环境保护税的计算（环保企业排放大气污染物）

【分析】应税大气污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定计税依据。污染当量数以该污染物的排放量除以该污染物的污染当量值计算。

计算公式为：

应税大气污染物的污染当量数=该污染物的排放量÷该污染物的污染当量值

大气污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额


【提示】每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税。每一排放口的应税水污染物，按照《环境保护税法》所附《应税污染物和当量值表》，区分第一类水污染物和其他类水污染物，按照污染当量数从大到小排序，对第一类水污染物按照前五项征收环境保护税，对其他类水污染物按照前三项征收环境保护税。

【点评】肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】其他税种第 01 讲


第 01 讲 房产税、印花税、资源税和环境保护税

第二部分 专题篇

2. 征税对象：大气污染物、水污染物、固体废物和噪声（仅指工业噪声）。


 正保会计网校
www.chinaacc.com

税目	计税依据	相关内容
应税大气污染物、水污染物	污染当量数	(1) 每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税。 (2) 每一排放口的应税水污染物，区分第一类水污染物和其他类水污染物，按照污染当量数从大到小排序，对第一类水污染物按照前五项征收环境保护税；对其他类水污染物按照前三项征收环境保护税。（按照污染当量数） 特别提示：纳税人有虚假纳税等违规情形的，以其申报的应税大气污染物、水污染物的产生量作为污染物的当量数。（违规则算总量）



5. 技术服务费增值税和企业所得税处理

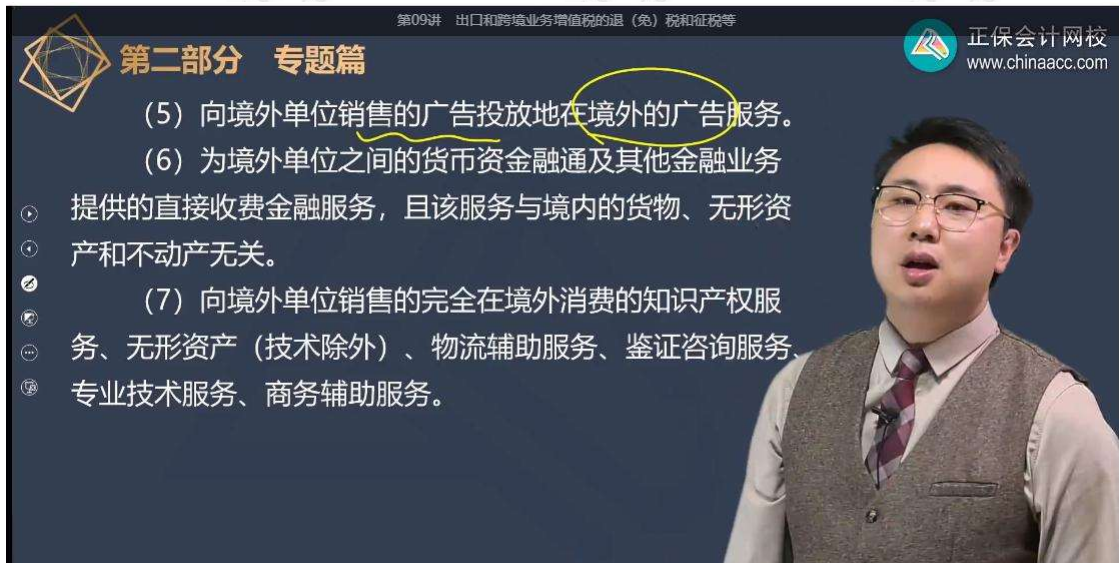
境内企业派人去国外提供技术服务，境外客户通过境内结算中心付款，取得的技术服务费增值税和企业所得税处理。

【分析】增值税处理：境内的单位和个人向境外单位销售的完全在境外消费的专业技术服务，免征增值税。

纳税人向境外单位销售服务或无形资产，按上述规定免征增值税的，该项销售服务或无形资产的全部收入应从境外取得，否则，不予免征增值税。下列情形视同从境外取得收入：纳税人与境外关联单位发生跨境应税行为，从境内第三方结算公司取得的收入。上述所称第三方结算公司，是指承担跨国企业集团内部成员单位资金集中运营管理职能的资金结算公司，包括财务公司、资金池、**资金结算中心**等。

企业所得税处理：劳务发生地在境外，取得的技术服务费属于境外所得。我国的居民企业应将来源于中国境内、境外的所得作为征收对象计算缴纳企业所得税。

【点评】肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】增值税第 09 讲



第09讲 出口和跨境业务增值税的退（免）税和征税等

第二部分 专题篇

(5) 向境外单位销售的广告投放地在境外的广告服务。

(6) 为境外单位之间的货币资金融通及其他金融业务提供的直接收费金融服务，且该服务与境内的货物、无形资产和不动产无关。

(7) 向境外单位销售的完全在境外消费的知识产权服务、无形资产（技术除外）、物流辅助服务、鉴证咨询服务、专业技术服务、商务辅助服务。

肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】企业所得税第 01 讲

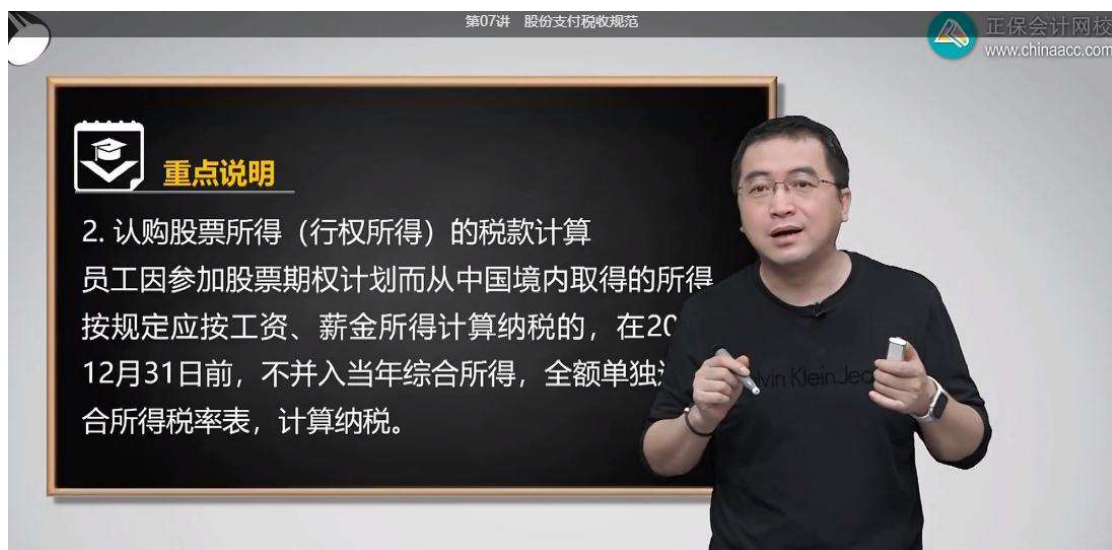


6. 股票期权预扣预缴个人所得税（授予子公司股权给子公司高管的个人所得税预扣预缴的处理）。

股份支付中职工行权股价与行权价差额和当月工资薪金奖金合并按照个税综合税率表预扣预缴个人所得税，处理是否恰当？

【分析】处理不恰当。员工因参加股票期权计划而从中国境内取得的所得，按规定应按“工资、薪金所得”项目计算纳税的，在 2023 年 12 月 31 日前，对该股票期权形式的工资、薪金所得不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表计算纳税。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第七章第 07 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】个人所得税第 02 讲



第二部分 专题篇

第02讲 综合所得税规定


 正保会计网校
www.chinaacc.com

3. 个人取得股权激励的计税方法

居民个人取得股票期权、股票增值权、限制性股票、股权激励等股权激励的，在2023年12月31日前，**不并入当年综合所得**，**全额单独适用综合所得税率表**，计算纳税。



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P126-127

(1) 计算员工行权日所在期间的工资、薪金所得的应纳税所得额。

$$\text{股票期权形式工资薪金应纳税所得额} = \left(\frac{\text{行权股票的 员工取得该股票期权}}{\text{每股市场价} - \text{支付的每股施权价}} \right) \times \text{股票数量}$$

公式中员工取得该股票期权支付的每股施权价，一般是指员工行使股票期权购买股票实际支付的每股价格。如果员工以折价购入方式取得股票期权，上述施权价可包括员工折价购入股票期权时实际支付的价格。

(2) 认购股票所得(行权所得)的税款计算。

第二篇·第七章 企业职工薪酬 / 127

员工因参加股票期权计划而从中国境内取得的所得，按规定应按工资薪金所得计算纳税的，在2023年12月31日前，不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表，计算纳税。

$$\text{应纳税额} = \text{股权激励收入} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

居民个人一个纳税年度内取得两次以上(含两次)股权激励的，应合并按上述规定计算纳税；2024年1月1日之后的股权激励政策另行明确。

【指点迷津】 凡取得股票期权的员工在行权日不实际买卖股票，而按行权日股票期权所指定股票的市场价与施权价之间的差额，直接从授权企业取得价差收益的，该项价差收益应作为员工取得的股票期权形式的工资、薪金所得，按照上述有关规定计算缴纳个人所得税。

高效实验/超值精品模拟试题 (一)

(6) 针对资料(五)第 6 项, 假定不考虑其他条件, 判断广丰公司因实施股权激励代扣代缴的个人所得税是否存在不当之处。如果存在不当之处, 提出恰当的处理意见。

【正确答案】存在不当之处。(1 分)

处理意见: ①员工接受实施股票期权计划企业授予的不可公开交易的股票期权时, 除另有规定外, 一般不作为应税所得征税。(1 分)

②员工行权时, 其从企业取得股票的实际购买价(施权价)低于购买日公允价值(指该股票当日的收盘价, 下同)的差额, 应按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。对因特殊情况, 员工在行权日之前将股票期权转让的, 以股票期权的转让净收入, 作为工资、薪金所得征收个人所得税。(1 分)

③员工将行权后的股票再转让时获得的高于购买日公允价值的差额, 应按照“财产转让所得”适用的征免规定计算缴纳个人所得税。(1 分)

④员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得, 应按照“利息、股息、红利所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。(1 分)

7. 管委会招商引资, 公司与园区合作 3 年负责招商, 每年支付 1200 万元财政补贴, 按照入住企业收入产值进行考核, 无法完成业绩按比例扣减。简述政府补贴满足不征税收入的条件, 不征税收入对应的支出如何处理及财政补贴所得税处理。

【分析】(1) 企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金, 凡同时符合以下条件的, 可以作为不征税收入, 在计算应纳税所得额时从收入总额中减除: ①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。

②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。

③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

(2) 根据规定, 符合条件的不征税收入用于支出所形成的费用, 不得在计算应纳税所得额时扣除; 用于支出所形成的资产, 其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

(3) 企业取得政府财政资金的收入时间确认。企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等, 凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的, 应当按照权责发生制原则确认收入。除上述情形外, 企业取得的各种政府财政支付, 如财政补贴、补助、补偿、退税等, 应当按照实际取得收入的时间确认收入。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第八章第 22 讲

第22讲 政府补助会计处理规范


正保会计网校
www.chinaacc.com

Note

(1) 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

(2) 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

(3) 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。




第22讲 政府补助会计处理规范

正保会计网校
www.chinaacc.com

重点说明

2. 上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧/摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】企业所得税第 04 讲


第04讲 免税收入与不征税收入


正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

(3) 企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，**凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入**，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：


- ① 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- ② 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- ③ 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。





第二部分 专题篇


第04讲 免税收入与不征税收入



正保会计网校
www.chinaacc.com

4. 纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

特别提示：企业的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。**（收入与成本配比原则，没有收入则不能扣除成本）**



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P161

（二）专项用途的财政性资金★

（1）企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- a. 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- b. 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- c. 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

（2）上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧/摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

（3）企业将符合上述第（1）条规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在 5 年（60 个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第 6 年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

企业取得的不征税收入，应按照上述规定进行处理。凡未按照上述规定进行管理的，应作为企业应税收入计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。

正保会计网校主编冲刺必刷八套卷 P87

（4）2×22 年初，甲公司为响应当地政府的科技创新政策，研发一项新能源机械设备，由于该项目符合相关专项资金的管理要求，甲公司拟申请该项目的政府补助。预计项目总支出金额为 3 000 万元，甲公司动用自有资金 1 800 万元。3 月 15 日，甲公司对于不足部分的资金向当地政府相关部门申请政府补助。11 月份，政府相关部门经审核后批准了甲公司的申请，并下拨该笔款项 1 200 万元。甲公司对政府补助收入采用净额法进行核算。甲公司在收到该笔政府补助资金时，将收到的款项全部计入“递延收益”。针对该项政府补助，甲公司可以提供规定资金专项用途的资金拨付文件，但是未对该资金及后续支出单独进行核算。

在计算 2×22 年度企业所得税应纳税所得额时，甲公司该项政府补助作为不征税收入进行填列。

【提示】企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- ①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- ②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；
- ③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

高效实验模拟试题（三）

资料七

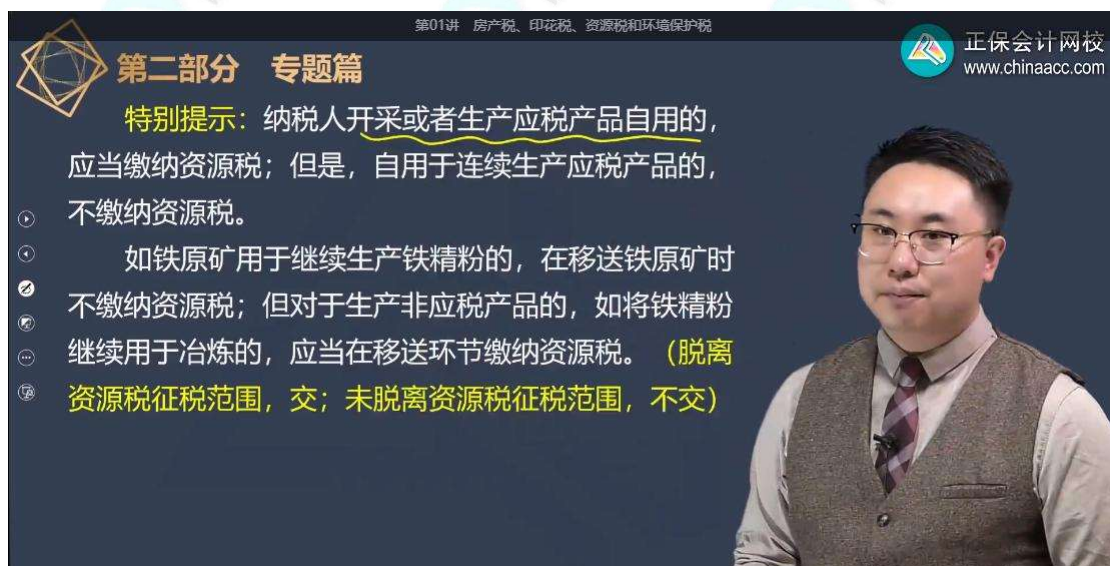
A 公司生产的一种产品适用增值税先征后返政策，即税务机关正常将增值税征收入库，然后由财政机关按税收政策规定审核并返还企业所缴入库的增值税。对于该项增值税返还，A 公司能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件，财政部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求，但是 A 公司未就该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

2023 年 1 月，A 公司实际缴纳增值税额 500 万元。2023 年 2 月，A 公司实际收到返还的增值税额 350 万元。

8. 资源税。

【分析】纳税人以应税产品用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、投资、广告、样品、职工福利、利润分配或者连续生产应税产品等，应按规定缴纳资源税。纳税人开采或生产应税产品自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。

【点评】肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】其他税种第 01 讲



第 01 讲 房产税、印花税、资源税和环境保护税

正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇

特别提示：纳税人开采或者生产应税产品自用的，应当缴纳资源税；但是，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。

- ① 如铁原矿用于继续生产铁精粉的，在移送铁原矿时不缴纳资源税；但对于生产非应税产品的，如将铁精粉继续用于冶炼的，应当在移送环节缴纳资源税。（脱离资源税征税范围，交；未脱离资源税征税范围，不交）

9. 关联企业借款费用的扣除。

【分析】企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

在计算应纳税所得额时，企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比

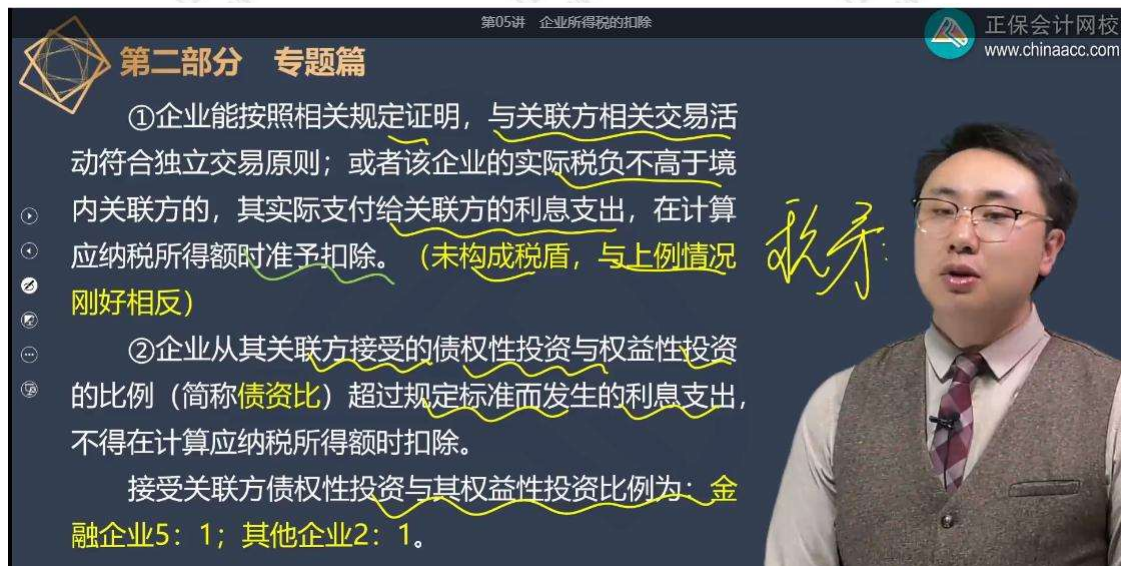
例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，除符合特殊规定外，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：金融企业为 5：1，其他企业为 2：1。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十二章第 03 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】企业所得税第 05 讲



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P284

4. 关联债资比例

指企业从其全部关联方接受的债权性投资(以下简称关联债权投资)占企业接受的权益性投资(以下简称权益投资)的比例。

关联债资比例的具体计算方法:

$$\text{关联债资比例} = \frac{\text{年度各月平均关联债权投资之和}}{\text{年度各月平均权益投资之和}}$$

其中:

$$\text{各月平均关联债权投资} = \frac{\text{关联债权投资月初账面余额} + \text{月末账面余额}}{2}$$

$$\text{各月平均权益投资} = \frac{\text{权益投资月初账面余额} + \text{月末账面余额}}{2}$$

关联债权投资包括关联方以各种形式提供担保的债权性投资。

(1)企业实际支付给关联方的利息支出,除符合下述第(2)项规定外,其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为:①金融企业,为5:1。②其他企业,为2:1。

(2)企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料,并证明相关交易活动符合独立交易原则的;或者该企业的实际税负不高于境内关联方的,其实际支付给境内关联方的利息支出,在计算应纳税所得额时准予扣除。

(3)企业同时从事金融业务和非金融业务,其实际支付给关联方的利息支出,应按照合理方法分开计算;没有按照合理方法分开计算的,一律按上述第(1)项有关其他企业的比例计算准予税前扣除的利息支出。

正保会计网校主编冲刺必刷八套卷 P73

(1)A 公司为建造生产线于 2022 年 1 月 1 日向其母公司甲集团(非金融企业)借款 6 000 万元,同时甲集团为其担保向其他企业借款 4 000 万元,使用期限均为 1 年(2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日),按照金融机构同期贷款利率 5%,共支付利息 500 万元。除此之外,无其他专门借款。假定 2022 年 A 公司全年各月平均的所有者权益:实收资本为 8 000 万元,资本公积为 2 000 万元,盈余公积为 1 500 万元,未分配利润为 -2 000 万元。

(2)A 公司 10 条生产线的建造还占用两笔一般借款:①2021 年 1 月 1 日取得长期借款 1 000 万元,借款期限为 3 年,年利率为 6%;②2021 年 1 月 1 日发行公司债券,发行价格

注册会计师综合阶段最后冲刺 8 套模拟试卷

与面值相等,均为 1 000 万元,期限为 5 年,年利率为 7%,按年支付利息。

(3)闲置专门借款资金用于固定收益债券短期投资,短期投资月收益率为 0.5%。

(4)建造工程资产支出如下:2022 年 1 月 1 日,支出 6 000 万元;2022 年 7 月 1 日,支出 4 000 万元;2022 年 10 月 1 日,支出 2 000 万元。

1. A 公司在确定借款利息可于税前扣除的金额时，需要考虑两个制约：一是本金制约，即企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除， $\text{不得税前扣除利息支出} = \text{年度实际支付的全部关联方利息} \times (1 - \text{标准比例} - \text{关联债资比例})$ ；二是利率制约，即非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可据实扣除，超过部分不许扣除。

A 公司及其母公司甲集团均为非金融企业，标准比例为 2:1，关联债资比例为 1:1 $[(10\,000 \times 12) \div (10\,000 \times 12)]$ ，小于标准比例；而利息金额 500 万元是按金融机构同期借款利率计算的，因此可全额于税前扣除。

【提示】计算关联债资比例时，权益性投资的金额为企业资产负债表所列示的所有者权益金额。如果所有者权益小于实收资本(股本)与资本公积之和，则权益投资为实收资本(股本)与资本公积之和；如果实收资本(股本)与资本公积之和小于实收资本(股本)金额，则权益投资为实收资本(股本)金额。

10. 股票转让增值税的处理。

购买公司股份后，被购买方上市，有锁定期，持有方转让所持股份增值税销项税额的计算。

【分析】企业转让上市公司股票，按照“金融商品转让”适用 6% 税率计算缴纳增值税。

金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

【点评】陈楠老师高效实验班、超值精品班基础精讲第十章第 07 讲



肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】增值税第 05 讲

第05讲 销售额的确定

正保会计网校
www.chinaacc.com

第二部分 专题篇


②金融商品转让：按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

【理解要点】直接针对增值额征税，无须再使用一般计税方法，不得开具增值税专用发票。

a. 转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。

b. 金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后36个月内不得变更。

差以中
2011
1月2月
10-20
2



陈楠老师主编应试指南基础强化上册 P223-224

【相关链接】 金融商品转让的增值税规范

金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

证券公司、保险公司、金融租赁公司、证券投资基金管理公司、证券投资基金以及其他经人民银行、银监会（现为银保监会）、证监会、保监会（现为银保监会）批准成立且经营金融保险业务的机构发放贷款后，自结息日起90天内发生的应收未收利息按现行规定缴纳增值税，自结息日起90天后发生的应收未收利息暂不缴纳增值税，待实际收到利息时按规定缴纳增值税。

金融商品的买入价，可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后36个月内不得变更。金融商品转让，不得开具增值税专用发票。

224 注册会计师综合阶段应试指南·基础强化

因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司因重大资产重组停牌前一交易日的收盘价为买入价。

纳税人无偿转让股票时，转出方以该股票的买入价为卖出价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税；在转入方将上述股票再转让时，以原转出方的卖出价为买入价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税。

【指点迷津】 转让金融商品出现的正负差，按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。


11. 集团内统借统还增值税处理。

【分析】 统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息，免征增值税。统借方向资金使用单位收取的利息，高于支付给金融机构借款利率水平或者支付的债券票面利率水平

的，应全额缴纳增值税。

【点评】肖晴初老师高效实验班、超值精品班基础精讲【专题】增值税第 09 讲

第09讲 出口和跨境业务增值税的退（免）税和征税等

 **第二部分 专题篇**

正保会计网校
www.chinaacc.com

2. 销售服务免征增值税的项目（包括但不限于）

- (1) 个人转让著作权。
- (2) 纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务。
- (3) 统借统还：企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司向集团下属单位借款而收取的利息，其借款利率不高于支付给金融机构的借款利率（支付的债券票面利率）的，免税；否则，全额纳税。
- (4) 纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。

