

2024

注册会计师综一科目
考前应知必会100问

主讲老师：肖晴初

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊1】对试运行销售相关的收入和成本的会计处理

企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品，比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的（试运行销售），应**计入当期损益**，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊2】固定资产计提折旧应注意的事项

(1) 处于更新改造过程停止使用的固定资产，应将其账面价值转入在建工程，不再计提折旧。

(2) 持有待售的固定资产不再计提折旧。

特别提示：所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按暂估价值转入固定资产，并按有关计提固定资产折旧的规定，计提固定资产折旧。待办理了竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

(会计估计变更)

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊3】 固定资产盘盈

在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。盘盈的固定资产按**重置成本（无法取得历史成本）**确定其入账价值，同时通过“以前年度损益调整”科目核算。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊4】通过外购方式取得确认为无形资产的数据资源 (2024新增)

成本包括购买价款，相关税费，直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用；不符合无形资产确认条件的，应当根据用途计入当期损益。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊5】非同一控制下的企业合并中确认无形资产的情形

购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：源于合同性权利或其他法定权利；能够从被购买方中**分离或者划分出来**，并能**单独**或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊6】同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

1.采用成本模式进行后续计量时：按期计提折旧或摊销；存在减值迹象，计提资产减值。

2.采用公允价值模式进行后续计量时：不计提折旧或摊销，不计提减值准备；持有期间公允价值的变动计入公允价值变动损益。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊7】非投资性房地产与投资性房地产的相互转换

1.转换形式和转换日

满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

(1) 企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议；

(2) 房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：自用建筑物停止自用改为出租，必须要有确凿证据表明其发生了实际状态上的改变，通常该建筑物应有诸如功能、性能等方面实质性的变化和重大的结构性调整，相应地由固定资产转换为投资性房地产。（2024新增）

特别提示：房地产开发企业将投资性房地产转换为存货的，应当结合业务实质严格把握重新开发的判断，必须有确凿证据表明用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，通常该房地产应有诸如功能、性能等方面实质性的变化和重大的结构性调整。（2024新增）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.转换的会计处理

(1) 成本模式下计量之间的转换 (历史成本之间进行转换, 无差额)

非投资性房地产 (历史成本) ——> 投资性房地产 (成本模式)	投资性房地产 (成本模式) ——> 非投资性房地产 (历史成本)
借: 投资性房地产 累计折旧 (摊销) 固定资产减值准备或无形资产减值准备 贷: 固定资产或无形资产 投资性房地产累计折旧 (摊销) 投资性房地产减值准备	借: 固定资产或无形资产 投资性房地产累计折旧 (摊销) 投资性房地产减值准备 贷: 投资性房地产 累计折旧 (摊销) 固定资产减值准备或无形资产减值准备

商场祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



(2) 公允价值模式下计量之间的转换 (历史成本转换为公允价值, 产生差额)

非投资性房地产 (历史成本) ——> 投资性房地产 (公允价值模式)	投资性房地产 (公允价值模式) ——> 非投资性房地产 (历史成本)
借: 投资性房地产—成本 (公允价值) 累计折旧 (摊销) 固定资产减值准备或无形资产减值准备 公允价值变动损益 (贬值差) 贷: 固定资产或无形资产 其他综合收益 (增值差, 金额大, 谨慎性)	借: 固定资产或无形资产 (公允价值) 贷: 投资性房地产—成本 —公允价值 变动 公允价值变动损益 (或借方)



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊8】是否存在销售合同对存货可变现净值的影响



①为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货（合同数量 \geq 持有数量时）
以**合同价格**为基础计算可变现净值。



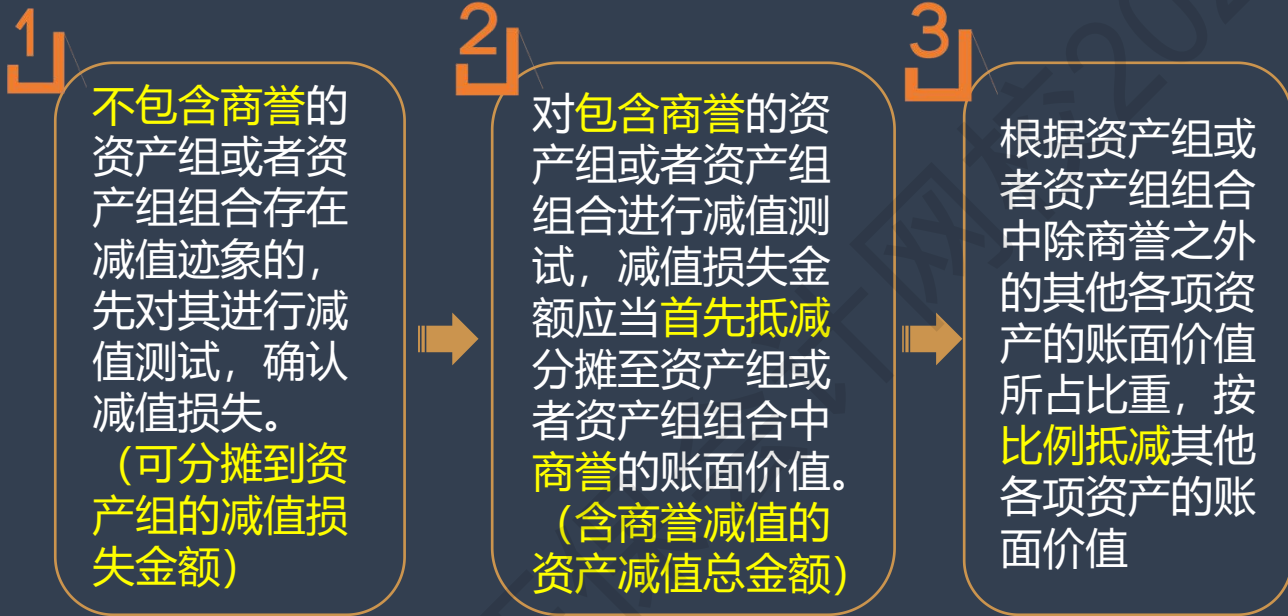
②持有的同一项存货的数量多于销售合同或劳务合同订购数量的（合同数量 $<$ 持有数量）
分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。超出合同部分的以一般销售价格为基础计算可变现净值。（**视为两批存货，不得混同冲抵**）



xìǎo mā zhǔ xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊9】商誉减值的会计处理



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：存在归属于少数股东权益商誉价值时的处理
首先，应将账面价值中的部分商誉先恢复为整体合并商誉，即
子公司资产组的账面价值 = 合并报表可辨认净资产 + 整体合并商誉，
再进行后续的减值测试。

计算减值损失金额时，应首先抵减完全商誉，得到商誉减值金额后（**完全商誉的减值金额**）；再用商誉的减值金额**乘以母公司持股比例**，得到母公司应该确认的商誉减值金额，即合并财务报表中应列示的商誉减值金额。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊10】借款费用开始、暂停、停止资本化的时点

1.开始资本化的时点

借款费用已经发生、资产支出已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。

2.借款费用暂停资本化的情形

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生**非正常中断**（不必要或不可预见的原因，如质量纠纷、安全事故等），且中断时间连续超过**3个月**的，应当暂停借款费用的资本化。

特别提示：中断属于**正常中断**（必要或可预见的原因，如雨季、冰冻等季节性停工、必要的安全质量检查等）引起的，相关借款费用仍可**资本化**。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3. 借款费用停止资本化的时点

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用停止资本化；之后所发生的借款费用，确认为费用，计入当期损益。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的**支出金额很少或者几乎不再发生**。

如何判断达到预定可使用或者可销售状态：

①符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产活动**已经全部完成或者实质上已经完成**。

②所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求**相符或者基本相符**，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

④购建或者生产符合资本化条件的资产需要**试生产或者试运行的**，在试生产结果表明资产能够正常生产出**合格产品**，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

⑤购建或者生产的符合资本化条件的资产**的各部分分别完工**，每部分在其他部分继续建造或者生产过程中**可供使用或者可对外销售**，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的。

⑥购建或者生产的资产**的各部分分别完工**，但必须等到**整体完工后**才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊11】以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

①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，计入职工薪酬；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。

(~卖)

②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职工薪酬。(~用)



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊12】或有事项预期可获得补偿的会计处理

企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的
(谨慎性)：

①补偿金额在**基本确定**能够收到时才能作为资产单独确认；

(预计资产——基本确定)

②确认补偿金额**不超过**预计负债账面价值。

同时，资产和负债不能随意抵销；预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当单独确认为一项资产，而**不能扣减**预计负债金额。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊13】产品质量保证的会计处理

按照预计的比例进行计提——实际发生保修费用时，结转“预计负债”——保修期满后，冲销“预计负债”。

特别提示：确认与产品质量保证有关的预计负债的借方科目由“销售费用”改为“主营业务成本”。（2024修改）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊14】待执行合同变为亏损合同时的会计处理

a.合同存在标的资产的



先对标的资产进行减值测试确认减值损失



预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债

b.合同不存在标的资产的



满足相应条件时，确认为预计负债



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊15】重组义务的规定

a.确认时点：企业因重组而承担了重组义务，满足或有事项确认条件时，应确认预计负债。

同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：

有详细、正式的重组计划

+

重组发生

该重组计划已对外公告

b.计量金额：不能考虑处置相关资产可能形成的利得或损失。即使资产的出售构成重组的一部分（计提减值或计入处置损益等），同时不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出（计入管理费用等）。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊16】“一次授予、分期行权”

应当视为多个独立的股份支付计划，分别确定每个计划等待期，并分别进行会计处理。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊17】股份支付的会计处理

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
<p>(1) 授予日： a.可立即行权的 应在授予日按照权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的股本溢价； b.不能立即可行权的 在授予日不做会计处理。</p>	<p>(1) 授予日： a.可立即行权的 确认管理费用等（以授予日权益工具的公允价值为基础计量）和相应的应付职工薪酬； b.不能立即可行权的 在授予日不做会计处理。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
<p>(2) 等待期内的每个资产负债表日：应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具在授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的其他资本公积，不确认其后续公允价值变动的影响。（先通过其他资本公积归集最终再转到股本溢价）</p>	<p>(2) 等待期内的每个资产负债表日：应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，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。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
<p>(3) 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。 企业应在行权日根据行权情况，确认股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的“资本公积——其他资本公积”。</p>	<p>(3) 可行权日之后 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。 但负债公允价值的变动应当计入当期损益。（≈金融负债的后续计量，公允价值变动损益）</p>

xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu “guò guò guò”
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊18】回购股份进行职工期权激励的会计处理

- (1) 企业回购股份时：按回购股份的支出计入“库存股”；
- (2) 在等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加“资本公积——其他资本公积”；
- (3) 在职工行权购买本企业股份时，转销交付职工的库存股成本和等待期内“资本公积——其他资本公积”累计金额，同时差额调整“资本公积——股本溢价”。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊19】可行权条件的修改

①有利于员工的修改



增加企业费用，OK

②不利于员工的修改



减少企业费用，视同未修改

③取消或结算



加速到期，剩余部分一次性确认

特别提示：职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，例如职工在等待期内认为激励计划约定的行权价较高而自愿退出股权激励计划，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。（2024新增）

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊20】限制性股票股权激励的会计处理

①授予日：收到职工缴纳的认股款、履行增资等手续的同时就回购义务确认负债。（谨慎性原则）

收到职工缴纳的认股款：

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

回购义务确认负债：

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

②等待期内：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，按照规定判断等待期，比照权益结算的股份支付进行处理。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③解锁日：

a.达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票：（~发行成功）

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（差额）

b.未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票（~发行失败）

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（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）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊21】集团股份支付的处理

(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）

合并财务报表层面的抵销分录（**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）

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou dou dou
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(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）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(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



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(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



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài wǒ men 2024 dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊22】合同的合并

企业与同一客户同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当**合并为一份合同**进行会计处理（不可明确区分）：

①该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成**一揽子交易**，如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损；



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况，如一份合同如果发生违约，**将会影响**另一份合同的对价金额；

③该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）**构成单项履约义务**。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊23】合同的变更

①变更部分作为单独合同进行会计处理

原合同未履行部分



新增合同

合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更作为一份单独的合同（即一项新的合同）进行会计处理。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理



原合同未履行部分



一份新合同

新增合同

合同变更不属于上述第①种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，**将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同**进行会计处理。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

此时，新合同的交易价格 = 原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额） + 合同变更中客户已承诺的对价金额



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理



原合同已履行部分



原合同未履行部分



新增合同

一份新合同

合同变更不属于上述第①种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间**不可明确区分**的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

xǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊24】收入应注意的事项

1.可变对价

发生折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素，可能产生可变对价。



【脑动时间】现金折扣（销售折扣）的税会差异

会计：来源于销售——作为可变对价，冲减收入；

税法：回款而给予的利息补贴——计入“财务费用”在税前扣除，不得冲减收入。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.合同中存在的重大融资成分

一次性付款价格

计入当期收入

分期收回的合同总价款

未实现融资收益

分期确认



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.应付客户对价

企业存在应付客户对价的（并非为取得明确区分的商品或服务），应当将该应付对价冲减交易价格。（最终得到的金额）



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



4. 应收款项和合同资产的区别

应收账款：
无条件收取合同对价的权利，企业**仅仅**随着时间的**流逝**即可收款，仅承担信用风险。



合同资产：
企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，**不是一项无条件收款权**，还需要履行其他履约义务；除信用风险之外，**还可能**承担其他风险，如履约风险等。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

5.在某一时段内履行的履约义务的收入确认

(1) 确认条件

- 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。（~陆续发生）
- ②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。（~控制权转移）
- 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。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 确认方法

企业应当采用恰当的方法（如，产出法、**投入法**）确定**履约进度**，以使其如实反映企业向客户转让商品的履约情况。

实务中，通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度。

在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生、但是未导致向客户转移商品的投入。**（无关成本）**



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

6.在某一时间点履约的收入确认

确认条件:

客户取得相关商品
控制权时点

- 现时收款权利
- 商品法定所有权转移给客户
- 商品实物转移给客户
- 主要风险和报酬转移给客户
- 客户已接受该商品

xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：**支付手续费方式的委托代销安排**，不应在向受托方发货时确认销售商品的收入。

特别提示：**售后代管商品安排**，需要判断企业是否不再控制该商品，而只是向客户提供了代管服务。

同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，如该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够**单独识别**；三是该商品可以随时交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。此时，可能还需考虑是否存在**其他单项履约义务**，如需要向客户提供保管服务（应分摊交易价格）。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

7.合同取得成本

- (1) 为取得合同发生的增量成本（不取得合同就不会发生）预期能够收回的，作为合同取得成本确认为一项资产。
- (2) 无论是否取得合同均会发生的投标费、差旅费等，应当在发生时计入当期损益，但明确由客户承担的除外。
- (3) 该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。（简化）



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

8.附有销售退回条款的销售

取得对价 =

营业收入

+

预计负债

发出存货 =

营业成本

+

应收退货成本



已实现部分



未实现部分



xīǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
肖妈祝小伙伴们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

9.附有质量保证条款的销售

提供**额外服务**的（如，单独购买的质量保证），作为**单项履约义务**；否则，按照**或有事项规定**（如，法定要求的质量保证）进行会计处理。

特别提示：客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，**不应被视为退货**；如果合同约定客户可将质量有瑕疵的商品退回以换取正常的商品，应当按照**附有质量保证条款**的销售进行会计处理。



xǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

10.附有客户额外购买选择权的销售

如果向客户提供了一项**重大权利**，如激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等，应作为一项单项履约义务，分摊交易价格，未来行使权力时确认收入。（**视为一项单项履约义务**）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
商场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

11.主要责任人和代理人

主要责任人

➔ 全额确认收入

代理人

➔ 佣金确认收入

主要责任人的特征：当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够**控制**该商品的。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

12.售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将
该商品购回的销售方式。

企业应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

(1) **回购价格低于原售价的**：按照租赁准则相关规定进行会计处理；
(**回购价格低于原售价的差额~租金**)

(2) **回购价格不低于原售价的**：在收到客户款项时确认金融
负债，不能终止确认该资产，应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。 (**回购价格高于原售价的差额~利息**)



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

13.授予知识产权许可

(1) 不构成单项履约义务的：应将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理。

(2) 构成单项履约义务的：进一步确定在某一时段内履行还是在某一时点履行。（时点型or时段型）

作为在某一时段内履行的履约义务应同时满足的条件：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；该活动对客户将产生有利或不利影响；该活动不会导致向客户转让商品。（陆续发生）

否则，作为在某一时点履行的履约义务。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。

(权责发生制)



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

14.无须退回的初始费

(1) 在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的**无须退回**的初始费（如俱乐部的入会费、初装费、接驳费等）——**计入交易价格**。

(2) 初始费与向客户转让已承诺的商品相关时

- 构成单项履约义务的：在转让该商品时按照分摊至该商品的交易价格确认收入
- 不构成单项履约义务的：在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的应当作为未来将转让商品的预收款（合同负债），在未来转让该商品时确认为收入。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

15.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。

只有当企业预收的款项**无须退回**，且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时（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。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊25】政府补助的概念

1.主要形式：政府对企业的无偿拨款、财政贴息，无偿给予非货币性资产、**税收返还**（如即征即退的增值税）等。

特别提示：不适用政府补助准则的情形

通常，直接减征、免征、增加计税抵扣额（增值税加计抵减）、抵免部分税额、增值税出口退税等**不涉及资产直接转移的经济资源**，不适用政府补助准则。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

不属于政府补助的：

(1) 政府以**企业所有者身份**向企业投入资本，享有相应的所有者权益；

(2) 企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，按照**收入准则**进行会计处理。

(实质构成销售价款的一部分)



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.政府补助的分类

与资产相关



●对资产未来使用的补助

与收益相关



- 对未来收益的补助
- 对过去收益的补助

总额法



按补助全额确认（分开确认）

净额法



扣减补助后净额（合并确认）

会计科目（经济实质）：



- （1）日常活动：
计入“其他收益”或冲减相关成本费用；
- （2）非日常活动：
计入“营业外收支”（总额或者净额）。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：综合性项目政府补助
包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，应分解并分别进行会计处理。**难以区分的**，应当将其整体归类为**与收益相关的政府补助**进行处理。

xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊26】金融资产的具体分类

分类	业务模式	合同现金流量特征	会计科目	计量原则
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 (债务工具)	债权投资、 贷款、应 收账款等	摊余成本法 (实际利率)， 需计提减值



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

分类	业务模式	合同现金流量特征	会计科目	计量原则
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	收取合同现金流量和出售金融资产	仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付 (债务工具)	其他债权投资等	摊余成本法 (实际利率) + 公允价值, 需计提减值
	非交易性	直接指定 (非交易性权益工具)	其他权益工具投资	公允价值, 不计提减值

xìǎo mā zhù xìǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

分类	业务模式	合同现金流量特征	会计科目	计量原则
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性 + 其他业务模式	不属于以上情形的	交易性金融资产	公允价值, 不计提减值

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊27】仍然可能视为以收取合同现金流量为目标业务模式的特殊情形（2024修改）

①企业在金融资产的信用风险增加时，为减少因信用恶化所导致的潜在信用损失而将其出售，其金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。（被迫出售）

②如果出售发生在金融资产临近到期时，且出售所得接近待收取的剩余合同现金流量，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。（重要性原则）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：非交易性权益工具投资直接指定的情形

权益工具投资一般不符合本金加利息的合同现金流量特征，通常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。然而在初始确认时，企业可以将**非交易性权益工具投资**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，并按规定确认股利收入。该指定一经做出，不得撤销。企业投资其他上市公司股票或者非上市公司股权的，都可能属于这种情形。（**不确定性高，高度谨慎性**）

xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén dōu dōu guò guò guò
肖 妈 祝 小 可 爱 们 2024 都 “ 过 过 过 ”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：或有对价形成金融资产的计量

企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，应当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，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。（具有交易性）

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：结构性存款的会计处理

结构性存款，是指嵌入了金融衍生产品的存款，通过与利率、汇率、指数等的波动挂钩或者与某实体的信用情况挂钩。

通常应当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，记入“交易性金融资产”科目。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：保本浮动型理财产品的特征

收益可能取决于基金的投资收益等与时间流逝无关的因素，通常不满足本金加利息的合同现金流量特征，因此，不能将其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，应划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊28】金融负债与权益工具的区分



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"

尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：“股利制动机制”“股利推动机制”等常见的联结条款对分类的影响



① “股利制动机制”：要求企业如果不宣派或支付优先股等金融工具的股利，则企业不能宣派或支付普通股股利。



② “股利推动机制”：要求企业如果宣派或支付普通股股利，则其也须宣派或支付优先股等金融工具的股利。

理解：如果优先股等金融工具所联结的是诸如普通股的股利，发行方根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付，则“股利制动机制”“股利推动机制”本身均不会导致相关金融工具被分类为金融负债。（没有强制义务则不属于金融负债）

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu “guò guò guò”
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：复合金融工具的分拆

可转换债券



纯债券
“应付债券” + 权益工具
“其他权益工具”

企业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分，在初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。

xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu “guò guò guò”
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

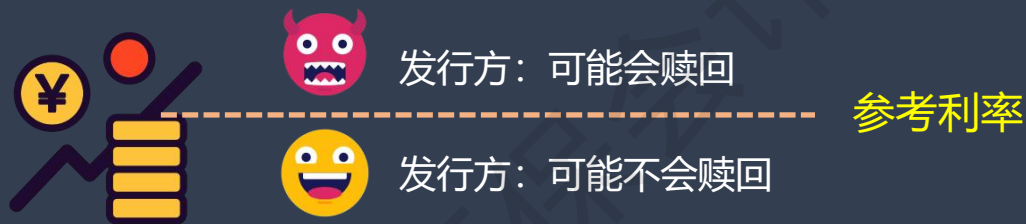
特别提示：关于“利率跳升”和“间接义务”对分类的影响
永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑“间接义务”。永续债合同规定没有固定到期日、同时规定了未来赎回时间、发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮（即“利率跳升”或“票息递增”）的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

a.如果跳升次数**有限**、有最高票息**限制**（即“封顶”）且封顶利率**未超过**同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务。（~发行方可能不会赎回）



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

b.如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务。

(≈发行方可能会赎回)



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊29】嵌入式衍生工具（2024新增）

①嵌入衍生工具与主合同构成混合合同

a.主合同通常包括租赁合同、保险合同、服务合同、特许权合同、债务工具合同、合营合同等；

b.在混合合同中，嵌入衍生工具通常以具体合同条款体现。

特别提示：衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。（可独立核算的会计主体）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②嵌入式衍生工具与主合同的关系

根据其经济特征和风险是否与主合同的经济特征和风险**紧密相关**，并结合其他条件，嵌入衍生工具的核算有两种模式，包括从混合合同中**分拆的模式**或**不分拆的模式**。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③嵌入式衍生工具的会计处理

a.嵌入衍生工具的分拆

嵌入衍生工具从混合合同中分拆的，企业应当按照适用的会计准则规定，对混合合同的主合同进行会计处理。对于单独存在的衍生工具，通常应采用**公允价值**进行初始计量和后续计量。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

b.将混合合同指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具

与整项金融工具均以公允价值计量且其变动计入当期损益相比，企业识别嵌入衍生工具、评估是否与主合同分拆以及对于需要分拆的嵌入衍生工具按公允价值计量等相关要求可能更为复杂或导致可靠性更差。为此，企业可以将**整项混合合同**指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具（除特殊情况外）。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊30】金融工具减值的三个阶段

阶段	特征	会计处理方法
第一阶段	信用风险自初始确认后未显著增加	企业应当按照未来12个月的预期信用损失计量损失准备。 利息收入 = 账面余额（即未扣除减值准备的金额）×实际利率
第二阶段	信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值	企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备。 利息收入 = 账面余额（即未扣除减值准备的金额）×实际利率



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

阶段	特征	会计处理方法
第三阶段	初始确认后 发生信用减值	企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备，但对利息收入的计算不同于处于前两阶段的金融资产。对于已发生信用减值的金融资产，利息收入 = 账面余额减已计提减值准备后的摊余成本 × 实际利率

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：对于购买或源生时**已发生信用减值的金融资产**，企业应当仅将初始确认后整个存续期内预期信用损失的变动确认为损失准备，并按其摊余成本和经信用调整的实际利率计算利息收入。

(第三阶段)



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊31】金融资产转移的会计处理

(一) 满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理

情形	会计处理方法
金融资产整体转移时	<p>(整体转移~整体终止)</p> <p>将下列两项金额的差额计入当期损益：</p> <ol style="list-style-type: none">(1) 被转移金融资产在终止确认日的账面价值。(2) 因转移金融资产而收到的对价，与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额（涉及转移的金融资产为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的情形）之和。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

情形	会计处理方法
金融资产部分转移时	<p>(部分转移~部分终止)</p> <p>应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分（在此种情形下，所保留的服务资产应当视同继续确认金融资产的一部分）之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益：</p> <p>(1) 终止确认部分在终止确认日的账面价值。</p> <p>(2) 终止确认部分收到的对价（包括获得的所有新资产减去承担的所有新负债），与原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及部分转移的金融资产为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的情形）之和。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men
宝妈祝小可爱们

dōu guò guò guò
2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 继续确认被转移金融资产的会计处理

企业保留了被转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，表明企业所转移的金融资产不满足终止确认的条件，**不应将其从企业的资产负债表中转出。**

此时，企业应当继续确认所转移的金融资产整体，因资产转移而收到的对价，应当在收到时**确认为一项金融负债**（如，短期借款、其他应付款、**卖出回购金融资产款等**）。在后续会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入或利得以及该金融负债产生的费用或损失（如，**财务费用**）。

需要注意的是，该金融负债与被转移金融资产应当**分别确认和计量**，不得相互抵销。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(三) 继续涉入被转移金融资产的会计处理

企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了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继续确认该被转移金融资产，并相应确认相关负债。企业所确认的被转移的金融资产和相关负债，应当反映企业所保留的权利和承担的义务。

企业通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入的，应当在转移日按照金融资产的账面价值和担保金额两者之中的较低者，按继续涉入的程度继续确认被转移资产，同时按照担保金额和担保合同的公允价值之和确认相关负债。



xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



分类	会计科目	后续计量方法
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	交易性金融资产	公允价值：公允价值变动计入公允价值变动损益
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他债权投资（债务工具）	摊余成本 + 公允价值（谨慎性） ：持有期间按摊余成本计量的利息收入，计入投资收益；公允价值变动计入 其他综合收益 ；处置利得或损失以及持有期间的其他综合收益，转入投资收益。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

续表

分类	会计科目	后续计量方法
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	其他权益工具投资（直接指定的非交易性权益工具投资）	<p>公允价值（高度谨慎性，不确定，不得影响损益）：公允价值变动计入其他综合收益；处置利得或损失以及持有期间的其他综合收益，转入留存收益。</p> <p>特别提示：符合条件的股利收入计入当期损益。（确定）</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊32】套期的分类（对冲何种风险）

1.公允价值套期：是指对**已确认资产或负债**、尚未确认的**确定承诺**，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。
(对冲公允价值的风险)



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.现金流量套期：是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的**预期交易**，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。
(对冲未来现金流量的风险)



已确认资产或负债、
极可能发生的预期交易



被套期项目
为未来的现金流量



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.境外经营净投资套期：是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。

特别提示：企业对**确定承诺的外汇风险**进行套期的，可以作为**公允价值套期或现金流量套期**进行会计处理。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊33】合并日（或购买日）的判断——关注控制权的转移。

- 1.企业合并合同或协议已获股东大会通过。
- 2.企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准。
- 3.参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。
- 4.合并方或购买方已支付了**合并价款的大部分**（一般应超过50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。
- 5.合并方或购买方实际上已经**控制**了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：认缴制下尚未出资的股权投资的处理

对于认缴制下尚未出资的股权投资，投资方在未实际出资前是否应确认与所认缴出资相关的股权投资，应结合法律法规规定与具体合同协议确定。

若合同协议有具体约定的，按照合同约定进行会计处理；合同协议没有具体约定的，则应根据《公司法》等法律法规的相关规定进行会计处理。

特别规定：全体股东认缴的出资额由股东按照公司章程的规定自公司（有限责任公司）成立之日起**5年内缴足**，法律法规另有规定的，从其规定。（2024新增）

xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

对于投资的初始确认，若合同**明确约定**认缴出资的时间和金额，且投资方按认缴比例**享有相应的股东权益**，则投资方应确认一项金融负债及相应的资产；若合同**没有明确约定**，则属于一项**未来出资承诺**，不确认金融负债及相应的资产。（权责对等）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊34】长期股权投资的初始计量

(一) 对联营、合营企业投资的初始计量

不同的取得方式	初始投资成本
支付现金取得	<p>按照实际应支付的购买价款作为初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等相关交易费用、税金及其他必要支出。</p> <p>特别提示：对于实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收股利处理，不计入长期股权投资的成本。</p>



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

不同的取得方式	初始投资成本
发行权益性证券方式取得	<p>按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本。 特别提示：发行费用≠交易费用 为发行权益性工具支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性工具发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本；该部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除（冲减资本公积），溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。</p>

xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 对子公司投资的初始计量

【妈妈妙招】实质重于形式。

同一控制下的
企业合并



实质：母公司向子公司的权益性投资（合并法）

- 差额计入资本公积
- 使用账面价值
- 不产生新商誉

非同一控制下的
企业合并



实质：购买（购买法）

- 使用公允价值
- 可能产生新商誉



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

1.同一控制下控股合并形成的长期股权投资（账面价值+合并法）

（1）长期股权投资的初始投资成本：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的份额确定。（下推法）

特别提示：合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本。（使用账面价值）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：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的份额的计算

①如果被合并方是原母公司自集团公司外部购入的，并且在原母公司合并报表确认了商誉的。

长期股权投资的初始投资成本：

原购买日该子公司可辨认净资产公允价值

+

最终控制方收购被合并方形成的商誉（旧）

后续变动金额：

- + 自购买日至合并日该子公司按购买日公允价值为基础调整后的净利润
- 自购买日至合并日该子公司对外分配的现金股利
- ± 自购买日至合并日子公司其他综合收益的变动金额
- ± 自购买日至合并日子公司其他权益变动金额

×

持股比例

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②如果被合并方是集团公司**原生创设**的，在原母公司合并报表没有商誉。

长期股权投资的初始投资成本：

子公司净资产账面价值

×

持股比例

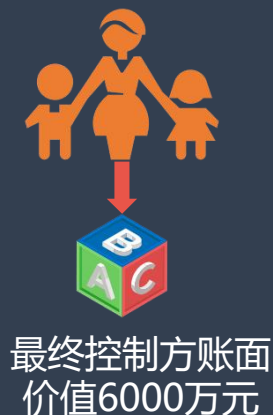


xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 长期股权投资的初始投资成本与支付合并对价的差额

【妈妈妙招】 实质上为集团内部的资本移转。



净流入1000万元
计入“资本公积”



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 合并方发生的费用 (交易费用≠发行费用)

①交易费用

合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入**当期损益**（“管理费用”）。（如果计入长期股权投资成本，则无法在合并报表中全额抵消）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②发行费用

与发行权益性工具作为合并对价直接相关的费用，应当冲减**资本公积**（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）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费用，应当计入债务性工具的**初始确认金额**（“**利息调整**”）。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.非同一控制下控股合并形成的长期股权投资（公允价值+购买法）

(1) 长期股权投资的初始成本

长期股权投资的初始投资成本



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

特别提示：购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 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

①正商誉

合并成本 > 合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额
控股合并的情况下，该差额在合并财务报表中列示为“商誉”。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②负商誉

企业合并成本 < 合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值
份额

控股合并的情况下，差额应计入合并当期损益（营业外收入）
体现在合并当期的合并利润表。

特别提示：非同一控制下企业合并，购买日不编制合并利润表，
负商誉通常计入**留存收益**。（≈以前年度的“营业外收入”）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 一项交易中同时涉及自最终控制方购买股权形成控制及自其他外部独立第三方购买股权的会计处理

【妈妈妙招】 合并前后均被同一最终控制方控制。

①自集团内取得的股权能够形成控制的，相关股权投资成本的确定按照**同一控制下企业合并**的规定处理；

②自外部独立第三方取得的股权则视为在取得对被投资单位的控制权，形成**同一控制下企业合并**后少数股权的购买，该部分少数股权的购买不管与形成同一控制下企业合并的交易是否同时进行，个别报表中，有关股权投资成本按照实际支付的**购买价款**确定。（与合并报表按照最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额存在差异，调整“资本公积”）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊35】母公司为投资性主体对合并范围的考虑

母公司应当**仅将**为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；**其他子公司不应当予以合并**，适用**金融工具**相关规定进行会计处理。

合并范围



投资的其他企业≈金融资产，计入母公司个别报表

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照金融工具确认和计量的规定划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，都应按照《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》的规定进行确认和计量。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊36】顺流交易、逆流交易的抵消调整

逆流交易（最终控制方）：

借：营业收入——被投资企业
贷：营业成本——被投资企业
 存货——投资企业



单行合并：
替换为投资企业会计科目



借：投资收益——投资企业
贷：存货——投资企业

因此，逆流交易的合并报表抵消调整分录：

借：长期股权投资
 贷：存货

(资产对资产)

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



顺流交易（最终控制方）：

借：营业收入——投资企业
贷：营业成本——投资企业
 存货——被投资企业



单行合并：
替换为投资企业会计科目



借：营业收入——投资企业
贷：营业成本——投资企业
 长期股权投资——投资企业

因此，顺流交易的合并报表抵消调整分录：

借：营业收入
 贷：营业成本
 投资收益
(损益对损益)

xīǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊37】长期股权投资核算方法的转换

持股比例的变化		个别报表角度	最终控制方角度	合并报表抵销调整 (最终控制方 - 个别报表)
上升	公允价值计量转换为权益法 (5%→20%)	原5%投资为公允价值	—— (不存在合并报表)	
	非同一控制下权益法转换为成本法 (20%→60%)	原20%投资为 账面价值	原20%投资为 公允价值	将原20%投资调整到公允价值
	非同一控制下公允价值计量转换为成本法 (5%→60%)	原5%投资为公允价值	原5%投资为公允价值	原5%投资无需调整

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
 商场祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

持股比例的变化	个别报表角度	最终控制方角度	合并报表抵销调整 (最终控制方 - 个别报表)
下降	权益法转换为公允价值计量 (20%→5%)	剩余5%投资调整为公允价值	—— (不存在合并报表)
	成本法转换为权益法 (60%→20%)	剩余20%投资追溯调整为权益法下的账面价值	剩余20%投资调整到公允价值
	成本法转换为公允价值计量 (60%→5%)	剩余5%投资调整为公允价值	剩余5%投资无需调整

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
 宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊38】合营安排分类

共同经营	合营方享有该安排 相关资产 且承担该安排 相关负债 的合营安排
合营企业	合营方仅对该安排的 净资产 享有权利的合营安排



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊39】非货币性资产交换的概念

1.非货币性资产交换，是指企业主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等**非货币性资产**进行的交换。该交换**不涉及**或只涉及**少量**的货币性资产（即补价）。

其中：“少量补价”，是指补价占整个资产交换金额的比例低于**25%（不含25%）**。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

整个资产交换金额 = 收到补价企业换出资产的公允价值 = 支付补价企业支付的补价和换出资产公允价值，上述公式中，分子、分母均不含增值税额。（≈占整个交易规模的比例）

交换方	比例计算方法
收到补价的企业	收到的补价 / 换出资产公允价值 < 25%
支付补价的企业	支付的补价 / （支付的补价 + 换出资产公允价值） < 25%



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.非货币性资产交换的计量方法

计量基础	适用条件
以公允价值为基础计量	<p>同时满足下列两个条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：</p> <p>(1) 该项交换具有商业实质；</p> <p>①换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。</p> <p>②使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产所产生的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。</p> <p>(2) 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。</p>



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：换入资产成本的确定

第一顺序：换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以**换出资产公允价值**作为确定换入资产成本的基础（≈**支付的对价**）；

第二顺序：但如果确有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

以账面价值为基础计量	以上两个条件未能同时满足的。应当按照 换出资产的账面价值和应支付的相关税费 ，作为换入资产的成本，无论是否支付补价， 均不确认损益 ；收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素。
------------	---

xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊40】债务重组中“债权人”的会计处理

1.以资产清偿债务的

(1) 债权人受让金融资产

受让的金融资产**初始确认时应当以公允价值计量**，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的**差额**记入“**投资收益**”。

(2) 债权人受让非金融资产

受让非金融资产的成本 = **放弃债权的公允价值** + 使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。 (**≈支付的对价**)



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 债权人受让多项资产

债权人受让多项非金融资产或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照金融工具确认和计量的规定确认和计量受让的金融资产；按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组**合同生效日**的公允价值比例，对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公允价值后的净额进行分配（~取得非金融资产支付的对价），并以此为基础分别确定各项资产的成本；放弃债权的公允价值与账面价值之间的**差额**，计入“**投资收益**”。（权责发生制）



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 债权人受让处置组

债务人以处置组清偿债务的，债权人应当分别按照金融工具确认和计量和其他相关准则的规定，对处置组中的金融资产和负债进行初始计量，然后按照金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值以及承担的处置组中负债的确认金额之和，扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别

债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核算，而是将其划分为持有待售类别的，债权人应当在初始计量时，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**；公允价值减去出售费用后的净额低于不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额的差额记入“**资产减值损失**”科目。（2024修改）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.将债务转为权益工具

债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，相关权益性投资的初始投资成本应按照**放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本**确定。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，**应当计入当期损益（投资收益）**。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.修改其他条款

(1) 如果修改其他条款导致**全部债权终止确认**：债权人应当按照修改后的条款以**公允价值**初始计量新的金融资产；新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，**记入“投资收益”**。

(2) 如果修改其他条款**未导致债权终止确认**：债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊41】债务重组中“债务人”的会计处理

1.以资产清偿债务

债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益（“其他收益”或“投资收益”）。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 债务人以金融资产清偿债务（抵债资产具有金融性）

债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”。

对于以分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资清偿债务的，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记入投资收益；对于以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清偿债务的，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，记入留存收益。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 债务人以非金融资产清偿债务（抵债资产不具有金融性）

① 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的：不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”。偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。（混合）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②债务人以包含非金融资产的处置组（处置组中的资产**均为长期股权投资的除外**）清偿债务的：应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和，与处置组中资产的账面价值之间的差额，**记入“其他收益——债务重组收益”**。处置组所属的资产组或资产组合，按照资产减值准则分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应包含分摊至处置组的商誉。处置组中的资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。



xǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。（非销售）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.将债务转为权益工具

债务人初始确认权益工具时，应当按照**权益工具的公允价值计量**，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。

所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当记入“**投资收益**”科目。（权益工具属于金融工具）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.修改其他条款

(1) 债务重组采用修改其他条款方式进行的：如果修改其他条款导致债务终止确认，债务人应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，**记入“投资收益”科目。**（~新金融负债，如应付账款）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 如果修改其他条款未导致债务终止确认，或者仅导致部分债务终止确认的：对于未终止确认的部分债务，债务人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

对于以摊余成本计量的债务，债务人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失记入“投资收益”；对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债务人应当调整修改后的重组债务的账面价值，并在修改后重组债务的剩余期限内摊销。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊42】租赁的分拆和合并

1. 租赁的分拆

合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别**各项单独租赁**进行会计处理。合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将**租赁（租赁准则）**和**非租赁部分（其他准则）**进行分拆，除非使用新租赁准则的简化处理。

同时符合下列条件，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中**获利**；该资产与合同中的其他资产**不存在高度依赖或高度关联关系**。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 承租人的处理

在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各项租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格占合同价格之和的**相对比例分摊合同对价**。

(2) 出租人的处理

出租人应当分拆租赁部分和非租赁部分，并根据新收入准则中关于交易价格分摊的规定**分摊合同对价**。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2. 租赁的合并

企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在满足下列条件之一时，应合并为一份合同进行会计处理（不可明确区分）：



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

1.该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成“一揽子交易”，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。

2.该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

3.该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的。仍然需要区分该一份合同中的租赁部分和非租赁部分。



xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊43】租赁期的确定

承租人**有权使用租赁资产且不可撤销的期间**；承租人有**续租选择权**，即有权选择续租资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期应包含续租选择权涵盖的期间；承租人有**终止租赁选择权**，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使其拥有的终止租赁选择权的，租赁期应包含终止租赁选择权涵盖的期间。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

1.租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。

租赁期自租赁期开始日起计算。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，**已获得对租赁资产使用权的控制**，则表明租赁期已经开始。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.不可撤销期间

在确定租赁期和评估不可撤销租赁期间时，企业应根据租赁条款约定确定**可强制执行合同的期间**。

承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大	表明该租赁不再可强制执行
只有承租人有权终止租赁	应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑
只有出租人有权终止租赁	不可撤销的租赁期，包括终止租赁选择权所涵盖的期间



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.续租选择权和终止租赁选择权

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买标的资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。

在评估时，企业应考虑对承租人行使续租选择权或不行使终止租赁选择权带来经济利益的所有相关事实和情况，包括自租赁期开始日至选择权行使日之间的事实和情况的预期变化。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：在租赁期开始日，企业应当基于既有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期，其他相关会计估计应与此一致。例如，与该租赁相关的租赁资产改良支出、初始直接费用等的摊销期限应当与租赁期保持一致。（2024新增）



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊44】租赁变更的会计处理

(1) 租赁变更作为一项单独租赁处理（可明确区分）

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- ①该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
- ②增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 租赁变更未作为一项单独租赁处理 (不可明确区分)

承租人应当在租赁变更生效日进行下列会计处理:

- ①按照租赁分拆规定对变更后合同的对价进行分摊;
- ②确定变更后的租赁期;
- ③采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现, 以重新计量租赁负债。

④在计算变更后租赁付款额的现值时, 承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率; 无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的, 应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

⑤就上述租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：

a.租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入**当期损益**（如**资产处置损益**）。

b.其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊45】出租人会计处理（区分融资租赁和经营租赁）

1.出租人的租赁分类

分类依据：出租人的租赁分类应以租赁转移与租赁资产所有权相关的**风险和报酬**的程度为依据。

其中：**融资租赁的分类标准（实质重于形式）**

- ①在租赁期届满时，租赁资产的所有权**转移**给承租人。
- ②承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将**行使该选择权**。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分（75%及以上）。

④在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于（90%以上）租赁资产的公允价值。

⑤租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

⑥一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

a.若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担；



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

b.资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人，如租赁结束时，出租人以相当于资产销售收益的绝大部分金额作为对租金的退还，说明承租人承担了租赁资产余值的几乎所有风险和报酬；

c.承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

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。

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**）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：出租人向承租人收取的款项中包含增值税的，**该增值税不属于租赁收款额**，不应纳入应收融资租赁款的计量。

出租人为确保承租人履行合同相关义务收取租赁保证金的，**该租赁保证金不属于出租人的租赁收款额**，出租人应当将其作为单独的负债进行会计处理，不应冲减应收融资租赁款。（2024新增）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

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。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(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。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(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。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 可变租赁付款额

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。

(6) 经营租赁的变更

出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊46】特殊租赁的会计处理

（一）转租赁的会计处理

转租出租人首先应**基于其控制的资产（使用权资产，而不是原租赁物）**判断其属于经营租赁还是融资租赁，再进行会计处理。原租赁为短期租赁且转租出租人作为承租人已按照准则采用简化会计处理方法的，应将转租赁分类为经营租赁。

A公司：原租赁出租人



B公司：原租赁承租人
转租赁出租人



C公司：转租赁承租人



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理 (实质为出售)

确认营业收入并结转营业成本，在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入；按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转营业成本。

取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用，生产商或经销商出租人应当在租赁期开始日将其计入损益 (销售费用)。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

（三）售后租回交易的会计处理

若企业（卖方兼承租人）将资产转让给其他企业（买方兼出租人），并从买方兼出租人租回该项资产，则卖方兼承租人和买方兼出租人均应按照售后租回交易的规定进行会计处理。

企业应当评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售，并区别进行会计处理。



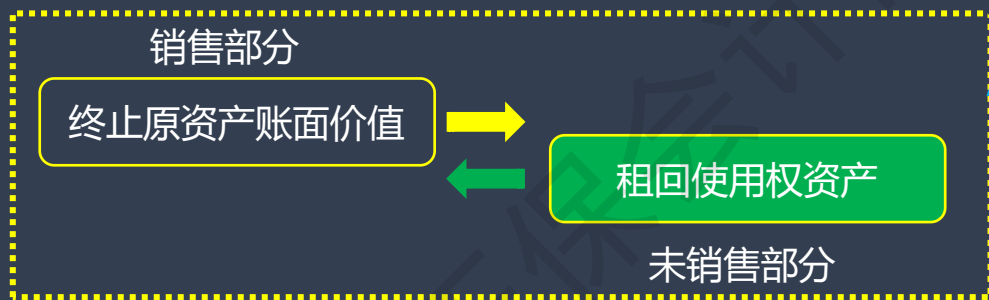
xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

1. 售后租回交易中的资产转让属于销售的情形

(1) 卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至买方兼出租人的权利确认相关利得或损失。

资产
处置
损益



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 买方兼出租人对资产购买进行会计处理，并根据租赁准则对资产出租进行会计处理。

特别提示：如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，企业应当进行以下调整（**实质重于形式**）：

- ①销售对价**低于**市场价格的款项视为**预付租金**进行会计处理；
- ②销售对价**高于**市场价格的款项视为买方兼出租人向卖方兼承租人提供**额外融资**进行会计处理。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.售后租回交易中的资产转让不属于销售的情形（实质为抵押借款）

卖方兼承租人**不终止确认**所转让的资产，而应当将收到的现金作为**金融负债（长期应付款）**，并按照金融工具进行会计处理。

买方兼出租人**不确认被转让资产**，而应当将支付的现金作为**金融资产（长期应收款）**，并按照金融工具进行会计处理。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊47】合并范围的确定

控制，是指投资方拥有对被投资方的**权力**，通过参与被投资方的相关活动而享有**可变回报**（~股东），并且有能力运用对被投资方的**权力影响其回报金额**（~控股股东）。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊48】合并日、购买日合并财务报表的编制

(一) 同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制

1.同一控制下的企业合并，合并方应遵循的原则

(1) 同一控制下的企业合并，长期股权投资的初始投资成本，应**按照合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额**进行确定。

(2) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中**不产生新的资产和负债，也不产生新的商誉**，但被合并方在企业合并前账面上**原已确认的商誉（老商誉）**应作为合并中取得的资产确认。

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应**维持其在被合并方的原账面价值不变**。被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，首先统一会计政策，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.合并日编制合并财务报表的调整抵销处理

(1) 合并资产负债表

①被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表，账面价值的金额为被合并方的有关资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）**在最终控制方财务报表中的账面金额**；

同时需要将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益进行抵销。（**最终控制方角度：均不存在**）



xìǎo mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②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、其他综合收益中归属于合并方的部分，应自合并方的资本公积转入留存收益及其他综合收益。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 合并利润表和合并现金流量表

在编制合并日合并利润表与合并现金流量表时，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及现金流量**。例如，同一控制下的企业合并发生于2023年6月30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2023年1月1日至2023年6月30日实现的净利润。

发生同一控制下企业合并的当期，合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，反映合并当期期初至合并日自被合并方带入的损益。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：**同一控制下企业合并涉及的或有对价**

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，确认初始投资成本时，应按照或有事项的有关规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，应当**调整资本公积（资本溢价或股本溢价）**，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：同一控制下企业合并增加的子公司或业务
如果集团公司新设一家子公司，将现有子公司或业务注入新设公司中，此时该交易构成同一控制下企业合并，新设公司需要编制合并财务报表，该新设公司应当追溯至自比较期最早期初开始编制合并财务报表，即使比较期最早期初早于该新设公司的成立日，但应不早于被注入的其他子公司或业务处于最终控制方控制的时点。

(新设公司的个别报表期初日为其成立日)

xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制

【妈妈妙招】实质为购买，公允价值，产生新商誉。

1.非同一控制下的企业合并，购买方应遵循的原则

(1) 需要将子公司各项资产负债由**原账面价值**调整到**购买日公允价值**，购买日公允价值与其原账面价值之间的差额，计入**资本公积**。（实质为：权益性投资→差额计入“资本公积”）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：非同一控制下企业合并涉及的或有对价

①某些情况下，当企业合并合同或协议中规定根据未来或有事项，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。

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。即，非同一控制下企业合并形成的长期股权投资确认与计量应考虑或有对价，合并成本中应包含或有对价的公允价值。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②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。

(或有对价具有交易性)



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.计算商誉

(1) 正商誉

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（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，体现为合并财务报表中的**商誉（吸收合并计入母公司个别资产负债表中的商誉）**。

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（所得税后）的份额



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 负商誉

长期股权投资的成本（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**未分配利润**（可视为以前年度的“营业外收入”）。

(3) 非同一控制下的控股合并中，购买方一般只需于购买日**编制合并资产负债表**；抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊49】购买日后合并调整及抵销的会计处理

●最终控制方在合并报表分录

第一步：长期股权投资从成本法调整为权益法；

第二步：抵销内部交易。

●个别报表分录

◆ 合并调整及抵销分录 = 最终控制方分录 - 个别报表分录



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(一) 合并财务报表中将长期股权投资由成本法调整为权益法

1. 子公司当年实现净利润、其他综合收益和其他所有者权益变动

动

借：长期股权投资

贷：投资收益（子公司经调整后的净利润×母公司持股比例）

例)

其他综合收益

资本公积（或相反分录）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.当年子公司宣告分派现金股利或利润

借：投资收益

贷：长期股权投资



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.期末母公司投资收益与子公司利润分配的抵销
账务处理：

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（子公司期初数）

贷：向股东分配利润（子公司本期分配的股利）
提取盈余公积（子公司本期计提的金额）
年末未分配利润



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 内部交易的合并抵销

1. 企业内部购进存货的合并抵销 (不考虑存货跌价准备时)

交易当年： 借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本 存货[（内部售价 - 内部成本）×未对第三方销售的数量]	【妈妈妙招】简化处理，先假设全部销售，期末再抵销未实现金额。 第二年： 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 贷：营业成本 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 期末抵销未实现内部销售利润 借：营业成本 贷：存货
---	---



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
商场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.企业内部购进固定资产的合并抵销（以管理用固定资产为例，无形资产比照处理）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

交易当年:

(1) 一方销售的商品, 另一方购入后作为管理用固定资产核算:

借: 营业收入 (内部固定资产交易的销售收入)

贷: 营业成本 (内部固定资产交易的销售成本)

 固定资产——原价 (固定资产原价中包含的未实现内部销售利润)

(2) 一方的固定资产, 另一方购入后仍作为管理用固定资产核算:

借: 资产处置收益

 贷: 固定资产——原价 (固定资产原价中包含的未实现内部销售利润)

(3) 抵销本期多提折旧:

借: 固定资产——累计折旧

 贷: 管理费用

第二年:

(1) 将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销, 以调整期初未分配利润:

借: 年初未分配利润

 贷: 固定资产——原价

(2) 将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销, 以调整期初未分配利润:

借: 固定资产——累计折旧

 贷: 年初未分配利润

(3) 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销:

借: 固定资产——累计折旧

 贷: 管理费用

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài mén

商场祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.内部债权债务的合并抵销

(1) 应收账款和应付账款的抵销

交易当年：

借：应付账款

贷：应收账款

借：应收账款

贷：信用减值损失（抵销计提的坏账金额）



xīǎo mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 债权投资与应付债券的抵销

交易当年：

借：应付债券

投资收益【借方差额】

贷：债权投资

财务费用【贷方差额】



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



抵销投资收益与财务费用：

借：投资收益

贷：财务费用

抵销应付利息与应收利息：

借：其他应付款（应付利息）

贷：其他应收款（应收利息）



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



4.未实现内部交易损益中少数股东损益的抵销

【妈妈妙招】 顺流交易的未实现内部交易损益体现在母公司个别报表中，没有影响到子公司的损益，因此顺流交易不调整少数股东损益，但逆流交易影响到子公司损益，需要调整少数股东损益。

属于**逆流交易**形成的未实现交易损益，应将该未实现内部交易损益金额在母公司和少数股东之间按照持股比例分配抵销，少数股东承担部分应调整少数股东权益和少数股东损益。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊50】特殊交易在合并报表中的会计处理

(一) 母公司购买子公司少数股东权益 (80% - 90%)

最终控制方角度：

自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，不属于企业合并；视为**股东间的权益性交易**（≈少数股东撤资），并保持原合并报表已确认的商誉金额不变。

借：长期股权投资（**新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算净资产的份额**）

资本公积（倒挤差额，或贷方）

贷：银行存款等

母公司个别报表：

按照实际支付价款或公允价值确认长期股权投资。

借：长期股权投资（实际支付价款或公允价值）

贷：银行存款等



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

续表

合并报表的抵销调整 = 最终控制方的会计处理 - 母公司个别报表的会计处理：

子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）所确定的价值开始持续计算的金额反映，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整母公司个别财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

计算方法：合并资产负债表因购买少数股东股权冲减母公司合并报表的资本公积 = 支付对价 - 新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产的份额

借：资本公积

贷：长期股权投资



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资
(80% - 70%)



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

最终控制方角度：

因出售部分股权后，仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当继续纳入母公司合并财务报表。该交易实质上为**股东间的权益性交易（~增加少数股东权益）**，不确认投资收益，应调整资本公积，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

将处置部分的长期股权投资调整为权益法

借：长期股权投资

贷：留存收益

投资收益

其他综合收益

资本公积

结转处置部分的长期股权投资金额

借：银行存款等

贷：长期股权投资（按权益法调整后的金额）

资本公积（倒挤差额，或借方）

剩余未处置部分长期股权投资调整为权益法

母公司个别报表：

在个别财务报表中，应将其作为长期股权投资的处置，确认有关处置损益。按出售股权取得的价款或对价的公允价值扣除所处置投资账面价值的差额，计入“投资收益”。

借：银行存款等

贷：长期股权投资

（按成本法计量的金额
×处置的持股比例）

投资收益

剩余未处置部分长期股权投资继续使用成本法

考场祝小可爱们



2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

合并报表的抵销调整 = 最终控制方的会计处理 - 母公司个别报表的会计处理：

合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

合并资产负债表调整母公司个别财务报表中资本公积 = 出售取得价款 - 出售长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算净资产的份额



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

调整合并资产负债表中的资本公积：

借：投资收益

贷：资本公积

出售10%的股权调整为权益法：

借：投资收益

贷：年初未分配利润

投资收益

借：投资收益

贷：其他综合收益

资本公积

剩余为处置部分长期股权投资调整为权益法（略）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(三) 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

企业因追加投资等原因，通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，首先应结合分步交易的各个步骤的协议条款，以及各个步骤中所分别取得的股权比例、取得对象、取得方式、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

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进行会计处理。（≈合并处理）

如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当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之间的差额计入当期投资收益或留存收益；购买日之前持有的被购买方的股权确认的其他综合收益转入投资收益或留存收益；对于购买日之前持有的被购买方除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动，应当转为购买日所属当期损益（投资收益）。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(四) 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并

1. 母公司个别报表

不属于“一揽子交易”的，取得**控制权日（合并日）**，按照以下步骤进行处理：

(1) 在合并日，确定的长期股权投资的初始投资成本为合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

特别提示：合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益等，暂不进行会计处理。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.合并财务报表

对于分步实现的同一控制下企业合并，在编制合并财务报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整。在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(五) 本期增加或减少子公司时如何编制合并财务报表

1. 本期增加子公司

同一控制下企业合并

(1) 合并日：需要编制合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表。

(2) 报告期期末

合并资产负债表：需要调整期初数；

合并利润表：自合并当期期初至报告期期末的收入、费用、利润；

合并现金流量表：自合并当期期初至报告期期末的现金流量。

特别提示：在编制合并财务报表时，应当对母公司与该子公司或业务自合并当期期初至报告期期末之间的内部交易进行抵销处理。 (2024新增)



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
商场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

非同 一控 制下 企业 合并	(1) 购买日：仅需要编制合并资产负债表。 (2) 报告期期末 合并资产负债表：不需要调整期初数； 合并利润表：自购买日至报告期期末的收入、费用、利润； 合并现金流量表：自购买日至报告期期末的现金流量。
----------------------------	---

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.本期减少子公司

在本期出售转让子公司部分股份或全部股份，丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下，应当将其**排除在合并财务报表的合并范围之外**。

(1) 编制合并资产负债表时，**不需要**对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并；

(2) 编制合并利润表时，应当以该子公司**自期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表**为基础，将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳入合并利润表；



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 编制现金流量表时，应将该子公司自**期初至丧失控制权之日止的现金流量信息**纳入合并现金流量表，并将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额，在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的现金”项目反映。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(六) 母公司因处置部分对子公司长期股权投资而丧失控制权

1.一次交易处置子公司

母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，合并财务报表中的会计处理：

(1) 终止确认相关资产、负债、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 按照**丧失控制权日的公允价值对剩余股权进行重新计量**，按剩余股权对被投资方的影响程度，将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行核算。**(实质已经发生变化，≈卖了又买)**

(3) 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的**投资收益**。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益，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而产生的其他综合收益等不能重分类进损益的其他综合收益除外。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.多次交易分步处置子公司

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，在合并财务报表中，首先应判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

(1) 如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照“不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资”的规定进行会计处理。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易**作为一项**处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理。其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入**其他综合收益**，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。（先通过“其他综合收益”归集，完成最终交易后再结转）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：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。在这种情况下，购买方应按照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”处理。（2024新增）



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(七) 因其他股东对子公司增资导致母公司股权稀释

如果由于其他股东对子公司进行增资，导致母公司股权稀释但仍控制子公司时：

(1) 在母公司个别财务报表中无需进行账务处理（继续按照成本法进行计量）；

(2) 在合并报表中，母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

(2024修改)

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(八) 交叉持股的合并处理

交叉持股，是指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份，能够对其实施控制，同时，子公司也持有母公司一定比例股份，**即相互持有对方的股份。**



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

母子公司相互持股时，合并财务报表中母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。但子公司持有的母公司股权如为长期股权投资的，应视为企业集团的**库存股**，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），也应当进行抵销处理。如果子公司将持有的母公司股权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的，应同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(九) 合并报表中所得税的会计处理

编制合并财务报表时，因内部交易的抵销调整，导致合并财务报表中反映的资产、负债**账面价值与计税基础之间产生差异**，因此，将相应的确认递延所得税资产或递延所得税负债。

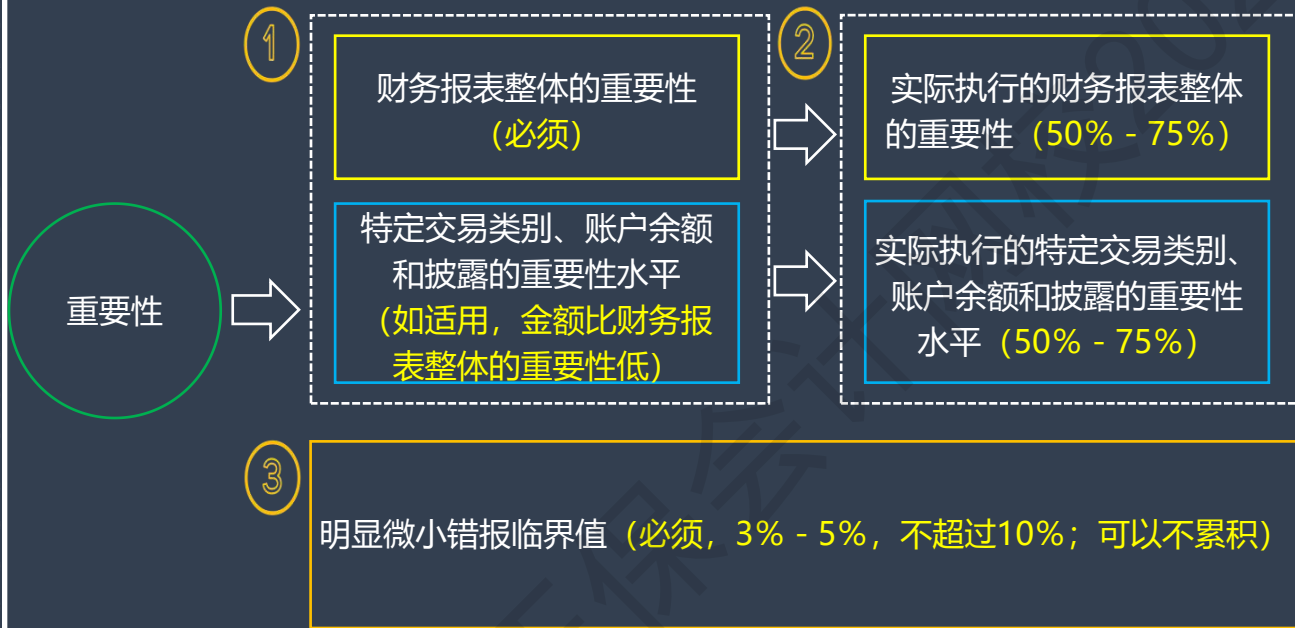
当内部交易双方适用税率不同时，合并财务报表中递延所得税的计算应按**购买方（资产最终持有方）**的适用税率确定。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊51】重要性的维度（三个层次）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(一) 重要性水平的确定

1. 财务报表整体的重要性 (必须制定, 总体审计策略时确定)

(1) 财务报表整体重要性的确定

【妈妈妙招】 基准~预期报表使用者关注的事项, 百分比~容忍程度。

财务报表整体的重要性 = 基准 × 百分比



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 选择基准需要考虑的因素：

- ①财务报表要素（如，资产、负债、所有者权益、收入和费用）；
- ②被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境；
- ③是否存在特定会计主体的**财务报表使用者特别关注**的项目（如，为了评价财务业绩，使用者可能更关注利润、收入或净资产）；



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

④被审计单位的所有权结构和融资方式（如果被审计单位仅通过债务而非权益进行融资，财务报表使用者可能更关注资产及资产的索偿权，而非被审计单位的收益）。

⑤基准的**相对波动性**。



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

审计实务中较为常用的基准（不同企业有不同的关注事项）

被审计单位的情况	可能选择的基准
盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润（扣除非经常性）
近年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去3~5年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值）或其他基准，如营业收入



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

被审计单位的情况	可能选择的基准
开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
国际企业集团设立的 研发中心 ，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式收取费用	成本与营业费用总额
公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额
新设企业 ，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产
处于 新兴行业 ，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
考场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：对于**连续亏损**的企业，通常可以采用收入、息税前利润、净资产等其他指标作为基准，**不建议使用亏损金额的绝对值**作为计算重要性的基准。

注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会**保持稳定**，但是**并非必须保持一贯不变**。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整；注册会计师要注意的是，如果被审计单位的经营规模较上年度**没有重大变化**，通常使用替代性基准确定的重要性**不宜超过**上年的重要性。

(审慎)



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 确定百分比的考虑

除考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，其他因素也会影响注册会计师对百分比的选择，这些因素包括但不限于：财务报表使用者的范围（如是否分发给广大范围的使用者）；被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；财务报表使用者是否对基准数据特别敏感（如具有特殊目的财务报表的使用者）。（不同的关注事项有不同的容忍程度）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.特定交易类别、账户余额或披露的重要性水平（如适用于某些情形）

可能存在一个或多个特定交易类别、账户余额或披露，其发生的错报金额虽然低于财务报表整体的重要性（必须低于，不能等于或高于），但合理预期将影响财务报表使用者依据财务报表做出的经济决策。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.实际执行的重要性 (50% - 75%)

【妈妈妙招】AR一定时，MR越高DR越低，审计程序n可能越多，百分比越低更接近50%。

①1000

②600

③380

④200

重要性为500万元时：①②

实际执行的重要性确定为50% (350万元)：①②③

样本量n增多



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



百分比的选择	适用情形
接近财务报表整体重要性75%的情形(MR低时)	<ul style="list-style-type: none">●连续审计项目，以前年度审计调整较少；●项目总体风险为低到中等，如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的市场竞争压力和业绩压力等；●以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。
接近财务报表整体重要性50%的情形(MR高时)	<ul style="list-style-type: none">●首次接受委托的审计项目；●连续审计项目，以前年度审计调整较多；●项目总体风险较高，如处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等；●存在（预期存在）值得关注的内部控制缺陷。



考场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 在审计中运用实际执行的重要性（金额+性质）

通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，但不代表注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序，主要出于以下考虑：

①单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大（可能远远超过财务报表整体的重要性），注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险；（如，存在将大金额项目分拆为小金额项目的情形）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②对于存在**低估风险**的财务报表项目。不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序；**（如，负债项目）**

③对于识别出存在**舞弊风险**的财务报表项目。不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。**（异常）**



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



4. 审计过程中修改重要性 (细思极恐)

- ① 审计过程中情况发生重大变化 (如决定处置被审计单位的一个重要组成部分) ;
- ② 获取新信息;
- ③ 通过实施进一步审计程序, 注册会计师对被审计单位及其经营所了解的情况发生变化。

注册会计师在审计过程中发现, 实际财务成果与最初确定财务报表整体的重要性时使用的预期本期财务成果相比存在着很大差异, 则需要修改重要性。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
肖妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

5.明显微小错报临界值 (3% - 5%)

(1) 无论单独或者汇总起来，无论从金额、性质或其发生的环境来看都是**明显微不足道的**。但如果不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

特别提示：**明显微小错报≠不重大**。

(2) 确定明显微小错报的临界值可能考虑的因素：以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；重大错报风险的评估结果；被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；被审计单位的财务指标**是否勉强达到**监管机构的要求或投资者的期望。 (MR)

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 明显微小错报临界值的确定：可能确定为财务报表整体重要性的3% - 5%，但通常不超过财务报表整体重要性的10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值（如，某些项目的重分类）。

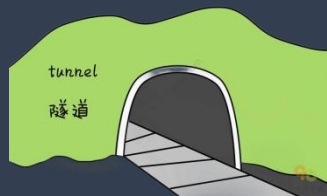


xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

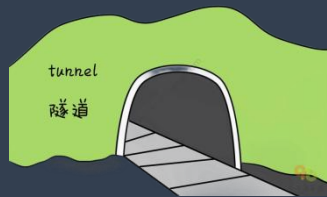
2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊52】了解内部控制实施的程序

注册会计师通常实施下列风险评估程序，以获取有关控制设计和执行的审计证据：**询问**被审计单位人员；**观察**特定控制的运用；**检查**文件和报告；追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（**穿行测试**）。



穿行测试（样本量少）



控制测试（样本量多）

尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程（穿行测试）与控制测试的区别

目的不同 + 样本量不同

▶ 穿行测试——**了解控制** = 设计是否合理 + 是否得到执行。

样本量：**某笔或某几笔**。

目的：了解被审计单位及其环境，识别评估重大错报风险。（**风险评估**）

▶ 控制测试——**验证控制的有效性** = 是否得到一贯执行。

样本量：**要求达到一定数量**。

目的：实施进一步审计程序时，是否可选择综合性方案，提高审计效率。（**风险应对**）

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：控制测试与了解内部控制的区别和联系

	了解内部控制	控制测试
内容	评价控制的设计；确定控制是否得到执行。（如穿行测试）	控制在所审计期间相关时点是如何运行的；控制是否得到一贯执行；控制由谁或以何种方式执行
结论	内部控制预期有效/无效	内部控制有效/无效
适用范围	了解被审计单位及其环境，进行风险评估（必须实施）	进一步审计程序（并非任何情况下都需要实施）

当存在下列情形之一时，注册会计师应当实施控制测试：

- 在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的；
- 仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。



考场祝小可爱们

2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：实施控制测试的时间

(1) 如何考虑利用期中获取的审计证据

某些情况下，在期中实施控制测试具有更积极的作用。如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据，并拟利用该证据，注册会计师应当实施下列审计程序将审计结论**合理延伸到期末**：

- ①获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据；
- ②确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

在确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据时，注册会计师应当考虑下列因素：

①评估的认定层次重大错报风险。

如，控制环境越薄弱，注册会计师可能需要获取的剩余期间的补充证据越多。

②在期中测试的特定控制，以及自期中测试后发生的重大变动。

如，对自动化运行的控制，注册会计师更可能测试信息系统一般控制的运行有效性，以获取控制在剩余期间运行有效性的审计证据。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度。如果注册会计师在期中对有关控制运行有效性获取的审计证据比较充分，可以考虑适当减少需要获取的剩余期间的补充证据。

④**剩余期间的长度**。剩余期间越长，注册会计师需要获取的剩余期间的补充证据越多。

⑤**在信赖控制的基础上拟缩小实质性程序的范围**。注册会计师对相关控制的信赖程度越高，通常在信赖控制的基础上拟减少实质性程序的范围就越大，需要获取的剩余期间的补充证据越多。（DR下降，n增加）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 如何考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据 (内部控制是否发生变化)

考虑拟信赖的以前审计中测试的控制**在本期是否发生变化**。如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，注册会计师应当通过实施询问并结合观察或检查程序，来获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



第一种情形：控制在本期未发生变化

①属于旨在减轻特别风险的控制

不论该控制在本期是否变化，注册会计师都不应依赖以前审计获取的审计证据；关于该控制运行有效性的审计证据都必须来自本期的控制测试，注册会计师应在**每次审计中**都测试这类控制。

(MR升高, DR下降, n增加)

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②不属于旨在减轻特别风险的控制：注册会计师应运用职业判断确定是否在本期审计中测试其运行的有效性，以及本次测试与上次测试的时间间隔，但每三年至少对控制测试一次。

如拟信赖以前获取的某些控制有效运行的审计证据，也应在每次审计时选取足够数量的控制，测试其运行有效性；不应将所有拟信赖控制的测试集中于某一次审计，而在之后的两次审计中不进行任何测试。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



第二种情形：**控制在本期发生变化**

【妈妈妙招】 控制考虑是否发生实质性变化？

如果控制在本期发生变化，注册会计师首先应当考虑以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否与本期审计相关。

如果拟信赖的控制自上次测试后**已发生实质性变化**，以致影响以前审计所获取证据的相关性，注册会计师应当在本期审计中**测试**这些控制的运行有效性。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊53】销售与收款循环的实质性程序（重点关注应收账款、营业收入）

1.营业收入的实质性程序

(1) 实施实质性分析程序

第一步：明确与收入相关的财务数据与其他财务数据、非财务数据之间**存在的关系**，以建立有关数据的期望值。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

- ①将账面销售收入、销售清单和销售增值税销项清单进行核对。
- ②将本期销售收入金额与以前可比期间的对应数据或预算数进行比较。
- ③将销售收入变动幅度与销售商品及提供劳务收到的现金、应收账款 / 合同资产、存货、税金等项目的变动幅度进行比较。
- ④分析月度或季度销售量、销售单价、销售收入金额、毛利率变动趋势。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

⑤分析销售收入等财务信息与投入产出率、劳动生产率、产能、水电能耗、运输数量等非财务信息之间的关系。

⑥分析销售收入与销售费用之间的关系，包括销售人员的人均业绩指标、销售人员薪酬、广告费、差旅费，以及销售机构的设置、规模、数量、分布等。

⑦将销售毛利率、应收账款 / 合同资产周转率、存货周转率等关键财务指标与可比期间数据、预算数或同行业其他企业数据进行比较。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



第二步：确定可接受的差异额。

第三步：比较实际金额与期望值。

第四步：分析差异并评估分析程序的结果。如，差异额超过确定的可接受差异额，调查获取充分的解释和恰当的、佐证性质的审计证据。

特别提示：差异超过可接受差异额，注册会计师应当对差异额的**全额**进行调查证实，而非仅对超出可接受差异额的部分。

xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 检查主营业务收入确认方法是否符合准则规定

具体情形	确认方法
“在某一时段内履行的履约义务”的收入确认	对于在某一时段内履行的履约义务，只有当期 履约进度 能够合理确定时，才应当按照履约进度确认收入；当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。
“在某一时点履行的履约义务”的收入确认	对于在某一时点履行的履约业务，企业应当在客户 取得相关商品的控制权 时确认收入。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 检查交易价格

①询问管理层对交易价格的确定方法，确定管理层如何考虑**可变对价**、合同中存在的**重大融资成分**、**非现金对价**以及**应付客户对价**等因素的影响。

②选取和阅读部分合同，确定合同条款是否表明需要将**交易价格分摊至各单项履约义务**，以及合同中是否包含**非现金对价**、**可变对价**、**应付客户对价**以及**重大融资成分**等。

③检查管理层的处理是否恰当，如测试管理层对**非现金对价公允价值**的估计。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 实施销售收入截止测试 (双向)

审计路径	实施要点
以“账簿记录”为起点 (逆查, 真实性)	目的: 证实已入账收入是否在同一期间已发货并由客户签收, 有无多记收入。 审计程序: 从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证和客户签收的出库单。
以“出库单”为起点 (顺查, 完整性)	目的: 确定主营业务收入是否存在遗漏。 审计程序: 从资产负债表日前后若干天的客户签收的出库单查至账簿记录。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 检查可变对价的会计处理

- ①获取**可变对价明细表**，选取项目与相关合同条款进行核对，检查合同中是否存在可变对价。
- ②检查对可变对价的估计是否恰当，如，是否在整个合同期间内**一致地采用同一种方法**进行估计。
- ③检查计入交易价格的可变对价是否满足限制条件。
- ④检查资产负债表日是否重新估计了应计入交易价格的可变对价金额。如果可变对价金额发生变动，是否按照准则规定进行了恰当的会计处理。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(6) 营业收入的“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，对检查范围进行**合理延伸**，以应对识别出的舞弊风险。如，对所销售产品或服务及其所涉及资金的**来源和去向进行追踪**，对交易参与方（含代为收付款方）的**最终控制人或其真实身份**进行查询。



xǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②注册会计师可以实施的“延伸检查”程序的情形

a.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。如，是否存在退货条款、价格保护机制等“**抽屉协议**”，是否存在**关联方**或者“**隐性**”**关联方关系**。

b.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**。

c.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。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

d.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。

e.如果识别出收入舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师可与被审计单位治理层沟通，并要求治理层就舞弊事项进行调查。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊54】应收账款的实质性程序

(1) 对应收账款实施函证

【妈妈妙招】注册会计师全程控制函证

→发出函证前（是否函证、函证对象、函证方式、函证时间的考虑、询证函的设计、被询证者的名称、地址等）

→函证发出方式（邮寄、跟函、电子）

→收到回函（考虑不同方式收到回函的可靠性）

→考虑回函内容（“限制性条款” “不符事项” “未回函项目”的考虑，关注舞弊的风险）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



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。 (无特殊情况应实施函证)
函证的范围和对象 (向谁函证?)	如，账龄较长的项目、与债务人发生纠纷的项目、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。 (金额+风险。)

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men
商场祝小可爱们

dōu 2024 dōu "guò guò guò"
2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体事项	相关内容
函证方式 (积极或消极?)	<p>可采用积极的 (DR低, 适用于MR高的情形) 或消极的 (DR高, 适用于MR低的情形) 函证方式进行函证, 也可将两种函证方式结合使用。 特别提示: 消极的函证方式适用的情形 (MR低的情形)</p> <p>当同时存在下列情况时, 注册会计师可考虑采用消极的函证方式:</p> <ol style="list-style-type: none">①重大错报风险评估为低水平。②预期不存在大量的错误。③涉及大量余额较小的账户。④没有理由相信被询证者不认真对待函证。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体事项	相关内容
函证时间 (何时函证?)	通常以 资产负债表日为截止日 ，在资产负债表日后的适当时间内实施函证。如重大错报风险评估为低水平，注册会计师可以选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证，并且对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施其他实质性程序（ ≈合理延伸到期末 ）。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体事项	相关内容
函证内容 (函证什么?)	<p>恰当的设计询证函。</p> <p>①核对询证函中填列的信息是否与被审计单位账簿中的有关记录保持一致；对于银行存款的函证时需要与银行对账单等保持一致。</p> <p>②考虑选择的被询证者是否适当，包括被询证者对被函证信息是否知情、是否具有客观性、是否拥有回函的授权等。</p> <p>③确认被询证者直接向注册会计师回函的地址。</p> <p>④核对是否已将部分或全部被询证者的名称、地址与被审计单位有关记录进行核对，以确保询证函中的名称、地址等内容的准确性。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



第二步：对不同函证发出方式的控制措施

函证发出方式	控制措施
邮寄方式	独立寄发询证函 （如直接在邮局投递），不使用被审计单位本身的邮寄设施；使用邮局以外的快递公司必须可靠且独立于被审计单位管理层。
跟函方式	被询证者同意则注册会计师可以独自前往；如果注册会计师跟函时需有被审计单位员工陪伴，注册会计师需要在整个过程中保持对询证函的控制， 关注被审计单位和被询证者串通舞弊的可能性。
电子方式	评估验证电子询证平台的 安全可靠 性。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



第三步：收到回函

不同方式收到的回函	相关考虑
邮寄方式收到的回函	<p>①被询证者确认的询证函是否是原件，是否与注册会计师发出的询证函是同一份；</p> <p>②寄给注册会计师的回邮信封或快递信封中记录的发件方名称、地址是否与询证函中记载的被询证者名称、地址一致；</p> <p>③回邮信封上寄出方的邮戳显示发出城市或地区是否与被询证者的地址一致；</p> <p>④被询证者加盖在询证函上的印章以及签名中显示的被询证者名称是否与询证函中记载的被询证者名称一致；在认为必要的情况下，注册会计师还可以进一步与被审计单位持有的其他文件进行核对或亲自前往被询证者进行核实等；</p> <p>⑤回函是否由被询证者直接寄给注册会计师；如果被询证者将回函寄至被审计单位，被审计单位将其转交注册会计师，该回函不能视为可靠的审计证据，注册会计师可以要求被询证者直接书面回复。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men
商场祝小可爱们

dōu 2024 dōu "guò guò guò"
都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

续表

不同方式收到的回函	相关考虑
跟函方式收到的回函	<p>①了解被询证者处理函证的通常流程和处理人员；</p> <p>②确认处理询证函人员的身份和处理询证函的权限，如索要名片、观察员工卡或姓名牌等；</p> <p>③观察处理询证函的人员是否按照处理函证的正常流程认真处理询证函。如，该人员是否在其计算机系统或相关记录中核对相关信息。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

续表

不同方式收到的回函	相关考虑
电子形式收到的回函	<p>应为电子形式的回函创造安全环境，电子函证程序涉及多种确认发件人身份的技术，如加密技术、电子数码签名技术、网页真实性认证程序。</p> <p>当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送回函。必要时注册会计师可要求被询证者提供回函原件。</p>



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

续表

不同方式收到的回函	相关考虑
对函证进行口头答复	不能作为可靠的审计证据 ；注册会计师可以要求被询证者提供直接书面回复。如果仍未收到书面回函，注册会计师需要通过实施替代程序，寻找其他审计证据以支持口头回复中的信息。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



第四步：考虑回函内容

①对回函中“限制性条款”的考虑（是否属于实质性的限制）

限制性条款的类型	条款内容
对回函可靠性产生影响的条款（≈实质上的限制）	如，“本信息是从电子数据库中取得，可能不包括被询证方所拥有的全部信息”； “本信息既不保证准确也不保证是最新的，其他方可能会持有不同意见”； “接收人不能依赖函证中的信息”。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

限制性条款的类型	条款内容
对回函可靠性 不产生 影响的条款 (~形式上的限制)	如, “提供的本信息仅出于礼貌, 我方没有义务必须提供, 我方不因此承担任何明示或暗示的责任、义务和担保” ; “本回复仅用于审计目的, 被询证方、其员工或代理人无任何责任, 也不能免除注册会计师做其他询问或执行其他工作的责任” ; 其他限制条款如果与所测试的认定无关, 也不一定会导致回函失去可靠性。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②对不符事项的考虑

某些不符事项并不表明存在错报。如，注册会计师可能认为询证函回函的差异是由于函证程序的时间安排、计量或书写错误造成的。

如：客户已经付款，被审计单位尚未收到货款；被审计单位的货物已经发出并已做销售记录，但货物仍在途中，客户尚未收到货物；客户由于某种原因将货物退回，而被审计单位尚未收到；客户对收到的货物的数量、质量及价格等方面有异议而全部或部分拒付货款等情形。

注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③对未回函项目实施替代审计程序的考虑（在合理时间内未收到，应考虑再次寄发询证函）

a.常见的替代审计程序：检查相关的合同、销售单、出库单等支持性文件；根据收入确认的条件和时点，确定能够证明收入发生的原始凭证；检查与客户之间的往来邮件，如发货、对账、催收款项等相关邮件；检查财务报表日后款项的收回等相关审计程序。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

b.对舞弊迹象应保持警觉：注重**第三方证据**的获取；在检查相关支持性文件时对可能的**异常情况**予以关注和跟进。

特别提示：在某些情况下，**取得积极式询证函回函**是获取充分、适当的审计证据的必要程序。

这些情况可能包括：可获取的佐证管理层认定的信息**只能从被审计单位外部获得**；存在**特定舞弊风险**因素，如，管理层凌驾于内部控制之上，员工和管理层串通使注册会计师不能信赖从被审计单位获取的审计证据。此时，如果未获取回函，注册会计师应当按照规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 坏账准备的实质性程序

应当以预期信用损失为基础，对其进行减值会计处理并确认坏账准备；实务中，有些企业通常会编制应收账款账龄分析报告，注册会计师可以通过测试应收账款账龄分析表来评估坏账准备的计提是否恰当。

特别提示：应收账款可能会逐步收回，以前年度的应收账款应随着时间逐步减少或保持不变（不应增加）。如，2022年2 - 3年的应收账款余额不应高于2021年1 - 2年的应收账款余额。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 应收账款其他实质性程序

①取得应收账款明细表：复核加计核对，检查汇率及折算，结合其他应收款、预收账款等往来科目关注有无同一客户多处挂账、异常余额或与销售无关的其他款项（如代销账户、关联方账户或员工账户）。

②实施分析程序：利用应收账款周转率、应收账款周转天数、应收账款占流动资产的百分比等财务指标，并与被审计单位以前年度指标、同行业同期相关指标对比，以检查有无重大异常，据以发现不合规的变动情况，从而确定进一步审核的重点。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

- ③对应收账款余额实施函证以外的细节测试。
- ④检查坏账的冲销和转回。
- ⑤确定应收账款的列报是否恰当。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊55】采购与付款循环的实质性程序（应付账款等）

1.对应付账款实施函证：关注低估负债的风险——“完整性”。

（1）总体的定义

注册会计师在实施函证程序时可能需要从非财务部门（如采购部门）获取适当的**供应商清单**（而非“应付账款”明细账），如本期采购清单、所有现存供应商名录等，从中选取样本实施函证程序。

（2）对未回函的项目实施替代程序

如，检查付款单据（如支票存根）、相关的采购单据（如订购单、验收单、发票和合同）或其他适当文件。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.检查应付账款是否计入正确的会计期间（是否存在未入账的应付账款）

(1) 对本期发生的应付账款增减变动，检查至相关支持性文件，确认会计处理是否正确。

(2) 检查资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证，关注其验收单、供应商发票的日期，确认其入账时间是否合理。

(3) 获取并检查被审计单位与其供应商之间的对账单以及被审计单位编制的差异调节表，确定应付账款金额的准确性。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 针对**资产负债表日后付款项目**，检查银行对账单及有关付款凭证（如银行汇款通知、供应商收据等），询问被审计单位内部或外部的知情人员，查找有无未及时入账的应付账款。

(5) **结合存货监盘程序**，检查被审计单位在资产负债表日前后的存货入库资料（如，验收报告或入库单），检查相关负债是否计入了正确的会计期间。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.获取应付账款明细表

复核加计；汇率折算；**分析借方金额**；结合预付账款、其他应付款等往来项目，检查同一交易是否在**应付账款和预付账款多边挂账**、异常余额或与购货无关的其他款项（如，关联方账户或雇员账户）。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



4.除折旧/摊销、人工费用以外的一般费用的实质性程序

(1) 实质性分析程序

①考虑可获取信息的来源、可比性、性质和相关性以及与信息编制相关的控制，评价在对记录的金额或比率作出预期时使用数据的可靠性。

②将费用细化到适当层次，根据关键因素和相互关系设定预期值，评价预期值是否足够精确以识别重大错报。

③确定已记录金额与预期值之间可接受的、无需作进一步调查的可接受的差异额。

xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

④将已记录金额与期望值进行比较，识别需要进一步调查的差异。

⑤调查差异，询问管理层，针对管理层的答复获取适当的审计证据；根据具体情况必要时实施其他审计程序。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 从资产负债表日后的**银行对账单或付款凭证中选取项目进行测试**，检查支持性文件（如合同或发票），关注发票日期和支付日期，追踪已选取项目至相关费用明细表，检查费用所计入的会计期间，评价费用是否被记录于正确的会计期间。

(3) 获取一般费用明细表，复核其加计数是否正确、并与总账和明细账合计数核对是否正确。

(4) 对本期发生的费用选取样本，检查其支持性文件，确定原始凭证是否齐全，记账凭证与原始凭证是否相符以及账务处理是否正确。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 抽取资产负债表日前后的凭证，实施截止测试，评价费用是否被记录于正确的会计期间。

(6) 检查一般费用是否已按照企业会计准则及其他相关规定在财务报表中作出恰当的列报和披露。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊56】生产与存货循环的实质性程序

1.对存货实施监盘

【妈妈妙招】

盘点——被审计单位的责任；

监盘——注册会计师的责任（只监不盘）。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 存货监盘的目的

监盘针对的**主要是存货的存在认定**（如，可以确定存货的数量、型号等），对存货的准确性、计价和分摊认定（如，可以关注到存货是否腐烂变质）以及完整性认定，也能提供部分证据。此外，注册会计师还可能在监盘中获取有关存货所有权的部分审计证据（如，固定资产上的铭牌；是否被查封）。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 存货监盘的责任

①注册会计师实施存货监盘，获取有关期末存货存在和状况的充分、适当的审计证据是注册会计师的责任，但这并不能取代被审计单位管理层定期盘点存货、合理确定存货的数量和状况的责任；

②管理层通常制定程序，对存货每年至少进行一次实物盘点，以作为编制财务报表的基础。

特别提示：注册会计师在执行存货监盘过程中**不应协助被审计单位的存货盘点工作。**（防止产生自我评价）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 存货监盘计划

应重点关注：

①被审计单位对**存货盘点是否制定了适当的程序**，并下达了正确的指令。

②**被审计单位存货盘点的时间安排**。如果存货盘点在财务报表日以外的日期进行，注册会计师除实施存货监盘相关审计程序，还应当实施其他审计程序，以获取审计证据，确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已经得到恰当的记录。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈妙招】倒轧法

资产负债表日金额 X + 存货盘点日与财务报表日之间入库增加金额 a - 存货盘点日与财务报表日之间出库减少金额 b = 存货盘点日金额 Y ;

移项得到：资产负债表日金额 X = 存货盘点日金额 Y - 存货盘点日与财务报表日之间入库增加金额 a + 存货盘点日与财务报表日之间出库减少金额 b 。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

- ③被审计单位是否一贯采用永续盘存制。
- ④被审计单位存货的存放地点。

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（包括期末库存量为零的仓库、租赁的仓库，以及第三方代被审计单位保管存货的仓库等），并考虑其完整性。根据具体情况下的风险评估结果，注册会计师可以考虑执行以下一项或多项审计程序：



xìǎo mā zhǔ xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

a.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；

b.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；

c.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）；



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

d.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；

e.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。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

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。

如果识别出由于**舞弊**导致的影响存货数量的重大错报风险，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。

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所选择实施监盘的地点。

⑤考虑是否需要专家协助。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 实施监盘程序

在存货盘点现场实施监盘时，注册会计师应当实施下列审计程序：

①应评价管理层用以记录和控制存货盘点结果的指令和程序。

a.适当控制活动的运用。如，收集已使用的存货盘点记录，清点未使用的存货盘点表单，实施盘点和复盘程序。

b.准确认定在产品的完工程度，流动缓慢（呆滞）、过时或毁损的存货项目，以及第三方拥有的存货（如寄存货物）。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

c.在适用的情况下用于估计存货数量的方法，如，可能需要估计煤堆的重量。

d.对存货在不同存放地点之间的移动以及截止日前后期间出入库的控制。

对于审计工作而言，被审计单位在盘点过程中**停止生产并关闭存货存放地点**以确保停止存货的移动，有利于保证盘点的准确性。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：被审计单位可能由于实际原因**无法停止生产或收发货时**的考虑：

这种情况下，注册会计师可以分析原因及其合理性；通过询问管理层以及阅读被审计单位的盘点计划等方式，了解被审计单位对存货移动所采取的控制程序和对存货收发截止影响的考虑。如，被审计单位在盘点过程中无法停止生产，可以考虑在仓库内**划分出独立的过渡区域**，将预计在盘点期间领用的存货移至过渡区域、对盘点期间办理入库手续的存货暂时放在过渡区域，以此确保相关存货**只被盘点一次**。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

在实施存货监盘程序时，注册会计师需要观察有关存货移动的控制程序是否得到执行。同时，可以向管理层索取盘点期间存货移动相关的书面记录以及出、入库资料作为执行截止测试的资料，以为监盘结束的后续工作提供证据。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②观察管理层制定的盘点程序的执行情况

注册会计师在获取有关**存货截止性信息**时，通常应当关注：

a.所有在盘点日以前入库的、所有已记录为购货但尚未入库的存货项目是否均**已包括**在盘点范围内；

b.所有已确认为销售但尚未装运出库的商品是否均**未包括**在盘点范围内；

c.在途存货和被审计单位直接向顾客发运的存货是否均已得到了适当的会计处理。

同时可以执行**截止测试**，在存货入库和装运过程中采用连续编号的凭证时，注册会计师应关注**盘点日前的最后编号**。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài mén dōu guò guò guò
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③检查存货

注册会计师应当把所有**过时、毁损或者陈旧存货**的详细情况记录下来，方便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证据。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

④执行双向抽盘

a.注册会计师可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物；以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取有关盘点记录准确性和完整性的审计证据。

b.对抽盘差异的考虑：很可能表明被审计单位的存货盘点在准确性或完整性方面存在错误，检查中发现的错误很可能意味着被审计单位的存货盘点还存在其他错误。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

注册会计师应当查清原因，并及时提请被审计单位更正；应当考虑错误的潜在范围与重大程度，在可能的情况下，应扩大检查范围以减少错误的发生；针对抽盘差异，注册会计师还可以要求被审计单位重新盘点，重新盘点的范围可以限于某一特殊领域的存货或特定盘点小组。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：需要特别关注的事项

①盘点的范围

注册会计师应当对被审计单位**盘点存货前观察盘点现场**，确定应纳入盘点范围的存货是否都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。对未纳入盘点范围的存货，注册会计师应当查明未纳入盘点范围的原因。

xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

对于所有权不属于被审计单位的存货，注册会计师应当获取其规格、数量等有关资料，确定是否已被单独存放、标明，且未被纳入盘点范围。在监盘过程中，注册会计师应当取得所有权不属于被审计单位的存货的有关资料，观察这些存货的实际存放情况，**确保其实际未被纳入盘点范围**。即使被审计单位声明不存在受托代存存货的情况，注册会计师在监盘时也应当关注是否存在某些存货不属于被审计单位的迹象，以免盘点范围不当。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②对特殊类型存货的监盘

注册会计师需要运用职业判断，根据被审计单位所处行业的特点、存货的类型和特点以及内部控制等具体情况，设计针对特殊类型存货的具体监盘程序。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

存货类型	盘点方法及可能存在的问题	可实施的审计程序
木材、钢筋 盘条、管子	通常无标签，但在盘点时会做上相应的标记或用粉笔标识；难以确定存货数量或等级	检查相应的标记或标识；利用专家或被审计单位有经验人员的工作
堆积型存货 (如糖、煤、 钢废料)	通常既无标签也无标记，在估计存货数量时存在一定困难	可以运用工程估测、几何计算、高空勘测，并依赖详细的存货记录



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

存货类型	盘点方法及可能存在的问题	可实施的审计程序
散装物品（如贮窖存货，使用桶、箱、罐、槽等容器储存的液体、气体谷类粮食、流体存货等）	在盘点时通常难以识别和确定存货数量；在估计存货数量和质量时存在一定困难	可使用容器进行监盘或通过预先编号的清单列表加以确定；使用浸蘸、测量棒、工程报告及依赖永续存货记录；可以选择样品进行化验与分析，或利用专家的工作
贵金属、石器、艺术品与收藏品	在存货辨认与质量确定方面存在一定困难	选择样品进行化验与分析，或利用专家工作



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

存货类型	盘点方法及可能存在的问题	可实施的审计程序
生产纸浆用木材、牲畜	在存货辨认与数量确定方面存在困难；可能无法对存货的移动实施控制	可以通过高空摄影以确定其存在，比较不同时点数量并依赖永续存货记录
使用磅秤测量的存货	在估计存货数量时存在困难	在监盘前和监盘过程中均应检验磅秤精准度，并留意磅秤的位置移动与重新调校程序；将检查与重新称量程序相结合；检查称量尺度的换算问题

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③对存货监盘特殊情况的处理

a.在存货盘点现场实施存货监盘不可行时的处理（如，存货位于战乱地区等不能克服的困难）

如果由于存货性质和存放地点等因素造成在存货盘点现场实施存货监盘不可行，注册会计师应当实施替代审计程序以获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。

但如果不能实施替代审计程序或实施替代审计程序可能无法获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据，注册会计师需要按照审计准则的规定发表非无保留意见。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

b.因不可预见的情况导致无法在存货盘点现场实施监盘时的处理 (如,大雪封山等情形,延期并倒轧)

审计中的困难、时间或成本等事项本身,不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。如果由于不可预见的因素导致无法在存货盘点现场实施监盘,注册会计师应当另择日期进行监盘,并对间隔期内发生的交易实施审计程序。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



- c.由第三方保管或控制的存货
- 向持有被审计单位存货的**第三方函证**存货的数量和状况（如可行）；
 - 实施或安排其他注册会计师实施**对第三方的存货监盘**（如可行）；
 - 获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而**出具的报告**；



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

- 检查与第三方持有的存货相关的**文件记录**，如仓储单；
- 当存货被作为**抵押品**时，要求其他机构或人员进行确认；
- 注册会计师还应考虑由第三方保管存货的**商业理由的合理性**，以进行存货相关风险（包括舞弊风险）的评估，并计划和实施适当的审计程序，如，检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款、复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 存货监盘结束时的的工作 (复核)

在存货盘点结束前，注册会计师应当执行的审计程序：

- ①再次观察盘点现场，以确定所有应当纳入盘点范围的存货是否均已盘点；
- ②取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录（所有表单），确定其是否连续编号，查明已发放的表单是否均已收回，并与存货盘点汇总记录进行核对。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：存货盘点日不是资产负债表日的处理

- ①比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以**识别异常项目**，并对其执行适当的审计程序（如，实地查看等）；
- ②对存货周转率或存货销售周转天数等实施**实质性分析程序**；



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施**双向检查**（如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件）；

④测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的**截止**是否正确。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.对存货进行计价测试

【妈妈妙招】 资产减值损失（存货跌价准备） = 存货账面余额

- 可变现净值

其中：

存货账面余额 = 存货成本 = 外购成本或料 + 工 + 费

可变现净值 = 预计售价 - 进一步加工成本 - 预计销售费用以及相关税费



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 存货成本测试

①外购的存货

结合原材料的**历史购买成本**，测试其账面成本是否准确，测试程序包括核对原材料采购的相关凭证（主要是与价格相关的凭证，如合同、采购订单、发票等）以及验证原材料计价方法的运用是否正确。

②自制的存货

注册会计师需要对成本核算过程实施测试，包括直接材料成本测试、直接人工成本测试、制造费用测试和生产成本在当期完工产品与在产品之间分配的测试。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 存货跌价准备测试

① 识别需要计提存货跌价准备的存货项目

注册会计师可以询问管理层和相关部门（生产、仓储、财务、销售等）员工，了解被审计单位如何收集有关**滞销、过时、陈旧、毁损、残次存货**的信息并为之计提必要的存货跌价准备。如被审计单位编制了存货的**货龄分析表**，则可以通过审阅分析表识别滞销或陈旧的存货。此外，注册会计师还要结合存货监盘过程中检查存货状况而获取的相关信息，判断被审计单位的存货跌价准备计算表是否存在遗漏。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②检查可变现净值的计量是否合理

企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的以及资产负债表日后事项的影响等因素。注册会计师应抽样检查可变现净值确定的依据，相关计算是否正确。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊57】货币资金的实质性程序

1.库存现金的实质性程序

具体实质性程序	方法内容
核对现金日记账与总账金额	涉及外币折算的，还应检查非记账本位币库存现金的折算汇率及折算金额是否正确；如果不相符，应查明原因，必要时建议作出适当调整。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体实质性程序	方法内容
监盘库存现金	<p>(1) 监盘时间：应突击检查（增加不可预见性）；最好选择在上午上班前或下午下班后（≈停止现金流动）。</p> <p>特别提示：在非资产负债表日进行监盘时，应将监盘金额调整至资产负债表日的金额，并对变动情况实施程序。（倒轧）</p> <p>(2) 监盘人员：现金出纳员、会计主管和注册会计师同时参加。</p>

xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体实质性程序	方法内容
监盘库存现金	<p>(3) 监盘范围：被审计单位所有的现金。</p> <p>(4) 监盘方法及处理：查阅并核对库存现金日记账与现金收付凭证；检查库存现金实存数，并将监盘金额与库存现金日记账余额进行核对，如存在差异，应要求被审计单位查明原因，必要时提请作出调整。</p>

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体实质性程序	方法内容
抽查大额现金收支	查看大额现金收支，并检查原始凭证是否齐全、内容是否完整，有无授权批准，记账凭证与原始凭证是否相符，账务处理是否正确，是否记录于恰当的会计期间等内容。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.银行存款的实质性程序（账户+金额）

（1）对被审计单位银行账户实施的审计程序（**主要对完整性存在疑虑，防止资金体外循环**）

注册会计师在被审计单位人员陪同下，到中国人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《**已开立银行结算账户清单**》，观察银行办事人员的查询、打印过程，并检查被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

同时可以结合其他相关细节测试，关注交易相关单据中被审计单位的收（付）款银行账户是否均包含在注册会计师已获取的开立银行账户清单内。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 对被审计单位银行存款账户发生额实施的审计程序

①结合**银行账户的性质**，分析不同账户发生银行存款日记账漏记银行交易的可能性，获取相关账户相关期间的全部银行对账单。

②利用**数据分析技术**，对比银行对账单上的收付款流水与被审计单位银行存款日记账的收付款信息是否一致，对银行对账单及被审计单位银行存款日记账记录进行**双向核对**。

重点关注的银行账户：基本户，余额较大的银行账户，发生额较大且收付业务频繁的银行账户，发生额较大但余额较小、零余额或当期注销的银行账户，募集资金账户等。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：实施实质性分析程序的范例

【妈妈妙招】利息 = 本金 × 日利率 × 存款天数

注册会计师通过计算银行存款累计余额应收利息收入，分析比较被审计单位银行存款应收利息收入与实际利息收入的差异是否恰当，评估利息收入的合理性，检查是否存在高息资金拆借，确认银行存款余额是否存在，利息收入是否已经完整记录。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③浏览资产负债表日前后的银行对账单和被审计单位银行存款账簿记录，关注是否存在大额、异常资金流动以及大量大额红字冲销或调整记录，如存在，需要实施进一步的审计程序。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 证实银行存款是否存在实施的审计程序

具体实质性程序	方法内容
取得并检查银行对账单和银行余额调节表	<p>①取得被审计单位加盖银行印章的银行对账单，应对银行对账单的真实性保持警觉，必要时，亲自到银行获取对账单，并对获取过程保持控制；</p> <p>②将获取的银行对账单余额与银行日记账余额进行核对，如存在差异，获取银行存款余额调节表；</p> <p>③将被审计单位资产负债表日的银行对账单与银行询证函回函核对，确认是否一致；</p> <p>④检查调节事项，关注长期存在的未达账项，尤其关注未达账项中支付异常的事项，确认是否存在挪用资金等舞弊事项。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

具体实质性程序	方法内容
函证	<p>①函证范围：注册会计师应当对银行存款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。</p> <p>②函证方法及相关处理：使用积极式函证，并且对函证全过程保持控制；若存在不符事项，注册会计师应当调查不符事项，以确定是否表明存在错报。</p>



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 针对定期存款实施的审计程序

① 监盘定期存款凭据。

② 获取定期存款明细表，检查是否与账面记录**金额**一致，存款人是否为被审计单位，定期存款是否**被质押或限制使用**，以及被审计单位是否在财务报表附注中对定期存款及其受限情况（如有）给予充分披露。

③ 定期存款占银行存款的比例过高，或者同时负债比例过高时，注册会计师需要向管理层询问定期存款存在的**商业理由并评估其合理性**。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：对于存款期限跨越资产负债表日的未质押定期存款，检查开户证实书**原件而非复印件**，以防止被审计单位提供的复印件是未质押或未提现前原件的复印件。在检查时，还要认真核对相关信息，包括存款人、金额、期限等，如有异常，需实施进一步审计程序。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

④对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对。对于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账，对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还应关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使。对于为他人担保的定期存单，关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使。**（是否存在或有事项）**

⑤函证定期存款相关信息。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

⑥结合财务费用和投资收益审计，分析利息收入的合理性，判断定期存款是否真实存在，或是否存在体外资金循环的情形。

⑦对于在报告期内到期结转的定期存款、资产负债表日后已提取的定期存款，检查、核对相应的兑付凭证。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.其他货币资金的审计程序

具体项目	实施性程序
保证金存款	检查开立银行承兑汇票的 协议或银行授信审批文件 。
存出投资款	跟踪资金流向，并获取董事会决议等批准文件、开户资料、授权操作资料等。
因互联网支付留存于第三方支付平台的资金	了解是否开立支付宝、微信等第三方支付账户。如是，获取相关开户信息资料，了解其用途和使用情况，获取与第三方支付平台签订的协议，了解第三方支付平台使用流程等内部控制，比照验证银行存款或银行交易的方式对第三方支付平台支付账户函证交易发生额和余额（如可行）。获取第三方支付平台发生额及余额明细，并与账面记录进行核对，对大额交易考虑实施进一步的检查程序。



考场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊58】评价舞弊风险的三个因素（舞弊三角模型）

实施舞弊的动机或压力	首要条件 ：如市场竞争激烈，过高的财务指标要求（达不到可能面临“退市”风险），拥有重大经济利益；生活方式、财务状况问题，接近现金等易被盗窃资产员工与被审计单位关系紧张等。
实施舞弊的机会	实现途径 ：如所在行业或业务性质，内部控制存在缺陷，组织结构复杂或不稳定，监督失效；资产的特性和某些特定情形可能发生侵占。
为舞弊行为寻找借口的能力	合理化 ：如管理层缺乏诚信、态度不端，管理层与现任或前任注册会计师关系紧张等。



xiǎo mā zhu xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊59】财务报表审计中对法律法规的考虑

第一类：通常对决定财务报表中的重大金额和披露有直接影响的法律法规（如，税收和企业年金方面的法律法规）



注册会计师应就被审计单位遵守这些法律法规的规定获取充分、适当的审计证据

第二类：对决定财务报表中的金额和披露没有直接影响的其他法律法规，但遵守这些法律法规对被审计单位的经营能力或避免大额罚款至关重要；违反这些法律法规，可能对财务报表产生重大影响



注册会计师仅限于实施特定的审计程序，以有助于识别可能对财务报表产生重大影响的违反这些法律法规的行为

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊60】注册会计师与治理层的沟通

在上市公司审计中，有关注册会计师**独立性**问题的沟通，其沟通对象最好是被审计单位治理结构中有权决定聘任、解聘注册会计师的组织或人员；有关管理层的**胜任能力和诚信**问题方面的事项，就不宜和兼任高级管理职务的治理层成员沟通。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊61】前任注册会计师与后任注册会计师的沟通

(一) 接收委托前的沟通

1.沟通的目的：**确定是否接受委托**；因此，接受委托前的沟通是**必要**的审计程序。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.沟通的内容

- (1) 是否发现被审计单位管理层存在正直和诚信方面的问题；
- (2) 前任注册会计师向被审计单位治理层通报的管理层舞弊、违反法律法规行为以及值得关注的内部控制缺陷；
- (3) 前任注册会计师与管理层在重大会计、审计等问题上存在的意见分歧；
- (4) 前任注册会计师认为导致被审计单位变更会计师事务所的原因。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.接受委托后的沟通

查阅前任注册会计师工作底稿的前提	后任注册会计师应 征得被审计单位同意 ，并与前任注册会计师沟通。（ 保密义务 ）
查阅前任注册会计师工作底稿的内容	前任注册会计师所在会计师事务所可 自主决定 是否允许后任注册会计师获取工作底稿部分内容或摘录部分工作底稿。（ 工作底稿的所有权 归属于前任注册会计师）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

前后任注册会计师达成一致意见	在允许查阅工作底稿之前，前任注册会计师应当向后任注册会计师获取 确认函 ，就审计工作底稿的使用目的、范围和责任等与后任注册会计师达成一致意见。
利用工作底稿责任	后任注册会计师应当对自身实施的审计程序和得出的审计结论负责；后任注册会计师不应在审计报告中表明，其审计意见全部或部分地依赖前任注册会计师的审计报告或工作。（ 并不减轻后任注册会计师的责任 ）

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊62】注册会计师不得利用内部审计人员提供直接协助以实施的程序

- 1.在审计中涉及作出**重大判断**；
- 2.涉及**较高的重大错报风险**，在实施相关审计程序或评价收集的审计证据时需要作出较多的判断；
- 3.涉及内部审计人员**已经参与**并且已经或将要由内部审计向管理层或治理层报告的工作；
- 4.涉及注册会计师按照规定就内部审计以及利用内部审计工作或利用内部审计人员**提供直接协助**作出的决策。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊63】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	<p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>(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。</p>
评价专家工作是否足以实现审计目的所实施的特定程序	<p>(1) 询问专家；</p> <p>(2) 复核专家的工作底稿和报告；</p> <p>(3) 实施用于证实的程序；</p> <p>(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；</p> <p>(5) 与管理层讨论专家的报告。</p>



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：注册会计师不应在无保留意见的审计报告中提及专家的工作，除非法律法规另有规定。如果法律法规要求提及专家的工作，注册会计师应当在审计报告中指明，这种提及并不减轻注册会计师对审计意见承担的责任。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：专家的工作不足以实现审计目的时的考虑

注册会计师应采取下列措施之一：

(1) 就专家拟执行的进一步工作的性质和范围，与专家达成一致意见；

(2) 根据具体情况，实施追加的审计程序；



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 如果注册会计师认为专家的工作不足以实现审计目的，且注册会计师通过实施追加的审计程序（如专家和注册会计师执行进一步工作），或者通过雇用、聘请其他专家仍不能解决问题，则没有获取充分、适当的审计证据，注册会计师有必要按照审计准则的规定发表非无保留意见。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊64】与集团财务报表审计中的重要组成部分

1.组成部分：某一实体或某项业务活动，其财务信息由集团或组成部分管理层编制并应**包括在集团财务报表中**。

2.重要组成部分（金额重大或性质异常）

集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 单个组成部分对集团具有**财务重大性**。

集团项目组可以将选定的**基准**（可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入）**乘以某一百分比**，以协助识别对集团具有财务重大性的单个组成部分。如，集团项目组可能认为超过选定基准**15%**的组成部分是重要组成部分，但较低或较高的百分比也有可能是适当的。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的**特别风险**。

某些组成部分由于其特定性质或情况，可能存在**导致集团财务报表**发生重大错报的特别风险。如，某组成部分进行外汇交易，虽然对集团并不具有财务重大性，但仍使集团面临导致重大错报的特别风险。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊65】重要性及针对评估风险采取的应对措施

(一) 重要性

1. 集团财务报表整体和组成部分重要性

财务报表类型	确定方	相关内容
集团财务报表整体的重要性	集团项目组	在制定集团总体审计策略时确定
组成部分重要性		如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息实施审计或审阅，基于集团审计目的，集团项目组为这些组成部分确定组成部分重要性。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：

(1) 确定的组成部分重要性应当**低于**（不能高于、等于）集团财务报表整体的重要性；

(2) 在确定组成部分重要性时，无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式，因此，对不同组成部分确定的重要性的汇总数，有可能高于集团财务报表整体的重要性。（**无须分摊**）

xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.实际执行的重要性水平 (谁执行谁确定)

①如果集团项目组审计组成部分，则集团项目组确定组成部分实际执行的重要性；

②如果组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计，则组成部分注册会计师确定组成部分实际执行的重要性，由集团项目组评价其确定的适当性。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.明显微小错报的临界值

注册会计师需要设定临界值，不能将超出该临界值的错报视为对集团财务报表明显微小的错报。组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过临界值的错报**通报给集团项目组**。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊66】应对超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易导致的重大错报风险

检查相关
合同或协
议（如有）

- (1) 交易的商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为；
- (2) 交易条款是否与管理层的解释一致；
- (3) 关联方交易是否已按照适用的财务报告编制基础得到恰当会计处理和披露。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

在评价超出正常经营过程的重大关联方交易的商业理由时，可能考虑下列事项：

- (1) 交易是否过于复杂（如交易是否涉及集团内部多个关联方）；
- (2) 交易条款是否异常（如价格、利率、担保或付款等条件是否异常）；
- (3) 交易的发生是否缺乏明显且符合逻辑的商业理由；
- (4) 交易是否涉及以前未识别的关联方；
- (5) 交易的处理方式是否异常；
- (6) 管理层是否已与治理层就这类交易的性质和会计处理进行讨论；
- (7) 管理层是否更强调需要采用某项特定的会计处理方式，而不够重视交易的经济实质。

检查相关
合同或协
议（如有）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men
商场祝小可爱们

dōu dōu dōu
2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

获取交易已经恰当授权和批准的审计证据

如果超出正常经营过程的重大关联方交易经管理层、治理层或股东（如适用）**授权和批准**，可以为注册会计师提供审计证据，表明该项交易已在被审计单位内部的适当层面进行了考虑，并在财务报表中恰当披露了交易的条款和条件。

当然，授权和批准**本身不足以**就是否不存在舞弊或错误导致的重大错报风险得出结论，原因在于如果被审计单位和关联方串通舞弊或关联方对被审计单位具有**支配性影响**，被审计单位与授权和批准相关的**控制可能是无效的**。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊67】识别出以前未识别或未披露的关联方或重大关联方交易

如果识别出管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的关联方关系或重大关联方交易，注册会计师应当：

- (1) 立即将相关信息向项目组其他成员通报；
- (2) 在适用的财务报告编制基础对关联方作出规定的情况下，要求管理层识别与新识别出的关联方之间发生的所有交易，以便注册会计师作出进一步评价，并询问与关联方关系及其交易相关的控制为何未能识别或披露该关联方关系或交易；



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 对新识别出的关联方或重大关联方交易实施恰当的实质性程序;

(4) 重新考虑可能存在管理层以前未识别出或未向注册会计师披露的其他关联方或重大关联方交易的风险, 如有必要, 实施追加的审计程序;

(5) 如果管理层不披露关联方关系或交易看似是有意的, 因而显示可能存在舞弊导致的重大错报风险, 评价这一情况对审计的影响。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

5.对关联方交易是否按照等同于公平交易中的通行条款执行的认定

如果管理层在财务报表中作出认定，声明关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

6.评价会计处理和披露

当存在下列情形之一时，表明管理层对关联方交易的披露可能不具有可理解性：

- (1) 关联方交易的商业理由以及交易对财务报表的影响披露不清楚，或存在错报；
- (2) 未适当披露为理解关联方交易所必需的关键条款、条件或其他要素。

7.其他审计程序：获取书面声明；与治理层沟通等。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊68】持续经营假设的风险应对措施

（一）评价管理层对持续经营能力作出的评估

1.评价管理层评估涵盖的期间

如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起的十二个月，注册会计师应当提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的十二个月。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.评价管理层的评估、支持性分析

纠正管理层缺乏分析的错误不是注册会计师责任。在某些情况下，管理层缺乏详细分析以支持其评估，可能不妨碍注册会计师确定管理层运用持续经营假设是否适合具体情况。注册会计师应当考虑管理层作出的评估是否已经考虑所有相关信息，其中包括注册会计师实施审计程序获取的信息。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.超出管理层评估期间的事项或情况

注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的，可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况；只有持续经营事项的迹象达到重大时，注册会计师才需要考虑采取进一步措施，并通过实施追加的审计程序（包括考虑缓解因素），获取充分、适当的审计证据，以确定是否存在重大不确定性。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：除询问管理层外，注册会计师没有责任实施其他任何审计程序，以识别超出管理层评估期间并可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊69】审计意见（各是各的段，千万别乱窜）

（一）审计意见的类型

出具意见的前提条件	意见类型
获取充分、适当的审计证据	无保留意见
	保留意见（错报重大不广泛）
	否定意见（错报重大且广泛）
未获取充分、适当的审计证据	保留意见（受限重大不广泛）
	无法表示意见（受限重大且广泛）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(二) 在审计报告中沟通关键审计事项

特别提示：关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师**不对关键审计事项单独发表意见。**

(~不影响审计意见)



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(三) 强调事项段（强调在报表中列示的事项）

强调事项段是指审计报告中含有的一个段落，提及**已在财务报表中恰当列报**的事项，且根据注册会计师的职业判断，该事项对财务报表使用者理解财务报表**至关重要**。

(四) 其他事项段（未在报表中列示的事项）

其他事项段是指审计报告中含有的一个段落，提及**未在财务报表中列报**的事项，且根据注册会计师的职业判断，该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关。（≈备注）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊70】金融服务相关业务的区分

符合规定的融资性售后回租	按照贷款服务6%，融资性售后回租业务中 承租方 出售资产的行为不属于增值税的征税范围。
经营租赁、融资租赁	按照租赁服务，有形动产租赁服务13%或不动产租赁服务9%。
以货币资金投资收取固定利润或保底利润	按照贷款服务6%，但金融商品持有期间（含到期）取得的 非保本的收益 不属于利息或利息性质的收入， 不征收增值税 ；纳税人购入基金、信托、理财产品等各类资产管理产品持有至到期 不属于 金融商品转让。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊71】增值税视同销售的情形

视同销售行为	确认纳税义务发生时点
将货物交付其他单位或者个人 代销	收到代销清单、收到全部或部分 货款、发出代销商品满180天当 天，三个时点孰早（委托方）
销售代销货物	销售代销商品时（受托方）
设有两个以上机构并实行统一 核算的纳税人，将货物从一个 机构移送其他机构用于销售， 但相关机构设在同一县（市） 的除外	货物移送当天（平衡分税制下的 区域税收）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

视同销售行为	确认纳税义务发生时点
将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费（ 最终消费 ）	货物移送当天 特别提示：将 购进的货物 用于 集体福利或者个人消费 等项目，不做视同销售，对应的进项税额 不得抵扣 ；已抵扣的，应作进项税额转出处理。 (用，而非发生流转)
将自产、委托加工或 购进的货物 作为投资，提供给其他单位或者个体工商户（ 投、对外流转 ）	
将自产、委托加工或 购进的货物 分配给股东或者投资者（ 分、对外流转 ）	
将自产、委托加工或 购进的货物 无偿赠送其他单位或者个人（ 送、对外流转 ）	



xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

视同销售行为	确认纳税义务发生时点
<p>无偿捐赠货物，除非用于目标扶贫捐赠，否则其他捐赠都应视同销售。</p> <p>单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外；单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。</p>	



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊72】销售自己使用过的固定资产

一般纳税人销售自己使用过的固定资产（有形动产），适用简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税政策的（只能开具增值税普通发票）；可以放弃减税，按照简易办法依照3%征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。

特别提示：若按规定允许抵扣进项税额，则销售使用过的固定资产，均按照适用税率计算当期销项税额。

计算应纳税额：

销售额 = 含税销售额 / (1 + 3%)

应纳税额 = 销售额 × 2%（或3%）

尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊73】兼营和混合销售

(1) 兼营行为适用税率的选择（兼营：各个业务之间联系度很小；能分清，分别适用不同税率；分不清，适用从高税率）

①纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的，应当**分别核算适用不同税率或者征收率的销售额**。（能分清）

如，商场销售货物并提供餐饮服务、停车服务，应按照兼营行为缴纳增值税。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②未分别核算销售额的，从高适用税率。

特别提示：纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，**不属于混合销售**，应分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或征收率。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 混合销售适用税率的选择

【妈妈妙招】 混合销售——各业务之间联系度高，从主业。

一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务为混合销售，按以下方法适用税率或者征收率：

①从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；

②其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

如，植发医疗中心销售植发产品的同时提供植发服务，应按照混合行为缴纳增值税。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊74】增值税纳税义务确认时点（第一顺序：增值额确定；第二顺序：对外流转）

1.销售货物和劳务根据销售结算方式不同，分为：

销售结算方式	纳税义务发生时间的确定
销售货物或者应税劳务	为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天
进口货物	报关进口的当天
直接收款方式	不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

销售结算方式	纳税义务发生时间的确定
赊销和分期收款方式	书面 合同约定 的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天 【跨科目考点 - 审计】 关注在货物发出时未及时按规定缴纳增值税的情况等；有无将收到的货款长期挂入“ 其他应付款 ”“ 预收账款 ”“ 待处理财产损益 ”等账户的问题。
预收货款方式	货物发出的当天 ，但生产销售、生产工期 超过12个月 的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

销售结算方式	纳税义务发生时间的确定
托收承付、委托 银行收款方式	发出货物并办妥托收手续的当天
委托代销方式 (委托方)	收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物 满180天 的当天。(三者孰早)
扣缴义务	增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.涉及“营改增”行业增值税纳税义务、扣缴义务发生时间的规定

销售结算方式	纳税义务发生时间的确定
发生应税行为	为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。 特别提示：取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。
提供租赁服务采取预收款方式	为收到预收款的当天（企业所得税：可以分期确认收入）



xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

续表

销售结算方式	纳税义务发生时间的确定
金融商品转让	金融商品所有权转移的当天
视同销售服务、无形资产或者不动产	服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊75】销售额的确定（最终实际收到的金额）

1. 销售额是纳税人发生应税销售行为向购买方收取的**全部价款和价外费用**，但是不包括收取的销项税额，即“不含税价格”。

其中，向购买方收取的各种价外费用，包括：手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费，无论会计制度如何核算，都应并入销售额计税。（价税分离）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.判断是否属于价外费用，以下情形不属于价外费用：（代收业务）

①承运部门的运费发票开具给购买方（单独开具），并且由纳税人将该项发票转交给购买方。

②销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。（不能开具在同一张发票上）



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

- ③受托加工应征消费税的货物，由受托方代收代缴的消费税。
- ④航空运输企业的销售额，**不包括**代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。
- ⑤符合条件的代为收取的政府性基金或者行政事业性收费。
- ⑥以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.特殊销售方式销售额的确定

(1) 折扣与折让（关注发生折扣的目的以及时点）

商业折扣 (折扣销售)	折扣发生在销售之前，目的为促成销售。 销售额和折扣额在同一张发票（金额栏）上分别注明的，可按折扣后的余额作为销售额征收增值税；如果仅将折扣额在发票的“备注”栏注明或将折扣额另开发票，不得从销售额中减除折扣额
现金折扣 (销售折扣)	折扣发生在销售之后，目的为促成尽早回款。 (融资行为) 销售折扣不得从销售额中减除，应计入“财务费用” VS 会计收入准则作为“可变对价”，冲减收入额
销售折让	目的为促成销售，对金额进行折让。可以从销售额中减除折让金额，通过开具红字增值税专用发票，将退货或折让金额冲减原销售额。



考场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 以旧换新方式销售

除金银首饰外，纳税人采用以旧换新方式销售货物的，应按新货物的同期销售价格确定销售额，不得扣减旧货物的收购价格。

对于金银首饰以旧换新业务，可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 以物易物 (视为购销两项业务)

双方都应作购销处理。以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物核算购货金额并按规定计算进项税额。

(4) 还本销售方式销售 (销售与还本视为两项业务)

还本销售是指销货方将货物出售之后，按约定的时间，一次或分次将购货款部分或全部退还给购货方，退还的货款即为还本支出。根据税法规定，**不得从销售额中减除还本支出。**



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 包装物押金

①未逾期的情形：如单独记账核算，时间在1年以内，又未逾期的，不并入销售额。

②逾期以及视为逾期的情形：逾期未退还或**超过1年还未退还的，并入销售额。**

特别提示：除啤酒、黄酒外的其他酒类产品，无论是否返还以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。（**同时还涉及消费税**）



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(6) 贷款服务，以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额。 (利息≈增值额)

特别提示：直接收费金融服务，以提供直接收费金融服务收取的手续费、佣金、酬金、管理费、服务费、经手费、开户费、过户费、结算费、转托管费等各类费用为销售额。 (具有利息性质)



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：金融商品转让按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

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。

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；在转入方将该股票再转让时，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。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
肖妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊76】计算抵扣进项税额的情形

取得农产品收购发票或者销售发票，按该发票上注明的农产品买价和相应的扣除率计算的进项税额。

①从**农民购入**：取得（或开具）农产品销售发票（或收购发票）的，以农产品销售发票（或收购发票）上**注明的农产品买价**，以9%的扣除率计算进项税额。（**无须做价税分离，简便处理**）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②从小规模纳税人购入：取得3%征收率专用发票的，按照发票注明的金额以9%的扣除率计算进项税额；取得免税发票的，不得抵扣其进项税额。（特例：开3抵9）

特别提示：纳税人购进用于生产销售或委托加工13%税率货物的农产品，按照10%（取得时9%+领用时1%）的扣除率计算进项税额。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 部分行业试行农产品核定扣除法 (以销定产算进项, 3种方法)

自2012年7月1日起, 以购进农产品为原料生产销售**液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油**的增值税一般纳税人, 纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围, 其购进农产品无论是否用于生产上述产品, 均采用农产品增值税进项税额**核定扣除**。

其农产品增值税进项税额核定方法: **投入产出法、成本法和参照法**。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 国内旅客运输服务凭证进项税额的计算

不同情形	税务处理
取得增值税专用发票或增值税电子普通发票的	发票上注明的税额
取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的	$(\text{票价} + \text{燃油附加费}) / (1 + 9\%) \times 9\%$ (不含代收的机场建设费等)
取得注明旅客身份信息的铁路车票的	$\text{票面金额} / (1 + 9\%) \times 9\%$
取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的	$\text{票面金额} / (1 + 3\%) \times 3\%$
支付的国际旅客运输服务(免税或零税率)	不得抵扣进项税额



xīǎo mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
肖妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：允许抵扣进项的“国内旅客运输服务”，限于与本单位签订劳动合同的员工，以及本单位作为用工单位接受的劳务派遣员工发生的国内旅客运输服务。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊77】不得抵扣进项税额的情形

(1) 未按规定取得并保存增值税扣除凭证，进项税额不得从销项税额中抵扣。

(2) 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产，进项税额不得从销项税额中抵扣。（有销才有进）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

①购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产用于集体福利或者个人消费，进项税额不得从销项税额中抵扣，如果进项税额已申报抵扣，应作“进项税额转出”。（最终消费）

特别提示：纳税人的交际应酬消费属于个人消费；将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费，应视同销售计算增值税销项税额。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②涉及的固定资产、无形资产、不动产，**仅指专用于**上述项目时进项税额才不得从销项税额中抵扣；**如果兼用于**简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费，**允许全额抵扣进项税额**。（如，总经理偶尔使用公司车辆接送子女放学）

自2018年1月1日起，纳税人**租入固定资产、不动产**，既用于一般计税方法计税项目，又用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，其进项税额准予从销项税额中全额抵扣。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) **非正常损失**的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务；在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务；不动产以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；不动产在建工程（新建、改建、扩建、修缮、装饰）所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；进项税额不得从销项税额中抵扣，如果进项税额已申报抵扣，应作“进项税额转出”。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：

①非正常损失是指**因管理不善**造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及**因违反法律法规**造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

②**自然灾害的损失、合理损耗**不属于非正常损失，进项税额允许抵扣无须做进项税额转出。

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务**(最终消费)**，进项税额不得从销项税额中抵扣。住宿费产生的进项税额允许抵扣。

(5) 向供货方取得返还收入的增值税处理
凡与商品销售量、销售额挂钩（如以一定比例、金额、数量计算）等属于**平销返利**情形的，按规定**冲减当期增值税进项税额**。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(6) 一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额。（如，购进一批原材料用于一般计税方法项目、简易计税方法、免征增值税项目无法划分时，分摊）

一般按照下列公式计算不得抵扣的进项税额（销售额比例法）：

不得抵扣的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 × (当期简易计税方法计税项目销售额 + 免征增值税项目销售额) / 当期全部销售额



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(7) 一般纳税人已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专用于简易计税方法、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = 已抵扣进项税额 × 不动产净值率

以上所指的：不动产净值率 = 不动产净值 / 不动产原值 × 100%



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊78】增值税期末留抵税额退税制度

(1) 一般企业增值税期末留抵税额退税的规定

自2019年4月1日(基数期)起, 试行增值税期末留抵税额退税制度。

①同时符合以下条件的纳税人, 可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额:



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

a.信用等级要求：纳税信用等级为**A级或者B级**（提交退税申请时的等级）；申请退税**前36个月**未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形；申请退税**前36个月**未因偷税被税务机关处罚两次及以上。

b.留抵金额要求：自2019年4月税款所属期起，**连续六个月**（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额**均大于零**，且第六个月增量留抵税额**不低于50万元**。

其中，增量留抵税额是指**与2019年3月底**相比新增加的期末留抵税额。（**与基数期相比**）

c.自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。
（不得重复适用）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②计算允许退还的增量留抵税额的金额（除小微企业和制造业外）= **增量留抵税额**×**进项构成比例**×**60%**

其中：进项构成比例，为2019年4月至申请退税前一税款所属期已抵扣的增值税专用发票（含带有“增值税专用发票”字样全面数字化的电子发票、税控机动车销售统一发票）、收费公路通行费增值税电子普通发票、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。（**不含农产品收购发票计算的进项税额，未实质征税**）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③增量留抵税额的管理

纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，可以在同一申报期内，既申报免抵退税又申请办理留抵退税。办理免抵退税后，纳税人仍符合留抵退税条件的，再办理留抵退税。

(先免抵退税再留抵退税)



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 小微企业和制造业、批发零售业等行业留抵税额退税规定 (加大退税力度, 增量留抵退税+存量留抵退税)

①适用条件 (需同时符合) :

- a. 纳税信用等级为A级或者B级;
- b. 申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、骗取出口退税或虚开增值税专用发票情形;
- c. 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上;
- d. 2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返 (退) 。



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②计算公式

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。（应退尽退）



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊79】加计抵减的规定（2024修改）

自2023年1月1日至2027年12月31日，允许先进制造业企业按照当期可抵扣进项税额加计5%抵减应纳增值税税额；允许集成电路企业、工业母机企业按照当期可抵扣进项税额加计15%抵减应纳增值税税额。

拓展：加计抵减的账务处理

实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊80】企业所得税的纳税义务发生时点——所有权（控制权）转移

实现销售的情形	确认收入的时点
预收款方式	在发出商品时
销售商品需要安装和检验	在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入，如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入
支付手续费方式委托代销	在收到代销清单时
托收承付方式	在办妥托收手续时
分期收款	合同约定的收款日期

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

实现销售的情形	确认收入的时点
采取产品分成方式取得收入	以企业分得产品的时间确认收入的实现，收入额按照产品的公允价值确定
发生视同销售的	非货币性资产交换以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外

xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊81】不同销售方式下的销售额

实现销售的情形	收入确认的金额
售后回购	销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品（通常视为购销两项业务）。如果有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用（控制权并未转移，视为一项抵押行为）。
以旧换新方式	按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理（视为购销两项业务）
商业折扣方式（折扣销售）	扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入（折扣在前，销售在后，目的是销售）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

实现销售的情形	收入确认的金额
现金折扣方式 (销售折扣)	扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入(折扣在后, 销售在前, 目的是回款融资), 因此, 发生的现金折扣在实际发生时作为“财务费用”在税前扣除。 特别提示: 会计收入准则现金折扣属于“可变对价”, 应冲减收入金额。
发生销售折让或 销售退回	已经确认销售收入的, 发生销售折让和销售退回, 应当在发生当期冲减当期销售商品收入
以“买一赠一” 等方式组合销售	不属于对外捐赠, 将总销售金额按各项商品公允价值的比例分摊确认各项商品的销售收入 (按公允价值分摊)

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu “guò guò guò”
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

实现销售的情形	收入确认的金额
发生视同销售的	按照被移送资产的公允价值确定销售收入 特别提示：同时调整销售收入与销售成本，视同销售收入应作为业务招待费、广告费和业务宣传费的扣除限额计算基数。

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

提供劳务的情形	收入确认的金额
安装费	<p>通常根据安装完工进度确认收入。如果安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。</p> <p>特别提示：确认完工进度可以选用的方法（通常在各个纳税期期末）</p> <ol style="list-style-type: none">（1）已完成工作的测量。（2）已提供劳务占劳务总量的比例。（3）已发生成本占总成本的比例。
软件费	为特定客户开发软件的收费，应根据 开发的完工进度 确认收入。
服务费	包含在商品售价内 可区分的服务费 ，在提供服务的期间分期确认收入。（如，京东销售商品的同时提供的可以单独计量的 延保服务 ）



商场祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

提供劳务的情形	收入确认的金额
劳务费	<p>长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入。</p> <p>特别提示：持续时间超过12个月的劳务。企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机等，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。</p>

xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：

①符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。（防止重复征税）

居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

②在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。

上述免税的股息、红利等权益性投资收益，**不包括**连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，**不作为投资方企业的股息、红利收入**，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊82】长期股权投资持有期间的投资收益

①长期股权投资采用成本法核算时：如果被投资单位宣告分派现金股利或利润，应当确认为当期投资收益（**税会都计入投资收益，无差异**）。

②长期股权投资采用权益法核算时：投资方应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益，确认为投资收益（**税法处理：无；会计处理：借：长期股权投资—损益调整贷：投资收益**），采用权益法确认的投资收益应调整应纳税所得额，待被投资单位宣告分配现金股利或利润时再调整应纳税所得额。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

同理：

③对于长期股权投资初始投资成本纳税调整

a.会计处理：企业会计准则中，在权益法下长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调增长期股权投资的成本。

(买赚了、负商誉，借：长期股权投资—投资成本 贷：营业外收入)

b.税法处理：税法规定投资成本以历史成本计量，不调整长期股权投资成本，无进一步的处理。

因此，应调减应纳税所得额。



xìào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊83】投资企业撤回或减少投资的涉税事项

投资企业从被投资企业撤回或减少投资时，取得的资产价值中可能包含：

- ①相当于初始出资的部分，应确认为投资收回。（投资成本部分，不缴税）
- ②相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得，符合条件的可享受免税。（视为股息、红利等权益性投资收益，免税）
- ③剩余部分确认为投资资产转让所得。（视为股权转让所得）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊84】租金收入的确认（时期性收入）

按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入实现；如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据规定的收入与费用配比原则，出租人可对已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

特别提示：注意与增值税的区别

纳税人采取预收款方式提供租赁服务的，增值税纳税义务发生时间为收到预收款的当天。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊85】免税收入

1. **国债利息收入**：购买国债所得的利息收入免税。

特别提示：国债转让收入不免企业所得税。

2. **符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益**：指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。（防止重复征税）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益。

居民企业和非居民企业取得的上述免税的投资收益**不包括**连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

特别提示：对境外投资者从中国境内居民企业分配的利润，用于境内直接投资暂不征收预提所得税。

4.符合条件的非营利组织的收入



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊86】不征税收入

- 1.财政拨款；
- 2.依法收取并纳入财政管理的政府性基金、行政事业性收费；
- 3.国务院规定的其他不征税收入：是指企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

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）



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊87】税金的扣除方法

①当期直接扣除的（计入税金及附加，费用化）：消费税、出口关税、资源税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、环境保护税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加等；

②不得在发生当期直接扣除（计入相关资产成本，资本化）：契税、车辆购置税、进口关税、耕地占用税、按规定不得抵扣的增值税等。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊88】一般税前扣除项目

1.工资薪金支出（福利费14%、工会费2%、职工教育经费8%扣除限额的计算基数）

特别提示：接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用：**直接支付给员工个人的费用**，应作为工资薪金支出和职工福利费支出（如果属于工资薪金支出部分的金额可以计入基数）；按照协议（合同约定）直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



2.上市企业实施股权激励计划有关企业所得税处理 (关注何时支出)

股权激励的方式：上市公司以本公司股票为标的，对其董事、监事、高级管理人员及其他员工（以下简称“激励对象”）进行的长期性激励。股权激励实行方式包括授予限制性股票、股票期权以及其他法律法规规定的方式。

立即可以行权的股权激励计划 (已支出)

计入当年工资薪金支出 = (实际行权时该股票的公允价值 - 激励对象实际行权支付价格) × 数量，并进行税前扣除。

其中：股票实际行权时的公允价格，以实际行权日该股票的收盘价格确定。



xǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

满足服务年限或者达到规定业绩条件方可行权的股权激励计划
(满足条件时支出)

等待期内:

会计确认的相关成本费用, 不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除 (需要进行纳税调整)

满足条件可行权时:

计入行权当年工资薪金支出的金额 = (实际行权时该股票的公允价值 - 激励对象实际行权支付价格) × 数量, 作为行权当年企业工资、薪金支出, 并进行税前扣除。 (需要进行纳税调整)

xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：职工教育经费允许当期**全额扣除**的情形

①**软件生产企业**发生的职工教育经费中的**职工培训费用**，可以**全额**在企业所得税前扣除。

②**核力发电企业**为培养核电厂**操纵员**发生的培养费用，可作为企业的**发电成本**在税前扣除。企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算，员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除。

xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

3.社会保险费用及相关保险费的扣除规定

(1) 基本部分：企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的**范围和标准**为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。

(2) 补充部分（**有限额 + 有条件**）

①企业为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的**补充养老保险费、补充医疗保险费**，分别在不超过职工工资总额**5%**标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和符合国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的商业保险费准予扣除；企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。
(是否与经营相关)



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

4.利息费用税前扣除的规定

(1) 非关联企业间产生的利息费用 (单限: 限利率)

①非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出可据实扣除。(正规金融企业, 利率有监管通常不会超限)

②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, 超过部分不允许扣除。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 关联企业利息费用的扣除 (双限：限本金、限利率)

①企业能按照相关规定证明，与关联方相关交易活动符合独立交易原则；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

②企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例（简称**债资比**）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。

接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：**金融企业5：1；其他企业2：1。**



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 企业向自然人借款利息支出的扣除规定 (比照以上两种情形处理)

①企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出, 比照“关联企业利息费用的扣除”规定处理。

②企业向除上述①规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出, 其借款情况同时符合以下条件的, 其利息支出在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, 准予扣除。



xīǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

5.佣金和手续费限额扣除的扣除规定

(1) 企业发生与生产经营有关手续费及佣金支出的比例限制：

保险
企业

自2019年1月1日起，发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出，不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的18%（含本数）的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过部分，允许结转以后年度扣除。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



续表

其他企业	<p>电信企业，在发展客户、拓展业务等过程中（如委托销售电话入网卡、电话充值卡等），需向经纪人、代办商支付手续费及佣金的，其实际发生的相关手续费及佣金支出，不超过企业当年收入总额5%的部分，准予在企业所得税前扣除。</p> <p>从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业（如证券、期货、保险代理等企业），其为取得该类收入而实际发生的营业成本（包括手续费及佣金支出），准予在企业所得税前据实扣除。（无限额）</p> <p>其他企业，按与具有合法经营资格的中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额。</p>
------	---



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 支付方式的限制

向具有合法经营资格中介服务机构的支付情形	转账支付，以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除
向个人支付的情形	可以以现金方式，但需提供合法的凭证

特别提示：企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。（冲减资本公积）



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

6.广告费和业务宣传费税前扣除的规定

(1) 企业每一个纳税年度发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。对**化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）**，计算百分比提高到30%。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示:

①烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

②企业**筹建期间**发生的广告费、业务宣传费，按实际发生额计入筹办费，按规定税前**全额扣除**。（通常没有销售收入没有计算基数）

③企业购进货物，赠送给予本企业生产经营无关的个人，不属于广告费和业务宣传费支出，属于非广告性质赞助支出。

xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

7.业务招待费税前扣除的扣除规定

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰，对超限额列支的业务招待费在计算应纳税所得额时作纳税调增处理。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：

①对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分得的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。（实质为销售收入）

②自2011年开始，企业筹建期间发生的与筹办有关的业务招待费支出，按实际发生额的60%计入筹办费，按规定税前扣除。（不存在销售收入）



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

8.公益性捐赠支出税前扣除的扣除规定

企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出，**不超过年度利润总额12%的部分**，准予扣除。超过年度利润总额12%的部分，准予以后**三年**内在计算应纳税所得额时**结转扣除**。

其中：年度利润总额是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。**（会计利润）**

企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，**应先扣除以前年度结转的捐赠支出**，再扣除当年发生的捐赠支出。**（先进先出法）**



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

9.劳动保护费扣除的扣除规定（合理）

企业发生合理的劳动保护支出，准予扣除。如，由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用。（发工装为劳动保护费）

10.企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。（预提费用可以扣除的特例）



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊89】不得扣除的项目（与生产经营无关、不合理、税后）

在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：

- (1) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。
- (2) 企业所得税税款。
- (3) 税收滞纳金，是指纳税人违反税收法规，被税务机关处以的滞纳金。（与生产经营无关）



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 罚金、罚款和被没收财物的损失，是指纳税人违反国家有关法律、法规规定，被有关部门处以的罚款，以及被司法机关处以的罚金和被没收财物。 **(与生产经营无关)**

特别提示：违约金、罚息、诉讼赔偿可以在税前扣除。 **(与生产经营有关)**

(5) 超过《企业所得税法》第九条规定以外的捐赠支出。
(直接捐赠不可扣除)

(6) 赞助支出，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。 **(赞助支出≠广告)**



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(7) 未经核定的准备金支出，是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。（**预提一般不可扣除**）

(8) 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息，不得扣除。（**内部行为**）

(9) 与取得收入无关的其他支出。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊90】下列固定资产不得计算折旧扣除

- ①房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；
- ②以融资租赁方式租出的固定资产；（不属于企业）
- ③以经营租赁方式租入的固定资产；（不属于企业）
- ④已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；
- ⑤与经营活动无关的固定资产；
- ⑥单独估价作为固定资产入账的土地；
- ⑦其他不得计算折旧扣除的固定资产。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问



特别提示：固定资产租赁支出的处理

①以**经营租赁方式租入**固定资产发生的租赁费支出，按照**租赁期限均匀扣除**。（不是折旧是租金）

②以**融资租赁方式租入**固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费，分期扣除。
(企业可提折旧)

特别提示：企业按会计规定提取的**固定资产减值准备通常不得税前扣除**，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。

(预计损失≠实际损失)

xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊91】固定资产折旧扣除的特殊情形

①加速折旧优惠（缩短折旧年限或加速折旧法）

a.企业拥有并用于生产经营的固定资产，由于下列原因可以加速计提折旧：由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

b.选择缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%。选择加速折旧方法时可以选择双倍余额递减法或者年数总和法；

c.自2019年1月1日起，对全部制造业新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②一次性扣除 (2024修改)

a.企业在2024年1月1日至2027年12月31日期间新购进的**设备、器具** (除房屋、建筑物以外的**固定资产**) , 单位价值不超过**500万元**的, 允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除, 不再分年度计算折旧。

单位价值超过500万元的固定资产, 仍按照企业所得税相关规定执行。

b.固定资产在投入使用月份的**次月**所属年度一次性税前扣除。企业可自行选择享受一次性税前扣除政策, 未选择享受一次性税前扣除政策的, 以后年度不得再变更。

xiào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”



2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊92】研发费用加计扣除的规定

①自2023年1月1日起，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，再按照实际发生额的**100%**在税前加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的**200%**在税前摊销。（2024修改）

特别提示：此处的企业是指除制造业以外的企业，且**不属于**烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②集成电路企业和工业母机企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2023年1月1日至2027年12月31日期间，再按照实际发生额的120%在税前扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的220%在税前摊销。（2024新增）



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

④委托开发的税务处理

a.企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

b.委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用2/3的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。委托境外进行研发活动不包括委托境外个人进行的研发活动。（防止产生税收漏洞）



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊93】长期待摊费用的税务处理

(1) 企业发生的下列支出作为长期待摊费用，**按照规定摊销的**，准予扣除。

- ①已足额提取折旧的固定资产的改建支出；
- ②固定资产的大修理支出；
- ③租入固定资产的改建支出（如，改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出）；
- ④其他应当作为长期待摊费用的支出。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 固定资产的改建支出的摊销方法

- ①已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照**固定资产预计尚可使用年限分期**摊销；
- ②租入固定资产的改建支出，按照合同约定的**剩余租赁期限**分期摊销；
- ③改建的固定资产延长使用年限的，除已足额提取折旧的固定资产、租入固定资产的改建支出外，其他的固定资产发生改建支出，应当适当**延长折旧年限**。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 大修理支出：修理支出达到取得固定资产时的计税基础**50%以上**且修理后固定资产的使用年限**延长2年以上**，不同时满足以上条件的修理支出可以在当期直接扣除。

(4) **其他**应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的**次月**起分期摊销，摊销年限**不得低于3年**。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊94】企业重组特殊性税务处理（免税，原计税基础不变）

1.企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

- (1) 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；
- (2) 被收购、合并或分立部分资产或股权比例符合规定的比例；
- (3) 企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；
- (4) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定的比例；
- (5) 企业重组中取得股权支付^{xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài mén}的^{xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài mén}主要股东^{xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài mén}在重组后连续^{dōu}都^{guò guò guò}“过过过”

12个月内 不得转让所取得的股权



都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

特别提示：

股权支付是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。

非股权支付是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小朋友们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

2.特殊性税务处理的方法

企业重组符合特殊性税务处理条件的，交易各方对其交易中的**股权支付部分**，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

特别提示：交易中非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额/被转让资产的公允价值)



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 债务重组业务

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**债转股**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。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(2) 股权收购业务

收购企业购买的股权不低于**被收购企业全部股权的50%**，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其**交易支付总额的85%**，可以选择按照以下规定处理：

- ①被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的**原有计税基础**确定；
- ②收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的**原有计税基础**确定；
- ③收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项**保持不变**。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(3) 资产收购业务

受让企业收购的资产不低于**转让企业全部资产的50%**，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其**交易支付总额的85%**，可以选择按照以下规定处理：

①转让企业取得受让企业股权的计税基础以被转让资产的**原有计税基础**确定；

②受让企业取得转让企业资产的计税基础以被转让资产的**原有计税基础**确定。



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(4) 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，可以选择按照以下规定处理：

- 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；



xīào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

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。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(5) 企业分立

被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按照以下规定处理：

①分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定；

②被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继；



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

③被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补；

④被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。



xìǎo mā zhù xīǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊】非货币性资产投资的所得税处理

1.适用范围：适用于查账征收的居民企业（投资企业和被投资企业都应为居民企业，非居民企业、核定征收企业不适用）。



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

(1) 投资方

①非货币性资产转让所得 = 公允价值 - 计税基础

非货币性资产投资取得股权的计税基础以非货币性资产的原计税成本加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

(匹配原则，随转让所得分年确认，股权计税基础同时逐年调整)

2.税务处理方法：企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。



xìǎo mā zhù xìǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

②停止递延的规定：（具备缴纳税款的能力）

5年内转让或投资收回非货币性资产投资取得的股权，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，将股权计税基础一次调整到位。

(2) **被投资方**：取得的非货币性资产，其计税基础按照非货币性资产的公允价值确定。



xīào mā zhù xiǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊95】符合条件的技术转让所得（分段计算，500万）

1.基本规定：纳税人一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。（所得500万以下免，500万以上减半）

增值税相关规定：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，免征增值税。

特别提示：居民企业从直接或间接持有股权之和达到100%的关联方取得的技术转让所得，不享受优惠。



xiǎo mā zhǔ xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊96】创投企业优惠

创业投资企业采取股权投资方式直接投资于**初创科技型企业满2年**的，可以按照其投资额的**70%**在股权持有**满2年**的当年**抵扣**该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。



xiao mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊97】小型微利企业优惠（2024修改）

1.小型微利企业：是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额**不超过300万元**、从业人数不超过**300人**、资产总额不超过**5000万元**等三个条件的企业。

特别提示：小型微利企业按**查账征收方式或核定征收方式**缴纳企业所得税的，均可享受上述优惠政策。

2.2023年1月1日至2027年12月31日优惠政策：

减按**25%**计入应纳税所得额，按**20%的税率**缴纳企业所得税。

(税基式优惠 + 税率式优惠)



xiao ma zhu xiao ke ai men 2024 dou "guo guo guo"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊98】境内税额抵免优惠（税额式优惠）

企业购置并实际使用优惠目录规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的**投资额（不包括设备运输、安装和调试等费用）的10%**可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后**5个纳税年度结转抵免**。

特别提示：专用设备的投资额不包括允许抵扣的增值税进项税额；无法抵扣的进项税额，计入专用设备投资额（如，取得普通发票的情形）。（投资额≈投资成本）



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊99】企业安置残疾人员所支付的工资

企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。



xiǎo mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
宝妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

【妈妈锦囊100】居民个人全年一次性奖金的计税方法（两种方法可以选择）

方法一：单独计税法，不并入当年综合所得。（延期至2027年底）

可以选择不并入当年综合所得，以全年一次性奖金收入除以12个月得到的数额，按照按月换算后的综合所得税率表（月度税率表），确定适用税率和速算扣除数，单独计算纳税。（除以12找税率）



xìào mā zhù xiǎo kě ài men 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”

2024·注册会计师综一科目考前应知必会100问

计算公式为：应纳税额 = 全年一次性奖金收入 × 适用税率 - 速算扣除数

在一个纳税年度内，对每一个纳税人，该计税方法**只允许采用一次**。

特别提示：雇员取得除全年一次性奖金以外的其他各种名目奖金，如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等，一律与当月工资、薪金收入合并，按税法规定缴纳个人所得税。

方法二：合并计税法，并入当年综合所得。



xìǎo mā zhù xǎo kě ài mén 2024 dōu "guò guò guò"
尚妈祝小可爱们2024都“过过过”



2024

谢谢大家

