

## 第 1 章 总论

考点核心提示

考点一：会计信息质量要求★★★

☆考点核心提示

1. 可比性
2. 重要性
3. 实质重于形式
4. 谨慎性

考点二：会计要素★★

☆考点核心提示

1. 资产
2. 负债
3. 所有者权益

所有者权益，是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。所有者权益的来源包括：（1）所有者投入的资本；（2）直接计入所有者权益的利得和损失；（3）留存收益等。所有者权益包括实收资本（或股本）、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润等项目。

4. 收入
5. 费用
6. 利润

考点三：会计要素计量属性★★

☆考点核心提示

会计要素的计量属性：主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

经典习题

一、单项选择题

1. 从会计信息成本效益看，对所有会计事项应采取分轻重主次和繁简详略进行会计核算，而不应采用完全相同的会计程序和处理方法。其遵循的会计信息质量要求是（ ）。  
A. 谨慎性 B. 重要性 C. 相关性 D. 可比性

【答案】B

【解析】重要性要求企业提供的会计信息反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的的所有的重要交易或事项。所以从会计信息成本效益看，对所有会计事项应采取分轻重主次和繁简详略进行会计核算，而不应采用完全相同的会计程序和处理方法，体现了重要性会计信息质量要求。

2. 下列选项中，不属于利得或损失的是（ ）。

- A. 处置固定资产产生的营业外收入
- B. 处置无形资产产生的营业外支出
- C. 可供出售金融资产公允价值变动产生的其他综合收益
- D. 发行股票产生的资本公积

【答案】D

【解析】选项 D，发行股票产生的资本公积属于溢价收入，记入“资本公积—股本溢价”科目，而计入所有者权益的利得或损失应通过“其他综合收益”科目核算。

3. 同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更；确需变更的，应当在附注中说明。这遵循的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 相关性 B. 可比性 C. 及时性 D. 可理解性

【答案】B

【解析】企业的会计政策一经确定不得随意变更，企业各个时期采用的会计政策都相同，体现了可比性原则。

4. 市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，这里采用的会计计量属性是（ ）。

- A. 现值 B. 重置成本 C. 可变现净值 D. 公允价值

【答案】D

【解析】《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》规定的公允价值的定义是，公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

5. 我国《企业会计准则——基本准则》规定的收入，是指（ ）。

- A. 销售商品收入、直接计入所有者权益的利得以及让渡资产使用权收入
- B. 销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入以及企业代第三方收取的款项
- C. 销售商品收入、提供劳务收入和计入损益的利得
- D. 在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入

【答案】D

6. 下列有关所有者权益的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 所有者权益的来源包括所有者投入资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等
- B. 直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或损失
- C. 所有者权益金额只取决于资产的计量
- D. 所有者权益项目应当列入资产负债表

【答案】C

【解析】由会计恒等式：资产=负债+所有者权益得出，所有者权益=资产-负债，

因此，所有者权益金额取决于资产和负债的计量，选项C不正确。

7. 资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。这里采用的会计计量属性是（ ）。

- A. 历史成本 B. 重置成本 C. 可变现净值 D. 公允价值

【答案】A

【解析】这里是考查会计计量属性的定义：历史成本又称实际成本，就是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或其他等价物。

8. 下列项目中，能够引起负债和所有者权益同时变动的是（ ）。

- A. 盈余公积转增资本  
B. 股东大会宣告分派股票股利  
C. 股东大会宣告分派现金股利  
D. 接受控股股东的非现金资产捐赠

【答案】C

【解析】选项A，属于所有者权益项目内部转变；选项B，股东大会宣告分派股票股利只需做备查簿登记，不需要进行会计处理，不影响所有者权益或负债；选项C，减少未分配利润，增加应付股利，会导致负债和所有者权益的同时变动；选项D，增加资产、所有者权益，不会导致负债发生变动。

## 二、多项选择题

1. (2015年考题)下列各项交易事项的会计处理中，体现实质重于形式原则的有（ ）。

- A. 将发行的附有强制付息义务的优先股确认为负债  
B. 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押借款  
C. 承租人将融资租入固定资产确认为本企业的固定资产  
D. 将企业未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围

【答案】ABCD

2. 下列经济业务中，可能导致本期资产和所有者权益同时增加或减少的有（ ）。

- A. 实际支付已经计提的现金股利  
B. 以银行存款收购本企业发行的股票，实现减资  
C. 收到投资者投入的长期股权投资  
D. 资产负债表日，可供出售金融资产公允价值上升

【答案】BCD

【解析】选项A，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”科目，会引起资产减少，负债减少；选项B，收购本企业发行的股票实现减资可导致资产和所有者权益同时减少；选项C，收到投资者投入的长期股权投资，资产和所有者权益同时增加；选项D，资产负债表日，可供出售金融资产公允价值上升，借记“可供出售金融资产”科目，贷记“其他综合收益”科目，资产和所有者权益同时增加。

3. 下列项目中，能够引起资产和负债同时增减变动的有（ ）。

- A. 固定资产尚未达到预定可使用状态，符合资本化条件时计提的借款利息
- B. 计提固定资产折旧
- C. 发放股票股利
- D. 发行公司债券，款项已存入银行

【答案】AD

【解析】选项 B，属于增加成本费用，减少资产；选项 C，属于所有者权益内部一增一减。

4. 根据《企业会计准则——基本准则》的规定，下列有关费用的表述中，正确的有（ ）。

A. 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出

B. 费用只有在经济利益很可能流出企业，从而导致企业资产减少或者负债增加且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认

C. 企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益

D. 企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益

【答案】ABCD

5. 以下业务或事项中，应使用未来现金流量现值计量属性的有（ ）。

A. 接受捐赠的固定资产，捐赠方没有提供有关凭据、同类或类似固定资产不存在活跃市场的，其入账价值的确定

B. 盘盈的固定资产，同类或类似固定资产不存在活跃市场的，其入账价值的确定

C. 计提固定资产折旧

D. 分期收款销售货物实现的收入

【答案】ABD

【解析】选项 C，固定资产按照账面价值计提折旧，体现的是历史成本计量属性。

6. 下列各项会计处理中，体现谨慎性要求的有（ ）。

A. 长期股权投资采用成本法核算

B. 计提持有至到期投资减值准备

C. 固定资产采用年数总和法计提折旧

D. 将研究阶段的支出计入当期损益

【答案】BCD

【解析】长期股权投资采用成本法核算属于正常的会计处理。不会出现虚增资产或收益的现象，不体现谨慎性。

7. A 公司 2015 年度发生的部分交易或事项如下：（1）A 公司 2015 年起诉 B 公司侵犯其专利权，至年末法院尚未判决，A 公司预计很可能胜诉并获得赔偿，A 公司未进行会计处

理；（2）2015年因违约被C公司起诉，至年末法院尚未判决，A公司预计很可能败诉并需要支付赔偿，因此确认预计负债；（3）2015年计提产品质量保修费用；（4）2015年末，有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣暂时性差异，从而确认相关的递延所得税资产。对A公司下列会计处理所遵循的会计信息质量要求的表述中，正确的有（ ）。

- A. 2015年起诉B公司侵犯专利权，A公司未进行会计处理，遵循了谨慎性要求
- B. 2015年被C公司起诉，A公司确认预计负债，遵循了可靠性要求
- C. 2015年计提产品质量保修费用，遵循了谨慎性要求
- D. 2015年末确认相关的递延所得税资产，遵循了实质重于形式要求

**【答案】AC**

**【解析】选项BD，遵循谨慎性会计信息质量要求。**

8. 下列经济业务或事项中，不违背可比性要求的有（ ）。

- A. 如果固定资产所含经济利益的预期实现方式发生了重大改变，企业应当相应改变固定资产折旧方法
- B. 鉴于2015年7月1日开始执行新准则，将对被投资企业无控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的股权投资改按金融资产核算
- C. 由于固定资产购建完成并达到预定可使用状态，将借款费用由资本化改为费用化核算
- D. 某项专利技术已经丧失使用价值和转让价值，将其账面价值一次性转入当期损益

**【答案】ABCD**

9. 在存在不确定因素的情况下，进行合理判断时，下列做法中符合谨慎性会计信息质量要求的有（ ）。

- A. 合理估计可能发生的损失和费用
- B. 设置秘密准备，以备亏损年度转回
- C. 充分估计可能取得的收益和利润
- D. 不高估资产和预计收益

**【答案】AD**

**【解析】选项BC，违背了谨慎性会计信息质量要求。**

10. 下列经济业务或事项，属于损失的有（ ）。

- A. 以无形资产抵偿债务发生的处置净损失
- B. 以投资性房地产抵偿债务发生的净损失
- C. 可供出售金融资产的公允价值变动损失
- D. 在具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换中，以固定资产换入库存商品发生的净损失

**【答案】ACD**

**【解析】选项B，以投资性房地产抵偿债务的，应按公允价值确认收入，按账面价值确认成本以及其他调整，此选项产生的处置净损失属于企业的日常经营活动所产生的，不**

属于损失。

11. 下列经济业务的账务处理中，遵循“重要性”要求的有（ ）。

- A. 购入材料超过正常信用条件延期支付价款（如分期付款购买材料），应按购买价款的现值确认当期存货成本
- B. 对企业主营业务进行核算时，设置的会计科目有“主营业务收入”、“主营业务成本”、“营业税金及附加”和“销售费用”
- C. 专门借款辅助费用金额不大时，可在发生时直接计入当期财务费用
- D. 将购买办公用品支出直接计入当期管理费用

**【答案】**BCD

**【解析】**选项 A，体现实质重于形式要求。



## 第2章 金融资产

考点核心提示

考点一：交易性金融资产★★

☆考点核心提示

1. 企业取得交易性金融资产时，按其公允价值，借记“交易性金融资产——成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按购买价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收利息”或“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

2. 交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放现金股利时，按应享有的金额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；持有期间应计提的当年利息金额，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

3. 资产负债表日，按交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；按其公允价值低于其账面余额的差额，做相反的会计分录。

4. 出售交易性金融资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该金融资产的成本，贷记“交易性金融资产——成本”科目，按该项交易性金融资产的公允价值变动，贷记或借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，将原计入公允价值变动损益的金额转出，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

考点二：持有至到期投资★★

☆考点核心提示

1. 企业取得持有至到期投资时，应按取得时的公允价值和支付的相关交易费用之和作为持有至到期投资的初始确认金额，按其面值，借记“持有至到期投资——成本”科目，按支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，借记“应收利息”科目，按照实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”科目。

2. 资产负债表日，持有至到期投资如为分期付息、到期一次还本的债券投资，应于资产负债表日按面值和票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按持有至到期投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”科目。持有至到期投资如为到期一次还本付息的债券投资，应收未收的利息应通过“持有至到期投资——应计利息”科目核算。

3. 出售持有至到期投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“持有至到期投资——成本、利息调整、应计利息”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

考点三：可供出售金融资产★★★

☆考点核心提示

1. 企业取得的可供出售金融资产为股票投资的, 应按其公允价值与交易费用之和, 借记“可供出售金融资产——成本”科目, 按支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利, 借记“应收股利”科目, 按实际支付的金额, 贷记“银行存款”等科目。

企业取得的可供出售金融资产为债券投资的, 应按债券的面值, 借记“可供出售金融资产——成本”科目, 按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息, 借记“应收利息”科目, 按实际支付的金额, 贷记“银行存款”等科目, 按差额, 借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

2. 资产负债表日, 可供出售债券为分期付息、一次还本的债券投资的, 应按面值和票面利率计算确定的应收未收利息, 借记“应收利息”科目, 按可供出售债券投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入, 贷记“投资收益”科目, 按其差额, 借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。可供出售债券为一次还本付息的债券投资的, 应收未收的利息应通过“可供出售金融资产——应计利息”科目核算。

可供出售权益工具投资持有期间被投资单位宣告发放的现金股利, 按应享有的份额, 借记“应收股利”科目, 贷记“投资收益”科目。

3. 资产负债表日, 按可供出售金融资产的公允价值高于其账面价值的差额, 借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目, 贷记“其他综合收益”科目; 按其公允价值低于其账面价值的差额, 做相反的会计分录。

4. 出售可供出售金融资产时, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”等科目, 按其账面余额, 贷记“可供出售金融资产”科目, 差额记入“投资收益”科目, 同时, 按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额, 借记或贷记“其他综合收益”科目, 贷记或借记“投资收益”科目。

#### 考点四: 金融资产减值★★★

##### ☆考点核心提示

#### 1. 持有至到期投资、贷款和应收款项减值

(1) 持有至到期投资、贷款和应收款项以摊余成本进行后续计量。发生减值时, 应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量现值, 减记的金额确认为资产减值损失, 计入当期损益。

(2) 对于存在大量性质类似且以摊余成本进行后续计量的金融资产的企业, 在考虑金融资产减值测试时, 应当先将单项金额重大的金融资产区分开来, 单独进行减值测试。如有客观证据表明其已发生减值, 应当确认减值损失, 计入当期损益。对单项金额不重大的金融资产, 可以单独进行减值测试, 或包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

借: 资产减值损失【应减记的金额】

贷: 持有至到期投资减值准备  
坏账准备

(3) 对持有至到期投资、贷款和应收款项等以摊余成本计量的金融资产确认减值损失后, 如有客观证据表明该金融资产价值已恢复, 且客观上与确认该损失后发生的事项有关,



原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。但是，转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

## 2. 可供出售金融资产减值

(1) 可供出售金融资产发生减值时，原直接计入所有者权益中的因公允价值变动形成的累计其他综合收益，应当予以转出，计入当期资产减值损失。

借：资产减值损失【快速计算：权益工具的累计减值＝初始入账金额－减值时点的公允价值；债务工具的累计减值＝期末摊余成本－减值时点的公允价值】

其他综合收益【原计入其他综合收益的累计收益】

贷：其他综合收益【原计入其他综合收益的累计损失】

可供出售金融资产——公允价值变动【快速计算：上期末的公允价值－减值时点的公允价值】

(2) 对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的，原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。

借：可供出售金融资产——公允价值变动

贷：资产减值损失【冲减原确认的减值损失】

可供出售权益工具投资原确认的减值损失，不得通过损益转回，应通过所有者权益转回。

借：可供出售金融资产——公允价值变动

贷：其他综合收益

(3) 可供出售金融资产发生减值后，利息收入应当按照确定减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率计算确认。

考点五：不同类金融资产之间的重分类★

☆考点核心提示

企业在金融资产初始确认时对其进行分类后，不得随意变更。

1. 划分为交易性金融资产后，不得重分类为其他类金融资产；其他类金融资产也不得重分类为交易性金融资产。

### 2. 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产

(1) 企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资的账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

(2) 持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大，且不属于例外情况，使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的，企业应当将该投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

(3) 在重分类日会计处理

借：可供出售金融资产【重分类日按其公允价值确认入账价值】

其他综合收益【差额】

贷：持有至到期投资【按其账面余额】

其他综合收益【差额】

持有至到期投资已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

3. 可供出售金融资产重分类为持有至到期投资

如出售或重分类金融资产的金额较大而受到的“两个完整会计年度”内不能将金融资产划分为持有至到期投资的限制已解除（即，已过了两个完整的会计年度），企业可以再将符合规定条件的金融资产划分为持有至到期投资。

经典习题

一、单项选择题

1. （2015 年考题）20×4 年 2 月 5 日，甲公司以 7 元/股的价格购入乙公司股票 100 万股，支付手续费 1.4 万元。甲公司将该股票投资分类为交易性金融资产。20×4 年 12 月 31 日，乙公司股票价格为 9 元/股。20×5 年 2 月 20 日，乙公司分配现金股利，甲公司获得现金股利 8 万元；3 月 20 日，甲公司以 11.6 元/股的价格将其持有的乙公司股票全部出售。不考虑其他因素，甲公司因持有乙公司股票在 20×5 年确认的投资收益是（ ）。

A. 260 万元    B. 268 万元    C. 466.6 万元    D. 468 万元

【答案】D

【解析】 $\text{投资收益} = \text{现金股利确认的投资收益} 8 + \text{处置时确认的投资收益} (11.6 - 7) \times 100 = 468$ （万元）

2. 2015 年 1 月 1 日，甲公司从二级市场购入乙公司分期付息、到期还本的债券 12 万张，以银行存款支付价款 1050 万元，另支付相关交易费用 12 万元。该债券系乙公司于 2014 年 1 月 1 日发行，每张债券面值为 100 元，期限为 3 年，票面年利率为 5%，每年年末支付当年度利息。甲公司拟持有该债券至到期。甲公司持有乙公司债券至到期累计应确认的投资收益是（ ）。

A. 120 万元    B. 258 万元    C. 270 万元    D. 318 万元

【答案】B

【解析】甲公司购入乙公司债券的入账价值 =  $1050 + 12 = 1062$ （万元）；由于实际利息收入 - 应收利息 = 利息调整摊销额（折价摊销情况下），所以，累计确认的实际利息收入 = 利息调整摊销总额  $(12 \times 100 - 1062) +$  累计确认的应收利息  $(100 \times 12 \times 5\% \times 2) = 258$ （万元）。【提示】该债券是 2014 年 1 月 1 日发行，期限为 3 年，但是甲公司是 2015 年 1 月 1 日购入，因此甲公司持有期限为 2 年，所以这里是乘以 2。

3. 2014 年 5 月 8 日，甲公司以每股 8 元的价格自二级市场购入乙公司股票 120 万股，支付价款 960 万元，另支付相关交易费用 3 万元。甲公司将其购入的乙公司股票分类为可

供出售金融资产。2014 年 12 月 31 日，乙公司股票的市场价格为每股 9 元。2015 年 12 月 31 日，乙公司股票的市场价格为每股 5 元，甲公司预计乙公司股票的市场价格将持续下跌。甲公司 2015 年度利润表因乙公司股票市场价格下跌应当确认的减值损失是（ ）。

A. 0B. 360 万元 C. 363 万元 D. 480 万元

【答案】C

【解析】快速计算：可供出售金融资产权益工具应当确认的减值损失 = 初始入账金额  $(120 \times 8 + 3)$  - 确认减值时点的公允价值  $120 \times 5 = 363$  (万元)

4. 甲公司 2015 年度发生的有关交易或事项如下：(1) 购入乙上市公司 5% 的股权，实际支付价款 9000 万元，另发生相关交易费用 40 万元；取得乙公司股权后，对乙公司的财务和经营政策无控制、共同控制或重大影响，准备近期出售，年末公允价值为 9500 万元。

(2) 购入丙上市公司的股票，实际支付价款 8000 万元，另发生相关交易费用 30 万元；取得丙公司 2% 股权后，对丙公司的财务和经营政策无控制、共同控制或重大影响，甲公司不准备近期出售，年末公允价值为 8500 万元。(3) 购入丁上市公司 1% 股权，实际支付价款 7000 万元，另发生相关交易费用 20 万元；取得丁公司股权后，对丁公司的财务和经营政策无控制、共同控制或重大影响，丁公司的股票处于限售期。甲公司未将其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，年末公允价值为 7500 万元。(4) 购入戊公司发行的分期付息、到期还本的公司债券 50 万张，实际支付价款 4975 万元，另支付交易费用 25 万元；该债券每张面值为 100 元，期限为 5 年，票面年利率为 4%，甲公司有意图和能力持有至到期，年末公允价值为 5050 万元。下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

A. 购入乙公司的股权划分为交易性金融资产，初始入账价值为 9000 万元，年末账面价值为 9500 万元

B. 购入丙公司的股权划分为可供出售金融资产，初始入账价值为 8030 万元，年末账面价值为 8500 万元

C. 购入丁公司的股权划分为可供出售金融资产，初始入账价值为 7020 万元，年末账面价值为 7500 万元

D. 购入戊公司债券划分持有至到期投资，初始入账价值为 5000 万元，年末账面价值为 5050 万元

【答案】D

【解析】选项 D，持有至到期投资期末账面价值不正确，持有至到期投资按照摊余成本进行后续计量，期末账面价值等于期末摊余成本，不需要考虑期末公允价值，由于本题属于平价购入的债券，所以，年末账面价值 = 期末摊余成本 = 5000 (万元)。

5. 甲公司 2014 年 5 月 16 日以每股 6 元的价格购进某股票 60 万股，准备近期出售，其中包含已宣告但尚未发放的现金股利每股 0.1 元，另付相关交易费用 0.6 万元。2014 年 6 月 5 日收到现金股利。12 月 31 日该股票收盘价格为每股 5 元。2015 年 7 月 15 日以每股 5.5 元的价格将股票全部售出。下列关于甲公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

A. 应确认交易性金融资产的初始入账价值为 354 万元

- B. 影响 2014 年营业利润 -54 万元
- C. 2015 年 7 月 15 日出售该金融资产影响投资收益的金额为 -24 万元
- D. 影响 2015 年营业利润的金额为 30 万元

【答案】B

【解析】选项 A，交易性金融资产的初始入账价值 =  $60 \times (6 - 0.1) = 354$  (万元)；选项 B，影响 2014 年营业利润 =  $-0.6$  交易费用 +  $(60 \times 5 - 354)$  公允价值变动损益 =  $-54.6$  (万元)；选项 C，2015 年 7 月 15 日出售该金融资产影响投资收益的金额 =  $60 \times 5.5 - 354 = -24$  (万元)；选项 D，影响 2015 年营业利润的金额 =  $60 \times 5.5 - 60 \times 5 = 30$  (万元)。

6. 甲公司于 2014 年 1 月 1 日购入某公司于当日发行的 5 年期、一次还本、分期付款的公司债券，次年 1 月 3 日支付利息，票面年利率为 5%，面值总额为 3000 万元，实际支付价款为 3130 万元；另支付交易费用 2.27 万元，实际利率为 4%。甲公司准备持有至到期且有充裕的现金。下列关于甲公司会计处理的表述中，不正确的是 ( )。

- A. 该金融资产划分为持有至到期投资
- B. 2014 年末该金融资产摊余成本 3107.56 万元
- C. 2015 年该金融资产确认投资收益为 124.30 万元
- D. 2015 年末该金融资产摊余成本 3158.96 万元

【答案】D

【解析】2014 年确认投资收益 =  $(3130 + 2.27) \times 4\% = 125.29$  (万元)；2014 年末摊余成本 =  $3132.27 - (3000 \times 5\% - 125.29) = 3107.56$  (万元)；2015 年确认投资收益 =  $3107.56 \times 4\% = 124.30$  (万元)；2015 年年末摊余成本 =  $3107.56 - (3000 \times 5\% - 124.30) = 3081.86$  (万元)。因此，选项 D 不正确。

7. 甲公司于 2014 年 11 月 1 日购入乙公司当日发行的债券作为持有至到期投资，支付价款为 60480 万元，期限为 3 年、票面年利率为 3%，面值为 60000 万元，另支付交易费用 60 万元，半年实际利率为 1.34%，每半年付息一次，付息日为每年 5 月 1 日及 11 月 1 日。2015 年 4 月 30 日持有至到期投资摊余成本为 ( )。

- A. 60540.76 万元
- B. 60451.24 万元
- C. 60541.24 万元
- D. 60458.76 万元

【答案】B

【解析】2015 年 4 月 30 日持有至到期投资的摊余成本 =  $(60480 + 60) - [60000 \times 3\% / 2 - (60480 + 60) \times 1.34\%] = 60451.24$  (万元)

8. B 公司于 2013 年 1 月 20 日购买甲公司股票 150 万股，成交价格为每股 9 元 (含每 10 股分派 3.75 元的现金股利)，购买该股票另支付手续费 22.5 万元，B 公司不准备近期出售。1 月 30 日收到现金股利。2013 年 6 月 30 日该股票市价为每股 9.5 元。2013 年 12 月 31 日该股票市价为每股 4 元，B 公司认为股票价格将持续下跌。2014 年 12 月 31 日该股

票市价为每股 10 元。2015 年 4 月 21 日以每股 7 元的价格将股票全部售出。下列关于 B 公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 该股票应确认为交易性金融资产
- B. 2013 年 1 月 20 日取得该金融资产的初始成本为 1316.25 万元
- C. 2013 年 12 月 31 日该金融资产确认的资产减值损失为 716.25 万元
- D. 2015 年 4 月 21 日出售时影响投资收益的金额为 450 万元

【答案】A

【解析】选项 A，该股票应确认为可供出售金融资产。选项 B，2013 年 1 月 20 日取得可供出售金融资产的初始入账金额 =  $150 \times 9 + 22.5 - 150 / 10 \times 3.75 = 1316.25$ （万元）。选项 C，2013 年 12 月 31 日该金融资产确认的资产减值损失 =  $1316.25 - 150 \times 4 = 716.25$ （万元），会计分录如下：

借：资产减值损失 716.25  
    其他综合收益（ $150 \times 9.5 - 1316.25$ ） 108.75  
    贷：可供出售金融资产—公允价值变动（ $150 \times 9.5 - 150 \times 4$ ） 825

选项 D，出售时影响投资收益的金额 =  $150 \times 7 - 1316.25 + 116.25 = -150$ （万元）；或  $150 \times 7 - 150 \times 8 = -150$ （万元）。

9. A 公司 2014 年以前有关金融资产均未计提减值准备，2014 年有关资料如下：（1）A 公司 2014 年末应收账款余额 600 万元，预计未来 3 年内的现金流量现值为 582 万元。（2）2014 年 12 月 31 日，有客观证据表明 A 公司持有至到期投资发生了减值，年末确认减值损失前的摊余成本为 532.81 万元，预计未来 2 年内的现金流量现值为 425.94 万元，实际利率为 5%。（3）2014 年 12 月 31 日，有客观证据表明 A 公司持有的可供出售金融资产（债券）发生了减值，年末确认减值损失前的账面价值为 5000 万元（其中成本为 5100 万元，公允价值变动减少 100 万元），年末公允价值为 4800 万元，该债券票面利率与实际利率均为 5%。（4）2014 年 12 月 31 日，有客观证据表明 A 公司持有的可供出售金融资产（股票）发生了减值，年末确认减值损失前的账面价值为 6000 万元（其中成本为 5800 万元，公允价值变动增加 200 万元），年末公允价值为 4800 万元。下列有关 A 公司会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 影响 2014 年末利润表“资产减值损失”项目金额为 1424.87 万元
- B. 影响 2014 年末资产负债表“其他综合收益”项目金额为 100 万元
- C. 2015 年确认持有至到期投资的实际利息收入为 21.30 万元
- D. 2015 年确认可供出售金融资产（债券）的实际利息收入为 240 万元

【答案】B

【解析】选项 A，应收账款确认减值损失 =  $600 - 582 = 18$ （万元），持有至到期投资确认减值损失 =  $532.81 - 425.94 = 106.87$ （万元），可供出售金融资产（债券）确认资产减值损失 =  $5000 - 4800 + 100 = 300$ （万元），可供出售金融资产（股票）确认资产减值损失 =  $6000 - 4800 - 200 = 1000$ （万元）；所以，2014 年末利润表“资产减值损失”列示金额 =  $18 + 106.87 + 300 + 1000 = 1424.87$ （万元）。选项 B，影响 2014 年末资产负债表“其



他综合收益”项目金额=100-200=-100(万元)。选项C, 2015年确认持有至到期投资的实际利息收入=425.94×5%=21.30(万元)。选项D, 2015年确认可供出售金融资产(债券)的实际利息收入=4800×5%=240(万元)。

10. 2015年4月, 乙公司出于提高资金流动性考虑, 于4月1日对外出售持有至到期投资的10%, 收到价款120万元(公允价值)。出售时该持有至到期投资摊余成本为1100万元(其中成本为1000万元, 利息调整为100万元), 公允价值为1200万元。根据公司的会计政策应将剩余部分重分类为可供出售金融资产。下列关于乙公司于重分类日的会计处理表述中, 不正确的是( )。

- A. 处置持有至到期投资时的确认投资收益为10万元
- B. 重分类借记“可供出售金融资产—利息调整”科目的金额为180万元
- C. 重分类借记“可供出售金融资产—公允价值变动”科目的金额为90万元
- D. 重分类贷记“其他综合收益”科目的金额为90万元

【答案】B

【解析】处置持有至到期投资确认投资收益=120-1100×10%=10(万元); 重分类时可供出售金融资产的入账价值=1200×90%=1080(万元); 重分类时持有至到期投资的账面价值=1100×90%=990(万元); 重分类时确认其他综合收益=1080-990=90(万元)。重分类日的会计分录如下:

借: 可供出售金融资产——成本 900  
——利息调整 90  
——公允价值变动 90  
贷: 持有至到期投资——成本(1000×90%) 900  
——利息调整(100×90%) 90  
其他综合收益(1080-990) 90

所以, 选项B错误。

11. 甲公司2014年3月6日自证券市场购入乙公司发行的股票20万股, 共支付价款104万元, 其中包括交易费用4万元。购入时, 乙公司已宣告但尚未发放的现金股利为每股0.1元。甲公司购入的乙公司股票作为可供出售金融资产核算。甲公司2014年4月10日收到现金股利。2014年12月31日, 甲公司该可供出售金融资产公允价值为110万元。2015年3月8日乙公司宣告并发放的现金股利为每股0.5元, 2015年4月8日甲公司将该可供出售金融资产出售, 取得价款100万元。假定不考虑所得税等因素, 甲公司下列会计处理表述不正确的是( )。

- A. 2014年3月6日取得可供出售金融资产的初始成本为102万元
- B. 2014年因该可供出售金融资产应确认的其他综合收益金额为8万元
- C. 2015年出售该可供出售金融资产时影响投资收益的金额为-2万元
- D. 2015年该可供出售金融资产确认投资收益的金额为-10万元

【答案】D

【解析】选项A, 2014年3月6日取得可供出售金融资产的初始成本=104-0.1×20



=102(万元);选项B,2014年因该可供出售金融资产应确认的其他综合收益金额=110-102=8(万元);选项C,出售该可供出售金融资产影响投资收益的金额=100-102=-2(万元);选项D,2015年该可供出售金融资产确认投资收益的金额=20×0.5-2=8(万元)。

## 二、多项选择题

1.下列有关金融资产或金融负债的会计处理中,正确的有( )。

A.对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,相关交易费用应当直接计入当期损益;对于其他类别的金融资产或金融负债,相关交易费用应当计入初始确认金额

B.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债,公允价值变动形成的收益或损失,应当计入当期投资收益

C.可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失,除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外,应当直接计入所有者权益,在该金融资产终止确认时转出,计入当期损益

D.可供出售外币股权投资因资产负债表日汇率变动形成的汇兑差额计入当期损益

**【答案】AC**

**【解析】**选项B,应当计入当期公允价值变动损益;选项D,应计入所有者权益。

2.下列有关金融资产减值损失计量的处理方法中,正确的有( )。

A.对于持有至到期投资,有客观证据表明其发生了减值的,应当根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额计算确认减值损失

B.对于交易性金融资产,有客观证据表明其发生了减值的,应当根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额计算确认减值损失

C.对于单项金额重大的一般企业应收款项,应当单独进行减值测试,若其未来现金流量现值低于其账面价值,应将其差额确认减值损失,计提坏账准备

D.对于单项金额非重大的一般企业应收款项也可以与经单独测试后未减值的应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组合,再按这些应收款项组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失,计提坏账准备

**【答案】ACD**

**【解析】**交易性金融资产,按照公允价值进行后续计量,公允价值变动记入“公允价值变动损益”科目,不需要计提减值。

3.A公司2015年的有关交易或事项如下:(1)2015年1月2日,A公司从深圳证券交易所购入甲公司股票1000万股,占其表决权资本的1%,对甲公司无控制、共同控制或重大影响;支付款项8000万元,另付交易费用25万元,准备近期出售。(2)2015年1月20日,A公司从上海证券交易所购入乙公司股票2000万股,占其表决权资本的2%,对乙公司无控制、共同控制或重大影响;支付款项10000万元,另付交易费用50万元,不准备近期出售。(3)2015年2月20日,A公司以银行存款取得丙公司30%的表决权资本,对丙公司具有重大影响;支付款项60000万元,另付交易费用500万元,其目的是准备长

期持有。(4) 2015 年 4 月 20 日, A 公司以银行存款 500 万元对丁公司投资, 取得 6% 的表决权资本, 另支付相关税费 2 万元。对丁公司无控制、无共同控制或重大影响, 且公允价值不能可靠计量。A 公司与上述公司均不存在关联方关系。下列各项关于 A 公司对股权投资进行初始确认的表述中, 不正确的有( )。

- A. 购入甲公司股票确认为交易性金融资产, 初始入账金额为 8025 万元
- B. 购入乙公司股票确认为可供出售金融资产, 初始入账金额为 10050 万元
- C. 取得丙公司的投资确认为持有至到期投资, 初始入账金额为 60500 万元
- D. 取得丁公司的投资确认为长期股权投资, 初始投资成本为 500 万元

【答案】ACD

【解析】选项 A, 确认为交易性金融资产, 初始入账金额为 8000 万元, 另付交易费用 25 万元计入投资收益; 选项 C, 取得丙公司股权确认为长期股权投资, 初始投资成本为 60500 万元; 选项 D, 取得丁公司的投资确认为可供出售金融资产, 初始入账金额为 502 万元。

4. A 公司 2015 年度与投资相关的交易或事项如下: (1) 1 月 1 日, 购入 B 公司当日按面值发行的三年期债券, 购买价款为 1000 万元, A 公司计划持有至到期且有充裕的现金; 该债券票面年利率为 4%, 与实际年利率相同, 利息于每年 12 月 31 日支付; 12 月 31 日该债券市场价格为 1002 万元。(2) 2 月 1 日, 购入 C 公司发行的认股权证 500 万份, 成本 500 万元, 每份认股权证可于两年后按每股 6 元的价格认购 C 公司增发的 1 股普通股。12 月 31 日, 该认股权证的市场价格为每份 1.1 元。(3) 5 月 1 日, 购入 D 公司当日按面值发行的三年期债券, 购买价款为 2000 万元, A 公司不准备持有至到期, 也不准备近期出售; 该债券票面年利率为 5%, 与实际年利率相同, 利息于每年 12 月 31 日支付; 12 月 31 日该债券市场价格为 2100 万元。(4) 9 月 1 日, 取得 E 上市公司 500 万股股票, 成本为 2500 万元, 对 E 上市公司不具有控制、共同控制或重大影响。该股份自当月起限售期为 3 年, A 公司在取得该股份时未将其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; 该股份于 12 月 31 日的市场价格为 2400 万元, A 公司管理层判断, E 上市公司股票的公允价值未发生持续严重下跌。下列各项关于 A 公司对持有的各项投资进行会计处理的表述中, 不正确的有( )。

- A. 对 B 公司的债权投资确认为持有至到期投资, 年末确认投资收益 40 万元并按公允价值 1002 万元计量
- B. 对 C 公司的认股权证确认为交易性金融资产, 年末确认公允价值变动收益 50 万元并按公允价值 550 万元计量
- C. 对 D 公司的债券投资确认为可供出售金融资产, 年末确认投资收益 100 万元及其他综合收益 100 万元并按公允价值 2100 万元计量
- D. 对 E 公司的股权投资确认为持有至到期投资, 年末确认其他综合收益 -100 万元并按 2400 万元计量

【答案】AD

【解析】选项 A, 对 B 公司的债权投资确认为持有至到期投资, 年末确认投资收益 40 (1000×4%) 万元; 并应按照摊余成本 1000 万元计量; 选项 B, 对 C 公司的认股权证确认

为交易性金融资产，年末确认公允价值变动收益 50 ( $500 \times 1.1 - 500$ ) 万元并按公允价值 550 万元计量；选项 C，对 D 公司的债权确认为可供出售金融资产，年末确认投资收益 100 ( $2000 \times 5\%$ ) 万元；确认计入其他综合收益的公允价值变动 100 ( $2100 - 2000$ ) 万元并按公允价值 2100 万元计量；选项 D，对 E 公司的股权投资确认为可供出售金融资产，年末确认其他综合收益 -100 ( $2400 - 2500$ ) 万元并按公允价值 2400 万元计量。

5. A 公司有关金融资产业务如下：（1）A 公司 2015 年 1 月 1 日购入甲公司 5% 的股权，划分为可供出售金融资产；2015 年 3 月 6 日甲公司宣告现金股利 100 万元。（2）A 公司 2015 年 2 月 1 日购入乙公司发行 5 年期债券，划分为可供出售金融资产，本金为 1000 万元，票面利率 5% 等于实际利率。（3）A 公司 2015 年 3 月 1 日购入丙公司于当日发行的 3 年期债券，划分为持有至到期投资，面值为 1000 万元，票面利率 3% 等于实际利率。（4）A 公司 2015 年 4 月 2 日购入丁公司 1% 的股权，划分为交易性金融资产；2015 年 8 月 6 日丁公司宣告现金股利 200 万元。下列有关 A 公司金融资产或金融负债表述中，正确的有（ ）。

- A. 2015 年 3 月 6 日甲公司宣告现金股利，A 公司确认投资收益 5 万元
- B. 2015 年 12 月 31 日 A 公司确认乙公司发行 5 年期债券的投资收益 45.83 万元
- C. 2015 年 12 月 31 日 A 公司确认丙公司发行 3 年期债券的投资收益 25 万元
- D. 2015 年 8 月 6 日丁公司宣告现金股利，A 公司确认投资收益 2 万元

【答案】ABCD

【解析】选项 B，确认投资收益 =  $1000 \times 5\% \times 11/12 = 45.83$ （万元）；选项 C，确认投资收益 =  $1000 \times 3\% \times 10/12 = 25$ （万元）。

6. 甲公司 2015 年有关处置金融资产业务如下：（1）处置交易性金融资产，账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，公允价值变动为 -100 万元），处置取得价款为 1000 万元；（2）处置持有至到期投资，账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，利息调整为 -100 万元），处置取得价款为 1000 万元；（3）不附追索权方式处置应收账款，账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，已计提坏账准备为 100 万元），处置取得价款为 1000 万元；（4）处置可供出售金融资产，账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，公允价值变动为 -100 万元），处置取得价款为 1000 万元。处置金融资产时，下列会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 处置交易性金融资产时确认投资收益为 100 万元，影响营业利润为 200 万元
- B. 处置持有至到期投资时确认投资收益为 200 万元
- C. 不附追索权方式处置应收账款时确认投资收益为 200 万元
- D. 处置可供出售金融资产时确认投资收益为 100 万元，影响营业利润为 200 万元

【答案】AB

【解析】选项 A，处置交易性金融资产时确认投资收益 =  $1000 - 900 = 100$ （万元）；影响营业利润 =  $1000 - 800 = 200$ （万元）。选项 B，处置持有至到期投资时确认投资收益 =  $1000 - 800 = 200$ （万元）。选项 C，不附追索权方式处置应收账款确认营业外收入 =  $1000 - 800 = 200$ （万元）。选项 D，处置可供出售金融资产时确认投资收益 =  $1000 - 900 = 100$

(万元)；影响营业利润=1000-800-100=100(万元)。

7. 下列有关不同类金融资产之间重分类的表述中，正确的有( )。

- A. 企业在初始确认时将债券划分为持有至到期投资后不能重分类为可供出售金融资产
- B. 企业在初始确认时将股票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后不能重分类为可供出售金融资产
- C. 企业在初始确认时将股票划分为可供出售金融资产后不能重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
- D. 企业在初始确认时将债券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后不能重分类为可供出售金融资产

**【答案】BCD**

**【解析】**选项 A，企业在初始确认时将债券划分为持有至到期投资后，满足一定条件可以重分类为可供出售金融资产。

8. 下列各种情形，一般不应终止确认相关金融资产的有( )。

- A. 企业采用附追索权方式出售金融资产
- B. 企业将金融资产出售同时与买入方签订买断式回购协议
- C. 企业将金融资产出售同时与买入方签订看跌期权合约，且该看跌期权是一项重大价内期权
- D. 企业将金融资产出售同时与买入方签订看跌期权合约，且该看跌期权是一项重大价外期权

**【答案】ABC**

**【解析】**选项 ABC，企业仍保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，不符合终止确认金融资产的条件；选项 D，重大价外期权，即期权合约条款的设计使得金融资产的买方极小可能会到期行权，因此应终止确认。

### 三、综合题

1. A 公司为非上市公司，按年对外提供财务报告，有关股票投资业务如下(所得税税率为 25%)。

要求：假定 A 公司将该金融资产分类为可供出售金融资产或交易性金融资产，分别按已知资料时间先后顺序编制可供出售金融资产和交易性金融资产的会计分录(不需要做所得税的会计分录)，并说明 2013 年至 2016 年各年末金融资产的列报金额、影响各年营业利润的金额和其他综合收益的金额；计算 2017 年处置金融资产影响投资收益和营业利润的金额。(注：此题仅仅为了对比说明。)

(1) 2013 年 7 月 10 日，购买 B 公司发行的股票 300 万股，成交价每股为 14.8 元，其中包含已宣告但尚未发放的现金股利每股 0.2 元，另付交易费用 10 万元，占 B 公司表决权资本的 5%。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
初始确认成本=300×(14.8-0.2)+10=4390(万元)	初始确认成本=300×(14.8-0.2)=4380(万元)

借：可供出售金融资产——成本 4390 应收股利 60 贷：银行存款 4450	借：交易性金融资产——成本 4380 投资收益 10 应收股利 60 贷：银行存款 4450
---	---

(2) 2013 年 7 月 20 日，收到现金股利。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
借：银行存款 60 贷：应收股利 60	借：银行存款 60 贷：应收股利 60

(3) 2013 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 15 元。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
公允价值变动 = $300 \times 15 - 4390 = 110$ (万元) 借：可供出售金融资产——公允价值变动 110 贷：其他综合收益 110	公允价值变动 = $300 \times 15 - 4380 = 120$ (万元) 借：交易性金融资产——公允价值变动 120 贷：公允价值变动损益 120
2013 年末可供出售金融资产列示金额 = $300 \times 15 = 4500$ (万元) 影响 2013 年营业利润的金额 = 0 影响 2013 年其他综合收益的金额 = $110 \times 75\% = 82.5$ (万元)	2013 年末以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产列示金额 = $300 \times 15 = 4500$ (万元) 影响 2013 年营业利润的金额 = $-10 + 120 = 110$ (万元) 影响 2013 年其他综合收益的金额 = 0

(4) 2014 年 4 月 3 日，B 公司宣告发放现金股利每股 0.3 元，4 月 30 日，收到现金股利。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
4 月 3 日 借：应收股利 ( $300 \times 0.3$ ) 90 贷：投资收益 90	4 月 3 日 借：应收股利 ( $300 \times 0.3$ ) 90 贷：投资收益 90
4 月 30 日 借：银行存款 90 贷：应收股利 90	4 月 30 日 借：银行存款 90 贷：应收股利 90

(5) 2014 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 13 元，A 公司预计股票价格下跌是暂时的。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
公允价值变动 = $300 \times (13 - 15) = -600$ (万元) 借：其他综合收益 600 贷：可供出售金融资产——公允价值变动 600	公允价值变动 = $300 \times (13 - 15) = -600$ (万元) 借：公允价值变动损益 600 贷：交易性金融资产——公允价值变动 600
2014 年可供出售金融资产列报金额 = $300 \times$	2014 年以公允价值计量且其变动计入当期损



$13=3900$ (万元) 影响 2014 年营业利润的金额=90 (万元) 影响 2014 年其他综合收益的金额= $-600 \times 75\%=-450$ (万元)	益的金融资产列报金额= $300 \times 13=3900$ (万元) 影响 2014 年营业利润的金额= $90-600=-510$ (万元) 影响 2014 年其他综合收益的金额=0
--	---

(6) 2015 年 B 公司因违反相关证券法规, 受到证券监管部门查处, 受此影响, 预计 B 公司股票的价格将持续下跌, 2015 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价为 6 元。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
$公允价值变动=300 \times (6-13)=-2100$ (万元) 原累计确认的其他综合收益= $-600+110=-490$ (万元) 应计提减值损失= $2100+490=2590$ (万元) 或快速计算= $4390-300 \times 6=2590$ (万元) 借: 资产减值损失 2590 贷: 其他综合收益 490 可供出售金融资产——公允价值变动 2100	$公允价值变动=300 \times (6-13)=-2100$ (万元) 借: 公允价值变动损益 2100 贷: 交易性金融资产——公允价值变动 2100

$2015$ 年可供出售金融资产列示金额= $300 \times 6=1800$ (万元) 影响 2015 年营业利润的金额= $-2590$ (万元) 影响 2015 年其他综合收益的金额= $490 \times 75\%=367.5$ (万元)	$2015$ 年以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产列示金额= $300 \times 6=1800$ (万元) 影响 2015 年营业利润的金额= $-2100$ (万元) 影响 2015 年其他综合收益的金额=0
--	--

(7) 至 2016 年 12 月 31 日, B 公司整改完成, 加之市场宏观面好转, 2016 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价为 15 元。

划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
$公允价值变动=300 \times (15-6)=2700$ (万元) 借: 可供出售金融资产——公允价值变 2700 贷: 其他综合收益 2700	$公允价值变动=300 \times (15-6)=2700$ (万元) 借: 交易性金融资产——公允价值变动 2700 贷: 公允价值变动损益 2700
$2016$ 年可供出售金融资产列示金额= $300 \times 15=4500$ (万元) 影响 2016 年营业利润的金额=0 影响 2016 年其他综合收益的金额= $2700 \times 75\%=2025$ (万元)	$2016$ 年以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产列示金额= $300 \times 15=4500$ (万元) 影响 2016 年营业利润的金额=2700 (万元) 影响 2016 年其他综合收益的金额=0

(8) 2017 年 1 月 6 日, A 公司出售 B 公司全部股票, 出售价格为每股市价为 18 元, 另支付交易费用 12 万元。



划分可供出售金融资产	划分交易性金融资产
成本=4390 (万元)	成本=4380 (万元)
公允价值变动=110-600-2100+2700=110 (万元)	公允价值变动=120-600-2100+2700=120 (万元)
累计计入其他综合收益的公允价值变动金额=110-600+490+2700=2700 (万元)	累计计入公允价值变动损益的公允价值变动金额=120-600-2100+2700=120 (万元)
借: 银行存款 (300×18-12) 5388 其他综合收益 2700	借: 银行存款 5388 公允价值变动损益 120
贷: 可供出售金融资产——成本 4390 ——公允价值变动 110	贷: 交易性金融资产——成本 4380 ——公允价值变动 120
投资收益 3588	投资收益 1008
处置时影响投资收益的金额=5388-4390+2590=3588 (万元)	处置时影响投资收益的金额=5388-4380=1008 (万元)
处置时影响营业利润的金额=5388-300×15+2700=3588 (万元)	处置时影响营业利润的金额=5388-300×15=888 (万元)

2. A 公司为非上市公司, 按年对外提供财务报告, 按年计提利息。有关债券投资业务如下: 已知:  $(P/F, 12\%, 5) = 0.56743$ ,  $(P/A, 12\%, 5) = 3.60477$ 。

(1) 2013 年 1 月 1 日, A 公司购入 B 公司当日发行的一批 5 年期债券, 面值 5000 万元, 实际支付价款为 4639.52 万元 (含交易费用 9.52 万元), 票面利率为 10%, 每年年末支付利息, 到期一次归还本金。A 公司将其划分为持有至到期投资。

【要求及答案 (1)】计算初始确认时确定的实际利率, 编制 2013 年购买债券时的会计分录。计算 2013 年、2014 年持有至到期投资摊余成本并编制相关的会计分录。

计算实际利率 r:

$$5000 \times 10\% \times (P/A, r, 5) + 5000 \times (P/F, r, 5) = 4639.52$$

当 r=12% 时:

$$5000 \times 10\% \times 3.60477 + 5000 \times 0.56743 = 4639.39 \approx 4639.52$$

由此得出 r=12%

①2013 年 1 月 1 日

借: 持有至到期投资——成本 5000

    贷: 银行存款 4639.52

        持有至到期投资——利息调整 360.48

②2013 年 12 月 31 日

应收利息=5000×10%=500 (万元)

实际利息收入=4639.52×12%=556.74 (万元)

利息调整摊销=556.74-500=56.74 (万元)

年末摊余成本 =  $4639.52 + 56.74 = 4696.26$  (万元)

借: 应收利息 500

持有至到期投资——利息调整 56.74

贷: 投资收益 556.74

③2014 年 12 月 31 日

应收利息 =  $5000 \times 10\% = 500$  (万元)

实际利息收入 =  $4696.26 \times 12\% = 563.55$  (万元)

利息调整摊销 =  $563.55 - 500 = 63.55$  (万元)

年末摊余成本 =  $4696.26 + 63.55 = 4759.81$  (万元)

借: 应收利息 500

持有至到期投资——利息调整 63.55

贷: 投资收益 563.55

(2) 2015 年 12 月 31 日, 有客观证据表明 B 公司发生严重财务困难, A 公司据此认定 B 公司的债券发生了减值, 并预期 2016 年 12 月 31 日将收到利息 500 万元, 但 2017 年 12 月 31 日将仅收到本金 3000 万元。

【要求及答案(2)】计算 2015 年持有至到期投资摊余成本并编制相关的会计分录。计算 2015 年 12 月 31 日持有至到期投资的减值准备并编制相应的会计分录。[ $(P/F, 12\%, 1) = 0.89286$ ;  $(P/F, 12\%, 2) = 0.79719$ ]

①2015 年 12 月 31 日

应收利息 =  $5000 \times 10\% = 500$  (万元)

实际利息收入 =  $4759.81 \times 12\% = 571.18$  (万元)

利息调整摊销 =  $571.18 - 500 = 71.18$  (万元)

年末摊余成本 =  $4759.81 + 71.18 = 4830.99$  (万元)

借: 应收利息 500

持有至到期投资——利息调整 71.18

贷: 投资收益 571.18

②2015 年 12 月 31 日

确认减值损失前的摊余成本 = 4830.99 (万元)

预计持有 B 公司债券将收到现金流量的现值 =  $500 \times 0.89286 + 3000 \times 0.79719 = 2838$  (万元)

应确认的减值损失 =  $4830.99 - 2838 = 1992.99$  (万元)

借: 资产减值损失 1992.99

贷: 持有至到期投资减值准备 1992.99

(3) 假定一: 2016 年 12 月 31 日, 有客观证据表明 B 公司财务显著改善, 并预期 2017 年 12 月 31 日将收到利息 500 万元, 收到本金 4000 万元。

【要求及答案(3)】计算 2016 年 12 月 31 日持有至到期投资的实际利息并编制会计分录, 并判断是否转回已经计提的减值准备, 如果转回, 编制相关的会计分录。

①2016 年 12 月 31 日计提利息

应收利息 =  $5000 \times 10\% = 500$  (万元)

实际利息收入 =  $2838 \times 12\% = 340.56$  (万元)

利息调整摊销 =  $500 - 340.56 = 159.44$  (万元)

借: 应收利息 500

    贷: 投资收益 340.56

        持有至到期投资——利息调整 159.44

②2016 年 12 月 31 日计提减值准备

计提减值准备情况下的账面价值 =  $2838 - 159.44 = 2678.56$  (万元)

预计持有 B 公司债券将收到现金流量的现值 =  $(500 + 4000) \times 0.89286 = 4017.87$  (万元)

转回减值准备 =  $4017.87 - 2678.56 = 1339.31$  (万元)

借: 持有至到期投资减值准备 1339.31

    贷: 资产减值损失 1339.31

(4) 假定二: 2016 年 12 月 31 日, A 公司因进行固定资产的改扩建急需资金, 决定对外出售持有至到期投资的 50%, 收到价款 1 400 万元 (等于公允价值)。

**【要求及答案 (4)】**

借: 银行存款 1 400

    持有至到期投资——利息调整 [  $(360.48 - 56.74 - 63.55 - 71.18) \times 50\%$  ] 84.51

    持有至到期投资减值准备 (  $1992.99 \times 50\%$  ) 996.5

    投资收益 18.99

    贷: 持有至到期投资——成本 (  $5000 \times 50\%$  ) 2500

同时: 重新分类

借: 可供出售金融资产 1 400

    持有至到期投资——利息调整 84.51

    持有至到期投资减值准备 996.5

    其他综合收益 18.99

    贷: 持有至到期投资——成本 (  $5000 \times 50\%$  ) 2500

3. 甲公司有关可供出售金融资产的业务如下。

(1) 2013 年 1 月 1 日, 甲公司购买了一项某公司于当日发行的债券, 期限为 5 年, 面值为 3000 万元, 实际支付价款为 2600 万元, 另支付交易费用 20.89 万元, 票面利率 3%, 每年年末确认当年利息, 次年 1 月 10 日支付利息。该债券在第五年末兑付 (不能提前兑付) 本金。甲公司将其划分为可供出售金融资产。假定初始确认的实际利率为 6%。

**【要求及答案 (1)】** 编制 2013 年 1 月 1 日取得可供出售金融资产时的会计分录。

借: 可供出售金融资产——成本 3000

    贷: 银行存款 2620.89

        可供出售金融资产——利息调整 379.11

(2) 2013 年末该债券公允价值为 2608.14 万元。甲公司经分析认为属于暂时下跌。

【要求及答案(2)】计算 2013 年末可供出售金融资产应收利息、实际利息收入、利息调整的摊销额并编制相关的会计分录；同时计算 2013 年因可供出售金融资产业务对当期损益及所有者权益的影响额。

应收利息 =  $3000 \times 3\% = 90$  (万元)

实际利息收入 =  $2620.89 \times 6\% = 157.25$  (万元)

利息调整的摊销额 =  $157.25 - 90 = 67.25$  (万元)

借：应收利息 90

    可供出售金融资产——利息调整 67.25

    贷：投资收益 157.25

摊余成本 =  $2620.89 + 67.25 = 2688.14$  (万元)

公允价值变动 =  $2608.14 - 2688.14 = -80$  (万元)

借：其他综合收益 80

    贷：可供出售金融资产——公允价值变动 80

所以，对当期损益的影响额为 157.25 万元，对所有者权益的影响额为 -80 万元。

(3) 2014 年末该债券公允价值为 2079.43 万元。甲公司经分析认为属于持续下跌。

【要求及答案(3)】编制 2014 年 1 月 10 日收到利息的会计分录。计算 2014 年末可供出售金融资产应收利息、实际利息收入、利息调整的摊销额并编制相关的会计分录；编制 2014 年末计提可供出售金融资产减值准备的会计分录，并计算计提减值准备后的账面价值。

借：银行存款 90

    贷：应收利息 90

应收利息 =  $3000 \times 3\% = 90$  (万元)

实际利息收入 =  $2688.14 \times 6\% = 161.29$  (万元)

利息调整摊销额 =  $161.29 - 90 = 71.29$  (万元)

借：应收利息 90

    可供出售金融资产——利息调整 71.29

    贷：投资收益 161.29

2014 年末账面价值 =  $2608.14 + 71.29 = 2679.43$  (万元)

2014 年末公允价值变动 =  $2079.43 - 2679.43 = -600$  (万元)

2014 年末计提减值损失 =  $600 + 80 = 680$  (万元)

借：资产减值损失 680

    贷：其他综合收益 80

        可供出售金融资产——公允价值变动 600

计提减值准备后的账面价值 =  $2679.43 - 600 = 2079.43$  (万元)

(4) 2015 年末该债券公允价值为 2814.2 万元。

【要求及答案（4）】计算2015年末可供出售金融资产应收利息、实际利息收入、利息调整的摊销额并编制相关的会计分录；编制2015年末有关可供出售金融资产公允价值变动的会计分录。

应收利息 =  $3000 \times 3\% = 90$ （万元）

实际利息收入 =  $2079.43 \times 6\% = 124.77$ （万元）

利息调整摊销额 =  $124.77 - 90 = 34.77$ （万元）

借：应收利息 90

    可供出售金融资产——利息调整 34.77

    贷：投资收益 124.77

2015年末账面价值 =  $2079.43 + 34.77 = 2114.2$ （万元）

2015年末公允价值变动 =  $2814.2 - 2114.2 = 700$ （万元）

借：可供出售金融资产——公允价值变动 700

    贷：资产减值损失 680

        其他综合收益 20

（5）2016年1月1日，以2900万元出售全部该债券。

假定不考虑所得税等其他因素。

【要求及答案（5）】计算2016年可供出售金融资产的出售损益并编制相关的会计分录。

2016年可供出售金融资产的出售损益 =  $(2900 - 90) - 2814.2 + 20 = 15.8$ （万元）

2016年1月出售的分录：

借：银行存款 2900

    可供出售金融资产——利息调整 205.8

    其他综合收益 20

    贷：可供出售金融资产——成本 3000

        ——公允价值变动 20

        应收利息 90

        投资收益 15.8

## 第3章 存货

考点核心提示及随堂演练

考点一：外购存货的初始计量★★

☆考点核心提示

### 1. 外购存货

存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

(1) 相关税费：计入存货的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税。

(2) 其他可归属于存货采购成本的费用：包括材料入库前发生的仓储费用、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用。

(3) 商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等，应当计入存货采购成本。

### 2. 加工取得存货的成本

#### (1) 委托加工成本

一定计入委托加工物资成本的项目包括：①实际耗用的原材料或者半成品的成本；②加工费；③运输费、装卸费和保险费。可能计入委托加工物资成本的项目包括：①消费税：支付的用于连续生产应税消费品的消费税应记入“应交税费——应交消费税”科目借方；支付的收回后直接用于销售（售价不高于受托方的计税价格）的委托加工应税消费品的消费税，应计入委托加工物资成本。②增值税：支付的增值税可作为进项税额抵扣的，不计入委托加工物资成本；否则应计入委托加工物资成本。

#### (2) 产品生产成本

制造企业一般设置直接材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等成本项目。直接材料，是指构成产品实体的原材料以及有助于产品形成的主要材料和辅助材料。燃料和动力，是指直接用于产品生产的燃料和动力。直接人工，是指直接从事产品生产的工人的职工薪酬。制造费用，是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门（如生产车间）发生的水电费、固定资产折旧、无形资产摊销、车间管理人员的职工薪酬、劳动保护费、国家规定的有关环保费用、季节性和修理期间的停工损失等。

### 3. 企业采购用于广告营销活动的特定商品

企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

考点二：发出存货成本的计量方法与存货成本的结转★★

☆考点核心提示

### 1. 确定发出存货成本的方法

企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法四种方法。



## 2. 存货成本的结转

企业应当将已售存货的成本结转为当期损益，计入营业成本。这就是说，企业在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。

### 考点三：存货的期末计量★★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 不同情况下可变现净值的确定

(1) 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的存货

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费

(2) 需要经过加工的材料存货

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的加工成本 - 估计销售费用和相关税费

#### 2. 可变现净值的估计售价确定方法

(1) 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，其可变现净值应当以合同价格为基础计算。

(2) 企业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，超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格（一般市场价格）为基础计算。

#### 3. 存货跌价准备的核算

(1) 通常按单个存货项目计提，但也可以按照存货类别计提或合并计提。

(2) 期末对存货进行计量时，如果同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分不存在合同价格，在这种情况下，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的两个部分，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而分别确定是否需要计提存货跌价准备，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。因存货价值回升而转回的存货跌价准备，按上述同一原则确定当期应转回的金额。

(3) 资产负债表日，存货发生减值的，按存货可变现净值低于成本的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价准备”科目。

已计提存货跌价准备的存货以后价值又得以恢复的，应在原已计提的存货跌价准备金额内，按恢复的金额，借记“存货跌价准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。

#### 4. 存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。

发出存货结转存货跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“生产成本”等科目。

#### 经典习题

##### 一、单项选择题

1. 下列不应计入企业存货成本的是（ ）。

- A. 为生产产品发生的符合资本化条件的借款费用
- B. 国家规定的有关环保费用

- C. 产品生产用的自行开发或外购的无形资产摊销
- D. 企业采购用于广告营销活动的特定商品

【答案】D

【解析】企业采购用于广告营销活动的特定商品，待取得相关商品时应计入销售费用。

2. A 公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2015 年购入甲材料 150 公斤，收到的增值税专用发票注明价款 900 万元，增值税税额为 153 万元。另发生运输费用并取得增值税专用发票注明价款 10 万元，增值税税额为 1.1 万元，另发生包装费用 3 万元，途中保险费用为 2.7 万元。原材料运抵企业后，验收入库的甲材料为 148 公斤，运输途中发生合理损耗 2 公斤。该甲材料入账价值为（ ）。

- A. 915.7 万元 B. 910 万元
- C. 913 万元 D. 914.7 万元

【答案】A

【解析】甲材料入账价值 =  $900 + 10 + 3 + 2.7 = 915.7$ （万元）

3. A、B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。本月发生下列经济业务：（1）本月购进 C 原材料 100 吨，货款为 100 万元，增值税为 17 万元；发生的保险费为 5 万元，入库前的挑选整理费用为 3 万元；验收入库时发现数量短缺 10%，经查属于运输途中合理损耗。（2）发出本月购进的 C 原材料 80 吨，委托 B 公司加工成产品，收回后用于直接对外销售（售价不高于受托方的计税价格）。A 公司根据 B 公司开具的增值税专用发票向其支付加工费 10 万元和增值税 1.7 万元，另支付消费税 6 万元和运杂费 2 万元。A 公司收回委托加工的产品入账价值为（ ）。

- A. 114 万元 B. 118 万元 C. 126 万元 D. 125 万元

【答案】A

【解析】（1）购入原材料的实际总成本 =  $100 + 5 + 3 = 108$ （万元），实际入库数量 =  $100 \times (1 - 10\%) = 90$ （吨），该批原材料实际单位成本 =  $108 / 90 = 1.2$ （万元/吨）。（2）收回该批产品的入账价值 =  $80 \times 1.2 + 10 + 6 + 2 = 114$ （万元）。

4. 甲公司月初库存 A 产成品的数量为 500 台，月初账面余额为 4000 万元；A 在产品月初账面余额为 300 万元。当月为生产 A 产品发生直接材料、直接人工和制造费用共计 7800 万元，其中包括因台风灾害而发生的停工损失 150 万元及其不可修复废品净损失 20 万元。当月完成生产并入库 A 产成品 1000 台，月末在产品成本为 100 万元。销售 A 产成品 1200 台。当月末甲公司库存 A 产成品数量为 300 台，甲公司采用一次加权平均法按月计算发出 A 产成品的成本。甲公司 A 产成品当月末的账面余额为（ ）。

- A. 2355 万元 B. 2370 万元 C. 2400 万元 D. 2520 万元

【答案】B

【解析】一次加权平均单价 =  $(4000 + 300 + 7800 - 150 - 100) / (500 + 1000) = 7.9$ （万元/台）；A 产成品当月末的账面余额 =  $300 \times 7.9 = 2370$ （万元）

5. 甲企业采用成本与可变现净值孰低的原则对存货进行期末计量，成本与可变现净值按单项存货进行比较。2015 年 12 月 31 日，A、B、C 三种存货成本与可变现净值分别为：A

存货成本 15 万元，可变现净值 12 万元；B 存货成本 18 万元，可变现净值 22.5 万元；C 存货成本 27 万元，可变现净值 22.5 万元。A、B、C 三种存货已计提的跌价准备分别为 1.5 万元、3 万元、2.25 万元。假定该企业只有这三种存货。下列有关甲企业 2015 年 12 月 31 日会计报表项目列示的表述中，正确的是（ ）。

- A. 资产减值损失为 0.75 万元
- B. 管理费用为 4.5 万元
- C. 主营业务成本为 3 万元
- D. 存货为 50.25 万元

【答案】A

【解析】2015 年 12 月 31 日计入利润表的资产减值损失的总额 =  $[(15 - 12) - 1.5] + (0 - 3) + [(27 - 22.5) - 2.25] = 0.75$  (万元)；2015 年 12 月 31 日资产负债表存货项目填列的金额 =  $12 + 18 + 22.5 = 52.5$  (万元)。

6. 2015 年 1 月 1 日，A 公司库存 A 型机器 5 台，已计提存货跌价准备 0.4 万元。2015 年 2 月 1 日，A 公司对外销售期初库存 A 型机器 5 台。2015 年 12 月 31 日已生产并形成库存 A 型机器 12 台，单位成本为 30 万元。A 公司已就该批 A 型机器与 B 公司签订了销售合同，约定 2016 年 1 月 20 日，A 公司应按每台 30 万元的价格（不含增值税）向 B 公司提供 A 型机器 12 台。A 公司销售部门提供的资料表明，向长期客户 B 公司销售的 A 型机器的平均运杂费等销售费用为 0.12 万元/台；向其他客户销售 A 型机器的平均运杂费等销售费用为 0.2 万元/台。2015 年 12 月 31 日，A 型机器的市场销售价格为 32 万元/台。2015 年 12 月 31 日应计提的存货跌价准备为（ ）。

- A. 1.48 万元
- B. 1.04 万元
- C. 0.4 万元
- D. 1.44 万元

【答案】D

【解析】已计提的存货跌价准备 0.4 万元应转入主营业务成本。A 型机器的可变现净值 =  $12 \times (30 - 0.12) = 358.56$  (万元)，因此应计提的存货跌价准备 =  $12 \times 30 - 358.56 = 1.44$  (万元)。

7. 甲公司 2015 年年初存货的账面余额中包含甲产品 1800 件，其实际成本为 540 万元，已计提的存货跌价准备为 45 万元。2015 年甲公司未发生任何与甲产品有关的进货，甲产品当期售出 600 件。2015 年 12 月 31 日，甲公司对甲产品进行检查时发现，库存甲产品均无不可撤销合同，其市场销售价格为每件 0.26 万元，预计销售每件甲产品还将发生销售费用及相关税金 0.005 万元。甲公司 2015 年年末对甲产品应计提的存货跌价准备为（ ）。

- A. 9 万元
- B. 24 万元
- C. 39 万元
- D. 54 万元

【答案】B

【解析】①存货的可变现净值 =  $(1800 - 600) \times 0.26 - (1800 - 600) \times 0.005 = 306$  (万元)；②存货的期末余额 =  $(1800 - 600) \times (540 \div 1800) = 360$  (万元)；③期末“存货跌价准备”的科目余额 =  $360 - 306 = 54$  (万元)；④销售 600 件时结转的存货跌价准备 =  $45 \times (600 / 1800) = 15$  (万元)；⑤结转后，期初“存货跌价准备”余额的剩余金额 =  $45 - 15 = 30$  (万元)；⑥期末计提的存货跌价准备 =  $54 - [45 - 45 \times (600 / 1800)] = 24$

(万元) (注意销售时结转存货跌价准备)。

8. 甲公司 2015 年年末库存 A 原材料的账面余额为 1500 万元; 年末计提跌价准备前库存 A 原材料计提的跌价准备的账面余额为 0。库存 A 原材料将全部用于生产乙产品, 预计乙产品的市场价格总额为 1650 万元, 预计生产乙产品还需发生除 A 原材料以外的加工成本 450 万元, 预计为销售乙产品发生的相关税费总额为 82.5 万元。乙产品销售中有固定销售合同的占 80%, 合同价格总额为 1350 万元。甲公司 2015 年 12 月 31 日 A 原材料应计提的存货跌价准备为 ( )。

- A. 352.5 万元    B. 375 万元    C. 454.5 万元    D. 102 万元

【答案】A

【解析】①有合同部分:

乙产品的成本 =  $1500 \times 80\% + 450 \times 80\% = 1560$  (万元); 乙产品的可变现净值 =  $1350 - 82.5 \times 80\% = 1284$  (万元); 该部分乙产品的成本大于可变现净值, 所以乙产品发生了减值; 判断库存 A 原材料应计提存货跌价准备; 库存 A 原材料的可变现净值 =  $1350 - 450 \times 80\% - 82.5 \times 80\% = 924$  (万元); 库存 A 原材料应计提的存货跌价准备 =  $1500 \times 80\% - 924 = 276$  (万元)。

②无合同部分:

乙产品的成本 =  $1500 \times 20\% + 450 \times 20\% = 390$  (万元); 乙产品的可变现净值 =  $1650 \times 20\% - 82.5 \times 20\% = 313.5$  (万元); 该部分乙产品的成本大于可变现净值, 所以乙产品发生了减值; 判断库存 A 原材料应计提存货跌价准备。库存 A 原材料的可变现净值 =  $1650 \times 20\% - 450 \times 20\% - 82.5 \times 20\% = 223.5$  (万元); 库存 A 原材料应计提的存货跌价准备 =  $1500 \times 20\% - 223.5 = 76.5$  (万元)。③库存 A 原材料应计提的存货跌价准备合计 =  $276 + 76.5 = 352.5$  (万元)

9. 下列有关存货会计处理方法的表述中, 正确的是 ( )。

- A. 确定存货实际成本的买价是指购货价格扣除商业折扣和现金折扣以后的金额  
B. 存货的加工成本是指加工过程中实际发生的人工成本等, 不包含按照一定方法分配的制造费用  
C. 对于盘亏的存货, 如果在期末结账前尚未批准处理的, 应作为资产负债表中的“待处理财产净损失”项目列示  
D. 企业外购的存货入库后发生的非生产过程必经阶段的仓储费用, 应计入当期管理费用

【答案】D

【解析】选项 A, 现金折扣在实际付款时, 冲减财务费用, 而不冲减采购成本; 选项 B, 应包括按照一定方法分配的制造费用; 选项 C, 对于盘亏的存货, 如果在期末结账前尚未批准处理的, 也应先行处理, 不作为资产负债表中的项目列示。

10. 下列各项业务中, 不会引起期末存货的账面价值发生增减变动的是 ( )。

- A. 计提存货跌价准备  
B. 已确认销售收入但商品尚未发出

- C. 商品已发出但尚未确认销售收入
- D. 已收到发票账单并支付货款但尚未收到材料

【答案】C

【解析】选项 C，已发出商品但尚未确认收入，只是将存货成本先转入了发出商品，发出商品也在“存货”项目中列示，并不影响存货的账面价值。

11. 甲公司库存 A 产品的月初数量为 2000 台，单位成本为每台 2 万元；A 在产品账面余额为 8850 万元。当月为生产 A 产品发生直接材料、直接人工和制造费用共计 11250 万元，其中包括可修复的废品损失 10 万元。当月甲公司完成生产并入库 A 产成品 8000 台，月末在产品成本为 2500 万元。当月甲公司销售 A 产成品 7000 台。当月末甲公司库存 A 产成品数量为 3000 台，甲公司采用一次加权平均法按月计算发出 A 产成品的成本。下列有关甲公司存货的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 可修复的废品损失 10 万元计入产品成本
- B. 完工入库产品成本为 17610 万元
- C. 销售产品成本为 15100 万元
- D. 库存商品期末成本为 6490 万元

【答案】A

【解析】选项 B，完工入库产品成本 = 期初在产品成本 8850 + 本月生产费用 11250 - 月末在产品成本 2500 = 17600（万元）；选项 C，销售产品成本 =  $7000 \times (2 \times 2000 + 17600) / (2000 + 8000) = 15120$ （万元）；选项 D，库存商品期末成本 =  $2 \times 2000 + 17600 - 15120 = 6480$ （万元）。

## 二、多项选择题

1. 下列项目中，应计入企业存货成本的有（ ）。

- A. 进口原材料支付的关税
- B. 自然灾害造成的原材料净损失
- C. 原材料入库前的挑选整理费用
- D. 生产过程中发生的制造费用

【答案】ACD

【解析】选项 B，应计入营业外支出，不计入存货成本。

2. 企业下列相关税费中，应计入存货成本的有（ ）。

- A. 增值税一般纳税人购进原材料支付的增值税进项税额
- B. 进口商品支付的关税
- C. 支付给受托方代收代缴且收回后用于连续生产应税消费品的消费税
- D. 基本生产车间自制材料发生的制造费用

【答案】BD

【解析】选项 A，一般纳税人购进材料时支付的增值税进项税额是可以抵扣的，不计入存货的成本；选项 C，支付给受托方的代收代缴的消费税，可以抵扣，不计入存货成本。

3. 下列经济业务的相关会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 库存商品甲账面余额 10 公斤、账面价值为 10 万元，实际盘存为 10 公斤，现已过期且无转让价值，期末应确认资产减值损失 10 万元
- B. 库存商品乙账面余额 20 公斤、账面价值为 20 万元，实际盘存为 18 公斤，盘亏 2 公斤经查为定额内损耗，期末应确认管理费用 2 万元
- C. 固定资产丙账面价值为 30 万元，发生永久性损害但尚未处置，期末应确认资产减值损失 30 万元
- D. 无形资产丁账面价值为 40 万元，该无形资产已被其他新技术所替代，预期不能为企业带来经济利益，期末应确认营业外支出 40 万元

【答案】ABCD

【解析】选项 A，存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零，应全额计提存货跌价准备：

- (1) 已霉烂变质的存货。
- (2) 已过期且无转让价值的存货。
- (3) 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

选项 B，如果是在采购过程中形成的定额内损耗或生产过程中形成的定额内损耗是计入存货成本；如果是保管中产生的定额内损耗，报经批准处理后，计入管理费用。

选项 C，因为是永久性损害，所以表示的是预计未来现金流量为 0，因此直接按照账面价值确定减值损失的金额即可（注意题目提到尚未处置，所以不能按照处置固定资产处理）。

选项 D，预期不能为企业带来经济利益，那么就不符合资产的定义了，也就不能继续确认为资产。这里应视为将无形资产处置，计入营业外支出。

4. 下列费用应当在发生时确认为当期损益，不计入存货成本的有（ ）。

- A. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用
- B. 已验收入库后原材料发生的仓储费用
- C. 验收入库前原材料发生的仓储费用
- D. 为生产产品发生的直接人工费用和制造费用

【答案】AB

【解析】选项 A，应计入当期损益，即“营业外收入”科目；选项 B，原材料入库后，其入账价值已经确定，入库后的仓储费用是原材料的日常管理，应该计入当期损益，不计入原材料成本；选项 C，原材料入库前发生的仓储费用是企业为取得原材料必须发生的支出，所以应该计入原材料的入账价值。

5. 下列项目应计入企业存货成本的有（ ）。

- A. 生产用固定资产或生产场地的折旧费、租赁费等
- B. 产品生产过程中发生的超定额的废品损失
- C. 产品生产过程中因自然灾害而发生的停工损失
- D. 季节性和修理期间的停工损失

【答案】AD

【解析】选项 B，产品生产过程中发生的超定额的废品损失应计入管理费用或营业外



支出；选项C，产品生产过程中因自然灾害而发生的停工损失应计入营业外支出。

6. 企业委托外单位加工一批产品（属于应税消费品，且为非金银首饰）。企业发生的下列各项支出中，一定会增加收回委托加工材料实际成本的有（ ）。

- A. 实耗材料成本
- B. 支付的加工费
- C. 负担的运杂费
- D. 支付代收代缴的消费税

**【答案】** ABC

**【解析】** 选项D，如果收回后用于连续生产应税消费品，所支付代收代缴的消费税可予以抵扣，计入应交消费税的借方，不计入存货的成本。

7. 下列会计处理中，表述正确的有（ ）。

A. 采用成本与可变现净值孰低法对存货计价，任何情况下均应按单项存货计提存货跌价准备

B. 企业购入原材料验收入库并收到发票账单后，只要尚未支付货款，均应通过“应付账款”科目的贷方核算，但是采用商业汇票支付方式除外

C. 如果对已销售存货计提了存货跌价准备，还应结转已计提的存货跌价准备，这种结转是通过调整“主营业务成本”等科目实现的

D. 资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值，以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额冲减资产减值损失

**【答案】** BCD

8. 对下列存货盘盈、盘亏或毁损事项进行处理时，企业应当计入或冲减管理费用的有（ ）。

- A. 由于自然灾害造成的存货毁损净损失
- B. 由于盘盈产生的净收益
- C. 保管期间因定额内损耗造成的存货盘亏净损失
- D. 由于收发计量原因造成的存货盘亏净损失

**【答案】** BCD

**【解析】** 选项A，计入营业外支出。

## 第4章 长期股权投资及合营安排

考点一：长期股权投资的初始计量★★

☆考点核心提示

### 1. 企业合并以外其他方式取得的长期股权投资

(1) 以支付现金取得长期股权投资的，应当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必要支出；但所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核算，不构成取得长期股权投资的成本。

(2) 以发行权益性证券取得长期股权投资的，应当按照所发行证券的公允价值作为初始投资成本，但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。

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，溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

### 2. 同一控制下企业合并的处理

(1) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，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净资产账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。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。

合并方以发行权益性工具作为合并对价的，比照上述原则处理。

(2) 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。与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），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交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

### (3) 关于同一控制下多次交易分步实现企业合并的处理

不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

①确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日，根据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，确定长期股权投资的初始投资成本。

②长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。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。

③合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或按照金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理。

### 3. 非同一控制下企业合并的处理

购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

#### (1) 企业合并成本（初始投资成本）

合并成本=支付价款或付出资产的含税公允价值+发生或承担负债的公允价值+发行的权益性证券的公允价值

(2) 非同一控制下的企业合并中发生的相关中介费用、佣金、手续费，与同一控制下的企业合并处理原则相同。

(3) 企业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的份额之间的差额的处理

①企业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应确认为商誉。控股合并的情况下，该差额是指在合并财务报表中应予列示的商誉。

②企业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部分，应计入合并当期损益（营业外收入）。在控股合并的情况下，该差额应体现在合并当期的合并利润表中。

#### (4) 付出资产公允价值与账面价值的差额计入合并当期损益

①合并对价为固定资产、无形资产的，公允价值与账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出；②合并对价为长期股权投资或金融资产的，公允价值与其账面价值的差额，计入投资收益；③合并对价为存货的，应当作为销售处理，以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本；④合并对价为投资性房地产的，以其公允价值确认其他业务收入，同时结转相应的其他业务成本。

### 考点二：长期股权投资核算的成本法★★★

#### ☆考点核心提示

##### 1. 成本法的适用范围

投资方持有的对子公司的投资应当采用成本法核算，投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。

##### 2. 成本法下长期股权投资账面价值的调整及投资损益的确认

被投资单位宣告分派现金股利或利润的，投资方根据应享有的份额确认当期投资收益。

### 考点三：长期股权投资核算的权益法★★★

#### ☆考点核心提示

##### 1. “投资成本”明细科目的会计处理

投资方取得对联营企业或合营企业的投资以后，对于取得投资时初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况处理。

(1) 初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额是投资方在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉价值，这种情况下不要求对长期股权投资的初始投资成本进行调整。

(2) 初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的, 两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步, 该部分经济利益流入应借记“长期股权投资——投资成本”科目, 贷记“营业外收入”科目。

## 2. “损益调整”明细科目的会计处理

(1) 采用权益法核算的长期股权投资, 在确认应享有(或分担)被投资单位的净利润(或净亏损)时, 在被投资单位账面净利润的基础上, 应对以下因素的影响进行适当调整:

① 投资时点, 如果被投资单位的固定资产、无形资产和存货等, 公允价值与其账面价值不相等, 需要对净利润进行调整。

### ② 投资方与联营、合营企业之间发生内部交易

**投出或出售的资产不构成业务的,** 一是, 联营、合营企业向投资方出售业务的, 投资方应按《企业合并》准则的规定进行会计处理, 投资方应全额确认与交易相关的利得或损失; 二是, 投资方向联营、合营企业投出业务, 投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的, 应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本, 初始投资成本与投出业务的账面价值之差, 全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额, 全额计入当期损益。

投出或出售的资产不构成业务的, 应当分别顺流交易和逆流交易进行会计处理。未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中的, 在计算确认投资损益时应予抵销。

采用权益法核算的长期股权投资, 在确认应享有(或分担)被投资单位的净利润(或净亏损)的会计分录为:

借: 长期股权投资——损益调整

贷: 投资收益(或做相反分录)

### (2) 取得现金股利或利润的处理

按照权益法核算的长期股权投资, 投资方自被投资单位取得的现金股利或利润, 应抵减长期股权投资的账面价值。

借: 应收股利

贷: 长期股权投资——损益调整

### (3) 超额亏损的确认

投资方确认应分担被投资单位发生的损失, 原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限, 投资方负有承担额外损失义务的除外。按以下顺序进行处理: ①冲减长期股权投资的账面价值; ②如果长期股权投资的账面价值不足以冲减的, 应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失, 冲减长期权益的账面价值; ③在进行上述处理后, 按照投资或协议约定企业仍承担额外义务的, 应按预计承担的义务确认预计负债, 计入当期投资损失。仍未确认的应分担被投资单位的损失, 应在账外备查登记。被投资单位发生亏损的会计分录:

借: 投资收益

贷: 长期股权投资——损益调整

长期应收款

预计负债

被投资单位以后期间实现盈利的，应按与上述顺序相反的顺序分别减记账外备查登记的金额、已经确认的预计负债、恢复长期应收款及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

### 3. “其他综合收益”明细科目的会计处理

被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益（或做相反分录）

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。

### 4. “其他权益变动”明细科目的会计处理

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成份、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变化等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积（或做相反分录）

投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

### 5. 投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

投资方因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加，但被投资单位仍然是投资方的联营企业或合营企业时，投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。

(1) 在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；

(2) 如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。

(3) 进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

考点四：长期股权投资的成本法、权益法、公允价值计量之间转换的核算★★★

☆考点核心提示

1. 公允价值计量转为权益法的核算

例如：5%（金融资产）→20%（权益法）



借：长期股权投资【原持有的股权投资公允价值+新增投资成本】

贷：可供出售金融资产【原持有的股权投资账面价值】

投资收益【原持有的股权投资账面价值与公允价值的差额】

银行存款等【新增投资成本】

借：其他综合收益

贷：投资收益（或做相反分录）

比较上述计算所得的初始投资成本，与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

2. 公允价值计量或权益法核算转为成本法（非同一控制下企业合并）核算

（1）例如：5%（金融资产）→60%（成本法）

①应当按照原持有的股权投资公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

借：长期股权投资【原持有的股权投资公允价值+新增投资成本】

贷：可供出售金融资产【原持有的股权投资账面价值】

投资收益【原持有的股权投资账面价值与公允价值的差额】

银行存款等【新增投资成本】

②原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

借：其他综合收益

贷：投资收益（或做相反分录）

（2）例如：20%（权益法）→60%（成本法）

①应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

借：长期股权投资【原持有的股权投资账面价值+新增投资成本】

贷：长期股权投资——投资成本

——损益调整

——其他综合收益

——其他权益变动

银行存款等

②购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益、其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益。

3. 成本法转为权益法或公允价值计量的核算

（1）例如：60%（成本法）→20%（权益法）

①因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。



②比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。

借：长期股权投资——投资成本

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

③对于原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）被投资单位实现净损益等

借：长期股权投资——损益调整

——其他综合收益

——其他权益变动

贷：盈余公积

利润分配——未分配利润

投资收益

其他综合收益

资本公积——其他资本公积

(2) 例如：60%（成本法）→5%（金融资产）

①因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为公允价值计量的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

②剩余股权在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

借：可供出售金融资产【公允价值】

贷：长期股权投资【账面价值】

投资收益

#### 4. 权益法核算转为公允价值计量的核算

原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，按下列会计处理方法核算。

例如：20%（权益法）→5%（金融资产）

(1) 处置后的剩余股权应当改按金融工具确认和计量准则核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

借：可供出售金融资产【公允价值】

贷：长期股权投资【账面价值】

投资收益

(2) 原采用权益法核算的相关其他综合收益、其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

5. 投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或重大影响的处理（新增）

投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理：

（1）在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

（2）在合并财务报表中，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

经典习题

### 一、单项选择题

1. （2015年考题）下列关于合营安排的表述中，正确的是（ ）。

- A. 当合营安排未通过单独主体达成时，该合营安排为共同经营
- B. 合营安排中参与方对合营安排提供担保的，该合营安排为共同经营
- C. 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排构成合营安排
- D. 合营安排为共同经营的，参与方对合营安排有关的净资产享有权利

【答案】A

【解析】选项B，参与方为合营安排提供担保（或提供担保的承诺）的行为本身并不直接导致一项安排被分类为共同经营；选项C，必须是具有唯一一组集体控制的组合；选项D，合营安排划分为合营企业的，参与方对合营安排有关的净资产享有权利。

2. 2015年7月1日，A公司与其母公司M公司签订合同，A公司以一批自身权益工具和一项作为固定资产核算的厂房作为对价，购买M公司持有的B公司90%的股权。8月1日A公司定向增发5000万股普通股，每股面值为1元，每股公允价值为10元；支付承销商佣金、手续费50万元；A公司付出厂房的账面价值为1000万元，公允价值为1200万元。当日办理完毕相关法律手续。另支付审计、评估费用20万元。合并日，B公司财务报表中净资产的账面价值为12000万元；M公司合并财务报表中的B公司净资产账面价值为9900万元（含商誉），其中M公司自购买日开始持续计算的B公司可辨认净资产的公允价值9000万元，M公司合并报表确认商誉900万元。假定A公司和B公司采用的会计政策相同。下列有关A公司的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 该合并为同一控制下企业合并
- B. A公司为合并方，2015年8月1日为合并日
- C. A公司确认长期股权投资的初始投资成本为9000万元
- D. 确认固定资产的处置收益为200万元

【答案】D

【解析】同一控制下企业合并，应按照合并方应享有被合并方所有者权益的账面价值的份额确认长期股权投资的初始投资成本，即 $9000 \times 90\% + 900 = 9000$ （万元）；确认的长期股权投资的初始投资成本与支付合并对价账面价值的差额，应确认为所有者权益，应确

认的资本公积=9000-6000-50=2950(万元)。发行权益性证券支付的手续费、佣金应冲减资本公积(股本溢价),支付评估、审计费用计入管理费用,不确认固定资产的处置收益。因此,选项D错误。

3. 非同一控制下的企业合并中,以非现金资产作为合并对价取得长期股权投资的,下列关于付出资产公允价值与账面价值差额处理的表述中,不正确的是( )。

A. 合并对价为固定资产的,不含税的公允价值与账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出

B. 合并对价为金融资产的,公允价值与其账面价值的差额,计入投资收益

C. 合并对价为存货的,应当作为销售处理,按其公允价值确认收入,同时结转相应的成本

D. 合并对价为投资性房地产的,公允价值与账面价值的差额,计入营业外收入或营业外支出

**【答案】D**

**【解析】**合并对价为投资性房地产的,按其公允价值确认其他业务收入,同时结转相应的其他业务成本。

4. A公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。2015年7月2日,A公司将一项库存商品、固定资产、交易性金融资产和投资性房地产转让给B公司,作为取得B公司持有C公司70%股权的合并对价。资料如下:(1)库存商品的成本为100万元,公允价值为200万元,未计提存货跌价准备;(2)该固定资产为生产设备且为2015年初购入,账面价值为500万元,公允价值为800万元;(3)交易性金融资产的账面价值为2000万元(其中成本为2100万元,公允价值变动减少100万元),公允价值为2200万元;(4)投资性房地产的账面价值为3000万元(其中成本为2600万元,公允价值变动增加400万元),公允价值为3430万元。(假定上述资产的公允价值均与计税价格相等)A公司为该项合并另发生评估费、律师咨询费等30万元,已用银行存款支付。股权购买日C公司可辨认净资产公允价值为9000万元。假定A公司与B公司不存在关联方关系,不考虑除增值税以外的其他税费等因素。下列关于A公司购买日会计处理的表述中,不正确的是( )。

A. 购买日的合并成本为6800万元

B. 购买日固定资产的处置收益为300万元

C. 购买日交易性金融资产处置形成的投资收益为100万元

D. 购买日合并财务报表中确认商誉为100万元

**【答案】D**

**【解析】**选项A,购买日的合并成本=200×1.17+800×1.17+2200+3430=6800(万元);选项B,购买日固定资产的处置收益=800-500=300(万元);选项C,购买日交易性金融资产处置形成的投资收益=2200-2100=100(万元);选项D,购买日合并财务报表中确认的商誉=6800-9000×70%=500(万元)。

5. 非上市公司A公司在成立时,甲公司以其持有的对B公司的长期股权投资投入A公司,B公司为上市公司,其权益性证券有活跃市场报价。投资合同约定,甲公司作为出资

的长期股权投资作价 8000 万元（与公允价值相等）。A 公司成立后，其注册资本为 32000 万元，其中甲公司的持股比例为 20%。A 公司取得该长期股权投资后能够对 B 公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。A 公司确认长期股权投资的初始投资成本为（ ）。

- A. 8000 万元    B. 6400 万元    C. 32000 万元    D. 1600 万元

【答案】A

【解析】甲公司向 A 公司投入的长期股权投资具有活跃市场报价，而 A 公司所发行的权益性工具的公允价值不具有活跃市场报价，因此，A 公司应采用 B 公司股权的公允价值 8000 万元来确认长期股权投资的初始成本。A 公司的会计分录如下：

借：长期股权投资——投资成本 8000

    贷：实收资本（股本）6400

        资本公积——资本溢价（股本溢价）1600

6. 2015 年 1 月 2 日，甲公司用银行存款 1000 万元和一项无形资产取得乙公司 30% 的表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。甲公司付出无形资产的账面价值为 1000 万元，公允价值为 2000 万元。假定取得投资日，乙公司可辨认净资产公允价值为 11000 万元。取得投资当日，乙公司仅有 100 件 A 库存商品的公允价值与账面价值不相等，除此以外，其他可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。该 100 件 A 商品的成本为 500 万元，公允价值为 800 万元。2015 年 8 月，乙公司将其成本为 300 万元的 B 商品以 550 万元的价格出售给甲公司，甲公司将其作为存货核算。乙公司 2015 年实现净利润 1000 万元，可供出售金融资产公允价值变动增加 90 万元，其他所有者权益变动 10 万元。至 2015 年年末乙公司已对外销售 A 商品 60 件，甲公司已对外出售 B 商品的 60%，不考虑所得税及其他相关因素的影响。下列有关甲公司 2015 年长期股权投资的会计处理，不正确的是（ ）。

- A. 2015 年 12 月 31 日甲公司应确认的投资收益为 216 万元  
B. 2015 年 12 月 31 日甲公司应确认的其他综合收益为 27 万元  
C. 2015 年 12 月 31 日甲公司长期股权投资的账面价值为 3546 万元  
D. 甲公司因投资业务影响 2015 年损益的金额为 1300 万元

【答案】D

【解析】甲公司应确认的投资收益 =  $[1000 - (800 - 500) \times 60\% - (550 - 300) \times (1 - 60\%)] \times 30\% = 216$ （万元）；甲公司应确认的其他综合收益 =  $90 \times 30\% = 27$ （万元）；长期股权投资的账面价值 =  $1000 + 2000 + [11000 \times 30\% - (1000 + 2000)] + 216 + 27 + 10 \times 30\% = 3546$ （万元）；影响 2015 年损益的金额 = 无形资产处置损益（营业外收入） $(2000 - 1000)$  + 负商誉（营业外收入） $[11000 \times 30\% - (1000 + 2000)]$  + 投资收益 216 = 1516（万元）。因此，选项 D 错误。

7. 甲公司 2015 年 12 月 31 日发生下列有关经济业务：（1）处置采用权益法核算的长期股权投资，处置时账面价值为 5000 万元（其中，投资成本为 4000 万元，损益调整为 800 万元，其他综合收益 100 万元且不包括重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，其他权益变动 100 万元），售价为 6000 万元；（2）处置采用成本法核算的长期股权投资，处置时账面价值为 6000 万元，售价为 8000 万元；（3）处置交易性金融资产，处置

时账面价值为 1000 万元（其中成本为 1100 万元，公允价值变动减少 100 万元），售价为 2000 万元；（4）处置可供出售金融资产，处置时账面价值为 2000 万元（其中成本为 1500 万元，公允价值变动增加 500 万元），售价为 3000 万元。假定不考虑所得税因素，下列关于甲公司 2015 年 12 月 31 日的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 处置投资时确认投资收益的金额为 5600 万元
- B. 处置投资时影响营业利润的金额为 5700 万元
- C. 处置投资时影响资本公积的金额为 -100 万元
- D. 处置投资时影响利润表其他综合收益的金额为 -700 万元

【答案】D

【解析】选项 A，处置投资时确认投资收益 = (1) (6000 - 5000 + 200) + (2) (8000 - 6000) + (3) (2000 - 1100) + (4) (3000 - 1500) = 5600 (万元)；选项 B，处置投资时影响营业利润的金额 = (1) 1200 + (2) 2000 + (3) (2000 - 1000) + (4) 1500 = 5700 (万元)；选项 C，处置投资时影响资本公积的金额 = (1) -100 (万元)；选项 D，处置投资时对利润表其他综合收益的影响 = (1) -100 + (4) (-500) = -600 (万元)。

8. 2015 年 7 月 18 日，A 公司再次以 840 万元的价格从 B 公司其他股东处受让取得 B 公司 14% 的股权，至此持股比例达到 20%。取得该部分股权后，对 B 公司具有重大影响，对该项股权投资由可供出售金融资产转为采用权益法核算。当日原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的公允价值为 360 万元。2015 年 7 月 18 日 B 公司可辨认净资产公允价值总额为 6050 万元（包括 B 公司一项 X 存货公允价值高于账面价值的差额 90 万元）。增加投资前，原对 B 公司 6% 的股权为 A 公司 2014 年 1 月 2 日购入并划分为可供出售金融资产，至 2015 年 7 月 18 日该股权投资账面价值为 300 万元（包括累计确认的公允价值变动收益 50 万元）。不考虑所得税影响。2015 年 7 月 18 日，甲公司下列会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 改按权益法核算的长期股权投资初始投资成本为 1200 万元
- B. 改按权益法核算的当期确认投资收益 110 万元
- C. 改按权益法核算的当期确认营业外收入 10 万元
- D. 改按权益法核算当日长期股权投资的账面价值为 1200 万元

【答案】D

【解析】选项 A，改按权益法核算的长期股权投资初始投资成本 = 原持有的股权投资的公允价值 360 + 新增投资成本 840 = 1200 (万元)；选项 B，原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值 360 万元与账面价值 300 万元之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动 50 万元，应当转入改按权益法核算的当期损益，即投资收益 = 360 - 300 + 50 = 110 (万元)；选项 C，追加投资时，初始投资成本 1200 万元小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 1210 万元 (6050 × 20%) 的差额 10 万元，应调整初始投资成本，同时确认营业外收入 10 万元；选项 D，改按权益法核算当日长期股权投资的账面价值 = 1200 + 10 = 1210 (万元)。

9. 2015 年 7 月 1 日，甲公司决定出售其持有的 A 公司 25% 的股权，出售股权后甲公司



持有A公司15%的股权，对A公司不再具有重大影响，改按可供出售金融资产进行会计核算。出售取得价款为4000万元，剩余15%的股权公允价值为2400万元。当日原长期股权投资的账面价值为5000万元（其中：90万元为按原持股比例享有的A公司可供出售金融资产的公允价值变动，2万元为按原持股比例享有的A公司重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，10万元为享有A公司除净损益、其他综合收益变动和利润分配外的其他所有者权益变动）。原持有A公司40%的股权投资为甲公司2013年7月1日购入并采用权益法核算。假定不考虑其他因素，2015年7月1日甲公司应确认的投资收益为（ ）。

- A. 1500万元
- B. 1400万元
- C. 1600万元
- D. 525万元

【答案】A

【解析】①处置时，应将处置价款与处置部分长期股权投资账面价值之间的差额确认为投资收益，即 $4000 - 5000 \times 25\% / 40\% = 875$ （万元）；②剩余股权在丧失重大影响之日的公允价值2400万元与原剩余股权账面价值1875万元（ $5000 \times 15\% / 40\%$ ）之间的差额确认投资收益为525万元；③原股权投资因享有可供出售金融资产确认的其他综合收益以及其他权益变动确认的资本公积（其他资本公积）应转入当期损益，原重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动属于以后期间不能够重分类进损益的其他综合收益，不转入当期损益。所以，2015年7月1日甲公司确认的投资收益 $= 875 + 525 + 90 + 10 = 1500$ （万元）。

10. 2015年4月10日，A公司将其持有的对B公司80%的股权出售给某企业，出售取得价款8800万元。在出售80%的股权后，A公司对B公司的持股比例变为10%，在被投资单位董事会中没有派出代表，对B公司股权投资在活跃市场中有报价，公允价值能够可靠计量，A公司将该项投资由成本法改为可供出售金融资产核算。处置投资前，原对B公司90%的股权投资为2013年投资并采用成本法核算，至2015年4月10日该项长期股权投资的账面价值为9000万元，该股权投资未计提减值准备。剩余10%股权的公允价值为1100万元。不考虑其他因素，A公司2015年4月10日个别报表确认的投资收益为（ ）。

- A. 800万元
- B. 0
- C. 900万元
- D. 1300万元

【答案】C

【解析】处置投资确认投资收益 $= 8800 - 9000 \times 80\% / 90\% = 800$ （万元）；剩余股权在丧失控制权之日的公允价值1100万元与账面价值1000万元（ $9000 \times 10\% / 90\%$ ）之间的差额100万元计入当期损益。所以，A公司个别报表应确认的投资收益 $= 800 + 100 = 900$ （万元）。

11. 2015年9月30日，A公司斥资12500万元自C公司取得B公司50%的股权，至此A公司对B公司的持股比例达到60%，并取得控制权。A公司与C公司不存在任何关联方关系。增加投资前，原对B公司10%的股权投资为A公司于2014年投资取得并将其分类为可供出售金融资产。至2015年9月30日原股权投资的公允价值为2500万元（等于账面价值，包括累计确认的其他综合收益的金额500万元）。假定A公司购买C公司50%的股权和原购买10%的股权不构成“一揽子交易”。不考虑其他因素，下列关于购买日A公司个别报表



的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 长期股权投资在购买日的初始投资成本为 15000 万元
- B. 购买日确认投资收益为 500 万元
- C. 购买日冲减其他综合收益为 500 万元
- D. 购买日之前已累计确认的其他综合收益 500 应当在处置该项投资时转入投资收益

【答案】D

【解析】长期股权投资在购买日的初始投资成本 = 原可供出售金融资产公允价值 2500 + 购买日取得进一步股份新支付对价的公允价值 12500 = 15000（万元）；购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，原计入其他综合收益的累计公允价值变动 500 万元应当在改按成本法核算时转入当期损益（投资收益）；所以选项 D 错误。

12. 2014 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 公司 60% 的股权，投资成本为 46500 万元，当日 B 公司可辨认净资产公允价值总额为 51000 万元，与账面价值相等。2016 年 6 月 30 日，A 公司将其对 B 公司 40% 的股权出售给某企业，出售取得价款 41000 万元。2014 年至 2016 年 6 月 30 日 B 公司实现净利润 2000 万元，B 公司其他综合收益增加 1000 万元，其他所有者权益增加 500 万元，假定 B 公司一直未进行利润分配。在出售 40% 的股权后，A 公司对 B 公司的持股比例为 20%，对 B 公司影响能力由实施控制转为具有重大影响。2016 年 6 月 30 日剩余 20% 股权的公允价值为 21000 万元，B 公司可辨认净资产公允价值为 54500 万元。不考虑其他因素影响。下列关于 A 公司在丧失控制权日个别报表中的会计处理，正确的是（ ）。

- A. 确认长期股权投资处置损益为 13100 万元
- B. 处置后剩余 20% 的股权，应按其剩余账面价值 15500 万元确认为长期股权投资
- C. 处置后剩余 20% 的股权，应按其公允价值 21000 万元确认为长期股权投资
- D. 处置后剩余 20% 的股权，应按其调整后的账面价值 16200 万元确认为长期股权投资

【答案】D

【解析】长期股权投资处置损益 =  $41000 - 46500 \times 40\% / 60\% = 10000$ （万元）；丧失控制权后仍具有重大影响的，应当由成本法转为权益法核算，并且按照权益法进行追溯调整，剩余长期股权投资的投资成本 15500 万元（ $46500 \times 20\% / 60\%$ ）大于原剩余投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 10200 万元（ $51000 \times 20\%$ ），不调整长期股权投资，2016 年 6 月 30 日长期股权投资的账面价值 =  $15500 + 2000 \times 20\% + (1000 + 500) \times 20\% = 16200$ （万元）；所以选项 D 正确。

13. 甲公司为机床生产企业。2015 年 1 月，甲公司以其所属的从事机床配件生产的一个车间（构成业务），向其持股 30% 的联营企业乙公司增资。同时乙公司的其他投资方（持有乙公司 70% 股权）也以现金 4200 万元向乙公司增资。增资后，甲公司对乙公司的持股比例不变，并仍能施加重大影响。上述车间（构成业务）的净资产（资产与负债的差额，下同）账面价值为 1000 万元。该业务的公允价值为 1800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。下列关于甲公司会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 甲公司应当按照所投出车间（业务）的账面价值 1000 万元作为新取得长期股权投资

的初始投资成本

B. 初始投资成本 1800 万元与所投出业务的净资产账面价值 1000 万元之间的差额 800 万元应全额计入当期损益

C. 甲公司应当按照顺流交易抵销内部未实现的损益

D. 甲公司应当按照逆流交易抵销内部未实现的损益

【答案】B

【解析】甲公司是將一项业务投给联营企业作为增资。按照准则规定，投资方与联营、合营企业之间发生的出售资产的交易，该资产构成业务的，投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。甲公司应当按照所投出车间（业务）的公允价值 1800 万元作为新取得长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与所投出业务的净资产账面价值 1000 万元之间的差额 800 万元应全额计入当期损益。

14. 2015 年 1 月 1 日，A 公司以 2500 万元现金自非关联方处取得 B 公司 20% 的股权并对 B 公司具有重大影响。当日，B 公司可辨认净资产公允价值与账面价值相等，均为 10000 万元。2015 年 1 月 1 日至 2016 年 1 月 1 日期间，B 公司宣告并分配现金股利 100 万元、实现净利润 2000 万元，除净损益、利润分配、其他综合收益以外，其他所有者权益增加 700 万元。2016 年 1 月 1 日，A 公司以现金 900 万元向另一非关联方购买 B 公司 10% 的股权，仍对 B 公司具有重大影响，相关手续于当日完成。当日，B 公司可辨认净资产公允价值为 15000 万元（包含一项固定资产评估增值 2400 万元）。不考虑相关税费等其他因素影响。下列关于 A 公司的会计处理中，不正确的是（ ）。

A. 2015 年 1 月 1 日第一次购买 B 公司股权时，不需要对长期股权投资的初始投资成本调整

B. 2015 年 12 月 31 日长期股权投资的账面价值为 3020 万元

C. 2016 年 1 月 1 日第二次新增 B 公司股权时，需要对长期股权投资成本调整

D. 2016 年 1 月 1 日长期股权投资账面价值为 4620 万元

【答案】D

【解析】2015 年 1 月 1 日第一次购买 B 公司股权时，初始投资成本 2500 万元大于应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额 2000 万元（ $10000 \times 20\%$ ），差额 500 万元形成正商誉，所以不需要对长期股权投资的初始投资成本调整；2015 年 12 月 31 日长期股权投资的账面价值 =  $2500 - 100 \times 20\% + 2000 \times 20\% + 700 \times 20\% = 3020$ （万元）；2016 年 1 月 1 日第二次新增对 B 公司股权时，新增投资成本 900 万元小于新增投资日可辨认净资产公允价值份额 1500 万元（ $15000 \times 10\%$ ），其差额 600 万元为负商誉，在综合考虑的基础之上确认营业外收入 100（ $600 - 500$ ）万元；2016 年 1 月 1 日长期股权投资账面价值 =  $3020 + 900 + 100 = 4020$ （万元）。所以选项 D 不正确。

15. A 公司为一家上市公司，属于增值税一般纳税人，销售土地使用权适用的增值税税率为 11%，销售不动产适用的增值税税率为 11%，销售机器设备适用的增值税税率为 17%，销售专利权等无形资产适用的增值税税率为 6%。A 公司 2×16 年有关的业务资料如下：

2×16年6月30日，A公司、B公司和C公司共同出资设立甲公司，注册资本为15000万元，A公司持有甲公司注册资本的38%，B公司和C公司各持有甲公司注册资本的31%，甲公司为A、B、C公司的合营企业。A公司以其土地使用权、厂房和机器设备出资，其中作为无形资产的土地使用权成本为3000万元，累计摊销为200万元，不含税公允价值为4000万元，尚可使用年限为40年；作为固定资产的厂房成本为1000万元，累计折旧为600万元，不含税公允价值为1000万元，尚可使用年限为10年；作为固定资产的机器设备成本为800万元，累计折旧为400万元，不含税公允价值为700万元，尚可使用年限为10年；以上资产均未计提减值。A公司已经开出增值税专用发票。B公司和C公司以现金出资，各投资4650万元。甲公司2×16年6月30日至年末实现净利润为3000万元。不考虑其他因素，下列有关A公司的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. A公司在投资当期个别财务报表中确认的长期股权投资成本为6369万元
- B. A公司在投资当期个别财务报表中确认的利得为2100万元
- C. 甲公司不应纳入A公司合并财务报表
- D. A公司应确认的投资收益为1140万元

【答案】D

【解析】选项AB，A公司在个别财务报表中，对甲公司的长期股权投资成本为6369万元，投出资产的公允价值与其账面价值之间的差额为2100（5700-3600）万元，确认营业外收入（利得）。会计分录如下：

借：长期股权投资	6 369	
累计摊销	200	
贷：无形资产		3000
固定资产清理	(1800-1000)	800
营业外收入(4000-2800+1700-800)		2100
应交税费——应交增值税(销项税额)		(4000×11%+1000×11%+700×17%) 669

选项D，A公司在个别报表中，采用权益法计算确认应享有甲公司投资损益时，应当仅限于确认归属于其他投资方的部分，即需要抵销归属于A公司的利得部分798（2100×38%）万元，同时应考虑计提的摊销和折旧因素。调整后的净利润=3000-2100+1200/40×7/12+900/10×6/12=962.5(万元)

借：长期股权投资	(962.5×38%)	731.5
贷：投资收益		731.5

16. 2013年1月1日，甲公司以3000万元现金取得乙公司60%的股权，能够对乙公司实施控制；当日乙公司可辨认净资产公允价值为4500万元（假定公允价值与账面价值相等）。2015年10月1日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资2700万元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司的持股比例下降为40%，对乙公司具有重大影响。2013年1月1日至2015年10月1日期间，乙公司实现净利润2500万元；其中2013年1月1日至2014

年12月31日期间，乙公司实现净利润2000万元。假定乙公司一直未进行利润分配，未发生其他计入资本公积的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。2015年10月1日，甲公司有关账务处理表述不正确的是（ ）。

- A. 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益为80万元
- B. 对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整影响期初留存收益为800万元
- C. 对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整影响当期投资收益为200万元
- D. 调整后即采用权益法核算长期股权投资账面价值为1800万元

【答案】D

【解析】选项A，按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。

按照新的持股比例(40%)确认甲公司应享有的乙公司因增资扩股而增加净资产的份额(2700×40%)，与应结转持股比例下降部分(60%-40%)占原持股比例60%所对应的长期股权投资原账面价值(3000万元)之间的差额计入当期损益：

$2700 \times 40\% - 3000 \times (60\% - 40\%) / 60\% = 80$  (万元)

借：长期股权投资——乙公司 80

    贷：投资收益 80

选项BC，对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

借：长期股权投资——损益调整 1000 (2500×40%)

    贷：盈余公积 80 (2000×40%×10%)

        利润分配——未分配利润 720 (2000×40%×90%)

        投资收益 200 (500×40%)

选项D，调整后即采用权益法核算长期股权投资账面价值=3000+80+1000=4800(万元)

17. 2016年1月1日，A公司和B公司共同出资购买一栋写字楼，各自拥有该写字楼50%的产权，用于出租。该写字楼的购买价款为8000万元，由A公司和B公司以银行存款支付，预计使用寿命为20年，预计净残值为320万元，采用年限平均法按月计提折旧。该写字楼的租赁合同约定，租赁期限为10年，每年租金为480万元，按月交付。该写字楼每月支付维修费2万元。另外，A公司和B公司合同约定，该写字楼的出资比例、收入享有比例和费用分担比例、后续维护和维修支出(包括再装修支出和任何其他的大修支出)以及与该写字楼相关的任何资金需求，均由A公司和B公司按享有的产权比例承担，且该办公楼的相关活动的决策均由A、B公司一致同意后方可执行。假设A公司和B公司均采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，不考虑税费等其他因素影响。下列有关A公司2016年的会计处理，不正确的是（ ）。

- A. 购买并出租该写字楼为一项合营安排且属于共同经营
- B. A公司确认投资性房地产，并按4000万元计量
- C. A公司每月确认营业成本16万元

D. A 公司每月确认营业收入 20 万元

【答案】C

【解析】由于关于该写字楼相关活动的决策需要 A 公司和 B 公司一致同意方可执行，所以 A 公司和 B 公司共同控制该写字楼，购买并出租该写字楼为一项合营安排。由于该合营安排并未通过一个单独主体来架构，并明确约定了 A 公司和 B 公司享有该安排中资产的权利、获得该安排相应收入的权利、承担相应费用的责任等，因此该合营安排是共同经营。

A 公司的相关会计分录如下：

(1) 出资购买写字楼时

借：投资性房地产 4000

贷：银行存款  $(8000 \times 50\%)$  4000

(2) 每月确认租金收入时

借：银行存款  $(480 \times 50\% / 12)$  20

贷：其他业务收入 20

(3) 每月计提写字楼折旧时

借：其他业务成本 16

贷：投资性房地产累计折旧  $[(8000 - 320) / 20 / 12 \times 50\%]$  16

(4) 支付维修费时

借：其他业务成本 1

贷：银行存款  $(2 \times 50\%)$  1

18. 甲公司 2014 年 10 月 22 日与戊公司合作生产销售 N 设备，戊公司提供专利技术，甲公司提供厂房及机器设备，N 设备研发和制造过程中所发生的材料和人工费用由甲公司和戊公司根据合同规定各自承担，甲公司具体负责项目的运作，但 N 设备研发、制造及销售过程中的重大决策由甲公司和戊公司共同决定。N 设备由甲公司统一销售，销售后甲公司需按销售收入的 30% 支付给戊公司。2014 年甲公司和戊公司分别实际发生 N 设备生产成本 700 万元和 300 万元，本年全部完工，共实现销售收入 2000 万元。甲公司 2014 年与戊公司合作生产销售 N 设备的相关会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 该业务属于为一项合营安排且属于共同经营
- B. 甲公司生产 N 设备确认生产成本 700 万元
- C. 戊公司生产 N 设备确认生产成本 300 万元
- D. 甲公司应确认的销售收入 2000 万元

【答案】D

【解析】甲公司应确认的销售收入的金额  $= 2000 \times 70\% = 1400$  (万元)。

19. 在集体控制下，集体控制该安排的组合指的是那些既能联合起来控制该安排，又使得参与方数量最少的一个或几个参与方组合。假设 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司分别持有 E 公司 40%、30%、20% 和 10% 的表决权股份，E 公司相关活动的决策需要 85% 以上表决权通过方可做出。下列参与方组合形式中，属于集体控制 E 公司的是（ ）。

- A. A 公司、B 公司、C 公司、D 公司



- B. A 公司、B 公司、C 公司
- C. A 公司、B 公司
- D. B 公司、C 公司

【答案】B

【解析】E 公司的表决权安排使得：（a）A 公司、B 公司、C 公司、D 公司任何一方均不能单独控制 E 公司；（b）参与方组合可能的形式中，尽管所有参与方（A 公司、B 公司、C 公司、D 公司）联合起来必然能够控制 E 公司，但 A 公司、B 公司、C 公司联合起来即可控制 E 公司，且 A 公司、B 公司、C 公司是联合起来能够控制 E 公司的参与方数量最少的组合。因此，称 A 公司、B 公司、C 公司集体控制 E 公司，而不是 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司集体控制 E 公司。

20. A 公司、B 公司、C 公司、D 公司共同设立 E 公司，并分别持有 E 公司 60%、20%、10%和 10%的表决权股份。协议约定，E 公司相关活动的决策需要 50%以上表决权通过方可做出。下列表述中，正确的是（ ）。

- A. E 公司是一项合营安排
- B. A 公司、B 公司、C 公司与 D 公司对 E 公司实施共同控制
- C. A 公司、B 公司对 E 公司实施共同控制
- D. E 公司是 A 公司的子公司，而不是一项合营安排

【答案】D

【解析】E 公司的表决权安排使得 A 公司能够单独主导 E 公司的相关活动，只要 A 公司享有 E 公司的可变回报并有能力运用其权力影响 E 公司的可变回报，A 公司无需与其他参与方联合，即可控制 E 公司。因此，E 公司是 A 公司的子公司，而不是一项合营安排。

21. A 公司与 B 公司各持有 C 公司 50%的表决权，C 公司的主要经营活动为研究和开发前沿新药。根据 C 公司的章程以及 A 公司、B 公司之间签订的合资协议，C 公司的最高权力机构为董事会。董事会由 5 名董事组成，其中 A 公司派出 4 名代表，其中 1 名代表任董事长，B 公司派出 1 名代表。所有相关活动的决策需要 2/3 以上董事表决通过方可做出。但是，B 公司派出的董事对所有重大事项具有一票否决权。由于 A 公司自身为新药研发行业内的领先企业，具备丰富的行业知识，而 B 公司自身的主要经营范围并非新药研发领域，因此，除财务总监由 B 公司派出外，C 公司包括总经理、研发总监在内的其他高级管理人员均由 A 公司派出。下列表述中，正确的是（ ）。

- A. A 公司能单方面控制 C 公司
- B. B 公司能单方面控制 C 公司
- C. A 公司与 B 公司一起对 C 公司实施共同控制
- D. A 公司与 B 公司一起对 C 公司具有重大影响

【答案】C

【解析】虽然 A 公司派出的董事人数为 4 人，超过董事总人数的 2/3，然而鉴于 B 公司的董事对 C 公司的重大事项具有一票否决权，因此，A 公司不能单方面控制 C 公司，而是与 B 公司一起对 C 公司实施共同控制。



22. A 公司、B 公司、C 公司对 D 公司的表决权比例分别为 30%、21%及 49%。D 公司的主要经营活动为码头货物的装卸、仓储及场地租赁服务，其最高权力机构为股东会，相关活动的决策需要半数以上表决权通过方可做出。此外，A 公司、B 公司签订了一致行动协议，约定对 D 公司的重大事项进行表决时，A 公司、B 公司均应一致行动。下列表述中，正确的是（ ）。

- A. A 公司能单方面控制 D 公司
- B. C 公司能单方面控制 D 公司
- C. A 公司与 B 公司一起对 D 公司实施共同控制
- D. A 公司、B 公司与 C 公司一起对 D 公司实施共同控制

**【答案】C**

**【解析】**A 公司、B 公司就 D 公司的相关活动的重大决议签订了一致行动协议，从而使 A 公司、B 公司合起来拥有 D 公司 51%的表决权，因此，A 公司、B 公司实际上共同控制了 D 公司。

## 二、多项选择题

1. 下列关于企业合并中发生的相关费用的表述中，正确的有（ ）。

- A. 同一控制下企业合并发生的审计、评估费用应计入当期损益
- B. 无论是同一控制下企业合并还是非同一控制下企业合并所支付给中介机构费用均应计入当期损益
- C. 企业合并时与发行债券相关的手续费计入发行债务的初始确认金额
- D. 企业合并时与发行权益性证券相关的费用抵减发行股票的溢价收入

**【答案】ABCD**

2. 下列有关非同一控制下控股合并的处理方法中，正确的有（ ）。

- A. 应在购买日按企业合并成本确认长期股权投资的初始投资成本
- B. 应结转支付对价的相关资产的账面价值并确认资产的处置损益
- C. 企业合并成本中包含的应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收股利单独核算
- D. 合并中发生的审计费、评估费等中介费用应计入当期损益

**【答案】ABCD**

3. 关于同一控制下的企业合并，下列会计处理表述中，正确的有（ ）。

A. 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照应享有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作为长期股权投资的初始投资成本

B. 合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照应享有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作为长期股权投资的初始投资成本

C. 长期股权投资的初始投资成本与支付现金、转让的非现金资产、承担债务账面价值，以及与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，依次冲减留存收益

D. 同一控制下多次交易分步实现企业合并的，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公允价值之和的差额，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

**【答案】ABC**

**【解析】**同一控制下多次交易分步实现企业合并的，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。

4. 下列有关长期股权投资的会计处理方法的表述中，不正确的有（ ）。

A. 企业取得的长期股权投资采用权益法核算的，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，应按其差额，借“长期股权投资——投资成本”科目，贷记“投资收益”科目

B. 收到被投资单位发放的股票股利，不进行账务处理，但应在备查簿中登记

C. 采用权益法核算的长期股权投资确认投资收益时，如内部交易不构成业务，应抵销与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益

D. 投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的无论顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失也应以抵销

**【答案】AD**

**【解析】**选项A，应按其差额，借记“长期股权投资——投资成本”科目，贷记“营业外收入”科目；选项D，未实现内部交易损失属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。

5. 下列关于金融资产与长期股权投资权益法之间相互转换的会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 投资方因追加投资由公允价值计量转换为权益法，应当按照原持有的股权投资的账面价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本

B. 投资方因追加投资等原因由公允价值计量转换为权益法，原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原累计计入其他综合收益的公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益

C. 投资方因处置部分股权投资等原因由权益法转换为公允价值计量，处置后的剩余股权应当改按金融工具确认和计量准则核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的账面价值为初始投资成本

D. 投资方因处置部分股权投资等原因由权益法转换为公允价值计量，原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益（不包括重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动）在处置日应全额转为投资收益

**【答案】BD**

【解析】选项 A，应当按照原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本；选项 C，处置后的剩余股权应当改按金融工具确认和计量准则核算，其在丧失共同控制或重大影响之日按其公允价值作为初始投资成本，公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

6. 投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，假定不构成“一揽子交易”，企业进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

A. 由公允价值计量转换为长期股权投资成本法的，应当按照原持有的股权投资公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本

B. 由公允价值计量转换为长期股权投资成本法的，购买日之前持有的股权投资按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理的，原累计计入其他综合收益的公允价值变动应当在处置股权时转入当期损益

C. 由权益法转换为长期股权投资成本法的，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本

D. 由权益法转换为长期股权投资成本法的，购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在购买日转入当期损益

【答案】AC

【解析】选项 B，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益；选项 D，购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

7. 投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制权，下列有关企业进行的会计处理中，正确的有（ ）。

A. 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整

B. 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并按照剩余股权的账面价值作为长期股权投资权益法的初始入账价值

C. 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，并按其在丧失控制之日的公允价值作为金融资产的成本，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益

D. 处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，并按其在丧失控制之日的账面价值作为金融资产的成本

【答案】AC

8. 甲公司 2015 年 4 月与戊公司的原股东签订协议，甲公司以银行存款 6000 万元取得戊公司 18% 的股权。2015 年 5 月 1 日，办理完成了股东变更登记手续，对戊公司具有重大影响，至此持股比例达到 21%，当日戊公司可辨认净资产账面价值为 30000 万元，公允价

值为35000万元。原3%的股权投资系甲公司2014年7月购入并划分为交易性金融资产。2015年5月1日该项金融资产的账面价值为800万元（其中，成本为600万元，公允价值变动为200万元），公允价值为1000万元。下列有关甲公司个别报表的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 再次购入戊公司18%的股权时，交易日长期股权投资初始投资成本为7000万元
- B. 再次购入戊公司18%的股权时，长期股权投资的入账价值为7350万元
- C. 再次购入戊公司18%的股权时，应确认营业外收入350万元
- D. 再次购入戊公司18%的股权后，应改为采用成本法核算该长期股权投资

【答案】ABC

【解析】再次购入戊公司18%的股权时，交易日长期股权投资初始投资成本=1000+6000=7000（万元）；应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=35000×21%=7350（万元），大于初始投资成本，因此长期股权投资的入账价值为7350万元，应确认营业外收入=7350-7000=350（万元）；购入股权后，对戊公司具有重大影响，因此应采用权益法核算该长期股权投资。所以选项D错误。

9. A公司2016年有关投资业务如下：（1）2016年1月20日，A公司的子公司B公司宣告并实际分配现金股利2000万元，2016年6月20日A公司将其持有B公司股权全部出售，收到价款9000万元。该股权为2013年1月20日A公司以银行存款7000万元自其母公司处购入，持股比例为80%。取得该股权时，B公司所有者权益相对于集团最终控制方而言的账面价值为10000万元。（2）2016年3月，A公司的联营企业C公司宣告并实际分配现金股利4000万元，2016年7月20日A公司将其股权全部出售，收到价款8500万元。处置日该投资的账面价值为7000万元（其中，投资成本为5000万元、损益调整为1000万元，其他综合收益为900万元，其中100万元为C公司重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的，其他权益变动为100万元）。下列有关A公司2016年的会计处理中，不正确的有（ ）。

- A. A公司因处置B公司投资确认投资收益1000万元
- B. A公司因处置C公司投资确认投资收益2500万元
- C. A公司因处置C公司股权投资冲减其他综合收益900万元
- D. A公司当期应确认的投资收益总额为5000万元

【答案】BC

【解析】选项A，A公司因处置B公司股权投资应确认的投资收益金额=9000-10000×80%=1000（万元）；选项B，A公司因处置C公司股权投资应确认的投资收益金额=8500-7000+（900-100）+100=2400（万元）；选项C，企业因处置采用权益法核算的长期股权投资时，原已确认的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，对于被投资单位因重新计量设定受益计划的净负债或净资产形成的其他综合收益不能重分类进损益，因此投资方因处置C公司投资时，应冲减其他综合收益=900-100=800（万元）；选项D，当期确认的投资收益总额=1000+2000×80%+2400=5000（万元）。

10. 下列关于投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降,从而丧失控制权但能实施共同控制或重大影响的处理的说法中,正确的有( )。

A. 个别财务报表中,应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算

B. 个别财务报表中,应当按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额,与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益

C. 个别报表中,应当按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整

D. 在合并财务报表中,对于剩余股权,应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量

**【答案】 ABCD**

11. A 公司、B 公司、C 公司建立了一项共同制造汽车的安排。协议约定:该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出;A 公司负责生产并安装汽车发动机,B 公司负责生产汽车车身和底盘,C 公司负责生产其他部件并进行组装;A 公司、B 公司、C 公司负责各自部分的成本费用,如人工成本、生产成本等;汽车实现对外销售后,A 公司、B 公司、C 公司各自获得销售收入的 1/3。下列有关该合营安排分类的表述中,正确的有( )。

A. 该合营安排不是合营企业

B. 该合营安排是共同经营

C. 该合营安排可能是合营企业,也可能是共同经营

D. 该合营安排是合营企业,不是共同经营

**【答案】 AB**

**【解析】**本例中,由于关于该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出,所以 A 公司、B 公司、C 公司共同控制该安排,该安排为合营安排。由于 A 公司、B 公司、C 公司只是各自负责汽车制造的相应部分,并未成立一个单独主体,因此该合营安排不可能是合营企业,只可能是共同经营。

12. 下列有关合营安排的表述中,正确的有( )。

A. 共同控制是按照相关约定等分享对一项安排的控制权,并且仅在对相关活动的决策要求分享控制权的参与方一致同意时才存在

B. 合营安排分为两类,即共同经营和合营企业

C. 共同经营是指共同控制一项安排的参与方享有与该安排相关资产的权利,并承担与该安排相关负债的合营安排

D. 合营企业是共同控制一项安排的参与方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排

**【答案】 ABCD**

13. A 公司、B 公司、C 公司对 D 公司的表决权比例分别为 50%、40%及 10%。D 公司的主要经营活动为医药产品的研发、生产、销售及相关健康产品服务,其最高权力机构为股东会,所有重大决策需要 75%以上表决权通过方可做出。下列有关合营安排的表述中,正确的有( )。



- A. D 公司为—项合营安排，没有任何—方能够单独控制 D 公司
- B. A 公司与 B 公司对 D 公司实施共同控制，C 公司虽然作为 D 公司的股东，属于该合营安排的一方，但并不具有共同控制权
- C. A 公司、B 公司与 C 公司对 D 公司实施共同控制
- D. B 公司与 C 公司对 D 公司实施共同控制

【答案】AB

【解析】A 公司、B 公司合计拥有 D 公司 90%的表决权，超过了 75%的表决权要求，当且仅当 A 公司、B 公司均同意时，D 公司的重大决策方能表决通过，C 公司的意愿并不能起到影响表决是否通过的决定性作用。因此 D 公司为—项合营安排，没有任何—方能够单独控制 D 公司，A 公司与 B 公司对 D 公司实施共同控制，C 公司虽然作为 D 公司的股东，属于该合营安排的一方，但并不具有共同控制权。

14. A 公司与 B 公司各持有 C 公司 50%的股权，C 公司的主要经营活动为家用电器、电子产品及配件等的连锁销售和服务。根据 C 公司的章程以及 A 公司、B 公司之间签订的合资协议，C 公司的最高权力机构为股东会，所有重大事项均须 A 公司、B 公司派出的股东代表一致表决通过。若双方经过合理充分协商仍无法达成一致意见时，A 公司股东代表享有“—票通过权”，即最终以 A 公司的股东代表的意见为最终方案。下列有关会计处理表述不正确的有（ ）。

- A. C 公司属于合营安排
- B. A 公司与 B 公司—起对 C 公司实施共同控制
- C. A 公司对 C 公司具有控制
- D. B 公司对 C 公司具有控制

【答案】ABD

【解析】由于 A 公司实质上可以单方面主导 C 公司相关活动的决策，因此 A 公司具有控制权，C 公司并非合营安排，也不属于共同控制或单独由 B 公司控制的情况。

15. 下列事实或情况可以判断属于共同经营的有（ ）。

- A. 合营安排不是通过单独主体构造
- B. 单独主体的法律形式赋予各参与方享有与安排有关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务
- C. 合同安排的条款约定各参与方享有与安排相关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务
- D. 其他相关事实和情况赋予各参与方享有与安排相关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务

【答案】ABCD

### 三、综合题

1. (2015 年节选) 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）20×4 年发生了以下交易或事项：7 月 1 日，甲公司以—项子公司股权换取丙公司 30%的股权，甲公司对该子公司股权投资账面价值为 2800 万元，双方协商确定的公允价值为 3600 万元，当日，甲公司即

向丙公司董事会派出成员参与其生产经营决策。购买日，丙公司可辨认净资产公允价值为 15000 万元，账面价值为 12000 万元，公允价值与账面价值的差额是由一项土地使用权增值，该土地使用权在丙公司的账面价值为 3000 万元，尚未计提减值，预计尚可使用 30 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。丙公司 20×4 年个别财务报表实现净利润为 2400 万元，有关损益在年度当中均衡实现。自甲公司取得对丙公司股权之日起，丙公司原持有的一项作为可供出售金融资产的股权投资至年末公允价值上升 60 万元。

要求：编制甲公司 20×4 年有关交易或事项的会计分录。

【答案】

借：长期股权投资 3600  
    贷：长期股权投资 2800  
        投资收益 (3800-2800) 800

借：长期股权投资 900  
    贷：营业外收入 (15000×30%-3600) 900

借：长期股权投资 345  
    贷：投资收益 [(2400/2-3000/30/2)×30%] 345

借：长期股权投资——其他综合收益 18  
    贷：其他综合收益 (60×30%) 18

2. 甲公司为上市公司，系增值税一般纳税人，销售不动产适用的增值税税率为 11%，销售机器设备和存货适用的增值税税率为 17%，为提高市场占有率及实现多元化经营，甲公司在 2014 年及以后进行了一系列投资和资本运作。2×14 年以前甲公司仅有一家子公司乙公司。以下资料不考虑所得税等因素的影响。

(1) 甲公司于 2×14 年 7 月 20 日与丙公司的控股股东 B 公司签订股权转让协议，以丙公司 2×14 年 8 月 1 日经评估确认的净资产为基础，甲公司以一批资产作为合并对价，换取 B 公司所持有的丙公司 60% 的股权，从而对丙公司实施控制。上述协议经双方股东大会批准。资料如下：

① 2×14 年 8 月 1 日，甲公司将一台大型设备、一批库存商品、可供出售金融资产和作为投资性房地产核算的写字楼转让给 B 公司，于当日办理完毕资产所有权的转移手续。

资料如下：（单位：万元）

项目	账面价值	公允价值（不含增值税）
大型设备	190（原值为 210，已计提折旧为 20）	200
库存商品	60（未计提存货跌价准备）	100
可供出售金融资产	500（其中成本为 490，公允价值变动为 10）	550
投资性房地产	8000（其中，成本为 8100，公允价值变动为 -100，自用房地产转为投资性房地产时产生其他综合收益 500）	7027.03

假定上述资产的公允价值与计税价格相等。

②为进行该项合并发生评估费、律师和审计费等共计 59 万元，已用银行存款支付。

③2×14 年 8 月 1 日经评估确认的丙公司可辨认净资产公允价值为 13000 万元（包括一项无形资产评估增值 1000 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用直线法摊销，预计净残值为零）。

甲公司与 B 公司在交易前不存在任何关联方关系。

【要求及答案（1）】根据资料（1），判断甲公司对丙公司企业合并所属类型，简要说明理由。计算购买日甲公司对丙公司长期股权投资的合并成本，以及在编制购买日合并财务报表时因该项合并产生的商誉。计算甲公司购买日因投资业务影响损益的金额，编制 2×14 年 8 月 1 日甲公司个别报表中与投资相关的会计分录。

①甲公司与丙公司合并为非同一控制下的企业合并。

②理由：甲公司与丙公司在合并发生前后不存在同一最终控制方，或：甲公司与 B 公司在交易发生前不存在关联方关系。

③甲公司对丙公司长期股权投资的合并成本 =  $200 \times 1.17 + 100 \times 1.17 + 550 + 7027.03 \times 1.11 = 8701$ （万元）

④购买日合并财务报表中因该项合并产生的商誉 =  $8701 - 13000 \times 60\% = 901$ （万元）

⑤购买日因投资影响损益的金额 = 大型设备  $(200 - 190)$  + 库存商品  $(100 - 60)$  + 可供出售金融资产  $(550 - 490)$  + 投资性房地产  $(7027.03 - 8000 + 500) -$  评估费等  $59 = -421.97$ （万元）

⑥会计分录

借：固定资产清理 190

    累计折旧 20

    贷：固定资产 210

借：长期股权投资——投资成本（丙公司）8701

    其他综合收益 10

    贷：固定资产清理 190

        营业外收入  $(200 - 190)$  10

        主营业务收入 100

        可供出售金融资产——成本 490

                                    ——公允价值变动 10

        投资收益 (550 - 490) 60

        其他业务收入 7027.03

        应交税费——应交增值税（销项税额）

$(200 \times 17\% + 100 \times 17\% + 7027.03 \times 11\%)$  823.97

借：管理费用 59

    贷：银行存款 59

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

借：其他业务成本 7600

投资性房地产——公允价值变动 100

其他综合收益 500

贷：投资性房地产——成本 8100

公允价值变动损益 100

(2) 2014 年 8 月 1 日至 2015 年 7 月 31 日丙公司按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为 7000 万元；其他综合收益增加 60 万元、其他所有者权益增加 100 万元。2015 年 3 月 20 日丙公司宣告发放现金股利 2000 万元。

【要求及答案(2)】根据资料(2)，编制 2015 年 3 月 20 日丙公司宣告发放现金股利时甲公司个别报表的会计分录。根据资料(1)(2)，计算 2015 年 7 月 31 日甲公司对丙公司长期股权投资的账面价值。根据资料(1)(2)，计算 2015 年 8 月 1 日丙公司的净资产相对于甲公司而言的账面价值。

①丙公司分配现金股利时甲公司的会计处理：

借：应收股利 1200

贷：投资收益(2000×60%) 1200

②2015 年 7 月 31 日甲公司对丙公司长期股权投资的账面价值=8701(万元)

③2015 年 8 月 1 日合并日丙公司的净资产相对于甲公司而言的账面价值=(13000+7000-1000/10-2000+60+100)+商誉 901=18060+商誉 901=18961(万元)

(3) 假定一：2015 年 8 月 1 日，乙公司自母公司甲公司处一次性取得丙公司 60% 的股权，形成同一控制下的企业合并，为进行该项企业合并，乙公司发行了 6000 万股本公司普通股(每股面值 1 元)作为对价。

【要求及答案(3)】根据资料(2)以及资料(3)假定一计算乙公司购入丙公司投资的初始投资成本，并编制乙公司个别报表会计分录。

乙公司购入丙公司的初始投资成本=(13000+7000-1000/10-2000+60+100)×60%+商誉 901=11737(万元)

借：长期股权投资 11737

贷：股本 6000

资本公积——股本溢价 5737

假定二：2015 年 1 月 1 日和 8 月 1 日乙公司自母公司甲公司处分两次取得丙公司合计 60% 的股权，最终形成同一控制下企业合并，假定不构成“一揽子交易”。2015 年 1 月 1 日乙公司自母公司甲公司处取得丙公司 30% 的股权，对丙公司具有重大影响，实际支付银行存款 2800 万元，当日丙公司可辨认净资产公允价值为 10000 万元(包括一项固定资产评估增值 4800 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零)。2015 年 8 月 1 日，乙公司再次自母公司甲公司取得丙公司 30% 的股权，至此持股比例达到 60%，形成同一控制下的企业合并，为进行该项企业合并，乙公司发行了 3000 万股

本公司普通股（每股面值1元）作为对价。2015年1月1日至2015年7月31日丙公司按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为5000万元；其他综合收益增加40万元，其他所有者权益增加50万元。

要求：

【要求及其答案（4）】根据资料（2）以及资料（3）假定二，分别编制乙公司2015年个别报表中相关的会计分录。

①2015年1月1日：

借：长期股权投资——投资成本（ $10000 \times 30\%$ ）3000  
    贷：银行存款 2800  
        营业外收入 200

②2015年7月30日

借：长期股权投资——损益调整[ $(5000 - 4800/10 \times 7/12) \times 30\%$ ]1416  
    ——其他综合收益（ $40 \times 30\%$ ）12  
    ——其他权益变动（ $50 \times 30\%$ ）15  
    贷：投资收益 1416  
        其他综合收益 12  
        资本公积——其他资本公积 15

借：应收股利（ $2000 \times 30\%$ ）600  
    贷：长期股权投资——损益调整 600

③2015年8月1日：

初始投资成本 =  $18060 \times 60\% + \text{商誉 } 901 = 11737$ （万元）

借：长期股权投资 11737  
    贷：股本 3000  
        长期股权投资——投资成本 3000  
            ——损益调整（ $1416 - 600$ ）816  
            ——其他综合收益 12  
            ——其他权益变动 15  
        资本公积——股本溢价 4894

3. 甲公司为上市公司，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。为提高市场占有率及实现多元化经营，甲公司在2014年及以后进行了一系列投资和资本运作，且甲公司与各个公司均为境内居民企业，所得税税率均为25%，如涉及企业合并，计税基础为被投资单位资产、负债的公允价值；其他投资不考虑所得税影响。

（1）甲公司于2014年4月20日与乙公司的控股股东A公司签订股权转让协议，以乙公司2014年6月30日经评估确认的净资产为基础，甲公司定向增发本公司普通股股票给A公司，A公司以其所持有乙公司80%的股权作为支付对价。上述协议经双方股东大会批准后，具体执行情况如下：

①经评估确定，2014年6月30日乙公司可辨认净资产的公允价值为20000万元（与



其账面价值相等)。

②甲公司于2014年6月30日向A公司定向增发800万股普通股股票(每股面值1元),并于当日办理了股权登记手续。2014年6月30日甲公司普通股收盘价为每股20.65元。

③甲公司定向增发普通股股票,支付佣金和手续费150万元;为该项合并发生评估和审计费用20万元,已通过银行存款支付。

④甲公司于2014年6月30日向A公司定向发行普通股股票后,A公司当日即撤出其原派驻乙公司的董事会成员,由甲公司对乙公司董事会进行改组。改组后乙公司的董事会由9名董事组成,其中甲公司派出6名,其他股东派出3名。乙公司章程规定,其财务和生产经营决策须由董事会半数以上成员表决通过。

甲公司与A公司不存在任何关联方关系。甲公司向A公司发行股票后,A公司持有甲公司发行在外的普通股的10%,不具有重大影响。

【要求及答案(1)】根据资料(1),判断甲公司对乙公司企业合并所属类型,并简要说明理由。计算购买日甲公司对乙公司长期股权投资的合并成本,并计算在编制购买日合并财务报表时因该项合并产生的商誉。编制2014年6月30日甲公司对乙公司长期股权投资的会计分录。

①属于非同一控制下的企业合并。理由:甲公司与A公司不存在任何关联方关系。

②甲公司对乙公司长期股权投资的合并成本 $=20.65 \times 800 = 16520$ (万元)

购买日合并财务报表中因该项合并产生的商誉 $=16520 - 20000 \times 80\% = 520$ (万元)

③甲公司取得乙公司股权的分录:

借: 长期股权投资	16520
管理费用	20
贷: 股本	800
资本公积——股本溢价	$(16520 - 800 - 150) 15570$
银行存款	170

(2)乙公司2014年6月30日至12月31日实现的净利润为2000万元,其他综合收益增加100万元、其他所有者权益增加60万元。2015年2月20日乙公司宣告并发放现金股利1000万元,2015年上半年实现的净利润为4000万元,其他综合收益增加200万元(其中10万元为乙公司重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动)、其他所有者权益增加140万元。

【要求及答案(2)】根据资料(2),编制甲公司的相关会计分录;计算2015年6月30日甲公司对乙公司长期股权投资的账面价值;并说明甲公司对该乙公司投资是否需要纳税调整,是否需要确认递延所得税。

乙公司宣告并发放现金股利时甲公司的会计处理:

借: 应收股利	800
投资收益	$(1000 \times 80\%) 800$
借: 银行存款	800
应收股利	800

2015年6月30日甲公司持有乙公司股权投资的账面价值=16520(万元)

因为居民企业投资于居民企业所取得的股息红利所得免征企业所得税,所以该投资需要纳税调减800万元,不需要确认递延所得税。

(3)假定一:2015年6月30日甲公司将其持有的对乙公司48%的股权出售给某企业,出售取得价款10000万元,甲公司出售乙公司股权后仍持有乙公司32%的股权,并在乙公司董事会指派了一名董事。对乙公司长期股权投资由成本法改为权益法核算。甲公司按净利润的10%提取盈余公积。

【要求及答案(3)】根据资料(3)假定一,计算2015年6月30日甲公司出售乙公司48%的股权时个别财务报表应确认的投资收益,并编制与处置长期股权投资相关的会计分录。

甲公司处置乙公司48%的股权投资时个别报表应确认的投资收益= $(10000-16520 \times 48\%/80\%) + (4000-1000) \times 32\% = 1048$ (万元)

2015年6月30日甲公司出售乙公司48%的股权时个别报表的会计处理:

①甲公司处置乙公司48%的股权应确认的处置投资收益= $10000-16520 \times 48\%/80\% = 88$ (万元)

借:银行存款 10000

贷:长期股权投资  $(16520 \times 48\%/80\%)$  9912

投资收益 88

②调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资的账面价值= $16520-9912=6608$ (万元),大于剩余投资原取得时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额6400万元( $20000 \times 32\%$ ),不调整长期股权投资的初始投资成本。

借:长期股权投资  $(5500 \times 32\%)$  1760

贷:盈余公积  $(2000 \times 32\% \times 10\%)$  64

利润分配——未分配利润  $(2000 \times 32\% \times 90\%)$  576

投资收益  $[(4000-1000) \times 32\%]$  960

其他综合收益  $(300 \times 32\%)$  96

资本公积——其他资本公积  $(200 \times 32\%)$  64

假定二:2015年6月30日甲公司将其持有的对乙公司70%的股权出售给某企业,出售取得价款14600万元,甲公司出售乙公司股权后仍持有乙公司10%的股权且不具有控制、共同控制或重大影响,对乙公司长期股权投资由成本法改为可供出售金融资产核算。剩余股权在当日的公允价值为2400万元。

假定不考虑其他因素。

【要求及答案(4)】根据资料(3)假定二,计算2015年6月30日甲公司出售乙公司70%的股权时个别财务报表应确认的投资收益,并编制与处置长期股权投资相关的会计分录。

甲公司处置乙公司70%的股权投资时个别报表应确认的投资收益= $14600-16520 \times$

$70\%/80\% + (2400 - 16520 \times 10\%/80\%) = 480$  (万元)

2015 年 6 月 30 日甲公司出售乙公司 70% 的股权时个别报表的会计处理:

① 确认长期股权投资处置损益  $= 14600 - 16520 \times 70\%/80\% = 145$  (万元)

借: 银行存款 14600

贷: 长期股权投资  $(16520 \times 70\%/80\%)$  14455

投资收益 145

② 对于剩余股权投资转为可供出售金融资产核算

借: 可供出售金融资产 2400

贷: 长期股权投资  $(16520 - 14455)$  2065

投资收益 335

4. A 公司的所得税税率为 25%, A 公司与 B 公司均为我国境内居民企业。A 公司于 2012 年~2016 年有关投资业务的资料如下。

(1) A 公司于 2012 年 7 月 1 日以银行存款 5000 万元支付给 B 公司的原股东, 取得 B 公司 30% 的股权, 改组后 B 公司的董事会由 7 名董事组成, A 公司对 B 公司的相关活动具有重大影响。2012 年 7 月 1 日 B 公司可辨认净资产的公允价值为 17000 万元, 取得投资时被投资单位仅有一项管理用固定资产的公允价值与账面价值不相等, 除此以外, 其他可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。该固定资产原值为 2000 万元, 已计提折旧 2 年, 已计提折旧 400 万元, B 公司预计该项固定资产的使用年限为 10 年, 预计净残值为零, 按照年限平均法计提折旧; A 公司预计该固定资产公允价值为 4000 万元, 预计剩余使用年限为 8 年, 预计净残值为零, 按照年限平均法计提折旧。双方采用的会计政策、会计期间相同, 对净利润的调整不考虑所得税因素。A 公司拟长期持有对 B 公司的投资。

【要求及答案(1)】根据资料(1), 说明 A 公司所持对 B 公司长期股权投资后续计量采用的方法并说明理由, 编制 2012 年 7 月 1 日投资时的会计分录。

A 公司长期股权投资后续计量采用权益法, 理由: A 公司对 B 公司的相关活动具有重大影响。

借: 长期股权投资——投资成本  $(17000 \times 30\%)$  5100

贷: 银行存款 5000

营业外收入 100

(2) 2012 年 11 月 10 日 A 公司将其成本为 180 万元的商品以 300 万元的价格出售给 B 公司, B 公司取得商品作为管理用固定资产, 预计使用年限为 10 年, 预计净残值为零, 按照年限平均法计提折旧; 至 2012 年资产负债表日, B 公司仍未对外出售该固定资产。2012 年度 B 公司实现净利润 3000 万元, 其中上半年实现的净利润为 2000 万元。

【要求及答案(2)】编制 2012 年度 A 公司确认投资收益的会计分录, 并计算 2012 年度 A 公司应交所得税、所得税费用和递延所得税的金额。

B 公司 2012 年 7 月 1 日至 2012 年 12 月 31 日调整后的净利润  $= 1000 - (4000/8 - 2000/10) / 2 - [(300 - 180) - (300 - 180) / 10 / 12] = 731$  (万元) 或  $= 1000 - (4000 - 1600) / 8 / 2 - [(300 - 180) - (300 - 180) / 10 / 12] = 731$  (万元)

2012 年度 A 公司确认投资收益 =  $731 \times 30\% = 219.3$  (万元)

借: 长期股权投资——损益调整 219.3

贷: 投资收益 219.3

2012 年度 A 公司应交所得税 =  $(5000 - 100 - 219.3) \times 25\% = 1170.18$  (万元)

所得税费用 = 1170.18 (万元)

不确认递延所得税。

(3) 2013 年 2 月 5 日 B 公司董事会提出 2012 年利润分配方案, 按照 2012 年实现净利润的 10% 提取盈余公积, 并宣告发放现金股利 400 万元。2013 年 3 月 5 日 B 公司股东大会批准董事会提出 2012 年利润分配方案, 按照 2012 年实现净利润的 10% 提取盈余公积, 宣告发放现金股利改为 500 万元。2013 年度 B 公司发生净亏损为 600 万元, 2013 年 B 公司其他综合收益增加 60 万元 (其中, 10 万元为 B 公司重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动), 其他所有者权益增加 40 万元。至 2013 年年末, 内部交易形成的固定资产未对外出售。

【要求及答案 (3)】编制 2013 年 A 公司按照权益法核算长期股权投资的会计分录, 计算 2013 年度 A 公司应交所得税、所得税费用和递延所得税的金额。

借: 应收股利  $(500 \times 30\%)$  150

贷: 长期股权投资——损益调整 150

借: 长期股权投资——其他综合收益 18

贷: 其他综合收益  $(60 \times 30\%)$  18

借: 长期股权投资——其他权益变动 12

贷: 资本公积——其他资本公积  $(40 \times 30\%)$  12

2013 年度 B 公司调整后的净利润 =  $-600 - (4000 - 1600) / 8 + (300 - 180) / 10 = -888$  (万元)

借: 投资收益 266.4

贷: 长期股权投资——损益调整  $(888 \times 30\%)$  266.4

2013 年度 A 公司应交所得税 =  $(5000 + 266.4) \times 25\% = 1316.6$  (万元)

所得税费用 = 1316.6 (万元)

不确认递延所得税。

(4) 2014 年度 B 公司发生净亏损为 16500 万元。假定 A 公司应收 B 公司的长期款项 50 万元, 实质上构成对 B 公司的净投资, 此外投资合同约定 B 公司发生亏损 A 公司需要承担的额外损失最大限额为 40 万元。假定 B 公司 2014 年末发生其他所有者权益的变动金额, 且 2014 年年末, 内部交易形成的固定资产未对外出售。

【要求及答案 (4)】编制 2014 年 A 公司按照权益法核算长期股权投资的会计分录。

2014 年度 B 公司调整后的净利润 =  $-16500 - (4000 - 1600) / 8 + (300 - 180) / 10 = -16788$  (万元)

应承担的亏损 =  $16788 \times 30\% = 5036.4$  (万元)

至 2013 年年末长期股权投资的账面价值 =  $5100 + 219.3 - 150 + 18 + 12 - 266.4 =$

4932.9 (万元)

实际承担的亏损 =  $4932.9 + 50 + 40 = 5022.9$  (万元)

未承担的亏损 =  $5036.4 - 5022.9 = 13.5$  (万元), 应在备查簿中登记。

借: 投资收益 5022.9

    贷: 长期股权投资——损益调整 4932.9

        长期应收款 50

        预计负债 40

(5) 2015 年度 B 公司实现净利润为 3000 万元。假定 B 公司 2015 年末未发生其他所有者权益的变动金额, 且 2015 年年末, 内部交易形成的固定资产未对外出售。

【要求及答案(5)】编制 2015 年 A 公司按照权益法核算长期股权投资的会计分录, 并计算至 2015 年末长期股权投资的账面价值及其明细科目余额。

2015 年度 B 公司调整后的净利润 =  $3000 - (4000 - 1600) / 8 + (300 - 180) / 10 = 2712$  (万元)

应确认的投资收益 =  $2712 \times 30\% - 13.5 = 800.1$  (万元)

借: 预计负债 40

    长期应收款 50

    长期股权投资——损益调整 710.1

贷: 投资收益 ( $2712 \times 30\% - 13.5$ ) 800.1

    至 2015 年年末长期股权投资的账面价值 = 710.1 (万元), 其中:

    “投资成本”明细科目 = 5100 (万元)

    “其他综合收益”明细科目 = 18 (万元)

    “其他权益变动”明细科目 = 12 (万元)

    “损益调整”明细科目 =  $219.3 - 150 - 266.4 - 4932.9 + 710.1 = 4419.9$  (万元)

(6) 假定一: 2016 年 1 月 10 日 A 公司出售对 B 公司全部投资, 出售价款为 3000 万元。

假定二: 2016 年 1 月 10 日 A 公司出售对 B 公司 20% 的股权, 出售价款为 2000 万元。出售后 A 公司对 B 公司的持股比例变为 10%, 对 B 公司无重大影响, 改按可供出售金融资产进行会计核算。剩余 10% 的股权投资的公允价值为 1000 万元。

假定三: 2016 年 1 月 10 日 A 公司再次从 B 公司其他股东处购入 B 公司 40% 的股权, 支付价款为 4000 万元。至此 A 公司对 B 公司持股比例变为 70%, 对 B 公司具有控制权, 由权益法改按成本法进行会计核算。A 公司与 B 公司其他股东不存在任何关联方关系。

假定四: 2016 年 1 月 10 日 A 公司再次从 B 公司其他股东处购入 B 公司 10% 的股权, 支付价款为 1000 万元。至此 A 公司对 B 公司持股比例变为 40%, 对 B 公司仍然具有重大影响。当日, B 公司可辨认净资产的公允价值为 21000 万元。

其他资料: A 公司各年实现利润总额均为 5000 万元, 不考虑其他纳税调整因素。

【要求及答案(6)】根据资料(6)的四个假定条件, 分别编制 2016 年 1 月 10 日 A 公司出售或购买对 B 公司投资的会计分录。



假定一：

借：银行存款 3000

    长期股权投资——损益调整 4419.9

贷：长期股权投资——投资成本 5100

        ——其他综合收益 18

        ——其他权益变动 12

    投资收益 (3000-701.1) 2289.9

借：其他综合收益 (50×30%) 15

    资本公积——其他资本公积 12

贷：投资收益 27

假定二：

①出售时：

借：银行存款 2000

    长期股权投资——损益调整 (4419.9×20%/30%) 2946.6

贷：长期股权投资——投资成本 (5100×20%/30%) 3400

        ——其他综合收益 (18×20%/30%) 12

        ——其他权益变动 (12×20%/30%) 8

    投资收益 (2000-710.1×20%/30%) 1526.6

②在丧失共同控制或重大影响之日，剩余股权投资的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益：

借：可供出售金融资产 1000

    长期股权投资——损益调整 (4419.9-2946.6) 1473.3

贷：长期股权投资——投资成本 (5100-3400) 1700

        ——其他综合收益 (18-12) 6

        ——其他权益变动 (12-8) 4

    投资收益 763.3

③原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理：

借：其他综合收益 (50×30%) 15

    资本公积——其他资本公积 12

贷：投资收益 27

假定三：

①投资时：

借：长期股权投资 4000

    贷：银行存款 4000

②长期股权投资在购买日的初始投资成本=原持有股权投资的账面价值 710.1+购买日新增投资成本 4000=4710.1 (万元)

借：长期股权投资 710.1  
    长期股权投资——损益调整 4419.9  
贷：长期股权投资——投资成本 5100  
    ——其他综合收益 18  
    ——其他权益变动 12

③购买日之前采用权益法核算而确认的其他综合收益、其他权益变动，应当在处置时转入损益。

假定四：

借：长期股权投资——投资成本 2100  
    贷：银行存款 1000  
        营业外收入 1100

【提示】2012年第一次购买B公司股权时，初始投资成本5000万元小于应享有B公司可辨认净资产公允价值份额5100万元（ $17000 \times 30\%$ ），其差额100万属于负商誉，确认为营业外收入；2016年1月10日第二次新增对B公司股权时，新增投资成本1000万元小于新增投资日可辨认净资产公允价值份额2100万元（ $21000 \times 10\%$ ），其差额1100万元也为负商誉；在综合考虑基础之上，当期应确认营业外收入1100万元。

5. A公司有关投资业务资料如下：

(1) 2014年1月6日，A公司以银行存款2600万元购入B公司3%的有表决权股份，A公司划分为可供出售金融资产。2014年年末该股票的公允价值合计为3000万元。2015年3月B公司宣告派发现金股利1000万元。

【要求及答案(1)】根据资料(1)，编制有关可供出售金融资产的会计分录。

借：可供出售金融资产——成本 2600  
    贷：银行存款 2600  
借：可供出售金融资产——公允价值变动 400  
    贷：其他综合收益 400  
借：应收股利（ $1000 \times 3\%$ ） 30  
    贷：投资收益 30

(2) 假定一：2015年6月30日，A公司又以银行存款15000万元从B公司其他股东处受让取得B公司17%的股权，至此持股比例达到20%。取得该部分股权后，按照B公司章程规定，A公司派人参与B公司的生产经营决策，对该项股权投资由可供出售金融资产转为采用权益法核算的长期股权投资。2015年6月30日原投资的公允价值为3600万元。当日B公司可辨认净资产公允价值为93500万元。

假定二：2015年6月30日，A公司又以60000万元的价格从B公司其他股东处受让取得B公司68%的股权，至此持股比例达到71%，取得该部分股权后，按照B公司章程规定，A公司能够控制B公司的相关活动，对该项股权投资由可供出售金融资产转为采用成本法核算的长期股权投资。2015年6月30日原投资的公允价值为3600万元。

假定A公司与B公司其他股东不存在任何关联方关系。

【要求及答案(2)】根据资料(2)的两个假定条件,分别编制金融资产转换为长期股权投资的会计分录。

假定一:①2015年6月30日追加投资时:

改按权益法核算的初始投资成本=确定的原持有的股权投资的公允价值3600+新增投资成本15000=18600(万元)

借:长期股权投资——投资成本(3600+15000) 18600

    其他综合收益 400

贷:可供出售金融资产——成本 2600

    ——公允价值变动 400

    投资收益(3600-3000+400) 1000

    银行存款 15000

②追加投资时,初始投资成本(18600万元)小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额18700(93500×20%)万元的差额,应调整初始投资成本。

借:长期股权投资——投资成本 100

    贷:营业外收入 100

假定二:

①2015年6月30日追加投资时:

长期股权投资在购买日的初始投资成本=原持有股权投资的公允价值3600+购买日新增投资成本60000=63600(万元)

借:长期股权投资 (60000+3600) 63600

贷:可供出售金融资产——成本 2600

    ——公允价值变动 400

    投资收益 600

    银行存款 60000

②购买日之前采用金融资产核算的,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益:

借:其他综合收益 400

    贷:投资收益 400

## 第5章 固定资产

考点核心提示

考点一：固定资产的初始计量★★

☆考点核心提示

### 1. 外购固定资产

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费（不含可以抵扣的增值税部分）、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

### 2. 具有融资性质的分期付款购买固定资产

固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。

### 3. 自行建造固定资产

固定资产准则规定，自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。

（1）自营方式建造固定资产。建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期损益。

高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

（2）出包方式建造固定资产。在建工程达到预定可使用状态时，首先计算分配待摊支出，待摊支出的分配率可按下述公式计算：

$$\text{待摊支出分配率} = \frac{\text{累计发生的待摊支出}}{\text{（建筑工程支出} + \text{安装工程支出）}} \times 100\%$$
$$\text{建筑工程应分配的待摊支出} = \text{建筑工程支出} \times \text{分配率}$$
$$\text{安装工程应分配的待摊支出} = \text{安装工程支出} \times \text{分配率}$$

其次，计算确定已完工的固定资产成本：

$$\text{固定资产成本} = \text{建筑工程支出或设备成本} + \text{应分摊的待摊支出}$$

然后，进行相应的会计处理，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程——建筑工程”、“在建工程——安装工程”、“在建工程——待摊支出”等科目。

### 4. 弃置费用

对于石油天然气、核电站核设施等，弃置费用的金额较大，应按照现值计算确定应计入固定资产原价的金额和相应的预计负债。

5. 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命，或者以不同方式为企业提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

6. 企业购置的环保设备等资产，它们的使用虽然不能直接为企业带来经济利益，但有助于企业从相关资产中获取经济利益，或者将减少企业未来经济利益的流出，因此，企业应将其确认为固定资产，发生的成本计入固定资产成本。

### 考点二：固定资产的后续计量★★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 固定资产折旧

##### (1) 计提折旧的固定资产范围

固定资产准则规定，企业应对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。在确定计提折旧的范围时还应注意以下几点：

① 固定资产应当按月计提折旧。固定资产应自达到预定可使用状态时开始计提折旧，终止确认时或划分为持有待售非流动资产时停止计提折旧。当月增加的固定资产，当月不计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧。

② 固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧，提前报废的固定资产也不再补提折旧。

③ 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

##### (2) 固定资产折旧方法

##### ① 年限平均法

##### ② 双倍余额递减法

##### ③ 年数总和法

##### (3) 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为会计估计变更。

#### 2. 固定资产后续支出

(1) 资本化后续支出。企业在发生可资本化的固定资产后续支出时，可能涉及替换固定资产的某个组成部分，应当将用于替换部分的支出予以资本化，计入固定资产账面价值，同时终止确认被替换部分的账面价值。

(2) 费用化后续支出。与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用，不得采用待摊或预提方式处理。

### 考点三：固定资产的处置★★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 固定资产的处置

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目核算。

#### 2. 持有待售的非流动资产



(1) 包括符合持有待售条件的固定资产、无形资产和长期股权投资等其他非流动资产；此处所指其他非流动资产不包括递延所得税资产、金融工具确认和计量准则规范的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产和生物资产。

(2) 非流动资产应当划分为持有待售的条件

同时满足下列条件的非流动资产应划分为持有待售：一是企业已经就处置该非流动资产作出决议；二是企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；三是该项转让将在一年内完成。持有待售的非流动资产包括单项资产和处置组。

(3) 账面价值的调整。按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额（调整后预计净残值）孰低进行计量。持有待售的固定资产、无形资产在持有待售期间不计提折旧或摊销。

(4) 某项资产或处置组被划归为持有待售，但后来不再满足持有待售固定资产的确认条件，企业应当停止将其划归为持有待售，并按照下列两项金额中较低者计量：①该资产或处置组被划归为持有待售之前的账面价值，按照其假定在没有被划归为持有待售的情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额；②决定不再出售之日的可收回金额。

经典习题

#### 一、单项选择题

1. 企业生产车间所使用的固定资产发生的下列支出中，直接计入当期损益的是（ ）。

- A. 购入时发生的外聘专业人员服务费
- B. 为达到正常运转发生测试费
- C. 购入时发生的运杂费
- D. 发生的日常修理费

【答案】D

【解析】固定资产的日常修理费用，应当在发生时计入当期管理费用等损益科目，注意生产车间发生的修理费也计入当期管理费用。

2. 甲公司系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。2015年1月18日自行安装生产经营用设备一台，购入的设备价款为500万元，进项税额为85万元；领用生产用原材料的成本为3万元；领用库存商品的成本为90万元，公允价值为100万元（等于计税价格）；支付薪酬5万元；支付其他费用2万元。2015年10月16日设备安装完工投入使用，预计使用年限为5年，预计净残值为40万元。在采用双倍余额递减法计提折旧的情况下，该项设备2016年应提折旧为（ ）。

- A. 240万元
- B. 144万元
- C. 134.4万元
- D. 224万元

【答案】D

【解析】固定资产入账价值=500+3+90+5+2=600（万元），该项设备2016年应提折旧=600×2/5×10/12+（600-600×2/5）×2/5×2/12=224（万元）。

3. 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。该公司于2015年3月31日对某生产经营用设备进行技术改造。（1）2015年3月31日，该固定资产的成本为5000

万元，已计提折旧为 3000 万元（其中 2015 年前 3 个月折旧额为 20 万元），未计提减值准备。（2）改造中购入工程用物资 1210 万元，进项税额为 205.7 万元，已全部用于改造；领用生产用原材料 500 万元，发生人工费用 290 万元。（3）改造中被替换设备的账面价值为 100 万元。（4）该技术改造工程于 2015 年 9 月 25 日达到预定可使用状态并交付生产使用，预计尚可使用寿命为 15 年，预计净残值为零，按直线法计提折旧。（5）甲公司生产的产品至 2015 年 12 月 31 日已经全部对外销售。甲公司因该固定资产影响 2015 年度损益的金额为（ ）。

- A. 85 万元    B. 65 万元    C. 165 万元    D. 185 万元

【答案】D

【解析】更新改造后的固定资产成本 =  $(5000 - 3000) + 1210 + 500 + 290 - 100 = 3900$ （万元），影响损益的金额 =  $20$ （2015 年前 3 个月折旧额）+  $65$ （2015 年改造完成后 3 个月折旧额  $3900/15 \times 3/12$ ）+  $100$ （被替换设备的账面价值）=  $185$ （万元）。

4. A 公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。该公司于 2015 年 3 月 31 日对当月购入的某生产经营用设备进行安装。（1）A 公司 2015 年 3 月 2 日购入生产经营用设备一台，取得的增值税专用发票上注明的设备买价为 180 万元，增值税额为 30.6 万元，支付的运杂费为 0.6 万元。（2）安装过程中，支付安装费用 10 万元、为达到正常运转发生测试费 15 万元、外聘专业人员服务费 6 万元；购入设备的专门借款本月利息费用 2 万元。（3）2015 年 6 月 30 日达到预定可使用状态，预计净残值为 1.6 万元，预计使用年限为 6 年，采用年数总和法计提折旧。（4）2015 年 12 月该固定资产发生日常修理费用 1.6 万元。（5）甲公司生产的产品至 2015 年 12 月 31 日未对外销售并形成存货。A 公司该设备 2016 年应提折旧额为（ ）。

- A. 65 万元    B. 60 万元    C. 55 万元    D. 50 万元

【答案】C

【解析】安装期间较短（短于一年），专门借款利息费用不符合资本化条件。固定资产的入账价值 =  $180 + 0.6 + 10 + 15 + 6 = 211.6$ （万元），2016 年应提折旧额 =  $(211.6 - 1.6) \times 6/21 \times 6/12 + (211.6 - 1.6) \times 5/21 \times 6/12 = 55$ （万元）。

5. 甲公司为增值税一般纳税人，与固定资产相关的不动产及其动产适用的增值税税率分别为 11% 和 17%，有关业务如下：（1）2×15 年 2 月 28 日，甲公司对办公楼进行再次装修，当日办公楼原值为 24000 万元，办公楼已计提折旧 4000 万元，重新装修时，原固定资产装修成本为 200 万元，装修已计提折旧 150 万元；（2）对办公楼进行再次装修发生如下有关支出：领用生产用原材料实际成本 100 万元，原进项税额为 17 万元，为办公楼装修工程购买工程物资价款为 200 万元，进项税额为 34 万元，计提工程人员职工薪酬 110 万元；（3）2×15 年 9 月 26 日，办公楼装修完工，达到预定可使用状态交付使用，甲公司预计下次装修时间为 2×20 年 9 月 26 日，假定该办公楼装修支出符合资本化条件；（4）办公楼装修完工后，办公楼预计尚可使用年限为 20 年；净残值为 1000 万元，采用直线法计提折旧；（5）办公楼装修完工后，装修形成的固定资产预计净残值为 10 万元，采用直线法计提折旧。下列关于办公楼装修的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 重新装修时，应将原固定资产装修剩余账面价值 50 万元转入营业外支出
- B. 2×15 年 9 月 26 日装修后“固定资产—办公楼”的账面价值为 20000 万元
- C. 2×15 年 9 月 26 日装修后“固定资产—固定资产装修”的成本为 410 万元
- D. 2×15 年装修后办公楼计提折旧为 250 万元；固定资产装修计提折旧为 20 万元

【答案】D

【解析】选项 B，2×15 年 9 月 26 日装修后“固定资产—办公楼”的账面价值=24000-4000=20000（万元）；选项 C，2×15 年 9 月 26 日装修后“固定资产—固定资产装修”的账面价值=200-200+100+200+110=410（万元）；选项 D，2×15 年装修后办公楼计提折旧=(20000-1000)/20×3/12=237.5（万元），2×15 年装修后固定资产装修计提折旧=(410-10)/5×3/12=20（万元）。

6. 为遵守国家有关环保的法律规定，2015 年 1 月 31 日，甲公司对 A 生产设备进行停工改造，安装环保装置。3 月 25 日，新安装的环保装置达到预定可使用状态并交付使用，共发生成本 1200 万元。至 1 月 31 日，A 生产设备的成本为 36000 万元，已计提折旧 18000 万元，未计提减值准备。A 生产设备预计使用 16 年，已使用 8 年，安装环保装置后还可使用 8 年；环保装置预计使用 5 年，均按直线法计提折旧。甲公司 2015 年度 A 生产设备与环保装置合计计提的折旧是（ ）。

- A. 1875 万元
- B. 1987.5 万元
- C. 2055 万元
- D. 2250 万元

【答案】C

【解析】企业购置的环保设备和安全设备等资产，它们的使用虽然不能直接为企业带来经济利益，但有助于企业从相关资产中获取经济利益，或者将减少企业未来经济利益的流出，因此，发生的成本计入安装成本；环保装置按照预计使用 5 年来计提折旧；A 生产设备按照 8 年计提折旧。2015 年计提的折旧金额=A 生产设备（不含环保装置）(36000/16×1/12)+A 生产设备（不含环保装置）18000/8×9/12+环保装置 1200/5×9/12=2055（万元）。

7. 按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定，下列会计处理方法中，正确的是（ ）。

A. 企业对于持有待售的固定资产，如果原账面价值高于调整后预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益

B. 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应全部记入“经营租入固定资产改良”科目

C. 对于融资租赁的固定资产，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧

D. 固定资产的日常修理费用，通常不符合固定资产确认条件，金额较小时应当在发生时计入当期管理费用，金额较大时采用预提或待摊方式处理

【答案】A

【解析】选项 B，企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应予资本化，作为长期待摊费用核算，合理进行摊销；选项 C，对于融资租赁的固定资产，如能够合理

确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；如果无法合理确定租赁期届满时能否取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧；选项 D，固定资产的日常修理费用，通常不符合固定资产确认条件，应当在发生时计入当期损益，不得采用预提或待摊方式处理，车间、管理部门发生的修理费用均记入“管理费用”科目。

## 二、多项选择题

1. (2015 年考题) 下列关于固定资产折旧会计处理的表述中，正确的有 ( )。

- A. 处于季节性修理过程中的固定资产在修理期间应当停止计提折旧
- C. 自用固定资产转为成本模式后续计量的投资性房地产后仍应当计提折旧
- D. 与固定资产有关的经济利益预期实现方式发生重大改变的，应当调整折旧方法
- B. 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产应当按暂估价值计提折旧

**【答案】BCD**

**【解析】**选项 A，应该继续计提折旧。

2. 按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定，下列会计处理方法中，正确的有 ( )。

A. 已达到预定可使用状态的固定资产，无论是否交付使用，尚未办理竣工决算的，应当按照暂估价值确认为固定资产，并计提折旧；待办理了竣工决算手续后，再按实际成本调整原来的暂估价值，同时调整原已计提的折旧额

B. 处于更新改造过程而停止使用的固定资产，符合固定资产确认条件的，应当转入在建工程，停止计提折旧

C. 持有待售的非流动资产如果是一个资产组，并且按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定将企业合并中取得的商誉分摊至该资产组，或者该处置组是这种资产组中的一项经营，则该处置组应当包括企业合并中取得的商誉

D. 固定资产发生的更新改造支出等，符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除

**【答案】BCD**

**【解析】**选项 A，办理了竣工决算手续后不需要调整原已计提的折旧额。

3. 下列各项中，应计入固定资产成本的有 ( )。

- A. 符合资本化条件的专门借款利息费用的汇兑差额
- B. 购建的建筑物工程领用外购原材料的应交增值税
- C. 购买生产用机器设备支付的增值税进项税额
- D. 工程建造期间发生的待摊支出

**【答案】ABD**

**【解析】**购买生产用机器设备支付的增值税进项税额可以抵扣，不计入固定资产成本。

4. 下列有关固定资产核算的说法，正确的有 ( )。

A. 高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目

B. 建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资”科目，盘盈的工程物资或处置净收益，做相反的会计分录

C. 企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本

D. 在建工程进行负荷联合试车形成的产品或副产品对外销售或转为库存商品的，借记“银行存款”、“库存商品”等科目，贷记“在建工程”科目

**【答案】ABCD**

5. 经国家审批，某企业计划建造一个核电站，其主体设备核反应堆将会对当地的生态环境产生一定的影响。根据法律规定，企业应在该项设备使用期满后将其拆除，并对造成的污染进行整治。2014年1月1日，该项设备建造完成并交付使用，建造成本共100000万元。预计使用寿命20年，预计弃置费用为1000万元。假定折现率（即为实际利率）为10%。[ $(P/F, 10\%, 20) = 0.14864$ ]。下列的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 2014年1月1日弃置费用的现值为148.64万元
- B. 2014年1月1日固定资产的入账价值为100148.64万元
- C. 2015年应负担的利息费用为16.35万元
- D. 2015年12月31日预计负债的余额为179.85万元

**【答案】ABCD**

**【解析】**①计算已完工的固定资产的成本：核反应堆属于特殊行业的特定固定资产，确定其成本时应考虑弃置费用，2014年1月1日弃置费用的现值 $=1000 \times (P/F, 10\%, 20) = 1000 \times 0.14864 = 148.64$ （万元）。固定资产的入账价值 $=100000 + 148.64 = 100148.64$ （万元）。

借：固定资产 100148.64  
    贷：在建工程 100000  
        预计负债 148.64

②2014年12月31日

借：财务费用 14.86  
    贷：预计负债  $(148.64 \times 10\%) 14.86$

③2015年12月31日应负担的利息 $= (148.64 + 14.86) \times 10\% = 16.35$ （万元）

借：财务费用 16.35  
    贷：预计负债 16.35

④2015年12月31日预计负债余额 $= 148.64 + 14.86 + 16.35 = 179.85$ （万元）

6. 下列固定资产中，应计提折旧的有（ ）。

- A. 融资租入的固定资产
- B. 按规定单独估价作为固定资产入账的土地
- C. 因经营任务变更而停用的固定资产
- D. 持有待售的固定资产

**【答案】AC**



【解析】选项 B，按规定单独估价作为固定资产入账的土地和已提足折旧的固定资产是不需计提折旧的；选项 D，固定资产终止确认时或划分为持有待售非流动资产时停止计提折旧。

7. 甲公司 2015 年发生有关经济业务如下：（1）2015 年 1 月对经营租赁方式租入办公用房进行改良发生支出 300 万元，租赁期为 3 年，租赁资产尚可使用年限为 20 年，采用直线法摊销。租金总额为 30 万元，第 1 年末支付租金 0，第 2 年末支付租金 20 万元，第 3 年末支付租金 10 万元；租赁期满，出租方收回办公用房。（2）2015 年 3 月签订以经营租赁方式租出设备的合同，租赁期为 3 年，每月收取不含增值税的租金 5 万元，根据《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税[2013]37 号）规定租金收入适用的增值税税率 17%。该设备系甲公司 2014 年 5 月 31 日购入的，初始入账价值为 180 万元，预计使用年限为 15 年，预计净残值为 0，已计提折旧 11 万元，采用直线法计提折旧。租赁期开始日为 2015 年 5 月 1 日。（3）2015 年 3 月 31 日，甲公司对某管理用固定资产进行改良，该固定资产账面原价为 3600 万元，预计使用年限为 5 年，至改良时已使用 3 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。发生资本化后续支出 220 万元，被替换部分的账面价值为 10 万元。2015 年 8 月 31 日，改良工程达到预定可使用状态并投入使用，预计使用年限由 5 年变更为 8 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。（4）2015 年 3 月 31 日甲公司固定资产盘盈，其公允价值为 10 万元。（5）2015 年甲公司发生生产设备日常维护支出 30 万元。（6）2015 年 12 月 31 日甲公司与乙公司签订不可撤销合同，将某管理设备以 280 万元的价格出售，该固定资产的原值为 1000 万元，已提折旧 700 万元（其中包括 2015 年计提折旧 60 万元），未计提减值准备。预计处置费用为 10 万元。预计 2016 年 2 月 28 日办理完毕产权过户手续。2015 年下列会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 1 月对经营租赁方式租入办公用房进行改良发生支出 300 万元计入长期待摊费用，年底摊销长期待摊费用的金额为 100 万元
- B. 3 月将经营租赁租出设备的账面价值 169 万元转入“其他业务成本”科目
- C. 管理用固定资产改良后应计提的折旧为 120 万元
- D. 甲公司与乙公司签订不可撤销合同，应确认营业外支出 30 万元

【答案】AC

【解析】选项 A，2015 年底摊销长期待摊费用的金额 =  $300/3=100$ （万元）；选项 B，经营出租固定资产仍然属于自己的资产，其账面价值不能结转；选项 C，8 月 31 日改良后固定资产的账面价值 =  $3600-3600/5 \times 3 + (220-10) = 1650$ （万元），2015 年改良后应计提的折旧 =  $1650 / (8 \times 12 - 3 \times 12 - 5) \times 4 = 120$ （万元）；选项 D，2015 年 12 月 31 日甲公司与乙公司签订不可撤销合同，应按照账面价值 300 万元与公允价值减去处置费用后的净额 270（ $280-10$ ）万元孰低进行计量，确认资产减值损失 30 万元。

8. 接上题。下列关于上述交易或事项对甲公司 2015 年度个别财务报表相关项目列报金额影响的表述中，正确的有（ ）。

- A. 管理费用 370 万元

- B. 营业收入 40 万元
- C. 营业成本 8 万元
- D. 营业外收入 10 万元

【答案】BC

【解析】选项 A，管理费用 = (1) 300/3 + 10 + (3) 改良前折旧 3600/5 × 3/12 + 改良后折旧 120 + (5) 30 + (6) 60 = 500 (万元)；选项 B，营业收入 (即租金收入) = 5 × 8 = 40 (万元)；选项 C，营业成本 (即折旧额) = 180/15 × 8/12 = 8 (万元)；选项 D，固定资产盘盈应作为重大会计差错，应通过“以前年度损益调整”科目核算，不确认本年营业外收入。

9. 甲公司为大中型煤矿企业，其开采的矿井属于高瓦斯的矿井，按照国家规定该煤炭生产企业按原煤实际产量每吨提取 30 元安全生产费。2015 年 11 月 1 日，甲公司“专项储备——安全生产费”科目余额为 3000 万元。2015 年 11 月份按照原煤实际产量计提安全生产费 100 万元。2015 年 11 月份支付安全生产检查费 5 万元，以银行存款支付。2015 年 12 月份购入一批需要安装的用于改造和完善矿井瓦斯抽采等安全防护设备，支付价款为 2000 万元，立即投入安装。2015 年 12 月份安装过程中应付安装人员薪酬 3 万元。2015 年 12 月末安装完毕达到预定可使用状态。下列有关甲公司 2015 年的会计处理，说法正确的有( )。

- A. 计提安全生产费 100 万元，借记“生产成本”科目，贷记“专项储备”科目
- B. 支付安全生产检查费 5 万元计入当期管理费用
- C. 该固定资产资产负债表列报金额为 0
- D. 该专项储备资产负债表列报金额为 1092 万元

【答案】ACD

【解析】支付安全生产检查费 5 万元冲减专项储备。相关会计分录如下：

11 月份提取安全生产费：

借：生产成本 100

贷：专项储备——安全生产费 100

11 月份支付安全生产检查费：

借：专项储备——安全生产费 5

贷：银行存款 5

12 月份购入安全防护设备：

借：在建工程 2000

贷：银行存款 2000

12 月份安装过程中应付安装人员薪酬：

借：在建工程 3

贷：银行存款 3

12 月末安装完毕达到预定可使用状态：

借：固定资产 2003

贷：在建工程 2003

借：专项储备——安全生产费 2003

贷：累计折旧 2003

该专项储备资产负债表列报金额 =  $3000 + 100 - 5 - 2003 = 1092$  (万元)

10. 甲公司为增值税一般纳税人，土地使用权及其不动产适用的增值税税率为 11%，机器设备适用的增值税税率为 17%。在生产经营期间以自营方式建造一条生产线和一栋厂房。2×15 年 1 月至 6 月发生的有关经济业务如下：1 月 2 日，为购建厂房而购入一宗土地使用权，收到的增值税专用发票上注明的价款为 5000 万元，增值税额为 550 万元，款已付。1 月 10 日，为建造生产线购入 A 工程物资一批，收到的增值税专用发票上注明的价款为 200 万元，增值税额为 34 万元；为建造厂房购入 B 工程物资一批，收到的增值税专用发票上注明的价款为 100 万元，增值税额为 17 万元；款项已支付。1 月 20 日，建造生产线领用 A 工程物资 180 万元，建造厂房领用 B 工程物资 100 万元。至 6 月 30 日，建造生产线和厂房的工程人员职工薪酬合计 165 万元，其中生产线为 115 万元，厂房为 67 万元；工程建设期间领用生产用原材料合计为 45 万元，其中生产线耗用原材料为 35 万元，厂房耗用原材料为 10 万元。6 月 30 日，工程完工后对 A 工程物资进行清查，发现 A 工程物资减少 2 万元，经调查属保管员过失造成，根据企业管理规定，保管员应赔偿 0.5 万元，剩余 A 工程物资转用于在建的厂房。建设期内土地使用权摊销额为 50 万元。6 月 30 日，生产线和厂房达到预定可使用状态并交付使用。下列有关甲公司在生产经营期间以自营方式建造固定资产的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 工程物资盘亏、报废及毁损的净损失 1.84 万元计入营业外支出
- B. 剩余工程物资 A 转用于建造厂房，计入在建工程的金额为 18 万元
- C. 生产线达到预定可使用状态并交付使用，计入固定资产的金额为 330 万元
- D. 厂房达到预定可使用状态并交付使用，计入固定资产的金额为 245 万元

【答案】ABCD

【解析】选项 A，会计分录：

借：营业外支出 1.84

    其他应收款 0.5

贷：工程物资——A 2

    应交税费——应交增值税（进项税额转出）（ $2 \times 17\%$ ）0.34

选项 B，会计分录：

借：在建工程——厂房 18

    贷：工程物资——A（ $200 - 180 - 2$ ）18

选项 CD，生产线入账价值 =  $180 + 115 + 35 = 330$  (万元)；厂房入账价值 =  $100 + 67 + 10 + 18 + 50 = 245$  (万元)。

三、综合题

1. (2015 年节选) 甲公司为资源开采型企业，按照国家有关规定需计提安全生产费用，当年度计提安全生产费 800 万元，用已计提的安全生产费购置安全生产设备 200 万元。

要求：根据上述资料，编制甲公司相关的会计分录。

【答案】计提专项储备

借：生产成本 800

贷：专项储备——安全生产费 800

购置固定资产

借：固定资产 200

贷：银行存款等 200

借：专项储备——安全生产费 200

贷：累计折旧 200

2. 甲公司作为一家上市公司，属于增值税一般纳税人，土地使用权及其不动产适用的增值税税率为 11%，机器设备适用的增值税税率为 17%，专利权适用的增值税税率为 6%。甲公司 2×15 年至 2×18 年与固定资产有关的业务资料如下：

(1) 2×15 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订资产置换合同，资料如下：

甲公司换出专利权 X 和设备 Y，并开出增值税专用发票。

①专利权 X 于 2×08 年 12 月 6 日以 4000 万元取得，甲公司预计该专利权的使用年限为 10 年，采用直线法摊销，预计净残值为 0。专利权 X 的不含税公允价值为 2000 万元，含税公允价值为 2120 万元。

②设备 Y 系甲公司于 2×08 年 12 月 10 日购入，原价 14000 万元，购入后即达到预定可使用状态。设备 Y 的预计使用年限为 10 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。设备 Y 的不含税公允价值为 5000 万元，含税公允价值为 5850 万元。

乙公司换出一宗土地使用权、该土地上的厂房以及厂房内一条生产线，并开出增值税专用发票。

①土地使用权不含税公允价值为 3600 万元，含税公允价值为 3 996 万元，预计该土地使用权尚可使用年限为 30 年，采用直线法摊销，预计净残值为 0。

②厂房不含税公允价值为 1400 万元，含税公允价值为 1 554 万元，预计该厂房尚可使用年限为 20 年，采用直线法折旧，预计净残值为 0。

③生产线不含税公允价值为 2000 万元，含税公允价值为 2 340 万元，预计该生产线尚可使用年限为 5 年，采用直线法折旧，预计净残值为 0。

甲公司收到乙公司支付的银行存款 80 万元。

2×15 年 12 月 14 日，甲公司办理完毕相关法律手续，取得土地使用权及地上的厂房和厂房内一条生产线。收到土地使用权及地上的厂房和生产线增值税专用发票，为换入该生产线发生保险费 3.4 万元并以银行存款支付；换入的土地使用权及地上的厂房用于生产产品，换入的生产线立即投入改扩建工程；甲公司取得后，原使用年限、折旧和摊销方式、预计净残值等不变。

【要求及答案(1)】根据资料(1)，分别计算甲公司 2×15 年 12 月 14 日换出专利权 X 和设备 Y 对损益的影响金额、并编制甲公司 2×15 年与非货币性资产交换相关的会计分录。

换出专利权 X 的损益 = 2000 - (4000 - 4000/10 × 7) = 800 (万元)

换出设备 Y 的损益 =  $5000 - (14000 - 14000/10 \times 7) = 800$  (万元)

借：固定资产清理 4200

    累计折旧 9800 (14000/10×7)

    贷：固定资产 14000

借：无形资产——土地使用权 3600

    固定资产——厂房 1400

    在建工程——生产线 2003.4

    应交税费——应交增值税（进项税额）

        (3600×11%+1400×11%+2000×17%) 890

    累计摊销 2800

    银行存款 (80-3.4) 76.6

    贷：无形资产——专利权 X 4000

        固定资产清理 4200

        营业外收入 1600

        应交税费——应交增值税（销项税额） (2000×6%+5000×17%) 970

(2) 2×15 年 12 月 15 日，甲公司开始以出包方式进行该生产线的改扩建工程，以银行存款支付工程款项 575 万元。此外被替换设备的账面价值 200 万元，无转让价值和使用价值，经批准计入损益。2×15 年 12 月 31 日，该生产线达到预定可使用状态，当日投入使用。改扩建后，该生产线预计使用年限变为 6 年，预计净残值为 26.4 万元，采用直线法计提折旧。

【要求及答案(2)】根据资料(2)，编制 2×15 年生产线进行改扩建、达到预定可使用状态的会计分录，计算 2×15 年 12 月 31 日、2×16 年 12 月 31 日土地使用权、厂房和生产线的账面价值。

①改扩建过程中发生相关支出的分录：

借：在建工程 575

    贷：银行存款 575

借：营业外支出 200

    贷：在建工程 200

②完工时，需要将将在建工程的科目余额转入固定资产：

借：固定资产——生产线 2378.4

    贷：在建工程 (2003.4+575-200) 2378.4

③2×15 年 12 月 31 日账面价值

    土地使用权的账面价值 =  $3600 - 3600/30 \times 1/12 = 3590$  (万元)

    厂房的账面价值 = 1400 (万元)

    生产线的账面价值 = 2378.4 (万元)

④2×16 年 12 月 31 日账面价值

土地使用权的账面价值 =  $3600 - 3600/30 \times 1/12 - 3600/30 = 3470$  (万元)

厂房的账面价值 =  $1400 - 1400/20 = 1330$  (万元)

生产线的账面价值 =  $2378.4 - (2378.4 - 26.4) / 6 = 1986.4$  (万元)

(3) 2×16 年 12 月 31 日, 甲公司在对该生产线进行检查时发现其已经发生减值。甲公司预计该生产线在未来 4 年内每年产生的现金流量净额分别为 200 万元、300 万元、400 万元、600 万元, 预计第 5 年产生的现金流量净额以及该生产线使用寿命结束时处置形成的现金流量净额合计为 400 万元; 假定按照 5% 的折现率和相应期间的时间价值系数计算该生产线未来现金流量的现值; 该生产线的公允价值减去处置费用后净额为 1500 万元。

已知部分时间价值系数如下:

	1 年	2 年	3 年	4 年	5 年
5% 的复利现值系数	0.9524	0.9070	0.8638	0.8227	0.7835

【要求及答案 (3)】根据资料 (3), 计算 2×16 年 12 月 31 日该生产线的可收回金额。计算 2×16 年 12 月 31 日该生产线应计提的固定资产减值准备金额, 并编制相应的会计分录。

① 预计未来现金流量的现值 =  $200 \times 0.9524 + 300 \times 0.9070 + 400 \times 0.8638 + 600 \times 0.8227 + 400 \times 0.7835 = 1615.12$  (万元)

② 公允价值减去处置费用后净额 = 1500 (万元)

现值大于公允价值减去处置费用后的净额, 所以, 该生产线可收回金额为 1615.12 万元。

③ 应计提的减值准备金额 =  $1986.4 - 1615.12 = 371.28$  (万元)

借: 资产减值损失 371.28

贷: 固定资产减值准备 371.28

(4) 2×17 年 1 月 1 日, 该生产线的预计尚可使用年限为 5 年, 预计净残值为 25.12 万元, 采用直线法计提折旧。2×17 年 6 月 30 日, 甲公司再次采用出包方式对该生产线进行改良。当日, 该生产线停止使用, 开始进行改良。在改良过程中, 甲公司以银行存款支付工程总价款 243.88 万元。2×17 年 8 月 20 日, 改良工程完工验收合格并于当日投入使用, 预计尚可使用年限为 8 年, 预计净残值为 20 万元, 采用直线法计提折旧。2×17 年 12 月 31 日, 该生产线未发生减值。

【要求及答案 (4)】根据资料 (4), 计算 2×17 年度该生产线改良前计提的折旧额; 编制 2×17 年 6 月 30 日该生产线转入改良时的会计分录; 计算 2×17 年 8 月 20 日改良工程达到预定可使用状态后该生产线的成本、计算 2×17 年度该生产线改良后计提的折旧额。

① 2×17 年改良前计提的折旧额 =  $(1615.12 - 25.12) / 5 \times 1/2 = 159$  (万元)

② 改良时结转固定资产账面价值的分录:

借: 在建工程 1456.12

累计折旧 (392 + 159) 551

固定资产减值准备 371.28

贷: 固定资产 2378.4



③改良完工后生产线的成本=1456.12+243.88=1700(万元)

④2×17年改良后应计提折旧额=(1700-20)/8×4/12=70(万元)

(5) 2×18年4月30日,甲公司与丁公司达成债务重组协议,以该生产线抵偿所欠丁公司货款1800万元,此时该项固定资产的公允价值为1500万元。预计清理费用10万元。2×18年5月30日,甲公司与丁公司办理完毕财产移交手续。实际发生清理费用10万元,均为职工薪酬费用。不考虑其他相关税费。

【要求及答案(5)】根据资料(5),编制2×18年4月30日相关的会计分录;编制2×18年5月30日与该生产线抵偿债务相关的会计分录。

持有待售的固定资产不计提折旧,按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

账面价值=1700-70×2=1560(万元)

公允价值减去处置费用后的净额=1500-10=1490(万元)

账面价值高于公允价值减去处置费用后的净额,应计提固定资产减值准备=1560-1490=70(万元)

借:资产减值损失 70

贷:固定资产减值准备 70

2×18年5月30日的相关会计分录:

借:固定资产清理 (1700-140-70) 1490

累计折旧 140

固定资产减值准备 70

贷:固定资产 1700

借:固定资产清理 10

贷:应付职工薪酬 10

借:应付账款 1800

贷:固定资产清理 1500

应交税费——应交增值税(销项税额) 255

营业外收入——债务重组利得 (1800-1500×1.17) 45

## 第6章 无形资产

### 考点核心提示

#### 考点一：无形资产的初始计量★★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 外购无形资产成本

(1) 包括的内容：购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出，是指使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。

(2) 不包括的内容：不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费（计入销售费用）、管理费用及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

##### 2. 分期付款购买无形资产

(1) 无形资产的初始成本以购买价款的现值（或现销价格）为基础确定。

(2) 实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照有关规定应予资本化的以外，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益（财务费用）。

##### 3. 内部研发形成的无形资产

(1) 区分研究阶段与开发阶段分别进行核算

研究阶段的支出应当全部费用化，计入当期损益；开发阶段的支出，满足资本化条件的资本化计入无形资产成本。无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当全部费用化，计入当期损益。

(2) 内部研发形成的无形资产的成本

内部研发形成的无形资产的成本包括开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销、计提专用设备折旧，以及按照借款费用的处理原则可以资本化的利息支出。值得说明的是，内部研发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和。

(3) 企业自行开发无形资产发生的研发支出，无论是否满足资本化条件，均应先在“研发支出”科目中归集。期末，对于不符合资本化条件的研发支出，转入当期管理费用；符合资本化条件但尚未完成的开发费用，继续保留在“研发支出”科目中，待开发项目完成达到预定用途形成无形资产时，再将其发生的实际成本转入无形资产。

##### 4. 投资者投入无形资产的成本

投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

##### 5. 土地使用权

企业取得的土地使用权，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算。但是，如果房地产开发企业取得的

土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物的，其相关的土地使用权的价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权以及建筑物价值的，则应当对实际支付的价款按照合理的方法（例如按公允价值相对比例）在土地使用权和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在土地使用权和地上建筑物之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产，按照固定资产确认和计量的原则进行处理。

#### 考点二：无形资产的后续计量★

##### ☆考点核心提示

#### 1. 估计无形资产的使用寿命

(1) 无形资产的使用寿命如为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量，同时进行摊销。

(2) 无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产，不需要进行摊销，但是每一会计期末需要进行减值测试。

#### 2. 无形资产摊销

(1) 对使用寿命有限的无形资产摊销所使用的方法，包括直线法、产量法等。

(2) 无形资产的摊销期自其可供使用时起至终止确认时止。

(3) 无形资产的残值一般为零，除非有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产或者该无形资产存在活跃的市场，可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息，并且从目前情况看，该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

(4) 无形资产的摊销金额记入的会计科目有：“管理费用”、“制造费用”、“其他业务成本”、“研发支出”。

(5) 持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

#### 考点三：无形资产的处置和报废★

##### ☆考点核心提示

#### 1. 无形资产出租

企业让渡无形资产使用权取得的租金收入，记入“其他业务收入”科目；发生的相关费用，记入“其他业务成本”科目。

#### 2. 无形资产出售

企业出售无形资产，应当将取得的价款与该无形资产账面价值（成本减去累计摊销和已计提的减值准备）的差额，确认为处置非流动资产的利得或损失，计入当期营业外收支。

#### 3. 无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来经济利益，例如，该无形资产已被其他新技术所替代，不再符合无形资产的定义，则应将其报废并予转销，其账面价值转作当期损益。转销时，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目；按其差额，借记“营业外支出”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

经典习题

一、单项选择题

1. (2015 年考题) 下列各项关于无形资产会计处理的表述中, 正确的是 ( )。

- A. 自行研究开发的无形资产在尚未达到预定用途前无需考虑减值
- B. 使用寿命不确定的无形资产在持有过程中不应该摊销也不考虑减值
- C. 同一控制下企业合并中, 合并方应确认被合并方在该项交易前未确认的无形资产
- D. 非同一控制下企业合并中, 购买方应确认被购买方在该项交易前未确认但可单独辨认且公允价值能够可靠计量的无形资产

【答案】D

【解析】选项 A, 自行研究开发的无形资产在尚未达到预定用途前, 由于具有较大不确定性需要在每年年末进行减值测试; 选项 B, 使用寿命不确定的无形资产在持有过程中不应当计提摊销, 但至少需要在每年年末进行减值测试; 选项 C, 同一控制下企业合并中, 合并日不会产生新资产和负债, 所以不需要确认该金额。

2. 下列有关无形资产的会计处理方法的表述中, 不正确的是 ( )。

- A. 企业取得的土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时, 土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧
- B. 企业购买正在进行中的研究开发项目, 应记入“研发支出——费用化支出”科目
- C. 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物, 相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本
- D. 企业外购的房屋建筑物支付的价款无法在地上建筑物与土地使用权之间分配的, 应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定, 全部确认为固定资产

【答案】B

【解析】企业购买正在进行中的研究开发项目, 应记入“研发支出——资本化支出”科目。

3. 2015 年 12 月 31 日, 甲公司持有的 A 专利权的可收回金额为 320 万元。该无形资产系 2013 年 10 月 2 日购入并交付管理部门使用, 入账价值为 525 万元, 预计使用年限为 5 年, 预计净残值为 0。2015 年 12 月 31 日甲公司持有的 A 专利权的账面价值为 ( )。

- A. 288.75 万元      B. 320 万元
- C. 312.60 万元      D. 694.75 万元

【答案】A

【解析】2015 年 12 月 31 日 A 专利权不考虑减值前的账面价值 =  $525 - 525/5 \times 3/12 - 525/5 \times 2 = 288.75$  (万元)。2015 年 12 月 31 日, 该无形资产的可收回金额为 320 万元, 高于账面价值 288.75 万元, 不需要计提减值准备。

4. 甲公司为一一般纳税人, 2×15 年拟增发新股, 乙公司以一项账面余额为 450 万元、已摊销 75 万元、公允价值为 420 万元的专利权抵缴认购股款 420 万元, 按照投资合同或协议约定的价值为 420 万元, 甲公司收到增值税发票, 价款 420 万元, 增值税进项税额为 25.2 万元。2×15 年 8 月 6 日甲公司收到该项无形资产, 并办理完毕相关手续。甲公司预计该

专利权的使用年限为10年，净残值为零，采用直线法摊销，2×15年9月6日该项无形资产达到能够按管理层预定的方式运作所必须的状态并正式投入生产相关产品的使用。2×15年年末甲公司与专利权相关的会计处理表述中，正确的是（ ）。

- A. 2×15年末专利权账面价值为420万元
- B. 专利权摊销时计入资本公积15万元
- C. 专利权摊销时计入制造费用14万元
- D. 专利权摊销时计入管理费用12.5万元

【答案】C

【解析】由于甲公司增发新股，甲公司接受的该项无形资产应当按照投资合同或协议约定的价值确定，即按照抵缴新购股款420万元入账。2×15年年末专利权账面价值=420-420/10×4/12=406（万元）。由于专利权用于生产产品，所以计提的摊销额14万元计入制造费用。

5. 2015年4月16日A公司与B公司签订合同，A公司将一项商标权出售给B公司，合同约定不含税价款为150万元，根据营改增相关规定，适用增值税税率为6%，应缴纳的增值税为9万元。该商标权为2013年1月18日购入，实际支付的买价350万元，另支付手续费等相关费用10万元。该商标权的摊销年限为5年，采用直线法摊销。2015年6月30日办理完毕相关手续取得价款159万元。下列有关出售无形资产会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2015年4月16日确认营业外支出为48万元
- B. 2015年4月16日确认营业外支出为0
- C. 2015年4月16日确认资产减值损失为48万元
- D. 2015年6月30日无形资产的处置损益为0

【答案】A

【解析】该商标权出售前的累计摊销额=360/5/12×27=162（万元）；2015年4月16日，该无形资产应确认为持有待售的无形资产，其原账面价值高于调整后预计净残值的差额，应计入资产减值损失。账面价值=360-162=198（万元）；调整后预计净残值=公允价值150-处置费用0=150（万元）；2015年4月16日应确认的资产减值损失=198-150=48（万元）；2015年6月30日无形资产的处置损益=150-（198-48）=0。

6. 甲公司为工业企业，不考虑增值税等税费，除特殊说明外，对无形资产均采用直线法摊销且预计净残值均为0。2015年发生下列有关经济业务：（1）2015年1月甲公司以出让方式取得一宗土地使用权，支付价款为5000万元，预计使用年限为50年，准备建造办公楼，建成后交付行政管理部门使用。当月投入准备建造办公楼工程。至2015年12月末仍处于建造中，已经发生建造成本2000万元（包括建造期间满足资本化条件的土地使用权摊销）。（2）2015年3月甲公司以竞价方式取得一项专利权，支付价款为1000万元，当月投入生产A产品，采用产量法进行摊销，预计可生产A产品1000万吨，2015年生产A产品50万吨，按照产量法计提摊销。至年末A产品全部未对外出售。（3）2015年4月乙公司向甲公司转让B产品的商标使用权，约定甲公司每年年末按销售的B产品销量每吨支



付使用费5万元，使用期5年，预计可销售B产品为600万吨。2015年销售B产品100万吨并支付商标使用费500万元。下列关于甲公司2015年年末财务报表的列报的表述，不正确的是（ ）。

- A. 资产负债表中无形资产的列报金额为5850万元
- B. 资产负债表中在建工程的列报金额为2000万元
- C. 利润表中管理费用的列报金额为100万元
- D. 利润表中销售费用的列报金额为500万元

【答案】C

【解析】选项A，无形资产的列报金额 $=5000-5000/50(1)+1000-1000\times 50/1000(2)=5850$ （万元）；选项B，资料（1）中建造自用办公楼过程中发生的总成本为2000万元，且尚未完工，因此在建工程的列示金额为2000万元；选项C，土地使用权摊销在自用建筑物建造期间计入工程成本，不影响管理费用金额；选项D，支付B产品商标使用费500万元计入销售费用。

7. 甲公司为一般纳税人，2×15年1月甲公司以出让的方式取得一宗土地使用权，准备建造写字楼，收到增值税专用发票，价款为4000万元，进项税额为440万元，预计使用50年，采用直线法摊销，预计净残值为0。取得当日，董事会作出了正式书面决议，明确表明建成后将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化。当月投入建造写字楼工程。至2×15年9月末已建造完成并达到预定可使用状态，2×15年10月1日开始对外出租，月租金为80万元。写字楼的实际建造成本为6000万元，预计使用年限为30年，采用直线法计提折旧，预计净残值为0。甲公司采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，下列关于甲公司2×15年末财务报表的列报的表述，不正确的是（ ）。

- A. 资产负债表中无形资产的列报金额为3920万元
- B. 资产负债表中投资性房地产的列报金额为9929.7万元
- C. 利润表中营业成本的列示金额为70.3万元
- D. 利润表中营业收入的列示金额为240万元

【答案】A

【解析】选项A，企业购入的用于建造对外出租建筑物的土地使用权，已经作出书面决议明确表明建成后出租的，此时土地使用权也应作为投资性房地产核算，因此无形资产的列示金额为0；选项B，投资性房地产的列示金额 $=$ 土地使用权 $[4000-4000/(50\times 12-9)\times 3]$ +建筑物 $(6000-6000/30\times 3/12)=9929.70$ （万元）；选项C，出租房地产计提的折旧或摊销金额计入其他业务成本，因此利润表中营业成本的列示金额 $=4000/(50\times 12-9)\times 3+6000/30/12\times 3=70.30$ （万元）；选项D，企业出租房地产取得的租金收入计入其他业务收入，因此利润表中营业收入的列示金额 $=80\times 3=240$ （万元）。

8. 甲公司于2015年1月5日开始自行研究开发一项无形资产，12月1日达到预定用途并交付管理部门使用。其中，研究阶段支付现金30万元、发生职工薪酬和专用设备折旧20万元；进入开发阶段后，相关支出符合资本化条件前支付现金30万元、发生的职工薪酬和计提专用设备折旧20万元、在开发该无形资产的过程中使用的其他专利权和特许权的



摊销为 30 万元，符合资本化条件后发生职工薪酬 100 万元、支付现金 100 万元、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销为 100 万元。甲公司估计该项专利权受益期限为 10 年，采用直线法摊销。假定上述职工薪酬尚未实际支付。下列关于甲公司 2015 年财务报表列示的表述中，正确的是（ ）。

- A. 资产负债表中的开发支出项目应按 300 万元列示
- B. 资产负债表中的无形资产项目应按 297.5 万元列示
- C. 利润表中的管理费用项目应按 130 万元列示
- D. 有关的现金支出在现金流量表中列示为经营活动现金流量 160 万元

【答案】B

【解析】选项 A，自行研究开发无形资产达到预定用途使用前在资产负债表列示为开发支出，而 12 月 1 日已达到预定用途交付使用，因此开发支出的列示金额为 0；选项 B，无形资产摊销额 =  $300/10 \times 1/12 = 2.5$ （万元），无形资产的账面价值 =  $300 - 2.5 = 297.5$ （万元），所以资产负债表无形资产列示的金额为 297.5 万元；选项 C，利润表管理费用列示的金额 =  $30 + 20 + 30 + 20 + 30 + 2.5 = 132.5$ （万元）；选项 D，现金流量表应列示经营活动现金流量 =  $30 + 30 = 60$ （万元），投资活动现金流量为 100 万元。

9. 按《企业会计准则第 6 号——无形资产》规定，下列表述中不正确的是（ ）。

- A. 无形资产出租取得的租金收入，应在利润表“营业收入”项目中列示
- B. 对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，但至少应于每一会计期末进行减值测试
- C. 企业对于无法合理确定使用寿命的无形资产，应将其成本在不超过 10 年的期限内摊销
- D. 如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，不再符合无形资产的定义，应将其账面价值转销计入营业外支出

【答案】C

【解析】对于使用寿命不确定的无形资产，不需进行摊销，但是应于每一会计期末进行减值测试。

10. 下列有关无形资产的会计处理方法的表述，正确的是（ ）。

- A. 使用寿命有限的无形资产，一定采用直线法摊销
- B. 使用寿命有限的无形资产，其残值一定为零
- C. 若无形资产的使用寿命有限，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量
- D. 无形资产的摊销金额一定计入当期损益

【答案】C

【解析】选项 A，企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式；无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法或产量法摊销。选项 B，使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零，但下列情况除外：有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且

该市场在无形资产使用寿命结束时可能存在。选项D，某项无形资产包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。

## 二、多项选择题

1. 甲公司为一项新产品专利技术进行研究开发活动。2015年发生的有关交易或事项如下：2015年3月研究阶段发生的材料费10万元、设备折旧费用10万元；2015年5月在开发阶段中发生材料费40万元、职工薪酬30万元，专用设备折旧费用10万元，合计80万元，其中，符合资本化条件的支出为50万元；2015年6月在开发阶段的支出中，包括职工薪酬30万元，专用设备折旧费用10万元，合计40万元，全部符合资本化条件；2015年7月初，该专利技术达到预定用途，并交付生产车间用于生产产品。该专利技术预计使用年限为5年，采用直线法摊销。研发完成时甲公司与A公司签订销售合同，约定5年后该专利技术出售给A公司，合同价款为5万元。假定不考虑相关税费，按月将费用化支出转入管理费用，按年摊销无形资产。下列有关自行开发无形资产发生的研发支出的表述中，正确的有（ ）。

- A. 2015年3月确认“研发支出——费用化支出”20万元，期末转入管理费用
- B. 2015年5月确认“研发支出——费用化支出”30万元，期末转入管理费用
- C. 2015年7月初确认“无形资产”90万元
- D. 2015年无形资产摊销并计入制造费用的金额为8.5万元

【答案】ABCD

【解析】选项C，无形资产的入账价值=50+40=90（万元）；选项D，该无形资产摊销的金额=（90-5）/5×6/12=8.5（万元）。

2. 下列关于无形资产的会计处理的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 出租无形资产的摊销额记入利润表“营业成本”项目
- B. 对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，但至少应于每一会计期末进行减值测试
- C. 对于使用寿命确定的无形资产，在持有期间内需要摊销，但会计期末不需要减值测试
- D. 自创的商誉应确认为无形资产

【答案】CD

【解析】选项C，对于使用寿命确定的无形资产，如果存在减值迹象，则应于会计期末进行减值测试；选项D，自创的商誉不确认为无形资产。

3. A公司是以贵金属的地质勘探、采矿选矿、冶炼加工为主的有色金属企业，2015年有关业务如下：（1）1月2日，A公司从上海联合产权交易所取得甲公司转让的采矿/探矿权，价款3000万元，预计使用年限20年，采用直线法摊销。（2）3月1日，A公司吸收合并了丙公司，丙公司拥有一项在其财务报表中未确认的专利技术，A公司进行充分辨认和合理判断，认为该项专利技术满足无形资产确认条件，其公允价值为100万元，预计使用年限10年，采用直线法摊销。此前，A公司与丙公司不存在关联方关系。（3）4月1日，A公司购入一项商标所有权，价款500万元，预计剩余法律有效期2年，我国法律规定商

标权的有效期为 10 年，可无限续展，且法定权利能够在到期时因续约等延续不需要付出重大成本。（4）5 月 1 日，自丁公司处取得的商标使用权，约定 A 公司每年年末按年销售收入的 10% 支付的使用费，使用期 10 年，第一年，A 公司实现销售收入 100 万元。不考虑增值稅等相关因素，下列有关 A 公司无形资产的会计处理的表述，正确的有（ ）。

- A. 1 月 2 日取得的采矿/探矿权，该项无形资产年末的账面价值为 2850 万元
- B. 3 月 1 日 A 公司因非同一控制吸收合并丙公司中取得的专利技术，该项无形资产年末账面价值为 90 万元
- C. 4 月 1 日，A 公司购入的商标所有权在年末的账面价值仍然为 500 万元
- D. 5 月 1 日，自丁公司处取得的商标使用权，约定 A 公司每年年末按年销售收入的 10% 支付的使用费 10 万元应计入当期损益

【答案】ACD

【解析】选项 A，1 月 2 日取得的采矿/探矿权，该项无形资产年末账面价值 =  $3000 - 3000/20 = 2850$ （万元）；选项 B，3 月 1 日 A 公司因吸收合并取得的专利技术，该项无形资产年末账面价值 =  $100 - 100/10 \times 10/12 = 91.67$ （万元）。

4. 下列各项中，会引起无形资产账面价值发生增减变动的有（ ）。
- A. 计提无形资产减值准备
  - B. 企业非同一控制吸收合并中形成的商誉
  - C. 摊销无形资产成本
  - D. 转让无形资产所有权

【答案】ACD

【解析】选项 B，非同一控制下的吸收合并中形成的商誉，记入“商誉”科目，不属于无形资产。

5. 下列有关无形资产的表述中，正确的有（ ）。
- A. 任何情况下，使用寿命有限的无形资产，其残值应当视为零
  - B. 如果有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产，应预计其残值
  - C. 如果可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且从目前情况看该市场在无形资产使用寿命结束时可能存在，应预计其残值
  - D. 使用寿命不确定的无形资产在使用期间不应摊销

【答案】BCD

【解析】选项 A，使用寿命有限的无形资产，其残值一般应当视为零，但下列情况除外：有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时可能存在。

6. 企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限、使用寿命不确定的无形资产进行复核，其不正确的会计处理方法有（ ）。

- A. 使用寿命有限的无形资产，其使用寿命与以前估计不同的，应当改变摊销期限，按照会计估计变更方法进行处理

B. 使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明其使用寿命是有限的，应视为会计政策变更，估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产处理原则处理

C. 使用寿命有限的无形资产，其摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销方法，按照会计估计变更方法进行处理

D. 使用寿命有限的无形资产，其摊销方法不得变更，只能采用直线法摊销

【答案】BD

【解析】选项 B，应当按照会计估计变更方法进行处理；选项 D，企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式，无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

7. 下列有关无形资产摊销的处理中，不正确的有（ ）。

A. 企业对使用寿命有限的无形资产进行摊销，摊销金额应贷记“累计摊销”科目

B. 企业对使用寿命有限的无形资产进行摊销，摊销金额一般应当记入“管理费用”、“制造费用”、“其他业务成本”、“研发支出”等科目，同时贷记“无形资产”科目

C. 企业的无形资产摊销方法，只能采用直线法摊销，不允许采用其他方法摊销

D. 使用寿命有限的无形资产，其残值一定为零

【答案】BCD

【解析】选项 B，应贷记“累计摊销”科目；选项 C，企业选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式，既可以采用直线法摊销，也可以采用其他方法摊销；选项 D，使用寿命有限的无形资产，其残值一般为零，但下列情况除外：一是有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产，二是可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时可能存在。

8. 下列有关土地使用权的会计处理方法，正确的有（ ）。

A. 企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权应确认为投资性房地产

B. 土地使用权用于自行开发建造自用项目等地上建筑物时，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本

C. 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧

D. 企业外购的房屋建筑物支付的价款无法在地上建筑物与土地使用权之间分配的，应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定，确认为固定资产原价

【答案】AD

【解析】选项 B，土地使用权应单独确认为无形资产；选项 C，房地产开发企业的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，应当计入所建造的房屋建筑物成本，作为本企业的存货处理，不需要计提折旧和摊销。

9. A 公司为房地产开发企业，属于增值税一般纳税人，土地使用权及其不动产适用的增值税税率为 11%，专利权等无形资产适用的增值税税率为 6%。与土地使用权及地上建筑物相关的交易或事项如下：（1）2×15 年 1 月，A 公司购入的一宗土地使用权及地上建筑

物，不含税价款为 16000 万元，其中土地使用权不含税的公允价值为 10000 万元，地上建筑物不含税的公允价值为 6000 万元，取得增值税发票注明的进项税额分别为 1100 万元、660 万元，上述土地使用权及地上建筑物交付管理部门办公使用，预计使用年限均为 50 年。(2) 2×15 年 3 月，以出让方式取得一宗土地使用权，不含税实际成本为 24000 万元，预计使用年限为 50 年，当月 A 公司在上述地块上开始建造五星级饭店，建成后作为自营住宿、餐饮的场地；2×15 年 12 月 31 日，饭店尚未达到预定可使用状态，已经发生建造成本 20000 万元（包括建造期间满足资本化条件的土地使用权摊销），取得增值税发票注明的进项税额为 1650 万元。A 公司对作为无形资产的土地使用权采用直线法摊销，对作为固定资产的地上建筑物采用年限平均法计提折旧，土地使用权及地上建筑物的预计净残值均为零，对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。下列各项关于 A 公司 2×15 年会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 1 月购入的土地使用权确认为无形资产，并按 10000 万元初始计量，年末账面价值为 9800 万元
- B. 1 月购入的地上建筑物确认为固定资产，并按 6000 万元初始计量，年末账面价值为 5890 万元
- C. 3 月取得的用于建造饭店的土地使用权，应按照实际成本 24000 万元确认为无形资产，年末账面价值为 23600 万元
- D. 年末尚未达到预定可使用状态的饭店应作为在建工程列示，并按照 44000 万元计量

【答案】ABC

【解析】选项 A，1 月购入的土地使用权作为无形资产，年末账面价值 =  $10000 - 10000/50 = 9800$ （万元）；选项 B，1 月购入的地上建筑物固定资产年末账面价值 =  $6000 - 6000/50 \times 11/12 = 5890$ （万元）；选项 C，3 月取得土地使用权用于建造自营项目，应按照实际成本 24000 万元确认为无形资产，年末账面价值 =  $24000 - 24000/50 \times 10/12 = 23600$ （万元）；选项 D，年末尚未达到预定可使用状态的饭店应作为在建工程列示，并按照 20000 万元计量。

10. A 公司为房地产开发企业，与土地使用权及地上建筑物相关的交易或事项如下（不考虑增值税因素）：（1）2014 年 3 月，A 公司以出让方式取得一宗土地使用权，实际成本为 40000 万元，预计使用 70 年，当月 A 公司在该地块上开始建设一住宅小区，建成后对外出售；至 2014 年 12 月 31 日，住宅小区尚未完工，共发生开发成本 12000 万元（不包括土地使用权成本）。（2）2014 年 4 月 A 公司以出让方式取得一宗土地使用权，实际成本为 50000 万元，预计使用 70 年，A 公司董事会决定持有该土地使用权并准备增值后转让，2014 年末该宗土地使用权的公允价值为 70000 万元。（3）2014 年 5 月 A 公司以出让方式取得一宗土地使用权，实际成本为 60000 万元，预计使用 70 年。取得当日，董事会作出书面决议，将该土地使用权对外出租且持有意图短期内不再发生变化，年末该宗土地使用权的公允价值为 80000 万元。A 公司对作为无形资产的土地使用权采用直线法摊销，对作为固定资产的地上建筑物采用年限平均法计提折旧，土地使用权及地上建筑物的预计净残值均为



零。A公司对于其投资性房地产按照公允价值进行后续计量。下列各项关于A公司2014年会计处理的表述中不正确的有（ ）。

A. 3月取得土地使用权用于建造住宅小区，该土地使用权取得时应按照实际成本40000万元确认为无形资产

B. 4月取得土地使用权用于持有并准备增值后转让，该土地使用权按照实际成本50000万元确认为投资性房地产

C. 5月取得土地使用权用于对外出租，该土地使用权按照实际成本60000万元确认为无形资产

D. 年末尚未完工的住宅小区作为在建工程列示，并按照12000万元计量

【答案】ABCD

【解析】选项A，因为土地使用权用于建造准备对外出售的住宅小区，所以土地使用权取得时按照实际成本40000万元确认为开发成本，不确认无形资产；选项B，因为A公司为房地产企业，因此取得的持有并准备增值后转让的土地使用权确认为存货，不确认投资性房地产；选项C，因为董事会作出书面决议将取得土地使用权用于对外出租，所以应按照实际成本60000万元确认为投资性房地产，不确认无形资产；选项D，年末尚未完工的住宅小区作为存货列示，并按照52000万元计量。

### 三、综合题

1. 甲公司属于增值税一般纳税人，无形资产适用的增值税税率为6%。有关资料如下：

(1) 2×15年1月2日，甲公司从乙公司购买一项ERP，由于甲公司资金周转比较紧张，经与乙公司协议采用分期付款支付方式支付款项。合同规定，该项ERP总计6000万元，首期款项1000万元，于2×15年1月2日支付，其余款项在2×15年末至2×19年末的5年内平均支付，每年的付款日期为当年12月31日。该ERP在购入时达到预定可使用状态。假定折现率为10%。预计使用年限为10年，采用直线法摊销，预计净残值为0。当日支付首期款项取得增值税专用发票，价款为1000万元，增值税的进项税额为60万元。(P/A, 10%, 5) = 3.7908。

【要求及答案(1)】根据资料(1)，编制甲公司2×15年1月2日、12月31日的会计分录；计算2×15年12月31日长期应付款的账面价值。

购买价款的现值 =  $1000 + 1000 \times (P/A, 10\%, 5) = 1000 + 1000 \times 3.7908 = 4790.8$  (万元)

2×15年1月2日

借：无形资产 4790.8

未确认融资费用 1209.2

贷：长期应付款 (1000×6) 6000

借：长期应付款 1000

应交税费——应交增值税(进项税额) 60

银行存款 1060



2×15 年 12 月 31 日

借：财务费用 [(5000-1209.2) × 10%] 379.08

贷：未确认融资费用 379.08

借：长期应付款 1000

应交税费——应交增值税（进项税额） 60

贷：银行存款 1060

借：管理费用 (4790.8/10) 479.08

贷：累计摊销 479.08

2×15 年 12 月 31 日长期应付款账面价值 = (5000-1000) - (1209.2-379.08) = 3169.88 (万元)

(2) 2×16 年 1 月 2 日，甲公司与丙公司签订 ERP 转让协议，甲公司出售该项 ERP，不含税转让价款为 5500 万元。同时，甲公司、乙公司与丙公司签订协议，约定甲公司因取得该 ERP 尚未支付乙公司的款项 4000 万元由丙公司负责偿还。2×16 年 1 月 5 日，甲公司收到丙公司支付的款项 1830 万元。同日，甲公司与丙公司办理完成了 ERP 变更手续。

【要求及答案 (2)】根据资料 (2)，编制 2×16 年 1 月 2 日甲公司出售 ERP 的会计分录。

处置 ERP 时，甲公司应进行的账务处理：

借：银行存款 1830

长期应付款 4000

累计摊销 479.08

贷：无形资产 4790.8

应交税费——应交增值税（销项税额） (5500 × 6%) 330

未确认融资费用 (1209.2 - 379.08) 830.12

营业外收入 358.16

2. A 房地产开发公司属于增值税一般纳税人，土地使用权适用的增值税税率为 11%。有关业务如下：

要求：根据以上资料编制各年相关的会计分录。

(1) 2×14 年 1 月 20 日，A 公司以拍卖方式取得一宗土地使用权，取得增值税专用发票，价款 50000 万元，增值税进项税额为 5500 万元，以银行存款转账支付，土地使用权的使用年限为 50 年，并在该土地上以出包方式建造办公楼工程。2×15 年 3 月 30 日该工程已经完工并达到预定可使用状态，全部建造成本为 25750 万元，以银行存款转账支付（不包括土地使用权的摊销金额）。该办公楼的折旧年限为 30 年。假定不考虑净残值及固定资产的增值税因素，采用直线法进行摊销和计提折旧。

① 2×14 年 1 月 20 日取得时

借：无形资产 50 000

应交税费——应交增值税（销项税额）5 500

贷：银行存款 55 500

②2×14 年摊销

借：在建工程 (50000/50) 1000

贷：累计摊销 1000

③2×15 年 3 月 30 日

借：在建工程 (50000/50×3/12) 250

贷：累计摊销 250

借：在建工程 25750

贷：银行存款 25750

借：固定资产 27000

贷：在建工程 (25750+1250) 27000

④2×15 年 12 月 31 日

借：管理费用 1425

贷：累计摊销 (50000/50×9/12) 750

累计折旧 (27000/30×9/12) 675

(2) 2×14 年 2 月 20 日，A 公司以拍卖方式取得一宗土地使用权，取得增值税专用发票，价款 100 000 万元，增值税进项税额为 6000 万元，以银行存款转账支付，土地使用权的使用年限为 70 年，并在该土地上出包建造住宅小区，建成后对外销售。2×15 年 12 月 31 日该小区已经完工并达到预定可使用状态，全部开发成本为 60000 万元并以银行存款转账支付（不包括土地使用权），假定不考虑开发成本的增值税因素。

①2×14 年 2 月 20 日取得时

借：开发成本——土地使用权 100 000

应交税费——应交增值税（进项税额）6 000

贷：银行存款 106 000

②2×15 年 12 月 31 日

借：开发成本 60000

贷：银行存款 60000

借：开发产品 160000

贷：开发成本 160000

(3) 2×14 年 3 月 20 日，A 公司签订以经营租赁方式租入一宗土地使用权的协议，协议内容为：A 公司从 B 公司租入一块土地用于建设与住宅小区配套的高档大楼，并自行经营管理；该土地租赁期限为 20 年，自 2×14 年 7 月 1 日开始，前 10 年年租金固定为 1000 万元，后 10 年年租金固定为 2000 万元，A 公司于租赁期开始日一次性支付 20 年租金 30000 万元，并取得增值税专用发票，进项税额为 1800 万元。2×14 年 9 月 30 日开始建造高档大楼工程，2×15 年 12 月 31 日该工程已经完工并达到预定可使用状态，全部建造成本为

5000万元并以银行存款转账支付（不包括土地使用权），假定不考虑建造成本的增值税因素。

①2×14年7月1日取得时

借：长期待摊费用 30000  
    应交税费——应交增值税（进项税额）1800  
    贷：银行存款 31800

②2×14年12月31日

借：销售费用 375  
    在建工程 375  
    贷：长期待摊费用 (30000/20/2) 750

③2×15年12月31日

借：在建工程 1500  
    贷：长期待摊费用 (30000/20) 1500  
借：在建工程 5000  
    贷：银行存款 5000  
借：固定资产 6875  
    贷：在建工程 (375+1500+5000) 6875

3. A股份有限公司（以下简称A公司）属于增值税一般纳税人，土地使用权适用的增值税税率为11%，专利技术适用的增值税税率为6%。有关业务如下：

2×11年至2×16年与无形资产有关的业务资料如下。

(1) 2×11年11月12日，A公司与B公司签订债务重组合同，合同约定，B公司以一宗作为投资性房地产核算的土地使用权、一项专利技术抵偿所欠A公司货款810万元，抵债资产资料如下：土地使用权的账面价值为220万元（其中，成本为200万元，公允价值变动为20万元），公允价值为300万元；专利技术的账面价值为310万元，已计提摊销100万元，公允价值为450万元。A公司取得增值税专用发票，其进项税额分别为33万元、27万元。A公司取得的土地使用权于当日对外出租，并采用公允价值模式进行后续计量，取得的专利技术当日达到预定用途并交付企业管理部门使用，该专利技术的预计使用年限为10年，净残值为零，采用直线法摊销。A公司应收账款810万元至债务重组日已计提坏账准备100万元。该土地使用权2×11年12月31日的公允价值为400万元。

【要求及答案(1)】编制A公司2×11年11月12日债务重组的会计分录，并计算A公司债务重组损失。

借：投资性房地产——成本 300  
    无形资产 450  
    应交税费——应交增值税（进项税额）60  
    坏账准备 100  
    贷：应收账款 810  
        资产减值损失 100

A 公司取得受让资产的公允价值 =  $300 \times 1.11 + 450 \times 1.06 = 810$  (万元); 大于其应收账款的账面价值  $(810 - 100) 710$  (万元), 形成贷方差额。因此, A 公司应确认的债务重组损失 = 0。

【要求及答案(2)】编制 2×11 年 12 月 31 日有关土地使用权和专利技术相关的会计分录。

借: 投资性房地产——公允价值变动 100  
    贷: 公允价值变动损益 (400-300) 100  
借: 管理费用 7.5  
    贷: 累计摊销  $[450/10 \times (2/12)] 7.5$

(2) 2×14 年 12 月 31 日, 预计该无形资产的可收回金额为 205 万元。该无形资产发生减值后, 原摊销方法、预计使用年限不变。

【要求及答案(3)】计算 2×14 年 12 月 31 日计提无形资产减值准备的金额, 并编制 2×14 年 12 月 31 日计提无形资产减值准备的会计分录。

2×14 年 12 月 31 日该无形资产的账面净值  
=  $450 - 450/10 \times (2/12) - 450/10 \times 3 = 307.5$  (万元)  
计提无形资产减值准备 =  $307.5 - 205 = 102.5$  (万元)  
借: 资产减值损失 102.5  
    贷: 无形资产减值准备 102.5

(3) 2×15 年 12 月 31 日, 预计该无形资产的可收回金额为 100 万元, 计提无形资产减值准备后, 原摊销方法不变, 预计尚可使用年限为 5 年。

【要求及答案(4)】编制 2×15 年 12 月 31 日有关的会计分录。

2×15 年 12 月 31 日  
计提无形资产的摊销额  
借: 管理费用  $[205 / (10 \times 12 - 2 - 3 \times 12) \times 12] 30$   
    贷: 累计摊销 30  
计提的无形资产减值准备  
2×15 年 12 月 31 日计提减值前无形资产的账面价值 =  $205 - 30 = 175$  (万元)  
无形资产的可收回金额 = 100 (万元)  
计提无形资产减值准备 =  $175 - 100 = 75$  (万元)  
借: 资产减值损失 75  
    贷: 无形资产减值准备 75

(4) 2×16 年 7 月 1 日, A 公司与 C 公司签订不可撤销合同, 将该无形资产以资产置换形式换入生产用的厂房。当日无形资产的公允价值为 150 万元, 另支付银行存款 18.6 万元。2×16 年 9 月 16 日, 办理完毕相关资产转移手续并支付银行存款 18.6 万元。假定该交换具有商业实质, 换入厂房的公允价值为 160 万元。A 公司开出增值税专用发票, 同时收到 C 公司增值税专用发票。假定按年计提无形资产的摊销额。不考虑其他因素。

【要求及答案（5）】计算2×16年7月1日无形资产的账面价值并判断是否调整其账面价值；计算2×16年9月16日处置无形资产的损益，并编制通过非货币性资产交换而换入固定资产的会计分录。

①2×16年7月1日

持有待售的无形资产在持有待售期间不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

2×16年1至6月，该无形资产的摊销额=100/5×6/12=10（万元）

无形资产账面价值=100-10=90（万元）

公允价值减去处置费用=150-0=150（万元）

该无形资产的账面价值小于其公允价值减去处置费用后的净额，不需要调整其账面价值。

②2×16年9月16日企业处置无形资产应确认的损益=150-90=60（万元）

借：固定资产	160
应交税费——应交增值税（进项税额）（160×11%）	17.6
无形资产减值准备	（102.5+75）177.5
累计摊销	（7.5+450/10×3+30+10）182.5
贷：无形资产	450
营业外收入	60
应交税费——应交增值税（销项税额）	（150×6%）9
银行存款	18.6

## 第 7 章 投资性房地产

### 考点核心提示及随堂演练

考点一：投资性房地产的范围★

☆考点核心提示

#### 1. 投资性房地产的范围

- (1) 已出租的土地使用权；
- (2) 持有并准备增值后转让的土地使用权；
- (3) 已出租的建筑物；

#### 2. 注意的问题

(1) 已经出租的建筑物，是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，可视为投资性房地产。这里的“空置建筑物”，是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。

(2) 用于出租的建筑物企业应拥有其产权。

(3) 企业计划用于出租但尚未出租的建筑物，不属于投资性房地产的范围。

(4) 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务，应当将该建筑物确认为投资性房地产。

(5) 某项房地产，部分用于赚取租金或资本增值，部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，能够单独计量和出售的，用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为投资性房地产；不能够单独计量和出售的，用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产。

(6) 自用房地产，是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，如企业的厂房和办公楼，企业生产经营用的土地使用权等。

(7) 作为存货的房地产，是指房地产开发企业销售的或为销售而正在开发的商品房和土地使用权。这部分房地产属于房地产开发企业的存货。

考点二：投资性房地产的核算★★

☆考点核心提示

#### 1. 外购的投资性房地产

对于企业外购的房地产，只有在购入房地产的同时开始对外出租（自租赁期开始日起，下同）或用于资本增值，才能称之为外购的投资性房地产。但是，对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，企业董事会作出了正式书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，可视为投资性房地产。

表 7-1 外购投资性房地产的初始计量

采用成本模式进行后续计量	采用公允价值模式进行后续计量
--------------	----------------



借：投资性房地产【购买价款＋相关税费＋可直接归属于该资产的其他支出】	借：投资性房地产——成本【购买价款＋相关税费＋可直接归属于该资产的其他支出】
贷：银行存款	贷：银行存款

企业购入房地产，自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的，应当先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日起，再从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

### 2. 自行建造的投资性房地产

企业自行建造（或开发，下同）的房地产，只有在自行建造或开发活动完成（即达到预定可使用状态）的同时开始对外出租或用于资本增值，才能将自行建造的房地产确认为投资性房地产。但是，对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，企业董事会作出了正式书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，可视为投资性房地产。企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应当先将自行建造的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，再从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

表 7-2 自行建造投资性房地产的计量

采用成本模式进行后续计量	采用公允价值模式进行后续计量
借：投资性房地产——在建 贷：银行存款等	借：投资性房地产——在建 贷：银行存款等

### 3. 投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量具有成本和公允价值两种模式，通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时可以采用公允价值模式计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有的投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

表 7-3 投资性房地产的后续计量

成本模式计量	公允价值模式计量
（1）相关规定 在成本模式下，应当按照固定资产、无形资产的规定进行处理	（1）相关规定 企业有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。
（2）会计处理 ①按期（月）对投资性房地产计提折旧或进行摊销 借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧 投资性房地产累计摊销	（2）会计处理 ①不计提折旧或摊销，应当以资产负债表日的公允价值计量。 投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，会计处理为： 借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益 公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录
②取得的租金收入，会计处理	②取得的租金收入，会计处理

借：银行存款 贷：其他业务收入	同左
③经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备 借：资产减值损失 贷：投资性房地产减值准备	

#### 4. 投资性房地产的转换

##### (1) 转换日的确定

自用房地产转换为投资性房地产或作为存货的房地产转换为投资性房地产，转换日一般为租赁期开始日，如果是空置建筑物，为董事会作出书面决议批准的日期。投资性房地产转换为自用房地产，转换日为房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或经营管理的日期；投资性房地产转换为存货，转换日为租赁期满，董事会作出书面决议明确将其重新开发用于对外出售的日期。

##### (2) 转换的会计处理

表 7-4 投资性房地产的转换

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
①自用房地产转换为投资性房地产 借：投资性房地产【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备） 贷：固定资产（无形资产）【原值】 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备	①自用房地产转换为投资性房地产 借：投资性房地产——成本【公允价值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备） 公允价值变动损益【借差】 贷：固定资产（无形资产）【原值】 其他综合收益【贷差】
②投资性房地产转换为自用房地产 借：固定资产（无形资产）【原值】 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产【原值】 累计折旧（累计摊销） 固定资产减值准备（无形资产减值准备）	②投资性房地产转换为自用房地产 借：固定资产（无形资产）【公允价值】 公允价值变动损益【借差】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益【贷差】
③作为存货转换为投资性房地产 借：投资性房地产【账面价值】 存货跌价准备【已计提的存货跌价准备】 贷：开发产品【账面余额】	③作为存货转换为投资性房地产 借：投资性房地产——成本【公允价值】 存货跌价准备【已计提的存货跌价准备】

	公允价值变动损益【借差】 贷：开发产品【账面余额】 其他综合收益【贷差】
④投资性房地产转换为存货 借：开发产品【账面价值】 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产【账面余额】	④投资性房地产转换为存货 借：开发产品【公允价值】 公允价值变动损益【借差】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益【贷差】

## 5. 与投资性房地产有关的后续支出

## (1) 资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。

表 7-5 投资性房地产资本化的后续支出

采用成本模式进行后续计量	采用公允价值模式进行后续计量
企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销	企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产。
①投资性房地产转入改扩建工程 借：投资性房地产——在建 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	①投资性房地产转入改扩建工程 借：投资性房地产——在建 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动
②发生改扩建或装修支出 借：投资性房地产——在建 贷：银行存款等	②发生改扩建或装修支出 借：投资性房地产——在建 贷：银行存款等
③改扩建工程或装修完工 借：投资性房地产 贷：投资性房地产——在建	③改扩建工程或装修完工 借：投资性房地产——成本 贷：投资性房地产——在建

## (2) 费用化的后续支出

表 7-6 投资性房地产费用化的后续支出

采用成本模式进行后续计量	采用公允价值模式进行后续计量
借：其他业务成本	借：其他业务成本

贷：银行存款

贷：银行存款

## 6. 投资性房地产的处置

表 7-7

投资性房地产的处置

成本模式计量的投资性房地产	公允价值模式计量的投资性房地产
借：银行存款 贷：其他业务收入	借：银行存款 贷：其他业务收入
借：其他业务成本 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累 计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	借：其他业务成本 公允价值变动损益 其他综合收益 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动

## 经典习题

## 一、单项选择题

1. 下列有关投资性房地产的会计处理方法中，不正确的是（ ）。

- A. 企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，但满足一定条件时也可采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量
- B. 对投资性房地产进行后续计量，通常情况下企业可以同时采用成本模式和公允价值模式两种计量模式
- C. 只有存在确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的，才允许采用公允价值计量模式
- D. 投资性房地产满足一定条件时，可将成本模式变更为公允价值模式，并且追溯调整

1. 【答案】B

【解析】企业一般应当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。

2. 下列项目中，属于投资性房地产的是（ ）。

- A. 企业以经营租赁方式租入的建筑物
- B. 已出租的房屋租赁期届满，收回后继续用于经营出租但暂时空置
- C. 房地产企业持有并准备增值后出售的建筑物
- D. 房地产企业持有并准备增值后转让的土地使用权

2. 【答案】B

【解析】租入的建筑物不属于企业的资产，与投资性房地产无关，选项 A 不正确；房地产企业持有并准备增值后处置的建筑物和土地使用权，不属于投资性房地产，应作为存货处理，选项 CD 不正确。

3. 甲公司为增值税一般纳税人，不动产适用的增值税率为 11%。2×15 年 1 月 1 日甲公司董事会批准购入一栋烂尾楼，购入后准备继续建造，建成后对外出租。2 月 1 日实际支付不含税价款 10000 万元（不考虑土地使用权），取得增值税专用发票注明增值税额

为1100万元，当日办理相关手续取得烂尾楼的所有权。3月1日开始委托承包商继续建造，12月31日建造完成实际发生建造成本为20000万元。甲公司2015年相关会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2月1日实际支付价款10000万元记入“在建工程”
- B. 2月1日实际支付价款10000万元记入“投资性房地产——在建”
- C. 实际建造成本为20000万元记入“投资性房地产——在建”
- D. 12月31日建造完成确认投资性房地产的成本为30000万元

3. 【答案】A

【解析】相关的会计分录为：

2月1日支付价款：

借：投资性房地产——在建	10000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1100
贷：银行存款	11100

12月31日实际成本：

借：投资性房地产——在建	20000
贷：银行存款	20000

完工确认：

借：投资性房地产	30000
贷：投资性房地产——在建	30000

4. 甲房地产开发商（以下简称“甲公司”）采用公允价值模式计量投资性房地产，固定资产和无形资产均按照直线法计提折旧或摊销，且为增值税一般纳税人，土地使用权适用的增值税率为11%。有关资料如下：（1）2×15年1月，以出让方式取得一宗土地使用权，取得增值税专用发票，价款20000万元，增值税进项税额2200万元，预计使用年限为70年，准备开发建造商品房住宅小区对外销售，至2×15年12月末已发生商品房建造成本10000万元，预计2×16年3月末完工。（2）2×15年2月，以出让方式取得一宗土地使用权，取得增值税专用发票，价款30000万元，增值税进项税额3300万元，预计使用年限为70年，准备持有待增值后转让。至2×15年12月末仍然持有，不含税公允价值为40000万元。（3）2×15年3月，以出让方式取得一宗土地使用权，取得增值税专用发票，价款40000万元，增值税进项税额4400万元，预计使用年限为50年，准备建造酒店式公寓对外销售，至2×15年12月末已发生酒店式公寓建造成本30000万元，预计2×16年6月末完工。（4）2×15年4月，以出让方式取得一宗土地使用权，取得增值税专用发票，价款10000万元，增值税进项税额1100万元，预计使用年限为50年，用于建造自用办公楼，至2×15年12月末已发生办公楼建造成本9000万元（包括土地使用权摊销计入成本的部分），预计2×16年3月末完工。下列有关甲公司2×15年末资产负债表列示金额的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 存货项目的列报金额为60000万元



- B. 投资性房地产的列报金额为 0
- C. 无形资产的列报金额为 9850 万元
- D. 在建工程的列报金额为 9000 万元

4. 【答案】A

【解析】1 月取得的土地使用权确认为开发产品，并按 20000 万元进行初始计量，发生的商品房建造成本一并计入存货成本；2 月取得的土地使用权确认为开发产品，并按 30000 万元进行初始计量；3 月取得的土地使用权确认为开发产品，并按 40000 万元进行初始计量，发生的酒店式公寓建造支出一并计入存货成本；4 月取得的土地使用权确认为无形资产，并按 10000 万元进行初始计量，发生的办公楼建造成本计入在建工程。因此，选项 A，存货项目列报金额=20000+10000+30000+40000+30000=130000（万元），所以，选项 A 错误。选项 B，投资性房地产的列报金额为 0，正确。选项 C，无形资产列报金额=10000-10000/50×9/12=9850（万元），正确。在建工程列报金额=9000（万元），正确。

5. A 房地产开发商采用公允价值模式计量投资性房地产，有关资料如下：（1）2014 年 6 月 1 日，将原准备对外出售的 A 商品房对外出租，转换日 A 商品房的账面余额为 1000 万元，未计提跌价准备，该项房产在转换日的公允价值为 1500 万元。（2）2014 年 6 月 1 日，将原准备对外出售的 B 商品房对外出租，转换日 B 商品房的账面价值为 10000 万元，未计提跌价准备，该项房产在转换日的公允价值为 9000 万元。（3）2014 年末上述两项房地产的公允价值分别为 2000 万元、8900 万元。（4）2015 年 6 月租赁期届满收回上述两项房地产准备对外销售。转换日其公允价值分别为 2600 万元、8500 万元。下列有关 A、B 商品房相关会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2014 年 6 月 1 日，A 商品房应确认其他综合收益 500 万元，B 商品房应确认公允价值变动损失 1000 万元
- B. 2014 年有关房地产累计确认的公允价值变动收益为-600 万元
- C. 2015 年 6 月租赁期届满，房地产 A 转为开发产品时确认其他综合收益 600 万元
- D. 2015 年 6 月租赁期届满，房地产 B 转为开发产品时确认公允价值变动损失 400 万元

5. 【答案】C

【解析】选项 A，账务处理为：

借：投资性房地产——A（成本） 1500  
    ——B（成本） 9000  
    公允价值变动损益 1000  
贷：开发产品——A 1000  
    ——B 10000  
    其他综合收益 500

选项 B，累计确认的公允价值变动损益=-1000+（2000-1500）+（8900-9000）=-600（万元）；选项 C，2015 年 6 月租赁期届满，将投资性房地产 A 转为开发产品，确认的公允价值变动收益=2600-（1500+500）=600（万元）；选项 D，2015 年 6 月租赁

期届满，将投资性房地产 B 转为开发产品确认的公允价值变动损失 =  $8900 - 8500 = 400$ （万元）。

6. 甲公司采用成本模式计量投资性房地产。有关资料如下：（1）甲公司 2013 年 12 月 31 日将自用固定资产转为投资性房地产，转换日该固定资产的公允价值为 25000 万元，转换日之前“固定资产”科目余额为 22000 万元，“累计折旧”科目金额为 1000 万元，“固定资产减值准备”科目余额为 100 万元。（2）甲公司 2015 年 12 月 31 日将上述投资性房地产转为自用固定资产，转换日该投资性房地产的公允价值为 30000 万元，“投资性房地产累计折旧”科目金额为 2000 万元。下列有关转换日的会计处理的说法中，说法不正确的是（ ）。

A. 2013 年 12 月 31 日将自用固定资产转为投资性房地产，年末资产负债表投资性房地产列示金额为 20900 万元

B. 2013 年 12 月 31 日将自用固定资产转为投资性房地产，不影响损益

C. 2015 年 12 月 31 日将投资性房地产转为自用固定资产，年末资产负债表固定资产的列示金额为 30000 万元

D. 2015 年 12 月 31 日将投资性房地产转为自用固定资产，不影响损益

6. 【答案】C

【解析】选项 AB，将自用固定资产转为采用成本模式计量的投资性房地产，转换日不确认损益，年末资产负债表中投资性房地产列示金额 =  $22000 - 1000 - 100 = 20900$ （万元）；选项 CD，将采用成本模式计量的投资性房地产转为自用固定资产，转换日不确认损益，2015 年 12 月将投资性房地产转为自用固定资产，年末资产负债表中固定资产列示金额 =  $22000 - 2000 - 100 = 19900$ （万元）。

7. 下列有关投资性房地产进行初始计量的说法中，不正确的是（ ）。

A. 无论采用公允价值模式还是成本模式进行后续计量的投资性房地产，均应按照成本进行初始计量

B. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，自行建造取得时按照公允价值进行初始计量

C. 自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成

D. 外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出

7. 【答案】B

【解析】无论采用公允价值模式还是成本模式进行后续计量的投资性房地产，自行建造取得投资性房地产均应按照成本进行初始计量。

## 二、多项选择题

1. (2015 年考题) 下列资产分类或转换的会计处理中, 符合会计准则规定的有 ( )。

- A. 将投资性房地产的后续计量由公允价值模式转为成本模式
- B. 对子公司失去控制或重大影响导致将长期股权投资转换为持有至到期投资
- C. 因出售具有重要性的债券投资导致持有至到期投资转为可供出售金融资产
- D. 因签订不可撤销的出售协议, 将对联营企业投资终止采用权益法并作为持有待售资产列报

1. 【答案】CD

【解析】选项 A, 投资性房地产不能由公允价值模式转为成本模式; 选项 B, 股权投资没有固定到期日和固定收回金额, 因此不能划分为持有至到期投资。

2. 下列关于投资性房地产后续计量的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的, 资产负债表日, 公允价值高于其账面余额的差额计入公允价值变动损益
- B. 母公司以经营租赁方式出租给子公司的房地产, 应当作为母公司的投资性房地产, 但在编制合并报表时, 作为企业集团的自用房地产
- C. 与投资性房地产有关的后续支出, 满足投资性房地产准则规定的确认条件的, 应当计入投资性房地产成本; 不满足准则规定的确认条件的, 应当在发生时计入当期损益
- D. 采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业, 有证据表明, 当企业首次取得某项非在建投资性房地产 (或某项现有房地产在改变用途后首次成为投资性房地产) 时, 该投资性房地产公允价值不能够持续可靠取得的, 应当对该投资性房地产采用成本模式计量至处置, 并假设无残值

2. 【答案】ABCD

3. 甲公司对投资性房地产采用公允价值模式计量, 不考虑增值税因素。有关资料如下: 2012 年 12 月 1 日甲公司与 A 公司签订协议, 将自用的办公楼出租给 A 公司, 租期为 3 年, 每年租金为 8000 万元, 每年 6 月 30 日收取租金, 2013 年 7 月 1 日为租赁期开始日, 2016 年 6 月 30 日到期。2013 年 6 月 30 日该房地产的公允价值为 60000 万元, 该资产账面原值为 70000 万元, 已计提的累计折旧为 8000 万元 (其中 2013 年 1 月至 6 月累计计提折旧为 100 万元), 未计提减值准备。各年 6 月 30 日均收到租金。2013 年 12 月发生办公楼的修理费用 2 万元。2013 年 12 月 31 日该投资性房地产的公允价值为 61000 万元。2016 年 6 月 30 日该投资性房地产的公允价值为 60800 万元。为了提高办公楼的租金收入, 甲公司决定在租赁期届满后对办公楼进行改扩建, 并与 B 公司签订经营租赁合同, 约定完工时将办公楼出租给 B 公司。2016 年 6 月 30 日租赁协议到期, 甲公司收回办公楼并转入改扩建工程。2016 年 8 月 30 日完工, 支付工程款项 9560 万元, 被替换部分的账面价值为 60 万元。2016 年 8 月 30 日将办公楼出租给 B 公司。关于甲公司对投资性房地产会计处理的说法中, 下列说法正确的有 ( )。

- A. 2013 年 6 月 30 日转换房地产确认其他综合收益 2000 万元
- B. 影响 2013 年营业利润的金额为 2898 万元

- C. 2016年6月30日将办公楼的账面价值60800万元转入“投资性房地产——在建”  
D. 2016年8月30日完工后增加“投资性房地产——成本”科目的金额为70300万元

3. 【答案】BCD

【解析】选项A, 2013年6月30日转换日转换房地产公允价值与账面价值的差额=60000 - (70000-8000) = -2000 (万元), 应确认公允价值变动损失2000万元; 选项B, 影响2013年营业利润的金额=-出租前折旧费100-转换日公允价值变动损失2000-修理费用2+租金收入8000/2+公允价值变动增加(61000-60000) = 2898 (万元); 选项D, 2016年8月30日完工后增加“投资性房地产——成本”科目的金额=60800+9560-60=70300 (万元)。

4. 下列有关投资性房地产转换日说法中, 说法正确的有( )。

- A. 作为空置的建筑物停止自用改为出租, 其转换日为董事会或类似机构作出了书面决议的日期  
B. 作为自用建筑物停止自用改为出租, 其转换日为租赁期开始日  
C. 自用土地使用权停止自用, 改用于资本增值, 其转换日为自用土地使用权停止自用后确定用于资本增值的日期  
D. 投资性房地产转为自用房地产, 其转换日为房地产达到自用状态, 企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期

4. 【答案】ABCD

5. 下列有关采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的说法中, 正确的有( )。

- A. 将作为存货的房地产转换为投资性房地产的, 应按其在转换日的公允价值, 借记“投资性房地产——成本”科目, 按其账面余额, 贷记“开发产品”等科目, 按其差额, 贷记“其他综合收益”科目或借记“公允价值变动损益”科目  
B. 资产负债表日, 投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额, 借记“投资性房地产——公允价值变动”科目, 贷记“公允价值变动损益”科目  
C. 将投资性房地产转为存货时, 应按其在转换日的公允价值, 借记“开发产品”等科目, 结转“投资性房地产”的科目余额, 按其差额, 贷记或借记“公允价值变动损益”科目  
D. 出售投资性房地产时, 除结转成本外, 还应将公允价值变动损益和其他综合收益转入“其他业务收入”科目

5. 【答案】ABC

【解析】选项D, 应将其转入“其他业务成本”科目。

三、综合题

1. (2015年节选) 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)20×4年发生了以下交易事项: 2月1日, 与其他方签订租赁合同, 将本公司一栋原自用现已闲置的办公楼对外出租, 年租金为120万元, 自当日起租。甲公司该办公楼原价为1000万元, 至起租日累计折旧

400 万元，未计提减值。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，出租日根据同类资产的市场状况估计其公允价值为 2000 万元。12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 2080 万元。甲公司已一次性取得第一年租金 120 万元。

要求：编制甲公司 20×4 年有关交易事项的会计分录。

【答案】

(1) 2 月 1 日

借：投资性房地产——成本 2000  
    累计折旧 400  
    贷：固定资产 1000  
        其他综合收益 1400

(2) 12 月 31 日

借：投资性房地产—公允价值变动 (2080-2000) 80  
    贷：公允价值变动损益 80  
借：银行存款 120  
    贷：其他业务收入 110  
        预收账款 10

2. A 公司为非房地产开发企业，为增值税一般纳税人，土地使用权、不动产及不动产经营租赁服务和建筑业适用的增值税税率为 11%，有关房产和地产的业务资料如下：（A 公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，对固定资产和无形资产均采用直线法计提折旧或摊销。假定上述土地使用权和建筑物的预计净残值均为 0）

(1) 2×14 年 1 月，A 公司董事会作出决议准备外购土地使用权，其中一宗土地使用权准备建造 A 座写字楼，建成后对外出租；另外一宗土地使用权准备建造 B 座办公楼，建成后用于企业行政办公。2×14 年 4 月 1 日，A 公司以出让方式购入上述土地使用权，取得增值税专用发票，其中准备建造 A 座写字楼的土地使用权价款为 10000 万元，增值税进项税额为 1100 万元，准备建造 B 座办公楼的土地使用权价款为 20000 万元，增值税进项税额为 2200 万元，预计使用年限均为 50 年。全部款项已经支付。购入当月开始在土地上分别建造 A 座写字楼和 B 座办公楼。

【要求及答案】根据资料（1）编制相关的会计分录。

2×14 年 4 月 1 日

借：投资性房地产——土地使用权（在建） 10000  
    无形资产 20000  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 3300  
    贷：银行存款 33300

(2) 2×14 年 12 月末建造 A 座写字楼的土地使用权公允价值为 15000 万元，在建的 A 座写字楼无法确定其公允价值。

【要求及答案】根据资料（2）编制相关的会计分录。

借：在建工程 300

贷：累计摊销  $(20000/50 \times 9/12)$  300

借：投资性房地产——土地使用权——在建（公允价值变动）  $(15000-10000)$  5000

贷：公允价值变动损益 5000

(3) 2×15年6月写字楼和办公楼即将完工时，A公司与甲公司签订经营租赁合同，将A座写字楼整体租赁给甲公司使用，租赁期开始日为写字楼达到预定可使用状态的日期。2×15年6月1日以银行存款支付A座写字楼的建造成本50000万元，以银行存款支付B座办公楼的建造成本40000万元（不包括建造期间满足资本化条件的土地使用权摊销金额），并取得增值税专用发票，增值税的进项税额9900万元。

【要求及答案】根据资料（3）编制相关的会计分录。

借：投资性房地产——写字楼（在建） 50000

    在建工程 40000

    应交税费——应交增值税（进项税额） 9900

贷：银行存款 99900

(4) 2×15年7月1日A座写字楼和B座办公楼达到预定可使用状态并交付使用，预计使用年限均为30年。

【要求及答案】根据资料（4）编制相关的会计分录。

借：在建工程 200

    贷：累计摊销  $(20000/50 \times 6/12)$  200

借：投资性房地产——写字楼（成本） 50000

    ——土地使用权（成本） 15000

    固定资产——办公楼 40500

贷：投资性房地产——写字楼（在建） 50000

    ——土地使用权（在建） 10000

    ——土地使用权——在建（公允价值变动） 5000

    在建工程 40500

(5) 2×15年12月31日，A座写字楼的土地使用权公允价值为18000万元，A座写字楼的公允价值为60500万元。同时收到半年租金1000万元，并开出增值税专用发票，销项税额为110万元。

【要求及答案】根据资料（5）编制相关的会计分录。

借：投资性房地产——土地使用权（公允价值变动）  $(18000-15000)$  3000

    ——写字楼（公允价值变动）  $(60500-50000)$  10500

贷：公允价值变动损益 13500

借：管理费用 762.5

    贷：累计折旧  $(40500/30 \times 5/12)$  562.5

    累计摊销  $(20000/50 \times 6/12)$  200

借：银行存款 1110

    贷：其他业务收入 1000



应交税费——应交增值税（销项税额）110

3. AS 公司为增值税一般纳税人，土地使用权、不动产及不动产经营租赁服务适用的增值税率为 11%，采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，假定按年计提折旧和进行摊销。

AS 公司适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10% 提取盈余公积。有关资料如下：

(1) 2×12 年 10 月 2 日以 1000 万元购入一宗土地使用权，预计使用年限为 50 年（与税法相同），取得当日即开始建造一栋写字楼。2×13 年 12 月写字楼建造完成并交付公司管理部门使用，建造成本为 50000 万元（包含建造期间土地使用权的摊销）、预计使用年限为 40 年（与税法相同）。写字楼和土地使用权的预计净残值均为零，均采用直线法计提折旧和摊销（与税法相同）。

(2) 2×14 年 12 月 18 日，AS 公司与 BS 公司签订租赁合同，合同约定，AS 公司将上述写字楼整体出租给 BS 公司，租期为 3 年，不含税年租金为 2000 万元，从 2×15 年起每年年末支付。2×14 年 12 月 31 日为租赁期开始日。写字楼和土地使用权的原预计使用寿命、预计净残值和折旧（摊销）方式不变。2×15 年支付写字楼的修理费用 2 万元（不考虑增值税）。

【要求及答案（1）】编制 2×14 年 12 月 31 日将写字楼及其土地使用权转为投资性房地产的会计分录。

借：投资性房地产——写字楼 50000  
     ——土地使用权 1000  
     累计折旧 (50000/40) 1250  
     累计摊销 (1000/50×27/12) 45  
 贷：固定资产 50000  
     无形资产 1000  
     投资性房地产累计折旧 1250  
     投资性房地产累计摊销 45

【要求及答案（2）】编制 2×15 年收到租金（假定按年确认收入）、投资性房地产计提折旧和摊销、支付写字楼修理费用的相关会计分录；计算 2×15 年末投资性房地产在会计报表中的列示金额以及影响 2015 年营业利润的金额。

借：银行存款 2220  
     贷：其他业务收入 2000  
         应交税费——应交增值税（销项税额）220  
 借：其他业务成本 1270  
     贷：投资性房地产累计折旧 (50000/40) 1250  
         投资性房地产累计摊销 (1000/50) 20  
 借：其他业务成本 2  
     贷：银行存款 2

$2 \times 15$ 年末投资性房地产在会计报表中的列示金额 =  $(50000 + 1000) - (1250 + 45) - (1250 + 20) = 48435$  (万元)

影响  $2 \times 15$  年营业利润的金额 =  $2000 - 1270 - 2 = 728$  (万元)

【要求及答案(3)】假定租赁期满后收回转为自用办公楼，编制投资性房地产转为自用房地产的有关会计分录。

借：固定资产 50000  
    无形资产 1000  
    投资性房地产累计折旧 (1250 + 1250 × 3) 5000  
    投资性房地产累计摊销 (45 + 20 × 3) 105  
贷：投资性房地产——写字楼 50000  
    ——土地使用权 1000  
    累计折旧 5000  
    累计摊销 105

【要求及答案(4)】假定租赁期满后将其出售，售价为 60000 万元，编制处置投资性房地产的有关会计分录（不考虑处置时的相关税费）。

借：银行存款 66600  
    贷：其他业务收入 60000  
        应交税费——应交增值税（销项税额）6600

借：其他业务成本 45895  
    投资性房地产累计折旧 (1250 + 1250 × 3) 5000  
    投资性房地产累计摊销 (45 + 20 × 3) 105  
    贷：投资性房地产——写字楼 50000  
        ——土地使用权 1000

【要求及答案(5)】假定  $2 \times 16$  年 1 月 1 日，AS 公司认为，出租给 BS 公司使用的写字楼，其所在地的房地产交易市场比较成熟，具备了采用公允价值模式计量的条件，决定对该项投资性房地产由成本模式转换为公允价值模式计量。 $2 \times 15$  年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 55000 万元，土地使用权的公允价值为 5000 万元。编制  $2 \times 16$  年 1 月 1 日追溯调整的会计分录。

投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式计量的追溯调整分录为：

借：投资性房地产——写字楼（成本） 50000  
    ——土地使用权（成本） 1000  
    投资性房地产——公允价值变动 (5000 + 4000) 9000  
    投资性房地产累计折旧 (1250 × 2) 2500  
    投资性房地产累计摊销 (45 + 20) 65  
    贷：投资性房地产 51000  
        递延所得税负债 (11565 × 25%) 2891.25  
        盈余公积 (11565 × 75% × 10%) 867.375

利润分配——未分配利润 (11565×75%×90%) 7806.375

3. 甲公司为从事房地产开发业务的企业，**不考虑增值税因素**。2014年3月31日，甲公司董事会就其开发的一栋写字楼的第一层商铺不再出售改用作出租，并形成了书面决议。

(1) 2014年5月31日，甲公司与乙企业签订了租赁协议，租赁期开始日为2014年6月30日，租赁期2年，该商铺的账面余额5500万元，未计提存货跌价准备。预计使用年限为50年，预计净残值为零。

2014年3月31日和2014年12月31日商铺的公允价值分别为6000万元和6100万元。

2014年12月31日收到6个月的租金300万元。2015年12月31日商铺公允价值为6500万元，收到本年租金600万元。2016年6月30日转换日该房地产的公允价值为6400万元。收到半年租金300万元。

如果采用成本模式后续计量，其折旧方法采用直线法。(注：仅仅为了对比说明成本模式和公允价值模式会计处理的区别)

【要求及答案(1)】根据资料(1)，分别采用成本模式和公允价值模式编制2014年、2015年、2016年的会计分录，并说明2014年、2015年两种模式投资性房地产年末报表的列示金额、影响本年营业利润的金额。

2014年：

成本模式下	公允价值模式下
①2014年3月31日 借：投资性房地产 5500 贷：开发产品 5500	①2014年3月31日 借：投资性房地产——成本 6000 贷：开发产品 5500 其他综合收益 500
②2014年12月31日 借：银行存款 300 贷：其他业务收入 300 借：其他业务成本 82.5 贷：投资性房地产累计折旧(5500/50×9/12) 82.5	②2014年12月31日 借：银行存款 300 贷：其他业务收入 300 借：投资性房地产——公允价值变动 100 贷：公允价值变动损益(6100-6000) 100
③2014年12月31日 “投资性房地产”项目报表列报金额=5500-82.5=5417.5(万元) 影响“营业利润”的金额=300-82.5=217.5(万元)	③2014年12月31日 “投资性房地产”项目报表列报金额=6100(万元) 影响“营业利润”的金额=300+100=400(万元)

2015年：

成本模式下	公允价值模式下
①2015年12月31日 借：银行存款 600 贷：其他业务收入 600	①2015年12月31日 借：银行存款 600 贷：其他业务收入 600

借：其他业务成本 110 贷：投资性房地产累计折旧 (5500/50) 110	借：投资性房地产——公允价值变动 400 贷：公允价值变动损益 (6500-6100) 400
②2015 年 12 月 31 日 “投资性房地产”项目报表列报金额=5500-82.5-110=5307.5 (万元) 影响“营业利润”的金额=600-110=490 (万元)	②2015 年 12 月 31 日 “投资性房地产”项目报表列报金额=6500 (万元) 影响“营业利润”的金额=600+400=1000 (万元)

2016 年：

成本模式下	公允价值模式下
借：银行存款 300 贷：其他业务收入 300	借：银行存款 300 贷：其他业务收入 300
借：其他业务成本 (5500/50/2) 55 贷：投资性房地产累计折旧 55	——
借：开发产品 5252.5 投资性房地产累计折旧 (82.5+110+55) 247.5 贷：投资性房地产 5500	借：开发产品 6400 公允价值变动损益 100 贷：投资性房地产——成本 6000 ——公允价值变动(100+400) 500

(2) 2016 年 6 月 30 日对外出租的房地产租赁期届满，企业董事会作出书面决议明确表明，将该房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转换为存货。

【要求及答案(2)】根据资料(2)，假定 2016 年 6 月 30 日商铺到期时直接对外销售，售价为 6400 万元，分别采用成本模式和公允价值模式编制 2016 年出售时的会计分录并计算处置损益的影响金额。

2016 年 6 月 30 日：

成本模式下	公允价值模式下
借：银行存款 6400 贷：其他业务收入 6400	借：银行存款 6400 贷：其他业务收入 6400
借：其他业务成本 5252.5 投资性房地产累计折旧 (82.5+110+55) 247.5 贷：投资性房地产 5500 处置损益=6400-5252.5=1147.5 (万元)	借：其他业务成本 5500 其他综合收益 500 公允价值变动损益 500 贷：投资性房地产——成本 6000 ——公允价值变动(100+400) 500 处置损益=6400-6500+500=400 (万元)

## 第8章 资产减值

### 考点核心提示

考点一：资产减值的范围★★★

☆考点核心提示

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值，包括单项资产和资产组。

1. 本章涉及的资产减值范围及其计提方法

(1) 本章涉及的资产减值范围

①对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；②采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；③固定资产；④生产性生物资产；⑤无形资产；⑥商誉；⑦探明石油天然气矿区权益和井及相关设施。

(2) 计提方法

①资产减值损失=资产的账面价值-资产的可收回金额

②上述资产的减值损失一经确认，在持有期间不得转回，待处置时将该资产的减值准备转出。

2. 本章不涉及的资产减值范围及其计提方法

(1) 企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的股权投资（即可供出售金融资产）

①资产减值损失=股权投资的账面价值-预计未来现金流量的现值

②该股权投资的减值损失一经确认，在持有期间不得转回，待处置时将该资产的减值准备转出。

(2) 存货

①存货跌价准备的期末余额=存货的账面成本-可变现净值

资产减值损失的本期发生额=存货跌价准备的期末余额-存货跌价准备的期初余额

②资产减值损失确认后，在持有期间可以转回，且可以通过损益转回。

(3) 持有至到期投资、贷款、应收款项

①资产减值损失的本期发生额=金融资产的账面价值-预计未来现金流量的现值

②资产减值损失确认后，在持有期间可以转回，且可以通过损益转回。

(4) 可供出售金融资产

①资产减值损失=资产计提减值前的账面价值-公允价值+/-以前年度确认的其他综合收益

②资产减值损失确认后，在持有期间可以转回，其中，债务工具可以通过损益转回，权益工具通过所有者权益（其他综合收益）转回。

(5) 建造合同形成的资产

①资产减值损失=预计总成本超过合同总收入的差额×（1-完工率）

②合同完工时，将已提取的损失准备冲减合同费用。

考点二：资产预计未来现金流量的现值★

## ☆考点核心提示

## 1. 资产未来现金流量的预计

(1) 预计资产未来现金流量的基础。为了估计资产未来现金流量的现值，需要首先预计资产的未来现金流量，为此，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将资产未来现金流量的预计建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。但是，出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可涵盖更长的期间。

如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。但是，企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础进行估计。

(2) 预计资产未来现金流量应当包括的内容：资产持续使用过程中预计产生的现金流入；为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出；资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。

## (3) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

①以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

②预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

③在考虑通货膨胀影响因素的问题上，资产未来现金流量的预计和折现率的预计，应当采用一致的基础。

④为了如实测算企业资产的可收回金额，企业不应当以内部转移价格为基础预计资产的未来现金流量，而应当采用在公平交易中企业管理层能够达成的最佳的未来价格估计数进行预计。

## (4) 预计资产未来现金流量的方法，包括传统法和期望现金流量法。

## 2. 折现率的预计

在资产减值测试中，计算资产未来现金流量现值时所采用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。

## 3. 外币未来现金流量及其现值的预计

企业应当按照以下顺序确定资产未来现金流量的现值：

(1) 应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产的现值。

(2) 将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折现成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值。

(3) 在该现值基础上，比较资产公允价值减去处置费用后的净额及其账面价值，以确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

## 考点三：资产组的认定及其减值★★

## ☆考点核心提示



1. 资产组认定的基本原则：以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。

2. 比较资产组的账面价值（包括分摊的总部资产和商誉）与可收回金额，分摊资产组的减值损失：

首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；然后，根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值；抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：（1）该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）；（2）该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）；（3）零。

因上述原因而未能分摊的减值损失金额，按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

#### 考点四：总部资产减值测试★

##### ☆考点核心提示

1. 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

2. 对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：

（1）在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

（2）认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。

（3）比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

#### 考点五：商誉减值★★

##### ☆考点核心提示

1. 原则（包括非同一控制下的吸收合并与控股合并产生的商誉）

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当按照下列步骤处理：

首先，对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。

其次，对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。

减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其

他各项资产的账面价值。相关减值损失的处理顺序和方法与本章有关资产组减值损失的处理顺序和方法一致。

## 2. 会计处理

### (1) 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

在个别报表中确认资产减值损失，同时确认商誉减值准备、固定资产减值准备等。

### (2) 非同一控制下的控股合并产生的商誉

在合并报表中确认资产减值损失，同时确认商誉减值准备、固定资产减值准备等。

资产组的账面价值 = 合并报表中子公司可辨认净资产的账面价值 + 归属于母公司的商誉 + 归属于少数股东的商誉

其中：子公司可辨认净资产账面价值应按照购买日的公允价值持续计算的金额 = 购买日的子公司可辨认净资产公允价值 + 调整后的子公司净利润 - 子公司分配的现金股利 + 子公司其他综合收益和所有者权益的其他变动

## 经典习题

### 一、单项选择题

1. (2015年考题) 下列关于固定资产减值的表述中，符合会计准则规定的是 ( )。

- A. 预计固定资产未来现金流量应当考虑与所得税收付相关的现金流量
- B. 在确定固定资产未来现金流量现值时，应当考虑将来可能发生与改良有关的预计现金流量的影响
- C. 单项固定资产本身的可收回金额难以有效估计的，应当以其所在的资产组为基础确定可收回金额
- D. 固定资产的公允价值减去处置费用后的净额高于其账面价值，但预计未来现金流量现值低于其账面价值的，应当计提减值

### 1. 【答案】C

【解析】选项 A，不需要考虑与所得税收付相关的现金流量；选项 B，不需要考虑与改良有关的预计现金流量；选项 D，公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值中存在一个大于账面价值的，则不应该计提减值。

2. 下列资产计提的减值损失，不得转回的是 ( )。

- A. 可供出售金融资产的减值损失
- B. 存货跌价准备
- C. 持有至到期投资减值准备
- D. 商誉减值准备

### 2. 【答案】D

【解析】商誉减值准备一经计提，以后期间不得转回。

3. 按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，下列表述不正确的是 ( )。

A. 折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率，该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率

B. 企业对总部资产进行减值测试时，如果包含分摊至该资产组的商誉，确定的减值损失金额应当首先抵减分摊至该资产组中商誉的账面价值

C. 因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年年末都应当进行减值测试

D. 资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入；其中，处置费用包括为使资产达到可销售状态所发生的财务费用和所得税费用

### 3. 【答案】D

【解析】处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

4. 甲公司拥有一条生产线，生产的产品主要销往国外。甲公司以人民币为记账本位币，销往国外的产品采用美元结算。甲公司 2015 年年末对该生产线进行减值测试。相关资料如下：（1）该生产线的原值为 5000 万元，已计提累计折旧 1000 万元，预计尚可使用 2 年。假定该生产线存在活跃市场，其公允价值 3400 万元，直接归属于该生产线的处置费用为 150 万元。该公司在计算其未来现金流量的现值时，考虑了与该生产线有关的货币时间价值和特定风险因素后，确定 6% 为该资产的美元最低必要报酬率，并将其作为计算未来现金流量现值时使用的折现率。（2）甲公司批准的财务预算中 2016 年、2017 年该生产线预计现金流量的有关资料如下：销售甲产品的现金收入分别为 500 万美元、300 万美元，购买生产产品甲的材料支付现金分别为 100 万美元、150 万美元，设备维修支出现金分别为 5 万美元、20 万美元，2017 年处置该生产线所收到净现金流量 2 万美元。假定有关现金流量均发生于年末，收入、支出均不含增值税。已知，复利现值系数如下： $(P/F, 6\%, 1) = 0.9434$ ； $(P/F, 6\%, 2) = 0.8900$ 。（3）2015 年 12 月 31 日的汇率为 1 美元=6.85 元人民币。甲公司预测以后各年年末的美元汇率如下：2016 年末，1 美元=6.80 元人民币；2017 年末，1 美元=6.75 元人民币。2015 年年末生产线应计提的减值准备为（ ）。

- A. 390.05 万元      B. 423 万元  
C. 642.66 万元      D. 673.04 万元

### 4. 【答案】C

【解析】预计 2016 年未来现金流量=500-100-5=395（万美元），预计 2017 年未来现金流量=300-150-20+2=132（万美元），因此，该生产线预计未来现金流量的现值=（395×0.9434+132×0.8900）×6.85=3357.34（万元）；公允价值减去处置费用后的净额=3400-150=3250（万元）；所以，按照孰高的原则，生产线的可收回金额为 3357.34 万元，与账面价值 4000（5000-1000）万元比较，应计提的减值准备=4000-3357.34=642.66（万元）。

5. A公司对B公司的长期股权投资采用权益法核算,占B公司有表决权资本的30%。A公司适用的所得税税率为25%,A公司拟长期持有该投资,以前年度未计提减值准备。有关资料如下:(1)2015年1月1日,A公司对B公司的长期股权投资账面价值为2100万元。

(2)自2015年年初开始,B公司由于所处行业生产技术发生重大变化,已失去竞争能力,B公司2015年发生净亏损1000万元,无其他权益变动,当年未发生任何内部交易。(3)2015年12月31日,A公司预计,此项长期股权投资如果在市场上出售可得到价款1400万元,同时将发生直接处置费用10万元;如果继续持有,预计在持有期间和处置时形成的未来现金流量的现值总额为1350万元。2015年末应计提的长期股权投资减值准备为( )。

- A. 450万元    B. 140万元  
C. 410万元    D. 400万元

5.【答案】C

【解析】2015年12月31日,该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额=1400-10=1390(万元),大于该资产预计未来现金流量的现值1350万元,因此,可收回金额为1390万元,应计提长期股权投资减值准备=(2100-1000×30%)-1390=410(万元)。

6. 甲公司由A设备、B设备、C设备组成的一条生产线,专门用于生产产品S。甲公司将该生产线确认为一个资产组。2015年末市场上出现了产品S的替代产品,导致产品S市价下跌,销量下降,出现减值迹象。2015年12月31日,甲公司对有关资产进行减值测试。有关资产组资料如下:该资产组的账面价值为1000万元,其中,A设备、B设备、C设备的账面价值分别为500万元、300万元、200万元。资产组的预计未来现金流量现值为800万元;资产组的公允价值为708万元,如将其处置,预计将发生相关费用8万元。设备A的公允价值为418万元,如将其处置,预计将发生相关费用8万元,无法独立确定其未来现金流量现值;设备B和设备C的公允价值减去处置费用后的净额以及预计未来现金流量的现值均无法确定。下列关于2015年末资产组和各个设备计提减值准备的表述,不正确的是( )。

- A. 资产组计提的减值准备为200万元  
B. A设备应分摊的减值损失为100万元  
C. B设备减值后的账面价值为234万元  
D. C设备减值后的账面价值为156万元

6.【答案】B

【解析】2015年末对资产组进行减值测试,确定资产组的公允价值减去处置费用后的净额=708-8=700(万元),小于预计未来现金流量的现值800万元,因此可收回金额为800万元。选项A,资产组计提的减值准备=(500+300+200)-800=200(万元);选项B,A设备应分摊的减值损失=500-(418-8)=90(万元);选项C,B设备应确认减值损失=(200-90)×300/(300+200)=66(万元),B设备减值后的账面价值=300-66=234

(万元); 选项D, C设备应确认减值损失 $= (200 - 90) \times 200 / (300 + 200) = 44$ (万元), C设备减值后的账面价值 $= 200 - 44 = 156$ (万元)。

**【提示】**A设备的减值准备90万元计算如下:A设备的公允价值为418万元,如将其处置,预计将发生相关费用8万元,因此公允价值减去处置费用后的净额 $= 418 - 8 = 410$ (万元); A设备分摊减值准备后的账面价值不得低于其公允价值减去处置费用后的净额、预计未来现金流量的现值和0之间的最高者,按照资产组减值总额应分摊减值 $= 500 / 1000 \times 200 = 100$ (万元),分摊减值后的账面价值 $= 500 - 100 = 400$ (万元),小于公允价值减去处置费用后的净额410万元,因此A设备应分摊的减值准备 $= 500 - 410 = 90$ (万元)。

7. 甲公司对乙公司的长期股权投资及其合并报表的有关资料如下: (1) 2015年3月31日甲公司以前以投资性房地产和生产设备作为对价支付给乙公司的原股东取得乙公司60%的股权,采用成本法核算。甲公司与乙公司的原股东不存在关联方关系。作为合并对价的投资性房地产的公允价值为2610万元(含增值税258.65万元),生产设备的公允价值为2340万元(含增值税340万元)。(2) 2015年3月31日,乙公司可辨认净资产的账面价值为7470万元(假定全部为资产,不存在负债),且可辨认净资产的公允价值与其账面价值相同。(3) 乙公司2015年4月1日到12月31日期间发生净亏损170万元。除实现的净亏损外,乙公司未发生其他影响所有者权益变动的事项。甲公司与乙公司之间未发生任何内部交易。(4) 2015年12月31日,甲公司对乙公司的长期股权投资进行减值测试,可收回金额为4900万元。(5) 2015年12月31日,甲公司对乙公司的商誉进行减值测试。在进行商誉的减值测试时,甲公司以前将乙公司的所有资产认定为一个资产组,而且判断该资产组的所有可辨认资产不存在减值迹象。甲公司估计乙公司资产组的可收回金额为7380万元。下列有关2015年甲公司个别财务报表、合并财务报表的会计处理中,正确的是( )。

- A. 甲公司年末个别财务报表应对乙公司的长期股权投资计提减值准备50万元
- B. 甲公司取得乙公司股权时应当确认的商誉为780万元
- C. 乙公司年末持续计算的可辨认净资产金额为4380万元
- D. 甲公司年末合并财务报表应当对乙公司的商誉计提减值准备为700万元

7. 【答案】A

**【解析】**选项A, 2015年3月31日甲公司对乙公司投资的合并成本 $= 2610 + 2340 = 4950$ (万元), 2015年12月31日甲公司对乙公司的长期股权投资应计提减值准备 $= 4950 - 4900 = 50$ (万元); 选项B, 甲公司取得乙公司股权时应当确认的商誉 $= 4950 - 7470 \times 60\% = 468$ (万元); 选项C, 乙公司年末持续计算的可辨认净资产金额 $= 7470 - \text{净亏损} 170 = 7300$ (万元); 选项D, 甲公司不包含商誉的资产组不存在减值迹象, 减值损失为0, 应确认包含商誉的资产组减值损失 $= (7300 + 468 / 60\%) - 7380 = 700$ (万元), 甲公司2015年12月31日合并财务报表应当对乙公司的商誉计提减值准备 $= (700 - 0) \times 60\% = 420$ (万元)。

8. 2015年12月31日, 甲公司自行研发尚未完成但符合资本化条件的开发项目的账面价值为14000万元, 预计至开发完成尚需投入1200万元。该项目以前未计提减值准备。由



于市场出现了与其开发相类似的项目，使其市场竞争能力减弱，因此甲公司于年末对该项目进行减值测试，经测试表明：扣除继续开发所需投入因素的预计未来现金流量现值为11200万元，未扣除继续开发所需投入因素的预计未来现金流量现值为12000万元。假定该开发项目的公允价值无法可靠取得。2015年12月31日该开发项目应确认的减值损失为（ ）。

- A. 2000万元      B. 8000万元  
C. 6000万元      D. 2800万元

8. 【答案】D

【解析】该开发项目应确认的减值损失=14000-11200=2800（万元）。

【提示】本题实际是对“开发支出——资本化支出”计提减值，而不是针对无形资产计提减值，所以不考虑还需投入的1200万元；在预计未来现金流出时，应考虑为使资产达到预计可使用状态所发生的现金流出，因此这里选择扣除继续开发所需投入因素的预计未来现金流量的现值，即11200万元。

## 二、多项选择题

1. 在认定资产组产生的现金流入是否基本上独立于其他资产组时，下列处理方法中正确的有（ ）。

- A. 如果管理层按照生产线来监控企业，可将生产线作为资产组  
B. 如果管理层按照业务种类来监控企业，可将各业务种类中所使用的资产作为资产组  
C. 如果管理层按照地区来监控企业，可将地区中所使用的资产作为资产组  
D. 如果管理层按照区域来监控企业，可将区域中所使用的资产作为资产组

1. 【答案】ABCD

2. 下列迹象中，表明资产可能发生了减值的情况有（ ）。

- A. 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌  
B. 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响  
C. 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低  
D. 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏

2. 【答案】ABCD

3. 对资产组进行减值测试，下列处理方法中正确的有（ ）。

- A. 资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失  
B. 减值损失金额应当先抵减资产组的账面价值，最后再冲减商誉的账面价值  
C. 资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益



D. 抵减减值损失后各资产的账面价值不得低于该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零三者之中最高者

3. 【答案】ACD

【解析】选项 B，减值损失金额应当先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值，再根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

4. 下列关于资产公允价值减去处置费用后的净额的表述中，说法正确的有（ ）。

A. 应根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定

B. 不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定；资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定

C. 不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定；资产的市场价格通常应当根据资产的卖方定价确定

D. 在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计

4. 【答案】ABD

【解析】企业按照选项 ABD 的规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

5. 甲公司系生产医疗设备的公司，将由 A、B、C 三部机器组成的生产线确认为一个资产组。（1）至 2014 年末，A、B、C 机器的账面价值分别为 2000 万元、5000 万元、3000 万元，预计剩余使用年限均为 4 年。（2）由于出现了减值迹象，经对该资产组未来 4 年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计该资产组未来现金流量现值为 9000 万元。甲公司无法合理预计该资产组公允价值减去处置费用后的净额。（3）甲公司 A、B、C 机器均无法单独产生现金流量，因此也无法预计 A、B、C 机器各自的预计未来现金流量现值。甲公司估计 A 机器公允价值减去处置费用后净额为 1900 万元，无法估计 B、C 机器公允价值减去处置费用后的净额。下列有关 2014 年计提资产减值准备的处理，表述正确的有（ ）。

A. 资产组应确认减值损失为 1000 万元

B. A 设备应分摊减值损失为 100 万元

C. B 设备应分摊减值损失为 562.5 万元

D. C 设备应分摊减值损失为 337.5 万元

5. 【答案】ABCD

【解析】①资产组账面价值=2000+5000+3000=10000（万元）；②资产组不存在公允价值减去处置费用后的净额，因此其可收回金额=预计未来现金流量的现值=9000（万元）；③资产组减值损失=10000-9000=1000（万元）；④A 设备按照账面价值比例应分

摊资产组减值的金额 =  $1000 \times [2000 \div (2000 + 5000 + 3000)] = 200$  (万元), 但计提减值后的账面价值为 1800 万元, 小于其公允价值减去处置费用后的净额 1900 万元, 因此, A 设备应计提的减值准备 =  $2000 - 1900 = 100$  (万元); ⑤B 设备应分摊减值损失 =  $(1000 - 100) \times 5000 / (5000 + 3000) = 562.5$  (万元); ⑥C 设备应分摊减值损失 =  $(1000 - 100) \times 3000 / (5000 + 3000) = 337.5$  (万元)。

6. A 公司 2015 年末有关资产减值的资料如下: (1) 2015 年 8 月, A 公司与甲公司签订一份甲产品销售合同, 该合同为不可撤销合同。合同约定在 2016 年 2 月底 A 公司以每吨 4.5 万元的价格向甲公司销售 300 吨 M 产品, 违约金为合同总价款的 20%。至 2015 年年底, A 公司已经生产出 M 产品 300 吨, 每吨成本为 5 万元, 假定不考虑其他因素。(2) A 公司 2015 年 12 月 31 日一项无形资产发生减值, 预计未来现金流量现值为 300 万元, 预计公允价值减去处置费用后的净额为 540 万元。该无形资产为 2011 年 1 月 1 日购入, 实际成本为 1500 万元, 摊销年限为 10 年, 采用直线法摊销。计提减值准备后, 该无形资产原摊销年限和摊销方法不变。下列有关 A 公司 2015 年相关会计处理中, 表述正确的有 ( )。

- A. A 公司应对 M 产品计提存货跌价准备 150 万元
- B. A 公司应确认预计负债 270 万元
- C. A 公司应确认资产减值损失 360 万元
- D. A 公司应计提无形资产减值准备 210 万元

6. 【答案】ACD

【解析】执行合同损失 =  $1500 - 4.5 \times 300 = 150$  (万元), 不执行合同违约金损失 =  $4.5 \times 300 \times 20\% = 270$  (万元), 退出合同最低净成本 = 150 (万元), 所以应选择执行合同, 由于存在标的资产, 因此应计提存货跌价准备 150 万元; 2015 年 12 月 31 日无形资产的账面价值 (计提减值前) =  $1500 - 1500 \times 5 / 10 = 750$  (万元), 预计未来现金流量现值为 300 万元小于预计公允价值减去处置费用后的净额为 540 万元, 因此, 可收回金额为 540 万元, 所以 2015 年年末无形资产应计提的减值准备 =  $750 - 540 = 210$  (万元); A 公司因存货和无形资产计提减值确认资产减值损失 =  $150 + 210 = 360$  (万元); 所以, 选项 ACD 正确。

### 三、综合题

1. A 公司适用的所得税税率为 25%, 2015 年年末有迹象表明生产甲产品的固定资产可能发生减值, 资料如下。

(1) 该固定资产 2015 年年末的账面价值为 900 万元, 原值为 3000 万元, 预计使用年限 10 年, 已使用 7 年, 采用直线法计提折旧 (与税法规定的折旧政策一致)。公司批准的财务预算中该固定资产预计未来现金流量有关的资料如下表所示 (单位: 万元):

项目	2016 年	2017 年	2018 年
产品甲销售收入	1000	2000	3000
上年销售产品甲产生的应收账款本年收回	100	200	100
本年销售产品甲产生的应收账款将于下年收回	200	100	200

购买生产产品甲的材料支付现金	600	800	900
以现金支付薪酬	40	50	40
支付的设备维修支出	30	10	20
设备改良支付现金	—	150	—
利息支出	10	10	10
其他现金支出	10	15	20

(2) A 公司计划在 2017 年对该固定资产进行技术改造。因此, 2017 年、2018 年的财务预算考虑了改良影响后所预计的现金流量。如果不考虑改良因素, A 公司的财务预算以上年预算数据为基础、按照稳定的 5% 的递减增长率计算得出(为简化核算, 按上年预算数据的 5% 递减调整时, 只需调整销售收入和购买材料涉及的现金流量两项, 其余项目直接按上述已知数计算)。假定有关现金流量均发生于年末, 收入、支出均不含增值税。

(3) 该固定资产的公允价值减去处置费用后的净额无法可靠计算。

(4) 计提减值准备后预计该固定资产尚可使用 3 年, 净残值为 0, 仍采用直线法计提折旧。2016 年末未继续出现减值迹象。税法规定, 计提的减值准备不得在税前抵扣。

(5) 复利现值系数如下:

	1 年	2 年	3 年
5% 的复利现值系数	0.9524	0.9070	0.8638

(计算结果保留两位小数)

【要求及答案(1)】计算 2015 年 12 月 31 日预计的未来三年现金流量净额。

预计 2016 年现金流量净额 =  $1000 + 100 - 200 - 600 - 40 - 30 - 10 = 220$  (万元)

预计 2017 年现金流量净额 =  $1000 \times 95\% + 200 - 100 - 600 \times 95\% - 50 - 10 - 15 = 405$  (万元)

预计 2018 年现金流量净额 =  $1000 \times 95\% \times 95\% + 100 - 200 - 600 \times 95\% \times 95\% - 40 - 20 - 20 = 181$  (万元)

【提示】每年预计发生的利息支出 10 万元属于筹资活动, 在计算现金流量时不应考虑。预计未来现金流量应以资产的当前状况为基础, 而不能考虑未来年度改良的现金流出。

【要求及答案(2)】计算 2015 年 12 月 31 日预计的未来现金流量现值。

预计未来现金流量现值 =  $220 \times 0.9524 + 405 \times 0.9070 + 181 \times 0.8638 = 733.21$  (万元)

【要求及答案(3)】计算 2015 年 12 月 31 日计提的固定资产减值准备金额。

2015 年 12 月 31 日计提的固定资产减值准备 =  $900 - 733.21 = 166.79$  (万元)

【要求及答案(4)】计算 2015 年 12 月 31 日应确认的递延所得税收益。

2015 年 12 月 31 日应确认递延所得税收益 =  $166.79 \times 25\% = 41.70$  (万元)

【要求及答案(5)】计算 2016 年 12 月 31 日该固定资产的账面价值和应确认的递延所得税收益。

2016 年 12 月 31 日的账面价值 =  $733.21 - 733.21 \div 3 = 488.81$  (万元)

计税基础 =  $3000 - 3000/10 \times 8 = 600$  (万元)

应确认的递延所得税收益 =  $(600 - 488.81) \times 25\% - 41.70 = -13.90$  (万元)

2. 甲公司 2015 年末有关资产组、总部资产和商誉的资料如下。

(1) 甲公司在 A、B、C 三地拥有三家分公司，其中，C 分公司是上年吸收合并的公司。这三家分公司的经营活动由一个经营总部负责运作；同时，由于 A、B、C 三家分公司均能产生独立于其他分公司的现金流入，所以该公司将这三家分公司分别确定为三个资产组，将经营总部确认为总部资产。

(2) 2015 年 12 月 31 日，企业经营所处的技术环境发生了重大不利变化，企业各项资产出现减值迹象，需要进行减值测试。假设总部资产的账面价值为 3000 万元，能够按照各资产组账面价值的相对比例进行合理分摊。

(3) A 资产组的账面价值为 1500 万元。预计尚可使用寿命为 15 年，甲公司预计 2015 年末 A 资产组（包括分配的总部资产）的可收回金额为 3000 万元。

(4) B 资产组的账面价值为 2250 万元，其中包括无形资产 B1 账面价值为 1350 万元、固定资产 B2 账面价值为 900 万元。预计 B 资产组的尚可使用寿命为 10 年。甲公司预计 2015 年末 B 资产组（包括分配的总部资产）的可收回金额为 3189 万元，其中无形资产 B1 的公允价值减去处置费用后的净额为 1300 万元，固定资产 B2 无法确定公允价值减去处置费用的净额，无形资产 B1、固定资产 B2 其未来现金流量的现值均无法确定。

(5) C 资产组包含商誉的账面价值为 3000 万元，其中固定资产 C1 为 1000 万元、固定资产 C2 为 1000 万元、固定资产 C3 为 775 万元、合并商誉为 225 万元。预计 C 资产组尚可使用寿命为 5 年。甲公司预计 2015 年末 C 资产组（包括分配的总部资产）的可收回金额为 2575.6 万元，其中固定资产 C1、C2 和 C3 均无法确定其未来现金流量的现值，C1、C2 无法确定公允价值减去处置费用的净额，C3 公允价值减去处置费用的净额为 700 万元。

要求：

【要求及答案（1）】计算 2015 年末将总部资产分配至各资产组的金额。

由于各资产组的使用寿命不同，因此应考虑时间权重。

①分配总部资产时的加权后账面价值 =  $1500 \times 15/5 + 2250 \times 10/5 + 3000 \times 5/5 = 12000$  (万元)

②将总部资产分摊至各个资产组

A 资产组应分摊总部资产的金额 =  $3000 \times (1500 \times 15/5) / 12000 = 1125$  (万元)

B 资产组应分摊总部资产的金额 =  $3000 \times (2250 \times 10/5) / 12000 = 1125$  (万元)

C 资产组应分摊总部资产的金额 =  $3000 \times (3000 \times 5/5) / 12000 = 750$  (万元)

【要求及答案（2）】计算 2015 年末分配总部资产后各资产组的账面价值（包含总部资产）。

A 资产组（包含总部资产）的账面价值 =  $1500 + 1125 = 2625$  (万元)

B 资产组（包含总部资产）的账面价值 =  $2250 + 1125 = 3375$  (万元)

C 资产组（包含总部资产）的账面价值 =  $3000 + 750 = 3750$  (万元)

【要求及答案(3)】2015 年年末对 A 资产组进行减值测试，如果减值，计算资产组（包括总部资产）减值损失。

A 资产组（包含总部资产）的账面价值=2625（万元），可收回金额=3000（万元），没有发生减值。

【要求及答案(4)】计算 2015 年末 B 资产组包含的各项资产的减值损失，以及总部资产应分摊的减值损失。

①B 资产组（包含总部资产）确认减值损失=3375-3189=186（万元）

②总部资产应分摊的减值损失=186×1125/3375=62（万元）

③B 资产组（不包含总部资产）确认减值损失=186×2250/3375=124（万元）

④无形资产 B1 确认的减值损失=1350-1300=50（万元）

【分析：按照分摊比例，应当分摊减值损失=124×（1350/2250）=74.4（万元）；分摊后的账面价值=1350-74.4=1275.6（万元），但由于无形资产 B1 的公允价值减去处臵费用后的净额为 1300 万元，因此最多只能确认减值损失=1350-1300=50（万元）。】

⑤固定资产 B2 确认的减值损失=124-50=74（万元）

【要求及答案(5)】计算 2015 年末 C 资产组包含的各项资产的减值损失，以及总部资产应分摊的减值损失。

①不包含商誉 C 资产组确认减值损失=（3000-225+750）-2575.6=949.4（万元）

②包含商誉 C 资产组确认减值损失=（3000+750）-2575.6=1174.4（万元）

③商誉确认减值损失=1174.4-949.4=225（万元）（首先抵减 C 资产组中商誉价值 225 万元，剩余的减值损失 949.4 万元再在各项可辨认资产和总部资产之间分摊）

④总部资产应分摊的减值损失=949.4×750/（3000+750-225）=202（万元）

⑤C 资产组中其他单项资产的减值损失总额=949.4×2775/（2775+750）=747.4（万元）

⑥固定资产 C1、C2 和 C3 分配的减值损失

固定资产 C3 应分摊的减值损失=775-700=75（万元）

【分析：按照分摊比例，应当分摊减值损失=747.4×775/（1000+1000+775）=208.73（万元），分摊后的账面价值=775-208.73=566.27（万元），由于小于固定资产 C3 的未来现金流量的现值 700 万元，因此最多只能确认减值损失=775-700=75（万元）。】

固定资产 C1 应分摊的减值=（747.4-75）×1000/2000=336.2（万元）

固定资产 C2 应分摊的减值=（747.4-75）×1000/2000=336.2（万元）

【要求及答案(6)】计算 2015 年末总部资产应分摊的减值损失总额，并编制 2015 年末甲公司计提资产减值损失的会计分录。

2015 年末总部资产应分摊的减值损失总额=62+202=264（万元）

借：资产减值损失 （186+1174.4）1360.4

贷：商誉减值准备 225

无形资产减值准备——无形资产 B1 50

固定资产减值准备——固定资产 B2 74



——固定资产 C1	336.2
——固定资产 C2	336.2
——固定资产 C3	75
——总部资产	264

3. A 公司与相关公司的所得税税率均为 25%。A 公司有关企业合并的资料如下：

(1) 2015 年 3 月，A 公司与 B 公司控股股东 C 公司签订协议，协议约定：A 公司向 C 公司定向发行 10000 万股本公司股票，以换取 C 公司持有 B 公司 80% 的股权。A 公司该并购事项于 2015 年 5 月 10 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2015 年 6 月 30 日发行，当日收盘价每股 8.21 元。A 公司于 6 月 30 日起主导 B 公司财务和经营政策。B 公司可辨认净资产于 2015 年 6 月 30 日的账面价值为 99000 万元，可辨认净资产的公允价值为 103000 万元（不含递延所得税资产和负债），其差额 4000 万元为下列事项造成：

项目：	评估增值差额（万元）
存货	1000
固定资产	2000
无形资产	2000
或有负债	1000
合计	4000

上述 B 公司存货至本年末已全部对外销售；上述 B 公司固定资产、无形资产预计尚可使用年限分别为 5 年、10 年，采用直线法计提折旧或摊销，预计净残值均为零；上述或有负债为 B 公司因未决诉讼案件而形成的，B 公司预计该诉讼不是很可能导致经济利益流出企业，但是预计如果败诉应确定赔偿金额为 1000 万元，故 B 公司未确认预计负债，至本年末尚未判决。上述资产、负债的计税基础与按历史成本计算的账面价值相同。A 公司向 C 公司发行股票后，C 公司持有 A 公司发行在外的普通股的 12%，不具有重大影响。A 公司在此项交易前与 C 公司不存在任何关联方关系。

**【要求及答案（1）】**根据资料（1），①确定 A 公司合并 B 公司的企业合并类型，并说明理由；②计算 A 公司购买日个别报表中应确认的初始投资成本金额；③计算 A 公司企业合并中取得可辨认净资产的公允价值；④计算合并报表中应确认的合并商誉金额。

①该项为非同一控制下企业合并。理由：A 公司与 C 公司在此项交易前不存在任何关联方关系。

②A 公司购买日个别报表的初始投资成本 =  $10000 \times 8.21 = 82100$ （万元）

③A 公司合并中取得可辨认净资产的公允价值 =  $103000 - 4000 \times 25\% = 102000$ （万元）  
或 =  $99000 + 4000 \times 75\% = 102000$ （万元）

④合并商誉 =  $82100 - 102000 \times 80\% = 500$ （万元）

(2) B 公司 2015 年 7 月 1 日到 12 月 31 日期间，按其净资产账面价值计算实现的净利润为 5000 万元。2015 年 12 月 31 日，A 公司对 B 公司的长期股权投资进行减值测试。A 公



司对 B 公司的长期股权投资,在活跃市场中的报价为 80010 万元,预计处置费用为 10 万元,预计未来现金流量的现值为 82000 万元。

【要求及答案(2)】根据资料(2),计算 2015 年末 A 公司长期股权投资在个别报表应计提的减值准备,并编制相关的会计分录。

①年末长期股权投资的账面价值=82100(万元)

②长期股权投资公允价值减去处置费用后的净额=80010-10=80000(万元),预计未来现金流量的现值为 82000 万元,因此长期股权投资可收回金额=82000(万元)。

③长期股权投资应计提的减值准备=82100-82000=100(万元)

④对长期股权投资计提减值的分录为:

借:资产减值损失 100

贷:长期股权投资减值准备 100

(3) 2015 年 12 月 31 日, A 公司对 B 公司的商誉进行减值测试。在进行商誉减值测试时, A 公司将 B 公司的所有净资产认定为一个资产组, 而且判断该资产组中的所有可辨认资产不存在减值迹象。A 公司估计 B 公司资产组的可收回金额为 106350 万元。

【要求及答案(3)】根据资料(3), ①计算 2015 年末 B 公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值; ②计算 A 公司应在合并报表确认的商誉减值损失金额, 并编制合并报表中计提商誉减值准备的分录。

①2015 年末 B 公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值=102000+调整后的净利润(5000-1000×75%-2000/5×6/12×75%-2000/10×6/12×75%)=106025(万元)

②A 公司确认的不包含商誉的资产组减值损失=0

【分析: B 公司资产组(不包括商誉)的账面价值 106025 万元, 与可收回金额 106350 万元比较, 说明可辨认资产未发生减值。】

A 公司确认的包含商誉的资产组减值损失=(106025+500/80%)-106350=300(万元)

A 公司应在合并报表中确认的商誉减值损失=300×80%=240(万元)

借:资产减值损失 240

贷:商誉减值准备 240

## 第9章 负债

### 考点核心提示

#### 考点一：应交税费★

##### ☆考点核心提示

1. 增值税
2. 消费税

#### 考点二：应付债券★★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 一般公司债券

(1) 企业发行的超过一年期以上的债券（包括企业发行的归类为金融负债的优先股、永续债等），构成了企业的长期负债。

(2) 发行债券时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按债券票面金额，贷记“应付债券——面值”科目，存在差额的，还应借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

(3) 资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，应按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”、“制造费用”、“研发支出”、“财务费用”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。对于一次还本付息的债券，按票面利率计算确定的应付未付利息，应通过“应付债券——应计利息”科目核算。

##### 2. 可转换公司债券

企业发行的可转换公司债券，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该项可转换公司债券包含的负债成份的面值，贷记“应付债券——可转换公司债券（面值）”科目，按权益成份的公允价值，贷记“其他权益工具”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——可转换公司债券（利息调整）”科目。

可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债券的余额，借记“应付债券——可转换公司债券（面值）、（利息调整）”科目，按其权益成份的金额，借记“其他权益工具”科目，按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

**【提示】**企业发行的认股权和债券分离交易的可转换公司债券，认股权符合权益工具定义的，应确认为一项权益工具。认股权持有人到期没有行权的，应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积（股本溢价）。

发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按债务工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按其差额，贷记或借记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目。

## 经典习题

## 一、单项选择题

1. 甲公司 2014 年 1 月 1 日发行 5 万份可转换公司债券, 取得发行总收入 480 万元。该债券期限为 3 年, 面值总额为 500 万元, 票面年利率为 3%, 利息按年支付; 每份债券均可在债券发行 1 年后转换为 40 股该公司普通股。公司发行该债券时, 二级市场上与之类似但没有转股权的债券市场利率为 6%。已知:  $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ;  $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ 。不考虑其他因素, 2014 年 1 月 1 日权益成份的初始入账金额为 ( )。

- A. 20.10 万元      B. 0  
C. 459.90 万元      D. 480 万元

## 1. 【答案】A

【解析】负债成份的初始入账金额 =  $500 \times 3\% \times 2.6730 + 500 \times 0.8396 = 459.90$  (万元); 权益成份的初始入账金额 =  $480 - 459.90 = 20.10$  (万元)。

2. 下列关于企业发行分离交易的可转换公司债券 (认股权符合有关权益工具定义) 会计处理的表述中, 不正确的是 ( )。

- A. 应将负债成份确认为应付债券  
B. 分离交易可转换公司债券发行价格, 减去不附认股权且其他条件相同的公司债券的公允价值后的差额, 应确认为其他权益工具  
C. 按债券面值计量负债成份初始确认金额  
D. 按公允价值计量负债成份初始确认金额

## 2. 【答案】C

【解析】选项 B, 企业发行的分离交易可转换公司债券, 认股权符合有关权益工具定义的, 应当按照分离交易可转换公司债券发行价格, 减去不附认股权且其他条件相同的公司债券的公允价值后的差额, 确认一项权益工具; 选项 C, 企业应按照负债成份的公允价值计量其初始确认金额。

3. 2015 年 10 月 1 日, A 公司经批准在全国银行间债券市场公开发行 100000 万元人民币短期融资券, 期限为 1 年, 票面年利率为 5%, 每张面值为 100 元, 每半年付息一次、到期一次还本。A 公司将该短期融资券指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。该短期融资券发行时产生的交易费用为 100 万元。2015 年年末, 该短期融资券的市场价格为每张 110 元 (不含利息)。2015 年有关该短期融资券的会计处理, 不正确的是 ( )。

- A. 2015 年 10 月 1 日发行短期融资券时, 应贷记“交易性金融负债——成本”科目 100000 万元  
B. 2015 年年末, 应借记“公允价值变动损益”科目 10000 万元, 贷记“交易性金融负债——公允价值变动”科目 10000 万元  
C. 2015 年年末计息, 应借记“投资收益”科目 1250 万元, 贷记“应付利息”科目 1250 万元

D. 2015年年末计息，应借记“财务费用”科目1250万元，贷记“应付利息”科目1250万元

3. 【答案】D

【解析】该短期融资券属于交易性金融负债，交易费用100万元应计入投资收益。2015年年末计息，应借记“投资收益”科目，贷记“应付利息”科目1250万元。2015年年末的会计分录如下：

借：公允价值变动损益  $(100000 \div 100 \times 110 - 100000)$  10000

贷：交易性金融负债——公允价值变动 10000

借：投资收益 1250

贷：应付利息  $(100000 \times 5\% \times 3/12)$  1250

4. 甲公司2015年1月1日发行3年期一般公司债券，发行价格为52802.1万元，债券面值为50000万元，每半年付息一次，到期一次还本，票面年利率为6%，实际年利率为4%。下列关于甲公司2015年应付债券的会计处理，说法不正确的是（ ）。

A. 6月30日确认实际利息费用为1056.04万元

B. 6月30日“应付债券——利息调整”的余额为2358.14万元

C. 12月31日“应付债券——利息调整”的余额为1905.3万元

D. 12月31日应付债券项目的账面价值为50000万元

4. 【答案】D

【解析】6月30日：实际利息费用 $=52802.1 \times 4\% / 2 = 1056.04$ （万元）；应付利息 $=50000 \times 6\% / 2 = 1500$ （万元）；利息调整摊销额 $=1500 - 1056.04 = 443.96$ （万元）；“应付债券——利息调整”的余额 $=2802.1 - 443.96 = 2358.14$ （万元）。12月31日：实际利息费用 $= (52802.1 - 443.96) \times 4\% / 2 = 1047.16$ （万元）；应付利息 $=50000 \times 6\% / 2 = 1500$ （万元）；利息调整摊销额 $=1500 - 1047.16 = 452.84$ （万元）；“应付债券——利息调整”的余额 $=2802.1 - 443.96 - 452.84 = 1905.3$ （万元）；2015年12月31日应付债券的账面价值 $=52802.1 - 443.96 - 452.84 = 51905.3$ （万元）。

5. AS公司2015年1月1日按每份102元的发行价格，发行了2000万份可转换公司债券专门用于购建生产线，取得总收入204000万元。该债券每份面值100元，期限为4年，票面年利率为4%，一次还本分次付息；可转换公司债券在发行1年后可转换为AS公司的普通股股票，初始转股价格为每股10元（按债券面值及初始转股价格计算转股数量，利息仍可支付）。AS公司发行该债券时，二级市场上与之类似但没有转股权的债券市场利率为6%。2015年4月1日开始资本化，未动用的专门借款的闲置资金存入银行，其中前3个月的存款利息收入18万元，后9个月的存款利息收入为8万元。已知： $(P/F, 6\%, 4) = 0.7921$ ； $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$ 。下列关于AS公司的相关会计处理中，不正确的是（ ）。

A. 负债成份的初始入账金额为186140.80万元

B. 权益成份的初始入账金额为17859.20万元

C. 2015年末资本化的利息费用为8368.34万元

D. 2015年末费用化的利息费用为2792.11万元

5. 【答案】D

【解析】2015 年 1 月 1 日，负债成份的初始入账金额 =  $(100 \times 2000) \times 4\% \times 3.4651 + (100 \times 2000) \times 0.7921 = 186140.80$  (万元)，权益成份的初始入账金额 =  $204000 - 186140.80 = 17859.20$  (万元)；2015 年末资本化利息费用 =  $186140.80 \times 6\% \times 9/12 - 8 = 8368.34$  (万元)，费用化利息费用 =  $186140.80 \times 6\% \times 3/12 - 18 = 2774.11$  (万元)。

6. 下列关于可转换公司债券的说法正确的是 ( )。

- A. 可转换公司债券应将其价值在负债成份与权益成份之间进行分配
- B. 为发行可转换公司债券发生的手续费应计入负债成份的入账价值
- C. 可转换公司债券的权益成份应记入“资本公积——其他资本公积”科目
- D. 转股时应将可转换公司债券中所包含的权益成份从资本公积转销

6. 【答案】A

【解析】选项 B，为发行可转换公司债券发生的手续费应在权益成份与负债成份之间按照公允价值比例进行分配，并计入各自的入账价值中；选项 C，可转换公司债券的权益成份应记入“其他权益工具”科目；选项 D，转股时应将可转换公司债券中的权益成份从“其他权益工具”转销。

二、多项选择题

1. 下列有关金融工具的表述中，正确的有 ( )。

- A. 企业初始确认以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债时，应当按照公允价值计量
- B. 对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，相关交易费用应计入投资收益
- C. 对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债以外的其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应计入初始确认金额
- D. 对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，应当按公允价值进行后续计量，公允价值变动的金额计入公允价值变动损益

1. 【答案】ABCD

2. 企业可通过“营业税金及附加”科目核算的有 ( )。

- A. 教育费附加
- B. 消费税
- C. 营业税
- D. 城市维护建设税

2. 【答案】ABCD

【解析】“营业税金及附加”科目核算企业经营活动发生的营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。

3. 对于增值税一般纳税人，下列经济业务所涉及的增值税，应确认销项税额的有 ( )。

- A. 因管理不善造成自产产品霉烂变质

- B. 企业以存货清偿债务
- C. 在不具有商业实质的情况下以库存商品换入长期股权投资
- D. 作为股利分配给股东的自产产品

3. 【答案】BCD

【解析】选项 A，因管理不善，自产产品霉烂变质，其耗用原材料的进项税额应作进项税额转出的处理。

4. 应通过“长期应付款”科目核算的经济业务有（ ）。
- A. 具有融资性质的分期付款购入固定资产发生的应付款
  - B. 具有融资性质的分期付款购入无形资产发生的应付款
  - C. 购入存货发生的应付款
  - D. 应付融资租入固定资产的租赁费

4. 【答案】ABD

【解析】“长期应付款”科目核算的经济业务包括具有融资性质的以分期付款购入固定资产和无形资产发生的应付款项、应付融资租入固定资产的租赁费等。

5. 对债券发行者来讲，如果为分期付息、到期一次还本的债券，随着各期债券利息调整（债券溢折价）的摊销，以下说法正确的有（ ）。
- A. 随着各期债券溢价的摊销，债券的摊余成本、利息费用会逐期减少
  - B. 随着各期债券溢价的摊销，债券的摊余成本减少、利息费用会逐期增加
  - C. 随着各期债券折价的摊销，债券的摊余成本、利息费用会逐期增加
  - D. 随着各期债券溢价的摊销，债券的溢价摊销额会逐期增加

5. 【答案】ACD

【解析】选项 B，随着各期债券溢价的摊销，债券的摊余成本减少，利息费用也逐期减少。

三、综合题

1. A 公司于 2013 年 4 月 1 日发行公司债券一批，面值为 1000 万元，发行价格为 1060 万元，期限 3 年，票面年利率为 5%，每年付息一次，到期一次还本并支付最后一期利息，付息日为每年的 4 月 1 日；另支付发行费用 3.43 万元，实际收到发行价款 1056.57 万元存入银行。A 公司每年 3 月 31 日及 12 月 31 日计息。该债券专门用于购建固定资产，2013 年 7 月 1 日开始资本化，专门借款中未支出部分全部存入银行，其中，2013 年 4 月 1 日~6 月 30 日存款利息收入为 3 万元，2013 年 7 月 1 日~12 月 31 日存款利息收入为 2 万元；至 2013 年末该专门借款已全部用于工程建造。假定上述存款利息收入已经实际收到。2014 年 7 月 1 日工程完工并达到预定可使用状态。相关复利现值系数如下：

$$(P/F, 2\%, 1) = 0.9804; \quad (P/F, 2\%, 2) = 0.9612; \quad (P/F, 2\%, 3) = 0.9423;$$
$$(P/F, 4\%, 1) = 0.9615; \quad (P/F, 4\%, 2) = 0.9246; \quad (P/F, 4\%, 3) = 0.8890.$$

【要求及答案（1）】计算 A 公司债券的实际利率 r。

$$50 \times (P/F, r, 1) + 50 \times (P/F, r, 2) + 1050 \times (P/F, r, 3) = 1056.57 \text{ (万元)}$$



当  $r=2\%$  时,  $50 \times 0.9804 + 50 \times 0.9612 + 1050 \times 0.9423 = 1086.50$  (万元)

当  $r=4\%$  时,  $50 \times 0.9615 + 50 \times 0.9246 + 1050 \times 0.8890 = 1027.76$  (万元)

根据插值法:

$$(2\% - r) / (2\% - 4\%) = (1086.5 - 1056.57) / (1086.5 - 1027.76)$$

由此计算得出, 实际利率  $r=3\%$ 。

【要求及答案(2)】编制发行日的会计分录。

借: 银行存款 1056.57

贷: 应付债券——面值 1000

——利息调整 56.57

【要求及答案(3)】计算债券发行期间各年有关应付债券的利息费用, 并编制每期计提利息的相关会计分录。(实际利率的计算结果以百分数形式表示, 且小数点之后保留 0 位; 其他金额计算结果保留两位小数)

2013 年 12 月 31 日:

实际利息费用 =  $1056.57 \times 3\% \times 9/12 = 23.77$  (万元)

费用化利息费用 =  $1056.57 \times 3\% \times 3/12 - 3 = 4.92$  (万元)

资本化利息费用 =  $1056.57 \times 3\% \times 6/12 - 2 = 13.85$  (万元)

应付利息 =  $1000 \times 5\% \times 9/12 = 37.5$  (万元)

利息调整的摊销额 =  $37.5 - 23.77 = 13.73$  (万元)

借: 财务费用 4.92

在建工程 13.85

银行存款 5

应付债券——利息调整 13.73

贷: 应付利息 37.5

2014 年 3 月 31 日:

资本化利息费用 =  $1056.57 \times 3\% \times 3/12 = 7.92$  (万元)

应付利息 =  $1000 \times 5\% \times 3/12 = 12.5$  (万元)

利息调整的摊销额 =  $12.5 - 7.92 = 4.58$  (万元)

借: 在建工程 7.92

应付债券——利息调整 4.58

贷: 应付利息 12.5

2014 年 4 月 1 日:

借: 应付利息 50

贷: 银行存款 50

2014 年 12 月 31 日:

实际利息费用 =  $(1056.57 - 13.73 - 4.58) \times 3\% \times 9/12 = 23.36$  (万元)

资本化利息费用 =  $(1056.57 - 13.73 - 4.58) \times 3\% \times 3/12 = 7.79$  (万元)

费用化利息费用 =  $23.36 - 7.79 = 15.57$  (万元)

应付利息 =  $1000 \times 5\% \times 9/12 = 37.5$  (万元)

利息调整的摊销额 =  $37.5 - 23.36 = 14.14$  (万元)

借: 在建工程 7.79

    财务费用 15.57

    应付债券——利息调整 14.14

贷: 应付利息 37.5

2015年3月31日:

实际利息费用 =  $(1056.57 - 13.73 - 4.58) \times 3\% \times 3/12 = 7.79$  (万元)

应付利息 =  $1000 \times 5\% \times 3/12 = 12.5$  (万元)

利息调整的摊销额 =  $12.5 - 7.79 = 4.71$  (万元)

借: 财务费用 7.79

    应付债券——利息调整 4.71

贷: 应付利息 12.5

2015年4月1日:

借: 应付利息 50

    贷: 银行存款 50

2015年12月31日:

实际利息费用 =  $[1056.57 - (13.73 + 4.58) - (14.14 + 4.71)] \times 3\% \times 9/12 = 22.94$  (万元)

应付利息 =  $1000 \times 5\% \times 9/12 = 37.5$  (万元)

利息调整的摊销额 =  $37.5 - 22.94 = 14.56$  (万元)

借: 财务费用 22.94

    应付债券——利息调整 14.56

贷: 应付利息 37.5

2016年3月31日:

尚未摊销的利息调整余额 =  $56.57 - 13.73 - 4.58 - 14.14 - 4.71 - 14.56 = 4.85$  (万元)

应付利息 =  $1000 \times 5\% \times 3/12 = 12.5$  (万元)

实际利息费用 =  $12.5 - 4.85 = 7.65$  (万元)

借: 财务费用 7.65

    应付债券——利息调整 4.85

贷: 应付利息 12.5

2016年4月1日:

借: 应付利息 50

    应付债券——面值 1000

贷: 银行存款 1050

2. 甲股份有限公司 (以下简称“甲公司”) 为上市公司, 其相关交易或事项如下。

(1) 经相关部门批准，甲公司于 2015 年 1 月 1 日按面值发行分期付息、到期一次还本的可转换公司债券 200000 万元，另支付发行费用 3000 万元，实际募集资金已存入银行专户。

根据可转换公司债券募集说明书的约定，可转换公司债券的期限为 3 年，可转换公司债券的票面年利率为 2%；可转换公司债券的利息自发行之日起每年年末支付一次，发行 1 年后可转换为甲公司普通股股票，初始转股价为每股 10 元；发行可转换公司债券募集的资金专门用于生产用厂房的建设。发行时二级市场上与之类似的不附带转换权的债券市场利率为 6%。

(2) 甲公司 2015 年 1 月 1 日将募集资金一次性投入厂房的建设，生产用厂房于 2015 年 12 月 31 日达到预定可使用状态。

(3) 2015 年 12 月 31 日，甲公司支付 2015 年度可转换公司债券利息。

(4) 2016 年 7 月 1 日，由于甲公司股票价格涨幅较大，全体债券持有人将其持有的可转换公司债券全部转换为甲公司普通股股票。

(5) 其他资料如下：①甲公司将发行的可转换公司债券的负债成份划分为以摊余成本计量的金融负债。②甲公司发行可转换公司债券时无债券发行人赎回和债券持有人回售条款以及变更初始转股价格的条款。③在当期付息前转股的，利息仍可支付，转股时需要计提当期实际利息费用。按债券面值及初始转股价格计算转股数量。④不考虑所得税影响。

本题涉及的复利现值系数或年金现值系数如下：

$$(P/F, 6\%, 3) = 0.8396; \quad (P/A, 6\%, 3) = 2.6730;$$

$$(P/F, 7\%, 3) = 0.8163; \quad (P/A, 7\%, 3) = 2.6243.$$

**【要求及答案(1)】**计算债券发行期间各年有关应付债券的利息费用，并编制每期计提利息的相关会计分录。(实际利率的计算结果以百分数形式表示，且小数点之后保留两位；其他金额计算结果保留两位小数) 计算发行日不考虑发行费用时的负债成份和权益成份的公允价值。

不考虑发行费用时：

$$\text{负债成份的公允价值} = 200000 \times 2\% \times (P/A, 6\%, 3) + 200000 \times (P/F, 6\%, 3) = 200000 \times 2\% \times 2.6730 + 200000 \times 0.8396 = 178612 \text{ (万元)}$$

$$\text{权益成份的公允价值} = \text{发行价格} - \text{负债成份的公允价值} = 200000 - 178612 = 21388 \text{ (万元)}$$

**【要求及答案(2)】**计算可转换公司债券负债成份和权益成份应分摊的发行费用。

$$\text{负债成份应分摊的发行费用} = 3000 \times 178612 / 200000 = 2679.18 \text{ (万元)}$$

$$\text{权益成份应分摊的发行费用} = 3000 \times 21388 / 200000 = 320.82 \text{ (万元)}$$

**【要求及答案(3)】**编制甲公司 2015 年 1 月 1 日发行可转换公司债券时的会计分录。

借：银行存款 (200000-3000) 197000

    应付债券——可转换公司债券(利息调整) [200000 - (178612 - 2679.18)]  
 24067.18

    贷：应付债券——可转换公司债券(面值) 200000

其他权益工具 (21388-320.82) 21067.18

【要求及答案(4)】计算 2015 年 1 月 1 日债券的实际利率 r。

利率为 6% 的现值 = 178612 (万元)

利率为 r 的现值 = 200000 - 24067.18 = 175932.82 (万元)

利率为 7% 的现值 = 200000 × 2% × (P/A, 7%, 3) + 200000 × (P/F, 7%, 3) = 173757.2 (万元)

用内插法计算:

$$(6\% - r) / (6\% - 7\%) = (178612 - 175932.82) / (178612 - 173757.2)$$

得出 r = 6.55%。

【要求及答案(5)】计算 2015 年末应确认的利息费用并编制相关的会计分录。

资本化的利息费用 = 175932.82 × 6.55% = 11523.60 (万元)

应付利息 = 200000 × 2% = 4000 (万元)

利息调整摊销额 = 11523.60 - 4000 = 7523.60 (万元)

借: 在建工程 11523.60

贷: 应付利息 4000

应付债券——可转换公司债券 (利息调整) 7523.60

借: 应付利息 4000

贷: 银行存款 4000

【要求及答案(6)】计算 2016 年 7 月 1 日应确认的利息费用并编制相关的会计分录。

费用化的利息费用 = (175932.82 + 7523.60) × 6.55% / 2 = 6008.20 (万元)

应付利息 = 200000 × 2% / 2 = 2000 (万元)

利息调整摊销额 = 6008.20 - 2000 = 4008.20 (万元)

借: 财务费用 6008.20

贷: 应付利息 2000

应付债券——可转换公司债券 (利息调整) 4008.20

【要求及答案(7)】编制 2016 年 7 月 1 日转股时的会计分录。(实际利率的计算结果以百分数形式表示,且小数点之后保留两位小数;其他金额计算结果保留两位小数)

转股数 = 200000 ÷ 10 = 20000 (万股)

借: 应付债券——可转换公司债券 (面值) 200000

其他权益工具 21067.18

贷: 应付债券——可转换公司债券 (利息调整)

(24067.18 - 7523.60 - 4008.20) 12535.38

股本 20000

资本公积——股本溢价 188531.80

## 第10章 所有者权益

### 考点核心提示

#### 考点一：金融负债和权益工具的区别★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 区分

###### (1) 通过交付现金、其他金融资产或交换金融资产或金融负债结算

如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。

如果发行的金融工具将以现金或其他金融资产结算，那么该工具导致企业承担了交付现金或其他金融资产的义务。如果该工具要求企业在潜在不利条件下通过交换金融资产或金融负债结算（例如，该工具包含发行方签出的以现金或其他金融资产结算的期权），该工具同样导致企业承担了合同义务。在这种情况下，发行方对于发行的金融工具应当归类为金融负债。

###### (2) 通过自身权益工具结算

如果发行的金融工具须用或可用企业自身权益工具结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有人享有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。

(3) 对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类，应当区分衍生工具还是非衍生工具。

对于非衍生工具，如果发行方未来没有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是权益工具；否则，该非衍生工具是金融负债。

对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算，则该衍生工具是权益工具。

##### 2. 主要账务处理

###### (1) 发行方的账务处理

①发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按债务工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按其差额，贷记或借记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目。

在该工具存续期间，计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理，按照金融工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

②发行方发行的金融工具归类为权益工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的利息，下同）的，作为利润分配处理。发行方应根据经批准的股利分配方案，按应分配

给金融工具持有者的股利金额，借记“利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息等”科目，贷记“应付股利——优先股股利、永续债利息等”科目。

## (2) 投资方的账务处理

投资方购买发行方发行的金融工具，应当按照金融工具确认和计量准则及本规定进行分类和计量。如果投资方因持有发行方发行的金融工具而对发行方拥有控制、共同控制或重大影响的，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第20号——企业合并》进行确认和计量；投资方需编制合并财务报表的，按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定编制合并财务报表。

### 考点二：实收资本和其他权益工具★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 企业收到投资者出资

企业收到投资人投入的现金，应在实际收到或存入企业开户银行时，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，以实物资产投资的，应按照合同、协议约定的价值，并在办理实物产权转移手续时，借记“固定资产”等资产科目，以无形资产出资的，应按照合同、协议或公司章程规定移交有关凭证时，借记“无形资产”科目，按其注册资本或股本中所占份额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目。

#### 2. 实收资本增加

企业增加资本的途径一般有：

(1) 将资本公积转为实收资本或者股本。会计核算时应借记“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科目，贷记“实收资本”或“股本”科目。

(2) 将盈余公积转为实收资本或股本。会计核算时应借记“盈余公积”科目，贷记“实收资本”或“股本”科目。

(3) 所有者（包括原企业所有者和新投资者）投入。企业接受投资者投入的资本，借记“银行存款”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科目，贷记“实收资本”或“股本”等科目。

(4) 股份有限公司采用发放股票股利方式实现增资。股东大会批准的利润分配方案中分配的股票股利，应在办理增资手续后，借记“利润分配”科目，贷记“股本”科目。

(5) 除此之外，可转换公司债券持有人行使转换权利、企业将重组债务转为资本、以权益结算的股份支付的行权等也可以导致实收资本或股本的增加。

#### 3. 库存股

股份有限公司因减少注册资本而回购本公司股份的，应按实际支付金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。注销库存股时，应按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，冲减股票发行时原计入资本公积的溢价部分，借记“资本公积——股本溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

#### 4. 其他权益工具



在所有者权益类科目中设置“其他权益工具”科目，核算企业发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具。

企业发行的可转换公司债券，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该项可转换公司债券包含的负债成份的面值，贷记“应付债券——可转换公司债券（面值）”科目，按权益成份的公允价值，贷记“其他权益工具”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——可转换公司债券（利息调整）”科目。可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债券的余额，借记“应付债券——可转换公司债券（面值）、（利息调整）”科目，按其权益成份的金额，借记“其他权益工具”科目，按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

企业发行的认股权和分离交易的可转换公司债券，认股权符合权益工具定义的，应确认一项权益工具（其他权益工具）。认股权持有人到期没有行权的，应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积（股本溢价）。

### 考点三：资本公积★★

#### ☆考点核心提示

资本公积一般应当设置“资本溢价（或股本溢价）”、“其他资本公积”明细科目核算。

#### 1. “资本溢价（或股本溢价）”明细科目核算

(1) 企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额部分。企业接受投资者投入的资本、可转换公司债券持有人行使转换权利、将债务转为资本等形成的资本公积，借记有关科目，贷记“实收资本”或“股本”科目，差额记入“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”等科目。

(2) 与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用，借记“资本公积——股本溢价”等科目，贷记“银行存款”等科目。

(3) 同一控制下控股合并形成的长期股权投资，应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价（股本溢价）”科目；为借方差额的，借记“资本公积——资本溢价（股本溢价）”科目，资本公积——资本溢价（股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

同一控制下吸收合并涉及的资本公积，比照上述原则进行处理。

#### 2. “其他资本公积”明细科目核算

(1) 长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动，投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，借记“长期股权投资——其他权益变动”，贷记“资本公积——其他资本公积”，或做相反分录。

(2) 以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的,在资产负债表日,应按照确定的成本费用金额,借记“管理费用”等科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

#### 考点四:其他综合收益★★

##### ☆考点核心提示

(1) 可供出售金融资产公允价值变动形成的利得,借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“其他综合收益”科目,公允价值变动形成的损失,做相反的会计分录。处置该金融资产时,原计入其他综合收益的金额需要转出,借记“其他综合收益”科目,贷记“投资收益”科目,或做相反的会计分录。

(2) 长期股权投资采用权益法核算的,被投资单位实现的其他综合收益变动,投资单位按持股比例计算应享有的份额,借记“长期股权投资——其他综合收益”科目,贷记“其他综合收益”,或做相反分录。处置该投资时,原计入其他综合收益的金额需要转出,借记“其他综合收益”科目,贷记“投资收益”科目,或做相反分录。但是其他综合收益属于被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动,按照被投资单位处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

(3) 企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,应当按该项房地产在转换日的公允价值入账,借记“投资性房地产——成本”科目,原已计提跌价准备的,借记“存货跌价准备”科目,按其账面余额,贷记“开发产品”等科目;同时,转换日的公允价值小于账面价值的,按其差额,借记“公允价值变动损益”科目,转换日的公允价值大于账面价值的,按其差额,贷记“其他综合收益”科目。将自用的建筑物等转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,比照上述原则处理。出售、转让采用公允价值模式计量的投资性房地产时,原计入其他综合收益的金额需要转出,借记“其他综合收益”科目,贷记“其他业务成本”科目。

(4) 将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产,或将可供出售金融资产重分类为持有至到期投资的,按照“持有至到期投资”、“可供出售金融资产”等科目的相关规定进行处理,相应调整其他综合收益。

(5) 外币报表折算差额,处置境外经营时,计入处置当期损益。

(6) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分。

#### 考点五:留存收益★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 盈余公积

为了反映盈余公积的形成及使用情况,企业应设置“盈余公积”科目。企业应当分别“法定盈余公积”、“任意盈余公积”进行明细核算。

(1) 企业提取盈余公积时,借记“利润分配——提取法定盈余公积”、“利润分配——提取任意盈余公积”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积”、“盈余公积——任意盈余公积”科目。

(2) 企业用盈余公积弥补亏损时, 借记“盈余公积”科目, 贷记“利润分配——盈余公积补亏”科目。

(3) 经股东大会或类似机构决议, 用盈余公积转增资本时, 借记“盈余公积”科目, 贷记“实收资本”或“股本”科目。经股东大会决议, 用盈余公积派送新股, 按派送新股计算的金额, 借记“盈余公积”科目, 按股票面值总额, 贷记“股本”科目。

## 2. 未分配利润

“利润分配”科目应当分别“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“转作股本的股利”、“盈余公积补亏”和“未分配利润”等进行明细核算。

### 经典习题

#### 一、单项选择题

1. 下列有关金融负债和权益工具的区分的表述中, 不正确的是( )。

A. 如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务, 发行方对于发行的金融工具应当归类为金融负债

B. 如果发行的金融工具要求企业在潜在不利条件下通过交付金融资产或金融负债结算, 发行方对于发行的金融工具应当归类为权益工具

C. 对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类, 对于非衍生工具, 如果发行方未来没有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算, 则该非衍生工具是权益工具; 否则, 该非衍生工具是金融负债

D. 对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类, 对于衍生工具, 如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算, 则该衍生工具是权益工具

**【答案】B**

**【解析】**如果发行的金融工具要求企业在潜在不利条件下通过交付金融资产或金融负债结算, 发行方对于发行的金融工具应当归类为金融负债。

2. 下列有关企业发行的权益工具的会计处理中, 不正确的是( )。

A. 甲公司发行的优先股要求每年按6%的股息率支付优先股股息, 则甲公司承担了支付未来每年6%股息的合同义务, 应当就该强制付息的合同义务确认金融负债

B. 乙公司发行的一项永续债, 无固定还款期限且不可赎回、每年按8%的利率强制付息; 尽管该项工具的期限永续且不可赎回, 但由于企业承担了以利息形式永续支付现金的合同义务, 因此应当就该强制付息的合同义务确认金融负债

C. 丙公司发行了一项无固定期限、能够自主决定支付本息的可转换优先股, 按相关合同规定, 甲公司将在第五年末将发行的该工具强制转换为可变数量的普通股; 对于非衍生工具, 如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算, 则该非衍生工具是金融负债

D. 丁公司发行了一项年利率为8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债, 该永续债票息在丁公司向其普通股股东支付股利时必须支付(即“股利推动

机制”);根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付,该公司发行该永续债之前多年来均支付普通股股利,因此该永续债应整体被分类为金融负债

【答案】D

【解析】尽管丁公司多年来均支付普通股股利,但由于丁公司能够根据相应的议事机制自主决定普通股股利的支付,并进而影响永续债利息的支付,对丁公司而言,该永续债并未形成支付现金或其他金融资产的合同义务,因此该永续债应整体被分类为权益工具。

3. 甲公司于2014年2月1日向乙公司发行以自身普通股为标的的看涨期权,实际收到款项500万元。根据该期权合同,如果乙公司行权,则有权以每股10.2元的价格从甲公司购入普通股1000万股(每股面值为1元)。行权日为2015年1月31日,期权将以现金净额结算。2014年12月31日期权的公允价值为300万元,2015年1月31日期权的公允价值为200万元。2015年1月31日每股市价为10.4元。下列甲公司发行的金融工具相关会计处理表述中,不正确的是( )。

- A. 甲公司在潜在不利条件下交换金融资产,应分类为权益工具
- B. 2014年2月1日,甲公司发行的看涨期权记入“衍生工具”科目500万元
- C. 2014年12月31日,期权公允价值减少200万元计入公允价值变动损益
- D. 2015年1月31日,甲公司有义务向乙公司交付200万元现金

【答案】A

【解析】公司在潜在不利条件下交换金融资产,不属于权益工具,而属于金融负债。行权日甲公司应向乙公司支付相当于本公司普通股1000万股市值的金额,即10400万元的金额( $1000 \times 10.4$ );同日乙公司应向甲公司支付10200万元( $1000 \times 10.2$ )。所以2015年1月31日,甲公司有义务向乙公司交付200万元现金。

①2014年2月1日

借:银行存款 500

贷:衍生工具——看涨期权 500

②2014年12月31日

借:衍生工具——看涨期权 200

贷:公允价值变动损益 (500-300) 200

③2015年1月31日

借:衍生工具——看涨期权 100

贷:公允价值变动损益 (300-200) 100

④看涨期权结算

借:衍生工具——看涨期权 (500-200-100) 200

贷:银行存款 200

4. 甲公司于2014年2月1日向乙公司发行以自身普通股为标的的看涨期权,实际收到款项500万元。根据该期权合同,如果乙公司行权,则有权以每股10.2元的价格从甲公司购入普通股1000万股(每股面值为1元)。行权日为2015年1月31日,期权将以普通股净额结算。2014年12月31日期权的公允价值为300万元,2015年1月31日期权的公允

价值为200万元。2015年1月31日每股市价为10.4元。2015年1月31日乙公司行权时甲公司确认“资本公积——股本溢价”的金额为（ ）。

- A. 200000元      B. 1807685.8元  
C. 192307元      D. 0

**【答案】B**

**【解析】**企业通过交付非固定数量的自身权益工具，换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算，那么该工具也应确认为金融负债。甲公司实际向乙公司交付普通股数量约为192307.69（200万元/10.4）股，因交付的普通股数量须为整数，实际交付192307股，余下的金额将以现金方式支付。2015年1月31日：

借：衍生工具——看涨期权 2000000

贷：股本 192307

资本公积——股本溢价 （192307×9.4）1807685.8

银行存款 7.2

5. 甲企业为一合伙企业。相关入股合同约定：新合伙人加入时按确定的金额和持股比例入股，合伙人退休或退出时以其持股的公允价值予以退还；合伙企业营运资金均来自合伙人入股，合伙人持股期间可按持股比例分得合伙企业的利润（但利润分配由合伙企业自主决定）；当合伙企业清算时，合伙人可按持股比例获得合伙企业的净资产。该金融工具属于（ ）。

- A. 金融负债      B. 权益工具  
C. 金融资产      D. 复合金融工具

**【答案】B**

**【解析】**由于合伙企业在合伙人退休或退出时有向合伙人交付金融资产的义务，因而该可回售工具（合伙人入股合同）满足金融负债的定义。同时，其作为可回售工具具备了特征：如合伙企业清算时合伙人可按持股比例获得合伙企业的净资产等。因而该金融工具应当确认为权益工具。

6. 甲企业为一中外合作经营企业，成立于2015年1月1日，经营期限为20年。按照相关合同约定，甲企业的营运资金及主要固定资产均来自双方股东投入。经营期间甲企业按照合作经营合同进行运营；经营到期时，该企业的净资产根据合同约定按出资比例向合作双方偿还。该金融工具属于（ ）。

- A. 金融负债  
B. 权益工具  
C. 金融资产  
D. 复合金融工具

**【答案】B**

**【解析】**由于该合作企业依照合同，于经营期限届满时需将企业的净资产交付给双方股东，上述合作方的入股款符合金融负债的定义，但合作企业仅在清算时才有义务向合作双方交付其净资产且其同时具备下列特征：（1）合作双方在合作企业发生清算时可按合同



规定比例份额获得企业净资产；（2）该入股款属于合作企业中最次级类别的工具。因而该金融工具应当确认为权益工具。

7. 下列各项中，以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目是（ ）。

- A. 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动
- B. 因享有联营企业可供出售金融资产公允价值变动而确认的其他综合收益
- C. 可供出售金融资产公允价值变动形成的其他综合收益
- D. 自用房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产转换日公允价值大于账面价值形成的其他综合收益

【答案】A

【解析】以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：（1）重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；（2）按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。

8. 下列各项中，会引起留存收益总额发生增减变动的是（ ）。

- A. 盈余公积转增资本
- B. 盈余公积补亏
- C. 资本公积转增资本
- D. 用税后利润补亏

【答案】A

【解析】选项 A，会计处理：

借：盈余公积

贷：实收资本（股本）

选项 B，会计处理：

借：盈余公积

贷：利润分配——盈余公积补亏

9. 某有限责任公司由甲、乙、丙三方各出资 450 万元设立，2015 年年末该公司所有者权益项目的余额为：实收资本 1350 万元，资本公积 345 万元，盈余公积 150 万元，未分配利润 90 万元。为扩大经营规模，甲、乙、丙三方决定重组公司，吸收丁投资者加入，且甲、乙、丙三方投资比例均为 30%，丁的投资比例为 10%。丁投资者应投入资金总额为（ ）。

- A. 150 万元
- B. 215 万元
- C. 345 万元
- D. 800 万元

【答案】B

【解析】丁投资者应投入资金总额 = (实收资本 1350 + 资本公积 345 + 盈余公积 150 + 未分配利润 90) / 90% × 10% = 215 (万元)

10. 甲公司回购股票等相关业务如下：甲公司截至 2015 年 12 月 31 日共发行股票 20000 万股，股票面值为每股 1 元，“资本公积——股本溢价”科目余额为 55260 万元，“盈余公积”科目余额为 2000 万元，“利润分配——未分配利润”贷方余额为 3000 万元。经股东大会批准，甲公司以现金回购本公司股票 3000 万股并注销。假定甲公司按照每股



21 元的价格回购股票。甲公司按照 10% 计提盈余公积。下列关于甲公司回购、注销本公司股票会计处理的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 回购本公司股票的库存股成本为 63000 万元
- B. 注销本公司股票时冲减股本的金额为 3000 万元
- C. 注销本公司股票时冲减股本溢价的金额为 55260 万元
- D. 注销本公司股票时冲减利润分配的金额为 4266 万元

【答案】D

【解析】回购库存股的成本 =  $3000 \times 21 = 63000$ （万元）

回购时：

借：库存股 63000

贷：银行存款 63000

注销时：

借：股本 3000

资本公积——股本溢价 55260

盈余公积 2000

利润分配——未分配利润 2740

贷：库存股 63000

企业注销库存股时，回购价格超过注销股数所对应的股本金额、资本公积——股本溢价科目的部分，应依次冲减“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目。

11. 甲公司适用的所得税税率为 25%。2015 年有关资本公积、其他综合收益和盈余公积资料如下：（1）甲公司 2015 年年初“资本公积”科目的贷方余额为 1000 万元、“其他综合收益”科目的贷方余额为 1500 万元、“盈余公积”科目的贷方余额为 150 万元。（2）2015 年 1 月 1 日，甲公司以一项对某企业的长期股权投资作为合并对价取得同一集团内乙公司有表决权资本的 60%，合并日，乙公司所有者权益总额相对于集团最终控制方而言的账面价值为 1500 万元。甲公司投出长期股权投资的账面余额为 700 万元（其中投资成本为 500 万元，损益调整 200 万元）。（3）2015 年 7 月 1 日，甲公司以银行存款购买丙公司有表决权资本的 30%，对其产生重大影响。当年丙公司可供出售金融资产公允价值变动下降 100 万元，除此之外未发生其他引起所有者权益变动的事项，丙公司适用的所得税税率为 25%。甲公司拟长期持有该投资。（4）2015 年 8 月 1 日，甲公司在二级市场以银行存款 5000 万元购买丁公司有表决权资本的 1%，没有产生重大影响，划分为可供出售金融资产。年末该投资的公允价值为 5200 万元。（5）2015 年 12 月 31 日，对于权益结算的股份支付以授予日的公允价值为基础确认费用 300 万元，假定不考虑所得税影响。（6）2015 提取盈余公积 202.5 万元，用盈余公积转增资本 120 万元。假定甲公司当年未发生其他与资本公积、其他综合收益和盈余公积相关的业务，2015 年末甲公司有关资本公积、其他综合收益和盈余公积的会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2015 年末甲公司资产负债表资本公积列示余额为 1300 万元
- B. 2015 年末甲公司利润表其他综合收益税后净额列示金额为 127.5 万元

- C. 2015 年末甲公司直接计入所有者权益的利得余额为 1627.5 万元  
D. 2015 年末甲公司资产负债表盈余公积列示余额为 232.5 万元

【答案】A

【解析】选项 A，2015 年末甲公司资产负债表“资本公积”项目的余额 = (1) 1000 + (2) (1500 × 60% - 700) + (5) 300 = 1500 (万元)；选项 B，2015 年末甲公司利润表“其他综合收益税后净额”项目列示金额 = (3) - 100 × 75% × 30% + (4) 200 × 75% = 127.5 (万元)；选项 C，2015 年末甲公司直接计入所有者权益的利得余额 = 1500 + 127.5 = 1627.5 (万元)；选项 D，“盈余公积”项目的余额 = 150 + 202.5 - 120 = 232.5 (万元)。

12. A 公司 2015 年发生下列有关经济业务：(1) 增发新股 1000 万股，面值 1 元，发行价格 5 元，另支付券商佣金手续费 5 万元。(2) 以资本公积 200 万元转增资本。(3) 因持有至到期投资减值因素消失转回上年计提的减值准备 10 万元。(4) 车间机器设备发生日常维护支出 40 万元。(5) 接受母公司捐赠现金 300 万元。(6) 持有的交易性金融资产公允价值上升 60 万元。(7) 因出租设备取得租金收入 40 万元。(8) 因处置固定资产产生净收益 30 万元。(9) 收到联营企业分派的现金股利 60 万元。(10) 固定资产盘盈净收益 10 万元。(11) 提取任意盈余公积 20 万元。(12) 以银行存款 50 万元回购本公司的股票，准备减资。(13) 提取安全生产费用 60 万元（至年末产品未对外销售）。假定未发生其他业务，下列有关 A 公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 因上述事项最终影响 2015 年年末所有者权益的金额是 5415 万元  
B. 因上述事项最终影响 2015 年留存收益的金额是 110 万元  
C. 因上述事项最终影响 2015 年末分配利润的金额是 90 万元  
D. 因上述事项最终影响 2015 年专项储备的金额是 0 万元

【答案】D

【解析】影响 2015 年年末所有者权益的金额 = (1) 1000 × 5 - 5 + (3) 10 - (4) 40 + (5) 300 + (6) 60 + (7) 40 + (8) 30 + (10) 10 - (12) 50 + (13) 60 = 5415 (万元)；影响 2015 年留存收益的金额 = (3) 10 - (4) 40 + (6) 60 + (7) 40 + (8) 30 + (10) 10 = 110 (万元)；影响 2015 年末分配利润的金额 = (3) 10 - (4) 40 + (6) 60 + (7) 40 + (8) 30 + (10) 10 - (11) 20 = 90 (万元)；影响 2015 年专项储备的金额是 60 万元。

13. 下列各项中，不影响其他综合收益的是（ ）。

- A. 发行可转换公司债券包含的权益成份的价值  
B. 应享有联营企业其他综合收益的份额  
C. 可供出售金融资产公允价值变动收益  
D. 自用房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产转换日公允价值大于账面价值的差额

【答案】A

【解析】发行可转换公司债券包含的权益成份应确认为其他权益工具，不影响其他综合收益。

## 二、多项选择题

1. (2015 年) 下列项目中, 会产生直接计入所有者权益的利得或损失的有 ( )。

- A. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期工具的部分
- B. 作为可供出售类别核算的外币非货币性项目所产生的汇兑差额
- C. 以权益结算的股份支付在等待期内确认计算所有者权益的金额
- D. 因联营企业增资导致持股比例下降但仍具有重大影响, 投资方享有被投资单位增资后净资产份额的增加额

【答案】AB[标准答案 ABD]

【解析】选项 CD, 计入资本公积——其他资本公积。

2. 金融负债是指企业符合下列条件之一的负债, 包括 ( )。

- A. 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务
- B. 在潜在不利条件下, 与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务
- C. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同, 且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具进行结算
- D. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同, 但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算的衍生工具合同除外

【答案】ABCD

3. 下列有关金融负债和权益工具的会计处理的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 发行方发行的金融工具归类为权益工具的, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”等科目, 贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目
- B. 对于归类为权益工具的金融工具, 无论其名称中是否包含“债”, 其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配
- C. 发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量的, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”等科目, 按债务工具的面值, 贷记“应付债券——优先股、永续债等(面值)”科目, 按其差额, 贷记或借记“应付债券——优先股、永续债等(利息调整)”科目
- D. 对于归类为金融负债的金融工具, 无论其名称中是否包含“股”, 其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理

【答案】ABCD

4. 在下列事项中, 能引起实收资本或股本发生增减变动的有 ( )。

- A. 将资本公积转增资本
- B. 将盈余公积转增资本
- C. 投资者投入资本
- D. 实际发放现金股利

【答案】ABC

【解析】实际发放现金股利应借记“应付股利”, 贷记“银行存款”, 不影响股本或实收资本的金额。

5. 下列项目中, 应通过“资本公积——其他资本公积”科目核算的有 ( )。

- A. 无法支付的应付账款
- B. 债权人豁免的债务
- C. 长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益的其他变动，投资企业按照持股比例应享有的份额
- D. 以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，资产负债表日按规定确定的成本费用金额

【答案】CD

【解析】选项 AB，都应计入营业外收入。

6. 企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后，对于形成各项资产的部分，应按实际成本，借记“固定资产”等科目，贷记有关科目；同时进行的会计处理包括（ ）。

- A. 冲减专项应付款
- B. 转入资本公积——其他资本公积
- C. 转入资本公积——资本溢价
- D. 转入实收资本

【答案】AC

【解析】拨款转入是指企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后，按规定转入资本公积的部分。拨款项目完成时，对于形成各项资产的部分，应按实际成本，借记“固定资产”等科目，贷记有关科目；同时，借记“专项应付款”科目，贷记“资本公积——资本溢价”科目。

7. 下列有关事项不应确认为其他综合收益的有（ ）。

- A. 因购买子公司少数股权在合并报表中调整的新增长期股权投资与按新增持股比例应享有持续计算的可辨认净资产份额之间的差额
- B. 因同一控制下企业合并于合并日调整的初始投资成本与支付对价账面价值的差额
- C. 以权益结算的股份支付在资产负债表日确认的成本费用
- D. 因持有至到期投资重分类为可供出售金融资产确认的公允价值与账面价值差额

【答案】ABC

【解析】选项 ABC，均应通过资本公积核算，不确认其他综合收益。

8. 下列有关资本公积核算的表述中，正确的有（ ）。

- A. 与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用，借记“资本公积——股本溢价”科目，贷记“银行存款”等科目
- B. 同一控制下控股合并形成的长期股权投资，应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额与支付的合并对价的账面价值的差额，调整“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目
- C. 长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的因素导致的其他所有者权益的变动，企业按持股比例计算应享有的份额，借记或

贷记“长期股权投资——其他权益变动”科目，贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目

D. 处置采用权益法核算的长期股权投资，还应结转原计入资本公积的相关金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目

**【答案】** ABCD

## 第11章 收入、费用和利润

### 考点核心提示

考点一：销售商品收入的会计核算★★★

☆考点核心提示

#### 1. 托收承付方式的销售

通常应在发出商品且办妥托收手续时确认收入。

#### 2. 预收款方式的销售

通常应在发出商品时确认收入。

#### 3. 销售商品涉及商业折扣、现金折扣、销售折让的处理

(1) 商业折扣。收入确认时应扣除商业折扣。

(2) 现金折扣。收入确认时不考虑现金折扣，按合同总价款全额确认收入；当现金折扣实际发生时，直接计入当期损益。

(3) 销售折让。销售折让发生在销售收入未确认之前，比照商业折扣处理；销售折让发生在销售收入已经确认之后，应直接冲减折让当期收入；属于资产负债表日后事项的，应当按照资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

#### 4. 销售退回的处理

(1) 未确认收入的售出商品发生销售退回的，借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目。

(2) 已确认收入的售出商品发生销售退回的，企业一般应在发生时冲减退回当期销售商品收入，同时冲减退回当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财务费用的金额；如该项销售退回允许扣减增值税税额，应同时调整“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目的相应金额。

(3) 已确认收入的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的，应当按照资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

#### 5. 代销商品

(1) 视同买断方式。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，交付商品时符合销售商品收入确认条件，委托方应确认相关销售商品收入。

如果委托方和受托方之间的协议明确标明，将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时不确认收入，受托方也不作购进商品处理；受托方将商品销售后，按实际售价确认销售收入，并向委托方开具代销清单；委托方收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。

(2) 收取手续费方式。委托方应于收到代销清单时确认销售收入。

#### 6. 分期收款销售商品

合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值（通常为合同或协议价款的现值）确定销售商品收入金额。应收的



合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益（冲减财务费用）。

#### 7. 附有销售退回条件的商品销售

(1) 企业根据以往经验能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债的（预计负债），通常应在发出商品时确认收入。

(2) 企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

#### 8. 售后回购

(1) 回购价格确定，即售后回购交易属于融资交易，企业不应确认销售商品收入，收到的款项应确认为负债；回购价格大于原售价的差额，企业应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。

(2) 回购价格不确定，即按回购日的市场价格回购，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

#### 9. 以旧换新销售

以旧换新销售，是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品相同的旧商品。在这种销售方式下，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的旧商品作为购进商品处理。

#### 10. 捆绑销售

捆绑销售的形式包括销售商品捆绑销售其他商品（例：企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品）、提供劳务捆绑销售商品、销售商品捆绑提供劳务、提供劳务捆绑提供劳务，应将总的销售金额按各项商品或各项劳务的公允价值的比例来分摊确认各项的商品销售收入或劳务收入。

### 考点二：提供劳务收入的会计核算★

#### ☆考点核心提示

##### 1. 提供劳务交易结果能够可靠估计

应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。

企业确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法：已完工作的测量、已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例、已经发生的成本占估计总成本的比例。

##### 2. 提供劳务交易结果不能可靠估计

企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。应按能够得到补偿的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。

##### 3. 销售商品和提供劳务混合业务

(1) 如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，企业应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。

(2) 如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品进行会计处理。

## 4. 其他特殊劳务交易的核算（略）

## 5. 授予客户奖励积分的处理

(1) 在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的一部分确认为收入、奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公允价值为单独销售可取得的金额。

(2) 获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得授予企业的商品或服务，在客户兑换奖励积分时，授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入，计算公式：

确认收入的金额 = 递延收益科目余额 × (被兑换用于换取奖励的积分数额 / 预期将兑换用于换取奖励的积分总数)。

## 考点三：建造合同收入（含 BOT）★★

## ☆考点核心提示

## 1. 注意问题

(1) 建造合同收入包括初始收入、合同变更、索赔、奖励等形成的收入，但合同变更、索赔、奖励只有在符合收入确认条件时才能构成合同总收入。

(2) 因订立合同而发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益。

(3) 零星收益，不计入合同收入，应冲减合同成本。

## 2. 建造期间会计核算（包括 BOT 和 BT 业务相关收入的确认）

(1) 发生的人工费、材料费、机械使用费

借：工程施工

贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料、累计折旧等

(2) 建造合同收入、合同成本的确认

建造合同的结果能够可靠地估计，企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。合同完工进度可以按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例等方法确定。

一般建造合同：合同总收入 = 初始收入 + 满足条件时的合同变更奖励等收入

BOT 和 BT 业务：合同总收入 = BOT 合同规定授予方应支付的合同价款 + 特许经营权（收益权）的公允价值

(3) 预计的合同损失 = 预计总成本超过合同总收入的差额 × (1 - 完工率)

合同完工时，将已提取的减值准备冲减主营业务成本。

(4) 工程结算的确认和计量

① 确认应收的工程款项

借：银行存款、应收账款

贷：工程结算

②确认无形资产

借：无形资产

贷：工程结算

(5) 工程完工结算

借：工程结算

贷：工程施工——合同成本

——合同毛利

3. BOT 后续运营期间的会计处理

无形资产（收益权）摊销。收益权价值应在特许经营权合同规定的经营期内，按直线法摊销，借记“主营业务成本”科目，贷记“累计摊销”科目。

经典习题

一、单项选择题

1. (2015年) 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%，20×4年11月20日，甲公司向乙公司销售一批商品，增值税专用发票注明的销售价款为200万元，增值税额为34万元，当日，商品运抵乙公司，乙公司在验收过程中发现有瑕疵，经与甲公司协商，甲公司同意公允价值上给予3%的折让。为及早收回货款，甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为2/10，1/20，n/30。乙公司于20×4年12月8日支付了扣除销售折让和现金折扣的货款。不考虑其他因素，甲公司应当确认的商品销售收入是（ ）。

A. 190.12 万元      B. 200 万元

C. 190.06 万元      D. 194 万元

1. 【答案】D

【解析】企业确认收入时需要考虑销售折让后的金额计量，因此甲公司应当确认的商品销售收入 $=200 \times (1-3\%) = 194$ （万元）。

2. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。2015年10月6日甲公司与乙公司签订委托代销合同，委托乙公司代销商品1000件。协议价为每件（不含增值税）0.05万元，每件成本为0.03万元，代销合同规定，乙公司按每件0.05万元的价格销售给顾客，甲公司按售价的5%向乙公司支付手续费，每季末结算。2015年10月7日甲公司发出商品。2015年12月31日收到乙公司开来的代销清单，注明已销售代销商品800件，甲公司给乙公司开具增值税专用发票，未收到货款。2015年甲公司委托乙公司代销业务应确认的营业利润为（ ）。

A. 40 万元      B. 50 万元

C. 14 万元      D. 6 万元

2. 【答案】C

【解析】2015年甲公司委托乙公司代销业务应确认的营业利润 $=800 \times 0.05 - 800 \times 0.03 - 800 \times 0.05 \times 5\% = 14$ （万元）

3. 甲、丙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2015 年 11 月 6 日甲公司与丙公司签订委托代销合同，委托丙公司代销商品 200 件。协议价为每件（不含增值税）5 万元，每件成本为 3 万元，代销合同规定，丙公司未销售的商品不得退回给甲公司。2015 年 11 月 20 日甲公司发出商品，甲公司给丙公司开具增值税专用发票。2015 年 12 月丙公司实际对外销售 60 件商品。2015 年 12 月 31 日甲公司收到丙公司开来的代销清单，注明已销售代销商品 60 件。下列关于 2015 年甲公司委托丙公司代销业务的会计处理中，表述不正确的是（ ）。

- A. 应确认的收入为 300 万元
- B. 应确认的收入为 1000 万元
- C. 应确认的销售成本为 600 万元
- D. 应确认的增值税销项税额为 170 万元

3. 【答案】A

【解析】本题属于视同买断方式销售商品的行为，且受托方未出售商品不能退回，所以，甲公司应在发出商品时确认收入。甲公司 2015 年应确认的收入 =  $200 \times 5 = 1000$ （万元），应确认的增值税销项税额为 170 万元，应确认的销售成本 =  $200 \times 3 = 600$ （万元）。

4. A 公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。A 公司 2015 年 1 月 1 日赊销商品给丙公司，按价目表的价格计算，不含税价款金额为 100 万元，给丙公司的商业折扣为 5%，规定的付款条件为 2/10，1/20，n/30。A 公司代垫运杂费 2 万元，产品成本为 70 万元，已计提跌价准备 10 万元。至 2015 年 12 月 31 日由于丙公司发生财务困难，销售给丙公司的货款仍未收回，预计货款的未来现金流量的现值为 100 万元。针对上述业务，下列会计处理不正确的为（ ）。

- A. 应收账款科目的入账金额为 113.15 万元
- B. 影响 2015 年利润表营业收入的金额为 95 万元
- C. 影响 2015 年利润表营业成本的金额为 60 万元
- D. 2015 年末资产负债表应收账款列示金额为 113.15 万元

4. 【答案】D

【解析】选项 A，应收账款科目的入账金额 =  $100 \times (1 - 5\%) \times (1 + 17\%) + 2 = 113.15$ （万元）；选项 B，影响 2015 年利润表营业收入的金额 =  $100 \times (1 - 5\%) = 95$ （万元）；选项 C，影响 2015 年利润表营业成本的金额 =  $70 - 10 = 60$ （万元）；选项 D，2015 年末资产负债表应收账款列示的金额为 100 万元。

5. A 公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2015 年 2 月 1 日与丁公司签订购销合同。合同规定，丁公司以 100 万元的价格购入 A 公司商品，A 公司已于当日收到货款，并开出增值税专用发票。商品尚未发出，该商品成本为 80 万元，已计提跌价准备

10 万元。同时，双方还签订了补充协议，规定 A 公司于 2015 年 9 月 30 日按 110 万元的价格回购全部商品。下列关于 A 公司与丁公司销售业务的表述中，正确的是（ ）。

- A. 2015 年确认收入为 100 万元
- B. 2015 年确认成本为 70 万元
- C. 2015 年确认财务费用 10 万元
- D. 2015 年 9 月 30 日按 110 万元的价格购回全部商品，购回存货的入账价值为 110 万元

元

5. 【答案】C

【解析】选项 AB，回购价格固定的售后回购业务具有融资性质的不确认收入，不结转成本，100 万元应确认为负债；选项 D，回购商品时，存货的入账价值并未发生变化。

6. 甲商场 2014 年国庆期间进行促销，规定购物每满 1 元积 1 分，不足 1 元的部分不积分，积分可在 1 年内兑换成商品，1 个积分可抵付 0.2 元。某顾客购买了售价 5000 元的皮包，并办理了积分卡。预计该顾客将在有效期内兑换全部积分。2014 年 12 月该顾客在甲商场选购一件售价 600 元的服装，要求以积分卡中的积分抵付上衣价款。甲商场确认该顾客满足兑换条件，不考虑增值税。下列关于甲商场 2014 年相关的会计处理不正确的是（ ）。

- A. 销售皮包时应确认的主营业务收入为 5000 元
- B. 销售皮包时应确认的递延收益为 1000 元
- C. 销售服装时递延收益应转为主营业务收入的金额为 600 元
- D. 至年末“递延收益”科目余额为 400 元并在资产负债表中列示

6. 【答案】A

【解析】按照积分规则，该顾客共获得积分 5000 分，其公允价值为 1000 元（因 1 个积分可抵付 0.2 元），因此该商场应确认的收入 =  $5000 - 1000 = 4000$ （元）。分录为：

借：库存现金 5000  
    贷：主营业务收入 4000  
        递延收益 1000

按照积分规则，用于抵付服装价格的积分数为 3000 分（ $600/0.2$ ），所以甲商场应确认的收入 =  $1000 \times 3000/5000 = 600$ （元），分录为：

借：递延收益 600  
    贷：主营业务收入 600

至年末递延收益科目余额为 400 元（ $1000 - 600$ ）列示于资产负债表。

7. 甲公司为上市公司，适用的所得税税率为 25%，年末计提各项资产减值准备。甲公司 2015 年发生下列有关经济业务：（1）甲公司于 2015 年 3 月 28 日与丙公司签订协议，将其生产的一台大型设备出售给丙公司。合同约定价款总额为 14000 万元。签约当日支付价款总额的 30%，之后 30 日内支付 30%，另外 40%于签约后 180 日内支付。甲公司于签约日收到丙公司支付的 4200 万元款项，根据丙公司提供的银行账户余额情况，甲公司估计丙

公司能够按期付款。(2) 2015年4月,甲公司如期收到丙公司支付的30%的款项;9月,因自然灾害造成生产设施重大毁损,丙公司遂通知甲公司,其无法按期支付所购设备其余40%款项。甲公司在编制2015年度财务报表时,经向丙公司核实,预计丙公司所欠剩余款项在2016年才可能收回,2015年12月31日按未来现金流量折算的现值金额为4800万元。下列关于甲公司2015年的会计处理,不正确的是( )。

- A. 2015年3月按合同约定价款总额为14000万元确认收入
- B. 2015年3月按签约当日支付价款总额14000万元的未来现金流量的现值确认收入
- C. 2015年12月31日利润表确认资产减值损失800万元
- D. 2015年12月31日资产负债表确认递延所得税资产200万元

7. 【答案】B

【解析】2015年3月,根据合同约定及丙公司的财务情况,销售价款14000万元符合收入的确认条件。9月份丙公司发生财务困难,应收剩余款项无法按期收回,预计未来现金流量现值小于账面余额,说明应收款项发生了减值,应对应收账款计提坏账准备。

借: 资产减值损失 (14000×40%—4800) 800

贷: 坏账准备 800

借: 递延所得税资产 (800×25%) 200

贷: 所得税费用 200

8. 甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,甲公司2015年发生的部分经济业务如下:(1) 1月1日取得长期借款用于日常资金周转,发生手续费5万元,按实际利率法确认利息费用20万元。(2) 1月1日取得专门长期借款用于购建固定资产,发生手续费6万元,固定资产于年末完工达到预定可使用状态,按实际利率法确认利息费用30万元。(3) 本年销售商品售价为100万元,给予购货方的商业折扣为10%,开出增值税专用发票的价款为90万元,增值税额为15.3万元。(4) 9月30日接受非关联企业现金捐赠30万元。(5) 11月30日处置无形资产产生的净收益为16万元。(6) 12月31日计提的带息应付票据利息为7万元(不符合资本化条件)。(7) 12月31日外币应收账款汇兑净损失8万元。(8) 12月31日出租投资性房地产取得的租金收入50万元。(9) 12月31日处置投资性房地产取得的收入6000万元。(10) 债务重组收益为60万元。下列关于甲公司2015年的会计处理中,不正确的是( )。

- A. 确认财务费用为35万元
- B. 确认营业外收入为106万元
- C. 确认营业收入为140万元
- D. 确认其他综合收益为0

8. 【答案】C

【解析】长期借款手续费计入负债的初始金额,给予购货方的商业折扣是对商品价格而言的,与财务费用是没有关系的。选项A,2015年确认财务费用的金额=(1)20+(6)7+(7)8=35(万元)。选项B,确认营业外收入的金额=(4)30+(5)16+(10)60



=106 (万元)。选项 C, 确认营业收入的金额 = (3)  $100 \times (1-10\%) + (8) 50 + (9) 6000 = 6140$  (万元)。选项 D, 本题没有涉及其他综合收益的业务, 因此确认的其他综合收益金额为 0。

9. 甲公司 2015 年与建造合同有关的资料如下: (1) 1 月 10 日, 甲公司与丙公司签订建造合同, 为丙公司建造一项大型设备。合同约定, 设备总造价为 450 万元, 工期自 2015 年 1 月 10 日起持续 1 年半, 如果甲公司能够提前 3 个月完工, 丙公司承诺支付奖励款 60 万元。(2) 至 12 月 31 日受材料和人工成本上涨等因素影响, 甲公司实际发生建造成本 350 万元, 预计为完成合同尚需发生成本 150 万元, 工程结算合同价款 280 万元, 实际收到价款 270 万元。年末, 工程能否提前完工尚不确定。假定工程完工进度按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。不考虑增值税, 下列有关 2015 年该建造合同的会计处理中, 不正确的是 ( )。

- A. 确认合同毛利 -35 万元
- B. 确认资产减值损失 15 万元
- C. 影响本年营业利润的金额为一 50 万元
- D. 资产负债表“存货”项目的列示金额为 35 万元

9. 【答案】D

【解析】2015 年末, 工程是否提前完工尚不确定, 因此, 60 万元的奖励款不应该作为合同收入的一部分。本年未完工程度 =  $350 / (350 + 150) \times 100\% = 70\%$ ; 所以当期确认的收入 =  $450 \times 70\% = 315$  (万元); 当期确认的成本费用 = 350 (万元); 确认的合同毛利 =  $315 - 350 = -35$  (万元)。预计总收入 450 万元小于预计总成本 500 万元, 应该计提资产减值损失 =  $50 \times (1 - 70\%) = 15$  (万元)。影响 2015 年营业利润金额 =  $315 - 350 - 15 = -50$  (万元)。资产负债表存货项目的列示金额 = “工程施工”科目余额 (350 - 35) - “工程结算”科目余额 280 - 存货跌价准备 15 = 20 (万元)。

10. 甲公司作为一家生产制造企业。2014 年 10 月 20 日, 甲公司向丁公司销售 M 型号钢材一批, 售价为 1000 万元, 成本为 800 万元, 钢材已发出, 款项已收到。根据销售合同约定, 甲公司有权在未来一年内按照当时的市场价格自丁公司回购同等数量、同等规格的钢材。截至 12 月 31 日, 甲公司尚未行使回购的权利。据采购部门分析, 该型号钢材市场供应稳定。下列有关甲公司 2014 年的会计处理, 表述正确的是 ( )。

- A. 确认其他应付款 1000 万元, 同时将发出钢材的成本 800 万元结转至发出商品
- B. 确认其他应付款 1000 万元, 不需要将发出钢材的成本 800 万元结转至发出商品
- C. 确认主营业务收入 1000 万元, 同时将发出钢材的成本 800 万元结转至主营业务成本
- D. 确认主营业务收入 1000 万元, 但不需要将发出钢材的成本 800 万元结转至主营业务成本

10. 【答案】C

**【解析】**甲公司在销售时点已转移了钢材所有权上的主要风险和报酬，符合收入确认的原则。

## 二、多项选择题

1. (2015 年) 下列关于会计要素确认的表述中，符合会计准则规定的有 ( )。

- A. BOT 业务中确认建造服务收入的同时应当确认金融资产或无形资产
- B. 航空公司授予乘客的奖励积分应当作为确认相关机票收入当期的销售费用处理
- C. 具有融资性质的分期收款销售商品，应当扣除融资因素的影响确认收入
- D. 按公允价值达成的售后租回交易中，形成融资租赁的售价与资产账面价值的差额应当递延确认损益

**1. 【答案】ACD**

**【解析】**选项 B，应该将奖励积分按照公允价值确认为递延收益，在将来乘客使用时转入使用积分当期的收入金额。

2. 下列经济业务或事项，符合《企业会计准则第 14 号——收入》规定的有 ( )。

- A. 销售商品涉及现金折扣的，应当按照未扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时计入当期损益
- B. 销售商品涉及商业折扣的，应当按照未扣除商业折扣前的金额确定销售商品收入金额
- C. 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售折让，属于非日后事项的应当在发生时冲减当期销售商品收入
- D. 企业已经确认销售商品收入的售出商品发生销售退回，属于非日后事项的应当在发生时冲减当期销售商品收入

**2. 【答案】ACD**

**【解析】**选项 B，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

3. 下列有关收入确认的表述中，符合准则规定的有 ( )。

- A. 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
- B. 广告的制作费，应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入
- C. 属于与提供初始及后续服务相关的特许权收入应在提供服务时确认
- D. 与 BOT 业务相关的收入，若项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入

**3. 【答案】ACD**

**【解析】**选项 B，广告的制作费，应在资产负债表日根据广告的完工进度确认收入；宣传媒介的收费，应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。

4. 甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。2015年有关销售商品业务资料如下:(1)1月1日,向A公司销售商品一批,增值税专用发票上注明价格为100万元,增值税额为17万元。商品已发出,款项已收到。销售合同规定,该批商品销售价格的20%属于商品售出后5年内提供后续服务的服务费。该商品的实际成本为50万元。至当年年末共发生后续服务成本2万元,假定均为提供服务人员的工资。(2)2015年1月1日,向B公司销售商品一台,开出的增值税专用发票上注明的销售价格为3000万元,增值税额为510万元,该商品的公允价值为2900万元,实际成本为2900万元,未计提存货跌价准备。当日,甲公司又将该商品以经营租赁的方式租回作为管理用固定资产,租期为4年。合同规定每年年末支付租金60万元。(3)为响应我国政府部门倡导的汽车家电以旧换新、搞活流通扩大消费、促进再生资源回收利用的相关政策,积极开展家电以旧换新业务。2015年3月,甲公司向E公司销售电视机100台,每台不含税价款0.2万元,每台成本0.09万元;同时回收E公司100台旧电视机作为原材料核算,回收价款总额为2.34万元(包括增值税进项税额);款项均已收付。下列关于甲公司2015年销售业务的处理,正确的有( )。

- A. 确认营业收入3004万元
- B. 确认营业成本2961万元
- C. 确认管理费用35万元
- D. 期末递延收益余额为16万元

4. 【答案】ABC

【解析】确认营业收入 = (1)  $100 \times (1 - 20\%) + 100 \times 20\% / 5 + (2) 2900 + (3) 100 \times 0.2 = 3004$  (万元)

确认营业成本 = (1)  $50 + 2 + (2) 2900 + (3) 100 \times 0.09 = 2961$  (万元)

确认管理费用 = (2)  $60 - (3000 - 2900) / 4 = 35$  (万元)

年末“递延收益”科目的余额 = (1)  $20 - 20 / 5 + (2) 100 - 100 / 4 = 91$  (万元)

5. 某公司2015年发生下列经济业务:(1)销售材料取得价款100万元,原材料成本为90万元;(2)处置固定资产形成净收益90万元;(3)出租无形资产收到租金60万元,无形资产摊销6万元;(4)接受非关联企业现金捐赠100万元;(5)商品售后融资租回作为固定资产,商品成本160万元,售价为200万元;(6)签订售后回购协议(按回购日的公允价值购回)销售商品一批,销售商品公允价值为300万元,商品成本为270万元;(7)处置可供出售金融资产取得收益4万元;(8)取得交易性金融资产利息收入15万元。下列有关2015年利润表项目列示金额的表述中,正确的有( )。

- A. 营业收入为400万元
- B. 营业成本为366万元
- C. 营业外收入为90万元
- D. 投资收益为19万元

5. 【答案】BD

【解析】选项 A，确认营业收入的金额 = (1) 100 + (3) 60 + (6) 300 = 460 (万元)；选项 B，确认营业成本的金额 = (1) 90 + (3) 6 + (6) 270 = 366 (万元)；选项 C，确认营业外收入的金额 = (2) 90 + (4) 100 = 190 (万元)；选项 D，确认投资收益的金额 = (7) 4 + (8) 15 = 19 (万元)。

6. 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，有关销售商品业务如下：2015 年 2 月 1 日，甲公司向乙公司销售 100 件 A 商品，单位销售价格为 5 万元，单位成本为 4 万元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 500 万元，增值税税额为 85 万元。协议约定，如果乙公司于 2 月 1 日支付货款，在 2015 年 4 月 30 日之前有权退回 A 商品。A 商品已经发出，2 月 1 日收到货款。至 2015 年 2 月末未退回 A 商品。假定甲公司根据过去的经验，估计该批 A 商品退货率为 20%。2015 年 4 月 30 日前发生 A 商品销售退回为 16 件，款项已经支付。下列关于甲公司 2015 年对销售 A 商品会计处理的表述中，正确的有 ( )。

- A. 2 月 1 日销售 A 商品确认销售收入 500 万元
- B. 2 月 1 日销售 A 商品结转销售成本 400 万元
- C. 2 月末确认预计负债 20 万元
- D. 4 月 30 日退回 16 件 A 商品时，应增加 2015 年的营业利润 4 万元，并冲减预计负债 20 万元

6. 【答案】 ABCD

【解析】甲公司的账务处理如下：

2015 年 2 月 1 日发出 A 商品时：

借：银行存款 585

贷：主营业务收入 (100×5) 500

    应交税费——应交增值税(销项税额) 85

借：主营业务成本 (100×4) 400

贷：库存商品 400

2015 年 2 月末确认 A 商品估计销售退回：

借：主营业务收入 (20×5) 100

贷：主营业务成本 (20×4) 80

    预计负债 20

2015 年 4 月 30 日前退回 16 件 A 商品：

借：库存商品 (16×4) 64

    应交税费——应交增值税(销项税额) (16×5×17%) 13.6

    主营业务成本 (4×4) 16

    预计负债 20

贷：银行存款 (16×5×1.17) 93.6

    主营业务收入 (4×5) 20

7. 甲公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。2015 年 2 月 1 日, 甲公司向丙公司销售 100 件 B 商品, 单位销售价格为 10 万元, 单位成本为 6 万元, 开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 1000 万元, 增值税税额为 170 万元。协议约定, 如果丙公司于 2 月 1 日支付货款, 在 2015 年 4 月 30 日之前有权退回 B 商品。B 商品已经发出, 2 月 1 日收到货款。至 2015 年 2 月末未退回 B 商品。甲公司无法根据过去的经验合理估计 B 商品的退货率。2015 年 4 月 30 日前发生 B 商品销售退回为 20 件, 款项已经支付。下列关于甲公司 2015 年对销售 B 商品会计处理的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 2 月 1 日销售 B 商品时不确认销售收入不结转销售成本
- B. 2 月 1 日销售 B 商品确认预收账款 1000 万元
- C. 2 月 1 日销售 B 商品确认发出商品 600 万元
- D. 退回 20 件 B 商品时, 应增加 2015 年的营业利润 320 万元, 并冲减预收账款 1000 万元

7. 【答案】 ABCD

【解析】 甲公司的账务处理为:

2015 年 2 月 1 日发出 B 商品时:

借: 银行存款 (100×10×1.17) 1170

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 170

预收账款 1000

借: 发出商品 (100×6) 600

贷: 库存商品 600

2015 年 4 月 30 日前退回 20 件 B 商品:

借: 预收账款 1000

应交税费——应交增值税(销项税额) (20×10×17%) 34

贷: 主营业务收入 (80×10) 800

银行存款 (20×10×1.17) 234

借: 主营业务成本 (80×6) 480

库存商品 (20×6) 120

贷: 发出商品 (100×6) 600

8. 甲公司设立全资子公司(乙公司), 从事公路的建设和经营。2014 年 3 月 5 日, 甲公司(合同投资方)、乙公司(项目公司)与某地政府(合同授予方)签订特许经营协议, 该政府将一条公路的特许经营权授予甲公司。协议约定, 甲公司采用 BOT 方式进行公路的建设和经营, 建设期 3 年, 经营期 30 年; 建设期内, 甲公司按约定的工期和质量标准建设公路, 所需资金自行筹集; 公路建造完成后, 甲公司负责运行和维护, 按照约定的收费标准收取通行费; 经营期满后, 甲公司应按协议约定的性能和状态将公路无偿移交给政府。项目运行中, 建造及经营、维护均由乙公司实际执行。乙公司采用自行建造的方式建造公路, 截至 2014 年 12 月 31 日, 累计实际发生建造成本 20000 万元, 预计完成建造尚需

发生成本 60000 万元。乙公司预计应收对价的公允价值为项目建造成本加上 10% 的利润。下列有关乙公司 2014 年 BOT 业务的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 确认工程施工 22000 万元
- B. 确认主营业务收入 22000 万元
- C. 确认主营业务成本 20000 万元
- D. 确认合同毛利 2000 万元

8. 【答案】ABCD

【解析】乙公司的账务处理为：

借：工程施工 20000

贷：原材料等 20000

完工百分比 =  $20000 / (20000 + 60000) = 25\%$

确认主营业务收入 =  $(20000 + 60000) \times 110\% \times 25\% = 22000$  (万元)

借：主营业务成本 20000

工程施工——合同毛利 2000

贷：主营业务收入 22000

### 三、综合题

1. 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，不考虑其他税费。甲公司和乙公司有关的经济业务如下。

(1) 甲公司于 2014 年 1 月 1 日向乙公司销售一套 A 设备，合同规定采用分期收款方式销售该设备，合同总价款为 36000 万元（含安装费），该价款自当年起分 3 年于每年年末等额收取。A 设备的现销价格为 30000 万元（含安装费）。当日商品已发出，产品成本为 21000 万元。

(2) 乙公司从甲公司购入的该 A 设备于 2014 年 1 月 1 日收到并立即投入安装。2014 年 12 月 31 日安装完毕达到预定可使用状态并交付生产车间使用。预计该设备的使用年限为 10 年，净残值为 0，采用直线法计提折旧。假定税法规定的预计使用年限、净残值、折旧计提方法与会计相同。

(3) 各年年末甲公司如期收到乙公司支付的货款，并开出增值税专用发票。

(4) 假定税法规定，以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现。

(5) 乙公司使用 A 设备各年生产的产品至当年年末已全部对外销售。

已知： $(P/A, 9\%, 3) = 2.5313$ ； $(P/A, 10\%, 3) = 2.4869$ 。除第 (1) 问保留三位小数外，其他计算结果保留两位小数。

---

【要求及答案 (1)】计算甲公司 2014 年 1 月 1 日采用分期收款方式销售 A 设备的实际利率  $r$ 。

由于  $30000 = 12000 \times (P/A, r, 3)$ ，所以， $(P/A, r, 3) = 2.5$ ，由于：

---



$$(P/A, 9\%, 3) = 2.5313$$

$$(P/A, r, 3) = 2.5$$

$$(P/A, 10\%, 3) = 2.4869$$

所以， $r$  在 9% 和 10% 之间。运用插值法计算实际利率  $r$ ：

$$(r-9\%) / (10\%-9\%) = (2.5-2.5313) / (2.4869-2.5313)$$

求得， $r=9.705\%$

**【要求及答案（2）】**编制甲公司、乙公司 2014 年 1 月 1 日采用分期收款（付款）方式销售（购入）A 设备的会计分录。编制甲公司、乙公司各年年末相关的会计分录；计算甲公司各年年末长期应收款的账面价值、乙公司长期应付款的账面价值，以及甲公司、乙公司影响营业利润的金额。

甲公司 2014 年 1 月 1 日	乙公司 2014 年 1 月 1 日
借：长期应收款 36000 贷：主营业务收入 30000 未实现融资收益 6000 借：主营业务成本 21000 贷：库存商品 21000	借：在建工程 30000 未确认融资费用 6000 贷：长期应付款 36000
甲公司 2014 年末	乙公司 2014 年末
借：未实现融资收益 2911.5 贷：财务费用 $[(36000-6000) \times 9.705\%] 2911.5$ 借：银行存款 14040 贷：长期应收款 12000 应交税费——应交增值税（销项税额） 2040	借：在建工程 2911.5 贷：未确认融资费用 2911.5 借：长期应付款 12000 应交税费——应交增值税（进项税额） 2040 贷：银行存款 14040 借：固定资产 $(30000+2911.5) 32911.5$ 贷：在建工程 32911.5
长期应收款的账面价值 = $(36000-12000) - (6000-2911.5) = 20911.5$ （万元） 影响“营业利润”的金额 = $30000-21000+2911.5 = 11911.5$ （万元）	长期应付款的账面价值 = $(36000-12000) - (6000-2911.5) = 20911.5$ （万元） 影响“营业利润”的金额 = 0
甲公司 2015 年末	乙公司 2015 年末
借：未实现融资收益 2029.46 贷：财务费用 $(20911.5 \times 9.705\%) 2029.46$ 借：银行存款 14040 贷：长期应收款 12000 应交税费——应交增值税（销项税额） 2040	借：财务费用 2029.46 贷：未确认融资费用 2029.46 借：长期应付款 12000 应交税费——应交增值税（进项税额） 2040 贷：银行存款 14040

	$\text{年折旧费用} = 32911.5 / 10 = 3291.15$ (万元)
长期应收款的账面价值 = $(36000 - 12000 \times 2) - (6000 - 2911.5 - 2029.46) = 10940.96$ (万元) 影响“营业利润”的金额 = 2029.46 (万元)	$\text{固定资产的账面价值} = 32911.5 - 3291.15 = 29620.35$ (万元) $\text{长期应付款的账面价值} = (36000 - 12000 \times 2) - (6000 - 2911.5 - 2029.46) = 10940.96$ (万元) 影响“营业利润”的金额 = $-2029.46 - 3291.15 = -5320.61$ (万元)
甲公司 2016 年末	乙公司 2016 年末
借：未实现融资收益 1059.04 贷：财务费用 $(6000 - 2911.5 - 2029.46)$ 1059.04 借：银行存款 14040 贷：长期应收款 12000 应交税费——应交增值税(销项税额) 2040	借：财务费用 1059.04 贷：未确认融资费用 1059.04 借：长期应付款 12000 应交税费——应交增值税(进项税额) 2040 贷：银行存款 14040 年折旧费用 = 3291.15 (万元)
长期应收款的账面价值 = 0 影响“营业利润”的金额 = 1059.04 (万元)	长期应付款的账面价值 = 0 影响“营业利润”的金额 = $-1059.04 - 3291.15 = -4350.19$ (万元)

2. A 公司 2015 年和 2016 年有关委托代销的资料如下。假设委托方和受托方之间协议标明，如果 B 公司和 C 公司没有将商品售出，可将商品退还给 A 公司。假定上述公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，不考虑其他因素。

(1) 2015 年 12 月 6 日 A 公司委托 B 公司销售甲商品 1000 件，每件单位成本为 0.8 万元，每件协议价为 1 万元（不含增值税额），商品已发出。合同约定 B 公司对外销售价格可自行决定但最高不得超过每件 1.5 万元。B 公司 2015 年 12 月 31 日实际对外销售甲商品 200 件，开具增值税专用发票，售价为每件 1.2 万元，货款已经收到。同日 A 公司收到 B 公司开来的甲商品代销清单，注明已销售代销商品 200 件，A 公司给 B 公司开具增值税专用发票，当日收到货款。

【要求及答案（1）】分别编制 2015 年 A 公司、B 公司相关的会计分录，并计算 A 公司、B 公司该业务在 2015 年年末会计报表存货、营业利润项目影响的金额。

(1) A 公司	B 公司
2015 年 12 月 6 日	2015 年 12 月 6 日
借：发出商品 $(1000 \times 0.8)$ 800 贷：库存商品 800	借：受托代销商品 1000 贷：受托代销商品款 $(1000 \times 1)$ 1000

2015 年 12 月 31 日 借：银行存款 234 贷：主营业务收入（ $200 \times 1$ ）200 应交税费——应交增值税（销项税额）34 借：主营业务成本 160 贷：发出商品（ $200 \times 0.8$ ）160 存货项目的影响金额 = -160（万元） 营业利润项目的影响金额 = $200 - 160 = 40$ （万元）	2015 年 12 月 31 日 借：银行存款 280.8 贷：主营业务收入（ $200 \times 1.2$ ）240 应交税费——应交增值税（销项税额）40.8 借：主营业务成本 200 贷：受托代销商品 200 借：受托代销商品款 200 应交税费——应交增值税（进项税额）34 贷：银行存款 234 存货项目的影响金额 = 0 营业利润项目的影响金额 = $240 - 200 = 40$ （万元）
--	--

(2) 2015 年 12 月 8 日 A 公司委托 C 公司销售乙商品 2000 件，每件单位成本为 0.3 万元，每件协议价为 0.6 万元（不含增值税额），商品已发出。合同约定 C 公司对外销售价格不得改变，即仍然为每件 0.6 万元。A 公司按照销售收入的 10% 向 C 公司支付代销手续费。C 公司 2015 年 12 月 31 日实际对外销售乙商品 800 件，开具增值税专用发票，售价为每件 0.6 万元，货款已经收到。同日 A 公司收到 C 公司开来的乙商品代销清单，注明已销售代销商品 800 件，A 公司给 C 公司开具增值税专用发票，当日收到货款（已扣除手续费）。

【要求及答案（2）】分别编制 2015 年 A 公司、C 公司相关的会计分录，并计算 A 公司、C 公司该业务在 2015 年年末会计报表存货、营业利润项目影响的金额。

(2) A 公司	C 公司
2015 年 12 月 8 日 借：发出商品 600 贷：库存商品（ $2000 \times 0.3$ ）600 2015 年 12 月 31 日 借：银行存款（ $561.6 - 48$ ）513.6 销售费用（ $480 \times 10\%$ ）48 贷：主营业务收入（ $800 \times 0.6$ ）480 应交税费——应交增值税（销项税额）81.6 借：主营业务成本（ $800 \times 0.3$ ）240 贷：发出商品 240 存货项目的影响金额 = -240（万元） 营业利润项目的影响金额 = $480 - 240 - 48 = 192$ （万元）	2015 年 12 月 8 日 借：受托代销商品（ $2000 \times 0.6$ ）1200 贷：受托代销商品款 1200 2015 年 12 月 31 日 借：银行存款 561.6 贷：应付账款（ $800 \times 0.6$ ）480 应交税费——应交增值税（销项税额）81.6 借：受托代销商品款（ $800 \times 0.6$ ）480 贷：受托代销商品 480 借：应交税费——应交增值税（进项税额）81.6 贷：应付账款 81.6 借：应付账款（ $480 + 81.6$ ）561.6 贷：银行存款（ $561.6 - 48$ ）513.6

其他业务收入 (480×10%) 48  
 存货项目的影 响金额=0  
 营业利润项目的影 响金额=48 (万元)

(3) B 公司 2016 年 3 月 31 日实际对外销售甲商品 700 件, 开具增值税专用发票, 售价为每件 1.3 万元, 货款已经收到。同日 A 公司收到 B 公司开来的甲商品代销清单, 注明已销售代销商品 700 件, A 公司给 B 公司开具增值税专用发票, 当日未收到货款, 此外 B 公司将剩余的 100 件甲商品退还给 A 公司, A 公司收到入库。A 公司 2016 年 4 月 20 日收到货款。

【要求及答案 (3)】分别编制 2016 年 A 公司、B 公司相关的会计分录。

(3) A 公司	B 公司
2016 年 3 月 31 日 借: 应收账款 819 贷: 主营业务收入 (700×1) 700 应交税费——应交增值税 (销项税额) 119 借: 主营业务成本 (700×0.8) 560 库存商品 (100×0.8) 80 贷: 发出商品 640 2016 年 4 月 20 日 借: 银行存款 819 贷: 应收账款 819	2016 年 3 月 31 日 借: 银行存款 1064.7 贷: 主营业务收入 (700×1.3) 910 应交税费——应交增值税 (销项税额) 154.7 借: 主营业务成本 700 贷: 受托代销商品 700 借: 受托代销商品款 700 贷: 应付账款 700 借: 受托代销商品款 100 贷: 受托代销商品 100 借: 应交税费——应交增值税 (进项税额) 119 贷: 应付账款 119 2016 年 4 月 20 日 借: 应付账款 819 贷: 银行存款 819

(4) C 公司 2016 年 3 月 31 日实际对外销售乙商品 1000 件, 开具增值税专用发票, 售价为每件 0.6 万元, 货款已经收到。同日 A 公司收到 C 公司开来的乙商品代销清单, 注明已销售代销商品 1000 件, A 公司给 C 公司开具增值税专用发票, 当日未收到货款, 此外 C 公司将剩余的 200 件乙商品退还给 A 公司, A 公司收到入库。2016 年 4 月 6 日 A 公司收到货款 (已扣除手续费)。

【要求及答案 (4)】分别编制 2016 年 A 公司、C 公司相关的会计分录。

(4) A 公司	C 公司
2016 年 3 月 31 日 借: 应收账款 (702-60) 642	2016 年 3 月 31 日 借: 银行存款 702

销售费用 (600×10%) 60	贷: 应付账款 (1000×0.6) 600
贷: 主营业务收入 (1000×0.6) 600	应交税费——应交增值税(销项税额) 102
应交税费——应交增值税(销项税额) 102	借: 受托代销商品款 (1200×0.6) 720
借: 主营业务成本 (1000×0.3) 300	贷: 受托代销商品 720
库存商品 (200×0.3) 60	借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 102
贷: 发出商品 360	贷: 应付账款 102
2016年4月6日	2016年4月6日
借: 银行存款 642	借: 应付账款 702
贷: 应收账款 642	贷: 银行存款 (702-60) 642
	其他业务收入 (600×10%) 60

3. 甲公司、乙公司均增值税一般纳税人, 适用的增值税税率均为 17%。2015 年甲公司发生的销售业务资料如下。

(1) 2015 年 3 月 1 日, 甲公司向乙公司销售一批商品共计 100 件, 单位销售价格为 10 万元, 单位成本为 8 万元, 开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 1000 万元, 增值税税额为 170 万元。协议约定, 如果乙公司于 3 月 1 日支付货款, 在 2015 年 6 月 30 日之前有权退回商品。商品已经发出, 3 月 1 日收到货款。甲公司根据过去的经验, 估计该批商品退货率为 10% (10 件); 至 2015 年 3 月 31 日未发生退货。

**【要求及答案(1)】**根据资料(1), 编制甲公司 2015 年与该销售业务相关的会计分录。

①3 月 1 日发出商品时

借: 银行存款 1170

    贷: 主营业务收入 (100×10) 1000

        应交税费——应交增值税(销项税额) 170

借: 主营业务成本 (100×8) 800

    贷: 库存商品 800

②3 月 31 日确认估计的销售退回

借: 主营业务收入 (10×10) 100

    贷: 主营业务成本 (10×8) 80

        预计负债 20

(2) 4 月 30 日前发生销售退回 5 件, 商品已经入库, 款项已经支付, 并已取得红字增值税专用发票。

**【要求及答案(2)】**根据资料(2), 编制甲公司 2015 年与该销售业务相关的会计分录。

借: 库存商品 (5×8) 40

应交税费——应交增值税（销项税额）  $(5 \times 10 \times 17\%)$  8.5

预计负债 10

贷：银行存款  $(5 \times 10 \times 1.17)$  58.5

(3) 6月30日前发生销售退回，商品已经入库，款项已经支付，并已取得红字增值税专用发票，甲公司发生退货存在以下三个假定条件：假定①再发生销售退回为1件；假定②再发生销售退回为6件；假定③如果没有再发生销售退回。

**【要求及答案(3)】**根据资料(3)，编制甲公司2015年与该销售业务相关的会计分录。

2015年6月30日前发生销售退回

假定①：再发生销售退回为1件[合计退货6件(5+1)，未退货4件]

借：库存商品  $(1 \times 8)$  8

应交税费——应交增值税（销项税额）  $(1 \times 10 \times 17\%)$  1.7

主营业务成本  $(4 \times 8)$  32

预计负债 10

贷：银行存款  $(1 \times 10 \times 1.17)$  11.7

主营业务收入  $(4 \times 10)$  40

假定②：再发生销售退回为6件[合计退货11件(5+6)，多退货1件]

借：库存商品  $(6 \times 8)$  48

应交税费——应交增值税（销项税额）  $(6 \times 10 \times 17\%)$  10.2

主营业务收入  $(1 \times 10)$  10

预计负债 10

贷：主营业务成本  $(1 \times 8)$  8

银行存款  $(6 \times 10 \times 1.17)$  70.2

假定③：如果没有再发生销售退回[合计退货5件(5+0)，未退货5件]

借：主营业务成本  $(5 \times 8)$  40

预计负债 10

贷：主营业务收入  $(5 \times 10)$  50

4. 沿用第3题的条件。假定甲公司无法根据过去的经验，估计该批商品的退货率；商品发出时纳税义务已经发生，发生销售退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票，不考虑其他因素。其他条件不变。

**【要求及答案】**根据上述资料，编制甲公司2015年与该销售业务相关的会计分录。

(1) 3月1日发出商品时

借：发出商品  $(100 \times 8)$  800

贷：库存商品 800

借：银行存款  $(100 \times 10 \times 1.17)$  1170

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 170

预收账款 1000

(2) 4月30日前发生销售退回5件



借：预收账款  $(5 \times 10)$  50  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 8.5  
    贷：银行存款 58.5

借：库存商品 40  
    贷：发出商品  $(5 \times 8)$  40

(3) 2015 年 6 月 30 日前发生销售退回

假定①：再发生销售退回为 1 件[合计退货 6 件  $(5+1)$ ，未退货 94 件]

借：预收账款  $(1000-50)$  950  
    应交税费——应交增值税（销项税额）  $(1 \times 10 \times 17\%)$  1.7  
    贷：主营业务收入  $(94 \times 10)$  940  
        银行存款  $(1 \times 10 \times 1.17)$  11.7

借：库存商品  $(1 \times 8)$  8  
    主营业务成本  $(94 \times 8)$  752  
    贷：发出商品  $(800-40)$  760

假定②：再发生销售退回为 6 件[合计退货 11 件  $(5+6)$ ，未退货 89 件]

借：预收账款  $(1000-50)$  950  
    应交税费——应交增值税（销项税额）  $(6 \times 10 \times 17\%)$  10.2  
    贷：主营业务收入  $(89 \times 10)$  890  
        银行存款  $(6 \times 10 \times 1.17)$  70.2

借：库存商品  $(6 \times 8)$  48  
    主营业务成本  $(89 \times 8)$  712  
    贷：发出商品  $(800-40)$  760

假定③：如果没有再发生销售退回[合计退货 5 件  $(5+0)$ ，未退货 95 件]

借：预收账款  $(1000-50)$  950  
    贷：主营业务收入  $(95 \times 10)$  950  
借：主营业务成本  $(95 \times 8)$  760  
    贷：发出商品  $(800-40)$  760

5. 2014 年 4 月 1 日，甲建筑公司（以下简称“甲公司”）与当地政府签订一项总金额为 9000 万元的固定造价合同，承建一条高速公路，工程于 2014 年 4 月 1 日开工，预计 2016 年 3 月 31 日完工，合同规定如果该工程质量优异可获得奖励款 300 万元。该公司采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定完工进度，按照完工百分比法确认收入。最初预计总成本为 8000 万元。甲公司有关资料如下。

(1) 2014 年甲公司实际发生施工成本 3000 万元（均为原材料、职工薪酬等费用，下同），为完成合同尚需发生成本 5000 万元；2014 年末与当地政府已结算工程价款 3800 万元，实际收到当地政府工程款项 3500 万元。

【要求及答案（1）】编制甲公司 2014 年与建造合同相关的会计分录。

甲公司 2014 年与建造合同相关的会计分录。

①甲公司发生各种成本

借：工程施工——合同成本 3000

贷：原材料、应付职工薪酬 3000

②与当地政府已结算工程价款

借：应收账款 3800

贷：工程结算 3800

③实际收到当地政府工程款项

借：银行存款 3500

贷：应收账款 3500

④确认合同收入和合同费用

2014 年工程完工程度 =  $3000 \div (3000 + 5000) \times 100\% = 37.5\%$

2014 年应确认的合同收入 =  $9000 \times 37.5\% = 3375$  (万元)

2014 年应确认的合同费用 =  $(3000 + 5000) \times 37.5\% = 3000$  (万元)

2014 年应确认的合同毛利 =  $3375 - 3000 = 375$  (万元)

⑤借：工程施工——合同毛利 375

主营业务成本 3000

贷：主营业务收入 3375

【要求及答案(2)】计算并说明甲公司 2014 年资产负债表“存货”、“预收款项”项目和利润表“营业利润”项目填列金额。

根据：资产负债表日，“工程施工”大于“工程结算”的金额作为“存货”项目列示，“工程施工”小于“工程结算”的，在“预收款项”项目中列示。

甲公司 2014 年资产负债表“存货”项目的列示金额 = 0

“预收款项”项目的列示金额 =  $3800 - (3000 + 375) = 425$  (万元)

甲公司 2014 年利润表“营业利润”项目的填列金额 =  $3375 - 3000 = 375$  (万元)

(2) 2015 年初当地政府提出修改图纸，在甲公司承建该条高速公路上增建一座桥梁，为此当地政府书面通知甲公司增加合同价款 1000 万元。2015 年甲公司与 B 公司签订分包合同，委托 B 公司承建该高速公路上的该座桥梁，合同总金额为 800 万元，规定期限为 15 个月，按照工程进度支付工程款。至 2015 年 12 月 31 日 B 公司已完成工程进度的 75%，2015 年 12 月 31 日甲公司向 B 公司支付了工程款。此外，2015 年甲公司发生建造成本 4800 万元，因价格因素将预计总成本调整为 10500 万元，估计完成合同尚需发生成本 2100 万元，为此甲公司与当地政府协商要求其增加合同价款 2000 万元，至 2015 年末当地政府未同意。2015 年甲公司与当地政府结算工程价款 4000 万元，实际收到当地政府工程款项 4200 万元。

【要求及答案(3)】编制甲公司 2015 年与建造合同相关的会计分录。

①向 B 公司支付工程款

借：工程施工——合同成本 600

贷：银行存款  $(800 \times 75\%) 600$

②甲公司发生各种成本

借：工程施工——合同成本 4800

贷：原材料、应付职工薪酬 4800

③与当地政府已结算工程价款

借：应收账款 4000

贷：工程结算 4000

④实际收到当地政府工程款项

借：银行存款 4200

贷：应收账款 4200

⑤确认合同收入和合同费用

2015 年工程完工程度 =  $(3000 + 600 + 4800) \div (3000 + 600 + 4800 + 2100) \times 100\% =$

80%

2015 年应确认的合同收入 =  $(9000 + 1000) \times 80\% - 3375 = 4625$  (万元)

2015 年应确认的合同费用 =  $(3000 + 600 + 4800 + 2100) \times 80\% - 3000 = 5400$  (万元)

2015 年应确认的毛利 =  $4625 - 5400 = -775$  (万元)

借：主营业务成本 5400

贷：主营业务收入 4625

工程施工——合同毛利 775

⑥2015 年末应确认的合同预计损失 =  $(10500 - 10000) \times (1 - 80\%) = 100$  (万元)。

借：资产减值损失 100

贷：存货跌价准备 100

【要求及答案(4)】计算并说明甲公司 2015 年资产负债表“存货”、“预收款项”项目和利润表“营业利润”项目填列的金额。

甲公司 2015 年资产负债表“存货”项目的列示金额 =  $(3000 + 600 + 4800 + 375 - 775) - (3800 + 4000) - 100 = 100$  (万元)

“预收款项”项目的列示金额 = 0

2015 年利润表“营业利润”项目的填列金额 =  $4625 - 5400 - 100 = -875$  (万元)

(3) 2016 年 B 公司所承建桥梁建造任务全部完成经验收合格，按照合同规定向 B 公司支付工程尾款。除支付给 B 公司工程款外，甲公司当年还发生建造成本 1800 万元。因价格因素甲公司要求当地政府增加的合同价款 2000 万元，至 2016 年当地政府已经同意并收到书面通知。因该工程质量优异而获得客户奖励款 300 万元。与当地政府结算工程价款 4500 万元，其余工程款尚未收到。

【要求及答案(5)】编制甲公司 2016 年与建造合同相关的会计分录。

①向 B 公司支付工程款

借：工程施工——合同成本 200

贷：银行存款  $(800 \times 25\%) 200$

②甲公司发生成本

借：工程施工——合同成本 1800

贷：原材料、应付职工薪酬 1800

③与当地政府已结算工程价款

借：应收账款 4500

贷：工程结算 4500

④确认计量收入费用

2016年应确认的合同收入 =  $(10000 + 2000 + 300) - 3375 - 4625 = 4300$  (万元)

2016年应确认的合同费用 =  $(3000 + 600 + 4800 + 1800 + 200) - 3000 - 5400 = 10400 - 3000 - 5400 = 2000$  (万元)

2016年应确认的毛利 =  $4300 - 2000 = 2300$  (万元)

借：工程施工——合同毛利 2300

主营业务成本 2000

贷：主营业务收入 4300

⑤2016年合同完工时，将已提取的损失准备冲减合同费用，并将工程施工与工程结算的科目余额对冲。

借：存货跌价准备 100

贷：主营业务成本 100

借：工程结算 12300

贷：工程施工——合同成本 10400

——合同毛利  $(375 - 775 + 2300) 1900$

## 第 12 章 财务报告

### 考点核心提示

考点一：资产负债表“期末余额”的填列方法★★

☆考点核心提示

#### 1. 一般企业资产负债表的列报方法

企业应当根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列资产负债表“期末余额”栏。

#### 2. 列报关注的问题

##### (1) 资产的列报

①自资产负债表日起超过 12 个月到期且预期持有超过 12 个月的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债。

②划分为持有待售的非流动资产（比如固定资产、无形资产、长期股权投资等），应当归类为流动资产；被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

##### (2) 负债的列报

①关于可转换工具负债成份的分类，准则规定，负债在其对方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与在资产负债表日负债的流动性划分无关。

②对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债在资产负债表日仍应当归类为流动负债。

③企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

考点二：利润表★★

☆考点核心提示

1. 报表中各项目主要根据各损益类科目的发生额分析填列。

2. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：

(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益。

(2) 按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。如果被投资单位的其他综合收益属于“以后会计期间不能重分类进损益”类别，则投资方确认的份额也属于“以后会计期间不能重分类进损益”类别。

3. 以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：

(1) 按照权益法核算的在被投资单位可重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。如果被投资单位的其他综合收益属于“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益”类别，则投资方确认的份额也属于“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益”类别。

(2) 可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失。在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益。

(3) 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失。在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

(4) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分。

(5) 外币财务报表折算差额。

(6) 自用房地产或作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值部分计入其他综合收益；待该投资性房地产处置时，将该部分转入当期损益等。

考点三：现金流量表★★★

考点四：所有者权益变动表★

考点五：分部报告★

☆考点核心提示

企业应当以内部组织结构、管理要求、内部报告制度为依据确定经营分部，以经营分部为基础确定报告分部，并按下列规定披露分部信息。

1. 经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：

(1) 该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；

(2) 企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；

(3) 企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

企业存在相似经济特征的两个或多个经营分部，同时满足《企业会计准则第35号——分部报告》第七条相关规定的，可以合并为一个经营分部。

2. 企业以经营分部为基础确定报告分部时，应当满足《企业会计准则第35号——分部报告》第八条规定的三个条件之一。未满足规定条件，但企业认为披露该经营分部信息对财务报告使用者有用的，也可将其确定为报告分部。

报告分部的数量通常不应超过10个。报告分部的数量超过10个需要合并的，应当将具有相似经济特征、以经营分部的合并条件为基础，对相关的报告分部予以合并。

考点六：关联方披露★★★

☆考点核心提示

1. 关联方关系的认定

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制的，构成关联方。

2. 不构成关联方关系的情况



- (1) 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。
- (2) 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。
- (3) 仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方关系。
- (4) 同受一方重大影响的企业之间不构成关联方关系。

### 经典习题

#### 一、单项选择题

1. (2015 年) 甲公司为制造企业，20×4 年发生以下现金流量：(1) 将销售产生的应收账款申请保理，取得现金 1200 万元，银行对于标的债权具有追索权；(2) 购入作为交易性金融资产核算的股票支付现金 200 万元；(3) 收到保险公司对存货损毁的赔偿款 120 万元；(4) 收到所得税返还款 260 万元；(5) 向其他方提供劳务收取现金 400 万元。不考虑其他因素。甲公司 20×4 年经营活动产生的现金流量净额是 ( )。

A. 780 万元 B. 980 万元 C. 1980 万元 D. 2180 万元

#### 1. 【答案】A

【解析】事项(1)属于筹资活动；事项(2)属于投资活动；其余事项属于经营活动，产生的经营活动现金流量净额=120+260+400=780(万元)。

2. (2015 年) 不考虑其他因素，下列各项中，构成甲公司关联方的是 ( )。

- A. 与甲公司同受乙公司重大影响的长江公司
- B. 与甲公司存在长期业务往来，为甲公司供应 40%原材料的黄河公司
- C. 与甲公司共同出资设立合营企业的合营方长城公司
- D. 对甲公司具有重大影响的个人投资者丙全额出资设立的黄山公司

#### 2. 【答案】D

3. 甲公司于 2011 年 7 月 1 日向 A 银行举借五年期的长期借款，当存在以下情况时，有关资产负债表列示的表述中，不正确的是 ( )。

A. 假定甲公司在 2015 年 12 月 1 日与 A 银行完成长期再融资或展期，则该借款在 2015 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为非流动负债

B. 假定甲公司在 2016 年 2 月 1 日(财务报告批准报出日为 2016 年 3 月 31 日)完成长期再融资或展期，则该借款在 2015 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为流动负债

C. 假定甲公司与 A 银行的贷款协议上规定，甲公司在长期借款到期前可以自行决定是否展期，无需征得债权人同意，并且甲公司打算要展期，则该借款在 2015 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为非流动负债

D. 假定甲公司与 A 银行的贷款协议上规定，甲公司在长期借款到期前可以自行决定是否展期，无需征得债权人同意，但甲公司是否要展期尚未确定，则该借款在 2015 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为非流动负债

3. 【答案】D

【解析】对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债在资产负债表日仍应当归类为流动负债。

4. 2015 年 12 月 1 日，甲公司按面值发行 5 万张可转换公司债券，每张面值 100 元，期限 5 年，到期前债券持有人有权随时按每张面值 100 元的债券转换 5 股的转股价格，将持有的债券转换为甲公司的普通股。根据这一转换条款，甲公司有可能在该批债券到期前（包括资产负债表日起 12 个月内）予以转股清偿，假定不考虑其他因素和情况。甲公司在 2015 年 12 月 31 日判断该可转换债券的负债成份列示的表述中，正确的是（ ）。

- A. 全部列示为流动负债
- B. 全部列示为非流动负债
- C. 扣除资产负债表日起 12 个月内予以转股清偿的部分为非流动负债
- D. 资产负债表日起 12 个月内予以转股清偿的部分为流动负债

4. 【答案】B

【解析】判断时不应考虑转股导致的清偿情况，因此该可转换债券的负债成份在 2015 年 12 月 31 日甲公司的资产负债表上仍应当分类为非流动负债。

5. 甲公司 2015 年度发生业务的有关资料如下：（1）权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额增加 33000 万元；（2）权益法下在被投资单位以后期间不能重分类进损益的其他综合收益中享有的份额增加 8765 万元；（3）可供出售金融资产公允价值变动增加 3750 万元；（4）持有至到期投资重分类为可供出售金融资产公允价值低于账面价值的差额 6750 万元；（5）自用房地产或作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值的差额 20000 万元。不考虑所得税等其他因素，甲公司 2015 年度利润表“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益”项目合计金额为（ ）。

- A. 50000 万元
- B. 58765 万元
- C. 30000 万元
- D. 63500 万元

5. 【答案】A

【解析】“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益”项目合计金额 = (1) 33000 + (3) 3750 - (4) 6750 + (5) 20000 = 50000 (万元)

6. 2015 年甲公司采用非同一控制下的吸收合并方式购买丙企业的一全资子公司乙公司，购买价格为 1500 万元，全部以银行存款转账支付。乙公司的有关资料如下：①资产总额为 2600 万元，其中现金及银行存款为 150 万元，没有现金等价物；②负债及所有者权益为 2600 万元。甲公司现金流量表“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目填列的金额为（ ）。

- A. 1500 万元      B. 150 万元  
C. 1350 万元      D. 2600 万元

6. 【答案】C

【解析】吸收合并方式取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 =  $1500 - 150 = 1350$  (万元)

7. 以下个人或企业中，与甲公司不构成关联方关系的是（ ）。

- A. 甲公司与 A 公司（与甲公司有共同董事长）  
B. 甲公司与乙公司（甲公司和乙公司均能够对 B 企业施加重大影响，甲公司和乙公司不存在其他关联方关系）  
C. 甲公司与其主要投资者个人  
D. 甲公司与 D 公司（甲公司总经理的弟弟拥有 D 公司 60% 的表决权资本）

7. 【答案】B

8. 下列有关编制中期财务报告的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 企业在编制中期财务报告时，不能根据会计年度内以后中期将要发生的交易或者事项来判断当前中期的有关项目是否符合会计要素的定义，也不能人为均衡会计年度内各中期的收益  
B. 企业在中期资产负债表日对于待处理财产损溢项目，也应当像会计年度末一样，将其计入当期损益，不能递延到以后中期，因为它已经不符合资产的定义和确认标准  
C. 企业在中期资产负债表日不能把潜在义务（即使该义务很可能在会计年度的以后中期变为现时义务）确认为负债  
D. 企业在中期资产负债表日可以把当时已经符合负债确认条件的现时义务但履行该义务的时间和金额还须等到会计年度以后中期才能够完全确定事项，递延到以后中期进行确认

8. 【答案】D

【解析】企业在中期资产负债表日不能把潜在义务（即使该义务很可能在会计年度的以后中期变为现时义务）确认为负债，也不能把当时已经符合负债确认条件的现时义务（即使履行该义务的时间和金额还须等到会计年度以后中期才能够完全确定）递延到以后中期进行确认。

9. 甲公司 2015 年发生下列业务：（1）处置交易性金融资产，账面价值为 1200 万元（其中成本为 1000 万元，公允价值变动增加 200 万元），售价 1500 万元，款项已经收到。（2）处置可供出售金融资产，账面价值为 1500 万元（其中成本为 1600 万元，公允价值变动减少 100 万元且不属于减值），售价 1800 万元，款项已经收到。（3）到期收回持有至到期投资，面值为 1000 万元，期限 3 年，利率 3%，到期一次还本付息。（4）处置对丙公司的长期股权投资，持股比例为 40%，采用权益法核算，成本为 5000 万元，售价为 4000 万元，款项已经收到。（5）处置对乙公司的长期股权投资，持股比例为 80%，采用成本法核算，成本为 6000 万元，售价 7000 万元，款项已经收到。（6）整体处置非法人营业单位 A，售价 1000 万元，该营业单位持有的现金及现金等价物为 100 万元，款项已经收到。（7）整体处置非法人营业单位 B，售价 3000 万元，该营业单位持有的现金 3100 万元，款项已经收到。（8）上述投资持有期内收到现金股利合计为 800 万元，款项已经收到。（9）上述投资持有期内应收利息合计为 500 万元，款项已经收到。下列有关个别现金流量表项目的表述中，不正确的是（ ）。

- A. “收回投资收到的现金”为 8300 万元
- B. “取得投资收益收到的现金”为 1390 万元
- C. “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”为 7900 万元
- D. “支付其他与投资活动有关的现金”为 0

9. 【答案】D

【解析】选项 A，“收回投资收到的现金”项目 = (1) 1500 + (2) 1800 + (3) 1000 + (4) 4000 = 8300（万元）；选项 B，“取得投资收益收到的现金”项目 = (3) 1000 × 3% × 3 + (8) 800 + (9) 500 = 1390（万元）；选项 C，“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目 = (5) 7000 + (6) (1000 - 100) = 7900（万元）；选项 D，如果处置其他营业单位收到的现金净额为负数，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目反映，金额 = (7) 3100 - 3000 = 100（万元）。

10. 甲公司 2015 年发生下列业务：（1）支付购买股票价款 1000 万元，甲公司划分为交易性金融资产；（2）支付购买股票价款 2000 万元，甲公司划分为可供出售金融资产；（3）支付购买债券价款 3100 万元，甲公司划分为持有至到期投资，面值为 3000 万元；（4）支付价款 4010 万元（其中包含已宣告但尚未发放的现金股利 10 万元），取得乙公司 30% 表决权资本，甲公司后续计量采用权益法核算；（5）支付价款 10000 万元，取得对丙公司 100% 表决权资本，形成同一控制下吸收合并，原丙公司持有现金 4000 万元；（6）支付价款 20000 万元，取得对丁公司 100% 表决权资本，形成非同一控制下吸收合并，原丁公司持有现金 21000 万元；（7）支付价款 30000 万元，取得戊公司 80% 表决权资本，形成非同一控制下控股合并，甲公司后续计量采用成本法核算。下列现金流量表项目填列金额的说法中，不正确的是（ ）。

- A. “投资支付的现金”为 10100 万元
- B. “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”为 36000 万元

- C. “收到其他与投资活动有关的现金”为1000万元
- D. “支付其他与投资活动有关的现金”为0

10. 【答案】D

【解析】选项A，“投资支付的现金”项目=（1）1000+（2）2000+（3）3100+（4）（4010-10）=10100（万元）；选项B，取得子公司及其他营业单位支付的现金净额=（5）（10000-4000）+（7）30000=36000（万元）；选项C，取得子公司及其他营业单位支付的现金净额如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映，金额=（6）21000-20000=1000（万元）；选项D，“支付其他与投资活动有关的现金”项目=（4）10（万元）。

11. A公司2015年有关经济业务如下：（1）2015年1月3日，取得可供出售金融资产，初始入账金额为600万元，年末公允价值为700万元。（2）2015年1月6日，经股东会批准，A公司向其员工授予股票期权，年末经过计算确认相关费用100万元。（3）A公司对B公司的长期股权投资按照权益法核算，2015年12月31日，A公司因B公司可供出售金融资产公允价值变动增加其他综合收益400万元，A公司拟长期持有B公司股权。（4）2015年12月31日A公司出售对C公司按照权益法核算的长期股权投资，出售时账面价值为6000万元（其中投资成本5000万元、损益调整700万元、其他权益变动200万元、其他综合收益100万元），原确认的其他综合收益为以后期间能够重分类进损益的其他综合收益。（5）重新计量设定受益计划净负债或净资产变动产生的净损失50万元。（6）A公司2015年营业外收入300万元。（7）A公司2015年营业外支出100万元。假定不考虑所得税因素，2015年资产负债表“其他综合收益”项目填列的金额为（ ）。

- A. 225万元
- B. 350万元
- C. 7750万元
- D. 250万元

11. 【答案】B

【解析】“其他综合收益”项目=（1）100+（3）400-（4）100-（5）50=350（万元）

12. 下列各项现金流量中，不属于投资活动产生的现金流量的是（ ）。

- A. 长期股权投资取得现金股利
- B. 为购建固定资产支付的专门借款利息
- C. 购买可供出售金融资产支付的价款
- D. 因固定资产毁损收取的保险公司赔偿

12. 【答案】B

【解析】选项B，属于筹资活动产生的现金流量。

13. 下列有关现金流量表项目填列的表述中，正确的是（ ）。

- A. 以银行存款向税务部门缴纳税费填列在“支付的各项税费”项目



- B. 以银行存款支付生产车间的制造费用填列“购买商品、接受劳务支付的现金”项目
- C. 投资性房地产收到的租金收入填列在“取得投资收益收到的现金”项目
- D. 除税费返还外的其他政府补助收入填列在“收到其他与筹资活动有关的现金”项目

13. 【答案】A

【解析】选项 B，填列“支付其他与经营活动有关的现金”项目；选项 CD，填列“收到其他与经营活动有关的现金”项目。

14. 不考虑其他因素，下列单位和个人中不属于甲公司关联方的有（ ）。

- A. 持有甲公司 5%股权且向甲公司派有一名董事的股东
- B. 甲公司的合营企业的另一合营方
- C. 甲公司控股股东的财务总监
- D. 甲公司的联营企业

14. 【答案】B

【解析】选项 B，与该企业共同控制合营企业的合营方之间，通常不构成关联方关系。

## 二、多项选择题

1. (2015 年) 下列各经营分部中，应当确定为报告分部的有（ ）。

- A. 该分部的分部负债占所有分部负债合计的 10% 或者以上
- B. 该分部的分部利润（亏损）绝对额占所有盈利分部利润合计额或所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上
- C. 该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上
- D. 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上

1. 【答案】BCD

【解析】选项 A，该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上，应当确定为报告分部。

2. A 公司 2015 年发生下列有关经济业务：（1）出租无形资产取得租金收入 100 万元，无形资产摊销额 20 万元。（2）出租固定资产取得的租金收入 110 万元，固定资产折旧额 30 万元。（3）采用公允价值模式计量的投资性房地产取得租金收入 120 万元，产生公允价值变动收益 500 万元。（4）用材料进行非货币性资产交换（具有商业实质且公允价值能够可靠计量），账面价值 200 万元，公允价值为 300 万元。（5）罚款支出 5 万元。（6）处置投资性房地产，账面价值为 1500 万元（其中成本为 1000 万元，公允价值变动收益 500 万元），2014 年 3 月由自用办公楼转换投资性房地产时产生其他综合收益 100 万元，出售取得价款 5000 万元。（7）交易性金融资产持有期内，被投资单位宣告发放现金股利，A 公司享有 200 万元。（8）可供出售金融资产持有期内，被投资单位宣告发放现金股利，A 公司享有 300 万元。（9）采用成本法核算的长期股权投资，被投资单位宣告发放现金股利，A 公司享有 400 万元。（10）采用权益法核算的长期股权投资，被投资单位宣告发放现金



股利，A公司享有500万元。下列各项对2015年度利润表相关项目的影响金额的表述中，正确的有（ ）。

- A. 营业收入 5630 万元
- B. 营业成本 1150 万元
- C. 公允价值变动收益 0
- D. 投资收益 900 万元

2. 【答案】ABCD

【解析】选项A，营业收入=（1）100+（2）110+（3）120+（4）300+（6）5000=5630（万元）；选项B，营业成本=（1）20+（2）30+（4）200+（6）900=1150（万元）；选项C，公允价值变动收益=（3）500-（6）500=0；选项D，投资收益=（7）200+（8）300+（9）400=900（万元）。

3. 甲公司2015年度发生的有关交易或事项如下：（1）期初出售固定资产收到现金净额60万元。该固定资产的成本为90万元，已计提累计折旧为80万元（均为以前年度计提），未计提减值准备。（2）以现金200万元购入一项无形资产，本年度摊销60万元，其中40万元计入当期损益，20万元计入在建工程的成本。（3）以现金2500万元购入一项固定资产，本年度计提折旧500万元，全部计入当期损益。（4）存货跌价准备期初余额为零，本年度计提存货跌价准备920万元。（5）递延所得税资产期初余额为零，本年因计提存货跌价准备确认递延所得税资产230万元。（6）出售本年购入的交易性金融资产，收到现金200万元。该交易性金融资产的成本为100万元，持有期间公允价值变动收益为50万元。

（7）期初应收账款余额为1000万元，本年度销售产品实现营业收入6700万元，本年度因销售商品收到现金5200万元，期末应收账款余额为2500万元。甲公司2015年度实现净利润6500万元。下列各项关于甲公司2015年度现金流量表列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 投资活动现金流入 260 万元
- B. 经营活动现金流入 5200 万元
- C. 投资活动现金流出 2800 万元
- D. 经营活动现金流量净额 6080 万元

3. 【答案】ABCD

【解析】选项A，投资活动现金流入=（1）60+（6）200=260（万元）；选项B，经营活动现金流入=（7）利润表营业收入6700+（应收账款年初1000-年末2500）=5200（万元）；选项C，投资活动现金流出=（2）200+（3）2500+（6）100=2800（万元）；选项D，经营活动现金流量净额=净利润6500-（1）（60-10）+（2）40+（3）500+（4）920-（5）230-（6）（200-100）+（7）（1000-2500）=6080（万元）。

4. A公司2015年发生下列经济业务：（1）以银行存款500万元作为合并对价支付给甲公司的原股东，取得甲公司80%的股权；（2）以银行存款660万元购入公司债券，面值为650万元，含应收利息5万元，另支付交易费用4万元，划分为交易性金融资产；（3）

以银行存款 700 万元购入公司债券，面值为 710 万元，另支付交易费用 5 万元，划分为持有至到期投资；（4）以银行存款 800 万元购入上市公司股票，另支付交易费用 6 万元，划分为可供出售金融资产；（5）出售以前年度购入的交易性金融资产，取得价款 220 万元，出售时账面价值为 200 万元（其中成本为 180 万元，公允价值变动收益为 20 万元）；（6）收到持有至到期投资的利息 15 万元；（7）收到股权投资的现金股利 50 万元；（8）预收货款 100 万元。下列各项关于 A 公司 2015 年现金流量的相关表述中，正确的有（ ）。

- A. 经营活动现金流出 11 万元
- B. 经营活动现金流入 100 万元
- C. 投资活动现金流入 285 万元
- D. 投资活动现金流出 2675 万元

4. 【答案】BCD

【解析】选项 A，经营活动现金流出为 0；选项 B，经营活动现金流入 = (8) 100 (万元)；选项 C，投资活动现金流入 = (5) 220 + (6) 15 + (7) 50 = 285 (万元)；选项 D，投资活动现金流出 = (1) 500 + (2) (660 - 5 + 4 + 5) + (3) (700 + 5) + (4) (800 + 6) = 2675 (万元)。

5. B 公司 2015 年发生下列有关经济业务：（1）购入固定资产支付价款 100 万元；（2）购入无形资产支付价款 200 万元；（3）购入投资性房地产支付价款 300 万元；（4）购入工程物资支付价款 10 万元；（5）支付在建工程人员薪酬 20 万元；（6）支付专门借款利息费用 30 万元，其中资本化利息费用为 10 万元；（7）出售固定资产收到价款 200 万元，该固定资产原值为 300 万元，已计提折旧 200 万元；（8）出售投资性房地产收到价款 600 万元，该投资性房地产账面价值为 500 万元。下列现金流量表有关项目的填列，不正确的有（ ）。

- A. “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目 330 万元
- B. “处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目 200 万元
- C. “投资支付的现金”项目金额为 300 万元
- D. 筹资活动现金流出为 30 万元

5. 【答案】ABC

【解析】选项 A，“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目 = (1) 100 + (2) 200 + (3) 300 + (4) 10 + (5) 20 = 630 (万元)；选项 B，“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目 = (7) 200 + (8) 600 = 800 (万元)；选项 C，“投资支付的现金”项目金额为 0；选项 D，筹资活动现金流出 = (6) 30 (万元)。

6. 下列各项关于现金流量表列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 支付融资租赁固定资产的租金在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目列示
- B. 支付经营租赁固定资产的租金在“支付其他与经营活动有关的现金”项目列示

C. 支付购建固定资产而发生的资本化借款利息费用、费用化借款利息费用在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目列示

D. 支付分期付款方式购建固定资产的款项在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目列示

6. 【答案】 ABCD

7. 甲公司 2015 年发生下列经济业务：（1）支付融资租赁固定资产的租金 100 万元；（2）支付经营租赁固定资产租金 5 万元；（3）支付购建固定资产而发生的资本化借款利息费用 500 万元、费用化借款利息费用 330 万元；（4）分配股利支付的现金 160 万元；（5）发行债券实际收到的款项净额（发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额）10000 万元；（6）发行股票实际收到的款项净额（发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额）60000 万元；（7）支付分期付款方式购建固定资产的款项 200 万元；（8）支付研究开发费用 500 万元，其中予以资本化的金额为 200 万元。下列各项关于甲公司 2015 年度现金流量表列报的表述中，正确的有（ ）。

A. 筹资活动现金流入 70000 万元

B. 筹资活动现金流出 1290 万元

C. 经营活动现金流出 305 万元

D. 投资活动现金流出 200 万元

7. 【答案】 ABCD

【解析】选项 A，筹资活动现金流入 =（5）10000 +（6）60000 = 70000（万元）；选项 B，筹资活动现金流出 =（1）100 +（3）830 +（4）160 +（7）200 = 1290（万元）；选项 C，经营活动现金流出 =（2）5 +（8）300 = 305（万元）；选项 D，投资活动现金流出 =（8）200（万元）。

8. 在现金流量表附注中将净利润调整为经营活动的现金流量时，需要调整的项目有（ ）。

A. 实际没有收到现金的收益

B. 实际没有支付现金的费用

C. 不属于经营活动的现金流量

D. 经营性应收项目的增减变动

8. 【答案】 ABCD

9. A 公司 2015 年实现净利润 6711.25 万元，本年发生下列有关经济业务：（1）计提长期股权投资减值准备 100 万元。（2）购入一台固定资产支付价款 1000 万元，本年计提的固定资产折旧 10 万元，全部计入当期损益。（3）购入无形资产支付价款 2000 万元，本年计提的无形资产摊销 20 万元，全部计入当期损益。（4）年初出售无形资产取得净收益 100 万元。（5）购入一项投资性房地产，支付价款 50000 万元，后续计量采用公允价值模

式，年末公允价值 51000 万元。(6) 本年共支付财务费用 35 万元，其中支付银行手续费为 5 万元，其余为银行借款的利息费用 30 万元。(7) 长期股权投资采用成本法核算，收到现金股利 10 万元。(8) 递延所得税资产借方发生额为 25 万元。(9) 递延所得税负债贷方发生额为 250 万元。(10) 购入存货 80 万元，货款已经支付。(11) 销售存货，价款为 30000 万元，其中 20000 万元的货款已经收到，其余 10000 万元的货款未收到。存货成本为 22000 万元。(12) 应交所得税 2008.75 万元已经支付。(13) 所得税费用 2233.75 万元。下列有关现金流量表及其附注填列方法的表述中，正确的有( )。

- A. “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目填列金额为 53000 万元
- B. “取得投资收益收到的现金”项目填列金额为 10 万元
- C. 年末公允价值变动收益 1000 万元，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要扣减
- D. 经营活动产生的现金流量净额为 17906.25 万元

9. 【答案】ABCD

【解析】选项 A，“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目填列金额 = (2) 1000 + (3) 2000 + (5) 50000 = 53000 (万元)；选项 B，“取得投资收益收到的现金”项目填列金额 = (7) 10 (万元)；选项 D，经营活动产生的现金流量 = - (6) 5 - (10) 80 + (11) 20000 - (12) 2008.75 = 17906.25 (万元)，或 = 6711.25 + (1) 100 + (2) 10 + (3) 20 - (4) 100 - (5) 1000 + (6) 30 - (7) 10 - (8) 25 + (9) 250 - (10) 80 - (11) 10000 + (11) 22000 = 17906.25 (万元)。

10. 通常情况下，企业关键管理人员负责制定经营计划、战略目标，指挥调度生产经营活动等，下列属于各个公司关键管理人员的有( )。

- A. A 公司董事会秘书
- B. B 公司总经理
- C. C 公司总会计师
- D. D 公司财务总监

10. 【答案】ABCD

11. 2015 年 12 月 31 日各个公司存在关联方关系构成资料如下：(1) A 公司拥有 B 公司 40% 的表决权资本；(2) E 公司拥有 B 公司 60% 的表决权资本；(3) A 公司拥有 C 公司 60% 的表决权资本；(4) C 公司拥有 D 公司 52% 的表决权资本。不考虑其他因素，上述公司存在关联方关系的有( )。

- A. A 公司与 B 公司
- B. A 公司与 D 公司
- C. B 公司与 D 公司
- D. D 公司与 C 公司

11. 【答案】 ABCD

12. 下列有关报告分部的表述中，正确的有（ ）。

A. 企业应当以内部组织结构、管理要求、内部报告制度为依据确定经营分部，以经营分部为基础确定报告分部，并按规定披露分部信息

B. 企业应当先确定地区分部和业务分部，在此基础上确定报告分部，并分别主要报告形式、次要报告形式披露分部信息

C. 企业存在相似经济特征的两个或多个经营分部，同时满足《企业会计准则第 35 号——分部报告》第七条相关规定的，可以合并为一个经营分部

D. 报告分部的数量超过 10 个需要合并的，应当以经营分部的合并条件为基础，对相关的报告分部予以合并

12. 【答案】 ACD

【解析】选项 B，按照《企业会计准则解释第 3 号》的要求，企业应当以内部组织结构、管理要求、内部报告制度为依据确定经营分部，以经营分部为基础确定报告分部，并按相关规定披露分部信息。原有确定地区分部和业务分部以及按照主要报告形式、次要报告形式披露分部信息的规定不再执行。

13. 根据现行会计制度的规定，下列各项中，属于企业经营活动产生的现金流量的有（ ）。

A. 收到的出口退税款

B. 收到作为交易性金融资产的股票投资的现金股利

C. 转让无形资产所有权取得的收入

D. 让渡无形资产使用权取得的收入

13. 【答案】 AD

【解析】选项 BC，收到作为交易性金融资产的股票投资的现金股利、转让无形资产所有权取得的收入应作为投资活动的现金流入；选项 AD，应作为经营活动产生的现金流量。

14. 在现金流量表附注中的补充资料，将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，下列各调整项目中，属于调增项目的有（ ）。

A. 投资收益

B. 递延所得税负债增加

C. 公允价值变动损失

D. 固定资产报废损失

14. 【答案】 BCD

【解析】选项 A，投资收益增加了净利润，应作为调减项目处理。

15. A 公司为上市公司，2015 年 A 公司因扩建生产线而购买了大量机器设备，为此支付了可抵扣的增值税进项税额 1500 万元，其中 1300 万元未能在当年实现抵扣，而需要留待以后年度继续抵扣。根据 A 公司的年度财务预算，其在 2016 年度实现的销售收入预计为 1500 万元，由此产生的增值税销项税额约为 255 万元。下列有关 2015 年 12 月 31 日资产负债表列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. “其他流动资产”项目列示 255 万元
- B. “其他非流动资产”项目列示 1045 万元
- C. “应交税费”项目列示 -1300 万元
- D. “应交税费”项目列示 -1045 万元

15. 【答案】AB

【解析】A 公司预计能够于 2016 年用于抵扣的待抵扣增值税进项税 255 万元应当在资产负债表中分类为流动资产，列示为“其他流动资产”，而其余的 1045（1300-255）万元，由于其经济利益不能在一年内实现，应当分类为非流动资产，列示为“其他非流动资产”。

16. 甲公司 2015 年财务报告于 2016 年 4 月 1 日报出，有关借款资料如下：（1）自乙银行借入的 7000 万元借款按照协议将于 5 年后偿还，但因甲公司违反借款协议的规定使用资金，乙银行于 2015 年 11 月 1 日要求甲公司于 2016 年 2 月 1 日前偿还；2015 年 12 月 31 日，甲公司与乙银行达成协议，甲公司承诺按规定用途使用资金，乙银行同意甲公司按原协议规定的期限偿还该借款；（2）自丙银行借入的 8000 万元借款按照协议将于 3 年后偿还，但因甲公司违反借款协议的规定使用资金，丙银行于 2015 年 12 月 1 日要求甲公司于 2016 年 3 月 1 日前偿还；2016 年 3 月 20 日，甲公司与丙银行达成协议，甲公司承诺按规定用途使用资金，丙银行同意甲公司按原协议规定的期限偿还该借款。下列各项关于甲公司 2015 年度财务报表负债项目列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 乙银行的 7000 万元借款作为非流动负债列报
- B. 乙银行的 7000 万元借款作为流动负债列报
- C. 丙银行的 8000 万元借款作为流动负债列报
- D. 丙银行的 8000 万元借款作为非流动负债列报

16. 【答案】AC

【解析】企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。但是，如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

17. 在不考虑其他因素的情况下，下列各方中，构成甲公司关联方的是（ ）。

- A. 甲公司母公司的财务总监



B. 甲公司总经理的儿子控制的乙公司

C. 与甲公司共同投资设立合营企业的合营方丙公司

D. 甲公司通过控股子公司间接拥有 30% 股权并能施加重大影响的丁公司

17. 【答案】 ABD

【解析】 在没有其他关联方关系的情况下，仅因为某一合营企业的共同合营者，不能认定各合营者之间是关联方。

## 第13章 职工薪酬

考点核心提示

考点一：职工和职工薪酬的概念及分类★★

☆考点核心提示

### 1. 职工、职工薪酬的概念

(1) 职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。

在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，例如：通过中介机构为企业工作的劳务派遣人员。

(2) 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

### 2. 职工薪酬的分类

职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

考点二：短期薪酬的确认和计量★★

☆考点核心提示

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他相关会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

### 1. 一般短期薪酬的确认和计量

(1) 企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期薪酬，应当根据职工提供服务情况和工资标准等计算应计入职工薪酬的工资总额，并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

(2) 企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相关负债，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，会计处理同上。

(3) 企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。

(4) 企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。公允价值不能可靠取得的，可以采用成本计量。

### 2. 短期带薪缺勤的确认和计量

带薪缺勤应当根据其性质及其职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。

(1) 累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺

勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

(2) 非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债，企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

### 3. 短期利润分享计划（或奖金计划）的确认和计量

企业制订有短期利润分享计划的，如果当职工完成规定业绩指标，或者在企业工作了特定期限后，能够享有按照企业净利润的一定比例计算的薪酬，该短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

①企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；②因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

#### 考点三：离职后福利的确认和计量★★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 设定提存计划的确认和计量

设定提存计划，是指企业向单独主体（如基金等）缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。

##### 2. 设定受益计划的确认和计量

##### ①确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

##### ②确定设定受益计划净负债或净资产

设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务的现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

##### ③确定应当计入当期损益的金额

报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益净负债或净资产的利息净额。

##### ④确定应当计入其他综合收益的金额

企业应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

#### 考点四：辞退福利的确认与计量★★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 辞退福利的范围

辞退福利包括两方面的内容：一是在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。

## 2. 辞退福利确认的会计处理

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

### 考点五：其他长期职工福利 的确认与计量★★

#### ☆考点核心提示

(1) 其他长期职工福利包括（假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 12 个月内不会全部结算）：长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划，以及递延酬劳等。

(2) 企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。符合设定受益计划条件的，企业应当按照设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

①服务成本。

②其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。

③重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为了简化处理，相关总净额计入当期损益或相关资产成本。

(3) 长期残疾福利水平与职工提供服务期间长短有关的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；否则，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

(4) 递延酬劳包括按比例分期支付或者经常性定额支付的递延奖金等，应当按照奖金计划的福利公式来对费用进行确认，或者按照直线法在相应的服务期间分摊确认。

## 经典习题

### 一、单项选择题

1. 下列各项有关职工薪酬的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 与设定受益计划相关的当期服务成本应计入当期损益
- B. 与设定受益计划相关的过去服务成本应计入期初留存收益
- C. 与设定受益计划负债相关的利息费用应计入其他综合收益
- D. 因重新计量设定受益计划净负债产生的精算损失应计入当期损益

#### 1. 【答案】A

【解析】选项 B，与设定受益计划相关的过去服务成本应该计入当期成本或损益；选项 C，与设定受益计划负债相关的利息费用应该计入当期成本或损益；选项 D，因重新计量设定受益计划净负债产生的精算损失应该计入其他综合收益。

2. 下列各项属于短期职工薪酬的是（ ）。

- A. 因解除与职工的劳动关系给予的补偿
- B. 职工缴纳的养老保险
- C. 失业保险
- D. 医疗保险

2. 【答案】D

【解析】选项A属于辞退福利，选项BC属于离职后福利。

3. 下列有关设定受益计划会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

A. 根据预期累计福利单位法，采用精算假设作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，应当按照规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

B. 当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时，企业应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致企业第一次产生设定受益计划福利义务至职工提供服务不再导致该福利义务显著增加的期间

C. 设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息，计入当期财务费用

D. 重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，应计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益

3. 【答案】C

【解析】设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息，计入当期损益。

4. 2015年7月A公司有关其他职工薪酬的业务如下：为生产工人免费提供住宿，每月计提折旧1万元；为总部部门经理提供汽车免费使用，每月计提折旧3万元；为总经理租赁一套公寓免费使用，月租金为5万元。下列关于职工薪酬的会计处理中，不正确的是（ ）。

A. 为生产工人提供免费住宿，应借记“生产成本”，贷记“应付职工薪酬”1万元，同时借记“应付职工薪酬”，贷记“累计折旧”1万元

B. 为总部部门经理提供汽车免费使用，应借记“管理费用”，贷记“应付职工薪酬”3万元，同时借记“应付职工薪酬”，贷记“累计折旧”3万元

C. 为总经理租赁公寓免费使用，应借记“管理费用”，贷记“应付职工薪酬”5万元，同时借记“应付职工薪酬”，贷记“其他应付款”5万元

D. 为生产工人提供免费住宿和为总部部门经理提供汽车免费使用，应借记“管理费用”，贷记“应付职工薪酬”4万元；同时借记“应付职工薪酬”，贷记“累计折旧”4万元

4. 【答案】D

【解析】选项D，为生产工人提供免费住宿，应借记“生产成本”科目。

5. 2015 年 7 月 1 日 A 公司（房地产开发企业）将 100 套全新的公寓以优惠价格向职工出售，购买房产的职工共计 100 名，其中 80 名为销售业务骨干，20 名为公司总部管理人员。该公司向销售业务骨干出售的住房平均每套市场价为 100 万元，出售的价格为每套 80 万元，每套成本为 40 万元；向管理人员出售的住房平均每套市场价为 180 万元，向职工出售的价格为每套 150 万元，每套成本为 60 万元。假定该 100 名职工均在 2015 年 7 月 1 日购买了公司出售的住房，售房协议规定，职工在取得住房后必须在公司服务 10 年。不考虑其他因素，下列有关 100 套全新公寓向职工出售的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 出售住房时计入长期待摊费用的金额为 2200 万元
- B. 出售住房时不确认收入
- C. 本年摊销时，借记“销售费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目 80 万元
- D. 本年摊销时，借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目 30 万元

5. 【答案】B

【解析】公司出售住房时应对该房屋视同销售处理，应做如下会计分录：

借：银行存款  $(80 \times 80 + 20 \times 150)$  9400

    长期待摊费用  $(80 \times 20 + 20 \times 30)$  2200

    贷：主营业务收入  $(80 \times 100 + 20 \times 180)$  11600

同时结转主营业务成本 4400 万元  $(80 \times 40 + 20 \times 60)$ ，分录略。

公司应当按照直线法在未来 10 年内摊销长期待摊费用，本年应做如下会计分录：

借：销售费用  $(80 \times 20 / 10 \div 2)$  80

    管理费用  $(20 \times 30 / 10 \div 2)$  30

    贷：应付职工薪酬 110

借：应付职工薪酬 110

    贷：长期待摊费用 110

6. 丙公司于 2015 年初制订和实施了两项短期利润分享计划：（1）对公司管理层进行激励计划，计划规定，公司全年的净利润指标为 10000 万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过 10000 万元，公司管理层将可以分享超过 10000 万元净利润部分的 10% 作为额外报酬。假定至 2015 年 12 月 31 日，丙公司全年实际完成净利润 15000 万元。（2）对公司销售人员进行激励计划，计划规定，公司全年的每人销售指标为 10 台，如果超过 10 台销售指标的部分每台提成 1000 元作为额外报酬。假定至 2015 年 12 月 31 日，丙公司销售人员为 200 人，其中 150 人超过 10 台销售指标，每人销售数量均为 18 台。假定不考虑离职等其他因素，丙公司按照利润分享计划可以分享利润额外的薪酬为（ ）。

- A. 620 万元
- B. 120 万元
- C. 500 万元
- D. 0

6. 【答案】A



【解析】丙公司作为其额外的薪酬 =  $(15000 - 10000) \times 10\% + (18 - 10) \times 0.1 \times 150 = 620$  (万元)；丙公司 2015 年 12 月 31 日的相关账务处理如下：

借：管理费用 500  
    销售费用 120  
    贷：应付职工薪酬—利润分享计划 620

7. 2015 年 1 月 1 日，甲公司制定了一项设定受益计划，并于当日开始实施，向公司部分员工提供额外退休金，这些员工在退休后每年可以额外获得 50 万元退休金。员工获得该额外退休金基于其自计划开始日起为公司提供的服务，而且必须为公司服务到退休。假定符合计划的员工为 10 人，上述员工均为企业管理人员，当前平均年龄为 41 岁，退休年龄为 60 岁，可以为公司服务 20 年。假定在退休前无人离职，退休后平均计划寿命为 30 年。折现率为 10%；不考虑未来通货膨胀影响因素。甲公司在 2015 年末因设定受益计划应确认的服务成本为（ ）。

- A. 235.67 万元      B. 3.85 万元  
C. 4713.46 万元      D. 0

7. 【答案】B

【解析】退休时点现值合计 =  $50 \times (P/A, 10\%, 30) = 50 \times 9.4269 = 471.345$  (万元)；当期服务成本 =  $471.345 / 20 / (1 + 10\%)^{19} = 3.85$  (万元)。

8. 甲公司有 500 名职工，从 2015 年起实行累积带薪缺勤制度，该制度规定，每个职工每年可享受 6 个工作日带薪病假，未使用的病假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的权利作废，不能在职工离职时获得现金支付。2016 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用年休假为 2 天半，甲公司预计 2016 年有 400 名职工将享受不超过 6 天的带薪病假，剩余的 100 名职工每人将平均享受 7 天半休假，假定这 100 名职工全部为公司销售部门销售人员，该公司平均每名职工每个工作日工资为 200 元。甲公司在 2015 年末因累积带薪缺勤应确认的职工薪酬为（ ）。

- A. 50000 元      B. 30000 元  
C. 20000 元      D. 15000 元

8. 【答案】B

【解析】甲公司在 2015 年末应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资，即相当于 150 天  $(100 \times 1.5)$  的年休假工资 30000  $(150 \times 200)$  元。

9. 2015 年初 S 公司为其销售精英设定了一项递延年金计划：将当年利润的 6% 提成作为奖金，但要三年后，即 2017 年末才向仍然在职工的员工发放。S 公司在 2015 年年初预计 3 年后企业为此计划的现金支出为 600 万元。S 公司选取同期同币种的国债收益率作为折现率，2015 年年初的折现率为 5%，2015 年年末的折现率变更为 4%。假定不考虑死亡率和离职率等因素影响，甲公司在 2015 年末应确认的精算损失为（ ）。

- A. -3.5 万元      B. 3.5 万元  
C. -2.75 万元     D. 2.75 万元

9. 【答案】B

【解析】按照预期累计福利单位法，归属于 2015 年的福利 $=600/3=200$ （万元），企业在 2015 年初预计的当期服务成本 $=200/(1+5\%)^2=181.41$ （万元）；至 2015 年末，折现率变为 4%，2015 年末的设定受益义务现值即设定受益计划负债 $=200/(1+4\%)^2=184.91$ （万元），两者之间的差额应作为精算损失予以确认，即精算损失 $=184.91-181.41=3.5$ （万元）。

10. 接上题。2016 年末，折现率仍为 4%，甲公司在 2016 年末应确认的销售费用为（ ）。  
A. 7.39 万元      B. 192.31 万元  
C. 197.87 万元     D. 200 万元

10. 【答案】B

【解析】S 公司当期服务成本 $=200/(1+4\%)=192.31$ （万元），设定受益计划净负债的利息费用 $=184.91 \times 4\%=7.40$ （万元），S 公司 2016 年末的会计处理为：

借：销售费用    192.31  
    财务费用      7.40  
    贷：应付职工薪酬—递延奖金计划    199.71

二、多项选择题

1. 长期职工薪酬折现时可以采用的折现率包括（ ）。  
A. 国债利率  
B. 银行同期贷款利率  
C. 活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率  
D. 非活跃市场上的公司债券的市场收益率

1. 【答案】AC

【解析】折现时所采用的折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

2. 下列有关带薪缺勤的表述中，正确的有（ ）。

- A. 累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用  
B. 企业应当在职工提供服务从而增加其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量  
C. 非累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付  
D. 企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬

2. 【答案】ABCD

3. 属于设定提存计划的职工薪酬有（ ）。

- A. 工伤保险费
- B. 生育保险费
- C. 失业保险
- D. 职工养老保险

3. 【答案】CD

【解析】根据我国养老保险制度相关文件的规定，职工养老保险、失业保险待遇即收益水平与企业在职工提供服务各期的缴费水平不直接挂钩，企业承担的义务仅限于按照规定标准提存的金额，属于设定提存计划。

4. 下列有关辞退福利的概念、确认和计量的表述中，正确的有（ ）。

- A. 确认为应付职工薪酬的辞退福利，应当计入当期费用
- B. 职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业带来经济利益、企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿，比照辞退福利处理
- C. 对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据计划规定的拟辞退职工数量、每一职位的辞退补偿等计提辞退福利负债
- D. 对于自愿接受裁减的建议，应当按照或有事项准则预计将接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提辞退福利负债

4. 【答案】ABCD

5. 下列各项有关职工薪酬的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据工资总额的一定比例计算，计入资产成本或当期损益
- B. 非货币性薪酬主要为非货币性福利，通常包括企业以自己的产品或其他有形资产发放给职工作为福利，但不包括向职工无偿提供自己拥有的资产使用、为职工无偿提供类似医疗保健服务等
- C. 企业应当严格按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的负债，预计数与实际发生数差额较大的，应当在附注中披露产生差额较大的原因
- D. 因被辞退职工不能给企业带来任何经济利益，辞退福利应当计入当期费用而不作为资产成本

5. 【答案】ACD

【解析】选项B，非货币性薪酬主要为非货币性福利，通常包括企业以自己的产品或其他有形资产发放给职工作为福利、向职工无偿提供自己拥有的资产使用、为职工无偿提供类似医疗保健服务等。

6. 下列关于职工薪酬的说法中，正确的有（ ）。

- A. 企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本
- B. 设定受益计划的折现率可以采用活跃市场上高质量的公司债券的市场收益率
- C. 企业的辞退福利应在职工被辞退时确认和计量
- D. 企业以自产产品发放给职工作为福利的，应该按照正常销售商品处理

6. 【答案】ABD

【解析】选项 C，企业的辞退福利应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

7. 在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为三个组成部分，这三个组成部分包括（ ）。

- A. 服务成本
- B. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额
- C. 负债成本
- D. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动

7. 【答案】ABD

【解析】在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：（1）服务成本；（2）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额；（3）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

8. 下列各项有关职工薪酬的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业根据企业经济效益增长的实际情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照其他长期职工薪酬进行处理
- B. 企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性
- C. 在短期利润分享计划中，企业只要因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务，就应当确认相关的应付职工薪酬
- D. 利润分享计划应将预计要支付的职工薪酬计入相关成本费用

8. 【答案】BD

【解析】选项 A，企业根据企业经济效益增长的实际情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照短期利润分享计划进行处理；选项 C，短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务；因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

9. 下列各项中，属于设定受益计划中计划资产回报的有（ ）。

- A. 计划资产产生的股利
- B. 计划资产产生的利息
- C. 计划资产已实现的利得
- D. 计划资产未实现的损失

9. 【答案】 ABCD

【解析】 计划资产回报，是指计划资产产生的利息、股利和其他收入，以及计划资产已实现和未实现的利得或损失。

10. 甲公司在 2016 年初有一项设定受益计划已经执行了若干年，年折现率为 10%。2016 年甲公司已知资料如下：年初设定受益计划义务现值 120 万元，年初设定受益计划资产现值 120 万元，当期服务成本 14 万元，当期福利支付 13 万元，本期提缴 11 万元，重新计量计划义务精算损失（利得）7 万元，重新计量计划资产精算损失（利得）-5 万元。则 2016 年有关设定受益计划的会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 2016 年末确定设定受益计划义务的现值为 140 万元
- B. 2016 年末设定受益计划资产公允价值为 135 万元
- C. 2016 年末设定受益计划净负债为 5 万元
- D. 2016 年末计入其他综合收益科目借方金额为 2 万元

10. 【答案】 ABCD

【解析】

选项 A，2016 年末确定设定受益计划义务的现值 = 年初设定受益计划义务现值 120 + 设定受益计划义务的利息费用 12 (120 × 10%) + 当期服务成本 14 + 过去服务成本 0 - 当期福利支付 13 - 设定受益计划结算 0 + 义务精算损失 7 = 140 (万元)；选项 B，2016 年末设定受益计划资产公允价值 = 年初设定受益计划资产的公允价值 120 + 设定受益计划资产的利息收入 12 (120 × 10%) + 本期提缴 11 - 当期福利支付 13 - 设定受益计划结算 0 + 资产精算利得 5 = 135 (万元)；选项 C，2016 年末设定受益计划净负债 = 140 - 135 = 5 (万元)【提示：资产负债表“长期应付职工薪酬”项目列示 5 万元】；选项 D，2016 年末计入其他综合收益科目借方金额 = 重新计量计划义务精算损失 7 - 重新计量计划资产精算利得 = 2 (万元)。

### 三、综合题

BS 公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。其 2015 年 12 月份发生的与职工薪酬有关的业务如下：

(1) 2015 年 12 月份，BS 公司以其生产的成本为 0.3 万元/台的洗衣机作为福利发放给 200 名职工，每台洗衣机的市场售价为 0.6 万元/台；同时将公司外购的 200 套百变衣柜

发放给上述人员，企业购买这些衣柜的含税价格为 0.5 万元/套，已取得增值税专用发票；假定 200 名职工中 120 名为企业生产人员，30 名为销售精英，50 名为总部管理人员。

**【要求及答案（1）】**根据资料（1），说明 BS 公司作为福利发放的自产洗衣机是否应确认收入，并说明理由。编制相关会计分录。

BS 公司作为福利发放的自产洗衣机应确认收入。

理由：企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，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。

借：生产成本  $(120 \times 0.6 \times 1.17)$  84.24

销售费用  $(30 \times 0.6 \times 1.17)$  21.06

管理费用  $(50 \times 0.6 \times 1.17)$  35.1

贷：应付职工薪酬  $(200 \times 0.6 \times 1.17)$  140.4

借：应付职工薪酬  $(200 \times 0.6 \times 1.17)$  140.4

贷：主营业务收入  $(200 \times 0.6)$  120

应交税费—应交增值税（销项税额）  $(200 \times 0.6 \times 0.17)$  20.4

借：主营业务成本  $(200 \times 0.3)$  60

贷：库存商品  $(200 \times 0.3)$  60

借：生产成本  $(120 \times 0.5 \times 1.17)$  70.2

销售费用  $(30 \times 0.5 \times 1.17)$  17.55

管理费用  $(50 \times 0.5 \times 1.17)$  29.25

贷：应付职工薪酬—非货币性福利

$(200 \times 0.5 \times 1.17)$  117

借：库存商品  $(200 \times 0.5)$  100

应交税费—应交增值税（进项税额） 17

贷：银行存款 117

借：应付职工薪酬—非货币性福利 117

贷：库存商品 100

应交税费—应交增值税（进项税额转出） 17

（2）BS 公司实行累积带薪缺勤货币补偿制度，补偿金额为放弃带薪休假期间平均日工资的 2 倍。2015 年，BS 公司有 25 名管理人员放弃 5 天的带薪年休假，该公司平均每名职工每个工作日工资为 300 元。

**【要求及答案（2）】**根据资料（2），编制相关会计分录。

借：管理费用 11.25

贷：应付职工薪酬—工资  $(25 \times 5 \times 300 / 10000)$  3.75

—累积带薪缺勤  $(25 \times 5 \times 300 \times 2 / 10000)$  7.5



BS 公司因这 25 名员工放弃年休假应确认的成本费用总额=11.25 (万元)

实际支付时:

借: 应付职工薪酬—工资 (25×5×300/10000) 3.75  
    —累积带薪缺勤 (25×5×300×2/10000) 7.5

贷: 银行存款 11.25

(3) BS 公司 2014 年经营业绩超出预期, 董事会决定对该公司的管理人员进行奖励。2015 年 6 月 20 日, BS 公司从公司外部购入 20 套商品房奖励公司的 20 名高级管理人员, 该商品房每套 100 万元, 公司以每套 65 万元的价格出售给职工, 但要求相关人员需要自 2015 年 7 月 1 日起在公司继续服务 5 年。

**【要求及答案(3)】**根据资料(3), 计算 BS 公司 2015 年因此计划应确认的成本费用金额, 并编制相关的会计分录。

BS 公司 2015 年因此计划应确认的成本费用金额=(100-65)×20/5×6/12=70 (万元), 公司出售住房时应进行如下账务处理:

借: 银行存款 (20×65) 1300

    长期待摊费用 700

贷: 固定资产 (100×20) 2000

出售住房后的每年, 公司应当按照直线法在 5 年内摊销长期待摊费用。本年应做的会计分录:

借: 管理费用 70

    贷: 应付职工薪酬 70

借: 应付职工薪酬 70

    贷: 长期待摊费用 70

(4) 2015 年 12 月, 计提并发放 11 月份职工工资 1670 万元, 其中生产人员工资 850 万元, 销售人员工资 500 万元, 管理人员工资 320 万元, 其中代扣个人所得税 170 万元。

**【要求及答案(4)】**根据资料(4), 编制相关的会计分录。

借: 生产成本 850

    销售费用 500

    管理费用 320

    贷: 应付职工薪酬 1670

借: 应付职工薪酬 170

    贷: 应交税费—应交个人所得税 170

借: 应付职工薪酬 1500

    应交税费—应交个人所得税 170

    贷: 银行存款 1670

(5) 因业务整合需要, BS 公司与部分职工签订了正式的解除劳动关系协议。该协议签订后, A 公司不能单方面解除。根据该协议, BS 公司于 2016 年 1 月 1 日起至 2016 年 6 月

20 日期间将向辞退的职工一次性支付补偿款 1000 万元。该辞退计划已经公布，尚未实际实施。

**【要求及答案（5）】**根据资料（5），编制相关的会计分录。

借：管理费用 1000

贷：应付职工薪酬 1000

## 第14章 或有事项

考点核心提示

考点一：或有事项概述★

☆考点核心提示

1. 或有事项的概念和特征

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

或有事项具有以下特征：（1）或有事项是由过去的交易或者事项形成的；（2）或有事项的结果具有不确定性；（3）或有事项的结果须由未来事项决定。

2. 或有负债

或有负债，是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

3. 或有资产

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

考点二：或有事项的确认为★

☆考点核心提示

与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：

1. 该义务是企业承担的现时义务

该义务是企业承担的现时义务，即与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的现时义务，企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务。现时义务包括法定义务和推定义务。

2. 履行该义务很可能导致经济利益流出企业

履行该义务很可能导致经济利益流出企业，是指履行与或有事项相关的现时义务时，导致经济利益流出企业的可能性超过50%，但尚未达到基本确定的程度。

3. 该义务的金额能够可靠地计量

该义务的金额能够可靠地计量，是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

考点三：或有事项的计量★★

☆考点核心提示

1. 最佳估计数的确定

（1）所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上、下限金额的平均数确定。

（2）所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围但该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下，最佳估计数按照如下方法确定：或有事项涉及单个

项目的，按照最可能发生的金额确定；或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

## 2. 预期可获得的补偿

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，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

### 考点四：或有事项的会计处理 原则的应用★★★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 未决诉讼或未决仲裁

(1) 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据合理确定预计负债后，应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，直接计入或冲减当期营业外支出。

(2) 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据原本应当能够合理估计诉讼损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失），应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

(3) 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理预计诉讼损失，因而未确认预计负债，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出。

(4) 资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼，按照《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的有关规定进行处理。

#### 2. 产品质量保证

产品质量保证，通常指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的一种承诺。在约定期内（或终身保修），若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之相关的其他属于正常范围内的问题，企业负有更换产品、免费或只收成本价进行修理等责任。为此，企业应当在符合确认条件的情况下，于销售成立时确认预计负债。

##### (1) 确认产品质量保证金额

借：销售费用

贷：预计负债

##### (2) 实际发生维修费

借：预计负债

贷：银行存款

#### 3. 亏损合同

(1) 待执行合同变为亏损合同，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件的，应当确认为预计负债。

预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

(2) 企业对亏损合同进行处理，需要遵循以下两点原则：①如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与

亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业和金额能够可靠地计量的，通常应当确认预计负债。②亏损合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，此时，企业通常不需要确认预计负债，如果预计亏损超过减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。

#### 4. 重组义务

##### (1) 重组义务的确认

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债的三项确认条件时，应当确认预计负债。

首先，同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：①有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；②该重组计划已对外公告。

其次，需要判断重组义务是否同时满足预计负债的三个确认条件。

##### (2) 重组义务的计量

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入当期损益。其中，直接支出是企业重组必须承担的支出，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。因为这些支出与未来经营活动有关，所以不构成当期资产负债表日的重组义务。企业在计量预计负债时也不应当考虑预期处置相关资产的利得或损失。

### 经典习题

#### 一、单项选择题

1. (2015年考题)下列关于或有事项的表述中，正确的是( )。

- A. 或有事项形成的预计负债是企业承担的现时义务
- B. 或有事项形成的或有资产应当在很可能收到时予以确认
- C. 预计负债计量应考虑与其相关的或有资产预期处置产生的损益
- D. 预计负债应当与其相关的或有资产相抵后在资产负债表中以净额列报

**【答案】A**

**【解析】**选项B，基本确定收到时才能确认为资产；选项C，预计负债计量不应考虑与其相关的或有资产预期处置产生的损益；选项D，预计负债与或有资产不能相互抵销。

2. 以下关于或有事项的表述中，不正确的是( )。

- A. 预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量
- B. 企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。货币时间价值影响重大的，应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数

C. 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，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值

D. 待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务，不应当确认为预计负债

【答案】D

【解析】待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。亏损合同有合同标的资产的，应当先对标的资产进行减值测试，并按规定确认减值损失，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；无合同标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。

3. 下列对“或有资产”正确的处理方法是（ ）。

A. 或有资产是企业的潜在资产，不能确认为资产，一般应在会计报表附注中披露

B. 企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等

C. 对于有可能取得的或有资产，一般应作出披露

D. 当或有资产转化为很可能收到的资产时，应该确认为资产

【答案】B

【解析】选项D，对于或有资产，如果某一时点企业基本确定能够收到这项潜在资产并且其金额能够可靠计量，则应当将其确认为企业的资产，“很可能”收到的情况，不能确认为资产。

4. 甲公司和乙公司有关诉讼资料如下：甲公司2015年8月2日起诉乙公司违约，根据乙公司法律顾问的职业判断，认为乙公司胜诉的可能性为40%，败诉的可能性为60%。如果败诉，需要赔偿的金额在450~470万元之间，同时还应承担诉讼费3万元。甲公司根据其掌握的信息判断，认为胜诉的可能性为70%，如果胜诉，预计可获赔偿500万元。该诉讼案至2015年12月31日尚未判决。乙公司2015年有关未决诉讼的处理，不正确的是（ ）。

A. 确认营业外支出460万元

B. 确认管理费用3万元

C. 确认预计负债463万元

D. 2015年会计报表不需要披露该未决诉讼

【答案】D

【解析】选项D，应披露该未决诉讼。乙公司应确认的预计负债 =  $(450 + 470) / 2 + 3 = 463$ （万元）。有关会计处理如下：

借：管理费用 3

    营业外支出 460

    贷：预计负债 463

5. 资料同上。甲公司2015年有关未决诉讼的处理，正确的是（ ）。

A. 确认营业外收入460万元

B. 确认其他应收款460万元



- C. 不确认资产且不需要披露
- D. 不确认资产但需要披露

【答案】D

【解析】企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

6. A 公司为上市公司，适用的所得税税率为 25%，2015 年年度财务报告批准报出日为 2016 年 4 月 30 日，2015 年所得税汇算清缴于 2016 年 4 月 30 日完成。资料如下：A 公司 2015 年 12 月 31 日前因未履行合同被乙公司起诉，A 公司已将 75 万元的预计负债登记为“预计负债”科目并确认递延所得税。2016 年 3 月 20 日法院判决 A 公司需偿付乙公司经济损失 80 万元。假定税法规定该诉讼损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。假定 A 公司不再上诉并执行判决，该诉讼损失已经向主管税务机关申报。下列有关 A 公司 2016 年会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 作为资产负债表日后事项调整 2015 年会计报表
- B. 冲减 2015 年会计报表预计负债 75 万元
- C. 冲减 2015 年会计报表递延所得税资产 18.75 万元
- D. 增加 2016 年 3 月会计报表营业外支出 5 万元

【答案】D

【解析】应调整增加 2015 年会计报表营业外支出 5 万元。有关会计处理如下：

借：预计负债 75

    以前年度损益调整—调整营业外支出 5

    贷：其他应付款 80

借：以前年度损益调整—调整所得税费用 18.75

    贷：递延所得税资产 18.75

借：应交税费—应交所得税 20

    贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 20

7. 资料同上。假定 A 公司不服，继续上诉，A 公司的法律顾问认为二审判决很可能维持一审判决。其他资料同上。下列有关 A 公司 2016 年的会计处理，不正确的是（ ）。

- A. 作为资产负债表日后事项调整 2015 年会计报表
- B. 增加 2015 年会计报表预计负债 5 万元
- C. 增加 2015 年会计报表递延所得税资产 1.25 万元
- D. 冲减 2015 年会计报表应交所得税 1.25 万元

【答案】D

【解析】该诉讼损失未向主管税务机关申报，不能调整应交所得税。相关会计分录如下：

借：以前年度损益调整—调整营业外支出 5

贷：预计负债 5

借：递延所得税资产 1.25

贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 1.25

8. 2015 年甲公司适用的所得税税率为 25%，税法规定，保修费用在实际发生时可以在应纳税所得额中扣除。相关业务资料如下：甲公司为售出产品提供“三包”服务，规定产品出售后一定期限内出现质量问题，负责退换或免费提供修理。假定甲公司只生产和销售 A 产品。2015 年年末甲公司按照当期该产品销售收入的 2% 预计产品修理费用。2015 年年初“预计负债—产品质量保证”账面余额为 45 万元，“递延所得税资产”余额为 11.25 万元（均为产品质量保证形成的），假定每年年末计算递延所得税资产或递延所得税负债。2015 年年末实际销售收入为 2000 万元，实际发生修理费用 30 万元，均为人工费用。2015 年税前会计利润为 5000 万元。关于 2015 年有关产品质量保证的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2015 年实际发生修理费用 30 万元应冲减预计负债
- B. 2015 年年末计提产品质量保证应借记“销售费用”40 万元
- C. 2015 年年末计提产品质量保证应贷记“预计负债”40 万元
- D. 2015 年年末“预计负债”科目的账面余额为 10 万元

【答案】D

【解析】相关分录为：

实际发生修理费用：

借：预计负债—产品质量保证 30

贷：应付职工薪酬 30

计提产品修理费用：

借：销售费用（ $2000 \times 2\%$ ）40

贷：预计负债—产品质量保证 40

年末“预计负债”科目的账面余额 =  $45 - 30 + 40 = 55$ （万元）

9. 资料同上。下列关于 2015 年与产品质量保证相关的所得税处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 2015 年应交所得税为 1252.5 万元
- B. 2015 年年末递延所得税资产余额为 2.5 万元
- C. 2015 年递延所得税资产发生额为 13.75 万元
- D. 2015 年所得税费用为 1255 万元

【答案】A

【解析】企业应确认的“应交税费—应交所得税”科目金额 =  $(5000 - 30 + 40) \times 25\% = 1252.5$ （万元）；递延所得税资产的期末余额 =  $55 \times 25\% = 13.75$ （万元）；递延所得税资产的本期发生额 =  $13.75 - 11.25 = 2.5$ （万元）；当期应确认的所得税费用 =  $1252.5 - 2.5 = 1250$ （万元）。

10. 2015 年甲公司有关待执行合同的资料如下:2015 年 10 月甲公司与乙公司签订合同,约定甲公司应于 2016 年 3 月将生产的 A 产品销售给乙公司, A 产品合同价格为 100 万元,乙公司应预付定金 50 万元,如甲公司单方面撤销合同,应双倍返还定金。由于 2015 年末原材料市场价格大幅度上升等因素,使得 A 产品成本超过财务预算,至 2015 年末 A 产品已完工并验收入库, A 产品成本为 120 万元。至 2015 年末 A 产品市场价格上升, A 产品的公允价值为 130 万元,假定不考虑销售税费。2015 年末甲公司收到乙公司预付的定金 50 万元。下列有关甲公司对该销售合同会计处理的表述中,正确的是( )。

- A. 应确认存货跌价准备 20 万元
- B. 应确认存货跌价准备 50 万元
- C. 应确认预计负债 40 万元
- D. 应确认预计负债 20 万元

【答案】A

【解析】①执行合同损失=120-100=20(万元);②不执行合同违约金损失=50(万元),如果不执行合同按照市场公允价值 130 万元销售,产生利润=130-120=10(万元),不执行合同的净损失为 40 万元;③故应选择执行合同,确认存货跌价准备 20 万元。

11. 2015 年甲公司有关待执行合同的资料如下:2015 年 11 月,甲公司与丙公司签订合同,约定甲公司应于 2016 年 4 月将生产的 B 产品销售给丙公司。B 产品合同价格为 200 万元。如甲公司单方面撤销合同,B 产品的违约金为合同价的 30%。由于 2015 年末原材料市场价格大幅度上升等因素,使得 B 产品成本超过财务预算,至 2015 年末 B 产品均已完工并验收入库,B 产品成本为 250 万元。至 2015 年末 B 产品市场价格上升,B 产品公允价值为 350 万元。假定不考虑销售税费。下列甲公司关于与丙公司签订的 B 产品销售合同会计处理的表述中,正确的是( )。

- A. 确认存货跌价准备 50 万元
- B. 确认存货跌价准备 60 万元
- C. 确认预计负债 60 万元
- D. 确认预计负债 10 万元

【答案】C

【解析】执行合同的损失=250-200=50(万元);不执行合同的损失(违约金)=200×30%=60(万元),不执行合同按照市场公允价值 350 万元销售,产生利润=350-250=100(万元),不执行合同的净收益为 40 万元。故应选择不执行合同,确认预计负债 60 万元。

12. 甲公司有关担保的业务如下:2012 年根据甲公司、乙公司及银行三方签订的合同,乙公司向银行借款 7000 万元,除以乙公司拥有的一栋房产向银行提供抵押外,甲公司作为连带责任保证人,在乙公司无力偿付借款时承担连带保证责任。2015 年 10 月,乙公司无法偿还到期借款。2015 年 12 月 26 日,甲公司、乙公司及银行三方经协商,一致同意以乙

公司用于抵押的房产先行拍卖抵偿借款本息。按当时乙公司抵押房产的市场价格估计，甲公司认为拍卖价款足以支付乙公司所欠银行借款本金 7200 万元。2016 年 3 月 1 日，由于抵押的房产存在产权纠纷，乙公司无法拍卖。为此，银行向法院提起诉讼，要求甲公司承担连带保证责任。2016 年 3 月 20 日，法院判决甲公司承担连带保证责任。甲公司于 2016 年 3 月 26 日依据法院判决向银行支付连带保证责任赔款 7200 万元。假定税法规定，企业因债务担保发生的损失不允许税前扣除。假定法院作出判决时，甲公司 2015 年财务报表已经报出，下列有关甲公司 2016 年 3 月的会计处理，正确的是（ ）。

- A. 应将 7200 万元计入 2016 年 3 月的营业外支出
- B. 应将 7200 万元计入 2016 年 3 月的营业外支出，同时确认递延所得税资产 1800 万元
- C. 应将 7200 万元作为 2015 年资产负债表日后事项，调整 2015 年营业外支出和预计负债，同时在其 2015 年度财务报表附注中对上述连带保证责任进行披露
- D. 应将 7200 万元作为 2015 年资产负债表日后事项，调整 2015 年营业外支出和其他应付款，但不需要在其 2015 年度财务报表附注中对上述连带保证责任进行披露

【答案】A

【解析】由于 2016 年 3 月 1 日才得知抵押房产无法拍卖，故支付 7200 万元的担保义务属于 2016 年当年形成的义务，所以确认为 2016 年的营业外支出。由于担保损失不允许税前扣除，所以该担保形成的损失是造成的是永久性差异，不是暂时性差异，因而不确认递延所得税。

## 二、多项选择题

1. (2015 年考题考生回忆版) 20×4 年 1 月 1 日，甲公司为乙公司的 800 万元债务提供 50%担保。20×4 年 6 月 1 日，乙公司因无力偿还到期债务被债权人起诉。至 20×4 年 12 月 31 日，法院尚未判决，但经咨询律师，甲公司认为有 55%的可能性需要承担全部保证责任，赔偿 400 万元，并预计承担诉讼费用 4 万元；有 45%的可能无须承担保证责任。20×5 年 2 月 10 日，法院做出判决，甲公司需承担全部担保责任和诉讼费用。甲公司表示服从法院判决，于当日履行了担保责任，并支付了 4 万元的诉讼费。20×5 年 2 月 20 日，20×4 年度财务报告经董事会批准报出。不考虑其他因素，下列关于甲公司对该事件的处理正确的有（ ）。

- A. 在 20×5 年实际支付担保款项时才需进行会计处理
- B. 在 20×4 年的利润表中将预计的诉讼费用 4 万元确认为管理费用
- C. 20×4 年的利润表中确认营业外支出 400 万元
- D. 在 20×4 年的财务报表附注中披露或有负债 400 万元

【答案】BC

【解析】选项 A，应该在 20×4 年年末确认预计负债；选项 D，应披露预计负债 404 万元。

2. 下列有关或有事项披露内容的表述中，正确的有（ ）。

- A. 因或有事项而确认的负债应在资产负债表中单列项目反映
- B. 因或有事项很可能获得的补偿应在资产负债表中单列项目反映
- C. 极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不需要披露
- D. 当未决诉讼的披露将对企业造成重大不利影响时，可以只披露其形成的原因

【答案】AC

【解析】选项B，因或有事项基本确定可以获得的补偿才应在资产负债表中单列项目反映；选项D，在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按照或有事项准则规定披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

3. 下列关于或有事项的处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 因或有事项而确认的负债应通过“预计负债”或“应付职工薪酬”科目核算
- B. 极小可能导致经济利益流出企业的或有负债也应予以披露
- C. 对于因或有事项形成的潜在资产，应当分别不同情况确认或披露
- D. 对于因或有事项形成的潜在资产，不能加以确认，一般也不加以披露，除非很可能导致未来经济利益流入企业

【答案】AD

【解析】选项B，极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不应予以披露；选项C，不能加以确认，一般也不加以披露，除非很可能导致未来经济利益流入企业。

4. 下列关于预计负债的表述中，正确的有（ ）。

- A. 待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的应当确认为预计负债
- B. 企业应当就未来经营亏损确认预计负债
- C. 企业承担的重组义务满足或有事项相关义务确认预计负债规定的，应当确认为预计负债
- D. 企业应当按照与重组义务有关的直接支出确定预计负债金额

【答案】ACD

【解析】选项B，企业不应当就未来经营亏损确认预计负债。

5. 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，其正确的处理方法有（ ）。

- A. 补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认
- B. 补偿金额只有在很可能收到时才能作为资产单独确认
- C. 确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值
- D. 扣除补偿可能取得的金额后确认预计负债

【答案】AC

【解析】补偿的金额应当在基本确定能够收到时作为资产单独确认，且不能抵减应确认的预计负债金额。

6. 2015年12月1日，A公司与B公司签订一项不可撤销的产品销售合同，合同规定：A公司于3个月后提交B公司一批产品，合同价格（不含增值税额）为500万元，如A公司违约，将支付违约金100万元。至2015年年末，A公司为生产该产品已发生成本10万元，因原材料价格上涨，A公司预计生产该产品的总成本为560万元。不考虑其他因素，2015年12月31日，下列A公司相关会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 确认资产减值损失10万元
- B. 确认存货跌价准备10万元
- C. 确认营业外支出50万元
- D. 确认预计负债50万元

【答案】ABCD

【解析】执行合同的损失=560-500=60（万元），不执行合同的损失=100（万元），故选择执行合同。会计分录是：

借：资产减值损失 10  
    贷：存货跌价准备 10

同时：

借：营业外支出 50  
    贷：预计负债 50

7. 甲公司的所得税税率为25%。2015年财务报告于2016年4月20日批准报出，2015年度所得税汇算清缴于2016年4月30日完成。甲公司2015年12月31日涉及一项诉讼案件，甲公司的法律顾问认为，败诉的可能性为60%，如败诉，赔偿金额估计为100万元。甲公司实际确认预计负债100万元。2016年3月14日法院作出判决，甲公司应支付赔偿140万元，另支付诉讼费用10万元。假定税法规定该诉讼损失在实际支出时允许税前扣除。假定甲公司各年税前会计利润均为5000万元。不考虑其他纳税调整事项。假定甲公司不再上诉，赔偿款已经支付。甲公司正确的会计处理有（ ）。

- A. 2015年末确认营业外支出100万元，同时确认预计负债100万元
- B. 2015年末确认所得税费用1250万元，同时确认递延所得税资产25万元
- C. 2016年3月14日法院作出判决应通过“以前年度损益调整”调增2015年营业外支出40万元和管理费用10万元
- D. 2016年3月14日法院作出判决调整减少2015年应交所得税和递延所得税资产各25万元

【答案】ABC



【解析】选项D，企业实际赔偿金额 $=140+10=150$ （万元）；因此应该调减报告年度应交所得税 $=150\times 25\%=37.5$ （万元），同时转回原已确认的递延所得税资产 $=100\times 25\%=25$ （万元），即调减应交所得税37.5万元和递延所得税资产25万元。

8. 资料同上。假定2016年3月14日甲公司不服并上诉至上一级法院。甲公司的法律顾问认为，二审判决很可能维持一审判决。甲公司2016年正确的会计处理有（ ）。

- A. 通过“以前年度损益调整”调增2015年营业外支出40万元和管理费用10万元
- B. 调整增加2015年预计负债50万元
- C. 不调整2015年应交所得税
- D. 调整增加2015年递延所得税资产12.5万元

【答案】ABCD

【解析】选项D，因为确认增加预计负债50万元，并且企业继续上诉，赔偿还未实际发生，故递延所得税资产调整增加 $50\times 25\%=12.5$ （万元）。

9. A公司2015年有关资料如下：（1）2015年初，A公司的子公司甲公司从银行取得借款1000万元，期限2年，由A公司提供全额担保，至2015年末甲公司运营良好，预期不存在还款困难。（2）2014年4月1日，A公司的子公司乙公司从银行取得借款2000万元，期限3年，由A公司提供了本息和罚息的80%担保，至2015年末乙公司发生暂时财务困难，A公司可能承担连带还款责任。（3）2013年12月31日，A公司的子公司丙公司从银行取得借款5000万元，期限2年，由A公司提供了本息和罚息50%的担保，至2015年末已经到期，由于丙公司发生财务困难，预期不能偿还到期借款，且银行已经通知丙公司和A公司履行还款和担保责任，共同偿还贷款本息5250万元。A公司预计很可能承担连带还款责任，且丙公司无偿还能力。（4）2012年11月1日，A公司的子公司丁公司从银行取得借款6000万元，期限3年，由A公司提供了本息和罚息90%的担保，至2015年末已逾期，由于丁公司发生严重财务困难，逾期无力偿还借款，被银行起诉，A公司成为第二被告，银行要求A公司与被担保单位丁公司共同偿还贷款本息6300万元，并支付罚息180万元，承担诉讼费用15万元，诉讼正在审理中。A公司估计承担担保责任的可能性为90%，且丁公司无偿还能力。下列有关2015年12月31日A公司的会计处理，表述正确的有（ ）。

- A. A公司为甲公司提供担保，2015年末不应确认预计负债
- B. A公司为乙公司提供担保，2015年末不应确认预计负债
- C. A公司为丙公司提供担保，2015年末应确认预计负债2625万元
- D. A公司为丁公司提供担保，2015年末应确认预计负债5832万元

【答案】ABCD

【解析】选项A，甲公司没有发生财务困难，不存在还款的不确定性，不需要确认预计负债；选项B，乙公司虽然发生财务困难，但是A公司没有达到很可能承担连带责任的条件，不需要确认预计负债；选项C，对丙公司的担保满足预计负债确认条件，应确认预计负债 $=5250\times 50\%=2625$ （万元）；选项D，满足预计负债的确认条件，确认预计负债 $=$

$(6300+180) \times 90\% = 5832$  (万元)。【由于公司承担诉讼费，A公司只是对其本息和罚息提供了担保，不需要承担诉讼费。】

10. A公司2015年发生了如下事项。(1) A公司管理层于2015年11月制定了一项业务重组计划。该业务重组计划的主要内容如下：从2016年1月1日起关闭A产品生产线；A公司将一次性给予被辞退员工补偿金，共计100万元；因撤销厂房租赁合同将支付违约金10万元；因将用于A产品生产的固定资产（生产线）转移至仓库将发生运输费2万元；上述业务重组计划已于2015年12月1日经A公司董事会批准，并于12月31日对外公告。

(2) A公司生产的产品，因污染环境被周围村镇居民起诉，法院已受理，但尚未判决。A公司法律顾问认为该诉讼败诉的可能性为80%，但按目前有关法律规定，赔偿金额不能确定。(3) A公司生产的商品，造成B公司的员工食物中毒。B公司起诉了A公司，要求A公司赔偿各种经济损失50万元。法律顾问建议本案最好不要公开审理，建议庭下与B公司协商解决。经过双方多次谈判，最后商定赔款为30万元。原告已撤诉，30万元已支付给对方。(4) 2012年11月1日，A公司的子公司丁公司从银行取得借款6000万元，期限3年，由A公司提供了本息和罚息90%的担保，至2015年末已逾期，由于丁公司发生严重财务困难，逾期无力偿还借款，被银行起诉，银行要求A公司与被担保单位丁公司共同偿还贷款本息6300万元，并支付罚息180万元，承担诉讼费用15万元，诉讼正在审理中。因丁公司无力偿还，A公司估计其承担担保责任的可能性为80%。假定上述支出均在实际发生时允许税前扣除，下列关于A公司2015年12月31日报表项目列报金额的表述，正确的有( )。

- A. 预计负债 5842 万元
- B. 应付职工薪酬 100 万元
- C. 管理费用 110 万元
- D. 营业外支出 5942 万元

【答案】ABC

【解析】预计负债 = (1) 10 + (4)  $(6300+180) \times 90\% = 5842$  (万元)；应付职工薪酬 = (1) 100 (万元)；管理费用 = (1) 100 + (1) 10 = 110 (万元)；营业外支出 = (3) 30 + (4)  $(6300+180) \times 90\% = 5862$  (万元)。

### 三、综合题

ABC公司有关业务如下。不考虑其他相关税费。

要求：根据上述资料，分析、计算各业务应确认的预计负债或资产减值损失，并编制ABC公司有关的会计分录。

(1) 2015年12月，ABC公司与甲公司签订一份不可撤销合同，约定在2016年2月以每件4万元的价格向甲公司销售100件A产品；甲公司应预付定金60万元，若ABC公司违约，需双倍返还定金。ABC公司2015年将收到的甲公司定金60万元存入银行。

2015年12月31日,ABC公司的库存中没有A产品及生产该产品所需原材料。因原材料价格大幅上涨,ABC公司预计每件A产品的生产成本为5万元。2015年12月31日,A产品市场销售价格为每件4.5万元。假定ABC公司销售A产品不发生销售费用。

①与甲公司合同约定每件售价4万元,每件成本5万元,待执行合同变为亏损合同;因其不存在标的资产,故应确认预计负债。执行合同损失 $= (5-4) \times 100 = 100$ (万元);不执行合同的违约金损失 $= 60$ (万元);亏损合同最低净成本 $= 60$ (万元);因此企业应选择执行合同。

借:营业外支出 60

贷:预计负债 60

②没有标的资产的情况下不需要减值测试。

(2)2015年12月,ABC公司与乙公司签订一份B产品销售合同,约定在2016年2月底以每件1.2万元的价格向乙公司销售3000件B产品,违约金为合同总价款的20%。

2015年12月31日,ABC公司库存B产品3000件,每件成本1.6万元,目前每件市场价格2.4万元。假定ABC公司销售B产品不发生销售费用。

①与乙公司合同每件售价1.2万元,每件成本1.6万元,待执行合同变为亏损合同;因其存在标的资产,应对标的资产进行减值测试。可变现净值 $= 3000 \times 1.2 = 3600$ (万元);成本 $= 3000 \times 1.6 = 4800$ (万元);执行合同损失 $= 4800 - 3600 = 1200$ (万元);不执行合同的违约金损失 $= 3000 \times 1.2 \times 20\% = 720$ (万元);按照市场价格销售产品的收益 $= 3000 \times 2.4 - 3000 \times 1.6 = 2400$ (万元),即选择不执行合同取得收益 $= 2400 - 720 = 1680$ (万元),因此,应选择不执行合同。

②针对违约金损失确认预计负债:

借:营业外支出 720

贷:预计负债 720

③按照市场价格再次进行减值测试

由于市场价格每件2.4万元大于每件1.6万元成本,故不需要确认减值损失。

(3)2015年12月,ABC公司与丙公司签订一份C产品销售合同,约定在2016年3月底以每件4万元的价格向丙公司销售200件C产品,如果ABC公司单方面撤销合同应支付违约金100万元。2015年12月31日,ABC公司库存C产品210件,每件成本5万元。目前市场每件价格4.8万元。假定ABC公司销售C产品不发生销售费用。

①与丙公司合同每件售价4万元,每件成本5万元,待执行合同变为亏损合同;因其存在标的资产,应按合同价格进行减值测试。可变现净值 $= 200 \times 4 = 800$ (万元);成本 $= 200 \times 5 = 1000$ (万元);执行合同损失 $= 1000 - 800 = 200$ (万元);不执行合同的违约金损失 $= 100$ (万元);不执行合同,按照市价确认的销售损失 $= 5 \times 200 - 4.8 \times 200 = 40$ (万元);不执行合同净损失 $= 100 + 40 = 140$ (万元);因此应选择不执行合同。

借:营业外支出 100

贷:预计负债 100

②有合同部分按照市场价格再次进行减值测试:

可变现净值 $=200 \times 4.8=960$  (万元)

成本 $=200 \times 5=1000$  (万元)

确认减值损失 $=1000-960=40$  (万元)

③未签订合同部分按照市场价格进行减值测试:

可变现净值 $=10 \times 4.8=48$  (万元)

成本 $=10 \times 5=50$  (万元)

确认减值损失 $=50-48=2$  (万元)

借: 资产减值损失 42

贷: 存货跌价准备 (40+2) 42

(4) 2015年11月, ABC公司与丁公司签订一份D产品销售合同, 约定在2016年2月末以每件4万元的价格向丁公司销售6000件D产品, 违约金为每件1万元。

至2015年12月31日, ABC公司只生产了D产品4000件, 每件成本4.8万元, 其余2000件产品因原材料原因停产, 由于生产D产品所用原材料需要从某国进口, 而该国出现金融危机, 所需2000件原材料预计2016年3月末以后才能进口, 恢复生产的日期很可能于2016年4月以后。假定市场上不存在D产品的价格。

与丁公司签订销售6000件D产品的合同, 一部分存在标的资产, 而另一部分不存在标的资产。

①存在标的资产的部分:

可变现净值 $=4000 \times 4=16000$  (万元); 成本 $=4000 \times 4.8=19200$  (万元); 执行合同损失 $=19200-16000=3200$  (万元); 不执行合同的违约金损失 $=4000 \times 1=4000$  (万元), 因此应选择执行合同。计提存货跌价准备3200万元。

借: 资产减值损失 3200

贷: 存货跌价准备 3200

②不存在标的资产的部分:

其余2000件产品因原材料原因停产, 恢复生产的日期很可能于2016年4月以后。故很可能违约, 不执行合同的违约金损失 $=2000 \times 1=2000$  (万元), 应确认预计负债2000万元。

借: 营业外支出 2000

贷: 预计负债 2000

(5) 2015年12月1日, ABC公司与戊公司签订一项不可撤销的产品销售合同, 合同规定: ABC公司于3个月后交付戊公司一批产品, 合同价格(不含增值税额)为1000万元, 如ABC公司违约, 将支付违约金200万元。至2015年年末, ABC公司为生产该产品已发生成本40万元, 因原材料价格上涨, ABC公司预计生产该产品的总成本为1160万元。

执行合同的损失 $=1160-1000=160$  (万元), 不执行合同的损失 $=200$  (万元), 故选择执行合同。已经为生产该产品发生了成本40万元, 因此应该先对在产品计提存货跌价准备, 预计总损失超出存货减值的部分确认预计负债。因该合同确认的预计负债 $=160-40=120$  (万元)。

借：资产减值损失 40

贷：存货跌价准备 40

借：营业外支出 120

贷：预计负债 120

## 第15章 非货币性资产交换

考点核心提示

考点一：非货币性资产交换的认定★★

☆考点核心提示

1. 非货币性资产

货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据以及持有至到期投资等。非货币性资产，是指货币性资产以外的资产。

2. 非货币性资产交换的判断

在涉及少量补价的情况下，以补价占整个非货币性资产交换金额的比例低于25%作为参考。

收到补价的企业：收到的补价（不含税） $\div$ 换出资产公允价值（不含税）或收到的补价（不含税） $\div$  [收到的补价（不含税）+换入资产公允价值（不含税）]  $<$  25%

支付补价的企业：支付的补价（不含税） $\div$  [支付的补价（不含税）+换出资产公允价值（不含税）] 或支付的补价（不含税） $\div$  换入资产的公允价值（不含税） $<$  25%

考点二：以公允价值为基础确定换入资产成本★★★

☆考点核心提示

1. 换入资产成本的确定

方法一：换入资产成本=换出资产不含税的公允价值+支付不含税的补价（-收到不含税的补价）+应支付的相关税费

方法二：换入资产成本=换出资产不含税公允价值+支付的银行存款（-收到的银行存款）+为换出资产发生的销项税额-可抵扣的增值税进项税额+应支付的相关税费

【提示】

（1）支付或收到的银行存款，通常为换入与换出资产含税公允价值的差额。

（2）支付或收到的补价，通常为换入与换出资产不含税公允价值的差额。

2. 换出资产处置损益

资产处置损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值+（-）其他调整因素

（1）换出资产为存货的，应当作为销售处理，以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。

（2）换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

（3）换出资产为长期股权投资、金融资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，记入“投资收益”科目。

（4）换出资产为投资性房地产的，以其公允价值确认其他业务收入，同时结转其他业务成本。

3. 应支付的相关税费



(1) 应支付的相关税费不包括增值税。

(2) 除增值税以外，如果属于为换出资产而发生的相关税费，则计入换出资产处置损益；如果属于为换入资产而发生的相关税费，则计入换入资产的成本。

经典习题

一、单项选择题

1. (2015 年考题) 在不涉及补价的情况下，下列各项交易事项中，属于非货币性资产交换的是 ( )。

- A. 开出商业承兑汇票购买原材料
- B. 以拥有的股权投资换入专利技术
- C. 以应收账款换入对联营企业投资
- D. 以作为持有至到期投资核算的债券投资换入机器设备

【答案】B

【解析】选项 ACD 中应收票据、持有至到期投资、应收账款均是货币性资产。

2. (2015 年考题) 经与乙公司协商，甲公司以一批产成品换入乙公司的一项专利技术，交换日，甲公司换出产品的账面价值为 560 万元，公允价值为 700 万元（等于计税价格），甲公司将产品运抵乙公司并向乙公司开具了增值税专用发票，当日双方办妥了专利技术所有权转让手续。经评估确认，该专项技术的公允价值为 900 万元，甲公司另以银行存款支付乙公司 81 万元，甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，不考虑其他因素，甲公司换入专利技术的入账价值是 ( )。

- A. 641 万元
- B. 781 万元
- C. 819 万元
- D. 900 万元

【答案】D

【解析】入账价值 = 换出产品公允价值 700 + 增值税销项税额  $700 \times 17%$  + 支付的银行存款 81 = 900 (万元)

3. 下列属于货币性资产的是 ( )。

- A. 可供出售权益工具投资
- B. 交易性金融资产
- C. 持有至到期投资
- D. 长期股权投资

【答案】C

4. A 公司和 B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。A 公司以一项固定资产与 B 公司的一项长期股权投资进行资产置换，交换前后资产的用途不变。置换日资料如下：(1) A 公司换出的固定资产成本为 300 万元，已计提折旧 45 万元，不含税公允价值为 270 万元，含税公允价值为 315.9 万元；支付固定资产清理费用 5 万元。(2) B 公司换出的长期股权投资账面余额为 285 万元，其中投资成本为 200 万元、损益调整 75 万

元、其他综合收益 5 万元（产生原因为被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动）、其他权益变动 5 万元，已计提减值准备 60 万元，公允价值为 350 万元。（3）A 公司另向 B 公司支付银行存款 34.1 万元。（4）假定该项交换具有商业实质，A 公司换入长期股权投资而持有被投资单位 40% 的表决权资本，当日被投资单位可辨认净资产的公允价值为 1000 万元。下列有关 A 公司和 B 公司非货币性资产交换的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. A 公司换入长期股权投资的入账价值为 400 万元
- B. A 公司因该项非货币性资产交换确认营业外收入 60 万元
- C. B 公司换入固定资产的入账成本为 270 万元
- D. B 公司换出长期股权投资确认的投资收益为 125 万元

【答案】D

【解析】A 公司的会计处理：不含税补价 =  $350 - 270 = 80$ （万元）；换入长期股权投资的成本 =  $270 + 80 = 350$ （万元）；或 =  $270 \times 1.17 + 34.1 = 350$ （万元）。

“固定资产”转入“固定资产清理”的处理（略）。

借：长期股权投资—投资成本 350

贷：固定资产清理  $(300 - 45 + 5)$  260

营业外收入  $(270 - 260)$  10

应交税费—应交增值税（销项税额）  $(270 \times 17\%)$  45.9

银行存款 34.1

借：长期股权投资—投资成本  $(1000 \times 40\% - 350)$  50

贷：营业外收入 50

B 公司的会计处理：换入固定资产的成本 =  $350 - 80 = 270$ （万元）；或 =  $350 - 34.1 - 270 \times 17\% = 270$ （万元）。

借：固定资产 270

应交税费—应交增值税（进项税额） 45.9

银行存款 34.1

长期股权投资减值准备 60

贷：长期股权投资 285

投资收益  $[350 - (285 - 60)]$  125

借：其他综合收益 5

资本公积—其他资本公积 5

贷：投资收益 10

5. A 公司、B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，A 公司以库存商品交换 B 公司生产经营中使用的固定资产，交换前后资产的用途不变。交换日有关资料如下：（1）A 公司换出库存商品的账面余额为 1000 万元，增值税销项税额为 170 万元；（2）B 公司换出固定资产的原值为 1350 万元，累计折旧为 250 万元，增值税销项税额为 187 万

元；(3) 假定该项交换不具有商业实质。双方协商 A 公司另向 B 公司支付补价 100 万元（增值税不单独收付）。下列关于 A 公司 B 公司对换入资产的会计处理中，表述正确的是（ ）。

- A. A 公司换入固定资产的入账价值为 1100 万元
- B. A 公司换出库存商品时应确认收入
- C. B 公司换入库存商品的入账价值为 1000 万元
- D. B 公司换出的固定资产不确认处置损益

【答案】D

【解析】A 公司换入固定资产的入账价值 =  $1000 + 170 - 187 + 100 = 1083$ （万元），A 公司的会计分录如下：

借：固定资产 1083  
    应交税费—应交增值税（进项税额） 187  
    贷：库存商品 1000  
        应交税费—应交增值税（销项税额） 170  
        银行存款 100

B 公司换入库存商品的入账价值 =  $(1350 - 250) + 187 - 100 - 170 = 1017$ （万元），B 公司的会计分录如下

借：固定资产清理 1100  
    累计折旧 250  
    贷：固定资产 1350  
借：库存商品 1017  
    应交税费—应交增值税（进项税额） 170  
    银行存款 100  
    贷：固定资产清理 1100  
        应交税费—应交增值税（销项税额） 187

6. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，销售建筑物等不动产及机器设备等动产适用的增值税税率分别为 11% 和 17%，甲公司的投资性房地产采用成本模式计量，2015 年 2 月 10 日，甲公司以投资性房地产和厂房交换乙公司生产经营用的 C 设备和 D 设备。有关资料如下：

(1) 甲公司换出：① 投资性房地产原值为 450 万元，为 2014 年 6 月 10 日购入的办公用房并对外出租，预计使用年限为 10 年，采用直线法计提折旧，预计净残值为 0；不含税公允价值为 650 万元，增值税销项税额 71.5 万元；② 厂房原值为 200 万元，为 2010 年 2 月 10 日购建完成，预计使用年限为 50 年，采用直线法计提折旧，预计净残值为 0；不含税公允价值为 300 万元，增值税销项税额为 33 万元。合计不含税公允价值为 950 万元，合计含税公允价值为 1 054.5 万元。(2) 乙公司换出：C 设备原值为 250 万元，已计提折旧 50 万元，不含税公允价值为 300 万元，增值税销项税额为 51 万元；D 设备原值为 600 万元，已计提折旧 100 万元，不含税公允价值为 600 万元，增值税销项税额为 102 万元；合计不含税公允价值为 900 万元，合计含税公允价值为 1053 万元。(3) 假定该项交换具有商业实

质。(4) 甲公司收到乙公司支付的银行存款 1.5 万元(甲公司收到不含税补价 50 万元)。下列有关甲公司会计处理的表述, 不正确的是( )。

- A. 换入 C 设备的入账价值为 300 万元
- B. 换入 D 设备的入账价值为 600 万元
- C. 换出投资性房地产确认其他业务收入为 650 万元
- D. 换出厂房确认营业外收入 103 万元

【答案】D

【解析】选项 A, 换入 C 设备的入账价值 = (不含税公允价值 950 - 不含税补价 50) × [300 / (300 + 600)] = 300 (万元), 或: 换入 C 设备的入账价值 = (不含税公允价值 950 - 收到银行存款 1.5 + 销项税额 (71.5 + 33) - 可抵扣增值税进项税额 900 × 17%) × [300 / (300 + 600)] = 300 (万元); 选项 B, 换入 D 设备的入账价值 = (950 - 50) × 600 / 900 = 600 (万元); 选项 D, 甲公司换出厂房确认营业外收入 = 300 - (200 - 200 / 50 × 5) = 120 (万元)。会计分录如下:

借: 固定资产清理	180
累计折旧	(200 / 50 × 5) 20
贷: 固定资产—厂房	200
借: 固定资产—C 设备	300
—D 设备	600
应交税费—应交增值税(进项税额)	153
银行存款	1.5
贷: 其他业务收入	650
固定资产清理	180
营业外收入	120
应交税费—应交增值税(销项税额)	104.5
借: 其他业务成本	420
投资性房地产累计折旧	(450 / 10 × 8 / 12) 30
贷: 投资性房地产	450

7. 资料同上。下列有关乙公司会计处理的表述, 不正确的是( )。
- A. 换入投资性房地产的入账价值为 650 万元
  - B. 换入厂房的入账价值为 300 万元
  - C. 换出设备应确认的营业外收入为 200 万元
  - D. 换出设备应确认销项税额为 102 万元

【答案】D

【解析】选项 A, 换入投资性房地产的入账价值 = (900 + 50) × 650 / (300 + 650) = 650 (万元); 选项 B, 换入厂房的入账价值 = (900 + 50) × 300 / (300 + 650) = 300 (万元); 选项 C, 乙公司换出设备应确认的营业外收入 = 300 - (250 - 50) + 600 - (600 -

100) = 200 (万元); 选项 D, 乙公司换出设备应确认的销项税额 =  $900 \times 17\% = 153$  (万元)。

会计分录如下:

借: 固定资产清理	700	
累计折旧	150	
贷: 固定资产—C 设备	250	
—D 设备	600	
借: 投资性房地产	650	
固定资产—厂房	300	
应交税费—应交增值税 (进项税额)	104.5	
贷: 固定资产清理		700
营业外收入		200
应交税费—应交增值税 (销项税额)		153
银行存款		1.5

8. 甲公司以前以库存商品 A 产品、可供出售金融资产交换乙公司的原材料、固定资产 (机器设备), 假定交换前后资产用途不变。甲公司和乙公司适用的增值税税率均为 17%, 有关资料如下: (1) 甲公司换出: ①库存商品 A 产品: 账面成本为 100 万元, 已计提存货跌价准备 30 万元, 不含税公允价值为 150 万元; ②可供出售金融资产: 账面价值为 120 万元 (其中成本为 125 万元, 公允价值变动减少 5 万元), 公允价值 200 万元。合计不含税公允价值为 350 万元, 合计含税公允价值为 375.5 万元。(2) 乙公司换出: ①原材料: 账面成本为 80 万元, 已计提存货跌价准备 5 万元, 不含税公允价值为 100 万元; ②固定资产: 账面原值为 150 万元, 已计提折旧为 10 万元, 不含税公允价值为 200 万元。合计不含税公允价值为 300 万元, 合计含税公允价值为 351 万元。(3) 乙公司另向甲公司支付银行存款 24.5 万元。(4) 假定该项交换具有商业实质。下列有关甲公司非货币性资产交换的会计处理, 不正确的是 ( )。

- A. 换入原材料的入账价值为 100 万元
- B. 换入固定资产的入账价值为 200 万元
- C. 换出库存商品 A 产品确认收入 150 万元, 确认主营业务成本 70 万元
- D. 换出可供出售金融资产确认投资收益 80 万元

【答案】D

【解析】选项 A, 甲公司换入原材料的入账价值 =  $(350 - 50) \times 100 / 300 = 100$  (万元); 选项 B, 甲公司换入固定资产的入账价值 =  $(350 - 50) \times 200 / 300 = 200$  (万元); 选项 D, 换出可供出售金融资产确认的投资收益 =  $200 - 125 = 75$  (万元)。

9. 资料同上。下列有关乙公司非货币性资产交换的会计处理, 不正确的是 ( )。
- A. 利润表中确认营业收入 100 万元
  - B. 利润表中确认资产减值损失转回 5 万元
  - C. 换入可供出售金融资产的入账价值为 200 万元

D. 换入库存商品 A 产品的入账价值为 150 万元

【答案】B

【解析】选项 B，存货跌价准备的转销应通过“主营业务成本”或“其他业务成本”科目核算，已确认的资产减值损失不能转回；选项 C，换入可供出售金融资产的入账价值 =  $(300+50) \times 200/350 = 200$ （万元）；选项 D，换入库存商品的入账价值 =  $(300+50) \times 150/350 = 150$ （万元）。

## 二、多项选择题

1. 下列各项中，属于货币性资产的有（ ）。

- A. 银行本票存款
- B. 交易性金融资产
- C. 持有至到期投资
- D. 可供出售债务工具

【答案】AC

2. 甲公司发生的下列非关联方交换中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

- A. 以公允价值为 260 万元的固定资产换入乙公司账面价值为 320 万元的无形资产，并支付补价 80 万元
- B. 以账面价值为 280 万元的固定资产换入丙公司公允价值为 200 万元的一项专利权，并支付补价 30 万元
- C. 以公允价值为 320 万元的长期股权投资换入丁公司账面价值为 460 万元的短期股票投资，并收到补价 140 万元
- D. 以账面价值为 420 万元、准备持有至到期的债券投资换入戊公司公允价值为 390 万元的一台设备，并收到补价 30 万元

【答案】AB

【解析】选项 A，支付补价比例 =  $80 \div (80 + 260) \times 100\% = 23.53\% < 25\%$ ，所以判断为非货币性资产交换；选项 B，支付补价比例 =  $30 \div 200 \times 100\% = 15\% < 25\%$ ，所以判断为非货币性资产交换；选项 C，收到补价比例 =  $140 \div 320 = 43.75\% > 25\%$ ，所以判断为货币性资产交换；选项 D，持有至到期的债券投资为货币性资产，所以判断为货币性资产交换。

3. 下列关于非货币性资产交换的说法，正确的有（ ）。

- A. 非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，无论是否发生补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，均应确认换出资产的处置损益
- B. 增值税不会影响换入资产入账价值的确定
- C. 涉及多项资产的非货币性资产交换具有商业实质且换入资产的公允价值能够可靠计量的，应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本



D. 涉及多项资产的非货币性资产交换不具有商业实质，应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本

【答案】ACD

【解析】在以账面价值计量的非货币性资产交换中，增值税影响换入资产的入账价值。

### 三、综合题

1. A、B公司均为增值税一般纳税人，销售建筑物等不动产和土地使用权适用的增值税税率分别为11%和17%，A公司与B公司有关非货币性资产交换的资料如下。假定整个交换过程中没有发生其他相关税费，该项交易具有商业实质且公允价值能够可靠计量。

(1) 2015年7月1日，A公司与B公司签订协议进行资产置换，A公司换出用于经营出租的土地使用权及其地上建筑物（写字楼）。B公司换出对甲公司和乙公司的长期股权投资。A公司与B公司于当日办理完毕相关资产所有权的转移手续。

A公司换出资产：①投资性房地产—土地使用权，账面价值为20000万元（其中原值为20600万元；已计提摊销600万元），不含税公允价值为30000万元，增值税的销项税额3300万元；②投资性房地产—写字楼，账面价值为9000万元（其中原值为10000万元；已计提折旧1000万元），不含税公允价值为20000万元，增值税的销项税额2200万元。合计不含税公允价值为50000万元，合计增值税的销项税额5500万元。

B公司换出资产：①长期股权投资—甲公司（持股比例为27%），账面价值为30000万元，其中投资成本为25000万元、损益调整为4000万元、其他综合收益800万元（产生原因为被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动）、其他权益变动200万元，公允价值为40000万元；②长期股权投资—乙公司（持股比例为50%），账面价值为9000万元，公允价值为15000万元。合计不含税公允价值为55000万元。

置换协议约定，B公司应向A公司支付银行存款500万元，置换日尚未支付。

(2) A公司换入对甲公司的长期股权投资后，合计持有其30%的股权，并由原金融资产核算转为权益法核算；在此之前A公司已经持有甲公司3%的股权并划分为可供出售金融资产，原3%股权投资的账面价值为3800万元（其中，包括公允价值变动增加186万元）、公允价值为4000万元。

A公司换入对乙公司的长期股权投资后，合计持有其80%的股权，并由原权益法核算转为成本法核算；在此之前A公司持有乙公司30%的股权并划分为长期股权投资，原30%股权投资的账面价值为10000万元（其中，投资成本为8000万元、其他综合收益为2000万元），公允价值为15000万元。

甲公司2015年7月1日可辨认净资产的公允价值为150000万元，取得投资时甲公司仅有一项固定资产的公允价值与账面价值不相等，除此以外，其他可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。该固定资产原值为2000万元，已使用2年，已计提折旧400万元，甲公司预计该固定资产使用年限为10年，净残值为零；A公司预计该固定资产公允价值为



—甲公司（其他综合收益） 800  
—甲公司（其他权益变动） 200  
—乙公司 9000

投资收益 16000

其他应付款 500

借：其他综合收益 800

资本公积 200

贷：投资收益 1000

(4) 2015年7月20日，B公司向A公司支付银行存款500万元。

【要求及答案(4)】根据资料(4)，编制B公司2015年7月20日的会计分录。

借：其他应付款 500

贷：银行存款 500

(5) 2015年9月10日，A公司将其成本为180万元的商品以300万元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用年限为10年，净残值为零，按照直线法计提折旧；至2015年资产负债表日，甲公司仍未对外出售该固定资产。2015年12月31日甲公司全年实现净利润4000万元，其中1月1日至7月1日甲公司发生净亏损1000万元。

【要求及答案(5)】根据资料(5)，编制A公司2015年12月31日有关长期股权投资的会计分录。

甲公司调整后的净利润 =  $[4000 - (-1000)] - (4000/8 - 2000/10) \div 2 - (120 - 120/10 \times 3/12) = 4733$  (万元)，应确认的投资收益 =  $4733 \times 30\% = 1419.9$  (万元)，长期股权投资的相关分录：

借：长期股权投资—甲公司（损益调整） 1419.9

贷：投资收益 1419.9

(6) 2015年12月31日B公司换入的写字楼改良工程完工并达到预定可使用状态，发生支出6000万元（不包含土地使用权摊销），改良完成后写字楼预计尚可使用年限变为30年，净残值为零，按直线法计提折旧。

【要求及答案(5)】计算B公司2015年12月31日有关写字楼改良工程完工达到预定可使用状态的成本，并编制土地使用权摊销的会计分录。

B公司写字楼改良工程完工达到预定可使用状态的成本 =  $20000 + 6000 + 30000/40/12 \times 6 = 26375$  (万元)

土地使用权摊销的会计分录：

借：在建工程 375

贷：累计摊销  $(30000/40/12 \times 6)$  375

2. A公司和B公司均为增值税一般纳税人，土地使用权、不动产适用的增值税税率为11%，机器设备适用的增值税税率为17%。假定整个交换过程中没有发生除增值税以外的其他相关税费，该交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量。

(1) A公司和B公司为了整合资源,于2015年1月3日签订合同,进行资产置换。预计2015年4月30日,A公司和B公司办理完毕相关法律手续。

A公司2015年1月31日,换出资产的有关资料如下:①作为无形资产的一宗土地使用权,原价为3400万元,累计摊销为400万元,不含税公允价值为4500万元,增值税的销项税额为495万元。②该宗土地上的厂房,原价为2000万元,累计折旧为100万元,不含税公允价值为2100万元,增值税的销项税额为231万元。③该厂房内的生产经营用设备,账面原值为260万元,已计提折旧10万元,已计提减值准备50万元,不含税公允价值为200万元,增值税的销项税额为34万元。上述资产均不存在处置费用。

不含税公允价值合计为6800万元,含税公允价值合计为7560万元。

B公司2015年1月31日,换出资产的有关资料如下:①对甲公司长期股权投资40%的股权,置换前B公司对甲公司的持股比例为80%,账面价值为10400万元,40%的股权公允价值为6000万元。该投资为B公司2014年自非关联方购入的甲公司80%的股权,初始投资成本为10400万元,当日合并报表确认了商誉,购买日至置换日甲公司累计实现净利润1250万元(其中包括2015年实现的净利润250万元),其他综合收益增加250万元;置换后B公司持有甲公司40%的股权,由成本法改为权益法核算。②库存商品乙商品,账面余额为70万元,已计提存货跌价准备10万元,不含税公允价值为100万元,增值税的销项税额为17万元。③对乙公司的股票投资,置换前B公司划分为可供出售金融资产核算,账面价值400万元(其中成本为500万元,公允价值变动减少100万元),公允价值为600万元。

不含税公允价值合计为6700万元,含税公允价值合计为6717万元。

2015年4月30日,A、B公司办理完毕相关法律手续,B公司向A公司支付银行存款843万元。假定截至2015年4月30日,A公司和B公司用于交换的资产公允价值和账面价值不变。

(2) A公司取得对甲公司40%的长期股权投资后,采用权益法核算,当日甲公司可辨认净资产的公允价值为15075万元。取得的乙商品仍然作为库存商品。取得的对乙公司的股票投资准备近期出售。

【要求及答案(1)】根据资料(1),判断A公司2015年1月31日是否应计提相关资产减值准备,如果需要计提,计算其金额。

企业对于持有待售的资产,不计提折旧或摊销,按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。A公司土地使用权账面价值为3000万元,公允价值减去处置费用后的净额为4500万元,不需要计提减值准备;厂房账面价值为1900万元,公允价值减去处置费用后的净额为2100万元,不需要计提减值准备;生产经营用设备账面价值为200万元,公允价值减去处置费用后的净额为200万元,不需要计提减值准备。

【要求及答案(2)】根据资料(1)、(2),计算A公司换入各项资产的成本、换出资产的损益,并编制相关的会计分录。

换入长期股权投资—甲公司(投资成本) =  $(6800 - 100) \times 6000 / 6700 = 6000$  (万元)

换入库存商品—乙商品成本 =  $(6800 - 100) \times 100 / 6700 = 100$  (万元)



主营业务收入	100
应交税费—应交增值税（销项税额）	17
可供出售金融资产—成本	500
其他综合收益	100
银行存款	843
借：主营业务成本	60
存货跌价准备	10
贷：库存商品—乙商品	70
剩余股权按权益法调整原账面价值	
借：长期股权投资—甲公司（损益调整）	500
—甲公司（其他综合收益）	100
贷：盈余公积（ $1000 \times 40\% \times 10\%$ ）	40
利润分配—未分配利润（ $1000 \times 40\% \times 90\%$ ）	360
投资收益（ $250 \times 40\%$ ）	100
其他综合收益（ $250 \times 40\%$ ）	100

(4) 2015 年 4 月 30 日，A 公司取得对甲公司的长期股权投资时，甲公司仅有一项无形资产的公允价值与账面价值不相等，除此以外，其他可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。该无形资产原值为 160 万元，预计使用年限为 10 年，已使用 5 年，净残值为零，按照直线法摊销；A 公司预计该无形资产公允价值为 200 万元，预计剩余使用年限为 5 年，净残值为零，按照直线法摊销。2015 年 8 月，甲公司将其成本为 900 万元的商品以 1000 万元的价格出售给 A 公司，A 公司将取得的商品作为存货，至 2015 年末，A 公司仍未对外出售该存货。甲公司 2015 年实现的净利润为 1200 万元（假设净利润在各月均匀实现）。

【要求及答案（4）】根据资料（4），编制 A 公司 2015 年末有关长期股权投资的会计分录。

甲公司调整后的净利润 =  $1200 \times 8/12 - (200/5 - 160/10) \times 8/12 - (1000 - 900) = 684$ （万元）

借：长期股权投资—甲公司（损益调整）	273.6
贷：投资收益（ $684 \times 40\%$ ）	273.6

(5) 2015 年 12 月末，持有乙公司股票公允价值为 700 万元。

【要求及答案（5）】根据资料（5），编制 A 公司 2015 年末有关对其持有乙公司的股票投资的会计分录。

借：交易性金融资产—公允价值变动	100
贷：公允价值变动损益（ $700 - 600$ ）	100

(6) 2015 年 6 月末，B 公司投入改良工程的厂房、机器设备完工达到预定可使用状态，实际发生支出 1100 万元（其中厂房支出 1000 万元，设备支出 100 万元），已通过银行存款支付，并于当日将地上厂房、厂房内的机器设备全部出租给丙公司。土地使用权尚可使用



年限为30年；厂房预计尚可使用年限为20年；机器设备预计尚可使用年限为10年，采用直线法计提折旧；假定这3项资产的预计净残值均为0。B公司投资性房地产后续计量采用公允价值模式。2015年12月末土地使用权、地上厂房、厂房内的机器设备公允价值分别为6000万元、4000万元、500万元。

【要求及答案(6)】根据资料(6)，编制B公司2015年6月末改良工程完工并对外出租的会计分录。编制B公司2015年12月末有关土地使用权、地上厂房、机器设备的会计分录(不考虑租金收入)。

B公司2015年6月末改良工程完工并对外出租的会计分录：

借：投资性房地产—厂房(在建) 1000  
    在建工程 100  
    贷：银行存款 1100  
借：投资性房地产—土地使用权(成本) 4500  
    投资性房地产—厂房(成本) (2100+1000) 3100  
    固定资产 (200+100) 300  
    贷：投资性房地产—土地使用权(在建) 4500  
        投资性房地产—厂房(在建) 3100  
        在建工程 300

B公司2015年12月末有关土地使用权、地上厂房、机器设备相关的会计分录：

借：投资性房地产—土地使用权(公允价值变动) (6000-4520) 1480  
    投资性房地产—厂房(公允价值变动) (4000-3100) 900  
    贷：公允价值变动损益 2380  
借：其他业务成本 (300/10÷2) 15  
    贷：累计折旧 15

## 第16章 债务重组

考点核心提示

考点一：以非现金资产清偿债务★★★

☆考点核心提示

1. 债务人

(1) 债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，作为债务重组利得，计入营业外收入。

(2) 债务人应将转让的非现金资产公允价值与其账面价值的差额作为资产转让损益，区分下列情况，相应计入当期损益：

①抵债资产为存货的，按其公允价值确认销售收入，同时结转销售成本。

②抵债资产为固定资产、无形资产的，其公允价值与账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。

③抵债资产为长期股权投资或金融资产的，其公允价值与账面价值的差额计入投资收益。

④抵债资产为投资性房地产的，按其公允价值确认其他业务收入，同时结转其他业务成本。

2. 债权人

债务人以非现金资产清偿债务，债权人在债务重组日，应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失，计入当期损益（营业外支出）。重组债权已经计提坏账准备的，应当先将该差额冲减坏账准备，冲减后如果余额在借方的，计入营业外支出；余额在贷方的，其多计提的坏账准备应予以转回并抵减当期资产减值损失。

考点二：债务转为资本★

☆考点核心提示

1. 债务人

对债务人而言，将债务转为资本，应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额（或者股权份额）确认为股本（或者实收资本），股份（或者股权）的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为资本公积—股本（资本）溢价。

重组债务账面价值超过股份的公允价值总额（或者股权的公允价值）的差额，确认为债务重组利得，计入当期营业外收入。

2. 债权人

对债权人而言，将债务转为资本，应当将因放弃债权而享有的股权的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股权的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失，计入当期损益（营业外支出）。重组债权已经计提坏账准备的，应当先将该差额冲减坏账准备，冲减后如果余额在借方的，计入营业外支出；余额在贷方的，其多计提的坏账准备应予以转回并抵减当期资产减值损失。

发生的相关税费，分别按照长期股权投资或者金融工具确认和计量等准则的规定进行处理。

### 考点三：修改其他债务条件★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 不附或有条件的债务重组

##### (1) 债务人

对债务人来说，以修改其他债务条件的方式进行债务重组，如修改后的债务条款中不涉及或有应付金额，则重组债务的账面价值大于重组后债务的入账价值（即修改其他债务条件后债务的公允价值）的差额为债务重组利得，计入营业外收入。

##### (2) 债权人

对债权人而言，以修改其他债务条件的方式进行债务重组，如修改后的债务条款中不涉及或有应收金额，则债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额，确认为债务重组损失，计入当期损益（营业外支出）。重组债权已经计提坏账准备的，应当先将该差额冲减坏账准备，冲减后如果余额在借方的，计入营业外支出；余额在贷方的，其多计提的坏账准备应予以转回并抵减当期资产减值损失。

#### 2. 附或有条件的债务重组

##### (1) 债务人

以修改其他债务条件的方式进行债务重组，修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值（即重组后债务的公允价值）和预计负债金额之和的差额，作为债务重组利得，计入营业外收入。或有应付金额在随后会计期间没有发生的，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

##### (2) 债权人

对债权人而言，以修改其他债务条件的方式进行债务重组，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，不应当确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。只有在或有应收金额实际发生时，才计入当期损益。

## 经典习题

### 一、单项选择题

1. 2015年7月31日，甲公司应付乙公司的款项820万元到期，因经营陷于困境，预计短期内无法偿还。当日，甲公司就该债务与乙公司达成的下列偿债协议中，不属于债务重组的是（ ）。

- A. 甲公司公允价值为810万元的固定资产清偿债务
- B. 甲公司公允价值为820万元的长期股权投资清偿债务
- C. 减免甲公司20万元债务，剩余部分甲公司延期两年偿还
- D. 减免甲公司10万元债务，剩余部分甲公司以现金偿还

1. 【答案】B

2. 下列关于债务重组会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 债权人将很可能发生的或有应收金额确认为应收债权
- B. 债权人将实际收到的原未确认的或有应收金额计入当期损益
- C. 债务人将很可能发生的或有应付金额确认为预计负债
- D. 债务人确认的或有应付金额在随后不需支付时转入当期损益

2. 【答案】A

【解析】对债权人而言，若债务重组过程中涉及或有应收金额，不应当确认或有应收金额，只有或有应收金额实际发生时才计入当期损益；对债务人而言，若债务重组过程中涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合或有事项中有关预计负债的确认条件的，债务人应将该或有应付金额确认为预计负债，日后没有发生时，转入当期损益（营业外收入）。

3. 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。2015 年 2 月甲公司销售一批商品给乙公司，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 200 万元，增值税税额为 34 万元，货款未收到。由于乙公司到期无力支付款项，2015 年 6 月甲公司同意乙公司将其拥有的一项固定资产用于抵偿债务。乙公司固定资产为一项生产用动产设备，其账面原值为 200 万元，已计提累计折旧 80 万元，公允价值为 160 万元（等于计税价格）。甲公司已经为该项应收账款计提了 20 万元的坏账准备。甲公司和乙公司有关债务重组会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 乙公司债务重组利得为 46.8 万元
- B. 乙公司处置非流动资产利得 40 万元
- C. 甲公司债务重组损失为 26.8 万元
- D. 甲公司债务重组损失为 0

3. 【答案】D

【解析】乙公司债务重组利得 =  $234 - 160 \times 1.17 = 46.8$ （万元）；处置非流动资产利得 =  $160 - (200 - 80) = 40$ （万元）；甲公司债务重组损失 =  $234 - 160 \times 1.17 - 20 = 26.8$ （万元）。

4. A 公司和 B 公司均为一般纳税人，专利技术和不动产适用的增值税率分别为 6% 和 11%。有关债务重组资料如下：2×15 年 1 月 12 日，B 公司从 A 公司购买一批原材料，应付货款含税金额为 1100 万元，至 2×15 年 12 月 2 日尚未支付。2×15 年 12 月 31 日，由于 B 公司经营困难导致无法按期还款，双方协议 B 公司以一项专利技术和一项投资性房地产偿还债务。该专利技术的账面原值为 440 万元，B 公司已对该专利技术计提累计摊销 30 万元，不含税公允价值为 420 万元，增值税销项税额为 25.2 万元；投资性房地产的账面价值为 500 万元（其中成本为 600 万元，公允价值变动减少 100 万元），B 公司将自用的房地产转为投资性房地产时产生其他综合收益 200 万元，不含税公允价值为 510 万元，增值税销项

税额为 56.1 万元。A 公司已对该债权计提坏账准备 40 万元。假定不考虑增值税等因素影响，下列关于 A 公司、B 公司债务重组的会计处理中，不正确的是（ ）。

A. A 公司债务重组损失为 70 万元

B. A 公司受让无形资产的入账价值为 420 万元、受让投资性房地产的入账价值为 510 万元

C. B 公司处置专利技术和投资性房地产影响损益的金额为 220 万元

D. B 公司债务重组利得为 88.7 万元

4. 【答案】A

【解析】选项 A，A 公司债务重组损失 =  $(1100 - 40) - 420 \times 1.06 - 510 \times 1.11 = 48.7$  (万元)；选项 B，债权人应对受让的非现金资产按照其公允价值入账；选项 C，B 公司处置专利技术和投资性房地产影响损益的金额 = 处置专利技术  $[420 - (440 - 30)]$  + 处置投资性房地产  $(510 - 500 + 200) = 220$  (万元)；选项 D，B 公司债务重组利得 =  $1100 - 420 \times 1.06 - 510 \times 1.11 = 88.7$  (万元)。

5. A 公司和 B 公司有关债务重组资料如下：A 公司销售给 B 公司一批商品，含税价款为 1237.5 万元。由于 B 公司发生财务困难，无法按合同规定偿还该债务。2015 年 1 月 1 日双方进行债务重组。经修改债务条件，A 公司同意将债务本金减到 900 万元，同时将剩余债务延期一年，并按 4% 的利率（与实际利率相同）计算延期 1 年的利息，但附或有条件，债务延期期间如果 B 公司实现盈利，需再支付豁免债务 337.5 万元中的 112.5 万元，如果亏损则不再支付。2015 年 1 月 1 日预计 B 公司 2015 年很可能实现盈利。A 公司未计提坏账准备。2015 年度，B 公司发生亏损 50 万元。下列有关 B 公司债务重组的表述中，不正确的是（ ）。

A. 2015 年 1 月 1 日确认债务重组利得为 337.5 万元

B. 2015 年 1 月 1 日确认预计负债 112.5 万元

C. 2015 年 12 月 31 日确认财务费用 36 万元

D. 2015 年 12 月 31 日确认营业外收入 112.5 万元

5. 【答案】A

【解析】选项 A，2015 年 1 月 1 日确认债务重组利得 =  $1237.5 - 900 - 112.5 = 225$  (万元)。

B 公司相关的会计分录如下：

2015 年 1 月 1 日，即债务重组日：

借：应付账款 1237.5

贷：应付账款—债务重组 900

预计负债 112.5

营业外收入—债务重组利得 225

2015 年 12 月 31 日，由于 2015 年实际发生了亏损，或有应付金额没有发生：

借：应付账款—债务重组 900

预计负债 112.5  
财务费用 (900×4%) 36  
贷：银行存款 936  
    营业外收入 112.5

6. 资料同上。下列有关 A 公司债务重组的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2015 年 1 月 1 日确认债务重组损失 337.5 万元
- B. 2015 年 1 月 1 日确认其他应收款 112.5 万元
- C. 2015 年 12 月 31 日冲减财务费用 36 万元
- D. 2015 年 12 月 31 日收到银行存款 936 万元

6. 【答案】B

【解析】选项 B，不应确认或有应收金额。

A 公司相关的会计处理如下：

2015 年 1 月 1 日：

借：应收账款—债务重组 900  
    营业外支出—债务重组损失 337.5  
    贷：应收账款 1237.5

2015 年 12 月 31 日：

借：银行存款 936  
    贷：应收账款—债务重组 900  
        财务费用 (900×4%) 36

7. A、B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，A 公司和 B 公司债务重组有关资料如下：A 公司销售给 B 公司一批库存商品，含税价款为 2000 万元，款项尚未收到。债务到期时 B 公司无法按合同规定偿还债务。经双方协商，A 公司同意 B 公司用库存商品和交易性金融资产（股权投资）抵偿部分债务后再免除 73.5 万元的债务，剩余债务延期 2 年，并按 4%（与实际利率相同）的利率加收利息。库存商品公允价值为 450 万元（不含增值税），成本为 300 万元；交易性金融资产的账面价值为 1500 万元（其中成本为 1600 万元，公允价值变动减少 100 万元），公允价值为 1000 万元。A 公司已经为该应收账款计提了 30 万元的坏账准备。A 公司收到存货和股权投资分别作为库存商品和可供出售金融资产核算。下列关于 A、B 公司债务重组的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. A 公司重组后应收账款的公允价值为 473.5 万元
- B. A 公司债务重组损失为 43.5 万元
- C. B 公司影响营业利润的金额—350 万元
- D. B 公司债务重组利得 73.5 万元

7. 【答案】A



【解析】选项 A，重组后应收账款的公允价值 =  $2000 - 450 \times 1.17 - 1000 - 73.5 = 400$ （万元）；选项 B，A 公司债务重组损失 =  $73.5 - 30 = 43.5$ （万元）；选项 C，B 公司影响营业利润的金额 =  $(450 - 300) + (1000 - 1500) = -350$ （万元）；选项 D，B 公司债务重组利得 =  $2000 - 450 \times 1.17 - 1000 - 400 = 73.5$ （万元）。

8. A 公司和 B 公司有关债务重组资料如下：2015 年 1 月 3 日，A 公司因购买材料而欠 B 公司购货款及税款合计 2500 万元，到期 A 公司无法偿付应付账款。2015 年 5 月 2 日经双方协商同意，A 公司以 300 万股普通股偿还债务，普通股每股面值为 1 元，股票市价为每股 8 元。2015 年 6 月 1 日 A 公司办理完毕增资手续，同时以银行存款支付发行股票的手续费 20 万元。B 公司收到的股权作为可供出售金融资产核算，另以银行存款支付相关交易费用 20 万元。B 公司已经对该项应收账款提取坏账准备 100 万元。下列有关 A、B 公司因债务重组的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. A 公司确认资本公积—股本溢价 2080 万元
- B. A 公司确认营业外收入—债务重组利得 100 万元
- C. B 公司可供出售金融资产入账价值为 2420 万元
- D. B 公司确认债务重组损失 80 万元

8. 【答案】D

【解析】A 公司确认资本公积 =  $300 \times (8 - 1) - 20 = 2080$ （万元）；A 公司确认营业外收入—债务重组利得 =  $2500 - 300 \times 8 = 100$ （万元）；B 公司可供出售金融资产入账价值 =  $300 \times 8 + 20 = 2420$ （万元）；B 公司应确认的债务重组损失 =  $2500 + 20 - 2420 - 100 = 0$ 。B 公司的会计分录为：

借：可供出售金融资产     $(300 \times 8 + 20)$  2420  
    坏账准备    100  
    贷：应收账款    2500  
        银行存款    20

## 二、多项选择题

1. 下列有关债务重组的会计处理方法，正确的有（ ）。

A. 修改其他债务条件涉及或有应付金额的，该或有应付金额符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》中有关预计负债确认条件的，债务人应将该或有应付金额确认为预计负债

B. 修改其他债务条件涉及或有应收金额的，债权人应确认或有应收金额

C. 对于债务人而言，发生债务重组时，应当将重组债务的账面价值超过抵债资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债务账面价值之间的差额，确认为债务重组利得，并将其计入资本公积

D. 债务人以固定资产抵偿债务时，既要确认债务重组利得，又要确认处置非流动资产损益

1. 【答案】AD

【解析】选项B，或有应收金额属于或有资产，由于或有资产不予确认，所以债权人不应确认或有应收金额；选项C，债务重组利得应计入营业外收入。

2. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。有关债务重组的资料如下：2015年3月6日，甲公司因购买商品而欠乙公司购货款及税款合计700万元。由于甲公司财务发生困难，不能按照合同规定支付货款。2015年3月15日，双方经协商确定，甲公司以其生产的产品和其所拥有并作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算的某公司股票抵偿债务。该产品的销售价格为220万元，实际成本为180万元，已计提存货跌价准备1万元；该股票的账面价值为300万元（其中取得时的成本为200万元，公允价值变动为100万元），公允价值为400万元。乙公司将该产品作为生产经营用固定资产入账；将该股票作为可供出售金融资产核算。乙公司对该项应收账款已经计提了2.5万元的坏账准备。2015年3月31日，乙公司取得的可供出售金融资产的公允价值变为420万元。下列关于甲公司、乙公司债务重组的会计处理中，正确的有（ ）。

A. 乙公司取得的固定资产入账价值为220万元、可供出售金融资产入账价值为400万元

B. 乙公司应确认债务重组损失40.1万元

C. 甲公司应确认营业外收入（债务重组利得）42.6万元

D. 甲公司影响营业利润的金额为200万元

2. 【答案】ABC

【解析】乙公司债务重组日的会计分录为：

借：固定资产 220

    应交税费—应交增值税（进项税额） 37.4

    可供出售金融资产—成本 400

    坏账准备 2.5

    营业外支出—债务重组损失 40.1

贷：应收账款—甲公司 700

甲公司影响营业利润的金额 =  $(220 - 179) + (400 - 300) = 141$ （万元）

甲公司债务重组日的会计分录如下：

借：应付账款—乙公司 700

    公允价值变动损益 100

贷：主营业务收入 220

    应交税费—应交增值税（销项税额） 37.4

    交易性金融资产—成本 200

        —公允价值变动 100

    投资收益 200

    营业外收入—债务重组利得 42.6

借：主营业务成本 179  
    存货跌价准备 1  
    贷：库存商品 180

3. 甲公司有关债务重组资料如下：因乙公司无法支付甲公司货款 5250 万元，甲公司 2014 年 6 月 8 日与乙公司达成债务重组协议。协议约定，双方同意乙公司以其持有 A 公司的 70% 股权按照公允价值 4950 万元抵偿欠付甲公司货款。甲公司对上述应收账款已计提坏账准备 450 万元。2014 年 6 月 20 日，上述债务重组经各方股东会批准。2014 年 6 月 30 日，办理完成了 A 公司的股东变更登记手续。甲公司为取得受让股权发生了审计费 10 万元，发生了评估费和律师费用 22 万元。同日，对 A 公司董事会进行改选，改选后董事会由 7 名董事组成，其中甲公司委派 5 名董事。A 公司章程规定，其财务和经营决策需经董事会 1/2 以上成员通过才能实施。2014 年 6 月 30 日，A 公司可辨认净资产的账面价值为 6750 万元，除下列项目外，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同：无形资产评估增值 750 万元；A 公司因产品质量诉讼案件而形成或有负债，公允价值为 30 万元。不考虑所得税等相关税费的影响。下列有关甲公司债务重组的会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 长期股权投资入账价值为 4950 万元
- B. 应确认债务重组损失 300 万元
- C. 应冲减资产减值损失 150 万元
- D. 应在合并报表中确认的合并负商誉为 279 万元

3. 【答案】ACD

【解析】甲公司个别报表相关会计分录如下：

借：长期股权投资—A 公司 4950  
    坏账准备 450  
    贷：应收账款 5250  
        资产减值损失 150

选项 B，应确认债务重组损失的金额为 0；选项 D，确认的负商誉金额 =  $7470 \times 70\% - 4950 = 279$ （万元），其中：A 公司可辨认净资产公允价值 =  $6750 + \text{无形资产增值 } 750 - \text{或有负债增值 } 30 = 7470$ （万元）。

4. A 公司 2015 年发生下列经济业务：（1）2015 年 4 月与 B 公司达成债务重组协议，B 公司以其持有的甲公司股票偿还所欠 A 公司的货款，该股票公允价值为 750 万元；A 公司应收 B 公司的账款为 850 万元，已计提坏账准备 50 万元；A 公司收到甲公司股票准备随时出售。（2）2015 年 5 月与 C 公司达成债务重组协议，C 公司以其持有的乙公司可公开交易的债券偿还所欠 A 公司的货款，该债券面值总额为 1000 万元，公允价值为 950 万元；A 公司应收 C 公司的账款为 1100 万元；已计提坏账准备 30 万元，A 公司收到乙公司债券不准备随时出售也不准备持有至到期。（3）2015 年 6 月与 D 公司达成债务重组协议，D 公司以其持有的丙公司可公开交易的债券偿还所欠 A 公司的货款，该债券面值总额为 2000 万元，

公允价值为 2100 万元；A 公司应收 D 公司的账款为 2200 万元，已计提坏账准备 200 万元；A 公司收到丙公司债券准备持有至到期且 A 公司有充裕的现金。(4) 2015 年 7 月与 E 公司达成债务重组协议，E 公司以其持有的丁公司股票偿还所欠 A 公司的货款，该股票公允价值为 100 万元；A 公司应收 E 公司的账款为 120 万元，未计提坏账准备；A 公司收到丁公司股票不准随时出售。下列各项关于 A 公司与各个公司发生的业务在债务重组日进行的会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 4 月与 B 公司债务重组时，收到甲公司的股票确认为交易性金融资产并按 750 万元计量
- B. 5 月与 C 公司债务重组时，收到乙公司的债券确认为可供出售金融资产并按 950 万元计量
- C. 6 月与 D 公司债务重组时，收到丙公司的债券确认为持有至到期投资并按 2100 万元计量
- D. 7 月与 E 公司债务重组时，收到丁公司的股票确认为可供出售金融资产并按 100 万元计量

4. 【答案】ABCD

【解析】债权人取得债务人抵债的非现金资产，应以公允价值计量其初始入账金额，因此选项 ABCD 均正确。

5. 资料同上。下列各项关于 A 公司在债务重组日进行的会计处理，正确的有（ ）。

- A. 与 B 公司债务重组确认的营业外支出为 50 万元
- B. 与 C 公司债务重组确认的营业外支出为 120 万元
- C. 与 D 公司债务重组确认的资产减值损失为 -100 万元
- D. 与 E 公司债务重组确认的营业外支出为 20 万元

5. 【答案】ABCD

【解析】选项 A，与 B 公司债务重组确认的营业外支出 =  $(850 - 50) - 750 = 50$ （万元）；选项 B，与 C 公司债务重组确认的营业外支出 =  $(1100 - 30) - 950 = 120$ （万元）；选项 C，与 D 公司债务重组确认的资产减值损失 =  $(2200 - 200) - 2100 = -100$ （万元）；选项 D，与 E 公司债务重组确认的营业外支出 =  $120 - 100 = 20$ （万元）。

### 三、综合题

1. (2015 年节选) 甲股份有限公司 (以下简称“甲公司”) 20×4 年发生了以下交易事项: 6 月 24 日, 甲公司与包括其控股股东 P 公司及债权银行在内的债权人签订债务重组协议, 约定对甲公司欠该部分债权人的债权按照相同比例予以豁免, 其中甲公司应付银行短期借款本金余额为 3000 万元, 应付控股股东款项 1200 万元, 对于上述债务, 协议约定甲公司应于 20×4 年 6 月 30 日前按照余额的 80% 偿付, 余款予以豁免。6 月 28 日, 甲公司偿付了上述有关债务。

要求: 编制甲公司 20×4 年有关交易事项的会计分录。

**【答案】**

借：短期借款——银行	3000
应付账款——P公司	1200
贷：银行存款	$(3000+1200) \times 80\% = 3360$
营业外收入	$(3000 \times 20\%) = 600$
资本公积	$(1200 \times 20\%) = 240$

2. 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。有关债务重组和资产置换业务资料如下：

(1) 2015年2月1日，乙公司销售一批商品给甲公司，购货款及税款合计700万元。8月15日款项到期，由于甲公司发生财务困难，不能按合同规定支付货款，2015年8月15日，经与乙公司协商，签订不可撤销的债务重组合同，合同规定，甲公司以一A机器设备和一项B专利权偿还全部债务。预计2015年9月A机器设备和B专利权的所有权转移手续办理完毕。当日A机器设备的公允价值为220万元（等于计税价格），B专利权的公允价值为400万元（假定转让专利技术免征增值税）。乙公司对该项应收账款计提了坏账准备90万元。甲公司预计处置B专利权的税费为0，预计发生A机器设备的清理费用为1万元。

A机器设备为2014年5月取得，甲公司将其作为固定资产核算，账面原价为280万元，预计使用年限为7年，采用直线法计提折旧，预计净残值为0；B专利权为2014年6月取得，甲公司将其作为无形资产核算，账面原价为360万元，预计使用年限为10年，采用直线法计提摊销，预计净残值为0，该专利权在2014年12月31日出现减值迹象，可收回金额为316.4万元，其计提减值准备以后预计使用年限和摊销方法不变。

**【要求及答案（1）】**根据资料（1），编制甲公司2015年8月的相关会计分录。

甲公司A机器设备和B专利权满足持有待售的条件，应转为持有待售。持有待售的非流动资产不计提折旧和摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。因此，8月份需要作的相关处理是：

A机器设备：

已计提累计折旧 =  $280 / (7 \times 12) \times 15 = 50$ （万元）

账面价值 =  $280 - 50 = 230$ （万元）

公允价值减去处置费用后的净额 =  $220 - 1 = 219$ （万元）

账面价值高于公允价值减去处置费用后的净额，需要调整账面价值，差额为11万元。

分录为：

借：资产减值损失 11

    贷：固定资产减值准备 11

B专利权：

2014年计提累计摊销 =  $360 / 10 \times 7 / 12 = 21$ （万元）

2014年计提减值准备 =  $(360 - 21) - 316.4 = 22.6$ （万元）

2015年计提累计摊销 =  $316.4 / (10 \times 12 - 7) \times 7 = 19.6$  (万元)

2015年8月账面价值 =  $316.4 - 19.6 = 296.8$  (万元)

公允价值减去处置费用后的净额 =  $400 - 0 = 400$  (万元)

账面价值低于公允价值减去处置费用后的净额，不需要调整账面价值，因此不需要做会计分录。

(2) 2015年9月15日，A机器设备和B专利权的所有权转移手续办理完毕。甲公司实际支付A机器设备清理费用1万元。乙公司以银行存款支付取得B专利权发生的相关费用20万元。乙公司取得的A机器设备和B专利权之后没有改变其用途。取得后预计A机器设备和B专利权尚可使用年限均为10年，不考虑残值，采用直线法计提折旧和摊销。

【要求及答案(2)】根据资料(2)，编制甲公司2015年9月15日与债务重组相关的会计分录。

借：固定资产清理 219  
    累计折旧 50  
    固定资产减值准备 11  
    贷：固定资产 280

借：固定资产清理 1  
    贷：银行存款 1

借：应付账款——乙公司 700  
    累计摊销 (21+19.6) 40.6  
    无形资产减值准备 22.6  
    贷：固定资产清理 220  
        应交税费——应交增值税(销项税额) 37.4  
        无形资产 360  
        营业外收入——处置非流动资产利得 (400-296.8) 103.2  
            ——债务重组利得 (700-220×1.17-400) 42.6

【要求及答案(3)】根据资料(2)，编制乙公司2015年9月15日与债务重组相关的会计分录。

借：固定资产 220  
    应交税费——应交增值税(进项税额) 37.4  
    无形资产 420  
    坏账准备 90  
    贷：应收账款——甲公司 700  
        资产减值损失 47.4  
        银行存款 20

【要求及答案(4)】根据资料(2)，计算乙公司2015年A机器设备和B专利权的折旧额和摊销额。

2015年A机器折旧额 =  $220 / 10 \times 3 / 12 = 5.5$  (万元)



2015 年 B 专利权摊销额 =  $420/10 \times 4/12 = 14$  (万元)

(3) 2016 年 9 月 1 日, 乙公司因战略调整, 与 A 公司签订不可撤销的资产置换合同, 将债务重组取得的 A 机器设备、B 专利权和一项自用厂房与 A 公司的一宗土地使用权交换。2016 年 9 月 15 日办理完毕相关手续。当日乙公司 A 机器设备公允价值为 300 万元; B 专利权公允价值为 500 万元; 厂房的原值为 7000 万元, 已计提折旧 1000 万元, 公允价值为 8000 万元。A 公司的土地使用权公允价值为 9000 万元, 乙公司支付银行存款 149 万元。假定该交易具有商业实质, 不考虑除增值税以外的其他相关税费。

【要求及答案(5)】根据资料(3), 计算 2016 年 9 月 15 日乙公司非货币性资产交换的损益并编制非货币性资产交换的会计分录。

A 机器设备处置损益 =  $300 - (220 - 220/10) = 102$  (万元); B 专利权处置损益 =  $500 - (420 - 420/10) = 122$  (万元); 厂房处置损益 =  $8000 - (7000 - 1000) = 2000$  (万元); 处置损益合计金额为 2224 万元。

相关的会计分录如下:

借: 固定资产清理 6198

    累计折旧 (220/10+1000) 1022

贷: 固定资产 (220+7000) 7220

借: 无形资产——土地使用权 9000

    累计摊销 (420/10) 42

贷: 固定资产清理 6198

    应交税费——应交增值税(销项税额) (300×17%) 51

    无形资产——B 专利权 420

    营业外收入 2224

    银行存款 149

3.2×15 年 4 月 1 日, 甲公司销售一批商品给乙公司, 销售货款总额为 8300 万元(含增值税)。甲公司于同日收到一张票面金额为 8300 万元、期限为 6 个月的不带息商业汇票。有关资料如下。

(1) 2×15 年 10 月 1 日, 乙公司未能兑付到期票据, 甲公司应将应收票据金额转入应收账款。2×15 年 12 月 5 日, 甲、乙双方经协商进行债务重组, 签订的债务重组协议内容如下。

①乙公司以其持有的一项拥有完全产权的房产(办公楼)抵偿部分债务。乙公司将该房产作为投资性房地产核算且一直按成本模式计量, 账面原价为 1500 万元, 已计提折旧 450 万元, 已计提减值准备 75 万元, 公允价值为 900 万元, 增值税的销项税额为 99 万元。增值税的销项税以银行存款另行支付。

②乙公司以其自身股票 1000 万股抵偿部分债务。股票面值为每股 1 元, 公允价值为每股 3.6 元。

③双方同意乙公司以其持有A公司的60%长期股权投资按照公允价值3300万元抵偿部分债务，该股权的账面价值为3000万元。

④甲公司同意在上述抵债基础上豁免乙公司债务50万元，并将剩余债务的偿还期限延长至2×16年12月31日。在债务延长期间，剩余债务按年利率5%（与实际利率相同）收取利息，同时附或有条件，如果2×16年乙公司实现利润，则利率上升至7%，如果2×16年乙公司发生亏损则维持5%的利率，乙公司的本息到期一次偿付。乙公司预计2×16年很可能盈利。

⑤该协议自2×15年12月31日起执行。

债务重组日之前，甲公司对上述债权已计提坏账准备80万元。

上述抵债资产的所有权变更、部分债务解除手续及其他有关法律手续已2×15年12月31日完成。甲公司将取得的房产（办公楼）作为投资性房地产，并采用公允价值模式进行后续计量；甲公司将取得的乙公司股权划分为可供出售金融资产；甲公司将取得的A公司股权作为长期股权投资进行核算和管理，且取得A公司股权之前，与A公司、乙公司均不存在关联关系。乙公司于2×15年12月31日按上述协议规定偿付了所欠债务。至2×15年12月31日甲公司尚未对外出租办公楼，但是董事会作出正式书面决议，明确表明将办公楼用于经营出租且持有意图短期内不会发生变化。

【要求及答案（1）】根据资料（1），计算甲公司2×15年12月31日重组后债权的公允价值、债务重组损失，并编制相关的会计分录。

甲公司2×15年12月31日重组后债权的公允价值=8300-900-3600-3300-50=450（万元）

因为债务重组应确认的损失=(8300-900-3600-3300-450)-80=-30（万元），由于计提了坏账准备，因此应冲减资产减值损失，应确认的债务重组损失=0。

会计分录为：

借：投资性房地产——成本 900  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 99  
    可供出售金融资产——成本 3600  
    长期股权投资 3300  
    应收账款——债务重组 450  
    坏账准备 80  
    贷：应收账款 8300  
        资产减值损失 30  
        银行存款 99

【要求及答案（2）】根据资料（1），计算乙公司2×15年12月31日重组后确认的预计负债、债务重组利得，并编制相关的会计分录。

乙公司2×15年12月31日重组后确认的预计负债=450×(7%-5%)=9（万元）

应确认的债务重组利得=8300-900-3600-3300-450-9=41（万元）

会计分录为：

借：应付账款 8300  
贷：其他业务收入 900  
股本 1000  
资本公积——股本溢价 (1000×2.6) 2600  
长期股权投资—A 公司 3000  
投资收益 300  
应付账款——债务重组 450  
预计负债 9  
营业外收入——债务重组利得 41

借：其他业务成本 975  
投资性房地产累计折旧 450  
投资性房地产减值准备 75  
贷：投资性房地产 1500

(2) 2×15 年 12 月 31 日甲公司对 A 公司的董事会进行了改选，改选后董事会由 9 名董事组成，其中甲公司委派 5 名董事。A 公司章程规定，其财务和经营决策需经董事会 1/2 以上成员通过才能实施。

2×15 年 12 月 31 日，A 公司可辨认净资产的账面价值为 4500 万元，评估增值包括两个项目：一项是固定资产评估增值，其账面价值为 1300 万元，公允价值为 1800 万元，该固定资产的成本为 3900 万元，原预计使用 30 年，截至 2×15 年 12 月 31 日已使用 20 年，预计尚可使用 10 年。A 公司采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。另一项是或有负债评估增值 50 万元，该业务因产品质量诉讼案件而形成的，至 2×16 年年末该诉讼尚未判决。除这两个项目外，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。假定不考虑所得税等因素的影响。

【要求及答案(3)】根据资料(2)，确定甲公司通过债务重组合并 A 公司的购买日，并说明确定依据。计算甲公司通过债务重组取得 A 公司股权时应当确认的合并商誉。

购买日为 2×15 年 12 月 31 日。依据：此时办理完成了 A 公司的股东变更登记手续，且于当日取得对 A 公司的控制权力。

A 公司可辨认净资产公允价值金额 = 4500 + 固定资产评估增值 (1800 - 1300) - 或有负债评估增值 50 = 4950 (万元)

甲公司应确认的合并商誉金额 = 3300 - 4950 × 60% = 330 (万元)

(3) 至 2×16 年 2 月 28 日甲公司尚未对外出租该房产，且其公允价值未发生变动。为了提高办公楼的租金收入，董事会决定对办公楼进行改扩建和装修，并与丙公司签订经营租赁合同，约定完工时将办公楼出租给丙公司。至 2×16 年 6 月 30 日办公楼改扩建和装修完工，同时出租给丙公司。发生改扩建和装修支出 200 万元，以银行存款支付。

【要求及答案(4)】根据资料(3)，编制甲公司 2×16 年对办公楼进行改扩建和装修的会计分录。

甲公司 2×16 年对办公楼进行改扩建和装修的会计分录

借：投资性房地产——在建 900

贷：投资性房地产——成本 900

借：投资性房地产——在建 200

贷：银行存款 200

借：投资性房地产——成本 1100

贷：投资性房地产——在建 1100

(4) 2×16年乙公司发生净亏损5万元。2×16年12月31日甲公司的投资性房地产公允价值为1200万元；乙公司股票的收盘价格为每股3.65元。A公司2×16年实现净利润1200万元。除实现的净利润外，A公司未发生其他影响所有者权益变动的事项，也未发生内部交易事项。甲公司编制合并会计报表时将A公司作为一个资产组，其可收回金额为6000万元。

【要求及答案(5)】根据资料(3)，编制甲公司及乙公司2×16年12月31日债权、债务实际清偿时的会计分录。

2×16年12月31日甲公司的会计分录

借：银行存款 472.5

贷：应收账款——债务重组 450

财务费用 (450×5%) 22.5

2×16年12月31日乙公司的会计分录

借：应付账款——债务重组 450

财务费用 (450×5%) 22.5

预计负债 9

贷：银行存款 472.5

营业外收入——债务重组利得 9

【要求及答案(6)】根据资料(3)，编制甲公司2×16年12月31日相关资产确认公允价值变动的会计分录。

借：投资性房地产——公允价值变动 (1200-1100) 100

贷：公允价值变动损益 100

借：可供出售金融资产——公允价值变动 (3650-3600) 50

贷：其他综合收益 50

【要求及答案(7)】计算2×16年12月31日甲公司合并财务报表中对A公司持续计算的可辨认净资产的金额。计算2×16年12月31日甲公司合并财务报表应当对A公司的合并商誉计提减值准备的金额。

持续计算的A公司可辨认净资产的金额=4950+净利润1200-(1800-1300)/10=6100(万元)

甲公司享有商誉的金额为330万元，那么整体商誉的金额=330/60%=550(万元)

A公司资产组(不含商誉)的账面价值=6100(万元)，大于可收回金额6000万元，应计提减值损失=6100-6000=100(万元)；

A 公司资产组(含商誉)的账面价值 $=6100+550=6650$ (万元),大于可收回金额 6000 万元,应该确认减值损失 $=6650-6000=650$ (万元);减值金额首先要冲减商誉的账面价值 550 万元,所以甲公司合并财务报表应确认商誉减值准备的金额 $=550\times 60\%=330$ (万元)。

## 第17章 政府补助

考点核心提示

考点一：政府补助概述★

☆考点核心提示

### 1. 政府补助的概念

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府如以购买者的身份向企业购买商品或服务并支付了对价，该交易具有互惠性，不属于政府补助，所以，企业与政府发生交易所取得的收入，如果具有商业实质，且与企业销售商品或提供服务等日常经营活动密切相关的，应确认为营业收入。

### 2. 政府补助的主要形式

(1) 财政拨款；(2) 财政贴息；(3) 税收返还：税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助；(4) 无偿划拨非货币性资产。比如，行政无偿划拨土地使用权、天然起源的天然林等。

考点二：政府补助的确认★★

☆考点核心提示

### 1. 与资产相关的政府补助

企业取得与资产相关的政府补助，不能直接确认为当期损益，应当先确认为递延收益，然后自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的损益（营业外收入）。

相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的收益（营业外收入）。

### 2. 与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的，取得时先确认为递延收益，然后在确认相关费用的期间计入当期损益（营业外收入）；用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，取得时直接计入当期损益（营业外收入）。

经典习题

#### 一、单项选择题

1. 2015年12月，甲公司收到财政部门拨款2000万元，系对甲公司2015年执行国家计划内政策价差的补偿。甲公司A商品单位售价为5万元/台，成本为2.5万元/台，但在纳入国家计划内政策体系后，甲公司对国家规定范围内的用户销售A商品的售价为3万元/台，国家财政给予2万元/台的补贴。2015年甲公司共销售政策范围内A商品1000件。假定不考虑增值税，甲公司对该事项应确认的主营业务收入是（ ）。

- A. 3000万元      B. 2000万元  
C. 0                D. 5000万元



【答案】D

【解析】因为该事项的最终受益者是消费者并不是甲公司，可以理解为是政府部门按 5 万元/台购得该产品，又低价卖给消费者，所以甲公司自财政部门取得的款项不属于政府补助，该款项与具有明确商业实质的交易相关，不是公司自国家无偿取得的现金流入，应作为企业正常销售价款的一部分。会计处理如下：

借：应收账款/银行存款 5000

贷：主营业务收入 5000

借：主营业务成本 2500

贷：库存商品 2500

2. A 公司自财政部门取得以下款项：（1）A 公司 2015 年安置职工再就业，按照国家规定可以申请财政补助资金 30 万元，A 公司按规定办理了补助资金申请手续。2015 年 12 月收到财政拨付补助资金 30 万元。（2）A 公司销售其自主开发生产的动漫软件，按照国家规定，A 公司的这种产品适用增值税即征即退政策，按 17% 的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分，实行即征即退。2015 年 12 月，A 公司实际缴纳增值税 50 万元，实际退回 10 万元。（3）A 公司 2015 年 12 月 20 日收到拨来的以前年度已完成的重点科研项目的经费补贴 30 万元。A 公司 2015 年确认的营业外收入为（ ）。

A. 70 万元 B. 40 万元

C. 60 万元 D. 0

【答案】A

【解析】A 公司 2015 年确认的营业外收入 = 30 + 10 + 30 = 70（万元）

3. 甲公司作为一家公共交通运输企业，甲公司 2015 年自财政部门取得以下款项：（1）根据当地政府有关规定，财政部门按照企业的每辆公交车给予财政定额补贴款合计 300 万元，用于公交车日常维护费，于每个季度初支付。假定公交车日常维护费各月发生的费用均衡，甲公司 2015 年 1 月初收到财政拨付的补贴款 300 万元。（2）为了解决交通拥堵，鼓励市民绿色出行，政府规定，公交车实行单一票价 2 元，刷卡 1 元，财政部门给予 1 元的补贴。甲公司 2015 年 2 月，实际收到乘客刷卡票款收入 500 万元，同时收到财政部门给予的补贴 500 万元。甲公司 2015 年会计处理表述正确的是（ ）。

A. 2015 年取得与收益相关的政府补助是 800 万元

B. 2015 年取得与资产相关的政府补助是 1300 万元

C. 2015 年 1 月确认营业外收入 300 万元

D. 2015 年 2 月确认营业收入 1000 万元

【答案】D

【解析】选项 A，2015 年取得与收益相关的政府补助是 300 万元；选项 B，2015 年未取得与资产相关的政府补助。选项 C，用于补偿企业以后期间相关费用或损失的，按收到或应收的金额，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记“递延收益”科目。2015 年 1 月应确认的营业外收入 = 300/3 = 100（万元）。选项 D，因为该事项的最终受益者是乘客并不是甲公司，可以理解为是政府购买劳务服务，即是政府向社会提供公共服务的一

种形式，所以甲公司自财政部门取得的款项不属于政府补助，该款项与具有明确商业实质的交易相关，应作为企业正常销售价款的一部分，2015 年 2 月确认营业收入=500+500=1000（万元）。

4. 甲公司 2015 年财务报表于 2016 年 4 月 30 日批准报出，2015 年的所得税汇算清缴于 2016 年 5 月 31 日完成，所得税税率为 25%。2016 年 4 月 20 日，甲公司收到当地税务部门返还其 2015 年度已交所得税款的通知，甲公司 4 月 30 日收到税务部门返还的所得税款项 720 万元。甲公司在对外提供 2015 年度财务报表时，因无法预计是否符合有关的税收优惠政策，故全额计算缴纳了所得税并确认了相关的所得税费用。甲公司实际收到返还的所得税款应作的会计处理为（ ）。

- A. 直接调整 2015 年度财务报表相关项目的金额
- B. 确认 2016 年递延收益 720 万元
- C. 确认 2016 年应交所得税 720 万元
- D. 确认 2016 年营业外收入 720 万元

【答案】D

【解析】企业收到的所得税返还属于政府补助，应按政府补助准则的规定，在实际收到所得税返还时，直接计入当期营业外收入，不应追溯调整 2015 年度财务报表相关项目。

5. A 公司为房地产开发企业，2014 年至 2015 年有关业务如下：（1）2014 年 1 月 2 日以竞价方式取得一宗使用期限为 50 年的土地使用权，支付价款 10000 万元，准备建造自营大型商贸中心及少年儿童活动中心，2014 年 3 月 1 日开始建造商贸中心及少年儿童活动中心。该项土地使用权采用直线法计提摊销，不考虑净残值。（2）2014 年 3 月 1 日由于少年儿童活动中心具有公益性，计划申请财政拨款 1000 万元。（3）2014 年 3 月 1 日，主管部门批准了 A 公司的申报，签订的补贴协议规定：批准 A 公司补贴申请，共补贴款项 1000 万元，分两次拨付。协议签订日拨付 500 万元，工程验收时支付 500 万元。A 公司当日收到财政补贴 500 万元。（4）A 公司工程于 2015 年 3 月 20 日完工，大型商贸中心及少年儿童活动中心建造成本分别为 30000 万元和 3000 万元（均不含土地使用权的摊销），预计使用年限均为 30 年，采用直线法计提折旧，不考虑净残值。（5）验收当日实际收到拨付款 500 万元。下列有关 A 公司的会计处理方法，表述不正确的是（ ）。

- A. 以竞价方式取得的土地使用权确认为无形资产
- B. 建造的自营大型商贸中心确认为固定资产
- C. 建造的少年儿童活动中心确认为固定资产
- D. 2014 年 3 月 1 日收到财政补贴 500 万元计入当期损益

【答案】D

【解析】企业收到与资产相关的政府补助时，先借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目。然后在相关资产使用寿命内分配递延收益，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”科目。

6. 资料同上。下列有关 A 公司 2015 年末财务报表项目的列报，表述不正确的是（ ）。

- A. 固定资产列报金额为 32386.25 万元
- B. 存货列报金额为 32175 万元
- C. 无形资产列报金额为 9600 万元
- D. 递延收益列报金额为 975 万元

【答案】B

【解析】选项 A，固定资产列报金额 =  $(33000 + 10000/50 \times 13/12) - (33000 + 10000/50 \times 13/12) / 30 \times 9/12 = 32386.25$  (万元)；选项 B，存货列报金额为 0；选项 C，无形资产列报金额 =  $10000 - 10000/50 \times 2 = 9600$  (万元)；选项 D，递延收益列报金额 =  $1000 - 1000/30 \times 9/12 = 975$  (万元)。

## 二、多项选择题

1. 下列属于政府补助的财政拨款有 ( )。

- A. 增值税出口退税
- B. 鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项
- C. 拨付企业的粮食定额补贴
- D. 拨付企业开展研发活动的研发经费

【答案】BCD

【解析】选项 A，增值税的出口退税是对出口环节的增值税部分免征增值税，同时退回出口货物前道环节所征的进项税额，即本质上是归还企业事先垫付的资金，不具备“企业从政府直接无偿取得资产”的特征，不能认定为政府补助。

2. 下列有关政府补助的表述中，正确的有 ( )。

- A. 政府以投资者身份向企业投入资本，享有企业相应的所有权，不属于政府补助
- B. 政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，政府包括各级政府及其所属机构，国际类似组织也在此范围之内
- C. 财政部门拨付给企业用于购建固定资产或进行技术改造的专项资金属于财政拨款
- D. 财政部门拨付给企业用于鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项属于财政拨款

【答案】ABCD

3. 2014 年 1 月 1 日，AS 公司为建造 2015 年某环保工程向银行贷款 1000 万元，期限为 2 年，年利率为 6%，2014 年 2 月 1 日，AS 公司向当地政府提出财政贴息申请。经审核，当地政府批准按照实际贷款额给予 AS 公司年利率为 3% 的财政贴息，共计 60 万元，分两次支付，2014 年 12 月 31 日，支付的第一笔财政贴息资金 50 万元到账。2015 年 3 月 31 日工程完工，支付的第二笔财政贴息资金 10 万元到账。该工程预计使用年限为 20 年。下列有关政府补助会计处理的表述，正确的有 ( )。

- A. 2014 年 12 月 31 日第一笔财政贴息资金 50 万元计入递延收益
- B. 2014 年 12 月 31 日第一笔财政贴息资金 50 万元计入营业外收入

- C. 2015年3月31日第二笔财政贴息资金10万元计入递延收益  
D. 2015年摊销递延收益2.25万元计入营业外收入

【答案】ACD

【解析】本题取得的政府补助是与资产相关的政府补助，相关的会计分录为：

①2014年12月31日收到第一笔财政贴息资金：

借：银行存款 50  
    贷：递延收益 50

②2015年3月31日收到第二笔财政贴息资金：

借：银行存款 10  
    贷：递延收益 10

③2015年摊销递延收益：

借：递延收益  $(60 \div 20 \times 9/12) 2.25$   
    贷：营业外收入 2.25

### 三、综合题

1. 甲公司为增值税一般纳税人，2015年自财政部门取得以下款项：

(1) 2015年7月20日，甲公司取得当地财政部门拨款1860万元，用于资助甲公司2015年7月开始进行的一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年，预计将发生研究支出3000万元。项目自2015年7月开始启动，至年末累计发生研究支出1500万元（均为薪酬）。

【要求及答案（1）】根据资料（1），判断该交易属于与收益相关的还是与资产相关的政府补助，说明如何确认损益。编制相关会计分录。

①该政府补助资助的是企业的研究项目，属于与收益相关的政府补助；

②应当按照时间进度或已发生支出占预计总支出的比例结转计入损益。

借：银行存款 1860  
    贷：营业外收入  $(1860/2 \times 6/12) 465$   
        递延收益 1395

借：研发支出——费用化支出 1500  
    贷：应付职工薪酬 1500

借：管理费用 1500  
    贷：研发支出——费用化支出 1500

(2) 12月30日，收到战略性新兴产业研究补贴4000万元，该项目至取得补贴款时已发生研究支出1600万元，其中费用化支出1000万元，资本化支出600万元，均为薪酬，预计项目结束前仍将发生研发支出2400万元。

【要求及答案（2）】根据资料（2），判断该交易属于与收益相关的还是与资产相关的政府补助，说明如何确认损益。编制相关会计分录。

①该政府补助资助的是企业的研究项目，属于与收益相关的政府补助；

②应当按照时间进度或已发生支出占预计总支出的比例结转计入损益。

借：银行存款 4 000

贷：营业外收入  $[4\ 000 \times 1\ 600 / (1\ 600 + 2\ 400)]$  1 600  
递延收益 3 400

借：研发支出——费用化支出 1 000  
——资本化支出 600

贷：应付职工薪酬 1 600

借：管理费用 1 000

贷：研发支出——费用化支出 1 000

(3) 2月20日收到拨来的以前年度已完成重点科研项目的经费补贴2600万元；

【要求及答案(3)】根据资料(3)，编制相关会计分录。

借：银行存款 2 600

贷：营业外收入 2 600

(4) 6月20日取得国家对公司进行技改项目的支持资金3510万元，用于购置固定资产，取得增值税专用发票，价款3000万元，增值税进项税额510万元，相关资产于当年12月28日达到预定可使用状态，预计使用20年，采用年限平均法计提折旧。

【要求及答案(4)】根据资料(4)，编制相关会计分录。

借：银行存款 3 510

贷：递延收益 3 510

借：固定资产 3 000

应交税费——应交增值税(进项税额) 510

贷：银行存款 3 510

2. A公司是一家生产和销售高效照明产品的企业。

(1) 国家为了支持高效照明产品的推广使用，通过统一招标的形式确定中标企业、高效照明产品及其中标协议供货价格。A公司作为中标企业，中标协议供货价格为8000万元，其中财政补贴资金为5000万元，将高效照明产品销售给终端用户的价格为3000万元，并按照高效照明产品实际安装数量、中标供货协议价格、补贴标准，申请财政补贴资金。2015年度，A公司按照合同要求全部将高效照明产品发出，取得终端用户货款及获得财政资金共计8000万元，该批高效照明产品的成本为6000万元。

【要求及答案(1)】根据资料(1)，说明A公司取得财政补贴资金应如何处理，并编制A公司2015年销售高效照明产品的会计分录。

A公司虽然取得财政补贴资金，但最终受益人是从A公司购买高效照明产品的大宗用户和城乡居民，相当于政府以中标协议供货价格从A公司购买了高效照明产品，再以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将产品销售给终端用户。

实际操作时，政府并没有直接从事高效照明产品的购销，但以补贴资金的形式通过A公司的销售行为实现了政府推广使用高效照明产品的目标，实际上政府是购买了A公司的

商品。对 A 公司而言，仍按照中标协议供货价格销售了产品，高效照明产品的销售收入由两部分构成：一是终端用户支付的购买价款；二是财政补贴资金。所以，这样的交易是互惠的，具有商业实质，并与 A 公司销售商品的日常经营活动密切相关，A 公司收到的补贴资金 5000 万元应当按照收入准则的规定进行会计处理。

A 公司 2015 年销售高效照明产品的会计处理：

借：银行存款 8000

贷：主营业务收入 8000

借：主营业务成本 6000

贷：库存商品 6000

(2)2015 年 2 月，A 公司申请某国家级研发补贴，对一项用于 LED 半导体材料及芯片技术进行研究。申报书中的有关内容如下：本公司自 2015 年 7 月起对某项先进技术进行研究，预计研究支出为 360 万元、为期 1.5 年，已投入资金 120 万元。该研究项目还需新增投资 240 万元（包括研发设备购置支出、场地租赁费、人员工资等），计划自筹资金 120 万元，申请财政拨款 120 万元。研究项目结项后，研究成果归 A 公司所有。2015 年 6 月 1 日，有关主管部门批准了 A 公司的申请，共补贴款项 120 万元，分两次拨付，2015 年 7 月 1 日先拨付 60 万元，按规定时间和要求结项时再拨付 60 万元。主管部门要求 A 公司只能将补贴款项用于项目研究支出，不得挪作他用。该项目于 2016 年 12 月按时结项，当日收到了剩余的补贴资金。

【要求及答案（2）】根据资料（2），判断该项补贴所属于的政府补助类型，并编制 A 公司 2015 年、2016 年相关的会计分录。

该项政府补贴难以区分与资产相关的部分和与收益相关的部分，故全部作为与收益相关的政府补助。

2015 年 7 月 1 日，实际收到拨款 60 万元：

借：银行存款 60

贷：递延收益 60

2015 年 12 月 31 日分配递延收益：

借：递延收益  $(60 \times 6/18) 20$

贷：营业外收入 20

2016 年 12 月 31 日分配递延收益：

借：递延收益 40

贷：营业外收入 40

2016 年 12 月 31 日实际收到剩余补贴资金 60 万元：

借：银行存款 60

贷：营业外收入 60

3. 2013 年 3 月 1 日，政府拨付 A 公司 1000 万元财政拨款（同日到账），要求其用于购买大型科研设备 1 台，并规定若有结余，留归公司自行支配。2013 年 4 月 1 日，A 公司



购入大型设备，以银行存款支付实际成本 960 万元，同日采用出包方式委托丙公司开始安装。2013 年 4 月 30 日按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司支付结算进度款 10 万元，2013 年 6 月 30 日安装完毕。工程完工当日，收到有关工程结算单据，实际安装费用 40 万元，补付工程款 30 万元。同日该项设备交付研发新产品的部门使用，使用寿命为 5 年，预计净残值为 40 万元，采用年数总和法计提折旧。2015 年 6 月 30 日，A 公司出售该台设备，取得价款 700 万元。不考虑增值税因素。

【要求及答案(1)】编制 2013 年 3 月 1 日实际收到财政拨款的会计分录；编制 2013 年 4 月 1 日购入设备的会计分录。

2013 年 3 月 1 日

借：银行存款 1000  
    贷：递延收益 1000

2013 年 4 月 1 日：

借：在建工程 960  
    贷：银行存款 960

【要求及答案(2)】编制 2013 年 4 月 30 日按合理估计的发包工程进度和合同规定向丙公司支付结算进度款 10 万元的会计分录；编制 2013 年 6 月 30 日安装完毕以及补付工程款 30 万元的会计分录。

2013 年 4 月 30 日

借：在建工程 10  
    贷：银行存款 10

2013 年 6 月 30 日：

借：在建工程 30  
    贷：银行存款 30  
借：固定资产 1000  
    贷：在建工程 1000

【要求及答案(3)】计算该项设备 2013 年应计提的折旧金额并编制相关的会计分录；计算 2013 年分配递延收益的金额并编制相关的会计分录。

2013 年应计提的折旧额 =  $(1000 - 40) \times 5/15 \times 6/12 = 160$  (万元)

借：研发支出 160  
    贷：累计折旧 160

2013 年分配的递延收益 =  $1000/5 \times 6/12 = 100$  (万元)

借：递延收益 100  
    贷：营业外收入 100

【思路点拨】政府补助确认的递延收益按照直线法摊销，不按照资产的折旧进度摊销。

【要求及答案(4)】计算至 2015 年 6 月 30 日已计提的累计折旧额和递延收益累计摊销额；编制 2015 年 6 月 30 日出售该设备的会计分录。

至2015年6月30日，已计提的累计折旧额 =  $(1000 - 40) \times 5/15 + (1000 - 40) \times 4/15$   
= 576 (万元)

递延收益累计摊销额 =  $1000 \div 5 \times 2 = 400$  (万元)

借：固定资产清理 424

    累计折旧 576

    贷：固定资产 1000

借：银行存款 700

    贷：固定资产清理 424

        营业外收入 276

借：递延收益 (1000 - 400) 600

    贷：营业外收入 600

**【思路点拨】**对于取得的与资产相关的政府补助，在资产使用期满前出售、转让、报废或发生毁损的，应将尚未分摊的递延收益在处置当期一次性转入当期损益(营业外收入)。

## 第18章 借款费用

考点核心提示

考点一：符合资本化条件的资产★

☆考点核心提示

符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。建造合同成本、确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。其中，“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。

考点二：借款费用资本化期间三个时间（点）的确定★

☆考点核心提示

1. 借款费用开始资本化时点的确定

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已经发生、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者生产活动已经开始。

企业只有在上述三个条件同时满足时，有关的借款费用才可以开始资本化，只要其中的任何一个条件没有满足，借款费用都不能开始资本化。

2. 借款费用暂停资本化时间的确定

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，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。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

3. 借款费用停止资本化时点的确定

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，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。具体可从以下几个方面进行判断：

(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。

(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。

(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) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产的部分分别完工，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，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

(6) 购建或者生产的资产各部分分别完工，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。

考点三：借款利息资本化金额的确定★★

☆考点核心提示

1. 专门借款

专门借款利息资本化金额 = 资本化期间的实际利息费用 - 资本化期间闲置专门借款的利息收益

专门借款利息费用化金额 = 费用化期间的实际利息费用 - 费用化期间闲置专门借款的利息收益

2. 一般借款

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

其中：所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率

= 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

3. 借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或溢价金额，调整每期利息金额。每一会计期间的利息资本化金额，不应超过当期相关借款实际发生的利息金额。

经典习题

一、单项选择题

1. 在借款费用资本化期间内，为购建或者生产符合资本化条件的资产占用了一般借款的，下列关于其资本化金额的处理方法，表述不正确的是（ ）。

A. 应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额

B. 一般借款加权平均利率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

C. 所占用一般借款本金加权平均数 =  $\sum$  (所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数)

D. 在资本化期间内，外币一般借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本

【答案】D

【解析】在资本化期间内，只有外币专门借款本金及利息的汇兑差额，才应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本；除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。

2. A公司下列经济业务所涉及的借款费用不应予以资本化的是（ ）。

A. 2015 年 1 月 1 日起,从银行借入资金开工建设写字楼并计划用于购建投资性房地产,预计次年 5 月 16 日完工

B. 2015 年 1 月 1 日起,从银行借入资金用于生产 A 产品,该产品属于大型发电设备,生产时间较长,工期为 1 年零 3 个月

C. 2015 年 1 月 1 日起,从银行借入资金并开工建设办公楼,预计次年 2 月 15 日完工

D. 2015 年 1 月 1 日起,用银行借款开工建设一幢简易厂房,厂房于当年 2 月 15 日完工并达到预定可使用状态

**【答案】D**

**【解析】**选项 D, 尽管公司借款用于固定资产的建造,但是由于该固定资产建造时间较短,不属于需要经过相当长时间(1 年以上,含 1 年)的购建才能达到预定可使用状态的资产,因此,所发生的相关借款费用不应予以资本化,而应当根据发生额计入当期损益。

3. B 企业于 2015 年 1 月 1 日进行一项固定资产的建造,2015 年 12 月 31 日该项固定资产全部完工并投入使用。企业为建造固定资产,于 2015 年 1 月 1 日专门借入一笔款项,本金为 1000 万元,年利率为 9%,期限为 2 年;企业另外借入两笔一般借款,第一笔为 2015 年 1 月 1 日借入的 800 万元,借款年利率为 8%,期限为 2 年;第二笔为 2015 年 4 月 1 日借入的 500 万元,借款年利率为 6%,期限为 3 年。全部借款均于借款当日用于建造固定资产。假定该企业按年计算资本化金额,不考虑其他因素。2015 年为购建固定资产而占用的一般借款的资本化率为( )。

A. 7.36%    B. 7%    C. 6%    D. 8%

**【答案】A**

**【解析】**该企业 2015 年为购建固定资产而占用的一般借款资本化率 =  $(800 \times 8\% + 500 \times 6\% \times 9/12) / (800 + 500 \times 9/12) \times 100\% = 7.36\%$ 。

4. 2015 年 1 月 1 日,甲企业取得专门借款 4000 万元,年利率为 5%,2015 年 3 月 1 日开工建造一栋办公楼,2015 年 4 月 1 日发生建造支出 3600 万元。2016 年 1 月 1 日,该企业取得一笔一般借款,本金为 1000 万元,年利率为 6%,期限为 2 年,当天发生建造支出 600 万元。甲企业无其他一般借款,至 2016 年第 1 季度末尚未完工。假定不考虑其他因素,甲企业按季计算利息费用资本化金额,2016 年第一季度该企业应予资本化的借款利息费用为( )。

A. 3 万元    B. 50 万元  
C. 53 万元    D. 15 万元

**【答案】C**

**【解析】**应予资本化的专门借款利息费用 =  $4000 \times 5\% \times 3/12 = 50$  (万元); 占用一般借款的资产支出加权平均数 =  $(3600 + 600 - 4000) \times 3/3 = 200$  (万元); 应予资本化的一般借款利息费用 =  $200 \times 6\% \times 3/12 = 3$  (万元); 故第一季度应予资本化的借款利息费用 =  $50 + 3 = 53$  (万元)。

5. A 公司于 2014 年 1 月 1 日动工兴建一栋办公楼,工程采用出包方式。工程于 2015 年 6 月 30 日完工,达到预定可使用状态。相关资料如下:

(1) A 公司为建造办公楼于 2014 年 1 月 1 日取得专门借款 6000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 5%，按年支付利息。除此之外，无其他专门借款。(2) 办公楼的建造还占用两笔一般借款：①2013 年 12 月 1 日取得长期借款 6000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%；②2013 年 1 月 1 日发行公司债券，发行价格与面值相等，均为 4000 万元，期限为 5 年，年利率为 7%，按年支付利息。(3) 闲置专门借款资金用于固定收益债券短期投资，假定短期投资月收益率为 0.5%。假定全年按 360 天计算。(4) 建造工程资产支出如下：2014 年 1 月 1 日，支出 4500 万元；2014 年 7 月 1 日，支出 7500 万元；2014 年 12 月 31 日，支出 1000 万元；2015 年 1 月 1 日，支出 2500 万元。假定不考虑其他因素，2014 年有关借款利息资本化金额和费用化金额的计算，不正确的是（ ）。

- A. 专门借款利息资本化金额 255 万元
- B. 一般借款利息资本化金额 192 万元
- C. 资本化金额合计 447 万元
- D. 费用化金额合计 640 万元

【答案】D

【解析】①计算 2014 年专门借款利息资本化金额：专门借款应付利息 =  $6000 \times 5\% = 300$  (万元)；固定收益债券短期投资收益 =  $(6000 - 4500) \times 0.5\% \times 6 = 45$  (万元)；专门借款利息资本化金额 =  $300 - 45 = 255$  (万元)，费用化金额为 0；②计算 2014 年一般借款利息资本化金额：占用一般借款的资产支出加权平均数 =  $[7500 - (6000 - 4500)] \times 6/12 = 3000$  (万元)；一般借款资本化率 =  $(6000 \times 6\% + 4000 \times 7\%) / (6000 + 4000) = 6.4\%$ ；一般借款利息资本化金额 =  $3000 \times 6.4\% = 192$  (万元)；一般借款应付利息 =  $6000 \times 6\% + 4000 \times 7\% = 640$  (万元)；一般借款利息费用化金额 =  $640 - 192 = 448$  (万元)；③2014 年利息资本化金额、费用化金额合计：资本化金额合计 =  $255 + 192 = 447$  (万元)；费用化金额合计 = 448 (万元)。

6. 资料同上。2015 年有关借款利息资本化金额和费用化金额的计算，不正确的是（ ）。
- A. 专门借款利息资本化金额 300 万元
  - B. 一般借款利息资本化金额 304 万元
  - C. 资本化金额合计金额 454 万元
  - D. 费用化金额合计金额 486 万元

【答案】A

【解析】①专门借款利息资本化金额 =  $6000 \times 5\% \times 6/12 = 150$  (万元)；专门借款利息费用化金额 =  $6000 \times 5\% - 150 = 150$  (万元)；②2015 年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 =  $(6000 + 1000 + 2500) \times 6/12 = 4750$  (万元)；一般借款利息资本化金额 =  $4750 \times 6.4\% = 304$  (万元)；一般借款应付利息 =  $6000 \times 6\% + 4000 \times 7\% = 640$  (万元)；一般借款利息费用化金额 =  $640 - 304 = 336$  (万元)；③2015 年利息资本化金额、费用化金额合计：资本化金额合计 =  $150 + 304 = 454$  (万元)；费用化金额合计 =  $150 + 336 = 486$  (万元)。

7. A 公司拟建造一幢新厂房，工期预计 2 年。有关资料如下：(1) 2015 年 1 月 1 日从银行取得专门借款 10000 万元，期限为 3 年，年利率为 8%，每年 1 月 1 日付息。(2) 除



专门借款外，公司只有一笔一般借款，为公司于2014年1月1日借入的长期借款4000万元，期限为5年，年利率为8%，每年1月1日付息。（3）厂房于2015年4月1日才开始动工兴建，2015年工程建设期间的支出分别为：4月1日4000万元、7月1日8000万元、10月1日2000万元。（4）专门借款中未支出部分全部存入银行，假定月利率为0.5%。假定全年按照360天计算，每月按照30天计算。2015年度应予资本化的利息费用为（ ）。

- A. 510万元      B. 540万元  
C. 600万元      D. 630万元

【答案】D

【解析】专门借款：①资本化期间应付利息金额=10000×8%×9/12=600（万元）；②资本化期间未支出部分存款利息收入=6000×0.5%×3=90（万元）；③资本化金额=600-90=510（万元）。一般借款：占用了一般借款资产支出加权平均数=(8000+4000-10000)×6/12+2000×3/12=1500（万元）；资本化的利息金额=1500×8%=120（万元）。2015年度应予资本化的利息费用合计=510+120=630（万元）。

【思路点拨】如果当年占用的一般借款仅有一笔，且自年初开始存在，则一般借款年资本化率即为该笔借款的年利率，无须按照公式计算。

## 二、多项选择题

1. 下列项目中，属于借款费用的有（ ）。

- A. 摊销的借款手续费  
B. 应付债券计提的利息  
C. 发行债券所发生的溢价  
D. 应付债券折价的摊销额

【答案】ABD

【解析】选项C，溢折价本身不是借款费用，溢折价的摊销额才是借款费用。

2. 下列有关借款费用资本化的表述中，正确的有（ ）。

- A. 所建造符合资本化条件的资产的支出基本不再发生时，应停止借款费用资本化  
B. 符合资本化条件的资产在建造中发生正常中断且连续超过3个月的，应暂停借款费用资本化  
C. 符合资本化条件的资产在建造中发生非正常中断且连续超过1个月的，应暂停借款费用资本化  
D. 所建造符合资本化条件的资产基本达到设计要求，不影响正常使用，应停止借款费用资本化

【答案】AD

【解析】选项BC，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，且中断时间连续超过3个月，才应当暂停借款费用的资本化，对于连续超过3个月的正常中断和未超过3个月的非正常中断，均不需要暂停资本化。

3. 以下属于非正常停工的情况有（ ）。

- A. 与工程建设有关的劳动纠纷导致的停工

- B. 因可预见的不可抗力因素而停工
- C. 因资金周转困难而停工
- D. 与施工方发生质量纠纷造成的停工

【答案】ACD

【解析】选项 B，因可预见的不可抗力因素而停工属于正常停工。

4. 下列不应予以资本化的借款费用有（ ）。

- A. 符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生了非正常中断，且中断时间连续超过 3 个月的借款费用
- B. 购建或者生产符合资本化条件的资产未达到预定可使用或者可销售状态前因占用专门借款发生的辅助费用
- C. 因生产周期较长的大型船舶制造而借入的专门借款在资本化期间发生的利息费用
- D. 购建或者生产符合资本化条件的资产已经达到预定可使用或者可销售状态，但尚未办理决算手续而继续占用的专门借款发生的利息

【答案】AD

【解析】选项 A，符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生了非正常中断，且中断时间连续超过 3 个月的借款费用，应当暂停借款费用的资本化；选项 D，购建或者生产符合资本化条件的资产只要达到预定可使用或者可销售状态时就应停止借款费用资本化。

5. 符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的资产，包括（ ）。

- A. 研发支出
- B. 投资性房地产
- C. 房地产开发企业开发的用于出售的房地产开发产品
- D. 机械制造企业制造的用于对外出售的大型机械设备

【答案】ABCD

### 三、综合题

1. 甲公司拟在厂区内建造一幢新厂房，有关资料如下。

(1) 2014 年 1 月 1 日向银行专门借款 5000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，每年年末确认利息，次年 1 月 1 日付息。

(2) 除专门借款外，公司只有两项一般借款，分别为公司于 2013 年 12 月 1 日借入的长期借款 1000 万元，期限为 5 年，年利率为 7%，每年 12 月 1 日付息；2014 年 7 月 1 日借入的长期借款 2000 万元，期限为 3 年，年利率为 9%，每年 7 月 1 日付息。

(3) 由于审批、手续办理等原因，厂房于 2014 年 4 月 1 日才开始动工兴建，当日支付工程款 2000 万元。工程建设期间的支出情况如下：

2014 年 6 月 1 日：1000 万元；

2014 年 7 月 1 日：3000 万元；

2015 年 1 月 1 日：1000 万元；

2015 年 4 月 1 日：500 万元；

2015 年 7 月 1 日：800 万元。

工程于 2015 年 9 月 30 日完工，达到预定可使用状态。其中，由于施工质量问题，工程于 2014 年 9 月 1 日至 12 月 31 日停工 4 个月。

(4) 专门借款中未支出部分全部存入银行，假定月利率为 0.25%。假定全年按照 360 天计算，每月按照 30 天计算。假定工程支出超过专门借款时占用一般借款；仍不足的，占用自有资金。

【要求及答案(1)】指出开始资本化和停止资本化的时点，同时判断 2014 年的费用化期间和资本化期间。

开始资本化的时点为 2014 年 4 月 1 日，停止资本化的时点为 2015 年 9 月 30 日。2014 年的费用化期间为 2014 年 1 月 1 日~3 月 31 日、9 月 1 日~12 月 31 日，资本化期间为 2014 年 4 月 1 日~8 月 31 日。

【要求及答案(2)】计算填列下列表格(单位：万元)

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	闲置专门借款存款的利息	占用了一般借款的资产支出
2014 年 1 月 1 日	0	0	$5000 \times 0.25\% \times 3 = 37.5$	—
2014 年 4 月 1 日	2000	2000	$3000 \times 0.25\% \times 2 = 15$	—
2014 年 6 月 1 日	1000	3000	$2000 \times 0.25\% \times 1 = 5$	—
2014 年 7 月 1 日	3000	6000	—	1000
2015 年 1 月 1 日	1000	—	—	1000
2015 年 4 月 1 日	500	—	—	500
2015 年 7 月 1 日	800	—	—	500

【要求及答案(3)】计算 2014 年利息资本化和费用化的金额，并编制相关的会计分录。

①2014 年专门借款利息金额：

应付利息 =  $5000 \times 6\% = 300$  (万元)

其中：费用化期间应付利息 =  $300 \times 7/12 = 175$  (万元)

资本化期间应付利息 =  $300 \times 5/12 = 125$  (万元)

存入银行取得的利息收入 =  $37.5 + 15 + 5 = 57.5$  (万元)

其中：费用化期间的利息收入 = 37.5 (万元)

资本化期间的利息收入 =  $15 + 5 = 20$  (万元)

费用化的借款利息金额 =  $175 - 37.5 = 137.5$  (万元)

资本化的借款利息金额 =  $125 - 20 = 105$  (万元)

②2014 年一般借款利息金额：

占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 =  $1000 \times (6-4) / 12 = 166.67$  (万元)

一般借款加权平均资本化率 =  $(1000 \times 7\% + 2000 \times 9\% \times 6/12) / (1000 + 2000 \times 6/12)$   
= 8%

一般借款应予资本化的利息金额 =  $166.67 \times 8\% = 13.33$  (万元)

一般借款应付利息金额 =  $1000 \times 7\% + 2000 \times 9\% \times 6/12 = 160$  (万元)

一般借款应予费用化的利息金额 =  $160 - 13.33 = 146.67$  (万元)

③ 合计

资本化的借款利息金额 =  $105 + 13.33 = 118.33$  (万元)

费用化的借款利息金额 =  $137.5 + 146.67 = 284.17$  (万元)

④ 会计分录

借：在建工程 118.33

    财务费用 284.17

    应收利息（或银行存款） 57.5

贷：应付利息（300+160） 460

【要求及答案（4）】如果 2015 年 9 月 30 日计算 2015 年利息费用，请计算 2015 年 9 月 30 日应确认的借款利息资本化和费用化的金额，并编制会计分录。

① 专门借款

应付利息金额 =  $5000 \times 6\% \times 9/12 = 225$  (万元)

资本化的借款利息金额 =  $5000 \times 6\% \times 9/12 = 225$  (万元)

费用化的借款利息金额 = 0

② 一般借款

占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 =  $2000 \times 9/9 + 500 \times 6/9 + 500 \times 3/9 =$   
2500 (万元)

一般借款加权平均资本化率 =  $(1000 \times 7\% \times 9/12 + 2000 \times 9\% \times 9/12) / (1000 \times 9/9 + 2000 \times 9/9) = 6.25\%$

一般借款资本化的利息金额 =  $2500 \times 6.25\% = 156.25$  (万元)

一般借款应付利息金额 =  $1000 \times 7\% \times 9/12 + 2000 \times 9\% \times 9/12 = 187.5$  (万元)

一般借款费用化的利息金额 =  $187.5 - 156.25 = 31.25$  (万元)

③ 合计

资本化的借款利息金额 =  $225 + 156.25 = 381.25$  (万元)

费用化的借款利息金额 =  $0 + 31.25 = 31.25$  (万元)

④ 会计分录

借：在建工程 381.25

    财务费用 31.25

    贷：应付利息（225+187.5） 412.5

【要求及答案（5）】如果 2015 年 9 月 30 日不计算 2015 年利息费用，而是在 2015 年 12 月 31 日计算 2015 年利息费用，请计算 2015 年 12 月 31 日应确认的借款利息资本化和费用化的金额。

①专门借款

应付利息金额 =  $5000 \times 6\% = 300$  (万元)

资本化的借款利息金额 =  $5000 \times 6\% \times 9/12 = 225$  (万元)

费用化的借款利息金额 =  $300 - 225 = 75$  (万元)

②一般借款

占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 =  $2000 \times 9/12 + 500 \times 6/12 + 500 \times 3/12 = 1875$  (万元)

一般借款资本化的利息金额 =  $1875 \times (1000 \times 7\% + 2000 \times 9\%) / (1000 + 2000) = 156.25$  (万元)

一般借款应付利息金额 =  $1000 \times 7\% + 2000 \times 9\% = 250$  (万元)

一般借款费用化的利息金额 =  $250 - 156.25 = 93.75$  (万元)

③合计

资本化的借款利息金额 =  $225 + 156.25 = 381.25$  (万元)

(注: 与 2015 年 9 月 30 日计算 2015 年利息费用资本化的金额结果完全相同)

费用化的借款利息金额 =  $75 + 93.75 = 168.75$  (万元)

【要求及答案(6)】假定以甲公司按年计算的利息为基础, 计算固定资产应完工时确认的入账价值。

固定资产完工时应确认的入账价值 =  $(2000 + 1000 + 3000 + 1000 + 500 + 800) + 118.33 + 381.25 = 8799.58$  (万元)

2. 甲公司有关借款费用资料如下。

(1) 2013 年 1 月 1 日, 购入一宗土地使用权, 支付价款 12000 万元, 同时取得国有土地使用权证。上述土地使用权准备建造自用厂房, 自取得之日起采用直线法摊销, 预计使用年限为 50 年, 预计净残值为零。2013 年 1 月 1 日, 甲公司经批准发行到期还本、分期付息的公司债券 400 万张。该债券每张面值 100 元, 期限为 3 年, 票面年利率为 5%, 每年 1 月 1 日支付上一年利息, 该债券实际年利率为 6%。甲公司发行债券实际募得资金 38930 万元, 债券发行公告明确上述募集资金专门用于新厂房建设, 并且当所募集资金不足时, 甲公司用其自有资金补足。

(2) 甲公司采用出包方式将厂房建设工程交由乙公司建设。按照双方签订的合同约定: 厂房建设工程工期为两年半, 应于 2015 年 9 月 30 日前完工; 合同总价款为 50600 万元。2013 年 4 月 1 日, 厂房建设工程正式开工, 当日, 甲公司按合同约定支付乙公司工程款 8930 万元。2013 年 12 月 31 日, 甲公司按合同约定支付乙公司工程款 20000 万元。

甲公司发行的债券, 2013 年 4 月 1 日前用于固定收益的债券投资, 累计取得投资收益 380 万元并存入银行。之后未动用的专门借款存入银行, 年存款利率为 3%, 取得后均存入银行。

(3) 2014 年 2 月 1 日, 甲公司按合同约定支付乙公司工程款 10000 万元。当日, 因施工现场发生火灾, 厂房建设工程被迫停工。在评价主体结构受损程度不影响厂房安全性

后, 厂房建设工程于 2014 年 7 月 1 日恢复施工。甲公司新建厂房项目为当地政府的重点支持项目。2014 年 12 月 20 日, 甲公司收到政府拨款 3000 万元, 用于补充厂房建设资金。

(4) 2015 年 9 月 30 日, 厂房建设工程完工并达到预定可使用状态, 甲公司按合同约定支付乙公司工程款 1670 万元。(计算结果保留两位小数)

【要求及答案(1)】编制 2013 年 1 月 1 日甲公司取得土地使用权及发行债券的会计分录。

借: 无形资产 12000  
 贷: 银行存款 12000  
 借: 银行存款 38930  
 应付债券—利息调整 1070  
 贷: 应付债券—面值 40000

【要求及答案(2)】计算 2013 年有关借款费用资本化及费用化的金额, 并编制甲公司 2013 年有关借款费用的会计分录。

注: 2013 年费用化期间: 3 个月; 资本化期间: 9 个月(单位: 万元)

日期	每期资产支出占用专门借款的金额	资产支出累计占用专门借款的金额	闲置专门借款利息收益
2013 年 1 月 1 日	0	0	380
2013 年 4 月 1 日	8930	8930	$30000 \times 3\% \times 9/12 = 675$
2013 年 12 月 31 日	20000	28930	$10000 \times 3\% \times 0/12 = 0$

实际利息费用 =  $38930 \times 6\% = 2335.8$  (万元)

应付利息 =  $40000 \times 5\% = 2000$  (万元)

利息调整的金额 =  $2335.8 - 2000 = 335.8$  (万元)

2013 年应予费用化的利息金额 =  $2335.8 \times 3/12 - 380 = 203.95$  (万元)

2013 年应予资本化的利息金额 =  $2335.8 \times 9/12 - 675 = 1076.85$  (万元)

2013 年年末债券摊余成本 =  $38930 + 335.8 = 39265.8$  (万元)

2013 年有关借款费用的会计分录:

借: 财务费用 203.95  
 在建工程 1076.85  
 银行存款 1055  
 贷: 应付债券—利息调整 335.8  
 应付利息 (40000×5%) 2000

【要求及答案(3)】计算 2014 年有关借款费用资本化及费用化的金额, 并编制甲公司收到政府拨款的会计分录。

注: 2014 年费用化期间: 5 个月; 资本化期间: 7 个月(2014 年 2 月 1 日至 2014 年 7 月 1 日, 非正常停工 5 个月, 利息应予费用化) 单位: 万元

日期	每期资产支出占用专门借款的金额	资产支出累计占用专门借款的金额	闲置专门借款利息收益
----	-----------------	-----------------	------------



2013 年 12 月 31 日	20000	28930	$10000 \times 3\% \times 0/12 = 0$
2014 年 1 月 1 日	0	28930	$10000 \times 3\% \times 1/12 = 25$
2014 年 2 月 1 日	10000	38930	0

实际利息费用 =  $39265.8 \times 6\% = 2355.95$  (万元)

应付利息 =  $40000 \times 5\% = 2000$  (万元)

利息调整的金额 =  $2355.95 - 2000 = 355.95$  (万元)

2014 年应予费用化的利息金额 =  $2355.95 \times 5/12 - 0 = 981.65$  (万元)

2014 年应予资本化的利息金额 =  $(2355.95 - 981.65) - 25 = 1349.30$  (万元)

2014 年年末摊余成本 =  $39265.8 + 355.95 = 39621.75$  (万元)

2014 年 12 月 20 日收到政府拨款属于与资产相关的政府补助, 收到时应进行的会计处理为:

借: 银行存款 3000

贷: 递延收益 3000

【要求及答案(4)】计算 2015 年有关借款费用资本化、费用化的金额及厂房达到预定可使用状态时的入账价值。

注: 2015 年费用化期间: 3 个月; 资本化期间: 9 个月 (2015 年 9 月 30 日完工, 10 至 12 月利息应予费用化)

利息调整金额 =  $1070 - 335.8 - 355.95 = 378.25$  (万元)

应付利息 = 2000 (万元)

实际利息费用 =  $378.25 + 2000 = 2378.25$  (万元)

2015 年应予费用化的利息金额 =  $2378.25 \times 3/12 = 594.56$  (万元)

2015 年应予资本化的利息金额 =  $2378.25 - 594.56 = 1783.69$  (万元)

厂房建造期间应予资本化的利息金额合计 =  $1076.85 + 1349.3 + 1783.69 = 4209.84$  (万元)

厂房达到预定可使用状态时的入账价值 =  $50600 + 4209.84 + 12000/50 \times 2.5 = 55409.84$  (万元)

## 第19章 股份支付

考点核心提示

考点一：股份支付的有关概念★

☆考点核心提示

股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。包括以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

1. 股份支付的四个环节

以薪酬性股票期权为例，典型的股份支付通常涉及四个主要环节：授予、可行权、行权和出售。

(1) 授予日是指股份支付协议获得股东大会或类似机构批准的日期。

(2) 可行权日是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利日期。

(3) 等待期是从授予日至可行权日的时段，是可行权条件得到满足的期间，因此称为“等待期”。

(4) 行权日是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。

2. 可行权条件的种类

股份支付通常涉及可行权条件，在满足这些条件之前，职工无法获得股份。包括：

(1) 服务期限条件是指职工完成规定服务期限才可行权的条件。

(2) 业绩条件指企业达到特定业绩目标职工才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件。①市场条件指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平职工可相应取得多少股份的规定。市场条件是否得到满足不影响企业对预计可行权情况的估计。②非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。非市场条件是否得到满足影响企业对预计可行权情况的估计。

考点二：股份支付的会计处理★★★

☆考点核心提示

表 19-1 股份支付授予日和等待期内的会计处理

(一) 以权益结算的股份支付	(二) 以现金结算的股份支付
授予日	授予日
立即可行权的股份支付 借：管理费用等 贷：资本公积—股本溢价 【按授予日权益工具的公允价值计量】	立即可行权的股份支付 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 【按授予日企业承担负债的公允价值计量，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，将其变动计入损益】
除了立即可行权的股份支付外，在授予	除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行

日均不进行会计处理	会计处理
在等待期内的每个资产负债表日	在等待期内的每个资产负债表日
借：管理费用等 贷：资本公积—其他资本公积 <b>【按授予日公允价值为基础计量】</b>	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 <b>【按每个资产负债表日公允价值为基础计量】</b>

注意问题：

(1) 确定等待期长度；

(2) 等待期长度确定后，在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权权益工具的数量一致；

(3) 计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

表 19-2 股份支付可行权日之后的会计处理

可行权日之后	可行权日之后
对于权益结算的股份支付，在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	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，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益） 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬（或做相反分录） <b>【按资产负债表日公允价值为基础计量】</b>
行权日	行权日
借：银行存款 资本公积—其他资本公积 贷：股本 资本公积—股本溢价	借：应付职工薪酬 贷：银行存款
回购股份进行职工期权激励	——
回购股份 借：库存股 贷：银行存款 同时进行备查登记 在等待期内每个资产负债表日确认成本费用（同上） 职工行权 借：银行存款 资本公积—其他资本公积 贷：库存股	——

## 资本公积—股本溢价

## (三) 对于授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

## 1. 授予限制性股票的会计处理

表 19-3 授予限制性股票的会计处理

(1) 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的, 收到职工缴纳的认股款时	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 同时, 就回购义务确认负债(作收购库存股处理) 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【包括未满足条件而须立即回购的部分】
(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《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定判断等待期, 进行与股份支付相关的会计处理
(3) 未达到限制性股票解锁条件, 回购股票	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【按其差额】 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】
(4) 达到限制性股票解锁条件(无需回购股票)	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【如有差额】

## 2. 在等待期内发放现金股利的会计处理

表 19-4 等待期内发放现金股利的会计处理

(1) 现金股利可撤销	(2) 现金股利不可撤销
①对于预计未来可解锁限制性股票持有者, 上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理	①对于预计未来可解锁限制性股票持有者, 上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理
借: 利润分配—应付现金股利或利润 贷: 应付股利—限制性股票股利 同时: 借: 其他应付款—限制性股票回购义务【按分配的现金股利金额】	借: 利润分配—应付现金股利或利润 贷: 应付股利—限制性股票股利 实际支付时: 借: 应付股利—限制性股票股利 贷: 银行存款

贷：库存股 实际支付时： 借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款	
②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债	②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用
借：其他应付款—限制性股票回购义务 贷：应付股利—限制性股票股利 实际支付时： 借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款	借：管理费用 贷：应付股利—应付限制性股票股利 实际支付时： 借：应付股利—限制性股票股利 贷：银行存款

**【提示】**等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致；后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

#### 考点三：条款和条件的修改★★

##### ☆考点核心提示

1. 有利修改（修改增加了所授予的权益工具的公允价值，或修改增加了所授予的权益工具的数量）

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。

##### 2. 不利修改

如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。

##### 3. 取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

（1）将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。

（2）在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

#### 考点四：企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理★

☆考点核心提示

1. 对于结算企业，应当区分两种情况进行处理：

(1) 结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付进行会计处理；

(2) 结算企业不是以其本身权益工具而是以集团内其他企业的权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付进行会计处理。

2. 对于接受服务企业，也应当区分两种情况进行会计处理：

(1) 接受服务企业没有结算义务（如，由母公司直接向该子公司的高管人员授予股份），或者虽然有结算义务但授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付进行会计处理，确认所接受服务的成本费用，同时确认资本公积（其他资本公积）；

(2) 接受服务企业具有结算义务，且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付进行会计处理，确认所接受服务的成本费用，同时确认一项负债（应付职工薪酬）。

经典习题

一、单项选择题

1. 2016 年 4 月 1 日，甲公司对 9 名高管人员每人授予 20 万份甲公司股票认股权证，每份认股权证持有人有权在 2017 年 2 月 1 日按每股 10 元的价格购买 1 股甲公司股票。该认股权证不附加其他行权条件，无论行权日相关人员是否在职均不影响其享有的权利，行权前的转让也不受限制。授予日，甲公司股票每股市价 10.5 元，每份认股权证的公允价值为 2 元。不考虑其他因素，甲公司 2016 年应确认的费用金额为（ ）。

- A. 360 万元
- B. 324 万元
- C. 0
- D. 1962 万元

【答案】A

【解析】已授予高管人员的认股权证属于以权益结算的股份支付，由于相关权利不附加其他行权条件，没有等待期，应根据授予的认股权证在授予日的公允价值确认当期员工服务成本。当期应确认的费用为 360 万元（ $9 \times 20 \times 2$ ），并确认资本公积。注意不需要考虑时间权数。

2. 根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》规定，下列表述不正确的是（ ）。

- A. 股份支付是指企业为获取职工或其他方提供的服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易
- B. 企业授予职工权益工具，包括期权、认股权证等衍生工具
- C. 无论是权益结算的股份支付，还是现金结算的股份支付，均以权益工具的公允价值为计量基础
- D. 现金结算的股份支付，企业授予职工权益工具，实质上不属于职工薪酬的组成部分

【答案】D



【解析】企业授予职工期权等衍生工具或其他权益工具，对职工进行激励或补偿，以换取职工提供的服务，实质上属于职工薪酬的组成部分。

3. 对于权益结算的股份支付，企业在可行权日之后对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额的处理方法，正确的是（ ）。

- A. 对已确认的相关成本或费用进行调整，对所有者权益总额不调整
- B. 对已确认的相关成本或费用不进行调整，对所有者权益总额调整
- C. 对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额均需要调整
- D. 不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整

【答案】D

4. 根据《企业会计准则第 11 号——股份支付》规定，下列表述不正确的是（ ）。

- A. 股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付
- B. 除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，企业在授予日均不进行会计处理
- C. 授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，并增加应付职工薪酬
- D. 对于权益结算的股份支付，在行权日，企业根据实际行权的权益工具数量，计算确定应转入股本的金额

【答案】C

【解析】授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，并相应增加资本公积。

5. 2015 年 3 月 16 日，甲公司以 1000 万元自市场回购本公司普通股股票，拟用于对高管人员进行股权激励。因甲公司的母公司乙公司于 2015 年 7 月 1 日与甲公司签订了股权激励协议，甲公司暂未实施本公司的股权激励计划。根据乙公司与甲公司高管人员签订的股权激励协议，乙公司对甲公司的 20 名高管每人授予 100 万份乙公司的股票期权。授予日每份股票期权的公允价值为 3 元。行权条件为自授予日起高管人员在甲公司服务满 3 年，即可免费获得乙公司 100 万份普通股股票。至 2015 年 12 月 31 日，甲公司没有高管人员离开，预计未来三年也不会有高管人员离开。下列关于甲公司的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 回购本公司股票时应按实际支付的金额冲减资本公积 1000 万元
- B. 乙公司授予甲公司高管的股票期权，甲公司没有结算义务，作为权益结算的股份支付处理
- C. 2015 年末应确认管理费用 2000 万元
- D. 2015 年末应确认资本公积 2000 万元

【答案】B

【解析】选项 A，回购本公司股票时应按实际支付的金额计入库存股；选项 CD，2015 年末甲公司的会计处理如下：

借：管理费用（ $20 \times 100 \times 3 \times 1/3 \times 6/12$ ） 1000  
    贷：资本公积—其他资本公积 1000

6. A 公司为一家上市公司，发生下列股份支付交易：A 公司 2015 年 1 月 1 日经股东大会批准，实施股权激励计划，其主要内容为：该公司向其 200 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些职员从 2015 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 5 年，即可以 2 元/股的价格购买 10 万股 A 公司股票，从而获益。A 公司以期权定价模型估计授予的此项期权在 2015 年 1 月 1 日的公允价值为每份 16 元。该项期权在 2015 年 12 月 31 日的公允价值为 19 元。第一年有 30 名职员离开 A 公司，A 公司估计五年中离开职员的比例将达到 35%；第二年又有 25 名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为 28%。2016 年 12 月 31 日，A 公司经股东大会批准将授予日每份股票期权的公允价值修改为 20 元。2016 年年末，A 公司应确认的管理费用为（ ）。

- A. 9000 万元      B. 3400 万元  
C. 5056 万元      D. 7360 万元

【答案】D

【解析】2015 年 12 月 31 日，A 公司应确认的费用 =  $200 \times (1 - 35\%) \times 10 \times 16 \times 1/5 = 4160$ （万元）；2016 年 12 月 31 日，A 公司应确认的费用 =  $200 \times (1 - 28\%) \times 10 \times 20 \times 2/5 - 4160 = 7360$ （万元）。

7. 甲公司为一家上市公司，发生下列股份支付交易：2014 年 10 月 30 日，甲公司与职工就股份支付的协议条款和条件达成一致，2014 年 12 月 31 日经股东大会批准，实施股权激励计划，其主要内容为：该公司向其 50 名管理人员每人授予 100 万份股票期权，这些职员从 2015 年 4 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，即可以 5 元/股的价格购买 100 万股甲公司股票，从而获益。甲公司以期权定价模型估计授予的此项期权在 2014 年 12 月 31 日的公允价值为每份 18 元，当日该股票的收盘价格为每股 20 元。第一年甲公司估计三年中离开职员的比例将达到 6%；第二年公司将估计的职员离开比例修正为 2%。2016 年 12 月 31 日，甲公司经股东大会批准将授予的股票期权数量修改为每人 300 万份。下列有关甲公司股份支付的会计处理，表述正确的是（ ）。

- A. 甲公司有关股票期权的授予日是 2014 年 12 月 31 日  
B. 2015 年 12 月 31 日确认管理费用 28200 万元  
C. 2016 年 12 月 31 日确认管理费用 148200 万元  
D. 2016 年 12 月 31 日确认应付职工薪酬 148200 万元

【答案】A

【解析】授予日是指股份支付协议获得股东大会或类似机构批准的日期。2015 年 12 月 31 日应确认的管理费用和资本公积金额 =  $50 \times (1 - 6\%) \times 100 \times 18 \times 1/3 \times 9/12 = 21150$ （万元），2016 年 12 月 31 日应确认的管理费用和资本公积金额 =  $50 \times (1 - 2\%) \times 300 \times 18 \times 21/36 - 21150 = 133200$ （万元）。

## 二、多项选择题

1. 关于股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，会计处理方法正确的有（ ）。

A. 以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工的服务计入成本费用，同时确认所有者权益

B. 以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工的服务计入成本费用，同时确认应付职工薪酬

C. 以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工的服务计入成本费用，同时确认应付职工薪酬

D. 以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工的服务计入成本费用，同时确认资本公积

**【答案】AC**

2. 下列关于股份支付的会计处理中，正确的有（ ）。

A. 以回购股份奖励本企业职工的，应作为以权益结算的股份支付进行处理

B. 在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工提供的服务计入成本费用

C. 权益结算的股份支付应在可行权日后对已确认的成本费用和所有者权益进行调整

D. 为换取职工提供服务所发生的以权益结算的股份支付，应以授予日所授予权益工具的公允价值计量

**【答案】ABD**

**【解析】**对于权益结算的股份支付，在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。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，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

3. 下列对股份支付可行权日之后的会计处理方法的表述中，正确的有（ ）。

A. 对于权益结算的股份支付，在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

B. 对于权益结算的股份支付，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）

C. 对于权益结算的股份支付，如果全部或部分权益工具未被行权而失效或作废，应在行权有效期截止日将资本公积（其他资本公积）冲减成本费用

D. 对于现金结算的股份支付，在可行权日之后负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入成本费用

**【答案】AB**

**【解析】**选项 C，对于权益结算的股份支付，如果全部或部分权益工具未被行权而失效或作废，应在行权有效期截止日将其从资本公积（其他资本公积）转入资本公积（股本溢价），不冲减成本费用；选项 D，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，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应计入当期损益（公允价值变动损益）。

4. 企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付，其会计处理正确的有（ ）。

A. 企业回购股份时，应当按照回购股份的全部支出作为库存股处理，记入“库存股”科目，同时进行备查登记

B. 企业回购股份时，应当按照回购股份的全部支出冲减股本

C. 对权益结算的股份支付, 企业应当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)

D. 对权益结算的股份支付, 企业应当在等待期内每个资产负债表日按照当日权益工具的公允价值, 将取得的职工服务计入成本费用, 同时增加应付职工薪酬

【答案】AC

【解析】选项 B, 回购股份时不冲减股本, 其分录如下:

借: 库存股

贷: 银行存款

同时进行备查登记。

选项 D, 权益结算的股份支付, 企业应当在等待期内每个资产负债表日按照授予日的权益工具的公允价值, 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)。

5. A 公司为一家上市公司, 2014 年 1 月 1 日该公司股东大会通过了对管理人员进行股权激励的方案。协议约定如下: 以 2013 年末的净利润为固定基数, 2014 年~2016 年 3 年的平均净利润增长率不低于 24%; 员工的服务年限为 3 年; 可行权日后第一年的行权数量不得超过获授股票期权总量的 50%, 以后各年的行权数量不得超过获授股票期权总量的 20%。A 公司根据期权定价模型估计该项期权在授予日总的公允价值为 900 万元。在第一年年末, A 公司估计 3 年内管理层总离职人数比例为 10%; 在第二年年末, A 公司调整其估计离职率为 5%; 到第三年末, 公司实际离职率为 6%。A 公司 2014 年、2015 年和 2016 年的净利润增长率分别为 13%、25% 和 34%。下列有关可行权条件的表述, 正确的有 ( )。

- A. 服务年限为 3 年是一项服务期限条件
- B. 净利润增长率要求是一项非市场业绩条件
- C. 净利润增长率要求是一项市场业绩条件
- D. 第一年的行权数量不得超过获授股票期权总量的 50% 属于可行权条件

【答案】AB

【解析】如果不同时满足服务 3 年和公司净利润增长率的要求, 管理层成员就无权行使其股票期权, 因此二者都属于可行权条件, 其中服务满 3 年是一项服务期限条件, 净利润增长率要求是一项非市场业绩条件。可行权日后第一年的行权数量不得超过获授股票期权总量的 50%, 不影响行权, 属于非可行权条件。

6. 资料同上。按照股份支付准则的规定, A 公司进行的下列会计处理正确的有 ( )。

- A. 第一年末确认的服务费用 270 万元计入管理费用
- B. 第二年末累计确认的服务费用为 570 万元
- C. 第二年末确认的服务费用 300 万元计入资本公积
- D. 第三年末累计确认的服务费用为 846 万元

【答案】ABCD

【解析】第一年末确认的服务费用 =  $900 \times 1/3 \times 90\% = 270$  (万元); 第二年末累计确认的服务费用 =  $900 \times 2/3 \times 95\% = 570$  (万元); 由此, 第二年应确认的费用 =  $570 - 270 =$

300（万元）；第三年末累计确认的服务费用=900×94%=846（万元）；第三年应确认的费用=846-570=276（万元）。

7. 关于股份支付等待期内成本费用金额的确认，下列表述正确的有（ ）。

- A. 权益结算的股份支付，应按授予日权益工具的公允价值计量
- B. 权益结算的股份支付，应按资产负债表日权益工具的公允价值计量
- C. 现金结算的股份支付，应按等待期内每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量

D. 现金结算的股份支付，应按授予日权益工具的公允价值计量

【答案】AC

8. 下列关于上市公司授予限制性股票的股权激励计划，在等待期内发放现金股利的会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 在等待期内发放可撤销现金股利，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

B. 在等待期内发放不可撤销现金股利，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

C. 对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

D. 后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致

【答案】ACD

【解析】选项B，上市公司在等待期内发放不可撤销现金股利，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用。

9. 对于上市公司实施的规定了锁定期和解锁期的限制性股票股权激励计划，如果向职工发行的限制性股票按规定履行了增资手续，下列关于企业的会计处理中正确的有（ ）。

A. 如果全部股票未被解锁而失效作废，上市公司应按照事先约定的价格回购

B. 授予日上市公司应根据收到职工缴纳的认股款确认库存股

C. 授予日上市公司应就回购义务确认负债（作收购库存股处理）

D. 在授予日，上市公司无需作会计处理

【答案】AC

【解析】选项B，授予日上市公司应根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（资本溢价或股本溢价）。

### 三、综合题

1. （本小题6分，2015年考题）甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）于20×3年开始对高管人员进行股权激励，具体情况如下：

（1）20×3年1月2日，甲公司与50名高管人员签订股权激励协议并经股东大会批准。

协议约定：甲公司向每名高管授予120 000份股票期权，每份期权于到期日可以8元/股的



价格购买甲公司1股普通股。该股票期权自股权激励协议签订之日起3年内分三期平均行权,即该股份支付协议包括等待期分别为1年、2年和3年的三项股份支付安排:20×3年年末,甲公司实现的净利润较上一年度增长8%(含8%)以上,在职的高管人员持有的股票期权中每人可行权40 000份;20×4年年末,如果甲公司20×3、20×4连续两年实现的净利润增长达到8%(含8%)以上,在职的高管人员持有的股票期权中每人可行权40 000份;20×5年年末,如果甲公司连续三年实现的净利润增长达到8%(含8%)以上,则高管人员持有的剩余股票期权可予行权。

当日,甲公司估计授予高管人员的股票期权公允价值为5元/份。

(2) 20×3年,甲公司实现净利润12 000万元,较20×2年增长9%,预计股份支付剩余等待期内净利润仍能够以同等速度增长。20×3年甲公司普通股平均市场价格为12元/股。20×3年12月31日,甲公司所授予股票期权的公允价值为4.5元/份。

20×3年,与甲公司签订了股权激励协议的高管人员没有离职,预计后续期间也不会离职。

(3) 20×4年3月20日,甲公司50名高管人员将至20×3年年末到期可行权股票期权全部行权。

20×4年,甲公司实现净利润13 200万元,较20×3年增长10%。20×4年没有高管人员离职,预计后续期间也不会离职。20×4年12月31日,甲公司所授予股票期权的公允价值为3.5元/份。

其他有关资料:

甲公司20×3年1月1日发行在外普通股为5 000万股,假定各报告期末发生其他影响发行在外普通股股数变动的事项,且公司不存在除普通股外其他权益工具。

不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 确定甲公司该项股份支付的授予日,计算甲公司20×3、20×4年就该股份支付应确认的费用金额,并编制相关会计分录。

**【正确答案】** 确定甲公司该项股份支付的授予日,计算甲公司20×3、20×4年就该股份支付应确认的费用金额,并编制相关会计分录。

该股份支付的授予日为20×3年1月2日。

20×3年应确认与股份支付相关的费用=50×40 000×5+50×40 000×5÷2+50×40 000×5÷3=1833.33(万元)

借:管理费用 1 833.33

贷:资本公积——其他资本公积 1 833.33

20×4年应确认费用=50×40 000×5÷2+50×40 000×5÷3=833.33(万元)

借:管理费用 833.33

贷:资本公积——其他资本公积 833.33

(2) 编制甲公司高管人员20×4年就该股份支付行权的会计分录。

**【正确答案】** 20×4年行权:

借:资本公积——其他资本公积 1 000



银行存款 1 600

贷：股本 200

资本公积——股本溢价 2 400

(3) 计算甲公司 20×3 年基本每股收益。

【正确答案】  $20 \times 3$  年基本每股收益 =  $12\ 000 / 5\ 000 = 2.4$  (元/股)

2. A 公司为上市公司，适用的所得税税率为 25%。根据国家税务总局公告 2012 年第 18 号的规定，对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（以下简称等待期）方可行权的，上市公司等待期内会计上计算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，在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。A 公司有关股份支付资料如下。

(1) 2011 年 12 月 31 日经股东大会批准，A 公司实施股权激励计划，其主要内容如下：公司向其 100 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些人员从 2012 年 1 月 1 日起必须在该公司连续服务 3 年，服务期满时才能以每股 3 元的价格购买 10 万股 A 公司股票。2011 年 12 月 31 日估计该期权的公允价值为每份 18 元。

(2) 截至 2012 年 12 月 31 日有 10 名管理人员离开，A 公司估计三年中离开的人员比例将达到 15%。2012 年 12 月 31 日估计 A 公司股票的公允价值为每股 24 元。

(3) 截至 2013 年 12 月 31 日累计 15 名管理人员离开公司，公司将管理人员离开比例修正为 18%。

(4) 截至 2014 年 12 月 31 日累计 21 名管理人员离开。

(5) 2015 年 12 月 31 日，79 名管理人员全部行权，A 公司股票面值为每股 1 元。

【要求及答案(1)】计算等待期内的每个资产负债表日应确认的费用和资本公积，并计算 2012 年确认的递延所得税的金额，编制各年有关的会计分录（行权时不考虑所得税影响）。

等待期内的每个资产负债表日应确认的费用和资本公积的金额：

2012 年应确认的管理费用 =  $100 \times (1 - 15\%) \times 10 \times 18 \times 1/3 = 5100$  (万元)

2013 年应确认的管理费用 =  $100 \times (1 - 18\%) \times 10 \times 18 \times 2/3 - 5100 = 4740$  (万元)

2014 年应确认的管理费用 =  $(100 - 21) \times 10 \times 18 \times 3/3 - 4740 - 5100 = 4380$  (万元)

各年有关股份支付的会计分录：

① 2011 年 12 月 31 日：授予日不作处理。

② 2012 年 12 月 31 日

借：管理费用 5100

贷：资本公积——其他资本公积 5100

股票的公允价值 =  $100 \times (1 - 15\%) \times 10 \times 24 \times 1/3 = 6800$  (万元)

股票期权行权价格 =  $100 \times (1 - 15\%) \times 10 \times 3 \times 1/3 = 850$  (万元)

预计未来期间可税前扣除的金额 =  $6800 - 850 = 5950$  (万元)

递延所得税资产 =  $5950 \times 25\% = 1487.5$  (万元)

2012 年度, A 公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为 5100 万元, 但预计未来期间可税前扣除的金额为 5950 万元, 超过了该公司当期确认的成本费用。根据《企业会计准则讲解(2010)》的规定, 超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。因此, 具体的所得税会计处理如下:

借: 递延所得税资产 1487.5  
 贷: 资本公积—其他资本公积 [(5950-5100) × 25%] 212.5  
 所得税费用 (1487.5-212.5) 1275

③2013 年 12 月 31 日

借: 管理费用 4740  
 贷: 资本公积—其他资本公积 4740

④2014 年 12 月 31 日

借: 管理费用 4380  
 贷: 资本公积—其他资本公积 4380

⑤2015 年 12 月 31 日

借: 银行存款 (79 × 10 × 3) 2370  
 资本公积—其他资本公积 (5100 + 4740 + 4380) 14220  
 贷: 股本 (79 × 10 × 1) 790  
 资本公积—股本溢价 15800

【要求及答案(2)】假定 2013 年 12 月 31 日经股东大会批准, A 公司修改股权激励计划, 原 2011 年 12 月 31 日估计该期权的公允价值为每份 18 元调整为 20 元, 同时原授予管理人员 10 万股修改为 15 万股。其他条件不变, 编制 2013 年 12 月 31 日、2014 年 12 月 31 日和 2015 年 12 月 31 日的会计分录。

①2013 年 12 月 31 日

确认当期费用 =  $100 \times (1 - 18\%) \times 15 \times 20 \times 2/3 - 5100 = 11300$  (万元)  
 借: 管理费用 11300  
 贷: 资本公积—其他资本公积 11300

②2014 年 12 月 31 日

确认当期费用 =  $(100 - 21) \times 15 \times 20 - 5100 - 11300 = 7300$  (万元)  
 借: 管理费用 7300  
 贷: 资本公积—其他资本公积 7300

③2015 年 12 月 31 日

借: 银行存款 (79 × 15 × 3) 3555  
 资本公积—其他资本公积 (5100 + 11300 + 7300) 23700  
 贷: 股本 (79 × 15 × 1) 1185  
 资本公积—股本溢价 26070

3. 甲公司为母公司, A 公司和 B 公司为其子公司。

资料 1: A 公司有关现金结算的股份支付的资料如下。

(1) 2014 年 1 月 1 日, A 公司对其 50 名中层以上管理人员每人授予 10 万份现金股票增值权, 这些人员从 2014 年 1 月 1 日起在 A 公司连续服务满 2 年, 即可自 2015 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在 2016 年 12 月 31 日之前行使完毕。

(2) 2014 年末 A 公司估计, 该增值权公允价值为每份 15 元。2014 年有 8 名管理人员离开 A 公司, A 公司估计还将有 1 名管理人员离开。

(3) 2015 年末 A 公司估计, 该增值权公允价值为每份 18 元。2015 年又有 2 名管理人员离开公司, 2015 年末, 假定有 10 人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金 16 元。

(4) 2016 年 12 月 31 日剩余 30 人全部行使了股票增值权。每份现金股票增值权支付现金 20 元。

【要求及答案(1)】根据资料 1, 在下表中填入 A 公司在等待期内的每个资产负债表日应确认的成本费用和应付职工薪酬的金额, 并根据计算结果编制有关会计分录。(单位: 万元)

年份	负债计算(1)	支付现金(2)	当期费用(3)
2014	$(50-8-1) \times 10 \times 15 \times 1/2 = 3075$		3075
2015	$(50-8-2-10) \times 10 \times 18 \times 2/2 = 5400$	$10 \times 10 \times 16 = 1600$	$5400 - 3075 + 1600 = 3925$
2016	0	$30 \times 10 \times 20 = 6000$	$0 - 5400 + 6000 = 600$

①2014 年 1 月 1 日: 授予日不作处理。

②2014 年 12 月 31 日

借: 管理费用 3075

贷: 应付职工薪酬—股份支付 3075

③2015 年 12 月 31 日

借: 应付职工薪酬—股份支付 1600

贷: 银行存款 1600

借: 管理费用 3925

贷: 应付职工薪酬—股份支付 3925

④2016 年 12 月 31 日

借: 应付职工薪酬—股份支付 6000

贷: 银行存款 6000

借: 公允价值变动损益 600

贷: 应付职工薪酬—股份支付 600

资料 2: B 公司有关现金结算的股份支付的资料如下。

(1) 2014年1月1日, B公司对其50名中层以上管理人员每人授予10万份现金股票增值权, 这些人员从2014年1月1日起在B公司连续服务满2年, 即可自2015年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在2016年12月31日之前行使完毕。

(2) 2014年末B公司估计, 该增值权公允价值为每份15元。2014年有7名管理人员离开B公司, B公司估计未来还将有3名管理人员离开。

(3) 2015年末B公司估计, 该增值权公允价值为每份18元。当年又有3名管理人员离开公司, B公司估计未来没有管理人员离开。

假定2015年12月31日经股东大会批准, B公司修改股权激励计划, 原授予管理人员每人10万份现金股票增值权修改为每人5万份, 连续服务2年修改为连续服务3年, 同时以现金补偿原授予现金股票增值权且尚未离职的管理人员3800万元。同时修改为自2016年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在2017年12月31日之前行使完毕。

(4) 2016年末B公司估计该增值权每份公允价值为20元。2016年没有管理人员离开B公司, 2016年末, 假定有10人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金19元。

(5) 2017年12月31日有30人全部行使了股票增值权。B公司对每份现金股票增值权支付现金23元。

【要求及答案(2)】编制B公司每个资产负债表日的有关会计分录。

①2014年1月1日: 授予日不作处理。

②2014年12月31日

当期费用 =  $(50 - 7 - 3) \times 10 \times 15 \times 1/2 = 3000$  (万元)

借: 管理费用 3000

贷: 应付职工薪酬—股份支付 3000

③2015年12月31日

剩余5万份确认的当期费用 =  $(50 - 7 - 3) \times 5 \times 18 \times 2/2 - 3000/2 = 2100$  (万元)

借: 管理费用 2100

贷: 应付职工薪酬—股份支付 2100

减少的5万份进行加速可行权处理, 应确认的费用 =  $(50 - 7 - 3) \times 5 \times 18 \times 2/2 - 3000/2 = 2100$  (万元)

借: 管理费用 2100

贷: 应付职工薪酬—股份支付 2100

借: 应付职工薪酬—股份支付  $(3000/2 + 2100)$  3600

管理费用 200

贷: 银行存款 3800

④2016年12月31日

支付现金 =  $10 \times 5 \times 19 = 950$  (万元)

借: 应付职工薪酬—股份支付 950

贷：银行存款 950

公允价值变动 =  $(50 - 7 - 3 - 10) \times 5 \times 20 - (3000 + 4200 - 3600 - 950) = 350$  (万元)

借：公允价值变动损益 350

贷：应付职工薪酬—股份支付 350

⑤2017 年 12 月 31 日

支付现金 =  $30 \times 5 \times 23 = 3450$  (万元)

借：应付职工薪酬—股份支付 3450

贷：银行存款 3450

公允价值变动 =  $0 - (3000 + 4200 - 3600 - 950 + 350 - 3450) = 450$  (万元)

借：公允价值变动损益 450

贷：应付职工薪酬—股份支付 450

4. A 公司为 B 公司的母公司，2014 年至 2016 年，A 公司及其子公司发生的有关交易或事项如下。

(1) 经股东大会批准，A 公司 2014 年 1 月 1 日实施股权激励计划，其主要内容为：A 公司向其子公司 B 公司 100 名管理人员每人授予 1 万份现金股票增值权，行权条件为 B 公司 2014 年度实现的净利润较前 1 年增长 7%，截至 2015 年 12 月 31 日 2 个会计年度平均净利润增长率为 8%，截至 2016 年 12 月 31 日 3 个会计年度平均净利润增长率为 9%；从达到上述业绩条件的当年末起，每持有 1 份现金股票增值权可以从 A 公司获得相当于行权当日 A 公司股票每股市场价格的现金，行权期为 3 年。2014 年 1 月 1 日每份现金股票增值权的公允价值为 9 元。

(2) B 公司 2014 年度实现的净利润较前 1 年增长 6%，本年度有 2 名管理人员离职。该年末，A 公司预计 B 公司截至 2015 年 12 月 31 日 2 个会计年度平均净利润增长率将达到 8%，预计未来 1 年将有 2 名管理人员离职。

2014 年 12 月 31 日每份现金股票增值权的公允价值为 10 元。

(3) 2015 年度，B 公司有 5 名管理人员离职，实现的净利润较前 1 年增长 8%，该年末 A 公司预计 B 公司截至 2016 年 12 月 31 日 3 个会计年度平均净利润增长率将达到 10%，预计未来 1 年将有 9 名管理人员离职。2015 年 12 月 31 日每份现金股票增值权的公允价值为 12 元。

(4) 2016 年 10 月 20 日，A 公司经股东大会批准取消原授予 B 公司管理人员的股权激励计划，同时以现金补偿原授予现金股票增值权且尚未离职的 B 公司管理人员 1100 万元。2016 年初至取消股权激励计划前，B 公司有 1 名管理人员离职。2016 年 10 月 20 日每份现金股票增值权公允价值为 11 元。

(5) 假定不考虑税费和其他因素。

要求：

(1) 分别判断 A 公司和 B 公司对该股权激励计划的会计处理方法，同时编制 2014 年末 A 公司和 B 公司有关股权激励计划实施的相关会计分录，并编制 A 公司合并财务报表中与该业务相关的抵销分录；说明该业务在合并财务报表中的会计处理。

(2) 编制 2015 年末 A 公司和 B 公司有关股权激励计划实施的相关会计分录，同时编制 A 公司合并财务报表中与该业务相关的抵销分录；说明该业务在合并财务报表中的会计处理。

(3) 编制 2016 年 10 月 20 日 A 公司和 B 公司有关取消股权激励计划的相关会计分录，同时编制 A 公司合并财务报表中与该业务相关的抵销分录；说明该业务在合并财务报表中的会计处理。

**【答案】**

(1) A 公司对该股权激励计划应按照现金结算的股份支付进行会计处理。

B 公司对该股权激励计划应按照权益结算的股份支付进行会计处理。

2014 年，A 公司的会计分录为：

借：长期股权投资 480

贷：应付职工薪酬  $[(100-2-2) \times 1 \times 10 \times 1/2]$  480

B 公司的会计分录为：

借：管理费用 432

贷：资本公积—其他资本公积  $[(100-2-2) \times 1 \times 9 \times 1/2]$  432

合并财务报表抵销分录：

借：资本公积—其他资本公积 432

管理费用 48

贷：长期股权投资 480

在合并财务报表中体现的会计处理：应同时确认管理费用和应付职工薪酬 480 万元。

(2) 2015 年 A 公司的分录为：

借：长期股权投资 192

贷：应付职工薪酬  $[(100-2-5-9) \times 1 \times 12 \times 2/3 - 480]$  192

B 公司的会计分录为：

借：管理费用 72

贷：资本公积—其他资本公积  $[(100-2-5-9) \times 1 \times 9 \times 2/3 - 432]$  72

合并财务报表抵销分录：

借：资本公积—其他资本公积  $(432+72)$  504

未分配利润 48

管理费用  $(192-72)$  120

贷：长期股权投资  $(480+192)$  672

合并财务报表中体现的会计处理：应同时确认管理费用和应付职工薪酬 192 万元。

(3) 2016 年 A 公司的会计分录为：

借：长期股权投资 340

贷：应付职工薪酬  $[(100-7-1) \times 1 \times 11 - (480+192)]$  340

借：应付职工薪酬  $(480+192+340)$  1012

管理费用 88



贷：银行存款 1100

B公司的会计分录为：

借：管理费用 324

贷：资本公积—其他资本公积  $[(100-7-1) \times 1 \times 9 - 432 - 72] 324$

合并财务报表抵销分录：

借：资本公积—其他资本公积  $(432+72+324) 828$

未分配利润  $(48+120) 168$

管理费用 16

贷：长期股权投资  $(480+192+340) 1012$

合并财务报表中的会计处理：确认管理费用和应付职工薪酬 340 万元，同时支付现金 1100 万元，冲减应付职工薪酬科目余额 1012 万元，将支付现金补偿金额与应付职工薪酬余额的差额确认为管理费用 88 万元。

5. 甲公司为一家上市公司，乙公司为其子公司，有关附服务年限条件的权益结算的股份支付的资料如下：

(1) 经股东会批准，甲公司 2014 年 10 月 1 日实施股权激励计划，其主要内容为：甲公司向其子公司乙公司 10 名管理人员每人授予 10 万份股份期权，这些人员从 2014 年 10 月 1 日起必须在该公司连续服务 2 年，服务期满时才能以每股 5 元的价格购买 10 万股甲公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为每股 24 元。2014 年 12 月 31 日止，有 1 名管理人员离开乙公司，甲公司估计乙公司未来有 2 名管理人员离开。

(2) 2015 年 12 月 31 日止，又有 1 名管理人员离开乙公司，甲公司估计乙公司未来没有管理人员离开。

(3) 2016 年 9 月 30 日止，又有 1 名管理人员离开乙公司。

(4) 2016 年 12 月 31 日，7 名管理人员全部行权，股票面值为每股 1 元，管理人员以每股 5 元购买。

要求：编制各年甲公司和乙公司个别财务报表中相关的会计分录以及甲公司编制合并财务报表时应做的抵销分录。

### 【答案】

(1) 2014 年甲公司个别财务报表：

借：长期股权投资  $[(10-1-2) \times 10 \times 24 \times 3/24] 210$

贷：资本公积—其他资本公积 210

2014 年乙公司个别财务报表：

借：管理费用 210

贷：资本公积—其他资本公积 210

2014 年甲公司合并报表抵销分录：

借：资本公积—其他资本公积 210

贷：长期股权投资 210

(2) 2015 年甲公司个别财务报表：

借：长期股权投资  $[(10-1-1-0) \times 10 \times 24 \times 15/24 - 210]$  990

贷：资本公积—其他资本公积 990

2015 年乙公司个别财务报表：

借：管理费用 990

贷：资本公积—其他资本公积 990

2015 年甲公司合并报表抵销分录：

借：资本公积—其他资本公积  $(210+990)$  1200

贷：长期股权投资 1200

(3) 2016 年甲公司个别财务报表：

借：长期股权投资  $[(10-1-1-1) \times 10 \times 24 \times 24/24 - 1200]$  480

贷：资本公积—其他资本公积 480

2016 年乙公司个别财务报表：

借：管理费用 480

贷：资本公积—其他资本公积 480

2016 年甲公司合并报表抵销分录：

借：资本公积—其他资本公积  $(210+990+480)$  1680

贷：长期股权投资 1680

(4) 2016 年甲公司个别财务报表：

借：银行存款  $(7 \times 10 \times 5)$  350

资本公积—其他资本公积 1680

贷：股本  $(7 \times 10 \times 1)$  70

资本公积—股本溢价 1960

2016 年乙公司个别财务报表：

借：资本公积—其他资本公积 1680

贷：资本公积—股本溢价 1680

2016 年甲公司合并报表抵销分录：

借：资本公积—股本溢价 1680

贷：长期股权投资 1680

6. A 公司为上市公司，有关授予限制性股票资料如下：

2013 年 1 月 6 日，A 公司向 25 名公司高级管理人员授予了 1500 万股限制性股票，授予后锁定 3 年。2013 年、2014 年、2015 年为申请解锁考核年，每年的解锁比例分别为 30%、30%和 40%，即 450 万股、450 万股和 600 万股。经测算，授予日限制性股票的公允价值每股为 10 元。高级管理人员认购价格为授予日限制性股票的公允价值的 50%。各期解锁的业绩条件如下表所示： A 公司限制性股票各期解锁业绩条件

	业绩条件
第一期	2013 年净利润较 2012 年增长率不低于 25%
第二期	2013 年和 2014 年两年净利润平均数较 2012 年增长率不低于 30%

第三期	2013—2015年3年净利润平均数较2012年增长率不低于40%
-----	-----------------------------------

2013年10月25日，A公司公告预计2013年全年净利润较2012年下降50%。

2013年12月13日，A公司召开董事会，由于市场需求大幅度萎缩，严重影响了公司当年以及未来一两年的经营业绩，公司预测股权激励计划解锁条件中关于经营业绩的指标无法实现，故决定终止实施原股权激励计划，激励对象已获授的限制性股票由公司回购并注销。2013年12月28日，A公司股东大会审议通过上述终止及回购方案。

【要求及答案】简述第一期、第二期和第三期A公司的会计处理原则，并编制相关会计分录。

(1) 第一期解锁部分所对应的股权激励费用应该按照股份支付计划作废来进行会计处理，2013年度不确认与这一部分相关的股权激励费用。原因是，在2013年年底，由于未能达到可行权条件“2013年净利润较2012年增长率不低于25%”而导致职工不能解锁相应的限制性股票，这属于作废。

(2) 第二期和第三期应该作为取消股份支付计划，按照加速行权处理。

应当加速确认与第二、三期的相关费用10500(4500+6000)万元。

借：管理费用 10500

贷：资本公积 10500

(3) 未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票

借：其他应付款—限制性股票回购义务 15000

贷：银行存款 15000

同时

借：股本 1500

资本公积—股本溢价 13500

贷：库存股 15000

## 第 20 章 所得税

### 考点核心提示

#### 考点一：计税基础与暂时性差异★★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 资产的计税基础

计算公式如下：

资产的计税基础 = 未来可税前扣除的金额 = 资产成本 - 以前期间已税前扣除的金额

常见的包括：固定资产、无形资产、以公允价值计量的金融资产、投资性房地产、计提资产减值准备的各项资产等。

##### 2. 负债的计税基础

计算公式如下：

负债的计税基础 = 负债的账面价值 - 未来期间可税前扣除的金额

常见的包括：预计负债、预收账款、递延收益等。

##### 3. 暂时性差异

项目	内容	含义
应纳税暂时性差异	资产的账面价值大于其计税基础	意味着企业将于未来期间增加应纳税所得额和应交所得税，确认递延所得税负债
	负债的账面价值小于其计税基础	
可抵扣暂时性差异	资产的账面价值小于其计税基础	意味着企业将于未来期间减少应纳税所得额和应交所得税，确认递延所得税资产
	负债的账面价值大于其计税基础	

#### 考点二：递延所得税资产和递延所得税 负债的确认和计量★★★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 递延所得税资产的确认和计量

###### (1) 递延所得税资产的确认

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得应纳税所得额以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

###### (2) 递延所得税资产的计量

###### ①适用税率的确定

确认递延所得税资产时，应当以预期收回该资产期间适用的所得税税率为基础计算确定。另外，无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不要求折现。

###### ②递延所得税资产的减值

如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额以利用可抵扣暂时性差异带来的经济利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。以后期间根据新的环境和情况判断能够产

生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

### (3) 特定交易或事项中涉及递延所得税的确认

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项，包括对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益的、可供出售金融资产公允价值的变动计入所有者权益的、同时包含负债及权益成份的金融工具在初始确认时计入所有者权益的情况等。

## 2. 递延所得税负债的确认和计量

### (1) 递延所得税负债的确认

递延所得税负债产生于应纳税暂时性差异。

### (2) 递延所得税负债的计量

对于递延所得税负债，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量，即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债不要求折现。

## 3. 与股份支付相关的当期及递延所得税

与股份支付相关的支出在按照会计准则规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响应根据税法的规定进行处理：如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形成暂时性差异；如果税法规定与股份支付相关的支出实际发生时允许税前扣除，在按照会计准则规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。其中预计未来期间可税前扣除的金额超过按照会计准则规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。

## 4. 适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量，对其原已确认的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

## 经典习题

### 一、单项选择题

1. 甲公司 2013 年 12 月 31 日购入一台价值 500 万元的设备，预计使用年限为 5 年，无残值，采用年限平均法计提折旧，税法规定采用双倍余额递减法按 5 年计提折旧。各年实现的利润总额均为 1000 万元，适用的所得税税率为 25%。不考虑其他因素，下列有关甲公司所得税的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 2014 年末应确认递延所得税负债 25 万元
- B. 2015 年末累计产生的应纳税暂时性差异为 120 万元
- C. 2015 年确认的递延所得税费用为 5 万元
- D. 2015 年利润表确认的所得税费用为 5 万元

【答案】D

【解析】2014 年末，固定资产账面价值 =  $500 - 500/5 = 400$ （万元）；计税基础 =  $500 - 500 \times 2/5 = 300$ （万元）；应确认的递延所得税负债 =  $(400 - 300) = 100 \times 25\% = 25$ （万元）。2015 年末，账面价值 =  $500 - 500/5 \times 2 = 300$ （万元）；计税基础 =  $300 - 300 \times 2/5 = 180$ （万元）；资产账面价值大于计税基础，累计产生应纳税暂时性差异 120 万元；递延所得税负债余额 =  $120 \times 25\% = 30$ （万元）；递延所得税负债发生额 =  $30 - 25 = 5$ （万元），即应确认递延所得税费用 5 万元。因不存在非暂时性差异等特殊因素，2015 年应确认的所得税费用 =  $1000 \times 25\% = 250$ （万元）。

2. 甲公司 2015 年有关业务资料如下：（1）2015 年当期发生研发支出 1000 万元，其中应予资本化形成无形资产的金额为 600 万元。2015 年 7 月 1 日研发的资产达到预定可使用状态，预计使用年限为 10 年（与税法规定相同），采用直线法摊销（与税法规定相同）。税法规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，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，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。（2）甲公司 2015 年因债务担保于当期确认了 100 万元的预计负债。税法规定，因债务担保发生的支出不得税前列支。（3）甲公司 2015 年实现税前利润 1000 万元。下列有关所得税的会计处理的表述，不正确的是（ ）。

- A. 2015 年末产生可抵扣暂时性差异 285 万元
- B. 应确认递延所得税资产 71.25 万元
- C. 应交所得税为 221.25 万元
- D. 所得税费用为 221.25 万元

【答案】B

【解析】选项 A，无形资产账面价值 =  $600 - 600/10 \times 6/12 = 570$ （万元），计税基础 =  $600 \times 150\% - 600 \times 150\%/10 \times 6/12 = 855$ （万元），资产的账面价值 570 万元小于资产的计税基础 855 万元，产生可抵扣暂时性差异 285 万元；预计负债的账面价值 = 100（万元），预计负债的计税基础 = 账面价值 100 - 未来期间可税前扣除的金额 0（因为税法不允许抵扣债务担保损失） = 100（万元），故无暂时性差异，所以可抵扣暂时性差异为 285 万元；选项 B，研发支出形成的无形资产虽然产生可抵扣暂时性差异，但不确认递延所得税；因债务担保形成的预计负债不产生暂时性差异，也不确认递延所得税；选项 C，应交所得税 =  $(1000 - 400 \times 50\% - 600/10 \div 2 \times 50\% + 100) \times 25\% = 221.25$ （万元）；选项 D，因为不存在需要确认递延所得税的暂时性差异，所以所得税费用等于应交所得税，为 221.25 万元。



3. AS公司属于高新技术企业,适用的所得税税率为15%,2015年12月31日预计2015年以后不再属于高新技术企业,且所得税税率将变更为25%。(1)2015年1月1日期初余额资料:递延所得税负债期初余额为30万元(即因上年交易性金融资产产生应纳税暂时性差异200万元而确认的);递延所得税资产期初余额为13.5万元(即因上年预计负债产生可抵扣暂时性差异90万元而确认的)。(2)2015年12月31日期末余额资料:交易性金融资产账面价值为1500万元,计税基础为1000万元;预计负债账面价值为100万元,计税基础为0。(3)除上述项目外,AS公司其他资产、负债的账面价值与其计税基础不存在差异。AS公司预计在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。(4)2015年税前会计利润为1000万元。2015年12月31日AS公司的会计处理中,不正确的是( )。

- A. 当期所得税费用为106.5万元
- B. 递延所得税费用为83.5万元
- C. 所得税费用为150万元
- D. 应交所得税为106.5万元

【答案】C

【解析】选项AD,当期所得税费用,即应交所得税= $[1000 - (500 - 200) + (100 - 90)] \times 15\% = 106.5$ (万元);选项B,递延所得税负债发生额= $500 \times 25\% - 30 = 95$ (万元),递延所得税资产发生额= $100 \times 25\% - 13.5 = 11.5$ (万元),递延所得税费用= $95 - 11.5 = 83.5$ (万元);选项C,所得税费用= $106.5 + 83.5 = 190$ (万元)。

4. 甲公司2015年1月1日递延所得税资产余额为25万元;甲公司预计该暂时性差异将在2016年1月1日以后转回。甲公司2015年适用的所得税税率为25%,自2016年1月1日起,该公司符合高新技术企业的条件,适用的所得税税率变更为15%。(1)2015年1月1日,自证券市场购入当日发行的一项3年期到期还本付息国债,甲公司将该国债作为持有至到期投资核算。2015年12月31日确认的国债应收利息为100万元,采用实际利率法确认的利息收入为120万元。税法规定,国债利息收入免交所得税。(2)2015年初购入股票作为可供出售金融资产核算,成本为100万元,2015年末公允价值为120万元。(3)该公司2015年度利润总额为2000万元。下列有关甲公司2015年的会计处理中,不正确的是( )。

- A. 应交所得税为470万元
- B. “递延所得税资产”贷方发生额为10万元
- C. 利润表确认的所得税费用为470万元
- D. 资产负债表确认其他综合收益17万元

【答案】C

【解析】选项A,应交所得税= $(2000 - 120) \times 25\% = 470$ (万元);选项B,递延所得税资产的发生额= $25 / 25\% \times (15\% - 25\%) = -10$ (万元)(贷方发生额);选项C,利润表确认的所得税费用为480(470+10)万元;选项D,递延所得税负债的发生额= $20 \times 15\% = 3$ (万元),资产负债表确认的其他综合收益= $20 \times (1 - 15\%) = 17$ (万元)。

5. A公司适用的所得税税率为25%。有关房屋对外出租资料如下：A公司于2014年1月1日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为750万元，预计使用年限为20年。转为投资性房地产之前，已使用4年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转换日该房屋的公允价值等于账面价值，均为600万元。转为投资性房地产核算后，能够持续可靠取得该投资性房地产的公允价值，A公司采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。该项投资性房地产在2014年12月31日的公允价值为900万元。2014年税前会计利润为1000万元。该项投资性房地产在2015年12月31日的公允价值为850万元。2015年税前会计利润为1000万元。假定该房屋自用时税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同；企业2014年期初递延所得税负债余额为零。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。假定不存在其他差异。下列有关A公司2014年12月31日所得税的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 2014年末“递延所得税负债”余额为84.375万元
- B. 2014年应确认的递延所得税费用为84.375万元
- C. 2014年应交所得税为250万元
- D. 2014年所得税费用为250万元

【答案】C

【解析】2014年末投资性房地产账面价值=900（万元）；计税基础=750-750÷20×5=562.5（万元）；应纳税暂时性差异=900-562.5=337.5（万元）；2014年末“递延所得税负债”余额=337.5×25%=84.375（万元）；2014年末“递延所得税负债”发生额=84.375-0=84.375（万元）；2014年应交所得税=(1000-300-750÷20)×25%=165.625（万元）；2014年所得税费用=165.625+84.375=250（万元），所以选项C错误。

6. 资料同上。下列有关2015年12月31日所得税的会计处理，不正确的是（ ）。
- A. 2015年末“递延所得税负债”发生额为-3.125万元
  - B. 2015年递延所得税费用为3.125万元
  - C. 2015年应交所得税为253.125万元
  - D. 2015年所得税费用为250万元

【答案】B

【解析】2015年末投资性房地产的账面价值=850（万元）；计税基础=750-750÷20×6=525（万元）；应纳税暂时性差异余额=850-525=325（万元）；2015年末“递延所得税负债”余额=325×25%=81.25（万元）；2015年末“递延所得税负债”发生额=81.25-84.375=-3.125（万元），为递延所得税收益，所以选项B错误；2015年应交所得税=(1000+50-750÷20)×25%=253.125（万元）；或[1000-(325-337.5)]×25%=253.125（万元）；2015年所得税费用=253.125-3.125=250（万元）。

7. A 公司为我国境内上市公司，企业所得税税率为 25%。2016 年 1 月 1 日，甲公司向其 50 名高管人员每人授予 1 万份股票期权，行权价格为每股 4 元，可行权日为 2017 年 12 月 31 日。授予日权益工具的公允价值为 3 元。A 公司授予股票期权的行权条件如下：如果公司的年销售收入增长率不低于 4% 且高管人员至可行权日仍在 A 公司工作，该股票期权才可以行权。截止到 2016 年 12 月 31 日，高管人员均未离开 A 公司，甲公司预计未来也不会有人离职。A 公司的股票在 2016 年 12 月 31 日的价格为 12 元/股。A 公司 2016 年销售收入增长率为 4.1%，2017 年销售收入增长率为 4.5%。假定税法规定，针对该项股份支付以后期间可税前扣除的金额为股票的公允价值与行权价之间的差额。不考虑其他因素，下列关于甲公司 2016 年会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2016 年 1 月 1 日不作会计处理
- B. 2016 年 12 月 31 日应确认管理费用 75 万元
- C. 2016 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 50 万元
- D. 2016 年 12 月 31 日应确认所得税费用 50 万元

【答案】D

【解析】2016 年 12 月 31 日应确认的成本费用 =  $3 \times 50 \times 1 \times 1/2 = 75$ （万元）

股票的公允价值 =  $1 \times 50 \times 12 \times 1/2 = 300$ （万元）

股票期权行权价格 =  $1 \times 50 \times 4 \times 1/2 = 100$ （万元）

预计未来期间可税前扣除的金额 =  $300 - 100 = 200$ （万元）

递延所得税资产 =  $200 \times 25\% = 50$ （万元）

A 公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为 75 万元，但预计未来期间可税前扣除的金额为 200 万元，超过了该公司当期确认的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。因此正确的会计处理如下：

借：递延所得税资产 50  
    贷：所得税费用 （75×25%） 18.75  
        资本公积—其他资本公积 31.25

## 二、多项选择题

1. 下列事项中，按税法规定在计算应纳税所得额时应进行纳税调整的项目有（ ）。
- A. 已确认公允价值变动的交易性金融资产转让的净收益
  - B. 国债的利息收入
  - C. 作为持有至到期投资的公司债券利息收入
  - D. 已计提减值准备的持有至到期投资转让的净收益

【答案】ABD

【解析】选项 C，公司债券的利息收入按税法规定交纳所得税，在计算应纳税所得额时不需要调整。

下列有关企业应在会计利润基础之上进行纳税调整的表述中，正确的有（ ）。

- A. 支付违反税收的罚款支出应进行纳税调增
- B. 国债利息收入应进行纳税调减
- C. 计提资产减值准备应进行纳税调增
- D. 长期股权投资采用权益法核算，被投资单位宣告发放现金股利不需要纳税调整

【答案】 ABCD

3. 根据《企业会计准则第 18 号——所得税》计量的规定，下列表述正确的有（ ）。

A. 资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照税法规定计算的预期应缴纳（或返还）的所得税金额计量

B. 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照当期适用的所得税税率计量

C. 适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接计入所有者权益的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用

D. 递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础

【答案】 ACD

【解析】 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间适用的税率计量。

4. 下列有关所得税列报的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 递延所得税资产应当作为非流动资产在资产负债表中列示
- B. 递延所得税资产应当作为流动资产在资产负债表中列示
- C. 递延所得税负债应当作为非流动负债在资产负债表中列示
- D. 递延所得税负债应当作为流动负债在资产负债表中列示

【答案】 BD

【解析】 递延所得税应当作为非流动项目进行列报。

5. 下列关于所得税的表述中，正确的有（ ）。

A. 所得税费用单独列示在利润表中

B. 与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所得税费用

C. 与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益

D. 因企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的影响，在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时，相关的递延所得税一般应调整在合并中应予确认的商誉

**【答案】ACD**

6. 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，所得税税率为 25%。2015 年初“预计负债—预计产品保修费用”余额为 500 万元，“递延所得税资产”余额为 125 万元。2015 年税前会计利润为 1000 万元。2015 年发生下列业务：（1）甲公司因销售产品承诺提供保修服务，按照税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。甲公司 2015 年实际发生保修费用 400 万元，在 2015 年度利润表中因产品保修承诺确认了 600 万元的销售费用。（2）甲公司 2015 年 12 月 31 日涉及一项合同违约诉讼案件，甲公司估计败诉的可能性为 60%，如败诉，赔偿金额很可能为 100 万元。假定税法规定合同违约损失实际发生时可以税前扣除。下列关于甲公司 2015 年会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 与产品售后服务相关的预计负债余额为 700 万元
- B. 与产品售后服务相关费用应确认递延所得税资产 50 万元
- C. 合同违约诉讼相关的预计负债余额为 100 万元
- D. 合同违约诉讼案件应确认递延所得税收益 25 万元

**【答案】ABCD**

**【解析】**选项 AB，与产品售后服务相关的预计负债的账面价值 =  $500 - 400 + 600 = 700$ （万元）；预计负债的计税基础 =  $700 - 700 = 0$ ；可抵扣暂时性差异累计额 = 700（万元）；2015 年末“递延所得税资产”余额 =  $700 \times 25\% = 175$ （万元）；2015 年“递延所得税资产”发生额 =  $175 - 125 = 50$ （万元）；选项 CD，与合同违约诉讼相关的预计负债计税基础 =  $100 - 100 = 0$ （万元）；可抵扣暂时性差异 = 100（万元）；“递延所得税资产”发生额 = 25（万元）。

7. A 公司适用的所得税税率为 25%，企业期初递延所得税负债和递延所得税资产余额均为零。各年税前会计利润均为 1000 万元。（1）2014 年 12 月 31 日应收账款余额为 6000 万元，该公司期末对应收账款计提了 600 万元的坏账准备。税法规定，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不允许税前扣除。假定该公司应收账款及坏账准备的期初余额均为零。（2）A 公司于 2014 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为 1000 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 6 年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转换日该房屋的公允价值为 1300 万元，账面价值为 700 万元。转为投资性房地产核算后，A 公司采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同；同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。该项投资性房地产在 2014 年 12 月 31 日的公允价值为 2000 万元。（3）A 公司 2015 年 12 月 31 日应收账款余额为 10000 万元，期末对应收账款计提了 400 万元的坏账准备，累计计提坏账准备 1000 万元。（4）A 公司 2015 年 12 月 31 日投资



性房地产的公允价值为 2600 万元。下列有关 A 公司 2014 年所得税的会计处理，正确的有（ ）。

- A. 递延所得税资产发生额为 150 万元
- B. 递延所得税负债的期末余额为 337.5 万元
- C. 递延所得税费用为 46.875 万元
- D. 应交所得税为 212.5 万元

【答案】ABD

【解析】选项 A，应收账款可抵扣暂时性差异=600（万元），年末递延所得税资产余额及发生额=600×25%=150（万元）；选项 B，投资性房地产应纳税暂时性差异=2000—（1000—1000/20×7）=1350（万元）；年末递延所得税负债余额=1350×25%=337.5（万元）；选项 C，计入其他综合收益的递延所得税负债=600×25%=150（万元），递延所得税费用=-150+（337.5-150）=37.5（万元）；选项 D，**应交所得税=（1000+600-700-1000/20）×25%=212.5（万元）**

8. 资料同上。下列有关 A 公司 2015 年所得税的会计处理，正确的有（ ）。

- A. 递延所得税资产发生额为 100 万元
- B. 递延所得税负债发生额为 162.5 万元
- C. 递延所得税费用为 62.5 万元
- D. 应交所得税为 187.5 万元

【答案】ABCD

【解析】选项 A，应收账款可抵扣暂时性差异累计额=600+400=1000（万元），2015 年递延所得税资产发生额=400×25%=100（万元）；选项 B，投资性房地产应纳税暂时性差异累计额=2600—（1000—1000/20×8）=2000（万元）；递延所得税负债发生额=2000×25%-337.5=162.5（万元）；选项 C，递延所得税费用=-100+162.5=62.5（万元）；选项 D，**应交所得税=（1000+400-650）×25%=187.5（万元）。**

9. 甲公司 2015 年度涉及所得税的有关交易或事项如下：（1）甲公司持有乙公司 40% 股权，与丙公司共同控制乙公司的财务和经营政策。甲公司对乙公司的长期股权投资系甲公司 2013 年 2 月 8 日购入，其初始投资成本为 3000 万元，初始投资成本小于投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额的差额为 400 万元。甲公司拟长期持有乙公司股权。根据税法规定，甲公司对乙公司长期股权投资的计税基础等于初始投资成本。（2）2015 年 1 月 1 日，甲公司开始对 A 设备计提折旧。A 设备的成本为 8000 万元，预计使用 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。根据税法规定，A 设备的折旧年限为 16 年。假定甲公司 A 设备的折旧方法和净残值均符合税法规定。（3）2015 年 7 月 5 日，甲公司自行研究开发的 B 专利技术达到预定可使用状态，并作为无形资产入账。B 专利技术的成本为 4000 万元，预计使用 10 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。根据税法规定，B 专利技术的计税基础为其成本的 150%。假定甲公司 B 专利技术的摊销方法、摊销年限和净



残值均符合税法规定。(4) 2015 年 12 月 31 日, 甲公司对商誉计提减值准备 1000 万元。该商誉系 2013 年 12 月 8 日甲公司从丙公司处购买丁公司 100% 股权并吸收合并丁公司时形成的, 初始计量金额为 3500 万元, 丙公司根据税法规定已经交纳与转让丁公司 100% 股权相关的所得税及其他税费。根据税法规定, 甲公司购买丁公司产生的商誉在整体转让或者清算相关资产、负债时, 允许税前扣除。(5) 甲公司的 C 建筑物于 2013 年 12 月 30 日投入使用并直接出租, 成本为 6800 万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2015 年 12 月 31 日, 已出租 C 建筑物的累计公允价值变动收益为 1200 万元, 其中本年度公允价值变动收益为 500 万元。根据税法规定, 已出租 C 建筑物以历史成本按税法规定扣除折旧后作为其计税基础, 折旧年限为 20 年, 净残值为零, 自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。甲公司 2015 年度实现的利润总额为 15000 万元, 适用的所得税税率为 25%。假定甲公司未来年度有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。下列各项关于甲公司 2015 年度所得税会计处理的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 确认所得税费用 3725 万元
- B. 确认应交所得税 3840 万元
- C. 确认递延所得税收益 115 万元
- D. 确认递延所得税资产 800 万元

【答案】ABC

【解析】应交所得税 =  $[15000 + (2) 300 - (3) 100 + (4) \text{减值} 1000 + (5) (-840)] \times 25\% = 3840$  (万元); 应确认递延所得税资产 =  $[(2) (\text{会计折旧} 8000/10 - \text{税法折旧} 8000/16) + (4) 1000] \times 25\% = 325$  (万元) (递延所得税收益); 应确认递延所得税负债 =  $840 \times 25\% = 210$  (万元) (递延所得税费用); 应确认递延所得税收益 =  $325 - 210 = 115$  (万元); 应确认所得税费用 =  $3840 - 115 = 3725$  (万元)。

【思路点拨】先确定资产和负债的计税基础, 然后确定属于可抵扣暂时性差异还是应纳税暂时性差异, 进而计算递延所得税费用。资料(1), 权益法核算的长期股权投资对初始投资成本进行调整, 应当进行纳税调整, 但是因为取得该股权在 2013 年, 因此在 2015 年不需要考虑。

### 三、综合题

1. (2015 年考题考生回忆版) 20×4 年 1 月 1 日, 甲公司递延所得税资产的账面价值为 100 万元, 递延所得税负债的账面价值为零。20×4 年 12 月 31 日, 甲公司有关资产、负债的账面价值和计税基础如下:

项目名称	账面价值 (万元)	计税基础 (万元)
固定资产	12000	15000
无形资产	900	1350
可供出售金融资产	5000	3000
预计负债	600	0

上表中, 固定资产在初始计量时, 入账价值与计税基础相同, 无形资产的账面价值是当季末新增的符合资本化条件的开发支出形成的, 按照税法规定对于研究开发费用形成无

形资产的，按照形成无形资产成本的 150%作为计税基础。假定在确定无形资产账面价值及计税基础时均不考虑当季度摊销因素。

20×4 年度，甲公司实现净利润 8000 万元，发生广告费用 1500 万元，按照税法规定准予从当年应纳税所得额中扣除的金额为 1000 万元，其余可结转以后年度扣除。

甲公司适用的所得税税率为 25%，预计能够取得足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异所得税影响，除所得税外，不考虑其他税费及其他因素影响。

**【要求及答案（1）】**对上述事项或项目产生的暂时性差异影响，分别说明是否应计入递延所得税负债或递延所得税资产，分别说明理由。

①固定资产项目产生暂时性差异，应计入递延所得税资产；理由：因为该固定资产的账面价值 12000 万元小于计税基础 15000 万元，形成可抵扣暂时性差异 3000 万元，需要确认递延所得税资产。

②无形资产虽然产生暂时性差异，但不应计入递延所得税资产或递延所得税负债；理由：因为该无形资产是由于开发支出形成的，其不属于企业合并，且初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，不需要确认递延所得税。

③可供出售金融资产产生暂时性差异，应计入递延所得税负债；理由：因为该资产的账面价值 5000 万元大于计税基础 3000 万元，形成应纳税暂时性差异 2000 万元，需要确认递延所得税负债。

④预计负债产生暂时性差异，应计入递延所得税资产；理由：因为该负债的账面价值 600 万元大于计税基础 0，形成可抵扣暂时性差异 600 万元，需要确认递延所得税资产。

⑤发生的广告费产生暂时性差异，应计入需要确认递延所得税资产；理由：因为该广告费的金额为 1500 万元，其可税前扣除的金额为 1000 万元，允许未来税前扣除的金额为 500 万元，形成可抵扣暂时性差异 500 万元，需要确认递延所得税资产。

**【要求及答案（2）】**说明哪些暂时性差异的所得税影响应计入所有者权益。

可供出售金融资产的应纳税暂时性差异产生的所得税影响应该计入所有者权益。

**【要求及答案（3）】**计算甲公司 20×4 年度应确认的递延所得税费用。

甲公司 20×4 年度应确认的递延所得税费用 =  $100 - (15000 - 13000) \times 25\% - (600 - 0) \times 25\% - (1500 - 100) \times 25\% = -925$ （万元）。

2. 甲公司为上市公司，2015 年有关资料如下：

（1）甲公司 2015 年初的递延所得税资产借方余额为 190 万元，递延所得税负债贷方余额为 10 万元，具体构成项目如下：（单位：万元）

项目	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产	应纳税暂时性差异	递延所得税负债
应收账款	60	15		
交易性金融资产			40	10
可供出售金融资产	200	50		
预计负债	80	20		

可税前抵扣的经营亏损	420	105		
合计	760	190	40	10

(2) 甲公司 2015 年度实现的利润总额为 1610 万元。2015 年度相关交易或事项资料如下:

①年末应收账款的余额为 400 万元, 2015 年转回应收账款坏账准备 20 万元。根据税法规定, 转回的坏账损失不计入应纳税所得额。

②年末交易性金融资产的账面价值为 420 万元, 其中成本 360 万元、累计公允价值变动 60 万元(包含本年公允价值变动 20 万元)。根据税法规定, 交易性金融资产公允价值变动收益不计入应纳税所得额。

③年末可供出售金融资产的账面价值为 400 万元, 其中成本为 560 万元, 累计公允价值变动减少其他综合收益 160 万元(包含本年增加其他综合收益 40 万元)。根据税法规定, 可供出售金融资产公允价值变动金额不计入应纳税所得额。

④当年实际支付产品保修费用 50 万元, 冲减前期确认的相关预计负债; 当年又确认产品保修费用 10 万元, 增加相关预计负债。根据税法规定, 实际支付的产品保修费用允许税前扣除。但预计的产品保修费用不允许税前扣除。

⑤当年发生研究开发支出 100 万元, 全部费用化计入当期损益。根据税法规定, 计算应纳税所得额时, 当年实际发生的费用化研究开发支出可以按 50%加计扣除。

(3) 甲公司适用的所得税税率为 25%, 预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化, 未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异; 不考虑其他因素。

【要求及答案(1)】根据上述资料, 计算甲公司 2015 年应纳税所得额和应交所得税的金额。

**应纳税所得额 = 会计利润总额 1610 - ①20 - ②20 + ④(10 - 50) - ⑤100 × 50% - 可税前抵扣的经营亏损 420 = 1060 (万元)**

**应交所得税 = 1060 × 25% = 265 (万元)**

【要求及答案(2)】根据上述资料, 计算甲公司各项目 2015 年末的暂时性差异金额, 计算结果填列在下列表格中(单位: 万元)。

项目	账面价值	计税基础	累计可抵扣暂时性差异	累计应纳税暂时性差异
应收账款	360	400	40	
交易性金融资产	420	360		60
可供出售金融资产	400	560	160	
预计负债	40	0	40	

【要求及答案(3)】根据上述资料, 编制与递延所得税资产、递延所得税负债相关的会计分录。

**借: 其他综合收益 10**

**所得税费用 120**

贷：递延所得税资产 130 (240×25%-190)

借：所得税费用 5

贷：递延所得税负债 5

【要求及答案(4)】根据上述资料，计算甲公司2015年应确认的所得税费用金额。

所得税费用=120+5+265=390(万元)

3. 甲公司为高新技术企业，适用的所得税税率为15%。2015年1月1日递延所得税资产余额（全部为存货项目计提的跌价准备）为15万元；递延所得税负债余额（全部为交易性金融资产项目的公允价值变动）为7.5万元。根据税法规定自2016年1月1日起甲公司不再属于高新技术企业，同时该公司适用的所得税税率变更为25%。

该公司2015年利润总额为5000万元，涉及所得税会计的交易或事项如下：

(1) 2015年1月1日，以1043.27万元自证券市场购入当日发行的一项3年期到期还本每年付息的国债。该国债票面金额为1000万元，票面年利率为6%，年实际利率为5%。甲公司将该国债作为持有至到期投资核算。税法规定，国债利息收入免交所得税。

(2) 2015年1月1日，以2000万元自证券市场购入当日发行的一项5年期到期还本每年付息的公司债券。该债券票面金额为2000万元，票面年利率为5%，年实际利率为5%。甲公司将其作为持有至到期投资核算。税法规定，公司债券利息收入需要交纳所得税。

(3) 2014年11月23日，甲公司购入一项管理用设备，支付购买价款等共计1500万元。12月30日，该设备经安装达到预定可使用状态。甲公司预计该设备使用年限为5年，预计净残值为零，采用年数总和法计提折旧。税法规定采用年限平均法计提折旧。假定甲公司该设备折旧年限、预计净残值，符合税法规定。

(4) 2015年6月20日，甲公司因违反税收的规定被税务部门处以10万元罚款，罚款未支付。

税法规定，企业违反国家法规所支付的罚款不允许在税前扣除。

(5) 2015年10月5日，甲公司自证券市场购入某股票，支付价款200万元（假定不考虑交易费用）。甲公司将该股票作为可供出售金融资产核算。12月31日，该股票的公允价值为150万元。

假定税法规定，可供出售金融资产持有期间公允价值变动金额及减值损失不计入应纳税所得额，待出售时一并计入应纳税所得额。

(6) 2015年12月10日，甲公司被乙公司提起诉讼，要求其赔偿未履行合同造成的经济损失。12月31日，该诉讼尚未审结。甲公司预计很可能支出的金额为100万元。税法规定，该诉讼损失在实际发生时允许在税前扣除。

(7) 2015年计提产品质量保证160万元，实际发生保修费用80万元。

(8) 2015年没有发生存货跌价准备的变动。

(9) 2015年没有发生交易性金融资产项目的公允价值变动。

甲公司预计在未来期间有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。

【要求及答案(1)】计算甲公司2015年应纳税所得额和应交所得税。

甲公司2015年应纳税所得额 $=5000-1043.27 \times 5\%$ (事项1) $+ (1500 \times 5/15 - 1500/5)$ (事项3) $+ 10$ (事项4) $+ 100$ (事项6) $+ (160-80)$ (事项7) $=5337.84$ (万元)

应交所得税 $=5337.84 \times 15\% = 800.68$ (万元)

【要求及答案(2)】计算甲公司2015年应确认的递延所得税和所得税费用。

甲公司2015年末“递延所得税资产”余额 $= [15/15\% + (1500 \times 5/15 - 1500/5)$ (事项3) $+ 50$ (事项5) $+ 100$ (事项6) $+ (160-80)$ (事项7)] $\times 25\% = 132.5$ (万元)

“递延所得税资产”的本期发生额 $= 132.5 - 15 = 117.5$ (万元)

其中,事项(5)形成的递延所得税资产本期发生额 $50 \times 25\% = 12.5$ (万元),计入其他综合收益。

“递延所得税负债”的期末余额 $= 7.5 \div 15\% \times 25\% = 12.5$ (万元)

“递延所得税负债”的本期发生额 $= 12.5 - 7.5 = 5$ (万元)

应确认的递延所得税费用 $= - (117.5 - 12.5) + 5 = -100$ (万元)

所得税费用 $= 800.68 - 100 = 700.68$ (万元)

【要求及答案(3)】编制甲公司2015年确认所得税费用的相关会计分录

借:所得税费用 700.68

递延所得税资产 117.5

贷:应交税费—应交所得税 800.68

递延所得税负债 5

其他综合收益 12.5

## 第21章 外币折算

考点核心提示

考点一：记账本位币的确定★

☆考点核心提示

企业的记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境通常是其主要产生和支出现金的经济环境。企业通常应选择人民币作为记账本位币。我国《会计法》规定，业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

(1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。

(2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。

(3) 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。

企业不得随意变更其已经确定的记账本位币，除非其经营所处的主要经济环境发生了重大变化。

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

考点二：外币交易日、资产负债表日及 结算日的会计处理★★

☆考点核心提示

1. 外币交易日

(1) 对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

(2) 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

(3) 企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日的即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

2. 资产负债表日及结算日

(1) 货币性项目。资产负债表日及结算日，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于初始入账时或前一资产负债表日的即期汇率而产生的汇兑差额计入当期损益。

资产负债表日：

汇兑差额 = (外币账户期初余额 + 本期增加额 - 本期减少额) × 期末汇率 - (人民币账户期初余额 + 本期增加额 - 本期减少额)



【思路点拨】计算汇兑差额时，外币货币性项目如果为资产，其计算结果为正数，表示汇兑收益；结果为负数，表示汇兑损失。外币货币性项目如为负债，正好相反。

结算日：

汇兑差额=外币债权债务账户余额-结算时采用的货币×结算日的汇率

(2) 非货币性项目。资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

(3) 因汇率变动应记入的会计科目包括：财务费用（外币货币性项目）；在建工程（资本化）；其他综合收益（可供出售外币权益工具）；公允价值变动损益（交易性金融资产）；资产减值损失（可变现净值以外币确定的存货）。

考点三：境外经营记账本位币的确定及其外币财务报表折算★★★

☆考点核心提示

### 1. 境外经营记账本位币的确定

境外经营，通常是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用的记账本位币不同于企业的记账本位币的，也视同境外经营。

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

- (1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。
- (2) 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。
- (3) 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。
- (4) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

### 2. 外币财务报表折算的一般原则

(1) 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。

(2) 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述规定折算产生的外币财务报表折算差额，在编制合并会计报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目下单独列示（其他综合收益）。需要注意的是企业编制合并财务报表涉及境外经营的，如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目，因汇率变动而产生的汇兑差额，也应列入所有者权益“其他综合收益”项目；处置境外经营时，计入处置当期损益。

外币报表折算差额=资产项目折算人民币余额-负债项目折算人民币余额-所有者权益项目折算人民币余额

= (资产外币项目余额-负债外币项目余额) × 资产负债表日即期汇率【即持续计算的可辨认净资产公允价值×资产负债表日即期汇率】- (所有者权益项目期初人民币余额+调整后净利润外币项目余额×平均汇率)

经典习题

## 一、单项选择题

1. 下列各项外币资产因汇率变动产生的影响中, 不应计入当期损益的是 ( )。

- A. 应收账款
- B. 交易性金融资产
- C. 持有至到期投资
- D. 可供出售权益工具投资

【答案】D

【解析】选项 A, 计入财务费用; 选项 B, 计入公允价值变动损益; 选项 C, 计入财务费用; 选项 D, 计入其他综合收益。

2. 国内甲公司的记账本位币为人民币, 采用交易发生日的即期汇率折算外币业务。2015 年 1 月 1 日, 甲公司支付价款 1000 万美元购入美国 A 公司发行的 3 年期公司债券, 甲公司将其划分为可供出售金融资产, 该债券面值 1000 万美元, 票面利率 6%, 于年末支付本年利息, 实际利率 6%, 当日汇率为 1 美元=6.13 元人民币。12 月 31 日, 该债券公允价值为 1100 万美元, 当日汇率为 1 美元=6.14 元人民币。因购买 A 公司债券, 甲公司期末产生的汇兑差额为 ( )。

- A. 0
- B. 10 万元
- C. 614 万元
- D. 624 万元

【答案】B

【解析】因购买 A 公司债券, 甲公司期末产生的汇兑差额=1000×(6.14-6.13)=10 (万元)。相关的会计分录:

1 月 1 日购入债券:

借: 可供出售金融资产—成本 6130  
贷: 银行存款—美元 (1000×6.13) 6130

12 月 31 日计息:

借: 应收利息 368.4  
贷: 投资收益 (1000×6%×6.14) 368.4

12 月 31 日公允价值变动=(1100-1000)×6.14=614 (万元)

借: 可供出售金融资产—公允价值变动 614  
贷: 其他综合收益 614

12 月 31 日汇兑差额=1000×(6.14-6.13)=10 (万元)

借: 可供出售金融资产 10  
贷: 财务费用 10

应收利息的汇兑差额=0

3. 国内甲公司的记账本位币为人民币, 采用交易发生日的即期汇率折算外币业务。甲公司 20×5 年 10 月 5 日以每股 4 美元的价格购入 B 公司 10 万股股票作为交易性金融资产核算, 当日汇率为 1 美元=6.16 元人民币, 款项已经支付。12 月 31 日, B 公司股票市价

为每股 4.2 美元，当日汇率为 1 美元=6.14 元人民币。因购买 B 公司股票，甲公司期末应计入当期损益的金额为（ ）。

- A. 11.48 万元      B. 12.28 万元  
C. 12.32 万元      D. 13.12 万元

**【答案】A**

**【解析】**10月5日购入B公司股票

借：交易性金融资产—成本 246.4

贷：银行存款 (10×4×6.16) 246.4

期末应计入当期损益的金额=10×4.2×6.14-246.4=11.48(万元)

借：交易性金融资产—公允价值变动 11.48

贷：公允价值变动损益 11.48

**【思路点拨】**11.48 万元人民币既包含股票公允价值变动的影 响，又包含人民币与美元之间汇率变动的影 响。这两部分的影 响金额均记入“公允价值变动损益”科目核算。

4. 国内甲公司的记账本位币为人民币，采用交易发生日的即期汇率折算外币业务。甲公司 20×5 年 12 月 8 日以每股 10 港元的价格购入 1000 万股 C 公司股票作为可供出售金融资产核算，当日汇率为 1 港元=0.9 元人民币，款项已经支付。12 月 31 日，C 公司股票市价为每股 15 港元，当日汇率为 1 港元=0.98 元人民币。因购买 C 公司股票而言，甲公司期末应计入其他综合收益的金额为（ ）。

- A. 5900 万元      B. 8000 万元  
C. 5700 万元      D. 12000 万元

**【答案】C**

**【解析】**应计入其他综合收益的金额=1000×15×0.98-1000×10×0.9=5700(万元)

5. 下列关于外币财务报表折算的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 资产和负债项目应当采用资产负债表日的即期汇率进行折算  
B. 所有者权益项目，除“未分配利润”项目外，其他项目均应采用交易发生时的即期汇率进行折算  
C. 利润表中的收入和费用项目，应当采用交易发生日的即期汇率折算，也可以采用与交易发生日即期汇率近似的汇率进行折算  
D. 在部分处置境外经营时，应将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与境外经营相关的全部外币财务报表折算差额转入当期损益

**【答案】D**

**【解析】**选项 D，如果企业拥有某境外经营子公司，在上期资产负债表日将该子公司资产负债表各项目折算为记账本位币计量时，其差额计入合并资产负债表中所有者权益下“其他综合收益”项目。如果企业处置该境外经营，则这部分外币报表折算差额也要转出，

计入当期损益。但如果是部分处置的情况下，应按处置比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

6. M公司的记账本位币为人民币，其境外子公司编制报表的货币为美元。本期期末汇率为1美元=6.40元人民币，平均汇率为1美元=6.30元人民币，利润表和所有者权益变动表采用平均汇率折算。该子公司资产负债表中“盈余公积”期初数为150万美元，折合为人民币1215万元，本期所有者权益变动表“提取盈余公积”为155万美元。经折算后，该子公司资产负债表“盈余公积”的本期期末数应为（ ）。

- A. 2191.5万元      B. 346.50万元  
C. 147.90万元      D. 1276.50万元

【答案】A

【解析】本期该子公司资产负债表“盈余公积”的期末数=1215+155×6.30=2191.5（万元）

7. 甲股份有限公司以人民币为记账本位币，对外币业务采用交易发生日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。20×5年3月6日自银行购入外汇150万美元，银行当日的美元卖出价为1美元=6.20元人民币，当日市场汇率为1美元=6.15元人民币。3月31日的市场汇率为1美元=6.16元人民币。甲股份有限公司购入的该150万美元于20×5年3月所产生的汇兑损失为（ ）。

- A. 6万元      B. 1.5万元  
C. 7.5万元      D. 9万元

【答案】A

【解析】外币兑换业务在购入外汇时就会产生汇兑损益。所以20×5年3月所产生的汇兑损失=购入时产生的汇兑损失-期末调整时产生的汇兑收益=150×(6.20-6.15)-150×(6.16-6.15)=6（万元人民币）。

8. 乙公司以人民币为记账本位币，对外币交易采用交易发生日的即期汇率折算。20×5年6月1日，以人民币购入外汇100万美元，当日银行的买入价为1美元=6.15元人民币，中间价为1美元=6.16元人民币，卖出价为1美元=6.17元人民币。6月30日，应付账款美元户账面余额为100万美元，按月末汇率调整前的人民币账面余额为600万元，当日即期汇率为1美元=6.15元人民币。不考虑其他因素，上述交易或事项对甲公司6月份营业利润的影响金额为（ ）。

- A. 1万元      B. -2万元  
C. -13万元      D. -17万元

【答案】D

【解析】银行存款汇兑损失 $=100 \times (6.17 - 6.16) + 100 \times (6.16 - 6.15) = 2$  (万元)；应付账款汇兑差额 $=100 \times 6.15 - 600 = 15$  (万元) (汇兑损失)；合计为汇兑损失 17 万元，因此影响营业利润的金额为 -17 万元。

9. 国内 A 公司的记账本位币为人民币。A 公司对外币交易采用交易发生日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。8 月 24 日，从国外 B 公司购入固定资产 (生产设备，不需安装)，根据双方供货合同，货款共计 100 万美元，货到后 10 日内 A 公司付清所有货款。当日即期汇率为 1 美元=6.8 元人民币，增值税额 115.6 万元当日以人民币支付。8 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.9 元人民币。9 月 3 日，A 公司根据供货合同已付清所有货款 (即结算日)，当日的即期汇率为 1 美元=6.85 元人民币，当日的银行卖出价为 1 美元=6.87 元人民币。下列有关 A 公司 8 月份外币业务的会计处理，不正确的是 ( )。

- A. 8 月 24 日固定资产入账价值为 680 万元
- B. 8 月 24 日“应付账款—美元”科目发生额为 680 万元
- C. 8 月 31 日应付账款汇兑收益为 10 万元
- D. 8 月 31 日“应付账款—美元”科目余额为 690 万元

【答案】C

【解析】选项 C，8 月 31 日应付账款汇兑损失为 10  $[100 \times (6.9 - 6.8)]$  万元。

10. 资料同上。下列有关 9 月 3 日 (结算日) 的会计处理，不正确的是 ( )。

- A. 如果以美元存款付清所有货款，应冲减“应付账款—美元”余额 690 万元
- B. 如果以美元存款付清所有货款，应确认汇兑收益 5 万元
- C. 如果以人民币存款付清所有货款，应冲减“应付账款—美元”余额 687 万元
- D. 如果以人民币存款付清所有货款，应确认汇兑收益 3 万元

【答案】C

【解析】选项 C，如果以人民币存款付清所有货款，应冲减“应付账款—美元”余额 690 万元。会计分录如下：

如果以美元存款付清所有货款：

借：应付账款—美元 (100×6.9) 690 (账面余额)

贷：银行存款—美元 (100×6.85) 685

财务费用—汇兑差额 5

如果以人民币存款付清所有货款：

借：应付账款—美元 (100×6.9) 690 (账面余额)

贷：银行存款—人民币 (100×6.87) 687

财务费用—汇兑差额 3

## 二、多项选择题

1. (2015 年考题) 下列各项中，在对境外经营财务报表进行折算时选用的有关汇率，符合会计准则的有 ( )。

- A. 股本采用股东出资日的即期汇率折算
- B. 未分配利润项目采用报告期平均汇率折算
- C. 当期提取的盈余公积采用当期平均汇率折算
- D. 可供出售金融资产采用资产负债表日即期汇率折算

【答案】ACD

【解析】选项 B，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

2. 下列各项中，属于企业在确定记账本位币时应考虑的因素有（ ）。

- A. 取得贷款使用的主要计价货币
- B. 确定商品生产成本使用的主要计价货币
- C. 确定商品销售价格使用的主要计价货币
- D. 从经营活动中收取货款使用的主要计价货币

【答案】ABCD

3. 企业选定境外经营的记账本位币除了考虑一般企业确定记账本位币的因素，还应当考虑的因素有（ ）。

- A. 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性
- B. 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重
- C. 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回
- D. 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务

【答案】ABCD

4. 下列情况中，企业应确定人民币作为记账本位币的有（ ）。

A. 甲公司系国内外贸自营出口企业，超过 80% 的营业收入来自向美国的出口，其商品销售价格主要受美元的影响，以美元计价；生产所需原材料、机器设备及 80% 以上的人工成本以美元结算

B. 乙公司的人工成本、原材料以及相应的厂房设施、机器设备等 100% 在国内采购并以人民币计价，乙公司取得美元营业收入在汇回国内时直接兑换为人民币存款，且该企业对美元波动产生的外币风险进行了套期保值

C. 丙公司的原材料全部来自欧盟，主要加工技术、机器设备及主要技术人员均由欧盟方面提供，生产的产品面向国内出售。假定为满足采购原材料所需欧元的需要，该公司向欧盟某银行借款 10 亿欧元，期限为 20 年，该借款是丙公司当期流动资金净额的 4 倍。由于原材料采购以欧元结算，企业经营所需要的营运资金即融资获得的资金也使用欧元

D. 丁公司 80% 的经营收入及其原材料购买都以人民币计价并结算

【答案】BD

【解析】选项 A，从影响商品和劳务销售价格的角度看，甲公司应选择美元作为记账本位币；选项 C，从融资活动获得的资金角度看，丙公司应当选择欧元作为记账本位币。



5. 下列关于记账本位币的选择和变更的说法中, 正确的有 ( )。

- A. 我国企业选择人民币以外的货币作为记账本位币的, 在编制财务报表时应折算为人民币
- B. 企业应以人民币为记账本位币
- C. 只有当企业所处的主要经济环境发生重大变化时, 企业才可以变更记账本位币
- D. 企业经批准变更记账本位币的, 应采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币

【答案】ACD

【解析】企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业, 可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币, 但编报的财务报表应折算为人民币。企业记账本位币一经确定, 不得随意变更, 除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。确需变更记账本位币的, 应采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。所以选项 ACD 说法正确。

6. 下列有关外币项目的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 对于需要计提减值准备的外币应收项目, 应先计提减值准备, 然后按照资产负债表日的即期汇率折算, 因汇率波动而产生的汇兑差额作为财务费用, 计入当期损益, 同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额
- B. 资产负债表中的资产和负债项目, 采用资产负债表日的即期汇率折算, 所有者权益项目除“未分配利润”项目外, 其他项目也采用资产负债表日的即期汇率折算
- C. 企业在处置境外经营时, 应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额, 自所有者权益项目转入处置当期损益
- D. 有关记账本位币变更的处理, 《企业会计准则第 19 号——外币折算》规定, 应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币

【答案】CD

【解析】选项 A, 需要计提减值准备的, 应当先按资产负债表日的即期汇率折算后, 再计提减值准备; 选项 B, 资产负债表中的资产和负债项目, 采用资产负债表日的即期汇率折算, 所有者权益项目除“未分配利润”项目外, 其他项目采用交易发生时的即期汇率折算。

7. A 公司持有在境外注册的 B 公司 80% 的股权, 能够对 B 公司的财务和经营政策实施控制。A 公司以人民币为记账本位币, B 公司以港币为记账本位币, 发生外币交易时 A 公司和 B 公司均采用交易发生日的即期汇率进行折算。(1) 20×5 年 10 月 20 日, A 公司以每股 4 美元的价格购入 C 公司股票 100 万股, 支付价款 400 万美元, 另支付交易费用 1 万美元。A 公司将购入的上述股票作为交易性金融资产核算, 当日即期汇率为 1 美元=6.82 元人民币。20×5 年 12 月 31 日, C 公司股票的市价为每股 5 美元。(2) 20×5 年 12 月 31 日, 除上述交易性金融资产外, A 公司其他有关资产、负债项目的期末余额如下:

项目	外币金额	按照 20×5 年 12 月 31 日即期汇率调整前的人民币账面余额
银行存款	3000 万美元	20360 万元
应收账款	1500 万美元	10225 万元
预付款项	500 万美元	3415 万元
长期应收款	7500 万港元	6465 万元
持有至到期投资	200 万美元	1365 万元
短期借款	100 万美元	710 万元
应付账款	1200 万美元	8144 万元
预收款项	400 万美元	2800 万元

上述长期应收款实质上构成了 A 公司对 B 公司境外经营的净投资，除长期应收款外，其他资产、负债均与关联方无关。20×5 年 12 月 31 日，即期汇率为 1 美元=6.80 元人民币，1 港元=0.86 元人民币。(3) 因对 B 公司外币报表折算产生“外币报表折算差额”100 万元。下列关于 A 公司在 20×5 年度个别财务报表中因外币货币性项目产生的汇兑损益的说法中，正确的有（ ）。

- A. 银行存款汇兑收益为 40 万元
- B. 应收账款汇兑损失为 25 万元
- C. 长期应收款汇兑损失为 15 万元
- D. 持有至到期投资汇兑损失为 5 万元

**【答案】** ABCD

**【解析】** 产生汇兑差额计算如下：

银行存款汇兑差额 =  $3000 \times 6.80 - 20360 = 40$  (万元) (收益)  
 应收账款汇兑差额 =  $1500 \times 6.80 - 10225 = -25$  (万元) (损失)  
 长期应收款汇兑差额 =  $7500 \times 0.86 - 6465 = -15$  (万元) (损失)  
 持有至到期投资汇兑差额 =  $200 \times 6.80 - 1365 = -5$  (万元) (损失)  
 短期借款汇兑差额 =  $100 \times 6.80 - 710 = -30$  (万元) (收益)  
 应付账款汇兑差额 =  $1200 \times 6.80 - 8144 = 16$  (万元) (损失)  
 汇兑收益 =  $40 - 25 - 15 - 5 + 30 - 16 = 9$  (万元)

8. 资料同上。关于上述交易或事项对 A 公司 20×5 年度合并营业利润影响的表述中，正确的有（ ）。

- A. 个别报表产生的汇兑收益导致合并营业利润减少 9 万元
- B. 交易性金融资产的公允价值变动及汇率变动增加合并营业利润 672 万元
- C. 长期应收款产生的汇兑损失转入“其他综合收益—外币报表折算差额”时，增加合并营业利润 15 万元
- D. 因对 B 公司外币报表折算产生差额增加合并营业利润 120 万元

**【答案】** BC

【解析】选项 A，个别报表产生的汇兑收益导致合并营业利润增加 9 万元；选项 B，交易性金融资产的公允价值变动及汇率变动增加合并营业利润 =  $100 \times 5 \times 6.80 - 100 \times 4 \times 6.82 = 672$ （万元）；选项 C，长期应收款产生的汇兑损失在合并报表编制时，应借记“其他综合收益—外币报表折算差额”，贷记“财务费用”15 万元；选项 D，因对 B 公司外币报表折算产生的差额不影响合并营业利润。

### 三、综合题

A 公司以人民币作为记账本位币，对外币业务采用交易发生日的即期汇率折算，并按月计算汇兑损益，A 公司的合并财务报表于年末编制。20×5 年 6 月 30 日有关外币账户期末余额如下。

项目	外币金额	折算汇率	折合人民币金额
银行存款	1000 万美元	6.25	6250 万元
	1500 万港元	0.85	1275 万元
应收账款	5000 万美元	6.25	31250 万元
——甲公司	3000 万美元		
——乙公司	1000 万美元		
——丙公司	1000 万美元		
预付账款	3150 万欧元	7.65	24097.5 万元
持有至到期投资	1200 万欧元	7.65	9180 万元
应收利息	$1200 \times 8\% / 2 = 48$ （万欧元）	7.65	367.2 万元
应付账款	2000 万美元	6.25	12500 万元
——C 公司	1000 万美元		
——D 公司	1000 万美元		
长期借款	10000 万美元	6.25	62500 万元
应付利息	$10000 \times 6\% / 2 = 300$ （万美元）	6.25	1875 万元

上述持有至到期投资和应收利息，系 20×5 年 1 月 1 日按面值 1200 万欧元购入，按月计提利息，按年付息，票面利率为 8%，已确认应收利息 48 万欧元。

上述长期借款，系 20×5 年 1 月 1 日专门借入用于建造某生产线，借入后即存入银行美元账户。该笔借款本金为 10000 万美元，期限为 3 年，年利率为 6%，按月计提利息，每年年末支付利息，已确认应付利息 300 万美元。闲置专门美元借款资金用于短期投资，年收益率为 4%，假定投资收益月末收取存入银行。工程于 20×5 年 1 月 1 日开工建设，满足借款费用资本化条件。

至 20×5 年 6 月 30 日，该生产线仍在建造过程之中，已使用外币借款 4800 万美元，预计将于 20×5 年 12 月末完工。

A 公司 20×5 年 7 月份发生以下外币业务。

(1) A 公司 20×5 年 7 月 1 日以 1000 万港元购买了在香港注册的 B 公司发行在外的 80% 股份，并自当日起能够控制 B 公司的财务和经营政策。为实现此项合并，A 公司另以人民币支付相关审计、法律咨询等费用 60 万元。B 公司所有客户都位于香港，以港元作为主

要结算货币，且与当地的银行保持长期良好的合作关系，其借款主要从当地银行借入。20×5年7月1日，B公司可辨认净资产公允价值为1100万港元（含一项管理用无形资产评估增值100万港元，预计剩余使用年限为10年，采用直线法摊销）；当日港元与人民币之间的即期汇率为1港元=0.8元人民币。

自购买日至20×5年12月31日，B公司以购买日可辨认净资产账面价值为基础计算实现的净利润为300万港元。假定未发生其他引起所有者权益变动的事项。

B公司的利润表在折算为母公司记账本位币时，按照平均汇率折算。其他相关汇率信息如下：20×5年7月31日，1港元=0.9元人民币；20×5年12月31日，1港元=0.9元人民币；20×5年度平均汇率，1港元=0.85元人民币。

【答案及答案（1）】根据资料（1），计算20×5年7月1日A公司购入B公司的合并成本，说明审计、法律咨询费的处理原则，计算A公司购入B公司合并报表应确认的商誉以及12月31日将B公司报表折算为A公司记账本位币时产生的外币报表折算差额。

①A公司购买B公司的合并成本=1000×0.8=800（万元人民币）

②A公司合并B公司时发生的审计、法律咨询费用应计入当期损益（管理费用）。

③A公司购买B公司产生的商誉=（1000-1100×80%）×0.8=96（万元人民币）

④计算B公司20×5年度财务报表折算为母公司记账本位币时的外币报表折算差额=持续计算的可辨认净资产的公允价值（1100+300-100/10÷2）×资产负债表日即期汇率0.9-[所有者权益项目期初人民币余额1100×0.8+净利润外币项目余额（300-100/10÷2）×平均汇率0.85]=124.75（万元人民币）

【提示】“本年提取盈余公积外币项目余额×平均汇率”一加一减，总的影响数为0。

（2）A公司20×5年7月发生其他业务如下：

【答案及答案（2）】根据资料（2），编制相关的会计分录。

①7月1日收到某外商投入的外币资本5000万美元，交易日即期汇率为1美元=6.24元人民币。款项已存入银行。

借：银行存款—美元（5000×6.24）31200

贷：股本（实收资本）31200

②7月1日，为建造上述生产线从国外购买需安装的机器设备一台，设备价款4000万美元，货款已用美元支付。购入后即投入安装。交易日即期汇率为1美元=6.24元人民币。（不考虑增值税等相关税费）

借：在建工程24960

贷：银行存款—美元（4000×6.24）24960

③7月26日，向国外乙公司销售产品一批，价款共计2000万美元，交易日即期汇率为1美元=6.22元人民币，款项尚未收到。（不考虑产品成本以及增值税等相关税费）

借：应收账款—美元（乙公司）（2000×6.22）12440

贷：主营业务收入12440

④7月28日，以外币存款偿还上月份发生的应付C公司账款1000万美元，交易日即期汇率为1美元=6.21元人民币。

借：应付账款—美元（C公司）  $(1000 \times 6.25)$  6250(冲减账面余额)

贷：银行存款—美元  $(1000 \times 6.21)$  6210

财务费用 40

⑤7月29日，以人民币偿还上月份发生的应付D公司账款1000万美元，交易日银行卖出价为1美元=6.23元人民币。

借：应付账款—美元（D公司）  $(1000 \times 6.25)$  6250(冲减账面余额)

贷：银行存款—人民币  $(1000 \times 6.23)$  6230

财务费用 20

⑥7月31日，收到6月份发生的应收甲公司账款3000万美元存入银行美元账户，交易日即期汇率为1美元=6.20元人民币。

借：银行存款—美元  $(3000 \times 6.20)$  18600

财务费用 150

贷：应收账款—美元（甲公司）  $(3000 \times 6.25)$  18750(冲减账面余额)

⑦7月31日，收到6月份发生的应收乙公司账款1000万美元直接兑换为人民币，交易日银行买入价为1美元=6.22元人民币。

借：银行存款—人民币  $(1000 \times 6.22)$  6220

财务费用 30

贷：应收账款—美元（乙公司）  $(1000 \times 6.25)$  6250(冲减账面余额)

【答案及答案(3)】计算7月31日持有至到期投资的利息(1欧元=7.66元人民币)。

7月31日持有至到期投资的利息  $= 1200 \times 8\% / 12 \times 7.66 = 61.28$  (万元人民币)

借：应收利息 61.28

贷：投资收益 61.28

【答案及答案(4)】分别计算7月31日除长期借款及其利息外其他外币货币性账户的汇兑损益并编制会计分录。

①银行存款—美元账户汇兑损益  $= (1000 + 5000 - 4000 - 1000 + 3000) \times 6.20 - (6250 + 31200 - 24960 - 6210 + 18600) = 24800 - 24880 = -80$  (万元人民币)(汇兑损失)

银行存款—港元账户汇兑损益  $= (1500 - 1000) \times 0.9 - (1275 - 1000 \times 0.8) = -25$  (万元人民币)(汇兑损失)

②应收账款账户汇兑损益  $= (5000 + 2000 - 3000 - 1000) \times 6.20 - (31250 + 12440 - 18750 - 6250) = -90$  (万元人民币)(汇兑损失)

③应付账款账户汇兑损益  $= (2000 - 1000 - 1000) \times 6.20 - (12500 - 6250 - 6250) = 0$

④持有至到期投资账户汇兑损益  $= 1200 \times 7.66 - 1200 \times 7.65 = 12$  (万元人民币)(汇兑收益)

应收利息账户汇兑损益  $= 48 \times (7.66 - 7.65) + 8 \times (7.66 - 7.66) = 0.48$  (万元人民币)(汇兑收益)

⑤借：财务费用 182.52

持有至到期投资 12  
应收利息 0.48  
贷：银行存款—美元 80  
      —港元 25  
      应收账款 90

【答案及答案(5)】计算7月31日有关借款费用的资本化金额，并编制会计分录。**①利息资本化金额的确定：**

累计资产支出=4800+4000=8800(万美元)

资本化金额=10000×6%×1/12-1200×4%×1/12=46(万美元)

折合人民币=46×6.20=285.2(万元人民币)

应付利息=10000×6%×1/12=50(万美元)

折合人民币=50×6.20=310(万元人民币)

借：在建工程 285.2

      银行存款—美元 (4×6.20) 24.8

      贷：应付利息 (50×6.20) 310

**②汇兑差额资本化金额的确定**=10000×(6.20-6.25)+300×(6.20-6.25)+50×(6.20-6.20)=-515(万元人民币)

借：长期借款 500

      应付利息 15

      贷：在建工程 515



## 第 22 章 租赁

考点核心提示

考点一：承租人和出租人对经营租赁的会计处理★★

☆考点核心提示

1. 租金的处理

表 22-1 承租人和出租人对经营租赁的会计处理

承租人	出租人
(1) 租金费用：按直线法确认 借：制造费用、销售费用、管理费用 长期待摊费用（或预付账款） 贷：银行存款	(1) 租金收入：按直线法确认 借：银行存款 贷：租赁收入、其他业务收入 预收账款
(2) 出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法进行分摊确认租金费用	(2) 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，按直线法确认租金收入
(3) 出租人承担了承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊	(3) 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

2. 初始直接费用的处理

表 22-2 承租人和出租人对初始直接费用的处理

承租人	出租人
发生的初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等	同左
借：管理费用 贷：银行存款	借：管理费用 贷：银行存款
——	金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益

3. 或有租金的处理

表 22-3 承租人和出租人对或有租金的处理

承租人	出租人
在实际发生时计入当期损益	实际发生时计入当期收益
借：财务费用【按物价指数计算】 销售费用【按销售量等计算】 贷：银行存款等	借：银行存款 贷：租赁收入、其他业务收入

## 考点二：承租人对融资租赁的会计处理★★

## ☆考点核心提示

## 1. 租赁期开始日的会计处理

(1) 计算最低租赁付款额。

(2) 计算最低租赁付款额的现值，确定租赁资产入账价值。根据孰低原则，租赁资产的入账价值应为租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用。

(3) 未确认融资费用。

未确认融资费用 = 最低租赁付款额 - 租赁资产的入账价值

(4) 会计处理：融资租入的固定资产，在租赁期开始日，按应计入固定资产成本的金额（租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用），借记“固定资产”科目或“在建工程”科目，按最低租赁付款额，贷记“长期应付款”科目，按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。

## 2. 未确认融资费用分摊的会计处理

(1) 未确认融资费用分摊率的确定。

(2) 计算分摊未确认融资费用。

本期确认的融资费用 = ( “长期应付款”科目期初余额 - “未确认融资费用”科目期初余额 ) × 分摊率

## 考点三：售后租回交易★

## ☆考点核心提示

1. 如果售后租回交易被认定为融资租赁，卖主（即承租人）应将售价与资产账面价值之间的差额予以递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。按折旧进度进行分摊是指在对该项租赁资产计提折旧时，按与该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

2. 如果售后租回交易被认定为经营租赁，应当分不同情况进行处理：在有确凿证据表明售后租回交易是按公允价值达成的情况下，售价与资产账面价值的差额应计入当期损益。如果售后租回交易不是按公允价值达成的，售价小于公允价值的，有关损益应于当期确认，但如果该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期限内；售价高于公允价值的，其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的资产使用期限内摊销。

## 经典习题

## 一、单项选择题

1. 甲公司将一闲置设备以经营租赁方式出租给乙公司使用。租赁合同约定，租赁期开始日为2014年7月1日，租赁期4年，年租金为240万元，租金每年7月1日支付，租赁期开始日起的前3个月免租金，2014年7月1日，甲公司收到乙公司支付的扣除免租期后的租金180万元。不考虑其他因素，甲公司2014年应确认的租金收入是（ ）。

- A. 112.5 万元    B. 120 万元  
C. 180 万元    D. 240 万元

【答案】A

【解析】甲公司应收取的租金总额 $=180+240\times 3=900$ （万元），甲公司 2014 年应确认的租金收入 $=900/4\times 6/12=112.5$ （万元）。

2. 2014 年 1 月 1 日，甲公司将办公楼以 5400 万元的价格出售给乙公司，同时签订一份甲公司租回该办公楼的租赁合同，租期为 3 年，年租金为 360 万元，于每年年末支付，期满后乙公司收回办公楼。当日，该办公楼的账面价值为 6300 万元，公允价值为 6600 万元，预计尚可使用 30 年；市场上租用同等办公楼的年租金为 600 万元。不考虑其他因素，上述业务对甲公司 2014 年度减少利润总额的影响金额为（ ）。

- A. 360 万元    B. 660 万元  
C. 300 万元    D. 60 万元

【答案】B

【解析】上述业务对甲公司 2014 年度利润总额的影响金额 $= -360 - (6300 - 5400) / 3 = -660$ （万元）

3. 最低租赁付款额不包括的项目是（ ）。

- A. 承租人每期应支付的租金  
B. 承租人或与其有关的第三方担保的资产余值  
C. 或有租金和履约成本  
D. 期满时支付的优惠购买价款

【答案】C

【解析】最低租赁付款额=租金总额+担保余值（承租人或与其有关的第三方）[或+优惠购买价]，选项 C 不包含在内。

4. 固定资产达到预定可使用状态之前，在符合资本化条件的期间内，企业融资租入固定资产，其融资费用的分摊额，应当计入（ ）。

- A. 融资租入固定资产的入账价值    B. 管理费用  
C. 在建工程    D. 财务费用

【答案】C

5. 某租赁公司将一台大型设备以融资租赁方式租赁给 B 企业。租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值，即资产余值为 2250 万元，双方合同中规定，B 企业担保的资产余值为 450 万元，B 企业的子公司担保的资产余值为 675 万元，另外担保公司担保的金额为 675 万元。租赁期开始日该租赁公司记录的未担保余值为（ ）。

- A. 1125 万元    B. 1575 万元  
C. 1800 万元    D. 450 万元

【答案】D

【解析】未担保余值 $=2250-450-675-675=450$ （万元）

6. 乙公司将一台管理用固定资产以经营租赁方式租赁给甲公司, 租赁期为 3 年, 租金总额为 150 万元(已扣除免租期租金, 免租期为 2 个月), 其中第一年租金 60 万元, 第二年租金 50 万元, 第三年租金 40 万元。此外, 每年乙公司还承担了应由甲公司承担的固定资产修理费用 3 万元。下列关于甲公司会计处理方法的表述中, 正确的是( )。

- A. 每年确认的租金费用 47 万元
- B. 每年确认管理费用 49 万元
- C. 第一年确认的租金费用 60 万元
- D. 第二年、第三年确认的租金费用分别是 50 万元、40 万元

【答案】A

【解析】每年应确认的租金费用 =  $(150 - 3 \times 3) \div 3 = 47$  (万元); 每年确认管理费用 =  $47 + 3 = 50$  (万元)。

【提示】出租人承担了承租人的某些费用, 其实这些费用出租人会以租金的形式从承租人处取得, 因此本题中承租人甲公司每年需要承担的费用 50 万元中有 3 万元属于修理费用。

7. 某租赁公司将一台大型发电机以融资租赁方式租赁给 B 公司。最低租赁付款额为 7200 万元, 最低租赁付款额现值为 6075 万元, 租赁开始日的租赁资产公允价值为 5625 万元。B 公司在租赁期开始日应借记“未确认融资费用”科目的金额为( )。

- A. 450 万元
- B. 1575 万元
- C. 1125 万元
- D. 0

【答案】B

【解析】未确认融资费用 = 最低租赁付款额 7200 - 租赁资产的入账价值(租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者孰低者) 5625 = 1575 (万元)

8. 若不存在承租人担保余值但存在优惠购买选择权的租赁资产以其公允价值为入账价值, 下列有关未确认融资费用分摊率的说法中, 正确的是( )。

- A. 只能为出租人的租赁内含利率
- B. 只能为租赁合同规定的利率
- C. 出租人的租赁内含利率或者租赁合同规定的利率
- D. 重新计算融资费用分摊率, 该分摊率是使最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值相等的折现率

【答案】D

【解析】以租赁资产公允价值作为入账价值的, 应当重新计算分摊率。该分摊率是使最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值相等的折现率。

9. 甲公司融资租赁方式租入设备一台, 租赁合同规定租赁期满该设备的所有权归甲公司。租赁开始日该设备的原账面价值为 470 万元, 公允价值为 480 万元, 最低租赁付款额的现值为 460 万元, 另发生运杂费 16 万元, 安装调试费 24 万元, 租赁业务人员的差旅费 2 万元。该设备租赁期为 9 年, 同类设备的折旧年限为 10 年, 预计净残值为 0。甲公司对该设备采用年限平均法计提折旧, 应计提的年折旧额为( )。

- A. 50.2 万元      B. 55.78 万元  
C. 52 万元      D. 50 万元

【答案】A

【解析】固定资产的年折旧额 =  $(460 + 16 + 24 + 2) / 10 = 50.2$  (万元)

【思路点拨】如果能够合理确定租赁期满时承租人将会取得租赁资产所有权，应当以租赁资产的寿命作为折旧期间；如果无法合理确定，则应以租赁期和租赁资产寿命两者中较短者为折旧期间。另外需注意，租赁人员发生的差旅费应计入融资租入固定资产的入账价值。

10. 2013 年 12 月 31 日，甲公司将账面价值为 2000 万元的一条生产线以 3000 万元出售给租赁公司，并立即以融资租赁方式向该租赁公司租入该生产线，租期 10 年，尚可使用年限 15 年，租赁期满后归还该设备。租回后固定资产入账价值为 2500 万元。租入的固定资产按直线法计提折旧。下列关于甲公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2013 年 12 月 31 日甲公司确认的递延收益为 1000 万元  
B. 2013 年 12 月 31 日甲公司确认的营业外收入为 1000 万元  
C. 2014 年固定资产计提的折旧为 250 万元  
D. 2014 年该交易事项对成本费用的影响金额为 150 万元

【答案】B

【解析】2013 年 12 月 31 日甲公司确认的递延收益 =  $3000 - 2000 = 1000$  (万元)；2014 年该交易事项对成本费用的影响金额 =  $2500 \div 10 - 1000 \div 10 = 150$  (万元)。

11. 某租赁公司于 2014 年将账面价值为 5000 万元的一套大型电子计算机以融资租赁方式租给 B 企业。双方签订合同，B 企业租赁该设备 48 个月，每 6 个月月末支付租金 600 万元，B 企业担保的资产余值为 900 万元，另外担保公司担保金额为 750 万元，租赁资产在租赁开始日的初始入账价值为 5000 万元，估计资产余值为 1800 万元。下列有关出租人的会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 最低租赁收款额为 6450 万元  
B. 未担保的资产余值为 150 万元  
C. 最低租赁收款额与未担保的资产余值之和为 6600 万元  
D. 未确认融资费用为 1600 万元

【答案】D

【解析】最低租赁收款额 =  $(600 \times 8 + 900) + 750 = 6450$  (万元)；未担保的资产余值 =  $1800 - 900 - 750 = 150$  (万元)；最低租赁收款额 + 未担保的资产余值 =  $6450 + 150 = 6600$  (万元)；最低租赁收款额现值 + 未担保的资产余值现值 = 5000 (万元)；未实现融资收益 =  $6600 - 5000 = 1600$  (万元)。

12. 2014 年 1 月 1 日，甲公司将公允价值为 2950 万元的全新办公设备一套，按照 3000 万元的价格出售给乙公司，并立即签订了一份经营租赁合同，从乙公司租回该办公设备，租期为 4 年。办公设备原账面价值为 2900 万元，预计使用年限为 25 年。租赁合同规定，在租期的每年年末支付租金 60 万元。租赁期满后乙公司收回办公设备使用权（假设甲公司

和乙公司均在年末确认租金费用和经营租赁收入，并且不存在租金逾期支付的情况)。下列关于2014年甲公司相关会计处理的表述中，不正确的是( )。

- A. 向乙公司出售办公设备时，确认营业外收入50万元
- B. 向乙公司出售办公设备时，确认递延收益100万元
- C. 向乙公司出售办公设备时，将固定资产账面价值2900万元转入固定资产清理
- D. 2014年末确认的管理费用为47.5万元

【答案】B

【解析】售后租回形成经营租赁，且售价大于公允价值时，售价高于公允价值的部分应予以递延，资产公允价值与账面价值之差计入营业外收支，所以确认营业外收入50万元(2950-2900)，确认递延收益50万元(3000-2950)；选项A正确，选项B不正确。

2014年年末支付租金：

借：管理费用—租赁费 60

贷：银行存款 60

2014年12月31日，分摊未实现售后租回损益。

借：递延收益—未实现售后租回损益(经营租赁) 12.5

贷：管理费用—租赁费 (50/4) 12.5

因此，选项D正确。

## 二、多项选择题

1. 承租人和出租人在对租赁分类时，认定为融资租赁时应考虑的因素有( )。

- A. 租赁期届满时租赁资产所有权是否转移给承租人
- B. 承租人是否有购买租赁资产的选择权
- C. 租赁期占租赁资产尚可使用年限的比例
- D. 租赁资产性质是否特殊，是否重新改制

【答案】ABCD

2. 下列关于出租人对融资租赁会计处理的表述中，正确的有( )。

- A. 企业可以在分析应收租赁款的风险程度和回收的可能性后，以应收融资租赁款全额为基础对应收融资租赁款计提坏账准备
- B. 实际收到的或有租金，应计入当期营业外收入
- C. 采用实际利率法按期计算确定的租赁收入，借记“未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入”科目
- D. 资产负债表日，确定未担保余值发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“未担保余值减值准备”科目。未担保余值减值以后又得以恢复的，应在原已计提的未担保余值减值准备金额内，按恢复增加的金额，借记“未担保余值减值准备”科目，贷记“资产减值损失”科目

【答案】CD



【解析】选项 A，企业应以应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额部分为基础对应收融资租赁款计提坏账准备；选项 B，实际收到的或有租金，应计入当期收入（租赁收入）。

3. 下列关于租赁期开始日融资租入固定资产入账价值的确定的说法中，不正确的有（ ）。

- A. 应将租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中的较低者作为租入资产入账价值的基础
- B. 应将租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者中的较低者作为租入资产的入账价值的基础
- C. 承租人发生的初始直接费用，应当计入租入资产价值
- D. 承租人发生的初始直接费用，应当计入管理费用

【答案】AD

4. 下列关于融资租赁业务的处理中，正确的有（ ）。

- A. 履约成本、或有租金不构成“最低租赁付款额”的内容
- B. 在融资租入固定资产达到预定可使用状态之前摊销的未确认融资费用应计入财务费用
- C. 在编制资产负债表时，“未确认融资费用”应作为“长期应付款”项目的抵减项
- D. 在编制资产负债表时，“未实现融资收益”应作为“长期应收款”项目的抵减项

【答案】ACD

【解析】选项 B，在融资租入需要安装（安装期超过一年）的固定资产达到预定可使用状态之前摊销的未确认融资费用应计入在建工程。

### 三、综合题

甲公司有关经营租赁业务资料如下：

(1) 2013 年 12 月 2 日，甲公司与乙公司签订办公楼租赁合同。协议约定，甲公司从乙公司租入写字楼作为办公用房；该办公楼租赁期限为 3 年，租赁期开始日为 2014 年 7 月 1 日，年租金为 120 万元，租金于每年 7 月 1 日支付，租赁期开始日起前 3 个月免租金，以后年度如果遇同类或类似办公楼市场租金上涨 10%，则于次年 7 月 1 日将该办公楼年租金调整为 130 万元。2014 年 7 月 1 日甲公司支付给乙公司扣除免租期后的租金 90 万元、预付租金 30 万元（期满可抵付租金）；同时向物业公司支付下半年物业费 10 万元、向中介公司支付中介费 5 万元。同时 2014 年 7 月 1 日开始委托装修公司进行室内装修，2014 年 8 月 1 日装修完毕并交付使用，发生装修费用 35 万元并以银行存款支付。

【要求及答案（1）】根据资料（1），①计算甲公司租赁办公楼应确认的租赁费用总额、甲公司 2014 年应确认的租金费用，说明如果 2015 年租金上涨多支付的租金费用如何处理；②编制甲公司 2014 年 7 月 1 日支付各项费用的相关会计分录及其年末确认租赁费用的会计分录；③编制 2014 年 8 月 1 日支付装修费用 35 万元及其年末确认装修费用的会计分录。

①甲公司确认租赁费用总额 $=90+120\times 2=330$ （万元），甲公司2014年应确认的租金费用 $=330/3\times 6/12=55$ （万元）。若2015年租金上涨，则多支付的租金费用为或有租金，实际支付时应直接计入当期损益。

②借：管理费用  $(10+5)$  15  
    长期待摊费用  $(90+30)$  120  
    贷：银行存款 135

借：管理费用 55  
    贷：长期待摊费用 55

③借：长期待摊费用 35  
    贷：银行存款 35

借：管理费用  $(35\div 35\times 5)$  5  
    贷：长期待摊费用 5

(2) 2014年6月25日，甲公司与丙公司签订土地经营租赁协议。协议约定，甲公司从丙公司租入一块土地用于建设销售中心；该土地租赁期限为20年，自2014年7月1日开始，年租金固定为100万元，以后年度不再调整。2014年7月1日，甲公司于租赁期开始日一次性支付20年租金2000万元。2014年7月1日开始以出包方式建造销售中心，预付工程款2975万元，2014年9月30日完工达到预定可使用状态，全部建造成本2975万元（不包括租赁费用的摊销）通过预付款项结算，销售中心预计使用年限为10年，净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

【要求及答案(2)】根据资料(2)，①判断甲公司从丙公司租入用于建设销售中心的土地使用权，能否确认无形资产；②编制2014年7月1日甲公司向丙公司支付租金的会计分录，及其年末确认租赁费用的会计分录；③编制与建造销售中心有关的会计分录。

①甲公司从丙公司租入用于建设销售中心的土地使用权，不能确认无形资产。

②借：长期待摊费用 2000  
    贷：银行存款 2000

借：销售费用 25  
    在建工程 25  
    贷：长期待摊费用 50

③借：预付账款 2975  
    贷：银行存款 2975

借：在建工程 2975  
    贷：预付账款 2975

借：固定资产 3000  
    贷：在建工程 3000

借：销售费用 75  
    贷：累计折旧  $(3000/10\times 3/12)$  75

## 第23章 会计政策、会计估计变更和差错更正

### 考点核心提示

#### 考点一：会计政策变更的会计处理★

##### ☆考点核心提示

##### 1. 追溯调整法

(1) 计算会计政策变更的累积影响数。会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得：第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；第二步，计算两种会计政策下的差异；第三步，计算差异的所得税影响金额；第四步，确定前期中每一期的税后差异；第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

(2) 相关的账务处理。

(3) 调整报表相关项目。

(4) 报表附注说明。

##### 2. 未来适用法

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

#### 考点二：会计估计变更的会计处理★★

##### ☆考点核心提示

会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。

(1) 如果会计估计的变更仅影响变更当期，有关估计变更的影响应于当期确认。

(2) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。

#### 考点三：前期差错更正的会计处理★★★

##### ☆考点核心提示

##### 会计差错更正题型总结

(1) 本年发现本年的会计差错，更正方法：涉及损益的，直接调整相关科目。

(2) 日后事项期间发现报告年度的会计差错涉及损益的，更正方法：通过“以前年度损益调整”科目核算。

(3) 不应作为日后事项期间的会计处理，而错误处理作为日后事项期间的会计处理并调整报告年度的报告，且将“以前年度损益调整”结转至留存收益的，更正方法：将错误的调整分录，再做反分录。涉及损益的，不需要通过“以前年度损益调整”核算，而是直接调整留存收益。

如果未将“以前年度损益调整”结转至留存收益的，更正方法：将错误的调整分录，再做反分录。涉及损益的，仍需要通过“以前年度损益调整”核算。

(4) 不应作为会计政策变更，而错误处理作为会计政策变更并进行追溯调整，更正方法：将错误的追溯调整分录，再做反分录。涉及损益的，不需通过“以前年度损益调整”核算，而是直接调整留存收益。

### 经典习题

#### 一、单项选择题

1. A公司适用的所得税税率为25%。2016年4月1日，A公司董事会决定将其固定资产的折旧年限由10年调整为6年，该项变更自2016年1月1日起执行。上述管理用固定资产系2013年12月购入，成本为1000万元，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。税法规定该固定资产的计税年限为10年。下列会计处理表述不正确的是（ ）。

- A. 2016年计提的折旧额为100万元
- B. 2016年按照税法规定计算折旧额为100万元
- C. 2016年确认递延所得税收益20万元
- D. 会计估计变更影响2016年净利润-60万元

#### 1. 【答案】A

【解析】(1) 计算至2016年3月31日的累计折旧额 $=1000 \div 10 \times 2 + 1000 \div 10 \times 3/12 = 225$  (万元)；(2) 计算至2016年3月31日的账面价值 $=1000 - 225 = 775$  (万元)；(3) 计算自2016年4月1日至年末计提的折旧额 $=775 / (6 \times 12 - 2 \times 12 - 3) \times 9 = 155$  (万元)；(4) 计算2016年计提的折旧额 $=1000 \div 10 \times 3/12 + 155 = 180$  (万元)；(5) 2016年按照税法规定计算的折旧额 $=1000 \div 10 = 100$  (万元)；(6) 确认递延所得税收益 $= (180 - 100) \times 25\% = 20$  (万元)；(7) 会计估计变更对2016年净利润的影响 $= - [ (180 - 100) - 20 ] = -60$  (万元)，或 $= - (180 - 100) \times (1 - 25\%) = -60$  (万元)。

2. 采用追溯调整法计算出会计政策变更的累积影响数后，应当（ ）。

- A. 重新编制以前年度会计报表
- B. 调整列报前期最早期初留存收益，以及会计报表其他相关项目的期初数和上年数
- C. 调整列报前期最早期末及未来各期会计报表相关项目的数字
- D. 只需在报表附注中说明其累积影响金额

#### 2. 【答案】B

3. 甲公司2014年以前按销售额的1%预提产品质量保证费用。董事会决定该公司自2014年度开始改按销售额的10%预提产品质量保证费用。假定以上事项均具有重大影响，且每年按销售额的1%预提的产品质量保证费用与实际发生的产品质量保证费用大致相符，甲公司在2015年年度财务报告中对上述事项正确的会计处理方法是（ ）。

- A. 作为会计政策变更予以调整，并在会计报表附注中披露
- B. 作为会计估计变更予以调整，并在会计报表附注中披露

C. 作为前期差错更正采用追溯重述法进行调整，并在会计报表附注中披露  
D. 不作为会计政策变更、会计估计变更或前期差错更正予以调整，不在会计报表附注中披露

3. 【答案】C

【解析】该事项属于滥用会计估计变更，应作为前期差错更正处理，采用追溯重述法予以调整，并在会计报表附注中披露。

4. 某上市公司 2015 年度的财务报告于 2016 年 4 月 30 日批准报出，2016 年 3 月 15 日，该公司发现了 2014 年度的一项重大会计差错。该公司正确的做法是（ ）。

- A. 调整 2015 年度会计报表的年初余额和上期金额
- B. 调整 2015 年度会计报表的年末余额和本期金额
- C. 调整 2014 年度会计报表的年末余额和本期金额
- D. 调整 2014 年度会计报表的年初余额和上期金额

4. 【答案】A

5. 甲公司、A 公司和 B 公司均为国内居民企业，适用的所得税税率均为 25%。因经营环境发生变化及因执行新会计准则，经董事会和股东大会批准，甲公司于 20×4 年 1 月 1 日开始对有关会计政策和会计估计作如下变更：（1）20×4 年 1 月 1 日因执行新会计准则将对 A 公司 80% 的长期股权投资的后续计量由权益法改为成本法。该投资于 20×4 年年初的账面余额为 50000 万元，其中，投资成本为 42000 万元，损益调整为 8000 万元，未发生减值。变更日该投资的计税基础为其投资成本 42000 万元。甲公司拟长期持有该公司投资。（2）20×4 年 1 月 1 日对 B 公司 30% 的长期股权投资追加投资，使持股比例达到 60%，其后续计量由权益法改为成本法。原投资于 20×4 年年初账面余额为 10000 万元，其中，投资成本为 8000 万元，损益调整为 2000 万元，未发生减值。变更日该投资的计税基础为其成本 8000 万元。甲公司拟长期持有对 B 公司投资。（3）20×4 年 1 月 1 日因执行新会计准则将全部短期投资分类为交易性金融资产，该短期投资于 20×4 年年初的账面价值为 6000 万元，公允价值为 6300 万元。变更日该交易性金融资产的计税基础为 6000 万元。（4）20×4 年 1 月 1 日由按销售额的 1% 改为按销售额的 2% 预提产品质量保证费用。不考虑其他因素，下列表述不正确的是（ ）。

- A. 对 A 公司投资的后续计量由权益法改为成本法属于会计政策变更
- B. 对 B 公司投资的后续计量由权益法改为成本法属于会计政策变更
- C. 将全部短期投资分类为交易性金融资产属于会计政策变更
- D. 由按销售额的 1% 改按销售额的 2% 预提产品质量保证费用属于会计估计变更

5. 【答案】B

【解析】选项 B，因对 B 公司追加投资将长期股权投资的计量方法由权益法改为成本法属于正常的事项，不属于会计政策变更。



6. 资料同上。下列关于甲公司的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 变更日对 A 公司投资调减其账面价值 8000 万元，确认递延所得税负债 2000 万元，差额调整期初留存收益
- B. 变更日对 B 公司投资的账面价值不需要追溯调整
- C. 变更日对交易性金融资产追溯调增其账面价值 300 万元，确认递延所得税负债 75 万元，并调增期初留存收益 225 万元
- D. 将预提的产品质量保证费用由按销售额的 1%改按销售额的 2%预提，不需要追溯调整

6. 【答案】A

【解析】选项 A，变更日对 A 公司的投资调减其账面价值 8000 万元，调整期初留存收益，按照成本法调整之后，长期股权投资的账面价值是 42000 万元，计税基础是 42000 万元，且由于均为国内居民企业，甲公司拟长期持有该公司投资，因此不产生暂时性差异，不需要确认递延所得税；选项 B，增资由权益法转为成本法属于正常事项，不需要进行追溯调整；选项 C，变更日对交易性金融资产追溯调增其账面价值 300 万元，确认递延所得税负债 =  $300 \times 25\% = 75$ （万元），并调增期初留存收益 =  $300 \times 75\% = 225$ （万元）；选项 D，属于会计估计变更，不需要追溯调整。

7. 乙公司适用的所得税税率为 25%，因经营环境变化经董事会和股东大会批准，于 2015 年 1 月 1 日开始对有关会计政策和会计估计作如下变更：（1）所得税的会计处理由应付税款法改为资产负债表债务法。所得税税率预计在未来期间不会发生变化。（2）2015 年 1 月 1 日对某栋以经营租赁方式租出的办公楼的后续计量由成本模式改为公允价值模式。该办公楼于 2015 年年初账面价值为 10000 万元，未发生减值，变更日的公允价值为 20000 万元。该办公楼在变更日的计税基础与其原账面价值相同。（3）将管理用固定资产的预计使用年限由 10 年改为 8 年，折旧方法由年限平均法改为双倍余额递减法。该固定资产原计提折旧额为每年 100 万元（与税法规定相同），2015 年计提的折旧额为 300 万元。变更日该管理用固定资产的计税基础与其原账面价值相同。（4）发出存货成本的计量由后进先出法改为个别计价法，累积影响数无法确定。乙公司存货 2015 年年初账面价值为 58000 万元，计税基础 60000 万元。下列各项关于乙公司的处理中，属于会计估计变更的是（ ）。

- A. 所得税的会计处理由应付税款法改为资产负债表债务法
- B. 投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式
- C. 管理用固定资产的预计使用年限由 10 年改为 8 年
- D. 发出存货成本的计量由后进先出法改为个别计价法

7. 【答案】C

【解析】选项 ABD，均属于会计政策变更。

8. 资料同上。下列关于乙公司就其会计政策和会计估计变更及后续的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 变更日对出租办公楼调增其账面价值 10000 万元



B. 变更日对出租办公楼应确认递延所得税负债 2500 万元

C. 将 2015 年度管理用固定资产增加的折旧 200 万元计入当年度损益, 多计提的 200 万元折旧, 应确认递延所得税资产 50 万元

D. 发出存货成本由后进先出法改为个别计价法, 因累积影响数无法确定, 应采用未来适用法, 不确认相应的递延所得税

8. 【答案】D

【解析】选项 A, 变更日对出租办公楼调增其账面价值 =  $20000 - 10000 = 10000$  (万元); 选项 B, 对出租办公楼应于变更日确认递延所得税负债 =  $10000 \times 25\% = 2500$  (万元); 选项 C, 将 2015 年度管理用固定资产增加的折旧 200 万元计入当年度损益, 2015 年度对于会计上比税法上多计提的折旧额, 应确认递延所得税资产的金额 =  $200 \times 25\% = 50$  (万元); 选项 D, 所得税的会计处理由应付税款法改为资产负债表债务法, 应确认递延所得税资产 =  $2000 \times 25\% = 500$  (万元)。

9. 下列各项中, 不属于会计政策变更的是 ( )。

A. 无形资产的摊销方法由年限平均法改为产量法

B. 开发费用的处理由直接计入当期损益改为有条件资本化

C. 在合并财务报表中对合营企业的投资由比例合并改为个别报表采用权益法核算

D. 未计入固定资产成本的弃置费用改为计入固定资产成本

9. 【答案】A

【解析】选项 A, 属于会计估计变更。

10. 因经营环境变化, 丙公司经营董事会和股东大会批准, 于 2015 年 1 月 1 日开始对有关会计政策和会计估计作如下变更: (1) 2015 年 1 月 1 日用于生产产品的无形资产的摊销方法由年限平均法改为产量法。丙公司生产用无形资产 2015 年年初账面原值为 9000 万元, 原每年摊销 900 万元 (与税法规定相同), 已经摊销 3 年, 未发生减值; 按产量法摊销, 每年摊销 1100 万元。变更日该无形资产的计税基础与其账面价值相同。(2) 2015 年 1 月 1 日开发费用的处理由直接计入当期损益改为有条件资本化。2015 年发生符合资本化条件的开发费用 3000 万元计入无形资产, 2015 年摊销计入管理费用 300 万元。税法上摊销年限、摊销方法等与会计相同且预计净残值均为 0。税法规定, 研究开发费用, 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, 按照研究开发费用的 50% 加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150% 摊销。下列关于丙公司就其会计政策和会计估计变更及后续计量的会计处理中, 正确的是 ( )。

A. 将生产用无形资产增加的 200 万元摊销额记入“管理费用”科目

B. 生产用无形资产 2015 年应确认相应的递延所得税资产 50 万元

C. 2015 年末资本化开发费用形成的无形资产的计税基础是 4500 万元

D. 对 2015 年度资本化开发费用形成的无形资产应确认递延所得税资产 337.5 万元

10. 【答案】B

【解析】选项 A，应记入“制造费用/生产成本”科目；选项 C，对 2015 年度资本化开发费用形成的无形资产的计税基础 =  $3000 \times 150\% - 300 \times 150\% = 4050$ （万元）；选项 D，对 2015 年度资本化开发费用形成的无形资产不应确认递延所得税资产，资本化开发费用的账面价值是 2700 万元，计税基础是 4050 万元，但是该资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，因此准则规定无需确认递延所得税资产。

11. A 公司从 2015 年 1 月开始执行 41 项具体会计准则，同时改用双倍余额递减法计提折旧（折旧年限和预计净残值不变），并将所得税的核算方法由应付税款法变更为资产负债表债务法，A 公司适用的所得税税率为 25%。A 公司于 2012 年 12 月 1 日购入一台不需要安装的设备并投入使用。该设备入账价值为 1800 万元，采用年限平均法计提折旧（税法规定采用双倍余额递减法），折旧年限为 5 年（与税法规定一致），预计净残值为零（与税法规定一致）。该会计政策变更的累积影响数为（ ）。

- A. 241.2 万元      B. -241.2 万元  
C. 360 万元        D. -90 万元

11. 【答案】D

【解析】固定资产折旧方法的变更属于会计估计变更，所得税的核算方法由应付税款法变更为资产负债表债务法属于会计政策变更，应追溯调整。会计政策变更的累积影响数是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期（2014 年）最早期初（2014 年期初）留存收益应有金额与现有金额之间的差额，所以所得税政策变更的累积影响数 =  $-(1800 \times 2/5 - 1800/5) \times 25\% = -90$ （万元）。

二、多项选择题

1. (2015 年考题) 下列情形中，根据会计准则规定应当重述比较期间财务报表的有（ ）。
- A. 本年发现重要的前期差错  
B. 发生同一控制下企业合并，自最终控制方取得被投资单位 60% 股权  
C. 因部分处置对联营企业投资，将剩余长期股权投资转变为采用公允价值计量的金融资产  
D. 购买日后 12 个月内对上年非同一控制下企业合并中取得的可辨认资产、负债暂时确定的价值进行调整

1. 【答案】ABD

【解析】选项 C，直接作为当期事项处理。

2. (2015 年考题) 甲公司 20×4 年经董事会决议作出的下列变更中，属于会计估计变更的有（ ）。
- A. 将发出存货的计价方法由移动加权平均法改为先进先出法

- B. 因车流量不均衡，将高速公路收费权的摊销方法由年限平均法改为车流量法
- C. 改变离职后福利核算方法，按照新的会计准则有关设定受益计划的规定进行追溯
- D. 因市场条件变化，将某项采用公允价值计量的金融资产的公允价值确定方法由第一层级转变为第二层级

2. 【答案】BD

【解析】选项 A、C 属于会计政策变更。

3. (2015 年考题·考生回忆版) 下列各项中属于会计政策变更的有 ( )。

- A. 按新的控制定义调整合并财务报表合并范围
- B. 会计准则修订要求将不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资由长期股权投资转为可供出售金融资产
- C. 公允价值计量使用的估值技术由市场法变更为收益法
- D. 因处置部分股权丧失了对子公司的控制导致长期股权投资的后续计量方法由成本法转变为权益法

3. 【答案】AB

【解析】选项 C，属于会计估计变更；选项 D，由于处置股权导致的核算方法的改变，属于正常事项，不属于会计政策变更。

4. 下列有关会计估计变更的表述中，正确的有 ( )。

- A. 对于会计估计变更，企业应采用追溯调整法进行会计处理
- B. 会计估计变更的当年，如果企业发生重大亏损，企业应将这种变更作为重大会计差错予以更正
- C. 对于会计估计变更，企业应采用未来适用法进行会计处理
- D. 会计估计变更，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果

4. 【答案】CD

【解析】对于会计估计变更，企业应采用未来适用法进行会计处理，不调整以前期间的报告结果。如果企业发生重大亏损或重大盈利与会计估计变更无关。

5. 下列事项属于会计估计变更的有 ( )。

- A. 资产负债表日交易性金融资产按公允价值计量且其变动计入当期损益
- B. 固定资产折旧方法由年限平均法变更为双倍余额递减法
- C. 无形资产摊销期限由 10 年改为 6 年
- D. 固定资产净残值率由 5%改为 4%

5. 【答案】BCD

【解析】选项 A，与会计估计变更无关，属于当期正常事项。

6. 某股份有限公司 2015 年发生或发现的下列交易或事项中（均具有重大影响），会影响 2015 年期初所有者权益的有（ ）。

- A. 发现 2014 年漏记管理费用 100 万元
- B. 将某项固定资产的折旧年限由 15 年改为 11 年
- C. 2014 年应确认为资本公积的 5000 万元计入了 2014 年的投资收益
- D. 在首次执行日，对于满足预计负债确认条件且该日之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当增加该项资产成本，并确认相应的负债；同时，将补提的折旧（折耗）调整留存收益

6. 【答案】ACD

【解析】选项 A，属于发现前期差错且属于重大的，应该进行追溯重述，会影响 2015 年期初所有者权益；选项 B，属于会计估计变更，采用未来适用法，不会影响 2015 年期初所有者权益；选项 C，影响所有者权益的具体项目；选项 D，属于政策变更，应进行追溯调整，会影响 2015 年期初所有者权益。

### 三、综合题

1. （2015 年考题，本小题 18 分。）注册会计师在对甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）20×4 年财务报表进行审计时，对其当年度发生的下列交易事项的会计处理提出疑问，希望能够与甲公司财务部门讨论：

要求：判断甲公司对有关交易事项的会计处理是否正确，对于不正确的，说明理由并编制更正的会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目）。其他有关资料：（P/A，5%，5）=4.3295；（P/A，6%，5）=4.2124；（P/F，5%，5）=0.7835；（P/F，6%，5）=0.7473

本题中有关公司均按净利润的 10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑相关税费及其他因素。

（1）1 月 2 日，甲公司自公开市场以 2936.95 万元购入乙公司于当日发行的公司债券 30 万张，该债券每张面值为 100 元，票面年利率为 5.5%，该债券为 5 年期，分期付息（于下一年度的 1 月 2 日支付上一年利息）、到期还本。甲公司拟长期持有该债券以获得本息流入。因现金流充足，甲公司预计不会在到期前出售。甲公司对该交易事项的会计处理如下（会计分录中的金额单位为万元，下同）：

借：持有至到期投资 3 000

贷：银行存款 2 936.95

    财务费用 63.05

借：应收利息 165

贷：投资收益 165

甲公司该项会计处理不正确。

理由：对划分为持有至到期类别的投资，应当按照实际利率，采用摊余成本法计量，不能将面值与购入价款之间的差额直接计入取得当期的损益。

借：财务费用 63.05

贷：持有至到期投资——利息调整 63.05

借：持有至到期投资——利息调整 11.22

贷：投资收益 11.22 ( $2\ 936.95 \times 6\% - 165$ )

(2) 7月20日，甲公司取得当地财政部门拨款1 860万元，用于资助甲公司20×4年7月开始进行的一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年，预计将发生研究支出3 000万元。项目自20×4年7月开始启动，至年末累计发生研究支出1 500万元（全部以银行存款支付）。甲公司对该交易事项的会计处理如下：

借：银行存款 1 860

贷：营业外收入 1 860

借：研发支出——费用化支出 1500

贷：银行存款 1500

借：管理费用 1500

贷：研发支出——费用化支出 1500

甲公司会计处理不正确。

理由：该政府补助资助的是企业的研究项目，属于与收益相关的政府补助，应当按照时间进度或已发生支出占预计总支出的比例结转计入损益。

【分析：按照时间进度：应确认营业外收入= $1\ 860/2 \times 6/12=465$ ；多确认 $1\ 860-465=1\ 395$ 】

借：营业外收入 1 395

贷：递延收益 1 395

【分析：已发生支出占预计总支出的比例：应确认营业外收入= $1\ 860 \times 1500/3000=930$ ；多确认 $1\ 860-930=930$ 】

借：营业外收入 930

贷：递延收益 930

(3) 甲公司持有的乙公司200万股股票于20×3年2月以12元/股购入，因对乙公司不具有重大影响，甲公司将其划分为可供出售金融资产。20×3年12月31日，乙公司股票市价为14元/股。自20×4年3月开始，乙公司股票价格持续下跌。至20×4年12月31日，已跌至4元/股。甲公司对可供出售金融资产计提减值的会计政策为：市价连续下跌6个月或市价相对成本跌幅在50%及以上，应当计提减值。甲公司对该交易事项的会计处理如下：

借：资产减值损失 2 000

贷：可供出售金融资产 2 000

【分析：】

借：资产减值损失 1600 [ $200 \times (12-4)=1600$ ]

其他综合收益 400 [ $200 \times (14-12)=400$ ]

贷：可供出售金融资产 2000 [ $200 \times (4-14)=-2000$ ]

甲公司会计处理不正确。

理由：甲公司在计提可供出售金融资产减值时，应当首先冲减原已计入其他综合收益的金额，其余部分计入当期损益。

借：其他综合收益 400

贷：资产减值损失 400

(4) 8月26日，甲公司与其全体股东协商，由各股东按照持股比例同比例增资的方式解决生产线建设资金需求。8月30日，股东共新增投入甲公司资金3200万元，甲公司将该部分资金存入银行存款账户。9月1日，生产线工程开工建设，并于当日及12月1日分别支付建造承包商工程款600万元和800万元。甲公司将尚未动用增资款项投资货币市场，月收益率为0.4%。甲公司对该交易事项的会计处理如下：

借：银行存款 3 200

贷：资本公积 3 200

借：在建工程 1 400

贷：银行存款 1400

借：银行存款 38.40

贷：在建工程 38.40

其中，冲减在建工程的金额 =  $2\ 600 \times 0.4\% \times 3 + 1\ 800 \times 0.4\% \times 1 = 38.40$ （万元）

甲公司会计处理不正确。

理由：甲公司用于生产线建设资金为股东投资，属于自有资金，不属于专门借款或一般借款，其没有利息费用，同时，也不能将其投资收益用于冲减所建资产的成本。

借：在建工程 38.40

贷：财务费用（或投资收益） 38.40

2. (2015年考题、考生回忆版) 甲公司发生的业务如下：

要求：(1) 判断甲公司四个事项的会计处理是否正确，不正确的话说明理由，并编制个别报表中的更正分录。不需要通过“以前年度损益调整”科目。(2) 根据资料(4)编制丁公司的会计分录。

(1) 甲公司发生售后租回形成经营租赁业务。甲公司售价与公允价值一致，甲公司将售价与账面价值的差计入了递延收益100万元。固定资产通过“固定资产清理”进行结转。

甲公司处理不正确，理由：售后租回形成经营租赁，且售价等于公允价值，售价与账面价值之差计入当期损益。更正分录：

借：递延收益 100

贷：营业外收入 100

(2) 甲公司以银行存款12000万元购入股票，不构成重大影响，并且准备长期持有，甲公司作为交易性金融资产进行处理，并且年末确认了公允价值变动收益3000万元，计入公允价值变动损益。



甲公司处理不正确，理由：由于甲公司准备长期持有，不应作为交易性金融资产核算，且对该股权不构成重大影响，应作为可供出售金融资产核算；年末公允价值变动应计入其他综合收益。

更正分录：

借：可供出售金融资产	15000	
公允价值变动损益	3000	
贷：交易性金融资产		15000
其他综合收益		3000

(3) 以支付土地出让金的方式购入土地使用权用于建设厂房，支付 8000 万元，后政府返还 1600 万元作为补贴，到年底厂房尚未开始建造。甲公司将收到的政府补贴作为营业外收入进行处理。

甲公司处理不正确，理由：这里是与资产相关的政府补助，应当先计入递延收益。自固定资产达到可使用状态后，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的营业外收入。

借：营业外收入 1600

    贷：递延收益 1600

(4) 2014 年 7 月 1 日甲公司与其子公司丁公司的 10 名高级管理人员签订股权激励协议，如果管理人员从授予日起在丁公司连续工作 4 年，服务期满时有权以每股 6 元的价格购买甲公司股票 1 万股/每人，授予日的公允价值为 12 元，至年底没有人离开，预计未来 3.5 年内将有 1 人离开。甲公司的会计处理：

借：管理费用 13.50

    贷：应付职工薪酬 13.50

甲公司处理不正确，理由：甲公司以本公司的股票向其子公司的员工进行激励，应当是确认长期股权投资。

更正分录：

借：长期股权投资  $[(10-1) \times 12 \times 1/4 \times 1/2]$  13.5

    应付职工薪酬 13.5

    贷：资本公积——其他资本公积 13.5

        管理费用 13.5

    丁公司的会计处理：

借：管理费用 13.5

    贷：资本公积 13.5

3. 甲公司为上市公司，内审部门在审核公司 2014 年度财务报表时，对以下交易或事项的会计处理提出质疑。其他相关资料：所涉及公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，除增值税外，不考虑其他相关税费，不考虑提取盈余公积等因素。

要求：根据资料，逐项判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果甲公司的会计处理不正确，编制相关的更正会计分录。

(1) 2014 年 6 月 26 日，甲公司与 A 公司签订土地经营租赁协议。协议约定，甲公司从 A 公司租入一块土地用于建设商品库房；该土地租赁期限为 10 年，自 2014 年 7 月 1 日开始，年租金固定为 100 万元，以后年度不再调整，甲公司于租赁期开始日一次性支付 10 年租金 1000 万元。2014 年 7 月 1 日，甲公司向 A 公司支付租金 1000 万元，商品库房尚未开工建设。甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：无形资产 1000  
    贷：银行存款 1000  
借：销售费用 50  
    贷：累计摊销 50

资料(1)中甲公司的会计处理不正确。理由：对于土地经营租赁，企业不应确认为自身的资产。相关更正分录如下：

借：累计摊销 (1000/100/2) 50  
    长期待摊费用 (预付账款) 950  
    贷：无形资产 1000

(2) 2014 年 8 月 1 日，甲公司与 B 公司签订产品销售合同。合同约定，甲公司向 B 公司销售最近开发的商品，售价为 100 万元，增值税额为 17 万元；B 公司有权于收到商品之日起 6 个月内无条件退还商品。2014 年 8 月 5 日，甲公司将商品交付 B 公司并开出增值税专用发票，货款尚未收到。该批商品的成本为 60 万元。甲公司无法估计退货的可能性。甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：应收账款 117  
    贷：主营业务收入 100  
        应交税费—应交增值税(销项税额) 17  
借：主营业务成本 60  
    贷：库存商品 60

资料(2)中甲公司的会计处理不正确。理由：对于无法估计退货率的商品销售，企业应该在退货期满时确认收入，在发出商品时不应确认收入。相关更正分录如下：

借：主营业务收入 100  
    贷：应收账款 100  
借：发出商品 60  
    贷：主营业务成本 60

(3) 2014 年 9 月 1 日，经董事会批准，甲公司的母公司实施股权激励计划，其主要内容为：甲公司的母公司向甲公司 50 名管理人员每人授予 1 万份现金股票增值权，行权条件为甲公司管理人员必须连续服务满 2 年，每持有 1 份现金股票增值权可以从甲公司的母公司获得相当于行权当日甲公司股票每股市场价格的现金，甲公司本年度没有管理人员离

职，未来1年将有2名管理人员离职。每份现金股票增值权公允价值如下：2014年9月1日为9元；2014年12月31日为10元；甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：管理费用 80  
贷：应付职工薪酬 80

资料(3)中甲公司的会计处理不正确。理由：在子公司财务报表中，由于甲公司没有结算义务，甲公司应该作为权益结算的股份支付进行会计处理，相关更正分录如下：

借：应付职工薪酬 80  
贷：资本公积  $[(50-0-2) \times 1 \times 9 \times 4/24] 72$   
管理费用 8

(4) 2014年，甲公司将本公司商品出售给关联方(乙公司)，价款为300万元，成本为120万元，期末形成应收账款351万元。乙公司2014年末财务状况恶化，估计甲公司应收乙公司货款将于5年后收回，预计5年未来现金流量的现值为200万元。甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：主营业务收入 300  
贷：应收账款 300

资料(4)中甲公司的会计处理不正确。理由：未发生退货的情况下不能冲减销售收入，应根据其未来现金流量情况估计可能收回的金额并在此基础上计提坏账准备。

相关更正分录如下：

借：应收账款 300  
贷：主营业务收入 300  
借：资产减值损失 151  
贷：坏账准备  $(351-200) 151$

(5) 2014年，甲公司发行了一项面值为10000万元、年利率为8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债，其他合同条款如下(假定没有其他条款导致该工具分类为金融负债)：①该永续债嵌入了一项看涨期权，允许甲公司在发行第5年及之后以面值回购该永续债。②如果甲公司在第5年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至12%。(通常称为“票息递增”特征)。③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付(即“股利推动机制”)。假设：甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付；该公司多年来均支付普通股股利，且本年已宣告发放普通股现金股利。甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：银行存款 10000  
贷：应付债券—面值 10000  
借：财务费用 800  
贷：应付利息 800

资料(5)中甲公司的会计处理不正确。理由：尽管甲公司多年来均支付普通股股利，但由于甲公司能够根据相应的议事机制自主决定普通股股利的支付，进而影响永续债利息的支付，对甲公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产合同义务；尽管甲

公司有可能在第 5 年末行使其回购权，但是甲公司并没有回购的合同义务，因此该永续债应整体被分类为权益工具。

相关更正分录如下：

借：应付债券—面值 10000  
    贷：其他权益工具 10000  
借：应付利息 800  
    贷：财务费用 (10000×8%) 800  
借：利润分配 800  
    贷：应付股利 800

(6) 甲公司持有的作为可供出售金融资产的股票 1000 万股，因市价变动对公司损益没有造成积极的影响，且目前股市行情走势极好，甲公司董事会于 2014 年 12 月 31 日作出决定，将其转换为交易性金融资产。该金融资产转换前的账面价值为 8000 万元，2014 年 12 月 31 日市场价格为 9500 万元。甲公司的会计处理如下：

借：交易性金融资产 9500  
    贷：可供出售金融资产 8000  
        公允价值变动损益 1500

资料(6)中甲公司的会计处理不正确。理由：可供出售金融资产与交易性金融资产不能进行重分类。相关更正分录如下：

借：可供出售金融资产 9500  
    公允价值变动损益 1500  
    贷：其他综合收益 1500  
        交易性金融资产 9500

4. 甲公司预计 2015 年度持有的以公允价值进行后续计量的资产的公允价值将大幅度下降，为减少公允价值大幅度波动对公司损益的影响，甲公司决定进行如下会计政策变更。

(1) 2015 年 1 月 1 日，甲公司将其所持有乙公司股票从交易性金融资产重分类为可供出售金融资产，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。2015 年 1 月 1 日，甲公司所持有乙公司股票共计 500 万股，该股票为甲公司 2013 年 6 月 6 日以每股 12 元的价格购入，支付价款 6000 万元，另支付相关交易费用 10 万元。各年末乙公司股票每股的市场价格如下：2013 年 12 月 31 日为 12 元，2014 年 12 月 31 日、2015 年 1 月 1 日为 13 元。

2015 年 12 月 31 日，甲公司对持有的乙公司股票按照年末公允价值进行了后续计量，并将其公允价值变动计入了所有者权益。2015 年 12 月 31 日，乙公司股票的市场价格为每股 10 元，甲公司估计该股票价格下跌为暂时性下跌。

【要求及答案(1)】判断甲公司 2015 年 1 月 1 日将持有乙公司股票重分类并进行追溯调整的会计处理是否正确，同时说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

①甲公司 2015 年 1 月 1 日将持有乙公司股票重分类并进行追溯调整的会计处理不正确。

②判断依据：按照会计准则的规定，已分类为交易性金融资产，不得重分类至其他类别的金融资产。

③更正会计分录：

借：其他综合收益 490

贷：盈余公积 49

利润分配—未分配利润 441

借：交易性金融资产 (6500-1500) 5000

贷：可供出售金融资产 5000

借：公允价值变动损益 1500

贷：其他综合收益 1500

【思路点拨】本题的正确会计处理和错误的追溯调整的会计分录如下表所示：

原正确的会计分录	原错误追溯的会计分录
2013 年投资时： 借：交易性金融资产—成本 6000 投资收益 10 贷：银行存款 6010 至 2014 年末累计公允价值变动 = $500 \times 13 - 6000 = 500$ (万元) 借：交易性金融资产—公允价值变动 500 贷：公允价值变动损益 500	2015 年 1 月 1 日： 借：可供出售金融资产 (6010 + $500 \times 13 - 6010$ ) 6500 贷：交易性金融资产 (6000 + 500) 6500 借：盈余公积 [ $(500 \times 13 - 6010) \times 10\%$ ] 49 利润分配—未分配利润 [ $(500 \times 13 - 6010) \times 90\%$ ] 441 贷：其他综合收益 (500 - 10) 490
—	2015 年 12 月 31 日： 借：其他综合收益 [ $500 \times (13 - 10)$ ] 1500 贷：可供出售金融资产—公允价值变动 1500

(2) 从 2015 年 1 月 1 日起，甲公司将出租厂房的后续计量由公允价值模式变更为成本模式，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。甲公司拥有的投资性房地产系一栋专门用于出租的厂房，于 2012 年 12 月 31 日建造完成达到预定可使用状态并用于出租，成本为 10000 万元。

2015 年度，甲公司对出租厂房按照成本模式计提了折旧，并将其计入当期损益。

在投资性房地产后续计量采用成本模式的情况下，甲公司对出租厂房采用年限平均法计提折旧，预计使用 50 年，预计净残值为零。在投资性房地产后续计量采用公允价值模式的情况下，甲公司出租厂房各年末的公允价值如下：2013 年 12 月 31 日为 13000 万元；2014 年 12 月 31 日为 15000 万元；2015 年 12 月 31 日为 9000 万元。

甲公司按照净利润的 10% 计提盈余公积。不考虑所得税等相关税费影响。

【要求及答案(2)】判断甲公司2015年1月1日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理是否正确,同时说明判断依据;如果甲公司的会计处理不正确,编制更正的会计分录。

①甲公司2015年1月1日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理不正确。

②判断依据:按照会计准则的规定,已经采用公允价值模式计量的投资性房地产不得从公允价值模式变更为成本模式。

③更正会计分录:

借:投资性房地产—成本 10000

贷:投资性房地产 10000

借:投资性房地产—公允价值变动 5000

贷:盈余公积 500

利润分配—未分配利润 4500

借:投资性房地产累计折旧 400

贷:利润分配—未分配利润 360

盈余公积 40

公允价值变动=9000-15000=-6000(万元)

借:公允价值变动损益 6000

投资性房地产累计折旧 200

贷:投资性房地产—公允价值变动 6000

其他业务成本 200

【思路点拨】甲公司原正确的会计分录和错误的追溯调整会计分录如下表所示:

原会计处理	原错误会计处理
2012年末: 借:投资性房地产—成本 10000 贷:投资性房地产—在建 10000 至2014年末累计公允价值变动=15000-10000=5000(万元) 借:投资性房地产—公允价值变动 5000 贷:公允价值变动损益 5000	2015年1月1日: 借:投资性房地产 10000 贷:投资性房地产—成本 10000 借:盈余公积 (5000×10%) 500 利润分配—未分配利润 4500 贷:投资性房地产—公允价值变动 5000 借:盈余公积 (400×10%) 40 利润分配—未分配利润 360 贷:投资性房地产累计折旧 (10000/50×2) 400
—	2015年12月31日 借:其他业务成本 (10000/50) 200 贷:投资性房地产累计折旧 200



## 第24章 资产负债表日后事项

考点核心提示

考点一：资产负债表日后调整事项★★★

☆考点核心提示

(1) 资产负债表日后调整事项的特点：①在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

(2) 企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括：①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

考点二：资产负债表日后非调整事项★

☆考点核心提示

(1) 资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的财务报表数字，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策，因此，需要适当披露。

(2) 企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括：①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；⑤资产负债表日后资本公积转增资本；⑥资产负债表日后发生巨额亏损；⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

经典习题

一、单项选择题

1. 下列关于资产负债表日后事项的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 影响重大的资产负债表日后非调整事项应在附注中披露
- B. 对资产负债表日后调整事项应当调整资产负债表日财务报表的有关项目
- C. 资产负债表日后事项包括资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的全部事项
- D. 判断资产负债表日后调整事项的标准在于该事项是否对资产负债表日存在的情况提供了新的或进一步的证据

1. 【答案】C

【解析】资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项，企业发生的当年正常事项，不包括在内。

2. A公司适用的所得税税率为25%，2015年财务报告批准报出日为2016年4月30日，2015年所得税汇算清缴于2016年4月30日完成。A公司在2016年1月1日至4月30日

发生下列事项：（1）2016 年 2 月 10 日支付 2015 年度财务报告审计费 40 万元；（2）2016 年 2 月 15 日因遭受水灾，上年购入的存货发生毁损 150 万元；（3）2016 年 3 月 15 日，公司董事会提出 2015 年度利润分配方案为每 10 股派 2 元现金股利；（4）2016 年 4 月 15 日，公司在一起历时半年的违约诉讼中败诉，支付赔偿金 500 万元，公司在 2015 年末已确认预计负债 520 万元。税法规定该诉讼损失在实际发生时允许税前扣除；（5）2016 年 4 月 20 日，因产品质量原因，客户将 2015 年 12 月 10 日购入的一批大额商品全部退回，全部价款为 500 万元，成本为 400 万元。下列各项中，属于 A 公司资产负债表日后调整事项的是（ ）。

- A. 支付 2015 年度财务会计报告审计费
- B. 因遭受水灾，上年购入的存货发生毁损
- C. 董事会提出利润分配方案
- D. 法院判决违约诉讼败诉

### 2. 【答案】D

【解析】选项 A，不属于资产负债表日后事项，属于当年的正常业务。选项 BC，属于资产负债表日后事项中的非调整事项。

3. 资料同上。下列有关 A 公司对资产负债表日后事项的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 因产品退回，冲减 2015 年度利润表营业收入 500 万元、营业成本 400 万元
- B. 因产品退回，冲减 2016 年度利润表营业收入 500 万元、营业成本 400 万元
- C. 法院判决违约损失，应在 2015 年资产负债表中调整增加预计负债 20 万元
- D. 法院判决违约损失，应在 2015 年资产负债表中调整增加递延所得税资产 5 万元

### 3. 【答案】A

【解析】报告年度或以前年度销售的商品，在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间退回，应冲减报告年度会计报表相关项目的数字。

4. B 公司 2015 年财务报告批准报出日为 2016 年 4 月 30 日，该公司在 2016 年 1 月 1 日至 4 月 30 日发生下列事项：（1）B 公司 2015 年 10 月份与乙公司签订一项购销合同，由于 B 公司未按合同发货，致使乙公司发生重大经济损失。B 公司被乙公司起诉，至 2015 年 12 月 31 日法院尚未判决。B 公司 2015 年 12 月 31 日在资产负债表中的“预计负债”项目反映了 100 万元的赔偿款。2016 年 3 月 5 日法院判决，B 公司需偿付乙公司经济损失 120 万元。B 公司表示不再上诉，并立即支付了赔偿款。（2）B 公司 2016 年 3 月 10 日发现 2015 年 6 月一项已经达到预定可使用状态的管理用固定资产未结转，在建工程成本为 1200 万元，预计使用年限为 10 年，无净残值，采用直线法计提折旧。（3）2016 年 4 月 20 日，因产品质量原因，甲公司要求对 2015 年 12 月 26 日购入的商品在价格上给予 5% 的折让，全部价款为 1000 万元，成本为 800 万元。B 公司同意折让 5%，并办理了相关手续。（4）2016 年 4 月 25 日，B 公司收到法院通知，丁公司起诉其侵犯丁公司商标权，要求赔偿经济损失 5000 万元，B 公司预计败诉的可能性为 60%，如果败诉很可能赔偿 3000 万元。至 2016 年 4

月30日法院尚未判决。下列各项关于B公司对上述资产负债表日后事项的会计处理中，不正确的是（ ）。

A. 法院判决违约损失，应在2015年资产负债表中调整减少预计负债100万元，调增其他应付款120万元，应在2015年利润表中调整增加营业外支出20万元

B. 未结转的管理用固定资产，应在2015年资产负债表中调整增加固定资产1140万元，调整减少在建工程1200万元，应在2015年利润表中调整增加管理费用60万元

C. 销售折让，应在2015年利润表中调整减少营业收入50万元，调整减少营业成本40万元

D. 丁公司起诉B公司侵犯丁公司商标权，应在会计报表附注披露

#### 4. 【答案】C

【解析】销售折让，应在2015年利润表中调整减少营业收入50万元，不调整营业成本。

## 二、多项选择题

1. (2015年考题) 20×4年财务报告于20×5年3月20日对外报出，其于20×5年发生的下列交易事项中，应作为20×4年资产负债表日后调整事项处理的有（ ）。

A. 1月20日，收到客户退回部分商品，该商品于20×4年9月确认为销售收入

B. 2月25日发布重大资产重组公告，发行股份收购一家下游企业100%股权

C. 3月10日，20×3年被提起诉讼的条件结案，法院判决甲公司赔偿金额与原预计金额相差1200万元

D. 3月18日，甲公司的子公司发布20×4年经审计的利润，根据购买该子公司协议约定，甲公司在原以预计或有对价基础上向出售方多支付1600万元

#### 1. 【答案】ACD

【解析】选项B属于非调整事项。

2. (2015年考题) 20×4年1月1日，甲公司为乙公司的800万元债务提供50%担保。20×4年6月1日，乙公司因无力偿还到期债务被债权人起诉。至20×4年12月31日，法院尚未判决。但经咨询律师，甲公司认为有55%的可能性需要承担全部保证责任，赔偿400万元，并预计承担诉讼费用4万元；有45%的可能无须承担保证责任。20×5年2月10日，法院作出判决，甲公司需承担全部担保责任和诉讼费用。甲公司表示服从法院判决，于当日履行了担保责任，并支付了4万元的诉讼费。20×5年2月20日，20×4年度财务报告经董事会批准报出。不考虑其他因素，下列关于甲公司对该事件的处理正确的有（ ）。

A. 在20×5年实际担保款项进行会计处理

B. 在20×4年的利润表中将预计的诉讼费用4万元确认为管理费用

C. 20×4年的利润表中确认营业外支出400万元

D. 在20×4年的财务报表附注中披露或有负债400万元

#### 2. 【答案】BC

【解析】选项A，应该在20×4年进行相关的账务处理，承担相关责任；选项D，应确认预计负债404万元。

3. 上市公司在其年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的下列事项中，属于资产负债表日后非调整事项的有（ ）。

- A. 向社会公众发行公司债券
- B. 向社会公众发行公司股票
- C. 发生台风导致公司存货严重受损
- D. 以前年度已确认的减值损失需要调整

3. 【答案】ABC

【解析】选项D，属于资产负债表日后调整事项。

4. 某上市公司2015年度的财务报告批准报出日为2016年4月30日。该上市公司发生的下列事项中应作为资产负债表日后调整事项处理的有（ ）。

- A. 2016年1月份销售的商品，在2016年3月份被退回
- B. 2016年2月份发现2015年无形资产少提摊销，达到重要性要求
- C. 2016年3月份发现2015年固定资产少提折旧，达到重要性要求
- D. 2016年5月份发现2015年固定资产少提折旧，达到重要性要求

4. 【答案】BC

【解析】选项A属于当期业务；选项D，属于财务报告批准报出之后发现的前期差错，不作为资产负债表日后事项处理。

5. 甲公司采用资产负债表债务法核算所得税，适用的所得税税率为25%，2015年的财务报告于2016年4月30日经批准对外报出。2015年所得税汇算清缴于2016年4月30日完成。2016年4月30日前甲公司发生下列有关经济业务：（1）2016年1月3日，法院终审判决甲公司赔偿A公司损失100万元，当日，赔款已经支付。甲公司在2015年末已确认预计负债80万元。（2）2016年4月10日，法院终审判决甲公司赔偿B公司损失200万元，赔款已于当日支付。该诉讼事项发生于2016年3月，甲公司在2016年3月31日已确认预计负债180万元。（3）2016年4月16日，收到购货方因商品质量问题退回的商品，该商品销售业务于2015年11月发生，甲公司已确认收入500万元，结转销售成本400万元。（4）2016年4月20日，收到购货方因商品质量问题退回的商品，该商品销售业务于2016年1月发生，甲公司已确认收入800万元，结转销售成本700万元。下列关于2016年4月30日前甲公司发生的有关经济业务会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 2016年1月3日，法院终审判决甲公司赔偿A公司损失属于资产负债表日后调整事项

B. 2016年4月10日，法院终审判决甲公司赔偿B公司损失属于资产负债表日后调整事项

- C. 2016 年 4 月 16 日, 收到退回的商品属于资产负债表日后调整事项
- D. 2016 年 4 月 20 日, 收到退回的商品不属于资产负债表日后事项

5. 【答案】ACD

【解析】选项 B, 不属于资产负债表日后调整事项, 而是非调整事项。

6. 甲公司采用资产负债表债务法核算所得税, 适用的所得税税率为 25%。甲公司 2015 年度财务报告批准报出前发生下列事项: (1) 2016 年 1 月 3 日, 法院终审判决甲公司赔偿 A 公司损失 200 万元, 当日, 赔款已经支付。甲公司在 2015 年末已确认预计负债 160 万元。(2) 2016 年 4 月 16 日, 收到购货方因商品质量问题退回的商品, 该商品销售业务于 2015 年 11 月发生, 甲公司已确认收入 1000 万元, 结转销售成本 800 万元。(3) 2016 年 4 月 30 日, 甲公司发生巨额亏损 20000 万元, 4 月 20 日向社会公众发行公司债券 40000 万元, 4 月 28 日向社会公众发行公司股票 100000 万元, 4 月 30 日资本公积转增资本 11200 万元。(4) 2016 年 4 月 30 日发生台风导致甲公司存货严重受损, 产生经济损失 10000 万元。(5) 2016 年 4 月 30 日甲公司获得的进一步证据表明 2015 年度已确认的减值损失需要调整增加 200 万元。下列关于甲公司 2015 年会计报表相关项目的调整, 正确的有 ( )。

- A. 调整增加利润表本期金额“营业外支出”项目 40 万元
- B. 调整增加利润表本期金额“资产减值损失”项目 200 万元
- C. 调整减少资产负债表期末余额“应交税费”项目 50 万元
- D. 调整减少资产负债表期末余额“递延所得税资产”项目 50 万元

6. 【答案】AB

【解析】选项 C, 调整减少资产负债表“应交税费”项目期末余额 =  $[200(1) + (1000 - 800)(2)] \times 25\% = 100$  (万元); 选项 D, 调整增加资产负债表“递延所得税资产”项目期末余额 =  $[200(5) - 160(1)] \times 25\% = 10$  (万元)。

三、综合题

1. 甲公司为上市公司, 适用的所得税税率为 25%。甲公司系增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。甲公司 2015 年度所得税汇算清缴于 2016 年 3 月 20 日完成, 2015 年度财务会计报告经董事会批准于 2016 年 3 月 31 日对外报出。甲公司 2016 年 1 月 1 日至 3 月 31 日发生下列业务。

其他资料: 假定甲公司相关资产的初始入账价值等于计税基础, 税法规定计提的坏账准备不允许税前扣除, 在实际发生时允许税前扣除; 假定甲公司有足够的应纳税所得额用来抵扣暂时性差异。假定甲公司按照净利润的 10%提取法定盈余公积, 不提取任意盈余公积。

要求: 分别判断上述事项是否属于资产负债表日后调整事项; 对于调整事项, 编制相关调整分录 (涉及“以前年度损益调整”结转的需合并编制);



(1) 甲公司于2015年12月10日向乙公司赊销一批商品,该批商品的价款为100万元(不含税,下同),成本为80万元,消费税税率为10%,至年末货款未收到,由于乙公司财务状况不佳,年末按照5%计提坏账准备。

因产品质量原因,乙公司于2016年2月10日将上述商品退回。按照税法规定,销货方应于收到购货方提供的《开具红字增值税专用发票申请单》时开具红字增值税专用发票,并作减少当期应纳税所得额处理。

(1) 事项(1)属于调整事项。

借:以前年度损益调整—调整营业收入 100  
    应交税费—应交增值税(销项税额) 17  
    贷:应收账款 117

借:库存商品 80  
    贷:以前年度损益调整—调整营业成本 80

借:应交税费—应交消费税 (100×10%) 10  
    贷:以前年度损益调整—调整营业税金及附加 10

借:坏账准备 (117×5%) 5.85  
    贷:以前年度损益调整—调整资产减值损失 5.85

借:应交税费—应交所得税 [(100-80-10)×25%] 2.5  
    贷:以前年度损益调整—调整所得税费用 2.5

借:以前年度损益调整—调整所得税费用 1.46  
    贷:递延所得税资产 (117×5%×25%) 1.46

(2) 甲公司于2015年12月15日向丙公司销售一批商品,该批商品的价款为2000万元,成本为1600万元,货款尚未收到,未计提坏账准备。

因产品外包装质量原因,2016年2月15日接到丙公司通知,要求在价格上折让10%,否则将退货,甲公司经过检验同意丙公司要求。按照税法规定,销货方于收到购货方提供的《开具红字增值税专用发票申请单》时开具红字增值税专用发票,并作减少当期应纳税所得额处理。折让款项已支付。

事项(2)属于调整事项。

借:以前年度损益调整—调整营业收入 200  
    应交税费—应交增值税(销项税额) 34  
    贷:应收账款 234

借:应交税费—应交所得税 (200×25%) 50  
    贷:以前年度损益调整—调整所得税费用 50

(3) 2016年2月20日收到丁企业通知,丁企业已进行破产清算,无力偿还所欠部分货款,甲公司预计可收回应收账款的40%。



该业务系甲公司2015年3月销售给丁企业的一批产品，价款为300万元，成本为260万元，开出增值税专用发票。丁企业于3月份收到所购物资并验收入库。合同规定丁企业应于收到所购物资后一个月内付款。由于丁企业财务状况不佳，面临破产，至2015年12月31日仍未付款。甲公司按该项应收账款5%的比例提取坏账准备。

事项（3）属于调整事项。

借：以前年度损益调整—调整资产减值损失 193.05

贷：坏账准备  $[351 \times (60\% - 5\%)]$  193.05

借：递延所得税资产  $(193.05 \times 25\%)$  48.26

贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 48.26

（4）甲公司于2015年12月30日向戊公司赊销一批商品，该批商品的价款为500万元，成本为400万元，至年末货款未收到，未计提坏账准备。

因产品质量原因，戊公司于2016年3月26日将上述商品退回。按照税法规定，销货方于收到购货方提供的《开具红字增值税专用发票申请单》时开具红字增值税专用发票，并作减少当期应纳税所得额处理。

事项（4）属于调整事项。

借：以前年度损益调整—调整营业收入 500

应交税费—应交增值税（销项税额） 85

贷：应收账款 585

借：库存商品 400

贷：以前年度损益调整—调整营业成本 400

由于该销售退回是所得税汇算清缴后发生的，不调整报告年度的应交所得税。

结转以前年度损益调整，并调整盈余公积：

借：利润分配—未分配利润 397.9

贷：以前年度损益调整 397.9

借：盈余公积 39.79

贷：利润分配—未分配利润 39.79

2. 甲公司为上市公司，适用的所得税税率为25%，2015年所得税汇算清缴尚未完成，2015年财务报表批准报出前，XYZ注册会计师事务所于2016年对该公司2015年度财务报表进行审计时，对以下交易或事项的会计处理提出疑问，并要求甲公司会计部门更正。

要求：对上述注册会计师指出的事项逐项进行判断甲公司的处理是否正确，并对会计差错进行更正。（不需要编制将以前年度损益调整转入留存收益的分录，答案金额以万元为单位。）

（1）因战略调整，经董事会批准，甲公司2015年9月30日与A公司签订一项不可撤销的销售合同，将位于郊区的办公用房转让给A公司。合同约定，办公用房转让价格为53000

万元，A 公司应于 2016 年 1 月 15 日前支付上述款项；甲公司应协助 A 公司于 2016 年 2 月 1 日前完成办公用房所有权的转移手续。

甲公司办公用房系 2010 年 3 月达到预定可使用状态并投入使用，成本为 73500 万元，预计使用年限为 20 年，预计净残值为 1500 万元，采用年限平均法计提折旧，至 2015 年 9 月 30 日签订销售合同时未计提减值准备。假定税法规定固定资产持有待售期间照提折旧。

2015 年度，甲公司对该办公用房共计提了 3600 万元折旧，相关会计处理如下：

借：管理费用 3600

贷：累计折旧 3600

(1) 业务 (1) 不正确。按照会计准则，该房产于 2015 年 9 月底已满足持有待售固定资产的定义，因此应于当时即停止计提折旧。

2015 年应计提折旧额 =  $(73500 - 1500) / 20 \times 9 / 12 = 2700$  (万元)

2015 年多计提折旧额 =  $3600 - 2700 = 900$  (万元)

2015 年 9 月底原账面价值 =  $73500 - (73500 - 1500) \times (9 + 12 \times 4 + 9) / 240 = 53700$  (万元)

调整后的预计净残值 53000 万元，小于 53700 万元，所以，需要计提减值 700 万元。

更正分录为：

借：累计折旧 900

贷：以前年度损益调整—调整管理费用 900

借：以前年度损益调整—调整资产减值损失 700

贷：固定资产减值准备 700

借：以前年度损益调整—调整所得税费用 50

贷：递延所得税负债  $(200 \times 25\%) 50$

【思路点拨】2015 年末资产的账面价值 =  $53700 - 700 = 53000$  (万元)；计税基础 =  $73500 - (73500 - 1500) \times (9 + 12 \times 5) / 240 = 52800$  (万元)；应纳税暂时性差异 = 200 (万元)。

(2) 2015 年 4 月 1 日，甲公司与 B 公司签订资产置换合同，将作为投资性房地产的位于市中心的办公楼与 B 公司位于郊区的 500 亩土地使用权置换，投资性房地产的原值为 20000 万元，已计提投资性房地产累计折旧 1000 万元，公允价值为 25000 万元，B 公司土地使用权的公允价值为 24000 万元，甲公司收到补价 1000 万元。甲公司收到土地使用权作为无形资产入账，预计尚可使用年限为 30 年，按直线法摊销。该交换具有商业实质，不考虑相关税费。

甲公司 2015 年对上述交易或事项的会计处理如下：

借：无形资产 18000

银行存款 1000

投资性房地产累计折旧 1000

贷：投资性房地产 20000

借：管理费用 450

贷：累计摊销 (18000/30×9/12) 450

(2) 业务(2)处理不正确。应该按换出资产的公允价值作为计算无形资产的入账价值的基础，入账价值=25000-1000=24000(万元)。换出的投资性房地产应当视同销售，确认其他业务收入并结转其他业务成本。

更正分录为：

借：无形资产 (24000-18000) 6000

贷：以前年度损益调整 [25000-(20000-1000)] 6000

【思路点拨】这里以前年度损益调整是将调整营业收入与调整营业成本合并后的结果。

借：以前年度损益调整—调整管理费用 150

贷：累计摊销 (6000/30×9/12) 150

借：以前年度损益调整—调整所得税费用 1462.5

贷：应交税费—应交所得税 [(6000-150)×25%] 1462.5

(3) 2015年4月25日，甲公司与C公司签订债务重组协议，约定将甲公司应收C公司货款450万元转为对C公司的投资。经股东大会批准，C公司于4月30日完成股权登记手续。债务转为资本后，甲公司持有C公司20%的股权，对C公司的财务和经营政策具有重大影响。

该应收款项系甲公司向C公司销售产品形成，至2015年4月30日甲公司未计提坏账准备。4月30日，C公司20%股权的公允价值为360万元，C公司可辨认净资产公允价值为1500万元(含甲公司债权转增资本增加的价值)，除100台库存商品(账面价值总额为75万元、公允价值总额为150万元)外，其他可辨认资产和负债的公允价值均与账面价值相同。

2015年5月至12月，C公司净亏损为30万元，除所发生的30万元亏损外，未发生其他引起所有者权益变动的交易或事项。甲公司取得投资时C公司持有的上述100台库存商品至2015年末已出售40台。

2015年12月31日，因对C公司投资出现减值迹象，甲公司对该项投资进行减值测试，确定其可收回金额为330万元。

假定税法规定，债务重组损失允许税前扣除，减值损失不得税前扣除。甲公司拟长期持有该项投资。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：长期股权投资 330

营业外支出 120

贷：应收账款 450

借：投资收益 6

贷：长期股权投资—损益调整 6

(3) 业务(3)处理不正确。

①债务重组中，债权人收到的抵债资产应按公允价值入账，更正分录为：

借：长期股权投资 30

贷：以前年度损益调整—调整营业外支出 30

借：以前年度损益调整—调整所得税费用  $(30 \times 25\%) 7.5$

贷：应交税费—应交所得税 7.5

同时，初始投资成本 360 大于应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 300 万元  $(1500 \times 20\%)$ ，所以不调整投资的入账价值。

②采用权益法核算的长期股权投资，因取得该项投资时被投资方有可辨认资产的公允价值与账面价值不等的情况，故在期末确认投资损失时，应调整净亏损。

调整后的净亏损  $= 30 + (150 - 75) \times 40\% = 60$  (万元)

调整增加投资损失  $= 60 \times 20\% - 6 = 6$  (万元)

借：以前年度损益调整—调整投资收益 6

贷：长期股权投资—损益调整 6

2015年12月31日长期股权投资账面价值  $= 360 - 6 - 6 = 348$  (万元)

2015年12月31日可收回金额为 330 万元，需确认减值准备 18 万元。

借：以前年度损益调整—调整资产减值损失 18

贷：长期股权投资减值准备 18

借：递延所得税资产  $(18 \times 25\%) 4.5$

贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 4.5

(4) 2015年7月1日，甲公司与D公司签订销售合同，向D公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为100万元，增值税额为17万元。该批商品成本为60万元，商品已经发出，款项已经收到。协议约定，甲公司应于2016年3月1日将所售商品购回，回购价为108万元(不含增值税额)。税法规定，税法与会计确认收入和成本条件相同。(注：根据国税函[2008]875号)

甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：银行存款 117

贷：主营业务收入 100

应交税费—应交增值税(销项税额) 17

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

(4) 业务(4)处理不正确，该业务中，不应确认收入。

借：以前年度损益调整—调整营业收入 100

贷：其他应付款 100

借：发出商品 60

贷：以前年度损益调整—调整营业成本 60

借：以前年度损益调整—调整财务费用 6

贷：其他应付款 (8/8×6) 6

借：应交税费—应交所得税 11.5

贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 [(100-60+6)×25%] 11.5

(5) 2015年12月31日，甲公司有以下两份尚未履行的合同。

①2015年2月，甲公司与E公司签订一份不可撤销合同，约定在2016年3月以每箱1.8万元的价格向E公司销售100箱Q产品；E公司预付定金20万元，若甲公司违约，需双倍返还定金。

2015年12月31日，甲公司的库存中没有Q产品及生产该产品所需原材料。因原材料价格大幅上涨，甲公司预计每箱Q产品的生产成本为2.07万元。

②2015年8月，甲公司与F公司签订一份W产品销售合同，该合同为不可撤销合同，约定在2016年2月底以每件0.45万元的价格向F公司销售300件W产品，违约金为合同总价款的20%。

2015年12月31日，甲公司库存W产品300件，每件成本0.6万元，总额为180万元，按目前市场价格每件0.7万元计算的市价总额为210万元。

假定甲公司销售Q、W产品不发生销售费用。

因上述合同至2015年12月31日尚未完全履行，甲公司2015年将收到的E公司定金确认为预收账款，未进行其他会计处理。假定税法规定，违约金损失于实际发生时允许税前扣除。其会计处理如下：

借：银行存款 20

贷：预收账款 20

(5) 业务(5)处理不正确。与E公司合同因其不存在标的资产，故应确认预计负债金额，执行合同损失= $(2.07-1.8) \times 100=27$ (万元)，不执行合同违约金损失为20万元，退出合同最低净成本为20万元；企业应选择不执行合同，将退出合同支付的违约金损失确认为一项预计负债。

与F公司合同存在标的资产，执行合同损失= $180-0.45 \times 300=45$ (万元)；不执行合同违约金损失= $0.45 \times 300 \times 20%=27$ (万元)，如果按照市场价格销售可以获得利润30 [ $300 \times (0.7-0.6)$ ] 万元，所以不执行合同企业可获利3万元，企业应选择违约，并确认违约金损失为一项预计负债。更正分录为：

借：以前年度损益调整—调整营业外支出 47

贷：预计负债 (20+27) 47

借：递延所得税资产 11.75

贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 (47×25%) 11.75

(6) 甲公司的X设备于2012年10月20日购入，取得成本为900万元，预计使用年限为5年，预计净残值为零，按年限平均法计提折旧。

2014 年 12 月 31 日，甲公司对 X 设备计提了减值准备 102 万元。计提减值准备后，固定资产的预计使用年限、预计净残值以及采用的折旧方法等不发生改变。

2015 年 12 月 31 日，X 设备的市场价格减去处置费用后的净额为 204 万元，预计设备使用及处置过程中所产生的未来现金流量现值为 180 万元。

甲公司在对该设备计提折旧的基础上，于 2015 年 12 月 31 日计提了减值准备 50 万元，相关会计处理如下：

借：资产减值损失 50  
    贷：固定资产减值准备 50

(6) 业务 (6) 处理不正确。

2014 年末，该固定资产的账面价值 =  $900 - 900 / (5 \times 12) \times (2 + 12 \times 2) - 102 = 408$  (万元)

2015 年末，该固定资产的账面价值 =  $408 - 408 / (5 \times 12 - 2 - 12 \times 2) \times 12 = 264$  (万元)，可收回金额为 204 万元，应计提固定资产减值准备 60 万元。

更正分录为：

借：以前年度损益调整—调整资产减值损失 10  
    贷：固定资产减值准备 10  
借：递延所得税资产 (10 × 25%) 2.5  
    贷：以前年度损益调整—调整所得税费用 2.5

(7) 2015 年 6 月 18 日，甲公司与 P 公司签订商品销售合同，商品成本为 800 万元，售价为 1000 万元（同公允价值）。同日，双方签订租赁协议，约定自 2015 年 7 月 1 日起，甲公司将以经营租赁方式自 P 公司将所售商品租回供管理部门使用，租赁期 3 年，每年租金按市场价格确定为 60 万元，每半年末支付 30 万元。

甲公司于 2015 年 6 月 28 日收到 P 公司支付的商品货款。当日，商品所有权的转移手续办理完毕。税法规定该业务的处理方法与会计处理方法相同。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：银行存款 1170  
    贷：库存商品 800  
        应交税费—应交增值税（销项税额） 170  
        递延收益 200  
借：管理费用 20  
    递延收益 10  
    贷：银行存款 30

(7) 业务 (7) 处理不正确。

该业务中，售价与公允价值相等，交易按公允价值达成，因此不需要确认递延收益，售价 1000 万元与商品的账面价值 800 万元的差额 200 万元，应计入当期损益。

借：递延收益 200



贷：以前年度损益调整 200

【思路点拨】这里的“以前年度损益调整”是“调整营业收入”1000万元与“调整营业成本”800万元的合并调整。

借：以前年度损益调整—调整管理费用 10

贷：递延收益 10

借：以前年度损益调整—调整所得税费用 47.5

贷：应交税费—应交所得税  $[(200-10) \times 25\%]$  47.5

(8) 2015年12月1日，甲公司与R公司签订商品销售合同，商品成本为800万元，公允价值（等于售价）1000万元。同日，双方签订售后回购协议，约定2016年7月1日，甲公司自R公司回购该商品，回购价格按照当日市场价格确定。

甲公司于2015年12月1日收到R公司支付的商品货款。

税法规定该业务的处理方法与会计处理方法相同。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：银行存款 1170

贷：其他应付款 1000

应交税费—应交增值税（销项税额） 170

借：发出商品 800

贷：库存商品 800

(8) 业务(8)处理不正确。该业务中，回购价格按照回购日市场价格确定，应确认收入，因此不需要确认其他应付款。

借：其他应付款 1000

贷：以前年度损益调整—调整营业收入 1000

借：以前年度损益调整—调整营业成本 800

贷：发出商品 800

借：以前年度损益调整—调整所得税费用 50

贷：应交税费—应交所得税  $(200 \times 25\%)$  50

3. 甲公司2015年度财务报表于2016年3月20日对外报出。甲公司按照净利润的10%提取法定盈余公积。该公司2016年度发生的有关交易或事项以及相关的会计处理如下：

(1) 2016年4月20日，甲公司一未决诉讼结案。法院判定甲公司承担损失赔偿责任4500万元。该诉讼事项源于2015年9月一竞争对手提起的对甲公司的起诉，编制2015年财务报表期间，甲公司曾在法院的调解下，与原告方达成初步和解意向。按照该意向，甲公司需向对方赔偿1500万元，甲公司据此在2015年确认预计负债1500万元。2016年，原告方控股股东变更，新的控股股东认为原调解决定不合理，不再承认原初步和解相关事项，向法院请求继续原法律程序。因实际结案时需赔偿金额与原确认预计负债的金额差别较大，甲公司于2016年进行了以下会计处理：

借：以前年度损益调整	3 000
贷：预计负债	3 000
借：盈余公积	300
利润分配——未分配利润	2700
贷：以前年度损益调整	3 000

【答案】甲公司对事项的会计处理不正确。

理由：甲公司在编制 2015 年财务报表时，按照当时初步和解意向确认 1 500 万元预计负债不存在会计差错。后因情况变化导致法院判决结果与原预计金额存在的差额属于新发生情况，所承担损失的金额与原预计负债之间的差额应计入发生当期损益，不应追溯调整以前期间。更正分录如下：

借：营业外支出	3 000
贷：盈余公积	300
利润分配——未分配利润	2 700

(2) 甲公司于 2016 年 5 月 20 日依据法院判决向银行支付连带保证责任赔款 4000 万元，并将该事项作为会计差错追溯调整了 2015 年度财务报表。

甲公司上述连带保证责任产生于 2012 年。根据甲公司、乙公司及银行三方签订的合同，乙公司向银行借款 4 000 万元，除以乙公司拥有的一栋房产向银行提供抵押外，甲公司作为连带责任保证人，在乙公司无力偿付借款时承担连带保证责任。2015 年 10 月，乙公司无法偿还到期借款。2015 年 12 月 26 日，甲公司、乙公司及银行三方经协商，一致同意以乙公司用于抵押的房产先行拍卖抵偿借款本息。按当时乙公司抵押房产的市场价格估计，甲公司认为拍卖价款足以支付乙公司所欠银行借款本息 4000 万元。为此，甲公司在其 2015 年度财务报表附注中对上述连带保证责任进行了说明，但未确认与该事项相关的负债。

2016 年 3 月 1 日，由于抵押的房产存在产权纠纷，乙公司无法拍卖。为此，银行向法院提起诉讼，要求甲公司承担连带保证责任。2016 年 5 月 20 日，法院判决甲公司承担连带保证责任。甲公司于 2015 年进行了以下会计处理：

借：以前年度损益调整	4 000
贷：预计负债	4 000
借：利润分配——未分配利润	3 600
盈余公积	400
贷：以前年度损益调整	4 000

【正确答案】甲公司的会计处理不正确。理由：2016 年 5 月 20 日法院判决甲公司承担连带担保责任时，甲公司 2015 年度的财务报表已经对外报出，就支付的赔偿款 4000 万元不能再追溯调整 2015 年度的财务报表，应计入发生当期损益。更正的分录：

借：营业外支出	4 000
贷：利润分配——未分配利润	3 600
盈余公积	400

(3) 2016 年 6 月 20 日, 甲公司收到当地税务部门返还其 2015 年度已交所得税款的通知, 4 月 30 日收到税务部门返还的所得税款项 5000 万元。甲公司在对外提供 2015 年度财务报表时, 因无法预计是否符合有关的税收优惠政策, 故全额计算交纳了所得税并确认了相关的所得税费用。

税务部门提供的税收返还凭证中注明上述返还款项为 2015 年的所得税款项, 为此, 甲公司追溯调整了已对外报出的 2015 年度财务报表相关项目的金额。甲公司于 2015 年进行了以下会计处理:

借: 其他应收款	5000
贷: 以前年度损益调整	5000
借: 以前年度损益调整	5000
贷: 利润分配——未分配利润	4500
盈余公积	500

**【正确答案】**甲公司的会计处理不正确。理由: 企业收到的所得税返还是属于政府补助, 应按《政府补助》准则的规定处理。在实际收到所得税返还时, 直接计入当期营业外收入, 不应追溯调整已对外报出的 2015 年度财务报表相关项目。更正的分录:

借: 利润分配——未分配利润	4500
盈余公积	500
贷: 营业外收入 (或所得税费用)	5000

4. 甲公司 2015 年度财务报表于 2016 年 3 月 20 日对外报出。注册会计师在对甲公司 2016 年度财务报表进行审计时, 关注到甲公司对前期财务报表进行了追溯调整, 具体情况如下: 其他资料: 不考虑所得税等相关税费的影响, 以及以前年度损益调整结转的会计处理。

要求: 根据资料 (1) 至 (4), 判断甲公司对相关事项的会计处理是否正确, 并说明理由; 对于不正确的事项, 编制更正有关会计处理的调整分录。

(1) 甲公司 2015 年度因合同纠纷被起诉。在编制 2015 年度财务报表时, 该诉讼案件尚未判决, 甲公司根据法律意见, 按最可能发生的赔偿金额 150 万元确认了预计负债。2016 年 4 月 20 日, 法院判决甲公司赔偿原告 160 万元。甲公司决定接受判决, 不再上诉。据此, 2016 年甲公司相关会计处理如下:

借: 以前年度损益调整	10
贷: 预计负债	10

**【正确答案】**甲公司对事项 (1) 的会计处理不正确

理由: 上年度对诉讼事项的预计负债是基于编制上年度财务报表时的情形作出的最佳估计, 在没有明确证据表明上年度会计处理构成会计差错的情况下, 有关差额应计入当期损益。

调整分录:

借: 营业外支出	10
贷: 以前年度损益调整	10

(2) 甲公司某项管理用固定资产系 2013 年 6 月 30 日购入并投入使用, 该设备原值 1 200 万元, 预计使用年限 12 年, 预计净残值为零, 按年限平均法计提折旧。2016 年 6 月, 市场出现更先进的替代资产, 管理层重新评估了该资产的剩余使用年限, 预计其剩余使用年限为 6 年, 预计净残值仍为零(折旧方法不予调整)。甲公司 2016 年的相关会计处理如下:

借: 以前年度损益调整	150	
管理费用	150	
贷: 累计折旧		300

**【正确答案】** 甲公司对事项(2)的会计处理不正确

理由: 折旧年限变更属于会计估计变更, 不应追溯调整。

估计变更后, 2016 年当年应确认的折旧金额 =  $1\ 200/12 \times 1/2 + (1\ 200 - 1\ 200/12 \times 3)/6 \times 1/2 = 125$  (万元), 调整分录:

借: 累计折旧	(300-125) 175	
贷: 管理费用	(150-125) 25	
以前年度损益调整		150

(3) 甲公司 2015 年 1 月 1 日开始进行某项新技术的研发, 截至 2015 年 12 月 31 日, 累计发生研究支出 300 万元, 开发支出 200 万元。在编制 2015 年度财务报表时, 甲公司考虑到相关技术尚不成熟, 能否带来经济利益尚不确定, 将全部研究和开发费用均计入当期损益。2016 年 6 月 30 日, 相关技术的开发取得重大突破, 管理层判断其未来能够带来远高于研发成本的经济利益流入, 且甲公司有技术、财务和其他资源支持其最终完成该项目。甲公司将本年发生的原计入管理费用的研发支出 100 万元全部转入“开发支出”项目, 并对 2015 年已费用化的研究和开发支出进行了追溯调整, 相关会计处理如下:

借: 研发支出	600	
贷: 以前年度损益调整	500	
管理费用	100	

**【正确答案】** 甲公司对事项(3)的会计处理不正确

理由: 2016 年 6 月 30 日之前研发支出资本化条件尚未满足, 在满足资本化调整后对于未满足资本化条件时已费用化的研发支出不应该进行调整。

调整分录:

借: 管理费用	100	
以前年度损益调整	500	
贷: 研发支出		600

## 第25章 企业合并

考点核心提示

考点一：同一控制下企业合并★★

☆考点核心提示

1. 一次交易实现同一控制下企业合并的会计处理

(1) 个别报表

见“长期股权投资”一章。

(2) 合并财务报表

同一控制下企业合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。

①编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，合并资产负债表的留存收益项目应当反映母子公司视同一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。

②编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，而不是从合并日开始纳入合并利润表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。由于这部分净利润是因企业合并准则所规定的同一控制下企业合并的报表编制原则所致，而非母公司管理层通过生产经营活动实现的净利润，因此，应当在合并利润表中单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目进行反映。

③编制合并现金流量表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初到报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整。

2. 通过多次交易分步实现同一控制下企业合并的会计处理(见下一章)

考点二：非同一控制下企业合并★★★

☆考点核心提示

1. 非同一控制下企业合并的处理原则

(1) 确定购买方。

(2) 确定购买日。购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，有关的条件包括：

①企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过；②企业合并事项需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是确定购买日的重要因素；③参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续；④购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过50%），并且有能力支付剩余款项；⑤购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。

(3) 确定企业合并成本

企业合并成本=支付价款或付出资产的公允价值+发生或承担负债的公允价值+发行的权益性证券的公允价值

(4) 对购买日取得的可辨认资产和负债的分类或指定

①购买方在购买日取得的被购买方可辨认资产和负债通常按照原分类或指定的原则予以确认，不需要也不应进行重新分类或指定；②如果购买方在购买日取得的是被购买方的金融资产和金融负债等，可能需要对其恰当地进行重新分类或指定，此时，应按照金融工具准则，将特定的金融资产和金融负债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或金融负债、持有至到期投资或可供出售金融资产。

#### (5) 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

①购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产（不包括无形资产）和负债（不包括或有负债），要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。

②非同一控制下的企业合并中，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，满足条件的应确认为无形资产。

③企业合并中产生或有负债的确认。在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

④对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方不应予以考虑。在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

(6) 企业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差额的处理

①企业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，应确认为商誉。控股合并的情况下，该差额是指在合并财务报表中应列示的商誉；吸收合并的情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

②企业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，应计入合并当期损益。

**【思路点拨】**由于非同一控制下控股合并中，购买日只需要编制合并资产负债表，不需要编制合并利润表，因此形成的负商誉直接反映在合并资产负债表的留存收益项目中。

## 2. 非同一控制下控股合并的会计处理

### (1) 购买日个别财务报表

见“长期股权投资”一章。

### (2) 购买日合并财务报表

①调整分录**【下述资产、负债的计税基础与按历史成本计算的账面价值相同】**



借：存货、固定资产、无形资产等【评估增值】

递延所得税资产

贷：资本公积

应收账款【评估减值】

递延所得税负债

## ②抵销分录

借：实收资本（股本）

资本公积

其他综合收益

盈余公积

未分配利润

商誉【借方差额】

贷：长期股权投资

少数股东权益

营业外收入【贷方差额】

## 3. 非同一控制下吸收合并的会计处理

### （1）合并中取得资产、负债入账价值的确定

购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债。

### （2）合并差额的处理

①作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值之差，应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表。

②确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。

## 经典习题

### 一、单项选择题

1. A、B公司适用的所得税税率均为25%。有关企业合并资料如下：2015年3月3日，A公司与B公司的股东签订协议，采用定向增发3000万股本公司普通股（每股面值为1元）的方式对B公司进行控股合并，取得B公司70%的股权。2015年6月30日，A公司向B公司的原股东定向增发3000万股普通股（每股面值为1元），股票公允价值为每股4元，A公司当日起主导B公司财务和经营政策并办理完毕相关法律手续。B公司在2015年6月30日可辨认净资产的账面价值为16000万元（不含递延所得税资产和负债），公允价值为16500万元（不含递延所得税资产和负债），其差额为B公司的一项固定资产公允价值大于账面价值的差额500万元。上述资产计税基础与按历史成本计算的账面价值相同。A公司与B公司的原股东之间不存在关联方关系。购买日，B公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，不考虑其他因素。下列有关企业合并的表述，不正确的是（ ）。

- A. 该项合并为非同一控制下的企业合并
- B. 购买日为2015年6月30日
- C. 购买日合并成本为12000万元
- D. 购买方在购买日合并资产负债表中应确认的合并商誉为450万元

1. 【答案】D

【解析】选项D，合并财务报表确认递延所得税负债 $=500 \times 25\% = 125$ （万元）；合并商誉 $=12000 - (16500 - 125) \times 70\% = 537.5$ （万元）。

2. A、B公司为甲公司控制下的两家子公司。A公司于2015年3月10日自母公司甲公司处取得其所持有B公司全部股权（80%），合并后B公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并，A公司发行了9000万股本公司普通股（每股面值1元）作为对价，当日起主导B公司财务和经营政策。合并日B公司净资产相对于集团最终控制方甲公司的账面价值为30800万元，其中原母公司（甲公司）至购买日开始持续计算的可辨认净资产的公允价值为30000万元、原母公司（甲公司）合并报表确认的商誉为800万元；B公司可辨认净资产的公允价值为38000万元。假定A、B公司采用的会计政策相同。下列有关A公司企业合并的表述，正确的是（ ）。

- A. 合并日长期股权投资的初始投资成本为24000万元
- B. 合并日个别财务报表中应确认资本公积15000万元
- C. 合并日合并财务报表中应确认商誉800万元
- D. 合并日合并财务报表中应抵销少数股东权益6800万元

2. 【答案】C

【解析】选项A，合并日长期股权投资的初始投资成本 $=30000 \times 80\% + 800 = 24800$ （万元）；选项B，合并日个别会计报表确认的资本公积 $=24800 - 9000 = 15800$ （万元）；选项D，合并日的抵销分录如下：

借：子公司所有者权益 30000  
    商誉 800  
    贷：长期股权投资 24800  
        少数股东权益  $(30000 \times 20\%)$  6000

3. 甲、乙公司同属于A集团公司下的两家子公司，甲公司于2014年12月29日以1000万元取得对乙公司30%的股权，能够对乙公司施加重大影响，投资当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为2500万元，与账面价值相等。2015年12月25日甲公司又以一项账面价值为1400万元、公允价值为1600万元的固定资产自乙公司的其他股东处取得乙公司40%的股权，乙公司自第一次投资日开始实现净利润1500万元，无其他所有者权益变动。追加投资当日乙公司可辨认净资产公允价值为5000万元，相对于最终控制方A集团认可的账面价值为4000万元。假定该交易不属于一揽子交易，甲公司合并日应确认的初始投资成本为（ ）。

- A. 2400万元
- B. 3050万元

C. 2600 万元      D. 2800 万元

3. 【答案】D

【解析】甲公司合并乙公司属于通过多次交易分步实现同一控制下企业合并（不属于一揽子交易），应当按照合并日享有被合并方所有者权益的份额来确认初始投资成本，故初始投资成本 =  $4000 \times 70\% = 2800$ （万元）。

二、多项选择题

1. 下列有关非同一控制下企业合并的会计处理方法，表述正确的有（ ）。

A. 非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当按照合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值确定其入账价值，确定的企业合并成本与取得被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应确认为商誉或计入当期损益

B. 非同一控制下的控股合并，母公司在购买日编制合并资产负债表时，对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示

C. 非同一控制下的控股合并，企业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，确认为合并资产负债表中的商誉

D. 非同一控制下的控股合并，企业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，在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润

1. 【答案】ABCD

2. 非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。其正确的处理方法有（ ）。

A. 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，在购买日满足资产、负债的确认条件时，应作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认

B. 合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认

C. 合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认

D. 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，不应当确认被购买方未在财务报表中确认的无形资产

2. 【答案】ABC

【解析】非同一控制下的企业合并中，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：

（1）源于合同性权利或其他法定权利；

(2) 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。

3. 非同一控制下的企业合并中,购买方确定合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值时,方法正确的有( )。

A. 对于取得的不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等,应当参照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定,采用估值技术确定其公允价值

B. 对于取得的房屋建筑物、机器设备、无形资产,不存在活跃市场的,且同类或类似资产也不存在活跃市场的,应采用估值技术确定其公允价值

C. 对于取得的应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款,其中的短期负债,一般按照应支付的金额确定其公允价值;长期负债,应按适当的折现率折现后的现值作为其公允价值

D. 对于取得的被购买方的或有负债,其公允价值在购买日能够可靠计量的,应确认为预计负债;此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担,就其所承担义务需要购买方支付的金额作为其公允价值

**3. 【答案】 ABCD**

4. A 公司有关企业合并的资料如下: 2015 年 6 月 30 日 A 公司以一项账面价值为 500 万元的固定资产(原价 600 万元,累计折旧 100 万元)和一项原价为 1500 万元、累计摊销 1000 万元的无形资产为对价取得同一集团内另一家全资企业 B 公司 70% 的股权。当日起主导 B 公司财务和经营政策并办理完毕股权转让相关手续。A 公司为进行企业合并支付了审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等共计 5 万元。合并日, A 公司个别报表和 B 公司所有者权益构成如下表所示(其中, A 公司所有者权益已考虑 A 公司合并日相关处理):

单位: 万元

项目	A 公司	B 公司
股本	2600	200
资本公积(股本溢价)	1500	600
盈余公积	800	300
未分配利润	2000	900
合计	6900	2000

上述 B 公司所有者权益账面价值为相对于集团最终控制方而言的金额,原 B 公司的母公司在合并财务报表中未确认商誉。合并日, A 公司和 B 公司利润构成如下表所示:

利润表(简表)

2015 年 1 月 1 日至 6 月 30 日

单位: 万元

	A 公司	B 公司

一、营业收入	4250	1200
减：营业成本	3380	955
销售费用	80	25
管理费用	190	85
加：投资收益	30	10
二、营业利润	630	145
.....		
四、净利润	630	145

下列有关 A 公司在 2015 年 6 月 30 日合并财务报表的处理，不正确的有（ ）。

- A. 合并资产负债表中资本公积的列报金额为 0
- B. 合并资产负债表中盈余公积的列报金额为 925 万元
- C. 合并资产负债表中未分配利润的列报金额为 2375 万元
- D. 合并利润表中净利润的列报金额为 775 万元

4. 【答案】ABC

【解析】选项 ABC，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（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，需要自合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润。所以 A 公司合并资产负债表：

资本公积 = (1500 + 600) - 600 - 1200 × 70% = 660 (万元)

盈余公积 = (800 + 300) - 300 + 300 × 70% = 1010 (万元)

未分配利润 = (2000 + 900) - 900 + 900 × 70% = 2630 (万元)

选项 D，合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润，所以合并利润表中，净利润的列报金额 = 630 + 145 = 775 (万元)。

5. A 公司有关投资业务的资料如下：2013 年 1 月 1 日，A 公司以银行存款 5000 万元从 B 公司其他股东处购买了 B 公司 30% 的股权，采用权益法核算此长期股权投资。当日 B 公司可辨认净资产的公允价值为 18000 万元，公允价值与账面价值相等。2015 年 1 月 5 日，A 公司再以银行存款 6000 万元从 B 公司其他股东处购买了 B 公司 30% 的股权。至此持股比例达到 60% 并控制 B 公司，当日起主导 B 公司财务和经营政策，形成非同一控制下企业合并，由权益法转为成本法核算。2013 年 1 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日，B 公司实现净利润 1800 万元，其他综合收益税后净额 1200 万元。不存在内部交易。2015 年 1 月 5 日 B 公司可辨认净资产账面价值总额为 21000 万元（其中股本 10000 万元、资本公积 7000 万元、其他综合收益 1200 万元、盈余公积 280 万元、未分配利润 2520 万元），公允价值为 19000 万元（包括一项固定资产评估减值 2000 万元）。原持有 30% 股权投资在购买日的公允价值为 6000 万元。2015 年 1 月 5 日 A 公司资产负债表的资本公积项目金额为 36000 万元。下列有关 A 公司个别报表的会计处理，表述正确的有（ ）。

- A. 2014 年末 A 公司“长期股权投资—投资成本”科目余额为 5400 万元  
B. 2014 年末 A 公司长期股权投资明细科目“损益调整”科目余额为 540 万元，“其他综合收益”科目余额为 360 万元  
C. 购买日该项投资的初始投资成本为 12300 万元  
D. 购买日之前持有的被购买方的股权涉及的其他综合收益 360 万元，于购买日转入当期投资收益

5. 【答案】ABC

【解析】选项 A，“长期股权投资—投资成本”科目余额=18000×30%=5400（万元）；选项 B，“长期股权投资—损益调整”科目余额=1800×30%=540（万元）；“长期股权投资—其他综合收益”科目余额=1200×30%=360（万元）；选项 C，购买日该项投资的初始投资成本=6300+6000=12300（万元）；选项 D，购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益转入投资收益。

6. 资料同上。下列有关 A 公司合并报表的会计处理，表述正确的有（ ）。

- A. 合并财务报表中的合并成本为 12000 万元  
B. 购买日的合并商誉为 600 万元  
C. 购买日合并报表中投资收益的影响金额为 60 万元  
D. 购买日合并报表中资本公积的列示金额为 36000 万元

6. 【答案】ABCD

【解析】选项 A，合并成本=6000+6000=12000（万元）；选项 B，购买日的合并商誉=12000-19000×60%=600（万元）；选项 C，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，即 6000-6300=-300（万元），借记“投资收益”，贷记“长期股权投资”300 万元；购买日之前持有的被购买方的股权涉及的其他综合收益 360 万元计入当期投资收益，借记“其他综合收益”，贷记“投资收益”360 万元；合计 60 万元；D 选项，购买日调整、抵销分录：

借：资本公积 2000  
    贷：固定资产 2000  
借：股本 10000  
    资本公积 （7000-2000）5000  
    其他综合收益 1200  
    盈余公积 280  
    未分配利润 2520  
    商誉 600  
    贷：长期股权投资 12000  
        少数股东权益 （19000×40%）7600

所以，购买日合并报表中资本公积列报金额=（36000+7000）-2000-5000=36000（万元）。



**【思路点拨】**非同一控制下多次交易分步实现企业合并的情况（权益法转为成本法），需要区分购买日个别报表的初始投资成本与合并报表的企业合并成本两种不同的计算口径，以及购买日之前形成的其他综合收益在个别报表和合并报表的不同处理方式。

### 三、综合题

A 公司 2014 年起实施了一系列股权交易计划，具体情况如下。

(1) 2014 年 3 月 10 日，A 公司与 W 公司签订协议，协议约定：A 公司向 W 公司定向发行 15000 万股本公司股票，以换取 W 公司持有的 B 公司 80% 的股权。A 公司定向发行的股票按规定为每股 3 元，双方确定的评估基准日为 2014 年 4 月 30 日。B 公司经评估确定 2014 年 4 月 30 日的可辨认净资产公允价值（不含递延所得税资产和负债）为 60000 万元。

(2) A 公司该并购事项于 2014 年 5 月 10 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2014 年 6 月 30 日发行，当日收盘价为每股 3.5 元。A 公司于 6 月 30 日起主导 B 公司财务和经营政策。以 2014 年 4 月 30 日的评估值为基础，B 公司可辨认净资产于 2014 年 6 月 30 日的账面价值为 33030 万元 [股本 15000 万元、资本公积 8000 万元、其他综合收益 1000 万元（全部为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）、盈余公积 3000 万元、未分配利润 6030 万元]，公允价值为 65100 万元（不含递延所得税资产和负债），其差额见下表（单位：万元）：

项目	账面价值	公允价值	评估差额	备注
存货	1530	13600	12070	至年末，该存货全部对外出售
固定资产（管理用）	18000	33000	15000	尚可使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，净残值为 0
无形资产（管理用）	3000	9000	6000	尚可使用年限为 10 年，采用直线法摊销，无残值
或有负债	0	1000	1000	至年末，已经判决，要求赔偿损失 1000 万元

(3) B 公司 2014 年 7 月至 12 月实现净利润 12500 万元，B 公司当年购入的可供出售金融资产因公允价值上升增加其他综合收益税后净额 1000 万元，由于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税后净额 200 万元，当年其他所有者权益变动 300 万元（已考虑所得税影响），未发生其他引起所有者权益变动的事项。

(4) 2015 年 12 月 31 日，B 公司个别财务报表中净资产的账面价值为 79530 万元，其中 2015 年实现净利润 30000 万元，上年购入的可供出售金融资产因公允价值上升增加其他综合收益税后净额 2500 万元。

(5) 2016 年 3 月，A 公司与另一子公司（C 公司）协商，将持有的全部 B 公司股权转让给 C 公司，以 B 公司 2016 年 3 月 31 日评估价值 120000 万元为基础，C 公司向 A 公司定向发行本公司普通股 6000 万股，按规定为每股 20 元，该并购事项于 2016 年 4 月 10 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2016 年 6 月 30 日发行，C 公司于当日起主导 B 公司财务和经营政策。C 公司股票当日收盘价为每股 22 元。B 公司可辨认净资产公允价值

为123000万元。B公司个别财务报表中2016年上半年实现的净利润为20000万元，前年购入的可供出售金融资产于2016年5月全部出售。

(6) 其他资料：上述公司适用的所得税税率均为25%，盈余公积的计提比例均为10%。

购买日，B公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，A公司与B公司在此项交易发生前不存在关联方关系。A公司向W公司发行股票后，W公司持有A公司发行在外普通股的9%，不具有重大影响。B公司相关资产、负债的计税基础与其原账面价值一致。

不考虑其他因素。

【要求及答案(1)】确定A公司合并B公司的类型，并说明理由。如该企业合并为同一控制下企业合并，计算取得B公司80%股权时应当调整资本公积的金额；如为非同一控制下企业合并，确定购买日，计算合并成本、合并中取得可辨认净资产的公允价值、合并商誉。

该项企业合并为非同一控制下企业合并。理由：A公司与B公司在此项交易发生前不存在关联方关系。购买日为2014年6月30日，企业合并成本=15000×3.5=52500（万元）。

合并中取得可辨认净资产的公允价值=65100-12070×25%-15000×25%-6000×25%+1000×25%=57082.5（万元）

合并商誉=52500-57082.5×80%=6834（万元）

【要求及答案(2)】编制A公司2014年6月30日个别报表中投资的会计分录及合并资产负债表中的调整分录、抵销分录。

①A公司2014年6月30日个别报表中的会计分录：

借：长期股权投资 52500

贷：股本 15000

资本公积—股本溢价 37500

②A公司在购买日合并资产负债表中的调整分录：

借：存货 12070

固定资产 15000

无形资产 6000

递延所得税资产 (1000×25%) 250

贷：预计负债 1000

递延所得税负债 (33070×25%) 8267.5

资本公积 24052.5

③A公司在2014年6月30日合并资产负债表中的抵销分录：

借：股本 15000

资本公积 (8000+24052.5) 32052.5

其他综合收益 1000

盈余公积 3000

未分配利润 6030

商誉 6834

贷：长期股权投资 52500

少数股东权益  $(57082.5 \times 20\%)$  11416.5

【要求及答案（3）】计算自购买日开始持续计算至 2014 年末 B 公司可辨认净资产的公允价值，编制 A 公司 2014 年末合并报表中相关的调整、抵销分录。

自购买日开始持续计算至 2014 年末 B 公司可辨认净资产的公允价值 =  $57082.5 + (12500 - 12070 \times 75\% - 15000/10/2 \times 75\% - 6000/10/2 \times 75\% + 1000 \times 75\%) + (1000 + 200 + 300) = 61992.5$  (万元)

A 公司 2014 年底合并报表相关调整抵销分录：

①借：存货 12070

    固定资产 15000

    无形资产 6000

    递延所得税资产  $(1000 \times 25\%)$  250

贷：预计负债 1000

    递延所得税负债  $(33070 \times 25\%)$  8267.5

    资本公积 24052.5

②借：营业成本 12070

    管理费用 1050

    预计负债 1000

贷：存货 12070

    固定资产  $(15000/10/2)$  750

    无形资产  $(6000/10/2)$  300

    营业外支出 1000

③借：递延所得税负债  $[(12070 + 1050) \times 25\%]$  3280

贷：所得税费用 3030

    递延所得税资产  $(1000 \times 25\%)$  250

④调整后的净利润 =  $12500 - 12070 - 1050 + 1000 + 3030 = 3410$  (万元)

借：长期股权投资 3928

    贷：投资收益  $(3410 \times 80\%)$  2728

        资本公积  $(300 \times 80\%)$  240

        其他综合收益  $(1200 \times 80\%)$  960

⑤借：股本 15000

    资本公积  $(8000 + 24052.5 + 300)$  32352.5

    其他综合收益  $(1000 + 1200)$  2200

    盈余公积  $(3000 + 1250)$  4250

    未分配利润  $(6030 + 3410 - 1250)$  8190

商誉 6834

贷：长期股权投资 (52500+3928) 56428

少数股东权益 (61992.5×20%) 12398.5

⑥借：投资收益 (3410×80%) 2728

少数股东损益 (3410×20%) 682

未分配利润—年初 6030

贷：未分配利润—本年提取盈余公积 1250

—年末 8190

【要求及答案(4)】计算2015年12月31日B公司应并入A公司合并财务报表的可辨认净资产的价值。

B公司应并入A公司合并财务报表的可辨认净资产的价值=61992.5+(30000-15000/10×75%-6000/10×75%)+2500=92917.5(万元)

【要求及答案(5)】确定C公司合并B公司的类型，说明理由；确定该项合并的购买日或合并日，计算B公司应并入C公司合并财务报表的净资产价值并编制C公司个别报表确认对B公司长期股权投资的会计分录，编制C公司2016年6月30日合并报表中长期股权投资与B公司所有者权益抵销的分录。

该合并为同一控制下企业合并。理由：B公司和C公司在合并前后同受A公司控制。合并日为2016年6月30日。

B公司应并入C公司合并财务报表的净资产价值=92917.5+(20000-15000/10/2×75%-6000/10/2×75%)-(1000+2500)+商誉6834=108630+6834=115464(万元)

借：长期股权投资 (108630×80%+6834) 93738

贷：股本 6000

资本公积 87738

借：股本 15000

资本公积 (8000+24052.5+300) 32352.5

其他综合收益 (1000+1000+200+2500-3500) 1200

盈余公积 (3000+1250+3000+2000) 9250

未分配利润 (6030+3410+28425+19212.5-1250-3000-2000) 50827.5

商誉 6834

贷：长期股权投资 93738

少数股东权益 (108630×20%) 21726

## 第26章 合并财务报表

考点核心提示

考点一：合并财务报表范围的确定★

☆考点核心提示

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。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，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。控制的定义包含两项基本要素：一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。投资方只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

考点二：合并财务报表相关的调整 分录、抵销分录★★★

☆考点核心提示

1. 对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）
2. 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）
3. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理
4. 投资收益与子公司利润分配项目的抵销处理
5. 未实现内部销售损益的抵销、内部债权债务的抵销
6. 其他内部债权债务的抵销
7. 合并现金流量表

考点三：特殊交易的会计处理★★★

☆考点核心提示

特殊交易的会计处理

1. 母公司购买子公司少数股东股权[例 80%→90%]	2. 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资[例 80%→70%]
合并资产负债表确认资本公积=支付价款-应享有子公司自购买日持续计算的可辨认净资产×10%	合并资产负债表确认资本公积=收到价款-应享有子公司自购买日持续计算的可辨认净资产×10%
3. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权[例 80%（成本法）→30%（权益法）]	4. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权[例 80%（成本法）→10%（金融资产）]
(1) 终止确认长期股权投资、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。 合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价	(1) 同左

与剩余股权公允价值之和—按购买日公允价值持续计算的子公司可辨认净资产的公允价值×原持股比例 80%—商誉+子公司其他综合收益、其他所有者权益变动×原持股比例 80%	
(2) 视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余股权的公允价值重新计量该剩余股权。 借：长期股权投资 贷：长期股权投资 投资收益 <b>【合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权】</b>	(2) 不需要编制
(3) 对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整 借：投资收益【代替原长期股权投资】[调整后的净利润×50%] 贷：年初未分配利润【代替投资收益】	(3) 对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整 借：投资收益【代替原长期股权投资】[调整后的净利润×80%] 贷：年初未分配利润【代替投资收益】
(4) 从资本公积、其他综合收益转出 借：资本公积【将个别报表追溯的金额】 其他综合收益【将个别报表追溯的金额】 贷：投资收益	(4) 不需要编制
5. 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(通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并)[例 20% (权益法) →60% (成本法)]	6. 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(通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并)[例 5% (金融资产) →60% (成本法)]
(1) 重新计量 借：长期股权投资【购买日的公允价值】 贷：长期股权投资【购买日的原账面价值】 投资收益	(1) 重新计量 无分录
(2) 将个别报表确认的其他综合收益、其他资本公积转入当期投资收益 借：其他综合收益 资本公积 贷：投资收益	(2) 个别报表中其他综合收益已经转入当期投资收益 无分录
(3) 购买日计算合并商誉 合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值+购买日新购	(3) 购买日计算合并商誉 同左



入股权所支付对价的公允价值  
 购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本—应  
 享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额

### 7. 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

对于分步实现的同一控制下企业合并，根据企业合并准则，同一控制下企业合并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：

(1) 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为限，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，并将因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。

借：资产、负债【孰晚日被合并方的净资产】

贷：长期股权投资【孰晚日前原持有对被合并方长期股权投资的账面价值】

资本公积【差额】

(2) 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。

借：期初留存收益（或年初未分配利润）【孰晚日至合并当期期初】

投资收益【合并当期】

贷：长期股权投资

### 8. 多次交易处置子公司【例 100%→70%→0%】

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“母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资”的有关规定进行会计处理。

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。

借：银行存款

贷：其他综合收益

少数股东权益【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×处置 30%股权】

### 9. 因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例【例 75%→65%】

应当按照增资前的母公司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，调整留存收益。

## 10. 交叉持股的合并处理(了解)

## 经典习题

## 综合题

1. (2015年考题, 本小题18分。) 甲公司为一上市的集团公司, 原持有乙公司30%股权, 能够对乙公司施加重大影响。甲公司20×3年及20×4年发生的相关交易事项如下:

(1) 20×3年1月1日, 甲公司从乙公司的控股股东——丙公司处受让乙公司50%股权, 受让价格为13000万元, 款项已用银行存款支付, 并办理了股东变更登记手续。购买日, 乙公司可辨认净资产的账面价值为18000万元, 公允价值为20000万元(含原未确认的无形资产公允价值2000万元)除原未确认入账的无形资产外, 其他各项可辨认资产及负债的公允价值与其账面价值相同。上述无形资产系一项商标权, 自购买日开始尚可使用10年, 预计净残值为零, 采用直线法摊销。

甲公司受让乙公司50%股权后, 共计持有乙公司80%股权, 能够对乙公司实施控制。甲公司受让乙公司50%股权时, 所持乙公司30%股权的账面价值为5400万元, 其中投资成本4500万元, 损益调整870万元, 其他权益变动30万元; 公允价值为6200万元。

(2) 20×3年1月1日, 乙公司个别财务报表中所有者权益为18000万元, 其中实收资本为15000万元, 资本公积为100万元, 盈余公积为290万元, 未分配利润为2610万元。20×3年度, 乙公司个别财务报表实现净利润500万元, 因可供出售金融资产公允价值变动产生的其他综合收益60万元。

(3) 20×4年1月1日, 甲公司向丁公司转让所持乙公司70%股权, 转让价格为20000万元, 款项已经收到, 并办理了股东变更登记手续。出售日, 甲公司所持乙公司剩余10%股权的公允价值为2500万元。转让乙公司70%股权后, 甲公司不能对乙公司实施控制、共同控制或施加重大影响。

其他有关资料:

甲公司与丙公司、丁公司于交易发生前无任何关联关系。甲公司受让乙公司50%股权后, 甲公司与乙公司无任何关联方交易。

乙公司按照净利润的10%计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。20×3年度及20×4年度, 乙公司未向股东分配利润。

不考虑相关税费及其他因素。

【要求及答案(1)】根据资料(1), 计算甲公司20×3年度个别财务报表中受让乙公司50%股权后长期股权投资的初始投资成本, 并编制与取得该股权相关的会计分录。

长期股权投资的初始投资成本 = 5400 + 13000 = 18400 (万元)

借: 长期股权投资 13000

贷: 银行存款 13000

【要求及答案(1)】根据资料(1), 计算甲公司20×3年度合并财务报表中因购买乙公司发生的合并成本及应列报的商誉。

合并成本 = 6200 + 13000 = 19200 (万元)

商誉 =  $19\ 200 - 20\ 000 \times 80\% = 3\ 200$  (万元)

【要求及答案 (3)】根据资料 (1)，计算甲公司 20×3 年度合并财务报表中因购买乙公司 50% 股权应确认的投资收益。

应确认的投资收益 =  $6\ 200 - 5\ 400 + 30 = 830$  (万元)

【要求及答案 (4)】根据资料 (1) 和 (2)，编制与甲公司 20×3 年度合并资产负债表和合并利润表相关的调整及抵销分录。

借：无形资产 2000

贷：资本公积 2000

借：管理费用 200 (2000/10)

贷：无形资产 200

借：长期股权投资 800 (6200-5400)

贷：投资收益 800

借：其他综合收益 30

贷：投资收益 30

借：长期股权投资 288

贷：投资收益  $[(500-2000/10) \times 80\%]$  240

其他综合收益  $(60 \times 80\%)$  48

借：实收资本 15000

资本公积 2100 (100+2000)

其他综合收益 60 (0+60)

盈余公积 340 (290+500×10%)

年末未分配利润 2860 (2610+500-2000/10-50)

商誉 3200 (19488- 20360×80%)

贷：长期股权投资 19488 (19200+288)

少数股东权益 4072

借：投资收益 240  $[(500-2000/10) \times 80\%]$

少数股东损益 60

年初未分配利润 2610

贷：提取盈余公积 50

年末未分配利润 2860

【要求及答案 (5)】根据上述资料，计算甲公司 20×4 年度个别财务报表中因处置 70% 股权应确认的投资收益，并编制相关会计分录。

应确认的投资收益 =  $20\ 000 - 16\ 100 + 30 + 2\ 500 - 2\ 300 = 4\ 130$  (万元)

借：银行存款 20 000

贷：长期股权投资 16100

投资收益 3 900

借：其他综合收益 30

贷：投资收益 30

借：可供出售金融资产（或交易性金融资产） 2500

贷：长期股权投资 2300

投资收益 200

借：银行存款 20000

其他综合收益 30

可供出售金融资产（或交易性金融资产） 2500

贷：长期股权投资 18400

投资收益 4130

【要求及答案（6）】根据上述资料，计算甲公司 20×4 年度合并财务报表中因处置 70% 股权应确认的投资收益。

应确认的投资收益 = 20000 + 2 500 - (18000 + 1000 + 500 + 60 - 200) × 80% - 3200 = 3 012 (万元)

2. 甲股份有限公司（本题下称“甲公司”）为上市公司。

(1) 甲公司于 2014 年 3 月 1 日与乙公司的控股股东 A 公司签订股权转让协议，主要内容如下。

①以乙公司 2014 年 3 月 1 日经评估确认的净资产为基础，甲公司定向增发本公司普通股股票 1000 万股（每股面值 1 元）给 A 公司取得乙公司 80% 的股权，确定每股价格为 6.1 元。

②甲公司该并购事项于 2014 年 4 月 1 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2014 年 6 月 30 日发行，当日收盘价为每股 6.52 元，并于当日办理了股权登记手续。

③甲公司为定向增发普通股股票，支付佣金和手续费 20 万元；对乙公司资产进行评估发生评估费用 10 万元。相关款项已通过银行存款支付。

④甲公司于 2014 年 6 月 30 日向 A 公司定向发行普通股股票后，即对乙公司董事会进行改组。改组后乙公司的董事会由 9 名董事组成，其中甲公司派出 6 名，其他股东派出 1 名，其余 2 名为独立董事。乙公司章程规定，其财务和生产经营决策须由董事会半数以上成员表决通过。

(2) 2014 年 6 月 30 日，以 2014 年 3 月 1 日评估确认的资产、负债价值为基础，乙公司可辨认净资产的账面价值（不含递延所得税资产和负债）为 6400 万元，其中股本 2000 万元、资本公积 900 万元、其他综合收益 100 万元（可供出售金融资产公允价值变动的利得）、盈余公积 510 万元、未分配利润 2890 万元。可辨认净资产的公允价值为 8400 万元（不含递延所得税资产和负债）。

(3) 2014 年 6 月 30 日，乙公司可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值仅有四项资产存在差异，即（单位：万元）

项目	账面价值	公允价值
应收账款	400	200

存货	1500	1700
固定资产	5000	6000
无形资产	8000	9000
合计	14900	16900

上述资产均未计提减值，资产和负债的计税基础等于其原账面价值。购买日，乙公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，不考虑甲公司、乙公司除企业合并和编制合并财务报表之外的其他税费，除非有特别说明，乙公司资产和负债的账面价值与计税基础相同。

①截至 2014 年末，乙公司应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销。

②购买日发生的评估增值的存货，2014 年末已全部对外销售。

③乙公司固定资产原预计使用年限为 30 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，至购买日已使用 10 年，未来仍可使用 20 年，折旧方法及预计净残值不变。

④乙公司无形资产原预计使用年限为 15 年，预计净残值为零，采用直线法摊销，至购买日已使用 5 年，未来仍可使用 10 年，摊销方法及预计净残值不变。

假定乙公司的固定资产、无形资产均为管理部门使用；固定资产、无形资产的折旧（或摊销）年限、折旧（或摊销）方法及预计净残值均与税法规定一致。

(4) 2014 年 11 月 30 日，乙公司向甲公司销售 100 台 A 产品，每台售价 2 万元（不含税，下同），增值税税率为 17%，每台成本为 1 万元，未计提存货跌价准备。当年甲公司从乙公司购入的 A 产品对外售出 70 台，其余部分形成期末存货。2015 年 12 月 31 日，A 产品全部对外售出。

(5) 其他有关资料如下：①甲公司与 A 公司在交易前不存在任何关联方关系，合并前甲公司与乙公司未发生任何交易。②各个公司所得税税率均为 25%。预计在未来期间不会发生变化；预计未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。在合并财务报表层面出现的暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债确认条件。③甲公司拟长期持有乙公司的股权，没有出售计划。④乙公司 2014 年 1~6 月和 7~12 月实现的净利润均为 677.5 万元，2014 年下半年计提盈余公积 135.5 万元，分配现金股利 500 万元，因可供出售金融资产公允价值变动确认其他综合收益税后净额 300 万元。2015 年乙公司实现净利润为 2022.5 万元，当年计提盈余公积 202.25 万元，年末分配现金股利 200 万元，可供出售金融资产发生公允价值变动损失 100 万元（已扣除所得税影响），其他所有者权益变动增加 150 万元。

**【要求及答案 (1)】**根据资料 (1)、(2)、(3)，确定甲公司合并乙公司的类型，并说明理由；如为同一控制下企业合并，确定其合并日，计算企业合并成本及合并日确认长期股权投资应调整所有者权益的金额；如为非同一控制下企业合并，确定其购买日，计算企业合并成本、合并中取得可辨认净资产公允价值及合并中应予确认的商誉或计入当期损益的金额。

属于非同一控制下的企业合并。理由：甲公司与A公司在交易前不存在任何关联方关系。

购买日为2014年6月30日。

企业合并成本=1000×6.52=6520（万元）

合并中取得可辨认净资产的公允价值=6400+2000×75%=7900（万元）；或=8400-2000×25%=7900（万元）。

合并商誉=6520-7900×80%=200（万元）

【要求及答案（2）】判断乙公司是否应纳入甲公司合并范围，并说明理由。

乙公司应纳入甲公司合并范围，理由：甲公司持有乙公司80%表决权股份，能够主导乙公司的经营、财务等相关活动，表明甲公司对乙公司拥有权力，且甲公司可通过参与乙公司的经营、财务等相关活动而影响并享有可变回报（如，甲公司可以决定乙公司股利分配决策并取得乙公司分配的股利等），因此甲公司对乙公司的财务决策和经营决策等均具有实质性权利，即甲公司有运用对乙公司的权力影响其回报金额。综上所述，甲公司对乙公司能够实施控制，因此甲公司编制合并财务报表时，应当将乙公司纳入合并范围。

【要求及答案（3）】根据资料（1）、（2）、（3），编制2014年6月30日在甲公司个别财务报表中对乙公司长期股权投资的相关会计分录、合并报表中的调整抵销分录。

个别报表：

借：长期股权投资—投资成本 6520

管理费用 10

贷：股本 1000

资本公积—股本溢价（5.52×1000-20）5500

银行存款 30

合并报表中购买日的调整抵销分录：

①调整子公司账面价值

借：存货 200

固定资产 1000

无形资产 1000

递延所得税资产（200×25%）50

贷：应收账款 200

递延所得税负债（2200×25%）550

资本公积 1500

②抵销母公司的长期股权投资与子公司所有者权益

借：股本 2000

资本公积（900+1500）2400

其他综合收益 100

盈余公积 510

未分配利润 2890



商誉 200

贷：长期股权投资 6520

少数股东权益 (7900×20%) 1580

<p>【要求及答案 (4)】编制 2014 年 12 月 31 日甲公司合并报表中有关调整抵销会计分录；说明至 2014 年 12 月 31 日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值。</p>	<p>【要求及答案 (5)】编制 2015 年 12 月 31 日甲公司合并报表中有关调整抵销会计分录；说明至 2015 年 12 月 31 日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值。</p>
<p>①调整子公司账面价值</p>	<p>①调整子公司账面价值</p>
<p>借：存货 200                  固定资产 1000                  无形资产 1000                  递延所得税资产 (200×25%) 50                  贷：应收账款 200                  递延所得税负债 (2200×25%) 550                  资本公积 1500</p> <p>借：营业成本 200                  应收账款 200                  管理费用 75                  贷：存货 200                  资产减值损失 200                  固定资产 (1000/20×6/12) 25                  无形资产 (1000/10×6/12) 50</p>	<p>借：固定资产 1000                  无形资产 1000                  递延所得税资产 (200×25%) 50                  贷：递延所得税负债 (2200×25%) 550                  资本公积 1500</p> <p>借：年初未分配利润 75                  贷：固定资产 (1000/20×6/12) 25                  无形资产 (1000/10×6/12) 50</p> <p>借：管理费用 150                  贷：固定资产 (1000/20) 50                  无形资产 (1000/10) 100</p>
<p>借：递延所得税负债 (275×25%) 68.75                  贷：递延所得税资产 (200×25%) 50                  所得税费用 18.75</p>	<p>借：递延所得税负债 68.75                  贷：递延所得税资产 50                  年初未分配利润 18.75</p> <p>借：递延所得税负债 (150×25%) 37.5                  贷：所得税费用 37.5</p>
<p>②调整净利润及确认投资收益</p>	<p>②调整净利润及确认投资收益</p>
<p>调整后的净利润=677.5-200-75+200+18.75=621.25 (万元)</p> <p>借：长期股权投资 (497+240) 737                  贷：投资收益 (621.25×80%) 497                  其他综合收益 (300×80%) 240</p> <p>借：投资收益 400                  贷：长期股权投资 (500×80%) 400</p>	<p>借：长期股权投资 (737-400) 337                  贷：年初未分配利润 (497-400) 97                  其他综合收益 240</p> <p>调整后的净利润=2022.5-150+37.5=1910 (万元)</p> <p>借：长期股权投资 (1528+120) 1648                  投资收益 (200×80%) 160</p>

调整后的长期股权投资账面价值 = $6520 + 737 - 400 = 6857$ (万元)	其他综合收益 (100×80%) 80 贷: 投资收益 (1910×80%) 1528 长期股权投资 (160+80) 240 资本公积 (150×80%) 120 调整后的长期股权投资 = $6857 + 1648 - 240 = 8265$ (万元)
③抵销长期股权投资	③抵销长期股权投资
借: 股本 2000 资本公积 (900+1500) 2400 其他综合收益 (100+300) 400 盈余公积 (510+135.5) 645.5 未分配利润 (2890+621.25-135.5-500) 2875.75 商誉 200 贷: 长期股权投资 6857 少数股东权益 (8321.25×20%) 1664.25 至 2014 年 12 月 31 日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的金额 = $7900 + 621.25 - 30 \times (2-1) - 500 + 300 = 8291.25$ (万元) <b>【提示】</b> 在合并报表中采用权益法追溯调整长期股权投资的时候对子公司的净利润不需要考虑顺逆流交易,但是在计算持续计算的可辨认净资产的公允价值的时候需要对逆流交易进行调整,不需要调整顺流交易。	借: 股本 2000 资本公积 (900+1500+150) 2550 其他综合收益 (100+300-100) 300 盈余公积 (645.5+202.25) 847.75 未分配利润 (2875.75+1910-202.25-200) 4383.5 商誉 200 贷: 长期股权投资 8265 少数股东权益 (10081.25×20%) 2016.25 至 2015 年 12 月 31 日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值为 10081.25 万元 <b>【解析】</b> 计算持续计算的可辨认净资产的公允价值时应考虑逆流交易的影响,因此计算金额 = $8291.25 + 1910 + 30 \times (2-1) - 200 - 100 + 150 = 10081.25$ (万元)。
④抵销投资收益	④抵销投资收益
借: 投资收益 (621.25×80%) 497 少数股东损益 124.25 年初未分配利润 2890 贷: 提取盈余公积 135.5 向股东分配利润 500 年末未分配利润 2875.75	借: 投资收益 (1910×80%) 1528 少数股东损益 382 年初未分配利润 2875.75 贷: 提取盈余公积 202.25 向股东分配利润 200 年末未分配利润 4383.5
⑤内部存货交易的抵销	⑤内部存货交易的抵销
借: 营业收入 200 贷: 营业成本 170	借: 年初未分配利润 30 贷: 营业成本 30

存货 (30×1) 30 抵销因抵销逆流存货交易产生的未实现内部交易损益对少数股东权益的影响份额： 借：少数股东权益 (30×20%) 6 贷：少数股东损益 6	借：少数股东权益 (30×20%) 6 贷：年初未分配利润 6 借：少数股东损益 (30×20%) 6 贷：少数股东权益 6
借：递延所得税资产 (30×25%) 7.5 贷：所得税费用 7.5 抵销因确认逆流存货交易产生的递延所得税对少数股东权益的影响份额： 借：少数股东损益 (7.5×20%) 1.5 贷：少数股东权益 1.5	借：递延所得税资产 7.5 贷：年初未分配利润 7.5 借：所得税费用 7.5 贷：递延所得税资产 7.5 借：年初未分配利润 (7.5×20%) 1.5 贷：少数股东权益 1.5 借：少数股东权益 1.5 贷：少数股东损益 1.5

3. 接上题资料。至 2015 年 12 月 31 日乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值为 10081.25 万元。

假定一：2016 年 1 月 1 日甲公司的子公司丙公司以银行存款 8000 万元自甲公司处购入乙公司 80% 的股权。

【要求及答案（1）】根据假定一资料，①确定丙公司合并乙公司的类型，说明理由；②计算丙公司长期股权投资的初始投资成本，并编制相关会计分录；③编制丙公司 2016 年 1 月 1 日合并财务报表中对乙公司长期股权投资的调整分录及相关抵销分录。

①丙公司合并乙公司的交易为同一控制下企业合并。理由：丙、乙公司在合并前后均受甲公司最终控制。

②丙公司长期股权投资的初始投资成本 = 10081.25 × 80% + 200 = 8265 (万元)

借：长期股权投资 8265

    贷：银行存款 8000

        资本公积—股本溢价 265

③2016 年 1 月 1 日合并财务报表

借：资本公积 1465

    贷：盈余公积 (337.75×80%) 270.2

        未分配利润 (1493.5×80%) 1194.8

借：固定资产 1000

    无形资产 1000

        递延所得税资产 (200×25%) 50

    贷：递延所得税负债 (2200×25%) 550

        资本公积 1500

借：年初未分配利润 (75+150) 225

    贷：固定资产 (1000/20×1.5) 75

无形资产  $(1000/10 \times 1.5)$  150

借：递延所得税负债  $(68.75 + 37.5)$  106.25

贷：递延所得税资产 50

年初未分配利润 56.25

借：股本 2000

资本公积  $(900 + 1500 + 150)$  2550

其他综合收益  $(100 + 300 - 100)$  300

盈余公积  $(645.5 + 202.25)$  847.75

未分配利润  $(2875.75 + 1910 - 202.25 - 200)$  4383.5

商誉 200

贷：长期股权投资  $(10081.25 \times 80\% + 200)$  8265

少数股东权益  $(10081.25 \times 20\%)$  2016.25

假定二：2014 年 12 月 31 日甲公司的子公司丙公司以银行存款 2000 万元自甲公司处购入乙公司 20% 的股权并采用权益法核算。当日乙公司可辨认净资产的账面价值与公允价值均为 6877.5 万元。2015 年乙公司实现净利润为 2022.5 万元，当年计提盈余公积 202.25 万元，可供出售金融资产发生公允价值变动损失 100 万元（已扣除所得税影响），其他所有者权益变动增加 150 万元。年末分配现金股利 200 万元。2016 年 1 月 1 日甲公司的子公司丙公司以银行存款 6000 万元自甲公司处购入乙公司 60% 的股权。假定该业务为非“一揽子交易”。

【要求及答案（2）】根据假定二资料，①编制丙公司 2014 年 12 月 31 日与个别报表相关的会计分录；②说明丙公司取得乙公司股权投资的企业合并类型，并说明理由；编制丙公司 2016 年 1 月 1 日与个别报表相关的会计分录。

①2014 年 12 月 31 日个别报表

借：长期股权投资—投资成本 2000

贷：银行存款 2000

借：长期股权投资—损益调整  $(2022.5 \times 20\%)$  404.5

—其他权益变动  $(150 \times 20\%)$  30

其他综合收益  $(100 \times 20\%)$  20

贷：投资收益 404.5

长期股权投资—其他综合收益  $(100 \times 20\%)$  20

资本公积—其他资本公积 30

借：应收股利  $(200 \times 20\%)$  40

贷：长期股权投资—损益调整 40

至此，长期股权投资的账面价值  $= 2000 + 404.5 + 30 - 20 - 40 = 2374.5$ （万元）

②丙公司合并乙公司的交易为同一控制下企业合并。理由：丙、乙公司在合并前后均受甲公司最终控制。

长期股权投资的初始投资成本  $= 10081.25 \times 80\% + 200 = 8265$ （万元）

丙公司 2016 年 1 月 1 日个别报表

借：长期股权投资 8265  
     长期股权投资—其他综合收益 20  
     资本公积—股本溢价 109.5  
 贷：长期股权投资—投资成本 2000  
     —损益调整 364.5  
     —其他权益变动 30  
     银行存款 6000

假定三：2016 年 1 月 1 日，甲公司又以公允价值为 607 万元，账面价值为 500 万元（其中成本为 400 万元，公允价值变动 100 万元）的投资性房地产作为对价，自乙公司的少数股东取得乙公司 6% 的股权。至此甲公司持股比例达到 86%，该项交易后，甲公司仍能够控制乙公司的财务和生产经营决策。甲公司与乙公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。另以银行存款支付相关交易费用 1 万元。

【要求及答案（3）】根据假定三资料，①说明甲公司自子公司少数股东处新取得 6% 的长期股权投资是否属于企业合并，并说明理由；②编制甲公司 2016 年 1 月 1 日与个别报表相关的会计分录；③计算甲公司因购买 6% 股权合并财务报表减少的资本公积金额。

①不属于企业合并。理由：企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易。

②甲公司 2016 年 1 月 1 日个别报表

借：长期股权投资 608  
     贷：其他业务收入 607  
         银行存款 1  
 借：其他业务成本 400  
     公允价值变动损益 100  
     贷：投资性房地产 500

③甲公司因购买 6% 股权减少的资本公积 = 新增加的长期股权投资成本 608 万元 - 与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额  $(10081.25 \times 6\%)$  604.88 万元，即合并资产负债表减少的资本公积 =  $608 - 604.88 = 3.12$ （万元）。

假定四：2016 年 1 月 2 日，甲公司以 608 万元的价格出售乙公司 6% 的股权（即出售其持有乙公司股权的 7.5%）。该交易后甲公司持股比例变更为 74%，但是仍然控制乙公司。

【要求及答案（4）】根据假定四资料，①编制甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 6% 股权与个别报表相关的会计分录；②计算甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 6% 股权在合并财务报表中确认的资本公积。

①编制甲公司 2016 年 1 月 2 日

借：银行存款 608  
     贷：长期股权投资  $(6520 \times 6\% / 80\%)$ ； $6520 \times 7.5\%$  489

②甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 6%股权合并财务报表确认的资本公积=处置取得价款 608 万元-与按照出售的股权比例计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 (10081.25×6%) 604.88 万元,即合并资产负债表增加的资本公积=608-604.88=3.12 (万元)。

假定五: 2016 年 1 月 2 日, 甲公司以 5000 万元的对价将其持有的乙公司 50%的股权出售给第三方公司 (或出售其持有乙公司股权的 62.5%), 处置后对甲公司的剩余持股比例降为 30%。剩余 30%股权的公允价值为 3000 万元。当日, 乙公司可辨认净资产账面价值为 10000 万元。

【要求及答案 (5)】根据假定五资料, ①编制甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 50%股权的会计分录; ②编制甲公司 2016 年 1 月 2 日追溯调整的相关的会计分录, 并计算追溯调整后长期股权投资账面价值; ③说明处置 50%股权合并财务报表长期股权投资、商誉和少数股东权益会计处理方法, ④计算甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 50%股权合并报表确认的投资收益, 并编制与合并报表相关调整抵销分录。

①甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 50%股权个别会计报表

借: 银行存款 5000

贷: 长期股权投资 (6520×50%/80%; 6520×62.5%) 4075

投资收益 925

②追溯最早投资时点

剩余股权的初始投资成本 2445 (6520-4075) 万元大于最早投资时点可辨认净资产的公允价值的份额 2370 (7900×30%) 万元, 不需要调整剩余初始投资成本。

借: 长期股权投资—损益调整 [(621.25-500+1910-200)×30%] 549.38

—其他综合收益 [(300-100)×30%] 60

—其他权益变动 [(0+150)×30%] 45

贷: 盈余公积 (549.38×10%) 54.94

利润分配—未分配利润 (549.38×90%) 494.44

其他综合收益 60

资本公积—其他资本公积 45

账面价值=6520-4075+(549.38+60+45)=3099.38 (万元)

③应该终止确认长期股权投资、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。

④合并报表确认的投资收益=(处置股权取得的对价 5000+剩余股权公允价值 3000)-按购买日公允价值持续计算的 2015 年末 (2016 年初) 乙公司可辨认净资产的公允价值为 10081.25×原持股比例 80%-商誉 200+乙公司其他综合收益 (300-100)×原持股比例 80%+乙公司其他所有者权益 150×原持股比例 80%=15 (万元)



调整抵销分录

a. 视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余 30% 股权的公允价值（3000 万元）重新计量该剩余股权。

借：长期股权投资 3000

    投资收益 99.38

    贷：长期股权投资 3099.38

【合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权】

b. 对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益【代替原长期股权投资】 $[(621.25 - 500 + 1910 - 200) \times 50\%]$  915.63

    贷：年初未分配利润【代替投资收益】 915.63

c. 从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益，重分类转入投资收益

借：其他综合收益 60

    资本公积—其他资本公积 45

    贷：投资收益 105

验算：合并报表确认的处置投资收益 = 个别报表（处置投资收益 925）+ 合并报表[a 重新计量（-99.38）+ b 归属期调整（-915.63）+ c 资本公积其他综合收益 105] = 14.99 ≈ 15（万元）

假定六：2016 年 1 月 2 日，X 公司（少数股东）对乙公司增资 1500 万元（乙公司确认股本 250 万元，资本公积 1250 万元），增资后甲公司占乙公司公司股权比例由 80% 稀释为 70%。交易完成后，甲公司仍控制乙公司。

【要求及答案（6）】根据假定六资料，①计算在甲公司合并财务报表中应调增资本公积的金额，并 2016 年 1 月 2 日编制与财务报表相关调整分录；③编制 2016 年 1 月 2 日抵销长期股权投资与乙所有者权益相关抵销分录。

①甲公司持股比例原为 80%，由于少数股东增资而变为 70%。增资前，甲公司按照 80% 的持股比例享有的乙公司净资产账面价值为 8065 万元（10081.25 × 80%）；增资后，甲公司按照 70% 持股比例享有的净资产账面价值为 8106.88 万元（11581.25 × 70%），两者之间的差额 41.88 万元，在甲公司合并资产负债表中应调增资本公积。

借：长期股权投资 41.88

    贷：资本公积 41.88

②抵销长期股权投资

借：股本 (2000+250) 2250

    资本公积 (2550+1250) 3800

    其他综合收益 300

    盈余公积 847.75

    未分配利润 4383.5

    商誉 (8306.88 - 11581.25 × 70%) 200

贷：长期股权投资 (8265+41.88) 8 306.88

少数股东权益 (11581.25×30%≈) 3 474.37

假定七：2016年1月2日，Y公司（少数股东）对乙公司增资15000万元，增资后甲公司占乙公司公司股权比例由80%稀释为30%。交易完成后，甲公司无法控制乙公司，由成本法转换为权益法核算。

【要求及答案（7）】根据假定七资料，①计算在甲公司个别财务报表中应确认的投资收益，并编制相关会计分录；②编制个别财务财务报表由成本法转权益相关会计分录，计算追溯调整后长期股权投资的账面价值；③说明合并财务报表对已确认长期股权投资、商誉等的账面价值、确认少数股东权益的处理方法；④计算合并报表确认的投资收益，并编制合并报表相关调整抵消分录。

①按照新的持股比例确认应享有的原子公司因增资扩股而增加的净资产的份额  
=15000×30%=4500（万元）

应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值=6250×50%/80%=3

906.25（万元）

应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额为593.75万元（4500-3906.25）应计入当期投资收益。

借：长期股权投资 593.75

贷：投资收益 593.75

②追溯最早投资时点

剩余股权的初始投资成本4113.75（6520-2 406.25）万元大于最早投资时点可辨认净资产的公允价值的份额2370（7900×30%）万元，不需要调整剩余初始投资成本。

借：长期股权投资—损益调整 [(621.25-500+1910-200)×30%] 549.38

—其他综合收益 [(300-100)×30%] 60

—其他权益变动 [(0+150)×30%] 45

贷：盈余公积 (549.38×10%) 54.94

利润分配—未分配利润 (549.38×90%) 494.44

其他综合收益 60

资本公积—其他资本公积 45

账面价值=6520+ 593.75+ (549.38+60+45)=7768.13（万元）

③应该终止确认长期股权投资、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。

④合并报表确认的投资收益=（处置股权取得的对价+剩余股权公允价值3000）-按购买日公允价值持续计算的2015年末（2016年初）乙公司可辨认净资产的公允价值为10081.25×原持股比例80%-商誉200+乙公司其他综合收益（300-100）×原持股比例80%+乙公司其他所有者权益150×原持股比例80%=-4985（万元）

调整抵消分录

a. 视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余 30% 股权的公允价值（3000 万元）重新计量该剩余股权。

借：长期股权投资 3000

投资收益 4768.13

贷：长期股权投资 7768.13

【合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权】

b. 对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益【代替原长期股权投资】 $[(621.25 - 500 + 1910 - 200) \times 50\%]$  915.63

贷：年初未分配利润【代替投资收益】 915.63

c. 从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益，重分类转入投资收益

借：其他综合收益 60

资本公积—其他资本公积 45

贷：投资收益 105

验算：合并报表确认的处置投资收益 = 个别报表（投资收益 593.75）+ 合并报表 [a 重新计量（-4768.13）+ b 归属期调整（-915.63）+ c 资本公积其他综合收益 105] = -4985.01（万元）

假定八：2016 年 1 月 2 日，甲公司以 7000 万元的对价将其持有的乙公司 70% 的股权出售给第三方公司（或出售其持有乙公司股权的 87.5%），处置后对乙公司的剩余持股比例降为 10%。剩余 10% 股权的公允价值为 1000 万元。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 10000 万元。其他资料：假定丙公司有足够的资本公积。

【要求及答案（8）】根据假定六资料，①编制甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 70% 股权与个别会计报表相关会计分录；②计算甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 70% 股权合并报表确认的投资收益，并编制与合并报表相关调整抵销分录。

①甲公司 2016 年 1 月 2 日个别会计报表

借：银行存款 7000

贷：长期股权投资（ $6520 \times 70\% / 80\%$ ； $6520 \times 87.5\%$ ） 5705

投资收益 1295

借：可供出售金融资产 1000【公允价值】

贷：长期股权投资（ $6520 - 5705$ ） 815

投资收益 185

个别报表中剩余股权的账面价值 = 1000（万元）

②甲公司 2016 年 1 月 2 日处置 70% 股权合并报表确认的投资收益 = 处置股权取得的对价 7000 + 剩余股权公允价值 1000 - 按购买日公允价值持续计算的 2015 年末（2016 年初）乙公司可辨认净资产的公允价值为  $10081.25 \times$  原持股比例 80% - 商誉 200 + 乙公司其他综合收益  $(300 - 100) \times$  原持股比例 80% + 乙公司其他所有者权益  $150 \times$  原持股比例 80% = 15（万元）

调整抵销分录

a. 视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余 10% 股权的公允价值（1000 万元）重新计量该剩余股权。

无分录

b. 对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益【代替原长期股权投资】 $[(621.25 - 500 + 1910 - 200) \times 80\%]$  1465

贷：年初未分配利润【代替投资收益】 1465

c. 从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益，重分类转入投资收益

无分录

验算：合并报表确认的处置投资收益 = 个别报表（投资收益 1295 + 185） + 合并报表[a 重新计量 0 + b 归属期调整（-1465） + c 资本公积其他综合收益 0] = 15（万元）

4. 甲公司有关投资业务资料如下。

(1) 2015 年 7 月 1 日，甲公司以银行存款 15000 万元从其他股东处购买了乙公司 10% 的股权。甲公司与乙公司的原股东在交易前不存在任何关联方关系，当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 160000 万元（含一项存货评估增值 200 万元；一项无形资产评估增值 400 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用直线法摊销）。假定甲公司对乙公司 10% 的股权投资存在以下两种不同情况：第一种情况甲公司将其划分为可供出售金融资产核算；第二种情况甲公司将其划分为长期股权投资并采用权益法核算。

【要求及答案（1）】根据资料（1），分别两种情况，编制 2015 年 7 月 1 日有关股权投资的会计分录。

第一种情况	第二种情况
借：可供出售金融资产—成本 15000 贷：银行存款 15000	借：长期股权投资—投资成本 $(160000 \times 10\%)$ 16000 贷：银行存款 15000 营业外收入 1000

(2) 2015 年 7 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日之间乙公司向甲公司销售商品，成本 200 万元，售价 300 万元，甲公司取得后至本年末已出售 70%，其余形成存货；因可供出售金融资产公允价值变动增加其他综合收益 1000 万元，在此期间乙公司一直未进行利润分配。乙公司全年实现净利润 16000 万元（其中上半年发生净亏损 190 万元）。此外投资时评估增值的存货至本年末已经对外出售 70%。2015 年年末，该 10% 的股权投资的公允价值为 17000 万元。

【要求及答案（2）】根据资料（2），分别两种情况，编制 2015 年年末有关股权投资的会计分录。

第一种情况	第二种情况
借：可供出售金融资产—公允价值变动 $(17000 - 15000)$ 2000	调整后的净利润 = $16190 - 200 \times 70\% - 400/10/2 - (300 - 200) \times 30\% = 16000$ （万元）

贷：其他综合收益 2000	借：长期股权投资—损益调整 (16000×10%) 1600 贷：投资收益 1600 借：长期股权投资—其他综合收益 100 贷：其他综合收益 (1000×10%) 100
---------------	---

(3) 2016 年 1 月 1 日，甲公司又以以下列资产作为对价从乙公司其他股东处购买了乙公司 50% 的股权。追加投资后，甲公司对乙公司的持股比例上升为 60%，取得了对乙公司的控制权。该分步交易不属于“一揽子交易”，甲公司作为对价的资产资料如下：①投资性房地产账面价值 40000 万元（其中，成本为 10000 万元，公允价值变动 30000 万元，将自用房地产转换为投资性房地产时产生其他综合收益 5000 万元），公允价值 90000 万元；②交易性金融资产账面价值 1900 万元（其中，成本为 1700 万元，公允价值变动 200 万元），公允价值 2000 万元；③可供出售金融资产账面价值 2300 万元（其中，成本为 2000 万元，公允价值变动 300 万元），公允价值 3000 万元。

2016 年 1 月 1 日乙公司可辨认净资产账面价值总额为 175590 万元（其中，股本 20000 万元、资本公积 41000 万元、盈余公积 11459 万元、未分配利润 103131 万元），公允价值为 175660 万元，其差额 70 万元为无形资产评估增值。原持有 10% 的股权投资的公允价值为 18000 万元。

其他资料：假定各方盈余公积计提的比例均为 10%，不考虑所得税影响。

【要求及答案 (3)】根据资料 (3)，分别两种情况，编制 2016 年 1 月 1 日甲公司追加投资的会计分录，并计算处置投资性房地产、交易性金融资产和可供出售金融资产时，影响 2016 年 1 月利润表投资收益和营业利润项目的金额。

第一种情况	第二种情况
① 追加投资	① 追加投资
借：长期股权投资 公允价值变动损益 其他综合收益 贷：其他业务收入 交易性金融资产—成本 —公允价值变动 可供出售金融资产—成本 ——公允价值变动 投资收益 借：其他业务成本 公允价值变动损益 其他综合收益 贷：投资性房地产—成本 —公允价值变动	(90000+2000+3000) 95000  200 300 90000 1700 200 2000 300 (2000-1700+3000-2000) 1300 5000 30000 5000 10000 30000

②影响投资收益 = (2000 - 1700) + (3000 - 2000) = 1300 (万元)

③影响营业利润 = 投资性房地产 (90000 - 40000 + 5000) + 交易性金融资产 (2000 - 1900) + 可供出售金融资产 (3000 - 2300 + 300) = 56100 (万元)

【要求及答案(4)】根据资料(3),分别两种情况,编制2016年1月1日甲公司个别报表与原投资相关的会计分录,并计算购买日的初始投资成本。

第一种情况	第二种情况
①调整原投资账面价值 借: 长期股权投资 18000 贷: 可供出售金融资产—成本 15000 —公允价值变动 2000 投资收益 (18000 - 17000) 1000	①调整原投资账面价值 借: 长期股权投资 17700 贷: 长期股权投资—投资成本 16000 —损益调整 1600 —其他综合收益 100
②购买日之前采用金融资产核算的,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益 借: 其他综合收益 2000 贷: 投资收益 2000	②购买日之前采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在处置时转入损益 无
③购买日的初始投资成本 初始投资成本 = 18000 + 95000 = 113000 (万元)	③购买日的初始投资成本 初始投资成本 = 17700 + 95000 = 112700 (万元)

【要求及答案(5)】根据资料(3),分别两种情况,计算2016年1月1日甲公司合并报表应确认的合并成本及其商誉,并编制合并报表相关的调整、抵销分录。

第一种情况	第二种情况
①合并成本 = 18000 + 95000 = 113000 (万元) ②合并商誉 = 113000 - 175660 × 60% = 7604 (万元)	③按照公允价值进行重新计量 = 18000 - 17700 = 300 (万元) 借: 长期股权投资 18000 贷: 长期股权投资 17700 投资收益 300 【合并报表层面,视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权】
③按照公允价值进行重新计量 = 18000 - 18000 = 0 (万元) 无	④购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的,与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益 借: 其他综合收益 100
④无	



贷：投资收益 100

**⑤调整抵销分录**

借：无形资产 70

贷：资本公积 70

借：股本 20000

资本公积 (41000+70) 41070

盈余公积 11459

未分配利润 103131

商誉 (113000-175660×60%) 7604

贷：长期股权投资 113000

少数股东权益 (175660×40%) 70264

5. A 公司主要从事电子产品的生产与销售,不考虑所得税等影响。A 公司 2014 年至 2015 年发生的业务如下。

(1) A 公司为了进军日用化工产品的生产与销售行业,于 2014 年 1 月 1 日以银行存款 5600 万元从 B 公司股东处购买了 B 公司 100% 的股权。A 公司与 B 公司的原股东在交易前不存在任何关联方关系,当日 B 公司可辨认净资产账面价值总额为 4800 万元(其中,股本 2000 万元、资本公积 2600 万元、盈余公积 30 万元、未分配利润 170 万元),可辨认净资产的公允价值为 5000 万元(含一项无形资产评估增值 200 万元,预计尚可使用年限 10 年,采用直线法摊销)。

(2) 2014 年 B 公司实现净利润 1720 万元,提取盈余公积 172 万元, B 公司当年购入的可供出售金融资产因公允价值上升增加其他综合收益 200 万元,当年其他所有者权益变动 100 万元,未发生其他引起所有者权益变动的事项。

(3) 2014 年 A 公司计划进行战略调整,整合集团业务、剥离辅业,集中发展电子产品的主营业务。同年 11 月 30 日, A 公司与 C 公司签订不可撤销的转让协议,约定 A 公司向 C 公司转让其持有的 B 公司 100% 股权,对价总额为 10000 万元。考虑到 C 公司的资金压力以及股权平稳过渡,双方在协议中约定, C 公司应在 2014 年 12 月 31 日之前支付 4000 万元,以先取得 B 公司 20% 股权; C 公司应在 2015 年 12 月 31 日之前支付 6000 万元,以取得 B 公司剩余 80% 股权。2014 年 12 月 31 日至 2015 年 12 月 31 日期间, B 公司的相关活动仍然由 A 公司单方面主导,若 B 公司在此期间向股东进行利润分配,则后续 80% 股权的购买对价按 C 公司已分得的金额进行相应调整。

(4) 2014 年 12 月 31 日,按照协议约定, C 公司向 A 公司支付 4000 万元, A 公司将其持有的 B 公司 20% 股权转让给 C 公司并已办理股权变更手续。

(5) 2015 年 6 月 30 日, C 公司向 A 公司支付 6000 万元, A 公司将其持有的 B 公司剩余 80% 股权转让给 C 公司并已办理股权变更手续,自此 C 公司取得 B 公司的控制权; 2015 年 1 月 1 日至 2015 年 6 月 30 日, B 公司实现净利润 1010 万元,无其他净资产变动事项。

【要求及答案(1)】编制A公司2014年1月1日个别财务报表的相关会计分录，并计算合并商誉。

借：长期股权投资           5600  
    贷：银行存款               5600  
合并商誉 = 5600 - 5000 × 100% = 600 (万元)

【要求及答案(2)】简述A公司2014年12月31日个别财务报表的会计处理原则并编制相关会计分录及合并报表中相关的调整抵销分录。

①个别财务报表：

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，本题中多次交易属于一揽子交易，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。

借：银行存款   4000  
    贷：长期股权投资   (5600 × 20%) 1120  
        其他综合收益 2880

②合并财务报表：

即合并财务报表最终的会计处理：

借：银行存款   4000  
    贷：少数股东权益   1400 (7000 × 20%)  
        其他综合收益   2600

其中自购买日开始持续计算至2014年末可辨认净资产的公允价值金额 = 购买日可辨认净资产的公允价值 5000 + 净利润 1720 - 200/10 + 其他综合收益 200 + 其他所有者权益变动 100 = 7000 (万元)

【思路点拨】

借：无形资产   200  
    贷：资本公积   200  
借：管理费用   (200/10) 20  
    贷：无形资产   20  
对处置20%股权部分进行调整：  
借：其他综合收益   400  
    贷：投资收益   [(1720 - 20) × 20%] 340  
        资本公积   (100 × 20%) 20  
        其他综合收益   (200 × 20%) 40  
借：长期股权投资   (600 × 20%) 120  
    贷：其他综合收益   120

这笔分录是对处置 20%的股权中包含的商誉的恢复，因为个别报表中处置的长期股权投资的账面价值隐含 120 万元 $[(5600-5000 \times 100%) \times 20\%]$ 的商誉。也就是将该部分商誉予以处置了，而合并报表中在不丧失控制权的情况下是视为商誉不变的，所以要恢复 20%部分对应的商誉，也就是要增加长期股权投资的账面价值。

剩余 80%股权按照权益法调整：

借：长期股权投资 1600

    贷：投资收益  $[(1720-20) \times 80\%]$ 1360

        资本公积 80

        其他综合收益 160

借：股本 2000

    资本公积  $(2600+200+100)$  2900

    其他综合收益 200

    盈余公积  $(30+172)$  202

    未分配利润  $(170+1720-20-172)$  1698

    商誉  $(6200-7000 \times 80\%)$  600

    贷：长期股权投资  $(5600-1120+120+1600)$  6200

        少数股东权益  $(7000 \times 20\%)$  1400

借：投资收益  $(1700 \times 100\%)$  1700

    年初未分配利润 170

    贷：提取盈余公积 172

        年末未分配利润 1698

此外，由于 A 公司已经签订了不可撤销的股权出售协议且预计处置将在 1 年内完成，A 公司还应根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》有关持有待售资产和终止经营的有关规定进行相应的会计处理和列报。

【要求及答案（3）】编制 A 公司 2015 年 6 月 30 日个别财务报表的相关会计分录，及合并报表中相关的调整抵销分录。

### ①个别财务报表

借：银行存款 6000

    贷：长期股权投资  $(5600-1120)$  4480

        投资收益 1520

借：其他综合收益 2880

    贷：投资收益 2880

### ②合并财务报表

自购买日开始持续计算至 2015 年 6 月 30 日可辨认净资产的公允价值金额 $=7000+1010-200/10/2=8000$ （万元）

合并报表当期的处置收益 = 处置股权取得的对价 6000 - 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的份额  $8000 \times 80\%$  - 商誉 600 + 资本公积和其他综合收益  $300 \times 80\%$  + (第一次交易产生的其他综合收益 2600 + 第一次投资对应的资本公积和其他综合收益  $300 \times 20\%$ ) = 1900 (万元)

对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益（代替原长期股权投资） [ (1700 + 1000) × 80% ] 2160

贷：未分配利润（代替投资收益） (1700 × 80%) 1360

投资收益（不影响处置损益） (1000 × 80%) 800

将其他综合收益转出转入投资收益

借：投资收益 (400 - 120) 280

贷：其他综合收益 280

将原计入其他综合收益的商誉金额转出

借：投资收益 120

贷：其他综合收益 120

将原 20% 对应的资本公积和其他综合收益转入投资收益：

借：资本公积 (100 × 20%) 20

其他综合收益 (200 × 20%) 40

贷：投资收益 60

验算：合并报表中确认的处置投资收益 = 个别报表 (1520 + 2880) + 合并报表 (-2160 - 280) - 120 + 60 = 1900 (万元)

6. 甲乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。甲公司持有乙公司 80% 的股权，甲公司和乙公司固定资产、无形资产的折旧方法（摊销方法）、折旧年限（摊销年限）、净残值，税法与会计处理相同。不考虑其他因素影响。内部交易资料：

(1) 2014 年 2 月，乙公司将生产的一批 A 产品出售给甲公司。该批产品在乙公司的账面价值为 1300 万元，出售给甲公司的销售价格为 1600 万元（不含增值税额，下同）。甲公司将该商品作为存货，至 2014 年 12 月 31 日尚未对集团外独立第三方销售，相关货款亦未支付。乙公司对 1 年以内的应收账款按余额的 5% 计提坏账。至 2015 年 12 月 31 日全部对集团外独立第三方销售，货款尚未收到。

【要求及答案 (1)】根据资料 (1)，编制 2014 年、2015 年库存商品内部交易抵销分录。

2014 年库存商品的抵销分录	2015 年库存商品的抵销分录
借：营业收入 1600	借：年初未分配利润 300
贷：营业成本 1300	贷：营业成本 300
存货 300	借：递延所得税资产 (300 × 25%) 75
借：递延所得税资产 (300 × 25%) 75	贷：年初未分配利润 75
贷：所得税费用 75	借：所得税费用 75

借：少数股东权益 (300×20%×75%) 45 贷：少数股东损益 45	贷：递延所得税资产 75 借：少数股东权益 (300×20%×75%) 45 贷：年初未分配利润 45 借：少数股东损益 45 贷：少数股东权益 45
借：应付账款 (1600×1.17) 1872 贷：应收账款 1872 借：应收账款 (1872×5%) 93.6 贷：资产减值损失 93.6 借：所得税费用 (93.6×25%) 23.4 贷：递延所得税资产 23.4	借：应付账款 1872 贷：应收账款 1872 借：应收账款 (1872×5%) 93.6 贷：年初未分配利润 93.6 借：年初未分配利润 23.4 贷：递延所得税资产 23.4

(2) 2014年12月31日，甲公司存货中包括一批原材料，系2014年自其乙公司购入，购入时甲公司支付含增值税1755万元，在乙公司的账面价值为1000万元。2015年用该原材料生产的产品市场萎缩，甲公司停止了相关产品生产。至12月31日，甲公司估计其可变现净值为700万元，计提了800万元存货跌价准备。

【要求及答案(2)】根据资料(2)，编制2014年、2015年原材料的内部交易抵销分录。

2014年原材料的抵销分录	2015年原材料的抵销分录
借：营业收入 1500 (1755/1.17) 贷：营业成本 1000 存货 500 借：递延所得税资产 (500×25%) 125 贷：所得税费用 125 借：少数股东权益 (500×20%×75%) 75 贷：少数股东损益 75	借：年初未分配利润 (1500-1000) 500 贷：存货 500 借：递延所得税资产 (500×25%) 125 贷：年初未分配利润 125 借：少数股东权益 (500×20%×75%) 75 贷：年初未分配利润 75
借：购买商品、接受劳务支付的现金 1755 贷：销售商品、接受劳务收到的现金 1755	借：存货跌价准备 500 贷：资产减值损失 500 借：所得税费用 125 贷：递延所得税资产 (500×25%) 125 借：少数股东损益 (500×20%×75%) 75 贷：少数股东权益 75

(3) 甲公司2014年5月15日从乙公司购进需安装设备一台(此设备为乙公司产品)，用于公司行政管理，设备含税价款877.50万元，以银行存款支付，另付第三方运费和安装费合计75万元，6月18日该设备投入管理部门使用。该设备系乙公司生产，成本为600

万元，未计提跌价准备。甲公司对该设备采用直线法计提折旧，预计使用年限为 5 年，预计净残值为零。

【要求及答案（3）】根据资料（3），编制 2014 年、2015 年固定资产内部交易抵销分录。

2014 年固定资产的抵销分录	2015 年固定资产的抵销分录
借：营业收入 $(877.50 \div 1.17)$ 750 贷：营业成本 600 固定资产 150 借：少数股东权益 $(150 \times 20\%)$ 30 贷：少数股东损益 30	借：年初未分配利润 150 贷：固定资产 150 借：少数股东权益 $(150 \times 20\%)$ 30 贷：年初未分配利润 30
借：固定资产—累计折旧 15 贷：管理费用 $(150 \div 5 \times 6/12)$ 15 借：少数股东损益 3 贷：少数股东权益 $(15 \times 20\%)$ 3	借：固定资产—累计折旧 45 贷：年初未分配利润 15 管理费用 $(150 \div 5)$ 30 借：年初未分配利润 3 贷：少数股东权益 $(30 \times 20\%)$ 3 借：少数股东损益 6 贷：少数股东权益 $(30 \times 20\%)$ 6
借：递延所得税资产 33.75 贷：所得税费用 $[(150 - 15) \times 25\%]$ 33.75 借：少数股东损益 6.75 贷：少数股东权益 $(33.75 \times 20\%)$ 6.75	借：递延所得税资产 $[(150 - 45) \times 25\%]$ 26.25 所得税费用 7.5 贷：年初未分配利润 33.75 借：年初未分配利润 6.75 贷：少数股东权益 6.75 借：少数股东权益 1.5 贷：少数股东损益 $(7.5 \times 20\%)$ 1.5
借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 877.50 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 877.50	

(4) 2014 年 10 月 2 日，甲公司以一专利权交换乙公司生产的产品。交换日，甲公司专利权的成本为 7200 万元，累计摊销 1800 万元，未计提减值准备，公允价值为 5850 万元；乙公司将换入的专利权作为管理用无形资产使用，采用直线法摊销，预计尚可使用 5 年，预计净残值为零。乙公司用于交换的产品成本为 5220 万元，未计提跌价准备，交换日的公允价值为 5400 万元(免征增值税)，乙公司另支付了 450 万元给甲公司；甲公司将换入的产品作为存货，至年末尚未出售。上述两项资产已于 10 月 10 日办理了资产划转和交接手续，且交换资产年末均未发生减值。假定该项交换具有商业实质。2015 年甲公司换入存货全部对外销售。



【要求及答案（4）】根据资料（4），编制 2014 年、2015 年非货币性资产交换抵销分录。

2014 年内部非货币性资产交换	2015 年内部非货币性资产交换
借：营业外收入 450 (5850-7200+1800) 营业收入 5400 贷：无形资产 450 营业成本 5220 存货 180 借：无形资产 (450÷5×3/12) 22.5 贷：管理费用 22.5 借：少数股东权益 36 贷：少数股东损益 (180×20%) 36 注：乙公司为逆流交易，甲公司为顺流交易。	借：年初未分配利润 (450+5400-5220) 630 贷：无形资产 450 营业成本 180 借：无形资产 112.5 贷：年初未分配利润 22.5 管理费用 (450÷5) 90 借：少数股东权益 36 贷：年初未分配利润 36 借：少数股东损益 36 贷：少数股东权益 36
借：递延所得税资产 151.88 贷：所得税费用 [(450+180-22.5) × 25%] 151.88 借：少数股东损益 9 贷：少数股东权益 (180×25%×20%) 9	借：递延所得税资产 151.88 贷：年初未分配利润 151.88 借：所得税费用 67.5 贷：递延所得税资产 [(180+90) × 25%] 67.5 借：年初未分配利润 9 贷：少数股东权益 9 借：少数股东权益 (180×25%×20%) 9 贷：少数股东损益 9
借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 450 贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 450	

(5) 2014 年 1 月 1 日，乙公司按照 961 万元的价格发行公司债券，面值为 1100 万元，年末按票面利率 3% 计提利息，下年年初支付。该债券在第五年兑付（不得提前兑付）本金及最后一期利息。甲公司于发行当日全额购买了乙公司所发行的该项债券，划分为持有至到期投资，实际支付价款为 961 万元，不考虑交易费用，实际利率为 6%。

【要求及答案（5）】根据资料（5），编制 2014 年、2015 年内部债券业务抵销分录。

2014 年内部债券业务的抵销分录	2015 年内部债券业务的抵销分录
借：应付债券 985.66 贷：持有至到期投资 985.66 (961)	借：应付债券 1011.80 贷：持有至到期投资 1011.80 (985.66)

+961×6%—1100×3%)	+985.66×6%—1100×3%)
借：投资收益 57.66 (961×6%) 贷：财务费用 57.66	借：投资收益 59.14 (985.66×6%) 贷：财务费用 59.14
借：应付利息 33 (1100×3%) 贷：应收利息 33	借：应付利息 33 (1100×3%) 贷：应收利息 33
借：投资支付的现金 961 贷：取得借款收到的现金 961	借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 33 贷：取得投资收益收到的现金 33

(6) 2015 年末甲公司应收账款余额为 850 万元，已计提坏账准备 250 万元，甲公司将其出售给乙公司，出售价款为 700 万元，并由乙公司享有或承担该应收账款的收益或风险。该应收账款 2016 年末未来现金流量的现值为 500 万元。

【要求及答案(6)】根据资料(6)，说明甲公司在其个别财务报表中是否应终止确认应收账款，并说明理由。编制甲公司和乙公司个别财务报表的会计分录；说明在合并财务报表中是否终止确认应收账款，编制 2016 年甲公司在其合并财务报表中的相关抵销会计分录。

甲公司在其个别财务报表中应终止确认应收账款。理由：由于甲公司不再享有或承担处置应收账款的收益或风险，处置应收账款的风险和报酬已转移，符合金融资产终止确认的条件。甲公司和乙公司的个别财务报表会计分录如下：

甲公司	乙公司
借：银行存款 700 坏账准备 250 贷：应收账款 850 营业外收入 100	借：应收账款 700 贷：银行存款 700
——	借：资产减值损失 (700—500) 200 贷：坏账准备 200

在合并报表中，不应该终止确认该应收账款。甲公司应收账款出售给乙公司，属于集团内部交易，从集团角度看，应收账款的风险与报酬并未转移，因此，在合并财务报表中不应终止确认应收账款。将甲公司确认的营业外收入 100 万元与乙公司应收账款 100 万元抵销。

借：营业外收入 100  
贷：应收账款 100

将乙公司在其个别财务报表中计提的坏账准备予以抵销，按照甲公司处置的应收账款于处置当期末未来现金流量的现值与其账面价值的差额 100 (600—500) 万元确认坏账损失。

借：应收账款—坏账准备 100  
贷：资产减值损失 (200—100) 100

(7) 2015 年 6 月 30 日甲公司与乙公司签订租赁协议，将甲公司一栋办公楼出租给乙公司，租赁期开始日为协议签订日，不含增值税半年租金为 400 万元，租赁期为 10 年。

乙公司将租赁的资产作为其自用办公楼。甲公司将该栋出租办公楼作为投资性房地产核算，并按公允价值模式进行后续计量。该办公楼租赁期开始日的公允价值为 8300 万元，2015 年 12 月 31 日的公允价值为 8750 万元。该办公楼于 2014 年 12 月 31 日达到预定可使用状态并交付使用，其建造成本为 7500 万元，预计使用年限为 20 年，预计净残值为零。甲公司对所有固定资产按年限平均法计提折旧。甲公司 2015 年 12 月 31 日收到含增值税的半年租金 444 万元(开出增值税发票，增值税 44 万元)，款项尚未支付。

【要求及答案(7)】根据资料(7)，编制甲公司 2015 年个别财务报表和合并财务报表相关分录。

甲公司	乙公司
借：投资性房地产 8300 累计折旧 (7500/20/2) 187.5 贷：固定资产 7500 其他综合收益 987.5	借：管理费用 400
借：投资性房地产 (8750-8300) 450 贷：公允价值变动损益 450	应交税费——应交增值税(进 项税额) 44
借：其他应收款 444 贷：其他业务收入 400 应交税费——应交增值税(销项税额) 44	贷：其他应付款 444

甲公司出租办公楼在合并报表中相关抵销分录：

从合并报表看，该办公楼仍然作为自用办公楼，作为固定资产列报。

借：固定资产 7500  
    其他综合收益 987.5  
    公允价值变动损益 450  
    贷：投资性房地产 8750  
        固定资产—累计折旧 187.5

借：管理费用 187.5  
    贷：固定资产—累计折旧 187.5

借：营业收入 400  
    贷：管理费用 400

借：其他应付款 444  
    贷：其他应收款 444

## 第27章 每股收益

考点核心提示

考点一：基本每股收益★★

☆考点核心提示

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。

与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中企业自行选择列报每股收益的，以母公司个别财务报表为基础计算的每股收益，分子应是归属于母公司全部普通股股东的当期净利润。

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的股数。

发行在外普通股加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间

已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算，在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法，如按月计算。

考点二：稀释每股收益★★

☆考点核心提示

1. 可转换公司债券

(1) 分子的调整

计算稀释每股收益，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整：当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息；稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。上述调整应当考虑相关的所得税影响。

(2) 分母的调整

计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

2. 稀释性认股权证、股份期权

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整作为分子的净利润金额，只需按照下列步骤对作为分母的普通股加权平均数进行调整：

增加的普通股股数 = 拟行权时转换的普通股股数 - 行权价格 × 拟行权时转换的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格

3. 企业承诺将回购其股份的合同

企业承诺将回购其股份的合同规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性，计算稀释每股收益时，不需要调整作为分子的净利润金额，只需要按照下面的步骤对分母进行调整：

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

### 经典习题

#### 一、单项选择题

1. 甲股份有限公司所有的股票均为普通股，均发行在外，每股面值 1 元。甲公司 2014 年度部分业务资料如下：2014 年初股东权益金额为 24500 万元，其中股本 10000 万元。2 月 18 日，公司董事会制订 2013 年度的利润分配方案：分别按净利润的 10% 计提法定盈余公积；分配现金股利 500 万元，以期初发行在外的普通股股数为基础每 10 股配送 3 股的形式分配股票股利。该利润分配方案于 4 月 1 日经股东大会审议通过。7 月 1 日增发新股 4500 万股。为了奖励职工，11 月 1 日回购本公司 1500 万股。2014 年度公司可供股东分配的净利润为 5270 万元。甲公司 2014 年的基本每股收益为（ ）。

- A. 0.53 元      B. 0.22 元  
C. 0.35 元      D. 0.34 元

**【答案】C**

**【解析】**甲公司 2014 年发行在外的普通股加权平均数 =  $10000 \times 1.3 \times 12/12 + 4500 \times 6/12 - 1500 \times 2/12 = 15000$  (万股)

甲公司 2014 年的基本每股收益 =  $5270 \div 15000 = 0.35$  (元)

2. 甲公司为上市公司，2014 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 54000 万股，2014 年度实现归属于普通股股东的净利润为 35040 万元，当年 7 月至 12 月普通股平均市价为每股 10 元。2014 年度，甲公司发生的与其权益性工具相关的交易或事项如下：4 月 20 日，宣告发放股票股利，以年初发行在外普通股股数为基础每 10 股送 1 股，除权日为 5 月 1 日。7 月 1 日，根据经批准的股权激励计划，授予高管人员 12000 万份股票期权。每份期权行权时可以按 4 元/股的价格购买甲公司 1 股普通股，行权日为 2015 年 8 月 1 日。12 月 1 日，甲公司按高价回购普通股 12000 万股，以备实施股权激励计划之用。甲公司 2014 年度的基本每股收益是（ ）。

- A. 0.6 元      B. 0.61 元  
C. 0.62 元      D. 0.7 元

**【答案】A**

**【解析】**基本每股收益 =  $35040 / (54000 \times 1.1 - 12000 \times 1/12) = 0.6$  (元)

3. 接上题。甲公司 2014 年度的稀释每股收益是（ ）。

- A. 0.6 元      B. 0.52 元  
C. 0.57 元      D. 0.62 元

【答案】C

【解析】稀释每股收益 =  $35040 / [58400 + (12000 - 12000 \times 4/10) \times 6/12] = 0.57$  (元)

4. 甲上市公司 2014 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 60000 万股。2014 年度甲公司与计算每股收益相关的事项如下：5 月 15 日，以年初发行在外普通股股数为基数，每 10 股送 3 股股票股利，除权日为 6 月 1 日。7 月 1 日，甲公司与股东签订一份远期股份回购合同，承诺 2 年后以每股 12 元的价格回购股东持有的 2000 万股普通股。8 月 1 日，根据已报经批准的股权激励计划，授予高级管理人员 3000 万份股票期权，每份股票期权行权时可按 6 元的价格购买甲公司 1 股普通股。10 月 1 日，发行 6000 万份认股权证，行权日为 2015 年 4 月 1 日，每份认股权证可在行权日以 6 元的价格认购甲公司 1 股普通股。甲公司当期各期间的普通股平均市场价格均为每股 10 元，2014 年实现的归属于普通股股东的净利润为 117000 万元。甲公司 2014 年度的基本每股收益是 ( )。

- A. 1.5 元      B. 1.61 元  
C. 1.62 元      D. 1.48 元

【答案】A

【解析】基本每股收益 =  $117000 / (60000 \times 1.3) = 1.5$  (元)

5. 接上题。甲公司 2014 年度的稀释每股收益是 ( )。

- A. 1.5 元      B. 1.52 元  
C. 1.53 元      D. 1.48 元

【答案】D

【解析】因承诺回购股票调整增加的普通股加权平均数 =  $(2000 \times 12 \div 10 - 2000) \times 6/12 = 200$  (万股)；因授予高级管理人员股票期权调整增加的普通股加权平均数 =  $(3000 - 3000 \times 6 \div 10) \times 5/12 = 500$  (万股)；因发行认股权证调整增加的普通股加权平均数 =  $(6000 - 6000 \times 6 \div 10) \times 3/12 = 600$  (万股)。稀释每股收益 =  $117000 / [60000 \times 1.3 + (200 + 500 + 600)] = 1.48$  (元)。

6. 甲公司为上市公司，2014 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 15000 万股。2014 年，甲公司发生以下与权益性工具相关的交易或事项：4 月 1 日，定向增发 6000 万股普通股作为非同一控制下企业合并对价，于当日取得对被购买方的控制权；7 月 1 日，根据股东大会决议，以 2014 年 6 月 30 日股份为基础分派股票股利，每 10 股送 2 股；10 月 1 日，根据经批准的股权激励计划，授予高级管理人员 3000 万份股票期权，每份股票期权行权时可按 5 元的价格购买甲公司的 1 股普通股；甲公司 2014 年 10 月 1 日至 12 月 31 日普通股平均市价为每股 10 元，2014 年度净利润总额为 12600 万元，其中归属于甲公司普通股股东的部分为 11700 万元。甲公司 2014 年度的基本每股收益是 ( )。

- A. 0.5 元      B. 0.7 元  
C. 0.77 元      D. 0.83 元



【答案】A

【解析】基本每股收益=11700/[ (15000+6000×9/12) ×1.2] =0.50 (元)

7. 接上题。甲公司 2014 年度的稀释每股收益是 ( )。

- A. 0.5 元    B. 0.7 元  
C. 0.49 元    D. 0.53 元

【答案】C

【解析】调整增加的普通股股数加权平均数=(3000-3000×5÷10)×3/12=375(万股)；稀释每股收益=11700/(23400+375)=0.49(元)。

8. 甲公司 2014 年度净利润为 32000 万元(不包括子公司利润或子公司支付的股利)，发行在外普通股 30000 万股，持有子公司乙公司 60%的普通股股权。乙公司 2014 年度归属于普通股股东的净利润为 1782 万元，期初发行在外的普通股加权平均数为 300 万股，当期普通股平均市场价格为 6 元。2014 年年初，乙公司对外发行 240 万份可用于购买其普通股的认股权证，行权价格为 3 元，甲公司持有 12 万份认股权证。假设母子公司之间没有其他需抵销的内部交易。甲公司取得对乙公司投资时，乙公司各项可辨认资产的公允价值与其账面价值一致。乙公司的稀释每股收益为 ( )。

- A. 4.36 元    B. 5.51 元  
C. 4.54 元    D. 4.24 元

【答案】D

【解析】乙公司调整增加的普通股股数=240-240×3/6=120(万股)；乙公司的稀释每股收益=1782/(300+120)=4.24(元)。

9. 接上题。甲公司合并报表的稀释每股收益为 ( )。

- A. 1.2 元    B. 1.1 元  
C. 1.09 元    D. 2.1 元

【答案】C

【解析】①归属于甲公司普通股股东的甲公司净利润=32000(万元)；②乙公司净利润中归属于普通股且由甲公司享有的部分=4.24×300×60%=763.2(万元)；③乙公司净利润中归属于认股权证且由甲公司享有的部分=4.24×(240-240×3/6)×12/240=25.44(万元)；④甲公司合并报表的稀释每股收益=(32000+763.2+25.44)/30000=1.09(元)。

## 二、多项选择题

1. (2015 年考题·考生回忆版)对于盈利企业，下列各项潜在普通股中，具有稀释性的有 ( )。
- A. 发行的行权价格低于普通股平均价格的期权

- B. 签订的承诺以高于当期普通股平均市场价格回购本公司股份的协议
- C. 发行的购买价格高于当期普通股平均市场价格的认股权证
- D. 持有的增量股每股收益大于当期基本每股收益的可转换公司债券

【答案】AB

【解析】选项 C，对于盈利企业，发行的购买价格低于当期普通股平均市场价格的认股权证，具有稀释性；选项 D，对于盈利企业，持有的增量股每股收益小于当期基本每股收益的可转换公司债券，具有稀释性。

2. 新发行普通股股数，应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。通常包括的情况有（ ）。

- A. 为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算
- B. 因债务转为资本而发行的普通股股数，从停止计提债务利息之日或结算日起计算
- C. 非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算
- D. 为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算

【答案】ABCD

【解析】新发行普通股股数，应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。通常包括下列情况：

- (1) 为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算。
- (2) 因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算。
- (3) 非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数。
- (4) 为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

3. 下列有关每股收益列报的说法中，正确的有（ ）。

- A. 所有企业均应在利润表中列示基本每股收益和稀释每股收益
- B. 不存在稀释性潜在普通股的上市公司应当在利润表中单独列示基本每股收益
- C. 存在稀释性潜在普通股的上市公司应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益
- D. 与合并报表一同提供的母公司财务报表中企业可自行选择列报每股收益

【答案】BCD

【解析】选项 A，对于普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业才需在利润表中列示基本每股收益和稀释每股收益。

4. 下列各项关于稀释每股收益的表述中，正确的有（ ）。

- A. 盈利企业发行的行权价格低于当期普通股平均市场价格的认股权证具有稀释性
- B. 亏损企业发行的行权价格低于当期普通股平均市场价格的股票期权具有反稀释性

- C. 盈利企业签订的回购价格高于当期普通股平均市场价格的股份回购合同具有稀释性  
D. 亏损企业签订的回购价格高于当期普通股平均市场价格的股份回购合同具有反稀释性

【答案】 ABCD

5. 下列有关基本每股收益的说法中，不正确的有（ ）。

- A. 计算每股收益时的分子应为普通股股东享有的净利润  
B. 计算每股收益时，归属于普通股股东的净利润应包括属于其他权益工具持有者的净利润  
C. 计算每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包括当期末发放的优先股股东的股利  
D. 计算每股收益时，归属于普通股股东的净利润应包括当期实际发放的优先股股东的股利

【答案】 BD

【解析】 选项 B，计算每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包括属于其他权益工具持有者的净利润；选项 D，计算每股收益时，无论优先股股利当期是否实际发放，均应在计算归属于普通股股东的净利润时予以扣除。

### 三、综合题

1. 甲公司为上市公司，2013 年至 2015 年的有关资料如下：

甲公司归属于普通股股东的净利润 2013 年度为 24600 万元，2014 年度为 31211.25 万元，2015 年度为 45264 万元。甲公司股票 2013 年 6 月至 2013 年 12 月平均市场价格为每股 10 元，2014 年 1 月至 2014 年 5 月平均市场价格为每股 12 元。

(1) 2013 年 1 月 1 日发行在外普通股股数为 41000 万股。2013 年 5 月 31 日，经股东大会同意并经相关监管部门核准，甲公司以 2013 年 5 月 20 日为股权登记日，向全体股东发放 6150 万份认股权证，每份认股权证可以在 2014 年 5 月 31 日按照每股 6 元的价格认购 1 股甲公司普通股。

(2) 2014 年 5 月 31 日，认股权证持有人全部行权。

(3) 2015 年 9 月 25 日，经股东大会批准，甲公司以 2015 年 6 月 30 日股份 47150(41000 + 6150) 万股为基数，向全体股东每 10 股派发 2 股股票股利。

(计算结果保留两位小数)

【要求及答案 (1)】 计算甲公司 2013 年度利润表中列示的基本每股收益和稀释每股收益。

①2013 年度基本每股收益计算如下：

基本每股收益 =  $24600 / 41000 = 0.60$  (元)

②2013 年稀释每股收益计算如下：

调整增加的普通股加权平均数 =  $(6150 - 6150 \times 6 \div 10) \times 7 / 12 = 1435$  (万股)

稀释每股收益 =  $24600 / (41000 + 1435) = 0.58$  (元)

【要求及答案(2)】计算甲公司 2014 年度利润表中列示的基本每股收益和稀释每股收益。

①2014 年度基本每股收益计算如下：

2014 年发行在外普通股加权平均数 =  $41000 + 6150 \times 7/12 = 44587.5$  (万股)

基本每股收益 =  $31211.25 / 44587.5 = 0.70$  (元)

②2014 年稀释每股收益计算如下：

假设转换增加的普通股的加权平均数 =  $(6150 - 6150 \times 6 \div 12) \times 5/12 = 1281.25$  (万股)

稀释每股收益 =  $31211.25 / (44587.5 + 1281.25) = 0.68$  (元)

【要求及答案(3)】计算甲公司 2015 年度利润表中列示的基本每股收益和稀释每股收益。

2015 年度每股收益计算如下：

2015 年发行在外普通股加权平均数 =  $(41000 + 6150) \times 1.2 = 56580$  (万股)

2015 年基本每股收益 =  $45264 / 56580 = 0.80$  (元)

稀释每股收益 = 基本每股收益 = 0.80 (元)

【要求及答案(4)】计算甲公司 2015 年度利润表中列示的经重新计算的 2014 年度基本每股收益和稀释每股收益。

经重新计算的 2014 年度基本每股收益 =  $31211.25 / (44587.5 \times 1.2) = 0.58$  (元)

经重新计算的 2014 年度稀释每股收益 =  $31211.25 / [(44587.5 + 1281.25) \times 1.2] = 0.57$  (元)

2. A 公司 2014 年度归属于普通股股东的净利润为 40000 万元，发行在外普通股加权平均数为 100000 万股。年初已发行在外的潜在普通股有：

(1) 发行股份期权 12000 万份，每份股份期权拥有在授权日起五年后的可行权日以 8 元的行权价格购买 1 股本公司新发行股票的权利。

(2) 按面值发行的 5 年期可转换公司债券 630000 万元，债券每张面值 100 元，票面年利率为 3%，按债券面值转股，转股价格为每股 12.5 元。

(3) 按面值发行的 3 年期可转换公司债券 1100000 万元，债券每张面值 100 元，票面年利率为 1.4%，按债券面值转股，转股价格为每股 10 元。

当期普通股平均市场价格为 12 元，2014 年度内没有期权被行权，也没有可转换公司债券被转换或赎回，所得税税率为 25%。假设不考虑可转换公司债券负债成份和权益成份的分拆。(计算结果保留三位小数)

【要求及答案(1)】计算 A 公司 2014 年基本每股收益。

基本每股收益 =  $40000 / 100000 = 0.400$  (元)

【要求及答案(2)】计算 A 公司 2014 年稀释每股收益。

①股份期权调整增加的普通股股数 =  $12000 - 12000 \times 8 \div 12 = 4000$  (万股)

②利率 3%的可转换公司债券调整增加的净利润 =  $630000 \times 3\% \times (1 - 25\%) = 14175$  (万元)

③利率 3%的可转换公司债券调整增加的普通股股数 =  $630000 / 12.5 = 50400$  (万股)

④利率 1.4%的可转换公司债券调整增加的净利润 =  $1100000 \times 1.4\% \times (1 - 25\%) = 11550$  (万元)

⑤利率 1.4%的可转换公司债券调整增加的普通股股数 =  $1100000 / 10 = 110000$  (万股)

【提示】为了便于理解，将答案制成表格。

增量股每股收益计算表

项目	净利润增加 (万元)	股数增加 (万股)	增量股每股收益 (元)	顺序
股份期权	—	4000	—	1
3%债券	14175	50400	0.281	3
1.4%债券	11550	110000	0.105	2

由此得出：股份期权的稀释性最大，利率 3%的可转换公司债券的稀释性最小。

稀释每股收益计算表

项目	净利润 (万元)	股数 (万股)	每股收益 (元)	稀释性
基本每股收益	40000	100000	0.400	
股份期权	—	4000		
	40000	104000	0.385	稀释
1.4%债券	11550	110000		
	51550	214000	0.241	稀释
3%债券	14175	50400		
	65725	264400	0.249	反稀释

因此，A 公司 2014 年稀释每股收益为 0.241 元。

## 第28章 公允价值计量

考点核心提示

考点一：公允价值概述★

☆考点核心提示

1. 公允价值的定义

公允价值：是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。

2. 相关资产或负债

①相关资产或负债的特征：是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征，包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使用的限制等。

②计量单元：是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。一个计量单元可以是单项资产或负债，也可以是资产组合、负债组合或者资产或负债的组合，例如由多台设备构成的一条生产线，又如由企业合并准则规范的业务等。

3. 主要市场或最有利市场

(1) 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

(2) 对相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

(3) 企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值。企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用等。

(4) 企业在根据主要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，不应根据交易费用对该价格进行调整。交易费用不包括运输费用。企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）的运输费用调整主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）的价格。

4. 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易，采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

考点二：公允价值初始计量★

☆考点核心提示

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。在下列情况下，企业不应将取得资产或承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值：

(1) 关联方之间的交易。但企业有证据表明关联方之间的交易是按照市场条款进行的，该交易价格可作为确定其公允价值的基础。



(2) 被迫进行的交易，或者资产出售方（或负债转移方）在交易中被迫接受价格的交易。

(3) 交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元。

(4) 进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

### 考点三：估值技术★

#### ☆考点核心提示

#### 1. 市场法

企业在使用市场法时，应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。同时，应当根据该资产或负债的特征（如当前状况、地理位置、出售和使用的限制等）对相同或类似资产或负债的市场价格进行调整，以确定该资产或负债的公允价值。

#### 2. 收益法

企业使用的收益法包括现金流量折现法、期权定价模型等估值方法。

(1) 现金流量折现法（分为传统法和期望现金流量法）。企业以现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值，折现率与现金流量应当保持一致。例如，企业使用了合同现金流量的，应当采用能够反映预期违约风险的折现率；使用了概率加权现金流量的，应当采用无风险利率。企业在以公允价值计量该资产或负债时应当考虑风险溢价。

(2) 期权定价模型。企业可以使用布莱克—斯科尔斯模型、二叉树模型、蒙特卡洛模拟法等期权定价模型估计期权的公允价值。

#### 3. 成本法

成本法是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术，通常是指现行重置成本。

#### 4. 估值技术选择

企业在不同情况下需要考虑使用单项估值技术还是多种估值技术，应当运用更多职业判断，确定恰当的估值技术。

### 考点四：输入值★

#### ☆考点核心提示

1. 输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。

2. 企业在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

3. 企业在计量公允价值时应当采用恰当的估值技术，估值技术一经确定，不得随意变更，但变更估值技术或其应用能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值的情况除外。企业变更估值技术或其应用的，应当作为会计估计变更，采用未来适用法进行处理。

4. 企业采用估值技术计量公允价值时，应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中所考虑的资产或负债特征相一致的输入值。

5. 以公允价值计量的相关资产或负债存在出价和要价的，企业应当以在出价一要价价差中最能代表当前情况下公允价值的价格确定该资产或负债的公允价值。企业可以使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸。

出价是买方提出的可以购买的交易意向价格，即买方价格，资产只有低价才能出售，故用出价计量资产头寸；要价是卖方向买方提出所售货物的价格，即卖方价格，同理，只有买方有利时才会承接负债。

#### 考点五：公允价值层次★

##### ☆考点核心提示

1. 企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

2. 第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。例如交易性金融资产中同种股票，采用收盘价计量。第二层次次之，第三层次最次。输入值的来源决定了公允价值的层次。在一般情况下，企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量。

3. 对于具有合同期限等特定期限的相关资产或负债，第二层次输入值应当在其几乎整个期限内是可观察的。第二层次输入值包括：

①活跃市场中类似资产或负债的报价；

②非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；

③除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线、隐含波动率和信用利差等；

④市场验证的输入值等。

4. 企业只有在相关资产或负债不存在市场活动或者市场活动很少，导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

#### 考点六：非金融资产的公允价值计量★

##### ☆考点核心提示

1. 非金融资产的最佳用途：企业应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途，通常情况下，企业对非金融资产的当前用途可视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该非金融资产可以实现价值最大化。企业判定非金融资产的最佳用途，应当考虑该用途是否为法律上允许、实物上可能以及财务上可行的使用方式。

2. 企业以公允价值计量非金融资产，应当在最佳用途的基础上确定该非金融资产的估值前提。即单独使用该非金融资产还是与其他资产或负债组合使用：

①通过单独使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格。

②通过与其他资产或负债组合使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给以同样组合方式使用资产的市场参与者的当前交易价格，并且假定市场参与者可以取得组合中的其他资产或负债。

经典习题

一、单项选择题

1. 下列事项中，不属于《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》规范的相关资产或负债的是（ ）。

- A. 以非货币性资产形式取得的政府补助
- B. 非同一控制下企业合并中取得的可辨认资产和负债以及作为合并对价发行的权益工具
- C. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- D. 持有至到期投资的后续计量

【答案】D

【解析】选项 D，持有至到期投资以摊余成本进行后续计量，不按照公允价值后续计量，不属于公允价值计量准则规范的相关资产或负债。

2. 下列关于计量单元的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 计量单元既可以是单项资产也可以是资产组
- B. 企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量，取决于该资产或负债的计量单元
- C. 企业在确认相关资产或负债时就已经确定了该资产或负债的计量单元
- D. 企业不可以将该金融资产、金融负债和其他合同的组合作为计量单元

【答案】D

【解析】对于市场风险或信用风险可抵销的金融资产、金融负债和其他合同，在符合公允价值计量准则要求的情况下，企业可以将该金融资产、金融负债和其他合同的组合作为计量单元。

3. 下列关于公允价值计量相关资产或负债的有序交易的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 企业应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易
- B. 企业根据现有信息不足以判定该交易是否为有序交易的，应以交易价格作为该项资产或负债的公允价值
- C. 在有序交易下，企业应以该交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值
- D. 企业应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易不包括被迫清算和抛售

【答案】B

【解析】企业根据现有信息不足以判定该交易是否为有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，应当考虑该交易的价格，但不应将该交易价格作为计量公允价值的唯一依据或者主要依据。

4. 下列关于主要市场或最有利市场的说法中，正确的是（ ）。

- A. 企业应当从自身角度，而非市场参与者角度，判定相关资产或负债的主要市场
- B. 企业正常进行资产出售或者负债转移的市场是主要市场或最有利市场
- C. 相关资产或负债的主要市场要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债
- D. 对于相同资产或负债而言，不同企业的主要市场相同

【答案】A

【解析】选项 B，说法过于绝对，通常情况下，如果不存在相反的证据，企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场或最有利市场；选项 C，相关资产或负债的主要市场应当是企业可进入的市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债；选项 D，对于相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的主要市场。

5. 下列关于市场参与者的说法不正确的是（ ）。

- A. 企业在确定市场参与者时应考虑所计量的相关资产和负债
- B. 企业在确定市场参与者时应考虑该资产或负债的主要市场
- C. 企业应从自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负债的意图和能力角度计量相关资产或负债的公允价值
- D. 企业以公允价值计量相关资产或负债，应当基于市场参与者之间的交易确定该资产或负债的公允价值

【答案】C

【解析】企业应当从市场参与者角度计量相关资产或负债的公允价值，而不应考虑企业自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负债的意图和能力。

6. 下列关于估值技术的说法不正确的是（ ）。

- A. 企业应当优先使用市场法确定资产或负债的公允价值
- B. 企业在应用估值技术估计相关资产或负债的公允价值时，应当根据可观察的市场信息定期校准估值模型
- C. 企业使用估值技术的目的是估计市场参与者在计量日当前市场情况下的有序交易中出售资产或者转移负债的价格
- D. 如果企业所使用的估值技术未能考虑市场参与者在对相关资产或负债估值时所考虑的所有因素，那么企业通过该估值技术获得的金额不能作为对计量日当前交易价格的估计

【答案】A

【解析】选项 A，相关资产或负债存在活跃市场公开报价的，企业应当优先使用该报价确定该资产或负债的公允价值，其他情况下准则未规定企业应当优先使用何种估值技术。

7. 20×6 年 12 月 30 日，甲公司购入一项设备，支付买价 498 万元，另支付运输费 2 万元。该项固定资产预计使用年限为 10 年，甲公司采用直线法计提折旧，预计净残值为零。

20×9年12月31日,甲公司对该项资产进行减值测试。在确定其公允价值时,甲公司根据相关信息得知市场上在1个月前有相关交易发生,成交价为500万元,成新率为100%。已知该项设备的成新率为60%,20×9年12月31日甲公司确定该项设备的公允价值为( )。

- A. 500万元      B. 350万元  
C. 348.6万元    D. 300万元

**【答案】D**

**【解析】**甲公司该项设备的公允价值=500×60%=300(万元)

## 二、多项选择题

1. 下列各项中,不应将取得资产或承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值的有( )。

- A. 资产出售方或负债转移方正处在财务困境  
B. 资产出售方或负债转移方为满足监管或法律的要求而被迫出售资产或转移负债  
C. 母子公司之间的货物销售,交易价格显著高于市价  
D. 交易价格与公允价值计量的相关计量单元不同

**【答案】ABCD**

**【解析】**在下列情况中,企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量的,不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值:(1)关联方之间的交易。但企业有证据表明关联方之间的交易是按照市场条款进行的,该交易价格可作为确定其公允价值的基础;(2)被迫进行的交易;(3)交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元;(4)进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)。因此,选项ABCD均符合题意。

2. 通常情况下,下列公允价值层次中,不能作为第一层次输入值的有( )。

- A. 异常的市场报价  
B. 正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线  
C. 无法由可观察市场数据验证的利率  
D. 企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价

**【答案】ABC**

**【解析】**选项A,异常的市场报价不能作为第一层次输入值;选项B,作为第二层次输入值;选项C,作为第三层次输入值。

3. 下列各项中,企业应当确定相关资产或负债的交易量或交易活跃程度是否出现大幅下降的情况有( )。

- A. 最近几乎没有发生该资产或负债的交易  
B. 该资产或负债的报价信息不是基于当前信息  
C. 出价和要价之间的价差很大或者大幅增加



D. 该资产或负债（或者类似资产或负债）一级市场的交易活动大幅降低或不存在此类市场

【答案】ABCD

4. 下列关于企业使用第三方报价机构估值的说法中，正确的有（ ）。

- A. 企业使用第三方报价机构估值的，应将该公允价值计量结果划入第三层次输入值
- B. 企业应当了解估值服务中应用到的输入值，并根据该输入值的可观察性和重要性，确定相关资产或负债公允价值计量结果的层次
- C. 如果第三方报价机构提供了相同资产或负债在活跃市场报价的，企业应当将该资产或负债的公允价值计量划入第一层次输入值
- D. 企业在权衡作为公允价值计量输入值的报价时，应当考虑报价的性质

【答案】BCD

【解析】选项A，企业即使使用了第三方报价机构提供的估值，也不应简单将该公允价值计量结果划入第三层次输入值，企业应当了解估值服务中应用到的输入值，并根据该输入值的可观察性和重要性，确定相关资产或负债公允价值计量结果的层次。

5. 下列关于非金融资产公允价值计量的说法中，正确的有（ ）。

- A. 企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力
- B. 通常情况下，企业对非金融资产的当前用途可视为最佳用途
- C. 企业以公允价值计量非金融资产时应确定将该资产单独使用还是将其与其他资产或负债组合使用
- D. 企业以公允价值计量非金融资产时，该资产必须按照与其他会计准则规定的计量单元相一致的方式（可能是单项资产）出售

【答案】ABCD

6. 企业以公允价值计量与其他资产或与其他资产及负债组合使用的非金融资产时，下列会导致估值前提对该非金融资产公允价值的影响有所不同的情况有（ ）。

- A. 非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值，与该非金融资产单独使用前提下的公允价值可能相等
- B. 非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值，可通过对单独使用的该非金融资产价值进行调整反映
- C. 非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值，可通过市场参与者在资产公允价值计量中采用的假设反映
- D. 非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值，可通过估值技术反映

【答案】ABCD



7. 下列关于负债和企业自身权益工具的公允价值计量的说法中, 正确的有 ( )。

A. 企业以公允价值计量负债, 应当假定在计量日将该负债转移给市场参与者, 而且该负债在转移后继续存在, 由作为受让方的市场参与者履行相关义务

B. 企业以公允价值计量自身权益工具, 应当假定在计量日将该自身权益工具转移给市场参与者, 而且该自身权益工具在转移后继续存在, 并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承担相应的义务

C. 如果存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价, 企业应当以该报价为基础确定负债或企业自身权益工具的公允价值

D. 相关负债或企业自身权益工具被其他方作为资产持有的, 企业应当在计量日从自身角度, 以对应资产的公允价值为基础, 确定该负债或企业自身权益工具的公允价值

**【答案】ABC**

**【解析】**选项 D, 相关负债或企业自身权益工具被其他方作为资产持有的, 企业应当在计量日从持有对应资产的市场参与者角度, 以对应资产的公允价值为基础, 确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

8. 下列各项中, 《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的例外规定以公允价值计量的金融资产和金融负债组合计量的条件有 ( )。

A. 企业在风险管理或投资策略的正式书面文件中已载明, 以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础, 管理金融资产和金融负债的组合

B. 企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础, 向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息

C. 企业在每个资产负债表日持续以公允价值计量组合中的金融资产和金融负债

D. 该金融资产和金融负债的组合应当构成企业的一项净资产而非净负债

**【答案】ABC**