

注：由于目前 2023 年教材暂未发布，如有变化以 2023 年新教材为准！

## 第一章 存货

### 知识点 1：外购存货的初始计量

外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，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：包括计入存货的进口关税、消费税、资源税、不能抵扣的增值税进项税额等。

(2) 运输费：对于增值税一般纳税人购进存货支付的运输费，按取得专用发票上注明的运输费金额计入存货成本，其增值税进项税额可以抵扣。

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

(4) 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，应当计入存货的采购成本；也可以先进行归集，期末再根据所购商品的存销情况进行分摊。

1. (单选题) 甲公司系增值税一般纳税人，2×18 年 12 月 1 日外购一批原材料，取得的增值税专用发票上注明的价款为 80 万元，增值税税额为 10.4 万元，入库前发生挑选整理费 1 万元。不考虑其他因素，该批原材料的入账价值为 ( ) 万元。

A.91.4

B.81

C.90.4

D.80

【正确答案】B

【答案解析】甲公司应确认原材料入账价值=80+1=81 (万元)。

2. (多选题) 下列各项中，应计入外购原材料初始入账金额的有 ( )。

A.入库后的仓储费用

B.运输途中的保险费

C.入库前的合理损耗

D.入库前的装卸费用

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，入库后的仓储费用计入管理费用。

3. (判断题) 商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费等, 应当直接计入当期损益。( )

【正确答案】N

【答案解析】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, 应当计入存货的采购成本, 也可以先进行归集, 期末再根据所购商品的存销情况进行分摊。

### 知识点 2: 存货跌价准备的计提

存货期末的计量原则是按照成本与可变现净值孰低计量。即资产负债表日, 当存货成本低于可变现净值时, 存货按成本计量; 当存货成本高于其可变现净值时, 应当计提存货跌价准备, 计入当期损益(资产减值损失)。

1. 产成品、商品等直接用于出售的存货, 其可变现净值为: 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, 需要判断:

(1) 用其生产的产成品的可变现净值高于成本的, 该材料仍然应当按照成本(材料的成本)计量;

(2) 材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的, 该材料应当按照成本与可变现净值孰低(材料的成本与材料的可变现净值孰低)计量。材料的可变现净值为: 材料的可变现净值 = 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成本 - 该材料所生产的产成品的估计销售费用和相关税费。

1. (单选题) 2×21 年 1 月 1 日, 甲公司存货跌价准备的余额为零。2×21 年 12 月 31 日, 甲公司 M 商品的成本为 500 万元, 市场售价为 480 万元, 预计销售费用为 5 万元, 专门用于生产 P 产成品的 N 原材料的成本为 400 万元, 市场售价为 380 万元, P 产成品没有发生减值。不考虑其他因素, 2×21 年 12 月 31 日, 甲公司对存货应计提的存货跌价准备金额为 ( ) 万元。

A.25

B.45

C.20

D.40

【正确答案】A

【答案解析】M 商品可变现净值 = 480 - 5 = 475 (万元), 小于成本 500 万元, 因此计提存

货跌价准备 =  $500 - 475 = 25$  (万元)。N 原材料专用于生产 P 产成品, 由于 P 产成品未发生减值, 因此 N 原材料也没有发生减值, 无须计提存货跌价准备。所以甲公司  $2 \times 21$  年 12 月 31 日应计提存货跌价准备的金额为 25 万元。

2. (单选题) 甲公司采用成本与可变现净值孰低计量期末存货, 按单项存货计提存货跌价准备。 $2 \times 19$  年 12 月 31 日, 甲公司库存自制半成品成本为 35 万元, 预计加工完成该产品尚需发生加工费用 11 万元; 预计产成品不含增值税的销售价格为 50 万元, 销售费用为 6 万元。假定该库存自制半成品未计提存货跌价准备, 不考虑其他因素。 $2 \times 19$  年 12 月 31 日, 甲公司该库存自制半成品应计提的存货跌价准备为 ( ) 万元。

- A. 2
- B. 4
- C. 9
- D. 15

【正确答案】 A

【答案解析】 产品的可变现净值 =  $50 - 6 = 44$  (万元), 产品的成本 =  $35 + 11 = 46$  (万元), 可变现净值低于成本, 产品发生了减值, 因此, 半成品应计提跌价准备。自制半成品的成本为 35 万元, 自制半成品的可变现净值 =  $50 - 11 - 6 = 33$  (万元)。所以自制半成品应计提存货跌价准备 2 万元。

3. (单选题)  $2 \times 20$  年 12 月 1 日, 甲公司与乙公司签订一份不可撤销的 H 设备销售合同, 并为此购入专门用于生产 H 设备的一批钢材, 其初始入账金额为 500 万元。 $2 \times 20$  年 12 月 31 日, 该批钢材的市场销售价格为 470 万元, 甲公司将其加工成 H 设备尚需发生加工成本 300 万元, 合同约定 H 设备的销售价格为 790 万元, 估计的销售费用和相关税费为 10 万元。不考虑其他因素,  $2 \times 20$  年 12 月 31 日甲公司对这批钢材应计提存货跌价准备的金额为 ( ) 万元。

- A. 30
- B. 20
- C. 40
- D. 10

【正确答案】 B

【答案解析】 该批钢材专门用于生产 H 设备, 应先判断 H 设备是否发生减值, H 设备发生了减值, 才需要确认该批钢材的减值准备。H 设备的可变现净值 =  $790 - 10 = 780$  (万元), H

设备的成本=500+300=800(万元),H设备的可变现净值小于其成本,H设备发生了减值,所以该批钢材也发生了减值,应该以H设备的售价为基础来计算该批钢材的可变现净值。

该批钢材的可变现净值=790-10-300=480(万元),钢材的成本为500万元,该批钢材应计提的存货跌价准备=500-480=20(万元)。

## 第二章 固定资产

### 知识点 1: 外购固定资产的初始计量

(1) 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、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

相关税费不包括允许抵扣的增值税进项税额。

外购固定资产是否达到预定可使用状态,需要根据具体情况进行分析判断。如果购入不需安装的固定资产,购入后即可发挥作用,则购入后即达到预定可使用状态。如果购入需安装的固定资产,应先通过“在建工程”核算,在安装调试后达到设计要求或合同规定的标准,才能达到预定可使用状态,自“在建工程”转入“固定资产”科目。

(2) 以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配。

1. (单选题) 甲公司系增值税一般纳税人。2×20年1月10日购入一台需安装的生产设备,取得的增值税专用发票上注明的价款为200万元、增值税税额为26万元;支付设备安装费取得的增值税专用发票上注明的安裝费为2万元、增值税税额为0.18万元。2×20年1月20日,该设备安装完毕并达到预定可使用状态。不考虑其他因素,该设备达到预定可使用状态时的入账价值为( )万元。

A.228.186

B.200

C.202

D.226

【正确答案】C

【答案解析】甲公司系增值税一般纳税人,增值税进项税额可以抵扣,不计入固定资产成本。该设备达到预定可使用状态时的入账价值=200+2=202(万元)。

2. (多选题) 下列项目中,构成外购固定资产入账价值的有( )。

A.购买设备发生的运杂费

B.取得固定资产而缴纳的契税

- C.购买设备发生的包装费用  
D.取得固定资产发生的耕地占用税

【正确答案】 ABCD

【答案解析】企业外购的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固定资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

3. (单选题) 甲企业购入三项没有单独标价的固定资产 A、B、C, 均不需要安装。实际支付的价款总额为 100 万元。其中固定资产 A 的公允价值为 60 万元, 固定资产 B 的公允价值为 40 万元, 固定资产 C 的公允价值为 20 万元 (假定不考虑增值税问题)。固定资产 A 的入账价值为 ( ) 万元。

- A.60  
B.50  
C.100  
D.120

【正确答案】 B

【答案解析】以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产, 应当按照各项固定资产公允价值比例对总成本进行分配, 分别确定各项固定资产的成本。固定资产 A 的入账价值=100×60/(60+40+20)=50 (万元)。

## 知识点 2: 固定资产的折旧

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法。

项目		内容
直线法	年限平均法	年折旧率 = (1 - 预计净残值率) / 预计使用年限 × 100% 年折旧额 = 固定资产原值 × 年折旧率
	工作量法	单位工作量折旧额 = 固定资产原值 × (1 - 预计净残值率) / 预计总工作量 月折旧额 = 固定资产当月实际完成工作量 × 单位工作量折旧额
加速折旧法	双倍余额递减法	年折旧率 = 2 / 预计使用年限 × 100% 年折旧额 = 期初固定资产账面净值 × 年折旧率
	年数总和法	年折旧率 = 尚可使用年限 / 年数总和 × 100% = (折旧年限 - 已使用年限) / [折旧年限 × (折旧年限 + 1) / 2] 年折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 年折旧率

1. (单选题) 甲公司 20×7 年 3 月 20 日购入一台不需要安装的机器设备, 售价为 3 500 万元, 增值税税额为 455 万元, 发生的运杂费为 110 万元 (不考虑运费抵扣增值税的因素), 预计使用 5 年, 预计净残值为 10 万元, 按年数总和法计提折旧。则该企业 20×9 年就该设备应计提的折旧额为 ( ) 万元。

- A.780
- B.782.17
- C.878.58
- D.880.75

【正确答案】 A

【答案解析】 20×7 年该设备的入账价值 = 3 500 + 110 = 3 610 (万元), 年数总和法下, 每年的折旧额应分段计算, 第 1 个折旧年度是 20×7 年 4 月—20×8 年 3 月, 第 1 个折旧年度的折旧额 =  $(3 610 - 10) \times 5/15$ ; 第 2 个折旧年度是 20×8 年 4 月—20×9 年 3 月, 第 2 个折旧年度的折旧额 =  $(3 610 - 10) \times 4/15$ ; 第 3 个折旧年度是 20×9 年 4 月—20×10 年 3 月, 第 3 个折旧年度的折旧额 =  $(3 610 - 10) \times 3/15$ 。20×9 年应计提的折旧 =  $(3 610 - 10) \times 4/15 \times 3/12 + (3 610 - 10) \times 3/15 \times 9/12 = 780$  (万元)。

2. (单选题) 某项固定资产的原价为 600 000 元, 预计可使用年限为 5 年, 预计净残值为 50 000 元。企业对该项固定资产采用双倍余额递减法计提折旧, 则第 4 年对该项固定资产计提的折旧额为 ( ) 元。

- A.39 800
- B.51 840
- C.20 800
- D.10 400

【正确答案】 A

【答案解析】 第一年计提折旧 =  $600 000 \times 2/5 = 240 000$  (元);  
第二年计提折旧 =  $(600 000 - 240 000) \times 2/5 = 144 000$  (元);  
第三年计提折旧 =  $(600 000 - 240 000 - 144 000) \times 2/5 = 86 400$  (元);  
第四年计提折旧 =  $(600 000 - 240 000 - 144 000 - 86 400 - 50 000) / 2 = 39 800$  (元)。

3. (单选题) 2×18 年 3 月 31 日, 甲公司采用出包方式对某固定资产进行改良, 该固定资产账面原价为 3 600 万元, 预计使用年限为 5 年, 已使用 3 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。甲公司支付出包工程款 96 万元。2×18 年 8 月 31 日, 改良工程达到预定

可使用状态并投入使用，预计尚可使用 4 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。  
2×18 年度该固定资产应计提的折旧额为（ ）万元。

- A.128
- B.180
- C.308
- D.384

【正确答案】C

【答案解析】2×18 年 8 月 31 日改良后固定资产的账面价值 =  $3\ 600 - 3\ 600/5 \times 3 + 96 = 1\ 536$  (万元)；2×18 年改良后该固定资产应计提折旧额 =  $1\ 536/4 \times 4/12 = 128$  (万元)。对于 2×18 年 1 月份到 3 月份应计提的折旧额 =  $3\ 600/5/12 \times 3 = 180$  (万元)，所以 2×18 年应计提折旧额 =  $180 + 128 = 308$  (万元)。

### 第三章 无形资产

#### 知识点 1：研究开发费用的会计处理

##### 1. 基本原则

- (1) 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应全部计入当期损益（管理费用）；
- (2) 开发阶段的支出符合资本化条件时列入无形资产的成本，否则计入发生当期的损益（管理费用）。
- (3) 确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

【提示】在开发过程中发生的，除上述可直接归属于无形资产开发活动之外的其他销售费用、管理费用等间接费用，无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失，为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的成本。

##### 2. 一般会计分录

- (1) 发生研发费用时

借：研发支出——费用化支出  
      ——资本化支出

贷：银行存款

      原材料

      应付职工薪酬等

- (2) 将研究费用、不符合资本化条件的开发费用列入当期管理费用

借：管理费用

贷：研发支出——费用化支出

(3) 将符合资本化条件的开发费在无形资产

达到可使用状态时转入无形资产成本：

借：无形资产

贷：研发支出——资本化支出

1. (单选题) 甲公司 20×8 年 1 月 10 日开始自行研究开发无形资产，12 月 31 日达到预定用途。其中，研究阶段发生职工薪酬 30 万元、计提专用设备折旧 40 万元；进入开发阶段后，相关支出符合资本化条件前发生的职工薪酬 30 万元、计提专用设备折旧 30 万元，符合资本化条件后发生职工薪酬 100 万元、计提专用设备折旧 200 万元。假定不考虑其他因素，甲公司 20×8 年对上述研发支出进行的下列会计处理中，正确的是 ( )。

A. 确认管理费用 70 万元，确认无形资产 360 万元

B. 确认管理费用 30 万元，确认无形资产 400 万元

C. 确认管理费用 130 万元，确认无形资产 300 万元

D. 确认管理费用 100 万元，确认无形资产 330 万元

【正确答案】C

【答案解析】根据相关的规定，只有在开发阶段符合资本化条件情况下的支出才能计入无形资产入账价值，此题中开发阶段符合资本化支出金额=100+200=300(万元)，确认为无形资产；其他支出全部计入当期损益，所以计入管理费用的金额=30+40+30+30=130(万元)。

2. (多选题) 下列关于企业内部研发支出会计处理的表述中，正确的有 ( )。

A. 开发阶段的支出，满足资本化条件的，应予以资本化

B. 无法合理分配的多项开发活动所发生的共同支出，应全部予以费用化

C. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应全部予以费用化

D. 研究阶段的支出，应全部予以费用化

【正确答案】ABCD

【答案解析】选项 B，在企业同时从事多项开发活动的情况下，所发生的支出同时用于支持多项开发活动的，应按照合理的标准在各项开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应予以费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

3. (判断题) 企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，直接借记“管

理费用”，满足资本化条件的，直接借记“无形资产”科目。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目。

## 知识点 2：无形资产的摊销

### (1) 使用寿命有限的无形资产

项目	内容
应摊销金额	成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额
残值	其残值应当视为零，但下列情况除外： ①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。 ②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很可能存在
摊销方法	企业选择的摊销方法，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
摊销额计入科目	一般应确认为当期损益，计入管理费用。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，无形资产的摊销金额可以计入产品或其他资产成本
摊销起始点	当月增加的无形资产当月开始摊销，当月减少的无形资产当月不摊销

### (2) 使用寿命不确定的无形资产

对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要进行摊销，但应当至少在每个会计期末进行减值测试。

1. (单选题) 2×21 年 1 月 5 日，甲公司以 2070 万元的价格购入一项法律保护期限为 20 年的专利技术，在检测该专利技术能否正常发挥作用的过程中支付测试费 30 万元。2×21 年 1 月 10 日，该专利技术达到预定用途，甲公司预计专利技术产生经济利益的期限为 10 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。不考虑其他因素，甲公司 2×21 年度该专利技术的摊销金额为（ ）万元。

- A. 105
- B. 103.5

C. 207

D. 210

**【正确答案】** D

**【答案解析】**测试专利技术是否能够正常发挥作用的费用应计入无形资产的成本，因此无形资产的入账成本=2070+30=2100（万元），2×21 年度该专利技术的摊销金额=2100/10=210（万元）。

2.（多选题）下列关于企业无形资产摊销的会计处理中，正确的有（ ）。

A.使用寿命有限的无形资产应根据其经济利益的预期消耗方式选择摊销方法

B.使用寿命有限的无形资产自可供使用时起开始摊销

C.使用寿命不确定的无形资产按照不低于 10 年的期限进行摊销

D.对使用寿命有限的无形资产选择的摊销方法应当一致地运用于不同会计期间

**【正确答案】** ABD

**【答案解析】**选项 B，使用寿命有限的无形资产自可供使用时起开始摊销，增加当月开始摊销；选项 C，使用寿命不确定的无形资产不进行摊销；选项 D，无形资产的摊销方法一经确定，不得随意变更。

3.（判断题）对于为企业带来未来经济利益的期限无法预计的无形资产，企业应当视为使用寿命不确定的无形资产。（ ）

**【正确答案】** Y

**【答案解析】**无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产企业。并且应当在每个会计期末对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。

#### 第四章 长期股权投资和合营安排

##### 知识点 1：长期股权投资的初始计量

	一次交易	多次交易
形成同一控制下企业合并(持股比例>50%)	入账价值=初始投资成本=合并日所取得的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×持股比例	金融资产、权益法增资到成本法： 入账价值=合并日所取得的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×持股比例

	初始投资成本与付出的账面对价（或原股权账面价值+新付出对价的账面价值）的差额倒挤入资本公积（股本溢价）；若资本公积（股本溢价）不足冲减，则依次冲减盈余公积、未分配利润	
形成非同一控制下企业合并（持股比例>50%）	入账价值=初始投资成本=	金融资产增资到成本法 入账价值=原金融资产当日的公允价值+新股权付出的公允对价
	付出的公允对价	权益法增资到成本法 入账价值=原股权的账面价值+新股权付出的公允对价
不形成企业合并（20≤持股比例≤50%）	初始投资成本=付出的公允对价	金融资产增资到权益法： 初始投资成本=原金融资产当日的公允价值+新股权付出的公允对价
	入账价值为初始投资成本与应享有子公司可辨认净资产公允价值份额中的较高者	

**【提示】** 相关税费的处理

1. 直接相关费用和中介费（不包含发行债券和权益性证券的手续费和佣金）

①企业合并发生的相关费用计入当期损益（管理费用）；

②企业合并以外的其他方式下发生的相关费用计入长期股权投资的成本。

2. 发行债券和权益性证券作为合并对价的手续费、佣金的处理

①与发行债券相关的佣金、手续费等，应计入负债的初始确认金额，即借记“应付债券——利息调整”科目。

②与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等，应冲减资本公积——股本溢价，若股本溢价不足冲减，则依次冲减盈余公积和未分配利润。

1. （单选题）2×22年1月1日，甲公司发行面值为5000万元，公允价值为30000万元的普通股股票，从其最终控制方取得乙公司80%有表决权的股份，能够对乙公司实施控制，该合并属于同一控制下的企业合并。当日，在最终控制方合并财务报表中，乙公司净资产的账面价值为20000万元，与乙公司相关的商誉金额为零；乙公司个别财务报表中净资产的账面价值为15000万元。不考虑其他因素，甲公司该长期股权投资的初始入账金额为（ ）万元。

A. 30000

- B. 16000
- C. 12000
- D. 5000

【正确答案】B

【答案解析】同一控制下的企业合并，长期股权投资的初始入账金额=被投资方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额=20000×80%=16000（万元）。

2.（单选题）2019年1月1日，甲公司发行1500万股普通股股票从非关联方取得乙公司80%股权，发行的股票每股面值1元，取得股权当日，每股公允价值6元，为发行股票支付给券商佣金300万元。相关手续于当日完成，甲公司取得了乙公司的控制权，该企业合并不属于反向购买。乙公司2019年1月1日所有者权益账面价值总额为12000万元，可辨认净资产的公允价值与账面价值相同。不考虑其他因素，甲公司应确认的长期股权投资初始投资成本为（ ）万元。

- A. 9000
- B. 9600
- C. 8700
- D. 9300

【正确答案】A

【答案解析】非同一控制下企业合并，长期股权投资初始投资成本=支付对价公允价值=1500×6=9000（万元）；为发行股票支付的佣金、手续费冲减“资本公积——股本溢价”。

借：长期股权投资 9000

    贷：股本 1500

        资本公积——股本溢价 7500

借：资本公积——股本溢价 300

    贷：银行存款 300

3.（多选题）下列各项中，可能构成长期股权投资初始投资成本的有（ ）。

- A. 非企业合并方式下取得长期股权投资发生的直接相关费用
- B. 非同一控制下企业合并为取得长期股权投资而发生的审计费
- C. 以发行自身权益性证券作为对价取得长期股权投资的情况下，因发行权益性证券而发生的手续费
- D. 以发行自身权益性证券作为对价取得长期股权投资的情况下，所发行权益性证券的公允价

值

【正确答案】AD

【答案解析】选项 A，非企业合并方式下取得长期股权投资发生的直接相关费用，应计入初始投资成本；选项 B，非同一控制下企业合并为取得长期股权投资而发生的审计费，应该计入当期损益“管理费用”；选项 C，应冲减权益性证券的溢价收入（即冲减资本公积），不计入初始投资成本。会计分录思路如下：

借：长期股权投资

    贷：股本

        资本公积——股本溢价

支付券商佣金、手续费：

借：资本公积——股本溢价（溢价不足冲减的，冲减留存收益）

    贷：银行存款等

#### 知识点 2：长期股权投资的后续计量

业务	成本法	权益法
对初始投资成本的调整	×	借：长期股权投资——投资成本 贷：营业外收入
被投资企业实现净利润	×	借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益
被投资企业发生超额亏损	×	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
被投资企业宣告分配的现金股利	借：应收股利 贷：投资收益	借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整
被投资单位因其他综合收益变动	×	借：长期股权投资——其他综合收益 贷：其他综合收益
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	×	借：长期股权投资——其他权益变动 贷：资本公积

其他变动		
------	--	--

【提示】投资方对长期股权投资权益法核算，确认应享有被投资单位净损益份额时，应当按照调整后的被投资单位净利润来确认，在对被投资单位净利润进行调整时，主要考虑两点：

项目	存货	固定资产、无形资产等
投资时被投资方资产公允价值和账面价值不等	调整后的净利润 = 净利润 - 投资日公允价值 - 账面价值) × 当期出售比例	调整后的净利润 = 净利润 - (投资日公允价值 - 账面价值) / 尚可使用年限
内部交易	<p>交易当期，调整后的净利润 = 净利润 - (内部交易价格 - 账面价值) + (内部交易价格 - 账面价值) × 当期出售比例</p> <p>后续期间，调整后的净利润 = 净利润 + (内部交易价格 - 账面价值) × 当期出售比例</p>	<p>交易当期，调整后的净利润 = 净利润 - (内部交易价格 - 账面价值) + (内部交易价格 - 账面价值) / 预计使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12)</p> <p>后续期间，调整后的净利润 = 净利润 + (内部交易价格 - 账面价值) / 预计使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12)</p>

1. (单选题) A 公司 2×19 年 1 月取得 B 公司 75% 的有表决权股份，并准备长期持有，取得该项投资后，A 公司能够控制 B 公司。2×19 年 5 月 4 日，B 公司宣告发放 2×18 年现金股利 400 万元。2×19 年 B 公司实现净利润 5 000 万元。不考虑其他因素，则 A 公司 2×19 年应确认投资收益为 ( ) 万元。

- A.0
- B.300
- C.750
- D.4050

【正确答案】B

【答案解析】A 公司持有 B 公司 75% 的股份，达到控制，后续计量采用成本法核算。2×19 年 A 公司因宣告现金股利应确认的投资收益 = 400 × 75% = 300 (万元)。

借：应收股利 300

贷：投资收益 300

发放时：

借：银行存款 300

贷：应收股利 300

【提示】①通常持股比例大于 50%，个别报表中采用成本法核算；持股比例小于 50%大于 20%，采用权益法核算。

②成本法下，只有被投资单位宣告发放现金股利，投资方才做处理（确认投资收益），被投资方实现净利润或亏损、其他综合收益以及其他权益等发生变动，均不调整长期股权投资的账面价值。

2.（单选题）2021 年 1 月 2 日，甲公司用银行存款 2 000 万元取得乙公司 30%的股权，投资时乙公司可辨认净资产公允价值及账面价值的总额均为 8 000 万元。甲公司取得投资后可派人参与乙公司生产经营决策，但无法对乙公司实施控制。2021 年 5 月 9 日，乙公司宣告分配现金股利 400 万元。2021 年度，乙公司实现净利润 800 万元。不考虑所得税等因素，该项投资对甲公司 2021 年度损益的影响金额为（ ）万元。

A.240

B.640

C.860

D.400

【正确答案】B

【答案解析】该项投资对甲公司 2021 年度损益的影响金额 =  $(8\ 000 \times 30\% - 2\ 000) + 800 \times 30\% = 640$ （万元）。

甲公司账务处理如下：

（1）2021 年 1 月 2 日取得乙公司 30%股权时：

借：长期股权投资——投资成本 2 000

贷：银行存款 2 000

初始投资成本 2000 万元小于应享有的被投资方可辨认净资产公允价值份额 2400 万元（ $8\ 000 \times 30\%$ ），差额 400 万元应调整长期股权投资账面价值：

借：长期股权投资——投资成本 400

贷：营业外收入 400

（2）2021 年 5 月 9 日乙公司宣告分配现金股利时：

借：应收股利  $(400 \times 30\%)$  120

贷：长期股权投资——损益调整 120

(3) 2021 年度乙公司实现净利润时：

借：长期股权投资——损益调整  $(800 \times 30\%)$  240

贷：投资收益 240

【提示】非企业合并，账面价值的调整：

长期股权投资的初始投资成本大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，不调整长期股权投资的入账价值；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，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。

3. (判断题) 企业采用权益法核算长期股权投资的，在确认投资收益时，不需考虑顺流交易产生的未实现内部交易利润。( )

【正确答案】N

【答案解析】对于采用权益法核算的长期股权投资，企业应该根据投资企业与被投资方内部交易（包括顺流、逆流交易）的未实现内部销售损益、投资时被投资方可辨认资产/负债评估增值/减值等因素调整净利润。

### 知识点 3：成本法转权益法的核算

1. 因减资导致成本法转权益法。

项目	账务处理
初始投资时的追溯	①如为正商誉，无需追溯； ②如为负商誉，则追溯如下： 借：长期股权投资 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 } [以前年度的负商誉] 营业外收入 [当年的负商誉]
自取得至处置期间被投资方盈亏的追溯	盈余时： 借：长期股权投资 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 } [剩余股权应享有以前年度盈余的份额] 投资收益 [剩余股权应享有当年盈余的份额]

	亏损时，则反之
自取得至处置期间被投资方分红的追溯	借：盈余公积 利润分配——未分配利润 投资收益 [剩余股权应享有当年的分红] 贷：长期股权投资 } [剩余股权应享有以前年度的分红]
自取得至处置期间被投资方其他综合收益或其他因素导致的所有者权益总额变动的追溯	借：长期股权投资 贷：其他综合收益 资本公积——其他资本公积 或反之

2. 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，从成本法转为权益法核算（被稀释）。

①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（投资收益）；

②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。

1.（多选题）因部分处置长期股权投资，企业将剩余长期股权投资的核算方法由成本法转为权益法时进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 按照处置部分的比例结转应终止确认的长期股权投资成本
- B. 剩余股权按照处置投资当期期初至处置投资日应享有的被投资单位已实现净损益中的份额调整当期损益
- C. 剩余股权按照原取得投资时至处置投资当期期初应享有的被投资单位已实现净损益中的份额调整留存收益
- D. 将剩余股权的账面价值大于按照剩余持股比例计算原投资时应享有的投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，调整长期股权投资的账面价值

【正确答案】ABC

【答案解析】剩余长期股权投资的账面价值大于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的差额，不需要调整长期股权投资的成本。

2.（多选题）下列关于成本法转为权益法的说法中，正确的有（ ）。

- A. 应按剩余长期股权投资的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本，不需要追溯调整

B. 应按剩余长期股权投资的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本，并在此基础上比较该初始投资成本与应享有原取得投资时被投资方辨认净资产公允价值的份额，确定是否需要调整长期股权投资账面价值

C. 剩余长期股权投资的账面余额大于按照相应持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的部分应作为商誉，不调整长期股权投资的账面价值

D. 剩余长期股权投资的账面余额小于按照相应持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的部分应调整长期股权投资的账面价值，同时调整营业外收入或留存收益

【正确答案】BCD

【答案解析】按照长期股权投资准则，成本法转为权益法时要进行追溯调整，所以选项 A 不正确。

选项 D 分录为：

借：长期股权投资——投资成本

    贷：营业外收入/留存收益

如果跨年了，需要用留存收益代替营业外收入科目。

3. (判断题) 因其他投资方对子公司增资，导致本投资方对子公司丧失控制权但能实施重大影响的，享有原子公司增加净资产的份额和减少持股比例部分对应长期股权投资账面价值的差额，应计入资本公积。( )

【正确答案】N

【答案解析】上述差额，应计入投资收益。如果是其他投资方对被投资方增资，投资方原来采用权益法核算，其他投资方增资后仍采用权益法核算，则差额计入资本公积。

## 第五章 投资性房地产

### 知识点 1：投资性房地产的后续计量

#### (1) 成本模式

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照固定资产、无形资产的规定，对投资性房地产进行计量，计提折旧或摊销；存在减值迹象的，应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定进行处理。

(2) 采用公允价值模式计量的投资性房地产，不计提折旧或摊销，也不计提减值损失。在资产负债表日按照公允价值调整其账面价值，公允价值与账面余额的差额做如下会计处理：

借：投资性房地产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或做相反分录。

### (3) 后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。

成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（盈余公积、未分配利润）。已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转为成本模式。

1. (单选题) 企业采用公允价值模式计量的投资性房地产，下列会计处理的表述中，正确的是 ( )。

- A. 资产负债表日应该对投资性房地产进行减值测试
- B. 不需要对投资性房地产计提折旧或摊销
- C. 取得租金收入计入投资收益
- D. 资产负债表日公允价值高于其账面价值的差额计入其他综合收益

【正确答案】 B

【答案解析】 选项 AB，采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，不计提折旧或摊销，不计提减值准备；选项 C，取得的租金收入计入其他业务收入；选项 D，资产负债表日公允价值高于账面价值的差额计入公允价值变动损益。

2. (单选题) 甲公司对投资性房地产以成本模式进行后续计量，2017 年 1 月 10 日甲公司以银行存款 9600 万元购入一栋写字楼并立即以经营租赁方式租出，甲公司预计该写字楼的使用寿命为 40 年，预计净残值为 120 万元。采用年限平均法计提折旧，不考虑相关税费及其他因素，2017 年甲公司应对该写字楼计提的折旧金额为 ( ) 万元。

- A. 240
- B. 220
- C. 217.25
- D. 237

【正确答案】 C

【答案解析】 2017 年年末计提折旧金额 =  $(9600 - 120) / 40 / 12 \times 11 = 217.25$  (万元)。相关会计分录为：

2017 年 1 月 10 日:

借: 投资性房地产 9600

贷: 银行存款 9600

2017 年 12 月 31 日:

借: 其他业务成本 217.25

贷: 投资性房地产累计折旧 217.25

3. (多选题) 投资性房地产的后续计量由成本模式变为公允价值模式时, 其公允价值与账面价值的差额, 对企业下列财务报表项目产生影响的有 ( )。

- A. 资本公积
- B. 盈余公积
- C. 其他综合收益
- D. 未分配利润

【正确答案】BD

【答案解析】投资性房地产由成本模式转为公允价值模式, 属于会计政策变更, 应进行追溯调整, 所以变更当日公允价值与原账面价值的差额, 应当计入留存收益。

## 第六章 资产减值

### 知识点 1: 可收回金额的确定

资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

【提示】如果题目直接给出可收回金额的数据, 则直接使用即可; 如果题目给出的是公允价值、处置费用、预计未来现金流量现值, 则需要计算比较找出公允价值减去处置费用后的净额与未来现金流量现值中的较高者, 作为可收回金额。

1. (单选题) 2×18 年 12 月 31 日, 甲企业对其一项专利权进行减值测试, 如果将其于近期出售, 则厂商愿意支付的销售净价是 1 800 万元, 不产生处置费用。如果继续持有, 则在未来 5 年产生的预计现金流量现值为 1 900 万元, 则 2×18 年 12 月 31 日该专利权的可收回金额为 ( ) 万元。

- A. 1 800
- B. 100
- C. 1 900
- D. 3 700

【正确答案】C

【答案解析】资产的可收回金额是根据公允价值减去处置费用后的净额和预计未来现金流量现值较高者确定的，所以 2×18 年 12 月 31 日该专利权的可收回金额为 1 900 万元。

2. (多选题) 根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定，资产的可收回金额应当根据下列 ( ) 两者之间的较高者确定。

- A. 资产的公允价值
- B. 资产的公允价值减去处置费用后的净额
- C. 资产预计未来现金流量的现值
- D. 资产预计未来现金流量

【正确答案】BC

【答案解析】本题考核资产可收回金额的计量。可收回金额是按照资产的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两者中较高者确定的。

3. (判断题) 资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值中，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明该项资产没有发生减值。( )

- Y. 对
- N. 错

【正确答案】Y

【答案解析】资产的可收回金额是资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值的较高者，因此只要有一项超过了资产的账面价值，就说明资产的可收回金额大于账面价值，即资产没有发生减值。

## 第七章 金融资产和金融负债

### 知识点 1: 以摊余成本计量的金融资产

	按公允价值进行初始计量，相关交易费用计入初始确认金额。实际支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目。
取得	借：债权投资——成本（面值） ——利息调整（差额，或贷记） 应收利息/债权投资——应计利息 贷：银行存款等

期末计息	借：应收利息/债权投资——应计利息（债券面值×票面利率） 贷：投资收益（期初摊余成本×实际利率） 债权投资——利息调整（差额，或借记） 实际收到利息时： 借：银行存款 贷：应收利息
计提减值	借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备
处置	借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资——成本 ——应计利息 ——利息调整[或借方] 投资收益（差额，或借记）

【说明】摊余成本是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：

（1）扣除已偿还的本金；（2）加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；（3）扣除计提的累计信用减值准备。

【提示】债权投资的摊余成本与其账面价值相等。

1.（单选题）2×21 年 1 月 1 日，甲公司支付 1947 万元从二级市场购入乙公司当日发行的期限为 3 年、按年付息、到期偿还面值的公司债券。该债券的面值为 2000 万元，票面年利率为 5%，实际年利率为 6%。甲公司将该债券分类为以摊余成本计量的金融资产。不考虑其他因素，2×21 年 12 月 31 日，该债券投资的账面价值为（ ）万元。

- A. 1930.18
- B. 1963.82
- C. 1947
- D. 2063.82

【正确答案】B

【答案解析】2×21 年 12 月 31 日，该债券投资的账面价值 =  $1947 \times (1+6\%) - 2000 \times 5\% = 1963.82$ （万元）。

会计分录如下：

2×21 年 1 月 1 日：

借：债权投资——成本 2000

    贷：债权投资——利息调整 53

        银行存款 1947

2×21 年 12 月 31 日：

借：应收利息（2000×5%）100

    债权投资——利息调整 16.82

    贷：投资收益（1947×6%）116.82

2.（多选题）下列各项中，将影响企业以摊余成本计量的金融资产处置损益的有（ ）。

A.卖价

B.账面价值

C.缴纳的印花税

D.支付给代理机构的佣金

【正确答案】 ABCD

【答案解析】以摊余成本计量的金融资产，其处置损益=卖价-账面价值-处置时发生的交易费用，上述选项 CD 属于处置时发生的交易费用，所以也会影响处置损益。分录为：

借：投资收益

    贷：银行存款

【提示】一般情况下印花税是计入税金及附加，但金融资产这里比较特殊，购入债权投资时发生的印花税计入其初始成本；处置时发生的印花税计入投资收益。

3.（判断题）企业应当采用预期信用损失法对以摊余成本计量的金融资产计提信用减值准备。

（ ）

【正确答案】 Y

【答案解析】企业对以摊余成本计量的金融资产计提信用减值准备时，应当采用“预期信用损失法”。在预期信用损失法下，减值准备的计提不以减值的实际发生为前提，而是以未来可能的违约事件造成的损失期望值来计量当前（资产负债表日）应当确认的减值准备。

#### 知识点 2：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

取得	企业初始确认金融资产，应当按照公允价值计量，相关交易费用应当
----	--------------------------------

	直接计入当期损益。
	借：交易性金融资产——成本[公允价值] 投资收益[交易费用] 应收股利[价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利] 贷：银行存款
期末确认公允价值变动	借：交易性金融资产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益 或相反分录
宣告和发放现金股利	借：应收股利 贷：投资收益 借：银行存款 贷：应收股利
处置	借：银行存款 贷：交易性金融资产——成本 ——公允价值变动[或借方] 投资收益[或借方] <b>【提示】</b> 处置该金融资产时，其公允价值变动，不需要转入投资收益。

**【提示】**交易性金融资产不计提减值。

1. (单选题) 2×19 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 602 万元（含交易费用 2 万元）购入乙公司股票，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，2×19 年 12 月 31 日甲公司所持乙公司股票的公允价值为 700 万元，2×20 年 1 月 5 日甲公司将所持乙公司股票以 750 万元的价格全部出售，另支付交易费用 3 万元，共收到银行存款 747 万元，不考虑其他因素，甲公司出售所持乙公司股票对其 2×20 年度营业利润的影响金额为（ ）万元。

- A.50
- B.147
- C.47
- D.145

**【正确答案】** C

**【答案解析】** 甲公司出售所持乙公司股票对其 2×20 年度营业利润的影响金额=747（出售

收到的价款) - 700 (出售时交易性金融资产账面价值) = 47 (万元)。

【提示】甲公司相关会计分录如下：

2×19 年 1 月 1 日购入时：

借：交易性金融资产——成本 600

    投资收益 2

    贷：银行存款 602

2×19 年 12 月 31 日确认公允价值变动：

借：交易性金融资产——公允价值变动 100

    贷：公允价值变动损益 100

2×20 年 1 月 5 日出售时：

借：银行存款 747

    贷：交易性金融资产——成本 600

        ——公允价值变动 100

        投资收益 47

2. (多选题) 下列关于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的处理，会影响当期损益的有 ( )。

- A. 宣告发放现金股利
- B. 期末公允价值的变动
- C. 取得时的相关交易费用
- D. 处置时的交易费用

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 选项 A，计入投资收益；选项 B，计入公允价值变动损益；选项 C，计入投资收益借方；选项 D，计入投资收益。

选项 A，

借：应收股利

    贷：投资收益

选项 B，

借：交易性金融资产——公允价值变动

    贷：公允价值变动损益 (或相反分录)

选项 C，

借：投资收益

贷：银行存款

选项 D，

借：投资收益

贷：银行存款

3. (判断题) 会计期末，如果交易性金融资产的账面价值高于市价，应该计提交易性金融资产减值准备。( )

【正确答案】N

【答案解析】交易性金融资产按公允价值计价，不计提减值准备。

## 第八章 职工薪酬及借款费用

### 知识点 1：借款费用开始资本化、暂停资本化和停止资本化的时点

#### 1. 借款费用开始资本化的时点

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即：

- ①资产支出已经发生；
- ②借款费用已经发生；
- ③为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，有关借款费用才可开始资本化，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。

提示：资产支出已经发生包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务形式发生的支出，赊购形式发生的支出不属于资产支出。

#### 2. 借款费用暂停资本化的时点

当同时满足以下两个条件时，应暂停资本化：

- (1) 非正常停工；
- (2) 连续停工超过 3 个月。

提示：非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。常见的非正常中断的原因有：

- ①企业因与施工方发生了质量纠纷；
- ②工程、生产用料没有及时供应；
- ③资金周转发生了困难；
- ④施工、生产发生了安全事故；

⑤发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因。

### 3. 借款费用停止资本化的时点

停止资本化日的确认——总的原则是固定资产达到预定可使用状态时即可停止资本化。

一般而言，具备以下三条件之一的即可停止资本化：

(1) 实体建造已经全部完成或实质上已经全部完成；

(2) 与设计要求基本相符，即使有极个别与设计或者合同要求不相符的，但不影响其正常使用；

(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。

另外，试运行或试生产只要能出合格品或能正常运转，就可以停止资本化，而不管它是否达到设计要求的生产能力。

最后，对于分批完工的要按以下原则来认定停止资本化点：

(1) 分批完工，分别投入使用的，则分别停止资本化；

(2) 分批完工，最终一次投入使用的，则最终完工时认定停止资本化点。

1. (单选题) 企业专门借款利息开始资本化后发生的下列各项建造中断事项中，将导致其应暂停借款利息资本化的事项是 ( )。

- A. 因工程质量纠纷造成建造多次中断累计 3 个月
- B. 因可预见的冰冻季节造成建造中断连续超过 3 个月
- C. 因发生安全事故造成建造中断连续超过 3 个月
- D. 因劳务纠纷造成建造中断 2 个月

【正确答案】 C

【答案解析】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。选项 A、D，中断的时间不是连续超过 3 个月，不应暂停借款费用资本化；选项 B，可预见的冰冻季节造成的停工不属于非正常中断，不应暂停借款费用资本化；选项 C，安全事故造成的停工属于非正常中断，且中断时间连续超过 3 个月，应暂停借款费用资本化。

2. (单选题) 2×19 年 2 月 1 日，甲公司采用自营方式扩建厂房借入两年期专门借款 500 万元。2×19 年 11 月 12 日，厂房扩建工程达到预定可使用状态；2×19 年 11 月 28 日，厂房扩建工程验收合格；2×19 年 12 月 1 日，办理工程竣工结算；2×19 年 12 月 12 日，扩建后的厂房投入使用。假定不考虑其他因素，甲公司借入专门借款利息费用停止资本化的时点是

( )。

- A.2×19 年 11 月 12 日
- B.2×19 年 11 月 28 日
- C.2×19 年 12 月 1 日
- D.2×19 年 12 月 12 日

【正确答案】A

【答案解析】购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或可销售状态时，借款费用应当停止资本化。

3. (单选题)甲上市公司股东大会于 2×19 年 1 月 4 日作出决议，决定建造厂房。为此，甲公司于 3 月 5 日向银行专门借款 5 000 万元，年利率为 6%，款项于当日划入甲公司银行存款账户。3 月 15 日，厂房正式动工兴建。3 月 16 日，甲公司购入建造厂房用水泥和钢材一批，价款 500 万元，当日用银行存款支付。3 月 31 日，计提当月专门借款利息。甲公司在 3 月份没有发生其他与厂房购建有关的支出，则甲公司借款费用开始资本化的时点是 ( )。

- A.3 月 5 日
- B.3 月 15 日
- C.3 月 16 日
- D.3 月 31 日

【正确答案】C

【答案解析】借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件(三者孰晚)，即①资产支出已经发生(3 月 16 日)；②借款费用已经发生(3 月 5 日)；③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(3 月 15 日)。

## 第九章 或有事项

### 知识点 1：产品质量保证的会计处理

产品质量保证符合预计负债确认条件的，按照权责发生制原则，在销售成立时确认预计负债。

1. 计提产品质量保证费用：

借：销售费用

贷：预计负债

2. 实际发生产品质量保修费：

借：预计负债

贷：银行存款

3. 已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债”余额冲销，同时冲销销售费用。

1. (单选题) 按照法律规定，甲公司对销售的设备提供 3 年的免费保修服务。根据以往经验，甲公司预计保修费用为销售金额的 1.5%。2×21 年 1 月 1 日，甲公司资产负债表中预计负债项目的金额为 350 万元。2×21 年度，甲公司销售 M 设备实现销售收入 20000 万元，实际发生的设备保修费用为 400 万元。不考虑其他因素，2×21 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中预计负债项目的金额为 ( ) 万元。

- A. 100
- B. 650
- C. 300
- D. 250

【正确答案】D

【答案解析】2×21 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中预计负债项目的金额 = 350 + (本期计提)  $20000 \times 1.5\%$  - (本期发生) 400 = 250 (万元)。

2. (单选题) 甲公司于 2×18 年 1 月 1 日成立，承诺产品售后 3 年内向消费者免费提供维修服务，预计保修期内将发生的保修费在销售收入的 3% 至 5% 之间，且这个区间内每个金额发生的可能性相同。当年甲公司实现的销售收入为 1 000 万元，实际发生的保修费为 15 万元。不考虑其他因素，甲公司 2×18 年 12 月 31 日资产负债表预计负债项目的期末余额为 ( ) 万元。

- A. 15
- B. 25
- C. 35
- D. 40

【正确答案】B

【答案解析】当年计提预计负债 =  $1\ 000 \times (3\% + 5\%) / 2 = 40$  (万元)，当年实际发生保修费冲减预计负债 15 万元，所以 2×18 年末资产负债表中预计负债项目的期末余额 =  $40 - 15 = 25$  (万元)。

3. (判断题) 企业针对特定批次产品的质量保证金确认预计负债的，在该产品保修期结束时，应将确认的“预计负债——产品质量保证”余额冲销，同时冲销销售费用。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】Y

【答案解析】题目中所说是为销售发生的法定质保，属于有保修期的业务，是企业正常的交易事项，不通过以前年度损益调整核算。计提时，借记“销售费用”，贷记“预计负债——产品质量保证”，冲销时会计分录借记“预计负债——产品质量保证”，贷记“销售费用”。

**知识点 2：亏损合同的会计处理**

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。

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较低者。

项目	会计处理原则
有合同标的资产	<p>(1) 执行合同：对标的资产进行减值测试并按照规定计提减值损失，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；</p> <p>(2) 不执行合同：将违约金确认为预计负债并测试标的资产是否减值。</p> <p>【提示】资产负债表日，只要存在为了生产这个产品的原材料，在产品或者产成品，那么就是属于有标的资产。</p>
无合同标的资产	<p>(1) 执行合同：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；</p> <p>【提示】选择执行合同，且无标的资产的情况下确认的预计负债，待产品生产完成后，应结转预计负债，并冲减库存商品的成本，即：</p> <p>借：预计负债</p> <p>    贷：库存商品</p> <p>(2) 不执行合同：将违约金确认为预计负债</p>

1. (单选题) 2×18 年 10 月，Y 公司与 X 公司签订不可撤销的合同，于 2×19 年 1 月 Y 公司向 X 公司销售 1 万件商品，合同价格为每件 150 元。2×18 年 12 月，该产品已生产并验收入库，每件成本为 180 元，市场上该类商品售价为每件 200 元。如 Y 公司单方面撤销合同，应支付违约金 10 万元。Y 公司应确认的预计负债为 ( ) 万元。

A. 10

B. 20

C. 30

D. 0

【正确答案】A

【答案解析】待执行合同变为亏损合同，执行合同损失=180-150=30（万元）；不执行合同支付违约金 10 万元，按照市场价格出售能够盈利 20 万元，扣除支付违约金 10 万元，可见不执行合同没有损失，故选择不执行合同，不执行合同的违约金损失，和按照市场价格出售获得的盈利，需要分开计算，不能相互抵销，所以违约金损失确认预计负债 10 万元。

2.（单选题）2×18 年 10 月甲公司与乙公司签订不可撤销合同，甲公司于 2×19 年 1 月销售 A 商品给乙公司，合同价格为 400 万元，如甲公司单方面撤销合同，应支付违约金为 150 万元。至 2×18 年 12 月 31 日甲公司尚未购入 A 商品，但是市场价格大幅度上升，甲公司预计购买 A 商品成本总额为 500 万元，该事项对甲公司 2×18 年利润总额的影响金额为（ ）万元。

A. 0

B. -300

C. -100

D. -200

【正确答案】C

【答案解析】甲公司应根据执行合同损失 100 万元（400-500）与不执行合同支付违约金 150 万元两者中的较低者，选择执行合同，确认预计负债 100 万元，同时计入营业外支出。

3.（判断题）待执行合同变为亏损合同时，应按预计损失确认预计负债。（ ）

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】本题考核亏损合同的处理。待执行合同变为亏损合同，且满足预计负债确认条件时，才确认预计负债。

## 第十章 收入

### 知识点 1：将交易价格分摊至各单项履约义务

#### 1. 分摊合同折扣

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。单独售价无法直接观察的，企业应当综合

考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时，表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

(1) 有确凿证据表明合同折扣与合同中全部履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至全部履约义务。

当合同中包含两项或多项履约义务时，如果企业履行了其中的一项履约义务、向客户转让商品而获得了一项有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素，则企业应将其确认为合同资产而不应确认为应收款项。

(2) 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

(3) 如果企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后再采用余值法估计单独售价。

## 2. 分摊可变对价

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分有关，后者包括两种情形：

一是可变对价可能与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务有关，例如，是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品。

二是可变对价可能与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品有关，例如，为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

(1) 企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品。

(2) 除此之外，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

### 【提示】

	合同资产	应收款项
--	------	------

定义	是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素	是企业无条件收取合同对价的权利，该权利应当作为应收款项单独列示
二者的区别	合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价	应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款
二者的风险不同	合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等	应收款项仅承担信用风险

1.（单选题）当合同中包含两项或多项履约义务时，企业应当在合同开始日，将交易价格分摊至各单项履约义务。具体分摊时采用的依据是（ ）。

- A. 直线法平均摊销
- B. 各单项履约义务所承诺商品的成本的相对比例
- C. 各单项履约义务所承诺商品的净收益的相对比例
- D. 各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例

【正确答案】D

【答案解析】当合同中包含两项或多项履约义务时，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。

2.（单选题）2×20 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，约定向乙公司销售 M、N 两种产品，其中 M 产品应于 2×20 年 12 月 20 日交付，N 产品应于 2×21 年 1 月 20 日交付，只有两种产品全部交付之后，甲公司才有权收取合同对价。不考虑其他因素，甲公司因交付 M 产品的会计处理影响 2×20 年 12 月 31 日的资产负债表项目是（ ）。

- A. 应收账款
- B. 合同资产
- C. 预收款项
- D. 合同负债

【正确答案】B

【答案解析】甲公司交付 M 产品时，无权收取其对应的合同价款，而需要交付 N 产品之后才有权收取合同价款，所以此时应确认一项有条件的收款权，即：合同资产。甲公司会计处

理为：

2×20 年 12 月 20 日：

借：合同资产

    贷：主营业务收入

2×21 年 1 月 20 日：

借：应收账款

    贷：主营业务收入

        合同资产

【提示】应收账款和合同资产的区别在于：应收账款代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素，并不是一项无条件收款权。

若改为交付 M 产品时就有权收取相关的对价，则会计处理为：

2×20 年 12 月 20 日：

借：应收账款

    贷：主营业务收入

2×21 年 1 月 20 日：

借：应收账款

    贷：主营业务收入

3.（判断题）有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣在全部履约义务中分摊。（ ）

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。

【提示】余值法指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

知识点 2：附有销售退回条款的销售处理

对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

（1）发出商品。

借：应收账款

    贷：主营业务收入

        预计负债——应付退货款

        应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

    应收退货成本

    贷：库存商品

（2）资产负债表日对退货率进行重新评估，调整收入和成本。

借：预计负债——应付退货款

    贷：主营业务收入

借：主营业务成本

    贷：应收退货成本

调减收入、成本作相反会计分录。

（3）发生销售退回。

①实际退货量与预计一致的。

借：库存商品

    预计负债

    应交税费——应交增值税（销项税额）

    贷：银行存款

        应收退货成本

②实际退货量小于估计的。

借：库存商品 [退回数量×单位成本]

应交税费——应交增值税（销项税额）

预计负债——应付退货款

贷：应收退货成本 [退回数量×单位成本]

主营业务收入 [预计退回部分中未退回数量×单位售价]

银行存款 [退回数量×单位售价×(1+增值税税率)]

借：主营业务成本 [预计退回部分中未退回数量×单位成本]

贷：应收退货成本

③实际退货量高于估计的。

借：库存商品

预计负债

应交税费——应交增值税（销项税额）

主营业务收入

贷：银行存款

应收退货成本

主营业务成本

1. (单选题) 2×19年3月1日, 甲公司向乙公司销售一批商品共5万件, 每件售价80元, 每件成本60元。双方签订的销售合同约定, 2×19年5月31日前出现质量问题的商品可以退回。甲公司销售当日预计该批商品退货率为10%。2×19年3月31日, 甲公司根据最新情况重新预计商品退货率为8%, 假定不考虑增值税等相关税费。3月份未发生退货, 则甲公司2×19年3月份的会计处理表述中, 正确的是( )。

A. 3月份不确认收入

B. 3月份不需要对预计退货部分做处理

C. 3月份确认收入360万元

D. 3月份确认收入368万元

【正确答案】D

【答案解析】甲公司2×19年3月份应确认的收入=5×80×(1-8%)=368(万元)。会计处理为:

2×19年3月1日:

借: 应收账款 400

贷: 主营业务收入 360

预计负债——应付退货款  $(5 \times 80 \times 10\%)$  40

借：主营业务成本 270

    应收退货成本  $(5 \times 60 \times 10\%)$  30

    贷：库存商品 300

2×19 年 3 月 31 日：

借：预计负债——应付退货款 8

    贷：主营业务收入  $[5 \times 80 \times (10\% - 8\%)]$  8

借：主营业务成本  $[5 \times 60 \times (10\% - 8\%)]$  6

    贷：应收退货成本 6

2. (多选题) 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。2×19 年 12 月 1 日，甲公司采用赊销方式向乙公司销售一批成本为 75 万元的商品，开出的增值税专用发票上注明的价款为 80 万元，满足销售商品收入确认条件。合同约定乙公司有权在三个月内退货，甲公司根据以往经验估计退货率为 12%。2×19 年 12 月 31 日，甲公司尚未收到上述款项，估计退货率仍为 12%。下列关于甲公司 2×19 年该项业务会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 确认预计负债 9.6 万元
- B. 确认营业收入 70.4 万元
- C. 确认应收账款 90.4 万元
- D. 确认营业成本 66 万元

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 甲公司估计退货率为 12%，因此应确认预计负债  $= 80 \times 12\% = 9.6$  (万元)，确认销售收入  $= 80 \times (1 - 12\%) = 70.4$  (万元)；应确认应收退货成本  $= 75 \times 12\% = 9$  (万元)，确认销售成本  $= 75 \times (1 - 12\%) = 66$  (万元)。相关会计分录为：

借：应收账款 90.4

    贷：主营业务收入  $(80 \times 88\%)$  70.4

        预计负债——应付退货款  $(80 \times 12\%)$  9.6

        应交税费——应交增值税 (销项税额)  $(80 \times 13\%)$  10.4

借：主营业务成本  $(75 \times 88\%)$  66

    应收退货成本  $(75 \times 12\%)$  9

    贷：库存商品 75

3. (判断题) 对于附有销售退回条款的销售，每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销

售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量，如有变化，应当作为前期差错更正进行会计处理。（ ）

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】对于附有销售退回条款的销售，每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量，如有变化，应当作为会计估计变更，采用未来适用法进行会计处理，根据现在的最新情况，直接在当期调整相应的预计负债和应收退货成本的数据，不需要追溯调整。

## 第十一章 政府补助

### 知识点 1：政府补助的会计处理

#### 1. 与资产相关的政府补助

##### （1）总额法下的会计处理

总额法下，企业按照收到补助资金的金额：

借：银行存款

贷：递延收益

然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期将递延收益计入损益：

借：递延收益

贷：其他收益[与企业日常活动相关的政府补助]

营业外收入[与企业日常活动无关的政府补助]

提示：如果企业先收到补助资金后购建长期资产，则应当在开始对相关资产计提折旧或摊销时开始分摊递延收益；如果企业先购建长期资产后取得补助资金，则应在相关资产剩余使用寿命内分摊递延收益。

##### （2）净额法下的会计处理

净额法下，企业按照收到补助资金的金额：

借：银行存款

贷：递延收益

然后购建长期资产时，以固定资产为例：

借：固定资产

贷：银行存款等

借：递延收益

贷：固定资产

企业按照扣减了补助资金后的资产价值计提折旧或摊销。

借：递延收益

贷：固定资产、无形资产 [与企业日常活动相关的政府补助]

营业外支出 [与企业日常活动无关的政府补助]

【提示】对以名义金额计量的政府补助在取得时计入当期损益。

## 2. 与收益相关的政府补助

企业应当选择总额法或净额法进行核算，选择总额法的，应计入其他收益或营业外收入；选择净额法的，应冲减相关成本费用或营业外支出。

(1) 与收益相关的政府补助，如果用于补偿以后期间的成本费用或损失的，收到补助资金时：

借：银行存款等

贷：递延收益

在相关成本费用或损失发生的期间：

借：递延收益

贷：其他收益/营业外收入（总额法）

管理费用等/营业外支出（净额法）

(2) 与收益相关的政府补助，如果用于补偿企业已经发生的成本费用或损失，收到补助资金时：

借：银行存款等

贷：其他收益/营业外收入（总额法）

管理费用等/营业外支出（净额法）

3. 已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：

(1) 初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；

(2) 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；

(3) 属于其他情况的，直接计入当期损益。

1. (单选题) 企业采用总额法核算其政府补助。甲公司于 2×18 年取得一项与资产相关的政府补助（货币性资产）。甲公司取得该政府补助时进行的下列处理，正确的是（ ）。

- A. 确认为其他收益
- B. 冲减资产成本
- C. 确认为其他业务收入
- D. 确认为递延收益

【正确答案】D

【答案解析】企业取得与资产相关的政府补助且采用总额法核算时，应在取得时计入递延收益。

2. (多选题) 下列各项关于企业政府补助会计处理的表述中，正确的有 ( )。

- A. 收到以名义金额计量的非货币性资产政府补助，应计入当期损益
- B. 初始确认时冲减相关资产账面价值的政府补助，在退回时应调整资产账面价值
- C. 收到与企业日常活动相关的政府补助，应计入营业外收入
- D. 对于同类政府补助业务通常只能选用一种会计处理方法

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用；与企业日常活动无关的政府补助，计入营业外收支。

3. (判断题) 甲企业 2×19 年 10 月遭受重大自然灾害，于当年 11 月 30 日收到政府补助资金 100 万元用于弥补其遭受的自然灾害损失，甲企业对政府补助采用总额法核算，则甲企业应在收到补偿款时，将其直接计入营业外收入。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】Y

【答案解析】与收益相关的政府补助，用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，非日常活动直接计入营业外收入。

## 第十二章 非货币性资产交换

### 知识点 1：公允价值模式下非货币资产交换的会计处理

(1) 换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值 ( - 收到补价的公允价值 ) + 应支付的相关税费

【提示】若收到含税补价 (收到银行存款支付的补价) 或者支付含税补价 (以银行存款支付补价)，则计算公式如下：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 增值税销项税额 (或换出资产含税公允价值) +

支付含税补价/—收到含税补价—增值税进项税额+应支付的相关税费

(2) 换出资产处置损益=换出资产的公允价值—换出资产账面价值

①换出资产为固定资产、在建工程、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入资产处置损益。

②换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。

③换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额计入当期损益。

1. (多选题) 下列关于以公允价值为基础计量情况下的非货币性资产交换处理的表述中，不正确的有 ( )。

- A. 换入资产通常以换出资产的公允价值为基础确认相应的入账价值
- B. 换出无形资产支付的增值税计入到换入资产的成本中
- C. 换出投资性房地产时应按照公允价值确认收入，按照账面价值结转成本
- D. 换出投资性房地产支付的增值税计入到投资性房地产的处置损益中

【正确答案】 BD

【答案解析】 选项 BD，以公允价值为基础计量的情况下，换出资产支付的增值税不计入换入资产的成本；选项 D，增值税是价外税，换出投资性房地产支付的增值税不计入投资性房地产的处置损益。公式中换出资产增值税销项税额—换入资产可抵扣的增值税进项税额的差额体现在支付的含税补价上。

2. (多选题) 下列关于在具有商业实质且不涉及补价的情况下，影响换出资产的处置损益的因素的表述中，正确的有 ( )。

- A. 换出资产公允价值
- B. 换出资产发生的增值税
- C. 换出资产账面价值
- D. 换入资产账面价值

【正确答案】 AC

【答案解析】 换出资产的处置损益=换出资产公允价值—换出资产账面价值—换出资产发生的相关税费，因此选项 AC 正确；增值税属于价外税（上面公式中“换出资产发生的相关税费”不包括增值税。），不影响资产的处置损益，选项 B 不正确；换出资产的处置损益与换入资产的账面价值无关，选项 D 不正确。

3. (判断题) 企业以换出固定资产的公允价值为基础计量换入的无形资产时, 应将固定资产的公允价值与账面价值的差额计入资产处置损益。 ( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】 Y

【答案解析】 以公允价值计量非货币性资产交换时, 换出资产为固定资产、在建工程和无形资产的, 应当视同资产处置处理, 换出资产公允价值与账面价值的差额通过“资产处置损益”科目核算。

### 第十三章 债务重组

#### 知识点 1: 以金融资产清偿债务

(1) 债权人受让包括单项或多项金融资产的, 初始确认时应当以其公允价值计量; 金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额, 记入“投资收益”科目。

会计处理如下:

借: 库存现金、银行存款、交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资等 [金融资产公允价值]

坏账准备

投资收益 [金融资产公允价值与债权账面价值的差额, 或贷记]

贷: 应收账款 [账面余额]

(2) 债务人以单项或多项金融资产清偿债务的, 债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额, 记入“投资收益”科目。偿债金融资产已计提减值准备的, 应结转计提的减值准备。

会计处理如下:

借: 应付账款 [账面价值]

贷: 银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等 [账面价值]

投资收益 [债务的账面价值—偿债金融资产账面价值, 或借记]

同时:

借: 其他综合收益

贷: 投资收益 [其他债权投资清偿债务]

盈余公积、利润分配——未分配利润 [其他权益工具投资清偿债务]

或编制相反分录。

1. (单选题) 2×21 年 6 月 30 日, 甲公司由于一项投资失败发生财务困难, 所欠乙公司的

货款无法偿还，双方协商进行债务重组。该债务为甲公司从乙公司购进一批货物所产生，其账面余额为 1 000 万元。债务重组协议约定：甲公司以一项账面价值为 600 万元（其中成本为 500 万元，公允价值变动为 100 万元）、公允价值为 800 万元的其他债权投资偿还该债务。乙公司该项应收账款的公允价值为 950 万元，已计提 10 万元的坏账准备。假定不考虑其他因素，甲公司因该事项应确认的当期损益为（ ）万元。

- A. 500
- B. 190
- C. 200
- D. 400

【正确答案】A

【答案解析】债务人应该按照该债务的账面价值与其抵债资产账面价值之间的差额确认为当期损益；对于分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（即其他债权投资）清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失，应当从其他综合收益转出，计入投资收益。甲公司因该事项应确认的当期损益 = 1 000 - 600 + 100 = 500（万元）。

甲公司的账务处理：

借：应付账款 1 000

    其他综合收益

    贷：其他债权投资——成本 500

        ——公允价值变动 100

        投资收益 500

乙公司的账务处理：

借：其他债权投资——成本 800

    坏账准备 10

    投资收益 190

    贷：应收账款 1 000

2.（多选题）A 公司应收 B 公司货款 3 500 万元，B 公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。双方于 2×21 年 1 月 1 日签订债务重组协议。协议约定，B 公司以其持有的一项甲公司按面值发行的债券偿还该债务。B 公司购买该债券时没有发生任何交易费用，取得后作为债权投资核算。甲公司经营情况良好，每年年末支付当年度利息。1 月 5 日，双方办理完毕资产转让手续，当日该项债券的公允价值为 3 200 万元，面值为 3 000 万元。不考

虑其他因素，下列关于 B 公司因该事项对相关项目的影响中表述不正确的有（ ）。

- A. 增加投资收益 200 万元
- B. 减少负债 3 400 万元
- C. 增加其他收益 300 万元
- D. 因该事项对损益的影响为 500 万元

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 A，债务人以金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目，B 公司应确认投资收益的金额 =  $3\ 500 - 3\ 000 = 500$ （万元），选项 A、C 错误，选项 D 正确；B 公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债，因此债务重组时应直接冲减应付账款 3 500 万元，选项 B 错误。

B 公司的会计分录为：

借：应付账款 3 500

    贷：债权投资——成本 3 000

        投资收益  $(3\ 500 - 3\ 000) 500$

3.（判断题）债权人受让金融资产，金融资产初始确认时应当以其公允价值计量。金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“营业外支出”科目。（ ）

- Y. 对
- N. 错

【正确答案】N

【答案解析】金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

### 知识点 2：以非金融资产清偿债务

（1）债权人受让非金融资产的，其初始确认时应当以放弃债权的公允价值，以及使该资产达到当前位置和状态所发生的税费为基础确认；放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

会计处理如下：

借：库存商品、固定资产等 [放弃债权的公允价值 + 相关税费]

    坏账准备

        投资收益 [放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，或贷记]

    贷：应收账款

银行存款 [相关税费]

(2) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务, 或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的, 不需要区分资产处置损益和债务重组损益, 也不需要区分不同资产的处置损益, 而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益”科目。

会计处理如下:

借: 应付账款 [账面价值]

贷: 库存商品、无形资产、固定资产清理 [账面价值]

其他收益——债务重组收益 [所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额, 或借记]

1. (单选题) 债务人以非金融资产清偿债务时, 影响债权人损益确认金额的因素是 ( )。

- A. 计提的坏账准备
- B. 受让资产的公允价值
- C. 受让资产的账面价值
- D. 为受让非金融资产发生的相关税费

【正确答案】A

【答案解析】债权人应以放弃债权的公允价值与账面价值的差额确认投资收益。选项 A, 影响放弃债权的账面价值, 所以影响重组损益; 选项 B、C, 与债权人无关, 不影响债权人的损益确认金额; 选项 D, 应计入受让资产的入账价值。

2. (单选题) 甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人, 因乙公司无法偿还到期债务, 2×21 年 1 月 1 日, 甲、乙公司签订债务重组协议, 并于当日完成抵债资产的转移手续。协议约定, 乙公司以库存商品偿还其所欠全部债务。当日, 甲公司应收乙公司债权的账面余额为 2 000 万元、公允价值为 538 万元, 已计提坏账准备 1 500 万元, 乙公司用于偿债商品的账面价值为 480 万元, 不含税公允价值为 600 万元, 增值税税额为 78 万元。甲公司上述应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产, 乙公司将上述应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。不考虑其他因素, 甲公司因债务重组计入当期损益的金额是 ( ) 万元。

- A. 38
- B. 0
- C. -38
- D. 40

【正确答案】A

【答案解析】甲公司因债务重组计入当期损益的金额 =  $538 - (2\,000 - 1\,500) = 38$  (万元)。

相关账务处理如下：

甲公司（债权人）：

借：库存商品  $(538 - 78)$  460

    应交税费——应交增值税（进项税额） 78

    坏账准备 1 500

贷：应收账款 2 000

        投资收益 38

乙公司（债务人）：

借：应付账款 2 000

    贷：库存商品 480

        应交税费——应交增值税（销项税额） 78

        其他收益——债务重组收益 1 442

3.（判断题）债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，应将所清偿债务账面价值与转让资产公允价值之间的差额，记入“递延收益”科目。（ ）

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益——债务重组收益”科目。

## 第十四章 所得税

### 知识点 1：计税基础和暂时性差异

#### 1. 计税基础

##### （1）资产的计税基础

资产的计税基础是企业计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额。

资产的计税基础 = 未来期间按照税法规定可以税前扣除的金额

资产负债表日资产的计税基础 = 取得成本 - 以前期间按照税法规定已累计税前扣除金额

##### （2）负债的计税基础

负债的计税基础是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

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

## 2. 暂时性差异

### (1) 应纳税暂时性差异

资产的账面价值大于其计税基础；

负债的账面价值小于其计税基础。

### (2) 可抵扣暂时性差异

资产的账面价值小于其计税基础；

负债的账面价值大于其计税基础。

提示：

(1) 形成可抵扣暂时性差异的特殊情形：①可税前扣除的经营亏损；②超标的广告费和业务宣传费；③超标的职工教育经费等。

(2) 常见的形成永久性差异的情形：①自行研发无形资产费用化支出的 75%；②国债利息收入；③境内居民企业之间取得的股息、红利；④超过税前扣除标准的业务招待费；⑤超过扣除标准的职工福利费、工会经费；⑥债务担保损失；⑦政府性罚款、税收滞纳金等；⑧非广告性赞助。

1. (单选题) 2020 年 3 月 1 日，甲公司因违反环保的相关法规被处罚 270 万元，列入其他应付款。根据税法的相关规定，该罚款不得进行税前抵扣。2020 年 12 月 31 日甲公司已经支付了 200 万元的罚款。不考虑其他因素，2020 年 12 月 31 日其他应付款的暂时性差异是 ( ) 万元。

A.70

B.270

C.200

D.0

【正确答案】D

【答案解析】行政罚款税法不允许税前扣除，所以其他应付款的账面价值 = 计税基础 - 未来可抵扣金额 0 = 70 (万元)，不产生暂时性差异。

2. (单选题) 2×18 年 12 月 31 日，甲公司以银行存款 180 万元外购一台生产用设备并立即投入使用，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 30 万元，采用年数总和法计提折旧。当日，

该设备的初始入账金额与计税基础一致。根据税法规定，该设备在 2×19 年至 2×23 年每年可予税前扣除的折旧金额均为 36 万元。不考虑其他因素，2×19 年 12 月 31 日，该设备的账面价值与计税基础之间形成的暂时性差异为（ ）万元。

- A.36
- B.0
- C.24
- D.14

【正确答案】D

【答案解析】2×19 年 12 月 31 日，该设备的账面价值 =  $180 - (180 - 30) \times 5/15 = 130$ （万元），计税基础 =  $180 - 36 = 144$ （万元），资产的账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异 14 万元（ $144 - 130$ ）。

3.（判断题）税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，其计税基础为未来期间计税时可予税前扣除的金额。账面价值与计税基础之间的差额应确认递延所得税资产。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额零之间的差额，即计税基础等于账面价值，不产生暂时性差异。

## 第十五章 外币折算

### 知识点 1：外币交易的会计处理

#### 1. 外币交易日

（1）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。

（2）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。

#### 2. 结算日及资产负债表日

##### （1）货币性项目

结算日及资产负债表日，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即期汇率而产生的汇率差额计入当期损益。

##### （2）非货币性项目

①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。

②对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较。

③以公允价值计量的外币非货币性项目，期末公允价值以外币反映的，应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较。

总结：外币业务因汇率变动计入的会计科目：

- (1) 外币货币性项目：汇率变动计入财务费用或在建工程；
- (2) 存货：汇率变动计入资产减值损失（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；
- (3) 交易性金融资产：汇率变动计入公允价值变动损益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；
- (4) 其他权益工具投资：汇率变动计入其他综合收益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；
- (5) 其他债权投资：汇率变动计入财务费用，公允价值变动计入其他综合收益；
- (6) 债权投资：汇率变动计入财务费用。

1. (单选题) 甲公司为 W 设备经销商，以人民币为记账本位币。2×21 年 10 月 20 日，甲公司以每台 1000 欧元的价格购入 10 台 W 设备，当日即期汇率为 1 欧元=7.5 人民币元。2×21 年 10 月 31 日，甲公司已销售 4 台 W 设备，剩余 6 台 W 设备的市场价格降至每台 800 欧元，当日即期汇率为 1 欧元=7.0 人民币元。不考虑其他因素，甲公司 2×21 年 12 月 31 日对 W 设备应计提的存货跌价准备为 ( ) 人民币元。

- A. 2400
- B. 11400
- C. 3000
- D. 8400

【正确答案】 B

【答案解析】 2×21 年 12 月 31 日，6 台 W 设备的账面价值=1000×6×7.5=45000（人民币元），可变现净值=800×6×7.0=33600（人民币元），应计提的存货跌价准备=45000-33600=11400（人民币元）。

2. (单选题) 资产负债表日，属于其他权益工具投资的，采用公允价值确定日的即期汇率折算，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额，作为公允价值变动（含汇率变动）

处理，计入（ ）。

- A. 公允价值变动损益
- B. 其他综合收益
- C. 管理费用
- D. 财务费用

【正确答案】B

【答案解析】外币其他权益工具投资期末因汇率变动而产生的汇兑差额，计入“其他综合收益”，这种情况，公允价值变动与汇兑差额合并体现在其他综合收益中。

3. (判断题) 企业持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的外币债券投资，资产负债表日折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入当期损益。（ ）

Y. 对

N. 错

【正确答案】Y

【答案解析】外币交易性金融资产，资产负债表日产生的汇兑差额与公允价值变动一并核算，计入公允价值变动损益。

## 第十六章 租赁

### 知识点 1：承租人一般会计处理

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

1. 租赁负债的初始计量，应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。租赁付款额包括：

- (1) 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。
- (2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。注意承租人源自租赁资产的绩效，不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。
- (3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。
- (4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。
- (5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

2. 使用权资产的初始计量，包括：

- (1) 租赁负债的初始计量金额。

借：使用权资产           【租赁付款额的现值】

    租赁负债——未确认融资费用   【差额】

    贷：租赁负债——租赁付款额   【租赁付款额】

（2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额不需要折现

借：使用权资产

    贷：银行存款

享受的租赁激励相关金额不需要折现：

借：银行存款

    贷：使用权资产

（3）承租人发生的初始直接费用。承租人发生的初始直接费用，如佣金、印花税等。为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

借：使用权资产   【佣金、印花税】

    贷：银行存款

（4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，注意需要考虑货币时间价值。

借：使用权资产   【现值】

    贷：预计负债

### 3. 使用权资产的后续计量

（1）在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

（2）使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧。

承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；

承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。

（3）使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

1.（判断题）租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额进行初始计量。（ ）

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

2. (多选题) 租赁付款额可能包括的项目有 ( )。

A. 固定及实质固定付款额

B. 取决于指数或比率的可变租赁付款额

C. 购买选择权的行权价格

D. 承租人提供的担保余值预计应支付的款项

【正确答案】ABCD

【答案解析】租赁付款额=固定及实质固定付款额(固定对价)+取决于指数或比率的可变租赁付款额(可变对价)-租赁激励+购买选择权的行权价格+终止租赁选择权支付款+承租人担保余值预计应支付的款项。

3. (判断题) 纳入租赁负债初始计量的可变租赁付款额仅限于取决于指数或比率的可变租赁付款额。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】Y

【答案解析】纳入租赁负债初始计量的可变租赁付款额仅限于取决于指数或比率的可变租赁付款额, 包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

## 第十七章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 知识点 1: 持有待售资产的减值处理

1. 划分为持有待售类别前。

企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前, 应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。按照资产减值的规定, 企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象, 如果资产发生了减值, 企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

【提示】此处的减值为“进门前”确认的减值, 指所有的资产, 既包括存货、金融资产等, 也包括“企业会计准则第 8 号——资产减值”准则规定的资产减值。其中“企业会计准则第

8 号——资产减值”准则规定的资产减值，是特指账面价值与可收回金额的差额。

2. 划分为持有待售类别时。

①如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业不需要对账面价值进行调整；

②如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

**【提示】**此处的减值为“进门时”确认的减值，是特指账面价值与公允价值减去出售费用的差额。

3. 划分为持有待售类别后。

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

借：资产减值损失

    贷：持有待售资产减值准备

**【提示】**此处的减值为“进门后”确认的减值，是特指账面价值与公允价值减去出售费用的差额。

如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。

**【提示】**划分为持有待售类别之前计提的减值损失，不允许转回。

折旧或摊销：持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

1. (判断题) 企业将非流动资产或处置组划分为持有待售类别时，如果相关非流动资产或处置组的账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的，应当按照差额计提减值准备，借记“信用减值损失”科目。( )

Y. 对

N. 错

**【正确答案】**N

**【答案解析】**持有待售类别的非流动资产计提减值准备时，借记“资产减值损失”，贷记“持有待售资产减值准备”。

2. (判断题) 如果持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加, 以前减记的金额应当予以恢复, 划分为持有待售类别前确认的资产减值损失也需要转回。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加, 以前减记的金额应当予以恢复, 并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回, 转回金额计入当期损益, 划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

3. (判断题) 企业对持有待售资产计提的减值准备在以后期间不允许转回。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】企业对持有待售资产计提的减值准备, 如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加, 以前减记的金额应当予以恢复, 并在划分为持有待售资产后计提的减值范围内转回。

## 第十八章 企业合并

### 知识点 1: 非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并, 是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易, 即除判断属于同一控制下企业合并以外的其他企业合并。

1. 企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值以及企业合并中发生的各项直接相关费用之和。通过多次交换交易分步实现的企业合并, 其企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。

2. 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  
购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额, 应视情况分别处理:

(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。

视企业合并方式不同, 控股合并情况下, 该差额是指合并财务报表中应列示的商誉; 吸收合并情况下, 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。

商誉在确认以后,持有期间不要求摊销,企业应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定对其进行减值测试,对于可收回金额低于账面价值的部分,计提减值准备。

(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。

企业合并准则中要求该种情况下,要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核,复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值确定是恰当的,应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额,计入合并当期的营业外收入,并在会计报表附注中予以说明。在吸收合并的情况下,上述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的差额,应计入合并当期购买方的个别利润表;在控股合并的情况下,上述差额应体现在合并当期的合并利润表中。

1. (单选题) 甲公司发行 1 000 万股普通股(每股面值 1 元,市价 3 元)作为合并对价取得乙公司 100%的股权,合并后乙公司维持法人资格继续经营,涉及合并双方合并前无关联方关系,购买日乙公司的可辨认净资产公允价值总额为 4 000 万元,甲公司合并财务报表中应确认的合并成本为( ) 万元。

- A. 1 000
- B. 3 000
- C. 4 000
- D. 5 000

【正确答案】 B

【答案解析】 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,购买方合并成本为发行股票公允价值 $=3 \times 1\,000 = 3\,000$  (万元)。

本题会计分录为:

借: 长期股权投资 3 000

贷: 股本 1 000

资本公积——股本溢价 2 000

注意: 本题甲公司是从乙公司的原股东手中取得股权;乙公司本身并没有减少股本,只是股东发生了变化。

2. (多选题) 非同一控制下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,正确的会计处理有( )。

- A. 在吸收合并的情况下，应计入购买方的合并当期的个别利润表
- B. 在控股合并的情况下，应体现在合并当期期末的合并利润表中
- C. 在吸收合并的情况下，应体现在合并当期的合并利润表中
- D. 在控股合并的情况下，应计入购买方的合并当期的个别利润表

【正确答案】AB

【答案解析】企业合并成本小于合并中取得的被购买方净资产公允价值份额的部分，应计入合并当期损益。在吸收合并的情况下，上述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，应计入购买方的合并当期的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中，不影响购买方的个别利润表。

【提示】（1）选项 B 中，购买日编制合并财务报表的时候，应编制合并资产负债表，不编制合并利润表，因此该差额体现在资产负债表留存收益中；当期期末是会编制合并利润表的，所以这个营业外收入直接反应在当期期末合并利润表中的营业外收入项目中。

（2）吸收合并不需要编合并财务报表，因为吸收合并后，被合并的公司已经注销，不存在了，所以也就没有所谓的合并财务报表了。

3.（判断题）在非同一控制下的吸收合并中，购买方合并成本大于合并日取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额应确认为商誉。（ ）

- Y. 对
- N. 错

【正确答案】Y

【答案解析】购买方合并成本大于合并日取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额应确认为商誉，但因是吸收合并，合并中产生的商誉应在购买方个别财务报表中列示。

## 第十九章 财务报告

### 知识点 1：长期股权投资与所有者权益的抵销、投资收益与利润分配的抵销

1. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借：股本/实收资本【子公司年末数】

其他权益工具【子公司期初数+本期发生数】

资本公积【子公司年初数+本年发生数+上述调整分录中的借贷方代数和】

盈余公积【子公司年初数+本年提取数】

未分配利润——年末【子公司年初数+调整后净利润-提取盈余公积数-分配现金股利数】

其他综合收益【子公司期初数+本期发生数】

商誉【倒挤，也可以用合并成本减掉购买日享有的子公司可辨认净资产公允价值的份额来验算】

贷：长期股权投资【经过上述调整后的最终的长期股权投资金额】

少数股东权益【借方除商誉外的所有金额合计余额×少数股东持股比例】

【提示】抵销子公司所有者权益项目与持股比例无关。

## 2. 母公司投资收益与子公司利润分配抵销

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

少数股东损益【子公司调整后的净利润×母公司少数股东持股比例】

未分配利润——年初【子公司未分配利润期初数】

贷：提取盈余公积【子公司本年提取数】

向所有者（或股东）分配【子公司本年宣告发放现金股利总额】

未分配利润——年末【倒挤】

1. (单选题) A 公司与 B 公司在合并前不存在关联方关系, A 公司 2×19 年 1 月 1 日投资 1 000 万元购入 B 公司 70% 的股权, 合并当日 B 公司所有者权益账面价值为 1 000 万元, 可辨认净资产公允价值为 1 200 万元, 差额为 B 公司一项无形资产公允价值大于其账面价值引起的。不考虑所得税等其他因素, 则在 2×19 年末 A 公司编制合并报表时, 抵销分录中应确认的商誉为 ( ) 万元。

A. 200

B. 100

C. 160

D. 90

【正确答案】 C

【答案解析】 控股合并中的合并商誉在合并财务报表中确认, 2×19 年期末 A 公司抵销分录中应确认的商誉 =  $1\ 000 - 1\ 200 \times 70\% = 160$  (万元)。

2. (多选题) 在对投资收益与利润分配进行抵销时, 抵销分录中可能涉及到的项目有 ( )。

A. 投资收益

B. 未分配利润

C. 少数股东损益

D. 少数股东权益

【正确答案】ABC

【答案解析】本题考核母公司投资收益和子公司利润分配的抵销。在对投资收益与利润分配进行抵销时，相关抵销分录为：

借：投资收益

    少数股东损益

    未分配利润——年初

贷：提取盈余公积

    对所有者（或股东）的分配

    未分配利润——年末

3.（判断题）在不考虑内部交易及其他因素情况下，在子公司为非全资子公司时，母公司本期对子公司股权投资收益与本期少数股东损益之和等于调整后子公司本期实现的净利润。

（ ）

【正确答案】Y

【答案解析】母公司本期确认的净利润份额+少数股东确认的净利润份额=子公司本期调整后的净利润。

## 第二十章 会计政策、会计估计变更和差错更正

### 知识点 1：会计政策变更和会计估计变更的判断

	业务	会计政策 变更	会计估计 变更
1	因执行新颁布的或新修订的企业会计准则，例如收入、租赁、债务重组等	√	
2	投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式	√	
3	存货发出计价方法的变更（发出存货的计价方法由先进先出法变更为加权平均法）	√	
4	金融资产（债务工具）之间的重分类	×	×
5	金融负债与权益工具之间的重分类	×	×
6	长期股权投资与金融资产之间的转换	×	×
7	长期股权投资成本法与权益法之间的转换	×	×

8	低值易耗品摊销由一次摊销变更分次摊销	×	×
9	自用固定资产因出租转变为投资性房地产, 投资性房地产转变为自用固定资产	×	×
10	公允价值的计算方法(估值技术包括市场法、收益法、成本法)的变更		√
11	固定资产、无形资产的折旧年限、净残值率、摊销年限的变更等		√
12	资产减值准备(存货)原来按照分类来计提, 现改为按照单项计提		√
13	应收账款坏账计提比例发生变更, 例 10% → 20% 或 20% → 10%		√
14	因或有事项确认的预计负债根据最新证据进行调整		√
15	采用产出法或投入法确定履约进度的变化		√
16	应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定		√

1. (单选题) 下列各项中, 属于企业会计政策变更的是 ( )。

- A. 将建造合同的履约进度由 50% 变更为 55%
- B. 将固定资产的折旧方法由年数总和法变更为工作量法
- C. 将无形资产的预计使用寿命由 8 年变更为 5 年
- D. 将存货的计价方法由先进先出法变更为个别计价法

【正确答案】D

【答案解析】选项 ABC 属于会计估计变更; 存货的计价方法属于会计政策, 因此选项 D 符合题意。

2. (多选题) 下列各项中, 属于企业会计政策变更的有 ( )。

- A. 将发出存货的计价方法由先进先出法变更为加权平均法
- B. 将投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式
- C. 将无形资产的预计使用寿命由 7 年变更为 4 年
- D. 将固定资产的折旧方法由双倍余额递减法变更为年限平均法

【正确答案】AB

【答案解析】选项 CD，属于会计估计变更。

3. (判断题) 企业因追加投资导致长期股权投资的核算由权益法转为成本法的，应当作为会计政策变更进行处理。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】会计政策变更是指针对相同的交易或事项采取另一种会计政策的行为，而因追加投资导致长期股权投资核算方法发生转换，转换前后不是同一事项，属于新事项采用新政策，所以不属于会计政策变更，应作为企业正常事项处理。

## 第二十一章 资产负债表日后事项

### 知识点 1：资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项，其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。

1. 典型的日后调整事项有：

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的现时义务；

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。

2. 典型的日后非调整事项有：

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负债；

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；

⑧在资产负债表日后期间分派的现金股利和股票股利。

1. (单选题) 甲公司 2×21 年度财务报告于 2×22 年 4 月 20 日经批准对外公布。下列各项

甲公司发生的交易或事项中，应据以调整甲公司 2×21 年度财务报表的是（ ）。

- A. 2×22 年 2 月 21 日，发行可转换公司债券
- B. 2×22 年 3 月 28 日，决定处置全资子公司
- C. 2×22 年 1 月 10 日，因质量问题被客户退回 2×21 年已确认收入的商品
- D. 2×22 年 4 月 25 日，发生火灾并造成重大损失

【正确答案】C

【答案解析】选项 AB，均与报告年度资产负债表日存在状况无关，属于资产负债表日后非调整事项，不调整 2×21 年度财务报表；选项 C，属于资产负债表日后调整事项，应调整 2×21 年度财务报表；选项 D，属于非日后期间发生的事项，不调整 2×21 年度财务报表。

2. (多选题) 企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括（ ）。

- A. 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
- B. 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
- C. 资产负债表日后发生巨额亏损
- D. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，属于日后非调整事项。

【总结】资产负债表日后事项是指自年度资产负债表日至财务会计报告批准报告日之间发生的需要调整或说明的事项。资产负债表日后事项所涵盖的期间，是指报告年度次年的 1 月 1 日至董事会、经理（厂长）会议或类似机构对财务报告的批准报出日之间的期间。

企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：

(一) 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。

(二) 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。

(三) 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。

(四) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：

(一) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

(二) 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。

- (三) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。
- (四) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。
- (五) 资产负债表日后资本公积转增资本。
- (六) 资产负债表日后发生巨额亏损。
- (七) 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。
- (八) 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

3. (判断题) 企业在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生巨额经营亏损时，应对资产负债表日的财务报表相关项目进行调整。( )

Y. 对

N. 错

【正确答案】N

【答案解析】企业在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生巨额经营亏损，属于资产负债表日后非调整事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。