

## 税务师《财务与会计》易错易混知识点及经典例题

## 知识点 1: 普通股的资本成本 VS 留存收益资本成本

普通股的资本成本 = 预计下一年的股利 / [当前股价 × (1 - 筹资费用率)] + 股利增长率

留存收益资本成本, 其计算与普通股成本相同, 不同点在于不考虑筹资费用。

【提示】如果已知上年股利为  $D_0$ , 计算公式中的预计下一年的股利  $D$  等于  $D_0(1+g)$ 。

(1) “ $D_0$ ” 指的是最近一期已经发放的股利;

(2) “ $D$ ” 指的是还未发放或最近一期即将发放的股利。

(3) “ $D_0$ ” 与 “ $D$ ” 的本质区别是, 与 “ $D_0$ ” 对应的股利 “已经收到”, 而与 “ $D$ ” 对应的股利 “还未收到”。

## 经典例题

1. 【例题·单选题】某公司普通股当前市价为每股 50 元, 拟按当前市价增发新股 100 万股, 预计每股筹资费用率为 2%, 最近刚发放的每股股利为 2.1 元, 以后每年股利增长率为 6%, 则该公司普通股的资本成本为 ( )。

A. 10.54%

B. 9.47%

C. 10.15%

D. 11.00%

【答案】A

【解析】 $K = [D_0 \times (1+g)] / [P \times (1-F)] + g = 2.1 \times (1+6\%) / [50 \times (1-2\%)] + 6\% = 10.54\%$

2. 【例题·单选题】某企业拟增加发行普通股，发行价为 10 元/股，筹资费用率为发行价的 4%，企业预计的普通股股利为 0.8 元/股，预计以后每年股利将以 5% 的速度增长，企业所得税税率为 25%，则企业普通股的资本成本为（ ）。

- A. 8.75%
- B. 13.75%
- C. 10.25%
- D. 13.33%

【答案】D

【解析】普通股资本成本 =  $0.8 / [10 \times (1 - 4\%)] + 5\% = 13.33\%$ 。

3. 【例题·单选题】某公司普通股目前的股价为 10 元/股，筹资费用率为 4%，上年支付的每股股利为 2 元，股利固定增长率 3%，则该企业利用留存收益的资本成本为（ ）。

- A. 23.00%
- B. 23.83%
- C. 24.46%
- D. 23.60%

【答案】D

【解析】留存收益资本成本 =  $2 \times (1 + 3\%) / 10 + 3\% = 23.6\%$ 。

## 知识点 2：付现成本 VS 营业成本

付现成本就是企业在经营过程中以现金支付的成本费用，比如：原材料、工人工资、税费等。

营业成本指的是企业在生产经营活动中发生的所有的成本,包括付现成本和非付现成本两部分。

固定资产投资决策中,

每年经营现金净流量

= 销售收入 - 付现成本 - 所得税

= (销售收入 - 付现成本) × (1 - 所得税税率) + 折旧 × 所得税税率——①

= 净利润 + 折旧等非付现成本——②

若题目中给出的是付现成本,那么上面的两个公式均可使用;

若题目中给出的是营业成本、销售成本、变动成本等词,那么只能使用第二个公式来计算。

### 经典例题

1. 【例题·单选题】某企业投资方案的年销售收入为 500 万元,付现成本为 150 万元,折旧为 50 万元,所得税税率为 25%,则该投资方案的每年现金净流量为 ( ) 万元。

A. 300

B. 225

C. 275

D. 260

【答案】C

【解析】每年经营现金净流量 =  $(500 - 150) \times (1 - 25\%) + 50 \times 25\% = 275$  (万元), 或每年现金净流量 =  $(500 - 150 - 50) \times (1 - 25\%) + 50 = 275$  (万元)。

2. 【例题·单选题】甲公司拟以 600 万元投资一项目,投产后年营业收入 180 万元,营业成本 150 万元(包括折旧费用),预计有效期 10 年,按直线法计提

折旧，无残值。所得税税率为 25%，则该投资方案的每年现金净流量为（ ）万元。

A. 82.50

B. 22.50

C. 60.00

D. 55.50

【答案】A

【解析】年折旧额 =  $600/10 = 60$ （万元），年营业现金净流量 =  $(180 - 150) \times (1 - 25\%) + 60 = 82.5$ （万元）。

3. 【例题·多选题】下列关于投资项目现金净流量计算公式的表述中，错误的有（ ）。

A. 现金净流量 = 销售收入 - 付现成本 - 所得税

B. 现金净流量 = 净利润 + 折旧等非付现成本  $\times (1 - \text{所得税税率})$

C. 现金净流量 = 净利润 + 折旧等非付现成本  $\times \text{所得税税率}$

D. 现金净流量 = 销售收入 - 付现成本 - 折旧等非付现成本  $\times \text{所得税税率}$

E. 现金净流量 =  $(\text{销售收入} - \text{付现成本}) \times (1 - \text{所得税税率}) + \text{折旧等非付现成本} \times \text{所得税税率}$

【答案】BCD

【解析】现金净流量

= 销售收入 - 付现成本 - 所得税

= 销售收入 - 付现成本 -  $(\text{销售收入} - \text{付现成本} - \text{折旧等非付现成本}) \times \text{所得税税率}$

=  $(\text{销售收入} - \text{付现成本}) \times (1 - \text{所得税税率}) + \text{折旧等非付现成本} \times \text{所得税税率}$

或者：现金净流量

$$= (\text{销售收入} - \text{付现成本} - \text{折旧等非付现成本}) \times (1 - \text{所得税税率}) + \text{折旧等非付现成本}$$

$$= \text{净利润} + \text{折旧等非付现成本}$$

### 知识点 3：短期借款的实际利率与资本成本的区别

借款的实际利率 = 利息 / 实际借款额

借款的资本成本 = 利息  $\times$  (1 - 25%) / 实际借款额

说明：实际利率是税前的，而资本成本是税后的。

### 经典例题

1. 【例题·单选题】甲企业从银行取得一笔借款 600 万元，期限为 3 年，年利率为 12%，筹资费用率为 2%，所得税税率为 25%，银行保留的补偿性余额为借款的 10%，则该笔借款的资本成本为（ ）。

A. 12.24%

B. 12.00%

C. 9.18%

D. 10.20%

【答案】D

【解析】长期借款的资本成本 =  $600 \times 12\% \times (1 - 25\%) / [600 \times (1 - 10\%) \times (1 - 2\%)] = 10.20\%$ 。

2. 【例题·单选题】某公司向银行借款 100 万元，年利率为 8%，银行要求保留 12% 的补偿性余额，则该借款的实际年利率为（ ）。

A. 6.67%

B. 7.14%

C. 9.09%

D. 11.04%

【答案】C

【解析】借款的实际年利率 =  $100 \times 8\% / [100 \times (1 - 12\%)] = 9.09\%$

3. 【例题·单选题】甲公司向银行借入短期借款 1000 万元，年利率 6%，银行按借款合同保留 15% 补偿金额，若企业所得税税率为 25%，不考虑其他借款费用，则该笔借款的资本成本为（ ）。

A. 7.50%

B. 5.30%

C. 8.00%

D. 7.10%

【正确答案】B

【答案解析】借款的资本成本 =  $6\% \times (1 - 25\%) / (1 - 15\%) = 5.3\%$ 。

#### 知识点 4：被替换部分账面价值 VS 被替换部分账面原值

固定资产改良时若某部分被替换下来，则被替换部分的账面价值要从在建工程中扣除。

如果直接给了被替换部分的账面价值，那么就直接减去；

如果给出的是被替换部分的原值，那么要用“原值 - 累计折旧 - 减值准备”来计算出被替换部分的账面价值，然后再减去。

#### 经典例题



1. 【例题·单选题】甲公司为提高 A 生产线的生产能力，于 2016 年 3 月 31 日进行改良，11 月份完工，改良期间领用外购原材料价款为 25 万元（不含税），发生其他相关支出共计 12 万元。估计能使 A 生产线延长使用寿命 3 年。根据 2016 年 3 月月末的账面记录，该生产线的原账面原价为 100 万元，已提的折旧为 40 万元，已提减值准备 10 万元。若被替换部分的账面原值为 20 万元，则该企业 2016 年 11 月份改良后该生产线的价值为（ ）万元。

A. 67

B. 77

C. 69

D. 75

【答案】B

【解析】该企业 2016 年 11 月份改良后固定资产价值 =  $(100 - 40 - 10) + 12 + 25 - (20 - 40 \times 20 / 100 - 10 \times 20 / 100) = 77$ （万元）

2. 【例题·单选题】甲公司为延长乙设备的使用寿命，于 2016 年 10 月对其进行改良，11 月完工，改良过程中发生相关支出共计 32 万元，改良时乙设备的账面原值为 200 万元。采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，已使用 2 年，已计提减值准备 30 万元，若被替换部分的账面原值为 60 万元，在 2016 年 11 月改良后乙设备的账面价值为（ ）万元。

A. 115

B. 105

C. 95

D. 85

【答案】C

【解析】改良前，该项固定资产的账面价值 =  $200 - 200 / 5 \times 2 - 30 = 90$ （万元），2016 年 11 月改良后乙设备的账面价值 =  $90 - 60 / 200 \times 90 + 32 = 95$ （万元）。

3. 【例题·单选题】甲企业 2×13 年 3 月末对某生产线进行改良，该生产线账面原值为 1000 万元，已计提折旧 650 万元，未计提减值准备。假设固定资产使用寿命 8 年，按年限平均法计提折旧，改良时被替换资产的账面价值为 60 万元，发生的可资本化相关支出共计 310 万元，2×13 年 6 月底工程完工。改良后该生产线尚使用寿命为 5 年，预计净残值为零，按年数总和法计提折旧。则该企业 2×13 年对该生产线应计提的折旧为（ ）万元。

A. 60.00

B. 100.00

C. 131.25

D. 140.00

【答案】C

【解析】改良后固定资产的入账价值 =  $1000 - 650 - 60 + 310 = 600$ （万元）；2×13 年应计提的折旧 =  $1000/8 \times 3/12 + 600 \times 5/15 \times 6/12 = 131.25$ （万元）。

#### 知识点 5：不同方式下企业长期股权投资的初始投资成本的确定

	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 = 付出的公允对价	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
		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 = 原金融资产在当日的公允价值 + 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	

### 经典例题

1. 【例题·单选题】甲、乙公司为同一集团下的两个子公司。甲公司 20×5 年年初取得乙公司 10% 的股权，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。同年 5 月，又从母公司 M 公司手中取得乙公司 45% 的股权，对乙公司实现控制。第一次投资支付银行存款 20 万元，当日乙公司可辨认净资产公允价值为 300 万元，所有者权益账面价值为 250 万元；第二次投资时支付银行存款 95 万元，当日乙公司相对于最终控制方而言的净资产账面价值为 400 万元；假定不考虑其他因素，已知该项交易不属于一揽子交易。则形成合并之后，甲公司应确认的长期股权投资入账价值为（ ）万元。

A. 115

B. 125

C. 220

D. 231

【答案】C

【解析】同一控制下多次交易分步实现企业合并，达到合并后应该以应享有被投资方所有者权益的账面价值份额作为长期股权投资的入账价值。所以甲公司应确认的长期股权投资入账价值 =  $400 \times (10\% + 45\%) = 220$  (万元)。

2. 【例题·单选题】甲公司持有乙公司 10% 的有表决权股份，指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。20×5 年 12 月 31 日该金融资产账面价值为 2000 万元（其中成本 1500 万元，公允价值变动 500 万元）。20×6 年 3 月 1 日甲公司又以现金 8000 万元为对价自非关联方处取得乙公司 50% 的股权，至此持股比例达到 60%，能够对乙公司施加控制。20×6 年 3 月 1 日乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值均为 15000 万元，原股权在当日的公允价值为 2500 万元，假定该交易不属于“一揽子交易”。则购买日，长期股权投资的入账价值为（ ）万元。

A. 9000

B. 9500

C. 10000

D. 10500

【答案】D

【解析】长期股权投资的初始投资成本 = 原金融资产的公允价值 2500 + 新支付对价的公允价值 8000 = 10500 (万元)。

3. 【例题·单选题】甲公司持有乙公司 30% 的有表决权股份，采用权益法核算。20×3 年 1 月 1 日，该项长期股权投资的账面价值为 3600 万元（其中成本 3000 万元，损益调整为 200 万元，其他权益变动为 400 万元），公允价值为 3500 万元。20×3 年 1 月 1 日，甲公司自乙公司其他股东购入乙公司 50% 的股权，支付价款 2000 万元，当日取得控制权并由权益法转为成本法核算。当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 9000 万元。假设该交易属于多次交易分步实现非同一控

制下的企业合并，并且两次交易不构成一揽子交易，则购买日长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

A. 5600

B. 5500

C. 3600

D. 7200

【答案】A

【解析】购买日长期股权投资的初始投资成本 =  $3600 + 2000 = 5600$ （万元）。

#### 知识点 6：委托方对由受托方代收代缴的消费税的处理

用途	情形	消费税记入科目
收回后出售	以不高于受托方的计税价格出售	借记“委托加工物资”
	以高于受托方的计税价格出售	借记“应交税费——应交消费税”
收回后内部使用	用于非消费税项目	借记“委托加工物资”
	用于连续生产应税消费品	借记“应交税费——应交消费税”

#### 经典例题

1. 【例题·单选题】委托加工应税消费品的物资收回后用于连续生产应税消费品的，由受托方代收代缴的消费税，应借记（ ）科目。

A. 应交税费——应交消费税

B. 管理费用

C. 委托加工物资

D. 税金及附加

【正确答案】A

【答案解析】委托加工应税消费品的物资收回后用于连续生产应税消费品的，支付的消费税允许抵扣，所以应计入“应交税费——应交消费税”科目的借方。

2. 【例题·单选题】委托方将委托加工应税消费品收回后用于非消费税项目，则委托方应将受托方代收代缴的消费税计入（ ）。

- A. 其他业务成本
- B. 应交税费——应交消费税
- C. 收回的委托加工物资的成本
- D. 管理费用

【答案】C

【解析】委托加工物资收回后以不高于受托方的计税价格出售的，以及用于非消费税项目的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

3. 【例题·单选题】企业委托加工应税消费品，如果收回后用于连续生产应税消费品，委托方对于尚未支付的受托方代收代缴的消费税的会计处理，正确的是（ ）。

- A. 借记“原材料”科目，贷记“银行存款”科目
- B. 借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”科目
- C. 借记“委托加工物资”科目，贷记“银行存款”科目
- D. 借记“委托加工物资”科目，贷记“应付账款”科目

【正确答案】B

【答案解析】委托加工应税消费品的物资收回后用于连续生产应税消费品的，委托加工环节的消费税可以抵扣，借记“应交税费——应交消费税”科目。同时由于款项尚未支付，因此要贷记“应付账款”科目。

### 知识点 7：投资时被投资方资产的账面价值与公允价值不等 VS 内部交易

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	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 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	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) 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)

### 经典例题

1. 【例题·单选题】2020 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 公司 20% 的股权，能够对 B 公司施加重大影响。取得投资时 B 公司的一批存货的公允价值为 300 万元，账面价值为 200 万元。截至 2020 年底，该批存货已对外出售 40%。B 公司 2020 年度实现净利润 260 万元。不考虑所得税等因素，则 A 公司 2020 年应确认的投资收益为（ ）万元。

A. 60

B. 44

C. 52

D. 72



【答案】B

【解析】应确认的投资收益 =  $[260 - (300 - 200) \times 40\%] \times 20\% = 44$  (万元)

2. 【例题·单选题】.A 公司于 2020 年 1 月 1 日购入 B 公司 30% 的股权，能够对 B 公司施加重大影响。取得该项投资时，B 公司各项可辨认资产、负债的公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。2020 年 7 月 17 日，A 公司出售商品一批给 B 公司，商品成本为 600 万元，售价为 800 万元，B 公司将购入的商品作为存货管理。至 2020 年末，B 公司已将从 A 公司购入商品的 60% 出售给外部第三方。B 公司 2020 年实现净利润 2000 万元。假定不考虑其他因素，则 A 公司 2020 年应确认的投资收益为 ( ) 万元。

A. 540

B. 564

C. 576

D. 600

【答案】C

【解析】应确认的投资收益 =  $[2000 - (800 - 600) \times (1 - 40\%)] \times 30\% = 576$  (万元)

3. 【例题·单选题】A 公司于 2×19 年 1 月 1 日取得 B 公司 30% 的股权，对 B 公司具有重大影响。取得投资时 B 公司其他资产、负债的账面价值与公允价值相等。2×19 年 7 月 1 日，B 公司向 A 公司销售一批存货，售价为 600 万元，成本为 400 万元，该批存货在 2×19 年已对外销售 80%，剩余部分在 2×20 年全部对外出售。B 公司 2×20 年度实现净利润 1500 万元。不考虑其他因素，则 A 公司 2×20 年应确认的投资收益为 ( ) 万元。

A. 462

B. 438

C. 450



D. 403

【答案】A

【解析】调整后的净利润 =  $1500 + (600 - 400) \times (1 - 80\%) = 1540$  (万元)，  
应确认的投资收益 =  $1540 \times 30\% = 462$  (万元)。

### 知识点 8：自用房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产 VS 投资性房地产成本模式转为公允价值模式

自用房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产，是将非投资性房地产转为投资性房地产（自用土地使用权、固定资产、存货转换为投资性房地产）。

转换日的公允价值大于账面价值的差额贷记“其他综合收益”科目，转换日的公允价值小于账面价值的差额借记“公允价值变动损益”科目。

转换日会计处理：

借：投资性房地产—成本（转换日的公允价值）

    累计折旧（或累计摊销）

    固定资产减值准备（或无形资产减值准备）

    公允价值变动损益（或贷记其他综合收益）（差额，倒挤）

贷：固定资产（或无形资产）

投资性房地产由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。

具体账务处理：

借：投资性房地产—成本

    —公允价值变动

投资性房地产累计折旧（摊销）

投资性房地产减值准备

贷：投资性房地产（原账面余额）

利润分配——未分配利润（或借记）

盈余公积（或借记）

### 经典例题

1. 【例题·单选题】企业的投资性房地产采用公允价值计量模式。20×5 年 1 月 1 日，该企业将一项固定资产转换为投资性房地产，该固定资产的账面余额为 100 万元，已提折旧 20 万元，已经计提的减值准备为 10 万元。该投资性房地产的公允价值为 80 万元，则转换日计入其他综合收益的金额是（ ）万元。

A. 10

B. 20

C. 30

D. 40

【答案】A

【解析】计入其他综合收益的金额 =  $80 - (100 - 20 - 10) = 10$ （万元）。

2. 【例题·单选题】20×2 年 1 月 1 日，甲公司将一栋自用的写字楼对外出租，采用成本模式进行后续计量。20×3 年 1 月 1 日，甲公司认为该房地产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从成本模式转换为公允价值模式计量。20×3 年 1 月 1 日，该写字楼的账面余额 5 000 万元，已计提折旧 500 万元，公允价值为 5 200 万元。假定不考虑所得税的影响，针对该事项甲公司的下列处理正确的是（ ）。

A. 该项投资性房地产的入账价值为 4 500 万元

B. 确认其他综合收益 700 万元

- C. 调整留存收益 700 万元
- D. 确认公允价值变动损益 700 万元

【答案】C

【解析】20×3 年 1 月 1 日，甲公司该项投资性房地产由成本模式转为公允价值模式时，应作为会计政策变更处理。账务处理如下：

借：投资性房地产——成本      5 000  
                    ——公允价值变动      200  
    投资性房地产累计折旧      500  
贷：投资性房地产              5 000  
        盈余公积                  70  
        利润分配——未分配利润      630

3. 【例题·多选题】下列关于投资性房地产的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 同一企业不得同时采用两种计量模式对投资性房地产进行后续计量
- B. 自用房地产转为公允价值模式下的投资性房地产，公允价值大于账面价值的差额应计入其他综合收益
- C. 投资性房地产成本模式转为公允价值模式属于会计政策变更，公允价值与账面价值的差额计入其他综合收益
- D. 自用房屋转为公允价值模式下的投资性房地产，账面价值大于公允价值的差额应计入公允价值变动损益
- E. 采用成本模式计量的投资性房地产转为非投资性房地产时，不需要考虑公允价值的影响

【答案】ABDE

【解析】选项 C，投资性房地产成本模式转为公允价值模式，公允价值大于账面价值的差额应该调整留存收益。

**知识点 9：专门借款利息的资本化 VS 一般借款利息的资本化**

(1) 专门借款资本化金额 = 资本化期间专门借款利息 - 资本化期间闲置资金取得的收益（不与资产支出挂钩）

(2) 一般借款利息的资本化金额 = 至当期期末止一般借款累计支出加权平均数 × 资本化率

① 累计支出加权平均数 =  $\Sigma$ （每笔资产支出金额 × 每笔资产支出实际占用的天数 / 会计期间涵盖的天数）

② 资本化率的计算（不与资产支出相挂钩）。

购建资产只占用一笔一般借款，资本化率为该项借款的利率；

购建资产占用一笔以上的一般借款，资本化率为这些借款的加权平均利率。

加权平均利率 = 借款当期实际发生的利息之和 / 借款本金加权平均数

其中：借款本金加权平均数 =  $\Sigma$ （每笔借款本金 × 每笔借款实际占用的天数 / 会计期间涵盖的天数）

**经典例题**

1. 【例题·单选题】某公司于 20×9 年 1 月 1 日动工兴建一幢办公楼，工期为 1 年，公司为建造办公楼发生有关借款业务如下：（1）专门借款有两笔，分别为：① 20×9 年 1 月 1 日，借入专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%，利息按年支付；② 20×9 年 7 月 1 日，借入专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 8%，利息按年支付。专门借款闲置资金均存入银行，假定存款年利率为 4%。（2）工程采用出包方式，20×9 年支出如下：① 1 月 1 日支付工程进度款 1 500 万元；② 7 月 1 日支付工程进度款 4 000 万元。至 20×9 年年底工程尚未完工。则 20×9 年借款费用资本化金额为（ ）万元。

A. 190

B. 200

C. 180

D. 270

【答案】A

【解析】专门借款利息资本化金额 =  $2\,000 \times 6\% + 2\,000 \times 8\% \times 6/12 - 500 \times 4\% \times 6/12 = 190$  (万元)。

2. 【例题·单选题】根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定，下列借款费用在资本化时需要与资产支出额相挂钩的是 ( )。

A. 专门借款的溢折价摊销

B. 一般借款的利息

C. 专门借款的利息

D. 外币专门借款汇兑差额

【答案】B

【解析】一般借款，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而占用了一般借款的，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。

3. 【例题·单选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司开始建造厂房，工期预计两年，该工程没有专门借款，占用两笔一般借款，一笔是 2017 年 1 月 1 日发行的总额为 5000 万元的一般公司债券，期限为 5 年，年利率为 8%；另一笔是 2017 年 10 月 20 日取得的五年期长期借款 1000 万元，年利率为 6.5%，甲公司分别于 2018 年 1 月 1 日、9 月 1 日支付工程款 900 万元和 1200 万元，假定这两笔一般借款除用于厂房建设外，没有其他符合资本化条件的资产购建或生产活动，则甲公司 2018 年这两笔一般借款发生的利息应予以资本化的金额为 ( ) 万元。

A. 85.00

B. 93.00



C. 133.00

D. 100.75

【答案】D

【解析】一般借款资本化率 =  $(5000 \times 8\% + 1000 \times 6.5\%) / (5000 + 1000) = 7.75\%$ ;  
所占用一般借款本金的加权平均数 =  $900 + 1200 \times 4/12 = 1300$  (万元); 一般借款费用的资本化金额 =  $1300 \times 7.75\% = 100.75$  (万元)。

### 知识点 10: 原材料开工时一次投入 VS 原材料分次投入

1. 原材料一次投入, 在月末分配完工产品和在产品成本时, 在产品同完工产品所耗费的原材料成本是相同的, 即 1 件在产品和 1 件完工产品原材料成本相同。因此是按在产品的实际数量与完工产品的产量的比例直接分配材料费用。

2. 原材料分次投入时月末在产品应根据完工程度 (材料使用的程度) 计算约当产量 (约当于完工产品的数量), 然后再在完工产品和在产品之间分配成本。

### 经典例题

1. 【例题·单选题】某企业基本生产车间本月新投产甲产品 300 件, 月末完工 240 件, 期末在产品完工率为 40%, 期初在产品数量为 0。本月甲产品生产发生的费用为: 直接材料 4800 元, 直接人工 1200 元, 制造费用 1000 元。甲产品生产所耗原材料是投入时一次性投入。月末, 该企业完工产品与在产品之间的生产费用分配采用约当产量法, 则本月完工甲产品的总成本为 ( ) 元。

A. 5840

B. 5864

C. 6012

D. 6363

【答案】A



【解析】本月完工产品的总成本 =  $4800/300 \times 240 + (1200 + 1000) / (60 \times 40\% + 240) \times 240 = 5840$  (元)

2. 【例题·单选题】某厂基本生产车间本月新投产甲产品 500 件，月末完工 400 件，在产品 100 件，假设月初在产品余额为 0，期末在产品完工率为 50%。本月甲产品生产费用为：直接材料 145000 元，直接人工 51200 元，制造费用 100000 元。甲产品生产所耗原材料系开工时一次性投入。月末，该企业完工产品与在产品之间的生产费用分配采用约当产量法，则本月完工甲产品的单位成本为 ( ) 元。

A. 658.22

B. 626.00

C. 592.40

D. 624.62

【答案】B

【解析】原材料是开工时一次性投入，所以材料费用应该按照实际数量来分配。  
完工产品的单位成本 =  $145000 / (400 + 100) + (51200 + 100000) / (400 + 100 \times 50\%) = 626$  (元)。

3. 【例题·单选题】甲公司只生产乙产品，2015 年 12 月初在产品数量为零，12 月份共投入原材料 50000 元，直接人工和制造费用共计 30000 元，乙产品需要经过两道加工工序，工时定额为 20 小时，其中第一道工序 12 小时，第二道工序 8 小时，原材料在产品生产时陆续投入。12 月末乙产品完工 330 件，在产品 150 件，其中第一道工序 100 件，第二道工序 50 件。甲公司完工产品和在产品生产费用采用约当产量法分配，各工序在产品完工百分比均为 50%。则甲公司 2015 年 12 月份完工产品的单位产品成本是 ( ) 元/件。

A. 220

B. 230

C. 210

D. 200

【答案】D

【解析】12 月末，乙产品的约当产量 =  $[100 \times 50\% \times 12 + 50 \times (12 + 8 \times 50\%)] / 20 = 70$  (件)，则甲公司 2015 年 12 月份完工乙产品的单位成本 =  $(50000 + 30000) / (330 + 70) = 200$  (元/件)。

