

2020年 注册会计师全国统一考试

综合阶段

应试指南·案例提高

■ 陈楠 主编 ■ 中华会计网校 编

感恩20年相伴 助你梦想成真



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内容提要

本书属于注册会计师“梦想成真”系列辅导丛书,是注册会计师考试辅导用书,内容包括会计、审计、税法、经济法、财务成本管理、公司战略与风险管理六科案例精讲,及综合案例演练。书稿整体解读考试情况,权威解读考试重点,同时精选案例题目,详解案例中涉及的考点,强化解题能力,最后还附有两套名师精心预测的模拟试卷,帮助考生掌握解题方法与技巧。本书适合备战综合阶段考试的读者阅读。

图书在版编目(CIP)数据

2020 年注册会计师综合阶段应试指南·案例提高 /
陈楠主编;中华会计网校编. —上海:上海交通大学
出版社,2020

ISBN 978-7-313-23024-9

I. ①2… II. ①陈… ②中… III. ①会计学-资格考
试-教学参考资料 IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2020)第 038125 号

2020 年注册会计师综合阶段应试指南·案例提高

2020 NIAN ZHUCE KUAIJISHI ZONGHE JIEDUAN YINGSHI ZHINAN • ANLI TIGAO

主 编: 陈 楠	编 者: 中华会计网校
出版发行: 上海交通大学出版社	地 址: 上海市番禺路 951 号
邮政编码: 200030	电 话: 021-64071208
印 刷: 定州启航印刷有限公司	经 销: 全国新华书店
开 本: 787mm×1092mm 1/16	印 张: 26.5
字 数: 612 千字	
版 次: 2020 年 4 月第 1 版	印 次: 2020 年 4 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978-7-313-23024-9	
定 价: 70.00 元	

版权所有 侵权必究

告 读 者: 如发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话: 0312-2362388

前言

QIANYAN

我国注册会计师考试制度于1991年创立，至今已经举办了29次考试。随着我国经济社会的全面进步和改革开放的持续深化，特别是我国经济与国际市场的日益融合，国家和社会对注册会计师的胜任能力提出了更高的要求。原考试制度与加快培养和选拔适应社会主义市场经济新形势和企业国际化发展新需求的行业人才的诉求之间，尚存在一定差距，迫切需要进行改革。为此，经财政部注册会计师考试委员会批准，中国注册会计师协会于2009年1月15日发布了《注册会计师考试制度改革方案》（会协〔2009〕5号），同年3月23日，财政部出台了《注册会计师全国统一考试办法》（财政部令第55号）。这两份文件规定将注册会计师考试划分为两个阶段，即专业阶段和综合阶段。考生在通过专业阶段考试的全部科目后，才能参加综合阶段考试。

从考试范围来看，综合阶段考试涵盖专业阶段六科的主要内容，考试大纲也明确表示会适量超纲。这是考试的要求所决定的，也是令不少考生望而生畏的原因所在。面对专业阶段六本厚厚的教材，相信每一位考生都会有同样的感受，就是内容繁杂、涉及面广，抓不住重点，知识点相对独立，没有主线，不成体系，逻辑关系不严密，复习更是无从下手，即使是每科专业知识都很扎实的考生，面对这样的考试，也会感到困难，无所适从。

为此，中华会计网校（www.chinaacc.com）的资深辅导专家潜心研究考试大纲和命题规律，全面分析和总结近年来综合阶段考试的特点和方向，精心策划编写了“梦想成真”系列图书。本系列丛书有《注册会计师综合阶段辅导教材（上下册）》《注册会计师综合阶段应试指南·基础强化（上下册）》《注册会计师综合阶段应试指南·案例提高》和《注册会计师综合阶段冲刺通关必刷8套模拟试卷》。

《注册会计师综合阶段应试指南·案例提高》整体解读考试情况，分析客观、预测精准。权威解读考试重点，总结规律，同时精选案例题目，详解案例中涉及的考点，强化学员解题能力，夯实基础，最后还附有两套名师精心预测的模拟试卷，帮助学员掌握解题方法与技巧。

由于时间仓促，加之作者水平有限，编写过程中难免有不足之处，还请广大考生批评指正。

编 者

图书特色

1 考试特点分析及应试技巧

解读考试整体情况，
客观分析，精准预测

一、综合阶段大纲基本结构框架

综合阶段大纲涵盖专业阶段 6 科的主要内容，测试范围包括但不限于大纲规定的内容。
职业能力综合测试一大纲涵盖内容如下：

会计	审计	税法
(一) 会计政策和会计估计及其变更及会计差错更正 (二) 固定资产 (三) 无形资产 (四) 投资性房地产 (五) 金融工具 (六) 长期股权投资及企业合并 (包括个别和合并报表)	(一) 审计计划 (二) 风险识别和评估 (三) 风险应对 (四) 销售与收款循环的审计 (五) 采购与付款循环的审计 (六) 生产与存货循环的审计 (七) 货币资金的审计	(一) 增值税法 (二) 消费税法 (三) 企业所得税法 (四) 个人所得税法

第 2 篇

审 计



本篇考试重点与命题思路

序号	重要知识点	命题思路
1	审计计划	案例中给出总体审计策略或具体审计计划，针对给定的策略提出质疑和建议；对于审计重要性的确定，需要结合被审计单位的具体情况，判断其是否合理

案例十 岳山机电股份有限公司审计业务对独立性的要求



案例背景

岳山机电股份有限公司 (以下简称岳山机电) 于 2×06 年由南岳集团有限公司 (以下

人。审计过程中发现下列与职业道德有关的事项：

(1) 截止到 2×18 年 5 月 31 日，张红的母亲拥有南岳集团 200 股流通股股票，该股票每股市值为 26 元。

益、密切关系或外在压力产生不利影响。

不利影响存在与否及其严重程度主要取决于下列因素：

(1) 该项目组成员在审计项目组中的角色；
(2) 实体的所有权是由少数人持有还是多



知识点剖析及拓展

【剖析 1】当一个实体在审计客户中拥有控制性的权益，并且审计客户对该实体非常重要时，会计师事务所、审计项目组成员或其

2 案例精讲

权威解读考试重点，总结规律

精选案例题目，强化解题能力

详解案例涉及考点，夯实基础

3 实战演练

名师精心预测，模拟演练，
助力通关

模拟试题 (一)

职业能力综合测试一

说明：本试卷共 1 题，50 分。其中：要求 1 至 4、6 至 8 用中文解答；要求 5 可选用中文或英文解答。如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分。

A 集团系国家高新技术企业，主要从事水

模拟试题 (二)

职业能力综合测试一

说明：本试卷共 1 题，50 分。其中：要求 1 至 8、10 用中文解答；要求 9 可选用中文或英文解答。如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分。

A 公司于 1997 年由 H 集团独家发起设立，

目录 Contents

第一部分 考试特点分析及应试技巧

2020 年考试特点分析及应试技巧	3
一、综合阶段大纲基本结构框架	3
二、综合阶段科目考试的测试目标	4
三、综合阶段命题特点及 2020 年命题趋势	4
四、本书特点	5
五、答题技巧	5

第二部分 案例精讲

第 1 篇 会计	9
本篇考试重点与命题思路	9
案例一 华清地产股份有限公司自营建造办公楼的核算	10
案例二 泽明股份有限公司资产减值损失的确认与计量	13
案例三 嘉和股份有限公司资产组的减值处理	17
案例四 申花股份有限公司股份支付的确认和计量	20
案例五 嘉华股份有限公司收入的确认和计量	25
案例六 富达科技股份有限公司的所得税处理	31
案例七 东升乳业股份有限公司资产负债表日后事项	35
案例八 华科实业股份有限公司金融工具的核算	39
案例九 长城股份有限公司企业合并业务的处理	45
案例十 金运股份有限公司多次交易达到企业合并的核算	51
案例十一 通达化工股份有限公司购买少数股权的核算	56
案例十二 恒通股份有限公司处置子公司股权且丧失控制权的核算	58
案例十三 东洋风险投资有限公司投资相关业务核算	61
案例十四 中天集团股份有限公司综合会计业务核算	71

第 2 篇 审计	79
本篇考试重点与命题思路	79
案例一 奔腾汽车股份有限公司审计的独立性及质量控制	80
案例二 岳山机电股份有限公司审计业务的独立性考虑	87
案例三 鸿德医疗器械股份有限公司的审计案例	95
案例四 东星数控仪器仪表股份有限公司审计案例	100
案例五 科鉴电子股份有限公司舞弊审计	106
案例六 东洋股份有限公司集团审计	109
案例七 江源集团特定业务审计及沟通	114
案例八 对中润食品股份有限公司审计程序的检查	120
案例九 中星电子股份有限公司特殊事项的审计	131
案例十 金信股份有限公司审计报告	136
第 3 篇 税法	143
本篇考试重点与命题思路	143
案例一 绿盛新能股份增值税处理	144
案例二 绿都集团增值税核算	149
案例三 信达股份特殊业务税务处理	151
案例四 华海化工费用所得税前扣除	154
案例五 三江重工资产及资产损失的税务处理	159
案例六 安康医疗器械企业重组的所得税处理	162
案例七 华安科技关联方交易的税务处理	165
案例八 绿都商贸利息费用税前扣除	169
案例九 维普股份个人所得税的核算	171
案例十 顺达股份辞退福利个人所得税	175
第 4 篇 经济法	177
本篇考试重点与命题思路	177
案例一 蓝鸟公司发行可转债及重大事项决议	178
案例二 广发公司增发股份案例分析	182
案例三 M 公司发行新股及转让股票的限制	188
案例四 万佳股份有限公司创业板上市	193
案例五 天地公司股东出资及中小板上市分析	198
案例六 A 公司要约收购 B 公司股份案例分析	203
案例七 昭阳公司权益变动信息披露及资产重组	211

案例八	华通机电有限公司买卖合同分析	215
案例九	华洋仪器有限公司违约案件的分析	219
案例十	景枫公司融资租赁合同案件的分析	222
案例十一	先导贸易有限公司破产案件的分析	225
案例十二	中兵电气集团公司反垄断案件的分析	229
案例十三	A 有限合伙企业案例分析	233
案例十四	春光公司票据与支付结算案件分析	237
第 5 篇	财务成本管理	240
	本篇考试重点与命题思路	240
案例一	中盛公司财务分析及预测	241
案例二	荣华公司投资项目资本预算分析	251
案例三	南方证券股份有限公司有价证券估价	257
案例四	光大公司的企业价值评估	262
案例五	顺鑫农业发展集团有限公司筹资分析	269
案例六	红星公司营运资本管理	279
案例七	瑞泰股份有限公司本量利分析	285
案例八	华康公司成本分析及预算	289
案例九	新纶公司的业绩评价	296
第 6 篇	公司战略与风险管理	302
	本篇考试重点与命题思路	302
案例一	中国乳制品产业五种竞争力分析	303
案例二	国际零售商维玛公司 SWOT 分析	314
案例三	华盛集团战略类型分析	320
案例四	联创公司组织结构与价值链分析	324
案例五	新杰公司企业战略与组织结构分析	331
案例六	明亮眼镜有限公司战略变革分析	336
案例七	寰球公司风险管理策略分析	340
案例八	天阳集团风险管理与内部控制分析	348
第 7 篇	综合案例演练	354
案例一	德兴公司股权投资业务案例分析（会计 + 税法）	354
案例二	金山公司销售业务案例分析（会计 + 审计）	357
案例三	西林公司所得税业务案例分析（会计 + 税法）	360

案例四	佳奥公司关联方业务案例分析（会计 + 审计）	363
案例五	丰达公司综合业务案例分析（会计 + 审计 + 税法）	366
案例六	天河公司平衡计分卡案例分析（财管 + 战略）	368
案例七	天星公司筹资案例分析（财管 + 经济法）	372
案例八	力拓公司可转换债券筹资案例分析（财管 + 经济法）	373
案例九	飞达公司的收购业务案例分析（财管 + 战略 + 经济法）	378

第三部分 实战演练

2020 年综合阶段模拟试题及参考答案	383
模拟试题（一）	383
模拟试题（二）	399

第一部分



考试特点分析及应试技巧

2020 年考试特点分析及应试技巧

综合阶段作为注册会计师考试的第二阶段，相比第一阶段(专业阶段)而言，综合阶段考试注重相关知识的灵活应用，要求考生具备综合分析的能力。

一、综合阶段大纲基本结构框架

综合阶段大纲涵盖专业阶段 6 科的主要内容，测试范围包括但不限于大纲规定的内容。

职业能力综合测试一大纲涵盖内容如下：

会计	审计	税法
(1) 会计政策和会计估计及其变更及会计差错更正 (2) 固定资产 (3) 无形资产 (4) 投资性房地产 (5) 金融工具 (6) 长期股权投资及企业合并(包括个别和合并报表) (7) 资产减值 (8) 负债和所有者权益 (9) 收入、费用和利润 (10) 非货币性资产交换 (11) 债务重组 (12) 所得税 (13) 外币折算 (14) 租赁 (15) 财务报表 (16) 公允价值计量 (17) 政府及民间非营利组织会计	(1) 审计计划 (2) 风险识别和评估 (3) 风险应对 (4) 销售与收款循环的审计 (5) 采购与付款循环的审计 (6) 生产与存货循环的审计 (7) 货币资金的审计 (8) 对特殊事项的考虑 (9) 对集团财务报表审计的特殊考虑 (10) 其他特殊项目的审计 (11) 信息技术对审计的影响 (12) 完成审计工作 (13) 审计报告 (14) 企业内部控制审计 (15) 质量控制 (16) 职业道德 (17) 审计业务对独立性的要求	(1) 增值税法 (2) 消费税法 (3) 企业所得税法 (4) 个人所得税法 (5) 关税法 (6) 资源税法和环境保护税法 (7) 房产税法、城镇土地使用税法和土地增值税法 (8) 国际税收

职业能力综合测试二大纲涵盖内容如下：

财务成本管理	公司战略与风险管理	经济法
(1) 财务管理基本原理 (2) 财务报表分析和财务预测 (3) 价值评估基础 (4) 资本成本 (5) 投资项目资本预算	(1) 战略与战略管理 (2) 战略分析 (3) 战略选择	(1) 法律基本原理 (2) 基本民事法律制度 (3) 物权法律制度 (4) 合同法律制度 (5) 合伙企业法律制度

续表

财务成本管理	公司战略与风险管理	经济法
(6) 证券、股票价值评估 (7) 期权价值评估 (8) 企业价值评估 (9) 资本结构 (10) 长期筹资 (11) 股利分配、股票分割与股票回购 (12) 营运资本管理 (13) 成本计算 (14) 标准成本法 (15) 作业成本法 (16) 本量利分析 (17) 短期经营决策 (18) 全面预算 (19) 责任会计 (20) 业绩评价 (21) 管理会计报告	(4) 战略实施 (5) 公司治理 (6) 风险与风险管理	(6) 公司法律制度 (7) 证券法律制度 (8) 企业破产法律制度 (9) 票据与支付结算法律制度 (10) 企业国有资产法律制度 (11) 反垄断法律制度 (12) 涉外经济法律制度

二、综合阶段科目考试的测试目标

职业能力综合测试要求考生在掌握专业阶段各学科知识和基本技能的基础上,通过必要的经验积累,能够综合运用各学科知识和相关技能对职业环境中的实务案例进行信息的筛选、甄别和判断,识别业务问题的性质、影响和要求等,运用所掌握的信息、知识进行深入的财务和财务分析及处理,提出有效的意见、建议或解决方案,并清晰地进行表达阐述。综合阶段的测试要求我们具备与认知、分析和评价相关的能力,同时要求我们具备沟通和表达的能力。

三、综合阶段命题特点及 2020 年命题趋势

(一) 考试形式多样化,信息量大,综合性强

综合阶段主要以综合题的形式进行考查,从近几年的考试情况看,信息量大、综合性强是综合阶段考试的特点。综合阶段考试分为职业能力综合测试一和职业能力综合测试二,两卷各设置一个综合性题目,题干条件由若

干资料构成,题目要求分别从不同的科目角度设置小题,小题题数一般为 10 个左右。

(二) 主线突出,细节全面

综合阶段考试分成试卷一和试卷二。试卷一以鉴证业务为重点,内容涉及会计、审计和税法等专业领域;试卷二以管理咨询和业务分析为重点,内容涉及财务成本管理、公司战略与风险管理和经济法等专业领域。

(三) 整体分值、考试时间稳定,英语以附加题形式考核

试卷一和试卷二各 50 分,2015 年打破了设置英文必考题的情况,变化为试卷一设置 5 分的英文作答附加分题,该变化使得一些英文基础不好的考生满心欢喜,但是在英文部分难度降低了,在中文方面的难度有所提升,从各科目大纲中都有新增章节就可以看出这个趋势,且近两年及 2020 年的大纲都维持了这个情况。

(四) 注重分析判断,贴近实务应用

综合阶段考试强调与认知、分析和评价相关的能力以及与书面沟通和表达相关的能力。对于实务经验的要求是在参加专业阶段考试过程中积累专业知识的基础上,持续加强实务经验的积累。

(五)2020 年命题趋势分析

1. 职业能力综合测试一

综合阶段开考前两年,题目有难度,跨度大,有超纲题目;机考实行后,考题难度稍降并整体稳定。近年来考题出现了跨科目的题目,这说明考题更注重不同科目间的结合。

2. 职业能力综合测试二

开考以来,考题计算性内容逐年增加,覆盖面有章可循,大事件整体覆盖。2015 年英文必考题取消,且大纲中各科目都有新增章节,近两年均维持 2015 年变化后的情形,内容调整更趋合理。

四、本书特点

针对综合阶段考试信息量大、综合性强的特点,本书提供大量案例供广大考生演练。本书主要包括三个部分:

第一部分考试特点分析及应试技巧,结合综合阶段的考试特点做出分析、预测和指引,结合综合阶段大纲规定的内容,做出梳理。

第二部分案例精讲,结合案例背景,有针对性地对案例要求进行分析,针对相关知识点进行知识点链接及拓展,全面详细,夯实基础内容,把握重点知识,对综合阶段涉及的知识点进行真实考核。综合案例演练,对不同科目结合进行出题,充分考虑各科目间知识点的关联性,做到融会贯通,紧贴真题考试模式。

第三部分实战演练,通过对真实考试的

模拟,让考生热身冲刺,使考生对考试形式、题型题量有一定的认识和体验,以熟练掌握做题技巧,合理分配时间。

五、答题技巧

从综合阶段设置的资料条件看,综合性较强。近几年,综合阶段的出题方式逐渐转变为用学到的知识去解决某些应用性问题。在正式做题之前,可先判断题目的难易程度,本着先易后难的原则依次解题,以提高做题得效率。

综合阶段考试文字表述性题目多,判卷时得分点明确,并非答得越多得分越高。这就要求我们在平时的学习中准确把握各个规定的关键词,在做题时尽量用准则或法条等的原文作答,即使不能完全按照原文作答,也要将关键词阐述出来,保证判卷人员一眼就能看到我们答题的关键点,从而尽量拿到更高的分数。

综合阶段的考题偶有超纲,对于大纲没有具体解释但体现实务领域热点问题的新业务,做题时要保持头脑冷静,运用我们学到的处理原则或老师补充的知识予以处理;如果依然百思不得其解,这时就要果断放弃,因为实践证明,这种对于大家来说都是难点的内容往往所占分值不多并且与其他业务关联不大。

再次提醒考生:注会综合阶段考试的备考过程可能会比较艰苦。在这一过程中,大家唯有加倍努力和付出,才能取得理想的成绩,毕竟一分耕耘一分收获。最后预祝所有注会综合阶段的考生均能在 2020 年**梦想成真**!

第二部分



案例精讲

本篇考试重点与命题思路

序号	重要知识点	命题思路
1	会计政策和会计估计及其变更及会计差错更正	案例中给出与会计政策和会计估计及其变更有关的业务,分析判断其划分及会计处理是否正确,并说明理由;分析判断会计差错更正的处理是否正确
2	固定资产、无形资产与投资性房地产	案例中给出固定资产、无形资产或投资性房地产的业务或事项,分析其会计处理(固定资产更新改造、无形资产研发支出、投资性房地产的转换等)是否正确
3	金融工具	案例中给出金融工具的特性,判断其类型并说明理由;给出金融工具的处理,判断会计处理是否正确并说明理由;给出金融资产转移的资料,分析、判断金融资产是否应终止确认并简要说明理由;案例中给出金融工具相关业务,进行金融负债和权益工具区分;对复合金融工具进行拆分,判断其会计处理是否正确,并说明理由;案例中给出套期相关业务,判断其类型并说明理由;给出套期的会计处理,判断是否正确并说明理由
4	长期股权投资及企业合并	案例中给出股权投资业务,分析判断初始计量、后续计量的会计处理是否正确,分析判断权益性投资核算方法转换的会计处理是否正确。对于合营安排,判断其认定、分类、会计处理是否正确,并简要说明理由
5	资产减值	案例中给出相关资产(存货、资产组、总部资产、商誉等)减值的情况,判断减值计提是否正确并说明理由
6	负债和所有者权益	案例中给出负债(借款费用、职工薪酬、股份支付、或有负债、其他负债等)和所有者权益相关业务,判断会计处理是否正确并说明理由或是给出相关业务,提出会计处理分析意见
7	收入确认	案例中给出各种业务,分析判断收入的确认和计量是否正确,并说明理由;案例中给出各种特定交易的会计处理,判断其是否恰当,并说明处理原则;案例中给出与政府补助有关的业务,分析判断其会计处理是否正确,并说明理由
8	特殊业务的会计处理	案例中给出与非货币性资产交换、债务重组、外币折算、租赁有关的业务,分析判断其会计处理是否正确,并说明理由,或是给出相关业务,对该业务的会计处理提出分析意见;对于所得税,给出相关资料,分析判断是否应确认递延所得税,并简要说明理由

续表

序号	重要知识点	命题思路
9	财务报表	案例中给出企业合并的相关资料,分析判断相关业务(多次交易形成企业合并、购买子公司少数股权、不丧失控制权情况下处置子公司部分股权、丧失控制权情况下处置子公司股权等)的处理原则及对合并财务报表相关项目的影响(如对合并所有者权益的影响、对合并报表投资收益项目的影响);案例中给出相关资料,判断企业每股收益的计算是否正确,并说明理由;分析判断持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的处理是否正确;案例中给出相关资料,分析判断资产负债表日后事项的类型,说明理由并给出相应的处理原则或调整处理
10	公允价值计量	案例中给出公允价值计量的具体应用,分析判断其处理是否正确
11	政府及民间非营利组织会计	案例中给出政府及民间非营利组织的会计处理,分析判断其处理是否正确

案例一 华清地产股份有限公司自营建造办公楼的核算



案例背景

华清地产股份有限公司(以下简称华清地产)于19×9年由华银集团独家发起设立,于2×03年首次公开发行股份并在上海证券交易所上市。华清地产是一家集房地产规划设计、开发建设、物业管理于一体的现代化国际企业。华清地产于2×14年1月2日动工兴建一幢办公楼,建成后自用,工程采用自营建造的方式。受政策调控的影响,华清地产销售情况不佳,资金相对紧张,建造该办公楼的资金主要是通过银行借款和发行债券筹集。相关资料如下:

(1)华清地产为建造办公楼于2×14年1月2日向银行专门借款3000万元,借款期限为3年,年利率为8%,按年支付利息。除此之外,无其他专门借款。办公楼的建造还占用两笔一般借款:①从A银行取得长期借款1000万元,期限为2×11年12月1日~2×16年12月1日,年利率为6%,按年支付利息;②2×14年12月31日发行一次还本、分次付息的普通债券,期限为3年,面值为1000万元,价格为1200万元,票面利率为9%,经计算的实际利率为8.5%。

华清地产建造工程的资产支出如表1-1所示:

表 1-1

各期资产支出表

单位:万元

日期	每期资产支出项目	每期资产支出金额
2×14年1月2日	购入为工程准备的物资一批,买价1755万元,运费5万元	1760
2×14年7月2日	由于工程需要,购入特殊材料一批,外购成本为936万元	936
2×15年1月2日	支付自营工程人员工资500万元,其他支出1804万元	2304

闲置专门借款资金用于固定收益债券临时性投资,临时性投资月收益率为0.5%。2×14年确认借款利息资本化金额240万元。

(2)工程于2×15年6月30日完工,达到预定可使用状态,7月10日正式投入使用。该幢办公楼预计净残值为287.28万元,使用

寿命为30年,采用年限平均法计提折旧。
2×15年确认一般借款利息资本化金额85万元。

(3)至2×15年6月30日完工,华清地产将该办公楼确认固定资产,且其入账价值为5445万元。

(4)2×16年12月31日,华清地产与北方信达公司签订经营租赁协议,将该办公楼整体出租给北方信达公司,租赁期开始日为2×17年1月1日,租期为3年,年租金为150万元,每年末支付。华清地产有证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得,采用公允价值模式计量该房地产。2×16年12月31日公允价值为5200万元。转换日,公允价值与账面价值的差额计入公允价值变动损失。

(5)该幢办公楼于2×17年末、2×18年末、2×19年末的公允价值分别为5500万元、5600万元和5800万元。2×20年1月15日华清地产处置该项投资性房地产,售价为5800万元。相关会计处理影响当年利润总额12.89万元。

要求:根据上述资料,假定不考虑其他条件,逐项判断华清地产的会计处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,提出恰当的处理意见(假定不考虑相关税费或者递延所得税的影响)。



参考答案

(1)会计处理存在不当之处。

处理意见:2×14年专门借款利息资本化金额 $=3000 \times 8\% - 1240 \times 0.5\% \times 6 - 304 \times 0.5\% \times 6 = 193.68$ (万元)

(2)会计处理存在不当之处。

处理意见:一般借款的加权平均资本化率(年) $= (1000 \times 6\% + 1200 \times 8.5\%) / (1000 + 1200) = 7.36\%$

2×14年末未占用一般借款,当年一般借款利息资本化金额为0。

2×15年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 $= (1760 + 936 + 2304 - 3000) \times 6 / 12 = 1000$ (万元)

2×15年一般借款利息资本化金额 $= 1000 \times 7.36\% = 73.6$ (万元)

(3)会计处理存在不当之处。

处理意见:2×15年6月30日该办公楼的入账成本 $= 1760 + 936 + 2304 + 193.68 + 120 + 73.6 = 5387.28$ (万元)

(4)会计处理存在不当之处。

处理意见:将自用办公楼转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,转换日,公允价值5200万元与账面价值5132.28万元 $(5387.28 - 255)$ 的差额67.72万元计入其他综合收益。

(5)会计处理存在不当之处。

处理意见:华清地产因处置该项房地产影响当年利润总额的金额 $= 5800 - 5800 - (5800 - 5200) + 67.72 + (5800 - 5200) = 67.72$ (万元)。



知识点链接及拓展

【链接与拓展1】借款费用资本化的金额

(一)外币专门借款资本化金额

为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的,应当以专门借款当期实际发生的利息费用,减去尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

当企业为购建或者生产符合资本化条件的资产所借入的专门借款为外币借款时,在借款费用资本化期间内,外币专门借款本金及其利息的汇兑差额,应当予以资本化,计入符合资本化条件的资产的成本。而除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用,计入当期损益。

(二)一般借款资本化金额

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,企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率,计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

一般借款应予资本化的利息金额=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

所占用一般借款的资本化率=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

所占用一般借款本金加权平均数=Σ(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)

【链接与拓展2】固定资产的建造成本

(一)自行建造固定资产

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。包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

(1)企业以自营方式建造固定资产,企业为建造固定资产准备的各种物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本,并按照各种专项物资的种类进行明细核算。

(2)企业以出包方式建造固定资产,其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

待摊支出,是指在建设期间发生的,不能直接计入某项固定资产价值,而应由所建造固定资产共同负担的相关费用,包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施

费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失以及负荷联合试车费等。

注意:企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本,应确认为无形资产(土地使用权)。

(二)固定资产的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时,发生的后续支出通过“在建工程”科目核算。企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分,当发生的后续支出符合固定资产确认条件时,应将其计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除。这样可以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本,导致虚增固定资产成本。

与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合资本化条件的,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。除与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本确定原则进行处理外,行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用或销售费用。

企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用,符合资本化条件的,可以计入固定资产成本或其他相关资产的成本;不符合资本化条件的,应当费用化,计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间,照提折旧。

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

【链接与拓展3】 公允价值计量的投资性房地产

(一) 公允价值计量投资性房地产的后续计量

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,资产负债表日应当以公允价值计量。资产负债表日,投资性房地产的公允价值与账面余额的差额,借记或贷记“投资性房地产——公允价值变动”科目,贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

(二) 公允价值计量投资性房地产的转换

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货时,应当以其转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时,投资性房地产

按照转换日的公允价值计价,转换日的公允价值小于原账面价值的,其差额计入当期损益(公允价值变动损益);转换日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入其他综合收益。

(三) 公允价值计量投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置,或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时,应当终止确认该项投资性房地产。处置投资性房地产时,应当按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;按该项投资性房地产的账面价值,借记“其他业务成本”科目,贷记“投资性房地产”等科目。投资性房地产采用公允价值模式计量的,应结转投资性房地产累计公允价值变动,若存在原转换日计入其他综合收益的金额,也应一并结转。

案例二 泽明股份有限公司资产减值损失的确认与计量



案例背景

泽明股份有限公司(以下简称泽明公司)为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为13%,主要从事汽车制动系统的研发、生产和销售,汽车配件的生产和销售。2×19年12月31日,泽明公司对下列资产进行减值测试,假定泽明公司下列资产以前期间未计提减值准备。有关处理如下:

(1) 2×19年12月31日,泽明公司库存A配件2000件,每件成本为3万元,账面成本总额为6000万元。该配件是专门为组装节能发动机而购进的,2000件该配件可以组装成2000台节能发动机。该配件2×19年12月31日的市场价格为每件2.6万元。节能发动机2×19年12月

31日的市场价格为每台4.52万元(含税价)。将该配件组装成节能发动机,预计每件还需发生成本0.8万元,预计销售每台节能发动机需要发生销售费用及相关税金0.4万元。节能发动机是泽明公司2×19年新开发的产品。泽明公司未对该配件计提减值准备。

(2) 泽明公司2×19年12月31日用于汽车制动系统研发的无形资产的可收回金额为460万元。该项无形资产是泽明公司2×17年初开始自行研究开发的一项新技术,2×17年发生相关研究费用100万元,符合资本化条件前发生的开发费用为120万元,符合资本化条件后发生的开发费用为280万元;2×18年至无形资产达到预定用途前发生开发费用460万元,2×18年7月该技术获得成功达到预定用途并专门用于汽车制动系统的研发。申请专利

权发生注册费用 20 万元,为运行该项无形资产发生的培训支出为 14 万元。该项专利权的法律保护期限为 15 年,泽明公司预计运用该专利生产的产品在未来 10 年内会持续为企业带来经济利益。凌风汽车公司向泽明公司承诺在 5 年后以 160 万元购买该专利权。泽明公司管理层计划在 5 年后将其出售给凌风汽车公司。泽明公司采用直线法摊销无形资产。泽明公司未对该无形资产计提减值准备。

(3)泽明公司预计生产轮胎的生产线在未来 4 年内每年产生的现金流量净额分别为

2800 万元、3200 万元、3800 万元、6400 万元,预计 2×24 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 9300 万元;假定按照 5%的折现率和相应期间的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的净额为 20240.40 万元。2×19 年 12 月 31 日计提减值准备前该生产线的账面价值为 21000 万元。泽明公司对该生产线计提 759.6 万元减值准备。已知部分时间价值系数如表 1-2 所示:

表 1-2

复利现值系数表

项目	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

(4)2×19 年 12 月 31 日,泽明公司用于出租的一幢办公楼出现减值迹象,若将其对外处置,预计可收到价款 78 万元,并同时发生相关费用 3 万元。如果继续持有,其未来现金流量现值为 76 万元。该项办公楼的租赁开始日为 2×18 年 12 月 31 日,泽明公司将其作为以成本模式计量的投资性房地产核算。租赁开始日该办公楼的账面原值为 200 万元,累计折旧为 110 万元,采用年限平均法计提折旧,尚可使用年限为 10 年,预计净残值为零。泽明公司确认减值损失 6 万元。

(5)泽明公司 2×16 年 12 月 31 日购入一项汽车配件生产设备,原始成本为 650 万元,预计使用寿命为 8 年。由于市场上出现替代产品,2×19 年 12 月 31 日,泽明公司对该设备进行减值测试时,根据可获得的市场信息,泽明公司决定采用重置成本法估计该设备的公允价值。

泽明公司在估计公允价值时,因无法获得该设备的市场交易数据,也无法获取其各项成本费用数据,故采用以设备历史成本为基础,根据同类设备的价格上涨指数来确定公允价值的物价指数法。假设自 2×17 年至 2×19 年,此类设备价格指数按年分别为上涨

的 5%、3%和 5%。此外,在考虑各项贬值因素后,泽明公司估计在购买日该数控设备的成新率为 80%。

要求:

1. 根据资料(1)至(4),假定不考虑其他条件,逐项判断泽明公司的会计处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,提出恰当的处理意见(假定不考虑相关税费或者递延所得税的影响)。

2. 根据资料(5),假定不考虑其他条件,计算 2×19 年 12 月 31 日泽明公司估计该设备的公允价值。



参考答案

1. (1)会计处理存在不当之处。

处理意见: A 配件生产的节能发动机的可变现净值 = $2000 \times [4.52 / (1 + 13\%) - 0.4] = 7200$ (万元),节能发动机的成本 = $2000 \times (3 + 0.8) = 7600$ (万元),节能发动机的可变现净值低于其成本,即该配件生产的节能发动机发生减值,所以该配件应按照成本与可变现净值孰低计价。

该配件的可变现净值 = $7200 - 2000 \times 0.8 =$

5600(万元),该配件的成本为6000万元,该配件应计提的跌价准备 $=6000-5600=400$ (万元)。

(2)会计处理存在不当之处。

处理意见:自行研发的无形资产的入账价值为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。因此该项专利权的入账价值 $=280+460+20=760$ (万元)。

2×19 年末该项无形资产的账面净值 $=760-(760-160)/60\times 18=580$ (万元)

应计提的无形资产减值准备 $=580-460=120$ (万元)。

(3)会计处理存在不当之处。

处理意见:该生产线预计未来现金流量现值 $=2800\times 0.9524+3200\times 0.9070+3800\times 0.8638+6400\times 0.8227+9300\times 0.7835=21403.39$ (万元)

公允价值减去处置费用后的净额 $=20240.40$ (万元)

所以,可收回金额应该取其较高者

21403.39万元,大于其账面价值21000万元,所以该生产线没有发生减值,不需要计提减值准备。

(4)会计处理存在不当之处。

处理意见:投资性房地产公允价值减去处置费用后的净额 $=78-3=75$ (万元)

未来现金流量现值为76万元,则该项投资性房地产的可收回金额为76万元。

应确认的减值损失 $=90-90/10-76=5$ (万元)。

2×19 年12月31日泽明公司估计该设备的公允价值 $=650\times(1+5\%)\times(1+3\%)\times(1+5\%)\times 80\%=590.50$ (万元)



知识点链接及拓展

【链接与拓展1】 资产减值损失的确认与计量

(一)存货可变现净值的确定(见表1-3)

表 1-3 存货的可变现净值的确定

持有存货的目的	可变现净值的确定
产成品、商品和用于出售的材料	以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额
需要经过加工的材料存货	以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额

【提示】 这里估计售价为不含增值税的售价。

(二)资产减值准则规范

固定资产、无形资产、长期股权投资、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产的减值核算思路是:

(1)计算确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。

(2)计算确定资产未来现金流量的现值。

(3)比较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,取其较高者作为资产的可收回金额。

(4)资产可收回金额低于账面价值的,按

其差额计提减值准备,确认减值损失。

下列情况作特殊考虑:

(1)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,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值,不需再估计另一项金额。

(2)没有确凿证据或者理由表明,资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额,可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额,如企业持有待售的资产。

(3)资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法估计的,应当以该资产预计未来现

现金流量的现值作为其可收回金额。

(4) 对于使用寿命不确定的无形资产要每个期末进行减值测试。

【链接与拓展2】公允价值计量

(一) 估值技术

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当使用适用于当前情况的估值技术，且企业使用该估值技术时有足够可利用数据和其他信息支持。估值技术通常包括市场法、收益法和成本法，企业应当根据实际情况从这三种方法中选择一种或多种估值技术。

1. 市场法

市场法是利用相同或类似的资产、负债

或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。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。

2. 收益法

收益法是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。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。现金流量折现法是企业收益法中最常用到的估值方法，包括传统法和期望现金流量法(见表1-4)。

表 1-4 现金流量折现法

方法名称	相关内涵
传统法	使用在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的折现率的一种折现方法
期望现金流量法	使用经风险调整的期望现金流量和无风险利率，或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率的一种折现方法

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。在成本法下，企业应当根据折旧贬值情况，对市场参与者获得或构建具有相同服务能力的替代资产的成本进行调整。

(二) 非金融资产公允价值的确定基础

1. 非金融资产的最佳用途

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产和负债的价值最大化时该非金融资产的用途。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，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。

2. 非金融资产的估值前提

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将其与其他资产或负债组合使用(见表1-5)。

表 1-5 非金融资产公允价值的确定

实现最佳用途方式	公允价值
单独使用	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
与其他资产或负债组合使用	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

其中，负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业为组合之外的资产筹集资金所产生的负债。

案例三 嘉和股份有限公司资产组的减值处理



案例背景

嘉和股份有限公司(以下简称嘉和公司)是以包装机械设备制造为主的大型工业企业,主要从事机电通用包装机、兼用包装机及专用包装机的生产、销售。有关资料如下:

(1)嘉和公司拥有一条专用包装机生产线,该生产线由甲、乙、丙三部设备构成,成本分别为80万元、120万元和200万元,使用年限均为10年,预计净残值均为零,采用年限平均法计提折旧。

2×19年,该生产线生产的专用包装机有替代产品上市,导致公司专用包装机的销售量锐减35%,该生产线可能发生了减值,因此,嘉和公司在2×19年12月31日对该生产线进行减值测试。假定至2×19年12月31日,嘉和公司整条生产线已经使用5年,预计尚可使用5年,以前年度未计提减值准备,因此,甲、乙、丙三部设备在2×19年12月31日的账面价值分别为40万元、60万元和100万元。

嘉和公司在综合分析后认为,甲、乙、丙三部设备均无法单独产生现金流量,但整条生产线构成完整的产销单元,可以独立产生现金流量。嘉和公司估计甲设备的公允价值减去处置费用后的净额为30万元,乙和丙设备都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额,三部设备各自未来现金流量的现值也均无法合理估计。

嘉和公司在合理预计整条生产线未来5年的现金流量及折现率的基础上,得到该生产线预计未来现金流量现值为120万元。估计整条生产线的公允价值减去处置费用后的净额为100万元。

(2)2×19年1月1日,嘉和公司与金源公司签订股权转让协议,嘉和公司以4500万元的价格购买金源公司持有的金码公司80%的股权。2×19年2月1日,嘉和公司支付了上述转让款,股权转让手续办理在当日办理完毕,嘉和公司能够对金码公司实施控制。2×19年2月1日,金码公司可辨认净资产的公允价值为5000万元。嘉和公司与金源公司在该项交易前不存在关联方关系。假定金码公司所有资产被认定为一个资产组,该资产组包含商誉,资产组不存在减值迹象。至2×19年12月31日,金码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为5200万元,金码公司所有可辨认资产均未发生减值。嘉和公司估计包含商誉在内的资产组可收回金额为5300万元。

要求:

(1)针对上述资料(1),确定资产组,并说明理由。

(2)确定生产线可收回金额。

(3)计算确定2×19年12月31日甲、乙、丙设备的减值损失。

(4)针对资料(2),假定不考虑其他条件,计算2×19年12月31日商誉需计提的减值准备金额并说明其减值测试的相关规定。



参考答案

(1)将甲、乙、丙三部设备构成的整条生产线作为一个资产组。

理由:因为甲、乙、丙三部设备均无法单独产生现金流量,但整条生产线构成完整的产销单元,可以独立产生现金流量,因此应将甲、乙、丙三部设备构成的整条生产线作为一

个资产组。

(2) 生产线预计未来现金流量现值为 120 万元, 而公允价值减去处置费用后的净额为 100 万元, 可收回金额为预计未来现金流量现值和公允价值减去处置费用后的净额两者中的较高者, 所以该生产线的可收回金额为 120

万元。

(3) 2×19 年 12 月 31 日, 该生产线的账面价值为 200 万元, 可收回金额为 120 万元, 发生了减值, 应当确认减值损失 80 万元, 并将该减值损失分摊到构成生产线的甲、乙、丙三部设备中。具体分摊过程如表 1-6 所示:

表 1-6

减值损失分摊表

单位: 万元

项目	甲设备	乙设备	丙设备	整条生产线 (资产组)
账面价值	40	60	100	200
可收回金额				120
减值损失				80
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	10	24	40	74
分摊后账面价值	30	36	60	
尚未分摊的减值损失				6
二次分摊比例		37.50%	62.50%	
二次分摊减值损失		2.25	3.75	6
二次分摊后应确认减值损失总额		26.25	43.75	
二次分摊后账面价值		33.75	56.25	

说明: 按照分摊比例, 甲设备应当分摊减值损失 16 万元 ($80 \times 20\%$), 但由于甲设备的可回收金额为公允价值减去处置费用后的净额 30 万元, 因此甲设备只需确认减值损失 10 万元 ($40 - 30$), 未能分摊的减值损失 6 万元 ($16 - 10$) 应当在乙设备和丙设备之间进行再分摊。

所以甲设备计提的减值金额为 10 万元, 乙设备计提的减值金额为 26.25 万元 ($24 + 2.25$), 丙设备计提的减值金额为 43.75 万元 ($40 + 3.75$)。

(4) 合并报表中确认的商誉 = $4500 - 5000 \times 80\% = 500$ (万元)

总商誉 = $500 / 80\% = 625$ (万元)

嘉和公司包含商誉的资产组账面价值 = $5200 + 625 = 5825$ (万元)

可收回金额为 5300 万元, 应计提减值 525 万元。

2×19 年 12 月 31 日合并报表中商誉应计提的减值准备 = $525 \times 80\% = 420$ (万元)

商誉减值测试的规定: 商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合至少在每年度终了进行减值测试。

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, 应当确认减值损失, 减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值, 然后根据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。



知识点链接及拓展

【链接与拓展 1】资产组的减值规范

(一) 资产组的认定

资产组是企业可以认定的最小资产组合, 其产生的现金流入应当基本上独立于其他资

产或者资产组。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。认定资产组应当考虑的因素包括:

(1) 资产组的认定, 应当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。因此, 资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。

企业几项资产的组合生产的产品(或者其他产出)存在活跃市场的, 无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用, 均表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入, 在符合其他相关条件的情况下, 应当将这些资产的组合认定为资产组。

(2) 资产组的认定, 应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。比如企业各生产线都是独立生产、管理和监控的, 那么各生产线很可能应当认定为单独的资产组; 如果某些机器设备是相互关联、互相依存的, 其使用和处置是一体化决策的, 那么这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

(二) 资产组减值测试

1. 资产组账面价值与可收回金额的确定

资产组的账面价值应当包括可直接归属于资产组并可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值, 通常不应包括已确认负债的账面价值, 但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。

资产组的可收回金额, 与单项资产相同,

也是按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者孰高确定。

2. 资产组减值的会计处理

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。减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊:

(1) 首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

(2) 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。

(3) 以上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。抵减后各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者: 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。因此而导致的未能分摊的减值损失金额, 应当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。

【链接与拓展2】总部资产减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产通常难以单独进行减值测试, 需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。

企业对某一资产组进行减值测试时, 应当先认定所有与该资产组相关的总部资产, 再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别进行处理, 具体处理如图1-1所示。

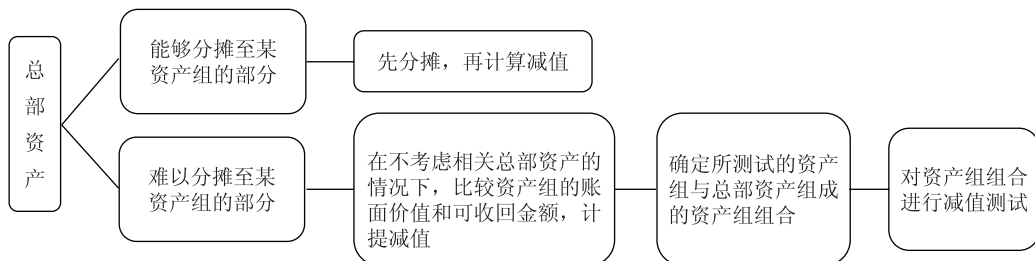


图 1-1 总部资产减值测试的基本流程

【链接与拓展3】 商誉的减值测试及处理

企业合并所形成的商誉,至少应当在每年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流量,应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。进行资产减值测试时,商誉的账面价值应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合。

企业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,应根据吸收合并形成商誉与控股合并形成商誉的情况分别进行处理。

1. 非同一控制下吸收合并形成商誉的减值测试

假定甲公司原有 A、B、C 三个资产组,吸收合并乙公司(由 D、E 两条生产线组成),应该认定三个资产组 A、B、C 以及与商誉有关的资产组组合 D、E。商誉减值测试如图 1-2 所示。

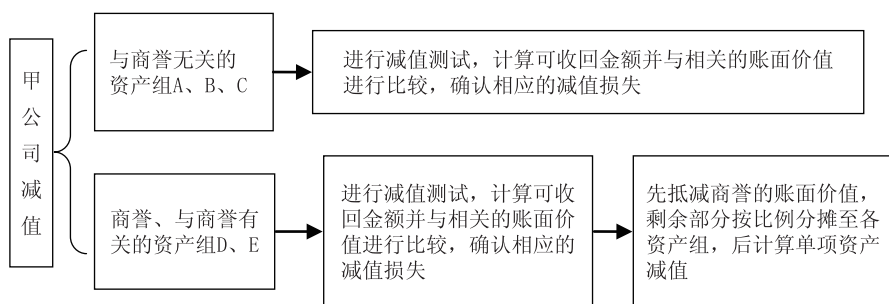


图 1-2 吸收合并形成商誉的减值测试

2. 非同一控制下控股合并形成商誉的减值测试(见图 1-3)

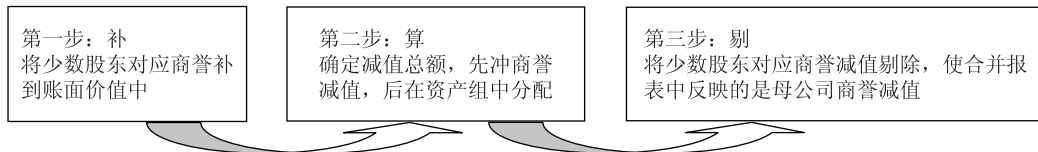


图 1-3 控股合并形成商誉的减值测试

案例四 申花股份有限公司股份支付的确认和计量



案例背景

申花股份有限公司(以下简称申花股份)为上市公司,主要从事环保机械设备的生产、销售以及新能源技术的研究开发。2×17年~2×20年,申花股份及其子公司发生的有关交易或事项如下:

资料一:经股东大会批准,申花股份2×17年1月1日实施股权激励计划,其主要内

容为:申花股份向其子公司申海公司50名管理人员每人授予10000份现金股票增值权,行权条件为申海公司2×17年度实现的净利润较前1年增长7%,截至2×18年12月31日两个会计年度平均净利润增长率为8%,截至2×19年12月31日,3个会计年度平均净利润增长率为8.5%;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申花股份获得相当于行权当日申花股份股票每股市场价格的现金,行权期为3年。申花股份持有

申海公司 60% 的股权，二者不受同一方控制。

申海公司 2×17 年度实现的净利润较前 1 年增长 6.5%，本年度没有管理人员离职。该年末，申花股份预计申海公司截至 2×18 年 12 月 31 日两个会计年度平均净利润增长率将达到 8%，未来 1 年将有 3 名管理人员离职。

2×18 年度，申海公司有 3 名管理人员离职，实现的净利润较前 1 年增长 8%，该年末申花股份预计申海公司截至 2×19 年 12 月 31 日 3 个会计年度平均净利润增长率将达到 9.5%，未来 1 年将有 5 名管理人员离职。

2×19 年 12 月 31 日，申花股份净利润增长了 12%，三年年均增长率为 8.83%，满足了可行权条件（即 3 个会计年度平均净利润增长率为 8.5%）。当年，申海公司有 2 名管理人员离职。

每份现金股票增值权公允价值如下：2×17 年 1 月 1 日为 10 元；2×17 年 12 月 31 日为 11 元；2×18 年 12 月 31 日为 13 元；2×19 年 12 月 31 日为 12 元。假定不考虑税费和其他因素。

资料二：经股东大会批准，申花股份 2×18 年 1 月 1 日实施股权激励计划，其主要内容为：申花股份向 100 名管理人员每人授予 1 万份股票期权，行权条件为申花股份 2×18 年度实现的净利润较前 1 年增长 6%，截至 2×19 年 12 月 31 日 2 个会计年度平均净利润增长率为 7%，截至 2×20 年 12 月 31 日 3 个会计年度平均净利润增长率为 8%；从达到上述业绩条件的当年末起，即可以 6 元每股购买 1 万股申花股份股票，从而获益，行权期为 3 年。具体资料如下：

申花股份 2×18 年度实现的净利润较前 1 年增长 5%，本年度有 1 名管理人员离职。该年末，申花股份预计截至 2×19 年 12 月 31 日 2 个会计年度平均净利润增长率将达到 7%，未来 1 年将有 3 名管理人员离职。申花股份估计该期权在 2×18 年 1 月 1 日的公允价值为每

份 12 元，2×18 年 12 月 31 日为每份 12.5 元。

2×19 年度，申花股份有 5 名管理人员离职，实现的净利润较前 1 年增长 7%。该年末，申花股份预计截至 2×20 年 12 月 31 日 3 个会计年度平均净利润增长率将达到 10%，未来 1 年将有 8 名管理人员离职。2×19 年 12 月 31 日该期权的公允价值为每份 13 元。

2×20 年 4 月 20 日，申花股份经股东大会批准取消原授予管理人员的股权激励计划，同时以现金补偿原授予股票期权且尚未离职的申花股份管理人员 1200 万元。2×20 年初至取消股权激励计划前，申花股份有 2 名管理人员离职。2×20 年 4 月 20 日该期权的公允价值为每份 8 元。

资料三：2×19 年 3 月，申花股份对新能源关键技术人员出台了激励措施，规定：上述人员自 2×19 年 4 月 1 日起继续在申花股份服务 3 年，如果申花股份每股收益年均递增 15%，将授予每人相当于 20000 股股票于行权日对应价值的现金奖励。鉴于 2×19 年度每股收益下滑，申花股份董事会在 2×20 年初决定延长服务期限条款至 4 年。

要求：

(1) 根据资料一，判断申花股份对该股权激励计划的会计处理方法，并说明理由；计算股权激励计划的实施对申花股份 2×17 年度及 2×18 年度个别财务报表的影响。

(2) 根据资料一，判断申海公司对该股权激励计划的会计处理方法，并说明理由；计算股权激励计划的实施对申海公司 2×17 年度及 2×18 年度个别财务报表损益的影响。

(3) 根据资料二，说明申花股份 2×20 年 4 月 20 日取消股权激励计划时相关的处理原则。

(4) 针对资料三，分别就等待期内每个资产负债表日股份支付的会计处理以及延长关键技术人员的服务期限对财务报表的影响提出分析意见。



参考答案

(1) 申花股份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。

理由：按照企业会计准则规定，只有结算企业以其本身权益工具结算的，才能作为权益结算的股份支付。本题中，申花股份授予的是现金股票增值权，以现金结算，所以应按照现金结算的股份支付处理。

股权激励计划的实施对申花股份 2×17 年度个别财务报表的影响 = $(50-3) \times 1 \times 11 \times 1/2 = 258.5$ (万元)

股权激励计划的实施对申花股份 2×18 年度个别财务报表的影响 = $(50-3-5) \times 1 \times 13 \times 2/3 - 258.5 = 105.5$ (万元)

(2) 申海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。

理由：申海公司(子公司)没有结算义务。

股权激励计划的实施对申海公司 2×17 年度个别财务报表损益的影响 = $(50-3) \times 1 \times 10 \times 1/2 = 235$ (万元)

股权激励计划的实施对申海公司 2×18 年度个别财务报表损益的影响 = $(50-3-5) \times 1 \times 10 \times 2/3 - 235 = 45$ (万元)

(3) 企业在等待期内取消或结算了所授予的权益工具的处理：

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。

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。

③如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具

是用于替代被取消的权益工具的，企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。

如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

企业如果回购其职工已可行权的权益工具，应当借记所有者权益，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。

因将股权激励计划的取消作为加速可行权处理而确认的管理费用 = $(100-1-5-2) \times 1 \times 12 \times 3/3 - (100-1-5-8) \times 1 \times 12 \times 2/3 = 416$ (万元)

现金补偿 1200 万元高于该权益工具在回购日公允价值 1104 万元 $[(100-1-5-2) \times 1 \times 12 \times 3/3]$ 的部分，应该计入当期费用，即计入管理费用的金额 = 96 (万元)。

(4) 该项激励措施属于以现金结算的股份支付。企业应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。

如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生。



知识点链接及拓展

【链接与拓展 1】 股份支付的账务处理原则

(一) 授予日的处理(见表 1-7)

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，企业在授予日均不做会计处理。

表 1-7 对于授予后立即可行权股份支付

类型	情形	处理原则
权益结算股份支付	授予限制性股票的股份支付	应在授予日按照权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的股本溢价
现金结算股份支付	授予虚拟股票或业绩股票的股份支付	应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债

(二) 等待期内的每个资产负债表日的处理

(1) 企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量，同时按相同金额确认所有者权益或负债。①对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积(其他资本公积)，不确认其后续公允价值变动；②对于现金结算的涉及职工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。

(2) 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做出最佳估计，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工具的数量一致。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，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。

(3) 在等待期内如果取消了授予的权益性

工具，企业对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理时，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。

【提示】职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。

(三) 可行权日之后的处理

(1) 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)。

(2) 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。

企业应在行权日根据行权情况，确定股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积(其他资本公积)。

(四) 企业集团内涉及不同企业的股份支付交易

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

1. 对于结算企业(见表 1-8)

表 1-8 结算企业的处理原则

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

* 以结算企业本身权益工具为基础计算交付现金或其他资产以集团内其他企业权益工具结算以集团内其他企业权益工具为基础计算交付现金或其他资产

2. 对于接受服务企业(见表 1-9)

表 1-9 集团内股份支付接受服务企业的账务处理

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

【链接与拓展 2】条款和条件的修改及取消或结算

在会计核算上,无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改,甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具,企业都应至少按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务,除非因不能满足权益工具的可行权条件(除市场条件外)而无法可行权。

(一)条款和条件的有利修改

(1)如果修改增加了所授予的权益工具的公允价值,企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加:①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如果修改发生在可行权日之后,企业应当立即确认权益工具公允价值的增加;③如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具,则企业应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。

(2)如果修改增加了所授予的权益工具的数量,企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。

如果修改发生在等待期内,在确认修改日至增加的权益工具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。

(3)如果企业按照有利于职工的方式修改

可行权条件,如缩短等待期、变更或取消业绩条件(非市场条件),企业在处理可行权条件时,应当考虑修改后的可行权条件。

(二)条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件,企业仍应继续对取得的服务进行会计处理,如同该变更从未发生,除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。

(1)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。

(2)如果修改减少了授予的权益工具的数量,企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。

对于减少部分的权益工具,视同取消,即作为加速行权处理,立即计入当期损益。

(3)如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件,如延长等待期、增加或变更业绩条件(非市场条件),企业在处理可行权条件时,不应考虑修改后的可行权条件。

(三)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),企业应当做如下处理:

(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。

在等待期内取消了授予的权益性工具的(因未满足可行权条件而被取消的除外),企业对取消所授予的权益性工具作为加速可行

权处理时,应当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。

(3)如果向职工授予新的权益工具,并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具

是用于替代被取消的权益工具的,企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式,对所授予的替代权益工具进行处理。

(4)如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具,则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

(5)企业如果回购其职工已可行权的权益工具,应当借记所有者权益,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。

案例五 嘉华股份有限公司收入的确认和计量



案例背景

嘉华股份有限公司(以下简称嘉华公司)主要从事机械设备的设计、生产、安装各种大型机械设备和提供技术服务。2×19年8月,嘉华公司通过招标方式确定中天信会计师事务所为其提供2×19年度财务报表审计服务。中天信会计师事务所委派合伙人陈华担任嘉华公司2×19年度财务报表审计的项目合伙人。在审计过程中,审计项目组注意到下列事项:

(1)2×19年9月10日,嘉华公司与万达公司签订销售合同。合同规定,嘉华公司向万达公司销售甲设备20台,每台售价(不含增值税)为100万元。同时,嘉华公司与万达公司就该销售合同签订补充合同。补充合同规定,嘉华公司有权在2×20年3月20日以每台105万元的价格将甲设备全部购回。嘉华公司于销售当日收到全部货款。

嘉华公司在2×19年9月10日按每台100万元的售价确认相应的营业收入,并相应结转成本。

(2)2×19年9月20日,嘉华公司与海明公司签订产品销售合同,向海明公司销售乙

设备和丙设备,乙设备的单独售价为1500万元,丙设备的单独售价为2500万元,合同价款为3000万元。合同约定,乙设备于2×19年9月25日交付,丙设备于2×19年10月25日交付,只有两项产品全部交付时,嘉华公司才有权收取3000万元价款。假定乙设备和丙设备分别构成单项履约义务,其控制权在交付时转移给客户,款项暂未支付。

嘉华公司于2×19年9月25日确认收入1125万元,同时确认应收账款1125万元;于2×19年10月25日确认收入1875万元,同时确认应收账款1875万元。

(3)2×18年1月1日,嘉华公司与北方电力公司签订合同,每月为北方电力提供一次技术服务。合同期限为2年,北方电力每年向嘉华公司支付服务费50万元(假设反映单独售价)。2×18年12月31日,双方对合同进行了变更,将2×19年的服务费调整为45万元(假设反映单独售价),同时以75万元的价格将合同期限延长2年(假定不反映单独售价)。

嘉华公司于2×19年末确认收入45万元。

(4)2×19年11月20日,嘉华公司与西山矿业公司签订一项风机设计合同,合同总价款为500万元,预计合同总成本为400万元。嘉

华公司自12月1日起开始该风机的设计工作,至12月31日发生设计费用150万元,履约进度为37.5%;2×20年初,双方同意变更该设计合同,合同价款和预计总成本因此而分别增加100万元和50万元。

嘉华公司于2×19年末确认收入150万元。

(5)2×19年12月5日,嘉华公司向中科公司销售一批小型机械产品,售价(不含增值税)为400万元。嘉华公司已于2×19年确认上述营业收入,并结转营业成本。

2×20年1月10日,因产品质量问题,中科公司将上述购买的产品退还给嘉华公司。嘉华公司收到该批退回的产品后,相应冲减了2×20年1月的营业收入和营业成本。假定嘉华公司2×19年的财务报表定于2×20年4月1日报出。

假定不考虑其他因素。

要求:针对上述事项,逐项判断嘉华公司的相关会计处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,提出恰当的处理意见。



参考答案

(1)事项(1)确认收入存在不当之处。

处理意见:嘉华公司有权将甲设备全部购回,且回购价格105万元高于原售价100万元,应当视为融资交易。嘉华公司应将其收到的款项确认为一项金融负债,对于回购价格大于原售价的差额,应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。企业到期未行使回购权利的,应当在该回购权利到期时终止确认金融负债,同时确认收入。

(2)事项(2)确认应收账款存在不当之处。

处理意见:嘉华公司应于2×19年9月25日应确认收入1125万元 $[1500 \div (1500+2500) \times 3000]$,同时确认合同资产1125万元;于2×19年10月25日确认收入1875万元 $[2500 \div (1500+2500) \times 3000]$,冲减合同资产1125万

元,同时确认应收账款3000万元。

(3)事项(3)确认收入存在不当之处。

处理意见:嘉华公司应将该合同变更作为原合同终止,同时,将原合同中未履约的部分45万元与合同变更75万元合并为一份新合同进行会计处理,即2×19年度嘉华公司应该确认收入40万元 $[(45+75) \div 3]$ 。

(4)事项(4)确认的收入存在不当之处。

处理意见:由于合同变更日已提供服务与未提供服务不可明确区分,因此,嘉华公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。即2×19年末嘉华公司应该重新估计履约进度为33.33% $[150 \div (400+50)]$,合同变更日应额外确认收入50万元 $[33.33\% \times (500+100) - 150]$ 。

(5)事项(5)冲减的收入和成本存在不当之处。

处理意见:嘉华公司该销售退回属于资产负债日后调整事项,应冲减2×19年度的营业收入和营业成本。



知识点链接及拓展

【链接与拓展1】客户合同收入确认“五步法”原则概要(见图1-4)

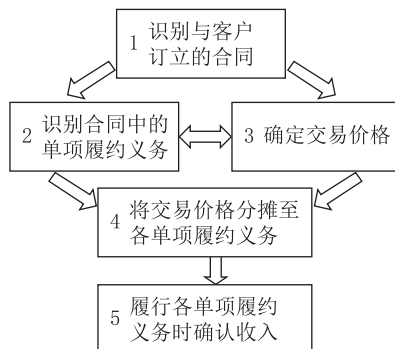


图1-4 收入确认“五步法”图

(一)识别与客户订立的合同

1. 合同的相关概念

合同,是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议,包括书面形式、口头

形式以及其他可验证的形式(如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等)。只有确立的权利和义务都具有约束力,合同才能存在,即在法律上生效的合同。合同开始日,是指合同

开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期,即合同生效日。

2. 可确认收入的合同(见表 1-10)

表 1-10	可确认收入的合同五条件
概括	具体规定
合同批准	合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务
权利义务	该合同明确了合同各方与所转让的商品相关的权利和义务
支付条款	该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款
商业实质	该合同具有商业实质,即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额
对价收回	企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回

(二)识别合同中的单项履约义务

合同开始日,企业应当对合同进行评估,识别该合同所包含的各单项履约义务,并确定各单项履约义务是在某一时段内履行,还是在某一时点履行。

履约义务,是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。单项履约义务包括两类:一项可明确区分的商品或服务以及一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品或服务。

1. 识别合同作为单项履约义务的承诺(两步判断法)

(1)商品或服务本身可明确区分。

客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益,即该商品能够明确区分。

(2)合同背景下可区分。

企业应当判断向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺是否可单独区分,以识别企业承诺转让的是每一项商品,还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。在合同层面,下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分:

①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合,形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。②该商

品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。如果某些商品或服务对合同中的其他商品或服务作出修改或定制,则每一项商品或服务将被整合在一起(即作为投入)以生产客户合同约定的组合产出。③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。即,合同中承诺的每一项商品均受到合同中其他商品的重大影响。

2. 一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品或服务

(1)转让模式相同是指每一项可明确区分商品均满足准则规定的在某一时段内履行履约义务的条件,且采用相同方法确定其履约进度。

(2)企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时,应当考虑合同中承诺的性质:①当企业承诺的是提供确定数量的商品时,需要考虑这些商品本身是否实质相同;②当企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务时,需要考虑企业在该期间内的各个时间段(如每天或每小时)的承诺是否相同,而并非具体的服务行为本身。

(三)确定交易价格

交易价格,是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。预期有权收取的金额,指预期将收取的金额,而并非以企业预计

最终收回的金额为基础。即收入应针对折扣及类似项目进行调整，但不应针对预期的坏账作出扣减。

1. 可变对价

折扣、退款、返利、奖励积分、价格折让、激励措施、绩效奖金、罚款、特许权使用费等项目都可能产生可变对价。此外，根据一

项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。合同中存在可变对价的，企业应当对计入交易价格的可变对价进行估计。

(1) 可变对价的最佳估计(见表 1-11)。

企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

表 1-11 估计可变对价金额

主要情形	适用方法
合同仅有两个可能结果时	最可能发生金额
企业拥有大量具有类似特征的合同，并估计可能产生多个结果时	期望值

(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。

企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在评估是否极可能不会发生重大转回时，应当同时考虑收入转回

的可能性及其比重。

每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

2. 非现金对价(见表 1-12)

非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。

表 1-12 非现金对价对交易价格的影响

时间	对交易价格的影响
合同开始日	应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格
	公允价值不能合理估计的，应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格
合同开始日后公允价值变动	因对价形式(如对价为股票的)而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格
	因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理

(四) 将交易价格分摊至各单项履约义务

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。单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。

1. 单独售价确定方法(见表 1-13)

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。观察法，是指在类似环境、向类似客户单独销售商品或服务的价格，是单独售价的最佳证据。

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，采用其他方法合理估计单独售价。

表 1-13 单独售价的估计方法

方法	含义
市场调整法	企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法
成本加成法	企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格，确定其单独售价的方法
余值法	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

注：应当主要选择前两种，前两种无法选择的情况下，选择第三种。前两种没有先后级次，选择最适合的方法，第三种方法级次最低。企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价

2. 分摊合同折扣

企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。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一项或多项履约义务。

(五) 履行各单项履约义务时确认收入

1. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

(1) 满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务；否则，属于某一时点履行履约义务：①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益；②客

户能够控制企业履约过程中在建的商品；③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

【提示】有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

(2) 在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法（见表 1-14）。

表 1-14 履约进度确认方法

方法	履约进度确定依据	主要指标
产出法	根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度	实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品
投入法	根据企业履行履约义务的投入确定履约进度	以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标
成本法	按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即，成本法）确定履约进度	累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本，如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本

企业在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生、但是未导致向客户转移商品的投入

企业在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有：①已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度，如因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其

包括在合同价款中；②已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。

(3) 对履约进度的运用。

资产负债表日，企业应当在按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收

入。当履约进度不能合理确定时,企业已经发生的成本预计能够得到补偿的,应当按照已经发生的成本金额确认收入,直到履约进度能够合理确定为止。每一资产负债表日,企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时,企业也需要重新评估履约进度是否发生变化,以确保履约进度能够反映履约情况的变化,该变化应当作为会计估计变更进行会计处理。

2. 在某一时点履行的履约义务

对于在某一时点履行的履约义务,企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。

(1)取得商品控制权的三个要素:①客户必须拥有现时权利,能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益;②商品的经济利益,是指该商品的潜在现金流量,既包括现金流入的增加,也包括现金流出的减少;③客户有能力主导该商品的使用,是指客户有权使用该商品,或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

(2)判断客户是否已取得商品控制权的迹

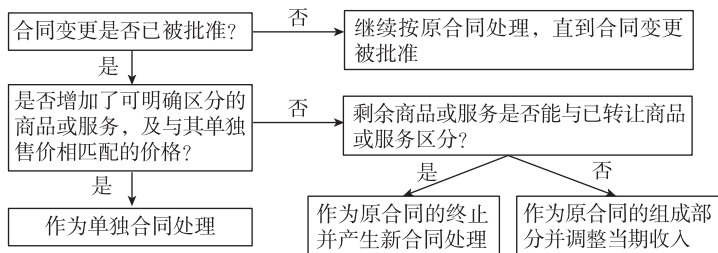


图 1-5 合同变更的处理原则

1. 合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形

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

该情形下的合同变更之后发生可变对价后续变动的,企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关,并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理。

象:①企业就该商品享有现时收款权利,即客户就该商品负有现时付款义务;②企业已将该商品的法定所有权转移给客户,即客户已拥有该商品的法定所有权;③企业已将该商品实物转移给客户,即客户已实物占有该商品;④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户,即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬;⑤客户已接受该商品。通常,如果企业向客户转让商品时,能够客观地确定该商品符合合同约定的标准和条件,客户验收只是一项例行程序,不会影响企业判断客户取得该商品控制权的时点;如果企业向客户转让商品时,无法客观地确定其向客户转让商品是否符合合同规定的条件,那么在客户验收之前,企业不能认为已经将该商品的控制权转移给了客户。

【链接与拓展 2】合同变更的处理

(一)合同变更的含义

合同变更,是指经合同各方同意对原合同范围或价格(或两者)作出的变更。

(二)合同变更的处理原则(见图 1-5)

2. 合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形

合同变更不属于上述第 1 种情形,且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的,应当视为原合同终止,同时,将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。新合同的交易价格应当为下列两项金额之和:

(1)原合同交易价格中尚未确认为收入的部分(包括已从客户收取的金额)。

(2) 合同变更中客户已承诺的对价金额。

该情形下的合同变更导致的交易价格后续变动，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当：

(1) 首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊。

(2) 再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

3. 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形

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

该情形下的合同变更导致的交易价格后续变动，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行(或部分未履行)的履约义务。

【提示】如果在合同变更日未转让商品为上述第2和第3种情形的组合，企业应当按照上述第2或第3种情形中更为恰当的一种方式对合同变更后尚未转让(或部分未转让)商品进行会计处理。

【链接与拓展3】售后回购的会计处理

(1) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，或者企业负有应客户要求回购商品义务的且在合同开始日评估客户具有行使该要求权的重大经济动因的，按下列原则进行处理(见表1-15)：

表 1-15

售后回购的会计处理

价格比较	性质判断	会计处理
回购价格<原售价	租赁交易	按照租赁准则进行会计处理
回购价格≥原售价	融资交易	收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入

(2) 企业负有应客户要求回购商品义务，且在合同开始日评估客户并不具有行使该要求权的重大经济动因的，应将该交易作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。

在判断客户是否具有行权的重大经济动

因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。例如，如果回购价格明显高于该资产回购时的市场价值，则表明客户有行权的重大经济动因。

案例六 富达科技股份有限公司的所得税处理



案例背景

富达科技股份有限公司(以下简称富达公司)2×19年实现利润总额4000万元，当年发生的部分交易或事项如下：

(1) 2月20日，富达公司开始自行研发一

项新技术，研发活动至2×19年底仍在进行中。2×19年以银行存款支付研发支出共计680万元，其中研究阶段发生支出220万元，开发阶段符合资本化条件前的支出为60万元，符合资本化条件后的支出为400万元。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，未形成资产计入损益的，在

按规定据实扣除的基础上,可以按研究开发费用的75%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的175%摊销。

(2)4月28日,富达公司董事会决议将其闲置的厂房出租给丁公司。同日,与丁公司签订了经营租赁协议,租赁期开始日为2×19年5月1日,租赁期为5年,年租金600万元,于每年初收取。2×19年5月1日,富达公司将腾空后的厂房移交丁公司使用,当日该厂房的公允价值为8500万元。2×19年12月31日,该厂房的公允价值为9200万元。

富达公司于租赁期开始日将上述厂房转为投资性房地产并采用公允价值模式进行后续计量。该厂房的原价为8000万元,至租赁期开始日已累计计提折旧1280万元,月折旧额32万元,未计提减值准备。税法规定,厂房按历史成本入账,折旧方法、折旧年限等与会计规定相同。

(3)6月1日,自公开市场购入100万股丙公司股票,每股20元,实际支付价款2000万元。富达公司将该股票投资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9月,受金融危机影响,丙公司股票价格开始下跌。2×19年12月31日丙公司股票收盘价为每股16元。富达公司预计该公允价值变动为暂时性的下跌。税法规定,企业持有的股票等金融资产以其取得成本作为计税基础。

(4)12月31日,富达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3500万元,预计至开发完成尚需投入300万元。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,富达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预计的可收回金额为2800万元,未扣除继续开发所需投入因素预计的可收回金额为2950万元。2×19年12月31日,该项目的市场出售价格减去相关费用后的净额为2500万元。税法规定,资

产计提的减值准备在发生实质性损失时允许税前扣除。

(5)2×19年发生广告费2000万元,富达公司年度营业收入9800万元。税法规定,企业发生的广告费不超过当年营业收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

其他有关资料:富达公司适用的所得税税率为25%;本题不考虑中期财务报告的影响;除上述差异外,富达公司2×19年未发生其他纳税调整事项,递延所得税资产和递延所得税负债无期初余额。假定富达公司在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。

要求:

(1)根据资料(1),计算2×19年12月31日所形成开发支出的计税基础,判断是否应确认递延所得税并说明理由。

(2)根据资料(2),计算确定富达公司2×19年12月31日出租厂房在资产负债表上列示的金额,判断该项投资性房地产是否确认递延所得税;若确认,计算应确认的递延所得税资产或负债的金额并说明如何核算。

(3)根据资料(3),计算富达公司2×19年因持有丙公司股票对当年损益的影响金额;判断该以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产是否确认递延所得税并说明理由。

(4)根据资料(4),计算富达公司于2×19年末对开发项目应确认的减值损失金额,并说明确定可收回金额的原则。

(5)计算富达公司2×19年应交所得税和所得税费用。



参考答案

(1)2×19年12月31日所形成开发支出的计税基础=400×175%=700(万元)

富达公司不应确认递延所得税。