

东北财经大学会计学系列配套教材

高级财务会计习题与案例

傅 荣 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 傅 荣 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计习题与案例 / 傅荣主编. —大连 : 东北
财经大学出版社, 2004. 4

(东北财经大学会计学系列配套教材)

ISBN 7 - 81084 - 306 - 0

I. 高… II. 傅… III. 财务会计 - 高等学校 - 教学
参考资料 IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 013189 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室 : (0411) 4710523

营 销 部 : (0411) 4710711

网 址 : <http://www.dufep.cn>

读者信箱 : dufep@vip.sina.com

大连理工印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸 : 148mm × 210mm

字数 : 146 千字

印张 : 5 5/8

印数 : 1—5 000 册

2004 年 3 月第 1 版

2004 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑 : 田世忠 孙 越

责任校对 : 刘铁兰

封面设计 : 冀贵收

版式设计 : 孙 萍

定价 : 12.00 元

前 言

本书是与东北财经大学出版社出版的“东北财经大学会计学系列教材”中刘永泽、傅荣主编的《高级财务会计》相配套的辅导用书。

《高级财务会计》教材中涉及的内容，有的属于国际会计领域前沿性问题，有的是国内经济生活中正在面临的新问题，还有的则在国内会计实务中尚不具普遍性。所以，尽量处理好理论前瞻与实用价值的关系，不仅是教材编写中的指导思想，也是这本《高级财务会计习题与案例》的编写原则。另外，为了有助于学生对教材相关内容的消理解，本书对某些理论问题和实务操作问题，作了必要的补充和扩展。

本书既适用于会计学、财务管理及相关专业的本、专科学生，也适用于经济类其他专业的学生以及财务会计实际从业人员。

本书由东北财经大学会计学院部分教师编写，具体的分工为：第一章、第二章、第三章、第六章、第七章和第十一章由傅荣教授编写，第四章和第八章由陈玉媛博士生编写，第五章由于显国教授编写，第九章和第十章由姜欣副教授编写，傅荣教授对全书进行了总纂。

由于作者水平有限，书中难免有不足和错误之处，敬请读者指正。

编 者

2004 年 1 月

目 录

第一章 合并会计报表概述	1
一、学习目的与要求	1
二、预习要览	1
三、本章重点与难点	2
四、练习题	3
五、练习题参考答案	6
第二章 股权取得日的合并会计报表	7
一、学习目的与要求	7
二、预习要览	7
三、本章重点与难点	8
四、练习题	11
五、案例	16
六、练习题参考答案	18
第三章 股权取得日后的合并会计报表	20
一、学习目的与要求	20
二、预习要览	20
三、本章重点与难点	21
四、练习题	25
五、案例	33
六、练习题参考答案	45
第四章 所得税会计	46
一、学习目的与要求	46

二、预习要览	46
三、本章重点与难点	47
四、练习题	49
五、案例	54
六、练习题参考答案	56
第五章 外币业务会计	61
一、学习目的与要求	61
二、预习要览	61
三、本章重点与难点	62
四、练习题	65
五、案例	70
六、练习题参考答案	73
第六章 物价变动会计	79
一、学习目的与要求	79
二、预习要览	79
三、本章重点与难点	80
四、练习题	82
五、案例	87
六、练习题参考答案	95
第七章 衍生金融工具会计	96
一、学习目的与要求	96
二、预习要览	96
三、本章重点与难点	97
四、练习题	105
五、案例	110
六、练习题参考答案	112
第八章 租赁会计	114
一、学习目的与要求	114
二、预习要览	114
三、本章重点与难点	115

四、练习题·····	118
五、案例·····	123
六、练习题参考答案·····	125
第九章 合伙企业会计·····	128
一、学习目的与要求·····	128
二、预习要览·····	128
三、本章重点与难点·····	129
四、练习题·····	131
五、案例·····	134
六、练习题参考答案·····	138
第十章 分支机构会计与退休金会计·····	142
一、学习目的与要求·····	142
二、预习要览·····	142
三、本章重点与难点·····	142
四、练习题·····	144
五、练习题参考答案·····	152
第十一章 企业清算与企业重组·····	158
一、学习目的与要求·····	158
二、预习要览·····	158
三、本章重点与难点·····	159
四、练习题·····	161
五、案例·····	164
六、练习题参考答案·····	169

第一章 合并会计报表概述

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解企业合并的含义与方式，了解合并会计报表的种类及合并会计报表的局限性，掌握企业合并会计处理的购买法与股权联合法的基本内容，掌握合并会计报表与投资的关系、合并会计报表的特点，掌握合并会计报表范围的确定方法、合并会计报表的编制原则和编制合并会计报表的一般程序。

二、预习要览

(一) 关键概念

- | | |
|-------------|-------------|
| 1. 企业合并 | 2. 吸收合并 |
| 3. 创立合并 | 4. 控股合并 |
| 5. 购买法 | 6. 股权联合法 |
| 7. 合并范围 | 8. 控制 |
| 9. 合并资产负债表 | 10. 合并利润表 |
| 11. 合并利润分配表 | 12. 合并现金流量表 |

(二) 关键问题

1. 什么是企业合并？企业合并的意义是什么？
2. 企业合并的方式有哪些？
3. 什么是购买法？什么是股权联合法？
4. 如何理解购买法与股权联合法对会计信息的不同影响？
5. 合并会计报表与个别会计报表相比有哪些特点？
6. 怎样确定纳入合并会计报表的子公司的范围？
7. 合并会计报表的编制应遵循哪些原则？为什么？

8. 合并会计报表包括哪些种类？
9. 合并会计报表的一般编制程序如何？

三、本章重点与难点

- ☆ 企业合并的会计处理方法
- ☆ 合并会计报表的特点
- ☆ 合并会计报表合并范围的确定
- ☆ 合并会计报表的种类
- ☆ 合并会计报表的编制原则
- ☆ 合并会计报表的编制程序

(一) 企业合并的会计处理方法

企业合并的会计处理方法包括购买法和股权联合法。

购买法与股权联合法在合并的实质、合并成本与合并费用的处理、合并商誉的确认及合并当年收益的确定等方面，存在着明显的差别；两者对合并当年及以后各年资产的计价、收益的确定等财务会计信息有着不同的影响。

目前国际会计界比较倾向于限制权益结合法的应用。

(二) 合并范围的确定

合并范围的确定直接关系到合并会计报表提供的会计信息的相关性。

目前国际上对合并会计报表范围的界定，比较一致的做法是将母公司能够对其实施有效控制的子公司纳入合并范围。这里应注意正确理解的问题主要有：母公司投资并控制的被投资公司才是子公司；“控制”的含义、直接控制与间接控制的区别、实施控制的具体途径；实质重于形式原则与“有效控制”；我国现行合并范围的界定与其他国际或地区有何不同；合并范围如何影响会计信息的相关性。

(三) 合并会计报表的种类

合并会计报表按编制时间及目的不同，分为股权取得日合并会计报表和股权取得日后合并会计报表两大类。

合并会计报表按其反映的具体内容不同，分为合并资产负债表、

合并利润表、合并利润分配表和合并现金流量表等。

(四) 合并会计报表的编制原则

编制合并会计报表应遵循以个别会计报表为基础原则、一体性原则和重要性原则。其中以个别会计报表为基础原则，既保证了合并会计报表资料来源的真实性，又解释了为什么在合并日后的以后各期末需要在合并会计报表工作底稿中就以前曾经抵消的影响未分配利润项目的内部交易或事项对本期“期初未分配利润”的影响数进行调整；而一体性原则却是对纳入合并范围成员企业之间内部交易或事项产生的未实现损益和损益重复计价进行抵消处理的原则依据，同时也反映了合并会计报表提供企业集团整体财务会计信息的本质要求。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 一般情况下，对外投资事项要求投资方编制合并会计报表的是（ ）。

- A. 短期投资
- B. 长期债权投资
- C. 拥有被投资企业 20% ~ 50% 权益性资本的长期股权投资
- D. 拥有被投资企业 50% 以上权益性资本的长期股权投资

2. 企业合并的下列情形中需要编制合并会计报表的是（ ）。

- A. 吸收合并
- B. 创立合并
- C. 控股合并
- D. B 和 C

3. 下列企业中纳入甲公司编制的合并会计报表合并范围的有（ ）。

- A. 其董事长是甲公司的最大股东的某公司
- B. 甲公司拥有其 30% 的权益性资本的某公司
- C. 甲公司拥有其 88% 的权益性资本、已关停并转的某公司
- D. 甲公司拥有其 55% 权益性资本、持续经营的所有者权益为负数的某公司

4. 在物价上涨的前提下，企业合并采用购买法与采用股权联合

法相比，前者比后者（ ）。

- A. 合并当年对净资产的计价低
 - B. 合并当年确认的收益必然低
 - C. 合并后各年确认的收益要低
 - D. 合并后各年确认的合并资产转移价值比较低
5. 下列关于合并会计报表的阐述中，不正确的是（ ）。
- A. 合并会计报表由母公司进行编制
 - B. 合并会计报表与个别会计报表的编制主体不同
 - C. 合并会计报表并不以企业主管部门为编制主体
 - D. 合并会计报表编制过程的核心问题是资料加总

（二）多项选择题

1. 与个别会计报表相比，编制合并会计报表时应当遵循的原则有（ ）。

- A. 一体性原则
- B. 重要性原则
- C. 可理解性原则
- D. 相关可比性原则
- E. 以个别会计报表为基础原则

2. 母公司拥有其权益性资本没有达到 50% 但仍可被纳入合并范围的子公司包括（ ）。

- A. 持续经营所有者权益为正数的子公司
- B. 母公司有权任免其董事会的多数成员的子公司
- C. 母公司在其董事会会议上有半数以上投票权的子公司
- D. 母公司根据章程或协议有权控制其财务和经营政策的子公司
- E. 母公司通过与其他投资者的协议持有其半数以上表决权的子公司

3. 下列 A、B、C、D、E 五个企业中，应纳入甲公司合并会计报表合并范围的有（ ）。

- A. 甲拥有 A45% 的权益性资本、拥有乙 45% 的权益性资本，乙拥有 A44% 的权益性资本

- B. 甲拥有 B30% 的权益性资本、拥有丙 60% 的权益性资本，丙拥有 B33% 的权益性资本
 - C. 甲拥有 E60% 的权益性资本，E 是持续经营的所有者权益为负数的企业
 - D. 甲拥有 D55% 的权益性资本，D 清理整顿完毕已经正常经营
 - E. 甲拥有丁 70% 的权益性资本，丁拥有 C55% 的权益性资本
4. 在合并会计报表工作底稿中计算其合并数时，应以该项目的加总数额加上抵消分录的贷方发生额减去抵消分录的借方发生额的项目有（ ）。
- A. 合并价差
 - B. 盈余公积
 - C. 营业外支出
 - D. 递延税款贷项
 - E. 期初未分配利润
5. 以下关于购买法的说法中正确的有（ ）。
- A. 购买法将一企业合并另一企业的行为视作购买其他资产的一项交易
 - B. 合并企业合并当年净收益仅指合并企业当年实现的净收益
 - C. 购买法下购买方必然确认合并商誉
 - D. 购买法仅适用于对控股合并的情形
 - E. 与购买法相对应的是股权联合法

(三) 判断题

1. 凡是母公司所控制的被投资企业，无论母公司对其权益性资本投资比例是否达到 50%，都应纳入合并范围。 ()
2. 母公司只有通过投资才有可能对子公司实施控制。 ()
3. 一个企业只有投资于另一个企业，才有可能对被投资企业实施控制。 ()
4. 纳入合并会计报表合并范围的子公司必须是母公司拥有其 50% 以上权益性资本并能对其实施有效控制的子公司。 ()
5. A 公司拥有 B 公司 25% 的权益性资本，B 公司拥有 C 公司

50% 的权益性资本、拥有 D 公司 54% 的权益性资本。C、D 公司均应纳入 B 公司编制的合并会计报表的范围。 ()

6. 编制合并会计报表时,需要对纳入合并会计报表范围的各成员企业之间的内部交易事项对个别会计报表的影响予以抵消,这是一体性原则的要求。 ()

7. 编制合并会计报表时以个别会计报表为基础,就是指要将个别会计报表的数据相加才能构成合并会计报表数据。 ()

8. 在合并会计报表工作底稿中编制的有关抵消分录,并不能作为记账的依据。 ()

五、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. D 2. C 3. D 4. C 5. D

(二) 多项选择题

1. ABE 2. BCDE 3. BEDC 4. BDE 5. AE

(三) 判断题

1. √ 2. √ 3. × 4. √ 5. × 6. √ 7. × 8. √

第二章 股权取得日的合并会计报表

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解合并商誉的有关内容，包括：合并商誉产生的原因、合并商誉与合并价差的关系、当代观下合并商誉的计量方法、合并商誉的确认方法以及在个别会计报表和在合并会计报表中的报告方法等；掌握股权取得日合并资产负债表的编制方法，包括购并全资子公司和非全资子公司两种情况下股权取得日合并资产负债表的编制方法。

二、预习要览

（一）关键概念

- | | |
|----------|-----------|
| 1. 合并商誉 | 2. 合并价差 |
| 3. 合并理论 | 4. 当代理论 |
| 5. 股权取得日 | 6. 少数股东权益 |

（二）关键问题

1. 如何理解合并商誉的产生？
2. 如何理解合并商誉与合并价差的关系？
3. 合并商誉如何计量？
4. 合并商誉如何入账？
5. 如何在个别会计报表和合并会计报表中报告合并商誉？
6. 购买全资子公司和非全资子公司，股权取得日合并会计报表的区别主要在哪里？

三、本章重点与难点

- ☆ 合并商誉的含义
- ☆ 合并商誉的确认、计量、记录与报告
- ☆ 购买全资子公司时股权取得日合并资产负债表的编制
- ☆ 购买非全资子公司时股权取得日合并资产负债表的编制

(一) 合并商誉的含义

采用购买法实施的股权合并业务中，购并方支付的购买成本超过（或低于）其在被并方可辨认资产和负债的公允价值中所占股权份额的部分，就构成合并商誉。合并商誉作为被并方内在商誉的市场外化，是在其长期的经营活动中产生的，因企业购并业务而确认的。

合并商誉与我国现行实务中的合并价差，两者有一定的联系，更有明显的区别。合并价差包括合并商誉和被并方净资产的重估增值，所以合并商誉是合并价差的组成部分之一；但是合并商誉和合并价差两者的产生原因、计量基础、确认条件和包括的内容等各方面，却又存在差异。

(二) 合并商誉的会计处理

合并商誉的会计处理包括确认、计量、记录与报告。

确认合并商誉的前提是企业合并采用购买法，也就是说，购买法实施的企业合并，应按购买方支付的购买成本高于（或低于）其在被并方可辨认资产和负债的公允价值中所占股权份额的部分，确认合并商誉（或负商誉）。

合并商誉的计量要解决合并商誉的金额确定。原则上合并商誉在金额上应等于购并方支付的购买成本与被并方净资产公允价值之差，但不同的合并理论下合并商誉的计量结果不尽相同。

合并商誉如何记录——即按确定的金额确认为具体会计要素——直接关系到其在期末会计报表中的报告。合并商誉的账务处理通常包括以下三种方法：确认为一项永久性资产并不予以摊销、确认为一项资产并分期摊销和直接在购并当期调整股东权益并不确认为资产。根据我国现行会计规范，吸收合并的合并商誉确认为无形资产，控股合

并的合并商誉则并未单独予以记账，而是计入长期股权投资的账面价值。

无论将合并商誉确认为一项永久性资产还是确认为一项分期摊销的资产，其余都会在各个别资产负债表的专门资产项目（如商誉或无形资产）有所报告；如果将其在购并当期调整股东权益，则将减少当期资产负债表有关股东权益项目的报告金额。根据我国现行有关会计规范，合并商誉作为长期股权投资账面价值中未摊销的股权投资差额的一部分，将列示于个别资产负债表的长期股权投资项目，并作为合并价差的一部分列示于合并资产负债表的“合并价差”项目；对于“负商誉”，则因在购并时已将其计入资本公积而报告在个别资产负债表和合并资产负债表的资本公积项目里。

（三）股权取得日合并资产负债表的编制要点

股权取得日的合并会计报表主要是合并资产负债表。编制股权取得日合并资产负债表的要点主要有：

1. 只有一类抵消分录。与股权取得日后各期末编制的合并资产负债表相比，编制股权取得日的合并资产负债表时，只需在将控股公司（母公司）和被控股子公司的个别资产负债表加总的基础上，对母公司对该子公司的股权投资余额与子公司股东权益予以抵消即可，即只对因取得股权这一会计事项而产生的对个别会计报表的影响数予以抵消。

2. 在子公司为非全资子公司的情况下，还需确认少数股东权益。

（四）合并理论的介绍

这里的“合并理论”是关于“合并报表编制程序的概念依据”（常勋，1999）。不同的合并理论，代表了对合并会计报表的服务对象、少数股东权益的性质以及合并商誉的确认与计量等关于合并会计报表根本问题的不同观点。合并理论主要有母公司理论（parent company theory）、实体理论（economic entity theory）、当代理论（contem-

porary theory)^① 和所有权理论 (ownership theory)。

根据美国财务会计准则委员会 (FASB) 的解释, 母公司理论侧重于母公司股东的利益, 认为合并资产负债表、合并利润表是对母公司资产负债表、利润表的修正或延伸, 是以子公司的资产和负债代替母公司对子公司的股权投资, 以子公司的收入、费用、利得和损失代替母公司从子公司获得的投资收益。实体理论将母公司与子公司的集合作为一个单一的个体, 认为合并会计报表应从母公司股东及企业集团少数股东的观点来编制, 以便为其提供集团个体的经营活动信息。当代理论可以说是母公司理论和实体理论的综合。所有权理论与母公司理论、实体理论不同的是, 它既不强调企业集团中存在的法定控制关系, 也不强调各成员企业构成的企业集团的经济一体性, 它强调的是编制合并会计报表的企业“通过拥有的所有权的足够份额能对另一企业的经济和财务决策实行控制或产生重大影响, 即向母公司的股东报告其所拥有的资源, 不反映少数股东权益和少数股东应享有的损益”^②。

以上四种理论在合并会计报表中的主要特征的比较, 见表 2—1。

表 2—1 四种合并理论主要特征比较

项目	合并理论	母公司理论	实体理论	当代理论	所有权理论

① 王松年等：《国际会计前沿》，143 页，上海，上海财经大学出版社，2001。

② 林钟高等：《新编高等会计学》，28 页，上海，立信会计出版社，2000。

1. 子公司净资产的计价	母公司股权部分按公允价值计价；少数股权部分按账面价值计价	全部按公允价值计价	母公司股权部分按公允价值计价；少数股权部分按账面价值计价	母公司股权部分按公允价值计价；少数股权部分不予列示
2. 对合并商誉的计量与列示	按母公司持股比例计算，与少数股权无关	按子公司净资产全部公允价值确定，属于全体股东	按母公司持股比例计算，与少数股权无关	按母公司持股比例计算，与少数股权无关

续表

合并理论 项目	母公司理论	实体理论	当代理论	所有权理论
3. 对子公司各会计要素的合并	全部合并	全部合并	全部合并	按持股比例合并
4. 未实现内部交易损益的抵消	逆销按持股比例抵消；顺销百分之百抵消	百分之百抵消	百分之百抵消	按持股比例抵消
5. 对少数股东权益的列示	在负债部分单项列示	列示于股东权益部分	在负债部分单项列示；或在股东权益部分单项列示，列示于负债与股东权益之间	不予列示
6. 对少数股东损益的列示	在合并净收益前列作减项	列作合并净收益的组成部分	在合并净收益前列作减项	不予列示

值得一提的是，大多数国家在编制合并会计报表时，都不是单纯采用一种合并理论。我国现在基本上采用当代理论。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 下列有关合并商誉的各种阐述中, 正确的是()。

- A. 只要采用购买法实施合并, 就一定会产生合并商誉
- B. 确认合并商誉的前提是采用购买法实施企业合并
- C. 合并商誉是在企业并购中形成的
- D. 合并商誉与被并企业的经营无关

2. 20×1 年年初, 甲企业以 460 万元的投资成本购买乙企业全部股权, 乙企业被并购时净资产账面价值 400 万元、公允价值 420 万元。如果在编制合并会计报表时甲企业将合并价差中的被并方净资产增值按比例分摊到有关资产项目, 合并商誉按 10 年摊销, 则 20×1 年年初合并资产负债表中“商誉”项目的金额为()。

- A. 60 万元
- B. 40 万元
- C. 20 万元
- D. 0

3. 20×1 年年初, 甲企业以 460 万元的投资成本购买乙企业全部股权, 乙企业被并购时净资产账面价值 400 万元、公允价值 420 万元。如果在编制合并会计报表时甲企业将合并价差中的被并方净资产增值按比例分摊到有关资产项目, 合并商誉按 10 年摊销, 则 20×3 年年末合并资产负债表中“商誉”项目的金额为()。

- A. 60 万元
- B. 42 万元
- C. 28 万元
- D. 14 万元

4. 20×1 年年初, 甲企业以 460 万元的投资成本购买乙企业全部股权, 乙企业被并购时净资产账面价值 400 万元、公允价值 420 万元。甲企业没有其他投资事项。如果甲企业购并时按我国现行投资准则进行会计处理, 则 20×1 年年初合并资产负债表中“长期股权投资”项目的金额为()。

- A. 460 万元
- B. 440 万元
- C. 420 万元
- D. 0

5. 20×1 年年初, 甲企业以 400 万元的投资成本购买乙企业 60% 的股权, 乙企业被并购时净资产账面价值 700 万元、公允价值 700 万元。甲企业没有其他投资事项。如果甲企业购并时按我国现行投资准则进行会计处理, 则 20×1 年年初合并资产负债表中“长期股权投资

资”项目的金额为()。

- A. 420 万元 B. 400 万元 C. 20 万元 D. 0

6. 下列对合并商誉的账务处理方法中符合我国现行会计规范的是()。

- A. 确认为一项永久性资产，不予以摊销
B. 确认为一项无形资产，并分期摊销
C. 计入“长期股权投资”账面价值
D. 调整减少购并当期的股东权益

7. 甲企业以账面价值 200 万元的库存商品（增值税税率 17%、计税价格 300 万元）和 300 万元的货币资金购入乙企业 80% 的股权。该项股权购买事项之前，乙企业的股东权益为 800 万元，甲企业的股东权益为 2 000 万元。如果按照我国现行投资准则和合并会计报表暂行规范，股权取得日的合并资产负债表中，“股东权益”总额应()。

- A. 大于 2 800 万元
B. 等于 2 800 万元
C. 等于 2 000 万元
D. 小于 2 800 万元大于 2 000 万元

(二) 多项选择题

1. 以下所列示的诸项因素中，能够导致合并价差的包括()。

- A. 实施合并企业购并成本与被并企业净资产公允价值之差
B. 企业集团债券赎回业务导致的推定赎回损益
C. 被并企业净资产公允价值与账面价值之差
D. 被并企业存在未入账的非专利技术
E. 被并企业存在未入账的商誉

2. 下列关于股权取得日合并资产负债表的阐述中，不正确的是()。

- A. 需要抵消合并前发生的成员企业之间的内部交易影响数
B. 合并报表工作底稿中一般只需编制一个抵消分录
C. 对非全资的子公司可以部分地抵消其股东权益

- D. 对子公司的股东权益要全额抵消
- E. 必然涉及对少数股东权益的确认
3. 将合并商誉作为一项永久性资产并且不予以摊销, 这种处理方法()。
- A. 符合谨慎性原则的要求
- B. 与自创商誉的处理方法相同
- C. 符合商誉不能脱离会计主体而独立存在的这一特性
- D. 是国际财务报告准则中提倡的关于合并商誉的会计处理方法
- E. 是我国具体会计准则——投资准则中确定的合并商誉的会计处理方法
4. 将合并商誉确认为一项资产并分期摊销, 是合并商誉会计处理方法之一。支持这种会计处理方法的理由是()。
- A. 这种方法不会导致商誉维护费与商誉摊销费的重复负担
- B. 商誉作为一项资源的成本, 最终将被耗尽
- C. 保持了与自创商誉会计处理方法的一致性
- D. 合并商誉的有用期限并不难以估计
- E. 符合收入与费用相配比的原则
5. 将合并商誉直接调整购并当期的股东权益, 这是合并商誉的会计处理方法之一。支持这种方法的理由主要有()。
- A. 无论商誉金额大小, 都不会导致会计信息失真
- B. 保持了与自创商誉会计处理方法的一致性
- C. 能够反映商誉蕴含的预期收益
- D. 合并商誉的有用期限难以估计
- E. 符合收入与费用的配比原则

(三) 判断题

1. 甲企业以 560 万元的货币资金取得乙企业 80% 的股权, 股权取得日的合并资产负债表中, “固定资产原价”项目的合并数应为甲企业与乙企业当日固定资产原价之和。()
2. 甲企业以 560 万元的货币资金取得乙企业 80% 的股权, 股权取得日的合并资产负债表中, “长期股权投资”项目的合并数应为甲

企业与乙企业当日长期股权投资账面价值之和。()

3. 甲企业以 560 万元的货币资金取得乙企业 80% 的股权, 股权取得日的合并资产负债表中, “货币资金”项目的合并数应为甲企业与乙企业当日个别资产负债表“货币资金”项目金额之和。()

4. 甲企业以账面价值 200 万元的库存商品和 400 万元的货币资金购入乙企业 80% 的股权; 乙企业的股东权益为 800 万元, 接受投资的非现金资产作为固定资产核算。该项购买事项之前, 甲企业个别资产负债表“存货”项目金额为 900 万元、“固定资产原价”项目金额为 1 200 万元, 乙企业个别资产负债表中“存货”项目金额为 300 万元、“固定资产原价”项目金额为 700 万元。如果按照我国现行投资准则和合并会计报表暂行规范, 股权取得日的合并资产负债表中, “存货”项目和“固定资产原价”项目的合并数应分别为 1 000 万元和 1 660 万元。()

5. 甲企业以账面价值 200 万元的库存商品 (增值税税率 17%、计税价格 300 万元) 和 500 万元的货币资金购入乙企业 80% 的股权; 乙企业的股东权益为 800 万元, 接受投资的非现金资产作为固定资产核算。如果按照我国现行投资准则和合并会计报表暂行规范, 股权取得日的合并资产负债表中, “合并价差”项目的合并数应为 111 万元。()

6. 甲企业以账面价值 200 万元的库存商品 (增值税税率 17%、计税价格 300 万元) 和 300 万元的货币资金购入乙企业 80% 的股权; 乙企业的股东权益为 800 万元, 接受投资的非现金资产作为固定资产核算。如果按照我国现行投资准则和合并会计报表暂行规范, 股权取得日的合并资产负债表中, “合并价差”项目的合并数应为 - 89 万元。()

(四) 计算与账务处理题

资料: 丙公司现有净资产 100 万元 (账面价值), 甲公司支付现金购入丙公司 90% 的股份。表 2—2 是三种假定情况。

表 2—2

三种假定情况表

单位: 万元

项 目	情况 1：无商誉	情况 2：正商誉	情况 3：负商誉
1. 甲投资成本（合并价格）	90	95	95
2. 丙净资产公允价值	100	105	110
3. 丙净资产账面价值	100	100	100

要求：根据上述资料，分别计算不同合并理论下合并商誉和少数股东权益等指标，计算结果填入以下各表。

表 2—3

母公司理论

单位：万元

项 目	情况 1：无商誉	情况 2：正商誉	情况 3：负商誉
1. 甲投资成本（合并价格）			
2. 丙净资产公允价值			
3. 丙净资产账面价值			
4. 丙净资产中 90% 部分的增值			
5. 合并价差			
6. 合并商誉			
7. 净资产总价值			
8. 少数股东权益			

表 2—4

实体理论

单位：万元

项 目	情况 1：无商誉	情况 2：正商誉	情况 3：负商誉
1. 甲投资成本（合并价格）			
2. 丙净资产公允价值			
3. 丙净资产账面价值			
4. 丙净资产中 90% 部分的增值			
5. 合并价差			
6. 合并商誉			
7. 净资产总价值			
8. 少数股东权益			

五、案例

永怡电器公司是一家家电产品制造企业。近年来，随着家电市场竞争的加剧，永怡公司的市场份额受到不小的影响。经过调查研究，永怡公司意识到，不仅要用拳头产品开拓更多更大的市场，还应该开发新的迎合市场需要的小家电产品，才能在激烈的市场竞争中不断取胜。青江公司也是一家家电生产企业，近年来已陆续推出若干种便携

式小家电，很受市场青睐，但企业的资金有限，限制了公司的长远发展。公司准备增资扩股，将资本由原来的 400 万元增至 1 000 万元。经过多轮谈判和协商，两家企业决定进行控股合并，由永怡公司在 20×3 年 4 月 1 日用 400 万元现金购买青江公司 70% 的股权份额。合并前双方的科目余额表如表 2—5 所示。永怡公司的股权投资差额按 10 年摊销。办理完过户手续后，永怡公司编制了合并日合并资产负债表。请你编制出 20×3 年 4 月 1 日永怡公司的合并资产负债表工作底稿。

表 2—5

科目余额表

20×3 年 3 月 31 日

单位：万元

资产类（年末数）			负债及所有者权益类（年末数）		
会计科目	永怡	青江	会计科目	永怡	青江
货币资金	900	100	短期借款	300	100
应收账款	300	20	应付账款	100	10
原材料	200	70	其他应付款	100	22
库存商品	600	80	长期借款	1 500	108
长期股权投资	800	40	实收资本	2 000	400
固定资产原价	3 000	500	资本公积	700	0
累计折旧	800	140	盈余公积	200	10
			利润分配	100	20
资产总计	5 000	670	负债及所有者 权益总计	5 000	670

案例参考答案：

合并日合并资产负债表工作底稿见表 2—6。

合并资产负债表工作底稿

表 2—6

20 × 3 年 4 月 1 日

单位：万元

项 目	个别资产负债表		抵消与调整分录		合并数
	永怡公司	青江公司	借	贷	
流动资产					
货币资金	500	100			600
应收账款	300	20			320
存货	800	150			950
固定资产：					
固定资产原价	3 000	500			3 500
减：累计折旧	800	140			940
长期股权投资：					
长期股权投资	1 200	40		400	840
合并价差			99		99
流动负债：					
短期借款	300	100			400
应付账款	100	10			110
其他应付款	100	22			122
长期负债：					
长期借款	1 500	108			1 608
少数股东权益				129	129
股东权益：					
股本	2 000	400	400		2 000
资本公积	700	0	0		700
留存收益	300	30	30		300

六、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. B 2. B 3. C 4. D 5. D 6. C 7. D

(二) 多项选择题

1. ABCDE 2. ACE 3. CD 4. BE 5. BD

(三) 判断题

1. $\checkmark$ 2. $\times$ 3. $\checkmark$ 4. $\checkmark$ 5. $\checkmark$ 6. $\times$

(四) 计算与账务处理题

表 2—7

母公司理论

单位：万元

项 目	情况 1 无商誉	情况 2 正商誉	情况 3 负商誉
1. 甲投资成本 (合并价格)	90	95	95
2. 丙净资产公允价值	100	105	110
3. 丙净资产账面价值	100	100	100
4. 丙净资产中 90% 部分的增值	0	$5 \times 90\% = 4.5$	$10 \times 90\% = 9$
5. 合并价差	$90 - 100 \times 90\% = 0$	$95 - 100 \times 90\% = 5$	$95 - 100 \times 90\% = 5$
6. 合并商誉	0	$5 - 4.5 = 0.5$	$5 - 9 = -4$
7. 净资产总价值	100	$100 + 4.5 + 0.5 = 105$	$100 + 9 - 4 = 105$
8. 少数股东权益	$100 \times 10\% = 10$	$100 \times 10\% = 10$	$100 \times 10\% = 10$

表 2—8

实体理论

单位：万元

项 目	情况 1 无商誉	情况 2 正商誉	情况 3 负商誉
1. 甲投资成本 (合并价格)	90	95	95
2. 丙净资产公允价值	100	105	110
3. 丙净资产账面价值	100	100	100
4. 丙净资产中 90% 部分的增值	0	$105 - 100 = 5$	$110 - 100 = 10$
5. 合并价差	$90 \div 90\% - 100 = 0$	$95 \div 90\% - 105 = 0.56$	$95 \div 90\% - 100 = 5.56$
6. 合并商誉	0	$5.56 - 5 = 0.56$ 或 $95 \div 90\% - 105 = 0.56$	$5.56 - 10 = -4.44$ 或 $95 \div 90\% - 110 = -4.44$
7. 净资产总价值	100	$100 + 5 + 0.56 = 105.56$	$100 + 10 - 4.44 = 105.56$
8. 少数股东权益	$100 \times 10\% = 10$	$105.56 \times 10\% = 10.56$	$105.56 \times 10\% = 10.56$

第三章 股权取得日后的合并会计报表

一、学习目的与要求

通过本章的学习，掌握股权取得日后各期末合并会计报表的编制原理，掌握依据我国现行合并会计报表有关规范编制合并资产负债表、合并利润表和合并利润分配表的方法，掌握合并现金流量表的编制方法，了解我国与其他国家或地区在编制合并会计报表的具体方法上的异同，培养根据合并会计报表编制原理解决合并会计报表实务中出现的新问题的能力。

二、预习要览

（一）关键概念

- | | |
|------------|------------|
| 1. 合并资产负债表 | 2. 合并利润表 |
| 3. 合并净利润 | 4. 合并利润分配表 |
| 5. 合并现金流量表 | 6. 内部交易的抵消 |
| 7. 推定赎回 | 8. 推定赎回损益 |
| 9. 少数股东收益 | 10. 少数股东权益 |

（二）关键问题

1. 与合并资产负债表有关的抵消与调整分录主要有哪些？
2. 为什么要将母公司对子公司（纳入合并范围的子公司，以下同）的权益性资本投资数额与子公司股东权益中母公司持有的份额相抵消？
3. 合并资产负债表中的少数股东权益是如何确定的？
4. 为什么要抵消内部应收款项上计提的坏账准备？如何抵消？
5. 在抵消内部应收款项上计提的坏账准备的时候，为什么要贷

记“期初未分配利润”项目？

6. 怎样编制内部存货交易的有关抵消分录？

7. 怎样编制内部固定资产交易的有关抵消分录？

8. 怎样编制内部无形资产交易的有关抵消分录？

9. 编制合并会计报表时是否需要抵消内部交易资产的已提减值准备？如何抵消？

10. 如何理解债券的推定赎回？推定赎回债券的有关抵消分录应如何编制？

11. 母公司对子公司的股权投资收益应如何抵消？

12. 如何理解合并利润表中“净利润”项目反映的内容？

13. 为什么要对子公司的可供分配利润数额和利润分配情况予以抵消？

14. 怎样编制合并现金流量表？

三、本章重点与难点

☆ 与合并资产负债表项目有关的各类抵消与调整分录的编制原理与方法

☆ 与合并利润表和合并利润分配表项目有关的各类抵消与调整分录的编制原理与方法

☆ 与合并现金流量表有关的各类抵消分录的编制原理与方法

☆ 各类抵消与调整分录对重要的合并会计报表项目的影响

☆ 少数股东权益与少数股东损益的关系

(一) 与合并资产负债表项目有关的各类抵消分录的编制原理与方法

编制股权取得日后各期末合并资产负债表时，关键是要抵消（与调整，以下同）有关内部事项和交易对个别资产负债表期末余额的影响数。抵消分录的编制方法有两种：一种是先抵消内部事项与交易对个别资产负债表有关项目期初余额的影响，再抵消内部事项与交易对个别资产负债表有关项目本期发生额的影响；另一种方法是直接抵消内部事项与交易对个别资产负债表有关项目期末余额的影响。

按照上述第二种方法，则与合并资产负债表项目有关的抵消与调整分录主要包括五类：将母公司对子公司权益性资本投资数额与子公司股东权益中母公司持有的份额相抵消，同时确认少数股东权益；内部债权、债务的抵消以及内部应收款项上计提的坏账准备的抵消；与内部存货交易有关的抵消分录；与内部固定资产交易、内部无形资产交易有关的抵消分录；对盈余公积的调整分录。

（二）与合并利润表和合并利润分配表项目有关的各类抵消与调整分录的编制原理与方法

编制合并利润表和合并利润分配表时，应对以下项目进行抵消：内部应收款项计提坏账准备而确认的坏账损失的抵消，与内部资产交易有关的抵消，内部成员企业之间相互持有债券所发生的当年投资方利息收益与筹资方利息费用的抵消、赎回债券推定损益的分摊，对子公司的可供分配利润和利润分配情况的抵消以及对盈余公积的调整。其中，大部分内容与前述合并资产负债表有关抵消与调整分录有关，而对子公司的可供分配利润和利润分配情况的抵消及盈余公积的调整，将成为这一部分的难点问题。

（三）上述各类抵消分录中的几个难点问题

上述各类抵消分录中，值得一提的难点问题是：

1. 关于少数股东权益的确认问题

在被纳入合并范围的子公司是母公司的非全资子公司的情况下，当母公司对子公司的股权投资余额与来自于母公司的子公司股东权益份额相抵消之后，应将子公司股东权益中少数股东拥有的份额确认为企业集团的少数股东权益并予以单独报告，这体现了母公司理论和当代理论的本质要求。

2. 关于合并价差的确认问题

在编制第一类抵消分录之后，合并资产负债表中的合并价差，从金额上看等于母公司对子公司长期股权投资余额大于子公司股东权益中母公司拥有份额的差额，即未摊销的股权投资差额。

在将内部债权债务抵消之后，合并价差项目还包括内部债券投资（筹）资业务中投资方的投资账面价值与筹资方的应付债券账面价值

之间的差额。这个差额主要与债券的推定赎回有关——推定赎回后纳入合并范围的成员企业之间筹资方的应付债券未摊销溢价（或折价）与投资方的债券投资的未摊销溢价（或折价）不相等，或双方的应收利息与应付利息不相等，就产生了抵消内部债券业务导致的债权债务时的差额。

3. 关于内部应收款项上计提的坏账准备的抵消问题

在这个抵消分录中，一方面因为抵消了内部应收款项上已计提的坏账准备期末余额而涉及合并资产负债表的有关项目，另一方面因为抵消了该坏账准备对当年损益和以前年度损益的影响而涉及合并利润表和合并利润分配表的有关项目。而对内部应收款项上计提的坏账准备年初余额（以前年度计提数）对以前年度损益的影响的抵消，需要通过“年初未分配利润”项目相应金额的抵消来实现，以便满足本年合并利润分配表“年初未分配利润”项目的合并数与上年合并利润分配表“年末未分配利润”项目的合并数相等的需要。这是正确理解合并会计报表抵消与调整分录的关键之一。

4. 关于内部资产交易的未实现损益的抵消问题

合并利润表的合并净利润和合并利润分配表中的年初未分配利润合并数中，均需剔除纳入合并范围的成员企业之间资产交易未实现损益的影响数。因此，对内部资产交易的未实现损益的抵消，既包括对交易当年个别利润表损益影响数的抵消，也包括对以前年度内部资产交易的未实现损益对期初未分配利润的影响数的抵消，后者使得本年合并利润分配表“年初未分配利润”项目的合并数与上年合并利润分配表“年末未分配利润”项目的合并数相等。

5. 关于内部交易资产已提跌价准备（或减值准备）的调整问题

同上述几个问题一样，这里既要回答为什么要调整的问题，也要解决如何调整的问题。

内部交易资产的已提跌价准备（或减值准备）是由内部交易的买方根据相关资产的账面价值与可变现净值（或可收回金额）孰低原则来计提的，根据一体性原则，应假设该资产还在内部交易的卖方来确定其在合并资产负债表中的报告价值和合并利润表中的跌价损失

(或减值损失)。所以对个别会计报表中的已提跌价准备要根据这个假设进行调整。

6. 关于子公司可供分配利润和利润分配情况的抵消问题

这一类抵消分录是现行合并会计报表实务中最难以把握的。一方面，这里抵消的子公司可供分配利润包括当年净利润和年初未分配利润，抵消当年净利润是指抵消子公司当年实现的净利润数额，而不是净利润的实现过程——因为权益法使得这个净利润数额在合并前的母、子公司个别利润表中得以“复制”，所以应将“复制”数额予以抵消；即使母公司为子公司的非全资母公司，不能全额抵消子公司当年实现的净利润数额，但由于子公司当年实现的净利润中少数股东应享有的份额（少数股东收益）需作为企业集团合并净收益的减项处理，所以也应对子公司当年实现的净利润数额予以抵消。另一方面，根据母公司理论和当代理论，合并利润分配表应反映企业集团的母公司拥有的可供分配利润及其分配情况。因此，应将子公司的利润分配情况予以抵消。

7. 盈余公积余额的调整问题

根据我国现行的有关合并会计报表规范，合并资产负债表中“盈余公积”合并数应为纳入合并会计报表范围的所有公司盈余公积余额中母公司能够控制的部分。因此，一方面，应对第一类抵消分录中已经抵消的子公司盈余公积余额，按母公司控股比例予以调整；另一方面，应对在抵消子公司当年利润分配情况时已经抵消的子公司当年盈余公积提取数，也按母公司控股比例予以调整。

(四) 少数股东权益与少数股东损益

企业集团少数股东权益是指子公司股东权益中不属于母公司所拥有的那部分股权，是相对于多数股权——母公司股权份额而言的。少数股东权益显然产生于子公司非母公司全资投资的场合，而少数股东权益的报告也只与合并会计报表有关。少数股东损益是子公司当年实现净损益中少数股东应享有的份额，在金额上相当于子公司当年净损益与少数股东持股比例之乘积。

1. 少数股东权益的确认与计量

少数股东权益应如何确认、少数股东权益金额如何确定，都取决于合并会计报表的不同理论。请参见表 2—1。

2. 少数股东权益与少数股东损益的关系

少数股东损益是子公司当年净利润（或亏损）中不属于母公司的部分，是按少数股东持股比例和子公司当年净利润计算出来的，是在编制合并损益表中确认的；少数股东权益是在编制合并资产负债表中确认的。同净收益将增加公司股东权益一样，少数股东损益无疑将增加（或减少）企业集团少数股东权益。

3. 影响少数股东权益变动的因素

报告期内子公司股东权益的任何变化都会引起少数股东权益的变动。

四、练习题

（一）单项选择题

1. 某企业集团母公司将其生产的成本为 60 000 元的产品按 80 000 元的价格出售给子公司，后者作为固定资产使用。在固定资产交易的当年，合并会计报表工作底稿中关于固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵消分录为（ ）。

- | | |
|-------------|--------|
| A. 借：营业外收入 | 20 000 |
| 贷：固定资产 | 20 000 |
| B. 借：主营业务收入 | 80 000 |
| 贷：主营业务成本 | 60 000 |
| 固定资产 | 20 000 |
| C. 借：营业外收入 | 60 000 |
| 贷：固定资产原价 | 60 000 |
| D. 借：主营业务收入 | 80 000 |
| 贷：主营业务成本 | 60 000 |
| 固定资产原价 | 20 000 |

2. 下列抵消分录中属于抵消企业集团内部债权债务业务的是

()。

- A. 借：预付账款
 贷：预收账款
- B. 借：应收账款
 贷：预收账款
- C. 借：应付债券
 贷：长期债权投资
- D. 借：投资收益
 贷：应收股利

3. 在编制合并会计报表时，关于企业集团内部存货交易的下列说法中，正确的是()。

- A. 内部存货销售不必抵消
- B. 内部存货销售产生的未实现利润应抵消
- C. 该交易在合并利润表中没有相应的抵消分录
- D. 该交易在合并现金流量表中没有相应的抵消分录

4. 根据当代理论，在子公司是母公司的全资子公司的情况下，合并利润表中的合并净利润数额()。

- A. 应等于或小于母公司净利润数额
- B. 应等于母公司净利润
- C. 应大于母公司净利润
- D. 应小于母公司净利润

5. 在连续编制合并会计报表时，对内部应收账款和应付账款予以抵消后将上期已抵消的管理费用中坏账损失对本年年初未分配利润的影响予以抵消时的抵消分录，应()。

- A. 借记“管理费用”项目
- B. 借记“未分配利润”项目
- C. 贷记“年初未分配利润”项目
- D. 借记或贷记“坏账准备”项目

6. 在连续编制合并会计报表的情况下，上年编制合并会计报表时已抵消的存货价值中包含的未实现内部销售利润，对本年的年初未

分配利润()。

- A. 没有影响
- B. 还有影响
- C. 不一定有影响
- D. 不会再产生影响

7. 在连续编制合并会计报表时, 如果上期存在未实现内部销售损益, 本期合并会计报表工作底稿中“年初未分配利润”项目合计数与上期合并会计报表中“未分配利润”项目合并数()。

- A. 两者相等
- B. 前者大于后者
- C. 前者小于后者
- D. B、C 均有可能

8. 上期存在未实现内部销售利润, 本期编制合并会计报表时, 在合并会计报表工作底稿中需编制这样的抵消分录()。

- A. 借记“年初未分配利润”项目, 贷记“存货”项目
- B. 借记“年初未分配利润”项目, 贷记“主营业务成本”项目
- C. 借记“年初未分配利润”项目, 贷记“固定资产原价”项目
- D. A、B、C 均有可能

9. 企业集团内部交易的固定资产, 在报废清理的会计期末, 不编制与该固定资产有关的抵消分录。这种情况发生在()。

- A. 期满报废
- B. 超期报废
- C. 提前报废
- D. A、B、C 三种场合

10. 甲企业拥有乙企业股权的 60%, 从而将乙企业纳入合并会计报表的编制范围。2003 年 9 月, 甲企业将账面价值为 80 000 元、计税价格为 100 000 元、增值税税率为 17%、消费税税率为 10% 的一批库存商品, 以 100 000 元的价格出售给乙企业, 后者将其作为库存材料核算。年末, 该批存货尚有 40% 在库, 另 60% 已经计入乙企业当年销售成本。该在库存货的年末可变现净值为 31 000 元, 乙企业因此计提存货跌价准备 9 000 元。年末, 甲企业和乙企业个别资产负债表中“存货”项目年末数分别为 900 000 元和 500 000 元。甲企业编制的合并资产负债表中“存货”项目的报告价值应为()。

- A. 1 400 000 元
- B. 1 392 000 元
- C. 1 391 000 元
- D. 1 000 000 元

11. 甲企业拥有乙企业股权的 60%, 从而将乙企业纳入合并会计

报表的编制范围。2003 年 9 月，甲企业将账面价值为 80 000 元、计税价格为 100 000 元、增值税税率为 17%、消费税税率为 10% 的一批库存商品，以 100 000 元的价格出售给乙企业，后者将其作为库存材料核算。年末，该批存货尚有 40% 在库，25% 已经计入乙企业当年销售成本，35% 则包括在乙企业期末在产品成本中（该在产品总成本 90 000 元，可变现净值 93 000 元）。该在库存货的年末可变现净值为 31 000 元，乙企业因此计提存货跌价准备 9 000 元。甲企业年末编制合并会计报表时，对“营业成本”项目的抵消金额应为（ ）。

- A. 100 000 元
- B. 92 000 元
- C. 85 000 元
- D. 8 000 元

（二）多项选择题

1. 对于企业集团内部固定资产交易，在该固定资产使用期间内每期编制合并会计报表时都要编制的有关抵消分录中包括（ ）。

- A. 抵消该固定资产当期多计提的折旧额
- B. 抵消固定资产原价中包含的未实现利润
- C. 抵消未实现利润对年初未分配利润的影响
- D. 抵消该固定资产以前年度累计多计提的折旧
- E. 抵消与该项交易有关的营业外收入或营业外支出

2. 在内部交易的固定资产提前报废或期满报废清理期，合并会计报表工作底稿中，（ ）。

- A. 不一定编制抵消分录
- B. 必须编制调整期初未分配利润的分录
- C. 必须编制抵消当年多计提的折旧的分录
- D. 必须编制抵消以前年度累计多计提的折旧的分录
- E. 不必编制抵消固定资产原价中包含的未实现利润的有关抵消分录

3. 在连续编制合并会计报表的情况下，影响子公司个别会计报表“年初未分配利润”项目金额的因素可能包含（ ）。

- A. 上年末存货价值中包含的未实现利润
- B. 上年末已经实现的内部存货销售利润

- C. 上年末无形资产价值中包含的未实现利润
- D. 上年末固定资产原价中包含的未实现利润
- E. 内部固定资产交易引起的累计多计提折旧
4. 在连续编制合并会计报表的情况下，在合并会计报表工作底稿中编制抵消分录时借记“年初未分配利润”项目的含义包括（ ）。
- A. 抵消上期未实现的存货内部销售利润
- B. 抵消上期未实现的固定资产内部销售利润
- C. 抵消按内部应收账款计提的坏账准备期初余额
- D. 抵消内部交易的固定资产中累计多计提的折旧额
- E. 同纳入合并范围的子公司当年实现净利润一起，与其本期利润分配项目相抵消
5. 某企业集团的母公司将价值 60 000 元的固定资产以 80 000 元的价格出售给纳入合并范围的子公司，后者预计将使用 6 年。在该固定资产交易后的前 3 年内，每年合并会计报表中“固定资产原价”项目的合并数（ ）。
- A. 分别为 60 000 元、50 000 元、40 000 元
- B. 不包括未实现内部销售利润
- C. 等于 60 000 元
- D. 均为 80 000 元
- E. A 或 C
6. 下列项目在编制合并利润表和合并利润分配表时应予以抵消的有（ ）。
- A. 母公司计提的坏账准备
- B. 母公司的债权投资收益
- C. 内部权益性资本投资收益
- D. 纳入合并范围的子公司的财务费用
- E. 纳入合并范围的子公司的利润分配项目
7. 在编制合并资产负债表时，合并会计报表工作底稿中编制的抵消分录中，将母公司权益性资本投资项目与子公司所有者权益项目

相抵消时有可能（ ）。

- A. 借或贷“少数股东权益”
- B. 借或贷“合并价差”
- C. 既不借记也不贷记“少数股东权益”
- D. 既不借记也不贷记“合并价差”
- E. 将子公司所有者权益按母公司投资比例抵消

8. 在编制合并会计报表时，对子公司当年计提的盈余公积，应（ ）。

- A. 按母公司对该子公司的权益性资本投资比例抵消
- B. 与母公司对该子公司的权益性资本投资项目抵消
- C. 按该子公司当年计提数全额抵消
- D. 最终按少数股东持股比例抵消
- E. 与子公司的利润分配项目抵消

9. 如果母公司应收账款年末余额中有对应纳入合并范围的子公司的应收账款，在年末编制合并会计报表时，应（ ）。

- A. 将母公司的应收账款抵消
- B. 抵消母公司计提的坏账准备
- C. 抵消该子公司的应付账款
- D. 抵消该子公司对母公司的应付账款
- E. 将母公司应收账款中相当于该子公司应付母公司的部分予以抵消

10. 在母公司对纳入合并范围的子公司报告期末有应收账款的情况下，如果母公司对坏账损失采用备抵法核算，则合并当年编制合并会计报表时，必须（ ）。

- A. 抵消母公司坏账准备期初余额
- B. 抵消母公司坏账准备期末余额
- C. 抵消母公司坏账准备当期提取数
- D. 抵消与该应收款有关的应付账款
- E. 抵消该项应收账款

11. 在编制合并会计报表时，合并会计报表工作底稿中的抵消分

录的下列说法中不正确的有（ ）。

- A. 应将纳入合并范围的子公司的所有者权益百分之百予以抵消
- B. 应抵消母公司的应收账款及按该应收账款计提的坏账准备
- C. 应抵消纳入合并范围的子公司对母公司的预付账款
- D. 应抵消内部交易的固定资产价值
- E. 应抵消母公司的投资收益

12. 甲企业拥有乙企业股权的 60%，从而将乙企业纳入合并会计报表的编制范围。2003 年 9 月，甲企业将账面价值为 80 000 元、计税价格为 100 000 元、增值税税率为 17%、消费税税率为 10% 的一批库存商品，以 100 000 元的价格出售给乙企业，后者将其作为库存材料核算。同年年末，该批存货尚有 40% 在库，另 60% 已经计入乙企业当年销售成本。该在库存货的年末可变现净值为 31 000 元，乙企业因此计提存货跌价准备 9 000 元。年末，甲企业和乙企业个别资产负债表中“存货”项目年末数分别为 900 000 元和 500 000 元。甲企业编制合并会计报表时，与该业务有关的抵消分录涉及的报表项目包括（ ）。

- A. 存货
- B. 营业收入
- C. 营业成本
- D. 管理费用
- E. 存货跌价准备

（三）判断题

1. 编制合并资产负债表时，投资公司对被投资公司的应收账款应全部予以抵消。（ ）

2. 在母公司对纳入合并范围的子公司有应收账款期末余额的情况下，在合并会计报表工作底稿中编制抵消分录时，应按母公司当年计提的坏账准备数额借记“坏账准备”，贷记“管理费用”。（ ）

3. 在企业集团母公司将存货出售给纳入合并范围的子公司的情况下，如果后者将该存货销售出企业集团，则年末编制合并会计报表时不需要编制抵消分录。（ ）

4. 企业集团子公司将存货按成本价出售给母公司，后者将其作

为固定资产使用，则年末编制合并会计报表时不需要编制抵消分录。
()

5. 某企业集团的母公司在报告期内向纳入合并范围的子公司销售商品，收到货款 200 000 元。根据母公司和该子公司的个别现金流量表编制合并现金流量表时，有关的抵消分录为：

借：经营活动产生的现金流量

——购买商品、接受劳务支付的现金

200 000

贷：经营活动产生的现金流量

——销售商品、提供劳务收到的现金 200 000
()

6. 少数股东增加对子公司的权益性资本投资，在合并现金流量表中应在“投资活动产生的现金流量”部分报告。
()

7. 合并资产负债表中“合并价差”项目反映的是母公司对纳入合并范围的子公司的股权投资账面余额与该子公司股东权益中母公司拥有的份额之间的差额。
()

8. 在连续编制合并会计报表的情况下，对于本期内部应收账款在个别会计报表中补提或者冲销的坏账准备的数额予以抵消时，应借记“应收账款”项目、贷记“管理费用”项目。
()

9. 在连续编制合并会计报表的情况下，对于上期内部购进商品全部实现对外销售的情况，本期不再涉及有关的抵消处理。
()

10. 企业集团内部固定资产交易的情形只有以下两种：一是卖方将自身生产的产品卖给买方，后者将其作为固定资产使用；二是卖方将自身使用的固定资产变卖给买方，后者将其作为固定资产使用。
()

11. 抵消内部交易的固定资产当期多计提的折旧费，实际上就是抵消该固定资产当期按内部固定资产交易的未实现利润计提的折旧费。
()

12. 企业集团内部交易的固定资产，在超期使用的情况下，超期使用各期间和报废期间合并会计报表工作底稿不需要编制有关的抵消

分录。 ()

13. 企业集团内部交易固定资产业务发生后，内部交易的固定资产报废处理前每年合并会计报表中“固定资产原价”项目的合并数，应等于该固定资产内部交易的买方对该固定资产的购入成本。

()

14. 企业集团固定资产内部交易业务发生当期及以后各期（至报废期为止），每期合并会计报表工作底稿中需根据该固定资产当期多计提的折旧编制如下抵消分录：借记“累计折旧”项目，贷记“管理费用”项目。

()

五、案例

1. 资料：

ABC 公司由 A、B、C 三个公司投资建成。A 公司 2001 年至 2003 年的有关业务如下：

(1) 2001 年 1 月 1 日用银行存款 210 万元投资于 ABC 公司，拥有 ABC 公司 20% 的股份；ABC 公司接受投资时所有者权益总额为 1 000 万元，其中，实收资本 700 万元，资本公积 100 万元，未分配利润 200 万元。

(2) 2001 年 3 月 20 日，A 公司将一台成本为 30 万元的产品按 36 万元的价格出售给 ABC 公司，后者作为固定资产使用，并采用直线法计提折旧，折旧年限为 6 年（不考虑净残值）。

(3) ABC 公司 2001 年度发生亏损 300 万元。

(4) 2002 年 7 月 1 日，A 公司以 300 万元价格收购 B 公司拥有的 ABC 公司 40% 的股份；从此，A 公司对 ABC 公司的股权投资采用权益法核算，股权投资差额按 5 年平均摊销（为简化起见，假定对于会计方法的变更采用未来适用法）。

(5) ABC 公司 2002 年 10 月接受捐赠现金 70 万元。

(6) 2002 年，A 公司以 10% 的毛利率按 50 万元的价格将一批甲产品出售给 ABC 公司，后者按 2% 的毛利率将其中的 30% 出售给 E 公司，另外的 70% 作为存货尚未出售。

(7) 2002 年, ABC 公司实现利润总额 500 万元 (其中 1—6 月实现净利润 200 万元), 按 33% 的所得税税率计算应交所得税。根据公司董事会提出的利润分配方案, 提取盈余公积 20 万元, 分配现金股利 80 万元。

(8) 2002 年, ABC 公司按 2% 的毛利率将成本为 100 万元的存货销售给 E 公司, 其中, 27% 为上年从 A 公司购入的甲商品。

(9) 2003 年, ABC 公司实现净利润 500 万元, 提取盈余公积 100 万元, 宣告分派现金股利 200 万元。现金股利全部支付。

(10) A 公司和 ABC 公司均采用备抵法核算坏账损失, 年末按应收账款余额的 5% 提取坏账准备。2001 至 2003 年各年末 A 公司应收账款余额中属于 ABC 公司应付账款的金额分别为 3 000 万元、7 000 万元、5 000 万元。

要求:

- (1) 编制 A 公司对 ABC 公司进行股权投资有关的会计分录;
- (2) 计算 A 公司 2002 年和 2003 年年末长期股权投资账面余额;
- (3) 计算 ABC 公司 2003 年年末所有者权益余额;
- (4) 编制 2003 年度 A 公司合并会计报表工作底稿中 (子公司为 ABC 公司) 的抵消分录 (答案中金额单位以万元表示)。

2. 资料:

(1) 表 3—1 是甲、乙公司 2001 年年末有关的科目余额资料。

(2) 乙公司 2000 年年初股东权益资料为: 股本 80 万元、资本公积 10 万元; 2000 年实现净利润 10 万元、盈余公积 1 万元、未分配利润 9 万元; 2001 年实现净利润 20 万元, 提取盈余公积 2 万元, 分配现金股利 6 万元。

(3) 甲公司 2000 年年初用银行存款 82 万元购买乙公司 80% 的股权, 股权投资差额按 10 年摊销。

(4) 甲公司 2001 年年末应收账款 34 万元中有 10 万元是乙公司的应付账款, 对此甲公司未计提坏账准备。乙公司 2001 年年末存货 35 万元中有 5 万元是本年甲公司销售给乙公司的商品, 其毛利率为 20%。

(5) 其他资料见表 3—2 中的“个别报表”栏目。

表 3—1

科目余额表 (简表)

2001 年 12 月 31 日

单位: 万元

资产类 (年末数)			负债及所有者权益类 (年末数)		
会计科目	甲公司	乙公司	会计科目	甲公司	乙公司
货币资金	70	100	短期借款	120	128
应收账款	34	5	应付账款	30	10
库存商品等	125.8	35	其他应付款	20	2
长期股权投资	180.2		长期借款	100	186
其中: 对乙公司投资	99.2	400	股本	260	80
固定资产原价	600	100	资本公积	110	10
累计折旧	320		盈余公积	10	3
			利润分配	40	21
资产总计	690	440	负债及所有者 权益总计	690	440

表 3—2

2001 年合并会计报表工作底稿

单位: 万元

报表项目	个别报表		合计	抵消分录		合并数
	母公司	子公司		借	贷	
利润及利润分配表:						
营业收入	100	80				
减: 营业成本	70	60				
营业利润	30	20				
加: 投资收益	16	0				
减: 少数股东收益	—	—				
净利润	46	20				
加: 期初未分配利润	14	9				

可供分配利润	60	25				
--------	----	----	--	--	--	--

续表

报表项目	个别报表		合计	抵消分录		合并数
	母公司	子公司		借	贷	
减：提取盈余公积	6	2				
应付股利	14	6				
未分配利润	40	21				
资产负债表：						
货币资金						
应收账款						
存货						
长期股权投资						
合并价差						
固定资产原价						
减：累计折旧						
固定资产净值						
短期借款						
应付账款						
其他应付款						
长期借款						
少数股东权益						
股本						
资本公积						
盈余公积						
未分配利润						

要求：根据上述资料，编制 2001 年合并会计报表工作底稿中的

有关抵消与调整分录，并编制合并会计报表工作底稿。

3. 资料：

在长钢集团公司的招聘现场，该公司招聘人员交给一位意欲进入本公司的会计专业的本科毕业生一张与合并会计报表有关的问卷，该问卷的有关资料是：

甲公司为乙公司的母公司。

(1) 2003 年年初双方有关资料：

①乙公司股本 800 000 元、资本公积 100 000 元、盈余公积 50 000 元、未分配利润 50 000 元；

②甲公司长期股权投资余额 700 000 元，其中对乙公司的股权投资余额为 600 000 元；甲公司拥有乙公司 60% 的股权；

③甲公司的期初未分配利润为 80 000 元；

④甲、乙双方的应收账款分别为 40 000 元、3 000 元，其中应收对方的金额分别为 2 000 元、1 000 元；

⑤甲、乙双方的存货分别为 50 000 元、35 000 元，乙公司的存货中有 10% 是上年从甲公司购入的。

(2) 甲、乙公司按应收账款余额的 5% 计提坏账准备；所得税税率均为 33%；甲公司的毛利率为 10%，乙公司的毛利率为 20%。

(3) 本年 4 月 1 日，甲公司又从其他股东那里购入乙公司 10% 的股权，投资成本 103 165.75 元。至此，甲公司对乙公司的股权投资比例达到 70%。

(4) 本年甲、乙双方利润表的有关资料见表 3—3（假定利润在各月均匀实现）。

(5) 甲公司应收丙公司的 20 000 元货款年未经确认确实无法收回；上年末确认无法收回的 30 000 元应收丁公司的货款今年 12 月初又收回。

(6) 甲公司当年营业收入的 5% 来自于向乙公司销售商品；乙公司当年未向甲公司售货。

(7) 甲、乙公司营业收入的赊销比例分别为 30%、20%；年末应收账款余额分别为 240 000 元、100 000 元，甲公司应收账款余额中

应收乙公司的货款占年末余额的 2%，乙公司没有应收甲公司的货款。

表 3—3

甲、乙公司利润表资料

单位：元

项 目	本年累计数	
	甲公司	乙公司
营业收入	2 000 000	1 000 000
营业成本	1 600 000	700 000
营业税金及附加	200 000	100 000
管理费用	10 000	6 000
财务费用	6 000	6 000
营业费用	4 000	2 000
投资收益	3 000	0
营业外收入	2 000	4 000
营业外支出	1 000	1 000

(8) 乙公司当年营业成本的 10% 是销售自甲公司购入的商品。

(9) 甲、乙公司分别按净利润的 10% 提取盈余公积，并分别宣告分派现金股利 60 000 元、40 000 元。

(10) 甲、乙公司个别现金流量表中“购买商品、接受劳务支付的现金”项目分别为 1 200 000 元、800 000 元。

该问卷要求应聘者：

(1) 编制以甲公司为母公司、以乙公司为子公司的 2003 年度合并会计报表工作底稿中有关的抵消分录；

(2) 计算本年度合并资产负债表中“期末数”栏“应收账款”项目的合并数；

(3) 计算本年度合并利润表“净利润”项目的合并数；

(4) 计算本年度合并利润分配表中“年初未分配利润”项目、“未分配利润”项目的合并数；

(5) 计算本年度合并现金流量表中“销售商品、提供劳务收到的现金”项目、“购买商品、接受劳务支付的现金”项目的合并数。

案例参考答案：

1.

(1) 与 A 公司对 ABC 公司进行长期股权投资有关的会计分录：

①2001 年 1 月 1 日：

借：长期股权投资——ABC	210
贷：银行存款	210

②2002 年 7 月 1 日：

借：长期股权投资——ABC（投资成本）	210
贷：长期股权投资——ABC	210
借：长期股权投资——ABC（股权投资差额）	10
贷：长期股权投资——ABC（投资成本）	10
借：投资收益	1.5
贷：长期股权投资——ABC（股权投资差额）	1.5
借：投资收益	[(300 - 200) × 20%] 20
贷：长期股权投资——ABC（损益调整）	20
借：长期股权投资——ABC（投资成本）	360
（股权投资差额）	40
贷：银行存款	400

③2002 年下半年：

借：长期股权投资——ABC（损益调整）	140.4 *
贷：投资收益	140.4

$$* 140.4 = \{ [(500 - 200) - 100] \times (1 - 33) \% + 100 \} \times 60 \%$$

借：应收股利	48
贷：长期股权投资——ABC（损益调整）	48
借：投资收益	2.425
贷：长期股权投资——ABC（股权投资差额）	2.425
借：长期股权投资——ABC（股权投资准备）	42
贷：资本公积——股权投资准备	42

④2003 年：

借：长期股权投资——ABC（损益调整）	300
贷：投资收益	300
借：应收股利	120

贷：长期股权投资——ABC（损益调整）	120
借：投资收益	4.85
贷：长期股权投资——ABC（股权投资差额）	4.85

(2) A 公司 2002 年长期股权投资账面余额

$$\begin{aligned}
 \text{A 公司 2002 年长期股权投资账面余额} &= 210 - (210 - 1\,000 \times 20\%) \div 10 \times 1.5 - (300 - 200) \times \\
 &\quad 20\% + 400 + \{[(500 - 200) - 100] \times (1 - 33\%) + 100\} \\
 &\quad \times 60\% - 2.425 + 42 - 48 \\
 &= 720.475 \text{ (万元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{A 公司 2003 年年末长期股权投资账面余额} &= 720.475 + 500 \times 60\% - 200 \times 60\% - 4.85 \\
 &= 895.625 \text{ (万元)}
 \end{aligned}$$

(3) ABC 公司 2003 年年末所有者权益余额

$$\begin{aligned}
 \text{ABC 公司 2003 年年末所有者权益余额} &= 1\,000 - 300 + 70 + 500 - (500 - 300) \times 33\% - 80 + 500 - 200 \\
 &= 1\,424 \text{ (万元)}
 \end{aligned}$$

(4) 2003 年度合并会计报表时的抵销分录：

①借：实收资本	700
资本公积	170
盈余公积	320
未分配利润	234
合并价差	41.225
贷：长期股权投资	895.625
少数股东权益	569.6
②借：资本公积	6
贷：固定资产原价	6
③借：累计折旧	2.75
贷：管理费用	1
年初未分配利润	1.75
④借：年初未分配利润	3.5
贷：主营业务成本	2.7

存货	0.8
⑤借：投资收益	300
少数股东收益	200
年初未分配利润	34
贷：提取盈余公积	100
应付股利	200
未分配利润	234
⑥借：提取盈余公积	60
年初未分配利润	132
贷：盈余公积	192

2.

(1) 根据上述资料，编制 2001 年合并会计报表的有关调整与抵消分录见表 3—4。

表 3—4 合并会计报表相关调整与抵消分录情况 单位：万元

调整与抵消分录内容	调整与抵消分录														
1. 将母公司对子公司股权投资余额与子公司股东权益相抵消	<table> <tr> <td>借：股本</td><td>80</td></tr> <tr> <td> 资本公积</td><td>10</td></tr> <tr> <td> 盈余公积</td><td>3</td></tr> <tr> <td> 未分配利润</td><td>21</td></tr> <tr> <td> 合并价差</td><td>8</td></tr> <tr> <td>贷：长期股权投资</td><td>99.2</td></tr> <tr> <td> 少数股东权益</td><td>22.8</td></tr> </table>	借：股本	80	资本公积	10	盈余公积	3	未分配利润	21	合并价差	8	贷：长期股权投资	99.2	少数股东权益	22.8
借：股本	80														
资本公积	10														
盈余公积	3														
未分配利润	21														
合并价差	8														
贷：长期股权投资	99.2														
少数股东权益	22.8														
2. 将母公司股权投资收益与子公司的利润分配相抵消	<table> <tr> <td>借：投资收益</td><td>16</td></tr> <tr> <td> 少数股东收益</td><td>4</td></tr> <tr> <td> 年初未分配利润</td><td>9</td></tr> <tr> <td>贷：应付股利</td><td>6</td></tr> <tr> <td> 提取盈余公积</td><td>2</td></tr> <tr> <td> 未分配利润</td><td>21</td></tr> </table>	借：投资收益	16	少数股东收益	4	年初未分配利润	9	贷：应付股利	6	提取盈余公积	2	未分配利润	21		
借：投资收益	16														
少数股东收益	4														
年初未分配利润	9														
贷：应付股利	6														
提取盈余公积	2														
未分配利润	21														
3. 抵消内部债权债务	<table> <tr> <td>借：应付账款</td><td>10</td></tr> <tr> <td>贷：应收账款</td><td>10</td></tr> </table>	借：应付账款	10	贷：应收账款	10										
借：应付账款	10														
贷：应收账款	10														
4. 抵消存货余额中包含的未实现利润	<table> <tr> <td>借：营业收入</td><td>5</td></tr> <tr> <td>贷：营业成本</td><td>4</td></tr> <tr> <td> 存货</td><td>1</td></tr> </table>	借：营业收入	5	贷：营业成本	4	存货	1								
借：营业收入	5														
贷：营业成本	4														
存货	1														

5. 调整盈余公积余额	借：提取盈余公积 年初未分配利润 贷：盈余公积	1.6 0.8 2.4
-------------	-------------------------------	-------------------

(2) 将上述调整与抵消分录过入合并会计报表工作底稿，并整理合并数，见表 3—5。

表 3—5

2001 年合并会计报表工作底稿

单位：万元

报表项目	个别报表		合计	抵消分录		合并数
	母公司	子公司		借	贷	
利润及利润分配表：						
营业收入	100	80	180	④ 5		175
减：营业成本	70	60	130		④ 4	126
营业利润	30	20	50	5	4	49
加：投资收益	16	0	16	② 16		0
减：少数股东收益	—	—	—	② 4		4
净利润	46	20	66	25	4	45
加：期初未分配利润	14	9	23	② 9 ⑤ 0.8		13.2
可供分配利润	60	25	85	34.8	4	58.2
减：提取盈余公积	6	2	8	⑤ 1.6	② 2	7.6
应付股利	14	6	20		② 6	14
未分配利润	40	21	61	① 21 57.4	② 21 33	36.6
资产负债表：						
货币资金	70	100	170			170
应收账款	34	5	39		③ 10	29
存货	125.8	35	160.8		④ 1	159.8
长期股权投资	180.2	0	180.2		① 99.2	81
合并价差	—	—	—	① 8		8
固定资产原价	600	400	1 000			1 000
减：累计折旧	320	100	420			420
固定资产净值	280	300	580			580
短期借款	120	128	248			248
应付账款	30	10	40	③ 10		30
其他应付款	20	2	22			22
长期借款	100	186	286			286
少数股东权益	—	—	—		① 22.8	22.8

股本	260	80	340	①80		260
资本公积	110	10	120	①10		110
盈余公积	10	3	13	①3	⑤2.4	12.4
未分配利润	40	21	61	57.4	33	36.6

3.

(1) 抵消分录：

①借：股本	800 000	
资本公积	100 000	
盈余公积	62 663	
未分配利润	123 967	
贷：长期股权投资		760 641
少数股东权益		325 989
②借：应付账款	4 800	
贷：应收账款		4 800
③借：应收账款	240	
贷：年初未分配利润		150
管理费用		90
④借：年初未分配利润	350	
贷：主营业务成本		350
借：主营业务收入	100 000	
贷：主营业务成本		100 000
借：主营业务成本	3 350	
贷：存货		3 350
⑤借：投资收益	88 641	
年初未分配利润	50 000	
少数股东收益	37 989	
贷：应付股利		40 000
提取盈余公积		12 663
未分配利润		123 967
⑥借：提取盈余公积	(12 663 × 70%) 8 864.1	
年初未分配利润	(50 000 × 60%) 30 000	

贷：盈余公积

38 864.1

(2) 本年度合并资产负债表中“期末数”栏“应收账款”项目的合并数

$$\begin{aligned} \text{“期末数”栏“应收账款”项目的合并数} &= 240\,000 \times 95\% + 100\,000 \times 95\% - 4\,800 + 240 \\ &= 318\,440 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(3) 本年度合并利润表中“净利润”项目的合并数

$$\begin{aligned} \text{合并利润表中“净利润”项目的合并数} &= 211\,921 + 126\,630 + 90 + 350 - 3\,350 - 88\,641 - 37\,989 \\ &= 209\,011 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(4) 本年度合并利润分配表中“年初未分配利润”项目、“未分配利润”项目的合并数

$$\begin{aligned} \text{“年初未分配利润”项目的合并数} &= 80\,000 + 50\,000 + 150 - 350 - 50\,000 - 30\,000 \\ &= 49\,800 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{“未分配利润”项目的合并数} &= 126\,190.1 + 123\,967 + 177\,220 - 342\,845 \\ &= 84\,532.1 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{或} &= 126\,190.1 + 123\,967 - 123\,967 + 150 + 90 - 350 + 350 - 100\,000 + 100\,000 \\ &\quad - 3\,350 - 85\,475.25 - 50\,000 - 41\,154.75 + 40\,000 + 12\,663 + 123\,967 \\ &\quad - 8\,548 - 30\,000 \\ &= 84\,532.1 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{或} &= 115\,079 + 49\,800 - (11\,798.9 + 12\,663 + 8\,548 - 12\,663) - (60\,000 \\ &\quad + 40\,000 - 40\,000) \\ &= 84\,532.1 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(5) 本年度合并现金流量表中“销售商品、提供劳务收到的现金”项目与“购买商品、接受劳务支付的现金”项目的合并数

$$\begin{aligned} \text{“销售商品、提供劳务收到的现金”项目的合并数} &= 200\,0000 \times 70\% + (40\,000 + 2\,000\,000 \times \\ &\quad 30\% - 20\,000 - 240\,000 + 30\,000) + 1\,000\,000 \times 80\% + (3\,000 + 1\,000\,000 \times 20\% - \\ &\quad 100\,000) - [1\,000 + 2\,000\,000 \times 5\% \times 70\% \\ &\quad + (2\,000 + 2\,000\,000 \times 5\% \times 30\% - 240\,000 \\ &\quad \times 2\%)] \end{aligned}$$

=2 614 800 (元)

“购买商品、接受劳务支付的
现金”项目的合并数

$$= 1\,200\,000 + 800\,000 - [1\,000 + 2\,000\,000 \times 5\% \times 70\% + (2\,000 + 2\,000\,000 \times 5\% \times 30\% - 240\,000 \times 2\%)]$$

=1 901 800 (元)

六、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. D 2. C 3. B 4. A 5. C 6. B 7. D 8. D 9. B 10. A
11. C

(二) 多项选择题

1. ABCD 2. BCD 3. ABCDE 4. ABCDE 5. BC 6. CE 7. CD
8. BD 9. DE 10. DE 11. AC 12. ABCD

(三) 判断题

1. × 2. × 3. × 4. ✓ 5. ✓ 6. × 7. ✓ 8. × 9. ✓
10. × 11. ✓ 12. × 13. × 14. ✓

第四章 所得税会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解所得税的含义及其会计处理的方式，了解所得税差异的种类及其产生的原因，掌握企业所得税会计处理的应付税款法与纳税影响会计法的基本内容，掌握所得税费用的当期计列与跨期摊配，掌握所得税纳税影响会计法中债务法的资产负债表法和利润表债务法、所得税的期内分摊的理论基础和分摊的一般程序及方法。

二、预习要览

(一) 关键概念

- | | |
|------------|-------------|
| 1. 企业所得税 | 2. 会计收益 |
| 3. 应税收益 | 4. 永久性差异 |
| 5. 暂时性差异 | 6. 时间性差异 |
| 7. 当期计列法 | 8. 跨期所得税分摊法 |
| 9. 纳税影响会计法 | 10. 递延法 |
| 11. 债务法 | |

(二) 关键问题

1. 什么是应付税款法？什么是纳税影响会计法？二者的主要区别是什么？
2. 会计收益与应税收益产生差异的原因有哪些？
3. 为什么应对所得税费用进行期内分摊？如何分摊？
4. 如何理解资产负债表债务法与利润表债务法之间的关系？
5. 暂时性差异与时间性差异是一回事吗？

6. 永久性差异有几种类型？

7. 为什么说资产负债表债务法在财务报表信息的披露上比利润表债务法更有优势？

8. 何为所得税期内分摊？它的一般编制程序如何？

三、本章重点与难点

☆ 永久性差异、暂时性差异和时间性差异的辨析

☆ 引起会计收益与应税收益不同的原因

☆ 所得税的递延法和债务法的会计处理

(一) 永久性差异、暂时性差异和时间性差异的辨析

永久性差异是指某一会计期间，由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同，所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生，不会在以后各期转回。

从产生永久性差异的四种情况看，可归结为两大类，一类是作为税前会计利润的收益和可在税前会计利润中扣除的费用或损失，但其不作为计算应税所得的收益和不能在应税所得前扣除的费用或损失；第二类是不作为税前会计利润的收益和不能在税前会计利润中扣除的费用或损失，但其在计算应税所得时作为收益和可在应税所得收益扣除的费用或损失。

暂时性差异是指资产负债表内一项资产或负债的账面价值与其计税基础（taxable basis）之间的差额。一项资产或负债的账面价值的确认依据是企业会计准则或企业会计制度。一项资产或负债的计税基础是指申报所得税时该资产或该负债的计税金额。账面价值与计税基础之差额在未来年度内，当该资产收回或该负债清偿时，会产生应税暂时性差异（taxable temporary difference）与可抵扣暂时性差异（deductible temporary difference）。

暂时性差异可分为时间性差异与其他暂时性差异两类。时间性差异是由于收入或费用在会计上确认的年度与报税时确认的年度不同而产生的会计利润与应税利润的差异。时间性差异按其对会计利润与应税利润的影响分为两大类：一是因会计利润大于应税利润而产生递延

所得税负债的时间性差异；二是因会计利润小于应纳税利润而产生的递延所得税资产的时间性差异。

其他暂时性差异是因为其他原因而使计税基础与资产负债表中资产或负债的账面价值不同而产生的差异。例如，企业采用购买法核算时，被合并公司的资产或负债在会计上按公允价值入账，而税法规定报税时按原账面价值计算，从而造成暂时性差异。

（二）引起会计收益与应税收益不同的原因

导致会计收益与应税收益不同的原因有以下四种情况：

1. 时间性差异；
2. 其他暂时性差异；
3. 经营亏损抵前抵后；
4. 以前年度损益调整。

（三）所得税的递延法和债务法的会计处理

在具体运用纳税影响会计法核算时，有两种可供选择的方法：递延法和债务法。在所得税税率不变的情况下，无论是采用递延法还是债务法核算，其结果都相同。但在所得税税率变动的情况下，两种处理的结果不完全相同。

1. 递延法

递延法，是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额递延和分配到以后各期，并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。

递延法的特点在于：

（1）采用递延法核算时，资产负债表上反映的递延税款余额，并不代表收款的权利或付款的义务。采用递延法进行会计处理时，递延税款的账面余额是按产生时间性差异的时期所适用的所得税税率计算确认，而不是按现行税率计算的。在税率变动或开征新税时，对递延税款的账面余额不作调整。

（2）本期发生的时间性差异影响所得税的金额，按现行税率计算，以前发生而在本期转回的各项时间性差异影响所得税的金额，一般按当初的原有税率计算。

债务法，是指本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额，递延和分配到以后各期，并同时转回已确认的时间性差异的所得税影响金额，在税率变动或开征新税时，需要调整递延税款的账面余额。

债务法的特点在于：

(1) 本期的时间性差异预计对未来所得税的影响金额，在资产负债表上作为未来应付税款的债务，或者作为代表预付未来税款的资产。采用债务法进行会计处理时，递延税款的账面余额按照现行所得税税率计算，而不是按照产生时间性差异的时期所适用的所得税税率计算。因此，在税率变动或开征新税时，要对递延税款的账面余额进行相应的调整。

(2) 在采用债务法时，本期发生或转回的时间性差异的所得税影响金额，均应采用现行税率计算确定。

四、练习题

(一) 单项选择题

- 按现行会计制度规定，所得税会计的前提是（ ）。
A. 所得税属于收益的分配 B. 所得税是一项费用支出
C. 所得税要当期计列 D. 所得税要跨期分摊
- 某企业全年实现利润为 100 万元，各项税收的滞纳金和罚款为 1 万元，国库券利息收入为 10 万元。该企业的所得税税率为 33%，用应付税款法计算的本期所得税费用为（ ）。
A. 29.37 万元 B. 30.03 万元
C. 35.97 万元 D. 36.63 万元
- 将税前会计利润与应税所得之间差异影响纳税的金额，直接计入本期损益的方法是（ ）。
A. 纳税影响会计法 B. 递延法
C. 债务法 D. 应付税款法
- 应税收益是按照（ ）计算出来的应纳税所得额。
A. 会计准则 B. 会计账簿
C. 利润表 D. 税法规定

5. 下列事项在所得税会计中,属于时间性差异的是()。

- A. 企业的计税工资与实际发放工资的差异
- B. 企业发生的非广告性赞助支出
- C. 超标准列支的业务招待费
- D. 企业于产品销售当期计提的保修费,而税法规定于实际发生时从应税所得中扣除的保修费

6. 某企业采用递延法进行所得税会计处理,所得税税率为 33%。该企业 2003 年度利润总额为 11 万元,发生的应纳税时间性差异为 1 万元。经计算,该企业本年度应交所得税为 3.3 万元,因发生时间性差异而产生的递延税款贷项为 3 300 元。则该企业 2003 年度的所得税费用为()元。

- A. 29 700 B. 33 000 C. 36 300 D. 39 600

7. 某企业对所得税采用债务法核算,上年度适用的所得税税率为 33%,“递延税款”科目借方发生额为 33 万元。本年适用的所得税税率为 30%,本年发生应纳税时间性差异 20 万元。该企业本年末“递延税款”科目余额为()万元。

- A. 借方 24
- B. 借方 36
- C. 借方 42
- D. 借方 39

8. 以下表述中,正确的一项是()。

- A. 所得税是一项费用
- B. 所得税是利润分配的一项内容
- C. 递延法下确认的递延税款是企业的一项资产或负债
- D. 计入当期损益的所得税是对当期应交所得税的调整

9. 某企业税前会计利润为 200 万元,业务招待费开支超出标准 5 万元,按纳税影响会计法计算的应交税金为()万元,所得税税率为 33%。

- A. 64. 35 B. 66 C. 67. 65 D. 69. 3

10. 某公司采用债务法,本年所得税的税率为 33%,本年发生应纳税时间性差异 5 000 元,该公司已经知道本期发生的时间性差异在今后转回时的所得税税率将变为 40%。在此情况下,公司本年应计

递延税款的金额为()元。

- A. 借记 2 000 元
- B. 借记 1 650 元
- C. 贷记 2 000 元
- D. 贷记 1 650 元

11. 某公司 2003 年实现利润总额为 100 万元,当年业务招待费超支 5 万元,由于会计采用的折旧方法与税法规定不一样,少计提折旧 2 万元,该公司采用纳税影响法核算,所得税的税率为 33%,请问该公司的当年净利润为()万元。

- A. 66. 01
- B. 65. 35
- C. 64. 69
- D. 67

(二) 多项选择题

1. 在所得税会计中,()会产生可抵减性时间性差异。

- A. 长期股权投资采用权益法核算,投资企业期末按投资比例确认的投资收益
- B. 公益、救济性捐赠
- C. 税法规定采用加速折旧法,而会计上采用直线法
- D. 预提产品保修费用
- E. 收取的逾期未退回的包装物押金

2. 所得税会计与财务会计最主要的差异是()。

- A. 会计目标不同
- B. 计算所得的标准不同
- C. 核算依据不同
- D. 账务处理方法不同
- E. 核算对象不同

3. 下列哪些表述符合债务法的特点()。

- A. 税率变动时,递延税款的余额要进行相应的调整
- B. 税率变动时,递延税款的余额不需要进行相应的调整
- C. 本期转销的时间性差额对所得税的影响金额,用现行税率进行计算确定
- D. 本期转销的时间性差额对所得税的影响金额,用原来的税率进行计算确定

4. 以下各项中,在计算当期应交所得税时应予以考虑的因素包

括()。

A. 当期实现的利润总额

B. 时间性差异

C. 永久性差异

D. 当期实现的净利润

5. 税前会计利润小于应纳税所得额的情况有()。

A. 会计准则规定作为收益计入会计报表,而在计算应纳税所得额时不确认为收益

B. 会计准则规定不作为收益计入会计报表,而在计算应纳税所得额时确认为收益

C. 会计准则规定作为费用和损失计入会计报表,而在计算应纳税所得额时不允许扣除

D. 会计准则规定不作为费用和损失计入会计报表,而在计算应纳税所得额时允许扣除

6. 纳税影响会计法不包括()。

A. 间接法

B. 当期计列法

C. 应付税款法

D. 债务法

7. 下列项目中属于应纳税所得额中永久性差异的有()。

A. 购买国债的利息收入

B. 将外购的材料对外捐赠

C. 将自制的产品用于在建工程

D. 将外购的材料用于在建工程

8. 股份有限公司在采用递延法对所得税进行核算的情况下,当期发生的下列事项中,影响当期所得税费用的有()。

A. 在建工程交付使用前所取得的收入

B. 在建工程项目全部报废所发生的损失

C. 在建工程领用本企业生产的商品应交的所得税

D. 在建工程领用本企业生产的商品应交的增值税

9. 关于所得税会计,下列说法正确的是()。

A. 不论是应付税款法,还是纳税影响会计法,所得税费用总等

于会计利润乘以现行税率

- B. 不论是应付税款法，还是纳税影响会计法，应交所得税总等于应税所得乘以现行税率
 - C. 债务法下，不论税率变动与否，当期递延税款余额总等于时间性差异乘以现行税率
 - D. 递延法下，不论税率变动与否，当期递延税款余额总等于时间性差异乘以现行税率
10. 下列差异属于永久性差异的有（ ）。
- A. 企业实发工资超过应税工资标准
 - B. 房地产企业采用预收款方式销售不动产
 - C. 企业固定资产折旧，税法规定使用加速折旧法，会计上使用直线法
 - D. 企业实际发生的业务招待费超过税法规定的开支标准

(三) 判断题

- 1. 企业采用年数总和法计算折旧，税法要求按直线法计算折旧，由此引起的纳税所得与会计收益的差异，属于时间性差异。（ ）
- 2. 企业发生的一个时期纳税所得和会计收益之间的差异，如果在本期发生，而在以后期间不能转回的，在会计上应采用应付税款法进行处理。（ ）
- 3. 在应付税款法下，对由会计收益和计税所得之间的差异而产生的纳税影响，在账户上不予反映。（ ）
- 4. 递延税款的借方和贷方余额，应在资产负债表上分别反映，不得相互抵消。（ ）
- 5. 某股份公司，实现利润 250 万元，按税法规定计税所得额为 270 万元。该企业由于时间性差异对纳税的影响为 20 万元，应计入递延税款的贷方（企业所得税税率为 33%）。（ ）
- 6. 在采用递延法时，本期发生或转回的时间性差异对所得税的影响，均采用现行税率计算确定。（ ）
- 7. 本期所得税科目的发生额与应交税金——应交所得税科目的发生额一定相等。（ ）

8. 在税率变动时，债务法下应按原税率计算本期应交的所得税。
()

9. 纳税影响会计法下，时间性差异影响的所得税金额，包括在利润表的所得税引用项目和资产负债表中的递延税款余额里。
()

10. 应付税款法下，不单独考虑时间性差异对所得税费用的影响额。
()

(四) 计算与账务处理题

1. 资料：

某企业 A 设备按照税法规定 4 年提取折旧，按照会计政策规定 6 年提取折旧（采用直线法计提折旧）。该项固定资产原值 1 200 000 元（不考虑净残值的因素）。假设该企业每年实现税前会计利润 8 000 000 元，所得税税率为 33%。

要求：分别采用纳税影响会计法中的递延法和债务法计算该企业 6 年中各年的所得税费用和应交所得税，并编制会计分录。

2. 资料：

某企业购入一台价值 1 000 000 元的设备，预计净残值为 50 000 元。税法规定可按年数总和法计提折旧，折旧年限为 4 年；会计上采用直线法计提折旧，折旧年限为 8 年。在其他因素不变的情况下，假如该企业每年税前会计利润为 750 000 元，所得税税率第一年为 33%，第三年改为 30%。

要求：计算时间性差异，并分别采用递延法和债务法编制相关的会计分录。

五、案例

1. 资料：某上市公司 2003 年全年实现税前利润为 5 000 万元。该公司以前所得税税率为 33%，从 2003 年起变更为 24%。该公司采用债务法进行所得税的会计处理，由于时间性差异产生的递延税款借项预计可以转回。该公司 2003 年的相关资料如下：

(1) 该公司全年上交上级管理费 240 万元，按税务机关核定允

许税前列支的限额为 200 万元。

(2) 该公司对 A 企业的投资占 A 企业 50% 的股份, 2003 年度 A 企业实现净利润为 800 万元。A 企业所得税的税率为 24%。按照税法的规定, 长期投资收益以被投资企业宣告分配利润时起计算缴纳所得税。

(3) 该公司 2003 年 12 月 31 日存货的账面实际成本为 1 200 万元, 期末可变现的净值为 1 100 万元, 存货按成本与可变现净值孰低法计价。按照税法规定, 存货变现的损失以实际发生的损失在缴纳所得税前扣除。

(4) 该公司 2000 年 12 月购入一项生产线, 原价为 600 万元, 会计上采用直线法计提折旧, 折旧年限为 5 年, 无残值。税法规定可以按年数总和法计提折旧。

要求: 根据以上资料, 计算 2003 年该公司应交的所得税, 并编制相关的会计分录。

案例参考答案:

(1) 计算本期应交的所得税。

本期税前会计利润	5 000 万元
加: 管理费用	40 万元
存货变现损失	100 万元
减: 投资收益	400 万元
折旧时间性差异	0
本期应纳税所得额	4 740 万元

本期应交所得税 = $4\,740 \times 24\% = 1\,137.6$ (万元)

(2) 计算本期由于税率变动对递延税款账面余额的调整数。

按会计政策规定, 公司每年应计提的折旧为 120 万元; 而按税法规定, 2001 年应计提的折旧额为 200 ($600 \times 5 \div 15$) 万元, 2002 年应计提的折旧额为 160 ($600 \times 4 \div 15$) 万元, 2003 年应计提的折旧额为 120 ($600 \times 3 \div 15$) 万元。

本期发生的应纳税时间性差异为 0, 由于会计政策和税法计提折旧的方法不同而产生的应纳税时间性差异到 2002 年 12 月 31 日应为

120 $(200 + 160 - 120 \times 2)$ 万元。

因此，本期由于税率变动而应调减的递延所得税负债的金额为：

$120 \times (33\% - 24\%) = 10.8$ (万元)

(3) 本期所得税费用为 $1\,126.8$ ($1\,137.6 - 10.8$) 万元。

(4) 会计分录：

借：所得税	1 126.8
递延税款	10.8
贷：应交税金——应交所得税	1 137.6

六、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. B 2. B 3. D 4. D 5. D 6. C 7. A 8. A 9. C 10. C
11. B

(二) 多项选择题

1. AD 2. ABC 3. AC 4. ABC 5. BC 6. ABC 7. ABC 8. BC
9. BC 10. AD

(三) 判断题

1. $\checkmark$ 2. $\checkmark$ 3. $\checkmark$ 4. $\times$ 5. $\times$ 6. $\times$ 7. $\times$ 8. $\times$ 9. $\checkmark$
10. $\checkmark$

(四) 计算与账务处理题

1. (1) 递延法：

第一年	借：所得税	396 000
	贷：递延税款	26 400
	应交税金——应交所得税	369 600
第二年	借：所得税	396 000
	贷：递延税款	26 400
	应交税金——应交所得税	369 600
第三年	借：所得税	360 000
	贷：递延税款	26 400
	应交税金——应交所得税	333 600

第四年	借：所得税	360 000
	贷：递延税款	26 400
	应交税金——应交所得税	333 600
第五年	借：所得税	355 200
	递延税款	52 800
	贷：应交税金——应交所得税	408 000
第六年	借：所得税	360 000
	递延税款	48 000
	贷：应交税金——应交所得税	408 000
(2) 债务法：		
第一年	借：所得税	396 000
	贷：递延税款	26 400
	应交税金——应交所得税	369 600
第二年	借：所得税	396 000
	贷：递延税款	26 400
	应交税金——应交所得税	369 600
第三年	借：所得税	355 200
	贷：递延税款	19 200
	应交税金——应交所得税	336 000
第四年	借：所得税	360 000
	贷：递延税款	24 000
	应交税金——应交所得税	336 000
第五年	借：所得税	360 000
	递延税款	48 000
	贷：应交税金——应交所得税	408 000
第六年	借：所得税	360 000
	递延税款	48 000
	贷：应交税金——应交所得税	408 000

2.

时间性差异计算表

单位：元

项 目	第一年	第二年	第三年	第四年	第五年	第六年	第七年	第八年
按税法计提的折旧	380 000	285 000	190 000	95 000	0	0	0	0
按会计计提的折旧	118 750	118 750	118 750	118 750	118 750	118 750	118 750	118 750
时间性差异	261 250	166 250	71 250	- 23 750	- 118 750	- 118 750	- 118 750	- 118 750

(1) 递延法：

第一年	借：所得税	247 500	
	贷：递延税款		86212.5
	应交税金——应交所得税		161 287.5
第二年	借：所得税	247 500	
	贷：递延税款		54862.5
	应交税金——应交所得税		192 637.5
第三年	借：所得税	225 000	
	贷：递延税款		21 375
	应交税金——应交所得税		203 625
第四年	借：所得税	224 287.5	
	递延税款	(23 750 × 33%)	7 837.5
	贷：应交税金——应交所得税		[(750 000 + 23 750) × 30%] 232 125
第五年	借：所得税	221 437.5	
	递延税款		39 187.5
	贷：应交税金——应交所得税		260 625
第六年	借：所得税	221 437.5	
	递延税款		39 187.5

	贷：应交税金——应交所得税	260 625
第七年	借：所得税	221 437.5
	递延税款	39 187.5
	贷：应交税金——应交所得税	260 625
第八年	借：所得税	256 920
	递延税款	
	(71 250 × 30% + 4 750 × 33%)	3 705
	贷：应交税金——应交所得税	
	[(750 000 + 118 750) × 30%]	260 625
(2) 债务法：		
第一年	借：所得税	247 500
	贷：递延税款	86 212.5
	应交税金——应交所得税	161 287.5
第二年	借：所得税	247 500
	贷：递延税款	54 862.5
	应交税金——应交所得税	192 637.5
第三年	借：所得税	212 175
	贷：递延税款	8 550
	应交税金——应交所得税	203 625
第四年	借：所得税	(750 000 × 30%) 225 000
	递延税款	(23 750 × 30%) 7 125
	贷：应交税金——应交所得税	
	[(750 000 + 23 750) × 30%]	232 125
第五年	借：所得税	(750 000 × 30%) 22 500
	递延税款	(118 750 × 30%) 35 625
	贷：应交税金——应交所得税	
	[(750 000 + 118 750) × 30%]	260 625
第六年	借：所得税	225 000
	递延税款	35 625
	贷：应交税金——应交所得税	260 625

第七年	借：所得税	225 000	
	递延税款	35 625	
	贷：应交税金——应交所得税		260 625
第八年	借：所得税	225 000	
	递延税款	35 625	
	贷：应交税金——应交所得税		260 625

第五章 外币业务会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解外币业务的基本知识，掌握外币业务会计的基本方法与实务以及外币会计报表的折算方法等内容。

二、预习要览

(一) 关键概念

- | | |
|--------------|--------------|
| 1. 外币 | 2. 外汇 |
| 3. 记账本位币 | 4. 外汇汇率 |
| 5. 汇兑损益 | 6. 单一交易观点 |
| 7. 两项交易观点 | 8. 流动与非流动项目法 |
| 9. 货币与非货币项目法 | 10. 时态法 |
| 11. 现行汇率法 | 12. 外币报表折算差额 |

(二) 关键问题

1. 什么是外币业务？外币业务有哪几种类型？
2. 外汇汇率的基本标价方法有几种？其特点是什么？
3. 外汇汇率有哪几种类型？
4. 什么是升水？何为贴水？对升水和贴水应如何计算？
5. 什么是汇兑损益？汇兑损益有哪几种类型？对其应如何进行确认？
6. 外币交易通常有哪几种类型？
7. 外币交易会计处理的基本方法有几种？国际会计原则委员会原则上要求采用哪一种方法？
8. 何为外币报表折算？外币报表折算的意义是什么？

9. 外币会计报表折算的基本折算方法有哪些？各种基本方法的适用范围和优缺点是什么？

10. 对外币报表折算差额应如何进行处理？

三、本章重点与难点

- ☆ 汇兑损益的种类与确认
- ☆ 外币交易会计处理的基本方法
- ☆ 我国外币业务的会计处理原则
- ☆ 外币会计报表折算的基本方法
- ☆ 外币报表折算差额的处理方法

（一）汇兑损益的种类与确认

汇兑损益按其业务划分，可分为交易损益、兑换损益、调整损益和折算损益。

汇兑损益按其是否在本期实现，可分为已实现和未实现汇兑损益两种；汇兑损益还可以划分为已结算和未结算交易损益两种。

汇兑损益的确认直接影响企业损益的计算和纳税，对于汇兑损益的确认有两种观点：一种观点认为要划分已实现和未实现汇兑损益。这种观点主张应以其是否实现为标准来确认本期的汇兑损益，即已实现的汇兑损益才能作为本期的汇兑损益入账，而未实现的汇兑损益则不能在本期确认入账。另一种观点认为不必划分已实现和未实现汇兑损益。这种观点主张将本期已实现和未实现的汇兑损益全部计入本期损益。这种观点在具体运用中又可分为在年末根据年末汇率和在月末根据月末汇率对外币账户进行调整两种方法。我国一般采用在年末根据年末汇率对外币账户进行调整的方法。

（二）外币交易会计处理的两种基本方法

外币交易会计处理的方法取决于企业在记录外币交易业务时所选择的两种观点，即单一交易观点和两项交易观点。

单一交易观点是指企业将发生的购销货业务和以后的账款结算业务看做是一项交易的两个阶段。在这种观点下，对汇率变动的影响应作为原入账销售收入或购货成本的调整，即按记账本位币计量的销售

收入和购货成本，最终取决于结算日的汇率。

两项交易观点是指对于企业发生的购货或销货业务，将交易的发生和以后的货款结算看做是两项交易。在这种观点下，购货成本或者销售收入均按照交易日的汇率确定，而与结算日的汇率无关，在交易过程中所形成的外币债权债务将承受汇率变动风险，即确认的购货成本或销售收入取决于交易日的汇率。

（三）我国外币业务的会计处理原则

根据我国的有关会计处理规定，企业应按下列原则处理外币业务：

1. 企业的外币账户包括外币现金、外币银行存款、外币结算的债权（如应收账款、应收票据、预付账款等）和债务（如短期借款、长期借款、应付账款、应付票据、应付工资、应付股利、预付账款等）。不允许开立现汇账户的企业，应设置除外币现金和外币银行存款以外的其他外币账户，用以核算企业发生的外币业务。

2. 企业发生外币业务时，应将有关外币金额折合为记账本位币金额记账。

3. 除另有规定者外，所有与外币业务有关的账户，均采用业务发生时的市场汇率作为折合汇率，也可以采用业务发生当期期初的市场汇率作为折合汇率，由企业自行选定。

4. 企业因向银行结售或购入外汇而产生的买入、卖出价与市场汇价之间的差额，记入“财务费用”、“在建工程”等科目。

5. 月份（或季度、年度）终了，各种外币账户的期末余额，应当按照期末市场汇价折合的记账本位币金额调整。将按期末市场汇价折合的记账本位币金额与原账面记账本位币金额之间的差额，作为汇兑损益，记入“财务费用”、“在建工程”等科目。

6. 投入的资本如需折合为记账本位币，有关资产账户按收到出资额当日的市场汇价折合。“实收资本”账户按合同约定的汇率折合。如果合同没有约定汇率，按下列原则处理：（1）登记注册的货币与记账本位币一致时，按收到时的市场汇价折合；（2）登记注册的货币与记账本位币不一致时，按企业第一次收到出资额时的市场汇

价折合（投资人分期出资，各期出资均应按第一期第一次收到出资额时的市场汇价折合）。由于有关资产账户与实收资本账户所采用的折合汇率不同而产生的记账本位币差额，作为资本公积处理。

（四）外币会计报表折算的基本方法

目前，世界各国对外币报表折算方法尚未形成统一的惯例。采用的方法主要有以下四种：

1. 流动与非流动项目法

这种方法是将资产负债表项目按其流动性划分为流动项目和非流动项目两类。流动项目包括流动资产和流动负债，流动资产项目主要有现金、银行存款、应收账款和存货等；流动负债主要项目有应付账款、应付票据等。非流动项目是指除了流动项目以外的资产负债项目，主要有长期投资、固定资产、无形资产、递延资产、长期负债和所有者权益等。具体折算方法是：对于流动资产和流动负债项目按报表编制日的现行汇率折算；对于非流动项目按资产取得或负债发生时的历史汇率折算；对于收益表项目，除了折旧费和摊销费用按其相关资产取得时的历史汇率折算外，其他收入和费用项目均按会计报告期内的平均汇率折算。

2. 货币与非货币项目法

这种方法是将资产负债表项目划分为货币性项目和非货币性项目两类。货币性项目，是指货币性资产和负债，货币性资产主要有现金、银行存款、应收账款、应收票据等；货币性负债主要有应付账款、应付票据和长期负债等。非货币性项目，是指除了货币性项目以外的资产负债和所有者权益项目。具体折算方法是：对于货币性资产和负债项目，按现行汇率折算；对于非货币性项目，按其取得或发生时的历史汇率折算；对于收益表项目，除了折旧费和摊销费用按其相关资产取得时的历史汇率折算外，其他收入和费用项目均按会计报告期内的平均汇率折算。

3. 时态法

这种方法是针对资产负债表项目的计量方法不同而选择不同汇率进行折算的一种方法。具体折算方法是：对于现金、应收和应付项

(二) 多项选择题

1. 按照我国外汇管理暂行条例规定, 下列项目中属于外汇的项目有()。

- A. 外国货币
- B. 外币有价证券
- C. 外汇收支凭证
- D. 外国纸币
- E. 外国铸币

2. 下列项目中属于外币业务类型的有()。

- A. 外币兑换
- B. 外币信贷
- C. 外币标价
- D. 外币交易
- E. 外币折算

3. 对于外汇汇率的标价方法有()。

- A. 直接标价法
- B. 现行汇率法
- C. 历史汇率法
- D. 间接标价法
- E. 时态法

4. 下列项目中属于经常性汇兑损益的有()。

- A. 交易损益
- B. 兑换损益
- C. 调整损益
- D. 折算损益
- E. 核算损益

5. 企业的外币账户包括()。

- A. 外币现金
- B. 外币银行存款
- C. 外币债权
- D. 外币债务
- E. 存货

6. 对外币报表进行折算所采用的汇率有()。

- A. 现行汇率
- B. 平均汇率
- C. 历史汇率
- D. 远期汇率
- E. 即期汇率

7. 目前世界各国对外币报表进行折算的方法通常有()。

- A. 平均汇率法
- B. 现行汇率法
- C. 历史汇率法
- D. 时态法
- E. 货币与非货币项目法

8. 在流动与非流动项目法下, 下列项目中属于流动项目的有 ()。

- A. 现金
- B. 银行存款
- C. 应收账款
- D. 存货
- E. 短期借款

9. 在流动与非流动项目法下, 下列项目中属于非流动项目的有 ()。

- A. 长期投资
- B. 长期借款
- C. 实收资本
- D. 存货
- E. 固定资产

10. 在货币与非货币项目法下, 下列项目中属于货币性项目的有 ()。

- A. 银行存款
- B. 应收票据
- C. 长期借款
- D. 应付账款
- E. 存货

(三) 判断题

1. 根据我国会计准则规定, 会计核算必须以人民币作为记账本位币。 ()

2. 汇率是将一国货币换算成另一国货币的比率。 ()

3. 记账汇率可以采用记账当天的汇率, 也可以采用当月 1 日的汇率。 ()

4. 一般来说, 交易损益属于未实现损益。 ()

5. 单一交易额观点理论上虽然符合在取得时确认资产价值, 但在实务上却不可行。 ()

6. 在两项交易观点下, 购货成本与销售收入的确定, 与交易日的汇率无关。 ()

7. 在外币报表折算中, 只需处理好对外币报表中的各个项目选择什么汇率进行折算的问题。 ()

8. 现行汇率法假设所有的外币资产都将受汇率变动的影响, 这与实际情况是不符的。 ()

9. 采用时态法,对于存货项目,如果在子公司报表上以历史成本计价,则按历史汇率折算;如果在子公司报表上以现行成本计价,则按现行汇率折算。对于所有者权益项目也是这样。()

10. 外币报表折算差额,是指在外币报表折算时,由于不同项目所采用的汇率不同而产生的差额,它是一种未实现汇兑损益。()

(四) 计算与账务处理题

1. 练习外币交易会计处理的基本方法

资料1:中国某外贸进出口公司于2004年12月15日以赊销方式向美国某公司出口一批商品,计10 000美元,当天的汇率为 $\$1 = 8.27$;12月31日的汇率为 $\$1 = 8.25$;结算日为2005年2月16日,当天汇率为 $\$1 = 8.23$ 。买卖双方约定货款以美元结算,该公司所选择的记账本位币为人民币。

资料2:中国某外贸进出口公司于2004年12月15日从美国某公司进口一批商品,计10 000美元,当天的汇率为 $\$1 = 8.2$;12月31日的汇率为 $\$1 = 8.25$;结算日为2005年2月16日,当天汇率为 $\$1 = 8.23$ 。买卖双方约定货款以美元结算,该公司所选择的记账本位币为人民币。

要求:根据资料1和资料2,分别采用单一交易观点和两项交易观点进行会计处理。

2. 练习外币业务的会计处理

资料1:某中外合资公司将其所持有的20 000美元卖给银行,当天银行买入价为 $\$1 = 8.23$,实收人民币164 600元。该公司按当月1日汇率为 $\$1 = 8.00$ 作为折合汇率。

要求:编制会计分录。

资料2:某公司从银行买入20 000美元,当天银行卖出价为 $\$1 = 8.24$,实付人民币164 800元;该公司按当月1日汇率作为折合汇率,月初汇率为 $\$1 = 8.10$ 。

要求:编制会计分录。

资料3:某公司2003年7月1日从银行借入一年期贷款10 000

美元，年利率为5%，当天市场汇率为 $\$1 = 8.20$ ；2003年12月31日的市场汇率为 $\$1 = 8.10$ ；2004年7月1日偿还贷款本金，当天市场汇率为 $\$1 = 8.40$ 。

要求：计算贷款利息，并编制会计分录。

资料4：某公司收到某外商的外币资本投资20 000美元，合同约定的汇率为 $\$1 = 8.20$ ；收到出资款当天的市场汇率为 $\$1 = 8.40$ 。

要求：编制会计分录。

资料5：某公司注册货币为人民币，注册资本为400万人民币，合同规定双方出资比例为1:1，即中方出资200万人民币，外方出资相当于200万元人民币的美元。若外方出资当天的市场汇率为 $\$1 = 8.00$ ，则外方需出资25万美元。

要求：编制会计分录。

资料6：某公司的注册货币为美元，记账本位币为人民币，按合同规定外商投资50万美元，出资款分两次投入，每次投入25万美元，第一次出资时的市场汇率为 $\$1 = 8.10$ ，第二次出资时的市场汇率为 $\$1 = 8.40$ 。

要求：编制会计分录。

五、案例

资料：

某母公司的境外子公司M公司的外币报表需要进行折算，报表编制日的现行汇率为 $\$1 = 8$ ，期初汇率为 $\$1 = 8.2$ 。母公司对M公司进行资本投资时的汇率为 $\$1 = 8.5$ 。该子公司外币会计报表的有关数据见表5—1：

表5—1

M公司外币会计报表有关数据

单位：万美元

1. 资产负债	
项 目	金额
速动资产	500

存 货	450
-----	-----

续表

项 目	金 额
固定资产	1 100
折 旧	210
流动负债	150
长期负债	161
实收资本	500
公积金	154
未分配利润	875

2. 利润及利润分配

项 目	美元金额
销售收入	3 138
销售成本	1 584
销售利润	1 554
期间费用	430
营业利润	1 124
营业外净损益	65
税前利润	1 189
所得税	392
净利润	797
年初未分配利润	557
提取公积金	80
应付股利	399
年末未分配利润	875

要求：根据我国财政部的有关规定，编制 M 公司折算后的会计

报表。

案例参考答案：

M 公司资产负债表			单位：万元
项 目	美元金额	折算汇率	人民币金额
流动资产：			
速动资产	500	8	4 000
存货	450	8	3 600
固定资产	1 100	8	8 800
减：折旧	210	8	1 680
资产总计	1 840	8	14 720
负债：			
流动负债	150	8	1 200
长期负债	161	8	1 288
所有者权益			
实收资本	500	8.5	4 250
公积金	154		1 232 ^①
未分配利润	875		7 031.8 ^②
报表折算差额			- 281.8
权益总计	1 840		14 720

注：①公积金 1 232 万元是按业务发生时的汇率折算的，年初资产负债表上的该项目为 584 万元，本年提取的是 $\$ 80 \text{ 万} \times 8.1 / \$ 1 = 648$ 万元。两者合计 1 232 万元。

②未分配利润 7 031.8 万元是按照折算后利润分配表中未分配利润的数额列示的。

M 公司利润表及利润分配表（按平均汇率折算）			单位：万元
项 目	美元金额	折算汇率	人民币金额
销售收入	3 138	8.1	25 417.8
减：销售成本	1 584	8.1	12 830.4
销售利润	1 554	8.1	12 587.4

减：期间费用	430	8.1	3 483
--------	-----	-----	-------

续表

项 目	美元金额	折算汇率	人民币金额
营业利润	1 124	8.1	9 104.4
加：营业外净损益	65	8.1	526.5
税前利润	1 189	8.1	9 630.9
减：所得税	392	8.1	3 175.2
净利润	797	6 455.7	
加：年初未分配利润	557		4 456 ^①
可供分配利润	1 354		10 911.7
减：提取公积金	80	8.1	648
应付股利	399	8.1	3 231.9
年末未分配利润	875		7 031.8

注：①年初未分配利润 4 456 万元是上年利润分配表折算后的未分配利润的数额。

六、练习题参考答案

（一）单项选择题

1. B 2. A 3. B 4. C 5. A 6. B 7. A 8. B 9. B 10. D

（二）多项选择题

1. ABCDE 2. ABDE 3. AD 4. ABCD 5. ABCD 6. ABC
7. BDE 8. ABCDE 9. ABCE 10. ABCD

（三）判断题

1. × 2. √ 3. √ 4. × 5. √ 6. × 7. × 8. √ 9. ×
10. √

（四）计算与账务处理题

1. 练习外币交易会计处理的基本方法

（1）单一交易观点

A. 出口业务：

①2004 年 12 月 15 日反映出口商品销售时，做会计分录：

借：应收账款 (US \$) ($\$10\,000 \times 8.27 / \1) 82 700

贷：销售收入 82 700

②2004 年 12 月 31 日按年末汇率调整原入账的销售收入和应收账款时，做会计分录：

借：销售收入 200

贷：应收账款 (US \$)

$[\$10\,000 \times (8.27 / \$1 - 8.25 / \$1)]$ 200

③2005 年 2 月 16 日即结算日，按当日汇率调整销售收入和应收账款时，做会计分录：

借：销售收入 200

贷：应收账款 (US \$)

$[\$10\,000 \times (8.25 / \$1 - 8.23 / \$1)]$ 200

同时：

借：银行存款 (US \$) ($\$10\,000 \times 8.23 / \1) 82 300

贷：应收账款 (US \$) 82 300

B. 进口业务：

①2004 年 12 月 15 日反映购货业务时，做会计分录：

借：存货 82 700

贷：应付账款 (US \$) ($\$10\,000 \times 8.27 / \1) 82 700

②2004 年 12 月 31 日按年末汇率调整已入账存货成本时，做会计分录：

借：应付账款 (US \$)

$[\$10\,000 \times (8.27 / \$1 - 8.25 / \$1)]$ 200

贷：存货 200

③2005 年 2 月 16 日即结算日，按当日汇率调整存货成本和应付账款时，做会计分录：

借：应付账款 (US \$)

$[\$10\,000 \times (8.25 / \$1 - 8.23 / \$1)]$ 200

贷：存货 200

同时：

借：应付账款（US \$）（ $\$10\,000 \times 8.23 / \1 ） 82 300

贷：银行存款（US \$） 82 300

(2) 两项交易观点

A. 将汇兑损益作已实现损益处理

①2004 年 12 月 15 日反映出口商品销售时，做会计分录：

借：应收账款（US \$）（ $\$10\,000 \times 8.27 / \1 ） 82 700

贷：销售收入 82 700

②2004 年 12 月 31 日按年末汇率确认未结算交易损益时，做会计分录：

借：汇兑损益 [$\$10\,000 \times (8.27 / \$1 - 8.25 / \$1)$] 200

贷：应收账款（US \$） 200

③2005 年 2 月 16 日即结算日，按当日汇率调整应收美元账款，确认汇兑损益时，做会计分录：

借：汇兑损益 [$\$10\,000 \times (8.25 / \$1 - 8.23 / \$1)$] 200

贷：应收账款（US \$） 200

同时：

借：银行存款（US \$）（ $\$10\,000 \times 8.23 / \1 ） 82 300

贷：应收账款（US \$） 82 300

B. 将汇兑损益作递延处理

①2004 年 12 月 15 日反映出口商品销售时，做会计分录：

借：应收账款（US \$）（ $\$10\,000 \times 8.27 / \1 ） 82 700

贷：销售收入 82 700

②2004 年 12 月 31 日按年末汇率将未结算交易损益予以递延时，做会计分录：

借：递延汇兑损益

[$\$10\,000 \times (8.27 / \$1 - 8.25 / \$1)$] 200

贷：应收账款（US \$） 200

③2005 年 2 月 16 日即结算日，按当日汇率调整应收美元账款和递延汇兑损益时，做会计分录：

借：递延汇兑损益

$[\$10\,000 \times (8.25/\$1 - 8.23/\$1)] \quad 200$

贷：应收账款 (US \$)

200

同时：

借：银行存款 (US \$) $(\$10\,000 \times 8.23/\$1) \quad 82\,300$

贷：应收账款 (US \$)

82 300

④将递延汇兑损益结转为已实现的汇兑损益时，做会计分录：

借：汇兑损益

200

贷：递延汇兑损益

200

2. 练习外币业务的会计处理

(1) 资料 1 答案：

借：银行存款 (RMB)

164 600

贷：银行存款 (US \$)

$(\$2\,000 \times 8.00/\$1) \quad 164\,600$

财务费用——汇兑损益

460

(2) 资料 2 答案：

借：银行存款 (US \$)

$(\$20\,000 \times 8.10/\$1) \quad 162\,000$

财务费用——汇兑损益

2 800

贷：银行存款 (RMB)

$(\$20\,000 \times 8.24/\$1) \quad 164\,800$

(3) 资料 3 答案：

①2003 年 7 月 1 日将借入的外币折合为人民币入账时，做会计分录：

借：银行存款 (US \$)

$(\$10\,000 \times 8.20/\$1) \quad 82\,000$

贷：短期借款 (US \$)

$(\$10\,000 \times 8.20/\$1) \quad 82\,000$

②2003 年 12 月 31 日，计提 2002 年下半年应付利息，并做会计分录如下：

应付利息 = $\$10\,000 \times 5\% \times 6/12 \times 8.10/\$1 = 2\,025$

借：财务费用——利息支出

2 025

贷：其他应付款——应付利息

2 025

③2003 年 12 月 31 日, 计算由于汇率变化所形成的汇兑损益时,
做会计分录:

借: 短期借款 (US \$)

$[\$10\,000 \times (8.20 / \$1 - 8.10 / \$1)]\ 1\,000$

贷: 财务费用——汇兑损益 1 000

④2003 年 7 月 1 日计算利息如下:

借款利息总额 = $\$10\,000 \times 5\% \times 8.40 / \$1 = 4\,200$

其中:

2003 年上半年的应付利息 = $\$10\,000 \times 5\% \times 6/12 \times 8.40 / \$1 = 2\,100$

2003 年上半年应付利息中由于
汇率变化所形成的汇兑损益 = $\$10\,000 \times 5\% \times 6/12 \times (8.40 / \1
- $8.10 / \$1)$
= 75

根据以上计算结果, 做会计分录:

借: 其他应付款——应付利息 2 025

财务费用——利息支出 2 100

——汇兑损益 75

贷: 银行存款 (US \$) 4 200

⑤2004 年 7 月 1 日归还外币贷款本金时, 做会计分录:

借: 短期借款 (US \$) $(\$10\,000 \times 8.40 / \$1)\ 84\,000$

贷: 银行存款 (US \$) $(\$10\,000 \times 8.40 / \$1)\ 84\,000$

(4) 资料 4 答案:

企业于收到出资款当天做会计分录:

借: 银行存款 (US \$) $(\$10\,000 \times 8.40 / \$1)\ 84\,000$

贷: 实收资本 (US \$) $(\$10\,000 \times 8.20 / \$1)\ 82\,000$

资本公积——资本折算差额 2 000

(5) 资料 5 答案:

做会计分录如下:

借: 银行存款 (US \$)

$(\$250\,000 \times 8.00 / \$1)\ 2\,000\,000$

贷: 实收资本 (外方) $(\$250\,000 \times 8.00 / \$1)\ 2\,000\,000$

(6) 资料 6 答案：

①第一次出资时，做会计分录：

借：银行存款 (US \$)

($\$250\,000 \times 8.10 / \1) 2 025 000

贷：实收资本 (US \$) ($\$250\,000 \times 8.10 / \1) 2 025 000

②第二次出资时，做会计分录：

借：银行存款 (US \$)

($\$250\,000 \times 8.40 / \1) 2 100 000

贷：实收资本 (US \$) ($\$250\,000 \times 8.10 / \1) 2 025 000

资本公积——资本折算差额 75 000

第六章 物价变动会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解传统财务会计的特点及局限性，了解物价变动对传统财务会计理论与实务的影响，了解资本保全理论与物价变动会计的关系，掌握各种物价变动会计模式的基本特点和基本程序。

二、预习要览

(一) 关键概念

- | | |
|-------------|------------------|
| 1. 历史成本计量属性 | 2. 财务资本保全 |
| 3. 实物资本保全 | 4. 历史成本/不变币值会计模式 |
| 5. 货币性项目 | 6. 非货币性项目 |
| 7. 经济收益 | 8. 实物资产持有损益 |
| 9. 已实现持产损益 | 10. 未实现持产损益 |

(二) 关键问题

1. 如何理解物价变动会计的理论基础？
2. 历史成本/不变币值会计模式的特点是什么？
3. 历史成本/不变币值会计模式基本程序中的基本步骤有哪些？
4. 如何评价现行成本/名义货币会计模式的优缺点？
5. 如何评价实物资产持有损益的计算方法有哪几种？
6. 现行成本/名义货币会计模式的特点是什么？
7. 现行成本/名义货币会计模式基本程序中的基本步骤有哪些？
8. 什么是实物资产持有损益？为什么要计算实物资产持有损益？
9. 如何评价实物资产持有损益的两种计算方法？
10. 如何评价现行成本/名义货币会计模式？

三、本章重点与难点

- ☆ 传统财务会计的特点与局限性
- ☆ 物价变动对传统财务会计的冲击
- ☆ 资本保全理论与会计模式的关系
- ☆ 历史成本/不变币值会计模式的基本特点与程序
- ☆ 货币性项目与非货币性项目的划分
- ☆ 货币性项目购买力损益的计算
- ☆ 现行成本/名义货币会计模式的基本特点和程序
- ☆ 现行价值及其表现形式
- ☆ 实物资产持有损益及其确定
- ☆ 现行成本/不变币值会计模式的基本特点和程序
- ☆ 三种不同的物价变动会计模式的合理性及局限性

(一) 物价变动对传统财务会计理论与实务的冲击

传统财务会计在对会计要素的确认、计量和报告各方面，具有其特定的原则和方法。物价变动对传统财务会计模式的冲击主要体现在对计量属性和计量单位的影响。传统财务会计以历史成本为计量属性、以名义货币为计量单位的特点，决定了在物价持续变动（尤其是通货膨胀）情况下传统财务会计模式不能提供具有相关性的会计信息。通货膨胀既动摇了历史成本原则，从而影响了会计计量基础的客观性，又否定了币值稳定这个货币计量假设的附带条件，从而影响了会计计量单位的稳定性；既导致了资产负债表报告的财务状况失真，又造成了利润表反映的经营成果失真。

(二) 资本保全理论与物价变动会计模式的关系

资本保全理论要求企业在保持资本完整无缺的前提下确认收益。在物价变动情况下讨论资本保全问题时，资本包括财务资本和实物资本两种概念基础。财务资本保全理论应是完整的会计收益即全面收益的确认依据；而实物资本保全理论则是经济收益的确认依据。

两种资本保全理论下，分别采用不同的计量基础和计量单位，则构成不同的会计模式。与传统会计模式相比较，物价变动会计有历史

成本/不变币值模式、现行成本/名义货币模式和现行成本/不变币值模式三种。

(三) 三种物价变动会计模式的基本内容比较

表 6—1 是三种物价变动会计模式的基本内容比较表。

表 6—1 三种物价变动会计模式比较表

项 目	历史成本/不变币值模式	现行成本/名义货币模式	现行成本/不变币值模式
基本特点	1 对历史成本基础的财务报表按一般物价水平的变动予以重新表述——改变计量单位	根据个别物价水平的变化对特定资产按现行成本重新计价——改变计量基础	与传统财务会计相比,既改变计量基础,又改变计量单位
	2 需要计算货币性项目的购买力损益	营业收益符合经济收益概念	与其他物价变动会计模式相比,既确认非货币性项目的持有损益,又确认货币性项目净额上的购买力损益
	3	需要确定实物资产持有损益	对持产损益要分解为一般物价水平变动影响的金额和个别物价水平变动影响的金额两部分
基本程序	第一步 将传统会计报表项目划分为货币性项目和非货币性项目	确定现行成本 ^①	按现行成本对历史成本/名义货币模式的财务报表数据进行调整
	第二步 按一般物价指数计算货币性项目购买力损益	对特定项目以现行成本调整历史成本数据	编制现行成本/名义货币的财务报表
	第三步 按一般物价指数对会计报表项目进行调整	确定实物资产持有损益	按不变币值对现行成本/名义货币财务报表的数据进行调整,并确定货币性项目净额上的购买力损益
	第四步 编制按一般物价指数反映的会计报表	编制现行成本/名义货币的会计报表	确定个别物价水平变动超过一般物价水平变动导致的资产持有损益影响数
	第五步		编制现行成本/不变币值的财务报表

注：①这里归纳的是“期末一次调整法”下的程序。

(四) 历史成本/不变币值会计应用程序中的关键问题

第一，货币性项目净额的购买力损益的计算确定。这里应该注意两个方面：一是为什么要计算货币性项目净额的购买力损益；二是怎样计算货币性项目净额的购买力损益。

第二，按一般物价指数对历史成本/名义货币会计报表的调整。这里也应该注意两个方面：一是选择什么物价指数作为调整会计报表的一般物价指数；二是如何用选定的物价指数对历史成本/名义货币会计模式的会计报表进行调整。

(五) 现行成本/名义货币会计应用程序中的关键问题

第一，关于现行成本。如何理解现行成本的含义，如何取得现行成本资料，是现行成本/名义货币会计模式下的首要问题。

第二，关于资产转移价值的调整方法。在对会计报表各项目按现行成本进行调整时，资产负债表的固定资产累计折旧项目和利润表中的折旧费用、销售成本等项目的调整，由于涉及固定资产、存货等资产计价的影响，其调整方法构成现行成本/名义货币会计模式下的重要内容。

第三，关于实物资产持有损益。实物资产持有损益是因物价变动而形成的实物资产历史成本与现行成本之间的差额。实物资产持有损益包括已实现持产损益和未实现持产损益两部分内容。实物资产持有损益的计算包括物价上涨前提下持产利得的计算和物价下降前提下持产损失的计算，主要是存货、固定资产的持产损益的计算。实物资产持有损益在重新编制的会计报表中可以直接列入资产负债表，也可以列入利润表，从而通过净损益影响资产负债表。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 传统财务会计的计量基础主要是 ()。

- A. 历史成本
- B. 现行成本
- C. 可变现净值
- D. 一般物价水平

2. 会计计量包括计量属性 (基础) 和计量单位两层含义。传统

财务会计以名义货币为计量单位。实际上，以名义货币为计量单位是有前提条件的，即（ ）。

- A. 假定币值不变
- B. 物价持续下降
- C. 不存在现行成本
- D. 不实行物价变动会计

3. 在物价变动情况下，一般物价水平会计模式要求计算货币性项目的购买力损益，这是因为（ ）。

- A. 物价的变动根本不会对非货币性项目产生影响
- B. 货币性项目的金额因物价变动而发生变化
- C. 货币性资产必然给企业带来物价变动损失
- D. 货币性项目的实际购买力发生了变化

4. 下列各种情况中，在通货膨胀时期会出现的是（ ）。

- A. 货币性资产的购买力上升
- B. 货币性负债会使企业遭致购买力损失
- C. 货币性项目直接感受物价变动的影响
- D. 企业必须以物价变动会计取代历史成本会计

5. 货币性资产中不包括的项目是（ ）。

- A. 现金
- B. 应收账款
- C. 准备随时变现的股票投资
- D. 准备持有至到期的债券投资

6. 现行成本会计模式下用现行成本调整会计报表数据时（ ）。

- A. 货币性项目不予调整
- B. 无形资产项目必须调整
- C. 固定资产各项目采用相同的调整方法
- D. 利润表中与资产转移价值有关的项目不予调整

7. 实物资产持有损益是指由于物价变动而形成的实物资产历史成本与现行成本之间的差额（ ）。

- A. 既包括持产利得也包括持产损失
- B. 仅指已实现持有资产损益
- C. 仅指未实现持有资产损益
- D. 必须列入重编后的利润表

8. “现行成本/不变币值”会计模式与“现行成本/名义货币”

会计模式一样，（ ）。

- A. 都具有操作简便的特点
- B. 都要确认非货币性项目的持有损益
- C. 都要确认货币性项目的购买力损益
- D. 都要将持产损益分解为一般物价水平变动影响和个别物价水平变动影响两部分金额

(二) 多项选择题

1. 在物价持续上涨的情况下，传统财务会的局限性主要表现在（ ）。

- A. 资产负债表无法提供真实的资产价值
- B. 会间接导致企业不自觉的自我清算
- C. 成本补偿不足以维持简单再生产
- D. 削弱企业扩大再生产的能力
- E. 会产生虚假收益

2. 下列有关物价变动对传统财务会的影响的阐述中，正确的有（ ）。

- A. 降低了会计信息的相关性
- B. 降低了会计信息的可靠性
- C. 降低了会计信息的可比性
- D. 降低了会计信息的重要性
- E. 降低了会计信息的及时性

3. 下列有关一般购买力会计模式的阐述中，不正确的有（ ）。

- A. 该模式以历史成本作为计量基础
- B. 该模式以不变币值货币作为计量单位
- C. 该模式属于物价变动会计模式之一
- D. 该模式以实物资本保全理论为理论基础
- E. 该模式要求根据物价变动计算持产损益

4. 下列各项目中，不属于货币性项目的有（ ）。

- A. 短期借款
- B. 长期借款
- C. 库存商品
- D. 非专利技术

E. 随时准备变现的债券投资

5. 一般物价水平会计模式的特点之一就是根据一般物价水平的变动对传统财务会计基础的财务报表进行重新表述。这里的“重新表述”()。

A. 可使不同时期的会计数据得以按照相等购买力的货币单位加以比较

B. 可采用报告期内平均物价指数对财务报表项目进行调整

C. 只能采用报告日的物价指数对财务报表项目进行调整

D. 对历史成本基础的财务报表的所有项目都要进行调整

E. 指用现行成本取代历史成本

6. 下列关于一般物价水平会计模式及有关内容的评价中, 正确的有()。

A. 货币性项目购买力收益并不代表企业可以分配的利润

B. 货币性项目购买力收益代表企业可以用作积累的利润

C. 不同报表不同项目与一般物价水平的相关性不尽相同

D. 该模式忽略了一般物价水平的变动对不同企业的不同影响

E. 该模式忽略了一般物价水平的变动对同一企业不同资产的不同影响

7. 现行成本会计模式下, 企业留存收益中含有()。

A. 不包括一般购买力损益的净利润

B. 货币性项目净额的购买力损益

C. 不变币值净收益

D. 资产持有损益

E. 营业收益

8. 关于现行重置成本的以下说法中, 正确的有()。

A. 现行成本一般取可收回金额与现行重置成本两者较低者

B. 如不考虑可收回金额, 现行重置成本就是现行成本

C. 现行再生产成本是在产品和产成品的现行重置成本

D. 现行重置成本是资产现行价值的表现形式之一

E. 现行重置成本与现行成本并无任何区别

9. “现行成本/名义货币”会计模式与传统财务会计模式和一般物价水平会计模式相比, 具有的优点有()。

- A. 对不同时点取得的资产以及随其使用而转销的成本按可比口径表述
- B. 实现了对同一种资产在不同企业间的可比性
- C. 能够提供企业实际经营业绩的近似值
- D. 有利于揭示企业实物资本保全的情况
- E. 现行成本的取得具有较强的客观性

10. 以下五个项目包含了“现行成本/不变币值货币”会计模式基本程序的五个步骤, 按顺序排列应依次为()。

- A. 重编“现行成本/名义货币”财务报表
- B. 编制“现行成本/不变币值货币”财务报表
- C. 确定个别物价水平变动超过一般物价水平变动对资产持有损益的影响数
- D. 按现行成本对“历史成本/名义货币”财务报表数据进行调整, 并确定持产损益
- E. 按不变币值货币对“现行成本/名义货币”财务报表数据进行调整, 并确定货币性项目购买力损益

(三) 判断题

1. 通货膨胀既使不同时点历史成本表示的货币购买力失去可比性, 又导致了现有资产取得成本与其现时成本的背离。()

2. 一般认为, 按财务资本保全理论确认的收益称为“会计收益”。可见, 传统财务会计实现了财务资本保全理论的要求。()

3. 实物资本保全理论下要保全的资本必须用实物量来表示。()

4. 一般物价水平会计模式下, 关键的问题是选择合适的物价指数以便确定将名义货币调整为不变币值货币的调整系数。()

5. 一般物价水平会计模式提供的留存收益中, 包括了货币性项目购买力损益的影响数。()

6. 一般物价水平会计模式即指“历史成本/不变币值”会计模式。()

7. 资产持有损益是对所有资产根据物价变动,按现行成本重新计量而确定的资产历史成本与现行成本之差。()

8. 实物资产持有损益可以不列入利润表,也可以列入利润表,两种方法对资产负债表留存收益总额的影响是相同的。()

9. 现行成本会计模式即指“现行成本/名义货币”会计模式。()

10. 与传统会计模式和一般物价水平会计模式、现行成本会计模式相比,“现行成本/不变币值”会计模式既改变计量基础,又改变计量单位,而且操作起来简便易行。()

五、案例

1. 一般物价水平会计模式的应用

中国平安汽车动力股份有限公司成立于 19×8 年,是一家主要经营微型汽车发动机的集团公司,其有一境外子公司——平安汽车发动机制造有限责任公司,该子公司主要为母公司制造、销售汽车发动机及其零部件。平安子公司 20×1 年度历史成本的会计报表如表6—2和表6—3所示,相关年份的一般物价指数资料如表6—4所示,其他有关资料如下:公司全年购入96 000元的货物,于年内陆续购入,全部赊购,按先进先出法核算存货成本;销售收入于年内陆续发生,全部为赊销;年内陆续收回应收账款60 000元,支付应付账款51 000元;固定资产于 19×8 年1月开始计提折旧,年折旧率为5%,无残值;各项费用于年内陆续发生,并以现金支付;公司于 20×1 年6月30日发行普通股,收到现金100 000元,其余的200 000元实收资本为创建时投资者投入;公司6月30日宣布发放现金股利10 000元,宣布1个月后发放;公司决定以 20×1 年12月31日的名义货币为等值货币,则换算系数以 20×1 年12月31日的一般物价作分子,货币性项目年初数的调整以年初一般物价指数作分子;非货币性项目年末数的调整以取得、形成时的一般物价指数作分母;利润及利润分配表项目(折旧费除外)以年均一般物价指数作分母。

表 6—2

资产负债表 (历史成本基础)

20 × 1 年 12 月 31 日

单位：元

资 产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
货币资金	12 000	103 000	应付账款	15 000	60 000
应收账款	24 000	124 000	应交所得税	2 500	3 000
存货	14 000	30 000	长期借款	100 000	100 000
固定资产	500 000	500 000	实收资本	200 000	300 000
减：累计折旧	150 000	200 000	盈余公积	50 000	58 000
固定资产净值	350 000	300 000	未分配利润	32 500	36 000
总 计	400 000	557 000	总 计	400 000	557 000

表 6—3

利润及利润分配表 (历史成本基础)

20 × 1 年度

单位：元

项 目	金 额
营业收入	160 000
减：营业成本	80 000
营业费用	5 500
折旧费用	50 000
利润总额	24 500
减：所得税	3 000
加：期初未分配利润	32 500
减：提取盈余公积	8 000
应付股利	10 000
未分配利润	36 000

表 6—4

相关物价指数

日 期	一般物价指数
19 × 8 年 1 月 1 日	100
20 × 1 年 1 月 1 日	120
20 × 1 年 6 月 30 日	128
20 × 1 年 12 月 31 日	160
20 × 0 年第四季度	140
20 × 1 年第四季度	150
20 × 1 年度	$136 \frac{1}{3} [(120 + 128 + 160) / 3]$

20 × 1 年前后, 该子公司所在国物价波幅较大, 母公司在编制合并报表时, 为消除通货膨胀的影响, 使会计报表具有可比性及真实性, 公司财务部门决定对该子公司的报表按不变币值货币单位进行调整, 编制一般物价水平会计报表。

2. 现行成本会计模式的应用

道明股份公司成立于 20 × 1 年年末, 主营业务为柴油机制造。20 × 1 年, 国内物价波幅较大, 并伴随着激烈的行业竞争, 尤其表现在产品价格竞争上。针对这种情况, 公司拟采取措施节能降耗, 主要原材料及配套件实行招标采购, 有效降低产品制造成本等。为适应公司内部管理的这种需求, 需对公司资产按现行成本进行调整, 重编本年度的资产负债表、利润表及利润分配表。

20 × 2 年度按历史成本编制的会计报表如表 6—5 和表 6—6 所示。其他有关资料如下: 存货, 20 × 2 年年初单位成本为 24 万元, 年末单位成本为 30 万元; 固定资产, 现行重置成本为 4 500 万元。

表 6—5

资产负债表 (历史成本基础)

20 × 2 年 12 月 31 日

单位: 万元

资 产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
货币资金	648	540	应付账款	1 080	900
应收账款	912	960	应付利润	120	180
存货	960	1 140	长期借款	1 320	1 320
固定资产	3 600	3 600	股本	1 800	1 800
减: 累计折旧	1 200	1 440	留存收益	600	600
固定资产净值	2 400	2 160			
合计	4 920	4 800	合计	4 920	4 800

表 6—6

利润及利润分配表 (历史成本基础)

20 × 2 年度

单位：万元

项 目	金 额
营业收入	3 360
减：营业成本	1 404
营业费用	1 248
折旧费用	240
营业外支出	120
利润总额	348
减：所得税	108
加：期初未分配利润	0
减：提取盈余公积	60
应付利润	180
未分配利润	0

案例参考答案：

1.

财务部门的具体操作按以下程序进行：(1) 将传统会计报表项目划分为货币性项目和非货币性项目；(2) 按一般物价指数计算货币性项目净额的购买力损益；(3) 按一般物价指数调整会计报表项目；(4) 编制按一般物价指数反映的会计报表。有关计算调整结果填入表 6—7 至表 6—11。

表 6—7

购买力损益计算表

单位：元

项 目	名 义 货 币 额	调整系数	不变币值 货币额
货币性项目净额年初数	$(12\ 000 + 24\ 000) - (15\ 000 + 2\ 500 + 100\ 000) = 81\ 500$	160/120	- 108 667
货币性项目净额年内变动数			
销售收入	+ 160 000	160/136	+ 188 235
发行股票	+ 100 000	160/128	+ 125 000
购货	- 96 000	160/136	- 112 941
营业费	- 5 500	160/136	- 6 471
所得税费	- 3 000	160/136	- 3 529
发放股利	- 10 000	160/128	- 12 500
小 计	145 500	—	177 794
货币性项目净额年末数	$(103\ 000 + 124\ 000) - (160\ 000 + 3\ 000 + 100\ 000) = 64\ 000$	160/160	64 000

货币性项目净额购买
力损失

$$- 108\,667 + 177\,794 - 64\,000 = 5\,127$$

表 6—8

资产负债表项目调整表

单位：元

项 目	年 初 数			期 末 数		
	数额	换算系数	换算后	数额	换算系数	换算后
货币性资产：						
货币资金	12 000	160/120	16 000	103 000	160/160	103 000
应收账款	24 000	160/120	32 000	124 000	160/160	124 000
非货币性资产：						
存货	14 000	160/140	16 000	30 000	160/150	32 000
固定资产原值	500 000	160/100	800 000	500 000	160/100	800 000
减：累计折旧	150 000	160/100	240 000	200 000	160/100	320 000
固定资产净值	350 000	160/100	560 000	300 000	160/100	480 000
资产合计	400 000	—	624 000	557 000	—	739 000
货币性负债：						
应付账款	15 000	160/120	20 000	60 000	160/160	60 000
应交所得税	2 500	160/120	3 333	3 000	160/160	3 000
长期借款	100 000	160/120	133 333	100 000	160/160	100 000
所有者权益：						
实收资本	200 000	60/100	320 000	300 000	—	445 000 ^①
盈余公积	50 000	160/120	66 667	58 000	—	74 667 ^②
未分配利润	32 500	—	80 667	36 000	—	56 333 ^③

注：① $200\,000 \times 160/100 + 100\,000 \times 160/128 = 445\,000$

② $66\,667 + 8\,000 = 74\,667$

③与重编资产负债表的“未分配利润”数额相差1，为四舍五入取整所致。未分配利润 = 资产合计 - 货币性负债 - 实收资本 - 盈余公积。

表 6—9

利润及利润分配表项目调整表

单位：元

项 目	数 额	换算系数	换 算 后
营业收入	160 000	160/136	188 235
营业成本			
期初存货	14 000	160/140	16 000
加：本期存货	96 000	160/136	112 941
减：期末存货	30 000	160/150	32 000
营业成本	80 000	—	96 941
营业费用	5 500	160/136	6471
折旧费用	50 000	160/100	80 000
所得税费	3 000	160/136	3529
提取盈余公积	8 000	160/160	8 000
应付股利	10 000	160/128	12 500

表 6—10

资产负债表（一般物价水平会计）

20 × 1 年 12 月 31 日

单位：元

资 产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
-----	-----	-----	----------	-----	-----

货币资金	16 000	103 000	应付账款	20 000	60 000
应收账款	32 000	124 000	应交所得税	3 333	3 000
存货	16 000	32 000	长期借款	133 333	100 000
固定资产	800 000	800 000	实收资本	320 000	445 000
减：累计折旧	240 000	320 000	盈余公积	66 667	74 667
固定资产净值	560 000	480 000	未分配利润	80 667	56 333
总 计	624 000	739 000	总 计	624 000	739 000

表 6—11 利润及利润分配表（一般物价水平会计）

20 × 1 年度

单位：元

项 目	金 额
营业收入	188 235
减：营业成本	96 941
营业费用	6 471
折旧费用	80 000
利润总额	4 823
减：所得税	3 529
不包括一般购买力损益的净利润	1 294
减：货币性项目净额的购买力损失	5 127
不变值净收益	- 3 833
加：期初未分配利润	80 667
减：提取盈余公积	8 000
应付股利	12 500
未分配利润	56 334

2.

(1) 根据资料，确认持有资产损益，见表 6—12。

表 6—12

持有资产损益计算表

单位：万元

项 目	金 额
-----	-----

已实现持产利得	存货	$1\,404/24 \times 30 - 1\,404 = 351$
	固定资产	$(4\,500 + 4\,500) / 2 / 15 (240 = 60$
	小计	411
未实现持产利得	存货	$(1\,140/24 \times 30 - 1\,140) - (960/24 \times 30 - 960) = 45$
	固定资产	$(4\,500 - 4\,500/15 \times 6 - 2\,160) - (4\,500 - 4\,500/15 \times 5 - 2\,400) = -60$
	小计	- 15
合计		396

(2) 按现行成本编制的资产负债表及利润分配表，见表 6—13 和表 6—14。

表 6—13

资产负债表（现行成本基础）

20 × 2 年 12 月 31 日

单位：万元

资 产	年初数	期末数	负债及所有者权益	年初数	期末数
货币资金	648	540	应付账款	1 080	900
应收账款	912	960	应付利润	120	180
存货	1 200	1 425	长期借款	1 320	1 320
固定资产	4 500	4 500	股本	600	600
减：累计折旧	1 500	1 800	留存收益	2 640	2 625
固定资产净值	3 000	2 700			
合 计	5 760	5 625	合 计	5 760	5 625

表 6—14

利润及利润分配表（现行成本基础）

20 × 2 年度

单位：万元

项 目	金 额
营业收入	3 360
减：营业成本	1 404
存货重置追加成本	351

营业费用	1 248
折旧费用	300
营业外支出	120
利润总额	- 63
减：所得税	108
净利润	- 171
加：期初未分配利润	0
减：提取盈余公积	60

续表

项 目	金 额
应付利润	180
未分配利润	- 411
加：当年已实现持产损益	411
当年未实现持产损益	- 15
年初留存收益	2 640
年末留存收益	2 625

六、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. A 2. A 3. D 4. C 5. C 6. A 7. A 8. B

(二) 多项选择题

1. ABCDE 2. ABC 3. DE 4. CDE 5. ABD 6. ABCD 7. DE
8. ABCD 9. ABCD 10. DAECB

(三) 判断题

1. √ 2. × 3. × 4. √ 5. √ 6. √ 7. × 8. √ 9. √ 10.

×

第七章 衍生金融工具会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解衍生金融工具的含义、分类、风险及特点，明确衍生金融工具对传统财务会计所产生的影响，在了解国际会计界关于衍生金融工具会计发展进程的基础上，明确衍生金融工具会计所面临的问题，掌握常见的衍生金融工具在套期保值中的会计处理方法。

二、预习要览

(一) 关键概念

- | | |
|-----------|-----------|
| 1. 金融工具 | 2. 衍生金融工具 |
| 3. 金融资产 | 4. 金融负债 |
| 5. 权益工具 | 6. 套期会计 |
| 7. 套期关系 | 8. 公允价值套期 |
| 9. 远期外汇合约 | 10. 预期交易 |
| 11. 确定承诺 | 12. 未实现损益 |
| 13. 套期工具 | 14. 被套期项目 |

(二) 关键问题

1. 什么是衍生金融工具？
2. 衍生金融工具具有哪些风险和特点？
3. 衍生金融工具对传统会计理论有哪些影响？
4. 衍生金融工具会计所面临的主要问题是什么？
5. 什么是套期会计？
6. 什么是公允价值套期？什么是现金流量套期？两者有何主要

区别？

7. 如果企业对未确认的确定承诺进行套期，有关会计处理应遵循公允价值套期原则还是现金流量套期原则？为什么？

8. 套期保值是否一定有利于企业？

三、本章重点与难点

- ☆ 衍生金融工具对传统会计理论的影响
- ☆ 套期会计的含义与分类
- ☆ 公允价值套期会计核算原则
- ☆ 现金流量套期会计核算原则
- ☆ 对国外实体净投资套期的会计核算原则
- ☆ 远期外汇合约在套期保值中的应用

(一) 衍生金融工具基本概念

1. 金融工具也称金融商品。比较有代表性的观点认为，金融工具是指形成一个企业的金融资产、形成另一个企业的金融负债或权益工具的合约。作为一种书面凭证，金融工具形成收取金融资产的合约权利或支付金融资产的合约义务，这是金融工具的最基本特征。

金融资产是指现金、其他企业的权益工具、从其他企业收取现金或其他金融资产的合约权利或与其他企业交换金融工具的合约权利；金融负债是指交付现金或其他金融资产给其他企业或与其他企业交换金融工具的合约义务；权益工具是指能证明企业对某个企业净资产的所有权的合约。

金融工具按其发展顺序划分，分为基本金融工具和衍生金融工具两大类。

2. 衍生金融工具是为了规避风险或为了取得收益而从基本金融工具中派生出来的、以基本金融工具为交易对象的、代表了一定的权利和义务的跨期合约。

衍生金融工具可以按不同的标准划分成不同的类别。按据以衍生的基本金融工具及应用领域的不同，衍生金融工具分为股票衍生工具、外汇衍生工具和利率衍生工具三类；按风险与收益的对称与否，

衍生金融工具分为风险与收益对称式衍生工具和风险与收益不对称式衍生工具两类；按交易方式的不同，衍生金融工具分为场内交易的衍生工具和场外交易的衍生工具两类；按交易方式和特点分类，衍生金融工具则分为金融远期、金融期货、金融期权和金融互换四类。

3. 衍生金融工具具有对冲风险的功能，被广泛用作避险与投机。衍生金融工具具有信用风险、市场风险、流动性风险、作业风险、法律风险和现金流量风险。与基本金融工具相比，衍生金融工具具有衍生性与创新性、契约性与未来性、跨国性与跨期性、杠杆性与高风险性以及风险转移性等特点。

（二）衍生金融工具对传统会计理论的影响

衍生金融工具对传统财务会计的影响主要表现在三个方面：

1. 对会计确认的影响。会计确认是将符合会计要素定义和确认标准的项目记入会计报表。一般认为，与衍生金融工具交易有关的权利和义务不完全符合传统财务会计上资产和负债要素的定义，因而不符合确认的条件；而衍生金融工具信息的相关性已使其进行确认成为人们的共识。因此，衍生金融工具的创新，对传统会计要素定义和确认标准产生冲击。

2. 对会计计量的影响。会计计量是指对需要确认的会计要素的金额确定。传统财务会计以历史成本为计量基础。一方面，企业进行衍生金融工具交易时最关心的是衍生金融工具的现时价值、未来价值而不是历史成本，这就产生了按历史成本计量的会计核算目的与按公允价值计量的风险管理目的之间的矛盾；另一方面，大多数情况下衍生金融工具作为一种合约，在交易未实际发生之前尚无历史成本可循。因此，衍生金融工具的创新，对传统会计的历史成本计量基础造成冲击。

3. 对会计报告的影响。由于对会计确认、会计计量产生了影响，衍生金融工具的创新无疑对会计信息的报告形成冲击，不能满足充分揭示原则和及时性原则的要求，当然也就不能真正实现相关性。

正因为衍生金融工具的创新给传统财务会计理论和实务带来重大影响和冲击，所以，近二十年来，国际会计界一直致力于衍生金

融工具会计的研究。

（三）套期会计的含义与分类

1. 套期会计的含义

套期会计是一种特殊的会计处理方法，其核心是在同一会计期间对称地确认套期工具的利得（或损失）与被套期项目的损失（或利得），以体现套期保值效应。对于套期会计的理解，应把握以下三个要点：

（1）套期会计的特殊性——套期会计是一种针对“套期”的特殊会计；

（2）套期会计的综合性——套期会计同时涉及对套期工具和被套期项目的会计处理；

（3）套期会计的目的性——套期会计的目的在于对称地确认套期工具和被套期项目公允价值或现金流量变动形成的净利润（或亏损）产生的抵消影响。

2. 套期关系

套期工具与被套期项目，是一项套期关系的两个组成要素。只有当企业特定的风险管理策略将这两个要素有机地连接起来，才构成一项套期关系。为了减少企业管理当局对套期关系认定进行职业判断时的失误和主观性，IAS39 规定了认定套期关系的条件。这里的“套期工具”，是相对于“被套期项目”而言的、用于规避被套期项目引起的风险的工具；这里的“被套期项目”则是因具有风险敞口而被指定为套期活动对象的已确认资产或负债、未确认确定性承诺及预期交易。

套期关系分为公允价值套期、现金流量套期和对国外实体投资净额的外币风险的套期三种。

公允价值套期是指对已确认的资产或负债、未确认的确定承诺的公允价值变动风险所作的套期。公允价值套期中包括外币公允价值套期。现金流量套期是指对已确认资产或负债、预期交易的现金流量变动风险所作的套期。现金流量套期中包括外币现金流量套期。对国外实体的投资净额的套期，是指对企业在国外实体净资产中享有的份额

所面临的外汇风险进行的套期。

已确认的资产或负债承受的风险，多是公允价值变动风险，但也可能是现金流量变动风险；已确认的资产或负债承受的风险多是公允价值变动风险，而预期交易可能承受的风险则是未来现金流量风险；预期交易可能承受的风险是未来现金流量风险，而未确认的确定承诺可能承受的风险属于公允价值变动风险。以上三点有助于我们理解公允价值套期与现金流量套期的区别，但也向我们提出一个问题：虽然未确认的确定承诺承受的是公允价值变动风险，预期交易承受的是现金流量风险，但两者有一个共性：保值工具的未实现损益的发生先于被保值项目损益的发生。因此，未确认的确定承诺的套期究竟应归属于公允价值套期还是现金流量套期，换句话说，对未确认的确定承诺进行套期时套期工具的未实现损益应该计入当期损益还是应该予以递延，是一个值得思考的问题。

（四）套期工具未实现损益的处理原则

套期工具未实现损益的确认与报告，是套期会计核算的关键。

1. 公允价值套期会计核算的具体要点包括：（1）期末应对被套期项目账面价值调整至公允价值，并将其公允价值变动导致的未实现利得或损失，计入当期收益；（2）将套期工具因公允价值变动产生的未实现利得或损失，也计入当期收益，以抵消被套期项目的损失或利得；（3）对于因套期无效而产生的套期工具的利得或损失与被套期项目的损失或利得之间的差异，也应当计入当期收益。

2. 根据 SFAS 133 和 IAS39 对现金流量套期会计确认的有关规定，理解现金流量套期会计时应注意的问题是：

（1）对于套期工具的未实现损益，首先应区分是否有效对冲被套期项目的现金流量变动，套期有效部分的未实现损益应在权益中递延，套期无效部分的未实现损益计入当期损益（如果套期工具是衍生工具或是非衍生工具中的交易性的）或在权益中递延（如果套期工具是非衍生工具中的可供销售的）。

（2）对于递延的套期工具的未实现损益，将来转入资产负债价值还是计入损益，SFAS133 与 IAS39 的观点是有区别的。SFAS133 的

观点是，将递延的套期工具的未实现损益在与被套期项目相关的资产负债影响净利润的当期，计入损益。IAS39 的观点是，被套期项目的发生如导致资产负债的确认，则将递延的套期工具未实现损益转入有关资产负债价值；否则，将递延的套期工具未实现损益计入被套期项目实际发生当期的损益。

3. IAS39 对于国外实体净投资的套期的会计处理原则，与其所规定的现金流量套期的会计处理原则相类似。SFAS133 要求将被指定为且能够作为国外营业净投资外币风险套期的衍生工具，其套期有效部分的利得或损失，应按与折算调整相同的方式报告，即作为递延收益并与外币报表折算调整额一起确认为累计折算调整额。

（五）远期外汇合约在套期保值中的应用

1. 远期外汇合约概述

远期外汇合约是远期外汇交易中签订的按预定汇率购、售远期外汇的合约，也称期汇合约。

期汇合约是由交易双方协商签订的广泛存在于交易双方之间的场外交易产品，具体规定了交易的币种、金额、应用的远期汇率、交割期限等细则，因此具有特定性，难以转让。

期汇合约主要是以柜台交易的方式组织交易，大都（90% 以上）在约定的日期在对手之间进行交割结算，即进行外汇的实际交割。期汇合约以特定金额的外汇为标的物，交易的主要目的是按约定价格购买或售出特定金额的外汇。

期汇合约主要用于套期保值。

2. 远期外汇合约用于套期保值的会计处理要点

企业在运用期汇合约进行套期保值时，有关会计处理中的主要问题是：保值工具——期汇合约外币折算损益和合约溢价或折价如何处理。

（1）对已确认资产、负债进行套期保值

对已确认的资产、负债进行套期保值时，期汇合约是套期工具，已确认的资产或负债是被保值项目。

本教材以对外币交易产生的应收（或应付）账款进行套期保值

为例，这时，被套期项目是外币应收（或应付）账款，套期工具是期汇合约，这一套期业务属于公允价值套期，应按公允价值套期的会计处理原则处理套期工具的未实现损益。这一类业务会计处理的要点主要有：

①对期汇合约的确认，包括初始确认、后续确认和终止确认；

②期汇合约溢价（或折价）的确认和摊销与套期保值活动有关，但与套期保值效应无关；

③需要在同一会计期间确认被套期应收（或应付）账款的汇兑损益和期汇合约的外币折算损益。

（2）对未确认的确定承诺进行套期保值

对未确认的确定承诺进行套期保值时，期汇合约是套期工具，确定承诺是被保值项目。

本教材以对外币约定进行套期为例予以说明，外币约定是将在远期成交的按外币结算的商品购销约定。对外币约定进行的套期保值是指进口商或出口商与外汇经纪银行签订在远期交割的期汇合同，以避免购销交易成立时可能承受的汇率变动风险。这时，被套期项目是外币约定，套期工具是期汇合约，这一套期业务将套期工具的未实现损益予以递延比较合理。这一类业务会计处理的要点主要有：

①期汇合约的确认先于交易的确认（因为“交易”只是一种“约定”，尚未实际发生）；

②期汇合约的确认包括初始确认、后续确认、终止确认；

③期汇合约的溢价（或折价）及外币折算损益均予以递延，并将调整商品购销价值（按现金流量套期处理）。

（六）外汇期货合约在套期保值中的应用

1. 外汇期货合约概述

期货合约是远期合约的标准化。期货交易是指在期货交易所内买卖标准化合约的交易。外汇期货合约是标准化的期汇合约，是买卖双方以期货交易所以公开喊价方式成交后，承诺在将来某一特定日期以当期所约定的价格交付某种特定标准数量的外币的一种合约，即买卖双方以约定的数量、价格和交割日期签订的一种合约。外汇期货的基

础资产是一定量的可自由兑换的外国货币，外汇期货的价格就是外汇汇率。外汇期货合约不是购售者就特定交易协商签订的，各项细则均按固定的标准由交易所制定并发行，是在交易所内以公开喊价方式进行交易的场内产品，因此极易转让，具有高度流动性。外汇期货需要一套完整的交易、结算体系，交易场所是交易所或结算所，大部分在到期前转手平仓，通过预先缴纳的保证金结算交易盈亏，只有小部分（不到20%）的合约才会到期实际交割。与其他金融期货一样，外汇期货只需缴纳5%~10%的保证金，就可以通过“买空卖空”的方式以小博大，所以，外汇期货不仅仅用于套期，主要的交易目的是投机套利。

2. 外汇期货合约用于套期保值的会计处理要点

外汇期货会计处理中主要应注意初始保证金与追加保证金、合约的浮动盈亏及平仓的差额结算的处理方法。

本教材以对国外实体净投资进行套期保值为例。对国外实体净投资的套期保值是指母公司对在国外的子公司或分支机构的外币净资产（或净负债）所承受的外汇风险所作的套期。用外汇期货对国外实体净投资进行套期保值，套期工具是外汇期货合约，被保值项目是对国外实体的净投资，有关会计处理上应注意三个问题：首先，开仓是否予以确认；其次，应将套期工具（外汇期货）的损益作为折算调整额处理；最后，应将套期保值的处理与投机套利的处理予以区别。外汇期货合约对国外实体净投资进行套期保值会计处理的要点主要有：

(1) 外汇期货合约的确认，包括：签约时，进行初始确认；持仓期间调整保证金时，要对外汇期货合约进行后续确认；平仓或实际交割时，终止对外汇期货合约的确认。

(2) 保证金的确认与调整，包括：签约时，按初始保证金入账；持仓期间，根据外汇期货合约公允价值的变动进行调整。

(3) 合约损益的处理，包括：持仓期间将外汇期货公允价值变动导致的盈亏确认为期货合约损益；转手平仓时按对市价与保证金存款的“差额结算”确认期货合约损益；如果实际交割，根据具体情况确认期货合约损益。

(七) 金融期权合约和金融互换合约的运用

1. 期权是指由买卖双方订立的、赋予期权买方可在未来某一时期买卖某种金融资产的权利的合约。期权交易就是一种权利的买卖——期权卖方提供给期权买方一种可在合约期内或在合约到期时买卖或放弃买卖预先达成的期货合约的权的交易。期权按买者的权利划分,有看涨期权 (call option) 和看跌期权 (put option);按买方行使权利的日期 (期权交割时间) 划分,有美式期权和欧式期权;按交易对象的种类划分,有股票期权、指数期权、金融期权、期货期权。

期权会计处理的关键问题有两个:

(1) 关于期权费与期权合约价值

期权费的价值包括期权的内含价值和时间价值 (期权内含价值指期权标的物的现行市价与期权合约的执行价格之间的差额;期权合约未到期之前,期权费的价值中还包含表示获利可能性的时间价值)。期权买方支付的期权费应确认为资产;期权卖方收到的期权费则应确认为负债。

将期权费确认为资产或负债,意味着期权合约的确认。可以说,期权费构成期权合约价值的初始计量。

(2) 关于期权合约损益

期权到期前各期末,将期权合约账面价值调整至公允价值的调整额,计入当期损益或予以递延——根据 SFAS86 - 2,不符合避险要求的期权,其公允价值变动损益列入当期损益;符合避险要求的期权,其公允价值的变动应予以递延,并调整被避险项目账面价值 (被套期项目为已确认资产、负债) 或实际交易金额 (被套期项目为确定承诺或预期交易)。到期日如履行合约,应将履约价与注销的期权合约账面价值之差,确认为期权合约损益;到期日不履行合同,则应按注销期权合约的账面价值确认期权合约损失。

2. 金融互换的应用

金融互换是一种双边协议,协议双方约定在未来一定时期内相互支付一系列的现金流量 (本金、利息、价差等),被交换的货币流量可以是固定的,也可以是按照基础资产价格的波动而调整的。与金融

远期、金融期货等相比较，金融互换具有期限灵活、能满足交易者对非标准化交易的要求以及能减少工作量的优势。金融互换不仅能降低筹资成本，还有利于调整债务结构以及资产和负债的结构。根据基础产品的不同，金融互换主要分为利率掉期、货币掉期及其他创新互换形式。利率互换是交易双方按照事先商定的规则，以同一货币、相同金额的本金作为计算的基础，在相同的期限内交换固定利率利息和浮动利率利息的支付行为。货币互换是指交易双方按事先商定的规则，对不同货币、相当金额的本金及其利息的现金流量的交换。

从 SFAS52 可以看出，货币互换的会计处理思路与远期合约的会计处理思路基本一致。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 下列项目中不属于金融工具涉及的会计要素的是 ()。

- A. 金融资产
- B. 金融负债
- C. 权益工具
- D. 合约价格

2. 下列项目中属于衍生金融工具的是 ()。

- A. 现金
- B. 应收账款
- C. 期汇合约
- D. 股权证券

3. 长宁股份有限公司于 20×2 年 11 月 1 日销售一批商品，售价为 \$ 100 000，购销合同订明购货方应于 20×3 年 2 月 1 日支付货款。长宁公司于 20×2 年 11 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 90 天远期汇率向银行卖出 \$ 100 000 的远期外汇合约，以避免这笔应收账款可能承受的外汇变动风险。长宁公司以人民币作为记账本位币。有关汇率： 20×2 年 11 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.3， 20×2 年 11 月 1 日 90 天远期汇率为 \$ 1 = 8.25， 20×2 年 12 月 31 日即期汇率为 \$ 1 = 8.35， 20×3 年 2 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.4。长宁公司“应付美元期汇合约款”账户 20×2 年 11 月 1 日的入账金额和 12 月 31 日的余额分别为 ()。

- A. 840 000 元、840 000 元
- B. 835 000 元、825 000 元

C. 830 000 元、835 000 元 D. 825 000 元、830 000 元

4. 东营股份有限公司于 20×2 年 12 月 1 日购进一批商品，价款为 \$ 100 000，购销合同订明购货方应于 20×3 年 3 月 1 日支付货款。东营公司于 20×2 年 12 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 90 天远期汇率向银行买入 \$ 100 000 的远期外汇合约，以避免这笔应收账款可能承受的外汇变动风险。东营公司以人民币作为记账本位币。有关汇率： 20×2 年 12 月 1 日即期汇率为 $\$ 1 = 8.3$ ， 20×2 年 12 月 1 日 90 天远期汇率为 $\$ 1 = 8.24$ ， 20×2 年 12 月 31 日即期汇率为 $\$ 1 = 8.35$ ， 20×3 年 3 月 1 日即期汇率为 $\$ 1 = 8.4$ 。该项业务对东营公司 20×2 年 12 月份税前利润的影响额为（ ）。

A. 6 000 元 B. 4 000 元
C. 2 000 元 D. 5 000 元

5. 北电股份有限公司于 20×2 年 12 月 1 日购进一批商品，价款为 \$ 100 000，购销合同订明购货方应于 20×3 年 3 月 1 日支付货款。北电公司于 20×2 年 12 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 90 天远期汇率向银行买入 \$ 100 000 的远期外汇合约，以避免这笔应收账款可能承受的外汇变动风险。北电公司以人民币作为记账本位币。有关汇率： 20×2 年 12 月 1 日即期汇率为 $\$ 1 = 8.3$ ， 20×2 年 12 月 1 日 90 天远期汇率为 $\$ 1 = 8.24$ ， 20×2 年 12 月 31 日即期汇率为 $\$ 1 = 8.35$ ， 20×3 年 3 月 1 日即期汇率为 $\$ 1 = 8.4$ 。在不考虑其他因素的情况下，该项业务对北电公司 20×2 年 12 月 1 日至 20×3 年 3 月 1 日税前利润的影响额为（ ）。

A. 6 000 元 B. 4 000 元
C. 2 000 元 D. 5 000 元

6. 云海商贸股份有限公司于 20×2 年 12 月 1 日销售一批商品，售价为 \$ 100 000、销售成本为 750 000 元，购销合同订明购货方应于 20×3 年 3 月 1 日支付货款。云海商贸公司于 20×2 年 12 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 90 天远期汇率向银行卖出 \$ 100 000 的远期外汇合约，以避免这笔应收账款可能承受的外汇变动风险。云海商贸公司以人民币作为记账本位币。有关汇率： 20×2 年 12 月 1 日

即期汇率为 \$ 1 = 8.3, 20 × 2 年 12 月 1 日 90 天远期汇率为 \$ 1 = 8.24, 20 × 2 年 12 月 31 日即期汇率为 \$ 1 = 8.35, 20 × 3 年 3 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.4。如果不考虑相关税费, 该项业务对云海商贸公司 20 × 2 年 12 月税前利润的影响额为 ()。

- A. 80 000 元
- B. 78 000 元
- C. 76 000 元
- D. 74 000 元

7. 兴发谷物开发公司 20 × 3 年 4 月 1 日与一客户签订一项在 20 × 3 年 8 月 1 日交货的销货合同, 合同规定货款以美元结算, 金额为 \$ 100 000。兴发公司于 20 × 3 年 4 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 120 天远期汇率卖出 \$ 100 000 的远期外汇合约, 以避免履行商品购销承诺时可能承受的外汇变动风险。有关汇率: 20 × 3 年 4 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.3, 20 × 3 年 4 月 1 日 120 天远期汇率为 \$ 1 = 8.24, 20 × 3 年 6 月 30 日即期汇率为 \$ 1 = 8.35, 20 × 3 年 8 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.4。20 × 3 年 8 月 1 日, 兴发公司与购货方履行购销合同, 并收取货款, 同时与签约银行履行期汇合约。该项销货业务对兴发公司 20 × 3 年第二季度税前利润的影响额为 ()。

- A. 0
- B. - 6 000 元
- C. - 5 000 元
- D. - 11 000 元

(二) 多项选择题

1. 根据 IAS39, 衍生金融工具作为金融工具或合约应同时具备三个特征, 这三个特征是 ()。

- A. 该合约不要求初始净投资, 或所要求的初始净投资相对于预期市场条件具有类似反应的其他类型的合约要少
- B. 该合约有一个或多个标的, 且有一个或多个名义金额或支付条款, 或名义金额和支付条款均有
- C. 该合约不一定在形成一个企业金融资产的同时形成另一个企业金融负债
- D. 该合约的条款要求或允许净额结算
- E. 该合约不一定涉及金融资产

2. 下列项目中不属于衍生金融工具的有 ()。

- A. 银行存款
- B. 应收票据
- C. 应付票据
- D. 债权证券
- E. 期权合约

3. 衍生金融工具按其据以衍生的基本金融工具及应用领域的不同，划分为若干类别，主要的类别有（ ）。

- A. 股票衍生工具
- B. 外汇衍生工具
- C. 利率衍生工具
- D. 期权合约
- E. 互换合约

4. 下列各项目中属于风险和收益对称的衍生金融工具的有（ ）。

- A. 远期外汇合约
- B. 股票期货
- C. 股票期权
- D. 认股权证
- E. 利率互换

5. 下列关于衍生金融工具的说法中正确的有（ ）。

- A. 拓宽了金融机构的业务
- B. 促进了金融市场的证券化
- C. 是以基本金融工具为标的或交易对象的
- D. 一般来说衍生金融工具就是远期金融合约
- E. 企业利用衍生金融工具就是为了进行套期保值

6. 长宁股份有限公司于 20×2 年 12 月 1 日销售一批商品，售价为 \$ 100 000，销售成本为 75 000 元，购销合同订明购货方应于 20×3 年 3 月 1 日支付货款。长宁公司于 20×2 年 12 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 90 天远期汇率向银行卖出 \$ 100 000 的远期外汇合约，以避免这笔应收账款可能承受的外汇变动风险。长宁公司以人民币作为记账本位币。有关汇率： 20×2 年 12 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.3， 20×2 年 12 月 1 日 90 天远期汇率为 \$ 1 = 8.24， 20×2 年 12 月 31 日即期汇率为 \$ 1 = 8.35， 20×3 年 3 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.4。下列说法中正确的有（ ）。

- A. 长宁公司与外汇经纪银行签订的期汇合约是保值工具
- B. 长宁公司 20×2 年 12 月 1 日确认的应收美元账款是被保值

项目

- C. 长宁公司 20×2 年 12 月 1 日确认的应收美元账款的入账金额为 830 000 元
- D. 长宁公司 20×2 年 12 月 1 日确认的应付美元期汇合约款的入账金额为 824 000 元
- E. 长宁公司 20×2 年 12 月 31 日确认的期汇合约的外币折算损失为 5 000 元, 应收美元账款的汇兑收益也为 5 000 元

(三) 判断题

1. 衍生金融工具的层出不穷对传统财务会计理论与实务产生了重大的影响和冲击, 但是经过近些年来国际会计界的努力, 关于衍生金融工具的会计确认、计量和报告的问题已经得到圆满解决。()

2. 衍生金融工具对传统会计计量的冲击主要表现在对历史成本计量属性的挑战。()

3. 企业利用衍生金融工具对以外币结算的应收账款进行套期, 就是为了消除汇率变动可能给企业带来的风险。()

4. 在套期会计中, 对预期交易的套期保值应采用现金流量套期会计处理程序; 对确定承诺的套期保值是采用公允价值套期会计还是采用现金流量套期会计处理, 可能有不同的观点。但是有一点是可以肯定的, 那就是: 预期交易和确定承诺都尚未确认。()

5. 鸿运商贸公司 20×3 年 5 月 1 日与一客户签订一项在 20×3 年 9 月 1 日交货的销货合同, 合同规定货款以美元结算, 金额为 \$ 100 000。鸿运商贸公司于 20×3 年 5 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 120 天远期汇率卖出 \$ 100 000 的远期外汇合约, 以避免履行商品购销承诺时可能承受的外汇变动风险。有关汇率: 20×3 年 5 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.3, 20×3 年 5 月 1 日 120 天远期汇率为 \$ 1 = 8.24, 20×3 年 6 月 30 日即期汇率为 \$ 1 = 8.35, 20×3 年 9 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.4。 20×3 年 9 月 1 日, 鸿运公司与购货方履行购销合同, 并收取货款, 同时与签约银行履行期汇合约。鸿运公司该项销货业务的营业收入为 840 000 元。()

6. 企业用期汇合约对已购进资产进行套期保值, 因规避了风险

从而一定会增加企业的净收益。 ()

7. 中鲁粮油加工总公司预计 20×4 年下半年大约需要进口 300 吨大豆, 现已有库存 100 吨, 估计尚需购买 200 吨。如果该公司采用期汇合约等金融工具对已有库存 100 吨原材料进行套期保值, 则属于公允价值套期; 如果对将要购进的原材料 200 吨进行套期保值, 则应属于现金流量套期。 ()

8. 外汇期货合约既可服务于套期保值目的, 也可以用于投机。 ()

9. 用外汇期货进行投机和套期保值, 有关会计处理基本没有区别, 也就是说, 投机交易的期货损益和保值目的的期货损益都直接计入当期损益。 ()

(四) 计算与账务处理题

资料: 维达商贸公司 20×3 年 5 月 1 日与一美国出口商签订一项在 20×3 年 9 月 1 日交货 (维达公司购买商品) 的购销合约。该合约规定, 货款以美元结算, 金额为 \$ 100 000。维达商贸公司于 20×3 年 5 月 1 日与外汇经纪银行签订一项按 120 天远期汇率买入 \$ 100 000 的远期外汇合约, 以避免履行商品购销承诺时可能承受的外汇变动风险。有关汇率: 20×3 年 5 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.3, 20×3 年 5 月 1 日 120 天远期汇率为 \$ 1 = 8.24, 20×3 年 6 月 30 日即期汇率为 \$ 1 = 8.35, 20×3 年 9 月 1 日即期汇率为 \$ 1 = 8.4。 20×3 年 9 月 1 日, 维达公司与销货方履行购销合同 (维达公司用人民币按货款的 17% 支付增值税) 并按合同付款, 同时与签约银行履行期汇合约。

要求: 根据上述资料

- (1) 编制维达公司与该业务有关的全部会计分录;
- (2) 计算维达公司购入存货的实际成本。

五、案例

原田矿业是以人民币为功能货币的大型矿业集团公司, 博通铁业则是一家以美元为功能货币的铁制品制造企业。原田矿业于 20×2 年

12月1日向博通铁业销售一批商品，售价为\$1 000 000，销售成本为750 000元，购销合同订明购货方应于20×3年3月1日支付货款。鉴于近期人民币对美元的汇价呈现降低趋势，原田矿业于20×2年12月1日与外汇经纪银行签订一项按90天远期汇率向银行卖出\$100 000的远期外汇合约。有关汇率：20×2年12月1日即期汇率为\$1=8.3，20×2年12月1日90天远期汇率为\$1=8.24，20×2年12月31日即期汇率为\$1=8.35，20×3年3月1日即期汇率为\$1=8.4。

李先生是原田矿业的财务顾问。当实际汇率的变化与预期相反导致该项套期活动引起争议时，李先生仍然对该项套保活动予以肯定，并对套期保值的动机与结果作了客观的分析。你估计李先生是如何分析的？

案例参考答案：

首先从原田矿业对该项套期保值活动的全部账务处理来看对企业损益的影响：

(1) 20×2年12月1日销售商品

借：应收账款 (US \$)	8 300 000
贷：营业收入	8 300 000

(2) 20×2年12月1日签订期汇合约

借：应收人民币期汇合约款	8 240 000
递延贴水损益	6 000
贷：应付美元期汇合约款	8 300 000

(3) 20×2年12月31日期末确认应收账款的汇兑损益

借：应收账款 (US \$)	50 000
贷：汇兑损益	50 000

(4) 20×2年12月31日期末确认期汇合约的折算损益

借：汇兑损益	50 000
贷：应付美元期汇合约款	50 000

(5) 期末摊销递延贴水损益

借：贴水损益	2 000
--------	-------

贷：递延贴水损益	2 000
(6) 20×3 年 3 月 1 日结清货款	
借：银行存款 (US \$)	8 400 000
贷：应收账款 (US \$)	8 350 000
汇兑损益	50 000
(7) 20×3 年 3 月 1 日履行期汇合约	
借：应付美元期汇合约款	8 350 000
汇兑损益	50 000
贷：银行存款 (US \$)	8 400 000
借：银行存款 (RMB)	8 240 000
贷：应收人民币期汇合约款	8 240 000
(8) 摊销递延贴水损益	
借：贴水损益	4 000
贷：递延贴水损益	4 000

根据上述会计处理结果进行如下分析：

在这项业务中，因汇率发生与预期相反的变化，被保值项目“应收美元账款”实际上产生了 100 000 元的汇兑收益，即 $1\,000\,000 \times (8.4 - 8.3)$ 元，但这 100 000 的汇兑收益却被保值工具的汇兑损失抵消了。可见，如果汇率的变化最终与企业原先的预期相反，这项保值活动的客观结果反而是与企业不利的，但并不能因此否定企业套期保值的积极意义，即计量避免汇率变动风险给企业带来的不利影响。套期保值的目的不是冒险，自然也就不应该企图通过保值活动谋求利益。

六、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. D 2. C 3. C 4. C 5. A 6. B 7. A

(二) 多项选择题

1. ABD 2. ABCD 3. ABC 4. ABE 5. ABCD 6. ABCE

(三) 判断题

1. × 2. ✓ 3. × 4. ✓ 5. × 6. × 7. ✓ 8. ✓ 9. ×

(四) 计算与账务处理题

(1) 有关会计分录：

①20×3年5月1日签订期汇合约：

借：应收美元期汇合约款	830 000
贷：应付人民币期汇合约款	824 000
递延贴水损益	6 000

②20×3年6月30日确认期汇合约的外币折算损益

借：应收美元期汇合约款	5 000
贷：递延汇兑损益	5 000

③20×3年9月1日履行期汇合约——交付人民币

借：应付人民币期汇合约款	824 000
贷：银行存款（RMB）	824 000

④20×3年9月1日履行期汇合约——买入美元

借：银行存款（US\$）	840 000
贷：递延汇兑损益	5 000
应收美元期汇合约款	835 000

⑤20×3年9月1日履行购货合同

借：在途物资	840 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	142 800
贷：银行存款（US\$）	840 000
银行存款（RMB）	142 800

⑥20×3年9月1日摊销递延损益，调整存货价值

借：递延贴水损益	6 000
递延汇兑损益	10 000
贷：在途物资	16 000

(2) 维达公司购入存货的实际成本

购入存货的实际成本 = 840 000 - 16 000
= 824 000（元）

第八章 租赁会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解企业租赁的含义与方式，了解租赁的种类及其作用；掌握企业租赁的基本分类；掌握经营租赁与融资租赁方式下，出租人与承租人各自的账务处理方法；掌握会计报表中它们的列示内容、售后租回业务的会计处理及其披露内容。

二、预习要览

（一）关键概念

- | | |
|------------|------------|
| 1. 租赁 | 2. 现代租赁 |
| 3. 经营租赁 | 4. 最低租赁付款额 |
| 5. 或有租金 | 6. 担保余值 |
| 7. 最低租赁收款额 | 8. 直接租赁 |
| 9. 转租赁 | 10. 履约成本 |

（二）关键问题

1. 何为租赁？租赁的基本分类有哪些？如何划分经营租赁与融资租赁？
2. 租赁有哪些好处？
3. 在经营租赁中，承租人与出租人在会计处理原则上有什么不同？
4. 应收融资租赁款如何计提坏账准备？
5. 融资租赁与经营租赁在报表上的揭示有何不同？
6. 何为售后租回？售后租回业务中承租人与出租人应分别如何做会计处理？

三、本章重点与难点

☆ 租赁的基本分类包括哪些？经营租赁与融资租赁如何划分？

☆ 未确认融资费用有哪几种分摊的方法？其会计上如何进行处理？

☆ 未担保余值发生减少时，应如何进行账务处理？

（一）租赁的基本分类包括哪些？经营租赁与融资租赁如何划分？

根据租赁资产上所有权的风险和报酬是否从出租人转移给承租人，可以将租赁基本分为经营租赁和融资租赁两大类。

所谓与租赁资产所有权有关的风险，是指由于生产能力的闲置或工艺技术的陈旧所可能造成的损失，以及由于经济情况变动所可能造成的收入变动。所谓与租赁资产所有权有关的报酬，是指在资产的有效使用年限内直接使用租赁资产而可能获取的利益，以及因资产升值或变卖余值所可能实现的收入。

资本租赁（capital leases），也称融资租赁（financing leases），是指出租人实质上将与资产所有权相始终的一切风险和报酬都转移给了承租人的一种租赁。至于名义上的所有权，则最终可以转移，也可以不转移。

如果与租赁资产所有权有关的风险和报酬实质上并未转移给承租人，那么，这种租赁就应归类为经营租赁（operating leases）。

判断一项租赁是融资租赁还是经营租赁，应根据交易的实质，而不是合同的形式，即根据与租赁资产所有权有关的全部风险和报酬是否转移来判断。具体说来，如果一项租赁满足以下任一标准，则应将其确定为融资租赁：

（1）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

（2）承租人有购买租赁资产的选择权，并且所确定的购买价格预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值。

（3）租赁期占租赁资产尚可使用年限的大部分。

（4）就承租人而言，在租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的原账面价值；就出租人而言，租赁开始

日最低租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的原账面价值。

(5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大修整，只有承租人才能使用。

(二) 未确认融资费用有哪几种分摊的方法？其会计上如何进行处理？

在融资租赁下，承租人向出租人支付的租金中包含了本金和利息两部分。承租人应支付的租金应在租赁期内进行分摊，一方面应减少长期应付款（即本金部分），另一方面应同时将未确认的融资费用按合理的方法确认为当期融资费用（即利息部分）。

注意，在先付租金（即每期期初等额支付租金）的情况下，租赁期第一期应支付的租金中不含利息，只需减少长期应付款，不必同时确认当期融资费用。

在分摊未确认的融资费用时，承租人既可以采用实际利率法，也可以采用直线法、年数总和法等。根据租赁开始日租赁资产和负债的入账价值确定基础不同，未确认融资费用的分摊可分为下列几种情况：

1. 租赁资产和负债以最低租赁付款额的现值为入账价值，且以出租人的租赁内含利率为折现率。在这种情况下，应以出租人的租赁内含利率作为分摊率。

2. 租赁资产和负债以最低租赁付款额的现值为入账价值，且以租赁合同规定的利率为折现率。在这种情况下，应以租赁合同规定的利率作为分摊率。

3. 租赁资产和负债以租赁资产原账面价值为入账价值，且不存在承租人担保余值和优惠购买选择权。在这种情况下，既不能采用出租人的租赁内含利率作为分摊率，也不能采用租赁合同规定的利率作为分摊率，而应重新计算融资费用分摊率。融资费用分摊率是指在租赁开始日，使最低租赁付款额的现值等于租赁资产原账面价值的折现率。在承租人或与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保的情况下，与上述两种情况相类似，在租赁期届满时，未确认融资费用应全

部摊销完，并且租赁负债也应减为零。

4. 租赁资产和负债以租赁资产原账面价值为入账价值，且不存在承租人担保余值，但存在优惠购买选择权。在这种情况下，必须重新计算融资费用分摊率。在租赁期届满时，未确认融资费用应全部摊销完，并且租赁负债也应减少为优惠购买金额。

5. 租赁资产和负债以租赁资产原账面价值为入账价值，且存在承租人担保余值。在这种情况下，必须重新计算融资费用分摊率。在承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值提供了担保或由于在租赁期届满时没有续租而支付违约金的情况下，在租赁期届满时，未确认融资费用应全部摊销完，并且租赁负债应减少至担保余值或该日应支付的违约金。

其账务处理为：承租人对每期支付的租金，应按每期支付的租金金额，借记“长期应付款——应付融资租赁款”科目，贷记“银行存款”科目，如果支付的租金中包含有履约成本，还应同时借记“制造费用”、“管理费用”等科目。

分摊未确认融资费用时，按当期应分摊的未确认融资费用金额，借记“财务费用”科目，贷记“未确认融资费用”科目。

（三）未担保余值发生减少时应如何进行账务处理？

出租人应定期对未担保余值进行检查，至少于每年年末检查一次。

如果有证据表明未担保余值已经发生减少，应重新计算租赁内含利率，并将由此而引起的租赁投资净额的减少确认为当期损失，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的融资收入。如已确认损失的未担保余值得以恢复，应在原先已确认的损失金额内转回，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的融资收入。

未担保余值的金额决定了租赁内含利率的大小，决定着未实现融资收益的分配（在采用实际利率法分配未实现融资收益的情况下）。为了真实地反映企业的资产和经营业绩，根据谨慎性原则的要求，在

未担保余值发生减少和已确认损失的未担保余值得以恢复的情况下，均应当重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的融资收入。

未担保余值增加时，则不作任何调整。

在未担保余值发生减少时，对前期已确认的融资收入不作追溯调整，只对未担保余值发生减少的当期和以后各期，根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率计算应确认的融资收入。其账务处理为：

1. 期末，出租人的未担保余值的预计可收回金额低于其账面价值的差额，借记“递延收益——未实现融资收益”科目，贷记“未担保余值”科目。

2. 如果已确认的未担保余值得以恢复，应在原已确认的损失金额内转回，借记“未担保余值”科目，贷记“递延收益——未实现融资收益”科目。

四、练习题

（一）单项选择题

1. A公司向B公司融资租赁设备，设备的成本为50万元，租期5年，经计算年租金为123 709元，租赁合同期满时，租赁资产退回出租人，承租方担保残值为5万元。根据合同计算的租赁投资总额是（ ）元。

A. 668 545 B. 618 545 C. 623 709 D. 500 000

2. 下列各项中，不属于初始直接费用的有（ ）。

A. 佣金 B. 履约成本
C. 差旅费 D. 租赁合同的印花税

3. 公司融资租入一台生产设备，该设备账面原价为60万元，于每年年底支付租金，分四年付清。付款的同时按租金的8%收取利息，租赁期满以后，出租方将以10万元的名义价格把该设备转让给承租的企业，设备的折旧年限为5年，预计净残值为原值的5%，则该资产的入账价值为（ ）万元。

- A. 60 B. 73 C. 70 D. 60.735

4. 沿用上题资料，该设备的未确认融资费用为（ ）万元。

- A. 13 B. 10 C. 12 D. 11

5. 融资租入的固定资产的入账价值是（ ）。

- A. 应付租赁款
B. 评估确认价
C. 应付租赁款加运杂费
D. 租赁开始日租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额的现值二者中较低者

6. 对于下列融资租赁事项，出租人无须在财务会计报告中披露的是（ ）。

- A. 未实现融资收益的余额
B. 分配未实现融资收益所采用的方法
C. 融资租赁资产的未担保余额
D. 资产负债表日后连续三个会计年度每年收到的最低租赁收款额及以后年度将收到的最低租赁收款额的总额
7. 下列事项中，应当对原租赁进行重新分类的有（ ）。

- A. 租赁资产使用年限发生变化，使原来租赁期占租赁资产尚可使用年限由 60% 提高至 90%
B. 由第三方提供的资产余值的担保，使原来最低租赁收款额现值占租赁资产的原账面价值比率由 70% 提高至 100%
C. 双方一致同意修改原租赁条款，使租赁期占租赁资产尚可使用年限提高至 75% 以上
D. 由于承租方违约，使原最低收款额现值占租赁资产的原账面价值的比率由 100% 下降到 60%

8. A 公司租入一台设备，租赁合同中规定，设备的总价值为 60 万元，于每年年初支付租金一次，分三年付清，出租方内含利率为 8%，承租人在租赁开始日无法确定租赁期届满时能否取得租赁资产的所有权。该公司同类固定资产的折旧年限为 5 年，担保余值为 10 万元，则该固定资产应计提的折旧为（ ）万元。

- A. 10 B. 12 C. 16.7 D. 20

9. 某企业外币业务采用发生时的市场汇率核算。本月从境外融资租入一台设备，融资租赁的合同中规定的应付价款总额为 5 万美元。取得该设备时的市场汇率为 1 美元 = 8.24 元人民币，设备运输中发生境内运输费用 2 万元、保险费用 1 万元，另发生安装调试的费用 1.8 万元，该设备融资租赁开始日的入账价值为（ ）万元（假定融资租赁资产总额占公司总资产的 15%）。

- A. 46 B. 45 C. 43 D. 41.2

10. 某企业以融资租赁方式租入固定资产一台，应付融资租赁费为 180 万元，另发生运杂费用 8 万元，安装调试费用 10 万元，租赁业务人员发生的差旅费用为 2 万元，该固定资产的租赁期为 9 年，同类固定资产折旧年限为 10 年，无残值。按我国会计制度的规定，在采用平均年限法下，该固定资产应计提的年折旧额为（ ）万元。

- A. 19.8 B. 20 C. 22 D. 25

11. 某公司租入一台设备，租赁公司规定，设备的总额为 90 万元，于每年年初支付租金一次，分 5 年付清。出租方的租赁内含利率为 8%。承租人在租赁开始日无法确定租赁期届满时能否取得租赁资产的所有权。该公司同类固定资产的折旧年限为 8 年，担保余值为 10 万元，则该固定资产应计提的折旧为（ ）万元。

- A. 10 B. 11.25 C. 16 D. 18

（二）多项选择题

1. 在对租赁进行分类时，应考虑（ ）。

- A. 承租人是否有租赁资产的购买选择权
- B. 租赁期占租赁资产尚可使用年限的比例
- C. 租赁期届满时，租赁资产所有权是否转移给承租人
- D. 租赁开始日最低租赁付款额或收款额与租赁资产的原账面价值的比率

2. 下列固定资产应计提折旧的有（ ）。

- A. 经营租出的固定资产
- B. 融资租出的固定资产

- C. 经营租入的固定资产
- D. 融资租入的固定资产
- 3. 融资租入的固定资产的入账价值可能是（ ）。
 - A. 租赁开始日最低租赁付款额
 - B. 租赁开始日租赁资产原账面价值
 - C. 租赁开始日最低租赁收款额的现值
 - D. 租赁开始日最低租赁付款额的现值
- 4. 构成最低租赁付款额的内容有（ ）。
 - A. 或有租金
 - B. 履约成本
 - C. 承租人担保的资产余值
 - D. 承租人应支付或可能被要求支付的各种款项
- 5. 融资租入固定资产时，核算发生的修理费、保险费等费用的科目有（ ）。
 - A. 待摊费用
 - B. 固定资产
 - C. 制造费用
 - D. 管理费用
- 6. 承租人应披露的有关融资租赁的信息是（ ）。
 - A. 每类租入资产在资产负债表日的账面原值、累计折旧及账面净值
 - B. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的最低租赁付款额，以及以后年度将支付的最低租赁付款额总额
 - C. 未确认融资费用的余额
 - D. 分摊未确认融资费用所采用的方法
- 7. 在租赁合同没有规定优惠购买选择权时，下列属于承租人在租赁期内应支付或可能被要求支付的各种款项是（ ）。
 - A. 租赁期内承租人每期支付的租金
 - B. 租赁期届满时，由承租人或其有关的第三方担保的资产余值

- C. 租赁期届满时，承租人未能续租或延期而造成的任何应由承租人支付的款项
 - D. 在租赁期内为租赁资产支付的修理费
8. 下列关于经营租赁的特点，描述正确的是（ ）。
- A. 租赁资产性质特殊，如不作较大修整，只有承租人才能使用
 - B. 出租人一般需要经营多次出租，才能收回对租赁资产的投资
 - C. 承租人只是为了经营上的临时所需
 - D. 租赁期满后，承租人有购买租赁资产的选择权

(三) 判断题

1. 融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的主要风险和报酬的租赁。 ()
2. 承租人对融资租入的固定资产，应计提折旧。 ()
3. 租入固定资产的改良支出均作为“长期待摊费用”核算，然后在其租赁期内平均摊销。 ()
4. 融资租赁与经营租赁的重要区别是：租赁的目的不同，即前者是为了融通资金，是企业筹集长期债务资本的主要形式，而后者则是为了获取资产的短期使用权，以及取得出租人提供的专门技术服务。 ()
5. 如果超过一个租金支付期限未收到的租金，应当停止确认融资收入，其已确认的融资收入，应予以冲回。 ()
6. 在融资租赁下，如果租入的资产没有达到预定的可使用状态，承租人应将分摊的未确认融资费用予以资本化，计入租入资产的价值。 ()
7. 在售后租回交易下，发生的销售收益应予以递延，发生的销售损失应根据谨慎性原则的要求，全部确认为当期损失。 ()
8. 在经营租赁下，如果出租人向承租人提供了免租期，由于在免租期内承租人不需支付租金，因此也不必确认租金费用。 ()
9. 在经营租赁下，虽然出租人可能承担了承租人的某些费用，但是这并不影响承租人在租赁期内的租金费用总额。 ()
10. 在融资租赁下，如果未担保余值发生了永久性减少，出租人

应根据谨慎性原则的要求，将由此而产生的租赁投资净额的减少额确认为当期损失。()

(四) 计算与账务处理题

1. 资料：

华美设备租赁公司 2002 年 10 月以银行存款购入经营租赁资产 400 台，总计金额为 10 000 000 元，资产使用期限 10 年，预计残值为零，采用直线折旧法，年折旧率为 12%，11 月出租其中 60 台设备，计 1 500 000 元。租期 2 个月，按月收取租金 22 000 元存入银行，并计提折旧，期满后收回该项资产。

要求：根据上述各项业务编制会计分录。

2. 资料：

A 公司为了融资，将一台外购尚未使用的新设备出售给 B 租赁公司，然后再以融资租赁的方式将该设备租回。设备账面的成本为 80 万元，售价为 100 万元，以银行存款收讫，增值税税率为 17%。按照租赁协议确定的租赁价款为 130 万元，另外支付运杂费、安装调试费等 20 万元。按租赁协议规定，租赁价款分 5 年于每年年初支付，该生产线的折旧年限为 5 年，采用直线法计提折旧，无残值。租赁期满时，该设备归 A 公司所有。

要求：(1) 假设 A 公司以融资租赁方式将设备租回。

(2) 假设 A 公司以经营租赁方式将设备租回，租期为 2 年，年租金为 12 万元，于每年年初支付。

请分别为上述两种情况做账务处理。

五、案例

资料：2002 年 4 月 11 日，美国 SEC 发布了《第 17465 号民事诉讼公告》和《第 1542 号会计审计执法公告》，指控施乐公司进行财务舞弊，欺诈投资者。SEC 的诉状披露的资料显示，施乐公司违规的会计处理主要与复印机的租赁安排有关。

从 20 世纪 90 年代中后期开始，销售型租赁成为施乐公司的主要经营模式。在与客户签订的一揽子销售型租赁业务协议中，施乐公司

获得的收入包括三部分：箱体（施乐公司对复印机设备的别称）出售收入、设备维护收入和融资收入。按公认会计原则（GAAP）的规定，施乐公司应于租赁开始时将销售型租赁产生的销售利润（账面价值与公允价值之差）确认为箱体收入，应将维护及融资收入分摊计入整个租赁期间。

多数情况下，施乐公司与客户签订租赁协议，客户按月支付设备租金、维护和融资费用。施乐公司将这种方法称为捆绑租赁。依据美国《财务会计准则第 13 号——租赁》（以下简称租赁准则）规定，对于捆绑租赁，必须选择合理标准，将租赁协议中的收入总额在设备收入、融资收入和维护收入之间分摊。

1997 年至 2001 年，通过操纵融资业务的回报率，施乐公司在没有多销售一台复印机或其他产品的情况下，提前确认了 22 亿美元的设备销售收入和 3.01 亿美元的收益。表 8 - 1 表示了公司通过运用不正当会计手段对相关财务指标的影响情况。

表 8—1 不正当会计手段对相关财务指标的影响（%）

财务指标	2001 年	2000 年	1999 年	1998 年	1997 年
设备销售毛利率					
——重编前	32.9	37.5	43.1	43.8	44.5
——重编后	30.5	31.2	37.2	40.5	39.5
设备维护毛利率					
——重编前	39.4	37.6	42.8	44.4	47.4
——重编后	42.2	41.1	44.7	46.6	48.
设备融资毛利率					
——重编前	34.6	34.5	49.4	50.1	48.8
——重编后	59.5	57.1	63.0	58.2	58.6
总毛利率					
——重编前	36.0	37.4	43.3	44.4	46.9
——重编后	38.2	37.4	42.3	44.3	44.8
销售、管理费用占收入比例					
——重编前	29.1	30.2	27.0	27.3	28.7
——重编后	27.8	29.4	27.4	28.3	29.8

要求：请根据上表数字分析

(1) 1997—2001 年施乐公司对外报告的设备融资的平均毛利率为多少？更正后的毛利率为多少？

(2) 二者之间的差异说明了什么问题？

(3) 试分析施乐公司的目的是什么？以你的观点来看，如何能达到该目的？

案例参考答案：

(1) 平均的毛利率为 42.32%，更正后的毛利率为 59.28%。

(2) 二者之间的差异为 16.96%，可以看出设备融资毛利率被人多地低估了。这会使施乐公司数亿美元的应当分期确认的融资收入转移至可以立即确认的复印机销售收入中。从表中可以分析出施乐公司重编前、重编后设备融资毛利率差异相当大，从 1997—2001 年最低差异为 8%（1997 年），最高竟然达到 23%（2000 年）。

(3) 施乐公司的目的在于迎合华尔街的盈利分析预测，从而稳定其股价。在其他条件相同的情况下，分摊给融资收入和维护收入的金额越少，公司在租赁协议生效的当期确认的设备销售收入就越多。这种操纵可以通过高层调整（top-side adjustment）来进行。

此外，在此可以进一步想象，高层通过人为地确定融资回报率，推算出要获得令管理当局满意的销售收入而应当采用的融资回报率，甚至低于增量借款利率。这是租赁准则明文禁止的。（有资料显示，1997—2001 年期间，施乐在巴西的子公司假设向客户提供复印机的融资回报率介于 6%~8% 之间，而实际上巴西子公司在 1999 年之前融资的利率一直超过 25%。即便按把当地借款利率作为融资利率来估算，巴西子公司在此期间报告的复印机销售收入也得调减近 7.58 亿美元。）

六、练习题参考答案

（一）单项选择题

1. A 2. B 3. A 4. A 5. D 6. A 7. B 8. C 9. D 10. C
11. C

(二) 多项选择题

1. ABCD 2. AD 3. ABD 4. CD 5. ACD 6. ABCD 7. ABC
8. BC

(三) 判断题

1. × 2. √ 3. × 4. × 5. √ 6. × 7. × 8. × 9. ×
10. √

(四) 计算与账务处理题

1. (1) 借：经营租赁资产——未出租资产
10 000 000
贷：银行存款 10 000 000
(2) 借：经营租赁资产——出租资产 15 000 000
贷：经营租赁资产——未出租资产 15 000 000
(3) 月折旧额： $1\,500\,000 \times 12\% / 12 = 15\,000$ (元)
借：营业费用——折旧费 15 000
贷：经营租赁资产折旧——设备折旧 15 000
(4) 借：银行存款 22 000
贷：租赁收益 22 000
(5) 借：经营租赁资产——未出租资产 15 000 000
贷：经营租赁资产——出租资产 15 000 000

2.

(1) 出售后以融资租赁的方式租回：

①出售设备给 B 公司

- 借：银行存款 100
贷：递延收益 20
融资租赁资产 80

②租入设备

- 借：在建工程 130
贷：长期应付款 130
借：在建工程 20
贷：银行存款 20

③资产交付使用

借：固定资产——融资租入固定资产	150
贷：在建工程	150

④每期支付融资租赁费时

借：长期应付款	(130/5) 26
贷：银行存款	26

⑤计提折旧

借：制造费用	(130/5) 26
贷：累计折旧	26

⑥摊销递延收益

借：递延收益	(20/5) 4
贷：制造费用	4

注意：这里第 5、第 6 两笔分录可以合为一笔，即

借：制造费用	22
递延收益	4
贷：累计折旧	26

⑦租赁期满，将资产产权转入 A 公司

借：固定资产——生产经营用固定资产	150
贷：固定资产——融资租入固定资产	150

(2) 出售后以经营租赁的方式租回：

①出售设备给 B 公司

借：银行存款	100
贷：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）	20
融资租赁资产	80

②每年（分 2 年）年初支付租金时

借：递延收益	(20/2) 10
制造费用	2
贷：银行存款	12

其他分录略。

第九章 合伙企业会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解合伙企业的概念及特征，熟悉合伙企业的初始投资与经营，掌握合伙权益变动的核算，掌握合伙企业清算具体程序。

二、预习要览

（一）关键概念

1. 合伙企业
2. 初始投资的净额法、红利法（津贴法）和商誉法
3. 清算程序
4. 安全清偿
5. 分期清算
6. 现金分配计划

（二）关键问题

1. 什么是合伙企业？合伙企业的会计特征是什么？
2. 合伙企业初始投资的会计处理方法有哪些？
3. 合伙企业要不要缴纳企业所得税？
4. 新合伙人入伙可采用哪几种方式？
5. 合伙企业清算的清算程序如何？
6. 什么是简单合伙企业清算？
7. 什么是安全清偿？
8. 安全清偿基于哪些假设？
9. 现金分配计划的作用是什么？

三、本章重点与难点

☆ 合伙企业初始投资与经营的核算

☆ 合伙权益变动的核算

☆ 合伙企业清算

(一) 合伙企业初始投资与经营

1. 设置“合伙人资本”账户和“合伙人提款”账户。

2. 合伙企业的初始投资。对于合伙企业的初始投资，应按每一个合伙人设置“合伙人资本”账户予以反映。初始投资的会计处理有三种不同的方法，即投资净额法、红利法（津贴法）和商誉法。

3. 设置“合伙人提款”账户以反映各合伙人在一定期间的提款情况，然后与合伙契约上所允许的提款数相比较，进行会计控制。

4. 合伙企业的损益及其分配问题，是否是企业所得税的纳税主体。

(二) 合伙权益变动的核算

1. 新合伙人的入伙可采取的两种方式：直接投资入伙和购买原合伙人权益入伙。

2. 对于直接投资入伙，新合伙人与原合伙人谈判协商，将按以下三种情况中的一种取得新合伙企业的权益：（1）以等于公允价值的代价取得部分合伙权；（2）以高于公允价值的代价取得部分合伙权；（3）以低于公允价值的代价取得部分合伙权。

若按非公允价值取得新合伙企业的部分合伙权，在会计处理上可采用商誉法和红利法。所谓商誉法是指将以新合伙人所取得的合伙权益推算出来的新合伙企业的全部权益比新合伙企业可辨认净资产公允价值多出的部分记作该合伙企业的商誉；或者将按原合伙人在新合伙企业中的权益比例推算出的新合伙企业全部权益比新合伙企业可辨认净资产的公允价值多出的部分记作该合伙企业的商誉。所谓红利法是指将新合伙人投资与其所取得的权益额的差异部分，或者记作原合伙人资本的增加，或者记作原合伙人资本的减少。

3. 对于购买原合伙人权益入伙，是指新合伙人向一个或多个原

有合伙人购买他们的一部分或全部原有的权益，即原来的资本从一个或多个原合伙人名下转移到新合伙人名下，而合伙企业的资本总额并没有改变。这种购买业务是在新合伙人与出售权益的原合伙人之间进行的，与合伙企业的资产、权益总额没有关系，表现在合伙企业会计上的只是权益构成的变化。

4. 合伙人退伙，在大多数情况下，合伙人退出抽回资本时取得的资产价值并不等于其权益的账面数额，即会出现合伙企业超额付款给退伙人或付款低于退伙人资本余额的情况。

（三）合伙企业清算

1. 合伙企业清算时的债务清偿顺序为：（1）对合伙人以外的债权人所欠的债务；（2）除资本、利润以外，积欠合伙人的债务；（3）合伙人应得的资本。

2. 简单合伙企业清算，指将所有合伙企业资产转换为现金，解决合伙事务后，最后一次分配给各合伙人。

3. 安全清偿，指分配给各合伙人的现金数不能超额，即分配出去的现金不应再退还给合伙企业。安全清偿额是基于两点假设：（1）所有合伙人本身无偿债能力（即合伙人无法付款给合伙企业）；（2）所有非现金资产均有可能损失（即决定安全清偿时，非现金资产视为损失）。

4. 现金分配计划。在清算初期编制现金分配计划提供信息给各合伙人，帮助他们预计将获得现金分配的时间。现金分配计划的编制，涉及合伙人按其对可能损失易受损害的程度排列优先顺序，根据易受损害的程度排列顺序编制假定损失吸收表，再根据假定损失吸收表编制现金分配计划。确定合伙人对可能损失易受损害的程度，是将合伙人的权益除以其损益分配率，以确定每个合伙人所能吸收而不致使其权益小于 0 的最大损失。编制假定损失吸收表是进行现金分配计划的第二步。这张表从清算前的权益开始，将损失额按损益分配，并从每一个合伙人权益中减去，而这笔损失的大小足以抵消最易受损害合伙人的权益。然后，再将另一笔损失按相对损益分配比例从合伙人剩余的权益中减去，此时这笔损失应足以抵消排列第二的易受损害

合伙人的权益。一直下去，直到除最不易受损害的合伙人以外，其余合伙人的权益皆为 0 为止。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 合伙企业的损益分配是根据 () 分配。
A. 合伙契约
B. 各合伙人出资比例
C. 按人头数平均
D. 到时开会决定
2. 合伙企业对其经营所得，以下情况中 () 需要缴纳企业所得税。
A. 雇工 8 人以下
B. 雇工 8 人以上
C. 雇工 10 人以下
D. 雇工 10 人以上
3. 新合伙人入伙，对入伙前合伙企业所负的债务负有的责任是 ()。
A. 与原合伙人共负无限连带责任
B. 有限责任
C. 不负责任
D. 根据合伙协议
4. 安全清偿是指 ()。
A. 分配给各合伙人的现金不能超过其出资比例
B. 分配的现金不能超过现有数额
C. 分配给各合伙人的现金不能超过其分配比例
D. 分配的现金不能小于现有数额
5. 合伙人资本账户为借方余额则被认为是对资本账户为贷方余额的合伙人欠有一笔负债，那么， ()。
A. 资本账户为贷方余额的各合伙人按相对损益分配比例负责这笔债务
B. 资本账户为贷方余额的各合伙人按相对出资比例负责这笔债务
C. 资本账户为借方余额的合伙人拿出个人财产偿还其对合伙企业的负债
D. 资本账户为借方余额的合伙人向银行借款来偿还其对合伙企

(二) 多项选择题

(二) 多项选择题

- ### (三) 判断题

- 133 •

(四) 业务题

1. 资料：假设 A、B 二人合伙开设一家商店，每一人投入企业的净资产及其公允价值见表 9—1：

表 9—1 A、B 合伙人投入企业的净资产价值表 单位：元

	A 合伙人	B 合伙人	合 计
货币资金	60 000	—	60 000
存 货	20 000	—	20 000
固定资产——设备	—	30 000	30 000
固定资产——房屋	—	120 000	120 000
长期借款（合伙企业承担）	—	(50 000)	(50 000)
投入净资产	80 000	100 000	180 000

要求：分别按投资净额法、红利法和商誉法对合伙人的投入资本进行会计处理。

2. 资料：

甲和乙合伙经营商店，创立时甲出资 120 000 元，乙出资 80 000 元，合计为 200 000 元，创立第一年利润为 30 000 元，甲和乙商定按原始资本比例分配第一年的利润。

要求：(1) 计算甲和乙各自应分得的利润。

(2) 编制有关的会计分录。

3. A 和 B 合伙经营一家企业，协议损益分配比例为 3: 2。2001 年 12 月 31 日，两人的资本余额分别为 144 000 元和 84 000 元，该日，两人接受 C 入伙。假设：

(1) C 支付 36 000 元给 A 和 B（给个人，不是投入企业），取得合伙企业 $\frac{1}{3}$ 的资本权益。

(2) C 投资企业 72 000 元，取得 $\frac{1}{5}$ 的合伙权益。C 入伙时，合伙企业确认了一笔商誉。

(3) C 投资 52 000 元，取得 $\frac{1}{5}$ 的合伙权益。C 入伙后，合伙企业资本合计为 280 000 元。

要求：分别就以上几种情况编制 C 入伙的会计分录。

4. 甲、乙、丙三人合伙经营一家企业，商定的损益分配比例为 5: 2: 3。后甲提出退伙，乙、丙两人同意。此时，各合伙人资本余额分别为 120 000 元、104 000 元和 92 000 元。经协商从合伙资产中支付 136 000 元给甲合伙人。

要求：分别采用红利法和商誉法编制甲合伙人退伙的会计分录。

5. 假定 A、B 合伙企业于 2001 年 12 月 31 日的合伙资产负债表如表 9—2 所示。

表 9—2

A、B 合伙企业资产负债表

2001 年 12 月 31 日

单位：元

资 产		负债和合伙人权益	
现 金	20 000	应付账款	80 000
应收账款（净额）	60 000	应付合伙人借款——A	20 000
存 货	60 000	合伙人资本——A	50 000
固定资产（净值）	80 000	合伙人资本——B	70 000
合 计	220 000	合 计	220 000

A、B 的损益分配比例为 7: 3，他们协议于 2002 年 1 月 1 日以后尽快解散合伙企业。存货卖得 50 000 元，固定资产卖得 60 000 元，应收账款总共收现金 44 000 元。合伙清算的最后阶段，共有 174 000 元的现金可供分配给债权人和合伙人。

要求：为该合伙企业做出清算期间的会计分录。

五、案例

赵先生、孙先生和周先生三人合伙经营一家企业，生产某种产品，每年均有盈利，但他们预测到由于市场上出现新产品，他们企业的产品将滞销，因此决定终止合伙。2001 年 10 月 31 日，在其合伙企业清算前其资产负债表的数据如表 9—3 所示。

表 9—3

赵、孙、周合伙企业资产负债表

2001 年 10 月 31 日

单位：元

资 产		负债和合伙人权益	
货币资金	40 000	应付账款	36 000
存 货	60 000	应付合伙人借款——赵	20 000
固定资产——设备（净值）	40000	合伙人资本——赵	88 000
固定资产——房屋（净值）	100 000	合伙人资本——孙	60 000
		合伙人资本——周	36 000
合 计	240 000	合 计	240 000

合伙人赵、孙、周三商定的损益分配比例为 3: 5: 2。

2001 年 11 月，成本为 60 000 元的存货售得 40 000 元。2001 年 12 月，账面价值为 40 000 元的设备售得 24 000 元。2002 年 1 月，账面价值为 100 000 元的房屋售得 130 000 元。在清算过程中，只要有可能，企业即清偿一定数额的现金给合伙人。

此外，估计清算费用 3 000 元，但在 2002 年 1 月完成清算时，实际支付清算费用为 2 000 元。合伙企业对外负债全部于 2001 年 11 月偿还。

要求：

(1) 请你采用安全清偿法，编制该合伙企业的合伙清算表和安全清偿表。

(2) 试采用现金分配计划法，编制该合伙企业清算的假定损失吸收表和现金分配计划表。根据现金分配计划表和该合伙企业资产变现情况，计算各期清偿给各合伙人的现金数额，并与安全清偿法下的各期情况比较。

案例参考答案：

(1)

表 9—4

赵、孙、周合伙企业清算表

2001 年 11 月至 2002 年 1 月

单位：元

	现金	非现金 资产	优先 债务	赵的 贷款	赵的资本 (30%)	孙的资本 (50%)	周的资本 (20%)
2001 年 11 月 1 日余额	40 000	200 000	36 000	20 000	88 000	60 000	36 000
出售存货	40 000	(60 000)			(6 000)	(10 000)	(4000)
分配给各合伙人前余额	80 000	140 000	36 000	20 000	82 000	50 000	32 000
分配给债权人	(36 000)		(36 000)				
分配给赵某	(20 000)			(20 000)			
预留清算费用	(3 000)				(900)	(1 500)	(600)
分配给各合伙人	(21 000)				(21 000)		
2001 年 12 月 1 日余额	0	140 000			60 100	48 500	31 400
出售固定资产	24 000	(40 000)			(4 800)	(8 000)	(3 200)
分配给各合伙人前余额	24 000	100 000			55 300	40 500	28 200
分配给各合伙人	(24 000)			(19 600)		(4 400)	
2002 年 1 月 1 日余额	0	100 000			35 700	40 500	23800
出售房屋	130 000	(100 000)			9 000	15 000	6 000
清算费用结余	1 000				300	500	200
分配给各合伙人前余额	131 000				45 000	56 000	30 000
分配给各合伙人 (完成)	(131 000)				(45 000)	(56 000)	(30 000)

表 9—5

赵、孙、周合伙企业安全清偿表

2001 年 11 月

单位：元

	可能损失	赵的资本 (30%)	孙的资本 (50%)	周的资本 (20%)
2001 年 11 月 30 日合伙人权益		102 000	50 000	32 000
非现金资产的可能损失 (见清算表)	140 000	(42 000)	(70 000)	(28 000)
或有事项的可能损失所留现金	3 000	(900)	(1 500)	(600)
		59 100	(21 500)	3 400
因孙某可能导致的损失		(12 900)	21 500	(8 600)
按 60: 40 分配借余		46 200	0	(5 200)
因周某可能导致的损失		(5 200)		5 200
		41 000	0	0

表 9—6

赵、孙、周合伙企业安全清偿表

2001 年 12 月

单位：元

	可能损失	赵的资本 (30%)	孙的资本 (50%)	周的资本 (20%)
2001 年 12 月 31 日合伙人权益		55 300	40 500	28 200
非现金资产的可能损失 (见清算表)	100 000	(30 000)	(50 000)	(20 000)
		25 300	(9 500)	8 200
按 60: 40 分配借余		(5 700)	9 500	(3 800)
		19 600	0	4 400

(2)

表 9—7

赵、孙、周合伙企业易受损害程度排序

合伙人	合伙人权益 (元)	损益分配比例	吸收损失程度 (元)	易受损害程度 (1 为最易受损害)
赵某	108 000	30%	360 000	3
孙某	60 000	50%	120 000	1
周某	36 000	20%	180 000	2

表 9—8

赵、孙、周合伙企业假定损失吸收表

单位：元

	赵 (30%)	孙 (50%)	周 (20%)	合 计
清算前的权益	108 000	60 000	36 000	204 000
吸收孙的权益的假定损失 (按 30%、50%、20% 分配)	(36 000)	(60 000)	(24 000)	(120 000)
余 额	72 000	—	12 000	84 000
吸收周的权益假定损失 (按 37.5%、62.5% 分配)	(20 000)		(12 000)	(32 000)
余 额	52 000		—	52 000

六、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. A 2. B 3. D 4. B 5. C

(二) 多项选择题

1. BCD 2. ABD 3. ABC 4. AB 5. ABCD

(三) 判断题

1. √ 2. × 3. √ 4. × 5. ×

(四) 业务题

1. (1) 投资净额法。如果 A 和 B 约定各人的资本份额等于其投入净资产的金额,则合伙企业设立时,合伙人投入资本的会计分录为:

借: 银行存款	60 000
存货	20 000
固定资产——设备	30 000
——房屋	120 000
贷: 长期借款	50 000
合伙人资本——A	80 000
——B	100 000

在这种情况下, A 和 B 投入的净资产不同,取得的资本份额也不同。

(2) 红利法。如果双方约定各合伙人从合伙企业得到的资本份额相等,或合伙协议未明确说明,一般可理解为各合伙人取得的资本份额是相等的,这时,可采用红利法或商誉法进行处理。在红利法下,上述 A 和 B 投入资本的会计分录为:

借: 银行存款	60 000
存货	20 000
固定资产——设备	30 000
——房屋	120 000
贷: 长期借款	50 000

合伙人资本——A	90 000
——B	90 000

按这种方法处理，B 的资本转让了 10 000 元到 A 的名下，以使双方的资本份额相等，并且使 A 能对合伙企业资产享有大于其本身出资的权益。

(3) 商誉法。在商誉法下，如果双方约定得到的资本份额相等，则意味着 B 承认 A 投入企业的资产除了 80 000 元可辨认的有形资产外，还投入了一笔不可辨认的无形资产，并同意给 A 多列资本 20 000 元，以使双方占有相等的资本权益，上述 A 和 B 投入资本的会计分录为：

借：银行存款	60 000	
存货	20 000	
固定资产——设备	30 000	
——房屋	120 000	
无形资产——商誉	20 000	
贷：长期借款		50 000
合伙人资本——A		100 000
——B		100 000

这时，A 能对合伙企业资产享有大于其本身出资的权益，整个企业的资本总额也提高了 20 000 元。

2. (1) 甲和乙各自应分得的利润

$$\begin{aligned}\text{甲合伙人应分得的利润} &= 30\,000 \times 120\,000 \div 200\,000 \\ &= 18\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{乙合伙人应分得的利润} &= 30\,000 \times 80\,000 \div 200\,000 \\ &= 12\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

(2) 借：本年利润	30 000	
贷：合伙人资本——甲		18000
——乙		12 000

3. (1) 借：合伙人资本——A	45 600
——B	30 400

贷：合伙人资本——C	76 000
(2) 借：现金	72 000
贷：合伙人资本——C	72 000
借：无形资产——商誉	60 000
贷：合伙人资本——A	36 000
——B	24 000
(3) 借：现金	52 000
合伙人资本——A	2 400
——B	1 600
贷：合伙人资本——C	56 000

4. (1) 红利法下甲合伙人退伙的会计分录：

借：合伙人资本——甲	120 000
——乙	6 400
——丙	9 600
贷：现金	136 000

(2) 商誉法下甲合伙人退伙的会计分录：

借：无形资产——商誉	16 000
合伙人资本——甲	120 000
贷：现金	136 000

5. (1) 记录存货出售，并将 10000 元损失按损益分配比例分配到各合伙人资本账户：

借：现金	50 000
合伙人资本——A	7 000
——B	3 000
贷：存货	60 000

(2) 记录固定资产出售，并将 20 000 元损失按损益分配比例分配到各合伙人资本账户：

借：现金	60 000
合伙人资本——A	14 000
——B	6 000

贷：固定资产（净值）	80 000
------------	--------

(3) 记录应收账款收现金 44 000 元，并将 16 000 元坏账冲销作为损失，按损益分配比例分配到各合伙人资本账户：

借：现金	44 000
------	--------

合伙人资本——A	11 200
----------	--------

——B	4 800
-----	-------

贷：应收账款（净额）	60 000
------------	--------

(4) 清偿非合伙人债务：

借：应付账款	80 000
--------	--------

贷：现金	80000
------	-------

(5) 清偿向 A 合伙人的借款：

借：应付合伙人借款——A	20000
--------------	-------

贷：现金	20 000
------	--------

(6) 将现金分配给各合伙人，结束合伙清算：

借：合伙人资本——A	17 800
------------	--------

——B	56 200
-----	--------

贷：现金	74 000
------	--------

第十章 分支机构会计与退休金会计

一、学习目的与要求

通过本章的学习，了解分支机构经营的会计程序以及分支机构与销售代理处的区别，熟悉联合财务报表的编制；了解退休金制度的种类以及我国退休金制度的现状，熟悉设定受益退休金制度的会计处理。

二、预习要览

（一）关键概念

- | | |
|--------------|--------------|
| 1. 分支机构 | 2. 销售代理处 |
| 3. 联合财务报表 | 4. 设定提存退休金制度 |
| 5. 设定受益退休金制度 | 6. 预计给付义务 |
| 7. 累计给付义务 | 8. 既得给付义务 |

（二）关键问题

1. 销售代理处会计有什么特点？
2. 分支机构会计有什么特点？
3. 总部与分支机构往来的交易有哪些种？
4. 编制联合财务报表工作底稿的目的有哪些？
5. 退休金制度有哪些种类？
6. 目前我国退休金制度的基本框架分几个层次？

三、本章重点与难点

☆ 分支机构会计

☆ 总部与分支机构往来

☆ 联合财务报表的编制

☆ 设定受益退休金制度的会计处理

(一) 分支机构会计

分支机构是一个经营主体内的经营机构，一般具有明显的地域性，而且通常需要保持独立的账册，但又没有独立的法人资格，它们的财务报表仅仅起着内部管理的作用。作为一个会计个体存在的分支机构所设置的一整套账簿，用来记录从公司总部收到的营运资金和商品存货，以及对外发生的购货、销货、应付账款、应收账款、费用，等等，并定期编制会计报表，向公司总部报告。

(二) 总部与分支机构往来

总部与分支机构往来的交易主要有两种：一是在成立新的分支机构时发生的交易；二是总部与分支机构之间转移商品存货的交易。

成立新的分支机构时，在总部和分支机构账上都应加以记录。在总部账上设置“分支机构往来”账户，反映总部投资于分支机构的净资产价值；在分支机构账上设置“总部往来”账户，反映总部对分支机构净资产的权益。“总部往来”与“分支机构往来”两个账户相互对应，分别代表分支机构的资产和相应权益。

对于总部与分支机构间转移存货交易，又有两个相对账户，即在总部账上设置“运交分支机构商品”账户，在分支机构账上设置“总部运来商品”账户。

(三) 联合财务报表

1. 总部与分支机构都应编制单独的财务报表，以供企业内部使用

分支机构编制单独的财务报表，为的是企业管理人员对分支机构的财务状况经营成果有所了解。分支机构的资产负债表有一特殊之处，即以“总部往来”账户替代“所有者权益”账户。总部也应编制个别财务报表，以便管理人员评价其经营成果和财务状况。需要指出的是，总部与分支机构编制的个别财务报表仅供内部使用，并非满足投资者及财务报表的其他外部使用者的需要。

2. 联合财务报表

向债权人、所有者和政府部门提供的财务报表，是把整个企业的财务状况和经营成果视为一个整体的联合财务报表。联合财务报表的编制是通过编制联合财务报表工作底稿来完成的。编制联合财务报表工作底稿的目的是：（1）汇总相同的资产和负债账户余额；（2）抵消公司间内部损益；（3）抵消相对账户。

（四）设定受益退休金制度的会计处理

1. 设定受益退休金制度

所谓设定受益退休金制度（又称待遇预定计划或设定给付计划或定益退休金计划），是指企业承诺在职工退休时一次支付一定数额的退休金，或在职工退休时分期支付一定数额的退休金。

2. 设定受益退休金制度的会计处理

在设定受益退休金制度下，与退休基金资产相关的风险完全由企业承担，如果将来退休金基金不足以发放职工退休金，企业必须负责补充不足部分。所以，在职工工作期间，企业通常需估计并计算未来支付的退休金现值，以确定退休金成本以及每年向退休基金拨存的现金。由此可见，设定受益退休金制度的会计处理，关键在于对相关因素的计算，即对：（1）企业的退休金给付义务的计算；（2）对养老金基金资产的计算；（3）对养老金成本净额的计算；（4）对应计或预付养老金的计算。这里涉及精算现值问题，所谓精算现值，指未来应支付的金额，考虑到时间因素及支付的可能性，将其折算至特定日期的价值。

四、练习题

（一）单项选择题

1. 分支机构是一个经营主体内的经营机构，从其性质上看，它（ ）。
A. 具有独立的法人资格 B. 是一个子公司
C. 不具有独立的法人资格 D. 具有无限责任
2. 在分支机构所编制的资产负债表中，所有者权益项目为（ ）。

- A. 实收资本 B. 已被“总部往来”取代
C. 实收资本和资本公积 D. 股本和未分配利润
3. 我国基本养老保险从其给付方式上看,属于()。
- A. 设定给付退休金办法 B. 设定提存退休金办法
C. A 和 B 的结合 D. A、B、C 之外
4. 在设定受益退休金制度下,与退休基金资产相关的风险完全由()承担。
- A. 企业 B. 职工
C. 保险公司 D. 保险公司和职工共同
5. 在设定提存退休金制度下,职工退休时所能领取的退休金取决于()。
- A. 保险公司 B. 所在企业
C. 提存的金额及其所孳生的利息 D. 职工本人
6. 公司总部向债权人、所有者和政府部门提供的财务报表是()。
- A. 公司总部单独的财务报表
B. 分支机构单独的财务报表
C. 公司总部编制的联合财务报表
D. 公司总部与分支机构的合并报表
7. 在编制联合财务报表工作底稿上,公司总部账上的“分支机构往来”应与各分支机构账上的()相抵消。
- A. 分支机构往来 B. 总部往来
C. 总部运来商品 D. 运交分支机构商品
8. 销售代销处会计一般只需设置一本()。
- A. 备查账 B. 银行存款账
C. 往来账簿 D. 现金登记簿
9. 补充养老保险是企业根据自己的条件和愿望,为本企业职工建立的养老保险,从养老金的给付方式上看是()。
- A. 设定提存退休金制度 B. 设定受益退休金制度
C. 分期付款方式 D. 零存整取方式

10. 退休金成本是根据()而加以估计的。

- A. 预计给付义务
- B. 累计给付义务
- C. 未来工资水平
- D. 精算假设

(二) 多项选择题

1. 目前我国养老金制度的基本框架为()。

- A. 基本养老保险
- B. 补充养老保险
- C. 个人储蓄性养老保险
- D. 全额养老保险

2. 美国财务会计准则委员会规定的不同养老金义务为()。

- A. 预计给付义务
- B. 全额给付义务
- C. 累计给付义务
- D. 既得给付义务

3. 编制联合财务报表工作底稿可以()。

- A. 编制出联合财务报表
- B. 抵消公司间内部损益
- C. 汇总相同的资产和负债账户余额
- D. 抵消相对账户

4. 退休金成本包括()。

- A. 当期服务成本
- B. 全部服务成本
- C. 过去服务成本
- D. 前期服务成本

5. 在设定受益退休金制度下, 其会计处理主要包括的基本因素有()。

- A. 企业的养老金给付义务
- B. 养老基金资产
- C. 养老金成本净额
- D. 应计或预付养老金

(三) 判断题

1. 分支机构是一个企业的分公司。()

2. 分支机构与总部编制的个别财务报表是仅供企业内部使用的。()

3. 我国的基本养老保险, 在其职工死亡时便停止支付。()

4. 企业的退休金给付义务是职工在职期间提供劳务, 企业按照退休制度规定, 应于职工退休时给付的一种递延酬劳义务。()

5. 我国的基本养老保险, 其中社会统筹部分属于设定提存退休

金办法，而个人账户部分属于设定给付退休金办法。（ ）

6. 总部与分支机构之间及各分支机构之间拨付商品所发生的超额运费，应包括在商品成本之中。（ ）

7. 联合财务报表是公司总部向债权人、所有者和政府部门提供的财务报表。（ ）

8. 当分支机构收到以成本加成转移价格的商品并出售该商品时，将高估分支机构的销货成本而低估利润。（ ）

9. 当总部按高于成本的转移价格将商品拨付给分支机构时，总部直接在“运交分支机构商品”账户中加以反映。（ ）

10. 个人账户中的保险金额归职工个人所有并可以被继承。（ ）

(四) 业务题

1. 资料：

怡和公司设有甲和乙两家分支机构。公司总部发交给两家分支机构的商品存货是按成本加上 20% 的利润以及所付的运费计价的。2001 年，公司总部发交分支机构甲商品一批，成本为 5 500 元，并支付运费 200 元。不久因分支机构乙商品存货短缺，公司总部命分支机构甲将该批商品转运给分支机构乙。分支机构甲将该批商品转运给分支机构乙时，支付了运费 160 元。如果该批商品由公司总部直接运交给分支机构乙，所需运费为 175 元。

要求：

(1) 公司总部在将该批商品发交给分支机构甲时，公司总部在其账上应借记或贷记（ ）。

- A. 公司总部发来存货 6 600 元
- B. 发交分支机构存货——甲 5 700 元
- C. 未实现利润 1 100 元
- D. 分支机构往来——甲 5 700 元

(2) 分支机构甲将该批商品转运给分支机构乙时，分支机构甲在其账上应借记或贷记（ ）。

- A. 公司总部发来存货 5 500 元
- B. 分支机构往来——乙 6 975 元

C. 公司总部往来 6 960 元

D. 存货 5 660 元

(3) 如果年底该批商品全未出售, 则分支机构乙的期末存货中所包含的该批商品的金额应为 ()。

A. 6 600 元 B. 6 975 元 C. 6 760 元 D. 6 775 元

(4) 如果年底该批商品全未出售, 则怡和公司在其汇编资产负债表中的存货项目中所包含的该批商品的金额为 ()。

A. 5 500 元 B. 5 660 元 C. 5 675 元 D. 5 875 元

2. 天健公司有一家分支机构丙。2003 年 12 月 31 日, 公司总部与分支机构的试算表如表 10—1 所示, 其他有关资料如下:

(1) 公司总部发交给丙分支机构的商品按成本加上 20% 的利润计价。

(2) 2003 年 12 月 31 日, 公司总部和分支机构的期末存货分别为 70 000 元和 60 000 元。分支机构期初、期末存货均按内部转移价格计价。

要求:

(1) 编制 2003 年 12 月 31 日分支机构丙的结账分录。

(2) 编制 2003 年 12 月 31 日公司总部的调整和结账分录。

(3) 编制 2003 年 12 月 31 日天健公司的汇编资产负债表。

(4) 编制 2003 年天健公司的汇编利润表。

表 10—1 天健公司总部与分支机构丙的试算表

2003 年 12 月 31 日

单位: 元

	公司总部	分支机构
借方		
其他资产	530 000	165 000
存货 (1 月 1 日)	50 000	45 000
分支机构往来	175 000	—
购货	500 000	—
公司总部发来存货	—	240 000

续表

	公司总部	分支机构
费用	120 000	50 000
股利	100 000	—
借方合计	1 475 000	500 000
贷方		
负债	90 000	25 000
股本	500 000	—
留存利润 (1 月 1 日)	100 000	—
公司总部往来	—	175 000
未实现利润	47 500	—
销售收入	537 500	300 000
发交分支机构存货	200 000	—
贷方合计	1 475 000	500 000

3. 开达公司有甲和乙两家分支机构。2003 年 12 月 31 日, 公司总部与两家分支机构的试算表如表 10—2 所示, 其他有关资料如下:

(1) 公司总部发交给分支机构的商品按成本加上 10% 的利润计价。

(2) 2003 年 12 月 31 日, 公司总部、甲分支机构和乙分支机构的期末存货分别为 40 000 元、27 500 元和 28 600 元。分支机构期初、期末存货均按内部转移价格计价。

表 10—2 开达公司总部与两家分支机构的试算表

2003 年 12 月 31 日

单位: 元

	公司总部	甲分支机构	乙分支机构
借方: 现金	67 000	43 000	46 000
存货 (1 月 1 日)	83 000	22 000	33 000
其他流动资产	50 000	20 000	25 000

分支机构往来——甲	90 000	—	—
-----------	--------	---	---

续表

	公司总部	甲分支机构	乙分支机构
分支机构往来——乙	60 000	—	—
公司总部发来存货	—	55 000	66 000
购货	150 000	—	—
费用	100 000	40 000	30 000
借方合计	600 000	180 000	200 000
贷方：流动负债	34 000	10 000	20 000
股本	200 000	—	—
留存利润（1 月 1 日）	40 000	—	—
公司总部往来	—	90 000	60 000
未实现利润——发交甲分支机构商品	7 000	—	—
未实现利润——发交乙分支机构商品	9 000	—	—
销售收入	200 000	80 000	120 000
发交分支机构存货——甲分支机构	50 000	—	—
发交分支机构存货——乙分支机构	60 000	—	—
贷方合计	600 000	180 000	200 000

要求：

- (1) 编制 2003 年 12 月 31 日分支机构的结账分录。
- (2) 编制 2003 年 12 月 31 日公司总部的调整和结账分录。
- (3) 编制 2003 年 12 月 31 日开达公司的汇编资产负债表。
- (4) 编制 2003 年开达公司的汇编利润表。

4. 圣邦公司有一家分支机构。该分支机构除向公司总部取得商品之外，还自行外购商品。2003 年 12 月 31 日，公司总部与其分支机构试算表的部分内容如表 10—3 所示，其他有关资料如下：

- (1) 公司总部发交给分支机构的商品按成本加上 20% 的利润

计价。

(2) 2003 年 12 月 31 日, 公司总部和分支机构的期末存货分别为 40 000 元和 20 000 元, 且分支机构的期末存货中有 16% 为分支机构自行外购的商品。

(3) 分支机构期初和期末存货中既包含从公司总部取得的商品, 又包含自行外购的商品, 其中从公司总部取得的商品按内部转移价格计价。

表 10—3

圣邦公司总部与其分支机构试算表

2003 年 12 月 31 日

单位: 元

	公司总部	分支机构
销售收入	120 000	60 000
发交分支机构存货	16 000	—
购货	70 000	11 000
存货 (1 月 1 日)	40 000	30 000
公司总部发来存货	—	19 200
费用	28 000	12 000
未实现利润	7 200	—

要求:

- (1) 编制 2003 年 12 月 31 日分支机构的结账分录。
- (2) 编制 2003 年 12 月 31 日公司总部的调整和结账分录。
- (3) 编制 2003 年圣邦公司的汇编利润表。

5. 到 2003 年 12 月 31 日止, 丽华公司有关退休金资料如下 (单位: 元):

- | | |
|-----------------------|--------|
| (1) 服务成本 | 45 000 |
| (2) 退休基金资产实际报酬 | 75 000 |
| (3) 利息成本 | 52 000 |
| (4) 退休基金资产预计报酬超过实际报酬数 | 10 000 |
| (5) 过渡性净给付义务的摊销数 | 8 000 |
| (6) 前期服务成本摊销数 | 30 000 |
| (7) 提拨基金数 | 72 000 |

要求：计算 2003 年退休金成本净额，并做有关分录。

五、练习题参考答案

(一) 单项选择题

1. C 2. B 3. C 4. A 5. C 6. C 7. B 8. D 9. A 10. D

(二) 多项选择题

1. ABC 2. ACD 3. BCD 4. ACD 5. ABCD

(三) 判断题

1. √ 2. √ 3. × 4. √ 5. × 6. × 7. √ 8. √ 9. × 10. √

(四) 业务题

1. (1) 贷记：C (即 1 100 元)

(2) 借记：C (即 6 960 元)

(3) D (即 6 775 元)

(4) A (即 5 500 元)

2. (1) 借：销售收入	300 000
存货 (12 月 31 日)	60 000
贷：存货 (1 月 1 日)	45 000
公司总部发来存货	240 000
费用	50 000
公司总部往来	25 000
(2) 借：分支机构往来	25 000
贷：分支机构利润	25 000
借：未实现利润 (存货加价)	37 500
贷：分支机构利润	37 500
借：销售收入	537 500
存货 (12 月 31 日)	70 000
交运分支机构商品	200 000
分支机构利润	62 500
贷：存货 (1 月 1 日)	50 000
购货	500 000

费用	120 000
本年利润（或未分配利润）	200 000

(3) 天健公司资产负债表
表 10—5 2003 年 12 月 31 日 单位：元

资 产		负债和所有者权益	
其他资产	695 000	负 债	115 000
存 货	120 000	股 本	500 000
		留存利润	200 000
资产合计	815 000	负债和所有者权益合计	815 000

(4) 天健公司利润表及利润分配表
表 10—4 2003 年度 单位：元

销售收入	837 500
销售成本	
存货（1 月 1 日）	87 500
购货	500 000
	587 500
存货（12 月 31 日）	120 000
毛利	370 000
费用	170 000
净收益	200 000
留存利润（1 月 1 日）	100 000
本年利润	200 000
分配股利	100 000
留存利润（12 月 31 日）	200 000

3. (1) 甲分支机构的结账分录：

借：销售收入	80 000
存货（12 月 31 日）	27 500

总部往来	9 500
贷：存货（1 月 1 日）	22 000
公司总部发来存货	55 000
费用	40 000
乙分支机构的结账分录：	
借：销售收入	120 000
存货（12 月 31 日）	28 600
贷：存货（1 月 1 日）	33 000
公司总部发来存货	66 000
费用	30 000
总部往来	19 600

(2) 公司总部的调整与结账分录：

①对于甲分支机构：

借：分支机构利润	9 500
贷：分支机构往来	9 500
借：未实现利润	4 500
贷：分支机构利润	4 500

②对于乙分支机构：

借：分支机构往来	19 600
贷：分支机构利润	19 600
借：未实现利润	6 400
贷：分支机构利润	6 400

③结账分录：

借：销售收入	200 000
存货（12 月 31 日）	40 000
发交分支机构存货	110 000
分支机构利润	21 000
贷：存货（1 月 1 日）	83 000
费用	100 000
购货	150 000

本年利润

38 000

(3)

开达公司资产负债表

表 10—6

2003 年 12 月 31 日

单位：元

资 产		负债及所有者权益	
现金	156 000	流动负债	64 000
存货	91 000	股本	200 000
其他流动资产	95 000	留存利润	78 000
资产合计	342 000	权益合计	342 000

(4)

开达公司利润表

表 10—7

2003 年度

单位：元

销售收入		400 000
销售成本		
存货 (1 月 1 日)	133 000	
购货	150 000	
	283 000	
存货 (12 月 31 日)	91 000	192 000
费用		170 000
净收益		38 000

4. (1) 分支机构结账分录：

借：销售收入	60 000
存货 (12 月 31 日)	20 000
贷：存货 (1 月 1 日)	30 000
购货	11 000
公司总部发来存货	19 200
总部往来	7 800

(2) 总部调整和结账分录：

借：分支机构往来	7 800
----------	-------

贷：分支机构利润	7 800
借：未实现利润	4 400
贷：分支机构利润	4400
借：销售收入	120 000
存货（12 月 31 日）	40 000
发交分支机构存货	16 000
分支机构利润	12 200
贷：存货（1 月 1 日）	40 000
购货	70 000
费用	28 000
本年利润	50 200

(3)

圣邦公司利润表

表 10—8

2003 年度

单位：元

销售收入		18 000
销售成本		
存货（1 月 1 日）	62 800 ^①	
购货	81 000	
	143 800	
存货（12 月 31 日）	54 000	89 800
毛利		90 200
费用		40 000
净收益		50 200

* 注：①期初存货 62 800 元，是根据净收益 50 200 元倒算出来的。

5. (1) 2003 年丽华公司的退休金成本净额为（单位：元）：

服务成本	45 000
利息成本	52 000
过渡性净给付义务的摊销数	8 000
前期服务成本摊销数	30 000
退休金损益	10 000
退休基金资产的预计报酬	(85 000)

退休金成本净额	60 000
(2) 有关会计分录：	
借：退休金成本	60 000
预付退休金	12 000
贷：现金	72 000

第十一章 企业清算与企业重组

一、学习目的与要求

通过本章的学习，在了解企业清算的基本内容和企业清算会计的特点的基础上，熟悉清算损益的确认计量原理，掌握企业普通清算与企业破产清算会计处理的基本方法；在了解企业重组含义的前提下，了解企业重组的程序和方式，掌握企业重组会计处理的基本方法。

二、预习要览

（一）关键概念

- | | |
|------------|----------|
| 1. 企业清算 | 2. 企业终止 |
| 3. 任意清算 | 4. 强制清算 |
| 5. 普通清算 | 6. 破产清算 |
| 7. 企业清算会计 | 8. 清算损益 |
| 9. 企业重组 | 10. 债务重组 |
| 11. 债务重组方式 | |

（二）关键问题

1. 什么是企业清算？
2. 企业终止的原因有哪些？
3. 企业清算如何分类？
4. 企业清算会计有什么特点？
5. 企业普通清算与企业破产清算的会计处理有什么区别？
6. 什么是企业重组？企业重组与债务重组和资产重组有什么区别？
7. 如何进行企业重组的会计处理？

三、本章重点与难点

- ☆ 企业清算的含义与分类
- ☆ 企业清算会计的特点
- ☆ 企业清算会计的主要内容
- ☆ 企业重组的含义
- ☆ 企业重组会计的主要内容

(一) 企业清算的含义与分类

企业清算是企业终止阶段需要履行的经济行为。企业终止是指企业歇业、解体、解散或者破产，是企业停止经营活动、清理债权债务、注销企业法人资格的法律行为。导致企业终止的原因主要包括：企业营业期届满而自行终止；企业章程所设立的经营目的业已达到，企业不需要继续经营；企业章程设立的经营目的无法达到，且企业已无发展前途；企业章程规定的终止事由出现；股东大会或最高权力机构决定终止；企业因合并或分立而要求企业终止；因企业违反国家法律法规危害社会利益而被依法撤销，以及企业宣告破产。

企业清算按是否按法律规定处理企业财产而分为任意清算和法定清算两类。法定清算又按清算的法律程序不同，分为普通清算和特别清算两类。特别清算又称破产清算。

(二) 企业清算会计的特点

企业清算会计是财务会计的一个分支，是专门对清算期间的财务信息进行记录、核算和报告的会计管理活动。清算会计主要在会计目标、计量基础及核算原则、会计循环和报表体系四个方面与常规财务会计有所区别。企业清算会计的目标是反映清算过程中的财产变现、债务清偿、资金流转和清算损益的信息；清算会计以变现价值为计量基础，按清算价格原则和收付实现制原则取代历史成本原则和权责发生制原则；清算会计循环周期以清算业务实际完成所耗用的时间为准，而不是以年为单位，清算过程中的资金循环已不能形成资金周转；清算企业的会计报表一般包括财产现状类报表、变现偿债类报表和清算损益类报表等。

（三）企业清算会计的主要内容

企业普通清算和破产清算会计的主要内容有一定区别。

企业普通清算的会计事项主要包括：编制清算年度年初至清算日的会计报表；编制债权债务清册；评估资产净值；反映和监督清算费用；资产变现并清偿债务；核算企业清算损益；按清算净收益计算缴纳所得税；在所有者之间分配剩余财产，并结清会计账册编制清算报告。企业破产清算的会计事项主要包括：清查破产财产；编制破产日的资产负债表；变卖破产财产；收取各种债权；核算破产清算损益；向债权人分派破产财产；编报破产会计报表。

企业普通清算与破产清算的会计处理步骤基本相同，主要的会计处理步骤包括：编制清算日的资产负债表、核算清算过程中发生的清算费用和变卖财务损益、核算收回的债权和清偿的债务、编制清算报表等。但是，由于破产清算的前提是企业已经资不抵债，所以，企业破产清算与普通清算在会计处理上的主要区别是前者不能全额清偿债权人的债务、无力归还所有者的投资。

（四）企业重组的含义

企业重组是指通过一定的法律程序改变公司的资本结构，合理解决其所欠债权人的债务，以便使公司摆脱财务困难并持续经营。企业重组是对一个企业的资本结构和债权关系所作的重新调整。

为了正确理解企业重组的含义，需要将企业重组与企业破产、企业重组与债务重组、企业重组与资产重组进行比较。企业重组与企业破产的关键区别在于“是否持续经营”；企业重组与债务重组的主要区别是前者比后者涉及面广，而且重组期间企业需要被托管；企业重组与资产重组相比，两者的重组范围有所不同。

企业重组需要经过申请、组成债权人委员会、制定企业重组计划和执行企业重组计划四步相连的特定程序。

企业重组的具体方式包括：用非现金资产全额清偿债务、发行权益性证券全额抵偿负债，以及修改负债条件等。

（五）企业重组会计的主要内容

企业重组会计的主要内容包括：交付托管资金、对公司现有负债

进行重组、确认重组损益、编制重组后资产负债表。这里的关键问题是重组损益的处理。一般情况下，重组损益计入当期损益^①。

四、练习题

(一) 单项选择题

1. 法定清算按清算的法律程序不同，可以分为（ ）。
A. 任意清算和强制清算 B. 一般清算和普通清算
C. 普通清算和特别清算 D. 特别清算和破产清算
2. 清算会计的计量基础是（ ）。
A. 历史成本 B. 变现价值
C. 预计净残值 D. 现行重置成本
3. 清算会计的目标与常规财务会计目标不同，因此，清算会计的主要活动是反映企业（ ）。
A. 清算过程前的财务状况 B. 清算过程中的财务状况
C. 清算过程后的财务状况 D. 以上三项内容
4. 以下关于清算会计的有关说法中，不正确的是（ ）。
A. 清算净收益要缴纳所得税
B. 普通清算的清算净收益可弥补前期亏损
C. 清算企业必须设置“土地转让收益”科目
D. 土地转让损失不能记入“清算费用”科目
5. 下列有关处理企业清算过程中发生的费用的说法中，不正确的是（ ）。
A. 土地转让净收益直接转入未分配利润
B. 清算费用在清算财产中优先支付
C. 财产保管费计入清算费用
D. 估价费计入清算费用

^① 根据我国《企业会计准则——债务重组准则》，债务重组损失计入当期损益，但不确认债务重组收益，而是将债务重组“收益”计入资本公积。

(二) 多项选择题

1. 企业终止的原因有许多。以下各项目符合我国有关法规规定的企业终止原因的有 ()。

- A. 企业章程设立的经营目的无法实现, 且无发展前途
- B. 企业章程设立的经营目的业已达到, 不需继续经营
- C. 营业期限届满, 自行终止
- D. 企业合并或分立要求终止
- E. 企业宣告破产

2. 企业进入清算程序后, 下列活动属于企业清算工作的清算组的职责的有 ()。

- A. 公告债权人
- B. 清理企业债权债务
- C. 代表企业参与民事诉讼活动
- D. 清理企业财产, 编制财产清单
- E. 处理企业清偿债务后的剩余财产

3. 下列各种报表属于清算会计报表的有 ()。

- A. 清算前资产负债表
- B. 清算后资产负债表
- C. 清算费用表
- D. 清算利润表
- E. 现金流量表

4. 以下各项目将增加清算收益金额的有 ()。

- A. 土地转让收益
- B. 财产变卖收益
- C. 财产变卖损失
- D. 不能收回的应收账款
- E. 重新确认债务中发生的负债减少额

5. 清算期间发生的以下各项费用记入“清算费用”的有 ()。

- A. 清算人员酬金
- B. 公告费用
- C. 诉讼费用
- D. 利息支出
- E. 咨询费用

(三) 判断题

1. A 公司与 B 公司创立合并, 形成一个新的企业——C 公司。这

一创立合并事项中，至少涉及两个公司的清算。()

2. 根据我国有关法规规定，如果企业在规定的期限内没有营业，长期歇业，就有可能被宣告解散。()

3. 企业清算包括任意清算、法定清算和强制清算三种形式。()

4. 清算过程中的土地转让收益是指转让土地使用权取得的收入减去转让费用后的差额。()

5. 企业清算过程中支付的职工安置费应计入清算费用。()

6. 影响清算损益金额的因素包括清算收益、清算费用和土地转让净收益三项。()

7. 清算会计要遵循收付实现制原则。()

(四) 计算与账务处理题

资料：沙河制板股份公司由 A、B、C、D 四家企业等额投资联合经营。现因联营期满决定终止经营，进行清算。20×3 年 8 月 31 日实施清算前的资产负债表见表 11—1。清算过程中发生的事项见表 11—2。

要求：根据上述资料，计算沙河制板股份公司歇业清算的清算收益、清算损失、清算费用、清算损益及各投资方分回资金金额。

表 11—1

资产负债表

20×3 年 8 月 31 日

单位：万元

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
----	-----	----------	-----

货币资金	200	短期借款	1 200
应收账款	300	应付账款	210
库存商品等	1 500	应交税金	- 170
固定资产原价	3 700	其他应付款	60
累计折旧	2 500	长期借款	800
		股本	700
		资本公积	100
		盈余公积	180
		利润分配	120
资产总计	3 200	负债及所有者权益总计	3 200

表 11—2

清算期间发生的业务

顺序号	业务内容
1	收回应收账款 250 万元,核销无法收回的 50 万元
2	将库存商品等存货按 1 600 万元价格全部变现,增值税税率为 17%
3	将固定资产按 1 300 万元价格变现,应交营业税 10 万元
4	用现金偿还全部债务
5	支付清算费用 20 万元
6	归还股东权益

五、案例

资料：

1. 星海冶金机械厂是一家国有企业。由于经营体制陈旧、社会负担过重、设备老化、产品的市场占有率太低等原因,企业近年来连年亏损,已经资不抵债。企业又面临着转产无望、应收账款回收不力、借款负担过重的重重困难。20×2 年 9 月 1 日,企业进入破产清算程序,9 月 30 日清算完毕。

2. 破产企业按照规定的破产清算程序,首先进行财产清查,核销盘亏资产;然后结清损益类账户,并在此基础上编制出破产清算前的资产负债表,见表 11—3。

表 11—3

清算前资产负债表

20×2 年 8 月 31 日

单位：万元

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
货币资金 ^①	200	短期借款	1 200
应收账款	1 300	应付账款	700
存货 ^②	2 000	应付工资	300
固定资产原价	3 700	应交税金	240
累计折旧	2 500	其他应付款 ^④	660
长期待摊费用	900	长期借款	4 500
无形资产 ^③	600	股本	700

续表

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
		资本公积	10
		盈余公积	90
		利润分配	- 2 200
资产总计	6 200	负债及所有者权益总计	6 200

注：①其中，现金 5 万元，银行存款 150 万元，其他货币资金 45 万元。

②存货余额 2 000 万元中，库存原材料 500 万元，在产品 600 万元，产成品 900 万元。

③该无形资产为评估入账的土地使用权价值。

④其中所欠职工社会保险费用 200 万元。

3. 清算组于 9 月 1 日进入企业后，破产企业将会计档案移交清算组，清算组接管破产企业的财产，并为该破产清算设立如下相应的账户：

(1) 资产类账户，包括：现金、银行存款、应收款、材料、库存商品、固定资产等账户；

(2) 负债类账户，包括：借款、其他应付款、应付工资、应交税金等账户；

(3) 清算损益类账户，包括：清算费用、土地转让收益、清算损益等账户。

4. 清算组根据破产法和有关国有企业试行破产有关会计处理问题的规定，进行了如下会计处理：

(1) 结转期初余额；

(2) 处理破产财产：收回应收款 600 万元、核销 700 万元，变卖材料收取价款 400 万元、增值税 68 万元，变卖产成品和在产品收取价款 1 200 万元、增值税 204 万元，变卖固定资产收取价款 1 000 万元（其中变卖的厂房等不动产，按价款 600 万元的 5% 计算缴纳营业税）；

(3) 支付破产费用 300 万元，其中，清算期间职工生活费 100 万元，破产财产的管理、变卖费用 10 万元，破产案件的诉讼费用 30

万元，清算期间的企业维护、审计评估、催收债务及清算组办公等其他费用共 160 万元；

(4) 转让土地使用权，取得转让收入 800 万元；

(5) 支付职工安置费 900 万元；

(6) 清偿债务：支付所欠职工工资和社会保险费用等 500 万元，缴纳欠税，用剩余破产财产偿还其他应付款；

(7) 结转清算损益；

(8) 编制会计报表，包括：清算利润表、清偿债务表等。

要求：请你根据清算组的会计处理内容，进行相应的会计处理（包括所有账务处理和清算完毕时的清算利润表，格式见表 11—4）。

表 11—4

清算利润表

20 × 2 年 9 月 30 日

单位：万元

项 目	行次	预计数	本期数	累计数
一、清算收益	略	略	略	
二、清算费用				
1. 职工生活费				
2. 诉讼费				
3. 财产保管费				
4. 其他				
三、土地转让净收益				
其中：土地转让收入				
安置职工支出				
四、清算净收益				

案例参考答案：

1. 结转期初余额：

(1) 借：现金	5
贷：现金	5
(2) 借：银行存款	195
贷：银行存款	150
其他货币资金	45

(3) 借：应收款	1 300
贷：应收账款	1 300
(4) 借：材料	500
库存商品	1500
贷：原材料	500
生产成本	600
库存商品	900
(5) 借：固定资产	1 200
累计折旧	2 500
贷：固定资产	3 700
(6) 借：清算损益	900
贷：长期待摊费用	900
(7) 借：无形资产	600
贷：无形资产	600
(8) 借：短期借款	1 200
长期借款	4 500
贷：借款	5 700
(9) 借：应付账款	700
其他应付款	660
贷：其他应付款	1 360
(10) 借：应付工资	300
贷：应付工资	300
(11) 借：应交税金	240
贷：应交税金	240
(12) 借：股本	700
资本公积	10
盈余公积	90
清算损益	1 400
贷：利润分配	2 200

2. 处理破产财产：

(1) 借：银行存款	600	
清算损益	700	
贷：应收款		1 300
(2) 借：银行存款	1 872	
清算损益	400	
贷：材料		500
库存商品		1 500
应交税金		272
(3) 借：银行存款	1 000	
清算损益	230	
贷：固定资产		1200
应交税金		30
3. 支付清算费用：		
借：清算费用	300	
贷：银行存款		300
4. 转让土地使用权：		
借：银行存款	800	
贷：无形资产		600
土地转让收益		200
5. 支付职工安置费：		
借：清算损益	700	
土地转让收益	200	
贷：银行存款		900
6. 清偿债务：		
(1) 借：应付工资	300	
其他应付款	200	
贷：银行存款		500
(2) 借：应交税金	542	
贷：银行存款		542
(3) 借：借款	(2 230/6 860 × 5 700)	1 880

其他应付款	(2 230 / 6 860 × 1 160)	350
贷：现金		5
银行存款		2 225
7. 结转清算损益：		
借：借款		3 820
其他应付款		810
贷：清算费用		300
清算损益		4 330

8. 编制清算利润表（见表 11—5）：

表 11—5

清算利润表

20 × 2 年 9 月 30 日

单位：万元

项 目	行次	预计数	本期数	累计数
一、清算收益	略	略	略	- 2 030
二、清算费用				300
1. 职工生活费				100
2. 诉讼费				30
3. 财产保管费				10
4. 其他				160
三、土地转让净收益				0
其中：土地转让收入				800
安置职工支出				800
四、清算净收益				- 2 330

六、练习题参考答案

（一）单项选择题

1. C 2. B 3. B 4. C 5. A

（二）多项选择题

1. ABCDE 2. ABCDE 3. ABCD 4. BE 5. ABCDE

（三）判断题

1. √ 2. √ 3. × 4. × 5. × 6. √ 7. √

(四) 计算与账务处理题

(1) 清算收益

$$\text{清算收益} = 1\,300 - (3\,700 - 2\,500 + 10) + (1\,600 - 1\,500) = 190 \text{ (万元)}$$

(2) 清算损失

$$\text{清算损失} = 300 - 250 = 50 \text{ (万元)}$$

(3) 清算费用

$$\text{清算费用} = 20 \text{ 万元}$$

(4) 清算损益

$$\text{清算损益} = 190 - 50 - 20 = 120 \text{ (万元)}$$

(5) 各所有者分回资金

$$\begin{aligned} \text{各所有者分回资金金额} &= [(200 + 250 + 1\,600 + 1\,600 \times 17\% + 1\,300) - \\ &\quad (1\,200 + 210 + 1\,600 \times 17\% - 170 + 10 + 60 + 800 + \\ &\quad 20)] / 4 \\ &= (3\,622 - 2\,402) / 4 = 1\,220 / 4 \\ &= 305 \text{ (万元)} \end{aligned}$$