

2005 年度注册会计师全国统一考试配套参考书

2005 年 CPA 易考通——会计

注册会计师全国统一考试研究中心 编

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

大 连

© 注册会计师全国统一考试研究中心 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

2005 年 CPA 易考通——会计 / 注册会计师全国统一考试研究中心编. —大连 : 东北财经大学出版社, 2005. 3

(2005 年度注册会计师全国统一考试配套参考书)

ISBN 7 - 81084 - 614 - 0

I. 2... II. 注... III. 会计学 - 会计师 - 资格考核 - 自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 021460 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) 84710523

营 销 部 : (0411) 84710711

网 址 : <http://www.dufep.cn>

读者信箱 : dufep@vip.sina.com

大连业发印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸 : 185mm × 260mm 字数 : 770 千字 印张 : 21 3/4

印数 : 1—6 000 册

2005 年 3 月第 1 版

2005 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑 : 贺 荔

责任校对 : 百 禾

封面设计 : 冀贵收

版式设计 : 刘瑞东

定价 : 36.00 元

目 录

第一部分 命题规律总结及应考建议	1
基本框架结构	1
新旧教材对比分析	1
历年考试命题规律分析	1
2005 年考试命题趋势预测	4
第二部分 教材详解与练习	5
第一章 总论	5
内容框架	5
复习提示	5
历年命题情况统计与分析	5
重难点详解与历年考题分析	5
知识点强化练习题	9
强化练习题答案及解析	10
第二章 货币资金及应收项目	11
内容框架	11
复习提示	11
历年命题情况统计与分析	11
重难点详解与历年考题分析	11
知识点强化练习题	18
强化练习题答案及解析	19
第三章 存货	22
内容框架	22
复习提示	22
历年命题情况统计与分析	22
重难点详解与历年考题分析	22
知识点强化练习题	31
强化练习题答案及解析	33
第四章 投资	36
内容框架	36
复习提示	36
历年命题情况统计与分析	37
重难点详解与历年考题分析	37
知识点强化练习题	51
强化练习题答案及解析	53
第五章 固定资产	55
内容框架	55
复习提示	55
历年命题情况统计与分析	55
重难点详解与历年考题分析	55
知识点强化练习题	63
强化练习题答案及解析	65

第六章 无形资产及其他资产	68
内容框架	68
复习提示	68
历年命题情况统计与分析	68
重难点详解与历年考题分析	68
知识点强化练习题	73
强化练习题答案及解析	74
第七章 负债	77
内容框架	77
复习提示	77
历年命题情况统计与分析	77
重难点详解与历年考题分析	77
知识点强化练习题	90
强化练习题答案及解析	92
第八章 所有者权益	97
内容框架	97
复习提示	97
历年命题情况统计与分析	97
重难点详解与历年考题分析	97
知识点强化练习题	105
强化练习题答案及解析	106
第九章 收入、费用和利润	109
内容框架	109
复习提示	109
历年命题情况统计与分析	109
重难点详解与历年考题分析	109
知识点强化练习题	120
强化练习题答案及解析	122
第十章 财务会计报告	127
内容框架	127
复习提示	127
历年命题情况统计与分析	127
重难点详解与历年考题分析	127
知识点强化练习题	132
强化练习题答案及解析	134
第十一章 所得税会计	137
内容框架	137
复习提示	137
历年命题情况统计与分析	137
重难点详解与历年考题分析	137
知识点强化练习题	144
强化练习题答案及解析	147
第十二章 外币业务	149
内容框架	149
复习提示	149
历年命题情况统计与分析	149
重难点详解与历年考题分析	149
知识点强化练习题	155
强化练习题答案及解析	158

第十三章 借款费用	161
内容框架	161
复习提示	161
历年命题情况统计与分析	161
重难点详解与历年考题分析	161
知识点强化练习题	166
强化练习题答案及解析	169
第十四章 或有事项	175
内容框架	175
复习提示	175
历年命题情况统计与分析	175
重难点详解与历年考题分析	175
知识点强化练习题	180
强化练习题答案及解析	183
第十五章 租赁	186
内容框架	186
复习提示	186
历年命题情况统计与分析	186
重难点详解与历年考题分析	186
知识点强化练习题	196
强化练习题答案及解析	198
第十六章 债务重组	202
内容框架	202
复习提示	202
历年命题情况统计与分析	202
重难点详解与历年考题分析	202
知识点强化练习题	212
强化练习题答案及解析	214
第十七章 非货币性交易	216
内容框架	216
复习提示	216
历年命题情况统计与分析	216
重难点详解与历年考题分析	216
知识点强化练习题	225
强化练习题答案及解析	227
第十八章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	231
内容框架	231
复习提示	231
历年命题情况统计与分析	231
重难点详解与历年考题分析	231
知识点强化练习题	243
强化练习题答案及解析	247
第十九章 资产负债表日后事项	251
内容框架	251
复习提示	251
历年命题情况统计与分析	251
重难点详解与历年考题分析	251
知识点强化练习题	255
强化练习题答案及解析	257

第二十章 关联方关系及其交易	258
内容框架	258
复习提示	258
历年命题情况统计与分析	258
重难点详解与历年考题分析	258
知识点强化练习题	265
强化练习题答案及解析	267
第二十一章 商品期货业务	268
内容框架	268
复习提示	268
历年命题情况统计与分析	268
重难点详解与历年考题分析	268
知识点强化练习题	272
强化练习题答案及解析	273
第二十二章 合并会计报表	275
内容框架	275
复习提示	275
历年命题情况统计与分析	275
重难点详解与历年考题分析	275
知识点强化练习题	292
强化练习题答案及解析	295
第二十三章 分部报告	299
内容框架	299
复习提示	299
历年命题情况统计与分析	299
重难点详解与历年考题分析	299
知识点强化练习题	302
强化练习题答案及解析	303
第二十四章 中期财务报告	304
内容框架	304
复习提示	304
历年命题情况统计与分析	304
重难点详解与历年考题分析	304
知识点强化练习题	308
强化练习题答案及解析	309
第三部分 2005 年度注册会计师统一考试模拟试卷	312
《会计》模拟试卷(一)	312
《会计》模拟试卷(一) 参考答案及解析	319
《会计》模拟试卷(二)	328
《会计》模拟试卷(二) 参考答案及解析	334

第一部分

命题规律总结及应考建议

基本框架结构

会计是注册会计师考试五门课程中最重要的课程，也是参加其他科目考试的基础，在注册会计师考试中占有特殊的地位，历年来考试量最大，难度最高，考试通过率几乎是每年最低的，2000年为10.89%，2001年为5.47%，2002年为10.89%，2003年为9.17%，2004年为10.32%。因此，考生应充分重视本课程的学习，吃透教材，理解题意，抓住难点，加强练习，举一反三，真正掌握本学科知识。

全书共分以下几个部分：

第一部分：总论。内容有会计目标、会计核算基本前提、会计一般原则和会计要素（教材第一章）。

第二部分：会计要素的核算。内容有资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润的确认和计量（教材第二章至第九章）。

第三部分：财务报告。第一，会计信息的揭示和披露、会计报表及附注等（教材第十、第二十二、第二十三、第二十四章）；第二，会计调整及有关事项，包括或有事项、资产负债表日后事项等（教材第十四、第十八、第十九、第二十章）。

第四部分：特殊业务的核算。内容有外币业务、借款费用、商品期货、所得税会计核算等（教材第十一、第十二、第十三、第十五、第十六、第十七、第二十一章）。

新旧教材对比分析

本年考试大纲与上年相比几乎完全一样，在章节顺序及纲目的编排上与2004年教材一致，未做较大调整。与2004年教材相比较，在第二章“货币资金及应收项目”中删除了“应收票据贴现”的内容；在第五章“固定资产”中删除了“固定资产中经营租赁与融资租赁分类举例”的内容；在第二十二章“合并会计报表”中删除了“不计提折旧的固定资产内部交易抵销处理”；除了对上述章节部分内容进行删减外，另在第四章“投资”中增加了“追加投资股权投资的处理”、“股权投资差额与计提减值的处理”，在第二章“货币资金及应收项目”中增加了“应收债权出售和融资”；其他部分未做大的变动。

历年考试命题规律分析

1. 各章节分值分析

章次	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年
第一章 总论	3	0	1	2	0
第二章 货币资金及应收项目	0	0	1	1	2.5
第三章 存货	5	5	4	2	3.5
第四章 投资	9	9	22	10	8
第五章 固定资产	2	0	4	0	2
第六章 无形资产及其他资产	0	2	2	1	3.5
第七章 负债	5.5	0	5	0	4

续表

章 次	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
第八章 所有者权益	3	2	1	1	1.5
第九章 收入、费用和利润	6.5	7	4	2	18
第十章 财务会计报告	3	2	3	4	12
第十一章 所得税会计	4	6	1	2	1.5
第十二章 外币业务	5	2	8	2	1
第十三章 借款费用	0	2	3	2	3
第十四章 或有事项	19	10	2	2	3
第十五章 租赁	0	0	1	1	2
第十六章 债务重组	7	0	1	2	1
第十七章 非货币性交易	3	18	3	1	1.5
第十八章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	9	22	22	24	6
第十九章 资产负债表日后事项	2	2	10	2	8
第二十章 关联方关系及其交易	0	0	1	10	0
第二十一章 商品期货业务	1	1	1	2	2
第二十二章 合并会计报表	13	8	22	23	12
第二十三章 分部报告	0	1	0	2	2
第二十四章 中期财务报告	0	1	0	2	2
合 计	100	100	100	100	100

从以上分析可以看出,近几年考试命题在章节上的分布有如下特点:

(1) 重点内容重点突出。题目几乎覆盖教材各章节,但命题重点又体现了会计教材知识体系中的重点章节和每年新增加的内容,如投资、收入、财务会计报告、所得税会计、借款费用、债务重组、非货币性交易、或有事项、会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正、资产负债表日后事项、合并会计报表等内容。对比 2004 年教材,2005 年教材主要对个别章节作出不大的变动,或增加或删除。

(2) 非重点章节全面覆盖,题型以客观题为主,分数较少但覆盖面广,涉及总论、货币资金及应收项目、无形资产及其他资产、商品期货业务、分部报告、中期报告等章节。

2. 各题型分值分析

年份	单选题	多选题	判断题	计算及会计处理题	综合题
2000 年	15	20	10	24	31
2001 年	18	22		22	38
2002 年	20	18		20	42
2003 年	15	22		18	45
2004 年	15	22		20	43

从以上两项分析可以看出,近几年考试命题在题型分值上呈现如下特点:

(1) 单项选择题在数量上基本是 10~11 题左右,数量有变化但变化不大,近五年每题 1~1.5 分。单项选择题又可以分三种情况:一是知识型题,主要涉及企业会计准则和会计制度中的有关规定。二是理解型题,主要涉及对企业会计准则和会计制度有关规定的理解。三是计算型题,难度较大,通过计算来考核基本概念和基本方法的掌握情况,通常要求考生既要掌握方法,又要提高计算速度和准确性。

(2) 多项选择题在数量上一般有 10~11 题左右,每题 2 分,多项选择题的总分值通常占考题总分值

的 20% 左右。其答题特点是从若干个备选项中选择两个或两个以上的正确答案，因而有一定难度。

(3) 计算及会计处理题的分值通常占考题总分值的 20%。这类考题主要涉及会计指标计算和有关业务的账务处理，其特点是实务操作性强，题量大，有一定难度，要求考生认真审题，按要求熟练答题，并按考题要求写出答题步骤，如所得税费用和递延税款的计算；汇兑损益的计算；外币业务的会计处理；收入业务核算；会计政策变更的处理等等。

(4) 综合题的分值通常占考题总分值的 40% 左右。这类考题主要涉及会计报表的编制和调整、有关综合业务的会计处理，其特点是将日常会计核算与编制会计报表相结合命题，要求考生在掌握日常会计处理的前提下，复习会计报表的有关内容，并提高综合分析问题的能力，如合并会计报表编制、会计调整事项和相关事项处理等等。

综观近五年考题，客观题题量及分值有逐年减少的趋势，计算与会计处理题及综合题分值则逐年增加，且题目的综合程度及难度越来越高。例如，1999 年客观题占 55 分，2002 年下降到 38 分，主观题由 45 分上升到 62 分，2003 年主观题更高达 63 分，2004 年主观题也高达 63 分，计算及会计处理与综合题即主观题的题量及难度有所加大，主要是跨章命题逐渐增加，如 2001 年计算及会计处理题中的第二小题包含了或有事项和资产负债表日后事项等章节的内容，2001 年综合题的第二题包含了借款费用、债务重组和非货币性交易等章节的内容，2002 年计算及会计处理题中的第二小题包含了外币业务，借款费用资本化等内容，2004 年的综合题第二题只让考生填写金额数字而不必列出计算及处理过程，反映出考试题目的主观题目客观化的特色，并测试考生会计处理的熟练程度，但同时也加大了考生考试的难度。

明确上述试题特点及趋势后，大家在复习及日常练习中也要注意突出重点、难点，对基本知识的系统理解和掌握也必不可少。

3. 考题特点分析

综观近五年 CPA 全国考试题目，可以看出在试题命题上有如下特点：

(1) 命题全面覆盖，重点突出。

会计是注册会计师必须掌握的重要专业课程，也是学好并参加审计、财务成本管理 etc 科目考试的基础。从历年考试试卷分析，历年试题基本覆盖了考试大纲所确定的考试范围，只要列入考试大纲的内容，都会在题目中有所体现。尽管如此，大题又体现了会计教材的重点章节。考生需要按照考试大纲的要求，全面复习，重点掌握。

(2) 命题以《企业会计基本准则》、《企业具体会计准则》、《企业会计制度》及近年《财政部关于执行企业会计制度 问题解答》为重要依据。

命题依据：一是我国已经颁发的企业会计准则；二是我国新颁发的《企业会计制度》。其中的总则、会计要素核算、特殊业务核算、会计调整及相关事项、财务会计报告的有关规定都是考试的题眼；三是我国近几年制定颁发的有关会计核算的暂行规定，比如，2005 年教材调整增加的内容就是《财政部关于执行 企业会计制度 问题解答》(四)中关于投资、应收债权处理的问题解答内容。总之，教材修改是紧密结合政策及制度的，考试中也会有所体现。

CPA 考试命题突出考查考生对知识的实际应用及综合的职业判断能力。

CPA 是执业人员，且会计学学科的特点和注册会计师的职业特点决定了会计的考试命题应着重考查考生会计实务的处理能力。该命题的出发点可以从近年会计考试命题情况看出，因为历年试题中直接考核会计基础、会计理论的题目极少，绝大部分考题是考查考生对企业会计准则和会计制度的理解以及对会计处理方法的掌握。另外，注册会计师主要从事审计、验资和会计服务咨询等业务，这一职业特点决定了注册会计师必须具备综合运用知识的能力和职业判断能力，这样才能高效率、高质量地完成工作。从近年命题趋势看，综合考查考生分析问题、解决问题能力的试题逐年增加，跨章节命题使得考题难度加大。这要求考生要融会贯通地掌握会计准则和会计制度的规定，不断提高综合分析能力和职业判断能力，才能达到考试大纲的命题要求。

(3) 注重考核会计实务处理的熟练程度。

会计科目在五门考试科目中题量最大，考试时间最长。从近年考试情况看，有相当多的考生因为在规定的时间内不能答完试题而名落孙山。因此，考生对考试内容不仅要理解，还要力争做到熟练，这样才能顺利通过本科目的考试。

4. 复习策略建议

(1) 认真阅读会计教材。

教材是命题的重要依据。一般来说，指定教材包含了命题范围和答案标准，考生要按指定教材的相关内

容回答试卷中的问题，否则很难得到高分。在看书时，可以边看边将重难点归纳整理，吸取其精华所在。从考生经验分析，考试之前教材熟读四到五遍是大多数顺利通过考试取得资格证书考生的经验总结。会计教材是应试复习的主要依据，但为了提高应试能力，也不排除选择多本习题集辅助学习。

(2) 结合历年试题分析掌握各章知识点。

在阅读教材的基础上，按章节和题型分析近几年考题。通过分析历年考题了解考试命题的思路，把握会计考试的规律性，并确定本年复习的重点；无根据地猜题和押题是没有可取之处的。

(3) 选择复习方法。

常用的复习方法包括阅读法、比较法、分析法、归纳法、综合法、指导法、练习法、记忆法。考生应结合本人的实际情况和教材各章节的具体内容，选择相应的复习方法。

(4) 避免复习误区。

①点面结合。有的考生为了找捷径，只复习重点内容，对非重点内容和可能出小题的内容不复习或下功夫不够。但从历年考题情况看，非重点章节的考题分值占 30% 左右，客观题的分值约占 40%。片面复习的结果，大大影响了考生的考试成绩，应点面结合。

②思维定式。有些会计工作经验丰富的考生只习惯于从会计分录编制的角度思考问题，职业判断能力和综合分析问题能力不强，影响复习效果。这些考生应注意从会计确认、会计计量、会计记录、会计报告揭示和披露的全过程思考问题，提高应试能力。

③盲目押题。有的考生凭侥幸心理，没有根据地推测当年考试命题范围，或者寄希望于辅导老师在串讲时押题。这样盲目押题的结果往往事与愿违，难以通过考试。

(5) 考前强化复习。

在考前用 5~6 天的时间进行本科目的强化复习。

①全面复习教材中的知识点；

②进行重点及难点的复习和练习；

③强化有关知识点的记忆；

④有计划地练习模拟试卷，把握时间分布及强化训练。

(6) 制定复习计划。

如果用 3 个月的时间系统复习，要计算出每天复习的工作量，制定出严格的复习进度计划并有效执行，这是非常关键的。

2005 年考试命题趋势预测

在考试中，试题分值来自于出题点，出题点主要取决于以下四点：

1. 本学科重点章节的重点内容，即本学科的支撑点。
2. 本学科的难点，难点既是出题的亮点，又是考生得分的关键点。
3. 社会热点，希望通过考核热点，引导考生关注热点和解决热点。
4. 新的知识点，也是考试命题的敏感点。2005 年教材中的变化部分应同样引起大家关注。

第二部分 教材详解与练习

第一章 总 论

内容框架

1. 主要内容

- 会计概述：会计目标
- 会计核算的基本前提：会计主体、持续经营、会计分期、货币计量
- 会计核算的一般原则
- 会计要素：资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章历年考试题型为客观题（目前包括单选题和多选题），本章知识点在历年考试中分值为 2~3 分。

一、本章重点

本章重点有会计核算的基本前提、会计核算的一般原则和会计要素特征。

二、本章难点

本章难点有会计核算一般原则的理解和运用，以及经济业务发生对会计要素变动的影响。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及 会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年												
2003 年			1	2							1	2
2002 年	1	1									1	1
2001 年												
2000 年			1	2	1	1					2	3

重难点详解与历年考题分析

本章会计理论性较强，为以后各章节内容尤其是会计要素的确认、计量、记录和报告奠定了理论基础。通过本章的学习，大家应掌握会计核算基本前提及内涵，其中，应关注的是实质重于形式原则、一贯性原

则、谨慎性原则、划分收益性支出与资本性支出原则及资产的定义等。

§ 1 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也叫会计假设，是对会计核算所处时间、空间环境所作的合理设定。脱离了会计核算的基本前提，我们的会计工作就无法开展，所有经济事项也就丧失了会计处理依据。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、货币计量和会计分期。

一、会计主体

(一) 会计主体概述

会计主体是指会计信息所反映的特定单位或者组织，又称会计实体、会计个体。会计主体是会计工作的载体，其主要作用是界定会计核算的空间范围。缺少了会计主体，会计工作也就没有了服务对象。明确会计主体的目的有：

1. 划定经济业务空间范围。
2. 把握会计处理立场。
3. 区分会计主体和所有者的经济活动。

(二) 需要重点关注的问题：会计主体和法律主体的关系

会计主体是会计信息反映的特定单位或者组织。法律主体是法律上承认的可以独立承担义务和享受权利的个体，也可以称为法人。从概念上讲，会计主体的内涵要广，即会计主体包括法律主体。

法律主体往往是会计主体，任何一个法人都要按规定开展会计核算。在过去的教材中，曾经提及“法律主体必然是会计主体”，但由于法律主体在概念上包含了无须建账核算的自然人，其后教材也就作出了相应的修订。会计主体不一定是法律主体，比如，企业集团、内部销售部门和生产车间均可以作为一个会计主体核算，但它们不是法人。

二、持续经营

(一) 持续经营概述

持续经营是指在可以预见的将来，企业会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。持续经营是企业选择会计原则和核算方法的前提条件。正因为假设持续经营，企业才可以采用历史成本进行计量，否则就应采用可变现净值计量；正因为假设持续经营，企业才可以按照预计使用年限来计提折旧，否则就应准备将资产变现清算。

(二) 特殊问题说明

会计核算的持续经营基本前提，不适用于破产清算会计。如果判断企业不会持续经营，就应当改变会计核算的原则和方法，并在财务会计报告中披露。

三、会计分期

(一) 会计分期概述

会计分期是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，又称会计期间。会计分期的目的是据以结算盈亏，按期编制财务会计报告。正是由于有了会计分期，才产生了本期和其他期间的区别，产生了权责发生制和收付实现制的记账基准，产生了预收、预付、应收、应付、预提、待摊等会计处理方法。

(二) 会计分期的方法

会计分期可以以1年为标准，也可以采用其他标准。会计期间是人为划分的结果，为了核算方便，通常以“1年或长于1年的一个营业周期”为一个会计期间。“1年或长于1年的一个营业周期”的实质含义是，如果企业营业周期短于或等于1年，划分标准为1年；如果企业营业周期长于1年，划分标准可以是1个营业周期。相应地，对于收益性支出和资本性支出、流动负债和长期负债，其划分依据和会计期间的划分依据相一致，即应视具体情况而定，可以以“1年”作为划分标准，也可以以“1个营业周期”作为划分标准。

为了与计划年度、财政年度一致，我国会计期间以公历日历年度（1月1日—12月31日）作为会计年度，再具体划分半年度、季度、月度，半年度、季度、月度均称为“中期”。

四、货币计量

(一) 货币计量概述

货币计量是指以货币作为计量单位，记录、计量和报告会计主体的生产经营活动。货币计量以币值稳定为条件，恶性通货膨胀对货币计量这一前提提出了挑战。

（二）我国对货币计量的要求

我国规定，企业会计核算以人民币为记账本位币，外商投资企业可以选用外币作为记账本位币进行核算，但应提供以人民币反映的报表，境外企业向国内报送报表时应折算为人民币反映。

§2 会计核算的一般原则

会计核算的一般原则可以分为三类：（1）衡量会计信息质量的一般原则（6个），包括客观性原则、可比性原则、一贯性原则、相关性原则、及时性原则、明晰性原则；（2）确认和计量的一般原则（4个），包括权责发生制原则、配比原则、历史成本原则、划分资本性支出和收益性支出原则；（3）起修正作用的一般原则（3个），包括谨慎性原则、重要性原则、实质重于形式原则。

在会计核算中，这三方面原则发挥着不同的作用：衡量会计信息的一般原则主要评价会计处理的结果，即财务会计报告的质量；确认和计量的一般原则主要评价会计处理过程的质量；起修正作用的一般原则是会计人员进行职业判断选择时的重要依据。其中，“衡量会计信息的一般原则”是最终目标，其余两类原则是为了达到这些目标的保证。需要指出的是，会计核算的一般原则是会计核算工作应遵循的最基本的原则性规范，是对会计核算工作的基本要求，但在会计实务中往往无法同时充分满足所有会计核算原则的要求。因为某些要求之间存在着相互抵触，所以，会计准则和会计制度就是在这些会计核算原则之中寻找一个微妙的平衡。重点应关注以下原则：

一、衡量会计信息质量的一般原则

（一）可比性原则

（二）一贯性原则

★历年考题分析

[2000年多选题]下列项目中，违背会计核算一贯性原则要求的有()。

- A. 鉴于《股份有限公司会计制度》的发布实施，对原材料计提跌价准备
- B. 鉴于利润计划完成情况不佳，将固定资产折旧方法由原来的双倍余额递减法改为直线法
- C. 鉴于某项专有技术已经陈旧，将其账面价值一次性核销
- D. 鉴于某固定资产经改良性能提高，决定延长其折旧年限
- E. 鉴于某被投资企业将发生重大亏损，将该投资由权益法核算改为成本法核算

【答案】BE 【解析】法律要求变更以及为使会计信息更相关、更可靠而调整会计核算方法，属于会计政策、会计估计变更的范畴，并没有违背一贯性原则。

[2003年多选题]某股份有限公司的下列做法中，不违背会计核算一贯性原则的有()。

- A. 因专利申请成功，将已计入前期损益的研究与开发费用转为无形资产成本
- B. 因预计发生年度亏损，将以前年度计提的在建工程减值准备全部予以转回
- C. 因客户的财务状况好转，将坏账准备的计提比例由应收账款余额的30%降为15%
- D. 因首次执行《企业会计制度》，按规定对固定资产预计使用年限变更采用追溯调整法进行会计处理
- E. 因减持股份而对被投资单位不再具有重大影响，将长期股权投资由权益法改为成本法核算

【答案】CDE 【解析】C选项属于会计估计变更，D选项属于会计政策变更，它们不违背会计核算的一贯性原则。E选项减持股份由权益法转为成本法核算，也不违背会计核算的一贯性原则。

二、确认和计量的一般原则

划分收益性支出和资本性支出原则

划分收益性支出和资本性支出原则指将与当期收益相关的支出计入当期损益，将与当期和以后多个期间的收益相关的支出计入资产价值。比如，固定资产后续支出中，应合理区分资本化的后续支出和费用化的后续支出，这就是划分收益性支出和资本性支出的体现。

收益性支出与本期相关，计入当期损益，影响经营成果，列于利润表；资本性支出与本期和以后各期相关，计入资产，影响财务状况，列于资产负债表。

★历年考题分析

[2002年单选题]企业管理部门使用的固定资产发生的下列支出中，属于收益性支出的是()。

- A. 购入时发生的保险费
- B. 购入时发生的运杂费
- C. 发生的日常修理费用
- D. 购入时发生的安装费用

【答案】C 【解析】购入时发生的保险费、运杂费及安装费作为固定资产成本，发生的日常修理费用计入当期损益。

三、起修正作用的一般原则

(一) 谨慎性原则

谨慎性原则指在存在不确定因素的情况下作出判断时，保持必要的谨慎，既不多计资产和收益，也不少计负债和费用。比如，在会计核算上对资产计提八项减值准备，债务重组中对或有收益和或有支出的处理原则，或有事项的确认和披露的相关规定，采用加速折旧法计提折旧等，都是谨慎性原则的体现。

(二) 重要性原则

重要性原则指在选择会计方法和程序时，要考虑经济业务本身的性质和规模，根据特定经济业务对经济决策影响的大小来选择合适的会计方法和程序。比如，重要的经济业务或会计事项在财务会计报告中重点说明，次要的经济业务或会计事项在财务会计报告中合并反映；编制合并会计报表时，对固定资产转为商品的固定资产交易情形可以不作抵销；零星的关联方交易，对企业财务状况和经营成果影响较小或没有影响的可以不披露，类型相同的非重大交易可以合并披露等。

采用重要性原则的目的，是考虑会计信息的成本效益原则。重要性原则应从“质”和“量”两个方面进行判断，其中“质”是指会计事项发生对决策有重大影响，“量”是指会计事项达到一定数量可能对决策产生影响。

(三) 实质重于形式原则

实质重于形式原则指经济事项的经济实质重于其法律形式。企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算依据。实质重于形式原则在会计核算中的应用也较为广泛，比如，售后回购不确认收益；销售商品的收入确认应满足四个确认条件；关联方关系的判断中，将承包人和被承包企业之间视同控制关系的作为关联方，将拥有共同关键管理人员的两个企业作为关联方；融资租赁的会计处理中，承租方对租入资产作为固定资产确认；当资产达到预定可使用状态时，在建工程应结转固定资产。

§ 3 会计要素

一、会计要素概述

会计要素也称会计报表要素，是会计核算的基本分类，是设定会计报表结构和内容的基本依据，也是进行确认和计量的依据。会计要素的具体名称就是我们核算中经常提及的“会计科目”。

会计要素可以分为两类：一是反映财务状况的要素，包括资产、负债和所有者权益，其会计等式是“资产 = 负债 + 所有者权益”；二是反映经营成果的要素，包括收入、费用和利润，其会计等式是“收入 - 费用 = 利润”。

二、重点关注资产与收入的定义

(一) 资产

资产是指过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。

1. 资产的特征。资产的定义中包含了资产的三个特征：(1) 过去的交易或事项形成。(2) 为企业拥有或控制。(3) 能直接或间接地给企业带来未来经济利益。

★历年考题分析

[2000年判断题] 如果某项资产不能再为企业带来经济利益，即使是由企业拥有或者控制的，也不能作为企业的资产在资产负债表中列示。 ()

【答案】√ 【解析】根据资产的特征，资产能直接或间接给企业带来未来经济利益。当某项资产不能满足这个条件时，应予转销，不再确认为资产。

2. 资产的确认标准。任何资产的确认，必须同时符合两个标准：一是符合资产定义，二是金额能够可靠地计量。如果金额不能可靠地计量，即使符合资产的定义，满足资产的三个特征，也不能将其确认为企业的一项资产。

3. 资产的计量基础。资产的计量可供选择的方法很多，有历史成本、公允价值、可变现净值、未来现金流量现值等，但是资产的计量基础是历史成本。

4. 资产的分类。资产可按不同的标准进行分类。按流动性，可分为流动资产和非流动资产；按有无实物形态，可分为有形资产和无形资产。

(二) 收入

收入是指企业在销售商品、提供劳务以及让渡资产使用权等日常活动中形成的经济利益的总流入。

1. 收入有三种来源，即销售商品、提供劳务和让渡资产使用权。

2. 收入的特征：(1) 在日常活动中产生。偶发事件产生的收益属于利得，不属于收入，应计入营业外收入（或补贴收入、投资收益）。(2) 表现为资产的增加或负债的减少，或两者兼而有之。(3) 能引起所有者权益的增加。(4) 收入只包括本企业经济利益的流入，而不包括为第三方或客户代收的款项。

3. 会计核算科目分类。在会计核算上，对于销售型企业来说，销售商品通过“主营业务收入”科目核算，提供劳务通过“其他业务收入”核算；对于劳务型企业来说，提供劳务通过“主营业务收入”科目核算，销售商品通过“其他业务收入”科目核算；对于销售型企业和劳务型企业，让渡资产使用权（利息收入、使用费收入）通过“其他业务收入”科目来核算，让渡资产使用权（股利收入）通过“投资收益”科目核算。

★历年考题分析

[2003年单选题] 甲股份有限公司2002年度正常生产经营过程中发生的下列事项中，不影响其2002年度利润表中营业利润的是()。

- A. 无法查明原因的现金短缺
- B. 期末计提带息应收票据利息
- C. 外币应收账款发生汇兑损失
- D. 有确凿证据表明存在某金融机构的款项无法收回

【答案】D 【解析】银行存款损失计入营业外支出，营业外支出不属于企业营业利润的概念范畴。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 一贯性原则要求企业采用的会计政策()。
 - A. 在各个企业都是一样的
 - B. 各个企业在各个时期都是一样的
 - C. 在前后各期保持一致，不得变更
 - D. 在前后各期保持一致，不得随意变更
2. 为保证各个企业之间会计信息的可比性，只要是相同的交易或事项()。
 - A. 企业可以自由选择会计政策
 - B. 就应当采用同样的会计方法
 - C. 应采用相同的方法与不同的政策
 - D. 应采用相同的政策与不同的方法
3. 明确会计主体，就是要将会计主体的经济活动与()。
 - A. 会计主体所有者的经济活动区别开来
 - B. 会计主体所有者的经济活动联系起来
 - C. 会计主体所有者的经济活动统一起来
 - D. 会计主体所有者的经济活动一致起来
4. 下列各项中能够引起负债和所有者权益同时变动的是()。
 - A. 摊销固定资产大修理支出
 - B. 董事会提出现金股利分配方案
 - C. 计提长期借款利息
 - D. 以盈余公积弥补亏损
5. 取得各项资产时应按经济业务的实际交易价格计量，而不考虑随后市场价格变动的影响，其所遵循的会计核算原则是()。
 - A. 客观性原则
 - B. 相关性原则
 - C. 历史成本原则
 - D. 权责发生制原则

二、多项选择题

1. 企业确认收入和费用适用的会计原则有()。
 - A. 权责发生制
 - B. 配比原则
 - C. 谨慎性原则
 - D. 一贯性原则
 - E. 客观性原则
2. 可以作为一个会计主体进行核算的有()。
 - A. 销售部门
 - B. 企业生产车间
 - C. 母公司
 - D. 分公司
 - E. 母公司及子公司组成的企业集团
3. 因收入的取得而可能发生变化的会计要素有()。
 - A. 收入
 - B. 费用
 - C. 所有者权益
 - D. 资产
 - E. 负债
4. 衡量会计信息质量的一般原则包括()原则。
 - A. 客观性
 - B. 配比
 - C. 及时性和明晰性
 - D. 可比性和一贯性
 - E. 权责发生制
5. 下列各项中，符合谨慎性原则的有()。
 - A. 在建工程计提减值准备
 - B. 固定资产折旧采用年数总和法
 - C. 存货期末计价采用成本与可变现净值孰低法
 - D. 对应收款项计提坏账准备

E. 在物价上涨的情况下，对发出存货采用后进先出法计价

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】一贯性原则要求企业的会计核算方法前后各期应当保持一致，不得随意变更，选项 D 最确切。
2. 【答案】B 【解析】可比性原则要求企业的会计核算应当按照国家统一的会计制度进行，使所有企业的会计核算都建立在相互可比的基础上，只要是相同的交易或事项，就应当采用相同的会计处理方法。
3. 【答案】A 【解析】会计主体基本假设规范了会计核算的空间范围，明确了会计主体，就是要将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。
4. 【答案】B 【解析】选项 B 使未分配利润减少，应付利润增加，引起负债和所有者权益同时变动。选项 A 引起的是费用和资产的变动；选项 C 引起的是费用和负债的变动；选项 D 引起的是所有者权益内部一增一减，不影响总额。
5. 【答案】C 【解析】历史成本原则要求企业的各项资产在取得时应当按照实际成本计量，其后，如果发生减值，应当按照规定计提相应的减值准备。历史成本原则要求对资产等项目的计量，在取得时应当基于交易或事项的实际交易价格或成本，不考虑以后的价值变动。以后若发生减值，再在期末合理估计。

二、多项选择题

1. 【答案】ABC 【解析】权责发生制和配比原则是确认和计量的一般原则；谨慎性原则属于对确认计量原则及衡量会计信息质量原则起修正作用的原则，所以，企业确认收入和费用适用的原则应包括 A、B、C 项。一贯性原则和客观性原则是衡量会计信息质量的原则。
2. 【答案】ABCDE 【解析】所有选项均符合会计主体定义。
3. 【答案】ACDE 【解析】因收入的取得，可能表现为资产的增加或负债的减少，也可能引起所有者权益增加，不会对费用产生直接的影响。
4. 【答案】ACD 【解析】B、E 选项属于确认和计量的一般原则。
5. 【答案】ABCDE 【解析】以上各项均符合谨慎性原则。

第二章 货币资金及应收项目

内容框架

1. 主要内容

- 货币资金：货币资金的核算和有关管理规定
- 应收票据：应收票据的范围、计价、计算和账务处理
- 应收账款：折扣和坏账损失的核算
- 其他应收项目：其他应收账款的核算范围

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章删除了“应收票据贴现”内容，增加了“应收债权出售和融资”内容。

复习提示

本章历年考题题型主要为客观题（2001 年以前为单选题、多选题和判断题，现为单选题和多选题），分数一般在 3 分以内，有些年度如 2004 年本章内容就没有单独出考题。

一、本章重点

本章重点有应收票据的计价、贴现的计算、应收账款中现金折扣的核算、坏账的核算。

二、本章难点

本章难点有应收票据贴现的计算、坏账准备的核算。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5					计算分析题第 2 题涉及极少部分内容	1			2	2.5
2003 年												
2002 年	1	1									1	1
2001 年												
2000 年												

2004 年试题中未单独涉及本章内容，在计算及会计处理题中有少部分涉及，估计 1 分。

重难点详解与历年考题分析

通过本章的学习，大家应重点掌握《内部会计控制规范——货币资金（试行）》的有关规定，掌握其他货币资金的内容；掌握应收票据的计价原则；掌握应收票据取得、收回和转让的账务处理；掌握应收账款的确认和计价原则；掌握应收账款发生和收回的账务处理；掌握坏账损失核算的备抵法；熟悉坏账损失的确认条件；应特别关注本章新增内容“应收债权出售和融资”。

§ 1 现金

现金概念有广义概念和狭义概念两种。

现金的广义概念是指库存现金、银行存款和其他符合现金定义的票证。所谓符合现金定义的票证，一般是指银行汇票、银行本票、信用卡等票证。由此来看，现金的广义概念实际上就是指货币资金。

现金的狭义概念仅指库存现金，包括人民币现金和外币现金。

一、现金的使用范围

企业的现金应严格在使用范围内开支，超出现金使用范围的支出应使用转账结算。现金的使用范围是：(1) 按规定允许向个人支付的项目，包括工资津贴、劳务报酬、科学文化体育奖金、劳保福利支出、农产品收购价款、差旅费；(2) 零星支出（主要指 1 000 元以下的支出）；(3) 中国人民银行规定的其他支出。

二、现金收支规定

对于现金收支规定，主要了解“四规定、六不准”：(1) 四规定，即当日送存、不得坐支、提现写明用途、特殊情况申请审核。(2) 六不准，即不准白条抵库、不准谎报用途、不准代人存取、不准私人存储、不准保留账外公款、不准私设小金库。

三、现金的计量

现金以实际收支数进行计量。企业的库存现金限额应遵循以下规定：一般情况下，保留 3~5 天日常零星开支；远离银行和交通不便的，保留 15 天正常开支。

四、现金的记录

(一) 现金核算要求

对于现金核算的要求，可以简化记忆了解：(1) “序时登记”，企业应设置现金日记账。(2) “定期核对”，企业应保证账实相符，账账相符。(3) “按币种开设明细账”，企业在核算上应区分本币和外币。

(二) 现金长短款处理

发现现金长款或短款时，应首先通过“待处理财产损益”科目核算。

(1) 现金长款（溢余）：属于应支付给有关人员或单位的，转入“其他应付款——应付现金溢余（个人或单位）”；无法查明原因的，经批准转入“营业外收入——现金溢余”。

(2) 现金短款（短缺）：属于责任人赔偿的，转入“其他应收款——应收现金短缺款（个人）”；属于保险公司赔偿的，转入“其他应收款——应收保险赔偿款”；无法查明原因的，经批准转入“管理费用——现金短缺”。

无法查明原因的现金短缺和现金溢余，经批准后在会计核算处理上是有区别的，其理论依据是：现金短缺在大多数情况下是因企业管理不善而形成，所以列入“管理费用”开支；现金溢余和企业的管理无关，不会因为企业管理水平高而产生现金溢余，现金溢余是偶发事件产生的“利得”，所以应计入营业外收入。

(三) 备用金的核算

企业内部各单位周转使用的备用金，可以单独设置“备用金”科目进行核算，也可以不设置该科目，而是通过“其他应收款——备用金”核算，具体见本章“其他应收款”相关内容。

§ 2 银行存款

银行存款是指企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。

企业超限额现金必须送存银行，超使用范围开支必须转账结算。

一、银行结算的方式和种类

货币资金收付业务可以采用 9 种结算方式，对于每一种结算方式，主要掌握使用者、使用范围、付款期限和一些相关规定，可以按下表记忆了解：

结算方式	使用者	使用范围	付款期限	相关规定
银行汇票	单位或个人	同城或异地	1 个月	按实际金额付款，可背书，可转账，也可支现，取消 500 元起点限制
商业汇票	单位	同城或异地	提示后 10 日	分为商业承兑汇票和银行承兑汇票，须具有真实的交易关系或债权债务关系才能使用。商业汇票付款期限最长不超过 6 个月

结算方式	使用者	使用范围	付款期限	相关规定
银行本票	单位或个人	同城	2个月	分为定额本票和不定额本票，定额本票面值分别为1 000元、5 000元、10 000元和50 000元。可背书，单位不予签发现金本票
支票	单位或个人	同城	出票后10天	划线支票只能转账，空头支票处罚（银行5%，不低于1 000元，持票人2%），取消了100元起点限制
信用卡	单位或个人	同城或异地		单位卡不得用于10万元以上结算和支取现金
汇兑	单位或个人	异地		信汇和电汇
委托收款	单位或个人	同城或异地	3日内通知	邮寄或电报，取消了部分拒付
托收承付	国有企业、供销社、审查同意的集体企业	异地	3日或10日承付	起点单位金额10 000元，新华书店1 000元，必须是商品交易和因商品交易产生的劳务提供，不含代销、寄销、赊销商品
信用证		异地		国际结算，商业银行或分支办理

银行存款账户分为基本存款户、一般存款户、临时存款户和专用存款户，相关规定如下：

1. 基本存款户：(1) 工资、奖金支取只能使用该账户；(2) 具有“四个一”规定，即一个企业只能选择一家银行的一个营业机构开立一个基本存款账户；(3) 不能多家银行开立。

2. 一般存款户：(1) 是银行借款转存账户、分支机构账户；(2) 可转账、存现但不能支现；(3) 可多家银行开立，但同一家银行不能多处开立。

3. 临时存款户：(1) 临时经营开立；(2) 符合规定可存取现金。

4. 专用存款户：特定用途开立。

二、银行结算纪律

了解《支付结算办法》规定的银行结算纪律“四不准”：不准签发空头远期支票；不准取得和转让非真实交易和债权债务的票据；不准无理拒付；不准违规开立和使用账户。

(一) 银行存款的计量

银行存款按实际收支数进行计量。

(二) 银行存款的记录

1. 银行存款核算范围。并非所有在银行的存款都通过“银行存款”科目核算，外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、在途货币资金、信用证存款等，虽然属于企业的存款，但不在“银行存款”科目核算，而是通过“其他货币资金”科目核算。

2. 银行存款核算要求。银行存款日记账序时登记，按月编制银行存款余额调节表，定期核对，按币种开设明细账。

3. 银行存款损失核算。银行存款损失和现金损失在核算上有所区别，银行存款部分或全部不能收回的，往往出于企业外界的一些偶发因素，而并非是企业自身管理上的原因，所以应通过“营业外支出”核算。

§ 3 其他货币资金

其他货币资金设置以下明细科目核算：外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款、信用卡存款、在途货币资金、存出投资款。

外埠存款的采购专户只付不收，款项付完后结束账户。除可提取采购员差旅费外，其他一律通过转账结算。

在途货币资金指企业同所属单位之间和上下级之间汇缴的、月终尚未到达的汇入款项。在核算上，在途货币资金和其他应收款或相关科目对转。

其他货币资金按实际收支数进行计量。

其他货币资金的会计处理，大致可以分为办理（开立）、收到发票账单、退回余款三个阶段：

1. 办理或开立时

借：其他货币资金——××

贷：银行存款

2. 收到发票账单

借：在途物资、物资采购、相关费用

 应交税金——应交增值税（进项税额）

贷：其他货币资金——××

3. 收到多余退款

借：银行存款

贷：其他货币资金——××

§ 4 货币资金控制

货币资金管理与控制应遵循四个原则，即“职责分工、交易分开、内部稽核、定期轮岗”。

了解《内部会计控制规范——基本规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》的主要内容。

★历年考题分析

[2002年单选题] 下列情形中，不违背《内部会计控制规范——货币资金（试行）》规定的“确保办理货币资金业务的不相容岗位相互分离、制约和监督”原则的是()。

- A. 由出纳人员兼任会计档案保管工作
- B. 由出纳人员保管签发支票所需全部印章
- C. 由出纳人员兼任收入总账和明细账的登记工作
- D. 由出纳人员兼任固定资产明细账及总账的登记工作

【答案】D 【解析】《内部会计控制规范——货币资金（试行）》第六条规定：出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

§ 5 应收票据

一、应收票据的确认

应收票据的确认一般与收入相联系，用于核算尚未到期的商业票据。在我国，由于大部分票据都是即期票据，因此应收票据仅指商业汇票，包括商业承兑汇票和银行承兑汇票。

二、应收票据的分类

应收票据的分类有多个标准，因而产生多种分类方法：(1)按“是否可背书转让”，分为可背书转让票据、不可背书转让票据。在我国，都是可背书转让票据。(2)按“1年期为限”，分为短期应收票据、长期应收票据。在我国，都是短期应收票据，票据期限不超过6个月。(3)按“是否计息”，分为带息票据和不带息票据。

在会计核算上，主要按“是否计息”分为带息票据和不带息票据，进行相应处理。

三、应收票据的计量

应收票据的计量按取得时、持有期间和到期时三个阶段来掌握。

(一) 取得时的计量

应收票据在取得时应按面值入账。我国在会计核算上已越来越多地引入“现值”概念，比如“成本与可收回金额孰低法”中可收回金额的确定、融资租赁固定资产的入账价值、债券溢折价摊销中的实际利率法等，都涉及现值的计算。应收票据在理论上应按现值入账，但由于我国商业票据期限短、利息不大，因此，《企业会计制度》目前仍规定按面值入账。

(二) 持有期间的计量

应收票据持有期间主要涉及是否计提坏账准备、利息计提、贴现、中途背书转让等问题。

应收票据在持有期间不计提坏账准备。由于商业承兑汇票由企业承兑，银行承兑汇票由银行承兑，商业票据的安全性相应地也就比应收账款和其他应收款高，因此，不对应收票据计提坏账准备。当然，如果应收票据无法收回，转入应收账款后可以计提坏账准备。

在会计核算中，可以直接计提坏账准备的应收项目包括应收账款、其他应收款和应收融资租赁款。对于应收融资租赁款，应按其科目余额减去未实现融资收益后的差额部分计提坏账准备。

应收票据利息的计提。不带息票据在持有期间不存在计息问题，利息的计提仅针对带息票据而言。带息票据在持有期间应在期末计提利息，期末是指企业对外报送财务报告日，可以是月末、季末或年末。利息按如下公式计算：

$$\text{利息} = \text{应收票据面值} \times \text{利率} \times \text{期限}$$

在这个公式中，需要明确几个问题：

1. 期限的判断。公式中的“期限”是指出票日至计息日之间的时间间隔。应收票据的期限在日常工作中有两种情形，根据具体的票据条件，可以用“日”表示，也可以用“月”表示。当应收票据期限按日表示时，公式中“期限”采用天数；当应收票据期限按月表示时，公式中“期限”采用月数。采用天数时，按“算头不算尾”或“算尾不算头”的方式计算。

2. 利率的换算。应收票据的票面利率一般为年利率。当公式中“期限”采用天数时，公式中“利率”应采用日利率（年利率 \div 360）；当公式中“期限”采用月数时，公式中“利率”应采用月利率（年利率 \div 12）。

3. 到期日的计算。一般情况下，计算到期日的意义不大，但在票据贴现时，它是计算贴现期的基础。（1）应收票据期限按日表示时，采用精确天数计算到期日，即“算头不算尾”或“算尾不算头”。“算头不算尾”或“算尾不算头”的意思是指计算天数时，出票日和到期日两天中只能算1天，其计算方法是“到期日期 - 出票日期”；与之相反的意思是“算头又算尾”，其意思是指计算天数时，出票日和到期日两天都算，其计算方法是“到期日期 - 出票日期 + 1”。比如，某月5日到31日，如果“算头不算尾”或“算尾不算头”，期限则是“31 - 5 = 26（天）”；如果“算头又算尾”，期限则是“31 - 5 + 1 = 27（天）”。再如，出票日5月23日，期限为90天的应收票据，其到期日肯定为8月，在5月中的天数“算头不算尾”或“算尾不算头”为“31 - 23 = 8（天）”，其中经历的6月和7月分别为30天和31天，所以到期日为8月21（90 - 8 - 30 - 31）日。（2）应收票据期限按月表示时，按出票日计算到期日。需要注意的是，月末出票，按对应月份最后一天确认到期日。比如，2003年2月15日签发的6个月商业汇票，到期日为2003年8月15日；2003年2月28日签发的6个月商业汇票，到期日为2003年8月31日。

应收票据中途背书转让。无论是不带息应收票据还是带息应收票据，中途背书转让时均按账面余额计量。需要注意的是，由于应收票据的转让价值是应收票据的到期价值，因此带息应收票据中途背书转让时，应同时计算尚未计提的利息并将其冲减当期财务费用。

（三）到期时的计量

不带息票据账面价值按“面值”进行计量，带息票据账面价值按“面值 + 利息”进行计量。需要注意的是应收票据无法收回的处理：超过承兑期或有确凿证据证明带息票据无法收回时，应将应收票据转为应收账款，并对应收账款计提坏账准备。在转账的过程中，应将带息票据的本金和到转账日已经确认的利息一起转为应收账款，尚未计提的利息不需补提，即不能将未确认的应收票据的利息予以转账。

四、应收票据的记录

应收票据的会计处理分为取得时、持有期间和到期时三个阶段，列表如下：

时 间		会计处理
取得时		借：应收票据 贷：主营业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额）
持有期间	计提利息	借：应收票据 贷：财务费用
	中途背书转让	不带息票据
带息票据		借：在途物资或物资采购（发票） 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：应收票据（账面余额） 财务费用（尚未计提的利息） 借或贷：银行存款（差额）

时 间		会计处理	
到期时	收款（出票人付款）	未贴现	借：银行存款 贷：应收票据
	未收款（出票人未付款）	未贴现	借：应收账款 贷：应收票据

§ 6 应收账款

一、应收账款的确认

一般情况下，应收账款同收入相联系，是核算销售商品、提供劳务应向客户收取的款项或代垫费用（运费）。在有些时候，企业也可能以应收账款或其他资产换入应收账款。

坏账损失的确认。企业应收账款符合下列条件之一的，应确认为坏账：（1）债务人死亡，以其遗产清偿后仍然无法收回；（2）债务人破产，以其破产财产清偿后仍然无法收回；（3）债务人较长时期未履行偿债义务，并有足够证据表明无法收回或收回可能性极小。

二、应收账款的计量

（一）取得时的计量

应收账款取得入账时应扣除商业折扣，但包含现金折扣。商业折扣发生时对应收账款入账金额无实质影响，应收账款按净额入账；现金折扣在发生时计入财务费用，并冲减应收账款。

1. 现金折扣和商业折扣的区别。现金折扣是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。商业折扣是指企业为促进销售而在商品标价上给予的扣除。两者的主要区别有以下两点：（1）目的不同。现金折扣通常发生在以赊销方式销售商品及提供劳务的交易中，目的是为了鼓励客户提前付款；商业折扣通常发生在促销和处置残次、陈旧、冷背商品中，目的是为了促进销售。（2）发生折扣的时间不同。现金折扣在商品销售后发生，企业在确认销售收入时不能确定相关的折扣，销售后现金折扣是否发生应根据买方的付款情况来确定；商业折扣在销售时就已经发生，企业销售实现时，应按照扣除商业折扣后的净额确认销售收入，商业折扣不需作账务处理。

2. 销售折让与商业折扣的区别。商业折扣是指企业为促进销售而在商品标价上给予的扣除。商业折扣在销售时就已经发生，企业销售实现时，应按照扣除商业折扣后的净额确认销售收入，商业折扣不需作账务处理。销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。发生在确认收入之前的销售折让相当于商业折扣，企业应按照扣除销售折让后的净额确认销售收入，不存在冲减销售收入的问题；发生在确认收入之后的销售折让应在实际发生时冲减当期的销售收入。

3. 计算现金折扣的依据。现金折扣是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务减让。依据其定义，现金折扣应是一种债务折扣而不是收入折扣。和商业折扣不同的是，能否发生现金折扣和发生多少现金折扣，只有在商业交易后延期一段时间才能确定。所以计算现金折扣时，按照包含增值税的债权或债务金额来计算，要比按照不含增值税的销售额或购进额来计算，显得更为方便。当然，现金折扣的计算基础究竟如何确定，最主要还是看债权债务双方之间的约定。

（二）持有期间的计量

应收账款持有期间主要处理坏账准备。对于坏账的核算，会计上有两种处理方法：（1）直接转销法，按发生数列支坏账损失，其不符合权责发生制原则和配比原则，现行企业会计制度不允许采用。（2）备抵法，按估计数计提坏账准备，发生坏账损失冲减准备，这是现行企业会计制度要求采用的方法。

企业对应收账款应采用备抵法核算，核算方法主要包括余额百分比法、账龄分析法、销货百分比法和个别认定法等。企业可以根据实际情况制定坏账准备计提方法，制定坏账准备计提比例。

有四项应收款项不能全额计提坏账准备：“当年发生的应收款项”，“计划重组的应收款项”，“关联方之间的应收款项”和“无确凿证据不能收回的应收款项”。

1. 应收账款余额百分比法

当期应提坏账准备 = 当期按应收账款计算的应提坏账准备金额 - 期初坏账准备科目贷方余额

2. 销货百分比法

与余额百分比法和账龄分析法不同，销货百分比法计提坏账准备时不考虑以前已经计提的坏账准备数额，而是简单地累计每期应计提数，使坏账准备的累计金额逐渐增大。

3. 账龄分析法

采用账龄分析法计提坏账准备时，收到债务单位当期偿还的部分债务后，剩余的应收账款不应改变其账龄，仍应按原账龄加上本期应增加的账龄确定。

4. 个别认定法

个别认定法并不是一定要求对每项应收账款逐一进行个别认定，而是指企业在采用余额百分比法、账龄分析法等方法计提坏账准备时，可以视具体情况对某项应收账款采用个别认定法。

三、应收账款的记录

应收账款的会计处理分为取得时、持有期间和收款时三个阶段。企业发生债务重组时，也涉及应收账款的核算。

时 间		会计处理	备 注
取得时		借：应收账款 贷：主营业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额）	注意有无商业折扣，“应收账款”和“主营业务收入”科目均需扣除发生的商业折扣
持有期间	计提坏账	借：管理费用 贷：坏账准备	
	发生坏账	借：坏账准备 贷：应收账款	
	收回坏账	借：应收账款 贷：坏账准备 借：银行存款 贷：应收账款	必须通过“应收账款”科目过渡
收款时		借：银行存款 财务费用（如发生现金折扣） 贷：应收账款	注意有无现金折扣，发生的现金折扣记入“财务费用”科目

四、应收账款的报告

参考“预付账款”知识点相关内容。

★历年考题分析

[2004年单选题] 下列关于资产减值会计处理的表述中，错误的是()。

- A. 与关联方发生的应收账款不应计提坏账准备
- B. 处置已计提减值准备的无形资产应同时结转已计提的减值准备
- C. 存在发生坏账可能性的应收票据应转入应收账款计提坏账准备
- D. 委托贷款本金的账面价值高于其可收回金额时应计提的减值准备

【答案】 A 【解析】 与关联方发生的应收账款也应计提坏账准备，只是不能全额计提减值准备。

§ 7 应收债权出售和融资

一、应收债权出售、融资业务的核算原则

应按照“实质重于形式”原则进行处理。

二、以应收债权为质押取得借款的核算

1. 取得借款时：

借：银行存款

 贷：短期借款

2. 有关该借款的其他处理等同于普通的短期借款。

3. 质押应收债权的会计处理等同于一般应收债权，只需设置备查簿，详细记录质押应收债权的账面余额、质押期及回收情况。

三、应收债权贴现的核算

1. 申请贴现的企业如果负有连带还款责任，比照以应收债权为质押取得借款方式处理。
2. 申请贴现的企业如果不负连带还款责任，比照应收债权贴现的会计处理。

§ 8 应付账款

一、预付账款的确认

预付账款根据购销合同和劳务合同确认。

二、预付账款的计量

预付账款一般按实际发生数进行计量。由于对方将用货物抵付预付账款，企业收取实物的风险一般要比收取现金的风险小，因而持有期间不计提坏账准备，但是，在有确凿证据证明预付账款不能收回或收回的可能性不大时，转入其他应收款后可以计提坏账准备。

三、预付账款的记录

预付账款情况不多的企业，可不设该科目，直接记入应付账款借方。

四、预付账款的报告

规模较大的企业一般会同时设立应收账款、预付账款、应付账款和预收账款四个账户，但规模较小的企业或预收、预付业务比较少的企业一般会将“预付账款”记入“应付账款”的借方，将“预收账款”记入“应收账款”的贷方，以便于简化账户体系。在编制资产负债表的时候，应依据这四个账户所属明细科目余额的性质分开列报：应收账款明细科目借方余额、预收账款明细科目借方余额，列入资产负债表“应收账款”项目；应收账款明细科目贷方余额、预收账款明细科目贷方余额，列入资产负债表“预收账款”项目；预付账款明细科目借方余额、应付账款明细科目借方余额，列入资产负债表“预付账款”项目；预付账款明细科目贷方余额、应付账款明细科目贷方余额，列入资产负债表“应付账款”项目。

§ 9 其他应收款

一、其他应收款的确认

其他应收款主要核算非购销、非劳务活动产生的往来。对于备用金，可单设科目核算，也可以在“其他应收款”科目核算。

二、其他应收款的计量

其他应收款按实际发生数计量。

三、其他应收款的记录

四、其他应收款的报告

其他应收款在资产负债表中的列示原理和应收账款、预付账款类似。其他应收款明细科目借方余额、其他应付款明细科目借方余额，列入资产负债表“其他应收款”项目；其他应收款明细科目贷方余额、其他应付款明细科目贷方余额，列入资产负债表“其他应付款”项目。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 下列属于其他货币资金核算内容的是()。
A. 库存人民币 B. 库存外币 C. 在途货币资金 D. 银行存款
2. 企业的存出保证金应记入的账户是()。
A. 应收账款 B. 应收票据 C. 其他应收款 D. 预付账款
3. 企业支付的银行承兑汇票手续费应记入()账户。
A. 管理费用 B. 其他业务支出 C. 财务费用 D. 营业外支出
4. 企业一般不得从现金收入中直接支付现金，因特殊情况需要坐支现金的，应事先报经()审查批准。
A. 工商行政管理部门 B. 上级主管部门
C. 税务部门 D. 开户银行

二、多项选择题

- 按现行制度规定，不能用“应收票据”及“应付票据”核算的票据有()。
A. 银行本票存款 B. 银行承兑汇票 C. 外埠存款 D. 商业承兑汇票
- 对下列各种情况进行会计处理时，应记入“坏账准备”科目借方的有()。
A. 首次按“应收账款”账户期末余额计提坏账准备
B. 收回过去已确认并转销的坏账
C. 期末“坏账准备”账户余额为贷方，且大于应计提数额
D. 发生坏账
E. 期末“坏账准备”余额在贷方，且小于应计提数
- 货币资金管理和控制的原则有()。
A. 严格职责分工 B. 实行交易分开 C. 实施内部稽核
D. 实施定期轮岗 E. 加强银行预留印鉴管理
- 计算带息商业汇票的到期值时，应考虑的因素有()。
A. 票面利率 B. 票面金额 C. 票据期限 D. 贴现率
- 下列项目中应记入“坏账准备”科目贷方的有()。
A. 经批准转销的坏账
B. 收回过去已经确认并转销的坏账
C. 确实无法支付的应付账款
D. 年末按应收账款余额的一定比例计提的坏账准备
E. 年末按销货百分比法计提的坏账准备

三、计算与会计处理题

- 甲公司采用“余额百分比法”核算坏账损失，坏账准备的提取比率为5%，有关资料如下：

(1) 2003年12月1日应收账款期初余额为100万元，坏账准备贷方余额为1万元；

(2) 12月5日，向乙公司销售产品210件，单价1万元，增值税税率17%，单位销售成本0.6万元，未收款；

(3) 12月25日，因产品质量原因，乙公司要求退回本月5日购买的10件商品，甲公司同意乙公司退货，并办理退货手续和开具红字增值税专用发票，甲公司收到乙公司退回的商品；

(4) 12月26日发生坏账损失4万元；

(5) 12月28日收回前期已确认的坏账1万元，存入银行；

(6) 2003年年末计提坏账准备。

要求：根据上述资料，编制有关业务的会计分录（金额单位：万元）。

- 甲企业为乙企业的母公司，经甲、乙双方协商，将甲企业的应收账款与乙企业的应收账款和无形资产进行交换。甲企业应收账款的账面余额为900万元，已计提坏账准备100万元；乙企业应收账款的账面余额为350万元，已计提坏账准备50万元，无形资产的账面余额为400万元（未计提减值准备），公允价值为500万元。不考虑换出无形资产所支付的相关税金。编制甲企业和乙企业的会计分录。

- 某公司销往外地产品一批，售价50 000元，给予购货方20%的商业折扣，另规定的现金折扣条件为2/10，3/20，n/30，适用的增值税税率为17%。已办妥委托收手续，该公司采用总价法核算（假设按含税价给予折扣）。

要求：

- 编制产品销售的会计分录；
- 编制10天内收款的会计分录；
- 编制10~20天内收款的会计分录；
- 编制20~30天内收款的会计分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

- 【答案】C 【解析】库存人民币与外币属于企业的库存现金，在途货币资金不能作为库存现金，也不是银行存款。对于不能作为库存现金和银行存款核算的货币资金，制度规定作为其他货币资金核算。

2. 【答案】C 【解析】存出保证金属于暂时垫付的款项，不是货款，不能记入“应收账款”、“预付账款”账户，应记入“其他应收款”科目核算。

3. 【答案】C 【解析】支付银行的承兑汇票手续费属于理财费用，应记入“财务费用”科目。

4. 【答案】D 【解析】对需要坐支的业务和企业，应由主管业务部门——银行审核批准，具体到某一企业的坐支业务，应由其开户银行审查批准。

二、多项选择题

1. 【答案】AC 【解析】“应收票据”账户及“应付票据”账户核算的内容是商业汇票的内容，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。银行本票存款和外埠存款属于其他货币资金的范畴。

2. 【答案】CD 【解析】选项A首次计提坏账，应记入“坏账准备”科目贷方；选项B在收回已确认并转销的坏账时，应转回应收账款，同时记入“坏账准备”科目贷方；选项E应补提坏账，所以记入“坏账准备”科目贷方。选项C应冲减余额大于应计提数的差额，借记“坏账准备”科目借方；选项D发生坏账应冲减已计提的坏账准备，记入“坏账准备”科目借方。

3. 【答案】ABCD 【解析】选项A、B、C、D属于货币资金管理和控制应遵循的原则，而选项E是货币资金内部控制的内容。

4. 【答案】ABC 【解析】汇票到期值 = 面值 × (1 + 票面利率) × 票据期限。所以应考虑的因素包括票面金额、票面利率、票据期限三项，与票据贴现业务无关。

5. 【答案】BDE 【解析】选项A需要冲减已计提的坏账，所以记入“坏账准备”科目借方；选项C应记入“资本公积”科目贷方。选项B需要重新登记“应收账款”，同时返还已冲减的坏账，即贷记“坏账准备”科目；选项D是年末“坏账准备”科目应有的余额，应记入贷方；选项E是年末计提并列入利润表的坏账准备，即在贷记“坏账准备”科目的同时，借记“管理费用”科目。所以正确答案应为B、D、E。

三、计算与会计处理题

1. 【答案】

(1) 12月5日销售商品时(单位:万元):

借: 应收账款	245.7
贷: 主营业务收入	210
应交税金——应交增值税(销项税额)	35.7
借: 主营业务成本	126
贷: 库存商品	126

(2) 12月25日收到B公司退回的商品时:

借: 主营业务收入	10
应交税金——应交增值税(销项税额)	1.7
贷: 应收账款	11.7
借: 库存商品	6
贷: 主营业务成本	6

(3) 12月26日发生坏账时:

借: 坏账准备	4
贷: 应收账款	4

(4) 12月28日发生坏账回收时:

借: 应收账款	1
贷: 坏账准备	1
借: 银行存款	1
贷: 应收账款	1

(5) 2003年计提坏账准备:

2003年12月31日应收账款余额 = 100 + 245.7 - 11.7 - 4 + 1 - 1 = 330(万元)

计提坏账准备前“坏账准备”账户余额 = 1 - 4 + 1 = -2(万元)

2003年坏账准备计提数额 = 330 × 5% + 2 = 18.5(万元)

借: 管理费用	18.5
贷: 坏账准备	18.5

2. 【答案】

甲企业以换入应收账款 300 万元与换出应收账款 800 万元的差额 500 万元，作为无形资产的入账价值，会计处理如下：

借：应收账款	3 500 000
坏账准备	1 000 000
无形资产	5 000 000
贷：应收账款	9 000 000
坏账准备	500 000

乙企业以换入应收款项的原账面价值 800 万元与换出应收款项账面价值 300 万元和无形资产账面价值 400 万元的差额 100 万元，作为坏账准备入账，加上换入应收款项原账面坏账准备 100 万元，坏账准备共增加 200 万元，会计处理如下：

借：应收账款	9 000 000
坏账准备	500 000
贷：应收账款	3 500 000
无形资产	4 000 000
坏账准备	2 000 000

3. 【答案】

(1) 销售时：

借：应收账款	46 800
贷：主营业务收入	40 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	6 800

(2) 如果在 10 天内收到货款，会计分录如下：

借：银行存款	45 864
财务费用（46 800 × 2%）	936
贷：应收账款	46 800

(3) 如果在 20 天内收到货款，会计分录如下：

借：银行存款	45 396
财务费用	1 404
贷：应收账款	46 800

(4) 如果超过了现金折扣的最后期限，会计分录如下：

借：银行存款	46 800
贷：应收账款	46 800

第三章 存 货

内容框架

1. 主要内容

- 存货范围的确认：存货范围的确认标准和构成
- 存货历史成本构成：各种不同来源取得的存货的入账价值
- 发出存货的计价方法：各种发出存货成本的计价方法
- 存货的期末计价：存货数量盘存方法，存货盘盈盘亏的会计处理和成本与可变现净值孰低法

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容没有变化。

复习提示

历年考试涉及本章知识点的题型多为单选题、多选题，分数为 4 分左右，考生应理解和把握本章的重点和难点，并需要做一定的练习。还要注意相关知识的综合性，如存货入账价值结合各种税费的核算，发出存货成本计价方法结合会计政策变更，存货跌价准备结合合并抵销分录等，以不断提高应试的能力。

一、本章重点

存货的确认、存货入账价值的确定、取得存货核算、发出存货成本计价方法、发出存货核算、存货期末计价及账务处理等问题是本章的重点。

二、本章难点

存货入账价值的确定、发出存货成本计价和存货期末计价等问题是本章的难点。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及 会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5	1	2							2	3.5
2003 年	1	1.5									1	1.5
2002 年	2	2	1	2							3	4
2001 年	3	3	1	2							4	5
2000 年	3	3	1	2							4	5

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，需要大家重点掌握存货入账价值的确定，存货发出的计价方法，用计划成本法、毛利率法和零售价法计算期末存货和本期发出存货的实际成本，存货期末计价的成本与可变现净值孰低法（尤其是可变现净值中估计售价的确定）。

§ 1 存货的确认

一、存货的含义

存货是指企业在正常生产经营过程中持有的以备出售的产成品或商品，或者为了出售仍然处在生产过程中的在产品，或者将在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。从存货的概念中可以看出，存货是

为销售或耗用而储存的有形资产，它包括：

- (1) 为销售而储存的有形资产，如商品、产成品、在产品、半成品等；
- (2) 为耗用而储存的有形资产，如原材料、包装物、低值易耗品、备品、备件等。

二、存货的确认条件

任何资产的确认，必须同时符合两个标准：一是符合资产定义，二是金额能够可靠地计量。

三、存货的分类

根据《企业会计准则——存货》的规定，存货主要包括：

(1) 原材料：指工业企业的原料、主要材料、辅助材料、外购半成品、修理用备件、包装材料、燃料等。

(2) 在产品：指工业企业正在制造、尚未完工的生产物。在产品包括正在加工、已加工完毕尚未检验、已检验尚未入库的产品。

(3) 半成品：指仍需进一步加工的中间产品。

(4) 产成品：指工业企业完工并验收入库的产品、代制品和代修品。

(5) 商品：指可供销售的物品。工业企业的商品包括产成品和对外销售的半成品；商业企业的商品包括外购和委托加工的各种商品。

(6) 包装物：指出租、出售、出借的，用于包装商品而储备的各种容器。

(7) 低值易耗品：指不作为固定资产的各种用具物品。

(8) 委托代销商品：指委托其他单位代销的商品。

四、存货跌价准备的确认

企业应定期检查存货的可变现净值，发现以下情形之一的，应考虑计提存货跌价准备：(1) 市价持续下跌无回升希望；(2) 原材料生产的产品成本大于产品销售价格；(3) 产品更新换代，使原材料不适应新产品要求，并且原材料市场价格低于原材料成本；(4) 商品、劳务过时或消费者偏好改变使市场需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；(5) 其他足以证明存货实质上发生减值的情形。

§ 2 存货的计量

一、实物计量

存货的实物计量有实地盘存制和永续盘存制两种方法，其内容、特点以及方法比较如下：

方法	内容	特点	注意事项
实地盘存制	期末对全部存货进行实地盘点，根据期末存货结存数量和盘存单价计算期末存货总金额，倒轧本期已耗用或已销售存货的成本	适用于自然消耗大、数量不稳定的鲜活商品等，但不能随时反映收、发、存动态和结转存货成本，容易掩盖仓库管理问题	根据存货类别，企业对于两种方法可混合采用，但前后期应保持一致
永续盘存制	对存货设置经常性库存记录，通过存货明细账逐笔或逐日登记收入和发出的存货，并随时记列结存数	有利于存货的管理，但工作量较大。在没有发生丢失和被盗的情况下，存货账户的余额应当与实际库存相符	

二、价值计量

1. 存货取得时的计价

(1) 存货取得时入账的价值基础是历史成本（实际成本）。

(2) 存货取得成本的构成如下：

取得渠道	类别	存货入账价值
外购和自制	工业企业	采购成本（采购价格、进口关税和其他税金、采购费用）+ 加工成本（直接人工、制造费用）+ 其他成本（设计费用等其他支出）
	商品流通企业	采购成本（采购价格、进口关税和其他税金）+ 其他成本（设计费用等其他支出）

取得渠道	类别	存货入账价值
投资者投入		投资各方确认价
接受捐赠	捐赠方提供凭据	凭据金额 + 相关税费
	捐赠方未提供凭据	同类或类似存货市价 + 相关税费
债务重组取得或以应收账款换入	不涉及补价	应收债权账面价值 - 可抵扣进项税额 + 相关税费
	支付补价	应收债权账面价值 - 可抵扣进项税额 + 相关税费 + 补价
	收到补价	应收债权账面价值 - 可抵扣进项税额 + 相关税费 - 补价
非货币性交易取得	不涉及补价	换出资产账面价值 - 可抵扣进项税额 + 相关税费
	支付补价	换出资产账面价值 - 可抵扣进项税额 + 相关税费 + 补价
	收到补价	换出资产账面价值 - 可抵扣进项税额 + 相关税费 + 应确认收益 - 补价
盘盈		同类或类似存货市价

确定外购存货采购成本时，应注意以下几个问题：

(1) 采购价格。采购价格中包括现金折扣，不包括商业折扣。

(2) 采购费用。采购费用包括采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、挑选整理费等费用。

(3) 其他税金。其他税金主要是指价内税（消费税、营业税、资源税等），不包括价外税（增值税）。但是，小规模纳税人支付的增值税、一般纳税人用于非应税项目和免税项目支付的增值税，应计入存货的成本。

(4) 外购货物中发生的合理损耗、非合理损耗的会计处理。

★历年考题分析

【2000年单选题】某工业企业为增值税一般纳税人。购入乙种原材料5 000吨，收到的增值税专用发票上注明的售价为每吨1 200元，增值税税额为1 020 000元。另发生运输费用60 000元，装卸费用20 000元，途中保险费用18 000元。原材料运抵企业后，验收入库原材料为4 996吨，运输途中发生合理损耗4吨。该原材料的入账价值为()元。

A. 6 078 000 B. 6 098 000 C. 6 093 800 D. 6 089 000

【答案】C 【解析】原材料的入账价值 = $5\,000 \times 1\,200 + (60\,000 - 60\,000 \times 7\%) + 20\,000 + 18\,000 = 6\,093\,800$ (元)

2. 存货发出时的计价

发出存货计价方法包括5种：个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动平均法、后进先出法。其计算方法和特点如下：

种类	计算方法	特点
个别计价法	逐一辨认发出存货和期末存货所属的购进、生产批别，分别按其购进、生产时确定的单位成本，计算发出存货和期末存货成本	存货成本流转和实物流转相一致，成本比较合理、准确，实务操作工作量大，适用于贵重物品
先进先出法	以“先购进存货先发出”为假定前提	期末存货成本接近市价
加权平均法	$\text{存货单位成本} = (\text{月初存货实际成本} + \text{本月进货实际成本}) \div (\text{月初存货数量} + \text{本月进货数量})$ $\text{本月发出存货成本} = \text{本月发出存货数量} \times \text{存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{存货单位成本}$	存货成本分摊较为折中，月末一次计算成本

种 类	计算方法	特 点
移动平均法	$\text{存货单位成本} = (\text{原有存货实际成本} + \text{本次进货实际成本}) \div (\text{原有存货数量} + \text{本次进货数量})$ $\text{本次发出存货成本} = \text{本次发货数量} \times \text{本次发货前存货单位成本}$ $\text{月末库存存货成本} = \text{月末库存存货数量} \times \text{月末存货单位成本}$	月中分次计算成本，即购进一次存货，计算一次成本
后进先出法	以“后购进存货先发出”为假定前提	在物价持续上涨时期比较稳健

★历年考题分析

[2003年单选题]某股份有限公司为商品流通企业，发出存货采用加权平均法结转成本，按单项存货计提存货跌价准备；存货跌价准备在结转成本时结转。该公司2002年年初存货的账面余额中包含甲产品1200件，其实际成本为360万元，已计提的存货跌价准备为30万元。2002年该公司未发生任何与甲产品有关的进货，甲产品当期售出400件。2002年12月31日，该公司对甲产品进行检查时发现，库存甲产品均无不可撤销合同，其市场销售价格为每件0.26万元，预计销售每件甲产品还将发生销售费用及相关税金0.005万元。假定不考虑其他因素的影响，该公司2002年年末对甲产品计提的存货跌价准备为()万元。

- A. 6 B. 16 C. 26 D. 36

【答案】B 【解析】2002年年末对甲产品计提的存货跌价准备 = [(360 - 360 ÷ 1200 × 400) - (30 - 400 ÷ 1200 × 30)] - (800 × 0.26 - 800 × 0.005) = 16 (万元)

存货简化核算方法包括计划成本法、毛利率法、零售价法，其计算公式如下：

方法	计算公式	备 注
计划成本法	$\text{实际成本} = \text{计划成本} \pm \text{成本差异}$ $\text{本月发出材料负担的成本差异} = \text{发出材料计划成本} \times \text{材料成本差异率}$ $\text{材料成本差异率} = (\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}) \div (\text{月初结存材料计划成本} + \text{本月收入材料计划成本}) \times 100\%$ $\text{上月材料成本差异率} = \text{月初结存材料成本差异} \div \text{月初结存材料计划成本} \times 100\%$	根据《企业会计制度》规定，一般情况下应采用本月材料成本差异率计算材料成本差异。委托加工材料时应采用上月材料成本差异率计算材料成本差异。如两者计算结果相差不大，一般情况下也可采用上月材料成本差异率计算材料成本差异
毛利率法	$\text{销售成本} = \text{销售净额} \times (1 - \text{毛利率})$	公式中毛利率采用前期实际或本期计划毛利率。采用这种方法，商品账平时只记数量不记金额，季初前两个月采用上述方法计算销售成本，季末最后一个月根据最后进价法（先进先出法）等方法，确定季末存货成本，倒挤全季销售成本，减去前两个月成本，确定第三个月销售成本
零售价法	$\text{成本率} = (\text{期初存货成本} + \text{本期购货成本}) \div (\text{期初存货售价} + \text{本期购货售价}) \times 100\%$ $\text{期末存货成本} = \text{期末存货售价总额} \times \text{成本率}$ $\text{本期销售成本} = \text{期初存货成本} + \text{本期购货成本} - \text{期末存货成本}$	期初和购进存货按成本和零售价同时记录，销售只按售价记录

★历年考题分析

[2002年单选题]甲公司期末原材料的账面余额为100万元，数量为10吨。该原材料专门用于生产与乙公司所签订合同约定的20台Y产品。该合同约定：甲公司为乙公司提供Y产品20台，每台售价10万元

(不含增值税, 本题下同)。将该原材料加工成 20 台 Y 产品尚需加工成本总额为 95 万元。估计销售每台 Y 产品还需发生相关税费 1 万元 (不含增值税, 本题下同)。本期期末市场上该原材料每吨售价为 9 万元, 估计销售每吨原材料尚需发生相关税费 0.1 万元。期末该原材料的可变现净值为()万元。

- A. 85 B. 89 C. 100 D. 105

【答案】A 【解析】原材料可变现净值 = 20 × 10 - 20 × 1 - 95 = 85 (万元)

[2002 年单选题] 某商业批发企业采用毛利率法计算期末存货成本。2002 年 5 月份, 甲类商品的月初成本总额为 2 400 万元, 本月购货成本为 1 500 万元, 本月销售收入为 4 550 万元。甲类商品 4 月份的毛利率为 24%。该企业甲类商品在 2002 年 5 月末的成本为()万元。

- A. 366 B. 392 C. 404 D. 442

【答案】D 【解析】(2 400 + 1 500) - 4 550 × (1 - 24%) = 442 (万元)

3. 存货的期末计价

存货期末应按成本与可变现净值孰低计价。

(1) 可变现净值的确定

计算公式为：

可变现净值 = 估计售价 - 估计完工成本 - 估计销售费用及税金

(2) 期末计价方法

根据谨慎性原则, 企业会计准则制度要求对资产计提八项减值准备, 一般情况下, 流动资产 (不含投资项目) 计提的减值准备计入管理费用, 长期资产 (不含投资项目) 计提的减值准备计入营业外支出, 投资项目计提的减值准备计入投资收益。存货的期末计价应采用成本与可变现净值孰低法, 如果期末存货可变现净值低于成本, 企业应按其差额计提存货跌价准备, 计入管理费用。

资产减值准备的计算通常有单项比较法、分类比较法和总额比较法三种方法。

计提存货跌价准备的三种方法中, 单项比较法、分类比较法和总额比较法对企业成本的影响以及具体运用范围见下表：

方法	对成本的影响	运 用
单项比较法	期末成本最低	我国准则规定一般情况下应采用该方法
分类比较法	期末成本居中	我国准则规定对于数量繁多、单价较低的存货可采用该方法, 对于用途类似、系列相关的存货, 也允许合并计提存货跌价准备
总额比较法	期末成本最高	我国准则不允许采用该方法

§ 3 存货的记录和报告

一、存货的记录

1. 原材料的核算

(1) 取得原材料的核算

了解“物资采购”和“在途物资”科目。

取得渠道		会计处理
外购	单货同到	借：原材料 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、应付账款、应付票据
	单到货未到	①单到时 借：在途物资 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、应付账款、应付票据 ②材料到达, 验收入库 借：原材料 贷：在途物资

取得渠道		会计处理
外购	货到单未到	①货到月末估进 借：原材料 贷：应付账款——暂估应付账款 ②次月初冲回 借：原材料（红字登记金额） 贷：应付账款——暂估应付账款（红字登记金额） ③单到时 借：原材料 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款、应付账款、应付票据
自制		借：原材料 贷：生产成本
投资者投入		借：原材料 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：实收资本、股本 资本公积
接受捐赠		借：原材料 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 银行存款

(2) 发出原材料的核算

渠 道	会计处理
生产经营领用	借：生产成本 制造费用 营业费用 管理费用 贷：原材料
委托加工发出	借：委托加工物资 贷：原材料
基建、福利部门领用	借：在建工程 应付福利费 贷：原材料 应交税金——应交增值税（进项税额转出）
出售	①借：银行存款、应收账款 贷：其他业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额） ②借：其他业务支出 贷：原材料

2. 包装物的核算

渠 道		会计处理
生产领用		借：生产成本 贷：包装物
随同商品出售	不单独计价	借：营业费用 贷：包装物
	单独计价	①借：银行存款、应收账款 贷：其他业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额） ②借：其他业务支出 贷：包装物
出租		①领用时 借：其他业务支出 贷：包装物 ②收到租金 借：现金、银行存款 贷：其他业务收入 ③收到押金 借：现金、银行存款 贷：其他应付款 ④退回押金 借：其他应付款 贷：现金、银行存款 ⑤逾期没收押金 借：其他应付款 贷：应交税金——应交增值税（销项税额） 其他业务收入 借：其他业务支出 贷：应交税金——应交消费税 ⑥包装物报废的残料价值 借：原材料 贷：其他业务支出
出借		①领用时 借：营业费用 贷：包装物 ②收到押金 借：现金、银行存款 贷：其他应付款 ③退回押金 借：其他应付款 贷：现金、银行存款 ④逾期没收押金 借：其他应付款 贷：应交税金——应交增值税（销项税额） 其他业务收入 借：其他业务支出 贷：应交税金——应交消费税 ⑤包装物报废的残料价值 借：原材料 贷：营业费用

3. 低值易耗品的核算

低值易耗品摊销方法：一次转销法、五五摊销法、分次摊销法。

摊销方法	会计处理
一次转销法	①领用时 借：制造费用 管理费用 营业费用 贷：低值易耗品 ②报废时残料价值 借：原材料 贷：制造费用 管理费用 营业费用
分次摊销法	①领用时 借：待摊费用 贷：低值易耗品 ②摊销时 借：制造费用 管理费用 营业费用 贷：待摊费用 ③报废时残料价值 借：原材料 贷：制造费用 管理费用 营业费用

4. 委托加工物资的核算

步骤	会计处理
拨付委托加工物资	借：委托加工物资 贷：原材料、库存商品
支付加工费、增值税	借：委托加工物资 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款
交纳消费税	用于直接销售 借：委托加工物资 贷：应付账款、银行存款
	用于连续生产 借：应交税金——应交消费税 贷：应付账款、银行存款
收回委托加工物资	借：原材料、库存商品 贷：委托加工物资

5. 成本与可变现净值孰低法

成本与可变现净值的会计处理，理论上直接转销法和备抵法两种。我国现行会计制度要求采用备抵法核算，不允许采用直接转销法核算。

方法	会计处理
直接转销法	借：管理费用 贷：有关存货科目
备抵法	借：管理费用 贷：存货跌价准备

★历年考题分析

[2004年单选题] 甲公司系上市公司, 2003年年末库存乙原材料、丁产成品的账面余额分别为1 000万元和500万元; 年末计提跌价准备前库存乙原材料、丁产成品计提的跌价准备的账面余额分别为0万元和100万元。库存乙原材料将全部用于生产丙产品, 预计丙产成品的市场价格总额为1 100万元, 预计生产丙产品还需发生除乙原材料以外的总成本为300万元, 预计为销售丙产成品发生的相关税费总额为55万元。丙产成品销售中有固定销售合同的占80%, 合同价格总额为900万元, 丁产成品的市场价格总额为350万元, 预计销售丁产成品发生的相关税费总额为18万元。假定不考虑其他因素, 甲公司2003年12月31日应计提的存货跌价准备为()。

- A. 23 B. 250 C. 303 D. 323

【答案】C 【解析】丙产成品的价格确定如下: 20%的产品按一般市场价格确定即可, $20\% \times 1\ 100 = 220$ (万元), 则价格总额 = $900 + 220 = 1\ 120$ (万元), 可变现净值 = $1\ 120 - 300 - 55 = 765$ (万元), 与1 000万元比较, 计提跌价准备235万元; 丁产成品可变现净值 = $350 - 18 = 332$ (万元), 与500万元比较, 计提跌价准备168万元, 因为原来已提100万元, 所以只需计68万元。假定不考虑其他因素, 甲公司2003年12月31日应计提的存货跌价准备为: $235 + 68 = 303$ (万元)。

[2001年单选题] 某股份有限公司从20×1年1月1日起对期末存货采用成本与可变现净值孰低计价, 成本与可变现净值的比较采用单项比较法。该公司20×1年6月30日A、B、C三种存货的成本分别为: 30万元、21万元、36万元; A、B、C三种存货的可变现净值分别为: 28万元、25万元、36万元。该公司当年6月30日资产负债表中反映的存货净额为()万元。

- A. 85 B. 87 C. 88 D. 91

【答案】A 【解析】存货净额 = $28 + 21 + 36 = 85$ (万元)

6. 盘盈、盘亏、毁损的处理

情 形		会计处理	
盘盈	发生时	借: 有关存货科目 (计划成本或估计成本) 贷: 待处理财产损益 (计划成本或估计成本)	
	批准处理时 (期末时)	借: 待处理财产损益 贷: 管理费用	
盘亏和毁损	发生时	借: 待处理财产损益 贷: 有关存货科目 (计划成本或实际成本) 应交税金——应交增值税 (进项税额转出) 盘亏的存货按计划成本转出时, 月末需要结转材料成本差异	
	批准处理时 (期末时)	自然损耗造成的	借: 管理费用 贷: 待处理财产损益
		计量差错和管理不善造成的	借: 管理费用 其他应收款 (过失人和保险公司赔偿) 银行存款 (残值) 贷: 待处理财产损益
	自然灾害造成的	借: 营业外支出 贷: 待处理财产损益	

★历年考题分析

[2004年多选题] 下列有关存货会计处理的表述中, 正确的有()。

- A. 因自然灾害造成的存货净损失, 计入营业外支出
B. 随商品出售单独计价的包装物成本, 计入其他业务支出
C. 一般纳税人进口原材料交纳的增值税, 计入相关原材料的成本

- D. 结转商品销售成本时，将相关存货跌价准备调整主营业务成本
- E. 因非货币性交易换出存货而同时结转的已计提跌价准备，不冲减当期管理费用

【答案】ABE 【解析】选项C不正确。一般纳税人进口原材料缴纳的增值税，不应计入相关原材料的成本。选项D也不正确。结转商品销售成本时，将相关存货跌价准备调整当期管理费用。

二、存货的报告

资产负债表列示的“存货”项目应当包括“物资采购”、“原材料”、“低值易耗品”、“包装物”、“自制半成品”、“生产成本”、“库存商品”、“委托加工物资”、“委托代销商品”、“材料成本差异”和“存货跌价准备”等科目的余额。其中，借方余额为加项，贷方余额为减项。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 乙企业“原材料”科目借方余额300万元，“生产成本”科目借方余额200万元，“物资采购”科目借方余额50万元，“受托代销商品”科目借方余额100万元，“代销商品款”科目贷方余额100万元，“材料成本差异”科目贷方余额30万元，“存货跌价准备”科目贷方余额20万元。该企业期末资产负债表中“存货”项目的金额为()万元。

- A. 700
- B. 500
- C. 560
- D. 540

2. 下列各项中，不属于存货范围的有()。

- A. 尚在加工中的在产品
- B. 委托加工存货
- C. 购货单位已交款并已开出提货单，而尚未提走的货物
- D. 款项已支付，而尚未运达企业的存货

3. 某企业2003年1月1日存货为200件，单价为50元，1月10日购进200件，单价为60元，1月20日售出200件。该企业对期末存货采用加权平均法计价，则本月发出存货的成本为()元。

- A. 11 000
- B. 12 000
- C. 10 000
- D. 9 000

4. 某商场采用毛利率法对商品的发出和结存进行日常核算。2001年10月份，甲类商品期初库存余额为20万元。该类商品本月购进为60万元，本月销售收入为92万元，本月销售折让为2万元。上月该类商品按扣除销售折让后计算的毛利率为30%。假定不考虑相关税费，2001年10月份该类商品月末库存成本为()万元。

- A. 15.6
- B. 17
- C. 52.4
- D. 53

5. 某零售商店年初库存商品成本为25万元，售价总额为36万元。当年购入商品的实际成本为60万元，售价总额为100万元。当年销售收入为当年购入商品售价总额的80%。在采用零售法的情况下，该商店年末库存商品成本为()万元。

- A. 33.6
- B. 35
- C. 30
- D. 40

二、多项选择题

1. 下列项目中，应当计提存货跌价准备的有()。

- A. 市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望
- B. 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格
- C. 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本
- D. 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌
- E. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形

2. 以下项目中，构成存货加工成本的有()。

- A. 直接材料
- B. 直接人工
- C. 按一定方法分配的材料运费
- D. 按一定方法分配的产品设计费用
- E. 按一定方法分配的制造费用

3. 企业计提存货跌价准备时，可以采用的计提方法有()。

- A. 按照单个项目计提

B. 如果产品系列的单个项目难以区分,该产品系列可以合并计提

C. 数量较多、单价较低的存货可以按照类别计提

D. 可以按全部存货总体计提

E. 准则无具体规定

4. 下列项目中,应计入工业企业存货采购成本的有()。

A. 现金折扣

B. 商业折扣

C. 途中合理损耗

D. 入库前挑选整理费

E. 运杂费

5. 一般纳税人企业委托其他单位加工材料收回后直接对外销售的,其发生的下列支出中,应计入委托加工物资成本的有()。

A. 加工费

B. 增值税

C. 发出材料的实际成本

D. 消费税

E. 往返运杂费支出

三、计算及会计处理题

1. A企业为增值税一般纳税人,增值税税率为17%,所得税税率为33%。材料的核算采用实际成本计价,2003年3月份发生下列经济业务:

(1) 购入原材料一批,增值税专用发票上注明的价款为10 000元,增值税1 700元,材料已验收入库,货款尚未支付;

(2) 接受某投资者投入的原材料一批,增值税专用发票上注明的价款为50 000元,增值税8 500元,材料已验收入库,双方协商确定的价格为58 500元;

(3) 收到某单位捐赠的全新设备一台,该设备的市场价为100 000元, A企业另支付运杂费等2 000元。

要求:根据上述业务编制有关的会计分录。

2. 某工业企业为增值税一般纳税人,材料按计划成本计价核算。甲材料计划单位成本为每公斤10元。该企业2003年6月份有关资料如下:

(1) “原材料”账户月初借方余额10 000元,“材料成本差异”账户月初贷方余额500元,“物资采购”账户月初借方余额40 000元(上述账户核算的均为甲材料)。

(2) 6月7日,企业上月已付款的甲材料4 040公斤如数收到,已验收入库。

(3) 6月22日,从外地A公司购入甲材料8 000公斤,增值税专用发票注明的材料价款为80 000元,增值税税额13 600元,运费1 000元(运费的增值税按7%计算扣除)。企业已用银行存款支付各种款项,材料尚未到达。

(4) 6月25日,从A公司购入的甲材料到达,验收入库时发现短缺40公斤,经查明为途中定额内自然损耗,按实收数量验收入库。

(5) 6月30日,汇总本月发料凭证,本月共发出甲材料7 000公斤,全部用于产品生产。

要求:根据上述业务编制相关的会计分录,并计算本月发生的增值税进项税额、本月材料成本差异率、本月发出材料应负担的成本差异及月末库存材料的实际成本。

3. 甲上市公司原材料按计划成本计价。A材料计划单位成本为305元/公斤,期末存货按成本与可变现净值孰低法计价。该公司2002年A材料有关资料如下:

(1) 4月30日,从外地购入1 000公斤,增值税专用发票上注明的价款为300 000元,增值税税额为51 000元。另发生运杂费1 500元(不考虑进项税额抵扣),装卸费340元。各种款项已用银行存款支付,材料尚未运到。

(2) 5月10日,所购A材料运达企业,验收入库的实际数量为980公斤,短缺为定额内合理损耗。

(3) 由于该公司调整产品结构,导致上述A材料一直积压在库。A材料6月30日和12月31日的可实现净值分别为295 000元和299 000元。

要求:

(1) 计算A材料实际采购成本和材料成本差异。

(2) 编制A材料采购、入库、中期期末和年末计提跌价准备的会计分录。

4. 某工业企业采用计划成本进行原材料的核算,并按单个存货项目的成本与可变现净值孰低法对期末存货计价。2001年12月初结存甲材料的计划成本为200 000元,本月收入甲材料的计划成本为400 000元,本月发出甲材料的计划成本为350 000元;甲材料成本差异月初数为4 000元(超支),本月收入甲材料成本差异为8 000元(超支)。2001年12月31日库存甲材料的可变现净值为账面实际成本的90%。

要求：计算该企业 2001 年 12 月 31 日应记入资产负债表“存货”项目中的甲材料金额。

5. 某公司期末库存 A 材料 20 吨，每吨实际成本 1 600 元，每吨直接外售的可变现净值为 1 500 元。全部 20 吨 A 材料将用于生产甲产品 10 件，甲产品每件加工成本为 2 000 元，每件一般售价为 5 000 元，现有 8 件已签订销售合同，每件合同价为 4 500 元。假定销售税费均为售价的 10%。

要求：计算 A 材料的期末可变现净值和应计提跌价准备。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】存货项目金额 = 300 + 200 + 50 + (100 - 100) - 30 - 20 = 500 (万元)

2. 【答案】C 【解析】购货单位已交款并已开出提货单表明该货物的所有权已归购货方，其未提走的货物，销货方有责任保管，但已无所有权，所以不属于销售方的存货。选项 A、B、D 因拥有该货物的所有权，所以应作为存货资产处理。

3. 【答案】A 【解析】加权平均单价 = $(200 \times 50 + 200 \times 60) \div (200 + 200) = 55$ (元)

发出存货成本 = $200 \times 55 = 11\,000$ (元)

4. 【答案】B 【解析】毛利 = $(92 - 2) \times 30\% = 27$ (元)

销售成本 = $(92 - 2) - 27 = 63$ (元)

月末库存成本 = $(20 + 60) - 63 = 17$ (元)

5. 【答案】B 【解析】成本率 = $(25 + 60) / (36 + 100) \times 100\% = 62.5\%$

月末库存商品成本 = $[36 + 100 \times (1 - 80\%)] \times 62.5\% = 35$ (万元)

二、多项选择题

1. 【答案】ABCDE 【解析】以上各项均符合准则规定。

2. 【答案】BE 【解析】《企业会计准则——存货》规定：存货的加工成本包括直接人工以及按一定方法分配的制造费用。选项 A 和选项 C 属于采购成本，选项 D 属于其他成本。

3. 【答案】ABC 【解析】《企业会计准则——存货》规定：“存货跌价准备应当按照单个存货项目计提。”但是，在某些情况下，比如，与具有类似目的或最终用途并在同一地区生产和销售的产品系列相关，且难以将其与该产品系列的其他项目区别开来估价进行估价的存货，准则规定，可以合并计提存货跌价准备。另外，对于数量繁多、单价较低的存货，准则也规定可以按存货类别计提存货跌价准备。

4. 【答案】ACDE 【解析】准则规定存货采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、运输费、装卸费、保险费以及其他可以直接归属于存货采购的费用。选项 C、D、E 构成存货采购成本。采购价格中包括现金折扣，不包括商业折扣，所以选项 B 不包括在采购成本中。

5. 【答案】ACDE 【解析】增值税属于价外税，一般纳税企业的存货成本中不包括增值税。存货成本包括采购成本、加工成本及其他成本，而且此业务中收回加工物资后直接对外销售，则由加工企业代收代缴的消费税也应计入加工物资成本，所以选择 A、C、D、E。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 购入材料：

借：原材料	10 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	1 700
贷：应付账款	11 700

(2) 接受投入的原材料：

借：原材料	50 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	8 500
贷：实收资本	58 500

(3) 接受捐赠的设备：

借：固定资产	102 000
贷：资本公积——接受捐赠非现金资产准备	67 000
递延税款（ $100\,000 \times 33\%$ ）	33 000
银行存款	2 000

2. 【答案】

(1) 6月7日收到材料时：

借：原材料	40 400
贷：物资采购	40 000
材料成本差异	400

(2) 6月22日从外地购入材料时：

增值税进项税额 = $13\ 600 + 1\ 000 \times 7\% = 13\ 670$ (元)

借：物资采购	80 930
应交税金——应交增值税（进项税额）	13 670
贷：银行存款	94 600

(3) 6月25日收到6月22日购入的材料时：

借：原材料	79 600
材料成本差异	1 330
贷：物资采购	80 930

(4) 6月30日计算材料成本差异率和发出材料应负担的材料成本差异额，编制相关会计分录：

材料成本差异率 = $[-500 + (40\ 000 - 40\ 400) + (80\ 930 - 79\ 600)] \div (10\ 000 + 40\ 400 + 79\ 600)$
= 0.33%

发出材料应负担的材料成本差异 = $70\ 000 \times 0.33\% = 231$ (元)

借：生产成本	70 000
贷：原材料	70 000
借：生产成本	231
贷：材料成本差异	231

(5) 月末结存材料的实际成本：

月末结存材料的实际成本 = $(10\ 000 + 40\ 400 + 79\ 600) - 70\ 000 + (1\ 330 - 400 - 500) - 231$
= 60 199 (元)

3. 【答案】

(1) A材料实际采购成本 = $300\ 000 + 1\ 500 + 340 = 301\ 840$ (元)

A材料成本差异 = $301\ 840 - 305 \times 980 = 2\ 940$ (元)

(2) ①采购付款时

借：物资采购	301 840
应交税金——应交增值税（进项税额）	51 000
贷：银行存款	352 840

②验收入库

借：原材料	298 900
材料成本差异	2 940
贷：物资采购	301 840

③中期期末计提跌价准备

借：管理费用	6 840
贷：存货跌价准备	6 840

④年末计提存货跌价准备

借：存货跌价准备	4 000
贷：管理费用	4 000

4. 【答案】

由于2001年12月31日库存甲材料的可变现净值为账面实际成本的90%，所以计入资产负债表“存货”项目中的甲材料金额应为该材料的可变现净值。

材料成本差异率 = $(4\ 000 + 8\ 000) \div (200\ 000 + 400\ 000) \times 100\% = 2\%$

发出材料负担的差异 = $350\ 000 \times 2\% = 7\ 000$ (元) (超支)

年末甲材料计划成本 = $200\ 000 + 400\ 000 - 350\ 000 = 250\ 000$ (元)

年末甲材料成本差异 = $4\ 000 + 8\ 000 - 7\ 000 = 5\ 000$ (元) (超支)

年末甲材料实际成本 = 250 000 + 5 000 = 255 000 (元)

年末甲材料可变现净值 = 255 000 × 90% = 229 500 (元)

计入资产负债表“存货”项目中的甲材料金额为 229 500 元。

5. 【答案】

由于 A 材料生产的甲产品的成本价为 5 200 (1 600 × 20 ÷ 10 + 2 000) 元高于一般售价 5 000 元, 说明甲产品发生了减值, 这时需要计算 A 材料的可变现净值。

全部 20 吨 A 材料生产的甲产品中有 80% (8 ÷ 10) 有合同订购, 有 20% 没有合同订购, 所以有合同订购的 A 材料的可变现净值将按照甲产品的合同价计算, 而没有合同订购的 A 材料的可变现净值将按照甲产品的一般售价计算, 都不可以直接用 A 材料的外售价格确定。

每件甲产品耗用的 A 材料的成本 = 20 ÷ 10 × 1 600 = 3 200 (元)

有合同订购的每件甲产品耗用的 A 材料的可变现净值 = 4 500 × (1 - 10%) - 2 000 = 2 050 (元)

无合同订购的每件甲产品耗用的 A 材料的可变现净值 = 5 000 × (1 - 10%) - 2 000 = 2 500 (元)

由于有合同订购和无合同订购的甲产品耗用的 A 材料可变现净值均低于成本, 说明有合同订购和无合同订购的甲产品耗用的 A 材料均发生了减值。

有合同订购的甲产品确认的 A 材料可变现净值 = [4 500 × (1 - 10%) - 2 000] × 8 = 16 400 (元)

无合同订购的甲产品确认的 A 材料可变现净值 = [5 000 × (1 - 10%) - 2 000] × 2 = 5 000 (元)

期末 A 材料可变现净值 = 16 400 + 5 000 = 21 400 (元)

期末 A 材料成本 = 20 × 1 600 = 32 000 (元)

可变现净值低于成本, 因此需要计提跌价准备:

期末 A 材料应计提的跌价准备 = 32 000 - 21 400 = 10 600 (元)

第四章 投 资

内容框架

1. 主要内容

- 短期投资
 - 短期投资成本确定
 - 短期投资损益确定
 - 短期投资处置
- 长期股权投资
 - 长期股权投资初始投资成本确定
 - 新的投资成本的确定
 - 成本法、权益法及两者相互转换
 - 追加投资股权投资差额的会计处理
 - 股权投资差额与计提减值准备的处理
 - 股票股利
 - 可转换公司债券转换为股份
 - 长期股权投资处置
- 长期债券投资
 - 长期债券投资初始投资成本的确定
 - 长期债券溢折价摊销和利息计提
 - 可转换公司债券
 - 其他长期债券投资
 - 长期债券投资损益确认及处置
 - 委托贷款的核算
- 投资的期末计价
 - 短期投资期末计价
 - 长期投资减值
 - 投资的划转
 - 投资在会计报表中的披露

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章增加“追加投资股权投资差额的会计处理、股权投资差额与计提减值准备的会计处理”的内容。

复习提示

本章是考试的重点章节，在历年考试中都占有 10 分左右分值，除有较多的客观题外，经常与其他重点章节内容组成综合题，由于投资的内容和以后章节中固定资产、无形资产、所有者权益、债务重组、非货币性交易、会计政策变更、会计差错更正、资产负债表日后事项、合并会计报表、关联方关系及其交易的披露有着很多的关联性，更适合出一些跨章节题目。比如 2004 年的考试就以投资为主要内容设计了综合题第一题。

一、本章重点

投资成本的确定（初次和再次）、权益的确定、投资期末计价、投资处置以及可转换公司债券的核算。

二、本章难点

权益法的运用以及成本法转为权益法，特别是追加投资股权投资差额的会计处理、股权投资差额与计提减值准备的会计处理。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及 会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年							1	8			1	8
2003 年	1	1					1	10			2	11
2002 年											0	0
2001 年	5	5	1	2	2	2					8	9
2000 年	2	2	1	2	2	2					5	6

说明：2004 年考试中的综合题第一题以投资为主要内容，同时也结合债务重组、非货币交易、无形资产等内容；计算及会计处理题第二题则是综合日常资产负债等业务编制现金流量表，其中投资业务比例很小，两个题目涉及投资内容约计 8 分。

重难点详解与历年考题分析

通过本章节学习，大家应掌握短期投资入账价值的确定及主要的账务处理；掌握短期投资的期末计价；掌握长期股权投资成本的确定；掌握长期股权投资核算的成本法与权益法；掌握追加投资股权投资差额的会计处理；掌握长期股权投资的期末计价；掌握股权投资差额与计提减值准备的处理；掌握长期债权投资成本的确定；掌握长期债权投资取得、溢折价摊销的核算。

§ 1 短期投资

一、短期投资的确认

对于流动资产和长期资产，我们一般以 1 年或长于 1 年的一个营业周期为划分依据，但是对于投资，却是个特例。划分长期投资和短期投资的依据是持有目的，而不是时间期限。

（一）短期投资概述

短期投资通常是指易于变现、持有时间较短、不以控制被投资单位为目的的投资。从概念中可以看出短期投资的三个特点：（1）易变现；（2）持有时间较短；（3）不以控制被投资单位为目的。

（二）短期投资确认条件

短期投资的概念和特点，决定了短期投资的两个确认条件，不符合两个条件之一的，应作为长期投资核算：（1）短期投资必须有明确市价，能公开交易；（2）短期投资只是作为剩余资金存放形式。

（三）短期投资的分类

目前作为短期投资核算的只有三类：（1）股票市场上交易的股票；（2）基金；（3）债券市场上交易的债券。相应地，短期投资一般设置“股票”、“债券”、“基金”三个明细科目核算。

（四）短期投资和长期投资的划转

其实，一项投资，是作为短期投资核算还是长期投资核算，并非仅仅依赖时间上的判断，而且取决于管理当局意图，即取得该项投资是准备短期持有，还是长期持有；取得该项投资是以获利为目的，还是以控制被投资单位为目的。一旦管理当局的意图发生了改变，就有可能产生“投资划转”的问题。

第一，对于原有短期投资，管理当局一旦准备长期持有，并以控制被投资单位为目的，短期投资应划转为长期投资核算。

第二，对于原有长期投资，管理当局一旦准备短期持有，并准备随时出售变现，这时并没有必要多此一举，将其划转为短期投资再进行处置，只需按照长期投资处置进行会计处理就可以了。

二、短期投资的计量

对于短期投资的计量，分为取得时、持有期间和处置时三个阶段。

(一) 短期投资取得时的计量

短期投资取得时的入账价值，因现金购入、投资者投入、接受捐赠、债务重组取得、非货币性交易等渠道的不同而有所不同。

取得渠道		短期投资入账价值	备注
现金购入		买价 + 相关税费	
投资者投入		投资各方确认的价值	
债务重组取得或以应收账款换入	不涉及补价	应收债权账面价值 + 相关税费	1. 对于股票投资，包含的已宣告尚未领取的现金股利，应从短期投资入账价值中扣除，单独作为“应收股利”核算 2. 对于债券投资，包含已到期但尚未领取的债券利息，应从短期投资入账价值中扣除，单独作为“应收利息”核算
	支付补价	应收债权账面价值 + 相关税费 + 补价	
	收到补价	应收债权账面价值 + 相关税费 - 补价	
非货币性交易取得	不涉及补价	换出资产账面价值 + 相关税费	
	支付补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 补价	
	收到补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 应确认收益 - 补价	

(二) 短期投资持有期间的计量

在短期投资持有期间，主要涉及收到现金股利或利息的处理、期末计价两个问题。

1. 收到现金股利或利息的处理

根据谨慎性原则和重要性原则，短期投资持有期间收到的现金股利或利息，一律不确认收益。短期投资持有期间收到的现金股利或利息，按以下原则处理：(1) 原已计入应收项目的，冲减应收项目。收到的现金股利，冲减“应收股利”；收到的利息，冲减“应收利息”。(2) 取得后获得的，冲减短期投资成本。这样处理后，会使短期投资处置时的成本降低，即在处置时确认该部分收益。

2. 期末计价

短期投资期末计价有按成本、按市价、按成本与市价孰低三种方法，现行会计制度只要求采用按成本与市价孰低计价。

计提短期投资跌价准备时，可以采用按单项计提、按投资类别计提和按投资总体计提三种方法，但是当某项投资额超过整个投资总额 10% 时，短期投资跌价准备应按单项投资计提。

短期投资按单项投资计提减值准备，此时“短期投资跌价准备”科目按项目设置具体明细科目；短期投资按投资类别计提减值准备，此时“短期投资跌价准备”科目按股票、债券、基金设置三个明细科目；短期投资按投资总体计提减值准备，此时“短期投资跌价准备”不设置也无法设置明细科目。

★历年考题分析

[2001 年单选题] 某股份有限公司于 2000 年 3 月 30 日，以每股 12 元的价格购入某上市公司股票 50 万股，作为短期投资；购买该股票支付手续费等 10 万元。5 月 25 日，收到该上市公司按每股 0.5 元发放的现金股利。12 月 31 日该股票市价为每股 11 元。2000 年 12 月 31 日该股票投资的账面价值为()万元。

A. 550 B. 575 C. 585 D. 610

【答案】A 【解析】短期投资成本 = $12 \times 50 + 10 - 0.5 \times 50 = 585$ (万元)

短期投资市价 = $11 \times 50 = 550$ (万元)

短期投资期末按成本与市价孰低计价，2000 年 12 月 31 日账面价值为 550 万元。

(三) 短期投资处置时的计量

短期投资处置时的计量包括短期投资跌价准备的处理、投资成本的处理、投资收益的计量等问题。

1. 短期投资跌价准备的处理

如果按单项投资计提短期投资跌价准备，由于跌价准备和单项投资存在一一对应关系，因此投资跌价准备既可同时结转，也可期末调整。部分处置某项短期投资时，采用同时结转的，应按比例结转跌价准备；采用期末调整的，不结转跌价准备。如果按投资类别或投资总体计提短期投资跌价准备，由于跌价准备和单项投资无法对应，无论是全部处置还是部分处置单项投资，均不同时结转跌价准备，而只能期末调整。

★历年考题分析

[2000 年单选题] 某股份有限公司在中期期末和年度终了时，按单项投资计提短期投资跌价准备，在出

售时同时结转跌价准备。1999年6月10日以每股15元的价格（其中包含已宣告但尚未发放的现金股利0.4元）购进某股票20万股进行短期投资；6月30日该股票价格下跌到每股12元；7月20日如数收到宣告发放的现金股利；8月20日以每股14元的价格将该股票全部出售。1999年该项股票投资发生的投资损失为（ ）万元。

- A. 12 B. 20 C. 32 D. 40

【答案】A 【解析】投资损失 = (15 - 0.4 - 14) × 20 = 12 (万元)

或者按如下步骤计算：

短期投资成本 = 20 × (15 - 0.4) = 292 (万元)

计提跌价准备 = 292 - 20 × 12 = 52 (万元)

处置投资收益 = 20 × 14 - (292 - 52) = 40 (万元)

投资损失 = 52 - 40 = 12 (万元)

2. 投资成本的处理

全部处置某项短期投资时，投资成本按账面余额确定。部分处置某项短期投资时，投资成本按平均成本计算确定。

3. 投资收益的计量

短期投资处置时同时结转跌价准备的，投资收益按以下公式计量：

投资收益 = 处置收入 - 账面价值

账面价值 = 账面余额 - 已计提的跌价准备

短期投资处置时不同时结转跌价准备的，投资收益按以下公式计量：

投资收益 = 处置收入 - 账面余额

三、短期投资的记录

短期投资的会计处理见下表：

时 间		会计分录
取得时	买价中无股利或利息	借：短期投资 贷：银行存款
	买价中包含已宣告尚未分派的股利或已到期尚未领取的利息	借：短期投资 应收股利或应收利息 贷：银行存款
持有期间	收到股利或利息	原已计入应收项目 借：银行存款 贷：应收股利或应收利息
		取得后获得 借：银行存款 贷：短期投资
	期末计提跌价准备	借：投资收益 贷：短期投资跌价准备 (市价回升作相反分录)
处置时	同时结转跌价准备	借：银行存款 短期投资跌价准备 贷：短期投资 应收股利或应收利息 借或贷：投资收益
	不同时结转跌价准备	借：银行存款 贷：短期投资 应收股利或应收利息 借或贷：投资收益

§ 2 长期股权投资

一、长期股权投资的确认

(一) 长期股权投资取得方式

长期股权投资取得方式通常有两种：(1) 证券市场购入股票成为股东；(2) 以资产（货币资金、无形资产、其他实物资产）投资成为股东。

(二) 长期股权投资的类型

划分长期股权投资的类型是选择会计处理方法的基础。根据投资企业对被投资单位的影响，长期股权投资的影响可以分为控制，共同控制，重大影响和无控制、共同控制且无重大影响四种类型。投资企业对被投资单位形成控制、共同控制、重大影响的，长期股权投资应采用权益法核算；投资企业对被投资单位无控制、共同控制且无重大影响的，长期股权投资采用成本法核算。

(三) 长期投资（股权投资和债权投资）减值准备的确认

长期投资期末应按成本与可收回金额孰低计价。市价是指在证券市场上挂牌交易的价格，在具体计算时一般按照期末证券市场上的收盘价格作为依据。可收回金额是指长期投资出售净价与预期从长期投资持有和到期处置中形成的预计未来现金流量现值两者之中的较高者。其中出售净价是指长期投资的出售价格减去处置费用后的余额。

长期投资通常为长期持有，其可能有市价，也可能没有市价。

第一，有市价的长期投资：(1) 市价持续 2 年低于账面价值；(2) 该项投资暂停交易 1 年或 1 年以上；(3) 被投资单位当年发生严重亏损；(4) 被投资单位持续 2 年发生亏损；(5) 被投资单位进行清理整顿、清算或者出现其他不能持续经营的迹象。

第二，无市价的长期投资：(1) 影响被投资单位的政治或法律环境的变化，如税收、贸易的法规颁布或修订可能导致被投资单位出现巨额亏损；(2) 被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化；(3) 被投资单位所从事的生产技术等发生重大变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化，如进行清理整顿、清算等；(4) 有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。

★历年考题分析

[2000 年判断题] 长期股权投资减值可以分为永久性减值和暂时性减值。对于永久性减值，必须计提减值准备；而对于暂时性减值，由于其在不久的将来预计可以恢复，不需要计提减值准备。

【答案】× 【解析】长期股权投资按单项投资确认减值准备，暂时性减值和永久性减值均计入损益。

(四) 股票股利处理

由于股票股利不会使所有者权益总额发生变动，所以不能作为一种收益加以确认。股票股利应在企业的备查账簿中登记所增加的股数。

二、长期股权投资成本的计量

(一) 取得时成本的计量

长期股权投资成本取得时的计量，一般称为“初始投资成本的确定”。

取得渠道		长期股权投资入账价值	备注
现金购入		买价 + 相关税费	
债务重组取得或以应收账款换入	不涉及补价	应收债权账面价值 + 相关税费	对于包含的已宣告尚未领取的现金股利，应从长期股权投资入账价值中扣除，单独作为“应收股利”核算
	支付补价	应收债权账面价值 + 相关税费 + 补价	
	收到补价	应收债权账面价值 + 相关税费 - 补价	
非货币性交易取得	不涉及补价	换出资产账面价值 + 相关税费	
	支付补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 补价	
	收到补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 应确认收益 - 补价	

计入长期股权投资成本的相关税费不包括评估、审计、咨询费用，这些费用发生时直接计入管理费用。

(二) 持有期间成本的计量

长期股权投资的投资成本，在持有期间可能会发生变动，我们一般称之为“新的投资成本的确定”。

持有期间长期股权投资成本的变动主要有三个原因：

第一，权益法核算下，应将初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额，即股权投资差额，调整该长期股权投资的初始投资成本，经调整后的成本为新的投资成本。

1. 初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的，产生借方差额，将其调减“长期股权投资——被投资单位（投资成本）”，调增“长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）”。

2. 初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的，产生贷方差额，调增“长期股权投资——被投资单位（投资成本）”，调增“资本公积——股权投资准备”。

第二，成本法和权益法核算下，收到被投资单位分派的属于投资前累计盈余分配额，冲减投资成本，冲减后的投资成本作为新的投资成本。

第三，权益法转为成本法核算时，按原投资账面价值，即投资的账面余额减去已计提的减值准备，作为新的投资成本。

★历年考题分析

[2000年多选题] 下列项目中，投资企业（指股份有限公司）不应确认为投资收益的有（ ）。

- A. 成本法核算的被投资企业接受实物资产捐赠
- B. 成本法核算的被投资企业宣告发放现金股利
- C. 权益法核算的被投资企业宣告发放股票股利
- D. 收到短期股票投资的股利
- E. 权益法核算的被投资企业以实物资产投资发生的评估增值

【答案】ACDE 【解析】A、C、E选项不作会计处理，D选项作为冲减投资成本处理。

(三) 处置时的计量

1. 股权转让条件（股权转让日的确定）

企业处置长期股权投资的投资损益只有在符合股权转让条件时才能确认。

在具体实务中，只有当保护相关各方权益的所有条件都满足时，才能认定控制权已经转让给购买企业。这些条件包括：（1）购买协议已获股东大会通过，并已获相关政府部门批准（如果需要有关政府部门批准）；（2）购买企业和转让企业已办理必要的财产交接手续；（3）购买企业已支付购买价款（指以现金或银行存款支付的价款）的大部分（一般应超过50%）；（4）购买企业实际上已经控制被购买企业的财务和经营政策，并从其活动中获得利益或承担风险。

2. 股权处置的计量

处置长期股权投资时，应同时结转已计提的减值准备，不能于期末调整。

(1) 全部处置

长期股权投资全部处置时，投资收益的计算公式是：

投资收益 = 处置收入 - 账面价值 - 应收股利

账面价值 = 账面余额 - 已计提的减值准备

权益法核算下的账面余额 = 投资成本 + 股权投资差额 + 损益调整 + 股权投资准备

权益法核算下的长期股权投资在全部处置时，由于被投资单位除净损益以外的其他所有者权益变动而形成的“资本公积——股权投资准备”以及初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的贷方差额形成的“资本公积——股权投资准备”，应结转至“资本公积——其他资本公积”。

(2) 部分处置

长期股权投资部分处置时，按平均成本确定处置成本，投资收益的计算公式是：

投资收益 = 处置收入 - 账面价值 × 处置比例 - 应收股利 × 处置比例

账面价值 = 账面余额 - 已计提的减值准备

权益法核算下账面余额 = 投资成本 + 股权投资差额 + 损益调整 + 股权投资准备

由此可见，部分处置某项长期股权投资时，需要按比例结转减值准备，按比例转销长期股权投资的“投资成本”、“股权投资差额”、“损益调整”、“股权投资准备”明细科目，按比例转销应收股利。

权益法核算下的长期股权投资在部分处置时，由于被投资单位除净损益以外的其他所有者权益变动而形成的“资本公积——股权投资准备”以及初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的贷方差额形

成的“资本公积——股权投资准备”，也应按比例结转至“资本公积——其他资本公积”。

三、长期股权投资的记录

(一) 长期股权投资的成本法核算

1. 成本法核算的适用范围

- (1) 无控制、无共同控制且无重大影响。
- (2) 被投资单位在严格限制条件下经营，其转移资金能力受到限制。

2. 成本法核算的方法

企业按投资对象进行明细核算，即只设置“长期股权投资——被投资单位”明细科目。成本法核算下，只有被投资单位宣告发放现金股利时，才需要进行相应的账务处理，如果被投资单位当期未宣告发放现金股利，则不需要进行账务处理。

(1) 初始投资和追加投资

投资企业按“买价+相关税费”确定初始投资成本：

借：长期股权投资——被投资单位
贷：银行存款

★历年考题分析

[2001年单选题] 股份有限公司为取得长期股权投资时支付的下列款项中，不得计入其初始投资成本的是()。

- A. 购买价款 B. 税金 C. 手续费 D. 资产评估费

【答案】D 【解析】资产评估费不构成长期股权投资的初始投资成本，直接计入管理费用。

(2) 被投资单位宣告发放利润或现金股利

对于被投资单位宣告发放利润或现金股利，投资企业按持股比例计算应享有的部分，确认为当期投资收益。被投资方分来的现金股利或利润，可能是投资日以前的被投资方净利润的分配额，也可能是投资日以后被投资方净利润的分配额。投资企业确认的投资收益，应仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额，超过部分作为投资的收回，冲减投资成本。

现金股利属于投资以前还是投资以后的，应区分以下情况进行判断：

① 投资年度的现金股利和利润的处理

一般情况下，在我国都是“当年利润，次年分配”。因此，投资年度分来的现金股利或利润，肯定是以前年度（也就是投资日以前）的被投资单位实现的净利润分配额，所以不确认投资收益，应将其冲减投资成本。但在一些特殊情况下，不排除存在“当年利润，当年分配”的情形。这时，就应通过一定渠道获知投资日至当年末被投资方实现的净利润，并根据持股比例计算享有份额，将此份额作为当年的投资收益，分来的现金股利或利润超过此份额部分，则属于投资日以前被投资方实现的净利润，应冲减投资成本。如果分来的现金股利或利润小于投资日至当年末被投资方实现的净利润乘以持股比例计算的享有份额，则将分来的现金股利或利润全部作为投资收益。

当不能合理分清投资日以前和以后的被投资方实现净利润情况时，可以假设被投资方实现的净利润在每个月度都是均衡的，按以下方法来确认投资收益和计算应冲减投资成本：

投资收益 = 投资当年被投资企业净利润 × 投资企业持股比例 × (当年投资持有月份 ÷ 全年月份)

应冲减初始
投资成本 = $\frac{\text{被投资企业分派的}}{\text{利润或现金股利}} \times \frac{\text{投资企业}}{\text{持股比例}} - \frac{\text{投资企业当年享有}}{\text{的投资收益}}$

需要注意的是，如果“应冲减初始投资成本”计算结果为负数，则不需要冲减初始投资成本，将分来的现金股利或利润全部确认投资收益。

② 投资以后年度的现金股利和利润的处理

在我国，一般情况下都是“当年利润，次年分配”，所以投资当年收到的现金股利，如非特别说明，应该是投资前被投资单位累积盈余分配额，在会计处理中冲减投资成本。投资以后年度的现金股利和利润的处理，是建立在被投资单位“当年利润，次年分配”的基础上的。在这种情况下，投资企业累积确认的投资收益，应该是投资后至上年末享有的被投资方累积实现净损益，而获得的现金股利或利润，却是投资后至本年末分来的现金股利或利润。因此，投资企业每年都要将“收到的累积分派的利润或现金股利”和“投资后享有的被投资单位累积实现净损益”进行比较。如前者大于后者，则将后者作为累积确认的投资收益，将两者差额作为累积冲减的投资成本，然后计算当期应冲减投资成本，“当期应冲减的投资成本 = 累计冲减的投资成本 - 已冲减的投资成本”。如后者大于前者，则将前者作为累积确认的投资收益，并转回以前年度

冲减的投资成本。

应冲减初始投资成本 = $\left(\frac{\text{投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利}}{\text{投资后至上年末被投资单位累积实现净损益}} \right) \times \text{投资单位持股比例}$ 的初始投资成本
应确认投资收益 = 投资企业当年获得的利润或现金股利 - 应冲减初始投资成本金额

在会计处理上，首先调整应冲减初始投资成本，然后再确认投资收益。但是，在计算应冲减初始投资成本时，当投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利小于投资后至上年末被投资单位累积实现净损益，即应冲减初始投资成本计算公式的括弧内结果为负数时，应将括弧内结果按零看待，即原投资企业已冲减的初始投资成本全部予以转回。

（二）长期股权投资权益法核算

1. 权益法核算的适用范围

权益法核算适用于形成控制、共同控制和重大影响的长期股权投资，但不包括：减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响；被投资单位已宣告破产或按法律程序进行清理整顿；被投资单位在严格的各种限制条件下经营。

2. 权益法的核算方法

企业按投资对象进行明细核算，同时设置“长期股权投资——被投资单位（投资成本）”、“长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）”、“长期股权投资——被投资单位（损益调整）”、“长期股权投资——被投资单位（股权投资准备）”四个明细科目。

（1）初始投资和追加投资时

投资企业按“买价 + 相关税费”确定初始投资成本，记入“长期股权投资——被投资单位（投资成本）”科目：

借：长期股权投资——被投资单位（投资成本）
贷：银行存款

（2）获知被投资企业所有者权益状况时

计算股权投资差额调整投资成本，确定新的投资成本——股权投资差额应按照取得股权时被投资企业所有者权益总额计算确定，投资时被投资企业所有者权益应采用账面价值而不是公允价值。

股权投资差额 = 初始投资成本 - 投资时被投资单位所有者权益 × 投资持股比例

当股权投资差额计算结果为正数时，形成借方差额，记入“长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）”科目：

借：长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）
贷：长期股权投资——被投资单位（投资成本）

当股权投资差额计算结果为负数时，形成贷方差额，记入“资本公积——股权投资准备”科目：

借：长期股权投资——被投资单位（投资成本）
贷：资本公积——股权投资准备

股权投资差额是采用权益法核算长期股权投资时，初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额。

3. 股权投资差额的摊销

权益法核算下确认的股权投资差额，根据谨慎性原则，借方股权投资差额应逐年摊销，会对投资企业的损益产生影响，摊销完毕后，股权投资账面价值也就等于被投资方所有者权益的比例份额。贷方股权投资差额，不再记入“长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）”的贷方并进行摊销，而是一次性记入“资本公积——股权投资准备”科目。

股权投资差额的摊销期限按如下原则确定：合同规定了投资期限的，按投资期限摊销。合同没有规定投资期限的，按不超过10年（含10年）的期限摊销。股权投资差额应在产生的当月开始进行摊销，摊销金额记入“投资收益”科目。比如，股权投资差额产生在某年1月，则当年应从1月开始按12个月进行摊销；股权投资差额产生在某年10月，则当年应从10月开始按3个月进行摊销。

需要注意的是，在确认被投资单位发生的净亏损而使长期股权投资账面价值减至零时，当期不再摊销股权投资差额，直到被投资单位实现净利润，投资企业恢复投资的账面价值至投资成本后再予摊销。累积计算股权投资差额的摊销期限时，不包括暂停摊销期间，但按合同规定期限摊销的，应在恢复摊销以后的剩余期限内进行摊销。

借：投资收益

贷：长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）

4. 被投资企业实现净损益处理

当被投资单位盈利时，根据“被投资单位净利润×持股比例”计算享有份额。需要注意的是，对于外商投资企业，实现净利润应扣除两项内容：职工福利基金、奖励基金。

借：长期股权投资——被投资单位（损益调整）

贷：投资收益

当被投资单位亏损时，根据“被投资单位净亏损×持股比例”确定分担份额。

借：投资收益

贷：长期股权投资——被投资单位（损益调整）

被投资单位发生净亏损需要注意的几个问题：

一是长期股权投资账面价值冲减到零为限。如有长期投资减值准备，长期股权投资账面余额应冲减到长期股权投资减值准备的数额为止。

二是长期股权投资账面价值减至零时，股权投资差额不再摊销。

三是长期股权投资明细科目中，“投资成本”和“股权投资差额”一定为正数（借方余额），“损益调整”可为正数（借方余额）也可为负数（贷方余额）。投资的账面价值由“投资成本”、“股权投资差额”、“损益调整”、“股权投资准备”等明细科目和“长期投资减值准备”科目组成，被投资单位发生净亏损超过投资账面价值的，继续冲减的是“损益调整”明细科目，而不冲减“投资成本”、“股权投资差额”及其他明细科目，此时“损益调整”明细科目会出现负数。

5. 增持股份时投资收益的计算

增持股份时投资收益的计算公式，只适用于原来是权益法核算，增持股份后仍然采用权益法核算的情况。对于增持股份而使成本法转为权益法核算的情况，不适用此公式。确定投资收益时，有两个公式可以运用：

$$\text{投资收益} = \frac{\text{原持股}}{\text{比例}} \times \text{原持股期间被投资单位净损益} + \frac{\text{追加持股}}{\text{比例}} \times \text{追加持股期间被投资单位净损益}$$

$$\text{投资收益} = \frac{\text{被投资单位全年净损益}}{\text{全年净损益}} \times \frac{\text{原持股比例} \times \text{当年投资持有月份} + \text{追加持股比例} \times \text{当年投资持有月份}}{12}$$

6. 被投资单位其他所有者权益增减变化

投资企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时，长期股权投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的增减而变动。被投资单位所有者权益的增减变动，包括实收资本、资本公积和留存收益的变动。投资企业在“长期股权投资”科目下设置“损益调整”和“股权投资准备”明细科目，其中“损益调整”明细科目核算被投资单位净损益（留存收益）的变动，“股权投资准备”核算被投资单位除净损益以外的其他所有者权益变动。

在核算上，被投资单位其他所有者权益增减变化，主要是指被投资单位资本公积的变动，包括以下情形：（1）被投资单位接受资产捐赠；（2）被投资单位增资扩股形成资本溢价；（3）被投资单位外币资本折算差额；（4）被投资单位获得专项拨款转入资本公积；（5）被投资单位关联交易差价形成的资本公积。

投资企业应按持股比例计算享有的份额，记入“资本公积——股权投资准备”科目：

借：长期股权投资——被投资单位（股权投资准备）

贷：资本公积——股权投资准备

当企业处置长期股权投资时，原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额（包括初始投资时确认的贷方股权投资差额），应转入“资本公积——其他资本公积”科目。

★历年考题分析

[2001年单选题] 采用权益法核算的情况下，下列各项中，会引起投资企业资本公积发生增加变动的是（ ）。

- A. 被投资企业接受现金资产捐赠
- B. 被投资企业处置接受捐赠的非现金资产
- C. 被投资企业处置长期股权投资时结转股权投资准备
- D. 被投资企业以盈余公积转增股本

【答案】A 【解析】被投资企业处置接受捐赠的非现金资产、被投资企业处置长期股权投资时结转股权投资准备、被投资企业以盈余公积转增股本，都不会引起被投资企业所有者权益变动，投资企业资本公积也不会发生变化。

(三) 长期股权投资成本法和权益法的转换

1. 权益法转为成本法

(1) 权益法转为成本法核算的原因

权益法转为成本法核算的主要原因包括：①投资企业由于减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响，但仍部分或全部保留对被投资单位的投资；②被投资单位已经宣告破产或依法律程序进行清理整顿；③原采用权益法核算时被投资单位的资金转移能力等未受到限制，但其后由于各种原因而使被投资单位处于严格的限制性条件下经营，其向投资企业转移资金的能力受到限制。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列情况中股份有限公司的长期股权投资应终止采用权益法，改按成本法核算的有()。

- A. 对投资企业依法律程序进行清理整顿
- B. 被投资企业已宣告破产
- C. 被投资企业向投资企业转移资金的能力受到限制
- D. 被投资企业的经营方针发生了重大变动
- E. 被投资企业发生严重亏损

【答案】ABC 【解析】被投资企业的经营方针发生了重大变动、被投资企业发生严重亏损，不影响投资企业采用权益法核算。

(2) 权益法转为成本法核算的处理方法

首先，将原权益法下长期股权投资账面价值（账面余额扣除减值准备后）作为新的投资成本，与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理。

投资单位如果存有因股权投资而产生的“资本公积——股权投资准备”科目，该科目应在股权处置时结转“资本公积——其他资本公积”科目。“与该项长期股权投资有关的资本公积准备项目，不作任何处理”的含义是，当权益法转为成本法核算时，不视为股权的处置行为而进行转账处理，原来因被投资单位除净损益以外的所有者权益变动而产生的“资本公积——股权投资准备”，无需结转到“资本公积——其他资本公积”科目。

其次，按成本法进行核算，收到宣告分派现金股利，原已计入投资账面价值的部分，冲减投资成本；属于分派投资后年度现金股利，确认投资收益。

★历年考题分析

[2000年判断题] 企业对某项投资中止采用权益法而改为成本法核算时，应当以权益法核算的被投资的账面价值减去该股权投资存有的资本公积项目的金额，作为成本法核算的投资成本。

【答案】× 【解析】在由权益法改为成本法时，应当以权益法核算被投资单位的账面价值作为成本法核算的投资成本。

2. 成本法转为权益法

(1) 成本法转为权益法的原因

一是投资企业倘若拥有被投资单位20%股权，在新旧制度转轨衔接时，会产生成本法转为权益法的核算问题。二是增持股份所致，即在实行新企业会计制度的前提下，投资企业原拥有被投资单位股权份额低于20%，后通过增持股份拥有被投资单位股权份额超过20%并且具有重大影响，这时也会产生成本法转为权益法的核算问题。

由于法律法规要求而使长期股权投资由成本法转为权益法核算的，无疑符合准则规定的会计政策变更的第一个条件，应采用追溯调整法进行核算。对于增持股份导致的长期股权投资由成本法转为权益法核算，从形式上来看，似乎不应定性为会计政策变更，因为当期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别，投资企业对被投资单位追加投资而使长期股权投资由成本法转为权益法核算，实际上是企业为新的交易或事项选择适当的会计政策，并没有改变原有的会计政策，但是从实质上来看，增持股份导致的长期股权投资由成本法转为权益法核算，应该属于会计政策变更。财政部2001年对《企业会计准则——投资》进行了修订，不论何种原因，成本法转为权益法核算一律作为会计政策变更，采用追溯调整法进行会计处理，这也是实质重于形式原则在会计核算中的体现。

(2) 长期股权投资成本法转为权益法的处理原则及处理方法

①企业因增持股份而使长期股权投资由成本法改为权益法核算的，在追加投资时作为会计政策变更，采用追溯调整法进行处理，视同权益法核算在初始投资时就一直采用。

②对原有投资进行追溯调整，计算确定“长期股权投资——被投资单位（投资成本）”、“长期股权投资——被投资单位（股权投资差额）”（如是贷方差额则为“资本公积——股权投资准备”）、“长期股权投资——被投资单位（损益调整）”、“长期股权投资——被投资单位（股权投资准备）”和“长期投资减值准备”科目金额。

③对追溯调整的股权投资差额在追加投资前的持有期间内进行摊销（指借方差额，如是贷方差额则记入“资本公积——股权投资准备”，不存在摊销问题），由此计算出追溯调整后的长期股权投资的账面余额及账面价值。

④以追加投资款和发生的相关税费，加上追溯调整后的原有投资账面余额（这里仅指“投资成本”、“损益调整”、“股权投资准备”明细科目余额合计数，不包括“股权投资差额”明细科目余额），作为追加投资后的初始投资成本，并计算追加投资时产生的股权投资差额。

四、追加投资产生的股权投资差额分别情况处理（2005年教材新增内容）

（一）初次投资时为股权投资借方差额，追加投资时也为股权投资借方差额的，应根据初次投资、追加投资产生的股权投资借方差额，分别按规定的摊销年限摊销。如果追加投资时形成的股权投资借方差额金额较小，可并入原股权投资借方差额按剩余年限一并摊销。

（二）初次投资时为股权投资借方差额，追加投资时为股权投资贷方差额的，追加投资时产生的股权投资贷方差额超过尚未摊销完毕的股权投资借方差额的部分，计入资本公积（股权投资准备），按追加投资时产生的股权投资贷方差额的金额，借记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，按照尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，按其差额，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。如果追加投资时产生的股权投资贷方差额小于或等于初次投资时产生的尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，以追加投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，股权投资借方差额未冲减完毕的部分按规定年限继续摊销。按追加投资时产生的股权投资贷方差额的金额，借记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目。

（三）初次投资时为股权投资贷方差额，且贷方差额计入资本公积（股权投资准备）的，追加投资时产生的股权投资借方差额则在追加投资时以初次投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减追加投资时产生的股权投资借方差额，不足冲减的借方差额部分，再按规定的年限分期摊销。如果追加投资时产生的股权投资借方差额大于初次投资时产生的股权投资贷方差额，应按初次投资时产生的股权投资贷方差额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，按追加投资时产生的股权投资借方差额的金额，贷记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，按其差额，借记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目。如果追加投资时产生的股权投资借方差额小于或等于初次投资时产生的股权投资贷方差额，应按追加投资时产生的股权投资借方差额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，贷记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目。

（四）初次投资时为股权投资贷方差额，且贷方差额记入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目的，追加投资时产生的股权投资借方差额则在追加投资时以初次投资产生的股权投资贷方差额为限冲减追加投资时产生的股权投资借方差额，不足冲减的借方差额部分，再按规定年限摊销。

五、股权投资差额与计提减值的处理（2005年教材新增内容）

在计提减值准备时，如果原投资时存在尚未摊销的股权投资差额，或者有原计入资本公积的股权投资贷方差额的，分别情况处理：

（一）投资时按规定将产生的股权投资贷方差额记入“资本公积——股权投资准备”科目的，其后计提长期股权投资减值准备时，首先冲减原投资时已记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额。

1. 如果应计提的减值准备大于原记入“资本公积——股权投资准备”的金额，应按投资时记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，按当期应计提长期股权投资减值准备与上述自资本公积科目转出的金额的差额，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，按当期应计提的长期股权投资减值准备金额贷记“长期投资减值准备”科目。

2. 如果应计提的减值准备小于或等于原记入“资本公积——股权投资准备”的金额，应按当期应计提长期股权投资减值准备的金额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，贷记“长期股权投资减值准备”科目。

3. 如果前期计提减值准备时冲减了资本公积准备项目的，长期股权投资的价值于以后其间得以恢复，在转回已计提的股权投资减值准备时，应首先转回原计提减值准备时计入损益的部分，差额部分再恢复原冲

减的资本公积准备项目，恢复的资本公积准备项目金额以原冲减的资本公积金额为限。按当期转回的股权投资减值准备金额，借记“长期投资减值准备”科目，按其差额，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

如果已计提减值准备的长期股权投资，其价值直至处置时尚未完全恢复，应将处置收入先恢复原提取减值准备时冲减的资本公积准备金额。按处置过程中取得的价款，借记“银行存款”等科目，按被处置长期股权投资相关的减值准备金额，借记“长期投资减值准备”科目，按被处置长期股权投资的账面余额，贷记“长期股权投资——××单位”科目，按处置该项长期股权投资应付的除所得税以外的其他相关税费，贷记“应交税金”科目，按应恢复的资本公积准备项目金额（指原计提减值准备时冲减的至该项投资处置时尚未恢复的“资本公积——股权投资准备”的部分），贷记“资本公积——股权投资准备”科目，按上述借贷方的差额，借记或贷记“投资收益”科目。同时，将与处置的股权投资相关的、已计入资本公积（股权投资准备）的余额，一并转入资本公积（其他资本公积），借记“资本公积——股权投资准备”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

当被投资企业发生亏损时，按其持股比例计算应分担的亏损额确认投资损失并冲减长期股权投资的账面价值，直至将长期股权投资的账面价值冲减至零为限。因此，权益法核算下通常不会产生减值准备。只有被投资单位资产不实情况下出现减值，才计提减值准备。

（二）投资时按规定将产生的股权投资借方或贷方差额记入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目的，其后计提长期股权投资减值准备时，分别情况处理：

1. 企业在财会[2003]10号文发布之前，对于原产生的股权投资贷方差额已记入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，并按期摊销计入损益的，如果期末长期股权投资的账面价值高于其可收回金额的，应首先转销股权投资差额贷方余额。企业应按尚未摊销完毕的股权投资贷方差额的余额，借记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，贷记“投资收益”科目。转销股权投资差额的贷方余额后，再按长期股权投资新的账面价值与其可收回金额进行比较，确定应计提的长期投资减值准备，按应提取的减值准备金额，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，贷记“长期投资减值准备”科目。

2. 投资时按规定将产生的股权投资借方差额记入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目的，其后计提长期股权投资减值准备时，如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额，小于或等于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，应按长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额，借记“投资收益——股权投资差额摊销”科目，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目；如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，应按尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，借记“投资收益——股权投资差额摊销”科目，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，按长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额的金额，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，贷记“长期投资减值准备”科目。

★历年考题分析

【2004年计算及会计处理题】A股份有限公司（下称A公司）为增值税一般纳税人。A公司2001年至2003年与X公司股权投资业务有关的资料如下：

（1）2001年1月1日，A公司与债务人B公司达成债务重组协议，同意B公司以非现金资产抵偿部分债务并将债务的其余部分延期，A公司重组债权的账面余额为1386万元，未计提坏账准备。

A公司与B公司达成的债务重组协议相关内容如下：

①B公司以其所拥有的专利权和所持有的X公司普通股250万股，抵偿986万元的债务。该专利权的账面余额为500万元，已计提减值准备100万元，公允价值为500万元。该股权投资账面余额为420万元（占X公司有表决权股份的25%），未计提减值准备，公允价值为400万元。

B公司因转让上述非现金资产应支付的相关税费4万元由A公司承担，发生时由B公司垫付。

②B公司将其余400万元债务转成期限为9个月的带息应付票据，面值为400万元，票面年利率为4%。

当日，A公司与B公司办理完成该专利权的有关专利权转移手续和股权过户手续。A公司将所取得的该专利权作为无形资产，将所取得的X公司股权长期持有（此前A公司未持有X公司股权，取得该股权后对X公司具有重大影响）。

2001年1月1日，X公司所有者权益总额为1600万元，其中股本为1000万元。

2001年3月2日，X公司按每股0.20元派发2000年度现金股利，A公司收到50万元。

2001年度，X公司实现净利润800万元，除实现净利润外未发生其他引起所有者权益变动的事项。

(2) 2002年6月30日, X公司进行增资扩股, 股份总额增至5000万股, 每股增发价格为2元。A公司未追加投资, 所持X公司股份仍为250万股, 对X公司不再具有重大影响。

2002年7月27日, X公司按每股0.10元派发2001年度现金股利, A公司收到25万元。

2002年度, X公司实现净利润1200万元, 其中, 1—6月份实现净利润400万元, 除实现净利润及增发新股外, X公司未发生其他引起所有者权益变动的事项。

(3) 2003年3月31日, X公司按每股0.20元派发现金股利, A公司收到50万元。

2003年度, X公司实现净利润1800万元, 除实现净利润外未发生其他引起所有者权益变动的事项。

假定A公司对股权投资差额按10年平均摊销。

要求:

(1) 分别计算2001年1月1日A公司所取得的专利权和X公司股权的入账价值, 并说明A公司在债务重组日是否应确认损益及其原因。

(2) 计算2001年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

(3) 计算2002年6月30日X公司增资扩股后, A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

(4) 计算2002年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

(5) 计算2003年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

【答案及解析】

(1) 计算2001年1月1日A公司所取得的专利权和X公司股权的入账价值, 并说明A公司在债务重组日是否应确认损益及其原因。

专利权入账价值 = $(986 + 4) \times 500 \div (500 + 400) = 550$ (万元)

取得的X公司股权的入账价值 = $(986 + 4) \times 400 \div (500 + 400) = 440$ (万元)

以非现金资产清偿债务部分涉及的有关资产要按应收账款的账面价值进行分配; 修改债务条件时, 将来应收金额大于重组应收债权的账面价值不进行账务处理, 所以A公司在债务重组日不确认重组损益。

(2) 计算2001年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

2001年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值 = $400 + 40 - 50 + 200 - 4 = 586$ (万元)

计算过程为:

股权投资差额 = $440 - 1600 \times 25\% = 40$ (万元)

借: 长期股权投资——X公司股权投资差额	40
贷: 长期股权投资——X公司股权投资成本	40

2001年3月2日收到现金股利:

借: 银行存款	50
贷: 长期股权投资——X公司股权投资成本	50

2001年实现净利润和摊销差额:

借: 长期股权投资——X公司损益调整	200
贷: 长期股权投资——X公司股权投资差额	4
投资收益	196

(3) 计算2002年6月30日X公司增资扩股后, A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

2002年6月30日X公司增资扩股后, A公司对X公司长期股权投资的账面价值 = $586 + 400 \times 25\%$ (损益调整) - 2 (差额摊销) = 684 (万元)

由权益法改成成本法, 按照账面价值结转为684万元

会计分录为:

借: 长期股权投资——X公司损益调整	100
贷: 长期股权投资——X公司股权投资差额	2
投资收益	98

借: 长期股权投资——X公司	684
贷: 长期股权投资——X公司股权投资成本	350
长期股权投资——X公司损益调整	300
长期股权投资——X公司股权投资差额	34

(4) 计算2002年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值。

2002年12月31日A公司对X公司长期股权投资的账面价值 = $684 - 25 = 659$ (万元)

会计分录为：

借：银行存款 25
 贷：长期股权投资——X 公司 25

(5) 计算 2003 年 12 月 31 日 A 公司对 X 公司长期股权投资的账面价值。

2003 年 12 月 31 日 A 公司对 X 公司长期股权投资的账面价值 = 659 - 10 = 649 (万元)

会计分录为：

权益法改为成本法以后取得的投资收益 = (1 200 - 400) × 5% = 40 (万元)

超过部分冲减投资成本 = 50 - 40 = 10 (万元)

借：银行存款 50
 贷：长期股权投资——X 公司 10
 投资收益 40

§ 3 长期债权投资

一、长期债权投资的确认

(一) 长期债权投资的分类

长期债权投资包括长期债券投资和其他长期债权投资 (如委托银行贷款等)。

(二) 长期债权投资明细科目的设置

“长期债权投资”科目设置“债券投资”和“其他债权投资”两个明细科目，并在各明细科目下按具体投资种类设置明细账进行明细核算。“债券投资”明细科目下还应设置“面值”、“溢价”、“折价”、“债券费用”、“应计利息”等明细科目。

二、长期债权投资的计量

(一) 取得时的计量

1. 初始投资成本的确定

长期债券投资按“买价 + 相关税费”确定初始投资成本。

对于买价，如包含已到期尚未领取的利息，应从投资成本中剔除，记入“应收利息”科目。买价中包含的尚未到期利息，属于一次还本付息债券的，计入投资成本，在“长期债权投资——债券投资 (应计利息)”科目中核算；属于分期付息、一次还本债券的，记入“应收利息”科目。

对于相关费用，根据重要性原则确定核算方法。金额较大的，计入投资成本，在“长期债权投资——债券投资 (债券费用)”科目中核算，并在债券持有期间分期摊销，记入“投资收益”科目；金额较小的，发生时直接记入“投资收益”科目。

2. 溢价和折价的计算

债券投资溢价或折价 = 债券初始投资成本 - 债券费用 - 应计利息 - 债券面值

★历年考题分析

[2001 年单选题] 某股份有限公司于 2000 年 6 月 1 日购入面值为 1 000 万元的 3 年期债券，实际支付价款为 1 105 万元，价款中包括已到付息期但尚未领取的债券利息 50 万元、未到付息期的债券利息 20 万元、相关税费 5 万元 (假设未达到重要性的要求)。该项债券投资的溢价金额为()万元。

A. 30 B. 35 C. 50 D. 55

【答案】A 【解析】债券投资的溢价金额 = 1 105 - 50 - 20 - 5 - 1 000 = 30 (万元)

(二) 持有期间的计量

长期债权投资持有期间的计量主要是利息收入的确定，包括应计利息和溢折价摊销。

利息收入 = 本期应计利息 + (或 -) 本期债券溢价或折价摊销

1. 应计利息

长期债券投资应根据权责发生制原则按期计提利息。持有的一次还本付息的长期债券投资，应计利息记入“长期债权投资——债券投资 (应计利息)”科目；持有的分期付息、到期还本的长期债券投资，应计利息记入“应收利息”科目。

2. 溢折价摊销

长期债券溢价或者折价摊销可以采用直线法或实际利率法。

直线法按还款期限 (或付息期数) 平均计算每年摊销的溢折价：

应计损益 = 应收利息 - 摊销的溢折价

实际利率法按“债券面值 + 债券溢价（- 债券折价）= 债券到期应收本金贴现值 + 各期收取债券利息贴现值”，采用插值法计算摊销的溢折价：

应计损益 = (面值 + 未摊销溢折价) × 实际利率

应摊销溢折价 = 应收利息 - 应计损益

(三) 处置时的计量

处置长期债权投资时，应先计提从上次计提利息及摊销溢折价日至此次处置日期间应计提的利息及应摊销的溢折价，再确认处置长期债权投资的损益。长期债券投资处置时应同时结转已计提的减值准备，不能期末调整。

1. 全部处置

应确认损益 = 收取价款 - 账面价值（账面余额 - 已计提的减值准备） - 应收利息

2. 部分处置

按平均成本确定处置成本，并按相应比例结转减值准备。

★历年考题分析

[2000年单选题] 某股份有限公司1999年7月1日将其持有的债券投资转让，转让价款1560万元已收存银行。该债券系1997年7月1日购进，面值为1500万元，票面年利率为5%，到期一次还本付息，期限为3年。转让该项债券时，应收利息为150万元，尚未摊销的折价为24万元；该项债券已计提的减值准备余额为30万元。该公司转让该项债券投资实现的投资收益为()万元。

- A. - 36 B. - 66 C. - 90 D. 114

【答案】A 【解析】实现的投资收益 = 1560 - (1500 + 1500 × 5% × 2 - 24 - 30) = - 36 (万元)

三、长期债权投资的记录

(一) 长期债券投资的核算

时 间		会 计 处 理
购入债券时		借：长期债权投资——债券投资（面值） ——债券投资（溢价） ——债券投资（应计利息） ——债券投资（债券费用） 贷：银行存款 长期债权投资——债券投资（折价） 对于分期付息、一次还本的债券，到付息期时将买价中包含的利息转账： 借：应收利息 贷：长期债权投资——债券投资（应计利息）
计提利息并分摊溢折价时	一次还本付息	借：长期债权投资——债券投资（应计利息） ——债券投资（折价） 贷：投资收益 长期债权投资——债券投资（溢价） ——债券投资（债券费用）
	分期付息，一次还本	借：应收利息 长期债权投资——债券投资（折价） 贷：投资收益 长期债权投资——债券投资（溢价） ——债券投资（债券费用）

(二) 可转换公司债券的核算

可转换公司债券在转换为股份之前，属于债权性质的投资，因此，在可转换公司债券未转换为股份之前，会计处理与长期债权投资相同，并计提利息、摊销溢价或折价。行使转换权利时，按账面价值转换，除债券面额不足转换1股股份，按规定可以收回现金外，其余均转为股权投资，作为转换后股权投资的初始投资成本，不产生损益。

1. 购买债券

借：长期债权投资——可转换公司债券投资（面值）
——可转换公司债券投资（溢价）
——可转换公司债券投资（应计利息）
——可转换公司债券投资（债券费用）

贷：银行存款

长期债权投资——可转换公司债券投资（折价）

2. 计提利息

借：长期债权投资——可转换公司债券投资（应计利息）
——可转换公司债券投资（折价）

贷：投资收益

长期债权投资——可转换公司债券投资（溢价）
——可转换公司债券投资（债券费用）

3. 转换股份

按上述第二步处理对转换日尚未计提的利息进行计提后，进行股份转换：

借：长期股权投资——被投资单位
——可转换公司债券投资（折价）
贷：长期债权投资——可转换公司债券投资（债券面值）
——可转换公司债券投资（应计利息）
——可转换公司债券投资（溢价）
——可转换公司债券投资（债券费用）

根据对被投资单位的影响，按成本法或权益法核算转换后的股权投资。

（三）委托贷款的核算

1. 设置“委托贷款”科目，下设“本金”、“利息”、“减值准备”等明细科目

2. 按期计提利息

借：委托贷款——利息

贷：投资收益——委托贷款利息收入

3. 应收利息到期未收回的，将已确认的利息收入予以冲回，并在备查簿中登记

借：投资收益——委托贷款利息收入

贷：委托贷款——利息

4. 其后，收回已冲减利息收入的利息，冲减委托贷款本金

借：银行存款

贷：委托贷款——本金

5. 期末，检查委托贷款本金可收回性，如可收回金额低于本金，应计提减值准备

借：投资收益——委托贷款减值

贷：委托贷款——减值准备

在资产负债表中，“委托贷款”科目的期末余额，应按其性质加以区分，如属于短期性质，在资产负债表的“短期投资”项目中列示；如属于长期性质，在资产负债表的“长期债权投资”项目中列示。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 企业购买 A 公司债券作为对外投资，购入债券中所包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应记入()账户。

A. 短期投资 B. 应收利息 C. 其他应收款 D. 应收股利

2. 在短期投资中，实际支付的价款中包括的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应计入()。

A. 应收项目 B. 财务费用 C. 投资收益 D. 短期投资

3. 2003 年 2 月 1 日购入上年初发行的债券，面值 40 000 元，买价 45 000 元，支付手续费 200 元，年利

率 10%，每年末付息（上年利息未领取）；当年 2 月 10 日收到上年利息；当年 6 月末该债券市价为 41 000 元；当年 7 月 10 日将该债券全部出售，处置收入为 44 000 元。则该企业处置该债券的损益为（ ）元。

- A. 3 000 B. 2 800 C. 4 000 D. - 1 200

4. 按现行会计制度规定，购买长期债券时实际支付的税金、手续费等相关费用，如果数额不大，可于购买时一次记入（ ）科目。

- A. 长期债权投资 B. 投资收益 C. 管理费用 D. 财务费用

5. 按现行会计制度规定，购买长期债券时实际支付的税金、手续费等相关费用，如果数额较大，应记入（ ）科目。

- A. 长期债权投资 B. 投资收益 C. 管理费用 D. 财务费用

二、多项选择题

1. 企业短期投资取得的现金股利或债券利息，可能核算的科目有（ ）。

- A. 短期投资 B. 投资收益 C. 应收股利 D. 应收利息

2. 企业在处置短期投资时，短期投资跌价准备的处理方法有（ ）。

- A. 采用单项法时，同时结转已计提的该项投资的跌价准备
 B. 采用单项法时，也可以在期末时一并调整
 C. 采用分类法或总额法时，短期投资跌价准备待期末时再做调整
 D. 采用分类法或总额法时，同时结转已计提的该项投资的跌价准备
 E. 上市公司向关联方出售股票、债券时，应同时结转已计提的跌价准备

3. 投资企业与被投资企业存在（ ）关系时，投资企业应采用权益法核算长期股权投资。

- A. 控制 B. 共同控制 C. 重大影响 D. 关联方 E. 间接共同控制

4. 在下列项目中，可以构成长期股权投资成本的有（ ）。

- A. 购买股票的买价
 B. 支付的税金和手续费等相关费用
 C. 购买股票实际支付的价款中包括的已宣告但尚未领取的现金股利
 D. 审计咨询费
 E. 购买长期股权投资时支付的相关税金

5. 以非货币性交易换入长期股权投资，可以按（ ）作为初始投资成本。

- A. 不涉及补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费
 B. 收到补价的，按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额
 C. 支付补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费
 D. 支付补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费减去补价后的余额
 E. 支付补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费减去应确认的损失

三、计算及会计处理题

1. ABC 企业短期投资按成本与市价孰低计价，其 2003 年 6 月 30 日短期投资成本与市价金额如下：

项 目	2003 年 6 月 30 日		
	成本	市价	预计收（损）益
短期投资——股票			
股票 A	70 000	65 000	(5 000)
股票 B	60 000	61 000	1 000
小 计	130 000	126 000	(4 000)
短期投资——债券			
B 企业债券	55 000	54 000	(1 000)
合 计	185 000	180 000	(5 000)

假设 ABC 企业分别按单项投资、投资类别、投资总体计提跌价准备。如果该企业按单项投资计提的跌价准备的账面余额为 3 000 万元，其中，股票 A 为 2 000 万元，股票 B 为 1 000 万元；按投资类别计提的跌价准备的账面余额为 3 000 万元，其中股票投资为 3 000 万元，债券投资为 0 元；按总体计提跌价准备的账面余额为 2 500 万元。

要求：计算当期应提取的跌价准备，并编制相关会计分录。

2. 某企业发生下列业务：

(1) 溢价购入 A 公司发行的债券，面值为 200 000 元，实际支付价款 210 000 元，债券的还本付息期为 5 年，年利率为 10%，采用到期一次还本付息方式。

(2) 折价购入 B 企业发行的长期债券，面值为 200 000 元，实际支付价款 180 000 元，偿还期为 5 年，年利率 5%，采用一次还本付息方式。

要求：作出购入债券，每期结账及债券到期的会计分录（按直线法摊销溢价）。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】以现金购入的短期投资，按实际支付的全部价款（包括税金、手续费等相关费用）作为短期投资成本。实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的债券利息应单独核算，不构成短期投资成本。已到付息期但尚未领取的债券利息应在“应收利息”账户核算。

2. 【答案】A 【解析】实际支付价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，均属于暂时垫付的款项，作为应收项目处理。

3. 【答案】A 【解析】购进成本 = $45\,000 - 40\,000 \times 10\% + 200 = 41\,200$ （元）

计提减值准备 = $41\,200 - 41\,000 = 200$ （元）

处置损益 = $44\,000 - (41\,200 - 200) = 3\,000$ （元）

4. 【答案】B 【解析】购买长期债券时，实际支付的税金、手续费等相关费用一般应当构成初始投资成本，但当金额较小时，可于购买时一次计入当期损益，即记入“投资收益”科目，所以选择 B。

5. 【答案】A 【解析】购买长期债券时实际支付的税金、手续费等相关费用，如果数额较大，应计入投资成本，即记入“长期股权投资”科目。

二、多项选择题

1. 【答案】ACD 【解析】短期投资持有期间取得的现金股利或债券利息，如果属于在取得投资时暂时垫付的资金已计入“应收股利”或“应收利息”科目的，于收到现金时冲减原记科目；如果属于持有期间获得的现金股利或利息，应作为初始投资成本的收回，冲减短期投资账面价值。

2. 【答案】ABCE 【解析】如果短期投资跌价准备按类别或总体计提，由于跌价准备是按单项投资市价涨跌相抵后的下跌净额计提的，无法将其分摊至每个单项投资，所以，处置短期投资时不同时结转已计提的短期投资跌价准备，待期末时再予以调整。如果短期投资跌价准备按单个项目计提，则处置投资时可以同时结转，也可以期末时一并调整跌价准备。上市公司向关联方出售股票、债券时，应同时结转已计提的跌价准备。

3. 【答案】ABC 【解析】相关准则规定：投资企业对被投资企业具有控制、共同控制或重大影响时，长期股权投资应采用权益法核算。

4. 【答案】ABE 【解析】选项 C 属于暂时垫付的资金，计入应收股利。选项 D 直接计入当期损益。

5. 【答案】ABC 【解析】选项 D、E 不完整，其他选项符合非货币性交易准则关于换入资产入账价值的确认原则。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 按单项投资计提

股票 A 应计提跌价准备 = $5\,000 - 2\,000 = 3\,000$ （元）

股票 B 应冲回已计提的跌价准备 1 000 元

借：投资收益——短期投资跌价准备

3 000

贷：短期投资跌价准备——股票 A

3 000

借：短期投资跌价准备——股票 B

1 000

贷：投资收益——短期投资跌价准备

1 000

(2) 按投资类别计提

股票投资应计提跌价准备 = $4\,000 - 3\,000 = 1\,000$ （元）

债券投资应计提跌价准备 = $1\,000 - 0 = 1\,000$ （元）

借：投资收益——短期投资跌价准备	2 000
贷：短期投资跌价准备——债券	1 000
短期投资跌价准备——股票	1 000

(3) 按投资总体计提

应计提跌价准备 = 5 000 - 2 500 = 2 500 (元)

借：投资收益——短期投资跌价准备	2 500
贷：短期投资跌价准备	2 500

2. 【答案】

(1) ①购入债券时：

借：长期债权投资——债券投资（面值）	200 000
——债券投资（溢价）	10 000
贷：银行存款	210 000

②每年应分摊的债券溢价 = 10 000 ÷ 5 = 2 000 (元)

每年应计利息 = 200 000 × 10% = 20 000 (元)

每年实际利息收益 = 20 000 - 2 000 = 18 000 (元)

作会计分录：

借：长期债权投资——债券投资（应计利息）	20 000
贷：长期债权投资——债券投资（溢价）	2 000
投资收益	18 000

③债券到期时，收回本金 200 000 元，利息为 100 000 元（200 000 × 10% × 5），本息合计为 300 000 元。

作会计分录：

借：银行存款	300 000
贷：长期债权投资——债券投资（应计利息）	100 000
——债券投资（面值）	200 000

(2) ①购入债券时：

借：长期债权投资——债券投资（面值）	200 000
贷：银行存款	180 000
长期债权投资——债券投资（折价）	20 000

②每期结账时，按债券票面规定的利率计算的利息为 10 000（200 000 × 5%）元，另外需摊销的债券折价数额为 4 000（200 000 - 180 000 / 5）元。

作会计分录：

借：长期债权投资——债券投资（应计利息）	10 000
——债券投资（折价）	4 000
贷：投资收益	14 000

③债券到期时，收回本金 200 000 元，利息 50 000 元。

作会计分录：

借：银行存款	250 000
贷：长期债权投资——债券投资（面值）	200 000
——债券投资（应计利息）	50 000

第五章 固定资产

内容框架

1. 主要内容

固定资产概述	{	固定资产的概念和特征
	{	固定资产的分类
固定资产的取得	{	固定资产计价基础
	{	固定资产价值构成
	{	固定资产取得的会计处理
固定资产折旧	{	固定资产折旧的概念和规定
	{	固定资产的折旧方法
	{	固定资产折旧的会计处理
固定资产后续支出	{	固定资产费用化后续支出
	{	固定资产资本化后续支出
固定资产处置与期末计价	{	固定资产的处置
	{	固定资产报废和变卖的会计处理
	{	固定资产期末计价

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容的主要变化有：删除了固定资产中经营租赁和融资租赁分类的举例。

复习提示

本章历年考试题型主要为客观题，有时与其他考点结合形成计算题或综合题，分数在 5 分左右。

一、本章重点

固定资产的入账价值确定、固定资产折旧、固定资产清理和期末计价。

二、本章难点

债务重组、非货币性交易、借款费用资本化、政策变更、差错更正、合并报表等结合起来复习。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及 会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5					1	0.5			1	2
2003 年												
2002 年	2	2	1	2							3	4
2001 年											0	0
2000 年	1	1			1	1					2	2

说明：2004 年试题的计算及会计处理题中有小部分涉及（估计 0.5 分），作为一个业务资料。

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，大家需要关注的内容有：固定资产确认的相关内容、固定资产计量及固定资产记录。

§ 1 固定资产的确认

一、固定资产的概念

(一) 固定资产是指同时具有以下特征的有形资产

为生产商品、提供劳务、出租或者经营管理而持有；使用期限超过一年；单位价值较高。

(二) 固定资产的确认标准

只要符合固定资产定义，并且符合固定资产两个确认条件（包含的经济利益很可能流入企业，成本能够可靠地计量），企业就应将其确认为固定资产。

某些设备不能直接给企业带来经济利益，而是有助于企业从相关资产获得经济利益，或者减少企业未来经济利益流出，这时也应确认为固定资产，比如环保设备和安全设备。另外，构成一整体固定资产的不同组成部分，如果各自具有不同使用寿命，或以不同方式为企业提供经济利益，可以将各组成部分单独确认为固定资产，采用不同的折旧方法或折旧率。比如飞机的发动机和其他部分具有不同的使用寿命，可以单独确认为固定资产。

二、固定资产的分类

固定资产有多种分类方法，常见的有：

1. 按经济用途分类，分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产；
2. 按使用情况分类，分为使用中固定资产、未使用固定资产和不需用固定资产；
3. 按所有权分类，分为自有固定资产和租入固定资产（指融资租入的固定资产）；
4. 按经济用途和使用情况综合分类，这种分类其实是将上述三种分类方法进行汇总，包括生产经营用固定资产、非生产经营用固定资产、租出固定资产（经营租赁方式下出租）、不需用固定资产、未使用固定资产、土地（社会已估价单独入账的土地）和融资租入固定资产。

三、固定资产管理权限

现行企业会计制度赋予了企业较大的理财自主权，对于固定资产，企业可以自定目录、分类方法、折旧年限、折旧方法，但要报股东大会、董事会或厂长经理会议批准，备置企业所在地以供查阅。

§ 2 固定资产的计量

一、固定资产取得时的计量

固定资产取得时的计量也称为初始计量，是指固定资产的价值构成，即固定资产入账价值如何确定。这里，固定资产入账价值是指“固定资产”科目金额的确定，即原值的确定。固定资产入账价值，应包括企业为购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切“合理的”和“必要的”支出。比如，为建造固定资产发生的罚息支出，并不是合理的、必要的支出，不能计入固定资产成本，应在发生时计入当期损益。

根据不同的来源渠道，固定资产取得时的价值构成如下：

渠道	固定资产入账价值	备注
购置	买价 + 相关税费 + 达到预定可使用状态前可直接归属于该资产的其他支出	相关费用主要包括运输费、装卸费、包装费、保险费等；相关税金主要包括关税、契税、耕地占用税、车辆购置税等；达到预定可使用状态前可直接归属于该资产的其他支出，主要包括安装费、场地整理费、专业人员服务费等
自建	达到预定可使用状态前所发生的必要支出	2001年以前以交付使用为时间界限，2001年以后以达到预定可使用状态为时间界限。已达到可使用状态但未办理竣工决算的固定资产，可先估价入账并计提折旧，待确定实际价值后再调整原值和已提折旧
投资转入	投资各方确认价	

渠 道		固定资产入账价值	备 注
融资租入		租赁开始日租赁资产原账面价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，当租赁资产 \leq 资产总额 30% 时，也可以按最低租赁付款额	2001 年以前融资租入固定资产入账价值是按“协议价 + 运输费、保险费、安装调试费”来确定的
改建扩建		原价 - 已提折旧 - 变价收入 + 达到预定可使用状态前的改扩建支出	新制度的会计处理和以前的会计处理相比发生了较大变化，过去的会计处理，对改扩建后原值的确定不减去已提折旧，而新制度要求对已提折旧进行转销
债务重组取得或以应收账款换入	无补价	应收债权账面价值 + 相关税费	
	支付补价	应收债权账面价值 + 相关税费 + 补价	
	收到补价	应收债权账面价值 + 相关税费 - 补价	
非货币性交易换入	无补价	换出资产账面价值 + 相关税费	
	支付补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 补价	
	收到补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 应确认收益 - 补价	
接受捐赠	有凭据	对方凭据金额 + 相关税费	如接受捐赠的是旧固定资产，入账价值还要减去估计价值损耗，即不再确认累计折旧。2001 年以前接受捐赠固定资产入账价值是按“重置完全价值”或“对方账面原价 + 各项费用”来确定的
	无凭据，同类或类似资产不存在活跃市场	市价 + 相关税费	
	无凭据，同类或类似资产不存在活跃市场	预计未来现金流量现值	
盘盈	同类或类似资产存在活跃市场	市价 - 估计价值损耗	2001 年以前入账价值是按“重置完全价值”来确定的
	同类或类似资产不存在活跃市场	预计未来现金流量现值	
无偿调入		对方账面价值 + 相关税费	

二、固定资产持有期间的计量

固定资产持有期间的计量，包括固定资产期末计价和固定资产后续支出。

(一) 固定资产期末计价

固定资产期末应按账面价值与可收回金额孰低计价，当可收回金额低于其账面价值时，应计提固定资产减值准备，固定资产减值准备应按单项计提。固定资产可收回金额，是指资产的销售净价与预期从该资产持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的现金流量的现值两者之中的较高者。其中，销售净价是指，资产的销售价格减去处置资产所发生的相关税费后的余额。

固定资产计提减值准备和计提折旧的顺序是：先计提折旧，再计提减值准备。已全额计提减值准备的固定资产，不再计提折旧。

存在以下情况，应全额计提固定资产减值准备：(1) 长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；(2) 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；(3) 虽然固定资产尚可使

用，但使用后产生大量不合格品的固定资产；(4) 已遭毁损，以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产；(5) 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

(二) 固定资产的后续支出

固定资产发生的各项后续支出，常规处理方法如下：

(1) 固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。对于固定资产修理，无论是中小修理还是大修理，均于发生时确认为费用，固定资产的大修理属于费用化支出，不再采取预提或待摊的办法。企业因执行《企业会计准则——固定资产》，对固定资产大修理费用的核算方法由原采用的预提或待摊方式改为一次性计入发生当期费用的，其原为固定资产大修理发生的预提或待摊费用余额，应继续采用原有的会计政策，直至冲减或摊销完毕为止；自执行《企业会计准则——固定资产》后新发生的固定资产后续支出，再按上述原则处理。

(2) 固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。

(3) 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。

(4) 固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

(5) 融资租赁方式租入的固定资产发生的固定资产后续支出，比照上述原则处理。发生的固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

(6) 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单设“1503 经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

三、固定资产处置时的计量

固定资产处置时，应按固定资产净值计量，即结转固定资产原值的同时，还要结转已提折旧。

§ 3 固定资产的记录

一、固定资产取得时的会计处理

时 间		会计处理
购置	不需安装	借：固定资产 贷：银行存款
	需安装	①借：在建工程（设备价款） 贷：银行存款 ②借：在建工程 贷：银行存款（安装费） ③借：固定资产 贷：在建工程（达到预定可使用状态时结转固定资产）
自建	自营	①借：工程物资 贷：银行存款（购工程物资） ②借：在建工程 贷：工程物资（领用工程物资） ③借：在建工程 贷：应付工资（支付工程人员工资） ④借：在建工程 贷：长期借款（按资本化金额，计提工程借款利息） ⑤借：固定资产 贷：在建工程（达到预定可使用状态时结转固定资产）

时 间		会计处理
自建	出包	①借：在建工程 贷：银行存款（预付工程款） ②借：在建工程 贷：银行存款（补付工程款） ③借：固定资产 贷：在建工程（达到预定可使用状态时结转固定资产）
投资者投入		借：固定资产（投资各方确认价值） 贷：实收资本（确定的出资额） 资本公积（差额）
融资租赁 固定资产	不需安装	借：固定资产——融资租入固定资产（账面价值与最低租赁付款额孰低） 未确认融资费用 贷：长期应付款——应付融资租赁款（最低租赁付款额）
	需安装	①借：在建工程 未确认融资费用 贷：长期应付款——应付融资租赁款（最低租赁付款额） ②借：在建工程 贷：银行存款（支付安装费） ③借：固定资产——融资租入固定资产 贷：在建工程
接受捐赠固定资产		借：固定资产 贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 银行存款（应支付的相关税费）
盘盈		①借：固定资产 贷：待处理财产损益 ②借：待处理财产损益 贷：营业外收入——固定资产盘盈
债务重组取得或以应收债权换入		借：固定资产 坏账准备 贷：应收账款 银行存款 应交税金
非货币性交易换入		以存货换入为例： 借：固定资产 存货跌价准备 贷：库存商品 银行存款 应交税金——应交增值税（销项税额）

★历年考题分析

[2004年单选题] 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。该公司董事会决定于2003年3月31日对某生产用固定资产进行技术改造。2003年3月31日，该固定资产的账面原价为5 000万元，已计提折旧为3 000万元，未计提减值准备；该固定资产领用生产用原材料500万元，发生人工费用190万

元，领用工程用物资 1 300 万元；拆除原固定资产上的部分部件的变价净收入为 10 万元。假定该技术改造工程于 2003 年 9 月 25 日达到预定可使用状态并交付生产使用，改造后该固定资产预计可收回金额为 3 900 万元，预计尚可使用年限为 15 年，预计净残值为零，按直线法计提折旧。甲公司 2003 年度对该生产用固定资产计提的折旧额为()万元。

- A. 125 B. 127.5 C. 129 D. 130.25

【答案】B 【解析】2003 年度 1—3 月份计提折旧 = $5\,000 \div 20 \div 12 \times 3 = 62.5$ (万元)；2003 年度 9—12 月份计提折旧 = $3\,900 \div 15 \div 12 \times 3 = 65$ (万元)，所以，2003 年度计提折旧总额 = $62.5 + 65 = 127.5$ (万元)。

[2002 年单选题] 甲公司为增值税一般纳税人，采用自营方式建造一条生产线，实际领用工程物资 234 万元 (含增值税)。另外领用本公司所生产的产品一批，账面价值为 240 万元，该产品适用的增值税税率为 17%，计税价格为 260 万元；发生的在建工程人员工资和应付福利费分别为 130 万元和 18.2 万元。假定该生产线已达到预定可使用状态，不考虑除增值税以外的其他相关税费，该生产线的入账价值为()万元。

- A. 622.2 B. 648.2 C. 666.4 D. 686.4

【答案】C 【解析】 $234 + 240 + 260 \times 17\% + 130 + 18.2 = 666.4$ (万元)。

对于应支付的购入固定资产价款，应依据付款方式分别在“应付账款”、“应付票据”、“长期应付款”等科目核算。

对于自建的固定资产，为区分自营工程和出包工程而应在核算上有所区别。自营工程需要设置“工程物资”科目核算，“在建工程”科目核算各项工程支出。出包工程不需设置“工程物资”科目核算，“在建工程”科目核算往来预付款。

对于接受捐赠的固定资产，确定的入账价值，应通过“待转资产价值”科目核算。企业应在“待转资产价值”科目下设置“接受捐赠货币性资产价值”和“接受捐赠非货币性资产价值”两个明细科目。企业取得的非货币性资产捐赠，应按会计制度及相关准则规定确定入账价值，借记“固定资产”科目，贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，按企业因接受捐赠资产支付或应付的金额，贷记“银行存款”等科目。在期末，企业应按已记入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，按税法规定确定的接受捐赠资产入账价值 (如有当期亏损或以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损，可以进行抵减) 与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大，按现行税法规定，经批准可以在不超过 5 年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额。此时，企业应按经主管税务机关审核确认当期应交所得税，进行配比分批结转“待转资产价值”科目、“应交税金”科目和“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

在企业实务中，固定资产的取得方式可能还有两种渠道：一是无偿调入固定资产；二是专项拨款转入，在使用时形成固定资产。

二、固定资产持有期间的会计处理

时 间		会计处理
持有期间	资本化后续支出 (改扩建、改良)	①借：在建工程 累计折旧 贷：固定资产 ②借：在建工程 贷：银行存款 (改扩建支出) ③借：固定资产 贷：在建工程
	费用化后续支出 (中小修理、大修理)	借：管理费用或制造费用 贷：银行存款
	计提减值准备	如发生资产价值减值： 借：营业外支出 贷：固定资产减值准备 如发生价值回升 (在减值准备数额内)： 借：固定资产减值准备 贷：营业外支出

★历年考题分析

[2002 年多选题] 下列各项支出中, 应确认为固定资产改良支出的有()。

- A. 使固定资产功能增加发生的支出
- B. 使固定资产生产能力提高发生的支出
- C. 使固定资产维持原有性能发生的支出
- D. 使固定资产所生产的产品成本实质性降低所发生的支出

【答案】 ABD 【解析】 功能增加、生产能力提高以及成本实质性降低等所发生的支出使很可能流入企业的经济利益超过原先的估计, 因此确认为固定资产改良支出。

三、固定资产处置时的会计处理

时 间		会计处理	
处置时	筹建期间	处置收益	①借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 ②借：固定资产清理 贷：银行存款（清理费用） 应交税金（处置税金） ③借：银行存款（清理收入） 贷：固定资产清理 ④借：固定资产清理（清理完毕后余额） 贷：长期待摊费用
		处置损失	①借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 ②借：固定资产清理 贷：银行存款（清理费用） 应交税金（处置税金） ③借：银行存款（清理收入） 贷：固定资产清理 ④借：长期待摊费用 贷：固定资产清理（清理完毕后余额）
	经营期间	处置收益	①借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 ②借：固定资产清理 贷：银行存款（清理费用） 应交税金（处置税金） ③借：银行存款（清理收入） 贷：固定资产清理 ④借：固定资产清理（清理完毕后余额） 贷：营业外收入——处置固定资产净收益
		处置损失	①借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 ②借：固定资产清理 贷：银行存款（清理费用） 应交税金（处置税金） ③借：银行存款（清理收入） 贷：固定资产清理 ④借：营业外支出——处置固定资产净损失（正常损失） 营业外支出——非常损失（非正常损失） 贷：固定资产清理（清理完毕后余额）

企业对外投资、捐赠转出、非现金资产偿债转出、非货币性交易换出、无偿调出、毁损、报废和变卖而减少的固定资产，均属于固定资产的处置行为，应通过“固定资产清理”科目核算。对于盘盈、盘亏的固定资产，不通过“固定资产清理”科目核算，而是通过“待处理财产损益”科目核算，期末转入“营业外收入——固定资产盘盈”或“营业外支出——固定资产盘亏”。

“固定资产清理”科目主要核算固定资产净值、清理费用、清理收入（包括出售收入、残料收入、保险赔款）等。其中，固定资产报废和变卖的会计处理基本相同，区别在于固定资产变卖可能涉及相关税金而固定资产报废不涉及相关税金。企业在处置土地附着物（房屋）时，“固定资产清理”科目有可能会涉及营业税；企业在销售使用过的固定资产时，“固定资产清理”科目有可能会涉及增值税。按税法规定，纳税人销售旧货（包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产，应税固定资产是指售价超过原值的固定资产。售价未超过原值的纳税人自己使用过的固定资产，免征增值税），无论其是增值税一般纳税人或小规模纳税人，也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位，一律按4%的征收率减半征收增值税，不得抵扣进项税额。另外，纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇，售价超过原值的，按4%的征收率减半征收增值税；售价未超过原值的，免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇，按4%的征收率减半征收增值税。

§ 4 固定资产折旧

一、固定资产折旧的确认

关于折旧的确认，主要掌握计提折旧的范围，即哪些固定资产应计提折旧，哪些固定资产不计提折旧。除下列情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：（1）已提足折旧仍继续使用的固定资产；（2）按规定单独作价作为固定资产入账的土地。

二、折旧的计量

（一）折旧方法

固定资产计提折旧时可以采用四种方法，即平均年限法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法，其中双倍余额递减法和年数总和法属于加速折旧方法。企业对于不同的固定资产可以选用不同的折旧方法，只要对每项固定资产采用系统而合理的方法计提折旧即可，比如运输工具用工作量法，房屋用直线法。

固定资产计提折旧，以月初可提取折旧的固定资产为依据。当月新增固定资产不提折旧，当月减少固定资产照提折旧。也可用如下公式计算：“当月固定资产折旧额 = 上月固定资产折旧额 + 上月增加固定资产折旧额 - 上月减少固定资产折旧额”。如果某项固定资产在2月1日购进，则在2月份不需要计提折旧；如果某项固定资产在2月1日进行处置，应先计提完2月份折旧后，再将固定资产净值转入固定资产清理。

1. 平均年限法（直线法）

（1）采用个别折旧率

年折旧率 = $(1 - \text{预计净残值}) \div \text{预计使用年限} \times 100\%$

月折旧率 = 年折旧率 $\div 12$

月折旧额 = 固定资产原值 \times 月折旧率

（2）采用分类折旧率

某类固定资产年分类折旧率 = 该类固定资产年折旧之和 \div 该类固定资产原价之和 $\times 100\%$

（3）采用综合折旧率

固定资产年综合折旧率 = 各项固定资产年折旧之和 \div 各项固定资产原价之和 $\times 100\%$

★历年考题分析

[2002年单选题] 1997年12月15日，甲公司购入一台不需安装即可投入使用的设备，其原价为1230万元。该设备预计使用年限为10年，预计净残值为30万元，采用年限平均法计提折旧。2001年12月31日，经过检查，该设备的可收回金额为560万元，预计使用年限为5年，预计净残值为20万元，折旧方法不变。2002年度该设备应计提的折旧额为（ ）万元。

A. 90

B. 108

C. 120

D. 144

【答案】B 【解析】 $1230 - (1230 - 30) \div 10 \times 4 = 720 > 560$ ，即2002年账面价值为560万元，应按560万元以及预计年限计提折旧。

2002年度该设备应计提的折旧额 = $(560 - 20) \div 5 = 108$ （万元）

2. 工作量法

每一工作量折旧额 = 固定资产原值 \times $(1 - \text{净残值率}) \div$ 预计总工作量

月折旧额 = 固定资产当月工作量 × 每一工作量折旧额

3. 双倍余额递减法

年折旧率 = $2 \div \text{预计使用年限} \times 100\%$

月折旧率 = 年折旧率 $\div 12$

月折旧额 = 固定资产净值 × 月折旧率

双倍余额递减法和其他三种方法有所不同，在平常计算折旧时不考虑净残值，并且不是以固定资产原值而是以固定资产净值为计算依据。在到期前两年，才考虑净残值，其折旧额采用如下方法计算：

年折旧额 = (固定资产净值 - 净残值) $\div 2$

月折旧额 = 年折旧额 $\div 12$

4. 年数总和法

年折旧率 = 尚可使用年数 \div 预计使用年限的年数总和 $\times 100\%$

月折旧率 = 年折旧率 $\div 12$

月折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) \times 月折旧率

在采用双倍余额递减法和年数总和法计算公式时，折旧年度并不是指会计期间年度（即1月份至12月份）。固定资产投入使用往往不是在年底，因此固定资产折旧计提的起始月份绝大多数情况下不是1月份，而是从年度中期开始的。在采用直线法的情况下，并没有大的影响，因为无论从何时开始，折旧年度的折旧计提金额是一样的（不考虑计提减值准备的情况）。但是对于非直线法计提折旧（如双倍余额递减法和年数总和法）就不完全一样，因为对于这两类加速折旧方法而言，每一折旧年度的折旧金额是不同的。如果是年度中期开始计提折旧，那么整年的计算是从开始计提折旧的月份至下一年度该月份的一年作为计算年折旧率的期间即一个折旧年度，对这一期间的固定资产按照相同的月折旧率计算。

（二）折旧的变更

企业因执行《企业会计准则——固定资产》而对未使用、不需用固定资产，由原来不计提折旧改为计提折旧，此项会计政策变更应当采用追溯调整法，调整期初留存收益和相关项目。

三、折旧的记录

企业计提折旧的账务处理：(1) 生产用固定资产的折旧费，计入“制造费用”科目；(2) 行政办公用固定资产的折旧费，计入“管理费用”科目；(3) 经营租赁方式租出的固定资产的折旧费，计入“其他业务支出”科目；(4) 销售机构固定资产的折旧费，计入“营业费用”科目；(5) 福利设施的折旧费，计入“管理费用”科目；(6) 未使用、不需用固定资产（不含更新改造和因大修停用的固定资产）的折旧费，计入“管理费用”科目；更新改造的固定资产因转入在建工程而不计提折旧，因大修停用的固定资产的折旧费，计入“制造费用”科目；(7) 自营工程施工中使用自己设备的折旧费计入“在建工程”科目。

四、计提减值准备后固定资产折旧的计提方法及会计处理

固定资产应当先计提折旧，再计提减值准备。已计提减值准备的固定资产，如果依然按照原先未计提减值准备情况下确定的折旧额去计提折旧，则会在固定资产持有的后期，导致固定资产的账面价值出现负数，这当然是一个不合理的结果。所以，计提减值准备后的固定资产，应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用年限重新计算折旧率和折旧额。

在以前计提固定资产减值准备的迹象发生变化而引起的固定资产可收回金额高于其账面价值时，应对已计提的固定资产减值准备转回，转回的金额不应超过原已计提的固定资产减值准备；在转回已确认的固定资产减值准备时，转回后固定资产的账面价值不得超过不考虑计提减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值（即取得固定资产时的原价扣除正常情况下计提的累计折旧后的余额），同时，冲销没有转回的已计提的固定资产减值准备，并增加已计提的固定资产累计折旧。这样处理的目的是为了使转回后的固定资产能够按照未计提减值准备的原有折旧方法计提或在新的减值准备的情况下对折旧进行系统地计提。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 某企业所得税适用税率为33%，本年由于生产A产品的机器的折旧年限发生变更，使该机器的折旧额当年增加100万元。当年生产A产品500件，对外销售50件，折旧年限的变更对当年净利润的影响金额是()万元。

A. 67

B. 6.7

C. 100

D. 33

- (3) 计算出该设备所产生的净损益。
 (4) 编制出售该设备的会计分录。
 (“资本公积”和“应交税金”科目要求写出明细科目；答案中的金额单位用万元表示)

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】对净利润的影响只能计算产品销售成本中包含的折旧影响数，即：
 对当年净利润的影响额 = $100 \times 50 \div 500 \times (1 - 33\%) = 6.7$ (万元)
2. 【答案】A 【解析】固定资产改良工程应通过“在建工程”账户核算，改良中取得的变价收入应冲减工程成本，记入“在建工程”科目贷方。
3. 【答案】C 【解析】盘亏固定资产通过“待处理财产损益”科目核算；投资、捐赠、报废应通过“固定资产清理”科目核算。
4. 【答案】B 【解析】购进设备的入账价值 = $1\,000\,000 + 100\,000 + 300\,000 = 1\,400\,000$ (元)
5. 【答案】D 【解析】固定资产原价 = $50\,000 + 8\,500 + 1\,000 + 1\,500 + 255 + 2\,500 = 63\,755$ (元)

二、多项选择题

1. 【答案】ACDE 【解析】土地使用税应计入“管理费用”科目核算，不计入资产价值。
2. 【答案】ABCD 【解析】在固定资产报废过程中可能涉及的会计科目有固定资产清理、营业外收入、营业外支出、原材料（残料收入）。
3. 【答案】CD 【解析】选项 C、D 均属于加速折旧方法，其特点是在固定资产有效使用年限的前期多提折旧，后期则少提折旧，从而相对加快折旧速度，加快固定资产价值的补偿，符合稳健性原则。
4. 【答案】ABCDE 【解析】选项 A、D、E 是清理固定资产时经常发生的项目；选项 B 是出售不动产时要计算缴纳的税金；选项 C 是特殊的固定资产或特定条件下的固定资产在销售时应计算缴纳增值税，如销售摩托车等。
5. 【答案】BCD 【解析】准则规定：除土地和已提足折旧继续使用固定资产不计提折旧外，其他固定资产均应计提折旧；提前报废固定资产，不再补提折旧；企业一般按月计提折旧，当月增加固定资产，当月不提折旧；当月减少固定资产，当月照提折旧。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】分录以万元为单位：

(1) 购买设备：

借：在建工程——设备	46.8
贷：银行存款	46.8

(2) 购买材料：

借：在建工程——设备	5
贷：银行存款	5

(3) 应付工程人员工资：

借：在建工程——设备	5
贷：应付工资	5

(4) 工程完工，交付使用：

借：固定资产	56.8
贷：在建工程——设备	56.8

(5) 提取折旧， $56.8 \times (1 - 5\%) \div 10 = 5.396$ (万元)：

借：制造费用	5.396
贷：累计折旧	5.396

(6) 出售设备，净值 = $56.8 - 5.396 \times 4 = 35.216$ (万元)

借：固定资产清理	35.216
累计折旧	21.584
贷：固定资产	56.8
借：银行存款	36

贷：固定资产清理	36
借：固定资产清理	0.1
贷：银行存款	0.1
借：固定资产清理	0.684
贷：营业外收入	0.684

2. 【答案】

(1) 接受捐赠设备时：

借：固定资产	40 200
贷：银行存款	200
待转资产价值	40 000
年末时：	
借：待转资产价值	40 000
贷：资本公积——接受捐赠非现金资产准备	26 800
应交税金——应交所得税	13 200

(2) 出售设备时，已提取折旧 = $40\,200 \div (12 \times 5) \times (11 + 12) = 15\,410$ (元)：

借：固定资产清理	24 790
累计折旧	15 410
贷：固定资产	40 200
借：银行存款	35 000
贷：固定资产清理	35 000
借：固定资产清理	10 210
贷：营业外收入	10 210
借：资本公积——接受捐赠非现金资产准备	26 800
贷：资本公积——其他资本公积	26 800

3. 【答案】

(1)

借：在建工程	2 200
贷：待转资产价值	2 200
年末时：	
借：待转资产价值	2 200
贷：资本公积——接受捐赠非现金资产准备	1 474
应交税金——应交所得税	(2 200 × 33%) 726
借：在建工程	119
贷：库存商品	100
应交税金——应交增值税 (销项税额)	17
应付工资	2
借：固定资产	2 319
贷：在建工程	2 319

(2) 1999 年应计提的折旧额 = $(2\,319 - 69) \times 5 \div 15 = 750$ (万元)

2000 年应计提的折旧额 = $(2\,319 - 69) \times 4 \div 15 = 600$ (万元)

2001 年应计提的折旧额 = $(2\,319 - 69) \times 3 \div 15 = 450$ (万元)

(3) 2002 年 1 至 4 月应计提的折旧额 = $(2\,319 - 69) \times 2 \div 15 \times 4 \div 12 = 100$ (万元)

固定资产的账面价值 = $2319 - (750 + 600 + 450 + 100) = 419$ (万元)

固定资产出售形成的净损益 = $371 - 419 - 2 = -50$ (万元)

(4) 借：固定资产清理	419
累计折旧	1 900
贷：固定资产	2 319
借：银行存款	371
贷：固定资产清理	371

借：固定资产清理	2
贷：银行存款	2
借：营业外支出	50
贷：固定资产清理	50
借：资本公积——接受捐赠非现金资产准备	1 474
贷：资本公积——其他资本公积	1 474

第六章 无形资产及其他资产

内容框架

1. 主要内容

无形资产	无形资产概述
	无形资产的内容及入账价值
	无形资产的会计处理
	无形资产的摊销和转让
	无形资产的期末计价
其他资产	长期待摊费用的内容
	长期待摊费用的摊销期
	其他长期资产的范围

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章为非重点章，主要出客观题，分数在 2 分左右。

本章重点

无形资产的入账价值的确定、无形资产出售与出租的核算、无形资产摊销以及长期待摊费用的摊销。

历年命题情况统计与分析

	单选题		多选题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5	1	2							2	3.5
2003 年	1	1									1	1
2002 年	2	2									2	2
2001 年	2	2									2	2
2000 年												

重难点详解与历年考题分析

无形资产准则是财政部 2001 年颁布的具体会计准则之一。通过本章的学习，大家应掌握无形资产的确认和计量，掌握无形资产取得的账务处理，掌握无形资产摊销及处置的账务处理，掌握长期待摊费用的账务处理。熟悉无形资产减值的账务处理，熟悉无形资产后续支出的概念。大家应关注的主要内容有：自行开发无形资产的核算、无形资产摊销的核算、无形资产出售出租的核算和无形资产减值准备等内容。

§1 无形资产

一、无形资产的确认

(一) 无形资产的概念

无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人，或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。根据无形资产概念可见，无形资产持有目的是“为生产商品、提供劳务、出租给他人，或

为管理目的而持有”，无形资产性质是“非货币性长期资产”，这些特点和固定资产都是一样的，不同之处在于，无形资产不具有实物形态。

(二) 无形资产的确认条件

无形资产的确认是指符合无形资产确认条件的项目，作为企业的无形资产加以记录并将其列入企业资产负债表的过。一项资产需确认为无形资产，首先应符合无形资产定义，同时应满足无形资产的两个确认条件：一是该资产产生的经济利益很可能流入企业，二是该资产的成本能够可靠地计量。

(三) 无形资产的特征

1. 不具有实物形态；
2. 属于非货币性长期资产；
3. 为企业使用而非出售。

(四) 无形资产的内容

无形资产一般包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权及商誉等，详见教材。

(五) 无形资产的分类

无形资产可以采用多种方法进行分类：

首先，按是否可以辨认，分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。

其次，按取得方式不同，分为外来的无形资产和自创的无形资产。

再次，按有无期限划分，分为有限期无形资产和无限期无形资产。

无形资产的核算中，考生应着重注意“外来和自创”这种分类方式，它作为是否确认和计量无形资产的主要依据。一般来说，外来的无形资产都是花费了代价的，大多数情况下应作为无形资产确认；自创的无形资产要么没有花费代价，或者成本不能可靠计量，大多数情况下不确认为无形资产。

二、无形资产的计量

(一) 取得时的计量

渠 道		无形资产入账价值	
外 来	外购	买价 + 相关税费	
	非货币性交易换入	不涉及补价	换出资产账面价值 + 相关税费
		支付补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 补价
		收到补价	换出资产账面价值 + 相关税费 + 应确认收益 - 应确认损失 - 补价
	投资者投入的无形资产	一般情况下	投资各方确认的价值
		首次发行股票而接受投入	对方（即投资方）的账面价值
	债务重组取得	不涉及补价	应收债权账面价值 + 相关税费
		支付补价	应收债权账面价值 + 相关税费 + 补价
		收到补价	应收债权账面价值 + 相关税费 - 补价
	接受捐赠取得	对方提供凭据	凭据金额 + 相关税费
		无凭据，同类或类似无形资产存在活跃市场	市价 + 相关税费
		无凭据，同类或类似无形资产不存在活跃市场	预计未来现金流量现值
自创		依法取得时发生的注册费、律师费等费用	

购入的无形资产，按实际支付的价款作为实际成本。对于一并购入的无形资产和其他资产，其成本通常应按该无形资产和其他资产的公允价值相对比例确定。

投资者投入的无形资产，应按投资各方确定的价值作为实际成本。

对于接受捐赠的无形资产，虽然受赠方在表面上没有花费代价，但捐赠行为一般都发生在经济关联体之

中，受赠方往往要发生潜在的经济利益流出，所以也应将其确认为无形资产。

已经计入各期费用的研究与开发费用，在该项无形资产获得成功并依法申请取得权利时，不得再将原已计入费用的研究与开发费用资本化。

商誉可以是外购的，也可以是自创的。自创的商誉不能作为无形资产入账，只有外购的商誉，即企业合并时，才能作价入账。

商誉 = 净资产买价 - 评估调整后的净资产账面价值

其中，“净资产买价”是企业兼并时支付的买价，“评估调整后的净资产账面价值”是被兼并企业将资产评估的结果入账，重新调整的账面价值，可以认为是净资产的公允价值。

企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，在尚未开发或建造自用项目前，作为无形资产核算，并按无形资产有关摊销期限的规定进行摊销。房地产开发企业开发商品房时，应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本；企业因利用土地建造自用某项目时，将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。因土地使用权的使用年限与所建造房屋、建筑物的预计使用年限不同的，在预计该项固定资产净残值率时予以考虑。

归纳如下表所示：

渠 道		无形资产取得计价
专利权	外购	买价 + 相关费用
	自创	试制成功前，相关费用计入损益；试制成功后，申请专利费用资本化（没有经济价值或经济价值很小不予资本化）
商标权	外购	买价 + 相关费用
	自创	不作为无形资产入账（费用一般不大，广告费不作为商标权成本）
专有技术	外购	买价 + 相关费用（费用较大时资本化，费用较小计入损益）
	自创	相关费用计入当期损益
土地使用权	申请土地使用权	支付出让金资本化
	行政划拨土地使用权	一般情况下，不作为无形资产入账；有偿转让、出租、抵押、作价入股、投资时，应补交土地出让金，作无形资产入账。
著作权	外购	买价 + 相关费用（费用较大时资本化，费用较小计入损益）
	自创	相关费用计入当期损益
经营特许权	国家授权	不作无形资产
	依据合同转让	支付的费用作无形资产
商誉	外购	兼并和购买另一方企业产生，表现为买价减所购企业净资产，作为无形资产入账
	自创	不作无形资产

（二）持有期间的计量

1. 无形资产后续支出

无形资产的后续支出是指无形资产入账后，为确保该无形资产能够给企业带来预定的经济利益而发生的支出，比如，相关的宣传活动支出。由于这些支出仅是为了确保已确认的无形资产能够为企业带来预定的经济利益，因而应在发生当期确认为费用。

2. 无形资产摊销

无形资产摊销主要涉及摊销开始月份和结束月份、摊销方法、摊销年限、残值等因素。

【2001年单选题】在会计期末，股份有限公司所持有的无形资产的账面价值高于其可收回金额的差额，应当计入（ ）。

- A. 管理费用 B. 营业税 C. 其他业务支出 D. 营业外支出

【答案】D 【解析】在会计期末，股份有限公司所持有的无形资产的账面价值高于其可收回金额的差额，应当计提减值准备，计入营业外支出。

(三) 处置时的计量

无形资产的处置，分为无形资产的转销和转让。

1. 无形资产转销

如果无形资产预期不能为企业带来经济利益，从而不再符合无形资产的定义，应将其账面价值转销，计入当期管理费用。

2. 无形资产转让

无形资产转让，根据性质可以分为转让所有权和转让使用权。

(1) 转让所有权，即无形资产出售。无形资产的出售表明企业放弃无形资产的所有权。此时，转让方应将所得价款与该项无形资产的账面价值之间的差额，计入营业外收支；受让方将购买支出费用资本化作为无形资产。

[2002 年单选题] 下列有关无形资产转让的会计处理中，正确的是()。

- A. 转让无形资产使用权所取得的收入应计入营业外收入
- B. 转让无形资产所有权所取得的收入应计入其他业务收入
- C. 转让无形资产所有权所发生的支出应计入其他业务支出
- D. 转让无形资产使用权所发生的支出应计入其他业务支出

【答案】D 【解析】转让无形资产使用权即出租无形资产，所取得收入计入其他业务收入，所发生的支出计入其他业务支出。无形资产转让所有权即出售无形资产，所发生的收支净额计入营业外收入或营业外支出。

(2) 转让使用权，即无形资产出租。无形资产的出租是指企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给其他单位，并收取租金。收取的租金按照让渡资产使用权所取得收入的确认原则进行处理，计入其他业务收入。此时，转让方的转让支出费用、无形资产摊销金额作为转让成本，计入其他业务支出；受让方将购买支出费用作为营业费用。

[2002 年单选题] 甲公司以前 300 万元的价格对外转让一项专利权。该专利权系甲公司以 480 万元的价格购入，购入时该专利权预计使用年限为 10 年，法律规定的有效使用年限为 12 年，转让时该专利权已使用 5 年。转让该专利权应交的营业税为 15 万元，假定不考虑其他相关税费。该专利权未计提减值准备。甲公司转让该专利权所获得的净收益为()万元。

- A. 5
- B. 20
- C. 45
- D. 60

【答案】C 【解析】该专利权按 10 年摊销，每年摊销 48 万元，转让时该专利权的账面价值为 240 (480 - 48 × 5) 万元，出售净收益 = 300 - (480 - 480 ÷ 10 × 5) - 15 = 45 (万元)。

(四) 无形资产的期末计价

企业应当定期或至少在每年年终，检查各项无形资产预计给企业带来未来经济利益的能力，对预计可收回金额低于其账面价值的，应当计提减值准备。

[2004 年单选题] 丙公司为上市公司，2001 年 1 月 1 日，丙公司以银行存款 6 000 万元购入一项无形资产。2002 年和 2003 年末，丙公司预计该项无形资产的可收回金额分别为 4 000 万元和 3 556 万元。该项无形资产的预计使用年限为 10 年，按月摊销。丙公司于每年末对无形资产计提减值准备，计提减值准备后，原预计使用年限不变，假定不考虑其他因素，丙公司该项无形资产于 2004 年 7 月 1 日的账面余额为()万元。

- A. 3 302
- B. 3 900
- C. 3 950
- D. 4 046

【答案】A 【解析】2004 年 7 月账面余额 3 556 - 3 556 ÷ 7 × 0.5 = 3 302 (万元)

三、无形资产的记录

	时 间	会计处理
取得时	外购或自创	借：无形资产 贷：银行存款
	投资转入	借：无形资产 贷：实收资本
	接受捐赠	借：无形资产 贷：待转资产价值

时 间		会计处理
持有期间	摊销	借：管理费用 贷：无形资产
	计提准备	借：营业外支出 贷：无形资产减值准备
转让时	转让所有权（无形资产出售）	1. 转让方 借：银行存款 无形资产减值准备 贷：无形资产 营业外收入（或借：营业外支出） 应交税金 2. 受让方 借：无形资产 贷：银行存款
	转让使用权（无形资产出租）	1. 转让方 借：银行存款 贷：其他业务收入 借：其他业务支出 贷：无形资产（摊销金额） 银行存款（出租费用） 2. 受让方 借：营业费用 贷：银行存款

[2004 年多选题] 下列交易或事项的会计处理中，符合现行会计制度规定的有()。

- A. 提供现金折扣销售商品的，销售方按净价法确认应收债权
- B. 存货采购过程中因不可抗力而发生的净损失，计入当期损益
- C. 以支付土地出让金方式取得的土地使用权，在尚未用于开发项目前按期摊销
- D. 自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，将原发生时计入损益的开发费用转为无形资产的入帐价值
- E. 融资租赁方式租入固定资产的改良支出，在剩余租赁期租赁资产尚可使用寿命孰低的期限内计提折旧

【答案】BCE 【解析】选项 A 不正确，因为按现行会计制度规定，提供现金折扣销售商品的，销售方按总价法确认应收债权；选项 D 也不正确，因为自行开发并按法律程序申请取得的无形资产，将原发生时计入损益的开发费用计入当期损益。

[2003 年单选题] 下列有关无形资产会计处理的表述中，错误的是()。

- A. 无形资产后续支出应在发生时计入当期损益
- B. 购入但尚未投入使用的无形资产的价值不应进行摊销
- C. 不能为企业带来经济利益的无形资产的摊余价值应全部转入当期管理费用
- D. 只有很可能为企业带来经济利益且其成本能够可靠计量的无形资产才能予以确认

【答案】B 【解析】无形资产取得当月即应开始摊销，而无论其是否投入使用。

§ 2 其他资产

一、长期待摊费用

1. 企业作为长期待摊费用核算的费用项目，是因权责发生制而产生的结果，并且能使企业以后会计期间受益。

2. 企业应当定期检查长期待摊费用的费用项目是否仍然能够使企业以后会计期间受益，如果待摊费用

或长期待摊费用已不符合资产的性质，其摊余价值不能继续在资产负债表中的资产方反映，应当一次全部转入当期损益。

3. 对于除购建固定资产以外，筹建期间所发生的费用不再采取摊销的方法，而是先在长期待摊费用中归集，待企业开始生产经营时，当月一次计入开始生产经营当月的损益。

4. 股份有限公司委托其他单位发行股票支付的手续费或佣金等相关费用，减去股票发行冻结期间的利息收入后的余额，从发行股票的溢价中不够抵销的，或者无溢价的，若金额较小的，直接计入当期损益（管理费用）；若金额较大的，可作为长期待摊费用，在不超过 2 年的期限内平均摊销，计入损益（管理费用）。

5. 固定资产大修理支出，不再采取预提或待摊的办法，不再通过长期待摊费用核算，发生时直接计入当期费用。

6. 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，不再计入长期待摊费用，应单设“1503 经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

二、其他长期资产

其他长期资产可以根据资产性质和特点单设会计科目核算，一般包括：（1）特种储备物资；（2）银行冻结存款；（3）涉及诉讼财产（4）临时设施。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 企业根据有关规定取得土地使用权，在支付土地出让金时，应当计入（ ）。
A. 当期费用 B. 无形资产 C. 生产成本 D. 投资成本
2. 甲企业被乙企业兼并，甲企业的账面资产价值总额为 600 万元，负债总额为 290 万元，净资产账面价值为 310 万元，净资产评估公允价值总额为 330 万元。若乙企业支付价款为 350 万元，乙企业计入无形资产的商誉价值为（ ）万元。
A. 20 B. 40 C. 310 D. 330
3. 股份有限公司发行股票的手续费、佣金等费用，减去股票发行冻结期间的利息收入后的余额，从发行股票的溢价中不够抵销的企业或无溢价的，若金额较大的，应计入（ ）。
A. 长期待摊费用 B. 当期损益 C. 财务费用 D. 管理费用
4. 甲公司 1996 年 1 月 1 日购入一项无形资产。该无形资产的实际成本为 500 万元，摊销年限为 10 年。2000 年 12 月 31 日，该无形资产发生减值，预计可收回金额为 180 万元。计提减值准备后，该无形资产原摊销年限不变。2001 年 12 月 31 日，该无形资产的账面余额为（ ）万元。
A. 270 B. 214 C. 200 D. 144
5. 发生的固定资产装修支出，在符合资本化条件下，应在（ ）单独计提折旧。
A. 两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短期间
B. 受益期内
C. 2 年内
D. 两次装修间隔期内

二、多项选择题

1. 企业原先通过行政划拨获得的土地使用权，下列情形中，应按规定将补交的土地出让价款予以资本化，作为无形资产核算的有（ ）。
A. 有偿转让 B. 出租 C. 抵押 D. 作价入股 E. 投资
2. 下列无形资产的计价，符合现行会计法规的有（ ）。
A. 购入的无形资产按实际支付的价款作为实际成本
B. 投入的无形资产按投资各方确定的价值作为实际成本
C. 企业接受的债务人以非现金资产抵债取得的无形资产，支付补价的，按应收债权的账面价值加上补价和相关税费作为实际成本
D. 以非货币交易换入的无形资产，收到补价的，按换出资产的账面价值加上确认的收益和相关税费减去补价后的余额作为实际成本

E. 为首次发行股票接受投资者投入的无形资产，按该项无形资产在投资方的账面价值作为实际成本

3. 长期待摊费用核算的范围包括()。

- A. 固定资产大修理支出
- B. 融资租入固定资产改良支出
- C. 开办费
- D. 经营租入固定资产改良支出
- E. 股票发行费用

4. 在下列处理方法中，符合现行会计制度规定的有()。

- A. 已过受益期的长期待摊费用，应直接转入当期损益
- B. 开办费金额较大的，可在开始生产经营的当月起，按不超过 5 年期限平均摊销，计入损益
- C. 股票发行费用（净额）金额较大的，可以在不超过 2 年的期限内平均摊销，计入损益
- D. 固定资产大修理费支出在大修理间隔期内平均摊销，计入损益
- E. 开办费应在企业开始生产经营起一次计入生产经营当期的损益

5. 下列各项中，应当将该项无形资产的账面价值全部转入当期损益的有()。

- A. 已被其他新技术等所替代，其已无使用价值和转让价值
- B. 已超过法律保护期，并且已不能为企业带来经济利益
- C. 其他足以证明其已经丧失了使用价值和转让价值的情形
- D. 已经使用 5 年以上
- E. 市价大幅下跌，在剩余摊销年限内不会恢复

三、计算及会计处理题

1. 某企业购买一项专利，支付款项 50 000 元，有效期限 10 年，买入 4 年后，将所有权转让给另一企业，协商作价 35 000 元，营业税税率 5%。

要求：编制该项无形资产购入、按期摊销及转让的会计分录。

2. 资料

(1) 企业在筹建期间发生的费用，以支票支付注册登记费 3 000 元，以现金报销差旅费 7 800 元，以支票购买办公用品 10 200 元，发给职工工资 39 000 元，企业于当年 12 月份正式投产。

(2) 对一台生产设备进行大修理，在修理期间耗用材料费 80 000 元，人工费 16 000 元，电费 4 000 元。

要求：根据以上资料进行会计处理。

3. 某企业购买一项专利权，支付款项 100 000 元。

(1) 买入时，以银行存款支付专利权价款。

(2) 该专利权有效期限 10 年。

(3) 买入 2 年后将其使用权出租给另一企业，期限 2 年，一次性收费 40 000 元。

(4) 买入 4 年后将其所有权出售给某一企业，收取价款 50 000 元。

要求：根据上述资料编制会计分录。

4. 某企业一项专利权取得时的成本为 1 000 万元，企业按照 10 年平均摊销。至 2000 年 12 月 31 日，该项无形资产的账面余额为 800 万元，该企业因考虑到技术进步等原因，对这项专利权计提了 200 万元的减值准备，使得专利权的账面价值为 600 万元，假定企业重新估计该专利权尚可使用年限为 5 年，则每年应摊销的专利权费用如何确定？

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，应按照实际支付价款借记“无形资产”科目；待该项土地开发时，再将其账面价值全部转入相关的“在建工程”科目。

2. 【答案】A 【解析】 $350 - 330 = 20$ 万元。

3. 【答案】A 【解析】股份公司委托其他单位发行股票支付的手续费、佣金等费用，减去股票发行冻结期间的利息收入后的余额，从发行股票的溢价中不够抵销的或无溢价的，若金额较小，直接计入当期损益；若金额较大，可作为长期待摊费用，在不超过 2 年的期限内平均摊销，计入损益。

4. 【答案】B 【解析】2000 年 12 月 31 日计提减值准备后无形资产账面余额为 250 ($500 - 500 \div 10 \times 5$) 万元，无形资产减值准备账户余额为贷方 70 ($250 - 180$) 万元；2001 年无形资产年摊销额为 36 [$(250 - 70) \div 5$] 万元，2001 年 12 月 31 日无形资产账面余额为 214 ($250 - 36$) 万元。

5. 【答案】A 【解析】固定资产装修费用，符合资本化原则的，应当在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法计提折旧。

二、多项选择题

1. 【答案】ABCDE 【解析】取得土地使用权时不花费任何代价，不能将其作为无形资产核算；取得土地使用权花费了支出，则应将其资本化，作为无形资产核算。如，企业原先通过行政划拨取得土地使用权，没有入账核算，在将土地使用权有偿转让、出租、抵押、作价入股和投资时，应按规定将补交的土地出让价款予以资本化，作为无形资产入账核算。

2. 【答案】ABCDE 【解析】五个选项均符合有关准则和制度的规定。

3. 【答案】CE 【解析】融资租入固定资产的处理，根据实质重于形式原则的要求，应采用与自有固定资产相一致的政策。固定资产和经营租入固定资产改良支出属于资本化支出，一般情况下应作为固定资产核算，不能计入长期待摊费用；固定资产大修理支出，直接计入当期损益。

4. 【答案】ACE 【解析】开办费，待企业开始经营之日起一次计入开始生产经营当期的损益，所以，选项E正确，选项B错误；股票发行费用净额金额较大，作为长期待摊费用，在不超过2年的期限内平均摊销，计入损益。

5. 【答案】ABC 【解析】如果无形资产预期不能为企业带来经济利益，从而不再符合无形资产的定义，则应将其全部转销。企业会计制度规定，当存在下列一项或若干项情况时，应当将该项无形资产的账面价值全部转入当期损益：

- (1) 某项无形资产已被其他新技术等所替代，并且该项无形资产已无使用价值和转让价值；
- (2) 某项无形资产已超过法律保护期限，并且已不能为企业带来经济利益；
- (3) 其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值的情形。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 购入时：

借：无形资产	50 000
贷：银行存款	50 000

(2) 按期摊销时（每年摊销一次）：

借：管理费用	5 000
贷：无形资产	5 000

(3) 转让时：

取得转让收入时：

借：银行存款	35 000
贷：无形资产	30 000
应交税金——应交营业税	1 750
营业外收入	3 250

2. 【答案】

①借：长期待摊费用——开办费	60 000
贷：银行存款	13 200
现金	7 800
应付工资	39 000

正式投产月作会计分录：

借：管理费用	60 000
贷：长期待摊费用	60 000

②借：制造费用	100 000
贷：原材料	80 000
应付工资	16 000
生产成本	4 000

3. 【答案】

(1) 取得无形资产时：

借：无形资产	100 000
--------	---------

贷：银行存款	100 000
(2) 第 1, 2 年摊销其成本：	
借：管理费用	10 000
贷：无形资产	10 000
(3) 第 3 年出租时：	
借：银行存款	40 000
贷：其他业务收入	20 000
预收账款	20 000
借：其他业务支出	1 000
贷：应交税金——应交营业税 (20 000 × 5%)	1 000
借：其他业务支出	10 000
贷：无形资产	10 000
(4) 第 4 年确认租金收入：	
借：预收账款	20 000
贷：其他业务收入	20 000
借：其他业务支出	1 000
贷：应交税金——应交营业税 (20 000 × 5%)	1 000
借：其他业务支出	10 000
贷：无形资产	10 000
(4) 出售所有权：	
借：银行存款	50 000
营业外支出	12 500
贷：无形资产	60 000
应交税金——应交营业税 (50 000 × 5%)	2 500

4. 【答案】

计提减值准备后每年应摊销的专利权费用 = $600 \div 5 = 120$ (万元)

每年摊销时：

借：管理费用	1 200 000
贷：无形资产	1 200 000

假定该专利权以后年度未再计提减值准备，也未转回已计提的减值准备，至第 5 年末，专利权的账面余额为 200 万元，和计提的减值准备金额相等。此时，将无形资产账面余额与无形资产减值准备对冲：

借：无形资产减值准备	2 000 000
贷：无形资产	2 000 000

第七章 负 债

内容框架

1. 主要内容

主要内容 { 流动负债：各种应缴税费的核算：应缴增值税、应缴消费税、应缴教育费附加等税费的核算
其他流动负债的核算：应付账款、应付票据、短期借款等流动负债的核算
长期负债 { 应付债券的核算：发行债券、应计利息及溢折价摊销、可转换债券的核算
其他长期负债的核算：长期借款、长期应付款、专项应付款、递延税款贷项的核算

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容没有变化。

复习提示

本章历年考试题型主要为客观题，有时涉及计算和会计处理题，分数为 5 分左右；复习方法是将各种税费的核算分别进行比较，并结合资产计价等内容复习；将应付债券核算结合长期债权投资核算以及合并会计报表抵消分录复习；将本章可转换公司债券与投资一章可转换公司债券核算对照复习；将应付债券和可转换公司债券与借款费用资本化联系起来复习；将可转换公司债券与实收资本结合复习。

一、本章重点

增值税的核算、应付债券的核算和可转换公司债券的核算。

二、本章难点

增值税中一般纳税人的核算及可转换公司债券转换为股份时的核算。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5	1	2			1	0.5			3	4
2003 年											0	0
2002 年							1	5			1	5
2001 年											0	0
2000 年	2	2	1	2							3	4

说明：2004 年试题中计算及会计处理题中有少量涉及负债内容，估计 0.5 分。

重难点详解与历年考题分析

通过本章的学习，考生应掌握应付账款、应付票据的入账价值的确定及主要账务处理；掌握一般纳税人企业应交增值税的账务处理；掌握应交消费税和应交营业税的账务处理；掌握资源税、土地增值税、房产税、土地使用税、车船使用税、印花税、城市维护建设税和耕地占用税发生时计入的账户；掌握预收账款和应付股利的账务处理；掌握应付债券的发行、债券利息的计提、溢折价的摊销和偿付的账务处理；掌握可转换公司债券的发行、债券利息的计提、溢折价的摊销和转换的处理；掌握长期借款相关的账务处理。熟悉小规模纳税企业增值税的账务处理；熟悉短期借款、短期债券、应付工资、应付福利费、预提费用、其他应交款的账务处理；熟悉应付补偿贸易方式引进设备款和应付融资租赁款的核算。需要主要关注的有：应交增值税、应交消费税和应交营业税的核算，应付债券折溢价的核算和可转换公司债券的核算等内容。

§ 1 流动负债

一、应付账款

1. 无法支付的应付款项，在会计核算上记入“资本公积——其他资本公积”科目。

2. 应付账款入账时间的确定：单货同到时，应在货物入库后按账单记载应付账款；货到单未到时，应在月末估计记载应付账款，次月初冲回。

3. 应付账款的入账价值有两种方法。一是总价法，应付账款入账不扣除现金折扣，获得的现金折扣作理财收益，目前我国采用此方法；二是净价法，应付账款入账扣除现金折扣，丧失的现金折扣作为理财费用。

二、应付票据

应付票据核算企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。我国商业汇票，付款期限最长不超过6个月。会计处理方法如下：

阶 段		会计处理
开出、承兑商业汇票或以商业承兑汇票抵付货款、应付账款时		借：物资采购 库存商品 应交税金——应交增值税（进项税额） 应付账款 贷：应付票据
支付银行承兑汇票手续费		借：财务费用 贷：银行存款
带息应付票据，应于期末计算应付利息		借：财务费用 贷：应付票据
到期	支付本息	借：应付票据（账面余额） 财务费用（未计的利息） 贷：银行存款（实际支付金额）
	不能支付时	借：应付票据（账面余额） 贷：应付账款 （转入“应付账款”科目核算后，期末不再计提利息）

三、应交税金

1. 增值税

(1) 账户设置

企业对于增值税在会计核算上需要设置两个明细科目，即“应交税金——应交增值税”和“应交税金——未交增值税”。

“应交税金——应交增值税”，核算增值税的期末留抵数，该明细科目期末余额为借方余额。“应交税金——应交增值税”账户采用多栏式：一是借方栏，设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”等专栏；二是贷方栏，设置“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等专栏。企业如果对“应交税金——应交增值税”采用三栏式核算，也可以将上述专栏设置成三级明细科目。

“应交税金——未交增值税”，核算增值税期末欠交数或多交数，该明细科目期末余额可以为借方余额，也可以为贷方余额。其中，期末借方余额反映多交数，期末贷方余额反映欠交数。

(2) 账务处理

增值税的账务处理，主要包括购进货物、不予抵扣、销售货物、视同销售、月末结转、缴纳税款、出口退税、先征后退等环节的会计处理。

A. 购进货物

小规模纳税人购进货物支付的增值税，按税法规定不予抵扣，应计入货物成本。

一般纳税人购进货物时，主要涉及“应交税金——应交增值税（进项税额）”的核算：①购进一般货

物，按增值税专用发票或海关完税凭证扣税，记入“应交税金——应交增值税（进项税额）”。②购进免税产品，对于免税农产品按买价的13%，对于废旧物资按收购金额的10%，记入“应交税金——应交增值税（进项税额）”。③购进货物取得运费普通发票，按运费普通发票列示的运费和建设基金（不含各种杂费）金额的7%，记入“应交税金——应交增值税（进项税额）”。

B. 不予抵扣

《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条列举了不予抵扣的6种情形：①购进固定资产；②用于非应税项目的购进货物或应税劳务；③用于免税项目的购进货物或应税劳务；④用于集体福利或者个人消费的购进货物或应税劳务；⑤非正常损失的购进货物；⑥非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

不予抵扣的会计处理，主要涉及“应交税金——应交增值税（进项税额转出）”的核算：①一般纳税人购进货物，购进时能分清不予抵扣的（如购进固定资产、用于非应税项目的购进货物或应税劳务、用于免税项目的购进货物或应税劳务），在购进时将进项税额计入货物成本。②一般纳税人购进货物，购进时不能分清不予抵扣的（如用于集体福利或者个人消费的购进货物或应税劳务、非正常损失的购进货物、非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务），可将进项税额先计入“应交税金——应交增值税（进项税额）”，待其后确定用于不予抵扣项目时（发生非正常损失或改变购进货物用途），将不予抵扣金额借记“待处理财产损益”、“在建工程”、“应付福利费”等科目，贷记“应交税金——应交增值税（进项税额转出）”。属于转作待处理财产损失的部分，应与遭受非正常损失的购进货物、在产品、产成品成本一并处理。

C. 销售货物

销售货物时，主要涉及“应交税金——应交增值税（销项税额）”的核算：①对于正常销售，按开具增值税专用发票上列示的税款，计入“应交税金——应交增值税（销项税额）”。②开具普通发票进行价税合并定价的，应按照“含税价款÷（1+增值税税率）”还原为不含税销售额，并乘以增值税税率计算税款计入“应交税金——应交增值税（销项税额）”。

D. 视同销售

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条列举了8种“视同销售”情形：①将货物交于他人代销；②销售代销货物；③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构在同一县（市）的除外；④将自产、委托加工的货物用于非应税项目；⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

税法规定的八种视同销售行为，并不是会计意义上的销售，一般情况下无需通过“主营业务收入”科目核算，应按“计税价格”计算应交税金，借记相关科目，贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”，贷记相关存货科目。

E. 月末结转

月末结转，主要涉及“应交税金——应交增值税（转出未交增值税）”和“应交税金——应交增值税（转出多交增值税）”的核算。月末结转应区分“是否发生当月交当月增值税金”的情形的分别处理：

①企业未发生当月交纳当月增值税金，即当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”没有发生额的情况下的处理：

如果当月“应交税金——应交增值税”出现借方余额的，月末不作结转，“应交税金——应交增值税”出现借方余额为企业的留抵数。比如，当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额为0，当月“应交税金——应交增值税（销项税额）”贷方发生额为80万元，当月“应交税金——应交增值税（进项税额）”借方发生额为100万元，则月末不作结转，“应交税金——应交增值税”出现借方余额20万元为企业的留抵数。

如果当月“应交税金——应交增值税”出现贷方余额的，应将贷方余额，借记“应交税金——应交增值税（转出未交增值税）”，贷记“应交税金——未交增值税”，此时“应交税金——应交增值税”余额为0，反映企业没有留抵数；同时，“应交税金——未交增值税”的贷方余额，反映企业欠交数。比如，当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额为0，当月“应交税金——应交增值税（销项税额）”贷方发生额为100万元，当月“应交税金——应交增值税（进项税额）”借方发生额为80万元，则月末借记“应交税金——应交增值税（转出未交增值税）”20万元，贷记“应交税金——未交增值税”20万元，“应

交税金——未交增值税”贷方余额 20 万元为企业的欠交数。

②企业发生当月交纳当月的增值税金，即当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”存有发生额的情况下的处理：

如果剔除当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额后，当月“应交税金——应交增值税”仍然出现借方余额的，应将当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额，借记“应交税金——未交增值税”，贷记“应交税金——应交增值税（转出多交增值税）”，此时剔除“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额后的“应交税金——应交增值税”借方余额，继续保留在“应交税金——应交增值税”的借方余额中，反映企业的留抵数；同时，“应交税金——应交增值税（已交税金）”转入“应交税金——未交增值税”的借方余额，反映企业多交数。比如，当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额为 50 万元，当月“应交税金——应交增值税（销项税额）”贷方发生额为 80 万元，当月“应交税金——应交增值税（进项税额）”借方发生额为 100 万元，则月末借记“应交税金——未交增值税”50 万元，贷记“应交税金——应交增值税（转出多交增值税）”50 万元。月末结转后，“应交税金——应交增值税”借方余额 20 万元为企业的留抵数，“应交税金——未交增值税”借方余额 50 万元为企业的多交数。

如果剔除当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额后，当月“应交税金——应交增值税”出现贷方余额，但贷方余额小于当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额的，应将其差额，借记“应交税金——未交增值税”，贷记“应交税金——应交增值税（转出多交增值税）”，此时“应交税金——应交增值税”余额为 0，反映企业没有留抵数；同时，“应交税金——未交增值税”的借方余额，反映企业多交数。比如，当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额为 50 万元，当月“应交税金——应交增值税（销项税额）”贷方发生额为 100 万元，当月“应交税金——应交增值税（进项税额）”借方发生额为 80 万元，则月末借记“应交税金——未交增值税”30 万元，贷记“应交税金——应交增值税（转出多交增值税）”30 万元。月末结转后，“应交税金——应交增值税”余额为 0 反映没有留抵数，“应交税金——未交增值税”借方余额 30 万元为企业的多交数。

如果剔除当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额后，当月“应交税金——应交增值税”出现贷方余额，但贷方余额大于当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额的，应将其差额，借记“应交税金——应交增值税（转出未交增值税）”，贷记“应交税金——未交增值税”，此时“应交税金——应交增值税”余额为 0，反映企业没有留抵数；同时，“应交税金——未交增值税”的贷方余额，反映企业欠交数。比如，当月“应交税金——应交增值税（已交税金）”发生额为 50 万元，当月“应交税金——应交增值税（销项税额）”贷方发生额为 100 万元，当月“应交税金——应交增值税（进项税额）”借方发生额为 40 万元，则月末借记“应交税金——应交增值税（转出未交增值税）”10 万元，贷记“应交税金——未交增值税”10 万元。月末结转后，“应交税金——应交增值税”余额为 0，反映没有留抵数；“应交税金——未交增值税”贷方余额 10 万元为企业的欠交数。

F. 交纳税款

交纳税款，主要涉及“应交税金——应交增值税（已交税金）”和“应交税金——未交增值税”的核算：①当月交纳当月增值税（预交增值税）。对于按税法规定，增值税纳税期限短于 1 个月的企业，会发生当月交当月的增值税金的情形，当月交当月的增值税金，计入“应交税金——应交增值税（已交税金）”。②当月交纳上月增值税。对于按税法规定，增值税纳税期限为 1 个月的企业，一般情况下都是当月交纳上月的增值税金，计入“应交税金——未交增值税”。

G. 出口退税

出口退税，主要涉及“应交税金——应交增值税（出口退税）”和“应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”的核算。

①实行“免、抵、退”办法，有进出口经营权的生产性企业。

按规定计算的当期应予抵扣的税额，借记“应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”科目。因应抵扣的税额大于应纳税额而未全部抵扣，按规定应予退回的税款，借记“应收补贴款”科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”科目。收到退回的税款时，借记“银行存款”科目，贷记“应收补贴款”科目。

企业通常以不含增值税的商品价格参与国际市场竞争，即出口商品不向购货方收取销项税额，其生产或购进出口商品过程中支付的进项税额也就无法得到补偿。其实，出口退税，退还的增值税是指进项税额而不是销项税额，这部分进项税额为了便于确定，在实际操作中采用了简化处理，即针对不同产品采用不同的退税率。依据退税率计算的退税额，反映在“应交税金——应交增值税（出口退税）”贷方，以弥补原来反映

在借方的进项税额，如果退税额小于进项税额，还要将差额作为进项税额转出。

在出口退税的过程中，会存在两种情况，一是退还税款，在会计处理上，借记“应收补贴款”科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”科目；二是不退还税款而是留作抵减内销产品缴纳的增值税，则在会计处理上，借记“应交税金——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”科目，贷记“应交税金——应交增值税（出口退税）”科目。

②未实行“免、抵、退”办法的企业。

物资出口销售时，按当期出口物资应收的款项，借记“应收账款”等科目，按规定计算的应收出口退税，借记“应收补贴款”科目，按规定不予退回的税金，借记“主营业务成本”科目，按当期出口物资时的营业收入，贷记“主营业务收入”科目，按规定计算的增值税，贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”科目。收到退回的税款，借记“银行存款”科目，贷记“应收补贴款”科目。

H. 企业收到先征后返的增值税，应予实际收到时，记入“补贴收入”科目。

2. 消费税

(1) 账户设置

企业按规定应交纳的消费税，通过“应交税金——应交消费税”科目核算。“应交税金——应交消费税”期末贷方余额，反映尚未交纳的消费税；期末借方余额，反映多交或待抵扣的消费税。

(2) 账务处理

①产品销售

A. 正常销售。企业销售需交纳消费税的物资应交的消费税，借记“主营业务税金及附加”科目，贷记“应交税金——应交消费税”科目，退税时作相反分录。

B. 视同销售。税法规定了视同销售的八种情形（同上述增值税视同销售内容），如以应税消费品投资，将应税消费品用于在建工程、非生产机构等，按应计算缴纳的消费税，借记“长期股权投资”、“固定资产”、“在建工程”、“营业外支出”等科目，贷记“应交税金——应交消费税”科目。

随同商品出售但单独计价的包装物，按规定应交纳的消费税，借记“其他业务支出”科目，贷记“应交税金——应交消费税”科目。出租、出借包装物逾期未收回的押金应交的消费税，借记“其他业务支出”科目，贷记“应交税金——应交消费税”科目。

②委托加工应税消费品

对于委托加工的应税消费品，收回后用于连续生产的，销售应税消费品时应交纳消费税，收回委托加工应税消费品所支付的消费税准予抵扣，记入“应交税金”科目的借方；收回后用于直接销售的，销售应税消费品时不交纳消费税，收回委托加工应税消费品所支付的消费税计入成本。

阶 段	会计处理	
	连续生产	直接销售
发出委托加工物资	借：委托加工物资 贷：原材料	借：委托加工物资 贷：原材料
计算加工费和消费税金	借：委托加工物资（加工费） 应交税金——应交消费税 贷：应付账款	借：委托加工物资（加工费 + 消费税金） 贷：应付账款
收回委托加工物资	借：原材料（原料 + 加工费） 贷：委托加工物资	借：原材料（原料 + 加工费 + 消费税金） 贷：委托加工物资

③进出口产品

A. 需交纳消费税的进口物资，其交纳的消费税应计入该项物资的成本，借记“固定资产”、“物资采购”、“库存商品”等科目，贷记“银行存款”科目。

B. 生产性企业直接出口或通过外贸企业出口的物资，按规定直接免税的，出口销售时不计算消费税。通过外贸企业出口物资，如按规定实行先征后退办法（代理出口）的，在计算消费税时，借记“应收补贴款”科目，贷记“应交税金——应交消费税”科目；收到退回的税金，借记“银行存款”科目，贷记“应收补贴款”科目；发生退关、退货而补交已退的消费税，作相反会计分录。

④企业收到先征后返的消费税，应于实际收到时，冲减“主营业务税金及附加”科目。

★历年考题分析

[2000年多选题] 下列税金中，应计入存货成本的有()。

- A. 由受托方代扣代交的委托加工直接用于对外销售的商品负担的消费税
- B. 由受托方代扣代交的委托加工继续用于生产应纳消费税的商品负担的消费税
- C. 进口原材料缴纳的进口关税
- D. 一般纳税企业进口原材料缴纳的增值税
- E. 收购未税矿产品代扣代交的资源税

【答案】ACE 【解析】由受托方代扣代交的委托加工继续用于生产应纳消费税的商品负担的消费

税，以及一般纳税企业进口原材料缴纳的增值税，计入应交税金借方，可予抵减应纳税额。

3. 营业税

企业按规定应缴纳的营业税，设置“应交税金——应交营业税”科目核算，会计处理如下：

类 型	会计处理
出租无形资产缴纳的营业税	借：其他业务支出 贷：应交税金——应交营业税
出售无形资产缴纳的营业税	借：银行存款 贷：应交税金——应交营业税 无形资产 营业外收入（或借：营业外支出）
兼营营业税应税劳务缴纳的营业税	借：其他业务支出 贷：应交税金——应交营业税
销售不动产缴纳的营业税	借：固定资产清理 贷：应交税金——应交营业税

上述会计处理，是针对增值税应税企业，如生产性、销售性企业而言的。对于营业税应税企业，如服务性企业，计算应缴纳的营业税，借记“主营业务税金及附加”科目，贷记“应交税金——应交营业税”科目。房地产开发企业经营房屋不动产缴纳的营业税，应记入“主营业务税金及附加”科目。

企业收到先征后返的营业税，应予实际收到时，冲减“主营业务税金及附加”（营业税应税企业）或“其他业务支出”（增值税应税企业）等科目。

4. 资源税

资源税按照从量定额方式征收，设置“应交税金——应交资源税”科目核算。

类 型	会计处理
销售物资应缴纳的资源税	借：主营业务税金及附加 贷：应交税金——应交资源税
自产自用应缴纳的资源税	借：生产成本 贷：应交税金——应交资源税
收购未税矿产品代扣代交的资源税	借：物资采购 贷：应交税金——应交资源税（代扣代交的资源税） 银行存款（收购款）
外购液体盐加工固体盐缴纳的资 源税	1. 购入液体盐时 借：物资采购、原材料 应交税金——应交资源税（允许抵扣的资源税） 贷：银行存款、应付账款 2. 加工固体盐后销售时 借：主营业务税金及附加 贷：应交税金——应交资源税 3. 按固体盐应纳资源税扣抵液体盐已纳资源税后的差额，上交时 借：应交税金——应交资源税 贷：银行存款

5. 土地增值税

阶 段		会计处理
计算当期应交土地增值税	兼营房地产业务	1. 竣工决算前转让房地产取得收入, 预交土地增值税 借: 应交税金——应交土地增值税 贷: 银行存款 2. 房地产销售收入实现时 借: 其他业务支出 贷: 应交税金——应交土地增值税 3. 竣工决算后清算 借: 应交税金——应交土地增值税 贷: 银行存款 (收到退回多交土地增值税作相反分录)
	转让土地使用权连同建筑物	借: 固定资产清理、在建工程 贷: 应交税金——应交土地增值税
交纳土地增值税		借: 应交税金——应交土地增值税 贷: 银行存款

6. 房产税、土地使用税、车船使用税和印花税

房产税、土地使用税、车船使用税应通过“应交税金”科目核算, 发生时, 借记“管理费用”科目, 贷记“应交税金——应交房产税”、“应交税金——应交土地使用税”、“应交税金——应交车船使用税”科目。

印花税由于和税务部门不存在计算清缴关系, 不需要通过“应交税金”科目核算, 发生时, 借记“管理费用”、“待摊费用”科目, 贷记“银行存款”科目。

7. 城市维护建设税

对于城市维护建设税, 属于主营业务交纳的, 记入“主营业务税金及附加”科目; 属于其他业务交纳的, 记入“其他业务支出”科目。

8. 所得税

企业按照规定实行所得税先征后返的, 应当在实际收到退回的所得税时冲减收到当期的所得税费用。

阶 段		会计处理
计算当期应交所得税	应付税款法	借: 所得税 贷: 应交税金——应交所得税
	纳税影响会计法	借: 所得税 (应计入损益的所得税) 贷: 应交税金——应交所得税 (当期应交纳的所得税) 借或贷: 递延税款 (时间性差异对所得税影响额)
交纳所得税		借: 应交税金——应交所得税 贷: 银行存款

9. 耕地占用税

耕地占用税由于不存在计算清缴关系, 不需要通过“应交税金”科目核算, 发生时, 借记“在建工程”科目, 贷记“银行存款”科目。

★历年考题分析

[2004年多选题] 下列关于税金会计处理的表述中, 正确的有()。

- A. 销售商品的商业企业收到先征后返的增值税时, 计入当期的补贴收入
- B. 兼营房地产业务的工业企业应由当期收入负担的土地增值税, 计入其他业务支出
- C. 房地产开发企业销售房地产收到先征后返的营业税时, 冲减收到当期的主营业务税金及附加
- D. 委托加工应税消费品收回后直接用于销售的, 委托方应将代扣代缴的消费税款冲减当期应交税金

E. 矿产品开采企业生产的矿产资源对外销售时，应将按销售数量计算的应交资源税计入当期主营业务税金及附加

【答案】ABCD 【解析】选项 D 委托加工应税消费品收回后直接用于销售的，委托方应将代扣代缴的消费税款计入委托加工物资成本。

四、短期借款

短期借款核算企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下（含 1 年）的各种借款。企业发生的短期借款利息，借记“财务费用”科目，如果是按期（如按季度）支付的利息，贷记“预提费用”科目，如果是按月支付的利息，贷记“银行存款”科目。

五、应付短期债券

应付短期债券在发行时按实际收到的款项入账。对于应付短期债券的利息，如果数额较大时应进行预提，借记“财务费用”科目，贷记“应付短期债券”科目；如果数额较小，可以不进行预提。当应付短期债券采用溢价发行时，计入财务费用的利息应扣除溢价收入。

六、预收账款

预收账款核算企业按照合同规定向购货单位预收的款项。预收账款较多的企业，应设置“预收账款”科目。预收账款不多的企业，可以不设该科目，在“应收账款”科目贷方核算，作为应收账款减项处理，但在编制资产负债表时应分别列示。

阶段	会计处理
向购货单位预收款项时	借：银行存款 贷：预收账款
销售实现时	借：预收账款 贷：主营业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额）
购货单位补付款项	借：银行存款 贷：预收账款 (向购货单位退回多付的款项，作相反会计分录)

七、应付工资

应付工资核算企业应付给职工的工资总额。工资总额是指实际发放给职工的工资，即“应付工资”科目的借方发生额合计数。

阶段	会计处理
支付工资时	借：应付工资 贷：现金 应交税金——应交个人所得税 其他应收款、其他应付款（代扣款项）
月度终了，进行分配	借：生产成本（生产工人） 制造费用（车间管理人员） 管理费用（行政管理人员、炊事人员、工会人员） 营业费用（采购、销售人员） 在建工程（工程人员） 应付福利费（福利人员） 贷：应付工资

八、应付福利费

应付福利费核算企业提取的福利费，一般按工资总额比例的 14% 提取，月末分配时按职工岗位进行，与工资分配渠道相同。外商投资企业按规定从税后利润中提取的职工奖励及福利基金，用于支付职工的非经常性奖金（如特别贡献奖、年终奖等）和职工集体福利的，也在应付福利费中核算。

阶 段		会计处理
内资企业	提取福利费时	借：生产成本 营业费用 管理费用 贷：应付福利费
	支付职工医疗卫生费用、职工困难补助、其他福利费以及应付的医疗、福利人员工资等	借：应付福利费 贷：现金 银行存款 应付工资
外商投资企业	按照确定的分配方案，从税后利润中提取职工奖励及福利基金时	借：利润分配——提取职工奖励及福利基金 贷：应付福利费
	按规定支用时	借：应付福利费 贷：银行存款 现金

九、应付股利

应付股利核算企业应付的现金股利或利润，股票股利不通过“应付股利”科目核算。

阶 段		会计处理
根据通过的股利或利润分配方案		借：利润分配——应付普通股股利 贷：应付股利
实际支付时		借：应付股利 贷：银行存款

十、预提费用

预提费用核算企业按照规定从成本费用中预先提取但尚未支付的费用，包括预提租金、保险费、借款利息等。实际发生的支出大于已预提的数额，应当视同待摊费用，分期摊入成本。

阶 段		会计处理
按规定预提计入本期成本费用的各项支出		借：制造费用 营业费用 管理费用 财务费用 贷：预提费用
实际支出时		借：预提费用 贷：银行存款

十一、其他应交款

其他应交款核算企业除应交税金、应付股利等以外的其他各种应交的款项，包括应交的教育费附加、矿产资源补偿费、住房公积金等专项款。

阶 段		会计处理
教育费附加		借：主营业务税金及附加 其他业务支出 贷：其他应交款——应交教育费附加

阶 段		会计处理
矿产资源补偿费	交纳企业的会计处理	借：管理费用——矿产资源补偿费 贷：其他应交款——应交矿产资源补偿费
	代扣代缴的收购企业的会计处理	借：物资采购 贷：其他应交款——应交矿产资源补偿费 银行存款

十二、其他应付款

其他应付款核算企业应付、暂收其他单位或个人的款项，包括经营性租赁固定资产应付租金、包装物租金、存入保证金等。需要注意的是，对于经营性租赁固定资产应付租金，通过“其他应付款”科目核算；对于融资租赁固定资产应付租金，通过“长期应付款”科目核算。

阶 段	会计处理
发生各种应付、暂收款项	借：银行存款 管理费用 贷：其他应付款
支付时	借：其他应付款 贷：银行存款

§ 2 长期负债

一、应付债券

1. 应付债券的确认

(1) 应付债券科目下设“债券面值”、“债券溢价”、“债券折价”、“应计利息”四个明细科目。

(2) 企业发行债券时，如果发行费用大于发行期间冻结资金所产生的利息收入，按发行费用减去发行期间冻结资金所产生的利息收入后的差额，根据发行债券筹集资金的用途，属于用于固定资产项目的，按照借款费用资本化的处理原则处理，属于其他用途的，计入当期财务费用；如果发行费用小于发行期间冻结资金所产生的利息收入，按发行期间冻结资金所产生的利息收入减去发行费用后的差额，视同发行债券的溢价收入，在债券存续期间于计提利息时摊销。

2. 应付债券的计量

(1) 溢折价摊销：可采取直线法或实际利率法进行计算，计入财务费用或在建工程。

债券的溢价和折价应在债券的存续期内进行摊销，摊销方法有直线法和实际利率法两种。每期计息时，以债券票面价值乘以利率确定应计利息，减去溢价摊销额或加上折价摊销额作为当期的利息费用。

(2) 应计利息：按期计提，计入财务费用或在建工程。

对于一次还本付息的债券，计提的利息记入“应付债券——应计利息”科目；对于一次还本、分期付息的债券，计提利息时，不计入应付债券账面价值（即“应付债券——应计利息”科目），单独设置“应付利息”科目进行核算，将其作为一项流动负债处理，在资产负债表中，“应付利息”科目余额在“应付股利”项目下单列项目反映。

(3) 计入财务费用或在建工程成本的金额 = 应计利息 - 溢价摊销（+ 折价摊销）。

3. 应付债券的记录

时 间	债券溢价发行	债券折价发行
发行时	借：银行存款 贷：应付债券——债券面值 应付债券——债券溢价	借：银行存款 应付债券——债券折价 贷：应付债券——债券面值

时 间	债券溢价发行	债券折价发行
计提利息和摊销溢折价	借：在建工程、财务费用 应付债券——债券溢价 贷：应付债券——应计利息 （或应付利息）	借：在建工程、财务费用 贷：应付债券——债券折价 应付债券——应计利息 （或应付利息）
到期时	借：应付债券——债券面值 应付债券——应计利息 （或应付利息） 贷：银行存款	借：应付债券——债券面值 应付债券——应计利息 （或应付利息） 贷：银行存款

★历年考题分析

[1999年单选题]某企业于1997年9月1日发行四年期企业债券5000万元，实际收到发行价款5800万元，该债券票面利率为12%，到期一次还本付息，债券溢价采用直线法摊销，1998年该企业对于该债券应确认的财务费用为()万元。

- A. 800 B. 600 C. 400 D. 200

【答案】C 【解析】 $5000 \times 12\% - (5800 - 5000) \div 4 = 400$ (万元)

[2000年单选题]某企业于1998年7月1日对外发行4年期、面值为1000万元的公司债券，债券票面年利率为8%，一次还本付息，收到债券发行全部价款（发行费用略）976万元。该企业对债券溢折价采用直线法摊销，在中期期末和年度终了时计提债券应付利息。1999年12月31日该应付债券的账面价值为()万元。

- A. 1000 B. 1080 C. 1105 D. 1120

【答案】C 【解析】 $976 + 1000 \times 8\% \times 1.5 + (1000 - 976) \div 4 \times 1.5 = 1105$ (万元)

[2001年单选题]某股份有限公司于20×0年1月1日折价发行4年期，到期一次还本付息的公司债券，债券面值为100万元，票面年利率为10%，发行价格为90万元。债券折价采用直线法摊销。该债券20×0年度发生的利息费用为()万元。

- A. 7.5 B. 9 C. 10 D. 12.5

【答案】D 【解析】 $100 \times 10\% + 10 \div 4 = 12.5$ (万元)

4. 可转换公司债券

对于可转换公司债券，设置“应付债券——可转换公司债券”明细科目核算。可转换公司债券未转换股份时，会计核算与普通债券相同，正常计提利息和进行溢折价摊销。可转换公司债券转换股份时，应确定转换日尚未确认的利息支出，然后按债券账面价值结转，不确认转换损益。当发生部分转换股份时，应按比例结转债券账面价值（包括面值、溢价或折价、应计利息、债券费用）。对于转换后的股本，按股份面值（1元/股）进行计量，结转的债券账面价值和确认的股本差额，计入资本公积。转换不足1股的，应当用现金支付。

附有赎回选择权的可转换公司债券，在赎回日可能支付的利息补偿金，应在发行日至约定赎回届满日之间，将利息补偿金视为债券利息一同计提，计入财务费用或在建工程。赎回届满日，债权人未行使赎回权的，将多计的利息予以冲销。

可转换公司债券发行时的会计处理如下：

溢价发行债券	折价发行债券
借：应付债券——可转换公司债券（债券面值） 应付债券——可转换公司债券（应计利息） （或应付利息） 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 贷：股本 资本公积——股本溢价 现金	借：应付债券——可转换公司债券（债券面值） 应付债券——可转换公司债券（应计利息） （或应付利息） 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 贷：应付债券——可转换公司债券（债券折价） 股本 资本公积——股本溢价 现金

贷：应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 360

(2) 2000年6月30日和12月31日各计提一次利息。每半年应计提的利息为 $(40\,000 \times 3\%) \times 6 \div 12 = 600$ （万元），每半年应摊销的债券溢价为 $(360 \div 3) \times 6 \div 12 = 60$ （万元）。因甲公司生产设备建造工作至2002年7月1日尚未开工，其发生的借款费用不符合资本化条件。

2000年12月31日计提利息并对溢价摊销：

借：财务费用 540
 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 60
 贷：应付利息 600

(3) 2001年4月1日，将10 000万元可转换公司债券转换为800万元股本，转换股份前，10 000万元可转换公司债券应计利息 $10\,000 \times 3\% \times 3 \div 12 = 75$ （万元），溢价摊销 $10\,000 \div 40\,000 \times 360 \times 3 \div 36 = 7.5$ （万元），尚未摊销溢价为 $10\,000 \div 40\,000 \times 360 \times 21 \div 36 = 52.5$ （万元）。

①借：财务费用 67.5
 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 7.5
 贷：应付利息 75
②借：应付债券——可转换公司债券（债券面值） 10 000
 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 52.5
 应付利息 75
 贷：股本 800
 资本公积——股本溢价 9 327.5

(4) 2002年7月1日，将30 000万元可转换公司债券转换为2 399.92万元股本，转换股份前，30 000万元可转换公司债券应计利息 $30\,000 \times 3\% \times 6 \div 12 = 450$ （万元），溢价摊销 $30\,000 \div 40\,000 \times 360 \times 6 \div 36 = 45$ （万元），尚未摊销溢价为 $30\,000 \div 40\,000 \times 360 \times 6 \div 36 = 45$ （万元）。

①借：财务费用 405
 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 45
 贷：应付利息 450
②借：应付债券——可转换公司债券（面值） 30 000
 应付债券——可转换公司债券（债券溢价） 45
 应付利息 450
 贷：银行存款（现金） 1
 股本 2 399.92
 资本公积——股本溢价 28 094.08

二、长期借款

长期借款核算企业向银行或其他金融机构借入的期限在1年以上（不含1年）的各项借款。长期借款利息应按期计提，并按借款费用准则处理。对于长期借款本金、利息和外币折算差额，应记入“长期借款”科目余额，这一点和短期借款有所不同，短期借款利息记入“预提费用”科目余额，不计入短期借款账面价值。

★历年考题分析

[1999年单选题] 下列利息支出中，应予资本化的是()。

- A. 为对外投资而发生的借款利息支出
- B. 为生产经营活动而发生的长期借款利息支出
- C. 筹建期间发生的长期借款利息支出
- D. 清算期间发生的长期借款利息支出

【答案】C 【解析】筹建期间发生的长期借款利息支出计入长期待摊费用，待生产经营之月起一次摊销。

三、长期应付款

长期应付款核算企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款，包括采用补偿贸易方式下引进国外设备价款、应付融资租入固定资产的租赁款等。

E. 应付股东的利润

2. 下列行为，会计上不作销售处理，但要计算和交纳增值税的项目有()。

- A. 购入货物发生非正常损失后报废
- B. 将自产货物用于在建工程
- C. 将自产货物用于给股东分红
- D. 将自产货物用于对外投资
- E. 将自产货物委托他人代销

3. 下列税费中，按规定计入管理费用的有()。

- A. 城市维护建设税
- B. 土地使用税
- C. 车船使用税
- D. 耕地占用税
- E. 矿产资源补偿费

4. 对下列“应交税金——应交增值税”专栏表述的正确有()。

- A. 当月交纳以前各期末交增值税，登记在“已交税金”专栏
- B. 当月交纳当月增值税，登记在“已交税金”专栏
- C. “转出未交增值税”专栏，反映月份终了转出的未交增值税
- D. “进项税额转出”专栏，反映不应从销项税额中抵扣按规定转出的进项税额
- E. “减免税款”专栏，反映出口货物进项税额抵减内销销项税额

5. 下列项目中，应直接计入有关成本的增值税有()。

- A. 一般纳税人企业将自产货物用于本企业在建工程缴纳的增值税
- B. 一般纳税人企业将自产货物用于对外投资缴纳的增值税
- C. 一般纳税人企业进口货物缴纳的增值税
- D. 小规模纳税企业进口货物缴纳的增值税
- E. 一般纳税人企业购入货物时认定不能抵扣的增值税

三、计算及会计处理题

1. 某企业为一般纳税人，原材料按计划成本核算，销售货物的增值税税率为17%，应交消费税税率为10%，营业税税率为5%，该企业2003年发生如下经济业务：

(1) 采购A材料，增值税专用发票上注明增值税税额为144 500元，原材料实际价格850 000元，货物及发票账单已经到达企业，货款尚未支付。

(2) 采购B材料，增值税专用发票上注明的增值税税额为8 500元，原材料实际价格50 000元，材料已经到达并验收入库，发票账单也已到达。企业开出承兑的商业汇票，原材料计划成本55 000元。

(3) 销售甲产品5 000件，单位售价250元，单位销售成本150元。该产品按规定需交纳消费税，货款尚未到达。

(4) 企业转让专利权，其转让收入为15 000元，无形资产账面摊余价值为3 000元，转让收入已存入银行。

(5) 支付采购B材料的货款。

(6) 购入一台设备，增值税专用发票上记载的货款为900 000元，增值税税额为153 000元，发生安装调试费3 000元，设备及安装费均以银行存款支付，设备已交付使用。

(7) 向农民收购农副产品，实际支付价款160 000元，收购的农副产品已入库，计划成本155 000元(假设收购农副产品可按13%计算抵扣)。

(8) 收购未税矿产品，实际支付价款80 000元，代扣代缴的资源税为15 000元，原材料尚未到达，价款已经支付(不考虑增值税)。

(9) 购买印花税额500元。

(10) 将前述甲产品用于工程项目，实际成本820 000元，计税价格850 000元。

(11) 委托某企业加工原材料(非金银首饰)，原材料计划成本200 000元，材料成本差异率2%，加工费50 000元，由受托方代收代缴消费税5 000元，材料已加工完毕且验收入库，留待销售，计划成本255 000元，加工费用和消费税已用银行存款支付。

(12) 企业出口不需交纳消费税的某产品，价格650 000元，销售成本400 000元，货已发出，款已收到。企业收到出口产品退回的税款50 000元。

(13) 企业出售一栋办公用房，原价15 000 000元，已折旧11 000 000元，出售所得收入9 550 000元，清理费用支出60 000元，房屋已清理完毕，收支均以银行存款收付。

要求：

(1) 根据上述资料，编制有关会计分录；

(2) 计算本期该企业需交纳的各项流转税额。

2. A 公司为一般纳税企业，增值税税率 17%，发生以下经济业务（1 月初“应交税金——未交增值税”贷方余额 5 000 元）：

- (1) 1 月份购入存货 20 万元，增值税专用发票注明税款 34 000 元，款已付，货已入库；
- (2) 1 月份销售货物 35 万元，增值税专用发票注明税款 59 500 元，货已发出，款未收到；
- (3) 用银行存款交 1 月增值税 10 000 元，交上月增值税 5 000 元；
- (4) 2 月份购进商品 15 万元，支付增值税 25 500 元，货已入库；
- (5) 2 月份销售商品 8 万元，增值税 13 600 元，款已存入银行；
- (6) 用银行存款交纳 2 月增值税 10 000 元，将上月未交增值税全部交清。

要求：

- (1) 编制上述业务的会计分录及月终转出的分录；
- (2) 计算 2 月底“应交税金——应交增值税”和“应交税金——未交增值税”的余额及方向。

3. 资料：某企业发行长期债券 800 000 元用于经营周转，共计发行债券 8 000 张，每张 100 元，5 年期，票面利率 15%。企业按 820 000 元的价格出售，每年付息一次，另外支付印刷费、手续费等 2 400 元。

要求：

- (1) 计算全年应计利息，以及每年的利息费用、溢价摊销额。
- (2) 编制收到债券价款、支付手续费的会计分录。
- (3) 编制全年应付利息和溢价摊销，以及实际支付利息的会计分录（采用直线法）。
- (4) 编制归还本金的会计分录。

4. 某企业与外商签订补偿贸易合同，从国外引进设备价值人民币 120 万元，另以存款支付运杂费 8 000 元，直接投产使用。企业以产品偿还设备款，企业生产产品 200 件，每件售价 500 元（不含税，增值税税率 17%），销售成本 300 元，以 80% 的产品外销还款，20% 的产品内销，货款尚未收回。

要求：根据以上资料编制会计分录。

5. A 公司 2002 年 7 月 1 日发行四年期可转换债券，面值总额为 20 000 万元。规定可转换债券持有人在债券发行 1 年以后可申请转换为股权，转换条件为面值 20 元的可转换债券转换为 1 股（股票每股票面价值为 1 元），可转换债券票面年利率为 6%。如果债券持有人未行使转换权，则在债券到期时一次还本付息。发行可转换债券所筹集的资金用于扩建生产车间，每半年计息一次（假设利息可全部资本化）。该公司发行可转换债券收入价款共 24 000 万元，另用银行存款支付有关发行费用 20 万元。A 公司对发行债券产生的溢折价采用直线法摊销。2003 年 7 月 1 日，B 公司将其持有的 A 公司的可转换债券 5 000 万元（面值）申请转换股份 250 万股。

要求：对 A 公司 2002 年 7 月 1 日至 2003 年 7 月 1 日可转换债券业务进行账务处理。

（金额单位用万元表示）

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】委托加工应税消费品收回后用于连续生产应税消费品，其由受托方代扣代缴的消费税应记“应交税金——应交消费税”账户的借方。

2. 【答案】B 【解析】税法规定：对于购入的完税农产品、收购废旧物资等可以按买价（收购金额）的一定比例计算进项税额，并准予从销项税额中抵扣。这里购入免税农产品的买价是指企业支付给农业生产者的价款和按规定代扣代缴的农业特产税。增值税进项税额 = $(76\,000 + 4\,000) \times 13\% = 10\,400$ （元）。

3. 【答案】B 【解析】应计入财务费用的利息 = $500 \times 4\% \div 2 - 500 \times (1\,010 - 1\,000) / 1\,000 = 10 - 5 = 5$ （万元）

4. 【答案】A 【解析】应付票据 6 月 30 日的账面价值 = $100\,000 + 100\,000 \times 5\% \div 12 \times 3 = 101\,250$ （元）

5. 【答案】B 【解析】工业企业对外提供运输劳务属于副营业务，其应交的营业税税额 = $50 \times 3\% = 1.5$ （万元），应记入“其他业务支出”；企业转让无形资产使用权的收入应记入“其他业务收入”，相关的成本费用等应记入“其他业务支出”，其应交的营业税税额 = $20 \times 5\% = 1$ （万元）应记入“其他业务支出”。

二、多项选择题

1. 【答案】ABD 【解析】选项 C 通过“应付短期债券”科目核算；选项 E 通过“应付股利”或“应付利润”科目核算。

2. 【答案】BD 【解析】选项 A 应将购买商品支付的进项税额转出，不能抵扣销项税额；选项 C、E 在会计上要作收入处理，同时计入销项税额，交纳增值税。

3. 【答案】BCE 【解析】选项 A 记入“主营业务税金及附加”；选项 D 记入“在建工程”。

4. 【答案】BCD 【解析】选项 A 应登记“未交增值税”明细科目，而非“已交税金”专栏；选项 E 应反映减免的增值税额。

5. 【答案】ABDE 【解析】选项 C 记入“应交税金——应交增值税（进项税额）”；其余税金应计入成本。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 根据题中资料，编制有关会计分录如下：

①借：材料采购	850 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	144 500
贷：应付账款	994 500
②借：材料采购	50 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	8 500
贷：应付票据	58 500
借：原材料	55 000
贷：材料采购	55 000
借：材料采购	5 000
贷：材料成本差异	5 000
③借：应收账款	1 462 500
贷：主营业务收入	1 250 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	212 500
借：主营业务税金及附加	125 000
贷：应交税金——应交消费税	125 000
借：主营业务成本	750 000
贷：库存商品	750 000
④借：银行存款	15 000
贷：无形资产	3 000
应交税金——应交营业税	750
营业外收入	11 250
⑤借：应付票据	58 500
贷：银行存款	58 500
⑥借：在建工程	1 053 000
贷：银行存款	1 053 000
借：在建工程	3 000
贷：银行存款	3 000
借：固定资产	1 056 000
贷：在建工程	1 056 000
⑦借：材料采购	139 200
应交税金——应交增值税（进项税额）	20 800
贷：银行存款	160 000
借：原材料	155 000
贷：材料采购	155 000
借：材料采购	15 800
贷：材料成本差异	15 800

⑧借：材料采购	95 000
贷：应交税金——应交资源税	15 000
银行存款	80 000
⑨借：管理费用	500
贷：银行存款	500
⑩借：在建工程	1 049 500
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）	144 500
应交税金——应交消费税	85 000
库存商品	820 000
⑪借：委托加工物资	204 000
贷：原材料	200 000
材料成本差异	4 000
借：委托加工物资	55 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	8 500
贷：银行存款	63 500
借：原材料	255 000
材料成本差异	4 000
贷：委托加工物资	259 000
⑫借：银行存款	650 000
贷：主营业务收入	650 000
借：主营业务成本	400 000
贷：库存商品	400 000
借：银行存款	50 000
贷：应交税金——应交增值税（出口退税）	50 000
⑬借：银行存款	9 550 000
贷：固定资产清理	9 550 000
借：固定资产清理	4 000 000
累计折旧	11 000 000
贷：固定资产	15 000 000
借：固定资产清理	477 500
贷：应交税金——应交营业税	477 500
借：固定资产清理	60 000
贷：银行存款	60 000
借：固定资产清理	5 012 500
贷：营业外收入	5 012 500

(2) 计算流转税额：

①应交增值税税额 = 212 500 + 144 500 - 8 500 - 20 800 - 8 500 = 319 200（元）

②应交纳的消费税税额 = 210 000（元）

③应交纳的营业税税额 = 478 250（元）

④应交纳的资源税税额 = 15 000（元）

2. 【答案】

(1) 会计分录：

①借：库存商品	200 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	34 000
贷：银行存款	234 000
②借：应收账款	409 500
贷：主营业务收入	350 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	59 500
③借：应交税金——应交增值税（已交税金）	10 000

借：应交税金——未交增值税	5 000
贷：银行存款	15 000
借：应交税金——应交增值税（转出未交增值税）	15 500
贷：应交税金——未交增值税	15 500
④借：库存商品	150 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	25 500
贷：银行存款	175 500
⑤借：银行存款	93 600
贷：主营业务收入	80 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	13 600
⑥借：应交税金——应交增值税（已交税金）	10 000
应交税金——未交增值税	15 500
贷：银行存款	25 500
借：应交税金——未交增值税	10 000
贷：应交税金——应交增值税（转出多交增值税）	10 000

(2) 计算：

①2月底，该公司“应交税金——应交增值税”的余额为11 900元，借方余额，反映待抵扣的进项税额。

②2月底，该公司“应交税金——未交增值税”的余额为10 000元，借方余额，反映多交增值税。

3. 【答案】

(1) 全年应计利息 = $800\,000 \times 15\% = 120\,000$ (元)

每年应摊销溢价金额 = $20\,000 \div 5 = 4\,000$ (元)

每年的利息费用 = $120\,000 - 4\,000 = 116\,000$ (元)

(2) 借：银行存款	820 000
贷：应付债券——债券面值	800 000
——债券溢价	20 000
借：财务费用	2 400
贷：银行存款	2 400
(3) 借：财务费用	116 000
应付债券——债券溢价	4 000
贷：应付债券——应计利息	120 000
借：应付债券——应计利息	120 000
贷：银行存款	120 000
其余四年的会计分录同上。	
(4) 借：应付债券——债券面值	800 000
贷：银行存款	800 000

4. 【答案】

(1) 引进设备时：

借：固定资产	1 208 000
贷：长期应付款——应付补偿贸易引进设备款	1 200 000
银行存款	8 000

(2) 产品销售时：

借：应收账款	117 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	17 000
借：主营业务成本	60 000
贷：库存商品	60 000

(3) 以产品偿还部分设备款时：

借：长期应付款——应付补偿贸易引进设备款	93 600
----------------------	--------

贷：应收账款	93 600
5. 【答案】	
(1) 2002年7月1日，发行可转换债券时：	
①支付发行费用	
借：在建工程	20
贷：银行存款	20
②发行债券	
借：银行存款	24 000
贷：应付债券——可转换公司债券（面值）	20 000
——可转换公司债券（溢价）	4 000
(2) 2002年12月31日，计提利息时：	
借：在建工程	100
应付债券——可转换公司债券（溢价）	500
贷：应付债券——可转换公司债券（应计利息）	600
(3) 2003年6月30日，计提利息时：	
借：在建工程	100
应付债券——可转换公司债券（溢价）	500
贷：应付债券——可转换公司债券（应计利息）	600
(4) 2003年7月1日，转换股份时：	
借：应付债券——可转换公司债券（面值）	5 000
——可转换公司债券（溢价）	750
——可转换公司债券（应计利息）	300
贷：股本	250
资本公积——股本溢价	5 800

第八章 所有者权益

内容框架

1. 主要内容

主要内容 { 实收资本核算：各种类型企业投入资本的核算、实收资本增减变动的核算
资本公积核算：资本公积核算的范围和方法
留存收益核算：盈余公积、未分配利润、弥补亏损和以前年度损益调整的核算

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章主要考客观题，分数为 2~3 分。大家在复习时可将实收资本与资本公积结合、将利润分配与盈余公积的形成结合复习。

一、本章重点

独资企业改组为股份制企业的会计处理，资本公积的核算范围，留存收益的形成和使用的核算。

二、本章难点

独资企业改组为股份制企业的会计处理，资本公积的核算。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5									1	1.5
2003 年											0	0
2002 年	1	1									1	1
2001 年			1	2							1	2
2000 年			1	2	1	1					2	3

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，大家应掌握所有者权益的构成；掌握独资企业改组为股份制企业的会计核算；掌握资本公积的形成及其账务处理；掌握留存收益的内容及其账务处理。熟悉不同组织形式下企业实收资本的账务处理。大家需要关注的是资本公积的核算。

§ 1 实收资本

一、有限责任公司和股份有限公司

1. 有限责任公司

有限责任公司设置“实收资本”科目进行核算。

(1) 国有独资公司，主要指国有企业，属于我国现阶段下的一种特殊的有限责任公司形式，投资者是单一的，投入的资本全部作为“实收资本”入账，不会在追加投资时产生资本溢价，不会因为需要维持一定比例而形成“资本公积——资本溢价”。

(2) 有限责任公司，投资者由 2 个以上，50 个以下股东组成，全部资本不分为等额股份，不发行股票

而由公司向股东签发出资证明，股东转让出资需经股东大会讨论通过。

初始投资：各投资者投入企业的资本，按出资比例，全部记入“实收资本”。

增资扩股：新介入投资者出资额，按约定份额，记入“实收资本”，大于约定份额的部分，记入“资本公积——资本溢价”。

2. 股份有限公司

股份有限公司设置“股本”科目进行核算，对于发行收入，企业将相当于股票面值的部分记入“股本”科目，其余部分在扣除发行费、佣金等相关发行费用后，记入“资本公积——股本溢价”科目。

股份有限公司投资者由5个以上股东组成，股东人数没有上限。全部资本划分为等额股份，以发行股票方式筹集资本，股票可以交易或转让。

股份有限公司的设立，包括发起式和募集式两种：

(1) 发起式。其特点是：①筹资费用低，一般只发生印刷费等少量费用，发生时可以直接记入“管理费用”科目。②筹资风险小，一般不会发生设立公司失败的情况。

(2) 募集式。其特点是：①筹资费用高，发行股票支付的手续费或佣金等相关费用，减去股票发行期间冻结的利息收入后的余额，按以下原则处理。属于溢价发行的，记入“资本公积——股本溢价”，从溢价收入中抵销。溢价中不够抵销的，或者属于面值发行无溢价的，若金额较小，记入“管理费用”科目；若金额较大，作为“长期待摊费用”科目，在不超过2年的期限内平均摊销，记入“管理费用”。②筹资风险大，发起人需认购35%以上，有发行失败的可能。如发行失败，发行失败损失由发起人承担。

二、独资企业改组股份制

1. 国有企业改建为公司制企业

国有企业改建为公司制企业，分为整体改建、分立式改建、合并式改建三种形式。改建企业应当产权明晰，其程序是：

第一步，开展资产清查。

第二步，进行资产评估。

(1) 评估基准日至设立登记日有效期内净资产变动的处理。由于改建企业在设立登记日以前仍属于国有企业，在评估基准日到设立登记日期间增减的净资产（即实现的利润或亏损）应作为国家权益的增减事项，区分下列情况处理：一是净资产增加，上交国有资本持有单位，或者转作“资本公积”，留待以后转增国有股份；二是净资产减少，由国有资本持有单位补足，或留待以后年度由国有股份应分得的股利补足。

(2) 占有的国有划拨土地，可采取下列方式之一处理：一是作价入股增加公司制企业的国有股份；二是公司制企业支付出让金购买国有土地使用权；三是公司制企业支付租金租赁使用。

(3) 清理核实的各项债权债务：①实行整体改建的，由公司制企业承继；②实行分立式改建的，由分立的各方承继；③实行合并式改建的，由合并后企业承继。

(4) 改建企业原有的应付福利费、职工教育经费余额，仍作为流动负债管理，不得转为职工投资；因医疗费超支造成职工福利费不足部分可依次以公益金、盈余公积、资本公积和实收资本弥补。原有的应付工资余额，属于欠发职工部分，可扣除个人所得税后转为职工投资；不属于欠发职工工资的作为工资基金使用，不得转为个人投资。未退还的职工集资款，应当以现有资产清偿，也可转作个人投资。

(5) 国家财政专项拨款、其他各类财政性资金投入以及税收返还，按下列方式处理：①使用后形成资本公积的，转作国有股份；②尚未形成资本公积而在专项应付款中单独反映的，继续转作负债管理，形成资本公积后作为国家投资单独反映，留待以后转增国有股份。

(6) 没有纳入改建企业范围但具备经营条件的剥离资产，可以组建企业法人。不具备经营条件的剥离资产，可以分别按以下方法处置：①整体出售；②租赁经营；③无偿移交。

(7) 企业实行分立式改建，应当理顺存续企业与改建后公司制企业的产权关系，明确存续企业及分立的公司制企业国有股权持有单位。

(8) 企业公司制改建过程中，支付解除劳动合同的职工的经济补偿金以及一次性交付的社会保险费，可从改建企业净资产中扣除或以改建企业剥离资产出售收入优先支付。

第三步，按评估后净资产折股。

(1) 企业实行公司制改建，不得将国有资本低价折股或低价转让给经营者及其他职工个人。①实行整体改建的，应按照评估结果全部折算为国有股份，由原国有资本持有单位持有。②实行分立式改建的，按转入改建后公司制企业的评估后净资产折合为国有股份，可以由原国有资本持有单位持有，也可以由存续企业持有。③实行合并式改建的，按评估后净资产折合为国有股份，合并前各方属于同一投资主体的，由原共同

的国有资本持有单位持有；合并前各方分属不同投资主体的，由合并前各方原国有资本持有单位分别持有。

(2) 实行公司制改建的股权设置方案应当由国有资本持有单位制定；在存有二个或两个以上国有资本持有单位的情况下，由具有控制权的国有资本持有单位会同其他国有资本持有单位协商制定。股权设置方案应载明：①股本总数及其股权结构；②国有资本折股以及股份认购；③股份转让条件及其定价等。

(3) 企业实行公司制改建时，经批准或与债权人协商，可以实施债权转为股权。

(4) 企业整体或合并改建为公司制企业的，改建前的会计档案资料应由公司制企业保管、处理。

(5) 公司制企业吸收新股东增资或由部分股东增资，新增出资应按公司制企业账面每股净资产折股，或按原有股东协商的比例折股。实行内部职工持股的公司制企业，经与股份持有人协商一致，内部职工股份可以在公司制企业内部转让。

2. 独资企业改组股份制企业的会计核算

(1) 资产评估增值的账务处理

企业改组股份公司，在评估日需要对企业资产进行评估，在调账日需要按评估确认价值调整原企业资产的账面价值，并将评估增值扣除未来应交所得税后的余额计入资本公积。

(2) 按评估后净资产折股，评估确认的净资产折股和确认的公司股本之间如有差额，计入资本公积。会计处理上有两种方法：一是沿用旧账；二是结束旧账，开设新账。

三、实收资本（股本）增减变动

1. 实收资本（股本）增加的核算

增加渠道	会计处理
资本公积转增	借：资本公积 贷：股本（实收资本）
盈余公积转增	借：盈余公积 贷：股本（实收资本）
所有者投入	借：银行存款、固定资产等 贷：股本（实收资本） 资本公积——资本溢价

2. 实收资本（股本）减少的核算

减少渠道	会计处理
资本过剩而减资	借：股本（回购股份的面值） 资本公积——股本溢价（超面值部分） 盈余公积（超面值部分） 利润分配——未分配利润（超面值部分） 贷：银行存款（回购价款）
	借：股本（回购股份的面值） 贷：银行存款（回购价款） 资本公积——其他资本公积（差额）
重大亏损而减资	借：股本 贷：利润分配——未分配利润

股份公司因资本过剩，而需要回购股票，发还股款的，对于超面值部分，按以下原则处理：(1) 如以前是溢价发行，按“资本公积——资本溢价”、“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”程序冲销；(2) 如以前是面值发行，按“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”程序冲销。

§ 2 资本公积

资本公积设置的明细科目包括：“资本溢价（股本溢价）”、“接受捐赠非现金资产准备”、“股权投资准

备”、“拨款转入”、“外币资本折算差额”、“关联交易差价”、“其他资本公积”等。

一、资本溢价（股本溢价）

“资本公积——资本溢价（股本溢价）”科目反映企业实际收到的资本（或股本）大于注册资本的金额。溢价发行股票的，如有发行费用，应从溢价收入中支付，即在扣除发行费用后，记入“资本公积——股本溢价”。

二、股权投资准备

“资本公积——股权投资准备”科目记录权益法核算下被投资单位资本公积的变动，以及投资时初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额。待股权处置时，“资本公积——股权投资准备”科目应转入“资本公积——其他资本公积”科目。

“资本公积——股权投资准备”主要核算以下内容：（1）被投资单位接受捐赠资产形成的资本公积，包括接受现金捐赠和接受实物捐赠；（2）被投资单位资本公积中形成的股权投资准备；（3）被投资单位资本溢价形成的资本公积；（4）被投资单位外币资本折算差额形成的资本公积；（5）被投资单位专项拨款转入形成的资本公积；（6）被投资单位关联交易差价形成的资本公积；（7）被投资单位的其他资本公积；（8）初始投资产生的贷方股权投资差额。

三、接受捐赠资产

1. 接受货币性资产捐赠

接受捐赠时，按实际取得的金额，借记“现金”、“银行存款”科目，贷记“待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值”科目。期末，按已记入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值”科目，按税法规定确定的入账价值（可以抵减当期亏损或以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损）与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

2. 接受非货币性资产捐赠

接受捐赠时，按应确定的入账价值，借记“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科目，一般纳税人如涉及可抵扣的增值税进项税额的，按可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目，按税法规定确定的入账价值，贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，按因接受捐赠资产支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。期末，按已记入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，按税法规定确定的入账价值（可以抵减当期亏损或以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损）与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大，可以经主管税务机关批准，在不超过5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额。此时，应按照主管税务机关审核确认当期应计入的应纳税所得额，进行配比计算，分批结转“待转资产价值”、“应交税金——应交所得税”、“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

四、拨款转入

企业收到国家拨入的具有专门用途的资金，应通过“专项应付款”科目核算。

1. 有关支出形成研发费用

阶 段		会计处理
收到专项拨款时		借：银行存款 贷：专项应付款
研发费用实际发生时		借：生产成本 贷：银行存款
拨款项目完工后	形成产品并按规定将产品留归企业的	借：库存商品 贷：生产成本 借：专项应付款 贷：资本公积——拨款转入

阶 段		会计处理
拨款项目完工后	未形成资产，需核销的拨款部分，报经批准后	借：专项应付款 贷：生产成本
	形成的资产按规定应上交国家的	借：专项应付款 贷：生产成本
	按规定应上交结余的专项拨款，在上交时	借：专项应付款 贷：银行存款

2. 有关支出形成固定资产

阶 段		会计处理
收到专项拨款时		借：银行存款 贷：专项应付款
在“在建工程”科目下单列项目归集所发生的支出		借：在建工程 贷：银行存款
拨款项目完工后	形成固定资产并按规定留给企业的	借：固定资产 贷：在建工程 借：专项应付款 贷：资本公积——拨款转入
	未形成资产，需核销的拨款部分，报经批准后	借：专项应付款 贷：在建工程
	形成的资产按规定应上交国家的	借：专项应付款 贷：在建工程
	按规定应上交结余的专项拨款，在上交时	借：专项应付款 贷：银行存款

五、外币资本折算差额

对于各项外币资产账户，一律按收到出资额当日的汇率折算；对于资本账户，有合同约定汇率的，按合同约定汇率折算，合同没有约定汇率的，按收到出资额当日的汇率折算。由此产生的银行存款、实物资产和资本账户的折算差额，记入“资本公积——外币资本折算差额”。

六、关联交易差价

“资本公积——关联交易差价”科目不能用于转增资本和弥补亏损，而是待上市公司清算时再予处理。具体核算方法参见“关联方关系及其交易”一章。

七、其他资本公积

“资本公积——其他资本公积”科目核算除以上各项资本公积以外形成的资本公积。对于股权投资准备和接受捐赠非现金资产准备，只有在转入本明细科目后，才能转增资本。

★历年考题分析

[2004年单选题] 甲公司为上市公司，2004年年初“资本公积”科目的贷方余额为120万元。2004年1月1日，甲公司以设备向乙公司投资，取得乙公司有表决权资本的30%，采用权益法核算；甲公司投资后，乙公司所有者权益总额为1000万元。甲公司投出设备的账面原价为300万元，已计提折旧15万元，已计提减值准备5万元。2004年5月31日，甲公司接受丙公司现金捐赠100万元。甲公司适用的所得税税率为33%，2004年度应交所得税为330万元。假定考虑其他因素，2004年12月31日甲公司“资本公积”的贷方余额为()万元。

A. 187

B. 200.40

C. 207

D. 240

【答案】C 【解析】投资设备形成资本公积 = $1\,000 \times 30\% - (300 - 15 - 5) = 20$ (万元), 接受现金捐赠形成资本公积 = $100 - 100 \times 33\% = 67$ (万元), 则 2004 年 12 月 31 日甲公司“资本公积”科目的贷方余额为 $120 + 20 + 67 = 207$ 万元。

【2001 年单选题】采用权益法核算的情况下, 下列各项中, 会引起投资企业资本公积发生增减变动的是()。

- A. 被投资企业接受现金资产捐赠
- B. 被投资企业处置接受捐赠的非现金资产
- C. 被投资企业处置长期股权投资时结转股权投资准备
- D. 被投资企业以盈余公积转增股本

【答案】A 【解析】被投资企业接受现金资产捐赠, 投资企业应按持股比例调整增加“资本公积——股权投资准备”科目的金额。

【2002 年单选题】上市公司下列交易或事项形成的资本公积中, 可以直接用于转增股本的是()。

- A. 关联交易
- B. 接受外币资本投资
- C. 接受非现金资产捐赠
- D. 子公司接受非现金资产捐赠

【答案】B 【解析】对显失公允关联交易形成的资本公积不得转增资本或弥补亏损; 接受非现金资产捐赠(包括子公司)待资产出售时转入其他资本公积方可转增资本; 接受外币资本投资形成的资本公积为资本溢价, 可直接转增资本。

【2003 年单选题】下列各项中, 不计入资本公积的是()。

- A. 采用修改其他债务条件进行债务重组时, 债务人应付债务账面价值大于将来应付金额的部分
- B. 采用债务转资本进行债务重组时, 债务人应付债务账面价值大于债权人应享有股权份额的部分
- C. 以非现金资产进行长期股权投资时, 投资方投出的非现金资产的公允价值大于其账面价值的部分
- D. 长期股权投资采用权益法核算时, 投资方按持股比例计算的应享有被投资企业股本溢价的部分

【答案】C 【解析】以非现金资产进行长期股权投资时, 投资方投出的非现金资产的账面价值加上支付的相关税费作为股权的入账价值, 非现金资产的公允价值大于其账面价值的部分, 不作账务处理。

【2001 年多选题】股份有限公司的下列资本公积项目中, 可以直接用于转增股本的有()。

- A. 股本溢价
- B. 接受捐赠非现金资产准备
- C. 接受现金捐赠
- D. 拨款转入
- E. 股权投资准备

【答案】ACD 【解析】接受捐赠非现金资产准备和股权投资准备, 不能直接用于转增资本。

【2000 年判断题】对于股票发行费用, 如果存有以前发行溢价形成的资本公积, 应作冲减资本公积处理; 如果未存有以前发行溢价形成的资本公积, 则作递延费用处理。

【答案】× 【解析】股票发行费用, 如果存有本次发行溢价形成的资本公积, 应作冲减资本公积处理; 如果未存有本次发行溢价形成的资本公积, 则作递延费用(即长期待摊费用)处理。

§ 3 留存收益

一、留存收益的用途

留存收益包括盈余公积和未分配利润, 其用途如下:

1. 盈余公积用途: 一是用于弥补亏损; 二是用于转增资本。
2. 未分配利润用途: 一是留以后年度分配; 二是未指定用途。

二、利润分配的程序

利润分配的程序依次是: (1) 提取法定公积金和法定公益金; (2) 提取任意公积金; (3) 向投资者分利。

三、盈余公积的核算

事 项	会计处理
以盈余公积弥补亏损	借: 盈余公积 贷: 利润分配——其他转入

事 项	会计处理
以盈余公积转增资本或分配股票股利	借：盈余公积 贷：股本（实收资本）
以盈余公积分配现金股利或利润	借：盈余公积 贷：应付股利
提取盈余公积	借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取法定公益金 ——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积 ——法定公益金 ——任意盈余公积
外商投资企业提取储备基金、企业发展基金	借：利润分配——提取储备基金 ——提取企业发展基金 贷：盈余公积——储备基金 ——企业发展基金
中外合作经营企业以利润归还投资	借：已归还投资 贷：银行存款 借：利润分配——利润归还投资 贷：盈余公积——利润归还投资

企业购建和处置福利性设施，除要进行资产购建和处置的账务处理外，还应进行法定公益金和任意盈余公积的结转。购建时，除进行固定资产增加的会计处理外，还要将“盈余公积——法定公益金”转入“盈余公积——任意盈余公积”。处置时，除进行固定资产减少的会计处理外，还要将“盈余公积——任意盈余公积”转回“盈余公积——法定公益金”。

四、利润分配核算

事 项	会计处理
从净利润中提取盈余公积	借：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取法定公益金 ——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积 ——法定公益金 ——任意盈余公积
外商投资企业提取储备基金、企业发展基金	借：利润分配——提取储备基金 ——提取企业发展基金 贷：盈余公积——储备基金 ——企业发展基金
外商投资企业用利润归还投资	借：利润分配——利润归还投资 贷：盈余公积——利润归还投资
外商投资企业从净利润中提取职工奖励及福利基金	借：利润分配——提取职工奖励及福利基金 贷：应付福利费

事 项	会计处理
分配现金股利利润	借：利润分配——应付优先股股利 ——应付普通股股利 贷：应付股利
转增资本	借：利润分配——转作股本的普通股股利 贷：股本
现金股利批准分配方案与原方案差异调整增加的利润分配	借：利润分配——未分配利润 贷：应付股利
现金股利批准分配方案与原方案差异调整减少的利润分配	借：应付股利 贷：利润分配——未分配利润
年度结转	借：本年利润 贷：利润分配——未分配利润 (如为净亏损,作相反分录)

股票股利在董事会决议时,不进行账务处理,作为资产负债表日后非调整事项在会计报表附注中披露。现金股利在董事会决议时,作为资产负债表日后调整事项通过“利润分配——应付普通股股利”进行处理。股东大会批准方案和董事会决议方案不一致的,其差额在批准期间直接通过“利润分配——未分配利润”编制分录,并调整当年报表年初数和上年数。(注意:其差额不通过“利润分配——应付普通股股利”核算)

企业在年末,应将“利润分配”科目下其他明细科目的余额转入该科目的“未分配利润”明细科目。结转后,除“未分配利润”明细科目外,该科目的其他明细科目应无余额。该科目年末贷方余额,反映企业历年结存的未分配利润;该科目年末借方余额,反映企业历年的未弥补亏损。

五、弥补亏损的核算

企业弥补亏损的渠道主要有三条:一是用以后年度税前利润弥补;二是用以后年度税后利润弥补;三是以盈余公积弥补。

1. 用利润弥补亏损

不需专门进行账户处理,以后年度实现利润弥补亏损时,将“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”的贷方,其贷方发生额与“利润分配——未分配利润”的借方余额自然弥补。

税前弥补和税后弥补只是在计算所得税时处理方法不同。以税前利润弥补亏损时,弥补的数额不需要计算所得税,“本年利润”科目不扣除该部分所得税即可转入“利润分配——未分配利润”科目。以税后利润弥补亏损时,弥补数额应先计算所得税,并在“本年利润”科目扣除后转入“利润分配——未分配利润”科目。

2. 用盈余公积弥补亏损

用盈余公积弥补亏损时,借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——其他转入”科目。

六、以前年度损益调整

核算本年度发生的调整以前年度损益的事项。年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间需要调整报告年度损益的事项,以及本年度发生的涉及损益的以前年度重大会计差错的调整,也在该科目核算。

1. 调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损,借记有关科目,贷记“以前年度损益调整”科目。调整增加以前年度亏损或调整减少以前年度利润,作相反分录,借记“以前年度损益调整”,贷记有关科目。

2. 调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损而相应增加的所得税,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税金——应交所得税”或“递延税款”科目。调整增加以前年度亏损或调整减少以前年度利润而相应减少的所得税,作相反分录,借记“应交税金——应交所得税”或“递延税款”科目,贷记“以前年度损益调整”科目。

3. 经过上述调整,将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目。“以前年度损益调整”科目如为贷方余额,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。“以前年度损益调整”科目如为借方余额,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“以前年度损益调整”科目。

4. 本年度发生调整以前年度损益调整事项,应当调整本年度会计报表相关项目的年初数或上年数;年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间调整报告年度损益的事项,还应当调整报告年度会计报表相关项目的数字;在对外提供比较报表时,应该调整相关年度会计报表相关项目的数字。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 接受投资者投入美元资本,合同约定汇率为 $\$1 = 8.0$,投入当天市场汇率为 $\$1 = 8.2$ 。则企业接受投资者投入100万美元时产生的资本公积为()万元人民币。

- A. - 20 B. 20 C. 800 D. 820

2. 下列各项中,会引起企业所有者权益总额发生变动的是()。

- A. 处置接受捐赠的固定资产结转接受捐赠非现金资产准备
B. 以计入资本公积的股本溢价转增股本
C. 接受外币资本投资产生的外币折算差额
D. 以法定公益金购置职工集体福利设施

3. 采用溢价发行股票方式筹集股本成立的股份有限公司,通过收购发行的股票减资,其超出面值付出的价格,应按以下顺序冲减()。

- A. 溢价收入, 盈余公积, 未分配利润 B. 未分配利润, 盈余公积, 资本公积
C. 盈余公积, 资本公积, 未分配利润 D. 盈余公积, 未分配利润, 资本公积

4. 某企业接受捐赠设备一台,其市场价值50万元,八成新,该企业在接受捐赠过程中发生安装费用的5万元,以银行存款支付。该企业所得税税率为33%,则接受捐赠时记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目的金额是()万元。

- A. 50 B. 40 C. 26.8 D. 33.5

5. 某股份有限公司委托某证券公司代理发行普通股2000万股,每股面值1元,每股按2.3元的价格出售。按协议,证券公司从发行收入中收取2%的手续费,从发行收入中扣除,则该公司计入资本公积的数额为()万元。

- A. 2 600 B. 2 560 C. 4 508 D. 2 508

二、多项选择题

1. 下列各项能引起资本公积金变动的有()。

- A. 以非现金资产对外投资评估增值 B. 发放股票股利
C. 权益法核算下,子公司接受捐赠资产 D. 计提坏账准备

2. 企业盈余公积中的一般盈余公积的主要用途有()。

- A. 弥补企业亏损 B. 集体福利设施支出
C. 职工困难补助 D. 转增资本
E. 参与以后各期利润分配

3. 在下列事项中,不涉及所有者权益总额变动的有()。

- A. 以盈余公积弥补亏损 B. 以盈余公积转增资本
C. 集体福利设施支出 D. 分配股票股利
E. 以税前利润或税后利润直接弥补亏损

4. 企业改组为股份有限公司,按有关规定当调账日期与资产评估基准日、确认日不一致时,在评估基准日到调账日期间内资产数量发生了增减变动,该企业下列调账方法正确的有()。

- A. 原评估资产数量不论增加或减少,均按评估确认的价值入账
B. 原评估资产减少的,减少部分原评估确认的差额,不再调整账面价值
C. 原评估资产数量增加的,增加部分按取得资产的实际价值确认其账面价值
D. 原评估资产数量增加的,增加部分应重新评估确认其账面价值

E. 原评估资产减少的,减少部分原评估确认的差额,应调整账面价值

5. 企业因发行股票支付给证券商的费用,应视情况作()处理。

- A. 投资收益 B. 管理费用 C. 长期待摊费用
D. 冲抵资本公积 E. 财务费用

三、计算及会计处理题

1. 某国有企业批准改组为股份制企业,该企业有关资料如下:

(1) 改组前资产总额为 8 000 万元,负债总额为 4 000 万元,所有者权益为 4 000 万元,其中实收资本 3 000 万元,盈余公积 500 万元,未分配利润 500 万元。

(2) 改组时资产评估增值 300 万元,其中固定资产增值 200 万元,库存商品增值 100 万元,所得税税率为 33%。

(3) 改组后的公司核定的股本总额为 8 000 万元,股份总数为 8 000 万股,每股面值 1 元,发行价为 1.5 元,按发行收入的 1% 支付手续费。

要求:编制该公司股份制改组时的有关会计分录。

2. 某国有企业于本年度内整体改造为股份制企业,2003 年 1 月 1 日为资产评估基准日,其资产评估结果已经投资各方确认。本年 4 月 1 日该企业经批准注册登记,正式改组为股份制企业。其有关账户的余额如下:

单位:万元

项 目	1 月 1 日账面金额	评估确认金额	3 月 31 日调整前账面金额	调整后金额
应收账款	120	120	80	
甲产成品	500 (500 件)	550 (500 件)	605 (600 件)	
固定资产原值	200	210	230	
累计折旧	40	30	25	

甲产品采用后进先出法核算产品成本,1 月 1 日至 3 月 31 日,该企业完工入库 400 件,共计成本 420 万元,销售 300 件,共计成本 315 万元。

该企业 3 月 20 日购进设备一台,原价 50 万元,报废设备一台,原值 20 万元,已提折旧 15 万元。

该企业所得税税率为 33%。

要求:根据上述资料编制有关资产评估确认结果的调整会计分录,并计算调账后的金额。

3. 某公司由 A、B、C 三方投资,所得税税率为 33%,2003 年度发生如下经济业务:

(1) 收到某外商捐赠的新机器一台,国内市场价格为 800 000 元。公司以银行存款支付运杂费 2 000 元,其他费用 500 元。

(2) 公司按规定办理增资手续后,将资本公积 900 000 元转增资本金。该公司原有注册资本 29 100 000 元,其中 A、B、C 三方各占 1/3。

(3) 公司用盈余公积 100 000 元弥补以前年度亏损。

(4) 提取盈余公积 38 000 元。

(5) 接受 D 公司作为新投资者,经各方协商同意,D 公司出资 15 000 000 元占有该公司股份的 25%。

要求:编制相关业务的会计分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】资本公积金额 = $100 \times (8.2 - 8.0) = 20$ (万元)。

2. 【答案】C 【解析】选项 A 引起“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”明细科目减少,而其他资本公积明细科目增加,不影响所有者权益总额变动;选项 B 引起资本公积减少,而股本增加,所有者权益总额不变;选项 D 引起盈余公积内部公益金减少,任意公积金增加,所有者权益总额也不变。只有选项 C 会引起资产和资本公积同增同减,从而引起所有者权益总额变动。

3. 【答案】A 【解析】制度规定，收购本企业股票时，应按面值注销股本，超出面值付出的价格，属溢价发行的，先冲销溢价收入，不足部分，凡提有盈余公积的，冲销盈余公积；盈余公积不足以支付收购款的，冲销未分配利润。属面值发行的，直接冲销盈余公积、未分配利润。

4. 【答案】C 【解析】计入资本公积的金额 = $50 \times 80\% \times (1 - 33\%) = 26.8$ (万元)

5. 【答案】D 【解析】计入资本公积的金额 = $2\,000 \times (2.3 - 1) - 2\,000 \times 2.3 \times 2\% = 2\,508$ (万元)

二、多项选择题

1. 【答案】BC 【解析】发放股票股利折股时有可能产生差额，其差额也通过资本公积。权益法核算下，子公司接受捐赠资产，投资企业相应调整资本公积。

2. 【答案】AD 【解析】选项 B 是公益金的主要用途；选项 C 是应付福利费的用途；选项 E 是未分配利润的用途。

3. 【答案】ABCDE 【解析】五个选项引起的转换均属于所有者权益内部项目之间的转换，不影响权益总额变动。

4. 【答案】BC 【解析】《公司法》规定，企业改组为股份公司，要求对企业的资产进行评估，并按评估确认的价值调整原企业的账面价值。如果规定的调账日期与资产评估基准日、确认日不一致，在评估基准日到调账日期间内，资产数量已发生增减变化，调账时应区别情况处理：如原评估资产数量减少，减少部分原评估确认的差额，不再调整账面价值；如资产增加，增加部分则按照取得资产的实际价值，确认其账面价值。

5. 【答案】BCD 【解析】委托证券商发行股票支付的费用，应从溢价发行收入中扣除，按扣除后的差额计入资本公积。在面值发行情况下，或溢价收入不足以支付发行费用的，应将发行费用或者溢价不足以支付发行费用的部分，直接列入当期损益（管理费用），金额较大时，计入长期待摊费用。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

资产评估增值：

借：固定资产	200
库存商品	100
贷：资本公积	201
递延税款	99

将净资产折为股本：

借：实收资本	3 000
资本公积	201
盈余公积	500
未分配利润	500
贷：股本	4 201

增发股票： $(8\,000 - 4\,201) \times 1.5 = 5\,698.5$ (万元)

借：银行存款 [$5\,698.5 \times (1 - 1\%)$]	5 641.515
贷：股本 [$(8\,000 - 4\,201) \times 1$]	3 799
资本公积	1 842.515

2. 【答案】

甲产成品调账增值额 = $550 - 500 = 50$ (万元)

固定资产调账增值额：

固定资产评估原值增值率 = $210 \div 200 - 1 = 5\%$

固定资产调账原值增值额 = $180 \times 5\% = 9$ (万元)

固定资产评估净值增值率 = $180 \div 160 - 1 = 12.5\%$

固定资产调账净值增值额 = $155 \times 12.5\% = 19.4$ (万元)

借：库存商品	50
固定资产	9
累计折旧	10.4
贷：资本公积	46.5
递延税款	22.9

单位：万元

项 目	1 月 1 日账面金额	评估确认金额	3 月 31 日调整前账面金额	调整后金额
应收账款	120	120	80	80
甲产成品	500 (500 件)	550 (500 件)	605 (600 件)	655 (600 件)
固定资产原值	200	210	240	249
累计折旧	40	30	31	20.6

3. 【答案】

(1) 接受捐赠：

借：固定资产	802 500
贷：资本公积	527 750
递延税款	272 250
银行存款	2 500

(2) 增资：

借：资本公积	900 000
贷：实收资本——A	300 000
实收资本——B	300 000
实收资本——C	300 000

(3) 盈余公积补亏：

借：盈余公积	100 000
贷：利润分配——其他转入	100 000

(4) 提取盈余公积：

借：利润分配——提取盈余公积	38 000
贷：盈余公积	38 000

(5) 增资：

借：银行存款	15 000 000
贷：实收资本	(4 000 万 × 25%) 10 000 000
资本公积	5 000 000

第九章 收入、费用和利润

内容框架

1. 主要内容

收入核算	销售商品收入的确认和计量
	提供劳务收入的确认和计量
	让渡资产使用权收入的确认和计量
	建造合同收入的确认和计量
费用核算	营业费用的核算
	管理费用的核算
	财务费用的核算
利润核算	利润构成内容
	营业外收支内容

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章作为考试的重点章节，收入和利润是每年必考的内容，单独的客观性题目分数多在 3 分左右，经常涉及的计算分析题和综合题分数约为 5~8 分，建议大家着重理解不同情况下收入的确认并对比复习。复习本章时要与上市公司关联方收入的确认联系起来，并与合并会计报表抵销分录的编制结合起来。

一、本章重点

收入的确认、期间费用的核算和营业外收支的核算范围。

二、本章难点

各种收入的确认和有关会计处理。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1	1	2					1	15	3	18
2003 年			1	2							1	2
2002 年	2	2	1	2							3	4
2001 年	1	1	3	6							4	7
2000 年	1	1	1	2							2	3

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，考生应掌握收入的概念及确认方法；掌握主营业务收入和其他业务收支的核算；掌握建造合同的核算；熟悉利润总额的构成和本年利润的结转。大家应重点关注某些特殊情况下商品销售的确认，提供劳务收入的确认与计量和建造合同的核算等内容。

§ 1 收入

一、收入概述

(一) 收入的定义

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中形成的经济利益总流入。其中，经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。

1. 收入的特点

- (1) 收入是从日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生；
- (2) 收入能表现为资产增加，也能表现为负债减少，或兼而有之；
- (3) 收入能导致所有者权益的增加。

需要注意的是，收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项。

2. 收入的分类

收入按形成原因，可以分为：①销售商品而取得的收入；②提供劳务而取得的收入；③让渡资产使用权而取得的收入。

收入按经营业务主次分类，可以分为：①主营业务收入。主营业务是指企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要活动，可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定。不同行业的企业，其主营业务收入所包括的内容是不同的，工业企业的主营业务收入包括销售商品、自制半成品、代制品、代修品、提供工业性作业等所取得的收入；商品流通企业的主营业务收入主要是销售商品所取得的收入；旅游企业的主营业务收入主要包括客房收入和餐饮收入等。②其他业务收入。其他业务是指主营业务以外的其他日常活动，也就是副营业务，即企业营业执照规定的主要业务范围以外的经营业务，属于企业日常活动中次要的交易事项。由于不同行业企业的主营业务收入内容不同，所以其他业务收入的内容也不尽相同。工业企业的其他业务收入包括销售材料、提供非工业性劳务、包装物出租、受托代销商品等取得的收入；商品流通企业的其他业务收入包括受托代销商品、副营餐饮取得的收入等。

(二) 收入的范围

本章的“收入”仅指企业销售商品、提供劳务和让渡资产使用权等交易形成的收入。

★历年考题分析

[2004年单选题] 下列有关收入确认的表述中，不符合现行会计制度规定的是()。

- A. 受托代销商品收取的手续费，在收到委托方交付的商品时确认为收入
- B. 商品售价中包含的可区分售后服务费，在提供服务的期间内确认为收入
- C. 特许权费中包含的提供初始及后续服务费，在提供服务的期间内确认为收入
- D. 为特定客户开发软件收取的价款，在资产负债表日按开发的完成程度确认为收入

【答案】A 【解析】选项A不正确，因为受托代销商品收取的手续费，不是在收到委托方交付的商品时确认为收入而是在收到手续费时确认收入。

二、商品销售收入的确认、计量和记录

(一) 商品销售收入的确认

1. 一般商品销售

企业销售商品时，必须同时符合以下四个条件，方可确认收入：企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方；企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出商品实施控制；与交易相关的经济利益能够流入企业；相关的收入和成本能够可靠的计量。

2. 特殊商品销售

需安装和检验的商品销售：一般在发出或装运时不确认收入，在安装和检验完毕后确认收入。如安装程序比较简单，或检验是为最终确定合同价格而必须进行的程序，则可在发生或装运时确认收入。

★历年考题分析

[2000年单选题] 企业对外销售需要安装的商品时，若安装和检验属于销售合同的重要组成部分，则确认该商业销售收入的时间是()。

- A. 发出商品时
- B. 收到商品销售货款时
- C. 商品运抵并开始安装时
- D. 商品安装完毕并检验合格时

【答案】D 【解析】一般在商品安装和检验完毕后并检验合格时确认收入，但如果安装程序比较简单或检验是为了最终确定价格的，可以在商品发出时，或在商品装运时确认收入。

3. 附有销售退回条件的商品销售

估计不会退货的部分确定收入，可能发生的退货部分，不确定收入。如不能合理确定可能性，应在退货期满确认收入。

4. 代销商品

委托方在收到代销清单时确认收入。

5. 分期收款销售

按合同约定收款日期分期确认收入，按确认收入的比例确认成本。

6. 售后回购

本质上属于融资行为，不确认收入，售价与发出商品实际成本以及相关税费之间的差额通过“待转库存商品差价”科目核算。

7. 售后租回

本质上属于融资行为，不确认收入，售价与资产账面价值之间的差额通过“递延收益”科目核算，在租赁期内按折旧进度（售后租回形成融资租赁）或租金支付比例（售后租回形成经营租赁）分摊，作为折旧费（售后租回形成融资租赁）或租赁费（售后租回形成经营租赁）的调整。

8. 房地产销售

未签订合同的，按《企业会计准则——收入》关于销售商品收入的确认原则来确认收入；签有合同的，按《企业会计准则——建造合同》的规定处理。

9. 以旧换新销售

销售商品按《企业会计准则——收入》关于销售商品收入的确认原则来确认收入，回收商品作购进处理。

10. 现金折扣

在实际发生时计入当期财务费用。

11. 销售折让

在实际发生时冲减当期销售收入。

12. 商品销售退回

在收入确认前发生的，借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目；在收入确认后发生的，不论是当年销售的，还是以前年度销售的，除特殊情况外，一般冲减退回当月的销售收入，同时冲减当月销售成本。如发生现金折扣和销售折扣的，应在退回月份一并调整。在年度财务报告批准报出前退回的，应作为资产负债表日后事项的调整事项，通过“以前年度损益调整”科目核算，冲减报告年度销售收入，以及相关的成本、税金。

退回商品的成本可以采用两种方法确定：一是采用汇总计算，在退回当月的同类或同种商品销售数量中扣减退回商品数量，月末一次结转成本；二是采用单独计算，按退回当月同类或同种商品实际成本计算冲减成本，如果退回本月没有销售或没有同类或同种商品销售的，也可以按销售月份同类或同种商品实际成本计算冲减成本。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列收入确认中，符合现行会计制度规定的有()。

- A. 与商品销售分开的安装劳务应当按照完工程度确认收入
- B. 附有销售退回条件的商品销售应当在销售商品退货期满时确认收入
- C. 年度终了时尚未完成的广告制作应当按照项目的完工程度确认收入
- D. 属于与提供设备相关的特许权收入应当在该资产所有权转移时予以确认
- E. 包含在商品售价中的服务费应当递延到提供服务时确认收入

【答案】ABCDE 【解析】以上五项均符合现行会计制度的规定。

[2002年多选题] 下列有关收入确认的表述中，正确的有()。

- A. 广告制作佣金收入应在资产负债表日根据完成程度确认
- B. 属于与提供设备相关的特许权收入应在设备所有权转移时确认
- C. 属于与提供初始及后续服务相关的特许权收入应在提供服务时确认
- D. 为特定客户开发软件的收入应在资产负债表日根据开发的完成程度确认

【答案】ABCD 【解析】以上四项均符合现行会计制度的规定。

[2003年多选题] 下列有关股份有限公司收入确认的表述中，正确的有()。

- A. 广告制作佣金应在相关广告或商业行为开始出现于公众面前时，确认为劳务收入
- B. 与商品销售收入分开的安装费，应在资产负债表日根据安装的完工程度确认为收入
- C. 对附有销售退回条件的商品销售，如不能合理地确定退货的可能性，则应在售出商品退货期满时确认收入
- D. 劳务开始和完成分属于不同的会计年度时，在劳务结果能够可靠估计的情况下，应在资产负债表日按完工百分比法确认收入
- E. 劳务开始和完成分属于不同的会计年度且劳务结果不能可靠估计的情况下，如已发生的劳务成本预计能够补偿，则应在资产负债表日按已发生的劳务成本确认收入

【答案】BCDE 【解析】相关广告或商业行为开始出现于公众面前时是宣传媒体佣金确认收入的时间。广告制作佣金应在年度终了时根据项目的完成程度确认。

(二) 商品销售收入的计量和记录

1. 暂不确认收入的商品销售

企业销售商品，只有同时满足四个销售商品收入的确认条件，才能确认收入。任何一个条件没有满足，即使收到货款，也不能确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本，企业应设置“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”等科目进行核算。

(1) 发出商品的核算。设置“发出商品”科目，核算一般销售方式下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本。

阶 段		会计处理
发出商品时	按成本登记发出商品	借：发出商品 贷：库存商品
	纳税义务发生时，将销项税额转账	借：应收账款——×企业（应收销项税额） 贷：应交税金——应交增值税（销项税额）
确认收入并结转成本		借：应收账款——×企业 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：发出商品
收款时		借：银行存款 贷：应收账款——×企业 ——×企业（应收销项税额）

(2) 代销商品的核算。设置“委托代销商品”科目，核算在委托其他单位代销商品的情况下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本。在具体会计核算时，应区分“视同买断”和“收取手续费”两种方式进行处理。

方式	阶段	会计处理	
		委托方	受托方
	交付商品	借：委托代销商品 贷：库存商品	借：受托代销商品 贷：代销商品款
视同买断	受托方实际销售商品，委托方收到代销清单	①借：应收账款——受托方 贷：主营业务收入 应交税金——应交增值税(销项税额) ②借：主营业务成本 贷：委托代销商品	①借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税金——应交增值税(销项税额) ②借：主营业务成本 贷：受托代销商品 ③借：代销商品款 应交税金——应交增值税(进项税额) 贷：应付账款——委托方
	结算货款	借：银行存款 贷：应收账款——受托方	借：应付账款——委托方 贷：银行存款

阶 段		会计处理
销售商品时	发出商品的售价和实际成本之间的差额计入“待转库存商品差价”科目	借：银行存款（或应收账款） 贷：库存商品 应交税金——应交增值税（销项税额） 待转库存商品差价
	按规定应缴纳除增值税以外的其他税费	借：待转库存商品差价 贷：应交税金 其他应交款
在销售和回购期间内按期计提利息		借：财务费用 贷：待转库存商品差价
回购商品时		借：库存商品（或物资采购） 应交税金——应交增值税（进项税额） 待转库存商品差价 贷：银行存款

（5）售后回租。售后回租是指销售商品的同时，销售方同意日后再租回所售商品。

★历年考题分析

【2004年单选题】2001年12月31日，甲公司将一栋管理用办公楼以176万元的价格出售给乙公司，款项已收存银行。该办公楼账面原价为300万元，已计提折旧160万元，未计提减值准备；预计尚可使用寿命为5年，预计净残值为零。2002年1月1日，甲公司与乙公司签订了一份经营租赁合同，将该办公楼租回；租赁开始日为2002年1月1日，租期为3年；租金总额为48万元，每月末支付。假定不考虑税费及其他相关因素，上述业务对甲公司2002年度利润总额的影响为（ ）万元。

- A. - 44 B. - 16 C. - 4 D. 20

【答案】C 【解析】售后租回形成一项经营租赁，售价与资产账面价值之间的差额为 $176 - (300 - 160) = 36$ 万元，租金在租赁期内按照租金支付比例分摊，与租金总额48万元相抵后，对2002年利润总额的影响金额为 $(36 - 48) / 3 = -4$ 万元。

三、提供劳务收入的确认和计量

（一）一般劳务收入的确认和计量

1. 不跨年度劳务收入

在同一会计年度内开始并完成的劳务，采用完成合同法，在劳务完成时确认收入，确认的金额为合同或协议总金额。

2. 跨年度劳务收入

劳务的开始和完成分属不同的会计年度，在资产负债表日确认收入。具体进行会计处理时，首先应判别资产负债表日劳务结果能否可靠估计，进而采用不同的会计处理方法。

（1）如果资产负债表日劳务结果能够可靠估计，采用完工百分比法确认收入，按照劳务的完成程度确认收入和费用。在采用完工百分比法确认收入时，收入和相关费用按以下公式计算：

$$\text{本年确认收入} = \text{劳务总收入} \times \text{本年末止劳务完成程度} - \text{以前年度已确认收入}$$

$$\text{本年确认成本} = \text{劳务总成本} \times \text{本年末止劳务完成程度} - \text{以前年度已确认成本}$$

需要注意的是，计算本年确认的劳务收入和劳务成本时，应首先根据累计劳务完成程度，计算确定累计劳务总收入和累计劳务总成本，再减去以前年度已确认的劳务收入和劳务成本，作为当年应确认的劳务收入和劳务成本，而不能根据当年劳务完成程度，直接计算确认当年的劳务收入和劳务成本。

（2）如果资产负债表日劳务结果不能可靠估计，按下述办法处理：①已发生成本预计能够得到补偿的，将已发生劳务成本确认收入，按相同金额结转成本，不确认利润。这时收入等于成本，收入和成本的差额为0，即毛利为0。②已发生的成本预计不能全部得到补偿的，将能得到补偿的劳务金额确认收入，已发生的劳务成本结转成本，差额确认损失。这时收入小于成本，收入和成本的差额为负数，反映为毛亏。③已发生的成本预计全部不能得到补偿的，不确认收入，已发生的成本确认为当期费用。这时由于不确认收入，根据配比原则，已发生的劳务成本不能结转为成本，而只能转作当期费用。

（二）特殊劳务收入的确认和计量

1. 安装费收入

安装费与商品销售分开的，在年度终了根据完工程度确认收入；安装费是商品销售收入的一部分时，应与所销售的商品同时确认收入。

2. 广告费收入

宣传媒介佣金收入在相关广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入；广告制作佣金收入在年度终了根据完工程度确认收入。

3. 入场费收入

在活动发生时确认收入，如果是一笔预收几项活动的，预收款应合理分配给每项活动。

4. 申请入会费和会员费收入

所收费用只允许取得会籍，而其他服务或商品要另行收费，在款项收回不存在任何不确定性因素时确认为收入。如果所收费用能使会员在会员期内得到各种服务或出版物，或以低于非会员所负担的价格购买商品或接受劳务，在整个受益期内分期确认收入。

5. 特许权费收入

属于提供设备和其他有形资产的部分，在资产所有权转移时确认收入；属于提供初始及后续服务的部分，在提供服务时确认收入。

6. 定制软件收入

在资产负债表日根据开发的完成程度确认收入。

7. 定期收费

在合同约定的收款日期确认收入。

8. 高尔夫球场果岭券收入

在提供服务收回果岭券时确认收入；合同期满未消费的果岭券全部确认收入。

9. 包括在商品售价内的服务费

商品销售实现时，按售价扣除服务费后的余额确认商品销售收入，服务费通过“递延收益”科目核算，在提供服务时分期确认收入。

四、让渡资产使用权收入的确认与计量

让渡资产使用权收入包括：他人使用本企业资金而取得的利息收入（主要指金融企业及同业往来）；他人使用本企业无形资产而形成的使用费收入。

1. 让渡资产使用权收入的确认

企业让渡资产使用权时，只有同时符合两个条件，才能确认为收入：（1）与交易相关的经济利益能够流入企业；（2）收入金额能够可靠计量。

2. 让渡资产使用权收入的计量

（1）如果合同协议规定使用费一次支付，且不提供后期服务的，视同该资产的销售一次确认收入。

（2）如果合同协议规定使用费一次支付，但需要提供后期服务的，在合同协议规定的有效期内分期确认收入。

（3）如果合同协议规定分期支付使用费的，按合同协议规定的收款时间和金额或合同协议规定的收费方法计算的金额分期确认收入。

五、建造合同收入的确认和计量

建造合同，是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。

（一）建造合同类型

建造合同分为固定造价合同和成本加成合同两类。

（二）合同分立和合同合并

1. 合同分立

如果一项合同包括建造多项资产，在同时具备以下三个条件时，每项资产应分立为单项合同处理：

（1）每项资产均有独立的建造计划；

（2）建造承包商与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；

（3）每项资产的收入和成本可单独辨认。

2. 合同合并

如果为建造一项或数项资产而签订一组合同，而一组合同无论对应单个客户还是几个客户，在同时具备以下三个条件时，应合并为单项合同处理：

- (1) 该组合同按一揽子交易签订；
- (2) 该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；
- (3) 该组合同同时或依次履行。

(三) 合同收入和合同成本

1. 合同收入包括合同中规定的初始收入和因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。

2. 合同成本包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

直接费用是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出，包括耗用的人工费用、耗用的材料费用、耗用的机械使用费和其他直接费用。

间接费用是指为完成合同所发生的、不易直接归属于合同成本核算对象而应分配计入有关合同成本核算对象的各项费用支出，包括临时设施摊销费用，施工、生产单位管理人员工资、奖金、职工福利费、劳动保护费，固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费和排污费等。间接费用发生时，记入“工程施工——间接费用”科目，期末分配转入“工程施工——某合同”。间接费用的分配方法，主要有人工费用比例法、直接费用比例法等。

(1) 人工费用比例法的计算公式为：

间接费用分配率 = 当期实际发生的全部间接费用 ÷ 当期各合同实际发生的人工费之和

某合同应负担的间接费用 = 该合同实际发生的人工费 × 间接费用分配率

(2) 直接费用比例法的计算公式为：

间接费用分配率 = 当期实际发生的全部间接费用 ÷ 当期各合同实际发生的直接费用之和

某合同应负担的间接费用 = 该合同实际发生的直接费用 × 间接费用分配率

(四) 建造合同收入的确认和计量

1. 对于在以前年度开工本年度完工的建造合同以及本年度开工本年度完工的建造合同，应在合同完工时确认当期的合同收入和合同费用。

2. 对于资产负债表日尚未完工的建造合同，在资产负债表日确认合同收入和合同费用。

具体进行会计处理时，首先应判别资产负债表日建造合同的结果能否可靠估计，进而采用不同的会计处理方法。“建造合同的结果能否可靠估计”应区分固定造价合同和成本加成合同分别进行判断。同时具备以下四项条件时，才能判定固定造价合同的结果能够可靠估计：①合同总收入能够可靠地计量；②与合同相关的经济利益能够流入企业；③在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定；④为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量，以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。同时具备以下两项条件时，才能判定成本加成合同的结果能够可靠地估计：①与合同相关的经济利益能够流入企业；②实际发生的合同成本能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

(1) 如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应采用完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。

在采用完工百分比法确认收入时，确认和计量当期收入和费用按以下公式计算：

当期确认的合同收入 = 合同总收入 × 完工进度 - 以前会计年度累计已确认的收入

当期确认的
合同毛利 = $\left(\frac{\text{合同总收入} - \text{合同预计总成本}}{\text{合同总收入}} \right) \times \text{完工进度} - \text{以前会计年度累计已确认的毛利}$

当期确认的合同费用 = 当期确认的合同总收入 - 当期确认的合同毛利 - 以前会计年度预计损失准备

企业确定合同完工进度时，可以选用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例、已完成合同工作的测量等方法。

(2) 如果建造合同的结果不能可靠地估计，则应当区分以下情况处理：①合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用；②合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为费用，不确认收入。

(3) 在一个会计年度内完成的建造合同，应当在完成时确认合同收入和合同费用。但是，如果企业按规定应提供中期财务报告，那么，对于中期末尚未完工的建造合同，不论这些建造合同是否将在本年度内完工，企业都应当按照如下原则进行中期会计处理：①如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应根据完工百分比法在中期末资产负债表日确认中期合同收入和费用。②如果建造合同的结果不能可靠地估计，则应当区

分以下情况处理：合同成本能够收回的，中期合同收入应当根据能够收回的合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用，借记“主营业务成本”科目，贷记“主营业务收入”科目；合同成本不可能收回的，企业应当在发生时立即确认为费用，不确认收入，借记“管理费用——合同预计损失”科目，贷记“工程施工——毛利”科目。

(4) 如果合同预计总成本将超过合同预计总收入，应当将预计损失立即作为当期费用。编制中期财务报告时也同样处理。

★历年考题分析

[2004年综合题] 东方股份有限公司（下称“东方公司”）系境内上市公司，2002年至2003年，东方公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 2002年10月1日，东方公司与境外A公司签订一项合同，为A公司安装某大型成套设备。

合同约定：

①该成套设备的安装任务包括场地勘察、设计、地基平整、相关设施建造、设备安装和调试等。其中，地基平整和相关设施建造需由东方公司委托A公司所在地由特定资质的建筑承包商完成；

②合同总金额为1000万美元，由A公司于2002年12月31日和2003年12月31日分别支付合同总金额的40%，其余部分于该成套设备调试运转正常后4个月内支付；

③合同期为16个月。

2002年10月1日，东方公司为A公司安装该成套设备的工程开工，预计工程总成本为6640万元人民币。

(2) 2002年11月1日，东方公司与B公司（系A公司所在地有特定资质的建筑承包商）签订合同，由B公司负责地基平整及相关设施建造。

合同约定：

①B公司应按东方公司提供的勘察设计方案施工；

②合同总金额为200万美元，由东方公司于2002年12月31日向B公司支付合同进度款，余款在合同完成时支付；

③合同期为3个月。

(3) 至2002年12月31日，B公司已完成合同的80%；东方公司于2002年12月31日向B公司支付了合同进度款。

2002年10月1日到12月31日，除支付B公司合同进度款外，东方公司另发生合同费用332万元。12月31日，预计为完成该成套设备的安装尚需发生费用4980万元人民币，其中包括应向B公司支付的合同余款。假定东方公司按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定该安装工程完工进度；合同收入和合同费用按年确认（在计算确认各期合同收入时，合同总金额按确认时美元对人民币的汇率折算）。

2002年12月31日，东方公司收到A公司按合同支付的款项。

(4) 2003年1月25日，B公司完成所承担的地基平整和相关设施建造任务，经东方公司验收合格。当日，东方公司按合同向B公司支付了工程尾款。

2003年，东方公司除于1月25日支付B公司工程尾款外，另发生合同费用4136万元人民币；12月31日，预计为完成该成套设备的安装尚需发生费用680万元人民币。

2003年12月31日，东方公司收到A公司按合同支付的款项。

(5) 其他相关资料：

①东方公司按外币业务发生时的汇率进行外币业务折算；按年确认汇兑损益；2001年12月31日“银行存款”美元账户余额为400万美元。

②美元对人民币的汇率：

2001年12月31日：1美元=8.1元人民币

2002年12月31日：1美元=8.3元人民币

2003年1月25日：1美元=8.1元人民币

2003年12月31日：1美元=8.35元人民币

③不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 分别计算东方公司2002年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益。

(2) 计算上述交易或事项对东方公司2002年度利润总额的影响。

(3) 分别计算东方公司 2003 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益。

(4) 计算上述交易或事项对东方公司 2003 年度利润总额的影响。

【答案】

(1) 分别计算东方公司 2002 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益

东方公司 2002 年向 B 公司支付合同进度款 = $200 \times 80\% \times 8.3 = 1\,328$ (万元)

东方公司 2002 年合同成本 = $1\,328 + 332 = 1\,660$ (万元)

东方公司 2002 年完工进度 = $1\,660 \div (1\,660 + 4\,980) \times 100\% = 25\%$

当期应确认的合同收入 = $1\,000 \times 25\% \times 8.3 = 2\,075$ (万元)

当期应确认的合同毛利 = $[(1\,000 \times 8.3) - (1\,660 + 4\,980)] \times 25\% = 415$ (万元)

当期应确认的合同费用 = $2\,075 - 415 = 1\,660$ (万元)

当期应确认的汇兑损益 = $400 \times (8.3 - 8.1) - 200 \times 80\% \times (8.3 - 8.3) + 1\,000 \times 40\% \times (8.3 - 8.3)$
= 80 (万元) (收益)

(2) 计算上述交易或事项对东方公司 2002 年度利润总额的影响

对东方公司 2002 年度利润总额的影响 = $415 + 80 = 495$ (万元)

(3) 分别计算东方公司 2003 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益

东方公司 2003 年向 B 公司支付合同进度款 = $200 \times 20\% \times 8.1 = 324$ (万元)

东方公司累计合同成本 = $1\,660 + 324 + 4\,136 = 6\,120$ (万元)

东方公司累计完工进度 = $6\,120 \div (6\,120 + 680) \times 100\% = 90\%$

当期应确认的合同收入 = $1\,000 \times 90\% \times 8.35 - 2\,075 = 5\,440$ (万元)

当期应确认的合同毛利 = $[1\,000 \times 8.35 - (6\,120 + 680)] \times 90\% - 415 = 980$ (万元)

当期应确认的合同费用 = $5\,440 - 980 = 4\,460$ (万元)

当期应确认的汇兑损益 = $(400 - 160 + 400) \times (8.35 - 8.30) - 200 \times 20\% \times (8.35 - 8.10) + 400 \times (8.35 - 8.35)$
= 22 (万元)

(4) 计算上述交易或事项对东方公司 2003 年度利润总额的影响

对东方公司 2003 年度利润总额的影响 = $980 + 22 = 1\,002$ (万元)

§ 2 费用

一、费用的确认

在确认费用时，应划分生产费用和非生产费用的界限、生产费用和产品成本的界限、生产费用和期间费用的界限。

二、期间费用

期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。

1. 管理费用

管理费用包括工会经费、职工教育经费、业务招待费、印花税、车船使用税、房产税、土地使用税、技术转让费、无形资产摊销、咨询费、诉讼费、提取的坏账损失、提取的存货跌价准备、公司经费、聘请中介机构费、矿产资源补偿费、研究与开发费、劳动保险费、董事会会费以及其他管理费用。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 下列费用中，应当作为管理费用核算的有()。

- A. 技术转让费
- B. 扩大商品销售相关的业务招待费
- C. 职工劳动保险费
- D. 公司广告费
- E. 待业保险费

【答案】 ABCE **【解析】** 公司广告费应计入营业费用。

2. 营业费用

营业费用包括运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费、广告费、租赁费 (不含融资租赁费) 以及专设销售机构职工工资、福利费等经常性费用。

3. 财务费用

财务费用包括利息支出 (减利息收入)、汇兑损失 (减汇兑收益)、金融机构手续费以及筹集生产经营

资金发生的其他费用。

★历年考题分析

[2004年多选题] 下列项目中，应作为管理费用核算单位的有()。

- A. 工程物资盘亏净损失
- B. 转回已计提的固定资产减值准备
- C. 已达到预定可使用状态尚未投入使用的职工宿舍计提的折旧
- D. 采矿权人按矿产品销售收入一定比例计算确认的矿产资源补偿费
- E. 签定融资租赁合同过程中承租人发生的可直接归属于租赁项目的谈判费。

【答案】CDE 【解析】选项A应冲减在建工程；选项B应冲减营业外支出。

§3 利润

利润是指企业在一定期间的经营成果，企业的利润一般包括营业利润、投资收益（减投资损失）、补贴收入和营业外收支等部分。

一、利润的构成关系

企业应设置“本年利润”科目，核算企业本年度内实现的净利润（或净亏损）。利润的构成关系如下：

净利润 = 利润总额 - 所得税

利润总额 = 营业利润 + 投资收益（减投资损失） + 补贴收入 + 营业外收入 - 营业外支出

营业利润 = 主营业务利润 + 其他业务利润 - 营业费用 - 管理费用 - 财务费用

主营业务利润 = 主营业务收入 - 主营业务成本 - 主营业务税金及附加

其他业务利润 = 其他业务收入 - 其他业务支出

二、营业外收支

1. 营业外收入。

营业外收入包括固定资产盘盈、处理固定资产净收益、出售无形资产净收益、非货币性交易收益、罚款收入、教育费附加返还款等。

★历年考题分析

[2001年单选题] 下列项目中，应当作为营业外收入核算的有()。

- A. 非货币性交易过程中发生的收益
- B. 出售无形资产净收益
- C. 出租无形资产净收益
- D. 以固定资产对外投资发生的评估增值
- E. 收到退回的增值税

【答案】AB 【解析】出租无形资产净收益计入其他业务利润，以固定资产对外投资发生的评估增值不作账务处理，收到退回的增值税计入补贴收入。

2. 营业外支出。

营业外支出包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、出售无形资产损失、非常损失、罚款支出、债务重组损失、捐赠支出、提取的固定资产减值准备、提取的无形资产减值准备、提取的在建工程减值准备等。

★历年考题分析

[2002年单选题] 下列交易或事项中，不应确认为营业外支出的是()。

- A. 对外捐赠支出
- B. 债务重组损失
- C. 计提的存货跌价准备
- D. 计提的在建工程减值准备

【答案】C 【解析】计提的存货跌价准备产生的损失计入管理费用。

[2000年多选题] 下列项目中，应计入营业外支出的有()。

- A. 对外捐赠支出
- B. 处理固定资产净损失
- C. 违反经济合同的罚款支出
- D. 债务重组损失
- E. 因债务人无法支付欠款而发生的应收账款损失

【答案】ABCD 【解析】因债务人无法支付欠款而发生的应收账款损失，通过“坏账准备”核算，最终转入管理费用。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 如果安装程序比较简单,或检验是为了最终确定合同价格而必须进行的程序时,这种商品销售确认收入的时点是()。
A. 发出商品时 B. 收到货款时 C. 安装或检验完毕时 D. 签订合同时
2. 企业在委托其他单位代销商品的情况下,在视同买断代销方式下,商品销售收入确认的时间是()。
A. 发出商品日期 B. 委托方发出商品日期
C. 收到代销单位的代销清单日期 D. 全部收到款项日期
3. 采用收取手续费方式的代销,受托方在商品销售后,确认收入的金额是()。
A. 销售价款 B. 销售价款和手续费 C. 收取的手续费 D. 销售价款和增值税
4. 以旧换新的业务应按()处理。
A. 商品销售 B. 商品购进 C. 商品购销 D. 辅助账登记
5. 转让专利权的使用权应缴纳的营业税应计入的科目是()。
A. 营业税金及附加 B. 营业外支出 C. 其他业务支出 D. 管理费用

二、多项选择题

1. 一般企业缴纳的下列税金中,可能通过“主营业务税金及附加”科目核算的有()。
A. 增值税销项税额 B. 消费税 C. 城市维护建设税 D. 印花税
2. 下列项目中,属于其他业务收入核算内容的有()。
A. 技术转让收入 B. 罚没收入
C. 包装物出租收入 D. 固定资产盘盈收入
E. 固定资产出租收入
3. 按我国会计准则规定,下列商品销售业务,可以确认为收入的有()。
A. 退货期未届满的试销商品销售
B. 委托方收到代销清单的商品销售
C. 受托方商品销售后,并向委托方开具代销清单
D. 附回购条件的商品销售
E. 卖方对商品质量问题仍负责的商品销售
4. 下列项目中,可能引起企业利润增加的有()。
A. 接受现金捐赠 B. 出租包装物 C. 投资者认购股票 D. 向子公司销售商品
E. 收到退还的增值税
5. 下列项目中,应记入“管理费用”科目的有()。
A. 工会经费 B. 捐赠支出
C. 提取的统筹退休基金 D. 印花税
E. 技术转让费

三、计算及会计处理题

1. 某公司2003年6月发生如下业务:

(1) 销售产品一批,价款为30 000元,增值税税率为17%,成本为20 000元,已收到货款,并将提货单交给购买方。

(2) 某公司采取分期收款方式销售一批产品,全部价款为50 000元,增值税税率为17%,成本为37 500元。该产品全部发出,合同约定从本月起分五个月等额收款。

(3) 委托B公司代销产品一批,价款为50 000元,增值税税率为17%,成本为35 000元,当月收到代销清单注明:销售产品价款30 000元。

(4) 预收货款25 000元,存入银行。

(5) 某公司销售产品一批,价款为40 000元,增值税税率为17%,成本为30 000元,代垫运费1 500元,采用托收承付方式结算。

要求:编制会计分录。

2. 某公司于2002年12月20日销售产品一批,价格表标明的价格为20 000元,增值税税率为17%,成本为16 000元,商业折扣为5%,现金折扣条件为:5/10、3/20、n/30,购买方于2003年1月5日付款。该批产品因质量问题于2003年4月5日退回(此日2002年度财务报告已报出)。

要求:编制有关会计分录。

3. A公司委托B公司代销产品一批,价款为40 000元,成本为25 000元,增值税税率为17%,本月收到的代销清单注明已售出50%的产品,B公司开出增值税专用发票,其中售价为25 000元,增值税为4 250元。

要求:

(1) 按视同买断代销方式编制A、B公司的有关会计分录;

(2) 按收取手续费代销方式编制A、B公司的有关会计分录(按代销价款的10%收取手续费)。

4. A公司为一般纳税人,增值税税率为17%,2003年8月该公司发生下列经济业务(价格不含税):

(1) 采用分期收款方式发出商品一批,成本为180 000元,售价为200 000元,合同约定从本月起分四个月等额收款,当月未收到货款;

(2) 委托B公司代销商品一批,成本为20 000元,协议价为24 000元,当月未收到代销清单;

(3) 销售给C公司一批商品,成本为15 000元,售价20 000元,已发货,并收到60%的货款,但当日C公司提出退货,双方未达成一致意见;

(4) 销售给D公司一批商品,成本为10 000元,售价15 000元,已经收到货款,并将提货单交给D公司;

(5) 预收B公司58 000元货款,本月发出商品,成本为20 000元,售价25 000元;

(6) 销售给S公司一批商品,成本为80 000元,售价100 000元,已收到货款,并发出商品,但合同约定由销售方负责安装,A公司未安装完毕;

(7) 销售给F公司一批新商品,成本为30 000元,售价40 000元,已收到货款,发出商品,但合同约定试用期45天,不满意者可以在试用期内退货;

(8) A公司对甲产品实行“包退、包换、包修”的销售政策。本月共销售甲产品20件,售价100 000元,成本为80 000元。根据以往经验,“包退”产品占1%，“包换”产品占1.5%，“保修”产品占2%。

要求:

(1) 判断上述各项经济业务是否应确认收入;

(2) 计算8月份商品销售收入和商品销售成本的金额。

5. 某公司2003年5月发生了下列支出业务:

(1) 本月经批准结转待处理材料变质损失2 000元,定额内损耗300元,增值税税率为17%;

(2) 购买长期债券支付有关费用3 000元;

(3) 销售产品给予客户商业折扣200元,现金折扣300元;

(4) 支付业务招待费5 000元,其中销售部门4 000元,管理部门1 000元;

(5) 支付在职职工医药费700元,退休人员医药费400元;

(6) 支付审计咨询费用22 000元;

(7) 支付专设销售部门差旅费2 400元,折旧费1 200元;

(8) 经批准结转固定资产盘亏损失6 200元;

(9) 应交房产税2 000元,印花税1 200元,销售应税消费品的消费税24 000元,转让无形资产的营业税800元;

(10) 短期借款利息支出4 500元。

要求:根据上述业务确定各项支出应记入哪个会计科目,并计算各会计科目的发生额。

6. 甲软件开发公司于2001年8月12日接受客户订货,为客户研制一项管理软件,工期约7个月,合同规定总价款为5 000 000元,分两期收取,客户财务状况和信誉良好。2001年8月15日,通过银行收到客户首期付款3 125 000元。至2001年末,甲公司为研制该软件已发生成本2 750 000元,经专业测量师测量,软件的研制开发程度为60%。预计到研制开发完成整个软件还将发生成本1 000 000元,并预计能按时完成软件的研制开发。

要求:编制甲公司的会计分录。

7. 甲公司为技术开发公司,2001年10月22日接受A企业委托,为A企业培训一批技术工人,11月1日开学,培训期为6个月。双方签订的协议规定:A企业应支付培训费共计45 000元,分三期分别于2001

年11月1日、2002年2月1日和培训期结束时支付，每期支付15 000元。甲公司于2001年11月1日收到了A企业支付的首期培训费15 000元。2001年11月和12月，甲公司发生培训成本费用（工资等）22 500元。2001年末，甲公司得知A企业当年经营发生困难，发生较大亏损，现金流量严重不足，后两期培训费是否能收到没有把握。

要求：编制甲公司的会计分录。

8. A建筑公司与客户签订了一项总金额为200万元的建造合同。第一年实际发生工程成本80万元，双方都能履行合同规定的义务，但是该建筑公司在年末时对该项工程的完工进度无法可靠地估计。

要求：编制A建筑公司的会计分录。

9. 甲建筑公司与客户签订了一项总金额为200万元的固定造价合同，最初预计总成本为180万元，期限为1年零6个月。第一年实际发生成本126万元，年末预计为完成合同还需发生成本84万元。该合同的结果能够可靠地估计。

要求：编制甲建筑公司的会计分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】商品需要安装和检验的销售，在购买方接受交货以及安装和检验完毕前，一般不应确认收入，但如果安装程序比较简单，或检验是为最终确定合同价格而必须进行的程序，则可以在商品发出时确认收入。

2. 【答案】C 【解析】企业在委托其他单位代销商品的情况下，在视同买断代销方式下，商品销售收入确认的时间是收到代销单位的代销清单日期。

3. 【答案】C 【解析】以收取手续费方式代销商品的情况下，委托方应在受托方将商品销售后，并向委托方开具代销清单时，按合同规定价格确认收入；受托方在商品销售后，按应收取的手续费确认收入。

4. 【答案】C 【解析】以旧换新业务即销售旧商品，购入新商品，会计上应按商品购销处理。

5. 【答案】C 【解析】转让无形资产所有权时，应将转让收入减去无形资产账面价值及应交的营业税后的差额计入营业外收入或营业外支出；转让无形资产使用权发生的各项费用（包括税金）计入其他业务支出。

二、多项选择题

1. 【答案】BC 【解析】增值税销项税额不影响损益，与主营业务税金及附加无关；支付印花税应计入待摊费用或管理费用。

2. 【答案】ACE 【解析】选项B、D均为营业外收入核算的内容。

3. 【答案】BC 【解析】选项A、E均属于商品所有权上的风险和报酬实质上并未转移给买方，不符合收入确认条件，不确认收入；选项D属于对已售出的商品实施控制，不能确认收入；选项B、C符合收入确认条件。

4. 【答案】BDE 【解析】选项B使其他业务收入增加，选项D会使主营业务收入增加，选项E使补贴收入增加，三项均可能引起企业利润增加。选项A引起现金和资本公积增加，选项C引起企业资产项目增减变化，二者均不会影响当期利润。

5. 【答案】ACDE 【解析】选项B应记入“营业外支出”科目。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 借：银行存款	35 100
贷：主营业务收入	30 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	5 100
借：主营业务成本	20 000
贷：库存商品	20 000
(2) 借：分期收款发出商品	37 500
贷：库存商品	37 500
借：银行存款	11 700
贷：主营业务收入	10 000

应交税金——应交增值税（销项税额）	1 700
借：主营业务成本	7 500
贷：分期收款发出商品	7 500
(3) 借：委托代销商品	35 000
贷：库存商品	35 000
借：应收账款	35 100
贷：主营业务收入	30 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	5 100
借：主营业务成本	21 000
贷：委托代销商品	21 000
借：银行存款	35 100
贷：应收账款	35 100
(4) 借：银行存款	25 000
贷：预收账款	25 000
(5) 借：应收账款	1 500
贷：银行存款	1 500
借：应收账款	46 800
贷：主营业务收入	40 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	6 800
借：主营业务成本	30 000
贷：库存商品	30 000
2. 【答案】	
(1) 2002 年 12 月 20 日销售时	
增值税销项税额 = 20 000 × (1 - 5%) × 17% = 3 230 (元)	
借：应收账款	22 230
贷：主营业务收入	19 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	3 230
借：主营业务成本	16 000
贷：库存商品	16 000
(2) 2003 年 1 月 5 日收回货款	
现金折扣 = 22 230 × 3% = 667 (元)	
借：银行存款	21 563
财务费用	667
贷：应收账款	22 230
(3) 2003 年 4 月 5 日退货	
借：主营业务收入	19 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	3 230
贷：财务费用	667
银行存款	21 563
借：库存商品	16 000
贷：主营业务成本	16 000
3. 【答案】	
视同买断方式下：	
A 公司的会计处理：	
(1) 交付商品	
借：委托代销商品	25 000
贷：库存商品	25 000
(2) 收到代销清单	
借：应收账款	23 400

贷：主营业务收入	20 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	3 400
借：主营业务成本	12 500
贷：委托代销商品	12 500
B公司的会计处理：	
(1) 收到商品	
借：受托代销商品	40 000
贷：代销商品款	40 000
(2) 销售商品	
借：银行存款	29 250
贷：主营业务收入	25 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	4 250
借：主营业务成本	20 000
贷：受托代销商品	20 000
借：代销商品款	20 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	3 400
贷：应付账款	23 400
收取手续费方式下：	
A公司的会计处理：	
与视同买断方式下的会计分录基本相同，但需要增作下列会计分录：	
借：营业费用	(20 000 × 10%) 2 000
贷：应收账款	2 000
B公司的会计处理：	
(1) 收到商品	
借：受托代销商品	40 000
贷：代销商品款	40 000
(2) 销售商品	
借：银行存款	29 250
贷：应付账款	25 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	4 250
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	4 250
贷：应付账款	4 250
借：代销商品款	20 000
贷：受托代销商品	20 000
借：应付账款	2 000
贷：主营业务收入	2 000

4. 【答案】

- (1) 本项业务确认销售收入 50 000 元，销售成本 45 000 元；
 - (2) 本项业务不能确认销售收入和销售成本；
 - (3) 本项业务不能确认销售收入和销售成本；
 - (4) 本项业务确认销售收入 15 000 元，销售成本 10 000 元；
 - (5) 本项业务确认销售收入 25 000 元，销售成本 20 000 元；
 - (6) 本项业务不能确认销售收入和销售成本；
 - (7) 本项业务不能确认销售收入和销售成本；
 - (8) 本项业务确认销售收入 99 000 元，确认销售成本 79 200 元。
- 本月销售收入 = 50 000 + 15 000 + 25 000 + 99 000 = 189 000（元）
本月销售成本 = 45 000 + 10 000 + 20 000 + 79 200 = 154 200（元）

5. 【答案】

- (1) 业务（1）、业务（4）、业务（5）中的退休人员医药费、业务（6）、业务（9）中的应交房产税和

印花税应记入“管理费用”科目。

管理费用 = 2 000 + 340 + 300 + 5 000 + 400 + 22 000 + 2 000 + 1 200 = 33 240 (元)

(2) 业务 (2) 应记入“投资收益”科目。

投资收益 = - 3 000 元

(3) 业务 (3) 中的现金折扣、业务 (10) 应记入“财务费用”科目。

财务费用 = 300 + 4 500 = 4 800 (元)

(4) 业务 (5) 中的在职职工医药费应记入“应付福利费”科目。

应付福利费 = 700 元

(5) 业务 (7) 中的支出应记入“营业费用”科目。

营业费用 = 2 400 + 1 200 = 3 600 (元)

(6) 业务 (8) 应记入“营业外支出”科目。

营业外支出 = 6 200 元

(7) 业务 (9) 中的营业税支出应记入“其他业务支出”科目。

其他业务支出 = 800 元

(8) 业务 (9) 中的消费税应记入“营业税金及附加”科目。

营业税金及附加 = 24 000 元

6. 【答案】

甲公司的有关会计处理如下：

①收到客户首期付款时，应作如下会计分录：

借：银行存款	3 125 000	
贷：预收账款		3 125 000

②发生劳务成本时，应作如下会计分录：

借：劳务成本	2 750 000	
贷：应付工资等		2 750 000

③ 2001 年末，按完工百分比法确认劳务收入，应作如下会计分录：

2001 年应确认的收入 = 5 000 000 × 60% - 0 = 3 000 000 (元)

借：预收账款	3 000 000	
贷：主营业务收入		3 000 000

④ 2001 年末，按完工百分比法确认劳务费用，应作如下会计分录：

2001 年应确认的费用 = (2 750 000 + 1 000 000) × 60% - 0 = 2 250 000 (元)

借：主营业务成本	2 250 000	
贷：劳务成本		2 250 000

⑤ 2002 年，继续发生劳务成本时，应作如下会计分录：

借：劳务成本	1 000 000	
贷：应付工资等		1 000 000

⑥完工收到客户第二期付款时，应作如下会计分录：

借：银行存款	1 875 000	
贷：预收账款		1 875 000

⑦完工时确认剩余收入，应作如下会计分录：

完工时应确认的收入 = 5 000 000 × 100% - 3 000 000 = 2 000 000 (元)

借：预收账款	2 000 000	
贷：主营业务收入		2 000 000

⑧完工时确认剩余费用，应作如下会计分录：

完工时应确认的费用 = (2 750 000 + 1 000 000) × 100% - 2 250 000 = 1 500 000 (元)

借：主营业务成本	1 500 000	
贷：劳务成本		1 500 000

7. 【答案】

由于 A 企业后两期付款没有把握，因而劳务的结果不能可靠地估计，甲公司发生的培训成本费用只能部分地得到补偿。在这种情况下，甲公司应作如下会计处理：

①收到 A 企业首期付款时，应作如下会计分录：

借：银行存款	15 000
贷：预收账款	15 000

②发生培训成本费用时，应作如下会计分录：

借：劳务成本	22 500
贷：应付工资等	22 500

③2001 年末，确认收入和费用时，应作如下会计分录：

借：预收账款	15 000
贷：主营业务收入	15 000
借：主营业务成本	22 500
贷：劳务成本	22 500

8. 【答案】

在这种情况下，该建筑公司不能采用完工百分比法确认收入，由于客户能履行合同，当年发生的成本能够收回，所以应将当年发生的成本金额同时确认为当年的收入和费用，当年不确认利润。其账务处理如下：

借：主营业务成本	800 000
贷：主营业务收入	800 000

假如客户因出现财务困难，当年只与该建筑公司结算了价款 30 万元，其余款项可能无法结算。这时，该建筑公司只能将 30 万元确认为当年收入，80 万元确认为当年费用。其账务处理如下：

借：主营业务成本	800 000
贷：主营业务收入	300 000
工程施工——毛利	500 000

9. 【答案】

当年合同完工程度 = $126 \div (126 + 84) \times 100\% = 60\%$

当年应确认的合同收入 = $200 \times 60\% = 120$ (万元)

当年应确认的合同毛利 = $[200 - (126 + 84)] \times 60\% = -6$ (万元)

当年应确认的费用 = $120 - (-6) = 126$ (万元)

当年应确认的合同损失 = 6 万元

预计执行合同还将发生的损失，按预计总成本超过预计总收入的差额和尚未完工程度计算：

当年预计的合同损失 = $[(126 + 84) - 200] \times (1 - 60\%) = 4$ (万元)

年末甲建筑公司应作如下会计处理：

借：主营业务成本	1 260 000
贷：主营业务收入	1 200 000
工程施工——毛利	60 000

同时，将预计合同损失立即确认为当期费用：

借：管理费用——合同预计损失	40 000
贷：存货跌价准备——预计损失准备	40 000

第十章 财务会计报告

内容框架

1. 主要内容

资产负债表	资产负债表格式
	资产负债表编制方法
	资产负债表编制实例
利润表和利润分配表	利润表和利润分配表格式
	利润表和利润分配表编制方法
	利润表和利润分配表编制实例
现金流量表	现金流量表编制基础
	现金流量表分类
	现金流量表基本格式
	现金流量表编制方法

会计报表附注、披露内容

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章考试题型主要为客观题，分数为 2~3 分；2004 年则以 12 分出现在现金流量表的项目金额计算填表中。尽管历年考试该章节分数有高低，但是可以说财务报告这一章的内容是一直不变的重点。大家可以将会计报表的编制与会计报表的调整结合复习；对于资产负债表、利润及利润分配表主要是在熟悉编制的基础上掌握报表的调整。

本章重难点：现金流量表的编制。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年							1	12			1	12
2003 年	1	1	2	4							3	5
2002 年	1	1	1	2							2	3
2001 年			1	2							1	2
2000 年	1	1	1	2			1	12			3	15

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，大家应掌握资产负债表、利润表、利润分配表和现金流量表的编制，熟悉会计报表附注的内容。大家需要重点把握资产负债表中存货、应收账款、预收账款、应付账款和预付账款等项目的确定，现金流量的分类和现金流量表中各项目数字的计算等内容。

§ 1 资产负债表

一、资产负债表的格式

资产负债表是反映企业某一特定时期财务状况的会计报表。我国现行制度采用账户式格式。

二、资产负债表编制方法

资产负债表各项目数据的来源，主要通过以下几种方式取得：

1. 根据总账科目余额直接填列，大部分的资产负债表项目，采用这种方式填报。
2. 根据总账科目余额计算填列，比如“货币资金”、“存货”等项目。
3. 根据明细科目余额计算填列，比如“应收账款”、“应付账款”、“预付账款”、“预收账款”、“待摊费用”、“预提费用”等项目。
4. 根据总账科目和明细科目余额分析计算填列，比如“长期借款”、“应付债券”、“长期债权投资”等项目，应扣除一年内到期部分分析计算填列。
5. 根据科目余额减去其备抵项目后的净额填列，比如“短期投资”、“应收账款”、“其他应收款”、“存货”、“长期股权投资”、“长期债权投资”、“在建工程”、“无形资产”等项目，应扣除备抵科目余额填列；“长期应付款”项目应扣除“未确认融资费用”科目余额填列。

§ 2 利润表和利润分配表

一、利润表和利润分配表的格式

利润表是反映企业一定时期生产经营成果的报表。我国现行多步式利润表格式。

二、利润表和利润分配表的编制方法

利润表的各项目主要根据各损益类科目的发生额分析填列。利润分配表的项目基本上是按照“利润分配”所属各明细科目的发生额编制。

§ 3 现金流量表

一、现金流量表概述

(一) 现金的界定

现金流量表的编制基础是现金及现金等价物。

现金等价物不包括准备3个月内出售的短期股票投资。

(二) 影响现金流量的变动因素

1. 现金各项目之间的增减变动，不影响现金流量净额的变动。现金流量表不需要反映该内容。
2. 非现金各项目之间的增减变动，不影响现金流量净额的变动。现金流量表部分反映该内容，比如重要的投资和筹资活动在补充资料中说明。
3. 现金各项目与非现金各项目之间的增减变动，会影响现金流量净额的变动。现金流量表主要反映该内容。

(三) 现金流量的分类

1. 经营活动：指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。

★历年考题分析

[2003年多选题] 下列各项中，应作为现金流量表中经营活动产生的现金流量的有()。

- A. 接受其他企业捐赠的现金
- B. 取得短期股票投资而支付的现金
- C. 取得长期股权投资而支付的手续费
- D. 为管理人员交纳商业保险而支付的现金
- E. 收到供货方未履行合同而交付的违约金

【答案】DE 【解析】为管理人员交纳商业保险而支付的现金、收到供货方未履行合同而交付的违约金，属于经营活动产生的现金流量。

2. 投资活动：指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。投资活动中的“投资”是广义的投资，既包括了对外投资（狭义的投资），又包括了对内投资（长期资产的购建）。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列现金流量中，属于投资活动产生的现金流量的有()。

- A. 取得投资收益所收到的现金
- B. 出售固定资产所收到的现金
- C. 取得短期股票投资所支付的现金
- D. 分配股利所支付的现金
- E. 收到返还的所得税所收到的现金

【答案】ABC 【解析】分配股利所支付的现金属于筹资活动产生的现金流量，收到返还的所得税所收到的现金属于经营活动产生的现金流量。

[2002 年多选题] 下列交易或事项产生的现金流量中，属于投资活动产生的现金流量的有()。

- A. 为购建固定资产支付的耕地占用税
- B. 为购建固定资产支付的已资本化的利息费用
- C. 因火灾造成固定资产损失而收到的保险赔款
- D. 最后一次支付分期付款购入固定资产的价款

【答案】AC 【解析】借款利息（包括资本化部分）在筹资活动产生的现金流量项目中反映；企业以分期付款方式购建的固定资产，首次付款支付的现金作为投资活动的现金流出，以后各期支付的现金作为筹资活动的现金流出。

3. 筹资活动：导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。

(四) 现金流量表的编制原则

1. 总额反映现金流入流出信息。

现金流量表一般情况下应以总额反映现金的流入和流出状况，但下列情况可用净额反映：

周转快、金额大、期限短（通常为 3 个月或更短时间）的项目。

2. 合理划分经营活动、投资活动和筹资活动。

3. 不涉及现金流量的投资活动和筹资活动，在补充资料中适当反映。

(五) 现金流量表编制程序

现金流量表的编制有工作底稿法和 T 型账户法两种方法，两者的编制程序基本一致，区别在于验算平衡方式不一样。工作底稿法是通过现金流量表工作底稿来验算调整分录是否平衡；T 型账户法是通过开设“现金及现金等价物”T 型账户，来验算调整分录是否平衡。

工作底稿法的编制程序依次是：(1) 将资产负债表期初数和期末数过入工作底稿期初数栏和期末数栏，将损益表本年发生数过入工作底稿本期数栏。(2) 对当期业务进行分析并编制调整分录。(3) 将调整分录过入工作底稿相应部分。(4) 核对调整分录。借贷合计应当相等。资产负债表期初数加减调整分录中的借贷金额以后，应当等于期末数；损益表项目中调整分录借贷金额应当等于本期数。(5) 根据工作底稿中的现金流量表项目编制正式的现金流量表。

(六) 经营活动产生的现金流量的直接法和间接法

在现金流量表中，经营活动产生的现金流量可以采用直接法和间接法两种方法反映。其中，直接法是以营业收入为起算点去计算调整经营活动产生的现金流量，在现金流量表主表中反映；间接法以净利润为起算点去计算调整经营活动产生的现金流量，在现金流量表补充资料中反映。

★历年考题分析

[2003 年多选题] 在采用间接法将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，下列各调整项目中，属于调增项目的有()。

- A. 投资收益
- B. 递延税款贷项
- C. 预提费用的减少
- D. 固定资产报废损失
- E. 经营性应付项目的减少

【答案】BD 【解析】递延税款贷项、固定资产报废损失属于间接法中的调增项目。

二、现金流量表调整分录的编制

编制调整分录，事实上就是凭借日常会计处理的规律性，将资产负债表和利润表所有项目的当期发生额，以尽可能少的次数还原成期间汇总会计分录，同时将汇总会计分录中涉及“现金和现金等价物”的科目，替换成现金流量表项目。

现金流量表主要项目的调整分录

1. “经营活动现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”项目
2. “经营活动产生的现金流量——购买商品、接受劳务收到的现金”项目
3. “经营活动产生的现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金”项目

★历年考题分析

[2002 年多选题] 甲公司 2001 年度发生的管理费用为 2 200 万元，其中：以现金支付退休职工统筹退休

金 350 万元和管理人员工资 950 万元，存货盘亏损失 25 万元，计提固定资产折旧 420 万元，无形资产摊销 200 万元，计提坏账准备 150 万元，其余均以现金支付。假定不考虑其他因素，甲公司 2001 年度现金流量表中“支付的其他与经营活动有关的现金”项目的金额为()万元。

A. 105

B. 455

C. 475

D. 675

【答案】B 【解析】 $2\ 200 - 950 - 25 - 420 - 200 - 150 = 455$ (万元)

4. “经营活动产生的现金流量——支付的各项税费”项目

计入固定资产、无形资产等长期资产价值的各项税费，如耕地占用税，以及计入固定资产清理的营业税等，不包括在本项目内。

★历年考题分析

[2000 年单选题] 下列经济业务所产生的现金流量中，属于“经营活动产生的现金流量”的是()。

A. 变卖固定资产所产生的现金流量

B. 取得债券利息收入所产生的现金流量

C. 支付经营租赁费用所产生的现金流量

D. 支付融资租赁费用所产生的现金流量

【答案】C 【解析】A 和 B 属于“投资活动产生的现金流量”，D 属于“筹资活动产生的现金流量”。

三、现金流量表间接法的编制

企业的现金流量表应以直接法编制，同时还要在补充资料中运用间接法，以本期净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及应收应付等项目的增减变动，计算并列示经营活动的现金流量。

间接法相关调整项目金额的确定：

1. “预提费用增加（减：减少）”项目：该项目不包括从财务费用中预提的费用（如预提的借款利息），只填列在营业费用、管理费用中预提的各种费用（如预提的修理费、报刊费）。从财务费用中预提的费用，由于已在“财务费用”项目中作为筹资活动的内容进行了调整，所以不能在本项目里重复反映。

2. “经营性应收项目减少（减：增加）”项目：经营性应收项目减少，即经营性应收项目期末余额小于经营性应收项目期初余额，说明本期收回的现金大于利润表中所确认的收入，所以在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，应当加回。经营性应收项目增加，即经营性应收项目期末余额大于经营性应收项目期初余额，说明本期利润表所确认的收入中有一部分没有收回现金，但在计算净利润时这部分收入已经包括在内，所以在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，应当扣除。

3. “经营性应收项目增加（减：减少）”项目：经营性应付项目增加，即经营性应付项目期末余额大于经营性应付项目期初余额，说明本期发生购买商品、接受劳务、计提税费、分配工资福利费等行为时，有一部分没有支付现金，但在计算净利润时却通过成本费用包括在内，所以在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，应当加回。经营性应付项目减少，即经营性应付项目期末余额小于经营性应付项目期初余额，说明本期支付的现金大于利润表所确认的成本费用，所以在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，应当扣除。

4. “递延税款贷项（减：借项）”项目：递延税款贷项或借项，在一般情况下会对当期所得税费用产生影响。应纳税时间性差异产生的递延税款贷项，是由于计入当期所得税费用的金额大于当期应交所得税而产生的，通过会计分录“借：所得税，贷：递延税款，应交税金”，不难看出所得税费用大于应交税金的差额（递延税款贷项）并不会发生现金流出，但在计算净利润时已经扣除，所以在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，应当加回。可抵减时间性差异产生的递延税款借项，是由于计入当期所得税费用的金额小于当期应交所得税而产生的，通过会计分录“借：所得税，递延税款，贷：应交税金”，不难看出所得税费用小于应交税金的差额（递延税款借项）已经发生现金流出，但在计算净利润时没有包括在内，所以在将净利润调节为经营活动产生的现金流量时，应当扣除。

§ 4 会计报表附注

一、基本会计假设

编制财务会计报告未遵守基本会计假设，必须予以披露，并说明其理由。

二、会计政策和会计估计的说明

1. 应披露的会计政策主要包括：收入的确认、存货期末计价、投资期末计价、固定资产期末计价、无形资产期末计价、所得税的核算方法、长期股权投资核算方法和借款费用的处理方法等。

2. 在会计报表附注中须披露会计估计的程序及方法，如计提坏账准备的比例，计提有关资产减值准备的方法等。

三、重要会计政策和会计估计变更的说明

1. 重要会计政策变更的内容和理由
2. 重要会计政策变更的影响数
3. 累积影响数不能合理确定的理由
4. 会计估计变更的内容和理由
5. 会计估计变更的影响数
6. 会计估计变更的影响数不能合理确定的理由
7. 重大会计差错的内容
8. 重大会计差错的更正金额

四、或有事项的说明

1. 或有负债的类型及其影响，包括：①已贴现商业承兑汇票形成的或有负债；②未决诉讼、仲裁形成的或有负债；③为其他单位提供债务担保形成的或有负债；④其他或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）；⑤或有负债预计产生的财务影响；⑥或有负债获得补偿的可能性。

2. 如果或有资产很可能给企业带来经济利益时，则应说明其形成的原因及其产生的财务影响。

五、资产负债表日后事项的说明

1. 非调整事项内容，估计对财务状况、经营成果的影响（包括股票和债券的发行、对一个企业的巨额投资、自然灾害导致的资产损失、外汇汇率发生较大变动等）。

2. 如无法作出估计，应说明其原因。

六、关联方关系及其交易的说明

1. 存在控制关系，关联方如为企业，不论有无交易，应披露：①企业性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化；②企业的主营业务；③所持股份或权益及其变化。

2. 发生交易，应说明关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素包括：①交易的金额或相应比例；②未结算项目的金额或相应比例；③定价政策（包括没有金额或只有象征性金额的交易）。

3. 关联方交易应分别关联方及其交易类型予以说明，类型相同的关联方交易，在不影响报表使用者正确理解情况下可以合并说明。

4. 关联方交易价格的确定如果高于或低于一般交易价格的，应说明其价格的公允性。

七、重要资产转让及出售的说明，如企业本期转让子公司情况，以及转让价款、所得收益等

八、企业合并分立的说明

九、会计报表重要项目的说明

1. 应收款项及计提坏账准备的方法
2. 存货项目
3. 投资项目
4. 固定资产项目
5. 无形资产项目
6. 长期待摊费用项目

十、收入的说明

当期确认的下列各项收入的金额：

1. 销售商品的收入
2. 提供劳务的收入
3. 利息收入
4. 使用费收入
5. 本期分期收款确认的收入

十一、有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项

★历年考题分析

[2000年多选题] 下列项目中，上市公司应在其会计报表附注中披露的有()。

- A. 会计政策变更的累积影响数
- B. 会计估计变更的原因
- C. 非货币性交易的计价基础
- D. 向期货交易所提交的质押品的账面价值

E. 与关联方交易的定价政策

【答案】ABDE 【解析】原标准答案包括C。在新准则中，非货币性交易只需披露换入、换出资产的类别及金额，而无需披露计价基础。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 资产负债表中“未分配利润”项目应根据()填列。
A. “利润分配”科目余额
B. “本年利润”科目余额
C. “本年利润”和“利润分配”科目的余额计算后
D. “盈余公积”科目余额
2. 资产负债表中“应收利息”项目，反映的是()。
A. 债券投资中到期还本付息的债券应收利息
B. 股权投资应收取的现金股利
C. 债券投资中分期付息到期还本的债券应收利息
D. 股权投资应收的股票股利
3. 在编制现金流量表时，下列现金流量中，需要同时运用“直接法”和“间接法”计算的是()。
A. 投资活动的现金流量
B. 经营活动的现金流量
C. 筹资活动的现金流量
D. 上述三种活动的现金流量
4. 在下列事项中，不影响企业的现金流量的是()。
A. 取得短期借款
B. 支付现金股利
C. 偿还长期借款
D. 购买三个月内到期的短期债券
5. 企业支付给离退休人员的各项费用，在编制现金流量表时，应填列的项目是()。
A. 支付给职工以及为职工支付的现金
B. 支付的其他与经营活动有关的现金
C. 支付的其他与投资活动有关的现金
D. 支付的离退休人员费用

二、多项选择题

1. 不涉及现金收支的投资和筹资活动的项目有()。
A. 债务转为资本
B. 一年内到期的可转换公司债券
C. 融资租入固定资产
D. 以现金偿还债务
2. 现金及现金等价物的内容包括()。
A. 库存现金
B. 可以随时支取的存款
C. 其他货币资金
D. 购买的三个月内到期的债券
E. 银行承兑汇票
3. 在下列事项中，影响经营活动现金流量的项目有()。
A. 发行长期债券收到现金
B. 偿还应付购货款
C. 支付生产工人工资
D. 交纳所得税
E. 取得短期借款并存入银行
4. 在下列事项中，影响投资活动现金流量的项目有()。
A. 以存款买设备
B. 购买三个月内到期的短期债券
C. 购买股票
D. 取得债券利息和现金股利
E. 取得短期借款并存入银行
5. 在下列事项中，影响筹资活动现金流量的项目有()。
A. 支付借款利息
B. 购买三个月内到期的短期债券
C. 融资租入固定资产支付的租赁费
D. 支付现金股利
E. 发行债券收到现金

三、计算及会计处理题

1. 资料：某企业2003年内发生的有关经济业务如下：

(1) 2003年实现净利润2000万元。

(2) 2月1日以银行存款59万元购入2003年1月1日发行的面值为50万元, 年利率为12%的五年期债券。

年终按规定采用直线法计提债券利息, 并摊销债券溢价。

(3) 计提折旧20万元, 其中16万元应计入制造费用, 4万元应计入管理费用。

(4) 以银行存款400万元购入不需安装的固定资产, 款项已付, 资产已交付使用。

(5) 出售设备一台, 其原始价值30万元, 已提折旧12万元, 出售所得收入16万元存入银行, 并以银行存款支付清理费用3万元。

(6) 转让无形资产的使用权, 转让收入15万元存入银行, 并以银行存款支付转让费用2万元。

(7) 提取本月的短期借款利息5 000元(全年短期借款利息60 000元)。

(8) 无形资产摊销20 000元。

(9) 存货的期末余额为284 500元, 期初余额275 000元。

(10) 应收账款期初余额750 000元, 期末余额950 000元; 应收票据期初余额230 000元, 期末余额200 000元; 应付账款期初余额600 000元, 期末余额850 000元; 应付票据期初余额390 000元, 期末余额300 000元; 应付福利费期初余额10 000元, 期末余额15 000元; 应交所得税期初余额60 000元, 期末余额40 000元。

要求: 根据上述资料编制会计分录, 并编制现金流量表的补充资料部分的经营现金流量。

2. 甲股份有限公司为商品流通企业, 2002年度会计报表的有关资料如下:

(1) 2002年12月31日资产负债表有关项目年初、年末数如下(单位:元):

资 产	年初数	年末数	负债和股东权益	年初数	年末数
应收票据	30 000	20 000	应付账款	40 000	25 000
应收账款	49 500	69 300	应付福利费	5 000	6 000
预付账款	10 000	15 000	应交税金	3 700	4 600
存货	100 000	70 000	其中: 应交增值税	1 000	600
待摊费用	5 000	0	应交其他税金	2 700	4 000
			其他应交款	300	400
			其他应付款	200	1 000

(2) 2002年度利润表有关项目本年累计数如下(单位:元):

项 目	本年累计数
主营业务收入	800 000
主营业务成本	450 000
主营业务税金及附加	6 460
营业费用	200 000
所得税	40 000

(3) 其他有关资料如下:

①待摊费用为支付的预付保险费。

②本期增值税销项税额为136 000元, 进项税额为71 400元, 已交增值税为65 000元。

③其他应付款为收取的出借包装物押金。

④2002年度没有实际发生坏账; 2001年和2002年两年年末均没有计提存货跌价准备。

⑤未单独设置“管理费用”科目; 营业费用中包含职工工资100 000元、福利费14 000元、折旧费2 000元、计提应收账款坏账准备200元、水电费10 000元、差旅费20 000元、会议费8 000元、办公费20 000元、咨询费15 000元、业务招待费5 800元及摊销的预付保险费5 000元。

⑥上述资产负债表和利润表项目均与投资活动、筹资活动无关。

要求：计算现金流量表中下列项目的金额：

- (1) 销售商品、提供劳务收到的现金。
- (2) 收到的其他与经营活动有关的现金。
- (3) 购买商品、接受劳务支付的现金。
- (4) 支付给职工以及为职工支付的现金。
- (5) 支付的各项税费。
- (6) 支付的其他与经营活动有关的现金。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】“本年利润”账户的金额只有在年度终了时才能结转到“利润分配——未分配利润”账户。在未结转前编制资产负债表时，“本年利润”账户的余额也应反映在资产负债表的“未分配利润”项目中。
2. 【答案】C 【解析】选项A记入“长期债权投资”项目；选项B记入“应收股利”项目；选项D不做账务处理。
3. 【答案】B 【解析】经营活动现金流量在现金流量表主表中以直接法填列，在补充资料中以间接法反映。
4. 【答案】D 【解析】选项D属于现金等价物，它是现金流量表中“现金”概念的构成内容，它的增加同时会引起银行存款的减少，因此，此选项引起的现金内部一增一减的变化，不会引起现金流量总额变化。
5. 【答案】B 【解析】离退休人员不属于企业职工，因此不选A；选项C属于投资活动项目，不选C；现金流量表中没有D项。支付离退休人员的各项费用按规定列入“支付的其他与经营活动有关的现金”项目。

二、多项选择题

1. 【答案】ABC 【解析】以现金偿还债务属于筹资活动产生的现金流量。
2. 【答案】ABCD 【解析】选项E属于商业汇票，在“应收票据”科目核算，不符合现金流量表中“现金”概念。
3. 【答案】BCD 【解析】选项A、E属于筹资活动，影响的是筹资活动现金流量。
4. 【答案】ACD 【解析】选项B属于现金等价物，不影响现金流量总额。
5. 【答案】ACDE 【解析】选项B属于现金等价物，不影响现金流量总额。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

编制会计分录如下：

(1) 不编分录

(2) 债券溢价 = $590\,000 - 500\,000 \times 12\% \div 12 - 500\,000 = 85\,000$ (元)

借：长期债权投资——债券投资（债券面值）	500 000
——债券投资（债券溢价）	85 000
——债券投资（应计利息）	5 000
贷：银行存款	590 000

应计利息 = $500\,000 \times 12\% \div 12 \times 11 = 55\,000$ (元)

每月摊销额 = $(585\,000 - 500\,000) / (4 \times 12 + 11) = 1\,440.68$ (元)

当年应摊销数 = $1\,440.68 \times 11 = 15\,847.48$ (元)

以后每年摊销数 = $1\,440.68 \times 12 = 17\,288.16$ (元)

借：长期债权投资——债券投资（应计利息）	55 000
贷：长期债权投资——债券投资（债券溢价）	15 847.48
投资收益	39 152.52

(3) 借：制造费用 160 000

管理费用	40 000
贷：累计折旧	200 000
(4) 借：固定资产	4 000 000
贷：银行存款	4 000 000
(5) 借：固定资产清理	180 000
累计折旧	120 000
贷：固定资产	300 000
借：银行存款	160 000
贷：固定资产清理	160 000
借：固定资产清理	30 000
贷：银行存款	30 000
借：营业外支出	50 000
贷：固定资产清理	50 000
(6) 借：银行存款	150 000
贷：其他业务收入	150 000
借：其他业务支出	20 000
贷：银行存款	20 000
(7) 借：财务费用	5 000
贷：预提费用	5 000
(8) 借：管理费用	20 000
贷：无形资产	20 000
(9) 存货变动 = 284 500 - 275 000 = 9 500 (元)	
(10) 经营性应收项目变动 = 950 000 + 200 000 - 750 000 - 230 000 = 170 000 (元)	
经营性应付项目变动 = 850 000 + 300 000 + 15 000 + 40 000 - 600 000 - 390 000 - 10 000 - 60 000	
= 145 000 (元)	
编制现金流量表补充资料如下 (单位：元)：	

补充资料	
将净利润调节为经营活动现金流量	
净利润	20 000 000
加：固定资产折旧	200 000
无形资产摊销	20 000
处置固定资产的损失 (减：收益)	50 000
财务费用	60 000
投资损失 (减：收益)	- 39 152.52
存货的减少 (减：增加)	- 9 500
经营性应收项目的减少 (减：增加)	- 170 000
经营项应付项目的增加 (减：减少)	145 000
经营活动产生的现金流量净额	20 256 347.48

2. 【答案】

(1) 销售商品、提供劳务收到的现金 = 800 000 + 136 000 + (30 000 - 20 000) + (49 500 - 69 300) - 200 = 926 000 (元)

(2) 收到的其他与经营活动有关的现金 = 1 000 - 200 = 800 (元)

$$(3) \text{ 购买商品、接受劳务支付的现金} = 450\,000 + 71\,400 - (100\,000 - 70\,000) + (40\,000 - 25\,000) + (15\,000 - 10\,000) \\ = 511\,400 \text{ (元)}$$

$$(4) \text{ 支付给职工以及为职工支付的现金} = 100\,000 + 14\,000 + (5\,000 - 6\,000) = 113\,000 \text{ (元)}$$

$$(5) \text{ 支付的各项税费} = 40\,000 + 6\,460 + 65\,000 + (2\,700 - 4\,000) + (300 - 400) = 110\,060 \text{ (元)}$$

$$(6) \text{ 支付的其他与经营活动有关的现金} = 200\,000 - 100\,000 - 14\,000 - 2\,000 - 200 - 5\,000 = 78\,800 \text{ (元)}$$

或：
$$= 10\,000 + 20\,000 + 8\,000 + 20\,000 + 15\,000 + 5\,800 = 78\,800 \text{ (元)}$$

第十一章 所得税会计

内容框架

一、主要内容

有关概念：所得税会计的概念、差异的概念、类型、特点等

应付税款法

纳税影响会计法，包括递延法和债务法

递延借项或递延所得税资产确认的条件

二、教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章知识点在历年考试中既有主观性的计算及会计处理题，又有较多的客观题。近几年，对所得税会计与或有事项、会计政策变更、会计差错更正、资产负债表日后事项等有关内容的综合命题已成趋势，从而构成考试中的又一重点难点。

本章重点：对于各种差异性质的分析和“应付税款法”、“纳税影响会计法”两种不同会计处理方法的应用。“应付税款法”比较简单，不需要区分永久性差异和时间性差异的性质，一律视同为永久性差异处理。“纳税影响会计法”针对永久性差异和时间性差异的处理是不一致的。因此，必须首先准确区分差异的性质，是永久性差异还是时间性差异，才能按照规定的方法作出正确的处理。其次在时间性差异中还要注意区分应纳税时间性差异和可抵减时间性差异，当只存在时间性差异时，按照“税前会计利润 + 可抵减时间性差异 = 应税所得 + 应纳税时间性差异”的关系正确计算其对所得税的影响金额和方向。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年											2	1.5
2003 年	1	1.5									1	1.5
2002 年	1	1									1	1
2001 年							1	6			1	6
2000 年	1	1	1	2	1	1					3	4

说明：2004 年试题分值分析尽管为零（即单独以所得税为内容命题的题目没有），但是在单选题及综合题 2 的业务资料中均出现所得税应用，估计分数 1.5 分，所以还是应该熟练掌握该章节相关内容。

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，大家主要掌握纳税影响会计法的会计处理。纳税影响会计法，分为递延法和债务法两种方法，在所得税税率不变或不开征新税时，两种会计处理方法结果相同；在所得税税率变动或开征新税时，两种会计处理方法结果不同。相比较而言，债务法比递延法更为科学，债务法计算出来的递延税款余额，在资产负债表上反映为一项资产（借项）或负债（贷项），而递延法计算出来的递延税款余额，在资产负债表

上并不一定代表实际收款的权利（借项）或未来偿付的义务（贷项）。

§ 1 所得税会计概述

一、税前会计利润

税前会计利润是根据会计制度规定所确认的收益与费用、损失（不包括所得税费用）之间的差额，表现为企业的利润总额。

二、应税所得

应税所得是根据税法规定所确认的收入总额与准予扣除项目金额（即可扣除的费用）之间的差额，是企业应纳税额的计税依据。

三、差异

差异是税前会计利润和应税所得之间的差额，表现为企业的纳税调整项目。企业在一定时期计算应缴纳的所得税时，是以会计账簿确定的税前会计利润为基础，并按照税法规定加上或减去纳税调整项目来确定应纳税所得额，然后乘以适用所得税税率作为应缴纳的所得税税额，即“ $\text{应税所得} = \text{税前会计利润} \pm \text{差异}$ ”。由此可见，企业的纳税调整项目就是税前会计利润和应税所得之间产生的差异，这一差异根据性质可以分为永久性差异和时间性差异。

（一）永久性差异

永久性差异是指由于计算口径不同而产生的税前会计利润和应税所得之间的差异，其特点是本期发生，不在以后各期转回。永久性差异产生的原因有以下四种类型：

1. 会计核算上作为收益，计算应税所得时不计入收入。比如，国债利息收入。

2. 会计核算上不作为收益，计算应税所得时作为收入。比如，将自产品用于工程或投资，应作为视同销售处理。

3. 会计核算上作为费用或损失，计算应税所得时不予扣除。比如，各种赞助支出；超过税法规定允许扣除标准的公益性、救济性捐赠；各种税收的滞纳金和罚金；违法经营的罚款和被没收财物损失。

税法规定，各种经营性赔款、罚款可以税前扣除，比如违反合同的违约金等；而各种行政性赔款、罚款在税前不能扣除，比如税收滞纳金等。由于会计上将经营性或行政性赔款、罚款全部记入“营业外支出”科目，减少了税前会计利润，因此，各种经营性赔款、罚款不需要进行纳税调整，不存在差异问题；而各种行政性赔款、罚款则作为永久性差异，需要进行纳税调整。

4. 会计核算上不确认费用或损失，而计算应税所得时准予扣除。比如，税法规定购买国产设备，可按设备投资额的40%，在当年比上年新增的所得税范围内抵减当年应税所得。

上述四种类型中，第一种和第四种差异会导致“ $\text{税前会计利润} > \text{应纳税所得额}$ ”，这种差异作为当期的纳税调整减项；第二种和第三种差异会导致“ $\text{税前会计利润} < \text{应纳税所得额}$ ”，这种差异作为当期的纳税调整增项。

（二）时间性差异

时间性差异是指由于计算时间不同而产生的税前会计利润和应税所得之间的差异，其特点是发生于某一会计期间，在以后一期或若干期可以转回。时间性差异产生的原因是税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同，但这些收益、费用或损失在税法与会计制度中的计算口径是一致的，即这些收益均要纳税、这些费用或损失均可于税前扣除，只不过纳税或税前扣除的时间不同。

时间性差异包括“可抵减时间性差异”和“应纳税时间性差异”两种类型。所谓“可抵减时间性差异”和“应纳税时间性差异”，在概念上均是对应“未来”而言，即可抵减时间性差异是指“未来可抵减，当期应纳税”，这种差异在发生当期确定应税所得时作为纳税调增项目处理，未来可以从应税所得中扣除，其产生的影响纳税的金额记入“递延税款”账户的借方，未来转回时影响纳税的金额记入“递延税款”账户的贷方；应纳税时间性差异是指“未来应纳税，当期可抵减”，这种差异在发生当期可以从应税所得中扣除，作为纳税调减项目处理，未来应增加应税所得，其产生的影响纳税的金额记入“递延税款”账户的贷方，未来转回时影响纳税的金额记入“递延税款”账户的借方。

★历年考题分析

[2000年单选题]某企业采用债务法核算所得税，上期期末“递延税款”科目的贷方余额为2640万元，适用的所得税税率为40%。本期发生的应纳税时间性差异为2400万元，本期适用的所得税税率为33%。本期期末“递延税款”科目余额为()万元。

A. 1386 (贷方)

B. 2970 (贷方)

C. 3432 (贷方)

D. 3600 (贷方)

【答案】B 【解析】“递延税款”科目余额 = $2\,400 \times 33\% + 2\,640 \div 40\% \times 33\% = 2\,970$ (万元)

[2002年单选题]乙公司采用递延法核算所得税,上期期末“递延税款”账户的贷方余额为3300万元,适用的所得税税率为33%;本期发生的应纳税时间性差异和可抵减时间性差异分别为3500万元和300万元,适用的所得税税率为30%;本期转回的应纳税时间性差异为1200万元。乙公司本期期末“递延税款”账户的贷方余额为()万元。

- A. 3 600 B. 3 864 C. 3 900 D. 3 960

【答案】B 【解析】“递延税款”账户的贷方余额 = $3\,300 + (3\,500 - 300) \times 30\% - 1\,200 \times 33\% = 3\,864$ (万元)

[2003年单选题]某股份有限公司采用递延法核算所得税。该公司2002年年初“递延税款”科目的贷方余额为66万元,历年适用的所得税税率均为33%。该公司2002年度按会计制度规定计入当期损益的某项固定资产计提的折旧为50万元,按税法规定可从应纳税所得额中扣除的折旧为80万元。2002年12月31日,该公司估计此项固定资产的可收回金额低于其账面价值,并因此计提了固定资产减值准备160万元。按税法规定,企业计提的固定资产减值准备不能在应纳税所得额中扣除。假定除上述事项外,无其他纳税调整事项,则该公司2002年年末“递延税款”科目的贷方余额为()万元。

- A. 3. 30 B. 23. 10 C. 108. 90 D. 128. 70

【答案】B 【解析】“递延税款”科目的贷方余额 = $66(80 - 50) \times 33\% - 160 \times 33\% = 23.10$ (万元)
时间性差异产生的原因有以下四种类型:

1. 某些收益在会计核算上的确认时间早于税法规定允许的时间。比如,长期股权投资采用权益法核算时,投资企业按权责发生制要求通常于期末确认投资损益,并计入税前会计利润。而税法规定,只对投资企业分得的现金股利征收企业所得税,如果投资企业所得税税率等于或低于被投资企业所得税税率时,投资企业分得的现金股利不交所得税;如果投资企业所得税税率高于被投资企业所得税税率时,投资企业需要根据分得的现金股利补交所得税,补交所得税金额计算公式为:

$$\text{应交所得税} = \frac{\text{投资企业分得的现金股利}}{(1 - \frac{\text{被投资企业所得税税率}}{\text{投资企业所得税税率}})} \times (\frac{\text{投资企业所得税税率}}{\text{被投资企业所得税税率}} - 1)$$

由于税法规定的征税对象是投资企业分得的现金股利而不是投资损益,所以投资企业确认的投资损益属于永久性差异。也就是说,投资方采用权益法核算时,按照持股比例和被投资企业的经营成果确定的投资收益不需交纳所得税,应进行纳税调减;按照持股比例和被投资企业的经营成果确认的投资损失不允许税前扣除,应进行纳税调增。但是,当投资企业所得税税率高于被投资企业所得税税率时,投资企业需要根据分得的现金股利补交所得税。在这种情况下,投资企业确认投资收益时,同时形成永久性差异和时间性差异,即投资企业在年末应先将确认的投资收益作为永久性差异在应纳税所得额中扣除,由于这部分收益在未来分得现金股利时应补交所得税,所以还要作为应纳税时间性差异处理,年末先根据应分享的被投资企业税前利润,计算未来补交的所得税记入“递延税款”的贷方,以后年度分配股利时,再根据从被投资企业实际分得的现金股利,计算应补交的所得税由“递延税款”的借方转回。

2. 某些费用或损失在会计核算上的确认时间早于税法规定的确认时间。比如,产品保修费用,会计上允许销售当期计提列入费用,税法规定实际发生时允许税前扣除。

3. 某些收益在会计核算上的确认时间晚于税法规定的确认时间。比如,没收逾期未退回的包装物押金,税法规定逾期一年即应计入应税所得,会计核算上于实际没收时在后期确认收入。

4. 某些费用或损失在会计核算上的确认时间晚于税法规定的确认时间。比如,固定资产折旧,税法规定可以采用加速折旧法,出于会计目的采用直线法。

在上述四种类型中,第一种和第四种差异属于应纳税时间性差异,会导致“税前会计利润 > 应纳税所得额”,作为当期的纳税调整减项;第二种和第三种差异属于可抵减时间性差异,会导致“税前会计利润 < 应纳税所得额”,作为当期的纳税调整增项。

§ 2 所得税会计处理方法

所得税在会计上有两种处理方法,一是应付税款法,这种方法将产生的永久性差异和时间性差异均于本期确认所得税费用,本期所得税费用等于应交所得税;二是纳税影响会计法,这种方法对永久性差异作所得税费用处理,对时间性差异作递延税款处理,确认为企业的一项资产(收款的权利)或负债(付款的义务)。

一、应付税款法

(一) 账户设置

应付税款法在会计核算上，设置“所得税”、“应交税金——应交所得税”两个会计科目。

(二) 处理原则

1. 在核算上不区分永久性差异和时间性差异，将这两种差异对税前会计利润进行调整，换算成应税所得后，按适用税率计算出本期应交所得税税额。
2. 按计算出来的本期应交所得税税额，借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

二、纳税影响会计法

(一) 账户设置

纳税影响会计法在会计核算上，设置“所得税”、“应交税金——应交所得税”、“递延税款”三个会计科目。

“递延税款”科目核算采用纳税影响会计法进行所得税会计处理时，由于时间性差异产生的税前会计利润与应税所得之间的差异影响的所得税的金额，以及以后各期转回的金额。“递延税款”科目是兼有资产和负债性质的两栖类科目，递延税款借项在资产负债表上是一项长期资产，递延税款贷项在资产负债表上是一项长期负债。但是，当税率发生变动或开征新税时，对于递延税款的余额，采用递延法核算所得税时并不代表收款的权利或付款的义务，所以一般只称之为“递延税款借项”或“递延税款贷项”；采用债务法核算所得税时则代表预付未来税款的资产或作为未来应付税款的债务，所以除了称之为“递延税款借项”或“递延税款贷项”外，也可以称为“递延所得税资产”或“递延所得税负债”。

“递延税款”科目借方核算内容：(1) 递延法和债务法核算所得税时，本期发生的可抵减时间性差异的所得税影响金额；(2) 递延法和债务法核算所得税时，本期转回的前期确认的应纳税时间性差异的所得税影响金额；(3) 债务法核算所得税时，本期由于税率变动或开征新税调增的递延税款借项（递延所得税资产）或调减的递延税款贷项（递延所得税负债）。

“递延税款”科目贷方核算内容：(1) 递延法和债务法核算所得税时，本期发生的应纳税时间性差异的所得税影响金额；(2) 递延法和债务法核算所得税时，本期转回的前期确认的可抵减时间性差异的所得税影响金额；(3) 债务法核算所得税时，本期由于税率变动或开征新税调增的递延税款贷项（递延所得税负债）或调减的递延税款借项（递延所得税资产）。

(二) 处理原则

1. 对时间性差异影响的所得税作递延税款入账。本期发生的属于可抵减时间性差异影响的所得税税额，借记“递延税款”科目，本期发生的属于应纳税时间性差异影响的所得税税额，贷记“递延税款”科目；本期转回的前期确认的递延税款贷项，借记“递延税款”科目，本期转回的前期确认的递延税款借项，贷记“递延税款”科目；债务法核算所得税时，本期由于税率变动或开征新税调增的递延税款借项（递延所得税资产）或调减的递延税款贷项（递延所得税负债），借记“递延税款”科目，本期由于税率变动或开征新税调增的递延税款贷项（递延所得税负债）或调减的递延税款借项（递延所得税资产），贷记“递延税款”科目。

2. 对按照税前会计利润和两种差异计算的应上交所得税金额，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

3. 根据上述两个步骤确定的“应交税金——应交所得税”和“递延税款”科目金额，倒轧所得税费用，借记或贷记“所得税”科目。在税率不发生变动或没有开征新税时，也可以按税前会计利润和永久性差异计算的应上交所得税金额确定所得税费用，记入“所得税”科目。

根据会计分录借贷平衡规范，可以推导出：

“所得税”科目金额 = “应交税金”科目金额 + “递延税款”科目贷方金额 - “递延税款”科目借方金额

(三) 会计处理方法

在运用纳税影响会计法核算所得税时，有两种方法可供选择，即递延法和债务法。税率不变或不开征新税时，递延法和债务法会计处理方法相同。税率变动或开征新税时，递延法和债务法会计处理方法不同。

1. 税率不变或不开征新税时

在税率不变的情况下，无论采用递延法还是债务法核算所得税，有关计算公式如下：

应交所得税 = (利润总额 ± 永久性差异 ± 时间性差异) × 现行所得税税率

递延税款 = 时间性差异 × 现行所得税税率

所得税费用 = 应交所得税 ± 递延税款

★历年考题分析

[2000年多选题] 采用递延法核算所得税的情况下,影响当期所得税费用的因素有()。

- A. 本期应交的所得税
- B. 本期发生的时间性差异所产生的递延税款贷项
- C. 本期转回的时间性差异所产生的递延税款借项
- D. 本期发生的时间性差异所产生的递延税款借款
- E. 本期转回的时间性差异所产生的递延税款贷项

【答案】ABCDE 【解析】见教材所得税费用的计算公式,以上五项均是影响当期所得税费用的因素。

2. 税率变动或开征新税时

在税率变动的情况下,因区分企业采用递延法还是债务法核算所得税而有所不同。

(1) 采用纳税影响会计法中的递延法,由于“递延税款”账户的期初余额不需要按现行税率进行调整,因此,有关计算公式如下:

应交所得税 = (利润总额 ± 永久性差异 ± 时间性差异) × 现行所得税税率

递延 当期产生的 现行所得 转回的前期产生 原有所得
税款 = 时间性差异 × 税税率 ± 的时间性差异 × 税税率

所得税费用 = 应交所得税 ± 递延税款

★历年考题分析

[1999年判断题] 所得税采用递延法核算的情况下,资产负债表中列示的递延税款余额代表收款的权利或付款的义务。()

【答案】× 【解析】所得税采用递延法核算的情况下,资产负债表中列示的递延税款余额并不代表收款的权利或付款的义务。所得税采用债务法核算的情况下,资产负债表中列示的递延税款余额才代表收款的权利或付款的义务。

[2000年判断题] 在所得税采用递延法核算的情况下,无论产生的是应纳税时间性差异,还是可抵减时间性差异及永久性差异,均采用相同的处理原则,即将差异对所得税的影响金额确认为一项递延税款借项或贷项。()

【答案】× 【解析】递延法核算所得税时,永久性差异不确认为一项递延税款借项或贷项。

(2) 采用纳税影响会计法中的债务法,由于“递延税款”账户的期初余额需要按现行税率进行调整,因此,有关计算公式如下:

应交所得税 = (利润总额 ± 永久性差异 ± 时间性差异) × 现行所得税税率

递延 时间 现行所得 变更当期期初
税款 = 性差异 × 税税率 ± 累计时间性差异 × (现行所得 原有所
税税率 - 得税税率)

所得税费用 = 应交所得税 ± 递延税款

(3) 递延法和债务法的区别:

①抵销方法不同;②资产负债表反映状况不同;③所得税费用包含内容不同。

所得税会计处理有应付税款法和纳税影响会计法两种方法,其中纳税影响会计法符合会计核算的权责发生制原则和配比原则。在纳税影响会计法中,又有递延法和债务法两种方法,其中债务法更符合资产或负债的定义。

三、资产减值涉及的所得税会计问题

(一) 提取减值准备当期的处理

会计制度及相关准则规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备,包括坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备等,提取的各项资产减值准备计入当期损益,在计算当期利润总额时扣除。

税法规定,企业所得税前允许扣除的项目必须遵循据实扣除原则,除国家税收规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产准备、风险准备等)不得在企业所得税前扣除。

由此可见,因会计制度及相关准则规定应计提各项资产减值准备的期间,与税法规定允许在计算应纳税所得额时扣除的各项资产损失的期间不同,按照税法规定不允许从当期应纳税所得额中扣除,但按会计制度

及相关准则规定计入计提当期损益的各项资产减值准备，作为当期产生的可抵减时间性差异，当期进行纳税调增，计算应纳税所得额。有关的所得税会计处理如下：

所得税核算方法	会计分录	备 注
应付税款法	借：所得税 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (当期利润总额 + 当期产生的可抵减时间性差异) × 现行所得税税率 ②所得税费用 = 应交所得税
纳税影响会计法	借：所得税 递延税款 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (当期利润总额 + 当期产生的可抵减时间性差异) × 现行所得税税率 ②递延税款借项 = 当期产生的可抵减时间性差异 × 现行所得税税率 ③所得税费用 = 应交所得税 - 递延税款借项

(二) 计提减值准备后资产的折旧或摊销额差异的处理

会计制度及相关准则规定，固定资产、无形资产计提减值准备后，应当按照计提减值准备后的账面价值及尚可使用寿命或尚可使用年限（含预计净残值等的变更，下同）重新计算确定折旧率、折旧额或摊销额。

税法规定，企业已提取减值准备的固定资产、无形资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得额，可按提取减值准备前的账面价值确定可扣除的折旧额或摊销额。

由此可见，因按会计制度及相关准则规定而对固定资产、无形资产计提减值准备后，尽管计提减值准备后的资产账面价值减少，但资产尚可使用寿命或尚可使用年限有可能缩短。因此，可能出现两种情况：(1) 固定资产、无形资产计提减值准备后重新确定的折旧额或摊销额小于税法允许可在应纳税所得额中抵扣的折旧额或摊销额，应将其差额作为转回的可抵减时间性差异，从企业的当期利润总额中减去后，计算企业当期应纳税所得额；(2) 固定资产、无形资产计提减值准备后重新确定的折旧额或摊销额大于税法允许可在应纳税所得额中抵扣的折旧额或摊销额，应将其差额作为产生的可抵减时间性差异，从企业的利润总额中加上后，计算企业当期应纳税所得额。

所得税核算方法	会计分录	备 注
应付税款法	借：所得税 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (利润总额 - 当期转回前期产生的可抵减时间性差异 + 当期产生的可抵减时间性差异) × 现行所得税税率 ②所得税费用 = 应交所得税
纳税影响会计法	借：所得税 借或贷：递延税款 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (利润总额 - 当期转回前期产生的可抵减时间性差异 + 当期产生的可抵减时间性差异) × 现行所得税税率 ②递延税款借项 = 当期产生的可抵减时间性差异 × 现行所得税税率 ③递延税款贷项 = 当期转回前期产生的可抵减时间性差异 × 现行所得税税率 ④所得税费用 = 应交所得税 - 递延税款借项 + 递延税款贷项

(三) 已计提减值准备的资产价值恢复的处理

会计制度及相关准则规定，如果已计提减值准备的各项资产价值得以恢复，因资产价值恢复而转回的各项资产减值准备，按照会计制度及相关准则的规定应计入当期损益，并增加企业的利润总额。

税法规定，企业已提取减值准备、跌价准备或坏账准备的资产，如果在纳税申报时已调增应纳税所得额，因价值恢复而转回的减值准备应允许企业进行纳税调整，即原计提减值准备时已调增应纳税所得额的部分，在价值恢复时，因价值恢复而增加当期利润总额的金额，不计入恢复当期的应纳税所

得额。

由此可见，对于已计提减值准备的各项资产，因价值恢复产生的纳税调整金额为价值恢复当期按照会计制度及相关准则规定计入损益的金额，作为前期产生的可抵减时间性差异的转回，进行纳税调减，计算企业当期应纳税所得额。

所得税核算方法	会计分录	备 注
应付税款法	借：所得税 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (利润总额 - 当期转回前期产生的可抵减时间性差异) × 现行所得税税率 ②所得税费用 = 应交所得税
纳税影响会计法	借：所得税 贷：应交税金——应交所得税 递延税款	①应交所得税 = (利润总额 - 当期转回前期产生的可抵减时间性差异) × 现行所得税税率 ②递延税款贷项 = 当期转回前期产生的可抵减时间性差异 × 现行所得税税率 ③所得税费用 = 应交所得税 + 递延税款贷项

因资产减值准备转回而调整固定资产、无形资产账面价值，根据会计制度规定按尚可使用寿命或尚可使用年限重新确定的折旧额和摊销额，与根据税法规定按提取减值准备前的账面价值确定的折旧额和摊销额之间的差额，其纳税调整及相关会计处理应比照上述有关提取减值准备后的资产折旧、摊销的方法处理。

(四) 处置已计提减值准备的资产的处理

会计制度及相关准则规定，企业处置已计提减值准备的各项资产，按照会计制度及相关准则规定确定的处置损益计入当期损益，其计算公式如下：

$$\text{处置资产计入利润总额的金额} = \text{处置收入} - \left[\begin{array}{l} \text{按会计规定确定的} \\ \text{资产成本(或原价)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{按会计规定计提的累计} \\ \text{折旧(或累计摊销额)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{处置资产已计提的} \\ \text{减值准备余额} \end{array} \right] - \text{处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费(不含所得税)}$$

税法规定，企业已提取减值准备、跌价准备或坏账准备的资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得额，转让处置有关资产而转回的减值准备应允许企业进行纳税调整，即转回的准备部分不计入应纳税所得额，其计算公式如下：

$$\text{处置资产计入应纳税所得额的金额} = \text{处置收入} - \left[\begin{array}{l} \text{按税法规定确定的} \\ \text{资产成本(或原价)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{按税法规定计提的累计} \\ \text{折旧(或累计摊销额)} \end{array} \right] - \begin{array}{l} \text{处置过程中发生的按税法} \\ \text{规定可扣除的相关税费} \\ \text{(不含所得税)} \end{array}$$

由此可见，除债务重组、非货币性交易等取得的资产按会计规定确定的资产成本（或原价），与按税法规定确定的资产成本（或原价）不同外，其余情况下两者确定的资产成本（或原价）是一致的；对于计提资产减值准备的资产，按会计规定计提的累计折旧（或累计摊销额），与按税法规定计提的累计折旧（或累计摊销额）不同；处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费（不含所得税），与处置过程中发生的按税法规定可扣除的相关税费（不含所得税）在一般情况下是一致的。在处置收入一定的情况下，上述按会计制度及相关准则规定计算的在处置已计提减值准备的各项资产时计入利润总额的损益，与按税法规定计算的应计入应纳税所得额不同，其差额应按以下公式计算：

$$\text{因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额} = \begin{array}{l} \text{处置资产计入应纳税} \\ \text{所得额的金额} \end{array} - \begin{array}{l} \text{处置资产计入} \\ \text{利润总额的金额} \end{array}$$

如果上述纳税调整金额的计算结果为负数，则作为转回的可抵减时间性差异，进行纳税调减，应当以企业的利润总额减去该纳税调整金额，加上（或减去）处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额，计算企业当期应纳税所得额；如果上述纳税调整金额计算结果为正数，则作为产生的可抵减时间性差异，进行纳税调增，应当以企业的利润总额加上该纳税调整金额，加上（或减去）处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额，计算企业当期应纳税所得额。

所得税核算方法	会计分录	备注
应付税款法	借：所得税 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (利润总额 + 因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额 ± 处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额) × 现行所得税税率 ②所得税费用 = 应交所得税
纳税影响会计法	借：所得税 借或贷：递延税款 贷：应交税金——应交所得税	①应交所得税 = (利润总额 + 因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额 ± 处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额) × 现行所得税税率 ②递延税款借项 = 当期产生的可抵减时间性差异 × 现行所得税税率 ③递延税款贷项 = 当期转回前期产生的可抵减时间性差异 × 现行所得税税率 ④所得税费用 = 应交所得税 - 递延税款借项 + 递延税款贷项

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 某企业采用年数总和法计提折旧，税法规定按平均年限法计提折旧。2003 年税前会计利润为 300 万元，按平均年限法计提折旧为 90 万元，按年数总和法计提折旧为 180 万元，所得税税率为 33%，按纳税影响会计法计算，2003 年应交所得税为()万元。

- A. 99 B. 148.5 C. 118.8 D. 128.7

2. 甲企业投资乙企业，占乙企业 40% 的股份。乙企业当期实现税后净利润 800 万元，甲企业按照权益法核算长期股权投资，用纳税影响会计法对所得税进行核算，按照税法规定，长期股权投资收益于被投资企业宣告分配利润时计算缴纳所得税，甲企业所得税税率为 33%，乙企业所得税税率为 15%，甲企业期初递延税款借方余额为 20 万元，就该项业务应登记的递延税款为()。

- A. 0 万元 B. 贷方 67.76 万元 C. 贷方 57.60 万元 D. 借方 105.60 万元

3. 某企业对所得税采用债务法核算，上年适用的所得税税率为 27%， “递延税款”科目贷方余额为 6 500 元，本年适用的所得税税率为 33%，会计利润总额低于应纳税所得额的时间性差异为 20 000 元，该企业本年“递延税款”发生额为()元。

- A. 贷方 8 044 B. 借方 6 600 C. 借方 5156 D. 贷方 1 344

4. 某企业采用债务法核算所得税，上期适用所得税税率为 15%，期末“递延税款”科目的贷方余额为 3 600 元，本期发生的应纳税时间性差异为 4 200 元，本期适用的所得税税率为 33%，本期期末“递延税款”科目的余额为()元。

- A. 5 706 (贷方) B. 6 534 (贷方) C. 4 320 (贷方) D. 9 306 (贷方)

5. 某公司本期实现的利润总额为 500 万元，所得税税率为 33%，当期发生可抵减时间性差异为 10 万元，发生应纳税时间性差异为 14 万元，转回以前年度已确认为递延税款借项 2 万元，如果该公司用债务法核算所得税，则本期应交所得税是()万元。

- A. 161.68 B. 163.68 C. 166.32 D. 168.32

二、多项选择题

1. 在递延法下，以下可以影响本期所得税费用的项目有()。

- A. 本期应交所得税
B. 本期发生的时间性差异所产生的递延税款贷项

- C. 本期转回以前期确认的递延税款借项
 - D. 由于税率变动或开征新税调减的递延所得税资产
 - E. 由于税率变动或开征新税调减的递延所得税负债
2. 在递延法下，本期所得税费用大于本期应交所得税通常是由于()。
- A. 本期确认应纳税时间性差异对所得税的影响
 - B. 本期确认可抵减时间性差异对所得税的影响
 - C. 本期转回以前期确认的递延所得税资产
 - D. 本期转回以前期确认的递延所得税负债
 - E. 由于税率变动或开征新税调减的递延所得税资产
3. 在递延法下，本期所得税费用小于本期应交所得税通常是由于()。
- A. 由于税率变动或开征新税调增的递延所得税资产
 - B. 本期转回以前期确认的应纳税时间性差异对所得税的影响
 - C. 本期转回以前期确认的可抵减时间性差异对所得税的影响
 - D. 本期确认递延税款借项
 - E. 本期确认递延税款贷项
4. 在债务法下，本期应交所得税大于本期所得税费用通常是由于()。
- A. 本期转回以前期确认的递延所得税资产
 - B. 本期转回以前期确认的应纳税时间性差异
 - C. 由于税率变动或开征新税调减的可抵减时间性差异的影响
 - D. 由于税率变动或开征新税调增的可抵减时间性差异的影响
 - E. 本期发生永久性差异
5. 在递延法下，本期所得税费用大于应交所得税通常是由于()。
- A. 本期确认应纳税时间性差异的影响
 - B. 本期确认可抵减时间性差异的影响
 - C. 由于税率变动或开征新税调增的递延所得税资产
 - D. 由于税率变动或开征新税调增的递延所得税负债
 - E. 本期转回以前期确认的可抵减时间性差异

三、计算及会计处理题

1. A 股份公司采用纳税影响会计法进行所得税的会计处理。2003 年实现利润总额为 500 万元，所得税税率为 33%，A 公司当年因发生违法经营被罚款 5 万元，业务招待费超支 10 万元，国债利息收入 30 万元，A 股份公司持有 80% 权益的某被投资单位当年实现净利润为 150 万元，此被投资单位所得税税率为 15%，当期利润没有分回。

要求：

- (1) 计算 A 公司本期应交所得税；
- (2) 计算 A 公司本期时间性差异对所得税的影响金额；
- (3) 计算 A 公司本期所得税费用。

2. 甲有限责任公司所得税采用递延法核算，使用的所得税税率为 33%。20×1 年度实现利润总额为 2 000 万元，其中：

(1) 采用权益法核算确认的投资收益为 300 万元（被投资单位使用的所得税税率为 33%，被投资单位实现的净利润未分配给投资者）。

- (2) 国债利息收入 50 万元。
- (3) 因违反合同支付违约金 20 万元。
- (4) 补贴收入 300 万元。
- (5) 计提坏账准备 300 万元（其中可在应纳税所得额前扣除的金额为 50 万元）。
- (6) 计提存货跌价准备 200 万元。

假定计提的坏账准备和存货跌价准备与税法规定的差异均属于时间性差异，甲公司在未来 3 年内有足够的应纳税所得额用以抵减可递延时间性差异。

要求：

- (1) 计算甲公司 20×1 年度的应交所得税、发生的递延税款金额（注明借方或贷方发生额）、所得税

费用。

(2) 编制有关所得税的会计分录。

(3) 计算甲公司 20×1 年度的净利润。

3. 某工业企业 1999 年 12 月 31 日“递延税款”科目的贷方余额为 33 万元，累计时间性差额为 100 万元，其他资料如下：

该企业 2000 年至 2004 年在税前会计利润中扣除的费用金额与可在应纳税所得额前扣除的费用金额如下表（单位：万元）：

项 目	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
在税前会计利润中扣除的费用金额	1 040	1 020	1 030	1 015	1 035
可在应税所得额前扣除的费用金额	1 258	1 272	1 260	1 255	15

该企业所得税税率原为 33%，2002 年 1 月 1 日起所得税税率改为 30%，2004 年 1 月 1 日起所得税税率改为 18%。

在递延法下，2004 年转销的时间性差额中 570 万元用 33% 的所得税税率转销，其余用 30% 的所得税税率转销。

该企业 1999 年至 2004 年每年实现的税前会计利润为 800 万元。

要求：

分别用递延法和债务法计算该企业 2000 年至 2004 年应交所得税金额和“递延税款”科目的本年发生额以及年末余额，注明发生额和月末余额的借贷方，并填入下列表格内（单位：万元）。

项 目	2000 年 1 月 1 日	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年
应交所得税	*					
递延税款发生额	*	*	*	*	*	*
递延法	*					
债务法	*					
递延税款年末余额	*	*	*	*	*	*
递延法	33（贷）					
债务法	33（贷）					

4. 甲股份公司采用债务法进行所得税会计的核算，本期所得税税率由上年的 15% 调整为 33%，期初递延税款贷方余额为 15 万元。本期利润总额为 600 万元，包括以下事项：

(1) 投资收益为 90 万元，包括国债利息收入 50 万元和公司债券利息收入 40 万元；

(2) 计入成本费用的工资为 140 万元，税务机关确定计税工资为 110 万元；

(3) 营业外支出为 160 万元，其中本期发生非常损失 30 万元，非公益救济性捐赠支出 25 万元，固定资产使用期满正常清理损失 5 万元，计提固定资产减值准备 100 万元；

(4) 处置并经税务机关批准核销永久性毁损的存货为 60 万元，其中 40 万元已经在上期末计提跌价准备；

(5) 本期会计采用的折旧方法计算的折旧额为 50 万元，按税法规定计算的折旧额为 70 万元。

要求：

(1) 计算本期应交税金；

(2) 计算本期递延税款；

(3) 计算本期所得税费用。

5. 甲公司和乙公司都是一般纳税企业，增值税税率为 17%。甲公司本期将账面成本为 50 万元消费税应税产品捐赠给乙公司，该产品市价 70 万元，消费税税率 10%，甲公司捐赠过程中另外支付运费 2 万元，乙公司收到该捐赠货物后作为原材料管理。假设捐赠已经完成，甲公司向乙公司开具增值税发票，乙公司已将该材料入库，乙公司当期会计利润为亏损 20 万元。

按照税法规定，企业将自产的产成品用于捐赠，应视同销售计算交纳流转税和所得税。

要求：

(1) 计算甲公司视同销售的应税所得额；

(2) 计算甲公司捐赠时“营业外支出”；

- (3) 计算甲公司该项永久性差异金额（因捐赠事项产生的纳税调整金额）；
 (4) 写出甲公司、乙公司有关捐赠业务的会计处理分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】应交所得税款 = $(300 + 90) \times 33\% = 128.7$ (万元)
 2. 【答案】B 【解析】 $800 \times 40\% \div 85\% \times 18\% = 66.76$ (万元)
 3. 【答案】C 【解析】 $20\,000 \times 33\% - 6\,500 \div 27\% \times (33\% - 27\%) = 5\,156$ (万元)
 4. 【答案】D 【解析】 $(3\,600 \div 15\% + 4\,200) \times 33\% = 9\,306$ (万元)
 5. 【答案】A 【解析】 $(500 + 10 - 14 - 2 \div 33\%) \times 33\% = 161.68$ (万元)

二、多项选择题

1. 【答案】BCE 2. 【答案】ABDE 3. 【答案】ABC 4. 【答案】AC 5. 【答案】BD

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

- (1) A公司2003年应交所得税 = $(500 + 5 + 10 - 30 - 150 \times 80\%) \times 33\% = 120.45$ (万元)
 (2) A公司2003年时间性差异对所得税的影响金额 = $150 \times 80\% \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 25.41$ (万元)

(3) A公司2003年所得税费用 = $120.45 + 25.41 = 145.86$ (万元)

2. 【答案】

(1) 计算甲公司20×1年度应交所得税、所得税费用及递延税款：

应交所得税 = $[2\,000 - 300 - 50 + (300 - 50) + 200] \times 33\% = 693$ (万元)

递延税款借方发生额 = $[(300 - 50) + 200] \times 33\% = 148.5$ (万元)

所得税费用 = $693 - 148.5 = 544.5$ (万元)

(2) 编制有关所得税的会计分录：

借：所得税	544.5
递延税款	148.5
贷：应交税金——应交所得税	693

(3) 计算甲公司20×1年的利润：

甲公司20×1年度净利润 = $2\,000 - 544.5 = 1\,455.5$ (万元)

3. 【答案】(本题为1995年试题略作调整)

项 目	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年
在税前会计利润中扣除的费用金额	1 040	1 020	1 030	1 015	1 035
可在应税所得额前扣除的费用金额	1 258	1 272	1 260	1 255	15
时间性差额	- 218	- 252	- 230	- 240	1 020

项 目	2000年 1月1日	2000	2001年	2002年	2003年	2004年
应交所得税	*	192.06	180.84	171	168	327.6
递延税款发生额	*	*	*	*	*	*
递延法	*	71.94 (贷方)	83.16 (贷方)	69 (贷方)	72 (贷方)	323.1 (借方)
债务法	*	71.94 (贷方)	83.16 (贷方)	51.9 (贷方)	72 (贷方)	308.4 (借方)
递延税款年末余额	*	*	*	*	*	*
递延法	33 (贷方)	104.94 (贷方)	188.1 (贷方)	257.1 (贷方)	329.1 (贷方)	6 (贷方)
债务法	33 (贷方)	104.94 (贷方)	188.1 (贷方)	240 (贷方)	312 (贷方)	3.6 (贷方)

部分计算：

$$2000 \text{ 年应交所得税} = (800 - 218) \times 33\% = 192.06 \text{ (万元)}$$

$$2004 \text{ 年应交所得税} = (800 + 1020) \times 18\% = 327.6 \text{ (万元)}$$

$$2002 \text{ 年递延法下“递延税款”发生额} = 230 \times 30\% = 69 \text{ (万元) (贷方)}$$

$$2004 \text{ 年递延法下“递延税款”发生额} = 570 \times 33\% + (1020 - 570) \times 30\% = 323.1 \text{ (万元) (借方)}$$

$$2002 \text{ 年债务法下“递延税款”发生额} = 230 \times 30\% - (33 \div 33\% + 218 + 252) \times 3\% = 51.9 \text{ (万元) (贷方)}$$

$$2004 \text{ 年债务法下“递延税款”发生额} = 1020 \times 18\% + (33 \div 33\% + 218 + 252 + 230 + 240) \times 12\% \\ = 308.4 \text{ (万元) (借方)}$$

4. 【答案】

(1) 永久性差异包括：国债利息收入 50 万元（调减）、超发工资 30 万元（调增）、非公益救济性捐赠支出 25 万元（调增）；

时间性差异包括：固定资产减值准备 100 万元（可抵减时间性差异，本期调增）、少提折旧 20 万元（应纳税时间性差异，本期调减）、核销永久性毁损 40 万元（上期计提准备不得税前扣除，本期损失发生允许调减，可抵减差异转回）。所以：

$$\text{本期应交税金} = (600 - 50 + 30 + 25 + 100 - 40 - 20) \times 33\% = 212.85 \text{ (万元)}$$

(2) 债务法下递延税款为累计时间性差异与现行税率的乘积，所以：

$$\text{本期递延税款发生额} = (20 + 40 + 15/15\% - 100) \times 33\% - 15 = 4.8 \text{ (万元) (贷方)}$$

$$(3) \text{ 本期所得税费用} = 212.85 + 4.8 = 217.65 \text{ (万元)}$$

5. 【答案】

(1) 甲公司视同销售的应税所得额 = 按税法规定捐出资产的公允价值 - 按税法规定捐出资产的成本 - 捐赠过程发生的清理费用及缴纳的可从应税所得中扣除的相关税费 = $70 - 50 - 70 \times 10\% - 2 = 11$ (万元)

$$(2) \text{ 甲公司捐赠时“营业外支出”} = 50 + 70 \times 10\% + 70 \times 17\% + 2 = 70.9 \text{ (万元)}$$

(3) 甲公司该项永久性差异金额（因捐赠事项产生的纳税调整金额）= 视同销售的应税所得额 + 因捐赠事项计入当期营业外支出的金额 = $11 + 70.9 = 81.9$ (万元)

(4) 甲公司会计处理分录：

借：营业外支出	70.9
贷：产成品	50
应交税金——应交增值税（销项税额）	11.9
——应交消费税	7
银行存款	2

乙公司有关会计处理分录：

接受捐赠时：

借：原材料	70
应交税金——应交增值税（进项税额）	11.9
贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值	81.9

年末结转：

借：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值	81.9
贷：应交税金——所得税	[(81.9 - 20) \times 33\%] 20.43
资本公积——接受捐赠非现金资产准备	61.47

第十二章 外币业务

内容框架

1. 主要内容

- 外币业务会计处理 { 外币账户和外币业务会计处理程序
汇兑损益
主要外币业务会计处理：外币兑换、外币购销、外币借款、接受外币资本投资、
期末调整外币账户余额
- 外币会计报表折算 { 外币会计报表折算方法：四种方法
外币会计报表折算差额
我国外币会计报表折算方法

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章知识点在历年考试当中考试题型主要为客观题，分数为 3 分左右；也有计算及会计处理题，分数在 6 分左右；大家可以将不同外币业务的处理方法以及不同外币报表折算方法进行对比复习；并结合借款费用进行强化练习；对期末外币账户余额的计算和调整也要多练习才可以。

1. 本章重点：外币业务日常处理和期末汇兑损益的计算。
2. 本章难点：期末汇兑损益的计算。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年									1	1	1	1
2003 年	1	1.5									1	1.5
2002 年	1	1					1	7			2	8
2001 年	2	2									2	2
2000 年							1	5			1	5

2004 年试题本章内容没有单独客观性题目出现，在综合题中有部分资料涉及，分数为 1 分。

重难点详解与历年考题分析

通过本章的学习，大家应掌握外币业务发生时的账务处理，掌握外币业务期末汇兑损益的计算及其账务处理，掌握外币会计报表的具体折算方法。大家主要需要关注外币业务的会计处理和我国外币会计报表折算等内容。

§ 1 外币业务会计处理

一、外币账务处理方法

外币业务的账务处理通常有两种方法：一是外币统账制；二是外币分账制。

1. 外币统账制：是指业务发生时将外币折算为本位币，并以此编制本位币会计报表。这种方法为一般企业所采用。

2. 外币分账制：是指分别采用不同外币进行会计核算并编制外币会计报表，期末将外币报表折算为本位币会计报表，并与本位币报表汇总编制企业会计报表。金融机构一般采用这种方法进行会计核算。

二、外币账户

企业核算外币业务时，应设置相应的外币账户。

外币账户包括外币现金、外币银行存款以及外币结算的债权和债务账户。其中，外币结算的债权账户包括应收款项（应收账款、应收票据、其他应收款、应收利息、应收股利）和预付账款等；外币结算的债务账户包括短期借款、长期借款、应付款项（应付账款、应付票据、其他应付款）、预收账款、应付工资等。

三、外币折算采用的汇率

外币业务主要包括外币兑换业务、外币购销业务、外币借款业务和接受外币资本投资等。外币业务的会计处理主要包括业务发生时的账务处理和期末汇兑损益的账务处理。

外币业务会计处理中，外币折算采用的汇率通常有：业务发生日市场汇率、业务发生当期期初市场汇率、期末市场汇率。某些币种在我国可能没有汇率牌价，对于这些外币的汇率，可以以美元汇率牌价为基础进行换算，即：

某货币对人民币汇率 = 美元对人民币基准汇率 ÷ 美元对某货币汇率

（一）业务发生时

外币业务发生时，应按发生日市场汇率或发生当期期初市场汇率进行折算，可由企业自行选择确定，一旦选择后，前后期应保持一致，不得随意变更。

所有的外币业务都可采用业务发生日市场汇率折算，而采用业务发生当期期初市场汇率折算时则有一定的限制，即接受外币资本投资时不能采用业务发生当期期初市场汇率折算，除此之外的外币业务可以采用业务发生当期期初市场汇率进行折算。也就是说，可以采用业务发生当期期初的市场汇率作为折合汇率的通常有外币兑换业务、外币购销业务和外币借款业务等三项外币业务。

对于外商投资企业的投资者投入的现金和非现金资产，有合同约定汇率的，企业应按收到外币当日的汇率（而不能采用期初汇率）折合的人民币金额记入资产账户，按合同约定汇率折合的人民币金额记入实收资本账户，按其差额计入资本公积账户；如果合同没有约定汇率的，企业应按收到资产当日的汇率（而不能采用期初汇率）折合的人民币金额，记入资产账户和实收资本账户。

（二）期末（月末、季末或年末）

在会计期间（月份、季度、年度）终了时，应按期末市场汇率折算，折算金额与账面金额之间的差额即为汇兑损益。

对于外币货币性资产，汇率上升时，产生汇兑收益；汇率下降时，产生汇兑损失。

对于外币货币性负债，汇率上升时，产生汇兑损失；汇率下降时，产生汇兑收益。

1. 汇兑损益的处理

对于汇兑损益，应根据不同情况进行处理：

筹建期间发生的，计入长期待摊费用。

与购建固定资产有关的外币专门借款产生的，按借款费用准则处理，符合资本化条件的，计入所购建的固定资产成本（在建工程）。

不符合资本化条件的，计入财务费用。

除上述情况以外发生的，计入财务费用。

★历年考题分析

[2001年单选题]某股份有限公司对外币业务采用业务发生日的市场汇率进行折算，按月计算汇兑损益。20×0年6月20日从境外购买零配件一批，价款总额为500万美元，货款尚未支付，当日的市场汇率为1美元=8.21元人民币。6月30日的市场汇率为1美元=8.22元人民币。7月31日的市场汇率为1美元=8.23元人民币。该外币债务7月份所发生的汇兑损失为()万元人民币。

A. -10

B. -5

C. 5

D. 10

【答案】C 【解析】(8.23 - 8.22) × 500 = 5 (万元)

[2002年单选题]在投资合同已约定有折算汇率的情况下，以人民币作为记账本位币的外商投资企业在收到外币资本投资时应采用的折算方法是()。

A. 收到的外币资产和实收资本均按合同约定汇率折算

- B. 收到的外币资产和实收资本均按收到当日的汇率折算
 C. 收到的外币资产按合同约定汇率折算，实收资本按收到当日的汇率折算
 D. 收到的外币资产按收到当日的汇率折算，实收资本按合同约定汇率折算

【答案】D 【解析】无论与否合同约定折算汇率，外币资产应按收到当日的汇率折算，有合同约定折算汇率的，实收资本按合同约定汇率折算，其差额计入资本公积。

[2003年单选题] 甲股份有限公司对外币业务采用业务发生时的市场汇率折算，按月结算汇兑损益。2002年3月20日，该公司自银行购入240万美元，银行当日的美元卖出价为1美元=8.25元人民币，当日市场汇率为1美元=8.21元人民币。2002年3月31日的市场汇率为1美元=8.22元人民币。甲股份有限公司购入的该240万美元于2002年3月所产生的汇兑损失为()万元人民币。

- A. 2.40 B. 4.80 C. 7.20 D. 9.60

【答案】C 【解析】汇兑损失=240×(8.25-8.21)-240×(8.22-8.21)=7.20(万元)

2. 汇兑损益产生的原因

四、外币业务会计处理

外币业务的会计处理，主要包括外币兑换业务、外币购销业务、外币借款业务、接受外币资本投资的账务处理以及期末汇兑损益的账务处理。

假设外币业务是美元业务，其会计处理列表如下：

类型		会计处理
外币兑换业务	买入	借：银行存款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率） 财务费用——汇兑损益（差额） 贷：银行存款——人民币户（银行卖出价）
	卖出	借：银行存款——人民币户（银行买入价） 财务费用——汇兑损益（差额） 贷：银行存款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率）
外币购销业务	购进	(1) 发生时 借：原材料（买入价+关税） 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：应付账款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率） 银行存款——人民币户（关税+增值税） (2) 偿还债务时 借：应付账款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率） 贷：银行存款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率）
	销售	(1) 发生时 借：应收账款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率） 贷：主营业务收入 (2) 收回债权时 借：银行存款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率） 贷：应收账款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率）
外币借贷业务		借：银行存款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率） 贷：短期借款——美元户（×美元）（当日市场汇率或期初市场汇率）
接受外币资本投资		借：银行存款——美元户（×美元）（当日市场汇率） 贷：实收资本（有合同按约定汇率、无约定汇率按当日市场汇率，如按当日市场汇率不会产生资本公积） 资本公积（差额）

类型		会计处理
期末汇兑损益	筹建期间	借：相关账户 贷：长期待摊费用 (或作相反分录)
	经营期间	借：相关账户 贷：财务费用 (或作相反分录)
	购建固定资产的外币专门借款产生的汇兑损益	(1) 符合资本化条件的 借：相关账户 贷：在建工程 (或作相反分录) (2) 不符合资本化条件的 借：相关账户 贷：财务费用 (或作相反分录)

§ 2 外币报表折算

一、外币报表折算方法

外币报表折算包括单一汇率法和多种汇率法。单一汇率法指现行汇率法，多种汇率法包括流动性与非流动性项目法、货币性与非货币性项目法和时态法。

(一) 现行汇率法

现行汇率法折算方法如下：(1) 所有者权益项目中实收资本、资本公积、盈余公积采用历史汇率进行折算，未分配利润按折算后的利润分配表数额列示；(2) 其他项目采用现行汇率进行折算；(3) 利润表项目也可采用平均汇率进行折算；(4) 外币会计报表折算差额计入当期损益，或在所有者权益项目中单列。

(二) 流动性与非流动性项目法

流动性与非流动性项目法折算方法如下：(1) 流动资产和流动负债采用现行汇率折算；(2) 长期资产、长期负债和所有者权益中实收资本、资本公积、盈余公积采用历史汇率折算，未分配利润按折算后的利润分配表数额列示；(3) 利润表项目中，折旧费和摊销费用采用历史汇率折算，其余采用平均汇率折算；(4) 外币会计报表折算差额计入当期损益，或在所有者权益项目中单列。

(三) 货币性与非货币性项目法

货币性与非货币性项目法折算方法如下：(1) 货币性资产项目（货币资金、应收账款、应收票据、其他应收款等）和货币性负债项目（短期借款、应付账款、应付票据、其他应付款、长期借款）采用现行汇率折算；(2) 非货币性项目和所有者权益项目中实收资本、资本公积、盈余公积采用历史汇率折算，未分配利润按折算后的利润分配表数额列示；(3) 利润表项目中，折旧费、摊销费用采用历史汇率折算，销售成本项目按“期初存货（历史汇率）+本期购货（平均汇率）-期末存货（历史汇率）”不同的汇率折算后计算，其余采用平均汇率折算；(4) 外币会计报表折算差额计入当期损益，或在所有者权益项目中单列。

(四) 时态法

时态法的折算方法如下：(1) 货币资金、应收项目和应付项目采用现行汇率折算；(2) 现行成本反映的非货币性资产（市价计价的存货、投资等）采用现行汇率折算，历史成本反映的非货币性资产和所有者权益项目中实收资本、资本公积、盈余公积采用历史汇率折算，未分配利润按折算后的利润分配表数额列示；(3) 利润表项目中，折旧费和摊销费用采用历史汇率折算，销售成本项目按“期初存货（历史汇率）+本期购货（平均汇率）-期末存货（历史汇率或现行汇率）”不同的汇率折算后计算，其余采用现行汇率或平均汇率折算；(4) 外币会计报表折算差额计入当期损益，或在所有者权益项目中单列。

时态法与货币性与非货币性项目法的主要区别在于：现行成本反映的非货币性资产和销售成本采用现行汇率进行折算。

★历年考题分析

[2002年计算及会计处理题] 甲股份有限公司(本题下称“甲公司”)外币业务采用每月月初市场汇率进行折算,按季核算汇兑损益。2002年3月31日有关外币账户余额如下:

项目	外币金额(万美元)	折算汇率	折算人民币金额(万元)
银行存款(借方)	300	8.26	2 478
应收账款(借方)	250	8.26	2 065
长期借款(贷方)	1 000	8.26	8 260
应付利息(贷方)	30	8.26	247.8

长期借款1 000万美元,系2000年10月借入的专门用于建造某生产线的外币借款,借款期限为24个月,年利率为12%,按季计提利息,每年1月和7月支付半年的利息。至2002年3月31日,该生产线正处于建造过程之中,已使用外币借款650万美元,预计将于2002年12月完工。

2002年第2季度各月月初、月末市场汇率如下:

日期	市场汇率
4月1日	1美元=8.26元人民币
4月30日	1美元=8.24元人民币
5月1日	1美元=8.24元人民币
5月31日	1美元=8.26元人民币
6月1日	1美元=8.26元人民币
6月30日	1美元=8.27元人民币

2002年4月至6月,甲公司发生如下外币业务(假定不考虑增值税等相关税费):

(1) 4月1日,为建造该生产线进口一套设备,并以外币银行存款70万美元支付设备购置价款。设备于当月投入安装。

(2) 4月20日,将80万美元兑换为人民币,当日银行美元买入价为1美元=8.20元人民币,卖出价为1美元=8.30元人民币。兑换所得人民币已存入银行。

(3) 5月1日,以外币银行存款向外国公司支付生产线安装费用120万美元。

(4) 5月15日,收到第1季度发生的应收账款200万美元。

(5) 6月30日,计提外币专门借款利息。假定外币专门借款应计利息通过“应付利息”科目核算。

要求:

(1) 编制2002年第2季度外币业务的会计分录。

(2) 计算2002年第2季度计入在建工程和当期损益的汇兑净损益。

(3) 编制与期末汇兑损益相关的会计分录。

(答案中金额用万元表示)

【答案】

(1) 编制2002年第2季度外币业务的会计分录

①4月1日

借:在建工程 578.2
 贷:银行存款——美元户(70×8.26) 578.2

②4月20日

借:银行存款——人民币户(80×8.20) 656
 财务费用 4.8
 贷:银行存款——美元户(80×8.26) 660.8

③5月1日

借:在建工程 988.8

贷：银行存款——美元户（\$120×8.24）	988.8
④5月15日	
借：银行存款——美元户（\$200×8.24）	1 648
贷：应收账款	1 648
⑤应计利息	
借款费用资本化金额 = (650×90 + 70×90 + 120×60) ÷ 90 × 12% ÷ 4 = 24（万美元）	
折合为人民币 = 24 × 8.26 = 198.24（万元）	
利息总额 = 1000 × 12% ÷ 4 = 30（万美元）	
折合为人民币 = 30 × 8.26 = 247.8（万元）	
计入损益的利息 = 247.8 - 198.24 = 49.56（万元）	
借：在建工程	198.24
财务费用	49.56
贷：应付利息（\$30×8.26）	247.8
(2) 计入在建工程的汇兑净损失 = 1 000 × (8.27 - 8.26) + [30 × (8.27 - 8.26) + 30 × (8.27 - 8.26)]	
= 10.6(万元)	
期末汇兑收益 = [(300 - 70 - 80 - 120 + 200) × 8.27 - (300 × 8.26 - 70 × 8.26 - 80 × 8.26 - 120 × 8.24 + 200 × 8.24)] + [(250 - 200) × 8.27 - (250 × 8.26 - 200 × 8.24)]	
= (1 902.1 - 1 898.2) + (413.5 - 417)	
= 0.4(万元)	
计入当期损益的汇兑净损失 = 4.8 - 0.4 = 4.4(万元)	
(3)借 在建工程	10.6
银行存款	3.9
贷：应收账款	3.5
长期借款	10
应付利息	0.6
财务费用	0.4

二、外币报表折算差额的处理

外币报表折算差额,目前我国是在所有者权益中单列项目反映

三、我国外币报表折算方法

我国外币会计报表折算,包括境外子公司以外币表示的会计报表的折算和境内子公司采用与母公司记账本位币不同的货币编报的会计报表的折算。我国在《合并会计报表暂行规定》中,对外币会计报表的折算作出了规定,其目的最主要是为了满足我国境内的母公司编制合并报表的需要。我国外币报表的折算方法,基本上是采用单一汇率法,即现行汇率法。

(一)资产负债表的折算

(1)资产、负债类项目按决算日市场汇率折算。(按现行汇率)

(2)所有者权益类项目除“未分配利润”外,按发生时的市场汇率折算。(按历史汇率)

(3)“未分配利润”以折算后利润分配表中该项目直接填列。

(4)折算后资产类项目与负债类项目和所有者权益类项目合计数的差额,作为外币报表折算差额,在“未分配利润”项目下单列反映。

(5)年初数按上年折算后资产负债表有关项目金额列示。

(二)利润表和利润分配表的折算

(1)利润表所有项目和利润分配表有关反映发生额的项目按当期平均汇率折算,也可以采用决算日的市场汇率折算。(按平均汇率或现行汇率)

(2)利润分配表“净利润”按折算后利润表该项目金额填列。

(3)利润分配表“年初未分配利润”按上期折算后利润分配表“未分配利润”项目期末数填列。

(4)利润分配表“未分配利润”根据折算后利润分配表其他各项目金额计算填列。

(5)上年实际数按上年折算后利润表和利润分配表有关数字填列。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 按照我国《合并会计报表暂行规定》的规定,母公司编制合并会计报表时,应对子公司外币资产负债表进行折算,表中“实收资本”项目折算为母公司记账本位币所采用的汇率为()。

- A. 合并报表决算日的市场汇率
- B. 实收资本入账时的市场汇率
- C. 本年度平均市场汇率
- D. 本年度年初市场汇率

2. 企业接受外币投资时,由于折合汇率不同使有关资产账户与实收资本账户形成的差额记入的科目是()。

- A. 财务费用
- B. 汇兑损益
- C. 资本公积
- D. 营业外收入

3. 某公司从银行购买外汇 8 万美元,实际支付人民币金额为 64.8 万元,当日市场汇价为买入价 1 美元 = 7.60 元人民币,卖出价 1 美元 = 7.80 元人民币。该项业务应作的会计分录是()。

- A. 借:银行存款——美元户 62.4
 财务费用 2.4
 贷:银行存款——人民币户 64.8
- B. 借:银行存款——美元户 64.8
 贷:银行存款——人民币户 64.8
- C. 借:银行存款——人民币户 65.6
 贷:银行存款——美元户 64.8
 财务费用 0.8
- D. 借:银行存款——人民币户 64.8
 财务费用 0.8
 贷:银行存款——美元户 65.6

4. 我国外币报表折算中产生的外币报表折算差额,应反映在()中。

- A. 资产负债表
- B. 现金流量表
- C. 利润表
- D. 会计报表附注

5. 按我国现行会计制度规定,销售商品所形成的外币应收账款由于市场汇率上涨引起的折算差额,在期末确认时,应()。

- A. 增加财务费用
- B. 冲减财务费用
- C. 增加主营业务收入
- D. 冲减主营业务收入

二、多项选择题

1. 需要按照期末汇率进行调整的外币账户包括()。

- A. 应收账款
- B. 固定资产
- C. 应付账款
- D. 长期借款

2. 企业发生外币业务时,外币账户可以采用的折算汇率有()。

- A. 历史汇率
- B. 账面汇率
- C. 业务发生当时的市场汇价
- D. 业务发生当期期初的市场汇价
- E. 平均汇率

3. 企业发生外币业务形成的折算差额,可能记入的科目有()。

- A. 资本公积
- B. 长期待摊费用
- C. 财务费用
- D. 盈余公积
- E. 在建工程

4. 当期末市场汇价上升时,下列账户中()会发生汇兑损失。

- A. 资本公积
- B. 应付账款
- C. 应收账款
- D. 短期借款
- E. 长期借款

5. 在下列业务中,可以采用业务发生当期期初的市场汇价作为折合汇率的有()。

- A. 买卖外汇
- B. 收回应收账款
- C. 支付应付账款
- D. 取得借款
- E. 接受外币资本投入

三、计算及会计处理题

1. 某公司所属海外子公司的外币资产负债表、利润表(包括利润分配表)需要进行折算,假设报表日的市场汇率为 1:8.6,期初汇率为 1:8.4,未发生上年利润调整事项。盈余公积的年初数为 284 万元(人民币),实收资本上年折合后数额为 2 400 万元(人民币),本年没有增减业务,未分配利润年初数为 84 万元(人民币)。

【要求】编制人民币的利润表及利润分配表、资产负债表。

利润表及利润分配表

××××年×月

单位:万元

项 目	金额(美元)	折算汇率	金额(人民币)
一、主营业务收入	1 000		
减:主营业务成本	800		
二、主营业务利润	200		
减:管理费用	60		
三、营业利润	140		
加:投资收益	0		
四、利润总额	140		
减:所得税	40		
五、净利润	100		
加:年初未分配利润	10		
六、可供分配利润	110		
减:提取盈余公积	20		
应付股利	40		
七、未分配利润	50		

资产负债表

××××年×月

单位:万元

资产	金额 (美元)	折算 汇率	金额 (人民币)	负债和所有者权益	金额 (美元)	折算 汇率	金额 (人民币)
流动资产				负债			
存货	400			流动负债	200		
其他流动资产	200			长期负债	100		
固定资产				所有者权益			
固定资产原价	110			实收资本	300		
减:累计折旧	10			盈余公积	50		
固定资产净值	100			未分配利润	50		
资产总计	700			负债和所有者权益总计	700		

2. 某企业按规定允许开立现汇账户,对本月发生的外币业务按月初的汇率折合为人民币记账,2003年1月1日国家公布的市场汇率为:1美元=8.20元人民币。该企业2002年12月31日有关科目余额如下(单位:元):

科目名称	美元	汇率	人民币
银行存款	10 000	8.10	81 000
应收账款	50 000	8.10	405 000
应付账款	20 000	8.10	162 000
长期借款(工程尚未达到预定可使用状态)	10 000	8.10	81 000

该企业 2003 年 1 月份发生下列经济业务：

- (1) 该企业收回客户前欠账款 30 000 美元。
 - (2) 将 10 000 美元存款兑换为人民币存款，兑换当日汇率为：买价 1 美元 = 8.10 元人民币，卖价 1 美元 = 8.30 元人民币。
 - (3) 用银行存款 10 000 美元偿还应付账款。
 - (4) 用银行存款 10 000 美元归还长期借款。
- 2002 年 1 月 31 日国家公布的市场汇率为 1 美元 = 8.30 元人民币。

【要求】

- (1) 根据上述经济业务编制会计分录。
- (2) 编制 2003 年 1 月 31 日外币科目余额调整计算表（填入下表），并编制期末汇兑损益的会计分录。
- (3) 计算 2003 年 1 月份的汇兑损益和计入 1 月份损益的汇兑损益。

1 月 31 日外币科目余额调整计算表

科目名称	美元金额	月末汇率	调整后人民币余额	调整前人民币余额	差额（借或贷）
银行存款					
应收账款					
应付账款					
长期借款					
合计	×	×	×	×	

3. 某工业企业采用当日汇率对外币业务进行折算，并按月计算汇兑损益。

- (1) 该企业 2002 年 12 月 31 日有关外币账户期末余额如下（期末汇率 1 美元 = 8.40 元人民币）：
应收账款 100 万美元；应付账款 50 万美元；银行存款 200 万美元。
- (2) 该企业 2003 年 1 月份发生如下外币业务：
 - ① 1 月 5 日对外销售一批产品，销售收入为 100 万美元，当日汇率为 1 美元 = 8.30 元人民币，款项尚未收回。
 - ② 1 月 10 日从银行借入短期外币借款 20 万美元，当日汇率为 1 美元 = 8.30 元人民币。
 - ③ 1 月 12 日从国外进口一批原材料，共计 50 万美元，款项由外币存款支付，当日汇率为 1 美元 = 8.30 元人民币（为简化会计核算，假设该企业购进的原材料免征增值税）。
 - ④ 1 月 20 日收到 1 月 5 日赊销款 100 万美元，当日汇率为 1 美元 = 8.35 元人民币。
 - ⑤ 1 月 31 日偿还 1 月 10 日借入的外币 20 万美元，当日汇率为 1 美元 = 8.35 元人民币。

【要求】

- (1) 编制该企业 1 月份外币业务的会计分录；
 - (2) 计算 1 月份的汇兑损益并进行账务处理。（答案中的金额单位用万元表示）
4. 某企业对外币业务采用发生当日的市场汇率进行折算，按月计算汇兑损益。2003 年 3 月 31 日市场汇率为：\$1 = 8.28，“银行存款——美元户”余额 \$10 000，4 月 10 日将 \$3 000 售给银行兑换人民币，当日市场汇率为 \$1 = 8.27，银行买入价为 \$1 = 8.17，4 月 30 日市场汇率 \$1 = 8.26，无其他外币账户或业务。计算 4 月份外币兑换和外币持有合计影响“财务费用——汇兑损益”的金额。
5. 某企业外币业务采用发生时的市场汇率折算。上月末持有 20 000 美元存款，上月末市场汇率为 \$1 = 8.30，本月 15 日将其中 5 000 美元卖给中国银行，当日银行美元买入价为 \$1 = 8.20，卖出价为 \$1 = 8.24，当日市场汇率为 \$1 = 8.22，计算该企业售出该笔美元时应确认的汇兑损益。
 6. 某外商投资企业收到外商投入的一台设备，双方确认价款为 20 万美元，当日市场汇率为 \$1 = 8.25，当月初市场汇率为 \$1 = 8.30，投资合同约定的汇率为 \$1 = 8.20，另外发生运杂费 2 万元人民币，进口关税 5 万元人民币，安装调试费 3 万元人民币，安装完毕交付使用。该企业以人民币为记账本位币，计算该设备的人民币入账价值。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】应按实收资本入账时的市场汇率折算。
2. 【答案】C 【解析】企业接受外币投资时，由于折合汇率不同使有关资产账户与实收资本账户形成的差额应记入资本公积——外币资本折算差额科目。
3. 【答案】A 【解析】收到的美元按市场汇率折算，支付的人民币按实际支付额记账。
4. 【答案】A 【解析】外币报表折算差额是资产负债表折算过程中产生的，应在资产负债表的所有者权益部分单列项目反映。
5. 【答案】B 【解析】外币应收账款由于市场汇率上涨，引起的折算差额是汇兑收益，所以应冲减财务费用。

二、多项选择题

1. 【答案】ACD 【解析】所有外币类型账户均应按期末汇率进行调整。应收账款、应付账款和长期借款属于外币类型账户。
2. 【答案】CD 【解析】企业会计制度规定，将外币金额折算为记账本位币时，应当采用外汇业务发生时的市场汇率，也可以采用外币业务发生当期期初的市场汇率。
3. 【答案】ABCE 【解析】企业发生外币业务形成的折算差额，可能记入的科目有资本公积（接受外币投资时）、长期待摊费用（开办时）、财务费用（如经营外币借款）、在建工程（如外币专门借款）。
4. 【答案】ABDE 【解析】A、B、C、D四项业务均会涉及外币账户，外币账户记账时，可以选用业务发生当期期初汇率作为记账汇率。选项E不涉及外币账户，无须选择记账汇率。
5. 【答案】ABCD 【解析】A、B、C、D可以选用期初市场汇率作为折合汇率。接受外币资本投资时，收到的资产按照当日汇率折算；实收资本在折算时，有约定汇率按约定汇率折算，没有约定汇率也按当日汇率折算。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

折算后的利润表和资产负债表如下：

利润表及利润分配表

××××年××月

单位：万元

项 目	金额（美元）	折算汇率	金额（人民币）
一、主营业务收入	1 000	8.50	8 500
减：主营业务成本	800	8.50	6 800
二、主营业务利润	200		1 700
减：管理费用	60	8.50	510
三、营业利润	140		1 190
加：投资收益	0	8.50	0
四、利润总额	140		1 190
减：所得税	40	8.50	340
五、净利润	100		850
加：年初未分配利润	10		84
六、可供分配利润	110		934
减：提取盈余公积	20	8.50	170
应付股利	40	8.50	340
七、未分配利润	50		424

资产负债表
× × × × 年 × 月

单位：万元

资产	金额 (美元)	折算 汇率	金额 (人民币)	负债和所有者权益	金额 (美元)	折算 汇率	金额 (人民币)
流动资产				负债			
存货	400	8.6	3 440	流动负债	200	8.6	1 720
其他流动资产	200	8.6	1 720	长期负债	100	8.6	860
固定资产				所有者权益			
固定资产原价	110	8.6	946	实收资本	300		2 400
减：累计折旧	10	8.6	86	盈余公积	50		454
固定资产净值	100		860	未分配利润	50		424
				外币报表折算差额			162
资产总计	700			负债和所有者权益总计	700		6 020

注：“盈余公积”按本年提取数（170）与年初数（284）合计填列。“未分配利润”按利润表中该项目数额填列。

2. 【答案】

(1) 编制会计分录

①收回客户前欠账款 30 000 美元：

借：银行存款——美元户（30 000 美元）246 000
 贷：应收账款——美元户（30 000 美元）246 000

②将 10 000 美元存款兑换为人民币存款：

借：银行存款——人民币户81 000
 财务费用——汇兑损益1 000
 贷：银行存款——美元户（10 000 美元）82 000

③用银行存款 10 000 美元偿还应付账款：

借：应付账款——美元户（10 000 美元）82 000
 贷：银行存款——美元户（10 000 美元）82 000

④用银行存款 10 000 美元归还长期借款：

借：长期借款——美元户（10 000 美元）82 000
 贷：银行存款——美元户（10 000 美元）82 000

(2) 编制 2003 年 1 月 31 日外币科目余额调整计算表和会计分录

1 月 31 日外币科目余额调整计算表

科目名称	美元金额	月末汇率	调整后人民币余额	调整前人民币余额	差额（借或贷）
银行存款	10 000	8.3	83 000	81 000	2 000（借）
应收账款	20 000	8.3	166 000	159 000	7 000（借）
应付账款	10 000	8.3	83 000	80 000	3 000（贷）
长期借款	0	8.3	0	1 000（借）	1 000（贷）
合计	×	×	×	×	5 000（借）

借：银行存款2 000
 应收账款7 000
 贷：应付账款3 000
 财务费用6 000

借：在建工程 1 000
 贷：长期借款 1 000

(3) 计算 2003 年 1 月份的汇兑损益（汇兑差额）和计入 1 月份损益的汇兑损益。

2003 年 1 月份汇兑收益 = 2 000 + 7 000 - 3 000 - 1 000 - 1 000 = 4 000（元）

应计入 1 月份损益的汇兑收益 = 2 000 + 7 000 - 3 000 - 1 000 = 5 000（元）

3. 【答案】

某工业企业采用当日汇率对外币业务进行折算，并按月计算汇兑损益。

(1) 编制 1 月份外币业务的会计分录

① 1 月 5 日：

借：应收账款——美元户（1 000 000 美元） 8 300 000
 贷：主营业务收入 8 300 000

② 1 月 10 日：

借：银行存款——美元户（200 000 美元） 1 660 000
 贷：短期借款——美元户（200 000 美元） 1 660 000

③ 1 月 12 日：

借：物资采购 4 150 000
 贷：银行存款——美元户（500 000 美元） 4 150 000

④ 1 月 20 日：

借：银行存款——美元户（1 000 000 美元） 8 350 000
 贷：应收账款——美元户（1 000 000 美元） 8 350 000

⑤ 1 月 31 日：

借：短期借款——美元户（200 000 美元） 1 670 000
 贷：银行存款——美元户（200 000 美元） 1 670 000

(2) 计算 1 月份的汇兑损益并进行账务处理

① 应收账款账户的汇兑损益 = $100 \times 8.35 - [(100 \times 8.4 + 100 \times 8.3) - 100 \times 8.35] = 0$

② 应付账款账户的汇兑损益 = $50 \times 8.35 - 50 \times 8.4 = -2.5$ （万元）

③ 银行存款账户的汇兑损益 = $250 \times 8.35 - [(200 \times 8.4 + 20 \times 8.3 + 100 \times 8.35) - (50 \times 8.3 + 20 \times 8.35)]$
 = - 11.55（万元）

④ 短期借款账户的汇兑损益 = $0 - (20 \times 8.3 - 20 \times 8.35) = 1$ （万元）

⑤ 1 月份汇兑损失 = $11.5 + 1 - 0 - 2.5 = 10$ （万元）

⑥ 进行账务处理

借：应付账款 25 000
 财务费用 100 000
 贷：银行存款 115 000
 短期借款 10 000

4. 【答案】 外币兑换业务： $3 000 \times (8.17 - 8.27) = -300$ （元）（汇兑损失 300）

外币持有： $7 000 \times 8.26 - (10 000 \times 8.28 - 3 000 \times 8.27) = -170$ （元）（汇兑损失）

外币兑换和外币持有合计汇兑损失 = $300 + 170 = 470$ （元）

5. 【答案】

汇兑损失 = $8.22 \times 5 000 - 8.20 \times 5 000 = 100$ （元）

6. 【答案】

外商投资企业接受外币投资时，有关资产账户应按收到投资当时的市场汇率折算为记账本位币入账。需要注意的是，按合同约定汇率入账仅指接受资本投资时的资本账户而不是资产账户。

该设备的入账价值 = $8.25 \times 20 + 2 + 5 + 3 = 175$ （万元）

第十三章 借款费用

内容框架

1. 主要内容

- 借款费用的定义、内容、范围以及确认原则
- 资本化开始、暂停、停止的条件
- 借款利息（包括折价溢价摊销）的确认计量
- 外币借款汇率差额的确认计量
- 辅助费用的确认计量

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章知识点历来是 CPA 会计科目考试的重点内容，历年考试题目类型有主观题，也有客观题。2001 年由于《企业会计准则——具体准则》的出台，涉及我国会计实务中借款费用的具体做法更成为命题的题眼。

本章重难点：借款费用的基本概念，资本化开始、暂停、停止的条件，资本化金额的确定，借款费用的披露。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1	1	2							2	3
2003 年	1	1.5									1	1.5
2002 年	1	1	1	2							2	3
2001 年			1	2							1	2
2000 年												

重难点详解与历年考题分析

通过本章的学习，大家应了解借款费用开始资本化、暂停资本化和停止资本化的条件，掌握专门借款的借款利息、折价或溢价的摊销、外币借款汇兑差额和辅助费用在资本化期间的会计处理。

§ 1 借款费用概述

一、借款费用的定义及内容

借款费用是指因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用，以及因外币借款而发生的汇兑差额。

从借款费用的定义可以看出，借款费用包括四项内容：（1）因借款而发生的利息，包括向银行或金融机构借款而发生的利息、发行债券发生的利息、带息债务承担的利息；（2）因借款而发生的债券折价或溢价的摊销；（3）因借款而发生的辅助费用，包括手续费、佣金、印刷费等；（4）因外币借款而发生的汇兑差额，包括本金汇兑差额、利息汇兑差额。

金额无需和固定资产支出数挂钩，即借款费用全部资本化。

★历年考题分析

[2003年单选题] 甲股份有限公司为建造某固定资产于2002年12月1日按面值发行3年期一次还本付息公司债券，债券面值为12 000万元（不考虑债券发行费用），票面年利率为3%。该固定资产建造采用出包方式。2003年甲股份有限公司发生的与该固定资产建造有关的事项如下：1月1日，工程动工并支付工程进度款1 117万元；4月1日，支付工程进度款1 000万元；4月19日至8月7日，因进行工程质量和安全检查停工；8月8日重新开工；9月1日支付工程进度款1 599万元。假定借款费用资本化金额按年计算，每月按30天计算，未发生与建造该固定资产有关的其他借款，则2003年度甲股份有限公司应计入该固定资产建造成本的利息费用金额为（ ）万元。

- A. 37.16 B. 52.95 C. 72 D. 360

【答案】C 【解析】进行工程质量和安全检查停工，属于正常中断，不需要暂停资本化处理。

资本化金额 = $(1\,117 \times 360 \div 360 + 1\,000 \times 270 \div 360 + 1\,599 \times 120 \div 360) \times 3\% = 72$ （万元）

四、借款费用开始资本化的条件

因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额开始资本化，需同时满足下述三个条件：

1. 资产支出已经发生
2. 借款费用已经发生
3. 为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始

★历年考题分析

[2004年单选题] 甲公司为股份有限公司，2003年7月1日为新建生产车间而向商业银行借入专门借款2 000万元，年利率为4%，款项已存入银行。至2003年12月31日，因建筑地面上建筑物的拆迁补偿问题尚未解决，建筑地面上原建筑物尚未开始拆迁；该项借款存入银行所获得的利息收入为19.8万元。甲公司2003年就上述借款应予以资本化的利息为（ ）万元。

- A. 0 B. 0.2 C. 20.2 D. 40

【答案】A 【解析】借款费用资本化的三个条件是：（1）资产支出已经发生；（2）借款费用已经发生；（3）为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始，而题目所给条件显示其中条件（1）和（3）都不符合，所以资本化金额为零。

[2004年多选题] 在符合借款费用资本化条件的会计期间内，下列有关借款费用会计处理的表述中，正确的有（ ）

- A. 为购建固定资产向商业银行借入专门借款所发生的辅助费用，应予以资本化
- B. 为购建固定资产而取得的外币专门借款本金发生的汇兑差额，应予以资本化
- C. 为购建固定资产而资本化的利息金额，不得超过当期专门借款实际发生的利息
- D. 为购建固定资产而取得的外币专门借款利息发生的汇兑差额，全部计入当期损益
- E. 为购建固定资产溢价发行的债券，每期按面值和票面利率计算的利息减去按直线法摊销的溢价后的差额，应予以资本化

【答案】ABC 【解析】选项D为购建固定资产而取得的外币专门借款利息发生的汇兑差额，应分两种情况：由构建固定资产负担的部分资本化，没有用在购建固定资产上的费用化，计入当期损益；选项E也是这样，要看是否由购建固定资产负担，由购建固定资产负担的资本化，否则应计入当期损益。

五、借款费用暂停资本化

（一）暂停资本化的条件

如果固定资产的购置或建造由于某些不可预见的或管理决策等方面的原因发生非正常中断，并且中断时间连续超过3个月，中断期间的借款费用应暂停资本化，将其计入当期费用，直至购置或建造活动重新开始。

（二）暂停资本化期间借款费用的处理

1. 企业在固定资产购置或建造发生非正常中断时，即应合理预计中断期间是否能够连续超过3个月，进而对非正常中断之后发生的借款费用是资本化还是费用化作出判断和选择，而不能先进行资本化处理，待非正常中断连续超过3个月后，再作为会计差错进行更正。

2. 非正常中断时间连续超过3个月，中断期间的借款费用应暂停资本化，指的是中断期间的发生的全部借款费用不允许资本化，而应当计入当期费用。

六、借款费用停止资本化

(一) 一般原则

当所购置或建造的固定资产达到预定可使用状态时，应当停止其借款费用的资本化；以后发生的借款费用计入当期损益。

这里的“达到预定可使用状态”是指资产已经达到购买方或建造方预先设想的可以使用状态。企业可以从以下几个方面来加以判断：(1) 固定资产的实体建造（包括安装）工作已经全部完成或者实质上已经完成，即应认为资产的购置或建造工作已经完成。(2) 所购置或建造的固定资产与设计要求或合同要求相符合或基本相符，即使有极个别与设计或合同要求不相符的地方，也不会影响其正常使用。(3) 继续发生在固定资产上的支出金额很少或几乎不再发生。

如果所购建固定资产需要试生产或试运行，则在试生产结果表明资产能够正常运行或能够生产出合格产品时，或试运行结果表明资产能够正常运转或营业时，就应当认为资产已经达到预定可使用状态，并停止借款费用的资本化。

(二) 在资产分别建造、分别完工的情况下停止资本化

1. 如果所购建固定资产的各部分分别完工，每部分在其他部分继续建造过程中可供使用，并且为使该部分资产达到预定可使用状态所必要的购建活动实质上已经完成，则应当停止该部分资产的借款费用资本化。比如，由若干幢建筑物构成的工厂或商业园区，每幢建筑物在其他建筑物继续建造期间均可单独使用，那么，当其中的一幢建筑物完工并达到预定可使用状态时，应停止该幢建筑物借款费用的资本化。

2. 如果所购建固定资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用，则应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。比如，涉及几项工程的钢铁厂，如果只有每项工程都建造完成后，整个钢铁厂才能正常运转，那么每一个单项工程完工后不停止资本化，须等到整个钢铁厂完工，达到预定可使用状态时才停止资本化。

★历年考题分析

[2002年多选题] 企业为购建固定资产专门借入的款项所发生的借款费用，停止资本化的时点有()。

- A. 所购建固定资产已达到或基本达到设计要求或合同要求时
- B. 固定资产的实体建造工作已经全部完成或实质上已经完成时
- C. 继续发生在所购建固定资产上的支出金额很少或者几乎不再发生时
- D. 需要试生产的固定资产在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品时

【答案】 ABCD 【解析】 以上四项均属于停止资本化的时点。

七、借款费用的披露

企业在财务会计报告中应披露以下借款费用信息：(1) 当期资本化的借款费用金额；(2) 当期用于确定资本化金额的资本化率。

在披露资本化率时，应注意两个问题：(1) 如果当期有两项或两项以上的固定资产，且各项固定资产适用的资本化率不同，应按固定资产项目分别披露；如果各项固定资产在确定资本化金额时适用的资本化率相同，可合并披露。(2) 如果对外提供财务会计报告期间长于计算借款费用资本化金额的期间，且在计算资本化金额的各期，用于确定资本化金额的资本化率均不相同，应分别各期予以披露；如果各期计算资本化金额所使用的资本化率相同，可合并披露。

§ 2 借款费用的会计处理

一、借款利息、折价或溢价的摊销的确认与计量

(一) 借款利息、折价或溢价的摊销的确认

- 1. 专门借款的利息、折价或溢价的摊销，在同时满足资本化三个条件时，应予以资本化。
- 2. 其他借款的利息、折溢价的摊销，应予以费用化。

(二) 借款利息、折价或溢价的摊销的资本化金额确定

借款利息、折价或溢价的摊销的资本化金额，须与发生在所购建固定资产上的支出相挂钩，即只有与发生在所购建固定资产上的支出相挂钩的专门借款利息才允许资本化。

对于银行借款而言，只需考虑每一会计期间利息的资本化金额；对于发行的债券而言，则应将溢折价摊销额作为利息的调整数，需要考虑每一会计期间“利息±折价或溢价的摊销金额”的资本化金额。

资本化金额的计算公式如下：

借款方式	资本化金额计算公式
银行借款	每一会计期间利息资本化金额 = 至当期末止购置或建造该项资产的累计支出加权平均数 × 资本化率
应付债券	每一会计期间“利息 ± 折价或溢价的摊销金额”资本化金额 = 至当期末止购置或建造该项资产的累计支出加权平均数 × 资本化率

企业每期利息、折价或溢价摊销的资本化金额，不得超过当期购建固定资产的专门借款实际发生的利息和溢折价摊销金额，即以当期购建固定资产的专门借款实际发生的利息和溢折价摊销金额为限额。同时，在确定借款费用资本化金额时，与专门借款有关的利息收入不得冲减所购建的固定资产成本，所发生的利息收入直接计入当期财务费用。

1. 累计支出加权平均数的确定

计算累计支出加权平均数时，时间长度一般以天数计算，即：

$$\text{累计支出加权平均数} = \sum [\text{每笔资产支出金额} \times \text{每笔资产支出占用的天数} \div \text{会计期间涵盖的天数}]$$

其中，“每笔资产支出金额”是指在符合借款费用资本化条件的期间内，发生在固定资产上的专门借款支出金额，不包括企业自有资金发生在固定资产上的支出金额。专门借款发生之前发生的资产支出，不属于每笔资产支出金额的范畴。

每笔资产支出的合计数构成了累计资产支出数，累计资产支出数是指从固定资产开始购建起的资产支出累计金额，并且该资产支出应发生在专门借款发生之后。由于用借款支付资产支出，支出当期会发生利息费用，以后期间仍要发生利息费用，因此，以后期间计算借款费用的资本化金额时，前期的累计资产支出数也应纳入计算范围。

当累计资产支出总额超过专门借款总额时，超出部分的资产支出数不应纳入累计支出加权平均数的计算范围。企业在计算累计支出加权平均数时，用以计算的资产支出仅限于累计资产支出总额没有超过专门借款总额的那部分资产支出数。

第一，如果企业为购建固定资产而专门借入的款项中既有人民币借款，又有外币借款，企业应按以下公式计算累计支出加权平均数：

$$\text{累计支出加权平均数} = \sum \left(\frac{\text{每笔用人民币借款购建资产支出金额} \times \text{每笔用人民币借款实际占用的天数}}{\text{会计期间涵盖的天数}} \right) + \sum \left(\frac{\text{每笔用外币借款购建资产支出金额} \times \text{每笔用外币借款实际占用的天数}}{\text{会计期间涵盖的天数}} \right)$$

对于外币专门借款而言，企业应当采用业务发生时的汇率折算，也可以采用业务发生当期期初的汇率折算。

第二，如果资产支出生笔数较多，则按天数计算的过程就比较复杂，工作量会比较大。在这种情况下，如果资产支出生比较均匀，会计准则和会计制度也允许简化计算，按照资产支出占用月数来计算累计支出加权平均数。这时，有两个公式可供采用：

$$\text{① 累计支出加权平均数} = \sum [\text{每笔资产支出金额} \times \text{每笔资产支出占用的月数} \div \text{会计期间涵盖的月数}]$$

其中，“每笔资产支出占用的月数”可采用“0.5 + 次月至会计期末未实有月数”来确定，即对于当月所有的资产支出，无论其发生日期的前后，可视同其在当月都占用了半个月（0.5个月）。

$$\text{② 累计支出加权平均数} = \sum [(\text{月初资产支出余额} + \text{当月资产支出总额} \div 2) \times 1 \div \text{会计期间涵盖的月数}]$$

这个公式的含义，也就是视同月初资产支出余额占用了全月，当月资产支出总额占用了半个月。

第三，对于累计支出加权平均数公式中“会计期间涵盖的天数（月数）”的确定，取决于企业计算利息的方式是按月、按季还是按年。如果是按月计提利息，则会计期间涵盖的天数（月数）为30天（1个月）；如果是按季计提利息，则会计期间涵盖的天数（月数）为90天（3个月）；如果是按年计提利息，则会计期间涵盖的天数（月数）为360天（12个月）。相应地，每笔资产支出占用的天数（月数），也就是在月、季、年中占用的天数（月数）。

2. 资本化率的确定

(1) 为购建固定资产只借入一笔专门借款

① 如为银行借款，资本化率即为该笔借款的利率。

② 如为发行债券，若采用面值发行，则该笔债券的票面利率即为资本化率；若采用溢价或折价发行，则不能直接将债券的票面利率作为资本化率，此时资本化率应按下述方法确定：当债券溢价或折价按实际利率

法进行摊销时，采用插值法计算求得的实际利率作为资本化率；当债券溢价或折价采用直线法进行摊销时，应重新计算债券的实际利率作为资本化率，其计算公式如下：

$$\text{资本化率} = \frac{\text{债券当期实际发生的利息} + \text{当期应摊销的折价} - \text{当期应摊销的溢价}}{\text{债券期初账面价值} - \text{前期已计未付利息}} \times 100\%$$

公式的分子中，“债券当期实际发生的利息”是指当期按债券的票面价值和票面利率计算出的利息金额，即票面利息或者说名义利息；“当期应摊销的折价”或“当期应摊销的溢价”是指按直线法计算的折价或溢价的每期摊销额。

公式的分母“债券期初账面价值”是指每期期初债券的账面价值，包括：面值、前期已计未付的利息和尚未摊销的折价或溢价金额。因此，上述公式分母的计算公式也可以表示为：

$$\begin{aligned} & \text{债券期初账面价值} - \text{前期已计未付利息} \\ &= \text{债券面值} - \text{期初尚未摊销的折价} + \text{期初尚未摊销的溢价} \\ &= \text{债券面值} - (\text{债券折价} - \text{前期折价摊销额}) + (\text{债券溢价} - \text{前期溢价摊销额}) \\ &= \text{债券发行价格} + \text{前期折价摊销额} - \text{前期溢价摊销额} \end{aligned}$$

如果企业选择按月份、季度或半年度计算一次借款费用应予资本化的金额，由于每期需要调整债券期初账面价值，比较繁琐，为简化工作量，也可以采取按年调整的办法处理，即以每年年初债券的账面价值作为当年每一期的期初债券账面价值。

(2) 为购建固定资产而借入一笔以上的专门借款

资本化率 = 加权平均利率

$$= \frac{\text{专门借款当期实际发生的利息之和}}{\text{专门借款本金加权平均数}} \times 100\%$$

$$\text{专门借款本金加权平均数} = \sum \left[\frac{\text{每笔专门借款本金} \times \text{每笔专门借款实际占用的天数(月数)}}{\text{会计期间涵盖的天数(月数)}} \right]$$

如果借款存在折价或溢价，还应当将每期应摊销的折价或溢价金额作为利息的调整额，对资本化率作相应调整：

资本化率 = 加权平均利率

$$= \frac{\text{专门借款当期实际发生的利息之和} + \text{当期应摊销的折价} - \text{当期应摊销的溢价}}{\text{专门借款本金加权平均数}} \times 100\%$$

(3) 如果按月计算利息，资本化率应采用月利率；如果按季计算利息，资本化率应采用季利率；如果按年计算利息，资本化率应采用年利率。

二、外币借款汇兑差额的确认与计量

(一) 外币借款汇兑差额的确认

1. 外币专门借款的汇兑差额在同时满足资本化三个条件时，应予以资本化。
2. 其他外币借款的汇兑差额，应予费用化。

(二) 汇兑差额的资本化金额

外币借款汇兑差额包括当期外币专门借款本金及利息所发生的汇兑差额。其资本化金额，不必与资产支出挂钩，直接根据其发生额予以资本化。

三、辅助费用的确认与计量

(一) 辅助费用的确认

1. 因安排专门借款而发生的辅助费用，在所购建的固定资产达到预定可使用状态之前发生的，应予以资本化，如果辅助费用金额较小，也可以在发生时费用化；在所购建的固定资产达到预定可使用状态之后发生的，应予以费用化。

2. 其他借款（普通借款、专门借款没有动用部分）的辅助费用，应予费用化。

(二) 辅助费用的计量

辅助费用的资本化金额，不必与资产支出挂钩，直接根据其发生额予以资本化。

知识点强化练习题

一、单选题

1. 借款费用准则中的专门借款是指()。
A. 为购建固定资产而专门借入的款项 B. 发行债券收款

C. 长期借款

D. 技术改造借款

2. A 公司为增值税一般纳税人企业, 于 2002 年 1 月 1 日开始建筑一项固定资产。A 在 2002 年 1 月—3 月发生以下支出:(假设每月为 30 天)

1 月 11 日, 购买工程物资 50 万元, 增值税进项税额为 8.5 万元;

2 月 1 日, 将企业产品用于建造固定资产, 产品成本为 10 万元, 其中材料成本 9 万元, 增值税进项税额为 1.53 万元, 该产品计税价格为 12 万元, 增值税销项税额为 2.04 万元, 其中材料价款和增值税进项税额已支付;

2 月 21 日, 支付项目监理费 1 万元;

3 月 11 日, 交纳领用本公司产品所应支付的增值税税额 0.51 万元;

3 月 21 日, 支付建造资产的职工工资 5 万元。

按月计算, 3 月份的累计支出加权平均数为()万元。

A. 73.04

B. 71.51

C. 73.51

D. 60.08

3. A 公司为增值税一般纳税人企业, 于 2002 年 1 月 1 日开始建筑一项固定资产。A 在 2002 年 1 月—3 月发生以下支出:(假设每月为 30 天)

1 月 11 日, 购买工程物资 50 万元, 增值税进项税额为 8.5 万元;

2 月 1 日, 将企业产品用于建造固定资产, 产品成本为 10 万元, 其中材料成本 9 万元, 增值税进项税额为 1.53 万元, 该产品计税价格为 12 万元, 增值税销项税额为 2.04 万元, 其中材料价款和增值税进项税额已支付;

2 月 21 日, 支付项目监理费 1 万元;

3 月 11 日, 交纳领用本公司产品所应支付的增值税税额 0.51 万元;

3 月 21 日, 支付建造资产的职工工资 5 万元。

按季计算, 第一季度累计加权平均数为()万元。

A. 73.04

B. 59.78

C. 55.93

D. 60.80

4. A 公司为增值税一般纳税人企业, 于 2002 年 1 月 1 日开始建筑一项固定资产。A 在 2002 年 1 月—3 月发生以下支出:(假设每月为 30 天)

1 月 11 日, 购买工程物资 50 万元, 增值税进项税额为 8.5 万元;

2 月 1 日, 将企业产品用于建造固定资产, 产品成本为 10 万元, 其中材料成本 9 万元, 增值税进项税额为 1.53 万元, 该产品计税价格为 12 万元, 增值税销项税额为 2.04 万元, 其中材料价款和增值税进项税额已支付;

2 月 21 日, 支付项目监理费 1 万元;

3 月 11 日, 交纳领用本公司产品所应支付的增值税税额 0.51 万元;

3 月 21 日, 支付建造资产的职工工资 5 万元。

按季计算, 假设资产支出发生较为均匀, 采用简化算法, 第一季度累计加权平均数为()万元。

A. 55.19

B. 55.93

C. 73.04

D. 60.80

5. 某企业 1 月 1 日借入 3 年期专门借款 1 000 万元, 截至 6 月 30 日已经用于工程支出 700 万元, 7 月 1 日又发生工程支出 200 万元, 8 月 1 日发生工程支出 300 万元, 9 月 1 日发生工程支出 100 万元, 该企业计算第三季度借款费用资本化金额时, 其累计支出加权平均数为()。

A. 433.33 万元

B. 966.67 万元

C. 1 100 万元

D. 1 133 万元

二、多项选择题

1. 借款费用包括()。

A. 因借款而发生的利息

B. 折价或溢价的摊销

C. 因外币借款而发生的汇兑损益

D. 发行债券收款

2. 在同时满足下列()情况时, 因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化。

A. 资产支出已经发生

B. 借款费用已经发生

C. 为使资产达到预定可使用状态所必需的购建过程已经开始

D. 资产达到预定可使用状态

3. 下列费用应该予以资本化的有()。

- A. 流动资金借款发生的利息
 B. 专门借款发生的利息，所购建资产达到预定可使用状态
 C. 安排专门借款发生的辅助费用且金额较大
 D. 安排为生产产品而借入款项发生的辅助费用
 E. 在符合开始资本化条件下专门借款发生的溢折价摊销
4. 以下哪些资产所发生的借款费用在符合资本化条件时可以资本化()。
 A. 存货
 B. 自行建造的办公楼
 C. 委托其他单位制造的自用大型设备
 D. 自己开发的专利
 E. 租入的运输工具
5. 以下筹资支付的利息不应考虑资本化的是()。
 A. 为加工经过相当长的时间才能达到可销售状态的设备而取得借款
 B. 为加工经过相当长的时间才能达到可使用状态的设备而取得借款
 C. 融资租赁固定资产的融资费用
 D. 为购买不需要安装而直接使用的固定资产而取得借款
 E. 为固定资产大修理而取得借款

三、计算及会计处理题

1. 甲公司于2000年1月1日采用出包方式开始建造厂房，到6月30日发生支出见下表。甲公司为建造该固定资产于2000年1月1日专门发行3年期债券A，票面价值为3000万元，票面利率为6%，每年年末支付利息，到期还本，A债券发行价格为3200万元。另外在2000年4月1日又专门发行5年期债券B，该债券票面价值为1500万元，发行价格1400万元，票面利率为8%。甲公司2000年度除了上述两项借款外，没有其他借款。甲公司按季计算应予资本化的利息金额。（假设不考虑发行费用，按直线法摊销溢价和折价。）

要求：写出一、二季度甲公司计息的会计处理分录。

日期	每期资产支出金额	资产支出累计
1月1日	280	280
2月1日	300	580
3月1日	250	830
4月1日	210	1040
5月1日	270	1310
6月1日	250	1560

2. A公司2002年开始建造一项固定资产，2003年支出数的年初余额及1月到6月发生额如下（单位：万元）：

资产支出时间	资产支出金额
年初余额	300
1月1日	150
2月1日	120
3月1日	180
4月1日	200
5月1日	160
6月1日	150

该企业为建造该厂房专门借入两笔借款：

(1) 2003年1月1日发行3年期公司债券，面值为800万元，发行价格为900万元，票面利率为8%，按季度付息，到期还本，承销商按债券总面值的1.5%收取手续费，直接从发行收入中扣除；

(2) 2003年4月1日与银行签订借款协议,借入一笔2年期借款500万元,年利率为5%。

厂房的建筑于2003年6月30日完成并投入使用。企业当期没有其他处于购建过程的固定资产,按季计算应予资本化的借款费用金额。每月按30天计,债券溢价按直线法摊销。

要求:计算企业2003年按季应予资本化的借款费用金额,并作出账务处理。

3. A企业于2002年1月1日采用出包方式开始建造厂房,到12月31日发生支出见下表。A企业于2002年1月1日发行3年期债券,票面价值为1100万元,票面利率为5%,每年年末支付利息,到期还本,债券发行价格为1000万元(不考虑发行费用)。另外在2002年4月1日又专门借款500万元,借款期为4年,年利率为8%。A企业2002年度除了上述两项借款外,没有其他借款。

要求:按年度计算应予资本化的利息金额。

单位:万元

日期	每期资产支出金额	资产支出累计
1月1日	150	150
2月1日	200	350
3月1日	130	480
4月1日	100	580
5月1日	130	710
6月1日	160	870
7月1日	120	990
8月1日	100	1090
9月1日	150	1240
10月1日	280	1520
11月1日	160	1680
12月1日	140	1820

4. 甲公司2003年4月1日为某固定资产购建发行3年期债券2000万元,年利率6%,发行收入2150万元。5月1日取得3年期借款1000万元,年利率5%。工程于2003年2月开工,预计工期1.5年。2003年支出款项如下,其中4月份支出中有100万元用于一单体工程,6月30日完工并单独投入使用。

要求:计算本年度资本化金额。

单位:万元

时间	支出数	资本化期间	累计支出平均数
2月1日	200		
4月1日	400		
7月1日—9月30日 非正常停工			
10月1日	800		

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】专门借款,指为购建固定资产而专门借入的款项。

2. 【答案】A 【解析】 $(58.5 + 11.53 + 1) \times 30/30 + 0.51 \times 20/30 + 5 \times 10/30 = 73.04$ (万元)

3. 【答案】D 【解析】 $58.5 \times 80/90 + 11.53 \times 60/90 + 1 \times 40/90 + 0.51 \times 20/90 + 5 \times 10/90 = 60.80$ (万元)

4. 【答案】B 【解析】 $58.5/2/3 + (58.5 + 12.53/2) / 3 + (71.03 + 5.51/2) / 3 = 55.93$ (万元)

5. 【答案】B 【解析】 $(700 + 200) \times 3/3 + 100 \times 2/3 = 966.67$ (万元)

二、多项选择题

1. 【答案】ABC 【解析】借款费用，指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和辅助费用，以及因外币借款而发生的汇兑差额。

2. 【答案】ABC 【解析】以下三个条件同时具备时，因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额应当开始资本化：(1) 资产支出已经发生；(2) 借款费用已经发生；(3) 为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

3. 【答案】CE

4. 【答案】BC

5. 【答案】ACDE 【解析】A 选项为存货而非固定资产；C 选项不属于“借款费用”准则规范的范围且不资本化；D 选项为购入时已经达到可使用状态。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 第一季度应予资本化的借款费用的计算及账务处理：

资产支出时间	资产支出金额 (万元)	每笔资产占用的天数 /会计期间涵盖的天数	累计支出加权平均数 (万元)
1月1日	280	90/90	280
2月1日	300	60/90	200
3月1日	250	30/90	83.33
合计	830		563.33

第一季度累计加权平均数的计算如下：

由于第一季度存在一笔借款，即发行的溢价债券。

本季应分摊的债券溢价 = $200/3/4 = 16.67$ (万元)

资本化率 = $(3\,000 \times 6\% / 4 - 16.67) / 3\,200 = (45 - 16.67) / 3\,200 = 0.89\%$

① 第一季度利息和溢价摊销的资本化金额 = $563.33 \times 0.89\% = 5.01$ (万元)

实际发生的利息和溢价摊销金额 = $45 - 16.67 = 28.33$ (万元)

5.01 万元 < 28.33 万元，所以本季应予资本化的利息和折价摊销金额为 5.01 万元。

② 账务处理：

借：财务费用	23.32
在建工程——借款费用	5.01
应付债券——债券溢价（债券 A）	16.67
贷：应付债券——应计利息（债券 A）	45

(2) 第二季度应予资本化的借款费用的计算及账务处理：

第二季度累计加权平均数的计算如下：

资产支出时间	资产支出金额 (万元)	每笔资产占用的天数 /会计期间涵盖的天数	累计支出加权平均数 (万元)
季初余额	830	90/90	830
4月1日	210	90/90	210
5月1日	270	60/90	180
6月1日	250	30/90	83.33
合计	1 560		1 303.33

第二季度存在两笔专门借款，所以资本化率为二者的加权平均利率。

资本化率 = $(3\,000 \times 6\% / 4 - 200/3/4 + 1\,500 \times 8\% / 4 + 100/5/4) / (3\,200 + 1\,400)$
= $(45 - 16.67 + 30 + 5) / 4\,600 = 1.38\%$

①本季利息和溢价摊销的资本化金额 = $1\ 303.33 \times 1.38\% = 17.99$ (万元)

本季实际发生的利息和溢价摊销金额 = $(3\ 000 \times 6\% / 4 - 200/3/4 + 1\ 500 \times 8\% / 4 + 100/5/4)$
= 63.33 (万元)

因为 17.99 万元 < 63.33 万元，所以本季应予资本化的利息和溢价摊销金额为 17.99 万元。

账务处理：

借：在建工程——借款费用	17.99
财务费用	45.34
应付债券——溢价摊销（债券 A）	16.67
贷：应付债券——应计利息（债券 A）	45
应付债券——折价摊销（债券 B）	5
应付债券——应计利息（债券 B）	30

2. 【答案】

(1) 第一季度应予资本化的借款费用的计算及账务处理：

第一季度累计加权平均数的计算如下：

资产支出时间	资产支出金额（万元）	每笔资产占用的天数 /会计期间涵盖的天数	累计支出加权平均数 （万元）
年初余额	300	90/90 (3/3)	300
1月1日	150	90/90 (3/3)	150
2月1日	120	60/90 (2/3)	80
3月1日	180	30/90 (1/3)	60
合计	750		590

第一季度存在一笔借款，即发行的债券。

本季应分摊的债券溢价 = $100/3/4 = 8.33$ (万元)

资本化率 = $(800 \times 8\% / 4 - 8.33) / 900 = 0.85\%$

①第一季度利息和溢价摊销的资本化金额 = $590 \times 0.85\% = 5.02$ (万元)

实际发生的利息和溢价摊销金额 = $(64 - 33.3) / 4 = 7.68$ (万元)

5.02 万元 < 7.68 万元，所以本季应予资本化的利息和溢价摊销金额为 5.02 万元。

②辅助费用的资本化

支付给债券承销人的手续费金额应予资本化。

辅助费用资本化金额 = $800 \times 1.5\% = 12$ (万元)

③账务处理

借：财务费用	2.65
在建工程——借款费用	17.02
应付债券——债券溢价	8.33
贷：应付债券——应计利息	16
银行存款	12

(2) 第二季度应予资本化的借款费用的计算及账务处理：

第二季度累计加权平均数的计算如下：

资产支出时间	资产支出金额（万元）	每笔资产占用的天数 /会计期间涵盖的天数	累计支出加权平均数 （万元）
季初余额	750	90/90 (3/3)	750
4月1日	200	90/90 (3/3)	200
5月1日	160	60/90 (2/3)	106.67
6月1日	150	30/90 (1/3)	50
合计	1 260		1 106.67

第二季度存在两笔专门借款，所以资本化率为二者的加权平均利率。

$$\text{资本化率} = (500 \times 5\% / 4 + 800 \times 8\% / 4 - 100 / 3 / 4) / (900 - 8.33 + 500) = 1\%$$

$$\text{① 本季利息和溢价摊销的资本化金额} = 1\,106.67 \times 1\% = 11.07 \text{ (万元)}$$

$$\text{本季实际发生的利息和溢价摊销金额} = 13.92 \text{ (万元)}$$

因为 11.07 万元 < 13.92 万元，所以本季应予资本化的利息和溢价摊销金额为 11.07 万元。

② 本季没有辅助费用的资本化

③ 账务处理

借：在建工程——借款费用	11.07
财务费用	2.85
应付债券——溢价摊销	8.33
贷：长期借款	6.25
应付债券——应计利息	16

3. 【答案】

(1) 计算 2002 年累计支出加权平均数：

A 企业 2002 年度为建造固定资产共支出 1 820 万元，而专门借款总额为 1 500 万元，超过了专门借款总额。截止 10 月份的累计支出总额正好大于专门借款总额，所以 10 月份的 20 万元和 11 月、12 月的资产支出不应纳入累计支出加权平均数的计算范围。

日期	支出金额 (万元)	资本化期间	累计支出加权平均数 (万元)
1 月	150	360/360	150.00
2 月	200	330/360	183.33
3 月	130	300/360	108.33
4 月	100	270/360	75.00
5 月	130	240/360	86.67
6 月	160	210/360	93.33
7 月	120	180/360	60.00
8 月	100	150/360	41.67
9 月	150	120/360	50.00
10 月	260* + 20	90/360	65.00
11 月	160		
12 月	140		
合计	1 820		913.33

注：260 万元属于 1 500 万元的专门借款范围，所以计入累计支出加权平均数。

由表可得 A 企业 2002 年度累计支出加权平均数为 913.33 万元。

(2) 计算资本化率：

专门借款 2002 年实际发生的利息为：

债券利息为 $1\,100 \times 5\% = 55$ (万元)，借款利息为 $500 \times 8\% \times 9/12 = 30$ (万元)，债券的折价摊销金额为 $100/3 = 33.3$ (万元)。

专门借款的本金加权平均数为 $1\,000 + 500 \times 9/12 = 1\,375$ (万元)，所以专门借款的资本化率 = $(55 + 30 + 33.3) / 1\,375 = 8.6\%$

(3) 应予资本化的利息金额为：

应予资本化的利息金额 = 累计支出加权平均数 × 资本化率 = $913.33 \times 8.6\% = 78.55$ (万元)

当期实际发生的利息和折价摊销金额为 118.3 万元，大于 78.55 万元，所以本期应予资本化的利息和折价摊销金额为 78.55 万元，其余 39.75 万元计入当期费用。

(4) 账务处理：

借：在建工程——借款费用	78.55
财务费用	39.75
贷：长期借款	30
应付债券——应计利息	55
——债券折价	33.3

说明：如果进行分段计算其结果与上述计算结果的确有些误差，但是资本化的借款费用本身就只是一个相对合理的计算数，这些误差是可以忽略的，何况考试当中会回避有争议的问题。以下是本题分段计算的做法：

(1) 计算 2002 年累计支出加权平均数：

日期	支出金额 (万元)	资本化期间	累计支出加权平均数 (万元)
1 月	150	3/12	37.5
2 月	200	2/12	33.33
3 月	130	1/12	10.83
小计	480		81.66
4 月	480 + 100	9/12	435.00
5 月	130	8/12	86.67
6 月	160	7/12	93.33
7 月	120	6/12	60.00
8 月	100	5/21	41.67
9 月	150	4/12	50.00
10 月	260 + 20	3/12	65.00
11 月	160	2/12	
12 月	140	1/12	
小计			831.67
合计	1 820		913.33

(2) 计算资本化率和资本化金额：

1—3 月只有债券：

$$\text{债券实际年利率} = (1\ 100 \times 5\% + 100/3) / 1\ 000 = 8.83\%$$

$$\text{资本化金额} = 81.66 \times 8.83\% = 7.21 \text{ (万元)}$$

4—10 月两项借款：

$$\text{债券年利息} = 1\ 100 \times 5\% = 55 \text{ (万元)}, \text{债券的年折价摊销金额} = 100/3 = 33.33 \text{ (万元)}$$

$$\text{借款年利息} = 500 \times 8\% = 40 \text{ (万元)}$$

$$\text{专门借款的年资本化率为} = (55 + 33.33 + 40) / (1000 + 500) = 8.56\%$$

$$\text{资本化金额} = 831.67 \times 8.56\% = 71.19 \text{ (万元)}$$

$$\text{资本化金额合计} = 7.21 + 71.19 = 78.40 \text{ (万元)}$$

4. 【答案】

时间	支出数 (万元)	资本化期间	累计支出平均数 (万元)
2 月 1 日	200	6/12	$200 \times 6/12 = 100$
4 月 1 日	400	6/12, 3/12	$300 \times 6/12 + 100 \times 3/12 = 175$
7 月 1 日—9 月 30 日非正常停工			
10 月 1 日	800	3/12	$800 \times 3/12 = 200$

$$\begin{aligned} \text{累计支出加权平均数} &= 200 \times (7 - 4 + 12 - 9) / 12 + 300 \times 6 / 12 + 100 \times 3 / 12 + 800 \times 3 / 12 \\ &= 475 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{资本化率} &= [(2\,000 \times 6\% \times 9 / 12 - 150 / 3 \times 9 / 12) + (1\,000 \times 5\% \times 8 / 12)] / (2\,150 \times 9 / 12 + 1\,000 \times 8 / 12) \\ &= 3.77\% \end{aligned}$$

$$\text{资本化金额} = 475 \times 3.77\% = 17.91 \text{ (万元)}$$

说明：若分段计算则为以下结果：

(1) 4月

$$\text{债券实际年利率} = (2\,000 \times 6\% - 150 / 3) / 2\,150 = 3.26\%$$

$$\text{资本化金额} = (200 + 400) \times 1 / 12 \times 3.26\% = 1.63 \text{ (万元)}$$

(2) 5月以后

$$\text{加权平均利率} = (2\,000 \times 6\% - 150 / 3 + 1\,000 \times 5\%) / (2\,150 + 1\,000) = 3.81\%$$

$$\text{资本化金额} = (200 \times 5 / 12 + 300 \times 5 / 12 + 100 \times 2 / 12 + 800 \times 3 / 12) \times 3.81\% = 16.19 \text{ (万元)}$$

$$(3) \text{资本化金额合计} = 1.63 + 16.19 = 17.82 \text{ (万元)}$$

第十四章 或有事项

内容框架

1. 主要内容

或有事项的概念及主要内容：包括或有事项的概念、或有事项的特征或有负债和或有资产的概念等。
与或有事项有关的义务确认的原则和计量的要求：包括或有事项确认标准，已经确认的或有事项如何计量。
或有事项披露的要求：包括已经确认的或有事项的披露要求以及没有确认的或有事项的披露要求。

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章针对企业常见的或有事项，重点规范了或有事项确认的条件；确认以后如何入账，即最佳估计数的确定和预计可获得补偿的处理；规范了分层次的披露要求。大家要在掌握基本概念的基础上熟练运用确认的原则、计量的标准、披露的内容等知识点。本章内容涉及知识点在历年考试命题的主、客观题型中均已出现过。

本章重难点：或有事项的定义及相关概念、“可能性”划分的概率区间、或有事项确认的原则、或有事项计量的要求。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1							1	2	2	3
2003 年			1	2							1	2
2002 年			1	2							1	2
2001 年			1	2			1	8			2	10
2000 年					1	1			1	18	2	19

说明：2004 年试题中该章内容除单独以单选题目出现外，在第二个综合题中有部分涉及，估计 2 分左右。

重难点详解与历年考题分析

《企业会计准则——或有事项》于 2000 年 4 月 27 日由财政部发布，在我国境内所有企业中实施。通过本章的学习要求大家重点掌握或有事项的确认、计量和披露，即何时应将或有事项产生的现时义务确认为负债，所确认的负债金额应如何确定，或有负债应如何披露以及或有资产应如何披露等。

§ 1 或有事项的确认

一、或有事项的定义

或有事项指过去的交易或事项形成的一种状况，其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

常见的或有事项有：未决诉讼；未决仲裁；企业对售后商品提供担保（产品质量保证、产品安全保证）；附追索权的票据贴现（商业票据背书转让或贴现）；企业为其他单位债务提供担保；污染环境而可能发生的治污费用或可能支付的罚金；发生税收争议时，有可能补交税款或获得税款返还等。

★历年考题分析

[2004 年单选题] 下列有关或有事项的表述中，错误的是()。

- A. 或有负债不包括或有事项产生的现时义务
- B. 对未决诉讼、仲裁的披露至少应包括其形成的原因
- C. 很可能导致经济利益流入企业的或有资产应予披露
- D. 或有事项的结果只能由未来不确定事件的发生或不发生加以证实

【答案】A 【解析】选项 A 不符合或有负债的定义，或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在义务，或过去的交易或事项形成的现时义务。

[2001 年多选题] 下列事项中，属于或有事项的有()。

- A. 对债务单位提起诉讼
- B. 对售出商品提供售后担保
- C. 代为偿付担保债务
- D. 为子公司的贷款提供担保
- E. 将未到期商业汇票贴现

【答案】ABDE 【解析】为他企业提供债务担保属于或有事项，一旦该或有事项被未来事件证实而需履行付款义务时，就需要代为偿付担保债务。从代为偿付担保债务事件的性质来看，已不再具有不确定性，因而不属于或有事项。

二、或有事项基本特征

或有事项具有四个特征：

1. 或有事项是过去的交易或事项形成的一种状况。

2. 或有事项具有不确定性，这包含了两层涵义：

(1) 或有事项的结果是否发生具有不确定性。

(2) 或有事项的结果即使预料会发生，但具体发生的时间或发生的金额具有不确定性。比如，某企业因生产时排污治理不力对周围环境造成污染而被起诉，如无特殊情况，该企业很可能败诉。但是，在诉讼成立时，该企业因败诉将支出多少金额，或支出发生在何时，是难以确知的。

3. 或有事项的结果只能由未来事项的发生或不发生证实。

4. 影响或有事项结果的不确定因素不能由企业控制。

三、或有负债和或有资产

(一) 或有负债

1. 或有负债的定义

或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。由此可见，或有负债包括两类义务：一类是潜在义务，一类是特殊的现时义务。

或有事项作为潜在义务，其结果如何只能由未来不确定事项的发生或不发生来证实。

或有事项作为特殊的现时义务，其特殊之处在于：该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中，“不是很可能导致经济利益流出企业”指的是该现时义务导致经济利益流出企业的可能性小于或等于 50%。“金额不能可靠地计量”指的是该现时义务导致经济利益流出企业的金额难以预计。这一特殊性表明，作为现时义务的或有负债其结果是不确定的。

2. 负债与或有负债的关系

负债是过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。而或有负债则指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。

负债和或有负债的共同点在于：都是过去的交易或事项形成的义务，一旦履行该义务，就会导致经济利益流出企业。

负债和或有负债的区别在于：负债是现时义务，需要在会计报表内确认；或有负债是潜在义务或特定的现时义务，不能在会计报表内确认。所谓特定的现时义务，是指不完全符合负债确认条件的现时义务，不能确认的原因在于该项义务不是很可能导致经济利益流出企业，或该项义务的金额不能可靠地予以计量。

3. 或有负债和或有损失的关系

或有负债描述的是或有事项对企业财务状况的影响，而或有损失则是描述或有事项对企业经营成果的影响。传统意义上，或有负债和或有损失之间存在对应关系。但在或有事项准则中，或有负债与或有损失之间的这种对应关系被打破。首先，在或有事项准则中，或有负债的涵义与传统意义上的或有负债的涵义不同；其次，根据或有事项准则的规定，或有负债是不符合负债确认条件的，因而不能在表内确认。既然或有负债不再确认，对应于这些或有负债的或有损失，也就无所谓确认的问题了。但是，这并不意味着或有负债与或有损失不再具有联系，在表外，或有负债和未予确认的或有损失仍存在着一定的对应关系。

(二) 或有资产

1. 或有资产的定义

或有资产是指过去的交易或事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。或有资产具有以下特征：

- 一是或有资产由过去的交易或事项产生；
- 二是或有资产的结果具有不确定性。

2. 资产与或有资产的关系

资产是过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。而或有资产指过去的交易或事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

资产和或有资产的共同点在于：都是过去的交易或事项形成的资源，一旦企业拥有或者控制该资源，就会给企业带来经济利益。

资产和或有资产的区别是：资产是企业已经拥有或者控制的资源，或有资产只是企业潜在的资源，企业尚未拥有或控制它。

3. 或有资产与或有利得的关系

或有事项准则基本维持了传统意义上或有资产与或有利得之间存在的对应关系。但是，根据或有事项准则的规定，或有资产因为不符合资产定义而不能在资产负债表中予以确认。自然地，也就不再存在确认一项或有利得的同时确认一项或有资产的情况。

四、或有事项的确认条件

同时符合以下三个条件，或有事项才能确认为一项负债：

- 1. 该义务是企业承担的现时义务。
- 2. 该义务的履行很可能导致经济利益流出企业。
- 3. 该义务的金额能够可靠地计量。要对或有事项确认一项负债，相关现时义务的金额应能够可靠估计。

★历年考题分析

[2003年多选题] 下列有关或有事项的表述中，正确的有()。

- A. 或有事项的结果具有较大不确定性
- B. 或有负债应在资产负债表内予以确认
- C. 或有资产不应在资产负债表内予以确认
- D. 或有事项只会对企业的经营形成不利影响
- E. 或有事项产生的义务如符合负债确认条件应予确认

【答案】CE 【解析】或有事项的结果具有不确定性，但不一定是“较大的”不确定性。或有资产不应在资产负债表内予以确认，或有事项产生的义务如符合负债确认条件应予确认。

[2000年判断题] 对很可能发生的或有资产，如果该或有资产能够可靠地计量，则应在资产负债表日予以确认。()

【答案】× 【解析】对很可能发生的或有资产，如果该或有资产能够可靠地计量，不应在资产负债表日予以确认，但是需要披露。

五、或有事项可能性的判断及其相应的概率区间划分

对于或有事项的确认主要遵循谨慎性原则，一般情况下，其确认和披露的原则如下：

类型		可能性	对应的概率区间	处理原则	属性	
导致经济利益流入企业	确认预计负债而预期获得的补偿	基本确定	95% < P < 100%	确认，披露	资产	
		很可能	50% < P ≤ 95%	不确认，披露		
		可能	5% < P ≤ 50%	不确认，披露		
		极小可能	0 < P ≤ 5%	不确认，披露		
	潜在资产	基本确定	95% < P < 100%	不确认，披露	或有资产	
		很可能	50% < P ≤ 95%	不确认，披露		
		可能	5% < P ≤ 50%	不确认，不披露		
		极小可能	0 < P ≤ 5%	不确认，不披露		
导致经济利益流出企业	现时义务	金额能够可靠计量	基本确定	95% < P < 100%	确认，披露	预计负债
			很可能	50% < P ≤ 95%	确认，披露	
			可能	5% < P ≤ 50%	不确认，披露	
			极小可能	0 < P ≤ 5%	不确认，不披露（商业承兑汇票贴现、未决诉讼、未决仲裁、债务担保应披露）	
		金额不能够可靠计量	基本确定	95% < P < 100%	不确认，披露	或有负债
			很可能	50% < P ≤ 95%	不确认，披露	
			可能	5% < P ≤ 50%	不确认，披露	
			极小可能	0 < P ≤ 5%	不确认，不披露（商业承兑汇票贴现、未决诉讼、未决仲裁、债务担保应披露）	
	潜在义务	基本确定	95% < P < 100%	不确认，披露		
		很可能	50% < P ≤ 95%	不确认，披露		
		可能	5% < P ≤ 50%	不确认，披露		
		极小可能	0 < P ≤ 5%	不确认，不披露（商业承兑汇票贴现、未决诉讼、未决仲裁、债务担保应披露）		

§ 2 或有事项的计量

或有事项的计量主要涉及两个问题：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得的补偿的处理。

一、最佳估计数的确定

因或有事项而确认的负债的金额，应是清偿该负债所需支出的最佳估计数。其中，最佳估计数的确定要视所需支出是否存在金额范围而定。

1. 所需支出存在一个金额范围，最佳估计数应按该范围的上、下限金额的平均数确定。

2. 所需支出不存在一个金额范围，要区分两种情况：

(1) 或有事项涉及单个项目，按最可能发生金额确定。“涉及单个项目”是指或有事项涉及的项目只有一个（一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等）。

(2) 或有事项涉及多个项目，按各种可能发生金额及发生概率计算确定。“涉及多个项目”是指或有事项涉及的项目不止一个。

二、预期可获得的补偿的处理

如果清偿因或有事项而确认的负债所需支出，全部或部分预期由第三方或其他方补偿，则补偿金额只有在基本确定能收到时，才作为资产单独确认，且确认的补偿金额不应超过所确认负债的账面价值。

1. 可能获得补偿的情况通常有：(1) 发生交通事故等情况时，企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿；(2) 在某些索赔诉讼中，企业可以通过反诉的方式对索赔人或第三方另行提出赔偿要求；(3) 在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可以向被担保企业提出额外追偿要求。

2. 补偿金额“基本确定”能收到，是指预期从保险公司、索赔人、被担保企业等获得补偿的可能性大于95%但小于100%的情形。

3. 补偿金额的确认涉及两个问题，一是确认时间，二是确认金额。根据或有事项准则的规定，补偿金额只有在“基本确定”能收到时予以确认，确认的金额是基本确定能收到的金额。

4. 补偿金额应单独确认为资产。

5. 确认的补偿金额不应超过所确认的负债的账面价值。

★历年考题分析

[2001年计算及会计处理题] 甲股份有限公司（以下简称为“甲公司”）适用的所得税税率为33%，所得税采用应付税款法核算，假定不考虑纳税调整事项。该公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的10%提取法定公益金。甲公司20×2年度财务会计报告将于20×3年2月18日批准对外报出。甲公司发生的有关事项如下：

(1) 20×2年12月1日，甲公司因其产品质量问题对李某造成人身伤害，被李某提起诉讼，要求赔偿200万元。至12月31日，法院尚未作出判决。甲公司预计该项诉讼很可能败诉，赔偿金额估计在100~150万元之间，并且还需要支付诉讼费用2万元。考虑到公司已就该产品质量向保险公司投保，公司基本确定可从保险公司获得赔偿50万元，但尚未获得相关赔偿证明。

(2) 20×3年2月15日，法院判决甲公司向李某赔偿115万元，并负担诉讼费用2万元，甲公司和李某均不再上诉。

(3) 20×3年2月21日，甲公司从保险公司获得产品质量赔偿款50万元，并于当日用银行存款支付了对李某的赔偿款和诉讼费用。

要求：编制甲公司20×2年12月31日、20×3年2月15日和20×3年2月21日与诉讼事项有关的会计分录。

【答案】

(1) 20×2年12月31日

借：营业外支出——诉讼赔偿 [(100 + 150) ÷ 2]	125
管理费用——诉讼费用	2
贷：预计负债——未决诉讼	127
借：其他应收款——××保险公司	50
贷：营业外支出——诉讼赔偿	50

(2) 20×3年2月15日

借：预计负债——未决诉讼	127
贷：其他应付款——李某	115
——法院	2
以前年度损益调整	10

借：以前年度损益调整	3.3
------------	-----

贷：应交税金——应交所得税 (10 × 33%)	3.3
--------------------------	-----

借：以前年度损益调整	6.7
------------	-----

贷：利润分配——未分配利润	6.7
---------------	-----

借：利润分配——未分配利润	1.34
---------------	------

贷：盈余公积	1.34
--------	------

需要注意的是，如果甲公司所得税采用纳税影响会计法核算，则所得税影响数仍然通过“应交税金——应交所得税”科目核算，而不是通过“递延税款”科目核算。

(3) 20×3年2月21日

借：银行存款	50
--------	----

贷：其他应收款——××保险公司	50
借：其他应付款——李某	115
——法院	2
贷：银行存款	117

§ 3 或有事项的披露

一、预计负债的披露

(一) 因或有事项确认的负债应在资产负债表中单列项目反映，并在会计报表附注中作相应披露。

(二) 在对或有事项确认负债有关的支出或费用，扣除确认的补偿金额后，在利润表中不应单列项目反映，而应与其他费用或支出项目（如“营业费用”、“管理费用”、“营业外支出”等）合并反映。

二、或有负债的披露

(一) 或有负债披露原则

极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不予披露；但是，对某些经常发生或对企业的财务状况和经营成果有较大影响的或有负债，即使其导致经济利益流出企业的可能性极小，也应予以披露，以确保会计信息使用者获得足够充分和详细的信息。这些或有负债包括：已贴现商业承兑汇票形成的或有负债、未决诉讼、仲裁形成的或有负债以及为其他单位提供债务担保形成的或有负债。

或有事项准则要求企业在会计报表附注中披露如下或有负债：(1) 已贴现商业承兑汇票形成的或有负债；(2) 未决诉讼、仲裁形成的或有负债；(3) 为其他单位提供债务担保形成的或有负债；(4) 其他或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）。

需要注意的是，在涉及未决诉讼和仲裁的情况下，如果按或有事项准则的要求披露全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响，则企业无需披露这些信息，但至少应披露未决诉讼、仲裁的形成原因。

(二) 或有负债披露内容

或有负债披露的内容包括：(1) 或有负债形成的原因；(2) 或有负债预计产生的财务影响（如无法预计，应说明理由）；(3) 获得补偿的可能性。

★历年考题分析

[2002年多选题] 下列有关或有事项披露内容的表述中，正确的有()。

- A. 因或有事项而确认的负债应在资产负债表中单列项目反映
- B. 因或有事项很可能获得的补偿应在资产负债表中单列项目反映
- C. 已贴现商业承兑汇票形成的或有负债无论其金额大小均应披露
- D. 当未决诉讼的披露将对企业造成重大不利影响时，可以只披露其形成的原因

【答案】ACD 【解析】因或有事项而确认的负债在资产负债表中单设“预计负债”反映；很可能获得的补偿不确认为资产，基本确定获得的补偿可单独确认为资产；已贴现商业承兑汇票形成的或有负债、未决诉讼、仲裁形成的或有负债以及为其他单位提供债务担保的或有负债无论其金额大小均应披露；当未决诉讼的披露将对企业造成重大不利影响时，可以只披露其形成的原因。

三、或有资产的披露

(一) 或有资产披露原则

从稳健的角度考虑，或有资产一般不应在会计报表附注中披露；但当或有资产很可能会给企业带来经济利益时，则应在会计报表附注中披露。

(二) 或有资产披露内容

或有资产披露内容包括：(1) 或有资产的形成原因；(2) 预期对企业产生的财务影响。在进行或有资产披露时，企业应特别谨慎，不能让会计信息使用者误以为所披露的或有资产肯定会实现。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 通常认为，某项经济业务“很可能”发生，意味着发生的概率()。
 - A. 大于50%但小于或等于95%
 - B. 大于或等于50%但小于或等于95%
 - C. 大于或等于95%但小于或等于99%
 - D. 大于95%但小于或等于99%
2. 甲股份公司因销售商品取得一张金额为3 000万元、到期日为2004年4月30日的商业承兑汇票，

2004年1月3日因急需资金，甲公司将所持未到期票据向开户银行申请贴现，贴现银行同意了甲公司的申请并办理有关手续，将贴现净收入划入甲公司账户。该项贴现金额巨大，但预计未来经济利益流出企业的可能性很小，针对此业务，甲公司正确的会计处理是()。

- A. 确认预计负债3 000万元，同时登记“营业外支出”3 000万元
- B. 确认预计负债3 000万元，同时登记“以前年度损益调整”3 000万元
- C. 作为2003年度资产负债表日后非调整事项在报表附注中予以披露
- D. 既不需要确认也不需要披露

3. 甲公司于12月15日收到法院通知，被告知乙公司状告甲公司侵权，要求甲公司赔偿200万元，至年末未结案。甲公司在年末编制会计报表时，根据法律诉讼的进展情况以及专业人士的意见，认为对原告进行赔偿150万元的可能性为60%，赔偿100万元的可能性为40%，为此，甲公司应在年末进行的会计处理是()。

- A. 确认预计负债150万元
- B. 确认预计负债100万元
- C. 确认预计负债130万元
- D. 确认预计负债200万元

4. 甲公司于12月20日收到法院通知，被告知乙公司状告甲公司侵权，要求甲公司赔偿100万元，至年末未结案。甲公司应诉中发现丙公司应承担连带责任对甲公司做出赔偿。企业在年末编制会计报表时，根据法律诉讼的进展情况以及专业人士的意见，认为对原告进行赔偿的可能性在50%以上，最有可能发生的赔偿金额为50万元，从第三方得到补偿基本上可以确定，最有可能获得的补偿金额为30万元，为此，甲公司应在年末进行的会计处理的分录是()。

- A. 借：营业外支出——诉讼赔偿 500 000
贷：预计负债——未决诉讼 500 000
- B. 借：营业外支出——诉讼赔偿 500 000
贷：预计负债——未决诉讼 500 000
借：其他应收款 300 000
贷：营业外支出——诉讼赔偿 300 000
- C. 借：营业外支出——诉讼赔偿 200 000
贷：预计负债 200 000
- D. 借：管理费用——诉讼赔偿 200 000
贷：或有负债 200 000

5. 甲企业2002年度财务报告批准报出日是2003年4月30日。甲企业2002年12月31日前因未履行合同被乙企业起诉，甲企业已预计了10万元的损失，2003年1月20日法院判决甲企业需偿付乙企业经济损失18万元，甲企业不再上诉并执行。以下甲企业在2003年1月20日确认损失正确的是()。

- A. 确认“营业外支出”8万元
- B. 确认“管理费用”8万元
- C. 确认“以前年度损益调整”8万元
- D. 确认“以前年度损益调整”18万元

二、多项选择题

1. 企业在拥有反诉或向第三者索赔权利的情况下，对符合确认条件的或有义务正确的处理有()。

- A. 不做确认，在报表附注中披露
- B. 扣除索赔或反诉可能取得的金额后预计为一项负债
- C. 不得扣除索赔或反诉可能取得的金额，将与或有事项有关的义务确认为一项负债
- D. 索赔或反诉可能取得的金额在基本确定能够收到时作为资产单独确认
- E. 不做处理，等待反诉或向第三者索赔金额的确定

2. 对或有事项的处理，应遵循谨慎性原则，因此，下列正确的处理有()。

- A. 对于与或有事项有关的义务或资产分别确认入账
- B. 对于与或有事项有关的义务，应当分不同情况确认或披露
- C. 对于因或有事项形成的潜在资产，应当分不同情况确认或披露
- D. 对于因或有事项形成的潜在资产，不能加以确认，一般也不加以披露，除非该或有事项很可能导致未来经济利益流入企业

E. 对于与或有事项有关的义务如果符合确认条件，应作为负债处理

3. 是否对与或有事项有关的义务加以确认，应同时考虑的标准有()。

- A. 该项义务为企业承担的现时义务

- B. 该项义务为企业承担的未来义务
- C. 该项义务的了结很可能导致经济利益流出企业
- D. 该项义务的了结有可能导致经济利益流出企业
- E. 该项义务的金额能够可靠地计量

4. 甲企业因或有事项很可能赔偿 A 公司 60 万元，同时，因该或有事项，甲企业基本确定可以从 B 公司获得 40 万元的补偿金，甲企业正确的会计处理有()。

- A. 登记“营业外支出”和“预计负债”60 万元
- B. 登记“其他应收款”和“营业外收入”40 万元
- C. 登记“营业外支出”和“预计负债”20 万元
- D. 登记“营业外支出”20 万元，“其他应收款”40 万元和“预计负债”60 万元
- E. 登记“营业外支出”60 万元，“营业外收入”40 万元和“预计负债”20 万元

5. 在理解或有事项的确认真标准时，通常将“可能性”划分的层次有()。

- A. 确定和完全不可能
- B. 基本确定
- C. 很可能
- D. 可能
- E. 极小可能

三、计算及会计处理题

1. 甲公司对售出产品提供两年的保修，甲公司本期销售 200 万元 A 产品给乙公司，根据以往经验，甲公司销售 A 产品发生局部质量问题导致的保修费用为销售 A 产品收入的 1% 至 1.4% 之间；甲公司销售 150 万元 B 产品给丙公司，甲公司销售的 B 产品可能发生保修费用为销售 B 产品收入的 2% 至 2.2% 之间；甲公司同时销售 15 万元新产品 C 给丙公司，销售合同规定丙公司试用 3 个月，达不到要求可以退货，期末试用期未届满。甲公司期初保修费用的账面余额是 1.24 万元，本期已发生保修费用 1.86 万元，要求：

- (1) 计算甲公司本期销售收入；
- (2) 计算甲公司期末保修费用账户余额。

2. 甲企业为工业生产企业，假定甲企业从 2000 年起生产和销售 A、B 两种产品。并建立为售出产品提供售后免费维修的服务体系。

(1) 企业为 A 产品的质量保证金所确认的预计负债在 2001 年年初账面余额为 30 万元，A 产品的质量保证金期限为 3 年。该企业对售出的 A 产品可能发生的维修费用按照 A 产品销售收入的 1.5% ~ 2.5% 预计。甲企业 2001 年 A 产品的销售收入及发生的维修费用资料如下：

单位：万元

项目	第一季度	第二季度	第三季度	第四季度
A 产品销售收入	1 000	800	1 200	600
发生的维修费用	15	10	30	20
其中：原材料成本	10	8	10	15
人工成本	5	2	5	5
用银行存款支付的其他支出			15	

(2) 甲企业为 B 产品质量保证金所确认的预计负债在 2001 年年初账面余额为 8 万元，B 产品已于 2001 年 3 月 31 日停止生产，B 产品的售后质量保证截止日期为 2001 年 12 月 31 日。甲企业库存的 B 产品已全部售出。2001 年第四季度发生的 B 产品维修费用为 5 万元（均为人工成本），其他各季度均未发生费用。

要求：

- ① 计算对 A 产品 2001 年年末应确认的预计负债；
- ② 编制对 A 产品 2001 年年末确认预计负债相关的会计分录（假定按年编制会计分录）；
- ③ 编制 A 产品 2001 年发生的售出产品维修费用相关的会计分录（假定按年编制会计分录）；
- ④ 编制 B 产品 2001 年与预计负债相关的会计分录（假定按年编制会计分录）；
- ⑤ 计算甲企业 2001 年 12 月 31 日预计负债的账面余额（注明借方或贷方）。

3. B 公司委托某银行向 C 公司贷款 1 000 万元，期限 2 年。由于经营困难的原因，C 公司无力偿还 B 公司款项，为此，B 公司依法向法院起诉 C 公司。2002 年 12 月 10 日，法院一审判决 B 公司胜诉，责成 C 公司向 B 公司偿付贷款本金和利息 1 100 万元，并支付罚息 20 万元，承担诉讼费用 5 万元，合计 1 125 万元。由于资金不足等原因，C 公司未能履行判决，至 2002 年 12 月 31 日，B 公司也未采取进一步措施。要求：分别

说明 B、C 公司对此事项如何处理，需要确认和披露的，写出分录和简单披露；不需要确认的，只作简单披露。

4. A 污水处理场因污水处理未达标排放，对周围居民造成损害，为此，2000 年 10 月 20 日，周围居民向法院提起诉讼，要求赔偿其损失 500 万元，直到 2000 年 12 月 31 日，该诉讼尚未判决。A 污水处理场认为，污水没有达到合格标准就排放的原因是由于上游 B 化工厂短时间内大量向 A 污水处理场排污，导致 A 无法处理，A 污水处理场认为，上游 B 化工厂要承担连带责任，对 A 给予赔偿。A 污水处理场在年度编制会计报表时，根据诉讼进展情况和律师意见，认为对原告赔偿的可能性在 50% 以上，赔偿金额很可能在 200 万~300 万元之间，同时也有可能从 B 化工厂得到 100 万元补偿。要求对或有事项作出确认、披露，如不能确认、披露说明原因。包括：

- (1) A 污水处理场对支付原告赔偿的处理；
- (2) A 污水处理场对获得 B 化工厂赔偿的处理。

5. 甲股份公司于 2003 年涉及的一项诉讼案，截至 2003 年 12 月 31 日法院尚未判决，由于案情较为复杂，甲公司无法估计胜败诉的可能性。2004 年 2 月 28 日，法院一审判决甲公司败诉，需要向胜诉方支付赔偿款 200 万元。甲公司不服判决上诉至二审法院，到 2004 年 4 月 30 日甲公司 2003 年度财务报告报出时尚未取得终审判决。甲公司估计二审仍然很可能败诉，估计赔偿金额在 160 万元至 200 万元之间。2004 年 6 月 20 日法院终审维持原判要求甲公司赔偿 200 万元，甲公司已经执行，假设甲公司采用纳税影响会计法处理所得税问题，截至 2004 年 6 月 30 日其累计会计利润 1 000 万元，无其他纳税调整，要求：

- (1) 做出甲公司 2003 年末及 2004 年上述各业务的会计处理；
- (2) 写出甲公司 2004 年半年度中期所得税的会计处理。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A
2. 【答案】C 【解析】票据贴现作为或有负债，即使预计未来经济利益流出企业的可能性很小也需要披露，因为该贴现金额巨大，所以要作为资产负债表日后非调整事项处理。
3. 【答案】A 【解析】按照“或有事项”准则确认的负债，其金额应该是清偿该负债所需支出的最佳估计数，如果或有事项仅涉及单个项目，最佳估计数按照可能发生的金额确定，即本事件按照最可能发生的概率确认。

4. 【答案】B
5. 【答案】C

二、多项选择题

1. 【答案】CD
2. 【答案】BDE
3. 【答案】ACE
4. 【答案】AB
5. 【答案】BCDE

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 甲公司本期销售收入 = 200 + 150 = 350 (万元)

因甲公司销售 C 产品期末试用期未届满，不能确认其收入。

(2) A 产品预计保修费用：200 × (1% + 1.4%) / 2 = 2.4 (万元)

B 产品预计保修费用：150 × (2% + 2.2%) / 2 = 3.15 (万元)

甲公司期末保修费用账户余额 = 1.24 + 2.4 + 3.15 - 1.86 = 4.93 (万元)

2. 【答案】

(1) 计算对 A 产品 2001 年年末应确认的预计负债：

A 产品 2001 年年末应确认的预计负债 = (1 000 + 800 + 1 200 + 600) × 2% = 72 (万元)

(2) 编制对 A 产品 2001 年年末确认预计负债相关的会计分录 (假定按年编制会计分录)：

借：营业费用 720 000
贷：预计负债 720 000

(3) 编制 A 产品 2001 年发生的售出产品维修费用相关的会计分录 (假定按年编制会计分录)：

借：预计负债 750 000
贷：原材料 430 000

应付工资	170 000
银行存款	150 000

(4) 编制 B 产品 2001 年与预计负债相关的会计分录 (假定按年编制会计分录):

借: 预计负债	50 000
贷: 应付工资	50 000
借: 预计负债	30 000
贷: 营业费用	30 000

(5) 计算 2001 年 12 月 31 日预计负债的账面余额:

预计负债贷方余额 = 30 + 72 - 75 + 8 - 5 - 3 = 27 (万元)

3. 【答案】

(1) B 公司披露还款和或有资产事项: 本公司委托银行向 C 公司贷款 1 000 万元, C 公司逾期未还。为此, 本公司依法起诉。经一审判决本公司胜诉, 要求 C 公司偿还本公司贷款 1 100 万元, 并支付罚金 20 万元, 承担诉讼费 5 万元。直至 2002 年 12 月 31 日, C 公司未履行判决。

(2) C 公司分录:

借: 管理费用——诉讼费	50 000
营业外支出——罚息	200 000
贷: 预计负债——未决诉讼	250 000

C 公司披露还款和预计负债事项: 由于本公司借款逾期未还, 被 B 公司提起诉讼。一审判决本公司败诉。责成本公司向 B 公司偿付贷款本金利息 1 100 万元, 并支付罚金 20 万元, 承担诉讼费 5 万元。直至 2002 年 12 月 31 日, 本公司尚未履行判决。

【解析】B 公司胜诉, 将很可能从 C 公司收回贷款本金利息罚息等 1 125 万元, 但是由于 C 公司本身经营困难, 能否收回上述款项存在较大不确定性, 基于稳健原则考虑, B 公司不能在 2002 年 12 月 31 日将其确认为一项资产, 只能将很可能获得这笔款项作为或有资产披露。C 公司败诉, 履行这项义务很可能导致经济利益流出, 且现实义务的金额能够可靠计量, 所以 C 公司应将其确认为一项负债。

4. 【答案】

(1) A 污水处理场对支付原告赔偿的处理:

① 确认预计负债的会计分录:

借: 营业外支出——诉讼赔偿	2 500 000
贷: 预计负债——未决诉讼	2 500 000

② 披露:

预计负债

本场因污水处理未达标准排放, 对周围居民造成损害, 被要求赔偿 500 万元, 故在 2000 年 12 月 31 日确认一项负债 250 万元, 此案正在审理中。

(2) A 污水处理场对获得 B 化工厂赔偿的处理:

① A 污水处理场 2000 年 12 月 31 日对可能获得 B 化工厂赔偿不做任何处理。

② 原因: 或有事项准则规定, 如果清偿因或有事项而确认的负债所需支出的全部或部分预期由第三方或其他方补偿, 则补偿金额只能在基本确定收到时, 作为资产单独确认, “基本确定” 收到, 就是指收到补偿的可能性大于 95% 但是小于 100%。因此, A 污水处理场 2000 年 12 月 31 日对可能获得 B 化工厂赔偿不应做确认。

5. 【答案】

(1) 甲公司 2003 年末及 2004 年上述各业务的会计处理:

2003 年 12 月 31 日无会计处理。

2004 年 2 月 28 日:

借: 以前年度损益调整 (2003 年营业外支出)	180
贷: 预计负债	180
借: 递延税款 (180 × 33%)	59.4
贷: 以前年度损益调整 (2003 年所得税)	59.4
借: 利润分配 (未分配利润) (180 - 59.4)	120.6
贷: 以前年度损益调整	120.6

2004年6月20日：

借：预计负债	180
营业外支出	20
贷：其他应付款	200

(2) 2004年6月30日所得税处理：

借：所得税	330
贷：递延税款	59.4
应交税金——所得税 [(1 000 - 180) × 33%]	270.6

第十五章 租赁

内容框架

1. 主要内容

- 有关概念
- 判断租赁类型
- 经营租赁的会计处理
- 融资租赁的会计处理
- 售后租回交易的会计处理

2. 教材变化

与 2004 年教材相比, 本章内容无变化。

复习提示

本章节内容是 CPA 考试所要求掌握的内容之一, 其中会计实务中多以租赁资产的计价作为考试命题的一个主要内容, 2002 年、2003 年、2004 年各考一道客观题。2001 年的具体准则对“租赁”业务作了规范, 主要体现为租赁性质的判断、经营性租赁的会计处理、融资租赁的会计处理、售后租回交易的会计处理。

本章重难点: 与租赁有关的概念、租赁的分类及其标准、经营租赁的会计处理、融资租赁的会计处理、售后租回交易的会计处理。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及 会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年			1	2							1	2
2003 年	1	1									1	1
2002 年	1	1									1	1
2001 年												
2000 年												

重难点详解与历年考题分析

本章的内容包括租赁的概念、租赁分类的原则和具体标准、承租人融资租赁和经营租赁业务的会计处理、出租人融资租赁和经营租赁业务的会计处理、售后租回交易的会计处理等。由于租赁业务不是我国企业的普遍业务, 特别是涉及出租方的考题不一定具有很普遍的意义, 所以通过本章的学习, 要求大家要着重掌握融资租赁业务中承租方资产入账价值的确认、负债入账价值的确认、未确认融资费用的分摊、出租方在租赁开始日的会计处理, 以及售后租回交易中未实现售后租回交易损益的分配等。

§ 1 租赁概述

一、租赁的相关定义

(一) 租赁

租赁是指在约定的期间内, 出租人将资产使用权让与承租人以获取租金的协议。

它具有三个特征：(1) 转移资产使用权，使其有别于不转让资产使用权的服务性合同；(2) 不转移资产所有权，使其有别于资产购置；(3) 转移是有偿的，对于承租方而言需要支付租金，对于出租方而言需要收取租金。

★历年考题分析

[2004年多选题] 下列关于出租人对融资租赁会计处理的表述中，正确的有()。

- A. 发生的初始直接费用，应直接计入当期损益
- B. 实际收到的或有租金，应计入当期营业外收入
- C. 有确凿证据表明应收融资租赁款将无法收回时，应按应收融资租赁款余额全额计提坏账准备
- D. 逾期一个租金支付期尚未收到租金时，应停止确认融资收入，并将已确认的融资收入予以冲回
- E. 当有确凿证据表明未担保余值已经减少，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

【答案】ADE 【解析】选项 B 或有租金应当在实际发生时确认为当期费用而不计入当期营业外收入；选项 C 有确凿证据表明应收融资租赁款将无法收回时，应根据应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额部分（在金额上等于本金）合理计提坏账准备，而不是对应收融资租赁款全额计提。

(二) 资产余值、担保余值和未担保余值

(1) 资产余值，是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

(2) 担保余值，就承租人而言，是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人，但在财务上有能力担保的第三方担保的资产余值。

(3) 未担保余值，指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。

(4) 对于出租人而言，资产余值、担保余值和未担保余值的关系是：

资产余值 = 担保余值 + 未担保余值

担保余值 = 承租人的担保余值 + 承租人或与其有关的第三方的担保余值 + 独立于承租人和出租人，但在财务上有能力担保的第三方的担保余值

相应地，在上述公式中会产生四种情形：(1) 有关方面对资产余值全额进行担保，此时有担保余值，无未担保余值；(2) 有关方面对资产余值部分进行担保，此时有担保余值，有未担保余值；(3) 没有任何人对资产余值进行担保，此时无担保余值，有未担保余值；(4) 资产余值为 0，无需任何人进行担保，此时无担保余值，无未担保余值。

(三) 最低租赁付款额

最低租赁付款额是针对承租人而言的，是指在租赁期内，承租人应支付或可能被要求支付的各种款项（不包括或有租金和履约成本），加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。这里“最低”的概念是相对于或有租金和履约成本而言的，最低租赁付款额是承租人应付的最小金额，即为最小负债。

最低租赁付款额的计算，主要根据租赁合同是否规定承租人享有优惠购买选择权而定。在租赁业务中，有时租赁资产性质特殊，不作改制，只有承租人才能使用；有时租赁期占租赁资产尚可使用年限的大部分，此时，出租人在租赁期满收回资产并无更大用途，于是在租赁合同中往往会订立有关优惠购买选择权条款，以促使承租人留购租赁资产。所谓优惠购买选择权，是指所订立的购价预计将远低于行使这种选择权时租赁资产的公允价值，“远低于”在实务中一般可按照低于 5%（含 5%）来掌握，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。

1. 租赁合同没有规定优惠购买选择权。

此时出租人有可能会要求承租人或与其有关第三方对租赁资产的余值进行担保，“承租人或与其有关第三方担保的资产余值”则成为承租人可能被要求支付的款项，构成最低租赁付款额的组成内容：

最低租赁付款额 = 每期支付的租金 + 承租人或与其有关第三方未能续租或展期而支付的款项 + 担保的资产余值

2. 租赁合同规定有优惠购买选择权。

由于在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，所以一般情况下出租人就无需再要求承租人或与其有关第三方对租赁资产的余值进行担保，此时“行使优惠购买选择权而支付的款项”则成为承租人可能被要求支付的款项，构成最低租赁付款额的组成内容：

最低租赁付款额 = 每期支付的租金 + 行使优惠购买选择权而支付的款项

（四）最低租赁收款额

最低租赁收款额是针对出租人而言的，是指最低租赁付款额加上与承租人和出租人均无关，但在财务上有能力担保的第三方对出租人担保的资产余值。这里“最低”的概念是相对于或有租金和履约成本而言的，最低租赁收款额是出租人应收的最小金额，即为最小债权。

最低租赁收款额 = 最低租赁付款额 + 与承租人和出租人均无关，但在财务上有能力担保的第三方对出租人担保的资产余值

（五）或有租金

或有租金是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售百分比、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。

（六）履约成本

履约成本是指在租赁期内为租赁资产支付的各种使用成本，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。

二、租赁的分类

（一）租赁分类的原则

（1）承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁，所有权最终可能转移，也可能不转移；经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。不同的分类决定了企业针对租赁业务应采取不同的会计处理方法。

（2）承租人和出租人均应在租赁开始日对租赁进行分类。租赁开始日是指起租日，但在售后租回交易下则指买主向卖主支付第一笔款项之日。

（3）原则上，承租人和出租人对同一项租赁所认定的类型应当一致，从而避免一项资产在承租人和出租人双方作重复反映，但是，当存在独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方对出租人的资产余值提供了担保时，有可能导致一项租赁在双方归为不同类型。因为，判断融资租赁的具体标准中有一条，对承租人而言，最低租赁付款额的现值大于等于租赁资产原账面价值的90%；对于出租人而言，最低租赁收款额的现值大于等于租赁资产原账面价值的90%。由于“最低租赁收款额 = 最低租赁付款额 + 与承租人和出租人均无关、但在财务上有能力担保的第三方的担保余值”，当存在独立于承租人和出租人，但在财务上有能力担保的第三方对出租人的资产余值提供了担保时，最低租赁收款额和最低租赁付款额不相等，两者的现值也不相等，根据上述计算，会出现“出租方大于等于90%、承租方小于90%”的情况，从而导致双方将该项租赁归为不同类型。

（4）承租人和出租人在租赁期内改变了合同条款（续租除外），由此而改变了原来对租赁的分类，承租人和出租人应根据修订后的租赁合同重新对租赁进行分类，但是，发生租赁资产使用年限或担保余值改变、承租人违约等事项时，不应再对租赁重新分类。

（二）租赁的分类标准

满足以下一条或数条标准的租赁，应认定为融资租赁：

（1）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。如果在租赁合同中已经约定，或者根据其他条件在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有权转移给承租人，那么该项租赁应当认定为融资租赁。

（2）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计将远低于（低于5%，含5%）行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。

（3）租赁期占租赁资产尚可使用年限的大部分（75%，含75%）。如果租赁资产在开始租赁前已使用年限超过该资产全新时可使用年限大部分（75%），本标准不适用。

（4）就承租人而言，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原账面价值（90%，含90%）；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原账面价值（90%，含90%）。这条标准分别承租人和出租人，从租赁开始日最低租赁付款额现值或最低租赁收款额现值占租赁资产原账面价值的比例来判断租赁的类型。如果租赁资产在开始租赁前已使用年限超过该资产全新时可使用年限大部分（75%），本标准不适用。

（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。这条标准是指租赁资产是出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有专购、专用性质。这些租赁资产如果不作较大的重新改制，其他企业通常难以使用。这种情况下，该项租赁也应当认定为融资租赁。

§ 2 经营租赁的会计处理

一、承租人对经营租赁的会计处理

(一) 租金的会计处理

在经营租赁下，租赁资产的风险通常没有转移给承租人，履约成本一般由出租人负担，因此，承租人不必将租赁资产资本化，只需将支付或应付的租金按一定的方法确认为费用。

在一般情况下，采用直线法将承租人支付的经营租赁租金确认为费用较为合理，但在某些特殊情况下，则应采用比直线法更系统、合理的方法，比如根据租赁资产的使用量来确认租金费用。

在某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承租人某些费用等。在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期扣除免租期后的期间内进行分摊；在出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分摊。

1. 支付租金时：

借：长期待摊费用

贷：银行存款

2. 分期摊销租金时：

借：营业费用、管理费用

贷：长期待摊费用

(二) 初始直接费用的会计处理

对于承租人在经营租赁中发生的初始直接费用，应确认为当期费用。

借：管理费用等

贷：银行存款

(三) 或有租金的会计处理

在经营租赁情况下，承租人对或有租金的处理与在融资租赁情况下相同，即在实际发生时确认为当期费用。

借：财务费用、营业费用

贷：银行存款

(四) 相关会计信息的披露

承租人应在财务报告中披露与重大的经营租赁有关的事项，主要包括：(1) 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额；(2) 以后年度将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额总额。

★历年考题分析

[2003年单选题] 甲公司于2002年1月1日采用经营租赁方式从乙公司租入机器设备一台，租期为4年，设备价值为200万元，预计使用年限为12年。租赁合同规定：第1年免租金，第2年至第4年的租金分别为36万元、34万元、26万元；第2年至第4年的租金于每年年初支付。2002年甲公司应就此项租赁确认的租金费用为()万元。

A. 0

B. 24

C. 32

D. 50

【答案】B 【解析】 $(36 + 34 + 26) \div 4 = 24$ (万元)

二、出租人对经营租赁的会计处理

(一) 经营租赁资产在会计报表中的处理

出租人应当按照资产的性质，将用做经营租赁的资产包括在资产负债表上的相关项目内。这一规定是指，在经营租赁情况下，与资产所有权有关的主要风险和报酬仍然留在出租人一方，因此出租人应当作为自身拥有的资产在资产负债表中列示。如果出租资产属于固定资产，则列在资产负债表固定资产项下；如果出租资产属于流动资产，则列在资产负债表有关流动资产项下。

(二) 租金的会计处理

经营租赁的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为收入；如果其他方法更合理，也可以采用其他方法。在一般情况下，出租人应采用直线法将租金在租赁期内确认为收入，但在某些特殊情况下，则应采用比直线法更系统、合理的方法，如根据租赁资产的使用量来确认租金收入的方法。

在某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承租人某些费用等。在出租人提

供了免租期的情况下，应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期减去免租期后的期间内进行分配；在出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分配。

1. 出租人是专业从事租赁业务的企业

(1) 收到租金时

借：银行存款

贷：应收经营租赁款

(2) 分期确认租金收入时

借：应收经营租赁款

贷：主营业务收入——租金收入

2. 出租人是非专业从事租赁业务的企业

(1) 收到租金时

借：银行存款

贷：其他应收款

(2) 分期确认租金收入时

借：其他应收款

贷：其他业务收入——经营租赁收入

(三) 初始直接费用的会计处理

出租人发生的初始直接费用，应当确认为当期费用。

借：管理费用

贷：银行存款

(四) 租赁资产折旧的计提

对于经营租赁资产中的固定资产，应当采用出租人对类似应折旧资产通常所采用的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当采用合理的方法进行摊销。

(五) 或有租金的会计处理

在经营租赁情况下，出租人对或有租金的处理与在融资租赁情况下相同，即在实际发生时确认为当期收益。

借：应收账款（其他应收款、银行存款）

贷：主营业务收入——租金收入（其他业务收入——经营租赁收入）

(六) 相关会计信息的披露

出租人应在财务报告中披露每类租出资产在资产负债表日的账面价值。如果租出资产已经计提折旧，或发生了减值等情况，应披露原价扣除已计提的折旧或已确认的减值后的净值。如果租出资产已进行了摊销，则应披露其摊余价值。

§ 3 融资租赁的会计处理

一、承租人对融资租赁的会计处理

(一) 租赁资产资本化及其金额的确定

(1) 融资租入资产总额大于资产总额的 30%，按租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值。

借：固定资产——融资租入固定资产（租赁资产原账面价值与最低租赁付款额现值两者中较低者）

未确认融资费用（差额）

贷：长期应付款——应付融资租赁款（最低租赁付款额）

承租人在计算最低租赁付款额的现值时，必须合理选择折现率。折现率的选择是有顺序的：如果知悉出租人的租赁内含利率，应首选出租人的租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法取得，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。如果是从国外取得的融资租赁，此时应采用与租赁期相同期限的国外贷款利率作为折现率。

出租人租赁内含利率的确定：租赁内含利率是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产原账面价值的折现率，而最低租赁收款额等于承租人最低租赁付款额与第三方（指与承租人和出租人均无关，但在财务上有能力担保的第三方）对出租人担保的资产余值之和。如果设租

赁内含利率为 r ，则有：

$$\text{每期租金} \times PA(n, i) + \text{其他款项} \times PV(n, i) + \frac{\text{第三方担保余值}}{\text{担保余值}} \times PV(n, i) + \frac{\text{未担保余值}}{\text{担保余值}} \times PV(n, i) = \frac{\text{租赁资产原账面价值}}{\text{担保余值}}$$

根据以上等式，可在多次测试的基础上，用插值法计算出租赁内含利率。

最低租赁付款额的现值的确定：一般情况下，每期的租金是相同的，所以租金的现值可以按年金现值计算，其他款项的现值应按复利现值计算，其计算公式如下：

$$\text{最低租赁付款额的现值} = \text{每期租金} \times PA(n, i) + \text{其他款项} \times PV(n, i)$$

(2) 融资租入资产总额等于或小于资产总额的 30%，可按租赁资产原账面价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，也可按最低租赁付款额作为租入资产的入账价值。

借：固定资产——融资租入固定资产（最低租赁付款额）

贷：长期应付款——应付融资租赁款（最低租赁付款额）

(二) 初始直接费用

初始直接费用包括印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等，在发生时确认为当期费用。

借：管理费用

贷：银行存款

(三) 未确认融资费用分摊

在融资租赁情况下，承租人向出租人支付的租金中，包含了本金和利息两部分，承租人应在租赁期内将未确认的融资费用按一定的方法确认为当期融资费用。需要注意的是，根据《会计准则——借款费用》，可予资本化的借款费用的范围不包括融资租入固定资产时的融资费用，因此，即便融资租入的固定资产尚未达到预定可使用状态，分摊未确认融资费用时也不能资本化，即不应记入“在建工程”科目。各期分摊未确认融资费用时，应借记“财务费用”科目，贷记“未确认融资费用”科目。

在分摊未确认的融资费用时，承租人可以采用实际利率法，也可以采用直线法、年数总和法等。在采用实际利率法的情况下，根据租赁开始日租赁资产的入账价值基础不同，融资费用分摊率的选择也不同。未确认融资费用的分摊具体分为下列几种情况：

第一种情况，租赁资产以最低租赁付款额的现值为入账价值，应以折现率作为分摊率。

(1) 如果计算最低租赁付款额的现值是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) 如果计算最低租赁付款额的现值是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。

第二种情况，租赁资产以租赁资产原账面价值为入账价值，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。其原因是：租赁资产以其原账面价值入账，说明在租赁开始日，按出租人的租赁内含利率或者租赁合同规定的利率作为折现率计算的最低租赁付款额的现值大于租赁资产原账面价值，而未确认融资费用是最低租赁付款额与租赁资产入账价值的差额，所以，如果以出租人的租赁内含利率或者租赁合同规定的利率作为分摊率，会导致租赁期届满时，未确认融资费用不能摊销完毕。因此，应重新计算融资费用分摊率。

(1) 如果不存在承租人或与其有关的第三方担保余值和优惠购买选择权，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零。

(2) 如果不存在承租人或与其有关的第三方担保余值，但存在优惠购买选择权，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。

(3) 如果存在承租人或与其有关的第三方担保余值或由于在租赁期届满时没有续租而出现支付款项的情况，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款项。

每期支付租金时：

借：长期应付款——应付融资租赁款（每期支付的租金）

贷：银行存款

分期摊销未确认融资费用：

借：财务费用（当期应分摊的未确认融资费用）

贷：未确认融资费用

（四）租赁资产折旧的计提

承租人对融资租入的固定资产计提折旧，主要应解决两个问题：一是折旧政策，二是折旧期间。

1. 折旧政策

计提租赁资产折旧时，承租人应采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策。同自有应折旧资产一样，租赁资产的折旧方法一般有直线法（即年限平均法）、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。

（1）承租人或与其有关第三方提供担保余值的

折旧总额 = 融资租入固定资产入账价值 - 担保余值 + 预计清理费用

（2）承租人或与其有关第三方未提供担保余值的

折旧总额 = 融资租入固定资产入账价值 - 预计残值 + 预计清理费用

2. 折旧期间

能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

（五）履约成本

履约成本包括技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等，承租人可根据其内容递延分摊计入各期费用或直接计入当期费用。

借：长期待摊费用（预提费用、制造费用、管理费用）

贷：银行存款

（六）或有租金

由于或有租金的金额不固定，无法采用系统合理的方法对其进行分摊，因此在实际发生时，根据权责发生制原则要求，确认为当期费用。

1. 或有租金以销售百分比、使用量为计算依据的

借：营业费用

贷：银行存款

2. 或有租金以物价指数为计算依据的

借：财务费用

贷：银行存款

（七）租赁期届满

租赁期届满时，承租人通常对租赁资产的处理有三种情况：返还租赁资产、优惠续租租赁资产和留购租赁资产。

1. 返还租赁资产

（1）如果存在承租人或与其有关第三方的担保余值，则租赁期满时租赁资产的净值只剩下“担保余值 - 预计清理费用”，长期应付款中只剩下“担保余值”。

借：长期应付款——应付融资租赁款（担保余值）

 累计折旧（租赁资产入账价值 - 担保余值 + 预计清理费用）

贷：固定资产——融资租入固定资产（租赁资产入账价值）

 银行存款（实际发生的清理费用）

如果实际发生的清理费用和预计清理费用不一致，应将其差额记入“营业外支出”科目。

（2）如果不存在承租人或与其有关第三方的担保余值，则租赁期满时租赁资产的净值只剩下“预计残值 - 预计清理费用”，长期应付款减少为零。

借：营业外支出——处置固定资产净损失 [预计残值 - (预计清理费用 - 实际发生的清理费用)]

 累计折旧（租赁资产入账价值 - 预计残值 + 预计清理费用）

贷：固定资产——融资租入固定资产（租赁资产入账价值）

 银行存款（实际发生的清理费用）

2. 优惠续租租赁资产

如果承租人行使优惠续租选择权，则视同该项租赁一直存在作相应账务处理，如继续支付租金、继续计提续租期内的租赁资产折旧。

届满承租人没有续租，比照向出租人返还租赁资产进行会计处理。

3. 留购租赁资产

如果承租人行使优惠续租选择权，则租赁期满时长期应付款中只剩下“行使优惠购买选择权的价款”。

借：长期应付款——应付融资租赁款（行使优惠购买选择权的价款）

贷：银行存款

借：固定资产

贷：固定资产——融资租入固定资产

（八）相关会计信息的披露

承租人应在财务报告中（主要是在会计报表附注中）披露与融资租赁有关的事项，主要包括：（1）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；（2）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；（3）未确认融资费用的余额，即未确认的融资费用总额减去已确认为融资费用部分后的余额；（4）分摊未确认融资费用所采用的方法，如实际利率法、直线法或年数总和法。

二、出租人对融资租赁的会计处理

（一）租赁开始日租赁债权的确认

在租赁开始日，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保余值，将最低租赁收款额与未担保余值之和，与其现值之和（租赁资产原账面价值）的差额记录为未实现融资收益。

借：应收融资租赁款（最低租赁收款额）

未担保余值（未担保余值）

贷：融资租赁资产（租赁资产原账面价值）

递延收益——未实现融资收益（差额）

（二）初始直接费用

出租人发生的初始直接费用和承租人发生的初始直接费用相类似，通常也有印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等，出租人发生的初始直接费用，应确认为当期费用。

借：管理费用

贷：银行存款

（三）未实现融资收益分配

出租人每期收到的租金包括了本金和利息两部分，未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配，确认为各期的融资收入。分配时，出租人应当采用实际利率法计算当期应当确认的融资收入；在与按实际利率法计算的结果无重大差异的情况下，也可以采用直线法、年数总和法等。

1. 收到租金时

借：银行存款

贷：应收融资租赁款

2. 分期确认融资收入时

借：递延收益——未实现融资收益

贷：主营业务收入——融资收入

（四）租金逾期未能收回

超过一个租金支付期未收到的租金，应当停止确认融资收入；其已确认的融资收入，应予冲回，转到表外核算；等以后实际收到租金时，再将租金中所含融资收入确认为当期收入。

借：主营业务收入

贷：递延收益——未实现融资收益

（五）应收融资租赁款坏账准备的计提

在融资租赁情况下，在租赁开始日出租人应当将最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保余值，将最低租赁收款额与未担保余值之和，与其现值之和的差额记录为未实现融资收益。这就说明，“应收融资租赁款”科目所记录的最低租赁收款额包括了本金和利息两部分内容。由于逾期租金所含融资收入应根据谨慎性原则停止确认，因此，出租人只须对应收融资租赁款减去未实现融资收益后的差额部分（即本金部分）合理计提坏账准备，而不是对应收融资租赁款全额计提坏账准备。

1. 计提时

借：管理费用

贷：坏账准备

2. 核销坏账
借：坏账准备
 贷：应收融资租赁款

3. 收回核销坏账
借：应收融资租赁款
 贷：坏账准备

借：银行存款
 贷：应收融资租赁款

(六) 未担保余值发生减少

由于未担保余值的金额决定了租赁内含利率的大小，从而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），因此，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。在未担保余值增加时，不作任何调整。其中，租赁投资净额是指，融资租赁中最低租赁收款额与未担保余值之和同未实现融资收益之间的差额。

1. 未担保余值预计可收回金额低于账面价值的差额

借：递延收益——未实现融资收益

 贷：未担保余值

2. 已确认损失的未担保余值得以恢复，在原已确认损失金额内转回

借：未担保余值

 贷：递延收益——未实现融资收益

(七) 或有租金

或有租金应在实际发生时确认为当期收入。

借：银行存款（应收账款）

 贷：主营业务收入——融资收入

(八) 租赁期届满

租赁期届满时出租人应区别以下情况进行会计处理：

1. 收回租赁资产

(1) 有担保余值，无未担保余值：

借：融资租赁资产

 贷：应收融资租赁款

(2) 有担保余值，有未担保余值：

借：融资租赁资产

 贷：应收融资租赁款

 未担保余值

(3) 无担保余值，有未担保余值：

借：融资租赁资产

 贷：未担保余值

(4) 无担保余值，无未担保余值，无需进行账务处理，作备查登记。

2. 优惠续租租赁资产

承租人行使优惠续租选择权，则视同该租赁资产一直存在作相应账务处理，比如继续分配未实现融资收益。

承租人没有续租，比照收回租赁资产进行会计处理。

3. 留购租赁资产

借：银行存款

 贷：应收融资租赁款

借：营业外支出——处置固定资产净损失

 贷：未担保余值

(九) 相关会计信息的披露

出租人应在财务报告中披露与融资租赁有关的事项，主要包括：（1）资产负债表日后连续三个会计年度每年将收到的最低租赁收款额，以及以后年度将收到的最低租赁收款额总额；（2）未实现融资收益的余额，即未实现融资收益总额减去已确认为收入部分后的余额；（3）分配未实现融资收益所采用的方法，如实际利率法、直线法或年数总和法。

§ 4 售后租回交易的会计处理

一、售后租回交易的概念

售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务，是指卖主（即资产的所有者）将资产出售后，又将该项资产从买主（即资产的新所有者）租回。售后租回交易方式下，卖主同时是承租人，买主同时是出租人。

对于售后租回交易，无论是承租人还是出租人，均应当按照前面有关规定的标准，将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。对于出租人来讲，售后租回交易（无论是融资租赁还是经营租赁的售后租回交易）同其他租赁业务的会计处理没有什么区别；而对于承租人来讲，由于其既是资产的承租人，同时又是资产的出售者，所以，售后租回交易同其他租赁业务的会计处理有所不同。

售后租回交易的会计处理应根据其所形成的租赁类型，分别融资租赁和经营租赁进行会计处理。

二、售后租回交易形成融资租赁的处理

如果售后租回交易满足了前面5条标准中的一条或数条，则应将该项交易认定为融资租赁。卖主（即承租人）应将售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资产账面价值还是售价低于资产账面价值）予以递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。

★历年考题分析

[2002年单选题]在售后租回交易形成融资租赁的情况下，对所售资产的售价与其账面价值之间的差额，应当采用的会计处理方法是（ ）。

- A. 计入递延损益
- B. 计入当期损益
- C. 售价高于其账面价值的差额计入当期损益，反之计入递延损益
- D. 售价高于其账面价值的差额计入递延损益，反之计入当期损益

【答案】A 【解析】售价与资产账面价值之间的差额在会计上均未实现，其差额应予以递延并在折旧期间内分摊。

在融资租赁情况下，按该项租赁资产的折旧进度分摊的未实现售后租回损益应作为当期折旧费用的调整项目。这是因为租赁双方可能会通过提高或压低各期租金产生销售损益，从而造成资产虚增或虚减、各期折旧费用虚增或虚减。为使各期损益均衡，分摊的未实现售后租回损益应调整折旧费用。按折旧进度进行分摊是指，在对该项租赁资产计提折旧时，按与该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

在账务处理方面，承租人应设置“递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）”科目，以核算在售后租回交易中售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资产账面价值，还是售价低于资产账面价值）。

（一）出售资产时

借：固定资产清理
 累计折旧
 固定资产减值准备

贷：固定资产

1. 租赁资产按高于资产账面价值出售时

借：银行存款
 贷：固定资产清理
 递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）

2. 租赁资产按低于资产账面价值出售时

借：银行存款
 递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）
 贷：固定资产清理

（二）分摊未实现售后租回损益时

1. 如果租赁资产是按高于资产账面价值出售的

借：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）

贷：制造费用——折旧费、营业费用——折旧费、管理费用——折旧费

2. 如果租赁资产是按低于资产账面价值出售的

借：制造费用——折旧费、营业费用——折旧费、管理费用——折旧费

贷：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）

（三）其他的会计处理同一般情况下对融资租赁的处理

三、售后租回交易形成经营租赁的处理

如果售后租回交易没有满足前面5条标准中的任何一条，则应将该交易认定为经营租赁。卖主（即承租人）应将售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资产账面价值还是售价低于资产账面价值）予以递延，并在租赁期内按照租金支付比例分摊，作为租金费用的调整。

在经营租赁情况下，在租赁期内按照租金支付比例分摊的未实现售后租回损益应作为当期租金费用的调整项目。按照租金支付比例进行分摊是指，在确认当期该项租赁资产的租金费用时，按与确认当期该项资产租金费用所采用的支付比例相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

在账务处理方面，承租人应设置“递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）”科目，以核算在售后租回交易中售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资产账面价值还是售价低于资产账面价值）。

（一）出售资产时

借：固定资产清理

 累计折旧

 固定资产减值准备

贷：固定资产

1. 租赁资产按高于资产账面价值出售时

借：银行存款

 贷：固定资产清理

 递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）

2. 租赁资产按低于资产账面价值出售时

借：银行存款

 递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）

 贷：固定资产清理

（二）分摊未实现售后租回损益时

1. 如果租赁资产是按高于资产账面价值出售的

借：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）

 贷：制造费用——租赁费、营业费用——租赁费、管理费用——租赁费

2. 如果租赁资产是按低于资产账面价值出售的

借：制造费用——租赁费、营业费用——租赁费、管理费用——租赁费

 贷：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）

其他的会计处理同一般情况下对经营租赁的处理。

四、售后租回交易的披露

由于售后租回交易是一种特殊的交易，因此应特别加以披露。承租人和出租人除应当按照一般情况下的融资租赁或经营租赁对售后租回交易进行披露外，还应当对售后租回合同中的特殊条款作出披露。这里的“特殊条款”是指售后租回合同中规定的区别于一般租赁交易的条款，比如租赁标的物的售价等。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 甲公司将一台设备以经营租赁方式租赁给乙企业，租赁期为14个月，其中免租期为2个月，租金为30 000元，此外，甲还承担了乙方的费用2 000元，则乙每月应分摊的租金为()元。

A. 2 142. 86 B. 2 500 C. 2 333. 33 D. 2 000

2. 甲公司于2003年1月1日采用经营租赁方式从乙公司租入设备一台，租期为5年，设备价值为100万元，租赁合同规定：第一年至第四年的租金分别为10万元、15万元、20万元和25万元；租金于每年年

初支付，第五年免租金。2003 年甲公司应就此项租赁确认的租金费用为()万元。

- A. 10 B. 14 C. 17.5 D. 20

3. 最低租赁付款额不包括的项目是()。

- A. 承租人每期应支付的租金
B. 承租人或与其有关的第三方担保的资产余值
C. 或有租金和履约成本
D. 期满购买价

4. A 企业将一台专用设备以融资租赁方式租赁给 B 企业。双方签订合同，B 企业租赁该设备 48 个月，每 6 个月月末支付租金 35 万元，B 企业的子公司担保资产余值为 50 万元，另外担保公司担保金额为 30 万元，未担保余值为 10 万元，则 B 企业最低租赁付款额为()万元。

- A. 280 B. 330 C. 360 D. 370

5. A 企业将一台大型专用设备以融资租赁方式租赁给 B 企业。双方合同中有以下内容：B 企业的子公司担保资产余值 50 万元，另外担保公司担保金额 30 万元，租赁开始日估计资产余值为 100 万元，则未担保余值为()万元。

- A. 50 B. 70 C. 80 D. 20

二、多项选择题

1. 最低租赁付款额包括()。

- A. 租金 B. 或有租金 C. 履约成本
D. 承租人或与其有关第三方担保的资产余值
E. 承租人行使优惠购买选择权时支付的款项

2. 最低租赁收款额包括()。

- A. 租金和承租人行使优惠购买选择权时支付的款项
B. 或有租金
C. 承租人或与其有关第三方担保的资产余值
D. 独立第三方担保的资产余值
E. 未担保资产的余值

3. 不需重新计算未确认融资费用分摊率的情况包括()。

- A. 租赁资产和负债以租赁资产的原账面价值为入账价值，且存在承租人担保余值
B. 租赁资产和负债以租赁资产的原账面价值为入账价值，且存在优惠购买选择权
C. 租赁资产和负债以租赁资产的原账面价值为入账价值，不存在承租人担保余值和优惠购买选择权
D. 租赁资产和负债以最低租赁付款额的现值为入账价值，以租赁合同规定的利率为折现率
E. 租赁资产和负债以最低租赁付款额的现值为入账价值，以出租人的租赁内含利率为折现率

4. 承租人应在财务会计报告中披露的与融资租赁有关的事项包括()。

- A. 每类租入资产在资产负债表中的账面原值、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
E. 承租人担保余值的金额

5. 下列说法中错误的有()。

- A. 最低租赁付款额不包括或有租金和履约成本
B. 融资租赁是指资产所有权发生转移的租赁
C. 经营租赁是指除融资租赁之外的其他租赁
D. 若对于出租人来说说是融资租赁行为，则对承租人来说也一定是融资租赁行为
E. 由于担保余值的改变等导致会计估计变更时，应当对租赁进行重新分类

三、计算及会计处理题

1. A 企业出租一台账面价值为 500 万元的全新设备给 B 企业（B 企业资产总额为 1 200 万元），租约规定租金为每年 100 万元，年末付租金，租期 5 年，预计 5 年后设备余值为 50 万元，其中 B 的子公司向 A 担保 25 万元，一家担保公司担保 15 万元，已知租赁合同规定的利率为 5% ， $PA(5, 5\%) = 4.3295$ ， PV

$(5, 5\%) = 0.7835$ 。

要求：作出以下账务处理：

- (1) B企业租赁开始日的账务处理；
- (2) A企业租赁开始日的账务处理。

2. 甲公司2000年12月1日将一台自用机床按210 000元出售给乙公司，同时又签订一份租赁合同将该机床租回。租赁合同的内容如下：

- (1) 租赁标的物：机床。
- (2) 起租日：2001年1月1日。
- (3) 租赁期：2001年1月1日到2003年12月31日共3年。
- (4) 租金利率及支付方式：年利率为8%，每年年末支付租金80 000元。
- (5) 该设备为全新设备，其账面价值为200 000元，预计使用年限为3年。
- (6) 承租人采用直线法计提折旧。
- (7) 2003年12月31日甲公司将该资产交回乙公司。
- (8) 该设备占甲公司总资产的30%以上。

用插入法计算得出乙公司租赁资产内含利率为6.96%。

要求：作出相关会计处理。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】租金 = $(30\ 000 - 2\ 000) \div 14 = 2\ 000$ (元)
2. 【答案】B 【解析】租金费用 = $(10 + 15 + 20 + 25) \div 5 = 14$ (万元)
3. 【答案】C
4. 【答案】B 【解析】最低租赁付款额 = $35 \times 8 + 50 = 330$ (万元)
5. 【答案】C 【解析】未担保余值 = $100 - 50 - 30 = 20$ (万元)

二、多项选择题

1. ADE
2. ACD
3. DE
4. ABCD
5. BDE

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) B企业(承租人)在租赁开始日的账务处理：

$$\begin{aligned} \text{最低租赁付款额} &= \text{每期租金} + \text{承租人或与其有关第三方担保的资产余值} \\ &= 100 \times 5 + 25 = 525 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{最低租赁付款额的现值} = 100 \times PA(5, 5\%) + 25 \times PV(5, 5\%) = 452.54 \text{ (万元)}$$

因为452.54万元 > 500万元 × 90%，又因为是全新设备，所以根据融资租赁确认标准的第4条判断为融资租赁(从承租人的角度)。

融资租入资产总额小于B的资产总额的30%，所以进行比较后以最低融资付款额的现值作为入账价值。

借：固定资产——融资租入固定资产	452.54
未确认融资费用	72.46
贷：长期应付款——应付融资租赁款	525

(2) A企业(出租人)在租赁开始日的账务处理：

$$\text{最低租赁收款额} = \text{最低租赁付款额} + \text{独立第三方担保的资产余值} = 525 + 15 = 540 \text{ (万元)}$$

计算融资租赁内含利率：

$$100 \times PA(5, R) + 50 \times PV(5, R) = 500$$

$$R = 3.07\%$$

$$\text{最低租赁收款额的现值} = 100 \times PA(5, 3.07\%) + 40 \times PV(5, 3.07\%) = 478.06 \text{ (万元)}$$

因为478.06万元 > 500万元 × 90%，又因为是全新设备，所以根据融资租赁确认标准的第4条判断为融资租赁(从出租人的角度)。

$$\text{未实现融资收益} = \text{最低租赁收款额} + \text{未担保余值} - \text{租赁资产账面价值} = 550 - 500 = 50 \text{ (万元)}$$

借：应收融资租赁款

540

未担保余值	10
贷：融资租赁资产	500
递延收益——未实现融资收益	50

2. 【答案】

本题为售后租回融资租赁的情况。

(1) 卖主（承租人/甲公司）的会计处理

第一：判断租赁类型

该机床已使用年限占全新使用年限的 0% ，小于 75% ，且租赁期占尚可使用年限的 100% ，大于 75% ，所以满足租赁标准 3 ，为融资租赁。

第二：确定租赁资产的入账价值

最低租赁付款额 = $8 \times 3 = 24$ （万元）

最低租赁付款额的现值 = $8 \div 1.08^3 + 8 \div 1.08^2 + 8 \div 1.08 = 20.6168$ （万元）

按照孰低原则，融资租入固定资产的入账价值为 206 168 元。

第三：计算未确认融资费用

未确认融资费用 = 最低租赁付款额 - 固定资产入账价值 = $240\,000 - 206\,168 = 33\,832$ （元）

第四：在租赁期内分摊未确认融资费用

未确认融资费用分摊表

2002 年 1 月 1 日

单位：元

日期	租金	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
2001. 1. 1				206 168
2001. 12. 31	80 000	16 493	63 507	142 661
2002. 12. 31	80 000	11 413	68 587	74 074
2003. 12. 31	80 000	5 926	74 074	0
合 计	240 000	33 832	206 168	

第五：利用直线法计提融资租入固定资产折旧

当月增加的当月不提折旧，所以按 35 个月计提折旧。

融资租入固定资产折旧计算表

2001 年 1 月 1 日

单位：元

日期	固定资产原价	估计余值	折旧率（%）	当年折旧	累计折旧	固定资产净值
2002. 1. 1	206 168					206 168
2002. 12. 31			31. 43	64 796	64 796	141 372
2003. 12. 31			34. 29	70 686	135 482	70 686
2004. 6. 31			34. 29	70 686	206 168	0
合 计		0	100. 00	206 168		

第六：在租赁期内按折旧进度分摊未实现售后租回损益

未实现售后租回损益 = 售价 - 资产原账面价值 = $210\,000 - 200\,000 = 10\,000$ （元）

未实现售后收益分摊表

2001 年 1 月 1 日

单位：元

日期	售价	固定资产 账面价值	摊销期	分摊率（%）	摊销额	未实现售后 租回损益
2001. 1. 1	210 000	200 000	35 个月			10 000
2001. 12. 31				31. 43	3 142. 86	6 857. 14
2002. 12. 31				34. 29	3 428. 57	3 428. 57
2003. 12. 31				34. 29	3 428. 57	0
合 计				100. 00	10 000	

第七：账务处理（只写出 2001 年）

①2001 年 1 月 1 日

借：固定资产清理	200 000
贷：固定资产	200 000
借：银行存款	210 000
贷：固定资产清理	200 000
递延收益——未实现售后租回损益	10 000
借：固定资产——融资租入固定资产	206 168
未确认融资费用	33 832
贷：长期应付款——应付融资租赁款	240 000

②2001 年 2 月 28 日本月折旧

借：制造费用——折旧费用	5 891 (64 796 ÷ 11)
贷：累计折旧	5 891

以后每月的账务处理类似。

③2001 年 2 月 28 日本月应分摊的未实现售后租回损益

借：递延收益——未实现售后租回损益	285.71 (3 142.86 ÷ 11)
贷：制造费用——折旧费	285.71

以后每月的账务处理类似。

④2001 年 12 月 31 日

借：长期应付款——应付融资租赁款	80 000
贷：银行存款	80 000

⑤2001 年 12 月 31 日确认本年应分摊的未确认融资费用

借：财务费用	16 493
贷：未确认融资费用	16 493

(2) 买主（出租人/乙公司）的会计处理

第一：2001 年 1 月 1 日向甲公司购买机床

借：融资租赁资产	210 000
贷：银行存款	210 000

第二：判断租赁类型

该机床已使用年限占全新使用年限的 0% ，小于 75% ，且租赁期占尚可使用年限的 100% ，大于 75% ，所以满足租赁标准 3 ，为融资租赁。

第三：计算租赁内含利率

$$80\,000 \times PA(3, R) = 210\,000$$

根据插值法求得 $R = 6.96\%$ 。

第四：计算租赁开始日最低租赁收款额及其现值和未实现融资收益

$$\text{最低租赁收款额} = 80\,000 \times 3 = 240\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{最低租赁收款额} + \text{未担保余值} = 240\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{最低租赁收款额的现值} = 80\,000 \times PA(3, 6.96\%) = 210\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{未实现融资收益} = 240\,000 - 210\,000 = 30\,000 \text{ (元)}$$

第五：计算租赁期内各期应分配的未实现融资收益

未实现融资收益分配表

2001 年 1 月 1 日

单位：元

日期	租金	确认的融资收入	租赁投资净额减少额	租赁投资净额余额
2001. 1. 1				210 000
2002. 12. 31	80 000	14 670. 50	65 329. 50	144 670. 50
2003. 12. 31	80 000	10 106. 62	69 893. 38	74 777. 12
2004. 12. 31	80 000	5 222. 88	74 777. 12	0
	240 000	30 000	210 000	

第六：账务处理（只写出 2001 年）

(1) 2001 年 1 月 1 日按最低租赁收款确认为应收融资租赁款

借：应收融资租赁款	240 000
贷：融资租赁资产	210 000
递延收益——未实现融资收益	30 000

(2) 2001 年 12 月 31 日收到租金

借：银行存款	80 000
贷：应收融资租赁款	80 000

(3) 2001 年 12 月 31 日确认融资收入

借：递延收益——未实现融资收益	14 670.50
贷：主营业务收入——融资收入	14 670.50

第十六章 债务重组

内容框架

1. 主要内容

- 有关概念，包括定义、范围、方式、债务重组日等
- 单一方式债务重组的会计处理原则、方法
- 混合方式债务重组的会计处理原则、方法
- 有关披露的要求

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章节内容也是历年考试的命题点之一，2000 年本章知识点内容以单项选择题和计算及会计处理题出现；2001 年将债务重组与借款费用、非货币性交易等结合命题；2002 年和 2003 年该章节内容只以客观性题目出现；2004 年债务重组与无形资产、投资等业务结合命题，出现在计算与会计处理题中。

2001 年重新修订具体会计准则“债务重组”准则后，本章知识点涉及的客观题主要是单一方式债务重组债权人接受资产入账价值的确认；计算及会计处理题主要涉及混合方式进行债务重组的会计处理，如 2001 年综合题就是与非货币性交易、借款费用等相结合的大型题目。

本章重难点：各种不同债务重组方式下的处理；在债务重组完成日进行会计处理；混合重组方式的原则不同于单一重组方式原则；大家要注重掌握混合重组方式的会计处理，包括：根据债务清偿顺序进行会计处理；非现金资产清偿时首先考虑重组协议对清偿比例和金额的规定；需要分配且有增值税时，应先减增值税进项税额，然后进行分配等。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年							1	1			1	1
2003 年	1	1.5									1	1.5
2002 年	1	1									1	1
2001 年												
2000 年	1	1					1	6			2	7

说明：2004 年计算及会计处理题将债务重组与无形资产、投资等内容结合命题，估计分数 1 分。

重难点详解与历年考题分析

通过学习本章内容，大家应着重掌握债务重组中债权人和债务人的会计处理。对于债务重组事项，应首先确定债务重组日，也即进行会计处理的日期；其次要判定债务重组方式，不同的债务重组方式有着不同的

会计处理原则；最后再根据债务重组的一般原则，掌握各种情况债务重组中债权人和债务人的会计处理方法。

§ 1 债务重组概述

一、债务重组的定义

债务重组是指债权人按照与债务人达成的协议或法院的裁决同意债务人修改债务条件的事项。以下不属于债务重组：(1) 债务人发行可转换债券按正常条件转为股权；(2) 债务人破产清算时发生的债务重组；(3) 债务人改组，债权人将债权转为对债务人股权投资；(4) 债务人借新债偿旧债。

不属于债务重组的原因是：第一项和第四项并未修改债务条件，因而不属于债务重组；第二项和第三项属于非持续经营条件下的债务重组，不符合债务重组准则的定义范围。

二、债务重组日

债务重组日是指履行协议或法院裁决，将相关资产转让给债权人、将债务转为资本或修改后的偿债条件开始执行的日期。债务重组日即为债务重组完成日，也就是债务重组会计处理日，可能发生在债务到期前、到期时或到期后。

三、债务重组方式

区分债务重组方式十分重要，不同方式下的会计处理方法不同。债务重组主要有以下几种方式：(1) 债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务。(2) 债务人以非现金资产清偿债务（债权人以应收账款换入非现金资产，比照执行）。(3) 债务转为资本。(4) 修改其他负债条件。(5) 混合重组方式（以上两种或两种以上方式的组合），包括：债务人以现金、非现金资产方式组合清偿应收账款；债务人以现金、非现金资产、债务转为资本方式组合清偿应收账款；债务人以现金、非现金资产、债务转为资本方式组合清偿应收账款的一部分，其他部分以修改其他债务条件进行债务重组。

§ 2 债务重组的会计处理

企业进行债务重组，无论债权人还是债务人，均不确认债务重组收益。

一、债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务

(一) 处理原则

债务人以低于债务账面价值的现金清偿债务，视同债权人给予债务人一项捐赠。在进行会计处理时，债权人将豁免的债权计入“营业外支出——债务重组损失”，债务人将豁免债务计入“资本公积——其他资本公积”。

(二) 会计处理

债权人账务处理	债务人账务处理
借：银行存款（收到的金额）	借：应付账款（账面余额）
坏账准备（已计提坏账准备）	贷：银行存款（支付的金额）
营业外支出——债务重组损失（差额）	资本公积——其他资本公积（差额）
贷：应收账款（账面余额）	

二、债务人以非现金资产抵偿债务

(一) 处理原则

债权人以“应收债权账面价值 + 相关税费 ± 补价（支付补价 +，收到补价 -）”作为换入非现金资产入账价值，不确认损益。债务人按“非现金资产账面价值 + 相关税费 ± 补价（支付补价 +，收到补价 -）”和债务账面价值的差额，计入“营业外支出——债务重组损失”或者“资本公积——其他资本公积”。

债权人以应收账款换入非现金资产，比照该原则进行会计处理。

(二) 会计处理

非现金资产类型	债权人账务处理	债务人账务处理
短期投资	不涉及补价	借：应付账款（账面余额） 短期投资跌价准备（已计提跌价准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）
短期投资	债权人支付补价，债务人收到补价	借：应付账款（账面余额） 银行存款（补价） 短期投资跌价准备（已计提跌价准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）
短期投资	债权人收到补价，债务人支付补价	借：应付账款（账面余额） 短期投资跌价准备（已计提跌价准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）

非现金资产类型		债权人账务处理	债务人账务处理
存 货	不涉及补价	借：原材料、库存商品（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 存货跌价准备（已计提跌价准备） 贷：库存商品、原材料（账面余额） 应交税金——应交增值税（销项税额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）
	债权人支付补价，债务人收到补价	借：原材料、库存商品（计算数） 应交税金——应交增值税（可抵扣数） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 银行存款（补价） 存货跌价准备（已计提跌价准备） 贷：库存商品、原材料（账面余额） 应交税金——应交增值税（销项税额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）
	债权人收到补价，债务人支付补价	借：原材料、库存商品（计算数） 应交税金——应交增值税（可抵扣数） 银行存款（补价） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 存货跌价准备（已计提跌价准备） 贷：库存商品、原材料（账面余额） 应交税金——应交增值税（销项税额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）

非现金资产类型		债权人账务处理	债务人账务处理
固 定 资 产	不涉及补价	借：固定资产（计算数） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原价） 借：固定资产清理（清理费用） 银行存款（清理费用） 应交税金（税金） 借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理（已计提减值准备） 借：应付账款（账面余额） 贷：固定资产清理（余额） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）
	债权人支付补价，债务人收到补价	借：固定资产（计算数） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）	借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原价） 借：固定资产清理（清理费用） 银行存款（清理费用） 应交税金（税金） 借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理（已计提减值准备） 借：应付账款（账面余额） 银行存款（补价）（也可以先计入固定资产清理，不在本笔分录核算） 贷：固定资产清理（余额） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）
	债权人收到补价，债务人支付补价	借：固定资产（计算数） 银行存款（补价） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原价） 借：固定资产清理（清理费用） 银行存款（清理费用） 应交税金（税金） 借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理（已计提减值准备） 借：应付账款（账面余额） 贷：固定资产清理（余额） 银行存款（补价）（也可以先计入固定资产清理，不在本笔分录核算） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积（差额）

非现金资产类型		债权人账务处理	债务人账务处理
长期投资	不涉及补价	借：长期股权投资、长期债权投资 （计算数） 应收股利、应收利息（已宣告、 到期未领取的股利、利息） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 长期投资减值准备（已计提减值 准备） 贷：长期股权投资、长期债权投资 （账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积 （差额）
	债权人支付补价，债务人收到补价	借：长期股权投资、长期债权投资 （计算数） 应收股利、应收利息（已宣告、 到期未领取的股利、利息） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 银行存款（补价） 长期投资减值准备（已计提减值 准备） 贷：长期股权投资、长期债权投资 （账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积 （差额）
	债权人收到补价，债务人支付补价	借：长期股权投资、长期债权投资 （计算数） 应收股利、应收利息（已宣告、 到期未领取的股利、利息） 银行存款（补价） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 长期投资减值准备（已计提减值 准备） 贷：长期股权投资、长期债权投资 （账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积 （差额）

非现金资产类型		债权人账务处理	债务人账务处理
无形资产	不涉及补价	借：无形资产（计算数） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积 （差额）
	债权人支付补价，债务人收到补价	借：无形资产（计算数） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 银行存款（补价） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积 （差额）
	债权人收到补价，债务人支付补价	借：无形资产（计算数） 银行存款（补价） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金） 借：营业外支出——债务重组损失， 或者 贷：资本公积——其他资本公积 （差额）

★历年考题分析

[2000年单选题]某工业企业债务重组时,债权人对于受让非现金资产过程中发生的运杂费、保险费等相关费用,应计入()。

- A. 管理费用 B. 其他业务支出 C. 营业外支出 D. 接受资产的价值

【答案】D 【解析】对于非现金资产抵偿债务,如果不涉及补价,债权人换入资产入账价值 = 应收债权账面价值 + 支付的相关税费。

(三) 债权人受让的非现金资产如涉及多项资产的会计处理

如果债务重组协议中,分别规定了各项非现金资产清偿的债务金额,就不用分配,可直接将各项非现金资产清偿的债务金额作为债权人收到的各项非现金资产的入账价值。如果债务重组协议中,没有规定各项非现金资产清偿的债务金额,就需要按其公允价值的比例进行分配,以确定收到的各项非现金资产的入账价值。

1. 债权人先确认受让的非现金资产总的入账价值,再按非现金资产公允价值比例确认每项非现金资产入账价值:

$$\text{受让的非现金资产总的入账价值} = \text{应收债权账面价值} + \text{相关税费} \pm \text{补价 (支付补价 +, 收到补价 -)}$$

$$\text{每项非现金资产入账价值} = \frac{\text{受让的非现金资产}}{\text{总的入账价值}} \times \left(\frac{\text{每项非现金资产公允价值}}{\text{非现金资产公允价值总额}} \right)$$

2. 在债务重组、非货币性交易的会计处理中,如果涉及多项非现金资产,并且多项非现金资产包含存货,对于存货的进项税额,应该“先扣后分”,因为多项非现金资产的入账价值是以公允价值为基础来分配的,存货的公允价值是不含增值税的,作为分配总额应先扣除进项税额。如债权人受让多项资产涉及存货,则上述公式中“受让的非现金资产总的入账价值”还要减去“可抵扣的增值税(进项税额)”:

$$\text{受让的非现金资产总的入账价值} = \text{应收债权账面价值} + \text{相关税费} \pm \text{补价 (支付补价 +, 收到补价 -)} - \text{可抵扣的增值税 (进项税额)}$$

$$\text{每项非现金资产入账价值} = \frac{\text{受让的非现金资产}}{\text{总的入账价值}} \times \left(\frac{\text{每项非现金资产公允价值}}{\text{非现金资产公允价值总额}} \right)$$

3. 如债权人支付的相关税费能直接归属于某项非现金资产,则该税费不计入“受让的非现金资产总的入账价值”并进行分配,而直接计入“某项非现金资产入账价值”。

★历年考题分析

[2002年单选题]甲公司应收乙公司账款1400万元已逾期,经协商决定进行债务重组。债务重组内容是:①乙公司以银行存款偿付甲公司账款200万元;②乙公司以一项固定资产和一项长期股权投资偿付所欠账款的余额。乙公司该项固定资产的账面价值为600万元,公允价值为700万元;长期股权投资的账面价值为700万元,公允价值为900万元。假定不考虑相关税费,该固定资产在甲公司的入账价值为()万元。

- A. 525 B. 600 C. 612.5 D. 700

【答案】A 【解析】 $(1400 - 200) \times [700 \div (700 + 900)] = 1200 \times 0.4375 = 525$ (万元)

[2003年单选题]2002年1月10日,甲公司销售一批商品给乙公司,货款为4255万元(含增值税税额)。合同约定,乙公司应于2002年4月10日前支付上述货款。由于资金周转困难,乙公司到期不能偿付货款。经协商,甲公司与乙公司达成如下债务重组协议:乙公司以一批产品和一台设备偿还全部债务。乙公司用于偿债的产品成本为1200万元,市场价格和计税价格均为1500万元,未计提存货跌价准备;用于偿债的设备原价为5000万元,已计提折旧2000万元,市场价格为2500万元,已计提减值准备500万元。甲公司和乙公司适用的增值税税率均为17%。假定不考虑除增值税以外的其他相关税费,甲公司受让的该设备的入账价值为()万元。

- A. 2500 B. 2659.38 C. 3039.29 D. 3055

【答案】A 【解析】受让设备的入账价值 = $(4255 - 1500 \times 17\%) \times [2500 \div (1500 + 2500)] = 2500$ (万元)

三、债务转为资本

(一) 处理原则

债权人按“应收债权账面价值 + 相关税费”确认股权入账价值。债务人按债权人享有的股权份额确认“实收资本”,其和债务账面价值的差额计入“资本公积——其他资本公积”。

(二) 会计处理

债权人账务处理	债务人账务处理
借：短期投资、长期股权投资（计算数） 坏账准备（已计提坏账准备） 贷：应收账款（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）	借：应付账款（账面余额） 贷：实收资本、股本（债权人享有的股权份额） 银行存款（费用，如印花税等） 资本公积——资本溢价、股本溢价（合理确定的溢价） 资本公积——其他资本公积（差额）

四、修改其他负债条件

修改负债条件包括减少债务本金、降低利率、免除应付未付利息、延长债务偿还期限并加收利息等。

(一) 处理原则

对于债权人来说，未来应收金额（不包括或有收益）小于应收债权账面价值时，将未来应收金额（不包括或有收益）和应收债权账面价值的差额确认“营业外支出——债务重组损失”；未来应收金额（不包括或有收益）大于应收债权账面价值，但小于应收债权账面余额时，将未来应收金额（不包括或有收益）小于应收债权账面余额的差额，冲减“坏账准备”和“应收账款”；未来应收金额（不包括或有收益）大于应收债权账面余额时，不作账务处理。对于债务人来说，未来应付金额（包括或有支出）小于应付债务账面价值时，将未来应付金额（包括或有支出）和应付债务账面价值的差额，计入“资本公积——其他资本公积”；未来应付金额（包括或有支出）大于应付债务账面价值时，不作账务处理。

债务重组中债权人未来应收金额大于重组债权的金额有两种情况：

一是“重组债权账面价值 < 未来应收金额 < 重组债权账面余额”，应按未来应收金额小于重组债权账面余额的差额，冲减已计提的坏账准备和重组债权的账面余额。比如，某债权人重组债权账面余额为 100 万元，已计提坏账准备 10 万元，根据与债务人的协议规定，未来应收金额为 98 万元。账务处理如下（金额以万元表示）：

重组债权账面价值 = 100 - 10 = 90（万元）

未来应收金额 = 98 万元

重组债权账面余额 = 100 万元

借：坏账准备

2

贷：应收账款

2

二是“重组债权账面余额 < 未来应收金额”，根据谨慎原则，债务重组时不作账务处理，但应在备查簿中进行登记；未来实际收到债权时，实际收到的金额大于重组债权账面余额的差额，冲减当期财务费用。比如，某债权人重组债权账面余额为 100 万元，已计提坏账准备 10 万元，根据与债务人的协议规定，未来应收金额为 105 万元。账务处理如下（金额以万元表示）：

重组债权账面价值 = 100 - 10 = 90（万元）

未来应收金额 = 105 万元

重组债权账面余额 = 100 万元

债务重组时，不作账务处理，只在备查簿中进行登记。实际收到时：

借：银行存款

105

贷：应收账款

100

财务费用

5

债务重组中债务人未来应付金额大于重组债务的金额，债务重组时不作账务处理，但应在备查簿中进行登记；未来实际支付时，实际支付的金额大于重组债务余额的差额，增加当期财务费用。因为债权人有权对延期债务收取利息，所以重组应付债务的账面价值等于或小于未来应付金额时，应视为一种正常现象，不需专门在重组时进行账务处理，未来偿付时再将实际支付金额大于账面价值的差额计入财务费用即可。比如，某债务人重组债务余额为 100 万元，根据与债权人的协议规定，未来应付金额为 108 万元。账务处理如下（金额以万元表示）：

债务重组时，不作账务处理，只在备查簿中进行登记。实际支付时：

借：应付账款

100

(二) 会计处理

未来应收金额类型	债权人账务处理	债务人账务处理
未来应收金额小于应收债权账面价值	1. 借：应收账款（未来应收金额，不包括或有收益） 坏账准备（已计提坏账准备） 营业外支出——债务重组损失 贷：应收账款（账面余额） 2. 到期后收款，或有收益没有发生，作减少重组债权账面余额处理。或有收益发生时，还要补记： 借：银行存款 贷：营业外收入	1. 借：应付账款（账面余额） 贷：应付账款（未来应付金额，包括或有支出） 资本公积——其他资本公积（差额） 2. 到期后偿付，或有支出发生，作减少重组债务账面价值处理。或有支出没有发生，还要补记： 借：应付账款 贷：资本公积——其他资本公积
未来应收金额大于应收债权账面价值，但小于应收债权账面余额	借：坏账准备（未来应收金额小于应收债权账面余额的差额） 贷：应收账款	同上
未来应收金额大于应收债权账面余额	不作账务处理，备查簿登记。收到债权时，差额冲减财务费用	不作账务处理

(三) 修改负债条件时坏账准备的转销

债权人需要对重组方债务人全额转销坏账准备，而不是按偿债比例转销坏账准备，其原因是债务重组前后债权人对债务人的债权应视为两笔不同的债权，其账龄发生变化，坏账准备的计提比例也应发生变化，故债务重组时应全额转销坏账准备，于期末再按新的比例重新计提新债权的坏账准备。

五、混合重组方式

混合重组方式是两种或两种以上方式的组合。

(一) 混合重组方式的内容

混合重组方式包括：债务人以现金、非现金资产方式组合清偿应收账款；债务人以现金、非现金资产、债务转为资本方式组合清偿应收账款；债务人以现金、非现金资产、债务转为资本方式组合清偿应收账款一部分，其他部分以修改其他债务条件进行债务重组。

1. 处理原则

按照“以现金清偿债务”、“以非现金资产、债务转为资本方式组合清偿债务”、“修改其他债务条件”的顺序，比照上述方法进行处理。需要注意的是：

(1) 混合重组方式中，对于债权人，上述处理原则的“以非现金资产、债务转为资本方式组合清偿债务”中的两种方式，没有先后顺序区别。在具体处理中，应先以非现金资产公允价值和股权公允价值占公允价值总额的比例为基础，确定非现金资产入账价值总额和股权入账价值总额，再按每项非现金资产公允价值占非现金资产公允价值总额的比例，确定每项非现金资产入账价值；按每项股权公允价值占股权公允价值总额的比例，确定每项股权入账价值。如果债务重组协议规定了非现金资产和股权的清偿债务金额或比例，则不需这样考虑，直接按债务重组协议规定的金额或比例进行会计处理。

(2) 混合重组方式中，债务重组协议如果规定了清偿顺序，如先以非现金资产清偿部分金额，其余待其后以现金归还，则按债务重组协议规定的顺序进行处理。

(3) 在单独以“修改其他债务条件”方式进行债务重组时，债务人不会产生重组损失，如果附有或有条件，债务人或有支出没有发生，应将包含在未来应付金额中的或有支出计入“资本公积”。在以混合重组方式（其中包含修改其他债务条件）进行债务重组时，债务人有可能产生重组损失，如果附有或有条件，债务人或有支出没有发生，应将包含在未来应付金额中的或有支出先冲减原已确认的重组损失，计入“营业外收入”（以原计入营业外支出的重组损失为限），其余部分计入“资本公积”。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 甲公司欠乙公司 600 万元货款，到期日为 2003 年 10 月 30 日。甲公司因财务困难，经协商于 2003 年 11 月 10 日与乙公司签订债务重组协议，协议规定甲公司以价值 550 万元的商品抵偿欠乙公司上述全部债务。2003 年 11 月 20 日，乙公司收到该商品并验收入库。2003 年 11 月 22 日办理了有关债务解除手续。该债务重组的重组日为()。

- A. 2003 年 10 月 30 日 B. 2003 年 11 月 15 日 C. 2003 年 11 月 20 日 D. 2003 年 11 月 22 日

2. 在以现金、非现金资产和修改债务条件混合重组方式清偿债务的情况下，以下处理的先后顺序正确的是()。

- A. 非现金资产方式、现金方式、修改债务条件
B. 现金方式、非现金方式、修改债务条件
C. 修改债务条件、非现金方式、现金方式
D. 现金方式、修改债务条件、非现金资产方式

3. A 企业应收 B 企业票据款项共计 55 万元（票据面值 50 万元，利息 5 万元），票据到期后由于 B 企业财务困难，经修改债务条件后，A 企业同意将此债务延期一年，债务本金减到 40 万元，免除原有利息，重新按 8% 的利率计算延期 1 年的利息，但如果 B 企业经营状况改善，原利息也一并归还。A 企业债务重组的损失是()。

- A. 15 万元 B. 6.8 万元 C. 11.8 万元 D. 10 万元

4. A 企业应收 B 企业账款 50 万元，因 B 企业财务困难不能偿还，A 企业同意 B 企业用一台设备偿还，设备原值 50 万元，已提折旧 10 万元，发生清理费用 3 万元，计提的减值准备 5 万元，A 企业为此应收账款提取了 6 万元的坏账准备，则 A 企业这一固定资产的入账价值是()。

- A. 43 万元 B. 44 万元 C. 38 万元 D. 40 万元

5. 2003 年 4 月 1 日，甲公司销售一批商品给乙公司，货款为 5 850 万元（含增值税税额）。合同约定，乙公司应于 2003 年 9 月 30 日前支付上述货款。由于资金周转困难，乙公司到期不能偿付货款。经协商，甲公司与乙公司达成如下债务重组协议：乙公司以一批产品和一台设备偿还全部债务。乙公司用于偿债的产品成本为 2 000 万元，市场价格和计税价格均为 2 400 万元，未计提存货跌价准备；用于偿债的设备原价为 5 000 万元，已计提折旧 1 000 万元，市场价格为 3 200 万元，已计提减值准备 800 万元。甲公司和乙公司适用的增值税税率均为 17%。假定债务重组完成，不考虑除增值税以外的其他相关税费，甲公司受让的该设备的入账价值为()万元。

- A. 3 109.71 B. 3 342.86 C. 3 029.29 D. 3 055

二、多项选择题

1. 以下属于“债务重组日”的是()。

- A. 债务重组协议规定债务人以产成品分期还债，第一批产品运抵债权人时
B. 债务重组协议规定债务人以产成品分期还债，最后一批产品运抵债权人且合同履行完毕时
C. 按照法院裁定，修改后的偿债条件开始执行时
D. 按照法院裁定，修改后的偿债条件执行完毕时
E. 企业办好增资批准手续且向债权人出示出资证明时

2. 修改负债条件进行债务重组时，以下正确的会计处理包括()。

- A. 若将来应收金额小于重组债务账面价值，应减记至将来应收金额
B. 将来应付金额包含或有支出
C. 将来应收金额包含或有收益
D. 若将来应收金额大于重组债权的账面价值但小于账面余额的，债权人和债务人均不作会计处理
E. 若将来应收金额大于重组债权的账面价值但小于账面余额的，债权人和债务人均需要作会计处理

3. 以下债务重组中，债权人有可能产生债务重组损失的是()。

- A. 债务人以低于债务账面价值的现金清偿
B. 债务人以非现金资产清偿
C. 债务人将债务转资本

- D. 修改债务条件后债权人将来应收金额小于重组债权的账面价值
 E. 修改债务条件后债权人将来应收金额小于重组债权的账面余额但是大于账面价值
4. 在债务重组的会计处理中，以下不正确的说法是（ ）。
- A. 无论债权人或债务人，均不确认债务重组收益
 B. 无论债权人或债务人，均不确认债务重组损失
 C. 如果涉及多项非现金资产清偿债务，必须进行价值分配
 D. 债务转为资本时，应付债务账面价值与股票市价之间的差额作为资本公积核算
 E. 使用非现金资产清偿债务时，债务人没有损失，债权人可能有损失
5. 在债务重组的会计处理中，以下正确的提法是（ ）。
- A. 无论债权人或债务人，均不确认债务重组收益
 B. 无论债权人或债务人，均不确认债务重组损失
 C. 使用非现金资产清偿债务时，无论债权人或债务人都没有损失
 D. 使用非现金资产清偿债务时，债权人没有损失，债务人可能有损失
 E. 使用非现金资产清偿债务时，债务人没有损失，债权人可能有损失

三、计算及会计处理题

1. A 股份有限公司（以下简称 A 公司）和 B 股份有限公司（以下简称 B 公司）均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。2000 年 1 月 5 日，A 公司向 B 公司销售材料一批，增值税专用发票上注明的价款为 500 万元，增值税税额为 85 万元，至 2001 年 9 月 30 日尚未收到上述货款。A 公司已经计提坏账准备 20 万元。B 公司鉴于财务困难，于 2001 年 9 月 30 日提出以其生产的产品一批和设备一台抵偿上述债务。经双方协商，A 公司同意 B 公司的上述偿债方案。用于抵偿债务的产品和设备及有关资料如下：

(1) B 公司为该批产品开出的增值税专用发票上注明价款 300 万元，增值税税额 51 万元，该批产品的成本为 200 万元。

(2) 该设备的公允价值为 300 万元，账面原价为 434 万元，至 2001 年 9 月 30 日的累计折旧为 200 万元，B 公司清理设备过程中以银行存款支付清理费用 2 万元。

A 公司已于 2001 年 10 月 30 日收到 B 公司用于偿还债务的上述产品和设备，A 公司将收到的产品作为存货处理，收到的设备作为固定资产处理，A 公司按增值税专用发票上注明的价款确定所收到存货的价值。

要求：

- (1) 说明债务重组完成日。
 (2) 编制 A 公司 2001 年上述业务相关的会计分录。
 (3) 编制 B 公司 2001 年上述业务相关的会计分录。

2. 2003 年 4 月 1 日，甲企业销售一批商品给乙企业，销售货款总额为 500 万元（含增值税）。甲企业于同日收到一张票面金额为 500 万元、期限为 6 个月、票面年利率为 6% 的商业汇票。甲企业按月计提商业汇票的利息。

(1) 2003 年 10 月 1 日，乙企业未能兑付到期票据，甲企业将应收票据本息余额转入应收账款，不再计算利息。2003 年 12 月 20 日，甲、乙双方经协商进行债务重组，签订的债务重组协议内容如下：

①乙企业以一座库房抵偿 260 万元的债务。该库房在乙企业的账面原价为 400 万元，已计提折旧 120 万元，已计提减值准备 20 万元。

②甲企业同意豁免乙企业债务本金 40 万元及 2003 年 4 月 1 日至 2003 年 9 月 30 日已计提的全部利息。

③将剩余债务的偿还期限延长至 2004 年 12 月 31 日。在债务延长期间，剩余债务余额按年利率 5% 收取利息，本息到期一次偿付。

④该协议自 2003 年 12 月 31 日起执行。

(2) 债务重组日之前，甲企业对上述债权已经计提 20 万元坏账准备。

(3) 上述资产移交、变更等全部重组手续已于 2003 年 12 月 31 日完成。甲企业取得库房后不改变用途。

(4) 乙企业于 2004 年 12 月 31 日按上述协议规定偿付了所欠债务。

要求：

(1) 计算甲企业 2003 年 12 月 31 日该重组债权的账面余额。

(2) 编制甲企业及乙企业 2003 年 12 月 31 日与该债务重组相关的会计分录（不考虑相关税费）。

3. A、B 均为增值税一般纳税人，A 企业因财务状况不佳，不能偿还 B 企业 117 万元的应付款项，经协商双方达成协议，以现金、设备、存货和投资偿还，以公允价值作为偿债金额，剩余债务豁免。

(1) A 企业偿还 10 万元现金。

(2) A 企业设备原值 50 万元，净值 30 万元，公允价值 30 万元；清理时发生费用 2 万元，已提减值准备 2 万元。

(3) A 企业存货成本 30 万元，协议售价 40 万元，增值税税率 17%，企业提取 5 万元的存货跌价准备。

(4) A 企业长期投资 20 万元，已宣告尚未领取的现金股利 2 万元一同转让。

假设 B 企业提取了 6 万元的坏账准备，A、B 企业清偿债务业务已经完成，要求：写出 A、B 企业清偿债务的会计分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】债务重组日是指债务重组完成日，包括相关资产转让给债权人且手续完备、将债务转为资本或修改后的偿债条件开始执行的日期等。

2. 【答案】B

3. 【答案】C 【解析】 $55 - 40 \times (1 + 8\%) = 11.8$ (万元)

4. 【答案】B 【解析】 $50 - 6 = 44$ (万元)

5. 【答案】A 【解析】 $(5\ 850 - 2\ 400 \times 0.17) / (3\ 200 + 2\ 400) \times 3\ 200 = 3\ 109.71$ (万元)

二、多项选择题

1. 【答案】BCE 2. 【答案】ABE 3. 【答案】AD 4. 【答案】ACDE 5. 【答案】AD

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 债务重组完成日为 2001 年 10 月 30 日。

(2) A 公司会计分录：

借：存货	300
应交税金——应交增值税（进项税额）	51
坏账准备	20
固定资产	214
贷：应收账款	585

B 公司会计分录：

借：固定资产清理	234
累计折旧	200
贷：固定资产	434
借：固定资产清理	2
贷：银行存款	2
借：应付账款	585
贷：存货	200
应交税金——应交增值税（销项税额）	51
固定资产清理	236
资本公积	98

2. 【答案】

(1) 甲企业 2003 年 12 月 31 日该重组债权的账面余额为：

甲企业应收债权的余额 = $500 \times (1 + 6\% \times 6/12) = 515$ (万元)

(2) 甲企业及乙企业 2003 年 12 月 31 日与该重组相关的会计分录如下：

甲企业：

甲企业未来应收金额 = $200 \times (1 + 5\%) = 210$ (万元)

甲企业应确认的损失 = $515 - 260 - 210 = 45$ (万元)

借：固定资产	260
应收账款	210
坏账准备	20

营业外支出——债务重组损失	25
贷：应收账款	515
乙企业：	
乙企业未来应付金额 = $200 \times (1 + 5\%) = 210$ (万元)	
乙企业应计入资本公积金额 = $515 - 260 - 210 = 45$ (万元)	
借：固定资产清理	260
累计折旧	120
固定资产减值准备	20
贷：固定资产	400
借：应付账款	515
贷：固定资产清理	260
应付账款	210
资本公积——其他资本公积	45

3. 【答案】

(1) A 公司会计分录：

借：固定资产清理	280 000
固定资产清理	20 000
累计折旧	200 000
固定资产减值准备	20 000
贷：固定资产	500 000
银行存款	20 000
借：应付账款	1 170 000
存货跌价准备	50 000
贷：银行存款	100 000
长期股权投资	200 000
应收股利	20 000
固定资产清理	300 000
库存商品	300 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	68 000
资本公积	232 000

(2) B 公司会计分录：

借：银行存款	100 000
库存商品	400 000
固定资产	300 000
长期股权投资	200 000
应收股利	20 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	68 000
坏账准备	60 000
营业外支出	22 000
贷：应收账款	1 170 000

第十七章 非货币性交易

内容框架

1. 主要内容

有关概念：货币性资产、非货币性资产、货币性交易、非货币性交易及其确认标准
非货币性交易会计处理的一般原则：如何计量换入资产的入账价值、如何确认和计量换出资产的收益
非货币性交易的会计处理：不涉及补价情况下的处理、涉及补价情况下的处理。
有关披露的要求

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章知识点在历年考试中有时将其与借款费用、债务重组等综合命题，如 2002 年合并报表的综合题目就涉及本章内容，2000 年、2003 年、2004 年仅以本章节内容为依据出客观题。

本章重难点：一是换入资产如何计价，二是换出资产的收益如何确认。从历年考题看，本章知识点出现在综合题中的还是比较多的，且多与其他有关资产的计价问题结合起来，需要大家对所学知识融会贯通。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1.5									1	1.5
2003 年	1	1.5									1	1.5
2002 年	1	1	1	2							2	3
2001 年	1	1							1	18	2	19
2000 年	1	1	1	2	1	1					3	4

重难点详解与历年考题分析

财政部 1999 年发布《非货币性交易》准则，2001 年进行了修订。修订后的准则规定，统一以换出资产账面价值为基础作为换入资产的入账价值。

通过本章的学习，重点掌握非货币性交易的会计处理，特别是涉及补价的非货币性交易的会计处理。对于涉及补价的非货币性资产交换，在会计处理时应遵循三个步骤：一是应判断是否属于非货币性交易，对于收到补价的企业，如果“收到的补价 ÷ 换出资产公允价值 ≤ 25%”，应将其确认为非货币性交易，否则确认为货币性交易；对于支付补价的企业，如果“支付的补价 ÷ (支付的补价 + 换出资产公允价值) ≤ 25%”或者“支付的补价 ÷ 换入资产公允价值 ≤ 25%”，应将其确认为非货币性交易，否则确认为货币性交易。二是对于属于非货币性交易的事项，按照相关公式确定换入资产的入账价值。三是根据确定的换入资产的入账价值，进行相关账务处理。

§ 1 非货币性交易概述

一、货币性资产和非货币性资产

(一) 货币性资产

货币性资产是指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产，包括现金、银行存款、其他货

币资金、应收账款、应收票据、其他应收款、应收股利、应收利息、应收补贴款以及准备持有至到期的债权投资等。

★历年考题分析

[2000年单选题] 根据《企业会计准则——非货币性交易》的规定，下列项目中属于货币性资产的是()。

- A. 对没有市价的股票进行的投资
- B. 对有市价的股票进行的投资
- C. 不准备持有到期的债券投资
- D. 准备持有到期的债券投资

【答案】D 【解析】货币性资产是指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产，包括现金、银行存款、其他货币资金、应收账款、应收票据、其他应收款、应收股利、应收利息、应收补贴款、准备持有至到期的债权投资等。

(二) 非货币性资产

非货币性资产是指货币性资产以外的资产，包括预付账款、存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债权投资等。

二、货币性交易与非货币性交易

(一) 货币性交易和非货币性交易的判别

资产和资产之间的交换，称为交易。由于资产可以划分为货币性资产和非货币性资产，因此交易一般也就相应分为四种类型：(1) 货币性资产与货币性资产的交换，如存现、提现、收回债权等；(2) 货币性资产与非货币性资产的交换，如购买商品、购建固定资产等；(3) 非货币性资产与非货币性资产的交换，如以物易物；(4) “非货币性资产 + 货币性资产”与非货币性资产的交换，如以物易物的过程中涉及补价。

上述四种类型中，不难看出，第一种和第二种类型属于货币性交易；第三种类型属于非货币性交易；对于第四种类型，则有可能属于货币性交易，也有可能属于非货币性交易，因此需要根据重要性原则，按其中的货币性资产占整个交易总额的比例（一般为25%）进行判断。

★历年考题分析

[2003年单选题] 甲股份有限公司发生的下列非关联交易中，属于非货币性交易的是()。

- A. 以公允价值为260万元的固定资产换入乙公司账面价值为320万元的无形资产，并支付补价80万元
- B. 以账面价值为280万元的固定资产换入丙公司公允价值为200万元的一项专利权，并收到补价80万元
- C. 以公允价值为320万元的长期股权投资换入丁公司账面价值为460万元的短期股票投资，并支付补价140万元
- D. 以账面价值为420万元、准备持有至到期的长期债券投资换入戊公司公允价值为390万元的一台设备，并收到补价30万元

【答案】A 【解析】因为“ $80 \div (260 + 80) < 25\%$ ”，所以A属于非货币性交易。

[2002年多选题] 下列项目中，属于非货币性交易的有()。

- A. 以公允价值为50万元的原材料换取一项专利权
- B. 以公允价值为500万元的长期股权投资换取一批原材料
- C. 以公允价值为100万元的A车床换取B车床，同时收到12万元的补价
- D. 以公允价值为30万元的电子设备换取一辆小汽车，同时支付15万元的补价

【答案】ABC 【解析】A和B不涉及补价，且几项资产均为非货币性资产，故属于非货币性交易；C和D涉及补价，但C补价比例为“ $12 \div 100 = 12\% < 25\%$ ”，符合准则要求，属于非货币性交易，D补价比例为“ $15 \div (30 + 15) = 33.33\% > 25\%$ ”，不符合准则要求，不属于非货币性交易。

如果甲企业用非货币性资产与乙企业“非货币性资产 + 货币性资产”进行交换，则将其中的货币性资产称为“补价”，将甲企业称为“收到补价方”，将乙企业称为“支付补价方”。由于在市场经济中，交易的基础是以公允价值来衡量的，因此对于甲企业即收到补价方而言，交易总额就是换出资产的公允价值；对于乙企业即支付补价方而言，交易总额就是“换出资产公允价值 + 补价”，也就是换入资产的公允价值。因此，是否属于非货币性交易，按以下原则判断：

(1) 对于收到补价的企业，如果“收到的补价 \div 换出资产公允价值 $\leq 25\%$ ”，则将其确认为非货币性交易，否则确认为货币性交易。

(2) 对于支付补价的企业，如果“支付的补价 \div (支付的补价 + 换出资产公允价值) $\leq 25\%$ ”或者“支付的补价 \div 换入资产公允价值 $\leq 25\%$ ”，则将其确认为非货币性交易，否则确认为货币性交易。

2. 货币性交易和非货币性交易的核算原则

(1) 货币性交易中，所换入非货币性资产的计量以换入非货币性资产的公允价值为基础。

a. 货币性资产与非货币性资产的交换，属于货币性交易。

b. “非货币性资产 + 货币性资产”与非货币性资产的交换，如果不符合非货币性交易的判别标准，则属于货币性交易。

(2) 非货币性交易中，所换入非货币性资产的计量以换出非货币性资产的账面价值为基础。

a. 非货币性资产与非货币性资产的交换，属于非货币性交易。对于交易双方，均要按照换出非货币性资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

b. “非货币性资产 + 货币性资产”与非货币性资产的交换，如果符合非货币性交易的判别标准，则属于非货币性交易。对于支付货币性资产一方，按照“换出非货币性资产账面价值 + 应支付的相关税费 + 货币性资产”作为换入非货币性资产的入账价值；对于收到货币性资产一方，按照“换出非货币性资产账面价值 + 应支付的相关税费 + 应确认的收益（- 应确认损失） - 货币性资产”作为换入非货币性资产的入账价值。

§ 2 非货币性交易会计处理

一、换入资产入账价值的确定

(一) 不涉及补价

换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费

(二) 支付补价

换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费 + 补价

(三) 收到补价

换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费 - 补价 + 应确认的收益（- 应确认的损失）

应确认的收益 = 补价 - $\left(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产公允价值}}\right) \times \text{换出资产账面价值} - \left(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产公允价值}} \times \frac{\text{应交的税金及教育费附加}}{\text{换出资产公允价值}}\right)$
= $\left(1 - \frac{\text{换出资产账面价值}}{\text{换出资产公允价值}}\right) \times \text{补价} - \left(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产公允价值}} \times \frac{\text{应交的税金及教育费附加}}{\text{换出资产公允价值}}\right)$

★历年考题分析

[2004 年单选题] 甲公司公允价值为 250 万元的固定资产换入乙公司公允价值为 220 万元的短期投资，另从乙公司收取现金 30 万元。甲公司换出固定资产的账面原价为 300 万元，已计提折旧 20 万元，已计提减值准备 10 万元；在清理过程中发生清理费用 5 万元。乙公司换出短期投资的账面余额为 210 万元，已计提跌价准备 10 万元。假定不考虑相关税费，甲公司换入短期投资的入账价值为()万元。

A. 212.6 B. 220 C. 239 D. 242.60

【答案】D 【解析】本题的考核点是收到补价时非货币性交易的核算。甲公司应确认的收益 = 补价 - (补价/换出资产公允价值 × 换出资产账面价值) - (补价/换出资产公允价值 × 应交的税金及教育费附加) = 30 - (30/250 × (300 - 20 - 10)) - (30/250 × 0) = -2.4 (万元) (计入营业外支出)；短期投资的入账价值 = (300 - 20 - 10) + 5 - 30 - 2.4 = 242.60 (万元)。

[2002 年单选题] 2002 年 10 月 12 日，甲公司一批库存商品换入一台设备，并收到对方支付的补价 15 万元。该批库存商品的账面价值为 120 万元，公允价值为 150 万元，计税价格为 140 万元，适用的增值税税率为 17%；换入设备的原账面价值为 160 万元，公允价值为 135 万元。假定不考虑除增值税以外的其他相关税费，甲公司因该项非货币性交易应确认的收益为()万元。

A. - 1.38 B. 0.45 C. 0.62 D. 3

【答案】C 【解析】应确认收益 = 15 - 15 ÷ 150 × 120 - 15 ÷ 150 × 140 × 17% = 0.62 (万元)

二、非货币性交易中涉及多项资产交换

非货币性交易中涉及多项资产交换，在会计处理时应区分不涉及补价、收到补价和支付补价三种情况，先确定换入资产的入账价值总额，然后根据各项换入资产的公允价值与换入资产公允价值总额的比例进行分配，以确定各项换入资产的入账价值：

每项换入资产入账价值 = 换入资产入账价值总额 × (每项换入资产公允价值 ÷ 换入资产公允价值总额)

三、非货币性交易的会计处理
 (一) 非货币性交易取得原材料

非货币性交易类型		账务处理
以短期投资换入原材料	不涉及补价	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 短期投资跌价准备（已计提减值准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，支付补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 短期投资跌价准备（已计提减值准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，收到补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 短期投资跌价准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）
以产成品、库存商品换入原材料	不涉及补价	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 存货跌价准备（已计提减值准备） 贷：库存商品（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金——应交增值税（销项税额）
	涉及补价，支付补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 存货跌价准备（已计提减值准备） 贷：库存商品（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金——应交增值税（销项税额）
	涉及补价，收到补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 存货跌价准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：库存商品（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金——应交增值税（销项税额） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）

非货币性交易类型	账务处理
不涉及补价	①借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原值） ②借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理 ③借：固定资产清理（相关税费） 贷：银行存款（费用） 应交税金（税金） ④借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：固定资产清理（余额）
以固定资产换入原材料 涉及补价，支付补价方	①借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原值） ②借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理 ③借：固定资产清理（相关税费） 贷：银行存款（费用） 应交税金（税金） ④借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：固定资产清理（余额） 银行存款（补价）
涉及补价，收到补价方	①借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原值） ②借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理 ③借：固定资产清理（相关税费） 贷：银行存款（费用） 应交税金（税金） ④借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 银行存款（补价） 贷：固定资产清理（余额） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）

非货币性交易类型		账务处理
以无形资产换入原材料	不涉及补价	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，支付补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，收到补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）
以长期投资换入原材料	不涉及补价	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 长期投资减值准备（已计提减值准备） 贷：长期股权投资或长期债权投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，支付补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 长期投资减值准备（已计提减值准备） 贷：长期股权投资或长期债权投资（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，收到补价方	借：原材料（计算数） 应交税金——应交增值税（进项税额） 长期投资减值准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：长期股权投资或长期债权投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）

(二) 非货币性交易取得固定资产

非货币性交易类型		账务处理
以短期投资换入固定资产	不涉及补价	借：固定资产（计算数） 短期投资跌价准备（已计提减值准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，支付补价方	借：固定资产（计算数） 短期投资跌价准备（已计提减值准备） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，收到补价方	借：固定资产（计算数） 短期投资跌价准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：短期投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）
以产成品、库存商品换入固定资产	不涉及补价	借：固定资产（计算数） 存货跌价准备（已计提减值准备） 贷：库存商品（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金——应交增值税（销项税额）
	涉及补价，支付补价方	借：固定资产（计算数） 存货跌价准备（已计提减值准备） 贷：库存商品（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金——应交增值税（销项税额）
	涉及补价，收到补价方	借：固定资产（计算数） 存货跌价准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：库存商品（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金——应交增值税（销项税额） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）

非货币性交易类型	账务处理
不涉及补价	①借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原值） ②借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理 ③借：固定资产清理（相关税费） 贷：银行存款（费用） 应交税金（税金） ④借：固定资产（固定资产清理科目余额） 贷：固定资产清理（余额）
以固定资产换入固定资产 涉及补价，支付补价方	①借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原值） ②借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理 ③借：固定资产清理（相关税费） 贷：银行存款（费用） 应交税金（税金） ④借：固定资产（计算数） 贷：固定资产清理（余额） 银行存款（补价）
涉及补价，收到补价方	①借：固定资产清理（净值） 累计折旧（已提折旧） 贷：固定资产（原值） ②借：固定资产减值准备（已计提减值准备） 贷：固定资产清理 ③借：固定资产清理（相关税费） 贷：银行存款（费用） 应交税金（税金） ④借：固定资产（计算数） 银行存款（补价） 贷：固定资产清理（余额） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）

非货币性交易类型		账务处理
以无形资产换入固定资产	不涉及补价	借：固定资产（计算数） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，支付补价方	借：固定资产（计算数） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，收到补价方	借：固定资产（计算数） 无形资产减值准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：无形资产（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）
以长期投资换入固定资产	不涉及补价	借：固定资产（计算数） 长期投资减值准备（已计提减值准备） 贷：长期股权投资或长期债权投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，支付补价方	借：固定资产（计算数） 长期投资减值准备（已计提减值准备） 贷：长期股权投资或长期债权投资（账面余额） 银行存款（补价、费用） 应交税金（税金）
	涉及补价，收到补价方	借：固定资产（计算数） 长期投资减值准备（已计提减值准备） 银行存款（补价） 贷：长期股权投资或长期债权投资（账面余额） 银行存款（费用） 应交税金（税金） 营业外收入——非货币性交易收益（或借：营业外支出——非货币性交易损失）（非货币性交易损益）

非货币性交易取得无形资产或其他非货币性资产的会计处理，比照上述会计处理。

四、非货币性交易的披露

非货币性交易披露的内容包括：(1) 换入、换出资产的类别；(2) 换入、换出资产的金额，包括换入、换出资产的公允价值、补价、应确认的收益、换出资产的账面价值。涉及换入多项资产的，还应披露各项换入资产的入账价值。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 确定一项资产是货币性资产还是非货币性资产的主要依据是()。
A. 是否可以给企业带来经济利益
B. 是否具有流动性
C. 是否为出售而持有
D. 将为企业带来的经济利益是否是固定的或可确定的
2. 下列各项目中，不属于货币性资产的是()。
A. 存出投资款 B. 信用卡存款
C. 股票投资 D. 准备持有至到期的债券投资
3. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%，公允价值即计税价值。两公司本期完成一项非货币性交易，甲公司本期以自产 A 产品交换乙公司的 B 产品，甲公司的 A 产品成本为 270 万元，公允价值为 270 万元，已计提存货减值准备 10 万元，乙公司的 B 产品成本为 240 万元，公允价值为 270 万元，消费税税率 5%，甲公司换入 B 产品的入账价值是()万元。
A. 270 B. 260 C. 246.5 D. 258.3
4. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%，公允价值即计税价值。两公司本期完成一项非货币性交易，甲公司本期以自产 A 产品交换乙公司的 B 产品，甲公司的 A 产品成本为 270 万元，公允价值为 270 万元，已计提存货减值准备 10 万元，乙公司的 B 产品成本为 240 万元，公允价值为 270 万元，消费税税率 5%，乙公司换入 A 产品的入账价值是()万元。
A. 297 B. 270 C. 283.5 D. 253.5
5. 甲公司生产经营用的 A 设备和 B 设备交换乙公司生产经营用的 C 设备和 D 设备。有关资料如下，假设不考虑相关税金，问甲公司取得的 D 设备的入账价值为()元。

	甲公司		乙公司	
	A	B	C	D
原值(元)	30 000	25 000	12 000	42 000
累计折旧(元)	2 000	9 000	6 000	5 000
账面价值(元)	28 000	16 000	6 000	37 000
公允价值(元)	28 000	18 000	6 000	40 000

- A. 40 000 B. 37 000 C. 38 261 D. 35 391

二、多项选择题

1. 以下不属于货币性资产的有()。
A. 预付账款 B. 股权投资
C. 分期收款发出商品 D. 不准备持有至到期的债券投资
E. 应收补贴款
2. 下列各项交易中，属于非货币性交易的有()。
A. 以固定资产换入股权 B. 以银行汇票购买原材料
C. 以长期股权投资换入原材料 D. 以存货抵偿债务
E. 以无形资产换入长期股权投资
3. 以下可以判断为非货币性交易的有()。

- A. 收到的补价与换出资产账面价值的比大于或等于 25%
 B. 收到的补价与换出资产公允价值的比小于或等于 25%
 C. 支付的补价与换出资产公允价值的比大于或等于 25%
 D. 支付的补价占换出资产公允价值及补价之和的比小于或等于 25%
 E. 支付的补价占换出资产账面价值及补价之和的比小于或等于 25%
4. 下列项目中,属于非货币性交易的有()。
- A. 以公允价值 100 万元的设备换取一项长期股权投资
 B. 以公允价值 100 万元的存货和 10 万元存款换取两辆载重汽车
 C. 以公允价值 300 万元的厂房和 150 万元存款换取一项土地使用权
 D. 以公允价值 100 万元的设备换取一处库房,同时支付 28 万元的补价
 A. 以公允价值 100 万元的设备换取一处库房,同时收到 28 万元的补价
5. 甲、乙企业进行非货币性交易,以下直接影响甲企业换入资产入账价值的项目有()。
- A. 乙企业为交易固定资产支付的清理费用
 B. 乙企业计提的固定资产减值准备
 C. 乙企业支付的补价
 D. 乙企业为交易存货缴纳的增值税销项税额

三、计算及会计处理题

1. 本期末,甲公司持有的股票投资交换乙公司的一台生产设备,换入的生产设备作为固定资产管理。在交换日,甲公司股票投资的账面余额为 100 000 元,已计提减值准备 20 000 元,公允价值即市价为 85 000 元;乙公司生产设备的账面原价为 120 000 元,已计提累计折旧 30 000 元,支付清理费 5 000 元,公允价值为 85 000 元,没有计提减值准备,假设交易过程中双方按股票市价缴纳印花税,税率为 0.4%。

写出甲、乙公司与交易相关的会计分录和乙公司计提长期投资减值准备的会计分录。

2. 甲企业和乙企业均为房地产开发企业,甲企业因变更主营业务,与乙企业进行资产置换。有关资料如下:

(1) 2003 年 3 月 1 日,甲、乙企业签订资产置换协议,协议规定:甲企业将其建造的经济适用房与乙企业持有的长期股权投资进行交换。甲企业换出的经济适用房的账面价值为 5 600 万元,公允价值为 7 000 万元,乙企业换出的长期股权投资的账面价值为 5 000 万元,公允价值为 6 000 万元,乙企业另向甲企业支付现金 1 000 万元作为补价。假定甲、乙企业换出的资产均未计提减值准备,且不考虑甲、乙企业置换资产所发生的相关税费。

(2) 2003 年 5 月 10 日,乙企业通过银行转账向甲企业支付补偿款 1 000 万元。

(3) 甲、乙企业换出资产的相关所有权划转手续于 2003 年 6 月 30 日全部办理完毕。

假定甲企业将换入的长期股权投资按成本法核算,乙企业将换入的经济适用房作为存货核算。

要求:

(1) 指出甲企业在会计上确认该资产置换的日期。

(2) 编制甲企业与该资产置换相关的会计分录。

(3) 编制乙企业与该资产置换相关的会计分录。

3. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人,增值税税率 17%,因生产经营需要,经双方协商作资产置换业务,甲公司将一处库房和存货换入乙公司两台汽车,条件如下(单位:元):

	甲公司库房	甲公司存货	乙公司汽车 1	乙公司汽车 2
资产原值(成本)	800 000	460 000	700 000	800 000
累计折旧	120 000		100 000	300 000
账面价值	680 000	460 000	600 000	500 000
公允价值	700 000	500 000	600 000	500 000
补价	收到补价 100 000		支付补价 100 000	

要求:

假定除存货的增值税外不考虑其他税金,写出甲、乙公司的会计处理。

4. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，库存商品交易的增值税税率为 17%，假设不考虑其他税金。2002 年末甲公司以其库存商品交换乙公司库存商品和设备，公允价值即计税价格和期末可变现净值、可收回金额。其他条件如下（单位：元）：

单位：元

项目	甲公司库存商品	乙公司库存商品	乙公司设备
账面余额	260 000	160 000	180 000
累计折旧			30 000
已提准备		15 000	20 000
账面价值	260 000	145 000	130 000
公允价值	300 000	130 000	130 000
补价及其他	收到补价 40 000	支付补价 40 000，支付设备清理费用 10 000	

要求：

(1) 写出交易的分录。

(2) 分析是否计提期末减值准备。

5. 甲公司和乙公司都是增值税一般纳税人，2000 年 12 月 20 日，甲公司以其产品换入乙公司的机器设备一台。甲公司产品的账面价值为 100 000 元，市场售价为 120 000 元，甲公司还收到乙公司的补价 15 000 元，预计该机器可使用 5 年，净残值为 5 000 元，采用双倍余额递减法计提折旧。2003 年 12 月 31 日，甲公司将机器变卖得收入 30 000 元，假设出售自用设备需要缴纳 4% 的增值税。

要求：

写出甲公司相关会计分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D

2. 【答案】C

3. 【答案】B 【解析】换入 B 产品入账价值 = $(270 - 10) + 270 \times 17\% - 270 \times 17\% = 260$ (万元)。

4. 【答案】D 【解析】 $240 + 270 \times 17\% + 270 \times 5\% - 270 \times 17\% = 253.5$ (万元)。

5. 【答案】C 【解析】B 设备入账价值 = $44\ 000 \times 40\ 000 \div (40\ 000 + 6\ 000) = 38\ 261$ (元)

二、多项选择题

1. 【答案】ABCD

2. 【答案】ACE

3. 【答案】BD

4. 【答案】ABD

5. 【答案】CD 【解析】换入资产的入账价值 = 换出资产账面价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费，直接影响的项目是补价与相关税费。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】

(1) 甲公司会计处理：

借：固定资产	80 320
长期投资减值准备	20 000
贷：长期股权投资	100 000
银行存款	320

(2) 乙公司会计处理：

借：固定资产清理	90 000
----------	--------

累计折旧	30 000
贷：固定资产	120 000
借：固定资产清理	5 000
贷：银行存款	5 000
借：长期股权投资	95 320
贷：固定资产清理	95 000
银行存款	320

(3) 乙公司计提长期投资减值准备：

借：投资收益	10 320
贷：长期投资减值准备	10 320

2. 【答案】

(1) 甲企业在会计上确认该资产置换的日期为 2003 年 6 月 30 日。

(2) 甲企业换出资产应确认的收益 = $1\,000 - (5\,600 \div 7\,000) \times 1\,000 = 200$ (万元)

甲企业换入资产的入账价值 = $5\,600 - 1\,000 + 200 = 4\,800$ (万元)

甲企业与该资产置换相关的会计分录 (单位：万元)：

借：银行存款	1 000
贷：预收账款	1 000
借：长期股权投资	4 800
预收账款	1 000
贷：库存商品	5 600
营业外收入——非货币性交易收益	200

(3) 乙企业与该资产置换相关的会计分录 (单位：万元)：

乙企业换入资产入账价值 = $5\,000 + 1\,000 = 6\,000$ (万元)

借：预付账款	1 000
贷：银行存款	1 000
借：库存商品	6 000
贷：长期股权投资	5 000
预付账款	1 000

3. 【答案】

甲公司：

$10 \div (70 + 50) \times 100\% = 8.33\%$ ，属非货币性交易。

应确认收益 = $10 - 10 \div (70 + 50) \times (68 + 46) - 10 \div (70 + 50) \times 50 \times 17\% = -0.2083$ (万元)

换入资产入账价值 = $68 + 46 + 8.5 - 10 - 0.2083 = 112.2917$ (万元)

借：固定资产清理	680 000
累计折旧	120 000
贷：固定资产	800 000
借：固定资产——汽车 1	($600\,000 \div 1\,100\,000 \times 1\,122\,917$) 612 500
——汽车 2	($500\,000 \div 1\,100\,000 \times 1\,122\,917$) 510 417
银行存款	100 000
营业外支出——非货币性交易损失	2 083
贷：固定资产清理	680 000
库存商品	460 000
应交税金——应交增值税 (销项税额)	85 000

乙公司：

$10 \div (60 + 50 + 10) \times 100\% = 8.33\%$ ，属非货币性交易。

换入资产入账价值 = $110 + 10 - 8.5 = 111.5$ (万元)

借：固定资产清理	1 100 000
累计折旧	400 000
贷：固定资产	1 500 000

借：固定资产——库房	[1 115 000 × 700 000 ÷ (700 000 + 500 000)] 650 417
库存商品	[1 115 000 × 700 000 ÷ (500 000 + 500 000)] 464 583
应交税金——应交增值税（进项税额）	85 000
贷：固定资产清理	1 100 000
银行存款	100 000

4. 【答案】

(1) 乙公司：

$40\,000 \div (130\,000 + 130\,000 + 40\,000) \times 100\% = 13.33\%$ ，属非货币性交易。

借：固定资产清理	130 000
累计折旧	30 000
固定资产减值准备	20 000
贷：固定资产	180 000
借：固定资产清理	10 000
贷：银行存款	10 000
借：库存商品	296 100
应交税金 - 应交增值税（进项税额）	51 000
存货跌价准备	15 000
贷：固定资产清理	140 000
库存商品	160 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	22 100
银行存款	40 000

乙公司换入资产公允价值 300 000 元，账面价值 296 100 元，不需要计提减值准备。

(2) 甲公司：

$40\,000 \div 300\,000 \times 100\% = 13.33\%$ ，属非货币的交易。

交易收益 = $40\,000 - 40\,000 \div 300\,000 \times 260\,000 - 40\,000 \div 300\,000 \times 30\,000 \times 17\% = -1\,466.67$ （元）

本题存货、设备公允价值相同，各自占公允价值比 = $130\,000 \div (130\,000 + 130\,000) \times 100\% = 50\%$ 。

借：银行存款	40 000
库存商品	123 716.5
固定资产	123 716.5
应交税金——应交增值税（进项税额）	22 100
营业外支出——非货币性交易收益	1 467
贷：库存商品	260 000
应交税金 - 应交增值税（销项税额）	51 000

(3) 甲、乙公司存货、设备公允价值高于账面价值，不需要计提减值准备。

5. 【答案】

收到的货币性资产占换出资产公允价值的比例 = $15\,000 \div 120\,000 = 12.5\% < 25\%$ ，因此，属于非货币性交易。

应确认的收益 = 补价 - $(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产的公允价值}}) \times \text{换出资产的账面价值} - (\frac{\text{补价}}{\text{换出资产的公允价值}}) \times$

应缴纳的税金 = $15\,000 - 15\,000 \div 120\,000 \times 100\,000 - 15\,000 \div 120\,000 \times 120\,000 \times 17\% = -50$ （元）

甲公司换入的机器设备的入账价值 = $100\,000 - 15\,000 + (-50) + 20\,400 = 105\,350$ （元）

(1) 非货币性交易取得固定资产时：

借：固定资产	105 350
银行存款	15 000
营业外支出 ——非货币性交易损失	50
贷：库存商品	100 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	20 400

2001 年折旧额 = $105\,350 \times 2 \div 5 = 42\,140$ （元）

2002 年折旧额 = $(105\,350 - 42\,140) \times 2 \div 5 = 25\,284$ （元）

2003 年折旧额 = (105 350 - 42 140 - 25 284) × 2 ÷ 5 = 15 170 (元)

2003 年末账面余额 = 22 756 (元)

(2) 2001 年、2002 年、2003 年折旧：

借：制造费用	42 140
贷：累计折旧	42 140
借：制造费用	25 284
贷：累计折旧	25 284
借：制造费用	15 170
贷：累计折旧	15 170

(3) 2003 年 12 月 31 日将该机器变卖得收入 30 000 元，应交增值税 1 200 (30 000 × 4%) 元。

借：固定资产清理	22 756
贷：累计折旧	82 594
固定资产	105 350
借：银行存款	30 000
贷：固定资产清理	30 000
借：固定资产清理	1 200
贷：应交税金——应交增值税	1 200
借：固定资产清理	6 044
贷：营业外收入——非货币性交易收益	6 044

第十八章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正

内容框架

1. 主要内容

- 基本概念：包括会计政策及其变更、会计估计及其变更、会计差错
- 会计政策变更的处理方法：包括追溯调整法和未来适用法、会计政策变更处理方法的选择
- 会计估计变更的处理方法
- 会计差错的处理方法：包括本期差错、以前期间差错、日后事项期间发现报告年度和报告年度以前年度的差错
- 披露要求

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章又是一个重点章节，近年考试中单项选择题、多项选择题、判断题、计算及会计处理题、综合题的题型均出现过；通过本章学习，大家需要注重本章知识点与其他章节内容的综合。

本章重难点：本章内容带有很强的综合性，近几年计算及会计处理题、综合题中的难点问题都与本章的内容相关。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年			1	2					1	4	2	6
2003 年	1	1.5	1	2							2	3.5
2002 年			1	2					1	20	2	22
2001 年	1	1	1	2					1	20	3	23
2000 年	1	1					1	5			2	6

说明：2004 年试题中，本章内容以一个多项选择题出现，并在综合题第 2 题中有部分资料涉及，估计分数占 4 分左右。

重难点详解与历年考题分析

《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》于 1998 年 6 月 25 日发布，1999 年 1 月 1 日起施行，2001 年 1 月 18 日进行了修订。修订后的准则明确将企业滥用会计政策、会计估计所造成的后果作为重大会计差错予以更正。

通过本章的学习，大家需要掌握会计政策、会计估计、会计差错的含义及处理方法；需要把握会计政策、会计估计变更和会计差错更正的处理方法和披露内容；还应着重掌握会计政策变更累积影响数的计算、追溯调整法的应用以及会计报表相关项目的调整方法。

§ 1 会计政策变更

一、会计政策概述

会计政策是指企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。会计政策具有

以下特点：(1) 会计政策是指会计准则或会计制度规定的具体原则及有关处理方法；(2) 会计政策是在允许的会计原则和会计方法中作出具体选择；(3) 具体原则是指特定原则，而不是所有原则，比如，可比性、一贯性不属于会计政策。

常见的会计政策包括：合并政策、外币折算方法、借款费用核算方法、收入确认方法、所得税核算方法、存货计价方法、长期投资核算方法、坏账损失确认方法等。

二、会计政策变更

(一) 变更的情形

在下述两种情形下，企业可以变更会计政策：(1) 法律法规要求变更；(2) 变更后，能使提供的企业财务状况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关。

(二) 不属于变更的情形

以下两种情形不属于会计政策变更：(1) 当期发生的交易或事项与以前相比有本质差别而采用新的会计政策；(2) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

三、会计政策变更的会计处理方法

会计政策变更有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法。

(一) 会计处理方法的选择

1. 法律法规要求而发生的变更，如果规定了会计处理方法，应按规定的方法处理；如果未规定会计处理方法，应采用追溯调整法进行会计处理。

2. 为使会计信息更为相关、更为可靠而发生的变更，应采用追溯调整法进行会计处理。

3. 无论何种情形下发生的会计政策变更，如果累积影响数不能合理确定，则可采用未来适用法进行会计处理，但应披露无法确定累积影响数的原因。

★历年考题分析

[2002 年多选题] 下列交易或事项中，属于会计政策变更的有()。

- A. 坏账的核算由直接转销法改为备抵法
- B. 固定资产预计使用年限由 8 年改为 5 年
- C. 对不重要的交易或事项采用新的会计政策
- D. 发出存货的计价方法由先进先出法改为后进先出法

【答案】AD 【解析】固定资产使用年限的改变属于会计估计变更；对不重要的交易或事项采用新的会计政策，并不影响会计信息的可比性，因此，不作为会计政策变更。

(二) 追溯调整法的会计处理

1. 追溯调整法的处理步骤

第一步，计算确定累积影响数，累积影响数是指新旧会计政策所产生的期初留存收益之间的差额；

第二步，进行相关的账务处理，一般无须通过“以前年度损益调整”科目核算，而是直接通过“利润分配——未分配利润”科目核算；

第三步，调整会计报表相关项目，主要调整会计政策变更当年的资产负债表的“年初数”、利润表和利润分配表的“上年数”；

第四步，在会计报表附注中进行说明。

2. 累积影响数的计算步骤

第一步，根据新会计政策计算受影响的前期交易事项；

第二步，计算两种会计政策的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定以前各期的税后差异；

第五步，计算确定累积影响数。

3. 前期损益调整事项中所得税费用影响的分析及处理

企业因发生会计政策变更、进行会计差错更正以及处理资产负债表日后事项而涉及前期损益调整的，应通过编制会计调整分录，核算该事项对前期净损益的影响。由于净损益是税后的概念，所以，在进行会计处理时，需要将前期损益调整事项所产生的税前会计利润差额计算所得税费用并转入“利润分配——未分配利润”科目。在会计处理中，前期损益调整事项所产生的税前会计利润差额比较容易确定，但是其所得税会计处理却比较复杂。有时不需要进行所得税会计处理，有时需要进行所得税会计处理，有时所得税会计处理需要通过“应交税金”科目核算，有时所得税会计处理需要通过“递延税款”科目核算。其处理方法为：

先确定税前会计利润差额的性质，来判断其对前期所得税费用是否具有影响；如果对前期所得税费用不具有影响，则无须进行所得税会计处理；如果对前期所得税费用具有影响，则需要进行所得税会计处理。

★历年考题分析

[2002年综合题] 甲公司为发行A股的上市公司，历年适用的所得税税率均为33%。甲公司每年按实现净利润的10%提取法定盈余公积，按实现净利润的10%提取法定公益金。其他有关资料如下：

(1) 按照会计制度规定，从2002年1月1日起，对不需用固定资产由原来不计提折旧改为计提折旧，并按追溯调整法进行处理。假定按税法规定，不需用固定资产计提的折旧不得从应纳税所得额中扣除，待出售该固定资产时，再从应纳税所得额中扣除。甲公司对固定资产均按年限平均法计提折旧，有关固定资产的情况见下表：

单位：万元

固定资产	增加日期	转入不需用日期	原价	预计使用年限	预计净残值
设备A	1997年6月20日	1998年12月31日	4 200	10年	200
设备B	1997年12月8日	1998年6月2日	2 100	8年	100
设备C	1999年11月10日	2001年3月20日	2 880	6年	0

假定上述固定资产的折旧方法、预计使用年限和预计净残值与税法规定相同，折旧方法、预计使用年限和预计净残值均未发生变更；上述固定资产至2002年12月31日仍未出售，以前年度均未计提减值准备。

(2) 2002年1月1日，甲公司从乙公司的其他投资者中以14 000万元的价格购入乙公司15%的股份，由此对乙公司的投资从15%提高到30%，从原来不具有重大影响变为具有重大影响，甲公司从2002年起对乙公司的投资由成本法改按权益法核算（未发生减值），股权投资差额按10年平均摊销。假定按税法规定，因追溯调整而摊销的股权投资差额不调整应纳税所得额和原已缴的所得税，从2002年度起摊销的股权投资差额可在应纳税所得额中扣除；被投资企业所得税税率低于投资企业的，投资企业分回的净利润按规定补缴所得税。

甲公司系1997年1月1日对乙公司投资。甲公司对乙公司投资的其他有关资料见下表：

单位：万元

日期	初始或追加投资成本	实际分回的利润	乙公司所有者权益总额
1997年1月1日	13 800	0	80 000
1997年12月31日	0	0	82 000
1998年5月12日	0	300	—
1998年12月31日	0	0	83 000
1999年4月20日	0	150	—
1999年12月31日	0	0	84 000
2000年5月20日	0	150	—
2000年12月31日	0	0	86 000
2001年6月8日	0	300	—
2001年12月31日	0	0	88 000
2002年1月1日	14 000	0	88 000
2002年12月31日	0	0	90 000

假定乙公司除实现的净利润（或净亏损）和分配利润以外，无其他所有者权益变动，乙公司适用的所

得税税率为 15%。

(3) 除上述各项外，甲公司 2002 年度以前发生的与纳税调整有关的其他资料见下表：

单位：万元

项 目	计提或实际发生数
计提的坏账准备	1 530
非公益性捐赠支出	800
违反税收规定的罚款支出	500
超过计税工资发放的工资额	1 000
违反经济合同的罚款支出	400
计提的固定资产减值准备	500
合 计	4 730

假定上述计提的坏账准备和固定资产减值准备金额为截至 2001 年 12 月 31 日止的累计计提数（未发生转回），其他支出均为实际发生数。企业计提的坏账准备按期末应计提坏账准备的应收款项余额的 50% 计提的部分，可在应纳税所得额中扣除；计提的固定资产减值准备不得在应纳税所得额中扣除。甲公司 2001 年 12 月 31 日应计提坏账准备的应收款项的账面余额为 6 000 万元。

(4) 甲公司从 2002 年 1 月 1 日起，所得税核算由应付税款法改为债务法，并采用追溯调整法进行处理。假定除上述各事项外，无其他纳税调整事项；除所得税以外，不考虑其他相关税费。

要求：

(1) 计算甲公司因上述会计政策变更每年产生的累积影响数。

(2) 分别编制甲公司与上述会计政策变更相关的会计分录（只需编制每项会计政策变更的合并调整分录）。

(3) 计算甲公司上述事项因追溯调整产生的递延税款累计借方或贷方余额。

(4) 计算甲公司上述有关事项增加或减少 2002 年度的净利润（或净亏损），并编制与所得税相关的会计分录。

【答案及解析】

(1) 折旧政策变更累积影响数计算：

年度	政策变更前已提折旧	政策变更后应提折旧	所得税前差异	所得税影响数	累积影响数
1997 年	200	200	0	0	0
1998 年	525	650	125	41.25	83.75
1999 年	40	690	650	214.5	435.5
2000 年	480	1 130	650	214.5	435.5
2001 年	120	1 130	1 010	333.3	676.7
合计	1 365	3 800	2 435	803.55	1 631.45

(2) 有关折旧政策变更和所得税政策变更的会计分录：

借：利润分配——未分配利润（政策变更的累积影响数直接通过未分配利润核算） 1 631.45

 递延税款（存在时间性差异并且采用债务法核算） 803.55

 贷：累计折旧 2 435

借：盈余公积——法定盈余公积 (1631.45 × 10%) 163.15

 ——法定公益金 163.15

 贷：利润分配——未分配利润 326.3

(3) 成本法改为权益法累积影响数计算表

年度	成本法下应确认的收益	权益法下应确认的收益	所得税前差异	所得税影响数	累积影响数
1997年	0	120	120	63.53	56.47
1998年	300	270	-30	31.76	-61.76
1999年	150	120	-30	31.76	-61.76
2000年	150	270	120	63.53	56.47
2001年	300	420	120	63.53	56.47
合计	900	1 200	300	254.11	45.89

关于表中数字的解释：

“成本法下应确认的收益”一栏中，

1997年为0：根据题目中已知的表就可得知；

1998年为300万元：因为1998年5月12日实际分回利润，成本法下应确认投资收益300万元；

1999年为150万元：因为1999年4月20日实际分回利润，成本法下应确认投资收益150万元；

以此类推2000年和2001年成本法下应确认的投资收益分别为150万元和300万元。

“权益法下应确认的收益”一栏中：

1997年为120万元：1997年年末的所有者权益为82 000万元，减去1997年年初的所有者权益80 000万元，就是1997年实现的净利润2 000万元，投资单位权益法下应确认的投资收益 = $2\,000 \times 15\% = 300$ （万元），但由于如果用权益法核算，在初始投资时产生的股权投资差额 = $13\,800 - 80\,000 \times 15\% = 1\,800$ （万元），按照10年摊销，每年应摊销180万元，摊销时借记投资收益，所以，综合来考虑，权益法下1997年应确认的收益 = $300 - 180 = 120$ （万元）。

1998年为270万元：1998年应确认的来源于被投资单位的投资收益 = $(83\,000 + 300 \div 15\% - 82\,000) \times 15\% = 450$ （万元），其中， $(83\,000 + 300 \div 15\% - 82\,000)$ 是1998年被投资单位实现的净利润。同理，又因为1998年应摊销股权投资差额180万元，所以，1998年权益法应确认的投资收益合计 = $450 - 180 = 270$ （万元）。

1999年为120万元：1999年应确认的来源于被投资单位的投资收益 = $(84\,000 + 150 \div 15\% - 83\,000) \times 15\% = 300$ （万元），其中， $84\,000 + 150 \div 15\% - 83\,000$ 是1999年被投资单位实现的净利润。同理，又因为1999年应摊销股权投资差额180万元，所以1999年权益法应确认的投资收益合计 = $300 - 180 = 120$ （万元）。

以此类推2000年和2001年权益法下应确认的收益。

“所得税前差异”一栏根据“权益法下应确认的收益”减去“成本法下应确认的收益”计算得出。

“所得税影响数”一栏中：

由于题目中已经告知了“假定按照税法规定，因追溯调整而摊销的股权投资差额不调整应纳税所得额和原已缴的所得税”，所以，计算所得税的影响只是来源于被投资单位利润的投资收益部分。

1997年为63.53万元：1997年的净利润 = $82\,000 - 80\,000 = 2\,000$ （万元），所以，1997年的所得税影响 = $2\,000 \times 15\% \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 63.53$ （万元），其中15%为被投资单位的所得税税率。

1998年为31.76万元：1998年的净利润 = $(83\,000 + 300 \div 15\% - 82\,000) = 3\,000$ （万元），所以，1998年所得税影响 = $(3\,000 \times 15\% - 300) \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 31.76$ （万元）。

每年的所得税影响 = $(\text{每年被投资单位净利润} \times 15\% - \text{成本法下确认的投资收益}) \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%)$ ，以此类推1999年、2000年和2001年的所得税影响。

“累积影响数”一栏根据“所得税前影响”减去“所得税影响”计算得出。

(4) 有关投资政策变更和所得税政策变更的会计分录：

追溯：

借：长期股权投资——乙公司（投资成本） (80 000 × 15%) 12 000
 ——乙公司（股权投资差额） 900
 ——乙公司（损益调整） [(88 000 - 80 000) × 15%] 1 200

贷：长期股权投资——乙公司	13 800
递延税款	254.11
利润分配——未分配利润	45.89

说明： $(13\ 800 - 12\ 000) \div 10 \times 5 = 900$ （万元），因为已经摊销了5年，还剩5年的股权投资差额未摊销。

借：利润分配——未分配利润	9.178
贷：盈余公积——法定盈余公积	4.589
——法定公益金	4.589

其它影响数计算表：（单位：万元）

项目	计提或实际发生数	可在应税所得扣除数	所得税前差异	所得税影响	累积影响数
计提坏账准备	1 530	30		495	- 495
非公益性捐赠支出	800	-			
违反税收规定罚款	500	-			
超过计税工资发放	1 000	-			
违反经济合同罚款支出	400	400			
计提固定资产减值准备	500	-		165	- 165
合计	4 730	430	0	660	- 660

注意：这里的“所得税前差异”是指应付税款法和债务法下这一项目的差异。

按照税法规定：非公益性捐赠支出、违反税收规定罚款、超过计税工资发放数和计提的固定资产减值准备都不得在税前扣除。

所得税政策变更其他影响数的会计分录：

借：递延税款	[(1 530 - 30 + 500) × 33%] 660
贷：利润分配——未分配利润	660
借：利润分配——未分配利润	132
贷：盈余公积——法定盈余公积	66
——法定公益金	66

(3) 递延税款累计借方余额 = $803.55 - 254.11 + 660 = 1209.44$ （万元）

(4) 计算上述事项对2002年度净利润的影响：

①折旧影响：

减少利润 = $(4\ 200 - 200) \div 10 + (2\ 100 - 100) \div 8 + (2\ 880 - 0) \div 6 = 1\ 130$ （万元）

减少所得税费用 = $1\ 130 \times 33\% = 372.9$ （万元）

会计上2002年计提了折旧，而按照税法的规定，不能计提折旧，所以，折旧影响产生的是可抵减时间性差异，对所得税的影响数记入“递延税款”的借方。

减少净利润 = $1\ 130 - 372.9 = 757.1$ （万元）

②追加投资和改为权益法影响：

增加利润 = $(90\ 000 - 88\ 000) \times 30\% = 600$ （万元）

其中90 000万元是2002年年末的所有者权益，88 000万元是2002年年初的所有者权益，两者相减，在本题中就是被投资单位2002年实现的净利润。要计算投资单位相应增加的净利润（投资单位按照持股比例确认了投资收益），需要再乘以投资单位的持股比例30%。

增加所得税费用 = $600 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 127.06$ （万元）

对于投资单位确认的投资收益，由于投资企业的所得税税率大于被投资企业，投资企业应补缴所得税，并产生应纳税时间性差异，127.06万元记入“递延税款”的贷方。

增加净利润 = $600 - 127.06 = 472.94$ （万元）

③差额摊销影响：

追加投资后股权投资差额合计 = 900 (原投资比例追溯后产生的) + (14 000 - 88 000 × 15%) = 1 700 (万元)

根据题目, 2002 年其允许税前扣除的摊销, 减少所得税费用和应交所得税 = 1 700 / 5 × 33% = 112.2 (万元), 股权投资差额摊销属于永久性差异, 对所得税的影响记入“应交税金——应交所得税”科目。

注意: 这里是按照 2002 年教材做的, 如果按照 2003 年教材应是 (900 ÷ 5 + 800 ÷ 10) × 33% = 85.8 (万元)。

减少净利润 = 1 700 ÷ 5 × (1 - 33%) = 227.8 (万元)

注意: 按照 2003 年的教材, 应是 (900 ÷ 5 + 800 ÷ 10) × (1 - 33%) = 174.2 (万元)。

④ 合计增加净利润 = 472.94 - 757.1 - 227.8 = - 511.96 (万元)

⑤ 编制与所得税相关的会计分录:

借: 递延税款	(372.9 - 127.06)	245.84
应交税金——应交所得税		112.2
贷: 所得税		358.04

(三) 未来适用法的会计处理

会计政策变更采用未来适用法进行会计处理时, 不需计算累积影响数, 也不调整年初留存收益, 而只计算会计政策变更对当期净利润影响数, 并在报表中进行披露。

说明: 根据财政部《关于执行企业会计制度相关问题解答(四)》, 对于固定资产折旧方法的变更应作为会计估计变更, 不再作追溯调整。

★历年考题分析

[2004 年多选题] 甲股份有限公司 2004 年度发生的下列交易或事项中, 应采用未来适用法进行会计处理的有 ()。

- A. 因出现相关新技术, 将某项专利权的摊销年限由 15 年改为 7 年
- B. 发现以前会计期间滥用会计估计, 将该滥用会计估计形成的秘密准备予以冲销
- C. 因某固定资产用途发生变化导致使用寿命下降, 将其折旧年限由 10 年改为 5 年
- D. 追加投资后被投资单位有重大影响, 将长期股权投资由成本法改按权益法核算
- E. 出售某子公司部分股份后对其不再具有重大影响, 将长期股权投资由权益法改按成本法核算

【答案】ACE 【解析】选项 B 不正确, 因为企业滥用会计制度政策、会计估计及变更, 应当作为重大会计差错处理, 属于当期发现以前期间重大差错, 影响损益的应追溯调整; 选项 D 应作为追溯调整事项。

四、会计政策变更的披露

对于会计政策变更, 除按规定进行会计处理外, 还需在会计报表附注中披露以下事项:

- 1. 会计政策变更的内容和理由;
- 2. 会计政策变更的影响数;
- 3. 累积影响数不能合理确定的理由。

§ 2 会计估计变更

一、会计估计

会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。常见的会计估计主要有: 年限变化 (坏账、固定资产使用年限和净残值、无形资产受益期限、长期待摊费用摊销期限), 或有损失和或有收益, 存货毁损判断等。

二、会计估计变更

会计估计变更的原因主要有:

- 1. 赖以进行估计的基础发生了变化;
- 2. 取得了新的信息, 积累了更多的经验。

三、会计估计变更的会计处理

对于会计估计变更, 企业应采用未来适用法进行会计处理。

★历年考题分析

[2001 年单选题] 企业发生会计估计变更时, 下列各项目中不需要在会计报表附注中披露的是 ()。

- A. 会计估计变更的内容
- B. 会计估计变更的累积影响数
- C. 会计估计变更的理由
- D. 会计估计变更对当期损益的影响金额

【答案】B 【解析】会计估计变更的累积影响数不需要披露。

[2001年多选题]下列项目中,属于会计估计变更的有()。

- A. 因固定资产改扩建而将其使用年限由5年延长至10年
- B. 将发出存货的计价由后进先出法改为加权平均法
- C. 将坏账准备按应收账款余额3%计提改为按5%计提
- D. 将某一已使用的电子设备的使用年限由5年改为3年
- E. 将固定资产按直线法计提折旧改为按年数总和法计提折旧

【答案】ACD 【解析】B和E属于会计政策变更。

[2003年综合题]甲股份有限公司(本题下称甲公司)为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。甲公司适用的所得税税率为33%,所得税采用递延法核算,按年确认时间性差异的所得税影响金额,且发生的时间性差异预计在未来期间内能够转回。甲公司按实现净利润的10%提取法定盈余公积,按净利润的5%提取法定公益金。

甲公司2002年度所得税汇算清缴于2003年3月30日完成,在此之前发生的2002年度纳税调整事项均可进行纳税调整。

甲公司2002年度财务报告于2003年3月31日经董事会批准对外报出。直至2003年3月31日,甲公司2002年度的利润尚未进行分配。

甲公司2002年12月31日编制的2002年年度“利润表及部分利润分配表”有关项目的“本年累计(或实际)数”栏有关金额如下:

利润表及部分利润分配表

编制单位:甲公司

2002年度

单位:万元

项目	本年累计(或实际)数	调整后本年累计(或实际)数
一、主营业务收入		
减:主营业务成本		
主营业务税金及附加		
二、主营业务利润		
加:其他业务利润		
减:营业费用		
管理费用		
财务费用		
三、营业利润		
加:投资收益		
补贴收入		
营业外收入		
减:营业外支出		
四、利润总额		
减:所得税		
五、净利润		
加:年初未分配利润		
六、可供分配的利润		

与上述“利润表及部分利润分配表”相关的部分交易或事项及会计处理如下:

(1)甲公司自2001年1月1日起开始执行《企业会计制度》,并对一台管理用设备的预计使用年限由10年变更为7年,该设备系1999年12月购置并投入使用,原价为5600万元,预计净残值为零,按年限平

均法计提折旧，至 2002 年年末未发生减值。

甲公司将该设备预计使用年限变更作为会计估计变更，并采用未来适用法作了会计处理，该设备的预计净残值和折旧方法在执行《企业会计制度》后不变。除该设备外，甲公司其他固定资产的预计使用年限、预计净残值和折旧方法均未发生变更。

假定该设备按原预计使用年限、预计净残值以年限平均法计提的折旧可在计算应纳税所得额时准予抵扣。按照执行《企业会计制度》有关衔接办法的规定，因首次执行《企业会计制度》而对固定资产预计使用年限和预计净残值所作的变更应作为会计政策变更，采用追溯调整法进行处理。

(2) 2002 年 1 月，甲公司着手研究开发一项新技术。研究开发过程中发生咨询费、材料费、工资和福利费等共计 340 万元。2002 年 6 月，该技术研制成功，甲公司向国家有关部门申请专利，并于 2002 年 7 月 1 日获得批准。甲公司在申请专利过程中发生的注册费、聘请律师费等共计 60 万元。法律规定该项专利的有效年限为 10 年，甲公司预计其使用年限为 5 年。

甲公司将上述研究开发过程中发生的 340 万元费用计入待摊费用，取得专利权前未摊销并于 2002 年 7 月 1 日与申请专利过程中发生的相关费用 60 万元一并转作无形资产（专利权）的入账价值。

假定甲公司在研究开发上述专利技术过程中发生的咨询费、材料费、工资和福利费等支出（不含申请专利过程中发生的相关费用），以及当期摊销的无形资产（专利权）价值在计算应纳税所得额时准予抵扣。

(3) 2002 年 3 月 20 日，甲公司与某传媒公司签订合同，由该传媒公司负责甲公司新产品半年的广告宣传业务。合同约定的广告费为 300 万元，甲公司已于 2002 年 3 月 25 日将其一次性支付给了该传媒公司。该广告于 2002 年 5 月 1 日见诸媒体。

甲公司预计该广告将在 2 年内持续发挥宣传效应，由此将支付的 300 万元广告费计入长期待摊费用，并于广告开始见诸媒体的当月起按 2 年分月平均摊销。

假定甲公司在正常生产经营期间发生的广告费在计算应纳税所得额时准予抵扣。

(4) 2002 年 5 月，甲公司以前 312 万元购入乙公司股票 60 万股作为短期投资，另支付手续费 10 万元。2002 年 8 月 10 日，乙公司宣告分派现金股利，每股 0.40 元；8 月 30 日，甲公司收到分派的现金股利。至 12 月 31 日，甲公司仍持有该短期投资。

对于上述交易，甲公司将 312 万元作为短期投资成本，将支付的手续费 10 万元计入当期财务费用，将收到的现金股利 24 万元确认为投资收益。甲、乙公司适用的所得税税率相同。

(5) 甲公司 2002 年 1 月 1 日开始对某项经营租赁方式租入的管理用固定资产进行改良，改良过程中发生材料、人工等费用共计 120 万元。改良工程于 2002 年 6 月 20 日完成并投入使用。改良后，该项固定资产产生可能流入企业的经济利益超过了原先的估计；该项固定资产的剩余租赁期限为 3 年，尚可使用年限为 10 年。对于该项改良后的固定资产，甲公司预计其在剩余租赁期内每年的使用程度大致相同，甲公司对自有的类似固定资产均采用年限平均法计提折旧（不考虑净残值）。

甲公司将上述租入固定资产的改良支出于发生时计入管理费用。

假定就经营租赁方式租入的固定资产改良支出可在计算应纳税所得额时抵扣的金额，与会计制度规定的经营租赁方式租入的固定资产改良支出计入当期费用的金额相同。

(6) 2002 年 7 月 10 日，甲公司收到按所得税“先征后返”政策返还的 2001 年度所得税 420 万元，并据此调整了 2002 年年初留存收益。

(7) 2002 年 12 月 5 日，甲公司与丙公司签订了一项产品销售合同。合同规定：产品销售价格为 5 000 万元（不含增值税税额）；产品的安装调试由甲公司负责；合同签订日，丙公司预付货款的 40%，余款待安装调试完成并验收合格后结清。甲公司销售给丙公司产品的价格与销售给其他客户的价格相同。2002 年 12 月 26 日，甲公司将产品运抵丙公司，该批产品的实际成本为 3 800 万元。至 2002 年 12 月 31 日，有关安装调试工作尚未开始。假定安装调试构成销售合同的重要组成部分。

对于上述交易，甲公司在 2002 年确认了销售收入 5 000 万元，并结转销售成本 3 800 万元；对相关的应收账款未计提坏账准备。

假定上述交易计算缴纳增值税和所得税的时点与会计上确认收入、成本的时点相同；对应收账款计提的坏账准备可在其余额 50 的范围内于计算应纳税所得额时抵扣。

假定：

- (1) 除上述 7 个交易或事项外，甲公司不存在其他纳税调整事项。
- (2) 不考虑除所得税、增值税以外的其他相关税费。
- (3) 各项交易或事项均具有重大影响。

(4) 甲公司在所得税汇算清缴前未确认 2002 年度发生或转回的时间性差异的所得税影响。

要求：

(1) 对甲公司上述 7 个交易或事项的会计处理不正确的进行调整，并编制相关调整分录（涉及以前年度损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算）。

(2) 计算甲公司 2002 年应交所得税，并编制与所得税相关的会计分录。

(3) 合并编制结转以前年度损益调整的会计分录。

(4) 根据上述调整，重新计算 2002 年度“利润表及部分利润分配表”相关项目的金额，并将结果填入给定的“利润表及部分利润分配表”中的“调整后本年累计（或实际）数”栏。（答案中金额单位以万元表示）

【答案】

(1) 编制相关调整分录：

①借：以前年度损益调整——2000 年管理费用	240
贷：以前年度损益调整——2001 年管理费用	40
以前年度损益调整——2002 年管理费用	40
累计折旧	160
借：递延税款	237.6
贷：以前年度损益调整——2000 年所得税	79.2
以前年度损益调整——2001 年所得税	79.2
以前年度损益调整——2002 年所得税	79.2

影响数计算见下表：

年 度	新政策折旧	旧政策折旧	税前差异	所得税影响	影响数
2000 年	800	560	240	79.2	160.8
2001 年	800	840	- 40	79.2	- 119.2
2002 年	800	840	- 40	79.2	- 119.2
合 计	2 400	2 240	160	237.6	- 77.6

②借：以前年度损益调整——2002 年管理费用	340
贷：待摊费用	340
借：待摊费用	340
贷：无形资产	340
借：无形资产	34
贷：以前年度损益调整——2002 年管理费用	34
借：应交税金——应交所得税	100.98
贷：以前年度损益调整——2002 年所得税	100.98
③借：以前年度损益调整——2002 年营业费用	300
贷：长期待摊费用	300
借：长期待摊费用	100
贷：以前年度损益调整——2002 年营业费用	100
借：应交税金——应交所得税	66
贷：以前年度损益调整——2002 年所得税	66
④借：短期投资——股票投资（乙公司）	10
贷：以前年度损益调整——2002 年财务费用	10
借：以前年度损益调整——2002 年投资收益	24
贷：短期投资——股票投资（乙公司）	24
借：应交税金——应交所得税	4.62
贷：以前年度损益调整——2002 年所得税	4.62
⑤借：经营租入固定资产改良支出	120

贷：以前年度损益调整——2002 年管理费用	120
借：以前年度损益调整——2002 年管理费用	20
贷：累计折旧	20
借：以前年度损益调整——2002 年所得税	33
贷：应交税金——应交所得税	33
⑥借：利润分配——未分配利润	420
贷：以前年度损益调整——2002 年所得税	420
借：盈余公积	63
贷：利润分配——未分配利润	63
⑦借：以前年度损益调整——2002 年主营业务收入	5 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	850
贷：应收账款	5 850
借：库存商品	3 800
贷：以前年度损益调整——2002 年主营业务成本	3 800
借：发出商品	3 800
贷：库存商品	3 800
借：应交税金——应交所得税	396
贷：以前年度损益调整——2002 年所得税	396

(2) 2002 年应交所得税 = 3 300 - 100.98 - 66 - 4.62 + 33 - 396 = 2 765.4 (万元)

(3) 合并编制结转以前年度损益调整的会计分录：

借：利润分配——未分配利润	587.8
以前年度损益调整——2002 年主营业务成本	3 800
——2002 年财务费用	10
——2001 年管理费用	40
——2002 年所得税	1 033.8
——2000 年所得税	79.2
——2001 年所得税	79.2
贷：以前年度损益调整——2002 年主营业务收入	5 000
——2002 年营业费用	200
——2002 年管理费用	166
——2000 年管理费用	240
——2002 年投资收益	24
借：盈余公积	88.17
贷：利润分配——未分配利润	88.17

(4) 重新计算 2002 年度“利润及利润分配表”相关项目的金额：

“主营业务收入”调整数 = - 5 000 万元

“主营业务成本”调整数 = - 3 800 万元

“营业费用”调整数 = 200 万元

“管理费用”调整数 = 166 万元

“财务费用”调整数 = - 10 万元

“投资收益”调整数 = - 24 万元

“所得税”调整数 = - 1 033.8 万元

年初未分配利润的调整，是第①笔调整分录中，2000 年和 2001 年计算的对留存收益的影响数再乘以 85%，再减去退回所得税对年初未分配影响。第①笔需要调整 2000 年折旧 240 万元，调整 2000 年所得税费用 79.2 万元，对留存收益影响数为 160.8 万元。调整 2001 年折旧 - 40 万元，调整 2001 年所得税费用 79.2 万元，对 2001 年留存收益影响数为 - 119.2 万元。

“年初未分配利润”调整数 = - (160.8 - 119.2) × (1 - 15%) - (420 - 63) = - 392.36 (万元)

利润及部分利润分配表

编制单位：甲公司

2002 年度

单位：万元

项目	本年累计（或实际）数	调整后本年累计（或实际）数
一、主营业务收入	50 000	45 000
减：主营业务成本	35 000	31 200
主营业务税金及附加	3 000	3 000
二、主营业务利润	12 000	10 800
加：其他业务利润	500	500
减：营业费用	700	900
管理费用	1 000	1 166
财务费用	200	190
三、营业利润	10 600	9 044
加：投资收益	400	376
补贴收入	0	0
营业外收入	200	200
减：营业外支出	1 200	1 200
四、利润总额	10 000	8 420
减：所得税	3 300	2 266.2
五、净利润	6 700	6 153.8
加：年初未分配利润	1 000	607.64
六、可供分配的利润	7 700	6 761.44

四、会计估计变更的披露

对于会计估计变更，除按规定进行会计处理外，还需在会计报表附注中披露以下事项：（1）会计估计变更的内容和理由；（2）会计估计变更的影响数；（3）会计估计变更影响数不能确定的理由。

§ 3 会计差错更正

一、会计差错

会计差错是指在会计核算时，由于确认、计量、记录等方面出现的错误。会计差错通常包括：（1）会计政策使用上的差错；（2）会计估计上的差错；（3）其他差错。

二、会计差错更正的会计处理

1. 与当期相关的会计差错，调整当期相关项目。

2. 与以前期间相关的会计差错，应区分两种情形：（1）属于非重大差错的，调整当期相关项目，不需要调整会计报表期初数；（2）属于重大差错的，如果不影响损益，调整会计报表相关项目的期初数；如果影响损益，通过“以前年度损益调整”科目核算，调整发现当期期初留存收益。如提供比较报表，还应调整差错影响的各期报表。

★历年考题分析

[2003 年多选题] 某股份有限公司 2001 年开始执行《企业会计制度》，该公司 2002 年发生或发现的下列交易或事项中（均具有重大影响），会影响其 2002 年年初未分配利润的有（ ）。

- A. 发现 2001 年漏计管理费用 100 万元
- B. 2002 年 1 月 1 日将某项固定资产的折旧年限由 15 年改为 11 年
- C. 发现应在 2001 年确认为资本公积的 5 000 万元计入了 2001 年的投资收益
- D. 2002 年 1 月 1 日起将坏账准备的计提方法由应收账款余额百分比法改为账龄分析法

E. 2002年7月5日因追加投资将2001年取得的长期股权投资由成本法改按权益法核算

【答案】ACE 【解析】发现2001年漏计管理费用100万元、发现应在2001年确认为资本公积的5000万元计入了2001年的投资收益，属于发现以前年度重大会计差错，会影响2002年年初未分配利润。成本法改按权益法核算，也会影响2002年年初未分配利润。

三、会计差错更正的披露

对于会计差错更正，除按规定进行会计处理外，还需在会计报表附注中披露以下事项：(1)重大会计差错内容(事项、原因、更正方法)；(2)重大会计差错的更正金额(对净损益影响和其他项目影响金额)。

四、滥用会计政策、会计估计及其变更

企业滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重大会计差错处理进行更正。

★历年考题分析

[2003年单选题]甲股份有限公司从2001年起按销售额的1%预提产品质量保证费用。该公司2002年度前三个季度改按销售额的10%预提产品质量保证费用，并分别在2002年度第一季度报告、半年度报告和第三季度报告中作了披露。该公司在编制2002年年度财务报告时，董事会决定将第一季度至第三季度预提的产品质量保证费用全额冲回，并重新按2002年度销售额的1%预提产品质量保证费用。假定以上事项均具有重大影响，且每年按销售额1%预提的产品质量保证费用与实际发生的产品质量保证费用大致相符，则甲股份有限公司在2002年年度财务报告中对上述事项正确的会计处理方法是()。

- A. 作为会计政策变更予以调整，并在会计报表附注中披露
- B. 作为会计估计变更予以调整，并在会计报表附注中披露
- C. 作为重大会计差错更正予以调整，并在会计报表附注中披露
- D. 不作为会计政策变更、会计估计变更或重大会计差错更正予以调整，不在会计报表附注中披露

【答案】C 【解析】该事项属于滥用会计估计变更，应作为重大会计差错更正予以调整，并在会计报表附注中披露。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 下列各项目中属于会计政策的有()。
 - A. 长期股权投资采用权益法核算
 - B. 客观性原则
 - C. 可比性原则
 - D. 一贯性原则
2. 会计政策变更时，会计处理方法的选择应遵循的原则是()。
 - A. 必须采用追溯调整法
 - B. 在追溯调整法、未来适用法中任选其中之一
 - C. 必须采用未来适用法
 - D. 会计政策变更累积影响数可以合理确定时采用追溯调整法，不能合理确定时采用未来适用法
3. 会计政策变更的累积影响数是指()。
 - A. 会计政策变更对当期税后净利的的影响
 - B. 会计政策变更对当期投资收益以及折旧等相关项目的的影响
 - C. 会计政策变更对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有金额与原有的金额之间的差额
 - D. 会计政策变更各期追溯计算后各有关项目的调整数
4. 甲公司所得税税率为33%，采用债务法核算，税法规定资产的损失准备不得税前扣除，2000年10月以500万元购入乙上市公司的股票，作为短期投资，期末按成本法计价，2001年5月乙公司分配2000年年度的现金股利，甲公司收到现金股利5万元，甲公司从2001年1月1日起，对期末短期投资由成本法改按成本与市价孰低法计价，2000年末该股票市价为400万元，该企业2001年会计政策变更时的累积影响数是()万元。
 - A. -100
 - B. -95
 - C. -67
 - D. -63.65
5. 甲公司2000年1月发现1998年6月完成并投入使用的某工程项目未转入固定资产，该工程应转固定资产原始价值80万元，预计使用8年，以直线法计提折旧，该公司所得税税率为33%，对此项重大会计差错，企业应调整资产负债表期初留存收益金额是()万元。
 - A. 8.54
 - B. 10.05
 - C. 8.04
 - D. 6.70

二、多项选择题

1. 应采用未来适用法处理会计政策变更的情况有()。
- A. 企业账簿超过法定保存期限而销毁,引起会计政策变更累积影响数无法确定
B. 企业账簿因不可抗力而毁坏,引起会计政策变更累积影响数无法确定
C. 会计政策变更累积影响数能够确定,但法律或行政法规要求对会计政策的变更采用未来适用法
D. 经济环境改变引起累积影响数无法确定
2. 由于会计政策变更采用追溯调整法时,要将累积影响数进行相应账务处理和报表调整,可能涉及的项目是()。
- A. 法定盈余公积 B. 任意盈余公积 C. 未分配利润 D. 应交税金 E. 应付股利
3. 以下会计政策变更符合国家统一会计制度规定的是()。
- A. 由于当期财务费用过高,借款费用由费用化改为资本化
B. 由于固定资产折旧金额过大,影响当期利润,由加速折旧法改为直线折旧法
C. 按照国家会计制度规定,存货计价由成本法改为成本与可变现净值孰低法
D. 为简化核算,收入确认由完工百分比法改为完成合同法
E. 由于物价上涨,存货核算由先进先出法改为后进先出法
4. 下列通常需要进行会计估计的项目是()。
- A. 坏账损失
B. 未决诉讼导致或有损失
C. 无形资产受益期
D. 固定资产的耐用年限和净残值
E. 存货遭受毁损
5. 下列情况属于会计估计变更的有()。
- A. 发现会计差错而改变原来的估计
B. 因为赖以进行估计的基础发生变化而改变原来的估计
C. 因为取得新信息,需要对原会计估计进行修订
D. 会计政策变更的累积影响数不能合理确定
E. 改变估计以后的会计信息有利于企业形象

三、计算及会计处理题

1. 某企业从2003年起执行《企业会计制度》,将原按照应收款项余额的50%计提准备改为账龄分析法,估计3个月以下应收款项损失比例为1%,同时确定当某项应收款项的可收回性明显区别于其他应收款项时需要个别认定其可能的坏账准备。该企业此期间应收款项情况如下表,收回顺序与发生顺序相同,时间为2003年1月1日。该企业获得确凿证据表明2002年11月30日发生的应收款项尚未收回部分有20%难以收回。该企业所得税税率为33%,采用递延法核算所得税。

要求:计算该项政策变更对2003年年初留存收益的累积影响数并写出会计处理分录。

时间	发生应收款项	收回应收款项	确认损失准许核销	应收款项余额
2002. 9. 30				200
2002. 10. 30	100			
2002. 11. 30	200			
2002. 12. 30	500	400		600

2. 甲公司为上市公司,采用纳税影响会计法处理所得税问题,历年适用的所得税税率为33%,甲公司每年按实现净利润的10%提取法定盈余公积,按实现净利润的10%提取法定公益金。

甲公司于2001年1月执行《企业会计制度》时,对不需用固定资产A计提了减值准备,该设备当时预计可收回金额为1000万元。从2002年1月1日起,对不需用固定资产由原来不计提折旧改为计提折旧,并按追溯调整法进行处理,按照会计制度规定,如果企业在2001年度已对未使用、不需用固定资产以计提减值准备的方法代替折旧的,应以未计提减值准备前的未使用、不需用固定资产账面价值为基础计提折旧。此时预计A设备可收回金额为800万元。

甲公司对固定资产均按年限平均法计提折旧,假定税法规定,不需用固定资产计提的折旧不得从应纳税

所得额中扣除，有关固定资产的情况如下表：

单位：万元

固定资产	增加日期	转入不需用日期	原价	预计使用年限	预计净残值
设备 A	1997. 6. 20	1998. 12. 31	4 200	10 年	200
设备 B	1997. 12. 8	1998. 6. 2	2 100	8 年	100
设备 C	1999. 11. 10	2001. 3. 20	2 880	6 年	0

要求：

- (1) 计算应补提的折旧额填入表内。
- (2) 计算设备 A 折旧和减值情况填入表内。
- (3) 作出 2002 年 1 月 1 日相关会计处理分录。

单位：万元

固定资产	原提折旧额	应提折旧额	补提折旧额
设备 A			
设备 B			
设备 C			
合计			

单位：万元

设备 A	已提折旧	净值	准备	净额
2001. 1. 1				1 000
2002. 1. 1				800

3. 某股份有限公司于 1998 年 1 月 1 日设立，该公司 1998 年至 2000 年坏账准备按应收账款余额的 50% 计提，存货按成本计价。该公司从 2001 年 1 月 1 日起按照《企业会计制度》作了如下变更：坏账准备按账龄分析法计提，提取比例见下表；存货按成本与可变现净值孰低法计价；该公司所得税税率为 33%，按净利润 10% 提取法定盈余公积，按净利润 5% 提取法定公益金。该公司有关资料以及变更的影响如下表，上述变更要求采用追溯调整的方法，该公司所得税采用应付税款法处理。

要求：

- (1) 计算与变更相关的累积影响数填入如下表格。
- (2) 写出相关的会计分录。

① 应收账款余额、账龄、坏账准备表：

单位：万元

项 目	1998 年度		1999 年度		2000 年度	
	余额	应提数	余额	应提数	余额	应提数
1 年以下 5%	200		120		240	
1 ~ 2 年 10%	120		140		100	
2 ~ 3 年 30%	80		120		100	
合计	400		380		440	

(改变坏账准备计提方法后累积影响数：)

单位：万元

年度	应收账款余额	应提坏账准备	已提坏账准备	累积影响
1998	400			
1999	380			
2000	440			
合计				

② 存货各年余额及可变现净值：

单位：万元

项 目	1998 年度		1999 年度		2000 年度	
	成本	可变现净值	成本	可变现净值	成本	可变现净值
存货 A	200	190	160	120	250	200
存货 B	300	250	180	140	200	150
存货 C	100	110	100	130	200	220
合计	600	550	440	390	650	570

存货由成本法计价改为成本与可变现净值孰低法计价后的累积影响数：

单位：万元

	成本	可变现净值	预计损失	已提跌价	税后影响
1998 年度					
存货 A	200	190			
存货 B	300	250			
存货 C	100	110			
1999 年度					
存货 A	160	120			
存货 B	180	140			
存货 C	100	130			
2000 年度					
存货 A	250	200			
存货 B	200	150			
存货 C	200	220			
合计					
存货 A					
存货 B					
存货 C					

4. 甲、乙公司均为境内上市公司，适用所得税税率为 33%，甲公司采用成本与市价孰低法计提短期投资跌价准备，股权投资差额按 10 年平均摊销，按净利润的 10% 和 5% 分别提取法定盈余公积和法定公益金。

甲公司其他有关资料如下：

①2000年1月1日，甲公司以30.3万元的价格购买乙公司10%的股份，作为短期投资，实际支付的价款中包含乙公司已宣告尚未支付的现金股利0.3万元。2000年5月3日，甲公司收到乙公司支付的上述现金股利0.3万元，存入银行。2000年度，乙公司实现净利润40万元，2000年12月31日甲公司持有乙公司的股份市价合计为24万元。

(2) 2001年年初，甲公司决定将持有乙公司的股份作为长期投资，采用成本法核算。按当时市价计算的甲公司持有乙公司该股份的价值合计为23万元。2001年年初，乙公司股东权益账面价值合计为200万元，2001年、2002年乙公司实现净利润分别为30万元、20万元。假定乙公司除实现的净利润外，股东权益无其他变动。

(3) 2002年1月8日，甲公司以66万元的价格购买乙公司20%的股份，改用心权益法核算此项投资并进行追溯调整。

(4) 甲公司对乙公司长期股权投资在2002年年末的预计可收回金额为100万元。

要求：

(1) 根据上述资料，编制甲公司与该投资相关的会计分录。

(2) 计算甲公司对乙公司的投资在2002年年末时的账面价值，以及股权投资差额的账面余额。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】客观性原则、及时性原则、可比性原则、一贯性原则等不属于特定会计原则，而是一般会计原则，不属于会计政策。

2. 【答案】D 3. 【答案】C

4. 【答案】C 【解析】 $(500 - 400) \times 67\% = 67$ (万元)，减少数。

5. 【答案】B 【解析】 $80 \div 8 \times 1.5 \times 67\% = 10.05$ (万元)。

二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 2. 【答案】ABC 3. 【答案】CD 4. 【答案】ABCDE 5. 【答案】BC

三、计算及会计处理题

1. 【答案】已提坏账准备 = $600 \times 50\% = 3$ (万元)

政策变更应提坏账准备 = $(200 - 100) \times 20\% + 500 \times 1\% = 25$ (万元)

借：利润分配——未分配利润

14.74

 递延税款

7.26

 贷：坏账准备

22

2. 【答案】

(1) 计算应补提的折旧额填入表内。

单位：万元

固定资产	原提折旧额	应提折旧额	补提折旧额
设备 A	$4\,000 \div 10 \times 1.5 = 600$	$4\,000 \div 10 \times 4.5 = 1\,800$	1 200
设备 B	$2\,000 \div 8 \times 0.5 = 125$	$2\,000 \div 8 \times 4 = 1\,000$	875
设备 C	$2\,880 \div 6 \times 16 \div 12 = 640$	$2\,880 \div 6 \times 25 \div 12 = 1\,000$	360
合计	1 365	3 800	2 435

(2) 计算设备 A 折旧和减值情况填入表内。

单位：万元

设备 A	已提折旧	净值	准备	净额
2001.1.1	600	$4\,200 - 600 = 3\,600$	2 600	1 000
2002.1.1	$600 + 1\,200 = 1\,800$	$4\,200 - 1\,800 = 2\,400$	1 600	800

(3) 作出 2002 年 1 月 1 日相关会计处理分录：

借：固定资产减值准备	1 000
利润分配——未分配利润	134
递延税款	66
贷：累计折旧——补提设备 A	1 200
借：利润分配——未分配利润	827.45
递延税款	407.55
贷：累计折旧——补提设备 B、C	1 235
借：盈余公积——法定盈余公积	96.15
——法定公益金	96.15
贷：利润分配——未分配利润	192.30

3. 【答案】

(1) 计算与变更相关的累积影响数，并填表。

① 应收账款余额、账龄、坏账准备表：

单位：万元

项 目	1998 年度		1999 年度		2000 年度	
	余额	应提数	余额	应提数	余额	应提数
1 年以下 5%	200	10	120	6	240	12
1 ~ 2 年 10%	120	12	140	14	100	10
2 ~ 3 年 30%	80	24	120	36	100	30
合计	400	46	380	56	440	52

改变坏账准备计提方法后累积影响数：

单位：万元

年度	应收账款余额	应提坏账准备	已提坏账准备	累积影响
1998	400	46	2	44
1999	380	56	45.9	10.1
2000	440	52	56.3	- 4.3
合计				49.8

该公司按原方法计提的坏账准备是：

1998 年： $4\ 000\ 000 \times 0.5\% = 20\ 000$ （元）

1999 年： $3\ 800\ 000 \times 0.5\% = 19\ 000$ （元）

2000 年： $4\ 400\ 000 \times 0.5\% = 22\ 000$ （元）

已经提取数是：

1998 年：20 000 元

1999 年： $460\ 000 + (19\ 000 - 20\ 000) = 459\ 000$ （元）

2000 年： $560\ 000 + (22\ 000 - 19\ 000) = 563\ 000$ （元）

累积影响数是 498 000 元。

1998 年： $460\ 000 - 20\ 000 = 440\ 000$ （元）

1999 年： $560\ 000 - 459\ 000 = 101\ 000$ （元）

2000 年： $520\ 000 - 563\ 000 = - 43\ 000$ （元）

②存货各年余额及可变现净值：

单位：万元

项 目	1998 年度		1999 年度		2000 年度	
	成本	可变现净值	成本	可变现净值	成本	可变现净值
存货 A	200	190	160	120	250	200
存货 B	300	250	180	140	200	150
存货 C	100	110	100	130	200	220
合计	600	550	440	390	650	570

存货计价由成本法改为成本与可变现净值孰低法后的累积影响数。

单位：万元

年度	成本	可变现净值	预计损失	已提跌价	累积影响数
1998					
存货 A	200	190	10	0	10
存货 B	300	250	50	0	50
存货 C	100	110	0	0	0
1999					
存货 A	160	120	40	10	30
存货 B	180	140	40	50	- 10
存货 C	100	130	0	0	0
2000					
存货 A	250	200	50	40	10
存货 B	200	150	50	40	10
存货 C	200	220	0	0	0
合计					100
存货 A					50
存货 B					50
存货 C					0

(2) 账务处理：

①以上各项累积影响数合计：498 000 + 1 000 000 = 1 498 000 (元)

会计政策变更对盈余公积的影响数：1 498 000 × 15% = 224 700 (元)

②分录：

借：利润分配——未分配利润	1 498 000
贷：坏账准备	498 000
存货跌价准备	1 000 000
借：盈余公积——法定盈余公积	149 800
——法定公益金	74 900
贷：利润分配——未分配利润	224 700

4. 【答案】

(1) 编制甲公司与该投资相关的会计分录。

①2000年1月1日：

借：短期投资	300 000
应收股利	3 000
贷：银行存款	303 000
2000年5月3日：	
借：银行存款	3 000
贷：应收股利	3 000
2000年12月31日：	
借：投资收益	60 000
贷：短期投资跌价准备	60 000
②2001年初：	
借：长期股权投资（短期投资化转为长期时，按照成本与市价孰低结转）	230 000
投资收益	10 000
短期投资跌价准备	60 000
贷：短期投资	300 000
③2002年1月8日：	
2002年年初乙公司所有者权益 = 200 + 30 = 230（万元）	
甲公司购买20%股份 = 230 × 20% = 46（万元）	
追溯原投资：	
借：长期股权投资——乙公司（投资成本）	(2 000 000 × 10%) 200 000
——乙公司（股权投资差额）	(30 000 - 30 000/10) 27 000
——乙公司（损益调整）	30 000
贷：长期股权投资	230 000
利润分配——未分配利润	(损益调整 30 000 - 差额摊销 3 000) 27 000
借：利润分配——未分配利润	4 050
贷：盈余公积	4 050
借：长期股权投资——乙公司（投资成本）	660 000
贷：银行存款	660 000
借：长期股权投资——乙公司（股权投资差额）	200 000
贷：长期股权投资——乙公司（投资成本）	200 000
借：长期股权投资——乙公司（投资成本）（原追溯的“损益调整”转到“投资成本”上）	30 000
贷：长期股权投资——乙公司（损益调整）	30 000
2002年12月31日：	
借：长期股权投资——乙公司（损益调整）	(200 000 × 30%) 60 000
贷：投资收益	60 000
借：投资收益	23 000
贷：长期股权投资——乙公司（股权投资差额）	(3 000 + 200 000/10) 23 000

(2) 计算甲公司对乙公司的投资在2002年年末时的账面价值，以及股权投资差额的账面余额。
 账面价值 = 20 + 3 + (3 - 0.3 × 2) + 46 + 6 + (20 - 2) = 95.4（万元），不需要计提减值准备。
 股权投资差额的账面余额 = 2.4 + 18 = 20.4（万元）

第十九章 资产负债表日后事项

内容框架

1. 主要内容

资产负债表日后事项概述

调整事项的处理原则及方法

非调整事项的处理原则及方法

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

财政部于 2003 年 4 月 14 日对《企业会计准则——资产负债表日后事项》作了修订，并于 2003 年 7 月 1 日实施。资产负债表日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项。在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，会发生一些与资产负债表日存在状况有关，或虽与资产负债表日存在状况无关但性质重大的事项。这些事项的发生可能会影响资产负债表日编制的财务会计报告的有关数据，或会影响财务会计报告使用者对资产负债表日编制的财务会计报告的理解，因此，需要作出特别处理。

本章重难点：资产负债表日后事项的处理原则和方法。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年									1	8	1	8
2003 年			1	2							1	2
2002 年			1	2		1	8				2	10
2001 年			1	2							1	2
2000 年			1	2							1	2

说明：2004 年试题中本章内容在综合题第 2 题中有部分资料出现，估计分数为 8 分左右。

重难点详解与历年考题分析

考生通过学习，应能正确地判别调整事项和非调整事项。对于调整事项，应调整报告年度会计报表的相关项目，除法律法规及会计准则有规定外，无需再进行披露。对于非调整事项，企业无需调整报告年度会计报表的相关项目，只需在会计报表附注中披露其性质、内容以及对财务状况和经营成果的影响，如果无法作出估计，应说明理由。

§ 1 资产负债表日后事项概述

一、资产负债表日后事项的定义

资产负债表日后事项，指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的有利或不利事项。

1. 资产负债表日包括年度资产负债表日和中期资产负债表日。年度资产负债表日是指每年的 12 月 31 日；中期资产负债表日是指年度中间各期期末。

2. 财务报告是指对外提供的财务报告，不包括为企业内部管理部门提供的内部会计报表。

3. 财务报告批准报出日，指董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准财务报告报出的日期。

4. 资产负债表日后事项包括有利事项和不利事项，即对资产负债表日后事项的所有有利与不利的事项采用相同的会计原则进行处理。

5. 资产负债表日后事项不是这个期间的所有事项，而是需要调整或说明的事项。“需要调整”是指调整事项，即与资产负债表日存在状况有关的事项；“需要说明”是指非调整事项，即与资产负债表日存在状况无关，但对企业财务状况具有重大影响的事项。

6. 无论境外母公司或境外子公司如何确认会计年度或会计中期，其向我国提供的会计报表均应按照我国对会计年度和会计中期的规定，提供相应期间的会计报表。

7. 资产负债表日后事项定义中不包括中止营业的议题。如果资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用，则企业不应在持续经营的基础上编制会计报表。同时，企业还应披露如下内容：（1）不以持续经营假设编制会计报表的事实；（2）持续经营假设不再适用的原因；（3）编制非持续经营会计报表所采用的基础。

二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是指资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间。如果董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准财务会计报告对外公布日至实际公布日之间发生与资产负债表日后事项有关的事项，由此影响财务报告公布日的，应以董事会、经理（厂长）会议或类似机构再次公布财务报告对外公布日为截止日期。

三、资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括两类，即调整事项和非调整事项。《企业会计准则——资产负债表日后事项》列举了调整事项和非调整事项的常见例子，但并没有涵盖所有的调整事项和非调整事项。因此，某类资产负债表日后事项是属于调整事项还是非调整事项，应当结合其判断标准和特点加以判定。

（一）调整事项

1. 调整事项的判断标准

资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的，为资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，有助于对资产负债表日存在情况有关的金额作出重新估计的事项，应作为调整事项。

2. 调整事项的特点

- （1）资产负债表日或以前已存在，资产负债表日后得以证实；
- （2）对按资产负债表日存在状况编制的会计报表产生重大影响的事项。

3. 调整事项的常见例子

- （1）已证实某项资产在资产负债表日已减值，或该项资产已确认的减值损失需要调整；
- （2）表明应将资产负债表日存在的某项现时义务予以确认，或已对某项义务确认的负债需要调整；
- （3）表明资产负债表所属期间或以前期间存在重大会计差错；
- （4）发生资产负债表所属期间或以前期间所售商品的退回。

企业涉及未决诉讼而产生的或有事项符合确认条件，从而在年末资产负债表中被记入了“预计负债”科目。如果资产负债表日后涵盖期间，由于法院判决下达而确定支付赔偿金额，这时应作为调整事项对报告年度会计报表进行调整。因为法院判决下达后，导致经济利益流出企业的义务已成为一项确定的负债而不是预计的负债，所以在调整报告年度会计报表时，该项负债应该以“其他应付款”科目列示，即，如果以相同于报告年度资产负债表中登记的金额而结案，则在编制会计调整分录时将“预计负债”科目金额全部转入“其他应付款”科目；如果以不同于报告年度资产负债表中登记的金额而结案，则在编制会计调整分录时将“预计负债”科目金额冲销，按法院判决金额记入“其他应付款”科目，两者的差额通过“以前年度损益调整”科目核算。

★历年考题分析

[2003 年多选题] 甲股份有限公司 2002 年年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2003 年 3 月 30 日，实际对外公布的日期为 2003 年 4 月 3 日。该公司 2003 年 1 月 1 日至 4 月 3 日发生的下列事项中，应当作为资产负债表日后事项中的调整事项的有()。

- A. 3 月 1 日发现 2002 年 10 月接受捐赠获得的一项固定资产尚未入账

- B. 3月11日临时股东大会决定购买乙公司51%的股权并于4月2日执行完毕
- C. 4月2日甲公司为从丙银行借入8000万元长期借款而签订重大资产抵押合同
- D. 2月1日与丁公司签订的债务重组协议执行完毕,该债务重组协议是甲公司于2003年1月5日与丁公司签订的
- E. 3月10日甲公司被法院判决败诉并要求支付赔款1000万元,对此项诉讼甲公司已于2002年年末确认预计负债800万元

【答案】 AE **【解析】** 在资产负债表日后涵盖期间,发现2002年10月接受捐赠获得的一项固定资产尚未入账,属于调整事项;被法院判决败诉并要求支付赔款1000万元,对此项诉讼已于2002年年末确认预计负债800万元,应进行账务调整,属于调整事项。

(二) 非调整事项

1. 非调整事项的判断标准

资产负债表日至财务报告批准报出日之间才发生的,不影响资产负债表日的存在情况,但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策的事项,应作为非调整事项。

2. 非调整事项的特点

- (1) 资产负债表日并未发生或存在,完全是期后新发生的事项;
- (2) 对理解和分析财务报告有重大影响的事项。

3. 非调整事项常见例子

- (1) 发行股票和债券;
- (2) 资本公积转增资本;
- (3) 对外巨额举债;
- (4) 对外巨额投资;
- (5) 发生巨额亏损;
- (6) 自然灾害导致资产发生重大损失;
- (7) 外汇汇率发生重大变动;
- (8) 税收政策发生重大变化;
- (9) 分配股利的决议;
- (10) 发生重大企业合并或处置子公司;
- (11) 对外提供重大担保;
- (12) 对外签订重大抵押合同;
- (13) 发生重大诉讼、仲裁或承诺事项;
- (14) 发生重大会计政策变更;
- (15) 资产负债表日后董事会作出债务重组决定;
- (16) 资产负债表日后出现的情况引起固定资产或投资的减值;
- (17) 资产负债表日后发生短期投资的市价下跌。

资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定的利润分配方案中分配的股利,在过去的准则和教材中,现金股利作为调整事项,股票股利作为非调整事项;根据修订后的准则和教材,资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定的利润分配方案中分配的股利,或资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利,无论是现金股利还是股票股利,均作为非调整事项,在会计报表中进行披露,即,企业发放的股利,均作为实际发放年度的事项进行处理,企业利润分配表中的“应付普通股股利”、“应付优先股股利”、“转作资本(股本)的普通股股利”项目均反映上年度实际分配的股利。

★历年考题分析

[2000年多选题]上市公司在其年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日前发生的下列事项中,属于非调整事项的有()。

- A. 因发生火灾导致存货严重损失
- B. 以前年度售出的商品发生退货
- C. 董事会提出股票股利分配方案
- D. 董事会提出现金股利分配方案
- E. 因市场汇率变动导致外币存款严重贬值

【答案】ACDE 【解析】以前年度售出的商品发生退货属于调整事项。原标准答案为ACE，按照修订后的准则规定，董事会提出现金股利分配方案也属于非调整事项。

[2001年多选题]股份有限公司自资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生的下列事项中，属于非调整事项的有()。

- A. 公司与另一公司合并
- B. 公司董事会提出现金股利分配方案
- C. 公司董事会提出股票股利分配方案
- D. 公司与另一企业就报告年度存有的债务达成重组协议
- E. 一幢厂房因地震发生倒塌，造成公司重大损失

【答案】ABCDE 【解析】原标准答案为ACDE，按照修订后的准则规定，董事会提出现金股利分配方案也属于非调整事项。

[2002年多选题]自年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生的下列事项中，属于非调整事项的有()。

- A. 董事会作出出售子公司决议
- B. 董事会提出现金股利分配方案
- C. 董事会作出与债权人进行债务重组决议
- D. 债务人因资产负债表日后发生的自然灾害而无法偿还到期债务

【答案】ABCD 【解析】原标准答案为ACD，按照修订后的准则规定，董事会提出现金股利分配方案也属于非调整事项。

§2 资产负债表日后事项的处理原则及方法

一、调整事项的处理原则及方法

(一) 处理原则

企业应就调整事项，对资产负债表日所确认的资产、负债和所有者权益，以及资产负债表日所属期间的收入、费用等进行调整。也就是说，对于调整事项，企业需要在资产负债表日后涵盖的期间作出相关账务处理，记入资产负债表日后涵盖期间的会计凭证和会计账簿，但应将其视同报告年度发生的事项，调整报告年度会计报表相关项目的年末数和本年累计数，以及当期会计报表相关项目的年初数和上年数（上述年末数和年初数是针对资产负债表而言，本年累计数和上年数是针对利润表和利润分配表而言）。调整事项经过账务处理之后，除法律法规及会计准则有规定外，无需在会计报表中进行披露。

调整事项的处理原则如下：

(1) 涉及损益类的，通过“以前年度损益调整”科目核算。

涉及损益的事项，是否具有所得税费用影响，以及当具有所得税费用影响时通过“应交税金”科目还是“递延税款”科目核算，判别方法参见第十八章《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的相关内容。

(2) 涉及利润分配的调整事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

(3) 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

(4) 调整资产负债表日编制的会计报表相关项目的年末数；调整当期编制的会计报表相关项目的年初数；提供比较会计报表时，还应调整相关会计报表的上年数。

资产负债表日后发生的调整事项，应对资产负债表日已编制的会计报表作相应的调整，这里的会计报表包括资产负债表、利润表及其相关附表和现金流量表的补充资料内容，但不包括现金流量表正表。利润表相关附表主要指的是利润分配表；现金流量表补充资料指的是“将净利润调节为经营活动现金流量”、“不涉及现金收支的投资活动和筹资活动”等内容。资产负债表日后发生的调整事项，可能会使报告年度的净利润、将净利润调节为经营活动现金流量的若干调整项目以及部分不涉及现金的投资和筹资活动项目产生变化，但不会对报告年度的现金流入和现金流出产生影响，所以不需要调整报告年度的现金流量表正表，只需要调整报告年度的现金流量表补充资料。

(5) 如果涉及会计报表附注内容的，应调整会计报表附注相关项目的数字。

(二) 具体会计处理方法

类型	步骤	会计处理
涉及损益的事项	1. 调整相关资产或负债科目	借或贷：资产或负债科目 贷或借：以前年度损益调整
	2. 计算所得税费用影响额	借或贷：以前年度损益调整 贷或借：递延税款（应交税金——应交所得税）
	3. 结转“以前年度损益调整”科目的余额	借或贷：以前年度损益调整 贷或借：利润分配——未分配利润
	4. 调整盈余公积	借或贷：利润分配——未分配利润 贷或借：盈余公积
	5. 调整报告年度会计报表相关项目的年末数和本年累计数、当期会计报表相关项目的年初数和上年数	调整资产负债表相关项目；调整利润表及利润分配表相关项目；调整会计报表附注相关项目（包括现金流量表附注）；不需要对现金流量表正表相关项目作出调整
涉及利润分配的事项	1. 调整利润分配和相关科目	借或贷：利润分配——未分配利润 贷或借：相关科目
	2. 调整报告年度会计报表相关项目的年末数和本年累计数、当期会计报表相关项目的年初数和上年数	调整资产负债表相关项目；调整利润分配表相关项目；调整会计报表附注相关项目（包括现金流量表附注）；不需要对现金流量表正表相关项目作出调整
不涉及损益以及利润分配的事项	2. 调整相关资产或负债科目	借或贷：资产或负债科目 贷或借：资产或负债科目
	3. 调整报告年度会计报表相关项目的年末数、当期会计报表相关项目的年初数	调整资产负债表相关项目；调整会计报表附注相关项目（包括现金流量表附注）；不需要对现金流量表正表相关项目作出调整

二、非调整事项的处理原则及方法

对于非调整事项，企业无需调整报告年度会计报表的相关项目，只需在会计报表附注中披露其性质、内容，以及对财务状况和经营成果的影响。如果无法作出估计，应说明理由。

知识点强化练习题

一、单项选择题

- 下列项目中，在“以前年度损益调整”科目的借方反映的是()。
 - 调整以前年度损益而需调增的管理费用
 - 调整以前年度损益而相应减少的所得税
 - 调整以前年度损益而相应增加的主营业务收入
 - 调增本期管理费用
- 资产负债表日后事项中的非调整事项是指()。
 - 资产负债表日该状况并不存在，而是期后发生或存在的对理解和分析财务会计报告无重大影响的事项
 - 资产负债表日该状况已经存在，对理解和分析财务会计报告无重大影响的事项
 - 资产负债表日该状况并不存在，而是期后发生或存在的对理解和分析财务会计报告有重大影响的事项

D. 资产负债表日该状况已经存在，对理解和分析财务会计报告有重大影响的事项

3. “以前年度损益调整”科目用来核算()。

A. 本年度发现的以前年度非重大会计差错涉及损益调整的事项

B. 资产负债表日后事项中的非调整事项涉及损益调整的事项

C. 本年度发现的以前年度重大会计差错涉及损益调整的事项

D. 本年度发现的以前年度非重大会计差错涉及利润分配调整的事项

4. 2001年11月份甲公司与乙公司签订一份供销合同，由于甲公司未按合同发货，致使乙公司发生重大经济损失。甲公司2001年12月31日在资产负债表中的“预计负债”项目反映了60 000元的赔偿款。2002年3月5日（财务会计报告批准报出日为4月28日）经法院判决，甲公司需要偿付乙公司经济损失70 000元。甲公司不再上诉，并假定赔偿款已经支付。在上述情况下，报告年度资产负债表中的“预计负债”项目应()。

A. 调增10 000元

B. 调减60 000元

C. 调增70 000元

D. 调减70 000元

5. 2003年3月10日，甲公司发现2002年一项重大会计差错，在2001年年度财务会计报告批准报出前，甲公司应()。

A. 不需调整，只将其作为2003年3月份的业务进行处理

B. 调整2002年会计报表期初数和上年数

C. 调整2003年会计报表期初数和上年数

D. 调整2002年会计报表期末数和本年累计数及本年度实际数

二、多项选择题

1. 某上市公司在其年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生的下列事项中，属于非调整事项的有()。

A. 因发生火灾导致存货严重损失

B. 以前年度售出商品发生退货

C. 董事会提出股票股利分配方案

D. 报告年度发生的诉讼案件在资产负债表日后期间结案

2. 甲公司在资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生的下列事项中，属于资产负债表日后非调整事项的有()。

A. 甲公司应付乙公司账款1 000万元，甲公司与乙公司进行债务重组，将全部债务转为股本

B. 甲公司的股东A公司将持有甲公司51%的股份转让给B公司

C. 外汇汇率发生较大变动

D. 新的证据表明，在资产负债表日对长期合同应计收益的估计存在重大误差

3. “以前年度损益调整”科目用来核算()。

A. 本年度发现的以前年度重大会计差错涉及损益调整的事项

B. 资产负债表日后事项中的调整事项涉及损益调整的事项

C. 本年度发现的以前年度非重大会计差错涉及损益调整的事项

D. 会计政策变更追溯调整法涉及损益调整的事项

4. 下列资产负债表日后事项中，属于非调整事项的有()。

A. 发行债券

B. 销售退回

C. 在资产负债表日后发生并确定支付的巨额赔偿

D. 新发布的会计制度要求企业按照资产负债表日后非调整事项处理

5. 在资产负债表日后事项中，属于调整事项的有()。

A. 在资产负债表日或以前提起的诉讼，以不同于资产负债表中登记的金额结案

B. 新的证据表明，在资产负债表日对建造合同按完工百分比法确认的收入存在重大差错

C. 解决在资产负债表日正在商议的债务重组协议

D. 资产负债表日后出现的情况引起的固定资产或投资的减值

三、计算及会计处理题

1. 甲企业2000年财务报告批准报出日是2001年4月30日。甲企业2000年12月31日前因未履行合同被乙企业起诉，甲企业根据有关情况判断很可能赔偿乙企业15万元，2001年1月3日法院判决甲企业需偿

付乙企业经济损失 18 万，甲企业不再上诉并已执行。那么，甲企业 2000 年资产负债表对此项业务的披露应该是“其他应付款”18 万元而不是“预计负债”18 万元。如果 2001 年 1 月 3 日法院判决甲企业需偿付乙企业经济损失 15 万，则甲企业 2000 年资产负债表对此项业务如何披露？

2. A 企业 12 月 31 日经营状况不佳，B 企业对 A 企业的债权提取 5% 的坏账准备，A 企业 1 月发生火灾，使 A 企业无法偿债，B 企业是进行披露，还是进行调整？

3. 某企业拥有 A 公司应收债权 100 万元，2001 年 12 月 31 日对该笔业务按照 10% 的比例提取了坏账准备，该企业 2001 年度财务报告批准报出日为 2002 年 4 月 28 日。2001 年 12 月 28 日，A 公司发生火灾，损失惨重，预计难以支付货款。该企业 2002 年 1 月 15 日才知晓 A 公司发生火灾。该火灾事项是否应该作为调整事项处理？

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】选项 A 在“以前年度损益调整”科目的借方反映；选项 B、C 在“以前年度损益调整”科目的贷方反映；选项 D 不通过“以前年度损益调整”科目反映。

2. 【答案】C 【解析】资产负债表日后事项中的非调整事项是指资产负债表日该状况并不存在，而是期后发生或存在的对理解和分析财务报告有重大影响的事项。

3. 【答案】C 【解析】“以前年度损益调整”科目用来核算本年度发现的以前年度重大会计差错涉及损益调整的事项和资产负债表日后事项中的调整事项涉及损益调整的事项。

4. 【答案】B 【解析】此项业务是年度资产负债表日确认的预计负债，是在财务会计报告批准报出日之前了结的事项，因此，应将预计负债冲销。

5. 【答案】D 【解析】年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错，应作为资产负债表日后事项中的调整事项处理。

二、多项选择题

1. 【答案】AC 【解析】因发生火灾导致存货严重损失属于非调整事项；以前年度售出商品发生退货属于调整事项；董事会提出股票股利分配方案属于非调整事项；报告年度发生的诉讼案件在资产负债表日后事项期间结案属于调整事项。

2. 【答案】ABC 【解析】非调整事项的特点是：(1) 资产负债表日并未发生或存在，完全是期后才发生的事项；(2) 对理解和分析财务报告有重大影响的事项。选项 A、B 和 C 属于非调整事项，选项 D 属于调整事项。

3. 【答案】AB 【解析】“以前年度损益调整”科目用来核算本年度发现的以前年度重大会计差错涉及损益调整的事项和资产负债表日后事项中的调整事项涉及损益调整的事项。本年度发现的以前年度非重大会计差错涉及损益调整的事项直接在相关损益科目反映，会计政策变更追溯调整法涉及损益调整的事项在“利润分配——未分配利润”科目核算。

4. 【答案】ACD 【解析】选项 B 为资产负债表日后事项中的调整事项。选项 A、C 和 D 是在资产负债表日后发生的重大事项，应作为资产负债表日后事项中的非调整事项处理。

5. 【答案】ABC 【解析】调整事项的特点是：(1) 在资产负债表日或以前已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；(2) 对按资产负债表日存在状况编制的会计报表产生重大影响的事项。选项 D 不符合上述特点。

三、计算及会计处理题

1. 【答案】披露应该是“其他应付款”15 万元而不是“预计负债”15 万元。

2. 【答案】A 企业财务状况不佳是事实，B 企业认为对 A 企业债权的可收回金额为应收款项的 95%，并已计提了 5% 的坏账准备。次年 1 月 A 企业发生火灾，这一事项是在资产负债表日后才发生的，属于客观原因产生的，B 企业无法事先预测 A 企业发生火灾的可能性，因此该事项应当作为非调整事项进行处理。

3. 【答案】虽然该企业知晓火灾事项的时间是在资产负债表日后，但由于火灾这一事项是资产负债表日以前发生的，与资产负债表日存在状况有关，所以应作为调整事项处理。

第二十章 关联方关系及其交易

内容框架

1. 主要内容

- 关联方关系及其披露, 包括关联方的概念及特征、关联方关系的判断标准、关联方关系的披露要求
- 关联方交易及其披露, 包括关联方交易的概念及类型、关联方交易要求披露和不需要披露的情况
- 关联方交易的会计处理, 包括出售资产、承担债务和费用、委托和受托经营、占用资金等方面的会计处理

2. 教材变化

与 2004 年教材相比, 本章内容无变化。

复习提示

本章历年考题中既涉及客观题题型, 也有主观性题目, 如 2003 年为计算及会计处理题, 2000 年综合题中也含有本章知识点, 2004 年本章内容没有单独的客观性题目。

本章历年考题所涉及的客观题题型, 内容以关联方关系的判断和关联方交易披露的要求为主; 在综合题中涉及本章内容的主要是判断交易类型, 指出某项交易是否属于关联方交易等。综合性的内容一般要求按照“实质重于形式”的原则来判断关联方关系是否存在, 然后再按照关联方之间出售资产等有关会计处理问题的规定作出相应账务处理, 还可以与其他销售确认问题相联系等。

本章重难点: 核算原则、会计处理、与正常交易的区别等。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年												
2003 年							1	8			1	8
2002 年	1	1									1	1
2001 年												
2000 年												

重难点详解与历年考题分析

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》是我国制定的第一个具体会计准则, 考生学习时应了解与关联方有关的几个概念, 即控制与母子公司的关系、共同控制与合营企业的关系、重大影响和联营企业的关系, 以及它们同关联方关系的判断标准、合并会计报表范围以及股权投资的成本法、权益法核算的内在联系。

通过本章学习, 大家应掌握关联方关系判断标准、关联方关系及其交易的披露以及关联方交易的会计处理。关联方关系存在于企业和企业之间、企业和个人之间, 注意几种不判定为关联方的特例。对于关联方关系的披露, 存在控制关系的, 不论有无交易均应披露关联方关系, 包括企业经济性质或类型、名称、法人代表、注册地、注册资本及其变化、企业主营业务、所持股份或权益及其变化等; 存在共同控制、重大影响关系的, 发生交易时才披露关联方关系, 此时只需说明关联方关系的性质, 即关联方和企业是何种关系。对于

关联方交易的披露，在企业与关联方发生交易的情况下，应披露关联方关系的性质、交易类型、交易要素。

§ 1 关联方关系及其披露

一、控制和母子公司、共同控制和合营企业、重大影响和联营企业的关系

(一) 控制和母子公司的关系

控制可以通过以下三种途径取得：

1. 以所有权方式达到控制目的，指拥有被投资单位半数以上表决权资本，包括直接控制、间接控制、直接和间接控制三种方式。(1) 直接控制：甲拥有乙 51% 表决权资本，则可认为甲直接控制了乙；(2) 间接控制：甲拥有乙 51% 表决权资本，乙拥有丙 51% 表决权资本，则可认为甲间接控制了丙；(3) 直接和间接控制：甲拥有乙 51% 表决权资本，同时拥有丙 15% 表决权资本，乙拥有丙 36% 表决权资本，则可认为甲直接和间接控制了丙。

2. 以所有权和其他方式达到控制目的，指拥有被投资单位半数以下表决权资本，但通过表决权资本和其他方式达到控制。这里的其他方式包括：(1) 通过与其他投资者协议，拥有另一方半数以上表决权资本；(2) 根据章程和协议，有权控制另一方财务和经营政策；(3) 有权任命董事会等类似权力机构多数成员；(4) 在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

3. 以法律或协议形式达到控制目的，指虽然不拥有被投资单位表决权资本的控制权，但通过法律或协议形式实质上能够控制被投资单位的财务和经营政策。

形成控制关系的三种途径中，其中前两者即“以所有权方式达到控制目的”、“以所有权和其他方式达到控制目的”的企业之间，必然存在着投资和被投资关系，而第三种“以法律或协议形式达到控制目的”的企业之间，不存在投资和被投资关系。由于母子公司关系的存在是以投资和被投资关系为先决条件，所以只有通过“以所有权方式达到控制目的”和“以所有权和其他方式达到控制目的”两种途径形成控制关系的企业之间，才构成母子公司关系，才能纳入合并会计报表范围。而对于关联方关系的判断，则不论有无投资和被投资关系，只要形成控制和被控制关系的，均构成关联方。

(二) 共同控制和合营企业的关系

共同控制包括共同控制经营、共同控制财产和共同控制实体，会计准则和会计制度所述共同控制仅指共同控制实体。共同控制实体有两种表现形式：(1) 合营方所持表决权资本相同，并按合同约定共同控制；(2) 合营方虽然所持表决权资本不同，但按合同约定共同控制。

由此可见，共同控制是存在投资和被投资关系的，但是合营方的投资比例是否相同并不重要，能否形成共同控制关系的关键是看合同约定。

如果合营方共同控制一个企业，则该企业被称为合营方的合营企业，合营方和合营企业之间是共同控制关系。形成共同控制关系的企业之间，构成关联方。需要注意的是，合营方之间不是共同控制关系，也不构成关联方。比如，A 企业与 B 企业各出资 50% 设立 C 企业，并依据合约对 C 企业共同控制，A 企业与 B 企业之间不是共同控制关系，也不存在关联方关系。

根据企业会计制度规定，形成共同控制关系的合营企业应纳入合并会计报表范围，采用比例合并法。由于教材内容尚未涉及合营企业的合并会计报表编制方法，所以考生对此可以暂不掌握。

(三) 重大影响和联营企业的关系

重大影响可以通过以下三种途径取得：

1. 拥有 20% 或以上至 50% 表决权资本。
2. 拥有 20% 以下但能实施重大影响的，包括：(1) 在董事会或类似机构派有代表；(2) 参与政策的制定过程；(3) 派出管理人员；(4) 依赖投资企业技术资料；(5) 其他能证明有重大影响的。
3. 通过法律或协议取得重大影响。

形成重大影响关系的三种途径中，前两者即“拥有 20% 或以上至 50% 表决权资本”、“拥有 20% 以下但能实施重大影响的”的企业或个人之间，必然存在着投资和被投资关系，而第三种“通过法律或协议取得重大影响”的企业或个人之间，不存在投资和被投资关系。由于联营企业关系的存在是以投资和被投资关系为先决条件，所以只有通过“拥有 20% 或以上至 50% 表决权资本”、“拥有 20% 以下但能实施重大影响的”两种途径形成重大影响关系的企业（不包括个人）之间，才构成联营企业关系。对于关联方关系的判断，只有存在投资和被投资关系的企业与其联营企业，才构成关联方。

形成重大影响关系的企业，即联营企业不纳入合并会计报表范围。

二、关联方关系的判断标准

会计准则对于关联方关系的判断标准，包括横向和纵向两种形式。纵向包括控制、共同控制、重大影响；横向仅指控制，不包括共同控制和重大影响。在会计准则和教材的表述中，“控制”、“直接或间接控制”的概念均包括直接、间接、直接和间接三种方式；“共同控制”和“重大影响”的概念仅指直接方式，不包括间接方式、直接和间接方式。

（一）关联方关系存在的主要形式

对于关联方关系存在的主要形式，可按下表来理解记忆：

关联方		备注	
企业和企业之间	纵向形式	母子公司和存在控制关系的非母子公司	存在控制关系，包括直接、间接、直接和间接三种形式；可能有投资关系也可能无投资关系
		企业与其合营企业	存在共同控制关系；具有投资关系
		企业与其联营企业	存在重大影响关系；具有投资关系
		企业与本企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业	仅指直接控制，不包括间接控制、直接和间接控制
	横向形式	同受一方控制的两方或多方之间	控制包括直接、间接、直接和间接三种形式
企业和个人之间		企业与其主要投资者个人	主要投资者个人是指直接或间接控制一个企业10%或以上表决权资本的个人投资者；直接或间接控制包括直接、间接、直接和间接三种形式
		企业与其关键管理人员	关键管理人员是指董事长、董事、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似政策职能的人员，注意其与国务院规定的高级管理人员不同，不包括监事、董事会秘书和非执行董事
		企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员	关系密切的家庭成员是指父母、配偶、兄弟、姐妹、子女
		企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员	

（二）拥有同一主要投资者个人（或关键管理人员）的企业及其子公司之间关联方关系的判断

关联方关系存在的主要形式包括企业与其主要投资者个人、企业与其关键管理人员，但准则和教材并没有明确企业与其主要投资者个人、企业与其关键管理人员之间形成什么样的关系。教材举例曾经指出：“两个企业有一位共同的董事，该董事能同时对两个企业施加重大影响，虽然它们之间不存在其他关联方关系，但是也应当将这两个企业视为关联方。”在关联方关系判别中，企业与其主要投资者个人、企业与其关键管理人员之间形成什么关系，不可一概而论，应依据“实质重于形式”原则进行判断。

（三）不视为关联方的情形

1. 部门（单位）和部门（单位）之间、个人和个人之间的关系，这里“单位”的概念主要是和“企业”的概念相区别的行政事业单位。

2. 主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员间接控制、直接和间接控制的其他企业。

3. 仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商。
4. 与企业仅发生日常往来而不存在其他关联方关系的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构。
5. 同受国家控制的企业。

★历年考题分析

[2003年多选题] 甲公司为乙公司及丙公司的母公司；丙公司与丁公司共同出资组建了戊公司，在戊公司的股权结构中，丙公司占45%，丁公司占55%。投资合同约定，丙公司和丁公司共同决定戊公司的财务和经营政策。上述公司之间构成关联方关系的有()。

- A. 甲公司与乙公司
- B. 甲公司与丙公司
- C. 乙公司与丙公司
- D. 丙公司与戊公司
- E. 丁公司与戊公司

【答案】ABCDE 【解析】甲公司和乙公司是控制关系，属于关联方；甲公司和丙公司是控制关系，属于关联方；乙公司和丙公司同受甲公司控制，属于关联方；丙公司和丁公司共同出资组建戊公司，虽然投资比例不同，但依照合约共同决定戊公司财务和经营政策，所以这两个公司对戊公司都是共同控制关系，即丙公司和戊公司、丁公司和戊公司也是关联方。

三、关联方关系的披露

1. 当关联方之间为企业，并且存在控制和被控制关系时，无论关联方之间有无交易，均应在会计报表附注中披露如下内容：(1) 企业的经营性质或类型、名称、法人代表、注册地、注册资本及其变化（年初数、本年增加数、本年减少数、年末数）；(2) 企业的主营业务；(3) 所持股份权益及其变化（年初数、本年增加数、本年减少数、年末数）。

2. 当存在共同控制和重大影响时，发生交易时才披露关联方关系，仅需披露关联方关系的性质属于以下何种：(1) 子公司；(2) 合营企业；(3) 联营企业；(4) 主要投资者个人；(5) 关键管理人员；(6) 与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员。

§2 关联方交易及其披露

关联方交易指关联方之间发生转移资源或义务的事项，以是否发生为原则，而不论是否收取价款。

一、关联方交易的披露

在企业与关联方发生交易的情况下，应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及交易要素。

1. 关联方关系的性质。需要说明发生交易的关联方属于以下何种：(1) 子公司；(2) 合营企业；(3) 联营企业；(4) 主要投资者个人；(5) 关键管理人员；(6) 与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员。

2. 交易类型，包括公平交易、非公允交易、不真实交易。交易类型主要有：(1) 购买或销售商品；(2) 购买或销售商品以外的其他资产；(3) 提供或接受劳务；(4) 代理；(5) 租赁；(6) 提供资金；(7) 担保和抵押；(8) 管理方面的合同；(9) 研究和开发项目的转移；(10) 许可协议；(11) 关键管理人员的报酬。

3. 交易要素，一般包括：(1) 交易的金额或相应比例（两年期比较数据）。(2) 未结算项目的金额或相应比例（累计数，两年期比较数据）。(3) 定价政策，包括：①关联方交易定价方法以及确定交易价格的原则，即是按市价、出厂价、协议价、成本价定价，还是按其他方式定价；②交易的收付款方式及条件；③与非关联方的交易价格是否一致，即说明关联方交易价格与非关联方交易价格在定价时上下浮动的比例；④关联方交易没有金额或只有象征性金额的交易情况；⑤对关联交易价格的公允性作出特别说明。

4. 交易协议或合同主要内容、交易总额及当期交易数量和金额。

5. 关联交易差价的性质、产生的原因及金额。

二、关于披露的几个问题

1. 零星关联交易，可以不予披露。

2. 对财务状况有影响的关联方交易、重大交易（10%或以上）应区分关联方及其交易类型披露；非重大影响可合并披露，但以不影响报表阅读者正确理解为前提。

3. 不需披露的关联方交易：(1) 在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易；(2) 在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中披露关联方交易。

4. 存在多重控制关系的关联方关系及关联方交易的披露：在母子公司之间无关联交易的情况下，应当

披露最终控制的母公司、直接控制的母公司以及所属子公司的关系；在母子公司之间存在关联交易的情况下，均应披露与母公司之间的关系以及交易各方的关系及性质。

三、关联方关系及关联方交易披露格式

§ 3 关联方交易的会计处理

本节内容出自财政部颁布的《关联方之间出售资产等有关会计处理暂行规定》，该规定目前只适用于上市公司，因此，在编制合并会计报表时，如果没有特别指出母公司或子公司是上市公司，编制抵销分录时可不考虑关联交易差价的业务处理。

一、关联方交易的会计处理原则

上市公司与关联方之间的交易，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对显失公允的交易价格部分，一律不得确认为当期利润，应当作为资本公积处理，在“资本公积”科目下单独设置“关联交易差价”明细科目进行核算，这部分差价不得用于转增资本或弥补亏损。

二、上市公司出售资产给关联方的会计处理

上市公司出售资产给关联方，在出售前应按相关企业会计制度和准则的规定估计其可收回金额，并计提相应的减值准备；资产出售时，已计提的资产减值准备应一并结转。

如果实际交易价格低于或等于所出售资产或转移债权账面价值的，按相关企业会计制度和准则的规定进行处理，即按正常的资产处置进行账务处理，并确认相关损失；如果实际交易价格超过相关资产账面价值的，除市场上存在更客观、明确、公允的价格外，应按以下规定进行处理：

(一) 正常商品销售

正常商品销售主要是指与企业日常经营业务有关的商品销售或劳务提供。其常规处理程序是：首先应判别其交易价格是否公允，如果有确凿证据表明交易价格是公允的，则按实际交易价格确认收入；如果交易价格是不公允的，按《关联方之间出售资产等有关会计处理暂行规定》来处理，以不超过公允价格为限来确认收入，交易金额如高于确认的收入，则记入“资本公积——关联交易差价”科目。

对于关联方交易中交易价格不公允的，在会计处理前应确定其公允价格：

1. 如果上市公司销售的商品有较大比例（大于或等于 20%）供应给非关联方，则公允价格比较容易确定，应该是对非关联方销售的加权平均价格，此时应以对非关联方销售的加权平均价格为计量基础确认收入；如果交易价格低于加权平均价格，则以交易价格确认收入。
2. 如果上市公司销售的商品只有较小比例（小于 20%）供应给非关联方，则公允价格就难以取得，这时就假设上市公司合理的成本利润率应该不超过 20%，即公允价格为成本价格的 120%，确认的商品收入以商品成本的 120% 为限。当实际交易价格低于成本价格的 120% 时，以实际交易价格确认收入；当实际交易价格高于成本价格的 120% 时，以成本价格的 120% 确认收入。

大家可按下表的原则确认收入，实际交易价格超过确认为收入的部分，记入“资本公积——关联交易差价”科目。

	类 型	收入计量基础	备 注
对非关联方的销售量 \div 该商品总销售量 $\geq 20\%$	对非关联方销售的加权平均 价格 $<$ 实际交易价格	对非关联方销售的 加权平均价格	确定非关联方之间同类 交易价格时必须要有确凿 证据表明其交易价格的 公允性，并提供有关 证据
	对非关联方销售的加权平均 价格 \geq 实际交易价格	实际交易价格	
对非关联方的销售量 \div 该商品总销售量 \times $100\% < 20\%$	实际交易价格 \leq 商品账面价值 $\times 120\%$	实际交易价格	成本利润率 = (商品销 售收入 - 商品销售成本) \div 商品销售成本 $\times 100\%$
	实际交易价格 $>$ 商品账面价 值 $\times 120\%$	确凿证据表明 “销售该商品 的成本利润率 $\geq 20\%$ ” 无确凿证据表 明“销售该商 品的成本利润 率 $\geq 20\%$ ”	

★历年考题分析

[2002年单选题] 甲公司为上市公司, 本期正常销售其生产的 A 产品 1 400 件, 其中对关联方企业销售 1 200 件, 单价为 1 万元 (不含增值税, 本题下同); 对非关联方企业销售 200 件, 单价为 0.9 万元。A 产品的单位成本 (账面价值) 为 0.6 万元。假定上述销售均符合收入确认条件, 则甲公司本期销售 A 产品应确认的收入总额为() 万元。

- A. 900 B. 1 044 C. 1 260 D. 1 380

【答案】 B 【解析】 非关联方销售量/A 产品总销售量 $\times 100\% = 200 \div 1\,400 \times 100\% = 14.29\% < 20\%$, 收入总额 $= 1200 \times 0.6 \times 120\% + 200 \times 0.9 = 1044$ (万元)。

(二) 非正常商品销售及其他销售

1. 非正常商品销售: 如果没有确凿证据表明交易价格是公允的, 在符合收入确认条件的前提下, 按出售商品的账面价值确认为收入, 实际交易价格超过出售商品账面价值的差额, 记入“资本公积——关联交易差价”科目。

2. 转移应收债权: 实际交易价格超过应收债权账面价值的差额, 记入“资本公积——关联交易差价”科目。

3. 出售其他资产: 上市公司向关联方出售固定资产、无形资产、长期投资和其他资产的, 应将实际交易价格超过相关资产账面价值的部分, 记入“资本公积——关联交易差价”科目; 上市公司同时出售资产、转移负债的, 实际交易价格超过出售相关资产、负债账面价值的部分, 记入“资本公积——关联交易差价”科目。

三、关联方之间承担债务和费用的会计处理

关联方之间承担债务和费用, 视同承担方对被承担方的一项捐赠来进行会计处理, 即承担方记入“营业外支出”科目, 被承担方记入“资本公积”科目。

(一) 关联方之间承担债务 (非债务重组) 的会计处理

承担方应按所承担的债务, 记入“营业外支出——承担关联方债务”科目; 被承担方应按承担方实际为其承担的债务, 记入“资本公积——关联交易差价”科目。

债权人对于债务人豁免的债务, 按相关会计准则和会计制度中有关债务重组的规定处理。

(二) 由关联方承担费用的会计处理

关联方之间一方为另一方承担费用的 (如母公司为其子公司承担广告费用等), 如果这些费用是被承担方生产经营活动所必需的支出, 被承担方收到承担方支付的款项, 记入“资本公积——关联交易差价”科目; 如果承担方直接将承担的费用支付给其他单位的, 被承担方应按承担方实际支付的金额, 记入“资本公积——关联交易差价”科目; 承担方应按实际承担的费用, 记入“营业外支出——承担关联方费用”科目。

四、关联方之间委托及受托经营的会计处理

对于委托及受托经营, 应当确认受托方是否为受托经营资产或受托经营企业提供经营管理服务, 如果受托方实质上并未对受托经营资产或受托经营企业提供经营管理服务, 则取得的委托经营收益, 全部记入“资本公积——关联交易差价”科目; 如果受托方实质上对受托经营资产或受托经营企业提供了经营管理服务, 则取得的受托经营收益在符合收入确认条件的前提下, 按以下规定处理:

(一) 受托经营资产

上市公司接受关联方委托, 对关联方提供的资产进行经营并收取固定费用, 或按合同规定视具体情况收取受托经营费用的, 受托方应于取得受托经营收益时, 确认为其他业务收入; 如果取得的受托经营收益超过按受托资产账面价值总额与 1 年期银行存款利率 110% 的乘积计算的金额, 则应按受托资产账面价值总额与 1 年期银行存款利率 110% 的乘积计算的金额 (即“受托资产账面价值总额 \times 1 年期银行存款利率 \times 110%”), 确认为其他业务收入, 超过确认为收入的部分记入“资本公积——关联交易差价”科目。如果受托经营资产所发生的相关费用由受托方承担的, 受托方应于相关费用发生时直接计入当期其他业务支出。

(二) 受托经营企业

上市公司接受关联方委托, 对关联方委托经营的企业进行经营, 并按照受托经营企业实现利润的一定比例收取受托经营费, 或者受托经营企业实现的利润或发生的亏损均由受托方享有或承担, 或者以其他方式收取受托经营收益的, 受托方应按“受托经营协议确定的收益”、“受托经营企业实现的净利润”、“净资产的 10% 计算的金额”三者孰低的金额, 确认为其他业务收入, 取得的受托经营收益超过确认为收入的部分, 记入“资本公积——关联交易差价”科目。

受托经营企业发生的净亏损，应由受托方承担的部分，直接记入当期“管理费用——承担托管损失”科目；如果按照受托协议规定，受托经营企业发生净亏损，仍能获得委托方支付的托管经营费用的，受托方应于取得委托经营收益时，扣除由其承担的净亏损后的余额，记入“资本公积——关联交易差价”科目。

对于委托方而言，无论是委托经营资产还是委托经营企业，支付的委托经营费用，记入当期“管理费用——托管费用”科目。如果上市公司将部分资产或子公司委托给其关联方经营，按委托协议规定收取固定收益，或按实现净利润的一定比例等收取委托经营收益，比照受托经营收益的处理原则进行会计处理。

五、上市公司与关联方之间占用资金的会计处理

上市公司的关联方以支付资金使用费的形式占用上市公司的资金，在符合收入确认条件的前提下，应于取得资金使用费时，冲减当期财务费用；如果取得的资金使用费超过按1年期银行存款利率计算的金额，应将相当于按1年期银行存款利率计算的部分，冲减当期财务费用，超过按1年期银行存款利率计算的部分，记入“资本公积——关联交易差价”科目。

★历年考题分析

[2003年单选题]在不考虑相关税费的情况下，甲上市公司发生的下列交易或事项中，会影响其当期损益的是()。

- A. 接受货币性资产捐赠
- B. 向关联方收取资金占用费
- C. 以低于应付债务账面价值的现金清偿债务
- D. 权益法下按持股比例确认应享有被投资企业接受非现金资产捐赠的份额

【答案】B 【解析】上市公司向关联方收取资金占用费，应将相当于1年期银行存款利率计算的部分，冲减当期财务费用，超过部分，计入资本公积；如果向关联方收取资金占用费，低于按1年期银行存款利率计算的数额，则全部冲减当期财务费用。

[2003年综合题]甲公司为上市公司，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%；产品的销售价格中均不含增值税额；不考虑除增值税以外的其他相关税费。甲公司2002年发生的有关交易如下：

(1) 2002年1月1日，甲公司与A公司签订受托经营协议，受托经营A公司的全资子公司B公司，受托期限2年。协议约定：甲公司每年按B公司当年实现净利润（或净亏损）的70%获得托管收益（或承担亏损）。A公司系C公司的子公司；C公司董事会9名成员中有7名由甲公司委派。

2002年度，甲公司根据受托经营协议经营管理B公司。2002年1月1日，B公司的净资产为12 000万元。2002年度，B公司实现净利润1 000万元（除实现净利润外，无其他所有者权益变动）；至2002年12月31日，甲公司尚未从A公司收到托管收益。

(2) 2002年2月10日，甲公司与D公司签订购销合同，向D公司销售产品一批。增值税专用发票上注明的销售价格为1 000万元，增值税税额为170万元。该批产品的实际成本为750万元，未计提存货跌价准备。产品已发出，款项已收存银行。甲公司系D公司的母公司，其生产的该产品96%以上均销往D公司，且市场上无同类产品。

(3) 2002年4月11日，甲公司与E公司签订协议销售产品一批。协议规定：该批产品的销售价格为21 000万元；甲公司应按E公司提出的技术要求专门设计制造该批产品，自协议签订日起2个月内交货。至2002年6月7日，甲公司已完成该批产品的设计制造，并运抵E公司由其验收入库，货款已收取。甲公司所售该批产品的实际成本为14 000万元。

上述协议签订时，甲公司持有E公司30%有表决权股份，对E公司具有重大影响；相应的长期股权投资账面价值为9 000万元，未计提减值准备。2002年5月8日，甲公司将其所持有E公司的股权全部转让给G公司，该股权的市场价格为10 000万元，实际转让价款为15 000万元；相关股权划转手续已办理完毕，款项已收取。G公司系甲公司的合营企业。

(4) 2002年4月12日，甲公司向H公司销售一批产品，共计2 000件，每件产品销售价格为10万元，每件产品实际成本为6.5万元；未对该批产品计提存货跌价准备。该批产品在市场上的单位售价为7.8万元。货已发出，款项于4月20日收到。除向H公司销售该类产品外，甲公司2002年度没有对其他公司销售该类产品。甲公司董事长的儿子是H公司的总经理。

(5) 2002年5月1日，甲公司以20 000万元的价格将一组资产和负债转让给M公司。该组资产和负债的构成情况如下：①应收账款：账面余额10 000万元，已计提坏账准备2 000万元；②固定资产（房屋）：账面原价8 000万元，已提折旧3 000万元，已计提减值准备1 000万元；③其他应付款：账面价值800万元。5月28日，甲公司办妥了相关资产和负债的转让手续，并将从M公司收到的款项收存银行。市场上无

同类资产、负债的转让价格。M公司系N公司的合营企业，N公司系甲公司的控股子公司。

(6) 2002年12月5日，甲公司与W公司签订合同，向W公司提供硬件设备及其配套的系统软件，合同价款总额为4500万元（不含增值税税额），其中系统软件的价值为1500万元。合同规定：合同价款在硬件设备及其配套的系统软件试运转正常2个月后，由W公司一次性支付给甲公司；如果试运转不能达到合同规定的要求，则W公司可拒绝付款。至2002年12月31日，合同的系统软件部分已执行。该系统软件系甲公司委托其合营企业Y公司开发完成，甲公司为此已支付开发费900万元。上述硬件设备由甲公司自行设计制造，并于2002年12月31日完成设计制造工作，实际发生费用2560万元。

要求：分别计算2002年甲公司与A公司、D公司、E公司、H公司、M公司及W公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响。

【答案】

(1) 甲公司应按受托经营协议收益、受托经营实现净利润、10%净资产收益率计算的三个数字中，孰低原则确认收入。2002年甲公司与A公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响 = $1\,000 \times 70\% = 700$ (万元)。

受托经营协议收益 = $1\,000 \times 70\% = 700$ (万元)

受托经营实现净利润 = 1000 (万元)

净资产收益率 = $1\,000 \div (12\,000 + 1\,000) < 10\%$

所以，2002年甲公司与A公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响 = $1\,000 \times 70\% = 700$ (万元)。

(2) 2002年甲公司与D公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响 = $750 \times 120\% - 750 = 150$ (万元)。

(3) 虽然甲公司转让了E公司的股份，不再形成关联方关系，但根据实质重于形式原则，此前签订的协议仍属关联方交易。2002年甲公司与E公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响 = $14\,000 \times 120\% - 14\,000 = 2\,800$ (万元)。

(4) 2002年甲公司与H公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响 = $2\,000 \times 6.5 \times 120\% - 2\,000 \times 6.5 = 2\,600$ (万元)。

(5) 甲公司与M公司不是关联方。2002年甲公司与M公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响 = $20\,000 - (10\,000 - 2\,000) + (8\,000 - 3\,000 - 1\,000) - 800 = 8\,800$ (万元)。

(6) 2002年甲公司与W公司发生的交易对甲公司2002年度利润总额的影响为0。

知识点强化练习题

一、单项选择题

- 以下不符合“关联方关系及其交易的披露”准则当中所指“主要投资者个人”的是()。
 - 某人直接控制一个企业10%或以上表决权资本
 - 某人间接控制一个企业10%或以上表决权资本
 - 某人直接和间接合计达到控制一个企业10%以上表决权资本
 - 某人虽无控制一个企业10%或以上表决权资本，但仍然是持股比例最高者
- 甲公司为上市公司，下列个人或企业中，与甲公司构成关联方关系的有()。
 - 甲公司监事张某
 - 甲公司董事局秘书李某
 - 甲公司总经理杨某的子女自己创办的独资企业
 - 持有甲公司10%表决权资本的刘某间接控股的乙公司
- 甲上市公司的母公司为其支付广告费用600万元，甲公司会计处理时应将该项业务()。
 - 记入营业费用和其他业务收入
 - 记入营业费用和营业外收入
 - 记入营业外支出和资本公积
 - 记入营业费用和资本公积
- 甲、乙为母子公司，以下符合披露要求的事项是()。
 - 本期没有交易，不必披露母子公司注册地址、主营业务等有关信息

- B. 本期没有交易，仍需要披露母子公司注册地址、主营业务等有关信息
 - C. 本期交易金额很大，要将各个类型交易合并披露
 - D. 披露本期尚未结算交易的发生额
5. 甲、乙公司为联营企业，以下不符合披露要求的事项是()。
- A. 本期没有交易，不必披露母子公司注册地址、主营业务等有关信息
 - B. 本期没有交易，仍需要披露母子公司注册地址、主营业务等有关信息
 - C. 本期发生非重大交易，不必分别交易类型披露
 - D. 本期发生零星交易，可以不披露

二、多项选择题

1. 以下公司中，W 公司通常对其拥有控制权的是()。
- A. 甲公司，其 50% 的权益性资本由 W 公司拥有
 - B. 乙公司，其 40% 的权益性资本由 W 公司拥有，W 公司全面负责乙公司的经营管理
 - C. 丙公司，其 40% 的权益性资本由 W 公司拥有，W 公司有权任免丙公司董事会的多数成员
 - D. 丁公司，其 40% 的权益性资本由 W 公司拥有，W 公司受托管理其他投资者在丁公司 30% 的股份
 - E. 戊公司，其 40% 的权益性资本由 W 公司拥有，W 公司在戊公司董事会会议上有半数以上投票权
2. 重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，以下可以构成重大影响的事项有()。
- A. 拥有对方 20% 表决权资本
 - B. 在董事会等权力机构中派有代表
 - C. 参与政策的制定过程
 - D. 互相交换管理人员
 - E. 使对方完全依赖本企业技术资料
3. 上市公司受托经营企业时按照三者孰低的原则确认收入，“三者”指的是()。
- A. 受托资产账面价值总额
 - B. 受托资产账面价值总额与一年期银行存款利率乘积的 110%
 - C. 受托经营协议确定的收益
 - D. 受托经营企业净利润
 - E. 受托经营企业 10% 的净资产收益率
4. “关联方关系及其交易的披露”准则当中所指“关键管理人员”包括()。
- A. 董事、总经理
 - B. 总会计师、财务总监
 - C. 主管各项事务的副总经理
 - D. 董事会秘书
 - E. 非执行董事
5. “关联方关系及其交易的披露”准则当中所指“关系密切的家庭成员”包括()。
- A. 父母
 - B. 配偶
 - C. 兄弟姐妹
 - D. 子女
 - E. 其他亲属

三、计算及会计处理题

1. 甲企业为上市公司，增值税税率 17%，本期发生以下交易且交易均已经完成。

(1) 甲公司 2003 年度生产 A 产品全部销售给其母公司，A 产品账面价值 2 000 万元，售价 2 500 万元，款项尚未结算；

(2) 甲公司 2003 年度生产 B 产品的 6 万吨销售给其母公司，单价 2 400 元/万吨，其余 4 万吨销售给其他非关联单位，单价 2 100 元/万吨，款项尚未结算；

(3) 甲公司应收其他单位账款转移给其母公司，其应收账款账面余额 500 万元，甲公司已提坏账准备 200 万元，款项已结清；

(4) 甲公司向母公司出售设备一套，该设备账面原值 300 万元，已提折旧 240 万元，已提减值准备 20 万元，甲公司出售价款 200 万元，款项已结清。

要求：假设不考虑除增值税以外的其他税金，写出上述业务会计分录。

2. 甲上市公司本期发生以下业务，款项已结清：

(1) 其母公司代甲公司偿还银行长期借款 1 000 万元；

(2) 其母公司替甲公司支付营业费用 100 万元；

(3) 甲公司本期受托经营其子公司资产，可获得净收益 50 万元，该资产账面价值 1 500 万元，假定银行一年期存款利率为 1.8%；

(4) 甲公司受托经营另一家净资产为 5 000 万元的关联企业，合同确定甲公司可获得 520 万元固定收益，该企业当期净利润 300 万元。

要求：假设不考虑相关税金，写出会计分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 2. 【答案】C 3. 【答案】D 4. 【答案】B 5. 【答案】B

二、多项选择题

1. 【答案】BCDE 2. 【答案】ABCDE 3. 【答案】CDE 4. 【答案】ABC 5. 【答案】ABCD

三、计算及会计处理题

1. (1) 借：应收账款 2 925
 贷：主营业务收入 (2 000 × 120%) 2 400
 应交税金——应交增值税（销项税额） (2 500 × 17%) 425
 资本公积——关联交易差价 (2 500 - 2 400) 100
- (2) 借：应收账款 26 676
 贷：主营业务收入 [2 100 × (6 + 4)] 21 000
 应交税金——应交增值税（销项税额） [(2 400 × 6 + 2 100 × 4) × 17%] 3 876
 资本公积——关联交易差价 [(2 400 - 2 100) × 6] 1 800
- (3) 借：银行存款 500
 坏账准备 200
 贷：应收账款 500
 资本公积——关联交易差价 200
- (4) 借：固定资产清理 40
 累计折旧 240
 固定资产减值准备 20
 贷：固定资产 300
- 借：银行存款 200
 贷：固定资产清理 200
- 借：固定资产清理 160
 贷：资本公积——关联交易差价 160
2. (1) 借：长期借款 1 000
 贷：资本公积——关联交易差价 1 000
- (2) 借：营业费用 100
 贷：资本公积——关联交易差价 100
- (3) 借：银行存款 50
 贷：其他业务收入 (1 500 × 1.8% × 110%) 29.7
 资本公积——关联交易差价 20.3
- (4) 借：银行存款 520
 贷：其他业务收入 300
 资本公积——关联交易差价 220

(受托经营协议收益 520 万元、受托经营企业净利润 300 万元、300/5 000 未超过受托经营企业 10% 的净资产收益率，按照孰低原则确认为其他业务收入，超过部分计入资本公积)

第二十一章 商品期货业务

内容框架

1. 主要内容

商品期货业务的有关概念

商品期货业务的会计处理：包括取得期货会员资格和年会费的处理、
商品期货交易的处理、套期保值业务的处理等

披露的要求

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章知识点在历年考试中均为客观题，要求大家对涉及商品期货业务会计处理的有关内容熟练掌握。例如，交纳年会费记入什么科目，支付交易手续费记入什么科目，期货损益如何进行会计处理等，需要记住这些会计处理的基本要求。

本章重难点

期货业务会计处理、期货损益计算、套期保值业务的核算原则、会计报表附注应披露的内容。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年			1	2							1	2
2003 年			1	2							1	2
2002 年	1	1									1	1
2001 年	1	1									1	1
2000 年					1	1					1	1

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，重点掌握商品期货业务中非套期保值业务和套期保值业务的核算，对于套期保值业务，其和非套期保值业务核算不同之处在于，平仓损益不确认为当期损益，而是记入“递延套保损益”科目，待现货交易完成时调整套期保值业务的成本或收入。

§ 1 商品期货业务概述

期货是相对于现货而言的，期货是指标准化的远期商品。通过期货市场，一方面可以投机获利，另一方面可以使生产者 and 使用者达到规避风险的目的。

一、期货交易的主要特点

期货交易的主要特点有：

- (1) 期货合约标准化；
- (2) 买卖对象是期货合约，不是商品；
- (3) 以交保证金方式进行，可在合约到期前反向操作平仓或办理交割；

(4) 以公正、公平、竞争形式进行交易；

(5) 高收益、高风险。

二、期货的分类

期货主要包括商品期货和金融期货两类：(1) 商品期货：包括农产品期货、金属期货、能源期货等；(2) 金融期货：包括外汇期货、国债期货、股价指数期货等。

三、商品期货业务的会计处理

期货会员资格投资和年会费：

在期货交易所获得会员资格的企业，其认购会员资格费作为一项股权投资，通过“长期股权投资——期货会员资格投资”科目核算。期货会员资格投资与一般股权投资的区别在于：(1) 获得基本交易席位，不存在控制或实施重大影响；(2) 不以营利为目的，交易所不分配红利。

企业在期货交易所认购会员资格后，可取得一个基本交易席位。企业也可以再支付席位占用费，申请基本席位以外的交易席位。

情形	会计处理
交纳认购会员资格费	借：长期股权投资——期货会员资格投资 贷：银行存款
退会或被取消会员资格	借：银行存款 贷：长期股权投资——期货会员资格投资
转让会员资格	借：银行存款 贷：长期股权投资——期货会员资格投资 借或贷：期货损益（差额）
支付基本交易席位以外的席位占用费	借：应收席位费 贷：银行存款
退还基本交易席位以外的席位占用费	借：银行存款 贷：应收席位费
支付年会费	借：管理费用——期货年会费 贷：期货保证金

★历年考题分析

[2003 年多选题] 下列有关商品期货业务的会计处理中，正确的有()。

- A. 企业支付的席位占用费应计入当期管理费用
- B. 企业支付的期货交易手续费应计入当期管理费用
- C. 企业向期货交易所交纳的年会费应计入当期管理费用
- D. 企业与期货交易所的一切往来均应通过“期货保证金”科目核算
- E. 企业取得期货交易所会员资格所支付的会员资格费应作为长期股权投资核算

【答案】CDE 【解析】席位占用费计入“应收席位费”科目而不是管理费用；支付的期货交易手续费计入“期货损益”科目而不是管理费用。

[2000 年判断题] 企业为进行期货交易取得期货会员资格所发生的有关费用，应当作为无形资产处理；转让期货会员资格所发生的转让差额则应作为其他业务利润处理。

【答案】× 【解析】交纳会员资格费作为“长期股权投资——期货会员资格投资”，转让差额作为期货损益。

§ 2 商品期货非套期保值业务

企业与交易所或经纪机构一切往来通过“期货保证金”科目核算，在初次买卖时交纳的保证金，称为初始保证金，初始保证金分为结算准备金（合约占用）和交易保证金（合约未占用）；交易开始后，交易者按期货交易所或期货经纪机构通知补充的保证金，称为追加保证金。

情形		会计处理
划出初始保证金和追加保证金		借：期货保证金——非套保合约 贷：银行存款
提交质押品	质押品为国债	抵押划入保证金 借：期货保证金——非套保合约 贷：其他应付款——质押保证金
		期货交易所处置质押品 借：其他应付款——质押保证金 期货保证金——非套保合约 贷：长期债权投资 投资收益
	质押品为仓单 (提货单)	抵押划入保证金 借：期货保证金——非套保合约 贷：其他应付款——质押保证金
		期货交易所处置质押品 ①借：其他应付款——质押保证金 期货保证金——非套保合约 贷：其他业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额） ②借：其他业务支出 贷：物资采购
开新仓、对冲平仓和实物交割	开新仓	不作会计处理（交易所将结算准备金划入交易保证金）
	对冲平仓	借或贷：期货保证金——非套保合约 贷或借：期货损益
	实物交割	买入合约交割 ①借或贷：期货保证金——非套保合约 贷或借：期货损益（对冲平仓损益） ②借：物资采购（实际交割价） 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：期货保证金——非套保合约
		卖出合约交割 ①借或贷：期货保证金——非套保合约 贷或借：期货损益（对冲平仓损益） ②借：期货保证金——非套保合约 贷：主营业务收入（实际交割价） 应交税金——应交增值税（销项税额）
违约	收取违约罚款收入 借：期货保证金——非套保合约 贷：营业外收入	
	支付违约罚款支出 借：营业外支出 贷：期货保证金——非套保合约	
支付交易手续费		借：期货损益 贷：期货保证金——非套保合约

★历年考题分析

[2002 年单选题] 工业企业以对冲平仓方式了结非套保商品期货合约时，发生的平仓盈亏应当确认为()。

- A. 投资收益 B. 期货损益 C. 营业外收支 D. 其他业务收支

【答案】B 【解析】对冲平仓应单独设置“期货损益”科目进行核算。

§ 3 商品期货套期保值业务

一、套期保值的概念

套期保值是指把期货市场当作转移价格风险的场所，利用期货合约作为将来在现货市场上买卖商品的临

时替代物，对其现在买进准备以后售出商品或对将来需要买进商品的价格进行保险的交易活动。套期保值又分为卖方套期保值和买方套期保值。

卖方套期保值是为了防止现货价格在交割时下跌的风险，而先在期货市场卖出与现货同样数量的合约所进行的交易方式。通常是在农场主为防止收割时农作物价格下跌；矿业主为防止矿产开采以后价格下跌；经销商或加工商为防止货物购进而未卖出时价格下跌而采取的保值方式。

二、商品期货套期保值业务应遵循的原则

商品期货套期保值业务，需在现货交易时或交易前平仓，平仓损益不确认当期损益，先记入“递延套保损益”科目，待现货交易完成时，调整购货成本（买方套期保值）或销货收入（卖方套期保值），以实现套期保值的目标。

三、商品期货套期保值业务的会计处理

情形		会计处理
开仓建立套期保值头寸，追加套期保值合约保证金		借：期货保证金——套保合约 贷：期货保证金——非套保合约（或者银行存款）
套保合约平仓	平仓损益结转“递延套保损益”	借或贷：期货保证金——套保合约 贷或借：递延套保损益
	支付手续费	借：递延套保损益 贷：期货保证金——套保合约
	结转保证金	借：期货保证金——非套保合约 贷：期货保证金——套保合约
现货交易完成	买方套期保值	借：物资采购、库存商品 应交税金——应交增值税（进项税额） 贷：银行存款 借或贷：递延套保损益 贷或借：物资采购、库存商品
	卖方套期保值	借：银行存款 贷：主营业务收入 应交税金——应交增值税（销项税额） 借或贷：递延套保损益 贷或借：主营业务收入

★历年考题分析

[2001年单选题] 企业从事商品期货套期保值业务时，如果现货交易尚未完成，而套期保值合约已经平仓的，则该套期保值合约的损益应当直接计入()。

- A. 营业外收入 B. 投资收益 C. 期货损益 D. 递延套保损益

【答案】D 【解析】套期保值合约的损益应当计入递延套保损益。

§4 会计报表列示

1. 期货保证金、应收席位费，在资产负债表的流动资产项目中反映。
2. 期货会员资格投资包括在资产负债表的长期股权投资项目中。
3. 期货损益在利润表单列项目反映。
4. 企业年度内申请退会、转让或被取消会员资格而收回的会员资格投资，应作为投资活动，在“现金流量表”中反映。
5. 会计报表附注应披露：(1) 套期保值合约按结算价计算的价值及持仓盈亏金额，被套期保值项目的性质及金额，本期内已与被套期保值项目进行配比的递延套保损益金额、尚未配比的递延套保金额等；(2) 期货会员资格投资，提交质押品的账面价值、持仓合约的浮动盈利等。

★历年考题分析

[2004年多选题] 企业下列有关商品期货业务的交易或事项在会计报表的列示中，正确的有()。

- A. 了结商品期货合约实现的平仓盈亏在利润表中单列项目中反映
- B. 缴纳的期货保证金期末余额在资产负债表的流动资产项目中反映
- C. 支付的席位占用费期末余额在资产负债表的流动资产项目中反映
- D. 取得期货交易所会员资格发生的支出在资产负债表的长期股权投资项目中反映
- E. 转让会员资格而收到的现金在现金流量表的投资活动的现金流量表项目中反映

【答案】ABCDE

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 企业在期货交易所取得会员资格，其认购的会员资格费应作为()。
 - A. 管理费用
 - B. 长期股权投资
 - C. 期货损益
 - D. 其他应收款
2. 企业取得期货交易所会员资格后缴纳的年会费，应计入()。
 - A. 期货损益
 - B. 管理费用
 - C. 长期股权投资
 - D. 应收席位费
3. 由于企业不能追加货币资金作为保证金并收回抵押的国债，期货经纪机构按规定将其账面价值为 60 万元、抵押后已划入期货保证金账户 54 万元的国债出售，企业取得价款 65 万元，以下正确的会计处理是()。
 - A. 记入投资收益 6 万元
 - B. 记入其他应付款 11 万元
 - C. 记入投资收益 5 万元
 - D. 记入期货损益 11 万元
4. 接上题，国债的抵押和转让共增加企业期货保证金()。
 - A. 60 万元
 - B. 65 万元
 - C. 54 万元
 - D. 11 万元
5. 某企业对所持卖出农产品的期货合约于到期日进行实物交割，该合约初始成交价 620 万元，最后交易日结算价 650 万元，实际交割货款为 660 万元（含增值税），这批货物的实际成本为 500 万元，此项业务导致企业实现期货损益()。
 - A. 损失 30 万元
 - B. 收益 30 万元
 - C. 收益 160 万元
 - D. 损失 64.10 万元

二、多项选择题

1. 下列应在会计报表附注中披露的项目有()。
 - A. 期货会员资格投资
 - B. 期货损益
 - C. 持仓合约的浮动盈利
 - D. 提交质押品的账面价值
 - E. 期货保证金账面余额
2. 下列应作为资产负债表中资产类项目列示的有()。
 - A. 期货保证金
 - B. 应收席位费
 - C. 期货会员资格投资
 - D. 期货损益
 - E. 转让会员资格盈利
3. 期货交易的主要特点包括()。
 - A. 期货合约标准化
 - B. 期货交易的买卖对象是期货合约而不是商品
 - C. 期货交易以保证金的方式保证合约双方履行
 - D. 期货交易相对风险较大
 - E. 合约到期前可以反向操作平仓，也可以到期时办理实物交割手续
4. 期货合约通常对以下项目作出规定()。
 - A. 交易规格
 - B. 交易时间
 - C. 最后交易日
 - D. 最后交割日
 - E. 涨、跌停板幅度
5. 下列有关期货业务正确的会计处理是()。
 - A. 取得会员资格作长期股权投资核算
 - B. 缴纳年会费作期货损益核算
 - C. 期货交易业务中交纳手续费作管理费用核算
 - D. 进入实物交割的期货合约首先应当进行对冲平仓，计算期货损益
 - E. 实物交割中，因出现质量数量方面的违约行为所取得的罚款收入，记入“营业外收入”科目

三、计算及会计处理题

1. 某企业 2002 年发生以下期货业务：
 - (1) 支付存款 100 万元，取得了某期货交易所会员资格。
 - (2) 支付存款 2 万元作为年会费。
 - (3) 为进行期货交易，该会员在交易所存入期货保证金 500 万元，以银行存款支付。

(4) 卖出 20 手某农产品合约，每手 10 吨，每吨 2 000 元，同日卖出 10 手某有色金属合约，每手 20 吨，每吨 18 500 元。

(5) 将上述农产品合约对冲平仓，平仓成交价 1 950 元。

(6) 将上述有色金属合约进行实物交割，最后交易日的结算价是每吨 18 000 元，实际交割货款每吨 19 305 元（含增值税），增值税税率 17%，实际成本每吨 14 500 元。

要求：

(1) 写出以上业务的会计分录（以万元为单位）；

(2) 计算企业当期实现的期货损益。

2. 企业由于期货保证金账户余额不足，以 5 年期国债和部分仓单作为抵押。其中国债价值为 50 万元，仓单价值为 100 万元，期货交易所均按 90% 的比例将其折价划入企业期货保证金账户。由于企业不能及时追加保证金并撤回质押品，期货交易所处置该质押品。期货交易所处置企业国债所得价款 56 万元，处置仓单所得收入 80 万元（不含增值税），企业作其他业务收入处理，该商品账面价值 70 万元，期货交易所将处置收入划入企业保证金账户。

要求：写出上述业务会计分录。

3. 某企业 11 月 10 日为套期保值目的买入 1 500 万元某期货合约，该企业 12 月 1 日卖出 11 月 10 日买入的期货合约，交易价格 1 700 万元，同时支付 8 万元相关费用，要求：

(1) 写出上述期货业务的会计处理分录；

(2) 假如 12 月 20 日被套期保值业务现货交易完成，购入该项商品作为“原材料”核算，交易成本 1 800 万元，计算套期保值业务的该存货成本与递延套保损益配比后的存货成本；

(3) 假如直到 12 月 31 日该套期保值业务现货交易没有完成，该企业会计利润为 3 000 万元，采用纳税影响会计法处理所得税问题，所得税税率为 33%，无其他调整事项，写出有关所得税的会计处理分录。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B

2. 【答案】B

3. 【答案】C 【解析】转让国债收入属于投资收益不是期货损益，金额 = 65 - 60 = 5（万元）。

4. 【答案】B

5. 【答案】A 【解析】期货损益为对冲平仓损益，初始成交为卖出价 620 万元，对冲平仓为买入价 650 万元，损失 30 万元。

二、多项选择题

1. 【答案】ACD

2. 【答案】ABC

3. 【答案】ABCDE

4. 【答案】ABCDE

5. ADE

三、计算及会计处理题

1. 会计分录

(1) 借：长期股权投资——期货会员资格投资 100
贷：银行存款 100

(2) 借：管理费用 2
贷：银行存款 2

(3) 借：期货保证金 500
贷：银行存款 500

(4) 不需要会计分录

(5) 借：期货保证金 1
贷：期货损益 [建仓时卖出，平仓时买入 $(2\ 000 - 1\ 950) \times 10 \times 20 = 10\ 000$ （元）] 1

(6) 借：期货保证金 10
贷：期货损益 10

借：期货保证金 386.1

贷：主营业务收入 330

应交税金——应交增值税（销项税额）	56.1
借：主营业务成本	290
贷：库存商品	290
计算企业当期实现的期货损益：	
$(2\ 000 - 1\ 950) \times 10 \times 20 + (18\ 500 - 18\ 000) \times 20 \times 10 = 110\ 000$ （元）	
2. 会计分录	
提交质押品	
借：期货保证金	45
贷：其他应付款——质押保证金	45
借：期货保证金	90
贷：其他应付款——质押保证金	90
处置质押品	
借：其他应付款——质押保证金	45
期货保证金	11
贷：长期债券投资	50
投资收益	6
借：其他应付款——质押保证金	90
期货保证金	3.6
贷：其他业务收入	80
应交税金——应交增值税（销项税额）	13.6
借：其他业务支出	70
贷：物资采购	70

3. 【答案】

(1) 会计处理分录：

11月10日

借：期货保证金——套保合约	1 500
贷：期货保证金——非套保合约	1 500

12月1日

借：期货保证金——非套保合约	1 500
贷：期货保证金——套保合约	1 500
借：期货保证金——套保合约	200
贷：递延套保损益	200
借：递延套保损益	8
贷：期货保证金——套保合约	8

(2) 计算套期保值业务的该存货成本与递延套保损益配比后的存货成本：

存货成本 = $1\ 800 - (200 - 8) = 1\ 608$ （万元）

(3) 假如直到12月31日该套期保值业务现货交易没有完成，写出有关所得税的会计处理分录。

借：所得税	990
递延税款（ $192 \times 33\%$ ）	63.36
贷：应交税金 [$(3\ 000 + 192) \times 33\%$]	1 053.36

第二十二章 合并会计报表

内容框架

1. 主要内容

合并会计报表概述

合并资产负债表、合并利润表和利润分配表、合并现金流量表的编报

连续编报期间内部应收账款和坏账准备的抵销、内部交易存货的抵销、内部固定资产的抵销、内部提取的盈余公积的抵销等等。

2. 教材变化

与2004年教材相比，本章内容删除“不计提折旧固定资产内部交易抵销的处理”。

复习提示

本章是CPA考试《会计》中非常重要的一章，因其考题以计算及会计处理题和综合题为主，且综合性越来越强所以也有一定难度。从1995年到2001年，除1999年和2001年考了计算及会计处理题外，其他年份均为综合题，2004年客观与主观性题目中都有涉及。

本章重难点

股权变动过程中可能涉及成本法转权益法；连续编报的合并抵销；合并过程中可能涉及内部交易的问题；资产减值准备的影响。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004年			1	2					1	10	2	12
2003年									1	24	1	24
2002年									1	22	1	22
2001年							1	8			1	8
2000年									1	13	1	13

说明：2004年试题中本章内容涉及一个多项选择题，在综合题第二题中有资料涉及，估计分数在10分左右。

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习大家应重点掌握合并会计报表抵销分录的编制，要将内部会计事项分为内部投资、内部债权债务、内部交易三个方面，着重掌握连续编制合并会计报表的抵销方法，对于初次编制的只需在此基础上不考虑以前年度事项的抵销即可。另外，要注意一些会计事项处理的新规定对编制抵销分录的影响，如内部商品和固定资产交易计提减值准备的抵销，内部债券用于在建工程的借款费用抵销等。

§1 合并会计报表概述

合并会计报表是以母公司和子公司组成的企业集团为一会计主体，以母公司和子公司单独编制的个别会计报表为基础，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果、现金流量变动情况的会计报表。合并会计报表包括：(1) 合并资产负债表；(2) 合并利润表；(3) 合并利润分配表；(4) 合并现金流量表。

一、合并会计报表的特点

与个别会计报表相比，合并会计报表具有以下特点：(1) 反映内容是企业集团的财务状况和经营成果，反映对象是经济意义上的会计主体，而不是法律意义上的主体；(2) 由控股公司或母公司编制，而不是集团中所有企业都编制；(3) 以个别会计报表为基础编制，而不是以母子公司日常核算的账簿数据为基础编制；(4) 运用抵销分录，合并工作底稿等特殊方法编制。

二、合并会计报表与汇总会计报表的区别

1. 编制目的不同：汇总会计报表由行业行政管理部门编制，合并会计报表由企业集团编制。
2. 编报范围依据不同：汇总会计报表以财务隶属关系确定编报范围，合并会计报表以控制关系确定编报范围。
3. 编制方法不同：汇总会计报表采用简单加总的方法编制，合并会计报表采用抵销内部会计事项的方法。

三、合并会计报表编制的前期准备事项

合并会计报表编制的前期准备事项包括：(1) 统一母子公司的会计报表决算日及会计期间；(2) 统一母子公司的会计政策；(3) 对子公司股权投资采用权益法核算；(4) 对子公司外币表示的会计报表进行折算。

四、合并会计报表的编制原则

除了遵循会计报表的编制原则（真实可靠、内容完整、编报及时）外，还应遵循以下原则：

1. 以个别会计报表为基础编制。
2. 一体性原则：母公司与子公司、子公司与子公司之间经济业务，视为同一会计主体内部业务不予核算，因此在编制合并会计报表时需要将其抵销。
3. 重要性原则：内部经济业务对整个企业财务状况和经营成果影响不大时，可以不进行抵销处理。因为编制合并报表要涉及多个法人主体，而各个法人主体在经营内容、经营活动上可能存在很大差别，若合并会计报表对所有的内部经济业务进行抵销处理，既不经济，也不必要。

五、合并会计报表的合并范围

(一) 合并范围的确定

凡是能够为母公司所控制的被投资企业都属于合并范围，即所有子公司都纳入合并范围（除特殊规定的以外）。其中，子公司是指被另一企业控制的企业，控制是指能够统驭一个企业的财务和经营政策，并能以此取得收益的权利。

1. 母公司拥有其过半数以上（不包含半数）权益性资本的被投资企业，这属于定量分析，是母公司拥有控制权的基本特征，包括：

- (1) 直接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；
- (2) 间接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业；
- (3) 直接或间接拥有其过半数以上权益性资本的被投资企业。

2. 被母公司控制的其他被投资企业，这属于定性分析，即母公司通过直接、间接、直接和间接方式没有拥有被投资企业的半数以上权益性资本，但母公司通过其他方式对被投资企业的经营活动能够实施控制时，这些被投资企业也应作为子公司，纳入合并会计报表的合并范围。所说的其他方式包括：

- (1) 通过与该被投资企业的其他投资者之间的协议，持有该被投资企业半数以上表决权；
- (2) 根据章程或协议，有权控制企业的财务和经营政策；
- (3) 有权任免公司董事会等类似权力机构的多数成员；
- (4) 在公司董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

需要注意的是，当定性定量规定相矛盾时，以定性规定为准。

(二) 不纳入合并范围的子公司

由于一些特殊原因，应将下列子公司排除在合并范围之外：(1) 虽拥有半数以上权益性资本，但不能有效控制，或控制受到限制；(2) 已准备关停并转的子公司；(3) 按破产程序，已宣告被清理整顿的子公司；(4) 已宣告破产的子公司；(5) 准备近期售出而短期持有其半数以上权益性资本的子公司；(6) 非持续经营的所有者权益为负数的子公司；(7) 受所在国外汇管制及其他管制，资金调度受到限制的境外子公司。

六、合并会计报表编制程序

编制合并会计报表的步骤是：(1) 设计合并工作底稿；(2) 将母子公司个别报表过入合并工作底稿并

计算出汇总数；(3) 编制内部抵销分录并过入合并工作底稿；(4) 根据个别报表汇总数和内部抵销分录计算报表各项目合并数；(5) 根据合并数填列合并会计报表。

在编制合并会计报表过程中，应注意两个特殊性：

1. 内部抵销分录中“未分配利润”在合并工作底稿中填列的特殊性：合并工作底稿中，合并资产负债表部分和合并利润分配表部分都有“未分配利润”项目，而内部抵销分录中的“未分配利润”金额只在合并利润分配表部分填列，在合并利润分配表部分计算得出未分配利润合并数后，直接转入合并资产负债表部分。

2. “未分配利润”合并数计算的特殊性：合并工作底稿中，首先将合并利润分配表部分的“未分配利润”项目中抵销分录借方栏和贷方栏，分别加上合并利润表和合并利润分配表各项目抵销分录借方栏和贷方栏的发生额，得出借方栏和贷方栏汇总数；然后再计算未分配利润合并数，“未分配利润合并数 = 个别报表合计 - 借方栏汇总数 + 贷方栏汇总数 - 少数股东权益”。

七、合并现金流量表

(一) 合并现金流量表编制方法

合并现金流量表有两种编制方法：(1) 以合并资产负债表和合并利润表为基础，通过调整分录编制；(2) 以母子公司个别现金流量表为基础，通过抵销分录编制。

(二) 少数股东权益项目的揭示

对于少数股东权益项目，在筹资活动产生的现金流量下增设三个“其中：”项目：(1) 子公司吸收少数股东权益性投资收到的现金；(2) 子公司支付少数股东的股利；(3) 子公司依法减资支付给少数股东的现金。

企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。但为了提高会计信息的可比性，应在会计报表附注中披露出售或购买子公司对企业报告期（日）财务状况和经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响。

★历年考题分析

[2004 年多选题] 下列关于年度合并会计报表的表述中，正确的有()。

- A. 在报告期内出售上年已纳入合并范围的子公司时，合并资产负债表的期初数应进行调整
- B. 在报告期内购买应纳入合并范围的子公司时，合并现金流量表中应合并被购买子公司自购买日至年末的现金流量
- C. 在报告期内出售上年已纳入合并范围的子公司时，合并利润表中应合并被出售子公司年初至出售日止的相关收入和费用
- D. 在报告期内上年已纳入合并范围的某子公司发生巨额亏损导致所有者权益为负数，但仍持续经营的，则该子公司仍应纳入合并范围
- E. 上年已纳入合并范围的国外子公司在报告期内根据当地的法律要求改按新的会计政策执行后与母公司的会计政策不一致时，合并会计报表的期初数应按国外子公司新的会计政策予以调整

【答案】BCD 【解析】选项 A 在报告期内出售上年已纳入合并范围的子公司时，合并资产负债表的期初数不应进行调整。

§ 2 合并会计报表抵销分录的编制

编制合并会计报表，需要将母子公司之间的内部事项进行抵销。虽然母子公司的内部事项可能比较多，但是根据重要性原则，只对一些重要事项加以抵销，为了便于记忆，这些重要事项可以概括成三类：内部投资的抵销、内部债权债务的抵销、内部交易的抵销，其包括的内容见下表：

性质	内容
内部投资的抵销	母公司股权投资与子公司所有者权益的抵销
	母公司投资收益与子公司利润分配的抵销
	调整合并盈余公积数额

性质	内容
内部债权债务的抵销	应收账款与应付账款的抵销
	应收票据与应付票据的抵销
	预付账款与预收账款的抵销
	长期债权投资与应付债券的抵销
	应收股利与应付股利的抵销
	其他应收款与其他应付款的抵销
内部交易的抵销	内部商品交易的抵销（包括抵销存货跌价准备的抵销）
	内部固定资产交易的抵销（包括抵销固定资产减值准备的抵销）
	内部无形资产交易的抵销（包括抵销无形资产减值准备的抵销）
	内部信贷交易的抵销（指内部债券利息的抵销）

在处理合并会计报表综合试题时，应根据上述内容逐一考虑，才能避免遗漏，确保解答完整。

一、内部投资的抵销

（一）母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销

1. 抵销的原因

2. 抵销方法

在母子公司个别会计报表中，子公司所有者权益与母公司对子公司的长期股权投资是相对账户，这一对相对账户都代表着子公司的净资产。由于合并时是将子公司的资产和负债加入到母公司资产负债表中，因此，若将子公司的所有者权益和母公司的长期股权投资再加进去则变得重复，故要在合并中将这报表项目予以抵销。

3. 合并价差与股权投资差额的关系

在合并会计报表中，母公司的“长期股权投资”需要和子公司的“所有者权益”进行抵销。在编制抵销分录时，对于少数股东享有的子公司所有者权益，作为“少数股东权益”处理，那么，当母公司存有股权投资差额时，子公司的所有者权益扣除少数股东权益之后，和母公司对子公司的长期股权投资账面余额并不相等，两者之间的差额，其实也就是股权投资差额的余额。因此，我们在编制合并报表时，将母公司长期股权投资账面余额和“子公司所有者权益×持股比例”之间存在的差额，计入合并价差。

合并价差的主要内容是母公司股权投资差额余额，并不代表合并价差就是母公司股权投资差额余额。合并价差产生的原因，除了母公司股权投资差额余额外，还有其他情形。比如，在内部债券交易中，当母公司从第三方溢价或折价购买子公司债券时，则母公司的“长期债权投资”和子公司的“应付债券”并不相等，其差额在编制合并会计报表时也作为合并价差反映。由于母公司目前在长期股权投资账户中只确认借方股权投资差额，所以在抵销母公司的长期股权投资和子公司的所有者权益时，只会出现借方合并价差。但这并不表明，贷方合并价差就不存在，抵销母公司的“长期债权投资”和子公司的“应付债券”时，有可能会出现借方合并价差或者贷方合并价差。

连续编制合并报表时，随着母公司股权投资差额的摊销，合并价差会越来越小，直至消失，这时母公司对子公司的“长期股权投资”账面余额也就逐渐等于“子公司所有者权益×持股比例”。因此，我们在编制合并报表的时候，不用考虑抵销母公司以前年度摊销的股权投资差额。同理，抵销母公司的“长期债权投资”和子公司的“应付债券”时，也不需要考虑抵销溢折价的摊销额。

4. 抵销分录

抵销内容	情形		抵销分录
母公司股权投资与子公司所有者权益	全资子公司	无股权投资差额	借：实收资本（子公司报表数） 资本公积（子公司报表数） 盈余公积（子公司报表数） 未分配利润（子公司报表数） 贷：长期股权投资（母公司报表数中对子公司投资部分）
		有股权投资差额	借：实收资本（子公司报表数） 资本公积（子公司报表数） 盈余公积（子公司报表数） 未分配利润（子公司报表数） 合并价差（母公司股权投资差额） 贷：长期股权投资（母公司报表数中对子公司投资部分）
	非全资子公司	无股权投资差额	借：实收资本（子公司资产负债表数） 资本公积（子公司资产负债表数） 盈余公积（子公司资产负债表数） 未分配利润（子公司资产负债表数） 贷：长期股权投资（母公司资产负债表数中对子公司投资部分） 少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东持股比例）
		有股权投资差额	借：实收资本（子公司资产负债表数） 资本公积（子公司资产负债表数） 盈余公积（子公司资产负债表数） 未分配利润（子公司资产负债表数） 合并价差（母公司股权投资差额） 贷：长期股权投资（母公司资产负债表数中对子公司投资部分） 少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东持股比例）

5. 长期投资减值准备的抵销

由于母公司“长期股权投资”项目在会计报表上是按扣除减值准备后的账面价值列示的，在与子公司所有者权益抵销时，只能按长期股权投资的账面余额进行抵销，对于长期投资减值准备的余额，应抵销“投资收益”或“期初未分配利润”项目，即抵销分录为：

借：长期投资减值准备

贷：投资收益（本期计提的部分）

期初未分配利润（以前年度计提的部分）

（二）母公司投资收益与子公司利润分配的抵销

1. 抵销原因

纳入合并范围的母公司对子公司的股权采用权益法核算，母公司的投资收益中也就包含了子公司的实现的净利润。从表面上来看，在进行合并会计报表的合并工作中，似乎应将母公司个别利润表中“投资收益”和子公司个别利润表中“净利润”相抵销，但事实上并不能这样处理。其原因是，在子公司个别利润表中，“净利润”不是常规填列的报表项目而是一个计算数，且它的金额在年末已结转到子公司的各个利润分配项目。由于在子公司个别利润分配表中，遵循“期初未分配利润+净利润-提取盈余公积-应付利润=未分配利润”的等式，由此可以推导出“净利润=提取盈余公积+应付利润+未分配利润-期初未分配利润”。于是，在合并会计报表实际工作中，我们将母公司“投资收益”，和推导等式的右方而不是左方进行抵销，即和子公司个别利润分配表的各项目相抵销。

以全资子公司为例，抵销分录如下：

借：投资收益（子公司净利润×母公司持股比例）

期初未分配利润（子公司利润分配表项目全部金额）

贷：应付利润（子公司利润分配表项目全部金额）

提取盈余公积（子公司利润分配表项目全部金额）

未分配利润（子公司利润分配表项目全部金额）

根据抵销分录借贷平衡规范，我们可以发现，该笔抵销分录正是遵循了“母公司投资收益 = 子公司净利润 = 子公司提取盈余公积 + 子公司应付利润 + 子公司未分配利润 - 子公司期初未分配利润”的原理。

2. 抵销注意事项

抵销母公司的投资收益和子公司的利润分配时，无需考虑母公司投资收益中股权投资差额摊销对合并会计报表的影响。虽然从抵销形式上来看，这笔抵销分录是在抵销母公司的投资收益，但事实上，可以对这笔抵销分录从另一个角度去分析：

借：投资收益
少数股东收益 } (子公司未分配利润来源)
期初未分配利润 }
贷：提取盈余公积 } (子公司未分配利润去向)
应付利润 }
未分配利润 }

可以看出，抵销分录借方的“投资收益”其实是子公司净利润的一部分，即母公司享有的部分，显然和母公司当期核算的股权投资差额摊销没有实质关系，确定“投资收益”抵销金额时应剔除股权投资差额摊销部分。

3. 抵销分录

抵销内容	情形	抵销分录
母公司投资收益与子公司利润分配	全资子公司	借：投资收益（母公司利润表中对子公司的投资收益） 期初未分配利润（子公司利润分配表数） 贷：提取盈余公积（子公司利润分配表数） 应付普通股股利（子公司利润分配表数） 未分配利润（子公司利润分配表数）
	非全资子公司	借：投资收益（子公司净利润 × 母公司持股比例） 少数股东收益（子公司净利润 × 少数股东持股比例） 期初未分配利润（子公司利润分配表数） 贷：提取盈余公积（子公司利润分配表数） 应付普通股股利（子公司利润分配表数） 未分配利润（子公司利润分配表数）

（三）调整合并盈余公积数额

1. 抵销原因

母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销时，已将子公司“盈余公积”全额抵销；母公司投资收益与子公司利润分配抵销时，已将子公司“提取盈余公积”全额抵销。由此看来，子公司所有提取盈余公积的会计处理已被全额抵销。但是，盈余公积反映企业的生产积累资金，是对利润分配的一种限制。根据《公司法》的要求，盈余公积应按个别公司提取，而不能按集团总体提取，即对于企业集团来讲，母子公司应分别计提盈余公积，所以，合并报表中对该部分抵销后再恢复，主要是为了全面准确反映企业集团的生产积累资金情况和未分配利润情况，在合并资产负债表中的盈余公积数额内应当包括子公司提取的盈余公积数额。在已将子公司盈余公积全部抵销的情况下，应调整子公司盈余公积的数额。

2. 抵销方法

一般情况下，应将子公司资产负债表中的盈余公积分解为期初盈余公积（以前年度提取的盈余公积）和本期提取的盈余公积进行处理。对于初次编制合并会计报表，则不需要考虑期初盈余公积（以前年度提取的盈余公积）的抵销。对于非全资子公司，应按母公司的持股比例计算调整盈余公积数额。

3. 抵销分录

抵销内容	情形	抵销分录
调整 盈余 公积	全资子公司	①本期提取部分 借：提取盈余公积（子公司利润分配表数） 贷：盈余公积（子公司本期提取盈余公积数） ②以前年度提取部分 借：期初未分配利润（子公司以前年度累计提取盈余公积数） 贷：盈余公积（子公司以前年度累计提取盈余公积数）
	非全资子公司	①本期提取部分 借：提取盈余公积（子公司利润分配表数 × 母公司持股比例） 贷：盈余公积（子公司本期提取盈余公积数 × 母公司持股比例） ②以前年度提取部分 借：期初未分配利润（子公司以前年度累计提取盈余公积数 × 母公司持股比例） 贷：盈余公积（子公司以前年度累计提取盈余公积数 × 母公司持股比例）

二、内部债权债务的抵销

（一）抵销方法

内部债权债务包括：应收账款与应付账款、应收票据与应付票据、预付账款与预收账款、长期股权投资与应付债券、应收股利与应付股利、其他应收款与其他应付款等。由于应收账款与应付账款（其他应收款和其他应付款同理）的抵销，还需要涉及计提坏账准备的抵销问题，而稍显复杂，所以考生应着重掌握。其抵销方法基本上是“三步曲”：（1）按债权债务的期末余额，抵销应收账款和应付账款。（2）按“债权方期末余额 - 债权方期初余额”的差额计提的坏账准备，抵销本期多提或多冲的坏账准备；（3）按“债权方期初余额”计提的坏账准备，抵销以前年度多提或多冲的坏账准备。

对于初次编制合并会计报表，则债权方期初余额为零，第二个步骤可按“债权方期末余额”计提的坏账准备，抵销本期多提或多冲的坏账准备；第三个步骤无需考虑。

对于坏账准备的抵销，编制抵销分录时如使用“坏账准备”项目，该数额应过入合并工作底稿的“应收账款”项目。

（二）抵销分录

对于内部应收账款与应付账款的抵销，一共有五种情形，可结合下例来理解：

三、内部交易的抵销

内部交易的抵销主要包括内部商品交易的抵销、内部固定资产交易的抵销、内部无形资产交易的抵销、内部信贷交易的抵销等。

（一）内部商品交易的抵销

1. 抵销方法

对于内部商品交易，在合并会计报表中有两种抵销方法，“方法一”对于内部购进存货要区分销售部分和未销售部分，分别采用不同的抵销处理；“方法二”先假设内部购进存货当期全部实现销售，期末再将未实现销售部分进行调整。相比而言，“方法二”既适用于初次编制，又适用于连续编制，在处理上也更为简洁，应加以重点掌握。

方法一的处理

该方法在抵销处理上要区分三种情形，在连续编制合并会计报表（既有上期存货又有本期存货）的情况下，比较繁琐，作一般了解即可。

情形		抵销分录
内部购进商品全部实现对集团外部销售	本期购进的内部存货	借：主营业务收入（本期销售方内部收入） 贷：主营业务成本（本期购进方内部成本）
	上期购进的内部存货	借：期初未分配利润（上期末实现内部销售利润） 贷：主营业务成本（上期末实现内部销售利润）

情形		抵销分录
内部购进商品全部未实现对集团外部销售(全部形成内部存货)	本期购进的内部存货	借：主营业务收入（本期销售方内部收入） 贷：主营业务成本（本期销售方内部成本） 存货（本期未实现内部销售利润）
	上期购进的内部存货	借：期初未分配利润（上期未实现内部销售利润） 贷：存货（上期未实现内部销售利润）
内部购进商品部分实现对集团外部销售，部分未实现对集团外部销售（部分形成内部存货）	本期购进的内部存货	①借：主营业务收入（本期销售方内部收入×销售比例） 贷：主营业务成本（本期购进方内部成本×销售比例） ②借：主营业务收入（本期销售方内部收入×未销售比例） 贷：主营业务成本（本期销售方内部成本×未销售比例） 存货（本期未实现内部销售利润） 或者： ①借：主营业务收入（本期销售方内部收入） 贷：主营业务成本（本期购进方内部成本） ②借：主营业务成本（期末内部存货×本期销售方毛利率） 贷：存货（期末内部存货×本期销售方毛利率）
	上期购进的内部存货	①借：期初未分配利润（上期未实现内部销售利润×销售比例） 贷：主营业务成本（上期未实现内部销售利润×销售比例） ②借：期初未分配利润（上期未实现内部销售利润×未销售比例） 贷：存货（上期未实现内部销售利润×未销售比例） 或者： ①借：期初未分配利润（上期未实现内部销售利润） 贷：主营业务成本（上期未实现内部销售利润） ②借：主营业务成本（期末内部存货×上期销售方毛利率） 贷：存货（期末内部存货×上期销售方毛利率）

方法二的处理

该方法既适用于初次编制，又适用于连续编制，初次编制时不作第一笔抵销分录，应着重加以掌握。其抵销步骤基本上是“三步曲”：

步骤	抵销分录
第一步：抵销期初内部存货包含的未实现内部销售利润	借：期初未分配利润（期初内部存货×销售方上期毛利率） 贷：主营业务成本（期初内部存货×销售方上期毛利率）
第二步：抵销本期购入内部存货包含的未实现内部销售利润	借：主营业务收入（销售方内部收入） 贷：主营业务成本（购进方内部成本）
第三步：调整期末内部存货包含的未实现内部销售利润	借：主营业务成本（期末内部存货×销售方本期毛利率） 贷：存货（期末内部存货×销售方本期毛利率）

在连续编制合并会计报表时，期初内部存货交易中包含的未实现利润的抵销分录在理论上应该区分情况处理：如果期初内部存货当期全部对外销售，抵销分录应该是“借：期初未分配利润，贷：主营业务成本”；如果期初内部存货当期全部未实现对外销售，抵销分录应该是“借：期初未分配利润，贷：存货”。但是，由于企业期初存货和本期存货是不断流动的，其成本流转和实物流转往往不一致，在实务中很难区分当期销售的存货有多少是期初存货，有多少是本期购入存货。因此，可以通过如下方式进行处理：先假设期初内部存货和本期购入存货在当期全部对外销售，然后再根据期末内部存货，对上述假设进行修正。

由此可见，在连续编制合并会计报表时，内部商品交易的三笔抵销分录的具体含义是：（1）先假设期

初内部存货当期全部对外销售，“借：期初未分配利润，贷：主营业务成本”。（2）再假设本期购进存货全部对外销售，“借：主营业务收入，贷：主营业务成本”。（3）最后根据期初和本期的内部存货未实现对外销售部分（即期末内部存货），对上述两笔抵销分录进行调整，“借：主营业务成本，贷：存货”。

需要注意的是，第3笔抵销分录计算未实现利润时，应根据购入内部存货企业的发出成本计价方法（如是先进先出法还是后进先出法），判别期末内部存货中有多少是期初内部存货，有多少是本期购入内部存货，从而对期初内部存货采用上期毛利率计算，对本期购入存货采用本期毛利率计算，最后进行加总。

2. 存货跌价准备的抵销

（1）存货跌价准备抵销与坏账准备抵销的区别。

合并会计报表中，作为坏账准备抵销的载体的内部应收账款是全额抵销的，所以只要根据抵销的应收账款相应抵销该应收账款提取的坏账准备即可。而存货抵销的仅是内部未实现利润，抵销后的结果是该集团存货的原始成本，由于载体继续存在，因而存货跌价准备不一定全部抵销，也不能按比例抵销。

（2）存货跌价准备的抵销原则。

①当存货中包含有内部未实现销售利润时，购买方提取的跌价准备应予抵销，但抵销的金额范围不应超过未实现内部销售利润金额。在具体处理时，应区分两种情形：

A. 如果买方“提取的跌价准备 ≤ 存货中包含的未实现内部销售利润”，说明期末内部存货如果不发生销售转移，并不会存在减值，这时应将购买方提取的跌价准备予以抵销，抵销金额就是“购买方提取的跌价准备”。

B. 如果买方“提取的跌价准备 > 存货中包含的未实现内部销售利润”，说明期末内部存货如果不发生销售转移，也存在了一定程度的减值，这时就不能将购买方提取的跌价准备予以全额抵销，而只能部分抵销，抵销金额就是“存货中包含的未实现内部销售利润”。

②当存货中包含有内部未实现销售亏损时，存货跌价准备的抵销也要区分两种情形：

A. 购买方没有提取的跌价准备，可能需要补提跌价准备，也可能不需要补提跌价准备。

B. 购买方提取了跌价准备，说明期末内部存货如果不发生销售转移，也存在了减值，应补提跌价准备，补提金额就是“存货中包含的未实现内部销售亏损”。

（3）相关注意事项。

对存货跌价准备的抵销，编制抵销分录时使用“存货跌价准备”项目，该数额应过入合并工作底稿的“存货”项目。

（二）内部固定资产交易的抵销

内部固定资产交易，主要有三种情形：一是从一方的固定资产转为另一方的固定资产；二是从一方的固定资产转为另一方的商品；三是从一方的商品转为另一方的固定资产。

1. 从固定资产转为固定资产的抵销分录：

借：营业外收入（销售方处置收益数）

贷：固定资产原价

2. 从固定资产转为商品的发生情况极少，根据重要性原则，可不考虑抵销问题。

3. 从商品转为固定资产的抵销分录如下：

（1）计提折旧的固定资产的抵销。

情形	抵销分录
第一年	①借：主营业务收入（销售方内部收入） 贷：主营业务成本（销售方内部成本） 固定资产原价（内部未实现销售利润） ②借：累计折旧（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） 贷：管理费用（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额）
第二年	①借：期初未分配利润（内部未实现销售利润） 贷：固定资产原价（内部未实现销售利润） ②借：累计折旧（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） 贷：管理费用（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） ③借：累计折旧（内部未实现销售利润分摊的以前年度折旧额） 贷：期初未分配利润（内部未实现销售利润分摊的以前年度折旧额）

情形		抵销分录
以后年度		同第二年，但第3笔抵销分录金额不同
清理时	期满报废	①借：期初未分配利润（内部未实现销售利润） 贷：固定资产原价（内部未实现销售利润） ②借：累计折旧（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） 贷：管理费用（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） ③借：累计折旧（内部未实现销售利润分摊的以前年度折旧额） 贷：期初未分配利润（内部未实现销售利润分摊的以前年度折旧额） ④借：固定资产原价（内部未实现销售利润） 贷：累计折旧（内部未实现销售利润） 或者将四笔抵销分录合并成一笔抵销分录： 借：期初未分配利润（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） 贷：管理费用（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额）
	超期报废	(1) 期满当年，同期满报废前3笔抵销分录 (2) 超期使用期间 ①借：期初未分配利润（内部未实现销售利润） 贷：固定资产原价（内部未实现销售利润） ②借：累计折旧（内部未实现销售利润分摊的全部折旧额） 贷：期初未分配利润（内部未实现销售利润分摊的全部折旧额） 或将两笔抵销分录合并成一笔抵销分录： 借：累计折旧（内部未实现销售利润） 贷：固定资产原价（内部未实现销售利润） (3) 报废时，不需要抵销处理
	提前报废或提前变卖	①借：期初未分配利润（内部未实现销售利润） 贷：营业外收入（内部未实现销售利润） ②借：营业外收入（内部未实现销售利润分摊的以前年度折旧额） 贷：期初未分配利润（内部未实现销售利润分摊的以前年度折旧额） 借：营业外收入（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额） 贷：管理费用（内部未实现销售利润分摊的当年折旧额）

(2) 固定资产减值准备的抵销。

在合并会计报表中，固定资产减值准备抵销原理与存货跌价准备抵销原理基本一致，购买方对期末内部固定资产当年计提的减值准备，只能在内部未实现销售利润数额范围内抵销，超出部分不需抵销，可参照存货跌价准备的抵销方法所介绍的抵销原则来掌握。但由于财政部《关于印发 实施企业会计制度及其相关准则问题解答 的通知》规定“已计提减值准备的固定资产在计提折旧时，应当按照该项固定资产的账面价值（即固定资产原值减去累计折旧和已计提的减值准备），以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额；如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复，该项固定资产的折旧率和折旧额的确定方法，按照固定资产价值恢复后的账面价值，以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额”，因此合并会计报表时，不仅要考虑固定资产减值准备如何抵销的因素，还要考虑购买方固定资产账面价值变动后折旧额的变化对合并会计报表的影响。

(三) 内部无形资产交易的抵销

1. 无形资产转让的抵销

在内部无形资产转让交易发生当期，应抵销未实现的内部转让利润，同时冲减双方对无形资产摊销的差异。

2. 无形资产出租

无形资产出租的时候，无形资产所有权并没有发生转移，依然由出租方进行摊销处理，承租方只需支付

租金。

(四) 内部信贷交易的抵销

1. 如果购买债券方作为“长期债权投资”处理，抵销分录如下：

情形		抵销分录
抵销应付债券和长期债权投资	一次还本付息	借：应付债券（发行债券方内部账面数） 贷：长期债权投资（购买债券方的账面数） 借或贷：合并价差（差额）
	分期付息，一次还本	①借：应付债券（发行债券方内部账面数） 贷：长期债权投资（购买债券方的账面数） 借或贷：合并价差（差额） ②借：应付利息（分期付息情况下，发行债券方的应付利息） 贷：应收利息（分期付息情况下，购买债券方的应收利息）
抵销利息	第一年	借：投资收益（购买债券方当年计提的利息） 贷：财务费用（发行债券方当年计提的利息损益化部分） 在建工程（发行债券方当年计提的利息资本化部分）
	以后年度	①借：期初未分配利润（发行债券方计提的利息在以前年度资本化部分） 贷：在建工程（发行债券方计提的利息在以前年度资本化部分） ②借：投资收益（购买债券方当年计提的利息） 贷：财务费用（发行债券方当年计提的利息损益化部分） 在建工程（发行债券方当年计提的利息资本化部分）

2. 如果购买债券方作为短期投资处理，抵销分录如下：

情形		抵销分录
抵销应付债券和短期投资		借：应付债券（发行债券方内部账面数） 贷：短期投资（购买债券方的初始投资账面数） 应收利息（分期付息情况下，购买债券方的应收利息） 借或贷：合并价差（差额）
抵销利息	第一年	借：短期投资（购买债券方当年计提的利息） 贷：财务费用（发行债券方当年计提的利息损益化部分） 在建工程（发行债券方当年计提的利息资本化部分）
	如跨年度，第二年	①借：短期投资（购买债券方在上年度计提的利息） 贷：在建工程（发行债券方在上年度计提的利息资本化部分） 期初未分配利润（发行债券方在上年度计提的利息损益化部分） ②借：短期投资（购买债券方当年计提的利息） 贷：财务费用（发行债券方当年计提的利息损益化部分） 在建工程（发行债券方当年计提的利息资本化部分）

★历年考题分析

[2002年综合题] 华清有限责任公司（本题下称“华清公司”）系甲、乙、丙、丁四家企业合资组建的电子产品生产企业，甲企业拥有华清公司30%的股份；乙企业和丙企业分别拥有华清公司25%的股份；丁企业拥有华清公司20%的股份。华清公司2000年1月1日股东权益总额为11700万元，其中股本为6000万元，资本公积为2000万元，盈余公积为2500万元，未分配利润为1200万元（其中包括1999年实现的净利润1000万元）。

昌盛股份有限公司（本题下称“昌盛公司”）为了稳定其商品供货渠道，自2000年起对华清公司进行一系列的投资活动。华清公司和昌盛公司均为增值税一般纳税企业，适用的增值税税率均为17%。昌盛公司对华清公司投资及其他有关业务资料如下：

(1) 2000年1月4日，华清公司董事会提出1999年度利润分配方案。提出的利润分配方案为：①按当年实现净利润的10%提取法定盈余公积；②按当年实现净利润的10%提取法定公益金；③分配股票股利400

万元。

(2) 2000年1月5日, 昌盛公司与乙企业签订收购其持有的华清公司25%股份的协议。协议规定, 昌盛公司以3700万元的价格购买乙企业持有的华清公司25%的股份; 价款于3月31日支付; 协议在签订当日生效。

(3) 2000年3月31日, 昌盛公司向乙企业支付购买华清公司股份价款3700万元, 并于当日办理完毕华清公司股份转让手续。在办理股份转让手续时, 昌盛公司以银行存款支付与该股份转让相关的税费20万元。

华清公司3月31日股东权益总额为12000万元, 其中股本为6000万元, 资本公积为2000万元, 盈余公积为2700万元, 未分配利润为1300万元(其中包括1月份实现的净利润120万元, 2月份实现的净利润80万元, 3月份实现的净利润100万元)。

(4) 2000年4月30日, 华清公司股东会审议通过其董事会提出的1999年度利润分配方案, 并于当日对外宣告利润分配方案。

(5) 2000年11月1日, 昌盛公司与甲企业签订华清公司股份转让协议。协议规定如下: ①甲企业将其持有的华清公司30%的股份转让给昌盛公司; ②昌盛公司将其拥有完全产权的一栋写字楼转让给甲企业; ③昌盛公司另向甲企业支付补价270万元; ④协议于2000年12月1日起生效。

签订该股份转让协议时, 华清公司股东权益总额为12700万元, 其中股本为6400万元, 资本公积为2000万元, 盈余公积为2700万元, 未分配利润为1600万元。

(6) 华清公司2000年全年实现净利润1200万元, 其中1月份实现净利润120万元, 2月份实现净利润80万元, 3—12月份各月实现的净利润均为100万元。

华清公司2000年12月31日, 股东权益总额为12900万元, 其中股本为6400万元, 资本公积为2000万元, 盈余公积为2700万元, 未分配利润为1800万元。

(7) 2001年1月1日, 昌盛公司和甲企业分别办理完毕股份转让和写字楼产权转让手续, 昌盛公司同时以银行存款向甲企业支付270万元补价。

昌盛公司写字楼的账面原价为5908万元, 已计提折旧1800万元, 已计提减值准备100万元, 公允价值为4300万元。

(8) 2001年1月20日, 华清公司董事会提出2000年度利润分配方案。提出的利润分配方案为: ①按当年实现净利润的10%提取法定盈余公积; ②按当年实现净利润的10%提取法定公益金; ③分配现金股利300万元。

(9) 2001年4月30日, 华清公司股东大会审议通过2000年度利润分配方案。审议通过的利润分配方案为: ①按当年实现净利润的10%提取法定盈余公积; ②按当年实现净利润的10%提取法定公益金; ③分配现金股利800万元。董事会于当日对外宣告利润分配方案。

(10) 2001年6月10日, 昌盛公司以1740万元的价格将其自用的一栋仓库有偿转让给华清公司。该仓库账面原价为3000万元, 已计提折旧1500万元, 未计提减值准备; 原预计使用年限为10年, 原预计净残值为零, 已使用5年。华清公司仍将其作为仓库投入使用, 该仓库预计使用年限为5年, 预计净残值为零。

(11) 2001年华清公司向昌盛公司销售电子产品的销售额为8000万元, 该产品销售成本为6800万元; 昌盛公司在当年对外销售该批电子产品的90%; 剩余的10%形成昌盛公司的年末存货。

(12) 华清公司2001年全年实现净利润2000万元, 其中1月份实现净利润150万元。

(13) 2002年1月20日, 华清公司董事会提出2001年度利润分配方案。提出的利润分配方案为: ①按当年实现净利润的10%提取法定盈余公积; ②按当年实现净利润的10%提取法定公益金; ③分配现金股利600万元。

(14) 2002年华清公司向昌盛公司销售电子产品的销售额为10000万元, 该产品的销售成本为8500万元。昌盛公司2002年年末存货中有2000万元系从华清公司购货而成的。

其他资料如下:

(1) 昌盛公司对华清公司投资所形成的股权投资差额的摊销期限为5年, 在年末一次摊销。

(2) 假定转让仓库和写字楼时均不考虑相关税费。

(3) 昌盛公司合并会计报表的报出日期为次年3月20日。

(4) 华清公司的股东按其持有的股份享有表决权。

(5) 华清公司与昌盛公司之间的商品等交易均为正常交易, 销售价格均为不含增值税的公允价格。

(6) 华清公司的股利分配的股权登记日为每年5月10日。

(7) 本题所涉及存货均未计提跌价准备。

要求：

(1) 编制与昌盛公司对华清公司投资相关的会计分录。

(2) 编制与 2001 年昌盛公司合并会计报表相关的会计分录。

(3) 编制 2002 年昌盛公司合并会计报表中有关存货及固定资产抵销的会计分录。

【答案】

(1) 编制与昌盛公司对华清公司投资相关的会计分录：

①2000 年 3 月 31 日，昌盛公司对华清公司进行投资：

借：长期股权投资——华清公司（投资成本）	3 720
贷：银行存款	3 720

股权投资差额 = $3\,720 - 12\,000 \times 25\% = 720$ （万元）

借：长期股权投资——股权投资差额（华清公司）	720
贷：长期股权投资——投资成本（华清公司）	720

②2000 年华清公司实现净利润 1 200 万元，其中 1—3 月份利润总额为 300 万元：

借：长期股权投资——损益调整（华清公司）[$(1200 - 300) \times 25\%$]	225
贷：投资收益——股权投资收益	225

③2000 年摊销股权投资差额：

借：投资收益——股权投资差额摊销 $(720 \div 5 \times 9 \div 12)$	108
贷：长期股权投资——股权投资差额（华清公司）	108

④2001 年 1 月 1 日，昌盛公司以固定资产换取华清公司股份，支付补价比例 = $270 \div (270 + 4\,300) = 5.91\% < 25\%$ ，因此属于非货币性交易。

借：固定资产清理	4 008
累计折旧	1 800
固定资产减值准备	100

贷：固定资产	5 908
--------	-------

借：固定资产清理	270
贷：银行存款	270

借：长期股权投资——投资成本（华清公司）	4 278
贷：固定资产清理	4 278

股权投资差额 = $4\,278 - 12\,900 \times 30\% = 408$ （万元）

借：长期股权投资——股权投资差额（华清公司）	408
贷：长期股权投资——投资成本（华清公司）	408

⑤2001 年 1 月 20 日华清公司宣告分配 2000 年现金股利 300 万元。因属于分配 2000 年度利润，因此按 2001 年的股权投资比例 30% 享有的部分应冲减投资成本：

借：应收股利 $(300 \times 55\%)$	165
贷：长期股权投资——损益调整（华清公司） $(300 \times 25\%)$	75
长期股权投资——投资成本（华清公司） $(300 \times 30\%)$	90

2001 年 4 月 30 日华清公司宣告 2000 年现金股利增加 500 万元：

借：应收股利 $(500 \times 55\%)$	275
贷：长期股权投资——损益调整（华清公司） $(500 \times 25\%)$	125
长期股权投资——投资成本（华清公司） $(500 \times 30\%)$	150

⑥2001 年华清公司实现净利润 2 000 万元：

借：长期股权投资——损益调整（华清公司）	1 100
贷：投资收益——股权投资收益	1 100

⑦2001 年股权投资差额摊销，前后两笔股权投资差额分别计算，分别摊销：

股权投资差额摊销金额 = $(720 - 108) \div (60 - 9) \times 12 + 408 \div 5 = 225.6$ （万元）

备注：按照 2002 年教材规定，前后两笔股权投资差额均在剩余年限内摊销，即股权投资差额摊销金额 = $(720 - 108 + 408) \div (60 - 9) \times 12 = 240$ （万元）。现行会计制度对股权投资差额的摊销规定已修改，本答案已按现行会计制度进行了修订。

借：投资收益——股权投资差额摊销	225.6
贷：长期股权投资——股权投资差额（华清公司）	225.6
⑧2002年1月20日华清公司宣告2001年现金股利600万元：	
借：应收股利（600×55%）	330
贷：长期股权投资——损益调整（华清公司）	330

(2) 编制与2001年昌盛公司合并会计报表相关的会计分录：

①以2000年年末数为基础，计算华清公司2001年度所有者权益相关项目年末数：

盈余公积 = 2 700 + 1 200 × (10% + 10%) = 2 940 (万元)

未分配利润 = [1 800 - 1 200 × (10% + 10%) - 800] + 2 000 = 2 760 (万元)

借：实收资本	6 400
资本公积	2 000
盈余公积	2 940
未分配利润	2 760
合并价差	794.4
贷：长期股权投资	8 549.4
少数股东权益	6 345

备注：按照2002年教材规定，资产负债表日后涵盖期间董事会制定的利润分配方案（股票股利除外）应作为调整事项，调整报告年度的会计报表，此时华清公司2001年度个别会计报表上所有者权益相关项目年末数和合并抵销分录如下：

盈余公积 = 2 700 + 1 200 × (10% + 10%) + 2 000 × (10% + 10%) = 3 340 (万元)

未分配利润 = [1 800 - 1 200 × (10% + 10%) - 800] + [2 000 - 2 000 × (10% + 10%) - 600]
= 1 760 (万元)

借：实收资本	6 400
资本公积	2 000
盈余公积	3 340
未分配利润	1 760
合并价差	794.4
贷：长期股权投资	8 219.4
少数股东权益	6 075

按照修订后的《企业会计准则——资产负债表日后事项》规定，资产负债表日后涵盖期间董事会制定的利润分配方案属于非调整事项，本答案对此进行了修订。

②借：投资收益	1 100
少数股东权益	900
期初未分配利润	760
贷：提取盈余公积	400
应付利润	600
未分配利润	1 760
③借：期初未分配利润	1 617
贷：盈余公积	1 617
借：提取盈余公积	220
贷：盈余公积	220
④借：营业外收入	240
贷：固定资产原价	240
借：累计折旧	24
贷：管理费用	24
⑤借：主营业务收入	8 000
贷：主营业务成本	8 000
借：主营业务成本	120
贷：存货	120

或者：

借：主营业务收入	7 200
贷：主营业务成本	7 200
借：主营业务收入	800
贷：主营业务成本	680
存货	120

(3) 编制 2002 年昌盛公司合并会计报表有关存货及固定资产的抵销分录

①2002 年昌盛公司有关存货的抵销分录：

借：期初未分配利润	120
贷：存货	120
借：主营业务收入	10 000
贷：主营业务成本	10 000
借：主营业务成本	300
贷：存货	300

②2002 年昌盛公司有关固定资产的抵销分录：

借：期初未分配利润	240
贷：固定资产原价	240
借：累计折旧	24
贷：期初未分配利润	24
借：累计折旧	48
贷：管理费用	48

[2003 年综合题] 2001 年 1 月 1 日，甲股份有限公司（非上市公司，本题下称“甲公司”）以 2 300 万元购入乙股份有限公司（非上市公司，本题下称“乙公司”）70% 的股权（不考虑相关税费）。购入当日，乙公司的股东权益总额为 3 000 万元，其中股本为 1 000 万元，资本公积为 2 000 万元。甲公司将购入的乙公司股权作为长期投资，相关的应摊销股权投资差额按 10 年平均摊销。甲公司和乙公司均按净利润的 10% 提取法定盈余公积，按净利润的 5% 提取法定公益金。

2001 年至 2003 年甲公司与乙公司之间发生的交易或事项如下：

(1) 2001 年 6 月 30 日，甲公司以 688 万元的价格从乙公司购入一台管理用设备；该设备于当日收到并投入使用。该设备在乙公司的账面原价为 700 万元，预计使用年限为 10 年，预计净残值为零，已使用 2 年；采用年限平均法计提折旧，已计提折旧 140 万元，未计提减值准备。甲公司预计该设备尚可使用 8 年，预计净残值为零，仍采用年限平均法计提折旧。

2001 年，甲公司向乙公司销售 A 产品 100 台，每台售价 5 万元，价款已收存银行。A 产品每台成本 3 万元，未计提存货跌价准备。2001 年，乙公司从甲公司购入的 A 产品对外售出 40 台，其余部分形成期末存货。

2001 年末，乙公司进行存货检查时发现，因市价下跌，库存 A 产品的可变现净值下降至 280 万元。乙公司按单个存货项目计提存货跌价准备；存货跌价准备在结转销售成本时结转。

2001 年度，乙公司实现净利润 300 万元。

(2) 2002 年，甲公司向乙公司销售 B 产品 50 台，每台售价 8 万元，价款已收存银行。B 产品每台成本 6 万元，未计提存货跌价准备。2002 年，乙公司对外售出 A 产品 30 台，B 产品 40 台，其余部分形成期末存货。

2002 年末，乙公司进行存货检查时发现，因市价持续下跌，库存 A 产品和 B 产品可变现净值分别下降至 100 万元和 40 万元。

2002 年度，乙公司实现净利润 320 万元。

(3) 2003 年 3 月 20 日，甲公司将从乙公司购入的管理用设备以 650 万元的价格对外出售，同时发生清理费用 20 万元。

2003 年，乙公司将从甲公司购入的 B 产品全部对外售出，购入的 A 产品对外售出 15 台，其余 A 产品 15 台形成期末存货。

2003 年末，乙公司进行存货检查时发现，因市价回升，库存 A 产品的可变现净值上升至 80 万元。

2003 年度，乙公司实现净利润 400 万元。

其他有关资料如下：

- (1) 除乙公司外，甲公司没有其他纳入合并范围的子公司；
- (2) 甲公司与乙公司之间的产品销售价格均为不含增值税的公允价格；
- (3) 甲公司与乙公司之间未发生除上述内部存货交易和固定资产交易之外的内部交易；
- (4) 乙公司除实现净利润外，无影响所有者权益变动的交易或事项；
- (5) 以上交易或事项均具有重大影响。

要求：

计算上述内部交易或事项的抵销对甲公司 2001 年至 2003 年合并工作底稿中“主营业务收入”、“主营业务成本”、“管理费用”、“营业外收入”、“存货”、“存货跌价准备”和“合并价差”项目的影 响金额，并将结果填入答题卷给定的“内部交易或事项的抵销对甲公司 2001 年至 2003 年合并工作底稿中相关项目影响额”中（导致会计报表项目金额减少的用“-”号表示；无需在答题卷上编制合并抵销分录）。

合并工作底稿相关项目影响额

单位：万元

年度	2001 年	2002 年	2003 年
主营业务收入			
主营业务成本			
管理费用			
营业外收入			
存货			
存货跌价准备			
合并价差			

【答案】

合并工作底稿相关项目影响额

单位：万元

年度	2001 年	2002 年	2003 年
主营业务收入	- 500	- 400	0
主营业务成本	- 380	- 440	- 50
管理费用	- 28	- 66	66
营业外收入	- 128	0	100
存货	- 120	- 80	- 30
存货跌价准备	- 20	- 70	0
合并价差	180	160	140

该题完整的抵销分录如下：

(1) 2001 年抵销分录

借：营业外收入	128
贷：固定资产原价	128
借：累计折旧	8
贷：管理费用	8
借：主营业务收入	500
贷：主营业务成本	500
借：主营业务成本	120
贷：存货	120
借：存货跌价准备	20
贷：管理费用	20
借：投资收益	210

借：少数股东收益	90
贷：提取盈余公积	45
未分配利润	255
借：股本	1 000
资本公积	2 000
盈余公积	45
未分配利润	255
合并价差	180
贷：少数股东权益	990
长期股权投资	2 490
借：提取盈余公积	31.5
贷：盈余公积	31.5
(2) 2002 年抵销分录	
借：年初未分配利润	128
贷：固定资产原价	128
借：累计折旧	8
贷：年初未分配利润	8
借：累计折旧	16
贷：管理费用	16
借：主营业务收入	400
贷：主营业务成本	400
借：主营业务成本	20
贷：存货	20
借：年初未分配利润	120
贷：主营业务成本	120
借：主营业务成本	60
贷：存货	60
借：存货跌价准备	50
贷：年初未分配利润	20
管理费用	30
借：存货跌价准备	20
贷：管理费用	20
借：投资收益	224
少数股东收益	96
年初未分配利润	255
贷：提取盈余公积	48
未分配利润	527
借：股本	1 000
资本公积	2 000
盈余公积	93
未分配利润	527
合并价差	160
贷：少数股东权益	1 086
长期股权投资	2 694
借：提取盈余公积	33.6
年初未分配利润	31.5
贷：盈余公积	65.1
(3) 2003 年抵销分录	
借：年初未分配利润	128

贷：营业外收入	128
借：营业外收入	24
贷：年初未分配利润	24
借：营业外收入	4
贷：管理费用	4
借：年初未分配利润	20
贷：主营业务成本	20
借：年初未分配利润	60
贷：主营业务成本	60
借：主营业务成本	30
贷：存货	30
借：管理费用	70
贷：年初未分配利润	70
借：投资收益	280
少数股东收益	120
年初未分配利润	527
贷：提取盈余公积	60
未分配利润	867
借：股本	1 000
资本公积	2 000
盈余公积	153
未分配利润	867
合并价差	140
贷：少数股东权益	1 206
长期股权投资	2 954
借：提取盈余公积	42
年初未分配利润	65.1
贷：盈余公积	107.1

知识点强化练习题

一、单项选择题

- M公司拥有A公司70%股权，拥有B公司30%股权，拥有C公司60%股权，A公司拥有C公司20%股权，B公司拥有C公司20%股权，则M公司合计拥有C公司的股权为()。
 - 60%
 - 80%
 - 90%
 - 70%
- 下列子公司中，要纳入母公司合并会计报表范围之内的是()。
 - 持续经营的所有者权益为负数的子公司
 - 准备关停并转的子公司
 - 准备近期售出而短期持有其半数以上权益性资本的子公司
 - 已宣告被清理整顿的子公司
- 子公司上期从母公司购入的50万元存货全部在本期实现销售，取得70万元的销售收入，该项存货母公司的销售成本40万元，在母公司编制本期合并报表时所作的抵销分录为()。
 - 借：期初未分配利润 20
 贷：主营业务成本 20
 - 借：期初未分配利润 10
 贷：存货 10
 - 借：期初未分配利润 10
 贷：主营业务成本 10
 - 借：主营业务收入 70

贷：主营业务成本 50
 贷：存货 20

4. 甲公司投资 500 万元成立乙公司，乙公司所有者权益为 500 万元。一年后乙公司未分配利润为 - 50 万元，所有者权益其他项目不变，在期末甲公司编制合并抵销分录时，应该()。

- A. 借方登记合并价差 50 万元 B. 贷方登记合并价差 50 万元
 C. 无差额，无合并价差 D. 贷方冲减长期股权投资 50 万元

5. 甲公司拥有 A 公司 40% 权益性资本，甲公司控制的 M 公司拥有 A 公司 30% 权益性资本，A 公司权益性资本包括实收资本等共计 5 000 万元，在编制甲公司合并报表时，甲公司投资与 A 公司权益相抵销的分录是()。

- A. 借：实收资本 3 500 万元
 贷：长期股权投资（甲公司） 2 000 万元
 少数股东权益 1 500 万元
- B. 借：实收资本 5 000 万元
 贷：长期股权投资——甲公司 2 000 万元
 长期股权投资——M 公司 1 500 万元
 少数股东权益 1 500 万元
- C. 借：实收资本 5 000 万元
 贷：长期股权投资——甲公司 2 000 万元
 少数股东权益 3 000 万元
- D. 借：实收资本 5 000 万元
 贷：长期股权投资——甲公司 2 000 万元
 合并价差 1 500 万元
 少数股东权益 1 500 万元

二、多项选择题

1. 合并会计报表的种类有()。

- A. 合并资产负债表 B. 合并利润表 C. 合并成本费用表
 D. 合并利润分配表 E. 合并现金流量表

2. 合并会计报表的编制原则包括()。

- A. 以个别会计报表为基础编制的原则 B. 汇总反映母公司、子公司财务状况和经营成果的原则
 C. 可比性原则 D. 一体性原则 E. 重要性原则

3. W 公司应将下列企业纳入合并的有()。

- A. 甲公司，其 50% 的权益性资本由 W 公司拥有
 B. 乙公司，其 70% 的权益性资本由 W 公司拥有
 C. 丙公司，其 70% 的权益性资本由 W 公司拥有，已被宣告清理整顿
 D. 丁公司，其 40% 的权益性资本由 W 公司拥有，W 公司受托管理其他投资者在丁公司 30% 的股份
 E. 戊公司，其 40% 的权益性资本由 W 公司拥有，但 W 公司有权任免戊公司董事会成员

4. 母公司肯定将其排除在合并报表合并范围之外的有()。

- A. 非持续经营的所有者权益为负数的子公司
 B. 宣告破产的子公司
 C. 暂时拥有其半数以上权益性资本的子公司
 D. 设在境外的子公司
 E. 准备停业的子公司

5. 下列情况中，W 公司没有拥有该被投资单位半数以上权益性资本，但可以纳入合并会计报表合并范围的有()。

- A. 通过与被投资企业其他投资者之间的协议，持有该被投资企业半数以上表决权
 B. 根据公司章程或协议，有权控制被投资企业财务和经营政策
 C. 有权任免董事会等权力机构的多数成员
 D. 在董事会或者类似权力机构的会议上有半数以上投票权
 E. 在已有的四个投资者中，W 公司对其持股比例最高

三、计算及会计处理题

1. 华新股份有限公司 1998 年 1 月 1 日与另一投资者共同组建昌盛有限责任公司，华新公司拥有昌盛公司 75% 的股份，从 1998 年开始将昌盛公司纳入合并范围编制合并报表。

(1) 华新公司 1998 年 5 月 15 日从昌盛公司购进不需安装设备一台，用于公司行政管理，设备价款 58.5 万元（含增值税），以银行存款支付，另付运费 5 万元，6 月 20 日投入使用。该设备系昌盛公司生产，其生产成本为 40 万元。

华新公司对该设备采用直线法计提折旧，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 0。

(2) 华新公司 1998 年 7 月 1 日以 452 万元价格购入昌盛公司 1997 年 7 月 1 日按面值发行的 5 年期一次还本付息债券，该债券面值 400 万元，年利率 10%，新华公司另支付税费 4 万元。华新公司按直线法摊销债券溢价。

(3) 1999 年 9 月 15 日华新公司变卖上述从昌盛公司购进的设备，变卖价款 40 万元，款项已存入银行，变卖该设备时支付清理费用 1.5 万元，营业税 2 万元。

要求：写出华新公司 1998 年度、1999 年度编制合并报表时就上述内部购销设备和债券所作的抵销分录（以万元为单位）。

2. 母公司及 A、B 公司的有关资料如下：

(1) 母公司拥有 A 公司 60% 的有表决权资本，母公司拥有 B 公司 40% 的有表决权资本，A 公司拥有 B 公司 25% 的有表决权资本。

(2) 母公司固定资产中有一台原价 80 万元的设备系 1999 年 6 月从 A 公司以 75 万元购入，另付安装费 5 万元，当月投入使用，预计使用 5 年，母公司采用平均年限法计提折旧，A 公司 1999 年销售毛利率为 20%。

(3) A 公司 1999 年、2000 年各提取盈余公积 20 万元，2001 年提取盈余公积 30 万元。

(4) A 公司 2001 年年初存货中包含从 B 公司购入的存货 50 万元（B 公司该产品的销售成本为 58 万元），年末存货中仍包含从 B 公司购入的存货 25 万元，本年内 A、B 公司之间无购销业务。

(5) 母公司、A 公司、B 公司 2001 年个别会计报表数据见以下合并工作底稿。

要求：

(1) 编制 2001 年合并报表抵销分录；

(2) 填制 2001 年合并工作底稿。

2001 年合并工作底稿

单位：万元

项 目	母公司	A 公司	B 公司	合计	抵销分录		少数股东权益	合并数
					借方	贷方		
主营业务收入	1 200	648	78	1 926				
减：主营业务成本	960	486	104	1 550				
主营业务利润	240	162	- 26	376				
减：管理费用	24	18	14	56				
营业利润	216	144	- 40	320				
加：投资收益								
对 A 公司投资收益	60			60				
对 B 公司投资收益	- 16	- 10		- 26				
利润总额	260	134	- 40	354				
减：所得税	60	34	0	94				
少数股东本期收益								
净利润	200	100	- 40	260				
加：年初未分配利润	120	30	- 30	120				
可供分配利润	320	130	- 70	380				
减：提取盈余公积	60	30		90				
应付普通股股利	80	50		130				
未分配利润	180	50	- 70	160				
资产								

项 目	母公司	A 公司	B 公司	合计	抵销分录		少数股东 权益	合并数
					借方	贷方		
流动资产：								
应收账款	400	200	100	700				
存货	560	370	249	1 179				
其他流动资产	538	357.5	221	1 116.5				
长期投资：								
对 A 公司投资	318			318				
对 B 公司投资	84	52.5		136.5				
合并价差								
固定资产：								
固定资产原价	800	500	400	1 700				
累计折旧	200	180	160	540				
固定资产净值	600	320	240	1 160				
资产合计	2 500	1 300	810	4 610				
负债								
流动负债：								
应付账款	300	170	220	690				
其他流动负债	700	510	300	1 510				
长期负债：								
长期借款	500	120	80	700				
负债合计	1 500	800	600	2 900				
股本	500	300	200	1 000				
资本公积	120	80	80	280				
盈余公积	200	70		270				
未分配利润	180	50	- 70	160				
所有者权益合计	1 000	500	210	1 710				
负债及所有者权益合计	2 500	1 300	810	4 610				

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】M公司直接和 A、B 公司间接合计 = 60% + 20% = 80%
 2. 【答案】A 3. 【答案】C 4. 【答案】C 5. 【答案】B

二、多项选择题

1. 【答案】ABDE 2. 【答案】ADE 3. 【答案】BDE 4. 【答案】ABE 5. 【答案】ABCD

三、计算及会计处理题

1. 【答案】：(1) 1998 年年末内部固定资产业务抵销分录

借：主营业务收入 (58.5/117%)	50
贷：主营业务成本	40
固定资产原价	10
借：累计折旧 (10/5/12 × 6)	1
贷：管理费用	1

- (2) 1998 年年末内部债券业务抵销分录

借：应付债券 [400 × (1 + 10% × 1.5)]	460
合并价差	14

贷：长期债权投资——债券投资 $[400 + 400 \times 10\% + 1.5 \times (16 - 16/4 \times 6/12)]$	474
借：投资收益（债券利息 $400 \times 10\% \times 6/12 -$ 债券溢价摊销 $12/4 \times 0.5 -$ 债券费用摊销 $4/4 \times 0.5$ ）	18
贷：财务费用	18
(3) 1999 年末内部固定资产业务抵销分录	
借：年初未分配利润	10
贷：营业外收入	10
借：营业外收入	1
贷：未分配利润	1
借：营业外收入 $(10/5/12 \times 9)$	1.5
贷：管理费用	1.5
(4) 1999 年年末内部债券业务抵销分录	
借：应付债券 $(460 + 400 \times 10\%)$	500
合并价差 $(14 - 14/3.5)$	10
贷：长期债权投资——债券投资	510
借：投资收益（债券利息 $400 \times 10\% -$ 债券溢价摊销 $12/4 -$ 债券费用摊销 $4/4$ ）	36
贷：财务费用	36

2. 【答案】

抵销分录：

(1) 抵销对 A 公司投资

借：股本	300
资本公积	80
盈余公积	70
未分配利润	50
合并价差	18
贷：长期股权投资	318
少数股东权益	200

(2) 抵销对 A 公司的投资收益

借：投资收益	60
少数股东收益	40
年初未分配利润	30
贷：提取盈余公积	30
应付普通股股利	50
未分配利润	50

(3) 调整盈余公积

借：年初未分配利润	24
提取盈余公积	18
贷：盈余公积	42

(4) 抵销对 B 公司投资

借：股本	200
资本公积	80
未分配利润	- 70
贷：长期股权投资（母公司）	84
长期股权投资（A 公司）	52.5
少数股东权益	73.5

(5) 抵销对 B 公司的投资收益

借：投资收益（母公司）	- 16
投资收益（A 公司）	- 10
少数股东收益	- 14
年初未分配利润	- 30

贷：未分配利润	- 70
(6) 抵销内部固定资产交易	
借：年初未分配利润	15
贷：固定资产原价	15
借：累计折旧	4.5
贷：年初未分配利润	4.5
借：累计折旧	3
贷：管理费用	3
(7) 抵销 B 公司期初存货中未实现内部利润	
借：年初未分配利润	- 8
贷：主营业务成本	- 8
借：主营业务成本	- 4
贷：存货	- 4

2001 年合并工作底稿

单位：万元

项 目	母公司	A 公司	B 公司	合计	抵销分录		少数股东 权益	合并数
					借方	贷方		
主营业务收入	1 200	648	78	1 926				1 926
减：主营业务成本	960	486	104	1 550	- 4 (7)	- 8 (7)		1 554
主营业务利润	240	162	- 26	376	- 4	- 8		372
减：管理费用	24	18	14	56		3 (6)		53
营业利润	216	144	- 40	320	- 4	- 5		319
加：投资收益								
对 A 公司投资收益	60			60	60 (2)			0
对 B 公司投资收益	- 16	- 10		- 26	- 16 (5)			
					- 10 (5)			0
利润总额	260	134	- 40	354	30	- 5		319
减：所得税	60	34	0	94				94
少数股东本期收益							- 40 (2) 14 (5)	- 26
净利润	200	100	- 40	260	30	- 5	- 26	199
加：年初未分配利润	120	30	- 30	120	30 (2)			
					24 (3)			
					- 30 (5)			
					15 (6)	4.5 (6)		
					- 8 (7)			93.5
可供分配利润	320	130	- 70	380	61	- 0.5	- 26	292.5
减：提取盈余公积	60	30		90	18 (3)	30 (2)		78
应付普通股股利	80	50		130		50 (2)		80
未分配利润	180	50	- 70	160	50 (1)	50 (2)		
					- 70 (4)	- 70 (5)		
合计					59	59.5	- 26	134.5
资产								

续表

项 目	母公司	A 公司	B 公司	合计	抵销分录		少数股东 权益	合并数
					借方	贷方		
流动资产：								
应收账款	400	200	100	700				700
存货	560	370	249	1 179		- 4 (7)		1 183
其他流动资产	538	357.5	221	1 116.5				1 116.5
长期投资：								
对 A 公司投资	318			318		318 (1)		0
对 B 公司投资	84	52.5		136.5		84 (4)		0
						52.5 (4)		0
合并价差					18 (1)			18
固定资产：								
固定资产原价	800	500	400	1 700		15 (6)		1 685
累计折旧	200	180	160	540	4.5 (6)			
					3 (6)			532.5
固定资产净值	600	320	240	1 160	<u>7.5</u>	<u>15</u>		1 152.5
资产合计	2 500	1 300	810	4 610	<u>25.5</u>	465.5		4 170
负债								
流动负债：								
应付账款	300	170	220	690				690
其他流动负债	700	510	300	1 510				1 510
长期负债：								
长期借款	500	120	80	700				700
负债合计	1 500	800	600	2 900				2 900
所有者权益								
股本	500	300	200	1 000	300 (1)			
					200 (4)			500
资本公积	120	80	80	280	80 (1)			
					80 (4)			120
盈余公积	200	70		270	70 (1)	42 (3)		242
未分配利润	180	50	- 70	160	<u>59</u>	<u>59.5</u>	<u>- 26</u>	134.5
所有者权益合计	1 000	500	210	1 710	<u>789</u>	101.5	- 26	996.5
少数股东权益							<u>200 (1)</u>	
							<u>73.5 (4)</u>	
负债及所有者权益合计	2 500	1 300	810	4 610	<u>789</u>	<u>101.5</u>	<u>247.5</u>	4 170

第二十三章 分部报告

内容框架

1. 主要内容

- 分部报告概述，包括分部报告的概念、分部报告的意义
- 分部的确定，包括业务分部、地区分部的确定和报告分部的确定
- 分部会计信息的披露要求，包括：以业务分部为主要报告形式的业务分部报告的披露要求、以资产所在地或客户所在地为基础的地区分部报告的披露要求

2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章知识点涉及的考试内容不多，要求大家重点把握基本概念，如对分部报告的认识；达到报告分部的标准，包括“10%的重要性标准”、“75%的收入标准”、“不超过10个的数量标准”；披露要求，包括需要分别列示的信息和不需要分别列示的信息等。

本章重难点：分部的确定和分部会计信息的披露。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年			1	2							1	2
2003 年			1	2							1	2
2002 年												
2001 年	1	1									1	1
2000 年												

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，大家应了解分部报告披露、分部营业收入、分部销售成本、分部期间费用、分部营业利润、分部资产、分部负债等相关内容，其中分部营业收入和分部销售成本还需提供对外的资料和分部间的资料。

§ 1 分部报告概述

一、分部报告的概念

分部报告是指在企业对外提供的财务会计报告中，按照确定的企业内部组成部分（业务分部或地区分部）提供的各组成部分有关收入、资产和负债等有关信息的报告。分部报告通常作为财务会计报告的一个组成部分予以披露，即作为会计报表附注的一个组成部分予以披露。

在企业财务会计报告披露合并会计报表的情况下，其分部报告的披露应以该合并会计报表为基础列报；在企业财务会计报告仅披露个别会计报表的情况下，则其分部报告的披露以个别会计报表为基础列报。

二、分部的分类

在披露分部报告时，需要确定报告主体的分部。分部包括业务分部和地区分部两类：（1）业务分部：

指企业内部提供单项产品或劳务，或者提供一组相关产品或劳务，并且承担不同于其他业务部门所承担的风险和报酬的部分；(2) 地区分部：指企业内部在特定的经济环境下提供产品或劳务，并且承担不同于在其他经济环境下经营的组成部门所承担的风险和报酬的组成部分。地区分部可以以资产所在地为基础确定，也可以以客户所在地为基础确定。

★历年考题分析

[2004 年多选题] 下列有关分部报告的表述，正确的有()。

- A. 新增某个报告分部时，应同时将该报告分部以前年度相关分部信息予以重编
- B. 以业务分部作为主要报告形式时，所得税费用无需作为分部会计信息予以披露
- C. 企业资产总额中存在不归属于任何一个分部的资产时，应将该资产作为未分配项目在分部报告中列示
- D. 某一分部的营业收入、营业利润（亏损）及可辨认资产均达到全部分部合计数 90% 时，不许单独提供分部报告
- E. 企业的风险和报酬同时强烈地受其产品和劳务的差异以及经营所在地区的差异的影响时，应采用业务分部作为主要分部报告形式

【答案】 BCE 【解析】 选项 A 不正确，因为新增某个报告分部后，是否将该分部以前会计年度相关的分部信息予以重编，还要看该分部在以后会计年度是否达到分部报告的要求；选项 D 也不正确，因为某一分部的营业收入、营业利润（亏损）及可辨认资产均达到全部分部合计数 90% 以上时，不再单独提供分部报告。

§ 2 分部的确定

一、分部确定应考虑的因素

(一) 确定业务分部时应考虑的因素

1. 产品或劳务的性质；2. 生产过程的性质；3. 购买商品或接受劳务的客户的类型或类别；4. 销售商品或提供劳务所使用的方法；5. 生产产品或提供劳务所处的法律环境。

(二) 确定地区分部时应考虑的因素

1. 经济和政治情况的相似性；2. 在不同地区的经营之间的关系；3. 生产经营的相似性；4. 与某一特定地区经营相关的特定风险；5. 外汇管制的规定。

★历年考题分析

[2003 年多选题] 下列与分部报告有关的表述中，正确的有()。

- A. 分部报告是企业财务报告的一个组成部分
- B. 分部报告信息可以用以更好地评估企业的风险和报酬
- C. 分部报告的形式分为主要分部报告形式和次要分部报告形式
- D. 以业务分部或地区分部为主要报告形式时，应披露对企业内其他分部交易的收入
- E. 母公司的会计报表和合并报表一并提供时，分部报告只需在合并报表基础上提供

【答案】 ABCDE 【解析】 5 个选项表述都是正确的。

二、报告分部的确定

编制分部报告时，首要的工作是确定报告分部。只有符合一定标准的业务分部或地区分部，才可将其作为报告分部在分部报告中列示。报告分部的确定标准主要有 3 个，即“10% 的重要性标准”、“75% 的收入标准”和“不超过 10 个的数量标准”。

(一) 10% 的重要性标准

一个分部是否作为报告分部，取决于其是否具有重要性。重要性的判断依据是从收入、营业利润（或营业亏损）和资产总额三个方面去衡量的。一个分部要作为报告分部，至少应符合下列项目中的一项：

- 1. 分部收入达到企业分部收入总额的 10% 以上

分部收入包括营业收入和利息收入，其中：(1) 营业收入包括对外营业收入和对其他分部的营业收入。但是，当某一分部仅对内部其他分部提供产品和劳务而不对外销售产品或提供劳务时，则不将其作为报告分部。(2) 利息收入包括从企业外部取得的利息收入以及分部之间发生的应收账款而取得的利息收入；不包括对其他分部预付款或贷款（融资分部除外）所发生的利息收入。

- 2. 分部营业利润（或营业亏损）达到“所有盈利分部的分部营业利润合计数”和“所有亏损分部的分部营业亏损合计数”两者中绝对值较大者的 10% 以上

3. 分部资产达到企业各分部资产总额的 10% 以上

由此可见,当某一分部的收入、营业利润(或营业亏损)和资产均达到全部分部合计数 90% 以上时,则不会再有其他分部达到重要性标准。此时,不必要单独提供分部报告,只须在企业对外提供的会计报表附注中予以说明即可。

(二) 75% 的收入标准

企业按重要性标准确定的报告分部,其对外营业收入合计数应达到合并总收入(或企业总收入)的 75% 的比例,否则,必须增加报告分部的数量。

(三) 不超过 10 个的数量标准

报告分部的数量一般不得超过 10 个。如果重要的业务分部或地区分部超过 10 个时,应将相类似的业务分部或地区分部予以合并。

确定报告分部时,应注意保持报告分部在不同会计期间的一贯性:(1)对于某一分部,以前年度符合报告分部确认标准,本年度因特殊事项而导致其不符合报告分部确认标准时,仍然应当将其作为报告分部;反之,以前年度不符合报告分部确认标准,本年度因特殊事项而导致其达到 10% 的标准时,也不应将其作为报告分部。(2)企业某一分部以前年度不符合报告分部的规定,但在本会计年度达到报告分部标准,并且预计在以后的会计年度也将达到上述标准的要求时,则应将该分部作为报告分部,披露其相关的会计信息,同时对该报告分部以前会计年度的相关分部信息予以重编。

三、分部报告的主要报告形式和次要报告形式

分部报告的主要报告形式和次要报告形式按以下原则确定:(1)以经营风险和报酬的主要来源确定主要报告形式;(2)考虑企业内部组织和管理结构确定主要报告形式。

需要注意的是,当企业的风险和报酬同时强烈地受其生产的产品和劳务的差异以及经营所在地区的差异的影响,则企业应当采用业务分部作为其主要分部报告形式,将地区分部作为次要的分部报告形式。

§ 3 分部会计信息的披露

一、应披露的分部信息

分部会计信息的披露有两种主要报告形式:(1)以业务分部为主要报告形式;(2)以地区分部为主要报告形式,包括以资产所在地为基础的地区分部为主要报告形式、以客户所在地为基础的地区分部为主要报告形式。

无论采用何种主要报告形式,其反映的内容都是一致的,即均应披露以下信息:(1)分部营业收入;(2)分部销售成本;(3)分部期间费用;(4)分部营业利润;(5)分部资产;(6)分部负债;(7)披露分部信息与在合并会计报表(或个别会计报表)中总额信息之间的调节情况。

分部报告的具体披露项目,可参见教材的样表。对于分部营业收入,企业需要披露对外营业收入和分部间营业收入;对于分部销售成本,企业需要披露对外销售成本和分部间销售成本。但是,在披露分部营业利润时,企业并不需要披露分部间营业利润。分部利润是每个分部的经营成果,而分部间营业利润是指分部之间发生内部交易并在编制合并会计报表时相抵销的经营成果。

由于企业各分部信息的相关项目合计数应与企业合并会计报表(或个别会计报表)相关项目金额建立勾稽平衡关系,所以在分部报告中除了披露各分部信息以及合并会计报表(或个别会计报表)金额外,还需要披露两者之间形成差额的原因,即抵销项目和未分配项目的数字。对于抵销项目,只有分部报告以合并会计报表列报时才会产生;未分配项目是指未分配给各分部的项目。其平衡关系如下:

各分部信息的相关项目合计数 - 抵销项目 + 未分配项目 = 企业合并会计报表(或个别会计报表)相关项目金额

★历年考题分析

[2001 年单选题] 企业编制分部报表时,不需要在其分部报表中披露的项目是()。

A. 分部间营业收入 B. 分部间营业成本 C. 分部间营业利润 D. 资产总额

【答案】 C

二、各项分部信息的具体内容

各项分部信息的具体内容,可以概括成“两包括”和“四不包括”:

(1)“两包括”是指:①分部资产包括用于分部经营活动的流动资产、固定资产(包括融资租入的固定资产)、无形资产等;②分部负债包括应付账款、其他应付款、应计负债、预收货款、产品担保准备等。

(2)“四不包括”是指:①分部营业收入不包括非常项目取得的收入、利息收入、股利收益和投资出售

利得；②分部期间费用不包括所得税费用以及其他与整个企业相关的费用；③分部资产不包括递延所得税借项、用于企业总部一般用途的资产；④分部负债不包括借款、与融资租入资产相关的负债、非经营目的而承担的负债、递延税款负债。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 已经纳入分部报表范围的各个分部对外营业收入总额应达到企业营业收入总额的 75%，否则，需要()。
 - A. 不再对外提供分部营业报告
 - B. 按已经纳入并低于营业收入总额 75% 的现有分部提供分部报告
 - C. 将更多的分部纳入分部报告编制范围
 - D. 无规定
2. 报告分部的数量应当()。
 - A. 不低于 10 个
 - B. 不超过 10 个
 - C. 等于 10 个
 - D. 无规定
3. 在确定业务分部时，应考虑产品或劳务的性质。以下某公司部分经营业务范围内不宜确定在一个业务分部的是()。
 - A. 旅游业
 - B. 餐饮业
 - C. 工程机械制造业
 - D. 服务业
4. 计算机生产企业在划分业务分部时，按照商用机和家用机两部分划分，最可能考虑的因素是()。
 - A. 生产产品和提供劳务所处的法律环境
 - B. 购买产品客户的类型
 - C. 销售产品方式
 - D. 生产过程的性质
5. 在应用“10% 的重要性标准”确定报告分部时，以下关于“分部收入”内容正确的表述是()。
 - A. 仅指对外营业收入
 - B. 仅指对其他分部营业收入
 - C. 包括对外营业收入和对其他分部营业收入
 - D. 包括利息收入在内的全部收入

二、多项选择题

1. 满足下述条件之一的分部即可确定为报告分部，这些条件有()。
 - A. 一个分部的营业收入达到各分部营业收入总额的 10% 或以上
 - B. 一个分部的营业利润占所有盈利分部营业利润总额的 10% 或以上
 - C. 一个分部的营业亏损占所有亏损分部营业亏损合计的 10% 或以上
 - D. 一个分部资产总额达到所有分部资产总额合计的 10% 或以上
 - E. 一个分部负债总额占所有分部负债总额的 10% 或以上
2. 某一分部以前年度不符合报告分部的确定标准，本会计年度达到 10% 的重要性标准时，以下正确的做法有()。
 - A. 按照一贯性原则不应将其作为报告分部
 - B. 因经营状况改变等原因达到标准且预计今后仍将达到标准的应作为报告分部
 - C. 只要达到标准的就应作为报告分部
 - D. 因某一特殊事项导致偶然达到标准的不应作为报告分部
 - E. 当其超过 10% 的重要性标准时再作为报告分部
3. 确定业务分部时应考虑的主要因素有()。
 - A. 产品或劳务的性质
 - B. 生产过程的性质
 - C. 购买产品或接受劳务的客户类型
 - D. 销售产品或提供劳务时使用的方法
 - E. 生产产品和提供劳务所处的法律环境
4. 地区分部确定时应考虑的主要因素有()。
 - A. 经济和政治情况的相似性
 - B. 在不同地区经营之间的关系
 - C. 生产经营的相似性
 - D. 与在某一特定地区经营相关的特定风险
 - E. 外汇管制的规定
5. 在确定业务分部时，以下表述正确的有()。
 - A. 业务分部一定是企业的一个业务部门
 - B. 业务分部可以是企业内部提供单项产品或劳务的部门

- C. 业务分部可以是企业内部提供一组相关产品或劳务的部门
- D. 业务分部是承担了不同于其他业务部门所承担的风险和回报的部门
- E. 每一业务分部承担的风险和回报应该一致

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C 2. 【答案】B 3. 【答案】C 4. 【答案】B 5. 【答案】C

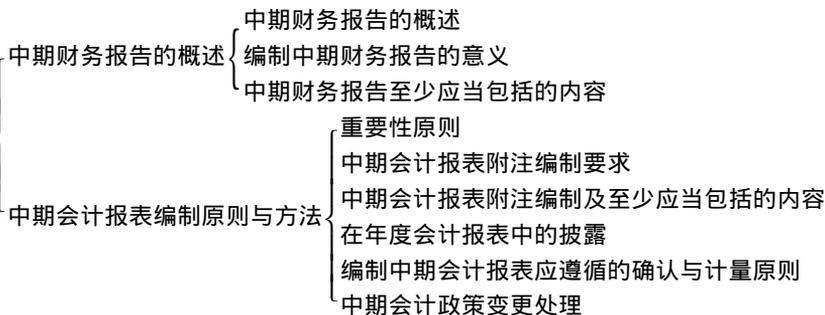
二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 2. 【答案】BD 3. 【答案】ABCDE 4. 【答案】ABCDE
5. 【答案】BCD

第二十四章 中期财务报告

内容框架

1. 主要内容



2. 教材变化

与 2004 年教材相比，本章内容无变化。

复习提示

本章内容自 2001 年独立成章后，在历年考试中占的分数很少，题目也是以客观题为主，在考试中居于不重要的地位。大家对本章的复习要与年度报表对比分析，理解记忆。

本章重难点：中期财务报告编制原则和方法；中期财务报告编制的重要性原则、编制要求；中期会计报表附注编制基本要求及至少应当包括的内容；中期会计报表确认与计量的基本原则；中期会计政策变更的处理等内容。

历年命题情况统计与分析

年份	单项选择题		多项选择题		判断题		计算及会计处理题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004			1	2							1	2
2003	1	1.5	1	2							2	3.5
2002	1	1									1	1
2001												
2000												

重难点详解与历年考题分析

通过本章学习，考生应掌握中期财务报告的有关概念、编制的原则和编制方法。

§ 1 中期财务报告概述

一、中期财务报告的概念

中期财务报告是指以中期为基础编制的财务报告。其中，中期是指短于一个完整的会计年度的报告期

间。一般中期财务报告应包括月度、季度、半年度、年初至本中期末的财务报告。

二、编制中期财务报告的意义

编制中期财务报告的意义主要有三个方面，即提高会计信息质量；完善上市公司信息披露制度；规范企业行为。

三、中期财务报告至少应当包括的内容

中期财务报告至少应包括资产负债表、利润表、现金流量表和会计报表附注四个组成部分。如果需要的话，可以增加披露其他报表或相关信息，但是一旦增加披露，就应遵循中期财务报告准则有关规定。

§ 2 中期财务报告的编制原则和方法

一、中期财务报告的编制应当遵循重要性原则

1. 重要性程度的判断应当以中期财务数据（本中期或年初至本中期末财务数据）为基础，不以预计的年度数据为基础。

2. 中期会计计量可在更大程度上依赖于估计。

3. 重要性原则的运用应当保证所提供的中期财务报告包括与理解企业本中期末财务状况和中期经营成果及现金流量相关的信息。

4. 重要性程度需要依赖于会计人员的职业判断。在实施职业判断时，应将“质”和“量”两个方面结合起来考虑，根据具体情况进行分析。

二、中期财务报告的编制要求

（一）中期会计报表的格式和内容

中期会计报表的格式和内容，应与上年度会计报表一致。如果法律、法规进行了修改，则本中期和上年度比较报表应作相应调整。

（二）在中期财务报告中提供合并会计报表和母公司会计报表的要求

1. 上年度财务报表中编制合并会计报表的企业，其中期会计报表也应按照合并基础编报。

2. 如果企业在中期内发生了合并会计报表合并范围的变化，应当区别情况进行处理：

（1）在上一会计年度纳入合并范围的子公司在报告中期不再符合合并范围要求，在中期末编制合并会计报表时不必再将其纳入合并范围；

（2）报告中期如果处置了所有纳入上年度合并范围的子公司，在提供上年度比较报表时仍应提供合并会计报表和母公司会计报表，除非没有可比中期报表提供。

3. 中期内新增符合合并范围要求的子公司，在中期末就应将其纳入合并会计报表的合并范围。

对于应当编制合并会计报表的企业而言，如果企业上年度财务报告中除了提供合并会计报表之外，还提供了母公司会计报表，那么在其中期财务报告中除了应当提供合并会计报表之外，还应当提供母公司会计报表。

（三）比较会计报表

企业在编制本中期末会计报表外，还应提供前期比较报表。在中期财务报告中，企业应当提供以下会计报表：

1. 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表，即应提供年初数和本年累计数；

2. 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表及上一会计年度可比期间的利润表（包括可比中期和年初至可比中期末的利润表），即应提供本期数、本年累计数、上年同期数、上年同期累计数；

3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比本中期末的现金流量表，即应提供本年累计数、上年同期累计数。

提供比较会计报表时，应当注意：（1）如果会计报表项目重分类，比较会计报表也应重分类（除非无法重分类），并在会计报表附注中说明重分类原因以及内容（或者不能重分类原因）；（2）中期内发生会计政策变更或重大会计差错，属于比较期间的，调整比较会计报表期间项目；属于可比期间以前的，调整比较报表最早期间的期初留存收益和其他相关项目；（3）发生调整以前年度损益事项，应调整中期报表相关项目年初数和比较报表相关项目。

三、中期会计报表附注编制基本要求、至少应当包括的内容以及在年度会计报表中的披露

（一）编制中期会计报表附注的基本要求

1. 中期会计报表附注应当提供比上年度财务报告更新的信息。

2. 中期会计报表附注应当遵循重要性原则。

3. 中期会计报表附注的编制应当以会计年度年初至本中期为基础。

比如，企业被要求按照季度提供中期财务报告，其在第1季度发生债务性证券和权益性证券的发行、回购和偿还情况，属于中期会计报表附注至少应当包括的内容之一，需在第1季度财务报告中进行披露。那么，根据编制中期会计报表附注的基本要求，中期会计报表附注的编制应当以会计年度年初至本中期末为基础，所以企业在第2季度会计报表附注中仍然需要披露第1季度发生的债务性证券和权益性证券的发行、回购和偿还情况。

4. 中期会计报表附注还应当披露对于本中期重要的交易或事项。

(二) 中期会计报表附注至少应当包括的内容

中期会计报表附注至少应当披露以下14项内容：

1. 所采用的会计政策与上年度相一致的说明，如发生变更，应说明变更内容、理由、影响数或者累积影响数不能确定的理由。

无论中期会计报表所采用的会计政策与上年度会计报表是否一致，企业均需要在中期会计报表附注中加以说明：(1) 如果中期会计报表所采用的会计政策与上年度会计报表相一致，只需说明情况即可，如“本季度会计报表的编制，采用了与上年末编制××年度会计报表时相一致的会计政策”或者“本季度会计报表与上年末××年度会计报表相比，所采用的会计政策没有发生变化”。(2) 如果中期会计报表所采用的会计政策与上年度会计报表不一致，则应当说明会计政策变更的内容、理由以及累积影响数。累积影响数不能确定时，应当说明理由。

2. 会计估计变更的内容、理由、影响数或者影响数不能确定的理由。

3. 重大会计差错的内容及其更正金额。

对于涉及损益的中期重大会计差错，企业可以在“以前年度损益调整”科目核算，也可以增设“前期损益调整”科目进行核算。“前期损益调整”科目核算的内容用于调整中期利润表，中期利润表的内容包括“本中期”、“年初至本中期末”、“上年度可比中期”、“上年度年初至可比中期末”利润表。由于“前期损益调整”核算的是本期调整以前中期的损益，并不是本期调整以前年度的损益，所以不需要调整“上年度可比中期”、“上年度年初至可比中期末”利润表相关项目。从会计核算科目上看，由于本期调整以前中期的损益，没有通过损益类科目核算而是记入了“前期损益调整”，因此以损益类科目发生额填报中期利润表时，调整事项的损益并没有计入本中期利润和年初至本中期末利润，但是调整事项损益的实质应属于以前中期利润，理应包括在年初至本中期末利润之中。所以，对于“前期损益调整”科目核算的内容，不需要调整本中期利润表相关项目，只需要调整年初至本中期末利润表相关项目，即中期利润表中相关项目的“本年累计数”。

4. 企业经营的季节性或者周期性特征。

5. 存在控制关系的关联企业发生变化的情况，发生交易的，应披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素。

6. 合并会计报表合并范围发生变化的情况。

7. 对性质特别或者金额异常的会计报表项目的说明。

8. 债务性证券和权益性证券的发行、回购和偿还情况。

9. 向企业所有者分配利润的情况（包括已实施、已提出、已批准但尚未实施的）。

10. 业务分部和地区分部的分部收入和分部利润（亏损）。

11. 中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项。

对于中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的调整事项，企业应当对中期资产负债表日所反映的财务状况和经营成果进行调整，涉及损益的事项，通过“前期损益的调整”科目核算（也可以不单独设置该科目，而在“以前年度损益调整”科目核算）；涉及利润分配的调整事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算；不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。同时，调整中期资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字。

12. 上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。

13. 企业结构变化说明（企业合并和重组，对被投资企业具有控制、共同控制、重大影响关系的长期股权投资的购买或处置，终止营业等）。

14. 其他重大交易或事项。

(三) 在年度会计报表中的披露

企业在编制中期财务报告时，最后一个中期的中期财务报告可以不编制。因为，如果企业是以月度、季

度或者半年度为会计期间来编制中期财务报告，最后一个中期的中期财务报告则分别是 12 月份报告、4 季度报告、下半年度报告，其编制的时间和企业年度财务报告编制的时间一致。由于企业必须提供年度财务报告，并且年度财务报告比最后一个中期的中期财务报告在内容上更为详尽，此时最后一个中期的中期财务报告也体现不出及时性的要求，所以可以不单独编制最后一个中期的中期财务报告。

在同一会计年度内，如果以前中期财务报告中披露的会计估计在最后一个中期发生了重大变更，而企业又不单独披露该最后中期的财务报告，则企业应当在其年度会计报表附注中披露各项会计估计变更的内容、理由及影响金额。

★历年考题分析

[2004 年多选题] 下列关于上市公司中期会计报表的表述中，正确的有()。

- A. 在报告中发现的以前年度重大会计差错，应调整相关比较会计期间的净损益和相关项目
- B. 在报告中期发放的上年度现金股利，在提供可比中期会计报表时应相应调整上年度末的资产负债表及利润表项目
- C. 上年中期纳入合并会计报表合并范围的子公司在报告中期不再符合合并范围的要求时，不应将该子公司纳入合并范围
- D. 在报告中期新增符合合并会计报表合并范围的子公司，因无法提供可比中期合并会计报表，不应将该子公司纳入合并范围
- E. 在报告中期对会计报表项目及其分类进行调整时，如无法对比较会计报表的有关项目金额进行重新分类，应在中期会计报表附注中说明原因

【答案】ACE 【解析】选项 B 不正确，发生调整以前年度损益事项，应调整中期报表相关项目年初数和比较报表相关项目，而不调整上年度末的资产负债表及利润表项目；选项 D 不正确，因为在报告中期新增符合合并会计报表合并范围的子公司，应将该子公司纳入合并范围。

[2001 年单选题] 某股份有限公司系一家需要编制季度财务会计报告的上市公司。下列会计报表中，不需要该公司在其 20×1 年第 3 季度财务会计报告中披露的是()。

- A. 20×1 年第 3 季度末资产负债表
- B. 20×1 年第 3 季度利润表
- C. 20×1 年年初至第 3 季度末利润表
- D. 20×1 年第 3 季度现金流量表

【答案】D 【解析】现金流量表需要披露的是 20×1 年年初至第 3 季度末的现金流量表和 20×0 年年初至 20×0 年第 3 季度末的现金流量表（可比会计报表）。

§ 5 编制中期会计报表时应遵循的确认与计量的基本原则

一、中期会计确认与计量的基本原则

- (一) 中期采用的会计政策原则上应当与年度会计报表相一致
- (二) 中期变更会计政策应当符合允许企业进行会计政策变更的条件
- (三) 中期会计要素的确认和计量应当与年度会计报表相一致
- (四) 企业财务报告的频率不应当影响其年度结果的计量，中期会计计量应当以年初至本中期期末为基础
- (五) 中期会计计量过程中，会计估计变更处理应当符合规定
- (六) 对季节性、周期性或偶然性取得的收入，除了在会计年度末允许预提或者递延之外，企业都应在发生时予以确认和计量，不应当在中期会计报表中预提或者递延
- (七) 对于会计年度中不均匀发生的费用，除了在会计年度末允许预提或待摊的之外，企业都应该在发生时予以确认和计量，不应当在中期会计报表中预提或者待摊

二、中期会计估计的运用

编制中期财务报告时，可以比年度财务报告在更大程度上依赖于会计估计。

★历年考题分析

[2003 年多选题] 下列关于上市公司中期报告的表述中，正确的有()。

- A. 中期会计计量应以年初至本中期期末为基础
- B. 中期报告中应同时提供合并报表和母公司报表
- C. 中期报表仅是年度报表项目的节选，不是完整的报表
- D. 对中期报表项目进行重要性判断应以预计的年度数据为基础
- E. 中期报表中各会计要素的确认与计量标准应当与年度报表相一致

【答案】ABE 【解析】中期报表并不是年度报表项目的节选，中期报表也是完整的报表。对中期报表项目进行重要性判断应以本中期数据为基础，而不是以预计的年度数据为基础。

§ 6 中期会计政策变更的处理

企业采用的会计政策前后各期应当保持一致，不得随意变更，但如果确有需要，会计准则和会计制度也允许企业在符合一定条件的情况下变更会计政策。为了遵循一贯性原则，会计准则和会计制度要求企业变更会计政策时，原则上应采用追溯调整法，并在企业财务报告中作相关披露。

会计政策变更的时间，一般情况下发生在年初（1月1日），此时按照《企业会计准则——会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正》的规定处理即可；如果发生在年度中期，此时还要遵循《企业会计准则——中期财务报告》的规定。

- 一、会计政策变更发生在会计年度的第一季度的情况
- 二、会计政策变更发生在会计年度第一季度之外的其他季度

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 中期会计报表附注的编制基础是()。
A. 会计年度年初至本中期期末
B. 上年年初至本中期期末
C. 本中期期末至本年末
D. 权责发生制
2. 《企业会计准则——中期财务报告》规定，企业在确认、计量和披露各中期会计报表项目时，应当遵循()。
A. 重要性原则
B. 历史成本原则
C. 明晰性原则
D. 收付实现制原则
3. 如果企业上年度财务报告中既包括了合并会计报表，也包括了母公司会计报表，但是在报告中期内，企业处置了所有纳入上年度合并会计报表编制范围的子公司，按准则要求，企业提供的上年度比较会计报表应当包括()。
A. 母公司会计报表和合并会计报表，除非上年度可比中期的财务报告没有提供合并会计报表
B. 母公司会计报表
C. 合并会计报表
D. 所有子公司个别会计报表
4. 某国有企业于20×0年7月1日改组为股份有限公司，20×2年4月10日经核准对外发行股票，所发行股票于20×2年6月15日正式在证券交易所挂牌交易，证券交易所要求在该所交易股票的公司必须编制季度财务报告，则公司20×2年度第二季度的利润表涵盖的期间为()。
A. 20×2年4月1日至20×2年6月30日
B. 20×2年6月15日至20×2年6月30日
C. 20×2年4月10日至20×2年6月30日
D. 20×2年1月1日至20×2年6月30日
5. ABC图书出版公司对外征订图书，收到订单和购书款与发送图书分属于不同的中期，ABC公司确认收入的时间时，应该()。
A. 在收到订单的中期确认图书的销售收入
B. 只能在发送图书，并且与图书所有权有关的风险和报酬已经转移的中期才能确认收入
C. 在收到购书款的中期确认图书的销售收入
D. 发送图书，但不考虑与图书所有权有关的风险与报酬是否已经发生转移

二、多项选择题

1. 中期财务报告至少应当包括()。
A. 资产负债表
B. 利润表
C. 现金流量表
D. 会计报表附注
E. 利润分配表
2. 企业在确认、计量和披露在中期财务报告中列报的各会计报表项目时，下列说法正确的有()。
A. 应当遵循重要性原则
B. 在判断项目的重要性程度时，应当以中期财务数据为基础
C. 与年度财务数据相比，中期会计计量可在更大程度上依赖于估计
D. 企业应当保证所提供的中期财务报告包括了与理解企业中期期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息
E. 在判断项目的重要性程度时，不应以中期财务数据为基础

3. 对会计政策、会计估计变更和会计差错,企业中期会计报表附注应当包括的信息有()。
- A. 中期会计报表所采用的会计政策与上年度会计报表相一致的说明
 B. 会计估计变更的内容、理由及影响数,如果影响数不能确定,应当说明理由
 C. 会计估计变更的累积影响数
 D. 重大会计差错的内容及更正金额
 E. 如果发生了会计政策的变更,应当说明会计政策变更的内容、理由及影响数,如果会计政策变更的累积影响数不能确定,应当说明理由
4. 按照相关会计准则规定,中期应是在这一会计年度之内、但短于一个会计年度的报告期间。下列期间可作为中期的有()。
- A. 1个月 B. 1个季度 C. 半年 D. 1月1日~9月30日
 E. 开业日至中期末(中间停业1个月)
5. 假定光明公司在20×0年末没有任何长期股权投资项目。20×1年初,公司股东大会通过了收购B公司70%股权的决议,并于3月1日完成所有收购事项,光明公司因而取得了对B公司的控股权。光明公司下列做法中正确的有()。
- A. 光明公司在20×0年末不需编制合并会计报表
 B. 光明公司在20×1年3月之后编制各中期财务报告时,就应当将B公司纳入合并范围,编制合并会计报表
 C. 光明公司在20×0年末不需编制合并会计报表
 D. 光明公司在20×1年1—3月份需编制合并会计报表
 E. 光明公司在20×1年3月之后编制各中期财务报告时,不需编制合并会计报表
- 三、计算及会计处理题

1. 根据目前税法规定,企业在每一纳税年度的广告费支出允许在应纳税所得额中扣除的金额为不超过年度销售(营业)收入的2%,但在会计核算上,企业应该根据收入与费用相配比原则,在中期确认所得税费用。假设甲公司企业所得税税率为33%,全年只在3月份发生了一笔广告费支出10万元,1—4季度销售收入分别是200万元、100万元、400万元和300万元,全年销售收入为1000万元。针对以上业务数据,应如何确定中期会计计量基础?在不同的中期计量基础下,对季度报告、半年度报告分别有什么影响?

2. A公司为上市公司,按规定应披露季度报表。2001年12月20日A公司购入一项管理用设备,价款150万元,不考虑净残值,预计使用年限5年,原采用直线法计提折旧。该公司所得税税率为33%,所得税会计处理采用债务法,税法允许的折旧方法为直线法。该公司按照净利润10%提取法定盈余公积,按照净利润5%提取法定公益金。假设该公司中期不作分配。

2003年1月1日,为了使会计信息更相关、更可靠,该公司改用年数总和法计提折旧,采用追溯调整法进行2003年1月1日政策变更时的会计处理。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】编制中期财务报告的主要目的是向报告使用者提供自上年度资产负债表日之后所发生的主要事项或者交易。因此,中期会计报表附注的编制应当以“年初至本中期期末”为基础,而不应当只披露本中期所发生的主要事项或交易。

2. 【答案】A 【解析】企业在判断重要性程度时应当以中期财务数据为基础,不应以预计的年度数据为基础,而且,与年度财务数据相比,中期会计计量可在更大程度上依赖于估计。企业应当保证所提供的中期财务报告包括了与理解企业中期期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息。

3. 【答案】A 【解析】如果企业在上年度财务报告中编制的是合并会计报表,则企业在中期期末也应当编制合并会计报表,如果企业在上年度财务报告中还包括母公司会计报表,则企业在中期财务报告中也应当提供母公司会计报表。如果企业上年度财务报告中既包括了合并会计报表,也包括了母公司会计报表,但是在报告中期内,企业处置了所有纳入上年度合并会计报表编制范围的子公司,则企业在中期财务报告中只需要提供母公司会计报表,但是根据准则要求提供的上年度比较会计报表应当包括合并会计报表,除非上年度可比中期的财务报告没有提供合并会计报表。

4. 【答案】A 【解析】尽管公司分别于20×2年4月份和6月份对外发行了股票并得以上市交易,公司股权结构也发生了变化,但是公司一直在持续经营过程中,所以应当在20×2年6月30日按照正常的

公历时间编制第二季度财务报告，而不应当仅仅以20×2年4月10日至6月30日的期间作为一个中期（季度）或者以20×2年6月15日至6月30日的期间作为一个中期（季度）来编制第二季度财务报告。

5. 【答案】B 【解析】ABC图书出版公司对外征订图书，收到订单和购书款与发送图书分属不同的中期，则企业在收到订单和购书款的中期就不能确认图书的销售收入，因为此时与图书所有权有关的风险和报酬尚未转移，不符合收入确认的条件，企业只能在发送图书并且与图书所有权有关的风险和报酬已经转移的中期才能确认收入。

二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 【解析】中期财务报告至少包括资产负债表、利润表、现金流量表和会计报表附注等内容。但中期会计报表附注不要求企业像财务报告那样提供完整的附注信息，可以适当简化，但应遵循重要性原则。

2. 【答案】ABCD 【解析】企业在确认、计量和披露在中期财务报告中列报的各会计报表项目时，应当遵循重要性原则。在判断项目的重要性程度时，应当以中期财务数据为基础，而且，与年度财务数据相比，中期会计计量可在更大程度上依赖于估计。企业应当保证所提供的中期财务报告包括了与理解企业中期期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息。

3. 【答案】ABDE

4. 【答案】ABCDE 【解析】如果企业在年度中间歇业，中期的界定和中期财务的报告不应当受到影响。

5. 【答案】AB 【解析】因光明公司在20×0年末没有任何长期股权投资项目，所以光明在20×0年年末不需编制合并会计报表，但是在20×1年3月之后编制各中期财务报告时，就应当将B公司纳入合并范围，编制合并会计报表。

三、计算及会计处理题

1. 【答案及解析】从全年来看，企业广告费支出并没有超过税法规定的扣除限额20万元（ $1000 \times 2\%$ ），在年度会计计量时无须针对广告费支出确认所得税费用和应交税金。但是，如果企业在中期会计计量中以本中期为计量基础，则会因企业财务报告的频率不同而产生不同的结果：（1）如果甲公司需要对外报送季度报告，则在1季度针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为1.98 [$(10 - 200 \times 2\%) \times 33\%$] 万元，在2—4季度由于没有发生广告费支出，针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金均为0。这样全年针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为1.98（ $1.98 + 0 + 0 + 0$ ）万元。（2）如果甲企业需要对外报送半年度报告，则应在上半年针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为1.32 [$(10 - 300 \times 2\%) \times 33\%$] 万元，在下半年由于没有发生广告费支出，针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为0。这样全年针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为1.32（ $1.32 + 0$ ）万元。显然，在中期计量中以本中期为计量基础，企业财务报告的频率会影响年度结果的计量，造成会计核算上的混乱，这种做法是不可行的。

如果企业中期会计计量以年初至本中期期末为基础，则会较好地解决这个问题：（1）如果甲公司需要对外报送季度报告，则在1季度针对广告费支出确认的计所得税费用和应交税金为1.98 [$(10 - 200 \times 2\%) \times 33\%$] 万元；在2季度针对广告费支出确认的累计所得税费用和应交税金为1.32 [$(10 - 300 \times 2\%) \times 33\%$] 万元，减去1季度已确认的所得税费用和应交税金1.98万元，2季度当期确认的所得税费用和应交税金为-0.66万元；在3季度由于 $10 < (700 \times 2\%)$ ，针对广告费支出确认的累计所得税费用和应交税金为0，减去1~2季度已确认的所得税费用和应交税金1.32万元（ $1.98 - 0.66$ ），3季度当期确认的所得税费用和应交税金为-1.32万元；在4季度由于 $10 < (1000 \times 2\%)$ ，针对广告费支出确认的累计所得税费用和应交税金为0，减去1~3季度已确认的所得税费用和应交税金0（ $1.98 - 0.66 - 1.32$ ），4季度当期确认的所得税费用和应交税金为0。这样中期会计计量结果和年度计量结果一致，全年针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金均为0（ $1.98 - 0.66 - 1.32 + 0$ ）。（2）如果甲企业需要对外报送半年度报告，则应在上半年针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为1.32 [$(10 - 300 \times 2\%) \times 33\%$] 万元；在下半年由于 $10 < (1000 \times 2\%)$ ，针对广告费支出确认的累计所得税费用和应交税金为0，减去上半年已确认的所得税费用和应交税金1.32万元，下半年当期确认的所得税费用和应交税金为-1.32（ $0 - 1.32$ ）万元。这样中期会计计量结果和年度计量结果同样是一致的，全年针对广告费支出确认的所得税费用和应交税金为0（ $1.32 - 1.32$ ）。

2. 【答案及解析】（1）计算折旧变更累积影响数，见下表：

年度	年数总和法折旧额	直线法折旧额	税前差异	所得税	累积影响数	
2002年	1季度	125 000	75 000	50 000	16 500	33 500
	2季度	125 000	75 000	50 000	16 500	33 500
	3季度	125 000	75 000	50 000	16 500	33 500
	4季度	125 000	75 000	50 000	16 500	33 500
	合计	500 000	300 000	200 000	66 000	134 000
2003年	1季度	100 000	75 000	25 000	8 250	16 750
	2季度	100 000	75 000	25 000	8 250	16 750
	3季度	100 000	75 000	25 000	8 250	16 750
	4季度	100 000	75 000	25 000	8 250	16 750
	合计	400 000	300 000	100 000	33 000	67 000
合计	900 000	600 000	300 000	99 000	201 000	

(2) 2003年第1季度账务处理

A. 调整累积影响数

借：利润分配——未分配利润	134 000
递延税款	66 000
贷：累计折旧	200 000

B. 调整利润分配项目（由于公司在中期没有分配，所以只需调整利润分配的年初数）

借：盈余公积（134 000 × 15%）	20 100
贷：利润分配——未分配利润	20 100

(3) 对2003年1季度会计报表项目进行调整

由于会计政策变更发生在2003年第1季度，所以在公司披露的第1季度财务报告中就应当对上年度末（即本年初）资产负债表有关项目进行调整，对上年度第1季度利润表的有关项目进行调整：

在2003年第1季度资产负债表中，应调整相关项目“年初数（2002年12月31日）”：累计折旧调增200 000元，递延税款调减66 000元，盈余公积调减20 100元，未分配利润调减113 900元。

在2003年第1季度利润表中，应调整相关项目“上年累计数（2002年1月1日至3月31日）”：管理费用调增50 000元，所得税调减16 500元。

由于该公司中期不作分配，不提供利润分配表，所以可以暂不调整2003年利润分配表。

披露：本公司按照新会计制度的规定，自2003年1月1日起，基于管理用设备更新较快，对其由原来采用直线法计提折旧改为按照年数总和法计提折旧，并已按照国家规定作为会计政策变更采用追溯调整法进行了会计处理。2002年度比较报表相关项目的数字已经作了调整。此项会计政策变更对2003年年初留存收益的累积影响数为-134 000元，其中，该项会计政策变更使2002年年初留存收益调减0元（包括调减2002年年初未分配利润0元），使2002年度第1季度和2002年全年净利润分别调减33 500元和134 000元。该项会计政策的变更对2003年度第1季度损益的影响为：使2003年第1季度净利润减少16 750元，未分配利润减少16 750元。

第三部分

2005 年度注册会计师统一考试模拟试卷

《会计》模拟试卷（一）

一、单项选择题（本题型共 11 题，1~3 题每题 1 分，4~11 题每题 1.5 分，共 15 分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。答案写在试题卷上无效）

- 下列确定业务分部需考虑的因素中，错误的是()。
A. 产品或劳务的性质
B. 生产过程的性质
C. 购买产品或接受劳务的客户的类型和类别
D. 主营业务收入的构成
E. 生产产品或提供劳务所处的法律环境
- 下列业务中，不属于增值税条例中所规定的视同销售行为的是()。
A. 将购买的物资用于分红
B. 将购买的物资用于对外投资
C. 将购买的物资用于集体福利或个人消费
D. 将自产的、委托加工的物资用于在建工程
E. 将自产的、委托加工的物资用于其他非应税项目
- 在报告期内出售或购买子公司的背景下，有关当年编制合并会计报表的论述中，错误的是()。
A. 合并利润表应包括被出售的子公司自报告期期初至出售日止的收入、成本和利润
B. 合并现金流量表应包括被购买的子公司自报告期初至购买日止的现金流量信息
C. 出售子公司的现金流入应计入合并现金流量表中“收回投资所收到的现金”项目下单列“出售子公司所收到的现金”
D. 购买子公司的现金流出计入“投资所支付的现金”项目下单列“购买子公司所支付的现金”
- 甲公司是一家上市公司，2005 年初所有者权益总量为 8 000 万元，其中股本为 800 万元，每股 1 元，共计 800 万股，乙公司持有其中的 50%。2005 年 7 月 1 日，甲公司完成对新投资者的股份募集，共计 200 万股，每股发行价为 12 万元，股票发行费为 20 万元。甲公司上半年实现净利润 30 万元，则乙公司因该新股的发行而增加的“长期股权投资”价值为()万元。
A. 149
B. 1 190
C. 137
D. 1 185
- 天明公司于 2005 年 1 月 1 日购买了顺达公司 10 万股股票，占 10% 的股份，每股买价为 20 元，另支付相关税费 2 万元。顺达公司 2005 年初所有者权益总量为 1 620 万元，5 月 1 日宣告分红，每股红利为 0.3 元，于 5 月 12 日实际发放。顺达公司全年实现净利润 120 万元，各月间利润均衡。2005 年 7 月 1 日天明公司又购入了顺达公司 200 万股，每股买价为 26 元，另支付相关税费 3 万元，股权投资差额按 5 年期分摊，则 2005 年末天明公司“长期股权投资”的“投资成本”明细账余额为()万元。
A. 565
B. 500
C. 495
D. 515
- 甲公司于 2000 年初开始对销售部门用的固定资产提取折旧，该固定资产原价为 60 万元，假定无残值，会计上采用 5 年期直线法折旧，税务上采用 10 年期直线法折旧，2000 年末该固定资产可收回价值为 40 万元，2003 年末可收回价值为 11 万元，甲公司所得税率为 33%，采用纳税影响会计法计提折旧，假定 2003 年甲公司实现利润 200 万元，无其他纳税调整事项，则 2003 年的净利润为()万元。
A. 134
B. 133.01
C. 170
D. 169.01
- A 公司于 2000 年 12 月 1 日将一台全新设备出售给 B 公司，该设备的账面成本为 100 万元，售价为

130 万元，假定无相关税费。A 公司当日以融资租赁方式回租该设备，租期为 4 年，每年末支付租金 40 万元，到期将设备归还给 B 公司，根据协议，A 公司担保租期届满时的设备余值 3 万元。A 公司在 2000 年 12 月 1 日的资产总值达到 1 000 万元。假定 A 公司对租入设备采用年数总合法提取折旧，则 2003 年的折旧费用为()万元。

- A. 40 B. 26 C. 25 D. 32

8. 2004 年 12 月 15 日，甲公司与乙公司签订一项设备维修合同，合同总价款为 60 万元，增值税税率为 17%，于维修任务完成并验收合格后一次结清。12 月 31 日，该设备维修任务完成并经乙公司验收合格。甲公司实际发生的维修费用为 30 万元（均为修理人员工资）。12 月 31 日，鉴于乙公司发生重大财务困难，甲公司预计很可能收到的维修款为 18.72 万元（含增值税额），则该劳务在当年应确定的收入为()万元。

- A. 18.72 B. 16 C. 60 D. 20

9. 发生于 2004 年 2 月 1 日的资产负债表日后调整事项不需要修正的报表项目是()。

- A. 2004 年 2 月资产负债表的年初数 B. 2003 年度资产负债表的年末数
C. 2003 年度利润表的当年数 D. 2004 年 1 月资产负债表的年初数

10. 对于销售退回的论述，不正确的是()。

- A. 未确认收入的已发出商品的退回应将“发出商品”转回“库存商品”
B. 不属于资产负债表日后事项且已确认过收入的销售商品退回，应直接冲减退回当月的收入和成本，相应的现金折扣一并反转
C. 属于资产负债表日后事项的销售退回，应调整退回报告年度的利润
D. 属于资产负债表日后事项的销售退回，应调整退回当月资产负债表的年初数
E. 属于资产负债表日后事项的销售退回，应调整报告年度的“应交税金——应交所得税”

11. 华胜公司 2004 年末库存原材料 1 000 公斤，每公斤账面成本为 100 元，用于加工 100 件 A 产品，每件 A 产品在加工过程中需追加成本 300 元，合同定货 80 件，单件合同售价为 2 000 元，而一般市场售价为每件 1 800 元，每件的销售税金及费用预计为 600 元，期末存货跌价准备贷方余额为 1 900 元，则年末存货跌价准备对应的管理费用发生额为()。

- A. 贷记 1 900 元 B. 借记 100 元 C. 贷记 2 000 元 D. 借记 200 元

二、多项选择题（本题型共 11 题，每题 2 分，共 22 分。每题均有多个正确答案，请从每题的备选答案中选出你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。每题所有答案选择正确的得分；不答、错答、漏答均不得分。答案写在试题卷上无效）

1. 下列有关固定资产的论断正确的是()。

- A. 固定资产改良后的账面价值如果大于可收回价值，应对差额部分计提减值准备
B. 闲置固定资产的折旧费用应计入“管理费用”
C. 固定资产初次采用《企业会计制度》而修改折旧期间和净残值应作追溯调整，以后该指标的修正再作未来适用法处理
D. 融资租入固定资产的大额装修费用应作改良支出处理，并按装修周期、租赁期和尚可使用期三者中较短的标准来分摊
E. 固定资产的修理费用不论其金额大小均作当期费用处理

2. 在以下业务中，不会引起权益法下长期股权投资账面价值发生变动的有()。

- A. 被投资方发放股票股利 B. 被投资方以盈余公积弥补亏损
C. 被投资方吸纳新投资者加入时出现了资本溢价
D. 被投资方处置受赠的非现金资产
E. 被投资方发现以前年度折旧多提 100 万元

3. 下列有关会计政策变更、会计估计变更的论断中，不正确的有()。

- A. 根据修订后的固定资产准则对闲置设备的折旧追提应作会计政策变更进行追溯调整
B. 在坏账准备采用备抵法核算的情况下，由原按应收账款期末余额的 30 至 50 计提坏账准备（即固定比例）改为根据实际情况由企业自行确定计提比例计提坏账准备，应作为会计估计变更处理
C. 企业首次执行《企业会计制度》而对固定资产的折旧年限、预计净残值等折旧指标作出调整时，应作会计政策变更进行追溯调整
D. 无形资产的报废作为由分次摊销法转为一次摊销法的一项会计政策变更应追溯调整
E. 当一项业务无法分清其究竟属于会计政策变更还是会计估计变更时，应作会计估计变更处理

4. 下列有关固定资产后续支出的论述中, 正确的是()。
- A. 对于符合资本化的自有固定资产装修费首先计入“固定资产装修”明细账, 并在两次装修期间、尚可使用期二者中较短的期间内单独计提折旧, 并在下次装修之前将固定资产装修明细账的余额全部计入营业外支出
- B. 对于符合资本化的融资租入固定资产装修费应按两次装修期间、剩余租赁期和尚可使用期三者中较短的期限标准分摊
- C. 对于符合资本化的经营租入固定资产装修费应按两次装修期间和尚可使用期中较短的期限标准分摊
- D. 改良支出后固定资产的账面价值如果超过其可收回价值, 应将其差额作“营业外支出”处理
- E. 改良期间的固定资产不计提折旧, 一旦改良完工, 其相应的折旧指标要重新认定
5. 下列有关存货入账价值的论述中, 正确的有()。
- A. 委托加工物资(非金银首饰)的成本 = 委托加工发出的原材料成本 + 加工费用 + 受托方代收代缴的消费税
- B. 废旧物资的收购成本 = 买价 - 买价 × 10% + 相关费用
- C. 收购免税农产品的成本 = 买价 - 买价 × 13% + 相关费用
- D. 一般纳税人购入存货的入账成本 = 不含税买价 + 运费 × (1 - 7%) + 装卸费 + 保险费 + 进口关税 + 其他税费
- E. 投入的存货应以投资双方的确认价值作为其入账成本
6. 下列有关中期会计报表编制要求的论述中, 正确的是()。
- A. 上年度编了合并会计报表的, 其中期会计报表也应当编制合并会计报表, 而且合并报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并会计报表的格式与内容等应当与上年度合并会计报表相一致
- B. 中期内新增符合合并范围要求的子公司, 则应将该公司纳入本中期的合并报表范围
- C. 上年度财务报告中如果既提供合并会计报表也提供了母公司会计报表, 则本中期的财务报告也照此口径提供
- D. 对于在本年度中期内发生的调整以前年度损益事项, 企业应当调整本年度会计报表相关项目的年初数, 同时, 中期财务报告中相应的比较会计报表也应当为已经调整以前年度损益后的报表
- E. 企业在中期内如果发生了会计政策变更或者重大会计差错更正事项, 则应当调整相关比较会计报表期间的净损益和其他有关项目, 视同该项会计政策在比较会计报表期间一贯采用或者该重大会计差错在产生的当期已经得到了更正
7. 下列有关资产负债表日后事项的论断中, 正确的是()。
- A. 财务报告批准报出日是由董事会或经理(厂长)会议或类似机构批准财务报告报出的日期
- B. 如果在财务报告的批准报出日至正式报出之间又发生了需调整或说明的事项, 则需重新修正报告内容并再次确定财务报告的批准报出日, 此时资产负债表日后事项的期间界限就要延至新确定的财务报告批准报出日
- C. 不能将所有发生在资产负债表日后期间的事项都定为资产负债表日后事项, 而应是那些与资产负债表日存在状况有关的事项或对企业财务状况具有重大影响的事项
- D. 根据谨慎原则, 资产负债表日后事项仅包括不利的事项, 而不包括有利的事项
- E. 中止营业不是资产负债表日后事项, 因为它涉及非持续经营的会计处理方法, 而资产负债表日后事项所涉及的事项是持续经营状态下的会计处理
8. 对于可转换公司债券的处理, 下列论述中正确的是()。
- A. 可转换公司债券在未转换为股份前, 其会计核算与一般公司债券相同
- B. 在债券持有人行使转换权利时, 对于债券面额不足以转换 1 股股份的部分, 企业应当以现金偿还
- C. 对于附有赎回选择权的可转换公司债券, 其在赎回日可能支付的利息补偿金, 应在债券发行日至赎回期届满日之间计提, 其处理方法等同于普通利息费用
- D. 转股当时, 必须将未提足的利息提足后再作转股的账务处理
- E. 可转换公司债券相比一般公司债券利率较高、风险较小
9. 下列有关现金流量表的论述中, 错误的是()。
- A. 分次购买固定资产的现金支付应列入投资活动中“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目
- B. 在偿付专门借款利息时, 对于其中的资本化部分应列支于投资活动中“购建固定资产、无形资产和

其他长期资产所支付的现金”项目

- C. 融资租入固定资产的租赁费支付应列支于筹资活动中“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目
- D. 甲公司账面价值 10 万元的短期投资以 12 万元的价格出售，由此产生的投资收益 2 万元应列入投资活动中“取得投资收益所收到的现金”项目
- E. 补充资料中的“固定资产折旧”调整项应仅指计入当期损益的部分，不包括提入“制造费用”的部分，因为该部分形成的是存货成本，而不一定计入当期损益
10. 下列有关所得税的论述中，正确的是()。
- A. 股权投资差额的分摊应作时间性差异处理
- B. 所有减值准备的计提均属于时间性差异
- C. 如果资产负债表日后事项影响到了应税所得口径，则发生于汇算清缴日前的部分应调整“应交税金”，发生于汇算清缴日后的部分应调整“递延税款”
- D. 在进行会计政策变更的追溯调整中，通常只有在纳税影响会计法下因政策变更影响了时间性差异时才会出现所得税的调整
- E. 在权益法下，当被投资方的所得税税率小于投资方时，投资方分得的红利属时间性差异
11. 下列会计处理中，符合会计制度规定的是()。
- A. 出于谨慎性原则考虑，在物价持续上涨的前提下，对存货由先进先出法改为后进后出法
- B. 对应收账款余额百分比法改为账龄分析法作会计政策变更处理，进行追溯调整
- C. 对首次发行股票中所接受的无形资产注资，以投资方的账面价值作为其入账成本
- D. 如果债券发行费用高于发行期间冻结资金的利息收入，应作“长期待摊费用”处理，否则，应将差额视作债券溢价处理
- E. 在接受外币资本注资时，如果资本折算汇率采用的是投资当日的市场汇率，则不会出现“资本公积——外币资本折算差额”

三、计算及会计处理题（本题型共 2 题，其中第 1 题 8 分，第 2 题 12 分，本题型共 20 分。需要计算的，应列出计算过程；会计科目有明细科目的，应予列示。答案中的金额单位以万元表示。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

1. 甲公司是一家工业企业，采用纳税影响会计法核算所得税，所得税税率为 33%，2003—2005 年发生如下业务：

(1) 2003 年 1 月 1 日为筹建一办公楼从银行借入长期借款 1 000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，到期一次还本付息，因工程资金不足，于 2003 年 7 月 1 日又借入一笔长期借款 400 万元，年利率为 6.6%，期限为 4 年。工程于 2003 年 3 月 1 日正式开工，相关资产支出资料如下：

	日期	资产支出额
2003 年	3 月 1 日	200
	7 月 1 日	300
	9 月 1 日	100
	10 月 1 日发生火灾，直至第二年的 2 月 1 日才重新开工	
2004 年	2 月 1 日	400
	3 月 1 日	700
	4 月 1 日工程正式完工，达到预计可使用状态	

(2) 完工后的固定资产当即投入使用，服务于营销部门。

(3) 会计上采用 4 年期直线法计提折旧，税务上采用 6 年期直线法计提折旧，该固定资产的预计净残值为 2.54 万元，2004 年年末的可收回价值为 987.54 万元，2005 年年末的可收回价值为 814.54 万元。

请根据以上资料，试作出如下业务的会计处理：

- ①借款费用的相关账务处理；
- ②固定资产每年折旧及减值准备的会计处理；
- ③2005 年的会计利润为 300 万元，假定无其他纳税调整事项，作出 2005 年的所得税处理。

2. 华信公司为解决流动资金短缺于 2004 年 1 月 1 日发行可转换公司债券，债券面值为 2 000 万元，票

面利率为6%，期限为4年，到期还本付息，该债券在2005年1月1日转为普通股股票，每100元面值转4股，同时规定，债券持有人可以选择在一年后要求华信公司赎回债券本金，并按票面利率9%支付债券利息。该债券发行价为2200万元，天顺公司购入了30%，另行支付了相关税费4万元（已达到重要性要求）。2005年1月1日天顺公司将所持债券转为了普通股，有40%的债券持有人要求华信公司赎回债券，其余债券持有人均持有至到期日收回本息。

根据以上资料，作出华信公司、天顺公司的账务处理。

四、综合题（本题型共2题，其中第1题25分，第2题18分。本题型共43分。需要计算的，应列出计算过程；会计科目有明细科目的，应予列示。答案中的金额单位以万元表示。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

（一）甲股份有限公司是一家汽车生产商，乙公司则是于2002年年初新成立的一家生产轮胎的股份有限责任公司，2003—2004年双方发生如下业务：

1. 2003年1月1日甲公司自股票二级市场购买了乙公司20%的股份，支付买价1000万元，相关税费3万元，2003年1月1日乙公司的所有者权益总量为4515万元，其中：股本500万元；资本公积2000万元；盈余公积200万元，未分配利润1815万元。甲公司的股权投资差额分摊期为10年。

2. 乙公司的所得税税率为33%，采用纳税影响会计法核算所得税，盈余公积的提取比例为净利润的15%，其中法定盈余公积的提取比例为10%，法定公益金是5%。乙公司2003年的年报于2004年4月25日批准报出，其2003年所得税的汇算清缴日为2004年3月5日。注册会计师在审计乙公司的年报时发现如下业务及会计处理：

（1）2002年年初发生的开办费用200万元计入了“长期待摊费用”，并一直遵照税务口径的5年期标准平均计入各年的“管理费用”。

（2）2003年4月1日乙公司以售后回购方式销售一批商品给丙公司，售价为300万元，成本为240万元，增值税税率为17%，消费税税率为10%。10月1日乙公司以330万元的价格回购，对此乙公司作了如下会计处理：

①4月1日销售商品时：

借：银行存款	351
贷：主营业务收入	300
应交税金——应交增值税（销项税额）	51

②认定负担的消费税：

借：主营业务税金及附加	30
贷：应交税金——应交消费税	30

③结转成本时：

借：主营业务成本	240
贷：库存商品	240

④10月1日回购该商品时：

借：库存商品	330
应交税金——应交增值税（进项税额）	56.1
贷：银行存款	386.1

（3）2002年1月1日开始对营销部门使用的某设备提取折旧，该设备原价为100万元，会计上采用5年期直线法提取折旧，税务上则采用10年期直线法认定折旧口径，该设备2002年年末的可收回价值为64万元，乙公司提取了8万元的减值准备，并于2003年对该设备提取了18万元的折旧。

（4）2003年5月2日乙公司购买了顺通公司的10万股股票作为短期投资，在该投资持有期间收到了现金股利5万元，追加了“投资收益”。乙公司于12月1日将此投资出售，形成出售收益32万元。

（5）乙公司于2003年1月1日借入一笔长期借款，金额100万元，利率为6%，期限为3年，工程于当年的4月1日正式开工，4月1日资产支出20万元，7月1日资产支出20万元，10月1日资产支出20万元，乙公司当年利息资本化额为4.5万元。税务政策认为只要是发生在工程期内的专门借款利息均应资本化。

3. 甲公司的所得税税率为33%，采用纳税影响会计法核算所得税，盈余公积的提取比例为净利润的15%，其中法定盈余公积为净利润的10%，法定公益金为净利润的5%。2003年年报的批准报出日为2004年4月25日，2003年所得税汇算清缴日为2004年3月20日。

【要求】根据以上资料，调整甲公司和乙公司2003年的年报。

资产负债表
2003 年 12 月 31 日

资产	年未数		负债及所有者权益	年未数	
	甲公司	乙公司		甲公司	乙公司
资产合计			负债及所有者权益合计		

利润表
2003 年

项目	本年数	
	甲公司	乙公司
一、主营业务收入		
减：主营业务成本		
主营业务税金及附加		
二、主营业务利润		
加：其他业务利润		
减：营业费用		
管理费用		
财务费用		
三、营业利润		
加：投资收益		
补贴收入		
营业外收入		
减：营业外支出		
四、利润总额		
减：所得税		
五、净利润		
加：年初未分配利润		
六、可供分配利润		
减：提取法定盈余公积		
提取法定公益金		
七、可供股东分配利润		
减：应付普通股股利		
八、年末未分配利润		

(二) 华源公司是一家股份制有限责任公司，所得税率为 33%，采用纳税影响会计法核算所得税，盈余

公积按净利润的 15% 提取，其中法定盈余公积的提取比例为 10%，法定公益金为 5%。2002 年、2003 年每年实现税前会计利润 800 万元。股权投资差额的分摊期限为 10 年期。

1. 华源公司 2001 年 9 月 1 日赊销一批商品给开源公司，该商品的账面成本为 2 800 万元，售价为 3 000 万元，增值税税率为 17%，消费税税率为 10%，开源公司因资金困难无法按时偿付此债务，双方约定执行债务重组，有关条款如下：

(1) 首先豁免 20 万元的债务。

(2) 以开源公司生产的一台机床来抵债，该商品账面成本为 1 800 万元，公允售价为 2 000 万元，增值税税率为 17%，华源公司购入后作为固定资产使用。设备于 2001 年 12 月 1 日办妥了财产转移手续。

(3) 余款约定延期两年支付，如果 2003 年开源公司的营业利润达到 200 万元，则开源公司需追加偿付 30 万元。

(4) 华源公司于 2001 年 12 月 18 日办妥了债务解除手续。

(5) 开源公司在 2003 年实现营业利润 230 万元。

2. 华源公司将债务重组获取的机床用于生产部门，假定无残值，会计上采用 5 年期直线法折旧口径，税务上的折旧口径为 10 年期直线折旧，假定每年生产的商品完工率为 100%，售出率为 50%。

3. 2003 年 12 月 31 日华源公司将此机床投资于北方公司，获取了 10% 的股权。北方公司接受该投资后的所有者权益总量为 13 040 万元。北方公司的所得税税率为 33%。

4. 2004 年 6 月 1 日北方公司分派现金股利 600 万元，并于 6 月 20 日实际发放。

5. 2004 年 8 月 9 日北方公司接受一笔捐款金额 30 万元。

6. 2004 年 12 月 31 日北方公司实现净利润 2 000 万元。

7. 2005 年 1 月 1 日华源公司以银行存款方式又对北方公司直接注资 2 200 万元，获取股权 10%。此时华源公司对北方公司已具有重大影响能力。

8. 2005 年实现净利润 1 000 万元。

[要求] 根据以上资料，作出如下业务的账务处理：

1. 债务重组的账务处理；

2. 2002 年、2003 年所得税处理；

3. 华源公司对北方公司投资的账务处理。

《会计》模拟试卷（一）参考答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】略

2. 【答案】C 【解析】将购买的物资用于集体福利或个人消费应属于不予抵扣项目。

3. 【答案】B 【解析】合并现金流量表应包括被购买的子公司自购买日至年末为止的现金流量信息。

4. 【答案】A 【解析】（1）甲公司发行新股前乙公司所拥有的所有者权益量 = $(8\ 000 + 30) \times 50\% = 4\ 015$ （万元）

（2）甲公司发行新股后乙公司所有的股份比例 = $(800 \times 50\%) \div (800 + 200) \times 100\% = 40\%$

（3）甲公司发行新股后乙公司所拥有的所有者权益量 = $(8\ 000 + 30 + 200 \times 12 - 20) \times 40\% = 4\ 164$ （万元）

（4）乙公司因新股发行而增加的“长期股权投资”价值额 = $4\ 164 - 4\ 015 = 149$ （万元）

5. 【答案】C 【解析】方法一：

（1）第一次投资在2005年7月1日追溯调整后形成的投资成本 = $1\ 620 \times 10\% - 0.3 \times 10 + 120 \times 6 \div 12 \times 10\% = 165$ （万元）

（2）第二次投资形成的投资成本 = $(1\ 620 - 0.3 \times 100 + 120 \times 6 \div 12) \times 20\% = 330$ （万元）

（3）2005年末天明公司“长期股权投资——顺达公司（投资成本）”的余额 = $330 + 165 = 495$ （万元）

方法二：

追加投资当日在被投资方所拥有的所有者权益量就是两次投资完成后形成的“投资成本”，在其后的业务中，只有分红额超过投资方享有的盈余时才能冲减该项目，所以本题中2005年末的投资成本额就是7月1日在顺达公司所拥有的权益总量，即495万元 [$(1\ 620 - 0.3 \times 100 + 120 \times 6 \div 12) \times (20\% + 10\%)$]。

6. 【答案】A 【解析】（1）2003年会计上折旧费用为10万元（ $40 \div 4$ ），税务口径的折旧为6万元（ $60 \div 10$ ），可抵减折旧差异为4万元（ $10 - 6$ ）；

（2）2003年末减值准备的计提分录如下：

借：固定资产减值准备	7
贷：累计折旧	6
营业外支出	1

所以，当年因减值准备而造成的转回的可抵减时间性差异为1万元；

（3）2003年的应交所得税 = $(200 + 4 - 1) \times 33\% = 203 \times 33\% = 66.99$ （万元）

（4）2003年的递延税款发生额为借记0.99万元（ $3 \times 33\%$ ）

（5）2003年的所得税费用 = $66.99 - 0.99 = 66$ （万元）

（6）2003年的净利润 = $200 - 66 = 134$ （万元）

7. 【答案】B 【解析】（1）A公司融资租入的设备价值不会超过总资产的30%，因此，应以最低租赁付款额163万元（ $40 \times 4 + 3$ ）作为固定资产的原价

（2）该租入设备应提足的折旧 = $163 - 3 = 160$ （万元）

（3）2003年计提的折旧费用 = $160 \times [2 \div (1 + 2 + 3 + 4)] = 32$ （万元）

（4）售后回租的收益额 = $130 - 100 = 30$ （万元）

（5）2003年应分摊的售后回租收益额 = $30 \times (32 \div 160) = 6$ （万元）

（6）2003年累计折旧费用 = $32 - 6 = 26$ （万元）

8. 【答案】B 【解析】对于劳务的款项预计无法收回时，应以能够收回的款项作收入，以实际的成本作支出，具体处理如下：

①确认收入时：

借：应收账款	18.72
贷：其他业务收入（或主营业务收入）	16

②确认成本时：

借：其他业务支出（或主营业务成本）

30

贷：应付工资

30

9. 【答案】D 【解析】2004年1月的报表此时早已报出，无法更改。

10. 【答案】E 【解析】属于资产负债表日后事项的销售退回，如果发生在汇算清缴日以前，应调整“应交税金——应交所得税”；如果发生在汇算清缴日以后，在纳税影响会计法下，应调整“递延税款”，在应付税款下则不作所得税调整。

11. 【答案】B 【解析】

(1) 合同定货部分的原材料可变现净值为88 000元 $[(2\ 000 - 600 - 300) \times 80]$ ，相比其账面余额80 000 $[1\ 000 \times 100 \times 80\%]$ ，发生增值8 000元；

(2) 非合同定货部分的原材料可变现净值为18 000元 $[= (1\ 800 - 600 - 300) \times 20]$ ，相比其账面余额20 000 $[1\ 000 \times 100 \times 80\%]$ ，发生贬值2 000元；

(3) 则年末应提足的存货跌价准备额为2 000元；

(4) 相比已提减值准备1 900元，当年末应追提减值准备100元 $(2\ 000 - 1\ 900)$ 。

二、多项选择题

1. 【答案】BCDE 【解析】固定资产改良后的账面价值如果大于可收回价值，其差额部分应计入“营业外支出”。

2. 【答案】ABD 【解析】被投资方发放股票股利和以盈余公积弥补亏损仅会引起被投资方所有者权益结构变动，并不会影响到所有者权益总额，因此投资方不会作相应的会计处理；而被投资方在处置受赠资产时，按修订后制度规定，投资方也无相应处理。

3. 【答案】BD 【解析】将备抵法下坏账准备的提取比例由30至50的范围标准改为企业自定的应视为会计政策变更处理；无形资产的报废既可定为由分次摊销法转为一次摊销法的政策变更，也可视为分摊期限的估计变更，在这种情况下，应作会计估计处理。

4. 【答案】ABDE 【解析】对于符合资本化的经营租入固定资产装修费应按尚可使用期和剩余租期中较短的期限标准分摊。

5. 【答案】BCE 【解析】(1) 委托加工物资的成本 = 委托加工的材料 + 加工费（如果收回后直接出售的，受托方代收代缴的消费税应计入成本；如果收回后再加工而后再出售的，则计入“应交税金——应交消费税”的借方，不列入委托加工物资的成本）；(2) 只有非商业企业的一般纳税人在认定购入存货成本时将运、装、保三费计入成本，而商业企业则是将其计入“营业费用”。

6. 【答案】ABCDE 【解析】略。

7. 【答案】ABCE 【解析】资产负债表日后事项中既包括不利的事项也包括有利的事项。

8. 【答案】ABCD 【解析】可转换公司债券比一般公司债券利率更低一些，投资者看重的是转股后的价值增值。

9. 【答案】ABDE 【解析】(1) 在分次购买固定资产时，第一次现金支付应列支于“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项，其后的现金支付则属于筹资活动中“支付的其他与筹资活动有关的现金”项。(2) 只要是偿付借款利息，应全部计入筹资活动中“分配股利、利润和偿付利息所支付的现金”项。(3) 短期投资的出售收入均应列入投资活动中“收回投资所收到的现金”项。(4) 补充资料中的“固定资产折旧”项应列支当期所有的折旧费用。

10. 【答案】ADE 【解析】(1) 在资产减值准备中，按应收款项的50认定的坏账估计是允许扣税的，该部分不存在会计与税务的差异。(2) 如果资产负债表日后事项影响到了应税所得口径，则发生于汇算清缴日前的部分应调整“应交税金”，发生于汇算清缴日后的部分在纳税影响会计法下应调整“递延税款”，而在应付税款法下则不作调整。

11. 【答案】ACE 【解析】(1) 对应收账款余额百分比法改为账龄分析法应作会计估计变更处理。(2) 当债券发行费用高于发行期间冻结资金利息收入时，如果差额较大，应作“长期待摊费用”处理，如果差额较小，则直接计入当期“财务费用”。

三、计算及会计处理题

1. 【解析】

①借款费用的会计处理如下：

日期	会计处理						
2003年1月1日借入第一笔款项时	借：银行存款 1 000 贷：长期借款 1 000						
2003年7月1日借入第二笔款项时	借：银行存款 400 贷：长期借款 400						
2003年末计提长期借款利息时	<p>A. 当年的累计支出加权平均数 = $200 \times 7 \div 12 + 300 \times 3 \div 12 + 100 \times 1 \div 12 = 200$ (万元)</p> <p>B. 当年加权资本化率 = $(1\,000 \times 6\% + 400 \times 6.6\% \times 6 \div 12) \div (1\,000 \times 12 \div 12 + 400 \times 6 \div 12) \times 100\% = 6.1\%$</p> <p>C. 当年的资本化额 = $200 \times 6.1\% = 12.2$ (万元)</p> <p>D. 当年的会计分录为：</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding-left: 20px;">借：财务费用</td> <td style="text-align: right;">61</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;"> 在建工程</td> <td style="text-align: right;">12.2</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">贷：长期借款</td> <td style="text-align: right;">73.2</td> </tr> </table>	借：财务费用	61	在建工程	12.2	贷：长期借款	73.2
借：财务费用	61						
在建工程	12.2						
贷：长期借款	73.2						
2004年末计提长期借款利息时	<p>A. 当年的累计支出加权平均数 = $600 \times 2 \div 12 + 400 \times 2 \div 12 + 400 \times 1 \div 12 = 200$ (万元)</p> <p>B. 当年加权资本化率 = $(1\,000 \times 6\% + 400 \times 6.6\%) \div (1\,000 + 400) \times 100\% = 6.17\%$</p> <p>C. 当年的资本化额 = $200 \times 6.17\% = 12.34$ (万元)</p> <p>D. 当年的会计分录为：</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding-left: 20px;">借：财务费用</td> <td style="text-align: right;">74.06</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 40px;"> 在建工程</td> <td style="text-align: right;">12.34</td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">贷：长期借款</td> <td style="text-align: right;">86.4</td> </tr> </table>	借：财务费用	74.06	在建工程	12.34	贷：长期借款	86.4
借：财务费用	74.06						
在建工程	12.34						
贷：长期借款	86.4						

②固定资产的折旧及减值准备的会计处理如下：

A. 固定资产的入账原价 = $1\,000 + 400 + 12.2 + 12.34 = 1\,424.54$ (万元)

B. 固定资产2004年的折旧额 = $(1\,424.54 - 2.54) \div 4 \times 8 \div 12 = 237$ (万元)，会计分录如下：

借：制造费用	237
贷：累计折旧	237

C. 固定资产2004年末固定资产的账面余额 = $1\,424.54 - 237 = 1\,187.54$ (万元)，相比此时的可收回价值987.54万元，应计提减值准备200万元，会计分录如下：

借：营业外支出	200
贷：固定资产减值准备	200

D. 固定资产2005年的折旧额 = $(987.54 - 2.54) \div (3 \times 12 + 4) \times 12 = 295.5$ (万元)

E. 固定资产2005年末的账面价值为692.04万元 ($987.54 - 295.5$)，相比此时的可收回价值814.54万元，说明此时的固定资产价值有所恢复，但并未超过不考虑减值准备的折余价值832.04万元 ($1424.54 - 237 - 355.5$)，则当年末的会计处理如下：

借：固定资产减值准备	182.5
贷：累计折旧	60
营业外支出	122.5

③2005年的所得税处理如下：

A. 当年的应税所得额 = $300 + \{295.5 - [(1424.54 - 2.54) \div 6]\} - 122.5 = 236$ (万元)

B. 当年的应交所得税 = 236 × 33% = 77.88 (万元)

C. 当年递延税款贷记额 = 122.5 × 33% - {295.5 - [(1424.54 - 2.54) ÷ 6]} × 33% = 21.12 (万元)

D. 当年的所得税费用 = 77.88 + 21.12 = 99 (万元)

2. 【解析】

华信公司、天顺公司的对应账务处理如下：

时间	华信公司	天顺公司
2004年1月1日	借：银行存款 2 200 贷：应付债券——债券面值 2 000 ——债券溢价 200	借：长期股权投资——债券投资 (债券面值) 600 (债券溢价) 60 (债券费用) 4 贷：银行存款 664
2004年12月31日	借：财务费用 130 应付债券——债券溢价 50 贷：应付债券——应计利息 180	借：长期股权投资——债券投资 (应计利息) 36 贷：长期股权投资——债券投资 (债券费用) 1 (债券溢价) 15 投资收益 20
2005年1月1日转股时	① 转股部分的账务处理： 借：应付债券——债券面值 600 ——债券溢价 45 ——应付利息 54 贷：股本 24 营业外收入 18 资本公积——股本溢价 657 ② 对于赎回部分的账务处理： 借：应付债券——债券面值 800 ——债券溢价 80 ——应付利息 72 贷：银行存款 952 ③ 对于那些到期收回的债券部分账务处理： 2005年、2006年、2007年末分别计提利息如下： 借：财务费用 21 应付债券——债券溢价 15 贷：应付债券——应计利息 36 2007年末偿还本息时： 借：应付债券——债券面值 600 ——应计利息 144 贷：银行存款 744	转股时的账务处理： 借：长期股权投资——华信公司 684 贷：长期股权投资 ——债券投资 (债券面值) 600 (应计利息) 36 (债券溢价) 45 (债券费用) 3

四、综合题

(一)【解析】

表格 1

	乙公司的调整分录	甲公司的调整分录
开办 费的 错误 分摊	借：以前年度损益调整 120	借：长期股权投资——乙公司（股权投资差额） $21.44 [160 \times (1 - 33\%) \times 20\%]$
	贷：长期待摊费用 120	贷：长期股权投资——乙公司（投资成本） 21.44
	借：递延税款 39.6	借：以前年度损益调整 2.144
	贷：以前年度损益调整 39.6	贷：长期股权投资——乙公司（股权投资差额） 2.144
	借：利润分配——未分配利润 80.4	借：递延税款 0.70752
	贷：以前年度损益调整 80.4	贷：以前年度损益调整 0.70752
	借：盈余公积 12.06	借：利润分配——未分配利润 1.43648
	贷：利润分配——未分配利润 12.06	贷：以前年度损益调整 1.43648
		借：盈余公积 0.215472
		贷：利润分配——未分配利润 0.215472
售后 回购的 错误 账务 处理	借：以前年度损益调整 60	借：长期股权投资——乙公司（损益调整） $5.36 [= 40 \times (1 - 33\%) \times 20\%]$
	贷：库存商品 60	贷：以前年度损益调整 5.36
	借：利润分配——未分配利润 60	借：以前年度损益调整 5.36
	贷：以前年度损益调整 60	贷：利润分配——未分配利润 5.36
	借：盈余公积 9	借：利润分配——未分配利润 0.804
	贷：盈余公积 0.804	
少提 固定 资产 减值 准备 的处理	借：以前年度损益调整 8	借：长期股权投资——乙公司（股权投资差额） $1.072 [8 \times (1 - 33\%) \times 20\%]$
	贷：固定资产减值准备 8	贷：长期股权投资——乙公司（投资成本） 1.072
	借：累计折旧 2	借：以前年度损益调整 0.1072
	贷：以前年度损益调整 2	贷：长期股权投资——乙公司（股权投资差额） 0.1072
	借：递延税款 1.98	借：递延税款 0.035376
	贷：以前年度损益调整 1.98	贷：以前年度损益调整 0.035376
	借：利润分配——未分配利润 4.02	借：利润分配——未分配利润 0.071824
	贷：以前年度损益调整 4.02	贷：以前年度损益调整 0.071824
	借：盈余公积 0.603	借：盈余公积 0.0107736
	贷：利润分配——未分配利润 0.603	贷：利润分配——未分配利润 0.0107736
		借：长期股权投资——乙公司（损益调整） 0.268
		贷：以前年度损益调整 0.268
		借：以前年度损益调整 0.268
	贷：利润分配——未分配利润 0.268	
	借：利润分配——未分配利润 0.0402	
	贷：盈余公积 0.0402	

	乙公司的调整分录	甲公司的调整分录
短期投资的会计处理虽然有错误，但最终会归于正确的。		
借款费用错误的资本化处理	借：以前年度损益调整 2.7 贷：在建工程 2.7 借：利润分配——未分配利润 2.7 贷：以前年度损益调整 2.7 借：盈余公积 0.405 贷：利润分配——未分配利润 0.405	借：以前年度损益调整 0.54 贷：长期股权投资——乙公司（损益调整） 0.54 借：利润分配——未分配利润 0.54 贷：以前年度损益调整 0.54 借：盈余公积 0.081 贷：利润分配——未分配利润 0.081

表格 2

资产负债表
2003 年 12 月 31 日

资产	年末数		负债及所有者权益	年末数	
	甲公司	乙公司		甲公司	乙公司
存货		- 60			
长期股权投资	- 2.144 + 5.36	- 12 - 0.1072 + 0.268 - 0.54 = - 9.1632			
累计折旧		- 2			
固定资产减值准备		+ 8			
在建工程		- 2.7			
长期待摊费用		- 120	盈余公积	- 0.215472 + 0.804 - 1.8 + 0.0294264 - 0.081 = - 1.2630456	- 12.06 - 9 - 0.603 - 0.405 = - 22.068
递延税款借项	0.70752 + 0.035376 = 0.742896	39.6 + 1.98 = 41.58	未分配利润	- 1.221008 + 4.556 - 10.2 + 0.1667496 - 0.459 = - 7.1572584	- 68.34 - 51 - 3.417 - 2.295 = - 125.052
资产合计	- 8.420304	- 147.12	负债及所有者权益合计	- 8.420304	- 147.10

表格 3

利润表
2003 年

项目	本年数	
	甲公司	乙公司
一、主营业务收入		- 300
减：主营业务成本		- 240
主营业务税金及附加		- 30

项目	本年数	
	甲公司	乙公司
二、主营业务利润		- 30
加：其他业务利润		
减：营业费用		- 2
管理费用		- 40
财务费用		$30 + 2.7 = 32.7$
三、营业利润		- 20.7
加：投资收益	$- 2.144 + 5.36 - 12 - 0.1072 + 0.268 - 0.54$ $= - 9.1632$	
补贴收入		
营业外收入		
减：营业外支出		
四、利润总额	- 9.1632	- 20.7
减：所得税	$- 0.70752 - 0.035376 = - 0.742896$	$13.2 + 0.66 = 13.86$
五、净利润	- 8.420304	- 34.56
加：年初未分配利润		$- 91.12 - 4.556 = - 95.676$
六、可供分配利润	- 8.420304	- 130.236
减：提取法定盈余公积	- 0.8420304	- 3.456
提取法定公益金	- 0.4210152	- 1.728
七、可供股东分配利润	- 7.1572584	- 125.02
减：应付普通股股利		
八、年末未分配利润	- 7.1572584	- 125.052

(二) 【解析】

1. 债务重组的账务处理

(1) 2001年12月18日债务重组时：

借：固定资产	2 340
营业外支出	20
应收账款	1 150
贷：应收账款	3 510

(2) 2003年收回余额时：

借：银行存款	1 180
贷：应收账款	1 150
财务费用	30

2. 2002 年、2003 年所得税处理

	2002 年	2003 年
税前会计利润	800	800
时间性差异	$(468 - 234) \times 50\% = +117$	$(468 - 234) \times 50\% - 468 = -351$
应税所得	917	449
应交所得税	302.61	148.17
时间性差异的纳税影响	$117 \times 33\% = 38.61$ (借)	$351 \times 33\% = 115.83$ (贷)
本年所得税费用	264	264
会计分录	借：所得税 264 递延税款 38.61 贷：应交税金——应交所得税 302.61	借：所得税 264 贷：应交税金——应交所得税 148.17 递延税款 115.83

3. 华源公司对北方公司的投资处理：

(1) 2003 年 12 月 31 日投资当时：

借：长期股权投资——北方公司	1 404
累计折旧	936
贷：固定资产	2 340

(2) 2004 年 6 月北方公司分派现金股利 600 万元时：

6 月 1 日宣告时：

借：应收股利	60
贷：长期股权投资——北方公司	60

6 月 20 日实际发放时：

借：银行存款	60
贷：应收股利	60

(3) 2005 年 1 月 1 日华源公司以银行存款方式又对北方公司直接注资 2 200 万元，获取股权 10%。此时应对成本法下的核算口径追溯调整至权益法口径。

①追溯分录如下：

借：长期股权投资——北方公司（投资成本）	1 244 (1 404 - 100 - 60)
（股权投资差额）90 [(1 404 - 13 040) × 10% × (1 - 1 ÷ 10)]	
（股权投资准备）	2.01 [30 × (1 - 33%) × 10%]
（损益调整）	200 (2 000 × 10%)
递延税款	3.3 (10 × 33%)
贷：长期股权投资——北方公司	1 344
利润分配——未分配利润	193.3 (200 - 6.7)
资本公积——股权投资准备	2.01
借：利润分配——未分配利润	28.995
贷：盈余公积——法定盈余公积	19.33
——法定公益金	9.665

②将成本法追溯后的投资明细账除股权投资差额外全部合并入“投资成本”明细账：

借：长期股权投资——北方公司（投资成本）	202.01
贷：长期股权投资——北方公司（股权投资准备）	2.01
（损益调整）	200

③2005 年 1 月 1 日第二次投资时：

借：长期股权投资——北方公司（投资成本）	2 200
贷：银行存款	2 200

此时北方公司的所有者权益总量 = 13 040 - 600 + 20.1 + 2 000 + 2 200 = 16 660.1 (万元)

此次投资的股权投资差额 = 2 200 - 16 660.1 × 10% = 533.99 (万元)

借：长期股权投资——北方公司（股权投资差额）	533.99
贷：长期股权投资——北方公司（投资成本）	533.99
④2005年实现净利润1 000万元	
借：长期股权投资——北方公司（损益调整）	200
贷：投资收益	200
⑤分摊当年的股权投资差额	
借：投资收益	63.399 (100 ÷ 10 + 533.99 ÷ 10)
贷：长期股权投资——北方公司（股权投资差额）	63.399

《会计》模拟试卷（二）

一、单项选择题（本题型共 11 题，1~3 题每题 1 分，4~11 题每题 1.5 分，共 15 分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。答案写在试题卷上无效）

- 下列有关“未确认融资费用”的论述中，错误的是（ ）。
 - “未确认融资费用”作为“长期应付款”的抵减项列示于报表中
 - 在实际利率法下，如果融资租赁资产以最低租赁付款额的折现值作为其入账价值，则折现率即为分摊未确认融资费用的实际利率
 - 在实际利率法下，如果融资租赁资产的入账价值选择的是租赁资产的原账面价值而不是最低租赁付款额的折现值，则以出租方的内含报酬率作为“未确认融资费用”的分摊利率
 - 未确认融资费用应摊入各期“财务费用”
- 下列有关售后回租的论述中，错误的是（ ）。
 - 当售后回租形成融资租赁时，售后回租的收益应在折旧期内平均分摊，以调整各期的折旧费用
 - 当售后回租形成经营租赁时，售后回租的损失应在租期内按租金支付的比例来分摊
 - 由于所售商品的主要控制权并未转移，因此，售后回租不能作收入确认
 - 售后回租本质上是一种融资手段
- 在权益法核算前提下，下列业务中不会引起长期股权投资账面价值变动的是（ ）。
 - 被投资方处置受赠的固定资产
 - 被投资方将专项应付款转增资本公积
 - 被投资方宣告分派现金股利
 - 被投资方以法定公益金购置职工集体福利设施
- A 公司于 2000 年 7 月 1 日以 400 万元的价格购入某专利权，该专利权预计使用年限为 4 年，法律规定的有效使用年限为 6 年，2001 年末该专利权的可收回价值为 200 万元，2002 年末的可收回价值为 135 万元，A 公司于 2003 年 7 月 1 日以 103 万元的价格对外转让该专利，营业税率为 5%。A 公司转让该专利权所获得的净收益为（ ）万元。
 - 3
 - 11.54
 - 7.85
 - 12.35
- 甲公司为增值税一般纳税人，购入 A 材料 1 000 吨，收到的增值税专用发票上注明的售价每吨为 100 元，增值税额为 17 000 元。另发生运输费用 6 000 元，装卸费用 2 000 元，途中保险费用为 1 800 元，原材料运抵企业后，验收入库原材料为 996 吨，运输途中发生合理损耗 4 吨。该原材料的每吨计划成本为 97 元，则该批材料的成本差异为（ ）。
 - 超支 12 380 元
 - 超支 13 188 元
 - 超支 12 768 元
 - 超支 12 800 元
- 甲公司采用纳税影响会计法核算所得税，所得税税率为 33%，每年的汇算清缴日为 3 月 10 日，董事会于 2005 年 4 月 2 日批准报出 2004 年年报，2005 年 3 月 3 日发现某专利在 2004 年未作分摊，该专利权于 2002 年 1 月 1 日购入，原价 120 万元，会计上按 4 年期摊销，税务上按 6 年期分摊，则下列结论中正确的是（ ）。
 - 调减 2004 年“应交税金——应交所得税” 6.6 万元，并同步调减所得税费用 3.3 万元
 - 调减 2004 年“应交税金——应交所得税” 6.6 万元，并同步调减所得税费用 6.6 万元
 - 调增 2004 年“应交税金——应交所得税” 6.6 万元，并同步调增所得税费用 6.6 万元
 - 调减 2004 年“应交税金——应交所得税” 6.6 万元，并同步调减所得税费用 9.9 万元
- 华林公司 2005 年 7 月 1 日同意某债券持有人将其持有的 3 000 万元本公司可转换公司债券转换为 150 万股普通股（每股面值为 1 元）。该可转换债券系 2004 年 7 月 1 日按面值发行的三年期、到期一次还本付息的债券，面值总额为 6 000 万元，票面年利率为 10%。该公司对于此项债券转换应确认的资本公积为（ ）万元。
 - 3 300
 - 3 150
 - 3 000
 - 2 850
- 甲公司 2004 年 4 月 1 日购入乙公司于 2003 年 1 月 1 日发行的公司债券，该债券面值为 1 000 万元，票面利率为 6%，期限为 5 年，到期一次还本付息，甲公司支付买价 1 135 万元，另支付相关税费 9 万元

(达到了重要性标准), 该债券采用直线法分摊溢、折价, 则 2005 年末该长期债权投资的账面余额为() 万元。

- A. 1 216. 8 B. 1 036. 8 C. 1 141. 8 D. 1 180

9. A 企业收购免税农产品一批, 实际支付价款为 8 000 元, 代扣代缴的农业特产税为 4 000 元, 支付运费 1 000 元, 则该农产品的采购成本为()元。

- A. 10 440 B. 7 890 C. 11 370 D. 11 730

10. 甲公司 2004 年 3 月以一项专利权换入一批原材料, 该专利账面余额 100 万元, 已提减值准备 10 万元, 公允价值为 120 万元, 营业税率为 5%, 收补价为 15 万元, 该换入原材料的进项税额为 17 万元, 则该原材料的入账成本为()万元。

- A. 67 B. 84 C. 47. 57 D. 73. 1

11. 丰达公司于 2004 年 1 月 1 日借入一笔长期借款, 金额 100 万元, 利率为 6%, 期限为 3 年, 又于 10 月 1 日借入另一笔借款 60 万元, 利率为 9%, 期限为 5 年。工程于当年的 4 月 1 日正式开工, 4—6 月的每月初发生资产支出 10 万元, 7 月 1 日至 10 月 31 日因工程事故发生停工, 11—12 月每月初发生资产支出 20 万元, 则当年的利息资本化额为()元。

- A. 10 000 B. 9 585 C. 6 897 D. 7 998

二、多项选择题(本题型共 11 题, 每题 2 分, 共 22 分。每题均有多个正确答案, 请从每题的备选答案中选出你认为正确的答案, 在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。每题所有答案选择正确的得分; 不答、错答、漏答均不得分。答案写在试题卷上无效)

1. 下列有关无形资产的表述, 正确的有()。

- A. 无形资产应在取得当月开始摊销, 在处置当月停止摊销
B. 出租无形资产的摊销费用应计入“管理费用”
C. 自创的非专利技术不入账
D. 首次发行股票而接受的无形资产投资, 应以投出方的账面价值为其入账成本
E. 无形资产的后续支出应计入“管理费用”

2. 下列有关资产减值准备的表述, 不正确的有()。

- A. 只有短期投资跌价准备按总体计提
B. 存货跌价准备在结转时应冲减“管理费用”
C. 在资产负债表上只有固定资产减值准备单独表述, 其余准备均与资产相抵后列示
D. 在发生关联方交易时, 相关的资产减值准备必须同步结转
E. 除应收款项外, 其余资产的减值准备计提在计税时均不认可

3. 下列有关固定资产后续支出的论述中, 不正确的有()。

- A. 固定资产大修理支出属于收益性支出
B. 自有固定资产的大额装修费应在装修周期与尚可使用期二者中较短的期限内摊销
C. 改良期间的固定资产应停止提取折旧, 一旦改良成功, 应重新测定固定资产的折旧指标
D. 改良后固定资产的账面成本如果超过可收回价值, 应提取固定资产减值准备
E. 经营租入固定资产的改良支出应计入“长期待摊费用——租入固定资产改良”

4. 下列有关借款费用的论述中, 正确的有()。

- A. 辅助费用不需要结合资产支出的发生额来确认其资本化额
B. 筹建期内借款费用应先计入“长期待摊费用”而后在开始生产经营当月一次摊完
C. 只有在连续非正常停工长达三个月或以上时, 才能暂停资本化
D. 如果当期计算的利息费用资本化额超过了本期实际利息费用, 应以实际利息费用额作为当期资本化额
E. 当所购建的固定资产分别完工分别投入使用时, 应分别停止资本化

5. 下列有关或有事项的论述中, 不正确的有()。

- A. 或有事项的不确定性包括事项结果的不确定和在事项结果确定的前提下其发生的金额或时间的不确定两种情况
B. 未来发生的事项决定着或有事项的结果, 而且该事项是企业无法左右的
C. 或有负债应在报表附注进行披露, 除非其发生的可能性极小
D. 根据谨慎原则, 或有资产应在报表的附注中进行披露而不应进行账务处理

- E. 确认或有事项产生的损失或费用属于时间性差异
6. 下列有关融资租入固定资产折旧的论断中, 正确的是()。
- A. 如果承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值提供了担保, 则应提折旧额 = 固定资产的入账价值 - 担保余值 + 预计清理费用
- B. 如果不存在承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值的担保, 则应提折旧额 = 固定资产的入账价值 - 预计残值 + 预计清理费用
- C. 如果能合理推断出租赁资产归承租人所有, 则折旧期为尚可使用期限
- D. 如果无法合理推断出租赁资产归承租人所有, 则按租期来认定折旧期
- E. 融资租入固定资产的折旧费用归属方向等同于自有固定资产
7. 下列业务中, 属于会计政策变更的有()。
- A. 固定资产折旧方法由平均年限法改为年数总合法
- B. 无形资产报废时, 将其剩余价值一次计入“管理费用”
- C. 坏账核算方法由应收账款余额百分比法改为账龄分析法
- D. 所得税核算方法由应付税款法改为纳税影响会计法
- E. 将应收账款的估计坏账比例由国家规定标准改为企业自定标准
8. 下列有关重大会计差错的论断中, 正确的有()。
- A. 当某交易或事项占同类交易或事项的金额在 10% 及以上时, 应将其认定为重大会计差错
- B. 属于以前年度的重大会计差错, 应当调整当期的期初留存收益及会计报表其他项目的期初数
- C. 对于比较会计报表期间的重大会计差错, 应调整各该期间的净损益和其他相关项目, 视同该差错在产生的当期已经更正
- D. 对于比较会计报表期间以前的重大会计差错, 应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益, 会计报表其他相关项目的数字也应一并调整
- E. 属于资产负债表日后事项的报告年度的重大会计差错, 应调整报告年度会计报表的期末数或当年发生数, 属于以前年度的, 则应调整报告年度期初留存收益及其他相关项目
9. 甲公司 2004 年年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2005 年 4 月 3 日, 实际对外公布的日期为 2003 年 4 月 5 日。该公司 2004 年 1 月 1 日至 4 月 3 日发生的下列事项中, 应当作为资产负债表日后事项中的调整事项的有()。
- A. 2005 年 2 月 5 日发现销售部门的一台设备在 2004 年漏提折旧 10 万元
- B. 2004 年 11 月实现的一笔销售于 2005 年 4 月 4 日发生退货
- C. 2005 年 4 月 2 日甲公司签署担保书, 为乙公司提供 1 000 万元的长期借款担保
- D. 2004 年 10 月 1 日与丙公司签订的债务重组协议于 2005 年 3 月 9 日执行完毕, 并办妥了解除债务手续
- E. 2005 年 3 月 15 日董事会审议通过现金股利的分配方案
10. 下列有关中期财务报表的论断中, 正确的有()。
- A. 如果在本中期末发生了会计政策变更, 应当符合会计政策变更的相关规定并按准则的规定作出相应的会计处理; 如果在本中期前发生了会计政策变更, 则本中期就应当按新的会计政策进行业务处理
- B. 中期各会计要素的确认与计量标准应当与年度会计报表相一致
- C. 企业财务报告的频率不应当影响其年度结果的计量, 中期会计计量应当以年初至本中期末为基础
- D. 对于季节性、周期性或者偶然性取得的收入应按相关的收入准则进行处理, 一般是在发生时予以确认和计量, 特殊的可以在会计年度末允许预计或递延。但不允许在中期会计报表中预计或递延
- E. 对于会计年度中不均匀发生的费用, 除了在会计年度末允许预提或者待摊的之外, 企业都应当在发生时予以确认和计量, 不应当在中期会计报表中预提或者待摊
11. 下列交易的会计处理中, 不符合会计制度规定的有()。
- A. 在执行《企业会计制度》对闲置设备补提折旧时, 采用未来适用法, 即直接将追提折旧计入当期费用
- B. 在纳税影响会计法下, 对资产减值准备均作了可抵减时间性差异处理
- C. 甲公司一批账面成本为 80 万元的库存商品对乙公司投资, 该批商品的公允计税价为 100 万元, 增值税税率为 17%, 消费税税率为 10%, 乙公司将该批商品作为企业的原材料, 双方对此商品的协议价为 95 万元, 乙公司以 107 万元计入“实收资本——甲公司”
- D. 母公司将一批商品出售给子公司, 该商品的账面成本为 300 万元, 售价为 500 万元, 增值税税率为

17%，子公司当年售出了其中的40%，母公司当年年末的“存货”为10 000万元，乙公司当年年末的“存货”为4 000万元，经双方合并后的“存货”为13 880万元

三、计算及会计处理题（本题型共2题，其中第1题9分，第2题11分。本题型共20分。需要计算的，应列出计算过程；会计科目有明细科目的，应予列示。答案中的金额单位以万元表示。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

1. A公司是一家商贸企业，所得税税率为33%，采用纳税影响会计法核算所得税，2004年的年报于2005年3月25日批准报出，正式报出日为2005年4月1日。2003年—2005年发生如下经济业务：

（1）2003年5月1日，A公司为了扩大企业影响力，以一栋办公楼与B公司的某知名商标权进行交换，该办公楼的原价为1 000万元，已提折旧300万元，已提减值准备20万元，公允价值为700万元，营业税税率为5%。双方协议，由B公司另行支付补价70万元。财产交接手续于当日完成。

（2）A公司按5年期来分摊此商标权的价值，税务口径为10年期，2003年末该无形资产的可收回价值为520万元，2004年末的可收回价值为412万元。

（3）2005年2月10日，注册会计师在审计A公司2004年报表时，发现A公司对换入的商标权作了如下处理：

①摊销无形资产价值时：

借：管理费用	120
贷：无形资产	120

②年末反冲减值准备如下：

借：无形资产减值准备	20.7
贷：营业外支出	20.7

于是，注册会计师提请A企业作出相关调整，并修正年报有关项目。修正前的资产负债表项目有关指标如下：

无形资产420.7万元；递延税款借项240万元；盈余公积120万元；年末未分配利润300万元。

根据以上资料，完成如下要求：

- （1）作出2003年5月1日的账务处理；
- （2）作出2003年末无形资产减值准备计提的账务处理；
- （3）作出2004年无形资产摊销及2004年末无形资产减值准备计提的账务处理；
- （4）作出2005年2月份的调整分录，并计算出2004年资产负债表中的“无形资产”、“盈余公积”、“递延税款借项”及“年末未分配利润”的项目额。

2. 业达公司是一家汽车制造厂，顺风公司是它的子公司，2002年—2004年发生如下经济业务：

（1）2002年6月1日，业达公司赊销一台汽车给顺风公司，该商品的售价为50万元，毛利率为20%，增值税税率为17%。顺风公司将其作为固定资产服务于营销部门，支付了安装调试费1.5万元，并采用5年期直线法计提折旧，假定无残值。

（2）业达公司的赊销汽车款在2002年末收回了40%，余额于2003年收回，坏账提取比例为10%。

（3）按新会计制度规定，对固定资产的期末计价采用成本与可收回价值孰低法，2002年末该汽车的可收回价值为40.5万元。

（4）2003年末该汽车的可收回价值为33.25万元。

（5）2004年4月1日顺风公司出售该汽车，售价为18万元，假定不存在其他相关税费。

要求：根据以上资料作出每年的抵销分录。

四、综合题（本题型共2题，其中第1题25分，第2题18分。本题型共43分。需要计算的，应列出计算过程；会计科目有明细科目的，应予列示。答案中的金额单位以万元表示。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

（一）甲公司是一家上市公司，所得税税率为33%，采用纳税影响会计法核算所得税，盈余公积的提取比例为净利润的15%，其中法定盈余公积为净利润的10%，法定公益金为净利润的5%。股权投资差额的分摊期为5年。每年的年报批准报出日为4月10日，正式报出日为4月12日，所得税的汇算清缴日为3月29日。

2002年—2005年发生如下业务：

1. 2002年4月1日，甲公司一批产品交换乙公司持有的丙公司的股票50万股，并打算长期持有。该产品的成本为70万元，公允售价为100万元，增值税税率为17%，消费税税率为5%，甲公司收到补价8

万元，双方于当日交割完毕。

丙公司年初所有者权益总量为1500万元，其中：股本1000万元，每股1元，共计1000万股；资本公积200万元，盈余公积100万元，未分配利润200万元。丙公司1—3月份共实现净利润20万元。

2. 2002年5月3日丙公司宣告分派现金股利60万元，于5月6日实际发放。

3. 2002年10月1日丙公司将一笔应收丁公司的债权出售给其子公司，该应收账款的账面余额为500万元，已提坏账准备200万元，售价为400万元。2002年4月1日—12月31日丙公司实现净利润50万元。

4. 2003年1月1日，甲公司针对应收戊公司的一笔货款500万元与戊公司协议重组，相关重组协议如下：

(1) 首先，豁免3万元的债务。

(2) 然后，由戊公司用一批原材料抵债，该批原材料的账面成本为10万元，公允价值为20万元，增值税税率为17%。该批材料于2003年2月12日运抵甲公司。

(3) 再由戊公司以一项专利权抵债，该专利权的账面余额为20万元，已提减值准备3万元，公允价值为30万元，营业税税率为5%。该专利的产权移交手续于2003年3月2日办妥。

(4) 其余债权由戊公司持有的丙公司股票200万股抵补，假定不存在相关税费。有关股权交割手续于2003年4月1日办妥，并于当日办理了结清债务手续。

5. 丙公司2003年全年实现净利润90万元，假定每月间的利润均衡。

6. 2004年丙公司实现净利润100万元。

7. 2005年3月20日丙公司发生一笔销货退回，该笔收入实现于2004年10月2日，商品的成本为363万元，售价为500万元，增值税税率为17%，消费税税率为5%。丙公司的所得税税率为30%，采用应付税款法核算所得税。丙公司2004年报告的批准报出日为2005年4月1日，汇算清缴日为3月25日。

根据以上资料，完成如下要求：

1. 作出2002年4月1日甲公司以产品交换丙公司股票的会计处理；
2. 作出2003年甲公司与戊公司之间的债务重组会计处理；
3. 作出2003年以后甲公司对丙公司长期股权投资的会计处理；
4. 作出甲公司在2005年的会计处理并填列2004年度报表的调整数。

资产负债表

2004年12月31日

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
		负债：	
		所有者权益：	
资产合计		负债及所有者权益合计	

利润表

2004年

项目	本年数
加：投资收益	
四、利润总额	
减：所得税	
五、净利润	
加：年初未分配利润	
六、可供分配利润	
减：提取法定盈余公积	
提取法定公益金	
七、可供股东分配利润	
减：应付普通股股利	
八、年末未分配利润	

(二) 运达公司是一家股份制有限责任公司，所得税税率为 33%，采用纳税影响会计法核算所得税，盈余公积的提取比例为净利润的 15%，其中法定盈余公积按净利润的 10% 提取，法定公益金则是按 5% 提取。2003 年的年报于 2004 年 4 月 25 日批准报出，2003 年所得税的汇算清缴日为 2004 年 3 月 5 日。

(1) 2003 年 8 月 1 日运达公司为生意伙伴天华公司提供信贷担保，帮助天华公司获取了 1 000 万元的 5 个月短期借款。因经营失败，天华公司于 2003 年末产生严重的财务危机，无法按时偿付借款，银行将运达公司作为担保人告上法庭，要求承担连带偿债责任，索赔额为 900 万元。运达公司预计很可能承担连带偿债责任，最有可能的支付额为 800 万元。同时运达公司将天华公司告上法庭，要求天华公司补偿担保赔款，预计很可能胜诉，可能获取的补偿额为 600 万元 ~ 700 万元之间。

(2) 2004 年 2 月 19 日，经法院裁定，由运达公司支付 860 万元的赔款，运达公司并未提出异议，于当日支付了该款项。

(3) 2004 年 3 月 31 日，法定裁定，由天华公司补偿运达公司 200 万元，因天华公司已濒临破产，运达公司对此补偿额未提出异议，此款于 4 月 2 日正式交付完毕。

根据以上资料，作出运达公司 2004 年账务处理及 2003 年报的项目修正。

资产负债表
2003 年 12 月 31 日

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
其他应收款		预计负债	
		其他应付款	
递延税款借项		递延税款贷项	
		盈余公积	
		未分配利润	
资产合计		负债及所有者权益合计	

利润表
2003 年

项目	本年数
一、主营业务收入	
减：主营业务成本	
主营业务税金及附加	
二、主营业务利润	
加：其他业务利润	
减：营业费用	
管理费用	
财务费用	
三、营业利润	
加：投资收益	
补贴收入	
营业外收入	
减：营业外支出	
四、利润总额	
减：所得税	
五、净利润	
加：年初未分配利润	
六、可供分配利润	
减：提取法定盈余公积	
提取法定公益金	
七、可供股东分配利润	
减：应付普通股股利	
八、年末未分配利润	

《会计》模拟试卷（二）参考答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】如果当初融资租赁资产的入账价值用的是租赁资产的原账面价值不是最低租赁付款额的折现值，则需重新计算未确认融资费用的分摊利率，该利率应使得最低租赁付款额的折现值恰好等于租赁资产的原账面价值。

2. 【答案】A 【解析】当售后回租形成融资租赁时，其售后回租的收益应在折旧期内按折旧进度调减各期折旧费用。

3. 【答案】D 【解析】被投资方以法定公益金购置职工集体福利设施时，不会引起所有者权益的总量变动，投资方对此不作账务调整。

4. 【答案】C 【解析】（1）A公司在2001年末的账面余额为250（ $400 - 400 \div 4 \times 1.5$ ）万元，相比2001年末的可收回价值200万元，应提取50万元的减值准备，并在2002年摊销无形资产价值80万元（ $200 \div 2.5$ ）万元；

（2）2002年的无形资产账面价值为120（ $200 - 80$ ）万元，相比此时的可收回价值135万元，说明其价值有所恢复，但并未超过不考虑减值准备的摊余价值150（ $400 - 400 \div 4 \times 2.5$ ）万元，应在此时反冲减值准备15（ $135 - 120$ ）万元，从而在2002年末达到账面价值135万元；

（3）2003年7月1日出售时的账面价值为90 [$135 - (135 \div 1.5 \times 0.5)$]万元；

（4）2003年7月1日出售该专利的净收益 = $103 - 90 - 103 \times 5\% = 7.85$ （万元）。

5. 【答案】C 【解析】（1）由于合理损耗列入存货的采购成本，而且运输费用要抵扣7%的进项税，所以，该原材料的实际采购成本 = $1\,000 \times 100 + 6\,000 \times (1 - 7\%) + 2\,000 + 1\,800 = 100\,000 + 5\,580 + 2\,000 + 1\,800 = 109\,380$ （元）

（2）该批材料的计划成本 = $996 \times 97 = 96\,612$ （元）

（3）该材料的超支差异额 = $109\,380 - 96\,612 = 12\,768$ （元）

6. 【答案】D 【解析】（1）由于该会计差错是在汇算清缴日以前发现的，所以，应调减应税所得口径20万元，由此调减“应交税金——应交所得税”6.6（ $20 \times 33\%$ ）万元，对应调减“所得税”6.6万元；

（2）因为企业采用纳税影响会计法核算所得税，该会计差错造成漏记了可抵减时间性差异10（ $120 \div 4 - 120 \div 6$ ）万元，从而应追记“递延税款”借项3.3（ $10 \times 33\%$ ）万元；对应调减“所得税”3.3万元；

（3）因此，累计应调减“所得税”费用9.9万元。

7. 【答案】B 【解析】（1）转股当时“应付债券”的账面余额 = $6\,000 + 6\,000 \times 10\% = 6\,600$ （万元）；

（2）转股部分所对应的账面余额 = $6\,600 \times 1/2 = 3\,300$ （万元）

（3）转股部分形成的股本额 = 150（万元）

（4）转股形成的“资本公积——股本溢价”为3150（ $3\,300 - 150$ ）万元。

8. 【答案】A 【解析】（1）该债券投资的净买价 = $1\,135 - 1\,000 \times 6\% \times [(12 + 3) \div 12] = 1\,135 - 75 = 1\,060$ （万元）

（2）相比此债券的面值1000万元，该债券投资的溢价为60（ $1\,060 - 1\,000$ ）万元；

（3）对于到期一次还本付息的债券投资，某时点的投资账面余额 = [债券面值 + 已提利息 + 未摊溢价（或 - 未摊折价） + 未摊的债券费用]，就该债券投资而言，2005年末的账面余额 = $1\,000 + 1\,000 \times 6\% \times 3 + 60 \div (3 \times 12 + 9) \times (2 \times 12) + 9 \div (3 \times 12 + 9) \times (2 \times 12) = 1\,216.8$ （万元）。

9. 【答案】C 【解析】

该农产品的入账成本 = $(8\,000 + 4\,000) \times (1 - 13\%) + 1\,000 \times (1 - 7\%) = 10\,440 + 930 = 11\,370$ （元）。

10. 【答案】A 【解析】（1）补价的收益 = $15 - 15 \div 120 \times (100 - 10) - 15 \times 5\% = 3$ （万元）；

（2）换入原材料的入账成本 = $100 - 10 - 15 + 3 + 120 \times 5\% - 17 = 67$ （万元）。

11. 【答案】B 【解析】

(1) 累计加权支出平均数 = $10 \times (5/12 + 4/12 + 3/12) + 20 \times (2/12 + 1/12) = 10 + 5 = 15$ (万元)

(2) 加权资本化率 = $(100 \times 6\% + 60 \times 9\% \times 3/12) \div (100 + 60 \times 3/12) \times 100\% = 7.35 \div 115 \times 100\% \approx 6.39\%$

(3) 当年资本化额 = $15 \times 6.39\% = 0.9585$ (万元)

二、多项选择题

1. 【答案】ACD 【解析】(1) 出租无形资产的摊销费用应计入“其他业务支出”；

(2) 无形资产的后续支出应计入当期损益，未必就一定计入“管理费用”。

2. 【答案】BE 【解析】(1) 随同存货出售而同步结转的存货跌价准备应冲减“管理费用”，对于因非货币性交易或债务重组而同步结转的存货跌价准备则不对冲费用；

(2) 税务口径仅认可应收款项的50%，其余准备均不得扣税。

3. 【答案】DE 【解析】改良后固定资产的账面成本如果超过可收回价值，应计入“营业外支出”；经营租入固定资产的改良支出应计入“经营租入固定资产改良”。

4. 【答案】ACDE 【解析】筹建期的借款费用，如果符合资本化条件，应计入“在建工程”，对于不符合资本化条件的应计入“长期待摊费用”。

5. 【答案】CD 【解析】对于未决诉讼、未决仲裁、商业承兑汇票贴现和担保责任产生的或有负债，不论其发生的可能性多小，也要在报表的附注进行披露；而或有资产只有在发生的可能性达到很可能时才应在报表附注披露。

6. 【答案】ABCE 【解析】如果无法合理推断出租赁资产归承租人所有，则按租期与尚可使用期孰低标准来确认折旧期。

7. 【答案】ADE 【解析】对于无形资产报废，既可定为会计政策变更，也可定为会计估计变更，是这种情况下应作会计估计变更处理；而坏账核算方法由应收账款余额百分比法改为账龄分析法时属于会计估计变更。

8. 【答案】ABCDE 【解析】略

9. 【答案】AB 【解析】C业务和E业务属于资产负债表日后事项中的非调整事项，而D业务与2004年报表信息无关。

10. 【答案】ABCDE 【解析】略

11. 【答案】ABC 【解析】(1) 因执行《企业会计制度》而补提闲置设备折旧时，应采用追溯调整法。

(2) 因税务口径承认应收款项50%的坏账准备，所以不能将所有的减值准备作可抵减时间性差异处理。

(3) 乙公司的账务处理为：

借：原材料	95
应交税金——应交增值税（进项税额）	17
贷：实收资本——甲公司	112

(4) 抵销分录为：

借：主营业务收入	500
贷：主营业务成本	500
借：主营业务成本	120
贷：存货	120

所以，合并后的“主营业务收入” = $10\,000 + 4\,000 - 120 = 13\,880$ (万元)。

三、计算及会计处理题

1. 【解析】

(1) 补价占整个交易额的比重 = $70 \div 700 \times 100\% = 10\% < 25\%$ ，所以，该交易应作为非货币性交易处理；

(2) 补价的收益 = $70 - 70 \div 700 \times (1\,000 - 300 - 20) - 70 \times 5\% = -1.5$ (万元)；

(3) 换入商标权的入账成本 = $(1\,000 - 300 - 20) - 70 - 1.5 + 700 \times 5\% = 643.5$ (万元)

(4) 会计分录如下：

①借：固定资产清理	680
累计折旧	300

固定资产减值准备	20
贷：固定资产	1 000
②借：固定资产清理	35
贷：应交税金——应交营业税	35
③借：无形资产	643.5
银行存款	70
营业外支出——非货币性交易损失	1.5
贷：固定资产清理	715

(2) 2003 年末计提无形资产减值准备：

2003 年末的账面余额 = 643.5 - 643.5 ÷ 5 × 8/12 = 557.7 (万元)

相比 2003 年末的可收回价值 520 万元，应计提减值准备 37.7 (557.7 - 520) 万元。

会计分录如下：

借：营业外支出	37.7
贷：无形资产减值准备	37.7

(3) ①2004 年应摊销的无形资产价值 = 520 ÷ (4 × 12 + 4) × 12 = 120 (万元)

会计分录如下：

借：管理费用	120
贷：无形资产	120

②2004 年末的账面价值 = 520 - 120 = 400 (万元)

相比 2004 年末可收回价值 412 万元和不考虑减值准备的摊余价值 429 (643.5 - 643.5 ÷ 5 ÷ 12 × 20) 万元，应反冲减值准备 12 (412 - 400) 万元。

会计分录如下：

借：无形资产减值准备	12
贷：营业外支出	12

(4) 2005 年 2 月 10 日，根据注册会计师的意见应作如下调整：

①借：以前年度损益调整	8.7
贷：无形资产减值准备	8.7
②借：递延税款	2.871
贷：以前年度损益调整	2.871
③借：利润分配——未分配利润	5.829
贷：以前年度损益调整	5.829
④借：盈余公积	0.87435
贷：利润分配——未分配利润	0.87435

⑤2004 年资产负债表的有关报表项目修正如下：

- A. 无形资产 = 420.7 - 8.7 = 412 (万元)
- B. 盈余公积 = 120 - 0.87435 = 119.12565 (万元)
- C. 年末未分配利润 = 300 - 4.95465 = 295.04535 (万元)
- D. 递延税款借项 = 240 + 2.871 = 242.871 (万元)

2. 【答案】

(1) 2002 年的抵销分录如下：

① 对内部应收、应付账款的抵销：

A. 借：应付账款	35.1
贷：应收账款	35.1
B. 借：坏账准备	3.51
贷：管理费用	3.51

② 对固定资产内部交易的抵销：

A. 借：主营业务收入	50
贷：主营业务成本	40
固定资产原价	10

B. 借：累计折旧 1
 贷：营业费用 1

C. 由于顺风公司年末固定资产折余价值 = $60 - 60 \div 5 \div 2 = 54$ (万元)，相比期末可收回价值 40.5 万元，应提取减值准备 13.5 万元；而总集团认可的年末固定资产折余价值 = $50 - 50 \div 5 \div 2 = 45$ (万元)，相比期末可收回价值 40.5 万元，应提取减值准备 4.5 万元；顺风公司的减值计提口径相比总集团显然多提了 9 万元，所以，应作如下抵销：

借：固定资产减值准备 9
 贷：营业外支出 9

(2) 2003 年的抵销处理：

①对于内部应收、应付账款的抵销处理：

A. 借：坏账准备 3.51
 贷：年初未分配利润 3.51

B. 借：管理费用 3.51
 贷：坏账准备 3.51

②对于固定资产内部交易的抵销处理：

A. 借：年初未分配利润 10
 贷：固定资产原价 10

B. 借：累计折旧 1
 贷：年初未分配利润 1

C. 由于顺风公司和总集团均认定 2003 年初的固定资产账面价值为 40.5 万元，所以双方认定的当年折旧额均为 9 ($40.5 \div 4.5$) 万元，并不存在差异，也就无需对此抵销了。

D. 借：固定资产减值准备 9
 贷：年初未分配利润 9

E. 2003 年末顺风公司和总集团的固定资产账面价值均为 31.5 ($40.5 - 40.5 \div 4.5$) 万元，相比期末可收回价值 33.25 万元。

顺风公司会计分录如下：

借：固定资产减值准备 4.75
 贷：累计折旧 3
 营业外支出 1.75

而总集团会计分录如下：

借：固定资产减值准备 2.75
 贷：累计折旧 1
 营业外支出 1.75

两相比较应作如下抵销：

借：累计折旧 2
 贷：固定资产减值准备 2

(3) 2004 年抵销分录如下：

由于顺风公司与总集团均认可固定资产的期初账面价值为 33.75 万元，则无论是当年的折旧口径还是出售的损益口径均相同，无需对此抵销。又因为固定资产在当年出售后，固定资产的各项指标均在合并报表时不存在，其各自与总集团的差异相互抵销，当年就不存在抵销分录了。

四、综合题

(一)

【答案】

1. 甲公司与乙公司发生非货币性交易时：

(1) 补价占整个交易额的比重 = $8 \div 100 \times 100\% = 8\% < 25\%$ ，所以，该交易应作为非货币交易处理；

(2) 补价对应的收益 = $8 - 8 \div 100 \times 70 - 8 \times (17\% + 5\%) = 0.64$ (万元)；

(3) 换入长期股权投资的入账成本 = $70 - 8 + 0.64 + 100 \times (17\% + 5\%) = 84.64$ (万元)；

(4) 会计分录如下：

借：长期股权投资——丙公司 84.64

银行存款	8
贷：库存商品	70
应交税金——应交消费税	5
——应交增值税	17
营业外收入——非货币性交易收益	0.64
2. (1) 首先确定债务重组日为 2003 年 4 月 1 日；	
(2) 然后作如下账务处理：	
借：长期股权投资——丙公司（投资成本）	376.5
无形资产	30
原材料	20
应交税金——应交增值税（进项税额）	3.4
营业外支出——债务重组损失	3
贷：应收账款——戊公司	432.9
3. 2003 年 4 月 1 日，成本法转为权益法时：	
(1) 借：长期股权投资——丙公司（投资成本）	73
{ $84.64 - [84.64 - (1\ 500 + 20) \times 5\%] - 60 \times 5\%$ }	
(股权投资差额)	6.912 ($8.64 - 8.64 \div 5$)
(损益调整)	3.625 [$(50 + 90 \div 4) \times 5\%$]
(股权投资准备)	5 { $[400 - (500 - 200)] \times 5\%$ }
贷：利润分配——未分配利润	1.204 ($50 \times 5\% - 8.64 \div 5 \times 9/12$)
投资收益	0.693 ($90 \div 4 \times 5\% - 8.64 \div 5 \times 3/12$)
资本公积——股权投资准备	5 { $[400 - (500 - 200)] \times 5\%$ }
长期股权投资——丙公司	81.64
(2) 同时，对 2002 年多提的盈余公积进行反冲：	
借：盈余公积——法定盈余公积	0.1204 ($1.204 \times 10\%$)
——法定公益金	0.0602 ($1.204 \times 5\%$)
贷：利润分配——未分配利润	1.204
(3) 将追溯后的长期股权投资明细账除“股权投资差额”外全部并入“投资成本”项：	
借：长期股权投资——丙公司（投资成本）	8.625
贷：长期股权投资——丙公司（损益调整）	3.625
(股权投资准备)	5
(4) 认定第二次对丙公司追加投资形成的股权投资差额：	
借：长期股权投资——丙公司（股权投资差额）	50 [$376.5 - (1\ 500 + 20 - 60 + 50 + 100 + 90 \div 4) \times 20\%$]
贷：长期股权投资——丙公司（投资成本）	50
(5) 在 2003 年末分摊股权投资差额时：	
借：投资收益	8.796 ($8.64 \div 5 \times 9/12 + 50 \div 5 \times 9/12$)
贷：长期股权投资——丙公司（股权投资差额）	8.796
(6) 认定 2003 年末的盈余归属：	
借：长期股权投资——丙公司（损益调整）	16.875 ($90 \times 9/12 \times 25\%$)
贷：投资收益	16.875
(7) 认定 2004 年末的盈余归属：	
借：长期股权投资——丙公司（损益调整）	25 ($100 \times 25\%$)
贷：投资收益	25
4. 当丙公司发生销货退回时：	
(1) 借：以前年度损益调整	28 [$(500 - 363 - 500 \times 5\%) \times 25\%$]
贷：长期股权投资——丙公司（损益调整）	28
(2) 借：递延税款	1.2 [$28 \div (1 - 30\%) \times (33\% - 30\%)$]
贷：以前年度损益调整	1.2

- (3) 借：利润分配——未分配利润 26.8
 贷：以前年度损益调整 26.8
- (4) 借：盈余公积——法定盈余公积 2.68 (26.8 × 10%)
 ——法定公益金 1.34 (=2.68 × 5%)
 贷：利润分配——未分配利润 2.68
- (5) 2004 年报表调整如下：
 9. 报表调整如下：

资产负债表
 2004 年 12 月 31 日

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
		负债	
长期股权投资	- 28	递延税款贷项	- 1.2
		所有者权益	
		盈余公积	- 4.02
		其中：法定公益金	- 1.34
		未分配利润	- 22.78
资产合计	- 28	负债及所有者权益合计	- 28

利润表
 2004 年

项 目	本年数
加：投资收益	- 28
四、利润总额	- 28
减：所得税	- 1.2
五、净利润	- 26.8
加：年初未分配利润	
六、可供分配利润	- 26.8
减：提取法定盈余公积	- 2.68
提取法定公益金	- 1.34
七、可供股东分配利润	- 22.78
减：应付普通股股利	
八、年末未分配利润	- 22.78

(二)

【答案】

(1) 2004 年 2 月 19 日的账务处理：

- ①借：以前年度损益调整 60
 贷：其他应付款 60
- ②借：预计负债 800
 贷：其他应付款 800
- ③借：递延税款 19.8 (60 × 33%)
 贷：以前年度损益调整 19.8
- ④借：利润分配——未分配利润 40.2

贷：以前年度损益调整	40.2
⑤借：盈余公积——法定盈余公积	4.02
——法定公益金	2.01
贷：利润分配——未分配利润	6.03
⑥借：其他应付款	860
贷：银行存款	860
(2) 2004年3月31日的账务处理：	
①借：其他应收款	200
贷：以前年度损益调整	200
②借：以前年度损益调整	66 (200 × 33%)
贷：递延税款	66
③借：以前年度损益调整	134
贷：利润分配——未分配利润	134
④借：利润分配——未分配利润	20.1
贷：盈余公积——法定盈余公积	13.4
——法定公益金	6.7
⑤借：银行存款	200
贷：其他应收款	200
(3) 2003年报表项目修正如下：	

资产负债表
2003年12月31日

资产	年末数	负债及所有者权益	年末数
其他应收款	200	预计负债	- 800
		其他应付款	860
递延税款借项	19.8 - 66 = - 46.2	递延税款贷项	
		盈余公积	- 6.03 + 20.1 = 14.07
		未分配利润	- 34.17 + 113.9 = 79.73
资产合计	153.8	负债及所有者权益合计	153.8

利润表
2003年

项 目	本年数
一、主营业务收入	
减：主营业务成本	
主营业务税金及附加	
二、主营业务利润	
加：其他业务利润	
减：营业费用	
管理费用	
财务费用	
三、营业利润	
加：投资收益	

续表

项 目	本年数
补贴收入	
营业外收入	200
减：营业外支出	60
四、利润总额	- 140
减：所得税	- 46. 2
五、净利润	93. 8
加：年初未分配利润	0
六、可供分配利润	93. 8
减：提取法定盈余公积	9. 38
提取法定公益金	4. 69
七、可供股东分配利润	79. 73
减：应付普通股股利	
八、年末未分配利润	79. 73